

LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD INTERNACIONAL: EVIDENCIA EMPÍRICA DE SU DESARROLLO EN LOS ÚLTIMOS AÑOS

FERNANDO MORALES PARADA,

Universidad del Bío Bío (Chile)

ROBERTO SERGIO DO NASCIMENTO,

Universidade Federal do Ceará (Brasil)

REINIER HOLLANDER SANHUEZA,

Universidad del Bío Bío (Chile)

RESUMEN

El concepto de contabilidad internacional, no solo aborda recomendaciones para la adecuada valorización y presentación de estados financieros según las normas del IASB, sino que son más los temas de interés económico-financiero que son considerados bajo esta idea: sistemas contables, armonización de auditoría, efectos inflacionarios y cambios de monedas, precios de transferencias, fiscalidad internacional, incluso la formación del profesional contable a nivel internacional. El objetivo de este artículo, es formarse un juicio sobre el interés investigativo en contabilidad internacional mediante una recopilación bibliográfica de todos los artículos relacionados en las principales publicaciones de carácter científico que enmarca a la información contable mundial entre los años 2003 a febrero de 2005. Las hipótesis plantean que la investigación en contabilidad internacional tendrá mayor nivel de publicación en temas relacionados a la “armonización” por sobre otros y que existiría una mayor publicación de artículos que traten temas de contabilidad internacional en países Europeos, principalmente comunitarios. Los resultados son concluyentes en descubrir cuáles son los aspectos considerados en las publicaciones, países sujetos a investigación, metodologías, entre otros aspectos.

Palabras claves: Armonización, contabilidad internacional, IAS, investigación contable.

I INTRODUCCIÓN

El tema de la información financiera internacional cada vez toma mayor interés de parte de la comunidad empresarial y académica, empujado paulatinamente por las relaciones empresariales alrededor de todo el mundo, en forma de comercio (importaciones y/o exportaciones), filiales de empresas, franquicias, negocios digitales, etc. Una problemática que ha traído consigo la internacionalización de los negocios se vuelca sobre la información económico-financiera, en especial, la contable, que como lenguaje universal para registrar las transacciones económicas, resulta evidente que ésta no es precisamente equivalente en su forma de valorar los hechos económicos y de exponer o revelar (presentación de cuentas incluido) la situación financiera de un negocio a una fecha determinada. Siguiendo Mueller *et al* (1999:p21) las tres principales causas para las diferencias contables en los países son: variables del entorno que tiene un impacto sobre el desarrollo contable dentro de cualquier medio nacional, apego a un modelo en particular (por elección, afinidad o accidente histórico) o el enfoque adoptado para el establecimiento de normas de contabilidad financiera a nivel nacional y el proceso de emisión posterior de normas. Es así como la contabilidad internacional ha avanzado, según Laínez *et al* (2001) junto con el desarrollo de diversos hechos relevantes, a saber: la evolución histórica de la contabilidad, la aparición de las empresas multinacionales, la dimensión internacional de algunos problemas contables y la comparación de los sistemas contables entre los países. Luego, afirma que la existencia de negocios internacionales ha provocado un efecto de “usuarios de la información internacional” (2001:p24) lo que evidentemente ha sido de preocupación por diferentes organismos (por ejemplo: AICPA, EU, IFAC, IOSCO, OCDE, ONU, entre otros) y países, pero quien lleva la delantera es la *International Accounting Standard Board* (IASB¹) quien desde el año 1973 ha promovido una intención armonizadora de la contabilidad en el mundo mediante la emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y recientemente de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que a partir del año 2002 tiene su primer efecto armonizador efectivo, cuando la Comunidad Europea mediante la aprobación de la Directiva² séptima aprueba la utilización de estas normas a partir del 01/01/2005 para todas empresas dominantes (matrices) que sean cotizadas en bolsas de valores de los países miembros de la Unión, junto con disponer la adaptación de las normas locales de cada país miembro hacia una convergencia a las normas internacionales para el año 2007. Igual resulta interesante la visión de Estados Unidos frente a esta nueva corriente homogeneizadora de la contabilidad, pues Amat y Perramon (2004; p7) afirman que para finales de 2002, el FASB ha puesto en marcha un plan de trabajo para eliminar en pocos años las diferencias entre las NIC y las USGAAP.

Pero el concepto de “contabilidad internacional”, no solo aborda recomendaciones para la adecuada valorización y presentación de estados financieros según las normas del IASB, sino que son más los temas de interés financiero que son considerados bajo este concepto: encontramos sistemas contables, armonización de auditoría, efectos inflacionarios y cambios de monedas, precios de transferencias, fiscalidad internacional, incluso entra en estos temas la formación del profesional contable a nivel internacional (García Benau *et al*:1995,1996; Prather y Rueschhoff:1996).

Diversas investigaciones se han dedicado a clasificar los diferentes países en conglomerados o modelos contables bajo determinadas variables, en el entendido que la armonización se origina en la diversidad contable alrededor del mundo. Por ejemplo, Nair y Frank (1980) tras analizar a 38 países de distintos continentes logran efectuar cuatro agrupaciones tras analizar sus prácticas de valoración que proceden a denominar así: comunidad británica, latinoamericana, continental europea y estadounidense. Mueller *et al* (1999) sin hacer mayores aportaciones de como llega a la clasificación en la referencia citada, identifica cuatro grandes modelos en el mundo que son: británico-estadounidense, continental (europeo principalmente), sudamericano y de economías mixtas. Luego identifica dos corrientes que pueden asociarse con algunos de los modelos que serían las normas internacionales y la situación

¹ Recordar que a partir del año 2002 se denomina de esta forma producto de una reforma, pues desde su conformación en 1979 se denominaba como *International Accounting Standard Committee* (IASC).

² Disponible en el sitio oficial de la Comunidad Europea: <http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/> [24.07.2005]

de los países comunistas. Otra investigación analiza las variables de los diferentes sub-sistemas que conforman el sistema contable de 24 países; en este caso Jarne (1997), en vez 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 global, Jarne establece dos grandes grupos y cinco países de forma independiente.

Es así como la diversidad contable es origen de 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, principalmente), el establecimiento de éstas en los distintos países no ha sido fácil, sea por factores políticos, operativos, coyunturales, etc. Es lo que dejan claro Haller y Kepler (2002) quienes identifican al 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 posterior a la aplicación de las Directivas) con respecto a la séptima Directiva la situación ha sido similar, pues desde 1983 en que comienza a 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.

El caso latinoamericano, que es el contexto geográfico sobre el cual se desenvuelve Chile (aunque no necesariamente el de primacía comercial para las empresas más afectadas por la diversidad contable) no ha sido altamente investigado, encontrando la poca información en tesinas de grado y tesis doctorales que tratan sobre la comparabilidad entre países de cara a una homogeneización de las normas IAS, en algunos artículos y/o ponencias en agrupaciones profesionales locales o impulsadas por organizaciones como la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de las Normas Información Financiera (CINIF, México) o IOSCO con los países miembros latinoamericanos.

Una contribución interesante la hace Jorge Fernández (1998) con su libro “Contabilidad Internacional” donde profundiza aspectos comparados de la contabilidad Argentina, Chilena y Española, motivado principalmente por la fuerte presencia de multinacionales de este país en el nuestro. A nuestro juicio, destaca el recopilatorio del estado actual de la contabilidad en Chile y Argentina, su análisis comparado, así como el capítulo referido a la búsqueda de la armonización en la región.

I.1 Los temas de interés en torno a la contabilidad internacional

Una investigación realizada por Prather y Rueschhoff (1996) es reveladora a la hora de identificar el área de contabilidad internacional como interés investigativo, pues en su trabajo revelan qué y cómo se ha desarrollado la investigación en esta materia entre los años 1980-1993 basado en una muestra de revistas especializadas de Estados Unidos. Ellos descubren cómo este tema concentra el 17,4 por ciento de las publicaciones para ese periodo, lo cual implica un total de 882 artículos en 30 revistas. Entre sus resultados es interesante descubrir cómo el principal interés de las investigaciones se han concentrado en estudios por países, seguido de estudios universales, negocios internacionales y finalmente el comparativo de países.

Siguiendo a García *et al* (1995), las áreas de interés sobre contabilidad internacional son muy diversas, es así como argumentando la dificultad de establecer un perímetro único y apoyándose en investigaciones previas, logran resumir tres grandes áreas que son: (a) Sistemas contables y armonización, con temas como: teoría de los sistemas contables, contabilidad comparada, armonización contable y armonización en la auditoría; (b) Aspectos contables de las empresas multinacionales, a saber: contabilidad financiera y contabilidad de gestión; y (c) formación en contabilidad y auditoría, con dos aspectos: docencia e investigación. Los resultados globales de su trabajo concluyen en un 71 por ciento de predominancia

en las publicaciones sobre sistemas contables y armonización, 20% en aspectos contables de las multinacionales y 9% sobre formación en contabilidad y auditoría.

De esta forma respaldamos la idea que la contabilidad internacional como concepto es más que tan solo normas internacionales de contabilidad y abarca un abanico de temas que de alguna forma podrían justificar la existencia de una intención armonizadora. En este sentido, el presente trabajo está fuertemente influenciado por los autores anteriormente citados, actualizando las investigaciones más recientes sobre contabilidad internacional, dedicando el apartado I.2 a una breve reseña de artículos que hemos considerado relevantes resumir por la contingencia e innovación de los temas abordados, en el punto II se delimitan los objetivos, hipótesis y metodología de trabajo, para presentar los resultados en el punto III y terminar con las conclusiones del artículo.

I.2 Revisión bibliográfica de los últimos años

La reseña la hemos concentrado en diez artículos de entre los años 2003 a febrero de 2005, los cuales son parte de la investigación realizada y explicada en detalle en el apartado siguiente. Los primeros artículos que hemos incluido en la revisión corresponden a uno de los recursos más utilizados en la contabilidad internacional, se trata de la comparación entre países o comparativa de un país hacia alguna convergencia normativa (principalmente IAS o USGAAP).

Es así como siguiendo Stolowy y Ding (2003) que analizan 100 empresas francesas del sector comercial e industrial en el periodo 1985-2000, respecto a sus prácticas contables entre 1997 hasta 2000 basadas en tres alternativas: IAS, principios locales y US-GAAP. La investigación intenta descubrir cómo un amplio número de compañías estarían optando por alternativas de estándares contables internacionales en los últimos 16 años (hipótesis). De hecho, los resultados indican que las compañías se estarían moviendo hacia la armonización contable internacional, así como se descubre que existe un cierto grado de oportunismo de parte de los gerentes en observar constantemente lo que ocurre en los resultados contables del negocio. Por su parte, García y Mora (2004), utilizando una muestra relacionada con siete países de la Unión Europea (Reino Unido, Alemania, Francia, Suecia, Noruega, Italia y España), intentan descubrir si hay diferencias de dos de los conceptos de conservadurismo utilizado por la Contabilidad: el concepto de conservadurismo de balance (más tradicional) y conservadurismo en los resultados. Al establecer algunas hipótesis para el desarrollo del estudio, los autores buscan conocer la existencia de estos dos conceptos en todos los países investigados, destacando en las hipótesis la posibilidad de cierta supremacía del conservadurismo de “balance” para los países que poseen sus regímenes basados en sistema de código (*Common Law*), mientras que los países del tipo derecho consuetudinario, estarían más propensos a la existencia del conservadurismo de “resultados”. Los resultados apuntan en síntesis a la existencia de ambos conceptos en todos los países, pero hay una destacable presencia del conservadurismo de balance para los países del llamado bloque continental y que la existencia de esta práctica estaría más relacionada a bajos niveles de conservadurismo de resultados.

En un sentido más localista, Yang y Nguyen (2003) informan que la Contabilidad en Vietnam pasó a tener en los últimos años un mayor reconocimiento como canal de información capaz de respaldar las decisiones financieras y de inversiones, por lo cual proporcionó una mejoría continua del sistema contable vietnamita en tres fases distintas: 1954-1987, 1988-1994 y 1995-hasta hoy. A partir de estas fases, principalmente desde 1986, el sistema contable del país incorporó diversos cambios misceláneos y reglas, que van desde principios de economía de mercado (constitución de depreciaciones, identificación de las participaciones de los accionistas, identificación de costos, etc.), hasta aspectos de intervención del Estado, como es el caso de los informes financieros que son dirigidos para atender las necesidades de información del gobierno o la necesidad de adopción de determinadas prácticas contables después del pronunciamiento de determinada autoridad gubernamental. Los autores compararon cuestiones puntuales entre los estándares de contabilidad estadounidenses para verificar el grado de desarrollo del sistema adoptado. A modo de ejemplo podemos citar: contenido de diversas cuentas del activo y pasivo, criterios de valorización de las participaciones de accionistas, conformación de los activos

intangibles, uso del principio de devengo en contabilidad, divulgación de las informaciones contables, etc. Interesado en un país en particular también, aunque generalizando *a posteriori*, Peter Standish (2003) busca contextualizar los avances del proceso de armonización contable por parte de diversos países. Destacando la literatura internacional sobre el asunto, afirma que hay un costo más alto respecto a las incertidumbres en cuanto al significado de los resultados presentados por las empresas de ámbito internacional, que propiamente reducen o eliminan las diferencias de las prácticas contables entre los países. Según ellos, los costos y riesgos aumentan proporcionalmente con el desarrollo del mercado de capital y del flujo de inversiones internacionales. Algunos de los aspectos que se ponen de manifiesto en el artículo consideran como características deseables para una directa participación en el proceso de armonización de la contabilidad internacional la existencia de los siguientes atributos: facilidad para comunicación a través del inglés; similitudes de tecnología, valores, actitudes y desarrollo de la profesión contable; establecimiento de estándares, prácticas e instituciones; y significación económica de las relaciones comerciales del país. Después de enumerar las principales variables que podían estar relacionadas con la armonización contable en el contexto internacional, los autores contrastan tales atributos utilizando Francia como estudio de caso. Las conclusiones a las que llegan son que el proceso de armonización no es algo sencillo y rápido, por lo contrario, poseen oportunidades y obstáculos. Además sugiere que, para haber una significativa regulación contable relacionada a la armonización, los países deben buscar la interacción de sus sectores, principalmente del financiero con el mercado bursátil.

Luego siguiendo a Black y White (2003) el estudio comparado de Alemania y Japón, respecto a Estados Unidos, profundiza en el valor del patrimonio neto medido a partir de las informaciones del balance que es más relevante versus a las informaciones presentadas en el estado de resultados. Se define inicialmente que Alemania y Japón, debido a la estructura de sus sistemas de contabilidad están más orientados hacia los créditos bancarios y para el sistema tributario; son conservadores utilizando más provisiones para ingresos y están más orientados a valorar mejor las informaciones del balance, difiriendo en esto de EE.UU. que atribuyen mayor relevancia a los resultados, que están más orientados a la comparación de resultados financieros. Como resultado del trabajo, los autores desean encontrar evidencias sobre la relevancia del valor presentado por los sistemas de contabilidad, respecto a valorar más los “resultados financieros” sobre el valor contable del “patrimonio neto”. De la revisión bibliográfica donde hemos incluido artículos que tratan sobre comparaciones internacionales, destacamos el trabajo de Jarne, Láinez y Callao (2003) quienes abordan el hecho que las prácticas contables no son totalmente uniformes, es decir, para algunas transacciones contables las empresas pueden establecer de forma particular qué criterio es más aplicable en un determinado momento. En este contexto, y considerando la diversidad de países participantes de la Unión Europea, los autores buscan conocer qué criterios están siendo adoptados por las empresas de la UE (muestra de empresas), valorar en qué aspectos existe más diversidad y determinar en qué áreas contables las empresas estarían aplicando de forma claramente mayoritaria, de cara a conocer cuáles podrían ser los criterios armonizadores de mayor aceptación empresarial en dicho entorno. Entre las variables objeto del examen puede destacarse: activos fijos, intangibles, leasing, gastos de investigación y desarrollo, fondo de comercio (menor valor de inversión), inversiones financieras, existencias, recursos ajenos a largo plazo, operaciones en moneda extranjera, impuesto sobre beneficios, etc. Los autores concluyen como positiva la elección de la UE hacia la adopción de las normas del IAS, en vista a disminuir posibles efectos negativos de la diversidad contable sobre empresas y usuarios.

En una segunda fase de este apartado hemos seleccionado algunos artículos que tratan sobre temas muy misceláneos en la investigación sobre contabilidad internacional, comenzando por el trabajo de Stewart y Wolnizer (2003) quienes abordan el efecto que tiene sobre la comunidad australiana la adopción de las IAS a partir del 01/01/2005, para las cuentas consolidadas bajo ciertas circunstancias. Los autores se plantean dos posibles escenarios, bajo los cuales desarrollan sus ideas, que son: (1) Australia sí adopta la estructura normativa de IASB y (2) Australia opta por mantener su estructura conceptual contable. En otra línea de trabajo Georgiou (2004) trata el tema de los grupos de presión empresariales sobre los reguladores de la contabilidad. A la fecha, no hay otros estudios que traten

la naturaleza y volumen de esta problemática, proporcionando este artículo evidencia empírica en el contexto del Reino Unido mediante la junta estandarizadora de contabilidad (ASB: *Accounting Standards Board*) para los procesos que se han llevado a cabo entre 1991 y 1996. El artículo profundiza en los tipos de presiones, la oportunidad en que se llevan a cabo y su eficiencia en lograr sus objetivos. Entre los métodos que se describen están: someter a comentario y discusión documentación contable, conversaciones y reuniones con los miembros de ASB, mantener consultas de trabajo por proyectos particulares, auspiciar investigaciones y estudios, y la utilización de los auditores externos como mediadores. Las hipótesis de esta investigación son: (1) No hay diferencias entre el número de empresas que hacen presión, (2) Los usos de los métodos de presión no son diferentes entre compañías, (3) Todas las compañías perciben que los métodos de presión son igualmente efectivos.

Otra área de interés puede ser la referida a la problemática del lenguaje internacional en la contabilidad, donde Lisa Evans (2004) analiza el problema de malos entendidos en la comunicación de términos contables debido principalmente a las traducciones. Este problema se hace más relevante ante la internacionalización de la contabilidad, un ejemplo de esto son aquellas empresas que deben reconciliar sus estados financieros a otras normas diferentes a las locales. Igualmente la autora no deja a un lado que numerosa literatura examina la relación existente entre lenguaje-cultura-pensamiento, pero esta investigación se basa fundamentalmente en tres conceptos: (1) El caso *GoB*, que se refiere a *Grundsätze Ordnungsmäßiger Buchführung*, que se traduce como Principios de Ordenación Contable, el cual es analizado para un caso inglés- alemán. (2) El caso de TVF que se interpreta de la expresión inglesa *True, Fair y Value*, que se traduce como imagen fiel, el cual es analizado en el contexto de la Unión Europea y (3) *Prudence y Vorsicht* que son conceptos arraigados profundamente en los profesionales contables y que tendrían eventualmente diferentes interpretaciones en ambos países (Reino Unido y Alemania). También el artículo se extiende en despejar dudas acerca de los efectos y relaciones existentes entre lenguaje y cultura alrededor de la contabilidad, como por ejemplo; influencia del lenguaje sobre las percepciones y pensamientos.

Finalmente Holthausen (2003) en su artículo (del tipo “discusión”) efectúa un análisis crítico de la investigación desarrollada por Ball, Robin y Wu quienes estudian la relación entre las normas de contabilidad y la estructura de otras instituciones en los atributos del sistema de información financiero.

Ellos encuentran evidencia consistente con la hipótesis que más allá de las normas de contabilidad, la estructura de otras instituciones, como los incentivos de auditores, las barreras de entrada y la estructura de propiedad afectan el resultado fuera del sistema información financiero. Sin embargo, la interpretación de la evidencia con respecto a la noción de calidad del sistema y la calidad de normas de contabilidad que los autores introducen es problemática. Las preguntas que se tratan de resolver en la investigación y en este artículo son: ¿están considerando las normas otros complementos de los rasgos institucionales?, ¿Hay mecanismos alternativos para lograr un nivel particular de calidad en el sistema de revelar?, es decir, ¿hay una variedad de estructuras que pueden producir los resultados equivalentes?, entre otras.

II OBJETIVOS, HIPÓTESIS Y METODOLOGÍA

El objetivo de este informe, ha sido formarse un juicio sobre el interés investigativo en contabilidad internacional mediante una recopilación bibliográfica de todos los artículos relacionados en las principales publicaciones de carácter científico que enmarca a la información contable mundial. Para cada artículo se ha analizado de forma cuidadosa bajo los criterios del trabajo de García Benau *et al* (1995;p345) que a continuación se detallan y centrándonos en el sub-área de sistemas contables y armonización. Los ítems puntuales que buscamos en cada artículo revisado han sido:

1. Teoría de sistemas contables
 - a. Concepto y evolución
 - b. Clasificación
2. Contabilidad comparada
 - a. Entre países de la comunidad europea
 - b. Entre otros países
 - c. Entre organismo y países
3. Armonización contable
 - a. Conceptos y fundamentos
 - b. Organismos
 - c. Armonización comunitaria
 - d. IASC
 - e. Otros organismos
4. Armonización de la auditoría
 - a. Armonización de las prácticas
 - b. Organismos
 - c. Normas de auditoría
 - d. Normas de ética
 - e. Acceso a la profesión

Considerando los trabajos anteriores en la materia, sumado al nuevo panorama internacional a raíz de la adopción (parcialmente) comunitaria de las normas IAS en Europa, es que proponemos la siguiente hipótesis básica de trabajo:

H1: La investigación en contabilidad internacional tendrá mayor nivel de publicación en temas relacionados con la “armonización” contable, por sobre los demás.

Desde la misma lógica de la nueva corriente armonizadora europea y como consecuencias del establecimiento de la hipótesis de esta investigación, establecemos una nueva hipótesis como parte de la primera:

H2: Existiría una mayor publicación de artículos que traten temas de contabilidad internacional en países Europeos, principalmente comunitarios.

La metodología de trabajo es muy sencilla, y se basa en la revisión de todas las publicaciones catalogadas como científicas³ para el área de contabilidad y posterior selección y lectura de los artículos que hemos identificado como contabilidad internacional (por su título, palabras claves, clasificación JEL (*Journal of Economic Literature*) y resumen. El alcance de revisión ha sido las revistas comprendidas en los años 2003, 2004 y hasta febrero de 2005. La relación de artículos considerados en esta investigación y planilla de trabajo se encuentran disponibles en Anexo I.

Las revistas utilizadas en la investigación fueron: *Abacus*; *Accounting and Business Research*; *Accounting and Finance*; *Accounting, Auditing and Accountability*; *Accounting Horizons*; *Accounting Organizations and Society*; *Accounting Review*; *Advances in Accounting*; *Advances in International Accounting*; *British Accounting Review*; *European Accounting Review*; *Journal of Accounting and Economics*; *Journal of Accounting*; *Auditing and Finance*; *Journal of Accounting Literature*; *Journal of Accounting Research*; *Journal of Business Finance and Accounting*; *Research in Accounting Regulation*; *The International Journal of Accounting* y *Revista Española de Financiación y Contabilidad*⁴.

³ Utilizamos la clasificación efectuada por Timo Slami del Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de Vaasa, Finlandia, quien el 2004 confeccionó una relación de las principales revistas científicas alrededor del mundo. Más información en [http://www.uvasa.fi/cgi-bin/cgiwrap/\(ts/jotjour.cgi?input_show=jotjour](http://www.uvasa.fi/cgi-bin/cgiwrap/(ts/jotjour.cgi?input_show=jotjour) [01.12.2004]

⁴ La Revista Española de Financiación y Contabilidad que edita AECA, no está en la relación del Dr. Slami, pero las hemos considerado al ser quizás la única revista en idioma español/castellano que considere artículos doctrinales en su tiraje.

III RESULTADOS

Como se explica anteriormente, la revisión de las revistas señaladas son la base de nuestra investigación descriptiva, de las cuales pudimos identificar 25 artículos que calificarán en el área temática de contabilidad internacional. Una primera observación es destacar aquellas revistas que poseían un mayor número de artículos del tema en estudio por sobre las otras. Es así como *European Accounting Review* y *The International Journal of Accounting* contienen cinco artículos cada uno, seguido por *Abacus* con cuatro, lo que implica que entre estas tres revistas totalizan un 56 por ciento del total de artículos seleccionados. Las demás revistas contiene uno o dos artículos cada una, las cuales se pueden ver en la relación de artículos en Anexo I, pero existen ocho revistas⁵ que no poseen algún artículo referido a contabilidad internacional bajo los términos delimitados y explicados anteriormente.

Respecto a la incidencia de las publicaciones frente a los años investigados, del total de artículos, se puede identificar una mayor publicación en el año 2003 sobre el año 2004, de un 60 y 40 por ciento respectivamente. No se encontraron artículos en los dos meses del año 2005 revisados. Para analizar mejor esta información sería necesario contextualizar las situaciones de los países objeto de los artículos, para saber si las realidades locales no han interferido en las áreas objeto de estudio, como por ejemplo: formación de bloques económicos, escándalos internacionales, prácticas de gobierno corporativo, etc. Como este trabajo no se propuso este aspecto como objetivo señalado anteriormente, los autores optaron en no profundizar tal aspecto.

Naturalmente, el idioma predominante en las publicaciones es el inglés, descubriendo solo dos artículos en español/castellano y precisamente en la revista española (AECA: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas). El porcentaje de artículos en inglés alcanza un 98 ciento en este idioma. Es dato también pone de manifiesto, quizás un direccionamiento hacia la lengua inglesa para divulgación de los contenidos de contabilidad internacional, lo que comprueba la importancia del idioma como instrumento de divulgación científica a nivel mundial, ya que la mayoría de las revistas son oriundas de países de habla inglesa.

El aspecto de fondo que pretende considerar este trabajo, es descubrir qué están abordando los diversos artículos de contabilidad internacional. Siguiendo los criterios antes detallados es que se presenta la siguiente tabla con el resultado obtenido:

TABLA 1: Contenido de los artículos en contabilidad internacional

	Teoría de Sistemas	Contabilidad Comparada	Armonización Contable	Armonización en la auditoría		
IAS	-	-	8	-	8	32%
Entre países	-	5	-	-	5	20%
Concepto y Evolución	3	-	-	-	3	12%
Conceptos y Fundamentos	-	-	3	-	3	12%
Entre países de la UE	-	2	-	-	2	8%
Organismos Armonización	-	-	2	-	2	8%
Comunitaria	-	-	1	-	1	4%
Clasificación	1	-	-	-	1	4%
TOTAL	4	7	14	0	25	
	16%	28%	56%	0%		

Fuente: Elaboración propia, con base en los criterios de García Benau *et al* (1995;p345)

⁵ Estas revistas son: *Accounting and Finance*, *Accounting Review*, *Advances in Accounting*, *British Accounting Review*, *Journal of Accounting*, *Auditing and Finance*, *Journal of Accounting Literature*, *Journal of Business Finance and Accounting* y *Research in Accounting Regulation*.

Como se observa en la Tabla 1, existe una mayoritaria preferencia hacia la investigación de la armonización contable con un 56 por ciento de cobertura en los artículos analizados, los cuales a su vez se concentran en un 32 por ciento en la armonización bajo normas IAS. El otro aspecto preferente de estudio ha sido la contabilidad comparada (28 por ciento) el cual se concentra entre países, sin existir trabajos que apunten como objetivo principal el comparar un país versus alguna norma en particular. El ítem -armonización comunitaria- junto con -entre países de la UE- presentan un bajo nivel de consideración de parte de los autores estudiados mediante sus publicaciones, lo cual nos llama profundamente la atención a raíz de cómo se están dando las condiciones contables en la comunidad Europea, aunque esto no significa que los países europeos sean los de menor estudios en otros ítems. Este dato concreto es bastante destacable debido a la importancia de los mercados bursátiles de los países miembros de la Unión Europea, así como el aumento de la publicación de las directrices comunitarias que buscan establecer un conjunto más armónico de prácticas adoptadas por los países miembros.

También ha de ser significativo el hecho de no haber ningún trabajo que trate sobre armonización de la auditoría. Las metodologías utilizadas en estos artículos son prioritariamente trabajos empíricos o con algún tipo de contrastación matemática (68 por ciento), mientras que el resto de trabajos se desarrollan de forma descriptiva. Esta es otra característica muy clara que señala una preferencia por trabajos cuyos contenidos puedan ser evaluados en términos de resultados matemático y/o estadístico, incluso por la utilización de bases de datos, como Compustat, Econlit, etc.

Los 35 países involucrados presentan una alta concentración en Europa como se observa en la Tabla 2; los países que se repiten mayor número de veces como parte de los artículos son Alemania (considerado en diez artículos), Francia (considerado en 7) e Italia (considerado en 6), mientras que los países europeos menos considerados, todos solo en un artículo, son: Hungría, Islas Caimán⁶, República Checa y Rusia. El marcado interés por Europa también se observa al clasificar los países que sí pertenecen a la Comunidad, que en total suman 16 (de 21 países), es decir hay una cobertura de un 46 por ciento en uno o más artículos. Otra cuestión que hemos observado es la participación de los países denominados del modelo Anglosajón o Estadounidense-Británico (véase Nobes, Mueller, Frank y Nair, Jarne entre otros) que alcanza a países como el propio Estados Unidos y Reino Unido, a los cuales se le suman Canadá, Irlanda, Australia, Nueva Zelanda, Japón, Hong Kong. De esta forma, este conglomerado igualmente tiene una importancia relativamente alta con un 26 por ciento del total de países involucrados en investigaciones en contabilidad internacional.

TABLA 2: Distribución de países sujetos de investigación en contabilidad internacional

África	1	3%
Asia	6	17%
América del Norte	3	9%
América del Sur	1	3%
Europa	21	60%
Oceanía	3	9%
TOTAL	35	100%
Unión Europea	16	46%

Fuente: Elaboración propia

⁶ Se considero como Europa por la dependencia geo-política del Reino Unido, por sobre su ubicación geográfica que es América.

También es interesante lo ocurrido con África y América del Sur donde solo se han utilizado como parte de las investigaciones a Sud-África y Argentina respectivamente, lo que a vista de las proporciones de los continentes presentada en Tabla 2, el interés por estos continentes aparece como muy bajo. Respecto a la hipótesis planteada y con base al trabajo empírico desarrollado a lo largo de este artículo, es que para H_0 se acepta favorablemente, pues efectivamente armonización es el área mayoritaria tratada en las publicaciones revisadas. Para H_1 , igualmente se acepta de forma favorable, al ser los países comunitarios los de mayor utilización como fuente de datos (estados financieros de empresas de esos países, normas o características de los sistemas contables) los que prioritariamente se han utilizado en las publicaciones analizadas.

IV COMENTARIOS FINALES

La génesis del trabajo se sitúa en la frecuente difusión pública mediante congresos, cursos sobre las NIC y el marcado interés de revistas profesionales y diarios de negocios en tratar temas relativos a la contabilidad internacional, los cuales entendemos están a su vez motivados por la nueva corriente armonizadora que proviene desde Europa. Nuestro interés particular ha sido el indagar el estado actual de la investigación en esta materia, en el entendido que esta abordaría temas más particulares y hasta más trascendentes al estar publicadas en las principales publicaciones en la materia. Es así como recogimos de los últimos 26 meses los artículos acerca del tema en las publicaciones provenientes de Europa, Estados Unidos y Australia principalmente, de tal forma de poder establecer un juicio fundado acerca de cuales son los intereses investigativos en la materia de parte de los autores involucrados.

El trabajo realizado sin duda no es del todo novedoso, pues ya existían artículos que habían abordado esta misma línea, pero el aporte estaría dado por la utilización de revistas muy actuales y las interpretaciones de los resultados de sus análisis.

En lo personal, nos invita a la reflexión sobre diversos aspectos. El primero se refiere al nulo número de publicaciones de autores latinoamericanos y casi nulo (salvo por un artículo que consideró a Argentina) interés por otros autores en investigar la situación latinoamericana. La necesidad de la realización de estudios en el ámbito internacional sobre teoría de sistemas y armonización también se ha puesto evidente, principalmente en relación a esta última por no haber sido encontrado ningún trabajo sobre este asunto. También hay una reducida cantidad de estudios sobre clasificación contable, armonización comunitaria según organismos y entre los países de Unión Europea. Y por último, la preferencia por los artículos de naturaleza empírica que no los descriptivos establecen un importante punto de discusión entre los investigadores, respecto a los países que no poseen historia en este tipo de investigación.

Quizás tales atributos puedan ser entendidos como barreras para que se pueda profundizar el tema de contabilidad internacional, junto a otras barreras tradicionalmente conocidas: cultural, idiomática, regulación de la profesión, desarrollo de los mercados de capital y estructura de las normas legales de los países investigados, entre otros.

REFERENCIAS

AMAT y PERRAMON (2004) NIC: Las claves de las normas internacionales de contabilidad. (Ed) Gestión 2000, Primera edición. España.

BLACK y WHITE (2003) "An international comparison of income statement and balance sheet information: Germany, Japan and the US". European Accounting Review, vol.12-Nº1, pp29-46.

- EVANS (2004) "Language, translation and the problem of international accounting communication". *Accounting, auditing and accountability* vol.17-Nº2, pp210-248.
- FERNÁNDEZ (1998) *Contabilidad Internacional*. (Ed) LexisNexis, Primera edición. Chile.
- GARCÍA y MORA (2004) "Balance Sheet versus Earnings Conservatism in Europe". *European Accounting Review*, vol.13-Nº 2, pp261-292.
- GARCÍA, LAÍNEZ y MONTERREY (1995) "La investigación en contabilidad internacional: Una visión panorámica". *Revista española de financiación y contabilidad*, vol.XXIV-Nº83, p342.
- GEORGIU (2004) "Corporate Lobbying on Accounting Standards: Methods, Timing and Perceived Effectiveness". *Abacus* vol.40-Nº2, pp219-237.
- HOLTHAUSEN (2003) "Testing the relative power of accounting standards versus incentives and other institutional features to influence the outcome of financial reporting in an international setting". *Journal of accounting and economics* Nº36, pp271-283.
- JARNE (1997) *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables*. (Ed) AECA Monografías, Primera edición, España.
- JARNE, LAÍNEZ Y CALLAO (2003) "Grado de convergencia de las prácticas contables de las empresas europeas. Una evidencia empírica". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXXII-Nº 116, enero-marzo, pp145-182.
- JONES y WOLNIZER (2003) "Harmonisation and the Conceptual Framework: An International Perspective". *Abacus* vol.39-Nº3, pp375-387.
- HALLER y KEPLER (2002) "Financial accounting developments in the European Union: past events and future prospects". *The European accounting review* vol.11-Nº1, p156.
- LAÍNEZ, CALLAO, GANDÍA, GARCÍA, JARNE y MAYORAL (2001) *Manual de la Contabilidad Internacional*. (Ed) Pirámide, Primera edición. España.
- MUELLER, GERON y MEEK (1999) *Contabilidad: Una perspectiva internacional*. (Ed) Mc Graw Hill, Traducción de la cuarta edición de versión en inglés. México.
- NAIR y FRANK (1980) "The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classifications". *The accounting review*, vol.LV-Nº3, p429.
- PRATHER y RUESCHHOFF (1996) "An analysis of international accounting research in U.S. academic accounting journals, 1980 through 1993". *Accounting Horizons*, vol.10-Nº1, p7.
- STANDISH (2003) "Evaluating national capacity for direct participation in international accounting harmonisation: France as a test case". *Abacus*, vol.39-Nº 2, pp186-210.
- YANG y NGUYEN (2003) "The Enterprise Accounting System of Vietnam and United States Generally Accepted Accounting Principles: A comparison". *Advances in International Accounting*, vol.16, pp175-204.

ANEXO I: REFERENCIAS DE ARTÍCULOS SOBRE LOS QUE SE BASÓ EL ESTUDIO.

	AUTOR(ES)	AÑO	TÍTULO ARTICULO	REVISTA	VOLU.	PGS.
1	Ross H. Taplin	2004	A unified approach to the measurement of international accounting harmony	Accounting and business research	34:1	57-73
2	Hervé Stolowy, Yuan Ding	2003	Regulatory flexibility and management opportunism in the choice of alternative accounting standards: an illustration based on large French groups	The international journal of accounting	38	195-213
3	Robert W. Holthausen	2003	Testing the relative power of accounting standards versus incentives and other institutional features to influence the outcome of financial reporting in an international setting	Journal of accounting and economics	36	271-283
4	Stewart Jones, Peter W. Wolnizer	2003	Harmonisation and the Conceptual Framework: An International Perspective	Abacus	39:3	375-387
5	Lisa Evans	2004	Language, translation and the problem of international accounting communication	Accounting, auditing and accountability	17:2	210-248
6	Thimoty S. Doupnik, Martin Richter	2003	Interpretation of uncertainty expressions: a cross-national study	Accounting organisations and society	28	15-35
7	Jenice Prather, Kinsey, Gary K. Meek	2004	The Effect of Revised IAS 14 on Segment Reporting by IAS Companies	European accounting review	13:2	213-234
8	Ole Kristian Hope	2003	Disclosure Practices, Enforcement of Accounting Standards, and Analysts' Forecast Accuracy: An International Study	Journal of accounting research	41:2	235-272
9	Cristian Leuz	2003	IAS Versus U.S GAAP: Information Asymmetry-Based Evidence from Germany's New Market	Journal of accounting research	41:3	445-472
10	Oyvind Bohren, Jorge Haug, Dag Michalsen	2004	Compliance with flexible accounting standards	The international journal of accounting	36	1--19
11	Leslie Idenburg, Joanne Pickering, Wayne W. Yu	2003	International income-shifting regulations: Empirical evidence from Australia and Canada	The international journal of accounting	38	285-303
12	George Georgiou	2004	Corporate Lobbying on Accounting Standards: Methods, Timing and Perceived Effectiveness	Abacus	40:2	219-237
13	Jarne Jarne, José Ignacio Laínez Gadea, José Antonio Callao Gastón, Susana	2003	Grado de convergencia de las prácticas contables de las empresas europeas. Una evidencia empírica	Revista Española de Financiación y Contabilidad	XXXII	145-182
14	Peter Standish	2003	Evaluating National Capacity for Direct Participation in International Accounting Harmonisation: France as a Test Case	Abacus	39	186-210

15	Juan Manuel García Lara, Araceli Mora	2004	Balance Sheet versus Earnings Conservatism in Europe	European accounting review	13	261-292
16	David C. Yang, Anh Thuc Nguyen	2003	The enterprise accounting system of Vietnam and United States generally accepted accounting principles: a comparison	Advances in International Accounting	16	175-204
17	Jim Psaros, Ken T. Trotman	2004	The impact of the type of accounting standards on prepares' judgements	Abacus	40	76-93
18	Judith A. Hora, Rasoul H. Tondkar, Ruth Ann McEwen	2003	Effect of foreign GAAP earnings and Form 20-F reconciliation's on revisions of analysts' forecasts	The international journal of accounting	38	71-93
19	Lisa Evans	2003	The true and fair view and the fair presentation override of IAS 1	Accounting and business research	33:4	311-325
20	Laureen A. Maines, Chair, Eli Bartov, Anne L. Beatty, Christine A. Botosan, Patricia M. Fairfield, D. Eric Hirst, Teresa E. Iannoconi, Russell Mallett, Mohan Venkatachalam, Linda Vincent	2004	Commentary on the IASB's Exposure Draft on Business Combinations	Accounting Horizons	18:1	55-64
21	Annalisa Prencipe	2004	Proprietary Costs and Determinants of Voluntary Segment Disclosure: Evidence from Italian Listed Companies	European accounting review	13:2	319-340
22	David Alexander, Hans R. Schwencke	2003	Accounting in Europe	European accounting review	12:3	549-566
23	Ervin L. Black, John J. White	2003	An international comparison of income statement and balance sheet information Germany, Japan and the US	European accounting review	12:1	29-46
24	Araceli Mora Enguádanos, Araceli Rodríguez Merayo	2004	La empresa de la Europa Continental en NYSE: la relevancia de la conciliación del 20-F	Revista Española de Financiación y Contabilidad	XXXIII:123	1103-1137
25	C. Bryan Cloyd	2003	Discussion of "international income-shifting regulations: empirical evidence from Australia and Canada"	The international journal of accounting	38	305-311