

## **El Ente contable en Uruguay: su importancia en el manejo de la información;**

Horacio Guinea Vázquez\*\*

### **Introducción**

En las últimas décadas el mundo ha asistido a una revolución tecnológica sin precedentes, cuyos límites nos resultan imprevisibles. Una buena parte de ella se puede explicar por el desarrollo de las tecnologías de tratamiento de la información, al punto que resulta hoy, inimaginable su prescindencia en cualquier campo de actuación humana de cierta complejidad, muy especialmente en las organizaciones.

Estos desarrollos en el procesamiento, sin embargo, no han sido siempre acompañados por un similar refinamiento en la producción de información a tratar. Hoy es posible disponer de mayor y mejor información, dado que somos capaces de procesar gran cantidad de la misma a altísima velocidad. Sus estructuras productoras, sin embargo, no han seguido similar evolución. La calidad de la información ha mejorado como consecuencia directa de la mejora del instrumento que la trata y no necesariamente, de una mayor sofisticación de los procesos de gestión.

Pese a la revolución a la que nos referimos, los sistemas informáticos se suelen aplicar sobre procesos administrativos diseñados sin su consideración. Siendo éstos los generadores de los insumos informativos de aquellos, resulta altamente probable que el resultado final no sea siempre el mejor.

Estas situaciones suelen tener origen en dos grandes problemas:

- Ampliar la capacidad de procesamiento de los sistemas, sin tener en cuenta el objetivo inicial de su diseño.
- Mantener procesos administrativos que producen insumos informativos con niveles de pertinencia y/o de agregación diferentes, al que necesariamente se debería considerar para potenciar el resultado final.

Parece claro que en un sinnúmero de situaciones, ambos planteos son representaciones de un mismo problema: la falta de consistencia entre el alcance de los sistemas productores de insumos y los que los tratan.

---

\* El presente artículo, hasta ahora inédito, es una versión revisada de la disertación realizada por el Contador Horacio Guinea Vázquez en un Seminario Técnico realizado por la Contaduría General de la Nación de la República Oriental del Uruguay en el año 2007.

\*\* Horacio Guinea Vázquez es Contador y funcionario de la Contaduría General de la Nación desde hace varias décadas

Ello es apreciable con claridad en los procesos de gestión complejos, básicamente desarrollados por grandes organizaciones con tecnologías administrativas poco sofisticadas. Por el contrario, en situaciones inversas el problema no se presenta, o de hacerlo, carece de interés material.

Sin duda que el fenómeno obedece, o ha sido atribuido a múltiples causas, pero aquí nos ocuparemos de entender, cómo la definición del ENTE CONTABLE PÚBLICO incide en la transparencia y precisión de la información producida.

El objetivo del trabajo es promover la discusión sobre un tema a que a juicio del autor ha pasado desapercibido. No nos hemos tomado el tiempo necesario para analizar racionalmente su incidencia en el diseño de los sistemas de información o en los procesos que los involucran. De hecho cuando se piensan estos diseños, la definición de la pertinencia de su resultado, está implícitamente definida en el alcance del sistema. No obedece a acto racional previo, de ahí que muchas veces sucede al analizar una información, que tengamos dificultades en entender con precisión su contenido y alcance.

Esta es la relevancia del ENTE en el manejo de la información.<sup>1</sup>

Si bien el trabajo está orientado a discutir el concepto de ENTE utilizado en la teoría contable, el mismo pone un especial énfasis en la perspectiva de la contabilidad pública en razón de los siguientes motivos:

- ❑ La creciente necesidad de transformar los tradicionales sistemas de información presupuestal, en sistemas de información contable – patrimonial, con una visión ampliamente inclusiva.
- ❑ La ausencia de desarrollos científicos en materia de contabilidad pública.
- ❑ El fracaso de la idea de adoptar, o en el mejor de los casos adaptar, la visión privada a la hacienda pública.

Resulta imprescindible pues, para transitar este camino, comenzar un proceso de análisis y reflexión que promueva la investigación, como elemento central para generar nuevo conocimiento contable, aplicado al sector público. Ello permitirá mejorar el producto y eficiencia del sistema de información público, y de sostenerse en forma consistente, seguramente se podrán alcanzar resultados significativos en la materia.

El trabajo discute el principio “ENTE”, revisando su estado de situación actual, los problemas de su reconocimiento, para luego promover una visión alternativa adaptada al sector público.

## **Sistema de Información y Sistema Contable.**

El sistema contable es parte del sistema de información de cualquier organización. Si se observa ésta como un gran sistema de informativo, resulta fácil advertir que la contabilidad es un subsistema de ella.

Normalmente, el sistema contable tiende a asociarse con la contabilidad patrimonial, es decir se lo identifica casi exclusivamente con aquel sistema que registra las variaciones patrimoniales. Esta asociación tiene su origen en los primeros desarrollos de la ciencia; baste para ello ver las diferentes definiciones de contabilidad, especialmente las más antiguas.

No obstante, aun cuando las primeras aplicaciones contables se realizaron en el ámbito público, aún hoy persiste la idea de vincular, casi exclusivamente la contabilidad con los fenómenos económicos de las empresas, o limitar la misma al ámbito empresarial privado.

A partir de la segunda mitad del siglo pasado, seguramente de la mano del desarrollo de la ciencia informática y del aumento de la demanda por disponer de mayor y mejor información, diferentes autores han desarrollado un concepto más amplio de contabilidad, referido principalmente a la toma de decisiones y el control, válidos tanto para el ámbito público como privado.<sup>2</sup>

Así la contabilidad puede ser vista como un gran sistema de información, basado en el procesamiento contable de datos, cuya aplicación y desarrollo se realiza con independencia de la naturaleza del sistema circulatorio relevado.

Esta visión ha permitido el surgimiento de una serie de “nuevas contabilidades”, como la contabilidad de costos, de gestión, ambiental, etc.,. Pese a su nombre, éstas no son mas que aplicaciones del método contable a objetivos diferentes, razón por la cual el término contabilidad debe entenderse como un sistema de información contable dedicado a medir resultados diferentes.

Por ello a los efectos de éste trabajo, cualquier sistema que releve, sistematice o clasifique datos, y que represente adecuadamente la realidad sobre la que se aplica, con el objetivo de medir o informar sobre uno o varios resultados finales, se considerará parte del sistema contable.

## **El concepto “Ente”**

*Comenzar bien no es poco,  
pero tampoco es mucho.  
Sócrates*

Un ente es algo que “es”, existe por sí, está ahí, es parte de la realidad. Reconocerlo dependerá, pues, del observador, en consecuencia de la atención o interés con que se mire. Este reconocimiento en cualquier caso, constituye un acto subjetivo, es decir depende de los valores culturales, formas de pensar, intereses, etc, del sujeto y no necesariamente del “él” en sí mismo.

Este sentido de reconocimiento, es lo que ha llevado a la ciencia contable ha incluirlo entre sus principios, como una de sus proposiciones fundamentales por donde discurrirá el conocimiento científico.

No obstante, la proposición no ha logrado unanimidad en la doctrina. Quienes no aceptan la inclusión del ENTE como principio contable, lo hacen basados en su sentido de pre-existencia, es decir que éste no es mas que un presupuesto de hecho del sistema contable.

En consecuencia ello no constituye un requisito que sea necesario reconocer dentro del conocimiento científico. Para esta posición, reconocer el ente como el origen de algo, sería igual que reconocer la existencia del mercado, del dinero o cualquier otra categoría conceptual utilizada o tomada como condición implícita en la aplicación y desarrollo de un sistema contable.

Esta discusión doctrinaria no resulta intrascendente. Tiene un gran impacto en la definición del alcance de los sistemas.

En una visión, el ENTE existe, no se crea, es necesario un ejercicio racional ex-ante para definirlo en cada caso.

La visión alternativa supone que la definición del sistema contable se realiza sobre un entorno predefinido, o en el mejor de los casos, la determinación del ENTE es un acto ex – post. El ENTE surge como consecuencia del diseño. El sistema ajusta el ENTE, y no es éste quien determina su acción.

Esta dual conceptualización, tiene su origen en la frecuente confusión entre ENTE y Entidad. Si bien la información brindada por cualquier organización constituyen afirmaciones de la Entidad, éstas no deben entenderse, necesariamente, realizadas por un mismo ente contable.

Este trabajo centra su atención precisamente en esta diferenciación.

Para ello y a los efectos indicados, lo importante es la aceptación del hecho que el ente existe; el sistema contable sólo lo reconoce como límite de su aplicación y esto no es más, que la función del observador.

## **Reconocimiento del “ENTE”**

*La mejor estructura no garantizará los resultados ni el rendimiento. Pero la estructura equivocada es una garantía de fracaso.  
Peter Drucker*

En países como los nuestros, de reducida dimensión económica, mercados débiles y estructuras empresariales simples, reconocer un ENTE resulta sencillo. Seguramente ningún profesional, al momento de diseñar un sistema contable en cualquier empresa, reconoce conscientemente la definición del ENTE como una cuestión previa a resolver.

La razón, sin perjuicio de nuestras características particulares o como consecuencia de ellas, es muy sencilla: el ENTE coincide siempre con la organización empresaria. A partir de ahí solo resta definir un sistema contable que diferencie las transacciones de sus responsables con las del emprendimiento.

Existe pues, un patrimonio personal o de terceros que carece de interés para el sistema, y otro de la empresa, cuya medida y evolución es la finalidad última del relevamiento contable del sector privado, por consiguiente organización y ENTE coinciden.

Obviamente esta coincidencia, desde el punto de vista conceptual, no es más que un caso especial, y no debe llevar a confundir ambos conceptos. Tal y como se estableció, el ENTE define el límite de actuación del sistema contable dentro de la organización y ésta eventualmente, en función de sus intereses y necesidades, puede reconocer más de un área de actuación contable independiente. Una empresa puede tener más de un ente, pero éste no puede superar el campo de actuación de la organización.

Si se observan países con otras realidades económicas, se podrán apreciar conjuntos organizacionales muy complejos, conjuntos económicos, empresas de producción integrada o de actuación en varios campos productivos o geográficos, donde ya no resulta tan sencillo aplicar nuestra pauta cultural “empresa igual ENTE”.

En estos casos y dentro de una misma empresa, una sub-organización dependiente, una rama de actividad, un lugar de actuación, un proyecto especial diferenciado, la generación de un cierto producto informativo, pueden constituirse en ENTES, es decir objetos susceptibles de ser medidos por diferentes relevamientos contables.

En este sentido el reconocimiento del concepto, no necesariamente debe estar vinculado a las definiciones institucionales o funcionales de una organización, sino que puede estar asociado a la generación de un producto físico o informativo que genere valor para la empresa, sus clientes o entorno, independientemente de la estructura orgánica, funcional o productiva.

En consecuencia la determinación del ente depende del interés de la empresa en identificar una necesidad u obligación de resultado estratégico, tanto a la interna de la organización, como hacia afuera de ella y de la forma como decida medirla. Si éstos resultados son mostrados por diferentes sistemas contables, entonces habrá que reconocer más de un ENTE.

Finalmente, resta considerar otro elemento importante en el reconocimiento del ENTE: el responsable.

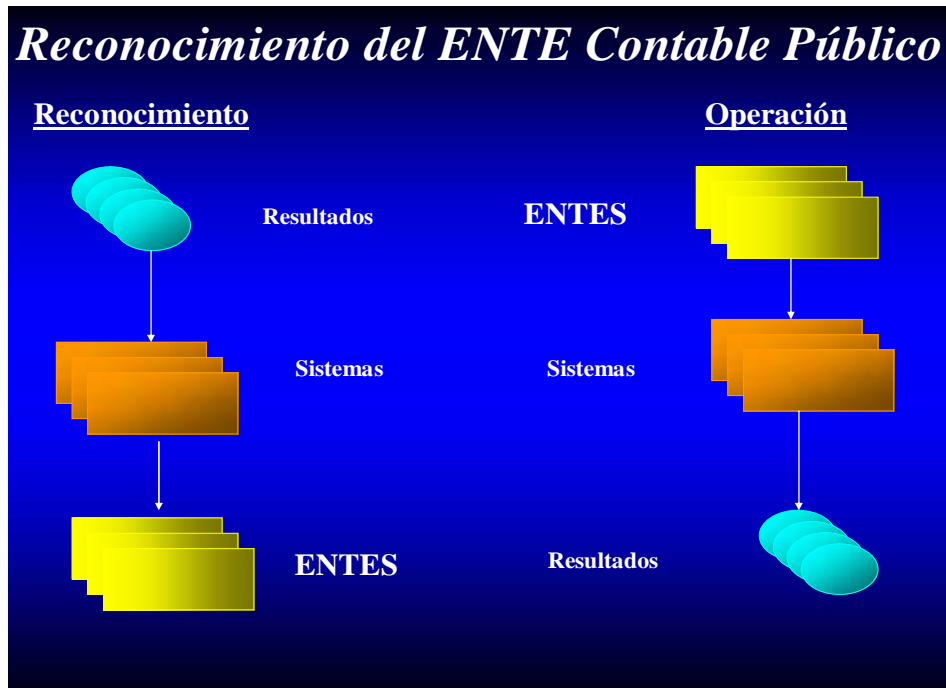
Si bien puede entenderse que éste no es un elemento intrínseco al concepto general de ENTE, hablando en términos contables, no tendría sentido establecer una referencia específica al campo de actuación del sistema de información, sin que éste, esté asociado a un responsable por los resultados finales que el sistema determine.

Considerar un ENTE contable sin responsable sería un simple ejercicio práctico, sin interés, ni consecuencias. Constituye una medida en abstracto.

En síntesis, el reconocimiento de un ENTE supone determinar el continente del sistema de información contable, pero no su determinación. Esta será función del conjunto de resultados que se pretendan medir.

Como una de las funciones básicas de la contabilidad es el relevamiento, ordenación, clasificación y medición de impacto de ciertas operaciones o transacciones, orientadas a la generación de resultados o productos estratégicos para la organización, existirán tantos sistemas contables, en consecuencia ENTES<sup>3</sup>, como necesidades de diferenciar resultados se definan.

El ENTE determina el perímetro del sistema contable, en consecuencia si existe más de un sistema que mide resultados diferentes, habrá que reconocer más de un ENTE. Su determinación es pues, parte del proceso de planificación, en tanto que, luego de definido, en la fase operativa, los resultados se determinan a través de él. Su reconocimiento se produce a través de ellos.



### El "ENTE" contable público

*Si buscas resultados distintos,  
no hagas siempre lo mismo.  
Albert Einstein*

Como se vio la simplicidad de reconocer un ente contable, deja de ser tal a poco que observemos los cometidos y responsabilidades económicas, financieras, patrimoniales, sociales, etc., de una organización compleja.

En este sentido, no existe otra institución tan difícil de administrar como el Estado. Sus organizaciones nos acompañan desde que nacemos hasta el momento de la muerte y su accionar tiene un impacto decisivo en nuestras vidas.

Cada vez más, la población le demanda mayor cantidad, calidad y sofisticación en los productos y servicios que produce. En respuesta, el sector público se ha preocupado, aunque con suerte variada, de satisfacer dicha demanda de diversas formas.

Lo cierto es que los cambios en el sistema de producción de bienes públicos, más allá de la opinión que se tenga de ello, no ha sido acompañada con una evolución adecuada de los sistemas de información.

Estos no se han acompasado con los nuevos tiempos. Los esfuerzos realizados en mejorar su eficiencia han estado orientados casi exclusivamente, a los sistemas tradicionales, basados en el control de la ejecución presupuestal, donde claramente predomina el criterio de institucionalidad frente al ENTE.

Para ello y desde hace no mucho tiempo, se ha comenzado a hablar en forma cada vez más insistente, en implantar sistemas contables de tipo patrimonial, a semejanza del sector privado, como forma de mejorar la calidad de la información, a través de la integración de los diferentes sub-sistemas informativos.

Estos intentos, al menos en teoría, han ido evolucionando. De la aplicación casi directa de los principios y normas contables del sector privado, se ha pasado a su adaptación a una organización ciertamente diferente, para finalmente comprender que es necesario generar nuevos conocimientos científicos en procura de establecer un conjunto normativo que regule los sistemas contables públicos.<sup>4</sup>

Los sistemas de copias y adaptación no parecen haber dado buen resultado, no han introducido cambios sustantivos, por lo que parece necesario comenzar, por lo menos en Uruguay, un proceso de investigación que permita diseñar un modelo adecuado a las necesidades de la organización u organizaciones públicas.

Al inicio de este intento se nos presenta el primer problema: como reconocer un ENTE contable público.<sup>5</sup>

Si bien diferentes resoluciones de cuerpos profesionales u organizaciones nacionales o internacionales, así como muchos países, incluido el nuestro, lo han intentado definir, su simple análisis muestra que el problema ésta lejos de resolverse.

Existe una gran disparidad de criterios en su determinación y por ende desajustes conceptuales fuertes. Así hay referencias que parecen seguir un criterio jurídico-legal, otros la estructura funcional del Estado, algunos consideran las relaciones jerárquicas entre los diferentes poderes u organizaciones y hasta la forma de organización para la producción de bienes o servicios.

Repasemos estas afirmaciones.

El ENTE como principio contable general y basado en el concepto de organización privada, se define como: “ Los estados financieros se refieren a un ente donde el elemento subjetivo o propietario es considerado como tercero” (Este principio puede encontrarse con alguna variación en su redacción, pero no cambia sustantivamente su concepto).

Como puede observarse, el ENTE se define como la acción de él mismo, separada de sus propietario. Si bien puede tomarse como una guía orientadora del pensamiento, resulta evidente que no resuelve el problema del sector público.

Tal vez una versión mejorada de este principio la podemos encontrar en Eldon Hendriksen: “ ENTE es la unidad económica que tiene control sobre los recursos, acepta las responsabilidades de contraer y cumplir compromisos y realiza una actividad económica”.<sup>6</sup>

Sin embargo parece mas orientada a caracterizar el concepto de entidad, que el de ENTE Contable, aunque es posible, a partir de aquél, completar la definición de éste, refiriéndolo al ámbito de aplicación del sistema contable.

Respecto del ENTE Contable Público, varios países han hecho el esfuerzo de caracterizarlo, aunque como se verá, con diferente grado de precisión y eficiencia como categoría conceptual básica.

Entre ellos consideramos los siguientes:<sup>7</sup>

#### NICARAGUA

La información contable se relaciona con cada una de las entidades establecidas para desarrollar una actividad pública.

Son Entes Contables los Organismos y Entidades que tengan:

- a. Patrimonio Propio.
- b. Personería Jurídica.
- c. Autonomía Administrativa.

Los Entes Contables tendrán sus derechos, atribuciones y deberes propios y se identificarán con sus Estados Financieros.

En virtud de lo expuesto en este principio es que se ha afirmado en el punto “Ambito de Aplicación” de este Manual que la Administración Central constituye un único Ente Contable.

#### CHILE

Cada servicio u organismo público que administre recursos y obligaciones del Estado, constituye una unidad contable independiente con derechos, atribuciones y deberes propios, los que en conjunto conforman el ente contable Nación



## ECUADOR

Constituirá ente contable cada organismo, entidad, fondo o proyecto que tenga existencia propia e independiente, creado por ley, decreto u ordenanza para la administración de recursos y obligaciones del estado.

Cuando temporalmente se deban contabilizar en forma separada ciertos recursos y operaciones de carácter financiero, por ejemplo algunos proyectos, esta situación no se interpretará como la creación de un nuevo ente contable sino como una modalidad técnica contable adoptada para cumplir con exigencias de control e información que se han definido como necesarias para una buena administración institucional. En estos casos, el ente contable seguirá siendo la institución pública y como tal deberá presentar un solo juego de estados financieros que integre todos sus módulos o subsistemas contables.

Cuando uno o más entes contables independientes se fusionen o de alguna otra manera se combinen, pasarán a constituir un ente contable único.

## COLOMBIA

*Entidad Económica:* uno de los principales supuestos en la contabilidad es que las actividades económicas pueden ser identificadas con una entidad o unidad de contabilización (ente contable). El concepto de entidad no sólo se aplica a la segregación de actividades entre empresas comerciales o entre entidades gubernamentales. Un individuo, programa, proyecto, departamentos, divisiones, empresa comercial, toda una industria, una entidad gubernamental, o todo el sector del Gobierno Central o el Sector Público en su conjunto, podría ser considerados una entidad separada.

*Entidad Contable Pública:* para efectos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica y/o administrativa y/o económica, que desarrolla funciones de cometido estatal y controla recursos públicos; la propiedad pública o parte de ella le permite controlar o ejercer influencia importante; predomina la ausencia de lucro y que, por estas características, debe realizar una gestión eficiente; sujeta a diversas formas de control y a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; por su parte, se caracteriza como unidad administrativa, las creadas sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándolas de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal. Se caracterizan como unidades económicas, las unidades a las que se

adscriban o destinen recursos públicos para fines específicos, pero carentes de autonomía y/o de personería jurídica.

## PANAMA

Uno de los principales supuestos en la contabilidad es que las actividades económicas pueden ser identificadas con una entidad o unidad de contabilización ( ente contable). El concepto de entidad no sólo se aplica a la segregación de actividades entre empresas comerciales o entre entidades gubernamentales. Un individuo, programa, proyecto, departamentos, divisiones, empresa comercial, toda una industria, una entidad gubernamental, o todo el sector del Gobierno Central o el Sector Público en su conjunto, podría ser considerados una entidad separada.

## COSTA RICA

Constituirá un ente contable público los Órganos y Entes que administran o custodian fondos públicos.

Este principio será aplicable a los siguientes Órganos y Entes Contables Públicos:

- a) La Administración Central, constituida por el Poder Ejecutivo. el Poder Legislativo y sus órganos auxiliares, el Poder Judicial y el Tribunal Supremo de Elecciones y sus correspondientes órganos desconcentrados.
- b) La Administración Descentralizada.
- c) Las Empresas Públicas del Estado.
- d) Las Universidades Estatales y las municipalidades.
- e) Los Entes Públicos no Estatales.
- f) Los Entes Privados en cuanto custodien o administren fondos públicos.

## ESPAÑA

Constituye entidad contable todo ente con personalidad jurídica y presupuesto propio, que deba formar y rendir cuentas. Cuando las estructuras organizativas y las necesidades de gestión e información lo requieran podrán crearse subentidades cuyo sistema contable esté debidamente coordinado con el sistema central.

## ARGENTINA

Se entenderá por entidad a toda organización pública con personalidad jurídica y patrimonio propio.

Los estados contables se refieren siempre a una unidad económica identificable, creada para cumplir determinadas metas y objetivos conforme a los ordenamientos jurídicos que la originaron.

Se considera que el Ente tiene existencia permanente, salvo modificación posterior de la norma legal de creación por la que se determine lo contrario.

En el contexto de la Ley No. 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control Público Nacional, el artículo No.8 determina el alcance de aplicación de la norma legal que, a tal efecto, define a la Administración Central, los Organismos Descentralizados y las Instituciones de la Seguridad Social. Por lo expuesto, la Administración Central debe considerarse como un Ente propio, al igual que cada uno de los Organismos Descentralizados y las Instituciones de la Seguridad Social.

Tal alcance es, a su vez, ratificado por el artículo No. 9 de la Ley 24.156, al incluir dentro de la Administración Central al Poder Legislativo, Poder Judicial, Presidencia de la Nación y a los ministerios y secretarías del Poder Ejecutivo Nacional.

## PERU

Es todo organismo de la administración pública con personería jurídica propia, responsable del logro de su programación de operaciones, para lo cual administra recursos asignados en el Presupuesto Público y produce estados contables.

Los Estados Contables del Sector Público se refieren siempre a un ente público, donde el Estado, considerado como otra persona jurídica es independiente del mismo.

Constituyen entes contables las entidades públicas con personería jurídica clasificadas, tales como: Gobierno Central, Gobiernos Regionales, Gobiernos Municipales, Empresas Públicas no Financieras y Financieras, Organismos Descentralizados Autónomos, Instituciones Públicas y Sociedades de Beneficencia Pública.

Además de la personería jurídica, que implica patrimonio y autonomía de gestión, las entidades públicas como tales deberán tener presupuesto propio, inscrito en la Ley de Presupuesto Público.

Los programas y proyectos emergentes de convenios de crédito y/o donaciones con otros gobiernos u organismos internacionales que no cumplen con los requisitos señalados anteriormente, no constituyen entes contables. Sin embargo estarán sujetos a las condiciones establecidas por dichos convenios, en cuanto a la presentación de información contable.

## MEXICO

Se considera ente a todo organismo público con existencia propia e independencia que ha sido creada por Ley o Decreto.

La entidad pública es un organismo establecido por una legislación específica, la cual determina los objetivos de la misma, su ámbito de acción y sus limitaciones.

La información contable pertenece a entes claramente definidos que constituyen combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros con el fin de lograr los objetivos que se establecen en el ordenamiento jurídico que los creó.

#### URUGUAY (Ordenanza 81 del Tribunal de Cuentas)

Se define como Unidades Contables del sector público, obligadas a elaborar Estados Contables y presentarlos ante el Tribunal de Cuentas, a todas las organizaciones estatales con competencia para asumir derechos y contraer obligaciones, y con medios para cumplir sus objetivos.

A la fecha de la emisión de esta Ordenanza se reconocen las siguientes unidades contables:

1. Estado, persona pública mayor, que comprende a los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, Tribunal de Cuentas, Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Corte Electoral.
2. Los Servicios Descentralizados: ANTEL, Administración Nacional de Puertos, Administración Nacional de Correos, OSE e INAME.
3. Los Entes Autónomos: Banco Central del Uruguay, Banco de la República Oriental del Uruguay, Banco de Seguros del Estado, Banco Hipotecario del Uruguay, Instituto Nacional de Colonización, Banco de Previsión Social, ANCAP, UTE, AFE, Universidad de la República, ANEP, y PLUNA.
4. Gobiernos Departamentales.

A los efectos de esta Ordenanza, se consideran unidades contables a los Organismos, Servicios o Entidades no estatales que perciban fondos públicos o administren bienes del Estado, incluidos en el Artículo 589 de la Ley N° 15.903 de 10/11/987 (Artículo 138 del TOCAF) y Organismos privados definidos en el Artículo 199 de la Ley N° 16.736 de 5 de enero de 1996, (Artículo 160 del TOCAF).

Las definiciones de ENTE asumidas por la mayoría de los países referidos, manejan algunos conceptos básicos similares. Aparecen allí la organización, la capacidad para gestionar, asumir obligaciones, disponer y manejar recursos (en diferentes sentidos) y producir resultados.

Sin embargo, en relación a los demás referentes que permiten reconocer un ENTE, al menos en este nivel comparativo internacional, no parece existir el mismo consenso.

La siguiente tabla ilustra sobre los principales referentes conceptuales utilizados por los diferentes países.

País	Organismo Entidad	Fondo Proyecto Unidad	Legalidad	Patrimonio Propio	Persona Jurídica	Admin. Recursos Obligaciones	Presupuesto Propio	Resultado Actividad	Pre-definición ENTES	Jerarquía Entes
Nicaragua	X		X	X	X			X		
Chile	X					X		X		
Ecuador	X	X	X	X		X		X		X
Colombia	X	X				X		X		
Panamá	X	X				X		X		
Costa Rica	X		X			X		X	X	
España	X		X		X		X	X		X
Argentina	X		X	X	X			X	X	
Perú	X		X	X	X	X	X	X	X	
Méjico	X		X			X		X		
Uruguay	X		X		X	X		X	X	

Al respecto, resulta interesante realizar algunas reflexiones sobre la importancia que su consideración, tiene en relación al concepto que se quiere caracterizar.

### *La Organización*

El ENTE es la Organización.

Si bien cualquier actividad debe ser desarrollada por una organización, en la que pueden identificarse uno o más ENTES, la relación inversa no siempre es cierta. La confusión entre ambos responde básicamente a una hipótesis de difícil sustento en organizaciones complejas: el Ente es siempre la organización. Como en el Estado existen múltiples organizaciones, la forma que se mantenga la consistencia con el supuesto, es que el ENTE debe seguir las formas institucionales políticas del Estado.

Si bien países Ecuador, Colombia y Panamá, en adición a lo expuesto, reconocen la existencia de un ENTE CONTABLE asociado a la capacidad de producir resultados en una unidad administrativa de menor jerarquía, es decir, con independencia de ese ordenamiento institucional, esto, lejos de invalidar la anterior conclusión, refirma el concepto manejado en ella.

Obsérvese que en todos los casos se trata de ENTES asociados a organizaciones públicas. Excepcionalmente, Uruguay y Costa Rica reconoce la existencia de entidades contables en organizaciones no estatales que manejen fondos públicos.

### *Legalidad.*

El sistema ignora transacciones “ilegales”.

Esta visión institucional es complementaria del concepto de legalidad y personería jurídica utilizado por algunos países. En el Estado no existe actividad que no responda a un acto volitivo formal de alguna autoridad. Pero una vez que comienza a actuar, los resultados deberían medirse, independientemente del ajuste que su creación

tenga con las normas del derecho. Existe, es una realidad, y como tal debería considerarse, ya que el no hacerlo, supone ignorar los resultados producidos porque la entidad “es ilegal”. Un caso especial y mucho más restrictivo, lo constituye la condición de reconocimiento del ENTE, exclusivamente cuando éste o la organización a la que pertenece debe haber sido creada por Ley.

Colombia parece ser el único país que explícitamente no se afilia a esta visión, cuando expresa: “... la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica y/o administrativa y/o económica” y luego define que son cada una de esas unidades.

### *Persona Jurídica*

El Estado es la persona jurídica. Las sub-organizaciones públicas actúan por delegación.

En el mismo sentido, sujetar a la personería jurídica el reconocimiento de un ENTE, llevaría a un nivel de agregación tal, que prácticamente éste se confundiría con el Estado, ya que la mayoría de las organizaciones que lo integran no tienen personería, actúan por medio de delegaciones. Es a través de ellas que recaudan y aplican fondos, contraen obligaciones, etc..

Es ésta capacidad la que le permite operar y genera resultados, es decir gestionar autónomamente un patrimonio que se le ha dado en custodia, y esta cualidad es precisamente el centro de interés del ENTE.

### *Patrimonio Propio*

El interés del ENTE es la capacidad de medir resultados producidos por la gestión de un patrimonio afectado al uso del responsable.

Si las organizaciones que integran el Estado no poseen personería, no es fácil comprender como pueden ser titulares de un patrimonio, de ahí, que salvo excepciones, este elemento resulta adjetivo al momento de caracterizar un ENTE.

Aún cuando esto no fuere así, es difícil, en organizaciones públicas determinar la propiedad de los bienes, ya que éstos son de la sociedad. En todo caso, aquellos bienes no librados al uso público, tiene una afectación de uso a favor del Estado, nunca son propios.

### *Presupuesto Propio*

El campo de actuación del ente supera los límites presupuestales.

La asignación legal de un presupuesto propio, salvo que se entienda como la capacidad de administrar recursos, no debería ser un elemento significativo a considerar, ya que la lógica de asignación presupuestal no necesariamente debe coincidir con la del reconocimiento de un ENTE, excepto cuando se maneja el criterio de asimilar la organización al ENTE (criterio muy fiel a nuestra tradición presupuestal).

Aún así, de seguir este criterio, los resultados obtenidos por actividades no presupuestadas, como por ejemplo los derivados de donaciones recibidas o transferencias realizadas al sector privados, no serían considerados.

Este criterio no considera todas las actividades de una organización. Los resultados se generan por la gestión de un patrimonio, y no de un presupuesto, aún los asociados a él.

### *Multiplicidad y Jerarquía de los Entes*

La jerarquización queda supeditada a las normas de autoridad establecidas en la Constitución y las Leyes.

Revisando las definiciones de ENTES vistas, todas coinciden en el reconocimiento de la existencia de más de un ENTE. Es más, algunos países, luego de establecer cuales son los elementos conceptuales de carácter general, que se deben considerar para adoptar una determinada clasificación, los predefinen. Cabría pues preguntarse para que se realizan estas consideraciones. Alcanzaría con indicar directamente cuales son los entes a considerar, ya que además de innecesario, en muchos casos aparecen contradicciones entre la conceptualización genérica y la designación concreta.

Por otra parte este reconocimiento múltiple se hace en pie de igualdad, es decir, contablemente todos los ENTES son iguales. Su diferenciación acaso, cuando es posible hacerla, queda supeditada a las normas de autoridad y jerarquía establecidas en la Constitución o las leyes.

Tanto la predefinición de Entes, considerados individual o conjuntamente, como la ausencia de criterios de jerarquización de los mismos, limitan fuertemente desde el punto de vista conceptual y operativo la eficiencia de los sistemas de información, así como la integración y agregación de resultados intermedios o finales obtenidos por las unidades que los integran.

Este planteo lleva a una gran concentración de los resultados finales y hace prácticamente inmedible la gestión de cualquier área que traspase los límites específicos de más de un ENTE y, por supuesto, de difícil interpretación hasta para un observador calificado.

Por ejemplo, ¿ cómo deben interpretarse los resultados conjuntos del Poder Ejecutivo, Poder Legislativo y Corte Electoral ?, ¿ cómo se integran en los resultados del Poder Ejecutivo, la gestión de la defensa nacional y la salud ?, o cómo se agregarían los productos generados por la Universidad, el INAU y ANTEL ?

Parece claro que la respuesta a las preguntas realizadas, surge directamente del sólo hecho de su formulación.

## *El Responsable*

Pese a la confusión entre Ente y Organización, el nivel de agregación no permite identificar claramente un responsable.

Como ya se expresara, es importante considerar un elemento que resulta relevante y le da sentido práctico e importancia al establecimiento de un ENTE: el responsable. Efectivamente, aún cuando fuera posible que éstos ENTES expresaran sus resultados en forma transparente y útil a través de los estados financieros que emitieran, a quién se haría responsable por su consecución ?. Curiosamente, aunque es frecuente la confusión entre ENTE y organización, a este nivel de agregación no aparece claramente definido, un responsable individual u organizacional por la gestión de un patrimonio asignado en custodia.

Las consideraciones realizadas parecen suficientes para evaluar el estado del arte en la materia, con lo que se satisface uno de los objetivos de éste trabajo.

Ahora bien, dado este estado de las cosas, que elementos se pueden aportar para re-expresar técnicamente el concepto de ENTE público, considerando a su vez que el mismo debe resultar un instrumento operativamente útil, dinámico y consistente con las variables de entorno.

## **El Reconocimiento del “ENTE” contable público**

*Las causas están ocultas. Los efectos  
son visibles para todos.*

*Ovidio*

Como se expresara el ENTE es un elemento pre-existente, cuyo reconocimiento tiene por objeto limitar el alcance del sistema contable. El establecimiento de estas limitaciones siempre es, dado un cierto entorno, una actitud subjetiva que responderá seguramente a los intereses y necesidades de la propia organización, así como del contexto social en que debe operar.

Este reconocimiento no es más que una forma de clasificar, de ordenar por clases homogéneas y de modo conveniente, según un plan dirigido a la obtención de un fin.

Clasificar, supone definir una serie de criterios articulados entre sí que deberán aplicarse, según la prioridad dispuesta en ellos, en forma consistente sobre el objeto de la misma. Obviamente como todo acto subjetivo, podrán haber tantos criterios como “clasificadores” existan, por lo que la elección final del más conveniente o funcional al fin buscado, debe resultar luego de un proceso reflexivo de la organización, con la mayor participación posible de los involucrados.



En materia contable, el objetivo final de esa clasificación es la medición de resultados a través del sistema contable, cuyo límite (ENTE) estará determinado por la forma como se consideran las diferentes clases de transacciones.

Como vimos, en organizaciones simples determinar un ENTE resulta sencillo. El responsable en general es único y aparece claramente identificado. Los impactos dentro de cada área de la institución, individualmente considerados, sólo tienen valor si aporta al objetivo final de la gestión, que suele estar vinculado estrechamente a las variaciones patrimoniales que se produzcan.

Ahora bien, si consideramos el Estado como organización, la situación es sustantivamente diferente. En éste existen multiplicidad de organizaciones que a su vez persiguen resultados en varias áreas de actuación. Estos objetivos, a su vez tiene diferentes impactos finales, no siempre son consistentes entre sí, ni explicitados adecuadamente, e intervienen en su medición diferentes sistemas de información.

Esto determina la presencia de una multiplicidad de ENTES, que conforman una variada y compleja realidad que debe ser ordenada para evitar el riesgo de sustituir la concentración institucional de resultados de la visión “ENTE ORGANIZACIÓN”, por la “atomización” de los mismos.

Si como se expresó, el ENTE marca la frontera del sistema de información, cuyo producto es medir resultados, su reconocimiento dependerá de ambos. En consecuencia, ordenar ENTES, supone clasificar resultados en función de su prioridad y caracterizar sus sistemas productores.

Comencemos por analizar las características distintivas de unos y otros.

### *Los resultados*

La gerencia de cualquier organización basa su accionar en una cierta planificación. Esta podrá responder a un acto formal o no. Es decir, se podrá encontrar adecuadamente explicitada, previa y racionalmente, o implícita en el proceso de gerenciamiento, pero siempre existe, aún cuando no sea fácil reconocerla. Es necesario saber “qué” se busca, antes de propiciar cualquier emprendimiento

En cualquier caso, la planificación es la que determina previamente los resultados a obtener tanto en un complejo organizacional, como hacia el interior de las instituciones que lo componen, resultando de esta acción, la prioridad de su consecución y la responsabilidad por ello.

En base a esto se deberán ordenar los resultados de forma tal que permitan identificar:

- ❑ Resultados finales para cada responsable final. La jerarquización entre los mismos se realizará de acuerdo a la prioridad de cada resultado.
- ❑ Resultados intermedios de responsables intermedios. Su ordenación se realizará en función de la importancia de los mismos.
- ❑ Resultados finales e intermedios hacia el interior del responsable.

No obstante, ordenar los resultados según su prioridad de impacto estratégico, no es suficiente para lograr articular el funcionamiento de una gran gama de ENTES. Es necesario considerar los sistemas que los producen ya que fijar resultados sin establecer la forma como medirlos, resultaría una aspiración de deseo.

En consecuencia, habrá que definir:

- ❑ El o los sistemas que determinarán los resultados buscados, sean estos finales o intermedios.
- ❑ La responsabilidad por el logro.
- ❑ Los criterios de integración de los resultados de diferentes sistemas, respecto del responsable final.
- ❑ Criterios de agregación de resultados estratégicos obtenidos por diferentes responsables finales.

### *Los sistemas de información.*

En toda organización conviven múltiples sistemas de información (patrimonial, financiero, costos, personal, sueldos, inventarios, etc) destinados, cada uno de ellos, a una finalidad específica. En organizaciones grandes, el objetivo perseguido no siempre es claro o preciso, suelen ser sistemas multipropósito, que pueden cubrir total o parcialmente todo el sistema organizacional, o las actividades de uno de sus componentes.

De ellos y a los efectos buscados, resultan de interés aquellos sistemas productores de información contable o que sirva de insumo para la misma. A su vez, en éstos importa observar su estructura, es decir el nivel de integración de las operaciones que releva, y su cobertura organizacional, o lo que es lo mismo, bajo qué responsable actúan.

En este sentido se considerará integrado, aquel sistema, que operado como una unidad, sea capaz de obtener resultados de diferentes subsistemas. Es decir, cuando una misma operación sea capaz de impactar integralmente en varios subsistemas (por ejemplo, de presupuesto, contabilidad, tesorería, etc), se lo considerará como un sistema único.

Por el contrario, cuando los impactos referidos en el ejemplo, sean tratados por sistemas independientes, estaremos frente a más de un sistema productor de resultados. Son, pues, sistemas independientes aquellos que integran o agregan resultados finales, luego de producidos y expresados a través de los estados que emitan.

En ambos casos y en la medida que estos sistemas sean operados bajo un mismo responsable, constituirán uno o varios ENTES contable. La utilización de un mismo sistema, aún cuando produzcan resultados similares, por responsables diferentes, formarán más de un ENTE, uno por cada uno de ellos.

Así la presencia de múltiples objetivos producidos por sistemas contables independientes a cargo de uno o varios responsables, determinan la formación de varios ENTES.

### *El Responsable*

La referencia al concepto responsable no necesariamente debe estar vinculado al de jerarquía institucional. A los efectos de este trabajo un responsable puede ser una organización, una sub-organización de nivel inferior, un proyecto o actividad, hasta una persona o un criterio de clasificación o forma de agrupar resultados a nivel superior o trans-organizacionales. En esta última referencia se incluyen por ejemplo, resultados de distintos poderes u organizaciones no sometidos a jerarquía, de proyectos de financiamiento externo, de sectores de actividad (salud, educación, vivienda), por orígenes de recursos o financiamiento, etc.

Este sentido del “responsable” permite utilizar el concepto jerárquico de ENTE. Es una forma de articular y agregar resultados por encima de la estructura orgánico-funcional.

La combinación de estos tres elementos, resultados, tipo de sistema y responsable, permite identificar los diferentes ENTES, ya sea por distintos campos de actuación del sistema contable y/o por el nivel de responsabilidad en la obtención del resultado producido.

Una síntesis se observa en la tabla siguiente.

<b>Resultados</b>	<b>Sistema</b>	<b>Responsables</b>	<b>Entes</b>
Unico	Unico	Unico	Unico
Varios	Integrado	Unico	Unico
Varios	Integrado	Varios	Múltiples
Varios	Independiente	Unico	Múltiples
Varios	Independiente	Varios	Múltiples

La consideración de los diferentes criterios y roles de cada uno de los elementos expuestos han permitido llegar a reconocer diferentes ENTE, que para su operación es necesario jerarquizar, de modo tal que permita exponer resultados transparentemente y según su prioridad, integrarlos adecuadamente.

Una síntesis operativa del manejo concreto de los conceptos analizados, sería la siguiente:

- a. Identificar resultados finales de interés estratégico a cargo de un mismo responsable.
- b. En la medida que estos resultados sean función de otros objetivos a cargo de responsables dependientes de ese responsable final, se constituyen en resultados intermedios. No obstante si se miran los mismos desde estas administraciones dependientes, se transforman en resultados finales para ellas, ya que son la razón de su existencia. En consecuencia, en esta condición, pero dentro de un nivel inferior, estamos en la misma situación del literal a.
- c. De igual manera se debería proceder hacia el interior de éstos responsables intermedios, y así sucesivamente, se puede recrear el ciclo dentro de cada una de ellas.
- d. Definir el o los sistemas de información que producirán los resultados especificados.
- e. Identificados la multiplicidad de resultados de interés producidos por diferentes sistemas, es necesario definir los criterios de integración de los mismos, respecto del responsable final.
- f. Luego de integrar resultados en una misma línea de responsables relacionados, para poder consolidar los mismos se deben definir criterios de agregación de resultados estratégicos obtenidos por los responsables finales. Esta acción debe fijar los límites de esa agregación, compatible con una adecuada y transparente exposición de los resultados.

De la aplicación sucesiva de estas acciones, debería obtenerse un mapa jerarquizado de resultados y como consecuencia de los ENTES involucrados.

Obsérvese que si cambiamos el criterio de agregación, varía el mapa de ENTES. Es decir, si pasamos de ordenar resultados en el área “salud”, al área “educación”, los ENTES representativos del agrupamiento serán diferentes.

### *Categorización de ENTES*

Ahora bien, desde el punto de vista de la integración y agregación de la información, la jerarquización de entidades obtenida debe complementarse, dándole contenido concreto, a través de una adecuada categorización de los mismos.

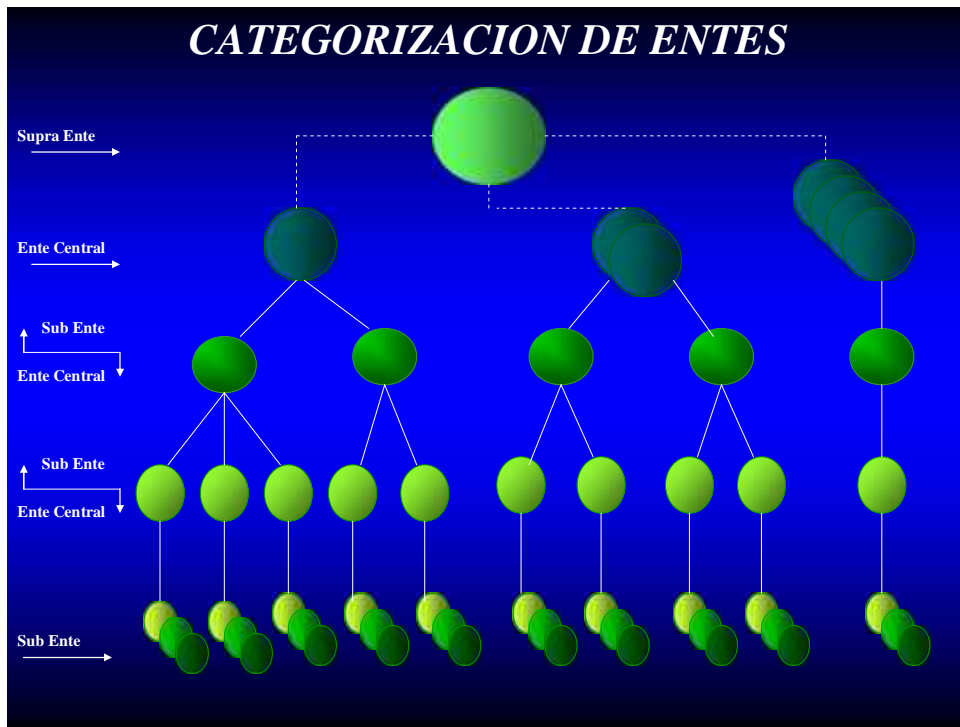
Ello significa reconocer Entes centrales, supra o sub ENTES (superiores o inferiores), los que no constituyen más que agregaciones de sistemas de información compatibles.

Esta categorización se aplicará tanto para los responsables dentro una misma línea de jerarquía, como para aquellos ubicados en diferentes líneas.

Se considera un supra ENTE aquél que consolida resultados agregados producidos por responsables no sujetos entre sí a jerarquía.

Aquel sistema que independientemente de obtener resultados propios integra los provenientes de otros sistemas independientes, pero por cuya consecución es responsable, constituye un ENTE central.

Un sub-ENTE sólo puede reconocerse dentro de un ENTE central. Constituye o contribuye a formar, con sus propios resultados, los que por integración deberá mostrar aquél.



### La re-expresión del principio y su aplicación

*No podemos resolver problemas  
pensando de la misma manera  
que cuando los creamos.  
Albert Einstein*

A esta altura se debería poder encontrar una respuesta al segundo objetivo planteado en él, ¿ cómo reconocer un ENTE ?. Esté se reconocerá en la medida que se definan los resultados que se quieren medir y la manera que se hará.

De esta forma se está en condiciones de proponer una re-expresión del concepto.

## Re-expresión del Principio

*Un ENTE contable público está determinado por el conjunto de resultados que deben ser producidos por un responsable con capacidad u obligación de administrar un patrimonio público, que se expresan a través de sus estados financieros emitidos por un sistema de información contable.*

*Por razones de eficiencia de gestión, transparencia u obligación del marco regulatorio, se podrán reconocerse supra o sub entidades, siempre que los resultados determinados por los distintos sistemas de información prevean la formas de integración o agregación de los mismos, según corresponda.*

La aplicación práctica del enunciado, no deberá ignorar nuestra “cultura administrativa”, por lo que seguramente deberá renunciarse a cierto purismo teórico, para ganar en practicidad y efectividad. El principio debe tener un baño de realidad, en vistas a implantar un nuevo sistema de información contable.

Desconocer el medio, su idiosincrasia y pautas culturales, termina siendo un elemento inhibitor de cualquier cambio. De nada sirve elaborar teórica y técnicamente la mejor propuesta, si la misma no encaja con el medio en que debe ser impuesta, o lo que es lo mismo, suponer para su elaboración un entorno inexistente. Ello haría de la propuesta un sofisma.

En este sentido no podemos dejar de considerar nuestra tradicional visión “presupuestal” y “legal”, como referente de nuestra forma de pensar y actuar. Todo las acciones las remitimos a sus procedimientos y las incorporamos –muchas veces a como de lugar- a la “lógica” de su sistema de información.

Es en esta realidad que se debe instalar un nuevo enfoque en el tratamiento de la información, por lo que su éxito dependerá en buena medida de sus propias bondades, pero también de su capacidad para demostrar que técnica y operativa es capaz de generar mejores productos y más integrados.

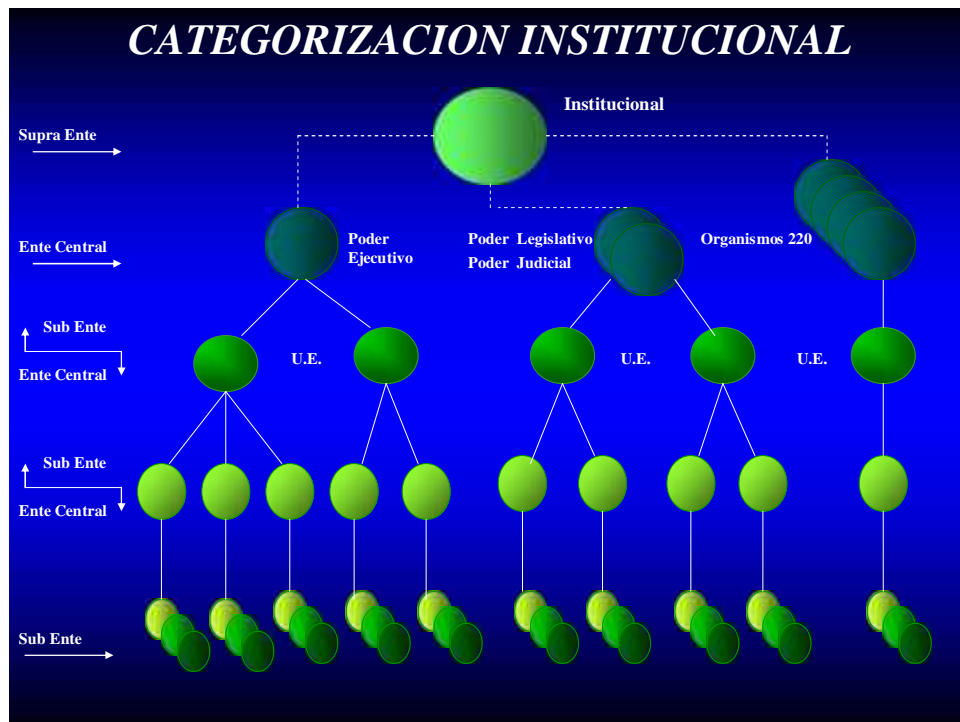
Es en base a estas consideraciones, que una aplicación práctica del principio, en nuestro complejo organizacional-administrativo, se podría ver de la siguiente manera.

Los ENTES Centrales de primer orden estarían integrados por los sistemas productores de resultados, bajo la responsabilidad de los Poderes del Estado y Organismos del artículo 220 de la Constitución de la República<sup>8</sup>.

Estos ENTES reconocerían sub-ENTES por los resultados producidos por cada una de las organizaciones dependientes (Ej. Ministerios). A su vez estos sub-ENTES

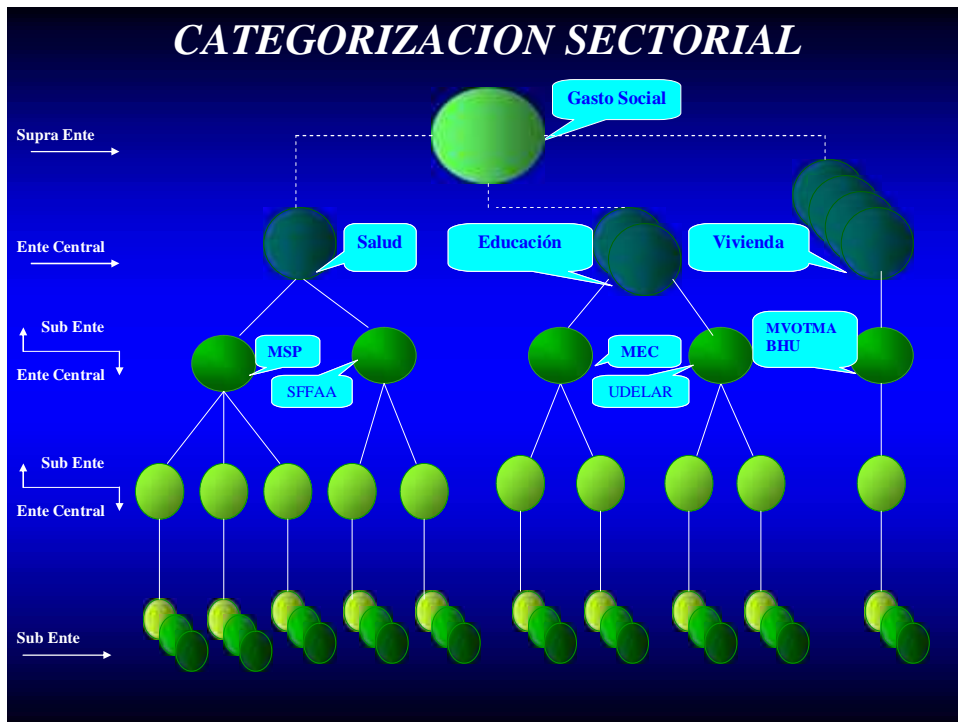
actuarán, por los resultados obtenidos por sus unidades dependientes, como ENTES centrales de segundo orden. Así se seguiría hasta cualquier nivel organizativo con obligación de resultado y capacidad de producción.

Finalmente y en la medida que se pudiera considerar interesante agregar resultados de los ENTES centrales de primer orden, éstos se consolidarían por medio de un supra ENTE. Este puede incluir desde el Estado (Hacienda Pública), la Persona Pública mayor o Menor, hasta cualquier combinación de ellas.



La visión presentada, de fuerte contenido institucional, no impide la ordenación desde otros puntos de vista, sustituyendo el contenido de ENTES realizada. El concepto propuesto permite contar con ordenaciones diferentes que operen simultáneamente.

Por ejemplo, si se desea una medición de resultados por sectores de actividad, salud, educación y vivienda, el Ente central integrará los resultados correspondientes a los productores intermedios en cada una de esas áreas. Los sub-ENTES se constituirán con esos productores. El ENTE superior agrupará los resultados de los tres sectores, dentro del criterio agregado “gasto social”.



Esta dinámica puede ser seguida con cualquier criterio de selección de resultados a ser medidos, siempre que se disponga del sistema necesario para su producción.

Aunque la proposición teórica del enunciado no lo impide, por las razones “culturales” ya expuestas, en la adopción del principio, probablemente prevalecerá la visión institucional del mismo. Si ello así aconteciera, resultará preferible aceptar cierta distorsión del planteo teórico a renunciar a su implantación.

## A Modo de Conclusión

*Lo importante es no dejar  
de hacerse preguntas.  
Albert Einstein*

Una de las reglas básicas de actuación de las personas así como de las organizaciones es enfrentarse a disyuntivas, a caminos de acción alternativos.

Optar por uno de ellos es tomar decisiones. Ello implica elegir que se hará, pero también a que se debe renunciar. Las alternativas de decisión tienen beneficios y costos de oportunidad.

Esta regla está presente siempre, y se aplica a las decisiones de alto nivel estratégico como a las operativas, a las que determinan o fundamentan los planes, como a las que los desarrollan o aplican.

De igual modo definir el ámbito de cobertura de un sistema de información supone tomar una decisión respecto del ENTE.



Esta definición es una decisión ex –ante, y responde al ciclo de planificación del sistema. Una vez en operación lo que corresponde es reconocerlo. De esta forma podemos zanjar la discusión doctrinaria que insinuamos en el Capítulo “El concepto “ENTE””.

En efecto considerar el ENTE como algo pre-existente en un sistema o que es necesario reconocer en él, no obedece a una visión racional y objetiva del problema. Las dos posiciones ven parcialmente el fenómeno, en tanto ambas omiten reconocer explícitamente desde que posición observan la situación.

Si nos ubicamos en el proceso de generación del sistema, debemos convenir que la definición del mismo supone definir un ENTE, en cambio desde el punto de vista operativo sólo corresponde reconocerlo.

Este aspecto es lo que la teoría ha establecido como principio, es decir, qué es necesario observar, para comprender la real dimensión y expresión de los productos generados.

Los resultados son en definitiva, la causa o razón de ser de la existencia de un sistema, y la transparencia de ellos, suponiendo una buena ingeniería en la construcción del proceso productor, será función de una adecuada y consistente definición explícita del ENTE.

El ENTE establece el alcance de su contenido, pero también indica las operaciones que no considera. Es en este sentido que el concepto alcanza su mayor relevancia, otorgándole pertinencia a los resultados.

Las ideas expuestas hasta aquí están referidas o vinculadas al sistema contable en su acepción más amplia, y vinculadas al sector público. Seguramente y como el lector fácilmente podrá advertir, el problema de la definición o reconocimiento del ENTE está vinculado a la generación de los sistemas de información, de cualquier tipo y tanto en el ámbito privado como público.

La comprensión e interpretación de los resultados en un entorno definido claramente, su agregación o consolidación entre los responsables, son valores inherentes a la construcción de los sistemas, independientemente del destino, necesidad o contenido de los mismos.

De esta manera, el enfoque dado, relacionando el ENTE a los sistemas contables fundamentalmente públicos, ha sido una simple excusa para plantear el tema en una dimensión mucho más amplia: la de los sistemas de información.

La consideración de la incidencia e impacto que éstos tienen en los asuntos contables, dadas las tecnologías disponibles, excede el alcance y objetivos del trabajo, no obstante podemos dejar planteada una primera reflexión: ¿Hemos medido adecuadamente la incidencia e impacto de la ciencia informática, en las técnicas contables? ¿Siguen teniendo vigencia los métodos y algoritmos aprendidos?

En lo que se refiere al caso del caso del Registro de Proveedores, vista la necesidad de tener información centralizada de los proveedores del Estado, la Contaduría General de la Nación diseñó un registro de los mismos. Dicho sistema de información tenía como objetivo fundamental, conocer los proveedores, su identificación, su localización y su comportamiento.

El alcance del registro era claro, incluía información relativa a los proveedores.

Tiempo después, con el diseño de un sistema integrado de información financiera (SIIF)<sup>9</sup>, que incluía el pago directo a los acreedores del Estado, se utilizó el Registro de Proveedores, para identificar a los mismos.

Ahora bien, como no todos los que cobran son necesariamente proveedores, se debió incluir en el registro a todos los perceptores de fondos públicos, en lo que se denominó registro de beneficiarios del SIIF.

Como se observará, el contenido actual del Registro de Proveedores dista mucho de la idea original. Se amplió su cobertura sin una definición expresa de su contenido, es decir, si se busca en los registros se encontrarán por un lado proveedores y por otro acreedores del Estado que no tienen esa calidad.

Aunque la identificación no fue modificada formalmente, se lo comenzó a conocer como el Registro de Beneficiarios, sin embargo su contenido sigue incluyendo proveedores y acreedores. Por otra parte, los acreedores registrados, no todos necesariamente son beneficiarios en sentido estricto, ya que ello supone una transferencia de dinero sin contraprestación.

Esto demuestra como la ampliación del alcance y contenido de un sistema que fue pensado con otra finalidad, sin una definición expresa de ello, termina haciendo que sus resultados sean difíciles de interpretar.

¿Conocer los proveedores e identificar a los acreedores son objetivos consistentes dentro de un mismo sistema? La respuesta a esta pregunta, seguramente demostrará la visión que se tienen respecto del ENTE al que debe responder el sistema.

## **GLOSARIO**

AFE.	Administración Nacional de Ferrocarriles.
ANCAP.	Administración de Nacional de Combustibles, Alcohol y Pórtland.
ANTEL.	Administración Nacional de Telecomunicaciones.
INAME.	Instituto Nacional del Menor. Actualmente se lo denomina INAU, Instituto Nacional del Niño y Adolescente del Uruguay.
INAU.	Instituto Nacional del Niño y Adolescente del Uruguay, ex INAME.

INCISO.	Agrupación institucional de funciones en el presupuesto por programa. Clasificación de los distintos poderes y ministerios de la Administración.
OSE.	Obras Sanitarias del Estado.
PLUNA.	Primeras Líneas Uruguayas de Navegación Aérea.
SIIF.	Sistema Integrado de Información Financiera.
TOCAF.	Texto Ordenado de Contabilidad y Administración Financiera.
U. E.	Unidad Ejecutora. Responsable de la ejecución de un programa.
UTE.	Usinas Termoeléctricas del Estado.

## NOTAS

---

<sup>1</sup> Una síntesis de este trabajo fue presentada en el Seminario de Contabilidad Pública “ENTE CONTABLE Y SU RELEVANCIA EN EL MANEJO DE LA INFORMACIÓN” organizado por la Contaduría General de la Nación. (20 y 21 de noviembre de 2007, con miras a obtener ciertos acuerdos básicos y previos, a desarrollar una reingeniería del sistema de información contable, que incluyera aspectos patrimoniales.

<sup>2</sup> En cualquier bibliografía especializada puede observarse claramente la evolución de las distintas visiones sobre el fenómeno contable.

<sup>3</sup> El concepto se verá con mayor precisión en los capítulos finales.

<sup>4</sup> Benito López, Bernardino. – *El Concepto de Entidad en Contabilidad Pública*. 1996. Tradicionalmente, ha venido siendo habitual en la doctrina contable que los investigadores dirijan su interés hacia la búsqueda de una definición del resultado empresarial y, en consecuencia, todo el análisis que conlleva la problemática de la entidad contable se ha limitado al ámbito de las empresas de negocios, prestando poca atención a las entidades que forman el sector público no lucrativo. Del mismo modo que en la contabilidad empresarial la entidad o sujeto contable del que se informa suele coincidir con la empresa, en Contabilidad Pública se hace necesario definir un criterio que nos sirva para fijar los límites de la organización de cara a la presentación de los estados financieros, así como el tipo de información que éstos incluyen, máxime considerando la variedad de las actividades de los entes públicos y de las relaciones que es posible establecer entre ellos, es decir, se precisa delimitar la entidad sobre la que se va a informar.

<sup>5</sup> El concepto de entidad en los enfoques teóricos tradicionales. Extractado y adaptado de Benito López, Bernardino, *Op. Cit.* Entre las distintas teorías que se han ocupado del concepto de entidad es frecuente entre los distintos autores destacar los siguientes enfoques: **La teoría del propietario** concibe la organización exclusivamente en los términos de sus propietarios. La entidad sobre la que se informa es entonces la organización tal como la conciben sus propietarios. En este caso, la contabilidad se dirige hacia los accionistas y se redacta de acuerdo con sus preferencias. **La teoría de la entidad**, a diferencia de la anterior, reconoce la existencia de una organización separada totalmente de los propios intereses de los accionistas. La organización se considera con total independencia de la personalidad de sus propietarios, los cuales tendrán la misma importancia que el resto de los interesados en los estados financieros de esa organización. **La teoría del fondo** fue desarrollada reconociendo que las dos anteriores teorías tenían una debilidad inaceptable. La teoría del propietario, por una parte, impedía que el modelo satisficiera los intereses de otros usuarios de la información que también son importantes, mientras que la teoría de la entidad, a pesar de solucionar este problema, introducía el de la dificultad de definir los límites de la unidad a considerar. En consecuencia, se propone que la entidad sobre la que

---

debía informarse era conveniente definirla como fondo y que las organizaciones podrían ser vistas como un fondo o un grupo de fondos. Esto significa que si la organización presenta un conjunto de fondos, los estados financieros de esa organización deberán entonces presentar agregados todos esos fondos constituidos. *Por supuesto, la decisión sobre los fondos a constituir y las áreas que deben cubrir es algo artificial. La teoría del fondo ha sido el fundamento de lo que en la actualidad se conoce como contabilidad de fondos, la cual está profundamente arraigada en los sistemas contables adoptados por las organizaciones sometidas al régimen de la Contabilidad Pública en los países Anglosajones. La teoría del manager es una variante de la teoría del fondo en el sentido de que concibe a la organización, no como un conjunto de fondos, sino como una serie de centros de responsabilidad. Cada uno de estos centros de responsabilidad es controlado por un manager, el cual es responsable de los logros alcanzados por su unidad. De esta forma, los informes financieros presentados por la organización resultan de la agregación de los presentados por cada centro de responsabilidad. Este sistema puede tener fácil aplicación en los organismos públicos, donde la burocracia existente parcela las tareas a realizar de acuerdo con unos patrones bien definidos en función de las líneas de responsabilidad existentes.*

<sup>6</sup> Hendriksen, Eldon. - *Teoría de la contabilidad*. Uthea, México. 1994

<sup>7</sup> *En algunos casos las versiones presentadas no son originales. Fueron resumidas bajo responsabilidad del autor.*

<sup>8</sup> *La expresión Organismos del artículo 220 de la Constitución refiere a: el Poder Judicial, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, la Corte Electoral, el Tribunal de Cuentas, los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados no comerciales ni industriales.*

<sup>9</sup> *El SIIF tenía como objetivo registrar la ejecución financiera y autorizar y efectuar pagos directamente, por medio de transferencias electrónicas de fondos, a las respectivas cuenta bancarias de los acreedores.*