

La contabilidad municipal en el Canadá

I.—INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DE LA CONTABILIDAD MUNICIPAL CANADIENSE

La unificación contable.—El Canadá, constituido con arreglo al Acta de la América del Norte Británica, de 1.º de julio de 1867, por unión de las provincias de Quebec y Ontario—Alto y Bajo Canadá—con las marítimas de New Brunswick y Nova Scotia (1), es un Gobierno federal integrado en calidad de Dominio en la Comunidad de Naciones Británicas (Commonwealth). Su organización federal implica la separación de poderes entre los gobiernos central y provinciales, correspondiendo a estos últimos, entre otras funciones, la creación, organización y ordenación de las entidades locales y, por supuesto, de la contabilidad y revisión de cuentas de estas entidades. De ahí que las normas contables municipales vigentes en cada provincia fueran diferentes en muchos detalles —aunque basadas en los principios que informan la partida doble en general, y la contabilidad administrativa en particular, y en el principio financiero contable de la separación de fondos—y se planteara el problema de la unificación de tales normas, a fin de que los datos suministrados por los informes financieros que cada enti-

(1) Más tarde, el número de provincias se elevó a nueve, por admisión sucesiva de Manitoba, Colombia Británica, Isla de Príncipe Eduardo, Alberta y Saskatchewan, y actualmente es de diez, por formar parte asimismo de la confederación la Isla de Terranova, que constituía un dominio separado.

dad local ha de rendir periódicamente a diversos organismos presenten la homogeneidad necesaria para el estudio de tan importantes datos estadísticos. Para resolverlo, el Gobierno canadiense ha venido convocando periódicamente Conferencias de las que formaban parte representantes de los diversos gobiernos provinciales, de algunos municipios importantes y del Departamento Nacional de Estadística (Dominion-Provincial Conferences on Municipal Statistics). Esta unificación contable es de fecha relativamente reciente y es tanto más meritoria cuanto que los obstáculos que se oponían a su realización eran difíciles de superar, derivados de las diferencias legislativas apuntadas y de la diversidad de tipos de organización local existentes en cada provincia (cities, towns, townships, villages, rural municipalities, counties, etc.). Los trabajos de normalización fueron iniciados por la primera de las citadas conferencias, que tuvo lugar durante el mes de julio de 1937, y cuyas conclusiones, así como los acuerdos y modificaciones adoptados con posterioridad en las conferencias de mayo y diciembre de 1940, quedaron recogidas en un *Manual de Instrucciones y Terminología Contable Municipal*, publicado en el año 1942. Como resultado de los estudios llevados a cabo por los Comités permanentes nombrados por aquellas conferencias y de las conclusiones adoptadas por las celebradas en los años 1947 y 1948, se publicó un nuevo *Manual* (2); consta este volumen de unas cuatrocientas páginas y está dividido en cuatro partes: la primera, que ocupa más de las tres cuartas partes de la obra, comprende los modelos de estados financieros que ha de contener el informe municipal, clasificándolos en principales—«Exhibits»—como balances, cuentas de ingresos y gastos, de superávit, etc., y complementarios—«Schedules»—, así como las necesarias explicaciones para cada una de las partidas y cuentas que figuran en tales estados. Su conjunto constituye un verdadero plan de cuentas dotado de la necesaria elasticidad para su adaptación a las diferentes legislaciones provin-

(2) Dicho Manual, como todo el material utilizado en la redacción de este trabajo, lo debemos a la amabilidad del «ONTARIO DEPARTMENT OF MUNICIPAL AFFAIRS».

ciales y a los distintos tipos de organización local ; conteniendo, asimismo, instrucciones acerca de las modificaciones a introducir en algunos de los estados financieros, en las clasificaciones de ingresos, gastos, cuentas, etc., para su aplicación a ciertos tipos especiales de entidades locales. La segunda parte contiene la terminología contable y financiera municipal (se definen cerca de trescientos términos); la tercera, se refiere a estadísticas generales (población, extensión territorial, edificación, etc.), y la cuarta, recoge la contabilidad de la Caja o Fondo municipal de pensiones y jubilaciones.

Informes financieros.—La actuación contable municipal cristaliza en el informe financiero que, redactado por el censor o censores de cuentas del Municipio, han de rendir anualmente estas Corporaciones a diversos organismos y autoridades. Cabe distinguir dos tipos de informes financieros: el primero constituye una información completa y detallada de la situación económico-financiera y de las operaciones (financieras) realizadas por cada fondo de los varios que integran la hacienda municipal, completando esta información con variedad de estados auxiliares o complementarios en los que se analizan algunas de las partidas o cuentas de los estados principales; este tipo de informe es el que redacta el censor de cuentas municipal (3) y se destina al respectivo departamento provincial de asuntos locales concejales, altos funcionarios y banqueros de la Corporación municipal, etc. El segundo tipo de informe—que únicamente publican los Municipios más importantes—se destina a información de los contribuyentes y es un resumen del anterior, mediante la consolidación de las cifras y cuentas de los diversos fondos, evitando en lo posible el uso de términos excesivamente técnicos que puedan dificultar la interpretación del

(3) Tenemos a la vista un ejemplar de informe financiero municipal del primer tipo, editado por el Gobierno de la provincia de Ontario. A través de sus páginas se puede observar cómo la contabilidad municipal en esta provincia se ajusta a las normas unificadas del Manual. Contiene un índice, certificado del censor o censores, cuarenta y ocho estados financieros principales y complementarios, y un cuestionario de preguntas relativas a la verificación de cuentas.

informe y aclarando, en fin, los diversos estados financieros con notas, explicaciones y gráficos.

Contabilidad escolar.—No es preciso incluir en el informe financiero municipal—ni tampoco es objeto de estudio en el *Manual*—la contabilidad de las Juntas, Patronatos o Comisiones locales de instrucción pública. Existen varias razones que abogan por esta exclusión: en primer lugar, tales entidades dependen más bien, incluso por su gestión financiera, de las direcciones provinciales de instrucción. Por otra parte, la organización escolar varía aun dentro de una misma provincia; así, en ocasiones, los territorios escolar y municipal, coinciden, y en tales casos la propia Corporación municipal se encarga de toda la administración financiera escolar, o solamente de la exacción de las tasas escolares; cuando no coinciden los límites jurisdiccionales de ambas entidades suelen ser las propias autoridades de enseñanza las que se encargan de la administración financiera escolar. Por otra parte, la unificación contable escolar ya fué objeto de estudio en otras conferencias organizadas también por el Departamento Nacional de Estadística, y cuyas conclusiones y acuerdos figuran en un texto publicado en el año 1944 con la denominación *Manual for School Secretary-Treasurers* (Manual para Secretarios-Tesorereros de Escuelas) (4).

El principio financiero de separación de fondos.—Como ya hemos dejado apuntado anteriormente, la contabilidad municipal canadiense se basa en los principios que informan la partida doble y la contabilidad administrativa y en el principio financiero de separación de fondos. Según la terminología, se conoce con el nombre de *fund* (fondo) a «una suma de dinero o recursos, administrativa y contablemente separados, para su aplicación a fines concretos con arreglo a ciertas normas legales que regulan la obtención y administración de los recursos y su aplicación a los fines previstos; es, asimismo, una entidad con autonomía financiera dentro de la total organización municipal». Se denomina *fund accounts* al sistema de cuentas establecido para la anotación de todos los hechos

(4) Algunas provincias, como la de Ontario, exigen que en el informe financiero municipal se incluya también la situación contable de las escuelas.

contables de un fondo. Del principio enunciado de contabilización separada para cada fondo se deriva la subdivisión de la contabilidad municipal en una serie de contabilidades parciales distintas entre sí, aunque constituyendo un todo uniforme y con la necesaria relación de dependencia establecida a través de diversas cuentas de enlace.

La ciencia financiera establece una diferenciación fundamental en los gastos e ingresos públicos, clasificándolos en ordinarios y extraordinarios. Son ingresos ordinarios los que proceden de la renta (punto de vista económico) y se obtienen periódicamente (punto de vista financiero) bien sean de los llamados de derecho público—tasas, contribuciones e impuestos—, ya de economía privada—ingresos procedentes de la explotación directa o del arrendamiento del patrimonio fiscal—, e ingresos extraordinarios, los que proceden del capital y se obtienen sin esa periodicidad que caracteriza a los primeros. Gastos ordinarios son los desembolsos que es preciso realizar periódicamente para el mantenimiento de los servicios públicos (de personal, de oficinas, de entretenimiento y reparación de material, etc.), y extraordinarios los que suponen una inversión de carácter permanente (obras públicas, etc.). La distinción, fundamental en hacienda pública, de los presupuestos en ordinarios y extraordinarios, de acuerdo con la clasificación apuntada, responde al axioma de que los gastos ordinarios y extraordinarios se cubran con ingresos de la misma naturaleza. Con arreglo a estos principios podemos considerar dividida la hacienda municipal en dos grandes agrupaciones de gastos y recursos, de activos y pasivos, que en la contabilidad local canadiense constituyen dos fondos (separados) independientes. El primero, denominado en aquella terminología como *capital and loan funds* (fondos de activo fijo y préstamos) lo constituyen, de una parte, los bienes que forman el patrimonio municipal de carácter permanente, como edificios, terrenos, calles, aceras, caminos, alcantarillado, obras de urbanización y municipales diversas, etc.; todos ellos bienes activos que en su día fueron gastos extraordinarios de un presupuesto municipal (excepto el patrimonio primitivo u originario) y cuya contrapartida en el pasivo vendrá determinada por las fuentes de que

proceden los recursos utilizados para su financiación: empréstitos públicos, préstamos y anticipos reintegrables de otros organismos (pasivo exigible), y subvenciones, donativos, superávits de presupuestos ordinarios, etc. (capital o patrimonio líquido). El segundo de los fondos citados es el integrado por los gastos y recursos de carácter ordinario y se denomina *revenue fund* (fondo circulante o de presupuesto ordinario).

Esta es la división fundamental en la contabilidad de todo municipio u otro tipo de entidad local canadiense, que alcanza hasta a los menos importantes. En los grandes municipios, y aun en los de tipo medio, la subdivisión de la contabilidad es mayor, dependiendo del número de fondos contables de la importancia del municipio, de la extensión y complejidad de sus funciones y de su organización administrativa. Un fondo, común a muchos Municipios, es el de amortización de empréstitos de vencimiento único—*sinking fund*, en la terminología canadiense—dotado con los recursos necesarios para constituir durante la vida de esos empréstitos las sumas precisas para atender a su reembolso. Otros fondos menos frecuentes son los *consti*, incluidos bajo la denominación genérica de *trust and agency funds* (fondos en fideicomiso y depósito, constituidos por los recursos y bienes de otras entidades relacionadas con el Municipio, de cuya administración financiera se encarga éste (como en el caso de las escuelas), *reserve funds* (fondos de reserva con fines especiales, *pension funds*, etc. Por otra parte, constituyen asimismo otros tantos fondos administrativos y contablemente separados, las distintas empresas y servicios municipalizados de agua, gas, electricidad, teléfono, transportes urbanos, viviendas económicas, cementerio, etc. Y todavía pueden ser considerados como fondos independientes y ser objeto de contabilidad separada determinadas actividades municipales que, aunque generales, gocen, por su importancia, de cierta autonomía financiera, como hospitales y demás centros de asistencia médica, bibliotecas, parques e instalaciones deportivas, servicio de limpieza, etc.

Clasificación y contabilidad de ingresos y gastos.—La unificación de criterios en la clasificación de ingresos y gastos es una de las condiciones esenciales para conseguir una normalización con-

table real y de ahí la importancia que a su estudio se le concedió en las conferencias tantas veces citadas. La clasificación adoptada para los ingresos viene dada en función del *origen*, considerando que ofrece mayores ventajas que las otras dos estudiadas—por departamentos y por el fin a que se destinan los ingresos—, si bien en algún caso aislado ha sido preciso adoptar esta última (la imposición municipal se clasifica en dos grandes grupos: imposición con fines generales e imposición con fines escolares). Los gastos se clasifican por *funciones* (grupo de servicios para la realización de un fin) por considerar, como en el caso de los ingresos, que es la que mejor se adapta a los fines de la normalización (5).

Gastos y recursos se contabilizan en el ejercicio en que se devengan, utilizando a tal efecto las conocidas cuentas transitorias de balance de situación, de ingresos y gastos devengados o acumulados.

JOSÉ TRIGO DAPORTA

Profesor mercantil.—Técnico de Hacienda

(5) Las otras clasificaciones estudiadas son: actividad, carácter (ordinarios, extraordinarios y amortización de deudas), departamentos y objeto (adquisición, de materiales, obtención de servicios, pago de deudas y dotaciones a otros fondos municipales).