

Artículo  
arbitrado

# El sistema de Contabilidad Gubernamental en el sector del gobierno a nivel provincial\*

*The system of the governmental accounting in the sector of the government at provincial level*

DRA.C. EVA ANGELA CRUZ SILBETO<sup>1</sup>,  
DR.C. JOSÉ CARLOS DEL TORO RÍOS<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba, [angela.cruz@mfp.gob.cu](mailto:angela.cruz@mfp.gob.cu),  
Empedrado No. 302, Esq. Aguiar. Habana Vieja. La Habana Cuba.

<sup>2</sup>Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba, [josec.deltoro@mfp.gob.cu](mailto:josec.deltoro@mfp.gob.cu)

## Resumen

El trabajo que se presenta tiene como propósito mostrar las bases metodológicas para la implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental del Sector Gobierno a nivel provincial, como continuidad de los estudios de este sistema, dada la necesidad de contar con una administración pública competente para lograr un desarrollo sostenible y que permitirá un análisis adecuado de los recursos materiales y financieros con que cuenta las finanzas públicas para la toma de decisiones, en la atención a los programas sociales del territorio. Muestra la concepción teórica de las normas específicas de Contabilidad Gubernamental para el sector gobierno del nivel provincial en Cuba, así como el resultado del análisis de la viabilidad a partir de los resultados de los expertos y de la aplicación en las provincias de Holguín, Artemisa, Mayabeque, Camagüey y Villa Clara.

Palabra clave: Administración Pública, Contabilidad, Contabilidad Gubernamental, Contabilidad del sector público.

---

\* Premio Relevante del Fórum de Economía de la Sección de Base de la ANEC del Ministerio de Finanzas y Precios y tesis en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Contables y Financieras.

## Abstract

*The work that appears takes as an intention to show the methodological bases for the implementation of the system of governmental accounting of the sector govern at provincial level, like continuity of the studies of this system, considering the need to be provided with a competent public administration to achieve a sustainable development and that it will allow a suitable analysis of the material and financial resources with which it counts the public finance for the decision making, in the attention to the social programs of the territory. There shows the theoretical conception of the specific norms of governmental accounting for the sector government of the provincial level in Cuba, as well as the result of the analysis of the viability from the results of the experts and of the application in the provinces of Holguín, Artemisa, Mayabeque, Camagüey and Villa Clara.*

*Key word: Public administration, accounting, governmental accounting, accounting public.*

## Introducción

La Contabilidad Gubernamental o del Estado, es la que se aplica en las organizaciones públicas donde están presente regulaciones jurídicas, normas, técnicas y/o prácticas administrativas que la singularizan; tales como el proceso jurídico de aprobación, programación y administración presupuestaria, el sistema legal de control fiscal, su tratamiento en las cuentas nacionales y otros.

Como uno de los pasos más relevantes en el ordenamiento de las finanzas públicas en Cuba, en abril de 1999, se aprobó el Decreto-Ley No.192, De la Administración Financiera del Estado, cuyo objetivo principal es imprimir un mayor grado de transparencia, ordenamiento y de organización a todo el proceso de planificación, ejecución y control de los recursos financieros públicos, en función de las metas y políticas trazadas por el Estado. A partir de este momento se comenzaron a dar los primeros pasos en el diseño

de un Sistema de Contabilidad Gubernamental sobre la base de las características propias de la economía cubana y la experiencia que, sobre esta materia, se aplica en diferentes países, como parte del Sistema de Administración Financiera del Estado.

Con la aprobación de los Lineamientos de la Política Económica y Social, en los marcos del VI Congreso del Partido Comunista en Cuba, se abre una nueva etapa en cuanto a la importancia que se les concede a los órganos locales del Poder Popular en la conducción de los proyectos de desarrollo locales y en la auto sustentabilidad financiera, conciliando con los objetivos del plan de la economía nacional.

Desde esta perspectiva la Contabilidad Gubernamental a nivel provincial contribuye a la actualización del modelo económico cubano.

# Desarrollo

## 1. LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO Y EL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

### 1.1. Marco teórico de la Contabilidad Gubernamental.

Desde tiempos remotos, el hombre, ha necesitado informarse acerca de cuáles son los recursos que posee y cómo y en qué invierte los mismos. Según Serrano (2009), se conoce que fue en la edad antigua donde se advierte la existencia de un registro de las transacciones, deudas e impuestos; lo que dio lugar a las primeras prácticas contables recogidas por la historia.

La especialización de la producción, la proliferación de la propiedad privada y el intercambio, como condición de la existencia de la sociedad, desarrollaron la Contabilidad, convirtiéndola en una ciencia capaz de registrar las operaciones con exactitud, clasificarlas por su naturaleza y servir a la administración. Al respecto, expresó Marx: "La contabilidad en cambio, como control y compendio ideal del proceso, es más necesaria cuando más carácter social adquiere este proceso y más pierde su carácter puramente individual; es más necesaria, por tanto, en la producción capitalista que en la producción desperdigada de las empresas artesanales y campesinas (...)"(Marx, 1894, pág. 127)

Aunque, los métodos utilizados por las civilizaciones antiguas eran rudimentarios, fueron sin duda alguna, un paso de avance.

La Contabilidad fue desarrollándose en la misma medida en que el intercambio de productos fue haciéndose más frecuente y, con ello, la práctica de operaciones financieras, que adquirirían relativa independencia respecto a acto de la producción y el intercambio directo de los productos. Como ciencia tiene como objetivo constituir un sistema informativo estructurado y relevante de los distintos entes que componen la

realidad económica, como son las familias, las empresas, el sector público y la nación al ser analizados estos datos e interpretados, son las medidas oportunas para llegar a las decisiones financieras.

En varios momentos de su obra cumbre, "El Capital", Carlos Marx (1867), (1885), (1894), abordó la necesidad de la contabilidad vinculada al carácter social del proceso de producción. Con relación a este aspecto Marx (1885, pág. 356) expresó: "Aun cuando desaparezca el régimen de producción capitalista, siempre que quede en pie la producción social, seguirá predominando la determinación del valor, en el sentido de que la regulación del tiempo de trabajo y la distribución del trabajo social entre los diferentes grupos de producción y, finalmente, la contabilidad acerca de todo esto, serán más esenciales que nunca"

A diferencia del capitalismo, que se utiliza para que la administración de los negocios pueda evadir la política fiscal, en la construcción del socialismo la contabilidad es necesaria a la administración como herramienta para la toma de decisiones en función de la sociedad. De ahí la máxima de Lenin cuando planteo: "Registro y control, he ahí lo principal, lo que hace falta para poner en marcha y para que funcione bien la primera fase de la sociedad comunista" (Lenin, 1959, pág. 234)

Carlos Marx indicó, el presupuesto del Estado capitalista "representa un presupuesto clasista, el presupuesto de la burguesía" (1885, pág. 64) y expresa las relaciones de redistribución de la renta nacional entre las clases y los grupos sociales de la sociedad capitalista.

En tanto, las Finanzas Públicas, se conforman por el conjunto de relaciones financieras encaminadas a la formación de fondos estatales y a su distribución, mediante la asignación de recursos, con el objetivo de cumplir eficientemente

las funciones del Estado. Estas relaciones financieras tienen lugar en los procesos de ingresos y gastos que desenvuelve el Estado en términos monetarios a través del presupuesto.

Por otro lado, para financiar dichos gastos se requiere disponer de ingresos que se nutren, básicamente con impuestos, tasas y contribuciones proporcionadas al fisco por las empresas y otras propiedades públicas, así como por otros sujetos económicos actuantes en la sociedad.

Sin embargo, el presupuesto del Estado en el socialismo es de carácter económico nacional y se utiliza en interés de la sociedad en su conjunto y de cada uno de sus miembros.

Derivado de la necesidad de reacción a la ocurrencia de las guerras mundiales, los cambios financieros derivados de éstas, la depresión de 1929, la revolución Keynesiana y el surgimiento del Estado de Bienestar, el presupuesto desde el punto de vista teórico y práctico, adquiere su plenitud como instrumento financiero. La evolución del presupuesto, desde su surgimiento hasta nuestros días, posibilita afirmar que éste ha estado estrechamente vinculado con el surgimiento y desarrollo del Estado.

El desarrollo de la actividad financiera en sus diversas manifestaciones toma cuerpo y adquiere realidad política, económica, social y jurídica plasmándose en una entidad conocida históricamente como Hacienda Pública.

La actividad financiera es la acción administrativa del Estado dirigida al sostenimiento de los servicios públicos y según Luis Sánchez Serrano (1997), puede definirse como la desarrollada por el Estado u otros entes públicos para la obtención, gestión y asignación de los recursos económicos necesarios para la satisfacción de las necesidades colectivas, la cual puede y debe estar dirigida, asimismo, a la estabilidad y progreso económico y una justa distribución de la renta y la riqueza.

Esta actividad financiera tiene:

- a) Naturaleza política por el sujeto que la ejerce: El Estado y los demás entes públicos; de los fines que con ella se persigue: satisfacer las necesidades colectivas y cumplir los servicios; así como los procedimientos empleados y la adaptación de decisiones políticas de quienes ostentan el poder,
- b) Contenido económico por su índole y los recursos que utiliza (dinerario) y porque económica es también la actividad que desarrolla la Hacienda Pública para el cumplimiento o ejecución de la política financiera.
- c) Las existencias de recursos productivos de todo sistema económico están constituidas por bases humanas y patrimoniales. En términos productivos, la actividad gubernamental se expresa, en primer lugar, en un volumen determinado de gastos públicos en que incurre en las acciones colectivas emprendidas por el Estado.

La Contabilidad como ciencia regula todos los entes económicos de la economía pero la Contabilidad Gubernamental existe solo en el sector público, ya que la contabilidad gubernamental regula el proceso contable entre otros de, la Administración central, la Administración local, las uniones, empresas del estado y cualquier otra entidad empresarial estatal. Por tanto, la existencia de un Sistema de Contabilidad Gubernamental, es esencial para todo Estado y tiene particular importancia cuando se trata de planificar su desarrollo económico y evaluar sus resultados.

La Contabilidad Gubernamental, tanto a nivel nacional como internacional, ha sido una preocupación de la mayoría de los investigadores y los países relacionados con esta temática, la complejidad de intereses que se movilizan en el sector público, muchas veces contrapuestos, requiere de la disposición de instrumentos de análisis adecuados para alcanzar decisiones que sean funcionales y den respuesta a los problemas planteados.

En las últimas décadas del pasado milenio se han desarrollado, con énfasis en los países de América Latina, Sistemas de Administración Financiera Gubernamental, los que han probado, en mayor o menor medida, su eficacia en la captación y aplicación de los recursos públicos, facilitando la toma de decisiones por parte del Estado.

En el estudio realizado de la legislación de varios países latinoamericanos, en lo referente a definiciones de conceptos, en países como Panamá, Bolivia, Chile y Argentina, se observa que existen diferentes terminologías y enfoques; sin embargo, otros países como, Ecuador, El Salvador, México, República Dominicana, Venezuela; también definen el Sistema de Contabilidad Gubernamental con diferencias semánticas en su redacción y semejanzas en el contenido, pero ninguna satisface totalmente las necesidades del estudio en cuanto a los términos referidos a: normas por principios de Contabilidad; los instrumentos metodológicos, que hoy forman parte del paquete normativo contable del país; consolidación; información financiera, como el conjunto de Estados Financieros del sector público; y la toma de decisiones, como el proceso de gestión de los gobiernos municipales, provinciales y nacionales.

En el marco normativo y regulatorio que demanda información contable gubernamental, las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público y Normas Internacionales de la Información Financiera han contribuido de manera relevante en la información financiera que necesita el sector público, la ciudadanía en general y sus representantes a nivel internacional para conocer la transparencia con que se han manejado los recursos del Estado.

El desarrollo científico tecnológico ha generado grandes y profundos cambios en todos los sistemas del mundo. Actualmente este avance científico tecnológico, está planteando sustantivas modificaciones, tanto en el ámbito nacional como internacional, de los procesos productivos y la administración de las organizaciones, por tanto la

Contabilidad Gubernamental, como Sistema Administrativo, integrador de la Administración Financiera de Gobierno, debe contar con elementos conceptuales avanzados, integrados en forma sistémica, con un verdadero sentido humanista y con elementos de sus experiencias y su utilidad como medio de información, control y servicio social.

En el año 2010 el Ministerio de Finanzas y Precios decidió iniciar los trabajos preparatorios para la implementación de este sistema, de manera paulatina, cubriendo los diferentes niveles presupuestarios e iniciándose por el sector gobierno a nivel municipal y redefiniéndose el concepto de Contabilidad Gubernamental como:

**“Una especialidad de la Contabilidad como ciencia, destinada a captar, clasificar, registrar, resumir, comunicar e interpretar la actividad económica, financiera, administrativa, patrimonial y presupuestaria del sector público”** (Morales Fonseca, 2013).

En el contexto cubano el proceso normativo de este sistema continúa avanzando y da espacio a otras investigaciones al respecto.

## **1.2. La Contabilidad Gubernamental como herramienta de integración de los Sistemas de Administración Financiera del Estado en nivel Provincial.**

La Contabilidad Nacional está referida al Sistema de Cuentas Nacionales que conceptualmente representa el registro sistemático de todos los flujos y stocks de la economía en un esquema integrado, coherente e interrelacionado de cuentas, transacciones y unidades institucionales; por lo tanto, la Contabilidad Gubernamental se convierte en suministrador de información para el registro en las cuentas nacionales.

Con el objetivo de lograr esa integración el sistema tiene que cumplir con diferentes características enunciadas en el Artículo 68 del Decreto-Ley No.192 de 1999, que son:

- Ser común, único, uniforme y aplicable a todos los órganos, organismos y demás entidades del sector público.
- Estar basado en normas de contabilidad.
- Permitir la integración y exposición de las informaciones relativas a la ejecución presupuestaria, los movimientos y situaciones de tesorería, la ejecución del crédito público y las variaciones, composición y situación del Patrimonio Estatal, es decir de las entidades del sector público y su integración con el Sistema de Cuentas Nacionales.
- Posibilitar la presentación, a la Asamblea Nacional del Poder Popular, del resultado de la gestión consolidada del sector público durante el ejercicio fiscal que concluya, mostrando los resultados operativos, económicos y financieros.
- Permitir informar a la Asamblea Nacional del Poder Popular sobre el estado actualizado de la deuda pública interna, externa, directa e indirecta.

Este Sistema de Contabilidad Gubernamental debe garantizar la consolidación de la información que se procesa y está constituido por un Nomenclador de Cuentas, normas, procedimientos e informaciones que permiten la recopilación, valuación, procesamiento y exposición de los hechos que tienen lugar en las actividades económicas y financieras de todo el sector público.

La organización económica del gobierno local, se ordena en unidades presupuestadas con objeto de subordinación de cada nivel presupuestario que respaldan funciones públicas, el mismo como parte de los órganos y organismos de la Administración Central del Estado que tienen funciones de política pública, requieren para el cumplimiento de esa función de política un aseguramiento económico, que por lo general se brinda a través de una unidad presupuestada encargada de la administración del financiamien-

to de las funciones públicas a las cuales está obligado el Estado.

El diseño de las bases metodológicas de la Contabilidad Gubernamental del sector gobierno a nivel provincial pone en manos de cada Asamblea del Poder Popular los elementos para el proceso de toma de decisiones y del funcionamiento económico de ese territorio en materia de administración de políticas públicas y de los elementos sobre todo que están respaldado por recursos del presupuesto del estado.

### **1.3. Particularidades de los Sistemas de Administración Financiera en el nivel provincial del sector de gobierno**

El artículo 102 del Capítulo XI sobre la división política administrativa de la Constitución de la República de Cuba (2005), establece que el territorio nacional para los fines políticos y administrativos, se divide en provincias y municipios, planteando que "la provincia es la sociedad local, con personalidad jurídica a todos los efectos legales, organizada políticamente por la ley como eslabón intermedio entre el gobierno central y el municipal, en una extensión superficial equivalente a la del conjunto de municipios comprendidos en su demarcación territorial. Ejerce las atribuciones y cumple los deberes estatales y de administración de su competencia y tiene la obligación primordial de promover el desarrollo económico y social de su territorio, para lo cual coordina y controla la ejecución de la política, programas y planes aprobados por los órganos superiores del Estado, con el apoyo de sus municipios, conjugándolos con los intereses de éstos".

En el Capítulo XII de la propia Constitución sobre los Órganos Locales del Poder Popular, el Artículo 103, estipula que las Asambleas del Poder Popular, constituidas en las democracias político-administrativas en que se divide el territorio nacional, son los órganos superiores locales del poder del Estado, y, en consecuencia, están investidas de la más alta autoridad para el ejercicio de las funciones estatales en sus demarcaciones

respectivas y para ello, dentro del marco de su competencia, y ajustándose a la ley, ejercen gobierno.

Además, coadyuvan al desarrollo de las actividades y al cumplimiento de los planes de las unidades establecidas en su territorio que no les estén subordinadas, conforme a lo dispuesto en la ley. Las administraciones locales que estas Asambleas constituyen, dirigen las entidades económicas, de producción y de servicios de subordinación local, con el propósito de satisfacer las necesidades económicas, de salud y otras de carácter asistencial, educacionales, culturales, deportivas y recreativas de la colectividad del territorio a que se extiende la jurisdicción de cada una.

Entre las atribuciones se establecen dentro de los límites de su competencia para las Asambleas Provinciales del Poder Popular en el Artículo 105, se muestran las siguientes:

- “b) aprobar y controlar, conforme a la política acordada por los organismos nacionales competentes, la ejecución del plan y del presupuesto ordinario de ingresos y gastos de la provincia.
- d) participar en la elaboración y control de la ejecución del presupuesto y el plan técnico-económico del Estado, correspondiente a las entidades radicadas en su territorio y subordinada a otras instancias, conforme a ley.
- g) determinar conforme a los principios establecidos por el Consejo de Ministros la organización, funcionamiento y tareas de las entidades encargadas de realizar las actividades económicas, de producción y servicios, educacionales, de salud, culturales, deportivas, de protección del medio ambiente y recreativas, que están subordinadas al órgano de Administración provincial.
- k) conocer y evaluar los informes de informes de rendición de cuenta que les presenten su órgano de Administración y las Asambleas del

Poder Popular de nivel inferior, y adoptar las decisiones pertinentes sobre ellos.”

La organización del Sistema de Contabilidad Gubernamental para efectuar el registro de las operaciones contables del Sector Público y la emisión de los estados financieros correspondientes, como disposición complementaria al Decreto Ley No. 192 de 1999 está normada en la Resolución 303/2011 del Ministerio de Finanzas y Precios.

#### Sistema Presupuestario

Este sistema básicamente heredó de la Ley orgánica presupuestaria que existió hasta el año 1999 los elementos organizativos presupuestarios, e incorpora con las técnicas de desarrollo los elementos conceptuales al Decreto-Ley 192 de 1999

Los presupuestos provinciales, que sintetizan los órganos locales de Gobierno, están integrado por un presupuesto provincial y los presupuestos municipales de los Poderes Populares; los que a su vez lo integran las unidades presupuestadas y unidades de registro de cada nivel presupuestario. Esta estructura como principio se corresponde con la organización política - administrativa que establece la Constitución de la República de Cuba, la cual mantiene a la contenida en la Ley No. 29 de 1980. En este sistema se habilitan unidades de Registro del Sistema Presupuestario en las estructuras de los órganos locales del Poder Popular como unidades vinculadas a la elaboración del Presupuesto del Estado y su seguimiento.

Sin duda, un paso de avance lo constituye la incorporación de los planes en los estados financieros de todos los niveles presupuestarios.

#### Sistema Tributario

Este sistema aun cuando aparece como uno de los Sistema de la Administración Financiera del Estado dentro del Decreto Ley 192, su contenido y desarrollo está en la Ley 113 del Sistema Tributario.

En el país los gobiernos locales no tienen capacidad legal de crear o eliminar tributo, motivado a la existencia de una centralización normativa, esta peculiaridad parte del diseño de la Administración Tributaria de tener una sola administración para la gestión de todos los ingresos tributarios y no tributarios, excepto los aranceles.

Una característica de la recaudación de impuesto en nuestro país, es que todo contribuyente paga sus tributos en la Oficina Nacional de Administración Tributaria municipal donde tiene su domicilio legal, con independencia del nivel de subordinación. Los ingresos de los presupuestos provinciales, como ingreso del presupuesto local tiene características de redistribución del presupuesto del estado o sea todos los ingresos en Cuba por Ley son del presupuesto del Estado y éste cede a los presupuestos municipales un grupo de tributos.

#### Sistema de Crédito Público

El sistema de crédito público, según establece el Decreto ley 192 es el conjunto de principios, normas, organismos y recursos que intervienen en las operaciones que realiza el Estado, con el objeto de captar medios de financiamiento y que implican un endeudamiento para él, es la capacidad que tiene el Estado de endeudarse con el objeto de captar medios de financiamiento internos y externos.

Actualmente la Ley anual del Presupuesto contempla la emisión de Bonos Soberanos en aras de obtener fuentes de financiamiento para cubrir del déficit fiscal, dentro del Sistema, el Presupuesto Central es el único que posee capacidad legal para endeudarse, por lo que no tiene impacto en los órganos locales se concentra una buena parte de los recursos financieros que aseguran la realización de la política económica y de cada localidad, junto a la correspondiente autonomía en la planificación y utilización de dichos recursos, a fin de conjugar los intereses de cada territorio con los de la sociedad en su conjunto, a partir de los lineamientos y políticas de desarrollo que ser-

virán de pauta en la formulación de las estrategias en este sentido a escala territorial. (del Toro Ríos, Morales Fonseca, Reyes Hernández, & Reyes Galiano, 2013)

#### Sistema de Patrimonio Estatal

El patrimonio estatal es el conjunto de bienes y derechos sujetos al régimen de propiedad estatal socialista de todo el pueblo y los adquiridos, construidos o creados por el Estado, según consta en el Decreto Ley 227 del 8 de enero de 2002; en él se deja claro la posición de tenencia de los bienes del Estado, los que se encuentran en régimen de administración por entidades económicas del país.

#### Sistema de Tesorería

El Sistema de Tesorería, sancionado en el Decreto Ley 192, está compuesto por el conjunto de instituciones, normas y procedimientos que intervienen en la recaudación de los recursos financieros y en los pagos que configuran el flujo de fondos del sector público, en sus operaciones entre sí y con entidades de otros sectores de la economía, así como en la custodia de las disponibilidades que se generen.

Sobre este sistema debe destacarse que su implementación se ha impulsado no sólo por la necesidad de una administración financiera eficiente, que incluya el flujo de fondos, sino por la reforma del sistema bancario del país, lo que ha obligado a trabajar aceleradamente en la aplicación de determinados principios de tesorería. Hoy se encuentra vigente el modelo de fondo unificado, que se traduce en que cada unidad gestora de gastos administra cuentas bancarias donde están los recursos que le corresponden para cumplir con las funciones públicas.

#### Sistema Contabilidad Gubernamental

Uno de los logros alcanzados en nuestro país en el proceso de la implementación y ordenamiento de la Contabilidad lo constituye, la inserción en la Ley del Presupuesto anual, de un

capítulo relativo al Sistema de Contabilidad Gubernamental.

Este sistema se ve como el que brinda la salida de información de la Administración Financiera del Estado traduciendo todos los flujos de información vinculados en estados financieros de los diferentes niveles presupuestarios.

Para el sector de gobierno de nivel provincial, se crea una unidad de registro que permita registrar aquellos flujos económicos que no están vinculados con el funcionamiento y mantenimiento de las organizaciones públicas y que están asociados a los sistemas de Tesorería, Tributario, Presupuestario y de Contabilidad Gubernamental.

La emisión de los Estados Financieros básicos del sector gobierno del nivel provincial se realiza a través de un proceso de agregación y consolidación donde las unidades informantes subordinadas a este nivel presupuestario tributan información, para ello se retoma una práctica que no estaba generalizada en Cuba y que es la consolidación de Estados Financieros; que se traduce en depurar de la información agregada, aquellas operaciones que tienen que ver con funciones delegadas de niveles presupuestarios diferentes.

Además, los mismos deben estar acompañados de las notas o memorias al balance, las cuales en este sector de gobierno, constituyen la evaluación cualitativa de los estados y muestran las causas y condiciones de las principales desviaciones de los indicadores; incluyendo los elementos que sustenten la liquidación del ejercicio fiscal teniendo en cuenta las particularidades socioeconómica del territorio, con el fin de concentrar en un único documento toda la evaluación económica que pueda servir para el proceso de toma de decisiones.

El Sistema de Contabilidad Gubernamental, como se puede apreciar, es el elemento que integra y vincula al resto de los sistemas de la Administración Financiera del Estado y a juicio de esta investigadora los elementos expuestos hasta aquí, evidencian la necesidad normativa en mate-

ria contable, adecuada a las características del contexto local del nivel provincia

## **2. BASES METODOLÓGICAS PARA LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN EL SECTOR GOBIERNO A NIVEL PROVINCIAL**

A continuación exponemos un resume el proceso de diseño de las bases metodológicas de la Contabilidad Gubernamental del sector gobierno a nivel provincial en Cuba a partir de los elementos identificados en el marco conceptual. Estas normas, procedimientos y herramientas técnicas, tienen características específicas contextualizadas a este tipo de sector, logrando una información contable relevante para la toma de decisiones.

### **2.1. Norma Específica de Contabilidad Gubernamental "Bases de registro, flujos y momentos del Sistema de Contabilidad Gubernamental Provincial". (NECG 201)**

#### **OBJETIVO**

El objetivo de esta Norma es establecer las bases de registro, flujos y momentos del Sistema de Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno a nivel provincial, así como las reglas contables utilizadas en el reconocimiento de los flujos en este nivel de la Administración Financiera del Estado.

#### **ALCANCE**

Esta Norma se aplicará a todo tipo de Estados Financieros con el propósito de información general, que sean elaborados y presentados por la Unidad de Registro de Contabilidad Gubernamental para el sector gobierno a nivel provincial conforme a las Normas Cubanas de Información Financiera a los efectos de la Administración Financiera del Estado.

### **2.2. Norma Específica de Contabilidad Gubernamental "Agregación y Consolidación de los Estados Financieros del sec-**

**tor gobierno a nivel provincial". (NECG 202)**

## OBJETIVO

El objetivo de esta Norma es establecer las bases para el proceso de agregación y consolidación de Estados Financieros del sector gobierno a nivel provincial.

## ALCANCE

Esta Norma se aplicará al proceso de agregación y consolidación de Estados Financieros del sector gobierno a nivel provincial, conforme con las Normas Cubanas de Información Financiera.

Concibe las acciones a realizar en la etapa de agregación de información y los parámetros para producir las eliminaciones de operaciones que no se integran a este nivel presupuestario. Considera las precisiones para la emisión del Balance de Comprobación Ajustado de este presupuesto.

**2.3. Norma Específica de Contabilidad Gubernamental "Presentación de los Estados Financieros Consolidados del sector gobierno a nivel provincial". (NECG 203)**

## OBJETIVO

El objetivo de esta Norma es establecer las bases para la presentación de los Estados Financieros Consolidados del sector gobierno a nivel provincial y las normas de exposición de las principales partidas.

## ALCANCE

Esta Norma se aplicará a todo tipo de Estados Financieros Consolidados con el propósito de información general, que sean elaborados y presentados por la Unidad de Registro del Sistema de Contabilidad Gubernamental a nivel provincial conforme a las Normas Cubanas de Información Financiera.

Los Estados Financieros del sector gobierno a nivel provincial, con propósitos de información

general, son aquellos que se emiten para cubrir las necesidades de los usuarios que no están en posición de acceder a informes preparados a la medida de sus necesidades específicas de información. También, comprenden aquellos que se presentan de forma separada o dentro de otro documento de carácter público, como los casos de informes, folletos o memorias anuales.

Esta Norma utiliza terminologías propias de la Unidad de Registro del Sistema de Contabilidad Gubernamental a nivel provincial, las que pueden optar por incluir en la presentación de los Estados Financieros, los componentes adicionales que precisen.

**2.4. Norma Específica de Contabilidad Gubernamental "Agregación de las operaciones del sector gobierno a nivel de Provincia". (NECG 204)**

## OBJETIVO

El objetivo de esta Norma es establecer las bases de registro, flujos y momentos del Sistema de Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno a nivel de provincia, así como las reglas contables utilizadas en el reconocimiento de los flujos en este nivel de la Administración Financiera del Estado.

## ALCANCE

Esta Norma se aplicará al Balance de Comprobación de Saldo Agregado que es elaborado por la Unidad de Registro de Contabilidad Gubernamental para el sector gobierno a nivel de provincia, conforme a las Normas Cubanas de Información Financiera.

**2.5. Procedimientos diseñados para el proceso de implementación.**

Como complemento de las normas, se implementaron 7 (siete) procedimientos contables que ilustran el registro contable a realizar y/o verifican de las operaciones, los cuales se convierten en instrumentos complementarios.

Los procedimientos consideran los elementos claves para:

- a) Procedimiento para el registro contable de las operaciones de tesorería. Cuenta Distribuidora Provincial en la Provincia.
- b) Procedimiento para el registro contable de las operaciones de tesorería. Cuenta Distribuidora Central en la Provincia.
- c) Elementos claves para los asientos de eliminaciones y ajustes en el proceso de consolidación de los Estados Financieros del Sector Gobierno a nivel Provincial.
- d) Guía para la confección de las notas a los Estados Financieros Consolidados del Sector Gobierno a nivel Provincial.
- e) Guía para la confección de las notas a los Estados Financieros Consolidados del Sector Gobierno a nivel Provincial al cierre del Ejercicio Fiscal.
- f) Reglas de Validación entre modelos de los Estados Financieros del Sector Gobierno a nivel Provincial.
- g) Proformas de Estados Financieros Consolidados del sector gobierno a nivel provincial.

A continuación se muestra un resumen de estos procedimientos.

#### **2.5.1. Resumen del Procedimiento para el registro contable de las operaciones de tesorería. Cuenta Distribuidora Provincial en la Provincia**

Su objetivo consiste indicar el procedimiento contable de las operaciones económico financieras que ocurren en las Cuentas Distribuidoras correspondientes al Sistema de Tesorería de los Órganos Provinciales del Poder Popular, tales como:

- La recepción de recursos financieros que representan ingresos del presupuesto Provincial (participativos, transferencias generales y con destino específico)

- La recepción de recursos financieros que no representan ingresos del presupuesto provincial, (Fondos Operacionales, Minoración de Fondos, Fondos Rotatorios y participativos de los municipios, la subvención por la nivelación).
- La entrega de recursos financieros a: Unidades Presupuestadas Provinciales, a las Cuentas Distribuidoras Municipales o al Ministerio de Finanzas y Precios.
- Los gastos financieros, Pago a cuenta, Devolución de Ingresos, anticipo de fondos, Ajuste entre el presupuesto provincial y otros
- El Resultado Presupuestario y las operaciones del cierre del ejercicio contable

#### **2.5.2. Resumen del Procedimiento para el registro contable de las operaciones de tesorería. Cuenta Distribuidora Central en la Provincia**

En este procedimiento se indica e ilustra el registro contable de los hechos económicos o flujos relacionados con las operaciones de la Cuenta Distribuidora Central en la Provincia, como:

- La recepción de recursos financieros; entrega de recursos financieros para inversiones, minoración de fondos u otras salidas autorizadas a Unidades Presupuestadas subordinadas
- Devoluciones de ingresos indebidos o en exceso a lo debido; gastos financieros; ajuste entre el presupuesto Central y otros presupuestos
- Las operaciones de cierre de la cuenta de la Distribuidora Central en la Provincial al final del ejercicio contable.

#### **2.5.3. Resumen de los "Elementos claves para los asientos de eliminaciones y ajustes en el proceso de consolidación de los Estados Financieros del Sector Gobierno a nivel Provincial"**

Este procedimiento tiene como objetivo establecer los elementos claves para los asientos de eliminaciones y ajustes en el proceso de consolidación de Estados Financieros dentro del Sistema de Contabilidad Gubernamental a nivel Provincial; en lo fundamental, de aquellos flujos que no pertenecen al dominio presupuestario que se informa.

#### **2.5.4. Resumen de la "Guía para la confección de las notas a los Estados Financieros Consolidados del Sector Gobierno a nivel Provincial"**

El objetivo de este procedimiento es establecer los elementos que se tendrán en cuenta en la confección de las Notas a los Estados Financieros Consolidados dentro del Sistema de Contabilidad Gubernamental a nivel Provincial.

En este procedimiento se establece que las notas al balance constituyen la información valorativa a los efectos de la ejecución y liquidación del ejercicio fiscal; además, constituyen la evaluación cualitativa de los Estados Financieros Consolidados y muestran las causas y condiciones de las principales desviaciones de los indicadores, cuando estas sean superiores al cinco (5%) por ciento, tanto en exceso como en defecto.

También se recomienda:

- Los indicadores que deben ser evaluados con carácter permanente y los que serán sujeto de revelación de manera ocasional ó para un período determinado, incluyendo los elementos que sustenten la liquidación del ejercicio fiscal
- Suministrar información adicional que no habiéndose incluido en los Estados Financieros del sector gobierno a nivel provincial, sea relevante para la comprensión de alguno de ellos teniendo en cuenta las particularidades socioeconómicas de la provincia.

Se recomienda una estructura para elaborar las Notas, donde se consideran, entre otras, secciones para la presentación; conclusiones;

propuestas de acuerdos; del universo de información; resumen de las Políticas contables significativas aplicadas; cambios en prácticas contables y sus efectos; así como, el análisis de los indicadores a evaluar y su periodicidad.

Entre los Indicadores a evaluar se destacan:

- ✓ Rendimiento Financiero (Resultado corriente de la provincia, Resultado financiero de los municipios y Transferencias de nivelación)
- ✓ Ingresos (Ingresos cedidos, Conciliación entre los ingresos ONAT – Tesorería, Ingresos Participativos, Ingresos extraordinarios, Donaciones recibidas, Efectos electrodomésticos, Efectivo Líquido de Caja y Banco, disponibilidad y anticipos)
- ✓ Gastos (Gastos por funciones de gobierno y por partidas, Faltantes, Pérdidas y Sobrantes, Cuentas Cobrar y Pagar vencidas, Uso de la Reserva, Afectaciones por desastres, Uso de las provisiones creadas, Servicios de Mantenimiento y Reparación, Subsidio a personas para la compra de materiales de la construcción y las Devoluciones de Recursos Financieros)
- ✓ Otras Informaciones (Gestión de las Oficinas de Control y Cobro de Multas) así como la Actividad Autofinanciada incluyendo el Desarrollo local y Verificaciones del gasto presupuestario realizadas.

#### **2.5.5. Resumen de la "Guía para la confección de las Notas a los Estados Financieros Consolidados del Sector Gobierno a nivel Provincial al cierre del Ejercicio Fiscal"**

El objetivo de este procedimiento es establecer los elementos que se tendrán en cuenta en la confección de las Notas a los Estados Financieros Consolidados dentro del Sistema de Contabilidad Gubernamental a nivel Provincial al cierre del ejercicio fiscal.

Aparecen además nuevos indicadores que contribuirán a exponer las causas y condiciones que provocan la situación que se informa, entre otros:

- ✓ Un informe Valorativo de la provincia sobre el cierre de las operaciones de caja del ejercicio fiscal.
- ✓ En el análisis de los gastos aparece el cumplimiento de las actividades y niveles de actividad que se garantizaron con el presupuesto en las diferentes divisiones de gobierno.

### **2.5.6. Resumen de las "Reglas de Validación entre modelos de los Estados Financieros el Sector Gobierno a nivel Provincial"**

El objetivo de este procedimiento consiste en establecer:

- ✓ los elementos clave que se tendrán en cuenta para la validación interna de las proformas de Estados Financieros
- ✓ los elementos clave que se tendrán en cuenta para la validación entre modelos de los Estados Financieros y su incidencia.

### **2.5.7. Proformas de Estados Financieros Consolidados del sector gobierno a nivel provincial**

El ciclo metodológico se cierra con las indicaciones para la emisión de las proformas y la metodología para la elaboración de los Estados Financieros del Sistema de Contabilidad Gubernamental a nivel Provincial.

## **3. VALIDACIÓN DE LAS BASES METODOLÓGICAS DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL DEL SECTOR GOBIERNO A NIVEL PROVINCIAL**

A continuación expondremos el resultado del análisis de la viabilidad de la propuesta de bases metodológicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental del sector gobierno a nivel provincial a partir de los resultados de los expertos y

de la aplicación en 5 provincias, correspondiendo a Holguín, Camagüey, Villa Clara, Artemisa y Mayabeque.

De la evaluación realizada por expertos de las direcciones de Finanzas y Precios de los órganos locales del Poder Popular, para evaluar la satisfacción con la metodología, se aplicó la técnica de IADOV, con vistas a recoger el Criterio de Usuarios. Mediante dicha técnica se determina el nivel de satisfacción individual y grupal a partir de una encuesta elaborada según las exigencias pertinentes.

En la encuesta participaron 40 dirigentes, funcionarios y técnicos de diferentes niveles del sistema del Ministerio de Finanzas y Precios. La selección de expertos estuvo condicionada por la experiencia en la actividad contable y presupuestaria dentro del sistema del Ministerio de Finanzas y Precios.

Esta muestra arrojó 11 años como promedio de experiencia en los temas financieros, presupuestarios y contables y un promedio de tres años en el puesto de trabajo. El 72.5 por ciento de los encuestados son universitarios y el resto son graduados de técnico de nivel medio. Por categoría ocupacional, el 42.5 por ciento son dirigentes de diferentes niveles de dirección y el 57.5 por ciento ejercen como técnicos en las áreas de finanzas, presupuesto, contabilidad y tesorería.

Los resultados individuales muestran el 89 por ciento de Clara satisfacción (máxima satisfacción) y el 11 por ciento más satisfecho que insatisfecho

El Índice de Satisfacción Grupal (0.7962) refleja aceptación de la propuesta, un reconocimiento a su utilidad; en tanto los usuarios han emitido criterios donde evidencian su satisfacción por la contribución de las normas específicas al proceso de implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno a nivel provincial.

La técnica de IADOV contempla además dos preguntas complementarias de carácter abierto que aportaron elementos adicionales de evaluación, por lo que resulta significativo en el análisis de estas opiniones, el predominio de aspectos positivos planteados, lo cual sirve como fundamento del valor de las propuestas. (López Rodríguez & González Maura, 2002)

No obstante, varias de las opiniones negativas aportan elementos que señalan la necesidad de perfeccionar los procesos de emisión e implementación de normas, lo cual constituye un valioso elemento de retroalimentación

Como resultado de la evaluación de los elementos anteriores, la Ministra de Finanzas y

Precios emitió la Resolución No. 238, de fecha 23 de mayo de 2014, la que aparece publicada en la Gaceta Oficial de la República en la edición ordinaria No. 027 del 23 de junio de 2014, que aprueba con carácter experimental se utilicen en las pruebas pilotos que se desarrollan en el país, las Norma Específica de Contabilidad Gubernamental para este nivel. Por otra parte, la Dirección de Política Contable del Ministerio de Finanzas y Precios, emitió los procedimientos de Contabilidad Gubernamental antes propuestos. Los documentos puestos en vigor por la Resolución 238 de 2014 y los procedimientos expuestos conforman la base metodológica para generalizar los resultados de esta investigación a todas las provincias del país.

## Conclusiones

Como resultado de la presente investigación se arribaron a las conclusiones siguientes:

1. Las Normas que se presentan surge como una necesidad de los gobiernos provinciales de obtener información financiera para la toma de decisiones económico-financieras; a partir de la organización, operativa y características de un Sistema de Contabilidad Gubernamental a nivel provincial.
2. La adopción de esta Norma por parte de los gobiernos acrecentará tanto la calidad como la comparabilidad de la información financiera presentada por las entidades del sector público de las provincias del país.
3. Las normas específicas propuestas y los procedimientos constituyen la base metodológica del Sistema de Contabilidad Gubernamental para el sector gobierno a nivel provincial; elaboradas a partir de la regla contable del devengado.
4. El proceso de consolidación de los estados financieros merece la atención de los profesionales para el logro de la calidad que demanda la información contable, considerando que los fundamentos teóricos, prácticos y normativos son recientes.
5. El proceso de validación de las propuestas demostró la viabilidad de las bases metodológicas elaboradas y el valor del Índice de Satisfacción Grupal refleja la aceptación de la propuesta, lo que constituye un reconocimiento a su utilidad.

## Citas

Asamblea Nacional del Poder Popular. (2005). Constitución de la República de Cuba. La Habana: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Campistrous, L., & Rizo, C. (2006). El Criterio de Expertos como Método en la Investigación Educativa. La Habana: Documento elaborado para el Doctorado Curricular.

del Toro Ríos, J. C., & Morales Fonseca, M. G. (2011). Agregación y consolidación de los Estados Financieros del sector gobierno a nivel municipal. Ministerio de Finanzas y Precios. La Habana: MFP.

del Toro Ríos, J. C., & Morales Fonseca, M. G. (2011). Bases de registro, flujos y momentos del Sistema de Contabilidad Gubernamental a nivel municipal. Ministerio de Finanzas y Precios. La Habana: MFP.

del Toro Ríos, J. C., & Otros. (2003). Administración Financiera del Estado Cubano. La Habana, Cuba: CECO-FIS.

del Toro Ríos, J. C., Morales Fonseca, M. G., Reyes Hernández, C. M., & Reyes Galiano, A. C. (2013). Contabilidad del sector gobierno a nivel municipal. La Habana: Félix Varela.

Lenin, V. I. (1959). Obras Completas (Vol. XXXIV). Buenos Aires: Cartago. López Rodríguez, D. A., & González Maura, D. V. (2002). Revista Digital de efedeportes.com. Recuperado el 7 de enero de 2010, de [//www.efdeportes.com/revista digital](http://www.efdeportes.com/revista%20digital)

López Rodríguez, D. A., & González Maura, D. V. (2002). Revista Digital de efedeportes.com. Recuperado el 7 de enero de 2010, de [//www.efdeportes.com/revista digital](http://www.efdeportes.com/revista%20digital).

Marx, C. (1867). El Capital Tomo I (1973 ed.). Ciencias Sociales.

Marx, C. (1885). El Capital Tomo II (1973 ed.). Ciencias Sociales.

Marx, C. (1894). El Capital Tomo III (1973 ed.). Ciencia Sociales.

Marx, C., & Engels, F. (1885). Obras Completas (Vol. Tomo 9).

Morales Fonseca, M. G. (2013). Base Metodológicas de la Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno a nivel municipal. Tesis en Opción al grado científico de Doctor en Ciencias Contables y Financieras. Camagüey.

Serrano Cinca, C. (5 de Septiembre de 2009). La Contabilidad en la Era del conocimiento. Recuperado el 22 de Mayo de 2011, de Portal educativo de la Universidad de Zaragoza: [www.5campus.org/leccion/introduc](http://www.5campus.org/leccion/introduc)

Fecha de aceptación: 15 de enero de 2017

Fecha de publicación: 31 de marzo de 2017

## Datos de los autores

### **EVA ANGELA CRUZ SILBETO**

Licenciada en Economía en la Universidad de Holguín. Contador y Licenciada en Economía. Diplomada en Gerencia Empresarial. Doctora en Ciencias Contables y Financieras. Es Presidenta de la Sociedad Científica de Contabilidad de la Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba del municipio Habana Vieja y Presidenta de la Sección de Base No 2 de la Asociación Nacional de Economista y Contadores de Cuba del Ministerio de Finanzas y Precios. Imparte clases en la Facultad de Contabilidad y Finanzas y actúa como profesora de la escuela ramal Centro de Estudios Contables Financieros y de Seguros (CECOFIS). A participado en varios eventos nacionales e internacionales y es autora varias publicaciones Se ha desempeñado como Auditor, Auditor Supervisor y Jefe de Unidad de Auditoria, Especialista en Contabilidad, Subdirector Económico y Vicedirectora de Políticas Contables. Autora de las Normas Específicas de Contabilidad Gubernamental para el sector de gobierno a nivel provincial. Actualmente se desempeña como Sistematizador general global del Ministerio de Finanzas y Precios.

### **JOSÉ CARLOS DEL TORO RÍOS**

Licenciado en Economía en la especialidad de Contabilidad en la Universidad de Oriente. Doctor en Ciencias Económicas. Ostenta la categoría docente de Profesor Titular de la Universidad de La Habana. Ha dirigido varios colectivos de autores e integra consejos editoriales de publicaciones de carácter económico-financiero. Fue vicepresidente de la Asociación Nacional de Economista y Contadores de Cuba y miembro de su Comité Nacional. Se desempeñó como secretario permanente de la Asociación de Economistas de América Latina y el Caribe. Imparte asignaturas de las disciplinas de Contabilidad y Finanzas en la carrera de Contabilidad y Finanzas. Actúa como profesor de la Facultad de Contabilidad y Finanzas y de la Escuela Superior de Cuadros del Estado y del Gobierno. Integra consejos científicos de centros de la educación superior y comité académicos de varias maestrías y especialidades vinculadas con la Contabilidad y las Finanzas. Es miembro de la Sección de Ciencias Económicas de la Comisión Nacional de Grados Científicos e integra el tribunal permanente para la defensa de doctorados en la especialidad de Contabilidad y Finanzas. Es vicepresidente del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad y actualmente se desempeña como Subdirector General de Política Fiscal del Ministerio de Finanzas y Precios. Ha sido designado como Presidente de la Sociedad Científica de Presupuesto Público de la Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba.