

“Los avances de la armonización contable internacional en Argentina, Brasil y Chile”¹

Autores:

Fernando Andrés Morales Parada
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

La armonización contable internacional propiciada por la *International Accounting Standard Board* (IASB) ha comenzado a surtir sus primeros impactos reales tras décadas de trabajo sin repercutir fuertemente en empresas o reguladores contables alrededor del mundo. Europa ha dado un respaldo tan fuerte a las Normas Internacionales de Contabilidad que de forma seguida Estados Unidos con su fuerte organización contable se ha visto interesada en seguir el mismo camino. Otros países aisladamente igual siguen con atención el proceso, y Latinoamérica no está ajena a ello. El objetivo de este artículo es proporcionar antecedentes sobre los avances que han, y están, realizando los responsables de la regulación contable de Argentina, Brasil y Chile.

Palabras claves: Armonización contable, contabilidad internacional, IASB, Latinoamérica

INTRODUCCIÓN

El trabajo del IASB no ha sido fácil. En el transcurso de sus más de 30 años de existencia se observan altos y bajos, largos periodos de letargo, así como también se apuntan interesantes éxitos respecto a sus objetivos, los cuales en los últimos años han sido notorios ante la comunidad contable internacional (empresarial, reguladores, académicos, etc.).

Es así como Laínez (2001, pp.257-280) describe a quienes han estado detrás de lograr la anhelada uniformidad contable internacional, diferenciando aquellos de carácter público y privado, junto

¹ Publicado en Revista Contabilidad y Auditoría N°173 (2006), pp.132-146

con reconocer en estas agrupaciones su alcance mundial o regional. Dentro del primer grupo se encuentra la OCDE quienes ya en 1975 conformaron un *grupo de inversión internacional y empresas multinacionales* y para 1979 publicaba un compendio sobre práctica contable. La ONU por su parte en 1974 creó la *comisión de empresas transnacionales* que dos años más tarde presentaba entre sus conclusiones la necesidad de crear un *grupo de expertos sobre normas internacionales de contabilidad*. Pero también se encuentran dos grupos privados de alcance mundial que no siendo los primeros promotores de los cuestionamientos e iniciativas planteados por OCDE y ONU, si han persistido en la idea armonizadora logrando importantes avances a la fecha, nos referimos al IASB y a IFAC. Sobre el IASB ya hace años es reconocido como “el organismo armonizador a nivel internacional”, que desde 1973 viene promoviendo esta idea de armonizar la contabilidad hacia sus propuestas de valuación y revelación contenidas en las NIC², y que hoy con importantes logros en la Comunidad Europea y con IOSCO ha pasado a una fase de trascendencia al estar alineándose con la estadounidense FASB, quienes por muchos años no estaban en acuerdo con las propuestas del IASB y que hoy con profundas reestructuraciones están conciliando objetivos. Por su parte IFAC que agrupa a profesionales contables de todo el planeta si ha respaldado a IASB y además está promoviendo desde 1977 estandarizaciones en la ética profesionales de auditores y contables, en la formación universitaria, en procedimientos de auditoría de cuentas y más recientemente en la contabilidad pública. Órganos de alcance regional también hay, como son MERCOSUR, Comunidad Económica Europea, Federación de Expertos Contables Europeos (de carácter público) o bien la Asociación Interamericana de Contabilidad, Consejo Africano de Contabilidad, la Confederación de Contadores de Asia y el Pacífico (de carácter privado).

Latinoamérica evidentemente no está ajena a la corriente armonizadora propiciada por el IASB, al punto que ya algunos países de América Central y del Sur han adoptado las NIIF³, como lo pone de manifiesto Palacios y Martínez (2005, p.105) al afirmar que Costa Rica, República Dominicana, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras y Panamá ya han adoptado. Agregan que Chile, México y Venezuela establecen su adopción de forma supletoria a falta de alguna norma contable local. Pero desde la fecha de la investigación de las autoras citadas, ya se han sumado Argentina con importantes reformas de sus Resoluciones Técnicas (RT) hacia una plena convergencia de las normas internacionales (más adelante se explica su proceso en particular), México que mediante el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) sustituye desde junio de 2004 a la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos⁴, y Chile que actualmente tiene establecido un plan formal de convergencia (más adelante se pormenoriza el caso chileno).

² NIC: Normas Internacionales de Contabilidad, también conocida por su sigla en inglés: IAS

³ NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera, también conocida por su sigla en Inglés: IFRS

⁴ Quienes durante más de 30 años, desempeñaron esta función. Lo anterior, debido a que en abril de 2003, la Comisión Nacional Bancaria y de Valores determinó que las empresas registradas en la Bolsa Mexicana de Valores, preparen su información financiera siguiendo las normas establecidas por el CINIF. Léase más al respecto en www.cinif.org.mx

Pero con anterioridad al reconocimiento sobre las normas internacionales individual de cada país mencionado, ya se había manifestado la inquietud de la diversidad contable, principalmente a través de MERCOSUR y de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), y recientemente el Banco Interamericano para el Desarrollo (BID) ha estado apoyando proyectos relacionados con el asunto.

OBJETIVO Y MÉTODOS

Ante la relevancia del proceso armonizador hacia normas del IASB, nos hemos planteado como objetivo general, el determinar las posturas de Argentina, Brasil y Chile frente al proceso y los avances, si existieran, a la fecha de este trabajo.

El método se ha basado en una minuciosa revisión bibliográfica de la literatura existente sobre el tema. Para esto, utilizamos como primera fuente en publicaciones profesionales, académicas e informaciones en sitios *web* de organismos relevantes. También se consultaron libros (monográficos) de la materia y normas contables de Argentina, Brasil, Chile y IASB.

EL CASO DE ARGENTINA

El caso Argentino posee una situación que lo caracteriza al momento de enfrentar la armonización contable. Se trata de su forma de organización política-administrativa que establece Estados Provinciales, donde las leyes favorecen la independencia en el control de la profesión contable a Consejos locales (por distritos provinciales), lo que a lo largo de la historia contable de Argentina, ha implicado diferencias al momento de establecer pautas en la valorización y revelación, en especial con el Consejo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA, que no es miembro de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Empresariales -FACPCE-) y que tradicionalmente ha sido discordante y altamente autónoma respecto a la FACPCE. Esto ha provocado en Argentina, la necesidad de concensuar una *armonización nacional*, de tal forma que no existan diferencias dentro del propio país, para luego hacer frente a la *armonización internacional*, a lo que el ex Presidente de la Federación, Edgardo Phielipp, señalaría: "ante esta realidad, se puede concluir que resulta muy difícil un proceso de armonización"⁵. Pero esta realidad que ha tenido que saber llevar este país, no ha sido impedimento para avanzar positivamente en este proceso de acercamiento a las NIIF, pues de los países de América del Sur es el primero⁶ en "homologar" sus normas locales bajo los criterios promovidos por el IASB.

⁵ Discurso pronunciado en Washington, en abril de 2001 en el seminario sobre implementación de normas de contabilidad y auditoría organizado por el BID. Tomado del Boletín N°38 (2002), disponible en www.facpce.org.ar *on-line* [02.03.2006].

⁶ Los otros dos países de América del Sur que han armonizados son Perú y Uruguay, quienes han "adoptado" las NIIF de forma íntegra.

Otra cuestión de especial atención, ha sido la convicción de este país respecto a una futura armonización, pues como se detallará a continuación, el camino seguido por Argentina ha ido delante de fechas importantes en el proceso mundial, como son la firma de un memorando de trabajo futuro entre IASB y FASB (acuerdo de Norwalk⁷), y el respaldo de la Comunidad Europea. Eso sí, la fecha en que inicia el camino a la armonización es posterior a la declaración de GIMCEA⁸ acerca de las asimetrías existentes en materias de contabilidad y auditoría entre los países miembros del MERCOSUR, quienes a su vez declararon posteriormente que se debe considerar las normas internacionales de contabilidad y de auditoría de tal forma se pueda avanzar en los procesos de armonización en curso.

En la búsqueda de comprender el camino armonizador seguido por Argentina, nos encontramos que han sido un participante activo en GIMCEA, que desde 1993 se planteaba la idea de una armonización contable local junto a sus otros tres socios (Brasil, Paraguay y Uruguay), donde además se incorporaría Chile en calidad de observador ante una posible incorporación de pleno derecho al MERCOSUR. Siguiendo a Mora (2002), señala que este Grupo de trabajo emite tempranamente un fascículo donde comparaba las normas de auditoría entre los países miembros, luego siguieron consecutivamente las reuniones, hasta que en 1999 tras la conformación del foro internacional sobre el desarrollo de la contabilidad⁹ se acuerda un borrador donde se leen los siguientes objetivos, entre otros: a) Promover el entendimiento por parte de los gobiernos de los países en desarrollo y economías en transición acerca del valor de la transparencia en la información contable y financiera, y b) Contribuir a una estrategia y marco común para el desarrollo de la contabilidad. Tras la definición de la Visión de este foro, se establece una implementación que dice: fortalecer las normas nacionales a través del uso de las NICs como norma mínima a menos que las normas locales estén más desarrolladas.

Los primeros pasos concretos hacia la armonización se dan en 1998, cuando la Junta de Gobierno de la FACPCE decidió poner en marcha un plan de armonización de las normas contables profesionales argentinas con las normas internacionales de contabilidad y donde juega un rol de vital importancia una comisión reconocida como la Comisión Especial de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA, creada en 1997), manifestando como objetivos de dicho plan lo siguiente:

- Definir un marco conceptual de las normas contables profesionales argentinas que incluyese un modelo contable de acercamiento a las NIC, y
- Adoptar los tratamientos de excelencia o las alternativas aceptables contenidas en ciertas NIC seleccionadas para la primera etapa del plan de armonización, mientras no generasen inconsistencias significativas con el marco conceptual.

⁷ Véase <http://www.fasb.org/news/memorandum.pdf> *on-line* [22.02.2006]

⁸ GIMCEA: Grupo de Integración del MERCOSUR de Contabilidad, Economía y Administración

⁹ Promovido por IFAC, IASC, AIC, IOSCO, CAPA, FCA (Federación de Contadores Africanos), FEE, Banco Mundial, FMI y PNUD.

El proceso iniciado ese año con la declaración del plan, se comenzó a materializar de forma casi inmediata, y para fines de ese año, se elaboraron los Proyectos N^{os} 5 y 6 (antesala de futuras nuevas RT armonizadas). Tras dos años de análisis, consulta pública y discusión profesional, el año 2000 se perfeccionan los proyectos efectuando una revisión más precisa incluyendo comparativas de normas vigentes y proyectadas versus las NIC vigentes a esa fecha. Es así como en diciembre de 2000 se aprobaron cuatro RT, aunque no totalmente armonizadas a las NIC, si constituyeron el paso primer y más importante paso hacia la armonización internacional. Las RT fueron:

- N^o16 "Marco conceptual de las normas contables profesionales".
- N^o17 "Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general".
- N^o18 "Normas contables profesionales: Desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular".
- N^o19 "Modificaciones a las resoluciones técnicas 4, 5, 6, 8, 9, 11 y 14".

Según un informe de Ernst & Young (2004, pp.31-32) las NIC que fueron consideradas para la emisión de las RT señaladas son: N^{os} 7, 12, 14, 15, 16, 17, 21, 22, 23, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38 y 40. Estas RT fueron adoptadas por todos los Consejos Profesionales del país, aunque con distintas vigencias obligatorias (dependiendo de la jurisdicción, la vigencia es para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2002, 1 de julio de 2002 o 1 de enero de 2003). En el caso del Consejo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la vigencia obligatoria es para ejercicios iniciados a partir del 1 de julio de 2002. Es muy relevante la participación de este Consejo, pues esta jurisdicción puede ser considerada como la más importante del país por la cantidad de profesionales matriculados y porque allí tienen sede la mayoría de las principales empresas de Argentina. Como se indicó previamente, este Consejo no forma actualmente parte de la FACPCE, pero ha adoptado sus RT con las siguientes condiciones:

- Modificó algunos aspectos significativos e incorporó ciertos temas no tratados por ellas.
- Reemplazó disposiciones sobre entes pequeños por dispensas específicas para las sociedades no incluidas en el artículo 299 de la Ley de Sociedades Comerciales (aquellas no sujetas a fiscalización estatal permanente).
- Establece que cuando se presenten cuestiones de medición no previstas en las RT, que no puedan resolverse aplicando los conceptos contenidos en el marco conceptual de la RT N^o16, deben aplicarse normas internacionales de aplicación generalizada teniendo en cuenta especialmente el mercado y regulaciones a que esté sujeto el ente emisor de los estados contables. La aplicación de estas normas se expondrá detalladamente en nota a los estados contables.

Para el año 2002 la FACPCE aprueba dos nuevas RT, las N°20 "Instrumentos derivados y operaciones de cobertura" y la N°21 "Valor patrimonial proporcional, consolidación de estados contables e información a exponer sobre partes relacionadas. Pero también se ha favorecido el proceso armonizador hacia las normas del IASB en lo que he denominado anteriormente la *armonización nacional*, pues según Gil (2005) ha sido posible poder tener un cuerpo único normativo en todas las jurisdicciones de la Argentina; La primera etapa de esta armonización (nacional) se iniciaba con la firma del acuerdo de Catamarca en el año 2002, donde los 23 Consejos de la FACPCE se comprometieron a aprobar las normas contables, de auditoría y éticas, sin diferencias, lo que se materializó efectivamente tras la aprobación de la Resolución de la Junta de Gobierno de la Federación N°282 del año 2003. Luego para el año 2004 se trabajó activamente entre CECyT y CABA en busca de un acuerdo técnico que permitiera unificar normas de la Federación y el Consejo de Buenos Aires, llegando a buen puerto durante el 2005 con la emisión de la Resolución de Junta de Gobierno de la FACPCE N°312 que vino a modificar el texto reordenado de las RT en función de lo acordado, así como la Resolución N°93 del Consejo Profesional de Buenos Aires, en la cual adoptan el texto reordenado de la Federación (con las modificaciones impuestas por la Resolución N°312) a partir de los ejercicios iniciados el 1 de enero de 2006.

De esta forma, Argentina sin establecer un plan de convergencia formalmente, pero si proyectando diversas etapas de desarrollo "profesional" hacia una armonización, ha logrado unificar normas internamente y adoptar las NIC/NIIF. Como esta ha dado un importante paso, por delante que muchos países de Latinoamérica que recién se están planteando el tema y otros aun no lo tienen en agenda. Aun faltan nuevos desafíos, como por ejemplo; establecer mecanismos eficientes que eviten la brecha posible entre la nueva emisión o modificación de una NIC/NIIF y la aplicación nacional (considerando que no se han eliminado las RT, y estas son las que se han adaptado con las NIC/NIIF), cuestión que hasta se plantea en la propia Comunidad Europea, como explica Giner (2005, pp.14-15) pues tras la aparición o modificación de una nueva norma del IASB, el mecanismo de *endorsement* requiere de una revisión técnica efectuada por el EFRAG, una aceptación política por el ARC (*Accounting Regulatory Committee*) y además el Parlamento Europeo dispone de tres meses para considerar la propuesta. En definitiva, para el caso Europeo transcurren entre 9 y 12 meses desde que el IASB aprueba una norma y ésta es de obligado cumplimiento en Europa.

EL CASO DE BRASIL

La situación brasileña ha estado marcada por una permanente mezcla de la contabilidad financiera con la fiscalidad. Este hecho es reconocido por diversos autores (Nobes:1992; Lopes de Sá:1996; Callao y Jarne:2001; Koliver:2001; Martins y Lisboa:2005; Katsumi:2005) y por lo tanto puede significar un obstáculo a lograr en las empresas nacionales la adopción de estándares desconocidos y con una orientación exclusivamente hacia proveer información financiera. Por otra parte, las

organizaciones entorno a la contabilidad en Brasil no es sólo una, sino que se identifican cuatro principalmente, estas son: Consejo Federal de Contabilidad (CFC) que emite las NBC-T y NBC-P; Instituto de Auditores de Brasil (IBRACON) que emite pronunciamientos de auditoría y contabilidad, estos últimos bajo el nombre de Normas y Procedimientos de Contabilidad (NPC) y su logro más importante al respecto ha sido que la CVM haya oficializado algunas de ellas; la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM) cuyo alcance recae sobre las empresas que hacen oferta públicas de sus acciones y emiten deliberaciones contables específicas para este segmento de empresas (que son las mayores empresas de Brasil) y finalmente el Banco Central que como organismo vinculado al Ministerio de Hacienda tiene entre sus objetivos velar por la estabilidad y perfeccionar el *sistema financiero nacional*, para lo cual emite normas legales y resoluciones impositivas a instituciones financieras.

Por lo tanto, el caso brasileño es similar al caso argentino, en el sentido que no existe un único organismo vinculado en los temas contable-financieros, y por lo tanto presenta una dificultad adicional, el efectuar un proceso de armonización frente a esa diversidad interna.

Brasil al ser miembro del MERCOSUR obviamente participó de GIMCEA, y sin muchos antecedentes en la literatura sobre su rol en este Grupo, si se observa una coincidencia que se ubica en el año 1997. Recordemos que ese año es cuando se elevó la declaración desde GIMCEA acerca de la diversidad contable entre los cuatro países miembros y se proponía continuar el camino hacia la armonización internacional según normas del IASB. La coincidencia está en que ese mismo año, en diciembre, se promulga la NBC-T N°11 "Normas de auditoría independiente de las demostraciones contables", la cual regula la actividad de auditoría a los estados financieros y donde se declara lo siguiente: "La auditoría de las demostraciones contables constituye el conjunto de procedimientos técnicos que tiene por objetivo la emisión de una opinión sobre la adecuación a los Principios Fundamentales de Contabilidad y las Normas Brasileñas de Contabilidad y, en lo que fuere pertinente, la legislación específica (...) en la ausencia de disposiciones específicas, prevalecen las prácticas ya consagradas por la Profesión Contable, formalizadas o no por sus propios organismos"¹⁰. Es decir, aplica el abanico de consideraciones contables, por sobre si está normada una situación por los organismos de Brasil. Al respecto, Palacios y Martínez (2005, p.108) lo ven como una alusión a las NIC, señalándolo como un apoyo a la convergencia internacional.

Pero el camino armonizador, inconcluso a la fecha, se comienza a gestar con el proyecto de Ley 3741 el año 2000, donde se promueven una serie de reformas hacia la transparencia en el mercado financiero y de valores, destacando la necesidad de la armonización contable con las NIC/NIIF o US-GAAP. Estas reformas. En efecto, siguiendo a Da Silva *et al.* (2004) al analizar la evolución de la Ley de las Sociedades Anónimas, se verifica que lo Proyecto de Ley 3741/00 es una propuesta de cambios de

¹⁰ Tomado de NBC T N°11 disponible en http://cfcpw.cfc.org.br/scripts/sql_sre.dll/login on-line [06.03.2006]

los capítulos XV, XVI, XVIII y XX, que tratan sobre la materia contable. El principal justificante para los cambios se refiere a la armonización de las normas contables brasileñas al nuevo escenario económico y a las prácticas y demostraciones contables exigidas en los mercados financieros mundiales, siguiendo las recomendaciones del IASC. Luego, citando a Lopes de Sá, destacan que las modificaciones propuestas por el proyecto de Ley 3741/00 son una gran evolución, contribuyendo significativamente para la confiabilidad, comparabilidad, comprensibilidad y uniformidad de las informaciones contables.

Pero mientras se gestan las reformas legales que permitirían la armonización, se está trabajando en otra tarea, relacionada por cierto, y que viene gestada desde que la Bolsa de Valores de São Paulo. Se trata del registro de "nuevo mercado Nivel II", creado para empresas que acreditan las mejores prácticas en gobierno corporativo, y a las cuales se les exige la presentación de los estados financieros bajo las NIC/NIIF o US-GAAP.

Relacionado con lo anterior, PricewaterhouseCoopers (2004a, p.5) aporta que en este mismo contexto, representantes del mercado de capitales están trabajando en un proyecto de creación de un organismo independiente que será responsable de la definición de las normas contables aplicables en Brasil. El informe explica que la idea es seguir el modelo de Estados Unidos con su FASB, en este caso se reconocería como la Fundación de Estudios y Normas Contables (FENC) y asumirá la función de desarrollar las normas contables aplicables en el país que actualmente desempeña CFC, con el apoyo del IBRACON. Se ha considerado que los órganos reguladores del mercado (CVM y Banco Central de Brasil) deberán acompañar de cerca la actuación de la FENC, en conjunto con la BOVESPA. La propuesta¹¹ contempla la creación de un consejo administrador, una junta consultiva y comités técnicos, los cuales tendrán la participación de otras agrupaciones de profesionales contables. Obviamente el estatuto de la FENC prevé la adopción de las NIIF.

Mientras el proyecto de Ley aun se encuentra en la Comisión de Economía de la Cámara de Diputados para su discusión y mejora en lo que puedan surgir por parte de los congresistas, se han sucedido otros eventos a favor de la convergencia. Por ejemplo Palacios y Martínez (2005, p.108) enfatizan como al año siguiente del proyecto de Ley 3741, es decir el 2001, se promulga la Ley 10303 sobre OPAs que modifica significativamente las leyes 6404 y 6385 sobre sociedades por acciones y mercado de valores respectivamente y que viene a fortalecer el mercado de capitales con nuevas regulaciones respecto a la financiación empresarial. Para el año 2002 una nueva ley entra en vigencia, es la L/10411 modificando con ello la Ley 6385, en este caso el objetivo es buscar una armonización de los mercados de valores brasileños con los demás mercados del MERCOSUR. Por su parte, el mismo

¹¹ La FENC contará con participantes de la Asociación Brasileña de las Compañías Abiertas (ABRASCA), de la Asociación de los Analistas y Profesionales de Inversión del Mercado de Capitales (APIMEC) y de profesionales de la Fundación Instituto de Investigaciones Contables, Actuariales y Financieras de la Universidad de São Paulo (IPECAFI), y representantes del CFC e IBRACON.

informe citado de PricewaterhouseCoopers (2004a, p.6) informa sobre una reunión mantenida entre el BID y el propio Presidente de las República de Brasil donde se enfatizó la importancia de las NIIF, ofreciendo el BID incentivos al banco Central brasileño a través de subsidios para que desarrolle una convergencia, inclusive en las instituciones financieras (este ofrecimiento del BID no se ha concretado, pues el consultar el sitio *web* del BID no figura Brasil¹² entre los favorecidos).

De esta forma, Brasil aguarda los cambios legislativos y los apoyos de los profesionales de sus agrupaciones contables, junto con la expectativa de requerir apoyo financiero del BID, que le facilite el camino hacia la convergencia. Camino que por cierto, algunos autores no ven tan dificultoso al no existir demasiadas diferencias entre la norma locales y la propuesta por el IASB. Por ejemplo, Madeiro (2004, p.150) quien se refiere a un estudio que habría realizado la CVM de los 23 principales temas contenidos en las NIC/NIIF, solo existirían seis (26%) aspectos divergentes entre las normas locales y las del IASB. El mismo autor parafrasea a Gay Almeida, presidente de IBRACON durante el año 2004, quien señalara: "las normas adoptadas por Brasil ya están de acuerdo con las normas del IASB, empero la incorporación de normas internacionales exigirá cambios legislativos". En efecto, revisando un completo informe realizado por la firma PricewaterhouseCoopers (2004b) en el que efectúa una detallada comparación de las NBC-T, US-GAAP y NIIF se observa que, a pesar de existir diferencias en diversos tratamientos contables, existe un buen número de semejanzas que podría augurar una mayor adaptabilidad.

EL CASO DE CHILE

Al margen de la participación del Colegio de Contadores de Chile como observador del grupo GIMCEA (recordar que Chile no es integrante de pleno derecho en MERCOSUR), uno de los primeros antecedentes sobre las intenciones armonizadores de este país, se observa en un trabajo conjunto entre agrupaciones profesionales contables de Canadá, Estados Unidos y México, quienes conforman una alianza comercial reconocida por su sigla NAFTA (*North American Free Trade Agreement*) y al que Chile desde fines de los años noventa ha intentado formar parte, logrando solo tratados comerciales bilaterales con cada unos de los tres países miembros, empero no ha sido integrado de pleno derecho a este tratado comercial. La primera cita de este grupo de trabajo integrado por profesionales del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), del *Financial Accounting Standard Board* (FASB) y del *Canadian Institut of Chartered Accountants* (CICA) data del año 1992, fecha en que Chile aun no participaba. Un primer resultado de este grupo se obtuvo en 1995 con la emisión del documento "Información Financiera en Norteamérica" en el cual se analizaba las principales diferencias en los principios contables de Canadá, Estados Unidos y México, explica Palacios y Martínez (2005, p.109). Recién en 1996 se integra Chile a

¹² Los países con algun proyecto BID para la convergencia son: Bolivia, Chile, Costa Rica, República Dominicana, Ecuador, Honduras, Jamaica, México, Nicaragua, Panamá, Trinidad y Tobago, y Uruguay. Disponible *on-line* [06.03.2006] en: <http://www.iadb.org/mif/v2/projectsort.asp?Type=Cluster&Param1=73&Param2=74&C=8&Status=99>

este grupo de países, con la representación de profesionales del Colegio de Contadores (esto motivado por las expectativas que genera Chile ante una posible incorporación al NAFTA). Antes de emitir un segundo documento se establece formalmente el grupo de trabajo reconocido en su momento como el "comité para la cooperación de asuntos de informes financieros del tratado de libre comercio de Norteamérica" editando el mismo año un documento titulado *Significant differences in GAAP in Canadá, Chile, México and the United States*, el cual para 1998 contaba con una segunda versión (actualizada). Posteriormente se han efectuado actualizaciones sobre ese mismo documento, siendo la última el año 2002. Pero el trasfondo del asunto es interesante, pues Chile, se estaba comparando en términos de prácticas contables con la realidad de los tres países de América del Norte, quienes entre sus objetivos, señala García (2000, p.32), "los países miembros deberán contribuir como un objetivo central; eliminar las diferencias significativas en las normas contables de los países que actúan en esos mercados, situación que debe llevar a una armonización contable adecuada entre los países y sus empresas". Es decir, al parecer Chile participaba de una idea de armonización "regional", por definirla de alguna manera, al mismo tiempo que en 1997 observaba como GIMCEA del MERCOSUR declaraba que la opción sería orientarse hacia la armonización propuesta por el IASB.

Es el mismo año (1997) cuando el Comité de Principios y Normas del Colegio de Contadores de Chile aprueba el BT N°56 titulado "Principios y Normas de Contabilidad" que tiene vigencia desde el enero de 1998. En este nuevo pronunciamiento se destaca una idea que posteriormente sería fundamental en las pretensiones armonizadoras de Chile, y dice:

- "Con el proceso de globalización de la economía e inversiones directas e indirectas tras fronteras, se ha visto la necesidad de mejorar y armonizar los informes financieros en todo el mundo y formular y publicar normas de contabilidad para ser observadas en la preparación de estados financieros" (BT N°56, párrafo 2).
- (...) El Colegio de Contadores de Chile A.G. es miembro de IFAC e IASC y ha tomado la responsabilidad de armonizar las normas chilenas con las normas internacionales y propiciar la aceptación y la observación internacional de las Normas Internacionales de Contabilidad" (BT N°56, párrafo 3).

Este boletín venía a pronunciarse formalmente, y probablemente por vez primera de forma pública, acerca de la intención de orientar la contabilidad nacional hacia las del IASB. Es así como el Comité Técnico del Colegio de Contadores vienen a recomendar la utilización de las siguientes fuentes de principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en Chile, que son: [Primero] Boletines Técnicos promulgados por el propio Colegio de Contadores; [Segundo] Las Normas Internacionales de Contabilidad del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad; [Tercero] Los pronunciamientos de organismos extranjeros compuestos por contadores expertos que deliberan sobre asuntos de

contabilidad; [Cuarto] Las prácticas o pronunciamientos bastante reconocidos como generalmente aceptados, por representar la práctica sobresaliente, dentro de una industria particular y finalmente [Quinto] La aplicación inteligente en materia de conocimiento a circunstancias específicas de pronunciamientos que son generalmente aceptados. Es decir, en palabras del propio Colegio:

“En ausencia de un Boletín Técnico que dicte un principio o norma de contabilidad generalmente aceptado en Chile, se debe recurrir, preferentemente, a la NIC correspondiente (...). Existiendo un Boletín Técnico sobre una materia que no trata una situación específica, la cual está cubierta en una NIC, se sugiere regirse por ella (BT N°56, párrafos 7 y 8).

Para esa fecha, la declaración del BT N°56 era rotunda en el sentido de tender hacia la armonización del IASB. Pero aun quedaba por resolver que rol jugaba Chile dentro del NAFTA y como los países de Norteamérica re-orientarían sus objetivos respecto a la armonización. Es así como el año 2001, en reunión de la Comisión NAFTA celebrada en Santiago de Chile, se declara una voluntad de homologar sus normas de contabilidad hacia las normas internacionales, especialmente por la privilegiada posición de Canadá y Estados Unidos que poseen miembros en el Consejo del IASB y por tanto se encuentran en posición de influir en el desarrollo futuro de este organismo. Confirmando lo declarado en Santiago de Chile, el año 2002, FASB firma con IASB el acuerdo de Norwalk y ese mismo año acuerdan un plan de convergencia¹³ para el desarrollo de normas de alta calidad para ser usadas por las empresas en sus respectivos países o en otros. Este hecho dice relación también con un doble papel que estaba jugando la SEC, pues al ser miembro y patrocinadora inicial de IOSCO, la posición de los Estados Unidos era poco clara, al estar el regulador de alguna forma respaldando al IASB pero el FASB no se pronunciaba al respecto.

Por tanto, si volvemos a 1997, en Chile ya declarado y de cierta forma materializado el interés por las normas internacionales mediante el BT N°56, los posteriores BT emitidos han tenido una clara influencia a su elaboración, por ejemplo:

- El BT N°58 (1997) titulado “Presentación y revelación de la corrección monetaria y las diferencias de cambio” cuya aplicación rige desde 01/01/1998 señala en su introducción lo siguiente: (...) una última consideración es la necesidad de conformar la información revelada en los estados financieros con los estándares internacionales para dicha información, especialmente la Norma Internacional de Contabilidad N°21, *Efectos de las variaciones en Tipos de Cambio de Moneda Extranjera* (BT N°58, párrafo 5);
- El BT N°72 (2002) titulado “Combinación de negocios, inversiones permanentes y consolidación de estados financieros” para ser aplicado a partir del 01/01/2003 señala: (...)

¹³ Véase http://www.fasb.org/intl/convergence_iasb.shtml on-line [22.02.2006]

en consecuencia, también se ha estimado necesario revisar el concepto de influencia significativa, en términos coherentes con las normas internacionales de contabilidad y que, además, facilite la aplicación práctica de la referida metodología (...) para tomar en consideración lo anterior, las normas internacionales de contabilidad utilizan lo que se denomina el "método de adquisición", diferenciándolo de una "unificación de intereses".

Es clara la influencia de las normas internacionales en la elaboración de los BT nacionales. Aunque también esto involucra el riesgo de quedar desactualizado a los cambios por actualización en las propias NIIF sin que estas sean adaptadas por las normas nacionales. Esto ocurre con el ejemplo del BT N°72 que por la fecha de elaboración tuvo en consideración a la NIC 22 de 1998, que actualmente se encuentra derogada por la NIIF 3 del año 2004. Otro ejemplos de las normas internacionales sobre los BT chilenos (aunque no lo manifiestan en los propios BT) se pueden ver en el BT N°57 "Contratos derivados" que pudo ser influido por la NIC 32¹⁴ de 1995, el BT N°60 sobre "Impuestos a la renta y diferidos" que estaría influenciada por la NIC 12 de 1996 (con revisión posterior el año 2000) y el BT N°64 sobre "Inversiones permanentes en el extranjero" y su relación a la NIC 21.

Es así como Chile de a poco se aproxima a una norma internacional, sin tener por esos años un plan de convergencia, pero sí una tendencia hacia la homologación. Por su parte el regulador del mercado de valores, la SVS, que forma parte del IOSCO está conciente de los acuerdos logrados en mayo de 2000 en Sidney, donde se resuelve recomendar a sus organismos miembros la utilización de las NIC en los estados financieros que presentasen los emisores de valores de oferta pública en mercados distintos al de origen, relata lo anterior Canales (2002, p.41).

El paso final para el inicio de la convergencia viene dado por un convenio que el Colegio de Contadores de Chile firma¹⁵ con el BID para implementar un programa de normas internacionales de información financiera, cuyo objetivo general es la adecuación de las normas contables chilenas a las normas contables internacionales, lo cual permitirá aplicar criterios uniformes en la presentación de información financiera contable, facilitando la integración comercial internacional del país. El plan de convergencia está basado en la adopción de las normas internacionales de contabilidad, sin perjuicio que se elabore un plan de transacción que contemple la realidad nacional para su adopción definitiva. Respecto del período disponible para la ejecución del plan de trabajo, el convenio suscrito por el Colegio profesional con el BID señala que el plazo para la ejecución del Programa será de cuarenta y ocho meses, contados a partir de la fecha de vigencia de este Convenio. Por lo tanto, la Comisión Técnica de Principios y Normas de Contabilidad, ha preparado el presente Plan de trabajo considerando que las

¹⁴ Esta NIC está considerada para aplicar a partir del 01/01/2005. A pesar de ello el año 2000 sufre una revisión, y en 1998 aparece una nueva NIC, la número 38 sobre el mismo asunto, que está con fecha de aplicación para el 01/01/2005.

¹⁵ Extractos tomados de un documento "Borrador de Difusión N°1" disponible en www.contach.cl *on-line* [30.09.2005]

nuevas normas de contabilidad, emanadas del plan de convergencia, serán emitidas a lo largo de dicho periodo, teniendo como fecha límite de implementación, el 1 de enero de 2009.

Por lo tanto, la situación actual chilena es; cuenta con un plan de convergencia que abordara cuatro componentes (convergencia, fortalecimiento de la profesión, capacitación y difusión) el cual se está trabajando desde la discusión de una Marco Conceptual de la contabilidad¹⁶ y luego una estructura de prioridades mediante tres grupos de NIC/NIF para armonizar. En términos generales el Colegio ha establecido el siguiente orden:

- Modificar aquellas normas que actualmente existentes (BT) y que fueron emitidas en base distinta a las NIF;
- Actualizar las normas ya emitidas sobre la base de NIF;
- Normar aquellas materias que no están tratadas localmente; y,
- Mantener procesos de actualización permanente para seguir la cambiante realidad internacional.

Con este plan de trabajo el Colegio pretende culminar su proceso armonizador a partir de 2006, con la entrada en vigencia de nuevas normas desde el 01/01/2007 y hasta 01/01/2009, esta última fecha sería la de entrada en vigor de forma obligatoria¹⁷.

CONCLUSIONES

A lo largo del artículo hemos repasamos las principales actuaciones de los tres países en materia de armonización contable internacional. El país cuyo proceso se ha llevado a cabo con mayor anticipación es Argentina, que desde el año 2000 cuenta con normas armonizadas, más no idénticas, pero su grado de diversidad contable respecto a las NIC/NIF son menores que Brasil y Chile. Aun tienen pendiente minimizar esas diferencias, así como resolver el problema del *endorsement* que se produce al no adoptar las normas internacional como normas locales, sino adaptar las locales con base en ellas.

Respecto a Brasil, las intenciones armonizadoras están de manifiesto en diferentes instancias privadas y gubernamentales. Entre éstas últimas destacan la CVM y Bolsa de São Paulo con regulaciones específicas para empresas cotizadas, así como el Banco Central que entró fuertemente a jugar un rol amplio sobre el proceso, lo que podría ser relevante para la armonización de este país por la importancia de esta institución, así como podría descolocarse entre los tradicionales reguladores contables como es el CFC o incluso el IBRACON cada vez hace notar su presencia en Brasil. En

¹⁶ Disponible para su lectura y poder emitir opiniones, críticas y aportaciones todos los profesionales chilenos en su sitio web: www.contach.cl

¹⁷ Puede consultarse las presentaciones en extenso sobre “plan de convergencia” disponibles en www.contach.cl on-line [23.02.2006]

concreto no hay armonización, ni plan de convergencia a la fecha de esta investigación, sin embargo algunas autores aseguran que las normas en sí misma, no presentan mayor diferencia que las NIC/ NIIF y por ende, una vez se tomen las decisiones respecto a armonizar, los impactos empresariales no serían muy significativos.

El caso de Chile es claro: plan de convergencia. Actualmente se encuentra con un plan de trabajo que según lo planificado por el Colegio de Contadores, permitiría tener en marcha la aplicación de las NIC/NIIF a partir del 01 de enero de 2007 "a modo de prueba" y que para el 01 de enero de 2009 serían normas obligatorias. El proceso considera la adaptación de las normas locales basadas en las NIC/NIIF, es decir, igual que el camino adoptado por Argentina.

En general se puede concluir que la preocupación por la armonización contable ha calado en Argentina, Brasil y Chile, y sus organismos privados y gubernamentales están preocupados por dar la mejor respuesta posible a las empresas y usuarios de la información contable en el actual contexto globalizado que viven los negocios.

BIBLIOGRAFÍA

- Callao, S. y Jarne, J. (2001) "Sinópsis de las características contables de otros países". Del monográfico *Manual de la contabilidad internacional* coordinado por Laínez, J., Editado por Pirámide, primera edición, Madrid.
- Canales, L. (2002) "La información financiera en el mercado de valores chileno". Revista Iberoamericana de mercados de valores N°5, pp.34-42.
- Colegio de Contadores de Chile A.G. (1997) "Presentación y revelación de la corrección monetaria y las diferencias de cambio". Boletín Técnico N°58, Chile.
- (2002) "Combinación de negocios inversiones permanentes y consolidación de estados financieros". Boletín Técnico N°72, Chile.
- Da Silva, D., Santos, E., Pereira, J., Da Silva, J. y Faria, M. (2004) "A reforma da lei das sociedades anônimas: Evolução ou regressão". Revista Scientia una Olinda N°5, pp. 64-84.
- Ernst & Young (2004) "Doing Business in Argentina". Disponible en <http://www.de.ey.com/global/download.nsf/Argentina> on-line [05.03.2006].
- García, M. (2000) "Armonización de principios de contabilidad". Revista Contabilidad y Auditoría, N°97, pp.25-49.
- Gil, J. (2005) "Normas contables únicas en todo el país: El fin de una etapa, el comienzo de un desafío". Boletín FACPCE N°59. Disponible en www.facpce.org.ar on-line [02.03.2006]
- Giner, B. (2005) "La nueva política contable en la UE: Algo más que un cambio en las normas". Revista partida doble, N° 165, pp.6-23.

- Katsumi, J. (2005) *Contabilidade internacional*. Editora Atlas, primera edición, Sao Paulo.
- Koliver (2001) "A interação, a harmonização e a regulamentação da profissão contábil em um mundo globalizado: panorama das dificuldades". Revista Brasileira de Contabilidade, N° 131, pp.71-83.
- Laínez, J. (2001) "Principales aportaciones al proceso armonizador. El IASC". Del monográfico *Manual de Contabilidad Internacional* coordinado por Laínez, J. y editado por Pirámide, Madrid.
- Lopes de Sá, A. (1996) "La contabilidad de gestión en Brasil". Del monográfico *La contabilidad de gestión en Iberoamérica* coordinado por Lizcano, J. Editado por AIC y AECA, Madrid.
- Madeiro, G. (2004) "Harmonização de normas contábeis: Um estudo sobre as divergências entre normas contábeis internacionais e seus reflexos na contabilidade brasileira". Revista Brasileira de Contabilidade, N° 150, pp.74-83.
- Martins, E. y Lisboa, P. (2005) "Ensaio sobre cultura e diversidade contábil". Revista Brasileira de Contabilidade, N°152, pp.51-67.
- Mora, C. (2002) "Análisis comparativo de las normas de auditoría nacionales e internacionales". Boletín FACPCE N°38. Disponible en www.facpce.org.ar on-line [02.03.2006].
- Nobes, C. (1992) *International classification of financial reporting*. Segunda edición, editorial Routledge, Londres.
- Palacios, M. y Martínez, I. (2005) "El proceso de armonización contable en Latinoamérica: camino hacia las normas internacionales". Revista de Contabilidad y Finanzas N°39, Universidad de São Paulo, pp.103-117.
- PricewaterhouseCoopers (2004a) *Vantagens de implementar já as normas internacionais de Contabilidade: O caso brasileiro*. Disponible en: <http://www.pwc.com/extweb/pwcpublishations.nsf/docid/8E8D66B3C069DBD485256E5A00672C48> on-line [05.03.2006].
- PricewaterhouseCoopers (2004b) *Semelhanças e diferenças: Uma comparação entre as normas contábeis internacionais (IFRS), norte-americanas (USGAAP) e as práticas contábeis adotadas no Brasil*. Disponible en: <http://www.pwc.com/extweb/pwcpublishations.nsf/docid/64DA0865ABD4F6E185256F5F004F8048> on-line [02.03.2006].