

República de Cuba

Universidad de La Habana

Implementación del Sistema de Contabilidad
Gubernamental en el sector gobierno en Cuba

Tesis en opción al título de Doctor en Ciencias

Por

Autor: Dr.C. José Carlos del Toro Ríos

La Habana

2019

República de Cuba

Universidad de La Habana

Implementación del Sistema de Contabilidad
Gubernamental en el sector gobierno en Cuba

Tesis en opción al título de Doctor en Ciencias

Por

Autor: Dr.C. José Carlos del Toro Ríos

La Habana, 2019

AGRADECIMIENTOS

A mis colegas de la Dirección de Política Contable que me acompañaron en cada paso de este proceso; así como, a los cuadros y trabajadores del Ministerio de Finanzas y Precios que impulsaron esta tarea.

A la Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba por su apoyo al progreso de la implementación del sistema.

A las universidades de La Habana, Camagüey, Cienfuegos y Holguín; por posibilitar la formación de profesionales como doctores, especialistas y máster con temas vinculados a este proceso de innovación y a mis aspirantes por confiar en su tutor.

A los profesionales de las direcciones municipales y provinciales de Finanzas y Precios de los órganos locales del Poder Popular y a los consejos de la Administración de los municipios y provincias que fueron objeto de las pruebas pilotos del Sistema de Contabilidad Gubernamental, por el respaldo en el desarrollo de la investigación.

Al equipo de desarrollo del sistema Versat Sarasola por el interés, profesionalidad y apoyo al desarrollo de la tarea.

A todas las personas que desde el anonimato dedicaron horas a revisar las tesis de mis aspirantes y esta obra.

A todos aquellos que pusieron un granito de arena para llegar a este momento.

Muchas Gracias

DEDICATORIA

A nuestro invicto Comandante en Jefe Fidel Castro Ruz.

A la Revolución Cubana que ha hecho posible mi preparación profesional.

A mi familia por el apoyo, seguridad y amor que siempre me han brindado, en especial a mis padres, por su ejemplo y exigencia en todo momento.

SÍNTESIS

El trabajo muestra los resultados alcanzados en el proceso de innovación contable para implementar el Sistema de Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno país. Se reconocen como aportes principales, la conceptualización del término “Contabilidad Gubernamental”; la concepción y diseño del proceso de armonización de las normas internacionales de Contabilidad e Información Financiera; la incorporación de la base contable y los momentos de reconocimiento del registro de las operaciones del Sistema de Contabilidad; la elaboración y validación de un conjunto de normas contables vinculadas a este sistema, sus procedimientos técnicos y ajustes en los sistemas informáticos que respaldan la emisión de los estados financieros. Los documentos normativos resultantes fueron aprobados por el Ministerio de Finanzas y Precios y se encuentran publicados en la Gaceta Oficial de la República de Cuba. Cabe destacar que la emisión de los documentos técnicos fue acompañada de programas de capacitación con materiales en diferentes formatos, seguimiento y ajuste de la propuesta en cada nivel presupuestario. Se diseñó el proceso de implementación a través de pruebas piloto, lo que permitió ir validando el avance en cada nivel presupuestario. Los contenidos generados y su base material de estudio, se incorporaron al diseño de la asignatura Contabilidad Gubernamental, dentro del currículo de la Licenciatura en Contabilidad y Finanzas; así como, en los diplomados de Administración Pública que se imparten como parte de la formación de cuadros en el país.

TABLA DE CONTENIDO

Pág.

1.	INTRODUCCIÓN	2
1.1.	Antecedentes	2
1.2.	Justificación del estudio	9
1.3.	Problema de Investigación	10
1.4.	Objetivo General	11
1.4.1.	Objetivos específicos	11
1.5.	Preguntas científicas	11
1.6.	Diseño Metodológico de la Investigación	12
1.7.	Beneficios esperados.....	13
1.8.	Límites del alcance de la investigación	14
2.	DESARROLLO	16
2.1.	Diseño del proceso de armonización de las normas contables...16	
2.2.	Conceptualización de la Contabilidad Gubernamental	19
2.3.	Relación de la Contabilidad Gubernamental con los sistemas de la administración financiera del Estado.....	21
2.4.	Organización del Sistema de Contabilidad Gubernamental	25
2.5.	Incorporación de la base contable y los momentos de reconocimiento del registro de las operaciones del Sistema de Contabilidad	32
2.5.1.	Reconocimiento de ingresos y gastos	35

2.6.	Perfeccionamiento del registro contable de las unidades presupuestadas.....	40
2.7.	El Sistema de Contabilidad Gubernamental en el nivel municipal de los órganos locales del Poder Popular	48
2.7.1.	Evaluación para su generalización	56
2.8.	El Sistema de Contabilidad Gubernamental en el nivel provincial de los órganos locales del Poder Popular	59
2.8.1.	Evaluación para su generalización	73
2.9.	Implementación de la Contabilidad Gubernamental en el Presupuesto de la Seguridad Social	74
2.10.	La Contabilidad Gubernamental en el Presupuesto Central.....	76
2.10.1.	Implementación de la Contabilidad Gubernamental en el Presupuesto Central	76
2.10.2.	Evaluación para su generalización a todos los organismos vinculados al Presupuesto Central	80
2.11.	Implementación de la Contabilidad Gubernamental en el Presupuesto del Estado	82
2.12.	Evaluación realizada por la Comisión de Asuntos Económicos de la Asamblea Nacional del Poder Popular	84
2.13.	Programa de capacitación	87
2.14.	Ajustes en los sistemas informáticos que respaldan la emisión de los estados financieros	92
2.15.	Innovaciones personales del autor	96

2.16.	Brecha para futuras investigaciones	99
3.	CONCLUSIONES.....	102
4.	RECOMENDACIONES	106
5.	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	108

SIGLAS Y ACRÓNIMOS

ANEC	Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba
ASSETS NS	Sistema de Gestión Integral
CAM	Consejo de la Administración Municipal
CAP	Consejo de la Administración Provincial
CECOFIS	Centro de Estudios Contables, Financieros y de Seguros
CG	Contabilidad Gubernamental
DMFP	Dirección Municipal de Finanzas y Precios
DPC	Dirección de Política Contable
DPFP	Dirección Provincial de Finanzas y Precios
GEIA	Grupo Empresarial de la Industria Alimentaria
IADOV	Técnica para conocer el grado de satisfacción de los usuarios
MFP	Ministerio de Finanzas y Precios
MINAL	Ministerio de la Industria Alimentaria
MINCEX	Ministerio del Comercio Exterior y la Inversión Extranjera
MTSS	Ministerio de Trabajo y Seguridad Social
NAE	Nomenclador de Actividades Económicas
NECAP	Norma Específica de Contabilidad para la Actividad Presupuestada
NECG	Norma Específica de Contabilidad Gubernamental
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
OACE	Organismo de la Administración Central del Estado

OLACEFS	Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
OLPP	Órganos Locales del Poder Popular
ONAT	Oficina Nacional de Administración Tributaria
PC	Procedimiento Contable
REEUP	Registro Estatal de Empresas y Unidades Presupuestadas
RODAS XXI	Sistema Integral Económico - Administrativo
SCN	Sistema de Cuentas Nacionales
SICAT	Sistema Integrado Cubano de Administración Tributaria
TXT	Archivo de texto simple
UCI	Universidad de las Ciencias Informáticas
UP	Unidad Presupuestada
Versat	Sistema Económico Integrado
XHTML	Lenguaje de marcado que te permite editar página webs.

ILUSTRACIONES

Ilustración 1 Estructura del sector público a partir del SCN	8
Ilustración 2 Relación de la Contabilidad Gubernamental con el resto de los sistemas	25
Ilustración 3 Proceso de consolidación de la información	31
Ilustración 4 Combinación de reglas y momentos contables	36
Ilustración 5 Selección de regla y momentos de registro para Cuba.....	37
Ilustración 6 Selección de regla y momentos para el Presupuesto del Estado .	38
Ilustración 7 Comparación del cambio de devengo presupuestario	42
Ilustración 8 Comparación de la estructura del clasificador por Objeto del Gasto	43
Ilustración 9 Comparación de los estados financieros	45
Ilustración 10 Modelo de gestión de cambio	93

TABLAS

Tabla 1 Periodización de la Contabilidad en Cuba posterior al triunfo de la Revolución ... 6

Tabla 2 Indicaciones emitidas para la adecuación del Versat Sarasola95

1. INTRODUCCIÓN

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Antecedentes

En varios momentos de su obra cumbre, “El Capital”, Carlos Marx abordó la necesidad de la Contabilidad vinculada al carácter social del proceso de producción.

Con relación a este aspecto Marx 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. (Marx, El Capital Tomo III, 1894, p. 787)

La Contabilidad se define como la ciencia que estudia el modo de clasificar, registrar y medir los hechos económico - financieros que tienen lugar en una entidad, brindando, sistemática y estructuralmente, informaciones expresadas en términos monetarios, con el fin de que terceros puedan planear, controlar y tomar decisiones sobre los resultados obtenidos, para hacer más efectiva la dirección de la gestión.

Ha ido desarrollándose en la misma medida en que el intercambio de productos fue haciéndose más frecuente y, con ello, las operaciones financieras han

adquirido relativa independencia respecto al acto de la producción y al intercambio directo de los productos.

La especialización de la producción, la proliferación de la propiedad privada y el intercambio, al condicionar la existencia de la sociedad, desarrollaron la Contabilidad, convirtiéndola en una ciencia capaz de registrar las operaciones financieras con exactitud, clasificarlas por su naturaleza y servir al arte de la administración. Al respecto y vinculado al proceso de producción, expresó Marx:

La Contabilidad en cambio, como control y compendio ideal del proceso, es más necesaria cuanto 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 y más necesaria todavía en una producción de tipo colectivo que en la producción capitalista (...). (Marx, 1885, p. 127)

A diferencia del capitalismo, - en que sirviendo a la administración de los negocios es utilizada también para evadir la política fiscal -, en la construcción del socialismo, la Contabilidad sirve a la necesaria administración y al ejercicio de la dirección como herramienta para la toma de decisiones en función de la sociedad. De ahí la máxima de Lenin cuando planteó: “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, p. 234).

Dos conclusiones básicas resumen el papel de la Contabilidad en la construcción del socialismo:

- Servir a los intereses de la empresa y la administración, incluida la sociedad en su conjunto.
- Ofrecer elementos necesarios a la planificación centralizada de la economía y el desarrollo social.

La Contabilidad no es estática; se desarrolla continuamente con los cambios operados en las relaciones sociales de producción. Asimismo, en las condiciones de la economía cubana posteriores al triunfo de la Revolución, la práctica contable ha expresado los diferentes niveles de avance alcanzados en los procesos de control y dirección de la economía. De ello, se infiere que el desarrollo de la Contabilidad en Cuba transite por diferentes etapas vinculadas a los cambios en los sistemas de dirección de la economía, como expresión de las transformaciones en las relaciones sociales de producción.

En el contexto cubano post-revolucionario, a partir de los trabajos de Vilariño Ruiz y Domenech Nieves (1986), se pudo conocer que los sistemas de dirección de la economía expresan las condiciones histórico-concretas del período de tránsito al socialismo, lo que deviene en un elemento indispensable para caracterizar la trayectoria de la Contabilidad en nuestro país y definir las etapas que caracterizan los sistemas contables, de conjunto con las valoraciones realizadas por otros especialistas.

La Tabla 1 Periodización de la Contabilidad en Cuba reconoce una cronología de desarrollo de esta ciencia posterior al triunfo de la Revolución, en la que el autor incorpora la sexta fase. En la propuesta se retoman las contribuciones realizadas

por Sarduy Quintanilla, Quintero Silverio, González Ochoa y Nazco Franquiz (2007) y la mostrada en la tesis doctoral de Morales Fonseca (2013).

Tabla 1 Periodización de la Contabilidad en Cuba posterior al triunfo de la Revolución

ETAPAS	ELEMENTOS QUE DEFINEN LA ETAPA	SISTEMAS DE CONTABILIDAD
Primera (1959-1960)	Creación del aparato estatal y consolidación económica. (Ausencia de un sistema de dirección de la economía)	Diversificación de los sistemas contables
Segunda (1961-1966)	Durante la vigencia de los Sistemas de Financiamiento Presupuestario (SFP) (Ley No.1122/1963) y de Autofinanciamiento (SAF)	Sistema Uniforme de Contabilidad para la actividad económica autofinanciada y presupuestada Sistema Presupuestario de Financiamiento
Tercera (1967-1975)	Proceso de transformación del sujeto de dirección en Cuba. Etapa de idealismo y subjetivismo. Hasta la implementación del Sistema de Dirección y Planificación de la Economía (SDPE)	Sistema de Registro (1967-1972) Sistema de Registro Económico (1973-1976)
Cuarta (1976-1992)	Durante la vigencia del Sistema de Dirección y Planificación de la Economía	Sistema Nacional de Contabilidad (SNC) (1977-1986) Sistema Nacional de Contabilidad "modificado". (1987-1992)
Quinta (1993-2005)	Transformación del Sistema de Dirección de Economía ⇒ Implementación del Sistema tributario. ⇒ Medidas para el saneamiento de las finanzas (dualidad de la moneda) ⇒ Se crea el Ministerio de Finanzas y Precios. ⇒ Se establece la administración financiera del Estado.	Normas Generales de Contabilidad basadas en Principios generalmente aceptados (1993-1996) Nuevas Normas Generales de Contabilidad basadas en Principios generalmente aceptados (1997-2005)
Sexta (2005 hasta la actualidad)	⇒ Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución. (6to y 7mo Congresos del Partido Comunista de Cuba) ⇒ Actualización del Sistema tributario. ⇒ Conceptualización del modelo económico y social cubano de desarrollo socialista	Normas Cubanas de la Información Financiera armonizadas con los estándares internacionales.

FUENTE: Modificado a partir de Morales Fonseca (2013)

Si bien los elementos generales de esta ciencia aparecen recogidos en el Código de Comercio de la República de Cuba (1885), en su Título III: De los libros y de la Contabilidad del Comercio, se demanda un proceso de recopilación histórica que muestre una periodización desde ese momento.

La Contabilidad Gubernamental, como parte de la administración financiera del Estado, sintetiza en términos financieros los hechos económicos del sector público y los muestra para su interpretación en los diferentes niveles presupuestarios.

En el caso de Cuba, según el Artículo 6 del Decreto-Ley 192 de 1999, el sector público está integrado por:

- a) Administración Central: conformada por los órganos (excepto los locales) y organismos, unidades presupuestadas y otras entidades subordinadas a la Administración Central del Estado.
- b) Uniones, empresas del Estado y cualquier otra entidad empresarial estatal.
- c) Administración local: conformada por los órganos provinciales y municipales del Poder Popular, las direcciones administrativas, las empresas y unidades presupuestadas subordinadas a los Órganos Locales del Poder Popular. (Consejo de Estado, 1999)

Tomando en consideración lo expuesto en el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN), (Naciones Unidas, 2008, p. 514), dentro del sector público se reconocen dos grandes bloques: el denominado como sector gobierno, que agrupa las administraciones central y local; y el sector de las empresas públicas. La representación gráfica de esta estructura se recoge en la Ilustración 1 Estructura del sector público a partir del SCN.

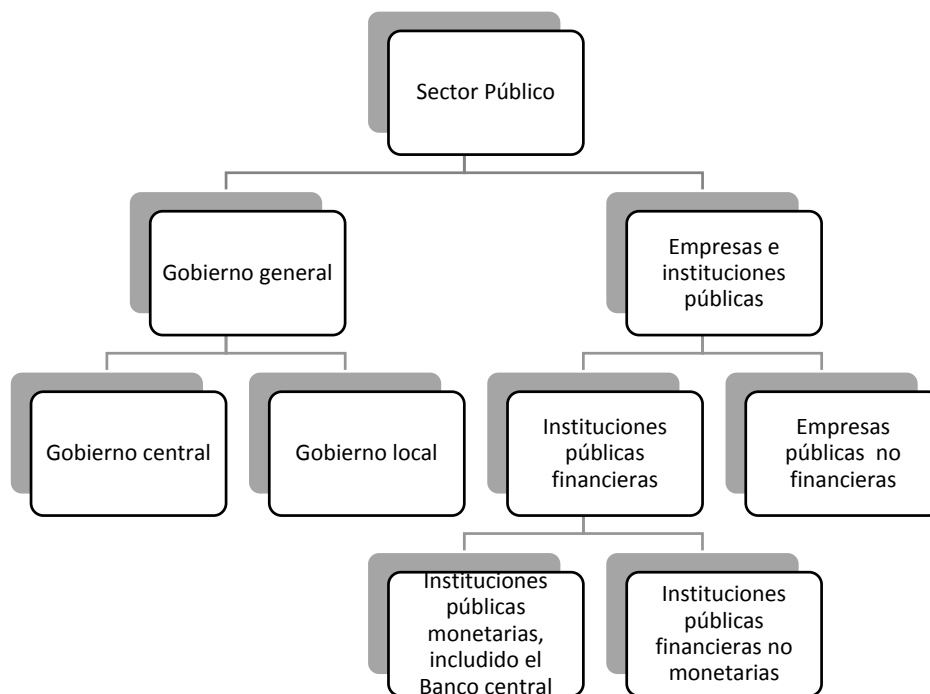


Ilustración 1 Estructura del sector público a partir del SCN

En los últimos años se ha producido un desarrollo significativo de las Normas Internacionales de la Contabilidad para el sector público. Las investigaciones van encaminadas a observar el impacto que tienen las condiciones sociales, políticas y administrativas sobre las innovaciones en los sistemas de la administración financiera del Estado y definir elementos conceptuales; tal es el caso de los trabajos de Lüder (1992); Naciones Unidas (1993); Castro Vázquez (1994); Vela Bargues (1995); Chan (1996); Las Heras (1999); Makon (2000); Montesino (2002); Rodríguez Castro (2001); Zubiaur Etcheverri y Caraballo Esteban (2005) y Uña (2011).

En Cuba se destacan trabajos de Rodríguez Feo (1943); Pérez Cubillas (1952); Ministerio de Hacienda (1962); Comité Estatal de Finanzas (1976; 1982; 1987;

1989), Ministerio de Finanzas y Precios (1993); Sarduy Quintanilla, Quintero Silverio, González Ochoa y Nazco Franquiz (2007); Castillo Díaz (2008); los que junto a los del autor (2003; 2012), particularizan en elementos de la Contabilidad en diferentes momentos históricos.

En estos trabajos aparecen antecedentes de la Contabilidad desde la época colonial.

En los años posteriores al triunfo de la Revolución se logró realizar agregación de la información con corte ramal de manera estadística, proceso que se mantuvo hasta la entrada en vigor del Sistema de Contabilidad Gubernamental.

1.2. Justificación del estudio

En los estudios referidos en el anterior epígrafe, tanto de autores internacionales como nacionales, no se encontraron evidencias de investigaciones en el contexto cubano actual, adecuado a las características de un sector público formado bajo las condiciones del socialismo, coherente con un modelo económico propio, a partir de los lineamientos económicos y sociales de los congresos VI y VII del Partido Comunista de Cuba y la recién aprobada Constitución de la República de Cuba.

Tampoco se mostraron diseños de sistemas de Contabilidad Gubernamental en los diez países latinoamericanos estudiados, - a propósito del presente trabajo -, que permitieran su aplicación en nuestro país; debido a la preponderancia de políticas económicas y sociales, impuestas por sus gobiernos y que son incompatibles con las nuestras, por ser de corte neoliberal.

Por otra parte, las normas internacionales del sector público, referidas a la Contabilidad Gubernamental, no pudieron ser armonizadas con los hechos económicos del sector gobierno cubano, por similar causa explicada anteriormente.

En Cuba, en el texto del Decreto-Ley 192 Sobre la Administración Financiera del Estado, de 1999, se limita a conceptualizar el Sistema de Contabilidad Gubernamental, definir los objetivos de este y sus características, sin precisar mayores detalles que posibiliten un proceso integral de implementación.

Así mismo, en la revisión realizada se encontró reglamentación complementaria para el registro contable en las empresas y unidades presupuestadas; sin embargo, no se halló legislación complementaria para el registro de los hechos económicos de la administración central y local.

Por eso, se justifica desde las ciencias contables el estudio del Sistema de Contabilidad Gubernamental del sector gobierno en Cuba, bajo las particularidades del socialismo y su actualización en el ámbito económico y social, coherentes con sus políticas y principios.

1.3. Problema de Investigación

¿Cómo lograr la implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno en Cuba?

1.4. Objetivo General

Implementar el Sistema de Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno en Cuba.

1.4.1. Objetivos específicos

- a) Diseñar el proceso de armonización de las normas contables con los estándares internacionales.
- b) Conceptualizar el término Contabilidad Gubernamental, la base contable, los momentos de registro y el comportamiento de los diferentes hechos económicos vinculados con la gestión del Presupuesto del Estado.
- c) Concebir las bases metodológicas de la Contabilidad Gubernamental para los diferentes niveles presupuestarios.
- d) Desarrollar el sistema de capacitación que respalde el proceso de implementación de la Contabilidad Gubernamental en cada nivel presupuestario.
- e) Administrar la gestión de cambio de los sistemas soportados sobre tecnologías de la información que garantizan el procesamiento de los hechos económicos del sector gobierno.

1.5. Preguntas científicas

La investigación se soporta en las preguntas científicas siguientes:

- a) ¿Cómo concebir el proceso de armonización de las normas contables con los estándares internacionales?

- b) ¿Cómo conceptualizar el término Contabilidad Gubernamental, la base contable, los momentos de registro y los hechos económicos vinculados con la gestión del Presupuesto del Estado?
- c) ¿Qué bases metodológicas de la Contabilidad Gubernamental demanda cada nivel presupuestario?
- d) ¿Qué elementos deben integrarse en el sistema de capacitación que respalde el proceso de implementación de la Contabilidad Gubernamental en cada nivel presupuestario?
- e) ¿Cómo realizar una adecuada gestión de cambio de los sistemas soportados sobre tecnologías de la información que garantizan el procesamiento de los hechos económicos del sector gobierno?

1.6. Diseño Metodológico de la Investigación

La investigación se desarrolla dentro del campo de la Contabilidad y el objeto de la investigación es la Contabilidad Gubernamental del sector gobierno.

Durante la investigación se utilizaron los siguientes métodos científicos de investigación:

- a) Histórico – lógico: utilizado para analizar los antecedentes, causas y condiciones en que se ha desarrollado la Contabilidad como ciencia, haciendo énfasis en las particularidades de la Contabilidad Gubernamental.
- b) Análisis – síntesis de la información científico-técnica: a través de la cual se pusieron de manifiesto los elementos decisivos para fundamentar el

diseño de los elementos necesarios del proceso de implementación de la Contabilidad Gubernamental.

- c) Métodos empíricos: encuestas, entrevistas, observación, métodos de expertos y pruebas estadísticas que permitieron construir el sustento metodológico de la propuesta. Se realizaron pruebas pilotos en diferentes titulares de presupuesto que permitieron validar cada paso del proceso de implementación y se utilizó la técnica de *IADOV* (López Rodríguez & González Maura, 2002), para evaluar el grado de satisfacción de los usuarios finales.

1.7. Beneficios esperados

Del resultado de la investigación se espera:

- a. Garantizar un registro sistemático y oportuno de las transacciones que se vinculen con el Presupuesto del Estado.
- b. Servir de base para el procesamiento de la información financiera requerida en la toma de decisiones por los responsabilizados con el control presupuestario y su ejecución.
- c. Permitir la integración de la información presupuestaria con el Sistema de Cuentas Nacionales.
- d. Posibilitar la presentación, a los diferentes niveles de control presupuestario, del resultado de la gestión realizada durante el ejercicio fiscal, mostrando los resultados operativos, económicos y financieros.

1.8. Límites del alcance de la investigación

En esta etapa de la investigación solo se abordan las operaciones del sector gobierno, vinculado en lo fundamental al manejo del Presupuesto de Estado.

2. DESARROLLO

2. DESARROLLO

2.1. Diseño del proceso de armonización de las normas contables

La Contabilidad en Cuba ha estado marcada por las características del desarrollo económico y social alcanzado en el país.

En las condiciones de la economía cubana, la práctica contable ha expresado los diferentes niveles de desarrollo alcanzados en los procesos de control y dirección, manifestándose diferentes etapas que estaban influenciadas por los procesos y decisiones que prevalecían en el campo socialista, destacándose en las últimas décadas del siglo XX el rediseño de las normas y procedimientos establecidos en el país.

Sin embargo, el proceso normativo internacional empieza a tener relevancia por la necesaria inserción económica internacional que lleva a cabo el país.

Desde el punto de vista nacional, la normativa contable cubana se ha caracterizado por:

- a) La eliminación de toda rigidez posible, permitiendo una adaptabilidad total a las condiciones específicas de cada entidad.
- b) Permitir una adecuada comunicación con los socios extranjeros, adoptando una terminología afín a la práctica contable más difundida en nuestro continente.
- c) Eliminar el excesivo tutelaje en materia de registro contable y posibilitar a los profesionales de la Contabilidad la opción de analizar y decidir sobre la real naturaleza económica de cada hecho en la vida empresarial y sobre

sus formas más racionales de registro, a partir de un conjunto de instrumentos básicos y la observancia de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

- d) Asegurar que el Estado satisfaga sus necesidades mínimas de información para las agregaciones ramales y nacionales, al igual que para los intereses de carácter fiscal. (Ministerio de Finanzas y Precios, 1998)

En el año 2002, con la constitución del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad, se inicia la armonización de la normativa contable cubana con los estándares internacionales, considerado un proceso técnico complejo por el cual muchos países han pasado, ante la decisión de adoptar las normas internacionales o armonizar las nacionales.

Para el autor quedó claro que la adopción no es el camino adecuado, pues los estándares internacionales no se podían aplicar, de manera tácita, a la práctica contable cubana. (del Toro Ríos & Otros, 2009)

Entre los elementos que fundamentan el proceso de armonización en Cuba se destacan:

- a) Las particularidades de la economía cubana.
- b) La existencia de un marco conceptual con un alto grado de armonización con los principales métodos de valoración y exposición.
- c) La existencia de tratamientos preferentes en la normativa contable vigente.

Muchos países han decidido adoptar o adaptar los estándares internacionales; sin embargo, los criterios de los colegios de contadores y de los entes reguladores en ocasiones no coinciden.

Para el autor la posición de adoptar los estándares trae consigo eliminar el contenido normativo nacional concerniente al ejercicio de la profesión y reemplazarlo por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); la variante de adaptar, como elemento combinado de la adopción, considera introducir modificaciones a las NIIF, ratificando la pérdida de la capacidad legislativa del país sobre el actuar de esta profesión.

En este proceso la opción más conveniente es la de armonizar, la que permite mantener el contenido normativo nacional, considerando preceptos de los estándares internacionales y respaldando los intereses propios del ámbito jurídico y económico del país.

Bajo esta concepción, el autor propuso la definición de las Normas Cubanas de Información Financiera como un conjunto de Normas Cubanas de Contabilidad, interpretaciones y otros instrumentos que facilitan el registro contable y concibió la emisión de:

- a) Normas Generales
- b) Normas Específicas
- c) Interpretaciones Contables
- d) Procedimientos Contables
- e) Nomencladores y Clasificadores

Esta clasificación surge bajo el supuesto de que se emiten normas generales como resultado de la armonización con una norma internacional; normas específicas, para regular un hecho económico que no aparece tratado por una norma internacional; interpretaciones contables para fijar una posición a tenor del

marco conceptual aprobado; procedimientos contables para ejemplificar y facilitar el registro de las operaciones; así como, nomencladores y clasificadores para garantizar la homogeneidad en el procesamiento de la información.

Esta innovación contable quedó refrendada por el Ministerio de Finanzas y Precios en la Resolución No. 235 (2005), que puso en vigor las Normas Cubanas de Información Financiera en sustitución de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y responde a la interrogante científica referida con la concepción del proceso de armonización de las normas contables con los estándares internacionales.

A este resultado contribuyeron los trabajos dirigidos por el autor en la formación de Máster o Especialista de Postgrado en Contabilidad de Dina Vega (2005), Taylor Martínez (2005), Díaz Ladrón de Guevara (2005), Gastardi Picó (2004), Santos Cid (2004), Reyes Hernández (2004), Forcade Castillo (2004) y Astencio Vázquez (2004).

2.2. Conceptualización de la Contabilidad Gubernamental

En el trabajo de formación doctoral titulado “Bases Metodológicas de la Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno a nivel municipal”, (Morales Fonseca, 2013), se realizó el proceso de conceptualización del término Contabilidad Gubernamental, a partir de un estudio comparado de conceptos aportados por Corral (1977, p. 136), Wesberry (1988, p. 217), Castro (1994, p. 19) y Nieto (1995, p. 15), donde se pudo identificar los postulados que forman parte de la definición formulada para Cuba.

En el trabajo se define a la 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 & del Toro Ríos, 2016, p. 5)

Este aporte fue evaluado por el Comité de Normas Cubanas de Contabilidad y ratificado por la Ministra de Finanzas y Precios al formar parte de lo dispuesto en la Resolución No. 302 de 2012.

Del mismo modo, se reconoce que el concepto formulado en el Artículo 66 del Decreto Ley No. 192 de año 1999, sobre Sistema de Contabilidad Gubernamental en Cuba, con respecto a las condiciones actuales de la economía y a las definiciones dadas en varios países, posee limitaciones técnicas que deben ser resueltas.

En tal sentido, el estudio de la descomposición lógica de los elementos que conforman la conceptualización realizada de la legislación de varios países latinoamericanos, demostró la existencia de diferentes terminologías y enfoques, que se constituyen en fundamentos teóricos para definir el concepto de Contabilidad Gubernamental, bajo las particularidades del sistema presupuestario cubano.

Del resultado del estudio comparado de legislaciones sobre el tema de Argentina, Bolivia, Chile, Ecuador, El Salvador, México, Panamá, República Dominicana y Venezuela; se propone que en el nuevo marco legal el concepto de Sistema de Contabilidad Gubernamental, quede expresado como:

El Sistema de Contabilidad Gubernamental es la integración del conjunto de normas, procedimientos e instrumentos metodológicos técnicos; que sirven para recopilar, valorar, procesar y consolidar de forma sistemática los hechos económicos del sector público, con el objetivo de exponer información financiera que apoye el proceso de toma de decisiones de los gobiernos y de terceros. (Morales Fonseca & del Toro Ríos, 2016, p. 6).

2.3. Relación de la Contabilidad Gubernamental con los sistemas de la administración financiera del Estado

La administración financiera del Estado se define como el conjunto de principios, normas, sistemas, instituciones y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación a los objetivos estatales, procurando la satisfacción de las necesidades colectivas de la sociedad y está integrado por los sistemas siguientes:

- a) Presupuestario
- b) Tributario
- c) De Tesorería
- d) De Crédito Público
- e) De Patrimonio del Estado
- f) De Contabilidad Gubernamental

El Decreto Ley No. 192 Sobre la Administración Financiera del Estado (Consejo de Estado, 1999), regula los sistemas Presupuestario, de Tesorería, de Crédito Público y de Contabilidad Gubernamental.

El sistema Presupuestario está integrado por los procesos de elaboración, ejecución y control del Presupuesto del Estado a todos los niveles presupuestarios y, en la actualidad, presenta avances al tener como antecedente una cultura desarrollada en esta materia heredada de la aplicación de la anterior Ley Orgánica del Sistema Presupuestario del Estado. (Asamblea Nacional del Poder Popular, 1980)

El sistema Tributario no está expresamente regulado por el Decreto-Ley 192, sino en legislaciones especiales. Hasta el 2012 lo rige la Ley No 73 Del Sistema Tributario, de fecha 4 de agosto de 1994 (Asamblea Nacional del Poder Popular), que es el régimen general tributario; medida adoptada como parte de la estrategia para revertir el profundo desequilibrio financiero por el que atravesaba la economía cubana. A partir de enero 2013, este sistema se rige por la Ley No. 113, de fecha 23 de julio de 2012, (Asamblea Nacional del Poder Popular), que resume las experiencias anteriores e incluye el tratamiento tributario a las transformaciones que se llevan a cabo en la economía.

Además, hay regímenes tributarios especiales, tales como el de la inversión extranjera, de las zonas francas, parques industriales y el establecido referente a las concesiones mineras.

El sistema de Tesorería comprende el conjunto de principios, normas, recursos,

organismos y procedimientos que intervienen en el proceso de recaudación y depósito de los recursos financieros, así como su canalización hacia el pago de las obligaciones del Estado.

La función de tesorería del Estado era asumida por el sistema bancario y con la promulgación del Decreto Ley No. 192, se decide articular un sistema que transitó por el modelo de cuenta única y que en la actualidad se desarrolla bajo el principio de fondo unificado.

El sistema de Crédito Público, entendido como el conjunto de principios, normas, instituciones y procedimientos que permiten al Estado endeudarse con el fin de cubrir sus necesidades de recursos; está en fase incipiente y continúan los estudios al respecto.

El sistema de Patrimonio del Estado está regulado por el Decreto Ley No. 227 Del Patrimonio Estatal (Consejo de Estado, 2002) y lo define como el conjunto de bienes y derechos sujetos al régimen de propiedad estatal socialista de todo el pueblo y los adquiridos, contruidos o creados por el Estado.

El Sistema de Contabilidad Gubernamental es el encargado de la recopilación, valuación, procesamiento y exposición de los hechos económico-financieros que tienen lugar, tanto en el sistema presupuestario, de tesorería, de crédito público, de patrimonio, como en las empresas y unidades presupuestadas pertenecientes al sector público.

El autor ratifica los objetivos del Sistema de Contabilidad Gubernamental que define el Decreto Ley No. 192, donde se señala:

(...)

- e. Registrar sistemática y oportunamente las transacciones que se originen dentro del sector público o entre este y los demás sectores de la economía, que afecten la situación financiera de los órganos, organismos y entidades de este sector.
- f. Servir de base para el procesamiento de la información financiera requerida en la toma de decisiones por los responsabilizados con su control y ejecución y para terceros interesados en ella.
- g. Lograr que la información contable, así como los documentos que la sustenten, estén debidamente ordenados y clasificados, viabilizando las tareas de control y auditoría. (Consejo de Estado, 1999)

De igual forma, el autor refrenda las características de este sistema concebidas en el mencionado Decreto Ley:

- a) Ser común, único, uniforme y aplicable a todos los órganos, organismos y demás entidades del sector público.
- b) Estar basado en normas de Contabilidad.
- c) 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.
- d) 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.

- e) Permitir informar a la Asamblea Nacional del Poder Popular sobre el estado actualizado de la deuda pública interna, externa, directa e indirecta.

(Consejo de Estado, 1999)

La Ilustración 2 muestra la relación de la Contabilidad Gubernamental con el resto de los sistemas de la administración financiera del Estado.

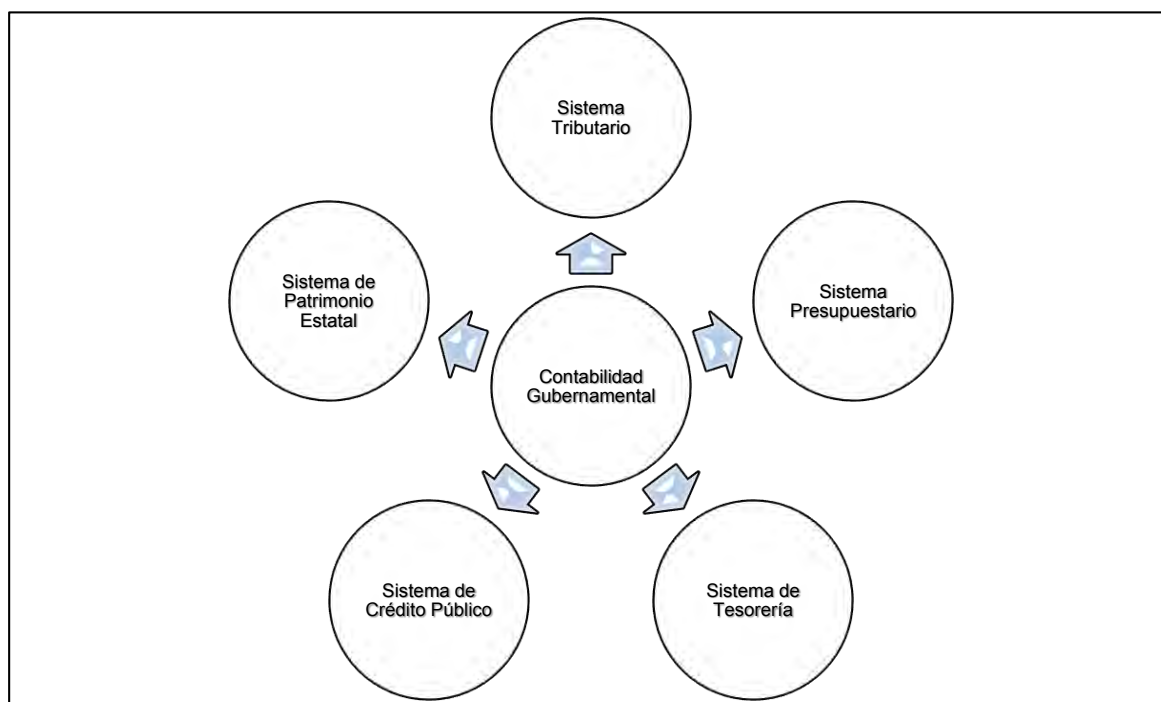


Ilustración 2 Relación de la Contabilidad Gubernamental con el resto de los sistemas

2.4. Organización del Sistema de Contabilidad Gubernamental

El proceso de concepción del Sistema de Contabilidad Gubernamental demandó concebir una organización que permitiera el registro oportuno de las transacciones del sector presupuestado. En esta investigación se consideraron las premisas siguientes:

1. La unidad presupuestada se convertía en el eslabón principal del proceso de gestión de los recursos presupuestados; por tanto, sus operaciones se convertían en la primera fuente de información del sistema.
2. Existían operaciones que no estaban asociadas a la gestión de las unidades presupuestadas, por tanto, se propuso la definición de “Unidad de Registro”, definiéndose como unidad contable responsable de registrar los hechos económicos o flujos vinculados con el funcionamiento de la Administración Central y Local que definió el Ministerio de Finanzas y Precios, así como, de elaborar los estados financieros resultantes del manejo de las finanzas públicas en cada nivel.

A partir de estas premisas, los principales aspectos diseñados para la organización del sistema fueron:

1. Existencia de unidades presupuestadas y unidades de registro para el procesamiento primario de la información en correspondencia con los sistemas de la administración financiera del Estado.

Las unidades de registro se organizaron por sistemas de la administración financiera del Estado, quedando de la forma siguiente:

Sistema Tributario

Se habilitaron unidades de registro de recaudación en las diferentes estructuras de la Oficina Nacional de Administración Tributaria.

En estas unidades de recaudación, es donde se emiten los comprobantes de operaciones de los hechos económicos relacionados con la recaudación

de los ingresos del Presupuesto del Estado y se realiza el control de los contribuyentes a partir del Sistema Integrado Cubano de Administración Tributaria (SICAT), tributando información a las direcciones municipales y provinciales de Finanzas y Precios de los órganos locales del Poder Popular; así como, al Ministerio de Finanzas y Precios.

Sistema de Tesorería

Se habilitaron unidades de registro de Tesorería en las direcciones de Finanzas y Precios de los órganos locales del Poder Popular y en los órganos y organismos de la Administración Central del Estado.

En estas es donde se emiten los comprobantes de operaciones de los hechos económicos relacionados con las operaciones de las cuentas bancarias que integran el sistema de Tesorería de la administración financiera del Estado.

Sistema Presupuestario

Se habilitaron unidades de registro del sistema Presupuestario en las diferentes estructuras de los órganos locales del Poder Popular y en los órganos y organismos de la Administración Central del Estado, como unidades vinculadas a la elaboración del Presupuesto del Estado y su seguimiento.

Sistema de Contabilidad Gubernamental

Se habilitaron unidades de registro de Contabilidad Gubernamental en las diferentes estructuras de los órganos locales del Poder Popular (Consejo

de la Administración Municipal y Consejo de la Administración Provincial) y en los órganos y organismos de la Administración Central del Estado, como unidades que integran el procesamiento de la información del resto de las unidades contables.

Por estructuras organizativas, las unidades de registro quedaron agrupadas de la forma siguiente:

a) En la Administración Central

En todos los órganos y organismos se habilitaron tres unidades de registro; una para las operaciones del sistema de Tesorería, otra para el Presupuestario y otra para el de Contabilidad Gubernamental, como mínimo.

b) En los órganos locales del Poder Popular

En los consejos de la Administración Municipal y Provincial se habilitaron tres unidades de registro; una para las operaciones del sistema de Tesorería, otra para el Presupuestario y otra para el de Contabilidad Gubernamental, que integra operaciones.

c) En la Oficina Nacional de Administración Tributaria

En las oficinas municipales de la ONAT se habilitó una unidad de registro del sistema Tributario, la que entrega información a las direcciones de Finanzas y Precios de los consejos de la Administración Municipal.

En la oficina central de la ONAT se habilitó una unidad de registro del sistema Tributario, la que tributa información al Ministerio de Finanzas y Precios para el nivel de recaudación de la totalidad de los ingresos.

2. Establecimiento de niveles de consolidación y registro a niveles intermedios.

La agregación y consolidación de la información se concibió en cada nivel presupuestario. Los entes encargados de este proceso son las unidades de registro del Sistema de Contabilidad Gubernamental, oficializadas en:

- a. Direcciones de Finanzas y Precios de los consejos de la Administración Municipal. Es donde se realiza el primer nivel de agregación de la Contabilidad Gubernamental a nivel municipal y donde se produce la consolidación de la información y la emisión de los estados financieros a ese nivel, el cual recibe información de las unidades contables siguientes: unidades presupuestadas de subordinación municipal y unidades registro de recaudación, presupuesto y tesorería. Tributa información a la Dirección Provincial de Finanzas y Precios del Consejo de la Administración Provincial correspondiente.
- b. Direcciones de Finanzas y Precios de los consejos de la Administración Provincial. Es el segundo nivel de agregación de la Contabilidad Gubernamental y donde se produce la consolidación de la información y la emisión de los estados financieros a ese nivel. Incluye tanto el nivel de subordinación provincial como el

consolidado de toda la provincia. Recibe información del primer ente que interviene en el proceso, es decir, de las direcciones municipales de Finanzas y Precios y de las unidades contables siguientes: unidades presupuestadas de subordinación provincial, de las unidades de registro de los sistemas en este nivel, y tributa información al Ministerio de Finanzas y Precios.

- c. Unidad de Contabilidad Gubernamental de los órganos y organismos de la Administración Central del Estado. Es donde se produce la agregación de la información, la emisión de los estados financieros y sus notas a ese nivel. Recibe información de las unidades presupuestadas de subordinación nacional y de la unidad de registro de Tesorería. En este nivel se incluye al Instituto Nacional de Asistencia y Seguridad Social; emiten estados financieros y sus notas y tributan información al Ministerio de Finanzas y Precios.

La Ilustración 3 Proceso de consolidación de la información muestra la consolidación diseñada para este sistema, el que se fue implementando de manera gradual, en la medida que avanzaron las pruebas pilotos diseñadas para cada nivel presupuestario.

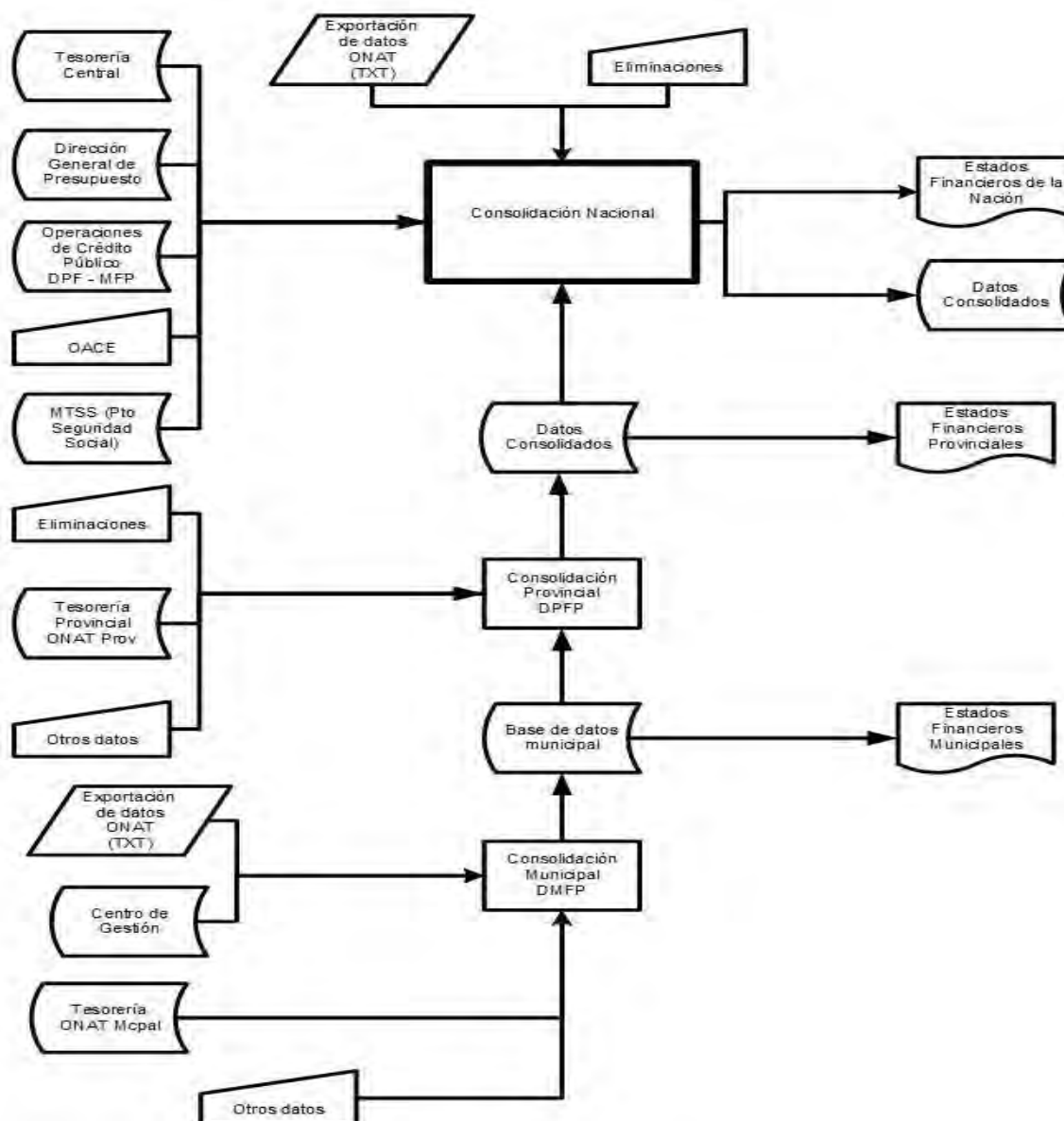


Ilustración 3 Proceso de consolidación de la información

3. La emisión de los estados financieros y sus notas de cada nivel de procesamiento primario de la información se ajustó a la norma específica correspondiente.

4. Existencia de nomencladores y clasificadores que se utilizan en el procesamiento de la información.

Para esta actividad se concibió el nomenclador de cuentas del Sistema de Contabilidad Gubernamental (2011d; 2012d), el clasificador de Objetos del Gasto (2011c; 2012d) y el uso del nomenclador de la Oficina Nacional de Estadística e Información, como es el caso del de actividades económicas (NAE) y el Registro estatal de empresas y unidades presupuestadas (REEUP). En estos documentos se encuentra la base para clasificar los hechos económicos, brindar la información contable necesaria del sector gobierno y compatibilizarla con la información estadística que emite el país.

5. Definición de momentos de registro, normas de valoración y exposición que respalden cada hecho económico mediante normas específicas de Contabilidad Gubernamental, cuyos detalles se tratan en epígrafes posteriores.

Este proceso organizativo de innovación contable quedó refrendado en la Resolución No. 303 de 2011. (Ministerio de Finanzas y Precios).

2.5. Incorporación de la base contable y los momentos de reconocimiento del registro de las operaciones del Sistema de Contabilidad

Al iniciar la investigación, desde el punto de vista teórico, se hace necesario precisar tres elementos: la definición de flujos o hechos económicos, los momentos de registros y las reglas contables que serían aplicables a la Contabilidad Gubernamental en las condiciones de Cuba.

Según el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN), los flujos son hechos económicos que afectan la situación económica de las unidades y que ocurren dentro de un período contable. (Naciones Unidas, 2008, p. 45)

Estos reflejan la creación, transformación, intercambio, transferencia o extinción de valor económico e involucran cambios en el volumen, la composición o el valor de los activos, pasivos y patrimonio neto de una unidad.

De igual manera, el SCN define como momentos de registro a las etapas secuenciales relacionadas con el hecho económico, mostrando la relevancia de determinadas transacciones, tanto desde el punto de vista jurídico, económico o financiero sobre el patrimonio del Estado.

Por otra parte, la utilización de las reglas contables para registrar los flujos ha sido un tema tan polémico como el de los conceptos o definiciones anteriormente tratados, debido a la manera en que se empleen las bases de registro. Por ello, fue necesario hacer un análisis de este particular, con el fin de obtener regularidades que permitan un mayor acercamiento al estudio de la Contabilidad del sector público en las condiciones de la economía cubana.

En la Contabilidad Gubernamental, los debates más comunes están asociados al reconocimiento de Ingresos y Gastos, - por ser las partidas que tradicionalmente se muestran en el presupuesto del Estado -.

El SCN plantea la existencia de, al menos, cuatro bases o reglas en el momento de registro: base del devengo, pago al vencimiento, compromiso de pago y caja. (Naciones Unidas, 2008, pp. 57-67)

a) Regla del devengo

Los flujos se registran cuando se crea, transforma, intercambia, transfiere o extingue un valor económico; es decir, los efectos de los eventos económicos se registran en el periodo que ocurren, independientemente de que se haya efectuado o esté pendiente el cobro o el pago de efectivo.

Esta regla es la que se ha venido aplicando en Cuba.

b) Regla de vencimiento de pago

Los hechos económicos que dan lugar a pagos en efectivo se registran en el último momento en que pueden pagarse sin incurrir en gastos adicionales o sanciones; o si tienen lugar antes, en el momento en que se efectúa el pago en efectivo. Si se realiza un pago después de la fecha de vencimiento, el desfase se cierra con una entrada bajo cuentas por cobrar, como ocurre sobre la base del devengado. Si se realiza un pago antes de la fecha de vencimiento, no es necesario asentar ninguna partida bajo cuentas por cobrar. Los flujos no monetarios se registran o no según los objetivos del sistema contable.

c) Regla compromiso de pago

Los flujos se registran cuando una entidad se compromete con una transacción.

Antes del perfeccionamiento del registro contable de las unidades presupuestadas, los gastos se registraban por compromiso de pago para su vinculación con el presupuesto del Estado.

d) Regla de caja o efectivo

Los flujos se registran cuando se recibe o se desembolsa efectivo. Aunque existe la posibilidad de registrar flujos no monetarios, la mayoría de los sistemas contables que utilizan la base caja no lo hacen porque están centrados en la gestión de caja, más que en los flujos de recursos.

Sin embargo, la experiencia práctica de la Contabilidad Gubernamental ha demostrado que estas reglas no se dan puras, y que por lo general se utiliza la combinación de estas; tal variante se ha identificado en algunos países como devengado modificado o mixto. (Banco Interamericano de Desarrollo, 2015, p. 204), (OLACEFS, 2014, p. 17), (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, 2010), (Fondo Monetario Internacional, 2008, p. 129n).

Los elementos distintivos en la Contabilidad Gubernamental se concentran en el reconocimiento de ingresos y gastos, los que se logran por la relación entre los elementos descritos anteriormente.

2.5.1. Reconocimiento de ingresos y gastos

Bajo la base de caja o efectivo, los ingresos se reconocen en el momento en que se cobran y los gastos, en el momento en que se pagan. Esta operatoria está asociada, en lo fundamental, al control de las operaciones de tesorería.

En la base de devengo, por regla general, los ingresos deben registrarse cuando se transfiere la titularidad del bien o servicio al receptor, con independencia de que se produzca o no la corriente monetaria y se tenga la certeza de que esta se va a producir (derecho a percibir); sin embargo, existe un problema, no siempre

esto es posible; por ello aparece el momento de la recaudación efectiva como solución al planteamiento anterior.

En el caso de los gastos, deben registrarse cuando se insumen los recursos o se registra la prestación de un servicio (insumido).

La base contable referida al compromiso de pago se aplica a los gastos desde el momento en que se adquiere la obligación de pago y al efectuarse el pago se puede asociar con la base contable de caja o efectivo.

El estudio conceptual llegó a concluir que dentro de la base de devengo se pueden identificar los momentos de registro de las restantes bases, lo que permite hacer una combinación de estos en dependencia de la organización de los procesos económicos, tal y como se aprecia en la Ilustración 4 Combinación de reglas y momentos contables.

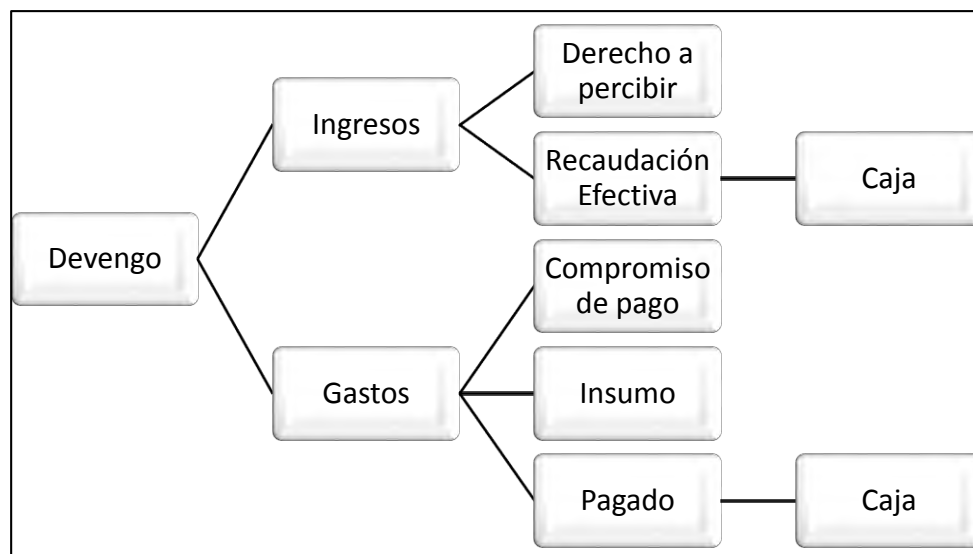


Ilustración 4 Combinación de reglas y momentos contables

A partir de esta conceptualización, la utilización de la regla contable del devengado mixto es la opción para Cuba en las condiciones actuales y se comporta como se muestra en la Ilustración 5 Selección de regla y momentos de registro para Cuba.

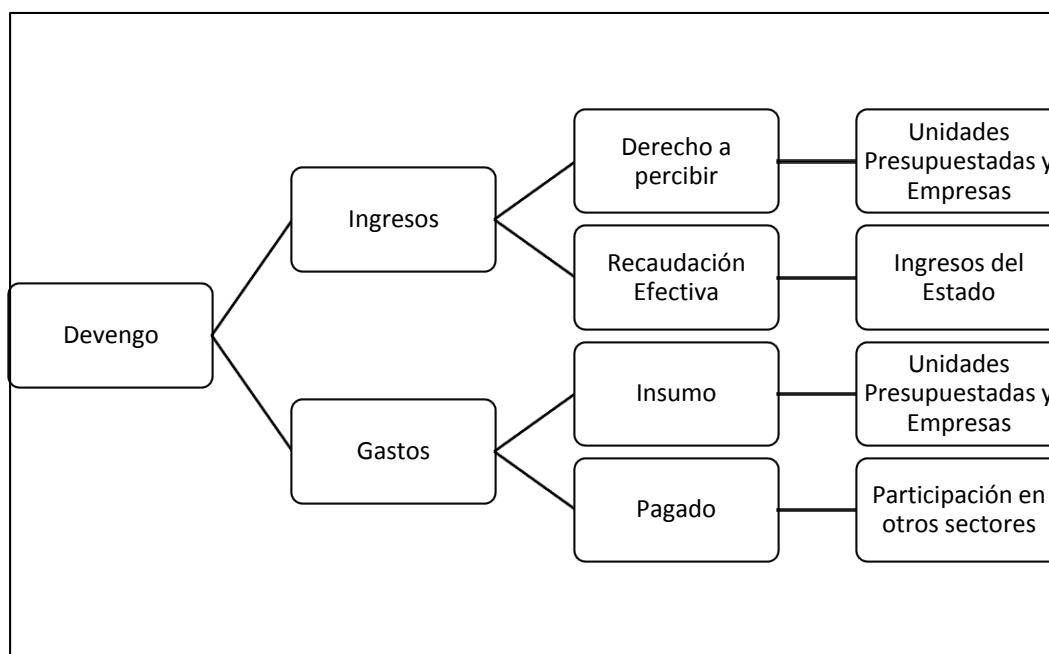


Ilustración 5 Selección de regla y momentos de registro para Cuba

La ilustración muestra la base de registro para unidades presupuestadas, empresas y otros sujetos que reciben recursos del Presupuesto del Estado.

Esta decisión de devengado mixto tiene su expresión en el momento de presentar el presupuesto para cada nivel presupuestario, incluyendo el del Estado; tal y como se muestra en la Ilustración 6.

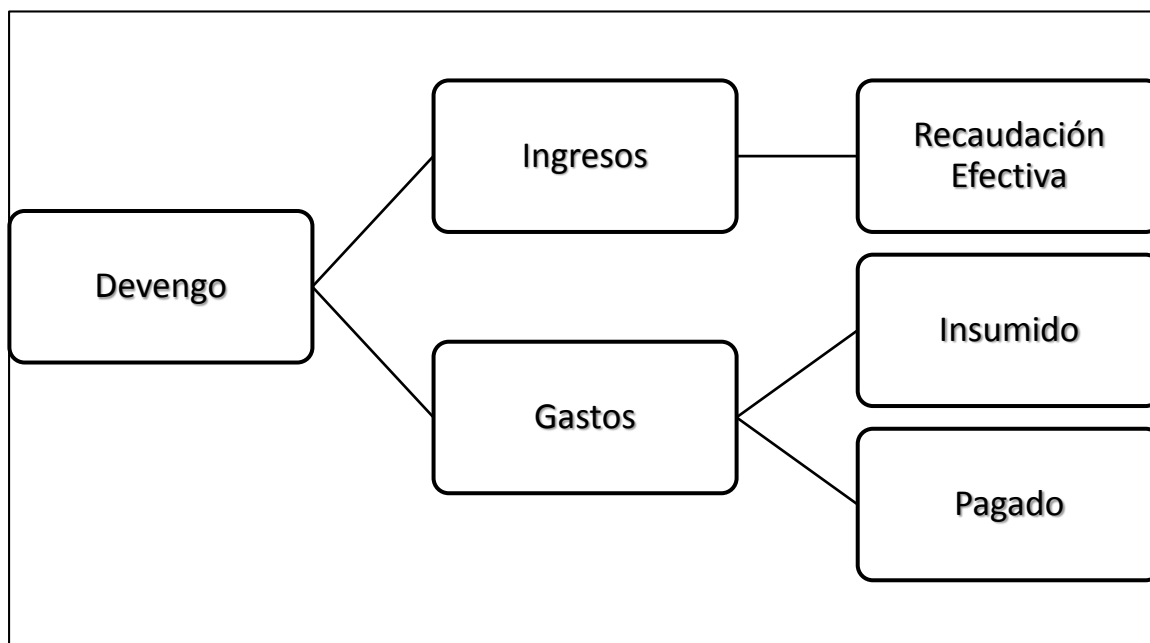


Ilustración 6 Selección de regla y momentos para el Presupuesto del Estado

La innovación contable se materializa con la incorporación de la base contable y los momentos de reconocimiento del registro de las operaciones del Sistema de Contabilidad Gubernamental, de manera preliminar en:

- a) Resolución No. 426 de 2011, que establece bases de registro del devengado para ingresos y gastos del Presupuesto del Estado para el año 2012. (Ministerio de Finanzas y Precios)
- b) Resolución No. 468 de 2012, que establece bases de registro del devengado para ingresos y gastos del Presupuesto del Estado para el 2013. (Ministerio de Finanzas y Precios)
- c) Resolución No. 135 de 2014, que establece bases de registro del devengado para ingresos y gastos del Presupuesto del Estado para 2014. (Ministerio de Finanzas y Precios)

A partir del 2015, como un capítulo de la Ley anual del Presupuesto del Estado:

- a) LEY No. 119 PRESUPUESTO DEL ESTADO PARA EL AÑO 2015, Gaceta Oficial No. 1 Extraordinaria 9 de enero de 2015. (Capítulo VII). (Asamblea Nacional del Poder Popular)
- b) LEY No. 120 DEL PRESUPUESTO DEL ESTADO PARA EL AÑO 2016, Gaceta Oficial No. 1 Extraordinaria 12 de enero de 2016. (Capítulo VIII). (Asamblea Nacional del Poder Popular)
- c) LEY No. 122 DEL PRESUPUESTO DEL ESTADO PARA EL AÑO 2017, Gaceta Oficial No. 47 Extraordinaria 30 de diciembre de 2016. (Capítulo VIII). (Asamblea Nacional del Poder Popular)
- d) LEY No. 125 DEL PRESUPUESTO DEL ESTADO PARA EL AÑO 2018, Gaceta Oficial No. 48 Ordinaria 29 de diciembre de 2017. (Capítulo VII). (Asamblea Nacional del Poder Popular)
- e) LEY No. 126 DEL PRESUPUESTO DEL ESTADO PARA EL AÑO 2019, Gaceta Oficial No. 1 Extraordinaria de 4 de enero de 2019. (Capítulo VII). (Asamblea Nacional del Poder Popular)

El resultado de estos estudios teóricos se incorporó a la asignatura Contabilidad Gubernamental de la Licenciatura en Contabilidad y Finanzas. (del Toro Ríos, 2012, pp. 7-12).

2.6. Perfeccionamiento del registro contable de las unidades presupuestadas

En el año 2010, se realizó un estudio del estado de la contabilidad en el país, donde se mostró la complejidad del registro contable en las unidades presupuestadas, manifestándose disímiles causas que inciden en que el resultado de esta no sea consistente, oportuno y veraz.

El control del presupuesto del Estado y su ejecución en las unidades presupuestadas había transitado por varias formas, que van desde su control estadístico, hasta el registro contable.

En ese momento, las unidades presupuestadas estaban obligadas a llevar la contabilidad patrimonial sobre las normas generales establecidas en el país y, de manera particular, en cuentas de orden las asociadas al sistema presupuestario, proceso que en la práctica obligaba al doble registro de un hecho económico.

Esta situación se complejizó, además, por la apertura de los clasificadores presupuestarios y el método de reconocimiento de los gastos presupuestarios por compromiso de pago, que difiere del reconocimiento de estos desde el punto de vista patrimonial.

Cumpliendo con lo aprobado por el Consejo de Dirección del Ministerio de Finanzas y Precios y con el objetivo de validar en la práctica los cambios propuestos, se realizó la prueba piloto en cuatro unidades presupuestadas seleccionadas: Universidad de las Ciencias Informáticas (UCI), Escuela de

Instructores de Arte de Matanzas, Centro de Estudios Contables, Financieros y de Seguros y el Instituto de Antropología.

Del estudio de esta problemática se reconocen las innovaciones contables siguientes:

1. Eliminar las cuentas de orden y utilizar una combinación entre las cuentas de gastos patrimoniales y el movimiento de cuentas reales para la ejecución presupuestaria, incluyendo la simplificación de los clasificadores presupuestarios.

Con la propuesta se eliminó el doble registro contable y el devengado presupuestario pasó a ser por el flujo real de bienes y servicios, lo que contribuyó a simplificar el trabajo en la base.

Con este cambio no fue necesario modificar el Decreto Ley No. 192 sobre la Administración Financiera del Estado, de fecha 8 de abril de 1999, el que señala en su Capítulo II, Sección Primera, Artículo 13, segundo párrafo: “Se consideran gastos del ejercicio todos aquellos que se devenguen en el periodo, se traduzcan o no en salidas de dinero en efectivo de caja”. (Consejo de Estado, 1999)

Se logra, además, que las normas unitarias de gastos sean más reales, pues se calcularían en base al destino final del recurso y en el análisis de los gastos se puede asociar con las áreas de responsabilidad y centros de costos de la entidad, lo que posibilita el diseño e implementación de sistemas de costo y facilita los procesos de análisis del presupuesto con los trabajadores.

Para implementar esta propuesta se habilitaron cuentas reales y nominales para el registro de los gastos, manteniendo el análisis de la actividad presupuestada, el Plan Turquino y otras entidades.

Una comparación resumida se puede apreciar en la Ilustración 7 Comparación del cambio de devengo presupuestario.

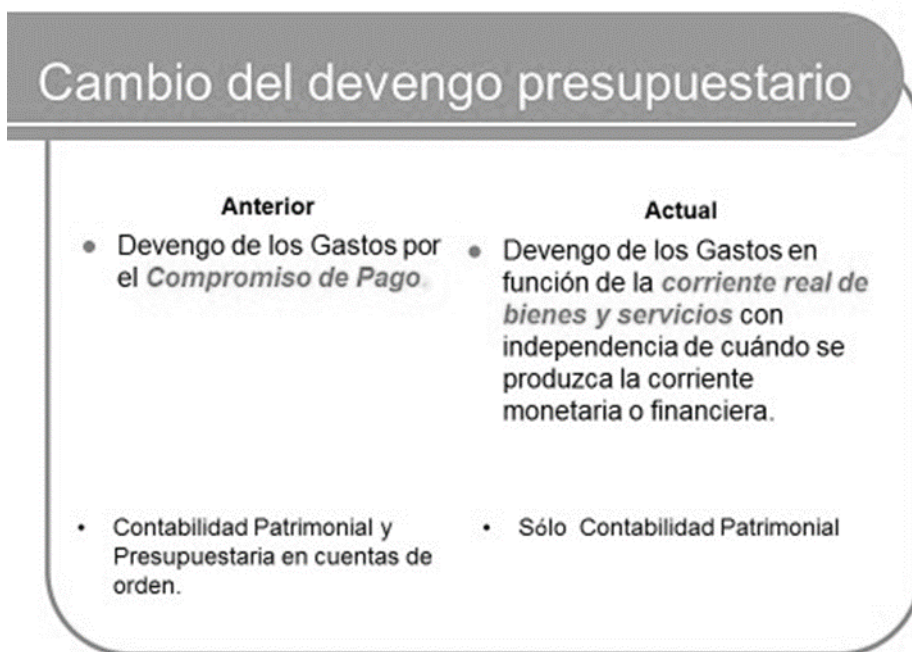


Ilustración 7 Comparación del cambio de devengo presupuestario

2. Reducción del clasificador por Objetos del Gasto, logrando una compatibilidad con los Lineamientos generales para la planificación, determinación y análisis del costo, lo que implicó la reorganización del contenido y cambios en el sistema de codificación (Partida, elemento y subelemento).

Esta propuesta garantizó una apertura más concentrada del clasificador por Objetos del Gastos, reduciendo el margen de error en la base y simplificando el trabajo de los contadores.

Se habilitó un estado financiero para la ejecución de las inversiones, sustituyéndose el Estado de Ejecución de Ingresos y Gastos Presupuestarios, por el Estado de Ejecución de Gastos por Elementos y el Estado de Resultado.

El nivel presupuestario y de subordinación se obtendría de la estructura del código del Registro Estatal de Empresas y Unidades Presupuestadas (REEUP).

Un resumen de esta innovación se puede apreciar en la Ilustración 8 Comparación de la estructura del clasificador por Objeto del Gasto

Modificar y reducir el Clasificador por Objeto del Gasto	
Anterior	Actual
Estructura	Según Norma de Contabilidad de Gestión
Incisos – Epígrafes – Partidas	Partida – Elemento – Subelemento
Nivel de definición	Nivel de definición
Centralizado por el MFP	Centralizado Partida y Elemento
	Descentralizado Subelemento
Incisos: 6	Partidas: 7
Epígrafes: 32	Elementos: 32
Partidas: 104	

Ilustración 8 Comparación de la estructura del clasificador por Objeto del Gasto

3. Sustituir el clasificador de Grupos Presupuestarios por el Nomenclador de Actividades Económicas (NAE) en el registro presupuestario para articular con el Sistema de Cuentas Nacionales.

Con esta propuesta se logró reducir los grupos presupuestarios y se facilitó la codificación de los sistemas contables. En adición, contabilizar los gastos por la clase de la entidad, contribuyó a reducir el margen de error en la contabilidad constructiva.

4. Actualización de las proformas de Estados Financieros como soporte de la gestión de los recursos que administran las unidades presupuestadas.

Al eliminarse las cuentas de orden que mostraban la ejecución del presupuesto en las unidades presupuestadas, se diseñaron nuevos estados que posibilitaron brindar información detallada de la gestión de este tipo de unidad organizativa, creándose el Estado de Gastos por Elementos, el de Inversiones y Donaciones; así como, el de Disponibilidad de recursos. La comparación de los dos momentos de este paso se puede apreciar en la Ilustración 9 Comparación de los estados financieros.

Los resultados obtenidos en la prueba piloto mostraron lo siguiente:

- a) El cambio de base contable (devengado presupuestario) puede provocar una desviación en la ejecución presupuestaria de aproximadamente un 1.33 %, siendo significativo en la UCI que administra 150 millones de pesos como presupuesto. En este caso, el estimado de la variación es de 2

millones de pesos, siguiendo una ejecución lineal del gasto. En el resto de las entidades no es significativo.

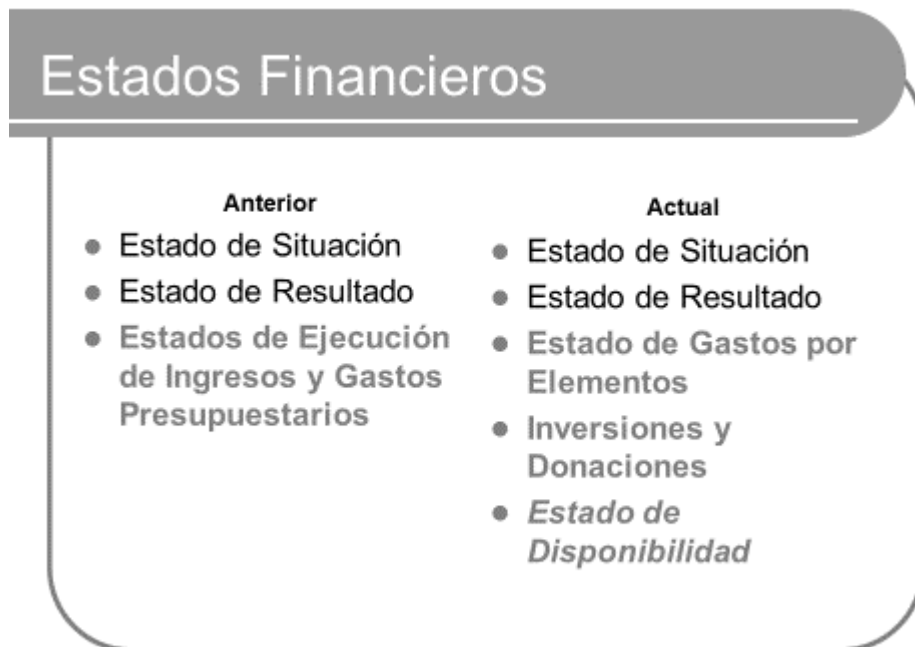


Ilustración 9 Comparación de los estados financieros

Esta desviación estuvo motivada por la utilización de los inventarios y la escasez de recursos en el mercado, que ha sido una característica del periodo en que se ha realizado la prueba piloto.

- b) Solamente se estaba utilizando el grupo principal y no se reportaba ejecución por el resto de los grupos comunes establecidos. Por lo tanto, la propuesta ratifica la forma de registrar en muchas unidades presupuestadas.
- c) Los sistemas informáticos utilizados en las entidades de la prueba piloto (Versat, RODAS XXI y ASSETS NS), asimilaron los cambios definidos,

pero para la generalización se necesitaron cambios, cuya gestión formó parte del cronograma de implementación.

- d) Los trabajadores de las áreas contables consideraron positivo el cambio; ya que facilitó el trabajo, el análisis de los gastos internos y cumplir con los requerimientos de información externos.

Además del trabajo realizado en las entidades pilotos, las modificaciones fueron conciliadas con:

- a) Integrantes de Comité de Normas Cubanas de Contabilidad.
- b) Directores de Contabilidad y Finanzas de los órganos y organismos de la Administración Central del Estado.
- c) Directores Provinciales de Finanzas y Precios de los órganos locales del Poder Popular.
- d) Sociedad de Contabilidad de la Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba.
- e) Empresas productoras de Sistemas Informáticos Contable - Financieros.
- f) Oficina Nacional de Estadística e Información.

A partir del año 2011, se inicia la generalización de esta transformación en la contabilidad de las unidades presupuestadas, con la promulgación de nuevas normas contables para estas entidades.

La implementación de las innovaciones contables fue respaldada con la emisión de las resoluciones siguientes:

- a) Resolución No. 94 de 2010, que establece el inicio de la prueba piloto en entidades presupuestadas seleccionadas. (Ministerio de Finanzas y Precios, 2010a)
- b) Resolución No. 298 de 2010, que pone en vigor el Clasificador por Objeto del gasto para las unidades presupuestadas. Publicada en la Gaceta Oficial de la República. Edición Ordinaria 047. (Ministerio de Finanzas y Precios, 2010b). Modificado por las resolución No. 354 (2013a), No. 45 (2016a), y No. 497 (2016d)
- c) Resolución No. 314 de 2010, que establece las Normas contables para la actividad presupuestada. Publicada en la Gaceta Oficial de la República. Edición Ordinaria 052. (Ministerio de Finanzas y Precios, 2010c), actualizada por la Resolución No. 496 (Ministerio de Finanzas y Precios, 2016c)
- d) Resolución No. 315 de 2010, que establece el Nomenclador de cuentas para la Contabilidad Gubernamental. Publicada en la Gaceta Oficial de la República. Edición Ordinaria 052. (Ministerio de Finanzas y Precios, 2010d). Modificado por las resoluciones No. 358 (2013b) y No. 500 (2016f)
- e) Resolución No. 339 de 2010, que pone en vigor la Norma Específica de Contabilidad para la Actividad Presupuestada No.2 "Proforma de Estados Financieros" (NECAP 2) Publicada en la Gaceta Oficial de la República. Edición Ordinaria 052. (Ministerio de Finanzas y Precios, 2010e). Esta norma fue actualizada por las resoluciones No. 434 (2011f); No. 486

(2012e); No. 359 (2013c); No. 33 (2014b); No. 59 (2016b); 499 (2016e) y No. 30 (2017a)

Estas innovaciones tuvieron impacto en la Metodología General para la elaboración, notificación, desagregación, ejecución y liquidación del Presupuesto del Estado; la Metodología para la Verificación del Gasto Público; la resolución sobre el cuadro del gasto devengado con el pagado y la norma de retiro de cuotas de devengado.

2.7. El Sistema de Contabilidad Gubernamental en el nivel municipal de los órganos locales del Poder Popular

En el trabajo de formación doctoral titulado “Bases Metodológicas de la Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno a nivel municipal” (Morales Fonseca, Bases Metodológicas de la Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno a nivel municipal, 2013), - bajo la tutoría del autor -, se abordó el proceso de innovación contable asociado a este nivel presupuestario; partiendo de que:

(...) en los órganos locales se concentra una buena parte de los recursos financieros que aseguran la realización de la política económica y social 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 servirán de pauta en la formulación de las estrategias en este sentido a escala territorial. (del Toro Ríos, 2012)

La Constitución de la República de Cuba, vigente en ese momento, en su Capítulo XI sobre la división política administrativa, en el artículo 102 establece que el territorio nacional para los fines políticos y administrativos, se divide en provincias y municipios. Asimismo, en su página 52 plantea que:

(...) el municipio es la sociedad local, con personalidad jurídica a todos los efectos legales, organizada políticamente por la ley, en una extensión territorial, determinada por necesarias relaciones económicas y sociales de su población, y con capacidad para satisfacer las necesidades mínimas locales. (Asamblea Nacional del Poder Popular, 2003)

En esa Constitución en el Capítulo XII: Órganos Locales del Poder Popular, en su Artículo 103, aparece que las Asambleas del Poder Popular, constituidas en las democracias político-administrativas en que se divide el territorio nacional, son los órganos superiores 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, educacional, cultural, deportivo y recreativo de la colectividad del territorio a que se extiende la

jurisdicción de cada una. Para el ejercicio de sus funciones, las asambleas locales del Poder Popular se apoyan en los Consejos Populares y en la iniciativa y amplia participación de la población y actúan en estrecha coordinación con las organizaciones de masas y sociales y la fiscalización de sus actividades.

En el Artículo 106 se definen las atribuciones que dentro de los límites de su competencia tienen las Asambleas Municipales del Poder Popular, entre las que se muestran las siguientes:

(...)

j) aprobar el plan económico-social y el presupuesto del municipio, ajustándose a las políticas trazadas por los organismos competentes de la Administración Central del Estado, y controlar su ejecución,

l) conocer y evaluar los informes de rendición de cuenta que le presente su órgano de administración y adoptar las decisiones pertinentes sobre ellos.

(Asamblea Nacional del Poder Popular, 2003)

Las políticas de los sistemas de la administración financiera del Estado tienen un carácter centralizado y su aplicación se realiza de manera descentralizada por los diferentes niveles de Gobierno; con facultades otorgadas para una administración y manejo más eficiente de los recursos públicos a ellos asignados.

Los sistemas de referencia tienen particularidades en cada uno de los niveles, con excepción del sistema de Crédito Público, que se materializa a nivel central.

En el nivel municipal, los sistemas de la administración financiera, se materializan de la forma siguiente:

- a. Sistema Tributario: se aprueba por Ley, delega aprobaciones de determinadas cuotas a los territorios y la recaudación se materializa en el nivel municipal.
- b. Sistema Presupuestario: la política es centralizada y los presupuestos se aprueban y liquidan en los diferentes niveles presupuestarios.
- c. Sistema de Tesorería: funciona bajo el principio de Fondo Unificado, con cuentas distribuidoras de los diferentes niveles presupuestarios y cuentas administradas en las unidades presupuestadas.
- d. Sistema de Patrimonio del Estado: funciona bajo el principio de administración de los bienes en representación del Estado en las unidades presupuestadas y empresas.
- e. Sistema de Contabilidad Gubernamental: se ha organizado por sistemas de la administración financiera del Estado, previendo la información que remiten las unidades presupuestadas y la creación de las unidades de registro donde hay función estatal no vinculada a su actividad económica.

Como se puede apreciar, el Sistema de Contabilidad Gubernamental es el elemento que integra y vincula al resto de los sistemas de la administración financiera del Estado.

Para este nivel presupuestario, se elaboraron tres normas específicas, seis procedimientos que las complementan y la estrategia de capacitación.

Los procedimientos conciben:

- a. El diagnóstico previo al proceso de consolidación de estados financieros del sector gobierno a nivel municipal.
- b. Los asientos de eliminaciones y ajustes en proceso de consolidación de estados financieros del sector gobierno a nivel municipal.
- c. Guía para la confección de las notas a los estados financieros del sector gobierno a nivel municipal.

Para evaluar la satisfacción con las normas y procedimientos, 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 (López Rodríguez & González Maura, 2002).

En esta investigación el Índice de satisfacción grupal (ISG) fue de 0,9456. El valor que alcanzó este indicador es alto, lo que 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 municipal.

Los resultados procesados muestran los criterios de los encuestados siguientes:

1. Pueden elevar la calidad del trabajo en la Contabilidad Gubernamental.
2. Asegura las principales indicaciones en un documento único. Facilita el trabajo a su nivel.

3. Claridad en el contenido de sus definiciones y que en los Estados Financieros se obtienen datos necesarios.
4. El asesoramiento metodológico, el marco conceptual, ha contado con soporte digital para poder interactuar.
5. El dinamismo que adquiere la Contabilidad en el sector gobierno; además, la concepción de las normas, como tal, dentro de la Contabilidad.
6. El nivel de accesibilidad.
7. El uso de las notas a los estados financieros, las que deben ser explicativas y profundamente analíticas del hecho económico.
8. Entendibles y asequibles al profesional de la rama, con mucha claridad.
9. Es una directriz con todas o casi todas las tareas a seguir con calidad y objetividad.
10. Está aceptable a todos los niveles para la preparación de los técnicos.
11. Está en un lenguaje asequible para el aprendizaje de los técnicos.
12. La conceptualización de cada elemento que lo integra.
13. La concreción del contenido.
14. La objetividad que persigue la aplicación de la norma a la hora de brindar la información a este nivel.
15. La sencillez y explicación de los términos que se tratan.
16. La viabilidad que encierra el proceso y la posible capacitación de todos los técnicos y cuadros.

17. Se elimina la información estadística con la emisión de los estados financieros consolidados y se rescata la disciplina informativa y con ello, la toma de decisiones es más efectiva.

Las respuestas a la interrogante sobre las posibles limitaciones fueron las siguientes:

- 1) Escasez de medios informáticos.
- 2) La falta de conocimiento y comprensión sobre normas de contabilidad y en especial del sector público.
- 3) Obliga a las personas a prepararse y no es lo común en todos los niveles de subordinación.
- 4) Que debe llegar a todas las unidades de base por la falta de preparación de los recursos humanos en el tema contable.

Resulta significativo en el análisis de estas opiniones, la preponderancia de aspectos positivos planteados, lo cual sirve como fundamento del valor de las propuestas.

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

Antes de aplicar las bases metodológicas de la Contabilidad Gubernamental del sector gobierno en el municipio de Sibanicú, escenario de la experiencia piloto en el país, – aprobado por la Resolución No. 139 (2012a) –, se presentaba como información al Presidente del Consejo de la Administración Municipal (CAM) un

breve resumen del comportamiento de los ingresos y gastos; y su confección era de manera diversa y en momentos diferentes. Una vez comenzada la experiencia en el mes de octubre de 2011, se determinaron las diferencias de la conciliación entre la información emitida por las diferentes unidades presupuestadas, la Dirección Municipal de Finanzas y Precios y la ONAT.

En el mes de noviembre de 2011, se presentó la primera emisión de estados financieros del sector gobierno a nivel municipal con informaciones relevantes relacionadas con: la valoración de los Inventarios, análisis de las Cuentas por Cobrar o Pagar y con las unidades presupuestadas, el exceso de recursos para el financiamiento de operaciones y los resultados de la conciliación de la tesorería con el Centro de Gestión Contable y con la ONAT.

Se entregaron los estados financieros al Consejo de la Administración y a la dirección del Partido y no se solicitó información adicional.

La segunda emisión de estados financieros municipales y las notas al balance (con un mayor alcance) se presentaron en el mes de diciembre del año 2011, en los que se mantiene la información relevante considerada en el mes anterior y se incluyen otros elementos de interés como la liquidación del presupuesto municipal.

Por otra parte, se incorpora el aporte de criterios e información de otros organismos globales como las direcciones municipales de Trabajo y Planificación. Además, se entregaron copias de los estados financieros a los factores del territorio; tampoco se solicitó información adicional.

En el mes de enero del año 2012, se continúan los trabajos de adecuación de los estados financieros relacionados con los cambios realizados por el Ministerio de Finanzas y Precios en la Contabilidad de la actividad presupuestada para ese año y al sistema Versat Sarasola para el proceso de las eliminaciones de operaciones recíprocas o de otros presupuestos, previas a la consolidación.

También, en el proceso de monitoreo e intercambio mediante encuestas con los usuarios finales de la información, expertos y especialistas, se conoció la necesidad de incorporar las informaciones referidas a las oficinas de Control y Cobros de Multas y los subsidios a personas para compra de materiales de la construcción; así como lograr una mayor precisión sobre las inversiones (entrega de recursos y ejecución).

En esta etapa de la implementación, se observó la necesidad de la creación de una estrategia de capacitación a los trabajadores de la dirección municipal de Finanzas y a los usuarios finales; la realización de un análisis del riesgo de los inventarios como factor de sobre ejecución presupuestaria, la compatibilización entre pago y gasto; así como, del seguimiento al registro contable de las unidades presupuestadas.

La aplicación de las bases en el municipio de Sibanicú permitió demostrar la validez práctica de la propuesta.

2.7.1. Evaluación para su generalización

Los resultados de la aplicación y el análisis de la viabilidad de las bases metodológicas, permitieron realizar el balance siguiente:

Se identificaron como ventajas:

- a) Eliminación de la información dispersa y en momentos distintos.
- b) Integración de los informes administrativos de las finanzas públicas en el municipio en un solo documento.
- c) Reducción del plazo de los reparos entre presupuestos.
- d) Una mayor posibilidad de análisis y en menor espacio de tiempo.
- e) Simplificación de los informes a nivel de gobierno y del sistema de Finanzas y Precios.
- f) Detección de los posibles excesos de recursos en las entidades.

Se reconocieron las desventajas siguientes:

- a) Resistencia al cambio y posible duplicidad de información.
- b) Falta de preparación de los usuarios finales.

Como resultado de la evaluación de los elementos anteriores, la Ministra de Finanzas y Precios emitió la Resolución No. 302, de fecha 14 de septiembre de 2012, la que aparece publicada en la Gaceta Oficial de la República en la edición Ordinaria No. 039, que pone en vigor las normas siguientes:

- a) Norma Específica de Contabilidad Gubernamental No. 401 “Bases de Registro, flujos y momentos del Sistema de Contabilidad Gubernamental municipal”.

- b) Norma Específica de Contabilidad Gubernamental No. 402 “Agregación y consolidación de los estados financieros del sector gobierno a nivel municipal”.
- c) Norma Específica de Contabilidad Gubernamental No. 403 “Presentación de los Estados Financieros Consolidados del sector gobierno a nivel municipal”.

Por otra parte, la Dirección de Política Contable del Ministerio de Finanzas y Precios, emitió los procedimientos de Contabilidad Gubernamental siguientes:

- a) PC - CG No. 2 “Elementos claves para el diagnóstico previo al proceso de consolidación de Estados Financieros del sector gobierno a nivel municipal”.
- b) PC - CG No. 3 “Elementos claves para los asientos de eliminaciones y ajustes en proceso de consolidación de Estados Financieros del sector gobierno a nivel municipal”.
- c) PC - CG No. 4 “Guía para la confección de las notas a los Estados Financieros del sector gobierno a nivel municipal”.
- d) PC - CG No. 5 “Procedimiento para el registro contable de las operaciones de tesorería. Cuenta Distribuidora Municipal”.
- e) PC - CG No. 6 “Codificador de Provincias y Municipios para el Sistema de Contabilidad Gubernamental”.

Los documentos puestos en vigor por la Resolución No. 302, (Ministerio de Finanzas y Precios, 2012f) y los procedimientos señalados conforman la base

metodológica para generalizar los resultados de esta investigación a todos los municipios del país.

El Ministerio de Finanzas emitió las Resoluciones No. 285 y 454 (2013e; 2013g), incorporando los municipios a la prueba piloto del Sistema de Contabilidad Gubernamental.

A partir de la incorporación de todos los municipios al sistema, emitiendo los Estados Financieros y sus notas a este nivel, se comienza una nueva etapa en la prueba piloto del proceso de implementación de la Contabilidad Gubernamental; permitiendo pasar a los trabajos del segundo nivel de información.

2.8. El Sistema de Contabilidad Gubernamental en el nivel provincial de los órganos locales del Poder Popular

En el trabajo de formación doctoral titulado “Bases Metodológicas de la Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno a nivel provincial” (Cruz Silbeto, 2016), -bajo la tutoría del autor-, se abordó el proceso de innovación contable asociado a este nivel presupuestario.

El artículo 102 del Capítulo XI sobre la división política administrativa de la Constitución de la República de Cuba, vigente en ese momento, 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 estos. (Asamblea Nacional del Poder Popular, 2003)

En el Capítulo XII de la propia constitución sobre los órganos locales del Poder Popular (OLPP), 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. (Asamblea Nacional del Poder Popular, 2003)

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, educacional, cultural, deportivo y recreativo de la colectividad del territorio a que se extiende la jurisdicción de cada una. (Asamblea Nacional del Poder Popular, 2003).

Entre las atribuciones que se establecen dentro de los límites de su competencia para las asambleas provinciales del Poder Popular en el artículo 105, se muestran los incisos 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 rendición de cuenta que les presente su órgano de administración y las asambleas del Poder Popular de nivel

inferior, y adoptar las decisiones pertinentes sobre ellos. (Asamblea Nacional del Poder Popular, 2003)

En este nivel presupuestario los sistemas de la administración financiera, se materializan de la forma siguiente:

a) Sistema Presupuestario

El presupuesto provincial que sintetiza el órgano local de gobierno, está integrado por dos niveles presupuestarios, el de provincia y los presupuestos municipales de los poderes populares, los que a su vez lo integran las unidades presupuestadas, empresas y las unidades de registro de cada nivel presupuestario, este sistema básicamente se caracteriza porque su estructura como principio se corresponde con la organización política - administrativa que establece la Constitución de la República de Cuba, la cual mantiene la contenida en la Ley No. 29 de 1980. (Asamblea Nacional del Poder Popular)

Se identifica una independencia presupuestaria, manifiesta en que el presupuesto de la provincia financia gastos de las entidades de subordinación provincial, mientras que con cargo al presupuesto de los municipios se financian los gastos de las entidades de subordinación municipal.

Las asambleas provinciales del Poder Popular, se caracterizan además por el poder redistributivo que tienen, ya que las mismas determinan la participación (ingresos participativos) en los conceptos de ingresos del presupuesto central para sus municipios, pero no le asignan ingresos participativos a los municipios que generan superávit a partir de los ingresos cedidos, y el monto de recursos por

este concepto que no son asignados en la notificación de los presupuestos municipales es utilizado en el presupuesto de la provincia. Estas asambleas también fijan las transferencias máximas del presupuesto provincial a los presupuestos municipales por concepto de subvención, para cubrir los excesos de gastos corrientes aprobados.

Igualmente pueden asignar gastos a un municipio o entidad provincial por redistribución del presupuesto provincial, y aunque esta operación afecta el resultado presupuestario en cada nivel no puede modificar el resultado presupuestario del presupuesto provincial y consecuentemente el compromiso de aporte del superávit o la subvención en el caso de déficit.

Por otra parte, los consejos de la administración de las asambleas provinciales del Poder Popular (CAP), disponen de una reserva para gastos corrientes, cuyo monto se fija en la Ley del Presupuesto del Estado, la que forma parte del total de gastos corrientes y deciden sobre el destino de la misma.

Además, asignarán los ingresos y gastos que respaldan la entrega de subsidios a personas naturales para realizar acciones constructivas en sus viviendas, los cuales inicialmente forman parte del presupuesto de la provincia, los que serán destinados por los CAP.

En los dos últimos casos se imputan de manera temporal en el presupuesto de la provincia hasta su asignación.

b) Sistema Tributario

Los ingresos de los presupuestos provinciales, como ingreso del presupuesto local, se asignan por el sistema de redistribución de los ingresos recaudados (cedidos, participativos), por lo que los gobiernos locales no tienen capacidad legal de crear o eliminar tributo.

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 (ONAT) donde tiene su domicilio, con independencia del nivel de subordinación.

La administración del sistema administrativo recae en la ONAT, que tiene la función de recaudar los impuestos, las tasas y las contribuciones y otras deudas a que tenga derecho el Estado, los que se reciben a través del sistema bancario, mediante las cuentas colectoras, y que suministran información a la ONAT, del aporte de los contribuyentes.

Mediante el párrafo se trasladan los ingresos a las cuentas distribuidoras del sistema de la tesorería, según el dígito terminal del párrafo, como sigue: 0 presupuesto central, 1 presupuesto provincial, 2 presupuesto municipal y 3 presupuesto de la seguridad social.

Las direcciones de Finanzas y Precios concilian con la ONAT los ingresos que se depositan en las cuentas distribuidoras del sistema de la tesorería, ya que la ONAT es quien tiene el control del concepto del tributo y de la disciplina fiscal del contribuyente.

La relación de la función estatal de la ONAT con los presupuestos locales, está en el reconocimiento de los flujos, los que serán a partir del momento de la recaudación efectiva: Ingresos de los presupuestos municipal y provincial.

c) Sistema de Crédito Público:

El sistema de Crédito Público, tiene la misión de movilizar recursos financieros para cubrir desbalances temporales y fiscales, a través de, la emisión de bonos soberanos por el monto del déficit y créditos para desbalances temporales, los cuales se concentran en las cuentas distribuidoras del presupuesto central.

A través de la redistribución de los recursos financieros que efectúa el presupuesto del Estado, llega a los presupuestos locales, entre otros por: Ingresos participativos, las transferencias generales o de destino específico, la subvención para nivelar presupuestos locales y los anticipos de fondos por déficit temporales de caja.

d) 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 en las unidades presupuestadas y las empresas de cada nivel de gobierno.

e) Sistema de Tesorería

Este sistema en el nivel provincial, está organizado por el sistema de cuentas según los presupuestos que lo integran, por lo que existen las cuentas distribuidoras provincial y municipales y las cuentas bancarias de las unidades presupuestadas; a través de las primeras operan los flujos o procesos de elaboración del presupuesto de caja, asignación de fondos, recepción y entrega de recursos financieros, devoluciones de ingresos indebidos o en exceso de lo debido al presupuesto, ajustes entre presupuestos, compra - venta de moneda extranjera y gastos financieros, por faltantes de medios monetarios y por pérdidas en cuentas por cobrar. Su operatoria puede variar según lo que se disponga en la legislación vigente.

f) Sistema Contabilidad Gubernamental

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

Este nivel de gobierno presenta diferencia con el nivel municipal, además de las particularidades en el sistema presupuestario, está dado en el propio alcance, puesto que el Sistema de Contabilidad Gubernamental responde a la organización del sistema presupuestario, y este constituye el segundo nivel de consolidación de la información donde se integran varios niveles presupuestarios (provincia y municipios).

Para el 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 del propio Sistema 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 de la Contabilidad Gubernamental, tanto de provincia como de municipio, donde las unidades informantes subordinadas a estos niveles presupuestarios 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 constituyen la evaluación cualitativa de los estados y muestran las causas y condiciones de las principales desviaciones de los indicadores; incluidos los elementos que sustenten la liquidación del ejercicio fiscal teniendo en cuenta las particularidades socioeconómicas 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.

Se elaboraron tres normas para el nivel provincial y una para el nivel de provincia; así como siete procedimientos que complementan las normas y la estrategia de capacitación; los documentos mencionados se relacionan a continuación:

- a) Norma específica de Contabilidad Gubernamental “Bases de registro, flujos y momentos del Sistema de Contabilidad Gubernamental provincial” (NECG 201).

- b) Norma específica de Contabilidad Gubernamental “Agregación y Consolidación de los Estados financieros del sector gobierno a nivel provincial” (NECG 202).
- c) Norma específica de Contabilidad Gubernamental “Presentación de los estados financieros consolidados del sector gobierno a nivel provincial” (NECG 203).
- d) Norma específica de Contabilidad Gubernamental “Bases de registro, flujos, momentos y agregación de las operaciones del Sistema de Contabilidad Gubernamental del sector gobierno a nivel de provincia” (NECG 301).

Estas normas están contenidas en la Resolución No. 238 (2014e), del Ministerio de Finanzas y Precios.

Se emitieron siete procedimientos que complementan las normas y la estrategia de capacitación:

- a) PC-CG No. 8 “Procedimiento para el registro contable de las operaciones de tesorería de la Cuenta distribuidora provincial en la provincia”.
- b) PC-CG No. 9 “Procedimiento para el registro contable de las operaciones de tesorería de la Cuenta distribuidora central en la provincia”.
- c) PC-CG No. 18 “Guía para la confección de las notas a los estados financieros consolidados del sector gobierno a nivel provincial”.
- d) PC-CG No. 19 “Guía para la confección de las notas a los estados financieros consolidados del sector gobierno a nivel provincial al cierre del ejercicio fiscal”.

- e) PC-CG No. 21 “Elementos claves para los asientos de eliminaciones y ajustes en el proceso de consolidación de los estados financieros del sector gobierno a nivel provincial”.
- f) PC-CG No. 26 “Reglas de validación entre modelos de los estados financieros del sector gobierno a nivel provincial”.
- g) PC-CG No. 28 “Indicaciones para la confección de los estados financieros consolidados del sector gobierno a nivel provincial”.

Para realizar el análisis de viabilidad de la propuesta se sometió a la evaluación de expertos mediante la técnica de “IADOV”, la que constituye una vía indirecta para el estudio de la satisfacción.

El índice de satisfacción grupal para las normas específicas de Contabilidad Gubernamental en este nivel alcanzó 0,8925. El valor que alcanzado es alto, lo que refleja aceptación de la propuesta y un reconocimiento a su utilidad.

Los resultados procesados muestran los criterios siguientes:

1. Que definen las necesidades de información y permiten un mayor análisis de la situación real del territorio.
2. Que son precisas, claras, comprensibles y de fácil aplicación.
3. Que realizan precisiones que facilitan la aplicación.
4. El alcance, la explicación de los flujos y momentos.
5. Poseen un lenguaje claro y preciso.
6. La explicación de las fases de agregación, los momentos y las definiciones.

7. Brindan seguridad, transparencia y muestran la efectividad del sistema.
8. Lo que más le ha gustado de las normas específicas es que sirve para la toma de decisiones de cualquier nivel.
9. La claridad y enfoque de las mismas, además de las precisiones realizadas.
10. La forma asequible de su contenido.
11. Que expone los requisitos para la presentación de estados financieros.
12. Que son claras en la definición de responsabilidad de la información contable que se emite y del CAP, así como del grado de materialidad y redondeo.
13. Su claridad en la redacción.
14. Que permite la transparencia para la toma de decisiones a partir de la información.
15. Muestra claramente los resultados obtenidos.
16. Contienen las políticas contables que se aplican.
17. Claridad de las normas de valoración y su contenido.
18. Entendibles y asequibles al profesional.
19. Permite consolidar la información.

Para el desarrollo de la prueba piloto de este nivel presupuestario se seleccionaron las provincias de Holguín, Artemisa, Mayabeque, Camagüey y Villa Clara, aprobadas por la Resolución No. 459 (Ministerio de Finanzas y Precios, 2013d).

La prueba comenzó en el mes de marzo de 2013, iniciándose la conciliación entre la información emitida por los diferentes niveles presupuestarios (provincia y municipios), las unidades registros de la tesorería y la ONAT.

En el mes de junio de 2013, se presentó la primera emisión de estados financieros del sector gobierno a nivel provincial con informaciones relevantes del desempeño presupuestario de la provincia y su comportamiento por municipios.

Con un mayor alcance los estados financieros provinciales y las notas al balance se presentaron en el mes de diciembre del año 2013.

Los trabajos de ajustes de los estados financieros relacionados con los cambios realizados en la Ley Anual del Presupuesto y por el Ministerio de Finanzas y Precios en cuanto a la Contabilidad de la actividad presupuestada y del sector gobierno a nivel provincial se extienden durante el año 2014; además se continúan en ese año con las adecuaciones al sistema Versat Sarasola y se crean las condiciones en el sistema CEPRES para el procesamiento de la información en el Ministerio de Finanzas y Precios.

Así mismo, en esta etapa de la implementación se observó la necesidad de la creación de una estrategia de capacitación a los trabajadores de las direcciones provinciales de Finanzas y a los usuarios finales; la identificación de un exceso de liquidez en los municipios y entidades, y el seguimiento al registro contable de las unidades de registro de tesorerías, las unidades presupuestadas provinciales y las direcciones municipales de Finanzas y Precios.

También en el proceso de seguimiento e intercambio con los usuarios de la información, expertos y especialistas, se evidenció la necesidad de:

- a) Identificar los indicadores que debían ser evaluados con carácter permanente y los sujetos de revelación de manera ocasional, incluyendo los elementos que sustentan la liquidación del ejercicio fiscal en las notas o memorias de los estados financieros.
- b) Homogenizar la estructura de presentación de las Notas al balance.
- c) Incorporar informaciones referidas a la situación que presentan los ingresos extraordinarios, así como el resultado de las verificaciones del gasto presupuestario realizadas a las entidades y municipios del territorio, entre otras.
- d) Actualizar los soportes informáticos con el fin de que el Presupuesto del Estado tenga base contable.

La aplicación de las innovaciones contables en las provincias de Holguín, Artemisa, Mayabeque, Camagüey y Villa Clara permitió demostrar la validez práctica de la propuesta.

En el 2017 a las provincias de Holguín, Mayabeque, Guantánamo y Santiago de Cuba se les autorizó incursionar en la emisión del proyecto de Estado de Ahorro, Inversión y Financiamiento en condición de prueba piloto, según la Resolución No. 544 (Ministerio de Finanzas y Precios, 2017b) y con la Resolución No. 872 (2017d) se extiende esta fase a todas las provincias y municipios.

2.8.1. Evaluación para su generalización

Al realizar el balance de resultados de la aplicación y el análisis de la viabilidad de las bases metodológicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental a nivel provincial, se concluye que:

Se identificaron como ventajas:

- a) Integración en un solo documento de los informes administrativos de las finanzas públicas en la provincia.
- b) La información contiene los elementos positivos y negativos más significativos, así como las causas y condiciones que provocan la situación que se informa y que posibiliten la toma de decisiones a los gobiernos provinciales.
- c) Una mayor posibilidad de análisis y en menor espacio de tiempo.
- d) Simplificación de los informes a nivel de gobierno y del sistema de Finanzas y Precios.
- e) Detección de los posibles excesos de recursos en los territorios y entidades.
- f) Eliminación de la información dispersa y en momentos distintos.

Se reconocieron las desventajas siguientes:

- a) Resistencia al cambio y posible duplicidad de información.
- b) Falta de preparación de los usuarios finales.

Como resultado de la evaluación de los elementos anteriores, la ministra de Finanzas y Precios emitió la Resolución No. 399 (2014g), para extender a todas las direcciones provinciales de Finanzas y Precios de los órganos locales del Poder Popular del país las pruebas pilotos que, de forma experimental, permitieron validar los cambios para este nivel presupuestario en el momento de emitir los estados financieros consolidados del sector gobierno a nivel provincial.

Las normas puestas en vigor por la Resolución 238 del 2014 y los procedimientos antes mencionados, conforman el resultado de la innovación contable que ha permitido generalizar los resultados de esta investigación a todas las provincias del país.

Los instrumentos normativos propuestos se sometieron a revisión y actualización a partir del análisis con los expertos en los encuentros sobre Contabilidad Gubernamental en los órganos locales del Poder Popular; el trabajo de un grupo temporal y del Consejo de Dirección del Ministerio de Finanzas y Precios.

2.9. Implementación de la Contabilidad Gubernamental en el Presupuesto de la Seguridad Social

El Presupuesto a la Seguridad Social es administrado por el Instituto Nacional de Seguridad Social en lo concerniente a los gastos, a través de cuentas espejos de la cuenta del Presupuesto Central, operadas por el sistema bancario.

En el inicio de este proceso, la información referida a los gastos de este presupuesto, se reportaba a partir del registro de los pagos que se realizaban en las cuentas bancarias y de la conciliación financiera entre las filiales del INASS.

En los trabajos iniciales de ordenamiento de la Contabilidad Gubernamental se decidió respaldar esta operatoria y en una segunda fase avanzar a un proceso más complejo.

Por tanto, el registro del gasto del Presupuesto de la Seguridad Social, sobre la base del devengado, quedó reconociendo gastos en el momento del pago, para lo cual estaban las condiciones creadas y era la práctica utilizada hasta ese momento.

Para avanzar en la contabilidad de las operaciones vinculadas con este presupuesto, el autor considera que debe pasarse al reconocimiento de los gastos a partir del mes en que el beneficiario debe cobrar la prestación y no cuando la cobra, estableciendo un proceso de conciliación entre lo devengado y lo pagado.

Este paso demanda la creación de un soporte tecnológico que facilite el control y la información en todas las filiales municipales del INASS.

No obstante, como parte del proceso de innovación contable se concibió la Norma Específica de Contabilidad Gubernamental No.3 “Gastos de la Seguridad Social” (NECG No. 3), puesta en vigor por la Resolución No. 436 (Ministerio de Finanzas y Precios, 2011g), que ordena la información a emitir como parte del Sistema de Contabilidad Gubernamental.

2.10.La Contabilidad Gubernamental en el Presupuesto Central

2.10.1. Implementación de la Contabilidad Gubernamental en el Presupuesto Central

El proceso de implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental en este nivel se inició con el análisis de la información y la emisión de indicaciones para la prueba piloto del sistema de contabilidad gubernamental en órganos y organismos de la Administración Central del Estado y en grupos empresariales seleccionados. Las indicaciones contenían la concepción de la prueba piloto y la forma en que se llevaría a cabo la validación de las propuestas de normas, flujos de información y proformas de estados financieros en este nivel presupuestario.

Entre los elementos preliminares evaluados se encontraban:

1. Caracterización de la estructura de la dirección del órgano, organismo y grupo empresarial que asumirá esta función.
 - a) Denominación del cargo del jefe.
 - b) Cantidad de plazas en la plantilla y estado de cumplimiento.
 - c) Denominación de las plazas.
2. Sistema informático que utilizaban para el proceso de la Contabilidad, tanto en este nivel como en las unidades que deben tributar información.
3. Disponibilidad de equipamiento informático para esta tarea.

Mediante la Resolución 434 (2013f) del Ministerio de Finanzas y Precios se aprobó iniciar la prueba piloto del Sistema de Contabilidad Gubernamental en OACE y OSDE en las entidades siguientes:

- a) Ministerio de la Industria Alimentaria
- b) Ministerio de Educación
- c) Ministerio de Ciencia, Tecnología y Medioambiente
- d) Ministerio de Energía y Minas
- e) Ministerio de Trabajo y Seguridad Social
- f) Ministerio del Turismo
- g) Ministerio de Educación Superior
- h) Ministerio de Finanzas y Precios
- i) Grupo Empresarial de la Industria Alimentaria

A partir de la experiencia adquirida en las pruebas pilotos de estos organismos y cumpliendo el cronograma de implementación de Contabilidad Gubernamental fue necesario incorporar a estas pruebas a los organismos que no tienen unidades presupuestadas subordinadas y para la información a este nivel se validara la que contienen sus Estados Financieros y las notas a estos; al aprobarse la propuesta se inició una etapa de preparación e intercambio con estos organismos, la evaluación de las normas y procedimientos que sustentan la prueba que permita reflejar las operaciones del Presupuesto del Estado con base contable y controlar su ejecución y liquidación mediante Estados Financieros.

En una segunda etapa, en el 2014, se incorporaron nuevos titulares de presupuesto a la prueba piloto: Contraloría General de la República; Asamblea Nacional del Poder Popular; Instituto de Planificación Física; Unidad

Presupuestada Pura Independiente Memorial José Martí y la Unidad Presupuestada de Tratamiento Especial Mariel.

De igual manera, se extendió la prueba piloto a los organismos que administran recursos en la esfera social y administrativa: Tribunal Supremo Popular; Fiscalía General de la República; Aduana General de la República; Ministerio de Economía y Planificación; Ministerio de Justicia; Unidad Presupuestada Palacio Revolución; Ministerio de Cultura; Instituto Nacional de Deportes y Cultura Física; Ministerio de Comercio Exterior; Oficina Nacional de Estadística e Información; Instituto Cubano de Radio y Televisión; Ministerio de Salud Pública; Ministerio de Relaciones Exteriores; Empresa de Artes Gráficas y el Grupo Empresarial de Comercio Exterior.

En el año 2015, se incorporaron el Grupo Empresarial del Ministerio de Educación y CAUDAL, y se generalizó su aplicación a todos los órganos, organismos y organizaciones vinculadas al Presupuesto Central, emitiéndose normas y procedimientos específicos de Contabilidad Gubernamental.

En el año 2016, se inician los trabajos de diagnóstico en la Tesorería Central y se comienza la selección y preparación del soporte tecnológico para el inicio de la implementación de las operaciones contables en esta unidad de registro que tributa información al Presupuesto Central. En el propio año se emite la Resolución No. 1000 (Ministerio de Finanzas y Precios), aprobando el inicio de la prueba piloto en esta unidad que administra un grupo de cuentas bancarias de este nivel presupuestario.

Con la información de los titulares de presupuesto vinculados al Presupuesto Central y de la unidad de registro de Tesorería Central se pasa a la emisión de los estados financieros de este nivel presupuestario y creando las condiciones para avanzar a la etapa siguiente de implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental.

Como innovación contable de este nivel presupuestario fueron emitidas las normas siguientes:

- a) Resolución No. 434, (2012b): establece la Norma Específica de Contabilidad Gubernamental “Proformas de Estados Financieros de la Unidad de Registro de Tesorería OACE” (NECG No. 102).
- b) Resolución No. 268, (2011a): establece la Norma Específica Contabilidad Gubernamental No.2 “Treasurería Central” (NECG No. 2).
- c) Resolución No. 485, (2012h): establece Norma Específica de Contabilidad Gubernamental “Operaciones de Crédito Público” (NECG No. 103).
- d) Resolución No. 434, (2013f): autoriza el inicio prueba piloto en diversos OACE y el Grupo Empresarial de la Industria Alimentaria, en lo adelante GEIA – MINAL.
- e) Resolución No. 08, (2014a): modifica Norma Específica de Contabilidad Gubernamental “Proformas de Estados Financieros de la Unidad de Registro de Tesorería OACE” (NECG 102).
- f) Resolución No. 172, (2014d): establece normas específicas de la Contabilidad Gubernamental para el sector gobierno a nivel de los OACE,

organizaciones superiores de Dirección Empresarial y otras entidades vinculadas con el Presupuesto Central del Estado” (NECG 106,107,108).

- g) Resolución No. 314, (2014f): actualiza el Nomenclador de Cuentas de Contabilidad Gubernamental para incorporar las cuentas relacionadas con los Bonos Soberanos.
- h) Resolución No. 596, (2014h): establece normas específicas de la Contabilidad Gubernamental para el Presupuesto Central (NECG 109, 110, 111).
- i) Resolución No. 1000, (2016g): autoriza el inicio de la prueba piloto de Contabilidad Gubernamental en la Unidad de Registro de Tesorería Central.
- j) Resolución No. 612, (2017c): autoriza el inicio de la prueba piloto de los Estados Financieros del Presupuesto Central y de la Nación.
- k) Resolución No. 1075, (2017e): establece el registro contable de los Fondos de Desarrollo Forestal, Medio Ambiente, Ciencia e Innovación Tecnológica.

Para esta etapa la implementación de las innovaciones contables fue respaldada por la emisión del PC – CG No. 35 “Procedimiento para implementar las proformas de Estados Financieros Consolidados del sector Gobierno a nivel del presupuesto Central”.

2.10.2. Evaluación para su generalización a todos los organismos vinculados al Presupuesto Central

Para la evaluación realizada del proceso metodológico se aplicó la técnica de IADOV, con vistas a recoger el criterio de usuarios y determinar el nivel de

satisfacción individual y grupal, a partir de una encuesta elaborada según las exigencias pertinentes.

En esta investigación, el índice de satisfacción grupal fue de 0,856. Como se puede apreciar, existe satisfacción 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 de órganos y organismos.

Se identificaron, además, criterios favorables y recomendaciones para el perfeccionamiento de los documentos emitidos, lo cual constituye un valioso elemento de retroalimentación.

La Resolución No. 55, (2015) del Ministerio de Finanzas y Precios extendió la prueba piloto a todos los OACE.

A estos resultados contribuyeron los trabajos conducidos por el autor en la formación como especialista de postgrado en Contabilidad de Pérez Gómez (2014) y como máster en Dirección de Cruz García (2012), que fundamentaban el registro contable de operaciones de este nivel presupuestario.

2.11.Implementación de la Contabilidad Gubernamental en el Presupuesto del Estado

En el año 2017, como resultado de la validación de la emisión de los estados financieros de los presupuestos que integran el Presupuesto del Estado, comienza la integración de la información para obtener los Estados Financieros de la Nación.

Con este paso, se cierra la primera etapa de implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno, integrando la información de los sistemas de la administración financiera del Estado, agregando las cuentas reales y nominales de los diferentes niveles presupuestarios y los ingresos reportados por la Oficina Nacional de Administración Tributaria.

Para la realización de este proceso, se trabajó en el diseño de los Estados Financieros del sector gobierno a nivel nacional, concibiéndose los siguientes:

- a) Estado de Situación de la Nación: expresa la situación financiera de la administración financiera del Estado, al analizar su información y las causas de la variación de sus cuentas reales; permite realizar el análisis de la liquidez.
- b) Estado de Gastos por Funciones de Gobierno y partidas seleccionadas: revela los gastos corrientes de la actividad presupuestada, muestra una selección de gastos presupuestarios asociados a las transacciones o erogaciones públicas en las entidades que clasifican en las actividades presupuestadas del Presupuesto del Estado.

- c) Estado de Ahorro, Inversión, Financiamiento: integra el resultado de la Política Fiscal, reúne todos los flujos de ingresos y gastos en un período determinado y su estructura facilita el análisis del impacto económico de la gestión gubernamental y permite evaluar los efectos de las políticas macroeconómicas en cuanto al tratamiento de los recursos y gastos.
- d) Estado de Inversiones o Gasto de Capital del Sector Gobierno Nación: muestra las erogaciones realizadas por el presupuesto para financiar inversiones.
- e) Estado de Gastos por Partidas Consolidado de la Nación: revela los gastos corrientes por los diferentes conceptos agrupado en partidas del clasificador de gastos y algunos elementos seleccionados.
- f) Estado de Deuda Pública Interna del Sector Gobierno Nación: refleja la información de la deuda pública interna al inicio del año, su variación y el monto total al concluir el año.

De igual manera, se trabajó en el soporte tecnológico para el procesamiento de la información de los diferentes niveles presupuestarios; el diseño de las proformas, sus validaciones y conciliaciones cruzadas de la información.

La propuesta de estados financieros fue consultada a la Comisión de Asuntos Económicos de la Asamblea Nacional del Poder Popular, recibándose criterio favorable.

En el Anexo 1 se muestra el estado de los procedimientos de Contabilidad Gubernamental emitidos hasta la fecha

2.12.Evaluación realizada por la Comisión de Asuntos Económicos de la Asamblea Nacional del Poder Popular

La Comisión de Asuntos Económicos de la Asamblea Nacional del Poder Popular ha dado seguimiento a este tema, para lo cual realizó un control y fiscalización al proceso de implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental que fue evaluado en la sesión de diciembre de 2015 y un proceso de seguimiento en la sesión de junio de 2016.

Se conoció que entre las acciones realizadas por los diputados que llevaron a cabo la tarea, se destacan:

- a) Intercambios con directivos del Ministerio de Finanzas y Precios por la dirección de la comisión.
- b) Se consultó a especialistas de reconocido prestigio en el trabajo de las finanzas públicas y académicos que trabajan en ese campo de la investigación.
- c) Se realizaron visitas a diferentes direcciones municipales y provinciales de Finanzas de las provincias de Las Tunas, Holguín, Sancti Spíritus, Ciego de Ávila, Granma, Artemisa y La Habana, abarcando más de 60 municipios.
- d) Se participó en un taller de implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental desarrollado en la provincia de Sancti Spíritus por el Ministerio de Finanzas y Precios, en el mes de octubre 2015.

- e) Se estudió el informe de los resultados de las auditorías a la liquidación del Presupuesto del Estado de 2014 realizado por la Contraloría General de la República.
- f) Participación de los diputados en encuentros de trabajo por las provincias presididos por el presidente de la Asamblea Nacional del Poder Popular, donde se valoró la atención a la necesidad de completar las plantillas de los órganos globales de la economía y las estrategias para fortalecer el control del Presupuesto del Estado a todas las instancias.
- g) Se revisaron los estados financieros de los municipios Rafael Freyre en Holguín, Florencia en Ciego de Ávila y Cerro en La Habana; así como, el estado financiero consolidado de la provincia de Guantánamo.
- h) Participación de varios diputados en las reuniones de la economía de las provincias de Sancti Spíritus, Las Tunas, Artemisa, Holguín y Granma.
- i) Se participó en el encuentro de seguimiento al Sistema de Contabilidad Gubernamental y a los cambios en las políticas contables y financieras para el año 2016, en diciembre de 2015.

Del resultado de esta verificación se identificaron barreras que conspiran contra la oportunidad y fiabilidad de la información. No obstante, se conoció de un grupo de elementos que denotan avances en algunos aspectos, los cuales mostramos a continuación:

- a) Se registra sistemática y oportunamente las transacciones que se originan dentro del sector público o entre este y los demás sectores de la economía.

- b) La implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental, sirve de base para el procesamiento de la información financiera fiable.
- c) La información contable, así como los documentos que la sustentan, están debidamente ordenados y clasificados.
- d) Se cuenta con el consolidado municipal y, por segundo año consecutivo, se hizo el cierre consolidado provincial del Sistema de Contabilidad Gubernamental.
- e) Durante ese año se realizaron un grupo de actividades de preparación con todas las provincias y, además, se garantizó el aseguramiento de la emisión de los estados financieros consolidados del nivel provincial.
- f) Fue criterio de la mayoría de los entrevistados, el seguimiento y apoyo del Ministerio de Finanzas y Precios para ir resolviendo los problemas presentados.

La comisión valoró como un paso de avance, el trabajo realizado por el Ministerio de Finanzas y Precios, a pesar de las condiciones actuales de la contabilidad de la actividad presupuestada; consideró que la información consolidada de los estados financieros del sector público a nivel municipal y provincial, es de suma significación para los consejos de administración a cada nivel, pues a partir de su evaluación y análisis periódico estarían en mejores condiciones para tomar las adecuadas decisiones económicas.

Precisó que el esfuerzo a nivel nacional en esta etapa se debía centrar en garantizar la información financiera confiable de los órganos y organismos de la

administración central del Estado y de las organizaciones superiores de dirección empresarial, así como continuar con su intenso trabajo, las direcciones de Política Contable y de Contabilidad Gubernamental, para lograr en el año 2016 los estados financieros consolidados a nivel nacional. (Asamblea Nacional del Poder Popular, 2015b)

2.13. Programa de capacitación

Con el propósito de contribuir a la implementación de la Contabilidad Gubernamental, el grupo nacional de implementación aprobó el programa de capacitación a desarrollar en todos los niveles presupuestarios, haciendo énfasis en los órganos locales del Poder Popular.

En este programa se consideraron las necesidades de preparación identificadas en el diagnóstico realizado en estos niveles presupuestarios y las derivadas de la definición de los aspectos metodológicos y tecnológicos que respaldan el proceso.

Los objetivos del programa fueron:

- a). Contribuir al dominio de los documentos rectores del Sistema de Contabilidad Gubernamental en los órganos locales del Poder Popular.
- b). Desarrollar habilidades en los profesionales de las direcciones de Finanzas y Precios vinculadas con la emisión y análisis de los estados financieros consolidados del sector gobierno a nivel municipal y provincial.

- c). Desarrollar habilidades en los integrantes de los consejos de la administración de los OLPP en el uso de los estados financieros consolidados del sector gobierno a nivel municipal y provincial.

El programa se sustenta en el desarrollo de las modalidades de preparación siguientes:

- a) Autopreparación, controlada por las direcciones administrativas y con el desarrollo de exámenes del sistema de conocimientos.
- b) Cursos, coordinados con la ANEC o las universidades, para garantizar el seguimiento del proceso de formación y la comprobación de conocimientos mediante examen.
- c) Incorporación del sistema de conocimientos en modalidades de formación aprobadas por el Centro de Estudios y Superación Postgraduada de la ANEC y las universidades.
- d) Incorporación del sistema de conocimientos en las acciones de preparación de los cuadros; en particular, en las acciones referidas con la Administración Pública a todos los niveles.
- e) Talleres de creación de habilidades.
- f) Otras modalidades que consideren la ANEC y las universidades.

El sistema de conocimientos se concibió para tres grupos de participantes en las acciones de superación.

- a) Para los cuadros de las direcciones de Finanzas y Precios de los OLPP, los órganos y organismos de la Administración Central del Estado.
- i. Elementos generales de los sistemas de la administración financiera del Estado.
 - ii. Principales conceptos del Sistema Presupuestario.
 - iii. Principales conceptos del Sistema de Tesorería.
 - iv. Principales conceptos del Sistema Tributario.
 - v. Principales conceptos del Sistema de Contabilidad Gubernamental.
 - vi. Los estados financieros consolidados del sector gobierno.
 - vii. Las notas a los estados financieros consolidados del sector gobierno.
- b) Para los trabajadores de las direcciones de Finanzas y Precios de los OLPP, los órganos y organismos de la Administración Central del Estado.
- i. Elementos generales de los sistemas de la administración financiera del Estado.
 - ii. Principales conceptos de los sistemas Presupuestario, de Tesorería, Tributario y de la Contabilidad Gubernamental.
 - iii. El marco conceptual de la Contabilidad.
 - iv. Principales características de la Contabilidad de las unidades presupuestadas.
 - v. Los estados financieros de la actividad presupuestada.

- vi. Procedimiento para consolidación de la información.
 - vii. Procedimientos para la elaboración de los estados financieros consolidados del sector gobierno.
 - viii. Procedimientos para la elaboración de las notas a los estados financieros consolidados del sector gobierno.
 - ix. El sistema Versat Sarasola como soporte tecnológico de la Contabilidad Gubernamental. Uso de los complementos para EXCEL.
 - x. Análisis e interpretación de los estados financieros consolidados del sector gobierno.
- c) Para los miembros de los consejos de la Administración y en los cursos de preparación de cuadros y reservas en Administración Pública.
- i. Principales conceptos de los sistemas de la administración financiera del Estado.
 - ii. Principales conceptos del Sistema de Contabilidad Gubernamental.
 - iii. La codificación de la información del sector gobierno.
 - iv. Interpretación de los estados financieros consolidados del sector gobierno.
 - v. Análisis de las notas a los estados financieros consolidados del sector gobierno.

Se utilizaron como bibliografía, las disposiciones emitidas que respaldan las innovaciones contables, libros publicados y materiales didácticos elaborados a tales fines.

Entre ellos:

- a) Administración Financiera del Estado Cubano (del Toro Ríos & Otros, 2003)
- b) Monografía sobre Contabilidad Gubernamental (del Toro Ríos, Monografía sobre Contabilidad Gubernamental, 2012)
- c) Contabilidad del sector gobierno a nivel municipal (del Toro Ríos, Morales Fonseca, Reyes Hernández, & Reyes Galiano, 2013).
- d) Contabilidad del sector gobierno a nivel provincial (texto en edición) (del Toro Ríos & Cruz Silbeto, Contabilidad del sector gobierno a nivel provincial, 2016).

El uso de la tecnología de información posibilitó hacer más efectivo el desarrollo de las acciones de capacitación que se proyectaron, teniendo en cuenta que existe equipamiento informático en estas entidades.

- a) Utilización de medios didácticos elaborados con el editor *eXeLearning XHTML* y generados como proyectos de páginas web.
- b) Desarrollo de medios didácticos para la plataforma *Moodle*, la que permite una gestión de la capacitación en los diferentes niveles.
- c) Conversión de toda la bibliografía a soporte digital.

En el desarrollo de las diferentes modalidades de capacitación se desarrollaron evaluaciones parciales y se realizó un examen final del sistema de conocimientos.

A partir de 2012 fue elaborado un cronograma de acciones para asegurar el programa de capacitación diseñado y su seguimiento.

2.14. Ajustes en los sistemas informáticos que respaldan la emisión de los estados financieros

Todo el proceso de implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental se concibió con la utilización de tecnologías de la información. En el caso de las administraciones locales, se seleccionó el Sistema Contable Financiero Versat Sarasola, por sus características y los trabajos pretéritos realizados en la implementación de los Centros de Gestión Contable.

El equipo de desarrollo del Versat Sarasola se integró, desde el primer momento, a los escenarios de prueba; donde se fueron identificando las necesidades de cambio en las funcionalidades de la aplicación y gestionando las indicaciones a los implementadores para garantizar las personalizaciones que, del sistema, se necesitaron en cada momento.

Para este proceso, el autor concibió un modelo de gestión de cambios y administración de configuraciones del sistema contable, utilizado como referente en el escenario de la prueba piloto.

El proceso de gestión de cambios se integró al que desarrolla el equipo del sistema Versat Sarasola y quedó conformado según se muestra en la Ilustración 10 Modelo de gestión de cambio.

El modelo está conformado por cinco pasos y permitió llevar adelante la innovación contable diseñada.

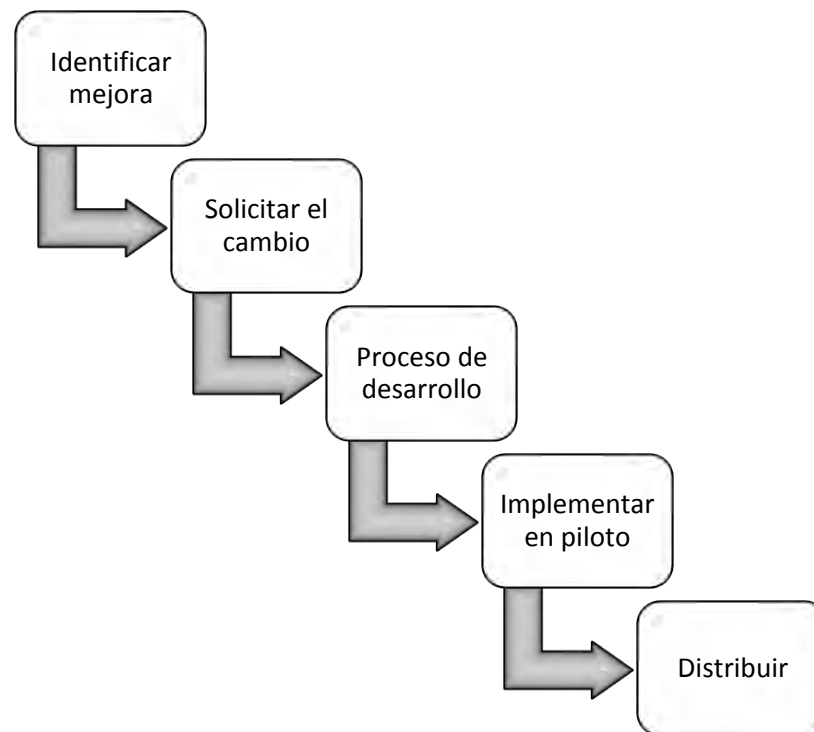


Ilustración 10 Modelo de gestión de cambio

Paso 1 Identificar mejora

En este paso se identificaban las necesidades de cambio como resultado del diseño concebido para cada nivel presupuestario y que tenían como fuente los resultados de las pruebas pilotos. Se precisaba alcance y posibles soluciones tecnológicas.

Paso 2 Solicitar el cambio

Con las necesidades identificadas en el paso anterior se elaboraba la solicitud de cambio al equipo de desarrollo del sistema, precisando el alcance funcional de la mejora y posibles soluciones funcionales a implementar.

Paso 3 Proceso de desarrollo

Este paso corrió a cargo del equipo del sistema Versat Sarasola, primando la particularidad del modelo de desarrollo de esa organización. De este paso se generaba una actualización para el referido sistema.

Paso 4 Implementar en piloto

La actualización generada por el equipo de desarrollo se implementaba en el escenario de la prueba piloto que correspondiera, se validaba la solicitud de cambio y se generaba la indicación para su distribución.

Paso 5 Distribuir

Para cada actualización se elaboraba una indicación de actualización con el contenido de la mejora y las indicaciones de configuración para garantizar la coherencia metodológica del proceso de consolidación de la información. Este mecanismo posibilitó una eficiente gestión de configuración del sistema en explotación.

Las funcionalidades de este sistema permitieron que se avanzara en el proceso de informatización de la Contabilidad Gubernamental y su potencialidad con el diseño de complementos para ser utilizados desde hojas Excel, incorporó un valor

agregado ante los requerimientos de información de los disímiles usuarios. (del Toro Ríos, Morales Fonseca, Reyes Hernández, & Reyes Galiano, 2013, p. 106)

De este trabajo emanaron las indicaciones siguientes:

Tabla 2 Indicaciones emitidas para la adecuación del Versat Sarasola

<i>Año</i>	<i>Número</i>	<i>Referencia</i>
2007	1	Indicaciones para iniciar la exportación de la información en los diferentes niveles de consolidación.
2008	1	Sobre la base de datos para la Contabilidad Gubernamental en el año 2007.
2009	2	Acciones a realizar en centros de gestión contable y en las bases de datos de la Contabilidad Gubernamental (DMFP, DPFP y DPC) a partir de la actualización 6.4, desarrolladas por el equipo de Versat Sarasola y donde fue necesario introducir cambios en el sistema informático.
2009	3	Para los centros de gestión y las unidades presupuestadas que utilizan bases de datos del sistema Versat Sarasola.
2009	4	Adecuaciones en las bases de datos de Contabilidad Gubernamental (Municipios y Provincias de Finanzas y Precios, y los organismos MINCEX y MINAL). Excepto la base de datos del nivel central del Ministerio de Finanzas y Precios.
2009	5	Solo para la base de datos de Contabilidad Gubernamental del Ministerio de Finanzas y Precios.
2010		Indicaciones para las entidades que están en la Prueba Piloto.
2011		Indicaciones para cerrar los expedientes de las entidades que están en el Piloto, para la Dirección de Política Contable.
2011	1	Revisión y ajustes en las bases de datos de los centros de gestión.
2011	2	Sobre el registro contable de operaciones vinculadas con sistemas de la administración financiera del Estado en las direcciones de finanzas de los OLPP.
2011	3	Retiro de recursos financieros de las unidades presupuestadas al cierre del año 2011.
2011	4	Sobre el registro contable de operaciones vinculadas con las cuentas bancarias administradas por la unidad de registro del sistema de tesorería municipal.

<i>Año</i>	<i>Número</i>	<i>Referencia</i>
2011	5	Sobre el registro contable de operaciones vinculadas con las cuentas bancarias administradas por la unidad de registro del sistema de tesorería provincial.
2011	6	Sobre el registro contable de operaciones vinculadas con las cuentas bancarias administradas por la unidad de registro del sistema de tesorería municipal.
2011	7	Nuevos párrafos de recursos financieros que son necesarios incorporar en las bases de datos de los municipios y provincias de las direcciones de Finanzas y Precios y en el nivel central del Ministerio de Finanzas y Precios.
2011	8	Relación de cuentas y subcuentas que son necesarias incorporar en las bases de datos de los municipios y provincias.
2011	9	Sobre el ordenamiento contable de las fiestas populares.
2011	10	Sobre el registro contable de operaciones vinculadas con el cobro de los efectos electrodomésticos.
2011	11	Sobre la codificación de grupos de exportación para el nivel central.
2011	12	Sobre el ordenamiento contable de los proyectos de iniciativa municipal de desarrollo local.
2012	1	Sobre nueva base de datos de Contabilidad Gubernamental a nivel municipal y provincial
2012	DPC 022-2012	Indicación sobre cierre de la cuenta 351 Transferencias entre Sistemas de la administración financiera del Estado en el año 2011.
2012		Tareas a realizar del piloto de contabilidad gubernamental en la provincia La Habana.
2012		Procedimientos y Orientaciones para el Cierre del Ejercicio 2012 de la Contabilidad.

2.15. Innovaciones personales del autor

Como resultado de este trabajo se reconocen los aportes personales siguientes:

1. El reconocimiento de una sexta etapa en la periodización de la Contabilidad posterior al triunfo de la Revolución.
2. Conceptualización del término de Contabilidad Gubernamental.

3. Diseño de la estructura de las Normas cubanas de información financiera, su alcance y estructura.
4. Proceso de armonización de las Normas cubanas de información financiera con las internacionales.
5. Eliminación de las cuentas de orden y utilizar una combinación entre las cuentas de gastos patrimoniales y el movimiento de cuentas reales para la ejecución presupuestaria, incluyendo la simplificación de los clasificadores presupuestarios.
6. Reducción del Clasificador por Objetos del Gasto, logrando una compatibilidad con los Lineamientos generales para la planificación, determinación y análisis del costo, lo que implicó la reorganización del contenido y cambios en el sistema de codificación (Partida, Elemento y Subelemento).
7. Sustitución del Clasificador de Grupos Presupuestarios por el Nomenclador de Actividades Económicas (NAE) en el registro presupuestario para articular con el Sistema de Cuentas Nacionales.
8. Diseño y actualización de las proformas de Estados Financieros como soporte de la gestión de los recursos en todos los niveles presupuestarios.
9. Conceptualización de la regla contable y los momentos de registro de ingresos y gastos de las operaciones vinculadas con el sector gobierno.
10. Concepción de la estructura de las normas específicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental para cada nivel presupuestario.

11. Concepción del programa de capacitación y de medios educativos para el proceso de preparación en los diferentes niveles presupuestarios.

12. Modelo de gestión de cambios y configuración para el sistema Versat Sarasola en el escenario de la prueba piloto.

Estos elementos forman parte del contenido de la Monografía sobre Contabilidad Gubernamental que se utiliza en la asignatura Contabilidad Gubernamental de la Licenciatura en Contabilidad y Finanzas (del Toro Ríos, 2012, pp. 7-12) , en el libro Contabilidad del sector gobierno a nivel municipal (del Toro Ríos, Morales Fonseca, Reyes Hernández, & Reyes Galiano, 2013), y de las indicaciones metodológicas para impartir el tema de Contabilidad Gubernamental en los diplomados de Administración Pública pertenecientes al sistema de formación de cuadros. (del Toro Ríos, 2015, pp. 1-11).

El proceso de innovación contable asociado a la implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno contribuye a la actualización del modelo económico cubano y facilita el cumplimiento de los Lineamientos actualizados No. 1, 2, 7, 24, 47, 52, 53, 113, 254 y 270, de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución para el período 2016-2021. (Partido Comunista de Cuba, 2017).

En el Anexo No. 2 se detalla la contribución del autor en la formación doctoral, de especialistas de postgrado y de máster en determinadas ciencias.

Los resultados expuestos dan respuesta a las preguntas científicas que se formularon para este proceso de innovación.

2.16. Brecha para futuras investigaciones

De los resultados alcanzados hasta la fecha se identifican brechas para futuras investigaciones en los temas siguientes:

- a) Periodización histórica de la Contabilidad desde sus inicios.
- b) Ajustes derivados de la implementación de la nueva Constitución de la República.
- c) Efecto de la implementación de políticas asociadas a los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución; de la conceptualización del Modelo Económico Social Cubano de Desarrollo Socialista; así como, de las Bases del Plan Nacional de Desarrollo Económico y Social hasta el 2030.
- d) Integración de la información del sector gobierno con la del sector empresarial estatal para lograr cubrir el sector público del país.
- e) Evaluación del momento de registro de las operaciones del Sistema Tributario.
- f) Evolución del momento de registro de las operaciones del Presupuesto de la Seguridad Social.
- g) Valoración del momento de registro de las operaciones del Sistema de Tesorería.
- h) Ajustes derivados del perfeccionamiento de los sistemas de la administración financiera del Estado.

- i) Concluir los trabajos de implementación del estado de Ahorro, Inversión y Financiamiento en todos los niveles presupuestarios e incorporarlo en el proceso de toma de decisiones.

3. CONCLUSIONES

3. CONCLUSIONES

1. Se incorpora la sexta etapa en el proceso histórico de periodización de la Contabilidad posterior al triunfo de la Revolución en Cuba.
2. El diseño del proceso de armonización de las normas contables con los estándares internacionales ha posibilitado una mayor coherencia normativa y comparabilidad internacional, permitiendo mantener bajo normas generales aquellos hechos económicos que tienen un referente internacional y abrir un espacio como norma específica a hechos económicos con características propias de la economía cubana.
3. La identificación de relaciones entre los sistemas de la administración financiera del Estado ubican al de Contabilidad Gubernamental en el centro de la gestión de la información financiera y en la fuente para el proceso de toma de decisiones en materia de finanzas públicas.
4. En el proceso de innovación contable se define la 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, a partir del estudio de este concepto en varios países y las particularidades de la economía cubana.
5. Los elementos concebidos para la organización del Sistema de Contabilidad Gubernamental ratifican a la unidad presupuestada como centro principal de la gestión del gasto público, incorporan otras unidades de registro para

reconocer los hechos económicos vinculados con los sistemas de la administración financiera del Estado y garantizan una estructura de información homogénea para el proceso de consolidación y emisión de los estados financieros.

6. La definición del devengado mixto como base contable, y de los momentos de reconocimiento de ingresos y gasto, permitió normalizar el registro de todos los hechos económicos vinculados con la gestión del Presupuesto del Estado en cada nivel.
7. El perfeccionamiento realizado a la contabilidad de las unidades presupuestadas, posibilitó la simplificación del registro y su armonización con los nomencladores y clasificadores del Sistema de Cuentas Nacionales.
8. Las bases metodológicas de la Contabilidad Gubernamental para cada nivel presupuestario quedaron conformadas por normas específicas de contabilidad, procedimientos contables y su respaldo en el Nomenclador de Cuentas, en el Clasificador por Objetos del Gasto y en las proformas de estados financieros a emitir en cada sujeto. Todos estos documentos recibieron la aceptación de los profesionales vinculados con la actividad.
9. El método de prueba piloto, utilizado en el proceso, permitió conducir la implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental sobre elementos seguros, permitiendo hacer las correcciones necesarias antes de su generalización.

10. La Comisión de Asuntos Económicos de la Asamblea Nacional del Poder Popular considera como un paso de avance el trabajo realizado por el Ministerio de Finanzas y Precios, y considera que la información consolidada de los estados financieros del sector público es de suma significación para las decisiones económicas.
11. El programa de capacitación implementado ha posibilitado mantener un nivel de preparación de los sujetos implicados en la tarea, diferenciando los contenidos para los que ejercen la función de dirección de los que deben ejecutar la tarea técnica.
12. El modelo de gestión de cambios implementado respondió a las exigencias de mejora como respaldo al diseño de las bases metodológicas del sistema para cada nivel presupuestario.
13. El límite del alcance de la investigación, los criterios de los usuarios sobre las bases metodológicas y las brechas para futuras investigaciones, marcan un punto de mira en el perfeccionamiento continuo del Sistema de Contabilidad Gubernamental.

4. RECOMENDACIONES

4. RECOMENDACIONES

1. Evaluar la conveniencia de emitir una Ley que regule el fundamento técnico y organizativo de la Contabilidad en el país en sustitución del Título III del Código de Comercio.
2. Desarrollar un proceso de investigación histórica que construya la periodización de esta ciencia.
3. En la actualización de la legislación sobre la administración financiera del Estado debe considerarse una nueva formulación del concepto de Sistema de Contabilidad Gubernamental, a partir de eliminar los términos de principios de Contabilidad que no están vigentes en el país, incorporar en un mayor alcance los instrumentos metodológicos de esta ciencia, la consolidación de información y precisar el fin de apoyar el proceso de toma de decisiones de los gobiernos y de terceros interesados.
4. Las brechas identificadas en este proceso pueden constituirse en temas de investigación por el potencial científico de las universidades, vinculando profesionales en el ejercicio de la actividad contable.
5. Dar seguimiento a las consideraciones de los usuarios sobre los diferentes documentos del sistema y a las consideraciones emitidas por la Comisión de Asuntos Económicos de la Asamblea Nacional del Poder Popular.
6. Vincular la mejora continua de los resultados alcanzados al programa de informatización de la sociedad.

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Armela Blanco, L. (2012). *Propuesta de patrones de comparación para el análisis y planeación financiera en la actividad económica en el sector industrial del país*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.

Asamblea Nacional del Poder Popular. (1980). *Ley No. 29 Ley Orgánica del Sistema Presupuestario del Estado* (Vol. Ordinaria No. 43). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Asamblea Nacional del Poder Popular. (1994). *Ley No. 73 Del Sistema Tributario* (Ordinaria No. 008 de 5 de agosto de 1994 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Asamblea Nacional del Poder Popular. (2003). *Constitución de la República de Cuba* (Extraordinaria No. 3 de 31 de enero de 2003 ed.). La Habana: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Asamblea Nacional del Poder Popular. (2012). *Ley No. 113 Del Sistema Tributario* (Ordinaria No. 33 de 20 de agosto de 2012 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Asamblea Nacional del Poder Popular. (2015a). *Ley No. 119 Presupuesto de Estado para el año 2015* (Extraordinaria No. 1 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Asamblea Nacional del Poder Popular. (2015b). *Resumen del Control y Fiscalización al proceso de implementación del sistema de contabilidad gubernamental*. Comisión de Asuntos Económicos, La Habana.

Asamblea Nacional del Poder Popular. (2016). *Ley No. 120 Del Presupuesto del Estado para el año 2016* (Extraordinaria 1 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República.

Asamblea Nacional del Poder Popular. (2017a). *Ley No. 122 Del Presupuesto del Estado para el año 2017* (Extraordinaria 47 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Asamblea Nacional del Poder Popular. (2017b). *Ley No. 125 Del Presupuesto del Estado para el 2018* (Ordinaria No. 28 29 de diciembre de 2017 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República.

Asamblea Nacional del Poder Popular. (2019). *Ley No. 126 Del Presupuesto del Estado para el año 2019* (Extraordinaria 1 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Astencio Vázquez, M. (2004). *Propuesta de Norma Cubana de Contabilidad sobre Utilidad o Pérdida del período, errores fundamentales y cambios en las Políticas Contables*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.

Banco Interamericano de Desarrollo. (2015). *Gestión financiera pública en América Latina. La clave de la eficiencia y la transparencia*. (C. Pimienta, & M. Pessoa, Eds.) Washington, D.C., EEUU: BID.

Boza Arias, Y. C. (2012). *Patrones de comparación para el análisis y planeación financiera en la actividad económica del Transporte en Cuba*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.

Calzada Pando, R. (2013). *Guía para la gestión de riesgos en la vicerrectoría económica de la Universidad de las Ciencias Informáticas (UCI)*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Gestión de Proyectos Informáticos). La Habana, Cuba: Universidad de las Ciencias Informáticas.

Castillo Díaz, M. (2008). *La Contabilidad Gubernamental en Cuba. Monografía*. Obtenido Mayo 22, 2010, de Revista Cubana de Contabilidad y Finanzas COFIN Habana: www.cofinhabana.fcf.uh.cu

Castro Vasquez, R. (1994). *Contabilidad Gubernamental*. Distrito Federal, México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Federación Colegio de Profesionista.

Chan, J. L., Rowan, J. R., & Luder, K. G. (1996). *Modeling Governmental Accounting Innovations: An Assessment and Future Research Directions. Research in Governmental and Nonprofit Accounting*. Londres: JAI PRESS INC.

Código de Comercio de la República. (1885). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba. Obtenido de <https://www.gacetaoficial.gob.cu/html/codigocomerciorepublica.html#3>

Comité Estatal de Finanzas. (1976). *Sistema Nacional de Contabilidad para la actividad presupuestada*. La Habana, Cuba: Finanzas al Día.

Comité Estatal de Finanzas. (1982). *Manual del Sistema Nacional de Contabilidad*. La Habana, Cuba: CEF.

Comité Estatal de Finanzas. (1987). *Normas Generales de Contabilidad para la Actividad Presupuestada* (Vol. Sección III). La Habana, Cuba: Finanzas al Día.

Comité Estatal de Finanzas. (1989). *Normas Generales de Contabilidad para la Actividad Empresarial* (Vol. Sección I). La Habana, Cuba : Finanzas al Día.

Consejo de Estado. (1999). *Decreto Ley No.192 Sobre la Administración Financiera del Estado*. La Habana: Ordinaria No.020 de 12 de Abril de 1999. Gaceta Oficial.

Consejo de Estado. (2002). *Decreto Ley No. 227 Del Patrimonio Estatal* (Ordinaria No. 002 de 10 de enero de 2002 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Corral Guerrero, L. (1977). *Contabilidad Pública y Derecho. Mayo* (Vol. No. 2). Madrid: Revista Española de Financiación y Contabilidad.

Cruz García, M. (2012). *Propuesta de norma específica de Contabilidad para el registro del gasto en el Presupuesto Central*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Master en Dirección). Cienfuegos, Cuba: Universidad de Cienfuegos.

- Cruz Silbeto, E. A. (2016). *Bases metodológicas de la Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno a nivel provincial* (Vol. Tesis en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Contables y Financieras). Holguín, Cuba: Universidad de Holguín.
- del Toro Ríos, J. C. (2012). *Monografía sobre Contabilidad Gubernamental*. La Habana: Facultad de Contabilidad y Finanzas. Universidad de La Habana.
- del Toro Ríos, J. C. (2015). *Indicaciones metodológicas para impartir el tema de Contabilidad Gubernamental en los diplomados de Administración Pública*. La Habana: Escuela Superior de Cuadros del Estado y del Gobierno.
- del Toro Ríos, J. C., & Cruz Silbeto, E. A. (2016). *Contabilidad del sector gobierno a nivel provincial*. La Habana: En edición.
- del Toro Ríos, J. C., & Otros. (2003). *Administración Financiera del Estado Cubano*. La Habana, Cuba: CECOFIS.
- del Toro Ríos, J. C., & Otros. (2009). Una presentación necesaria: Las normas contables en Cuba y el impacto de las tecnologías. *III Taller Internacional de Administración Financiera 2009*. La Habana: ANEC.
doi:10.13140/RG.2.2.34625.97127
- 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.
- Díaz Campos, M. E. (2010). *Propuesta de manual de adecuación de Normas y Procedimientos Contables para las entidades presupuestadas de Salud*.

- (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- Díaz Ladrón de Guevara, N. M. (2005). *Propuesta de armonización sobre la norma internacional sobre Subvenciones*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- Dina Vega, M. F. (2005). *Propuesta de Norma Cubana de Información Financiera para provisiones, activos y pasivos contingentes*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- Federación Argentina de Consejos Profersionales de Ciencias Económicas. (2010). *Recomendación técnica del sector público No. 2 Presentación de estado contable de ejecución presupuestaria*. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Buenos Aires: Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT). Obtenido de www.facpce.org.ar
- Fondo Monetario Internacional. (2008). *Manual de transparencia fiscal*. Finanzas Públicas. Washington, D.C.: Fondo Monetario Internacional.
- Fonteboa Vizcaino, A. (2004). *Propuesta de Manual de Referencia de actividades de Control para Cuba* (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- Forcade Castillo, E. (2004). *Propuesta de Norma Cubana de Contabilidad sobre Arrendamiento de Activos* (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.

- Foyo Abreu, M. (2016). *Propuesta de un sistema de acciones de capacitación para la preparación de los agentes de seguro*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Especialista en Administración Empresarial). La Habana: Escuela Superior de Cuadros del Estado y del Gobierno.
- Furniel Furniel, I. (2015). *Indicadores para la evaluación de la gestión del proceso presupuestario*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Contables y Financieras). Camagüey, Cuba: Universidad de Camagüey.
- García Nelson, I. I. (2010). *Organización económica de las misiones médicas en el exterior vinculadas a los Servicios Médicos Cubanos*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Administración de Salud). La Habana, Cuba: Escuela Nacional de Salud Pública.
- Gastardi Picó, O. (2004). *Propuesta de Norma Cubana de Contabilidad para Activos Fijos Tangibles*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- International Federation Accountants. (2003). *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*. Public Sector Committee Study 14 of International Federation of Accountants (IFAC). December.
- Las Heras, J. M. (1999). *Estado Eficiente. Sistemas de Administración Financiera Gubernamental*. Cordova. Argentina: EUDECOR.

- Lenin, V. I. (n.d.). *Obras Completas* (1959 ed., Vol. XXXIV). Buenos Aires, Argentina: Cartago.
- Lichilin Ríos, Y. (2010). *Sistema de tarea tipo para la asignatura Probabilidades y Estadística*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Ciencias Matemáticas). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- López Rodríguez, D. A., & González Maura, D. V. (2002). La técnica IADOV. Una aplicación para el estudio de la satisfacción de los alumnos por las clases de educación física. *Revista Digital de efdeportes.com*. Obtenido enero 7, 2010, de [//www.efdeportes.com/revista digital](http://www.efdeportes.com/revista%20digital)
- Lüder, K. (1992). *A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political-Administrative Environment. Research in Governmental Accounting Innovations and Nonprofit Accounting*. Chan; James L; Patton; James M. Jai Press.
- Makon, M. (2000). *Sistemas Integrados de Administración Pública en América Latina. Serie Gestión Pública No. 3*. Santiago de Chile: ILPES.
- Marx, C. (1885). *El Capital* (1973 ed., Vol. II). Ciencias Sociales.
- Marx, C. (1894). *El Capital Tomo III* (1973 ed.). Ciencias Sociales.
- Ministerio de Finanzas y Precios. (1993). *Normas Generales de Contabilidad para la Actividad Empresarial* (Vol. Sección I). La Habana, Cuba: Finanzas al Día.

Ministerio de Finanzas y Precios. (1998). *Normas Generales de Contabilidad para la Actividad Presupuestada* (Vol. Sección III). La Habana, Cuba: Finanzas al Día.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2005). *Resolución No. 235 Sobre las Normas Cubanas de Información Financiera* (Vol. Gaceta Oficial No. 67 Ordinaria de 21 de diciembre de 2005). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2010a). *Resolución No. 94 Inicio de la prueba piloto en entidades presupuestadas seleccionadas*. (M. d. Precios, Ed.) La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2010b). *Resolución No. 298 Clasificador por Objeto del Gasto actividad presupuestada* (Ordinaria 052 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2010c). *Resolución No. 314 Normas contables para la actividad presupuestada* (Ordinaria No. 052 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2010d). *Resolución No. 315 Nomenclador de Cuentas de la Contabilidad Gubernamental* (Ordinaria No. 052 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2010e). *Resolución No. 339 Norma Específica de Contabilidad para la Actividad Presupuestada No.2 "Proforma de*

Estados Financieros" (NECAP 2) (Ordinaria No. 052 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2011a). *Resolución No. 268 Norma Específica de Contabilidad Gubernamental No. 2 Tesorería Central (NECG 2) (Ordinaria No. 30 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.*

Ministerio de Finanzas y Precios. (2011b). *Resolución No. 303 Organización del Sistema de Contabilidad Gubernamental (Ordinaria No. 032 ed.). La Habana, Cuba : Gaceta Oficial de la República de Cuba.*

Ministerio de Finanzas y Precios. (2011c). *Resolución No. 401 Clasificador por Objeto del Gasto (Ordinaria No. 48 ed.). La Habana, Cuba : Gaceta Oficial de la República de Cuba.*

Ministerio de Finanzas y Precios. (2011d). *Resolución No. 402 Clasificador de cuentas Contabilidad Gubernamental (Ordinaria No. 48 ed.). La Habana, Cuba : Gaceta Oficial de la República de Cuba.*

Ministerio de Finanzas y Precios. (2011e). *Resolución No. 426 Establece bases de registro del devengado para ingresos y gastos del Presupuesto del Estado para el año 2012. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.*

Ministerio de Finanzas y Precios. (2011f). *Resolución No. 434 Actualiza la Norma Específica de Contabilidad para los estados financieros de la actividad*

presupuestada (NECAP 2) (Ordinaria No. 49 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2011g). *Resolución No. 436 Norma Específica de Contabilidad Gubernamental No. 3 Gastos de la Seguridad Social (NECG 3)* (Ordinaria No. 49 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2012a). *Resolución No. 139 Autoriza prueba piloto del Sistema de Contabilidad Gubernamental a nivel municipal en Sibanicú*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2012b). *Resolución No. 434 Norma Específica de Contabilidad Gubernamental Proforma de Estados Financieros de la unidad de registro de Tesorería OACE (NECG 102)*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2012d). *Resolución No. 472 Actualiza Clasificador de cuentas Contabilidad Gubernamental*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2012d). *Resolución No. 479 Actualiza Clasificador por objeto del gasto*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2012e). *Resolución No. 486 Actualiza Norma Específica de Contabilidad para estados Financieros de la actividad*

presupuestada (NECAP 2). La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2012f). *Resolución No. 302 Establece las Normas Específicas de Contabilidad Gubernamental para el sector gobierno a nivel municipal (NECG 401, 402 y 403)* (Ordinaria No. 39 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2012g). *Resolución 468 Establece bases de registro del devengado para ingresos y gastos del Presupuesto del Estado para el 2013*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2012h). *Resolución No. 485 Norma Específica de Contabilidad Gubernamental Operaciones de Crédito Público (NECG 103)*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2013a). *Resolución No. 354 Actualiza Clasificador por Objeto del Gastos* (Ordinaria No. 47 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2013b). *Resolución No. 358 Actualiza Clasificador de cuentas Contabilidad Gubernamental* (Ordinaria No. 52 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2013c). *Resolución No. 359 Actualiza Norma Específica de Contabilidad para estados Financieros de la Actividad Presupuestada* (Ordinaria No. 59 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2013d). *Resolución No. 459 Inicia prueba piloto de forma experimental de Contabilidad Gubernamental del sector gobierno a nivel provincial en las provincias de Holguín, Camagüey, Villa Clara, Artemisa y Mayabeque*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2013e). *Resolución No. 285 Establece pruebas piloto de forma experimental de las Normas Específicas de Contabilidad para el sector gobierno a nivel municipal en municipios seleccionados*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2013f). *Resolución No. 434 Inicio prueba piloto en diversos OACE y el Grupo Empresarial de la Industria Alimentaria* (Ordinaria No. 1 2014 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2013g). *Resolución No. 454 Incorpora a la prueba piloto de forma experimental de las NECG del sector gobierno a nivel municipal a nuevos municipios*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2014a). *Resolución No. 8 Modifica Norma Específica de Contabilidad Gubernamental Proformas de Estados Financieros de la Unidad de Registro de Tesorería OACE (NECG 102)* (Ordinaria No. 7 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2014b). *Resolución No. 33 Incorpora modelo 5916 "Estado de Gastos por Funciones de Gobierno-Actividad Presupuestada" a la NECAP 2* (Ordinaria No. 7 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2014c). *Resolución No. 135 Establece bases de registro del devengado para ingresos y gastos del Presupuesto del Estado para 2014*. La Habana: Ministerio de Finanzas y Precios.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2014d). *Resolución No. 172 Normas Específicas de Contabilidad Gubernamental para el sector gobierno a nivel de los OACE y otras entidades vinculadas con el Presupuesto Central (NECG 106, 107 y 108)* (Ordinaria No. 18 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2014e). *Resolución No. 238 Normas Específicas de Contabilidad Gubernamental para el sector gobierno a nivel provincial (NECG 201, 202, 203 y 301)* (Ordinaria No. 27 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2014f). *Resolución No. 314 Actualiza Clasificador de cuentas de Contabilidad Gubernamental y Uso y contenido de las cuentas para la actividad empresarial* (Ordinaria No. 39 ed.). La Habana: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2014g). *Resolución No. 399 Extiende prueba piloto de Contabilidad Gubernamental del sector gobierno a nivel provincial a todas las provincias*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2014h). *Resolución No. 596 Norma Específica de Contabilidad Gubernamental para el Presupuesto Central*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2015). *Resolución No. 55 Extiende prueba piloto de Contabilidad Gubernamental a todos los OACE* (Ordinaria No. 13 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2016a). *Resolución No. 45 Actualiza Clasificador de cuentas de Contabilidad Gubernamental y Clasificador por Objeto del Gasto* (Ordinaria No. 15 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2016b). *Resolución No. 59 Actualiza Norma Específica de Contabilidad para Estados Financieros de la actividad presupuestada* (Ordinaria No. 15 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2016c). *Resolución No. 496 Actualiza Norma Específica de Contabilidad para la actividad presupuestada (NECAP 1)* (Extraordinaria No. 41 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2016d). *Resolución No. 497 Actualiza Clasificador por Objeto del Gasto*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2016e). *Resolución No. 499 Actualiza Norma específica de Contabilidad para Estados Financieros de la actividad presupuestada (NECAP 2)*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2016f). *Resolución No. 500 Actualiza Clasificador de cuentas de Contabilidad Gubernamental*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2016g). *Resolución No. 1000 Inicia prueba piloto de Contabilidad Gubernamental en la Unidad de Registro de Tesorería Central*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2017a). *Resolución No. 30 Actualiza la Norma Específica de Contabilidad para Estados Financieros de la Actividad Presupuestada (NECAP2)* (Ordinaria No. 13 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2017b). *Resolución No. 544 Inicio de prueba piloto del Estado Financiero de Ahorro, Inversión y Financiamiento en las provincias de Holguín, Mayabeque, Guantánamo y Santiago de Cuba*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2017c). *Resolución No. 612 Inicio de la prueba piloto de los Estados Financieros del Presupuesto Central y la Nación*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2017d). *Resolución No. 872 Extiende prueba piloto del Estado Financiero Ahorro, Inversión y Financiamiento a todas las provincias*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2017e). *Resolución No. 1075 Establece el registro contable de los Fondos de Desarrollo Forestal, Medio Ambiente y de Ciencia e innovación tecnológica* (Ordinaria No. 6 ed.). La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República.

Ministerio de Hacienda. (1962). *Sistema Uniforme de Contabilidad para las actividades presupuestadas* (Vol. Sección I). La Habana, Cuba: Directorio Financiero - Finanzas al Día.

Miranda Delgado, M. (2010). *Fijación de requisitos para el diseño del Módulo de Cobros y Pagos* (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.

Montesinos, J. (2002). *Situación y Reforma de la Contabilidad Pública en España: Análisis desde una Perspectiva Autonómica*. La Contabilidad y el Control de la Gestión Pública.

Morales Fonseca, M. G. (2013). *Bases Metodológicas de la Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno a nivel municipal* (Vol. Tesis en

opción al grado científico de Doctor en Ciencias Contables y Financieras).
Camagüey, Cuba: Universidad de Camagüey.

Morales Fonseca, M. G., & del Toro Ríos, J. C. (2016, Enero-Abril). Bases metodológicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental a nivel municipal. *Revista Cubana de Ciencias Económicas*, 2(1), 1-16. Obtenido de

https://www.researchgate.net/profile/Jose_Del_Toro_Rios/publication/304935429_BASES_METODOLOGICAS_DEL_SISTEMA_DE_CONTABILIDAD_GUBERNAMENTAL_A_NIVEL_MUNICIPAL/links/577d4ab108aed807ae75fc49/BASES-METODOLOGICAS-DEL-SISTEMA-DE-CONTABILIDAD-GUBERNAMENTAL-A-NI

Naciones Unidas. (1993). *Sistema de Cuentas Nacionales*. Washington D.C.: Sección de reproducción de las Naciones Unidas.

Naciones Unidas. (2008). *Sistema de Cuentas Nacionales*. Santiago de Chile, Chile: CEPAL.

Nieto, E. S. (1995). *El Sistema Nacional de Contabilidad Pública*. Buenos Aires, Argentina: Ministerio de Economía.

OLACEFS. (2014). *Características principales de las políticas de Contabilidad Gubernamental de los países cuyas EFS integran OLACEFS*. OLACEFS. Obtenido de www.olacefs.com/wp-content/.../02/3.Caracteristicas-principales-de-las-politicas.pdf

Partido Comunista de Cuba. (2017). *Documentos del 7mo. Congreso del Partido aprobados por el III Pleno del Comité Central del PCC el 18 de mayo de 2017 y respaldados por la Asamblea Nacional del Poder Popular el 1 de junio de 2017*. La Habana: Editora Política.

Pérez Cubillas, J. (1952). *Curso de Hacienda Pública y de Administración Fiscal Cubana* (Primera ed.). La Habana, Cuba: Molina y Compañía, S.A.

Pérez Gómez, S. M. (2014). *Propuesta de Norma Específica de Contabilidad “Presentación de Estados Financieros del sector gobierno para los órganos, organismos y organizaciones superiores de dirección empresarial que forman parte del Presupuesto Central”*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Especialista en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.

Pérez Prado, A. (2008). *Propuesta de disciplina Contabilidad de la carrera de Economía del Instituto Superior Pedagógico para la Enseñanza Técnica y profesional*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.

Reyes Hernández, C. (2004). *Propuestas de Norma Cubana de Contabilidad sobre Inventarios y bases para la elaboración de la Norma Cubana de Contabilidad sobre Agricultura*. (Vol. Tesis en Opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.

Rodríguez Acosta, A. (2012). *Patrones para el análisis y planeación financiera en empresas de la Agricultura en Cuba*. (Vol. Tesis en opción al grado

- científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- Rodríguez Feo, O. (1943). *Monografía sobre Contabilidad de Estado (Selección de Artículos) presentada en el 1er Encuentro de Contadores Públicos*. La Habana: El País, S.A.
- Rodríguez Tillán , Y. (2008). *Propuesta de manual de uso y contenido de las cuentas y las subcuentas de activos para las unidades presupuestadas que se incorporan a los Centro de Gestión Contable. Municipio Guanabacoa*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- Rodríguez, B. C. (2001). *Aspectos introductorios de Contabilidad Gubernamental*.
- Ruiz Malbares, M. (2006). *Propuesta de normativa contable para los bienes inmuebles en arrendamiento: Caso Inmobiliaria MINTUR*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Económicas). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- Santos Cid, C. M. (2004). *Propuesta de Norma Cubana de Contabilidad para el Estado de Flujo de Efectivo* (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- Santos Cid, C. M. (2017). *Sistema de contabilidad financiera para la Organización Nacional de Bufetes Colectivos*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Contables y Financieras). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.

- Sarduy Quintanilla, A., Quintero Silverio, D., González Ochoa, Y., & Nazco Franquiz, B. (2007). *La regulación contable cubana en el período revolucionario. Apuntes para una historia*. Obtenido Noviembre 12, 2011, de Observatorio de la Economía Latinoamericana. No. 81: <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu>
- Taylor Martínez, L. C. (2005). *Propuesta de norma contable sobre Ingresos*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- Torres Mora, I. J. (2011). *Perfeccionamiento del Sistema de Indicadores de Gestión de la Administración Tributaria en Camagüey*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Contables y Financieras). Camagüey, Cuba: Universidad de Camagüey.
- Uña, G. (2011). *Desafíos para el presupuesto en América Latina: El presupuesto basado en resultados y los sistemas de administración financiera. Versión preliminar*. Santiago: ILPES.
- Vázquez Zambrano, D. (2010). *Propuesta metodológica para la configuración de la arquitectura de empresas para la implantación del sistema integral de gestión Cedrux*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Gestión de Proyectos Informáticos). La Habana, Cuba: Universidad de las Ciencias Informáticas.

Vela Bargues, J. (1995). *Concepto y Principios de Contabilidad Pública*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del Ministerio de Economía y Hacienda.

Vilariño Ruiz, A., & Domenech, S. (1986). *El Sistema de Dirección y Planificación de la Economía en Cuba*. Habana, Cuba: Pueblo y Educación.

Wesberry, J. (1988). *Contabilidad Gubernamental y Sistemas de Información Financiera*. Washington: Fondo Monetario Internacional.

Zubiaur Etcheverry, G., & Caraballo Esteban, T. A. (2005). *Tendencias actuales en el sistema integral de gestión del sector público. Evolución y situación actual del sector público español*. País Vasco: Universidad del País Vasco.

ANEXO 1 ESTADO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EMITIDOS

No	Revisión	Fecha Emisión	Fecha Actualización	Proceso
1	5	13/12/2013	23/03/2018	Subsidio de Materiales de la Construcción
2	2	11/06/2015	22/02/2017	Indicaciones para la confección de los Estados Financieros Consolidados del sector gobierno a nivel municipal
3	4	31/05/2012	22/02/2017	Elementos Claves para los asientos de eliminaciones y ajustes en el proceso de Consolidación de los estados financieros del sector gobierno a nivel Municipal
4	7	30/12/2014	30/08/2018	Guía para la confección de las Notas a los Estados Financieros Consolidados del nivel Municipal a partir del 4to trimestre de 2018 y para la liquidación del presupuesto municipal 2018
5	9	03/05/2013	23/03/2018	Procedimiento para el registro contable de las operaciones de tesorería. Cuenta Distribuidora Municipal
6	1	06/02/2014	22/02/2017	Para las unidades de registro de Tesorería de los OACE y OSDE
7	-	22/02/2017		Procedimiento contable para la compensación en el presupuesto municipal
8	9	25/05/2014	23/03/2018	Procedimiento para el registro contable de las operaciones de tesorería. Cuenta Distribuidora Provincial
9	-	10/02/2017		Procedimiento contable para la compensación en el presupuesto provincial
10				Derogado

No	Revisión	Fecha Emisión	Fecha Actualización	Proceso
11	-	20/04/2013		Procedimiento para el Registro contable de las Operaciones de Compra - Venta de Moneda Extranjera o Pesos convertibles entre una Cuenta Distribuidora del Sistema de Tesorería y las Entidades vinculadas a ella
12				Derogado
13	7	30/12/2014	16/10/2018	Guía para la confección de las notas a los Estados Financieros del Sector Gobierno para los Órganos y Organismos y las Organizaciones Superiores de Dirección Empresarial que forman parte del Presupuesto Central
14	4	30/12/2013	05/11/2018	Proformas de Estados Financieros Agregados del sector gobierno a nivel Central
15		10/07/2014		Bonos Soberanos de la República de Cuba
16		15/12/2017		Procedimiento para el registro contable de Fondos de Desarrollo Forestal, Ciencia e Innovación Tecnológica y Medio Ambiente
17		14/10/2014		Codificador de Provincias y Municipios para el Sistema de Contabilidad Gubernamental
18	7	30/12/2014	30/08/2018	Guía para la confección de las notas a los Estados Financieros Consolidados del sector gobierno a nivel provincial
19				Derogado
20	5	30/12/2014	23/03/2018	Procedimiento para el registro contable por la recepción y entrega de los recursos provenientes de la contribución territorial
21	1	30/12/2014	22/02/2017	Elementos claves para los asientos de eliminaciones y Ajustes en el proceso de Consolidación de los Estados Financieros del sector Gobierno a nivel Provincial

No	Revisión	Fecha Emisión	Fecha Actualización	Proceso
22	2	02/02/2015	01/02/2017	Proformas de Estados Financieros del sector gobierno a Nivel Central para Organismos que no tienen entidades subordinadas
23		27/11/2014		Procesamiento de la información para la ejecución del Presupuesto del Estado en la etapa de la implementación de la Contabilidad Gubernamental
24	1	07/05/2015	10/09/2018	Proformas de Los diferentes Niveles Presupuestarios hasta La emisión de los Estados Financieros
25				Derogado
26	5	10/04/2016	30/08/2018	Proformas de Estados Financieros Consolidados del sector gobierno a nivel provincial
27	5	10/04/2016	30/08/2018	Proformas de Estados Financieros Consolidados del sector gobierno a nivel municipal
28	1	28/5/2015	22/02/2017	Indicaciones para la confección de los Estados Financieros Consolidados del sector Gobierno a Nivel Provincial
29		16/06/2016	20/03/2018	Procedimiento para la implementación del Estado Financiero Ahorro, Inversión, Financiamiento de la Nación
30	5	15/12/2016	15/08/2018	Procedimiento para el registro contable de las operaciones de Tesorería Central en el - Ministerio de Finanzas y Precios -prueba piloto-
31	5	30/12/2016	10/12/2018	Proformas de Estados Financieros para Tesorería a Nivel Central-Ministerio de Finanzas y Precios
32		20/12/2017		Procedimiento para la validaciones del proceso de emisión de los estados Financieros de la Nación
33	3	03/03/2017	06/11/2018	Proforma del Modelo de ejecución del Presupuesto de las Organizaciones y asociaciones
34	2	12/04/2018	30/10/2018	Indicaciones para procesar y analizar por las direcciones de atención a

No	Revisión	Fecha Emisión	Fecha Actualización	Proceso
				Institucionales de este ministerio, los Estados Financieros y las Notas al Balance que reciben de las entidades vinculadas al Presupuesto del Estado
35	3	26/02/2018	10/12/2018	Procedimiento para implementar las proformas de Estados Financieros Consolidados del sector Gobierno a nivel del presupuesto Central
36	3	14/09/2017	10/12/2018	Procedimiento para implementar las Proformas Estados Financieros de la Nación
37		15/06/2018		Proformas de Estados Financieros del sistema de contabilidad Gubernamental para el presupuesto de la seguridad Social
38		14/06/2018		Indicaciones para procesar y analizar por las direcciones de atención a territoriales de este ministerio, los Estados Financieros y las Notas al Balance que reciben de los OLPP

ANEXO 2 TESIS DOCTORALES, MAESTRÍAS Y ESPECIALIDADES DE POSTGRADO DIRIGIDAS POR EL AUTOR

Armela Blanco, L. (2012). *Propuesta de patrones de comparación para el análisis y planeación financiera en la actividad económica en el sector industrial del país*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.

Astencio Vázquez, M. (2004). *Propuesta de Norma Cubana de Contabilidad sobre Utilidad o Pérdida del período, errores fundamentales y cambios en las Políticas Contables*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.

Boza Arias, Y. C. (2012). *Patrones de comparación para el análisis y planeación financiera en la actividad económica del Transporte en Cuba*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.

Calzada Pando, R. (2013). *Guía para la gestión de riesgos en la vicerrectoría económica de la Universidad de las Ciencias Informáticas (UCI)*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Gestión de Proyectos Informáticos). La Habana, Cuba: Universidad de las Ciencias Informáticas.

Cruz García, M. (2012). *Propuesta de norma específica de Contabilidad para el registro del gasto en el Presupuesto Central*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Master en Administración). Cienfuegos, Cuba: Universidad de Cienfuegos.

Cruz Silbeto, E. A. (2016). *Bases metodológicas de la Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno a nivel provincial*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Contables y Financieras). Holguín, Cuba: Universidad de Holguín.

- Díaz Campos, M. E. (2010). *Propuesta de manual de Adecuación de Normas y Procedimientos Contables para las entidades presupuestadas de Salud*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- Díaz Ladrón de Guevara, N. M. (2005). *Propuesta de armonización sobre la norma internacional sobre Subvenciones*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- Dina Vega, M. F. (2005). *Propuesta de Norma Cubana de Información Financiera para provisiones, activos y pasivos contingentes*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- Fonteboa Vizcaino, A. (2004). *Propuesta de Manual de Referencia de actividades de Control para Cuba*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- Fontirroche Escobar, P. R. (2002). *Administración e inversión de las provisiones técnicas del Seguro*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Finanzas). Ciego de Ávila, Cuba: Universidad de La Habana.
- Forcade Castillo, E. (2004). *Propuesta de Norma Cubana de Contabilidad sobre Arrendamiento de Activos*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- Foyo Abreu, M. (2016). *Propuesta de un sistema de acciones de capacitación para la preparación de los agentes de seguro*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Especialista en Administración Empresarial). La Habana: Escuela Superior de Cuadros del Estado y del Gobierno.
- Furniel Furniel, I. (2015). *Indicadores para la evaluación de la gestión del proceso presupuestario*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Contables y Financieras). Camagüey, Cuba: Universidad de Camagüey.

- García Nelson, I. I. (2010). *Organización económica de las misiones médicas en el exterior vinculadas a los Servicios Médicos Cubanos*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Administración de Salud). La Habana, Cuba: Escuela Nacional de Salud Pública.
- Gastardi Picó, O. (2004). *Propuesta de Norma Cubana de Contabilidad para Activos Fijos Tangibles*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- Lichilin Ríos, Y. (2010). *Sistema de tarea tipo para la asignatura Probabilidades y Estadística*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Ciencias Matemáticas). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- Miranda Delgado, M. (2010). *Fijación de requisitos para el diseño del Módulo de Cobros y Pagos*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- Morales Fonseca, M. G. (2013). *Bases metodológicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno a nivel municipal*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Contables y Financieras). Camagüey, Cuba: Universidad de Camagüey.
- Pérez Gómez, S. M. (2014). *Propuesta de Norma Específica de Contabilidad "Presentación de Estados Financieros del sector gobierno para los órganos, organismos y organizaciones superiores de dirección empresarial que forman parte del Presupuesto Central"*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Especialista en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- Pérez Prado, A. (2008). *Propuesta de disciplina Contabilidad de la carrera de Economía del Instituto Superior Pedagógico para la Enseñanza Técnica y profesional*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.
- Reyes Galiano, A. C. (2002). *Perfeccionamiento de la función de tesorería en la UEB Dirección Provincial de seguros en Ciego de Ávila*. (Vol. Tesis en

opción al grado científico de Máster en Finanzas). Ciego de Ávila, Cuba: Universidad de La Habana.

Reyes Hernández, C. (2004). *Propuestas de Norma Cubana de Contabilidad sobre Inventarios y bases para la elaboración de la Norma Cubana de Contabilidad sobre Agricultura*. (Vol. Tesis en Opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.

Rodríguez Acosta, A. (2012). *Patrones para el análisis y planeación financiera en empresas de la Agricultura en Cuba*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.

Rodríguez Tillán, Y. (2008). *Propuesta de manual de uso y contenido de las cuentas y las subcuentas de activos para las unidades presupuestadas que se incorporan a los Centro de Gestión Contable. Municipio Guanabacoa*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.

Ruiz Malbares, M. (2006). *Propuesta de normativa contable para los bienes inmuebles en arrendamiento: Caso Inmobiliaria MINTUR*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Económicas). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.

Santos Cid, C. M. (2004). *Propuesta de Norma Cubana de Contabilidad para el Estado de Flujo de Efectivo*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.

Santos Cid, C. M. (2017). *Sistema de contabilidad financiera para la Organización Nacional de Bufetes Colectivos*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Contables y Financieras). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.

Taylor Martínez, L. C. (2005). *Propuesta de norma contable sobre Ingresos*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Contabilidad). La Habana, Cuba: Universidad de La Habana.

Torres Mora, I. J. (2011). *Perfeccionamiento del Sistema de Indicadores de Gestión de la Administración Tributaria en Camagüey*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Contables y Financieras). Camagüey, Cuba: Universidad de Camagüey.

Vázquez Zambrano, D. (2010). *Propuesta metodológica para la configuración de la arquitectura de empresas para la implantación del sistema integral de gestión Cedrux*. (Vol. Tesis en opción al grado científico de Máster en Gestión de Proyectos Informáticos). La Habana, Cuba: Universidad de las Ciencias Informáticas.