

## **DEVELOPMENTS IN THE INTERNATIONAL HARMONIZATION OF ACCOUNTING**

Christopher W. Nobes (Editor)

*Ed. Edward Elgar, Cheltenham, 2004, pp. 421.*

El libro editado por el profesor Christopher Nobes forma parte de una nueva serie de lecturas en contabilidad internacional publicada bajo el título común de “*The new library of international accounting*”. Dicha serie consta de cinco volúmenes y su coordinación ha corrido a cargo del propio profesor Nobes, que nos brinda a través de esta serie una visión panorámica de la investigación en contabilidad internacional durante la última década. El volumen que nos ocupa es el cuarto de la serie, y está dedicado a avances en materia de armonización contable internacional, un tema de gran actualidad y vivo debate entre la comunidad contable.

La armonización contable ha despertado gran interés durante los últimos años, y particularmente, ha tenido gran relevancia para los países miembros de la Unión Europea, donde, primero el proceso de integración impulsado por las Directivas Cuarta y Octava, y más recientemente, (1) el incipiente desarrollo de mercados de capitales europeos y (2) la inminente aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF/NIC), han despertado una creciente demanda e interés singular por la investigación relativa a la armonización de las regulaciones y prácticas contables, así como por su impacto en los mercados de capitales.

Dando respuesta a este interés, la comunidad contable internacional ha realizado un importante esfuerzo investigador durante la última década, que se ha visto reflejado en un avance del conocimiento tanto en cuanto a la propia medición de la armonización, como en lo relativo a la comprensión de las consecuencias y limitaciones de la misma.

El libro del profesor Nobes tiene por objetivo dar una visión amplia y rigurosa de este esfuerzo investigador en materia de armonización contable a través de una serie de artículos que permiten al lector descubrir los principales avances metodológicos y teóricos de la última década.

El editor da gran protagonismo a los logros armonizadores impulsados por la Unión Europea y por el IASB desde mitad de los años noventa hasta la fecha, retomando la materia donde la primera edición de esta obra terminaba. Esta elección del editor de centrarse en la Unión Europea es ciertamente oportuna. Por los motivos ya brevemente apuntados, parece claro que la Unión Europea ha proporcionado un escenario perfecto para medir tanto la armonía alcanzada durante las diversas fases integradoras, como el propio proceso de armonización con una perspectiva temporal.

Durante la lectura de los artículos científicos que conforman este volumen, es importante tener en mente la diferencia entre armonización como proceso, y armonía, como estado. Igualmente, es preciso distinguir entre armonización y estandarización. Distinciones ambas en las que inciden varios de los capítulos. Brevemente, la estandarización da lugar a la uniformidad de las normativas contables, mientras que la armonización es un proceso de reconciliación de puntos de vista y principios básicos,

que da lugar a una armonía en la que pueden subsistir regulaciones diferentes, siempre que no haya conflictos en sus lógicas intrínsecas.

La obra consiste en una recopilación de veinticuatro artículos fundamentales en materia de armonización contable internacional publicados en lengua inglesa en diversas revistas europeas y estadounidenses, todas ellas de reconocido prestigio internacional: *Accounting and Business Research*, *Accounting Horizons*, *European Accounting Review*, *International Journal of Accounting* y *Abacus*. Para facilitar la comprensión de la materia, el editor separa los artículos en dos grandes apartados: (1) medición de la armonización contable, y (2) análisis y comentarios sobre armonización contable internacional.

La primera parte, sobre medición de la armonización contable, consta de once artículos o capítulos, que en su mayoría analizan la armonización *de facto* entre países de la Unión Europea esto es, el grado de concierto o acercamiento de las prácticas contables en los diversos países europeos. En lo relativo a la armonización *de iure*, esto es, alineación de la normativa contable, el libro recoge el artículo de Rahman *et al.* (Capítulo 10), que propone una metodología para su medición.

Los capítulos dedicados a la medición de la armonización *de facto* desarrollan y expanden los índices básicos apuntados por van der Tas: índice H (armonización dentro un país), índice C (armonización dentro de un país, cuando hay diversas opciones contables), e índice I (armonización entre países). En algunos casos, los artículos aportan evidencia sobre las propiedades de estos índices (Aisbitt, Capítulo 8) o los comparan entre ellos (Morris y Parker, Capítulo 6), pero principalmente, presentan desarrollos metodológicos más allá de los índices de Van der Tas, tales como la *chi-square* (Herrmann y Thomas, Capítulo 1; Emenyonu y Gray, Capítulo 4), medidas de entropía (Krisement, Capítulo 5) o modelizaciones estadísticamente más complejas (Archer *et al.*, Capítulos 2 y 3) que les permiten obtener conclusiones sobre armonización originada no sólo por cambios y acercamientos de las normativas contables, sino también la surgida de forma espontánea (Cañibano y Mora, Capítulo 7) o por la influencia de las US GAAP (Parker y Morris, Capítulo 9).

La segunda parte del volumen está dedicado al análisis del proceso de armonización, centrándose primeramente en la situación antes de las Directivas Europeas; seguidamente, en los efectos de la Cuarta y la Octava Directivas; y finalmente, en la interacción entre el proceso armonizador en la Unión Europea y el programa del IASB, y más recientemente, en la influencia estadounidense en dicho proceso.

Este segundo grupo de artículos se compone de trece capítulos. Arranca la segunda parte del libro con un ejemplo concreto de análisis de un proceso armonizador: el de los países nórdicos durante el siglo XX (Aisbitt, Capítulo 12). Seguidamente, los capítulos 13 al 17 examinan el impacto de la Cuarta Directiva, desde distintos puntos de vista: analizando la armonización entre pares de países (Parker, Capítulo 13; Evans y Nobes, Capítulo 14), así como la interpretación, aceptación y traducción dada por los países al concepto de "*true and fair view*" (Van Hulle, Capítulo 15; Zeff *et al.*, Capítulo 16; Aisbitt y Nobes, Capítulo 17). Los Capítulos 20 (Garrod y Sieringhaus) y 21 (Stolowy *et al.*) se centran en casos de armonización más concretos: la contabilización de determinados activos.

Siguiendo la línea cronológica indicada, los capítulos finales analizan los efectos de la Octava Directiva (Evans y Nobes, Capítulo 22), y como cierre, los Capítulos 23 (Dye y Sunders) y 24 (Zeff) presentan la postura de Estados Unidos frente al IASB y la posible presión ejercida por los grupos de poder estadounidense en el proceso de evolución de las NIIF/NIC.

Si bien la Unión Europea es protagonista en esta segunda parte, también se ofrece, en los Capítulos 18 (Dunk y Kilgore) y 19 (Collett *et al.*), sendos análisis de la armonización impulsada por la introducción de las NIIF/NIC en Australia.

La recopilación del profesor Nobes resulta de gran interés para adquirir (o actualizar) un conocimiento detallado y riguroso de los avances y del estado del arte de la literatura en armonización contable internacional.

La selección de artículos es representativa de las metodologías empleadas en esta área de investigación, y de gran actualidad y claridad en lo relativo al análisis, definiciones y conclusiones sobre armonización contable. Si bien requiere unos ciertos conocimientos por parte del lector de la literatura previa, o al menos de la edición primera de esta serie, los artículos seleccionados identifican más que sobradamente los trabajos previos de requerida lectura, y en muchas ocasiones, los comentan en detalle.

Se trata de una obra completa que aglutina a través de veinticuatro artículos los avances en materia de armonización contable internacional durante la última década, permitiendo una visión diáfana del esfuerzo investigador desarrollado, y posibilitando, por ello, encontrar puntos de partida para continuar la investigación en esta área.

Beatriz García Osma

Universidad Autónoma de Madrid