

PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DA CONTABILIDADE NAS ENTIDADES ORZAMENTADAS CUBANAS

ALCIDES QUINTANA CABRALES / MANUEL A. ESTÉVEZ MÁRTIR
Departamento de Contabilidade e Finanzas
Facultade de Ciencias Económicas e Empresariais
Universidade de Oriente (Cuba)

Recibido: 13 xuño 2001
Aceptado: 17 xuño 2002

1. INTRODUCCIÓN

O presente traballo ten como obxectivo fundamental facerlle posible ó lector interesado na práctica contable internacional o coñecemento dalgunhas das particularidades principais do orzamento e da contabilidade nas entidades orzamentadas da República de Cuba nos inicios do novo milenio, considerando desde o punto de vista conceptual as modificacións producidas a partir do ano 1999, coa aprobación do Decreto Lei 192 do 8 de abril de 1999: *De la Administración Financiera del Estado*.

Este traballo pode, así mesmo, servir de base para estudos comparativos das semellanzas e das diferencias entre os sistemas contables e os planos de contas actualmente vixentes en Cuba e en España, estando convencidos de que calquera suxestión a este respecto poderá contribuir ó desenvolvemento do coñecemento da teoría e da práctica contable internacional.

2. O ORZAMENTO ESTATAL COMO CATEGORÍA ECONÓMICA. DEFINICIÓN. O ORZAMENTO EN CUBA

O orzamento estatal como categoría económica responde ás diferentes formacións económico-sociais, polo que a súa esencia estará determinada polas relacións sociais de produción de cada unha delas e, por conseguinte, o seu papel e as súas funcións difiren no capitalismo e baixo as condicións do socialismo.

Lenin no tomo 13 das súas *Obras Completas* sinala en relación cos orzamentos nos países capitalistas máis democráticos que “...están ó servicio das clases dominantes, que os recursos do Estado se invisten en instrumentos de opresión, en instrumentos para reprimi-la democracia...”, afirmación á que se lle pode engadir que funcionaron co fin de mante-la burguesía como clase dominante, ó asegura-las condicións político-económicas para a reprodución do capitalismo e constituíndo á vez unha fonte importante para o enriquecemento individual, exemplos que incluso cunha gran frecuencia se coñeceron publicamente no transcurso dos anos máis recentes.

Nas condicións do socialismo, o orzamento estatal ten outra natureza económica, e por iso constitúe o principal instrumento de distribución dos recursos financeiros centralizados, servindo para acumular unha parte significativa do ingreso nacional e utilízala para o desenvolvemento económico social (ciencia, cultura, deportes, etc.) e para a defensa das conquistas sociais alcanzadas.

Polo tanto, non só é parte integrante da Administración Financeira do Estado, ó concentra-la a cantidade máis importante dos recursos monetarios centralizados, senón que constitúe o medio de realización da política financeira estatal.

No artigo 1 do título primeiro do *Decreto Lei 192 de 1999, de la Administración Financeira del Estado*, defínese esta como o conxunto de principios, normas, sistemas, institucións e procedementos administrativos que fan posible a obtención dos recursos financeiros públicos e a súa aplicación á consecución dos obxectivos do Estado, procurando satisfacer as necesidades colectivas da sociedade.

No artigo 3 sinálase que a Administración Financeira está integrada por diversos sistemas interrelacionados entre eles, sendo estes os seguintes:

- a) Sistema tributario.
- b) Sistema orzamentario.
- c) Sistema de crédito público.
- d) Sistema de tesourería.
- e) Sistema de contabilidade governamental.

O orzamento do Estado constitúe o plano financeiro fundamental para a formación e para a utilización do fondo centralizado de recursos financeiros do Estado socialista, a través do cal se distribúe e se redistribúe unha parte substancial do ingreso nacional destinado ó fomento da economía nacional, ó incremento do benestar material e cultural da sociedade, á defensa nacional e ó funcionamento dos órganos e dos organismos do Estado, de acordo coas actividades que se establezan no *Plan de Desarrollo Económico-Social*.

No capítulo 1 do título II do *Sistema Presupuestario del Estado* sinálase, entre outras disposicións xerais, que no orzamento do Estado se consignará o estimado dos recursos financeiros e dos gastos previstos polo Estado para o ano orzamentario destinados ó desenvolvemento económico-social e ó incremento do benestar material. Así mesmo, precísase que os recursos financeiros e os gastos figuran por separado e polos seus importes íntegros sen que exista compensación entre eles.

No artigo 10 sinálase que o orzamento do Estado está conformado por un sistema de orzamentos que inclúe o orzamento central, o orzamento para a Seguridade Social e os orzamentos provinciais e o do municipio especial Isla de la Juventud, que para estes efectos se considera provincial.

A este respecto resulta importante para o lector saber que a República de Cuba presenta unha división político-administrativa que inclúe 14 provincias e 169 municipios, e que destes últimos o municipio de Isla de la Juventud –antiga Isla de Pinos– é considerado un municipio especial de acordo coa súa posición xeográfica.

O orzamento sométese a discusión e a aprobación anualmente pola *Asamblea Nacional del Poder Popular*, e rexe dende o 1 de xaneiro ata o 31 de decembro de

cada ano, realizándose este mesmo proceso en cada unha das provincias nas súas asembleas provinciais e, á súa vez, nos municipios onde igualmente funcionan as asembleas municipais correspondentes.

No capítulo II da sección primeira *–De los recursos financieros y gastos del presupuesto del Estado–* do propio Decreto-Lei sinálase que se consideran recursos financeiros do exercicio orzamentario correspondente aqueles que se prevé recadar nese período.

No artigo 15 precísase que as clasificacións de recursos financeiros e de gastos no orzamento deben ser uniformes para todo o sistema, de tal forma que proporcionen a información necesaria para a toma de decisións e que possibiliten o control da recadación e da eficiencia con que se administran os recursos públicos nos ámbitos nacional e local.

Os recursos financeiros (ingresos) son un dos instrumentos fundamentais para o control do sistema tributario, tendo como premisa fundamental a recadación de recursos monetarios en mans da poboación e os orixinados por determinadas transaccións financeiras das entidades.

Entre os conceptos primarios de recursos financeiros (ingresos orzamentarios) atópanse os seguintes:

- Imposto sobre as vendas, de circulación e especial a produtos.
- Imposto sobre os servizos públicos.
- Aranceis de aduanas.
- Imposto sobre utilidades.
- Imposto sobre os ingresos persoais.
- Imposto sobre os recursos.
- Outros impostos.
- Contribucións.
- Taxas.
- Ingresos non tributarios.
- Rendas da propiedade.
- Transferencias correntes.
- Ingresos de operacións.
- Recursos propios de capital.
- Transferencias de capital.
- Outros recursos financeiros.

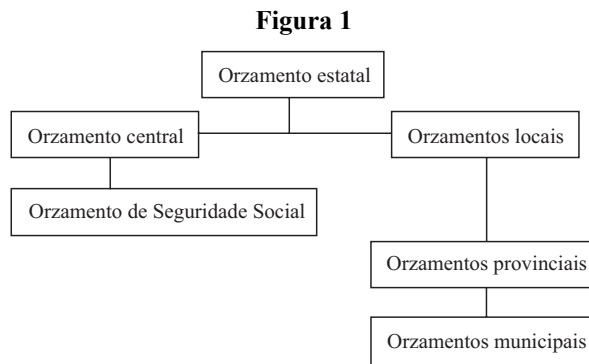
Os gastos do orzamento do Estado, que no son máis cós gastos correntes e os investimentos destinados a financia-lo desenvolvemento económico-social e o incremento do benestar material da poboación, corresponden:

- a) Ó financiamento da esfera productiva.
- b) Ó financiamento da vivenda e dos servizos comunais.
- c) Ó financiamento da educación e da saúde pública.
- d) Ó financiamento das demais actividades socio-culturais e das científicas.

- e) Ós de administración correspondentes ó funcionamento da *Asamblea Nacional del Poder Popular*, do *Consejo de Estado*, das asembleas provinciais e municipais do Poder Popular e dos seus consellos de administración, do Consello de Ministros, dos tribunais, da Fiscalía e dos demais órganos e organismos do Estado.
- f) Á defensa e a orde interior.
- g) A outras actividades.

Un aspecto que resulta importante é que en función do nivel de subordinación das entidades variará o papel que lles corresponderá desenvolver tanto no proceso de elaboración dos anteprojectos de orzamentos para garanti-los niveis previstos de actividades, como na súa liquidación de acordo co executado ó concluí-lo exercicio económico que coincide co ano calendario.

O sistema orzamentario cubano interrelaciónase como se mostra na figura 1.



Por conseguinte, está establecido como cuestións xerais que os propósitos definidos para ser alcanzados, derivados dos indicadores dos planos de desenvolvemento económico e social do país, deben lograrse evitando desviacións tanto do que se ten previsto ingresar como do gasto de recursos considerados, o que de feito constituiría *unha violación da disciplina orzamentaria*, que é sancionada polas leis vixentes tanto no noso país como internacionalmente.

Dentro do sistema orzamentario do Estado atópase tamén o orzamento central, no que se centralizan os recursos financeiros provenientes das persoas naturais ou xurídicas das que este teña dereito a percibi-la súa recadación, en correspondencia coa política de distribución destes recursos que se estableza legalmente e podendo contar, ademais, con recursos financeiros provenientes do crédito público, de doazóns e de dividendos.

Os ingresos do orzamento central destínanse principalmente a financia-lo desenvolvemento económico e as actividades socioculturais e científicas de carácter nacional, os tribunais, a fiscalía, a defensa e a orde interior.

En Cuba o orzamento da Seguridade Social constitúe un orzamento independente con ingresos e con gastos específicos. Os seus recursos financeiros ou ingresos proceden fundamentalmente da contribución á Seguridade Social que efectúan os contribuíntes a partir de porcentaxes establecidas tendo en conta tanto cada peso de salario que perciben os traballadores das diferentes entidades, como outros ingresos acordos coa lexislación vixente; ademais, poderá recibir transferencias do orzamento central para cubri-lo desbalance entre os seus gastos e os seus ingresos.

Os gastos do orzamento da Seguridade Social correspóndense coas prestacións monetarias ás que teñen dereito os traballadores e a súa familia, de acordo coa lexislación de Seguridade Social vixente.

Os orzamentos provinciais constitúen o estimado dos recursos financeiros e os gastos dos órganos provinciais e municipais do poder popular para un ano orzamentario; polo tanto, o orzamento provincial é a suma do orzamento da provincia e do dos municipios que a compoñen e está destinado a financiar os gastos das entidades de *subordinación provincial*, con igual particularidade nos municipios ó seu nivel.

No Decreto-Lei defínese igualmente o sistema do crédito público como o conxunto de principios, normas, organismos e recursos que interveñen nas operacións que realiza o Estado, co obxecto de captar medios de financiamento e que implican un endebedamento para el. Ó endebedamento resultante das operacións de crédito público denomínaselle *débeda pública* e está constituída polos compromisos monetarios adquiridos derivados de empréstitos públicos internos e externos.

A débeda pública clasifícase en *externa* e *interna* e en *directa* e *indirecta*, segundo con qué persoas (naturais ou xurídicas), con qué organismos ou con qué Estado é contraída, así como segundo quen asume a garantía de pagamento.

O sistema de tesourería está composto polo conxunto de institucións, normas e procedementos que interveñen na recadación dos recursos financeiros e nos pagamentos que configuran o fluxo de fondos do sector público, nas operacións entre eles e con entidades doutros sectores da economía, así como na custodia das disponibilidades que se xeren, para o cal o Estado mantén nas entidades bancarias do Sistema Bancario Nacional contas para o funcionamento do sistema de tesourería e recibe deste as informacións que se lle requiran.

Por último, o sistema de contabilidade governamental establece o plano de contas único e o conxunto de normas, principios e procedementos para a recompilación, avaliación, procesamento e posterior exposición dos feitos que caracterizan a actividade económico-financieira do *sector público*.

3. AS ENTIDADES ORZAMENTADAS. A CONTABILIDADE NAS ENTIDADES ORZAMENTADAS

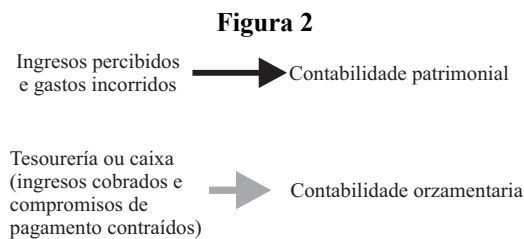
Na República de Cuba, as entidades orzamentadas (tamén coñecidas como unidades) son entidades xurídicas creadas polo Estado co obxectivo de controlar e utilizar cunha maior racionalidade os recursos postos ó seu dispor polo orzamento do

Estado, sen afectárllle-la calidade das actividades sociais para as que foron creadas, sinaladamente para a súa execución.

Teñen como característica fundamental que prestan actividades sociais sen fins lucrativos e, polo tanto, vincúlanse co orzamento de maneira diferenciada achegando tódolos seus ingresos e recibindo deste os recursos necesarios para financia-los seus gastos ata o importe aprobado e superando os gastos incorridos ós ingresos percibidos.

Actualmente, fóronse producindo cambios substanciais no funcionamento das entidades orzamentadas, a partir do desenvolvemento unha política que ten como resultado que un conxunto destas actividades logran cubrir parcial ou totalmente os seus gastos cos ingresos que son capaces de obter, o que de feito implicou a modificación das súas propias normas e os seus principios de funcionamento e, por ende, do control que sobre eles debe ser exercido.

En cada entidade orzamentada elabóranse e contrólanse dous orzamentos (figura 2).



¿Como se logra obter-la información requirida?; ¿como se pode utiliza-la información contable?

Pode afirmarse que a contabilidade asegura o rexistro cronolóxico e sistemático en termos de valor de tódolos feitos económicos e das operacións resultantes das actividades nas que se aplica e serve para mostrar, consecuentemente, o resultado obtido logo de transcorrido un determinado período de tempo, o que posibilitará que se adopten as medidas que resulten necesarias e oportunas para alcanzar unha maior efectividade na dirección e nos resultados das entidades económicas.

A contabilidade nas entidades orzamentadas debe permiti-lo rexistro de forma independente das operacións que se financian polo orzamento do Estado e de todas aquelas actividades económico-productivas e comerciais que se realicen por elas que financian total ou parcialmente os gastos incorridos cos ingresos obtidos; é dicir, alcanzar mediante o rexistro contable o *control da execución do orzamento* en cada entidade.

Por conseguinte, tanto desde o punto de vista da definición como das funcións, non existen maiores diferencias no que se pretende alcanzar coa contabilidade nas empresas e nas entidades orzamentadas cubanas. Sen embargo, partindo das propias características de funcionamento destas últimas, si que hai diferencias nas con-

tas e na súa utilización e nos seus contidos, así como no rexistro e nos estados financeiros que deben presentar.

Nas entidades orzamentadas empréganse a denominada *contabilidade orzamentaria* e a *contabilidade patrimonial*.

A *contabilidade orzamentaria* é a encargada do control das operacións de ingresos e de gastos do *orzamento*, mentres que a *contabilidade patrimonial* ocúpase do rexistro e do control dos ingresos e dos gastos ocorridos a causa doutras operacións, fundamentalmente daquelas vinculadas co feito de logra-lo autofinanciamento parcial ou total da actividade, e contabiliza, ademais, tódolos bens, obrigas e patrimonio de cada entidade, atopándose como posible en calquera dos sectores suxeitos a financiamento orzamentario.

En forma de esquema, o anteriormente expresado móstrase na táboa 1.

Táboa 1

PATRIMONIAL	CONTABILIDADE	ORZAMENTARIA
<ul style="list-style-type: none"> • Constitúe a execución da entidade • Execútase por contas reais e nominais 		<ul style="list-style-type: none"> • Constitúe a execución do orzamento • Execútase por contas de orde ou memorando
	REXÍSTRASE POR	
<ul style="list-style-type: none"> • Área de responsabilidade ou centros de custo • Elementos do gasto 		<ul style="list-style-type: none"> • Sector/rama/grupo • Epígrafes e partidas • Salarios/outros gastos investimentos materiais
	CONTABILIZA	
<ul style="list-style-type: none"> • Ingresos: percibidos (independentemente do momento no que se cobre) • Gastos: custos reais da entidade 		<ul style="list-style-type: none"> • Ingresos: cobrados • Gastos: comprometidos e pagados

4. PRINCIPIOS DE CONTABILIDADE XERALMENTE ACEPTADOS (PCXA)

Os *principios de contabilidade xeralmente aceptados* vixentes en Cuba son similares ós da xeneralidade dos países, constituíndo os conceptos fundamentais e as normas ou regras establecidas con carácter obrigatorio que permiten que as operacións rexistradas e os saldos das contas presentadas nos estados financeiros sexan confiables, comprensibles e comparables.

De forma similar ás convencións internacionalmente adoptadas, o incumprimento destes principios constitúe unha *grave violación* que atenta contra o control interno e de feito na confiabilidade da información resultante.

Os principios fundamentais establecidos na práctica contable cubana son os seguintes:

- Principio de rexistro.
- Principio de uniformidade.
- Principio de exposición.
- Principio de prudencia.

- Principio da non-compensación.
- Principio do prezo de adquisición.
- Principio do período contable.
- Principio de entidade en marcha.
- Principio de importancia relativa.
- Principio de revelación suficiente.

Os principios anteriormente expostos aplícanse indistintamente tanto nas empresas coma nas entidades orzamentadas, e son comúns ou similares ós utilizados pola maioría dos países. En particular, ós expostos engádenselles como de aplicación exclusiva para as entidades orzamentadas os seguintes:

- Principio de unidade.
- Principio de non-afectación.
- Principio de especialidade.
- Principio de devengo.

Destes últimos, polas súas particularidades bríndase seguidamente un breve detalle dos seus contidos.

- *Principio de unidade*: establece que só se elabora, aproba, executa e liquida un orzamento anual para cada entidade orzamentada e para a nación no seu conxunto tanto de ingresos e de gastos correntes coma de caixa e de capital.
Cómpre facer un orzamento que considere tódalas normas, que cumpra con principio e con lóxica a realidade, as necesidades da entidade e as posibilidades financeiras do país.
- *Principio de afectación*: regula que os ingresos orzamentarios sexan destinados globalmente á cobertura e ó financiamento dos gastos, non establecéndose en xeral ningún destino específico nin correlación directa entre ingresos e gastos.
Non obstante, se excepcionalmente se determinase que algúns ingresos financien gastos orzamentarios específicos, o sistema contable deberá reflectir esta regulación e permiti-lo seu control e seguimento.
- *Principio de especialidade*: regula aspectos relativos ó destino dos créditos orzamentarios, ós topes aprobados para os ingresos e para os gastos orzamentarios e ó período de aprobación para a súa execución. A normación presenta tres tipos de especificacións:
 - *Especialidade cualitativa*: establece que os créditos orzamentarios aprobados e entregados só poderán utilizarse no pagamento dos destinos específicos para o que se aprobaron, non podendo utilizarse en operacións distintas daquelas para as que se outorgaron.
 - *Especialidade cuantitativa*: regula que o tope máximo de cada gasto que se vaia executar vén dado polo importe total do crédito orzamentario aprobado para el. Sen embargo, os topes aprobados para os ingresos orzamentarios constitúen ci-

fras mínimas, coadxuvando o seu sobrecumprimento a mellora-lo resultado orzamentario do ano.

- *Especialidade temporal*: determina que os créditos orzamentarios só poden ser utilizados no exercicio económico ou orzamento do ano para o que se aprobaron. No caso de manter unha entidade orzamentada ó cabo do ano recursos procedentes de créditos orzamentarios aprobados para ese período que non foron comprometidos, e por importes inferiores ó total non executado, estes consideraranse como adiantos ou anticipos outorgados a conta do orzamento do ano seguinte.
- *Principio de devengo*: regula que as erogacións que xorden da execución do orzamento se imputan e se rexistran ó recibirse os documentos que xeran as obrigas de pagamento correspondentes, independentemente do momento en que se liquidan esas obrigas, mentres que os ingresos se imputan cando se recadan ou no momento en que se produce a corrente monetaria derivada destes. Este tratamento baséase nun principio de conservadorismo, que garante que os recursos ingresados ó orzamento permitan o pagamento dos importes de pagamento comprometidos ou devengados.

Este principio establece que ó peche do exercicio económico deberá efectuarse unha estimación razoable das erogacións incorridas nese período, polas que aínda non se recibiron os documentos dos subministradores que os amparan, para imputalas e recoñecelas na determinación do resultado orzamentario do ano no que tiveron lugar.

Este principio aplícase na *contabilidade orzamentaria* a través das contas de orde, ó rexistro da execución dos créditos orzamentarios e dos ingresos.

Na *contabilidade patrimonial* aplícaselles este principio só ós gastos, xa que os ingresos se rexistrarán como tal cando se devenguen, independentemente do momento en que xurda a corrente monetaria que estes orixinan.

5. CONCLUSIÓNS

Foi intención dos autores reflectir nas anteriores páxinas unha caracterización resumida do orzamento estatal na República de Cuba, das disposicións legais vixentes, das súas principais características e particularidades así como dos principios contables utilizados, esperando que lles permita ós lectores coñecer un pouco máis polo miúdo o seu funcionamento na economía nacional cubana. De considerarse interesante, ou no caso de xurdir algunha inquietude sobre o particular, ou se se desexa coñecer máis polo miúdo algún dos aspectos tratados, agradeceríámoslles que se dirixiran ós autores deste traballo.

BIBLIOGRAFÍA

- BANCA CENTRAL (1997): Resolución 20/1997. República de Cuba
LENIN, V.I. (1982): *Obras completas*, t. 13. La Habana: Pueblo y Revolución.
MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS (1997): Sistema Nacional de Contabilidad—Actividades presupuestadas. República de Cuba.

- MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS (1999): *Clasificador de recursos financieros*. República de Cuba.
- MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS (1999): *Clasificador de actividades económicas de la República de Cuba*. República de Cuba.
- QUINTANA CABRALES, A. (2000): *Seminarios especiales de contabilidad*. Santiago de Cuba.
- REPÚBLICA DE CUBA. Ley orgánica del sistema presupuestario del Estado: Ley 29 de 1981, orgánica del sistema presupuestario del Estado.
- REPÚBLICA DE CUBA. Decreto Ley 192 de 8 de abril de 1999.
- Sistema de contabilidad del Ministerio de Educación Superior*. República de Cuba.