

## *Propuesta de análisis económico compatibilizando la ejecución financiera y el devengo del gasto por el insumido*

*Proposal an economic analysis of the budgetary execution reconciling the finance execution and the invested expenses accrued incomes*

**Yamilka Capote González**

[yamilka.capote@educ.edu.cu](mailto:yamilka.capote@educ.edu.cu)

**Héctor Rodríguez Pérez**

[hector.rodriguez@reduc.edu.cu](mailto:hector.rodriguez@reduc.edu.cu)

**Ana de Dios Martínez**

[ana.dedios@reduc.edu.cu](mailto:ana.dedios@reduc.edu.cu)

Universidad de Camagüey, Cuba.

---

### Resumen

El trabajo aporta un análisis económico de la ejecución presupuestaria, compatibilizando la ejecución financiera y el devengo del gasto por el insumido en universidades cubanas, a través de indicadores que reflejan las brechas entre la ejecución presupuestaria de gasto y el financiamiento erogado. El objetivo planteado es el diseño de un procedimiento de análisis para la actual ejecución presupuestaria que vincula y compatibiliza la ejecución del gasto insumido y el financiamiento ejecutado en las unidades presupuestadas cubanas y fue aplicado a la Universidad de Camagüey Ignacio Agramonte Loynaz. El aporte de este trabajo se relaciona con el perfeccionamiento del análisis de la ejecución presupuestaria teniendo en cuenta dos perspectivas, el devengado del gasto insumido y la ejecución financiera. Los métodos empíricos fueron utilizados para la observación de experiencias prácticas a fin de recopilar la información necesaria para cumplimentar los objetivos de la investigación.

**Palabras claves:** análisis económico, ejecución presupuestaria, ejecución financiera, devengo del gasto.

### Abstract

This paper work contributes with an economic analysis of the budgetary execution reconciling the finance execution and the invested expenses accrued incomes in Cuban universities through indicators that reflect the breach between expenses budgetary execution and funding distribution. The main objective is the design of an analysis procedure to the current budgetary execution that links and reconciles the invested expenses executions and the finance execution in budgeted for Cuban units and it was applied at Camaguey University Ignacio Agramonte Loynaz. The empiric methods were used for the observation of practical experiences with the purpose of compile the necessary information to perform the objectives of the investigation.

**Keywords:** economic analysis, budgetary execution, finance execution, expenses accrued incomes.

**Código JEL:** H5

## Introducción

La Teoría de la Hacienda Pública estudia la intervención que la autoridad pública efectúa en la economía, fundamentalmente, a través de los ingresos y los gastos públicos. Trata, por tanto, de las intervenciones públicas que se llevan a cabo con ingresos y gastos de los presupuestos donde se recogen los mismos, del posible déficit presupuestario y de la forma de financiarlo, de hecho la intervención pública puede ser muy variada, el presente trabajo aborda los gastos del presupuesto público.

Una definición alternativa de Hacienda puede asumirse según el español Albi (1994) que plantea: "La Hacienda Pública es Economía sustantiva del sector público, que se centra en la adopción de decisiones colectivas sin la ayuda del mercado, en la actividad de las administraciones públicas y en su financiación, sobre la base de la eficiencia y de la equidad".

Paralelo a lo anterior varios estudiosos coinciden en plantear que: Al conjunto de agentes económicos que realizan las tareas del Sector Público se les denomina Administración Pública. Según el hacendista norteamericano Dr. Parker (1990) se asume a la Administración Pública como una gran variedad de actividades humanas empíricas y concretas, que se vinculan armónicamente con la formación y ejecución de las políticas de gobierno", por su parte en el Sistema Europeo de Cuentas (SEC), según la Comunidad Económica Europea (2015), se define a la Administración Pública como el conjunto de unidades institucionales cuya función principal es producir bienes y servicios no destinados a la venta para la colectividad, y efectuar operaciones de redistribución de la renta y la riqueza, procediendo sus recursos de los pagos obligatorios efectuados por las empresas pertenecientes a otros sectores, así como de los contribuyentes naturales.

Los cambios introducidos en la Contabilidad a partir de las nuevas Normas Cubanas de Información Financiera (NCIF) del Ministerio de Finanzas y Precios (2005) relacionados con el registro y control de la actividad presupuestada en Cuba, han impuesto a las entidades del sector público la necesidad de crear nuevas formas y mecanismos para el control de los recursos financieros que el Presupuesto del Estado pone a disposición de las mismas. A continuación algunos ejemplos concretos donde se manifiestan estos cambios:

Resolución No. 314/2010 del Ministerio de Finanzas y Precios (2010): Establece reconocer los gastos presupuestados, abandonando el compromiso de pago, en el momento de ser devengados. Esto inicia una nueva etapa de análisis, pues el presupuesto, que mide ahora su cumplimiento por ejecución de gastos patrimoniales, continúa siendo por su naturaleza un recurso netamente financiero.

Surge entonces la obligatoriedad de dos análisis económico –financieros, con particularidades bien diferentes, debido a que en la ejecución presupuestaria se deben evitar las marcadas desviaciones. Este intento por alinear la ejecución presupuestaria por el devengo y el gasto financiero implica minimizar aquellos riesgos que, de ocurrir, conducirían al incremento de la brecha entre ambas ejecuciones presupuestarias y a un deficiente desempeño financiero.

Resolución No. 212/2014 del Ministerio de Finanzas y Precios (2014): Norma el procedimiento para elaborar el presupuesto de caja de las cuentas del sistema de tesorería, teniendo en cuenta la variación de las cuentas reales, donde los saldos de las mismas, al final del ejercicio fiscal, deben ser igual o menor a los saldos al inicio.

A partir de la normativa anterior los saldos de las cuentas reales de activos circulantes al inicio y cierre de un período contable, condicionan la disminución del próximo financiamiento presupuestario, fundamentalmente inventarios, efectivo, pagos anticipados y cuentas por cobrar. El monitoreo para mantener las cuentas reales en valores poco representativos, sin afectar la actividad de la unidad presupuestada, está influido por factores de riesgos que pueden limitar el desempeño financiero.

La Ley Nro. 122 del Presupuesto del Estado para el 2017 de la Asamblea Nacional (2016) ratifica, al igual que en periodos anteriores, que el Ministerio de Finanzas y Precios podrá retirar a las entidades los recursos financieros que se consideren en exceso, previo análisis con los órganos, organismos y organizaciones superiores de dirección empresarial que correspondan, y otras entidades vinculadas con el presupuesto del Estado.

Sin embargo, en la concepción para analizar el cumplimiento de la ejecución presupuestaria no existe una identificación plena entre la ejecución financiera del presupuesto y la realización del gasto insumido, lo que impide actualmente alcanzar un adecuado análisis de los recursos presupuestarios en las unidades presupuestadas, que brinde los elementos necesarios y suficientes para la toma de decisiones.

En estudios académicos anteriores se han brindado algunas pistas: Indicaciones metodológicas para la gestión de inventarios en unidades presupuestadas, tesis pregrado de Franco (2016), y en tesis de Doctorado en Ciencias Contables y Financieras: Indicadores de gestión presupuestaria para las universidades cubanas, de Rodríguez (2015), las que constituyen primicias de esta propuesta con un mayor grado de concreción.

Es por eso que surgen interrogantes como: ¿Cómo lograr compatibilizar la ejecución financiera presupuestaria con el devengado del gasto insumido para perfeccionar el análisis económico financiero en las unidades presupuestadas cubanas?

El propósito de este trabajo consiste en diseñar un procedimiento de análisis para la actual ejecución presupuestaria que vincule y compatibilice, la ejecución del gasto insumido y el financiamiento ejecutado en las unidades presupuestadas cubanas, validado en universidades, atendiendo a que constituye una necesidad implementar modelos de gestión económico-financieros que busquen la eficiencia, eficacia y racionalidad de los presupuestos de gastos asignados por el Estado a este sector, lo que encuentra respuesta en el Perfeccionamiento de la actividad económica del Ministerio de Educación Superior (2005), y la Actualización del Modelo de Gestión Económico-Financiero (MGEF) (2011), establecido como MGEF del Ministerio de Educación Superior (2001).

La hipótesis de trabajo es: si se establece un procedimiento basado en la compatibilización de la ejecución financiera y el gasto insumido en la ejecución presupuestaria, se contribuirá a un perfeccionamiento de los análisis económico-financieros en las unidades presupuestadas cubanas.

El aporte de este trabajo se relaciona con el perfeccionamiento del análisis de la ejecución presupuestaria teniendo en cuenta dos perspectivas: El devengado del gasto insumido y la ejecución financiera.

### **Sistema presupuestario**

En la década de los noventa comienza a utilizarse el término de Administración Financiera Pública o Gubernamental, que según el Decreto Ley 192 de la Administración Financiera del Estado Cubano lo 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” (Consejo de Estado, 1999, p. 1) y está integrado por los siguientes sistemas: Presupuestario, Tributario, de Tesorería, de Crédito Público, de Contabilidad Gubernamental.

En el entorno nacional el Presupuesto del Estado se ha descrito de diferentes maneras, a partir de los criterios de: Borrás (2005), Umansky et al. (2005) y Fernández (2014); entre otras, se destacan las siguientes definiciones:

Fundamental plan financiero del Estado.

Conjunto de relaciones económicas vinculadas a la formación, distribución y utilización del fondo centralizado de recursos monetarios del Estado.

Plan económico a corto plazo del Estado.

Cuantificación económica de las políticas económicas del gobierno.

Expresión contable del plan económico del Sector Público para un período determinado.

Resumen sistemático y cifrado, confeccionado en períodos regulares, de las previsiones de gastos en principio obligatorios para el poder ejecutivo y de las estimaciones de ingresos previstas para cubrir dichos gastos.

Previsión o estimación de gastos y de recursos financieros necesarios para cumplir con los objetivos y compromisos del sector público, en aras de satisfacer las necesidades sociales.

Es el fondo de recursos monetarios del Estado.

El presente trabajo hará énfasis en los sistemas presupuestarios y de tesorería; el primero es el encargado de los procedimientos generales básicos para diseñar los procesos de elaboración, aprobación y notificación, ejecución, y liquidación y cierre de los presupuestos anuales del Estado Cubano y por Sistema de Tesorería se entiende la compleja gama de actividades a cargo de un particular organismo del aparato financiero del Estado que es el “Tesoro del Estado”, a través del cual se realiza el proceso de asignación del dinero proveniente de las entradas para el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las erogaciones del Estado.

Estos servicios están dirigidos a la ejecución de las complejas funciones que las disposiciones legales y financieras asignan al Tesoro y que consisten, principalmente, en la custodia y conservación del dinero del Estado a entidades que se relacionan con el Tesoro, de las sumas a erogar, sobre la base de las disponibilidades diarias de caja. Esto determina un orden cronológico cierto del pago de los gastos ordenados por las distintas administraciones, las cuales quedan subordinadas a la existencia, en la caja del Tesoro, de la referida disponibilidad.

El presupuesto, como parte del sistema presupuestario, es un pronóstico en forma de balance que ejercerá una acción de futuro sobre el patrimonio y los resultados de la organización del Estado, conformado por los recursos y gastos expresados en unidades monetarias. Estas relaciones expresadas en términos de una ecuación algebraica, pueden determinar resultados financieros como: presupuesto deficitario, equilibrado o superávit.

Estas definiciones pueden representarse en una ecuación matemática en forma de igualdad que puede expresarse en:  $R = I - G$

**Donde:** R = resultado

I = ingreso

G = gastos

Y R puede ser positivo (superávit); negativo (déficit) o cero (equilibrio).

Aunque la elaboración del presupuesto lleva implícito un acto de programación, es necesario su desglose en periodos de más corto plazo, por lo general, trimestrales y mensuales y esta significa no solo calcular los requerimientos de recursos financieros en un periodo, sino calcular estos requerimientos en función de indicadores físicos (niveles de actividad), que identifican el servicio público que se presta o producción que se realiza.

El proceso presupuestario está compuesto por cuatro fases o etapas: Elaboración, Aprobación y notificación, Ejecución y Liquidación, y cierre. La presente investigación es aplicable en la etapa de ejecución y liquidación.

**Etapas de ejecución:** cuando se insume el gasto y se utilizan los recursos financieros asignados; en esta etapa al reconocerse el gasto bajo el principio del devengado por el insumido, se manifiesta una brecha entre la ejecución financiera del presupuesto y el gasto devengado, ya que lo pagado no coincide con lo insumido siendo necesario que en el control del presupuesto las entidades desarrollen procedimientos que propicien ir monitoreando esta brecha.

En esta etapa centramos, fundamentalmente, el objetivo que persigue esta investigación diseñando un procedimiento analítico para brindar elementos de juicio y en qué partidas (patrimoniales o financieras) se manifiesta con mayor peso la brecha.

**Etapas de liquidación y cierre:** cuando al cierre del año fiscal se procede a la liquidación del presupuesto del año.

Ventajas de los cambios en la Actividad Presupuestada a partir del insumo como base del devengo:

El nivel de centralización en la ejecución presupuestaria disminuye considerablemente al desagregarse partidas que antes se mantenían aglutinadas, por tanto, se involucran a más áreas y personas y un mayor alcance en los análisis.

Con esta forma de concebir el gasto presupuestario es posible y factible reducir las distancias entre presupuesto, estructura y estrategia, logrando una mayor identificación y relación entre los tres.

La apertura del presupuesto asignado puede alcanzar un grado razonable de correspondencia con la apertura por centros de costo, entiéndase procesos y actividades, para el registro de su ejecución; es decir a su desagregación en las diferentes partidas y elementos por las áreas funcionales del Centro de Educación Superior (CES) y sus correspondientes líderes que responderán por este gasto consumo, lo que amplía las exigencias del análisis con mayor participación del pensamiento humano.

La cultura económica y la acción en correspondencia con la misma evolucionan radicalmente, ya que se pueden determinar gastos (costos) reales por actividades y total por estudiantes.

### Reconocimiento de los gastos

❖ Las unidades presupuestadas están obligadas a registrar contablemente en las cuentas de gastos que correspondan hechos económicos producto de las actividades que realizan y de acuerdo con su presupuesto aprobado, cuando insumen recursos materiales, reciben servicios en el período corriente, independientemente de que se produzca o no la salida de efectivo, como pago de la obligación contraída.

❖ Se reconocen como gastos de la actividad presupuestada, entre otros, y que por tanto afectan la ejecución de los mismos, aquellos relacionados con:

❖ Consumo material.

❖ Combustibles y energía.

❖ Salarios y vacaciones.

❖ Depreciación y amortización.

❖ Servicios recibidos y cuantos más gastos se incurran en la actividad presupuestada en el desenvolvimiento de su diligencia.

❖ Gastos de capital relacionados con las inversiones materiales, adquisición de activos y otros autorizados.

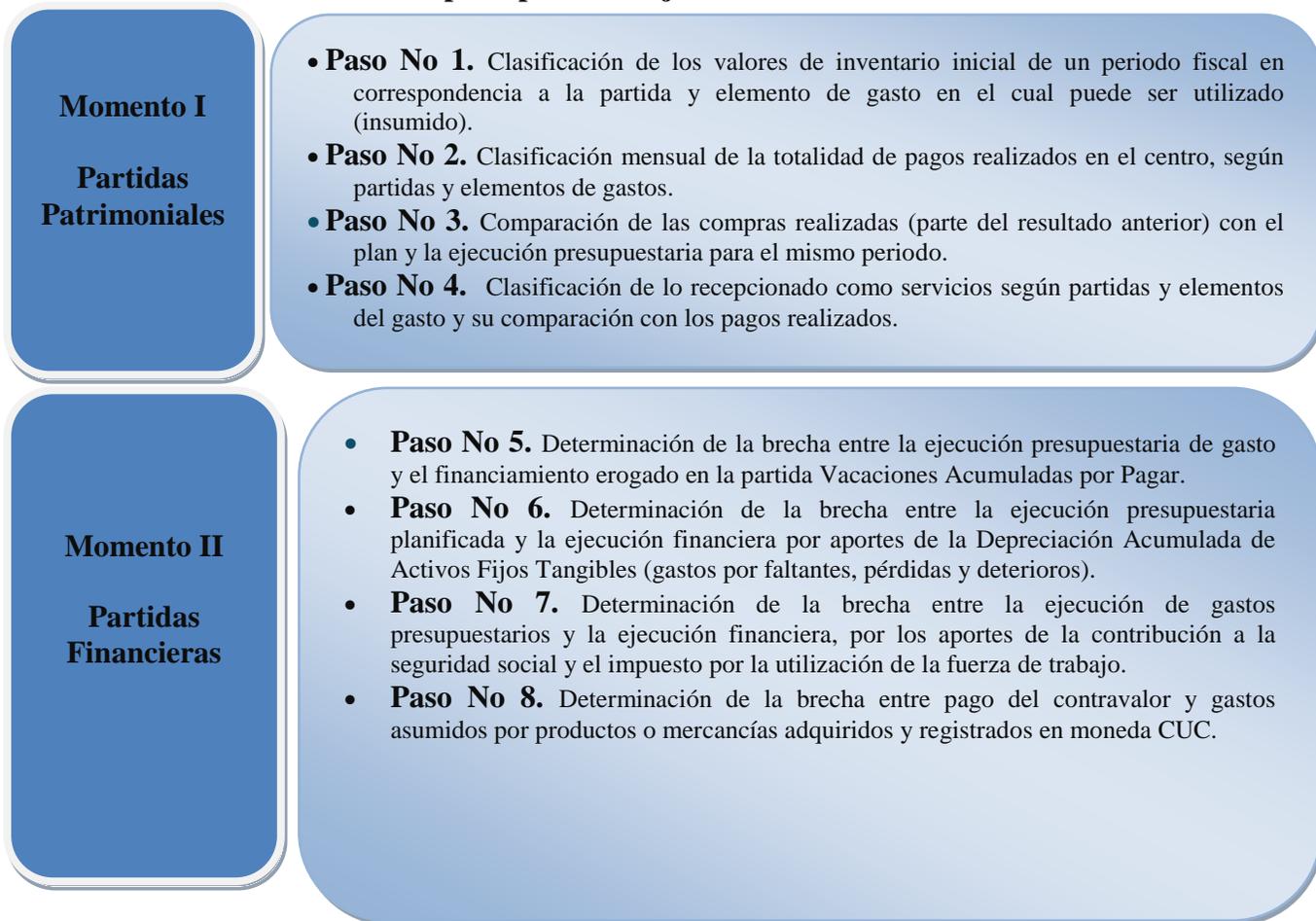
❖ Otros reconocidos en el Clasificador por Objetos de Gastos vigentes.

## Propuesta de análisis económico compatibilizando la ejecución financiera y el devengo del gasto por el insumido

La brecha existente entre la ejecución presupuestaria por el gasto insumido y la ejecución financiera, explicada anteriormente, trae como consecuencia que no exista un análisis que permita, fundamentalmente, en el momento de realizar propuestas para modificar el presupuesto, contar con elementos suficientes para la toma de decisiones en relación con las partidas que originan esta brecha y que tanto deciden en el comportamiento del financiamiento y de la ejecución del gasto, a partir de las nuevas concepciones metodológicas.

El procedimiento diseñado puede representarse esquemáticamente de la siguiente manera:

### Esquema 1. Procedimiento analítico de ejecución presupuestaria que compatibiliza el gasto insumido con el financiamiento presupuestario ejecutado



**Fuente:** Elaboración propia de los autores.

### **Validación de la propuesta de procedimiento en la Universidad de Camagüey**

El procedimiento se valida en la Universidad de Camagüey en su análisis de ejecución presupuestaria, que clasifica como una universidad grande o de mayor complejidad, según la clasificación establecida por su ministerio, siendo representativa dentro de este sistema por varias razones, entre las que se pueden citar las siguientes:

Fue la primera creada después del triunfo de la revolución, constituida en el año 1967.

Se ubica a nivel nacional en el quinto escalón por su nivel de actividad académica y operaciones, dentro de ellas las económico-financieras, que sustentan el desarrollo de sus procesos y actividades.

El plan presupuestario aprobado con que finalizó el 2016 es de \$ 48 375.5 mp para un real ejecutado de \$ 48 598.4 mp resultando una realización del 100.5 % que fue valorada como de muy satisfactoria por el Consejo de Dirección. Este monto presupuestario ocupa el quinto lugar en orden descendente dentro de la actividad presupuestada del sistema de educación superior y representa el 6,2 % del monto total, lo que indica solidez en las operaciones económico-financieras que realiza en su gestión para lograr sostener todos los procesos sustantivos y de apoyo con el objetivo de cumplir su objeto social.

Realiza de manera sistemática y con creciente calidad el análisis económico-financiero en el segundo Consejo de Dirección de cada mes, previo análisis en la Dirección General de Economía que atiende el proceso de gestión económico-financiera con la participación del resto de las direcciones del CES.

En la confirmación de esta propuesta de análisis se tomó como fuente informativa la siguiente documentación: Programación de caja TP- 82 del año, registro de pagos del año, desagregación y programación presupuestaria del año, ejecución presupuestaria del año, submayor contable de la cuenta vacaciones acumuladas por pagar y de cuenta memorándum 089, Estados Financieros, información de los aportes al presupuesto del Estado, registro mensual de recepciones del almacén, servicios de información de los subsistemas de inventarios y de activos fijos tangibles del sistema automatizado contable ASSETS NS.

Para validar el procedimiento analítico diseñado que posibilita la compatibilización entre la ejecución presupuestaria por el devengado del gasto insumido y el financiamiento ejecutado, se analizan partidas y elementos del presupuesto del año 2016, cuyos resultados y valoraciones se exponen a continuación:

**Momento I. Partidas Patrimoniales**

**Tabla No. 1. Clasificación del inventario inicial en correspondencia con la partida y elemento de gasto en el cual puede ser utilizado**

Surtido	Cuenta Contable	Importe	Partida	Elemento
Materiales y artículos de consumo-gastable	183	\$429.045,01	11 Materias primas y materiales	06 Materiales y artículos de consumo
Materiales y artículos de consumo-gastable	183	220.680,45		06 Materiales y artículos de consumo
Piezas recuperadas	185	1.529,47		09 Partes y piezas de repuesto
Piezas y repuesto	185	22.471,51		09 Partes y piezas de repuesto
Útiles y herramientas	187	635.473,89		08 Útiles y herramientas
Libros	191	1.386.044,37		04 Materiales para la enseñanza
Material docente	191	50.809,27		04 Materiales para la enseñanza
Material docente explosivos	191	1.217,59		04 Materiales para la enseñanza
Material docente reactivo	191	37.074,74		04 Materiales para la enseñanza
Vestuario y lencería	192	4.578,04		03 Vestuario y lencería
Alimento animal	193	628,97		01 Alimento
Alimentos	193	226.423,07		01 Alimento
Otros inventarios	207	60.811,92		10 Otros inventarios
Inventarios ociosos	208	6.006,83		10 Otros inventarios
Inventarios de lento movimiento	209	1.482,93		10 Otros inventarios
<b>TOTAL</b>		<b>\$3.084.278,06</b>		

**Fuente:** Elaboración propia de los autores.

Como se aprecia el nivel de inventario al cierre del tercer trimestre es considerable, sobrepasando los tres millones de pesos, lo que requiere de un seguimiento en la gestión de inventarios que debe realizar la Dirección de Abastecimiento Técnico Material (ATM). A partir del resultado es posible tomar decisiones sobre las compras a realizar, por tanto, no adquirir recursos innecesarios que incrementen el valor del inventario y se conviertan en productos o mercancías de lento movimiento que afectan la liquidez de la entidad del próximo periodo.

Los mayores valores almacenados corresponden a las partidas materiales para la enseñanza, materiales y artículos de consumo y útiles y herramientas, representando el 48, 21 y 20 % lo que permite planificar con mayor certeza en qué áreas pueden ser utilizados, en qué proceso y actividad, y en correspondencia modificar (redistribuir) el presupuesto en esta partida. Considerar, además, el comportamiento en caso de los útiles y libros donde la cifra en existencia es muy elevada y es posible clasificar como lento movimiento u ocioso, cuyos valores no afectan el presupuesto de caja. Analizar que los inventarios ociosos y lento movimiento representan el 0,2 % del total lo que no es lógico ni representativo, si además se tiene en cuenta que el elemento de gastos otros inventarios con plan de \$ 200,0 MP está ejecutado casi al finalizar el año en un 10 %.

Tabla No. 2. Clasificación mensual de la totalidad de pagos realizados por partidas y elementos

Pagos realizados (prov)	No. de Cheque	Importe	Tipo de actividad		Partida	Elemento
			Servicio	Compra		
Emp. Cárnica, Prod. lácteos, etc.	3126536-0	\$178 557.79		x	11 - Materias primas y materiales	01 Alimento
Comerc. Divep	3126590-3	1 452.10		x		03 Vestuario y lencería
Editorial Poligráfica	T-003	20 318.30		x		04 Mater. p/ la enseñanza
Comerc. Divep	3126554-7	22 433.40		x		06 Materiales y art. de consumo
Emp. Correos	3126547-2	1 159.60		x		07 Libros y revistas
Servic. Automotores	3126527-2	540.59		x		09 Partes y pzas. de repues.
Cupet	Orden de Cobro	117.09		x		30
Corp. CIMEX	3126526-0	18 987.60		x		02 Combustible
OBE	Orden de Cobro	27 122.43	x		40	01 Energía eléctrica
Corporación Copextel	3126572-3	1 474.61	x		80	04 Serv. mMtto. y reparación
Norma Daisy (trabajador por cuenta propia)	3126568-4	29 120.00	x		80	05 Serv. Rec. Personas Nat.
	3126533-5	56 883.26	x		80	06 Otros serv. contratados
	3126543-5	36 849.98	x		80	07 Servicios profesionales
	3126624-3	11 977.78	x		80	12 Serv. mtto. y repar. const.
<b>Total general</b>		<b>\$406 994.53</b>	<b>163 428.06</b>	<b>243 566.47</b>	<b>Total por tipo de actividad</b>	

Fuente: Elaboración propia de los autores.

Se analizó todo el mes de enero/16, resumiéndose aquí solamente algunas recepciones por tipos de productos para graficar el objetivo de la misma. Con esta información se obtiene que el importe total pagado por la universidad en el mes de enero 2016 asciende a \$ 406 994.53; de ellos \$ 163 428.06 en servicio y \$ 243 566.47 en compra, pudiéndose comprobar que las compras representan el 60 % del total ejecutado financieramente en estos dos tipos fundamentales de erogaciones económicas, señalando que se está convirtiendo el dinero prioritariamente más en bienes materiales e inventarios a almacenar, que en servicios, donde automáticamente constituyen ejecución de gastos presupuestarios.

Esto remite al análisis de la rotación de inventarios y valorar si en el periodo incrementa valores o disminuye (indicador ya diseñado) y su relación con el presupuesto de caja. Al corresponder el valor comprado con el presupuesto de gastos planificado para el mismo mes en la partida de gasto material se observa que las compras son inferiores lo que es favorable, pues está apuntando a disminuir inventarios acumulados. Las principales compras estuvieron centradas en alimentos con el 73 % que ocupa el primer lugar, en segundo materiales y artículos de consumo con el 9 % y materiales para la enseñanza que ocupa el tercer lugar con el 8 %, ocupando en su total el 90 % de las compras ejecutadas.

**Tabla No. 3. Comparación de las compras realizadas (parte del resultado anterior) con el plan y la ejecución presupuestaria para el mismo periodo**

Importes compras	Partida	Elemento	Plan de presupuesto	Ejecución presupuesto	Compra en relación (%)	
					Plan	Real
\$178 557.79	11 - Materias primas y materiales	01 Alimento	\$350 362.73	\$302 286.37	50.9	59.1
-		02 Mater. p/ la construcción	15 000.00	2 078.19	-	-
1 452.10		03 Vestuario y lencería	20 663.54	683.49	7.0	212.4
20 318.30		04 Mater. p/ la enseñanza	12 621.90	404.06	161.0	5 028.
-		05 Medic. y mater. afines	13 145.45	0.00	-	-
22 433.40		06 Materiales y art. de consum.	36 929.97	52 481.04	60.7	42.7
1 159.60		07 Libros y revistas	5 208.98	1 159.60	22.3	100.0
-		08 Útiles y herramientas	5 454.50	103.68	-	-
540.59		09 Partes y pzas. de repue.	3 636.36	2 812.54	14.9	19.2
-		10 Otros inventarios	909.09	0.00	-	-
117.09	30	01 Gas	591.63	618.79	19.8	18.9
18 987.60	30	02 Combustible	19 454.00	15 352.45	97.6	123.7
<b>\$243 566.47</b>		<b>Total general</b>	<b>\$483 037.21</b>	<b>377 980.21</b>	<b>50,4</b>	<b>64,4</b>

Fuente: Elaboración propia de los autores.

A nivel total se observa que lo comprado representa el 50 % de lo planificado en la partida de gasto material, lo que por un lado se puede considerar de favorable pues contribuye a la disminución de inventarios pero, sin embargo, la ejecución del gasto se mantuvo por debajo de la planificación y podemos deducir, entonces, que no se compró mercancía inexistente en almacén que si era necesario insumir en las actividades y procesos sustantivos o de apoyo del centro, que esto pudo haber afectado la calidad y el cumplimiento de objetivos y metas institucionales, trayendo consigo una afectación a la ejecución de la partida Materias Primas y Materiales, que es en concreto por donde se evalúa la ejecución del presupuesto del Estado.

De lo anterior también se desprende que, con independencia del nivel de cumplimiento del plan de compras que pueda existir, es representativa la diferencia existente, un 50 %, entre el plan presupuestario aprobado, que debe ser similar al plan de financiamiento presupuestario para la misma partida y el nivel en valores de medios materiales que se repusieron.

En el caso de Materiales para la enseñanza se efectuaron compras por un monto considerable, sin embargo su comparación con lo ejecutado y planificado del presupuesto para el mes, en esa misma partida, arroja significativas desviaciones en exceso y defecto, esto obedece fundamentalmente a que la distribución de estos recursos es por periodos señalados, ya fijados, y en ocasiones no se tiene en cuenta por las áreas para realizar la planificación, por otro lado en ocasiones no llegan a tiempo los recursos necesarios y se difiere en el tiempo su utilización, y otra situación es que varios de los materiales para la enseñanza que se extraen de los almacenes, por sus características, formas de utilización y durabilidad, no constituyen gastos inmediatamente, sino que transitan primeramente por un estatus contable de útiles y herramientas en uso, que no acumula ejecución de gastos en este movimiento, sino cuando causen bajas, que corresponderá a otro periodo contable.

Se aprecia que en las partidas Medicamentos y materiales afines, Materiales para la construcción y Útiles y herramientas no se ejecutan compras lo que puede ser favorable si existe nivel de inventario almacenado, teniendo en cuenta que este cumpla los requerimientos para su utilización para próximos periodos, pero en otro sentido también puede ser desfavorable al no haberse ejecutado compras, otro aspecto a verificar en el plan de compras, por tanto, no se repuso inventario o no se adquirieron nuevos recursos para futuras ejecuciones en estas partidas.

En cuanto a Partes y piezas de repuesto el nivel de compras o reposición está muy por debajo del plan y ejecución mensual del presupuesto, lo que no es favorable.

**Tabla No. 4. Clasificación de las recepciones por servicios según partidas y elementos del gasto y su comparación con los pagos realizados**

No. de recepción	Partida	Elemento	Importe	Pago de servicio	No. de cheque
Varias	40	01 Energía eléctrica	\$27 100.43	\$27 122.44	Orden de Cobro
Varias	80	04 Servicio de mantenimiento y reparación	1 474.61	1474.61	3126572-3
Varias	80	05 Serv. Rec. Personas Nat.	29 120.00	29 120.00	3126568-4
Varias	80	06 Otros serv. Contratados	56 883.26	56 883.26	3126533-5
Varias	80	07 Servicios profesionales	36 849.98	36 849.96	3126543-5
Varias	80	12 Servicio de mantenimiento y reparación constructiva	11 977.78	11 977.78	3126624-3
<b>Total</b>			<b>\$163 428.06</b>	<b>\$163 450.07</b>	

**Fuente:** Elaboración propia de los autores.

Como se observa en el mes de enero ocurrió una diferencia por \$ 22.01 entre el importe total recepcionado por servicio y los pagos realizados por este mismo concepto; esta diferencia corresponde a la partida energía eléctrica y se origina ya que estos pagos se realizan de manera automática (cobros automáticos que entran por el Estado de cuenta bancario) y las recepciones se realizan a partir de las facturas que se reciben de los diferentes proveedores de esos servicios. Los principales servicios pagados en el mes corresponden a: Otros servicios contratados que representan el 35 %, en segundo lugar aparece Servicios profesionales con el 23 % y en tercer lugar con el 18 % Servicios Recibidos de Personas Naturas, representando el 76 % del total de los servicios pagados.

Esta información contribuye y posibilita un cuadro, muy necesario, entre lo contabilizado a la cuenta 875 - Gastos Corrientes de la Entidad, en sus partidas y elementos por concepto de servicios a partir del listado de recepciones del almacén; 26 – Servicios, y lo pagado según el desglose en esta tabla, evitando errores contables o de clasificación del gasto al enmendarlos antes del cierre contable mensual garantizando, además, la confiabilidad en la información, en ocasiones las cifras no cuadran o coinciden, regularmente, a causa de quedar pagos pendientes de algunas recepciones realizadas o por cancelación de cheque emitido el mes anterior y que se volvió a pagar el mes en curso.

## Momento II. Partidas Financieras

**Tabla No. 5. Determinación de la brecha entre la ejecución presupuestaria de gasto y el financiamiento erogado en la partida Vacaciones Acumuladas por Pagar (VAP)**

Concepto	fila	Importe
Programación de gastos acumulada de enero a agosto por VAP	1	\$743 884.89
Pagos ejecutados de enero a agosto por VAP	2	1 000 876.15
Programación de gastos acumulada de septiembre a diciembre por VAP	3	618 661.42
Pagos ejecutados de septiembre a diciembre por VAP	4	37 149.84
Provisión para VAP en el Estado de Situación de apertura del año	5	562 974.34
<b>Brechas: 1 / 2 enero – agosto</b>	<b>1</b>	<b>135 %</b>
<b>3 / 4 septiembre - diciembre</b>	<b>2</b>	<b>6 %</b>
<b>(1 + 3) ÷ (2 + 4) enero - diciembre</b>	<b>3</b>	<b>76 %</b>
<b>(2 – 5) ÷ 1</b>	<b>4</b>	<b>59 %</b>

**Fuente:** Elaboración propia de los autores.

El elemento de vacaciones acumuladas requiere un análisis más complejo teniendo en cuenta que de septiembre a diciembre del año anterior se ejecuta un gasto acumulado por este concepto correspondiente a ese periodo fiscal, el cual no se realiza financieramente hasta el mes de julio del año siguiente, que corresponde a otro periodo fiscal, por lo que en este elemento sí es posible y factible determinar varias brechas para enriquecer el análisis en cuanto a la interrelación entre el gasto y su respectivo pago.

El análisis de la partida vacaciones se realiza al cierre de diciembre 2016 por ser más representativos y elocuentes los elementos que se pueden esgrimir para su análisis a partir de las brechas determinadas, los comentarios se realizarán en el mismo orden en que están determinadas y numeradas las brechas:

(1) En un 35 % se ejecutó financieramente por encima el presupuesto de gasto en este elemento con respecto a la planificación para el mismo periodo, ocasionando una brecha en la cuantía que ese porcentaje representa.

(2) En el periodo de septiembre a diciembre solo se ejecutó financieramente un 6 % de lo planificado en gastos para el elemento objeto de análisis.

(3) Con el cálculo de esta brecha se evidencia que del total planificado para gastos presupuestarios en este elemento únicamente se ejecutó financieramente el 76 % de esta acumulación, es decir que quedo sin ejecutar financieramente el 24 % de los gastos acumulados.

(4) La cuarta y última brecha determinada evidencia que del total de vacaciones planificadas a acumular en el año solo se ejecutó financieramente el 59 % quedando acumulado para el próximo periodo fiscal el 41 %, es decir que constituirá ejecución financiera y no de gasto para ese periodo, y en este que cierra en esa misma cuantía no existió ejecución financiera, constituyendo una brecha muy representativa y que merece profundizar en sus causas y condiciones que escapan a un análisis puramente económico- financiero.

**Tabla No. 6. Determinación de la brecha entre la ejecución presupuestaria planificada y la ejecución financiera por aportes de la Depreciación Acumulada de Activos Fijos Tangibles (gastos por faltantes, perdidas y deterioros)**

Periodo	Plan de la depreciación	Ejecutado por gasto de depreciación	Desviación Real contra Plan	Aportes por depreciación	Gastos p/ faltantes y deterioros de AFT	Desviación entre aportes y gastos por faltantes
Enero	81.336,80	99.793,97	-18.457,17	101.809,77	2.295,65	99.514,12
Feb.	81.336,80	101.390,63	-20.053,83	99.837,98	566,64	99.271,34
Marzo	81.336,80	110.016,91	-28.680,11	101.390,63	2.807,55	98.583,08
<b>Total</b>	<b>244 010,40</b>	<b>311 201,51</b>	<b>67 191,11</b>	<b>303 038,38</b>	<b>5 669,84</b>	<b>297 368,54</b>

**Fuente:** Elaboración propia de los autores.

La depreciación acumulada mensual en que se incurre constituye un gasto corriente por depreciación, que origina un aporte al presupuesto del Estado, regularmente no coincide el importe contabilizado a gasto con el valor aportado, debido a los importes por bajas técnicas y faltantes de activos fijos que no están depreciados totalmente, donde sí se aporta el importe no depreciado pero no se incurre en un gasto presupuestario por este concepto, originándose diferencias que se evidencian en esta tabla.

La comparación entre lo ejecutado a gastos por depreciación mensual y el aporte que se realiza no es válida del todo, pues incide en que siempre se aporte el mes siguiente de haberse registrado el gasto.

No obstante a lo anterior, los aportes por depreciación representan el 97 % de lo acumulado realmente a gastos en el periodo, por tanto, existe una inejecución financiera del 3 % de esta partida en este periodo; sin embargo, los gastos por faltantes y deterioros no aparecen como gasto ejecutado, pero si se incluyen en el aporte por depreciación.

**Tabla No. 7. Determinación de la brecha entre la ejecución de gastos presupuestarios y la ejecución financiera por los aportes de la contribución a la seguridad social y el impuesto por la utilización de la fuerza de trabajo**

Período	Conceptos de Otros Gastos por Impuestos Tasas y Contribuciones	Importe
Enero –marzo (I trimestre)	Seguridad Social a Corto Plazo	52.922,05
	Seguridad Social a Largo Plazo	467.251,30
	Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo	560.697,64
<b>TOTAL ejecutado financieramente que no constituye gasto presupuestario</b>		<b>1 080 870,99</b>

**Fuente:** Elaboración propia de los autores.

En cuanto a los aportes por contribución a la seguridad social y el impuesto por la fuerza de trabajo ascienden a \$ 1 080 870.99 y no son registrados en la cuenta de gastos corrientes, donde se reflejan los gastos presupuestarios, sino en la cuenta de gastos de otros impuestos, tasas y contribuciones que no constituye elemento de gastos y por tanto es una diferencia franca de incremento del gasto financiero por encima del presupuestario.

**Tabla No. 8. Determinación de la brecha entre el pago del contravalor y los gastos asumidos por productos o mercancías adquiridos y registrados en moneda CUC**

Periodo	Transferencias de efectivo contravalor	Importe	Importe	Desviación entre pago contravalor y gasto
Ejecución financiera		Ejecución de gasto		
Enero	-	-	12 428.17	12.428,17
Febrero	Transf. Nro. 8	9 303.96	6 419.51	-2.884,45
Marzo	Transf. Nro. 22	3 933.18	15 313.26	11.380,08
<b>Totales</b>		<b>13 237.14</b>	<b>34 160.94</b>	<b>20 923.80</b>

**Fuente:** Elaboración propia de los autores.

En el primer trimestre en lo concerniente a las operaciones en moneda CUC se ejecutó mayor gasto presupuestario que lo pagado financieramente en moneda CUP, por concepto de contravalor, en este caso la brecha se abre hacia el gasto que es mayor, superando en un 60 %, por encima de la salida de efectivo. En otra vertiente también hay que reconocer que los \$ 13,2 mp pagados por contravalor no tienen una respuesta en el gasto al no ser elementos considerados en el clasificador de gastos presupuestarios.

### Conclusiones

Como resultado de la investigación se realizan las siguientes conclusiones:

Los cambios ocurridos en Cuba en la Administración Financiera Gubernamental en los últimos años han planteado la necesidad de que las unidades presupuestadas diseñen procedimientos que le posibiliten el control y análisis de las brechas entre la ejecución por el insumido y la ejecución financiera presupuestaria.

El procedimiento propuesto constituye una herramienta para el análisis presupuestario en las unidades presupuestadas cubanas necesario en el entorno actual.

La aplicación del procedimiento en la Universidad de Camagüey demostró su viabilidad y el cumplimiento de la hipótesis y objetivo planteados, contribuyendo a brindar elementos para la toma de decisiones por sus directivos en la búsqueda de una mejor gestión presupuestaria.

### Referencias bibliográficas

Albi, E. (1994). Evaluación de la eficiencia pública. España: Hacienda Pública Española.

Asamblea Nacional del Poder Popular (2016). Ley No. 122 del Presupuesto del Estado para el año 2017. La Habana.

Borrás, F. (2005). Cuba, banca y seguros. Una aproximación al mundo empresarial. Madrid: Caja de Ahorros del Mediterráneo.

Comunidad Económica Europea (2015). Sistema Europeo de Cuentas, España.

- Consejo de Estado (1999). Decreto Ley No. 192 de la Administración Financiera del Estado, La Habana.
- Fernández, A. (2014). Administración Financiera Gubernamental. Camagüey: Universidad de Camagüey.
- Franco, Y. (2016). "Propuesta de indicaciones metodológicas para la gestión de inventarios en la Universidad de Camagüey", Tesis de Trabajo de Diploma para Licenciatura en Contabilidad y Finanzas, Universidad "Ignacio Agramonte Loynaz, Camagüey.
- Ministerio de Educación Superior (2001). Modelo de Gestión Económico-Financiera del Ministerio de Educación Superior, La Habana.
- Ministerio de Educación Superior (2011). Perfeccionamiento de la actividad económica. Actualización del Modelo de Gestión Económico-Financiera del Ministerio de Educación Superior, La Habana.
- Ministerio de Finanzas y Precios (2005). Resolución No. 235 Normas Cubanas de Información Financiera, La Habana.
- Ministerio de Finanzas y Precios (2010). Resolución No. 314 Establece reconocer los gastos presupuestados en el momento de ser devengados, La Habana.
- Ministerio de Finanzas y Precios (2014). Resolución No. 212 Norma el procedimiento para elaborar el presupuesto de caja de las cuentas del sistema de tesorería, La Habana.
- Parker, L. D. (1990). The Public Sector: Contemporary Readings in Accounting and Auditing. Sidney: Harcourt Brace Jovanovich.
- Rodríguez, H. (2015). "Indicadores de gestión presupuestaria para las universidades cubanas", Tesis de Doctorado en Ciencias Contables y Financieras, Universidad "Ignacio Agramonte Loynaz, Camagüey.
- Umansky, I., del Toro, J.C., Hernandez, R., Benitez, A. (2005). Administración Financiera del Estado Cubano. Montevideo: Prontográfica.