

Tesis

Maestría en Administración Pública

Rendiciones de cuentas consolidadas.

**Una visión global de la situación financiera de la
administración pública municipal entrerriana -
Período 2020-2022**

Maestranda: Cra. Silvana Gisela Valiero

Director: Mg. Néstor Darío Mejías

Cohorte: 2022-2023

INTRODUCCIÓN

La tesis que se desarrolla en los capítulos siguientes analiza la situación financiera de la administración pública municipal de Entre Ríos durante el período 2020-2022. El propósito central de la investigación es explorar cómo podría modificarse el análisis financiero si la pauta renditiva vigente del Tribunal de Cuentas de Entre Ríos (T.C.E.R.), actualmente presentada de manera individual, adoptara un enfoque consolidado que permita observar a la administración municipal como una unidad integral.

El punto de partida de este estudio se encuentra en el esquema renditivo actualmente vigente, el cual exige la presentación de información de manera separada para la Administración Central, los Organismos Descentralizados y las Cajas de Jubilaciones y Pensiones, con variaciones en los requerimientos según cada caso.

Se parte del supuesto de que este modelo de rendición individual dificulta la obtención de una visión integral sobre la percepción e inversión de la renta pública, lo que a su vez obstaculiza la identificación de organismos deficitarios o de organismos que desarrollan funciones ajenas a sus competencias, y, como consecuencia, se limita el alcance del control externo, político y social.

En este marco, la investigación se propone analizar si la adopción de un enfoque renditivo consolidado podría contribuir a superar estas limitaciones y favorecer una evaluación más integral de la gestión financiera municipal. Para ello, se elaborará un Estado Ahorro-Inversión-Financiamiento (E.A.I.F.) para cada rendición individual y, posteriormente, uno consolidado para cada Administración Municipal. Complementariamente, se aplicará el decálogo de reglas de buena salud fiscal, concebido como tablero de control que facilita el diagnóstico de la sostenibilidad financiera.

De este modo, los resultados esperados podrían aportar elementos que favorezcan la mejora de la administración financiera municipal y de la pauta renditiva del Tribunal de Cuentas de Entre Ríos, contribuyendo a una mayor integración contable y al fortalecimiento del control externo, político y social.

PALABRAS CLAVES

Rendición de Cuentas - Municipios – Consolidación

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	2
PALABRAS CLAVES	2
INDICE	3
CAPITULO I - MARCO GENERAL.....	5
A. SITUACIÓN PROBLEMÁTICA OBJETO DE INVESTIGACIÓN CIENTÍCA	5
B. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN	8
C. ANTECEDENTES/ESTADO DEL ARTE SOBRE LA TEMÁTICA A ABORDAR	9
D. BREVE MARCO REFERENCIAL.....	13
CAPITULO II – CUESTIONES METODOLÓGICAS.....	18
A. OBJETIVO GENERAL.....	18
B. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	18
C. HIPOTESIS.....	18
D. METODOLOGÍA	19
CAPITULO III - ANALISIS DE CASOS	22
CASO 1- ADMINISTRACIÓN PÚBLICA MUNICIPAL DE CONCORDIA	22
3.1.0.- INTRODUCCIÓN	22
3.1.1.- E.A.I.F. ADMINISTRACIÓN CENTRAL DEL MUNICIPIO DE CONCORDIA	24
3.1.2.- E.A.I.F. ENTE DESCENTRALIZADO DE OBRAS SANITARIAS (E.D.O.S.) DEL MUNICIPIO DE CONCORDIA	28
3.1.3.- E.A.I.F. INSTITUTO DE VIVIENDAS Y TIERRAS AUTÁRQUICO MUNICIPAL (IN.V.YT.A.M.) DE CONCORDIA.....	37
3.1.4.- EAIF ADMINISTRACIÓN PÚBLICA MUNICIPAL DE CONCORDIA	41
CASO 2- ADMINISTRACIÓN PÚBLICA MUNICIPAL DE GUALEGUAY	48
3.2.0.- INTRODUCCIÓN	48
3.2.1.- E.A.I.F. ADMINISTRACIÓN CENTRAL DEL MUNICIPIO DE GUALEGUAY	50
3.2.2.- E.A.I.F. INSTITUTO DE SEGURIDAD SOCIAL - CAJA DE JUBILACIONES Y PENSIONES DEL MUNICIPIO DE GUALEGUAY.....	58
3.2.3.- EAIF ADMINISTRACIÓN PÚBLICA MUNICIPAL DE GUALEGUAY	63
CAPITULO IV - INDIVIDUAL VS. CONSOLIDADA – PRINCIPALES HALLAZGOS	71
4.1.- CASO ADMINISTRACIÓN PÚBLICA MUNICIPAL DE CONCORDIA.....	71
4.2.- CASO ADMINISTRACIÓN PÚBLICA MUNICIPAL DE GUALEGUAY.	73
4.3.- COMPARATIVO DE HALLAZGOS ENTRE ADMINISTRACIÓN - IMPACTO DE LA PAUTA RENDITIVA	75
4.4.- IDENTIFICACIÓN DE ORGANISMOS DEFICITARIOS.....	75

4.5.- IDENTIFICACIÓN DE FUNCIONES IMPROPIAS	76
CAPITULO V - APLICACIÓN DEL DECÁLOGO DE BUENA SALUD FISCAL	77
5.1.- DECÁLOGO DE BUENA SALUD FINANCIERA DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE CONCORDIA.....	77
5.2.- DECÁLOGO DE BUENA SALUD FINANCIERA DEL ORGANISMO DESCENTRALIZADO DE OBRAS SANITARIAS (E.D.O.S.) DE CONCORDIA	87
5.3.- DECÁLOGO DE BUENA SALUD FINANCIERA DEL INSTITUTO DE VIVIENDAS Y TIERRAS AUTÁRQUICO MUNICIPAL (IN.V.Y.T.A.M.) DE CONCORDIA	92
5.4.- DECÁLOGO DE BUENA SALUD FINANCIERA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA MUNICIPAL DE CONCORDIA.....	97
5.5.- DECÁLOGO DE BUENA SALUD FINANCIERA DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE GUALEGUAY	104
5.6.- DECÁLOGO DE BUENA SALUD FINANCIERA DEL INSTITUTO DE SEGURIDAD SOCIAL DE GUALEGUAY	109
5.7.- DECÁLOGO DE BUENA SALUD FINANCIERA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA MUNICIPAL DE GUALEGUAY	112
5.8.- APLICACIÓN DEL DECÁLOGO DE REGLAS DE BUENA SALUD FISCAL – PRINCIPALES HALLAZGOS.....	118
CAPÍTULO VI – SINTESIS CONCLUSIVA.....	120
BIBLIOGRAFÍA.....	122
NORMATIVA CONSULTADA	127
DOCUMENTOS OFICIALES:.....	131

CAPITULO I - MARCO GENERAL

A. SITUACIÓN PROBLEMÁTICA OBJETO DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA

La Constitución Provincial de Entre Ríos sancionada en el año 1933 crea el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos (TCER), artículo 143º, poniendo a su cargo “...*la aprobación o desaprobación de la percepción e inversión de caudales públicos, hecha por todos los funcionarios y administradores...*”, incluyendo entre otros a los “... *de las Municipalidades...*”.

La primera pauta renditiva o normativa que establece como llevar adelante la rendición de cuentas para Municipios de la Provincia, fue instrumentada en el año 1975 por Acordada Nº 37 requiriéndose a los Intendentes la remisión del estado de ejecución del cálculo de recursos, del presupuesto general de gastos y situación del tesoro, ampliándose la información solicitada en igual sentido mediante posterior Instructivo renditivo aprobado por Resolución Nº 12/1991 TCER.

En el año 1987, ante la existencia y funcionamiento de Cajas Municipales de Jubilaciones y Pensiones (como entidades autárquicas) en la Provincia de Entre Ríos, el TCER deja establecido por Acordada Nº 106 la obligación renditiva de los Presidentes de Directorios o autoridad que haga sus veces, presentar “... *los Estados Contables que reflejen la Situación Patrimonial y el Resultado del Ejercicio...*”, sin efectuarse mención alguna a la ejecución presupuestaria tanto en dicha acordada como en posterior Instructivo renditivo aprobado por Resolución Nº 18/1991 TCER.

Posteriormente, se han ido incorporando a los controles del TCER otros organismos descentralizados y/o autárquicos del ámbito municipal, requiriéndose como documental renditiva:

- Norma de aprobación y ejecución del Presupuesto de Gastos y Cálculo de Recursos, así como Estados de Situación Patrimonial, de Resultados y de Evolución del Patrimonio Neto, previsto para Instituto de Estudios Superiores San Antonio - IDESSA (Acordada Nº 190/1998) y Ente de Promoción de la Producción y el Empleo de Urdinarrain - EPPE, (Acordada Nº 221/2004).
- Estados de Situación Patrimonial, de Resultados y de Evolución del Patrimonio Neto (sin incluir referencia alguna a la ejecución presupuestaria), previsto para: Caja de Ayuda Mutual de Empleados y Obreros Municipales de

San Salvador - CAMPEON (Acordada N° 202/2001); Ente Descentralizado Obras Sanitarias de la Municipalidad de Concordia - E.D.O.S. (Acordada N° 216/2003); Ente Mixto de Turismo de Paraná - EMPATUR (Acordada N° 285/2016) e Instituto de Viviendas y Tierras Autárquico Municipal de Concordia - IN.V.y.T.A.M. (Acordada N° 287/2017).

Además, han ido surgiendo nuevos entes como un proceso de descentralización de servicios públicos en diversos municipios de la Provincia, conformando una compleja estructura organizativa de la Administración Pública Municipal. En la mayoría de los casos, rindiendo cuentas a través del propio Municipio, en cuentas especiales extrapresupuestarias. A modo de ejemplo se cita el Ente Mixto de Victoria Turismo (EMVITUR) de la Municipalidad de Victoria, creado por Ordenanza N° 3.512/2017 como organismo descentralizado, o los entes autárquicos creados por la Municipalidad de Concordia, entre otros: Ente Permanente de Carnaval (Ordenanza N° 35.600/2015) y Ente de Gestión Costanera (Ordenanza N° 36.423/2018).

Esta situación se ha mantenido hasta la actualidad, aún a pesar de haberse asegurado la autonomía *"...institucional, política, administrativa, económica y financiera a todos los municipios entrerrianos..."* (Artículo 231º) en la reforma de la Constitución Provincial en el año 2008. Asimismo, se ha mantenido la competencia del Tribunal de Cuentas de *"... Resolver sobre la percepción e inversión de caudales públicos a cargo de los funcionarios y administradores... de los municipios, mientras éstos no cuenten con sus propios órganos de control"* (artículo 213º).

Según el artículo 112º del Régimen Municipal, Ley N° 10.027 y modificatorias, sancionado en el año 2011, *"...La rendición general de cuentas de la percepción e inversión de la renta municipal, conjuntamente con los balances respectivos y las ordenanzas de presupuesto e impositiva vigentes en el ejercicio, la hará el Presidente Municipal..."* mencionándose en el artículo 113º que dicha rendición *"...deberá comprender una memoria detallada de la administración durante el año anterior, con relación al Estado municipal y si tuviere, de sus organismos descentralizados, autónomos o autárquicos, de las empresas en que participare con o sin capital, sea cual fuere su naturaleza jurídica y todo ente u organismos creados por ordenanza.- Además, deberá contener los estados de ejecución presupuestaria a la fecha de cierre, ...estados contables financieros de los entes mencionados..."*.

Por lo tanto la rendición general antes mencionada comprendería a la administración central municipal, las cajas de jubilaciones y pensiones (entidades autárquicas según el artículo 192º del Régimen Municipal) y demás entidades descentralizadas o autárquicas a las cuales se le haya delegado la prestación de un determinado servicio (artículo 180º del mismo Régimen).

En cuanto a la gestión financiera del Municipio, la cual resultaría la base para la elaboración de cualquier rendición de cuentas, se ha establecido en el citado Régimen (artículo 133º) el dictado de una Ordenanza Municipal que abarcará, principalmente, un inventario general de bienes, el cálculo de recursos y presupuesto de gastos, el movimiento de ingresos y egresos de cada ejercicio. En caso de no dictarse la misma, se ha previsto la aplicación supletoria de la Ley de Administración Financiera, de los Bienes y las Contrataciones del Estado Provincial, Nº 5.140 y modificatorias (artículo 142º del citado Régimen Municipal) con lo cual el registro de las operaciones se llevaría a cabo en los sistemas integrados de presupuestario, fondos y valores, bienes del estado y deuda pública.

En consecuencia, la actual pauta renditiva prevista "*individualmente*" para la Administración Central, Organismos Descentralizados y Cajas de Jubilaciones y Pensiones por parte del Tribunal de Cuentas de Entre Ríos, y con todas las variantes de información solicitada, no permitiría una visión global respecto a la percepción e inversión de la renta de la Administración Pública Municipal no Financiera, como una rendición general o consolidada.

Esta falta de idea de conjunto, de la magnitud y composición de los gastos, conllevaría otros posibles problemas: podríamos encontrar un organismo deficitario, o siguiendo la idea de Makón (1997, página 52), un organismo desplegando funciones impropias (como por ejemplo una caja de jubilaciones comprando obsequios navideños para los activos y pasivos del Municipio).

La situación se complejiza aún más al presentarse Estados Contables de conformidad con las Resoluciones Técnicas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y sin referencia alguna a los registros presupuestarios previstos en la normativa. Como consecuencia de ello encontramos informes de auditorías donde simplemente se analiza la razonabilidad de los datos rendidos al Tribunal de Cuentas, mientras que en otros, además de ello, se puede verificar el cumplimiento de las autorizaciones presupuestarias dadas por el Concejo Deliberante. Esta heterogeneidad incrementa la complejidad de los informes de

auditoría del Tribunal de Cuentas de Entre Ríos, y tal como lo advierte Campos Ríos (2018, página 358), al ser los mismos excesivamente técnicos o poco claros termina dificultando “...el acceso y la comprensión por parte de la ciudadanía, limitando el ejercicio efectivo del control social”.

Las dificultades antes señaladas se mantendrían al llevarse a cabo el control político por parte del Concejo Deliberante (artículo 112º del Régimen Municipal), así como al ejercerse el control ciudadano y democrático, viéndose afectada la transparencia de la gestión pública municipal.

Si bien el problema aún no ha alcanzado niveles significativos que denoten una crisis profunda de la administración, si se visualiza claras posibilidades de agravamiento en el futuro, principalmente ante la existencia de Cajas de Jubilaciones y Pensiones de antigua data donde los gastos motivados por la nómina de pasivos resultan relevantes en relación con los ingresos de la nómina municipal activa.

Los resultados de la presente investigación, de comprobarse la hipótesis, podrían poner en agenda de los Órganos de Control la necesidad de cambio en la pauta renditiva, de individual a consolidada, impulsar modificaciones en las administraciones financieras municipales, integrando la contabilidad presupuestaria de la Municipalidad con la de los organismos descentralizados, promover regímenes de responsabilidad fiscal municipal, entre otros usos.

B. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

Un cambio en la pauta renditiva por parte del Tribunal de Cuentas de Entre Ríos, de individual a consolidada, ¿mejoraría la situación antes descrita?. Para ello, se propone una investigación que permitan dar respuesta a **¿Qué diferencias surgirían del análisis de la información financiera presentada por la administración pública municipal entrerriana si se cambiara la pauta renditiva de individual a consolidada para el período 2020-2022?**

En cuanto a la acepción “*información financiera*” empleada en la presente tesis, la misma “...abarca todo tipo de información...necesaria para demostrar la responsabilidad financiera” (De Marco y Andalle, 2023, página 7), siendo el análisis financiero un instrumento que no sólo se destina a evaluar la solvencia y liquidez,

sino que posibilita a la entidad la rendición de cuentas de los recursos que le son confiados (De Marco y Andalle, 2023, página 8).

C. ANTECEDENTES/ESTADO DEL ARTE SOBRE LA TEMÁTICA A ABORDAR

En una reciente investigación en Colombia se concluyó que resultaba relevante la Consolidación de Estados Financieros dentro del ámbito del Sistema de Contabilidad Pública (PATIÑO JACINTO, RUEDA CESPEDES, & DIAZ GARCIA, 2020, página 152), principalmente al “...proporcionar información para suministrar a las entidades que otorgan financiación importante para los proyectos...” así como “...para realizar control sobre los recursos públicos”. El estudio realizado se contextualiza en un país donde la información contable de las entidades públicas se elabora con tres marcos normativos diferentes: las Entidades de Gobierno utilizan las Normas Internacionales del Sector Público, mientras que las empresas aplican las Normas Internacionales de Información Financiera o un modelo adaptado de ellas, dependiendo si cotizan o no en el mercado de valores o si captan/administran o no ahorro del público.

Similares dificultades han sido señaladas en un trabajo publicado en el año 2021 en España, en el cual se comparó la imagen que ofrecerían las cuentas individuales frente a las consolidadas de la Junta de Andalucía, aplicando para ello un conjunto de indicadores financieros a los datos de la entidad dominante y a los datos consolidados. Román Martínez e Iglesias Granja (2021, página 72) ultiman que el proceso de descentralización “...conlleva la fragmentación de la información contable, que acaba por diluir y disipar el control y la visión global de la actividad económica que se desarrolla...”, por lo cual entienden que la “...administración pública debe presentar estados financieros consolidados, que proporcionen una imagen clara y general de la administración pública y contribuyan a responder a la demanda de responsabilidad financiera y política por parte de los ciudadanos”.

En una publicación del Instituto de Estudios Fiscales del Gobierno de España, Pérez Pérez (2010, página 143), relata los avances que se han llevado a cabo en “...el proceso de mejora y modernización de la contabilidad pública y de avance en materia de consolidación...”, destacando como objetivo “...la elaboración de una Cuenta Única consolidada que integre las cuentas de todas las entidades del sector

público estatal...”. Conforme dicho escrito, el Tribunal de Cuentas ha manifestado que la misma ofrece “...mejor información sobre el endeudamiento del sector público estatal en su conjunto y sobre el tamaño, crecimiento e impacto socio-económico de la actividad del mismo y, en relación con los servicios públicos encomendados, permite una visión global de los mismos y suministra una mejor información acerca de la capacidad económica del sector para la prestación de aquéllos...”.

Asimismo, en dicho país y como lo señala López (2014, página 89) se ha dado *“...la aprobación en julio de 2013 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas en el ámbito del sector Público, de aplicación obligatoria en el sector público estatal a partir de 1 de enero de 2014, supone un nuevo e importante paso en el proceso de modernización y normalización de la Contabilidad Pública...”*. En dicho trabajo se describió las principales características de dichas normas, tratando entre otros aspectos, su relación con la gestión de información. En tal sentido, y remitiendo a diversos autores, se manifiesta que la consolidación tiene como objetivo permitir una visión de conjunto y con ello, mejorar el proceso de toma de decisiones (políticas y de gestión) y fortalecer la rendición de cuentas (Lopez, 2014, página 99).

A nivel nacional, los estudios encontrados se relacionan con el régimen de responsabilidad fiscal y con la aplicación de reglas de buena salud financiera.

En el primer caso, Mañanet (2022, página 96) se ha propuesto encontrar las mejores prácticas de control gubernamental que aporten una respuesta técnica al control del régimen de Responsabilidad Fiscal en Mendoza. En lo que refiere al proyecto de investigación propuesto, el autor citado ha identificado los siguientes riesgos asociados a las reglas fiscales: *“Que no se cumpla con los principios del presupuesto público (universalidad, unidad, programación, equilibrio, transparencia)”* y *“Que los fondos del organismo auditado no consoliden en el presupuesto general o no estén sometidos a las reglas generales de ejecución presupuestaria”* (Mañanet, 2022, página 78). En similar sentido menciona *“Que existan gastos que no consoliden en el presupuesto general o no estén sometidos a las reglas generales de ejecución presupuestaria”* (Mañanet, 2022, página 86). Concluye el autor (Mañanet, 2022, página 96) que *“El control de la LRF, sirve al auditor al momento de su dictamen, en la opinión financiera... Se presenta la transparencia en la gestión fiscal como el principal instrumento para el control*

social.”

En el segundo caso, De Marco y Andalle (2023, página 1) se han planteado como objetivo “...evaluar la utilidad de instrumentos estratégicos de la información presupuestaria como lo es la cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento y los ratios o indicadores que surgen de relacionar los diferentes términos de dicha ecuación”, todo ello de la Administración Pública Nacional. Siguiendo a Las Heras (2018, página 191 y 192), los investigadores llevan a cabo la aplicación del decálogo de reglas de buena salud fiscal a la cuenta ahorro-inversión-financiamiento, entendiendo que el mismo conforma un “...tablero de control de ágil lectura que permite un rápido diagnóstico para entender la salud financiera de una jurisdicción y en donde profundizar de ser necesario” (De Marco y Andalle, 2023, página 1).

En cuanto a las reglas, se distinguen las necesarias o fundamentales, que “...confieren sustentabilidad y sostenibilidad a los cuadros financieros públicos...” (De Marco y Andalle, 2023, página 17) de las suficientes o complementarias, que pretenden destacar “...la calidad del gobierno y las relaciones prudentes de financiamiento en el mercado...” (Las Heras, 2018, página 192). A saber:

- I- “...Reglas necesarias o fundamentales:
 - 1. Los recursos corrientes -siempre- deben ser superiores a las erogaciones corrientes sin intereses.
 - 2. Los recursos corrientes -siempre- deben ser superiores a las erogaciones corrientes incluyendo intereses, obteniendo ahorro (resultado económico positivo).
- II- Reglas Suficientes o complementarias:
 - 3. Las erogaciones de capital, fundamentalmente obras públicas, seleccionadas con criterios de rentabilidad social y económica, deben ser financiadas en el siguiente orden:
 - i. Endeudamiento a largo plazo (reparto intergeneracional),
 - ii. Ahorro cuenta corriente (sacrificio de la generación presente), y
 - iii. Recursos de capital (que el estado no se descapitalice).
 - 4. Las erogaciones de capital, siguiendo criterios de desarrollo económico, deberían representar alrededor de entre un 10 % a un 15% del total de erogaciones (corrientes (+) más de capital).
 - 5. No siempre un resultado financiero negativo es malo.

6. *Si el Resultado Económico debe ser siempre positivo, por cierto, debe representar un porcentaje positivo sobre el PBI.*
7. *Fuentes financieras destinadas exclusivamente a erogaciones de capital y a cancelación de deuda.*
8. *La deuda pública debe ser tomada a una tasa de interés “razonable”.*
9. *El total de servicios de la deuda no debe exceder 15 % del total de recursos corrientes netos.*
10. *El presupuesto debe mostrar la ligazón monetaria con la producción pública.”*

(De Marco y Andalle, 2023, página 17)

En particular, en cuanto a las reglas complementarias, los investigadores al aplicar las mismas a la Administración Pública Nacional concluyen que “...no todos los indicadores del decálogo pueden deducirse con su análisis, pero con los datos que contiene es posible hacerse una buena idea del estado de situación fiscal. Para profundizar esto, debemos recurrir a información complementaria...” (De Marco y Andalle, 2023, página 33).

A nivel nacional (Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires, 2001, página 19-20) se ha tomado conocimiento de diversidad de organismos de control de las cuentas municipales que surgen tanto de las constituciones provinciales como leyes provinciales: Tribunales de Cuentas Provinciales, Tribunales de Cuentas Provinciales cuando el municipio no cuente con organismo de contralor y Tribunales Municipales. Además, algunas Provincias cuentan con Regímenes Fiscal Municipal (como ser Buenos Aires, Tierra del Fuego, entre otras¹), los cuales podrían establecer criterios presupuestarios, contables, entre otras, que condicionen las pautas de las rendiciones de cuentas.

Sin embargo, de la búsqueda en revistas académicas, particularmente en “*Documentos y Aportes*” de la Universidad Nacional del Litoral, así como en los buscadores web (google académico, SciELO.org, Redalyc, entre otros), no se ha relevado mayores estudios que los ya mencionados.

Por lo tanto, no habiéndose indagado aún en las consecuencias de la rendición consolidada de la administración pública municipal, y al comprobarse la

¹ <https://www.responsabilidadfiscal.gob.ar/responsabilidad-fiscal-en-municipios/>

hipótesis planteada, el presente trabajo podría poner en agenda la modificación de las pautas renditivas del Tribunal de Cuentas de la Provincia y de Órganos de Control Externo, e incluso, porque no, impulsar Regímenes Fiscales Municipales.

D. BREVE MARCO REFERENCIAL

Ivanegas (2016, página 58) al citar las condiciones plasmadas en la Declaración Asunción de 2009 para que el proceso de rendición de cuentas funcione de manera óptima, menciona los “*liderazgos*” de las entidades fiscalizadores superiores (EFS). Dichas EFS deberían “*...constituirse en promotores de los principios, sistemas, mejores prácticas y mecanismos eficientes de rendición de cuentas y ser vigilantes junto con el gobierno, otras agencias y la sociedad civil, de su buen funcionamiento y mejora continua... en procura del buen gobierno...*”.

El Tribunal de Cuentas de Entre Ríos, desde el punto de vista del diseño institucional se identifica con el modelo italiano y español, los cuales “*...tienen como competencia común un diseño orientado fundamentalmente al control formal - legal, y al de regularidad (financiero -contable)*” (Groisman y Lerner, 2.000, página 2).

Según Alé (2010, página 260), la rendición de cuentas financiera “*...tiene por finalidad confrontar las previsiones con las realizaciones o con los objetivos conseguidos y,..., sirven para dar razón de cómo se ha ejecutado el presupuesto, revistiendo, por ello una particular importancia en las relaciones entre los órganos ejecutivos y deliberativos.*” En similar sentido lo ha tratado Burneo Seminario (2007, página 65), al relacionar la rendición de cuentas con la obligación de responder ante la responsabilidad conferida.

Rezzoagli (2010, página 16) menciona que “*...el control de las finanzas públicas, el acceso a la información gubernamental y la transparencia en la gestión administrativa como elementos o aspectos integrantes del proceso de rendición de cuentas por parte de los servidores públicos son, sin lugar a dudas, la columna vertebral sobre las que se sustentan las modernas democracias*” (Rezzoagli, 2010, página 16).

En similar sentido, los autores ya citados Groisman y Lerner (2.000, página 19) al analizar la responsabilización de los controles clásicos o tradicionales entienden que “*las condiciones determinantes de la rendición de cuentas están relacionadas con las características del sistema político, en particular con la*

transparencia de los actos públicos y la cultura política. Si estas condiciones son satisfechas, aun con la existencia de mecanismos tradicionales de control, la responsabilización es factible...”.

Oszlak (2003, página 17) entre sus reflexiones menciona que “...los sistemas de información suelen ser el talón de Aquiles de la responsabilización. Si no se dispone de los datos necesarios para establecer distancia entre las metas que deben cumplirse y los efectos conseguidos, resultará imposible que funcione un proceso transparente y objetivo de rendición de cuentas.”

En tal sentido, Hintze et al (2020, página 10) mencionan como propósitos de un sistema de administración financiera, proporcionar “...a todas las instituciones estatales un único lenguaje y sistema para traducir sus planes en el instrumento de asignación de recursos que es el presupuesto público, cómo se registra y controla esto mediante un único sistema de contabilidad pública”. Además, agregan que permite “...Consolidar todos los presupuestos institucionales en un único presupuesto público y proporcionar este resultado a los decisores políticos y representantes de la sociedad...”, y con ello, permitir “controlar, también consolidadamente, su ejecución”.

Del análisis efectuado por Makón (1997, página 55) a la Ley de Administración Financiera y los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, N° 24.156, surgen dos conceptos básicos presentes en la misma: por un lado la necesaria interrelación entre cada uno de los sistemas que lo conforman (Presupuesto, Contabilidad, Contrataciones, Administración de Bienes, Tesorería y Crédito Público) y por otro lados, el criterio de “centralización normativa y descentralización operativa”.

La Oficina Nacional de Presupuesto en el manual “El Sistema Presupuestario en la Administración Nacional de la República Argentina” (página 29) trata el principio de “unidad” que “...refiere a la forma del presupuesto y a que todas las entradas y salidas se incluyan en el documento presupuestario (unidad de documento). De ese modo se permite tener un panorama de conjunto de las operaciones financieras, ya que si se tiene un presupuesto fragmentado no se puede tener idea del conjunto, de la magnitud y composición de los recursos y gastos públicos...”.

Retomando a la Ley Nacional Administración Financiera y los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, N° 24.156, esta ha normado dentro de la

sección I “Del sistema presupuestario” y bajo el capítulo IV título “*Del presupuesto consolidado del sector público nacional*”, la responsabilidad de la Oficina Nacional de Presupuesto de preparar “...*anualmente el presupuesto consolidado del sector público...*” (artículo 55º).

Respecto a algunos objetivos que pueden lograrse con la consolidación Díaz y Rodríguez (2000, página 952-953) señalan: “*Facilitar el control legal y político y, a su vez, potenciar la democracia. - Mejoraría la información financiera del “grupo público”. - Instaurar una política y una cultura de gestión del grupo. - La consolidación facilitará realizar comparaciones en el tiempo para la propia entidad y en el espacio entre distintas entidades, sobre la base de ratios homogéneos, con independencia de los distintos modos de gestión adoptados.*”

El Decreto Nacional Nº 1.361/94, reglamentario de la Ley Nº 24.156, en su artículo 87º establece que la Contaduría General de la Nación producirá como mínimo, entre otros estados contables financieros, el Estado de Ejecución presupuestaria de recursos y gastos de la Administración Nacional, así como la Cuenta de Ahorro - Inversión - Financiamiento (cuenta AIF) de la Administración Nacional.

La Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública (ASAP) en su página WEB define a la dicha cuenta AIF como “...*un estado financiero - contable, difundido en nuestro país a partir de la Reforma de la Administración Financiera Gubernamental implementada en 1992, para medir los resultados económicos y financieros del Presupuesto...*” cuyo uso permite “...*una visión integral e integrada de la gestión pública, que permite analizar la estructura de los recursos y gastos*”.

Las Heras (2009, página 119) menciona que “*Un Estado Ahorro Inversión Financiamiento (EAIF), a manera de un tablero de comando, permite en un primer golpe de vista analizar la situación financiera exponiendo los macro equilibrios y desequilibrios del conjunto de recursos y gastos estatales...*” agregando luego que “...*EAIF permite una visión fiscal y monetaria global...*”. En cuanto al análisis posterior, como sería la rendición de cuentas, expresa que “...*pueden hacerse en la ejecución del presupuesto integrado con el sistema contable*”.

Asensio (2009, página 82) al comentar respecto a la Ley Nº 25.152 Ley de Administración de los Recursos Públicos (señalada como Ley de Convertibilidad Fiscal y Ley de Solvencia Fiscal) sancionada en 1999, menciona que se ratifica el

“...principio presupuestario de unidad en tanto establece que el Presupuesto Nacional debe contener todos los gastos a financiar por recursos públicos...”. Además, agrega que se establecieron reglas de transparencia tanto “...de información financiera como de índole física producida en el ámbito de la Administración Nacional, a la que se le otorgaba “carácter público” y de “libre acceso” para cualquier institución o persona interesada en conocerla...”

Dicho autor, (Asensio, 2009, página 87), al tratar el Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal instruido por Ley 25.917 en el año 2004, expone que *“...se reitera la vigencia de los principios de universalidad y unidad en materia presupuestaria...”*.

En el marco del artículo 4º de esta última Ley, en el año 2016, el Foro Permanente de Direcciones de Presupuesto y Finanzas de la República Argentina en el año 2016 aprobó el nuevo el Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Municipal definiendo como propósito de la Cuenta Ahorro - Inversión - Financiamiento *“...ordenar las cuentas públicas de modo de permitir su análisis económico”*. A nivel provincial el mismo sólo cuenta con la recomendación del Ministerio de Economía, Hacienda y Finanzas.

La relevancia del Presupuesto ha sido mencionada en un informe del Procurador General de la Provincia de Entre Ríos, en virtud de un recurso de Inconstitucionalidad planteado ante una sentencia del Tribunal de Cuentas (Kramer, 2014), quien ha manifestado que *“... en un Estado de Derecho los bienes públicos como tales, deben estar regidos por el presupuesto y su disposición no puede depender del arbitrio o voluntad del funcionario, sino que siempre deben ser reglados porque éste es el reaseguro del ciudadano que ha cedido la representación en virtud del consenso republicano.”*

Tal como lo señala Las Heras (2018, página 585) *“...es indudable la importancia del presupuesto como instrumento de gestión financiera siendo imprescindible conocer cómo se ejecutan gastos y recursos. Presupuesto y contabilidad se convierten así en ejes íntimamente relacionados para confrontar la información de eventos a ocurrir (ex - ante) con las transacciones cuando éstas ocurren efectivamente (o ex post). Su cotejo es indispensable para conocer resultados, determinar desvíos y asignar responsabilidades en todo proceso decisional...”* agregando luego (página 590) que *“...la expresión de la ejecución presupuestaria, bajo la estructura de un EAIF, permite establecer las relaciones*

entre ambos sistemas". En similar sentido Hintze (2001, página 43) señala que, para que el control pueda relacionarse con la planificación, resulta indispensable no sólo "...haber planificado sino, también, que el enfoque del control sea compatible con el que se haya empleado en la planificación."

CAPITULO II – CUESTIONES METODOLÓGICAS

A. OBJETIVO GENERAL

Explorar cómo la modificación de la pauta renditiva del Tribunal de Cuentas, de individual a consolidada, influye en el análisis de la situación financiera de la administración pública municipal entrerriana - como unidad o conjunto - para período de 2020 a 2022 y si dicho cambio permite advertir la existencia de organismos deficitarios o desplegando funciones impropias.

B. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 1.- Comparar las ejecuciones presupuestarias rendida al Tribunal de Cuentas de Entre Ríos de los años 2020 a 2022 de la administración pública municipal en forma consolidada y en forma individual a partir del empleo del Esquema Ahorro - Inversión - Financiamiento.
- 2.- Analizar los Esquemas Ahorro - Inversión - Financiamiento de los años 2020 a 2022 de la administración pública municipal en forma consolidada y en forma individual, empleando para ello el decálogo de reglas de buena salud fiscal.
- 3.- Identificar las diferencias y posibles distorsiones, como ser la existencia de organismos deficitarios o desplegando funciones impropias, que se presentarían ante rendiciones de cuentas consolidadas e individuales de la administración pública municipal para los períodos 2020 a 2022.

C. HIPOTESIS

La actual pauta renditiva establecida por el Tribunal de Cuentas para la administración municipal no permite analizar la situación financiera de la misma como una unidad o conjunto. En este contexto se dificulta advertir la existencia organismo deficitario o desplegando funciones impropias en el desarrollo de las tareas de control externo del Tribunal de Cuentas, replicándose dichas dificultades al momento de llevar a cabo el control político por parte del Concejo Deliberante y el control social por parte de la ciudadanía local.

D. METODOLOGÍA

A los fines de testear la hipótesis se propone un estudio no experimental exploratorio de la temática de interés, empleado una estrategia cualitativa sobre la base de estudio de casos. Se procura un detallado examen de dos administraciones municipales dentro del contexto real de las rendiciones de cuentas presentadas al Tribunal de Cuentas de Entre Ríos.

En otras palabras, para abordar la situación problemática planteada, se plantea el análisis de la información financiera presentada al Tribunal de Cuentas de Entre Ríos por dos administraciones públicas municipales bajo la actual pauta renditiva individual, y el estudio de la misma si se consolidara en una rendición general, esto último como posible solución al problema.

Para ello se proyecta observar los procesos de auditoría financiera llevados a cabo por dicho Órgano de Control Externo ante la presentación de las rendiciones individuales por parte de las administraciones públicas municipales para los períodos 2020-2022, procurando con ello captar datos empíricos que permitan validar o refutar la hipótesis planteada.

Además, se plantea el relevamiento de información financiera ejecutada y análisis de los documentos presentados en las rendiciones de cuentas antes mencionadas. A diferencia de los casos mencionados en el título "*Antecedentes/Estado del Arte*", la presente investigación considerará en particular el empleo Esquema Ahorro - Inversión - Financiamiento previsto para la rendición de la Cuenta de Inversión a nivel Nacional en la Ley de Administración Financiera y Control (Ley Nacional N° 24.156 y modificatorias) y por las Provincias y Municipios adheridos al actual Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal y Buenas Prácticas de Gobierno (Ley Nacional N° 25.917 y modificatorias). Asimismo, se menciona que dicho Esquema Ahorro - Inversión - Financiamiento se expone en el Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Municipal aprobado por parte del Foro Permanente de Direcciones de Presupuestos y Finanzas de la República Argentina, el cual se propone utilizar para estandarizar la información, procurando con ello la uniformidad, claridad, consistencia y comparabilidad de los datos.

Para el análisis de la situación financiera se planea la elaboración del Esquema Ahorro - Inversión - Financiamiento (Esquema AIF), estado financiero contable que permite medir los resultados económicos y financieros de la gestión

municipal, considerando el criterio de base percibido para recursos y base devengado para gastos. Dicho Esquema AIF se confeccionará para cada rendición individual y posteriormente se consolidará por administración pública municipal.

Para el análisis de las cuentas Ahorro-Inversión-Financiamiento, individuales y consolidadas, se propone en primer lugar efectuar una comparación vertical, analizando los datos por ejercicio económico, como una comparación horizontal analizando las variaciones entre los distintos ejercicios financieros para identificar cambios importantes.

Posteriormente, se ha planificado y desarrollado el análisis de los Esquemas AIF, aplicando el decálogo de reglas de buena salud fiscal, siguiendo a Las Heras (2018, página 191 y 192) y a los investigadores De Marco y Andalle (2023, página 17).

En cuanto a la determinación de las unidades de análisis, se propone un diseño de tipo holístico que examine la situación financiera de la administración pública municipal buscando comprender en los dos casos seleccionados en su totalidad, considerando todos los aspectos relevantes y su contexto. Si bien, la selección ideal sería una Administración Pública Municipal que posea organismos descentralizados y caja de jubilación y pensión propia, como dicha situación no se presenta en un único caso se propone como unidad de análisis las siguientes:

- Administración Pública Municipal de Concordia, no sólo por la relevancia económica propia del Municipio, sino también por contar con dos organismos descentralizados, entre otros, de significativa envergadura: Ente Descentralizado Obras Sanitarias de la Municipalidad de Concordia - E.D.O.S. (Acordada N.º 216/2003) e Instituto de Viviendas y Tierras Autárquico Municipal de Concordia - I.N.V.y.T.A.M. (Acordada N.º 287/2017).

- Administración Pública Municipal de Guleguay, al igual que el caso anterior, por la relevancia económica propia del Municipio, así como por la Caja de Jubilación y Pensión propia de antigua data, y por tanto, significativa liquidaciones de pasividades y pensiones.

El diseño de caso múltiple se ha considerado el más apropiado ya que interesa a esta investigación el fenómeno de la consolidación en la diversidad de situaciones: municipios con organismos descentralizados y municipios con cajas de jubilaciones y pensiones propias.

En cuanto a las consideraciones de hechos inesperados, se podría presentar dificultades al momento de llevar a cabo la estandarización de la información financiera y/o elaboración de los Esquemas Ahorro- Inversión- Financiamiento. A los fines que esta situación no afecte el desarrollo de la investigación se podría llevar a cabo entrevistas no estructuradas con las autoridades del Municipio y/o ente municipal a fin de acceder a mayor información financiera y/u obtener las aclaraciones de las mismas.

Para el análisis de datos, y considerando que se trata casos múltiples se analizará por separado cada caso individualmente (análisis por dentro) y después los dos casos son chequeados en los elementos comunes y únicos (análisis cruzados).

Como propósito de la presente investigación se plantea explorar las diferencias que surgirían al cambiar la presentación de la información financiera de la administración pública municipal entrerriana de individual a consolidada en las rendiciones de cuentas del período de 2020 a 2022, de forma tal que permita refutar (o no) la hipótesis planteada.

CAPITULO III - ANALISIS DE CASOS

CASO 1- ADMINISTRACIÓN PÚBLICA MUNICIPAL DE CONCORDIA

3.1.0.- INTRODUCCIÓN

Concordia fue fundada el 29 de noviembre de 1831² y se encuentra ubicada en el noreste de la provincia de Entre Ríos, a orillas del río Uruguay. Es cabecera del Departamento Concordia y cuenta con una población de 180.325 habitantes, según datos del I.N.D.E.C. correspondientes al año 2023.

Entre otros organismos municipales creados por el Concejo Deliberante de Concordia, se encuentra, el Ente Descentralizado Obras Sanitarias (E.D.O.S.) fundado por Ordenanza N.º 21.846 sancionada el 20 de Septiembre de 1984 y el Instituto de Viviendas y Tierras Autárquico Municipal (I.N.V.Y.T.A.M.) instaurado por Ordenanza N.º 35.704 sancionada el 13 de mayo de 2016.

En cumplimiento con la pauta renditiva establecida por el Tribunal de Cuentas de la Provincia mediante Acordada N° 37 del año 1975, posteriormente ampliada por Resolución N° 12/1991 T.C.E.R., el Municipio de Concordia ha presentado las Rendiciones de Cuentas N.º 409/2020; 451/2021 y 255/2022, muestra determinada para la presente tesis. De dichas presentaciones se ha procedido a relevar la información financiera incluida en las mismas, las cuales refieren exclusivamente a la administración central del Municipio de Concordia.

En lo que respecta a los organismos descentralizados municipales, el Ente Descentralizado de Obras Sanitarias de la Municipalidad de Concordia (E.D.O.S.) presenta su rendición de cuentas conforme a lo dispuesto por la Acordada N.º 216/2003 del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos. En el marco de la presente investigación, fueron objeto de análisis las Rendiciones de Cuentas N.º 424/2020, 459/2021 y 217/2022.

Por su parte, el Instituto de Viviendas y Tierras Autárquico Municipal de Concordia (I.N.V.Y.T.A.M.) ha cumplido con lo establecido en la Acordada N.º

² <https://www.argentina.gob.ar/entre-rios/concordia>

287/2017 T.C.E.R., presentando las Rendiciones de Cuentas N.º 489/2020, 514/2021 y 520/2022, las cuales también forman parte del análisis realizado en esta tesis.

En el caso de la Administración Central, el Municipio rinde, entre otra documentación, el Estado de Ejecución Presupuestaria de Recursos y Gastos, los Estados de Saldos al cierre del ejercicio y el Estado para la Determinación del Resultado del ejercicio.

Toda esta información se elabora en base al plan de cuentas presupuestarias y contables adoptado por el propio Municipio según usos y costumbres, el cual difiere del Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Municipal, especialmente en lo que respecta a la presentación de la Esquema Ahorro-Inversión-Financiamiento (A.I.F.), Estado que no es incorporado en las rendiciones de cuentas ni se encuentra publicado en la página WEB del Municipio³.

Similar situación a la planteada anteriormente para el Municipio de Concordia se presenta para los organismos descentralizados del mismo (E.D.O.S. e IN.V.Y.T.A.M.), los cuales han presentado Estado de Situación Patrimonial, Estado de Resultados, Estado de Origen y Aplicación de Fondos y, en el caso del E.D.O.S., un Cuadro Comparativo Analítico Ingresos Presupuestados - Recaudación.

Toda esta documentación ha sido elaborada sin considerar las pautas del Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Municipal ni el Esquema A.I.F. ya referenciado, al igual que lo ocurrido para el caso del Municipio.

Por lo tanto, para poder responder a la pregunta de investigación (¿Qué diferencias surgirían del análisis de la información financiera presentada por la administración pública municipal entrerriana si se cambiara la pauta renditiva de individual a consolidada para el período 2020-2022?), resulta necesario, en primer lugar, homogeneizar dicha información.

Para ello, se ha previsto emplear el Esquema Ahorro-Inversión-Financiamiento (E.A.I.F.), de acuerdo con el Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Municipal. En este sentido Las Heras (2018, página 192) sostiene que *“...deberían difundirse, en todos los niveles de gobierno (inclusive los municipales, muy alejados del uso de la herramienta), las cuentas*

³ Consulta efectuada el día 01/05/2025 en el link: <https://www.concordia.gob.ar/>

públicas dentro del esquema EAIF por sobre el fárrago de abundante e inentendible información que confunde no solo a los neófitos sino a los propios expertos.”

Por lo antes expuesto, a continuación se procederá en primer lugar a elaborar los Estados E.A.I.F. individuales para el Municipio de Concordia, Ente Descentralizado de Obras Sanitarias e Instituto de Viviendas y Tierras Autárquico Municipal de Concordia, considerando la información financiera contenida en las rendiciones de cuentas de los ejercicios 2020, 2021 y 2022.

3.1.1.- E.A.I.F. ADMINISTRACIÓN CENTRAL DEL MUNICIPIO DE CONCORDIA

En el caso particular de la Administración Central del Municipio de Concordia, se han considerado algunas situaciones específicas que se detallan a continuación.

El Estado de Ejecución Presupuestaria de Recursos y Gastos fue relevante de las Rendiciones de Cuentas de los años 2020, 2021 y 2022 para extraer información necesaria para la elaboración de los datos, principalmente para las partidas ubicadas por encima de la línea (es decir, hasta el ítem XIII: Resultado Financiero antes de Contribuciones).

Durante el proceso de homogeneización de la información, se presentaron ciertos inconvenientes. Por ejemplo, el Municipio define una partida de gastos como “*Presupuesto Participativo*”, sin discriminar qué porción corresponde a gastos corrientes y cuál a gastos de capital. Ante la falta de dicha desagregación, se ha optado por considerar este gasto como gasto de capital, más precisamente como inversión real directa. Esta decisión se fundamenta en que el presupuesto participativo, en general, se orienta a inversiones de capital, como infraestructura y servicios comunitarios (Cabannes, 2022, página 113).

En cuanto a los recursos registrados por el Municipio bajo las denominaciones “*Traslado Saldos Afectados al Inicio*” y “*Superávit Ejercicios Anteriores*”, se ha entendido que no corresponden a recursos del ejercicio en curso, por lo que se han expuesto por debajo de la línea, al analizar las fuentes y aplicaciones financieras.

Respecto a los gastos, se aclara que del Estado de Ejecución Presupuestaria de Gastos se ha podido extraer la información relativa al “*Endeudamiento Público e Incremento de Otros Pasivos*”, determinada por la diferencia entre lo devengado y lo

pagado, así como la “*Amortización de la Deuda*”, que se incluyó por debajo de la línea como “*Aplicación Financiera*”.

El Estado de Determinación del Resultado del Ejercicio fue la fuente principal para completar los datos por debajo de la línea. En este sentido, se consideraron las “*Disponibilidades e Inversiones Transitorias*” (Punto 5 del mencionado estado), así como las “*Cuentas Extrapresupuestarias*” (Punto 2), que incluyen Fondos de Terceros y Especiales. En ambos casos, los saldos al inicio del ejercicio fueron clasificados como “*Disminución de la Inversión Financiera*”, y los del cierre como “*Inversión Financiera*”. Asimismo, los “*Ajustes de Disponibilidades de Ejercicios Anteriores*” (Nota 4) se incorporaron como parte de la “*Disminución de la Inversión Financiera*”.

Por su parte, del Estado de Saldos se consideraron los pagos de “*Residuos Pasivos*” como “*Amortización de Deuda y Otros Pasivos*”.

Con vistas a una futura consolidación con los Organismos Descentralizados (E.D.O.S. e IN.V.Y.T.A.M.), a medida que se elaboraba el Estado Ahorro-Inversión-Financiamiento (E.A.I.F.), se procuró identificar las transferencias que, desde la Administración Central del Municipio de Concordia, se efectuaron hacia dichos organismos, y viceversa, durante los ejercicios 2020, 2021 y 2022.

Del análisis de la información financiera rendida por el Municipio, así como de los informes de auditoría relevados, se desprende que únicamente se ha identificado la existencia de transferencias efectuadas por la Administración Central hacia los organismos descentralizados. No se han verificado, en el período analizado, registros de transferencias en sentido inverso.

Además, resulta necesario aclarar que todo criterio adoptado en la contabilidad del Municipio - base para la elaboración de las rendiciones de cuentas tomadas en la muestra - será replicado en la confección del Estado AIF correspondiente a la presente investigación. Por ejemplo, las Auditorías realizadas al Municipio de Concordia - para el ejercicio 2020, 2021 y 2022 - observaron la existencia de numerosas cuentas especiales que deberían regularizarse al cierre del ejercicio mediante su incorporación al presupuesto de ingresos y gastos. Al no haberse efectuado dicha regularización, estos movimientos se exponen en el Estado AIF como partidas “*debajo de la línea*”.

Como resultado del relevamiento y análisis de la información financiera para la presente investigación, se obtuvo la siguiente situación individual de la Administración Central de Concordia:

ADMINISTRACIÓN CENTRAL - CONCORDIA	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
I) INGRESOS CORRIENTES	3.618.191.028	5.742.577.046	10.061.792.666
Ingresos Tributarios	3.249.895.843	5.150.789.356	9.240.589.639
Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social	-	-	-
Ingresos no Tributarios	294.056.653	365.483.085	513.400.376
Ventas de Bienes y Servicios	-	-	-
Rentas de la Propiedad	53.473.531	159.556.724	279.627.875
Transferencias Corrientes	20.765.000	66.747.881	28.174.776
Superávit Operativo Empresas Públicas	-	-	-
II) GASTOS CORRIENTES	3.141.561.032	4.599.792.860	8.291.257.376
Gastos de Consumo	2.897.358.356	4.201.162.013	7.505.937.060
Intereses y Otras Rentas de la Propiedad	29.945.584	18.681.709	25.977.509
Intereses (*)	29.945.584	18.681.709	25.977.509
Prestaciones de la Seguridad Social	-	-	-
Impuestos Directos	-	-	-
Otras Perdidas	-	-	-
Transferencias Corrientes	214.257.093	379.949.138	759.342.808
Déficit Operativo Empresas Públicas	-	-	-
III) RESULT. ECON.: AHORRO/DESAHORRO (I-II)	476.629.996	1.142.784.186	1.770.535.290
IV) RECURSOS DE CAPITAL	10.924.266	280.228.391	187.848.423
Recursos Propios de Capital	-	-	-
Transferencias de Capital	10.924.266	280.228.391	187.848.423
Disminución de la Inversión Financiera	-	-	-
V) GASTOS DE CAPITAL	190.398.513	681.707.924	1.450.520.353
Inversión Real Directa	165.192.317	629.210.295	1.357.255.592
Transferencias de Capital	22.706.196	48.797.628	88.614.761
Inversión Financiera	2.500.000	3.700.000	4.650.000
VI) TOTAL RECURSOS (I+IV)	3.629.115.294	6.022.805.438	10.249.641.089
VII) TOTAL GASTOS (II+V)	3.331.959.545	5.281.500.784	9.741.777.730
VIII) TOTAL GASTOS PRIMARIOS (VII - Intereses(*))	3.302.013.962	5.262.819.074	9.715.800.221
IX) RESULTADO FINANCIERO ANTES DE CONTRIBUCIONES (VI-VII)	297.155.748	741.304.654	507.863.360
X) CONTRIBUCIONES FIGURATIVAS	-	-	-
XI) GASTOS FIGURATIVOS	-	-	-
XII) RESULTADO PRIMARIO (VI-VIII+XI)	327.101.332	759.986.363	-
XIII) RESULTADO FINANCIERO (IX+X-XI)	297.155.748	741.304.654	507.863.360
XIV) FUENTES FINANCIERAS	506.374.284	871.307.727	1.616.706.811
Disminución de la Inversión Financiera	382.118.510	687.721.286	1.453.708.945
Endeudamiento Público e Incremento de otros Pasivos	124.255.774	183.586.441	162.997.867
Contribuciones Figurativas para Aplicaciones Financieras	-	-	-
XV) APLICACIONES FINANCIERAS	803.530.032	1.612.636.255	2.124.570.171
Inversión Financiera	691.697.908	1.461.098.870	1.906.196.722
Amortización de Deudas y Disminución de otros Pasivos	111.832.125	151.537.386	218.373.449
Gastos Figurativos para Aplicaciones Financieras	-	-	-
RESULTADO TOTAL	-	- 23.874	-

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 409/2020; 451/2021 y 255/2022 del TCER.

Si bien, por definición, el Estado Ahorro-Inversión-Financiamiento (E.A.I.F.) debe arrojar un resultado final nulo o igual a cero (Ministerio del Interior, Obras Públicas y Vivienda, s.f., página 25), en el ejercicio 2021 se registró una diferencia negativa de \$23.874. Este desvío, poco significativo en relación con el total de gastos ejecutados, podría atribuirse a errores de redondeo, de clasificación o a ajustes derivados de la reconstrucción del estado a partir de información proveniente de diversas fuentes (estados contables, notas y anexos).

Para disminuir el riesgo de errores en la confección de tales Estados, se ha analizado los informes de auditoría efectuados por el Tribunal de Cuentas de la Provincia, obrantes en las Rendiciones de Cuentas de los años bajo análisis. Para ello se ha prestado especial atención a la determinación del resultado del ejercicio.

En el caso del Municipio, la Acordada N.º 62/79 T.C.E.R. (la cual ha sido derogada posteriormente por Acordada N.º 65/79 T.C.E.R.) había aprobado un Reglamento de Contabilidad y Disposiciones de Administración para las Municipalidades de la Provincia, el cual, en el artículo 90º de dicho Reglamento establecía la determinación del resultado financiero. De la lectura de dicho articulado se visualiza que para calcular el resultado del ejercicio se debía considerar “...las cuentas “Cálculo de Recursos” (monto de la recaudación real) y el “Presupuesto de Gastos” (total gastado igual pagos efectuados y compromisos pendientes de pago)...”. Al resultado determinado precedentemente se le deduce los “...recursos con afectación no utilizados...”.

Si bien dicha Acordada N.º 62/79 T.C.E.R. ha sido derogada, tal como se ha mencionado anteriormente, en el Tribunal de Cuentas de Entre Ríos no se ha dictado con posterioridad normativa al respecto, manteniéndose en las tareas de auditoría, dicha forma de determinación del resultado del ejercicio.

Por lo tanto, y con el fin de reducir los riesgos de errores en la determinación del resultado financiero elaborado en la presente tesis, el cual difiere del resultado determinado conforme la derogada Acordada N.º 62/79 T.C.E.R. objeto de análisis de los informes de auditoría, en el caso del Municipio, se procedió a conciliar ambos resultados, así como diversos componentes expuestos por debajo de la línea (como ser amortización de la deuda o endeudamiento público).

En los tres ejercicios comprendidos en la muestra, se advierte que los resultados del ejercicio determinados por el Municipio y sujetos a la revisión del Tribunal de Cuentas no han sido objeto de un análisis específico en los Informes de

Auditoría. En todos los casos relevados, la labor de los auditores se ha circunscripto a la verificación formal de la determinación de dichos resultados, sin efectuarse un examen analítico que permita interpretar su significación o impacto en la gestión financiera municipal.

Por otro lado, en cuanto al desempeño de funciones impropias por parte de los Organismos Descentralizados, de la lectura del Informe de Auditoría correspondiente al Ejercicio 2021, se ha verificado la firma de un convenio por el cual “...la Municipalidad encomienda a E.D.O.S. llevar a cabo todas las tareas de bacheo y reparaciones de calle en los lugares donde el Ente realice tareas de reparaciones, renovaciones y tendidos de redes...”, aprobado ello por Decreto N.º 1.224/2020, correspondiendo las mismas a transferencias de capital del Municipio hacia el Ente Descentralizado E.D.O.S..

El análisis de esta situación, como posible caso de delegación de funciones impropias al E.D.O.S., será desarrollado en el apartado siguiente.

3.1.2.- E.A.I.F. ENTE DESCENTRALIZADO DE OBRAS SANITARIAS (E.D.O.S.) DEL MUNICIPIO DE CONCORDIA

El Ente Descentralizado de Obras Sanitarias ha sido objeto de intervención administrativa ininterrumpida desde el 10 de diciembre de 2015. Esta medida de excepción, que ha persistido durante un período significativo de tiempo, ha sido incluso, prolongada en el año 2021 “...a efectos de que puedan ser arbitradas las medidas conducentes a la normalización integral de su funcionamiento...” (Decreto N.º 1380/2021⁴). Dicho relevamiento ha surgido de los Informes de Auditoría, tomándose específicamente el caso del año 2021.

Esta intervención administrativa se ubica en la órbita de los mecanismos de control que el Poder Ejecutivo ejerce sobre sus entes descentralizados. En este sentido, Marienhoff (1995, página 686) conceptualiza la intervención como una manifestación del “*poder - deber de vigilancia*” que compete al Presidente de la Administración Pública, en su carácter de máximo responsable político y administrativo. Si bien la enunciación de Marienhoff se refiere al ámbito nacional, sus

⁴ <https://www.concordia.gob.ar/digesto/normativas/5876>

principios resultarían aplicables al contexto municipal bajo estudio, donde el Poder Ejecutivo Municipal ejerce facultades de control análogas sobre sus entes descentralizados, en virtud de lo dispuesto en el artículo 102º del Régimen Municipal, Ley N.º 10.027 y modificatorias. Dicho articulado establece que el Presidente Municipal “...tendrá a su cargo la administración general de los intereses comunales y representará al Municipio en todos sus actos externos”.-

La prolongación temporal de la intervención sobre este ente descentralizado es un indicador de la preocupación mantenida por el Poder Ejecutivo Municipal respecto a su gestión, desconociéndose si los problemas financieros ha sido el único factor determinante, o si contribuyó como un factor más a la decisión de intervenir y prolongar la medida.

En síntesis, esta prolongada intervención del E.D.O.S. no es un mero dato, sino que ilustra de manera concreta cómo la fragmentación en el análisis de la información financiera municipal, debido a las pautas renditivas actuales, dificulta una análisis global de la Administración Pública Municipal, la identificación de organismos deficitarios en la misma y, consecuentemente, limita la efectividad del control externo, político y social.

Ahora bien, retomando el análisis particular de la gestión financiera del Ente Descentralizado, al igual que la Administración Central del Municipio de Concordia, se han contemplado algunas situaciones específicas que, en este caso, resultan especialmente destacables.

En el caso del E.D.O.S., en la rendición ante el Tribunal de Cuentas de Entre Ríos, la información relativa a la ejecución presupuestaria se presenta bajo la denominación de Cuadros Comparativos, los cuales cumplen la función del Estado de Ejecución Presupuestaria de Recursos y Gastos. Esta información ha resultado relevante para la elaboración de los datos, principalmente en lo que respecta a las partidas ubicadas por encima de la línea, (es decir, hasta el ítem XIII: Resultado Financiero antes de contribuciones).

Si bien en algunos casos la información se presenta por importes netos, para la elaboración del Estado A.I.F. se consideraron los importes brutos, conforme al criterio establecido en el artículo 2º de la Ley de Administración Financiera, de los Bienes y las Contrataciones de Entre Ríos N° 5140 y sus modificatorias. Dicha norma, de aplicación supletoria para los Municipios según lo dispuesto en el artículo 142º del Régimen Municipal (Ley N.º. 10.027 y modificatorias), establece que “los

presupuestos comprenderán todos los recursos previstos y los gastos autorizados para el ejercicio, los cuales figurarán por separado, por sus montos íntegros y sin compensaciones entre sí...”.

Además, en el concepto de Deuda Pública presentado en la rendición de cuentas ante el Tribunal de Cuentas, se observan diversos conceptos, tales como: recaudación de tasas varias pendientes de giro a la Municipalidad, fondos de terceros pendientes de pago, impuestos, proveedores, entre otros. En otras palabras, el Ente no mantiene una clara diferenciación entre deuda presupuestaria y deuda extrapresupuestaria, lo que ha dificultado la elaboración del Estados A.I.F.. Sin embargo, si se puede visualizar que en estos casos responde a libramientos impagos de tesorería, que en principio responden a deuda de cortísimo plazo, y que tal como lo menciona Las Heras (2018, página 550) *“...puede transformarse en consolidadas, es decir pagadero a más amplio plazo cuando se convierte o consolidada formalmente”.*

En razón de ello, y ante la falta de registración homogénea de los conceptos, así como la clara distinción entre cuentas presupuestarias y extrapresupuestarias, se ha dificultado la conformación de las fuentes y aplicaciones financieras que conforman el "debajo de la línea". Por lo tanto, para la determinación de ellas, se consideró principalmente la información presentada en el Estado de Origen y Aplicación de Fondos, así como la Amortización de la Deuda de los Cuadros Comparativos (de ejecuciones presupuestarias), que en el caso de este Organismo Descentralizado refiere a la disminución de otros pasivos y no cancelación de deuda consolidada.

Al igual que el Municipio, con vistas a una futura consolidación, a medida que se elaboraba el Estado Ahorro-Inversión-Financiamiento (E.A.I.F.), se procuró identificar las transferencias que desde y hacia la Administración Central del Municipio de Concordia se efectuaron durante los ejercicios 2020, 2021 y 2022.

En términos generales, las transferencias han sido efectuadas desde el Municipio hacia el Ente Descentralizado. Si bien en el Informe de Auditoría se identificaron registros en rubros especiales de ingresos por *“tasas municipales que corresponden a ingresos del Municipio”*, dichos fondos corresponden a recursos de terceros y se registran como cuentas de orden. Por lo tanto, no impactan en el presupuesto del Ente, y no se requieren adecuaciones en la información rendida por

el E.D.O.S. y que fuera base para la elaboración de los Estados Ahorro - Inversión - Financiamiento.

Como resultado del relevamiento y análisis de la información financiera realizado en el marco de la presente investigación, y teniendo en cuenta las consideraciones previamente expuestas, se obtuvo la siguiente situación individual del Organismo Descentralizado de Obras Sanitarias (E.D.O.S.) de Concordia:

ORG. DESCENTRALIZADO - EDOS - CONCORDIA	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
I) INGRESOS CORRIENTES	279.529.372	486.823.725	829.500.775
Ingresos Tributarios	274.003.573	392.597.731	622.194.996
Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social	-	-	-
Ingresos no Tributarios	1.488.696	5.248.833	3.726.953
Ventas de Bienes y Servicios	-	-	-
Rentas de la Propiedad	-	-	-
Transferencias Corrientes	4.037.102	88.977.160	203.578.825
Superávit Operativo Empresas Públicas	-	-	-
II) GASTOS CORRIENTES	350.196.451	483.536.788	794.163.941
Gastos de Consumo	350.196.451	483.536.788	794.163.941
Intereses y Otras Rentas de la Propiedad	-	-	-
Intereses (*)	-	-	-
Prestaciones de la Seguridad Social	-	-	-
Impuestos Directos	-	-	-
Otras Perdidas	-	-	-
Transferencias Corrientes	-	-	-
Déficit Operativo Empresas Públicas	-	-	-
III) RESULT. ECON.: AHORRO/DESAHORRO (I-II)	- 70.667.079	3.286.937	35.336.834
IV) RECURSOS DE CAPITAL	29.792.294	258.354.101	263.644.426
Recursos Propios de Capital	-	-	-
Transferencias de Capital	29.792.294	258.354.101	263.644.426
Disminución de la Inversión Financiera	-	-	-
V) GASTOS DE CAPITAL	32.792.167	244.397.052	428.468.535
Inversión Real Directa	32.792.167	244.397.052	428.468.535
Transferencias de Capital	-	-	-
Inversión Financiera	-	-	-
VI) TOTAL RECURSOS (I+IV)	309.321.666	745.177.826	1.093.145.201
VII) TOTAL GASTOS (II+V)	382.988.617	727.933.840	1.222.632.476
VIII) TOTAL GASTOS PRIMARIOS (VII - Intereses(*))	382.988.617	727.933.840	1.222.632.476
IX) RESULTADO FINANCIERO ANTES DE CONTRIBUCIONES (VI-VII)	- 73.666.952	17.243.986	- 129.487.276
X) CONTRIBUCIONES FIGURATIVAS	-	-	-
XI) GASTOS FIGURATIVOS	-	-	-
XII) RESULTADO PRIMARIO (VI-VIII+XI)	- 73.666.952	17.243.986	- 129.487.276
XIII) RESULTADO FINANCIERO (IX+X-XI)	- 73.666.952	17.243.986	- 129.487.276
XIV) FUENTES FINANCIERAS	83.882.306	57.865.012	140.458.378
Disminución de la Inversión Financiera	1.858.973	10.020.910	75.452.224
Endeudamiento Público e Incremento de otros Pasivos	82.023.333	47.844.103	65.006.154
Contribuciones Figurativas para Aplicaciones Financieras	-	-	-
XV) APLICACIONES FINANCIERAS	10.167.136	75.467.544	10.695.275
Inversión Financiera	10.020.910	75.452.224	10.409.668
Amortización de Deudas y Disminución de otros Pasivos	146.226	15.320	285.607
Gastos Figurativos para Aplicaciones Financieras	-	-	-
RESULTADO TOTAL	48.219	- 358.546	275.828

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 424/2020, 459/2021 y 217/2022 del TCER.

Al igual que lo ya mencionado para el caso de Concordia, el Estado A.I.F. debe presentar un resultado final nulo o igual a cero, conforme a las directrices del Ministerio del Interior, Obras Públicas y Vivienda (s.f., página 25). No obstante, las

discrepancias observadas podrían atribuirse a errores de redondeo, clasificaciones inadecuadas o ajustes derivados de la construcción del estado a partir de información fragmentaria proveniente de diversas fuentes, como estados contables, notas y anexos, además de las dificultades ya planteadas en cuanto a su elaboración.

Además, y manteniendo la metodología de trabajo aplicada al Municipio de Concordia, se procuró reducir el riesgo de error en la confección de los Estados A.I.F. del Ente Descentralizado de Obras Sanitarias (E.D.O.S.), mediante el análisis de los informes de auditoría emitidos por el Tribunal de Cuentas de la Provincia.

Dicho organismo de control externo, mediante la Acordada N.º 216/2003, estableció como pauta renditiva la presentación, por parte del E.D.O.S., un “*Estado de Resultados*”, sin definir los criterios contables para su elaboración, lo cual genera una laguna normativa que limita la utilidad de dicho estado como herramienta de análisis financiero en el ámbito público.

Del análisis del Informe de Auditoría correspondiente al ejercicio 2020, se desprende que, en relación con los recursos, los valores expuestos en dicho estado “...*refiere a los montos emitidos, es decir, recursos registrados por el criterio de lo devengado*”. Este enfoque contable parecería alinearse con lo dispuesto en la Resolución Técnica N.º 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).

En este punto, se torna relevante aclarar las principales diferencias en cuanto a enfoque y aplicación entre el Estado de Resultados, bajo la perspectiva antes señalada, y el Esquema A.I.F.

El Estado de Resultados, parte integrante de los estados financieros (IFRS Foundation, 2023), muestra el desempeño económico de una entidad durante un período, reflejando ingresos, gastos y resultado neto (ganancia o pérdida), y se usa principalmente en el sector privado o entes públicos con fines comerciales, bajo criterios contables.

En cambio, el Esquema Ahorro - Inversión - Financiamiento, definido por el Ministerio de Economía de la República Argentina, Oficina Nacional de Presupuesto, (s.f., páginas 44 a 47) ordena las cuentas públicas de modo de permitir su análisis económico y evaluar la sostenibilidad financiera del Estado.

En el caso del E.D.O.S., la rendición de cuentas presenta información referente a la ejecución presupuestaria y los estados contables, ambos con

diferencias en su exposición. En relación ello, en el ejercicio 2022 el auditor *“...solicitó las aclaraciones de los gastos informados por el Área de Presupuesto y los expuestos en los Estados Contables...obteniendo que la diferencia se debe a que algunos conceptos son informados con criterios diferentes, ya que el Área Contable registra de acuerdo a una contabilidad del sector privado y el Área de Presupuesto solo efectúa las afectaciones preventivas de las partidas pero no recibe la información de cuanto se gastó al finalizar el circuito del gasto”*. Esta situación podría contribuir a las diferencias que han sido detectadas en el Esquema A.I.F..

En virtud de lo antes expuesto, se aclara que para la elaboración del Estado A.I.F., se ha considerado la información presupuestaria rendida, y no así la contable presentada en el Estado de Resultados. Por lo tanto, para la confección del Estado Ahorro - Inversión - Financiamiento, se ha considerado el monto de recursos percibidos expuestos en la ejecución presupuestaria y que fuera informado por el Auditor conforme dicha documental.

En los informes de auditoría de los tres ejercicios bajo análisis señalan que, conforme a lo dispuesto en el artículo 28º de la Ordenanza de Administración Financiera y de Control del Sector Público Municipal de Concordia N.º 33.369 y sus modificatorias, *“el criterio contable a considerar correspondería con el percibido expuesto en la ejecución presupuestaria”*. Dicha norma establece que deben considerarse como recursos del ejercicio *“...todos aquellos que sean recaudados durante dicho período en cualquier organismo u oficina autorizada a percibir dinero”*.

Continuando con el análisis de los recursos ejecutados presupuestariamente, el auditor ha señalado que, respecto de los subsidios no reintegrables ingresados, *“...se visualizan transferencias del Municipio de Concordia, así como ingresos provenientes de un convenio firmado con ENOHSA, con lo cual se han mezclado distintos conceptos bajo un mismo rubro (convenios de financiamiento con aportes no reintegrables, algunos para financiar gastos de capital, mientras que otros para financiar gastos corrientes)”*. Esta situación ha sido advertida en el marco de la presente investigación, procediéndose a identificar dichas transferencias con el fin de clasificarlas adecuadamente en el Estado A.I.F., conforme al rubro que corresponda según su naturaleza.

Por otro lado, el auditor del Ejercicio 2021 ha resaltado la falta de registración en los Libros Bancos de diversos cheques y transferencias, lo que ha dificultado aún más la confección de los Estados Ahorro-Inversión-Financiamiento.

Por último, se aclara que en los tres ejercicios comprendidos en la muestra, se advierte que los resultados del ejercicio determinados por el E.D.O.S. y sujetos a la revisión del Tribunal de Cuentas no han sido objeto de un análisis específico en los Informes de Auditoría, más allá de la advertencia en cuanto a si se considera recursos devengados o percibidos, sin efectuarse un examen analítico que permita interpretar su significación o impacto en la gestión financiera del ente.

En cuanto a la identificación de funciones impropias por parte del E.D.O.S., conforme la Ordenanza Municipal de Creación N.º 21.846, dicho organismo descentralizado se encuentra a cargo de *“...todo lo relacionado y/o vinculado al servicio de Obras Sanitarias...”*. La Organización Panamericana de la Salud (s.f.), al tratar el tema *“Agua y Saneamiento”*, se refiere a la necesidad de contar con una *“...fuente adecuada de agua potable e instalaciones seguras para la disposición y eliminación de las heces”*.

Cabe señalar, por tanto, que las tareas de bacheo y reparaciones de calle por si solo en cabeza del E.D.O.S., constituirían una función impropia. Sin embargo, si las mismas se realizan como consecuencia de tareas de reparaciones, renovaciones y tendidos de redes podrían considerarse complementarias o accesorias a la propia actuación del ente. Tal como lo menciona Gordillo (2013, página 155 del Capítulo VII), los entes descentralizados poseen *“...asignación de competencia específica para resolver todos los problemas que plantee la actuación del ente, sin tener que recurrir a la administración central más que en los casos expresamente previstos por sus estatutos...”*.

Ahora bien, si desde el E.D.O.S. se ha llevado alguna obra de bacheo y reparación de calle por sí sola, esta debería haber sido alertada por los auditores del Tribunal de Cuentas, ya que resultaría ser impropia y observable.

De las rendiciones de cuentas bajo estudio se ha relevado que el Auditor no ha *“...podido verificar el destino de los fondos de conformidad con el convenio firmado...”* sugiriendo *“...ajustar los registros contables de conformidad con la normativa municipal, destacándose que la registración presupuestaria (más precisamente por programas) permitiría un mayor control interno de la gestión del ente en casos como el analizado, lo que reduciría el riesgo de auditoría...”*.-

Por lo tanto, la Auditoría no ha podido verificar si el E.D.O.S. ha cumplido funciones impropias, es decir ajenas a las establecidas en su Ordenanza de

creación, como podría haber sido ejecutar tareas de bacheo y reparaciones de calle sin que las mismas se encuentren relacionadas con obras sanitarias.

En el Informe de Auditoría correspondiente al Ejercicio 2021, se destaca el análisis realizado por el auditor sobre la nómina de deudas del Ente Descentralizado de Obras Sanitarias (E.D.O.S.), resaltando la significativa cuantía y antigüedad de las deudas comerciales, laborales y las cargas sociales de los empleados del E.D.O.S.. Ante esta situación, se solicitó un informe detallando las acciones emprendidas por el organismo para cumplir con dichas obligaciones. La respuesta indicó que *“...se trabajó con la municipalidad a los efectos de programar las ayudas financieras a fin de poder asumir las obligaciones que se consideraban esenciales para el normal funcionamiento del Ente.”* Esta situación fue luego objeto de seguimiento en el ejercicio 2022, en el cual se relevó copias de *“...los convenios celebrados con IOSPER, Caja de Jubilaciones y AFIP que abarcan el periodo bajo análisis”*, todo lo cual indica que se comenzaron acciones a fin de regularizar la situación del ente.

Sin embargo, en el Informe de Auditoría del Ejercicio 2022 ha observado transacciones efectuadas por el Interventor que versan sobre *“...la falta de un partida presupuestaria que autorice el gasto con el fin del festejo del Día del Sanitarista, se buscó asentar que el dinero había sido otorgado a solicitud del Interventor y que tiempo después con la rendición de los gastos fueron afectados a la partida “21.16 Otros Servicios” ...”*, ello con el objetivo de regularizar ex post una erogación ya ejecutada de manera irregular y que denotaría una función impropia.

Asimismo, en el Informe de Auditoría del 2022 *“...se recomienda la importancia de dictar un presupuesto que contemple las cancelaciones de deuda contraídas y que sirva como un verdadero instrumento de administración, tanto para su control interno como externo por parte de este Tribunal.”*

En este contexto, resulta evidente cómo una pauta renditiva fragmentada, basada en la presentación individual y desarticulada de las ejecuciones presupuestarias, dificulta el control integral del organismo y limita la posibilidad de advertir a tiempo los signos de un funcionamiento deficitario y de funciones impropias. El caso del E.D.O.S. constituye así un ejemplo ilustrativo de la necesidad de avanzar hacia mecanismos de rendición de cuentas consolidados, que permitan un control externo, político y social más eficaz.

3.1.3.- E.A.I.F. INSTITUTO DE VIVIENDAS Y TIERRAS AUTÁRQUICO MUNICIPAL (IN.V.YT.A.M.) DE CONCORDIA

Se aplicó una metodología análoga a la utilizada en los dos casos previamente analizados. Para la construcción de los datos por encima de la línea del Esquema A.I.F. del IN.V.yT.A.M. se tomaron los Estados de Ejecución Presupuestaria de los Recursos y el Cuadro del Financiamiento al 31 de diciembre de los años bajo análisis, así como los Estados de Ejecución Presupuestaria del Gasto correspondientes al mismo período. En este último caso, únicamente se procedió a desagregar la partida la “*Amortización de la Deuda*”, la cual fue incluida por debajo de la línea como “*Aplicación Financiera*”.

Al igual que los casos anteriores, con vistas a una futura consolidación, a medida que se elaboraba el Estado A.I.F., se procuró identificar las transferencias que desde y hacia la Administración Central del Municipio de Concordia se efectuaron durante los ejercicios 2020, 2021 y 2022.

De los Estados de Saldos se consideró la información correspondiente a “*Fondos de Terceros*”, con el fin de excluirla de los montos informados como Aumentos o Disminuciones de Inversiones Financieras, así como los pagos de Pasivos Residuales, los cuales fueron considerados en el ítem de Disminuciones de Otros Pasivos.

Por último, de las Notas Complementarias se tomaron los saldos de Caja y Bancos, los cuales fueron agregados como Aumentos o Disminuciones de Inversiones Financieras, según correspondiera. También se incorporaron los Residuos Pasivos como Incremento de Otros Pasivos.

Como resultado del relevamiento y análisis de la información financiera para la presente investigación, se obtuvo la siguiente situación individual del organismo descentralizado bajo estudio:

ORGANISMOS DESCENTRALIZADO - In.V.yT.A.M.	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
I) INGRESOS CORRIENTES	1.012.831	1.500.410	2.038.262
Ingresos Tributarios	-	-	-
Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social	-	-	-
Ingresos no Tributarios	991.131	718.156	1.197.402
Ventas de Bienes y Servicios	-	-	-
Rentas de la Propiedad	-	-	-
Transferencias Corrientes	21.700	782.254	840.860
Superávit Operativo Empresas Públicas	-	-	-
II) GASTOS CORRIENTES	1.101.840	1.640.317	3.145.761
Gastos de Consumo	1.101.840	1.640.317	3.145.761
Intereses y Otras Rentas de la Propiedad	-	-	-
Intereses (*)	-	-	-
Prestaciones de la Seguridad Social	-	-	-
Impuestos Directos	-	-	-
Otras Perdidas	-	-	-
Transferencias Corrientes	-	-	-
Déficit Operativo Empresas Públicas	-	-	-
III) RESULT. ECON.: AHORRO/DESAHORRO (I-II)	- 89.009	- 139.907	- 1.107.499
IV) RECURSOS DE CAPITAL	42.937.016	127.724.514	233.003.123
Recursos Propios de Capital	5.661.336	10.887.714	22.707.523
Transferencias de Capital	37.275.680	116.836.801	210.295.600
Disminución de la Inversión Financiera	-	-	-
V) GASTOS DE CAPITAL	9.233.122	125.539.024	255.272.098
Inversión Real Directa	9.233.122	125.539.024	255.272.098
Transferencias de Capital	-	-	-
Inversión Financiera	-	-	-
VI) TOTAL RECURSOS (I+IV)	43.949.847	129.224.925	235.041.386
VII) TOTAL GASTOS (II+V)	10.334.962	127.179.341	258.417.859
VIII) TOTAL GASTOS PRIMARIOS (VII - Intereses(*))	10.334.962	127.179.341	258.417.859
IX) RESULTADO FINANCIERO ANTES DE CONTRIBUCIONES (VI-VII)	33.614.885	2.045.584	- 23.376.473
X) CONTRIBUCIONES FIGURATIVAS	-	-	-
XI) GASTOS FIGURATIVOS	-	-	-
XII) RESULTADO PRIMARIO (VI-VIII+XI)	33.614.885	2.045.584	- 23.376.473
XIII) RESULTADO FINANCIERO (IX+X-XI)	33.614.885	2.045.584	- 23.376.473
XIV) FUENTES FINANCIERAS	34.108.961	62.684.669	64.240.253
Disminución de la Inversión Financiera	32.278.142	60.853.851	62.899.435
Endeudamiento Público e Incremento de otros Pasivos	1.830.818	1.830.818	1.340.818
Contribuciones Figurativas para Aplicaciones Financieras	-	-	-
XV) APLICACIONES FINANCIERAS	67.723.845	64.730.253	40.863.780
Inversión Financiera	60.853.851	62.899.435	39.032.961
Amortización de Deudas y Disminución de otros Pasivos	6.869.994	1.830.818	1.830.818
Gastos Figurativos para Aplicaciones Financieras	-	-	-
RESULTADO TOTAL	-	-	-

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 489/2020, 514/2021 y 520/2022 del TCER.

Si bien la Acordada Renditiva del Instituto IN.V.yT.A.M. (N.º 287/2017) establece la presentación de “*Estados de Resultados*”, al igual que E.D.O.S., no define con precisión la metodología para su confección. De acuerdo con lo relevado

en la presente investigación, la determinación del resultado se realiza siguiendo los criterios previstos en la normativa aplicable a los municipios, particularmente la Acordada N.º 62/79 del Tribunal de Cuentas de Entre Ríos, posteriormente derogada y reemplazada por la Acordada N.º 65/79. En consecuencia, la metodología utilizada remite a la aplicada el Municipio de Concordia, y que fuera detallada anteriormente.

Con el objetivo de reducir los riesgos de error en la determinación del resultado financiero expuesto en esta tesis - resultado que difiere del determinado conforme a la derogada Acordada N.º 62/79 - se procedió a realizar una conciliación entre ambos resultados, así como de diversos componentes "*por debajo de la línea*", tales como amortizaciones de deuda y endeudamiento público.

En los tres ejercicios comprendidos en la muestra, se observa que los resultados determinados por el IN.V.yT.A.M. y sometidos a la revisión del Tribunal de Cuentas no fueron objeto de un análisis específico en los respectivos Informes de Auditoría, incluyéndose sólo controles numéricos de su comprobación, y su corrección en el caso del ejercicio 2022. Más allá de la advertencia respecto del criterio aplicado (devengado o percibido), no se realizó un examen analítico que permita interpretar su significación o impacto en la gestión financiera del ente.

Si bien resulta llamativo que no se haya registrado ejecución de gasto alguno en el rubro "*Personal*", la auditora del Ejercicio 2020 aclara en su Informe que el personal ha sido absorbido por la Administración Municipal Centralizada.

En cuanto al análisis de las funciones impropias, según surge de la rendición de cuentas 2020, más precisamente en su memoria, que el IN.V.yT.A.M. tiene como misión "*Generar políticas tendientes a la resolución de problemática habitacional de los vecinos de la ciudad de Concordia, Ejecutar las políticas habitacionales conforme los planes que en su defecto se diseñen y realizar estudios y relevamientos a fin de mantener un análisis actual de la problemática habitacional existente en nuestra ciudad*". Esta misión se encuentra en consonancia con los objetivos previstos en el artículo 2º de la Ordenanza Nº 35.704 de creación del Instituto.

De la lectura de la rendición de cuentas ya señalada, resulta relevante considerar la participación de este Instituto en obras de infraestructura sanitaria, particularmente en la ejecución de la obra "*Red Cloacal continuación desde calle El Caburé (cámara existente) hasta calle Fátima*", correspondiente al ACU N.º 597/14,

en el contexto del Programa Federal de Urbanización de Villas y Asentamientos Precarios.

Dicha obra cloacal fue financiada por el Estado Nacional y firmada por la Municipalidad en el marco del citado programa federal. No obstante, el procedimiento de selección del proveedor fue gestionado por el IN.V.yT.A.M., mientras que la relación contractual fue suscripta directamente entre la Municipalidad de Concordia y el proveedor seleccionado. A su vez, el Ente Descentralizado de Obras Sanitarias (E.D.O.S.), organismo creado específicamente para gestionar, operar y controlar el sistema de obras sanitarias en la ciudad, intervino únicamente en la aprobación de los planos del proyecto, sin asumir funciones de dirección ni ejecución de la obra.

La dirección técnica de la obra fue asumida por el IN.V.yT.A.M., no habiéndose verificado norma que lo habilite expresamente a ello. Además, si bien la obra sanitaria formaba parte de un proyecto integral de urbanización, la ejecución global del mismo no se encontraba a cargo del IN.V.yT.A.M., sino de la Municipalidad en forma directa (cfr. Anexo I Decreto Municipal N.º 748/2018⁵). Esta situación, la cual no ha generado directamente erogaciones por parte del Instituto, configura un caso de posible ejercicio de una función impropia, entendida como aquella acción o intervención ejecutada por un organismo fuera del marco de competencias que le atribuye su norma de creación, y sin respaldo, en un acto administrativo específico, de delegación o autorización.

Este tipo de intervenciones se vuelve particularmente problemático en un contexto de rendiciones de cuentas individuales, donde cada ente descentralizado rinde de manera separada, dificultando una visión integral del uso de los recursos públicos. La fragmentación en la pauta renditiva impide advertir con claridad cuándo un organismo ejecuta funciones ajenas a su competencia, dado que los gastos o decisiones administrativas pueden no figurar bajo su contabilidad o registración presupuestaria directa.

En este sentido, el caso reseñado ilustra cómo un modelo de rendición de cuentas consolidada, que integre en un único informe la totalidad de las operaciones y responsabilidades asumidas por la administración pública municipal, permitiría

5

<https://www.concordia.gob.ar/sites/default/files/srv/www/www2016/sites/default/files/boletines/Anexo%20Decreto%20746-2018.pdf>

detectar tempranamente funciones impropias, superposición de competencia, duplicación de recursos y desvíos en la ejecución programática, contribuyendo así a un mayor control externo, político y social.

En los ejercicios siguientes (por ejemplo, 2021), se han observado situaciones de naturaleza similar, aunque con respaldo formal mediante ordenanzas municipales y transferencia de fondos para ello. Sin embargo, la existencia de actos de delegación no siempre garantiza el cumplimiento efectivo de los principios de especialidad funcional, eficiencia y control, si no se articulan adecuadamente con sistemas de información y registración consolidados, que permitan evaluar los efectos financieros y operativos de estas decisiones.

3.1.4.- EAIF ADMINISTRACIÓN PÚBLICA MUNICIPAL DE CONCORDIA

Tal como ya fuera mencionado anteriormente, la información presentada en las rendiciones de cuentas se encuentra expuesta de conformidad con el plan de cuentas presupuestarias y contables adoptado por el propio Municipio y sus entes descentralizados según usos y costumbres.

Por lo tanto, las transferencias o contribuciones “...que se realizan hacia adentro de la Administración Pública no Financiera (Administración Central, Organismos Descentralizados, Instituciones de la Seguridad Social), destinados a la financiación de gastos corrientes, de capital o aplicaciones financiera...” (Foro Permanente de Direcciones de Presupuesto y Finanzas de la República Argentina, 2016, página 40) no se registran bajo la cuenta “*Contribuciones Figurativas*”, sino que se emplea para ello las cuentas “*Transferencias Corrientes*” y “*Transferencias de Capital*”, tanto en la partida de ingresos como en la partida de egresos.

Por lo tanto, al llevar adelante la consolidación en la Administración Pública Municipal de Concordia se procedió a depurar las transferencias corrientes y de capital que desde la Administración Central se efectúan hacia los organismos descentralizados, en este caso E.D.O.S. e In.V.yT.A.M. y viceversa si sucediera.

CONSOLIDADO CONCORDIA 2020	ADM. CENTRAL	EDOS	In.V.yT.A.M.	CONSOLIDADO
I) INGRESOS CORRIENTES	3.618.191.028	275.492.269	991.131	3.894.674.428
Ingresos Tributarios	3.249.895.843	274.003.573	-	3.523.899.416
Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social	-	-	-	-
Ingresos no Tributarios	294.056.653	1.488.696	991.131	296.536.481
Ventas de Bienes y Servicios	-	-	-	-
Rentas de la Propiedad	53.473.531	-	-	53.473.531
Transferencias Corrientes	20.765.000	-	-	20.765.000
Superávit Operativo Empresas Públicas	-	-	-	-
II) GASTOS CORRIENTES	3.137.502.230	350.196.451	1.101.840	3.488.800.521
Gastos de Consumo	2.897.358.356	350.196.451	1.101.840	3.248.656.647
Intereses y Otras Rentas de la Propiedad	29.945.584	-	-	29.945.584
Intereses (*)	29.945.584	-	-	29.945.584
Prestaciones de la Seguridad Social	-	-	-	-
Impuestos Directos	-	-	-	-
Otras Perdidas	-	-	-	-
Transferencias Corrientes	210.198.291	-	-	210.198.291
Déficit Operativo Empresas Públicas	-	-	-	-
III) RESULT. ECON.: AHORRO/DESAHORRO (I-II)	480.688.798	- 74.704.182	- 110.709	405.873.908
IV) RECURSOS DE CAPITAL	10.924.266	11.798.083	42.937.016	65.659.364
Recursos Propios de Capital	-	-	5.661.336	5.661.336
Transferencias de Capital	10.924.266	11.798.083	37.275.680	59.998.028
Disminución de la Inversión Financiera	-	-	-	-
V) GASTOS DE CAPITAL	172.404.302	32.792.167	9.233.122	214.429.591
Inversión Real Directa	165.192.317	32.792.167	9.233.122	207.217.606
Transferencias de Capital	4.711.985	-	-	4.711.985
Inversión Financiera	2.500.000	-	-	2.500.000
VI) TOTAL RECURSOS (I+IV)	3.629.115.294	287.290.352	43.928.147	3.960.333.793
VII) TOTAL GASTOS (II+V)	3.309.906.532	382.988.617	10.334.962	3.703.230.111
VIII) TOTAL GASTOS PRIMARIOS (VII - Intereses(*))	3.279.960.948	382.988.617	10.334.962	3.673.284.528
IX) RESULTADO FINANCIERO ANTES DE CONTRIBUCIONES (VI-VII)	319.208.762	- 95.698.265	33.593.185	257.103.681
X) CONTRIBUCIONES FIGURATIVAS	-	22.031.314	21.700	22.053.014
XI) GASTOS FIGURATIVOS	22.053.014	-	-	22.053.014
XII) RESULTADO PRIMARIO (VI-VIII+XI)	327.101.332	- 95.698.265	33.593.185	264.996.251
XIII) RESULTADO FINANCIERO (IX+X-XI)	297.155.748	- 73.666.952	33.614.885	257.103.681
XIV) FUENTES FINANCIERAS	506.374.284	83.882.306	34.108.961	624.365.551
Disminución de la Inversión Financiera	382.118.510	1.858.973	32.278.142	416.255.625
Endeudamiento Público e Incremento de otros Pasivos	124.255.774	82.023.333	1.830.818	208.109.926
Contribuciones Figurativas para Aplicaciones Financieras	-	-	-	-
XV) APLICACIONES FINANCIERAS	803.530.032	10.167.136	67.723.845	881.421.013
Inversión Financiera	691.697.908	10.020.910	60.853.851	762.572.668
Amortización de Deudas y Disminución de otros Pasivos	111.832.125	146.226	6.869.994	118.848.345
Gastos Figurativos para Aplicaciones Financieras	-	-	-	-
RESULTADO TOTAL	-	48.219	-	48.219

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 409/2020; 424/2020 y 489/2020 del TCER.

CONSOLIDADO CONCORDIA 2021	ADM. CENTRAL	EDOS	In.V.yT.A.M.	CONSOLIDADO
I) INGRESOS CORRIENTES	5.742.577.046	397.846.564	718.156	6.141.141.767
Ingresos Tributarios	5.150.789.356	392.597.731	-	5.543.387.088
Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social	-	-	-	-
Ingresos no Tributarios	365.483.085	5.248.833	718.156	371.450.075
Ventas de Bienes y Servicios	-	-	-	-
Rentas de la Propiedad	159.556.724	-	-	159.556.724
Transferencias Corrientes	66.747.881	-	-	66.747.881
Superávit Operativo Empresas Públicas	-	-	-	-
II) GASTOS CORRIENTES	4.510.033.446	483.536.788	1.640.317	4.995.210.551
Gastos de Consumo	4.201.162.013	483.536.788	1.640.317	4.686.339.118
Intereses y Otras Rentas de la Propiedad	18.681.709	-	-	18.681.709
Intereses (*)	18.681.709	-	-	18.681.709
Prestaciones de la Seguridad Social	-	-	-	-
Impuestos Directos	-	-	-	-
Otras Perdidas	-	-	-	-
Transferencias Corrientes	290.189.724	-	-	290.189.724
Déficit Operativo Empresas Públicas	-	-	-	-
III) RESULT. ECON.: AHORRO/DESAHORRO (I-II)	1.232.543.600	- 85.690.223	- 922.161	1.145.931.216
IV) RECURSOS DE CAPITAL	280.228.391	244.354.101	127.724.514	652.307.007
Recursos Propios de Capital	-	-	10.887.714	10.887.714
Transferencias de Capital	280.228.391	244.354.101	116.836.801	641.419.293
Disminución de la Inversión Financiera	-	-	-	-
V) GASTOS DE CAPITAL	667.707.924	244.397.052	125.539.024	1.037.643.999
Inversión Real Directa	629.210.295	244.397.052	125.539.024	999.146.371
Transferencias de Capital	34.797.628	-	-	34.797.628
Inversión Financiera	3.700.000	-	-	3.700.000
VI) TOTAL RECURSOS (I+IV)	6.022.805.438	642.200.666	128.442.671	6.793.448.774
VII) TOTAL GASTOS (II+V)	5.177.741.369	727.933.840	127.179.341	6.032.854.550
VIII) TOTAL GASTOS PRIMARIOS (VII - Intereses(*))	5.159.059.660	727.933.840	127.179.341	6.014.172.841
IX) RESULTADO FINANCIERO ANTES DE CONTRIBUCIONES (VI-VII)	845.064.068	- 85.733.174	1.263.330	760.594.224
X) CONTRIBUCIONES FIGURATIVAS	-	102.977.160	782.254	103.759.414
XI) GASTOS FIGURATIVOS	103.759.414	-	-	103.759.414
XII) RESULTADO PRIMARIO (VI-VIII+XI)	759.986.363	- 85.733.174	1.263.330	675.516.519
XIII) RESULTADO FINANCIERO (IX+X-XI)	741.304.654	17.243.986	2.045.584	760.594.224
XIV) FUENTES FINANCIERAS	871.307.727	57.865.012	62.684.669	991.857.409
Disminución de la Inversión Financiera	687.721.286	10.020.910	60.853.851	758.596.047
Endeudamiento Público e Incremento de otros Pasivos	183.586.441	47.844.103	1.830.818	233.261.362
Contribuciones Figurativas para Aplicaciones Financieras	-	-	-	-
XV) APLICACIONES FINANCIERAS	1.612.636.255	75.467.544	64.730.253	1.752.834.052
Inversión Financiera	1.461.098.870	75.452.224	62.899.435	1.599.450.528
Amortización de Deudas y Disminución de otros Pasivos	151.537.386	15.320	1.830.818	153.383.524
Gastos Figurativos para Aplicaciones Financieras	-	-	-	-
RESULTADO TOTAL	- 23.874	- 358.546	-	382.420

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 451/2021, 459/2021 y 514/2021 del TCER

CONSOLIDADO CONCORDIA 2022	ADM. CENTRAL	EDOS	In.V.yT.A.M.	CONSOLIDADO
I) INGRESOS CORRIENTES	10.061.792.666	625.921.949	1.197.402	10.688.912.018
Ingresos Tributarios	9.240.589.639	622.194.996	-	9.862.784.635
Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social	-	-	-	-
Ingresos no Tributarios	513.400.376	3.726.953	1.197.402	518.324.732
Ventas de Bienes y Servicios	-	-	-	-
Rentas de la Propiedad	279.627.875	-	-	279.627.875
Transferencias Corrientes	28.174.776	-	-	28.174.776
Superávit Operativo Empresas Públicas	-	-	-	-
II) GASTOS CORRIENTES	8.086.837.691	794.163.941	3.145.761	8.884.147.393
Gastos de Consumo	7.505.937.060	794.163.941	3.145.761	8.303.246.762
Intereses y Otras Rentas de la Propiedad	25.977.509	-	-	25.977.509
Intereses (*)	25.977.509	-	-	25.977.509
Prestaciones de la Seguridad Social	-	-	-	-
Impuestos Directos	-	-	-	-
Otras Perdidas	-	-	-	-
Transferencias Corrientes	554.923.122	-	-	554.923.122
Déficit Operativo Empresas Públicas	-	-	-	-
III) RESULT. ECON.: AHORRO/DESAHORRO (I-II)	1.974.954.975	- 168.241.992	- 1.948.359	1.804.764.625
IV) RECURSOS DE CAPITAL	187.848.423	254.144.426	233.003.123	674.995.972
Recursos Propios de Capital	-	-	22.707.523	22.707.523
Transferencias de Capital	187.848.423	254.144.426	210.295.600	652.288.449
Disminución de la Inversión Financiera	-	-	-	-
V) GASTOS DE CAPITAL	1.441.020.353	428.468.535	255.272.098	2.124.760.987
Inversión Real Directa	1.357.255.592	428.468.535	255.272.098	2.040.996.226
Transferencias de Capital	79.114.761	-	-	79.114.761
Inversión Financiera	4.650.000	-	-	4.650.000
VI) TOTAL RECURSOS (I+IV)	10.249.641.089	880.066.375	234.200.526	11.363.907.990
VII) TOTAL GASTOS (II+V)	9.527.858.044	1.222.632.476	258.417.859	11.008.908.380
VIII) TOTAL GASTOS PRIMARIOS (VII - Intereses(*)	9.501.880.535	1.222.632.476	258.417.859	10.982.930.871
IX) RESULTADO FINANCIERO ANTES DE CONTRIBUCIONES (VI-VII)	721.783.045	- 342.566.101	- 24.217.333	354.999.611
X) CONTRIBUCIONES FIGURATIVAS	-	213.078.825	840.860	213.919.685
XI) GASTOS FIGURATIVOS	213.919.685	-	-	213.919.685
XII) RESULTADO PRIMARIO (VI-VIII+XI)	533.840.868	- 342.566.101	- 24.217.333	167.057.434
XIII) RESULTADO FINANCIERO (IX+X-XI)	507.863.360	- 129.487.276	- 23.376.473	354.999.611
XIV) FUENTES FINANCIERAS	1.616.706.811	140.458.378	64.240.253	1.821.405.443
Disminución de la Inversión Financiera	1.453.708.945	75.452.224	62.899.435	1.592.060.604
Endeudamiento Público e Incremento de otros Pasivos	162.997.867	65.006.154	1.340.818	229.344.839
Contribuciones Figurativas para Aplicaciones Financieras	-	-	-	-
XV) APLICACIONES FINANCIERAS	2.124.570.171	10.695.275	40.863.780	2.176.129.226
Inversión Financiera	1.906.196.722	10.409.668	39.032.961	1.955.639.352
Amortización de Deudas y Disminución de otros Pasivos	218.373.449	285.607	1.830.818	220.489.874
Gastos Figurativos para Aplicaciones Financieras	-	-	-	-
RESULTADO TOTAL	-	275.828	-	275.828

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 255/2022, 217/2022 y 520/2022 del TCER.

Como consecuencia de la consolidación, se produce una disminución del Gasto Corriente para el caso de la Administración Central y una disminución de los Ingresos Corrientes para los Organismos Descentralizados. En otras palabras se visualiza un mayor Resultado Económico para la Administración Central, mientras que para los Organismos Descentralizados su Resultado Económico se ve disminuido. Esta situación se expone en forma sintética en los cuadros a continuación:

ADMINISTRACIÓN CENTRAL - CONCORDIA	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
RESULT. ECON. Rendiciones individuales	476.629.996	1.142.784.186	1.770.535.290
RESULT. ECON. Rendiciones consolidadas	480.688.798	1.232.543.600	1.974.954.975
Egresos - Transferencias Corrientes	4.058.802	89.759.414	204.419.685

E.D.O.S. - CONCORDIA	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
RESULT. ECON. Rendiciones individuales	- 70.667.079	3.286.937	35.336.834
RESULT. ECON. Rendiciones consolidadas	- 74.704.182	- 85.690.223	- 168.241.992
Ingresos - Transferencias Corrientes	4.037.102	88.977.160	203.578.825

IN.V.yT.A.M. - CONCORDIA	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
RESULT. ECON. Rendiciones individuales	- 89.009	- 139.907	- 1.107.499
RESULT. ECON. Rendiciones consolidadas	- 110.709	- 922.161	- 1.948.359
Ingresos - Transferencias Corrientes	21.700	782.254	840.860

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 409/2020; 424/2020; 489/2020; 451/2021, 459/2021; 514/2021; 255/2022, 217/2022 y 520/2022 del TCER.

Como se puede observar del cuadro anterior, la consolidación de rendiciones de cuentas expone una realidad fiscal más precisa, modificando los resultados económicos individuales, beneficiando a la Administración Central y perjudicando a los organismos descentralizados. La magnitud de este efecto dependerá de la significatividad de las transferencias realizadas desde la Administración Central hacia dichos organismos.

Una situación similar se observa al analizar el Resultado Financiero antes de Contribuciones Figurativas. En este caso, los resultados individuales tienden a mejorar en beneficio de la Administración Central y a disminuir en perjuicio de los organismos descentralizados. En otras palabras, el análisis comparativo entre los resultados financieros individuales y consolidados (antes de contribuciones figurativas) evidencia cómo la consolidación modifica sustancialmente la interpretación de la situación económico-financiera de cada institución que conforma la Administración Pública Municipal de Concordia.

En el caso de la Administración Central, al eliminarse en la consolidación las transferencias corrientes y de capital dirigidas a los organismos descentralizados - que constituyen gastos figurativos - se produce una mejora significativa en su resultado financiero. Al desaparecer esos egresos, el resultado financiero previo a las contribuciones consolidado refleja una situación más favorable que la mostrada en las rendiciones individuales.

Por el contrario, en los organismos descentralizados como E.D.O.S. e IN.V.yT.A.M., la consolidación implica la eliminación de ingresos provenientes de dichas transferencias, que en sus estados individuales constituyen una fuente de financiamiento. Al excluirse estos recursos, los ingresos consolidados se reducen considerablemente, generando un resultado financiero (previo a contribuciones) mucho más negativo que el registrado individualmente. Lo antes expuesto puede visualizarse en el cuadro expuesto a continuación:

ADMINISTRACIÓN CENTRAL - CONCORDIA	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
RESULT. FINANCIERO ANTES DE CONTRIB. Rendiciones individuales	297.155.748	741.304.654	507.863.360
RESULT. FINANCIERO ANTES DE CONTRIB. Rendiciones consolidadas	319.208.762	845.064.068	721.783.045
Transferencias Corrientes y de Capital (GASTOS FIGURATIVOS)	22.053.013	103.759.414	213.919.685

E.D.O.S. - CONCORDIA	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
RESULT. FINANCIERO ANTES DE CONTRIB. Rendiciones individuales	- 73.666.952	17.243.986	- 129.487.276
RESULT. FINANCIERO ANTES DE CONTRIB. Rendiciones consolidadas	- 95.698.265	- 85.733.174	- 342.566.101
Transferencias Corrientes y de Capital (RECURSOS FIGURATIVOS)	22.031.314	102.977.160	213.078.825

IN.V.yT.A.M. - CONCORDIA	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
RESULT. FINANCIERO ANTES DE CONTRIB. Rendiciones individuales	33.614.885	2.045.584	- 23.376.473
RESULT. FINANCIERO ANTES DE CONTRIB. Rendiciones consolidadas	33.593.185	1.263.330	- 24.217.333
Transferencias Corrientes y de Capital (RECURSOS FIGURATIVOS)	21.700	782.254	840.860

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 409/2020; 424/2020; 489/2020; 451/2021, 459/2021; 514/2021; 255/2022, 217/2022 y 520/2022 del TCER.

Cabe señalar que la posición fiscal de los organismos descentralizados varía considerablemente en función de múltiples factores. Entre ellos, se destacan el volumen de recursos transferidos desde el gobierno municipal, provincial o nacional, así como el nivel de actividad proyectado y ejecutado por cada uno de dichos entes. De este modo, la dependencia de las transferencias intergubernamentales y la capacidad de ejecución propia configuran variables determinantes para evaluar la sostenibilidad fiscal de cada unidad organizativa que integra la administración pública concordense.

Por lo tanto, la consolidación permite una visión más realista del resultado global del municipio, al evitar duplicaciones y reflejar únicamente los flujos externos. Sin embargo, también muestra cómo los resultados individuales pueden estar fuertemente condicionados por relaciones internas, lo que refuerza la necesidad de considerar ambas perspectivas para una evaluación completa.

En resumen, el análisis del resultado financiero para los años 2020, 2021 y 2022, que en forma breve se expone en cuadro a continuación, muestra cómo la consolidación de cuentas no solo modifica los resultados económicos y financieros individuales, sino que también proporciona una visión más realista y ajustada del desempeño fiscal del municipio en su conjunto, tal como se puede observar del cuadro a continuación:

GOBIERNO LOCAL - CONCORDIA	ADM. CENTRAL	EDOS	In.V.yT.A.M.	CONSOLIDADO
Año 2020 - RESULT. FINANCIERO	297.155.748	- 73.666.952	33.614.885	257.103.681
Año 2021 - RESULT. FINANCIERO	741.304.654	17.243.986	2.045.584	760.594.224
Año 2022 - RESULT. FINANCIERO	507.863.360	- 129.487.276	- 23.376.473	354.999.611

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N. º 409/2020; 424/2020; 489/2020; 451/2021, 459/2021; 514/2021; 255/2022, 217/2022 y 520/2022 del TCER.

Si por ejemplo, se considera de manera aislada el resultado financiero correspondiente a la Administración Central de la Municipalidad de Concordia para el ejercicio 2022, se observa un superávit superior a los quinientos millones de pesos. Sin embargo, al analizar el resultado consolidado de la totalidad de la Administración Pública Municipal —incluyendo sus entes descentralizados—, el resultado, si bien también superavitario, se reduce a una cifra menor, cercana a los trescientos cincuenta millones de pesos.

Este contraste evidencia la importancia de adoptar una mirada integral de la situación financiera de la Administración Pública Municipal, dado que la simple observación del resultado de la Administración Central puede inducir a interpretaciones parciales o distorsionadas de la realidad fiscal del Municipio en su conjunto.

CASO 2- ADMINISTRACIÓN PÚBLICA MUNICIPAL DE GUALEGUAY

3.2.0.- INTRODUCCIÓN

La ciudad de Gualeguay fue fundada el 19 de marzo de 1783⁶ y se encuentra ubicada en el sudoeste de la provincia de Entre Ríos, a orillas del río Gualeguay. Es cabecera del Departamento homónimo y, según datos del I.N.D.E.C. (2023), cuenta con una población de 48.163 habitantes.

En lo que respecta a la Caja Municipal de Jubilaciones y Pensiones, la misma inició sus actividades el 1 de enero de 1930 como una entidad autárquica, conforme surge de reiteradas referencias en diversas rendiciones de cuentas, en particular en la correspondiente al ejercicio 2020 (cfr. fs. 77). Si bien no se ha podido acceder al texto original de la Ordenanza de creación, su existencia es reconocida en los documentos oficiales antes mencionados.

En cumplimiento de la pauta renditiva establecida por el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos mediante Acordada N.º 37 del año 1975, ampliada por Resolución N.º 12/1991 T.C.E.R., el Municipio de Gualeguay ha presentado las Rendiciones de Cuentas N.º 465/2020, 481/2021 y 332/2022, las cuales conforman la muestra seleccionada para el desarrollo de la presente tesis. De dichas rendiciones se ha procedido a relevar la información financiera correspondiente a la Administración Central del Municipio de Gualeguay.

En lo que respecta al organismo previsional, la Caja Municipal de Jubilaciones y Pensiones de Gualeguay rinde cuentas de acuerdo con lo establecido en la Acordada N.º 106/1987 del Tribunal de Cuentas de la Provincia, ampliada por la Resolución N.º 18/1991 T.C.E.R.. En el marco de esta investigación, se han analizado las Rendiciones de Cuentas N.º 516/2020, 428/2021 y 227/2022, correspondientes a dicha entidad.

En el caso de la Administración Central del Municipio de Gualeguay, y al igual que lo observado en el Municipio de Concordia, el mismo presenta —entre otra documentación - el Estado de Ejecución Presupuestaria de Recursos y Gastos, los Estados de Saldos al cierre del ejercicio y el Formulario N.º 2, requerido por el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos en forma previa al inicio del

⁶ <https://www.turismoentrierios.com/gualeguay/historia.htm>

proceso de auditoría. Cabe señalar que dicho formulario ha sido reemplazado, a la fecha, por el Formulario N.º 18 “*Determinación del Resultado y Análisis Financiero*”, conforme a lo dispuesto en la Resolución N.º 11/2024 del T.C.E.R..

Tal como ocurre en Concordia, la información anteriormente mencionada es elaborada con base en el plan de cuentas presupuestarias y contables adoptado por el propio Municipio de Gualeguay según sus usos y costumbres, el cual presenta diferencias con el Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Municipal. Esta divergencia se observa especialmente en lo que respecta a la presentación del Esquema Ahorro-Inversión-Financiamiento (A.I.F.), el cual no es incorporado en las rendiciones de cuentas ni se encuentra publicado en el sitio web⁷ oficial del Municipio.

Una situación similar a la descrita para la Administración Central se observa en el caso del Instituto de Seguridad Social local, es decir, la Caja de Jubilaciones y Pensiones Municipal de Gualeguay. Esta entidad ha presentado el Estado de Situación Patrimonial y el Estado de Resultados, conforme lo establecido por la Resolución ampliatoria N.º 18/1991 del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos (T.C.E.R.), así como también el Estado de Evolución del Patrimonio Neto, el Análisis Financiero, las Notas a los Estados Contables, entre otra documentación complementaria.

Todos los estados antes mencionados han sido elaborados sin adoptar las pautas metodológicas del Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Municipal, ni incorpora el Cuadro Ahorro-Inversión-Financiamiento (A.I.F.), replicando así el criterio observado en las rendiciones de cuentas de la Administración Central.

Manteniendo la metodología de trabajo prevista, se procede en primer término a la homogeneización de la información financiera, adoptando como herramienta de análisis el Esquema Ahorro-Inversión-Financiamiento (A.I.F.), conforme a los lineamientos establecidos en el Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Municipal.

La adopción del Cuadro A.I.F. permitirá estructurar la información de manera comparable y funcional al objeto de estudio, posibilitando así un análisis integral orientado a responder la pregunta de investigación: ¿Qué diferencias surgirían del

⁷ <https://municipalidad.gualeguay.gob.ar/index.php>

análisis de la información financiera presentada por la administración pública municipal entrerriana si se cambiara la pauta renditiva de individual a consolidada para el período 2020-2022?. En este caso particular, el enfoque se aplicará al análisis de la Administración Pública Municipal de Gualeguay, considerando de manera integrada tanto su administración central como su organismo previsional.

A continuación, se presentan los Estados Ahorro-Inversión-Financiamiento (A.I.F.) elaborados de manera individual para el Municipio de Gualeguay y para la Caja de Jubilaciones y Pensiones Municipal, en el marco de la presente investigación. Dichos estados fueron construidos a partir de la información financiera contenida en las Rendiciones de Cuentas correspondientes a los ejercicios 2020, 2021 y 2022, con el objetivo de homogeneizar la base de análisis conforme a los lineamientos del Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Municipal.

3.2.1.- E.A.I.F. ADMINISTRACIÓN CENTRAL DEL MUNICIPIO DE GUALEGUAY

En el caso particular de la Administración Central del Municipio de Gualeguay, se han contemplado una serie de situaciones específicas que se detallan a continuación.

El Estado de Ejecución Presupuestaria de Recursos y Gastos, extraído de las Rendiciones de Cuentas correspondientes a los ejercicios 2020, 2021 y 2022, fue una fuente clave para la elaboración del Estado Ahorro-Inversión-Financiamiento (A.I.F.), especialmente en lo referido a las partidas ubicadas por encima de la línea, es decir, hasta el ítem XIII: Resultado Financiero previo a Contribuciones.

Durante el proceso de homogeneización de la información, se identificaron ciertos inconvenientes. Uno de los principales fue que el Municipio agrupa una partida de recursos bajo la denominación “*Fondos Afectados*”, sin discriminar qué proporción corresponde a gastos corrientes y cuál a gastos de capital. A fin de resolver esta limitación, se procedió a desagregar dicha cifra tomando como referencia los datos contenidos en la Planilla Analítica de Recursos Afectados, lo cual permitió una asignación más precisa conforme a la naturaleza del gasto.

Otra dificultad identificada durante el proceso de homogeneización consistió en la ausencia de una adecuada distinción entre recursos corrientes y de capital, así

como en la falta de clasificación por rubro, conforme a lo establecido en el Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Municipal. A fin de posibilitar su correcta exposición en el Estado A.I.F., se procedió a la reclasificación y agrupamiento de los recursos, asignándolos según su naturaleza económica, tomando como referencia la razonabilidad que cabría atribuir a las denominaciones consignadas por el municipio.

Asimismo, a diferencia del Municipio de Concordia, el Municipio de Gualaguay no ha registrado recursos bajo las denominaciones “*Traslado de Saldos Afectados al Inicio*” ni “*Superávit de Ejercicios Anteriores*”. En función de ello, no fue necesario realizar ajustes vinculados a este tipo de registros. Cabe recordar que estos conceptos no constituyen ingresos propios del ejercicio en curso, por lo cual su eventual inclusión en el Estado A.I.F. debe realizarse por debajo de la línea, es decir, dentro del análisis de fuentes y aplicaciones financieras, y no como recursos corrientes del período.

Respecto a los gastos, se aclara que, a partir del Estado de Ejecución Presupuestaria de Gastos, fue posible identificar la información correspondiente al rubro “*Endeudamiento Público e Incremento de Otros Pasivos*”, el cual se determinó a partir de la diferencia entre los montos devengados y los efectivamente pagados en cada ejercicio. Estas cifras han sido verificadas por las auditorías practicadas sobre los ejercicios analizados, según consta en los respectivos Informes del Tribunal de Cuentas de la Provincia, obrantes en las rendiciones de cuentas seleccionadas como muestra para la presente investigación.

En relación con la cuenta “*Amortización de la Deuda*”, se observa que, conforme lo informado por las Auditorías, solo se ha registrado gasto en el ejercicio 2022, correspondiente al pago de cuotas derivadas de dos contratos de leasing suscritos durante dicho período (cfr. fs. 953 de la Rendición de Cuentas 2022).

Cabe señalar que este gasto fue considerado para la presente investigación, en la elaboración del Estado A.I.F., bajo la partida “*Gastos de Consumo - Bienes y Servicios*” y no como “*Aplicación Financiera*”, por lo cual no fue expuesto por debajo de la línea. Esta clasificación responde a la interpretación contenida en el Clasificador Presupuestario para el Sector Público Municipal (2016, página 87), en el marco de la partida 3.2.0.0 “*Alquileres y Derechos*”, la cual contempla, entre otros conceptos, “*...las sumas pactadas por la suscripción de contratos de ‘leasing’ (alquiler con opción a compra)*”.

Por su parte, a efectos de la elaboración del Estado Ahorro-Inversión-Financiamiento, se consideraron como aplicación financiera los egresos registrados en el Estado de Saldos bajo el concepto “*Pagado sin imputación presupuestaria*”, específicamente en el rubro “*Amortización de Deuda y Disminución de Otros Pasivos*”. En lo que respecta al ejercicio 2022, y ante la ausencia del Estado de Saldos en la rendición correspondiente, la información vinculada a la disminución de pasivos por deuda flotante fue obtenida del Formulario N.º 2, en el apartado correspondiente al “*Análisis Financiero*”.

Para la determinación del monto considerado como “*Inversión Financiera*” en el Estado AIF individual, se tomaron como base las disponibilidades e inversiones transitorias informadas en el Formulario N.º 2, presentado ante el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos y contenido en las Rendiciones de Cuentas correspondientes a la muestra analizada. A dichas cifras se les dedujeron los montos correspondientes a “*Fondos de Cuentas Especiales*” y “*Fondos de Cuentas de Terceros*”, también consignados en el citado formulario, a fin de reflejar exclusivamente los recursos financieros de libre disponibilidad al cierre de cada ejercicio.

En relación con el ejercicio 2020, la Auditoría informa que durante el ejercicio anterior “...se implementó un nuevo Sistema de Gestión en el Municipio (SIDEMI)...”, lo cual generó errores en la Planilla de Estados de Saldos del período precedente. Como consecuencia de ello, se expusieron ajustes en dicha planilla (cfr. fs. 284 del Anexo I de la Rendición de Cuentas de dicho año), los cuales debieron ser tenidos en cuenta al momento de elaborar el Estado A.I.F. del año 2020, específicamente como ajustes en el saldo final correspondiente a la “*Inversión Financiera*”. Estos ajustes fueron incorporados con el objetivo de reflejar adecuadamente la situación patrimonial y financiera del Municipio al cierre del ejercicio, asegurando la consistencia y comparabilidad de la información reconstruida, aspectos que constituyen salvedades a considerar en el análisis.

En los Informes de Auditoría correspondientes a los ejercicios 2021 y 2022, se reitera lo señalado previamente respecto al impacto del cambio de sistema, indicando que las cuentas a conciliar observadas tienen “...su origen en el cambio de sistema contable informatizado operado al cierre del Ejercicio 2017 y que dejó ciertas cuentas con saldo pero que no tuvieron movimiento alguno en el ejercicio bajo análisis...”. En ambos ejercicios, además, se consigna que desde la

Municipalidad de Gualeguay se encontraban abocados a la depuración de dichas cuentas.

En este sentido, resulta relevante señalar que, para la presente investigación, se ha procedido a ajustar el rubro "*Inversiones Financieras*" en los Estados A.I.F. reconstruidos, considerando los saldos de estas cuentas a conciliar. Dichos valores fueron tomados del Formulario N.º 2, referenciado anteriormente, para cada uno de los tres ejercicios analizados (2020, 2021 y 2022).

En lo que respecta a las transferencias efectuadas por la Municipalidad de Gualeguay al ente previsional local, en concepto de aportes y contribuciones, resulta necesario aclarar que, conforme al Clasificador Presupuestario para el Sector Público Municipal (2016, página 31), la cuenta "*1.3.0.00 Aportes y Contribuciones*" se utiliza para registrar los ingresos percibidos por los sistemas de seguridad social, obras sociales y otras contribuciones. En este marco, dicha cuenta es la que debe ser empleada por la Caja de Jubilaciones y Pensiones Municipal para registrar los ingresos provenientes de la Municipalidad por esos conceptos, y constituye una fuente relevante de financiamiento del régimen previsional local.

Por su parte, la Municipalidad de Gualeguay, en su carácter de empleador, registra las contribuciones patronales que realiza al ente previsional como parte de los "*Gastos de Consumo - Persona*" dentro del Estado A.I.F., integrándolas dentro de los gastos corrientes del presupuesto.

En cambio, los aportes personales descontados a los agentes municipales no constituyen un gasto propio del Municipio, ya que se trata de fondos retenidos a terceros. En consecuencia, su registración contable debe realizarse mediante una cuenta de orden o una cuenta específica de fondos de terceros, que refleje el pasivo transitorio correspondiente, hasta tanto se efectúe su transferencia a la Caja de Jubilaciones y Pensiones Municipal.

Con vistas a una futura consolidación con la Institución de Seguridad Social del Gobierno Local de Gualeguay, durante el proceso de elaboración del Estado Ahorro-Inversión-Financiamiento (EAIF) de la Administración Central se procuró identificar las transferencias recíprocas efectuadas entre ambas entidades. En ese marco, se relevaron las transferencias realizadas por la Administración Central hacia la Caja por diversos conceptos, así como eventuales transferencias realizadas en sentido inverso, correspondientes a los ejercicios 2020, 2021 y 2022. Esta tarea

resulta clave para evitar duplicaciones o distorsiones en el proceso de consolidación, en tanto se trata de movimientos internos dentro del mismo ámbito institucional.

Del análisis de la información financiera incluida en las rendiciones de cuentas del Municipio de Gualeguay, así como de los Informes de Auditoría, se desprende que únicamente se han identificado transferencias realizadas por la Administración Central hacia el Instituto de Seguridad Social local, es decir, la Caja Municipal de Jubilaciones y Pensiones. No se han verificado, en el período analizado, registros de transferencias efectuadas en sentido inverso.

En el ejercicio 2021, la Auditoría (cfr. fs. 14 del Cuerpo Principal de la rendición de cuentas) corroboró la correspondencia de las transferencias efectuadas por el Municipio de Gualeguay hacia la Caja Municipal de Jubilaciones y Pensiones, destinadas a atender los desequilibrios financieros del organismo previsional. Dichas remesas ascendieron a un total de \$26.200.000,00, y fueron registradas contablemente por la Administración Central en la cuenta Transferencia Caja de Jubilaciones. Esta situación ha sido debidamente considerada tanto en la elaboración del Estado A.I.F. individual como en el proceso de consolidación posterior, a fin de evitar duplicaciones en el reconocimiento de ingresos y gastos entre las entidades involucradas.

Asimismo, y en consonancia con lo expresado para la Administración Central del Municipio de Concordia, es necesario aclarar que todo criterio contable adoptado por el Municipio de Gualeguay - que sirve de base para la elaboración de las rendiciones de cuentas analizadas en la muestra - será replicado en la confección del Estado AIF correspondiente a la presente investigación.

Por ejemplo, en la Auditoría realizada al Municipio de Gualeguay para el ejercicio 2020, se advirtió la existencia de numerosas cuentas especiales que deberían haberse regularizado al cierre del ejercicio mediante su incorporación al presupuesto de ingresos y gastos, en especial aquellas vinculadas a fondos afectados. Esta situación fue reiterada en los ejercicios 2021 y 2022.

Al no haberse realizado dicha regularización, los movimientos asociados a estas cuentas especiales son presentados en el Estado AIF como partidas “*debajo de la línea*”, es decir, dentro del análisis de fuentes y aplicaciones financieras y no como ingresos o gastos corrientes del período.

En caso de haberse identificado alguna corrección pertinente para la presente investigación, se procedió a realizar los ajustes correspondientes. Tal es el caso del

ejercicio 2021, en el cual —según consta en el Informe de Auditoría y en el Formulario N.º 2 - se registró un ajuste de resultados de ejercicios anteriores por un monto de \$4.014.829. Según lo señalado en el Informe de Auditoría 2021 (cfr. fs. 9 del Cuerpo Principal), dicho ajuste corresponde a “...reclasificaciones de imputaciones, recupero de gastos por deudas flotantes...”, considerándolo dentro de los rubros Amortización de Deuda y Disminución de Otros Pasivos, en tanto no implica una efectiva salida de fondos durante el ejercicio.

Como resultado del relevamiento y análisis de la información financiera para la presente investigación, se obtuvo la siguiente situación individual de la Administración Central de Gualeguay, expuesta bajo Estado Ahorro - Inversión - Financiamiento:

ADMINISTRACIÓN CENTRAL - GUALEGUAY	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
I) INGRESOS CORRIENTES	844.968.596	1.445.069.889	2.622.752.927
Ingresos Tributarios	793.386.995	1.326.665.556	2.288.944.653
Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social	-	-	-
Ingresos no Tributarios	9.509.073	24.093.849	45.933.162
Ventas de Bienes y Servicios	19.350.116	8.918.940	36.546.743
Rentas de la Propiedad	20.095.053	81.547.284	244.547.072
Transferencias Corrientes	2.627.359	3.844.260	6.781.297
Superávit Operativo Empresas Públicas	-	-	-
II) GASTOS CORRIENTES	710.443.524	1.048.364.062	1.923.598.975
Gastos de Consumo	669.794.605	974.828.556	1.776.896.703
Intereses y Otras Rentas de la Propiedad	-	-	-
Intereses (*)	-	-	-
Prestaciones de la Seguridad Social	-	-	-
Impuestos Directos	-	-	-
Otras Perdidas	-	-	-
Transferencias Corrientes	40.648.919	73.535.505	146.702.272
Déficit Operativo Empresas Públicas	-	-	-
III) RESULT. ECON.: AHORRO/DESAHORRO (I-II)	134.525.072	396.705.828	699.153.952
IV) RECURSOS DE CAPITAL	33.708.464	69.465.470	453.348.289
Recursos Propios de Capital	9.987.537	15.804.067	27.216.948
Transferencias de Capital	23.720.927	53.661.402	426.131.341
Disminución de la Inversión Financiera	-	-	-
V) GASTOS DE CAPITAL	82.812.073	734.520.652	928.120.021
Inversión Real Directa	82.812.073	734.520.652	928.120.021
Transferencias de Capital	-	-	-
Inversión Financiera	-	-	-
VI) TOTAL RECURSOS (I+IV)	878.677.060	1.514.535.359	3.076.101.217
VII) TOTAL GASTOS (II+V)	793.255.597	1.782.884.714	2.851.718.996
VIII) TOTAL GASTOS PRIMARIOS (VII - Intereses(*))	793.255.597	1.782.884.714	2.851.718.996
IX) RESULTADO FINANCIERO ANTES DE CONTRIBUCIONES (VI-VII)	85.421.463	- 268.349.355	224.382.220
X) CONTRIBUCIONES FIGURATIVAS	-	-	-
XI) GASTOS FIGURATIVOS	-	-	-
XII) RESULTADO PRIMARIO (VI-VIII+XI)	85.421.463	- 268.349.355	224.382.220
XIII) RESULTADO FINANCIERO (IX+X-XI)	85.421.463	- 268.349.355	224.382.220
XIV) FUENTES FINANCIERAS	105.168.986	836.766.786	802.664.744
Disminución de la Inversión Financiera	74.674.158	179.381.214	543.668.835
Endeudamiento Público e Incremento de otros Pasivos	30.494.828	657.385.572	258.995.910
Contribuciones Figurativas para Aplicaciones Financieras	-	-	-
XV) APLICACIONES FINANCIERAS	190.302.536	568.407.630	1.026.977.395
Inversión Financiera	179.381.214	543.668.835	670.454.484
Amortización de Deudas y Disminución de otros Pasivos	10.921.322	24.738.795	356.522.911
Gastos Figurativos para Aplicaciones Financieras	-	-	-
RESULTADO TOTAL	287.913	9.801	69.570

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 465/2020; 481/2021 y 332/2022 del TCER.

Al igual que lo observado para la Administración Central del Municipio de Concordia, en el caso de Gualeguay los resultados finales o totales correspondientes a los tres ejercicios considerados en la muestra no fueron nulos ni

iguales a cero. Estos desvíos, si bien poco significativos en relación con el total de gastos ejecutados, podrían atribuirse a errores de redondeo, clasificaciones diferenciales o ajustes derivados del proceso de reconstrucción del estado, el cual fue elaborado a partir de información proveniente de diversas fuentes, tales como estados contables, notas y anexos.

De igual manera que en el caso del Municipio de Concordia, se procedió al análisis detallado de los Informes de Auditoría emitidos por el Tribunal de Cuentas de la Provincia, incluyendo el estudio de las determinaciones del resultado, con el objetivo de minimizar el riesgo de errores en la confección de los Estados A.I.F. Asimismo, se procuró conciliar los resultados financieros presentados en dichos Estados, elaborados en el marco de la presente investigación, así como diversos componentes expuestos por debajo de la línea —como la amortización de la deuda—, con la determinación del resultado obrante en las rendiciones de cuentas correspondientes a los ejercicios tomados como muestra.

En lo que respecta a la conformación del resultado analizado por las auditorías del Tribunal de Cuentas, determinado conforme a lo establecido por la derogada Acordada N.º 62/79, se remite a las explicaciones ya desarrolladas en el apartado correspondiente a la Administración Central de Concordia, a fin de evitar reiteraciones innecesarias.

Durante los tres ejercicios comprendidos en la muestra, se observa que los resultados determinados por el Municipio y sometidos a la revisión del Tribunal de Cuentas no han sido objeto de un análisis específico en los respectivos Informes de Auditoría. No obstante, cabe destacar que, en el ejercicio 2021 —el cual presentó un resultado deficitario—, el auditor interpretó dicho déficit como un desfase contable derivado del registro de las obras “*Terminación de 100 Viviendas Más Infraestructura*” y “*Red Cloacal Zona Norte II*”, cuyos ingresos correspondientes, provenientes de transferencias nacionales con afectación específica, se perfeccionaron recién en el ejercicio siguiente.

Exceptuando la aclaración anteriormente mencionada, en los restantes Informes de Auditoría la labor de los auditores se ha circunscripto a la verificación formal de la determinación de los resultados, sin realizar un examen analítico que permita interpretar su significado o su incidencia en la gestión financiera municipal.

Asimismo, del análisis de los Informes de Auditoría correspondientes al Municipio de Gualeguay no surge ninguna observación vinculada con el desempeño de funciones impropias por parte del Instituto de Seguridad Social.

3.2.2.- E.A.I.F. INSTITUTO DE SEGURIDAD SOCIAL - CAJA DE JUBILACIONES Y PENSIONES DEL MUNICIPIO DE GUALEGUAY

Siguiendo la misma metodología previamente aplicada, para la determinación de los datos correspondientes a las partidas ubicadas “*por encima de la línea*”, se tomaron como base los valores consignados en el Estado de Resultados presentado por el organismo. Cabe señalar que, en ninguno de los ejercicios analizados, se acompañaron Estados de Ejecución Presupuestaria.

En cuanto a la confección del “*debajo de la línea*” del Estado A.I.F., los datos se obtuvieron del Estado denominado “*Análisis Financiero*”, incluido en las rendiciones de cuentas presentadas por la Caja Municipal de Jubilaciones y Pensiones. Este estado expone las disponibilidades al inicio y al cierre de cada ejercicio, y cumple una función similar a la de un estado de flujo de fondos, permitiendo identificar las variaciones en el efectivo y sus equivalentes como resultado de la actividad financiera del período.

Cabe señalar que, al no disponerse de información relativa a la ejecución presupuestaria, los estados contables rendidos por este Instituto de Seguridad Social no permiten discriminar entre cuentas presupuestarias y extrapresupuestarias. En tal sentido, los fondos de terceros y las cuentas especiales no se encuentran identificados de forma separada ni diferenciada en los informes financieros disponibles.

En consecuencia, en la elaboración del E.A.I.F. correspondiente a la Caja Municipal de Jubilaciones y Pensiones, no se ha efectuado una distinción entre fondos presupuestarios y extrapresupuestarios, incluyéndose en el mismo la totalidad de los recursos administrados por el organismo, conforme a los registros contables disponibles.

Al igual que en los casos analizados previamente, y con vistas a la consolidación de la información financiera, durante la elaboración del Estado Ahorro-Inversión-Financiamiento correspondiente a la Caja Municipal de Jubilaciones y Pensiones de Gualeguay, se procuró identificar las transferencias recíprocas entre

dicho organismo y la Administración Central del Municipio, correspondientes a los ejercicios 2020, 2021 y 2022. Se expone a continuación dichos Estados A.I.F. individuales del Instituto de Seguridad Social Municipal de Gualeguay:

INSTITUTO DE SEGURIDAD SOCIAL - GUALEGUAY	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
I) INGRESOS CORRIENTES	131.206.501	196.581.303	342.238.712
Ingresos Tributarios	-	-	-
Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social	110.979.895	169.897.737	299.373.579
Ingresos no Tributarios	226.606	483.565	865.136
Ventas de Bienes y Servicios	-	-	-
Rentas de la Propiedad	-	-	-
Transferencias Corrientes	20.000.000	26.200.000	41.999.997
Superávit Operativo Empresas Públicas	-	-	-
II) GASTOS CORRIENTES	134.942.331	198.373.169	349.943.532
Gastos de Consumo	13.194.271	18.468.057	30.962.490
Intereses y Otras Rentas de la Propiedad	-	-	-
Intereses (*)	-	-	-
Prestaciones de la Seguridad Social	121.748.060	179.905.112	318.981.041
Impuestos Directos	-	-	-
Otras Perdidas	-	-	-
Transferencias Corrientes	-	-	-
Déficit Operativo Empresas Públicas	-	-	-
III) RESULT. ECON.: AHORRO/DESAHORRO (I-II)	- 3.735.830	- 1.791.866	- 7.704.820
IV) RECURSOS DE CAPITAL	-	-	-
Recursos Propios de Capital	-	-	-
Transferencias de Capital	-	-	-
Disminución de la Inversión Financiera	-	-	-
V) GASTOS DE CAPITAL	-	-	-
Inversión Real Directa	-	-	-
Transferencias de Capital	-	-	-
Inversión Financiera	-	-	-
VI) TOTAL RECURSOS (I+IV)	131.206.501	196.581.303	342.238.712
VII) TOTAL GASTOS (II+V)	134.942.331	198.373.169	349.943.532
VIII) TOTAL GASTOS PRIMARIOS (VII - Intereses(*))	134.942.331	198.373.169	349.943.532
IX) RESULTADO FINANCIERO ANTES DE CONTRIBUCIONES (VI-VII)	- 3.735.830	- 1.791.866	- 7.704.820
X) CONTRIBUCIONES FIGURATIVAS	-	-	-
XI) GASTOS FIGURATIVOS	-	-	-
XII) RESULTADO PRIMARIO (VI-VIII+XI)	- 3.735.830	- 1.791.866	- 7.704.820
XIII) RESULTADO FINANCIERO (IX+X-XI)	- 3.735.830	- 1.791.866	- 7.704.820
XIV) FUENTES FINANCIERAS	8.906.698	5.170.868	3.380.989
Disminución de la Inversión Financiera	8.906.698	5.170.868	3.379.002
Endeudamiento Público e Incremento de otros Pasivos	-	-	1.987
Contribuciones Figurativas para Aplicaciones Financieras	-	-	-
XV) APLICACIONES FINANCIERAS	5.170.868	3.379.002	- 4.323.831
Inversión Financiera	5.170.868	3.379.002	- 4.323.831
Amortización de Deudas y Disminución de otros Pasivos	-	-	-
Gastos Figurativos para Aplicaciones Financieras	-	-	-
RESULTADO TOTAL	0	0	0

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 516/2020; 428/2021 y 227/2022 del TCER.

La Acordada N.º 106 del año 1987 del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos (TCER) establece, para las Cajas de Jubilaciones y Pensiones Municipales, la obligación de presentar “...los Estados Contables que reflejen la Situación Patrimonial y el Resultado del Ejercicio...”. Sin embargo, no define la metodología para su confección, situación que se repite en el caso de los organismos descentralizados de la Municipalidad de Concordia (E.D.O.S. e In.V.yT.A.M.). Esta omisión normativa tampoco es subsanada por la Resolución N.º 18/1991 TCER, la cual se limita a ampliar los requisitos exigidos para la rendición de cuentas de las Cajas Municipales de Jubilaciones y Pensiones, sin brindar precisiones técnicas sobre la elaboración de dichos estados.

Según lo relevado en esta investigación, el cálculo del resultado se realiza aplicando un enfoque mixto, que combina el criterio devengado para el reconocimiento de los gastos con el criterio percibido para el registro de los recursos. Esta metodología contable coincide con la empleada por la Administración Central del Municipio de Gualaguay, conforme surge de las rendiciones de cuentas y los informes de auditoría examinados.

Con el objetivo de minimizar los riesgos de error en la determinación del resultado financiero expuesto en esta tesis - el cual presenta diferencias respecto del resultado informado en las rendiciones de cuentas oficiales - , se procedió a realizar una conciliación entre ambos resultados. Dicha conciliación permitió identificar que las diferencias se originan, fundamentalmente, en el tratamiento de las “*Amortizaciones de Bienes de Uso*”, las cuales, al no representar una salida efectiva de fondos, no son consideradas en la exposición del Estado Ahorro-Inversión-Financiamiento, conforme a los criterios adoptados en el presente trabajo.

En efecto, tal como lo define el Ministerio del Interior, Obras Públicas y Vivienda (S.F., página 6), el esquema Ahorro-Inversión-Financiamiento “*es un estado financiero que reúne todos los flujos de ingresos y gastos que se producen en el sector público no financiero*”. En este sentido, las amortizaciones, al no constituir flujos financieros reales, quedan excluidas de dicho esquema.

En los ejercicios 2020 y 2021, los resultados determinados por la Caja Municipal de Jubilaciones y Pensiones, sometidos a la revisión del Tribunal de Cuentas, fueron objeto de un análisis específico en los respectivos Informes de Auditoría.

En particular, para el ejercicio 2020, se aclara que el déficit se refleja en el patrimonio mediante una “...disminución prácticamente equivalente en el activo - disponibilidades”. Por su parte, en el ejercicio 2021, el déficit se presenta como “*una equivalencia aproximada por una disminución en el activo - disponibilidades; y un incremento en el activo - inversiones, respecto al ejercicio anterior*”.

El presente análisis guarda, en términos generales, correspondencia con las observaciones expuestas en el Estado de Ahorro-Inversión-Financiamiento elaborado en el marco de esta tesis. No obstante, en el ejercicio 2022, el Informe de Auditoría se limitó a incorporar controles numéricos de comprobación.

En cuanto al registro de los recursos, tal como fue señalado anteriormente, la Caja de Jubilaciones y Pensiones Municipal, conforme al Clasificador Presupuestario para el Sector Público Municipal (2016, página 31), utiliza la cuenta “1.3.0.00 *Aportes y Contribuciones*” para registrar los ingresos por dichos conceptos destinados a los sistemas de seguridad social.

Al respecto, el Informe de Auditoría correspondiente al ejercicio 2020 —con redacción similar en los informes de 2021 y 2022 - expresa que:

“...la Municipalidad abona a mes vencido el saldo respectivo de aportes y contribuciones patronales, más un adicional necesario para que el ente haga frente a la cancelación de las prestaciones de jubilaciones y pensiones, monto que se visualiza en el Estado de Resultados como ‘Contribución Patronal Extraordinaria’...”

La normativa que respalda esta contribución especial por parte del Municipio es el artículo 16º de la Ordenanza N.º 2.555 del año 2009, la cual establece que, “*...la Municipalidad de Gualeguay suministrará mensualmente a la Caja las sumas necesarias para el pago de la totalidad de las prestaciones...*”.

Cabe destacar que dicha normativa no se encuentra disponible en internet, habiéndose obtenido a partir del relevamiento de los legajos permanentes y digitales que se encuentran a disposición de los auditores asignados.

Esta contribución ha sido registrada y expuesta como “*Ingresos Corrientes - Transferencias Corrientes*” en el Estado A.I.F. del Instituto de Seguridad Social Municipal.

En cuanto a los pasivos, en los Informes de Auditoría correspondientes a los ejercicios 2020, 2021 y 2022 se ha señalado expresamente que “*...el Ente no informa la existencia de Deudas al cierre del ejercicio...*”, situación que se ve reflejada en los Estados A.I.F.) elaborados para la presente investigación, en los

cuales no se consigna la existencia de pasivos exigibles al cierre de cada período analizado.

En relación con el posible ejercicio de funciones impropias por parte de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Municipalidad, en la Auditoría correspondiente al ejercicio 2020 se señaló que, tras la verificación de los comprobantes respaldatorios de gastos correspondientes a los meses de marzo y junio, no se detectaron “...conceptos o comprobantes que induzcan a profundizar el control...”. Asimismo, se indicó que, en términos generales, los gastos analizados corresponden a erogaciones inherentes al funcionamiento habitual del organismo, tales como útiles de escritorio, gas, teléfono, servicio de alarma, entre otros.

Incluso, lo señalado en el Informe de Auditoría del ejercicio 2021 respecto del rubro “*Otros Ingresos Ordinarios*” —el cual hace referencia al excedente generado por la diferencia entre los subsidios funerarios otorgados y su posterior recupero—, se encuentra contemplado en lo dispuesto por la Ordenanza N.º 2.555 del año 2009. En consecuencia, dicha operatoria no constituye una desviación funcional, sino que se enmarca dentro de las competencias propias del Instituto Municipal de Seguridad Social.

No obstante, en el ejercicio 2021 se verificó la adquisición de 105 cajas navideñas, sin que conste, en la rendición de cuentas objeto de la muestra, documentación que permita determinar su destino final. En tal sentido, no se especifica si dichas cajas navideñas fueron asignadas a los jubilados informados en la rendición (201 jubilados ordinarios, 30 jubilados por incapacidad y 143 pensionados), al personal de planta permanente de la Caja bajo análisis, al personal activo del Municipio o a otros destinatarios. Independientemente de ello, se tratan de bienes de consumo con fines festivos que no se encuentran comprendidos en el objeto previsional de la Caja ni respaldados por norma alguna que regule su funcionamiento. Asimismo, corresponde señalar que la Caja de Jubilaciones y Pensiones no contaba, para dicho ejercicio, con un presupuesto aprobado por el Honorable Concejo Deliberante. En dicho instrumento podría haberse previsto y autorizado de manera expresa este tipo de gasto, constituyendo una herramienta esencial para el control de los auditores, en tanto “...constituye una limitación cuantitativa y cualitativa de los gastos a efectuar durante el ejercicio financiero...” (Atchabahian, 2008, página 160). En virtud de ello, la mencionada erogación podría

ser considerada una función impropia del organismo, al no ajustarse a los fines específicos que justifican su existencia institucional.

En relación con el ejercicio 2022, no se efectuaron análisis detallados sobre este tipo de erogaciones, dado que las tareas de control se orientaron prioritariamente a la revisión de los contratos de servicios celebrados por el organismo.

3.2.3.- EAIF ADMINISTRACIÓN PÚBLICA MUNICIPAL DE GUALEGUAY

Al igual que en el caso de la Administración Pública Municipal de Concordia, las rendiciones de cuentas individuales del Municipio de Gualeguay presentan la información conforme al plan de cuentas presupuestarias y contables adoptado por el propio ente. En lo que respecta a la Caja Municipal de Jubilaciones y Pensiones, se advierte que únicamente se presentan los estados contables, sin incluir la ejecución presupuestaria, en consonancia con los usos y prácticas institucionales habituales.

De igual manera que en el caso de la Administración Municipal de Concordia, las transferencias o contribuciones “...que se realizan hacia adentro de la Administración Pública no Financiera (Administración Central, Organismos Descentralizados, Instituciones de la Seguridad Social), destinadas a la financiación de gastos corrientes, de capital o aplicaciones financieras...” (Foro Permanente de Direcciones de Presupuesto y Finanzas de la República Argentina, 2016, página 40), no se registran bajo la cuenta “*Contribuciones Figurativas*”. En su lugar, se emplean las cuentas “*Transferencias Corrientes*” y “*Transferencias de Capital*”, tanto en las partidas de ingresos como en las de egresos.

En consecuencia, en el proceso de consolidación de la información financiera de la Administración Pública Municipal de Gualeguay, se eliminaron las transferencias corrientes efectuadas desde la Administración Central a la Caja Municipal de Jubilaciones y Pensiones, suprimiendo duplicaciones entre organismos que integran la misma administración. No se detectaron, en cambio, transferencias de capital ni registros de movimientos en sentido inverso.

CONSOLIDADO GUALEGUAY 2020	ADM. CENTRAL	INST. SEG. SOC.	CONSOLIDADO
I) INGRESOS CORRIENTES	844.968.596	111.206.501	956.175.098
Ingresos Tributarios	793.386.995	-	793.386.995
Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social	-	110.979.895	110.979.895
Ingresos no Tributarios	9.509.073	226.606	9.735.680
Ventas de Bienes y Servicios	19.350.116	-	19.350.116
Rentas de la Propiedad	20.095.053	-	20.095.053
Transferencias Corrientes	2.627.359	-	2.627.359
Superávit Operativo Empresas Públicas	-	-	-
II) GASTOS CORRIENTES	690.443.524	134.942.331	825.385.856
Gastos de Consumo	669.794.605	13.194.271	682.988.876
Intereses y Otras Rentas de la Propiedad	-	-	-
Intereses (*)	-	-	-
Prestaciones de la Seguridad Social	-	121.748.060	121.748.060
Impuestos Directos	-	-	-
Otras Perdidas	-	-	-
Transferencias Corrientes	20.648.919	-	20.648.919
Déficit Operativo Empresas Públicas	-	-	-
III) RESULT. ECON.: AHORRO/DESAHORRO (I-II)	154.525.072	- 23.735.830	130.789.242
IV) RECURSOS DE CAPITAL	33.708.464	-	33.708.464
Recursos Propios de Capital	9.987.537	-	9.987.537
Transferencias de Capital	23.720.927	-	23.720.927
Disminución de la Inversión Financiera	-	-	-
V) GASTOS DE CAPITAL	82.812.073	-	82.812.073
Inversión Real Directa	82.812.073	-	82.812.073
Transferencias de Capital	-	-	-
Inversión Financiera	-	-	-
VI) TOTAL RECURSOS (I+IV)	878.677.060	111.206.501	989.883.562
VII) TOTAL GASTOS (II+V)	773.255.597	134.942.331	908.197.929
VIII) TOTAL GASTOS PRIMARIOS (VII - Intereses(*))	773.255.597	134.942.331	908.197.929
IX) RESULTADO FINANCIERO ANTES DE CONTRIBUCIONES (VI-VII)	105.421.463	- 23.735.830	81.685.633
X) CONTRIBUCIONES FIGURATIVAS	-	20.000.000	20.000.000
XI) GASTOS FIGURATIVOS	20.000.000	-	20.000.000
XII) RESULTADO PRIMARIO (VI-VIII+XI)	85.421.463	- 23.735.830	61.685.633
XIII) RESULTADO FINANCIERO (IX+X-XI)	85.421.463	- 3.735.830	81.685.633
XIV) FUENTES FINANCIERAS	105.168.986	8.906.698	114.075.684
Disminución de la Inversión Financiera	74.674.158	8.906.698	83.580.856
Endeudamiento Público e Incremento de otros Pasivos	30.494.828	-	30.494.828
Contribuciones Figurativas para Aplicaciones Financieras	-	-	-
XV) APLICACIONES FINANCIERAS	190.302.536	5.170.868	195.473.404
Inversión Financiera	179.381.214	5.170.868	184.552.082
Amortización de Deudas y Disminución de otros Pasivos	10.921.322	-	10.921.322
Gastos Figurativos para Aplicaciones Financieras	-	-	-
RESULTADO TOTAL	287.913	0	287.913

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 465/2020 y 516/2020 del TCER.

CONSOLIDADO GUALEGUAY 2021	ADM. CENTRAL	INST. SEG. SOC.	CONSOLIDADO
I) INGRESOS CORRIENTES	1.445.069.889	170.381.303	1.615.451.192
Ingresos Tributarios	1.326.665.556	-	1.326.665.556
Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social	-	169.897.737	169.897.737
Ingresos no Tributarios	24.093.849	483.565	24.577.415
Ventas de Bienes y Servicios	8.918.940	-	8.918.940
Rentas de la Propiedad	81.547.284	-	81.547.284
Transferencias Corrientes	3.844.260	-	3.844.260
Superávit Operativo Empresas Públicas	-	-	-
II) GASTOS CORRIENTES	1.022.164.062	198.373.169	1.220.537.230
Gastos de Consumo	974.828.556	18.468.057	993.296.613
Intereses y Otras Rentas de la Propiedad	-	-	-
Intereses (*)	-	-	-
Prestaciones de la Seguridad Social	-	179.905.112	179.905.112
Impuestos Directos	-	-	-
Otras Perdidas	-	-	-
Transferencias Corrientes	47.335.505	-	47.335.505
Déficit Operativo Empresas Públicas	-	-	-
III) RESULT. ECON.: AHORRO/DESAHORRO (I-II)	422.905.828	- 27.991.866	394.913.962
IV) RECURSOS DE CAPITAL	69.465.470	-	69.465.470
Recursos Propios de Capital	15.804.067	-	15.804.067
Transferencias de Capital	53.661.402	-	53.661.402
Disminución de la Inversión Financiera	-	-	-
V) GASTOS DE CAPITAL	734.520.652	-	734.520.652
Inversión Real Directa	734.520.652	-	734.520.652
Transferencias de Capital	-	-	-
Inversión Financiera	-	-	-
VI) TOTAL RECURSOS (I+IV)	1.514.535.359	170.381.303	1.684.916.662
VII) TOTAL GASTOS (II+V)	1.756.684.714	198.373.169	1.955.057.883
VIII) TOTAL GASTOS PRIMARIOS (VII - Intereses(*))	1.756.684.714	198.373.169	1.955.057.883
IX) RESULTADO FINANCIERO ANTES DE CONTRIBUCIONES (VI-VII)	- 242.149.355	- 27.991.866	- 270.141.221
X) CONTRIBUCIONES FIGURATIVAS	-	26.200.000	26.200.000
XI) GASTOS FIGURATIVOS	26.200.000	-	26.200.000
XII) RESULTADO PRIMARIO (VI-VIII+XI)	- 268.349.355	- 27.991.866	- 296.341.221
XIII) RESULTADO FINANCIERO (IX+X-XI)	- 268.349.355	- 1.791.866	- 270.141.221
XIV) FUENTES FINANCIERAS	836.766.786	5.170.868	841.937.654
Disminución de la Inversión Financiera	179.381.214	5.170.868	184.552.082
Endeudamiento Público e Incremento de otros Pasivos	657.385.572	-	657.385.572
Contribuciones Figurativas para Aplicaciones Financieras	-	-	-
XV) APLICACIONES FINANCIERAS	568.407.630	3.379.002	571.786.632
Inversión Financiera	543.668.835	3.379.002	547.047.837
Amortización de Deudas y Disminución de otros Pasivos	24.738.795	-	24.738.795
Gastos Figurativos para Aplicaciones Financieras	-	-	-
RESULTADO TOTAL	9.801	0	9.801

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 481/2021 y 428/2021 del TCER.

CONSOLIDADO GUALEGUAY 2022	ADM. CENTRAL	INST. SEG. SOC.	CONSOLIDADO
I) INGRESOS CORRIENTES	2.622.752.927	300.238.715	2.922.991.642
Ingresos Tributarios	2.288.944.653	-	2.288.944.653
Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social	-	299.373.579	299.373.579
Ingresos no Tributarios	45.933.162	865.136	46.798.298
Ventas de Bienes y Servicios	36.546.743	-	36.546.743
Rentas de la Propiedad	244.547.072	-	244.547.072
Transferencias Corrientes	6.781.297	-	6.781.297
Superávit Operativo Empresas Públicas	-	-	-
II) GASTOS CORRIENTES	1.881.598.978	349.943.532	2.231.542.510
Gastos de Consumo	1.776.896.703	30.962.490	1.807.859.193
Intereses y Otras Rentas de la Propiedad	-	-	-
Intereses (*)	-	-	-
Prestaciones de la Seguridad Social	-	318.981.041	318.981.041
Impuestos Directos	-	-	-
Otras Perdidas	-	-	-
Transferencias Corrientes	104.702.275	-	104.702.275
Déficit Operativo Empresas Públicas	-	-	-
III) RESULT. ECON.: AHORRO/DESAHORRO (I-II)	741.153.949	- 49.704.817	691.449.132
IV) RECURSOS DE CAPITAL	453.348.289	-	453.348.289
Recursos Propios de Capital	27.216.948	-	27.216.948
Transferencias de Capital	426.131.341	-	426.131.341
Disminución de la Inversión Financiera	-	-	-
V) GASTOS DE CAPITAL	928.120.021	-	928.120.021
Inversión Real Directa	928.120.021	-	928.120.021
Transferencias de Capital	-	-	-
Inversión Financiera	-	-	-
VI) TOTAL RECURSOS (I+IV)	3.076.101.217	300.238.715	3.376.339.931
VII) TOTAL GASTOS (II+V)	2.809.718.999	349.943.532	3.159.662.531
VIII) TOTAL GASTOS PRIMARIOS (VII - Intereses(*))	2.809.718.999	349.943.532	3.159.662.531
IX) RESULTADO FINANCIERO ANTES DE CONTRIBUCIONES (VI-VII)	266.382.217	- 49.704.817	216.677.400
X) CONTRIBUCIONES FIGURATIVAS	-	41.999.997	41.999.997
XI) GASTOS FIGURATIVOS	41.999.997	-	41.999.997
XII) RESULTADO PRIMARIO (VI-VIII+XI)	224.382.220	- 49.704.817	174.677.403
XIII) RESULTADO FINANCIERO (IX+X-XI)	224.382.220	- 7.704.820	216.677.400
XIV) FUENTES FINANCIERAS	802.664.744	3.380.989	806.045.733
Disminución de la Inversión Financiera	543.668.835	3.379.002	547.047.837
Endeudamiento Público e Incremento de otros Pasivos	258.995.910	1.987	258.997.896
Contribuciones Figurativas para Aplicaciones Financieras	-	-	-
XV) APLICACIONES FINANCIERAS	1.026.977.395	- 4.323.831	1.022.653.563
Inversión Financiera	670.454.484	- 4.323.831	666.130.652
Amortización de Deudas y Disminución de otros Pasivos	356.522.911	-	356.522.911
Gastos Figurativos para Aplicaciones Financieras	-	-	-
RESULTADO TOTAL	69.570	0	69.570

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 332/2022 y 227/2022 del TCER.

Como resultado del proceso de consolidación, se observa una disminución del Gasto Corriente en la Administración Central y, paralelamente, una reducción de los Ingresos Corrientes en el Instituto de Seguridad Social. En otras palabras, el

Resultado Económico de la Administración Central se incrementa, mientras que el de la Caja Municipal de Jubilaciones y Pensiones se ve reducido. Esta situación se resume sintéticamente en los cuadros que se presentan a continuación:

ADMINISTRACIÓN CENTRAL - GUALEGUAY	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
RESULT. ECON. Rendiciones individuales	134.525.072	396.705.828	699.153.952
RESULT. ECON. Rendiciones consolidadas	154.525.072	422.905.828	741.153.949
Egresos - Transferencias Corrientes	20.000.000	26.200.000	41.999.997

INSTITUTO DE SEGURIDAD SOCIAL - GUALEGUAY	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
RESULT. ECON. Rendiciones individuales	- 3.735.830	- 1.791.866	- 7.704.820
RESULT. ECON. Rendiciones consolidadas	- 23.735.830	- 27.991.866	- 49.704.817
Ingresos - Transferencias Corrientes	20.000.000	26.200.000	41.999.997

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 465/2020; 516/2020; 481/2021; 428/2021; 332/2022 y 227/2022 del TCER.

Como puede observarse en el cuadro anterior, la consolidación de las rendiciones de cuentas permite exponer una realidad fiscal más precisa del municipio en su conjunto, al redistribuir el impacto fiscal de las transferencias internas, mejorando el resultado económico de la Administración Central y disminuyendo el del Instituto de Seguridad Social. La magnitud del efecto dependerá de la relevancia que tengan las transferencias efectuadas desde la Administración Central hacia dicho organismo.

Una situación similar se advierte al analizar el Resultado Financiero antes de Contribuciones Figurativas, siendo las transferencias corrientes el principal factor que explica las diferencias observadas. Al igual que en el caso del Resultado Económico, la eliminación de las transferencias corrientes desde la Administración Central hacia el Instituto de Seguridad Social - consideradas como egresos figurativos - genera una mejora significativa en su resultado financiero. Al suprimirse estos egresos en el proceso de consolidación, el resultado consolidado presenta una situación más favorable que la reflejada en las rendiciones individuales.

Por el contrario, en el caso de la Caja Municipal de Jubilaciones y Pensiones, la consolidación implica la eliminación de ingresos originados en dichas transferencias corrientes, que en sus estados individuales constituyen una fuente de financiamiento. Al excluirse estos recursos, los ingresos consolidados se reducen, lo que genera un resultado financiero considerablemente más negativo que el

registrado de manera individual. Esta situación se visualiza en el cuadro que se presenta a continuación:

ADMINISTRACIÓN CENTRAL - GUALEGUAY	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
RESULT. FINANCIERO ANTES DE CONTRIB. Rendiciones individuales	85.421.463	- 268.349.355	224.382.220
RESULT. FINANCIERO ANTES DE CONTRIB. Rendiciones consolidadas	105.421.463	- 242.149.355	266.382.217
Transferencias Corrientes y de Capital (GASTOS FIGURATIVOS)	20.000.000	26.200.000	41.999.997

INSTITUTO DE SEGURIDAD SOCIAL - GUALEGUAY	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
RESULT. FINANCIERO ANTES DE CONTRIB. Rendiciones individuales	- 3.735.830	- 1.791.866	- 7.704.820
RESULT. FINANCIERO ANTES DE CONTRIB. Rendiciones consolidadas	- 23.735.830	- 27.991.866	- 49.704.817
Transferencias Corrientes y de Capital (RECURSOS FIGURATIVOS)	20.000.000	26.200.000	41.999.997

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 465/2020; 516/2020; 481/2021; 428/2021; 332/2022 y 227/2022 del TCER.

Al igual que en los organismos descentralizados analizados para el caso del Municipio de Concordia, la posición fiscal de la Caja Municipal de Jubilaciones y Pensiones de Gualeguay presenta variaciones, quizás menos pronunciadas, pero igualmente condicionadas por diversos factores estructurales y coyunturales. Esta situación fue abordada en profundidad en la Auditoría correspondiente al ejercicio 2020, en la cual el Secretario Administrativo manifestó:

“...si bien existe un Déficit y que es evidente, aclaramos que si bien el Monto Aumenta, es producto de que aumentan los Haberes. Igualmente informamos que se han tenido reuniones de manera informal entre la Municipalidad, el Sindicato y Representantes de la Caja a fin de buscarle una solución al mismo, que se debería realizar mediante una reforma de la Ordenanza de la Caja donde se buscará mejorar los ingresos ya sea incrementando los Aportes realizados por ambas partes, modificar la Edad Jubilatoria o en todo caso evitar sueldos menores a los de una categoría mínima lo que termina perjudicando a la Caja...Las causales del Déficit son muchas y conocidas pero en la mayoría de los casos no dependen de ésta Caja sino de decisiones políticas que deben tomarse en la Municipalidad a través de su Órgano Legislativo que es el Concejo Deliberante”.

En este contexto, la consolidación de la información permite obtener una visión más realista del resultado global del municipio, al eliminar duplicaciones y reflejar únicamente los flujos externos. Asimismo, tal como se observó en el caso de Concordia, queda en evidencia que los resultados individuales pueden estar fuertemente condicionados por relaciones internas, lo que refuerza la necesidad de

considerar ambas perspectivas - individual y consolidada - para lograr una evaluación más completa y representativa de la situación financiera municipal.

Asimismo, este análisis pone de relieve la responsabilidad institucional que recae tanto en el Departamento Ejecutivo como en el Concejo Deliberante, en cuanto a la adopción de medidas correctivas y políticas sostenibles que garanticen la viabilidad del sistema previsional municipal a mediano y largo plazo.

En este sentido, durante el ejercicio 2020, la Jefatura del Área de Municipios del Tribunal de Cuentas de Entre Ríos expresó la necesidad de poner en conocimiento a las autoridades municipales (Departamento Ejecutivo y Concejo Deliberante) respecto “...a la situación financiera de la Caja, así como la falta de proyecto de presupuesto (por parte del DEM), de aprobación del mismo y tratamiento de la rendición (por parte del HCD) de este organismo municipal”.

Una rendición consolidada fortalecería tanto la transparencia como la rendición de cuentas, al evitar que el déficit de la Caja quede diluido o invisibilizado debido a su tratamiento separado. De este modo, se incrementaría la responsabilidad institucional de los órganos de gobierno municipal en la búsqueda de soluciones sostenibles y estructurales, dado que los requerimientos e informes del Tribunal de Cuentas se emitirían con un enfoque integral, dirigido a ambos poderes: Ejecutivo y Legislativo.

Asimismo, una presentación consolidada facilitaría el acceso de la ciudadanía a información veraz, clara y comprensible sobre el estado del régimen previsional municipal, al permitir una lectura más completa de su impacto en las finanzas públicas. Esto contribuiría de manera efectiva al ejercicio del control social.

En tal sentido, esta práctica podría instrumentarse mediante la incorporación, en la Resolución aprobatoria de la Rendición de Cuentas, de un anexo que contenga el Estado AIF consolidado de la Administración Pública Municipal. En la actualidad, las Cajas Municipales de Jubilaciones y Pensiones son aprobadas incluyendo como Anexo I el Estado de Situación Patrimonial, el cual presenta información referida al activo, pasivo y patrimonio neto, pero sin contemplar su vinculación con el resto de la estructura financiera del municipio. Toda esta documentación es publicada en el sitio web del Tribunal de Cuentas, lo que refuerza la importancia de ofrecer una presentación más integrada y comprensible para facilitar el análisis tanto técnico como ciudadano.

En resumen, el análisis del resultado financiero correspondiente a los ejercicios 2020, 2021 y 2022 - presentado de forma sintética en el cuadro que se expone a continuación - evidencia que la consolidación de cuentas no solo modifica los resultados económicos y financieros individuales, sino que también proporciona una visión más realista y ajustada del desempeño fiscal del municipio en su conjunto. Mientras que los estados individuales muestran resultados dispares en la Administración Central y déficits en la Caja de Jubilaciones y Pensiones, la consolidación permite eliminar duplicaciones y transferencias internas, reflejando únicamente los flujos externos y, con ello, el verdadero impacto fiscal a nivel agregado.

GOBIERNO LOCAL - GUALEGUAY	ADM. CENTRAL	INST. SEG. SOC.	CONSOLIDADO
Año 2020 - RESULT. FINANCIERO	85.421.463	- 3.735.830	81.685.633
Año 2021 - RESULT. FINANCIERO	- 268.349.355	- 1.791.866	- 270.141.221
Año 2022 - RESULT. FINANCIERO	224.382.220	- 7.704.820	216.677.400

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 465/2020; 516/2020; 481/2021; 428/2021; 332/2022 y 227/2022 del TCER.

En todos los casos presentados en el cuadro anterior, el resultado de la Administración Central de la Municipalidad de Gualeguay se ve desmejorado al analizarse el resultado consolidado de la totalidad de la Administración Pública Municipal, incluyendo la Caja de Jubilaciones y Pensiones. Este contraste pone de manifiesto la relevancia de adoptar una perspectiva integral de la situación financiera municipal, ya que la mera observación del resultado individual de la Administración Central puede llevar a interpretaciones parciales o distorsionadas de la verdadera realidad fiscal del conjunto del municipio.

CAPITULO IV - INDIVIDUAL VS. CONSOLIDADA – PRINCIPALES HALLAZGOS

4.1.- CASO ADMINISTRACIÓN PÚBLICA MUNICIPAL DE CONCORDIA.

La investigación sobre la Administración Pública Municipal de Concordia, en el período 2020-2022, ha permitido explorar y evidenciar cómo la modificación de la pauta renditiva de individual a consolidada influye en el análisis de su situación financiera como unidad o conjunto. Al comparar los Estados Ahorro - Inversión - Financiamiento (EAIF) individuales y consolidados, se han identificado diferencias y distorsiones que la rendición individual no logra captar.

En primer lugar, se señala la referente con la forma en que se presenta la información financiera según la pauta renditiva vigente del Tribunal de Cuentas. La misma, al presentarse en forma individual para cada organismo, obtiene una visión fragmentada que impide dimensionar la magnitud y composición del gasto público municipal. En contraposición, el enfoque consolidado ofrece una visión global y más representativa de la realidad fiscal del municipio en su conjunto, en tanto elimina duplicaciones y refleja únicamente los flujos externos, permitiendo así una interpretación más adecuada y representativa de la situación financiera.

En segundo lugar se destaca una diferencia o distorsión asociada con el impacto en los resultados que genera la consolidación respecto de los análisis individuales. Este procedimiento de consolidación reajusta los resultados económicos y financieros (antes de contribuciones), favoreciendo a la Administración Central al eliminar las transferencias internas registradas como gastos figurativos, mientras que, en contrapartida, perjudica a los organismos descentralizados, dado que tales transferencias dejan de computarse como ingresos. Un ejemplo ilustrativo de ello es el caso del ejercicio 2022, donde el superávit individual de la Administración Central de Concordia se ve reducido al analizarse el consolidado de la Administración Pública, tanto para los resultados económicos y financieros (antes de contribuciones). Esta situación pone de relieve la importancia de adoptar una mirada integral de las finanzas públicas, a fin de evitar interpretaciones parciales o distorsionadas de la realidad fiscal del municipio.

En tercer lugar, se hace notar otra diferencia vinculada con la identificación de organismos deficitarios y el eventual ejercicio de funciones impropias, aspecto que

se ve condicionado por la fragmentación de la información financiera, dificultando la labor de los auditores del Tribunal de Cuentas.

En el caso del Ente Descentralizado de Obras Sanitarias (E.D.O.S.), el análisis individual reveló déficits económicos en 2020 y 2022, así como una prolongada intervención administrativa y una marcada dependencia de la asistencia financiera de la Municipalidad, originada en deudas comerciales, laborales y de cargas sociales de importante magnitud. La rendición individual dificultó la detección temprana de estos problemas y, además, impidió al Tribunal de Cuentas verificar con precisión si el organismo desarrollaba funciones impropias, como las vinculadas a tareas de bacheo ajenas a su objeto sanitario, dada la falta de claridad en la asignación de los fondos.

Por su parte, el Instituto de Viviendas y Tierras Autárquico Municipal (In.V.yT.A.M.) presentó resultados económicos deficitarios en todos los ejercicios analizados (2020-2022) y, adicionalmente, se identificó un posible caso de ejercicio de funciones fuera de su competencia - la dirección y ejecución de una obra cloacal - que no guardaría relación directa con su misión principal en materia habitacional. En consecuencia, más allá de lo expuesto, resultaría necesario contar con información contable y presupuestaria más detallada que permita profundizar el análisis de estos casos, lo cual sería posible mediante la aplicación del Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Municipal.

En conclusión, el cambio de la pauta renditiva de individual a consolidada, permitiría una comprensión más completa y realista de su salud financiera, y facilitaría la identificación de organismos deficitarios o que despliegan funciones impropias, lo cual, en este último caso, dependería de una adecuada imputación presupuestaria. Esta visión integrada, presentada en forma consolidada pero preservando la conformación de la estructura institucional interna, resulta fundamental para fortalecer el control externo, político y social, así como para promover una gestión pública más transparente y responsable en los municipios entrerrianos.

En otras palabras, la modificación de la pauta renditiva permitiría analizar de manera integral a la totalidad de la Administración Pública Municipal, otorgando una visión global al auditor del Tribunal de Cuentas de la Provincia y fortaleciendo, en consecuencia, el control externo. A su vez, el Informe de Auditoría podría constituirse en una fuente técnica de información para el Concejo Deliberante, tanto

para la aprobación de la gestión como para la introducción de eventuales modificaciones, robusteciendo así el control político. Finalmente, la utilización del Esquema Ahorro-Inversión-Financiamiento como cuadro expositivo en la aprobación de las rendiciones de cuentas aportaría una herramienta adicional para vigorizar el control social, al permitir la confrontación con la información que los municipios deberían publicar.

4.2.- CASO ADMINISTRACIÓN PÚBLICA MUNICIPAL DE GUALEGUAY.

El estudio de la Administración Pública Municipal de Gualeguay durante el trienio 2020-2022, en concordancia con lo observado en el caso de Concordia, permitió analizar y poner en evidencia el impacto que tiene la transición de una pauta renditiva individual a otra de carácter consolidado sobre la interpretación de la situación financiera del municipio en su conjunto. La confrontación entre los Estados de Ahorro-Inversión-Financiamiento (E.A.I.F.) individuales y los consolidados, hizo posible detectar diferencias y distorsiones que el esquema individual, por sí solo, no consigue reflejar.

En primer término, corresponde destacar el modo en que la pauta renditiva vigente del Tribunal de Cuentas estructura la información financiera. Al presentarse de manera individual para cada organismo (Administración Central y Caja de Jubilaciones y Pensiones), el resultado es una visión parcial y segmentada que dificulta apreciar con exactitud la magnitud y composición del gasto público municipal. En cambio, el tratamiento consolidado posibilita una perspectiva integral y más representativa de la realidad fiscal del municipio, dado que elimina duplicaciones y considera únicamente los flujos externos, lo cual favorece una interpretación más precisa tanto de la situación financiera como del desempeño de la gestión pública.

En segundo término, se advierte una distorsión vinculada con el efecto que la consolidación produce sobre los resultados financieros antes de las contribuciones figurativas, en comparación con los análisis individuales. Dicho proceso modifica los saldos económicos y financieros previos: favorece a la Administración Central al suprimir las transferencias internas que aparecen como gastos figurativos, mientras que impacta negativamente en el Instituto de Seguridad Social (Caja Municipal de Jubilaciones y Pensiones), dado que tales transferencias dejan de contabilizarse

como ingresos corrientes en los estados consolidados. Un ejemplo ilustrativo lo constituye el caso de la Administración Central de Gualeguay, cuyo resultado aparece más favorable cuando se observa dentro del consolidado de toda la Administración Pública Municipal. Esta situación refuerza la importancia de adoptar un enfoque integral que permita evitar lecturas parciales o sesgadas de la realidad fiscal.

En tercer lugar, se evidencia una diferencia relacionada con la identificación de organismos deficitarios, cuestión condicionada por la fragmentación de la información financiera. En el caso de Gualeguay, la Caja Municipal de Jubilaciones y Pensiones (Instituto de Seguridad Social) arrojó resultados económicos y financieros negativos en todos los ejercicios del período 2020-2022, lo que refleja su dependencia de las transferencias de la Administración Central para compensar los desequilibrios. El estudio permitió determinar que el déficit previsional constituye el principal factor explicativo de dichos resultados.

En cuanto a funciones impropias, se constató en el ejercicio 2021 la adquisición de cajas navideñas por parte de la Caja de Jubilaciones y Pensiones, lo cual no se encuadra en su objeto previsional ni contaba con respaldo presupuestario, configurándose como una posible función impropia.

La presentación individual de los estados financieros dificultó la detección temprana de estas situaciones y limitó el alcance de las tareas de control realizadas por el Tribunal de Cuentas. En cambio, el enfoque consolidado, al integrar todas las operaciones, permitiría reforzar la transparencia y la rendición de cuentas, evitando que el déficit previsional se diluya o permanezca oculto.

En definitiva, la transición de una pauta renditiva individual a una consolidada posibilitaría un análisis más integral y fidedigno de la situación financiera de la Administración Pública Municipal de Gualeguay. Ello permitiría identificar desequilibrios en organismos específicos y funciones impropias, a la vez que fortalecería los mecanismos de control externo, político y social, favoreciendo una gestión pública más transparente y responsable. Asimismo, otorgaría al Tribunal de Cuentas una perspectiva global de la administración, y al Concejo Deliberante una base técnica para la evaluación y eventual reorientación de la gestión. En otras palabras, a través de la fiscalización de las cuentas de la hacienda pública municipal, el Tribunal de Cuentas de Entre Ríos, como órgano de control externo, podría brindarle al Concejo Deliberante el respaldo técnico necesario para el

ejercicio del control político que le corresponde sobre el Departamento Ejecutivo, en consonancia con lo señalado por Sahd (2003, página 122).

Finalmente, la incorporación del Esquema Ahorro-Inversión-Financiamiento como instrumento expositivo en la rendición de cuentas contribuiría a consolidar el control ciudadano mediante la confrontación con la información que los municipios deben publicar.

4.3.- COMPARATIVO DE HALLAZGOS ENTRE ADMINISTRACIÓN - IMPACTO DE LA PAUTA RENDITIVA

Ambas administraciones municipales demostraron que la pauta renditiva individual del Tribunal de Cuentas genera una visión fragmentada, lo que impide dimensionar adecuadamente la magnitud y composición del gasto público municipal. En contraste, el enfoque consolidado en ambos casos ofreció una visión global y más representativa de la realidad fiscal del municipio en su conjunto, al eliminar duplicaciones de transferencias internas.

La consolidación reajusta los resultados financieros previo a figurativas. En ambos municipios, se observó que la Administración Central se ve favorecida al eliminar gastos figurativos por transferencias internas, mientras que los organismos descentralizados (E.D.O.S., In.V.yT.A.M. en Concordia y la Caja de Jubilaciones en Gualeguay) se ven afectados negativamente al dejar de computar esas transferencias como ingresos corrientes. Por ejemplo, en Concordia, el superávit individual de la Administración Central en 2022 se redujo al analizarse el consolidado. En Gualeguay, el resultado de la Administración Central también se reduce en el consolidado.

4.4.- IDENTIFICACIÓN DE ORGANISMOS DEFICITARIOS

El análisis de la Administración Pública Municipal de Concordia, en forma consolidada, reveló que el Ente Descentralizado de Obras Sanitarias (E.D.O.S.), el cual ha mostrado una prolongada intervención administrativa y dependencia de la Municipalidad, ha registrado un resultado económico y financiero (previo a figurativas) negativo en el trienio investigado. Asimismo, el Instituto de Viviendas y Tierras Autárquico Municipal (In.V.yt.A.M.) fue deficitario en el resultado económico

en todos los ejercicios analizados (2020-2022), mientras que el financiero (previo a figurativas) ha sido negativo sólo en el 2022.

En el caso de Gualeguay, la Caja Municipal de Jubilaciones y Pensiones (Instituto de Seguridad Social) presentó resultados económicos y financieros (previos a figurativas) deficitarios en todos los ejercicios (2020-2022), evidenciando una clara dependencia de las transferencias de la Administración Central para cubrir sus desequilibrios. Este déficit previsional fue el principal factor explicativo de sus resultados negativos.

4.5.- IDENTIFICACIÓN DE FUNCIONES IMPROPIAS

En el caso de la Administración Pública de Concordia, se detectaron dificultades para que los auditores verificaran si el E.D.O.S. realizaba tareas de bacheo ajenas a su objeto sanitario, debido a la falta de claridad en la registración y asignación de fondos dentro del propio ente. Asimismo, se identificó un posible ejercicio de funciones impropias por parte del In.V.yt.A.M. al dirigir y ejecutar una obra cloacal no vinculada con su misión habitacional.

En cuanto a la Administración Pública de Gualeguay, se constató en 2021 una posible función impropia en la Caja Municipal de Jubilaciones y Pensiones, que adquirió cajas navideñas sin encuadrar dicha erogación en su objeto previsional ni contar con respaldo presupuestario.

En ambos casos, la fragmentación de las rendiciones individuales impidió contar con una visión integral y retrasó la detección de funciones impropias. El análisis aislado de cada organismo diluye duplicidades y reasignaciones indebidas que solo emergen en un esquema consolidado. La integración de la información permitiría identificar irregularidades con mayor eficiencia, reforzando la transparencia y el alcance del control externo.

CAPITULO V - APLICACIÓN DEL DECÁLOGO DE BUENA SALUD FISCAL

5.1- DECÁLOGO DE BUENA SALUD FINANCIERA DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE CONCORDIA

En concordancia con la metodología aplicada por De Marco y Andalle (2023, página 15), se procederá a la aplicación del decálogo de reglas de buena salud fiscal sobre los Estados Ahorro-Inversión-Financiamiento elaborados en el marco de la presente investigación, procurando encontrar elementos de análisis que permitan dar una respuesta más precisa a la pregunta de investigación que orienta el estudio.

Regla 1: Resultado económico primario positivo.

Es decir, los recursos corrientes - siempre - deben ser superiores a las erogaciones corrientes sin intereses, obteniendo ahorro primario. En el caso bajo análisis se ha obtenido los siguientes datos:

ADMINISTRACIÓN CENTRAL - CONCORDIA	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Recursos corrientes.	3.618.191.028	5.742.577.046	10.061.792.666
Erogación corrientes (antes de intereses)	3.111.615.448	4.581.111.151	8.265.279.868
Resultado Económico Primario	506.575.580	1.161.465.895	1.796.512.799

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 409/2020; 451/2021 y 255/2022 del TCER.

En este sentido, la Administración Central de Concordia presenta un superávit primario (previo al pago de intereses) que le permite al Municipio afrontar sus obligaciones por intereses y, eventualmente, financiar inversiones de capital.

Regla 2: Resultado económico positivo.

En otras palabras, esta regla establece que los recursos corrientes - siempre - deben ser superiores a las erogaciones corrientes, incluyendo intereses, obteniendo ahorro (Resultado económico positivo).

ADMINISTRACIÓN CENTRAL - CONCORDIA	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Resultado Económico	476.629.996	1.142.784.186	1.770.535.290

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 409/2020; 451/2021 y 255/2022 del TCER.

En consecuencia, el Municipio de Concordia presenta un ahorro económico que le otorga capacidad para financiar erogaciones de capital con recursos propios, sin necesidad de recurrir al endeudamiento. En este caso los recursos corrientes son superiores a los gastos corrientes, incluyendo intereses.

En el período 2020-2022, para el caso del Municipio de Concordia, se verificó el cumplimiento de las dos reglas (1 y 2) fundamentales o necesarias de sostenibilidad fiscal, lo que refleja una posición presupuestaria equilibrada y con capacidad de financiamiento de inversiones sin depender exclusivamente de fuentes financieras externas.

Regla 3: Gastos de capital financiados con: 1º endeudamiento a largo plazo; 2º Ahorro y 3º Recursos de capital.

Las erogaciones de capital deberían ser financiadas - en lo posible - en el siguiente orden: endeudamiento a largo plazo, ahorro, y recursos de capital (Las Heras, 2022-2023).

Conforme esta regla, las erogaciones de capital - fundamentalmente obras públicas -, seleccionadas con criterios de rentabilidad social y económica, deben financiarse priorizando:

- i. Endeudamiento a largo plazo, que distribuye el costo entre generaciones;
- ii. Ahorro cuenta corriente, que implica un sacrificio para la generación presente;
- iii. Recursos de capital, para evitar la descapitalización.

En este punto, resulta pertinente recordar que, para la elaboración del Estado A.I.F. de la Administración Central de Concordia, la información correspondiente a “*Endeudamiento Público e Incremento de Otros Pasivos*” se obtuvo del Estado de Ejecución Presupuestaria de Gastos, calculándose como la diferencia entre lo devengado y lo pagado. De la revisión efectuada, se verificó que no se registraron incrementos en el stock de deuda pública según la información contenida en las rendiciones de cuentas. En consecuencia, se concluye que no se ha contraído nuevo endeudamiento a largo plazo durante el período analizado.

En cuanto a los recursos de capital, en su mayoría responden a transferencias de capital del gobierno nacional y/o provincial para financiar obras públicas.

ADMINISTRACIÓN CENTRAL - CONCORDIA	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Total de erogaciones de capital financiadas con	190.398.513	681.707.924	1.450.520.353
1.- Endeudamiento a largo plazo	-	-	-
2.- Ahorro cuenta corriente	179.474.248	401.479.532	1.262.671.930
3.- Recursos de capital	10.924.266	280.228.391	187.848.423

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 409/2020; 451/2021 y 255/2022 del TCER.

En consecuencia, se concluye que la Regla 3 se cumple parcialmente: si bien se respetó la segunda prioridad (ahorro corriente) y se complementó con recursos de capital, no se utilizó endeudamiento a largo plazo como fuente inicial de financiamiento.

Regla 4: Las erogaciones de capital, siguiendo criterios de desarrollo económico, deberían representar alrededor de entre un 10 % a un 15% del total de erogaciones (corrientes (+) más de capital).

ADMINISTRACIÓN CENTRAL - CONCORDIA	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Gastos de Capital	190.398.513	681.707.924	1.450.520.353
Gastos Totales	3.331.959.545	5.281.500.784	9.741.777.730
Ratio Gastos de Capital / Gastos Totales	6%	13%	15%

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 409/2020; 451/2021 y 255/2022 del TCER.

La Regla 4 no se cumple en 2020, pero sí se verifica en 2021 y 2022, evidenciando una tendencia creciente que alcanza el rango recomendado a partir de 2021. En el ejercicio 2020, el ratio de gastos de capital sobre el gasto total fue del 6%, situación que podría explicarse por el impacto de la pandemia de COVID-19, que obligó a priorizar el gasto corriente en salud, asistencia social y servicios esenciales.

En este caso, y al igual que con el resto de las reglas aquí analizadas, se adopta la postura de los investigadores De Marco y Andalle (2023), en contraste con la propuesta de Las Heras (2018, página 192), quien sugiere un umbral más elevado para esta regla, estableciendo un porcentaje aproximado del 20 %.

Regla 5: No siempre un resultado financiero negativo es malo.

En el marco del Esquema A.I.F., el resultado financiero muestra la diferencia entre el total de recursos (corrientes y de capital) y el total de gastos (corrientes y de capital). Un resultado financiero negativo expone que el gasto total superó a los recursos totales, generando un déficit que debe ser financiado mediante fuentes financieras, como el endeudamiento o la utilización de disponibilidades o inversiones financieras preexistentes. Esta situación no sería necesariamente perjudicial si el déficit surge por la ejecución de gastos de capital, como obras públicas o inversiones productivas, que puedan generar beneficios económicos o sociales a futuro y mejorar la capacidad de prestación de servicios del municipio. En otras palabras, no siempre un resultado financiero negativo es malo si se cumple la Regla 7 (Las Heras, 2022-2023).

En el caso de la Administración Central de Concordia, el resultado financiero fue positivo en los tres ejercicios tomados en la muestra, lo que evidencia que los recursos totales superaron a los gastos totales en cada año, sin necesidad de recurrir a déficit para financiar su actividad. A saber:

ADMINISTRACIÓN CENTRAL - CONCORDIA	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Resultado Financiero	297.155.748	741.304.654	507.863.360

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 409/2020; 451/2021 y 255/2022 del TCER.

Regla 6: Los recursos de capital deben destinarse exclusivamente a erogaciones de capital.

De Marco y Andalle (2023, página 25) señalan como Regla 6 que *“si el Resultado Económico debe ser siempre positivo, por cierto, debe representar un porcentaje positivo sobre el PBI”*, aclarando que la regla no establece un límite porcentual explícito, aunque implícitamente es esperable que este resultado no sea excesivamente elevado. De lo contrario, se generaría una presión fiscal excesiva sobre las generaciones presentes sin un beneficio inmediato equivalente a ese esfuerzo contributivo. Desde esta perspectiva, la regla busca promover un resultado

levemente superavitario, cercano al equilibrio entre ingresos y egresos corrientes, evitando tanto déficits persistentes como superávits desproporcionados.

Ahora bien, si aplicáramos esta regla a la Administración Central de Concordia - cuyo volumen de movimientos monetarios es considerablemente mayor que el de otros municipios incluidos en la muestra - , el resultado es un ratio formalmente positivo que, sin embargo, se ubica en niveles ínfimos, del orden de milésimas de punto porcentual del P.B.I., según los datos del I.N.D.E.C. (S.F.) para agregados macroeconómicos.

ADMINISTRACIÓN CENTRAL - CONCORDIA	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Resultado Económico	476.629.996	1.142.784.186	1.770.535.290
PBI	27.209.814.143.288	46.219.083.510.304	82.810.045.469.867
Ratio Resultado Económico / PBI	0,001752%	0,002473%	0,002138%

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 409/2020; 451/2021 y 255/2022 del TCER, y datos publicados por INDEC, S.F., para agregados macroeconómicos (PBI).

En otras palabras, el presupuesto local representa una fracción mínima del producto bruto interno, con lo cual la comparación tiende a invisibilizar la verdadera magnitud de los desequilibrios fiscales: déficits que aparecen irrelevantes en términos macroeconómicos pueden, en la práctica, comprometer seriamente la prestación de servicios esenciales y el equilibrio financiero del municipio.

Esta regla, no se encuentra formulada de manera expresa dentro del decálogo de reglas de buena salud financiera propuesto por Las Heras (2018, página 192). En su lugar, el autor sostiene que *“los recursos de capital deben destinarse exclusivamente a erogaciones de capital”*, enfatizando así la importancia de preservar el patrimonio público y evitar la descapitalización del Estado. De esta manera, se asegura que los ingresos de capital se apliquen a inversiones, obras o adquisición de bienes de capital, en lugar de financiar gastos corrientes, práctica que erosionaría la capacidad del Estado para sostener y ampliar su infraestructura y su acervo patrimonial.

Esta premisa se verifica en el Estado AIF de la Administración Central de Concordia elaborado para la presente investigación, donde se observa que los recursos de capital han sido efectivamente aplicados a gastos de capital, cumpliendo con el criterio de correspondencia entre fuente y destino de los fondos. De este modo, se verifica en la práctica que la regla propuesta por Las Heras, resulta más

adecuada para el análisis de las finanzas públicas municipales que la trabajada por De Marco y Andalle, en tanto no depende de la comparación con el PIB ni de un enfoque macroeconómico que poco refleja la escala local.

En conclusión, aunque ambos enfoques comparten la preocupación por la sostenibilidad fiscal, la definición de Las Heras (2018, página 192) se considera más pertinente en esta investigación, dado que permite evaluar con mayor precisión la asignación de recursos y la protección del patrimonio público a nivel municipal. Por tal motivo, para el desarrollo de los casos estudiados se adoptará como Regla 6 la formulación de que los recursos de capital deben destinarse exclusivamente a erogaciones de capital.

Regla 7: Fuentes financieras destinadas exclusivamente a erogaciones de capital y a cancelación de deuda.

Esta regla procura garantizar que los recursos provenientes de fuentes financieras - endeudamiento, emisión de títulos, préstamos u otras operaciones de crédito - no se utilicen (nunca) para cubrir gastos corrientes recurrentes. De este modo, se preserva la sostenibilidad fiscal y se evita trasladar cargas financieras injustificadas a las generaciones futuras. Por el contrario, se promueve que el financiamiento respalde inversiones que generen beneficios económicos y sociales de mediano y largo plazo, incrementando la capacidad productiva y de repago.

En este marco, la primera precisión a destacar es la ausencia de utilización del crédito público - o "*uso del crédito*", según la terminología empleada en la Ley Provincial N.º 5.140 y sus modificatorias - y, en consecuencia, la inexistencia de un incremento de la fuente financiera por esta vía. Tal como señala Cortes de Trejo (2008, página 225), el concepto de crédito público encuentra su fundamento en el artículo 56º de la Ley N.º 24.156, que lo define como toda operación destinada a captar medios de financiamiento con obligación de reembolso.

Por otro lado, no puede dejar de mencionarse que el cumplimiento de la Regla 1 y 2 constituye una condición previa indispensable para la observancia de la Regla 7. Esto se debe a que, cuando los ingresos corrientes cubren en su totalidad el gasto corriente - tanto sin intereses (Regla 1) como incluyendo intereses (Regla 2) - se puede garantizar que el endeudamiento se destine de manera exclusiva a

financiar inversiones de capital o a amortizar deuda. Ambas reglas se cumplen para la Administración Central de Concordia.

Por lo antes expuesto, se podría dar por cumplida la presente regla, con las aclaraciones antes efectuadas.

Regla 8: La deuda pública debe ser tomada a una tasa de interés “razonable”.

La estructura del Estado AIF se enfoca prioritariamente en mostrar los flujos de recursos disponibles para el financiamiento del gasto - ya sea por vías genuinas (ahorro) o por medio de la deuda-, y no refleja directamente el patrimonio público ni su valuación actualizada. Por lo tanto, y tal como lo menciona Las Heras (2018, página 182) la capacidad de financiamiento no se mide en función del valor del activo estatal (como los bienes de uso o propiedades públicas), sino en la sustentabilidad del endeudamiento asumido y en las condiciones financieras (especialmente la tasa de interés) con las que se contrae esa deuda. Desde esta perspectiva, evaluar si la tasa es "razonable" resulta crucial para valorar la prudencia fiscal y la viabilidad futura del equilibrio presupuestario.

Para analizar esta regla, resultó necesario recurrir a información adicional contenida en las rendiciones de cuentas objetos de esta investigación, dado que los datos correspondientes no surgen directamente de los Estados de Ahorro - Inversión - Financiamiento elaborados para esta tesis.

De las “*Planillas de Evolución del Pasivo*” incluidas en las rendiciones de cuentas, se observa que la deuda pública de la Administración Central de Concordia se compone de préstamos suscriptos con el Estado Provincial, a saber:

1.- Convenio de refinanciación de deuda en pesos - Ley Provincial N.º 10.010, reglamentada por Decretos N.º 394/2011 MEHF y N.º 4.600/2015 MEHF, con una tasa nominal anual del 6%

2.- Préstamo en dólares - Ley N.º 10.480, reglamentada por Decretos N.º 2.244/2017 MEHF, cuya refinanciación fue instrumentada por Decreto N.º 1.730/2021 MEHF, entre otra normativa no relevantes para el presente análisis.

En cuanto a las tasas aplicables, el decreto original establece una tasa nominal anual del 8,75 %, que fue posteriormente reestructurada al 5 % (para el período comprendido entre el 08/02/2021 y el 08/08/2022) y al 5,75 % (entre el 08/08/2022 y el 08/08/2023). Asimismo, se fijó una tasa máxima del 8,25 % anual.

Sin entrar a desarrollar en profundidad el concepto de “*tasa razonable*”- aspecto que analizan con mayor detalle De Marco y Andalle (2023, página 27)-, se propone aquí un análisis diferenciado para cada préstamo, dado que uno está denominado en moneda nacional y el otro en moneda extranjera (dólar estadounidense), lo que implica contextos y parámetros de referencia distintos para evaluar su razonabilidad, sin efectuar grandes desarrollo como lo han hecho los autores ya citados.

Para el análisis de la deuda en pesos se consideran dos variables clave que permiten evaluar el contexto económico correspondiente a los años 2020 a 2022. En primer lugar, la inflación anual, que registró valores elevados y crecientes: 36,14 % en 2020, 50,94 % en 2021 y 94,80 % en 2022, según datos del INDEC (S.F.) para Índice de precios al consumidor (IPC).

En segundo lugar, la evolución de la tasa BADLAR (BCRA, SF, Principales Variables), que se utiliza como referencia de mercado para depósitos mayoristas — es decir, aquellos realizados por grandes inversores o empresas - la cual sirve como parámetro relevante para estados municipales que acceden a financiamiento en condiciones similares. Esta tasa se ubicó (porcentaje anual) en 34,25 % al 30 de diciembre de 2020, manteniéndose en valores similares, 34,13 %, al 30 de diciembre de 2021, para luego casi duplicarse y alcanzar un 69,38 % al 31 de diciembre de 2022.

En comparación, una tasa nominal anual (TNA) fija del 6 % resulta considerablemente inferior tanto a la inflación como a la tasa BADLAR durante este período. Esto implica que, aunque el costo nominal de una deuda con una tasa del 6 % pueda parecer bajo, en un contexto de alta inflación y tasas de mercado elevadas, el costo real del financiamiento sería significativamente mayor. Por lo tanto, la tasa fija del 6 % presenta condiciones altamente favorables para el municipio.

Por otro lado, para el análisis de la deuda en dólares, se ha seguido la sugerencia brindada en clase de la Maestría (Las Heras, 2022-2023) de tomar deuda al límite del riesgo país (600 puntos) más la tasa de interés de los bonos del Tesoro de Estados Unidos. Según datos del Federal Reserve Bank of St. Louis (S.F.), la tasa de interés de los bonos del Tesoro de EE.UU. a 10 años (serie DGS10) fue en promedio del 0,89 % en 2020, 1,45 % en 2021 y 2,95 % en 2022.

Por lo tanto, la tasa de referencia estimada para el endeudamiento externo en dólares resulta del siguiente modo: 6,89 % en 2020, 7,45 % en 2021 y 8,95 % en

2022, al sumar los 600 puntos básicos del riesgo país (equivalente al 6 %) a la tasa base de los bonos del Tesoro.

En cuanto a las tasas efectivamente aplicadas, el Decreto Reglamentario N.º 2244/2017 MEHF, menciona una tasa anual del 8,75 %, la cual luego fue reestructurada (Decreto N.º 1.730/2021 MEHF) al 5 % anual (del 08/02/2021 al 08/08/2022) y al 5,75 % (del 08/08/2022 al 08/08/2023).

Por lo tanto, al comparar las tasas efectivamente pactadas con las tasas de referencia estimadas, puede afirmarse que las condiciones de endeudamiento se mantuvieron dentro de los márgenes considerados razonables, con la excepción del año 2020, en el cual la tasa inicial del 8,75 % superó levemente el umbral de referencia. No obstante, tras la reestructuración del préstamo, las nuevas condiciones contractuales resultaron significativamente más favorables.

En función del análisis realizado, puede afirmarse que en ambos casos - tanto en moneda nacional como extranjera- se respetó el criterio de endeudamiento prudente que establece la Regla 8.

Regla 9: El total de servicios de la deuda no debe exceder 15 % del total de recursos corrientes netos.

Conforme lo expuesto por DeMarco y Andalle (2023, página 19), esta disposición se vincula con el artículo 21º de la Ley N.º 25.917 de Responsabilidad Fiscal para las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, entendiendo por “netos” aquellos recursos corrientes deducidos de las transferencias por coparticipación a municipios. Cabe señalar que, en el presente caso, dicha deducción no resulta procedente.

Para el cálculo de los servicios de deuda en este indicador, se utilizaron los datos provenientes del Estado de Ahorro-Inversión-Financiamiento, excluyendo la deuda flotante, e incorporando los intereses registrados en la cuenta corriente. En cuanto a los recursos corrientes, se aclara que los mismos se consideraron según el criterio de lo efectivamente percibido, por lo que no resultan necesarios análisis adicionales como los realizados por otros investigadores. De Marco y Andalle (2023, página 30).

ADMINISTRACIÓN CENTRAL - CONCORDIA	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Servicios de la Deuda	48.550.255	47.003.307	62.807.857
Recursos Corrientes	3.618.191.028	5.742.577.046	10.061.792.666
Servicios de la Deuda / Recursos Corrientes	1,34%	0,82%	0,62%

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 409/2020; 451/2021 y 255/2022 del TCER.

Durante el período 2020-2022, el indicador Servicios de la Deuda / Recursos Corrientes correspondiente a la Administración Central de Concordia mostró una tendencia decreciente. Esta evolución refleja una mejora relativa en la sostenibilidad financiera, en la medida en que el peso de los servicios de la deuda sobre los ingresos corrientes se redujo a lo largo del trienio.

Cabe destacar, sin embargo, que dicha mejora debe ser interpretada con cautela. Durante el período objeto de investigación no se registraron pagos de amortización de capital vinculados a la deuda en dólares contraída con la Provincia, en virtud de lo dispuesto por el Artículo 2.º del Decreto N.º 2.244/2017 MEHF, el cual estableció que el pago de capital vencería a partir de febrero de 2023.

Por todo lo expuesto, y en virtud de la evidencia empírica relevada junto con los criterios de análisis aplicados, puede concluirse que la Regla 9 se encuentra cumplida.

Regla 10: El presupuesto debe mostrar la ligazón monetaria con la producción pública.

Tal como lo ha señalado Las Heras en el marco de la Maestría (2022-2023), *“El EAIIF solo muestra cifras monetarias, que de vincularse con la programación presupuestaria (una función de producción con cantidades de insumos, de procesos, de productos intermedios y finales nos conforma un Tablero de Control o de Mando)”*. Esta afirmación refuerza la idea de que, si bien el Estado de Ahorro-Inversión-Financiamiento permite observar la situación financiera en términos cuantitativos, resulta limitado para interpretar la eficiencia o el impacto real del gasto público, salvo que se lo integre con otros instrumentos de planificación y evaluación.

En tal sentido, llevar adelante un análisis similar al planteado por los investigadores De Marco y Andalle (2023, página 31) requeriría la disponibilidad de información presupuestaria desagregada según la clasificación por finalidad y función, lo cual no es factible en este caso, ya que el Municipio no aplica el

Clasificador Presupuestario para el sector público municipal (2.016), ni un esquema equivalente. En consecuencia, el análisis financiero se ve limitado al tratamiento de variables monetarias generales, como las presentadas en el EAIF, sin posibilidad de profundizar en aspectos cualitativos vinculados al destino del gasto, su distribución, los objetivos perseguidos o el impacto generado en la comunidad y en la gestión pública.

5.2.- DECÁLOGO DE BUENA SALUD FINANCIERA DEL ORGANISMO DESCENTRALIZADO DE OBRAS SANITARIAS (E.D.O.S.) DE CONCORDIA

Habiéndose aplicado previamente el decálogo a la Administración Central, se remite al mismo para una mejor comprensión de las reglas. A continuación, se presenta un análisis sintético de su aplicación al E.D.O.S., con el objetivo de evitar la repetición de las aclaraciones ya efectuadas.

Regla 1: Resultado económico primario positivo.

Regla 2: Resultado económico positivo.

En el caso bajo análisis, al no registrarse gastos corrientes en concepto de intereses, el resultado económico primario y el resultado económico resultan ser equivalentes, tal como se expone en el cuadro que se presenta a continuación:

ORG. DESCENTRALIZADO - EDOS - CONCORDIA	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Recursos corrientes.	279.529.372	486.823.725	829.500.775
Erogación corrientes (antes y despues de intereses)	350.196.451	483.536.788	794.163.941
Resultado Económico y Resultado Económico Primario	- 70.667.079	3.286.937	35.336.834

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 424/2020, 459/2021 y 217/2022 del TCER.

Resulta relevante señalar que, en el ejercicio 2020, el E.D.O.S. presentó un déficit económico, lo que implicó la necesidad de recurrir al incremento de otros pasivos como fuente de financiamiento. Esto se evidencia en el Estado de Ahorro-Inversión-Financiamiento correspondiente, considerando que la cuenta de capital tampoco arrojó un resultado superavitario. En consecuencia, no se cumplimentan las

reglas fundamentales (o necesarias) de sostenibilidad fiscal (reglas 1 y 2) en dicho ejercicio. En cambio, durante 2021 y 2022 se observa una recuperación progresiva del equilibrio económico, cumpliéndose ambas reglas con resultados positivos que reflejan una mejora en la relación entre recursos y erogaciones corrientes.

Regla 3: Gastos de capital financiados con: 1º endeudamiento a largo plazo; 2º Ahorro y 3º Recursos de capital.

En el caso del E.D.O.S., al igual que en el Municipio de Concordia, se verificó que no se registraron incrementos en el stock de deuda pública según la información contenida en las rendiciones de cuentas.

No obstante, es importante señalar que una fuente relevante de financiamiento para este organismo descentralizado ha sido el endeudamiento a corto plazo, o incremento de otros pasivos. Desde una dinámica se podría contemplar el uso de ahorros de ejercicios anteriores como el recurso a pasivos de corto plazo como mecanismos habituales de financiamiento, ambos de corto plazo.

En tal sentido se señala que, el mayor nivel de erogaciones de capital observado en el ejercicio 2022 encuentra su principal financiamiento en la disminución de activos financieros, los cuales podrían estimarse como provenientes de ahorros generados en ejercicios anteriores, así como de recursos de capital no ejecutados de otros períodos (nótese que en 2021 no se utilizaron la totalidad de los recursos de capital recaudados).

En cuanto a la precisión para identificar el origen de los recursos con los que se financia cada erogación de capital, sería indispensable aplicar el clasificador presupuestario por fuente de financiamiento. Sin embargo, esta información no se encuentra detallada en las rendiciones de cuentas ni surge con claridad del Estado de Ahorro-Inversión-Financiamiento.

Hechas estas aclaraciones se procede a continuación a exponer el financiamiento de las erogaciones de capital.

ORG. DESCENTRALIZADO - EDOS - CONCORDIA	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Total de erogaciones de capital financiadas con	32.792.167	244.397.052	428.468.535
1.- Endeudamiento a largo plazo (en este caso a corto plazo)	2.999.872	-	65.006.154
2.- Ahorro cuenta corriente			75.452.224
3.- Recursos de capital (de este y otros ejercicios)	29.792.294	244.397.052	288.010.157

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 424/2020, 459/2021 y 217/2022 del TCER.

En consecuencia, la Regla 3 se cumple parcialmente: la mayor parte de las erogaciones de capital se financió con recursos de capital, cumpliendo con la tercera prioridad de la regla, y en 2022 se sumó ahorro corriente, mejorando el alineamiento. Sin embargo, la ausencia total de endeudamiento a largo plazo y el uso de deuda a corto plazo indican que la regla no se cumple en su forma óptima.

Debe destacarse, además, que el E.D.O.S. cuenta con la posibilidad de recurrir al financiamiento de la Administración Central ante eventuales dificultades, lo que constituye un respaldo adicional para la cobertura de sus gastos de capital.

Regla 4: Las erogaciones de capital, siguiendo criterios de desarrollo económico, deberían representar alrededor de entre un 10 % a un 15% del total de erogaciones (corrientes (+) más de capital).

ORG. DESCENTRALIZADO - EDOS - CONCORDIA	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Gastos de Capital	32.792.167	244.397.052	428.468.535
Gastos Totales	382.988.617	727.933.840	1.222.632.476
Ratio Gastos de Capital / Gastos Totales	9%	34%	35%

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 424/2020, 459/2021 y 217/2022 del TCER.

Como se puede visualizar del cuadro anterior, la Regla 4 no se cumple en el año 2020, pero sí se verifica en 2021 y 2022, evidenciando una clara tendencia creciente que alcanza el rango recomendado a partir de 2021. En el ejercicio 2020, el ratio de gastos de capital respecto del gasto total fue del 9%, situación que podría explicarse por el impacto de la pandemia de COVID-19, la cual obligó a priorizar el gasto corriente en salud, asistencia social y servicios esenciales.

Regla 5: No siempre un resultado financiero negativo es malo.

ORG. DESCENTRALIZADO - EDOS - CONCORDIA	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Resultado Financiero	- 73.666.952	17.243.986	- 129.487.276

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 424/2020, 459/2021 y 217/2022 del TCER.

Tal como se ha manifestado al analizar el caso de la Municipalidad de Concordia, un resultado financiero negativo indica que el gasto total superó a los recursos totales. Sin embargo, para el análisis del E.D.O.S., resulta relevante distinguir entre el ejercicio 2020, en el cual los gastos más significativos fueron de carácter corriente, y el ejercicio 2022, donde el déficit se originó principalmente por un mayor gasto de capital.

El déficit registrado en 2020 puede justificarse por el impacto de la pandemia, habiéndose financiado fundamentalmente mediante endeudamiento a corto plazo o incrementos en otros pasivos. Por su parte, en 2022 se evidencia una mayor inversión en infraestructura, cuya financiación también se realizó a través de endeudamiento a corto plazo o aumento de otros pasivos y una reducción en la inversión financiera.

No obstante, y tal como ha sido señalado por Las Heras (2022-2023) para poder concluir que un resultado financiero negativo no siempre es perjudicial, debería verificarse el cumplimiento de la Regla 7, al cual nos remitimos.

Regla 6: Los recursos de capital deben destinarse exclusivamente a erogaciones de capital.

En el caso de este organismo descentralizado, al analizar el Estado A.I.F. se observa que los recursos de capital fueron efectivamente aplicados a gastos de capital en los ejercicios 2020 y 2022, cumpliendo con el criterio de correspondencia entre fuente y destino de los fondos. En 2021, en cambio, la inversión resultó inferior al ingreso de recursos de capital; sin embargo, dado que el monto no es significativo y que en 2022 se registraron gastos de capital superiores a los recursos de capital percibidos, puede considerarse compensado en el marco del concepto de “*ente en actividad*” (Secretaría de Hacienda, 1995, página 6). En consecuencia, se entiende que la regla se cumple para el caso del E.D.O.S.

Regla 7: Fuentes financieras destinadas exclusivamente a erogaciones de capital y a cancelación de deuda.

En primer lugar resulta necesario señalar que para el ejercicio 2020, se verifica el incumplimiento de las Reglas 1 y 2, dado que los ingresos corrientes no cubren en su totalidad los gastos corrientes. Esta situación impide garantizar que las fuentes financieras (en este caso deudas a corto plazo, ya que el E.D.O.S. no ha accedido al uso del crédito) se destinen exclusivamente a financiar inversiones de capital.

En cambio, en 2021 y 2022 la situación se revierte: el cumplimiento de las Reglas 1 y 2 permite que la mayor parte de las fuentes financieras (de corto plazo, no provenientes del uso del crédito) se utilice para cubrir el incremento de los gastos de capital.

Regla 8: La deuda pública debe ser tomada a una tasa de interés “razonable”.

Del análisis de las planillas denominadas “Deuda Pública” se observa que este organismo descentralizado (E.D.O.S.) se financió mediante libramientos de tesorería impagos y no a través del uso del crédito público. En consecuencia, no se registran tasas de interés que permitan verificar el cumplimiento de la presente regla.

Regla 9: El total de servicios de la deuda no debe exceder 15 % del total de recursos corrientes netos

En concordancia con lo señalado en el punto anterior, la inexistencia de deuda pública consolidada implica que no se devengan pagos por servicios de deuda (amortizaciones, intereses u otros gastos asociados). En consecuencia, el indicador previsto por esta regla no resulta aplicable.

Regla 10: El presupuesto debe mostrar la ligazón monetaria con la producción pública.

Al igual que lo expuesto para la Administración Central de Concordia, en el caso del E.D.O.S. el análisis financiero se limita al tratamiento de variables monetarias generales, como las presentadas en el Estado de A.I.F. La ausencia de información detallada que permita establecer esa relación entre asignación de recursos y producción de bienes o servicios públicos, impide el análisis de la presente regla.

5.3.- DECÁLOGO DE BUENA SALUD FINANCIERA DEL INSTITUTO DE VIVIENDAS Y TIERRAS AUTÁRQUICO MUNICIPAL (IN.V.Y.T.A.M.) DE CONCORDIA

Al igual que en el caso del E.D.O.S., se presenta a continuación un análisis sintético de la aplicación del decálogo. Para una comprensión más completa, se sugiere remitirse a lo expuesto en el apartado correspondiente a la Administración Central de Concordia, dado que allí se desarrolla en mayor profundidad la interpretación de cada regla y su resultado.

Regla 1: Resultado económico primario positivo.

Regla 2: Resultado económico positivo.

Al igual que en el E.D.O.S., en el In.V.yT.A.M., al no registrarse gastos corrientes en concepto de intereses, el resultado económico primario y el resultado económico coinciden, tal como se muestra en el cuadro que se presenta a continuación:

ORGANISMOS DESCENTRALIZADO - In.V.yT.A.M.	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Recursos corrientes.	1.012.831	1.500.410	2.038.262
Erogación corrientes (antes y despues de intereses)	1.101.840	1.640.317	3.145.761
Resultado Económico y Resultado Económico Primario	- 89.009	- 139.907	- 1.107.499

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 489/2020, 514/2021 y 520/2022 del TCER.

En el caso del Instituto, todos los ejercicios considerados en la muestra de investigación (2020, 2021 y 2022) arrojaron resultados económicos y primarios deficitarios. Ello refleja que, en todos los períodos analizados, los recursos corrientes

fueron insuficientes para financiar las erogaciones corrientes, lo que implica el incumplimiento de las Reglas 1 y 2 del decálogo.

Regla 3: Gastos de capital financiados con: 1º endeudamiento a largo plazo; 2º Ahorro y 3º Recursos de capital.

El organismo descentralizado IN.V.yT.A.M., al igual que el E.D.O.S. y la Municipalidad de Concordia, no gestionó uso de crédito público a largo plazo, por lo que no registró incrementos en el stock de deuda pública según surge de las rendiciones de cuentas analizadas. Al igual que el E.D.O.S., el Instituto recurrió en 2022 a financiamiento mediante endeudamiento a corto plazo o incremento de otros pasivos para cubrir parte de sus erogaciones de capital, tal como se observa en el cuadro a continuación. En los ejercicios 2020 y 2021, la totalidad de dichas erogaciones (de capital) se financió exclusivamente con recursos de capital provenientes de este y de ejercicios anteriores.

ORGANISMOS DESCENTRALIZADO - In.V.yT.A.M.	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Total de erogaciones de capital financiadas con	9.233.122	125.539.024	255.272.098
1.- Endeudamiento a largo plazo (en este caso a corto plazo)			25.636.163
2.- Ahorro cuenta corriente			
3.- Recursos de capital (de este y otros ejercicios)	9.233.122	125.539.024	229.635.935

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 489/2020, 514/2021 y 520/2022 del TCER.

En conclusión, la Regla 3 se cumple de forma parcial: la mayor parte de las erogaciones de capital se financió con recursos de capital, cumpliendo con la tercera prioridad establecida, y en 2022 se incorporó financiamiento con deuda a corto plazo, lo cual no responde a la primera prioridad de la regla (endeudamiento a largo plazo).

Regla 4: Las erogaciones de capital, siguiendo criterios de desarrollo económico, deberían representar alrededor de entre un 10 % a un 15% del total de erogaciones (corrientes (+) más de capital).

ORGANISMOS DESCENTRALIZADO - In.V.yT.A.M.	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Gastos de Capital	9.233.122	125.539.024	255.272.098
Gastos Totales	10.334.962	127.179.341	258.417.859
Ratio Gastos de Capital / Gastos Totales	89%	99%	99%

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 489/2020, 514/2021 y 520/2022 del TCER.

Como se observa en el cuadro anterior, la Regla 4 se cumple en todos los años analizados. Ello se explica, por un lado, porque el Instituto no registró gastos en el rubro “*Personal*”, dado que - según el Informe de Auditoría del ejercicio 2020 - dicho personal fue absorbido por la Administración Municipal Centralizada. Por otro lado, su objeto, establecido en el artículo 2º de la Ordenanza N.º 35.704, está orientado principalmente a gastos de capital: diseñar y ejecutar políticas para resolver la problemática habitacional de Concordia y realizar estudios y relevamientos para mantener un diagnóstico actualizado de la situación.

Regla 5: No siempre un resultado financiero negativo es malo.

ORGANISMOS DESCENTRALIZADO - In.V.yT.A.M.	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Resultado Financiero	33.614.885	2.045.584	- 23.376.473

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 489/2020, 514/2021 y 520/2022 del TCER.

Al igual que en el caso del E.D.O.S., en 2022 el IN.V.yT.A.M. registró una mayor inversión en infraestructura (superior a sus ingresos totales), financiada mediante endeudamiento a corto plazo o incremento de otros pasivos. Sin embargo, para sostener que un resultado financiero negativo no es perjudicial, corresponde verificar previamente el cumplimiento de la Regla 7, a la cual nos remitimos.

Regla 6: Los recursos de capital deben destinarse exclusivamente a erogaciones de capital.

En el caso de este organismo descentralizado, el análisis del Estado A.I.F. muestra que los recursos de capital fueron aplicados a gastos de capital únicamente en el ejercicio 2022, cumpliendo en ese año con el criterio de correspondencia entre fuente y destino de los fondos. En los ejercicios 2020 y 2021, en cambio, la inversión en erogaciones de capital fue inferior al ingreso de recursos de capital. No obstante,

dado que las diferencias no resultan significativas y que en 2022 los gastos de capital superaron a los recursos de capital percibidos, puede entenderse que existe una compensación parcial en el marco del principio de “ente en actividad” (Secretaría de Hacienda, 1995, página 6). En consecuencia, la regla puede considerarse cumplida en el caso del IN.V.yT.A.M..

Regla 7: Fuentes financieras destinadas exclusivamente a erogaciones de capital y a cancelación de deuda.

Tal como se ha mencionado, el cumplimiento de las Reglas 1 y 2 es condición previa indispensable para verificar la presente regla. En el caso del IN.V.yT.A.M., los ingresos corrientes no cubrieron la totalidad del gasto corriente, por lo que no puede asegurarse que el endeudamiento se haya destinado exclusivamente a inversiones de capital (ya que amortización de deuda no aplicaría por no haber hecho uso del crédito).

Esta situación impide garantizar que las fuentes financieras (en este caso deudas a corto plazo, ya que el Instituto no ha accedido al uso del crédito) se destinen exclusivamente a financiar inversiones de capital.

Regla 8: La deuda pública debe ser tomada a una tasa de interés “razonable”.

En el caso del IN.V.yT.A.M., se consultaron los Informes de Auditoría, en los cuales se identifica como deuda consolidada aquella contraída con el Fideicomiso Nación, cuyos antecedentes que datarían de ejercicios anteriores al período de análisis, no se encuentran anexados. No obstante, al no registrarse amortizaciones correspondientes a dichos conceptos, no se procede a su análisis.

Cabe señalar que únicamente se observó el registro de amortización de deuda en el ejercicio 2020, correspondiente al pago de cuotas por terrenos adquiridos por el Instituto, según lo consignado en la Rendición de Cuentas.

En consecuencia, no se registran tasas de interés que permitan verificar el cumplimiento de la Regla 8.

Regla 9: El total de servicios de la deuda no debe exceder 15 % del total de recursos corrientes netos.

En concordancia con lo señalado en el punto anterior, durante los ejercicios 2021 y 2022 la inexistencia de deuda pública consolidada implica que no se devengaron pagos por servicios de deuda (amortizaciones, intereses u otros gastos asociados).

En el ejercicio 2020, el servicio de la deuda se compuso únicamente de las cuotas pactadas por la compra de inmuebles. Cabe señalar que este organismo descentralizado no presenta una estructura fiscal semejante a la de la Municipalidad: dispone de escasos recursos corrientes de origen público, siendo su principal fuente de financiamiento los recursos de capital. A su vez, y acorde con su objeto, el destino prioritario de los fondos son los gastos de capital. Por ello, el indicador previsto por esta regla no resulta del todo aplicable a la luz de lo ya desarrollado al tratar la Administración Central de Concordia y tal como se puede visualizar del cuadro a continuación:

ORGANISMOS DESCENTRALIZADO - In.V.yT.A.M.	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Servicios de la Deuda	4.955.465	-	-
Recursos Corrientes	1.012.831	1.500.410	2.038.262
Servicios de la Deuda / Recursos Corrientes	489,27%	0,00%	0,00%

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 489/2020, 514/2021 y 520/2022 del TCER.

Es importante recordar que el decálogo de reglas de buena salud financiera, propuesto por Las Heras (2018, página 191-192), fue concebido “...para apreciar la salud financiera del Estado”. Este último concepto, entendido por Isuani (2020, página 29), como “...las instituciones de gobierno, administración y coerción de la sociedad...”, es decir, el conjunto de organismos que cumplen funciones de conducción, gestión y aplicación del poder público.

No obstante, el análisis aquí desarrollado se centra en instituciones que forman parte de la Administración Pública Municipal, un concepto más acotado que el de Estado Municipal, lo que implica que las conclusiones obtenidas tienen un alcance relativo.

Regla 10: El presupuesto debe mostrar la ligazón monetaria con la producción pública.

Al igual que lo expuesto para la Administración Central y el E.D.O.S., el análisis financiero se limita al tratamiento de variables monetarias generales, como las presentadas en el Estado de A.I.F. En otras palabras, la ausencia de información detallada que permita establecer esa relación entre asignación de recursos y producción de bienes o servicios públicos, impide el análisis de la presente regla.

5.4.- DECÁLOGO DE BUENA SALUD FINANCIERA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA MUNICIPAL DE CONCORDIA

Habiéndose aplicado el decálogo de reglas de buena salud fiscal a los Estados de Ahorro-Inversión-Financiamiento (A.I.F.) individuales correspondientes a la Municipalidad de Concordia, el Ente Descentralizado de Obras Sanitarias (E.D.O.S.) y el Instituto de Viviendas y Tierras Autárquico Municipal (In.V.yT.A.M.), se procede ahora a su aplicación sobre los Estados A.I.F. consolidados de la Administración Pública Municipal de Concordia para los ejercicios 2020, 2021 y 2022.

El examen se presenta de manera sintética, remitiendo al análisis efectuado sobre la Administración Central de Concordia para una comprensión más profunda de cada una de las reglas que integran el decálogo.

Regla 1: Resultado económico primario positivo.

Tal como se observa en el cuadro siguiente, los superávits primarios de la Administración Central compensan los déficits registrados por los organismos descentralizados. Si bien el déficit del E.D.O.S. presenta un peso significativo dentro del análisis, no alcanza a revertir el signo positivo del resultado consolidado. En todos los ejercicios investigados, el resultado económico primario consolidado fue positivo y creciente, evidenciando una mejora sostenida en la capacidad de generar ahorro corriente antes de intereses, incluso en un contexto donde algunos entes presentan déficits persistentes.

RDO. ECON. PRIM. - CONCORDIA	ADM. CENTRAL	EDOS	In.V.yT.A.M.	CONSOLIDADO
Resultado Económico Primario 2020	510.634.382	- 74.704.182	- 110.709	435.819.491
Resultado Económico Primario 2021	1.251.225.310	- 85.690.223	- 922.161	1.164.612.926
Resultado Económico Primario 2022	2.000.932.484	- 168.241.992	- 1.948.359	1.830.742.134

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 409/2020; 424/2020; 489/2020; 451/2021, 459/2021; 514/2021; 255/2022, 217/2022 y 520/2022 del TCER.

En síntesis, la Administración Pública Municipal de Concordia, considerada en su conjunto, mantiene en el período analizado una situación fiscal que le permite afrontar sus compromisos por intereses y disponer de un margen potencial para financiar inversiones de capital, cumpliendo así con lo establecido por la regla 1.

Regla 2: Resultado económico positivo.

Al considerar el resultado económico consolidado de la Administración Central, E.D.O.S. e In.V.yT.A.M., expuestos en el cuadro a continuación, se observa que los superávits obtenidos por la Administración Central compensan los déficits persistentes registrados por los entes descentralizados.

RDO. ECON. - CONCORDIA	ADM. CENTRAL	EDOS	In.V.yT.A.M.	CONSOLIDADO
Resultado Económico 2020	480.688.798	- 74.704.182	- 110.709	405.873.908
Resultado Económico 2021	1.232.543.600	- 85.690.223	- 922.161	1.145.931.216
Resultado Económico 2022	1.974.954.975	- 168.241.992	- 1.948.359	1.804.764.625

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 409/2020; 424/2020; 489/2020; 451/2021, 459/2021; 514/2021; 255/2022, 217/2022 y 520/2022 del TCER.

A pesar de lo expuesto, el resultado económico consolidado es positivo en los tres ejercicios analizados, con una tendencia creciente. Esta situación demuestra que, incluso con organismos deficitarios, el municipio en su conjunto logra cubrir con recursos corrientes la totalidad de sus gastos corrientes incluyendo intereses, y conservar un margen para inversiones o fines estratégicos, cumpliendo con la regla.

Regla 3: Gastos de capital financiados con: 1º endeudamiento a largo plazo; 2º Ahorro y 3º Recursos de capital.

Los cuadros presentados a continuación ofrecen una visión distinta de los análisis individuales (referenciados con color), al considerar la situación fiscal del municipio en su conjunto. En este enfoque consolidado, se podría considerar que el ahorro de la cuenta corriente de la Administración Central de Concordia financia directamente las erogaciones de capital de los organismos descentralizados.

Esta metodología difiere de los esquemas de análisis particulares de entidades como el E.D.O.S. (Ente Descentralizado de Obras Sanitarias) e In.V.yT.A.M. (Instituto de Vivienda y Tierras Autárquico Municipal). En dichos análisis individuales, se consideraban únicamente sus ahorros corrientes y de capital, o endeudamiento a corto plazo, sin considerar que en su conjunto forman parte de la Administración Pública Municipal.

Por lo tanto, la adopción de una perspectiva que abarque la totalidad de las instituciones que conforman la misma permite que las conclusiones sobre el manejo fiscal sean más completas e integrales.

CONCORDIA - EJERCICIO 2020	ADM. CENTRAL	EDOS	In.V.yT.A.M.	CONSOLIDADO
Total de erogaciones de capital financiadas con	172.404.302	32.792.167	9.233.122	214.429.591
1.- Endeudamiento a largo plazo	-	-	-	
2.- Ahorro cuenta corriente	161.480.037	20.994.084		182.474.120
3.- Recursos de capital	10.924.266	11.798.083	9.233.122	31.955.470

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 409/2020; 424/2020 y 489/2020 del TCER.

CONCORDIA - EJERCICIO 2021	ADM. CENTRAL	EDOS	In.V.yT.A.M.	CONSOLIDADO
Total de erogaciones de capital financiadas con	667.707.924	244.397.052	125.539.024	1.037.643.999
1.- Endeudamiento a largo plazo	-	-	-	
2.- Ahorro cuenta corriente	387.479.532	42.951		387.522.483
3.- Recursos de capital	280.228.391	244.354.101	125.539.024	650.121.516

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 451/2021, 459/2021 y 514/2021 del TCER.

CONCORDIA - EJERCICIO 2022	ADM. CENTRAL	EDOS	In.V.yT.A.M.	CONSOLIDADO
Total de erogaciones de capital financiadas con	1.441.020.353	428.468.535	255.272.098	2.124.760.987
1.- Endeudamiento a largo plazo	-	-	-	
2.- Ahorro cuenta corriente	1.253.171.930	174.324.110	22.268.975	1.449.765.014
3.- Recursos de capital	187.848.423	254.144.426	233.003.123	674.995.972

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 255/2022, 217/2022 y 520/2022 del TCER.

De la lectura de los cuadros anteriores se concluye que la Regla 3 se cumple parcialmente. Si bien se respetó la segunda prioridad (ahorro corriente, con un rol preponderante del ahorro de la Administración Central financiando también a los organismos descentralizados) y se complementó con recursos de capital, no se utilizó el endeudamiento a largo plazo como fuente inicial de financiamiento durante el período 2020-2022.

Regla 4: Las erogaciones de capital, siguiendo criterios de desarrollo económico, deberían representar alrededor de entre un 10 % a un 15% del total de erogaciones (corrientes (+) más de capital).

CONCORDIA - EJERCICIO 2020	ADM. CENTRAL	EDOS	In.V.yT.A.M.	CONSOLIDADO
Gastos de Capital	172.404.302	32.792.167	9.233.122	214.429.591
Gastos Totales	3.309.906.532	382.988.617	10.334.962	3.703.230.111
Ratio Gastos de Capital / Gastos Totales	5%	9%	89%	6%

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 409/2020; 424/2020 y 489/2020 del TCER.

CONCORDIA - EJERCICIO 2021	ADM. CENTRAL	EDOS	In.V.yT.A.M.	CONSOLIDADO
Gastos de Capital	667.707.924	244.397.052	125.539.024	1.037.643.999
Gastos Totales	5.177.741.369	727.933.840	127.179.341	6.032.854.550
Ratio Gastos de Capital / Gastos Totales	13%	34%	99%	17%

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 451/2021, 459/2021 y 514/2021 del TCER.

CONCORDIA - EJERCICIO 2022	ADM. CENTRAL	EDOS	In.V.yT.A.M.	CONSOLIDADO
Gastos de Capital	1.441.020.353	428.468.535	255.272.098	2.124.760.987
Gastos Totales	9.527.858.044	1.222.632.476	258.417.859	11.008.908.380
Ratio Gastos de Capital / Gastos Totales	15%	35%	99%	19%

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 255/2022, 217/2022 y 520/2022 del TCER.

La Regla 4, a nivel consolidado, no se cumple en 2020, pero sí se verifica en 2021 y 2022, mostrando una tendencia creciente que alcanza el rango recomendado a partir de 2021. La baja registrada en 2020 podría explicarse, tal como se mencionó previamente, por el impacto de la pandemia de COVID-19.

En los análisis individuales, la Administración Central evidencia una mejora progresiva del ratio y una creciente asignación de gastos a la inversión. En cambio, el E.D.O.S. y el In.V.yT.A.M. presentan porcentajes de gastos de capital

significativamente superiores al ratio en estudio, lo que responde a la naturaleza de sus funciones, obras sanitarias y provisión de vivienda/tierras, respectivamente.

Por lo tanto, y en concordancia con lo señalado en la Regla 3, la adopción de una perspectiva que contemple el conjunto de las instituciones que integran la Administración Pública Municipal permite una comprensión más amplia y completa de su situación fiscal.

Regla 5: No siempre un resultado financiero negativo es malo.

RDO. FINANCIERO - CONCORDIA	ADM. CENTRAL	EDOS	In.V.yT.A.M.	CONSOLIDADO
Resultado Financiero 2020	297.155.748	- 73.666.952	33.614.885	257.103.681
Resultado Financiero 2021	741.304.654	17.243.986	2.045.584	760.594.224
Resultado Financiero 2022	507.863.360	- 129.487.276	- 23.376.473	354.999.611

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 409/2020; 424/2020; 489/2020; 451/2021, 459/2021; 514/2021; 255/2022, 217/2022 y 520/2022 del TCER.

En el período analizado, el resultado financiero consolidado presenta saldos superavitarios en los tres ejercicios, por lo que la regla se cumple.

A nivel individual, la Administración Central presenta saldos positivos en todos los períodos. En cambio, la situación de los organismos descentralizados resulta más heterogénea. En este sentido, el E.D.O.S. registra un déficit en 2020 que podría vincularse a mayores erogaciones en obras sanitarias como consecuencia de la pandemia. En 2021, tanto el E.D.O.S. como el In.V.yT.A.M. obtienen resultados positivos; sin embargo, en 2022 ambos organismos se tornan deficitarios.

Estos datos muestran que, aunque el agregado consolidado mantiene superávit en todo el período, existen desequilibrios relevantes a nivel de jurisdicciones específicas, lo que confirma la necesidad de un análisis individual para identificar las fuentes de sostenibilidad o fragilidad fiscal de la Administración Pública Municipal.

Regla 6: Los recursos de capital deben destinarse exclusivamente a erogaciones de capital.

El análisis consolidado del Esquema de Ahorro-Inversión-Financiamiento (AIF) evidencia que, durante todo el trienio, los recursos de capital fueron aplicados

a gastos de capital, cumpliendo con el criterio de correspondencia entre fuente y destino de los fondos. No obstante, al desagregar la información y observar el comportamiento interno de la Administración Pública, se detecta un incumplimiento en el ejercicio 2020 (y en menor medida en 2021), específicamente en el Instituto de Viviendas y Tierras Autárquico Municipal, situación que pudo estar vinculada al impacto de la pandemia de COVID-19.

Cabe señalar que, en la elaboración de los estados AIF consolidados, se realizaron las adecuaciones correspondientes a las transferencias intra-administración, lo que permitió neutralizar ciertos desequilibrios que aparecen en los análisis individuales. De este modo, el único incumplimiento registrado corresponde al In.V.yT.A.M. en 2020, sin que ello afecte la correspondencia global observada en la Administración Pública en su conjunto.

En consecuencia, lo expuesto reafirma la conveniencia de abordar el análisis en forma consolidada, ya que este enfoque proporciona una visión integrada y más representativa de la situación financiera.

Regla 7: Fuentes financieras destinadas exclusivamente a erogaciones de capital y a cancelación de deuda.

En primera instancia, corresponde señalar que, a nivel consolidado, tanto la regla 1 como la regla 2 se verifican de manera positiva. Dichos resultados constituyen condiciones previas indispensables para la observancia de la regla 7, actualmente bajo análisis. En consecuencia, puede afirmarse que, en términos consolidados, esta regla también se encuentra cumplida.

Ahora bien, al profundizar en el desempeño de esta regla hacia el interior de la Administración Pública Municipal - es decir, en el análisis desagregado por instituciones - se observa que la Administración Central cumple con lo dispuesto, mientras que en el caso del E.D.O.S. y del In.V.YT.A.M. se registra un incumplimiento en todos los ejercicios analizados de la regla 1 y 2. Ello obedece a que las transferencias efectuadas entre organismos no son consideradas ingresos corrientes (como se ha visto en el Estado AIF individual), sino transferencias figurativas (Estado AIF consolidado).

Por lo expuesto, se reitera la conclusión ya señalada en el análisis de la regla 6, en cuanto a la conveniencia de efectuar un análisis fiscal consolidado, que

permita dimensionar adecuadamente la situación financiera general. No obstante, este enfoque no debe prescindir del examen del funcionamiento de las instituciones que integran la Administración Pública Municipal, ni de las relaciones que entre ellas se presentan, ya que allí se evidencian dinámicas particulares que resultan imprescindibles para una comprensión completa de la situación fiscal de la misma.

Regla 8: La deuda pública debe ser tomada a una tasa de interés “razonable”.

A partir de lo relevado, se ha podido analizar únicamente la deuda asumida por la Administración Central de Concordia, correspondiente a períodos anteriores a la muestra bajo estudio. En el caso del E.D.O.S., no se registró utilización alguna de crédito público, mientras que en relación con el In.V.yT.A.M. solo se verificó, en el ejercicio 2020, el pago de cuotas vinculadas a la compra de inmuebles.

En conclusión, y remitiéndose a los antecedentes de la Administración Central, se ha observado que la deuda contraída se ajusta al principio de razonabilidad en la tasa de interés, por lo que puede afirmarse que la Regla 8 se encuentra cumplida.

Regla 9: El total de servicios de la deuda no debe exceder 15 % del total de recursos corrientes netos.

CONCORDIA - EJERCICIO 2020	ADM. CENTRAL	EDOS	In.V.yT.A.M.	CONSOLIDADO
Servicios de la Deuda	48.550.255	-	4.955.465	53.505.721
Recursos Corrientes	3.618.191.028	275.492.269	991.131	3.894.674.428
Servicios de la Deuda / Recursos Corrientes	1,34%	0,00%	499,98%	1,37%

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 409/2020; 424/2020 y 489/2020 del TCER.

CONCORDIA - EJERCICIO 2021	ADM. CENTRAL	EDOS	In.V.yT.A.M.	CONSOLIDADO
Servicios de la Deuda	47.003.307	-	-	47.003.307
Recursos Corrientes	5.742.577.046	397.846.564	718.156	6.141.141.767
Servicios de la Deuda / Recursos Corrientes	0,82%	0,00%	0,00%	0,77%

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 451/2021, 459/2021 y 514/2021 del TCER.

CONCORDIA - EJERCICIO 2022	ADM. CENTRAL	EDOS	In.V.yT.A.M.	CONSOLIDADO
Servicios de la Deuda	62.807.857	-	-	62.807.857
Recursos Corrientes	10.061.792.666	625.921.949	1.197.402	10.688.912.018
Servicios de la Deuda / Recursos Corrientes	0,62%	0,00%	0,00%	0,59%

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 255/2022, 217/2022 y 520/2022 del TCER.

Durante el período 2020-2022, el indicador Servicios de la Deuda / Recursos Corrientes para el consolidado de la Administración Pública Municipal de Concordia mostró una tendencia decreciente. Esta evolución sugiere una mejora en la sostenibilidad financiera, en cuanto al peso relativo de la deuda sobre los ingresos corrientes. Cabe destacar que, durante el período objeto de investigación, no se registraron pagos de amortización de capital vinculados a la deuda en dólares contraída por la Administración Central de Concordia con la Provincia.

Lo señalado en el primer párrafo del análisis de la regla 8 resulta útil para comprender el desarrollo de la presente regla dentro de la Administración Pública Municipal, a nivel instituciones que la conforman.

Por todo lo expuesto, puede concluirse que la regla 9 se encuentra cumplida.

Regla 10: El presupuesto debe mostrar la ligazón monetaria con la producción pública.

De manera similar a lo observado en los análisis individuales, el estudio financiero se restringe al examen de variables monetarias generales, reflejadas en el Estado de A.I.F. Dicho de otro modo, la falta de información específica que vincule la asignación de recursos con la producción de bienes o servicios públicos imposibilita evaluar la aplicación de la presente regla.

5.5.- DECÁLOGO DE BUENA SALUD FINANCIERA DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE GUALEGUAY

En línea con la metodología propuesta por De Marco y Andalle (2023, página 17), y siguiendo el procedimiento ya aplicado en el caso de Concordia, se llevará a cabo la aplicación del decálogo de reglas de buena salud fiscal a los Estados A.I.F. de la Administración Central de Gualeguay elaborados en el marco de esta investigación.

Regla 1: Resultado económico primario positivo.

Regla 2: Resultado económico positivo.

En el caso de la Municipalidad de Gualeguay, al igual que en el E.D.O.S., la ausencia de gastos corrientes en concepto de intereses determina que el resultado económico primario y el resultado económico sean equivalentes, tal como se observa en el cuadro presentado a continuación:

ADMINISTRACIÓN CENTRAL - GUALEGUAY	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Recursos corrientes.	844.968.596	1.445.069.889	2.622.752.927
Erogación corrientes (antes y despues de intereses)	710.443.524	1.048.364.062	1.923.598.975
Resultado Económico y Resultado Económico Primario	134.525.072	396.705.828	699.153.952

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 465/2020; 481/2021 y 332/2022 del TCER.

En consecuencia, la Administración Central de Gualeguay cumple con las reglas fundamentales (o necesarias) de sostenibilidad fiscal - reglas 1 y 2 - en los tres ejercicios considerados en esta investigación.

Regla 3: Gastos de capital financiados con: 1º endeudamiento a largo plazo; 2º Ahorro y 3º Recursos de capital.

La Municipalidad de Gualeguay, al igual que las distintas instituciones que conforman la Administración Pública de Concordia, no ha registrado incrementos en el stock de deuda pública, según la información contenida en las rendiciones de cuentas.

En el ejercicio 2021, la Municipalidad efectuó erogaciones de capital financiadas tanto con ahorro generado en el ejercicio anterior, como con endeudamiento a corto plazo, que en términos generales resultaría cancelado en el ejercicio siguiente.

Al respecto, resulta necesario considerar ciertos aspectos relevantes para comprender la perspectiva desde la cual se ha elaborado el cuadro que se presenta a continuación, los cuales ya han sido esbozados en el análisis del E.D.O.S. y del In.V.yT.A.M.

En primer lugar, la situación financiera del municipio no es estática, por lo que corresponde adoptar una mirada dinámica que contemple tanto la utilización de ahorros de ejercicios anteriores como el recurso a pasivos de corto plazo, en tanto mecanismos habituales de financiamiento. Ello se enmarca en el concepto de “*ente en actividad*” (Secretaría de Hacienda, 1995, página 6).

En segundo lugar, para identificar con precisión el origen de los recursos que financian cada erogación de capital, resultaría indispensable aplicar el clasificador presupuestario por fuente de financiamiento. No obstante, dicha información no se encuentra detallada en las rendiciones de cuentas ni surge con claridad del Estado A.I.F.

ADMINISTRACIÓN CENTRAL - GUALEGUAY	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Total de erogaciones de capital financiadas con	82.812.073	734.520.652	928.120.021
1.- Endeudamiento a largo plazo (en este caso a corto plazo)	-	182.927.892	-
2.- Ahorro cuenta corriente (de este y otros ejercicios)	49.103.609	482.127.291	474.771.732
3.- Recursos de capital	33.708.464	69.465.470	453.348.289

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 465/2020; 481/2021 y 332/2022 del TCER.

En consecuencia, la Regla 3 se cumple de manera parcial: si bien la mayor parte de las erogaciones de capital se financió con recursos de capital y con ahorro de cuenta corriente, la ausencia de endeudamiento a largo plazo - que constituye la primera fuente de financiamiento prevista en la regla - y la utilización de endeudamiento a corto plazo, no contemplado en su formulación original, indican que la norma no se cumple en su sentido estricto.

Regla 4: Las erogaciones de capital, siguiendo criterios de desarrollo económico, deberían representar alrededor de entre un 10 % a un 15% del total de erogaciones (corrientes (+) más de capital).

ADMINISTRACIÓN CENTRAL - GUALEGUAY	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Gastos de Capital	82.812.073	734.520.652	928.120.021
Gastos Totales	793.255.597	1.782.884.714	2.851.718.996
Ratio Gastos de Capital / Gastos Totales	10%	41%	33%

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 465/2020; 481/2021 y 332/2022 del TCER.

En el año 2020, la regla 4 se cumple en el límite inferior del 10 %, lo cual puede atribuirse al impacto de la pandemia de COVID-19, que obligó a priorizar el gasto corriente en salud, asistencia social y servicios esenciales. En cambio, durante 2021 y 2022 las erogaciones de capital superan el rango recomendado, alcanzando niveles incluso superiores al umbral del 20 % señalado por Las Heras (2018, página 192).

Regla 5: No siempre un resultado financiero negativo es malo.

ADMINISTRACIÓN CENTRAL - GUALEGUAY	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Resultado Financiero	85.421.463	- 268.349.355	224.382.220

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 465/2020; 481/2021 y 332/2022 del TCER.

El resultado financiero negativo registrado en 2021 refleja que el gasto total superó a los recursos totales, situación que ha sido relevada en la presente investigación, principalmente por la ejecución de la obra “*Programa Reconstruir - Terminación 100 Viv.*”, financiada con recursos afectados por más de \$531 millones (fs. 146 del Anexo I de la Rendición de Cuentas 2021). Este déficit surge de la aplicación de gastos de capital, en este caso obra pública, que puede generar beneficios sociales futuros. En consecuencia, el resultado financiero negativo no necesariamente constituye una señal desfavorable, siempre que se cumpla con la regla 7 (Las Heras, 2022-2023).

Regla 6: Los recursos de capital deben destinarse exclusivamente a erogaciones de capital.

Al igual que la Administración Central de Concordia, al analizar los Esquemas de Ahorro-Inversión-Financiamiento del Municipio de Gualeguay, se observa que los recursos de capital fueron efectivamente aplicados a gastos de capital en los tres ejercicios investigados, cumpliendo con el criterio de correspondencia entre fuente y destino de los fondos. En consecuencia, se entiende que la regla se cumple para el caso de la Administración Central de Gualeguay.

Regla 7: Fuentes financieras destinadas exclusivamente a erogaciones de capital y a cancelación de deuda.

Al igual que en la Administración Central de Concordia —a cuyo análisis se remite para un mayor detalle—, el Municipio de Gualeguay no ha hecho uso del crédito, por lo que sus principales fuentes financieras no se originan en este.

Asimismo, habiéndose verificado el cumplimiento de las condiciones previas indispensables (acatamiento de las reglas 1 y 2), puede considerarse que la presente regla se encuentra cumplida.

Regla 8: La deuda pública debe ser tomada a una tasa de interés “razonable”.

Tal como ya ha sido manifestado, para evaluar esta regla, es necesario recurrir a información complementaria contenida en las rendiciones de cuentas objeto de esta investigación, ya que los datos pertinentes no se encuentran explícitamente en los Estados de Ahorro-Inversión-Financiamiento elaborados para esta tesis.

Del análisis incluido en el apartado “...*Deuda Consolidada*” de los Informes de Auditoría correspondientes a los años 2020, 2021 y 2022, obrantes en las respectivas rendiciones de cuentas, se constata que el Municipio no ha hecho uso del crédito público. Por lo tanto, no se registran tasas de interés que permitan evaluar el cumplimiento de la presente regla.

Regla 9: El total de servicios de la deuda no debe exceder 15 % del total de recursos corrientes netos.

En concordancia con lo señalado en el punto anterior, la inexistencia de deuda pública consolidada implica que no se devengan pagos por servicios de deuda (amortizaciones, intereses u otros gastos asociados). En consecuencia, el indicador previsto por esta regla no resulta aplicable al Municipio de Gualeguay.

Regla 10: El presupuesto debe mostrar la ligazón monetaria con la producción pública.

Al igual que en el caso de Concordia, el análisis financiero se limita al examen de variables monetarias de carácter general, tal como se exponen en el Estado de A.I.F. En consecuencia, la ausencia de información detallada que permita relacionar la asignación de recursos con la producción de bienes o servicios públicos impide llevar a cabo la evaluación de la presente regla

5.6.- DECÁLOGO DE BUENA SALUD FINANCIERA DEL INSTITUTO DE SEGURIDAD SOCIAL DE GUALEGUAY

Siguiendo la metodología de De Marco y Andalle (2023, página 17) y el procedimiento aplicado en Concordia y en la Administración Central de Gualeguay, se evalúan los Estados A.I.F. de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Gualeguay mediante la aplicación del decálogo de reglas de buena salud fiscal.

Regla 1: Resultado económico primario positivo.

Regla 2: Resultado económico positivo.

En este Instituto de Seguridad Social, al igual que en la Administración Central de Gualeguay, la ausencia de gastos corrientes por intereses determina que el resultado económico primario y el resultado económico resulten equivalentes, tal como se expone en el cuadro siguiente:

INSTITUTO DE SEGURIDAD SOCIAL - GUALEGUAY	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Recursos corrientes.	131.206.501	196.581.303	342.238.712
Erogación corrientes (antes y despues de intereses)	134.942.331	198.373.169	349.943.532
Resultado Económico y Resultado Económico Primario	- 3.735.830	- 1.791.866	- 7.704.820

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 516/2020; 428/2021 y 227/2022 del TCER.

Del análisis del cuadro se desprende que la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Gualeguay no cumple con las reglas fundamentales (o necesarias) de sostenibilidad fiscal - reglas 1 y 2 - en ninguno de los tres ejercicios considerados en esta investigación.

Regla 3: Gastos de capital financiados con: 1º endeudamiento a largo plazo; 2º Ahorro y 3º Recursos de capital; y

Regla 4: Las erogaciones de capital, siguiendo criterios de desarrollo económico, deberían representar alrededor de entre un 10 % a un 15% del total de erogaciones (corrientes (+) más de capital).

Dado el objeto y las competencias propias de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Gualeguay, orientadas a la administración de aportes y al pago de prestaciones previsionales, no se registran gastos de capital en los ejercicios analizados. En consecuencia, los indicadores previstos por estas reglas no resultan aplicables al Instituto de Seguridad Social.

Regla 5: No siempre un resultado financiero negativo es malo.

INSTITUTO DE SEGURIDAD SOCIAL - GUALEGUAY	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022
Resultado Financiero	- 3.735.830	- 1.791.866	- 7.704.820

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 516/2020; 428/2021 y 227/2022 del TCER.

En todos los ejercicios considerados en la presente investigación, el Instituto arrojó un resultado financiero negativo.

En este marco, el déficit previsional - entendido como la diferencia entre los aportes y contribuciones de los trabajadores en actividad y el costo de las jubilaciones y pensiones - constituye el principal factor explicativo de los resultados financieros negativos observados. Ello se corrobora a partir del análisis de los Estados de Ahorro-Inversión-Financiamiento del Instituto de Seguridad Social de Gualeguay, donde resulta evidente el desfasaje entre los ingresos corrientes registrados como "*Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social*" y los gastos corrientes consignados como "*Prestaciones de la Seguridad Social*".

Dado que tampoco se cumplen las reglas 1 y 2, y en consecuencia la regla 7, esta situación puede interpretarse como una señal desfavorable respecto de la sostenibilidad del organismo.

Regla 6: Los recursos de capital deben destinarse exclusivamente a erogaciones de capital.

Dado que en ninguno de los ejercicios analizados el Instituto de Seguridad Social ha registrado recursos de capital, el indicador previsto por esta regla no resulta aplicable al caso.

Regla 7: Fuentes financieras destinadas exclusivamente a erogaciones de capital y a cancelación de deuda.

Al igual que en la Administración Central de Gualeguay, la Caja de Jubilaciones y Pensiones Municipal no ha hecho uso del crédito, por lo que sus principales fuentes financieras no se originan en este mecanismo. Esta conclusión se desprende de la información contenida en las rendiciones de cuentas analizadas, dado que los datos pertinentes no se encuentran explícitamente reflejados en los Estados de Ahorro-Inversión-Financiamiento.

No obstante, dado que no se cumplen las condiciones previas indispensables - es decir, las reglas 1 y 2 -, la presente regla no puede considerarse cumplida para este Instituto de Seguridad Social.

Regla 8: La deuda pública debe ser tomada a una tasa de interés “razonable”.

En línea con lo expuesto en la regla anterior, no se registran tasas de interés aplicables que permitan evaluar el cumplimiento de esta regla.

Regla 9: El total de servicios de la deuda no debe exceder 15 % del total de recursos corrientes netos.

Dado que no existe deuda pública consolidada, no se generan pagos por servicios de deuda (amortizaciones, intereses u otros gastos asociados). En consecuencia, el indicador previsto por esta regla no resulta aplicable al Instituto.

Regla 10: El presupuesto debe mostrar la ligazón monetaria con la producción pública.

Tal como se ha abordado en los demás casos objeto de investigación, el presente estudio financiero se centra exclusivamente en variables monetarias generales, tal como las reflejadas en el E.A.I.F. Por lo tanto, la falta de información específica que vincule la asignación de recursos con la generación de bienes o servicios públicos dificulta la evaluación de la presente regla.

5.7.- DECÁLOGO DE BUENA SALUD FINANCIERA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA MUNICIPAL DE GUALEGUAY

Habiéndose aplicado el decálogo de reglas de buena salud fiscal a los Estados de Ahorro-Inversión-Financiamiento (E.A.I.F.) individuales correspondientes a la Municipalidad de Gualeguay y a la Caja de Jubilaciones y Pensiones Municipal, se procede ahora a su aplicación sobre los E.A.I.F. consolidados de la Administración Pública Municipal de Gualeguay para los ejercicios 2020, 2021 y 2022. El examen se presenta de manera sintética, remitiendo al análisis de Concordia para comprender cada regla del decálogo en mayor profundidad.

Regla 1: Resultado económico primario positivo.

Regla 2: Resultado económico positivo.

Tal como se observa en el cuadro siguiente, los superávits de la Administración Central compensan los déficits registrados por el Instituto de Seguridad Social Municipal. Si bien el déficit de la Caja de Jubilaciones y Pensiones Municipal presenta un peso significativo dentro del análisis, no alcanza a revertir el signo positivo del resultado consolidado.

RESULTADOS - GUALEGUAY	ADM. CENTRAL	INST. SEG. SOC.	CONSOLIDADO
Rdo. Económico y Rdo. Económico Primario 2020	154.525.072	- 23.735.830	130.789.242
Rdo. Económico y Rdo. Económico Primario 2021	422.905.828	- 27.991.866	394.913.962
Rdo. Económico y Rdo. Económico Primario 2022	741.153.949	- 49.704.817	691.449.132

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 465/2020; 516/2020; 481/2021; 428/2021; 332/2022 y 227/2022 del TCER.

En todos los ejercicios investigados, correspondientes a los años 2020, 2021 y 2022, los resultados consolidados fueron positivos y crecientes, evidenciando una

mejora sostenida en la capacidad de generar ahorros corrientes. Esta situación demuestra que, incluso con organismos deficitarios, el municipio en su conjunto logra cubrir con recursos corrientes la totalidad de sus gastos corrientes y conservar un margen para inversiones o fines estratégicos, cumpliendo con las reglas 1 y 2.

Regla 3: Gastos de capital financiados con: 1º endeudamiento a largo plazo; 2º Ahorro y 3º Recursos de capital.

Las instituciones que integran la Administración Pública Municipal de Gualeguay, al igual que en el caso de Concordia, no registraron incrementos en el stock de deuda pública, conforme surge de la información contenida en las rendiciones de cuentas.

Tal como se expuso en el análisis de la Administración Central de Gualeguay, durante el ejercicio 2021 la Municipalidad realizó erogaciones de capital financiadas tanto con el ahorro generado en el ejercicio anterior como mediante endeudamiento de corto plazo, cuyo repago, en términos generales, se efectuó en el ejercicio inmediato siguiente. Para un examen más detallado de estos aspectos, corresponde remitirse al análisis previamente señalado.

GUALEGUAY - EJERCICIO 2020	ADM. CENTRAL	INST. SEG. SOC.	CONSOLIDADO
Total de erogaciones de capital financiadas con	82.812.073	-	82.812.073
1.- Endeudamiento a largo plazo (en este caso a corto plazo)			
2.- Ahorro cuenta corriente (de este y otros ejercicios)	49.103.609	-	49.103.609
3.- Recursos de capital	33.708.464	-	33.708.464

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 465/2020 y 516/2020 del TCER.

GUALEGUAY - EJERCICIO 2021	ADM. CENTRAL	INST. SEG. SOC.	CONSOLIDADO
Total de erogaciones de capital financiadas con	734.520.652	-	734.520.652
1.- Endeudamiento a largo plazo (en este caso a corto plazo)	182.927.892		182.927.892
2.- Ahorro cuenta corriente (de este y otros ejercicios)	482.127.291	-	482.127.291
3.- Recursos de capital	69.465.470	-	69.465.470

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 481/2021 y 428/2021 del TCER.

GUALEGUAY - EJERCICIO 2022	ADM. CENTRAL	INST. SEG. SOC.	CONSOLIDADO
Total de erogaciones de capital financiadas con	928.120.021	-	928.120.021
1.- Endeudamiento a largo plazo (en este caso a corto plazo)			
2.- Ahorro cuenta corriente (de este y otros ejercicios)	474.771.732	-	474.771.732
3.- Recursos de capital	453.348.289	-	453.348.289

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 332/2022 y 227/2022 del TCER.

De los cuadros anteriores se observa, además, que el Instituto de Seguridad Social no ejecuta erogaciones de capital, por lo que el análisis de la presente regla constituye un reflejo de lo señalado para la Administración Central. En consecuencia, la regla 3 a nivel consolidado se cumple solo de manera parcial: si bien la mayor parte de las erogaciones de capital se financió con recursos de capital y con ahorro corriente, la ausencia de endeudamiento a largo plazo - que constituye la primera fuente de financiamiento prevista - y la utilización de endeudamiento a corto plazo, no contemplado en su formulación original, indican que la norma no se cumple en sentido estricto.

Regla 4: Las erogaciones de capital, siguiendo criterios de desarrollo económico, deberían representar alrededor de entre un 10 % a un 15% del total de erogaciones (corrientes (+) más de capital).

GALEGUAY - EJERCICIO 2020	ADM. CENTRAL	INST. SEG. SOC.	CONSOLIDADO
Gastos de Capital	82.812.073	-	82.812.073
Gastos Totales	773.255.597	134.942.331	908.197.929
Ratio Gastos de Capital / Gastos Totales	11%	0%	9%

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 465/2020 y 516/2020 del TCER.

GALEGUAY - EJERCICIO 2021	ADM. CENTRAL	INST. SEG. SOC.	CONSOLIDADO
Gastos de Capital	734.520.652	-	734.520.652
Gastos Totales	1.756.684.714	198.373.169	1.955.057.883
Ratio Gastos de Capital / Gastos Totales	42%	0%	38%

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 481/2021 y 428/2021 del TCER.

GALEGUAY - EJERCICIO 2022	ADM. CENTRAL	INST. SEG. SOC.	CONSOLIDADO
Gastos de Capital	928.120.021	-	928.120.021
Gastos Totales	2.809.718.999	349.943.532	3.159.662.531
Ratio Gastos de Capital / Gastos Totales	33%	0%	29%

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 332/2022 y 227/2022 del TCER.

La regla 4, a nivel consolidado, no se cumple en 2020, pero sí se verifica en 2021 y 2022, incluso superando en estos dos últimos años el umbral del 20%

previsto por Las Heras (2018, página 192). La baja registrada en 2020 podría explicarse, tal como se mencionó previamente, por el impacto de la pandemia de COVID-19.

En el caso de la Administración Pública de Gualeguay, el Instituto de Seguridad Social presenta un porcentaje nulo, lo cual responde a la naturaleza de sus funciones, que no implican erogaciones de capital. Por tanto, el ratio del consolidado se ve disminuido.

Por lo tanto, la adopción de una perspectiva consolidada, que contemple el conjunto de las instituciones que integran la Administración Pública Municipal, permite alcanzar una comprensión más amplia y completa de la situación fiscal.

Regla 5: No siempre un resultado financiero negativo es malo.

RDO. FINANCIERO - GUALEGUAY	ADM. CENTRAL	INST. SEG. SOC.	CONSOLIDADO
Resultado Financiero 2020	85.421.463	- 3.735.830	81.685.633
Resultado Financiero 2021	- 268.349.355	- 1.791.866	- 270.141.221
Resultado Financiero 2022	224.382.220	- 7.704.820	216.677.400

Fuente: Elaboración propia en base a los documentos oficiales obrantes en las Rendiciones de Cuentas N.º 465/2020; 516/2020; 481/2021; 428/2021; 332/2022 y 227/2022 del TCER.

La Administración Pública Municipal de Gualeguay exhibe una trayectoria financiera oscilante en el período 2020-2022. Mientras que en 2020 y 2022 registró resultados financieros consolidados positivos, en 2021 se observa un marcado déficit, explicado principalmente por la Administración Central. En todos los ejercicios, el Instituto de Seguridad Social presentó saldos negativos, aunque de menor magnitud relativa.

Tal como se señaló en el análisis de la Administración Central de Gualeguay, el resultado financiero negativo de 2021, se encontraría principalmente motivado por la ejecución de la obra “*Programa Reconstruir - Terminación 100 Viv.*” financiada con recursos afectados por más de \$531 millones (fs. 146 del Anexo I de la Rendición de Cuentas 2021). El déficit deriva principalmente, en este caso, de gastos de capital destinados a obra pública, que potencialmente generan beneficios sociales futuros. Por ello, un resultado financiero negativo no necesariamente constituye una señal desfavorable, siempre que se cumpla con lo previsto en la regla 7 (Las Heras, 2022-2023).

En suma, los datos muestran que, aunque el consolidado mantuvo superávit en la mayor parte del período, se registran desequilibrios persistentes en el Instituto de Seguridad Social. En este sentido, cabe destacar que en todos los años bajo análisis se verificaron transferencias desde la Administración Central hacia dicho Instituto (cfr. Estados Ahorro-Inversión-Financiamiento consolidados 2020, 2021 y 2022), lo que revela una situación aún más deficitaria para este último. En otras palabras, las relaciones intra-administración pública municipal observadas en los Estados AIF ponen de manifiesto la importancia de combinar un enfoque consolidado con un análisis individual, a fin de identificar con mayor precisión las fuentes de sostenibilidad o fragilidad fiscal de la Administración Pública Municipal.

Regla 6: Los recursos de capital deben destinarse exclusivamente a erogaciones de capital.

El análisis consolidado de los E.A.I.F. evidencia que, durante todo el trienio, los recursos de capital fueron aplicados a gastos de capital, cumpliendo con el criterio de correspondencia entre fuente y destino de los fondos. No obstante, al desagregar la información y observar el comportamiento interno de la Administración Pública, se constata que el Instituto de Seguridad Social, debido a sus competencias, funciones y objetivos, no realizó erogaciones de capital.

En consecuencia, lo expuesto reafirma la conveniencia de abordar el análisis en forma consolidada, ya que este enfoque proporciona una visión integrada y más representativa de la situación financiera. Sin embargo, el análisis consolidado no debe omitir la consideración de la estructura interna y de los distintos organismos que la componen, pues en ellos se observan particularidades y matices relevantes para comprender en profundidad el desempeño global.

Regla 7: Fuentes financieras destinadas exclusivamente a erogaciones de capital y a cancelación de deuda.

Tanto la Administración Central como el Instituto de Seguridad Social, ambos dependientes del Gobierno de Gualeguay, no han recurrido al crédito, de modo que sus principales fuentes de financiamiento no provienen de este mecanismo. Esta conclusión se desprende del análisis de las rendiciones de cuentas, dado que la

información correspondiente no se encuentra expresamente detallada en los Estados de Ahorro-Inversión-Financiamiento. En consecuencia, puede afirmarse que la Administración Pública de Gualeguay no hizo uso del crédito público durante los ejercicios 2020, 2021 y 2022.

Asimismo, verificado el cumplimiento de las condiciones previas indispensables (reglas 1 y 2) a nivel consolidado, corresponde señalar que la presente regla se considera satisfecha, aun cuando en el análisis individual el Instituto de Seguridad Social no cumplió con dichas reglas en ninguno de los ejercicios, lo que reafirma la importancia de considerar tanto el consolidado general como la composición de cada uno de sus componentes.

Regla 8: La deuda pública debe ser tomada a una tasa de interés “razonable”.

Del análisis de las rendiciones de cuentas objeto de esta investigación, tanto para la Administración Central, como para el Instituto de Seguridad Social, se ha constado que la Administración Pública de Gualeguay no ha hecho uso del crédito público. Por lo tanto, no se registran tasas de interés que permitan evaluar el cumplimiento de la regla 8.

Regla 9: El total de servicios de la deuda no debe exceder 15 % del total de recursos corrientes netos.

Dado que no existe deuda pública consolidada, no se generan pagos por servicios de deuda (amortizaciones, intereses u otros gastos asociados). En consecuencia, el indicador previsto por esta regla no resulta aplicable a nivel consolidado.

Regla 10: El presupuesto debe mostrar la ligazón monetaria con la producción pública.

Al igual que en los demás casos, el análisis financiero se limita a variables monetarias generales reflejadas en el E.A.I.F., sin posibilidad de evaluar el destino de los recursos ni su impacto en la gestión pública por falta de información específica.

5.8.- APLICACIÓN DEL DECÁLOGO DE REGLAS DE BUENA SALUD FISCAL – PRINCIPALES HALLAZGOS

5.8.1 CASO ADMINISTRACIÓN PÚBLICA MUNICIPAL DE CONCORDIA

A nivel consolidado, dicha Administración cumplió con las reglas fundamentales (Reglas 1 y 2) y con las complementarias (Reglas 3, 4, 5, 6, 7, 8 y 9) durante el período 2020-2022.

Ello se explica porque los superávits obtenidos por la Administración Central compensaron los déficits registrados por los entes descentralizados, lo que demuestra que, considerada como unidad, la Municipalidad mantuvo una posición fiscal equilibrada y con capacidad para financiar inversiones, realizadas algunas a través de los organismos descentralizados, cuyos objetos institucionales se orientan, por su naturaleza, a la realización de erogaciones de capital.

No obstante, el análisis individual de los organismos descentralizados - en particular el E.D.O.S. y el In.V.yT.A.M. - evidenció el incumplimiento de algunas de las reglas (principalmente las Reglas 1, 2, 5, 6 y 7), lo que pone de relieve sus propias fragilidades financieras.

Esta situación confirma que, si bien el enfoque consolidado permite proyectar una visión globalmente positiva de la salud fiscal, resulta igualmente indispensable preservar el análisis individual a fin de comprender con mayor precisión la sostenibilidad o debilidad de cada componente institucional.

Finalmente, cabe señalar que la Regla 10, referida a la ligazón monetaria con la producción pública, no pudo ser evaluada en ninguno de los niveles analizados, debido a la ausencia de información presupuestaria con el nivel de desagregación cualitativa requerido.

5.8.2 CASO ADMINISTRACIÓN PÚBLICA MUNICIPAL DE GUALEGUAY

En este caso, se cumplió con las reglas fundamentales (reglas 1 y 2) y con la mayoría de las complementarias (reglas 3, 4, 5 parcialmente, 6, 7, 8 y 9) durante el período 2020-2022. Este cumplimiento se explica porque los superávits obtenidos por la Administración Central lograron compensar los déficits del Instituto de Seguridad Social, proyectando así una situación fiscal equilibrada en términos de unidad.

En contraste, el examen individual del Instituto de Seguridad Social revela incumplimientos en las reglas fundamentales (Reglas 1 y 2) en todos los ejercicios, así como en la Regla 5 (resultado financiero negativo, considerado desfavorable). A su vez, las Reglas 3, 4, 8 y 9 no resultaron aplicables debido a la inexistencia de erogaciones de capital o de operaciones de crédito público.

Esto evidencia las fragilidades financieras propias del organismo previsional y que, si bien el enfoque consolidado permite proyectar una visión globalmente positiva de la salud fiscal municipal, resulta igualmente indispensable preservar el análisis individual a fin de comprender con mayor precisión la sostenibilidad o debilidad de cada componente institucional.

Finalmente, cabe señalar que la Regla 10, referida a la ligazón monetaria con la producción pública, no pudo ser evaluada en ninguno de los niveles analizados, debido a la ausencia de información presupuestaria con el nivel de desagregación cualitativa requerido.

5.8.3 EN FORMA COMPARATIVA AMBOS CASOS

Tanto en Concordia como en Gualeguay, del análisis consolidado se ha verificado que, la Administración Pública Municipal cumplió con las reglas fundamentales relacionadas con la sustentabilidad y sostenibilidad de las finanzas públicas municipales, y con la mayoría de las complementarias. Esto se debe a que los superávits de las Administraciones Centrales compensaron los déficits de sus respectivos organismos descentralizados o cajas de jubilaciones, lo que refleja una posición fiscal equilibrada en su conjunto.

Sin embargo, el análisis individual de los organismos descentralizados en Concordia (E.D.O.S. e In.V.yT.A.M.) y de la Caja de Jubilaciones en Gualeguay evidenció el incumplimiento de varias reglas, incluso en las reglas fundamentales o necesarias, revelando sus fragilidades financieras que quedaban ocultas en la visión consolidada.

CAPÍTULO VI – SINTESIS CONCLUSIVA

La presente investigación analizó cómo la modificación de la pauta renditiva del Tribunal de Cuentas de Entre Ríos - de un formato individual a uno consolidado - incide en el examen de la situación financiera de la administración pública municipal entrerriana como conjunto, y si este cambio facilita la detección de organismos deficitarios o con funciones impropias. El estudio se centró exclusivamente en información ejecutada, sin abordar la comparación con lo planificado o presupuestado, lo cual abre una línea de análisis complementaria para futuras investigaciones.

La hipótesis inicial, que sostenía que la pauta vigente fragmenta la visión financiera y dificulta la detección de problemas, fue confirmada mediante el análisis comparativo de los municipios de Concordia y Gualeguay. La elección de estos dos casos respondió a criterios de factibilidad y relevancia, aunque se reconoce que esta delimitación restringe la generalización de los hallazgos. Por ello, toda extrapolación debería considerar diferencias contextuales como el tamaño poblacional o la estructura administrativa.

Los resultados evidencian que la actual pauta renditiva individual del Tribunal de Cuentas en Entre Ríos resulta insuficiente para un análisis integral de la situación financiera municipal. En ambos casos estudiados, la consolidación de rendiciones permitió obtener una visión más completa y representativa de la salud fiscal, detectando organismos deficitarios y facilitando la detección de funciones impropias que, bajo el formato fragmentado, permanecían ocultos o subestimados.

Estos hallazgos refuerzan la importancia de un cambio normativo que estandarice y publique el Esquema Ahorro-Inversión-Financiamiento (E.A.I.F.), fortaleciendo así el control externo, político y social, y fomentando una gestión pública más transparente y responsable. No obstante, se subraya que el análisis consolidado debe complementar - y no sustituir - al análisis individual, indispensable para identificar las fragilidades específicas de cada componente institucional y orientar decisiones de gestión adecuadas.

Por lo tanto, la modificación de la pauta renditiva hacia un enfoque consolidado permitiría un análisis integral de la Administración Pública Municipal, otorgando al Tribunal de Cuentas una visión global y fortaleciendo el control externo.

A su vez, el Informe de Auditoría se constituiría en una herramienta técnica para el Concejo Deliberante, tanto en la evaluación de la gestión como en la definición de eventuales ajustes, lo que reforzaría el control político. Finalmente, el análisis consolidado elaborado por el Tribunal de Cuentas contribuiría a afianzar el control social, al posibilitar la confrontación con la información pública que los municipios están obligados a garantizar.

En definitiva, la consolidación de la información financiera permite revelar déficits, detectar funciones impropias y ofrecer una visión integral de la gestión pública que la rendición individual fragmenta y distorsiona. Esta mirada global no solo mejora la transparencia, sino que fortalece el control político, institucional y ciudadano, al facilitar el acceso a información clara y contextualizada.

Este trabajo demuestra que el análisis consolidado no solo mejora la comprensión de la situación financiera, sino que abre el camino hacia una rendición de cuentas más justa, completa y útil para todos los actores.

BIBLIOGRAFÍA

ALE, Miguel Angel (2010). "Manual de Contabilidad Gubernamental", quinta edición actualizada y ampliada, La Ley, Buenos Aires.

ASENSIO, Miguel Ángel (2009): "Instituciones Fiscales y Presupuesto Público". Editorial Buyatti. Buenos Aires.

ASOCIACIÓN ARGENTINA DE PRESUPUESTO Y ADMINISTRACIÓN FINANCIERA PÚBLICA (ASAP) [https://asap.org.ar/cursos-detalle/cuenta-ahorro-inversion-financiamiento-\(aif\).-una-herramienta-gestion-fiscal-toma-decisiones./16](https://asap.org.ar/cursos-detalle/cuenta-ahorro-inversion-financiamiento-(aif).-una-herramienta-gestion-fiscal-toma-decisiones./16)

ATCHABAHIAN, A. (2008). Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública: tratado sobre la ley 24.156 y su nuevo reglamento.

BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA (S.F.). *Principales variables: Datos diarios*. BCRA. Disponible el 05/08/2025 en https://www.bcra.gob.ar/PublicacionesEstadisticas/Principales_variables_datos.asp

BURNEO SEMINARIO, Mauro Napoleón (2007). Auditoria a la Rendición de Cuentas: un enfoque para la Administración Pública. Auditoria Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo (páginas 65-70)

CABANNES, Y. (2022). Presupuesto participativo: aportes para invertir las prioridades sociales y territoriales. Administración Pública y Sociedad (APyS), (13), 98-125. <https://revistas.unc.edu.ar/index.php/APyS/article/view/37791>

CAMPOS RIOS, Maximiliano (2018). Rendición de cuentas. En A. M. Estévez (comp.), 90 conceptos fundamentales para entender la Administración Pública (páginas 354-359). Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires. <https://www.economicas.uba.ar/investigacion/wp-content/uploads/90-conceptos-fundamentales-para-entender-la-Administracion-Publica.pdf>

CORTES DE TREJO, L. (2008). Cuestiones de Contabilidad Gubernamental y sus incógnitas. Aspectos Teóricos para la Recomendación Técnica Sector Público, (1).

DE MARCO, D. A. R., & ANDALLE, L. (2023). Aplicación de reglas de buena salud financiera al Estado Nacional Argentino. Período 2011-2021. *Documentos de Trabajo de Investigación de la Facultad de Ciencias Económicas (DTI-FCE)*, (5), 1-42. <https://revistas.unc.edu.ar/index.php/DTI/article/view/41814/42252>

DÍAZ, A. L., & RODRÍGUEZ J. L. P. (2000). RESPONSABILIDAD Y RENDICIÓN DE CUENTAS EN EL MODELO CONTABLE PÚBLICO. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 29(106), 931-964. <http://www.jstor.org/stable/42784019>

FEDERAL RESERVE BANK OF ST. LOUIS (S.F.). Tasa de interés de los bonos del Tesoro de EE.UU. a 10 años (DGS10). Disponible al 05/08/2025 en <https://fred.stlouisfed.org/series/DGS10>

FORO PERMANENTE DE DIRECCIONES DE PRESUPUESTO Y FINANZAS DE LA REPÚBLICA ARGENTINA (2016), “Clasificador Presupuestario para el sector público municipal”; disponible <https://www.foropresupuesto.org.ar/images/clasificadormunicipios.pdf>.

GORDILLO, Agustín (2013). Tratado de derecho administrativo y obras selectas. Fundación de Derecho Administrativo, 1^a. Edición, Bs. As.

GROISMAN, E., & LERNER, E. (2000). Responsabilización por los controles clásicos. CLAD. La responsabilización en la nueva gestión pública latinoamericana. Buenos Aires: Clad, 75-115.

HINTZE, Jorge; COSTA, Oscar; REZZOAGLI, Bruno y RODRIGUEZ, Stella (2020). “*Los sistemas transversales que articulan el Aparato Institucional Público*”, Biblioteca Virtual TOP como material didáctico en el curso “Introducción a la gestión Pública en Latinoamérica”.

HINTZE, Jorge (2001). Control y Evaluación de Gestión y Resultados. Documentos y Aportes en Administración Pública y Gestión Estatal, 1(1), 27-58. ISSN 1666-4124.

IFRS Foundation. (2023). NIC 1: Presentación de estados financieros. Disponible al 31/05/2025 en file:///C:/Users/vitto/Downloads/NIC_1.pdf

IVANEGA, Miriam Mabel (2016). *Control público. Administración. Gestión. Responsabilidad*. Astrea. Buenos Aires.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICAS Y CENSOS (INDEC). (2023). *Censo nacional de población, hogares y viviendas 2022: Resultados definitivos*. <https://www.indec.gob.ar/indec/web/Nivel4-Tema-2-41-165>

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICAS Y CENSOS (INDEC). (S.F.). *Agregados macroeconómicos (PIB)*. <https://www.indec.gob.ar/indec/web/Nivel4-Tema-3-9-47>

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICAS Y CENSOS (INDEC). (S.F.). *Índice de precios al consumidor (IPC)*. <https://www.indec.gob.ar/indec/web/Nivel4-Tema-3-5-31>

ISUANI, A. (2020). El concepto de Estado: ¿entendemos lo mismo?. Estado abierto, 5(1), 13-49. Disponible al 14/08/2025: <https://aldoisuani.com/wp-content/uploads/publicacionesacademicas/el-concepto-de-estado.pdf#page=15>

LAS HERAS, J. M. (2009). *De resultados en el Estado: un enfoque al ciudadano*. Buenos Aires: Ed. Buyatti.

LAS HERAS, J. M. (2018). *Estado Eficiente. Administración financiera gubernamental. Un enfoque sistémico desde una visión de producción*. 4ta. Ed. Buenos Aires: Ed. Buyatti.

LAS HERAS, J. M. (2022-2023). Material dictado en clase de Contabilidad Pública. Maestría en Administración Pública, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional del Litoral.

LOPEZ, V. C. (2014). La consolidación en el sector público. Implicaciones en la gestión. *Auditoría Pública*, 62, 89-102. <https://asocex.es/wp-content/uploads/PDF/Pag%2089-102%20N%C2%BA%2062.pdf>

MAÑANET, Sebastián Joel (2022). Tesis de Maestría La responsabilidad fiscal y el control gubernamental. Universidad Nacional de San Martín, Mendoza.

MAKÓN, Marcos (1997): *“La Reforma del Sistema Presupuestario Nacional”*. En Revista ASAP N° 29, Buenos Aires.

MARIENHOFF, Miguel S., Tratado de derecho administrativo, 5a ed. actualizada, t. I, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1995.

MINISTERIO DE ECONOMÍA DE LA REPÚBLICA ARGENTINA, Oficina Nacional de Presupuesto, (S.F.) *“El Sistema Presupuestario en la Administración Nacional de la República Argentina”*, disponible al 31/05/2025: https://www.economia.gob.ar/onp/documentos/manuales/el_sistema_presupuestario_publico.pdf

MINISTERIO DEL INTERIOR, OBRAS PÚBLICAS Y VIVIENDA- “Encuentro de Referentes Provinciales con Municipios”. (S.F.). *Manual metodológico para la presentación de información financiera municipal: Esquema Ahorro-Inversión-Financiamiento* (AIF). https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/manual_esquema_aif_municipal_0.pdf

MINISTERIO DE ECONOMÍA DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES, *“La Autonomía de los Municipios Argentinos”* (2001), Cuaderno de Economía Nº 26, Buenos Aires, disponible al 01 de Noviembre de 2023; <https://cdi.mecon.gob.ar/bases/docelec/ecgba/c56.pdf>

ORGANIZACIÓN PANAMERICANA DE LA SALUD (S.F.). *Agua y saneamiento*. <https://www.paho.org/es/temas/agua-saneamiento>

OSZLAK, O. (2003, October). ¿ Responsabilización o responsabilidad?: el sujeto y el objeto de un Estado responsable. In VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública. Recuperado el (Vol. 12).

PATIÑO JACINTO, R. A. ., RUEDA CESPEDES, F. ., & DIAZ GARCIA, I. C. . (2020). "Consolidación de estados financieros en el sector público en Colombia, conveniencia de realización en el caso del Distrito Capital". *Contaduría Universidad De Antioquia*, (76), 135-158. <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/342901/20803112>

PÈREZ PÉREZ, J. A. (2010). La consolidación de las cuentas en el sector público. *Presupuesto y Gasto Público*, 1(58), 133-146. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/pgp/58_09.pdf

REZZOAGLI, Bruno Ariel (2010). "Los Tribunales de Cuentas en la República Argentina. Fiscalización y Jurisdicción". Editorial Librería Cívica. Santa Fe.

ROMÁN MARTÍNEZ, Isabel; IGLESIAS GRANJA, Carolina (2021). Cuentas individuales vs cuentas consolidadas: efectos sobre la sostenibilidad financiera. Una aplicación al sector administrativo de la Junta de Andalucía. *Revista Española de Control Externo*, vol. 23, no 67, página 58-81.
https://www.tcu.es/repositorio/06cf251c-6428-4817-9feb-c68fe22e2b23/R67_Art03_ROMAN-IGLESIAS.pdf

SAHD, Silvia María (2003). Bases para un Nuevo Enfoque en Materia de Control Externo de la Hacienda Pública Provincial: "El Control de Resultados". *Documentos y Aportes en Administración Pública y Gestión Estatal*, 3(1), 121-125. ISSN 1666-4124.

SECRETARIA DE HACIENDA (1995). *Principios de contabilidad generalmente aceptados y normas generales de contabilidad para el sector público nacional*. Contaduría General de la Nación, Ministerio de Economía de la Nación. Disponible al 24/08/2025:
https://capacitacion.mecon.gob.ar/manuales_nuevo/Contabilidad_Principios_Contabilidad.pdf

NORMATIVA CONSULTADA

- Acordada N.º 62/79 TCER, derogada por la Acordada N.º 65/79 TCER, reglamento de contabilidad y disposiciones de Administración para las Municipalidades de la Provincia - disponible al 15/05/2025: <https://tcer.gob.ar/normativa.html?normativaTipo=1&normativaAnio=1979&normativaKeyword=&normativaSubmit=Buscar>
- Acordada N.º 37/75 TCER, obligación renditiva Municipios - disponible al 02/09/2023: <https://www.tcer.gob.ar/galeria/normativa/aco037.pdf>
- Acordada N.º 106/86 TCER, obligación renditiva Cajas de Jubilaciones y Pensiones Municipales - disponible al 02/09/2023: <https://www.tcer.gob.ar/galeria/normativa/aco106.pdf>
- Acordada N.º 190/98 TCER, obligación renditiva Instituto de Estudios Superiores San Antonio, disponible al 02/09/2023: <https://www.tcer.gob.ar/galeria/normativa/aco190.pdf>
- Acordada N.º 202/2001 TCER, obligación renditiva Caja de Ayuda Mutua de Empleados y Obreros Municipales de San Salvador, disponible al 02/09/2023: <https://www.tcer.gob.ar/galeria/normativa/aco202.pdf>
- Acordada N.º 216/2003 TCER, obligación renditiva Ente Descentralizado Obras Sanitarias de la Municipalidad de Concordia - E.D.O.S., disponible al 02/09/2023: <https://www.tcer.gob.ar/galeria/normativa/aco216.pdf>
- Acordada N.º 221/2004 TCER, obligación renditiva Ente de Promoción de la Producción y el Empleo de Urdinarrain - EPPE, disponible al 02/09/2023: <https://www.tcer.gob.ar/galeria/normativa/1426076782.pdf>
- Acordada N.º 285/2016 TCER, obligación renditiva Ente Mixto de Turismo de Paraná - EMPATUR, disponible al 02/09/2023: <https://www.tcer.gob.ar/galeria/normativa/1501862882.pdf>
- Acordada N.º 287/2017 TCER, obligación renditiva Instituto de Viviendas y Tierras Autárquico Municipal de Concordia - In.V.y.T.A.M. disponible al 02/09/2023: <https://www.tcer.gob.ar/galeria/normativa/1509106425.pdf>
- Clasificador Presupuestario para el Sector Público Municipal, aprobado por el Foro Permanente de Direcciones de Presupuesto y Finanzas de la República Argentina <https://foropresupuesto.org.ar/images/clasificadormunicipios.pdf>

- Constitución Provincial, Boletín Oficial: 18 de Agosto de 1933, disponible al 02/09/2023: <http://www.saij.gob.ar/local-entre-rios-constitucion-provincia-entre-rios-lpe0000000-1933-08-18/123456789-0abc-defg-000-0000evorpyel>
- Constitución Provincial, Boletín Oficial: 15 de Octubre de 2008, disponible al 02/09/2023: <http://www.saij.gob.ar/0-local-entre-rios-constitucion-provincia-entre-rios-lpe1000000-2008-10-03/123456789-0abc-defg-000-0001evorpyel>
- Ley Nacional N° 24.156 y modificatorias, Ley de Administración Financiera y los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, disponible al 14/10/2023: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/554/texact.htm>
- Decreto Nacional N° 1.361/94, reglamentario de la Ley N° 24.156, disponible al 20/10/2024: <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/decreto-1361-1994-12904>
- Ley Provincial N.º 10.010. Convenio de refinanciación de deuda en pesos, Boletín Oficial del 04/01/2011, disponible al 05/08/2025: <https://www.entrerios.gov.ar/sijer/>
- Decreto N.º 394/2011 MEHF. Reglamenta la Ley Provincial N.º 10.010, Boletín Oficial del 06/06/2012, disponible al 05/08/2025: <https://www.entrerios.gov.ar/goberios/decretos/>
- Decreto N.º 4.600/2015 MEHF. Reglamenta aspectos complementarios de la Ley Provincial N.º 10.010, Boletín Oficial del 23/01/2018 disponible al 05/08/2025: <https://www.entrerios.gov.ar/goberios/decretos/>
- Ley Provincial N.º 10.480. Préstamo en dólares a municipios, Boletín Oficial del 05/06/2017, disponible al 05/08/2025: <https://www.entrerios.gov.ar/sijer/>
- Decreto N.º 2244/2017 MEHF. Reglamenta la Ley Provincial N.º 10.480, Boletín Oficial del 20/02/2018, disponible al 05/08/2025: <https://www.entrerios.gov.ar/goberios/decretos/>
- Decreto N.º 1730/2021 MEHF. Reestructura condiciones del préstamo establecido por la Ley Provincial N.º 10.480, Boletín Oficial del 06/06/2022 disponible al 05/08/2025: <https://www.entrerios.gov.ar/goberios/decretos/>
- Decreto Municipal N° 1.224/2020, Municipalidad de Concordia, disponible al 23/05/2025:
<https://www.concordia.gob.ar/web/gesti%C3%B3n/bolet%C3%ADn-oficial/bolet%C3%ADn-oficial-n%C2%B0-2963-concordia-27-de-noviembre-de-2020>.

- Dra. Erika Ivon Krämer - Ex Liquidadora Frigorífico Regional Santa Elena - S- Juicio De Cuenta S/Recurso Extraordinario de Inconstitucionalidad” - S.T.J. E.R. - Fallo 15.04.2014-
- Ley Nacional N° 25.152 y modificatorias, Ley de Administración de los Recursos Públicos, disponible al 14/10/2023: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/60000-64999/60039/texact.htm>
- Ley Nacional N° 25.917 y modificatorias, Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal y Buenas Prácticas de Gobierno, disponible al 14/10/2023: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/95000-99999/97698/texact.htm>
- Ley Provincial N° 5.140 y modificatorias, de Administración Financiera, de los Bienes y las Contrataciones, disponible al 03/09/2023: <http://www.entrerios.gov.ar/contrataciones/userfiles/files/Ley%205140.pdf>
- Ley Provincial Ley N° 10.027 y modificatorias, Régimen Municipal, Boletín Oficial: 11 de Mayo de 2011, disponible al 03/09/2023: <https://www.entrerios.gov.ar/relmun/userfiles/files/Texto%20Ordenado%20Ley%2010027%20-%20R%C3%A9gimen%20Municipal.pdf>
- Ordenanza N° 3.512/2017 Ente Mixto de Victoria Turismo (EMVITUR), disponible al 09/09/2023: <https://cdeliberantevictoria.gob.ar/dataset/ordenanza-nro-3512/>
- Ordenanza N° 35.600/2015 Ente Permanente de Carnaval Concordia, disponible al 09/09/2023: <https://www.concordia.gob.ar/digesto/normativas/3561>
- Ordenanza N° 36.423/2018, Ente de Gestión Costanera, disponible al 09/09/2023: <https://www.concordia.gob.ar/digesto/normativas/4154>
- Resolución N° 12/91 TCER, Instructivo para cumplir con remisión de información de cierres de Municipios disponible al 20/10/2024: <https://www.tcer.gob.ar/galeria/normativa/1504006739.pdf>
- Resolución N° 18/91 TCER, Instructivo para cumplir con remisión de información de cierres de las Cajas Municipales de Jubilaciones y Pensiones disponible al 02/09/2023: <https://www.tcer.gob.ar/galeria/normativa/1504006835.pdf>

- Resolución N.º 11/2024 del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos, requisitos para la rendición de cuentas de Municipios disponible al 13/07/2025: <https://tcer.gob.ar/normativa.html>
- Ordenanza Municipal N.º 21.84, creación del Ente Descentralizado Obras Sanitarias (E.D.O.S.) de la Municipalidad de Concordia, disponible al 25/05/2025: <https://www.concordia.gob.ar/digesto/normativas/771>
- Ordenanza Municipal N.º 35.704, creación del Instituto de Viviendas y Tierras Autárquico Municipal (IN.V.Y.T.A.M.) de la Municipalidad de Concordia, disponible al 25/05/2025: <https://www.concordia.gob.ar/digesto/normativas/3669>

DOCUMENTOS OFICIALES:

- Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos. (2020). Rendición de Cuentas N.º 409/2020 correspondiente a la Municipalidad de Concordia.
- Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos. (2021). Rendición de Cuentas N.º 451/2021 correspondiente a la Municipalidad de Concordia.
- Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos. (2022). Rendición de Cuentas N.º 255/2022 correspondiente a la Municipalidad de Concordia.
- Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos. (2020). Rendición de Cuentas N.º 424/2020 correspondiente al Ente Descentralizado de Obras Sanitarias de la Municipalidad de Concordia.
- Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos. (2021). Rendición de Cuentas N.º 459/2021 correspondiente al Ente Descentralizado de Obras Sanitarias de la Municipalidad de Concordia.
- Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos. (2022). Rendición de Cuentas N.º 217/2022 correspondiente al Ente Descentralizado de Obras Sanitarias de la Municipalidad de Concordia.
- Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos. (2020). Rendición de Cuentas N.º 489/2020 correspondiente al Instituto de Viviendas y Tierras Autárquico Municipal de Concordia.
- Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos. (2021). Rendición de Cuentas N.º 514/2021) correspondiente al Instituto de Viviendas y Tierras Autárquico Municipal de Concordia.
- Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos. (2022). Rendición de Cuentas N.º 520/2022 correspondiente al Instituto de Viviendas y Tierras Autárquico Municipal de Concordia.
- Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos. (2022). Rendición de Cuentas N.º 332/2022 correspondiente a la Municipalidad de Gualeguay.
- Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos. (2021). Rendición de Cuentas N.º 481/2021 correspondiente a la Municipalidad de Gualeguay.
- Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos. (2020). Rendición de Cuentas N.º 465/2020 correspondiente a la Municipalidad de Gualeguay.

- Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos. (2022). Rendición de Cuentas N.º 227/2022 correspondiente a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Municipalidad de Gualeguay.
- Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos. (2021). Rendición de Cuentas N.º 428/2021 correspondiente a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Municipalidad de Gualeguay.
- Tribunal de Cuentas de la Provincia de Entre Ríos. (2020). Rendición de Cuentas N.º 516/2020 correspondiente a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Municipalidad de Gualeguay.