

“Clasificación internacional de los sistemas contables de Argentina, Brasil y Chile”¹

Fernando Andrés Morales Parada²
Académico Departamento de Administración y Auditoría
Universidad del Bío Bío

Dr. José Ignacio Jarne Jarne
Académico Departamento de Contabilidad y Finanzas
Universidad de Zaragoza (España)

RESUMEN

Por sistemas contables se entiende a un conjunto de elementos intrínsecos al propio sistema, que permite explicar y caracterizar la contabilidad de un país sirviendo de base en el reconocimiento de los modelos contables internacionales existentes en la actualidad. Sobre este asunto, se han realizado diversas investigaciones que han servido de base para explicar las similitudes y diferencias internacionales en los sistemas de los países alrededor del mundo, principalmente en los desarrollados. Los países latinoamericanos no son mayormente considerados, aunque sí hay aportaciones que consideran a algunos de ellos. El objetivo de este artículo, ha sido identificar en diversas investigaciones internacionales de clasificación de los sistemas contables que consideran en la muestra estudiada a Argentina, Brasil y Chile de tal forma de identificar la posición de estos países en el orden mundial.

Palabras claves: Contabilidad internacional, Sistemas contables, Latinoamérica.

INTRODUCCIÓN

Entenderemos por sistemas contables, la definición presentada por Jarne (1996) quien tras analizar las diferentes acepciones de este término concluye: “Conjunto de factores intrínsecos al propio sistema que, a través de la modelización de que son objeto por medio de sus propias interrelaciones y de las influencias del exterior, conforman un todo debidamente estructurado, capaz de satisfacer las necesidades que a la función contable le son asignadas en los diferentes ámbitos”.

Diversas investigaciones se han dedicado a clasificar diferentes países en conglomerados o modelos contables bajo determinadas variables, en el entendido que la armonización se origina en la

¹ Artículo publicado en Revista Panorama Socioeconómico N°32, pp.90-94.

² Contacto con el autor: Email: fmorales@ubiobio.cl Fono: 56-41-2731483 Dirección: Avda. Collao N°1202

diversidad contable alrededor del mundo. Por ejemplo, Nair y Frank (1980) tras analizar a 38 países (en sus prácticas de valoración) de distintos continentes logra efectuar cuatro agrupaciones que procede a denominar así: comunidad británica, latinoamericana, continental europea y estadounidense. Mueller, Gernon y Meek (1999) identifica cuatro grandes modelos contables en el mundo que son: británico-estadounidense, continental europeo, sudamericano y de economías mixtas. Luego identifica dos corrientes que pueden complementarse a algunos de los modelos que serían las normas internacionales y la situación de los países comunistas. Otra investigación analiza las variables de los diferentes subsistemas que conforma el sistema contable de 24 países, en este caso Jarne (1997), más allá de hacer denominaciones particulares a los grupos de países, establece cercanías y lejanías entre los países según el resultado de las variables, es así como se pueden ver cambios de países entre grupos por las variables analizadas de forma independiente. A nivel general, Jarne establece dos grandes grupos y cinco países que se asilan de estos grupos.

Es así, como la diversidad contable es en esencia una diversidad de sistemas, que aunque es factible de agrupar por sus similitudes, es casi imposible decir que una contabilidad es idéntica a otra. En Europa por ejemplo, aunque los intentos armonizadores vienen dados por las Directivas comunitarias (cuarta y séptima), el establecimiento de estas ordenanzas en los distintos países no ha sido fácil, sea por factores políticos, operativos, coyunturales, etc. Es lo que observan Haller y Kepler (2002) quienes identifican a Reino Unido y Dinamarca como los primeros en implementar en 1981 la cuarta directiva vigente desde 1978, pero no es el caso de muchos, como Irlanda que implementó en 1986 e Italia que tardó hasta 1991 (no se consideran países que se incorporaron a la Comunidad con fecha posterioridad a la aplicación de las Directivas). Sobre la séptima Directiva la situación ha sido similar, pues desde 1983 en que comienza regir esta disposición comunitaria, Francia y Alemania solo tardan dos años en aplicarlas en sus países, no así Irlanda e Italia que recién la implementaron en 1992 y 1991 respectivamente.

OBJETIVO

El objetivo de este artículo, es presentar una revisión de las principales aportaciones en clasificación de sistemas internacionales, y que consideren la situación de Chile, Argentina y Brasil, al ser estos tres países relevantes desde una perspectiva internacional por las importantes inversiones que realizan en el exterior y principalmente por ser los receptores más importantes de inversión extranjera, en especial desde Estados Unidos y España (Léase a Durán:1999)

Nos preocupa el caso latinoamericano pues *a priori* nos parece que ha sido escasamente investigado, encontrando aportaciones en revistas profesionales, en tesis de grado y tesis doctorales que tratan sobre comparabilidad entre países de cara a una homogeneización de las NIIF y ponencias en

agrupaciones profesionales locales o impulsadas por organizaciones como la Asociación Interamericana de Contabilidad. Sobre contribuciones monográficas, encontramos en Chile a Fernández (1998) con su libro *Contabilidad Internacional* donde profundiza aspectos comparados de la contabilidad de Argentina, Chile y España, motivado principalmente por la fuerte presencia de multinacional de este país en los dos sudamericanos. Sobre Brasil podemos destacar los textos de Katsumi (2005) *Contabilidade internacional* y Jreige (2005) con *O Brasil e a harmonização contábil internacional: Influências dos sistemas jurídicos e educacional, da cultura e do mercado*, que ponen énfasis en elementos de los sistemas contables de este país.

DESARROLLO

Diversos autores reconocen a Hatfield como el precursor de la investigación en contables internacional, reseñando un trabajo realizado en 1911, donde estudia de forma comparativa algunas características contables de Estados Unidos, Reino Unido, Francia y Alemania. Desde aquel entonces hasta la fecha se han sucedido diversas investigaciones al respecto, concentrándose en las últimas décadas las de mayor relevancia.

En un temprano trabajo de Nair y Frank (1980) presentan en su investigación una comparación de dos grupos de países para los años 1973 y 1975, donde para ambos años analizan una serie de variables sobre divulgación de información financiera y de valorización. Para su muestra de 1973 estudia 38 países con 86 variables de divulgación y 147 acerca de valorización. Respecto a 1975 los países investigados son 46 y las variables relativas a divulgación suben a 102, mientras que las de valorización a 162. Para la muestra de 1973, en las variables de medición, Argentina, Brasil y Chile quedan agrupados juntos. Este grupo (junto a Etiopía e India) es denominado "Latinoamericano" por los autores y acompaña a otros tres grupos que por las cercanías de las variables en los países estudiados conforman los grupos o modelos: británico, continental europeo y estadounidense. Luego al indexar las variables de valorización, los grupos anteriores se diseminan transformándose en siete, donde Argentina y Chile siguen siendo parte de un mismo grupo (el otro país latinoamericano del grupo es Uruguay) y Brasil en otro grupo donde si se encuentran más países latinos, como Colombia, Paraguay y Venezuela. Es interesante ver como la desagregación latinoamericana es muy alta en el análisis de variables de valorización, donde en general en cinco de los siete grupos se encuentran dispersos estos países.

Luego, para el año 1975, la situación se torna diferente al analizar las prácticas de divulgación de información financiera donde Argentina y Brasil son parte del grupo denominado latinoamericano, al cual se suma uno denominado "Europa del Sur". Chile no es parte del grupo latino en esta ocasión, que para la muestra de 1973 si lo era. Lo curioso de esta situación es que Chile no logra compatibilizar de forma significativa con otros países, no incluyéndose en ningún grupo, siendo apartado por sí solo. De las

prácticas de divulgación para este año, es ahora Argentina el que se diferencia de los otros, pues queda incluido en un grupo diferente al de Brasil y Chile, donde estos últimos países se agrupan mayoritariamente con los otros países latinoamericanos.

En la primera clase, base-micro, Nobes diferencia dos familias de países, las relacionadas a una "teoría económica de los negocios" y las de "prácticas en los negocios, origen pragmático británico". Luego, esta última familia de países, la desagrega en especies "influencia UK" e "influencia US". Para la otra clase, macro-uniforme, las familias que establece son "economía, gobierno" versus "continental: gobierno, impuesto y legal", siendo última diferenciada en los que están "basados en planes de impuestos" y de "base legal".

Una adaptación a su clasificación original, es realizada incorporando países no desarrollados³, dentro de los cuales están Brasil y Chile. Estos países quedan clasificados de forma absolutamente diferentes, pues el sistema contable de Chile poseería influencia US, de la familia prácticas de negocios pragmático (británico) dentro de la clase micro-base. Por su parte, el sistema contable brasileño es de la especie basada en impuestos, cuya familia de agrupación es la continental: gobierno, impuesto y legal, dentro de la clase macro-uniforme.

Desde una perspectiva más amplia que la revelación y valoración, Gray (1988) indaga sobre la influencia de la cultura en el desarrollo de los sistemas contables internacionales y efectuando un estudio de diferentes países alrededor del mundo, considera igualmente de Latinoamérica, entre otros, a los tres países parte de nuestra investigación. Trabajando este autor sobre cuatro dimensiones de la cultura establecidas anteriormente por Hofstede⁴ (individualismo, distancia del poder, evitación de la incertidumbre y machismo), establece una relación entre valores culturales y sistemas contables. Gray entonces establece la existencia de cuatro "valores contables" sobre el cual sustenta investigaciones: Profesionalismo versus Control Reglamentario; Uniformidad versus Flexibilidad; Secreto versus Transparencia. De su estudio logra clasificar (los mismo grupos de países que Hofstede). Los sistemas contables según la autoridad que los regula y su grado de aplicación, ubicando al grupo latino menos desarrollado (donde esta Chile) en la zona de alto control reglamentario y uniformidad en la aplicación de normas, mientras que el grupo latino más desarrollado (donde están Argentina y Brasil) se asocia a un control profesional y siguiendo un sentido de la uniformidad. Luego Gray clasifica los sistemas contables según sus prácticas de valoración y presentación contable, donde ambos grupos latinos se aproximan mucho más que en la clasificación anterior, siendo parte del Conservadurismo y Secreto.

³ Sudáfrica, Filipinas, México, Chile, Venezuela y Brasil

⁴ El trabajo de Hofstede de 1980, sobre los valores culturales agrupa a los países latinoamericanos en dos grupos, uno denominado "más desarrollado" en el cual incluye a Brasil y Argentina y el "menos desarrollado" donde queda Chile.

Siguiendo a Choi y Mueller (1992) y Nobes (1992) quienes presentan una clasificación estudiada por Da Costa, Bourgeois y Lawson, quienes usando una base de 223 prácticas contables de empresas correspondiente a 38 países para el año 1973 (base proporcionada por Price Waterhouse), publican sus resultados en 1978 donde observamos que Argentina, Brasil y Chile, así como el resto de países latinoamericanos⁵ quedan clasificados en un mismo grupo.

En 1993, Nobes re-establece su clasificación original pero sin la incorporación de algunos de los países de nuestra investigación. Pero el mismo año, Douplik y Salter (1993, pp.49-59) basándose en los estudios de prácticas valuación de 1979 con bases de PwC (Véase a Fair y Frank entre otros) y de entrevistas a expertos, realiza un nuevo estudio basándose en cuestionarios aplicados a socios de las principales firmas auditoras. Utilizando inferencia estadística y análisis cluster establecen dos grupos de países de tal forma de compararse con trabajos previos de Nobes y Berry, los micro y macro, en donde los tres países de nuestra investigación quedan clasificados del tipo macro, donde Brasil y Chile presentan mayores cercanías entre sí, y Argentina se asocia a continuación. También entre los grupos macro están México y Colombia, pero destaca en este grupo los países europeos continentales (excepto Holanda y Luxemburgo). En nuevo análisis cluster realizado permitió hacer agrupaciones más específicas diferenciando el grupo micro en los de influencia UK versus los US, mientras que los macro se agruparon en: Latinoamérica, Europeo, Árabe/híbrido y algunos países que por sus características se aislaron de las sub-clasificaciones anteriores⁶. En el grupo Latinoamericano encontramos a Argentina, Brasil y Chile, junto a México, y en este caso Colombia se agrupó con los Europeos continentales.

Años más adelante es Jarne (1997) el que efectúa diferentes clasificaciones de acuerdo al establecimiento de sub-sistemas contables mediante análisis cluster. El primero es *regulación*, donde Chile y Argentina entran bajo un mismo grupo junto a países de diferentes continentes, mientras que Brasil en otro grupo claramente "anglo" (con Australia, Estados Unidos, Japón y México), donde ambos grupos eso sí, tienen coincidencia en la influencia ejercida por los agentes externos sobre la regulación.

Luego del sub-sistema de *principios contables* resultan dos grandes agrupaciones, donde Chile queda en un grupo de países diferente que Brasil y Argentina. Mientras que en el sub-sistema *profesión* Brasil y Chile conforman un grupo por sí mismos, y Argentina queda agrupada junto a países diversos como Suiza, Nueva Zelanda, Japón, España, Egipto y Canadá. Luego estos grupos donde están los países de nuestro interés tienen coincidencia en que existe una importante actividad de las organizaciones profesionales en relación a la elaboración y emisión de normas.

⁵ Igualmente estaban en esta investigación: Bolivia, Colombia, México, Panamá, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela.

⁶ Costa Rica, Suecia/Finlandia, Alemania y Japón.

Sobre el sub-sistema de *formación* ahora es Chile quien queda en un grupo diferente respecto a Brasil y Argentina. El grupo donde se ubicó Chile la predominancia les de Estados Unidos, Japón y Canadá, mientras que el grupo de Argentina y Brasil es mas bien europeo continental.

La *valorización* representa un nuevo sub-sistema, donde encontramos los tres países en grupos diferentes, destacando el caso de Argentina que conforma un grupo por sí solo. La razón de la diferenciación de grupos resulta de distintos tratamientos contables en cuentas relacionadas con operaciones de *leasing*, revalorizaciones de activos y diferencias de cambios. Aunque el autor destaca la igualdad que se produce de acuerdo a normativas locales acerca de los ajustes en los estados financieros por la variación de precios, lo cual creemos se explica de forma natural por ser estas economías hiperinflacionarias, aunque el desarrollo de los últimos años pueda ser diferente entre estos países.

El último sub-sistema que estudia Jarne, es denominado *información*, donde es Brasil junto a Chile que se agrupan en un mismo conjunto de países no muy numeroso, mientras que Argentina en uno grupo muy numeroso donde encontramos a Estados Unidos, Australia y Reino Unido, entre otros.

La conclusión global de la clasificación de este autor, resulta de agrupar los tres países de nuestra investigación bajo un mismo grupo, donde están igualmente Estados Unidos y Canadá, razón que llevó al autor a denominar a este grupo como "modelo americano". Otro modelo es el "continental europeo", y otros que están representados solo por un país cuyas particularidades han llevado a clasificarlos a su vez como modelo, estos son: Japón, Nueva Zelanda, Reino Unido, México y Federación Rusa. Entre las características del sistema "americano" destaca: existencia de cuerpo normativo contable (sin plan general de contabilidad); la norma fiscal no tiene influencia en la contabilidad; los PCGA son entendidos como macro-principios, es decir conceptos fundamentales; entre otros.

Mueller, Gernon y Meek (1999) establecen los modelos británico-estadounidense, modelo continental, modelos de economía mixta, modelo de normas internacionales, de países comunistas y el modelo sudamericano, en este último encontramos lógicamente a Argentina, Brasil y Chile. Según los autores una de las principales diferencias entre el modelo británico-estadounidense que abarca a América del norte y centro, es el abundante contenido sobre tratamiento contable de la inflación. También afirman que la contabilidad está orientada hacia las necesidades de quienes se encargan de la planeación del gobierno y que la contabilidad fiscal se usa también frecuentemente para propósitos de información-financiera. Estas últimas afirmaciones no son coincidentes con los descubrimientos de Jarne.

Finalmente presentamos dos estadísticas relacionadas a la auditoría en los países parte del presente trabajo. La primera es Suadagaran y Diga⁷ (1997) quienes presentan el número de contadores-audidores por cada 100 mil habitantes, diferenciando dos grupos, los de países emergentes y desarrollados compuestos por 19 países cada uno. Argentina, Brasil y Chile como es sabido son parte del primer grupo, y la estadística muestra que para Argentina son 71 contadores-audidores por cada 100 mil habitantes (segundo del grupo), en Chile 87 (primero de este grupo) y en Brasil solo 1 (último de este grupo). Otra estadística la encontramos en Callao (1998) quienes presentan el número de días promedio que transcurre entre el cierre del ejercicio y la fecha del informe de auditoría, encontrando un promedio de 70 días para el caso de Argentina, 55 días para Brasil y solo 38 días en Chile.

REFLEXIONES FINALES

Jarne (1996, p.94) afirmaba que tras la simple identificación de las características de los sistemas contables existentes, así como su vinculación con los objetivos que la satisfacen, reportará cierta utilidad a los países en vías de desarrollo, pues permite estudiar la posible adopción del sistema que mejor se adapte a sus objetivos y estructura. En efecto, las palabras de Jarne, son muy alentadoras en el sentido que nosotros hemos planteado esta investigación, pues respalda la necesidad de conocer, comprender y profundizar en la exploración de los elementos más esenciales de la contabilidad, más aun en países en vía de desarrollo cuya tradición contable muchas veces está supeditada a las influencias extranjeras, como son la anglosajona o europea (sea cual se la corriente de esta a su vez).

Argentina, Brasil, Chile son reconocidos internacionales como países relevantes del cono sur, y sus actuaciones en materia contable frente al proceso armonizador mundial podría jugar un rol relevante en las actuaciones de otros países vecinos.

Tras la revisión bibliográfica nos dimos cuenta de cómo la investigación en contabilidad internacional y en sistemas contables particularmente se aboca a los países de América del Norte, Europa y Australia y Japón, considerando escasamente a los países Latinoamericanos, donde se puede destacar la incorporación de Argentina, Brasil y Chile con mayor frecuencia.

También se observa cierta coincidencia entre las investigación al clasificar los países en una misma categoría "latina" por denominarla de alguna forma, la que según investigaciones más detallas (de elementos del sistema) presenta diferencia entre sí. Esto nos lleva a pensar a que a pesar de existir similitudes entre Argentina, Brasil y Chile, estas coincidencia al realizar estudios pormenorizados no serían tan significativas.

⁷ Tomado de Katmusi, J. (2005) *Contabilidad internacional*. Editora Atlas, Sao Paulo, p.29.

Finalmente creemos importante destacar que el estudio de los elementos de los sistemas contables nacionales, son muy relevantes en estos tiempos, con los avances de la armonización en muchos países del mundo, y por lo tanto en la medida que se comprenda las características intrínsecas del propio país y de otras realidades, se podría estimar las facilidad o dificultad de armonización y los impactos de la misma sobre el entorno afectado, empresarial, regulador, formación, entre otros.

BIBLIOGRAFÍA

- Callao, S. (1998) "Peculiaridades del análisis internacional". Del monográfico *Manual de Contabilidad Internacional* coordinado por Laínez, J. y editado por Pirámide, Madrid.
- Choi, F. y Mueller, G. (1992) *Internacional accounting*. Segunda edición, Prentice Hall Internacional, Inc.
- Da Costa, R.C.; Bourgeois, J.C.; Lawson, W.M. (1978) A classification of international financial accounting practices. *The International Journal of Accounting*, 13:73-86.
- Doupnik, T. y Salter, S. (1993) An empirical test of a judgmental international classification of financial reporting practices. *Journal International Business Studies*, First Quarter.
- Durán, J. (1999) *Multinacionales españolas en Iberoamérica: Valor estratégico*. Ediciones Pirámide, primera edición, Madrid.
- Fernández, J. (1998) *Contabilidad internacional*. Editorial LexisNexis, primera edición, Santiago (Chile).
- Gray, S. (1988) "Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally". *Abacus*, Vol. 24, N°1, pp.1-15.
- Haller, A. y Kepler, J. (2002) "Financial accounting developments in the European Union: past events and future prospects". *The European Accounting Review* Vol.11, N°1, pp.153-190.
- Jarne, J. (1996) *Clasificación, evolución y armonización internacional de los sistemas contables: Un análisis conceptual y empírico*. Tesis doctoral dirigida por el Dr. José Antonio Laínez, presentada en la Universidad de Zaragoza.
- Jarne, J. (1997) *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables*. Edita AECA Monografías, primera edición, Madrid.
- Jreige, E. (2005) "O Brasil e a harmonização contábil internacional: Influências dos sistemas jurídicos e educacional, da cultura e do mercado". 1ª edición, editorial Atlas, São Paulo.
- Katsumi, J. (2005) *Contabilidade internacional*. Editora Atlas, primera edición, Sao Paulo.
- Nair, R. y Frank, W. (1980) "The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classifications". *The Accounting Review*, Vol.LV N°3, p429.
- Nobes, C. (1992) *International classification of financial reporting*. Segunda edición, editorial Routledge, Londres.
- Mueller, G., Gernon, H. y Meek, G. (1999) *Contabilidad: Una perspectiva internacional*. Editorial Mc. Graw Hill, primera edición en español, traducción de la 4ª edición, México.