



TESIS DOCTORAL

**ARMONIZACIÓN CONTABLE DE LOS PAÍSES DEL ESTE  
CON LA UNIÓN EUROPEA. EL CASO DE RUMANÍA**

**LILIANA UNCROP CURCA**

**BILBAO, 2015**



TESIS DOCTORAL

**ARMONIZACIÓN CONTABLE DE LOS PAÍSES DEL ESTE  
CON LA UNIÓN EUROPEA. EL CASO DE RUMANÍA**

PRESENTADA POR:  
LILIANA UNCROP CURCA

PARA LA OBTENCIÓN DEL GRADO DE DOCTOR  
EN CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

DIRIGIDA POR:  
DR. D. JOSÉ IGNACIO MARTÍNEZ CHURIAQUE

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA I/FINANTZA EKONOMIA I SAILA  
UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO/ EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA

BILBAO, 2015



Con todo mi cariño y amor para las personas que hicieron todo lo posible para que yo pudiera lograr mis sueños, por motivarme y darme la mano cuando sentía que el camino se terminaba, a vosotros por siempre mi corazón y mi agradecimiento:

Lorena, Ileana, José Ignacio y Valentín.

Pentru tatal meu,

Mircea



## AGRADECIMIENTOS

Son muchos los que con su ayuda y colaboración desinteresada han hecho posible el esfuerzo, la dedicación y el ánimo necesario para convertir en realidad lo que comenzó como una idea. Por todo ello quiero dejar constancia expresa de mi enorme agradecimiento a todas esas personas.

Mi mas sincero agradecimiento a mi director de tesis, el Profesor Dr. D. José Ignacio Martínez Churiaque, por su apoyo científico y moral así como por sus inestimables y acertados consejos recibidos no solo en relación a la elección del tema sino también en su planteamiento, desarrollo y corrección del presente trabajo. Además quisiera agradecerle su cercanía, apoyo incondicional, su actitud personal y transmisión de valores enriquecedores.

Quiero agradecer el interés y apoyo recibido por parte de los profesores del Departamento de Economía Financiera I de la UPV/EHU.

Igualmente quiero agradecer a la Universidad del País Vasco / Euskal Herriko Unibertsitatea los recursos que ha puesto a nuestra disposición para poder llevar a cabo el presente proyecto.

Especial agradecimiento merecen mi hija, mi madre y mi marido ya que este trabajo ha sido posible gracias al sacrificio, comprensión y cariño recibido de ellos durante todo este tiempo.

Por ultimo, mi más sincera gratitud a todos aquellos que han colaborado de alguna manera en este proyecto.





## INDICE

Índice de gráficos.....	vii
Índice de cuadros.....	ix
Índice de abreviaturas.....	xiv
Prólogo.....	xvi

### 1ª. PARTE: INTRODUCCIÓN

#### CAPÍTULO I. PASADO Y PRESENTE DE LA CONTABILIDAD RUMANA

##### I.1 Identificación de los fundamentos de las diferentes etapas de la contabilidad en Rumanía

I.1.1. La etapa del nacimiento del pensamiento contable rumano (1837-1900).....	1
I.1.2. La etapa de la maduración del pensamiento contable rumano (1900- 1947).....	3
I.1.3. La etapa del “realismo socialista” en contabilidad (1947-1990).....	5
I.1.4. La etapa actual iniciada a partir del año 1990.....	6

##### I.2 Diferenciar las pautas y los elementos de los paradigmas contables que han dado paso al establecimiento y a la reforma de nuevas teorías contables

I.2.1. Referencias con respecto a la evolución de la contabilidad en el ámbito internacional.....	12
<i>I.2.1.1. Las coordenadas de la evolución de la contabilidad en Europa Occidental.....</i>	17
<i>I.2.1.2. La doctrina económica socialista y su transposición a la contabilidad de los países de la Europa Central y del Este: Rumanía, como parte de un todo.....</i>	25
I.2.2. Las características de la contabilidad rumana en el periodo 1949-1989.....	41
<i>I.2.2.1. Vías de manifestación de la literatura contable: el medio</i>	

## Índice

<i>editorial y el mundo universitario</i> .....	42
<i>1.2.2.2. Una nueva forma de normalización de la contabilidad: la aplicación del modelo soviético</i> .....	46
<i>1.2.2.3. ¿La evaluación en la contabilidad: un «ejercicio impuesto»?.....</i>	52
<i>1.2.2.4. Las particularidades técnicas del sistema contable de inspiración soviética practicado en Rumanía</i> .....	59
<i>1.2.2.5. Las alternativas teóricas de ruptura del estereotipo: aspectos positivos del modelo soviético de contabilidad en Rumanía</i> .....	68

## **2ª PARTE: EL MODELO ECONOMICO**

### **CAPITULO II. LA INTEGRACIÓN Y LA GLOBALIZACIÓN, UN NUEVO RETO EN LA TEORÍA Y MODELO ECONÓMICO**

II.1. La interferencia entre la integración y la globalización económica.	70
II.1.1. La integración económica europea – evolución y realidades.....	75
II.1.2. Tendencias integracionistas en la economía mundial.....	90
II.2. La globalización económica.....	95
II.2.1. El concepto de globalización económica.....	95
II.2.2. Los efectos de la globalización sobre la economía rumana.....	99
II.2.3. Medidas de preparación económica para la globalización.....	102
II.3. Los objetivos de la integración europea.....	106
II.4. La estructura de los cambios legislativos e institucionales en el marco de la Unión Europea.....	119
II.4.1. El principio de la subsidiaridad, medio del perfeccionamiento institucional.....	119
II.4.1.1. <i>Los fundamentos de las normas jurídicas de         organización y funcionamiento de la Unión Europea</i> .....	123
II.4.1.2. <i>Los organismos funcionales de la Unión Europea</i> .....	127

II.4.2. La política financiera y monetaria.....	136
II.4.3. Opiniones con respecto a la reforma institucional para una Europa federal versus una Europa de los estados.....	142
<i>II.4.3.1. Los principales índices institucionales para una Europa completa.....</i>	<i>142</i>
<i>II.4.3.2. La estructura institucional en el contexto de la ampliación de la Unión Europea.....</i>	<i>147</i>
<i>II.4.3.3. El procedimiento constituyente y la diferenciación en la integración.....</i>	<i>158</i>

### **CAPÍTULO III. REQUERIMIENTOS ECONÓMICOS Y SOCIOPOLÍTICOS DE INTEGRACIÓN DE LOS PAÍSES DE LA EUROPA CENTRAL Y ORIENTAL (PECO) EN LA UNIÓN EUROPEA**

III.1. Las reformas estructurales, requisito para la integración de los países del Este en la Unión Europea.....	160
III.1.1. Factores cuantitativos y cualitativos que contribuyeron al crecimiento de las economías de los países del Centro y del Este europeos.....	171
<i>III.1.1.1. Factores que estimularon las transformaciones Económicas sociales.....</i>	<i>171</i>
<i>III.1.1.2. Factores que influyeron en el desarrollo económico de los países del Centro y del Este de Europa.....</i>	<i>178</i>
III.1.2. El impacto económico y social de la ampliación de la Unión Europea con los países del Este de Europa.....	199
III.2. Integración del comercio exterior rumano según la especialización geográfica europea.....	218
III.3. Las estrategias de armonización de los sectores económicos.....	230
III.3.1. La reestructuración y modernización de la agricultura.....	230
III.3.2. Las políticas de ajuste de la industria rumana.....	245

### **3ª PARTE: EL MODELO CONTABLE**

#### **CAPÍTULO IV. ARMONIZACIÓN, CONVERGENCIA, CONFORMIDAD Y DESARROLLO DE LA CONTABILIDAD**

IV.1. La armonización por normalización y la reglamentación contable. Definiciones y delimitaciones.....	258
IV.1.1. La armonización y normalización contables.....	258
IV.1.2. Elementos relativos a la normalización de la contabilidad. Definiciones y delimitaciones.....	262
IV.2. Factores que influyen en la armonización o convergencia en el proceso de normalización y reglamentación contables.....	264
IV.3. La armonización o convergencia y la conformidad contable a escala nacional, europea e internacional.....	269
IV.4. La normalización y reglamentación en contabilidad.....	274
IV.4.1. La contabilidad, de normas a principios.....	274
IV.4.2. La normalización <i>de facto</i> y la normalización <i>de jure</i> .....	275
IV.4.3. El valor de las normas (estándares) de contabilidad.....	276
IV.4.4. La normalización; ¿Obstáculo o estímulo para los cambios en contabilidad?.....	277
IV.4.5. La opción entre reglamentación y no reglamentación en contabilidad.....	278
IV.5. Normalización y reglamentación en la contabilidad rumana.....	279
IV.5.1. Dinámica y límites en la reglamentación contable.....	279
IV.5.2. Reglamentaciones contables. Pasado, presente y perspectivas.....	283
IV.5.3. La evolución de los procesos de normalización y armonización en Rumanía.....	285
IV.6. El marco jurídico e institucional de la reglamentación y de la normalización de la contabilidad.....	288
IV.6.1. La reglamentación contable en Rumanía.....	288

IV.6.2. El marco general de la reglamentación contable: la Ley de Contabilidad.....	290
IV.6.3. La red de estándares (normas) contables.....	291
IV.6.4. El papel del Plan General de Cuentas en el proceso de reglamentación y de normalización contables.....	293
IV.6.5. La institución de la reglamentación y de la normalización de la contabilidad.....	295

## **CAPÍTULO V. EL MARCO CONCEPTUAL DEL IASB Y LAS DIRECTIVAS EUROPEAS: REFERENCIAL, BASE DE ARMONIZACIÓN Y CONFORMIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

V.1. La necesidad de un marco conceptual. Previsiones y límites.....	297
V.2. Los límites del Marco Conceptual del IASB en el proceso de armonización contable.....	300
V.3. El área de aplicabilidad del Marco Conceptual del IASB.....	303
V.4. Los usuarios de los estados financieros.....	305
V.5. Los objetivos de los estados financieros.....	307
V.5.1. La posición financiera de la empresa.....	307
V.5.2. El rendimiento financiero.....	312
V.5.3. Las modificaciones de la posición financiera de una entidad...	314
V.6. Las características cualitativas de los estados financieros.....	316
V.7. La imagen real y correcta: la imagen fiel.....	319

## **CAPÍTULO VI. LA CONFORMIDAD CON LAS DIRECTIVAS EUROPEAS Y LA CONVERGENCIA CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (IFRS)**

VI.1. La influencia internacional y europea en la contabilidad de Rumanía.....	323
VI.2. El enfoque conceptual de la reforma del	

## Índice

sistema contable en Rumanía.....	324
VI.3. El escalonamiento de la reforma del sistema contable en Rumanía. Las reglamentaciones contables elaboradas.....	325
VI.4. Las nuevas reglamentaciones contables, acordes a las Directivas europeas. Formación y desarrollo de la contabilidad en Rumanía.....	339
VI.4.1. Modificaciones efectuadas bajo la nueva reglamentación contable, de conformidad con las Directivas europeas.....	339
VI.4.2. Reglamentaciones relativas a los estados de situación financiera en Rumanía y doctrina contable.....	356
VI.5. La implementación de las IFRS en Rumanía.....	358
VI. 5.1. La estrategia de la implementación de las IFRS en Rumanía..	358
VI. 5.2. La garantía en la implementación de las IFRS en Rumanía.....	361
VI.5.3. La implementación de las IFRS en Rumanía. El resultado de la consulta con factores interesados.....	363
VI.6. Las normas IFRS/IAS y los estándares de contabilidad para la pequeña y mediana empresa.....	367
VI.7. El impacto de la aplicación de los estándares IFRS en la dicotomía entre contabilidad y fiscalidad.....	371
VI.8. La institución de la reglamentación contable en Rumanía.....	376
CONCLUSIONES GENERALES.....	378
FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN.....	387
BIBLIOGRAFÍA.....	389
ANEXOS.....	401

## **ÍNDICE DE GRÁFICOS**

Grafico 3.1: Exportaciones e inversiones de la Unión Europea a Rumanía (en millones de ECU/euro).....	218
Grafico 3.2: Orientación del comercio de componentes en Rumanía (1998, porcentajes).....	221
Grafico 3.3: Peso de la cifra de negocios en el marco del subsistema de la alta tecnología con respecto al total de la industria manufacturera.....	251
Grafico 3.4: Peso de la cifra de negocios en el marco del subsistema de las industrias energo-intensivas con respecto al total de la industria de elaboración.....	252
Grafico 3.5: Peso de la cifra de negocios del subsistema que utiliza intensivamente fuerza de trabajo de escasa cualificación con respecto al total de la industria manufacturera.....	253
Grafico 3.6: Importancia de la cifra de negocios del subsistema productor de alimentos y bebidas con respecto al total de la industria de elaboración.....	253

## ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 1.1:	Comparación entre el modelo de la economía de mercado y el de la economía planificada.....	26
Cuadro 1.2:	Profundización económica en los conceptos contables existentes en el sistema contable de tipos soviético.....	27
Cuadro 1.3:	Paralelismo de las situaciones financieras entre las empresas capitalistas y socialistas.....	30
Cuadro 1.4:	Estructura de conjunto del balance de una empresa socialista.....	32
Cuadro 1.5:	Modalidades de evaluación de los medios fijos.....	54
Cuadro 1.6:	Modalidades de evaluación de los materiales.....	56
Cuadro 1.7:	Constitución de los precios y costes: el caso de los productos finales.....	57
Cuadro 1.8:	Constitución de los precios en la economía nacional: el caso de las mercancías.....	58
Cuadro 2.1:	El Tratado de Maastricht con respecto a la Unión Europea.....	109
Cuadro 2.2:	La estructura económica del Tratado de Roma.....	112
Cuadro 2.3:	Añadir el Acto Único al Tratado de Roma.....	114
Cuadro 2.4:	La estructura económica del Tratado de Maastricht.....	116
Cuadro 2.5:	La estructura económica del Tratado de Ámsterdam.....	118
Cuadro 2.6:	La asignación de las plazas en el Parlamento Europeo para los Estados miembros de la Unión Europea.....	128
Cuadro 2.7:	Los votos para los Estados miembros en el marco del Consejo Europeo.....	131
Cuadro 2.8:	Distribución de los miembros de la Comisión de Asuntos Institucionales.....	134
Cuadro 2.9:	La legitimidad democrática y el procedimiento de voto.....	149
Cuadro 2.10:	El esquema de Gobierno de la Unión Europea.....	157
Cuadro 3.1:	Los acuerdos europeos o de librecambio entre la Unión Europea y los países de la Europa del Este.....	164



Cuadro 3.2:	Principales reformas realizadas en el año 1990 en los países del Centro y del Este de Europa.....	165
Cuadro 3.3:	Principales reformas realizadas entre los años 1991-1993 en los países del Centro y Este de Europa.....	165
Cuadro 3.4:	Principales reformas realizadas entre los años 1994-1996 en los países del Centro y Este de Europa.....	167
Cuadro 3.5:	Principales reformas realizadas entre los años 1997-1998 en los países del Centro y del Este de Europa.....	169
Cuadro 3.6:	Principales reformas realizadas en el año 1999 en los países del Centro y del Este de Europa.....	171
Cuadro 3.7:	Balanza de las exportaciones entre 10 PECO y 15 de la UE (en %)......	176
Cuadro 3.8:	Balanza de las importaciones entre 10 PECO y 15 UE (en %).	176
Cuadro 3.9:	Exportaciones de 15 UE a 10 PECO en relación con el total de las exportaciones extracomunitarias (en %)......	176
Cuadro 3.10:	Importaciones de 15 UE en 10 PECO en relación con el total de las importaciones de terceros países (en %)......	177
Cuadro 3.11:	Indicadores cualitativos de la transición en Rumanía en comparación con los países del Centro y del Este de Europa, 1990-1998.....	180
Cuadro 3.12:	Situación de las inversiones extranjeras directas en los países del Centro y del Sudeste de Europa en el periodo 1992-2002.....	184
Cuadro 3.13:	Situación de las inversiones extranjeras directas por habitante en los países del Centro y Sudeste de Europa en el periodo 1992-2002.....	185
Cuadro 3.14:	Costes totales de las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente.....	186
Cuadro 3.15:	Total de inversiones necesarias en el sector de los transportes.....	186

## Índice

Cuadro 3.16:	Evolución del PIB/habitante (PPC) en algunos estados candidatos del Centro y del Este de Europa durante el periodo 1990-1996 (en dólares USA).....	191
Cuadro 3.17:	La evolución del PIB/habitante (PPC) en algunos estados candidatos del Centro y del Este de Europa en el periodo 1997-2004 (en dólares USA).....	192
Cuadro 3.18:	Evolución del índice de precios de consumo en los estados del Centro y Este de Europa en el periodo 1990-1996 (en %).....	193
Cuadro 3.19:	Evolución del índice de precios de consumo en los estados del Centro y del Este de Europa en el periodo 1997-2004 (en %).....	194
Cuadro 3.20:	Evolución del paro en los estados del Centro y del Este de Europa en el periodo 1990-1996 (en %).....	195
Cuadro 3.21:	Evolución del paro en los estados del Centro y del Este de Europa en el periodo 1997-2004 (en %).....	195
Cuadro 3.22:	Evolución del déficit presupuestario en los estados del Centro y del Este de Europa en el periodo 1990-1996 (en %).....	196
Cuadro 3.23:	La evolución del déficit presupuestario en los estados del Centro y del Este de Europa en el periodo 1997-2002 (en %).....	197
Cuadro 3.24:	Los principales indicadores económicos de la Unión Europea y de los países del Centro y del Este europeos, en el año 1998.....	201
Cuadro 3.25:	Modificaciones de la media anual de ocupación de la mano de obra en el sector agrícola de los PECO.....	206
Cuadro 3.26:	El papel de la agricultura en los países candidatos.....	207
Cuadro 3.27:	La importancia de la agricultura en los países del sur de la Unión Europea (en %).....	208

Cuadro 3.28:	Media anual de empleados del sector agrícola en la Unión Europea (en %)	209
Cuadro 3.29:	Pérdida de los mercados internos ( <i>Cp</i> ) y orientación hacia la exportación ( <i>Iexpi</i> ) de los productores nacionales del sector de la industria de elaboración en Rumanía, en el año seleccionado (en %)	225
Cuadro 3.30:	Índices de especialización de las exportaciones de la industria rumana en comparación con las exportaciones industriales de la Unión Europea durante el periodo 1994-1999	227
Cuadro 3.31:	Ventaja comparativa de los productos agroalimentarios rumanos respecto a los de la Unión Europea	230
Cuadro 3.32:	Evolución de la estructura de las granjas privadas rumanas en el periodo 1993-2000	231
Cuadro 3.33:	Evolución de la dimensión media de las granjas privadas en Rumanía en el periodo 1993-2000	232
Cuadro 3.34:	Estructura de las explotaciones agrícolas en la Unión Europea (1997 y 2000)	233
Cuadro 3.35:	Estructura de la población agrícola de Rumanía en el año 2001	241
Cuadro 3.36:	Estructura de la población agrícola de la Unión Europea en el año 2001	242
Cuadro 3.37:	Productividad física, rendimiento agrícola medio por hectárea y densidad de la población ocupada, por cada 100 hectáreas de superficie agrícola, en Rumanía (1998) y en la Unión Europea (1997)	244
Cuadro 3.38:	Estructura comparativa de los principales subsistemas de la economía entre algunos países de la Unión Europea y Rumanía	250
Cuadro 6.1:	Criterios cuantitativos integrados en el programa	

*Índice*

	de implementación.....	336
Cuadro 6.2:	Ejemplo con respecto a las diferencias entre los tratamientos contables basados en las IFRS y los fiscales.....	375

## ÍNDICE DE ABREVIATURAS

AEI	Associated Electrical Industries
AELC	Asociación Europea de Libre Comercio
ANSA	Asociación de Naciones del Sudeste Asiático
ARC	Comité para la reglamentación contable
ASC	Comité de los Estándares Contables (Accounting Standards Committee).
ASSC	Comité Director de los Estándares de Contabilidad ( <i>Accounting Standards Steering Committee</i> )
ARFE	Asociación de Regiones Fronteriza Europeas
BCE	Banco Central Europeo
BEI	Banco Europeo de Inversiones
BERD	Banco Europeo para la Reconstrucción y el Desarrollo
CAER	Consejo para la Ayuda Económica Recíproca
CAME	Consejo de Ayuda Mutua Económica
CCRF	Consejo de Contabilidad y de Información Financiera
CDR	Comité de las Regiones
CECA	Comunidad Europea del Carbón y del Acero
CECCAR	Cuerpo de Expertos Contables y de Contables Autorizados
CEE	Comunidad Económica Europea
CEFTA	Acuerdo Centroeuropeo de Libre Cambio
CESE	Comité Económico y Social Europeo
CMN	Comunidad del Mar Negro
CNCC	Compañía Nacional de Comisarios de Cuentas
CNUCYD	Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo
CNVM	Comisión Nacional de los Valores Mobiliarios
COB	Comisión de Operaciones de Bolsa
CPDC	Comité Permanente de la Doctrina Contable
CSB	Comité de Supervisión Bancaria

## Índice

CSI	Confederación Sindical Internacional
CVS	Comisión de Vigilancia de los Seguros
EEE	Espacio Económico Europeo
EFRAG	Grupo europea para la información contable
ERASMUS	Movilidad académica de estudiantes y profesores universitarios
Euratom	Comunidad Europea de la Energía Atómica
EUROPOL	Oficina Europea de Policía
FEOGA	Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola
FMI	Fondo Monetario Internacional
GATT	Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio
GEC	General Electric Company
IAS	International Accounting Standard (Normas Internacionales de Contabilidad)
IAT	Industria de la alta tecnología
IAS	Empresas agrícolas del Estado
IASB	Consejo de los Estándares Internacionales de Contabilidad
IASC	Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad
ICAS	Institute of Chartered Accountants of Scotland
IFRS	Estándares Internacionales de Información Financiera
IMM	Pequeñas y Medianas Empresas
ISD	Inversiones Extranjeras Directas
ISPA	Instrumento Estructural de Preadhesión
IVA	Impuesto sobre el valor añadido
ISD	Inversiones extranjeras directas
Lingua	Perfeccionamiento de idiomas extranjeros
MEBO	Management and Employee Buyout
NAFTA	<i>North American Free Trade Agreement</i> o Tratado de Libre Comercio de América del Norte
OCDE	Organización para Cooperación y Desarrollo Económico
OEC	Orden de los Expertos Contables

OECE	Organización Europea para la Cooperación Económica
OMC	Organización Mundial del Comercio
ONU	Organización de las Naciones Unidas
OTAN	Organización del Tratado del Atlántico Norte
PAC	Política Agrícola Comunitaria
PECO	Países de la Europa Central y Oriental
PGC	Plan General Contable
PHARE	Programa Phare de ayuda comunitaria a los países de Europa Central y Oriental (PECO)
PNAC	Programa Nacional de adopción del Acervo Comunitario
PPP	Paridad con el poder adquisitivo
SAPARD	Programa Especial de Adhesión para la Agricultura y el Desarrollo Rural
SCE	Sistema Contable de Empresa
SEBC	Sistema Europeo de los Bancos Centrales
SME	Sistema Monetario Europeo
SMI	Sistema Monetario Internacional
TC	Tribunal de Cuentas
Tempus	Formación profesional e intercambio universitario
TLCAN	Tratado de Libre Comercio de América del Norte
UE	Unión Europea
UEM	Unión Económica Monetaria
UME	Unión Monetaria Europea





## **PRÓLOGO**

### **Contexto en el que se enmarca la tesis doctoral**

La contabilidad rumana ha recorrido en los últimos 25 años una serie de etapas constructivas para la adaptación a los sistemas contables reconocidos a nivel europeo e internacional.

El presente trabajo presenta una investigación sobre la evolución del sistema contable en Rumanía, y las implicaciones de la aplicación de las directivas europeas, los reglamentos, las recomendaciones y otros documentos componentes del acervo comunitario, así como de las normas internacionales de contabilidad. El trabajo está basado en la consideración de los conceptos y principios contables para destacar la solidez del recorrido de la contabilidad desde el pensamiento rumano, pasando por la etapa de contabilidad para un sistema socialista y finalmente por la etapa de integración en la UE.

En este sentido, a pesar de que la abundancia del material documental a nivel europeo e internacional ha estimulado la realización de este trabajo, consideramos que en el mismo se valora de la misma forma la experiencia positiva de la valiosa escuela rumana de contabilidad.

### **Objetivos de la tesis doctoral**

Los propósitos del análisis de la evolución del sistema contable en Rumania a lo largo de los dos sistemas políticos diferente son:

- aportar una visión nueva sobre el mismo y destacar los conflictos y lagunas que han aparecido y de qué forma y en qué circunstancias se adoptaron las soluciones para poder seguir el camino hacia una armonización con las normas europeas e internacionales;
- destacar los cambios muy profundos que han tenido lugar en el marco de la reforma del sistema de contabilidad y como han afectado al conjunto de los mecanismos del sector.

El objetivo de esta Tesis Doctoral es la identificación y la comprensión de los factores que han influido en el recorrido del desarrollo de la contabilidad y de la profesión contable, en relación con las normas europeas e internacionales, para evaluar la respuesta al desafío de «armonización del sistema contable de Rumania» e identificar las divergencias y convergencias con las normas de las Directivas Europeas y las Normas internacionales de contabilidad.

Con ese propósito, hemos querido destacar, por un lado, las premisas y los factores de influencia que han determinado el paso de una contabilidad que respondía a una economía centralizada, anterior al año 1990, a otra contabilidad basada en conceptos, principios y políticas contables acordes con las normas europeas. Hemos considerado de interés considerar la posición de las autoridades de reglamentación y vigilancia a escala internacional y europea con respecto al proceso de implementación de las IFRS/IAS.

Tal evolución ha estado apoyada en los cambios profundos producidos en la economía rumana, iniciadas en 1990, por el aumento de la demanda de informaciones relevantes y creíbles por parte de los inversores y otras categorías de financiadores en base a unos nuevos objetivos de estos para valorar los riesgos inherentes de sus inversiones, así como los ingresos que estas pueden producir.

Es conocido el hecho que, el desarrollo de los mercados de capital y su eficiencia depende de la confianza del público en la información contable fiable y transparente, que tiene que ser acompañada por asumir claramente la responsabilidad de los diferentes intervinientes. La responsabilidad pertenece en primer lugar a la dirección de cada entidad pero también a los profesionales contables, que tiene la responsabilidad de aplicar los reglamentos contables de forma objetiva e imparcial. Los inversores que utilizan la información tienen la responsabilidad de su uso de buena fe, en el proceso de valorar los resultados y en la toma de decisiones para invertir.

En concordancia con los objetivos propuestos, consideramos que el trabajo puede ser calificado como un estudio profundo del conjunto de la problemática del proceso de armonización de la contabilidad con las normas europeas e internacionales.

### **Metodología y Estructura**

Teniendo en cuenta los requerimientos impuestos por la problemática planteada en la tesis y el conjunto de enfoques existentes sobre la materia, tanto a nivel nacional como europeo e internacional, hemos utilizado una serie de instrumentos y técnicas de investigación, como: el análisis científico de los factores que influyen en el proceso de armonización y de convergencia contables, el análisis diagnóstico del proceso de armonización y conformación de la contabilidad rumana al acervo comunitario y a las normas internacionales, estudios comparativos, análisis del impacto de la aplicación de las IFRS/IAS por parte de las entidades de interés público, síntesis de la

problemática general que plantea la presente tesis doctoral y que se circunscribe al proceso de armonización y conformidad de la contabilidad rumana con respecto a las normas europeas e internacionales y la proyección de un conjunto de escenarios de evolución del proceso de armonización y conformidad de la contabilidad rumana con las normas europeas e internacionales, tanto desde el punto de vista legislativo como institucional.

Este trabajo que enfoca desde punto de vista teórico y práctico las implicaciones del proceso de integración europeo bajo aspecto comunitario, se desarrolla a través de los siguientes capítulos:

En el primer capítulo se constata que el análisis del pensamiento contable rumano puede ser visto como una componente cultural y su desarrollo esta enlazado con el medio socio-económico, jurídico, político y también cultural del momento. Se hace una comparación entre el modelo de la economía de mercado y el de la economía planificada presentándose unos conceptos utilizados con el propósito de ofrecer referencias con respecto a la profundización económica de unos conceptos o prácticas contables existentes en el sistema contable de tipo soviético.

El segundo capítulo implica, en primer lugar, un enfoque teórico de dos fenómenos económicos fundamentales, y en concreto la integración y la globalización económica. Con respecto al termino de integración económica se le pueden dar sentidos diferentes en función del contexto en el cual este utilizado.

Para tener una imagen lo más clara sobre el proceso de adhesión de Rumania a la Unión Europea, es absolutamente necesario presentar la estructura legislativa e institucional del espacio comunitario, como la influencia de estas sobre los países en curso de adhesión, así como son presentadas estas problemáticas en el segundo capítulo.

El tercer capítulo está reservado al análisis de las estrategias de armonización de la economía rumana con respecto a la integración en la Unión Europea. Con respecto a la integración en la Unión Europea, Rumania tuvo que cumplir los criterios económicos establecidos por el Consejo Europeo de Copenhague (junio 1993), para todos los países que querían adherir.

En el cuarto capítulo se ha realizado una presentación del contexto europeo con respecto a la armonización y la conformidad contable, los factores de influencia, la necesidad del proceso y también los obstáculos y los estímulos para los cambios en contabilidad.

La contribución propia en el marco de este capítulo se ha manifestado en el análisis diagnóstico del contexto nacional, europeo e internacional, en la formulación de la necesidad de comprensión del papel de los informes financieros relevantes y creíbles y de su publicación, en la variante mas completa y al momento oportuno.

El quinto capítulo se propone enseñar la necesidad de marco conceptual del IASB y las Directivas Europeas, el área de aplicabilidad, el papel de estas en la presentación de la posición y de la desempeño financiero, y también los limitaciones de este marco general, en comparación con otros marcos conceptuales de la contabilidad.

Son analizados los aspectos clave con respecto a las reglas de evaluación previstas por: la Cuarta Directiva de CEE; las Reglamentaciones contables conformes con las Directivas Europeas aprobadas por la OMFP nº. 1752/2005, el Marco General del IASB y de las Normas Internacionales de Contabilidad.

En el sexto capítulo en base al voluminoso material documental se ha analizado el modelo europeo de contabilidad basado en la Cuarta y Séptima directiva de CEE, como en las directivas específicas de las instituciones financieras. Con esta base hemos realizado el análisis diagnóstico del proceso de armonización y adaptación de la contabilidad rumana a las normas europeas, conforme a las etapas con respecto a la reforma del sistema de contabilidad de Rumania. Los resultados de los análisis diagnóstico realizados han tenido como objetivo principal establecer el nivel de armonización de la contabilidad rumana a las directivas europeas.

Se ha efectuado también una síntesis de los desarrollos del sistema de contabilidad rumano realizados en el tiempo, que han asegurado el paso del calificativo de «armonización con las previsiones de las directivas europeas» al de «conformidad con la Cuarta y la Séptima Directiva, de la CEE».

En conclusión, el sistema rumano de contabilidad basado en las directivas europeas se presenta como un sistema conforme con ésta, después de haber recorrido las fases inherentes de desarrollo. Unos desarrollos necesarios de este que han sido mencionadas en detalle a lo largo de la tesis de doctorado están sintetizados a continuación de la siguiente forma:

1. Con respecto a la Ley de contabilidad y las reglamentaciones contables conforme con las directivos europeas aprobadas por la OMFP nº. 1752/2005.

1.1. Establecer unas delimitaciones claras entre las políticas contables y las modificaciones en las estimaciones contables;

1.2. La formulación de unos requerimientos claros con respecto al reconocimiento de las diferencias de la identificación del valor de mercado de los instrumentos financieros;

1.3. En complemento de la OMFP 1752/2005 con respecto a las reglamentaciones contables conformes con las directivas europeas es necesario el desarrollo de un conjunto de normas nacionales.

1.4. Los requisitos con respecto a la publicación de los informes financieros tiene que responder a los objetivos del Plan de acción del país y las Directivas Europeas con respecto a la publicidad;

1.5. Establecer las categorías de entidades que tienen la obligación de la publicación integral de los informes financieros;

1.6. Que las autoridades establezcan dónde se tienen que depositar los informes financieros con propósito público y en concreto la Oficina del Registro de Comercio;

1.7. La reglamentación del acceso de los interesados a las informaciones con propósito público y la eliminación del riesgo de restricción del acceso respectivamente por tarifas exageradas practicadas por las autoridades en causa, o por otras restricciones;

1.8. La reglamentación de los términos de realización de los informes públicos en correlación con la oportunidad para los usuarios de las respectivas informaciones;

1.9. La reglamentación del nivel de las sanciones y de las responsabilidades para la no conformación de las entidades a las peticiones con respecto a la información pública.

### **Principales resultados**

En un mayor grado que la mayoría de los países del centro y del sudeste de Europa, Rumanía ha visto en la relación con la Unión Europea una oportunidad extraordinaria de relanzamiento económico y de realización de su objetivo de modernización. El desarrollo económico sostenido es un fenómeno muy poco usual. En el último siglo han existido pocos casos de desarrollo sostenido rápido, de convergencia, que hayan reducido tan rápidamente una desigualdad económica importante.

Entre Rumanía y los estados miembros de la Unión Europea existen diferencias en cuanto a los indicadores cualitativos del desarrollo económico,

diferencias existentes tanto con respecto al nivel medio de los índices por habitante, como con respecto a cada país miembro en sí.

Este trabajo enfoca, desde un punto de vista teórico y práctico, las implicaciones del proceso de integración europeo, tanto en su aspecto comunitario, como extracomunitario.

El asunto debatido se enmarca dentro de los límites de una problemática especialmente importante, dado el contexto actual.

A través del análisis de la evolución del sistema contable de Rumanía se han identificado:

- los factores que han influido en el recorrido del desarrollo de la contabilidad y de la profesión contable, en relación con las normas europeas e internacionales;

- la estrategia de implementación de un programa de desarrollo del sistema de contabilidad por etapas, que permitió que la adaptación de las reglamentaciones contables armonizadas se realice de forma escalonada, asegurándose el periodo de tiempo necesario para su correcta asimilación y adaptación al comportamiento y a la mentalidad derivados de la tradición cultural.

Se puede concluir que la aplicación de las normas internacionales en Rumanía es un problema complejo. Por una parte las exigencias de las reglamentaciones nacionales con respecto a los conceptos, vocabulario y tratamientos previstos en la referencia internacional es un proceso necesario, que asegura la definición de un lenguaje contable universal y la uniformización de las prácticas.

Desde este punto de vista Rumanía ha dado pasos importantes en el periodo en el cual un gran número de empresas rumanas estaban aplicando reglamentaciones contables armonizadas con las Directivas Europeas y con las Normas internacionales de contabilidad.

Por otro lado, en sus inicios, la introducción de las normas internacionales de contabilidad conoció una cierta forma de rechazo, causada por el no entendimiento de los aspectos conceptuales o tratamientos, generada, en su mayoría, por el contexto de que en Rumanía no existían las coyunturas reales necesarias para su aplicación.

## **1ª. PARTE: INTRODUCCIÓN**

### **CAPÍTULO I. PASADO Y PRESENTE DE LA CONTABILIDAD RUMANA**

#### **I.1 Identificación de los fundamentos de las diferentes etapas de la contabilidad en Rumanía**

La contabilidad no es solo una técnica de registro, un instrumento de modelación y gestión de los fenómenos económicos, sino también una materia de reflexión, cuyo propósito es construir nociones, conceptos, hipótesis y, por consiguiente, formular teorías.

El análisis del pensamiento contable rumano puede ser visto como un componente cultural. La facilitación del análisis impone una periodización de la evolución de los conocimientos de la contabilidad rumana en las siguientes etapas:

**I.1.1. La etapa del nacimiento del pensamiento contable rumano (1837-1900)** empieza con la aparición de las primeras obras de contabilidad en rumano en 1837 y se desarrolla en el transcurso de varias décadas, hasta la aparición de unas obras de contabilidad, en las que los autores rumanos intentan precisar su posición y demuestran su originalidad. Esa etapa concluye a principios del siglo XX.

El desarrollo de la contabilidad, bajo un aspecto doctrinal y pragmático, se encuentra vinculado al medio socioeconómico, jurídico, político y también cultural del momento.

Por eso, la evolución del pensamiento contable rumano debe ser analizada en el contexto histórico nacional en correlación con la evolución del dominio de la contabilidad a escala mundial.

Desde el principio, hay que destacar que, en comparación con los países europeos occidentales, la literatura contable rumana aparece mucho más tarde, a mitad del siglo XIX, con una diferencia de casi tres siglos en comparación con dichos países.

Su aparición tardía en los países rumanos se explica por el hecho de que las raíces de la economía capitalista surgen asimismo en el ámbito rumano mucho más tarde, en comparación con los países occidentales.

El primer trabajo de contabilidad rumano es *Pravila comertiala*, de Emanoil Ioan Nechifor, aparecida en Brasov en el año 1837.

De hecho, la obra es una traducción del alemán, como afirma el autor, y reúne conocimientos comerciales, contables y jurídicos. En su obra, Emanoil Ioan Nechifor especifica el propósito y la función de la contabilidad, que «nos enseña a llevar los registros de forma regular», y explica la técnica de la partida doble o «*scrittura doppia*» (expresión de origen italiano), que consiste en escribir los asientos dos veces: primero en el Registro o Diario, y después en el Maestro.

Gracias a su obra, Emanoil Ioan Nechifor es el primer autor preocupado por fomentar una terminología contable en rumano, por el hecho de que traduce y utiliza correctamente los distintos términos contables: *diario*, *maestro*, *bienes*, *capital*, *balance*, *cuenta*, *debe*, *haber*, etc.

En Rumanía, el inicio de la literatura contable está unido a nombres como Dimitrie Iarcu, que publicó en 1844 (vol. I) y en el año 1845 (vol. II), la traducción del francés de una obra de contabilidad de J. Jaclot sobre la «*doppia scrittura*», es decir, sobre cómo se llevan los registros en partida simple y doble. D. Iarcu continuó la reimpresión de ese libro en varias ediciones y escribió otros títulos sobre la contabilidad doméstica (1863) y la contabilidad agrícola (1870), siendo considerado el primer autor que contribuyó a la difusión de la contabilidad en Rumanía.

Ocupa un sitio especial en ese periodo la concepción de Constantin Petrescu, quien, inspirándose en los autores italianos, introducía en la literatura contable el término *azienda*. Según dicha teoría, la partida doble se basa en la igualdad que se establece entre el propietario y su *azienda*, como consecuencia de las relaciones económicas y jurídicas, es decir, «como resultado de los hechos contables». Entre el propietario y la *azienda* se producen efectos positivos o negativos; en otras palabras, créditos o débitos del propietario con respecto a esa *azienda*. Esos efectos son contrarios e iguales, porque los intereses entre las dos partes son opuestos.

El término *azienda*, utilizado todavía hoy en el lenguaje italiano comercial, puede ser asimilado con el de empresa.



Constantin Petrescu puede considerarse el autor rumano que pone la contabilidad en conexión con la administración, en el sentido de gestión de la empresa.

Está claro que, a finales del siglo XIX, la literatura contable rumana se encontraba en vías de maduración y estaba preparada para emitir juicios de valor con respecto a la teoría de la contabilidad.

**I.1.2. La etapa de maduración del pensamiento contable rumano (1900- 1947)** es un periodo caracterizado por la aparición de un importante número de trabajos en el ámbito de la contabilidad, en el que los autores pasan de la descripción técnica a la problemática de los distintos aspectos de la misma.

El comienzo del siglo XX significa la entrada del pensamiento contable rumano a una fase de maduración. Ese aspecto se demuestra por el estado de la literatura contable de la primera mitad de siglo: aumenta en gran manera el número de trabajos en el terreno de la contabilidad y, en el plano teórico, se pasa de una fase descriptiva a una fase demostrativa.

Cabe destacar que, en ese periodo, la comunidad científica y profesional del mundo de la contabilidad estaba conectada con el avance de las ideas a escala mundial, ya que los universitarios y especialistas contables rumanos participaban con frecuencia en los congresos de contabilidad que se celebraban en los países europeos y en los Estados Unidos.

Desde el año 1908, aparece en Rumanía una revista especializada en contabilidad, y a principios de 1913 comienza a impartirse, de manera continuada, la asignatura de contabilidad en la Academia de Altos Estudios Comerciales e Industriales de Bucarest.

En el movimiento nacional ideológico que surge en el campo de la teoría y de la práctica de la contabilidad, tuvo un importante papel el Cuerpo de Expertos Contables y de Contables Autorizados (CECCAR), organismo de la profesión contable creado en 1921 y vigente hasta el año 1950.

En comparación con el concepto que consideraba la contabilidad como una ciencia social de naturaleza jurídica, cuyo objeto era registrar el patrimonio económico-jurídico de una persona, el profesor Ion N. Evian lanza un enfoque económico de la contabilidad, como respuesta al enfoque jurídico de la contabilidad, a principios de 1940. Cabe establecer un paralelismo del papel histórico representado por Evian en Rumanía con el que jugó en España

el profesor Fernández Pirla (ver Teoría Económica de la Contabilidad, Fernández Pirla, José M<sup>a</sup>, Madrid 1960).

De hecho, Evian es el primer autor contable rumano que, para valorar el carácter científico de la contabilidad, se pregunta sobre la existencia de una teoría de la contabilidad. El autor indica que, en la literatura económica y contable, la teoría de las cuentas se confunde muchas veces con la teoría de la misma contabilidad, pero en realidad se trata de dos cosas distintas.

Evian observa correctamente que una materia, para que pueda ser considerada científica, debe tener una teoría propia o varias teorías, y que las teorías de las cuentas están unidas a la explicación de la partida doble, que representa solo un aspecto concreto de la contabilidad.

El desarrollo del nivel económico-social de Rumanía y el incremento de la función social de la contabilidad determinaron las subsiguientes investigaciones y reflexiones sobre la normalización de la contabilidad.

En la literatura especializada, la normalización de la contabilidad tenía como requisito la necesidad de «uniformización» de la misma en las diferentes organizaciones, por lo que se perfilaron varias soluciones: la uniformización de la denominación de las cuentas, el establecimiento de unos esquemas del tipo balance y cuenta de pérdidas y ganancias, o la consolidación de uno o varios planes de cuentas.

Por ley, en el año 1927, las administraciones y otras empresas del Estado fueron obligadas a elaborar y redactar esquemas del tipo balance y cuenta de pérdidas y ganancias, y, ya iniciado el año 1934, también lo fueron los bancos.

La preocupación respecto a la normalización de la contabilidad ha sido el denominador común de varios autores, entre los cuales Petru Draganescu-Brates, Spiridon Iacobescu, I.N. Evian, Ion Marculescu, V.M. Ioachim, etc.

Cabe destacar el hecho de que el enfoque teórico de la contabilidad, de índole jurídica o económica, tenía consecuencias sobre el modo en que esos autores «proyectaban» la normalización de la contabilidad rumana.

De hecho, en el año 1941, se creó una comisión de reglamentación de la contabilidad en el Ministerio Coordinador (la normalización estaba bajo la competencia de los organismos públicos), en el que se formaron dos corrientes: una de influencia patrimonialista, encabezada por Spiridon Iacobescu, y otra de influencia económica, liderada por Ion Evian.

Esas ideas sobre la normalización de la contabilidad rumana no se materializaron porque, se decía, «el tiempo no tenía más paciencia». Empezaba una nueva época y una nueva etapa para la contabilidad rumana.

**1.1.3. La etapa del «realismo socialista» en el ámbito de la contabilidad (1947-1990)** es un periodo en el que esta evoluciona en el medio específico de una economía planificada de carácter centralizado, y cuyos enfoques teóricos sufren la influencia de la ideología del sistema político comunista.

El periodo recorrido por la contabilidad rumana entre los años 1950-1990 fue calificado como la etapa del «realismo social». Dicha denominación proviene del campo de la estética, que, en los años del socialismo, definía el arte como un aspecto más de la conciencia social, es decir, que este tenía que reflejar «la realidad», a veces «fabricada», en concordancia con la ideología del sistema político.

Así como el arte sufrió en esos años una influencia de carácter ideológico, pero continuó existiendo y manifestándose, también la contabilidad existió, tanto con un enfoque teórico, como de práctica social, bajo los modelos, o más bien los patrones, de la ideología comunista.

La transición a un sistema de planificación económica, a principios del año 1949, significó también la introducción del primer Plan de Cuentas en Rumanía.

La normalización contable se convirtió en atributo exclusivo del Estado que, a través del Ministerio de Finanzas, introdujo normas de «evidencia contable».

En las primeras dos décadas de ese periodo y hasta principios de los años 70, la denominación de «contabilidad» en los trabajos teóricos, las normas contables o las cátedras universitarias fue reemplazada por la de «evidencia contable».

La base teórica y metodológica de dicho sistema la constituía la «experiencia soviética». Por eso, al principio, para conformar una base teórica, se utilizaron los manuales sobre la «evidencia contable», escritos por autores soviéticos.

La contabilidad socialista, convertida ahora en «una forma de evidencia contable», era considerada como superior a la capitalista, «científica» por así decir, por el hecho de que «se basaba en el punto de vista teórico del materialismo dialéctico e histórico».

Ante la incapacidad de negar el estatuto de disciplina de las ciencias sociales, a la contabilidad se le atribuyó un carácter de clase que se deduce del propósito y de las tareas especiales que le han correspondido en diferentes regímenes sociales.

La contabilidad, como indica su denominación en ese periodo («evidencia contable») fue utilizada como instrumento de control del cumplimiento del Plan y de la integridad de la propiedad del Estado.

Con tal propósito se recurrió a una normalización contable estricta, con planes de cuentas diferenciados por ramas de actividad.

La planificación de los precios impuso el control de los costes, a través de la normalización de su cálculo.

La organización de la contabilidad se hacía en un solo circuito informativo (monismo contable), centrado en la función de producción de la empresa y en el cálculo de los costes completos.

Los indicadores seguidos por la contabilidad eran de volumen de la actividad (producción global, producción de género, etc.) y, en cambio, los indicadores marcadamente económicos (en especial, el beneficio) tenían una importancia secundaria.

El usuario era un privilegiado de la información contable, que a menudo era considerada un secreto profesional.

**I.1.4. La etapa actual, iniciada a partir del año 1990**, es el periodo en el que asistimos a la reconsideración de la evolución de la contabilidad rumana, así como a nuevos enfoques conceptuales.

La contabilidad empieza a ser apreciada como un instrumento de gestión de los negocios desarrollados en una economía «de transición», por lo que surge la necesidad de definir nuevas prácticas contables.

Desde el año 1990, en la contabilidad rumana se inicia un proceso de «redefinición» de los conceptos y de las prácticas contables, que se define como «reforma de la contabilidad».

A principios del año 1994, se introduce un «nuevo sistema contable» a través del cual se desencadena la homologación de las normas contables rumanas con las normas contables de la Unión Europea.

El análisis de diversas variables, en función de las cuales se elige un sistema de contabilidad (de orden económico, social, jurídico, fiscal y cultural) llevó a la conclusión de que la opción de los normalizadores contables rumanos

de utilizar como modelo la experiencia de un país continental europeo, en particular Francia, estaba justificada.

El final del siglo XX y el principio del actual han contemplado una verdadera explosión de la literatura contable rumana, con nuevas visiones y consideraciones sobre la materia.

Los trabajos de los profesores Feleaga, Ristea y otros han estimulado el pensamiento contable rumano, que ha ido afinándose rápidamente, con tendencia a alcanzar nuevas metas por lo que se refiere a su comprensión y perfeccionamiento.

El futuro de la contabilidad rumana es extraordinario, teniendo en cuenta su apertura hacia todo lo que es nuevo en este dominio, no solo en el ámbito europeo, sino a escala mundial.

Como consecuencia de lo anterior, es necesario reconsiderar la importancia de la teoría y la práctica del registro por parte de todos los beneficiarios de los resultados de su aplicación.

Los investigadores admiten que el desarrollo doctrinario y práctico de la contabilidad está ligado al medio cultural en el que evoluciona, mirado desde el punto de vista de sus componentes: económico, social, jurídico, fiscal, político y también religioso.

Por otro lado, la contabilidad está considerada como un instrumento que influye sobre el medio en el que trabaja o que, más precisamente, lo transforma.

Como actividad social, propia de las personas, la contabilidad está influida por el medio en el que se desarrolla y este, a su vez, influye en ella.

En opinión de los especialistas franceses Florence-E. Delasalle y Eric Delasalle, la comprensión de la situación de Rumanía, incluyendo el punto de vista contable, solo es posible si se tiene en consideración las cinco características siguientes:

1. Rumanía es un país de la Europa del Este que forma parte de la esfera «continental» desde el punto de vista jurídico;
2. Rumanía es un país con tradición jurídica escrita, cuyo periodo comunista no imprimió a la contabilidad carácter de ciencia evolucionada: el nivel de formación de los contables en las empresas y en la administración era, en gran medida, bastante reducido, sobre todo fuera de Bucarest, en ciudades como Cluj, Iasi

o Timisoara; la contabilidad era considerada una mera técnica de presentación y análisis del Plan;

3. El idioma rumano es un idioma latino;
4. Rumanía manifestó siempre una atracción cultural por Francia: la capital, Bucarest, fue llamada «el pequeño París» en los años 30 del siglo pasado; y desde 1989, París representó, para muchos rumanos, no solo la capital de la cultura europea, sino la de la cultura universal.
5. La historia de Rumanía está marcada por numerosas «invasiones», desde antes de Cristo y hasta el presente; la unificación del país se llevó a cabo en el año 1862, con la proclamación de Bucarest como capital, y la independencia se consiguió a inicios del año 1878; hechos históricos que tuvieron importantes consecuencias políticas, sociales, económicas y territoriales, si bien el idioma de origen latino, formado a finales del siglo X, se mantuvo siempre.

La elección del modo de realización de la reforma contable a través de la Ley de Contabilidad de diciembre del año 1991 fue llevada a cabo exclusivamente por el grupo político que gobernaba en esa época.

Si bien se realizaron consultas a una serie de expertos franceses para la redacción de una parte de las disposiciones del proyecto de ley en el segundo semestre de 1990, las intervenciones técnicas no fueron suficientes.

Por el contrario, en el caso del Plan Contable General del año 1992, los programas franceses de asistencia fueron mucho más importantes.

La elección política de 1991, realizada por el Gobierno, bajo la responsabilidad del Ministerio de Finanzas y validada en el Parlamento, se basó en tres consideraciones:

1. Rumanía tenía que poner en marcha un nuevo sistema contable; o sea, desde el punto de vista técnico, psicológico y político debía «salir de la escuela soviética» (en los años que van de 1950 a 1980, no existía «un modelo rumano» en el ámbito de la contabilidad);
2. Rumanía, como país candidato a la integración en la Unión Europea, tenía que adoptar medidas compatibles con las prescripciones de las directivas contables europeas;
3. Con respecto a la «fuente de inspiración» para llevar a cabo dicha reforma -no se preveía la creación de un sistema propio por falta

de tiempo y, en ese periodo, la euforia generada por la idea de la integración en la Unión Europea conllevaba la obligación de hacer reformas en todos los dominios y de una manera muy rápida-, existían tres posibilidades:

- Concebir un sistema mixto entre las directivas europeas y las normas internacionales del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), cuya solución fue rápidamente abandonada como consecuencia de la falta de tiempo y de medios materiales y humanos para llevarla a cabo;
- Elegir el modelo anglosajón, o concretamente británico (por razón del objetivo de compatibilidad con las disposiciones de las directivas europeas, el modelo americano no fue considerado como alternativa; en cuanto a las soluciones holandesas eran poco conocidas y se consideraban insignificantes);
- Optar por el modelo francés o alemán.

La elección política del modelo francés fue argumentada por el Ministerio de Finanzas con las siguientes premisas:

- la consideración de Francia como «corazón» cultural del mundo;
- la decisión de crear el sistema fiscal del impuesto sobre el valor añadido (IVA), cuya repercusión sobre el presupuesto del Estado se esperaba que fuera importante, y las afirmaciones de los consultores externos (de la Comisión, de Bruselas), de que un correcto sistema del IVA debía basarse en un sistema contable «normalizado» y «preciso»: calificativos que eran aplicables a Francia y no al Reino Unido;
- el ofrecimiento por parte de Francia, por voz de la más alta autoridad política francesa y refrendada por la visita oficial del presidente de la República Francesa, del soporte financiero y técnico necesario para realizar esa reforma en Rumanía, así como la rapidez con la que los expertos franceses fueron seleccionados y devinieron operativos;
- la buena sintonía entre expertos franceses y responsables rumanos, que se instauró rápidamente, mientras que los expertos británicos no la habían logrado en una primera fase;

- el miedo a la dominación del sistema alemán; a pesar de que estuvieran previstas una serie de inversiones económicas por parte de Alemania, Hungría, cuyas relaciones con Rumanía siempre habían sido muy delicadas, eligió una normalización basada en dicho sistema, lo que causó en Rumanía una gran reticencia;
- la presentación del sistema contable francés como un modelo simple, que podía ser ajustado y que permitía, junto con el cumplimiento de la compatibilidad con las directivas europeas, un enlace con las respuestas de las esferas micro y macroeconómicas.

Analizando la historia de la reforma, los especialistas franceses han destacado cinco etapas:

• **1991: el momento de la elección política**

Se refiere a la aprobación de la Ley de Contabilidad de 24 de diciembre de 1991, que entró en vigor para todas las empresas el 1 de enero de 1994.

Esta etapa fue marcada por intervenciones de tipo técnico por parte de los expertos franceses, pero fue relativamente reducida. Por lo demás, la redacción de ciertos artículos fue extremadamente «criticada» por parte francesa.

• **1992: el momento de las gestiones técnicas**

Es la etapa de la redacción del Plan General Contable.

Como «guía de trabajo» o instrumento práctico, los expertos franceses, actuando bajo la coordinación del Orden de los Expertos Contables y de la Compañía de Comisarios de Cuentas, utilizaron el *Système Comptable d'Entreprise* (Sistema Contable de Empresa, SCE), creado en el año 1991, como sistema contable resultado del Plan General Contable (PGC) francés de 1982, pero en una versión simplificada y compatible con las directivas europeas y con las normas IAS (*International Accounting Standard*), tal como estaban redactadas en aquel entonces.

En resumen, el SCE fue traducido al rumano, si bien, en realidad, la versión rumana del SCE tuvo una calidad mediocre. Por lo demás, este sistema:

- fue poco utilizado por los responsables rumanos encargados de la normalización contable en el Ministerio de Finanzas, que prefirieron trabajar con el «material» original del PCG;
- pero fue utilizado en los seminarios de presentación del marco contable, «adaptado a la economía de mercado».



En ese mismo período, los expertos franceses fueron invitados por las autoridades rumanas a participar en los trabajos de reforma de la profesión contable, trabajos que culminaron en la constitución del Cuerpo de Expertos Contables y de Contables Autorizados (CECCAR). Entre otras cosas, la auditoría contable y la financiera intercambiaron técnicas en cuanto a la metodología.

**• 1993/1994 La puesta en práctica de la reforma en un contexto de influencias múltiples**

A finales del año 1992, las autoridades de la Unión Europea, que habían abierto una oficina de asistencia técnica dentro del Ministerio de Finanzas de Rumanía, a través del programa PHARE, decidieron el nombramiento de un experto independiente, de nacionalidad británica, para realizar un peritaje de las condiciones de la reforma contable.

El nombramiento de ese experto constituyó una fuente de problemas, porque:

- los rumanos se sintieron frustrados por el procedimiento financiado de un programa (el programa PHARE) que, según les habían informado, estaría a su disposición para ayudarles y no para poner en duda su elección;
- los franceses se sintieron frustrados al tratarse de un procedimiento dictado desde Bruselas;
- los ingleses encontraron la manera de frenar la dinámica de la cooperación bilateral, en paralelo con ciertos procedimientos poco transparentes por parte de unas organizaciones europeas de expertos contables.

El citado experto ejerció su mandato redactando un informe detallado del que resultaba que, dado que la reforma contable rumana estaba tan cerca del espíritu de la escuela francesa, sería necesario que los responsables rumanos conocieran otros sistemas aplicables en Europa, y se citaba de forma especial el de Reino Unido (la escuela anglosajona) y el de España, país que había conseguido anteriormente su integración en la Unión Europea.

En paralelo, el programa PHARE decidió financiar una campaña para informar de las modalidades de realización de la reforma contable, incluyendo:

- la distribución de miles de folletos con la presentación del marco general de la reforma;
- la realización de un *spot* televisivo;

- comunicados de prensa;
- la organización de debates televisivos, con la intervención de los responsables rumanos del Ministerio de Finanzas;
- la realización de entrevistas por parte de la prensa, etc.

• **1994/1995: un tiempo de dudas para los rumanos**

Además de las dificultades técnicas inevitables para la puesta en práctica de la reforma el 1 de enero de 1994, la etapa estuvo marcada por las dudas y el deseo de conocer mejor el medio internacional (idea que había surgido a raíz del mencionado informe), así como por la posibilidad de realizar viajes de estudio a los principales países de Europa, oportunidad que se concedió a un equipo formado por responsables de la normalización y universitarios.

• **1997/1999: el momento de la intromisión cultural**

Esta etapa se desarrolló en el contexto creado por el envío por parte de British Know How Fund de una Comisión permanente a Bucarest, formada por cuatro expertos en la normalización contable del ICAS (Institute of Chartered Accountants of Scotland), con el propósito de ayudar al Ministerio de Finanzas en su puesta a punto de una reforma de la reforma.

## **I.2 Diferenciar las pautas y los elementos de los paradigmas contables que han dado paso al establecimiento y a la reforma de nuevas teorías contables**

### **I.2.1. Referencias con respecto a la evolución de la contabilidad en el ámbito internacional**

Es conocido el hecho de que, en el periodo 1949-1989, la visión de los informes financieros y de las prácticas contables de Europa Central y del Este era diferente de los de Europa Occidental y los Estados Unidos.

Desde el punto de vista del papel de la contabilidad, existían objetivos distintos.

Si en Europa Occidental y en los Estados Unidos el punto de mira era la información a los usuarios, en los países de Europa Central y del Este (Albania, Bulgaria, Checoslovaquia, Yugoslavia, Polonia, Rumanía, Hungría, República Democrática Alemana y la URSS), la contabilidad tenía que ofrecer información con propósitos estadísticos y para la planificación realizada a escala nacional.

Las diferencias existían no solo en ese aspecto sino también desde el punto de vista del modo de organización de la contabilidad.

Independientemente de la línea de separación, por el tipo de economía existente en uno u otro grupo de países, entre economía de mercado y economía planificada, en el marco contable el periodo se caracterizó por una serie de decisiones con respecto a la modalidad de organización de la contabilidad.

En ese sentido, presentamos una retrospectiva sucinta sobre dos modos de organización de la contabilidad: en un solo circuito (monismo formal) o en un doble circuito (dualismo formal).

Sobre el modo de organización de la contabilidad inciden diversos factores, desde los económicos hasta los políticos y culturales.

Con respecto a la determinación existente entre el monismo contable y el medio socioeconómico en el cual este se ejerce, Ionascu (1995, pág.24) lanza la siguiente hipótesis: «El monismo contable se aplicó y se aplica con preponderancia en las economías con un grado elevado o muy elevado de concentración de la producción y del capital. Es el caso de las *economías controladas de forma autoritaria* (como la economía de guerra alemana, dominada por las grandes estructuras de la industria de guerra, y de las economías planificadas centralizadas, caracterizadas por la presencia de las grandes empresas industriales agrarias) y las de los *países con una economía liberal*, pero marcadas por la presencia de grandes multinacionales (EUA, Reino Unido, Japón, Holanda, Australia, Canadá).»

Las opciones de ejercicio y las transformaciones que tuvieron lugar en materia de contabilidad en el ámbito internacional durante el periodo 1949-1989 se inscriben en esa tendencia.

La doctrina económica socialista concedió un papel muy importante a la industria pesada.

Como consecuencia directa de esa concepción que promueve la autarquía y la independencia, la economía de cada nación fue reorientada hacia una industrialización forzosa.

Por lo tanto, desde el punto de vista económico, fueron creadas las premisas para la aplicación de un sistema contable de tipo monista<sup>1</sup>.

La creación de empresas mixtas entre los *partners* soviéticos y las empresas de los países satélites (por ejemplo, en Rumanía existían las IAS, empresas agrícolas del Estado) creó un estado de dependencia en el plano económico. Como consecuencia, en ese periodo, las decisiones económicas no pueden ser analizadas independientemente de las políticas.

En la mayoría de los países de la Europa comunista, donde la industria se desarrolló según los patrones impuestos por la doctrina económica socialista, la organización de la contabilidad era de tipo monista, aunque existieron algunas excepciones.

Así, Olimid (2000) destaca que, en un momento dado, en los países socialistas «el sistema contable estaba organizado en un solo circuito, ya que la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión estaban integradas, con la excepción de Hungría, donde se aplicaba un sistema contable en dos circuitos», y M. Ristea<sup>2</sup> afirma que en la ex Checoslovaquia el sistema contable era de tipo dualista.

Entre los países de Europa Occidental, es interesante observar el caso de Francia. En el año 1942 se publicó un Plan Contable que debía ser el instrumento de un sistema contable de tipo monista, pero nunca fue puesto en práctica.

Al preguntarse por qué fue concebido así el Plan Contable del año 1942, Mikol (1995, pág.107) piensa que fue necesario, «probablemente para fortalecer el seguimiento de la economía por parte del Estado de un modo centralizado, según la tradición francesa, que empezó con la Ordenanza de Colbert y, de un modo particular, se hizo más evidente con el Gobierno de Vichy (1940-1944)».

---

<sup>1</sup> Richard (1995) observa que la opción de la Unión Soviética de un plan contable monista, organizado según el principio del circuito, enlaza con el hecho de que en el año 1921 los especialistas contables soviéticos tenían conocimiento del primer intento de Alemania con respecto a los planes contables aprecia que la opción de la Unión Soviética para un plan contable monista, organizado según el principio del circuito, esta enlazada con el hecho que en el año 1921 los especialistas contables soviéticos tenían conocimiento del primer intento de Alemania con respecto a los planes contables.

<sup>2</sup> La información se basa en una fuente de la historia oral: las notaciones realizadas por el profesor M. Ristea durante una temporada de reciclaje profesional realizado en la ex Checoslovaquia.

En la opinión de Stadiš (1990), citada por Mikol (1995, pág.107), concebir el primer Plan Contable de Francia tuvo una doble determinación, ya que «se implicaron personas que querían agradecer la ocupación alemana y personas que pensaban con sinceridad en la utilidad de ese Plan». El «gran cambio» tuvo lugar en el año 1947, después de la nacionalización de los años 1945-1946.

Richard (1993), citado por Mikol (1995, pág.110) estima que «se prefirió un sistema contable dual al tenerse en cuenta las dos consideraciones siguientes:

- Los empleadores no querían divulgar información alguna sobre los costes;
- Algunas sociedades comerciales no llevaban una contabilidad *managerial*, y la utilización de un sistema contable en un solo circuito les obligaba a hacer un esfuerzo significativo en ese sentido, mientras que el objetivo principal —ofrecer unas cuentas anuales uniformizadas— era más fácil de realizar desde un enfoque dual».

A pesar de que existieron cambios de planes contables en el periodo analizado, entre 1957 y 1982, en Francia se mantuvo el doble circuito de la contabilidad.

En Alemania, en el periodo en el que existía una economía de guerra (1937-1944), se aplicó un sistema contable monista, que tenía como base el Plan Schmalenbach.

El monismo contable continuó su aplicación en el siguiente periodo, de modo diferenciado, en las dos partes de Alemania. En la República Democrática Alemana, se aplicó una contabilidad que respetaba el patrón soviético; y en la República Federal Alemana, un monismo contable autóctono, modelo contable que fue abandonado el año 1971.

En opinión de Richard (1995) el declinar del monismo contable tenía dos tipos de argumentos: políticos y técnicos.

Los argumentos políticos tenían como punto de partida el mantenimiento del secreto de los negocios; en cambio, el monismo contable no ofrecía la suficiente protección de las informaciones con respecto al cálculo de los costes. Este aspecto lo destacó además Schmalenbach, por cuya razón

tuvo en cuenta la creación de una clase de costes neutrales (clase 0), que podían enmascarar, por ejemplo, las reservas ocultas.<sup>3</sup>

Cabe observar que este hecho no constituyó un impedimento para los países con economías socialistas, porque fue combatido con facilidad por la imposición del secreto de las informaciones contables (no publicación de las situaciones financieras).

Con respecto a los argumentos técnicos, los más significativos los aportaron O. Bredt (1937;1938), citado por Richard (1995, pág. 111-112): «Los objetivos y las evaluaciones divergentes entre la contabilidad financiera y la de gestión tienen que separarse si el sistema contable no es muy complicado y la claridad de las informaciones no está deteriorada;[...]la naturaleza complicada de los planes monistas;[...]los planes de cuentas de tipo monista dan demasiada importancia al registro de los fenómenos internos (costes de producción)».

A pesar de que el Plan contable elaborado por Schmalenbach conoció la consagración en la economía de tipo centralizado de los países socialistas, Richard (1995) señala la existencia en la Europa Occidental, después del año 1945, de unos planes de cuentas que tienen como base el monismo formal y el principio del circuito, como sería el Plan de cuentas de Noruega, elaborado en el año 1948 y parecido al de Suecia o al de Dinamarca, este último elaborado en 1950 e influido en gran medida por la práctica contable.

Pero, a diferencia de la situación de los países situados en la esfera de influencia de la Unión Soviética, los países de Europa Occidental se orientaron, en su mayoría, hacia unos modelos de planes de cuentas que se diferenciaban de forma sustancial del modelo promovido por Eugen Schmalenbach.

En los países anglosajones, en el periodo analizado, fueron aplicados los sistemas contables monistas.

Observamos que, por diferentes considerandos, inicialmente las más importantes escuelas de contabilidad europeas (Reino Unido, Francia, Alemania, Rusia), así como la escuela de contabilidad de los Estados Unidos conocieron, por un periodo más o menos largo, la experiencia de la aplicación de un sistema contable de tipo monista.

---

<sup>3</sup> Las reservas ocultas podrían ser creadas, por ejemplo, como consecuencia de unas amortizaciones excesivas. El problema de las reservas ocultas fue debatida también en la literatura de especialidad de Rumanía existente en el periodo de entreguerras – Evian (1931).

El argumento de la renuncia en Alemania y Francia de este sistema contable por consideraciones técnicas está en contradicción con la experiencia de los países anglosajones.

Con respecto a esa situación, una explicación podría ser la defendida por Minu (2002, pág. 26-27), quien lanza la idea de la existencia de una relación de determinación «entre el monismo y el dualismo contable, y los factores de poder y contrapoder específicos en cada ámbito económico-social»<sup>4</sup>.

#### ***1.2.1.1. Las coordenadas de la evolución de la contabilidad en Europa Occidental***

Según hemos señalado anteriormente, no podemos caracterizar la contabilidad en el ámbito internacional de forma unitaria.

Los factores económicos, políticos y culturales han actuado a escala mundial a lo largo del tiempo. La contabilidad popularizada por primera vez por Luca Paciolo adquirió valores diferentes, de tal forma que, en la segunda mitad del siglo XX, los informes financieros elaborados en diferentes países no eran comparables.

No nos proponemos realizar un análisis detallado de las diferencias existentes, ni tampoco una investigación exhaustiva de las causas que las produjeron. Vamos a analizar solo algunas de las diferencias existentes y algunas de las causas que condujeron a su aparición.

Finalmente, vamos a repasar algunas ideas relativas a la solución de atenuación de las particularidades nacionales que empezó a perfilarse en el periodo analizado: la armonización contable.

En el análisis de la situación existente en el perímetro contable europeo durante el periodo 1949-1989, partimos de la conocida clasificación de Nobes (1998), concebida a raíz de las características particulares de los

---

<sup>4</sup> Según esta hipótesis, en los países donde *se impuso un factor dominante de poder* (los accionistas, en el caso del sistema capitalista liberal, o el Estado, en el caso del sistema contable de tipo autoritario o de tipo socialista), sin que los factores de contrapoder (por ejemplo, los bancos, el estado, los asalariados, etc. en un sistema capitalista liberal) ejercieran su influencia y solicitaran otras informaciones que las aceptadas por el factor dominante, *existió y existe un sistema contable de tipo monista*. En los países donde los factores de contrapoder ejercen una influencia significativa existieron y existen sistemas contables de tipo dualista.

diversos sistemas contables, que utilizaba una terminología específica de la biología.

Esa clasificación incluye dos divisiones: la clase A (*strong equity*) y la clase B (*weak equity*).

Dentro de las dos clases, los sistemas contables aparecen reagrupados en familias.

Las más representativas son:

- la familia anglosajona (incluida en la clase A) y
- las familias de la clase B (situadas, por una parte, bajo la influencia de las normas francesas y, por otra, las denominadas familias «de etiqueta», es decir, las de los países situados bajo la influencia de las normas alemanas e italianas).

Dado el hecho de que tal clasificación estaba hecha basándose en las investigaciones de la situación de la época y que nuestro objetivo no es presentar un análisis comparativo internacional, nos vamos a ceñir a tres sistemas contables, cada uno de ellos representativo de cada una de esas familias.

Schroll (1995) sintetiza los elementos característicos de los tres sistemas contables que vamos a analizar:

- el sistema contable anglosajón, que está constituido en torno a una imagen fiel (*true and fair view*);
- el sistema contable alemán, que se basa, antes que nada, en el cumplimiento de los requisitos legales y, en particular, en el respeto de las reglamentaciones fiscales (en especial, las relativas al impuesto sobre el beneficio);
- el sistema contable francés, que puede considerarse un compromiso entre el sistema contable anglosajón y el alemán.

Antes de presentar el camino seguido por cada una de estas tres «filosofías» contables en el periodo analizado, intentaremos ofrecer una explicación sucinta de las causas que han generado esta triple delimitación del ámbito de la contabilidad.

Las diferencias mayores entre los sistemas contables de Reino Unido, Alemania y Francia tienen su origen en dos corrientes de pensamiento económico antagonistas: el «*laissez-faire*» y el proteccionismo.



En relación con este tema, Krzywda y otros (1995) presentan dos tradiciones perdurables en el dominio de la contabilidad: el *laissez-faire* y la tradición contable nacional-económica<sup>5</sup>. El grado en el que cada una de esas doctrinas fue asimilada por la organización económica de los diversos países dejó su marca sobre el desarrollo ulterior de la contabilidad.

A partir de estos aspectos, presentaremos unos elementos que caracterizaron los tres sistemas de contabilidad en el periodo 1949-1989.

### **Reino Unido**

Para el Reino Unido, el periodo analizado se dividiría en las dos etapas de la clasificación de Napier (1995): los años 1940-1970, caracterizados por el progreso y el bienestar económico, y el periodo 1970-1993, época de reformas y regulaciones.

El año 1947 representó para Reino Unido un año de cambios, dado el hecho de que se llevó a cabo una modificación radical de la Ley de Sociedades Comerciales (*Companies Act*).

Los cambios más importantes se refieren a la transcendencia de la presentación de los estados financieros. Cuya primera consecuencia es que la

---

<sup>5</sup> El origen de las diferencias entre estas dos estrategias de desarrollo económico puede ser delimitado entre los años 1776 y 1840, años de la publicación inicial de las obras *La riqueza de las Naciones*, de Adam Smith, y *El sistema nacional de la economía política*, de Friedrich List. Tanto Smith como List presentan los intereses de los capitalistas industriales de sus respectivos países. Pero, mientras el primero aboga por el *laissez-faire* y el libre comercio, el segundo es un defensor del nacionalismo económico y del proteccionismo. Smith argumenta que, dejando de lado los intereses propios, el egoísmo puede determinar a las personas a invertir capital y trabajo de la forma más productiva posible, representando en el mismo tiempo y mejor los intereses del país. El egoísmo y el interés nacional podrían así ser reconciliados, como si actuara una mano invisible, por intermediación de la política económica basada en la ley natural. Este hecho implica la abolición de las reglamentaciones de Estado, el monopolio, los privilegios y la abstención del Estado en la intervención en las actividades económicas para sostener el orden natural dictado por la providencia. List aboga por la necesidad de creación de una capacidad de producción permanente en beneficio de la población de un Estado para que este pueda asociarse con los países más avanzados, como Gran Bretaña. Él opinaba que una nación dependiente de importaciones podría ser vulnerable en una competición y susceptible de registrar un descenso económico. Los estados menos avanzados, a pesar de que estuviesen bien dotados de recursos naturales y fuerza de trabajo, no podrían registrar el más alto grado de desarrollo sin la protección de la industria incipiente, de cara a los competidores extranjeros más desarrollados.

auditoría del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias llega a ser obligatoria para todas las sociedades, con excepción de las sociedades de responsabilidad limitada.

A pesar de que no estuviera previsto un formato estándar para la presentación del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, existían requisitos previstos por la ley con respecto a la presentación de informaciones detalladas en el marco de las anotaciones de las situaciones financieras. Otro elemento novedoso lo constituye el requisito de presentación de los estados financieros consolidados en el caso de los grupos.

También fue introducido el concepto de la *«true and fair view»*, que reemplazó con mayor precisión el existente con anterioridad, el concepto de la *«true and correct view»*.

Posteriormente, tuvieron lugar otras modificaciones en el marco de la Ley de Sociedades Comerciales.

Así, en la Ley Sociedades Comerciales del año 1948, Napier (1995) señala una serie de deficiencias.

Con respecto a la presentación de la cuenta de pérdidas y ganancias, estaba previsto el beneficio neto como punto de partida, hecho que suponía la no presentación de las informaciones sobre ingresos y gastos.

Por otra parte, salvo algunas excepciones, en el marco de la Ley no estaban estipulados los principios contables ni unas reglas detalladas de evaluación.

El periodo de 1950-1960 se caracterizó por la «autosatisfacción», ya que los progresos registrados incidieron en el nivel de desarrollo de la profesión contable.

Si, en algunos países comunistas, el final de los años 60 estuvo marcado por las revoluciones de las masas populares, en Inglaterra tuvieron lugar una serie de «seísmos» en el seno de los mercados de capital<sup>6</sup>.

En consecuencia, los problemas que cabe destacar son el de la «fiabilidad» y el de la «utilidad» de los estados financieros.

---

<sup>6</sup> Napier (1995) presenta el caso de la sociedad General Electric Company (GEC) que acogió la sociedad Associated Electrical Industries (AEI). Antes de acogerla, la AEI presentó, en el marco de la cuenta de pérdidas y ganancias auditado, un beneficio anual de 10.000.000 £. Después de acogerla, la GEC informó que la AEI registraba de hecho una pérdida de 5.000.000 £ en el mismo año. Este hecho fue atribuido a las diferentes políticas utilizadas.

En el mismo periodo en el que, en los países centroeuropeos y del Este, las preocupaciones de los normalizadores se centraban en la creación de un plan de cuentas unitario, en Reino Unido la tendencia fue claramente antagónica: existía en el país una oposición con respecto a la introducción de un plan de cuentas estandarizado.

El principio de los años 70 estuvo marcado por la constitución del Comité Director de los Estándares de Contabilidad (*Accounting Standards Steering Committee, ASSC*<sup>7</sup>), organismo que tenía como objetivo el reemplazo de las recomendaciones contables por los estándares contables.

En el marco de la nueva estructura, aparecieron estándares que promovieron conceptos y prácticas contables inéditos.

Destacamos aquí solamente algunos aspectos: la introducción de cuatro conceptos contables fundamentales: la continuidad de la explotación, la contabilidad de los compromisos, la consecuencia en la presentación —la permanencia de los métodos y la prudencia— y la intensificación de las preocupaciones con respecto a la contabilidad en condiciones de inflación.

Otros dos aspectos a destacar son la integración en la legislación contable de las previsiones de la Cuarta Directiva de la CEE (1981) y de la Séptima Directiva de la CEE (1989).

### **Francia**

En Francia, el periodo posterior a la Primera Guerra Mundial constituyó una época de inestabilidad, en la que los gobiernos se sucedieron de manera rápida, a veces con un intervalo de un mes.

Con ese trasfondo político, en el ámbito contable existía un estado de desorden. Como consecuencia de la situación, el año 1947 se creó el Consejo Superior de Contabilidad. Su papel era asegurar la compatibilidad entre las previsiones del Plan Contable General y la contabilidad nacional.

El proceso de normalización iniciado en Francia condujo al establecimiento de unas normas precisas, las normas fiscales establecidas en el primer Plan.

---

<sup>7</sup> Este comité se convirtió en el año 1975, como consecuencia de la adhesión de varios organismos profesionales, el Comité de los Estándares Contables (*Accounting Standards Committee*).

La contabilidad estaba subordinada a la fiscalidad, por el hecho de que la obtención de unas ventajas fiscales suponía la realización de anotaciones contables sin significado económico.

En los años 1958-1959, en el marco de la revisión de los balances, se intentó una conciliación entre los objetivos de la contabilidad y los de la fiscalidad (Feleaga, 1997).

En la misma fuente bibliográfica, en relación con la conservación del dualismo contable en el momento de la revisión del Plan contable, entre los años 1952 y 1957, se observa que la opción relativa a la estructuración de los gastos según su naturaleza ha sido conservada; dicha opción está sostenida por la aparición, en esa época, de la contabilidad nacional.

En ese periodo, junto a la Orden de Expertos Contables fundado en 1945, se constituyó la Compañía Nacional de Comisarios de Cuentas (CNCC) en 1969, cuyo objetivo era regular la profesión de auditor.

En el mismo periodo, pero en menor medida que en los países anglosajones, se dejó sentir la influencia de los mercados financieros. Como consecuencia de dicha influencia, en el año 1967 se creaba la Comisión de Operaciones de Bolsa (COB).

A principios de los años 70, Francia inició un proceso de reforma de la contabilidad y se implicó en su armonización a escala europea, con la participación de varios especialistas en los trabajos de los diferentes comités de la Comunidad Económica Europea.

El proceso innovador, referido a cuatro aspectos (terminología; nomenclatura y marco contable; presentación de los documentos de síntesis de conformidad con las necesidades de los usuarios, y evaluación) se materializó en el Plan Contable del año 1982.

En el año 1985, en la legislación francesa se integraron las normas de la Séptima Directiva de la CEE mediante la adopción de una metodología de consolidación de las cuentas.

### **Alemania**

La historia de la contabilidad en Alemania estuvo marcada por la elaboración en el año 1927, por parte de Eugen Schmalenbach, del Plan de Cuentas impuesto a las empresas alemanas a principios del año 1937.

Posteriormente se desencadenaron las controversias, y la comunidad científica alemana se dividió en dos grupos: simpatizantes y oponentes.

El Plan contable elaborado por el profesor Schmalenbach se aplicó en Alemania solo durante un corto periodo de tiempo (1937-1944).

La división de Alemania tuvo asimismo consecuencias en el Plan contable.

La República Democrática Alemana siguió el camino abierto por la Unión Soviética, mientras que la República Federal Alemana se orientaba hacia una economía de mercado y adaptaba la reforma contable a sus necesidades.

Entre los años 1949-1955 se realizaron varias propuestas de planes de cuentas, por parte de diferentes organismos.

En la Alemania Occidental, la Ley de Sociedades Comerciales (*Aktiengesetz*) del año 1965 impuso a las sociedades comerciales la utilización de un formato de cuentas de pérdidas y ganancias con la clasificación de los gastos «según su naturaleza» (Roberts, 1997).

En la misma acta legislativa se acentuaba la importancia de la idea de protección de los acreedores y del principio de prudencia, concepto introducido en el marco de la Ley de Sociedades Comerciales elaborada en el año 1937.

En la Ley de Sociedades Comerciales del año 1965 se destaca por primera vez la función informativa de la contabilidad (Walton, 1995).

En el año 1985, en Alemania, se reorganiza el Código Comercial con la introducción de las Directivas Europeas.

Como hemos visto, las diferencias entre la política del *laissez-faire* y la del proteccionismo se acentúan con el paso del tiempo.

Su consecuencia es el inicio de un procedimiento de armonización. La armonización es un proceso que aumenta la comparabilidad de las prácticas contables mediante la delimitación de un cierto nivel en las variaciones.

Las Directivas Europeas se adoptaron a los efectos de armonizar la contabilidad de forma gradual en los distintos estados miembros de la Unión Europea,

### **La armonización contable**

La Cuarta Directiva de la CEE se refiere a la armonización contable en el perímetro de la estructura y del contenido de las cuentas anuales, así como de los informes de gestión y las modalidades de evaluación. Fue elaborada como

proyecto en el año 1971, por influencia de la Ley de Sociedades Comerciales en Alemania (1965).

Los objetivos de ambas son el establecimiento de la coherencia entre las normas de evaluación, y el formato y la publicación de los documentos contables.

La influencia alemana se concretó en la rigidez y el detalle de las presentaciones, así como en el conservadurismo en cuanto a la evaluación.

La flexibilidad en la presentación de las situaciones financieras se consiguió en 1974, como consecuencia de la influencia de Reino Unido e Irlanda, debido a la integración del concepto de la «*true and fair view*».

La Séptima Directiva de la CEE aparece en el año 1983 y se refiere a la armonización en la redacción de las cuentas consolidadas; y la Octava Directiva de la CEE, promulgada en el año 1984, tiene como objetivo la calificación profesional de los expertos contables.

#### **La normalización contable**

Complementando dicho proceso de armonización, en Europa Occidental surgió la necesidad de una normalización contable, necesidad que se concretó en la aparición del Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASC<sup>8</sup>) en el año 1973. Dicho organismo tenía como objetivo la emisión de estándares en el ámbito de la contabilidad, relativos a diversos aspectos contables que pudieran constituir normas aceptadas a escala internacional.

En el marco del análisis de la actividad de dicho Comité, se identifican dos fases: la primera, entre 1973-1988, considerada como la fase de «búsqueda del consenso»; la segunda, entre 1988-1993, cuyo objetivo es la «búsqueda de la comparabilidad» [Feleaga, Ionascu, 1998, pág. 472].

Los estándares emitidos en la primera fase presentaban opciones muy extensas y describían las prácticas reconocidas en el mundo occidental, si bien los tratamientos contables específicos de la contabilidad de la Europa del Este no se tenían en cuenta. Posteriormente, se retiene una sola opción (*benchmark treatment*) y, eventualmente, una alternativa (*other allowed alternative*).

---

<sup>8</sup> En la actualidad, este organismo se denomina el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board, IASB).

Este hecho es casi concomitante con la renuncia al sistema contable adaptado a la doctrina económica socialista.

***1.2.1.2. La doctrina económica socialista y su transposición a la contabilidad de los países de la Europa Central y del Este: Rumanía, como parte de un todo***

**Las premisas económicas y políticas para la aplicación de la contabilidad socialista**

La Segunda Guerra Mundial, disputada entre las fuerzas miembros del Eje y los Aliados, generó negociaciones<sup>9</sup> entre los soviéticos y las fuerzas occidentales con respecto al establecimiento de sus respectivas áreas de influencia, negociaciones en las que Stalin consiguió imponer su punto de vista.

Como consecuencia de la Conferencia de Yalta, que tuvo como protagonistas a Churchill, Roosevelt y Stalin, en los países de la Europa Central y del Este que estaban en el área de influencia soviética<sup>10</sup>, empezó un proceso de aplicación de la doctrina socialista cuyas consecuencias se reflejaron en el Plan contable.

La doctrina económica socialista suponía la renuncia a los mecanismos de la economía de mercado y su reemplazo por las específicas de la economía planificada.

En el enfoque de ese problema, consideramos como punto de partida la comparación entre el modelo de la economía de mercado y el de la economía planificada, realizada por Krzywda, Bailey y Schroeder (1995):

---

<sup>9</sup> Las conferencias aliadas de Teherán (1943), Yalta (1945), Postdam (1945) y el «acuerdo de los porcentajes» de Moscú (1944).

<sup>10</sup> De conformidad con el «acuerdo de los porcentajes» de Moscú, la esfera de influencia soviética se extendió sobre los siguientes estados: Bulgaria (75%), Grecia (10%), Yugoslavia (50%). Rumanía (90%) y Hungría (50%).

Cuadro 1.1: Comparación entre el modelo de la economía de mercado y el de la economía planificada.

<b>ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS</b>	<b>ECONOMÍA DE MERCADO</b>	<b>ECONOMÍA PLANIFICADA (SOCIALISTA)</b>
Los medios de producción	La propiedad privada	La propiedad pública o estatal
El mecanismo de integración	El mercado	El plan
La empresa	Autónoma	Dependiente
Los precios	Independientes (reales)	Controlados (artificiales) <sup>11</sup>
Los bancos	Orientación comercial	Orientados hacia el cumplimiento del plan
El papel de las anotaciones contables	Contabilidad: papel activo	La evidencia contable: papel pasivo
El proceso de informar	Orientado hacia exterior	Orientado hacia las necesidades internas
Los usuarios	Las empresas y el Estado	Las autoridades centrales

Fuente: Krzywda, Bailey y Schroeder (1995)

Complementando las particularidades de la economía socialista que esta comparación pone en evidencia, vamos a presentar una serie de conceptos<sup>12</sup> que irán apareciendo a lo largo de este trabajo. El propósito de esta presentación es ofrecer referencias para la profundización económica en

<sup>11</sup> Bailey (1995, pág. 597) es de la opinión que «los precios no estaban solo controlados, sino inventados».

<sup>12</sup> Estos conceptos y las definiciones aferentes han sido extraídos de Constantinescu y otros (1976).



los conceptos o las prácticas contables existentes en el sistema contable de tipo soviético.

Cuadro 1.2: Profundización económica en los conceptos contables existentes en el sistema contable de tipos soviético.

Conceptos utilizados	Definición
1. La propiedad socialista	1. Se establecen informes entre los miembros de la sociedad con respecto a la apropiación, la posesión en común de los medios de producción y los resultados de la producción por parte de toda la sociedad o de los diferentes grupos de productores socialistas.
2. La ley del desarrollo plano	2. Mantenimiento permanente de la proporcionalidad económica por la asignación racional de los recursos materiales y laborales, y regulación social de la producción, según la necesidad social antes determinada, mediante la coordinación del total de la actividad de los productores socialistas y su orientación unitaria basada en un plan general de desarrollo de la economía.
3. Los fondos de las unidades socialistas	3. La totalidad de los medios de producción y pecuniarios de los que disponen las unidades económicas socialistas con respecto al desarrollo de su actividad de suministro, producción y venta.
4. El precio de coste	4. La forma de expresión de una parte del valor, que representa los gastos de la empresa ocasionados por la producción y la venta de los productos.
5. La retribución según el trabajo	5. La parte del valor nuevo creado (renta nacional) destinado al consumo individual, que se distribuye de modo planificado entre los trabajadores, en función de la cantidad, calidad e importancia socioeconómica del trabajo prestado.
6. El ingreso (renta) neto	6. La parte del valor nuevo creado, correspondiente al valor del trabajo creado para la sociedad: la expresión pecuniaria del producto para esa sociedad.
7. La reproducción socialista (ampliada)	7. Producción, distribución, cambio, consumo ...

Fuente: Krzywda, Bailey y Schroeder (1995)

Consecuencia directa de las características de la doctrina económica aplicada en un determinado país, en el plan contable existen determinados rasgos específicos.

En ese sentido, Nobes y Parker (2000) realizan una serie de comentarios pertinentes relativos a los sistemas contables de inspiración soviética:

(i) el concepto de responsabilidad, que es un elemento esencial en la contabilidad practicada en una economía de mercado, está muy poco acentuado;

(ii) en la economía centralizada, no existe el concepto de «presentación fiel» o de «imagen fiel»;

(iii) la información financiera se realiza de forma «vertical» (centralizada), y no «horizontal»; por ejemplo, las situaciones financieras están dirigidas de modo ascendente a las estructuras administrativas, más que orientadas al exterior de la empresa.

Como concluyen esos investigadores, «en una economía centralizada, la contabilidad tiene una posición poco importante, es inflexible y no responde a las novedades que aparecen en el mercado».

Realizando un análisis de la contabilidad practicada en las economías planificadas de modo centralizado, Schroll (1995) identifica los cuatro aspectos siguientes:

- La contabilidad no es, en principio, un instrumento puesto a disposición del equipo directivo de la empresa o de cualquier otra entidad (institución u organización). Al contrario, la contabilidad debe satisfacer las necesidades de las instituciones centrales existentes en una economía planificada, como por ejemplo, la Comisión de Planificación del Estado, la Oficina Central de Estadística o el Ministerio de Finanzas;
- Las situaciones financieras tienen el papel de suministrar las informaciones necesarias a las autoridades centrales implicadas en la administración de una economía planificada;
- Las situaciones financieras son complementarias de las situaciones estadísticas y ejercen un papel dual, pero contradictorio:

- Son utilizadas como instrumento de control del cumplimiento de los objetivos planificados para el periodo corriente;
- Ofrecen informaciones que sirven para establecer los objetivos planificados para el siguiente periodo;
- Las informaciones contables son consideradas secretas y, en consecuencia, las situaciones financieras no son publicadas.

### **El plan de cuentas**

Un primer instrumento utilizado en el marco de la economía planificada era el *plan de cuentas*. El criterio que funcionaba como base de su estructura era el principio del circuito: las cuentas se presentaban en el plan de cuentas en el orden de desarrollo del ciclo de producción (suministro, producción, distribución).

Por otra parte, estaba previsto un solo circuito contable, tanto para la contabilidad financiera, como para la de costes.

En Rumanía, el primer Plan de cuentas, elaborado para las empresas industriales, fue aplicado a partir del 1 de enero de 1949<sup>13</sup>.

Dicho Plan de cuentas era una elaboración a imagen y semejanza del modelo soviético, si bien aún mantenía los elementos característicos del sistema contable anterior.

Posteriormente, su forma experimentó modificaciones destinadas a optimizar el papel de la contabilidad en el contexto de una economía socialista; dichas modificaciones, significativas en ese sentido, se llevaron a cabo entre los años 1951 y 1971.

### **Las situaciones financieras (Informes o Balance contable<sup>14</sup>)**

En el periodo analizado, los modelos de información aferentes en los países capitalistas eran distintos de los socialistas. Ristea (1989) establece un

---

<sup>13</sup> En el marco de la Resolución nº . 1598/1948 de 1 de diciembre, se previó el hecho de que, en lugar de la noción de contabilidad, fuera introducida la de *evidencia contable*.

<sup>14</sup> Con respecto a la utilización del término *balance contable* en Rumanía, Ionescu (1963/11, pág. 44) afirma que esta «se introdujo en nuestro vocabulario [...] por la traducción literal del término ruso *buhgalterskii balans*». La utilización de ese término estaba justificada en el idioma ruso porque el «término *balans* es general para cualquier situación en forma de balance». En rumano, en cambio, sería suficiente la utilización del término *balance*, pero se adoptó la traducción integral de balance contable por mimetismo.

paralelismo entre ambas situaciones, que puede sintetizarse de la siguiente forma:

Cuadro 1.3: Paralelismo de las situaciones financieras entre las empresas capitalistas y socialistas.

Las situaciones financieras en el caso de las empresas capitalistas	El balance contable en el caso de las empresas socialistas
<ul style="list-style-type: none"><li>• el balance (la situación del patrimonio);</li><li>• la cuenta de pérdidas y ganancias;</li><li>• la cuenta de explotación general;</li><li>• el informe explicativo del balance contable.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• el balance de la situación del patrimonio;</li><li>• el anexo al balance como sistema de indicadores planos y resultantes con respecto al movimiento del patrimonio<sup>15</sup>;</li><li>• el informe explicativo como modelo de análisis basado en el balance.</li></ul>

Fuente: Ristea (1989).

En opinión de Schroll (1995, pág. 828), en los países socialistas existía el siguiente estado de hecho: «La situación financiera a la que se adjudicaba la mayor importancia era la cuenta de pérdidas y ganancias», porque «constituía la base para el cálculo de los principales indicadores macroeconómicos».

Debido al «sistema de financiación centralizado, el balance no era considerado como un estado financiero importante».

Como desarrollo de lo anterior, vamos a presentar una serie de aspectos relativos a la composición del balance en una empresa socialista, en general.

#### **La situación de los principales indicadores económico-financieros (Cuenta de pérdidas y ganancias): los gastos, los ingresos, el resultado**

La cuenta de pérdidas y ganancias, caracterizada por algunos autores como una mera situación estadística y no como el reflejo de los registros de la empresa, tenía como base la clasificación de los gastos según las funciones de esa empresa.

---

<sup>15</sup> Esta situación era denominada, regularmente, «situación de los principales indicadores económicos-financieros», y desempeñaba el papel de cuenta de pérdidas y ganancias.

En el entorno de la contabilidad socialista, «los *gastos*, como elementos del activo, representan los fondos de la unidad situada en la fase del consumo, y a veces del pago».

Los ingresos representan el concepto específico de la contabilidad socialista, ya que son reconocidos en el momento del cobro (recaudación).

Su definición es la siguiente: «Los *ingresos*, como estructura del pasivo, representan el modo de asegurar con fondos la realización de los resultados generados por el proceso de producción o por la repartición del producto social total» (Ristea, 1989, pág. 20-21).

Como consecuencia normal de las transformaciones existentes, también el concepto de provecho<sup>16</sup> (utilidad) presenta ciertas particularidades.

El significado del concepto de utilidad consiste en medir la redistribución de la riqueza por parte del Estado.

La determinación de la utilidad se establece como la «diferencia entre los ingresos y la remuneración de todos los factores de producción, con excepción del capital: los proveedores (de materias primas, materiales, servicios, equipamientos), los asalariados (salarios y otros gastos aferentes), los acreedores (intereses) y el Estado (impuestos)» (Richard, 1998, pág. 308).

#### **El balance: los activos, la evaluación de los activos y el capital**

Según la definición dada por Galperin, Kiparisov y Leontiev (1949, pág. 22), el balance representa «el método de ilustrar en un momento dado el complejo de la empresa, valorado en dinero, poniendo frente a frente los medios económicos según su composición y papel funcional, así como las fuentes de esos medios según su modo de formación y destino final».

En el marco del balance, *el activo* y, a su vez, *el pasivo*, son definidos así: «El contenido del *activo* lo forman los fondos materiales y pecuniarios vistos bajo el aspecto de su destino económico-financiero o de sus formas concretas de asignación, utilización e inversión en la actividad de las unidades socialistas; y el contenido del *pasivo* está definido por los mismos fondos, pero analizados bajo el aspecto de su modalidad de suministro o financiación en el marco de las relaciones económicas pecuniarias con el medio económico-social» (Ristea, 1989, pág. 19).

---

<sup>16</sup> En Rumanía, en el periodo 1949-1989, en lugar del término *utilidad* se usaba el de *beneficio*.

En general, el balance de una empresa socialista presenta la siguiente estructura de conjunto (Richard, 1998):

Cuadro 1.4: Estructura de conjunto del balance de una empresa socialista

Los activos	Las deudas/ El capital
Medios fijos (estructura estándar)	La financiación de los medios fijos
Medios circulantes (estructura estándar)	La financiación de los medios circulantes (estructura estándar)
Medios circulantes (no estandarizados)	La financiación de los medios circulantes ( no estandarizados)

Fuente: Richard (1998)

Cabe destacar el hecho de que existía la siguiente particularidad en las masas patrimoniales: cada asiento del activo era igual a un determinado asiento del pasivo (por ejemplo, el valor de los medios fijos del activo debía ser igual al valor de las fuentes aferentes a estos, reflejados en el pasivo).

Esta situación representaba un tipo de «planificación» patrimonial, en el sentido de que cada fuente del pasivo tenía un «destino» planificado en el activo.

Además, no se permitía la financiación de los activos de explotación con fondos de inversión y viceversa.

Una estructura detallada del balance de una empresa socialista en Rumanía aparece desarrollada en el Anexo 1.1. – *Balance a 31 de diciembre del año 1975*.

En el marco del balance, pueden distinguirse dos conceptos diferentes del sentido vehiculado en el ámbito de la economía de mercado. Nos referimos al activo y al capital<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> En Rumanía, el término *capital* no era utilizado ni en economía política, ni en contabilidad. El sustituto de ese término es el de *fondos* (véase el Cuadro 1.2). Hemos utilizado el término *capital* para presentar el pasivo mediante dos considerandos: por un lado, los estudios internacionales con respecto al sistema contable soviético lo consagran y, por otro lado, para un mejor entendimiento de la «filosofía» contable socialista.

En el caso de la economía de mercado, el *activo* de una empresa contiene los activos fijos, agrupados en inmovilizados intangibles, tangibles y financieros, y los activos circulantes.

De conformidad con la teoría marxista<sup>18</sup>, una empresa no puede tener otros activos que los medios de producción y los activos comerciales que están en conexión con la actividad principal.

En consecuencia, en los asientos del balance de las empresas socialistas no existen otros elementos aparte de los medios fijos y de los medios circulantes, «o bien debido al hecho de que no son activos a largo plazo comercializables (por ejemplo, terrenos o patentes), o bien debido al hecho de que no han existido en el contexto de una dirección centralizada en la que una empresa no puede tener acciones en el capital de otra empresa (por ejemplo, las inversiones en filiales)» (Richard, 1998, pág. 297).

Tchenkoy (1973), citado por Richard (1998, pág. 297), observa que «esta es la razón por la que en el año 1933, en la URSS, el término *activos fijos* fue reemplazado por el término *medios fijos*.»

Esta sustitución se hizo posteriormente también en Rumanía y se perpetuó en el balance de las empresas socialistas hasta el inicio de los años 90, momento en el que los sistemas contables de los países ex socialistas empezaron a reformarse.

La única modalidad permitida para la evaluación de los activos de entrada era *el coste de adquisición*.

Pero posteriormente se produjeron una serie de reevaluaciones<sup>19</sup>.

Por ejemplo, en la URSS, a principios de 1952 la evaluación de los activos se realizaba según el valor bruto.

Esta forma de evaluación no fue adoptada ni por la RDA ni por Rumanía. De hecho, en el balance de las empresas rumanas existían informaciones relativas tanto al valor bruto como al valor neto de los activos (Anexo 1.1., *El balance a 31 de diciembre del año 1975*).

---

<sup>18</sup> Véase el concepto de propiedad socialista presentado en el Cuadro 1.2.

<sup>19</sup> En la URSS se realizó una reevaluación general el 1 de enero de 1960. Esta reevaluación contenía «los activos para los que se calcula la amortización existente en todas las empresas del sector socialista» (Paraszczak, 1986, pág. 581). En Rumanía se llevó a cabo una reevaluación de los activos utilizando los precios que entraron en vigor el 1 de enero de 1963 - EC (1963/4).

Tampoco los *terrenos* estaban contabilizados, porque las empresas no tenían el correspondiente título de propiedad.

En Rumanía, por ejemplo, los terrenos estaban bajo la propiedad del Estado, y las empresas pagaban una tasa por su utilización, que se consideraba una multa por la sustracción de los terrenos a la explotación agrícola.

Bailey (1988, pág. 178), citado por Olimid (2000), creía que los terrenos y los recursos minerales no fueron evaluados porque «de conformidad con la teoría marxista, solamente los gastos salariales son considerados como portadores de valor».

Con respecto al cálculo y el registro de la *amortización*, el único método permitido era la amortización lineal.

Este sistema era considerado «el único método de cálculo de la amortización correcto», según Dodonev (1963), citado por Paraszczak (1986, pág. 581). La explicación suministrada era la siguiente: «Cualquier otro método de cálculo de la amortización conduce inevitablemente al escalonamiento desigual de los periodos de funcionamiento de los medios de producción e, implícitamente, a la distorsión de los costes de producción y de los resultados de las operaciones económicas desarrolladas por la empresa».

Si en una economía de mercado, la *liquidación* representa un indicador importante, en el caso de las economías planificadas, ese indicador «tiene un significado reducido» (Paraszczak, 1986, pág. 581), debido a la falta de autonomía financiera.

Pero, en el caso de una economía socialista, en el marco de los principios de proyección del balance aparece el principio de *liquidez* y el de *solventia* del patrimonio.

Así, «el principio de liquidación se reencuentra en las estructuras del activo por la agrupación de los fondos en función de los estadios del circuito económico (abastecimiento, producción y venta) y de su forma funcional (medios fijos, medios circulantes materiales y medios pecuniarios)» (Ristea, 1989, pág. 60).

La evolución de la producción global hacia una producción de géneros y, posteriormente, hacia una producción de géneros vendidos y cobrados muestra el desarrollo de las relaciones económicas socialistas: aparición-maduración-crisis.

Dado que, en la economía socialista, la producción no se ejercía en función de la demanda sino del Plan económico, a menudo aparecía el



fenómeno de la «producción de *stocks*», con lo que se interrumpía el circuito que debía incluir los cobros resultantes como consecuencia de la producción vendida. Y como consecuencia de lo anterior, la crisis de liquidez se hizo evidente en la Rumanía de los años 80.

El concepto de *capital* no existía en su sentido clásico, debido a la realidad de la propiedad socializada. Dado que el Estado contribuía a la financiación de las empresas por intermediación de las asignaciones presupuestarias (subsidios), las fuentes de financiación eran representadas por los *fondos*.

Richard (1998, pág. 298) destaca lo siguiente: «El capital propio, visto desde la perspectiva del Estado, correspondía a la totalidad de las deudas y del capital social de las empresas».

En otro orden de ideas, en el pasivo de una empresa de Rumanía, por ejemplo, existían cuatro modalidades de financiación: fuentes propias y prestadas con respecto a los medios fijos; fuentes propias, prestadas y atraídas con respecto a los medios circulantes; fuentes para inversiones, y beneficios y subvenciones (Anexo 1.1., *El balance al 31 de diciembre del año 1975*).

Las fuentes propias eran representadas por los fondos que pertenecían al Estado.

Las fuentes ajenas o *prestadas* provenían del sistema bancario<sup>20</sup> que, a su vez, era propiedad del Estado.

Las fuentes *atraídas* provenían de terceros, que asimismo eran de propiedad estatal.

En cuanto a las subvenciones y a los beneficios, dependían también de decisiones centralizadas.

En nuestra opinión, siendo la esfera de contenido de la propiedad de tipo socialista, las fuentes prestadas y atraídas solo existían desde un punto de vista jurídico, no desde un punto de vista económico.

Estableciendo una correlación entre la propiedad socializada del Estado para todas las empresas y la noción de grupo existente en Occidente, es de destacar la siguiente similitud: «Desde un punto de vista jurídico, hay entidades diferentes pero, desde un punto de vista económico, solo existe una

---

<sup>20</sup> En Rumanía, como en el resto de los países socialistas, no existían los bancos comerciales.

entidad». Así pues, el paralelismo solamente podría mantenerse desde ese punto de vista.

### **El cálculo de los costes**

El cálculo de los costes de producción se efectuaba por la vía clásica, mediante la utilización del método de los costes completos.

El algoritmo de cálculo de los costes estaba en estrecha conexión con su contabilización y suponía el recorrido de las siguientes etapas: la colectación de los gastos y la distribución de los gastos de administración.

Para la repartición de los gastos de administración, el criterio utilizado era el valor de los gastos incluyendo la mano de obra.

Paraszczak (1986, pág. 582) es de la opinión que «esa dependencia del volumen de los salarios podría distorsionar la contabilidad de los costes en el sistema soviético» como consecuencia del hecho que «los salarios son el principal elemento que determina el *quantum* de los costes y su escala está determinada de modo jerárquico».

En opinión del mismo autor, el punto más débil del sistema contable soviético parece ser «la asignación de los costes a los productos asociados, ya que se intenta aplicar siempre la teoría del valor elaborada por Marx para determinar cuál es el mejor método que pueda utilizarse».

Acerca del sistema de cálculo de los costes, los especialistas rusos del periodo actual, Sokolov y Kovalev (1996, pág. 754), comentan que, en la contabilidad soviética, «no se hacía ninguna diferencia entre el coste del producto y el coste del periodo. Todos los costes, tanto los del producto como los del periodo, estaban incluidos en el coste de producción, en lugar de consignarse los costes del periodo (gastos generales y administrativos) directamente como gastos, de modo similar a los gastos de venta, en la cuenta de beneficios y pérdidas (realización)».

Eso era debido a que, en el cálculo de los costes, se operaba con el concepto de *coste completo*, que se calculaba (Olaru, 1971) así:

- a) materias primas y materiales directos;
- b) desperdicios recuperables (se restan);
- c) retribuciones directas.

- I. *Costes directos* (a + b + c)
  - d) costes con el mantenimiento y el funcionamiento de los utillajes;
  - e) costes generales de la sección;
  
- II. *Costes de sección* (I + d + e)
  - f) costes generales de la empresa;
  - g) pérdidas de los desechos (aparecen solo en el cálculo efectivo);
  
- III. *Costes de fábrica* (II + f + g)
  - h) gastos de venta
  
- IV) *Coste completo* (III + h).

### **Las particularidades de la contabilidad en los países de la Europa Central y del Este**

Los aspectos presentados anteriormente intentan describir las características de los sistemas contables que tuvieron como punto de partida el modelo soviético, características que se aplicaron en los países de la Europa Central y del Este.

A continuación, detallaremos algunos momentos significativos en los países que aplicaron este tipo de sistema contable durante el periodo analizado.

#### **Checoslovaquia**

Hasta el año 1953, el sistema contable de Checoslovaquia estuvo influido por la doctrina contable alemana (Schroll, 1995).

El periodo 1953-1965 se caracterizó por la aplicación del modelo de contabilidad soviético en el marco de un sistema de planificación económica, si bien se adoptaron algunos métodos específicos.

Muchos de los cambios realizados en 1966 en el ámbito del nuevo sistema de «información socio-económica» tenían como propósito «la mejora de la oferta de información en el entorno empresarial de acuerdo con un enfoque más descentralizado de la gestión y en el seno de las leves reformas

económicas y políticas generadas por la Primavera de la Praga» (Seal, Sucher y Zelenka, 1995, pág. 666).

En el periodo socialista, en Checoslovaquia, se aplicó un sistema contable dual.

La Revolución de Terciopelo del año 1989 marcó el final de la economía planificada en dicho país y, de forma implícita, del sistema contable de inspiración soviética.

En los países resultantes, Chequia y Eslovaquia, los sistemas contables quedaron bajo la influencia de la doctrina contable francesa.

### **Yugoslavia**

Un caso aparte lo representa la situación de ese periodo en Yugoslavia, que «fue el único país del mundo que intentó, a gran escala, un experimento de administración propia» (Richard, 1995, pág. 109).

Después del final de la Segunda Guerra Mundial, en 1945, Yugoslavia introdujo un Plan de cuentas que tuvo como fuente de inspiración un homólogo suyo, implantado en la Alemania de 1937 [Krajcevic (1956), citado por J. Richard (1995)].

Según la citada fuente, ese Plan se adaptó dos veces, en 1947 y en 1953, a las condiciones impuestas por una economía centralizada.

Cabe destacar que, inicialmente, el Plan no provenía de la esfera soviética, sino que la adaptación a las necesidades de una economía centralizada se llevó a cabo sobre algo que ya existía previamente.

En ese sentido, Richard (1995, pág. 109) observa que: «Después de estudiar el Plan de cuentas soviético, la orientación hacia una economía centralizada no significó el rechazo de una organización basada en el principio del circuito y del monismo contable, sino al contrario, su consolidación».

Otro aspecto interesante a señalar es el cambio que tuvo lugar en Yugoslavia en los años 70 a nivel administrativo, hecho que la particulariza en lo que se refiere al Plan contable en comparación con el resto de países del «bloque comunista».

Este hecho estuvo marcado por la introducción de un nuevo Plan de cuentas en 1974.

Con respecto a ese Plan de cuentas, Jezdimirovic (1974, pág. 329-334), citado por Richard (1995, pág. 109), considera que «el cambio de sistema no

tuvo impacto alguno sobre la forma, por ejemplo, ni sobre la denominación ni el orden de las clases de cuentas».

Los principios de evaluación cambiaron esencialmente y «por primera vez en el mundo, un plan de cuentas incluyó el concepto de *valor añadido* como indicador de los resultados financieros obtenidos por una empresa» (Richard, 1995, pág. 109).

### **Polonia**

La experiencia de Polonia con respecto a la utilización del sistema soviético empieza, como en el caso de Checoslovaquia, más tarde que en los otros estados de la esfera de influencia de la URSS.

En el año 1946 se introducía el primer Plan contable uniforme, basado en la experiencia existente en Alemania.

Posteriormente, debido al hecho de que fue introducido el sistema financiero y económico soviético, en los años 1951-1953 se reformó también el sistema contable.

Este último fue modificado, sucesivamente, en los años 1959, 1974 y 1985 (Jaruga, Walinska y Baniewicz, 1996, pág. 884).

En el año 1980 se intentó una reforma económica, con consecuencias sobre el Plan contable pero que no obtuvo los resultados esperados.

El verdadero cambio en el plano económico se produjo en el año 1989, cambio que comportó a su vez modificaciones sustanciales en el área de la contabilidad.

### **Rumanía**

En Rumanía, al final de la Segunda Guerra Mundial, existían varios proyectos con respecto a la normalización de la contabilidad.

Después de la finalización de la guerra, también Rumanía se «adaptó», desde el punto de vista político y económico, al modelo soviético.

La nacionalización de 11 de junio de 1948 creó las premisas para la puesta en práctica de un primer Plan de cuentas unitario en 1949 en el sector industrial, plan que fue «reformado» en 1951 siguiendo el modelo soviético.

El sistema contable introducido tenía como base distintos planes de cuentas para cada rama económica en cuestión.

Ese modo de organización de la contabilidad duró hasta el año 1971, cuando, siguiendo la tendencia existente en los países socialistas, Rumanía adoptó un marco único de cuentas.

La experiencia de la contabilidad de tipo soviético existente en ese periodo de tiempo en Rumanía está descrita en el capítulo 1.2.2.4. de *Particularidades técnicas del sistema contable de inspiración soviética practicado en Rumanía*.

La Revolución de diciembre de 1989 creó las premisas para la reforma económica e, implícitamente, para la reforma del sistema contable rumano, que se inició con la Ley de Contabilidad promulgada en 1991.

### **Rusia**

En Rusia, el primer Plan de cuentas fue elaborado en el año 1920.

Dicho Plan, proyectado para las empresas industriales, era periódicamente revisado (Sokolov y Kovalev, 1996, pág. 751).

Un momento importante en la evolución de dicho Plan de cuentas lo representó la introducción del primer Plan de cuentas uniforme de ámbito nacional en el año 1961.

El cambio de tipo de plan contable fue una consecuencia de las transformaciones acaecidas en el terreno político, causadas por la Perestroika que llevó a cabo M. Gorbachov.

La desintegración de la URSS en los años 1990-1991, por causa de la declaración de independencia de algunas repúblicas que la integraban, condujo al inicio de un proceso de adaptación del sistema contable ruso a las necesidades de la economía de mercado.

Con respecto a la opción de cambiar el sistema contable según el modelo aplicado en los países de la Europa Occidental —situación en la que se encontraba Rumanía, por ejemplo—, Richard (1995, pág. 318) es de la opinión que: «El Plan de cuentas utilizado en la época del régimen comunista no fue rechazado por ser un producto extranjero, sino que era considerado un producto nacional.»

Los cambios llevados a cabo se aplicaron a partir del día 1 de enero de 1992.

## **Hungría**

También en Hungría se aplicó un sistema contable de tipo soviético.

Con respecto a la presentación de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estudio realizado por Illés, Clarkson y Fraser (1996, pág. 529) se destaca la siguiente particularidad: «Hasta el año 1967 se presentó el método del *coste total*, y desde 1968 hasta 1991 se utilizó el método del *coste de las ventas*».

La organización de la contabilidad analítica estaba adaptada a la empresa.

El abandono del sistema contable de tipo soviético no se generó por causa de un cambio radical, como en el caso de Checoslovaquia o Rumanía.

Analizando la situación existente en el país, C. Nobes, R. Parker (1998, pág. 294) hacen las siguientes consideraciones: «La contabilidad en países como Hungría o Polonia se volvió más adaptable y flexible como resultado de la reforma económica y de la democratización, aun antes del año 1989.»

Un cambio significativo se produjo con la entrada en vigor de la Ley de Contabilidad, promulgada en el año 1991 y que se comenzó a aplicar el 1 de enero de 1992.

Los elementos más arriba mencionados representan, a grandes rasgos, las características definitorias de la doctrina económica socialista y de la tipología del sistema contable aferente a esta, que fueron de aplicación en los países de la Europa Central y Oriental, y concretamente en Rumanía, país que constituyó, desde el punto de vista de la doctrina económica y política aplicada, una parte de un todo.

### **I.2.2. Las características de la contabilidad rumana en el periodo 1949-1989**

Para descubrir las características de la contabilidad en Rumanía durante el periodo 1949–1989, vamos a seguir las siguientes trayectorias: el proceso de normalización y sus consecuencias sobre la contabilidad; el medio publicitario; el mundo universitario e, implícitamente, la relación entre la investigación teórica y la práctica contable.

Las coordenadas de la contabilidad en la Rumanía de ese periodo deben ser establecidas en función del medio económico, del contexto histórico existente a escala internacional y, en último lugar, pero no menos importante, del pasado en el ámbito nacional.

### **1.2.2.1. Vías de manifestación de la literatura contable: el medio editorial y el mundo universitario**

#### **El medio editorial del dominio de la contabilidad**

La tradición, iniciada en el año 1908 con la aparición de la primera revista profesional de contabilidad en Rumanía, *La Revista General de Comercio y Contabilidad*, fue interrumpida en el año 1947, probablemente por falta de fondos. El paso al periodo que analizamos estuvo marcado por el lanzamiento de otra publicación especializada en contabilidad, *El Boletín de los Contables*, revista que se publicó desde 1939 hasta 1955.

A principios de 1957, este boletín fue reemplazado por otra revista, *Evidencia contable*, que se editó hasta 1969, año en el que cambió su nombre por el de *Revista de Contabilidad*.

Esta última publicación, junto con sus suplementos, salió a la luz entre 1970 y 1989.

Si en el periodo anterior se editaron varias publicaciones, con una aparición más o menos efímera (Anexo 1.2., *Lista de publicaciones especializadas en contabilidad*), el periodo 1949–1989 se caracteriza por la aparición de una única revista especializada en contabilidad, que a lo largo del tiempo adoptó varias denominaciones.

#### **El mundo universitario**

Los ámbitos principales de manifestación, los problemas abordados de modo divergente por los libros de autor y, finalmente, pero no menos importante, los manuales universitarios pueden resumirse así:

#### **El objeto de estudio de la contabilidad**

Un primer aspecto a comentar es el del *objeto de la contabilidad*. Dado que la mayoría de los trabajos atribuían a la contabilidad un estatus de ciencia, y la concepción clásica para considerar un dominio como tal suponía la existencia de un *objeto* y de un *método*, vamos a analizar el objeto de la contabilidad.

Al respecto, pueden destacarse dos tendencias: la definición de la contabilidad bajo el prisma del materialismo dialéctico, como materia en movimiento; y la identificación del objeto de estudio de la contabilidad con el patrimonio empresarial.



### **Las teorías de la contabilidad, fundamento su estatus científico**

En primer lugar, cabe destacar la renovación de las teorías relativas al estatus científico de la contabilidad y las teorías de la contabilidad.

Si en la primera parte del siglo XX se pone de relieve el modo heurístico como se abordaba esta materia, en el periodo analizado, los autores que enfocan ese aspecto se limitan solamente al análisis retrospectivo de los distintos aspectos de la materia en disputa, la contabilidad, sea considerada arte, técnica o ciencia, con observaciones propias acerca de su estatus científico.

Con respecto a las *teorías de la contabilidad*, en la literatura contable de este periodo apuntan varias de las teorías existentes: formalista, personalista, materialista, con una pluralidad de variantes.

Debemos destacar que se reanudó la formulación de las *teorías del balance* (teoría del balance estático, teoría del balance dinámico, teoría del balance orgánico, teoría del balance eudinámico, teoría del balance nominal, teoría del balance pagatórico, teoría integral, teoría de la realidad del balance, balance constante y el denominado «balance oro»).

### **Historia de la contabilidad, un punto de referencia para futuras investigaciones**

El investigador de la historia de la contabilidad en Rumanía no puede omitir formularse la siguiente pregunta: *¿Por qué tuvo que transcurrir un cuarto de siglo (1947-1972) para que un libro que debía publicarse<sup>21</sup> pudiera ser publicado?*

Cierto es que, en lugar de una historia crítica de la literatura contable en la que se tratan los problemas debatidos en el siglo XX en Rumanía, salió de la imprenta una historia de la contabilidad que explica el recorrido histórico de esta materia desde la antigüedad hasta el momento de la publicación del libro.

Posteriormente, otros aspectos referentes a la historia de la contabilidad en Rumanía se presentaron en forma de nuevos trabajos.

Así, Enache (1977), Rusu (1977), Traciuc, Vaduva y Calin (1982) presentaron unas *consideraciones sobre la evolución de la contabilidad* en las

---

<sup>21</sup> En el año 1947, Demetrescu publicó su *Historia crítica de la literatura contable de Rumanía*, en cuyas páginas efectuaba un análisis de la literatura contable del siglo XIX. Al final de dicho trabajo, anunciaba la aparición de nuevos volúmenes, pero nunca fueron publicados.

que se destacan las referencias del desarrollo de la contabilidad hasta el momento.

### **Las controversias conceptuales: coste y precio de coste**

Una de las nuevas controversias suscitadas gira en torno al concepto de *precio de coste*. La utilización de ese término para definir el coste de producción ha tenido defensores y detractores.

Demetrescu y otros (1979, pág. 235) son de la opinión que «puesto que cada gasto que compone la estructura del precio de coste representa el precio del elemento que se encuentra en movimiento o transformación, es normal hablar de *precio de coste*, noción que recomendamos para ser utilizada en trabajos teóricos y prácticos de contabilidad, planificación, etc.»

Una opinión diametralmente opuesta es la expresada por Olariu (1977, pág. 29): «Debido al hecho de que, en la base de la formación de los precios, se sitúan los costes de producción, primero aparecen los costes de producción y después los precios, por lo que la noción de *coste* no puede ser combinada con la noción de *precio* en una nueva noción como es la de *precio de coste*, que adquiere así un significado confuso. Frente a eso se impone la pregunta de si se trata de un coste o de un precio. Pero en ningún caso pueden mezclarse ambos conceptos de precio y coste.»

El mismo autor destaca la existencia en la literatura especializada extranjera de la noción de *coste de producción*, siendo utilizada la noción de *precio de coste* por parte de Schmalenbach únicamente «en el marco del proceso de abastecimiento para establecer el coste de los materiales suministrados a precios diferentes por parte de varias fuentes».

Pero, en cuanto a los cambios producidos en el ámbito de la legislación contable que tuvieron lugar en el año 1971 (Ley n.º 19/1971), el término de *precio de coste* fue reemplazado por el concepto de *costes*, cambio que determinó algunas modificaciones en las reglamentaciones promulgadas por la Dirección Central de Estadística<sup>22</sup>, si bien la utilización de esta noción ha persistido todavía en los manuales de economía política (Constantinescu y otros, 1976).

---

<sup>22</sup> Mediante la reglamentación complementaria de las Normas Metodológicas nº. 9/1974, relativa a los informes estadísticos de inversiones y construcciones, los términos *precio de coste planificado* y *precio de coste efectivo* fueron reemplazados por los de *coste planificado* y *coste efectivo*, respectivamente.

### **La función previsional de la contabilidad - ¿un nuevo horizonte contable?**

En este periodo se perfila en la literatura especializada una nueva función de la contabilidad, la previsional: «Se desarrolla una nueva función de la contabilidad, la función previsional, que usa métodos de previsión, planificación y programación. Los cálculos previsionales se desarrollan en especial bajo la forma de contabilidad presupuestaria y de costes de producción. [...] En muchos países desarrollados desde el punto de vista económico, la contabilidad de los presupuestos experimentó un gran desarrollo. Y está a punto de ser introducida en nuestro país [...]» (Tamasan, 1973, pág.132-133).

Una década más tarde, el profesor M. Ristea observa la necesidad del desarrollo de la función previsional, proponiendo la elaboración de un balance contable de previsión: «El balance contable propio de las empresas socialistas de nuestro país puede adquirir una apertura previsional» (Ristea, 1983, pág.238).

Esta idea se recupera y desarrolla por parte del mismo autor en el trabajo *El balance en la gestión del patrimonio de la empresa* (Ristea, 1983). No obstante, debido al sistema económico vigente, las propuestas teóricas no obtuvieron eco en la práctica.

### **Las alternativas teóricas de la evaluación en costes históricos**

Si en Rumanía el sistema contable del periodo analizado acepta, en la práctica, como modalidad de evaluación de entrada el coste efectivo del suministro (abastecimiento) o de la producción de los activos, en el plano teórico se pasaba revista a las alternativas existentes en el ámbito internacional: «En el proceso de evolución de la evidencia y del cálculo del patrimonio, la evaluación experimenta varios niveles de perfeccionamiento. Cada vez más el *principio de coste efectivo de adquisición o producción*, que satisface la necesidad de gestionar el patrimonio, tuvo que ceder parcial o totalmente en favor de otros precios, como eran: el precio corriente (del día), el precio de la prudencia exagerada, el precio de reemplazo, el precio y el coste estándar» (M. Ristea, 1983, pág. 207).

### **Los desarrollos con respecto a la «conexión» contabilidad-matemática**

Las preocupaciones señaladas anteriormente, con respecto a la utilización del cálculo matricial para la optimización del cálculo de los costes,

fueron desarrolladas por Ristea (1983). El modelo global de los gastos y el modelo global de los ingresos son solo dos de las propuestas que pueden destacarse tanto por su pulso científico como por su utilidad en el proceso didáctico.

En la primera evaluación epistemológica de la literatura contable en Rumanía, Ionascu (1997, pág. 194) observa que, para ofrecer una base científica a la contabilidad, el autor de este trabajo «debe recurrir a la formalización matemática del modelo contable, que puede ser considerado *un eco rumano* de la *escuela matemática* de la contabilidad».

### **La propuesta con respecto a la elaboración de un balance de la riqueza nacional**

En este periodo existen varias propuestas de extensión del sistema de información. Aquí introducimos las propuestas del profesor Ristea (1989) para elaborar un balance de perfil territorial y un balance de la riqueza nacional. La Revolución de diciembre del año 1989 y los cambios que esta provocó condujeron, sin embargo, a otras transformaciones en el terreno de la contabilidad.

#### ***1.2.2.2. Una nueva forma de normalización de la contabilidad: la aplicación del modelo soviético***

##### **Las premisas históricas**

Como consecuencia de la instauración en el año 1945 del gobierno de Petru Groza, gobierno controlado por los comunistas, y de la falsificación de las elecciones del año 1946, que generó la hegemonía de aquellos en el Parlamento, a inicios del año 1947 el ritmo de la soviétización de Rumanía se intensificó. Las consecuencias en el plano económico fueron la nacionalización del Banco Nacional, la estabilización monetaria y el aumento de los oficios en industria. La fecha del 11 de junio de 1948 representaba el principio del proceso de nacionalización e, implícitamente, el cambio del tipo de economía.

##### **La evolución de los marcos de cuentas elaborados en el año 1948 a los planes de cuentas del año 1949**

El cambio del tipo de economía como consecuencia de la nacionalización del año 1948 generó otras transformaciones en el ámbito de la contabilidad porque «la antigua normalización, en sistema decimal, correspondía a una economía en declive y no podía seguir en su desarrollo la

aplicación de un plan en el cual estuviera contenida la empresa» (BC, 1949/1, pág. 16).

Según la misma fuente bibliográfica, «la normalización decimal correspondía a una etapa de preparación de nuestra economía nacional» y «fue necesaria para que los organismos del Estado pudieran controlar cómo se utilizaban las materias y los materiales, cómo se consumían en la producción y además cómo se dividía la administración entre fabricación, administración y venta».

Como resultado de esta situación, «con la introducción del *Plan de Estado* de 1949, a la evidencia contable, no le correspondía ya el plan decimal de cuentas, que lo único que hacía era traspasar los valores de la empresa».

En consecuencia, el Plan de cuentas puesto en práctica el 1 de enero de 1949 fue de inspiración soviética. De hecho, a principios de 1949, en las páginas del *Boletín contable* se populariza en gran manera la traducción de dos trabajos especializados de la literatura soviética (de Galperin, Kiparisov y Leontiev, el *Curso teórico de evidencia contable*; y de Jebrack, el *Curso abreviado de evidencia contable para contables de empresas industriales*), obras consideradas como «los únicos trabajos especializados traducidos, con un valor especial para el conocimiento de los principios y la aplicación de una contabilidad normalizada».

Pero comparando el Plan de cuentas para la industria, que entró en vigor el 1 de enero del año 1949, con su homólogo soviético, en Rumanía puede destacarse la existencia de unas cuentas que contradicen el sistema contable aplicable a las entidades contables de una economía de tipo socialista (por ejemplo, los registros de *Cuentas 0000 Terrenos*; *211 Acciones*; *219 Participaciones*; o *300 Capital*).

#### **El año 1951 o sobre un sistema contable «proyectado» en integridad en conformidad con el modelo soviético.**

Dado que la forma propuesta en el año 1949 no se consideraba adecuada, en el año 1951 fue reemplazada por una nueva versión «proyectada» en exclusiva siguiendo el modelo soviético, cuya variante era capaz de «asegurar la reflexión de los procesos económicos de la empresa en las condiciones del Primer Plan Quinquenal de Desarrollo de la economía nacional» (RC, 1971/1, pág. 39).

Desde ese año, en Rumanía se aplica un nuevo Plan de cuentas para la industria, capaz de reflejar las particularidades de la economía socialista. Ese

momento fue catalogado como «un paso adelante en la aplicación de la metodología de la evidencia contable socialista en la República Popular de Rumanía (RPR)», dado que «los planes de cuentas fueron revisados y se introdujeron modificaciones importantes en cuanto a su estructura, modificaciones que llevaron a la evidencia contable de la RPR al avanzado estadio que había alcanzado la URSS» (BC, 1951/1, pág. 6).

Las modificaciones realizadas representan de hecho «la introducción de las particularidades de la contabilidad socialista».

Esas modificaciones son sintetizadas por Ioachim en BC (1951/1):

- contabilidad de las *desviaciones de los precios planificados*;
- consideración como *realizado*, no la venta de los productos como hasta la fecha, sino su *cobro*;
- evidencia mensual mediante la concentración de los resultados en la Cuenta de beneficios y pérdidas;
- separación de los fondos especiales por cuentas, no solo como fuente, sino como representación material;
- adaptación del Plan de cuentas a las nuevas disposiciones con respecto a la financiación de las inversiones y a las reparaciones capitales del sistema de pagos;
- evidencia separada de los débitos y de las deudas no pagadas a término;
- puesta en concordancia del Plan de cuentas con el Plan de producción;
- separación de los gastos generales de la empresa según su específico económico;
- introducción de simplificaciones en las anotaciones contables.

Consideramos que dichos cambios estaban justificados por el contexto económico y porque se creaba así una conciliación entre el soporte económico y la técnica para reflejar esa realidad mediante la contabilidad.

Después de esta reorganización del Plan de cuentas de la industria e, implícitamente, de la técnica de contabilización, el año 1953 representó el momento en el que «la evidencia contable [...] fue también reorganizada y simplificada» (BC, 1953/2, pág. 19).

Entre los elementos a los que se refería esta reorganización, debemos mencionar las siguientes: «Las Direcciones Generales han recibido nuevas tareas con respecto a la cobertura de las pérdidas planificadas de algunas empresas y del beneficio de otras», así como el hecho de que «además de reflejar las relaciones entre las empresas y la Dirección General, el nuevo Plan de cuentas fue adaptado para mostrar las relaciones entre el comercio de Estado y el comercio cooperativista, como consecuencia de la reorganización de dicho comercio de Estado» (BC, 1953/2, pág. 20).

También, debido al hecho de que «la principal forma de acreditación se realiza por parte del Banco de la República Popular de Rumanía para la concesión de créditos para la circulación de las mercancías» (BC, 1953/2, pág. 21), sobrevinieron modificaciones en las cuentas destinadas a reflejar contablemente las operaciones aferentes (por ejemplo, el grupo XVI, *Créditos a corto plazo*).

También, a efectos de limitación de los «beneficios del año corriente respecto de los del año precedente, la *cuenta de beneficios y pérdidas* fue dividida en dos cuentas sintéticas de grado I» (BC, 1953/2, pág. 22).

Cabe destacar el hecho de que los cambios realizados representaban de hecho adaptaciones, desde el punto de vista técnico, de la contabilidad de los mecanismos de la economía socialista.

Asimismo, es interesante remarcar que, aunque, desde el punto de vista teórico, la cuenta de beneficios y pérdidas estaba pensada para reflejar dichas partidas, según el caso, en el marco de la precedente lectura puede observarse el hecho de que se plantea solo el problema de la «limitación de los beneficios», puesto que era «normal» que las empresas obtuvieran beneficios si tenían planificado tal objetivo.

Posteriormente se intensificó el trabajo para establecer una uniformización de los planes de cuentas en todas las ramas de la economía nacional. Así, «el Plan de cuentas para la industria, que entró en vigor el 1 de enero de 1958, fue utilizado como instrumento de alineación de los restantes planes de cuentas» (RC, 1971/1, pág. 40).

#### **Las premisas de un marco de cuentas unitario: los cambios de los años 60-70**

El periodo 1960–1966 se caracteriza, según Rusu (1977, pág. 37), por los «esfuerzos en la profundización del proceso de generalización teórica y el

aumento del nivel de mecanización y de automatización de los cálculos de contabilidad».

Además de los progresos registrados en el campo de la «mecanización de la contabilidad» cabe destacar, junto a la preocupación de los universitarios rumanos por eliminar la aceptación de unos términos inadecuados o parcialmente inadecuados (evidencia contable, balance contable), la canalización de los esfuerzos hacia el perfeccionamiento de la técnica contable.

El paso a un marco único de cuentas en los años 70 fue precedido de modificaciones similares que tuvieron lugar en el seno de los países del antiguo «bloque comunista»<sup>23</sup>, modificaciones que, fuera coincidencia o no, tuvieron lugar en un trasfondo político especial<sup>24</sup>.

Así pues, la modificación del plan contable debe ser analizada en el contexto económico, social y político existente, aun si no intentamos demostrar que entre ambos fenómenos existía una relación de tipo causa-efecto.

El periodo en el que se realizó el paso a un marco único de cuentas en Rumanía y en el resto de los países socialistas coincide con un periodo de «relajación» en el terreno político, hecho que tuvo consecuencias en el dominio de la contabilidad.

En el contexto de los cambios contables en varios países socialistas, que implicaron el paso a la aplicación de un marco único de cuentas, este aspecto empezó a preocupar a los normalizadores rumanos.

Así, como se señala en el capítulo 1.2.2.1. *Vías de manifestación de la literatura contable: el medio editorial y el mundo universitario*, con respecto al problema de la adaptación de un marco general de cuentas, existían dos puntos de vista: el primero propugnaba «profundizar en los planes de cuentas en vigor y acabar con su alienación»; el segundo, abogaba por «adoptar un marco general de cuentas por economía» (EC, 1967/1, pág. 4).

---

<sup>23</sup> En la URSS tuvo lugar este tipo de unificación una década antes, tendencia que fue seguida por la República Popular de Bulgaria (1968), las repúblicas socialistas de Chequia y Eslovaquia y la República Socialista Federativa de Yugoslavia. Pero en algunos países se utilizaron planes de cuentas elaborados distintamente para cada rama de actividad, que tenían como base el sistema decimal de numeración (República Popular de Polonia y República Popular de Hungría) (RC, 1971/1).

<sup>24</sup> Los años 60 representaron un periodo de relajación como consecuencia de los movimientos sociales en algunos países comunistas, como los eventos de Hungría y Polonia del año 1956, y la Primavera de Praga del año 1968.



### **La aplicación de un marco único de cuentas en Rumanía: las modificaciones en el ámbito de la normalización contable**

En Rumanía, la diferenciación entre los marcos de cuentas, y concretamente entre los planes de cuentas por ramas de actividad, se mantuvo desde el 1 de enero de 1949 (fecha en la que se implantó un plan de cuentas para la industria, revisado en 1951) hasta el año 1971, cuando se pusieron en práctica nuevos planes de cuentas, que tenían como denominador común un solo marco general.

El principio de los años 70 representó un momento de cambios en el ámbito de la legislación contable, tanto por la aparición de reglamentos relativos a la organización y dirección de la contabilidad (H. 1885/ 28.12.1970), como debido a la introducción de un sistema de cuentas basado en un marco general (OMF 467/ 02.11.1971).

Estos reglamentos repetían una serie de normas básicas acerca de la planificación, la evidencia y el cálculo del precio de coste y de los gastos de circulación (1965): unas normas metodológicas relativas a la contabilidad de las unidades económicas (OMF 595/31.12.1970) y otras relativas a la contabilidad de las unidades presupuestarias (OMF 596/31.12.1970) [RC (suplemento) (1971/1)]. Las modificaciones indicadas se aplicaron en todas las entidades económicas.

Con respecto a la clasificación de los grupos y las cuentas del plan y del marco contable, Demetrescu y otros (1979, pág. 220) observaron que: «Los grupos y las cuentas están inscritos en el orden de los flujos de los valores materiales (suministros, producción, obtención de productos finitos y venta), de las relaciones de descuento y, finalmente, de los resultados de la empresa. Con respecto a las cuentas de inversión, constituyen una clase aparte formada por tres grupos de cuentas».

Por otra parte, cabe indicar que el cambio se efectuó solamente en el aspecto formal, mientras que la doctrina económica quedó inalterada.

A principios de los años 80, se produjo una reorganización de los planes de cuentas, pero sin tener como base modificaciones significativas desde el punto de vista conceptual.

### **1.2.2.3. ¿La evaluación en la contabilidad: un «ejercicio impuesto»?**

#### **El sistema de precios y tarifas: el patrón de la evaluación en la contabilidad**

Uno de los elementos con un significado especial en el plan contable es la *evaluación*. Esta «asegura la supuesta condición del flujo completo de elaboración e información contable, que permite pasar de las informaciones singulares expresadas en un patrón natural a las informaciones generalizadoras, de síntesis; de la expresión natural y valórica o solo valórica necesaria, a los procesos de decisión» (Demetrescu y otros, 1979, pág. 230).

En el sistema contable socialista, el índice de la evaluación estaba representado por el «*sistema socialista de precios y tarifas*, cuya estructura se sostenía con los siguientes elementos:

- a) *los precios de los fabricantes,*
- b) *los precios de entrega,*
- c) *los precios en detalle,*
- d) *las tarifas»* (Feleaga en Vaduva, Calin, 1982, pág. 51).

Según la misma fuente bibliográfica, estos conceptos tenían el siguiente significado: *los precios de los fabricantes* representaban los precios cobrados o percibidos por las unidades económicas.

En función del productor, esos precios se denominaban *precios de producción*, en el caso de los productos industriales y agrícolas; *precios de facturación*, para los objetivos de construcción; *precios de contratación y de adquisición*, para los productos vendidos al Estado por parte de las unidades agrícolas cooperativistas y los productores individuales, etc.

Los *precios de entrega* eran «los precios a los que circulan los productos entre las unidades socialistas».

Los *precios en detalle* representaban «los precios a los que circulan los productos en las empresas socialistas». Esos precios podían aparecer en aquellas situaciones en las que las propias unidades industriales o agrícolas vendían a la población, por intermedio de sus propias tiendas o como parte de la producción obtenida.

Las *tarifas* designaban «el contravalor de los servicios prestados por parte de las unidades especializadas con respecto a otras unidades y a la población».

### **Modalidades de evaluación**

A continuación, vamos a presentar las modalidades de evaluación específicas de los medios fijos, los materiales, los productos finitos y las mercancías.

#### **La evaluación de los medios fijos**

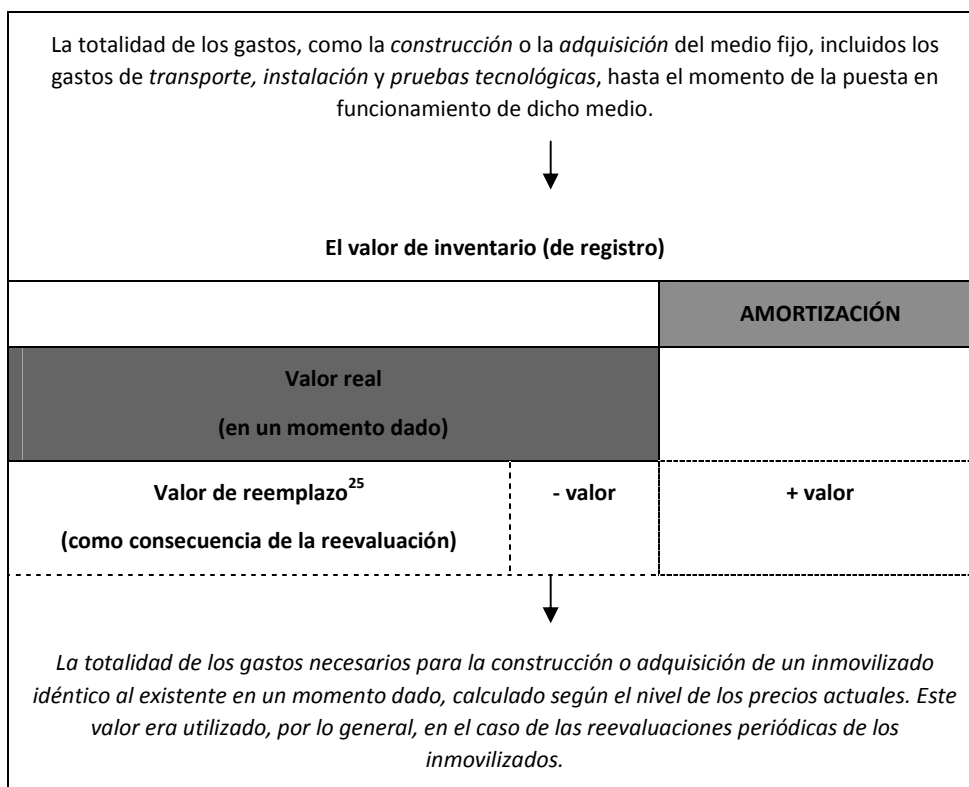
Entre la evaluación y la contabilización existe una estrecha conexión. La entrada en funcionamiento de un medio fijo implica el reconocimiento de su valor contable, por lo que cualquier modificación de este implica correcciones desde el punto de vista valorativo.

Así, independientemente del sistema contable practicado, la depreciación gradual de un activo implica el reconocimiento contable de la amortización, y la reevaluación determinará la modificación creciente o decreciente, según el caso, del valor del respectivo activo.

En la contabilidad socialista, en función del propósito para el que se realizaba la evaluación de los medios fijos, se distinguía: «el *valor de inventario o de registro*, el *valor real o actual* y el *valor de reemplazo*» [Puchita y Mares en Puchita (coordinador), 1981, pág. 76].

Empezando por las definiciones dadas a los tres valores, presentamos esquemáticamente sus modalidades de evaluación:

Cuadro 1.5: Modalidades de evaluación de los medios fijos.



Fuente: Puchita y Mares en Puchita (coordinador), 1981.

A partir de las observaciones presentadas más arriba, observamos que *la evaluación de entrada coincidía con la evaluación del inventario (el valor de inventario o de registro)*.

Esta situación era generada por el mecanismo de precios fijos utilizado en la economía socialista. Las depreciaciones temporales no existían ni estaban expresamente contabilizadas.

La modificación del valor de inventario se realizaba solo «en el caso de algunas reevaluaciones, al ejecutarse trabajos suplementarios que tuvieran como efecto el aumento del valor de los medios fijos o, en su caso, la disminución del valor de dichos medios, como consecuencia de la retirada del uso de una parte de estos» [Puchita y Mares, en Puchita (coordinador), 1981, pág. 76].

<sup>25</sup> En este esquema, el valor de reemplazo se presenta teniendo como patrón de comparación el valor real (remanente), corregido según la diferencia positiva o negativa constatada.

### **La evaluación de los materiales**

En el caso de los materiales, dado que no estaban sujetos a una depreciación irreversible ni a reevaluaciones, la cuestión de su evaluación se ponía de relieve en el momento de su entrada en funcionamiento.

En tal caso podían ser determinados los siguientes valores: *precio de suministro* (abastecimiento) *efectivo*, *precio de suministro* (abastecimiento) *planificado* y *precio de facturación*. Empezando por las definiciones presentadas por Puchita y Mares en Puchita (coordinador) (1981), presentamos esquemáticamente su modalidad de determinación y las diferencias existentes entre ellos (Cuadro 1.6).

Desde un punto de vista práctico, en el periodo analizado «todas las empresas industriales llevan la evidencia de los materiales al *precio de facturación*. El precio de suministro efectivo (compra) de los materiales que entran en los depósitos de la empresa se establece de forma extracontable por la incorporación, en el precio de la factura del proveedor, [...] de los gastos realizados» [Puchita y Mares en Puchita (coordinador), 1981, pág. 95].

### **Constitución de los precios y costes en la industria: el caso de los productos finales**

El concepto clave en el proceso de evaluación es el valor de un bien. En el ámbito de la contabilidad socialista, desde el punto de vista de los elementos contenidos, la expresión del valor se realizaba con la intermediación de las siguientes categorías de precios: *precio de coste* y *precios* en general.

El *precio de coste* se definía de la siguiente forma: «Expresión pecuniaria del valor de los medios de producción consumidos y del valor del producto creado por el trabajo para sí, y concretamente la totalidad de los gastos requeridos para ese producto» (Demetrescu y otros, 1979, pág. 235).

Tanto el cálculo de los costes efectivos como la determinación de los precios en el caso de los productos finales están representados en el cuadro 1.7 (Olariu, 1971).

Cuadro 1.6: Modalidades de evaluación de los materiales

<b>Precio de suministro efectivo</b>	Precio de facturación de los materiales proporcionados por los proveedores +	<b>Precio de suministro planificado</b> <small>(resulta del plan de abastecimiento de la empresa, establecido en función de los precios de suministro efectivos de los materiales en el año de base)</small>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>gastos de transporte</i> desde el lugar de expedición hasta el destino;</li> <li>• <i>gastos de seguro</i> de los materiales durante el transporte;</li> <li>• <i>gastos de manipulación, carga, descarga, etc.</i></li> <li>• <i>gastos de mantenimiento en almacenes ajenos;</i></li> <li>• <i>pérdidas de materiales durante el transporte en los límites legales permitidos;</i></li> <li>• <i>precios de los embalajes contenidos en la factura que el comprador no tiene la obligación de restituir</i></li> </ul>	

Fuente: Puchita y Mares en Puchita (coordinador) (1)

Cuadro 1.7: Constitución de los precios y costes: el caso de los productos finales

COSTES		PRECIOS	
a) Costes directos +	I. COSTE DE SECCIÓN (a + b)		
b) Costes comunes de sección =			
c) Costes generales de empresa	II. COSTE DE FÁBRICA (I + c)		
d) Gastos de venta	III. COSTE COMPLETO (II + d)		
		e) Beneficio	
			A. PRECIO DE PRODUCCIÓN (III + e)
		f) Impuesto por la circulación de mercancías	
			B. PRECIO DE ENTREGA (A + f)
		g) Adición o descuento comercial	
			C. PRECIO EN DETALLE (B + g)

### Constitución de los precios y costes en el comercio: el caso de las mercancías

Otro elemento de las existencias que necesitaba la determinación de un valor, tanto en el momento de la entrada como en el de la salida eran los *stocks* (las existencias). El algoritmo de cálculo del precio de venta (Rusu, 1980) era el siguiente:

Cuadro 1.8: Constitución de los precios en la economía nacional: el caso de las mercancías

Precio en detalle					
Precio de entrega				Impuesto por circulación de las mercancías u otros cargos al presupuesto	Adición o descuento comercial
Precio de producción					
Coste unitario completo		Beneficio			
Costes con el trabajo pasado	Costes con el trabajo (para sí)				

Fuente: Rusu (1980).

Analizando las modalidades de constitución de los precios de los productos finales, en relación a los de las mercancías, cabe destacar que, si en el caso de la composición del precio de coste no pueden señalarse muchos elementos particulares, en el caso de la determinación de los precios efectivos, existían algoritmos de cálculo específicos.

La causa de ese fenómeno es el tipo de economía existente, a cuyo mecanismo concreto se adapta la contabilidad.

Así, si en la economía de mercado «el nivel y la evolución de los precios [...] estaban determinados por el juego libre de la oferta y la demanda, y también por la intervención gubernamental y la política de las grandes



empresas» (DE, 2001, pág. 344), en la economía socialista los precios estaban determinados por un mecanismo específico: «La fijación de los precios se establece por el *quantum* de los gastos del trabajo, socialmente necesarios para la producción de un cierto valor de uso, es decir, por el valor social de la mercancía» (Constantinescu y otros, 1976, pág. 350).

#### **1.2.2.4. Las particularidades técnicas del sistema contable de inspiración soviética practicado en Rumanía**

La contabilidad practicada en Rumanía en el periodo 1951-1989 constituía una aplicación del modelo contable soviético. Evidentemente, contaba con las particularidades de una economía planificada.

Empezando por la concepción especial del activo y pasivo, de los gastos e ingresos, presentaremos sus particularidades contables.

##### **Aspectos relativos a la contabilidad de los fondos**

En la doctrina económica socialista se rechazaba la noción de capital, porque «expresaba relaciones de explotación» (Constantinescu y otros, 1976, pág. 311).

En su lugar, se prefería la noción de *fondos*,<sup>26</sup> definida, desde un punto de vista contable, como «las fuentes de constitución de los medios materiales y pecuniarios que utilizan las empresas industriales con el propósito de dar cumplimiento a las tareas del plan» (Puchita y otros, 1981, pág. 238).

Los fondos de las empresas estaban estructurados en varios grupos: fondos propios y asimilados, fondos prestados y fondos atraídos.

La contabilidad de los fondos prestados (créditos) y de los fondos atraídos no presenta elementos particulares.

---

<sup>26</sup> En la economía política, la noción de *fondo* se refería a la «totalidad de los medios de producción y pecuniarios de los que disponen las unidades económicas socialistas» (Constantinescu y otros, 1976, pág. 310). Esta noción incluye tres acepciones: los *fondos pecuniarios*, destinados a la compra de medios de producción, a la redistribución posterior del trabajo y a la cobertura de otras necesidades; los *fondos de forma productiva*, para la producción de los bienes materiales necesarios para la sociedad y sus miembros, y los *fondos bajo la forma de mercancía* (productos finitos destinados al mercado).

Un tratamiento contable específico,<sup>27</sup> lo tenían los fondos propios y asimilados<sup>28</sup>.

De esos fondos, vamos a presentar solo algunos aspectos concernientes a la constitución del fondo de los medios circulantes, del fondo de los medios fijos y del fondo de desarrollo económico (en el párrafo referente a los medios fijos).

El fondo del inmovilizado circulante se constituía al inicio de la actividad, como consecuencia de una asignación (subsidio) recibida del presupuesto del Estado.

Posteriormente, en la medida en que se efectuaba el cargo de los importes de los beneficios para la constitución de ese fondo, se aumentaba el fondo propio para medios circulantes en detrimento del fondo recibido inicialmente del Estado:

- Financiación desde el presupuesto del Estado:

Cuenta corriente = Fondo de medios circulantes/ 2.000.000 lei  
Asignaciones del presupuesto del Estado  
para los medios circulantes en el primer  
año de actividad

- Aumento del fondo propio para los medios circulantes, como consecuencia del cargo de los importes de los beneficios para la constitución de ese fondo:

Asignaciones del presupuesto = Fondo propio para inmovilizado 500.000 lei  
del Estado para los medios circulantes circulante  
en el primer año de actividad

---

<sup>27</sup> El tratamiento contable de los fondos propios y asimilados era parecido al practicado en el periodo actual en el sistema presupuestario.

<sup>28</sup> Los *fondos propios* contenían: el *fondo del inmovilizado fijo*, el *fondo del inmovilizado circulante*, el *fondo de desarrollo económico*, el *fondo para construcción de viviendas y otras inversiones con carácter social*, el *fondo para acciones sociales* y el *fondo para la participación de los trabajadores en los beneficios*.

El fondo de los medios circulantes era reconocido en el momento de la entrada en funcionamiento de los medios fijos y disminuía en el momento de su salida.

El mecanismo contable del reconocimiento de este fondo era el siguiente:

- La entrada en gestión del medio fijo (inmovilizado):

Medios fijos = Fondo de los medios fijos 9.500.000 lei

#### Aspectos relativos a la contabilidad de los medios fijos

La contabilidad de los medios fijos implica el registro mensual del deterioro respecto de la amortización.

La pérdida de valor de los medios fijos como consecuencia de su uso era conocida con la denominación de *deterioro*, y la incorporación del respectivo importe en el coste de producción se hacía bajo la forma de amortización.

Presentamos abajo un ejemplo de contabilización de la amortización, respecto del deterioro de los medios fijos:

- Registro de la amortización de los medios fijos:

%	=	Descuentos con respecto	2.200.000 lei
Gastos comunes de sección		a las amortizaciones	1.300.000 lei
Gastos generales de empresa			400.000 lei
Gastos de las actividades auxiliares			380.000 lei
Gastos de venta			90.000 lei
Beneficios y pérdidas			30.000 lei

- Registro del deterioro de los medios fijos:

Fondo de los medios fijos = Deterioro de los medios fijos 2.170.000 lei

El paso a los resultados financieros de la amortización, que representa el valor no amortizable de los medios fijos fuera de uso antes de su amortización integral, tenía como propósito que la correspondiente amortización no repercutiera o influyese sobre los costes del periodo de gestión. A medida que pasaba de la forma productiva a la forma pecuniaria, el valor de los fondos fijos se concentraba en el fondo de desarrollo económico (inversiones).

El destino de ese fondo era asegurar el reemplazo de forma natural de los fondos fijos consumidos, después de que estos quedaran fuera de uso debido a su deterioro total.

Este fondo constituía la fuente principal de financiación de los gastos materiales vinculados al reemplazo físico de los fondos fijos por otros nuevos.

También, se utilizaba como fuente para la ampliación de las capacidades de producción.

La alimentación del fondo de inversiones se efectuaba a partir de los importes girados por parte de la empresa en una cuenta abierta en el Banco Rumano de Inversiones.

La operación se realizaba en paralelo con el registro de la amortización.

En las empresas, el fondo de desarrollo económico se constituía a partir de: la amortización de los medios fijos de las actividades base, los beneficios en el límite del plan y sobre el plan, y la valoración de los medios fijos de la actividad base fuera de funcionamiento.

En la central, el fondo de inversiones se constituía para la financiación de las inversiones de nuevas empresas y otros importantes desarrollos.

La contabilización de la constitución del fondo de desarrollo económico (de la amortización) se realizaba de la siguiente manera:

- Registro de los derrames legales efectuados en la cuenta de amortizaciones:

Descuento con respecto a las amortizaciones = Cuenta corriente 2.200.000 lei

- Constitución del fondo de desarrollo económico desde la amortización:

Fondo disponible de desarrollo = Fondo de desarrollo 1.900.000 lei<sup>29</sup>  
 económico económico

En el periodo 1951-1989 se puede hablar de la existencia de un *fondo de desarrollo desde la amortización*.

Concomitante con el registro de la amortización en contabilidad, se creaba un *fondo de desarrollo desde la amortización* que tenía como equivalente, en el activo del balance, en una cuenta de disponibilidades, un importe igual al valor de ese fondo de desarrollo.

Así, la fuente de financiación existente en el pasivo tenía un material equivalente en el activo, que, teniendo en cuenta las características de la economía socialista (p. e., la rigidez de los precios), podría ser utilizada para conseguir un activo nuevo equivalente desde un punto de vista técnico.

#### **Aspectos relativos a la contabilidad de las existencias**

Con respecto a la contabilidad de las existencias, vamos a presentar unas particularidades sobre la evidencia de los materiales en el precio de facturación, las operaciones generadas para la obtención y venta de los productos finitos, la evidencia de las mercancías en el comercio al detalle, y el reconocimiento de ingresos y gastos.

##### **▪ La evidencia de los materiales en el precio de facturación**

Si en la contabilidad actual, en el momento de contabilizar las existencias adquiridas, calculamos el coste de adquisición<sup>30</sup>, en el periodo 1951-1989<sup>31</sup> se generó la contabilización de los materiales al precio de facturación (el precio al que el proveedor facturaba los materiales).

Aquel sistema de evidencia comportaba la contabilización distinta de los gastos de transporte y de suministro:

##### **▪ Abastecimiento de materiales:**

%	=	Proveedores	2.200.000 lei
Materiales			2.000.000 lei

<sup>29</sup> La diferencia se contabilizaba de modo similar en otro fondo de inversiones de carácter paralelo.

<sup>30</sup> El coste de adquisición incluye los gastos de transporte y otros gastos accesorios (tasas de aduana, seguros, etc.).

<sup>31</sup> Inicialmente, para la contabilización de los materiales, se utilizaban dos precios: el precio efectivo y el precio planificado de abastecimiento (suministro) (Puchita y otros, 1981).

Gastos de transporte y suministro

200.000 lei

La razón de una evidencia distinta para los gastos de transporte y suministro eran el conocimiento del volumen de gastos generados por el suministro de materiales por parte de la empresa, así como de las clases de gastos que habían registrado aumentos, y la identificación de las vías de disminución de estos últimos.

- Obtención y la venta de los productos finitos. Reconocimiento de los ingresos

En el caso de las operaciones con productos acabados, se utilizaban tres valores: el *coste planificado*, el *coste efectivo* y el *precio de entrega*.

La obtención de los productos finales se evidencia en contabilidad por el coste planificado.

Las diferencias entre el coste planificado y el coste efectivo se registraban por separado, en una cuenta de diferencias de precio que entraba en correlación con una cuenta de *descuento de la producción*, en el momento del reconocimiento de las diferencias de precios, y una cuenta de *ingresos de la actividad base*, en el momento del reparto de las diferencias de precio.

Así pues, en el debe de la cuenta de *ingresos de la actividad base* figuraban tanto el valor del coste planificado como el de las diferencias de precio, es decir el valor del coste efectivo.

Por otro lado en el momento de la entrega de los productos finales a los clientes, en el haber de la cuenta de *ingresos de la actividad base*, se registraba el precio de entrega de esos productos finales.

El reconocimiento de los ingresos se realizaba solo en el momento en el que, en la cuenta bancaria de la empresa, se giraba el contravalor de los bienes entregados.

En consecuencia, las cuentas de ingresos actuaban como una cuenta de pérdidas y ganancias. En la cuenta de *beneficios y pérdidas* se registraban solo el beneficio neto o la pérdida neta.

La secuencia de las anotaciones contables correspondientes a la obtención y entrega de los productos finales era la siguiente:

- Obtención de productos finales (al coste planificado):

Productos finales = Descuento de la producción 15.000.000 lei

▪ Descuento del coste efectivo de producción:

Descuento de la producción = % 15.500.000 lei  
 Gastos de la producción base 12.500.000 lei  
 Gastos de las actividades auxiliares 3.000.000 lei

▪ Fijación y registro de las diferencias entre el coste planificado y el coste efectivo de producción:

Diferencias de precios = Descuento de la producción 500.000 lei  
 de los productos finales

▪ Entrega de los productos finales (al coste planificado):

Productos, trabajos y = Productos finales 15.000.000 lei  
 servicios facturados

▪ Cobro del contravalor de los productos finales (al precio de entrega):

Cuenta corriente = Ingresos de la actividad de base 17.000.000 lei

▪ Reconocimiento de las diferencias de precio aferentes a los productos entregados:

Diferencias de precio = Diferencias de precio de 500.000 lei  
 de los productos, trabajos y los productos finales  
 servicios facturados

▪ Cierre de la cuenta de productos facturados:

Ingresos de la actividad base = Productos, trabajos y 15.000.000 lei  
 servicios facturados

▪ Repartición de las diferencias de precio:

Ingresos de la actividad base = Diferencias de precio de 500.000 lei

los productos, trabajos y  
servicios facturados

▪ **La contabilización de las mercancías en el comercio en detalle al precio de venta**

El método de contabilización de las mercancías en el comercio en detalle al precio de venta tiene como base el siguiente principio general: la evaluación de las existencias, a la entrada y a la salida de las mercancías, se efectúa al precio de venta.

El mecanismo de registro en contabilidad era parecido al todavía existente en el periodo actual.

**Aspectos relativos a la contabilidad de los gastos**

El criterio de clasificación vigente en la contabilidad del periodo analizado, era el de la catalogación de los gastos según su destino.

En principio, este hecho suponía que el reconocimiento de los gastos se realizaba, independientemente de su naturaleza, en correlación con la actividad que lo había generado, sin distinguir si se trataba de un gasto de material, salarial o de cualquier otra índole relativa a la actividad de la explotación.

Presentamos, como ejemplo, la modalidad de contabilización de los salarios<sup>32</sup>:

▪ Registro de las retribuciones:

%	=	Descuentos de personal	7.000.000 lei
Gastos de producción base			4.000.000 lei
Gastos de actividades auxiliares			600.000 lei
Gastos comunes de la sección			1.500.000 lei
Gastos generales de la empresa			1.900.000 lei

**Aspectos relativos al reparto del beneficio**

---

<sup>32</sup> El término *salario* fue reemplazado, en el periodo analizado, por el de *retribución*.



El beneficio de las unidades industriales era considerado uno de los más importantes indicadores de síntesis que caracterizaban, desde un punto de vista cualitativo, la actividad de la empresa.

Su papel era el de repartirse para restituir los fondos recibidos de la sociedad, así como para el desarrollo general de la unidad y la constitución de los fondos propios de las unidades.

En ese sentido, durante todo el año, se efectuaban cargos y derramas a partir de esos beneficios, que, en la contabilidad de síntesis, se detallaban con ayuda de la cuenta *751 Reparto de los beneficios*<sup>33</sup>.

En líneas generales, hemos presentado algunos aspectos particulares del sistema contable existente en Rumanía, siguiendo el modelo soviético.

El acento no se ponía en la representación de una imagen fidedigna ni en la información<sup>34</sup> a las distintas categorías de usuarios, sino en el control sistemático del Estado y de la actividad de las unidades administrativas, el registro y la elaboración de los datos y la información. Las informaciones contables estaban destinadas «a otros sectores de la actividad [...], como los órganos de dirección de cualquier nivel interior y exterior de las distintas unidades administrativas» (Demetrescu y otros, 1979, pág. 26-27).

Cabe destacar, por tanto, el rol meramente burocrático de la contabilidad, así como el limitado acceso, por parte de los usuarios, a la información contable y financiera.

---

<sup>33</sup> Este era detallado como sigue: *751.01 Derramas del órgano jerárquico superior para la restitución de los fondos recibidos para inversiones; 751.02 Derramas del fondo de desarrollo económico; 751.03 Derramas del fondo para la construcción de viviendas y otras inversiones de carácter social; 751.04 Derramas del presupuesto del Estado, que se cargaban en el presupuesto general o local, en función de la subordinación de la empresa; 751.06 Derramas del Ministerio para el fondo de cobertura de gastos determinados por desastres naturales; 751.07 Derramas para el pago de los plazos e intereses de los créditos internos o de los recursos internos para inversiones acreditadas; 751.15 Cargos al fondo del inmovilizado circulante; 751.16 Cargos al fondo de acciones sociales; 751.17 Cargos al fondo de participación de los trabajadores para la realización de la producción, los beneficios y el reparto de estos; 751.18 Cargos por ingresos merecidos por los trabajadores en relación con la parte social; 751.19 Cargos al fondo para la reducción de precios y gastos mediante el reacondicionamiento y la transformación de las mercancías solventes; 751.21 Cargos al fondo para la dotación de formaciones sanitarias; 751.29 Otros cargos.*

<sup>34</sup> Malciu (1998, pág. 105-106) realizó una presentación de la «demanda y la oferta de información en el antiguo sistema contable rumano».

***1.2.2.5. Las alternativas teóricas de ruptura del estereotipo: aspectos positivos del modelo soviético de contabilidad en Rumanía***

Si en los EE.UU. y en la Europa Occidental el problema de la normalización y del perfeccionamiento de la contabilidad en la segunda mitad del siglo XX tuvo una amplitud cada vez mayor, los normalizadores contables de Rumanía estaban dominados por los límites de la economía y la ideología de tipo comunista.

Los aspectos presentados anteriormente ocultan realidades de un pasado hermético y constituyen un preámbulo para la demostración de una de las hipótesis formuladas anteriormente y que es la siguiente:

«En el periodo socialista se realizaron investigaciones en la línea de la occidentalización de la normalización contable que, debido al contexto histórico, quedaron olvidadas en un cajón». En ese sentido, el método utilizado es el del *testimonio oral*, que incluye debates en forma de entrevistas y la consulta a fuentes documentales no publicadas<sup>35</sup>. La consulta de los correspondientes trabajos revela la preocupación existente por la ruptura del estereotipo y la eliminación de algunos aspectos «artificiales» de la contabilidad.

Después de una presentación de la arquitectura del sistema contable francés y de los elementos conceptuales operantes en su marco, esos autores efectúan una comparación entre los distintos sistemas contables con el propósito de presentar algunas «soluciones y resoluciones que puedan ser adoptadas en la contabilidad de nuestro país».

Si bien el problema de la adaptación a un sistema contable dualista no se considera un tema urgente, podrían «captar la atención de los organismos de decisión» otros problemas fuertemente destacados.

Así. se apunta el problema de la existencia de unos «documentos de síntesis del sistema desarrollado», en cuyo marco se definen: el balance, la cuenta de resultados, la tabla de instrumentos y recursos del ejercicio, un modelo de balance (antes de la distribución), otro modelo de balance (después de la distribución), un modelo de cuenta de resultados del ejercicio (gastos), otro modelo de cuenta de resultados del ejercicio (ingresos), la tabla de los

---

<sup>35</sup> Con respecto a la ciencia oral y a los contactos directos en el terreno de las matemáticas, Marcus (1988, pág. 271) observa que «una gran parte de la producción científica [...] circula entre los especialistas de forma oral o en forma de cartas o publicaciones de corta tirada, de carácter casi confidencial, distribuidas por vías distintas a la de la imprenta».

saldos intermedios de gestión, la determinación de la capacidad de autofinanciación del ejercicio, un modelo de cuadro de la función y los recursos del ejercicio y una tabla de financiación.

La apertura al modelo de presentación de las situaciones financieras en estilo occidental (francés), aunque no hubiera encontrado resistencia por parte del sistema, no puede tener las mismas valencias informacionales debido a la interdicción de publicar los documentos de síntesis.

Por otra parte, esas sugerencias innovadoras están llenas de comprobaciones y propuestas que, aunque en el periodo actual parecen normales, hace unas décadas fueron solo constataciones de orden intelectual.

En ese sentido destacamos las siguientes propuestas: la evaluación en patrón monetario de los terrenos, cuya justificación es la de haber sido atraídos al circuito económico y, como consecuencia, tener un precio que obliga a su registro contable»; la actualización del valor de inventario de los medios fijos en relación con el coste de reproducción en la fecha de su evaluación<sup>36</sup>; la evaluación o estimación de los pasivos al precio diario, situación que conduce a «una gran interés por la solvencia», o la extensión de la contabilidad al ámbito de la economía nacional mediante el uso de las cuentas nacionales.

Consideramos que, a través de la investigación a nivel teórico, aunque sin implicaciones en la práctica, se consolidó el abandono de la doctrina soviética, lo que ciertamente aporta una visión más favorable del sistema contable de tipo soviético en Rumanía.

Esos «síntomas» favorables crearon las premisas para la continuación de las investigaciones en el dominio de la contabilidad a principios del año 1990.

---

<sup>36</sup> En ese sentido se propusieron dos procedimientos: la reevaluación sintética a partir de los indicios de la modificación de los precios y la reevaluación analítica a partir de los catálogos de precios.



## **2.ª PARTE: EL MODELO ECONÓMICO**

### **CAPÍTULO II. LA INTEGRACIÓN Y LA GLOBALIZACIÓN, UN NUEVO RETO EN LA TEORÍA Y MODELO ECONÓMICO**

#### **II.1. La interferencia entre la integración y la globalización económica**

Desde el punto de vista etimológico, *integración* proviene del latín *integratio-integrationis*, término que en el lenguaje común se refiere a *renovar, restablecer, rellenar, completar, reunir*, etc., varios elementos en un todo unitario. El rumano, el francés, el italiano, el alemán y el inglés han tomado del latín dicho. El primer testimonio gráfico del término *integración* se menciona en *The Oxford English Dictionary*, donde se define como 'la combinación de las partes de un todo' (Lutas, 1999, pág. 38).

Desde el primer testimonio gráfico y hasta principios del siglo XX, el término *integración* se ha utilizado exclusivamente en las ciencias exactas. Así, dicho término, tomado de las matemáticas, ha evolucionado hasta desarrollar diferentes usos en los campos de las ciencias socio-humanas, incluso en las ciencias económicas, cubriendo un amplio abanico de procesos y fenómenos. En esta acepción, el término *integración* se refiere a una combinación de las partes de un total, de manera general, o como la incorporación de un elemento ajeno en un todo (Dictionnaire de sciences économiques, 1956, pág. 616-617).

En la última mitad del siglo XX, el mismo término se utiliza para denominar fenómenos, procesos, acciones o estados que tienen lugar en todas las esferas de la actividad (social, económica, política, cultural, fisiológica, etc.) que son incluso más difíciles de disociar unas de otras, debido a la globalización (Floreá, 2001, pág. 8).

En términos económicos, la integración puede ser vertical —la combinación económica en el marco de las relaciones que se establecen entre proveedor y cliente— y horizontal —la reflexión de las combinaciones intersectoriales de las unidades de producción y de venta—. Teniendo en cuenta los dos tipos de integración económica (vertical y horizontal), se puede

afirmar que la concentración económica internacional y regional puede tratarse en dos niveles (Florea, 2001, pág. 102):

- a. Desde el punto de vista económico, la *integración horizontal* se utiliza para describir la combinación intersectorial de las unidades de producción y de venta, la firma de acuerdos, la formación de grandes compañías etc., y la *integración vertical*, para la reflexión de las combinaciones en el marco de las relaciones entre proveedor y cliente. Todas las combinaciones de las economías en el marco de unas regiones económicas grandes, ya sea la formación de una unión de aduanas o de una zona de libre comercio, están recogidas en la literatura económica con términos como *cooperación*, *solidaridad* o *unificación económica*, fenómenos que han tenido lugar a lo largo del siglo XIX.
- b. Los elementos contenidos en este punto tienen en cuenta una práctica más antigua, partiendo de que la integración económica es un fenómeno relativamente reciente. En otras palabras, los términos consagrados a lo largo del tiempo, mencionados con anterioridad, se han reemplazado gradualmente con un nuevo sintagma, «integración económica», que se ha utilizado por primera vez bajo el nombre de «desintegración económica». La aparición en el año 1931 del trabajo de Eli F. Heckscher «Mercantilismo», y el de Weber A. «La integración económica de la producción europea», supusieron el rechazo del concepto de desintegración económica, por un profundo análisis sobre las interdependencias que se crean en el marco de los cambios comerciales entre los países europeos (Heckeer, 1931, pág. 102).

Otros autores (Machlup, 1976, pág. 62) constatan que ningún trabajo sobre economía internacional anterior a 1953 utiliza el término *integración*.

En el lenguaje común, el término *integración económica* no ha calado hondo, ya que los jefes de Estado empezaron a usarlo después de la ayuda económica dada a Europa que supuso el Plan Marshall (Lutas, 1999, pág. 39), después de la Segunda Guerra Mundial.

Las definiciones de *integración* en sentido general no difieren en su esencia unas de otras, pero sí que, dependiendo del contexto, toman significados con matices particulares. En su mayoría, los conceptos convergen hacia la asociación de la idea de integración con las de unión y de reunión; de formación o reformación de un todo; de pasar de los microespacios a los

macroespacios, al merecimiento de unos conjuntos económicos muy variados, que conducen a la obtención de una productividad del trabajo más amplia y de una calidad superior de las mercancías.

La integración económica forma parte de una teoría económica de las relaciones internacionales, que llegó a ser un tema independiente, alrededor de los años sesenta del siglo XX, con la aparición del trabajo de Jacob Viner «La teoría de la Unión Aduanera» (Viner, 1937, pág. 36-38), en el cual, en esencia, se presenta cómo se ha formado y evolucionado la teoría de la integración en el marco de la teoría económica.

La integración económica es una reflexión teórico-práctica de todas las ideas en este ámbito en más de cincuenta años, durante los que la integración, bajo sus diferentes formas, llegó a ser una realidad a finales del siglo XX y puede presentarse como la realización del tradicional sueño de igualdad y de las posibilidades de crear una estructura y un organismo formado por un grupo de países al margen de la economía mundial, considerada como una entidad.

También, la integración económica puede caracterizarse por lo siguiente (Dobrescu, 1996, pág.12):

- la obtención en el marco de un territorio determinado de un sentido de comunidad, de una institución, de una práctica, por la cual se aseguran cambios y transformaciones pacíficas a lo largo del tiempo;
- un proceso en el que los actores políticos de los diferentes niveles nacionales están dispuestos a cambiar el rumbo de las aspiraciones y las actividades políticas hacia un nuevo centro de las instituciones que poseen y pretenden la jurisdicción de los Estados nacionales;
- una distribución del poder constitucional, de un conjunto de condiciones previstas en la teoría y práctica del federalismo;
- la unión de varias operaciones introducidas en el marco de la misma unidad económica y la organización de la integración horizontal;
- un proceso por el cual las diferentes naciones, que hasta entonces eran capaces de conducir de forma independiente las políticas externa e interna, intentan tomar decisiones juntas y delegar el proceso de la toma de decisiones en unos organismos centrales.

Además, la integración económica está definida como una relación económica más estrecha entre áreas y zonas con conexiones económicas, en la que se suprimen las discriminaciones entre las unidades económicas pertenecientes a las áreas participantes (Balassa, 1961, pág.76).

Esta integración se considera como realista y potencialmente funcional, ya que puede llevar a la unificación monetaria, fiscal y social, a una política anticíclica, o a la creación de una autoridad supranacional, cuyas decisiones son obligatorias para todos los Estados integrantes.

Desde punto de vista de los elementos definitorios, se considera que existen (Florea, 2001, pág. 8) tres características comunes a las diversas formas de integración económica:

- cualquier integración relanza la libre circulación de las mercancías entre los países a los cuales se refiere, con la precisión de que es una condición necesaria, pero no es suficiente, para la integración de una economía o de un grupo de economías. A la libre circulación de los bienes, de los capitales y de las personas hay que añadir la creación de unas instituciones fuertes con un papel mayor en la asunción de las intervenciones del mercado; de un sistema legislativo adecuado, con un papel determinante en la delimitación del derecho de propiedad, así como del sistema monetario y fiscal correspondiente;
- cualquier integración económica necesita una cierta especialización consecutiva de la división del trabajo en los países implicados;
- cualquier integración genera cierta discriminación entre los países excluidos, con respecto a los derechos de aduana sobre los productos de terceros países.

A lo largo del tiempo, los adeptos de las diferentes corrientes de pensamiento han dado diversas definiciones de la integridad económica.

Así, François Perroux, uno de los primeros economistas de la historia, considera la integración económica como un proceso en el que las fuerzas de expansión son las únicas decisivas.

Desde la perspectiva del área de contenido, la mayoría de los autores utilizan el término para referirse a las realidades que se establecen en el plano internacional entre diferentes entidades nacionales. Así, por ejemplo, la integración económica total supone la unificación de las políticas monetarias, fiscales y sociales, mediante las cuales podrían adoptarse decisiones obligatorias para todos los países miembros.

Las teorías de la integración fundamentadas por los economistas citados aquí (Viner, Timbergen, Balassa, etc.) son casi unánimes en la distinción de cuatro tipos de integración económica interestatal: la zona de libre comercio; la unión aduanera, el mercado común, la unión económica; todos comienzan con un grado de integración bajo que posteriormente va



ascendiendo. La unión económica conlleva, simultáneamente, un mercado común para la libre circulación de los bienes y de los factores de producción y un grado de armonización de las políticas económicas nacionales para reducir las discriminaciones que aparecen debido a los desacuerdos en estas políticas.

De lo mencionado se entiende que todas las acepciones de integración económica tienen sentidos diferentes, acompañadas de matices particulares, lo que impone la aplicación diversificada de diferentes tipos de integración, en función de la diversidad de criterios: la integración económica es un proceso de procedimientos dinámicos, en el cual las fuerzas de expansión son las únicas decisivas (Perroux, 1954, pág. 147); la integración puede definirse como la entrada de una unidad complementaria en un conjunto económico determinante (Casillaghy, 1965, pág.18-19).

Teniendo en cuenta estas definiciones, podemos afirmar que el mecanismo de la integración económica conlleva lo siguiente: la creación de un espacio económico común; la libre circulación de los factores de producción en las condiciones de la existencia de un mercado común; el consumo colectivo de los recursos con eficiencia económica y social máximas; la creación de una unión aduanera; y la creación de una política común en términos económicos, monetarios, financieros y sociales. A esto hay que añadir los diferentes grados de cooperación económica en campos como el comercio, la fuerza de trabajo, las políticas fiscales y capitales, las políticas monetarias, las inversiones, la seguridad social, etc.

Además de la integración económica, también puede abordarse la integración política, cultural, medioambiental, militar etc., lo que demuestra que la integración económica puede ser un problema de índole política, sociológica, socio-psicológico, etc.

La integración económica regional presenta diversas facetas en función del tipo de cooperación social y política, y, no en último lugar, de la económica.

En la literatura especializada se encuentran diferentes términos, como *cooperación regional*, utilizado en el caso de las actividades comunes de coordinación de los países de una región dada, en el plano tanto económico como social.

De esta manera, la cooperación económica puede formar las bases de la integración económica regional, que no lleva de forma automática a la integración económica. Así, cuando hacemos referencia a los países con economía de mercado, tenemos en cuenta la creación de unas condiciones

idénticas vinculadas a la competencia entre los productores, comerciantes y consumidores de los respectivos países.

La integración de los países del sur y del este de Europa, los cuales crean una economía de mercado, constituye un proceso por el cual dichos países han alcanzado el estado de la cooperación, mediante la creación de unas instituciones con carácter supranacional, que pueden llevar al final a la federalización (Roberson, 1996, pág.9).

Para los países con una economía planificada en materia de integración, estas se han limitado durante mucho tiempo a la coordinación de la planificación nacional; el cierre de unos acuerdos de cooperación y la especialización de la producción, para un restringido abanico de productos, así como ha ocurrido en el marco del Consejo para la Ayuda Económica Recíproca (CAER).

La integración de los países en desarrollo se realiza con la ayuda de los países con economía de mercado, o, en el plano regional, entre ellas, en organizaciones integradoras con viabilidad temporal.

### **II.1.1. La integración económica europea – evolución y realidades**

La unificación y la integración económica interestatal incluyen países de todos los rincones del mundo, tanto desarrollados como en desarrollo.

De una zona a otra existen diferencias con respecto al comienzo del proceso de integración, de sus formas concretas de manifestarse, del ritmo de su evolución y de los objetivos alcanzados.

Sin duda, la Unión Europea representa un ejemplo digno de integración económica interestatal. Hace dos mil años ya existían ideas sobre la unificación de Europa. Roma era entonces el centro del mundo y ha promovido en la historia lo que se conoce como *pax romana*. De forma gradual, su poder político estuvo subordinado al poder de la religión cristiana, conocida en la historia como *pax christiana*. Después vino el gran unificador europeo, el rey de los francos, Carlomagno, que crea un imperio con una superficie similar a la de la actual Unión Europea (Francia, Alemania, Italia, Austria y una parte de Polonia).

En el siglo XIII, las ciudades y las fortalezas del litoral del mar Nórdico (Finlandia, Suecia, Nóvgorod, Londres y Hamburgo) han formado la Liga Hanseática, que ha sobrevivido dos siglos, hasta la constitución de las grandes compañías de navegación.

Aun desde el siglo XIV, han surgido ideas sobre la cercanía de los Estados europeos, por la unificación de los reyes cristianos por la silla apostólica. En 1462, el rey de Bohemia impuso las bases de la reunión de los príncipes y los reyes cristianos del continente europeo, mediante la convocación de una dieta, con el propósito de garantizar la paz. Hasta finales del siglo XVII, estas propuestas efímeras con respecto a la organización de los Estados europeos han sido numerosas. En tiempos del rey Enrique IV, su ministro Maximilien de Bethune propone un plan político de organización de Europa con bases federativas, que ha de incluir a todos los Estados europeos (14) «y Rusia, como Estado medio asiático, que sea simplemente aliada».

Todas estas ideas se compilan en trabajos que la historia considera como las primeras reflexiones metodológicas sobre la unificación europea (Dobrescu, 1996, pág. 54).

Los trabajos del inglés William Pen, fundador de Pensilvania (EE UU), recogen ideas y propuestas interesantes sobre la unificación europea para la creación de un parlamento, cuyo número de miembros depende de la importancia económica, política y social de cada Estado.

El siglo XIX comienza con las ideas de Napoleón Bonaparte con respecto a la unificación europea, que ha empezado a llevarla a cabo bajo un único espectro. Napoleón fue uno de los primeros que visualizó las necesidades de una institución europea común, según sus declaraciones: «Necesitamos un código europeo, una corte de casación europea, una moneda única, de las mismas medidas y pesos, de las mismas leyes. Tenemos que crear, con todas las naciones de Europa, una única nación» (Vesposian, 1930).

Napoleón murió por estas ideas sobre una Europa unida. La idea europea ha sido el punto fatal de convergencia en toda la política napoleónica. Si Waterloo acabó con el nacimiento de un Estado único en Europa, no solo representa la derrota de Napoleón, sino también la de Europa y la civilización (Quartara, 1934, pág. 41).

El camino de las ideas de unificación ha sido largo, empezando con la antigua Grecia y Alejandro Magno.

Roma creó una segunda Europa gracias a Julio César y la *pax romana*. La tercera la creó Carlomagno. La cuarta, el papa Inocencio III. Y la quinta fue el sueño de Napoleón.

La idea de la unificación de Europa ha preocupado a muchos ideólogos, filósofos y letrados, desde el ministro de Enrique IV hasta el cura Saint Pierre,

pasando por J. J. Rousseau, Immanuel Kant, Leibnitz, J. Comenius, Charles de Secondat o Montesquieu (Gusti, 1930), entre otros.

En el Congreso de Viena del 1814, Saint Simon, junto con Auguste Thierry, elaboran un proyecto de unificación europea, que tenía en cuenta la reorganización de la sociedad europea; la necesidad de atraer a los pueblos de Europa hacia un único cuerpo político; la creación de un parlamento de todos los Estados; y un nuevo tipo de gobierno europeo.

En la revolución de 1848, cuando se acuñó por primera vez el término «Estados Unidos de Europa», Víctor Hugo propone la unificación de los Estados europeos con base en el voto universal, y Proudhon propone, en 1860, que Europa sea una «federación de federaciones».

La primera gran manifestación de estos proyectos tiene lugar entre 1819 y 1831, con la creación de la Unión Aduanera de los 18 Estados alemanes, con una población de 20 millones de habitantes. Hasta 1870, los demás países europeos crean uniones aduaneras en Bélgica, Francia, Luxemburgo, Austria, el Principado Mónaco, Liechtenstein, etc.

El siglo XX comienza con el movimiento paneuropeo. Así, en el plano de los movimientos democráticos, cabe mencionar el proyecto del italiano Manzini, que percibía la unificación europea como fruto de una colaboración fraternal entre pueblos, como el jurista francés Anatole Leroy Beaulieu, que, en 1900, propone modalidades prácticas para la creación de una federación europea en sus múltiples trabajos, en los que denominaba a Europa como «mi país» (Olaru, 1988, pág.38).

En el periodo interbélico, A. Briand propone la formación de los Estados Unidos de Europa bajo la forma de una federación formada por 27 Estados miembros de la Sociedad de Naciones, que perseguía mantener la soberanía.

Reino Unido rechaza este proyecto, como también el del diplomado austriaco Kalergi, que, en 1923, en Viena, propone la creación de una unión europea parecida a de los Estados Unidos de América.

Estas ideas se retoman después de la Segunda Guerra Mundial, cuando el planteamiento sobre la integración se ha desarrollado en nuevas coordenadas. El propósito de una Europa unida económicamente tiene ya su origen en los trabajos de 1941 editados por una serie de personalidades del entorno de Altiero Spinelli, en la Declaración de Génova, mediante la Carta del Atlántico, que propone soluciones de federalización para toda Europa. El

trabajo de Davis Miltrany de 1943 propone la organización en bases funcionales de las regiones y los continentes, e influyó en Jean Monet a la hora de redactar el proyecto para solucionar las divergencias franco-alemanas, de creación de la Comunidad Europea y de integración de la República Federal de Alemania en la Comunidad.

Tanto los proyectos federalistas como los funcionalistas surgen de la percepción de que los Gobiernos de los Estados nacionales no son capaces de garantizar la seguridad nacional, el mantenimiento de la paz o la adecuada división de los recursos, y por eso han de sustituirse por unas agencias especializadas que deben integrar de forma gradual a todas las naciones en un único Estado mundial. A diferencia de los funcionalistas, que consideraban la integración como un proceso apolítico, los federalistas proponían la creación de un nuevo Estado mediante la transferencia de competencias hacia una nueva autoridad local, acordándose esta autonomía para el cumplimiento de las obligaciones. Los proyectos federalistas se han quedado sin finalidad práctica (Lutas, 1999).

Después de la Segunda Guerra Mundial, la idea de una Unión Europea coge un nuevo ímpetu, tanto en el plano político como en el económico.

En 1944, los Gobiernos de los Países Bajos, Bélgica y Luxemburgo llevan a cabo consultas centradas en una concepción monetaria, con el propósito de reducir las desviaciones monetarias para suavizar los mecanismos del mercado (Ignat, 1997, pág. 566). A esto se le conoció como la Unión Aduanera Benelux, que se articula como un instrumento en aquel momento y que ha supuesto una fuente de inspiración fuente para los Estados occidentales.

En septiembre de 1945, W. Churchill da una conferencia en la Universidad de Zúrich, en la cual urge a formar los Estados Unidos de Europa, calificando de extremadamente urgente la reconciliación franco-alemana. Otro momento cumbre de la formación de la actual Unión Europea es el lanzamiento en 1947 del Plan Marshall, por el cual Estados Unidos se propone apoyar a la Europa Occidental posbélica para reorganizar su economía.

En 1948 se cierra la convención que comenzó en París en 1947. Con ocasión de la distribución de las ayudas del Plan Marshall, se constituye la Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE), que supervisa la cooperación intergubernamental económico-financiera.

El fortalecimiento de esta cooperación intergubernamental en los ámbitos cultural, social y técnico lleva a la creación, en 1949, del Consejo

Europeo, cuyo objetivo es la finalización de la Convención Europea, propuesta por Francia en el Congreso de la Haya de 1946 (Dobrescu, 1996, pág. 52).

En mayo de 1950 se crea la CECA, por el denominado Tratado de París, firmado por los representantes de Francia, Italia, República Federal de Alemania, Bélgica, los Países Bajos y Luxemburgo y ratificado en julio de 1952.

La propuesta de crear y unir la producción francesa y alemana de carbón y acero bajo una sola jurisdicción tiene como propósito solucionar las diferencias entre Francia y la República Federal de Alemania con respecto a los lagos Saar y Ruhr. Mediante esta organización económica se traza una vía pragmática para alcanzar dos objetivos:

- la creación de las primeras formas de integración económica;
- la reconciliación franco-alemana, en un periodo en el que la Comunidad Europea no estaba preparada para aceptar estos objetivos.

La CECA tenía un carácter transitorio reflejado en su configuración sectorial, que suponía un mercado amplio resultado de la eliminación de los obstáculos en la vía de los cambios económicos y el establecimiento de normas comunes de funcionamiento en el mercado de los dos productos. Este tipo de integración tiene sus límites, determinados por el hecho de que los poderes de la Comunidad están restringidos solo en el sector integrado, y los Estados miembros tienen el derecho de decisión sobre los otros sectores económicos, primando el control monetario y fiscal.

Esto evidencia el hecho de que, si los países del oeste de Europa trabajan para su integración económica mediante procedimientos sectoriales como el de la CECA, o mediante los incluidas en el proyecto Pool Verde, propuesto por el Ministerio de Agricultura de Francia, se puede crear un mercado común agrícola que incluya el trigo, el azúcar, el vino, los productos lácteos, etc., y el progreso sería mucho más lento del obtenido mediante un enfoque global, opción adoptada junto con la creación de un mercado común agrícola. En 1955, en la Conferencia de Messina (Italia), se decide crear un mercado común a los seis países miembros, ratificado por el Tratado de Roma de 1957.

Mediante el Tratado de Roma también se crea la Comunidad Europea de la Energía Atómica (Euratom), firmado por los países de la CECA: Francia, la República Federal de Alemania, Italia, Bélgica, los Países Bajos y Luxemburgo.

La CEE, la CECA y el Euratom han formado la Carta Europea que entra en vigor el 1 de enero de 1958.

La firma del Tratado de Roma se inscribe en la línea de la continuación del proceso de integración económica de Europa Occidental. Con respecto al logro de los objetivos del Tratado de Roma, la Comunidad Europea tiene que emprender una serie de acciones: la eliminación entre los Estados miembros de los derechos de aduana y de las restricciones cuantitativas a la entrada y a la salida de las mercancías; el establecimiento de una tarifa aduanera común y de un mercado común; la eliminación entre los Estado miembros a los obstáculos a la libre circulación de las personas, servicios y capitales; la introducción de una política común en agricultura y transportes; la coordinación de las políticas económicas de los Estados miembros; la prevención de los desequilibrios de los balances de pagos; el establecimiento de un régimen que no impida la competencia en el marco del mercado común; el acercamiento de las legislaciones nacionales para hacer posible el funcionamiento del mercado común; la creación de un fondo social europeo para la mejora de las posibilidades de la población activa y el nivel de vida; la constitución de un banco europeo de inversiones para facilitar el aumento económico de la Comunidad, atrayendo nuevos recursos; la asociación con países en desarrollo con el propósito de aumentar los cambios económicos con estas, y la orientación común del esfuerzo de desarrollo económico y social (Traité instituant la Communauté Economique et documents anexes. Services des Publications des Communautés européennes, 1963, pág.15).

También se han previsto mecanismos de paso a la formación de la unión aduanera, definida en el derecho internacional como la expresión de la integración de dos o más economías nacionales en un espacio económico único, para establecer una tarifa externa común con respecto a terceros países.

La creación de la unión aduanera se ha realizado en varias etapas:

- a. La unión tarifaria, en un periodo de 12 años, dividida en tres etapas de cuatro años (1958-1970), durante el que se previeron rebajas del 30 % de los derechos aduaneros;
- b. El estatuto de la unión aduanera, en tres etapas:
  - 1973-1977, después de la adhesión de Inglaterra, Irlanda y Dinamarca, que se han unido a los seis Estados de la Comunidad Europea;
  - 1976-1986, por la adhesión de Grecia;

- 1989-1993, por la adhesión de España, Austria, Suecia y Finlandia.
- c. La formación de un mercado común agrícola, junto con la Unión Aduanera, constituye un elemento de base de la integración económica europea. La especial complejidad de los mecanismos de la política agraria de cada país miembro y sus implicaciones de orden interno y externo han hecho que, en el Tratado de Roma, los problemas particulares del mercado común agrícola no se hayan analizado en detalle, sino que solo se enuncian los principales objetivos. Estos se establecen en la conferencia de Stresa (Italia), en 1958, cuando se fija el mecanismo de desarrollo de la política común a nivel comunitario.

Todos estos objetivos se han reencontrado en el Plan Marshall, que ha supuesto un punto de referencia en este campo desde 1962; en el campo de la política agrícola comunitaria constan de:

- la libre circulación de los productos agrícolas entre los países miembros, en condiciones similares a las de los mercados nacionales;
- la solidaridad financiera de los países miembros, para establecer preferencias en las fronteras a favor de la agricultura de los respectivos países;
- la plena libertad de los intercambios de productos agrícolas en el marco de la zona comunitaria, para la eliminación de todas las tasas aduaneras.

El sistema de precios se ha establecido mediante el uso intercorrelativo de tres categorías de precios:

- precios umbral (máximo y mínimo);
- preferencia comunitaria en las fronteras, con respecto a la comercialización prioritaria en el mercado comunitario de los productos agrícolas procedentes de los países comunitarios, en comparación con los importados;
- para importaciones, se ha concebido un sistema de tasas, por la que, en el caso de que los precios existentes en el mercado mundial sean más pequeños en comparación con la práctica en el mercado comunitario, se perciba una tasa variable, para equiparar el precio exterior con el precio de la zona integrada.

Las reglamentaciones del campo de la política agrícola se han basado en el modelo americano, tanto para la garantía de los ingresos de los productores



agrícolas, por el uso de los productos como moneda de cambio, como para fortalecer la posición en la economía mundial, por la denominada «arma agrícola».

- d. El SME, definido en la creación de la Unión Monetaria Europea (UME), ha constituido un objetivo de la Unión Europea de Pagos de 1948 y del Acuerdo Monetario Europeo de 1956. Después de la desvalorización de la libra esterlina en 1967, las medidas para estabilizar las divisas se han convertido en un objetivo prioritario. De esta forma, nace la «serpiente monetaria europea», que, mediante las intervenciones en el mercado monetario por parte de los bancos centrales de los países miembros, ha mantenido una relación de paridad flexible. Esta paridad monetaria se debe al Acuerdo de Basilea, de marzo de 1972, cuando se establece la así denominada «serpiente en el túnel», teniendo como base la experiencia de la «serpiente monetaria europea» de los nueve países miembros. El curso de los cambios de los países que pasan a formar parte de este sistema podrían fluctuar en límites del 4,5 % ( $\pm 2,25$  %), lo que ha provocado que la historia de la «serpiente» no se haya prolongado en el tiempo, debido a las entradas y salidas en este sistema de las divisas de los países miembros. La inestabilidad macroeconómica debida a la caída del petróleo ha generado grandes perturbaciones. Francia abandona el sistema en 1974, y, en 1976, las divisas alemanas, belga y holandesa pierden valor; crece la inflación debido a los desequilibrios en los balances de pagos, etc.

En 1978, a la iniciativa de la República Federal de Alemania y Francia se unen propuestas para un nuevo SME, sellado por el Acuerdo de Basilea en 1979. Este sistema constituye una gran sorpresa en la evolución del Sistema Monetario Internacional (SMI) y un factor de estabilidad monetaria en Europa, y su éxito saca a la luz preocupaciones por la reforma del SMI.

Los objetivos del SME son establecer diferentes cursos de cambio entre los miembros participantes, con el propósito de garantizar un correcto funcionamiento del mercado común, garantizándose una zona geográfica de estabilidad monetaria por una convergencia de las políticas de los Estados miembros, partiendo del ecu y, posteriormente, el euro.

Entre 1980 y 1985, el relanzamiento de la construcción europea en general, y de la unión económica en particular, queda atrás. Las

conversaciones de la CEE de 1981, que tienen lugar en Londres, así como las de 1982 en Bruselas, llevan a la adopción del Plan Genscher-Colombo, programa de compromiso para la armonización de los intereses de los países comunitarios.

En 1980 se firma el acuerdo de cooperación de la Comunidad Europea con Rumanía. Todas las conversaciones sobre este tema se adoptan en 1950 y están compiladas en un libro blanco que contiene más de 300 medidas sobre la eliminación de las barreras físicas, técnicas y fiscales hacia el camino de la libre circulación de las mercancías.

El momento decisivo de los países miembros de la Comunidad Europea en la creación del proceso de integración europea está representado en la Acta Única Europea. Esta completa el Tratado de Roma, y su propósito es la apertura hacia una nueva Europa con respecto a la liberalización de los cambios de servicios y mercancías y la liberalización de la circulación de las personas.

Además de la creación de un gran mercado interno de la Comunidad Europea, que sentaba las bases de la realización de una unión económica y monetaria que no influye en las entidades nacionales, tanto en la Acta Única Europea como en el libro blanco se citan otros objetivos:

- ↪ la cohesión económica, mediante la creación de condiciones para que cada Estado miembro de la Comunidad puede participar;
- ↪ la armonización de las políticas sociales, la aplicación en cada país comunitario de las reglamentaciones en el campo social;
- ↪ la coordinación de los esfuerzos de investigación y desarrollo tecnológico de todos los países comunitarios;
- ↪ la operación monetaria, con respecto a la consolidación del SME al cual se adherían todos los países miembros de la Comunidad Europea;
- ↪ el voto por la mayoría cualificada, con ciertas excepciones, que reemplaza el principio de unanimidad;
- ↪ el aumento de la competencias del Parlamento Europeo, elegido por voto universal directo, como un poder de enmienda en aquellos ámbitos en los que las decisiones se toman con mayoría cualificada.

En 1988, el Consejo Europeo reunido en Hannover renueva el acuerdo con respecto a la creación de la Unión Económica Monetaria, acuerdo que se pone en práctica en 1990, después de la caída del muro de Berlín, mediante una

conferencia a alto nivel, después de la presentación del *Informe Delors*, por el que se establece la sucesión de las etapas de transformación de la arquitectura europea.

El Comité Delors (Werner , 1985, pág. 257) ha tenido como base de reflexión el Plan Werner, cuyos objetivos comunes eran los siguientes: una moneda común destinada a circular simultáneamente con las monedas nacionales, y la aplicación de una política económica y monetaria en cada país comunitario para contribuir a la unificación económica y monetaria.

El *Informe Delors* abre el camino hacia el Tratado de Maastricht, donde se trata la arquitectura de la Unión Económica Monetaria de 1992, que entra en vigor en 1993, cuando la Comunidad Europea pasa a ser la Unión Europea.

En el ámbito monetario, este tratado prevé la introducción de una moneda única, en varias etapas:

- la primera etapa, entre 1990 y 1993, empieza con las directivas comunitarias con respecto a la liberalización total de los movimientos de capitales en el plano intercomunitario y del mercado único.

- la segunda etapa empieza en 1994, teniendo como objetivo la moneda única y una política monetaria común. En el plano internacional, debido a la caída del comunismo se prevé la unificación de Alemania y la constitución del Sistema Europeo de Bancos Centrales constituidos como institución europea. También se toman medidas para la creación de las reservas de divisas comunes, teniendo en cuenta los progresos registrados en la convergencia económica.

En el plano institucional se prevé la creación del Instituto Mundial Europeo, como embrión del Banco Central Europeo (BCE), que retoma las prerrogativas de las autoridades monetarias nacionales, para asegurar los medios técnicos necesarios para su integración y entrada en la tercera etapa.

El final de la segunda etapa se estima para finales de 1998, y el camino hacia la fase final empieza solo con los países que han cumplido los criterios de convergencia. Esta última etapa tiene dos fases:

- primera fase, del 1 de enero 1999 al 31 de diciembre 2000, tiene como objetivo fijar de forma irrevocable los cursos de cambio entre las divisas de los países participantes y la desaparición del mercado en divisas; una política monetaria única elaborada y aplicada por el Sistema Europeo de Bancos Centrales; los pagos interbancarios se van hacer mediante un nuevo sistema de pagos (Target); la introducción efectiva de una moneda única, el euro, que

reemplaza al ecu con una paridad 1:1; la deuda pública de los Estados se hará en euros;

- la segunda fase empieza el 1 de enero del 2001 y se caracteriza, en general, por la conversión, empezando el 1 de enero del 2002, de las monedas nacionales a euros. También en esta etapa, desde el 1 de julio del 2002, las monedas nacionales de los Estados comunitarios (excepto Gran Bretaña, Dinamarca, Suecia y Grecia) que se han adherido a este sistema monetario dejan de existir, desarrollándose exclusivamente en euros la totalidad de las operaciones monetarias.

La última etapa tiene en cuenta el perfeccionamiento y la finalización de la Unión Económica Monetaria (UEM), estando operativa solo en los países en los que se han cumplido los criterios de convergencia, es decir, los indicadores de marca con cuya base se ha hecho la evaluación de las economías para la adhesión a la Unión Europea, y en concreto:

- el ratio de la inflación, que no puede sobrepasar el 1,5 % en comparación con la media de los tres Estados comunitarios con mejores rendimientos;

- el déficit presupuestario, que debe ser inferior o igual a la suma que representa el 3 % del PIB;

- el interés a medio y largo plazo de las obligaciones de Estado, que debe mantenerse al mismo nivel al menos 2 puntos porcentuales por encima de la media de los intereses de los países con la inflación más reducida;

- la deuda pública tiene que ser por encima del 60 % del PIB;

- la moneda nacional integrada en el SME tiene que haber estado al menos dos años sin desvalorizarse en comparación con las monedas de los otros Estados miembros.

Junto con el progreso y la evolución de la UEM, que necesita un alto grado de prerrogativas de las economías de los países participantes, tiene lugar el proceso de ampliación de la Unión Europea hacia los países de la Europa Central y del Este. Estos problemas han sido debatidos en las conferencias intergubernamentales de la Unión Europea de Torino (marzo de 1996), Dublín (noviembre de 1996) y Ámsterdam (julio de 1997). Al final se llega a un tratado sobre la Unión Europea, firmado en octubre de 1997 en Ámsterdam, que reemplaza al Tratado de Maastricht.

En diciembre de 1998, en Luxemburgo, el Consejo Europeo acepta la decisión de negociación de adhesión de la República Checa, Estonia, Polonia, Eslovaquia y Hungría, y en 1999, en la conferencia de Helsinki, se decide

empezar las negociaciones con los diez Estados candidatos de Europa Central y del Este, lo que incluye a Rumanía, Malta y Chipre.

En el 2007, la Unión Europea tiene 27 Estados miembros en comparación con los 25. En estas condiciones, la población de la Unión ha crecido un 30 % y dispone de una superficie más grande, de una fuerza económica mayor en el mundo y de un mercado con un potencial elevado, más que el de los Estados Unidos, contando con más de 500 millones de habitantes.

En una síntesis cronológica de los eventos que han llevado a la creación de la Unión Europea contemporánea, el Plan Marshall, el Plan Schuman, la Comunidad Económica y el Euratom se han definido de la siguiente forma:

<b>Mayo 1945</b>	El final de la Segunda Guerra Mundial en Europa.
<b>Junio 1947</b>	Para ayudar a la reconstrucción de Europa, los Estados Unidos lanzan el Plan Marshall (1996, pág. 743-762).
<b>Abril 1948</b>	Se forma, en París, la OECE. Los miembros: 18 Estados del oeste de Europa, incluido Turquía.
<b>Abril 1948</b>	La firma del Tratado del Atlántico Norte con respecto a la creación de la OTAN.
<b>Mayo 1950</b>	Robert Schuman, ministro de Exteriores francés, propone la creación de una comunidad con respecto a los recursos de carbón y acero existentes en Francia y en la República Federal de Alemania.
<b>Abril 1951</b>	La firma del Tratado de París por parte de Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo, los Países Bajos y la República Federal de Alemania tiene como objetivo primordial la creación de la CECA.
<b>Junio 1955</b>	Apertura de las negociaciones de la Messina para la creación de un mercado común europeo.
<b>Marzo 1957</b>	Firma en Roma de dos tratados por los que se crean la CEE y el Euratom.
<b>Enero 1958</b>	El Tratado de la CEE y el Tratado Euratom entran en vigor. Se establece provisionalmente la sede de la Comisión de la CEE en Bruselas.

<b>Octubre 1960</b>	Por la Convención de Estocolmo, se crea la AELC, de la que forman parte Gran Bretaña, Austria, Dinamarca, Noruega, Portugal, Suecia y Suiza.
<b>Diciembre 1960</b>	En París, se crea la Organización para Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Estados miembros: los países de la OECE, Canadá, Japón, Estados Unidos, Australia y Nueva Zelanda.
<b>Julio 1961</b>	Firma por parte de la CEE de un tratado de asociación con Grecia. Irlanda hace una petición de adhesión a la CEE.
<b>Agosto 1961</b>	Dinamarca y Gran Bretaña hacen una petición de adhesión a la CEE.
<b>Agosto 1962</b>	Noruega hace una petición de adhesión a la CEE.
<b>Agosto 1965</b>	La firma del Tratado de Bruselas constituye un consejo y una comisión única de las comunidades europeas.
<b>Mayo 1967</b>	Dinamarca, Irlanda, Noruega y Gran Bretaña introducen una segunda petición para adherirse a la CEE.
<b>Julio 1967</b>	Se crean las comunidades europeas por la firma por parte de los seis Estados miembros de un tratado de suministro de las tres comunidades europeas existentes.
<b>Julio 1968</b>	Eliminación de las tarifas internas mediante la creación de una tarifa común externa de la Comunidad Europea. Creación anticipada de la unión aduanera.
<b>Enero 1972</b>	Dinamarca, Irlanda, Gran Bretaña y Noruega firman los tratados de adhesión a la Comunidad Europea.
<b>Septiembre 1972</b>	Mediante el referéndum organizado por las autoridades en Noruega se rechaza la adhesión de dicho país a la Comunidad Europea.
<b>Enero 1973</b>	Dinamarca, Irlanda y Gran Bretaña se convierten en miembros de la Comunidad Europea.
<b>7-10 junio 1979</b>	En los nuevos Estados miembros de la Comunidad Europea tienen lugar las primeras elecciones europeas, generales y directas, para el Parlamento Europeo.
<b>Marzo 1979</b>	Creación del SME.

<b>Junio 1980</b>	Primeras elecciones directas en el marco del Parlamento Europeo.
<b>1 enero 1981</b>	Grecia se convierte en miembro de la Comunidad Europea.
<b>14 febrero 1984</b>	El Parlamento Europeo adopta el proyecto del tratado con respecto a la creación de la Unión Europea.
<b>14-17 junio 1984</b>	Segundo sufragio universal para el Parlamento Europeo.
<b>1 enero 1986</b>	España y Portugal se convierten en miembros de la Comunidad Europea.
<b>Julio 1987</b>	El Acto Único Europeo entra en vigor.
<b>14 abril 1987</b>	Turquía introduce una petición de adhesión a la Comunidad Europea.
<b>12 febrero 1988</b>	En Bruselas, el Consejo Europeo adopta el Plan Delors con respecto a la reforma del sistema de financiación de la comunidad, de la política agrícola y de la duplicación de los valores de los fondos estructurales de la Comunidad Europea.
<b>26 septiembre 1988</b>	Firma del acuerdo comercial y de cooperación de la Comunidad Europea con Hungría.
<b>15-18 junio 1989</b>	Se celebran por cuarta vez elecciones por el sufragio universal para el Parlamento Europeo.
<b>26-27 junio 1989</b>	En Madrid, el Consejo Europeo decide organizar una conferencia gubernamental para la creación de la UEM.
<b>Julio 1990</b>	Se realiza el movimiento libre del capital en el marco de la Comunidad.
<b>Octubre 1990</b>	Unificación de Alemania.
<b>Noviembre 1991</b>	Acuerdo para la creación del Espacio Económico Europeo el 1 de enero de 1993.
<b>Febrero 1992</b>	Firma del Tratado de Maastricht para la creación de la Unión Europea.
<b>2 febrero 1993</b>	Firma del acuerdo europeo entre Rumanía y la Comunidad Europea.
<b>1 noviembre 1993</b>	Entra en vigor el Tratado de la Maastricht.

<b>Enero 1994</b>	Entra en vigor el acuerdo sobre el EEE.
<b>Enero 1995</b>	Austria, Finlandia y Suecia se convierten en miembros de la Unión Europea.
<b>1 febrero 1995</b>	Entran en vigor los acuerdos de asociación cerrados entre la Unión Europea y Rumanía, Bulgaria, República Checa y Eslovaquia.
<b>Mayo 1995</b>	La Comisión redacta una Carta Blanca que contiene las peticiones de la integración de los países del Centro y del Este de Europa con respecto a la adhesión a la Unión Europea.
<b>Julio 1995</b>	La firma por parte de los Estados miembros de la Unión Europea de la convención sobre la creación de la Europol. Se elige a Jacob Söderman como primer <i>Ombudsman</i> .
<b>Diciembre 1995</b>	Bulgaria, Estonia, Lituania, Letonia, Rumanía y Eslovaquia introducen una petición para adherirse a la Unión Europea.
<b>Enero 1996</b>	La República Checa introduce una petición para adherirse a la Unión Europea.
<b>2 octubre 1997</b>	Firma del Tratado de Ámsterdam.
<b>1 mayo 1999</b>	Entrada en vigor del Tratado de Ámsterdam.
<b>Febrero 2000</b>	Apertura oficial de las negociaciones de adhesión con Rumanía, Bulgaria, Lituania, Letonia, Eslovaquia y Malta (Comsa, Dominte, 2001, pág. 9, 14,15).
<b>1 febrero 2003</b>	Entrada en vigor del Tratado de Niza.
<b>1 mayo 2004</b>	Chipre, Malta, Eslovenia, Hungría, Eslovaquia, República Checa, Polonia, Letonia, Lituania y Estonia se convierten oficialmente en miembros de la Unión Europea.
<b>Noviembre 2004</b>	Se adopta en Roma la Constitución europea.
<b>15 diciembre 2004</b>	Rumanía cierra oficialmente las negociaciones de adhesión a la Unión Europea.
<b>4 octubre 2005</b>	Apertura de las negociaciones de adhesión con Turquía y Croacia.



### **II.1.2. Tendencias integracionistas en la economía mundial**

La realidad de la vida contemporánea confirma el hecho de que los procesos de integración económica identifican, junto con las tendencias con carácter general y particular a ciertas zonas del planeta, otras del estado alcanzado en el proceso de integración del respectivo espacio.

#### ***La eurozona***

Después de 1990, la confrontación entre el este y el oeste de Europa para, y la situación geopolítica en el continente Europeo presenta las siguientes características:

- ➔ la creación de un fuerte Estado alemán reunificado;
- ➔ la debilidad de las conexiones de Rusia con los países de Europa Central y del Este;
- ➔ la modificación del informe sobre la soberanía nacional e integración;
- ➔ la intensificación de las tensiones étnicas en el marco de la comunidad humana.

La Europa de los 12 que forman la Comunidad Europea se presenta como el primer mercado integrado del mundo, el tipo más avanzado de integración que existe en la actualidad (Sava, 1990).

Las Europas de los 12, 15 y 20 Estados, con más de 350 millones de habitantes integrados, forman un conjunto fuerte que nace en el seno de la economía mundial. El elemento de resistencia de la Unión Europea está representado por el mercado interno único, que le permite situarse en el primer puesto como poder económico en el plano internacional.

En la eurozona, una tendencia significativa es la de entropía de la AELC con la CEE, con el propósito de formar el EEE. Entre la Comunidad Europea y la AELC se sellan los primeros acuerdos en 1992 con respecto a la formación del EEE mediante la adaptación de las legislaciones de los países de la AELC con las de la Comunidad Europea a los cambios financieros, la creación del consejo ministerial y de la corte de justicia común.

El cumplimiento de los acuerdos entre la AELC y la Comunidad Europea, no solo en el ámbito comercial, sino también en el de la educación, la investigación y el desarrollo, el medioambiente, el turismo, la estadística y las políticas de los consumidores, han otorgado nuevos valores a la vocación integradora por la voluntad política de los Estados miembros.

• **De la conferencia danubiana a la Comunidad del Mar Negro**

En toda su extensión, el Danubio, como principal arteria de la navegación europea, ha ofrecido la posibilidad a las naciones ribereñas de a crea una zona integrada económicamente. El problema de una confederación danubiana tiene lugar en 1834 y 1850, cuando la unión aduanera austro-húngara intenta crear la unidad en el siglo XIX. Las causas que provocan el movimiento de acercamiento entre los países danubianos son:

- ➔ la desarticulación del equilibrio económico de Europa Central por el aumento del número de Estados sucesores de la ex monarquías austro-húngaras;
- ➔ el aislamiento económico de estos Estados como consecuencia de su renacimiento nacional;
- ➔ la crisis agrícola e industrial (Rudescu, 1932, pág.12).

El tratado de París, firmado al final de la guerra de Crimea en 1856, constituye por primera vez una comisión permanente –Comisión Europea del Danubio, con sede en Galati–, cuyo objetivo es mejorar la navegación en el curso inferior del río, que funciona hasta en 1878 (Tratatul de Berlín), cuando Rusia llega a la ribera del Danubio.

Después de la Primera Guerra Mundial, se ponen en práctica las ideas de Nicolae Titulescu, de 1905, de creación de la unión aduanera de los países danubianos.

Los proyectos interbélicos de unificación aduanera de 1920 no tienen éxito, porque no se tiene en cuenta la libre voluntad de los Estados ribereños.

En 1921 entra en vigor el Estatuto del Danubio, que proclama la libertad de navegación y la igualdad de todos los pabellones, desde Ulm hasta Sulina. Reino Unido, Francia e Italia, a pesar de que no son ribereñas, junto con Austria, Checoslovaquia, Rumanía, Hungría e Yugoslavia, se convierten en miembros, formando la Comisión Internacional del Danubio.

En 1927, los Estados danubianos llevan a cabo intentos para realizar un acuerdo económico, que se desarrolla en las cuatro conferencias de la siguiente forma:

- la conferencia de junio de 1930, con los expertos de gobierno checoslovacos, yugoslavos y rumanos, por la cual se solicita la formación de una unión aduanera entre Rumanía y Yugoslavia, dando lugar a una política de integración económica;

- julio de 1930, la conferencia de Bucarest se considera como la primera conferencia cuyo propósito es la formación de un acuerdo entre Yugoslavia, Rumanía y Hungría;
- agosto de 1930, la conferencia de Sinaia, con expertos de Rumanía y Yugoslavia, en la cual se establece que la unión aduanera rumano-yugoslava es útil y oportuna;
- septiembre de 1930, en Varsovia, el Gobierno polaco lanza la idea de un nuevo entendimiento económico entre todos los Estados de Estonia y Bulgaria, incluidos Letonia, Polonia, Checoslovaquia, Hungría, Yugoslavia y Rumanía.

En el año 1931, la Comisión Europea de la Liga de las Naciones aprueba los tratados de comercio con base en las preferencias rumano-alemanes y húngaro-alemanas. Los estudios de V. Madgearu sobre estos problemas sintetizan el hecho de que Europa tiene que virar de formaciones regionales hacia la gran unidad económica europea.

En 1932, el primer ministro francés, A. Tardieu, elabora un plan de reconstrucción democrática en la región del Danubio, llamando a todos los Estados ribereños a participar.

Este plan preveía un acuerdo de los grandes poderes europeos para la formación de una zona agroindustrial en la Europa danubiana (Feraru, 1932).

El estatuto del Danubio supone el objeto de debates controvertidos en la Conferencia de Paz de París en 1946, en la cual se decide la garantía de la libertad, sin discriminación, de la navegación en el Danubio y la convocación de una nueva conferencia con la participación de los ocho Estados ribereños, como también el Reino Unido, Estados Unidos y Francia, porque la URSS tiene prácticamente la dominación sobre el mar Negro y sobre gran parte del Danubio (Manoilescu, 1999).

En 1948, en la conferencia de Belgrado, se aprueba el texto de la convención sobre la Comisión del Danubio, con sede en Budapest, de la cual, en este momento, forman parte Austria, Bulgaria, Checoslovaquia, Yugoslavia, Ucrania, Hungría, la URSS, la República Moldavia, Croacia, Alemania y Eslovaquia.

La Comisión está dirigida por presidente que rota, en colaboración con los organismos de la ONU, con el objetivo de mantener las relaciones de cooperación paneuropeas; la realización y europeización de los gastos danubianos, etc.

En los últimos años, después del embargo impuesto a Yugoslavia, más Estados participantes a la convención no han respetado sus previsiones. Así, las misiones internacionales de aplicación de sanciones en el Danubio, perteneciente a la Comisión Europea, no han incluido a los sectores austriaco y alemán, aunque en el Danubio se navega en dos direcciones, y las mercancías expuestas al embargo podrían llegar de ambos sentidos (por una parte, petróleo, y por otra, armamento) (Badescu, 1993, pág.7).

Rumanía juega un papel fundamental en la navegación por el Danubio y no se puede llegar a ningún compromiso sin ella. Los intereses son múltiples, superando a veces los de Europa (Posea, 1993, pág.2-4). La historia ha demostrado que unos «poderes», antiguos y actuales, no siempre quieren una Rumanía poderosa y grande, que podría imponer estabilidad geopolítica en la región.

La modificación del mapa geopolítico del Danubio, por la apertura del canal Rin-Meno-Danubio, y el potencial insuficiente explotado del canal Danubio-mar Negro hacen de este curso de agua un polo de gravitación en el panorama económico de Europa (Ene, 1993, pág. 2-4). La transformación del Danubio en un pasillo de conexión entre el mar Negro y el mar Nórdico protege sus posibilidades, no solo en relación con los países vecinos, sino también con todos los países europeos y los Estados de otros continentes conectados a los flujos de cambio con Europa, incluso la zona del golfo Pérsico.

Otro modelo de cooperación en múltiples planes económicos es la Federación del Mar Negro o la Comunidad del Mar Negro (CMN). Esta zona de cooperación está situada en un cruce geográfico, económico, político y social, lo que la convierte en uno de los centros políticos mundiales, un espacio económico que conecta el Mediterráneo, Oriente Próximo y Asia. La CMN se crea el 25 de junio de 1992 mediante la declaración de Estambul, que agrupa a 11 países con economías complementarias: Turquía, Grecia, Rumanía y Bulgaria, que importan materias primas y exportan productos a Ucrania, Azerbaiyán y Armenia.

La integración de Rumanía en la Unión Europea pasa por la cooperación con otros países de la región del mar Negro. La zona de cobertura del mar Negro se forma para desafiar otros métodos de integración económica (Tatarascu, 1992, pág. 309).

A la CMN se le atribuye un gran significado económico y político, porque crea un marco que permite la resolución de numerosos problemas económicos y el mantenimiento de ciertas perspectivas de seguridad en la zona, lo que

completa la Unión Europea y contribuye al desarrollo de la cooperación europea.

La mayoría de los proyectos de integración regional se dan en la Europa Central, basadas en el antiguo imperio austro-húngaro. Unos de estos proyectos, aunque intensamente mediatizado, no han cuajado.

Estas asociaciones son las siguientes:

- a. **Comisión Trilateral centroeuropea**, formada por Hungría, Polonia, la República Checa y Eslovaquia, el denominado «Grupo Visegrád», donde se firma el Acuerdo Centroeuropeo de Libre Comercio (AELC), que entra en vigor el 1 de marzo de 1993.
- b. **Cuatripartito centroeuropeo**, en el que participan Austria, Yugoslavia, Italia y Hungría, pero el escenario yugoslavo impide su puesta en aplicación;
- c. **Pentagonal**, o sociedad danubiano-adriática: Italia, Austria, Hungría, República Checa, Eslovaquia, Croacia y Eslovenia. Esta agrupación no se forma efectivamente debido a los eventos en Yugoslavia. La causa de la no aplicación de la Pentagonal es que tiene como objetivo la integración transfronteriza por encima de las fronteras de los respectivos países.
- d. **Eurorregión de los Cárpatos**: Polonia, Eslovaquia, Ucrania, Hungría y Rumanía. En Rumanía se proponía una zona del noroeste de Transilvania, de los distritos Satu Mare y Maramures, a los cuales tenían que unirse Bielorrusia y Bulgaria;
- e. **Eurorregiones** formadas por Suiza, Austria, Alemania, Dinamarca, Suecia, España y Portugal, e Irlanda junto con Irlanda del Norte, consideradas como potenciales.

Las eurorregiones europeas son 30 y están agrupadas en la Asociación de Regiones Fronteriza Europeas (ARFE).

En Rumanía, la opinión pública reacciona negativamente, en especial en comparación con las eurorregiones de los Cárpatos, que seguían otros propósitos, en concreto, revisionistas.

En los últimos años, este tipo de fórmulas integradoras han dado lugar a reacciones, no siendo una atracción real, tampoco para los socios interesados.

Un lugar aparte en el marco de la integración constituye la relación entre Rumanía y la República Moldavia, que tiene como objetivo la creación de un espacio económico único para asegurar la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, y de condiciones para la resolución complementaria de los sectores económicos entre los dos países por la puesta en marcha de la unión aduanera y económica, la unión monetaria y la unión social.

## **II.2. La globalización económica**

### **II.2.1. El concepto de globalización económica**

La globalización económica es un fenómeno que surge como consecuencia de las realidades, que lo largo de su evolución ha adoptado formas complejas, la mayoría de las veces, difíciles de descifrar. La globalización he crecido en intensidad en la última parte de siglo XX, creando nuevos problemas en la teoría económica, para cuya resolución no se pueden utilizar los antiguos instrumentos científicos.

En las condiciones actuales, la globalización es un fenómeno de mayor complejidad y diversidad, en comparación con la modalidad en la cual aparece su interpretación.

La diversidad de interpretaciones de la globalización se explica por la presencia en la literatura especializada de varias contribuciones, reunidas en síntesis con puntos de vista difíciles de armonizar, debido a las rápidas transformaciones que han intervenido en la economía mundial, las cuales han generado nuevos comentarios y concepciones con respecto al contenido y al propósito de la generalización.

En su mayoría, todos los comentarios sobre la evolución de la economía mundial contemporánea se refieren al aumento masivo del paro; los ritmos no controlados de la inflación; los grandes intereses de los préstamos; la crisis de la deuda externa; la evolución contradictoria con respecto a la integración económica; las contradicciones existentes en el comercio internacional debido a los embargos; las deficiencias presupuestarias; las rápidas modificaciones en las tecnologías de producción; la intensificación de la competencia; el terrorismo internacional; la degradación del medioambiente, etc.; todas constituyen un paquete de problemas económicos, sociales, políticos y financieros que necesitan una solución.

Estos fenómenos han impuesto que en la teoría económica se utilicen nuevos conceptos capaces de explicar las múltiples transformaciones acontecidas en la última mitad del siglo XX en la economía mundial.

Un obstáculo distinto, que está por delante de la clasificación de la globalización, es la comprensión del presente, del hecho de que las transformaciones que intervienen en la economía son mucho más rápidas y tienen menos símiles con lo que ha sido antes, a lo que se suman las diferencias de percepción de los fenómenos y las confusiones, con respecto al enfoque y la interpretación de la economía contemporánea.

Los economistas se han topado con nuevas tendencias con respecto a la explicación de las nuevas características del mecanismo económico mundial, marcado por la velocidad del desarrollo de las tecnologías modernas, el declive de los costes de transporte y comunicaciones, las nuevas formas de organización de las empresas, etc., todo ello motivado por el aumento de la cooperación internacional o de la competencia.

La globalización no es un fenómeno nuevo; se desarrolla gradualmente en etapas distintas, de forma que no se ha podido explicar por la circulación de los modelos de la economía clásica. Así, se ha impuesto la reestructuración de todo el sistema de categorías de la economía política, con el propósito de explicar científicamente las nuevas realidades en las relaciones internacionales.

Con base en esto, la globalización recoge un concepto nuevo, nacido del rápido desarrollo de los eventos económicos de principios del siglo XXI.

En relación con el momento de la aparición de la globalización, la literatura especializada perfila las siguientes posibilidades:

- la globalización es un fenómeno contemporáneo, característico de la modernización y del desarrollo del capitalismo;
- la globalización es un fenómeno reciente, asociado con otros eventos económico-sociales, conocidos bajo la denominación de posindustrialización.

Unos economistas abordan el área de contenido de la globalización en sentido amplio, en el cual el económico se refiere a las fases del proceso de reproducción-producción- repartición- consumo, y representa la estructura de base de la globalización, a partir de la cual se desarrollan las relaciones políticas y culturales (Bell, 1992, pág.78).

En relación con las tres posibilidades, las discusiones han abordado los problemas generados de la siguiente forma: si la globalización se ha manifestado en una fase incipiente, los otros dos lados levantan suspicacias y se interpretan como resultado de la expansión, primero, de Europa, y después, del mundo contemporáneo.

Algunas investigaciones recientes buscan establecer una jerarquía de las fases evolutivas de la globalización, en la cual se encuentran los elementos específicos de las tres partes (Roberto, 1992, pág. 58-60):

- la fase germinal (Europa, 1400-1750), cuando aparecen los primeros mapas del planeta, como consecuencia de los descubrimientos geográficos. De este modo, la humanidad llega a ser consciente de que trabaja en la misma tierra; se adopta un calendario universal y empiezan a marcarse las fronteras de los imperios coloniales;
- la fase incipiente (Europa, 1750-1875), etapa en la cual aparecen los Estados nacionales que se desarrollan diplomáticamente; aparecen las primeras convenciones internacionales, así como ideas sobre el internacionalismo y el universalismo;
- la fase de despegue (1875-1925), etapa en la cual se concibe el mundo en términos de la existencia de una única humanidad, proceso amplificado por las conexiones comerciales entre las naciones independientes, que se extienden a las comunicaciones, y por la aparición de la migración en masa desde Europa hacia América;
- la fase de las disputas por la hegemonía mundial, desencadenadas por las dos guerras mundiales.

En las últimas décadas del siglo XX y de principios del XXI, los progresos en la conquista del espacio cósmico y en las telecomunicaciones se han manifestado por la aparición de varias formas de integración.

De lo arriba mencionado, se entiende la globalización como fenómeno histórico, de fecha reciente, con raíces profundas en las etapas preliminares del capitalismo, teniendo como factor esencial el proceso de industrialización generalizado y transformado en megatendencia.

La industrialización representa la cadena principal de la globalización, que ha facilitado la introducción de unas prácticas comunes en la sociedad, prácticas impuestas por las nuevas alteraciones científicas y técnicas, profundizándose así en el proceso de la división del trabajo.



Las tecnologías de producción y fabricación, que en la primera fase se basaban en el vapor, la electricidad y el uso de unos medios de producción cada vez más perfeccionados, han traído consigo la racionalidad, que ha llegado ser la solución a la globalización (Turner, 1992, pág. 345-358), orientándose de esta forma la actividad económica hacia los principios de la eficiencia.

Aunque la industrialización se ha desarrollado en varias partes del mundo de forma diferente, las sociedades industriales se parecen debido a la fuerza de convergencia y la lógica de la industrialización. La técnica mecánica y el refinamiento actual de la técnica de cálculo han tenido un papel importante en el control racional sobre los procesos de producción y han contribuido a la homogenización de las empresas y de la gestión de la producción.

La unificación global tecnológica tiene abiertas las puertas postindustriales, donde los conocimientos científicos predominan en detrimento de los prácticos, llegando a ser una fuente de inversiones capaz de propulsar la humanidad hacia nuevos peldaños de progreso y civilización.

En cualquier proceso, la creación cultural de una nación llega a ser un bien común de muchos pueblos, que se alegran de su implementación en la producción material nacional. De aquí se desprende la idea de que, la sociedad humana, en su contexto, se dirige hacia lo que se denominan «condiciones sociales comunes», vistas como una condición del progreso económico, tesis considerada como errónea, porque solo la industrialización, por su fuerza transformadora, puede ampliar su influencia hacia el contexto social en su totalidad. El sentimiento de que el mundo forma un todo ha calado en la conciencia común.

El aumento de la conciencia global se basa en las conexiones seculares entre nacional e internacional.

Tomando en cuenta las conexiones fenomenológicas entre el individuo como tal, la sociedad nacional y el sistema internacional de las sociedades, se constata que así se forma la humanidad. El aumento de la conciencia global ha alimentado gradualmente la convicción de que el mundo puede percibirse como un sistema único. La conciencia común ha impuesto la redefinición de unos conceptos económicos, políticos y militares en términos como el orden mundial, las recesiones internacionales, el producto mundial, la preservación del planeta, etc.

Si se toman en cuenta las conexiones seculares inherentes entre el nacional y el internacional, entonces la lógica interna de la globalización tiene

sus raíces en la «homogenización cultural de los Estados nacionales», que aboga por los siguientes elementos:

- la formación de Estados nación, con fronteras bien establecidas;
- el desarrollo de la industria ha llevado a contradicciones entre los recursos disponibles y la lucha por la conquista de nuevos mercados;
- las relaciones internacionales han sido de cooperación o conflicto;
- la vulnerabilidad de muchos Estados en el sistema de las relaciones internacionales para asegurarse condiciones propias de existencia.

### **II.2.2. Los efectos de la globalización en la economía rumana**

Como en el caso de la integración económica, la globalización se extiende a velocidad, con efectos beneficiosos en el desarrollo económico-social de los países.

Las oportunidades de Rumanía, en este contexto, dependen esencialmente de la creación de un marco que permita la explotación óptima de los beneficios que de globalización y la minimización de los efectos negativos.

Para lograrlo se demandan esfuerzos sustanciales por parte de las autoridades, tanto para la creación del marco necesario de desarrollo del proceso de la globalización como para la explicación completa de este proceso.

Si en el proceso de la integración económica se explican los términos de los beneficios, pero no los términos de los esfuerzos de adaptación, en el ámbito de la globalización, los esfuerzos tienen que estar orientados hacia la adaptación de las políticas y de la legislación, siguiendo estas directrices:

➤ la globalización y las políticas económicas constituyen los principales desencadenantes de desarrollos futuros, y en la actualidad se manifiesta por su intensidad y rapidez. Así, debido a la globalización, muchos eventos que se producen al nivel mundial afectan de forma rápida a las evoluciones económicas y sociales de varios países, que pueden ejemplificarse de la siguiente forma:

- en el verano de 1998, la entrada en imposibilidad de pago de Rusia provoca en Rumanía, como en otros países, la retirada masiva de los inversores extranjeros y la caída de la bolsa de valores. Para Rumanía, este evento supone el cierre del

mercado exterior de capital privado y el fin de las financiaciones externas;

- en la primavera de 1999, bajo la presión de los contribuyentes americanos, el Fondo Monetario Internacional (FMI) aplica el procedimiento de repartición de la carga entre el sector público y el privado a un grupo de cuatro países entre los que se incluye Rumanía, donde existen contradicciones fiscales y el PIB registra una importante disminución;

☞ el aumento de la actividad económica en los países occidentales acentúa el aumento de las exportaciones rumanas.

Para el 2001 se han podido tomar en consideración unas conclusiones de la perspectiva de la integración de Rumanía en la Unión Europea.

Así, a nivel global, pueden identificarse los siguientes desencadenantes (Dredner, 2001):

- la recesión de Estados Unidos, que influye en los plazos de los intereses y la disponibilidad de crédito en todos los mercados;
- la variación del precio del petróleo, que afecta en las importaciones y las exportaciones;
- la fuga de capitales desde Japón;
- la crisis de la UME, que afecta en el aumento de los intereses en la eurozona, como una prima de riesgo para los inversores;
- el ataque especulativo sobre el BCE;
- la guerra comercial, causada por la reputación del presidente George W. Bush por estar más familiarizado con los problemas internos que con los externos y del deseo de dar satisfacción a las agrupaciones aisladas del Congreso Americano (d'Ecotay Colomb, 2003).

En el contexto de la política económica promovida por Rumanía, estos desencadenantes se suman a ciertas probabilidades.

Un paso importante en esta dirección lo da Rumanía, que en enero del 2001 reabre la emisión de obligaciones en euros a cinco años, que traen 150 millones de euros. Con ese mismo espíritu se inscribe la intención del Ministerio de Finanzas de probar cuanto antes el mercado americano de las obligaciones antes de que surjan adversidades.

### **✿ *La globalización y la regionalización***

Una característica de la globalización es el hecho de que esta se sitúa por encima de una regionalización acentuada. Si tenemos en cuenta los desencadenantes de la globalización, resalta de forma evidente el hecho de que el mundo al que aspiramos es el de los bloques económico-políticos regionales, en los que se reflejan las diferencias de desarrollo, cultura y mentalidad. Estos bloques económico-políticos son: el TLCAN en América del Norte y Central; la Confederación Sindical Internacional (CSI) y la Unión Europea en Europa; y la Asociación de Naciones del Sudeste Asiático (ANSA) en el Sudeste Asiático, así como otros bloques: el chino, el indio, el musulmán, del África Subsahariana, etc. En el marco de estas formas de integración regional, Rumanía no tiene demasiadas alternativas: o toma sitio en la «mesa de los ricos», por la adhesión a la Unión Europea, o se queda en la «mesa de los pobres», por su inclusión en otros bloques, o por quedarse en una zona gris e indeterminada. Se reserva una silla en la mesa de los ricos, pero para ocuparla (Isarescu, 2001, pág. 8) había que resolver una serie de problemas bastantes delicados desde el punto de vista económico y político; también estaban las condiciones del cierre de las negociaciones de adhesión a la Unión Europea del 15 de diciembre del 2004.

### **✿ *Las reglas globales y las reglas regionales***

Estas reglas son la imposición de las necesidades globales y regionales en varios ámbitos que han existido siempre (aviación, informática, etc.) y que afectan a los nuevos dominios. Lo que presenta urgencia para nuestro país son estos tres ámbitos: agricultura, fuerza de trabajo y política económica.

Con respecto a la política agraria, teniendo el 38 % del total de la población y el 15 % del PIB, con respecto a los problemas de agricultura, Rumanía debe evitar pensar que la Política Agraria Común de la Unión Europea durará para siempre o que los granjeros rumanos se beneficiarán de apoyo individual al nivel de los granjeros de Occidente.

Polonia, con una proporción mucho más reducida de la agricultura en el total de la economía en comparación con Rumanía, tiene grandes dificultades en este ámbito.

Desde 1990 y hasta el presente, la agricultura rumana ha evolucionado en sentido opuesto al solicitado por la integración europea: el aumento de la población dedicada a esta rama como sustituto del paro y el apoyo para disminuir los terrenos hasta una superficie de 2,5 hectáreas han sido totalmente ineficientes desde el punto de vista de la explotación.

Otro expediente que tuvo que ser resuelto con respecto a la integración en la Unión Europea lo constituye la libertad de movimiento de la fuerza de trabajo, que Rumanía ha empezado a poner en práctica mediante la aplicación de medidas internas, en especial, de seguridad de las fronteras.

En el dominio económico, los programas y los proyectos de reforma propuestos por Rumanía, empezando en 1998, son estrictamente monitorizados por la Comisión Europea.

Empezando en el 2001, la Comisión Europea ha elaborado un proceso de monitorización, el Procedimiento de Vigilancia Fiscal de Preadhesión, procedimiento que consiste en dos partes, respectivamente: notificaciones en las cuales cada Gobierno presenta los progresos registrados en el ámbito de los indicadores financieros, y el Programa de Preadhesión, en el que se incluyen los objetivos para las finanzas públicas y las prioridades estructurales.

El no cumplimiento de estas peticiones podría tener consecuencias mucho más importantes que mellarían el orgullo nacional. Un ejemplo es la liberación de los flujos de capital, uno de los expedientes abiertos desde el año 2000 por parte del Ministerio de Exteriores en el proceso de negociación para la adhesión.

Todos los compromisos de negociación por parte de Rumanía en este ámbito han tenido lugar entre 2001 y 2002 para movimientos de capital a corto plazo, y entre 2003 y 2004 para los movimientos a largo plazo.

Si hasta el año 2000 los fracasos se limitaban a las fronteras del país, después de esta fecha, la libre circulación de capitales llega a ser un problema transparente en el plano europeo.

### **II.2.3. Medidas de preparación económica para la globalización**

En las condiciones en las cuales la globalización se acelera, no existe otra solución para beneficiarse de ella aparte del seguimiento y la aplicación de los racionamientos económicos regionales y globales, por el reemplazamiento de las políticas discrecionales con reglas.

Una consecuencia de la globalización es el aumento de la transparencia del medio económico y la reducción de los costes de información, con base en los cuales la población puede identificar las decisiones de la política económica e intentar anticipar sus efectos.

En caso de que las decisiones sobre la política económica se toman de forma discrecional, el público confiere a los políticos del Gobierno poca credibilidad. La credibilidad máxima implica decisiones tomadas con base en las reglas. Este tipo de cambio en la forma de pensamiento de los políticos surge de la aceptación del hecho de que el número de instrumentos políticos económicos disponibles para las autoridades es más pequeño que el número de objetivos que tiene el Gobierno (Isarescu, 2001, pág.12).

Una política discreta no es consistente en el tiempo, porque una política elegida hoy puede que mañana no sea óptima.

De la experiencia de nuestro país en este sentido, son relevantes los pospagos compensatorios acordados con los trabajadores disponibles a principios de 1997, u otras medidas no protegidas contra el riesgo moral que han sido aplicadas en el último decenio de transición en Rumanía. Este tipo de política es más dolorosa cuando perjudica a los ingresos de la población y de los trabajadores de las empresas con deudas al Estado.

Todo esto confirma el hecho de que una política discrecional dominada por incertidumbres tiene costes elevados.

#### **➤ El aumento de la coherencia de las políticas macroeconómicas**

A pesar de que se pasa unas políticas discrecionales a otras basadas en reglas, los problemas no se resuelven, porque la globalización obliga a aplicar unas reglas con respecto al aumento de la coherencia de las políticas económicas. En cuanto el grado de apertura de la economía aumente, los mercados sancionarán cualquier incoherencia o relajación de las políticas macroeconómicas no justificadas económicamente, o cualquier error de política económica.

En las condiciones en las que se retoma el aumento económico solo por el simple hecho de promover las políticas macroeconómicas expansionistas, estas pueden ser útiles únicamente en una economía cerrada, donde los mercados tienen un papel reducido.

En las condiciones de una transición de la economía planificada a una economía de mercado se debe trabajar en conjunto, de una economía cerrada a una economía cada vez más abierta.

Una economía abierta pequeña se desarrolla bajo restricciones externas y modificaciones hechas a las políticas macroeconómicas, recompensadas o penalizadas en función del movimiento de los capitales. Por otro lado, los ratios más bajos de los intereses facilitarían el acceso a los

nuevos créditos para las empresas con pérdidas o para las que no tienen mercado de venta. Este tipo de aumento de la producción es erróneo, porque los ratios bajos de los intereses determinan salidas de capitales que podrían renovar la depreciación de la moneda, endureciendo de esta forma la política monetaria con grandes costes. Se deduce que la alternativa de relajación de la política macroeconómica en las condiciones de la globalización tiene que hacerse mediante la mejora de la competitividad económica, la elusión del déficit fiscal o la depreciación de la moneda.

#### **↗ El aumento de la competitividad de las empresas**

El logro de los objetivos arriba mencionados puede conseguirse solo gracias a la existencia de empresas fuertes. En las condiciones de la globalización inevitable, las empresas de nuestro país tienen que mejorar su capacidad de hacer frente al aumento permanente de la competencia internacional.

El aumento de la competitividad de las empresas de nuestro país, según algunos economistas, incluye la designación de un papel mayor de las políticas industriales, necesario en el ajuste de las empresas en la competencia internacional. Este tipo de ayuda para empresas equivale a proteccionismo. En este ámbito, las políticas industriales han de tener otra óptica. Así, en lugar de proteger a las empresas rumanas contra la competencia extranjera, las medidas de política industrial han de tener como objetivo la reestructuración de la fuerza del mercado y la garantía de una competencia justa. Sin empresas fuertes y competitivas, los mercados rumanos de bienes se verán invadidos de bienes extranjeros, con o sin proteccionismo.

Otro problema que hay que resolver es el de la indisciplina financiera. Los índices de la indisciplina financiera de Rumanía son el beneficio presupuestario; las deficiencias fiscales; las brechas de presupuesto; el no respeto de la correlación entre la productividad del trabajo y los salarios, etc.

#### **↗ La revisión de las políticas de cambio**

La competitividad internacional está determinada por la capacidad de reducir, o por lo menos estabilizar, la expresión en divisas de los costes de mano de obra.

La competitividad internacional se basa en tres criterios:

◆ el mantenimiento de la dinámica de los salarios reales en los límites del aumento de la productividad de la mano de obra;

◆ la necesidad del control del ratio de la inflación interna, de forma que el aumento de precios de los bienes no comercializados (los que no pueden ser objeto del comercio internacional, pero que tienen un peso importante en la cesta media de consumo) no sea sistemáticamente mayores que el aumento de precios de los bienes comercializados (que pueden ser objeto del comercio exterior y están expuestos a las presiones competitivas del exterior);

◆ el ajuste del curso de la moneda de cambio, para la corrección de situaciones que no respeten los dos criterios.

En el presente, las políticas económicas dominantes están orientadas hacia el enfoque tradicional de la competitividad internacional. Las políticas del mercado de trabajo giran alrededor de la correlación entre la productividad de la mano de obra y del salario real. La obsesión de las políticas macroeconómicas es el control de la inflación. Si las políticas del mercado de trabajo o las macroeconomías fracasan, entonces se apela a la corrección del curso de cambio para reducir el coste unitario de la mano de obra hasta lograr la paridad internacional y reestablecer la posición competitiva de la producción interna.

Los criterios de la competencia tradicional tienen una visión multidimensional de la competitividad internacional con una pronunciada orientación hacia el lado de oferta de la economía. En el marco de estos nuevos enfoques, la competitividad está determinada por las ventajas de localización; la capacidad de desarrollo de los productos y de los procesos de producción; la calificación de la mano de obra; el *stock* de los conocimientos tecnológicos y de gestión; la flexibilidad de los mercados, y el potencial de estos de adaptarse a los cambios estructurales. Los defensores de estas competencias sacan a debate la racionalización de los impuestos, la garantía de la oferta de infraestructura, la minimización de las intervenciones gubernamentales y la flexibilidad del mercado de trabajo.

Los nuevos enfoques traen consigo interrogantes sobre las posibilidades del uso del curso de cambio como instrumento de política económica. Los defensores pueden optar por un régimen del curso de cambio nominal, teniendo un curso fijo en el marco de una unión monetaria o un consejo monetario, o curso flotante. La evolución actual del mercado financiero internacional trae argumentos serios contra los regímenes intermediarios del curso nominal de cambio.



En relación con el salario real, es un precio relativo que se encuentra fuera de la influencia directa de las políticas económicas. Los nuevos enfoques sugieren la imposibilidad de garantizar la competitividad internacional a largo plazo solo por la depreciación del curso de cambio y la reducción de la expresión en divisas de los costes de mano de obra.

La falta de competencia en la subordinación de la política monetaria a un único objetivo conduce a oscilaciones significativas entre los periodos de control del curso nominal de cambio, con el propósito de reducir la inflación y los periodos de depreciación nominal supervisando la competitividad, cuyo coste son unas pérdidas en el frente antiinflacionista.

La reducción de la inflación es esencial en las condiciones en las que el curso de cambio flota libremente para amortizar los choques exógenos, sin incitar desviaciones persistentes de las tendencias de aumento económico y de convergencia de los precios relativos.

En el caso contrario, Rumanía quedará solo como un ejemplo del hecho de que la depreciación del curso nominal de cambio no constituye una excepción a la regla principal conforme a la que en economía nada es gratis.

### **II.3. Los objetivos de la integración europea**

La iniciación de la integración ha sido un proceso difícil que ha evolucionado desde las etapas inferiores, gracias a la transformación del regionalismo de Europa Occidental, la intermediación de una ambición política, la CEE y la AELC, hasta la Unión Europea.

En la evolución y la realización de la integración económica europea se ha utilizado un trío –profundidad, ampliación y extensión– que ilustra en demasía los 50 años de integración.

En esencia, las tres modalidades de acciones contienen:

- la profundidad, con respecto de la liberación económica, las reglamentaciones y políticas comunitarias, así como de compromisos e interdicciones para los Estados miembros;
- la ampliación tiene en cuenta el ámbito de aplicación de los componentes económicos de un tipo nuevo;
- la extensión, con respecto del aumento del número de Estados miembros.

En la fase de inicio, la aplicación de estos modos de integración económica ha manifestado debilidades debido a compromisos económicos y políticos entre profundidad, ampliación y extensión.

La profundidad de la integración económica en el marco de la Comunidad Europea contiene cuatro momentos que han supuesto la revisión de este concepto:

- el Tratado de la CEE, negociado en diciembre de 1985;
- el Tratado de Maastricht, negociado en 1991, que entra en vigor el 1 de noviembre de 1993;
- el Tratado de Ámsterdam, negociado en junio de 1997, que entra en vigor en 1999;
- el Tratado de Niza, que entra en vigor el 1 de febrero del 2003.

En la historia de la Comunidad Europea han existido presiones aumentadas a favor de la profundidad, empezando la finalización de las negociaciones con respecto a la unión aduanera, que ha necesitado la toma de varias decisiones por parte de la Corte Europea de Justicia, en ámbitos como las reglamentaciones con respecto a la importancia de la política común; el presupuesto de la Comunidad Económica, y los reglamentos con respecto a los transportes y las telecomunicaciones.

La ampliación de la integración económica busca las más importantes medidas tomadas en el marco de las normas y las políticas económicas en ámbitos como la unión monetaria; la coordinación de las políticas externas nacionales en interés de la Comunidad; políticas con respecto al desarrollo y el funcionamiento del mercado común; la convención con respecto a la pesca; la libre circulación de las personas, etc.

La extensión de la integración ha conocido varias etapas:

- cuando Gran Bretaña, en 1973, entra en la AELC de la Comunidad Europea junto con Dinamarca e Irlanda;
- cuando Grecia, en 1981, pasa de la asociación al estatuto de miembro pleno;
- cuando España y Portugal, en 1986, se convierten en miembros de la Comunidad Europea;

- en 1990, por la unificación de Alemania, la ex República Democrática Alemana entra en la Comunidad Europea como parte de la nueva Alemania;
- Suecia, Austria y Finlandia se convierten en miembros plenos en 1995;
- Los otros países del centro y el este de Europa (Estonia, Lituania, Letonia, Polonia, República Checa, Eslovaquia, Hungría, Eslovenia, Malta y Chipre) se adhieren en el 2004, y Rumanía y Bulgaria, en el 2007 (Eurostat, 2003, pág.19).

El Tratado de Maastricht, denominación oficial del tratado con respecto a la Unión Europea, constituye una revisión y una extinción mayor del Tratado de la CEE, por la formulación de unas disposiciones generales con respecto a la Unión Europea, con base en tres pilares, respectivamente:

- la revisión del Tratado de la CEE;
- política exterior y de seguridad;
- la cooperación en el ámbito de la justicia a nivel intergubernamental.

El segundo y el tercer pilar han sido modificados por el Tratado de Ámsterdam. El contenido principal del Tratado se muestra en la Cuadro 2.1.

En el Cuadro se muestra, en la parte inferior del pilar de la Comunidad Europea, una adaptación institucional que reagrupa ciertas disposiciones para descartar en el futuro cualquier déficit democrático, respectivamente: la falta de control sobre el legimidor al nivel de la Unión (Consejo) en comparación con el nombramiento o la elección de la Comisión.

Estas propuestas tienen como base el hecho de que el Parlamento Europeo dispone de pocos elementos eficaces para imponer su voluntad, al no ser la Comunidad un sistema parlamentario (el Parlamento Europeo no puede elegir la Comisión o el Consejo) ni presidencial.

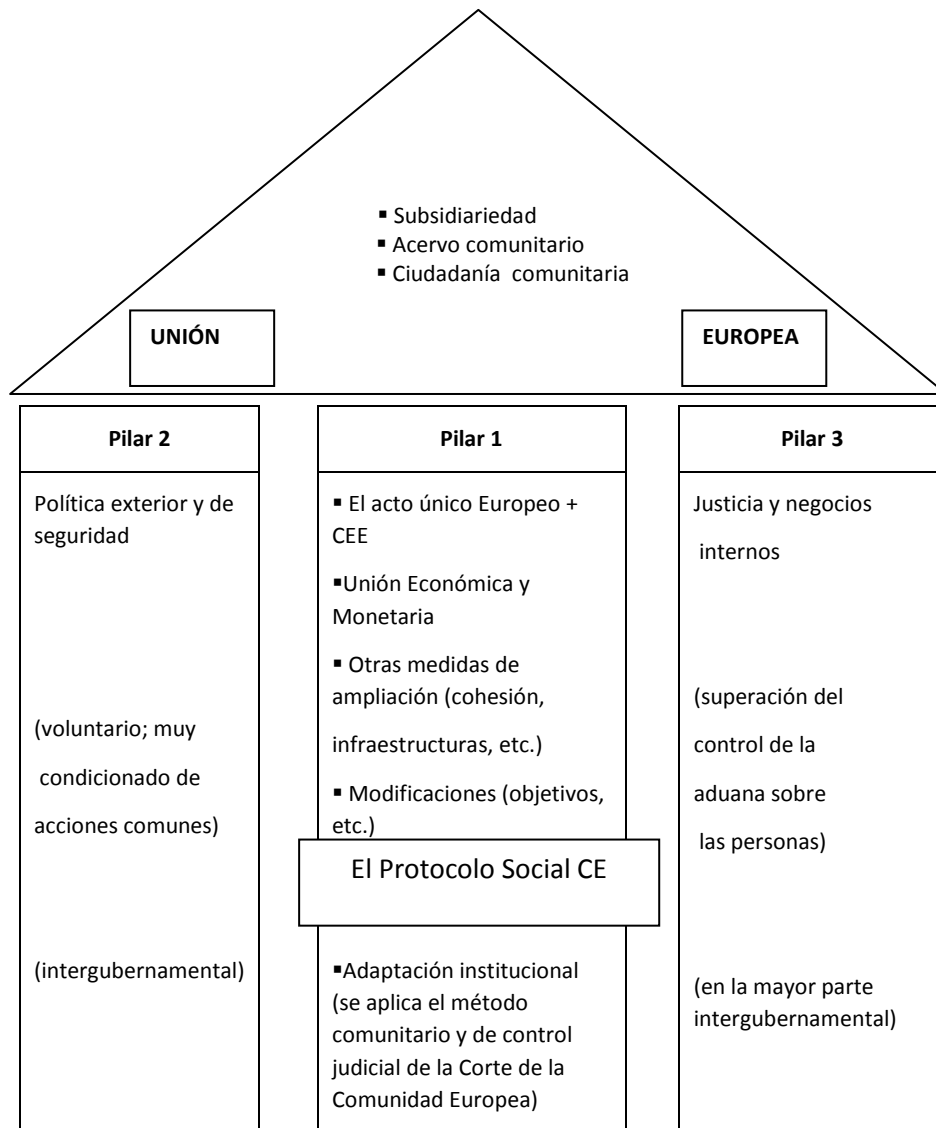
En este sentido, el Tratado arriba mencionado realiza algunas adaptaciones para fortalecer las competencias del Parlamento Europeo.

La Comunidad Europea, como pilar central, queda en el núcleo de la Unión, incorporando un gran grado de ampliación y profundización en todos los dominios económicos y sociopolíticos.

El Tratado de Maastricht simboliza en esencia el concepto de la Unión, representada por una especie de tejado o paraguas, un conjunto de disposiciones comunes que cubren los tres pilares, respectivamente:

- la idea de ciudadanía de la Unión Europea;
- el principio de subsidiariedad;
- las disposiciones comunes para el mantenimiento, la aplicación y el desarrollo del acervo comunitario.

Cuadro 2.1: El Tratado de Maastricht con respecto a la Unión Europea



Fuente: Pelkmans (2003, pág. 30).

Un elemento importante en la puesta en marcha de los cuatro tratados (el de Roma con respecto a la estructura económica; el de Maastricht; el de Ámsterdam, y el de Niza) es la elaboración de la constitución económica para la integración. Cuando un tratado de integración incluye un grado significativo de integración se considera como una constitución económica, por la cual se establecen los derechos y las obligaciones fundamentales de los ciudadanos y de las empresas, además de las competencias del Estado y de sus límites.

La Constitución Económica puede verse como un marco de normas y principios de las funciones económicas públicas, además de los derechos y de las obligaciones económicas fundamentales de los agentes económicos que tienen que limitarse a sus propios poderes económicos. La consideración de los cuatro tratados como una constitución económica consiste en la extracción de su esencia económica.

A nivel general, la constitución económica, en un contexto integrativo, contiene las siguientes características:

1. Los principios directivos que toman en cuenta la naturaleza del orden económico con base al cual se establecen las relaciones económicas y las obligaciones de los Estados miembros.

2. En la aplicación de los principios directivos con respecto a la integración económica tiene que demostrar flexibilidad, con respecto al estatuto GATT y a la Organización Mundial del Comercio (OMC).

3. Los objetivos de un tratado de integración pueden ser políticos, económicos y culturales. Los objetivos económicos y los políticos tienen que estar promovidos por el uso de los medios previstos en el tratado, tomando en cuenta la interdependencia entre ellos.

4. Las funciones económicas y públicas contienen funciones locativas que tienen influencia en el funcionamiento de los mercados; funciones redistributivas entre regiones, personas o factores de producción; funciones de estabilización macroeconómica (el seguimiento del paro, la inflación, etc.); medidas locativas conectadas a ciertos principios directivos (mercado, planificación, competencia, intervención, propiedad privada o pública), que tienen un campo de interpretación muy amplio y pueden ser regladas en cada economía nacional de los Estados miembros.

5. Los componentes económicos a nivel de la Unión Europea, respectivamente de los medios, pueden ser enumerados y modificados por la revisión de unas atribuciones constitucionales a nivel de la Unión, que en la

práctica tiene que conducir a la aplicación de las normas y a la fijación de un equilibrio entre las competencias de la Unión y de los otros Estados miembros;

6. Las instituciones con diferentes funciones pueden ser las legislativas, ejecutivas y jurídicas. Mediante una definición más precisa de las funciones, las instituciones pueden tener diferentes campos de acción: derecho único o partidario de proponer reglamentaciones, impuestos o subvenciones con un papel importante en la toma de las decisiones; la monitorización de la puesta en marcha de las normas con respecto a la integridad económica; la existencia de un procurador de la unión o de un juez que desarrolle el control judicial.

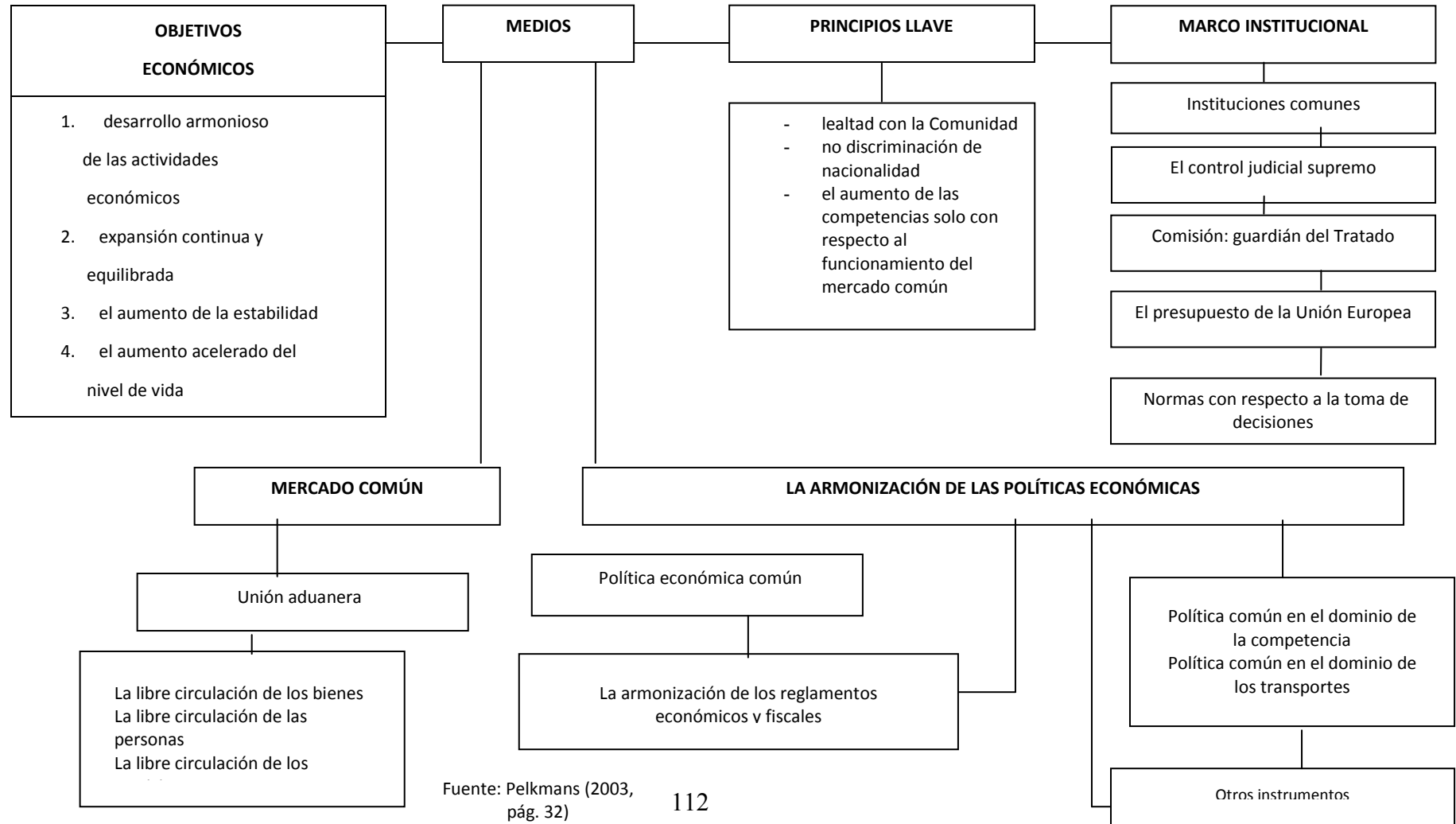
A estas se añaden diferentes agencias específicas con régimen jurídico, que desarrollan actividades al nivel de la Unión.

En el marco del análisis de la constitución de integración económica, podemos afirmar que el Tratado de Roma contiene cuatro objetivos económicos y uno político, así como se muestra en el Cuadro 2.2.

Los primeros dos objetivos que tienen una formulación ambigua se sobreponen con respecto al desarrollo económico, equilibrado y armonizado. Este tratado se apoya en especial en los mecanismos de mercado, para obtener así la convergencia de los ingresos por ciudadano, y está contenido en el primer objetivo económico, sin que existan políticas que sostengan la promoción de la convergencia.

Una excepción en este caso la representa el Banco Europeo de Inversiones (BEI), que utiliza principios comerciales, con la excepción del caso en el que el Consejo de la Comunidad Europea preveía subvenciones. El primer objetivo puede interpretarse como elemento de la armonía social, respectivamente de las relaciones entre la fuerza de trabajo y empleadores, estando incluidas en este marco, y unas medidas para evitar unos ajustes que podrían tener efectos perturbadores desde punto de vista social.

Cuadro 2.2: La estructura económica del Tratado de Roma



Fuente: Pelkmans (2003, pág. 32)

Esta interpretación se apoya tanto en la política social del Tratado y en las disposiciones del Fondo Social contenidas en la casilla «Otros instrumentos» como en el objetivo del nivel de vida equitativa para granjeros, contenido en el epígrafe de política agrícola común.

El aumento desequilibrado era un tema a la orden del día en los años cincuenta, y se refería a una divergencia estructural o a una divergencia de aumento del ingreso per cápita entre las regiones estancadas y las avanzadas.

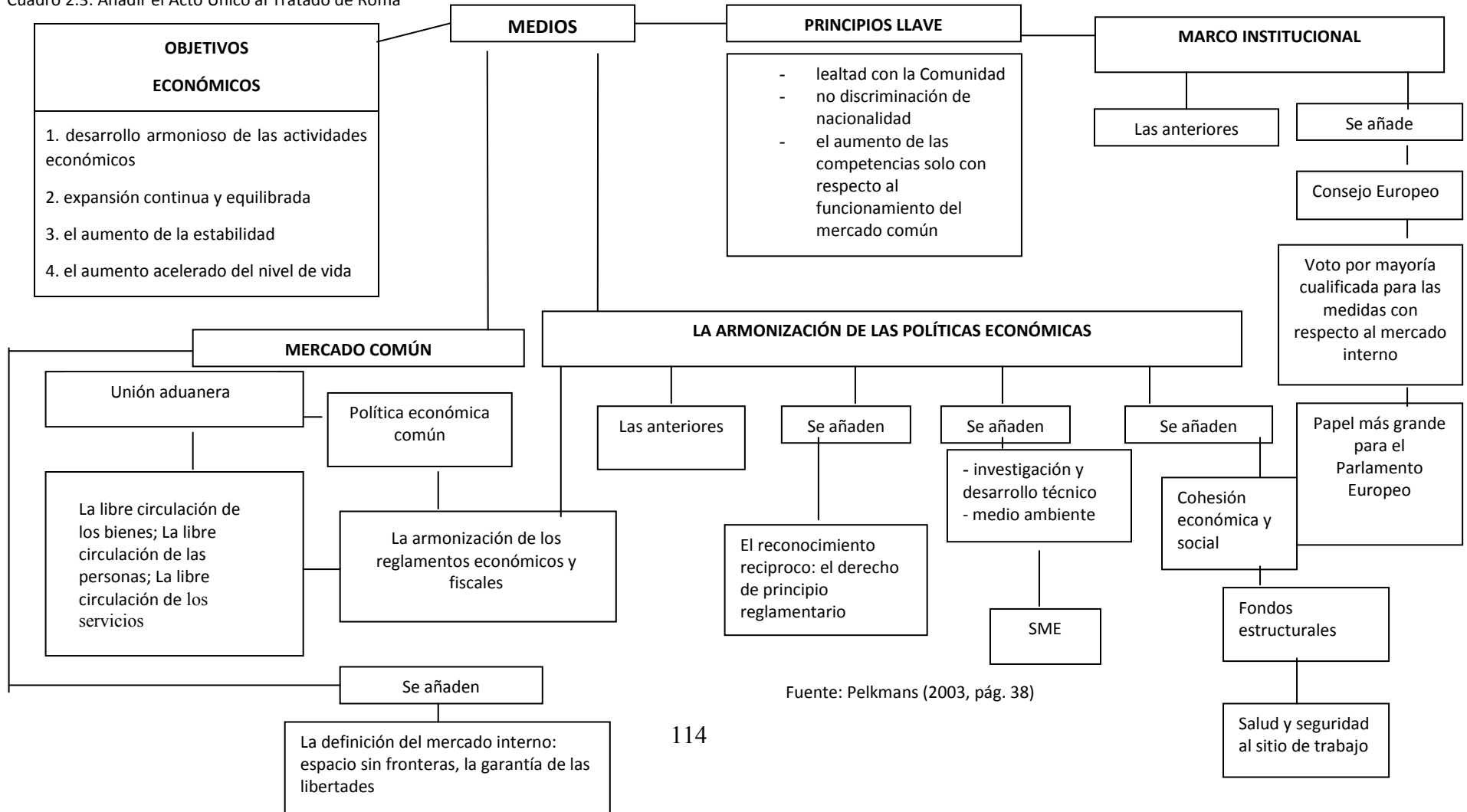
El segundo objetivo tiene en cuenta el periodo en que se elabora el Tratado, los problemas con respecto al aumento económico permanente y elevado, buscando en el siguiente periodo un aumento real elevado, cuya proporción más elevada se atribuiría al proceso de integración económica.

El tercer objetivo se refiere a la estabilidad macroeconómica y establece preocupaciones con respecto a los ratios de cambio y el balance de pagos. Los ratios de cambio ajustables en el marco del sistema estándar oro/dólar del FMI han sido necesarios para el funcionamiento del mercado común como instrumento de prevención de las desvalorizaciones perturbadoras de la estabilidad, o de las restricciones temporales sobre el comercio y los capitales por parte de un Estado miembro, para la anticipación de la finalización rápida de las reservas en divisas y la debilitación de la integración del mercado.

Así, es necesaria una coordinación suficiente para que las políticas monetarias y fiscales nacionales, incluidos los gastos, vengán dictadas por decisiones comunes o por peticiones de equilibrio, lo que el Tratado de Roma no previó a tiempo.



Cuadro 2.3: Añadir el Acto Único al Tratado de Roma



Con todas las ambigüedades de formulación e interpretación de los elementos contenidos en el Tratado de Roma, en el Cuadro 2.3. se pueden destacar tres principios clave, y un principio directivo esencial para el entendimiento del régimen de integración económica en la Comunidad Europea:

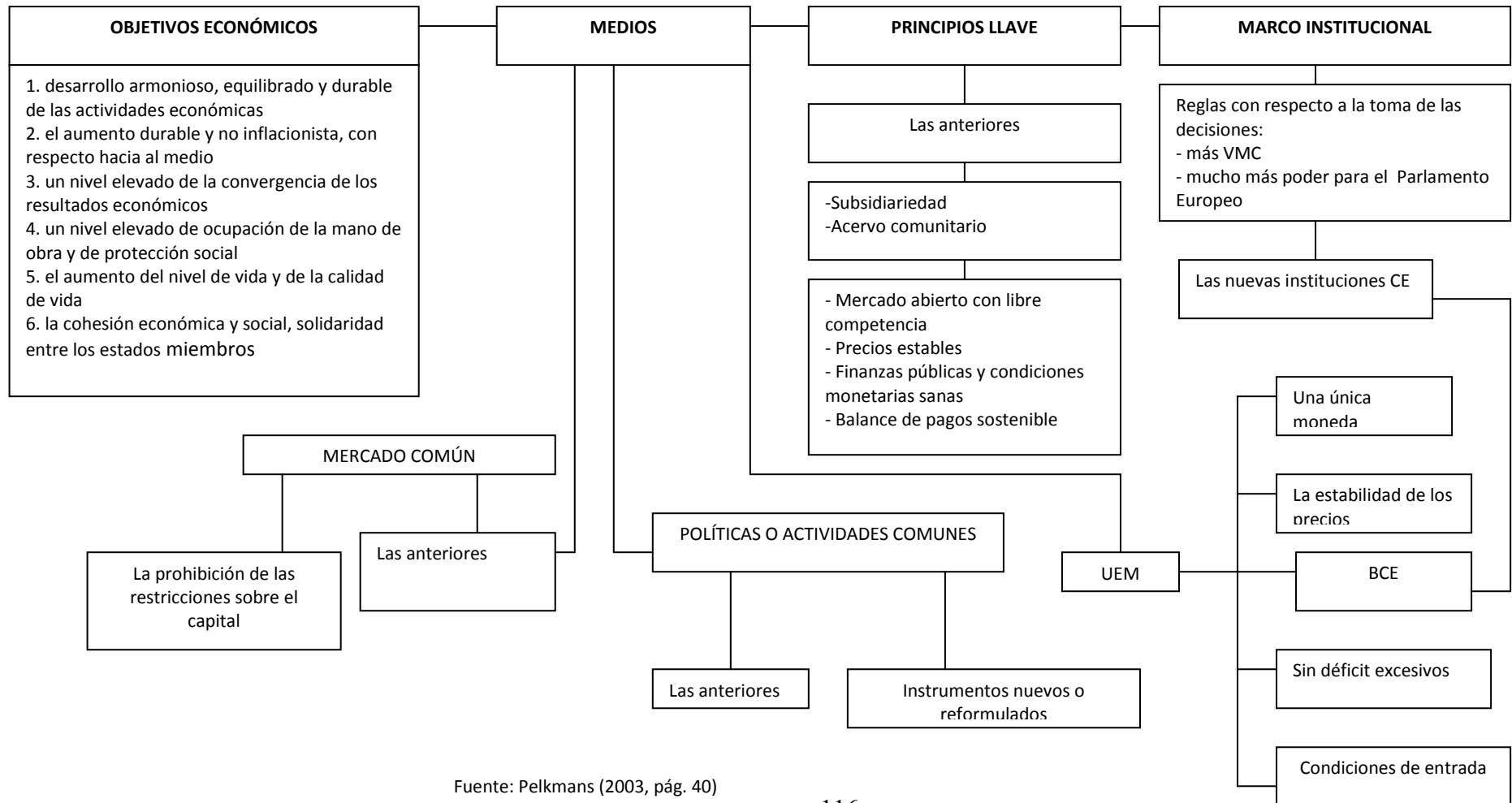
- El primer principio es la lealtad de los Estados miembros hacia la Comunidad Europea;
- El principio de la no discriminación en función de la nacionalidad impone a los Estados miembros adoptar reglamentaciones y medidas administrativas y legislativas en el ámbito;
- El principio de la ampliación de la aplicación de los componentes económicos de las comunidades económicas, y de la competencia en el marco de la función del Mercado Común;
- El principio directivo no puede extraerse del texto del Tratado, pero es esencial para el entendimiento del régimen económico de la Comunidad Europea, dominado de reglas, y no de dinero, de las cuales la excepción es la agricultura, que necesita el apoyo del precio para las subvenciones estructurales y de gastos, lo que representa los principales instrumentos del Mercado Agrícola Comunitario.

Del Cuadro 2.3. resultan otras incorporaciones surgidas del Acto Único del Tratado de Roma, como el valor añadido, la finalización del mercado interno, la armonización de las políticas económicas, y la cohesión económico-social de los países miembros y de los que están en curso de adhesión.

El Tratado de Maastricht, considerado el primer tratado con respecto a la Unión Europea, negociado en tres años y en vigor desde 1993, contiene más amplitud y profundidad en comparación con el Acto Único. Los objetivos económicos con respecto a la integración en este tratado pueden se muestran en el Cuadro 2.4.

Del análisis de los elementos del Cuadro 2.4. se desprende que los objetivos económicos se han descrito en conformidad con el Tratado de Roma. El Tratado de Maastricht supone su revisión y modernización, una formulación más explícita de los objetivos económicos, sin que la interpretación económica sea más simple o más compleja por los detalles que se añaden.

Cuadro 2.4: La estructura económica del Tratado de Maastricht



Fuente: Pelkmans (2003, pág. 40)

La esencia del Tratado se reencuentra en los medios generales, a los que se suma un tercer medio, que es la UEM, que se puede llevar a cabo mediante políticas y actividades comunes. El contenido del tratado enumera los instrumentos en formas diferentes, una de ellas sin consistencia.

Así, los catorce instrumentos añadidos pueden dividirse en dos instrumentos fuertes, cuatro instrumentos con cierto potencial y seis instrumentos con un potencial débil.

Los instrumentos fuertes son la cohesión y la política de medio. Los cuatro instrumentos con cierto potencial son las políticas de desarrollo e investigación contenidas en el Acto Único, la infraestructura, la protección del consumidor y el protocolo social, y al margen la transferencia social hacia la Unión.

A todas estas se suma una lista de siete artículos con referencia principalmente a la cooperación para el desarrollo, la política industrial, la orientación hacia el mercado y la competencia cultural.

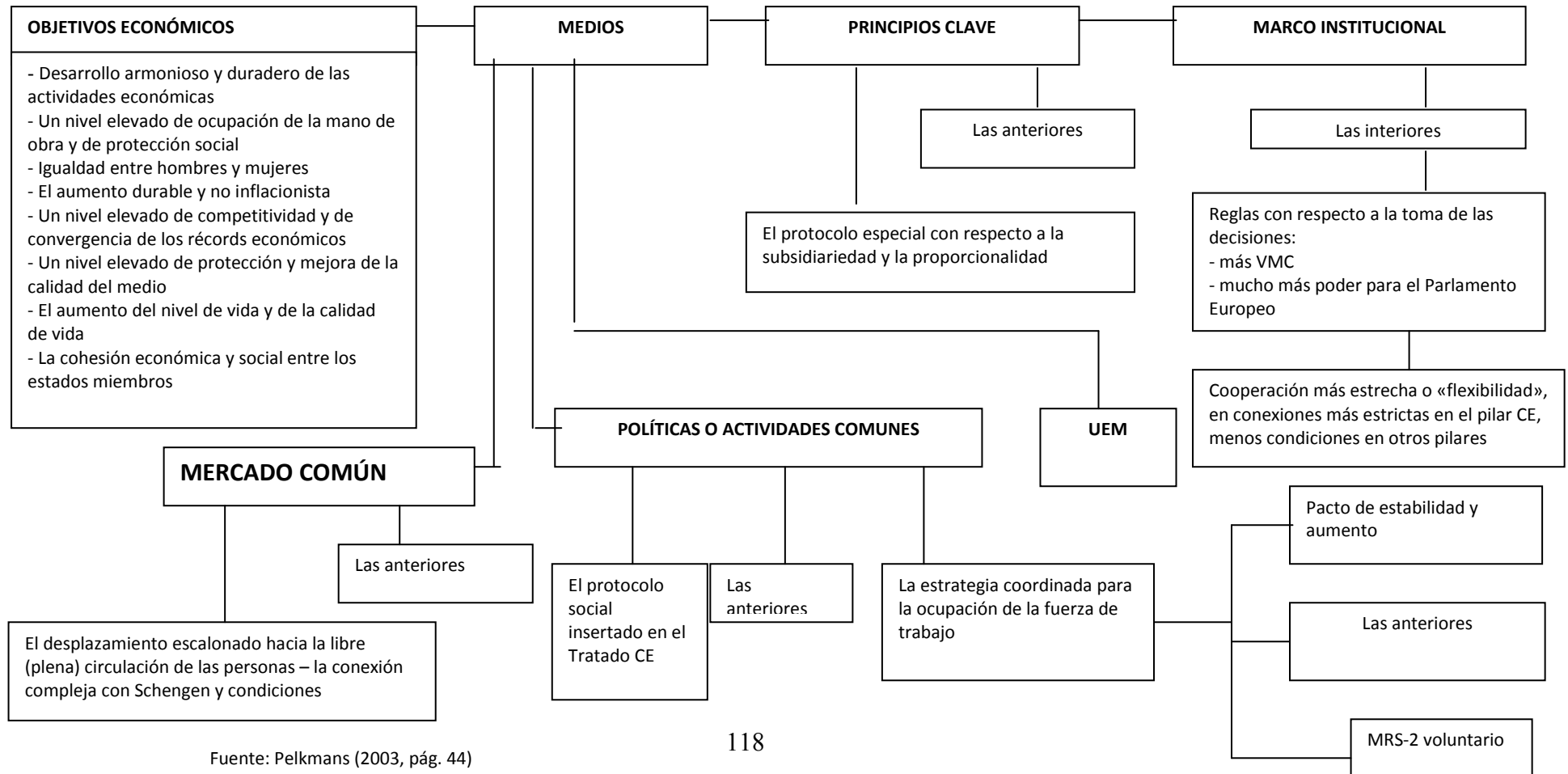
En esencia, los principios clave del Tratado de Maastricht añaden nuevos grupos de principios directivos: precios públicos y condiciones sanas, balance de pagos, sobre los que se especifica el hecho de que las actividades de los Estados miembros y de la Comunidad se desarrollan en conformidad con el principio de una economía de mercado abierta, de libre competencia.

De los otros dos principios directivos en el Cuadro 2.3. el más importante es el de subsidiariedad, siendo el principio esencial en el desarrollo de la integración europea.

El otro principio directivo toma en cuenta el mantenimiento del acervo comunitario.

El Tratado de Ámsterdam tiene un significado limitado, así como se ve en el Cuadro 2.5: El esquema principal de la Constitución Económica de la Comunidad no se ha modificado, por lo que no hay ninguna innovación revolucionaria

Cuadro 2.5: La estructura económica del Tratado de Ámsterdam



Fuente: Pelkmans (2003, pág. 44)

En un primer vistazo, el bloque de los objetivos económicos no ha sufrido modificaciones mayores, con la diferencia de que a los seis objetivos contenidos en el Tratado de Maastricht se han añadido dos más, que no proponen nuevas formulaciones, sino nuevos arreglos del texto (sobre la fuerza de trabajo y la profesión, el pago equitativo por el trabajo desarrollado, etc., elevadas al nivel de los objetivos económicos).

El contenido del Tratado consta de instrumentos y principios flexibles: fuerza de trabajo; contenido sobre las personas en el marco del mercado interno; la migración y el asilo; la legitimación; y la integración del acervo Schengen en la Unión Europea.

En el caso de las políticas de las actividades económicas, las líneas directivas tienen en cuenta las formulaciones anuales en el marco de la UEM, quedando las competencias de estas directivas al nivel de los Estados miembros.

En el marco de la UEM, el lanzamiento de la eurozona lleva a la aplicación de dos previsiones para los países que no entran en la Unión Monetaria hasta el 1 de enero de 1999 (Reino Unido, Suecia, Dinamarca y Grecia), adoptándose un mecanismo de cambio MRS-2. Los Estados miembros que no se han adherido a la eurozona adopta el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, que recoge la obligación de cumplir con un objetivo presupuestario.

Así, el Tratado de Ámsterdam, mediante los instrumentos y los principios elaborados, representa un fuerte impulso para la política externa y de seguridad y para fortalecer la constitución económica de integración.

## **II.4. La estructura de los cambios legislativos e institucionales en el marco de la Unión Europea**

### **II.4.1. El principio de la subsidiariedad, medio del perfeccionamiento institucional**

La identificación de las disfuncionalidades, como consecuencia de las diferencias entre instituciones y las peticiones de una evolución eficiente de la realidad, es tan compleja como difícil de solucionar, porque implica un grado elevado de preparación profesional y el conocimiento de las realidades de muchos niveles institucionales (parlamento, gobierno, justicia, ministerios, sociedad civil, etc.).

La discrepancia entre institución y realidad surge en la mayoría de los casos de las mentalidades y de la rutina, etc., siendo resultado de la inercia de la autoconsolidación, de la burocracia institucional, de la incapacidad de renunciar a prácticas de gestión anticuadas, etc.

También, la discrepancia de debe a las nuevas prácticas de la creatividad humana, aparecidas en un proceso evolutivo, con leyes muy difíciles de conocer en un grado satisfactorio, para la creación de un desarrollo duradero (Studii si cercetari economice, 2003, pág.24).

La eliminación de este inconveniente supone la sincronización entre la dinámica de las reorganizaciones en diferentes aptitudes y profundidades de los aspectos de la vida económico-social y la estructura institucional. Esta sincronización requiere un esfuerzo coparticipativo y la competencia de todos los implicados en la creación de una sociedad libre, democrática, basada en la combinación de la eficiencia económica con la justicia social, en el equilibrio de los ámbitos social, económico y ecológico.

La operatividad con la cual se lleva a cabo esta sincronización tiene una importancia especial para la consolidación de la Unión Europea.

En relación con la velocidad de sincronización en el ámbito de la reforma institucional, en el lenguaje común existen unos términos que para la vida económica y social han sido principios fundamentales: *just in time* (justo a tiempo); *festina lente* (apresúrate lentamente); *trial and error* (ensayo y error); *par in parem non habet imperium* (los iguales no tienen jurisdicción uno sobre otro); *primum vivere deinde filosofare* (primero vivir, después filosofar); *ceteris paribus* (permaneciendo el resto constante) (Commons, 1934, pág. 390). La lucha contra el tiempo para llevar a cabo las sincronizaciones constituye un desencadenante, en función de la resolución por la que se puede aplicar o no el criterio de la eficiencia económica y social de las instituciones.

En el desarrollo futuro de las instituciones de la Unión Europea, en la redistribución de las competencias entre diferentes niveles de la Administración Pública, a nivel europeo o nacional, se usa frecuentemente el principio de la subsidiariedad.

La subsidiariedad es un principio complejo de optimización decisional con base en el conocimiento del nivel de organización económica y social. Este principio se introduce en el marco del Tratado de Maastricht en 1992, por el cual las partes contratantes están obligadas a tomar las decisiones teniendo en cuenta a los ciudadanos, en la medida de lo posible. Así, el art. 5 de la Unión Europea define el principio de la subsidiariedad en los siguientes términos:

- La Comunidad actúa en los límites de las competencias que le son otorgadas y de los objetivos establecidos por el Tratado;
- En los ámbitos que no son de su competencia exclusiva, la Unión Europea no interviene, conforme al principio de la subsidiariedad, solo en la medida en la cual se puede resolver mejor el problema solo en los Estados respectivos;
- La acción de la Unión no excede solo en el caso en el que se impone llevar a cabo un objetivo previsto en el Tratado.

La subsidiariedad, en lo que respecta a la competencia comunitaria, los Estados y las colectividades territoriales, con cuidado de respetar la transparencia, la eficiencia y la solidaridad entre los países miembros, tiene como objetivos:

- una buena distribución y definición de las competencias; se pueden restituir unos cargos a los Estados miembros, como la entrega de nuevas misiones a la Unión. Para esto, se tendrán en cuenta las diferencias constitucionales entre los Estados y la garantía de que la nueva distribución no va conducir a una extinción acaparadora de las competencias de la Unión en detrimento de los Estados miembros;
- la simplificación de los instrumentos de la Unión, mediante el desmantelamiento del laberinto de las reglamentaciones comunitarios, hacia el encuentro de un equilibrio mejor entre las medidas legislativas y las medidas ejecutivas, entre las normas directas, legislaciones marco, recomendaciones sin coacer y el reconocimiento recíproco de las normas y los pactos;
- más democracia y eficiencia en el espacio público europeo, mediante la vigilancia de la legitimidad democrática de las instituciones europeas;
- la articulación de los poderes entre el Consejo Europeo, la Comisión, el Parlamento Europeo y los parlamentos nacionales;
- la Unión actúa en los límites de las competencias que le son encomendadas y de los objetivos establecidos por el Tratado.

Siendo un principio de eficiencia de las acciones, la subsidiariedad puede justificar las acciones comunitarias cuando el imperativo de la eficiencia esté mejor gestionado, indistintamente de las reglas de distribución de las competencias.



La subsidiariedad constituye la clave del desarrollo en el plano político de la vida en común y en el plano institucional, del ejercicio parcial de la soberanía, en los ámbitos en los que se ha optado por este tipo de distribución (Delors, 1998).

Jacques Delors dice que el principio de la subsidiariedad no es un guarda contra el derecho comunitario, sino un medio por el cual el derecho comunitario está llamado a ampliar su campo de competitividad.

En relación con el ámbito de aplicación del principio de la subsidiariedad, el Tratado de Maastricht subraya el hecho de que este principio tiene un valor práctico solo para los componentes de la Unión repartidos con los Estados miembros.

La subsidiariedad está considerada como un principio institucional de la Unión Europea y puede extenderse a todas las acciones de la Unión, como también en los informes Unión-Estados miembros.

En la interpretación de la subsidiariedad existen todavía algunas dificultades vinculadas al hecho de que este principio es político de acción o jurídico.

El Consejo Europeo, mediante la conferencia de Edimburgo (1992), establece la obligatoriedad a todas las instituciones de supervisar con más atención cuando se examina una medida de la Unión, si se respeta la conformidad con el principio de la subsidiariedad al nivel de la Comisión. También estas instituciones están obligadas a elaborar un informe anual con respecto a la puesta en marcha de este principio, tanto al nivel de la Comisión como al del Consejo y el Parlamento.

Indiferentemente de las confusiones y de las modalidades de interpretación, la subsidiariedad está focalizada en la eficiencia de las acciones comunitarias, en cuanto que está más cerca de los ciudadanos.

En las condiciones actuales de vida, de actividad económico-social y política, la subsidiariedad no representa una norma de distribución de las competencias comunitarias entre Unión y los Estados miembros, sino un instrumento para identificar el mejor nivel de las actividades comunitarias, entendidas en un contexto más amplio (Jacquesn, 2001, pág. 36).

Debido a que el principio de la subsidiariedad abandona los aspectos de naturaleza jurídica, la Corte de Justicia de la Unión Europea podría eximir a las instituciones comunitarias por las motivaciones de las

decisiones que toman de referirse sistemáticamente al principio de la subsidiariedad.

#### ***II.4.1.1. Los fundamentos de las normas jurídicas de organización y funcionamiento de la Unión Europea***

Entre los primeros actos jurídicos del derecho comunitario que han sentado las bases de la formación de la Europa Unida cabe mencionar los siguientes:

- el Tratado de la CECA, firmado en París el 18 de abril de 1951;
- el Tratado de Roma, firmado en marzo de 1951, para la creación de la CEE;
- el Tratado del Euratom, firmado en Roma el 25 de marzo de 1957, con respecto a la creación de la Comunidad Europea de la Energía Atómica.

A medida que la Unión ha evolucionado y se ha consolidado socialmente, han surgido modificaciones a estos tratados por la intermediación del Acto Único Europeo, que entra en vigor el 1 de julio de 1987.

Las modificaciones que han sobrevenido a la adaptación por los Estados miembros de la Unión Europea de este tratado han tenido en cuenta la reforma de las instituciones de la Unión, el desarrollo de las competencias comunitarias, y la codificación de las disposiciones con respecto a la cooperación política y social europea.

Cada uno de estos dos postulados se transpone en una serie de medidas concretas de la siguiente forma:

- Las directivas económicas de los Estados miembros son adoptadas por el Consejo de Ministros de la Unión Europea, que al mismo tiempo supervisa la evolución de la economía en cada Estado miembro. Las deficiencias monetarias y fiscales excesivas deben evitarse. La Unión ha de tener una única política monetaria, con un único patrón monetario y una nueva institución, el BCE, que, junto con los bancos centrales de los Estados miembros, forman el Sistema Europeo de los Bancos Centrales (SEBC);
- El Tratado de Maastricht, firmado el 7 de febrero de 1992, por el cual se crea la Unión Europea; reúne dos tratados (Jinga, Popescu, 2000, pág.194) ya en vigor: el Tratado de la Unión y el Tratado de la Comunidad Europea.

El Tratado de Maastricht con respecto a la Unión Europea tiene los siguientes principios:

- a. El establecimiento y el funcionamiento efectivo del Mercado Único Europeo y de la UEM.
- b. La concesión de la ciudadanía europea. La ciudadanía europea consta de los siguientes derechos y libertades: el traslado y el establecimiento del domicilio de modo libre, en el territorio de los Estados miembros de la Unión Europea; votar y depositar la candidatura en las elecciones municipales y europeas que se desarrollan en el Estado en el cual el ciudadano tiene el domicilio; la protección de cada europeo por parte de las autoridades diplomáticas o consulares de cualquier Estado miembro; la posibilidad efectiva de dirigirse al Parlamento Europeo.
- c. La creación de la unión política. Esta se obtiene mediante el aumento del papel del Parlamento Europeo; el incremento de las competencias comunitarias; una política común en el ámbito jurídico y de los negocios internos; y una política externa común, de seguridad de los Estados miembros.

La integración significa estar preparado para la delimitación, regionalización y, finalmente, la globalización de las políticas nacionales en múltiples proyectos, y en primer lugar, el económico.

Junto con los tratados acordados, el derecho comunitario contiene también los actos jurídicos emitidos por las instituciones comunitarias, respectivamente los documentos con carácter normativo que rigen la conducta de la Unión Europea y de los Estados miembros en el ámbito de la política comunitaria.

Todos los actos jurídicos del derecho comunitario han sido propuestos e iniciados por la Comunidad Europea y aprobados por el Parlamento Europeo y el Consejo de la Unión Europea.

Entre las investigaciones sobre las previsiones contenidas en los tratados de la Unión Europea se pueden identificar cinco tipos de textos de leyes, reglamentos, decisiones, recomendaciones y opiniones. La práctica jurídica utiliza un número variado de documentos: avisos, acuerdos de negociaciones, conclusiones y programas (Dictionary of Law, 1994, pág.77).

Tipos de actos jurídicos comunitarios:

- los reglamentos (Jinga, Popescu, 2000, pág. 43) representan los documentos jurídicos adoptados por el Parlamento Europeo y el Consejo de la Comunidad Europea, cuyas previsiones se ponen en práctica integralmente y de forma obligatorio en toda la legislación de los Estados miembros;

- las directivas (Manolache, 1999, pág.130-133) son materiales jurídicos redactados para todos los Estados miembros o solo para ciertos países miembros. Estos actos jurídicos ofrecen a las autoridades nacionales la posibilidad de ponerse en práctica mediante ciertas reglamentaciones en el plano nacional, con carácter obligatorio;

- las decisiones son documentos jurídicos administrativos directamente aplicativos a un Estado miembro, una persona física o una jurídica;

- las opiniones y las recomendaciones tienen el papel de presentar a los Estados miembros o a las personas físicas y jurídicas los principios de las instituciones europeas, sin tener carácter obligatorio;

- el aviso (Comsa, Dominte, 2001, pág.23) constituye una modalidad por la cual una institución de la Unión Europea expresa una opinión sobre una situación referente al ámbito del derecho comunitario.

Un tipo de acto específico al derecho de la Unión Europea lo representa el Acuerdo Europeo (Jinga, Popescu, 2000, pág. 40-41), respectivamente el acto jurídico cerrado entre la Unión Europea y los Estados del centro, del sur y del este de Europa, por el cual estos países se benefician de la posibilidad de participar en el proceso de integración europea en los ámbitos político, económico y comercial.

Otro documento comunitario es la carta blanca, aprobada por el Consejo Europeo, y tiene carácter obligatorio. La carta blanca contiene los enunciados de un número de directrices de trabajo para un ámbito determinado.

Así, el 9 de febrero del 2000, el trabajo «White Paper on Environmental Liability» aprueba la creación de una política de la Unión Europea en el ámbito del medio, que tiene que tener en cuenta los daños producidos a la población y a los bienes, como los daños al medioambiente causados por la contaminación.

Todas estas persiguen unos cambios de actitud y de comportamiento por parte de los países miembros de la Unión Europea, y tendrán como

efecto inmediato un aumento del nivel de prudencia y de precaución en las acciones emprendidas.

Otro término utilizado es el del acervo comunitario, entendido como la totalidad de las normas jurídicas que reglamentan la actividad de las instituciones de la Unión Europea, así como de las acciones y de las políticas comunitarias.

Los capítulos del acervo comunitario en el marco de las negociaciones entre los países candidatos y la Unión Europea recogen:

- La libre circulación de los bienes y de las personas, de los servicios y de los capitales, el derecho de las sociedades comerciales, la política de competencia, de la agricultura y de la pesca, de los transportes, de la ciencia y de la investigación, de la enseñanza y de la formación profesional, de las telecomunicaciones y de la tecnología de la información, de la cultura, también la audiovisual;
- La política regional y la coordinación de los instrumentos culturales, del medioambiente, la protección del consumidor y la salud pública, la cooperación en el ámbito de la justicia y de los negocios internos, la unión aduanera.
- Las relaciones económicas internacionales, la política externa de seguridad común, el control financiero, la participación en las instituciones de la Unión Europea, etc.

Los textos de las leyes comunitarias tienen que elaborarse y adoptarse de conformidad con las previsiones del Tratado de la Comunidad Europea.

Entre el derecho comunitario y el derecho nacional de los Estados miembros, por un lado, y el derecho internacional, por otro, existen estrechas relaciones de interdependencia. El derecho internacional público contiene la totalidad de las leyes y de los actos jurídicos que están en la base de las relaciones en el plano internacional entre los Estados independientes y soberanos.

El derecho internacional público contiene, en general, los tratados, las convenciones, los acuerdos internacionales firmados entre los Estados como socios igualitarios en derechos y obligaciones.

Puesto que la Unión Europea tiene como legislación de base los tratados mediante los cuales se ha instituido la voluntad de los Estados miembros, el derecho internacional no puede producir más efectos jurídicos en el marco de la Unión. En el marco de la Unión Europea, el lugar del derecho internacional lo

ocupa el derecho comunitario, compuesto de la legislación primaria y secundaria en el marco de la Unión Europea, de conformidad con las que en cuya base se desarrollan las acciones del interior de la Unión.

Al mismo tiempo, el derecho de la Unión Europea tiene informes jurídicos con respecto a las normas del marco de los Estados miembros.

El derecho nacional de un Estado independiente y soberano está representado por la legislación en vigor.

En caso de que el derecho internacional deba ser introducido en la legislación nacional de un Estado para poder producir efectos jurídicos, entonces el derecho comunitario se beneficia del efecto de la aplicabilidad directa (Manolache, 1999, pág. 58-61) de su legislación. Los efectos del derecho de la Unión Europea se utilizan cuando hay conflictos entre la ley de la comunidad y la ley nacional de un Estado miembro.

El derecho comunitario se aplicará siempre como prioridad, independientemente de si la ley nacional ha sido adoptada anterior o posteriormente a la ley de la Unión Europea.

La legalidad de los actos comunitarios está supervisada por la Corte de justicia, de conformidad con las previsiones del art. 230 del Tratado de la Comunidad Europea, que controla la legalidad de los actos adoptados junto con el Parlamento Europeo y el Consejo Europeo; también los actos del Consejo, de la Comisión y del BCE, e introduce acciones en los siguientes casos:

- incompetencia;
- infracción de una petición de procedimiento;
- infracción de las normas del derecho con respecto a la aplicación del Tratado;
- abuso de poder, etc.

#### ***II.4.1.2. Los organismos funcionales de la Unión Europea***

El Parlamento Europeo es la institución que representa a los ciudadanos de los Estados miembros, actuando en la mayoría de los casos en calidad de colegiado junto con el Consejo. Estas dos instituciones representan juntas la autoridad presupuestaria.

El Tratado de Niza introduce normas con respecto al fortalecimiento del papel del Parlamento en calidad de colegiado, que permite la aprobación de

los reglamentos que gobiernan los partidos políticos a nivel europeo y, en especial, los reglamentos con respecto a su financiación.

En las condiciones de la extensión de la Unión Europea, el número de miembros del Parlamento se limita a 732, así como se muestra en Cuadro 2.6.

Cuadro 2.6: La asignación de las plazas en el Parlamento Europeo para los Estados miembros de la Unión Europea.

Estados miembros			
Bélgica	22	Bulgaria	17
Dinamarca	13	Chipre	6
Alemania	99	República Checa	20
Grecia	22	Estonia	6
España	50	Hungría	20
Francia	72	Letonia	8
Irlanda	12	Lituania	12
Italia	72	Malta	5
Luxemburgo	6	Polonia	59
Países Bajos	25	Rumanía	33
Austria	17	Eslovaquia	13
Portugal	22	Eslovenia	7
Finlandia	13		
Suecia	18		
Reino Unido	72		

Fuente: La Revista «Studii si cercetari economice» (2003, pag. 28)

De los datos del cuadro es importante destacar que los países grandes pueden ser boicoteados, en el proceso de decisiones parlamentarias, por un número más grande o más pequeño de países con menos plazas, que pueden aliarse.

El Consejo Europeo es la institución que representa el Gobierno de los Estados miembros, siendo colegiado y autoridad presupuestaria junto con el Parlamento Europeo. Está formado por los jefes de Estado o Gobierno y el presidente de la Comisión, que se reúnen dos veces al año, y prácticamente representa la institución política cuyo propósito es el de conceder a la Unión Europea el impulso necesario para desarrollar y establecer unas directrices políticas en diferentes ámbitos.

El Consejo Europeo puede actuar solo en los límites de las competencias otorgadas por los tratados ratificados de los Estados miembros, o por referéndum o por voto parlamentario.

Con respecto al proceso decisonal, el Consejo Europeo utiliza dos procedimientos:

➤ La codecisión utilizada para las decisiones sobre el mercado interno, la política de transportes, el medioambiente, la política de investigación y desarrollo, etc., todos con base en las propuestas hechas por la Comisión, mediante la consulta del Comité Económico y Social Europeo (CESE) y del Comité de las Regiones (CDR). El texto de estas propuestas está adoptado con el consentimiento del Parlamento y del Consejo Europeo, mediante el voto de la mayoría cualificada.

➤ La consulta supone la presentación por parte de la Comisión de unas propuestas; después se consulta al Parlamento Europeo, al CESE y al CDR. Con base en estas propuestas, el Consejo Europeo ocupa el sitio central en los procesos de decisión sobre las políticas comunes y de seguridad, pero no las políticas jurídicas, excepto en el ámbito de la criminalidad. El Consejo está formado por un representante de cada Estado miembro a nivel ministerial (por ejemplo: los ministros de Agricultura, cuando el Consejo toma una decisión sobre la política agrícola común). El presidente del Consejo es el ministro del Estado miembro; normalmente ejerce la presidencia de la Unión Europea, que cambia cada seis meses por rotación.

Los tratados de la Unión Europea establecen en qué casos el Consejo puede tomar decisiones por unanimidad de los Estados, con mayoría cualificada o simple, en el caso de los problemas de procedimientos. La unanimidad es necesaria en el caso de las decisiones que se refieren a los



ámbitos de especial relevancia para el desarrollo de la Unión, como son las políticas comunes, la política externa, de seguridad, las políticas jurídicas, de criminalidad, las políticas de asilo y de emigración, y de cohesión económica y social. En estos ámbitos, cada Estado miembro tiene derecho de veto. El voto con mayoría cualificada es una norma para las decisiones con respecto a los ámbitos de especial relevancia en las políticas más importantes de la Unión Europea (la creación del mercado interno, etc.),

Cada Estado miembro tiene un número de votos, que se ponderan de tal manera que reflejen el hecho de que los Estados miembros son iguales como miembros de la Unión, pero diferentes con respecto al de la población.

Los cambios introducidos por el Tratado de Niza parten de la constatación de que sería difícil obtener la unanimidad si la Unión tuviera casi 30 Estados miembros.

Utilizando el actual procedimiento de voto es factible que surja un bloqueo que paralizaría la actividad de la Unión Europea, por lo que se impone la introducción de unas reformas con el propósito de reducir el número de casos en los que los Estados miembros pueden recurrir al derecho de veto.

La ratificación del Tratado de Niza permite una mayoría cualificada en el caso de la votación de las decisiones para los 30 artículos contenidos en el Tratado, que en la forma anterior necesitaban la unanimidad.

También, en el caso de las políticas comunitarias, el Tratado permite adoptar las decisiones con la mayoría cualificada para todos los ámbitos o para una parte de estos que se refieren a la cooperación jurídica en los problemas civiles, en los acuerdos comerciales, servicios, propiedad intelectual, etc.

El número de votos asignados para cada Estado miembro se muestra en el Cuadro 2.7.

Cuadro 2.7: Los votos para los Estados miembros en el marco del Consejo Europeo

Estados miembros			
Bélgica	12	Bulgaria	10
Dinamarca	7	Chipre	4
Alemania	29	República Checa	12
Grecia	12	Estonia	4
España	27	Hungría	12
Francia	29	Letonia	4
Irlanda	7	Lituania	7
Italia	29	Malta	3
Luxemburgo	4	Polonia	27
Países Bajos	13	Rumanía	14
Austria	10	Eslovaquia	7
Portugal	12	Eslovenia	4
Finlandia	7		
Suecia	10		
Reino Unido	29		

Fuente: La Revista «Studii si cercetari economice» (2003, pág. 30)

La mayoría cualificada se obtiene si:

- una decisión recibe un número determinado de votos;
- una decisión se aprueba por la mayoría de los Estados miembros.

Además, un Estado miembro puede obtener la aprobación de ciertas propuestas por el acuerdo de la mayoría cualificada, que tiene que representar el voto de los países que suma más del 62 % de la población total de la Unión Europea. Con esto se garantiza la posibilidad de una cooperación más estrecha en un marco institucional único, por el cual ciertos Estados miembros tienen

derecho a trabajar juntos en interés de la Unión, aun cuando no todos los Estados deseen este hecho o lo puedan hacer.

El Consejo de la Unión Europea representa los intereses de los Estados miembros. Está compuesto por los representantes de los 25 países de la Unión Europea, y el Consejo tiene el papel principal en el proceso legislativo (competencia que comparte con el Parlamento Europeo), teniendo, al mismo tiempo, atribuciones ejecutivas (ámbito en el cual el papel principal le corresponde a la Comisión Europea). Existe también un secretario permanente. Los Estados miembros presiden el Consejo de la Unión Europea por rotación, cada seis meses.

Aunque los ministros de Exterior están considerados los principales representantes en el Consejo, los titulares de los portafolios de Finanzas, Agricultura, Transportes, Economía, Protección Social, Industria, Protección del Medio, etc., se reúnen con frecuencia, solos o con los ministros de Exterior.

La Comisión Europea es un organismo independiente que representa los intereses comunes de todos los Estados miembros de la Unión. La Comisión representa la fuerza motriz del proceso legislativo, proponiendo la legislación comunitaria en estrecha colaboración con el Parlamento Europeo y el Consejo Europeo.

La Comisión Europea es responsable de la implementación de las políticas comunes (por ejemplo, el Mercado Agrícola Comunitario), administra el presupuesto y dirige los programas comunitarios.

Para la gestión diaria de los programas y de las políticas comunitarias, la Comisión se basa en especial en las Administraciones nacionales de los Estados miembros. En el ámbito de los negocios exteriores, la Comisión representa a la Unión en el marco de las negociaciones internacionales (con la OMC); monitoriza la concordancia con el Tratado y con las decisiones tomadas por las instituciones comunitarias.

Además, la Comisión es responsable frente al Parlamento Europeo, y las decisiones adoptadas por esta institución están aprobadas por mayoría simple.

En el marco de la Unión Europea se encuentran dos consejos: el Consejo de la Unión Europea y el Consejo Europeo. El Consejo Europeo (Rony, Budd, 1998, pág.15) está compuesto por los jefes de Estado o de Gobierno de los países miembros, y se formó en 1974.

El Consejo Europeo obtiene la personalidad jurídica en diciembre de 1985; tiene una gran importancia en el marco de la Unión Europea y está orientado hacia la resolución de muchos problemas.

El presidente del Consejo de la Unión Europea tiene la misma función que el presidente del Consejo Europeo.

Las obligaciones que tiene la Comisión Europea son las siguientes:

↪ la vigilancia y la supervisión del cumplimiento concreto de los tratados de la Unión Europea;

↪ la presentación y la redacción de las propuestas legislativas;

↪ el papel de poder ejecutivo de la Unión Europea;

↪ la representación de la Unión Europea, en las condiciones en las que todos los países designan a los embajadores;

↪ el papel de negociador en el tramo final de los diferentes acuerdos con terceros Estados;

↪ elabora programas Phare, Sapard, etc., para diferentes sectores de terceros Estados, etc.

El Tratado de Niza aumenta los poderes del presidente de la Comisión Europea, considerado como factor esencial en garantizar la relevancia del papel de la Comunidad Europea en el plan internacional. Una de las previsiones de este tratado es apoderar al presidente de la Comisión para pedir la destitución del comisario, por el voto de la Comisión.

El CESE está compuesto por los representantes de las diferentes agrupaciones de intereses económicos y sociales.

Las actividades del marco del CESE se desarrollan mediante las siguientes comisiones (Manolache, 1999, pág. 99-100):

➡ Comisión 1: política regional, fondos estructurales, cohesión económica y social, cooperación transfronteriza e interregional;

➡ Comisión 2: agricultura, desarrollo rural, pesca;

➡ Comisión 3: redes transeuropeas, transporte, sociedad de la información;

➡ Comisión 4: acondicionamiento del territorio, urbanismo, energía;

➡ Comisión 5: política social, sanidad pública, protección de los consumidores;

➤ Comisión 6: política económica, mercado único, industria, trabajadores;

➤ Comisión 7: educación, formación profesional y cultural, juventud, deporte, derechos de los ciudadanos.

La Comisión de Asuntos Institucionales contribuye a la ejecución de las reformas en la Unión Europea. Conforme a las previsiones del Tratado, el Comité está compuesto por representantes de los diferentes componentes de la sociedad civil organizada. El número de miembros de este comité se muestra en el Cuadro 2.8.

Cuadro 2.8: Distribución de los miembros de la Comisión de Asuntos Institucionales

Estados miembros			
Francia	24	Portugal	12
Alemania	24	Suecia	12
Italia	24	Dinamarca	9
Reino Unido	24	Finlandia	9
Polonia	21	Irlanda	9
España	21	Lituania	9
Rumanía	15	Eslovaquia	9
Austria	12	Estonia	7
Bélgica	12	Letonia	7
Bulgaria	12	Eslovenia	7
República Checa	12	Chipre	6
Grecia	12	Luxemburgo	6
Hungría	12	Malta	5
Países Bajos	12		

Fuente: La Revista «Studii si cercetari economice» (2003, pág. 34)

El CDR es un organismo consultor formado por los representantes de los Gobiernos regionales y locales. El Comité pone de acuerdo los intereses de las regiones a nivel europeo y tiene el mismo número de miembros que el CESE.

Los miembros del Comité han de tener un mandato por parte de las autoridades a las que representa o a las que tienen que rendir cuentas en términos políticos.

La reforma institucional de la Unión Europea contiene también otros ámbitos con carácter mucho más limitado, como:

- la simplificación de los tratados, mediante la reorganización de las previsiones de base de los tratados;
- una mejor y más eficiente delimitación de las responsabilidades;
- la elaboración del estatuto de la Carta Europea después de la ratificación del Tratado de Niza;
- la determinación del papel de los parlamentos nacionales en la arquitectura institucional de la Unión Europea.

### **El Tribunal de Cuentas, el Banco Europeo de Inversiones y el Banco Central Europeo**

- a. El **Tribunal de Cuentas** (TC) lo conforman 28 miembros pertenecientes a los 28 Estados miembros y tiene como propósito la supervisión de los ingresos y de los gastos de la Unión Europea. Se le conocer como la «conciencia financiera» o el «guardián financiero» de la Unión Europea. Esta institución está compuesta por 28 miembros elegidos por el voto unánime de los Estados miembros, designados después de la consulta al Parlamento Europeo. Su competencia es supervisar la obtención de los ingresos y los gastos del presupuesto comunitario y su uso lícito o ilícito.
- b. El **Banco Europeo de Inversiones** (BEI) lo conforman 28 miembros de los 28 Estados miembros de la Unión Europea y cuenta con el Consejo de los Gobernadores, el Consejo de los Directores y el Comité de Administración. Creado en 1958, este banco se transforma en abril de 1991 en el Banco Europeo para la Reconstrucción y el Desarrollo (BERD), teniendo prerrogativas con respecto a la otorgación de los préstamos a largo plazo en el ámbito económico para:

- proyectos para la puesta en valor de las regiones poco desarrolladas;
  - proyectos con respecto a la modernización de las empresas o la creación de otras nuevas;
  - proyectos de interés común para más Estados miembros;
- c. El **Banco Central Europeo** (BCE) lo conforman miembros los bancos centrales nacionales de los Estados miembros, y está coordinado por el Consejo de los Gobernadores, con 17 miembros; un directorado de 6 miembros, y el Consejo General, con 17 miembros. Este banco se crea el 1 de enero 1999 y tiene como propósito dirigir el SEBC.

#### **El Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia**

- a. El **Tribunal de Justicia** lo conforman 25 jueces y 8 abogados generales, que tienen la obligación de solucionar problemas sobre derecho comunitario («Institutiile Uniunii Europene», 2000, pág. 17).
- b. El **Tribunal de Primera Instancia** lo conforman 25 jueces y cuenta con salas de juicio, compuestas por entre 3 y 5 jueces; su objetivo es solucionar los problemas sobre derecho comunitario.

#### **II.4.2. La política financiera y monetaria**

En el Tratado de Roma, la política fiscal estaba limitada a la unión aduanera. Posteriormente, las previsiones se mejoran con una serie de documentos: el *Informe Newmark*, de 1962, que sienta las bases de la aplicación de una política fiscal común; y el *Informe Wermer*, de 1971, y el libro blanco de 1985, que definen el mercado único. Los problemas fiscales interestatales se resumen, en principio, en la doble imposición, la evasión fiscal y la utilización discriminatoria de los impuestos.

Las características principales del sistema fiscal comunitario son las siguientes: la creación de unas redes de fiscalidad propias; la existencia de unas reglamentaciones nacionales de acuerdo con las previsiones de los tratados comunitarios; la petición de que las legislaciones fiscales de los países miembros respeten el derecho comunitario y de que las reglas y los principios fiscales nacionales estén en línea con las políticas comunes.

La firma del Tratado de Maastricht trae, junto con la UEM, una nueva moneda europea común: el euro. La participación en un espacio monetaria común supone beneficios, pero también gastos. Entre los beneficios de esta participación se pueden enumerar los siguientes:

- la moneda común posee todas las ventajas: medio de cambio universal aceptado, medida del valor, medio de reserva;
- la moneda común descarta los flujos especulativos de capital entre los países miembros;
- esta moneda es instrumento de reserva, sin tener los miembros comunitarios la necesidad de poseer reservas internacionales en el marco de este espacio;
- la moneda común estimula la integración de las políticas económicas;
- la integración monetaria implica una política aduanera común.

Con respecto a los costes de esta participación, mencionamos los esenciales:

- la pérdida de la autonomía de las políticas monetarias y aduaneras de los miembros individuales;
- el posible aumento del paro, debido al cambio de algunos países de un ratio grande de inflación a un ratio más reducido.

En un mundo bastante inseguro, amenazado por una inestabilidad económica y monetaria, el SME solo quiere proteger el destino de las monedas europeas, garantizando una transición sin muchas dificultades hacia una moneda única.

El marco institucional de la estabilidad financiera en la Unión Europea y la eurozona se basa en los principios de la competencia nacional y de la cooperación internacional. Las diversas estructuras y prácticas nacionales contribuyen al seguimiento de los objetivos de la estabilidad financiera en el marco de las estructuras armonizadas, definidas por el Tratado con respecto a la creación de la Comunidad Europea y por las Directivas.

El Tratado prevé los instrumentos necesarios para garantizar una convergencia de las políticas únicas (en la eurozona) con las políticas nacionales relativas a la supervisión (instituciones reglamentadas por la legislación nacional).

En primer lugar, el eurosistema tiene que contribuir a una buena dirección de las políticas dirigidas por las autoridades competentes con respecto a la supervisión prudencial de las instituciones de crédito y la estabilidad del sistema financiero (en conformidad con el art. 105(5) del Tratado).



En segundo lugar, el **BCE** tiene una función consultora en el marco del proceso de reglamentación, en virtud de la adhesión de los bancos centrales a los acuerdos susceptibles de influir en el logro de los objetivos de estabilidad financiera. Estas disposiciones retoman el interés que tiene el eurosistema, en calidad de banco central en la eurozona, de mantener la estabilidad del sistema financiero.

El **Comité de Supervisión Bancaria** (CSB) reúne a los altos responsables de los bancos centrales, de las autoridades de supervisión bancaria, y constituye el principal organismo especializado del eurosistema en el logro de las tareas mencionadas más arriba.

El art. 105(5) del Tratado se aplica solo a los países participante en la eurozona, mientras que la cooperación en el CSB interesa a todos los bancos centrales y a las autoridades de supervisión de los 15 países miembros de la Unión Europea.

En paralelo, el CSB puede también ayudar en las conversaciones para consultas entre los supervisores bancarios de la Unión Europea sobre los problemas que no se han tratado en la misión de supervisión del Eurosistema.

La realización de este doble mandato, se añaden la capacidad de los bancos centrales nacionales y de las autoridades nacionales de vigilancia que cooperan al nivel internacional, si es el caso.

El examen de los mecanismos de coordinación se hace en el marco del eurosistema, entre las autoridades de supervisión del eurosistema y entre las autoridades de supervisión propias a la luz de los acuerdos en vigor. Estos son, en principio, los mecanismos de coordinación necesarios para el eurosistema.

Es el caso del fondo de liquidación de urgencia que cubre la aportación realizada en circunstancias excepcionales.

Se impone precisar que no ha de sobreestimarse la importancia del fondo de liquidación de urgencia.

El apoyo de los bancos centrales no tiene que ser considerado un medio prioritario de garantía de la estabilidad financiera.

Las medidas preventivas destinadas a apoyar la adopción por parte de las instituciones financieras de unas medidas prácticas de gestión de los riesgos, de eficacia de la reglamentación y de una supervisión prudencial para llegar a este objetivo constituyen la primera línea de defensa contra

un comportamiento caracterizado por una dosis de riesgo excesivo frente a las dificultades financieras.

Entre otras, la concesión del fondo de liquidez de urgencia ha sido un evento escaso en los países industrializados, durante las últimas décadas, mientras que otros elementos de la red de seguridad han ganado importancia en la gestión de la crisis.

Con respecto a la colaboración entre el eurosistema y las autoridades de control, el CSB constituye el principal foro de debate de los problemas abordados.

En el ámbito que apoya el eurosistema para los problemas relativos a la supervisión prudencial y a la estabilidad financiera, el CSB examina los problemas de índole macroprudencial; analiza las evoluciones en el marco de los sistemas bancarios y financieros, y permite el intercambio de información entre el eurosistema, las autoridades bancarias y las otras autoridades de control.

Este funcionamiento del CSB busca garantizar la coordinación necesaria entre los bancos centrales y los controladores bancarios.

Al mismo tiempo, el CSB permite la administración de la transmisión de la información suministrada por parte de las autoridades de supervisión del eurosistema.

En principio, el CSB es responsable de solucionar todos los problemas pertinentes al nivel de la Comunidad.

La directiva adoptada ha levantado obstáculos jurídicos de los intercambios de información confidenciales entre los organismos de supervisión y los bancos centrales, incluso entre el BCE y el eurosistema.

La cooperación entre las autoridades nacionales en materia de supervisión prudencial se basa en acuerdos tanto bilaterales como multilaterales.

La cooperación bilateral entre las autoridades de origen y las del país de destino se ha consolidado fuertemente en el mercado de los sectores de actividad financiera.

Los protocolos de acuerdo contienen, en general, las cláusulas de orden práctico que imponen procedimientos establecidos, que permiten inspecciones intracomunitarias de las sucursales y análisis de los intercambios de información relativos a las sucursales.

La cooperación multilateral en materia de supervisión prudencial en el marco de los diferentes sectores de actividad financiera funciona con la misma eficacia en el marco de varios comités.

En el sector bancario, junto con el CSB, con respecto a su segunda función, está el grupo de contacto desde 1972, un foro de cooperación multilateral y de intercambios de información al nivel del EEE sobre problemas con respecto a la puesta en marcha de las reglamentaciones bancarias y las prácticas de supervisión.

En el sector de los valores mobiliarios, se crea en 1997 el Foro de las Comisiones Europeas de Valores para favorecer la cooperación internacional entre las comisiones de valores al nivel del EEE. La conferencia de los controles de seguros ejercita funciones similares en el ámbito de los seguros.

De manera más general, la integración del sistema bancario y financiero en las estructuras de la Unión Europea surge por la puesta en marcha de un marco institucional basado en la competencia nacional y la cooperación.

La competencia nacional y la cooperación representan dos elementos principales en los cuales se basa el marco institucional para la supervisión bancaria creado por las legislaciones comunitarias.

La responsabilidad de la supervisión se encuentra al nivel nacional, cercanas a las instituciones que tienen que preservar la estabilidad financiera. Los arreglos institucionales para la supervisión bancaria presentan cierta diversidad en el marco de la eurozona.

Existen solo tres países de la eurozona (Bélgica, Luxemburgo y Finlandia) en los que el banco central nacional no está directamente implicado en la supervisión bancaria.

En algunos países están en curso ciertas modificaciones institucionales. Allí donde el banco central nacional no es directamente responsable de la supervisión bancaria, existe el mecanismo de cooperación con la autoridad responsable, similar a la participación en el consejo de dirección de la autoridad, comités comunes, conexiones administrativas, etc.

En la eurozona, los bancos centrales nacionales se encargan con frecuencia de supervisar los mercados financieros y las actividades de las instituciones financieras no bancarias.

La **supervisión bancaria** en la eurozona, como en todos los países miembros de la Unión Europea, aunque la ejerce una estructura institucional diversificada en los países individuales, se basa en un núcleo de conceptos y reglas armonizados, suministrados por las directivas comunitarias, emitidas hasta ahora para el sector bancario. La primera y la segunda Directivas de Coordinación Bancaria establecen tres principios de trabajo para el mercado bancario europeo único: unas normas mínimas de armonización, el reconocimiento recíproco de las prácticas de autorización y supervisión, y el control ejercitado por el país de origen.

Se han armonizado los criterios para la licencia bancaria, y, con base en una definición armonizada de los fondos propios, se han elaborado e introducido en todos los Estados miembros las peticiones prudenciales de base con respecto al nivel adecuado de capital y de exposición a los riesgos.

Ya desde la mitad de los años ochenta, en la Unión Europea se han armonizado las reglas generales de preparación del balance consolidado en el ámbito bancario. Finalmente, hay que observar que las reglas existentes en el mercado bancario comunitario son en su mayoría reglamentos internos y nacionales.

Mediante la redacción del Plan de Acción de Servicios Financieros depositado en la Comisión Europea, en 1999 se reconoce la necesidad de una directiva para la organización y la modernización de las instituciones de crédito.

Con respecto a la puesta en marcha de la legislación de la Unión Europea, ciertas tradiciones jurídicas nacionales divergentes pueden influir en la interpretación de los principios, como las condiciones de competencia y de riqueza para los directores de los bancos, por ejemplo.

Después, el marco armonizado para garantizar las aportaciones dinerarias (por la directiva comunitaria específica) deja lugar a algunas divergencias con respecto a los ámbitos de contenido, administración y financiación de los esquemas financieros a nivel nacional.

A medida que aumente de la importancia de las actividades financieras transfronterizas de la eurozona, se intensificará la competencia del proceso de reglamentaciones bancarias.

A medio plazo, esta competencia es buena para la prevención de algunas reglamentaciones equivocadas y para la selección de prácticas recomendadas para la supervisión.

Es necesario mencionar el hecho de que en el comunicado final del Consejo Europeo de diciembre de 1997 de Luxemburgo se ha precisado el estatuto de creación del Eurogrupo, que representa una reunión no oficial de los ministros de Economía y Finanzas de los países miembros que forman parte de la eurozona.

El estatuto precisa que los ministros de Finanzas que pertenecen a la eurozona pueden reunirse entre ellos, oficialmente y con el propósito de informarse para debatir los problemas sobre las responsabilidades específicas que tienen en materia de la moneda única.

Puede considerarse el Eurogrupo como otra forma de autoridad política de la eurozona. Su presidente está autorizado, por el estatuto, a participar en las cinco reuniones del BCE.

Las reuniones del Eurogrupo tienen lugar mensualmente, y el ministro de Finanzas del país que preside la Unión Europea dirige las reuniones del Eurogrupo del respectivo periodo.

En estas reuniones están invitados a participar los representantes de la Comisión Europea y del BCE.

### **II.4.3. Opiniones con respecto a la reforma institucional para una Europa federal frente a una Europa de Estados**

#### ***II.4.3.1. Los principales índices institucionales para una Europa completa***

Teniendo en cuenta los cambios estructurales que se producen en el 2005 en la Europa unida, las dos doctrinas del funcionamiento de la unión de Estados nacionales o como Estado de tipo federal se marcan tanto desde el punto de vista teórico como práctico.

En este sentido, la convención de junio del 2003 propone un proyecto sobre el sistema de instituciones adaptado a los objetivos que tiene en cuenta la Unión Europea.

Empezando por la importancia de la dimensión política y humanista de la construcción europea del presente asistimos a una confrontación entre la

corriente de pensamiento intergubernamental y la escuela federal (corriente empezada y debatida a lo largo de más de medio siglo).

Para evitar la aparición de problemas de funcionamiento económico y político en el marco de la Europa extendida, se buscan soluciones con respecto a:

- los objetivos y las competencias de la Unión;
- la operatividad institucional y la mejora de las estructuras y de sus interdependencias;
- el procedimiento constitucional.

En su forma ampliada, la Unión Europea tiene en cuenta la clara determinación de los objetivos y de las competencias sobre la creación de una fuerza unida, porque a la creación de un mercado único le sigue la creación de una Europa política con fuerzas reales en el ámbito de la política externa, de la defensa y de los asuntos internos con competencias totales con respecto a la seguridad, el ámbito social y fiscal, etc.

La reforma institucional de la Unión Europea, desde el punto de vista doctrinario, aboga por una presidencia de la Unión junto con un presidio formado por cinco o seis personalidades competentes, designadas y encargadas de representar el interés común de Europa, y no solo de los Estados miembros.

Hasta ahora, la evolución institucional de la Unión Europea tiene en cuenta una posible interferencia de las dos corrientes de pensamiento, por las cuales, conforme a la opinión diversa, se ha practicado un tipo de federalismo inverso, porque a la Unión Europea primero le han sido encomendadas responsabilidades en el ámbito agrícola y el desarrollo regional, que podrían quedar en la competencia de los Estados nacionales, sin que se le atribuyan componentes de tipo federalista (política exterior, defensa, moneda, etc.).

Recurrir al federalismo inverso (como sería en el caso de la política exterior) se considera como la causa de la debilidad de la Unión Europea, que podría amenazar lo conseguido hasta ahora en el ámbito del mercado y de la Unión Monetaria.

A pesar de que con la creación de la CECA se ha elaborado un proyecto de defensa, este no se ha puesto en marcha porque había que consolidar otra organización, la OTAN.

Ahora que la Unión está formada por 28 Estados miembros, el mecanismo de decisión del logro de una voluntad única europea por la unanimidad de votos es aún un obstáculo difícil de superar, con todos los Tratados: Colonia, Niza y Maastricht.

De esta forma, cuando un Estado miembro o una minoría impiden la puesta en marcha de la voluntad de una mayoría fuerte de Estados, surgen disputas y tergiversaciones de los procesos de decisión a nivel comunitario.

Por esta razón, se concede a las instancias europeas la capacidad de decidir de forma rápida y eficiente en la toma de algunas decisiones, utilizando la regla simple de la doble mayoría, que deja libertad de elección sin la obstrucción del funcionamiento operacional de la Unión.

A pesar de las disfuncionalidades, la convención del 2003 tuvo como misión la conciliación de las dos corrientes de pensamiento con respecto al modo de funcionamiento en el futuro de la Unión Europea mediante soluciones que propulsaran las innovaciones de la Unión.

Mantener la separación entre el dominio comunitario y el intergubernamental supondría desfase mayor entre la integración comercial y la monetaria, y el objetivo de la creación de una Unión económica, social y política en estado incipiente.

Este desfase genera resignación con respecto a la exclusión social y a la pobreza, falta de eficiencia contra la criminalidad internacional y una influencia débil en el plano mundial, en total discordancia con la ponderación económica y demográfica de la Unión Europea.

En las condiciones de estas diferencias de opinión y de los obstáculos existentes, se impone la creación de un consenso ejemplar, que debe tener en cuenta los siguientes criterios:

- La Unión no tiene y no puede forzar a un Estado miembro a renunciar a un problema considerado esencial, cardinal y de fondo;
- un Estado o una minoría de Estados no pueden impedir el progreso de la integración, considerado esencial por la mayoría de los Estados.

La Declaración de Laeken<sup>37</sup> de diciembre del 2001 se sintetizó en un documento fundamental de la cooperación institucional y de la funcionalidad

---

<sup>37</sup> La declaración ha sido firmada por: Giulio Andreotti, Raymond Bane, Carl Bilatt, John Bruton, Anibal Cavaco Silva, Jean-luc Dehaene, Felipe Gonzales, Ray Jenkins, Helmut Kohl, Michel Rochard, Jacques Santer, Helmut Schmidt, Franz Vranitzky.

de la Unión Europea, que tiene en cuenta los siguientes problemas: los objetivos y las competencias de la Unión Europea, la construcción institucional y el procedimiento institucional.

Con respecto a la integración europea se concentraron los esfuerzos en los siguientes ámbitos: justicia y seguridad; inmigración y peticiones de asilo; la lucha contra la pobreza; la reducción de las desigualdades; la polución y la seguridad alimenticia; seguridad y defensa; constitución para los ciudadanos europeos, etc.

Con respecto a las consecuencias de la paz y de la democracia en sentido amplio, el acuerdo es unánime. Las divergencias en el marco de la determinación de las competencias de la Unión Europea surgen especialmente en el ámbito de la política exterior y de defensa, subsidiando los dos primeros objetivos.

La creación de la unión económica y monetaria, de la unión fiscal y social y del objetivo de prosperidad para los ciudadanos comunitarios supone objetivos que pueden llevarse a cabo a tiempo y que se refieren a cambios institucionales y de competencias, como:

- La organización y la reglamentación de las redes energéticas, de transporte y de comunicaciones; la garantía de los diferentes tipos de seguridad (alimenticia, sanitaria); la prevención de la polución; la inmigración, etc.
- La posibilidad de la creación de los recursos propios con carácter fiscal a nivel comunitario y asumir responsabilidades a nivel de la Unión Europea con el propósito de apoyar los presupuestos de los Estados miembros.
- En el ámbito de la política interna a nivel de la Unión Europea se destacan los siguientes objetivos: la lucha contra las distintas formas de criminalidad internacional (tráfico de estupefacientes y seres humanos; organizaciones criminales, etc.); la atribución de competencias de la Unión Europea con respecto a la creación de instrumentos policiales y de justicia; la vigilancia de las fronteras, sin la cual no se pudo hablar de una entidad europea unitaria.
- Las opiniones de los ciudadanos de los países miembros de la Unión Europea están de acuerdo con la atribución de competencias más amplias para el nivel comunitario en el ámbito de la defensa (política exterior y de criminalidad) que en el ámbito social, que puede quedar



como un atributo nacional; los ciudadanos esperan que, en el ámbito social, los medios y los instrumentos de la Unión Europea sean complementarios a las carencias constatadas en el marco de los países miembros.

La extinción de las atribuciones de la Unión Europea en el plan internacional (política exterior y de defensa) tiene que centrarse en acordar medios diplomáticos y militares que consoliden el contenido de la política exterior y de la seguridad común, tomando en cuenta los siguientes aspectos:

- La necesidad de la cercanía, la armonización y la coordinación de la política exterior de los Estados miembros, en la medida en que este asunto será necesario para que la Unión cumpla con su función.
- La creación de los instrumentos necesarios para valorizar el esfuerzo común con respecto a la seguridad y la defensa; la fuerza de intervención; la agencia de armamento responsable con los grandes programas de investigación militar y de equipamientos militares; y un presupuesto suficiente para ser inscrito como un capítulo separado en el presupuesto de la Unión.

Sin estos tipos de instrumentos, la Unión Europea no podría jugar un papel importante en las relaciones internacionales.

En las condiciones de la ampliación de la Unión, la competencia tiene que ser entendida no solo como una extensión de las responsabilidades adyacentes al nivel comunitario, sino en el sentido de las limitaciones que deben imponerse a las instituciones comunitarias en ciertos ámbitos.

La delimitación entre las competencias ha de encomendarse a los Estados miembros, sin recurrir a delimitaciones rígidas de competencia.

En este sentido, la Unión tiene que ocuparse de los objetivos generales de la protección de los consumidores de la sanidad pública, de la flora y de la fauna, y no reglamentar en detalle las reglas que hay que respetar en los mercados volátiles o fijar una fecha cuando se abre la caza.

Además, la gestión de los mercados agrícolas tiene que pasar a ser competencia de la Unión, y el acondicionamiento rural y la lucha contra la polución en agricultura deben ser competencia de los Estados miembros y las regiones.

El perfeccionamiento de la construcción institucional presentada necesitará una serie de modificaciones con respecto a las asignaciones para el presupuesto comunitario y para los gastos de soberanía (defensa, vigilancia de

las fronteras, la lucha contra la criminalidad internacional, el apoyo a terceros países, la lucha contra la pobreza, etc.).

#### ***II.4.3.2. La estructura institucional en el contexto de la ampliación de la Unión Europea***

La escuela federalista sostiene la idea de que en las nuevas generaciones creadas por la extinción de la Unión Europea, debido a la transformación de la Comisión Europea en un organismo con competencias similares a las de un Gobierno, el Consejo tiene que llegar a una segunda cámara.

En la situación actual, esta concepción está superada por las siguientes razones:

- Sería irreal creer que un único Gobierno comunitario podría decidir sobre los problemas especialmente importantes, como la defensa y la política exterior.
- Tanto los Gobiernos de los países miembros, como los políticos culpan al Gobierno, faltándole del apoyo popular, sin el cual su transformación en ejecutivo político sería aleatoria;
- Los Estados nacionales harían esfuerzos enormes para que sus representantes entrasen en el Gobierno, lo que generaría maniobras de bastidores interminables, tensiones y tergiversaciones.

Debido a las múltiples situaciones que un Gobierno federal generaría en caso de que se acordaran competencias ilimitadas, se establece que la presidencia de la Unión no determine sola las orientaciones fundamentales, sino que se las proponga al Consejo y al Parlamento europeos, que a su vez garantiza la coherencia en el conjunto de las políticas y del desempeño del gobierno.

El gabinete político del interior de la Comisión podría estar formado por entre cinco y seis personalidades aprobadas por el Consejo Europeo y por el Parlamento, designadas después de las elecciones europeas. El gabinete se puede denominar «presidio» o «presidencia colegial», considerada como la solución más adecuada para resolver las diferentes situaciones de los Estados europeos, pudiendo estas garantizar un equilibrio entre los Estados grandes y los pequeños, entre los nórdicos y los del sur, entre los nuevos países miembros y los antiguos.

La estructura de este presidio con un presidente electo está considerada por los «federalistas» como un reflejo de la diversificación de las tendencias políticas dominantes en los Estados miembros.

El deseo de integración política en el marco de la Unión Europea estaba muy extendido entre los ciudadanos europeos, y no había ciudadanos que manifiestan su reticencia, así como se muestra en el Cuadro 2.9.

Esta situación de desventaja para los grandes países en el marco de la UE-27 impone la revisión de las modalidades de ponderación de los votos con el propósito de mejorar la parte considerada como le corresponde.

Para ello se decide establecer un crecimiento general del derecho de voto, diferenciado según la importancia demográfica de los Estados, lo que reduciría en un 71 % el umbral de la mayoría cualificada y mejoraría la situación.

El presidente del presidio y los cuatro o cinco vicepresidentes con título de ministros organizan la coordinación de la actividad de las comisiones en estrecha colaboración con los Gobiernos nacionales.

El presidente representa a la Unión y preside el Consejo de Asuntos Generales, y en excepcionalmente el del Consejo de Relaciones Exteriores.

El vicepresidente que se encarga de la UEM preside el Consejo Eurofin y es el reemplazo político del Banco Central. Los otros vicepresidentes se encargan de los siguientes ámbitos:

- defensa, armamento, comunicaciones, espacio e investigación;
- derechos fundamentales, seguridad interna, vigilancia de las fronteras, asilo e inmigración;
- mercado interno, competencia, políticas de solidaridad en los diferentes campos de actuación de la Unión Europea.

Cuadro 2.9: La legitimidad democrática y el procedimiento de voto

País	Población		Importancia actual		Porcentaje (%) voto en el Consejo en porcentaje (%) con la pobl.	Población		La extrapolación de la ponderación actual		Porcentaje (%) voto en el Consejo en comparación al porcentaje (%) pobl.	Propuesta holandesa		Porcentaje (%) voto en el Consejo en comparación al porcentaje (%)
	Mil. hab.	%	N.º votos	%		Mil. hab.	%	N.º votos	%		N.º votos	%	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Alemania	82	21,9	10	11,5	0,53	82,0	17,1	10	7,5	0,44	25	8,7	0,50
Gran Bretaña	59	15,8	10	11,5	0,73	59,2	12,2	10	7,5	0,61	25	8,7	0,71
Francia	59	15,7	10	11,5	0,73	59,2	12,2	10	7,5	0,61	25	8,7	0,71
Italia	57	15,3	10	11,5	0,75	57,6	12,0	10	7,5	0,62	25	8,7	0,72
España	39	10,5	8	9,20	0,88	39,4	8,2	8	6,0	0,73	20	7,0	0,85

*La integración y la globalización, un nuevo reto en la teoría y el modelo económico*

Países Bajos	15	4,2	5	5,7	1,37	15,8	3,3	5	3,7	1,12	12	4,2	1,27
Grecia	10	2,8	5	5,7	2,05	10,5	2,2	5	3,7	1,68	10	3,5	1,59
Bélgica	10	2,7	5	5,75	2,13	10,2	2,1	5	3,7	1,76	10	3,5	1,67
Portugal	10	2,7	5	5,75	2,13	10,0	2,1	5	3,7	1,76	10	3,5	1,67
Suecia	8,9	2,4	4	4,60	1,92	8,9	1,8	4	3,0	1,67	8	2,8	1,55
Austria	8,1	2,1	4	4,60	2,19	8,1	1,7	4	3,0	1,76	8	2,8	1,65
Dinamarca	5,3	1,4	3	3,45	2,46	5,3	1,1	3	2,2	2,00	6	2,1	1,90
Finlandia	5,2	1,4	3	3,45	,46	5,2	1,1	3	2,2	2,00	6	2,1	1,90
Irlanda	3,7	1,0	3	3,45	3,45	3,7	0,8	3	2,2	2,75	6	2,1	2,62
Luxemburgo	0,4	0,1	2	2,25	22,50	0,4	0,1	2	1,5	15,00	3	1,0	10,00
Polonia	-	-	-	-	-	38,7	8,0	8	6,0	0,75	20	7,0	0,87
Rumanía	-	-	-	-	-	22,5	4,7	6	4,5	0,96	12	4,2	0,89
República Checa	-	-	-	-	-	10,3	2,1	5	3,7	1,76	10	3,5	1,67

Armonización contable de los países del Este con la Unión Europea. El caso de Rumanía

Hungría	-	-	-	-	-	10,0	2,1	5	3,7	1,76	10	3,5	1,67
Bulgaria	-	-	-	-	-	8,2	1,7	4	3,0	1,76	8	2,8	1,65
Eslovaquia	-	-	-	-	-	5,4	1,1	3	2,2	2,00	6	2,1	1,90
Lituania	-	-	-	-	-	3,7	0,8	3	2,2	2,75	6	2,1	2,62
Letonia	-	-	-	-	-	2,4	0,5	3	2,2	4,40	3	1,0	2,00
Eslovenia	-	-	-	-	-	2,0	0,4	3	2,2	5,50	3	1,0	2,50
Estonia	-	-	-	-	-	1,4	0,3	3	2,2	7,30	3	1,0	3,33
Chipre	-	-	-	-	-	0,8	0,2	2	1,5	7,50	3	1,0	5,00
Malta	-	-	-	-	-	0,4	0,1	2	1,5	15,00	3	1,0	10,00
Total	37	100	87	100	-	481,1	100	134	100	-	286	100	-
Mayoría cualificada	-	-	62	-	-	-	-	95	-	-	202	-	-
Minoría de bloqueo	-	-	26	-	-	-	-	40	-	-	85	-	-

Fuente: «Problèmes économiques» (Fuchs, G., 2000, pág. 8)

Con base en los datos de la tabla, se pueden hacer las siguientes apreciaciones (antes de la adhesión de Croacia en 2013):

- Si se mantiene el mismo procedimiento de distribución de los votos y en las condiciones de la ampliación de la Unión Europea, el porcentaje de la población necesario para llegar al umbral de la mayoría cualificada se reduce del 58,2 % al 53,3 %, lo que significa que la hipótesis de poner en minoría los Estados, que, desde el punto de vista aritmético, representa una mayoría, no es factible por el número de habitantes.
- Anteriormente, los Estados que componían la unidad de bloque representaban aproximadamente el 13,8 % de la población, y en las condiciones de la ampliación de la Unión Europea es del 11,5 % del total de la UE-27, lo que no representa una determinación de la representación democrática del proceso decisional, porque el nuevo umbral de la mayoría cualificada llega al 50 %.
- En los Estados grandes y pequeños de la Unión Europea existe un aspecto importante con respecto a su importancia en población y en derecho de voto. Así, un 0,53 % para Alemania, considerada como el más desfavorecido, y un 22,5 % y un 3,45 %, respectivamente, para Luxemburgo e Irlanda, que son los más favorecidos. Este umbral, en el caso de la UE-27, es para Francia, con el 12,2 % de la población y el 7,5 % del total de los votos, y el ratio del informe de los dos porcentajes disminuye del 0,63 % al 0,61 %.
- En la composición de la UE-15, Francia, Alemania y Reino Unido pueden formar una minoría de bloqueo, lo que en el caso de la UE-27 no es posible, porque los tres países se ven obligados a pedir al apoyo de algunos países con una importancia similar a la de Italia.
- En el caso de la UE-27, el total de los países miembros de la UME, respectivamente UE-12, no reunirían la mayoría cualificada si se adoptase la hipótesis menos probable de que los grandes países se aliaran contra los pequeños.

Las competencias de los ministros (vicepresidentes) las propone el presidente, y se someten a la aprobación del Consejo Europeo y del Parlamento.

Gracias al uso de la doble mayoría la Unión dispone de los medios para descartar las divergencias con respecto a algunos puntos de vista de los Estados nacionales y el desarrollo de una política que satisfaga los intereses comunes de los europeos, como también de evitar el riesgo de ver al Ejecutivo europeo reducido al papel del secretariado.

La existencia del presidio permite la resolución del problema del presidente de la Unión, con respecto a la falta de continuidad y la transparencia que resulta del encuentro semestral actual.

La elección del presidente del Consejo Europeo o de los diferentes consejos de ministros por un periodo más largo descarta las dificultades de cualquier cúmulo a largo plazo de las funciones nacionales y europeas con respecto al conflicto de intereses, y, como tal, de la propuesta de una personalidad que ya no tiene funciones nacionales.

Este tipo de solución provocaría conflictos que tendrían como efecto, al más alto nivel del sistema, una gran confusión.

En caso de que las reglas de los jefes de Estado y de Gobierno no se puedan acomodar con una presidencia exterior, es preferible conservar una fórmula mejorada de presidencia, por rotación, en lugar de asumirse el riesgo de una dirección bicéfala de la Unión.

Con respecto a los defensores de una Europa de Estados, estos no admiten la solución de la presidencia y el presidio. Para este grupo, la más razonable y mejor solución sería la entrega de la presidencia del Consejo Europeo y del Consejo de Asuntos Generales, sin derecho de voto, al presidente; la presidencia de los consejos de ministros se asignaría a los vicepresidentes, en función de sus competencias de coordinación, al menos con respecto a las funciones de participación al Ejecutivo.

Una parte de los defensores del método comunitario considera incompatible la función de presidente del Consejo Europeo con el cargo de conciliar los intereses nacionales y el de presidente de la Comisión como promotor del interés general. La unión de estas dos funciones parece posible, porque son mucho más complementarias y menos conflictivas.

Con todo esto, podrían surgir una serie de riesgos de incoherencia de la confrontación de los dos presidentes rivales (el presidente del Consejo y el presidente del presidio).

La idea de una presidencia única, pero colegial, de la Unión surge, en el 2002, de Robert Tulemon, presidente de la Asociación Francesa de Estudio



para la Unión Europea, idea acogida por los representantes de los países miembros de la Unión.

En este sentido, el Consejo participaría en la función ejecutiva con ciertas prerrogativas (las decisiones más importantes).

La función legislativa del Consejo se ejercitaría respetándose las reglas de la transparencia.

La diferencia que se persigue entre la función legislativa y la ejecutiva del Consejo podría estar justificada por el hecho de que las diferentes formaciones legislativas eligen el presidente de entre sus miembros.

Otra solución, según los ciudadanos europeos y en concordancia con los principios de la separación de poderes, es establecer la función legislativa, en diferentes consejos de ministros, de una cámara de Estados, cuya composición podría ser a discreción de cada Estado, que dispondría de un solo voto, según la regla simple de la doble mayoría (de los Estados y de la población).

En el caso de la Unión con 30 miembros, la regla de la unanimidad ha de abandonarse por completo y reemplazarla con dos disposiciones que garanticen el equilibrio entre Estados de tamaños diferentes y salvaguarden la parte esencial de la soberanía, así:

- la doble mayoría (simple o con dos tercios) de los Estados y de la población representada;
- la posibilidad para los Estados en minoría de obtener derogaciones, en condiciones estrictamente establecidas.

La regla de la doble mayoría, prevista inicialmente, se elimina en el Tratado de la Niza, porque de esta manera se desequilibra la paridad de Alemania.

El contenido de las propuestas con respecto a la doble mayoría del Tratado Niza tiene el mérito de la claridad y de la adaptabilidad a la extinción sucesiva en la Unión Europea, que responden al buen sentido y que todos entienden.

La doble mayoría concebida de esta manera representa un elemento importante de la democratización y de la transparencia, que se recomienda a todas las instancias representativas de los Estados.

El control sobre el Ejecutivo pueden llevarlo a cabo el presidio y los comisarios en el caso de los asuntos dirigidos al Parlamento.

En condiciones en las que se desea mantener una posibilidad de censura por parte del Parlamento, parece lógico que el Ejecutivo pueda disolverse después de obtener el acuerdo del Consejo Europeo.

El Ejecutivo tiene que retomar el Programa de la Unión por un periodo de cinco años, con el acuerdo del Consejo de Asuntos Generales, compuesto por los ministros especializados, o para los Estados que rechazan esta fórmula, por los ministros exteriores de Defensa.

Este tipo de programa tienen que aprobarlo el Consejo Europeo y el Parlamento, o un congreso del Parlamento Europeo y de los parlamentos nacionales.

La participación de los parlamentos nacionales en la vida de la Unión podría reforzarse con la presencia de los delegados de los parlamentos en el Consejo Europeo, constituidos en una formación legislativa o en una cámara de Estados.

La mejora de la democratización de la Unión se podría realizar mediante el cambio del modo en el que se elige el Parlamento Europeo, generalizándose el escrutinio proporcional en distritos electorales con un número de participantes de cinco millones.

Para favorecer la formación de los partidos políticos europeos que tienen el deber de presentar a los electores los programas europeos, es necesario un segundo boletín de voto de los electores, que permitan elegir una fracción determinada del Parlamento (5-10 %) en listas obligatorias transnacionales.

El efectivo del Parlamento tiene que ser de 500 miembros, es decir, un diputado por cada millón de habitantes, y entre veinte y cuarenta elegidos en las listas transnacionales.

Un referéndum por iniciativa popular y un número significativo de países constituiría un factor de consolidación en el que los ciudadanos desearían elegir el organismo ejecutivo de la Unión, y de este modo las presidencias colegiales constituirían el mejor medio para evitar una elección errónea por la nacionalidad de los candidatos. Al final del periodo de transición, la estructura del Ejecutivo y su modalidad de designación tendrían que revisarse, teniendo en cuenta la evolución dinámica de las competencias del Consejo.

El esquema presentado tiene como principales modificaciones la generalización de la doble mayoría en el espíritu de las propuestas de Niza, en órganos representativos de los Estados que se alegran de una doble confianza, tanto por parte del Estado como por parte de los pueblos.

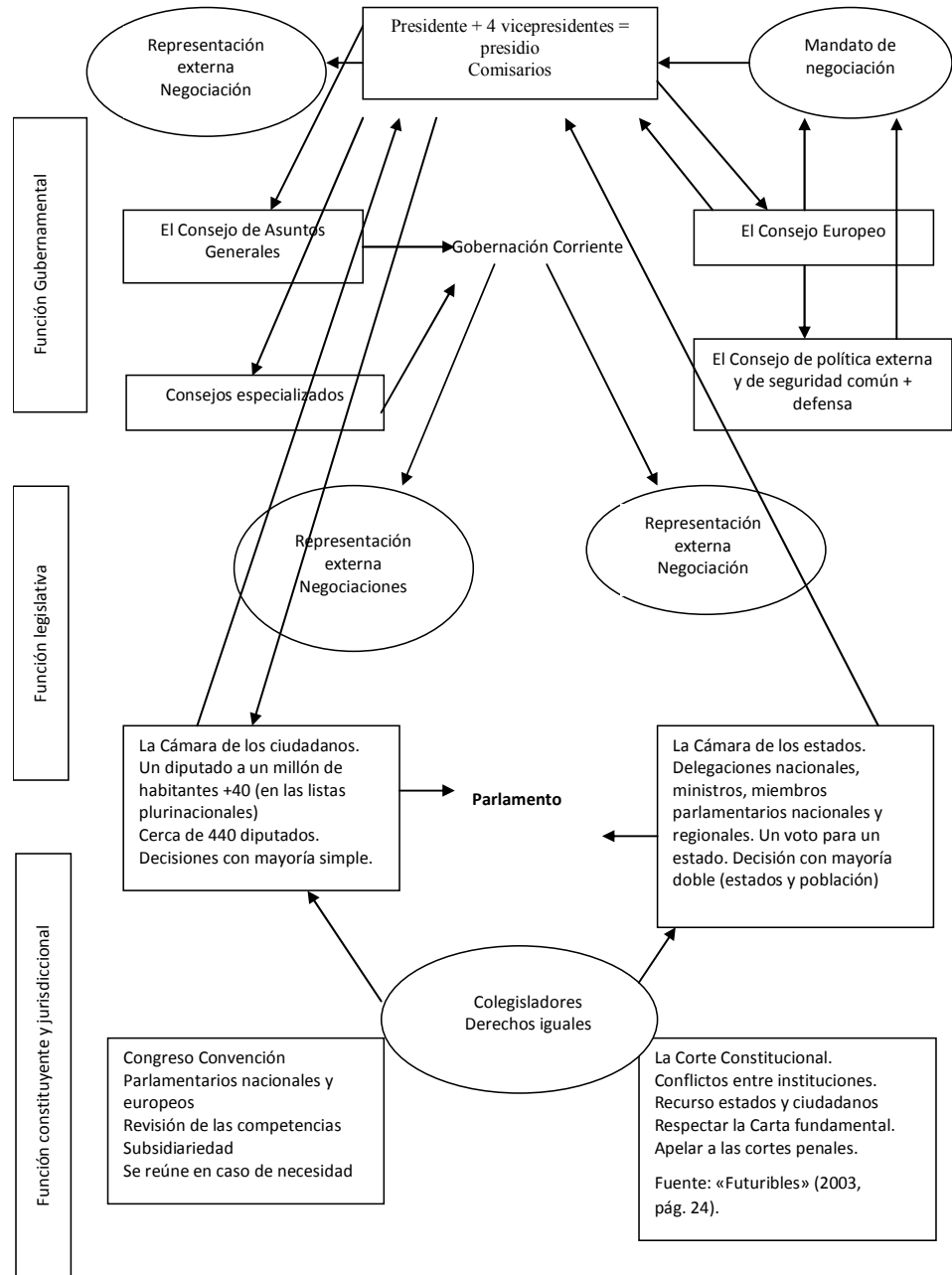
Una Europa lo más cercana posible a los ciudadanos, en la concepción de la escuela de los Estados nacionales, tiene que garantizar que el Ejecutivo a nivel comunitario no pueda tomar medidas que no reúnen el acuerdo de la mayoría de los respectivos Gobiernos. Este tipo de petición conduce a la configuración de una Unión con un poder ejecutivo responsable y con posibilidad de ser elegido en un periodo de perspectiva por el voto universal de los pueblos que forman parte de la Unión.

De esta manera, la obtención de la mayoría de los Estados para cada decisión del Consejo Europeo y de la Cámara de Estados garantiza a los Estados de pequeñas dimensiones que no se ha ignorado la voluntad, y a los Estados de grandes dimensiones, que no están bloqueadas por un igualitarismo carente de conexión con las realidades de cada situación concreta. La eliminación del riesgo de tener una comisión numerosa y supranacional, que disminuiría la autoridad de esta, se realiza por la existencia, en el marco de la Comisión, del gabinete político.

El carácter colegial del presidio permite una representación equilibrada de todos los Estados, de los hombres y de las mujeres, de los países del norte y del sur de Europa, de las diferentes orientaciones políticas.

La existencia de una parte legislativa de paridad en la Cámara de Estados y una mayor implicación de los parlamentos en los asuntos de la Unión ofrecen la posibilidad a los parlamentarios europeos de obtener el pleno reconocimiento de su función de colegiados a igualdad con el Consejo, y las reglas europeas podrían obtener el estatuto de partenariado de la Unión y la posibilidad de ser representadas en las cámaras legislativas del Parlamento Europeo.

Cuadro 2.10: El esquema de Gobierno de la Unión Europea



### **II.4.3.3. El procedimiento constituyente y la diferenciación en la integración**

De entre las opiniones de los especialistas implicados en la reforma institucional de la Unión destacan tres formas de diferenciación con respecto a la intensidad de la integración, experimentadas de un modo u otro, así:

- las más radicales formas a las que se refiere el Tratado de Niza con respecto al pacto constitucional o las eventuales constituciones, con el rechazo de Noruega y de Suiza:
  - el rechazo de aceptar este tipo de capítulo del Tratado;
  - el rechazo de participar en una acción puntual deseada por la mayoría.

El dilema se queda en el plano teórico, sin impacto en el caso en el que no esconde un procedimiento fundamental con respecto a la entrada en vigor de los textos de base que definen los componentes de los instrumentos y de las instituciones que tienen que lograr los objetivos.

En conexión con estas se diferencian dos opiniones diametralmente opuestas:

- la opinión tradicional que reclama la unanimidad;
- la opinión de que la regla de la unanimidad constituyente no tiene cabida en una unión que reúne a más de 30 Estados diferentes en tamaño, capacidad, historia, etc.

Se destaca el hecho de que el problema de los votos minoritarios ha aparecido en el caso de la ratificación de los Tratados de Maastricht, Ámsterdam y Niza, solucionado mediante derogaciones y aceptada para los Estados minoritarios en los tratados iniciales con Reino Unido y Dinamarca o durante las negociaciones posteriores al segundo referéndum de Dinamarca.

En este sentido, cabe mencionar el caso de Irlanda, donde, después del segundo referéndum, se aseguró a los ciudadanos que un tratado que organiza una defensa común no afectaba a la neutralidad tradicional de su país.

La reforma institucional de la Unión Europea tomó en cuenta el hecho de que una minoría relativamente reducida no puede, a largo plazo, obstruir la voluntad de una mayoría, menos en el caso de algunos problemas constitucionales.

Por esta razón es muy probable el reconocimiento del derecho a retirarse de la Unión de un país que se encuentra en desacuerdo total con sus

orientaciones con respecto a la modificación en sentido amplio del proceso de revisión.

El proceso de revisión o de obtención de un acuerdo emprendedor sobre los objetivos o las transferencias correspondientes de competencias (en materia de defensa) es más difícil de llevar a cabo.

La vía de una derogación negociada representa la mejor solución, la más realista y acorde con los intereses de la Unión, en comparación con la cooperación reforzada, aún no experimentada.

Esta vía permite a los Estados que están en desacuerdo con la mayoría mantenerse solo en la esfera de algunas formas y políticas integracionistas, como es el caso de la unión monetaria.

Estos casos tendrían consecuencias importantes para los respectivos países, y perderían el derecho de voto en las instancias compuestas por los parlamentarios nacionales y europeos.

Los especialistas están de acuerdo en que, en una Unión Europea rica, mantener la unanimidad es sinónimo de imposibilidad, menos en los ámbitos de los asuntos exteriores y de defensa, donde la eficiencia necesita rapidez en la toma de decisiones.

En el esquema presentado con respecto a la reforma institucional de la Unión Europea se refleja la concepción federalista de Estados de naciones, propuesta por Jacques Delors y retomada por Jacques Chirac, Lionel Jospin, Jaschka Fisher, etc.

Teniendo en cuenta la doble legitimidad con base en la cual se tiene que construir una unión que reúne a Estados nacionales y plurinacionales (como Bélgica, España o Reino Unido), la federación de los Estados nacionales es una fórmula institucional más adecuada.

La confrontación entre las dos corrientes –federalistas y confederalistas– tiene que terminar con un consenso que acerque las diferentes posiciones comunitarias e intergubernamentales, también de las condiciones del mantenimiento de una solución política internacional de la Europa Unida a dimensiones modestas.

La vía más factible es la alineación coherente de las peticiones de edificación y transparencia con la necesidad de visibilidad europea en el interior y en el exterior, la combinación en el tiempo de la persistencia con la futura actividad de la Unión.

### **CAPÍTULO III. REQUERIMIENTOS ECONÓMICOS Y SOCIOPOLÍTICOS DE INTEGRACIÓN DE LOS PAÍSES DE LA EUROPA CENTRAL Y ORIENTAL (PECO) EN LA UNIÓN EUROPEA**

#### **III.1. Las reformas estructurales, requisito para la integración de los países del Este en la Unión Europea**

En el periodo 1995-2000, la Unión Europea se desarrolló a un ritmo sostenido, no conocido desde sus inicios, en los años 50. Debido a este desarrollo, la Unión Europea pudo abordar los últimos tres símbolos de la soberanía nacional: la moneda, el dominio judicial y el militar.

Los logros obtenidos y la extensión de la Unión a los países del Este impusieron las correspondientes reformas estructurales para la adaptación de sus instituciones a las nuevas realidades.

La Cumbre de Laeken, que se celebró en Bélgica en diciembre de 2001 y en el que participaron los jefes de estado de los 15 países miembros de la Unión Europea y de los entonces países candidatos a la adhesión, tuvo como propósito aclarar los problemas relativos a la inclusión de los países del Este, así como trazar las coordenadas de la Europa del futuro.

El documento elaborado, denominado Declaración de Laeken, resumía los temas de reflexión de una Convención encargada de reformar las instituciones europeas y de elaborar las opciones para la reforma, en el contexto de su ampliación hacia el Este, que debía iniciarse el año 2004.

La Convención estaba compuesta por 15 representantes de los jefes de estados o de gobierno, 30 miembros de los parlamentos nacionales, 16 miembros del Parlamento Europeo y dos representantes de la Comisión Europea. Los países entonces candidatos participaron con pleno derecho en los trabajos, sin tener la posibilidad de bloquear las decisiones adoptadas.

La Cumbre mencionada estableció los términos de la adhesión de los países candidatos de la siguiente manera: en el año 2004, se produciría el ingreso de los miembros de pleno derecho: Chipre, Estonia, Letonia, Lituania, Malta, Polonia, Chequia, Eslovaquia, Eslovenia y Hungría. Por su parte, Rumanía y Bulgaria ingresarían en el año 2007.

A pesar de todos los intentos realizados por Rumanía y Bulgaria y del apoyo por parte de Francia para que ambos países fueran incluidos en la primera oleada de adhesiones, la Cumbre de Laeken decidió posponer la integración de los dos países hasta el año 2007 y determinar el periodo necesario para poder abrir todos los capítulos de la negociación.

En el año 2001, Rumanía tenía cerrados solo nueve capítulos de la negociación, por lo que su ingreso en el primer turno de adhesiones hubiera constituido una decisión prematura, ya que la economía no estaba preparada para hacer frente a la libre competencia.

El año 2004 constituyó para Rumanía la etapa de cierre de todos los capítulos de la negociación.

Los dos objetivos principales de los países del Centro y del Sudeste europeos desde 1989 fueron la transición y su reorganización en vistas a la homologación con la Europa Occidental. Durante dicho periodo de transición, se trataba de pasar de una economía planificada a una economía de mercado, necesidad indispensable y de obligado cumplimiento antes de la adhesión a la Unión Europea.

El paso de una economía planificada a otra libre de mercado precisaba de la orientación de las reformas en tres grandes terrenos:

➤ La estabilización macroeconómica, que debía iniciarse con la liberalización de los precios internos del consumo, del comercio exterior y de los movimientos de capital mediante reformas destinadas a instaurar en su totalidad los mecanismos de la economía de mercado. La privatización y reestructuración de las empresas bajo diferentes formas debía llevarse a cabo a partir de la creación de nuevas instituciones gubernamentales que apoyaran el funcionamiento de los mercados y la comercialización de los servicios públicos, y vigilaran y monitorizaran las nuevas empresas privadas, entre ellas, las instituciones financieras. Por otra parte, la estabilización macroeconómica tenía como propósito superar los desequilibrios relativos al nivel de los precios, el curso del cambio y el presupuesto del Estado, fenómenos que se manifestaron como consecuencia de la implementación de las reformas económicas durante el periodo de la transición.

➤ La reestructuración a nivel microeconómico, necesaria para estabilizar los mercados variables, la transformación de las grandes empresas públicas en entidades separadas legalmente, su privatización, la liberalización de los precios y su apertura al comercio internacional.



➤ La creación de un marco institucional (Siebert, 1991, pág.18), tanto en un nivel macroeconómico como microeconómico, con el que se consiguiera la alineación de los precios con los precios del mercado mundial para poder reflejar el coste real de las mercancías y las deficiencias de las empresas productoras.

En unas condiciones en las que las antiguas empresas socialistas no pudieran resistir la competencia internacional, tanto estas como la economía en su conjunto habrían de sufrir una «terapia de choque».

La reforma institucional tenía que asegurar la descentralización de las decisiones, así como regular y aplicar la legislación relativa a los derechos de propiedad, una legislación correcta en el ámbito de los contratos económicos y enfocada a los propios agentes económicos.

Además, las responsabilidades de la política monetaria y de la intermediación financiera, debían separarse mediante la creación de un sistema bancario a dos niveles, que garantizase la independencia del Banco Central y asegurase la estabilidad macroeconómica (Siebert, 1999, pág.32).

Si bien las tres reformas eran independientes, el éxito de una de ellas solo podía asegurarse si se efectuaban los progresos suficientes en los otros dos aspectos. Solo la evolución positiva en los tres campos podía asegurar el aumento de la credibilidad respecto a las reformas económicas (Piazolo, 2000, pág. 27-42).

Los requerimientos para la adhesión de los países del Este a la Unión Europea se reducían a los tres ámbitos principales en los que eran necesarias las reformas para la transición a una economía de mercado.

El Consejo Europeo definió los tres criterios a los que los países candidatos habían de ajustarse antes de la adhesión:

- el criterio político, por el que las instituciones garantizaran la democracia, la aplicación de las leyes y de los derechos humanos, así como la protección de las minorías;
- el criterio económico, que preveía la existencia de una economía de mercado funcional, capaz de hacer frente a las presiones de la competencia y a las fuerzas del mercado de la Unión Europea.
- el criterio relativo a la adopción del acervo comunitario y la capacidad de asumir las obligaciones como estado miembro, inclusive la adhesión a los objetivos de la Unión política, económica y monetaria.

Mientras el segundo criterio, establecido en la reunión de Copenhague, se refería a reformas en el ámbito microeconómico, el tercer criterio afectaba al marco institucional y al terreno de la macroeconomía.

Con respecto al primer objetivo, relativo al establecimiento de las instituciones que garantizaran la aplicación de las leyes, se refería a la capacidad de imponer un nuevo marco institucional.

Todos los acuerdos europeos iniciados en 1990 tenían como objetivo la creación de un marco para la futura integración económica y política de los países del Centro y del Sudeste europeos.

Esos acuerdos preveían la integración a largo plazo de nuevos miembros en la Unión Europea y estipulaban la reducción de las barreras comerciales, así como la cooperación en los ámbitos económico, financiero, técnico y cultural, dentro de un marco de diálogo político.

Según los objetivos que se detallan a continuación, los acuerdos europeos eran mucho más amplios en comparación con los acuerdos bilaterales de libre comercio.

Hasta la entrada en vigor de dichos acuerdos europeos, se aplicaron convenios interinos suscritos por la primera tanda de países, por los que se eliminaban las tasas aduaneras aplicadas a las importaciones en la Unión Europea para los productos manufacturados procedentes de los países del Este.

Tanto los acuerdos europeos como los interinos y de libre comercio se caracterizaban por su asimetría, ya que los países del Este europeo reducían las tasas aduaneras a un ritmo más lento que los de la Unión Europea.

A partir del año 2000, las exportaciones de los productos industriales de la Unión Europea hacia los países del Este se realizaron sin tasas aduaneras.

Los acuerdos europeos contienen una serie de convenios especiales para determinadas industrias sensibles, como son las del sector textil; medidas de liberalización del comercio entre la Unión Europea y los países del Este para los productos del sector agrícola y pesquero; y medidas *antidumping* en consonancia con las previsiones de la Organización Mundial del Comercio.

Gracias a la adhesión a la Unión Europea, los países del Este adoptaron una tarifa aduanera común que imponía tasas más reducidas que las actuales y sensiblemente inferiores en comparación con las aplicadas en los países que no eran miembros de la Unión Europea.

En este contexto, podemos incluir el acuerdo CEFTA, firmado en el año 1993 por Chequia, Hungría, Polonia y Eslovaquia. Con el propósito de fortalecer las conexiones interregionales, Rumanía se adhirió a dicho acuerdo en el año 1997.

Cuadro 3.1: Los acuerdos europeos o de librecombaio entre la Unión Europea y los países de la Europa del Este.

País	Acuerdos europeos		Acuerdos interinos
	Firmados	Entrada en vigor	
Polonia	16.12.1991	02.01.1994	01.03.1992
Hungría	16.12.1991	02.01.1994	01.03.1992
Chequia	04.10.1993	02.01.1994	01.03.1992
Eslovenia	04.10.1993	02.01.1994	01.03.1992
Rumanía	01.02.1993	01.02.1995	01.05.1993
Bulgaria	08.03.1993	01.02.1995	31.12.1992
Estonia	12.06.1995	01.02.1998	01.01.1995
Letonia	12.06.1995	01.02.1998	01.01.1995
Lituania	12.06.1995	01.02.1998	01.01.1995
Eslovaquia	01.06.1996	01.02.1999	01.01.1997

Fuente: *European Commission, Trade, Investment and Assistance of E.U.*, Bruselas, (1999).

En las siguientes tablas se observan las principales reformas que algunos países de la Europa del Este tuvieron que realizar durante el periodo 1990-1999 para el cumplimiento de las condiciones de negociación de cara a la integración en la Unión Europea.

Cuadro 3.2: Principales reformas realizadas en el año 1990 en los países del Centro y del Este de Europa.

Año	Hungría	Chequia	Polonia	Eslovaquia	Rumanía
1990	<p>Inicio de la gran privatización. Creación de la Agencia de la Propiedad del Estado. Se instituye la Bolsa de valores.</p>	<p>Fijación de 2/3 partes del sistema bancario.</p> <p>Primera emisión de eurobonos.</p>	<p>Liberalización de los precios en la mayoría de productos.</p> <p>Liberalización mayoritaria del comercio exterior.</p> <p>Inicio de la pequeña privatización.</p> <p>Promulgación de la Ley de la competencia.</p> <p>Agencia de la Competencia.</p> <p>Promulgación de la Ley de privatización.</p>	<p>Establecimiento de 2/3 del sistema bancario.</p>	<p>Establecimiento de 2/3 del sistema bancario.</p> <p>Liberalización parcial del comercio exterior.</p> <p>Liberalización parcial de los precios.</p>

Fuente: Problèmes Economiques, (D'Ecotay C.M., 2003).

Cuadro 3.3: Principales reformas realizadas entre los años 1991-1993 en los países del Centro y Este de Europa.

Año	Hungría	Chequia	Polonia	Eslovaquia	Rumanía
1991	<p>Liberalización de los precios en la mayoría de los productos.</p> <p>Promulgación de la Ley de la competencia.</p> <p>Inicio de la pequeña privatización.</p>	<p>Unificación de los tipos de cambio.</p> <p>Liberalización de los precios en la mayoría de los productos.</p> <p>Liberalización de la mayor parte del comercio exterior.</p> <p>Inicio de la pequeña</p>	<p>Inicio de las transacciones en la Bolsa de valores.</p> <p>Inicio del mercado de bonos del tesoro.</p>	<p>Unificación de los tipos de cambio.</p> <p>Liberalización de la mayor parte del comercio exterior.</p> <p>Inicio de la pequeña privatización.</p> <p>Promulgación de la Ley de</p>	<p>Ley de las vías férreas. Ley bancaria.</p> <p>Ley de privatización.</p> <p>Inicio de la gran privatización (cupones).</p>

Requerimientos económicos y sociopolíticos de integración de los PECO en la Unión Europea

		<p><i>privatización.</i></p> <p><i>Promulgación de la Ley de restitución.</i></p> <p><i>Ley de la competencia.</i></p>		<p><i>restitución.</i></p>	
1992	<p><i>Ley de quiebra.</i></p> <p><i>Acuerdo de asociación a la UE.</i></p> <p><i>Agencia de Administración de activos del Estado.</i></p>	<p><i>Inicio del mercado de bonos del tesoro.</i></p> <p><i>Inicio de la gran privatización.</i></p> <p><i>Miembro de la CEFTA.</i></p>	<p><i>Reforma fiscal.</i></p> <p><i>Acuerdo de asociación a la UE.</i></p> <p><i>Reforma de la Ley bancaria.</i></p>	<p><i>Inicio del mercado de bonos del tesoro.</i></p> <p><i>Inicio de la pequeña privatización por cupones.</i></p> <p><i>Miembro de la CEFTA.</i></p>	<p><i>Inicio de la pequeña privatización.</i></p> <p><i>Abolición del monopolio comercial del Estado.</i></p>
1993	<p><i>Miembro de la CEFTA.</i></p> <p><i>Reforma de la Ley de quiebra.</i></p>	<p><i>Separación de Chequia y Eslovaquia.</i></p> <p><i>Introducción del IVA.</i></p> <p><i>Introducción de la moneda propia.</i></p> <p><i>Primera emisión de eurobonos.</i></p> <p><i>Inicio de las transacciones en la Bolsa de valores.</i></p> <p><i>Ley de quiebra.</i></p>	<p><i>Ley de finanzas.</i></p> <p><i>Miembro de la CEFTA.</i></p> <p><i>Inicio masivo de la gran privatización.</i></p> <p><i>Privatización del primer banco.</i></p> <p><i>Introducción del IVA.</i></p>	<p><i>Separación de Chequia y Eslovaquia.</i></p> <p><i>Introducción de la nueva moneda.</i></p> <p><i>Miembro de la CEFTA.</i></p> <p><i>Inicio de las transacciones en la Bolsa de valores.</i></p> <p><i>Promulgación de la Ley de quiebra.</i></p>	<p><i>Miembro de la CEFTA.</i></p> <p><i>Introducción del IVA.</i></p>

Fuente: Problèmes Economiques, (D'Ecotay, C.M., 2003).

Cuadro 3.4: Principales reformas realizadas entre los años 1994-1996 en los países del Centro y Este de Europa.

Año	Hungría	Chequia	Polonia	Eslovaquia	Rumanía
1994	Privatización del primer banco.	Segunda oleada de privatizaciones (cupones). Primer eurobono corporativo.	Creación de los Fondos Nacionales de Inversión.	Primer eurobono corporativo. Primer eurobono del Estado. Ley de la competencia.	Inicio del mercado de bonos del tesoro. Comisión Nacional de Valores Mobiliarios.
1995	Miembro de la OMC. Ley de privatización. Fusión de las agencias de la Propiedad del Estado y de la Administración de activos. Magyar Telekom, compañía con capital extranjero.	Miembro de la OMC. Convertibilidad total de las cuentas corrientes nacionales. Miembro de la OECD.	Modificación de las restricciones a la importación agrícola. Primer eurobono del Estado. Convertibilidad total de las cuentas corrientes nacionales. Miembro de la OMC.	Miembro de la OMC. Oleada de privatización por cupones. Exclusión de las empresas estratégicas de la privatización.	Miembro de la OMC. Adaptación de la nueva Ley de privatización. Ley de quiebra. Nueva Ley de restitución.
1996	Promulgación de la Ley de restitución. Establecimiento de la Comisión Nacional de Valores	Administración forzada del mayor banco privado. Establecimiento de la Agencia de la Competencia.	Asignación de las empresas del Estado a los Fondos Nacionales de Inversión. Promulgación de la Ley de vías férreas.	Convertibilidad total de las cuentas corrientes nacionales. Primeros eurobonos municipales	Liberalización de los precios en la mayoría de los productos. Segunda oleada de privatizaciones por

*Requerimientos económicos y sociopolíticos de integración de los PECO en la Unión Europea*

<p><i>Mobiliarios</i></p> <p><i>Convertibilidad total de las cuentas corrientes nacionales.</i></p> <p><i>Reforma de las finanzas del Estado.</i></p> <p><i>Programa FMI.</i></p> <p><i>Miembro de la OECD.</i></p>		<p><i>Primeros eurobonos corporativos.</i></p> <p><i>Nueva Ley de privatización.</i></p> <p><i>Miembro de la OECD.</i></p>	<p><i>s.</i></p> <p><i>Alineación con el mercado de capital.</i></p>	<p><i>cupones.</i></p> <p><i>Primeras transacciones en la Bolsa de valores.</i></p>
---	--	--	--	---

Fuente: *Problèmes Economiques*, (D'Ecotay, C. M., 2003).

Cuadro 3.5: Principales reformas realizadas entre los años 1997-1998 en los países del Centro y del Este de Europa.

Año	Hungría	Chequia	Polonia	Eslovaquia	Rumanía
1997	<p>Cambio de la cesta de divisas.</p> <p>Nueva Ley de la competencia.</p> <p>Reforma de las pensiones.</p> <p>Identificación de las empresas en las que el Estado mantiene un paquete significativo de la propiedad y de cuota de propiedad minoritaria a largo plazo.</p>	<p>Paquete de austeridad: restricción del aumento de los salarios en el sector público y de las empresas controladas por el Estado.</p> <p>Crisis de las divisas.</p> <p>Anuncio del segundo paquete de austeridad.</p> <p>Primer gran central eléctrica vendida al extranjero.</p>	<p>Promulgación la Ley de energía.</p> <p>Reforma de la Ley de valores mobiliarios.</p> <p>Reforma de las pensiones.</p> <p>Promulgación de la Ley de electricidad.</p>	<p>Ley sobre la revitalización de empresas.</p> <p>Nuevos reglamentos salariales.</p> <p>Quiebra del tercer gran banco.</p> <p>Ley de congelación de los precios.</p>	<p>Promulgación de la Ley de la competencia.</p> <p>Primer eurobono corporativo.</p> <p>Programa de liquidación de empresas alimentarias.</p> <p>Unificación de los tipos de cambio.</p> <p>Primer eurobono del Estado.</p> <p>Miembro de la CEFTA.</p> <p>Abolición de los créditos direccionados para la agricultura.</p>



Requerimientos económicos y sociopolíticos de integración de los PECO en la Unión Europea

<p>1998</p>	<p>Implementación del nuevo sistema de pensiones, que incluye los fondos privados de pensiones.</p> <p>Liberalización de los flujos internacionales de capital.</p> <p>Liberalización del mercado energético para los proveedores extranjeros a partir del Tratado sobre la energía de la Unión Europea (Energy Charter Treaty)</p> <p>Privatización masiva del sistema bancario (los activos del Estado bajan al 20 %).</p>	<p>Congelación de los salarios nominales en el sector estatal.</p> <p>Reforma de la Ley de quiebra (finalización de la liquidación de las empresas insolventes durante 18 meses).</p> <p>Aumento de los precios de la energía doméstica y reducción de las subvenciones cruzadas de la industria al consumo doméstico.</p>	<p>Inicio de las negociaciones de adhesión a la UE (marzo).</p> <p>Nuevo reglamento de liberalización radical del régimen del curso de divisas</p> <p>Reglamento de liberalización total de las transacciones de capital corrientes y a largo plazo hasta el año 2000.</p> <p>Liberación de las licencias para los operadores de servicios de las vías férreas.</p>	<p>Reforma de la Ley de quiebra.</p> <p>Aumento del IVA para los servicios postales y de telecomunicaciones desde el 7% hasta el nivel estándar del 23%.</p> <p>Reducción drástica de las subvenciones para calefacción.</p>	<p>Acuerdo con los países de la CEFTA para un ligero aumento de las tasas aduaneras en algunos productos agrícolas.</p> <p>Convertibilidad total de las cuentas corrientes.</p> <p>Liberalización de los tipos de cambio y del mercado de bonos del tesoro.</p> <p>Nueva Ley de aceleración de las restituciones del sector agrícola y de aclaración de los derechos de propiedad.</p>
-------------	--	--	---	--	--

Fuente: Problèmes Economiques, (D'Ecotay, C.M., 2003).

Cuadro 3.6: Principales reformas realizadas en el año 1999 en los países del Centro y del Este de Europa

Año	Hungría	Chequia	Polonia	Eslovaquia	Rumanía
1999			<p><i>Liberalización de las restricciones para la entrada de bancos extranjeros.</i></p> <p><i>Garantía de acceso de las compañías y filiales extranjeras de seguros.</i></p> <p><i>Entrada en vigor del nuevo sistema de pensiones.</i></p>		

Fuente: *Problème économiques*, (D'Ecotay, C.M., 2003).

### **III.1.1. Factores cuantitativos y cualitativos que contribuyeron al crecimiento de las economías de los países del Centro y del Este europeos.**

#### ***III.1.1.1. Factores que estimularon las transformaciones económicas y sociales***

Las transformaciones económicas y sociales del Este de Europa, así como sus resultados, están diferenciadas por países e influenciadas por los acuerdos europeos y los criterios de adhesión a la Unión Europea.

Un primer paso en la cooperación de la Unión Europea con los países del Centro y del Sudeste de Europa surgió de la idea de Gorbachov de construir una «casa común europea» en enero de 1989; Jacques Delors habló asimismo en el Parlamento Europeo sobre un «Estado europeo» formado por diferentes estados, cuyo eje sería la Comunidad Europea.

Después de la caída del Muro de Berlín, la Comunidad Europea amplió sus relaciones diplomáticas y económicas mediante la eliminación de las cuotas de importación de algunos productos, extendiendo hacia el Este de Europa el sistema de preferencias generalizado.

A través del Programa Phare, creado en el año 1989 para Polonia y Hungría, y ampliado desde 1990 para Checoslovaquia<sup>38</sup>, Bulgaria y Rumanía, se

<sup>38</sup> En aquel año, la República Checa aún no estaba separada de Eslovaquia.

prestó un importante apoyo financiero a dichos países para sostener sus esfuerzos por las reformas y la reconstrucción realizadas.

Simultáneamente, la Comunidad Europea propuso la transformación de los acuerdos de asociación en acuerdos comerciales con los países del Este, conocidos con la denominación de Acuerdos europeos, que constituyeron la base jurídica de las relaciones bilaterales entre esos países y la Unión Europea.

Las rápidas transformaciones que habían tenido lugar entre los países miembros del Consejo de Ayuda Mutua Económica (CAME) a lo largo del año 1989 determinaron un cambio radical en cuanto al modo de reglamentación del marco jurídico entre los países del Centro y del Este de Europa y la Unión Europea.

En la reunión de Bruselas del 5 de febrero de 1990, que consagró el futuro de las relaciones entre la Unión Europea y los países del Este, antiguos miembros del CAME, los 12 ministros de la UE se pronunciaron en favor de establecer acuerdos de asociación con dichos países, con la condición de que aplicaran programas de reforma política y económica y se orientaran hacia una economía de mercado.

Dichos Acuerdos debían reemplazar los anteriores convenios comerciales y de cooperación y ofrecer un marco constructivo que permitiera encontrar soluciones adaptadas a las condiciones específicas de cada país (Piata Comun, 1993, pág. 26).

Los Acuerdos europeos fueron concebidos de manera que pudieran constituir una alternativa ante una eventual adhesión de los países del Este a la Unión Europea.

El Consejo Europeo de los Doce, instituido en Dublín en abril de 1990, acordó establecer negociaciones con los países que la habían solicitado, siguiendo los Acuerdos europeos, y que debían cumplir ciertas condiciones (Bal, 1994), entre las cuales:

- el respeto a los derechos humanos y a las minorías;
- el pluripartidismo en la vida política;
- la organización de elecciones libres;
- la instauración de una economía de mercado.

Los Acuerdos propuestos por la Comisión de la Unión Europea y que debían ser ratificados por los países del Este, incidían en tres aspectos:

- el diálogo político;
- la libertad de cambio y la libre circulación de bienes y personas;
- la cooperación económica, financiera y cultural.

Las ventajas que resultaban del cierre de dichos Acuerdos de asociación con la Unión Europea radicaban básicamente en:

- la institución de unas zonas de librecambio que permitirían ampliar los intercambios bilaterales; se podían eliminar así los temores aparecidos en los círculos de comerciantes e inversores occidentales con respecto a la irreversibilidad de los procesos en los países del Centro y del Este europeos;
- la concesión de apoyo financiero a cargo del presupuesto de la Unión Europea, algunos gobiernos de los estados miembros y algunos bancos privados;
- la concesión de asistencia financiera en el marco del programa Phare;
- la inclusión de los respectivos estados en la lista de los países beneficiarios de los programas de investigación científica Tempus (formación profesional e intercambio universitario), Lingua (perfeccionamiento de idiomas extranjeros) y ERASMUS (movilidad académica de estudiantes y profesores universitarios).

Con respecto al contenido de los acuerdos de asociación, poseen un marco común adaptado a la situación específica de cada país miembro, que incluye los siguientes elementos:

- el diálogo político mediante encuentros bilaterales de alto nivel, en todos los dominios de interés común;
- la ampliación de los intercambios comerciales en las zonas de libre comercio, a través de concesiones comerciales entre las partes, escalonadas a lo largo de un periodo de 10 años; eliminación de las tasas aduaneras y de las restricciones cuantitativas, partiendo de un principio de asimetría;
- en el ámbito del comercio exterior, la inclusión de medidas de eliminación de las restricciones comerciales, medidas *antidumping*, definición de los productos originales, etc.;

- con respecto al movimiento de los trabajadores, los acuerdos prevén la garantía progresiva de la libre circulación de la mano de obra y de las personas entre las dos partes;
- la automatización de los pagos relativos a los movimientos de bienes, servicios y personas, así como de las transferencias financieras relativas a inversiones, inclusive el reparto de capital y de los beneficios resultantes de dichas inversiones en divisas libremente convertibles;
- el respeto a las reglas de la libre competencia, similares a las de la Comunidad Europea;
- la armonización de la legislación con respecto a la comunitaria;
- facilidades para la cooperación entre empresas;
- la promoción de la cooperación cultural;
- la cooperación financiera para conseguir los objetivos de los acuerdos;
- la perfección del marco institucional;
- la ratificación de los acuerdos en el marco del Tratado de la Comunidad Económica Europea.

Después de dos años de preparación y negociación, en el año 1991 se firmaron en Bruselas los acuerdos de asociación con Hungría, Checoslovaquia y Polonia; en febrero de 1993, con Rumanía y Bulgaria; en 1995, con Estonia, Letonia y Lituania, y en el año 1996, con Eslovenia.

Sobre la base de los Acuerdos europeos, el comercio entre la Unión Europea y los países del Centro y del Este de Europa se desarrolló rápidamente, de modo que la Unión llegó a convertirse en el principal socio comercial e inversor de dichos países. Desde 1994, la Unión Europea es el mercado más importante para las exportaciones de los países del Este, ya que absorbe un 50 % de sus ventas al exterior.

Los intercambios comerciales de la Unión Europea con los 10 países candidatos, entre los que se incluían Chipre, Malta y Turquía, revelaban diferencias entre ellos por lo que respecta a su importancia en el comercio con la Unión, así como un alto grado de concentración de dicho comercio en 4 países de los 13 asociados.

Así, del total de las exportaciones de la Unión Europea a los 13 países candidatos, el 72 % se repartía así: Polonia (24 %), Turquía (19 %), Chequia (15

%) y Hungría (14 %), mientras que la Unión Europea obtenía de esos cuatro países el 72 % de sus importaciones.

Rumanía recibía el 5 % de las exportaciones de la Unión Europea a los 13 países candidatos y generaba el 6 % de las importaciones de la UE provenientes de esos países.

En una jerarquización de los 13 países candidatos según el volumen de los intercambios comerciales con la Unión Europea, Rumanía se situaba en el sexto lugar, detrás de Polonia, Turquía, Chequia, Hungría y Eslovaquia, con una exportación de 5.122 millones de euros y unas importaciones de 6.275 millones de euros en 1998 (Commission Européenne, 2000, pág.40).

A pesar de que los Acuerdos europeos tenían un carácter asimétrico, en el sentido de que las restricciones a las exportaciones de los países del Centro y del Este europeos se eliminaron más rápidamente, su balanza comercial con respecto a la Unión Europea durante todo el periodo de funcionamiento de los acuerdos alcanzó en el año 1998 un déficit de 22.200 millones de euros.

El déficit comercial de Rumanía respecto a la Unión Europea fue de 1.153 millones de euros en 1998, lo que la situaba en el sexto lugar, mientras que Polonia registró un déficit comercial de casi 12.000 millones de euros.

Los acuerdos bilaterales exigían a las partes actuar en consonancia con las previsiones del GATT y de la OMC. La eliminación de los acuerdos de asociación en el año 2002, de la asimetría y las tasas aduaneras para los 10 países candidatos a la adhesión, aceleraron el volumen de las exportaciones de la Unión Europea a los países del Este, que se multiplicó durante el periodo 1989-1999 por 3,9, mientras que el volumen de las importaciones de la Unión Europea se multiplicó por 3,1, siendo el ritmo anual de aumento de las exportaciones del 15 % y el crecimiento del ritmo de las importaciones del 12 %, como puede observarse en los siguientes cuadros:

Cuadro 3.7: Balanza de las exportaciones entre 10 PECO y 15 de la UE (en %)

Exportaciones de 10 PECO a 15 UE, en relación con las exportaciones totales						
	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Polonia	63,0	70,1	66,3	64,2	68,3	70,5
Rumanía	48,0	54,1	56,5	56,6	64,5	65,6
8 PECO	42,7	55,4	56,5	58,4	63,6	68,2
10 PECO	48,0	58,8	58,9	59,7	64,8	68,6

Fuente: Comisión de la Unión Europea

Cuadro 3.8: Balanza de las importaciones entre 10 PECO y 15 UE (en %)

Importaciones de 10 PECO en 15 UE en relación con las importaciones totales						
	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Polonia	58,0	64,6	63,9	63,8	65,9	64,9
Rumanía	46,0	50,5	52,3	52,5	57,7	60,4
8 PECO	41,5	55,9	56,6	57,4	60,6	61,3
10 PECO	46,1	67,6	58,3	59,0	62,0	

Fuente: Comisión de la Unión Europea

Cuadro 3.9: Exportaciones de 15 UE a 10 PECO en relación con el total de las exportaciones extracomunitarias (en %)

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Polonia	1,9	2,1	2,0	2,7	3,2	3,5	3,8	3,8
Rumanía	0,4	0,5	0,5	0,7	0,7	0,7	0,9	0,8
8 PECO	1,7	4,3	4,2	6,0	6,3	6,7	7,6	7,7
10 PECO	4,0	6,9	6,7	9,3	10,2	10,9	12,3	12,3

Fuente: Comisión de la Unión Europea

Cuadro 3.10: Importaciones de 15 UE en 10 PECO en relación con el total de las importaciones de terceros países (en %).

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Polonia	1,5	1,6	1,7	2,2	2,1	2,1	2,3	2,3
Rumanía	0,3	0,3	0,5	0,6	0,6	0,7	0,7	0,7
8 PECO	1,6	3,6	3,7	5,3	5,4	5,7	6,6	6,8
10 PECO	3,4	5,5	5,8	8,1	8,1	8,5	9,6	9,8

Fuente: Comisión de la Unión Europea

El comercio con la Unión Europea representaba más de la mitad de todo el comercio exterior de los países del Centro y del Este de Europa, por lo que la Unión constituía un importante socio.

Esa tendencia, sin embargo, a pesar de su rápido aumento, es menos importante para la Unión Europea.

En el año 1999, las importaciones de la Unión Europea y sus exportaciones a los países del Centro y del Este de Europa sumaban un 15 % y un 12 % respectivamente de su comercio exterior, lo que representaba un 1 % del PIB de la Unión.

Si se incluye el mercado intracomunitario, el comercio con los países de la Europa Central y del Este representaba una media del 4 al 5 % de los flujos comerciales de los estados comunitarios.

Pero esa cifra escondía las grandes diferencias existentes entre los estados miembros de la Unión Europea, teniendo en cuenta el hecho de que los intercambios comerciales estaban concentrados en los estados geográficamente más cercanos a los países del Centro y del Este de Europa: Alemania, Austria e Italia, que juntos poseían el 75 % de los intercambios.

Austria se situaría en primer lugar, ya que el comercio con los estados de la Europa Central y del Este representaba un 10 % de su comercio total, seguido de Alemania y de Italia, con un 8 % y un 6 %, respectivamente.

Esta radiografía de los flujos comerciales puede completarse con la observación de que los valores unitarios de las exportaciones de los estados centroeuropeos y del Este eran muy pequeños en comparación con las importaciones de la Unión Europea de esos mismos países.



Esto demuestra que, en los mismos mercados, los PECO se especializaron en sectores de un valor añadido reducido.

Los valores relativamente reducidos atestiguan el hecho de que esos países exportaban a precios muy bajos, bien sea por su falta de habilidad en el dominio del marketing, bien por culpa de una baja reputación en el mercado.

Un análisis sobre los datos por sectores demuestra que los PECO estaban especializados en la industria horizontal, así como en sectores como la producción de utillajes, equipamientos para telecomunicaciones, etc.

La importancia de los productos semielaborados, tanto en las importaciones de los 15 países de la Unión Europea como en las exportaciones, creció hasta sobrepasar el 50 %, lo que demuestra un aumento de la participación de los PECO en la división internacional del proceso de producción.

### ***III.1.1.2. Factores que influyeron en el desarrollo económico de los países del Centro y del Este de Europa***

Los principales factores que determinaron el aumento del desarrollo económico y que contribuyeron al cumplimiento de los criterios económicos exigidos para la integración de los PECO en la Unión Europea, así como a la disminución de sus diferencias son:

#### **A. El ritmo y la calidad del desarrollo**

En los últimos 10 años, los países del Centro y del Este de Europa se han enfrentado a un complejo proceso de transformación interna y de integración europea e internacional de sus sociedades y de sus economías.

Dicha transformación es más complicada en la medida en que esos estados están obligados a resolver problemas especialmente difíciles, como la estabilidad económica y la reestructuración y modernización tecnológicas.

En el marco de las interdependencias internas y externas, el proceso más importante es el de la estabilización de la economía mediante el alcance de unas vías de desarrollo nacional a largo plazo, ya que la creación de una economía moderna de mercado es una de las condiciones para la adhesión a la Unión Europea.

La creación de una economía de mercado funcional y la capacidad de hacer frente a la competencia y a las fuerzas del mercado interior de la Unión constituyen premisas esenciales para la integración de esos países, así como

un criterio económico en función del cual un país candidato puede adherirse a la Unión, tal como previó en 1993 el Consejo Europeo reunido en Copenhague (Campeanu, 2003, pág.7).

La existencia de una economía de mercado constituye, para los países candidatos del Centro y del Sudeste europeos, el motivo principal de su alejamiento de la economía planificada, lo que hace que su proceso de integración en la Unión Europea se desarrolle simultáneamente o con posterioridad al proceso de transición.

Para todos los países candidatos a la integración europea, independientemente del estado funcional de su economía de mercado, su propósito de integración ha contribuido en gran manera a la obtención del apoyo político y público necesario para la consolidación de sus reformas económicas.

Un análisis cronológico de las principales reformas de los países candidatos para su integración en la UE durante el periodo 1990-2004 demuestra que, en esa fase de desarrollo, es difícil delimitar la influencia respectiva de la transición y de la globalización.

Aun con todo eso, es fácil observar que las reformas se han desarrollado en distintos tiempos, a ritmos distintos y con diferentes grados de complejidad, lo que nos lleva a la conclusión de que las apreciaciones cualitativas son diversas de un país a otro por lo que respecta a la realización de las reformas.

En su mayoría, los procesos de reforma de los países del Centro y del Este de Europa se han orientado hacia la liberalización, la privatización y la reforma de las empresas, infraestructuras e instituciones financieras.

Cuadro 3.11: Indicadores cualitativos de la transición en Rumanía en comparación con los países del Centro y del Este de Europa, 1990-1998.

Indicadores cualitativos	Hungría	Chequia	Polonia	Eslovaquia	Rumanía
LIBERALIZACIÓN					
Régimen cambiario de divisas	Escalonado, en banda	Flotante, dirigido	Escalonado, en banda	Flotante, dirigido	Escalonado, en banda
Convertibilidad cuenta corriente	Total	Total	Total	Total	Total
Liberalización de los intereses	Total	Total	Total	Total	Total
Reglamentación de los salarios	NO	NO	SÍ	SÍ	NO
PRIVATIZACIÓN					
Método principal	Ventas directas	Cupones	Ventas directas	Cupones	MEBO <sup>39</sup>
Método secundario	MEBO	Ventas directas	MEBO	Cupones	Ventas directas
Derecho de comercialización de los terrenos	Total, excepto extranjeros	Total, excepto extranjeros	Total, excepto extranjeros	Total, excepto extranjeros	Total, excepto extranjeros
EMPRESAS					
Protección de los derechos de los accionistas	Efectivo parcial	Efectivo parcial	Efectivo parcial	Inefectivo	Efectivo parcial
Procedimiento de quiebra.	Efectivo	Efectivo parcial	Efectivo	Inefectivo	Efectivo parcial

<sup>39</sup> MEBO «Management and Employee Buyout»: compra de una empresa por parte de la dirección y de los trabajadores.

Oficio de la competencia	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
INSTITUCIONES FINANCIERAS					
Depósito seguros	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
Ley de garantía de las transacciones	SÍ	Restringida	SÍ	Restringida	Restringida
Prohibición del abuso de poder en la comercialización	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
EL SECTOR FISCAL, SOCIAL					
Fondos privados de pensiones	SÍ	SÍ	NO	NO	NO
% de población pobre	2	1	13	1	22

Fuente: Campeanu, (1998).

A partir de los datos del informe del Banco para la Reconstrucción y el Desarrollo (BERD) del año 1998, podemos mostrar comparativamente los indicadores cualitativos de la transición en Rumanía y en el resto de países del Este integrados en la Unión Europea.

Realizando un análisis de los indicadores cualitativos de las economías funcionales de los PECO, se distinguen las características comunes y las diferencias entre los estados candidatos, con las correspondientes repercusiones en sus respectivos calendarios de adhesión.

#### 1. La liberalización:

- La mayoría de los países han implementado la liberalización de los precios, del comercio y del tipo de cambio, aun al principio del periodo de transición. A pesar de todos esos progresos en el dominio de la liberalización de los precios, algunos países todavía ejercen un control sobre los precios de alquileres, servicios públicos y

determinados productos que desempeñan un papel vital en la economía.

- Los progresos en el terreno de la liberalización de los precios han sido estimulados por los esfuerzos de esos países en la integración en la Organización Mundial del Comercio, mediante el cumplimiento de las cláusulas de los Acuerdos europeos y del acuerdo CEFTA, que determinan la convertibilidad de la cuenta corriente, leyes *antidumping*, leyes de fiscalidad, etc.;
- Algunos países han introducido un control de los salarios en el sector público, el mundo empresarial y el ámbito presupuestario.

## 2. La privatización:

- El proceso de privatización difiere de un país a otro, siendo el peso del sector privado dentro del PIB de un 60 % en Rumanía, un 65 % en Polonia y un 75 % en Hungría, Chequia y Eslovaquia.
- En los países del Centro y Sudeste de Europa, la privatización se ha llevado a cabo mediante el método MEBO, licitaciones, cupones, ventas directas, etc.
- La recesión de muchos países ha ralentizado el proceso de privatización de las grandes y medianas empresas. En algunos países (Chequia, Hungría y Eslovaquia), el proceso de privatización ha alcanzado la cuota de los países desarrollados. En otros países (Polonia y Rumanía), la privatización en el año 1998 era de un 28 % y de un 36 % respectivamente.

## 3. La reestructuración de las empresas:

- La reestructuración de las empresas constituye una de las condiciones básicas del proceso de reforma para la constitución de una economía de mercado funcional, si bien aún se sitúa por detrás del resto de las condiciones por causa del apremio financiero.
- El ritmo lento de la reestructuración de las empresas en el ámbito macroeconómico es característico de los países del

Centro y del Este de Europa y se hace patente por la existencia de empresas con pérdidas.

- Muchas empresas no son rentables pero continúan recibiendo el apoyo del Estado, y la Ley de quiebra se aplica en escasa medida debido a los efectos sociales determinados por el aumento del paro.

#### **B. La apertura de las economías y el papel de las inversiones extranjeras directas**

Con vistas a la integración en la Unión Europea, muchos de los países candidatos han abierto sus economías al exterior, en especial a la Unión Europea, lo que ha comportado el aumento de la competencia en el mercado de productos y servicios, así como la creación de estímulos para llevar a cabo su reestructuración.

El papel principal en la apertura de las economías y en la mejora de los desarrollos de las empresas lo han desempeñado las inversiones extranjeras directas.

Los flujos de capital externo son importantes en el suministro de financiaciones y como estímulo de los mercados internos de capital. Los mayores flujos de capital en los países del Este se introdujeron bajo la forma de inversiones extranjeras directas, que cubrieron el déficit de la balanza de pagos corrientes durante el periodo 1995-1999 principalmente.

Dichos flujos de capital dependían, en especial, de los progresos de las reformas desarrolladas en esos países por la instauración de una economía de mercado funcional, con estabilidad económica y que no discriminase las inversiones extranjeras, así como por la creación de normativas legales que respetaran el beneficio y las tasas, y que estimularan la confianza de los inversores en cuanto a la corrección y determinación de un nuevo marco legal.

Como consecuencia de los métodos de privatización aplicados a los países del Este, casi la mitad de los flujos de capital e inversiones extranjeras fueron dirigidos a sectores no comerciales (servicios públicos, telecomunicaciones, instituciones financieras, etc.), lo que no afectaba los mercados de la Unión Europea.

En el sector comercial, la mayoría de las inversiones directas tenían como propósito la tendencia al aumento de la cuota de mercado en esos países, cuyas inversiones se destinaban a sectores que requerían una gran cantidad de mano de obra no cualificada.

De la investigación de los datos, se deduce que la mayoría de las inversiones extranjeras realizadas en los países del Centro y el Sudeste europeos provenían de la Unión Europea, siendo un 73 % inversiones extranjeras directas, con variaciones entre los distintos países: un 53 % en Letonia, un 82 % en Chequia y un 60 % en Rumanía. El nivel de esas inversiones contribuyó de manera clave a la diferenciación de los desarrollos de los correspondientes países candidatos.

Efectuando una clasificación de los 13 países del Centro y del Este de Europa durante el periodo 1990-1999, por el número de *stocks* de inversiones extranjeras a principios del año 1999 (BERD, 1999) y según la CNUCYD (Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo), se constata que Rumanía se sitúa en el quinto lugar, después de Hungría, Polonia, Chequia y Turquía, al acumular 4.023 millones de euros, mientras que, en el año 2001, alcanza un total de 7.928 millones de euros.

Este tipo de consideración podría llevar a conclusiones erróneas con respecto al papel potencial de las inversiones extranjeras directas sobre el desarrollo económico de Rumanía, en el sentido de que esta debería clasificarse entre los primeros países candidatos (Campeanu, 1998, pág.17).

Ahora bien, analizando el índice relativo al nivel de las inversiones extranjeras directas por habitante, se constata que, en el año 1999, Rumanía se situaba en el 11º lugar de los 13 países candidatos, superando en 178 euros por habitante a Bulgaria y Turquía.

Cuadro 3.12: Situación de las inversiones extranjeras directas en los países del Centro y del Sudeste de Europa en el periodo 1992-2002.

País	Inversiones extranjeras directas, en millones de \$										
	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Chequia	983	563	749	2526	1276	1275	3591	6234	4477	4820	12303
Hungría	1471	2328	1097	4410	2279	1741	1555	1720	1107	2204	7536
Eslovaquia	-	-	236	194	199	84	374	701	2058	1500	2924
Polonia	284	580	542	1134	2741	3041	4966	6348	8171	6502	6653
Estonia	80	156	212	199	111	130	547	222	324	350	1066
Lituania	-	30	31	72	152	328	921	478	375	450	1315

Armonización contable de los países del Este con la Unión Europea. El caso de Rumanía

Letonia	-	50	279	245	379	515	303	331	398	300	402
Eslovenia	113	111	131	183	188	340	250	144	110	338	1350
Rumanía	73	87	341	417	415	1267	2079	1025	1051	1154	1077
Bulgaria	41	40	105	98	138	507	537	789	1003	641	916

Fuente: Diaconescu, (2003, pág.409).

Cuadro 3.13: Situación de las inversiones extranjeras directas por habitante en los países del Centro y Sudeste de Europa en el periodo 1992-2002.

País	Inversiones extranjeras directas, en millones de \$										
	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Chequia	92	55	73	246	124	124	256	476	434	468	1196
Hungría	138	218	103	413	214	163	144	140	110	219	705
Eslovaquia	-	-	44	36	37	33	70	130	381	278	543
Polonia	7	15	14	30	65	79	128	172	211	168	174
Estonia	59	15	156	146	82	89	397	154	226	243	784
Lituania	-	9	9	21	44	89	249	129	102	122	379
Letonia	-	21	119	105	162	206	124	136	168	129	172
Eslovenia	57	56	65	92	94	148	125	72	55	169	676
Rumanía	3	4	16	19	19	54	93	42	47	52	52
Bulgaria	5	5	13	12	18	60	65	98	123	79	116

Fuente: Diaconescu, (2003, pág.409).

Consideramos, pues, que la estimación de los *stocks* de inversiones extranjeras directas debe calcularse utilizando el índice de inversiones por habitante.

De este modo, puede apreciarse con mayor exactitud el papel y el impacto de las inversiones extranjeras en Rumanía, por lo que no sería una



simple coincidencia el lugar ocupado por este país en cuanto a inversiones por habitante ni su rango concreto respecto a su adhesión a la Unión Europea.

Cuadro 3.14: Costes totales de las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente

Inversiones totales (mil millones de euros)			
	Mínimo	Máximo	Total Euro/habitante
Países Bálticos	8,9	9,3	1.149
Bulgaria	11,7	15,0	1.668
Chequia	10,4	12,4	1.427
Hungría	11,5	13,7	1.306
Polonia	34,1	35,2	927
Rumanía	20,2	22,0	943
Eslovaquia	4,1	5,4	760
Eslovenia	1,84	1,84	-
Total	102,74	114,84	1.140

Fuente: Comisión Europea.

Cuadro 3.15: Total de inversiones necesarias en el sector de los transportes.

	Total inversiones (mil millones de euros)	Inversiones anuales (% PIB)
Bulgaria	5,3	4,6
Chequia	10,2	2,0
Estonia	0,6	1,1
Hungría	10,2	2,2
Letonia	2,0	3,4

Polonia	36,4	2,3
Rumanía	11,2	1,3
Eslovaquia	6,5	3,5
Eslovenia	5,7	3,1
Total	90,4	2,6

Fuente: *Ziarul de Iasi*, (Paduraru, N., 2004, pág.7).

Simultáneamente al movimiento de capitales extranjeros directos, tuvo lugar la migración de la mano de obra.

Así, por razón de los acuerdos de asociación, se protegía el derecho a la no discriminación de los trabajadores de los países del Este, muchos de ellos residentes en la Unión Europea. Sirva para ilustrar la realidad relativa a la migración de la mano de obra la literatura existente en los países comunitarios, que resume así los problemas de base:

- El ratio neto acumulado de migración de la población se estima en un 2,5 % en los 10 países del Este de Europa, considerándose un periodo de 15 años, y corresponde a los estudios e investigaciones econométricos realizados;
- El ratio anual de los flujos aumentó en los siguientes 3-4 años, pero después sufrió una disminución lineal;
- Los ratios de la migración en los 10 países están diferenciados en función de los desfases de los ingresos, del ratio del paro y de la dimensión del sector agrícola.

Según estos cálculos, se estima que los flujos anuales de la migración desde los países del Este hacia la Unión Europea, pasaron de 120.000 a 215.000 personas transcurridos 3 o 4 años desde la adhesión, tras lo cual se preveía una atenuación.

El número cumulativo para el periodo 2005-2009 se estimó en 900.000 personas, lo que representa el 1,2 % de la población total de los países de donde procedían y el 0,35 % de la población activa de la Unión Europea en el año 2010.

Se puede apreciar a partir de estos cálculos, que, desde la perspectiva económica, los flujos netos de la mano de obra de este a oeste tras el proceso

de integración no afectaron en conjunto ni los puestos de trabajo ni los ingresos de la Unión Europea.

**C. Evaluación comparativa del desarrollo y del desfase económico en los países del Centro y del Este de Europa, así como respecto a la Unión Europea.**

El desarrollo económico de estos países debía contribuir a la reducción de su desfase en comparación con la Unión Europea y orientarse hacia el cumplimiento de los criterios de convergencia para la integración en la Unión económica y monetaria.

Tal como se especificaba en las negociaciones de la «zona euro», no era suficiente la condición de miembro de la Unión Europea, sino que era obligatorio cumplir estrictamente con una serie de indicadores macroeconómicos, denominados «criterios de convergencia», que se sitúan dentro de unos límites preceptivos y que consistían en:

- El establecimiento de los precios según un índice de precios de consumo, de modo que el ratio anual de inflación en los países candidatos no excediera el 1,5 % de la media de los tres primeros países con el mejor desarrollo;
- La estabilidad monetaria, que debía alcanzarse manteniendo el déficit presupuestario por debajo del 3 % del PIB;
- La convergencia del ratio de los intereses, que no debía sobrepasar más del 2 % el ratio medio de los países más desarrollados;
- La estabilidad del tipo de cambio, sin que sufriera una depreciación respecto de la moneda nacional de cualquier otro país miembro.

Hasta el año 2000, de los 15 países miembros de la Unión Europea, solo 11 países cumplieron los criterios de convergencia para la zona euro.

En realidad, las condiciones de convergencia no podían ser cumplidas ni a corto ni a medio plazo. Tanto Rumanía como los demás países de la Europa Central que solicitaron la condición de miembros de pleno derecho de la Unión Europea no pudieron acceder de forma inmediata a la zona «euro» después de su adhesión, sino que en principio estaban obligados a pasar por un periodo de «gracia» en calidad de meros estados miembros.

Los criterios de convergencia deben ser adoptados por los países candidatos a largo plazo, ya que se requieren políticas previas de estabilización y de equilibrio macroeconómico a medio y a largo plazo.

Los aspectos económicos de los países candidatos a la adhesión pueden analizarse teniendo en cuenta la evolución de los siguientes indicadores:

*1. El producto interior bruto*

El producto interior bruto refleja el crecimiento económico positivo, negativo o neutro (crecimiento cero) de un país.

El periodo 1990-1993 se caracterizó por un clima económico poco favorable a escala internacional, determinado por una crisis mundial que se manifestó especialmente en Europa.

Dicho clima condujo a la reducción del producto interior bruto a escala mundial, por primera vez después del año 1945, en un 0,4 %.

El enderezamiento de las economías en Europa se inició en 1994, pero a un ritmo de desarrollo de solo un 2,5 a un 3 %, es decir, la mitad del registrado en 1973.

Los cambios revolucionarios de los países de Europa Central y del Sudeste, que tuvieron lugar entre 1989 y 1990, fueron seguidos de crisis económicas comparables a la Gran Depresión de los años 1920-1933 o a los efectos provocados por la Segunda Guerra Mundial.

En Rumanía (Belli, 2001, pág.35), el periodo 1990-2000 resulta ser el periodo más crítico, con pérdidas similares a las sufridas por causa de las dos guerras mundiales; las estimaciones han sido consideradas resultado de los perjuicios creados a la economía y a la población tras un largo periodo de recuperación del nivel económico existente en 1989.

Una crisis de tal envergadura se explica por el hecho de que las turbulencias económicas de principios de 1990 resultaban de una crisis estructural de fondo, iniciada en 1970.

La duración y la intensidad de la recesión varían de un país a otro, si bien la más acentuada acontece en los países del Este de Europa.

Para la mayoría de los países, la crisis, cuyo alcance respectivo aparece en la siguiente tabla, subsistiría hasta el año 1994.

De los datos de dicha tabla, destaca el hecho de que, en el periodo 1993-1996, Rumanía registró 3 años de crecimiento pero a continuación, en 1997, sufrió un proceso de declive, con el mayor ritmo de deceleración (-6,7 %)

debido a las condiciones del cambio político, económico y monetario, así como a la inflación motivada por la crisis económica de Asia y Rusia.

Entre los países de la Europa Central y del Este, candidatos a la adhesión a la Unión Europea, solo Chequia registra una evolución similar.

El ritmo de desarrollo económico de los países del Este europeos es de un 3,1 %, siendo Rumanía y los estados bálticos los que registran los más elevados ritmos de crecimiento económico.

Así, en Rumanía, el PIB crece un 5,3 % en términos reales, por razón del consumo privado y de las inversiones.

En el periodo 2002-2004, Rumanía, Bulgaria y otros países bálticos obtienen los crecimientos económicos más importantes de todos los países de los estados candidatos a la adhesión.

El factor esencial que ha contribuido al crecimiento económico es el aumento de la demanda interna, apoyada tanto por la subida de los salarios, que incrementa la demanda privada, como por la reanudación de las inversiones como consecuencia de la mejora de las perspectivas económicas y de la subida de la demanda externa.

## *2. El producto interior bruto por habitante*

La expresión del nivel de desarrollo de un país se efectúa mediante el uso del indicador PIB/habitante en un nivel de paridad con el poder adquisitivo (PPP<sup>40</sup>) (H. Community of Fifteen, 2000, pág.11).

Un análisis de este indicador en los países del Centro y del Este europeos demuestra tanto los desfases existentes entre los estados miembros de la Unión Europea y los países candidatos como los fuertes desequilibrios entre los mismos países candidatos a la adhesión.

El nivel medio del PIB/habitante en los 15 países de la Unión Europea en el año 1999 era de 20.613 dólares/habitante respectivamente, lo que representaba un aumento de 1.500 dólares en comparación con el año 1997.

En los países del Centro y del Este europeos, el nivel del PIB/habitante se sitúa por debajo del nivel de la zona euro. Eslovenia es el único país en el

---

<sup>40</sup> PPP indica el volumen paritario de productos y servicios que pueden ser adquiridos en cualquier parte, indiferentemente del nivel de los precios.

que el índice del PIB/habitante (PPP) sobrepasa el nivel de Grecia y Portugal, considerados los países más pobres de la Unión Europea.

En el periodo 1994-1999, en los países candidatos del Centro y del Este europeos, se registra una tendencia general al aumento del PIB/habitante, si bien con algunas pequeñas dificultades.

En 1999, el único país en el que este indicador desciende es Rumanía, que comienza una ligera recuperación a principios del 2000, año en el que solo alcanza el 28,5 % del nivel medio del PIB/habitante de la Unión Europea.

Con respecto al absoluto desfase que se produce en Rumanía en relación a ese indicador, un análisis del periodo 1997-1999 pone en evidencia que, en el último año de ese intervalo, se incrementa aún más en comparación con la mayoría de los países miembros de la Unión Europea, con excepción de Francia y, especialmente, de España, Grecia y Portugal, los países menos desarrollados de la Unión. Los desfases también aumentan en relación a Eslovenia, Hungría, Chequia y Polonia, países que habían negociado la integración en la UE en una primera oleada.

En Rumanía, en el año 2000, después de 3 años consecutivos de significativa disminución del PIB/habitante, se constata un ligero aumento del índice, que alcanza los 5.964 dólares/habitante, con lo que el país pasa a ocupar el último puesto de los 12 países candidatos.

En el año 2001, el PIB/habitante del país registra un crecimiento de más del 5,3 % en comparación con el año 2000 y se sitúa en los 6.280 dólares, mientras que en el año 2004 llega a 7.477 dólares USA, con un crecimiento del 8,3 % en comparación con el año anterior.

Cuadro 3.16: Evolución del PIB/habitante (PPP) en algunos estados candidatos del Centro y del Este de Europa durante el periodo 1990-1996 (en dólares USA).

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996
Bulgaria	4.487	4.114	4.098	4.195	5.010	5.370	4.988
Chequia	9.526	8.721	8.951	9.273	10.760	12.070	13.040
Estonia	9.272	8.011	6.874	6.290	6.164	6.429	6.680
Hungría	9.595	8.454	8.192	8.143	8.380	8.930	9.340
Letonia	10.956	9.817	6.391	5.433	5.477	5.423	5.602

Lituania	9.004	8.491	6.683	5.601	5.052	5.219	5.465
Polonia	5.804	5.398	5.539	5.750	6.050	6.708	7.310
Rumanía	6.887	5.998	5.471	5.554	5.771	6.181	6.628
Eslovaquia <sup>41</sup>	...	...	...	...	7.260	8.026	8.784
Eslovenia	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	11.520	12.439	13.220

Fuente: Eurostat

Cuadro 3.17: La evolución del PIB/habitante (PPC) en algunos estados candidatos del Centro y del Este de Europa en el periodo 1997-2004 (en dólares USA).

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Bulgaria	4.822	4.980	5.170	5.393	5.870	6.152	6.416	6.775
Chequia	13.320	12.970	13.030	12.932	13.689	13.963	14.340	14.971
Estonia	7.388	7.736	7.651	8.179	8.531	9.043	9.468	10.206
Hungría	10.010	10.580	11.190	11.084	11.506	11.909	12.230	12.743
Letonia	6.084	6.322	6.329	6.747	7.222	7.662	8.229	8.912
Lituania	5.864	6.163	5.911	6.142	6.689	7.144	7.737	8.278
Polonia	7.968	8.380	8.790	8.793	9.203	9.332	9.640	10.150
Rumanía	6.318	6.010	5.870	5.964	6.280	6.581	6.904	7.477
Eslovaquia	9.543	9.990	10.240	10.453	11.236	11.730	11.988	12.647
Eslovenia	14.151	14.780	15.590	15.595	16.948	17.439	17.840	18.589

Fuente: Eurostat

### 3. La inflación

Uno de los más dolorosos fenómenos de la crisis económica en los países de la Europa Central y del Este se refleja en el elevado índice de precios de consumo, que afecta a toda la población. Se trata de un fenómeno difícil de controlar, con efectos negativos sobre el medio empresarial de los países candidatos a la Unión Europea.

<sup>41</sup> Eslovaquia se separó de Chequia en el año 1993.

Las medidas adoptadas para contener la inflación han sido distintas en cada país, si bien con una característica común desarrollada en el curso del último decenio: la tendencia a la baja del IPC.

En Rumanía, el máximo nivel de inflación se produjo en 1993, año en que fue superior al 256 %, tras lo cual siguió una disminución y una nueva curva ascendente, que culminó en el año 1997 con un máximo del 156 %.

Entre todos los países candidatos, Rumanía ostenta el récord en cuanto al dominio de la inflación en la última década del siglo pasado, junto a Lituania (1.161 %), Estonia (1.076 %) y Bulgaria (1.082 % en 1997).

En el año 2000, el nivel de inflación en Rumanía fue del 45,7 %, y en el año 2001 registró una disminución del 11 %, por lo que el IPC se situó en un nivel del 34,5 %.

Cuadro 3.18: Evolución del índice de precios de consumo en los estados del Centro y Este de Europa en el periodo 1990-1996 (en %).

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996
Bulgaria	23,8	338,5	91,2	72,8	96	62,1	123
Chequia	9,7	56,6	11,1	20,8	10	9,1	8,8
Estonia	17,2	211	1076	89,9	47,7	29	23,1
Hungría	28,9	35	23	22,5	18,8	28,2	23,6
Letonia	10,5	172	959	9,2	35,9	25	17,6
Lituania	8,4	225	1171	188,8	45,1	35,7	13,1
Polonia	585,5	70,3	43	35,3	32,2	37,8	19,9
Rumanía	5,1	170,2	210,4	256,1	16,8	32,3	38,8
Eslovaquia	10,4	61,2	10	23,2	13,4	9,9	5,8
Eslovenia	551,4	115	207,3	32,9	21	13,5	9,9

Fuente: CESTAT, *Statistical Bulletin*, (1997,1999, 2000)



En los estados miembros de la Unión Europea, la inflación logró una continua disminución en el periodo 1990-1999, y el índice medio de los precios de consumo descendió del 5 % en 1990 al 2 % en el año 1999.

Cuadro 3.19: Evolución del índice de precios de consumo en los estados del Centro y del Este de Europa en el periodo 1997-2004 (en %).

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Bulgaria	1082	22,3	0,3	10,4	7,5	5,8	2,3	6,1
Chequia	8,5	10,7	2,1	3,9	4,7	1,8	0,1	2,6
Estonia	11,2	8,2	3,3	4	5,8	3,6	1,3	3,0
Hungría	18,3	14,3	10	9,8	9,2	5,3	4,7	6,8
Letonia	8,4	4,7	2,4	2,6	2,5	1,9	2,9	6,2
Lituania	8,4	2,4	2,5	1	1,3	0,3	-1,2	1,1
Polonia	14,9	11,8	7,3	10,1	5,4	1,9	0,8	3,6
Rumanía	154,8	59,1	45,8	45,7	34,5	22,5	14,1	9,3
Eslovaquia	6,1	6,1	10,6	12	7,3	3,3	8,5	7,5
Eslovenia	8,4	7,9	6,1	8,9	8,4	7,5	5,6	3,6

Fuente: CESTAT, *Statistical Bulletin*, (2003, 2004, 2005).

#### 4. El paro

El desempleo representa un fenómeno nuevo en la Europa Central y del Este, oficialmente consignado en 1990. Después de ese año, crece rápidamente y alcanza valores comprendidos entre el 10 y el 15 %. El índice de desempleo, relativamente bajo en algunos países del Este, incluida Rumanía, se explica por el aplazamiento del proceso de reestructuración industrial y por la renuncia a la declaración de quiebra de las empresas con pérdidas.

En algunos estados, además, ese bajo nivel de desempleo está motivado por el desarrollo del sector terciario, que absorbe una parte de la mano de obra disponible.

En el periodo 2000-2001, el paro sigue una evolución decreciente en la mayoría de los países candidatos, con la excepción de Bulgaria, Lituania, Polonia y Rumanía. Por el contrario, Hungría y Eslovenia tienen los ratios de paro más bajos a finales del año 2004, con un coeficiente de un 6 % aproximadamente.

Cuadro 3.20: Evolución del paro en los estados del Centro y del Este de Europa en el periodo 1990-1996 (en %).

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996
Bulgaria	1,7	11,1	15,3	16,4	12,8	11,1	12,5
Chequia	0,8	4,1	2,6	3,5	3,2	2,9	3,5
Estonia	...	...	...	...	4,4	4,1	4,4
Hungría	1,9	7,4	12,3	12,1	10,4	11,7	11,4
Letonia	...	...	2,3	5,8	6,5	6,6	7,2
Lituania	...	0,3	1,3	4,4	3,8	6,1	7,1
Polonia	6,3	11,8	13,6	16,4	16	14,9	13,2
Rumanía	0,4	3	8,2	10,4	10,9	9,5	6,6
Eslovaquia	0,8	0	4,8	12,2	14,8	13,1	12,8
Eslovenia	4,7	8,2	11,5	14,4	14,2	14,5	14,4

Fuente: CESTAT, *Statistical Bulletin*, (1997,1999, 2000)

Cuadro 3.21: Evolución del paro en los estados del Centro y del Este de Europa en el periodo 1997-2004 (en %).

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Bulgaria	13,7	12,2	16	16,9	19,7	17,8	13,7	11,9
Chequia	5,2	7,5	9,4	8,8	8,1	7,3	7,8	8,3
Estonia	4	3,7	5,1	13,6	12,6	10,3	10,0	9,2
Hungría	11	9,6	9,6	6,4	5,7	5,8	5,9	6,0
Letonia	7	9,2	9,1	14,4	13,1	12,0	10,6	9,8

Lituania	5,9	5,4	8,4	16,4	17,4	13,8	12,4	10,9
Polonia	10,3	10,4	13	16,1	18,2	19,9	19,6	18,8
Rumanía	8,8	10,3	11,5	10,5	8,8	8,4	7,4	6,2
Eslovaquia	12,5	15,6	19,2	18,6	19,2	18,5	17,4	18,2
Eslovenia	14,8	14,6	13	7,0	6,4	6,4	6,7	6,0

Fuente: CESTAT, *Statistical Bulletin*, (2003, 2004, 2005).

### 5. El déficit presupuestario

Debido a la crisis económica del periodo 1990-1993, las balanzas presupuestarias de la mayoría de los países del Centro y del Este europeos se desequilibran, y se produce, como consecuencia, uno de los factores de coerción de su crecimiento económico y del restablecimiento de su economía. En el año 1994, sin embargo, se inicia el restablecimiento de las balanzas presupuestarias en la mayoría de esos países, como se demuestra en las siguientes tablas.

Cuadro 3.22: Evolución del déficit presupuestario en los estados del Centro y del Este de Europa en el periodo 1990-1996 (en %).

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996
Bulgaria	-0,3	2,6	0,2	0,3	-0,3	-0,3	0,1
Chequia	n.d.	-1,9	-3,1	0,5	-1,3	-1,2	-1,8
Estonia	n.d.	5,2	-0,3	-0,6	3,3	0	-1,6
Hungría	0,4	-2,9	-6,8	-5,5	-9,2	-6,6	-3,2
Letonia	...	...	-0,8	0,6	-1,9	-2,9	-1,3
Lituania	-5,4	2,7	0,5	-3,3	-1,7	-1,6	-2,8
Polonia	3,1	-6,7	-6,7	3,1	-2,4	-2,1	-2,4
Rumanía	1	3,3	-4,6	-0,4	-2	-2,1	-3,5
Eslovaquia	...	...	...	-7	0	0,2	-1,3
Eslovenia	-4,9	-3,7	-5,2	-10,9	-5,2	-5,1	-15,3

Fuente: Campeanu, (1998, pág.26).

Cuadro 3.23: La evolución del déficit presupuestario en los estados del Centro y del Este de Europa en el periodo 1997-2002 (en %).

	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Bulgaria	-1,9	-0,8	-0,6	-0,7	-0,6	-0,6
Chequia	-2,2	-1,6	-1,6	-3,1	-2,4	-0,5
Estonia	2,6	-0,2	-3	-1,0	0,4	1,2
Hungría	-5,4	-7,1	-2,9	-3,6	-3,0	-
Letonia	1,8	0,1	-3,8	-2,8	-2,1	-2,5
Lituania	-0,7	-3,4	-2,3	-2,3	-1,9	-1,4
Polonia	-2,6	-2,1	-2,1	-2,2	-4,3	-5,1
Rumanía	-4,4	-3,1	-2,6	-3,9	-2,8	-2,6
Eslovaquia	-4,4	-2,7	-1,9	-3,3	-4,6	-0,2
Eslovenia	-0,3	1,3	1,9	-1,3	-1,3	-3,0

Fuente: Campeanu, (1998, pág.26).

Los mayores déficits presupuestarios los registra Hungría, que alcanza el 9,2 % y el 7,1 % del PIB en 1994 y en 1998, respectivamente.

En el año 1999, como consecuencia de las medidas de austeridad adoptadas, Hungría consigue disminuir su déficit presupuestario hasta el 2,9 %.

Los años 2000 y 2001 evidencian crecimientos de ponderación del déficit presupuestario del 2,1 % en relación al PIB.

Polonia mantiene un bajo nivel de ponderación del déficit presupuestario en relación al PIB en el periodo 1994-1999, después de lo cual registra un aumento en el año 2001, de más del 5 % respecto al PIB.

Una evolución similar se produce en Eslovaquia, donde el déficit presupuestario aumenta del 3,3 % al 4,6 % en los años 2001 y 2002, respectivamente.

Bulgaria, Eslovaquia y Lituania, por su parte, registran los niveles más bajos de déficit presupuestario en el año 2001, por debajo del 2 % del PIB.

Los datos estadísticos oficiales de Rumanía muestran una reducción significativa del declive presupuestario en el periodo 1999, en el que se totaliza un índice del 2,6 % del PIB, por la aplicación de algunas medidas de austeridad y la consolidación de la disciplina financiera.

Estas medidas fueron de corta duración, pues en el 2000, año electoral, el déficit pasó a representar el 3,8 % del PIB, y fue fácilmente reducido al 3 % al año siguiente.

De los aspectos mencionados más arriba, se desprenden las siguientes conclusiones:

- Si el grado de estabilidad económica medido por medio de los tres indicadores señalados (PIB, inflación y déficit presupuestario) se refiere a todo el periodo analizado, observamos frecuentes fluctuaciones características en algunas etapas, por causa de los bajos niveles de crecimiento del PIB en los países candidatos, con elevados índices de inflación y déficit presupuestario, seguidos por tendencias de crecimiento significativo del PIB, reducción de la inflación y del déficit presupuestario.

La evolución muestra una curva ondulada, tanto debido a la política económica interna promovida, como a otros factores externos de alcance internacional, que en la era de la globalización se ponen de manifiesto en el desarrollo económico de los países del Centro y del Este europeos, candidatos a la integración en la Unión Europea durante el periodo analizado.

Es suficiente recordar aquí, a modo de ejemplo, la crisis financiera desencadenada en 1997 en los países asiáticos y en Rusia o los trágicos eventos del 11 de septiembre de 2001 en Estados Unidos.

Esos factores tuvieron su influencia en todos los países candidatos y, según se aprecia, en los años 2002 y 2003 se manifestaron sus consecuencias, así como la de la crisis económica desencadenada en los países desarrollados.

Pero la rápida recuperación de la economía americana a principios del mes de mayo de 2002 modificó la prognosis pesimista respecto a la situación económica internacional y a su influencia sobre las economías nacionales.

- Si el análisis de los indicadores mencionados se refiere al último año del periodo 1990-2003, destaca el hecho de que la mayoría de los países candidatos realizaron progresos destacables para conseguir la

estabilidad económica. Rumanía registró un crecimiento económico acentuado (del 5,3 % en comparación con el año anterior), así como la reducción de la inflación y del déficit presupuestario.

### **III.1.2. El impacto económico y social de la ampliación de la Unión Europea con los países del Este de Europa**

A principios de los años 90, las diferencias económicas entre la Unión Europea y los países candidatos eran considerables. La situación de desfase expresada a través de los indicadores económicos de los 15 países miembros de la Unión Europea y de los otros 10 países del Centro y del Este de Europa, junto con los estados de Chipre, Malta y Turquía, puede verse en el Cuadro 3.24.

Del análisis de los datos que aparecen en ella, se constata que Polonia tenía el mercado más amplio, con una economía de transición y un PIB un 2 % menor que el comunitario, mientras que el resto de los países candidatos estaban por debajo del 1 % del PIB de la Unión Europea. En el año 1998, el PIB per cápita era del 7 % en Bulgaria y del 44 % en Eslovenia respecto a la media de los 15 países de la Unión Europea. Las diferencias son mucho más grandes en el caso de los datos que expresan el poder de compra de la población: el PIB per cápita en los diez países en transición se sitúa entre el 23 % de Bulgaria y el 68 % Eslovenia respecto a la media de la Unión Europea.

Haciendo una comparación entre el PIB del año 1998 y el del año 1999, se evidencia el hecho de que solo algunos países en transición pudieron alcanzar el nivel de la actividad económica del periodo anterior a 1990. En el año 1998, solo Polonia y Eslovenia superaron el nivel del año 1989, y Eslovenia apenas había alcanzado ese nivel. La economía de Letonia en el año 1998 se situaba en un 59 % por debajo del nivel del año 1989.

La distancia entre la economía de los países candidatos y los 15 miembros de la Unión Europea queda subrayada por la distinta contribución de algunos sectores económicos en la formación del PIB. Mientras que, en la Unión Europea, la agricultura constituye solo un 2,3 % del PIB, y la venta de mano de obra un 5,2 %, la agricultura tiene un peso del 3,9 % en Eslovenia o del 21,1 % en Bulgaria en la composición del PIB, mientras que la ocupación de mano de obra es de un 5,5 % en Chequia y de un 40 % en Rumanía.

Los servicios participan en un 67 % en la formación del PIB en la Unión Europea y solo en un 41,7 % en Rumanía y en un 53,7 % en Chequia.

En muchos de los países en transición, la importancia del sector industrial y de la construcción, es mayor que en la Unión Europea. La media del sector industrial en la Unión Europea alcanza un 30,7 % del valor añadido global.

En Hungría, Lituania, Polonia, Eslovaquia y Eslovenia, la industria tiene un peso mayor que en la Unión Europea, y en Chequia y Rumanía la importancia de dicho sector es de más de un 40 % del PIB.

En la reunión del Consejo Europeo de Bruselas de noviembre de 2002, los ministros de Asuntos Exteriores de los 15 países miembros de la Unión Europea y de los 10 países candidatos decidieron la fecha de integración de estos últimos en la UE, el 1 de mayo del año 2004, en Atenas. Los países candidatos fueron informados de que las restricciones podían ser negociadas, como se había pactado en la cumbre de Varsovia en noviembre del año 2002.

El problema más espinoso de los 10 países recientemente adscritos al marco de la Unión era el de las subvenciones agrícolas, y en concreto la planificación de las ayudas para los agricultores de esos países, que se distribuyó de la siguiente manera: en el año 2004, se concedería el 25 % del nivel adjudicado a los agricultores de los países de la Unión y hasta el 100 % en el año 2013 (Albu, 2002, pág.69).

Armonización contable de los países del Este con la Unión Europea. El caso de Rumanía

INDICADORES	1. PIB-mil millones de euros - % de U.E.	2. PIN comparado con 1989	3. PIB/hab. Expresado por PPC (% de la UE)	4. Peso de los sectores en el PIB - agricultura - industria y construcciones - servicios	5. Ratio de inflación (%)	6. Ratio de paro (%)	7. Población ocupacional en agricultura (%)	8. Déficit presupuestario (% del PIB)	9. Saldo de la balanza comercial (mil.millones de euros)	10. Peso del comercio exterior en la totalidad del comercio extra-comunitario (%)	11. Población (millones hab.)	12. Peso en la totalidad de la población U.E. (%)	13. Superficie (mil. km <sup>2</sup> )
Turquía	175,8; 2,32	155	37	16,1; 27,4; 56,5	84,6	6,4	42,3	-7,2	16,36	2,5	63,4	16,93	775
Malta	3,1;0,04	165	70	2,8; 7,5; 69,7	2,4	5,1	1,8	-7,7	-0,74	0,2	0,3	0,1	0,3
Chipre	8,1;0,11	162	78	4,6; 21,9; 73,5	2,2	3,3	9,6	-0,9	-2,35	0,2	0,6	0,18	9,2
Eslovenia	17,4 ;0,23	104	68	3,9; 37,7; 58,4	7,9	7,9	11,5	-1,5	-0,93	0,8	1,9	0,53	20
Eslovaquia	18,1; 0,24	100	46	4,6; 33,3 ;62,1	6,7	12,5	8,2	-4,4	-2,04	0,8	5,4	1,44	49
Rumanía	33,9; 0,45	76	27	17,6; 40,7; 41,7	59,1	10,3	40	-3,5	-3,15	0,8	22,5	6,0	238
Polonia	140,7;1,85	117	39	4,8; 36,5; 58,7	11,8	10,6	19,1	-2,6	-16,79	3,1	38,6	10,31	313



*Requerimientos económicos y sociopolíticos de integración de los PECO en la Unión Europea*

Lituania	9,5; 0,13	65	31	10,1; 31,5; 58,4	5,1	13,3	21	-0,7	-1,86	0,3	3,7	0,99	65
Letonia	5,7; 0,08	59	27	4,7; 29,5; 65,8	4,7	13,8	18,8	1,8	-1,23	0,2	2,44	0,65	65
Hungría	42,4; 0,56	95	49	5,9; 32,7; 61,4	14,3	7,8	7,5	-5,4	-2,41	2,2	10,1	2,69	93
Estonia	4,6; 0,06	76	36	6,2; 26,3; 67,5	10,5	9,9	9,4	-2,6	-1,37	0,3	1,44	0,39	45
Chequia	50,1; 0,66	95	60	4,5; 41,8; 53,7	10,7	6,5	5,5	-2,2	-2,19	2,2	10,3	2,74	79
Bulgaria	11,02; 0,15	66	23	21,1; 28,7; 50,2	22,3	16	25,7	-0,3	-0,60	0,3	8,2	2,2	111
UE 15	7585,6; 100	120	100	2,3; 30,7; 67	1,3	10	5,2	-1,5	19,2	-	374,8	100	3191

Cuadro 3.24: Los principales indicadores económicos de la Unión Europea y de los países del Centro y del Este europeos, en el año 1998

Las mayores dificultades se registraron al cierre de las negociaciones con respecto a la agricultura, el medio ambiente y la política regional; los países candidatos no llegaron a alcanzar soluciones de compromiso, porque las peticiones de fondos eran demasiado grandes y las posibilidades de la Unión Europea limitadas.

Según la opinión de los especialistas, esas dificultades surgieron por culpa del breve lapso de tiempo en las negociaciones de adhesión y por el esfuerzo que debían invertir tanto la Unión Europea como los países candidatos. Las dificultades se pusieron de relieve en la reunión de Sevilla, en diciembre de 2002, que se clausuró en una fase extremadamente ambigua, que dejaba a la Unión Europea «una puerta de escape», en el sentido de que el objetivo común con respecto a las negociaciones de adhesión de los 10 países candidatos no podía alcanzarse en los términos previstos, como se había pactado en Copenhague el año 1993 (Leymarie, 2002). El retraso de las negociaciones de adhesión de los países candidatos fue debatido por la Comisión Europea en la Conferencia de Laeken de diciembre de 2001. La causa de dicha demora radicaba en el hecho de no haberse aplicado las reformas ni las políticas agrícolas previstas, así como en las posiciones de los países comunitarios con respecto a los «expedientes pesados» de la adhesión:

- Francia, Holanda e Italia: la agricultura;
- Alemania e Inglaterra: el presupuesto;
- España, Grecia e Irlanda: la política regional.

En aquel contexto, Dinamarca, que ejercía la presidencia de la Comisión Europea, presionó a los países candidatos y a la Comisión para cerrar las negociaciones sobre dos asuntos difíciles que permanecían abiertos, concretamente el capítulo 7, sobre agricultura, y el capítulo 29, sobre el presupuesto. A ellos se añadieron algunas soluciones de compromiso: la política de la competencia en Polonia; los transportes en Chequia; los impuestos y las tasas aduaneras en Malta; las reformas institucionales en Chequia, Hungría y Letonia, temas que no fueron solucionados a finales del año 2002.

La lentitud de las negociaciones de integración estuvo motivada por causa de la oferta comunitaria propuesta a los países candidatos sobre las ayudas al sector agrícola, los fondos para implementar políticas agrarias y la redacción de las 6.000 páginas del Tratado de adhesión, que se concluyó con muchas dificultades en enero del año 2003.

Las implicaciones especiales con la Comunidad Europea, ante la perspectiva de integración por parte de los países del Este, venían representadas por la difícil situación de la agricultura en los países candidatos. Para resolver esa situación era necesario prestar una atención especial a su política agrícola, teniendo en cuenta los siguientes factores:

➡ Existían restricciones comerciales entre los países candidatos y la Unión Europea en el sector de los productos agrícolas y agroalimentarios en comparación con otros sectores económicos;

➡ La agricultura de esos países se enmarcaba en un complejo de instrumentos creados para implementar una política agrícola común (PAC), así como comercial, específicas para la adhesión a la UE y en conexión con los presupuestos, los precios, el comercio de la OMC, la protección al consumidor, etc.

➡ En los dos países con la población más numerosa, Polonia y Rumanía, la agricultura tenía un peso muy importante sobre el porcentaje de mano de obra ocupada. A eso se añadía el hecho de que la agricultura tenía una productividad reducida que iba acompañada de un empleo ficticio.

Los países del Centro y del Este europeos formaban un grupo dispar respecto al rol económico de la agricultura y de la industria alimentaria. Los países más importantes desde el punto de vista de la superficie agraria y de la población ocupada en el sector agrícola eran Polonia y Rumanía; ambos países disponían de un total de 7,3 millones de agricultores, cifra equiparable a la de toda la Unión Europea (7,6 millones) y tres veces superior a la de la población agrícola conjunta de los otros 8 países candidatos.

Esta situación creaba serios problemas en la estadística de ocupación de la mano de obra agrícola, especialmente en Polonia. La dificultad estribaba en el hecho de que una parte de la población registrada como «ocupada en el sector agrícola» trabajaba, a tiempo parcial, en otros sectores o recibían ingresos de otras actividades. Según los datos del Instituto polaco de Desarrollo Agrícola, un 60 % de los que vivían en las zonas agrícolas, tenían esa actividad como ocupación principal pero solo un 10 % tenían como fuente de ingresos las labores del campo.

En los restantes 8 países del Centro y del Este europeos, excluidos Rumanía y Polonia, la producción agrícola representaba una media del 4,3 % del PIB y un 14,4 % de la mano de obra ocupada.

En Polonia y Rumanía, por el contrario, la mano de obra agrícola se elevaba a un 19 % y a un 40 % respectivamente, mientras que la contribución al PIB era de casi un 4 % y un 15 % respectivamente.

Los gastos de alimentación representaban el 30 % del total de los gastos familiares en los países más desarrollados de esta zona de Europa, mientras que excedían el 55 % en Rumanía, tasa tres veces mayor que la media de la Unión Europea (22 %).

Si efectuamos una comparación de esta situación con la de los países del sur de la Unión Europea (Grecia, España y Portugal), observamos que, desde el punto de vista de la importancia de la agricultura en las economías nacionales, la situación de España cinco años antes de la adhesión y la de Portugal en el momento de la adhesión se encontraban muy cercanas a la media de los 10 países del Centro y del Sudeste europeos.

Así, en España, en los cinco años previos a la adhesión, el peso de la agricultura en el PIB era de un 8,1 %, y el de la mano de obra de un 16,4 %, situación análoga a la de los 10 países del Sudeste, que era de un 7,6 % y de un 16,7 %, respectivamente.

La mano de obra agrícola, por causa del empleo simulado, con un considerable número de desempleo real en las zonas rurales, no tenía ninguna perspectiva de colocación, lo que representaba una importante fuente de migración hacia la Unión Europea.

A pesar de que algunos sectores económicos de los países de Centroeuropa y del Este disponen de una mano de obra explotada ineficientemente, la realidad confirma el hecho de que ese fenómeno se da, especialmente, en la agricultura.

Las acciones gubernamentales destinadas a la mejora de la eficiencia de las asignaciones económicas para la liberalización y reducción de las subvenciones<sup>42</sup>, provocaron una fuerte migración de la mano de obra agrícola.

---

<sup>42</sup> La liberalización de los precios y del comercio, así como la reducción de las subvenciones en el ámbito de la producción y del consumo redujeron la demanda de mano de obra agrícola en todos los PECO. Esa reducción de la demanda se compensó con la sustitución de otros *input* de mano de obra.

Cuadro 3.25: Modificaciones de la media anual de ocupación de la mano de obra en el sector agrícola de los PECO.

	1989-1994	1994-1998
8 PECO	-6,0	-2,1
Polonia	-3,3	-4,5
Rumanía	2,3	0,6
10 PECO	-2,4	-1,8

Fuente: Campeanu, (1998, pág. 29)

Desde el año 1989 hasta el año 1994 se produjo una fuerte reducción de la mano de obra en la agricultura de los 8 países del Centro y del Sudeste de Europa, siendo la reducción media anual de un 6,0 %.

En Polonia, la mano de obra agrícola se redujo a un 3,3 % de media anual aproximadamente, mientras que en Rumanía el número de las personas ocupadas en dicho sector aumentó un 2,3 % de media anual.

Desde el año 1994, el número de personas ocupadas en el sector agrícola empezó a crecer un 0,6 % de media anual, más lentamente que en el periodo iniciado en 1989.

En los otros 8 países, la reducción del número de personas empleadas en la agricultura continuó, pero a un ritmo más lento (-2,1 % de media anual), mientras que la reducción registrada en Polonia fue más elevada (-4,5 % de media anual).

Numéricamente, la población ocupada en el sector agrícola en Polonia descendió en unas 600.000 personas desde el año 1994<sup>43</sup>.

---

<sup>43</sup> Entre las distintas regiones, hay considerables diferencias. La migración de la mano de obra agrícola fue muy importante en las regiones del norte y del noroeste (más del 50 % entre 1989-1997) y mucho más reducida en las regiones del sur y del este (desde un -10 % hasta el aflujo posterior de la mano de obra).

Cuadro 3.26: El papel de la agricultura en los países candidatos.

	La superficie agrícola (3)		El valor añadido en el sector agrario (2)		La mano de obra en el sector agrario (2)		El comercio de productos agrícolas (4)		Gastos de alimentación (1)
	Miles de hectáreas	% de la superficie total	Miles de euros	El peso de la agricultura en el PIB	Ocupación agricultura miles de personas	% del total de empleados	% del total de exportaciones	% del total de importaciones	% del total de gastos
	1999	1999	1999	1999	1998	1998	1997	1997	1998
Bulgaria	5.696	51,3	2.054	21,1	2.933,0	26,2	14,7	10,3	49,6
Rumanía	14.784	62,0	4.441	15,5	4.338,0	40,0	7,3	7,2	55,3
8 PECO	38.655	53,0	11.218	4,3	4.345,0	14,4	12	9,3	33
10 PECO	59.135	48,2	17.713	7,6	9.478,1	16,7	11,4	10,3	36,8

Fuente: Campeanu, (1998, pág. 31).

1. Poder de compra estándar;
2. Inclusive la silvicultura, la caza y la pesca;
3. Superficie agrícola utilizada;
4. Todos los productos agrícolas, excepto la pesca y los productos derivados del pescado.

Cuadro 3.27: La importancia de la agricultura en los países del sur de la Unión Europea (en %).

	El peso de la agricultura en el PIB			El peso de la mano de obra ocupada en el sector agrícola		
	5 años antes de la adhesión	En el momento de la adhesión	5 años después de la adhesión	5 años antes de la adhesión	En el momento de la adhesión	5 años después de la adhesión
Grecia	13,1	14,5	12,0	N/A	29,4	27,3
España	8,1	8,2	6,1	16,4	13,9	9,4
Portugal	10,2	9,2	6,7	19,2	17,4	14,0

Fuente: Campeanu, (1998, pág. 31).

La migración de la mano de obra era más importante en las zonas en las que las explotaciones agrícolas y ganaderas de grandes dimensiones dominaban la agricultura de estos países. La transformación de las granjas colectivas y las del Estado con la ayuda de una administración independiente, ha comportado la liberación de un gran número de trabajadores, a los que hay que añadir los que renunciaron al trabajo agrícola para ocupar otros puestos de trabajo.

Las granjas desempeñaron en este caso un rol amortiguador en el periodo de la transición, especialmente en las zonas pobres. Un gran número de personas liberadas del sector agrícola se jubilaron, algunas se mudaron a otros puestos de trabajo y otras pasaron a engrosar el paro.

Así en Chequia, casi la mitad de los trabajadores agrícolas se jubilaron y cerca del 45 % se orientaron a otros sectores: el 75 % se trasladaron a zonas urbanas y el 25 % restante permanecieron en las zonas rurales, pero solo un 5 % quedaron en paro. El bajo nivel de desempleo en el sector agrícola está directamente relacionado con el bajo nivel de paro en Chequia durante los primeros años de la transición, nivel que empezó a crecer a partir del año 1996.

Con respecto a la evolución de Eslovaquia, los acontecimientos siguieron el mismo curso, pero se registró un número mayor de trabajadores que quedaron en situación de desempleo (10-12 %).

En Polonia, muchos trabajadores agrícolas que fueron liberados quedaron desempleados, porque los primeros años de la transición se caracterizaron por

un elevado ratio de paro. Un serio hándicap lo constituye el reducido nivel de preparación de los trabajadores agrícolas en Polonia: más del 43 % solo había acabado el ciclo elemental, comparado con el 16 % en el sector de la construcción, el 13 % en la industria y el 8 % en el sector terciario; y solo un 20 % tenían una educación profesional básica.

En el proceso de adhesión y de migración de la mano de obra, la Unión Europea intentó ralentizar la migración de la mano de obra del sector agrícola causada por el aumento de las subvenciones.

Por otra parte, esta transferencia de la mano de obra agrícola se produjo como consecuencia de la necesidad de reestructuración y aumento de productividad en la agricultura, del incremento de las oportunidades en otros sectores y, en el fondo, de la reanimación de la actividad económica.

Tanto en España como en Portugal, la migración de la mano de obra agrícola aumentó después de su adhesión a la Unión Europea, como se demuestra en el siguiente cuadro:

Cuadro 3.28: Media anual de empleados del sector agrícola en la Unión Europea (en %).

	España	Portugal	Grecia	Ex RDA	UE 15
5 años antes de la adhesión	-3,1	-2,0	n.a.	n.a.	-
1-5 años después de la adhesión	-3,9	-3,2	-1,0	-15,8	-
5-10 años después de la adhesión	-3,9	-1,1	-4,7	-5,2	-
1-10 años después de la adhesión	-4,1	-2,8	-2,8	n.a.	-
1991-1998	-2,1	-2,0	-0,9	-12,2	-3,2

Fuente: Campeanu Virginia, (1998, pág.32)

De hecho, el ratio medio actual de reducción de la mano de obra agrícola en ambos países es cerca de un 1 % mayor 10 años después de la adhesión (un 3 % y un 4 % anual como media), en comparación con los 5 años previos a la adhesión.

Con respecto a los datos de los 8 países europeos, entre 800.000 y 1.700.000 de trabajadores agrícolas abandonaron este sector de actividad. La estimación más reducida de 0,7 millones corresponde a pequeñas reducciones de un 2 % de media anual, tasa similar a la disminución de los periodos 1994-1998 y a las registradas en España (-2,1 %) y Portugal (-2 %) en el periodo



1991-1998. La estimación más elevada, de 1,5 millones, corresponde a una reducción media anual de un 5 %, que representa un poco más que las reducciones registradas en Polonia entre 1994 y 1998. Esa cifra es equiparable a la registrada en la ex República Democrática Alemana durante el periodo 1993-1997 (-5,2 %). El valor medio (1,1 millones) corresponde a los ajustes registrados entre la media de España (-4,1 %), Portugal (-2,8 %) y Grecia (-2,8 %) en el decurso de los diez primeros años de la adhesión.

La medida en la que esa reducción de la mano de obra agrícola contribuye a la migración hacia la Unión Europea tras la adhesión de los 8 países mencionados depende de algunos factores que provocan que el impacto sea más reducido.

En primer lugar, una parte significativa de la mano de obra liberada está formada por personas mayores que no trabajan en el sector agrícola sino que pasan a la jubilación.

En segundo lugar, los cálculos previsionales indican que un número significativo de trabajadores que abandonan el sector agrícola se orientan hacia sectores económicos en los que la actividad registra aumentos que continúan después de la ampliación de la UE con los países del Este.

En tercer lugar, las migraciones tienen mayor amplitud si la mano de obra liberada por la reestructuración de las explotaciones agrarias que no puede encontrar un lugar de trabajo en los sectores en proceso de relanzamiento corresponde a personas de mediana edad y con una cualificación reducida.

Los mismos factores que impiden a las personas encontrar un puesto de trabajo en otros sectores reducen las opciones de emigración a la Unión Europea. Para esta categoría de trabajadores, la migración hacia la Europa Occidental es muy poco probable.

Por otra parte, los futuros cambios en la productividad de la agricultura de los países del Centro y del Este europeos están determinados por los mismos factores existentes en otros sectores de la economía, como son: la mejora del acceso al capital y a la tecnología; los cambios en la gestión y la reestructuración de las empresas; las modificaciones en la política salarial, así como otros costes (*inputs* locales), junto con la evolución de la tasa de cambio.

En comparación con la Unión Europea, la productividad en los países del Este es más reducida. Por ejemplo, el valor añadido del sector agrícola representa un 15 % del de la Unión Europea, siendo la superficie agraria de

esos 10 países de un 46 % respecto a la de la Unión Europea y la mano de obra agrícola, de más de un 100 % en relación con la de la UE.

Por eso se esperó a que se produjera un significativo aumento de la productividad en la agricultura de los países del Este, que lograrían formar parte de la Unión, tanto debido a las condiciones económicas conseguidas, como a la mejora del acceso al capital, a la tecnología, etc., resultado a su vez del proceso de extensión de la UE. Pero no se produjo consenso con respecto a la dimensión de esos incrementos en la productividad durante el siguiente periodo.

Después del año 1990, en algunos países del Centro y del Este de Europa, se observa un aumento de la productividad en el sector de la remolacha de azúcar y la leche. Este fenómeno no se registró en Polonia y Rumanía, en los que el peso de la mano de obra ocupada era considerable en el sector agrícola y que se caracterizaban por una estructura desfavorable de la producción. Aproximadamente el 80 % de la superficie agrícola de Polonia estaba repartida en granjas familiares de pequeñas dimensiones, que sufrieron con dificultad sus rápidos cambios y reestructuraciones, y que vieron un significativo incremento de su productividad en los siguientes periodos. Rumanía no constituye una excepción a esta situación. En su caso, esas explotaciones se caracterizan por el empleo ficticio, la escasa cualificación de la mano de obra, el difícil acceso a las fuentes financieras y un enfoque ineficiente de las condiciones de mercado.

En cuanto al impacto de la extensión de la Unión Europea hacia los países del Sur (Grecia, España y Portugal), en relación con la productividad y la utilización de los *inputs*, se observa que, en ningún caso, existen reducciones del desfase, ni antes de la adhesión ni en los años inmediatos a esta, en la producción de los bienes de consumo más protegidos: trigo, cebada, leche o vino. En algunos de estos productos, el desfase en la productividad comparado con la media de la Unión Europea no se reduce, sino que aumenta en la primera parte del periodo. Aunque es necesaria una cierta prudencia al comparar ambos casos, existe la posibilidad de que en el periodo de la adhesión y en los primeros cinco años posteriores a la adhesión no se registren acumulaciones significativas en cuanto a la productividad del trabajo en el sector.

La ampliación de la Unión Europea a los países del Este conlleva modificaciones importantes en el ámbito del comercio, de la organización de este a escala mundial y de la Política Agrícola Comunitaria. En ese sentido, la integración comporta la desaparición de las barreras comerciales aún

persistentes, lo que determina la intensificación de las relaciones entre los países de la Unión Europea y los del Centro y Sudeste de Europa.

La integración de estos países en la PAC tiene como consecuencia que cada uno de ellos sea beneficiario de la protección comercial y de las subvenciones previstas en el marco de dicha política, y determina un aumento de la producción agrícola y de la exportación de alimentos y otros productos agrícolas derivados.

La dimensión de los países del Centro y del Sudeste europeos, implicados en la extensión y el bajo coste de su mano de obra, preocupa a la Unión Europea, no solo con respecto a la futura competencia de los granjeros, sino con respecto al impacto sobre el mercado agrícola común, sometido a unos apremios cada vez mayores, como consecuencia de los acuerdos presupuestarios comunitarios.

Desde la clausura de la Ronda Uruguay, en 1992, las subvenciones al sector agrícola y las acordadas para las exportaciones están sometidas a restricciones por parte de los reglamentos de la Organización Mundial del Comercio. Existen restricciones sobre el valor total de las exportaciones subvencionadas y sobre el volumen mismo de las exportaciones que pueden ser subvencionadas.

El principal problema reside en el hecho de que la adhesión al mercado agrícola común puede provocar un incremento de los precios agrícolas de los países del Centro y del Sudeste de Europa, así como de su producción. Esa situación implica mayores subvenciones a las exportaciones unificadas de la Unión Europea, provocando presiones sobre el presupuesto de la Unión y conflictos en el marco de la Organización Mundial del Comercio con respecto al comercio de productos agrícolas.

Una serie de factores demuestra el hecho de que las importaciones de la Unión Europea registran un aumento considerable, pero quedan incertidumbres al respecto, en especial sobre sus relaciones con la Organización Mundial del Comercio.

Debemos considerar que tales efectos tienen un impacto reducido sobre el crecimiento económico de los países miembros de la Unión Europea. La agricultura tiene un peso relativo de solo un 1,5 % en el PIB de la Unión, y la mano de obra del sector agrícola representa un poco más del 4 % del total de la mano de obra.

Además, desde el principio del periodo de transición, el comercio de productos agroalimentarios entre la Unión Europea y los países del Centro y

del Este de Europa ha aumentado de forma significativa, y las exportaciones netas de la Unión Europea también se han incrementado.

Mientras las importaciones de la Unión Europea de productos agroalimentarios procedentes de los países del Centro y del Este europeos se han duplicado, sus exportaciones hacia dichos países se han multiplicado por diez. Por su importancia, el comercio total de productos agroalimentarios entre la Unión Europea y los países del Centro y del Este de Europa representa menos de un 10 %, tanto por lo que se refiere a las importaciones como a las exportaciones. Como consecuencia de eso, el saldo de la balanza comercial ha pasado de un déficit de 1.000 millones de euros, a un excedente de 2.000 millones de euros.

La estructura comercial de los productos agroalimentarios ha experimentado una gran transformación. Mientras que el comercio de muchas categorías de productos va en aumento, las exportaciones de productos elaborados en la Unión Europea hacia los países del Centro y del Este europeos se han incrementado en mayor medida que las exportaciones de materias primas.

Las importaciones de la Unión Europea procedentes de los países candidatos a la adhesión han aumentado más o menos en función del tipo de productos.

Los indicadores que miden el comercio industrial se incrementan casi en un 20 % durante el periodo 1988-1989, y en un 40 % aproximadamente en la segunda mitad del año 1990. De esta manera, la Unión Europea registra un aumento sustancial en las exportaciones de productos agroalimentarios de alta calidad, mientras que las exportaciones de los países del Centro y del Este europeos tienen un peso significativo en la categoría de productos de calidad inferior o menos elaborados. La importancia del comercio intraindustrial es menor en los países bálticos en comparación con otros países del Sudeste europeo.

Imponer esos estándares a los productos de los países del Centro y del Este europeos, que pueden ser exigidos por las compañías privadas que los elaboran o por las compañías que los distribuyen según las demandas del consumo y de la exportación, o bien por las reglamentaciones gubernamentales que exigen la adaptación a los estándares de la Unión Europea, puede tener dos efectos opuestos sobre las exportaciones de los PECO hacia los países de la Unión Europea. El coste de la transacción comercial de los productos agroalimentarios de esos países se reduce de forma

escalonada, al tiempo que aumentan sus estándares de calidad, lo que comporta una clara mejora en su acceso al mercado de la Unión Europea.

La introducción de estándares de calidad en los países del Centro y del Este europeos necesita inversiones que no todos los productores tienen la posibilidad de llevar a cabo y, como consecuencia, la producción adaptada a dichos estándares será más reducida.

Las inversiones directas en la industria alimentaria y la red de ventas desempeñan un importante papel. La significación de las inversiones extranjeras en el sector agroalimentario es de un 15 % de media.

En comparación con su número de habitantes, Polonia y otros países del Este de Europa son los estados que más inversiones extranjeras han atraído al sector agro-industrial, más aún que al sector primario de la agricultura.

En Rumanía, del 2 al 3 % del total de las inversiones extranjeras directas se sitúa en el sector primario agrícola. En el marco del sector agroalimentario, la mayoría de las inversiones extranjeras directas se dirigen a la industria del azúcar, de la confección, del tabaco y de los refrescos. Las bebidas alcohólicas y la producción de leche y de sus derivados obtienen pocas inversiones por parte de las empresas extranjeras.

En comparación con la reducción sustancial de las elevadas barreras comerciales a partir de 1989, los cambios posteriores son moderados. La diferencia de precio entre los productos agrícolas de la Unión Europea y los de los países del Centro y del Este, ha disminuido desde 1990, en lo que han influido tres factores:

- la reforma del mercado agrícola comunitario (PAC) y la Agenda 2000, que redujeron los precios subvencionados de algunas de las mercancías agrícolas más protegidas;
- el aumento de la protección a la agricultura de los países del Centro y del Este europeos a mediados de los años 90. consecuencia en parte de la entrada en el mercado agrícola común y previo a la adhesión a la Unión Europea, como consecuencia de las presiones políticas internas de los propietarios agrícolas y ganaderos;
- la apreciación del tipo real de cambio entre los países del Centro y del Este europeos, que determina la reducción del ratio entre los precios de la Unión Europea y los de esos países.

El impacto de tales factores presenta una gran relevancia con respecto a los efectos del comercio sobre la ampliación de la Unión Europea. Así, la

protección que ejercen algunos países del Centro y del Este europeos para algunos productos agrícolas es más elevada que en la Unión Europea.

En Polonia, por ejemplo, los precios de algunas mercancías de origen animal (pollo, cerdo, huevos) son más elevados que en la Unión Europea, cuyos precios se equiparan a los del mercado mundial. Por tanto, esos precios no representan un obstáculo en la vía de la adhesión.

El aumento significativo de los precios en el momento de la adhesión a la Unión Europea se produce en productos como: la carne de ternera, el azúcar, la leche, los productos elaborados (mantequilla, leche en polvo) y los cereales (arroz, maíz, cebada).

Las importaciones de frutas y verduras también se incrementan, pero no demasiado, debido a los efectos de los precios vigentes en el mercado agrícola comunitario, por el hecho de que las importaciones actuales de los países del Centro y del Este europeos sufren restricciones a causa de las barreras comerciales impuestas por la diferencia de calidad y el bajo coste de la mano de obra.

La calidad media de la carne de ternera en los países del Centro y del Este europeos está por debajo de los estándares de la Unión Europea, y los ajustes cualitativos compensan los efectos de la producción con un aumento de precios.

Tanto la producción de azúcar como la de leche se encuentran limitadas por las cuotas impuestas por el mercado agrícola comunitario a nivel nacional.

La implementación del mercado agrícola comunitario implica la imposición de cuotas nacionales para la leche y el azúcar de los países del Centro y del Este europeos integrados en el marco de la Unión Europea al limitarse sus posibilidades de aumentar la producción tras la adhesión.

Como consecuencia, el efecto sobre el comercio de esos productos, en condiciones en las que se imponen cuotas más elevadas para reducir sus precios, se resiente como consecuencia del nivel de demanda de los países candidatos.

Los precios elevados de esos productos determinan un ligero descenso del consumo y de las exportaciones, pero ese efecto podría atenuarse mediante el aumento de los ingresos por consumo.

Las estimaciones muestran que, teniendo en cuenta el efecto combinado de tales factores, el efecto de la introducción del mercado agrícola comunitario

en los países del Centro y del Este europeos sobre los precios de sus productos agrícolas, puede ser relativamente reducido.

Rumanía es beneficiaria oficial de la asistencia PHARE desde marzo del año 1991 y firmó posteriormente el Acuerdo europeo.

El programa PHARE está orientado a determinados aspectos clave de la reforma estructural, como el desarrollo del sector privado, la enseñanza y la formación profesional, la agricultura, la protección medioambiental y las infraestructuras.

En el periodo 1991-1999, Rumanía recibió más de 1.000 millones de euros a través del programa PHARE, que fueron destinados en casi un 70 % a inversiones e infraestructuras y en más de un 30 % a consolidación institucional.

La asistencia financiera no reembolsable acordada con Rumanía por parte de la Unión Europea a través del programa PHARE en el periodo de 1991-1999 fue de 1.167,56 millones de euros, la mayor parte de cuyo importe fue destinado a:

- Privatización y reestructuración  
de la pequeña y mediana empresa: 267 millones de euros
- Educación y juventud: 140 millones de euros
- Transportes: 151 millones de euros
- Agricultura: 86 millones de euros
- Sanidad: 32 millones de euros

El coeficiente de absorción de la asistencia financiera no reembolsable en este periodo es del 98 %, porcentaje que posiciona a Rumanía entre los primeros países asociados con el mayor coeficiente de absorción.

Después de asumir el memorándum de financiación de diciembre de 1999, la asistencia financiera PHARE a Rumanía en el año 2000 fue de 242 millones de euros.

Los nuevos instrumentos de asistencia financiera de los que Rumanía es beneficiaria son:

- El programa ISPA, modelado por el Fondo Europeo de Cohesión y destinado a la asignación de fondos en proporciones iguales a las instituciones existentes en el sector de los transportes y del medio; Rumanía ha recibido unos 5 millones de euros para cada proyecto;

- El programa SAPARD, destinado al desarrollo de la agricultura y de las poblaciones rurales y modelado por el Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola (FEOGA); los proyectos financiados por este programa, que se iniciaron en el año 2001, aportan los siguientes beneficios:
  - inversiones en las sociedades agrícolas;
  - mejora en las estructuras institucionales para el control de la calidad y la salubridad de los productos animales y vegetales;
  - creación de formas de asistencia y servicios de gestión empresarial para agricultores, así como apoyo a las asociaciones de agricultores;
  - mejora en la calidad del suelo cultivable, incluida la irrigación y la clasificación de los terrenos, el desarrollo y la mejora de las estructuras rurales.

Puesto que los proyectos financiados estaban orientados a pequeña escala y su número tendía a crecer, se creó posteriormente el programa PHARE II.

Tanto el programa PHARE I como el PHARE II, se aplican mediante una asistencia concentrada sobre las prioridades que los países candidatos deben cumplir para satisfacer los criterios de Copenhague (*accession driven programme*).

Las acciones de apoyo financiero están orientadas a los siguientes objetivos: desarrollo institucional (30 % del total de las asignaciones presupuestarias); adopción y puesta en práctica del acervo comunitario, así como preparación para la participación en la política comunitaria (por ejemplo, mediante el fomento de la cohesión económica y social); cumplimiento del criterio político, que puede ser apoyado por organizaciones no gubernamentales; inversiones (70 % del total de las asignaciones presupuestarias); refuerzo de las instituciones; financiación de los objetivos de cohesión económica y social (Comsa Agape, Dominte, 2001, pág.64), etc.

En el mes de noviembre del año 2000, gracias a la firma del memorándum de financiación para el programa nacional PHARE, Rumanía recibió de la Unión Europea fondos no reembolsables por un valor de 215 millones de euros, que fueron distribuidos, principalmente, según los siguientes objetivos:

- Cumplimiento de los criterios de la política de adhesión: 13 millones de euros



- Criterios económicos: 73 millones de euros
- Criterios legislativos: 88 millones de euros

Además, en el año 2005, Rumanía recibió de la Unión Europea más de 350 millones de euros, fondos que se utilizaron para la preparación del ingreso en espacio comunitario europeo.

### **III.2. Integración del comercio exterior rumano según la especialización geográfica europea**

En el proceso de integración del comercio exterior, Rumanía tuvo que apelar al proteccionismo ante la espera de la armonización tarifaria de amplio espectro de las industrias que entraban en competición debido a sus desventajas comparativas (Radoi, Beldescu, Alde, 2002).

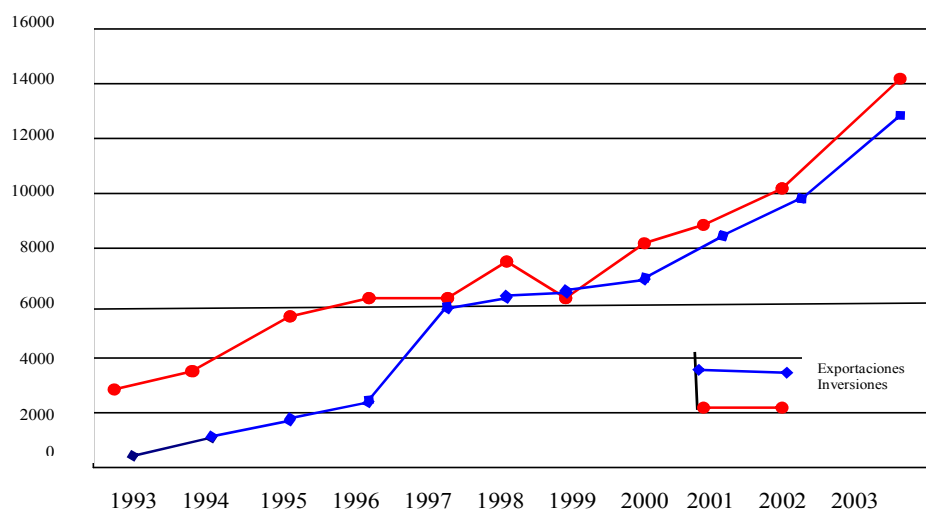
El principal argumento en el enfoque de este problema se apoya en el peso previsible de los efectos que la liberalización del comercio y la integración generarían en la economía.

Por otra parte, la importación puede ser atenuada si se concediera más atención a los factores que determinan las ventajas productivas comparativas a nivel regional.

Con la integración, la economía de Rumanía ha absorbido 20 veces más inversiones por parte de los estados miembros de la Unión Europea en el periodo 1993-2003 que si lo comparamos con el periodo 1989-1992.

La dinámica de las exportaciones y de las inversiones del ámbito europeo occidental hacia Rumanía está representada en el grafico 3.1.:

Grafico 3.1: Exportaciones e inversiones de la Unión Europea a Rumanía (en millones de ECU/euro).



Fuente: Centro de Documentación del Parlamento Europeo, 2004.

Desde esta perspectiva, es importante perfeccionar las ventajas competitivas de las exportaciones rumanas mediante la unificación de las inversiones privadas y extranjeras.

En ese sentido, Rumanía tiene la ventaja de competir y desarrollar una actividad comercial e inversora dinámica, teniendo en cuenta que los cambios comerciales externos se desarrollan en amplias zonas europeas.

Un indicador básico de la capacidad de un país para atraer inversiones en industrias en las que los ingresos son más altos que la propia unidad, es el nivel de ingresos de la población.

Haciendo una comparación entre el ingreso medio de los países de la Unión Europea en el año 1997, se constata que Rumanía, tiene una posición baja, un 30 % inferior a la media, por detrás de Chipre y Malta, cuyo PIB per cápita representa un 38 % del nivel de la Unión Europea.

Esas cifras indican, sin embargo, que Rumanía tenía unos ingresos equiparables a Estonia (36 %), Polonia (35,4 %), Lituania (30 %), Letonia (26,9 %) y Bulgaria (22,6 %).

En cuanto a la especialización regional, se trata de un aspecto poco favorable para Rumanía.

En el periodo 1989-1993, la producción de bienes industriales intensivos mediante trabajadores no cualificados se encuentra en el origen de la reorientación del comercio en todos los países del Centro y del Este europeos.

Sin embargo, ese tipo de bienes experimenta un crecimiento desproporcionado en Rumanía, entre el 36 % y el 62 %, mientras que en los demás países los mismos bienes mantienen incrementos moderados en la exportación, como es el caso de Bulgaria (entre el 16 % y el 30 %), Hungría (entre el 19 % y el 27 %) y Polonia (entre el 17 % y el 30 %) (European Round Table of Industrialists, *European Business Journal*, 2001).

Un análisis comparativo relativo a la saturación del comercio internacional muestra que, Rumanía, cuya economía era relativamente más fuerte, se asimilaba a los países del sur de Europa, como serían Turquía, Bulgaria y Grecia<sup>44</sup>.

Una investigación de los sectores estructurales de la actividad comercial nos indica que el 30 % del comercio de bienes industriales aproximadamente es el sector más dinámico en los países del Centro y del Sudeste de Europa, así como en la Unión Europea.

Asimismo, se ponen de relieve las relaciones comerciales por medio de los cambios en determinados tipos de componentes:

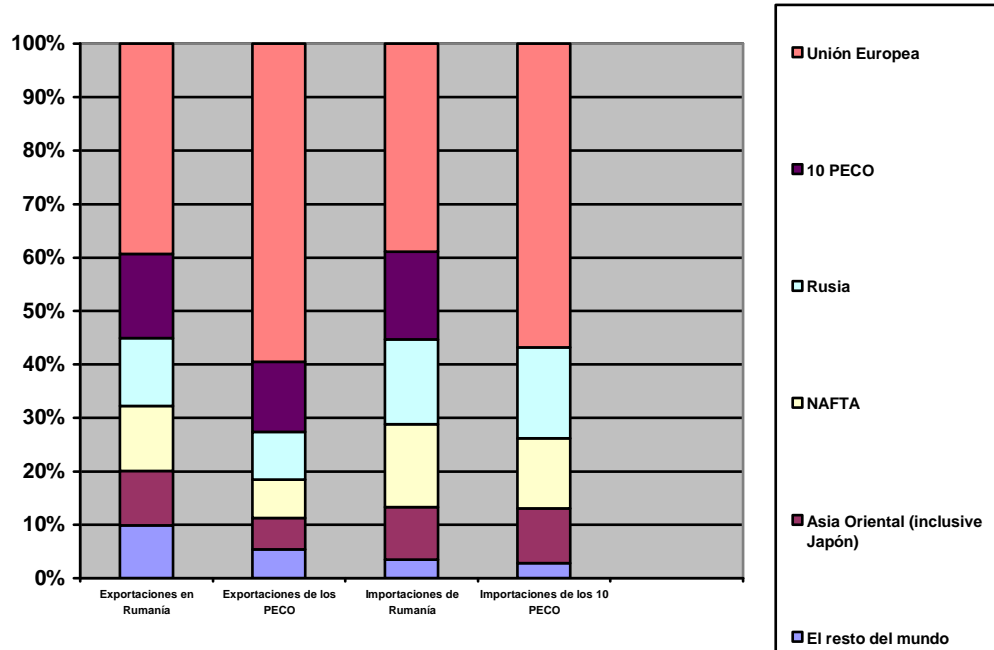
- equipamientos para oficinas,
- equipos de telecomunicaciones:
- motores para vehículos;
- muebles.

La estructura geográfica del comercio en Rumanía presenta dos características: por un lado, la concentración del comercio en el marco de la región supera ampliamente a Polonia, Bulgaria y a muchos otros países miembros de la Unión Europea; por otro lado, los proveedores y compradores de componentes están mucho más dispersos geográficamente que en el resto de los países del Sudeste de Europa, como se muestra en el gráfico n.º 3.2.

---

<sup>44</sup> *Adaptarea Romaniei la cerintele Uniunii Europene cu privire la taxele vamale si la politica comerciala* (Adaptación de las políticas de Rumania a los requisitos de la UE en materia de aranceles y política comercial)

Grafico 3.2: Orientación del comercio de componentes en Rumanía (1998, porcentajes).



Fuente: Kaminski, (2000).

Casi un 30 % de las importaciones de Rumanía proviene del NAFTA (*North American Free Trade Agreement* o Tratado de Libre Comercio de América del Norte) y de Asia Oriental, con un volumen dos veces superior a las de los países del Sudeste de Europa, cuyo peso específico es del 17 %.

Aunque las relaciones comerciales exteriores se intensifiquen en el marco de una Europa amplia, la tendencia de las empresas rumanas se orienta a la explotación de un número mínimo de redes regionales de producción y montaje.

Esta tendencia podría implicar a largo plazo una serie de ajustes comerciales por el interés de las empresas de aprovechar las oportunidades más cercanas. Entretanto la armonización tarifaria hace que los efectos de creación de comercio sean mayores en Rumanía, debido a las variantes no europeas de abastecimiento que, en la actualidad, tienen tasas aduaneras elevadas.

De lo mencionado, se pueden extraer dos conclusiones:

- a) Si se tienen en cuenta las características de orden geográfico y el nivel de desarrollo económico, Rumanía tiene grandes ventajas para beneficiarse de la integración regional con la parte del sur de Europa y, en cierta medida, con Polonia y los países bálticos. Esta integración regional puede llegar a ser una fuente valiosa para establecer un comercio intraindustrial más acentuado, concretamente a través de la comercialización de unos productos diferentes de los de los competidores. Encontrar esas posibilidades de mejora del nivel competitivo de las industrias no será fácil, teniendo en cuenta que Rumanía no tiene ni la capacidad ni la ocasión de asegurar un comercio recíproco floreciente (*Adaptarea politicilor Romaniei la cerintele Uniunii Europene*, pág.69).
- b) La segunda conclusión de esta argumentación tiene en cuenta la armonización tarifaria y, concretamente, la aceptación de niveles más reducidos de protección. La disminución de la protección conllevará la eliminación de cualquier apoyo para la industria para hacer frente a la competición y obstruirá definitivamente la capacidad del país de competir en segmentos de alta tecnología. Una vez realizada la integración, entrarán libremente en Rumanía productos similares, mucho más baratos, procedentes de los países vecinos o de la Unión Europea, que disminuirán la rentabilidad de los proyectos basados en elevados precios de venta.

También hay argumentos en contra de esta teoría. Cualquier reducción asimétrica de las tasas aduaneras en comparación con las de otros estados debilita las conexiones de los procesos de producción y de *marketing* transnacionales, y eso podría incluir a los productores rumanos. Mientras que las tasas aduaneras se suman a los costes de la importación de componentes, para Rumanía representan una debilidad comercial y una tendencia a desconectar de las estructuras europeas comerciales e industriales.

Así, se constata el hecho de que no se puede hablar de desarrollo en la esfera del comercio practicado en Rumanía sin hacer un análisis del sector de la industria de procesamiento, que es la responsable de la mayor parte del total de las exportaciones.

Un análisis sectorial pone en evidencia las grandes diferencias entre las ramas económicas, cuyos resultados pueden obtenerse con el uso de dos indicadores de competitividad específicos (Mereuta, Ciupagea, 2000, pág. 38), concretamente:

- la cuota de mercado interna (Cp);
- el índice de intensidad de las exportaciones (Iexp).

Así, los cálculos efectuados para un periodo de 3 años han tenido en cuenta la evolución media de las cuotas de mercado internas del sector de la industria de elaboración de Rumanía, que sigue una tendencia decreciente, llegando en 1998 al 74 % en comparación con el año 1990. La intensidad de las exportaciones (el peso de las exportaciones en el total de la producción interna) se ha incrementado en el mismo periodo desde un 12,8 % en 1990 a un 29,8 % en 1998.

Para evaluar los desarrollos internos del sector de la industria de elaboración de Rumanía en el periodo de transición, se ha calculado la cuota de mercado utilizando la relación:

$$C_{pi} = \frac{P_i - X_i}{P_i - X_i + M_i} \times 100$$

$C_{pi}$  = cuota de mercado interno en el sector  $i$ ;

$P_i$  = *output* del sector  $i$ ;

$X_i$  = las exportaciones;

$M_i$  = las importaciones del mismo sector.

Para la evaluación de la competitividad externa, se ha calculado el índice de la intensidad de las exportaciones mediante la relación:

$$I_{exp_i} = \frac{X_i}{P_i} \times 100$$

Utilizando las mismas notaciones que en el caso de la determinación de la cuota de mercado,  $I_{exp_i}$  representa el peso de los productos fabricados en el país en el marco de la producción interna. Una causa del incremento del desarrollo de las exportaciones radica en el hecho de que los productores nacionales y los exportadores han encontrado una solución mejor para vender sus productos en el mercado exterior que en el interior, cuyos resultados pueden verse en el cuadro 3.29.

Del análisis de los datos del cuadro, se deduce el hecho de que la parte del mercado interno de los bienes fabricados en el país disminuye en el periodo de la transición, mientras que el peso de los bienes exportados en el marco de la producción de las sociedades internas también baja, lo que constituye una situación normal en el proceso de apertura y de liberalización del comercio.

La bajada de la cuota de mercado en el periodo 1990-1998 es de un 23 %, y el peso de los bienes exportados, de un 17 %. Del análisis del mismo cuadro, se constata que solo seis sectores registran datos internos mejores que la media del año 1990, y el número de sectores en el año 1998 desciende a cuatro: el sector de la confección textil (con código de actividad 18), la elaboración de la madera (código 20), la peletería y el calzado (código 19) y la metalurgia (código 27). Los sectores con resultados más pobres se duplican entre 1990 y 1998 al pasar de 3 a 6.

De los datos del cuadro, se ponen de manifiesto dos aspectos interesantes, concernientes a la reestructuración de algunas ramas de la manufactura en Rumanía, como la industria textil, que junto con la industria de la confección, reduce su producción interna en el periodo 1990-2000, como sucede con la mano de obra. La migración de la mano de obra de la industria de la confección textil conlleva el crecimiento de la producción. Las exportaciones de ambas industrias tienen ventajas comparativas en los mercados mundiales.

Otro ejemplo lo constituye la industria de equipos de radio, televisión y telecomunicaciones (código 32): hasta el año 1998, el mercado estaba perdido, pero después de la privatización registra notables resultados.

Cuadro 3.29: Pérdida de los mercados internos (*Cp*) y orientación hacia la exportación (*lexpi*) de los productores nacionales del sector de la industria de elaboración en Rumanía, en el año seleccionado (en %)

Código CAEN	El sector industrial	1990		1994		1998	
		<i>Cp</i>	<i>lexpi</i>	<i>Cp</i>	<i>lexpi</i>	<i>Cp</i>	<i>lexpi</i>
	Total producción	88,2	12,8	77,1	25,8	65,4	29,8
15	Alimentación y bebidas	90,8	0,5	88,7	6,1	87,8	3,6
16	Tabaco	92,0	-	78,3	0,1	93,0	0,2
17	Textiles	97,3	3,7	52,7	22,9	18,7	51,1
18	Confección textil	99,2	17,2	88,3	52,7	83,0	58,3
19	Peletería y calzado	98,0	13,7	81,4	28,7	70,6	35,6
20	Elaboración de la madera	92,7	21,6	91,2	46,9	76,0	67,7
21	Celulosa, papel y cartón	93,5	4,9	66,3	13,2	40,4	20,1
22	Editoriales e imprentas	95,4	2,3	90,7	0,7	74,3	4,4
23	Derivados del petróleo	93,8	29,6	89,6	29,7	83,6	21,3
24	Productos químicos (incluyendo las fibras artificiales)	80,4	11,7	67,3	32,4	52,8	26,9
25	Caucho y masas plásticas	98,0	2,2	72,0	9,5	47,4	17,5
26	Elaboración de materiales no metálicos	93,1	8,0	91,7	17,9	84,2	20,6
27	Metalurgia	87,2	19,5	84,8	40,0	80,5	39,6
28	Construcciones metálicas	94,8	4,9	90,0	11,4	51,3	34,8
29	Máquinas y equipamientos	80,0	17,8	55,6	26,8	33,7	42,6
30	Equipamientos de técnicas de cálculo	76,3	4,0	19,0	9,8	45,8	3,8
31	Máquinas eléctricas	89,6	11,1	59,0	31,7	30,6	57,4



32	Equipos de radio, TV y telecomunicaciones	62,5	7,2	77,7	2,0	21,1	16,5
33	Instrumentos médicos, ópticos y de precisión	74,7	5,5	31,3	14,2	19,9	27,1
34	Vehículos y piezas para el transporte terrestre	73,2	22,7	82,0	21,7	71,0	11,1
35	Otros vehículos y piezas para el transporte	88,0	26,4	43,7	54,5	91,1	26,0
36	Mobiliario y otras actividades no clasificadas	89,6	37,2	74,8	57,3	74,0	98,4

*Fuente:* Índices calculados a partir de los datos suministrados por el Instituto Nacional de Estadística (INS) de Rumanía (*Boletines Estadísticos*).

Otro aspecto negativo lo representan las industrias alimentarias y de la elaboración de productos a partir del petróleo (códigos 15 y 23), como los medios y vehículos de transporte, incluidos las piezas y los ensambles (códigos 34 y 35), cuyo mercado interno se reduce y cuya producción para la exportación pierde importancia.

*Análisis sectorial de las exportaciones e importaciones en Rumanía:* Con respecto a la importancia de las exportaciones sectoriales dentro del total de las exportaciones rumanas, se destaca un aumento del grado de especialización e, implícitamente, del índice de concentración de las explotaciones de la industria manufacturera, como se muestra en el cuadro 3.30.

Cuadro 3.30: Índices de especialización de las exportaciones de la industria rumana en comparación con las exportaciones industriales de la Unión Europea durante el periodo 1994-1999.

LA RAMA INDUSTRIAL	EXSI medio	Tendencia
Mobiliario y otras actividades no clasificadas	7,5279	--
Elaboración de la madera (excluyendo el mobiliario)	5,2063	++
Confección textil y peletería	4,5590	++
Elaboración del petróleo y el carbón y tratamiento del combustible nuclear	3,1079	--
Peletería y calzado	3,0186	++
Metalurgia	2,9359	Cst
Otros productos minerales no metálicos	2,1615	Cst
Textiles y productos textiles	1,9244	++-
Medios de transportes (exclusivamente vehículos terrestres)	0,6157	-Cst
Construcciones metálicas	0,6036	Cst
Alimentos y bebidas	0,5853	+
Química y fibras sintéticas y artificiales	0,5703	--+
Elaboración de caucho y masas plásticas	0,5200	-
Celulosa, papel y cartón	0,3866	-
Máquinas y equipamientos	0,3042	Cst
Máquinas y aparatos eléctricos	0,2486	Cst+
Medios de transporte terrestre	0,2226	+
Aparatos e instrumentos médicos de precisión, óptica y relojería	0,1190	Cst
Equipos electrónicos, de radio, TV y telecomunicaciones	0,0903	--Cst
Equipos de técnicas de cálculo y programación	0,0096	-

Editoriales, imprentas y reproducción de grabaciones en soportes	0,0045	Cst
Productos del tabaco (no existe exportación en Rumanía)	0,0000	No

Fuente: Panorama Eu-1998, Anuario estadístico, INS, (1994-1999).

El índice de especialización de las exportaciones en Rumanía para algunas ramas de la industria manufacturera, en comparación con la Unión Europea, se calcula como relación entre la importancia de las exportaciones de la industria X dentro del total de las exportaciones de Rumanía y la importancia de las exportaciones de la misma industria X dentro del total de las exportaciones de la Unión Europea.

El cuadro presenta el índice medio, calculado como la media aritmética de las cuotas anuales de exportación de la industria rumana en el periodo 1994-1999; las industrias se agrupan por orden descendente del índice medio de especialización de las exportaciones.

Del análisis de los datos, se destaca lo siguiente:

◆ Se constata la delimitación de unos sectores en los que Rumanía está especializada en comparación con la Unión Europea. En definitiva, se observa una tipología de ocho ramas industriales especializadas de cara a la exportación:

◆ En el periodo de transición, las tendencias a la especialización no aparecen muy claras. Solo en algunos sectores se constata un aumento del peso de las exportaciones industriales, tanto como consecuencia del crecimiento de la demanda mundial y de la implicación del capital extranjero, como de la importancia de los productos nacionales en el mercado interno (máquinas eléctricas, herramientas, equipamientos, etc.) en comparación con el externo;

◆ En el año 1999, solo nueve ramas industriales exportadoras de Rumanía suman más del 80 % de las exportaciones globales, y más del 40 % de esas exportaciones está concentrado en dos subsectores: la industria de la confección textil y la industria metalúrgica.

◆ La evolución de las exportaciones rumanas en la estructura de las exportaciones en general tiene un aspecto diferente, teniendo en cuenta los acuerdos CEFTA, por los que Rumanía adquirió un déficit crónico de competitividad durante el periodo 1990-1999.

Con respecto al nivel de las importaciones sectoriales, el cuadro 3.31 presenta las exportaciones y las importaciones de Rumanía en el periodo de

transición, correspondientes a su estructura geográfica, debido a los parámetros comerciales, y según la clasificación de la ONU.

Se constata que la evolución de las importaciones rumanas presenta grandes variaciones desde el punto de vista estructural hasta el año 1998, ya que se producen grandes fluctuaciones en los precios de importación expresados en valores equivalentes a dólares USA. A principios del año 1999, la estructura del comercio exterior es más estable, tanto con respecto a la desagregación geográfica, como a la sectorial.

En el cuadro 3.31 aparecen quince sectores industriales, clasificados en orden decreciente según su importancia en relación con la totalidad de las importaciones de bienes de Rumanía, cuyo rango se estima basándose en un criterio de valoración de la importancia del sector en la formación del valor añadido total.

Los datos del cuadro indican que esos sectores totalizan aproximadamente el 57 % de la totalidad de las importaciones de bienes de Rumanía, y se destaca de nuevo la gran concentración del comercio exterior en Rumanía. La posición más alta en el rango de las importaciones rumanas pertenece a los productos de la industria textil, a los que se añade el sector de la peletería, que tienen un peso tres veces mayor respecto a este.

El segundo indicador representa la importancia de la industria dentro del total de las tarifas recopiladas, indicador que combina el ratio efectivo de las tasas aduaneras recogidas en los respectivos sectores con el peso del sector dentro del total de las importaciones.

Con respecto al comercio de productos agroalimentarios en el tándem formado por Rumanía y la Unión Europea, debe tomarse en cuenta la evaluación de la ventaja comparativa.

De dichos cálculos, resulta que la ventaja comparativa de la importancia agroalimentaria rumana, en comparación con los productos de la Unión Europea, durante el periodo 1999-2001, se presenta en el cuadro 3.31.

Cuadro 3.31: Ventaja comparativa de los productos agroalimentarios rumanos respecto a los de la Unión Europea.

<b>Año</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>
Animales vivos y productos animales	- 0,16	- 0,001	- 0,20
Carne	- 0,73	- 0,93	- 0,93
Productos vegetales	+ 0,31	- 0,94	+ 0,13
Frutas	- 0,18	- 0,27	- 0,14
Cereales	+ 0,05	-0,22	-0,10
Grasas animales y vegetales	- 0,47	-0,94	-0,73
Alimentos, bebidas y tabaco	- 0,68	- 0,62	-0,52
Azúcar	-1,0	- 1,0	-1,0

*Fuente:* Campeanu, (2002, cálculos efectuados a partir de la base de datos del *Boletín Estadístico del Comercio Exterior*, nº 12/2001).

Los datos del cuadro 3.31 indican que el único sector del marco de los productos agroalimentarios rumanos, en el que se evalúa la ventaja comparativa respecto a productos similares de la Unión Europea es el de los productos vegetales.

### **III.3. Las estrategias de armonización de los sectores económicos**

#### **III.3.1. La reestructuración y modernización de la agricultura**

De la superficie total de Rumanía, que ocupa 23,8 millones de hectáreas, la superficie agrícola utiliza más de 14,8 millones de hectáreas, y está distribuida de la siguiente forma:

- la superficie arable comprende 9,38 hectáreas, concretamente un 63,4 % de la superficie agrícola utilizada;
- los cultivos permanentes representan 0,46 hectáreas, es decir, un 3,1 % de la superficie agrícola utilizada;
- los pastos y prados permanentes, con 4,96 hectáreas, corresponden al 33,5 % de la superficie agrícola utilizada.

A finales del año 1989, la superficie agrícola de Rumanía se repartía de la siguiente forma:

- el sector público detentaba el 75 % de la superficie agrícola utilizada, que se distribuía entre granjas estatales (14 % de la superficie agrícola utilizada) y cooperativas agrícolas de producción (61 % de la superficie agrícola utilizada);
- el sector privado poseía un 25 % de la superficie agrícola utilizada;

Los datos suministrados por el Ministerio de Agricultura revelan que la situación de las granjas privadas en Rumanía ha experimentado la siguiente evolución en el periodo 1993-2000.

Cuadro 3.32: Evolución de la estructura de las granjas privadas rumanas en el periodo 1993-2000.

Año	Granjas individuales		Sociedades agrícolas formales		Sociedades agrícolas informales	
	Número	Superficie explotada (ha)	Número	Superficie explotada (ha)	Número	Superficie explotada (ha)
1993	3.419.000	7.333.000	4.265	1.910.000	13.772	1.763.000
1994	3.578.000	7.905.000	3.970	1.771.000	13.741	1.537.000
1995	3.597.000	8.052.000	3.973	1.733.000	15.915	1.596.000
1996	3.625.000	8.348.000	3.759	1.752.000	15.107	1.440.000
1997	3.973.000	8.897.000	3.913	1.714.000	9.489	1.000.000
1998	3.946.000	9.182.000	3.578	1.558.000	7.175	950.000
1999	4.119.000	9.377.000	3.573	1.429.000	6.264	868.000
2000	4.259.000	10.054.000	3.724	1.592.000	6.836	648.000

Fuente: Dumitru, (2002).

A partir de estos datos se puede deducir la evolución de las dimensiones de las granjas privadas agrícolas, de la siguiente forma:

Cuadro 3.33: Evolución de la dimensión media de las granjas privadas en Rumanía en el periodo 1993-2000.

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Dimensión media de una granja privada (ha)	3,20	3,12	3,15	3,17	2,91	2,95	2,83	2,88

Fuente: Dumitru, (2002).

Para Rumanía, la integración en la Unión Europea era una necesidad económica, social y pública. En el periodo de transición a la economía de mercado, la agricultura conoce una cierta disgregación, dada su división en más de 40 millones de parcelas que generaliza una agricultura de subsistencia. Según las condiciones de la adhesión, se imponían, pues, medidas urgentes de creación de unas estructuras de producción competitivas.

En estas condiciones, los problemas de gestión de la agricultura, de disciplina de mercado y dirección de la oferta, imponen ajustes con un propósito de acercamiento a las estructuras de la Unión Europea.

Una gran parte de los más de 4 millones de granjas existentes estaban destinadas a desaparecer en un futuro más cercano, fuera por la vía de la desaparición natural de sus propietarios, por la acción de las fuerzas del mercado o por las políticas de ajuste estructurales.

La promoción de nuevas formas de organización y de búsqueda de vías de consolidación económica de las explotaciones agrícolas es vital y representa un paso importante en la integración de la agricultura rumana en la Unión Europea.

Los países de la Unión Europea necesitaron más 40 años para realizar el ajuste de su agricultura y organizar explotaciones competitivas mediante la creación de estructuras de producción de dimensiones óptimas.

Cuadro 3.34: Estructura de las explotaciones agrícolas en la Unión Europea (1997 y 2000).

	Categoría de las explotaciones en función de su superficie (ha)	Importancia de la categoría en el número total de explotaciones (1997)	Importancia de la categoría en el número total de explotaciones (2000)	Importancia de la superficie explotada de cada categoría en la superficie total (1997)	Importancia de la superficie explotada de cada categoría en la superficie total (2000)
Unión Europea	0-5	55,8	57,6	5,4	5,2
	5-10	13,3	12,3	5,1	4,6
	10-20	10,8	10,2	8,3	7,7
	20-50	11,5	10,9	19,8	18,6
	Más de 50	8,6	8,9	61,4	63,8
	Superficie media (1997)	18,4			
	Superficie media (2000)	18,7			

Fuente: Dumitru, (2002).

La modernización y la regionalización económicas, aceleradas por los procesos de liberalización de los mercados, imponen a la agricultura rumana varios apremios, pero crean grandes oportunidades en su proceso de integración, en especial, la construcción de un sistema económico de mercado gracias al apoyo acordado para la constitución de un modelo de desarrollo agrícola que pueda hacer frente a la fuerte competición del mercado interior de la Unión Europea.

Las negociaciones de junio de 2004 para la integración de la agricultura en la Unión Europea dejan paso a un periodo de convergencia progresiva basada en objetivos más ambiciosos, que ha de permitir el cumplimiento de las



condiciones que contribuirán a la integración de la agricultura en la economía de mercado y a una completa inmersión en la Unión Europea.

La armonización de las estructuras agrícolas de Rumanía con las de la Unión Europea constituye uno de los principales hitos del periodo, de máxima prioridad.

El proceso de armonización está frenado por varios factores: dificultades estructurales, insuficiencia de capital, falta de preparación en la gestión empresarial y logística, restricciones motivadas por el bajo nivel de desarrollo económico del país, a las que hay que añadir la falta de una legislación que responda a las demandas del acervo comunitario en el tema de la agricultura.

Desde el establecimiento del acuerdo de asociación entre Rumanía y la Unión Europea, en febrero de 1993, se determina promover la cooperación para conseguir la modernización, reestructuración y privatización del sector agrícola y de la industria alimentaria respetando las normas fitosanitarias y de nutrición humana, así como el desarrollo de las nuevas condiciones de comercialización.

En dichas condiciones de acercamiento en términos de integración de Rumanía dentro de la Unión Europea, el esfuerzo de armonización de sus objetivos deviene imperativo y se centra en:

- La mejora de la competitividad de los productos agrícolas;
- El desarrollo de los nuevos elementos de competitividad, similares a los de la Unión Europea;
- La reestructuración y mantenimiento de los estándares de calidad en materia de producción y de comercialización.

En el contexto creado por el incremento de la competencia en los mercados agrícolas, la modernización tecnológica y las nuevas reglamentaciones comunitarias hacia las que deben evolucionar las explotaciones agrícolas y/o agroalimentarias, el problema de la armonización de las estructuras agrarias y la elección de su organización constituyen un objetivo prioritario y una garantía para las marcas económicas, de las que depende la compatibilidad de la agricultura rumana con la de la Unión Europea.

Las principales peticiones que se tienen en cuenta para la creación de un impacto favorable a la adhesión a la Unión Europea, debido a los resultados obtenidos hasta el presente con los productos agrícolas, la ventaja

comparativa y las nuevas estructuras de producción, son concurrentes y complementarias a la Unión Europea.

Todos esos factores crean las premisas de una armonización plena, por la continuación de las medidas de reestructuración de la producción agrícola, simultáneamente con la resolución de la disciplina de mercado y dirección de la oferta por medio de:

➤ La modernización técnica y la organización eficiente de la agricultura a partir de la opción de organizar un sistema de explotaciones agrícolas viables, familiares y de tipo asociativo, así como una economía de escala, que se integre armoniosamente en la estructura familiar agraria;

➤ La organización de líneas de productos que funcionen con bases contractuales para la integración en vertical y en horizontal de tipo asociativo;

➤ La resolución de los problemas relativos al abastecimiento de la población con productos de calidad y a precios asequibles;

➤ La mejora de las condiciones de vida de los productores agrícolas y de la población rural en general, mediante un desarrollo multifuncional del espacio rural;

➤ Medidas de orden institucional a un nivel macroeconómico, tanto estructural como sectorial, y concretamente:

- la armonización de la legislación y el acercamiento de las diversas políticas agrarias;
- la reestructuración de las actividades agrícolas y la aplicación de programas sectoriales de modernización tecnológica para el crecimiento de la productividad.

➤ El sostenimiento de la rentabilidad agrícola a través de:

- La preparación de un marco institucional legal para la valoración de las oportunidades y de los resultados de la cooperación con la Unión Europea en todos los terrenos;
- El perfeccionamiento de las relaciones comerciales con la Unión Europea, a partir de unas estrategias y programas de promoción de la exportación, de conformidad con las normas aduaneras en vigor;
- La realización de un sistema de preparación universitaria y preuniversitaria para las distintas especialidades, vinculado a los programas de integración europea.

- La organización de la colaboración con la Unión Europea a partir del Acuerdo de asociación entre esta y Rumanía;
- La correcta evaluación de los costes de integración para Rumanía y el impacto de la adhesión sobre los agricultores y el espacio rural;
- La correlación de la estrategia de recuperación y relanzamiento de la agricultura rumana, que debe ser elaborada partiendo de fundamentos científicos, en consonancia con la Política Agrícola Común;
- La utilización de las facilidades comerciales acordadas por la Unión Europea en el periodo previo a la adhesión.

La armonización de las estructuras rumanas para la integración en la Unión Europea es difícil y requiere el sometimiento a unas duras, aunque necesarias, condiciones para el futuro de Rumanía, porque solo respetándolas se asegura la competitividad necesaria para transformar la economía agrícola, estancada y con un bajo rendimiento, en un recurso vital para el desarrollo global.

El problema esencial para la integración de la agricultura radica en su competitividad.

El colapso y la regresión del sector se han manifestado durante un largo periodo de tiempo. Las distorsiones del mercado agrícola se generan por el movimiento de las estructuras de propiedad y producción en sentidos inversos a la concertación de los terrenos agrícolas y de la especialización (como factores básicos de la competitividad), a los que se añaden la descapitalización, la carencia crónica del sector servicios y un nivel muy bajo de productividad agrícola.

Las políticas practicadas hasta el presente no han surtido efectos positivos sobre la evolución agrícola, por lo que existe el peligro de alejamiento de los requisitos para la integración en la Unión Europea<sup>45</sup>.

La liberalización del mercado agrícola se produjo sin que Rumanía utilizara a fondo las facilidades creadas por su condición de país en vías de desarrollo. Así, después de la ampliación de los compromisos del marco de la Ronda Uruguay del año 2004, el país no puede ya hacer frente a los desafíos de la

---

<sup>45</sup> *Noile Masuri privind aplicarea Legii Lupu din anul 2000, privind reimpropriatarirea pe vechile amplasamente* (Nuevas medidas de aplicación de la Ley Lupu en el año 2000 sobre readjudicación de las antiguas ubicaciones).

Organización Mundial del Comercio, lo que produce serias desventajas en las negociaciones de adhesión<sup>46</sup>.

Todas las medidas adoptadas en el periodo 1991-1998, de apoyo a la agricultura, no tienen los resultados previstos para el relanzamiento de la producción agrícola y del comercio agrícola. Así, la importancia de las subvenciones sobre el valor de la producción agrícola, cada vez más insignificante se sitúa por debajo del 10 % en los últimos años.

El precio de los productos agrícolas ha experimentado una evolución negativa, debido tanto a la disminución de los ingresos de la población como a la competencia extranjera, que ha sido desleal.

Por otra parte, la falta de subvenciones en las exportaciones elimina a Rumanía del mercado agrícola con una serie de países con los que tradicionalmente mantenía relaciones comerciales ventajosas. Semejante situación crea el peligro de que la producción tenga costes superiores a los precios mundiales, dado que la ganadería rumana ha sufrido una reducción drástica de las cabezas de ganado con los que podía negociar en condiciones ventajosas.

En la Agenda 2000 se menciona que la agricultura rumana no puede ser competitiva, porque el mercado interno funciona a precios cercanos al nivel mundial, en condiciones en las que el sector moderno de la agricultura ha quedado deshecho y está sostenido por más de cuatro millones de pequeñas haciendas campesinas con rendimientos insignificantes.

Además de esto, el previsible paso del sostenimiento de la agricultura hacia el sostenimiento del medio ambiente, el paisaje natural y la agricultura biológica no favorece a Rumanía en esta etapa.

Según nuestra opinión, que resulta de los materiales investigados, las estrategias de preadhesión y adhesión, las proyecciones y los programas elaborados en el marco de la Ronda del Milenio, así como la estimación de los efectos de la economía de negocios, deben ser mucho más realistas. Eso significa que es necesaria una percepción correcta del estado de la agricultura

---

<sup>46</sup> *La negocierile privind aderarea agriculturii romanesti din iunie 2004, intelegerile s-au facut pe criterii politice. Astfel, din cele 9 milioane hectare de teren agrícola, un vor fi subventionate decat 7 milioane hectare, la sfecla de zahar 20%, etc.* (En las negociaciones de adhesión de la agricultura rumana en junio de 2004, los arreglos se efectuaron basándose en criterios políticos. Por lo tanto, de los 9 millones de hectáreas de tierra agrícola, fueron subvencionados 7 millones de hectáreas, un 20% de la remolacha azucarera 20 %, etc.)

rumana, de las condiciones de la adhesión y del impacto causado en agricultores y organismos institucionales, así como la previsión de una financiación eficiente, transparente y accesible a la clase agraria.

La reforma de las políticas agrícolas de Rumanía es sostenible, en un proceso de implementación y realización, desde el conocimiento del impacto de esas políticas. Consideramos que el Programa Especial de Adhesión para la Agricultura y el Desarrollo Rural (SAPARD) hasta el año 2006, que asigna a Rumanía 350 millones de euros, tiene la tarea de asegurar la realización del acervo comunitario en la agricultura y del espacio rural para la adhesión. En ese sentido, deben tenerse en cuenta las tres direcciones marcadas en el Programa PHARE (Proyecto PHARE, Comisión de la UE, 1998) desde el año 1998, y en concreto:

1. La creación de instituciones necesarias para la implementación de instrumentos a largo plazo que aseguren la realización del proceso de adhesión;
2. El cumplimiento del Programa Nacional de adopción del Acervo Comunitario (PNAC).
3. El relanzamiento de la economía rural en su conjunto.

Las reformas políticas en la agricultura rumana deben tener en cuenta no solo la evolución del Mercado Agrícola Comunitario, sino del mercado internacional, porque los precios de los productos agrícolas son dependientes de un conjunto global de factores que dependen de los mercados y de la política a escala mundial.

Por eso, se recomienda practicar estrategias realistas, que requieren la participación de unidades agrícolas efectivas que puedan exportar en condiciones de competitividad.

Los costes de la integración de la agricultura rumana en las estructuras de la Unión Europea deben reflejar lo más fielmente posible las ventajas y desventajas de las diferentes variantes de estructuras de producción. Sin una evaluación correcta del estado en el que se encuentra la economía y su evolución en conjunto, no se puede hablar de un coste correcto de la integración.

La evaluación de las ventajas comparativas de la agricultura rumana es esencial para el proceso de negociación en vistas a la adhesión. Entre esas ventajas, debe calcularse el actual sector público agrario, que mediante la

privatización y la reestructuración puede llegar a ser más competitivo que las pequeñas explotaciones agrícolas<sup>47</sup>.

En marzo del año 2000 (*Estrategia nacional de desarrollo económico en Rumanía a medio plazo*, Gobierno de Rumanía, 2000), la Unión Europea inicia las negociaciones de adhesión de Rumanía, que contiene no solo el marco económico general, sino la estrategia que se negocia en Bruselas. De los 31 expedientes que se negocian con la Unión Europea, el Expediente Agrícola (7) ha sido para Rumanía uno de los más difíciles. Sus objetivos estratégicos son los siguientes:

1. La estimulación para la creación de explotaciones de dimensiones óptimas, eficientes desde un punto de vista económico, mediante el aumento de su superficie por asociación y concentración, y desincentivando la división de la propiedad;
2. La profundidad de las reformas estructurales, acentuándose la consolidación de las explotaciones agrícolas y la privatización de las sociedades comerciales del medio rural, así como el perfeccionamiento del marco legal e institucional para el correcto funcionamiento de los mercados agrícolas rurales; el mercado de productos, de materias primas y de servicios para la agricultura, etc.
3. El apoyo al aumento de la eficiencia económica en la cadena de actividad agrícola, desde la producción hasta la comercialización en el mercado interno e internacional;
4. La política de desarrollo rural, orientada mediante el apoyo financiero del Programa SAPARD, que contempla:
  - la modernización de los distintos sectores de la agricultura, de conformidad con los estándares de calidad de la Unión Europea;
  - la consolidación de las explotaciones agrícolas de dimensiones óptimas;
  - el desarrollo de la infraestructura social y urbana;
  - la concesión de asesoría e instrucción a los agricultores.

La reforma de la políticas agrícola rumana se impone debido a los flojos resultados registrados hasta el momento. Durante el periodo de negociación y tregua establecido para llevar a cabo la reforma estructural de la agricultura,

---

<sup>47</sup> El actual Ministerio de Agricultura ha propuesto la liquidación de las unidades del Estado para aumentar el número de pequeñas propiedades de tierra.

ha sido necesaria la formación de un sistema de explotaciones agrícolas comerciales mediante la modernización tecnológica para obtener una productividad que asegure la competitividad necesaria para la consecución de las ventajas de la integración, la estabilización del mercado agrícola, la reducción de la inflación, etc.

Estos problemas deben resolverse mediante políticas agrícolas básicas y realistas, a partir de un buen sistema de financiación y una transformación general del comportamiento de cara al libre mercado. De modo paradójico, la mayor parte de los ingresos de los agricultores no provienen de la venta de productos agrícolas, sino de las pensiones (un 32 % del total) y de los salarios procedentes de otras actividades (un 26 %). De la venta de dichos productos agrícolas, las haciendas campesinas solo obtienen un 26 %.

Los pequeños ingresos de los agricultores se explican por la baja productividad y competitividad de la agricultura, debido a la amplitud de la población agraria. En comparación con la Unión Europea, la estructura de la población agrícola de Rumanía se presenta así:

Cuadro 3.35: Estructura de la población agrícola de Rumanía en el año 2001.

Número (miles personas)		Hombres	2.385
		Mujeres	2.417
Estructura en función del estatuto profesional (%)	Asalariados	Hombres	4,3
		Mujeres	1,2
	Trabajadores por cuenta propia	Hombres	32,8
		Mujeres	16,5
Estructura en función del tiempo asignado a la actividad agrícola (%)	Tiempo completo	Hombres	34,7
		Mujeres	31,5
	Tiempo parcial	Hombres	14,9
		Mujeres	18,8
Estructura por categoría de edades (%)	Menores de 25 años	Hombres	6,5
		Mujeres	5,0
	25–34 años	Hombres	9,0
		Mujeres	8,1
	35–44 años	Hombres	6,3
		Mujeres	6,0
	45–54 años	Hombres	7,6
		Mujeres	8,6
	55–64 años	Hombres	9,3
		Mujeres	10,3
	Mayores de 65 años	Hombres	11
		Mujeres	12,4

Fuente: Comisión Europea, Dirección General de Agricultura, (2002).



Cuadro 3.36: Estructura de la población agrícola de la Unión Europea en el año 2001.

LA UNIÓN EUROPEA	Número (miles personas)		Hombres	4.470
			Mujeres	2.231
	Estructura en función del estatuto profesional (%)	Salariados	Hombres	24,4
			Mujeres	10,2
		Trabajadores por cuenta propia	Hombres	38,2
			Mujeres	13,8
	Estructura en función del tiempo asignado a la actividad agrícola (%)	Tiempo completo	Hombres	60
			Mujeres	22,8
		Tiempo parcial	Hombres	6,7
			Mujeres	10,5
	Estructura por categoría de edades (%)	Menores de 25 años	Hombres	5,9
			Mujeres	2,3
		25 – 34 años	Hombres	12,8
			Mujeres	4,8
		35 – 44 años	Hombres	16,3
			Mujeres	8,1
		45 – 54 años	Hombres	15,3
			Mujeres	9
		55 – 64 años	Hombres	11,1
			Mujeres	6,5
Mayores de 65 años		Hombres	5,3	
		Mujeres	2,7	

Fuente: Ramniceanu, (2004, pág.57).

La existencia de una sobrepoblación agrícola en Rumanía se hace evidente cuando recurrimos al análisis de la producción física del trabajo en el sector, determinando el producto entre el rendimiento global de la superficie agrícola y el destino de la población ocupada en agricultura, en unidades de superficie agrícola, según la siguiente relación:

$$W = \frac{Qa}{Poc} = \frac{Qa}{S} \times \frac{S}{Poc}$$

en la que:

$W$  = la productividad física del trabajo agrícola expresado en toneladas, unidades convencionales, cereales por persona ocupada (la unidad convencional representa el equivalente del contenido de sustancia seca en un kilo de cereales);

$Qa$  = la producción física expresada en unidades convencionales, cereales;

$S$  = la superficie agrícola;

$Poc$  = la población ocupada en agricultura;

$Qa / S$  = el rendimiento medio de la superficie agrícola (toneladas/hectáreas);

$S / Poc$  = el inverso de la densidad media de la población ocupada en agricultura por cada 100 hectáreas de superficie agrícola (Toderoiu, 1998.)

En Rumanía, la densidad de la población ocupada en agricultura por cada 100 hectáreas de superficie es muy superior a la de los otros países de la UE.

Cuadro 3.37: Productividad física, rendimiento agrícola medio por hectárea y densidad de la población ocupada, por cada 100 hectáreas de superficie agrícola, en Rumanía (1998) y en la Unión Europea (1997).

	Productividad física		Producción física media por hectárea de superficie agrícola		Población ocupada por cada 100 hectáreas de superficie agrícola	
	Tonel. UCC/ personas ocupadas	Desfase Rumanía=1	Tonel. UCC/ personas ocupadas	Desfase Rumanía=1	Tonel. UCC/ personas ocupadas	Desfase Rumanía =1
Rumanía*	11,0	1,0	2,4	1,0	21,8	1,0
Dinamarca** **	202,9	18,4	9,5	4,0	4,7	0,2
Grecia***	17,6	1,6	6,0	2,5	34,1	1,6
España***	46,3	4,2	1,8	0,8	3,9	0,2
Francia	161,0	14,6	5,4	2,2	3,4	0,2
Italia	44,5	4,0	4,5	2,0	10,1	0,5
Holanda	102,4	9,3	13,9	5,8	13,5	0,6
Gran Bretaña	110,7	10,1	3,5	1,5	3,1	0,1

\*\*\*\*1993; \*\*\*1994; \*\*1995; \*1998

Fuente: Calculados realizados a partir de los datos del Anuario Estadístico de Rumanía, las Cuentas Nacionales, la CNS de Bucarest, Eurostat Agriculture y La situation de l'agriculture dans l'Union Européenne. Rapport 1997», Bruselas, (1998).

En Rumanía, a cada 100 hectáreas de superficie agrícola, le correspondían 21,8 personas ocupadas en el sector agrícola como media, en comparación con las 3,9 de España, las 13,5 de Holanda y las 34,1 de Grecia. Si se mantuviera el nivel actual de ocupación agrícola en Rumanía, los rendimientos físicos se elevarían al nivel de los registrados en los países de la Unión Europea, pero la productividad física del trabajo experimentaría importantes desfases.

Entre Rumanía y los países de la Unión Europea existen grandes diferencias de productividad, que pueden disminuirse mediante la reducción de la población ocupada por unidad de superficie de 21,5 a 9,7 personas, un 45 % menor en comparación con la situación actual.

Independientemente de las futuras opciones de estrategia y política agraria, la equiparación del nivel de productividad en las labores agrícolas con el registrado en los países de la Unión Europea no puede realizarse sin una concentración de las superficies, el aumento del capital invertido y un consumo de fertilizantes equivalente al de la agricultura comunitaria.

Así, si en Rumanía, a una explotación de 3,8 ha, le corresponden 0,85 personas ocupadas, en Bélgica, a una explotación mediana de 12 ha, le corresponden 1,19 personas; en Dinamarca, a una explotación de 34,2 ha, le corresponden 1,17 personas; en España, a una superficie de 16,4 ha, le corresponden 0,72 personas; y en Francia, a una explotación de 39 ha, le corresponden 1,36 personas.

De ello resulta que la dimensión de la explotación y el número de población ocupada son dos indicadores que se determinan mutuamente, ya que no se puede aumentar la dimensión de la explotación con el mantenimiento del mismo número de propietarios de terrenos, que no tienen otra fuente de ingresos y otro lugar de trabajo que el de la agricultura.

En las condiciones de Rumanía, en la primera etapa de recuperación de la agricultura, si se redujera el número de la población ocupada en un millón de personas, se llegaría inevitablemente a la concentración gracias a la venta o el arrendamiento de los terrenos.

El aumento de la dimensión media de la explotación agrícola a un nivel en el que se asegure el uso eficiente de los medios mecánicos y de la maquinaria agrícola por parte de la población ocupada precisará de esfuerzos financieros y materiales.

### **III.3.2. Las políticas de ajuste de la industria rumana**

La capacidad de adaptación de las estructuras económicas a las modificaciones implantadas por el programa europeo tras las revoluciones que estallaron en el Centro y el Este del continente entre los años 1989 y 1991, encontraron su expresión tanto en las nuevas reglamentaciones adoptadas como en la profundidad de los procesos de integración a raíz de la constitución del Tratado de la Unión Europea en Maastricht el 7 de febrero de 1992.

La ampliación de la Unión Europea, mediante la inclusión de los estados de Europa Central y del Este, obedece a una evolución normal del reasentamiento de las estructuras económicas continentales bajo las condiciones de transformación de la economía mundial. Dicha ampliación representa una garantía del mantenimiento de un ritmo adecuado en los procesos de desarrollo económico y la expansión del comercio internacional.

Este complejo proceso incluye el reemplazo continuo de las industrias y los servicios en circunstancias de desarrollo de las exportaciones. Son evoluciones continentales que comportan una mano de obra barata y especialmente cualificada. En Rumanía, el objetivo principal del proceso de reestructuración es la implantación de una economía competitiva, abierta al mercado mundial, en condiciones de disminución de los desequilibrios crónicos intersectoriales y ecológicos, así como la adquisición de una rápida capacidad de adaptación a las distintas situaciones que plantea la coyuntura económica y política internacional.

El modo de enfoque de los problemas de reestructuración por parte de los programas de reforma se debe modificar en función del desarrollo de la fase de transición.

En los países en los que el grado de privatización es más avanzado, la reestructuración efectiva de la empresa la realizan los nuevos propietarios y, a su vez, el Estado persigue la realización de los objetivos estratégicos relativos a la modificación de la estructura económica mediante dos tipos de instrumento: las políticas económico- financieras, y las políticas sociales.

En la mayoría de los países en vías de transición, el proceso de reestructuración, indiferentemente de sus particularidades, comporta dos etapas (Grosu, Socol, 2003, pág.56):

- 1) la reestructuración a corto plazo, que se realiza a través de medidas de orden financiero (escalonamiento de las deudas, modificación de la infraestructura organizativa, venta de activos, cobro de las deudas) y de gestión empresarial (aceleración de la producción según el portafolio de pedidos, disponibilidad de personal);
- 2) la reestructuración a largo plazo, que comporta la promoción de nuevos productos compatibles con la demanda de los mercados interior y exterior; la sustitución de las tecnologías obsoletas; las inversiones de capital, y la creación de productos competitivos.

Uno de los problemas más controvertidos lo constituye la decisión sobre el momento de la reestructuración de las empresas del Estado, que puede ser anterior o posterior a la privatización. En unas condiciones en las que existe un gran volumen de empresas que deben ser reestructuradas, a las autoridades les corresponde la responsabilidad de trabajar primero en su reestructuración que en su privatización.

La política industrial puede ser un instrumento eficaz de intervención gubernamental para la corrección del funcionamiento ineficiente del mecanismo del mercado y de su incapacidad de asegurar por sí mismo la asignación y utilización eficientes de los recursos. Algunos autores consideran útil el uso de ese instrumento, especialmente en los periodos de turbulencias económicas acentuadas; otros apuestan exclusivamente por las virtudes de la fuerza reguladora del mercado, por su capacidad de lograr, tarde o temprano, el equilibrio económico y la asignación eficiente de los recursos (Russu, 2001).

Tanto si se aplican políticas neutrales, específicas por actividades como regionales, la experiencia acumulada a escala mundial evidencia el hecho de que el éxito del establecimiento y de la aplicación de la política industrial y de sus diversos aspectos depende de:

- La medida en la que están en consonancia los principales objetivos de la política industrial con la situación general de la economía;
- La capacidad de anticipación de los «ganadores», o sea de las industrias, empresas y regiones con perspectivas prometedoras de desarrollo;
- El rigor y el realismo de los análisis diagnósticos efectuados con respecto a la situación de la economía y de sus sectores y la pertinencia de las conclusiones resultantes;
- La falta de implicación de los grupos de intereses en establecer y aplicar dicha política.

En el Programa de Preadhesión se prevé, como objetivos principales, la amplificación del proceso de remodelación de las capacidades y la estructura de producción, la revitalización de las grandes y medianas empresas con potencial de competitividad, la reestructuración de los sectores energo-intensivos (con un ritmo del 3 % anual), la reestructuración y la apertura a la competencia de los servicios públicos.

Asimismo, se liquidarán las empresas de Estado, cuyo sector excede del 50 % del total de los activos.

Algunos autores lanzan la idea de que, en la Rumanía de los últimos 13 años, ha actuado libremente la ley de la ventaja comparativa como factor objetivo, neutral, que ha modelado la futura configuración de la industria rumana, de conformidad con el principio darwinista de la selección natural (Iancu, 2002, pág.39). Así, hemos llegado a asistir impotentes a la aplicación de unos tipos de ajuste que producen amputaciones en todos los subsistemas industriales y que conducen a la degradación general de la estructura industrial.

El problema que se destaca y que no aparece en la historia de ningún país europeo importante es la pasividad con la que se asiste a la contracción o desaparición de algunas ramas de actividad que podrían contribuir a la generación de progreso técnico en la economía, a la garantía de la seguridad alimentaria y del desarrollo humano, etc.

La falta de mercados suficientes y un medio macroeconómico muy turbulento (alto índice de inflación, contracción estructural, elevados coeficientes de interés, aumento de la fiscalidad, inestabilidad legislativa) constituyen los principales factores que han conducido a la disminución de los resultados, no solo de las empresas sin potencial de desarrollo sino también de las empresas fuertes.

Para potenciar el desarrollo económico, la política industrial de Rumanía debe ser ofensiva y evitar una política proteccionista improductiva.

La realización de ese objetivo implica la reducción de las pérdidas, la selección de sociedades comerciales con capital mayoritario del Estado, a partir de un conjunto de criterios socioeconómicos para los que se elaboran y aplican los programas de reestructuración.

El proceso de ajuste sectorial en la industria deberá implicar, por un lado, la modernización y el desarrollo de los agentes económicos con potencial de competitividad; y, por otro lado, la reorientación, el redimensionamiento, el cierre parcial o la liquidación de algunas unidades de producción sin venta interna, y las exportaciones, acciones todas ellas que deben ir precedidas de la resolución de los conflictos sociales.

En los años 2003 y 2004, el ajuste estructural se realiza en un contexto de aceleración de la privatización con el objetivo de aumentar la productividad, eficiencia y calidad de los productos, y mediante la organización de una estructura de producción compatible con la de los países de la Unión Europea.

El ajuste estructural eficiente de la industria rumana se realiza mediante la potenciación del rol desempeñado por la propiedad privada en ese sector.

Para ello, son necesarias:

- la estimulación de las ramas industriales con un potencial de aumento superior a la media de desarrollo global y con un alto grado de cualificación (industria de la alta tecnología (IAT));
- el aumento de la eficiencia de los sectores industriales con vulnerabilidad económico-financiera: la extractiva, la industria siderúrgica, la industria de elaboración del petróleo;
- la elaboración de un programa de incremento significativo de la productividad laboral en los servicios públicos;
- la liquidación judicial rápida de las empresas con un valor añadido negativo, indiferentemente de la estructura de la propiedad (Mereuta, Ciupagea, 1999).

El papel principal en la evolución de la industria rumana lo desempeña la industria manufacturera, que ha experimentado un crecimiento a un ritmo medio anual del 6,5 % entre los años 2001 y 2004, incremento superior al 5,5 % registrado en el conjunto de la economía.

La reestructuración en el sector siderúrgico constituye un progreso sustancial, pero su proceso de privatización es lento. Un ejemplo positivo lo representa la compañía SIDEX, que produce el 80 % del acero y se encuentra actualmente en manos privadas.

La estrategia industrial de Rumanía prevé la implementación de medidas relativas al medio empresarial, la atracción de inversiones extranjeras y la aceleración de la privatización.

Se han registrado algunos progresos en lo que se refiere a los procesos de reestructuración y privatización. El punto esencial para establecer una estrategia coherente en el ámbito industrial en Rumanía consiste en la implementación de unas políticas realistas de revitalización de dicho sector económico.



Cuadro 3.38: Estructura comparativa de los principales subsistemas de la economía entre algunos países de la Unión Europea y Rumanía.

	<b>Bélgica</b>	<b>Francia</b>	<b>Portugal</b>	<b>Rumanía</b>
Industria extractiva	0,20 %	0,39 %	0,42 %	4,90 %
Industria manufacturera	32,25 %	35,54 %	27,86 %	30,40 %
Energía eléctrica y térmica	4,62 %	2,55 %	2,64 %	8,90 %
Construcción	4,89 %	5,60 %	8,07 %	5,70 %
Comercio	42,94 %	37,31 %	44,04 %	37,80 %
Servicios	15,09 %	18,61 %	16,97 %	11,10 %

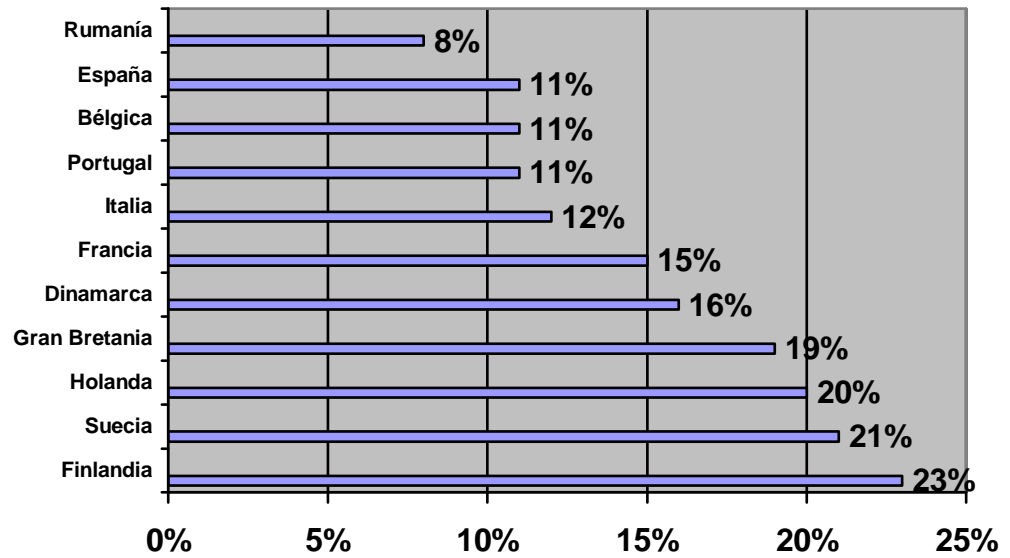
Fuente: Eurostat, Yearbook, (2001).

Rumanía registra ponderosidades desproporcionadas: elevadas, en el caso de la industria extractiva, en los sectores de la energía eléctrica y térmica, del gas y del agua; y reducidas, en el sector servicios. Esos porcentajes demuestran una asignación ineficiente de los recursos en el marco de la economía.

Del análisis del sistema de compañías de la economía rumana, se pueden desprender las siguientes conclusiones:

1. Rumanía ocupa una posición desventajosa en el marco de las industrias de la alta tecnología (grafico 3.3).

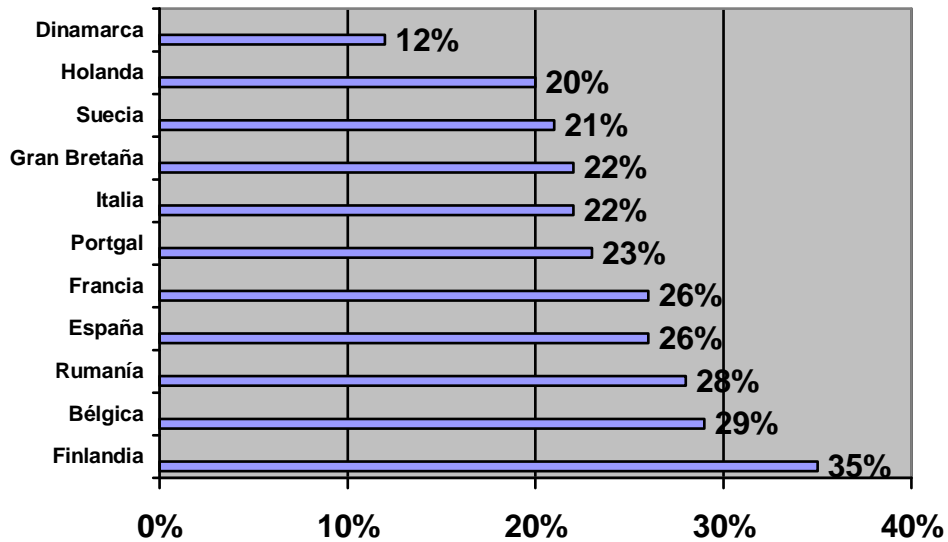
Grafico 3.3: Peso de la cifra de negocios en el marco del subsistema de la alta tecnología con respecto al total de la industria manufacturera.



Fuente: Eurostat, Yearbook, (2001).

2. La economía rumana está orientada a ramas de actividad que requieren un consumo intensivo de energía (grafico 3.4).

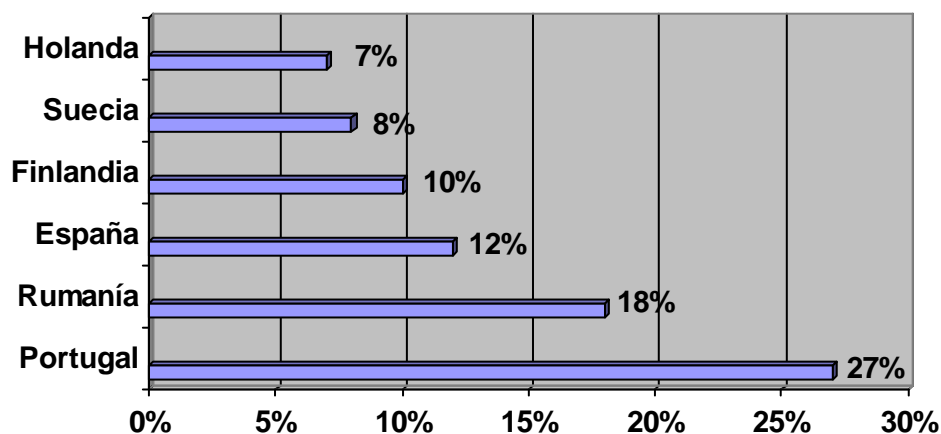
Grafico 3.4: Peso de la cifra de negocios en el marco del subsistema de las industrias energo-intensivas con respecto al total de la industria de elaboración.



Fuente: Eurostat, Yearbook, (2001).

3. Con respecto a la importancia acumulada de los subsistemas consumidores de mano de obra de escasa cualificación, Rumanía se sitúa por delante de la mayoría de los países considerados. Este carácter de la industria rumana se debe a la conservación de las ventajas competitivas unidas al bajo coste de la mano de obra. Ahora bien, esta ventaja debe analizarse con cierta precaución, una vez finalizada su integración en la Unión Europea, ya que los salarios han aumentado y, por su parte, la competitividad de los sectores con un uso intensivo de mano de obra de escasa cualificación y a un coste reducido ha descendido (grafico 3.5).

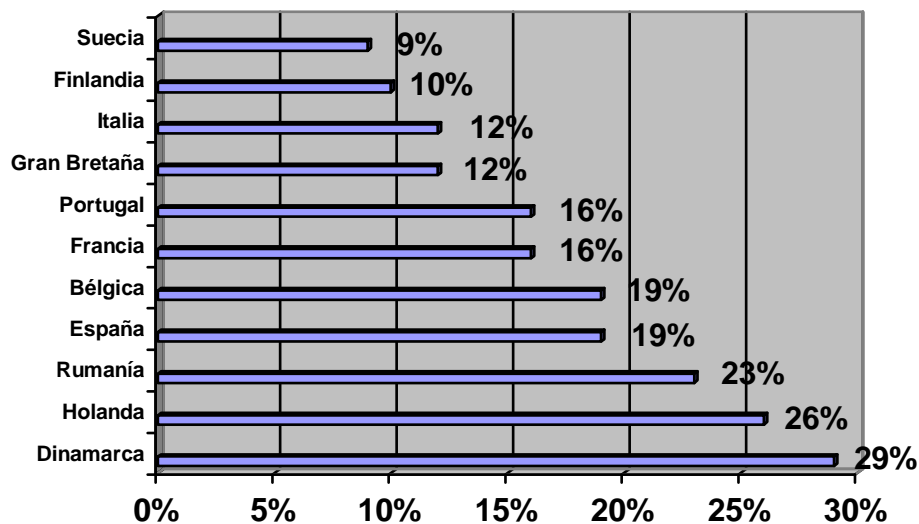
Grafico 3.5: Peso de la cifra de negocios del subsistema que utiliza intensivamente fuerza de trabajo de escasa cualificación con respecto al total de la industria manufacturera.



Fuente: Eurostat, Yearbook, (2001).

4. El área de especialización más clara de la economía rumana es la industria alimentaria (grafico 3.6).

Grafico 3.6: Importancia de la cifra de negocios del subsistema productor de alimentos y bebidas con respecto al total de la industria de elaboración.



Fuente: Eurostat, Yearbook, (2001).

Un gran riesgo lo representa el mismo modelo de evolución en la estructura de la industria rumana, que se desarrolla a continuación:

- Disminución de la producción de algunos sectores de la industria manufacturera: ramas de actividad con un consumo intensivo de capital, sectores con un consumo intensivo de trabajo y un nivel elevado de cualificación, ramas de actividad con una alta y avanzada tecnología, sectores basados en el conocimiento;
- Los productos metalúrgicos tienen una ventaja comparativa en el comercio con la Unión Europea y se han mantenido en un valor positivo relativamente constante del 0,8 entre 1992 y 2002, aunque dicho valor es inferior con respecto al comercio con el resto del mundo, lo que demuestra la existencia de un potencial de desarrollo elevado en el sector.
- Máquinas y equipamientos, grupo cuya desventaja comparativa con la Unión Europea registra una tendencia decreciente en valores absolutos, del -1,42 en 1993 al -0,54 en el año 2002.

En otras ramas de la industria (textiles, calzado, plástico y caucho, pieles, productos de celulosa y de papel, vidrio y cerámica, medios de transportes, aparatos ópticos, médicos y fotográficos), los efectos de la integración no son claros.

Para los sectores del vidrio y de la cerámica, medios de transporte, y aparatos ópticos, médicos y fotográficos, la ventaja comparativa de Rumanía en relación con la Unión Europea disminuye o se mantiene constante en valores negativos.

Se estima que en el futuro se producirá un crecimiento de la actividad en los sectores de la confección, el calzado, el mobiliario, la elaboración de la madera, la elaboración del petróleo, la industria de máquinas y equipamientos metalúrgicas, el vidrio y la cerámica, los materiales de construcción, los tractores y otras máquinas agrícolas, la informática y la electrónica, así como en la industria de alimentos y bebidas.

En la industria de la energía eléctrica y térmica, se continúan los procedimientos de privatización de la distribución y de la producción, como sucede en el sector de la extracción de gases naturales y petróleo. Una opción estratégica en este terreno la constituye la diversificación de las fuentes de suministro de gases naturales a Rumanía, mediante la interconexión del sistema de transporte nacional con Hungría y Bulgaria, el aumento de la capacidad del tráfico, la construcción de una terminal de gases naturales

licuados en el Mar Negro, junto con la intensificación de las actividades de explotación.

La industria siderúrgica se reestructura selectivamente, mediante la eliminación de los procesos y productos no competitivos, así como la promoción de otros de gran valor añadido, como serían los aceros aleados e inoxidables.

Con respecto a la industria de elaboración del petróleo, se tendrá en cuenta la necesidad de alineación con los estándares de calidad de la Unión Europea y la fabricación en las refinerías nacionales de las gasolinas sin plomo, y del gasóleo y los aceites de motor ecológicos.

La industria de los medicamentos es otro terreno con potencial de crecimiento en la economía rumana, en especial en el sector de la fabricación de medicamentos a base de plantas, que utilizan la tradición local y las materias primas existentes.

Considerado uno de los sectores más dinámicos de la economía de Rumanía, la industria textil y de la confección pasa por un proceso de reestructuración y desarrollo, incluida la privatización, con el propósito de aumentar su competitividad.

En la reorientación del desarrollo de la industria rumana, un papel importante lo desempeñan las pequeñas y medianas empresas. Así, a pesar de la existencia de asignaciones ineficientes de recursos económicos, Rumanía tiene un plantel relativamente sólido de pequeñas y medianas empresas (IMM). Su contribución con respecto al incremento de los puestos de trabajo ha sido impresionante: en el año 2001, el sector de la pequeña y mediana empresa aportaba la mitad del número total de puestos de trabajo aproximadamente, cuota considerable en comparación con el 24 % del año 2005. Hasta el 2005, dicho sector económico representaba el 56 % de la cifra total de negocios.

Los análisis efectuados demuestran que, en el 95 % de los países de la Unión Europea, la densidad de la pequeña y mediana empresa oscila entre 14 y 76 empresas por cada 1.000 habitantes (Grosu, Socol, 2003, pág.73). En Rumanía, la densidad del sector se ha acrecentado, en el periodo 1993-2000, de 9 a 13 empresas por cada 1.000 habitantes, siendo los sectores más activos los de correos, telecomunicaciones y servicios destinados a empresas.

Asimismo se observa una dinámica cada vez más acentuada en una serie de sectores casi inexistentes antes de 1989: publicidad, informática, transacciones inmobiliarias, contabilidad y asistencia jurídica.

En comparación con otros países de la Unión Europea, Rumanía presenta un número relativamente elevado de pequeñas y medianas empresas en el sector del comercio, el turismo, la restauración, la industria y la energía, mientras que la importancia de tales empresas es menor en el terreno de la construcción, el transporte, las telecomunicaciones, las actividades financieras y bancarias, y los seguros.

En los primeros años de la transición, Rumanía ha intensificado la especialización en el campo de la industria pesada (por ejemplo, la del hierro y el acero), «beneficiándose» de su gran base industrial anterior y de un tipo de cambio sobrevalorado que ha favorecido las importaciones baratas de energía y materias primas.

Pero la mayor ventaja comparativa de Rumanía aparece en el terreno de la especialización cada vez mayor dentro de los distintos sectores de la industria ligera, gran consumidora de mano de obra.

Hasta el año 2001, la principal ventaja comparativa se registra en las industrias del calzado, de la confección y del mobiliario. Esos tres sectores representaron un 37 % de las exportaciones en el año 2001.

El desarrollo unidireccional de los flujos comerciales, en especial con la Europa Occidental, ha sido posible en gran parte debido a los Acuerdos de Asociación con la Unión Europea del año 1993, debido a algunas importantes subcontrataciones, en especial con firmas europeas, sobre todo de Italia y Alemania.

Rumanía es, ahora, dependiente de las importaciones de energía para el sostenimiento de sus exportaciones.

Con todo eso, como contrapartida, debe importar grandes volúmenes de productos intermedios utilizados en las industrias de elaboración, por ejemplo, las fibras y la peletería.

No solo las economías de la región, sino también otros países de Asia y de la América Latina pueden entrar en competición con las exportaciones de la Europa Central y del Este en el mercado de la Unión Europea.

La competencia del exterior se ha intensificado debido a la apreciación real del ratio de cambio que hemos indicado anteriormente, salvo en los casos en los que dicha apreciación no va acompañada de un aumento de la

productividad, en comparación con la disminución de la inflación en el grupo de integrantes de la Unión Europea según sus condiciones de acceso.

A medio plazo, la evolución de la especialización en productos manufacturados más sofisticados tiende a ir estrechamente vinculada a las inversiones extranjeras directas (ISD). A pesar de ello, por el momento, las inversiones extranjeras directas en Rumanía están todavía en un nivel bajo en comparación con las de otros países de la Europa del Este.

La principal razón invocada por los inversores extranjeros para justificar ese nivel inferior en cuanto a la inversión directa por habitante en los países del Centro y del Este de Europa es la complejidad de la burocracia y de las formalidades administrativas.

Según el Informe de la OCDE de julio de 2002, una empresa en Rumanía debe pagar con regularidad (mensualmente) 30 impuestos y contribuciones y disponer de 28 tipos de documentos asociados a otros impuestos, contribuciones y obligaciones.

Dichas barreras burocráticas se resumen en un número excesivo de declaraciones mensuales, la redundancia de las mismas, la imposibilidad de presentarlas por correo electrónico (a pesar de que existe una ley relativa a la firma electrónica), la posición discriminatoria de las instituciones públicas en comparación con los agentes económicos, y el «hostigamiento» exagerado que se manifiesta en frecuentes y a veces exagerados controles, en corrupción, etc.



### 3ª PARTE: EL MODELO CONTABLE

## CAPÍTULO IV. ARMONIZACIÓN, CONVERGENCIA, CONFORMIDAD Y DESARROLLO EN CONTABILIDAD

### IV.1. La armonización por normalización y la reglamentación contable. Definiciones y delimitaciones.

#### IV.1.1. La armonización y normalización contables

El fenómeno contable contemporáneo presenta características basadas en la necesidad de armonización, convergencia, compatibilidad y uniformidad de la contabilidad, cuyos objetivos generales solo pueden realizarse mediante un proceso de normalización.

Los principales fenómenos que genera el proceso de reforma de la contabilidad contemporánea a escala mundial son: la normalización, armonización, convergencia, conformidad e internacionalización. Esos fenómenos operan tanto de manera individual como en una relación de condicionamiento recíproco.

**La normalización contable** es el proceso mediante el que se armonizan la elaboración y presentación de los estados de situación financiera, los tratamientos contables y la terminología.

**La armonización contable** es un procedimiento mediante el que las reglas o normas contables son perfeccionadas para su comparación.

**La convergencia contable** es el proceso por el que las normas contables se elaboran de tal manera que son capaces de lograr el mismo objetivo o propósito ante la evidencia de similitudes entre lo nacional, lo regional y lo internacional.

**La conformidad contable** es un tratamiento a través del cual se asegura la concordancia entre la acción y el contenido de las reglas de presentación y de elaboración de los estados de situación financiera mediante la conformación de las reglamentaciones nacionales a las reglas de normalización contable presentadas por los organismos regionales e internacionales.

**La internacionalización de la contabilidad** tiene su origen en las preocupaciones de convergencia y de armonización internacional de los principios y las bases, reglas, convenciones y prácticas específicas contables.

Estas características del proceso contable a escala mundial no deben verse o interpretarse de forma separada o singular, sino como un todo unitario, ya que entre ellas existen conexiones de condicionamiento y de coordinación recíprocos.

La normalización contable comporta la creación de reglas y normas en la contabilidad que se perfeccionan mediante la existencia de un denominador común respecto a su modo de acción y aplicación, a la comparabilidad de su contenido y a la interpretación de la información contable.

Una vez realizadas esas condiciones, deben aplicarse a escala mundial por medio de la internacionalización de las reglas o normas contables.

La causa principal de estos fenómenos es la amplificación de los procesos de globalización y de financiación de los mercados internacionales de capitales y de las economías nacionales, que tienden a formar un mecanismo único desde el punto de vista del desarrollo económico global.

Algunos especialistas en la materia, A. Razin y E. Sadka observan que «las últimas dos décadas han sido testigos de una tendencia creciente a la apertura económica. Las engañosas barreras entre sistemas económicos independientes —locales, nacionales y otros— han tenido enormes implicaciones sobre las políticas económicas de cada uno de esos sistemas. El capital, las empresas y la mano de obra se pueden mover libremente por las regiones, los estados y países, y aprovechar mejor las diferencias de las oportunidades existentes (la ocupación de la mano de obra, las economías, las inversiones, etc.), de los medios tecnológicos y económicos, así como de los modelos fiscales y monetarios. Por ejemplo, el capital puede desplazarse desde las zonas en las que el beneficio obtenido es bajo y el coste de la mano de obra elevado hacia las regiones donde obtiene más beneficio por el bajo coste de la mano de obra» (Razin, Sadka, 1990).

Dicha afirmación sería cuestionable, porque la eficiencia económica no está condicionada solo por factores cuantitativos, sino que en la actualidad debe ponerse un especial acento en los factores cualitativos.

El proceso de normalización contable se estructura en dos esferas principales, en concreto: la normalización contable nacional y la normalización contable internacional.

Mediante el concepto de normalización contable internacional se aprecia la diferencia entre la normalización contable realizada por organismos contables internacionales, que no pertenecen ni por cultura ni por influencias a ninguna nación, y la normalización contable regional, que, desde el punto de vista de la cultura y de sus influencias, engloba un conjunto de elementos comunes.

Extraer el denominador común de los elementos que caracterizan a las tres categorías de normalización contable se realiza a través del proceso de armonización contable, término que, en comparación con el de normalización, no puede contemplarse bajo el prisma del informe nacional, regional o internacional.

El propósito fundamental de la normalización contable es el de crear un marco contable de referencia, que se refiere a tres aspectos:

- a) la obtención de informaciones homogéneas con respecto a la actividad de las empresas por parte de las autoridades del Estado;
- b) la presentación de informaciones útiles para los usuarios sobre los estados de situación financiera, en especial con respecto a comparaciones en el tiempo y en el espacio, tanto entre empresas como en referencia a ejercicios anteriores o posteriores;
- c) la gestión eficiente de los recursos financieros a escala nacional.

En el presente, el organismo internacional más importante, que supervisa la realización de ese complejo proceso es el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standard Board, IASB*), organismo especializado principalmente en la elaboración de normas destinadas a las bolsas de valores y a las sociedades multinacionales. Este organismo está considerado como el promotor de la normalización contable internacional, pero, como cualquier otro organismo neutral, no ha estado exento de críticas ni de opiniones contradictorias inherentes a las acciones emprendidas, principalmente con respecto a:

- a) las acciones de normalización y armonización contables realizadas por la Unión Europea;
- b) la imposición de los reglamentos contables anglosajones en los países en los que la contabilidad tiene un carácter continental u otras influencias.

Dejando de lado estos aspectos críticos, que están influenciados en especial por factores geopolíticos, la armonización contable internacional

realizada por este organismo representa una necesidad impuesta por las peticiones de los usuarios de los estados de situación financiera.

La necesidad de ese proceso se justifica a través de los siguientes factores:

- a) el fenómeno de la globalización, la mundialización de las economías y de los mercados de capital, que determinan la impresión del carácter internacional de las normas contables;
- b) la creación de unos centros de poder regional o la extensión de las fronteras de la Unión Europea (UE), que tiene como consecuencia la ampliación del proceso de circulación internacional de capitales;
- c) la diversificación de los métodos de competencia a escala mundial;
- d) la formación de un sistema contable uniforme y general capaz de determinar un funcionamiento eficiente de las actividades de las empresas;
- e) la creación de una convergencia óptima entre el sistema interno y externo desde el punto de vista de la información financiera.

Estos fenómenos, tanto individualmente como por las interdependencias que se crean entre sí, conducen a la generalización de los elementos de marketing contable y, en especial, del mercado de información contable. La vertiente principal por la que se presenta este tipo de mercado es el jurídico, cuyos objetivos se clasifican en función de la preferencia asignada a algunas categorías de usuarios y, en concreto, a inversores y terceros, según varios criterios:

- a) el desarrollo de la relevancia y de la credibilidad de las informaciones financieras y contables publicadas;
- b) el aumento del grado de inteligibilidad de la información contable;
- c) el aumento del poder de adquisición de las informaciones contables en un tiempo y espacio determinados.

La realización de tales objetivos tiene como resultado un proceso de creación de reglamentaciones contables capaz de suministrar, durante el proceso de toma de decisiones, datos financieros útiles para los usuarios, que se apoyan en su poder informacional.

El proceso de creación de las reglamentaciones contables ha generado a lo largo del tiempo **dos corrientes:**

- a) *la corriente conceptual o deductiva*, en la que los conceptos y principios contables son determinados por el razonamiento profesional y se aplican a los métodos y procedimientos que van a ser puestos en práctica;
- b) *la corriente pragmática o inductiva*, en la que, para la elaboración de conceptos y principios, se parte de experiencias y tradiciones.

Estas dos corrientes han conducido a la creación de dos grandes sistemas contables mundiales, concretamente: **el sistema contable continental (la corriente conceptual) y el sistema contable anglosajón (la corriente pragmática)**.

#### **IV.1.2. Elementos relativos a la normalización de la contabilidad. Definiciones y delimitaciones.**

El esfuerzo de normalización y su resultado se concreta en:

- a) la definición de conceptos, principios y normas contables basados en una terminología precisa e idéntica para todos los productores y usuarios de la información contable;
- b) su aplicación en la práctica para la organización de la comparabilidad de las informaciones contables en un tiempo y espacio determinados.

Como se desprende de lo anterior, **el núcleo de la normalización lo representa la elaboración de normas** (o estándares contables, como las denomina la contabilidad anglosajona). La norma contable representa una o varias reglas constituidas como sistema de referencia para la producción de informaciones contables y la validación social de los estados de situación financiera (informes financieros, documentos contables de síntesis o balances contables).

**La elaboración de normas contables** representa una decisión social y es, en cada caso, bien un producto individual, bien el resultado de una acción política, una reflexión lógica o unos resultados empíricos.

Desde el punto de vista doctrinal, en la elaboración de las normas contables se han formado dos tipos de escuelas: las que preconizan una gestión *conceptual o deductiva*, en la que los conceptos y principios están determinados por el razonamiento que se aplica a las reglas, los métodos y procedimientos que deben ser puestos en práctica; y las que realizan una

gestión *pragmática o inductiva*, que surge de la tradición o de las experiencias, para formular y determinar normas.

Por lo que respecta a la trayectoria de producción y a la utilización de la información contable, las normas contables aparecen en *el monto del proceso contable*, bajo la forma de principios, normas y procedimientos constituidos como un sistema de referencia; y en *el aval del proceso*, como sistema de ratificación de los estados de situación financiera por parte de los profesionales acreditados y reconocidos.

**Los objetivos de la normalización** contable son: «*la elaboración de una terminología unitaria y de los principios contables generales; la definición de la informaciones presentadas en los documentos contables de síntesis (estado de situación financiera); la fijación de los esquemas y modelos de presentación de las informaciones en el marco de los estados de situación financiera; la elaboración de un plan de cuentas y de las monografías de las principales operaciones económicas y financieras, y la determinación de los principios de elaboración de la contabilidad*» (Razin, Sadka, 1990).

La aceptación de las normas por parte de las partes afectadas (los protagonistas sociales) puede ser forzada o voluntaria, o ambas a la vez. Del mismo modo, se distinguen dos tipos de firma en la normalización: la *normalización legal o reglamentaria*, que se impone a todas las demás en virtud de los textos legales (leyes, ordenanzas, decisiones de gobierno, órdenes ministeriales e interministeriales) y la *normalización profesional*, que se impone solo a las profesiones correspondientes en la producción de informaciones contables y en su validación social. También existe una tercera modalidad, que es mixta y que combina las dos anteriores. Asimismo, en una sociedad democrática, la obtención de la captación de firma es un proceso especialmente complicado, que requiere habilidades de marketing en un contexto político.

Todas las normas contables impuestas de forma obligatoria por una norma jurídica se constituyen en los denominados **reglamentos contables**.

El objeto de la normalización contable, según C. Perochon (Perochon, 2001) lo pueden constituir *el estado de situación financiera o el plan contable*.

La *normalización mediante el estado anual de situación financiera* es propia de los países anglosajones y contiene: la composición del estado de situación financiera; los elementos expuestos en el estado de situación financiera, el reconocimiento y la evaluación de dichos elementos; el contenido de las diversas rúbricas; los reglamentos, estándares y

procedimientos de contabilidad con respecto a la elaboración y presentación de los estados de situación financiera.

En la esfera de la normalización, no están prescritos el orden o formato en el que deben mostrarse los elementos representados en el estado de situación financiera.

La *normalización mediante el plan contable general* es propia de los países de la Europa continental, y su modelo pertenece a la contabilidad de Francia. Los elementos normalizados son: el estado anual de situación financiera, inclusive su presentación y formato; el plan general de cuentas (sistema de cuentas, denominación, símbolo, contenido y función contable), y la organización de los documentos de contabilidad y de los procedimientos de registro, validación y control de las operaciones.

#### **IV.2. Factores que influyen en la armonización o convergencia en el proceso de normalización y reglamentación contables**

El proceso de normalización, convergencia y armonización contable está influenciado por una serie de factores inherentes tanto en *el medio externo* de la actividad de la empresa, como en *el medio interno*. Asimismo puede tratarse de *factores mixtos, que combinan en sí mismos los factores externos e internos*.

En la categoría de *factores externos*, pueden considerarse los siguientes: *factores político-económicos, jurídicos, culturales y sociales*. En la categoría de *factores internos* están presentes los *factores que son influidos por el modo de financiación de la actividad de la empresa*. Los *factores mixtos* se refieren a la *reglamentación de la relación entre la contabilidad y la fiscalidad*, relación que se pone en evidencia por el conflicto entre estas dos reglas, tanto desde el punto de vista conceptual de presentación fiel del estado de situación financiera, como desde el punto de vista de las tendencias de las empresas a reducir la masa imponible y, de ese modo, la afectación de la calidad de las informaciones presentadas en los estados de situación financiera.

*Los factores político-económicos* determinan, en primer lugar, la creación en el tiempo de dos tipos de sistemas económicos y, consecuentemente, de los correspondientes sistemas contables. Esos sistemas son: *el sistema liberal* y *el sistema centralizado o totalitario*.

*El sistema liberal* es específico de los países de la Europa Occidental, América del Norte, Japón y Australia, en los que el poder público regula la

actividad de las empresas desde un punto de vista contable, pero no desempeña un papel determinante en su dirección. En el marco de esos sistemas, las informaciones financieras son útiles inicialmente a los inversores para la determinación de la capacidad de la empresa de realizar ingresos futuros. La contabilidad tiene el propósito de comunicar las informaciones que acredita la rentabilidad de las empresas. Por estos considerandos, los estados de situación financiera deben presentar informaciones que faciliten una imagen real de la situación financiera y de los éxitos de la empresa.

*El sistema centralizado* corresponde, básicamente, a países ex comunistas que se encuentran en un proceso de transición, situación que es aplicable a Rumanía.

Hasta el año 1990, el principal usuario de las informaciones contables era el Estado y, en el caso de Rumanía, el sistema contable era de tipo monista.

La demanda de informaciones contables no procedía de grupos de usuarios, hecho que comportaba que la información contable suministrada tuviera un carácter técnico, ya que su principal objetivo era el registro correcto y completo de las operaciones económico-financieras.

Los eventos de los años 90 determinaron cambios significativos en esos sistemas político-económicos y, consecuentemente, en el ámbito de sus sistemas contables. Esos países han adoptado escalonadamente las previsiones de las directivas europeas y de los estándares internacionales de contabilidad.

**Los factores jurídicos** están presentes a través de los dos sistemas de derecho dominantes a escala mundial, y en concreto: **el sistema de Derecho romano germánico** y **el sistema de Derecho consuetudinario**.

El **sistema de Derecho romano germánico o continental** se caracteriza por el hecho de que las normas jurídicas son de naturaleza escrita. En el marco de ese tipo de sistema de derecho, las reglamentaciones jurídicas tienen como propósito la imposición de reglas específicas a la contabilidad, y la cultura contable nacional influye a su vez sobre la flexibilidad y adaptabilidad de las normas contables.

Por otra parte, las dimensiones contables varían de un país a otro aun perteneciendo al mismo sistema jurídico. Por ejemplo, «en Alemania las normas contables dependen de la forma jurídica y de la dimensión de las empresas, mientras que en Francia las normas contables dependen solo de la forma jurídica de las empresas» (Ionescu, 2003).



En Rumanía, las normas contables son aplicables a todos los tipos de empresas, pero se diferencian en función de sus dimensiones. Por ejemplo:

- a) entidades que aplican las reglamentaciones contables básicas, de conformidad con las Directivas Europeas como la OMFP n.º 7152/2005, y que, en la fecha del balance, sobrepasan los límites de dos de los siguientes tres criterios, denominados criterios de dimensión: disponer de un total de activos de 3.650.000 euros, una cifra de negocios neta de 7.300.000 euros y un número medio de asalariados en el curso del ejercicio financiero de 50 personas;
- b) entidades que en la fecha del balance no sobrepasan los límites de dos de los tres criterios mencionados más arriba;

**El sistema de derecho consuetudinario** es específico de las culturas de los países anglosajones, en los que el sistema contable se caracteriza por un mínimo de reglamentaciones contables y por un sistema de autorregulación realizado por el acta normalizada de la profesión contable.

Las reglamentaciones contables son el resultado de diferentes eventos que acaecen en determinados momentos y deben ser protegidos por la ley. Por ejemplo, la aparición en Inglaterra, en el año 1844, de las sociedades de capitales condujo a la elaboración de la *Ley de Sociedades Comerciales*. En Estados Unidos, la reglamentación contable es de naturaleza mixta, en especial a principios del siglo XIX. El derecho de sociedades fue definido en primer lugar por cada estado federal. Después del año 1929, el sistema contable adoptó un cariz más prudente mediante la promulgación de dos leyes específicas en los años 1933 y 1934 y la creación de la *Comisión de Valores Mobiliarios*, que tenía como propósito la vigilancia de la actividad de las empresas que cotizaban.

Tras un análisis profundo de los dos sistemas de derecho, se observa que el sistema continental presenta un menor grado de flexibilidad en comparación con el que aplican los países de derecho consuetudinario. En el caso de los países con derecho continental, la legislación es más abundante y, en el caso de los países de derecho consuetudinario, la ley solo enuncia determinadas prescripciones y es la profesión contable la que resuelve los aspectos aplicativos.

**Los factores culturales** influyen sobre el modo de adaptabilidad y de flexibilidad de las normas. En ese aspecto, las diferencias se manifiestan tanto entre sistemas contables de países con culturas distintas, como en el caso de

estados que pertenecen al mismo sistema contable desde el punto de vista tradicional.

Un ejemplo significativo lo representan las diferencias existentes en los sistemas de contabilidad británico y americano, en los que, pese a proceder de la misma cultura contable, la concepción, la aplicación y el contenido de sus normas contables son distintos.

La diferenciación es manifiesta, tanto desde el punto de vista del contenido de las normas contables, como por su modalidad de presentación en los estados de situación financiera.

**Los factores sociales** influyen en la normalización contable desde el punto de vista de su validación, motivo por el cual las diferencias son evidentes de un estado a otro. Esa diferencia está influenciada por el hecho de que los organismos internacionales no tienen un poder coercitivo sobre el proceso de aplicación de las normas en los sistemas contables nacionales.

**La financiación de la actividad de las empresas** influye tanto sobre la actividad desarrollada por las empresas como sobre la modalidad en la que se presentan la información en los estados de situación financiera. Las principales modalidades de financiación están en estrecha correlación con los mecanismos de los dos sistemas de contabilidad dominantes a escala mundial y, por tanto, cabe señalar dos vías:

- a) la financiación por medio de créditos bancarios (endeudamiento);
- b) la financiación por medio de capitales propios (autofinanciación).

La financiación de la actividad influye sobre la producción y la presentación de las informaciones financieras. Concretamente, en el caso de la autofinanciación, se notifica la obtención de la información necesaria al propio nivel de decisión de la inversión, mientras que, en el caso de la financiación por medio de créditos bancarios, las informaciones financieras tienen en cuenta la protección de los acreedores.

En función de esos criterios, las informaciones financieras necesarias para los usuarios externos tienen un grado de complejidad más o menos elevado. La financiación bancaria requiere una información financiera más sucinta en comparación con la financiación por medio de capitales, en la que las sociedades bursátiles solicitan informaciones financieras completas, destinadas a reflejar la situación real de la empresa.

A su vez, la financiación de las actividades de las empresas está influenciada por los distintos sistemas jurídicos. En concreto, los países en los

que predomina el derecho escrito manifiestan una tendencia más elevada a la financiación bancaria, mientras que los países en los que impera el derecho consuetudinario tienden a buscar financiación en los mercados de capital. Por eso, las empresas orientadas a la financiación por medio de capital tienen un sistema contable más desarrollado, que se caracteriza por su transparencia y objetividad, ya que la información financiera presenta un grado más elevado de credibilidad. Los estados de situación financiera de tales sistemas de contabilidad aparecen habitualmente bajo la forma de informe económico-financiero que se presenta al gran público. Los inversores son, en este caso, los principales usuarios de la información.

Un factor determinante, tanto en el medio interno de la empresa como en el externo, es la **fiscalidad**. Este elemento debe contemplarse y valorarse bajo el prisma de la relación conexión-desconexión de la contabilidad de las palancas fiscales. La fiscalidad representa una palanca o instrumento reglamentario de poder público, a través del cual se determinan y recaudan los impuestos de las personas físicas y jurídicas, con el propósito de obtener unos ingresos presupuestarios destinados a financiar los gastos presupuestarios. El grado de intensificación de la fiscalidad en una economía viene determinado por el nivel de financiación de sus gastos presupuestarios. Cuanto más altos son los gastos públicos, tanto más presenta la fiscalidad unos valores elevados. Partiendo de ese punto de vista, la fiscalidad es más elevada en los países en los que el fenómeno inflacionista es más significativo.

Eso es debido al hecho de que, en cada economía, las transacciones se desarrollan teniendo como base el principio de nominalismo monetario, conforme al cual el descuento de las transacciones se realiza según el valor inscrito en el documento. En el caso de que los índices de inflación aumenten de un ejercicio financiero a otro, el valor de los gastos presupuestarios también se incrementa, lo que conlleva la obligación de recaudación de unos ingresos presupuestarios más elevados para poder cubrir los gastos necesarios de los recursos públicos.

El aumento de esa necesidad determina un aumento del nivel de los impuestos recaudados de las personas físicas y jurídicas. Partiendo de dichos considerados, las empresas buscarán disminuir permanente y deliberadamente la masa imponible de las operaciones desarrolladas, para poder pagar un impuesto más reducido. En ese sentido, la información presentada en los estados de situación financiera queda directamente afectada. Bernard Colasse afirma que: *«La preocupación del contable francés por protegerse jurídicamente parece ser más importante que la de suministrar*

*una imagen de la empresa más cercana a la verdad por medio de los estados de situación financiera que elabora. Pero la doctrina es evolutiva y puede que en un futuro nos dirijamos hacia una interpretación más económica y menos jurídica de este nuevo principio».*

En ese sentido, a escala mundial, se han realizado varios intentos de llevar a cabo la desconexión entre fiscalidad y contabilidad, especialmente en aquellos países que se han adherido a las normas contables internacionales. Un ejemplo en ese sentido lo suministran Holanda y Dinamarca.

### **IV.3. La armonización o convergencia y la conformidad contable a escala nacional, europea e internacional**

La evolución contemporánea de la contabilidad está marcada por **tres fenómenos**: *la normalización, la armonización y la internacionalización.*

En el presente, se manifiestan cada vez más las restricciones en el terreno de la contabilidad nacional en favor de una alineación global en ese terreno, que debería tener como resultado la creación de un sistema moderno de contabilidad.

El concepto de mercado único tiene como característica básica fenómenos, como son la creación de empresas multinacionales y la internacionalización económica y cultural, que precisan de una reglamentación casi idéntica en cada estado.

**La armonización o convergencia contable** internacional tiene en cuenta la reducción de las reglamentaciones contables nacionales.

**La normalización contable** es el proceso por el que se homologa la presentación de los documentos de síntesis, los métodos contables y la terminología, teniendo en cuenta tres propósitos fundamentales:

- la obtención de unas informaciones homogéneas con respecto a las empresas;
- la valoración de las informaciones contables por parte de usuarios externos (comparaciones de tiempo y espacio);
- la contribución a una mejor asignación de los recursos financieros en cada país.

A su vez, la **armonización o convergencia contable internacional** es el proceso por el que las reglas o normas nacionales, que difieren de un país a otro y a veces son divergentes, se perfeccionan para poder ser comparables.

La armonización o convergencia difiere de la normalización, ya que esta última comporta una uniformización total de las reglas y la primera permite la eliminación de los principales obstáculos en la realización de las comparaciones internacionales. El argumento principal a favor de la armonización es la búsqueda de la eficiencia en las transacciones internacionales. La falta de uniformidad y de comparabilidad de las informaciones contables constituye un obstáculo para las inversiones internacionales.

Una segunda motivación que conduce a la armonización o convergencia de los sistemas contables es el deseo de unificar las condiciones de la competencia entre países. Una síntesis de los fenómenos y aspectos que pueden ser considerados como causas que conducen a la necesidad de armonización o de convergencia contable internacional incluye:

- 1) la mundialización cada vez más fuerte de las economías;
- 2) las demandas de los usuarios de estados de situación financiera (factor que deriva del anterior), en cuyo sentido se tiene en cuenta la uniformización del lenguaje económico y, asimismo, la de la contabilidad considerada como un instrumento de comunicación de informaciones.
- 3) el proceso de extensión de la Unión Europea;
- 4) el fenómeno de la globalización de los mercados de capital: la tendencia al crecimiento y a la globalización de las actividades de las grandes empresas ha determinado un gran número de adquisiciones de sociedades extranjeras, lo que ha conducido al crecimiento de sus necesidades financieras, llegándose al final al desarrollo de los mercados internacionales de capitales.

Teniendo en cuenta las tendencias a la mundialización, las sociedades aplican un sistema contable uniforme. En una primera fase, aspiran a un funcionamiento eficaz. Los directivos de esas empresas llegan a una convergencia óptima entre el sistema interno de información y el externo, ya que, para las sociedades multinacionales, es muy importante la conciliación con la demanda de los usuarios.

En la economía de mercado, la armonización o convergencia y la normalización contable tienen como objeto la organización de las normas de funcionamiento del mercado de la información contable, con el propósito de optimizar la comunicación financiera.

La información contable puede ser vista como un producto «jurídico» específico porque su producción, presentación y difusión deben ser reglamentadas. La optimización de la comunicación financiera supone un control de la relación cantidad/ calidad/precio con respecto a las informaciones contables.

La armonización o convergencia y la normalización contables son necesarias debido a la diversidad de los agentes económicos que contribuyen a la definición de la oferta o la demanda de informaciones contables, así como a los desequilibrios que pueden existir entre la oferta y la demanda.

Para prevenir esos desequilibrios, los normalizadores, en calidad de árbitros del juego social de la contabilidad, deben encontrar soluciones para minorar la «usura» inherente a la organización del sistema contable.

El problema fundamental de la armonización o convergencia contable se vincula a la nota de credibilidad que se concede a la contabilidad. La afirmación parte del nivel de confianza de los usuarios con respecto a una situación en la que una misma sociedad pública, durante el mismo periodo y en países diferentes pueda tener distintas imágenes sobre la dimensión de los capitales propios y sus resultados, por causa de su adaptación a las normas en vigor en cada país.

Por ese motivo, la armonización o convergencia contable internacional representa un fenómeno positivo, cuya realización está determinada por la evolución actual de la vida económica en general, y de la contabilidad en particular.

Pero, como cualquier otro proceso, la normalización contable tiene unos límites de aplicabilidad, ya que presenta los siguientes problemas:

➤ En contra de la armonización o convergencia, se puede decir que rompe los equilibrios sociales porque no tiene en cuenta el papel específico de la contabilidad en cada país. Su realización supone costes soportados en principio por parte de las pequeñas y medianas empresas, mientras los beneficios corresponden en su mayoría a las grandes empresas.

➤ Otro problema es el de la definición o determinación del espacio en el que se manifestará la armonización o convergencia, es decir, debe

concretarse si debe aplicarse en todas las empresas o limitarse a unas de ellas, especialmente en el caso de las sociedades que cotizan en la bolsa, las sociedades de capitales o las que tienen dimensiones que sobrepasan un determinado umbral.

➤ Para algunas empresas, la armonización o convergencia supone costes importantes. Un cambio de métodos puede modificar la imagen del estado financiero de la sociedad y, como consecuencia de ello, necesitará la información de los usuarios de las cuentas sobre los efectos del cambio. Internamente, la empresa soporta costes de formación y adaptación normativa. En general, los costes contables son relativamente más importantes para las pequeñas sociedades que para las grandes, porque estas últimas pueden distribuir esos gastos (en partes fijas) sobre un gran número de transacciones.

Una armonización o convergencia completa solo puede realizarse con la existencia de un medio económico y social pertinente: reglamentación fiscal, derecho de sociedades, modalidades de financiación, sistema de dirección de la empresa.

El enfoque contable en las empresas multinacionales, que reflejan la creación de un lenguaje contable común a escala mundial, ha concentrado enormes esfuerzos.

El 29 de junio de 1973, los organismos contables de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, Reino Unido, Irlanda, Holanda, Méjico y Estados Unidos crearon en Londres el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, *International Accounting Standards Committee*). Dicho organismo, de interés público, tenía como objetivo la elaboración y edición de las normas contables internacionales que debían ser respetadas en la presentación anual de los estados de situación financiera, así como las garantías de aceptación y aplicación de esas normas.

Actualmente, su sucesor, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) reúne más de 120 organizaciones contables profesionales de más de 90 estados miembros, entre las cuales, el Cuerpo de Expertos Contables y de Contables Autorizados de Rumanía (CECCAR). Sus esfuerzos se concretan en 98 normas contables y en 7 proyectos de normas en curso de elaboración.

Los primeros proyectos del Marco general del IASB tenían una perspectiva amplia, puesto que realizaban un análisis global de las

informaciones financieras externas. Sin embargo, sus esfuerzos se acabaron centrandose en los estados de situación financiera.

La arquitectura del Marco general del IASB se estructura en 110 párrafos y trata los siguientes problemas:

- el objetivo de los estados de situación financiera;
- sus características cualitativas;
- los elementos que los componen;
- el reconocimiento de dichos elementos;
- los sistemas de medición (evaluación);
- los conceptos de capital y de mantenimiento del capital.

El Marco del IASB precisa que, aunque los estados de situación financiera pueden ser similares de un país a otro, existen diferencias cuyas causas pueden hallarse en la diversidad de circunstancias económicas, sociales, políticas y jurídicas de esos países, así como en la situación concreta de cada uno con respecto, principalmente, a las necesidades de información de los diversos usuarios.

El IASB se ha comprometido a acercar sus posiciones, buscando la armonización de las reglamentaciones, las normas contables y los procedimientos relativos a la preparación de los estados de situación financiera.

#### *La utilización de las normas del IASB en el ámbito europeo.*

Desde la publicación, en el año 1995, de nuevas estrategias en materia contable, la Comisión Europea ha ejercido como política declarada el mantenimiento de la conformidad entre las directivas contables y las Normas Internacionales de Contabilidad (IAS). Esta política va en consonancia con el interés de las empresas europeas, y en general con las grandes empresas, que, bajo la presión de los mercados internacionales de capitales que las financian, quieren aplicar las normas del IASB.

Con el propósito de armonizar las respectivas prácticas, uno de los objetivos de la actualización de la estrategia de la Comisión Europea en el dominio contable es la aplicación de un mecanismo específico que ofrezca una base legal a las normas del IASB que respete las Directivas europeas.



## IV.4. La normalización y reglamentación en contabilidad

### IV.4.1. La contabilidad, de normas a principios

En la última década, se ha producido una paradoja: a medida que avanzamos hacia una economía de mercado, mediante reformas estructurales y complicados procesos de privatización —ambos asentados en políticas de esencia liberal—, aumenta el número de normas elaboradas para regular las actividades de algunos sectores. El Ministerio de Finanzas Públicas tiene una más gran visibilidad al ser, por un lado, la institución responsable de la asimilación del acervo comunitario en su ámbito y, por otro lado, porque las reglamentaciones contables interesan a la práctica totalidad de los agentes económicos.

Pero no solo las finanzas experimentan este tipo de reestructuraciones, sino también otras instituciones de la economía, como los transportes, la protección del medio, el mercado de capital, el sistema bancario, etc.

Así, la paradoja que mencionamos al principio se magnifica por la circunstancia de que un elemento importante de preparación para la integración en la Unión Europea es la asimilación, dentro de la legislación y la práctica institucional rumanas, de la totalidad del cuerpo legislativo de la UE, que incluye: la legislación primaria (tratados), la legislación secundaria (reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones, etc.) y la casuística o, más concretamente, los veredictos del Tribunal de Justicia.

Este conjunto legislativo conforma el acervo comunitario en la materia que nos ocupa. El aflujo de reglamentos del Mercado Común a la economía rumana no es una cuestión pasajera.

La economía europea occidental se caracteriza por un nivel de normalización en continuo crecimiento.

A medida que el proceso de integración en el espacio económico europeo se profundiza, el número de resoluciones con carácter normativo aumenta.

En este panorama, persiste una verdadera «lucha subterránea» entre los que sostienen la utilidad de las normas, consideradas un elemento *de facto* para la corrección de los mercados, y los que estiman que el exceso de normalización favorece la burocracia y amplía la distancia entre la economía real y la economía de naturaleza administrativa. Un estudio reciente

(*Problèmes Économiques*, 2003), cuyas ideas principales presentamos más adelante, aborda este tema.

#### IV.4.2. La normalización *de facto* y la normalización *de jure*

Los estudios sobre los efectos de la normalización en la economía son bastante escasos. Pero los efectos de la aplicación de las normas son, por lo menos teóricamente, positivos respecto a la simulación de la innovación, los cambios comerciales y la competitividad. Al mismo tiempo se acepta el hecho de que esos efectos positivos aparecen, normalmente, en una fase ulterior, en el momento en el que la norma llega a ser **un elemento estructurador**. Esa es la principal razón por la que las autoridades públicas sostienen el proceso de normalización, debido a su función estratégica a escala europea e internacional.

Por iniciativa del ministro británico de Comercio e Industria se realizó, hace algunos años, un estudio referente a la economía de la normalización. En ese análisis, se destacaron dos ideas principales:

- a) un proceso eficiente de elaboración e implementación de las normas constituye un factor de dinamización del desarrollo de las empresas y, consecuentemente, de la economía en su conjunto;
- b) la intervención de las autoridades públicas en el proceso de normalización está motivada por la necesidad de protección del mercado, por un lado, y por la naturaleza específica de esas normas, que reivindican un espacio entre los intereses públicos, por otro lado.

Teniendo en cuenta la variedad de los análisis de este tipo, el estudio de la economía de la normalización señala algunos indicios interesantes y originales sobre la gestión positiva y pragmática de las normas. Así, así se considera que:

- 1) es útil una clasificación de los diversos tipos de normas en función de los problemas económicos que la autoridad normalizadora se propone resolver;
- 2) se impone un análisis de las normas institucionales emitidas por autoridades (*de jure*) y de las normas (*de facto*) constituidas durante el proceso económico por iniciativa de uno o varios factores económicos.

El debate sobre la normalización institucional pone en evidencia el hecho de que los productores están, normalmente, más implicados y mejor representados que los usuarios en el proceso de elaboración de las normas.

Un argumento para la normalización de naturaleza institucional en comparación con la normalización *de facto* se apoya en su transparencia, que aumenta en relación con el público, cualidad en la que reside el éxito de su implementación.

Por otro lado, nace un conflicto entre la elaboración de las normas denominadas «abiertas» y la protección de la propiedad industrial.

Desde otro punto de vista, aunque las normas institucionales, en virtud de su transparencia, son superiores a las normas *de facto* (normas elaboradas por determinados productores bien situados en un mercado semimonopolista), su elaboración necesita más tiempo.

#### **IV.4.3. El valor de las normas (estándares) de contabilidad**

Más allá de la disputa entre la «paternidad» y la «celebridad», el valor de las normas viene dado por el hecho de que son aceptadas y utilizadas por el medio económico y por los consumidores. Se sobreentiende que **la publicación** de una norma, por sí misma, **no es suficiente** para producir determinados efectos, para crear una ventaja económica demostrada.

Una norma solo adquiere un valor intrínseco, de índole comercial, en la medida en que se utiliza en la actividad corriente.

Son pocos los datos con respecto al ratio de adaptación y utilización de las normas en la vida práctica. Además, los autores han avanzado la idea de que «el ratio de difusión» en economía está condicionado por el precio que pretende cada institución que elabora esas normas.

Aparece un conflicto evidente de objetivos en la medida en la que se sigue, por un lado, la obtención de un beneficio de la venta de los documentos que contienen las normas y la garantía de una difusión más amplia de esos documentos. Una vez más, el término de rentabilidad se opone al de utilidad pública.

Por fin, un tema a menudo abordado en la literatura consagrada a la normalización se refiere a la relación que nace del proceso de elaboración de las normas y de las normas como tal, por un lado, y de los consumidores, por otro.

La opinión predominante es que la normalización es favorable a los consumidores, ya que avanza en la dirección de la reducción de los costes de las transacciones y la de los riesgos asociados a los defectos de fabricación.

#### **IV.4.4. La normalización; ¿Obstáculo o estímulo para los cambios en contabilidad?**

La normalización puede valorarse en términos de estructuración y dinamización del mercado. Esa apreciación se posiciona, a primera vista, en contra de la índole intrínseca de la norma *in genere*, instrumento de regularización opuesto a la flexibilidad. Pero la normalización es un factor de estimulación de la innovación.

Por ejemplo, durante el proceso de producción, la aplicación de la norma tiene como efecto la estimulación de la innovación de modo particular por la concreción de su mensaje central. La delimitación por categoría, tipo y dimensión de los productos, la imposición de unos parámetros de fabricación y explotación rigurosos y la normalización obligan a los productores a organizarse en las fases de investigación y proyección de los productos, precisamente para evitar la aparición de efectos no deseados en el producto final, en la fase de explotación comercial.

Las normas pueden sostener la innovación por su mismo carácter imperativo. Además, los productos con una fuerte carga innovadora son más fáciles de vender en un mercado reglamentado, con normas bien establecidas y aceptadas por los consumidores.

En otro plano, un buen sistema de normas ejerce una presión positiva en cuanto a la creación y el lanzamiento de una nueva gama de productos y servicios. Ese es el potencial **estructurador** de la normalización. La existencia de un marco normativo facilita la elección de los clientes y estimula la competitividad de los productos y servicios.

Bien concebido y aplicado, un sistema normativo puede constituir un factor de influencia en el mercado al estimular la competitividad, la innovación y la transparencia informacional, y por sus efectos positivos en el plano de la protección de los consumidores y del medio natural.

#### **IV.4.5. La opción entre reglamentación y no reglamentación en contabilidad.**

La intervención de las autoridades públicas en el proceso de normalización es efecto conjunto de tres factores:

- a) la incapacidad demostrada del mercado de asegurar, por sí mismo, la fiabilidad y continuidad de los sistemas de normalización;
- b) por el contrario, la autoridad pública ha demostrado la capacidad de imprimir vitalidad y dinamismo a los sistemas de elaboración de las normas;
- c) la voluntad del Estado de sostener y financiar la labor de elaboración y difusión de las normas.

En un plano más teórico, los autores del estudio al que hacemos referencia estiman que la ausencia de normalización institucional conduce a la formación de monopolios o cárteles en el mercado. Hay opiniones que afirman que el mercado tendría la capacidad de crear su propio sistema de elaboración de las normas y de los estándares, en la dirección marcada por el mercado.

El argumento invocado más a menudo es la lentitud que demuestran las autoridades públicas en la elaboración de las normas, que afecta al mundo industrial. La normalización no puede seguir el ritmo de la innovación tecnológica.

Por otra parte, la presión para que aumente la rapidez de elaboración de las normas, de acuerdo con las necesidades de los productores, puede afectar a la calidad de esas reglamentaciones.

El acceso a un largo espectro de factores afectados por el lanzamiento al mercado de unas normas y estándares, aunque necesita mucho más tiempo, asegura una fórmula más equilibrada y con mejores efectos prácticos. La idea es encontrar el equilibrio entre un nivel cualitativo aceptable en lo normativo, desde el punto de vista del contenido, y un tiempo de elaboración que no sea excesivamente dilatado.

La normalización institucional tiene un carácter estratégico y global al mismo tiempo. Por eso resulta benéfica una estructura nacional de normalización fuerte y eficiente, para poder ejercer una influencia en favor del medio económico interno. Este tipo de estructura representa un potencial competitivo, puesto que presta su apoyo a una economía nacional en el desarrollo de su competitividad.

El aumento de la capacidad del aparato normativo nacional supone el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- una amplia cobertura de los documentos sometidos a la normalización;
- la limitación de la redundancia y, en concreto, de la duplicación de algunos estándares;
- el fomento de la innovación mediante el uso de las denominadas normas «abiertas»;
- la limitación de la formación de monopolios y cárteles;
- el estímulo de la competencia y de la competitividad gracias a la creación de normas;
- la actualización de las normas tantas veces como sea necesario;
- la eliminación de un sistema desproporcionado de normas.

Como conclusión general, el poder público tiene la misión obligatoria de vigilar el mantenimiento de una estructura de normalización y estandarización apta que contribuya a un desarrollo económico basado en la innovación.

## **IV.5. Normalización y reglamentación en la contabilidad rumana**

### **IV.5.1. Dinámica y límites en la reglamentación contable**

Cualquier sistema contable está determinado por el medio económico, político, jurídico, financiero y cultural del país en el que opera. Dicho sistema evoluciona en función de las transformaciones en su ámbito y de las tendencias de evolución de la contabilidad a escala mundial.

Después de un periodo bastante amplio de contabilidad regulada y a partir del año 1991, la normalización contable en Rumanía experimenta un proceso de reforma, tanto en el ámbito institucional como en el de las normas contables.

El proceso de normalización contable, a lo largo del tiempo, se ha caracterizado por su carácter público, al haberse elaborado las normas contables bajo la fuerte influencia de las instituciones del Estado.

Las previsiones legislativas permitieron perfilar un derecho contable rumano, cuyo punto de arranque está representado por la Ley de contabilidad

n.º 82/1991 y la H.G. n.º 704/1993, relativa a la aprobación de las medidas de ejecución de la Ley de Contabilidad, los Planes de Cuentas generales, las Normas metodológicas de utilización de las cuentas contables, las Normas de utilización de los registros contables, y las Normas metodológicas para la elaboración y presentación del balance contable.

El conjunto de esas normas legales inscritas en la vía de la reforma contable se ha traducido en un paquete de reglamentos y normas que conforman la columna vertebral del nuevo sistema contable rumano.

El sistema instituido, vinculado al marco jurídico creado, comporta las siguientes características:

- la conexión entre contabilidad y fiscalidad, atestiguada por la imposición de los reglamentos fiscales sobre las estructuras contables;
- la conservación del concepto de Plan General Contable como «núcleo duro» de las reglas y prácticas contables;
- la fundamentación de un modo de financiación predominantemente bancario.

Por la fuerza del modelo de inspiración francesa, la contabilidad rumana está adaptada al sistema contable europeo, y en especial a la Cuarta Directiva Europea.

A pesar de eso, el sistema contable debe tener en cuenta sus deficiencias en cuanto a la solución teórica, y en especial la práctica, de algunos procesos y realidades económicos:

- la redenominación de las cuentas en condiciones de hiperinflación;
- la fusión y liquidación de las empresas;
- la consolidación de las cuentas de los grupos de empresas;
- el estatuto de la contabilidad de gestión.

El paso hacia una nueva etapa en la reforma del sistema contable rumano está vinculado a la aparición y a la amplitud de unos fenómenos como:

- 1) la globalización de las economías;
- 2) la agrupación de las sociedades;
- 3) la ampliación de la capitalización bursátil;
- 4) el desarrollo de los mercados financieros y la aparición de nuevos instrumentos financieros.

La necesidad de capital obliga a las empresas a buscar soluciones para el crecimiento de las marcas. Para poder colocar los capitales, los inversores necesitan información para fundamentar sus decisiones. La contabilidad debe responder a esas nuevas demandas.

País con vocación europea, la entrada de Rumanía en la Unión Europea significó la implementación de un sistema contable válido, de un lenguaje común, especialmente en el área de los estados de situación financiera y la construcción de indicadores financieros.

En el último periodo, la literatura de especialidad ha consignado los resultados del análisis de compatibilidad entre las Directivas contables europeas y las Normas Internacionales de Contabilidad (IAS).

Con respecto a la Unión Europea, la nueva estrategia en materia contable es la política de mantenimiento de la concordancia entre ambas.

Por lo que se refiere al sistema contable nacional, se mantiene la idea de que las grandes empresas, preparadas para entrar en la vorágine de la mundialización, han tenido que adoptar un lenguaje común, inteligible a escala internacional.

Los nuevos fenómenos que se manifiestan en los planos económico y financiero aportan múltiples argumentos en favor de la armonización mediante la puesta en práctica de la normativa contable internacional. El plan a realizar es el desarrollo de una nueva etapa en la reforma del sistema contable rumano.

En el marco de los debates especializados que tienen como eje la futura evolución de la contabilidad rumana, se ha instaurado la idea según la cual todo el proceso de normalización contable se basa en un marco conceptual de la contabilidad que debe establecer:

- Los objetivos de la contabilidad de la empresa;
- Los usuarios de la información contable y sus necesidades;
- La explicación de los principios contables generalmente admitidos;
- La definición de los conceptos y las nociones contables.

La referencia al marco económico rumano debe incluir aquellos factores con influencia negativa sobre todos aquellos medios que aceleran o frenan el completo proceso de reforma, concretamente el del dominio de la contabilidad. Aquí se inscribe:



- ⇒ la gestión defectuosa y la falta de control sobre los efectos generados por la transición a una economía de mercado;
- ⇒ la falta de control del restablecimiento de las condiciones a las que se enfrenta la economía;
- ⇒ la evolución de la moneda nacional en comparación con el dólar;
- ⇒ la situación del sistema bancario (quiebra, inseguridad, crisis financieras);
- ⇒ la distinta naturaleza del sistema económico y financiero en un país u otro;
- ⇒ la existencia de un mercado de información contable no formalizada en los países desarrollados.

El paso hacia una nueva etapa de la reforma en el sistema contable rumano se inicia con la promulgación de la Orden n.º 94, de 29 de enero de 2001, del Ministerio de Finanzas Públicas, por la que se aprueban las nuevas normas contables armonizadas con la Cuarta Directiva de la Comunidad Económica Europea y con las Estándares Internacionales de Contabilidad. Dicha normativa contiene *«la lista de los agentes económicos a los que se aplicarán los reglamentos de la Orden, los reglamentos con respecto a la contabilidad y a los estados financieros de las empresas, el Plan General de Cuentas, el formato de las cuentas anuales y el Marco general de elaboración de los estados de situación financiera elaborados por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Eso significa asumir un verdadero marco conceptual en la contabilidad rumana en concordancia con las normas del IASB.»*

Un lugar importante en el contenido de las nuevas normas lo constituye la introducción del estado anual de situación financiera, junto con el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, así como dos nuevos grupos de informes de situación vitales: los estados de situación de los flujos de tesorería y los estados de situación de la modificación de capitales propios.

Al mismo tiempo, desde el punto de vista de la reforma institucional, se puede observar, junto al Ministerio de Finanzas Públicas, la organización y el funcionamiento del Colegio Consultivo de Contabilidad. Dicho Colegio agrupa, tanto a las instituciones implicadas en la reglamentación contable, como a los representantes de la profesión y del medio universitario, y desempeña un relevante papel en el análisis y la aprobación del proceso legislativo, asegurando su capacidad de implementación, lo que constituye un factor de

progreso visible, tanto en cuanto al contenido de la legislación, como en lo relativo a la evolución de la capacidad de creación y desarrollo de los correspondientes programas de preparación.

#### **IV.5.2. Reglamentaciones contables. Pasado, presente y perspectivas.**

En la actualidad, la contabilidad rumana, tras un largo proceso de desarrollo, se encuentra plenamente adaptada a los requisitos europeos. Entre el pasado y el presente, se desarrollaron significativos programas de reglamentación, de los que analizaremos a continuación los más importantes:

##### **a) Reglamentaciones contables armonizadas con las Directivas europeas y con las Normas Internacionales de Contabilidad.**

➤ *Reglamentaciones contables armonizadas con la Cuarta Directiva de la Comunidad Económica Europea y con las Normas Internacionales de Contabilidad, aprobadas por la Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 94/2001 (publicada en la Gaceta Oficial n.º 85 de 20 de febrero 2001), con las modificaciones y las complementaciones posteriores, que se aplican a los agentes económicos, hasta finales del año 2005, en función del cumplimiento de determinados criterios relativos al volumen de la cifra de negocios, el total de activos y el número medio de asalariados, en concreto:*

- La cifra de negocios del ejercicio anterior debe ser superior a 7,3 millones de euros;
- El total de los activos del ejercicio anterior, superior a 3,65 millones de euros;
- El número medio de asalariados del ejercicio anterior, igual a 150.

➤ *Reglamentaciones contables específicas del sector de los seguros armonizadas con la Cuarta Directiva de la Comunidad Económica Europea y con las Normas Internacionales de Contabilidad, aprobadas por Orden conjunta del ministro de Finanzas Públicas y del presidente de la Comisión de Vigilancia de Seguros n.º 2.328/2.390/2001 (publicada en la G.O. nº. 34 bis de 18 de enero de 2002) aplicadas a las sociedades de seguros;*

➤ *Reglamentaciones contables armonizadas con la Cuarta Directiva de la Comunidad Económica Europea y con las Normas Internacionales de Contabilidad, aplicables a las instituciones reglamentadas y vigiladas por la Comisión Nacional de Valores Mobiliarios, y aprobadas por la Orden conjunta*

*del ministro de Finanzas Públicas y del presidente de la Comisión Nacional de Valores Mobiliarios n.º 1.742/106/2002 (publicada en la G.O. n.º 947 de 23 de diciembre 2002), aplicadas a las sociedades que operan en el mercado de capital;*

➤ *Reglamentaciones contables armonizadas con la Cuarta Directiva de la Comunidad Económica Europea y con las Normas Internacionales de Contabilidad aplicables a las instituciones de crédito, aprobadas por Orden conjunta del ministro de Finanzas Públicas y del gobernador del Banco Nacional de Rumanía n.º 1982/5/2001 (publicada en la G.O. n.º 694 de 1 de noviembre 2001), aplicadas a las instituciones de crédito.*

**b) Reglamentaciones contables simplificadas, armonizadas con las Directivas europeas, aprobadas por la Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 306/2002 (publicada en la G.O. n.º 279 bis, de 25 de abril de 2002).**

Estas reglamentaciones se aplican, hasta finales del ejercicio financiero del año 2005, por parte de los agentes económicos que no cumplen los criterios de dimensión previstos en las Reglamentaciones contables armonizadas con la Cuarta Directiva de la Comunidad Económica Europea y con las Normas Internacionales de Contabilidad, aprobadas por Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 94/2001, con las modificaciones y complementaciones posteriores.

**c) Reglamentaciones contables para personas jurídicas sin ánimo de lucro, aprobadas por Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 1.829/2003 (publicada en la G.O. n.º 66, de 27 de enero de 2004),** aplicadas a personas jurídicas sin ánimo de lucro que, de conformidad con la legislación vigente, tienen la obligación de presentar la contabilidad por partida doble y de elaborar un estado anual de situación financiera;

**d) Normas metodológicas relativas a la gestión y la administración de la contabilidad por partida simple para personas jurídicas sin ánimo de lucro, aprobadas por Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 2.329/2001 (publicada en la G.O. n.º 20, de 15 de enero de 2002),** aplicadas a personas jurídicas que organizan y gestionan su contabilidad por partida simple.

A principios del año 2006, de conformidad con las previsiones de la Ley de Contabilidad n.º 82/1991, refundida, modificada y completada por la Ordenanza del Gobierno n.º 70/2004 (publicada en la G.O. n.º 773, de 24 de agosto de 2004), las personas jurídicas deben someterse a las siguientes reglamentaciones:

**a) Reglamentaciones contables acordes con la Cuarta y Séptima Directiva Europea de la CEE, aprobadas por Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 1.752/2005.** A partir de esas Directivas europeas, desde el día 1 de enero de 2006 entran en vigor nuevas reglamentaciones, que afectan a las instituciones financieras:

➔ *Orden n.º 5, de 22 de diciembre de 2005, relativa a la aprobación de reglamentaciones contables acordes con las Directivas europeas, aplicable a las instituciones de crédito;*

➔ *Orden n.º 75, de 16 de diciembre de 2005, relativa a la aprobación de reglamentaciones contables acordes con la Cuarta Directiva de la Unión Europea, aplicable a las entidades autorizadas, reguladas y controladas por la Comisión Nacional de Valores Mobiliarios;*

➔ *Orden n.º 74, de 16 de diciembre de 2005, relativa a la aprobación de las reglamentaciones contables acordes con la Séptima Directiva de la Unión Europea, aplicable a las entidades autorizadas, reguladas y controladas por la Comisión Nacional de Valores Mobiliarios;*

➔ *Orden n.º 3129, de 21 de diciembre de 2005, relativa a la aprobación de las reglamentaciones contables acordes con las Directivas europeas específicas para el sector de los seguros.*

**b) Entidades de interés público, como las definidas por la Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 907/2005, de aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS) para la elaboración y presentación de estados de situación financiera que se refieran a los propósitos propios de dichas entidades.**

**c) Reglamentaciones contables para personas jurídicas sin ánimo de lucro.**

#### **IV.5.3. La evolución de los procesos de normalización y armonización en Rumanía**

Antes del año 1990, en las condiciones de una economía centralizada, la evolución de la contabilidad nacional estaba dominada por el concepto de normalización, por el que se entendía el proceso de elaboración de normas e instrucciones para la organización de la contabilidad a partir de unos planes de cuentas. Las reglas de base relativas a la planificación, la evidencia y el cálculo de los costes, las elaboraba el Ministerio de Finanzas junto con el antiguo

Comité de Estado de Planificación para los principales sectores de la economía nacional.

La armonización de la contabilidad que se inicia en el año 1990 impone unas nuevas coordenadas, que resultan esenciales para establecer un sistema nacional de contabilidad que opere en economías de mercado desarrolladas. Dichas coordenadas comportan las siguientes condiciones:

- a) *El predominio de la puesta en práctica de conceptos contables*, especialmente en relación a objetivos y principios contables generalmente admitidos, así como a normas y reglamentaciones que prioricen los métodos de base y procedimientos contables detallados;
- b) *La preponderancia del dualismo frente al monismo contable*, cuya esencia consiste en el hecho de que, en condiciones de una economía de mercado, como mínimo una parte de las informaciones contables (especialmente las relacionadas con la situación patrimonial, los resultados económicos-financieros y las relaciones de los agentes económicos con terceros) deben publicarse con la intermediación de los estados de situación financiera.
- c) *La prevalencia del estado de situación financiera frente al sistema contable corriente*, en el que el cambio de óptica del sistema contable para la elaboración de los datos es fundamental.

En el marco de los sistemas de contabilidad monista se opera con una contabilidad de flujo, centrada en el registro exhaustivo del ciclo económico en las cuentas, a saber: producción – distribución – circulación – consumo. Ese sistema privilegia el reflejo del proceso de producción, considerado la verdadera fuente de valor. En ese caso, el papel de los estados de situación financiera queda relegado porque el margen de intervención de los gestores a partir de los análisis financiero-contables está fuertemente limitado por el propio sistema económico centralizado.

Los sistemas contables dualistas, adaptados a las demandas de las economías de un mercado competitivo desarrollado, operan con una contabilidad de resultados en la que, en el centro de atención, se sitúan los estados de situación financiera, en cuanto instrumentos de información a terceros. La utilización de las cuentas corrientes está subordinada a los objetivos de la contabilidad: una imagen fidedigna de la situación del patrimonio, la determinación de los resultados y la situación económico-financiera real de la empresa y el control de las condiciones internas de producción.

- d) *La consideración fundamental a la importancia de las diversas características de la información contable.* De conformidad con esas coordenadas, los sistemas contables monistas sobrevaloran la exhaustividad y la comparabilidad de la información contable, características que crean la posibilidad de un control centralizado de la actividad. Los sistemas contables dualistas sobrevaloran las ventajas de la eficiencia y la eficacia de la producción de las informaciones contables, y en concreto: la pertinencia de tales informaciones o su utilidad en la toma de decisiones; la fidelidad de las mismas o la medida en la que reflejan la realidad; su importancia relativa o la producción de una información contable a un coste inferior a las ventajas que proporciona su utilidad.
- e) *La consideración fundamental a las prioridades asignadas a las distintas funciones de la contabilidad.* En las teorías **contables monistas**, se enumeran y describen una serie de funciones: *la función de registro exhaustivo de la actividad de una empresa con el propósito de realizar un control de la actividad; la función de verificación, control y fuerza probatoria en justicia, etc.*

En los **sistemas contables dualistas**, las funciones de la contabilidad están estructuradas de la siguiente forma:

➤ **Funciones de la contabilidad financiera:**

- a) Registro de las transacciones de una empresa con el propósito de determinar periódicamente su posición financiera, la marca y modificación de dicha posición.
- b) Información económico-financiera a terceros.
- c) Verificación y probación exigida por razones jurídicas y fiscales.
- d) Suministro de las informaciones necesarias para la realización de síntesis macroeconómicas.
- e) Satisfacción de la demanda de información por parte de numerosos usuarios de información contable.

➤ **Funciones de la contabilidad de gestión:**

- a) Determinación de los costes de los productos y de los sectores de actividad.
- b) Determinación del beneficio para cada producto, trabajo o servicio.

- c) Producción y suministro de la información necesaria para la elaboración de presupuestos de ingresos y gastos, y para la actualización de los indicadores de gestión de la empresa.
- d) Consideración fundamental a los principios de valoración patrimonial y su gestión en relación con la evolución del informe de oferta y demanda.
- e) Consideración fundamental a la normalización de la contabilidad con miras a la apertura hacia el ámbito internacional.

## **IV.6. El marco jurídico e institucional de la reglamentación y de la normalización de la contabilidad**

### **IV.6.1. La reglamentación contable en Rumanía**

En general, el marco jurídico se define por medio de los siguientes componentes: *el marco contable o conceptual; la red de normas o estándares contables; el sistema de reglamentación contable (Derecho Contable); el plan de cuentas y esquema de contabilización de las operaciones económicas y financieras; las guías contables profesionales; el diccionario de conversión contable, la política de contabilidad; la institución de la normalización contable.*

En Rumanía, el dispositivo de normalización de la contabilidad de los agentes económicos está formado por la siguiente normativa reguladora:

- a) Ley de Contabilidad nº. 82/199, modificada y refundida, publicada en la Gaceta Oficial de Rumanía nº. 48/14.01.2005;
- b) Reglamentaciones contables aprobadas por la Orden del Ministerio de Finanzas, en aplicación de la Ley de Contabilidad, a saber:
  - Reglamentaciones contables acordes a las Directivas europeas, aprobadas por Orden del Ministerio de Finanzas Públicas nº. 1752/2005;
  - Reglamentaciones contables acordes a las Directivas europeas, específicas para las instituciones de crédito, las sociedades de seguros y las entidades reguladas y controladas por la CNVM;
  - Orden del Ministerio de Finanzas Públicas nº. 907/2005, relativa a la aprobación de las categorías de personas jurídicas a las que se aplican las reglamentaciones contables acordes con las Normas

Internacionales de Información Financiera, y concretamente con las Directivas europeas.

- Orden del Ministerio de Finanzas Públicas nº. 1826/2003 para la aprobación de las especificaciones relativas a algunas medidas relacionadas con la gestión y la administración de la contabilidad;
- Orden del Ministerio de Finanzas Públicas nº.1088/2004 para la aprobación de las especificaciones relativas al modo de reflejar las operaciones contables en cuanto a la cobertura de la pérdida contable;
- Orden del Ministerio de Finanzas Públicas nº.1753/2004 para la aprobación de las normas relativas a la organización y realización del inventario del activo y del pasivo.
- Orden del Ministerio de Finanzas Públicas nº.1850/2004, relativa a los registros y formularios financiero-contables;
- Orden del Ministerio de Finanzas Públicas nº. 1376/2004, relativa a la aprobación de normas metodológicas, cuyo propósito es reflejar, de manera contable, las principales operaciones de fusión, división, disolución y liquidación de sociedades comerciales, así como la retirada y exclusión de determinados asociados del seno de dichas sociedades y el tratamiento fiscal de estas.

c) Guías prácticas:

- Guía práctica de aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.
  - Guía práctica de conciliación contable fiscal.

d) Actas normativas con poder de ley por las que se regulan determinadas profesiones relacionadas con el ámbito de la contabilidad y la auditoría financiera:

- Ordenanza del Gobierno nº. 65/1994 relativa a la actividad de los peritos contables y de los contables autorizados, modificada y complementada posteriormente.
- Ordenanza de urgencia del Gobierno, nº. 75/1999, relativa a la actividad de auditoría financiera, modificada, refundida y complementada posteriormente.



- e) Resolución del Gobierno de Rumanía nº. 401/2005, por el que se instituye el Consejo de Contabilidad e Informes Financieros.

#### **IV.6.2. El marco general de la reglamentación contable: la Ley de Contabilidad**

La Ley de Contabilidad regula la gestión y administración de la contabilidad de todas las entidades existentes en Rumanía. A continuación, presentamos los principales aspectos relativos a la contabilidad de dichas entidades que regula la citada Ley:

a) La responsabilidad de la gestión y administración de la contabilidad recae en el consejo de administración y/o en cualquier otro órgano de dirección de la empresa, en el ordenante de créditos de una institución pública o en cualquier otra persona que tenga la obligación de gestionar las respectivas entidades.

b) La contabilidad puede administrarse y gestionarse, según el caso, mediante las competencias propias y exclusivas de las empresas o instituciones públicas o mediante la externalización de la actividad, en forma de contratos de prestaciones de servicios.

En el caso de las personas jurídicas en las que la contabilidad no está organizada como departamento distinto, o que no disponen de personal cualificado, asalariado o con contrato de prestación de servicios en el área de la contabilidad, formalizado con personas físicas y jurídicas autorizadas, y que tienen una cifra de negocios anual de hasta el equivalente a 50.000 euros, la responsabilidad de registro de la contabilidad recae en el administrador.

c) Los registros de contabilidad obligatorios son: el registro diario, el registro de inventario y el libro mayor.

d) El ejercicio financiero representa el periodo contable, que coincide con el año natural para el que se elaboran los estados de situación financiera.

e) La gestión y administración de la contabilidad se basan, en su caso, en las siguientes normas y reglamentaciones contables:

e1) las reglamentaciones contables acordes con las Directivas europeas;

- e2) las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS), relativas a los estados financieros consolidados de las sociedades cotizadas.
- f) Los estados financieros anuales de las personas jurídicas pueden someterse a auditoría, la cual es ejercida por auditores financieros, personas físicas o jurídicas autorizadas por la ley. El Ministerio de Finanzas Públicas determina los casos de entidades contables cuyos estados financieros no están sujetos a auditoría.
- g) Las personas jurídicas que organizan la contabilidad por partida doble deben publicar sus estados de situación financiera anualmente, el informe de sus administradores y el informe de auditoría o de la comisión de censores, según el caso.
- h) Normalmente, las entidades contables llevan a cabo su contabilidad por partida doble; las categorías de personas que pueden llevar su contabilidad por partida simple son determinadas por Orden del Ministerio de Finanzas Públicas.

#### **IV.6.3. La red de estándares (normas) contables**

En su acepción general, el estándar contable (noción derivada de la contabilidad anglosajona) representa una norma, o conjunto de normas, que regula el registro y la evaluación en contabilidad, así como la elaboración y presentación de la información contable mediante los correspondientes estados de situación financiera. En francés, el término *standard* tiene el significado de norma (*règle comptable*), que se traduce por un dato de referencia. Cada estándar está centrado en un conjunto de principios generales, en un tema contable o en un sector de actividad institucionalizado. Por ejemplo, las políticas contables, la contabilidad de los *stocks*, la contabilidad de la amortización, los costes de investigación y desarrollo, etc.

Las normas contables europeas pueden adquirir las siguientes formas: a nivel europeo, Directivas europeas; a nivel nacional, leyes, ordenanzas y resoluciones gubernamentales; reglamentos ministeriales aprobados por el Gobierno; enmiendas a los planes generales de cuentas; estándares o especificaciones emitidos por una autoridad gubernamental; estándares, reglamentos o especificaciones emitidos por una agencia gubernamental o por otras autoridades, como el Banco Central, la Comisión de Valores Mobiliarios o la Bolsa de valores; estándares emitidos por un organismo del sector privado

que puede ser legitimado por la ley o por otros medios; y recomendaciones que pueden tener un valor consultivo.

Muchos países utilizan una combinación de las formas mencionadas más arriba. Por ejemplo, algunos países de Europa tienen una ley de contabilidad basada en las Directivas europeas, un plan general de cuentas estipulado por la ley y aprobado por una resolución del Gobierno o por orden del Ministerio de Finanzas, así como estándares contables que refuerzan la ley y los planes de cuentas profesionales y que son emitidos por el Gobierno o por un organismo del sector privado.

En función de su ámbito de aplicación, los estándares pueden ser *nacionales* (locales), *europeos* o *internacionales*.

**Las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS)** son elaboradas por el Consejo de Normas de Contabilidad (IASB). El propósito de dichas normas y sus principales características, como se desprende de la estrategia dictada por dicho Consejo, son los siguientes:

✿ *El suministro de normas contables válidas, generalmente aceptadas en todos los países del mundo, capaces de armonizar en gran medida los estándares y los procedimientos contables practicados en varios países. En consecuencia, el Consejo se concentra en los aspectos esenciales para que las Normas no sean complicadas ni difíciles de aplicar, y se adapten al carácter específico de la contabilidad de cada país.*

✿ *Garantizar la misma base para la elaboración de informes financieros, de tal forma que los inversores y los bancos internacionales puedan hacer análisis comparativos de las distintas oportunidades de inversión;*

✿ *Las IFRS no se superponen a los estándares de contabilidad nacionales (locales). El estatuto del Consejo estipula que los estados financieros nacionales (locales) deben ser acordes con las IFRS en todos sus elementos esenciales, cosa que debe ser especificada en las notas explicativas de los estados financieros. Si los estándares nacionales (locales) son muy distintos, entonces, los representantes del IASB deben convencer a los organismos habilitados sobre las ventajas de la armonización contable.*

✿ *El ámbito de aplicación de las IFRS se circunscribe solo a sus elementos esenciales y en la fecha especificada en el texto del estándar, con excepción de las que se aplican con carácter retroactivo. Cualquier limitación del ámbito de aplicación está inscrita y explicitada en el contenido de cualquier estándar.*

**Las Directivas contables europeas** están elaborados por la Unión Europea, y se concretan en la Directiva IV de la CEE, que contiene las normas relativas a la elaboración y presentación de las cuentas anuales sociales (de las sociedades comerciales); la Directiva VII de la CEE, que regula las cuentas consolidadas elaboradas por los grupos de empresas, y la Directiva VIII de la CEE, referente a la autorización de las personas que efectúan la auditoría de las cuentas anuales, modificada por la directiva 2006/43/CEE, de mayo de 2006.

El ámbito y las características de las Directivas Europeas se circunscriben a la zona correspondiente a los países miembros de la Unión Europea, y su aplicación es obligatoria porque constituye una fuente de derecho contable.

**Las normas nacionales o locales de contabilidad** están elaborados en cada país en función de las Normas Internacionales y de las Directivas europeas. La estructura contable de esos estándares es el resultado simultáneo de la identidad nacional, la tradición contable, la situación socio-económica y los efectos de la hegemonía cultural en el ámbito internacional. Por otra parte, la concepción, elaboración y adaptación de los estándares nacionales es un proceso político-estratégico en el que cada país defiende sus intereses.

*Las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS) pueden resultar de interés para las normas nacionales de las siguientes formas: para su adaptación directa a las normas contables nacionales; como fuente documental para la elaboración y convergencia de las normas nacionales; para su adopción como normas para la elaboración y presentación de los estados de situación financiera por parte de las empresas multinacionales y de las grandes sociedades cotizadas en los mercados financieras.*

#### **IV.6.4. El papel del Plan de General de Cuentas en el proceso de reglamentación y de normalización contable**

El Plan General de Cuentas representa el marco y el instrumento más utilizado para el proceso de normalización de la contabilidad en el ámbito nacional, y resume la doctrina que guía la práctica contable en la nación que se basa en ese tipo de instrumento. Dicho marco constituye una teoría normativa inductiva, porque su realización parte de la idea de que las prácticas contables representan un compendio de soluciones para unos problemas particulares. La

gestión de la construcción de ese tipo de instrumento debe recorrer las siguientes etapas (Langot, 1997):

- a) *observación de las prácticas contables e identificación de las necesidades;*
- b) *formulación de objetivos;*
- c) *formulación de métodos y procedimientos contables que respondan a esos objetivos;*
- d) *validación de las normas contables;*
- e) *realización de un Plan General de Cuentas, como teoría normativo-inductiva que representa el mecanismo contable.*

Ese tipo de plan contable debe determinar un proceso de normalización flexible por el que se ofrezca la posibilidad de suministrar información financiera útil a una gama lo más amplia posible de usuarios. Ese tipo de enfoque normativo-inductivo tiene algunos límites, los más significativos de los cuales son:

- ☞ Las generalizaciones que resultan de la observación particular;
- ☞ La imposibilidad de responder a determinadas necesidades.
- ☞ El plan contable no indica explícitamente los objetivos de la contabilidad ni de la normalización contable, incluyendo a determinados usuarios de las informaciones financieras.

Partiendo de esos límites, los planes contables constituyen la diana de algunas críticas significativas, en especial por lo que se refiere a su contribución al proceso de normalización contable, como, por ejemplo, el reflejo dinámico de las realidades contables. Por eso existen teorías que los abordan desde la perspectiva deductiva por la que se define el marco conceptual contable, que debe presentar los objetivos de la contabilidad y las principales necesidades de información de los usuarios, cuyas teorías se consideran más viables para el proceso de elaboración de las normas contables.

El sistema de contabilidad rumano ha estado dominado en gran parte de su evolución por este instrumento, y durante el último periodo ha incluido en su estructura un marco contable conceptual, tributario del Consejo Internacional de Normalización Contable (IASB).

El Plan General de Cuentas de Rumanía ha conocido dos fases históricas: el modelo de plan contable adoptado por los países ex comunistas y el modelo creado a partir de 1989, en el que está impresa la influencia europea.

Aunque durante un largo periodo de tiempo el plan general de cuentas ha representado el instrumento principal de normalización contable en cada país, en la actualidad los organismos de normalización contable nacionales e internacionales manifiestan la tendencia a crear e implementar nuevos marcos conceptuales en el lugar de los antiguos planes generales.

Pero el papel que desempeña el plan general contable no debe menoscabarse en absoluto, sino que debe constituir la base para la creación de los nuevos marcos contables nacionales. En ese sentido, algunos autores consideran que el plan general contable representa un marco conceptual incompleto, al que deben añadirse los objetivos de la contabilidad y al que asignar un estatuto institucional.

#### **IV.6.5. La institución de la reglamentación y de la normalización de la contabilidad**

Para la realización de los objetivos relativos a la normalización, el desarrollo y el perfeccionamiento de la contabilidad, es necesario conformar una institución creíble.

Entre las consideraciones de un tal organismo, deben estimarse los siguientes objetivos:

- *La elaboración y el mantenimiento actualizado de un marco contable general, de estándares o normas contables nacionales, de planes de cuentas generales, de una doctrina práctica de contabilidad y de un diccionario de conversión contable. Todas las normas contables elaboradas por el organismo normalizador deben ser obligatorias mediante la intervención del Estado, y concretamente del Ministerio de Finanzas Públicas;*
- *El aviso doctrinario de todas las propuestas legislativas y reglamentaciones jurídicas en el dominio de la contabilidad;*
- *La elaboración de normas destinadas a su homologación con respecto a las reglas contables internacionales reconocidas, destinadas a ser absorbidas por las entidades de Rumanía.*

Por su naturaleza, dicha institución de normalización contable puede ser de carácter **estatal** (pública), de carácter **pragmático** (procedente de la profesión contable) o de carácter **mixto** (el Estado delega la autoridad de la normalización en una institución de la profesión contable y, a su vez, mediante su intervención, hace obligatoria las normas elaboradas por dicha institución profesional).

En Rumanía, la normalización contable, que aún no ha concluido, es de índole estatal. Hasta el momento ha sido llevada a cabo por el Ministerio de Finanzas Públicas, por la *Dirección de Reglamentaciones Contables* y por el *Colegio Consultivo de Contabilidad*, recientemente reorganizado como Consejo de Contabilidad e Informes Financieros.





## **CAPITULO V. EL MARCO CONCEPTUAL DEL IASB Y LAS DIRECTIVAS EUROPEAS: REFERENCIAL, BASE DE ARMONIZACIÓN Y CONFORMIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

### **V.1. La necesidad de un marco conceptual. Previsiones y límites**

**El Marco general de la contabilidad** contiene los conceptos y principios teóricos que conforman el sistema de referencia para la elaboración y presentación de los estados financieros a los usuarios externos, es decir, delimita lo que debe ser la contabilidad, entendida como una teoría contable normativa, como un caso particular de la teoría contable general. O desde otra perspectiva, el Marco general se arroga la calidad del referencial para la elaboración de las normas contables y constituye un instrumento de coherencia de las normas, las reglamentaciones y los procedimientos contables.

Según el análisis del IASB, las empresas del mundo entero elaboran los estados financieros para ser presentados a los usuarios externos, y aunque dichos estados financieros son parecidos de un país a otro, difieren entre sí desde el punto de vista del contenido, debido a una serie de factores sociales, económicos, jurídicos y culturales. Tales circunstancias conllevan el uso de distintas definiciones de los elementos que forman los estados financieros y generan distintas bases para la evaluación de los mismos, dado que su área de aplicabilidad está bajo la influencia de esos diversos factores.

A pesar de que es evidente la utilidad de un marco conceptual, no todos los sistemas contables disponen de ese instrumento. Los marcos conceptuales contables son de origen anglosajón, y de ahí la realidad de su utilización por parte de los sistemas contables de los países de esa área de influencia.

Se plantea, por otra parte, el problema de la eficiencia en la actividad contable desde el punto de vista de la utilización de ese instrumento. Los países que no disponen de un marco conceptual manifiestan actualmente la tendencia a la asimilación de un marco contable reconocido internacionalmente o bien hacen gestiones para elaborar los propios marcos contables conceptuales. En ese sentido, mencionamos el proyecto del marco conceptual francés, elaborado por el Comité Permanente de la Doctrina

Contable (CPDC), organismo que pertenece al Orden de Expertos Contables (OEC).

La opción de un sistema contable nacional que implemente un marco contable conceptual comporta algunos problemas de carácter contradictorio. Por ejemplo, en el caso de Rumanía, existen tendencias antagonistas entre los conceptos definidos por el Marco Conceptual del IASB y los definidos por las Directivas contables europeas. Esas contradicciones que aparecen entre ambas culturas contables se ponen asimismo de relieve en el estudio de la Federación de Expertos Europeos sobre la comparación entre las previsiones de las Directivas europeas y las de las Normas Internacionales de Contabilidad (IAS), y en concreto se indica (Ristea, 2000):

*«Las compañías y los contables deben aplicar los estándares IAS en el contexto nacional, o en el representado por la ley nacional o por la comprensión de las Directivas europeas en el respectivo país».*

En la elección y proyección de un sistema contable, debe tenerse en cuenta que ningún sistema contable es perfecto para la realidad económica de un país. Dicho sistema debe ser revisado permanentemente y adaptado a las nuevas demandas, que están en continua transformación, pero, en el curso de ese proceso dinámico, debe admitirse el hecho de que los cambios frecuentes no conducen a la estabilidad de las reglas y las prácticas contables, circunstancia que tiene efectos directos sobre los objetivos de un marco contable conceptual.

En el caso de Rumanía, debe considerarse el contexto dado por la relación entre tres paradigmas (nacional, europeo e internacional) para la construcción de un sistema contable propio capaz de responder a la vez a las necesidades internas e internacionales.

La elaboración de un sistema contable nacional representa un proceso político-estratégico complejo, teniendo en cuenta la geografía contable internacional y los intereses particulares de cada país.

Las funciones de la creación del Marco Conceptual del IASB, tal como están formuladas en el documento, son:

- a) Promover el apoyo del Consejo en la elaboración de las Normas Internacionales de Contabilidad (IAS) y la revisión de las ya existentes, favoreciendo la armonización de las reglamentaciones, las normas y los procedimientos de contabilidad en la presentación de los estados financieros, de modo que, partiendo de unos

conceptos básicos, se reduzca el número de tratamientos contables internacionales.

- b) Favorecer el apoyo de los organismos nacionales para la elaboración de los estándares en el proceso de desarrollo de unos estándares nacionales.
- c) Prestar apoyo a los que elaboran los estados financieros de conformidad con los estándares IAS/IFRS y hacer frente a los problemas que puedan suscitarse.
- d) Apoyar a los auditores en la formación de una opinión relativa a la conformidad de los estados financieros elaborados en concordancia con los estándares IAS/IFRS;
- e) Respaldar a los usuarios en la interpretación de las informaciones presentadas en los estados financieros elaborados de conformidad con los estándares IAS/IFRS;
- f) Suministrar información a los interesados acerca de la actividad del IASB con respecto al modo de elaboración de los estándares.

En el mismo Marco general, se considera que este no es una norma contable internacional, por lo que no define un estándar de evaluación o registro. Si aparece un conflicto entre los elementos de contenido del Marco y una norma contable internacional, las obligaciones previstas por la norma contable prevalecen sobre las del propio Marco.

La dirección del IASB reconoce que, en un número limitado de casos, puede existir un conflicto entre el documento marco y el estándar IAS. Ahora bien, teniendo en cuenta que la actividad de la dirección del IASB se orienta según el Marco general en la elaboración de los futuros estándares y la revisión de los ya existentes, el número de casos en conflicto entre ambas categorías de documentos disminuyen.

*El Marco general del IASB aborda los objetivos de los estados financieros; la definición, el reconocimiento y la evaluación de los elementos representados en los estados financieros; las características cualitativas de las informaciones de los estados financieros que determinan su utilidad; y los conceptos de capital y de mantenimiento del capital.*

## **V.2. Los límites del Marco Conceptual del IASB en el proceso de armonización contable**

Hasta el momento no existe un marco conceptual capaz de resolver todos los problemas de la normalización contable internacional. La utilidad de ese documento concede un determinado estatuto al acta de normalización en el proceso de elaboración de las normas contables. Junto a esa utilidad, cualquier marco conceptual presenta determinados límites, que han sido estudiados por varios autores.

Ron Peterson publica en el año 1988 el artículo «Construyendo un buen marco conceptual», en el que hace referencia al Marco Conceptual del IASB y a otros marcos conceptuales (americano, británico y canadiense) que considera no acabados porque no presentan modelos concretos de estados financieros que respondan bien a sus objetivos.

Peterson critica el Marco Conceptual del IASB en lo relativo a la evaluación de los elementos de los estados financieros, ya que solo muestra una lista de las bases de evaluación, y los párrafos que presentan el mantenimiento del capital son demasiado descriptivos.

El autor expresa su convicción de que, para paliar tales inconvenientes, la utilización de los distintos conceptos de mantenimiento del capital y de las distintas bases de evaluación requiere reglas diferentes de reconocimiento de los elementos en los estados financieros, de modo que su definición vaya en función de dichos conceptos y bases de evaluación utilizados.

John Dunn, en el artículo publicado en 1988 «Un marco para un marco» expresa sus opiniones críticas con referencia al Marco Conceptual de elaboración y presentación de los estados financieros elaborados por el IASB. En su opinión, ese Marco no consigue establecer los criterios de clasificación y de jerarquización de las necesidades de los diferentes grupos de usuarios.

A pesar de que el Marco define siete categorías de usuarios y sus respectivas necesidades de información, no plantea los problemas relativos a la existencia de los estados de conflicto suscitados entre las diversas necesidades de información. El autor considera que los estados de conflicto deben reflejarse porque los criterios de importancia relativa y de relevancia de la información financiera pueden ser distintos en función de los usuarios hacia los que se dirigen.

En relación con los aspectos presentados, el autor aboga a favor de la existencia de un marco conceptual que precise claramente las categorías de

usuarios que es necesario privilegiar. En su opinión, para esa categoría de usuarios, los estados financieros deben ser completos, y la satisfacción de las necesidades de información debe realizarse de una manera diferente.

Roy Skinner publica en el año 1990 el artículo «El marco conceptual desde el punto de vista del escéptico». En primer lugar, destaca el hecho de que los marcos conceptuales no dan satisfacción plena a todas las categorías de usuarios. En segundo lugar, el marco conceptual debe ser preciso, considerando que un marco general no puede resolver problemas particulares. Finalmente, un marco conceptual debe ser una fuente de debates para los profesionales contables.

Las opiniones críticas sobre los marcos contables surgen asimismo de determinados ámbitos profesionales, como es el caso de Japón, que no reconoce ni las previsiones del Marco Conceptual del IASB y ni las del americano. Muchos países han desarrollado su propio marco conceptual, como el Reino Unido, que ha asimilado el Marco Conceptual del IASB para implementar un lenguaje común, a pesar de que, entre la contabilidad británica y las normas internacionales, existen numerosos desacuerdos.

Otro límite deriva del hecho de que el Marco fue elaborado para contribuir a la elaboración de las futuras normas contables internacionales y a la revisión de las ya existentes, aunque en sí mismo no constituye una norma contable, sino que representa una base teórica para la normalización contable internacional.

Actualmente, el proceso continúa a través de la realización de una doctrina contable internacional, que resulta de la integración de las culturas nacionales en un sistema normativo común que ha de desempeñar el rol de guía en el camino de la elaboración de las normas internacionales.

Debe mencionarse la especial contribución, en cuanto al análisis de los marcos conceptuales de la contabilidad, realizada por algunos especialistas rumanos (Feleaga, Malciu, 2002), quienes, partiendo de un análisis comparativo llegan a la conclusión de que «los tres marcos conceptuales contables (el americano, el internacional y el británico), han sido elaborados, de modo explícito o implícito, para dibujar la reglamentación contable en beneficio de los grandes grupos y, en general, de los usuarios de estados financieros elaborados por las grandes empresas, abiertos a los flujos internacionales de capitales en los mercados financieros.

Los tres marcos conceptuales, que aparecen en tres momentos significativos de la historia de la contabilidad en los últimos años y que han sentado norma en el campo de la contabilidad, son:

➤ **El marco conceptual americano** (*American accounting framework*), resultado de la reflexión del medio contable americano en un periodo (1973-1985) en el que se busca la ayuda de la contabilidad con el objetivo de acercar la información, por su utilidad, a los que adoptan las decisiones relativas a la inversión, la financiación y las actividades de explotación de una empresa, lo que supone la concepción de un instrumento que debe permitir la elaboración de normas contables sólidas;

➤ **El marco conceptual internacional**, denominado «Marco de elaboración y presentación de los estados financieros» (*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*) y publicado en **julio de 1989**, se inspira en la sustancia conceptual del marco americano, pero se particulariza especialmente por el hecho de que «desea» no dirigirse de forma predominante a una categoría de usuarios (en concreto, a los inversores, como sí hace su predecesor), sino a un amplio abanico de usuarios, lo que denota su carácter «más social»;

➤ **El marco conceptual británico**, denominado «Declaración de principios para la información financiera» (*Statement of Principles for Financial Reporting*) y publicado en **diciembre de 1999**, representa el producto más elaborado en materia de conceptualización de la contabilidad a escala mundial y, al mismo tiempo, es el beneficiario de las reflexiones anteriores de las instituciones americana e internacional de normalización, así como de los esfuerzos del organismo británico de normalización, el Accounting Standards Board, para el perfeccionamiento del conjunto del sistema de referencia.

A pesar de sus buenas intenciones y el éxito de los tres marcos contables referidos, así como de su influencia colosal en la evolución de la contabilidad a escala mundial, no debe esconderse el hecho de que los tres han sido elaborados, de forma más o menos explícita, para «dibujar» la reglamentación contable en beneficio de los grandes grupos y, en general, de los usuarios de estados financieros elaboradas por las grandes empresas, abiertas a los flujos internacionales de capitales en los mercados financieros.

### **V.3. El área de aplicabilidad del Marco Conceptual del IASB**

El Marco general se refiere a los estados financieros de interés general (denominados seguidamente «estados financieros»), que incluyen los estados financieros consolidados. Esos estados de situación financiera se elaboran y presentan, como mínimo, una vez al año, y sirven a las necesidades comunes de información de una amplia gama de usuarios.

Determinados usuarios pueden tener necesidades específicas y, por eso, intentan obtener informaciones suplementarias a las contenidas en los estados financieros. Pero muchos de ellos deben apoyarse en esos estados financieros como principal fuente de información y, en consecuencia, los estados deben elaborarse y presentarse de modo que respondan a sus necesidades.

Los informes financieros con un propósito especial, como serían las declaraciones y otros estados de situación elaborados con propósitos fiscales o estadísticos, se sitúan fuera de este Marco general. A pesar de ello, el Marco general puede ser utilizado en la elaboración de los informes con propósito especial allí donde sea posible.

Los estados financieros constituyen una parte del proceso de información financiera. Un conjunto completo de estados financieros incluyen, como regla: un balance, una cuenta de pérdidas y ganancias, un estado de las modificaciones de la posición financiera (que puede ser presentado de varias formas, por ejemplo, como estado de situación de los flujos de numerario o de situación de los flujos de fondos), y las notas u otros estados de situación explicativos que forman parte integrante de los estados financieros. Puede incluir, también, tablas e informaciones suplementarias o derivadas que lo completan y responden a las expectativas de información de los usuarios. Este tipo de tablas y de informaciones suplementarias puede referirse, por ejemplo, a las informaciones financieras sobre los segmentos de los sectores de negocios y geográficos y la presentación de los efectos de la variación de los precios. Los estados financieros no incluyen elementos como: el informe de los directivos, las declaraciones del presidente, las discusiones y los análisis de la dirección ni otros elementos similares que pueden estar incluidos en un informe financiero o anual.

Por otra parte, los estados financieros contienen notas, tablas suplementarias, así como otras informaciones. Por ejemplo, pueden contener informaciones suplementarias relevantes para las necesidades de los usuarios, relativas a los elementos del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias. Pueden incluirse, también, informaciones sobre los riesgos y las

incertidumbres que afectan a la entidad, así como otros recursos y obligaciones que no aparecen en el balance (por ejemplo, las reservas minerales).

Las informaciones sobre los segmentos geográficos e industriales, como el efecto de la modificación de los precios sobre la entidad, pueden ser también ofrecidas bajo la forma de informaciones suplementarias.

El Marco general se aplica a los estados financieros de todas las entidades comerciales e industriales del sector público o privado. La entidad informativa es la entidad en la que existen usuarios de informaciones para los que los estados de situación financiera representan la principal fuente de información financiera.

Como se ha mencionado arriba, los estados financieros contienen informaciones que responden a las necesidades comunes de la mayoría de los usuarios. El IASB considera que casi todos los usuarios toman decisiones económicas para:

- a) decidir cuándo comprar, mantener o vender una inversión de capital;*
- b) evaluar la responsabilidad o la gestión empresarial;*
- c) evaluar la capacidad de la empresa de pagar y ofrecer otros beneficios a sus empleados;*
- d) evaluar las garantías para los créditos concedidos a la empresa;*
- e) determinar las políticas de imposición;*
- f) determinar el beneficio y los dividendos que se pueden distribuir;*
- g) elaborar y utilizar los datos estadísticos sobre el beneficio nacional;*
- h) reglamentar la actividad de las empresas.*

El mismo Marco general prevé que los usuarios pueden solicitar, y tienen la capacidad de obtener, informaciones suplementarias para compararlas con las contenidas en los estados financieros. Los informes financieros con un propósito especial, como las declaraciones y otros estados de situación elaborados con propósitos fiscales, se sitúan «fuera del Marco general del IASB». Allí donde es posible, el Marco general del IASB puede ser utilizado para la elaboración de informes con un propósito especial.



#### V.4. Los usuarios de los estados financieros

Los usuarios de los estados financieros incluyen a *inversores presentes y potenciales banqueros, empleados, proveedores y otros acreedores comerciales, clientes, Gobierno, público, y el director o administrador de recursos.*

- a) **Los inversores**, como proveedores de capital y adjudicatarios de los riesgos asociados al capital, consumen informaciones relativas al rendimiento del capital invertido, que confirman el riesgo esperado y los dividendos a repartir. Ellos necesitan informaciones para decidir si necesitan comprar, mantener o vender el «capital».
- b) **Los banqueros**, como proveedores de préstamos y garantías bancarias, consumen las informaciones relativas a la capacidad de la empresa de reembolsar los créditos a vencimiento y de pagar los intereses.
- c) **Los empleados**, como principales proveedores del trabajo, apelan a las informaciones que reseñan el beneficio y la continuidad de la actividad, y que les resultan útiles para estimar la capacidad de la empresa de ofrecer remuneraciones, pensiones, participación en los beneficios, premios, así como otros aspectos sociales (puestos de trabajo, seguros de salud, etc.).
- d) **Los proveedores y otros acreedores comerciales** consumen informaciones para obtener una imagen sobre los indicadores de los registros de la empresa (liquidez, solvencia, rentabilidad, etc.).
- e) **Los clientes**, como parte del negocio, necesitan informaciones que se refieran al sostenimiento del ciclo de fabricación, la garantía de la continuidad de la actividad de la empresa y, sobre todo, el desarrollo de contratos de larga duración.
- f) **El Gobierno y sus instituciones** consumen las informaciones relativas a las políticas de asignación centralizada de los recursos presupuestarios, la fiscalidad y la construcción de las informaciones macroeconómicas (renta nacional, PIB, etc.)
- g) **El público**, aunque parezca paradójico en el actual contexto de la economía, está asimismo interesado en conocer la empresa, dado que, por su parte, es un potencial inversor, empleado, proveedor o comprador.

- h) El director o comité de dirección de la empresa necesita informaciones para contar con usuarios externos respecto a la modalidad concreta de gestión de los recursos confiados.**

*Aunque no todas las necesidades de información de esos usuarios pueden ser satisfechas por el conjunto de los estados de situación financiera, existen necesidades comunes a todos los usuarios. Dado que los inversores son los ofertantes del capital de riesgo de la empresa, los estados financieros que satisfacen con preferencia sus necesidades satisfarán por extensión la mayor parte de las necesidades de otros usuarios.*

La responsabilidad principal de elaborar y presentar los estados financieros de la entidad corresponde a su dirección. La dirección está interesada en las informaciones contenidas en los estados financieros, a pesar de que tiene acceso a las informaciones suplementarias financieras y de gestión, que ayudan a la realización de los procesos de planificación, toma de decisiones y control. La dirección tiene la capacidad de determinar la forma y el contenido de ese tipo de informaciones suplementarias para satisfacer sus propias necesidades. La declaración de esas informaciones supera el propósito del presente Marco general. A pesar de todo eso, los estados financieros publicados se basan en las informaciones utilizadas por la dirección sobre la posición financiera, los resultados y las modificaciones de la posición financiera de la entidad.

*Observación: El reconocimiento de los intereses legítimos de los diferentes grupos de usuarios y la necesidad de recibir una información diferenciada, extiende el problema del país de lo particular a lo general, si no en cuanto a la producción, sí en la utilización de los productos contables consignados en los estados financieros. Este tipo de solución impone una formación y un desarrollo orientado a la modularización. En Rumanía, por ejemplo, en el marco de la profesión contable, existe el segmento de los denominados 'analistas financieros', que son intermediarios individuales o institucionales que decodifican la información contable.*

En verdad, este segmento de la profesión contable emite informaciones únicas, contenidas en los estados financieros, en comparación con las que emanan de los intereses específicos de los distintos grupos de usuarios.

Especialmente los analistas financieros, en el marco de la intermediación del acuerdo de las informaciones contenidas en el balance contable, contribuyen sustancialmente a la formación y a la motivación de la intención inversora. Al mismo tiempo, gracias a la divulgación de la relación entre

objetivos y efectos, el que toma la decisión se basará en previsiones establecidas por los analistas financieros.

Así, como se destaca en el Marco general del IASB, la presencia de los analistas financieros no excluye la posibilidad de que los usuarios con un determinado nivel de educación puedan efectuar a su vez la correspondiente evaluación de las informaciones contenidas en los estados financieros.

## **V.5. Los objetivos de los estados financieros**

**El objetivo de los estados financieros** es suministrar información sobre la posición *financiera de la empresa, así como sobre los resultados y las modificaciones de dicha posición (los flujos de numerario)*. Todas esas informaciones satisfacen las necesidades comunes de la mayoría de los usuarios y excluyen una serie de necesidades no financieras y predictivas de información.

Las decisiones económicas que adoptan los usuarios de los estados financieros necesitan la evaluación previa de la capacidad de una entidad determinada para generar numerario o su equivalente en un periodo dado y bajo la garantía de su formación.

Como último aspecto, de esa entidad concreta depende, por ejemplo, la capacidad de pagar a sus empleados y proveedores, liquidar los intereses, reintegrar los créditos y remunerar a sus propietarios. Los usuarios tienen la posibilidad de evaluar su capacidad para generar numerario o su equivalente si se le ofrecen una serie de informaciones sintetizadas sobre su posición financiera y posible modificación de dicha posición financiera.

Las informaciones con respecto a la posición financiera se suministran, principalmente, mediante el balance, los resultados, la cuenta de pérdidas y ganancias, y a través de las informaciones relativas a las modificaciones de la posición financiera por medio de unos estados financieros distintos.

### **V.5.1. La posición financiera de la empresa**

**La posición financiera de una empresa** se define por los recursos económicos que controla, la estructura financiera de sus activos, las deudas y el capital propio, la liquidez y la solvencia de sus valores económicos y su capacidad de adaptación a los cambios del medio en el que se desarrolla su actividad.

La información sobre los recursos económicos que controla la entidad y sobre su pasada capacidad de modificar esos recursos es útil para anticipar la capacidad de la entidad de generar numerario o su equivalente en el futuro. La información sobre su estructura financiera es valiosa para anticipar las futuras necesidades de crédito y para conocer cómo se realizará la distribución de los beneficios y flujos de numerario entre aquellos módulos que presentan un interés para la entidad; esa información es provechosa para anticipar las posibilidades de la entidad de recibir financiación en el futuro. Los datos sobre la liquidez y la solvencia de la entidad son útiles para anticipar su capacidad de honrar los compromisos financieros vencidos.

La ecuación fundamental de la posición financiera es la siguiente:

$$CAPITAL PROPIO (ACTIVO NETO) = ACTIVO - DEUDAS (PASIVO)$$

Una empresa tiene una posición financiera positiva en el caso de que el capital propio sea mayor o, por lo menos, igual a sus deudas con valor económico. Esa condición implica que la empresa, como objeto de derecho, tiene la posibilidad de pagar sus obligaciones con terceros, tanto a lo largo del desarrollo de su actividad, como en el momento de la liquidación.

Si se analizan los elementos que conforman la ecuación, es decir, su estructura financiera, en ella se expresa la capacidad de una empresa de generar liquidaciones (equivalentes en numerario, como, por ejemplo, los *stocks* y las ventas que generan numerario a través de la propia venta y del cobro) en un determinado periodo de gestión denominado **ejercicio financiero** o **ejercicio contable**. Ese tipo de capacidad se traduce en la liquidez y solvencia de la empresa, es decir, en la posibilidad de pagar a sus empleados y proveedores, de saldar sus deudas con el Estado y otros organismos públicos, de liquidar los intereses, reintegrar los créditos y remunerar a sus propietarios. La **liquidez** se refiere a las disponibilidades de numerario en un futuro cercano, después de calcular las obligaciones financieras aferentes a ese periodo. En cambio, la **solvencia** se refiere a las disponibilidades de numerario en un periodo más largo, destinados a honrar los compromisos financieros vencidos.

El sintagma de **posición financiera**, en una contabilidad patrimonial, se reemplaza con el de **situación del patrimonio**. Con ese propósito se calcula la ecuación:

$$SITUACIÓN NETA DEL PATRIMONIO = ACTIVO - OBLIGACIONES DEL PATRIMONIO$$

*NETO* *DEL PATRIMONIO* *PATRIMONIO (DEUDAS)*

En la literatura de especialidad europea y concretamente en los libros de contabilidad y finanzas de Rumanía, la liquidez representa la capacidad de pagar las deudas a su vencimiento y de hacer frente a necesidades no previstas de disponibilidad monetaria. Entre los indicadores generales de valoración de la liquidez se pueden enumerar: la **liquidez general** y la **liquidez inmediata**.

**La liquidez general.** La liquidez general está vinculada al fondo de rotación y está considerada por numerosos financieros y acreedores como un buen indicador de la capacidad de la empresa de pagar las facturas y de reintegrar los créditos contratados. La liquidez general se calcula como relación entre los activos corrientes y las deudas corrientes.

La relación para el cálculo de la liquidez general es la siguiente:

$$\text{Liquidez general} = \frac{\text{Activo corriente}}{\text{Pasivo corriente}}$$

**La liquidez inmediata.** Uno de los inconvenientes del ratio de liquidez general consiste en el hecho de que no se tiene en cuenta la estructura de los activos corrientes. Estos pueden tener una dimensión suficiente, pero una estructura poco idónea. Es evidente que los medios monetarios, igual que los cobros, pueden estar más fácilmente disponibles si se rebaja el valor de los *stocks* del valor de los activos corrientes, y se efectúa la división de la diferencia, así obtenida, del valor de las deudas corrientes.

La relación para el cálculo de la liquidez inmediata es la siguiente:

$$\text{Liquidez inmediata} = \frac{\text{Activo corriente} - \text{Existencias}}{\text{Pasivo corriente}}$$

**La solvencia** expresa la capacidad de una empresa de pagar sus deudas. La medida en la que una empresa utiliza el crédito para la financiación (palanca financiera) tiene importantes implicaciones. Primero, los acreedores analizan el valor del capital de la empresa o la cantidad de fondos implicada en el negocio por parte de sus propietarios para hacerse una idea sobre la seguridad del crédito. Si los propietarios del negocio solicitan la financiación de solo una pequeña proporción del total necesario, los riesgos a los que está expuesta la empresa serán soportados, principalmente, por sus acreedores. En segundo lugar, en la adquisición de fondos de crédito, los propietarios mantienen el control de la empresa aunque hayan invertido una cantidad limitada de fondos en ella. En tercer lugar, si la empresa, a raíz del uso de los fondos de crédito, gana mucho más que la suma que deba ser pagada como intereses, ese

superávit conlleva el aumento del bienestar de sus propietarios. Por ejemplo, si los activos utilizados tienen un ratio de rentabilidad del 14 %, y la deuda tiene un ratio de interés del 10%, existe una diferencia del 4% que revierte en los accionistas. Pero la palanca financiera tiene otros efectos. Si el ratio de rentabilidad de los activos baja al 8%, la diferencia entre esta y el ratio del interés a pagar debe ser cubierto por el capital propio.

Las empresas que tienen una palanca financiera baja tienen un grado de riesgo menor cuando la economía se encuentra en un periodo de recesión, pero, en la misma medida, tienen beneficios menores en un periodo de bonanza. Por el contrario, las empresas que tienen una palanca financiera elevada están en peligro de sufrir pérdidas sustanciales, pero disponen de la oportunidad de realizar beneficios de igual medida. Las perspectivas de obtener grandes beneficios son atractivas, pero a los inversores no les gusta el riesgo. Por eso, las decisiones relativas al uso de la palanca financiera deben tomarse de tal forma que establezcan un equilibrio entre el grado de riesgo y los beneficios esperados.

Uno de los más importantes indicadores utilizados para la evaluación del grado de endeudamiento es el *ratio de endeudamiento*.

***El ratio de endeudamiento.*** La relación entre el valor total de la deuda y el valor total de los activos, denominado, en general, ratio de endeudamiento, mide qué porcentaje del total de los fondos proviene del crédito. Los acreedores prefieren ratios pequeños de endeudamiento, porque cuanto más pequeña sea esta relación, mayor será la protección existente contra las eventuales pérdidas sufridas por los acreedores en caso de quiebra. A diferencia de las preferencias de los acreedores por un ratio de endeudamiento bajo, los propietarios del negocio podrían preferir una palanca financiera elevada, sea por motivos de aumento de los ingresos, sea por el deseo de no perder el control de la compañía, en el caso de verse obligados a emitir nuevas acciones. Si el ratio de endeudamiento es muy grande, existe el peligro de adoptar un comportamiento irresponsable por parte de los propietarios de la empresa. Puesto que su parte de fondos es extremadamente pequeña en relación con la cantidad de fondos prestados, existe el riesgo de que lleven a cabo una actividad especulativa que, si tiene éxito, podría aportar beneficios sustanciales a los accionistas. Si, por el contrario, la actividad especulativa acaba en fracaso, los propietarios sufrirán solo una pérdida moderada, porque han invertido en el negocio una pequeña parte de fondos.

La relación para el cálculo del ratio de endeudamiento es la siguiente:

$$\text{Ratio de endeudamiento} = \frac{\text{Deudas totales}}{\text{Activos totales}}$$

La IAS 32, estándar internacional que define y describe los instrumentos financieros, aconseja la presentación tanto de los activos financieros, como de las deudas financieras.

El **activo financiero** es cualquier activo representado por:

- a) un valor numerario;
- b) un derecho contractual para el cobro de un valor numerario u otros activos financieros de otra empresa;
- c) un derecho contractual para intercambiar los instrumentos financieros con otra empresa en condiciones que sean potencialmente favorables; o
- d) un instrumento de capital propio de otra empresa.

La **deuda financiera** es una obligación contractual:

- 1) de verter numerario u otro activo financiero a otra empresa; o
- 2) de intercambiar instrumentos financieros con otra empresa en condiciones que no sean potencialmente favorables.

Los tipos más comunes de activos y deudas financieros son: el dinero, los depósitos bancarios, los cobros y créditos comerciales a corto plazo, los efectivos comerciales a cobrar y a pagar, los préstamos no comerciales a cobrar y a pagar, las obligaciones de cobro y de pago. La empresa debe conocer el vencimiento de esos activos y de las deudas financieras para poder satisfacer a tiempo las deudas vencidas para establecer el equilibrio entre estas y los activos que tienen el mismo vencimiento para ser realizados.

Si se asocian los procedimientos del párrafo 56 del estándar IAS n.º 1 («Presentación de los estados financieros»), con los del párrafo 47 (a) del estándar IAS n.º 32 («Instrumentos financieros: presentación y descripción»), se impone, para cada tipo de instrumento financiero (inclusive las reclamaciones y deudas corrientes) la presentación de aquellos términos y condiciones significativos que pueden afectar al valor, la duración y la certitud de los futuros flujos de numerario. El estándar IAS 32 («Instrumentos financieros: presentación y descripción», párrafo 49 (b)) certifica el hecho de que una de esas presentaciones sea la fecha de vencimiento, la caducidad o la ejecución. En la práctica, es útil presentar un cuadro (estado de la situación) que indique las diferentes clases de activos y deudas, así como su recuperación diferida o la fecha de los vencimientos.

### V.5.2. El rendimiento financiero

Las informaciones sobre los éxitos de una entidad, en especial su beneficio, son necesarias para la evaluación de las modificaciones potenciales de los recursos económicos que la entidad podrá controlar en un futuro.

En ese sentido, las informaciones sobre la variabilidad de los logros son importantes. Las informaciones sobre los éxitos son útiles para anticipar la capacidad de la entidad de generar flujos de numerario con ayuda de los recursos existentes. También son provechosas para la formulación del razonamiento sobre la eficiencia con la que la entidad puede utilizar nuevos recursos.

Desde un punto de vista cuantitativo, el tándem *éxito financiero* versus *resultado* se define a través del prisma del beneficio de la empresa. La ecuación utilizada en ese sentido es la siguiente:

$$\frac{\text{RESULTADO}}{\text{EJERCICIO}} = \frac{\text{INGRESOS}}{\text{DELEJERCICIO}} - \frac{\text{GASTOS}}{\text{EJERCICIO}}$$

Teniendo en cuenta que el resultado se delimita como una diferencia entre ingresos y gastos, los dos últimos componentes pueden ser definidos como estructuras de los capitales propios. Como consecuencia del resultado, puede ser definido, y bajo el prisma de la variación de los capitales propios, la ecuación creada en ese sentido es la siguiente:

$$\text{Resultado ejercicio } N = \frac{\text{Capital propio ejercicio } N}{\text{Capital propio ejercicio } N-1} + \frac{\text{Contribución al capital (aportación/reembolso) del propietario a lo largo del ejercicio } N}{\text{Otros aumentos / disminuciones de capital propio fuera del resultado del ejercicio } N}$$

El Marco general del IASB y el estándar IAS n.º 1 («Presentación de los estados financieros») estiman que el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias no evidencia completamente la rentabilidad de la empresa. Para evitar esa situación, en el párrafo 3 del mencionado estándar, se estipula lo siguiente: «Para responder a la demanda de información de los usuarios sobre la rentabilidad, considerada más genérica que el beneficio de la cuenta de pérdida y ganancias, el estándar establece una nueva forma de presentar, en un estado financiero primario, los beneficios y pérdidas no representados de manera habitual en la cuenta de pérdidas y ganancias. El nuevo estado de situación financiera puede presentarse como una conciliación tradicional del



capital propio, en columnas, o como un estado de situación propio de dicha rentabilidad. El IASB acuerda, en principio, en abril de 1997, emprender un análisis de la modalidad en la que se evalúan y presentan los resultados».

La solución adoptada por el estándar IAS 1 para responder a la demanda más arriba indicada ha sido elaborar el estado de las modificaciones del capital propio en dos variantes: el de «todas las modificaciones del capital propio» y el de «las modificaciones del capital propio distintas a las que provienen de las transacciones de capital por parte de los propietarios y de la distribución de capital a los propietarios».

En un plano teórico, este tipo de discurso ha conducido a la aparición del resultado global del ejercicio basado en la fórmula siguiente:

Resultado	Resultado de la	Ajustes para	Otras variaciones del capital
global del ejercicio	= cuenta de pérdidas y	+,- mantener el capital	+,- propio no reconocidas en el
	ganancias		resultado del ejercicio

Como se desprende del Marco general del IASB, los ajustes para mantener el capital propio consisten en la plusvalía y la deficiencia de la reevaluación, o en los ajustes del valor de los activos y las deudas que determinan el aumento y las disminuciones del capital propio. Aunque esos crecimientos o disminuciones corresponden a la definición de los ingresos y gastos, no están incluidos en la cuenta de pérdidas y ganancias ya que parten de determinados conceptos relativos al mantenimiento del nivel de capital. En cambio sí están incluidos en el capital propio, como ajustes para mantener el nivel de capital o como reservas de la reevaluación.

La fórmula que proponemos para representar, con el mayor detalle posible, la rentabilidad de la empresa es:

- Beneficio/pérdida del periodo reconocido en la cuenta de beneficios y pérdidas

+,- Ingresos/gastos, ganancias/pérdidas reconocidos directamente en los capitales propios (plusvalías/minusvalías de revalorizaciones, ingresos/pérdidas por cambio de divisas en la conversión de los estados financieros de la entidad externa)

+,- Beneficio/pérdida de los efectos de las modificaciones de las políticas contables

+,- Beneficio/pérdida de los efectos de la corrección de errores fundamentales

= Rentabilidad (el resultado global) de la empresa

### V.5.3. Las modificaciones de la posición financiera de una entidad

La información relativa a las modificaciones de la posición financiera de una entidad es útil para evaluar sus actividades de explotación, financiación e inversión en el periodo el que se suministra. Esa información es provechosa porque ofrece al usuario una base para la evaluación de la capacidad de la entidad de generar numerario o su equivalente, así como de la necesidad de la entidad de utilizar el flujo de numerario. En la elaboración de un estado de las modificaciones de la posición financiera, los fondos pueden ser definidos de varias formas, y concretamente pueden referirse a todos los recursos financieros, al fondo de rotación, a la liquidez o al numerario. En el Marco general no se plasma la definición del concepto «fondos».

Las **modificaciones de la posición financiera** podrían definirse asimismo de varias maneras: fondo de rotación y flujo de fondos, tesorería neta y flujos netos de tesorería (numerario), etc.

Así, en una visión estática, las modificaciones de la posición financiera definida por el fondo de rotación y la tesorería neta, se formalizarían mediante el siguiente balance:

#### Balance en N

<i>Activo inmovilizado</i>	<i>Capital permanente</i>
<i>Stocks y reclamaciones de explotación y de fuera de explotación</i>	<i>Deudas de explotación y de fuera de explotación</i>
<i>Disponibilidades y otros valores de tesorería</i>	<i>• Créditos bancarios a corto plazo</i>

Donde:

$$\text{Fondo de rotación} = \text{Capital permanente} - \text{Activo inmovilizado}$$

$$\begin{aligned} \text{Necesidad de} &= \text{Stocks y reclamaciones} & - & \text{Deudas de} \\ \text{fondo de rotación} & \text{de explotación y de} & & \text{explotación y} \\ & \text{fuera de explotación} & & \text{de fuera de explotación} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Tesorería} &= \text{Fondo de} & - & \text{Necesidad de} \\ \text{neta} & \text{rotación} & & \text{fondo de rotación} \end{aligned}$$

o

$$\begin{aligned} \text{Tesorería} &= \text{Disponibilidades} - \text{Créditos bancarios} \\ \text{neta} & & & \text{a corto plazo} \end{aligned}$$

Para describir los flujos de tesorería (numerario), las operaciones económicas y financieras están agrupadas en los siguientes tipos: *inversiones*, *financiaciones* y *explotación*.

**Las operaciones de inversión** tienen como objeto la asignación y utilización de fuentes de financiación para la obtención de bienes o activos a largo plazo (más de un año), denominados *inmovilizados*.

**Las operaciones de financiación** se refieren a la creación de recursos de financiación a partir de inmovilizados. Pueden provenir de la aportación de capital propio, realizada por el propietario, o de los fondos suministrados por terceras personas en relación con el patrimonio de la empresa.

**Las operaciones de explotación** tienen como objeto la adquisición, producción y venta de bienes, bajo la forma de «productos», y la adquisición y reventa de «mercancías». En la esfera de las operaciones de explotación, se incluyen las deudas: reclamaciones a terceros, generadas por la compra, utilización o venta de bienes, trabajos o servicios.

Los flujos de tesorería (numerario) están calculados por niveles de actividad (explotación, financiación e inversión) estableciéndose la diferencia entre cobros y pagos. La fórmula en este sentido es:

$$\begin{array}{l} \text{Flujo neto de tesorería (numerario)} \\ \text{procedente de operaciones} \\ \text{de explotación,} \\ \text{financiación o inversión} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Cobros de operaciones} \\ \text{de explotación,} \\ \text{financiación} \\ \text{o inversión} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Pagos de operaciones} \\ \text{de explotación,} \\ \text{financiación o inversión} \end{array}$$

Los componentes de los estados financieros están en correlación, porque estos reflejan los diferentes aspectos de las mismas transacciones o de los mismos eventos.

Aunque cada estado de situación financiera ofrezca informaciones diferentes, es probable que ninguna sirva a un único propósito o que ofrezca todas las informaciones impuestas por las necesidades específicas de los usuarios. Por ejemplo, la cuenta de pérdidas y ganancias ofrece una imagen incompleta de la rentabilidad, si no se utiliza junto con el balance y con el estado de las modificaciones de la posición financiera.

## V.6. Las características cualitativas de los estados financieros

Para que sea útil a los usuarios, la información contable debe cumplir determinadas atribuciones, denominadas características cualitativas. Así, como prevé el Marco general del IASB para la elaboración y presentación de los estados financieros, las cuatro características cualitativas principales son: la *inteligibilidad*, la *relevancia*, la *credibilidad* y la *comparabilidad*.

**La inteligibilidad** se refiere a la comprensión de las informaciones por parte de los usuarios. Con este propósito, hay que asegurar un equilibrio entre los conocimientos de contabilidad por parte de los usuarios acerca de los negocios y las actividades económicas, que deben ser suficientes, por un lado; y el deseo de los mismos usuarios de estudiar las informaciones haciendo esfuerzos razonables, por otro lado. Así, como se desprende del Marco general del IASB, las informaciones sobre problemas complejos que deben contener los estados financieros, debido a su importancia en la toma de las decisiones económicas de los usuarios, no deben ser excluidas solo por el motivo de que sean difíciles de comprender por parte de determinados usuarios.

**La relevancia.** Las informaciones tienen la cualidad de la relevancia si vehiculan los conocimientos necesarios en la toma de decisiones económicas por parte de los usuarios, es decir, si ayudan a estos a evaluar los eventos pasados, presentes o futuros, confirmando o corrigiendo sus evaluaciones pasadas.

La relevancia de la información está influenciada por su naturaleza y su materialidad (significado). En algunos casos, esa naturaleza es en sí misma suficiente para determinar su relevancia. Pero no son pocos los casos en los que la naturaleza debe asociarse a su materialidad.

La materialidad se refiere al umbral de significado de la información para determinar su relevancia si su omisión o su declaración pueden influenciar las decisiones económicas de los usuarios, tomadas a partir de los estados financieros. En consecuencia, la materialidad depende de la dimensión del elemento o del error, juzgados en las circunstancias específicas de su omisión o de su declaración equivocada. Así, la materialidad ofrece mejor un umbral o límite en vez de representar una característica primaria que la información deba tener para ser útil.

**La credibilidad.** La información es creíble cuando está libre de error, deformación o parcialidad, y cuando los usuarios pueden confiar en que representa correcta y razonablemente la realidad representada.

Los siguientes elementos definen la credibilidad de la información:

- a) *La representación fiel.* La información describe correctamente las transacciones y los eventos como se representan o podría esperarse de modo razonable que se representaran a los usuarios.
- b) *La prevalencia de lo económico sobre lo jurídico.* Las informaciones son creíbles si las operaciones y los eventos son contabilizados y presentados en concordancia con el fondo y la realidad económica, y no solo con su forma jurídica. El fondo de las operaciones o de los eventos no está siempre en consonancia con lo que trasluce su forma legal, jurídica o convencional.
- c) *La neutralidad.* La información está libre de deformación cuando no influencia la toma de una decisión o la formulación de un razonamiento para conseguir un interés predeterminado.
- d) *La prudencia.* La prudencia requiere la inclusión de una cierta precaución o atención en el uso de los razonamientos necesarios para hacer las evaluaciones o estimaciones requeridas en condiciones de incertidumbre, como sería la vigilancia de los activos y los ingresos, así como la valoración de los pasivos o gastos. Pero el ejercicio de la prudencia no legitima, por ejemplo, la constitución de reservas escondidas o de provisiones excesivas, la menosvaloración deliberada de los activos o ingresos, ni la

sobrevaloración intencionada de los pasivos o gastos, porque los estados financieros no serían neutrales y, por eso, no tendrían la cualidad de la credibilidad.

- e) *La integridad.* La información de los estados financieros debe ser completa según los límites razonables del umbral de significado y del coste de su obtención. Una omisión puede hacer que la información sea falsa o que induzca al usuario a un error en su toma de decisión.

**La comparabilidad.** Para poder comparar los estados financieros en tiempo y espacio, las informaciones deben ser, evidentemente, comparables. Una implicación especial, la constituye la permanencia de los métodos utilizados. Si estos han cambiado, los usuarios deben tener la capacidad de identificar las diferencias entre los métodos contables.

La necesidad de comparabilidad no debe ser identificada con la simple uniformidad y no debe dejarse que llegue a ser un impedimento en la introducción de los estándares de contabilidad mejorados. No está indicado que una empresa abandone sus antiguos métodos contables cuando existen alternativas más relevantes y creíbles.

El marco general del IASB define los límites de la información relevante y creíble, y concretamente la oportunidad, la proporción entre coste y beneficio, y el equilibrio entre sus características cualitativas.

**La oportunidad** se refiere al hecho de relatar a tiempo la información para que tenga utilidad en las decisiones económicas. Ante cualquier tardanza exagerada, el relato de la información conduce a la pérdida de su relevancia.

**El equilibrio entre coste y beneficio.** Los beneficios de la información deben superar el coste de su suministro. Es una formulación general teniendo en cuenta que la evaluación de los beneficios y de los costes representa un proceso de razonamiento profesional, y que los costes pueden no ser soportados directa o necesariamente por algunos usuarios que se benefician directamente de la rentabilidad, mientras que otros usuarios, para los que la información está preparada, también se benefician de ella. Por ejemplo, el ofrecimiento de informaciones suplementarias a los acreedores puede reducir los costes de financiación de la empresa.

**El equilibrio entre las características cualitativas** es un problema de razonamiento profesional que corresponde a los que producen o utilizan las informaciones de los estados financieros.

### V.7. La imagen real y correcta: la imagen fiel

El Marco general del IASB no aborda directamente el concepto de **imagen fiel**. Las ideas formuladas en ese sentido son generales por excelencia, según se indica: «*Los estados financieros deben ofrecer una imagen real y correcta o deben presentar fielmente la posición financiera, los resultados y las modificaciones de la posición financiera de una empresa.*» Al mismo tiempo, se destaca la idea de que la aplicación de las características cualitativas principales y de los estándares adecuados para la contabilidad tiene normalmente como resultado la elaboración de unos estados financieros que reflejan, en general, una **imagen fiel** o **presentación correcta de la situación de la empresa**.

La imagen fiel, como objetivo fundamental de la contabilidad europea, es un concepto de origen británico, que se formula por primera vez en la Ley inglesa de Sociedades Comerciales de 1974. Posteriormente, el concepto ha sido retomado y definido en la Cuarta Directiva de la Comunidad Económica Europea.

La percepción británica de dicho principio, exigido a sus protagonistas sociales (productores y usuarios del producto contable) tiene en cuenta el respeto a los estándares contables y a la ley. El concepto de imagen fiel se define con todo un repertorio de términos: **imagen verídica**, **imagen correcta**, **imagen real** o **imagen honesta** (Olimid). Ni siquiera está excluida la interpretación de la imagen fiel como objetivo máximo al que deben optar los estados financieros (Nobes, 1988).

En una contabilidad basada en las reglamentaciones normativas, la imagen fiel como objetivo de la contabilidad financiera se define mediante los atributos de *regularidad* y *sinceridad*. En el modelo francés, a los dos términos se añade un tercero, el de *fidelidad*.

**La regularidad** significa respetar las reglas y los procedimientos contables en vigor.

Para la estimación de la regularidad, se apela a los textos legales y a los reglamentos especializados que contienen estipulaciones relativas a los principios, las reglas y las previsiones contables. Asimismo, se toman en consideración diversos textos que, en la mayoría de los casos, contienen indistintamente, tanto reglamentaciones contables, como reglamentaciones fiscales o textos que contienen a su vez elementos contables.

En la medida en la que los textos legales y reglamentarios son insuficientes para documentar la regularidad, entran en juego las reglas fijadas por la jurisprudencia o por la doctrina contable.

**La sinceridad** comporta la aplicación, con buena fe y profesionalidad, de las normas y reglamentaciones contables, en función del conocimiento que cada contable tenga sobre la realidad de los estados de situación financiera y de las operaciones registradas en contabilidad.

Concretamente, la sinceridad se traduce tanto en la calidad de los documentos justificativos, registros de contabilidad y estados financieros, que deben ser los más exactos posibles, como en el comportamiento del responsable contable, que debe ser honesto, no deformar la realidad y conocer y aplicar las reglas y los procedimientos contables.

**La fidelidad** se refiere a la característica intrínseca de la información contable, la conformidad o no conformidad con la realidad, así como la conformidad o no conformidad con lo que es la norma y, en general, la reglamentación contable.

El referente para la definición de la fidelidad de la información contable y de su integridad, lo constituye el art. 2 de la Cuarta Directiva de la CEE, que formula las siguientes reglas relativas a la imagen fiel:

1. *Las cuentas anuales contienen el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, y los anexos. Esos documentos constituyen un todo.*
2. *Las cuentas anuales deben ser establecidas con claridad y de conformidad con la presente Directiva.*
3. *Las cuentas anuales deben dar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad.*
4. *En el supuesto de que la aplicación de la presente Directiva no sea suficiente para dar la imagen fiel prevista en el párrafo 3.º, deben añadirse informaciones suplementarias.*
5. *Si en casos excepcionales la aplicación de una disposición de la presente Directiva es contraria a la obligación prevista en el párrafo 3.º, es necesario realizar una derogación de la respectiva disposición para dar una imagen fiel, en el sentido del párrafo 3.º.*

*Este tipo de derogación debe mencionarse en el anexo, bien argumentado, con la indicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y*



*los resultados. Los estados miembros pueden precisar los casos excepcionales y fijar el régimen de derogación correspondiente.*

Por su adhesión al estándar IAS n.º 1, «Presentación de los estados financieros», la presentación fiel debe adecuarse a las Normas Internacionales de Contabilidad:

- a) Los estados financieros deben ser acordes con las previsiones contables significativas de las Normas Internacionales de Contabilidad;*
- b) La presentación fiel no excluye la posibilidad de desviación de alguna demanda específica de las Normas Internacionales de Contabilidad;*
- c) Para asegurar una imagen fiel y completa relativa a la posición financiera, la rentabilidad financiera y los flujos de numerario de una empresa, la aplicación de las IAS no excluye la presencia de las informaciones suplementarias correspondientes;*
- d) Los tratamientos contables no adecuados no pueden ser corregidos, ni por la evidencia de las políticas contables utilizadas, ni por las notas y el material explicativo;*
- e) Tienen que evidenciarse los estados de situación financiera en los que las disposiciones específicas de un determinado estándar se aplicaron antes de la entrada en vigor del estándar IAS.*

Los elementos más arriba mencionados se refieren, en el fondo, al concepto de *verdad* en el ámbito de la contabilidad. Desde este punto de vista, la verdad como objetivo de la imagen fiel, aunque sea un objetivo por cumplir, se refiere a la capacidad y la obligación de los estados financieros de suministrar una información real y honesta (correcta) sobre el patrimonio, la situación financiera y el resultado de una empresa.

Ese tipo de verdad es concomitante con el concepto de verdad en la *reflexión* y de verdad en la *construcción*, que, respectivamente, constituirían la verdad en la observación o fotografía directa de la realidad y la verdad en la elaboración de la información de entrada, asegurada por dicha observación.

La **verdad reflexión** se refiere a la relación entre el objeto y su representación. La observación y la redacción del objeto deben inscribirse en las demandas de una imagen fiel. Con ese propósito, los documentos justificativos por los que se asegura la información de entrada para la construcción de la verdad deben contener datos reales y correctos, y los

argumentos que los completan deben ser de buena fe. Y para legitimar esta petición, debe entrar en juego la verificación de los documentos, entre cuyos objetivos se inscriben los relativos a la realidad de los datos consignados.

La **verdad construcción** tiene en cuenta el hecho de que la información contable se produce a partir de una receta, la de los principios y la de las normas (estándares contables) como base de referencia. En esas condiciones, los datos de reflexión de la realidad representan la materia prima, que, mediante la elaboración, se transforma en un producto de la «información», capaz de dar una imagen real y correcta de la empresa. Esa imagen, medida e información de lo real, se somete a unas normas como hipótesis, opciones y convenciones de observación, Los cuatro clichés importantes, a través de los que se expresa la imagen fiel son el **balance relativo a la posición financiera, la cuenta de pérdidas y ganancias** con el resultado obtenido, **el estado de situación financiera o cuadro de flujos de tesorería, y las notas explicativas o anexos al balance**, que contienen informaciones complementarias a las tres primeras.

## **CAPITULO VI. LA CONFORMIDAD CON LAS DIRECTIVAS EUROPEAS Y LA CONVERGENCIA CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (IFRS)**

### **VI.1. La influencia internacional y europea en la contabilidad de Rumanía**

La globalización de los mercados, y en especial los financieros, ha influido en la normalización de la contabilidad de las empresas a escala mundial. El propósito de la normalización contable internacional es la creación de normas contables que permitan, a las sociedades con actividad transfronteriza, la presentación de estados de situación financiera comparables y una buena comunicación financiera con el resto de actores del mercado financiero global.

Podemos afirmar que el IASB se ha convertido en la autoridad reconocida a escala mundial, como única institución normalizadora en el ámbito de la contabilidad de las grandes empresas. Dicho organismo promulga normas contables internacionales con carácter facultativo, aportando soluciones para la uniformización de las prácticas contables mediante un mismo estado de situación financiera.

Las normas emitidas por el IASB son solo preceptivas en la medida en la que los diferentes organismos internacionales o estados las imponen a sus propios agentes financieros.

Así pues, con el trasfondo de un mercado globalizado, las empresas multinacionales se comunican mediante una información contable cada vez más reglamentada, en una instancia internacional, con soluciones uniformes y normas que tienden a ser obligatorias.

Consideramos que las grandes empresas están entrando en una nueva etapa de la comunicación financiera, basada en el Derecho Contable internacional, cada vez más uniforme e imperativo, como una de las condiciones necesarias para el funcionamiento de la economía global (Ionascu, 2001).

## **VI.2. El enfoque conceptual de la reforma del sistema contable en Rumanía**

Como todos los países en vías de transición, Rumanía, a partir del año 1989, inicia un proceso de reforma de su sistema de contabilidad contando con la asistencia y el peritaje de algunos países miembros de la UE (Francia, Bélgica, Gran Bretaña).

Se da la circunstancia de que, a pesar de las intenciones de armonización y estandarización contables emprendidas por la UE y por el IASB, en muchos países del mundo existe aún una multitud de reglamentaciones y prácticas contables distintas, que, en los últimos 30 años, ha generado una gran diversidad de clasificaciones contables. Tales clasificaciones se basan en distintos tipos de lenguaje, pero al final se observa que los países del mundo desarrollado se dividen en dos grandes grupos, en función de los objetivos de su contabilidad y de los informes financieros aferentes a las empresas: un grupo que aglutina a los países anglosajones y a Holanda, y otro grupo que incluye a la mayoría de los países «continentales europeos» junto con Japón y Corea.

En Rumanía han coexistido a lo largo del tiempo varias opiniones con respecto a la opción a seguir. Así pues, a partir del año 1990, el país adoptó el modelo francés de contabilidad, mientras que en el año 2000 instauraba el modelo anglosajón.

Un análisis de la evolución registrada por Rumanía muestra el proceso de armonización de la contabilidad rumana, iniciado en la primera etapa de la reforma, según los principios fundamentales de la Cuarta Directiva de la CEE.

En ese sentido, el apoyo europeo desempeña un papel decisivo a través de la financiación auspiciada por el Programa PHARE, que concentra los esfuerzos de desarrollo hacia el sistema de contabilidad continental.

Las condiciones de los organismos financieros internacionales y la asistencia prestada por el Gobierno del Reino Unido, a través de su Departamento de Financiación Internacional, han orientado el desarrollo del sistema rumano de contabilidad hacia el Marco general del IASB y las Normas Internacionales de Contabilidad.

El camino elegido por Rumanía se encauza, en primer lugar, a través de la Ley de Contabilidad n.º 82/1991, con sus correspondientes modificaciones y actualizaciones. Con el tiempo han ido adscribiéndose a los requerimientos del

proceso de adhesión a la UE las reglamentaciones contables derivadas de ella y las operativas acumuladas durante el desarrollo de la profesión.

### **VI.3. El escalonamiento de la reforma del sistema contable en Rumanía. Las reglamentaciones contables elaboradas**

Es conocido el hecho de que, en todos los países del mundo, el sistema de contabilidad vigente tiene un estatus de total dependencia respecto al correspondiente marco jurídico. También en Rumanía la realización de la reforma del sistema de contabilidad ha estado permanentemente en correlación con el desarrollo de la profesión, la evolución de la legislación específica de la economía de mercado respecto a la propiedad, la creación, el funcionamiento y la liquidación de las sociedades comerciales y otras entidades jurídicas, así como con el desarrollo del mercado de capital y el medio empresarial en general.

Al mismo tiempo, partiendo del hecho de que la economía de mercado estimula el aumento de las inversiones internacionales de capital, de lo que resulta la necesidad del seguimiento del circuito del capital y de la valoración de los resultados, según métodos que aseguren la comparación de las informaciones en un espacio y tiempo determinados, el objetivo esencial de la reforma del sistema de contabilidad lo constituye la armonización prevista por las Directivas europeas y las Normas Internacionales de Contabilidad.

Los cambios que han tenido lugar en el marco de la reforma del sistema de contabilidad son muy profundos y afectan al conjunto de los mecanismos del sector, concretamente a los siguientes:

- la elaboración de un marco jurídico relativo a la organización y dirección de la contabilidad, la elaboración de informes contables por parte de todas las clases de entidades patrimoniales, y la implantación de respuestas en ese sentido;
- el establecimiento de los objetivos fundamentales de la contabilidad, de principios contables, métodos y reglas de inventario, así como de una evaluación de los elementos patrimoniales reconocidos en el plano internacional;
- la implantación de competencias legales relativas a la elaboración, actualización, notificación y adaptación al medio específico de algunos sectores de actividad, así como a las reglamentaciones contables de orden general;

- la creación de un marco jurídico de la profesión de experto contable y contable autorizado, adaptado a los requerimientos de cada una de los periodos recorridos por la economía rumana;
- la reglamentación de la actividad de auditoría financiera y de los criterios de autorización de los auditores financieros, basada en las estipulaciones de la Séptima Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas.

La importancia de una reforma tan profunda en el dominio de la contabilidad impone un escalonamiento progresivo en función de la evolución del conjunto y de los procesos registrados a lo largo del tiempo.

Una clasificación general de las distintas etapas de dicha reforma es la siguiente:

**I. La primera etapa corresponde al periodo de los años 1990-1993,** cuyos objetivos básicos son los siguientes:

➤ Por un lado, era necesaria la adaptación del antiguo sistema de contabilidad para responder a las condiciones inmediatas que resultaban de la adaptación de las primeras leyes específicas de la economía de mercado: Ley n.º 15/1990, relativa a la reorganización de las unidades del Estado como administraciones autónomas y sociedades comerciales; Ley n.º 31/1990, relativa a las sociedades comerciales; Decreto Ley n.º 45/1990, relativo a las iniciativas empresariales, y Ley de Finanzas Públicas n.º 10/1991, entre otras disposiciones normativas.

Así, entre los años 1990 y 1991, se elaboró el marco legislativo básico relativo a la organización de la contabilidad en nuevas unidades patrimoniales (sociedades comerciales, administraciones autónomas, personas físicas, asociaciones familiares, etc.), así como a la determinación de la responsabilidad legal de dichas unidades en las nuevas condiciones de autonomía creadas.

El resultado de esas acciones se concretó, principalmente, en la elaboración de la Norma Metodológica n.º 2519/1991, relativa al capital social y a otros activos y pasivos, para la puesta en práctica de previsiones legales en la constitución de administraciones autónomas y comerciales, la adaptación de la contabilidad a los ordenantes de crédito, la creación de unidades administrativas territoriales y de otro tipo, adaptadas al marco legislativo

actualizado, así como para la elaboración y adopción por parte del Parlamento de Rumanía de la Ley de Contabilidad n.º 82/1991.

La segunda parte de esa etapa corresponde al periodo 1992-1993 y tiene como objetivo la elaboración de un nuevo sistema de contabilidad basado en el marco jurídico nacional existente en esa fecha y adaptado a los requisitos de las Directivas europeas y de las Normas Internacionales de Contabilidad, así como la creación del correspondiente marco de referencia, su experimentación en un grupo representativo de unidades y su aplicación económica.

En ese periodo, destacamos las siguientes realizaciones:

a) La elaboración de los trabajos que formaban el sistema de contabilidad de los agentes económicos de Rumanía en esa fecha, concretamente:

- el Reglamento de aplicación de la Ley de Contabilidad;
- el Plan General de Cuentas;
- las Normas Metodológicas de utilización de las cuentas contables y la monografía de las principales operaciones;
- el nomenclátor relativo a los métodos de registro y formularios comunes de la actividad financiera y contable;
- los registros de contabilidad y sus normas de utilización;
- el balance contable y las normas metodológicas para su elaboración, presentación y publicación;
- el traspaso de los saldos de las cuentas del balance de verificación de 31 de diciembre de 1993 al nuevo Plan General Contable.

b) La creación, por parte del Ministerio de Finanzas, del Colegio Consultivo de Contabilidad, institución con atribuciones en la aprobación y coordinación de la experimentación de los nuevos reglamentos en el ámbito de la contabilidad, así como en la preparación de personal con formación financiero-contable para una correcta aplicación de esos reglamentos, por Resolución del Gobierno n.º 575/1992;

c) La organización, para el periodo del 30 de marzo de 1993 al 30 de junio de 1994, de un Programa nacional de instrucción para personal contable, basándose en el análisis del programa marco establecido por el Colegio

Consultivo de Contabilidad, por Orden del Ministerio de Finanzas n.º 247/1993;

d) La organización de la experimentación, durante el primer semestre de 1993, del nuevo sistema contable en más de 60 sociedades comerciales y administraciones autónomas;

e) El perfeccionamiento de los proyectos de normativa y de las metodologías contables según el resultado de dicha experimentación y de su aprobación, por Resolución del Gobierno n.º 704/1993;

f) La aplicación, a partir del día 1 de enero de 1994, de una profunda reforma del sistema contable para los distintos agentes económicos. A través de dicha reforma se asegura, en primer lugar, un marco regulatorio fundamentado en normas, métodos y principios de contabilidad claros y precisos, de obligado cumplimiento. En el caso de la contabilidad financiera, la información tiene como destino a accionistas, socios y terceros (órganos fiscales, instituciones financieras y de seguros, clientes, proveedores, acreedores, potenciales inversores, etc.). En segundo lugar, mediante la reforma, se garantiza la autonomía de las decisiones de los agentes económicos gracias a la limitación de la normativa de la contabilidad de gestión, orientada principalmente al acto decisorio, para establecer unas normas mínimas de carácter obligatorio.

**II. La segunda etapa corresponde al periodo 1994-2005, y sus objetivos son:**

a) La correcta puesta en práctica de las nuevas reglamentaciones, junto a la continua actualización de estas y de las metodologías contables, en estrecha consonancia con la evolución del marco legislativo general; y la continuación de la armonización del sistema nacional de contabilidad con las Directivas europeas específicas en el ámbito del mercado interior, elaborado a partir de la Carta Blanca de adhesión de Rumanía a la Unión Europea.

En ese periodo se abren las negociaciones relativas al capítulo 5, «El Derecho en las sociedades comerciales»<sup>48</sup>, en el ámbito de la «Contabilidad y auditoría», que se cerraron de forma provisional el 28 de noviembre de 2001, como consecuencia de su positiva evolución.

---

<sup>48</sup> En las negociaciones de ampliación de la UE, el acervo comunitario fue dividido en 31 capítulos. El capítulo n.º 5, «El Derecho en las sociedades comerciales», tiene la mayor relevancia para la contabilidad y la auditoría del sector privado.



b) La continuación de la reforma del sistema de contabilidad para otros sectores de actividad, concretamente para las instituciones bancarias, los seguros, las específicas del mercado de capital, las instituciones públicas y las organizaciones no gubernamentales.

Por otra parte, las normas y reglamentaciones contables destinadas a las instituciones de crédito, unidades de seguros y otras unidades que operan en el mercado de capital, conforme a las previsiones de la Ley de Contabilidad n.º 82/1991 refundida, son elaboradas y publicadas por el Banco Nacional de Rumanía, la Comisión de Vigilancia de Seguros y la Comisión Nacional de Valores Mobiliarios, con la aprobación del Ministerio de Finanzas Públicas.

Los bancos, las personas jurídicas y las sucursales de los bancos extranjeros en Rumanía aplican las reglas contables armonizadas con la Directiva de la Comunidad Económica Europea n.º 86/635/CEE, relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de los bancos e instituciones financieras, y con las Normas Internacionales de Contabilidad aplicables a las instituciones de crédito, aprobadas por Orden conjunta del Ministerio de Finanzas Públicas y del gobernador del Banco Nacional de Rumanía n.º 1982/5/08.10.2001 (Boletín Oficial n.º 694/01.11.2001).

Dichas reglamentaciones han sido objeto, posteriormente, de varias modificaciones y actualizaciones, en consonancia con los objetivos del programa de adhesión de Rumanía a la Unión Europea.

Las sociedades de seguros se benefician de los reglamentos contables específicos del sector, armonizados con la Directiva europea 91/674/CEE, relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de las compañías de seguros, y con las Normas Internacionales de Contabilidad, aprobadas por Orden conjunta del Ministerio de Finanzas Públicas y del presidente de la Comisión de Vigilancia de Seguros n.º 2328/2390/28.12.2001 (Boletín Oficial n.º 34 bis/ 18.01.2001).

En la elaboración de las reglamentaciones contables específicas de las actividades de seguros se han tenido en cuenta las previsiones de carácter general del Consejo de la Comunidad Económica Europea, relativas a las cuentas anuales de las sociedades comerciales, y a las previsiones de carácter específico de la Directiva n.º 91/674 del Consejo de la Comunidad Económica Europea, relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de las empresas de seguros.

Asimismo, se han tenido en cuenta las Normas Internacionales de Contabilidad, cuya área de aplicabilidad se refiere a cualquier tipo de sociedad.

La Directiva del Consejo 91/ 674/CEE, relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de las compañías de seguros, establece reglas específicas relativas a su presentación y a su necesidad en ese ámbito por causa de la naturaleza específica de los seguros. La Directiva se aplica a todas las compañías o empresas de seguros, con excepción de las pequeñas sociedades mutualistas.

Las instituciones específicas del mercado de capital y de los mercados regulados de mercancías e instrumentos financieros derivados aplican las reglamentaciones contables armonizadas con la Cuarta Directiva de la CEE y las Normas Internacionales de Contabilidad aplicables a las instituciones reglamentadas y vigiladas por la Comisión Nacional de Valores Mobiliarios, y aprobadas por Orden conjunta del Ministerio de Finanzas Públicas y el presidente de la Comisión Nacional de Valores Mobiliarios n.º 1742/106/17.12.2002 (Boletín Oficial n.º 947 bis U/23.12.2002).

Las reglamentaciones fundamentales en el ámbito del mercado de capital recorren una etapa esencial en el año 2004, con motivo de la aprobación de la Ley n.º 297/2004 relativa al mercado de capital, acto normativo que traspone nueve Directivas de la Unión Europea.

En todo ese recorrido, ha continuado el proceso de perfeccionamiento y consolidación de las reglamentaciones contables aplicables a esas clases de entidades.

c) La creación de un marco jurídico para los proveedores de servicios profesionales en el ámbito de la contabilidad y del peritaje contable, mediante la aprobación de la Ordenanza del Gobierno n.º 65/1994, relativa a la actividad de peritaje contable y de los contables autorizados. El perfeccionamiento de las reglamentaciones referentes al acceso a la profesión de auditor contable y contable autorizado, destinado a fortalecer la responsabilidad de las opiniones profesionales formuladas en el ejercicio de la profesión, continúan en los años siguientes.

d) La asimilación de la legislación nacional a las previsiones de la Octava Directiva de la CEE, relativa a la autorización de los auditores financieros y a la actividad de auditoría financiera como garantía para la creación de condiciones de mejora de los informes contables. Así, por Orden de urgencia del Gobierno n.º 75/1999, se reglamenta la actividad de auditoría financiera en Rumanía y, mediante las normas y reglamentaciones elaboradas en su aplicación, se asimilan las normas éticas y profesionales del sector,

elaboradas por las instituciones internacionales con competencia en la materia.

Se puede apreciar que los progresos registrados a lo largo de esa etapa fueron influidos positivamente por los análisis diagnósticos, especialmente rigurosos, realizados en la fase de armonización legislativa del sector. En ese sentido, la primera evaluación tuvo lugar en 1998, año en el que el Ministerio de Finanzas Públicas se benefició de la asistencia especializada del Gobierno del Reino Unido a través del programa Know How Fund (KHF), que, en el marco de la primera fase de un proyecto que se desarrollaría a lo largo de varios años, efectuó un «análisis diagnóstico de las reglamentaciones contables rumanas, comparadas con las previsiones de las Directivas europeas en el sector y con las Normas Internacionales de Contabilidad, así como un estudio de la modalidad en la que los profesionales del sector de la contabilidad aplicaban las reglamentaciones contables rumanas.»

El estudio realizado puso en evidencia muchos casos de alineación integral de las reglamentaciones contables rumanas a algunos de los requisitos estipulados por las Normas Internacionales de Contabilidad y un nivel adecuado de implementación de las previsiones de la Cuarta Directiva de la CEE, pero se estimó necesario un desarrollo suplementario de las reglamentaciones contables rumanas para finalizar el proceso de armonización legislativa en ese ámbito de actividad.

Sin embargo, dado el nivel de preparación y experiencia de los profesionales rumanos en la aplicación de las previsiones de las reglamentaciones europeas e internacionales en la materia, se consideró que no era posible la implementación de las previsiones más complejas, contenidas en la Cuarta Directiva, la Octava Directiva y las Normas Internacionales de Contabilidad, sin llevar a cabo el correspondiente programa de formación y perfeccionamiento.

A raíz de esa evaluación se elaboró un Plan de continuación del desarrollo del sistema rumano de contabilidad, cuyos objetivos se resumían en:

a) La mejora de los informes contables de los agentes económicos, de manera que el balance contable, la cuenta de pérdidas y ganancias y otros elementos de los estados de situación financiera estuvieran en plena consonancia con la Cuarta Directiva y las Normas Internacionales de Contabilidad;

b) Asegurar una distinción clara entre los estados de situación financiera elaborados con propósitos fiscales y estadísticos y los de propósito general, destinados a usuarios de base;

c) La reestructuración de las reglamentaciones contables rumanas:

- La Ley de Contabilidad, con algunas complementaciones y modificaciones;
- El marco general de armonización de las reglamentaciones contables con la Cuarta Directiva de la CEE y con las Normas Internacionales de Contabilidad;
- El marco general de elaboración y presentación de los estados de situación financiera, elaborado por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad;
- Las Normas Internacionales de Contabilidad;
- Las guías prácticas de aplicación de las reglamentaciones contables.

d) La asimilación, en la legislación nacional, de las previsiones de la Octava Directiva de la CEE, relativa a los auditores financieros y a la correspondiente implementación de la actividad de auditoría financiera como garantía para la creación de condiciones de mejora en los informes contables;

e) La asimilación, en la legislación nacional, de las previsiones de la Séptima Directiva de la CEE, relativa a las cuentas consolidadas (cuentas de grupos) de las sociedades;

f) La armonización de las reglamentaciones específicas de las instituciones financieras, bancarias y de seguros con los requisitos de las Directivas europeas y las previsiones de las Normas Internacionales de Contabilidad;

g) La adopción, en el caso de la contabilidad pública, de algunas concepciones y nuevas normas contables, armonizadas con los requisitos europeos, y en la medida de lo posible con los estándares internacionales para el sector público, y adaptadas a las necesidades de contabilización, seguimiento e información financiera de las aportaciones presupuestarias, los ingresos propios, los fondos especiales, los recursos recibidos de la Unión Europea y de otras instituciones europeas e internacionales, los créditos bancarios, etc.;

h) La mejora en la preparación y el perfeccionamiento profesional de los contables y, en general, del personal que trabaja en esta área de actividad.

La estrategia de implementación de un programa de desarrollo del sistema de contabilidad queda reforzada mediante la aplicación de un plan de acción por etapas, que permite que la adaptación de las reglamentaciones contables armonizadas se realice de forma escalonada, de modo que se asegure el periodo de tiempo necesario para su correcta asimilación y adaptación al comportamiento y a la mentalidad derivados de la tradición cultural.

Los principales elementos de esa estrategia tienen como objetivo:

- La implementación inicial de las reglamentaciones contables armonizadas con las Directivas europeas y las Normas Internacionales de Contabilidad mediante una «fase piloto», que finalizó en el mes de octubre del año 2001 y que tuvo en cuenta un número representativo de sociedades cotizadas en la bolsa de valores de Bucarest y de sociedades sometidas al proceso de privatización. El resultado de ese test fue objeto de elaboración de una guía práctica que contribuyó a la correcta aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad más representativas. A lo largo de esa etapa, se aseguró la monitorización permanente del proceso por parte del Ministerio de Finanzas y del grupo de consultantes de los resultados de dicha implementación;
- El escalonamiento de la implementación de las reglamentaciones armonizadas en el periodo 2000-2005, en consonancia con la estrategia de adhesión de Rumanía a la Unión Europea. Así, se asegura una implantación prioritaria en las sociedades comerciales cotizadas en la bolsa de valores, administraciones autónomas, compañías nacionales incluidas en el programa de privatización y en otras sociedades encuadradas por los criterios establecidos en las reglamentaciones de la Unión Europea;
- La implementación de reglamentaciones, normas y procedimientos de auditoría financiera, en estrecha consonancia con las reglamentaciones contables armonizadas y en la misma clase de unidades financieras;

- La continuación del programa nacional de perfeccionamiento de la preparación profesional de los contables en las unidades incluidas en el programa de implementación, así como de los auditores financieros, funcionarios de la administración pública, profesores universitarios, inspectores bancarios, brokers, etc., para asegurar una correcta asimilación de las reglamentaciones contables y de las de auditoría financiera. Este programa se inicia en el mes de mayo del año 2000, gracias a la financiación garantizada por el Banco Mundial en el marco del programa PSAL, y finaliza en el mes de febrero del año 2001.

Un elemento especialmente importante para sostener el proceso de desarrollo del sistema de contabilidad rumano lo constituyó el apoyo de los organismos internacionales competentes en la materia, mediante la emisión de reglamentaciones específicas del sector contable, en especial del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, que autorizó la publicación de la versión oficial en rumano de las Normas Internacionales de Contabilidad de los años 2000, 2001 y 2002.

Este trabajo ha resultado de gran utilidad para los especialistas del sector y constituye, junto a otras publicaciones emitidas por las empresas internacionales de consultoría del sector contable, la base documental de los profesionales que trabajan en el área de influencia de las reglamentaciones armonizadas.

Así, como especifican los informes de la Comisión Europea, la asimilación, por parte de la legislación de un Estado, de las reglamentaciones europeas e internacionales no es suficiente para asegurar su oportuna implementación.

El proceso de armonización legislativa debe ir acompañado del seguimiento permanente de dicho proceso. A tal efecto, era necesario el desarrollo de un programa para la instrumentación de los objetivos prioritarios de Rumanía en el ámbito de la contabilidad y el establecimiento de algunas medidas para su correcta comprensión y aplicación.

El lanzamiento del programa se realizó en el marco de la primera Conferencia Nacional, bajo el lema «La contabilidad en el tercer milenio», que se desarrolló en Bucarest en el mes de junio del año 2000.

Todos los presentes en los trabajos de la Conferencia, personalidades notables del mundo de la contabilidad (representantes de la Unión Europea, el

Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, la Federación Internacional de Contables, la Federación Europea de Expertos) apreciaron positivamente las evoluciones registradas en el sector contable, así como el hecho de que la estrategia adoptada y los objetivos a corto y medio plazo en Rumanía estuvieran plenamente de acuerdo con los de la Unión Europea.

La implementación de las reglamentaciones armonizadas con la Cuarta Directiva de la CEE y las Normas Internacionales de Contabilidad tuvo en cuenta la aplicación de un programa gradual mediante una fase piloto inicial y, posteriormente, en el año 2000, el desarrollo de los estados de situación financiera, así como la extensión de la implantación de las sociedades cotizadas en la bolsa de valores de Bucarest, las sociedades nacionales y las administraciones autónomas en proceso de privatización, que cumplieran con los criterios establecidos en el ámbito de las reglamentaciones de la Unión Europea.

El cierre de la «fase piloto» estuvo marcado por la segunda Conferencia Nacional, desarrollada los días 17 a 19 de octubre de 2000, en cuyos trabajos participaron representantes del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. El tema de la Conferencia fue «La implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad en Rumanía», conferencia que contó con la participación de un número importante de representantes de las sociedades cotizadas en bolsa, profesores universitarios, profesionales del sector (CECCAR, CAFR), empresas internacionales de consultoría que desarrollaban su actividad en Rumanía, la bolsa de valores de Bucarest, la prensa económica especializada y los medios audiovisuales.

En el marco de la Conferencia, se puso el acento en la misión de las instituciones profesionales recientemente creadas (CECCAR, CAFR), el desarrollo y sostenimiento de unos programas de preparación continua como base para asegurar la correspondiente puesta en práctica de las reglamentaciones contables, así como la responsabilidad de las instituciones de enseñanza económica superior en la adaptación del proceso de preparación profesional, en consonancia con los requisitos que la práctica contable habría de plantear a los especialistas en un futuro cercano.

Las principales previsiones de la Orden del Ministerio de Finanzas Públicas, por la que se aprobaron las reglamentaciones contables armonizadas con la Cuarta Directiva del Consejo de las Comunidades Económicas Europeas y las Normas Internacionales de Contabilidad, eran:

- ✓ Dichas reglamentaciones debían ser aplicadas junto con la Ley de Contabilidad n.º 82/1991, refundida, y con las Normas Internacionales de Contabilidad;
- ✓ Se aplicarían empezando con los estados de situación financiera del año 2000 por parte de las sociedades comerciales que cotizaban en la bolsa de valores de Bucarest, algunas administraciones autónomas, compañías y sociedades nacionales, otras empresas de interés nacional, así como algunas categorías específicas de sociedades que operaban en el mercado de capital;
- ✓ Para el periodo 2001-2005, el programa de implantación de las reglamentaciones correspondientes fue determinado por la integración de dos de los tres criterios cuantitativos mencionados más abajo:

Cuadro 6.1: Criterios cuantitativos integrados en el programa

Final del ejercicio financiero	Cifra de negocios del año anterior (euros)	Total de activos para el año anterior (euros)	Número medio de asalariados del año anterior
31.12.2001	Más de 9 millones	Más de 4,5 millones	250
31.12.2002	Más de 8 millones	Más de 4,0 millones	200
31.12.2003	Más de 7 millones	Más de 3,5 millones	150
31.12.2004	Más de 6 millones	Más de 3,0 millones	100
31.12.2005	Más de 5 millones	Más de 2,5 millones	50

Fuente: Datos Ministerio de Finanzas Publicas.

- ✓ En el primer año de aplicación, los estados de situación financiera de los agentes económicos que estaban bajo la influencia de esas reglamentaciones debían elaborarse conforme a la Ley de Contabilidad n.º 82/1991, refundida, y su Reglamento de aplicación, aprobado por la Resolución del Gobierno n.º 704/1993, y depositados en los órganos de derecho correspondientes hasta el día 1 de abril del siguiente año, de conformidad con la previsiones legales;



- ✓ Al mismo tiempo, los mencionados agentes económicos tenían la obligación de reproducir los estados de situación financiera de conformidad con las previsiones de la Orden que se indica en el siguiente párrafo (art. 1) y depositarlos seguidamente en las unidades territoriales del Ministerio de Finanzas Públicas hasta el día 30 de septiembre del año siguiente al de la información;
- ✓ Las sociedades comerciales que entraban bajo la influencia de las correspondientes reglamentaciones tenían la obligación de auditar los estados de situación financiera de conformidad con las previsiones de la Orden de urgencia del Gobierno n.º 75/1999, relativa a la actividad de auditoría financiera;
- ✓ Las sociedades comerciales que no se enmarcaban en los criterios cuantitativos previstos podían aplicar los correspondientes reglamentos tras la aprobación previa por parte del Ministerio de Finanzas Públicas, a partir de la solicitud dirigida a la Dirección de Reglamentaciones Contables;
- ✓ Las sociedades comerciales que entraban bajo la influencia de dichos reglamentos, por razón del criterio cuantitativo o como consecuencia de su propia elección, tenían la obligación de asegurar la continuidad de la aplicación de esos reglamentos y la auditoría de los estados de situación financiera conforme a las reglamentaciones nacionales en la materia;
- ✓ Los administradores de las sociedades comerciales y las administraciones autónomas, así como las compañías y sociedades nacionales que aplicaran las reglamentaciones contables armonizadas con la Cuarta Directiva de la Comunidad Económica Europea y con las Normas Internacionales de Contabilidad, tenían la responsabilidad de someterse a las previsiones del art. 11, apartado 4), de la Ley de Contabilidad n.º 81/1991, refundida, y adoptar los programas propios con los que asegurar las medidas necesarias para la aplicación de esas reglamentaciones.

De los datos de las directrices de especialización del Ministerio de Finanzas Públicas, resulta que, en el periodo 2000-2005, casi 1.600 entidades

aplicaron las reglamentaciones contables, bien por el cumplimiento de los criterios cuantitativos requeridos, bien a raíz de su propia elección.

Las otras clases de entidades continuaron aplicando hasta finales del año 2002 la Ley de Contabilidad n.º 82/1991 y las reglamentaciones contables aprobadas por la Resolución del Gobierno n.º 704/1993. En enero de 2003, entraron en vigor las reglamentaciones contables simplificadas, armonizadas con las Directivas europeas y aprobadas por Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 306/2002.

Las sociedades comerciales incluidas en la reglamentación especial dentro de la categoría de microempresas, aplicaron, desde su constitución y hasta el día 1 de enero de 2003, las previsiones de las Normas metodológicas relativas a la organización y gestión de la contabilidad en las microempresas, aprobadas por Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 1880/2001, publicada en el Boletín Oficial de Rumanía n.º 651/2001.

Como en el caso de la Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 94/2001, la aplicación de las reglamentaciones contables simplificadas estaba ligada al cumplimiento de dos de los siguientes criterios cuantitativos de la empresa, según los datos correspondientes al último ejercicio: cifra de negocios inferior a 5 millones de euros; total de activos menor de 2,5 millones de euros, y número medio de asalariados inferior a 500.

Esos criterios marcaban, de hecho, los límites mínimos dentro de los que se aplicaban, de forma escalonada y hasta finales del año 2005, las reglamentaciones contables aprobadas por Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 94/2001. De conformidad con las previsiones del art. 3, apartado 3), de la Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 306/2002, las reglamentaciones contables simplificadas se aplicarían hasta el 31 de diciembre de 2005 por parte de aquellas personas jurídicas que, aunque sobrepasaran dos de los tres criterios cuantitativos, no se sometieran a las reglamentaciones aprobadas por la Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 94/2001.

De conformidad con las previsiones del art. 26, apartado 4), de la Ley de Contabilidad n.º 82/1991, refundida, los estados anuales simplificados de situación financiera se componen de balance, cuenta de pérdidas y ganancias, presentación de políticas contables y notas explicativas.

A través de las reglamentaciones contables simplificadas se prevé, además, la posibilidad de elaborar opcionalmente los estados de situación de los flujos de tesorería. Mediante los elementos simplificadores que aportan los

nuevos reglamentos contables, se determina la estructura del balance, en el que el grado de detalle de los asientos presentados se limita a los componentes indicados con letras y cifras romanas, y el formato presentado en las mismas Reglamentaciones aprobadas por la Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 94/2001.

### **III. La tercera etapa, decisiva para el desarrollo de la contabilidad en Rumanía, se inicia el 1 día de enero de 2006.**

El año que precede al acceso previsto de Rumanía a la Unión Europea, de conformidad con los compromisos asumidos en el cierre del Capítulo de negociación n.º 5, «El Derecho en las sociedades comerciales», marca el paso a la aplicación, a todos los tipos de entidades, de las reglamentaciones contables que imponen las Directivas europeas y, al mismo tiempo, establece el programa de aplicación de las IFRS, de conformidad con los requisitos del Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo, para la elaboración de los estados de situación financiera consolidados de las sociedades cotizadas, así como de las entidades de interés público, tal como son definidas en las reglamentaciones nacionales.

Se considera relevante la conclusión de la monitorización realizada por la Dirección competente de la Comisión Europea con respecto al nivel de concordancia de las reglamentaciones contables rumanas con respecto a la Cuarta y Séptima Directivas europeas, de cuya conclusión resulta un alto grado de garantía, de conformidad con las normas europeas sobre la materia.

## **VI.4. Las nuevas reglamentaciones contables, acordes a las Directivas europeas. Formación y desarrollo de la contabilidad en Rumanía**

### **VI.4.1. Modificaciones efectuadas bajo la nueva reglamentación contable, acorde a las Directivas europeas**

En el Boletín Oficial n.º 1080 bis/2005, se publica la Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 1.752/2005, para la aprobación de las reglamentaciones contables acordes a las Directivas europeas, que entra en vigor el día 1 de enero de 2006.

Las reglamentaciones contables aplicables a los agentes económicos en vigor hasta el 31 de diciembre de 2005 son las siguientes:

- Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 94/2001 para la aprobación de las reglamentaciones contables armonizadas

con la Cuarta Directiva de la Comunidad Económica Europea y con las Normas Internacionales de Contabilidad;

- Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 306/2002 para la aprobación de las reglamentaciones contables simplificadas armonizadas con las Directivas europeas, y
- Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 772/2000 de aprobación de las normas relativas a la consolidación de las cuentas.

La principal novedad de la Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 1.752/2005 es la unificación de las reglamentaciones contables, de tal forma que los agentes económicos que aplicaban hasta finales del año 2005 las órdenes 94/2001 y 306/2002 del mismo Ministerio pasan a aplicar asimismo las reglamentaciones contables unitarias, concretamente la Orden n.º 1.752/2005.

Con el propósito de elaborar los estados de situación financiera de conformidad con las IFRS, las personas jurídicas que pueden aplicar esas normas deben reflejar los estados de situación financiera conforme a las reglamentaciones contables específicas, sujetas a las Directivas europeas.

Las entidades de interés público son:

- las instituciones de crédito;
- las sociedades de seguros;
- las entidades reguladas y vigiladas por la Comisión Nacional de Valores Mobiliarios;
- las sociedades comerciales cuyos valores mobiliarios son admitidos en las transacciones de un mercado reglamentario;
- las compañías y sociedades nacionales;
- las personas jurídicas que pertenecen a un grupo de sociedades y que entran en el perímetro de consolidación de una sociedad matriz que aplica las IFRS;
- otras personas jurídicas que se benefician de préstamos no reembolsables o de la garantía del Estado.

Las condiciones de aplicación de las IFRS en Rumanía a inicios del año 2007 se establecen en función de los requisitos de la UE y de las evaluaciones efectuadas por las instituciones implicadas (Ministerio de Finanzas Públicas,

Banco Nacional de Rumanía, Comisión de Supervisión de Seguros y Comisión Nacional de Valores Mobiliarios).

Con respecto a la Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 1.752/2005, esta contiene dos partes:

- Las reglamentaciones contables conformes a la Cuarta Directiva de la Comunidad Económica Europea, relativas a las cuentas anuales de las sociedades comarcales individuales, que reemplazan las órdenes del Ministerio de Finanzas 94/2001 y 306/2002.
- Las reglamentaciones contables acordes con la Séptima Directiva de la Comunidad Económica Europea, relativas a las cuentas consolidadas de los grupos de sociedades, que reemplazan la Orden del Ministerio de Finanzas 772/2000.

Las reglamentaciones contables nacionales están gobernadas por las previsiones de la Ley de Contabilidad n.º 82/1991. Dicha Ley constituye el marco legal genérico en el ámbito de la contabilidad y ha sido refundida y publicada en el Boletín Oficial n.º 48 de 14 de enero de 2005.

En el análisis comparativo entre la primera parte de las Órdenes del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 1.752/2005 y n.º 94/2001 con respecto a la Orden n.º 306/2002 del mismo Ministerio se destacan las siguientes:

#### ***Consideraciones generales***

- Las reglamentaciones contables acordes a la Cuarta Directiva no contienen nuevas normas metodológicas de uso de las cuentas contables ni las monografías relativas al registro contable de las principales operaciones económicas;
- Han sido eliminadas las principales previsiones relativas a las microempresas (contenidas en la Orden del Ministerio de Finanzas n.º 306/2002). Así, los estados de situación financiera de las microempresas se componían de balance y cuenta de pérdidas y ganancias. A partir del día 1 de enero de 2006, las microempresas deben elaborar, junto al balance abreviado y la cuenta de pérdidas y ganancias, las notas explicativas.

Entre las disposiciones generales relativas a los estados anuales de situación financiera destaca:

➤ **Los criterios cuantitativos** que se aplican (total de activos, 3.650.000 euros; cifra de negocios neta, 7.300.000 euros, y número medio de asalariados en el curso del ejercicio financiero, 50) son establecidos por la Cuarta Directiva como un umbral relativo de cara a la obligación de elaborar estados anuales de situación financiera y estados anuales de situación financiera simplificados;

➤ De conformidad con las previsiones de la nueva Orden, las personas jurídicas que en la fecha del balance sobrepasan los límites de dos de los tres criterios mencionados anteriormente (denominados a partir de esa fecha «criterios cuantitativos») elaboran estados anuales de situación financiera desarrollados, que contienen:

- el balance;
- la cuenta de pérdidas y ganancias;
- el estado de situación de las modificaciones del capital propio;
- el estado de situación de los flujos de tesorería;
- las notas explicativas de los estados anuales de situación financiera.

➤ Las personas jurídicas que elaboran estados anuales de situación financiera simplificados, también elaborarán los estados anuales de situación financiera más arriba mencionados si, en dos ejercicios financieros consecutivos, sobrepasan los límites de dos de los tres criterios cuantitativos previstos.

➤ Las personas jurídicas que, en la fecha del balance, no sobrepasen los límites de dos de los tres criterios cuantitativos presentados, elaborarán estados anuales de situación financiera simplificados, que contendrán:

- el balance abreviado;
- la cuenta de pérdidas y ganancias;
- las notas explicativas de los estados anuales de situación financiera simplificados.

**Opcionalmente**, esas personas jurídicas pueden elaborar el estado de situación de las modificaciones del capital propio y /o el estado de situación de los flujos de tesorería.

Las personas jurídicas que elaboran los *estados anuales de situación financiera desarrollados* solo elaborarán estados anuales de situación financiera simplificados si, en *dos ejercicios financieros consecutivos*, no sobrepasan los límites de dos de los tres criterios cuantitativos mencionados.

En conclusión, la obligación de elaborar estados anuales de situación financiera desarrollados o simplificados es reversible, según se superen o no los límites de dos de los tres criterios cuantitativos durante dos ejercicios financieros consecutivos.

⇒ Se retoma la Ley de Contabilidad n.º 82/1991, conforme a cuya previsión los estados anuales de situación financiera deben ir acompañados de una declaración escrita en la que la Dirección de la persona jurídica asume la responsabilidad de elaborar los estados anuales de situación financiera de conformidad con las reglamentaciones contables sujetas a la Cuarta Directiva de la CEE.

⇒ Se prevé la obligación, para aquellas personas jurídicas que elaboren estados anuales de situación financiera desarrollados, de auditar dichos estados de situación financiera conforme a la ley. Además, se determina que los estados anuales de situación financiera simplificados sean verificados según las previsiones de la legislación en la materia. En consecuencia, los estados anuales de situación financiera simplificados deben ir acompañados del informe de los administradores, y en su caso (por ejemplo, en el de las sociedades por acciones), del informe de verificación de los auditores nombrados conforme a la ley.

⇒ Se especifica expresamente que las subunidades sin personalidad jurídica, que pertenezcan a personas jurídicas con sede en Rumanía, organizarán y gestionarán su propia contabilidad hasta el nivel del balance de comprobación, sin elaborar estados de situación financiera.

⇒ Se prevé expresamente que, en el caso de las sociedades de participación cerradas entre una persona jurídica rumana y una persona jurídica extranjera, la contabilidad la lleve a cabo, como responsable, la persona jurídica rumana, de conformidad con lo que establece la ley.

⇒ Las reglamentaciones contables sujetas a la Cuarta Directiva no permiten que el formato del balance o el de la cuenta de pérdidas y ganancias, en especial el relativo a la forma adoptada para su presentación, sea modificado de un ejercicio financiero a otro.

⇒ Sin embargo, como excepción a la prescripción mencionada, se prevé la posibilidad de adaptar los elementos del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias en cuanto al formato, la sucesión y la terminología, cuando ello sea requerido por los reglamentos especiales emitidos por las autoridades.

### **El formato del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias**

➤ El formato y la sucesión de los diversos elementos del balance, el balance abreviado y la cuenta de pérdidas y ganancias no se modifican. Lo que se modifica es la terminología de algunos elementos, entre los cuales los más importantes son:

- Se reemplaza la expresión «títulos de participación» con la palabra «acciones».
- Se reemplaza el sintagma «sociedades en el marco del grupo» con la expresión «sociedades afiliadas»;
- Se reemplaza la expresión «producción inmovilizada» con la expresión «producción realizada por la sociedad para sus propósitos y capitalizada»;
- Se reemplaza el sintagma «amortizaciones y provisiones por depreciación» con la expresión «ajustes por depreciación» y «ajustes por pérdida de valor»;

➤ Se determina explícitamente que la presentación de los activos como inmovilizados o circulantes depende del propósito al que están destinados;

➤ Se definen asimismo los intereses de participación. En el marco de las presentes reglamentaciones, poseer una parte del capital de otra entidad constituye un interés de participación cuando se sobrepasa un porcentaje del 20 %;

➤ Se definen los ajustes de valor y se precisa que estos pueden ser:

- ajustes permanentes, denominados amortizaciones, y/o
- ajustes provisionales, denominados ajustes por depreciación o pérdida de valor.

➤ Se determina expresamente que, en el caso de las entidades cuyo objeto de actividad lo constituye la actividad de *leasing*, debe incluirse el interés debido en la cifra neta de negocios, según el contrato vigente en el periodo en el que se produce la información,.

### **Principios contables generales**

☞ Se define de modo explícito la contabilidad de compromiso. Así, los efectos de las transacciones y de otros eventos se reconocen, se registran contablemente y se reflejan en estados de situación financiera del periodo



aferente en el momento en el que se producen, no en el momento en el que figuran como cobrados o pagados por la tesorería o su equivalente.

➤ El principio de la no compensación comporta que los valores de los elementos que representan activos no pueden ser compensados con los valores de los elementos que representan pasivos, es decir, los ingresos con los gastos, definición que se encontraba tanto en la Orden del Ministerio de Finanzas n.º 94/2001 como en la Orden del Ministerio de Finanzas n.º 306/2002. Además, la Orden n.º 1.752/2005 apunta una precisión suplementaria: las eventuales compensaciones entre ingresos y deudas de la entidad, referidos al mismo agente económico, pueden efectuarse, con respeto a las previsiones legales, solo después del registro contable de los ingresos y los gastos a su valor integral.

#### ***Normas generales de valoración***

➔ Las reglamentaciones contables acordes con la Cuarta Directiva prevén una definición más completa del coste de adquisición. El coste de adquisición de los bienes incluye: el precio de compra; las tasas de importación y otras tasas, con excepción de las que la persona jurídica puede recuperar de las autoridades fiscales, y finalmente los gastos de transporte, manipulación y otros gastos que puedan ser atribuibles directamente a la adquisición de los correspondientes bienes.

➔ La Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 1.752/2005 no contiene más previsiones relativas a la evaluación con ocasión del inventario, sino que precisa que la evaluación de los elementos del activo y del pasivo se efectuará conforme a las reglamentaciones y normas emitidas por el Ministerio de Finanzas Públicas;

➔ Se determina que, al cierre del ejercicio financiero, para cada fecha de balance, los elementos monetarios expresados en divisas (por ejemplo, las disponibilidades, las acreditaciones y los depósitos bancarios, los cobros y las deudas en divisas) deben ser valorados y reflejados utilizando el tipo de cambio fijado por el Banco Nacional de Rumanía y válido a la fecha de cierre del ejercicio financiero.

➔ Se efectúan especificaciones suplementarias relativas a la naturaleza de los ingresos y de los gastos, que provienen del registro de las diferencias en la cotización de divisas: estas diferencias, favorables o no, entre la cotización de la fecha de registro de los cobros y deudas en divisas, o el valor reflejado en los estados de situación financiera anteriores, y el tipo de cambio en la fecha de

cierre del ejercicio financiero, se registran como ingresos o gastos financieros, concretamente como diferencias de cotización de las divisas.

→ La corrección de los errores contables constatados se efectúa en consonancia con las reglamentaciones contables sujetas a la Cuarta Directiva, solo a partir del resultado registrado. Anteriormente, los errores se podían corregir, bien teniendo en cuenta el resultado corriente, o bien el resultado registrado, en función de la significación de los errores, es decir, en función de si quedaba afectada o no la credibilidad de los estados de situación financiera.

→ En el caso de la corrección de errores que generan una pérdida contable registrada, esta debe ser cubierta antes de la realización de cualquier distribución de beneficio.

### **Los activos inmovilizados**

↪ En las presentes reglamentaciones, se define la duración de la utilización económica como la duración de la vida útil del activo, representada por:

- el periodo en el que se prevé que un activo se encuentre disponible para que sea utilizado por una entidad, o bien
- el número de unidades producidas o que se estima que obtendrá la entidad mediante la utilización del correspondiente activo.

↪ El plazo de utilización económica es distinto al plazo funcional definido por la Resolución del Gobierno n.º 2.139/2004, con la aprobación del catálogo relativo a la clasificación y al plazo normal de funcionamiento de los medios fijos.

↪ Se establece el plazo en el que pueden amortizarse los gastos de constitución de inmovilizados, que será de un máximo de cinco años. Anteriormente, ese periodo se determinaba en la Orden del Ministerio de Finanzas n.º 94/2001.

↪ Se establece que los gastos de desarrollo se amortizarán durante el periodo del contrato o a lo largo del tiempo de uso del activo, según el caso. Anteriormente, en la Orden del Ministerio de Finanzas n.º 94/2001, se estipulaba que los inmovilizados no materiales se amortizarían a lo largo de su vida útil, y según la Orden del Ministerio de Finanzas n.º 306/2002, la amortización de los gastos de desarrollo se efectuaba de conformidad con la legislación en vigor.

↗ Se prevé que las concesiones recibidas se reflejen como inmovilizados no materiales en función de determinadas condiciones:

- si el contrato prevé una duración y un valor determinado de concesión, las concesiones recibidas se reflejarán como inmovilizados no materiales;
- en la situación inversa, si el contrato prevé el pago de un alquiler, y no un valor amortizable, las concesiones no se reconocerán como inmovilizados no materiales, y en la contabilidad de la entidad que reciba la concesión, se reflejará el gasto como alquiler.

↗ Se prevé que las patentes, las licencias y otros derechos y valores similares, obtenidos como recursos propios, no puedan ser reconocidos en contabilidad;

↗ Se establece, como regla general, que el fondo comercial se amortizará a lo largo de un periodo máximo de cinco años. Como excepción a la regla general, las entidades pueden amortizar el fondo comercial de manera sistemática durante un periodo de más de cinco años, con la condición de que no sobrepase la duración de uso económico del activo y este hecho sea presentado y justificado en las notas explicativas. Así, se ha eliminado la previsión de la Orden del Ministerio de Finanzas n.º 94/2001 conforme a la cual el periodo de amortización del fondo comercial no puede superar los 20 años desde la fecha de su adquisición.

↗ La Orden n.º 1.752/2005 define los inmovilizados materiales como activos que:

- posee una entidad para ser utilizados en la producción de bienes o en la prestación de servicios, para ser alquilados a terceros o utilizados con propósitos administrativos;
- son utilizados a lo largo de un periodo superior a un año.

↗ Se elimina la condición relativa al criterio representado por el valor mayor que el límite previsto por las reglamentaciones legales en vigor. Así, la Resolución del Gobierno n.º 1553/2003, relativa a la reevaluación de los inmovilizados materiales, establece el valor de entrada de los medios fijos en un límite de 1.500 RON (nuevos lei rumanos, equivalentes a 15.000.000 de los antiguos lei). Eso significa que, desde un punto de vista contable, un inmovilizado material puede ser reconocido como activo cuando tiene un valor menor o mayor al límite establecido por la ley, con la condición de que respete los dos criterios enunciados más arriba.

↪ Se prevé que las inversiones efectuadas para el acondicionamiento de lagos, charcas, lagunas, terrenos y otros trabajos similares se recuperen por la vía de la amortización, mediante su inclusión en los gastos de explotación durante un periodo determinado por el consejo de administración o el responsable de gestión del patrimonio.

↪ Se prevé que las entidades que presentan en su cuenta de reclamaciones inmovilizadas las aferentes a los contratos de *leasing* financiero, así como otras reclamaciones inmovilizadas con un vencimiento superior a un año, presentarán en el balance:

- La parte de los inmovilizados financieros con un vencimiento superior a 12 meses, y
- la diferencia deberá reflejarse en los cobros.

↪ Las previsiones relativas a la reevaluación de los inmovilizados materiales se presentan con más detalle que en las Órdenes del Ministerio de Finanzas n.º 306/2002 y n.º 94/2001. En ese sentido, presentamos a continuación algunos de los aspectos más significativos:

- El exceso de la reevaluación incluido en la reserva de revalorización se capitalizará mediante una transferencia directa en reservas, en el momento en el que ese exceso represente un ingreso realizado;
- En las nuevas reglamentaciones, el ingreso se considera realizado cuando se retira el activo para el que se ha constituido la reserva de revalorización. Con ello, una parte del ingreso puede ser realizado a medida que el activo es utilizado por parte de la entidad;
- Ninguna parte de la reserva de la revalorización puede distribuirse, directa o indirectamente, salvo que el activo revalorizado haya sido calculado, situación en la que el exceso de la reevaluación representa la ganancia efectiva realizada.

↪ Se contempla la evaluación, por parte de las entidades que elaboran estados de situación financiera consolidados, de los instrumentos financieros, inclusive de los instrumentos financieros derivados, al valor justo, pero solo como norma de evaluación alternativa.

### **Los activos circulantes**

➤ Se ha previsto una definición más clara del coste de los *stocks*:

- El coste de producción o de elaboración de los *stocks*, así como el coste de producción de los inmovilizados, contiene los gastos directos

aferentes a la producción, y en concreto: materiales directos, la energía consumida con propósitos tecnológicos, la mano de obra directa y otros gastos de producción, como la cuota de los gastos indirectos de producción asignados de modo racional, vinculados a la fabricación;

- El coste de los *stocks* de un prestador de servicios incluye la mano de obra y otros gastos de personal empleado en el suministro de los servicios, inclusive el personal encargado de la vigilancia, así como las administraciones correspondientes.

➤ Se modifica la fórmula de cálculo del coeficiente de distribución de las diferencias de precio sobre el valor de los bienes de salida, por el método del precio al por menor. En el cálculo del porcentaje medio del valor añadido comercial, el saldo inicial de la cuenta de mercancías y el valor de entrada de las mercancías no incluirán el IVA no exigible.

➤ Las operaciones relativas a los cobros y pagos en divisas se registran en contabilidad al curso del día, comunicado por el Banco Nacional de Rumanía, previsión que se determina en la Orden del Ministerio de Finanzas 306/2002. Además, aparece explicada la previsión conforme a la cual las operaciones de compraventa de divisas se registran en contabilidad al tipo de cambio utilizado por el banco comercial en el que se realiza la licitación con divisas, sin que se generen diferencias contables por dicho cambio de divisas.

### **Terceros**

➡ Aparece una previsión suplementaria relativa a la representación en la contabilidad de las tarifas y los fondos especiales incluidos en los precios y las tarifas, de modo que el registro contable se realiza teniendo en cuenta las cuentas correspondientes de deudas, sin transitar por las cuentas de ingresos y gastos.

➡ La Orden n.º 1.752/2005 elimina la previsión relativa a la delimitación mensual de los ingresos y gastos efectuados como anticipo. En la Orden del Ministerio de Finanzas n.º 306/2002 se preveía: «Dado que el resultado se calcula cada mes, la delimitación de los ingresos y gastos se realizará mensualmente».

➡ La Orden n.º 1.752/2005 contiene previsiones relativas a los activos y a las deudas contingentes. Los activos y las deudas contingentes se registran en el marco de los elementos externos al balance.

### **Las provisiones**

➤ Se extienden las categorías de riesgos y gastos para los que se pueden constituir provisiones, y en concreto:

- Provisiones para acciones de reestructuración, especificándose las situaciones en las que se pueden constituir;
- Provisiones para pensiones y obligaciones similares;
- Provisiones para impuestos. Estas últimas se pueden constituir mediante futuros importes de pago debidos al presupuesto del Estado, en condiciones en las que esos importes no aparezcan reflejados en relación con el mismo.

➤ Se establece que las provisiones se evalúen antes de la determinación del impuesto sobre el beneficio, y que su tratamiento fiscal sea el previsto por la legislación tributaria.

### **Subvenciones**

✚ En el marco de las subvenciones, según las reglamentaciones contables acordes con la Cuarta Directiva, se establece la siguiente tipología:

- Subvenciones gubernamentales para inversiones;
- Préstamos no reembolsables con carácter de subvenciones;
- Donaciones para subvenciones;
- Diferencias positivas en el inventario entre inmovilizados materiales y no materiales;
- Otros importes recibidos en calidad de subvenciones para inversiones.

Debemos recordar que las subvenciones se reconocen, en una base sistemática, como los ingresos de los periodos correspondientes a los gastos aferentes que esas subvenciones deben compensar.

### **Capital y reservas**

➤ Las acciones propias readquiridas conforme a la ley no se presentan como un elemento distinto en el balance, sino como una corrección de los capitales propios.

➤ Se especifica expresamente que las reservas de revalorización de los inmovilizados materiales tienen un carácter no distribuible. La disminución de las reservas de revalorización puede efectuarse solo dentro del límite del saldo acreedor existente y con respeto a las especificaciones que establece la normativa.

### **Ingresos y gastos**

↗ A partir de algunas de las previsiones legales expresadas, se determina que, en las cuentas de ingresos, se incluyan las sumas que representen los diferentes impuestos y tasas, y se reflejen a su vez en la cuenta de gastos. Para elaborar la cuenta de pérdidas y ganancias, en la cifra de negocios neta se inscribirán las sumas que representen los ingresos mencionados, corregidos con los gastos correspondientes a los impuestos.

↗ La orden n.º 1.752/2005 precisa el tratamiento de las prestaciones no facturadas hasta el final del periodo; esas prestaciones se muestran en la cuenta de «Trabajos y servicios en curso de ejecución», a cuenta de los ingresos de la producción almacenada.

↗ Se elimina la previsión contable de establecer mensualmente el beneficio o la pérdida. Las presentes reglamentaciones estipulan que, en la contabilidad, el beneficio o la pérdida se acumularán al principio del ejercicio financiero. En ese sentido, la Orden del Ministerio de Finanzas n.º 1.752/2005 aplica la Ley de Contabilidad n.º 82/1991, refundida, que prevé que «en contabilidad, el beneficio o la pérdida se acumulan al principio del ejercicio financiero, mientras que el cierre de las cuentas de ingresos y gastos se realiza, como norma, al final del ejercicio financiero».

### **Las notas explicativas**

➤ Se determinan las informaciones que deberán presentarse en las notas explicativas. Algunos ejemplos de informaciones necesarias para mencionar en las notas explicativas de los estados de situación financiera, además de las anteriores previsiones legales, son los siguientes:

- La denominación y sede social de la entidad que elabora los estados anuales de situación financiera consolidados;
- El lugar donde pueden obtenerse las copias de los estados anuales de situación financiera consolidadas, con la condición de que estén disponibles;
- La denominación y la sede social de cada una de las entidades en las que se devienen los intereses de participación;
- La información relativa a la evaluación del valor justo de los instrumentos financieros;
- La información referente al capital autorizado, a su valor, así como al valor del capital suscrito en el momento de la creación de la entidad o

de la autorización de la entidad para el inicio de la actividad, y en el momento de cualquier modificación del capital autorizado. Según lo estipulado en dichas reglamentaciones, se entiende por capital autorizado el importe máximo del capital suscrito conforme al estatuto de la sociedad o a su junta general.

- La información relativa al total de los honorarios percibidos, aferentes al ejercicio financiero, a saber:
  - los honorarios percibidos por el auditor de cuentas o la empresa encargada de llevar a cabo la auditoría de los estados de situación financiera;
  - los honorarios percibidos por agentes de seguros;
  - los honorarios para retribuir servicios de consultaría fiscal;
  - los honorarios para retribuir cualquier otro servicio financiero.

#### ***El informe de los administradores***

Se modifica el contenido del informe de los administradores, en el sentido de que:

- Se completa con nuevas informaciones:
  - informaciones relativas a la posición financiera y la rentabilidad económica de la entidad;
  - informaciones relativas a la existencia de sucursales de la entidad;
  - informaciones relativas a la utilización por parte de una entidad de instrumentos financieros, si dichas informaciones son significativas;
  - informaciones detalladas en el caso de entidades cuyos valores mobiliarios están admitidos para la transición a un mercado reglamentado y son objeto de una oferta pública de adquisición.
- Elimina otras informaciones:
  - el valor de los dividendos propuestos, recomendados y aprobados por el consejo de administración;
  - el nombre y la preparación profesional de cada administrador;
  - la política relativa a la protección del medio.



### **La auditoría y verificación de los estados de situación financiera**

➔ Los estados anuales de situación financiera se auditan por una o más personas físicas o jurídicas autorizadas en las condiciones que determina la ley. La Orden n.º 1.752/2005 determina el contenido detallado del informe de auditoría financiera, cuya previsión no se encontraba ni en la Orden del Ministerio de Finanzas n.º 94/2001, ni en la Orden del Ministerio de Finanzas n.º 772/2000.

➔ Los auditores financieros deben expresar su opinión respecto al grado de conformidad del informe de los administradores con respecto a los estados anuales de situación financiera para el correspondiente ejercicio. Al mismo tiempo, los auditores deberán hacer referencia a aquellos aspectos que atraigan su atención, sin que la opinión de la auditoría se exprese con reservas;

➔ El informe de auditoría irá firmado por los auditores financieros, en el caso de que sean personas físicas, o bien por las personas físicas autorizadas en nombre de las empresas auditoras, según el caso;

➔ Los estados anuales de situación financiera simplificados no se auditan, pero existe la obligación de verificarlos, de conformidad con las previsiones de la legislación en dicha materia.

### **La publicación de los estados de situación financiera**

➔ De conformidad con las presentes reglamentaciones, los estados de situación financiera deben inscribir claramente:

- el nombre y apellido de la persona que los ha elaborado;
- el cargo o función profesional de dicha persona: director económico, contable jefe u otra persona autorizada para cumplir dicha función, experto contable, contable autorizado, etc.;
- el número de registro o colegiación en el correspondiente organismo profesional, en su caso.

Estas informaciones no habían sido previstas por la Orden del Ministerio de Finanzas n.º 306/2002 ni por la Orden del Ministerio de Finanzas n.º 94/2001, que solo precisaban que los estados de situación financiera ir firmados por la persona responsable de su elaboración.

➔ Los estados anuales de situación financiera, el informe de los administradores, junto con el informe de auditoría o el de verificación, en su caso, deben publicarse de conformidad con la legislación en vigor. Según las

previsiones de la Orden n.º 917/2005, relativa a la publicación de los estados de situación financiera, la publicación consiste en depositar los estados anuales de situación financiera, el informe de los administradores, y el informe de auditoría o el de verificación, en su caso, en la Oficina Nacional del Registro Mercantil.

➡ La Orden n.º 1.752/2005 no recoge las previsiones de las Órdenes del Ministerio de Finanzas n.º 306/2002 y n.º 94/2001 relativas al depósito de los estados de situación financiera en las unidades territoriales del Ministerio de Finanzas Públicas en las que la persona jurídica está registrada.

➡ Las previsiones con respecto al depósito de los estados de situación financiera en el Ministerio de Finanzas Públicas se consideran en la Ley de Contabilidad n.º 82/1991, refundida. Así, de conformidad con su art. 35, relativo a la garantía de las informaciones destinadas al sistema institucional del Estado, debe depositarse un ejemplar de los estados anuales de situación financiera en la Dirección General de Finanzas Públicas Provinciales, situada en la ciudad de Bucarest o, en su caso, en la Dirección General de Administración de los grandes contribuyentes.

#### ***Las previsiones finales***

➤ Se prevé que, para garantizar las informaciones destinadas al sistema institucional del Estado, el Ministerio de Finanzas Públicas puede solicitar a las entidades el depósito de algunos tipos de informaciones a sus unidades territoriales.

➤ Teniendo en cuenta las previsiones mencionadas anteriormente, junto a los elementos que componen los estados de situación financiera previstos en la Orden n.º 1.752/2005, el Ministerio de Finanzas Públicas exige otros estados de situación, como serían los «Datos informativos».

Este documento debe contener, en principio, las informaciones relativas a los pagos restantes al presupuesto del Estado y a otros presupuestos, las deudas restantes a los proveedores, las informaciones relativas al pago de intereses y otras.

*Análisis comparativo entre la segunda parte de la Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 1.752/2005 y la Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 772/2000:*

➡ Es necesario mencionar que, al principio, la consolidación no era obligatoria. Las sociedades que aplicaban la Orden del Ministerio de Finanzas n.º 94/2001, podían elaborar opcionalmente los estados de situación

financiera consolidados conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad (IAS). Para las sociedades que aplicaban la Orden del Ministerio de Finanzas n.º 306/2002, la consolidación era también opcional, pero se realizaba conforme a la Orden del Ministerio de Finanzas n.º 772/2000.

➔ La Orden n.º 1752/2005, en su segunda parte, prevé la forma y el contenido de los estados anuales de situación financiera consolidados, así como las reglas de elaboración, aprobación, auditoría y publicación de dichos estados. La principal novedad que aportan las reglamentaciones contables acordadas con la Séptima Directiva europea es que la elaboración de los estados de situación financiera consolidados es obligatoria en determinadas condiciones y respetando determinados criterios cuantitativos.

➔ Una sociedad matriz debe elaborar los estados anuales de situación financiera consolidados si forma parte de un grupo de sociedades y cumple una de las siguientes condiciones:

- Tiene la mayoría de los derechos de voto de los accionistas o de los asociados en otra sociedad denominada filial;
- Dichos accionistas o asociados de una sociedad y la mayoría de los miembros de los órganos de administración, dirección y vigilancia de la sociedad en cuestión (filial) que han desempeñado esas funciones a lo largo del ejercicio financiero, en el ejercicio precedente y hasta el momento de la elaboración de los estados anuales de situación financiera consolidados, son nombrados como resultado del ejercicio del derecho de voto;
- Los accionistas o asociados de una sociedad detentan el control sobre la mayoría mediante el derecho de voto, como consecuencia de un acuerdo con otros accionistas o asociados;
- Los accionistas o asociados tienen el derecho de ejercer una influencia dominante sobre la filial, a raíz de un contrato cerrado con la sociedad comercial en cuestión o de una cláusula del acta constitutiva de su estatuto, si la legislación aplicable a la filial permite ese tipo de contratos y cláusulas;
- La sociedad matriz tiene el poder de ejercer o ejerce efectivamente una influencia dominante o control sobre una de sus filiales;

- Los accionistas o asociados tienen derecho a nombrar o revocar a la mayoría de los miembros de los órganos de administración, dirección o de vigilancia de la filial, o
- La sociedad matriz y la filial operan en una base unificada bajo la dirección de la sociedad matriz

☞ Una sociedad matriz está exenta de la elaboración de los estados anuales de situación financiera consolidada si, en la fecha de efectividad del balance consolidado, las sociedades comerciales que deben ser consolidadas no sobrepasan en conjunto, a partir de sus más recientes estados anuales de situación financiera, los límites de dos de los tres criterios siguientes:

- total de activos: 17.520.000 euros;
- cifra de negocios neta: 35.040.000 euros;
- número medio de asalariados en el curso del ejercicio financiero: 250.

Esta exención no se aplica si una de las filiales que deben ser consolidadas es una sociedad comercial cuyos valores mobiliarios están admitidos para la transición a un mercado reglamentado, de conformidad con la legislación vigente relativa a los mercados de capital.

#### **VI.4.2. Reglamentaciones relativas a los estados de situación financiera en Rumanía y doctrina contable**

La aplicación de las nuevas reglamentaciones contables solicita una exigencia aumentada en la determinación de las informaciones contenidas en los estados anuales de situación financiera, cuyos aspectos están determinados por la petición prevista en el artículo 3, apartado 3), de la Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 1752/2005 para la aprobación de las reglamentaciones contables acordes con las Directivas europeas, relativas a la obligatoriedad de la existencia de una declaración escrita, por parte de la persona jurídica, para asumir la responsabilidad de la dirección en la elaboración de los estados anuales de situación financiera.

La aplicación del principio de prudencia no permite el reconocimiento de algunos pluses resultantes de la evaluación de algunos elementos del activo; sin embargo, todas las reducciones de valor están reconocidas.

En el caso de los activos, se reconocen como amortizaciones suplementarias o como ajustes de valores, y en el caso de las deudas, se evidencia el aumento de los elementos correspondientes de las deudas.

Sin embargo, los pluses resultantes de valor, como consecuencia de la evaluación de algunos activos al valor justo, se presentan en las notas explicativas de los estados de situación financiera, de modo que la información registrada sea completa.

De las nuevas reglamentaciones contables, resalta claramente la distinción entre provisiones y ajustes de valor (denominados en las reglamentaciones anteriores «provisiones para la depreciación»), siendo ambas estructuras una consecuencia del principio de prudencia.

Así, las provisiones están destinadas a cubrir las deudas cuya índole está claramente definida y que, en la fecha del balance, es probable que existan o ciertamente existirán, pero son inciertas como valor relativo en la fecha en la que serán exigibles.

Los ajustes de valor contienen todas las correcciones destinadas a tener en cuenta las reducciones de los valores de los activos individuales establecidas en la fecha del balance, indiferentemente de si esta reducción es o no definitiva.

La existencia de la provisión para impuestos, introducida en la nueva reglamentación, comporta la disminución de los capitales propios de la entidad a partir de la estimación de los riesgos relativos a la obligación de pago de algunos impuestos.

La petición relativa a la auditoría o a la verificación de algunos estados anuales de situación financiera se contiene en la sección 10 («La auditoría o verificación de los estados anuales de situación financiera») de las reglamentaciones. En el marco de esta situación, están contenidas las previsiones relativas al contenido del informe de los auditores financieros.

Las entidades que elaboran los estados anuales de situación financiera simplificados no tienen la obligación de auditarlos. En ese caso, los estados de situación financiera se someterán a la verificación de los censores de cuentas, según determina la ley.

En la sección relativa a la aprobación, firma y publicación de los estados anuales de situación financiera se presentan algunos documentos que son objeto de publicación, concretamente los estados anuales de situación financiera, aprobados según el procedimiento establecido, el informe de los administradores y el informe de auditoría o de verificación, según el caso.

Por otra parte, junto con los estados anuales de situación financiera, se publican la propuesta de distribución del beneficio o de cobertura de la

pérdida contable. Esos documentos se publican de conformidad con la legislación en vigor, concretamente la Ley n.º 31 de 1990, relativa a las sociedades comerciales, refundida y con sus modificaciones y complementaciones posteriores.

Finalmente, hay que tener en cuenta la Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 917/2005, relativa a la publicación de los estados anuales de situación financiera.

## **VI.5. La implementación de las IFRS en Rumanía**

### **VI. 5.1. La estrategia de la implementación de las IFRS en Rumanía**

Como es sabido, en el periodo 2001-2005 Rumanía desarrolla un programa de aplicación de reglamentaciones contables armonizadas con las Directivas europeas y con las Normas Internacionales de Contabilidad.

La evolución necesaria para la incorporación de Rumanía a la Unión Europea en el año 2007 está contenida en el Plan de acción para la mejora de la información financiera.

El organismo responsable de la monitorización del objetivo de dicho Plan es el Consejo de Contabilidad e Informes Financieros, organismo resultante de la reorganización del Colegio Consultivo de Contabilidad con el propósito de disponer de la correspondiente capacidad para llevar a cabo ese propósito.

La actividad del Consejo tiene como objetivo el aumento de la confianza de los usuarios de información en los informes financieros y en la gobernación corporativa.

El Consejo tiene, principalmente, los siguientes propósitos:

- a) La monitorización de la garantía de convergencia de las reglamentaciones nacionales del ámbito de la contabilidad y de la auditoría financiera con las reglamentaciones aplicables en la Unión Europea.
- b) La promoción y el seguimiento de la mejora de calidad de los informes mediante los estados anuales de situación financiera.
- c) La vigilancia del modo en el que los organismos profesionales monitorizan la calidad de la actividad en el ámbito de la contabilidad y de la auditoría financiera a las sociedades

- cotizadas y a otras entidades cuyos estados de situación financiera presenta interés público;
- d) La promoción y el seguimiento de la implementación de los principios de gobernación corporativa;
  - e) El seguimiento a escala nacional del desarrollo de la competencia y la capacidad de implementación, por parte de las instituciones implicadas en los estándares contables europeos e internacionales, de las profesiones reglamentadas, retomadas en la legislación nacional;
  - f) El establecimiento de comunicación con el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, así como con otros organismos competentes en el proceso de elaboración e implementación de los estándares en la materia;
  - g) La ratificación, antes de su aprobación, de las normas emitidas por las instituciones con atribuciones de reglamentación e implicadas en la aplicación del Plan de acción, conforme a la ley.

Con respecto al proceso de regulación de la aplicación de los estándares IFRS en Rumanía, la Ley de Contabilidad n.º 82/1991, refundida y publicada en el Boletín Oficial de Rumanía n.º 48/14.01.1995, en su artículo 28, prevé:

*«(3) Para las personas jurídicas que aplican reglamentaciones contables acordes con las Normas Internacionales de Información Financiera, los estados de situación financiera se componen del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de situación de la modificación del capital propio, el estado de situación de los flujos de tesorería, las políticas contables y las notas explicativas.*

*(4) Las personas jurídicas que no cumplan los criterios establecidos para la aplicación de las reglamentaciones previstas en el punto (3) aplicarán reglamentaciones contables acordes con las Directivas europeas y elaborarán estados anuales de situación financiera que se compondrán del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, las políticas contables y las notas explicativas.*

*(5) Los criterios y las categorías de personas que aplican las reglamentaciones previstas en los puntos (3) y (4) están determinados por Orden del Ministerio de Finanzas Públicas.»*

En consonancia con este requerimiento, se adopta la Orden del Ministerio de Finanzas n.º 907/2005, relativa a la aprobación de las categorías de personas jurídicas que aplican reglamentaciones contables conformes a las IFRS, y concretamente a la Directivas europeas. Dicha Orden se refiere solo al ejercicio financiero del año 2006 y estipula lo siguiente:

- ✓ Todas las personas jurídicas previstas en el art. 1 de la Ley de Contabilidad aplicarán en el año 2006 las reglamentaciones contables acordes con las Directivas europeas (Orden del Ministerio de Finanzas Públicas n.º 1752/2005).
- ✓ En el ejercicio financiero del año 2006, las instituciones de crédito, elaborarán un modelo distinto de estado de situación financiera, acorde con los estándares IFRS y exclusivo para las necesidades propias de información, con la especificación de que se lleve a cabo mediante la representación que establecen las Directivas europeas al respecto;
- ✓ Las categorías de entidades que son consideradas de interés público (EIP) son, concretamente:
  - instituciones de crédito;
  - compañías de seguros;
  - entidades reguladas y vigiladas por la Comisión Nacional de Valores Mobiliarios;
  - las compañías comerciales cuyos valores mobiliarios han sido admitidos para la transacción en un mercado reglamentario;
  - las sociedades y compañías nacionales;
  - las personas jurídicas que pertenecen a un grupo de compañías y que deben ser consolidadas con su compañía matriz, que aplica las IFRS;
  - las personas jurídicas, distintas de las mencionadas en los apartados a) y f), que se benefician de préstamos no reembolsables o de préstamos garantizados por parte del Estado.

Al mismo tiempo, partiendo de los objetivos del Plan de acción para la mejora de la información financiera, continúa el proceso de preparación de la estrategia de implementación de los estándares IFRS, que se concreta en la



elaboración, con la asistencia del Banco Mundial, del Marco general para la estrategia de implementación de las IFRS en Rumanía, marco aprobado por el Consejo de Contabilidad y de Información Financiera.

Los principales objetivos de este Marco general, que se adopta como documento de trabajo y que será revisado permanentemente en consonancia con la evolución de la adaptación y el traspaso a los estándares IFRS, son los siguientes:

- establecer las acciones que deben emprenderse para la preparación y el traspaso a esos estándares;
- administrar la introducción de los estándares IFRS en Rumanía como instrumentos jurídicos;
- asegurar un núcleo que preste su apoyo a la implementación de los estándares IFRS a lo largo del tiempo (2007);
- aumentar el grado de concienciación de las partes interesadas en la aplicación de los estándares IFRS, sus principales aspectos y la demanda de oportunidades suplementarias para dar respuesta a las incidencias que pudieran surgir;
- establecer unas responsabilidades claras en las acciones relativas al proceso de implementación y al apoyo a la cooperación entre las partes interesadas.

Partiendo de esos objetivos con carácter general, se identifican un conjunto de objetivos puntuales que aseguran el medio propicio de aplicación de los estándares IFRS en Rumanía.

#### **VI. 5.2. La garantía en la implementación de las IFRS en Rumanía**

El papel clave lo desempeña el Consejo de Contabilidad y de Información Financiera (CCRF), que conforme a la Resolución del Gobierno 401/2005, tiene como propósito «el desarrollo a escala nacional de la competencia y capacidad de las instituciones implicadas para la implementación de los estándares europeos e internacionales en el dominio de la contabilidad y los de las profesiones reglamentadas, como se retoma en la legislación nacional».

- a) Garantizar un mecanismo eficiente y efectivo para la realización y gestión de las actividades vinculadas a la traducción de las IFRS; garantizar su poder jurídico y su distribución por parte de los interesados:**

Para solucionar este requisito se crea en el marco del CCRF el Grupo Rumano de Contabilidad, formado por representantes de las autoridades nacionales de reglamentación (Ministerio de Finanzas Públicas, Banco Nacional de Rumanía, Comisión de Supervisión de Seguros, Comisión Nacional de Valores Mobiliarios) así como por representantes de las empresas de contabilidad y auditoría, buenos conocedores de las IFRS y con buenos conocimientos de inglés. Este grupo de expertos tiene la obligación de revisar las traducciones de las IFRS, efectuadas por el Cuerpo de Expertos Contables y Contables Autorizados de Rumanía (CECCAR), antes de la publicación en el Boletín Oficial de Rumanía de la variante 2006 de las IFRS, para asegurar a estas el poder de ley. La publicación y distribución de las IFRS la realiza el CECCAR.

- b) La creación, en el marco del CCRF, de un mecanismo para la solución rápida y eficiente de los problemas que surjan durante el proceso de aplicación de las IFRS, así como la garantía de una comunicación verdadera, clara y puntual con las partes interesadas:**

El Grupo Rumano de Contabilidad tiene la capacidad de solucionar las incidencias que puedan aparecer y puede establecer canales de comunicación, por un lado, con el IASB y el IFRIC y, por otro lado, con los usuarios de Rumanía y las IFRS, de modo que los problemas técnicos y las clarificaciones necesarias sean solucionadas en un tiempo razonable.

- c) La identificación de las partes interesadas para la aplicación de las IFRS, así como el desarrollo de programas de educación y preparación adecuados y actualizados para los siguientes destinatarios:**

Es necesaria la preparación en el dominio de las IFRS de contables, auditores, directores de compañías, personal especializado de los organismos de reglamentación específicos de cada sector, personal de las instituciones de vigilancia (entidades bancarias, seguros, mercados de capital) y autoridades fiscales. La preparación debe ser de calidad y adaptada a los requisitos y a las expectativas de los programas de preparación.

- d) La identificación, dentro de las leyes y otros reglamentos, de las eventuales barreras en la aplicación de las IFRS o de aquellas previsiones que no estén armonizadas con estas:**

Para solucionar este problema, entre las medidas estratégicas previstas, destacamos la recomendación de cierre de algunos «memorandos

de comprensión» entre el Grupo Rumano de Contabilidad y cada uno de los organismos de reglamentación clave, como son las organizaciones profesionales implicadas en la implementación de las IFRS. En ese sentido, se realizará un seguimiento para que todas las reglamentaciones nacionales en el ámbito de la contabilidad estén en armonía con los principios de las IFRS.

**e) Establecer las medidas necesarias para que se realice una transición progresiva a los nuevos estándares, así como para monitorizar la implementación de las IFRS.**

Teniendo en cuenta las experiencias de otros países, es necesaria una monitorización atenta de los preparativos para el traspaso a las IFRS, ya que, normalmente, tanto los organismos de reglamentación como las entidades tienden a demorar tales preparativos. El CCRF y el resto de organismos implicados (Banco Nacional de Rumanía, Comisión de Supervisión de Seguros, Comisión Nacional de Valores Mobiliarios, CECCAR y CAFR) deberán informar periódicamente al Gobierno de la realización de los objetivos específicos del proceso.

**f) Efectuar los análisis pertinentes y el uso de otras modalidades para garantizar que las IFRS se aplican adecuadamente:**

Todas las entidades y los organismos implicados en la armonización contable deben realizar un seguimiento de la aplicación de los estándares IFRS para la creación de informes financieros transparentes y de calidad. Por eso, las instituciones nacionales encargadas de la monitorización de la aplicación de las IFRS deben desempeñar un papel activo por lo que respecta a las compañías que cotizan en la bolsa. Se debe tener en cuenta el objetivo de la Comisión Europea «de permitir a Europa moverse en la dirección de un sistema de diseminación de la información corporativa dentro del ámbito de la UE, información que debe ponerse a disposición de los inversores de todos los estados miembros.

**VI.5.3. La implementación de las IFRS en Rumanía. El resultado de la consulta a los sectores interesados**

En el marco de la Estrategia de implementación de las IFRS en Rumanía, entre las medidas consideradas por sus responsables, debemos destacar la consulta a todos los sectores interesados: instituciones de crédito, sociedades de seguros, sociedades reglamentadas y vigiladas por la Comisión

Nacional de Valores Mobiliarios, sociedades cuyos valores mobiliarios se negocian en los mercados regulados, el Cuerpo de Expertos Contables y de Contables Autorizados, la Cámara de Auditores Financieros de Rumanía, las empresas internacionales de contabilidad y auditoría, etc.

La problemática en la que se centran las preguntas del cuestionario lanzado por el Consejo de Contabilidad y de Informes financieros en la primera mitad del año 2006, se agrupa en 6 apartados, que incluyen los diversos aspectos clave de la cuestión y que se detallan a continuación:

- área de aplicabilidad de las IFRS: 12 preguntas
- conexión con otras leyes y reglamentos: 17 preguntas
- organización de las interfaces con las IFRS: 9 preguntas
- las IFRS con otros propósitos de información: 2 preguntas
- vigilancia y monitorización de la aplicación y de la transición a las IFRS: 7 preguntas
- aspectos relativos a la implementación de las IFRS: 22 preguntas

Con respecto al área de aplicabilidad, la mayoría de los que responden el cuestionario se pronuncia sobre la necesidad de convergencia con las IFRS para la elaboración de los estados de situación financiera consolidados a partir del día 1 de enero del año 2007. A la pregunta relativa a la aplicación de las IFRS para las cuentas anuales de las compañías que cotizan en la bolsa, las respuestas son afirmativas en el sentido de que ese tipo de medidas conlleva la eliminación de la confusión entre los inversores del mercado de capital acerca de los dos modelos de estado de situación financiera (el del estándar IFRS y el modelo sujeto a la reglamentación estipulada por las Directivas europeas), en especial respecto a la distribución de dividendos.

Con respecto a las conexiones con otras leyes y reglamentos, se menciona la necesidad de revisar la legislación nacional para eliminar el riesgo de incurrir en contradicciones. Entre la legislación mencionada para su revisión, cabe destacar: la Ley de Contabilidad n.º 82/1991, refundida; la Ley de sociedades comerciales n.º 31/1990, refundida; la Ley n.º 58/1998, relativa a la actividad bancaria, refundida; las normas y los reglamentos correspondientes a los sectores profesionales, etc. También se expresa la opción casi unánime respecto a la aplicación en Rumanía de las normas IFRS, así como de las emitidas por el IASB y adoptadas por la Unión Europea. En

cuanto a la versión aceptada de los estándares IFRS en rumano, inglés o en ambos idiomas, se recomienda que el IASB, como institución responsable, adopte las medidas necesarias para la eliminación de las diferencias constatadas, de modo que la versión en rumano pueda obtener un reconocimiento jurídico.

Con respecto al organismo que debe ser responsable en la elaboración de los estándares de contabilidad en Rumanía, las respuestas son heterogéneas. La mayoría de los consultados adjudica tal función al Consejo de Contabilidad y de Informes Financieros, otros señalan al Ministerio de Finanzas Publicas, mientras que un tercer grupo propone la creación, dentro de lo posible, de un nuevo organismo especializado, una estructura similar a las constituidas en el ámbito de la Comisión Europea, concretamente el Consejo de Regulación Contable (ARC) y el Grupo Europeo Consultivo de Información Contable (EFRAG).

Con respecto a las cualidades que debe reunir tal organismo se mencionan las siguientes:

- Independencia;
- Competencia (existencia de personal especializado);
- Desarrollo de una actividad continua;
- Que disponga de una estructura distinta para el sector financiero (por ejemplo, el sistema bancario).

Entre las respuestas recibidas, relativas a otras restricciones legales en la implementación de las IFRS, las que proceden de las instituciones de crédito identifican una serie de problemas:

- La necesidad de regular las diferencias entre el valor del capital social inscrito en la Oficina del Registro Mercantil de Rumanía y el presentado en los estados de situación financiera, conforme a las normas IFRS;
- La conciliación entre el resultado contable basado en las normas IFRS y el resultado fiscal basado en la legislación tributaria;
- La concordancia entre las reglamentaciones relativas para establecer las provisiones del riesgo de crédito y las provisiones de la IAS 39.
- La necesidad de resolver el requerimiento de los especialistas cualificados en las normas IFRS, tanto en el marco de las entidades

informadoras, como en el de las instituciones con atribuciones reglamentarias y de vigilancia.

Las respuestas a las preguntas relativas a la organización de la interfaz con las IFRS, indican la necesidad de coordinar la implementación de las IFRS a escala nacional para asegurar una utilización eficaz de los recursos y evitar la superposición de acciones emprendidas por otras partes implicadas. El grupo correspondiente, que se considera que puede funcionar en el marco del CCRF, en opinión de las instituciones bancarias, debe tener, como mínimo, las siguientes atribuciones principales:

- La elaboración de un plan de acción a escala nacional y la monitorización del estado de cumplimiento de ese plan, que debe contar con el acuerdo de todas las instituciones implicadas y asegurar la cooperación entre ellas para el cumplimiento de las medidas comunes;
- La elaboración de estudios y análisis relativos a las medidas emprendidas por las partes implicadas y al nivel de cumplimiento de los servicios;
- Recopilar la información relativa a cualquier incidencia en la interpretación de los procedimientos IFRS, así como las mejores prácticas en su resolución, concretamente:
  - Las soluciones que no tienen carácter de interpretación de las IFRS, porque el único organismo habilitado en ese sentido es el Comité de Interpretación de los Estándares Internacionales de Información Financiera (IFRIC).
  - Las soluciones serán puestas a disposición de las partes interesadas mediante su publicación o difusión en el sitio web del CCRF;
  - Si el grupo responsable de esas atribuciones en el marco del CCRF considera que determinados aspectos no son adecuadamente cubiertos por las IFRS y necesitan una interpretación por parte del IFRIC, deben trasladarse a los correspondientes organismos europeos.

Con respecto a la utilización de los informes financieros basados en las IFRS y otras propuestas, la mayoría de los encuestados responden

afirmativamente, con la mención de la adecuada necesidad de conciliación en el caso de los informes fiscales, la utilización de los filtros prudenciales que recomienda el Banco Nacional de Rumanía en el proceso de reglamentación del Nuevo Acuerdo de Capital (Basel II), así como de otros procedimientos de elaboración de datos.

Entre los factores determinantes para la implementación de las IFRS, identificados en el marco de las respuestas de las instituciones consultadas, aparecen por este orden:

- El clima de negocios o de inversión;
- La globalización de las actividades económicas;
- La necesaria comparabilidad entre las informaciones suministradas por diversas entidades;
- La implementación de los principios de gobernanza corporativa.

Con respecto a la existencia de los fondos necesarios para la transición a las IFRS, las respuestas identifican varias fuentes: presupuestos propios, fondos de seguros de la compañía matriz y fondos comunitarios. Pero la mayor parte de las instituciones denuncian una insuficiencia de recursos humanos e informáticos.

## **VI.6. Las normas IFRS/IAS y los estándares de contabilidad para la pequeña y mediana empresa**

El IASB no afirma en ningún caso que las IFRS estén destinadas únicamente a las grandes compañías que cotizan en la bolsa, pero en la práctica la mayor parte de las entidades que las utilizan son sociedades que cotizan en la bolsa. Sin embargo, algunos países han rebajado el umbral de aplicación de las IFRS a la pequeña y mediana empresa. Esta resolución tiene en cuenta el hecho de que, para las pequeñas y medianas empresas, son necesarios unos estados de situación financiera que sean comprensibles fuera de las fronteras por parte de aquellas empresas que desarrollan su misma actividad a escala internacional; por las instituciones de crédito que ofrecen préstamos fuera de las fronteras; por las agencias de clasificación del crédito; por los socios económicos en el extranjero, etc. Por eso, el IASB puso en marcha un proyecto relativo a los estándares de contabilidad para las pymes (Pacter, 2006) y, como consecuencia de la deliberación de la segunda mitad del

año 2003 y de principios de 2004, extrajo una serie de opiniones preliminares a partir del análisis de las 120 respuestas al «Debate» llevado a cabo en junio de 2004. Posteriormente, en enero de 2005, arrancan las tentativas para que se tomen las decisiones oportunas en el sentido de que:

- Existe una clara demanda para que se apliquen los estándares de contabilidad del IASB en las pymes;
- Los estándares deben dirigirse entidades que no son de interés público pero que publican estados de situación financiera con un propósito general para usuarios externos;
- Cada jurisdicción nacional debe elaborar guías detalladas de las categorías de entidades que deben utilizar los correspondientes estándares;
- El IASB tendrá en consideración una simplificación de las reglas de evaluación y del reconocimiento de activos, deudas, ingresos y gastos, basándose en las necesidades de los usuarios así como en la relación entre coste y beneficio;
- En todos los casos en los que los estándares para las pymes no se apliquen a algún asunto, entrarán en vigor los tratamientos contables de las IFRS.

Consideramos relevante la definición del IASB acerca de la pequeña y mediana empresa.

«Una empresa pequeña o mediana

- no tiene responsabilidad de cara al público,
- no efectúa transacciones públicamente,
- no es una institución financiera,
- no es esencial para el servicio público,
- no es significativa desde el punto de vista económico en su país de origen, y
- publica estados de situación financiera con un propósito general para usuarios externos.»

En el curso del desarrollo del proyecto, el IASB lanza en enero de 2005 un cuestionario para analizar el reconocimiento y la evaluación de los elementos de los balances y de la cuenta de pérdidas y ganancias, al que se



aportan más de 100 respuestas. Las opiniones obtenidas son comentadas por el Consejo de Contabilidad del IASB a lo largo del año 2005, de modo que, en el año 2006, se presenta un proyecto para su exposición ante el propio Consejo de Dirección del IASB, que se debate con todo detalle durante los meses de febrero y marzo de 2006.

Respecto a los criterios de reconocimiento y evaluación utilizados en los estándares contables para pymes, presentamos algunas diferencias que proceden del IASB. Así, algunas posiciones reconocidas como activos y pasivos conforme a las IFRS podrían ser reconocidas por las pymes a partir de estándares específicos aplicables a estas (por ejemplo, los impuestos aplazados).

Por otra parte, algunos activos, pasivos, ingresos y gastos pueden ser medidos de distinta manera para las pymes por parte de las entidades que aplican las IFRS. Por ejemplo, las primas o descuentos, la amortización directa en lugar del método de los intereses efectivos, etc.

La necesidad de someter a debate los aspectos específicos de la contabilidad en la pequeña y mediana empresa se genera por causa de los resultados de los sondeos efectuados por varios medios económicos, que destacan la importancia prestada por las instituciones gubernamentales a esa clase de empresa, que, para muchos estados, representa un gran generador de puestos de trabajo, forma la parte principal de la base de ingresos impositivos y genera la mayor parte de los ingresos en concepto de exportaciones.

En tales condiciones, un elemento básico lo constituye el suministro de una información financiera y contable adecuada, consecuente, creíble y comparable, que constituya la base de una toma de decisiones sólida y útil para el mayor número posible de categorías de usuarios.

Se puede observar, que en comparación con las sociedades cotizadas, que pueden afianzar sus actividades mediante la emisión de acciones u obligaciones, o pueden apelar con más facilidad a otras fuentes de financiación, la pequeña y mediana empresa depende en gran parte de los bancos y otros acreedores para la financiación de su actividad.

Por tanto, es muy importante el papel que desempeña la contabilidad de esas entidades, que deben gozar de una buena organización y ser capaces de presentar a varias categorías de usuarios una información caracterizada por un alto nivel de relevancia, facilitando al mismo tiempo a sus propios administradores el llevar a cabo una mejor gestión de las actividades desarrolladas.

En ese mismo contexto, varios organismos internacionales o regionales, como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Unión Europea, y algunas asociaciones profesionales internacionales o regionales, como la Federación Internacional de Contables o la Federación de Expertos Europeos, aceptan que se delimite un marco conceptual de información para las pymes, que debería:

- ser simple, inteligible y accesible;
- suministrar a la dirección informaciones de calidad;
- ser, en la medida de lo posible, estandarizado;
- ser lo suficientemente flexible para que aumente el número de pymes que utiliza las Normas Internacionales de Contabilidad a medida que avanza su desarrollo económico;
- ser fácilmente conciliable con los objetivos fiscales;
- tener en cuenta el medio económico en el que las pymes desarrollan su actividad.

Para eso, a escala internacional, se considera prioritario establecer una definición universalmente válida para las pymes, que no difiera sustancialmente en función de características como su zona geográfica, país, grado de desarrollo económico, estructura económica o sector de actividad.

Así, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) define las pymes como empresas independientes que emplean personal hasta un límite numérico preestablecido. Las empresas que tienen hasta 19 empleados están consideradas como empresas muy pequeñas; las que tienen hasta 99 empleados, empresas pequeñas, y las que tienen entre 100 y 499 empleados, empresas medianas. El límite superior es de 250 empleados, pero en algunos estados miembros de la Unión europea ese límite es de 200, y en los Estados Unidos se eleva hasta cerca de 500. Así, como demuestran las estadísticas de los últimos años, aproximadamente el 95 % de las empresas de los países desarrollados tiene menos de 50 empleados, pero ejercen una mayor contribución en cuanto al empleo de mano de obra y al valor del producto interior bruto.

Su problemática, elevada al ámbito de los foros internacionales de reglamentación en el dominio contable, tiene en cuenta el establecimiento de un objetivo contable para las pymes, un modelo aplicable a otras entidades, así como modalidades de conciliación entre el resultado contable y el fiscal.

Con respecto al objetivo de la contabilidad, se considera que, en el caso de las pymes, es necesario aclarar en qué proporción está destinada la información a sus administradores, a los acreedores o inversores y al Estado.

La Cuarta Directiva 78/660 del Consejo de la Comunidad Económica Europea, relativa a la elaboración de las cuentas anuales de las sociedades, solicita a las empresas que están por debajo de determinados criterios cuantitativos (límite de cifra de negocios, total del balance y número medio de empleados) que elaboren y presenten sus estados de situación financiera con informaciones destinadas, en primer lugar, a la protección de terceros.

En el caso de las pymes con más de 50 empleados, el aumento de la necesidad de información destinada a sus propios administradores conlleva la aplicación de un sistema contable más complejo.

#### **VI.7. El impacto de la aplicación de los estándares IFRS en la dicotomía entre contabilidad y fiscalidad**

Los estados de situación financiera de interés general constituyen una parte del proceso de información financiera y están reglamentados a escala europea por las directivas relativas a las cuentas anuales y consolidadas, así como por la directiva relativa a las condiciones de autorización de las personas que efectúan la auditoría estatutaria de los estados de situación financiera.

A escala internacional, el Marco general para la elaboración y presentación de los estados de situación financiera del IASB tiene como propósito establecer los conceptos que fundamentan esa tarea relativa a los estados de situación financiera destinados a usuarios externos.

El objetivo de los estados de situación financiera es suministrar información acerca de la posición financiera de una entidad, su marca y las modificaciones de dicha posición, información que deberá ser útil a una amplia gama de usuarios para una adecuada toma de decisiones económicas.

En comparación con los estados de situación financiera, el propósito y los objetivos de los informes fiscales se centran en la evaluación de la base de cálculo de las obligaciones fiscales sobre las que se aplican los ratios impositivos.

Si para los impuestos indirectos como el IVA y los impuestos especiales la base impositiva está detalladamente establecida por las Directivas europeas específicas adoptadas en la legislación fiscal de Rumanía, concretamente en su

Código Fiscal, no existe una base impositiva común a escala europea relativa a los impuestos indirectos que gravan a las compañías. Por otra parte, en las negociaciones de adhesión a la Unión Europea, todos los países asumen el compromiso de introducir, en la legislación nacional relativa a los impuestos indirectos, únicamente aquellas medidas fiscales que sean acordes con los principios del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas. Ese Código se refiere a la restricción de las medidas fiscales que tengan como efecto una reducción significativa del nivel de tasación, motivo por el cual se consideran potencialmente nocivas.

Para constatar si unas medidas impositivas son nocivas, se tiene en cuenta si:

- las ventajas solo se aplican a los no residentes;
- la base impositiva está afectada; las ventajas se acuerdan sobre una base económica real;
- si se respetan los principios internacionales en las reglas de determinación del beneficio;
- si se asegura la transparencia de las medidas fiscales.

Debido al hecho de que los principios relativos a la determinación del beneficio no están claramente definidos a escala internacional, en Europa se ha adoptado un Programa de actividad por parte de un grupo de especialistas, denominado «Grupo de trabajo para la creación de una Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCICS)»<sup>49</sup>.

Entre los objetivos del grupo figuran:

- La definición de los principios fiscales generales que fundamentan la imposición del beneficio;
- Establecer los elementos estructurales tradicionales que se encuentran en la base impositiva: depreciaciones, provisiones, reservas, ingresos, etc.;
- La definición de los elementos suplementarios para una base impositiva común, concretamente:

---

<sup>49</sup> Las IFRS son un posible punto de partida para una base de imposición común en la UE, según Tom Neale, administrador principal de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera.

- la imposición a las empresas individuales o a los grupos empresariales;
- los mecanismos de asignación de gastos e ingresos;
- las reglas para evitar una doble imposición.

Esta preocupación se ve impulsada por el proceso de implementación de las IFRS en los países miembros, proceso que acentúa las diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal.

Ejemplificamos dos motivos principales:

1) Las IFRS están orientadas hacia el interés de los inversores, concretamente por el conocimiento de la información contable relevante y creíble basada en conceptos y principios claramente definidos por el marco general de la contabilidad.

- La fiscalidad se adecúa a la legislación en el ámbito fiscal.

2) Las IFRS ponen el acento en el valor justo, la contabilidad de compromisos, el fondo económico de las transacciones y los eventos.

- La fiscalidad grava las ganancias realizadas.

Las soluciones para establecer una base impositiva en las condiciones de aplicación de las IFRS a los estados de situación financiera individual, identificadas por el correspondiente grupo de trabajo, han sido sistematizadas de la siguiente forma:

**La solución n.º 1** tiene en cuenta:

- La salida del beneficio contable establecido por los estados de situación financiera elaborados a partir de las IFRS;
- El ajuste del beneficio contable con propósitos fiscales, de conformidad con la legislación fiscal;
- La necesidad de que exista un conjunto de ajustes fiscales, claramente definidos por las autoridades en la materia.

Los riesgos inherentes a esa solución se refieren a la obligación de realizar una gran cantidad de ajustes, lo que propicia la posibilidad de polución fiscal en los estados de situación financiera elaborados conforme a las IFRS. Al mismo tiempo, la solución conlleva la necesidad de una permanente actualización de las reglas de ajuste teniendo en cuenta que las IFRS se modifican continuamente.

La **solución n.º 2** contempla los siguientes propósitos:

- La garantía de una independencia total de la base impositiva en los estados de situación financiera con propósito general, conforme a las IFRS;
- La existencia de un conjunto estable de reglas para el cálculo de la base impositiva;
- Las normas fiscales no deben entrar en contacto con los estados de situación financiera elaborados con propósitos contables;
- Las reglas fiscales no deben estar influenciadas por la modificación de las IFRS;
- La necesidad de un conjunto distinto de reglas en los registros de evidencia fiscal de activos y deudas.

En conclusión, las tendencias a escala europea que se manifiestan en la relación entre fiscalidad y contabilidad pueden sintetizarse de la siguiente forma:

- Se registra una mutación de la dicotomía «dependencia entre fiscalidad y contabilidad» a la de «independencia entre fiscalidad y contabilidad»;
- Establecimiento de unos valores contables de activos y de deudas mediante el balance contable, distintos a los valores reflejados en el balance fiscal;
- Necesidad de la existencia de previsiones claras en la legislación fiscal para evitar la distribución de ingresos no impositivos;
- Establecimiento de un sistema fiscal cuyas normas estén bien consolidadas y sean bien conocidas y aplicadas.

Presentamos a continuación un ejemplo relativo a las diferencias entre los tratamientos contables basados en las IFRS y los fiscales:

Cuadro 6.2: Ejemplo relativo a las diferencias entre los tratamientos contables basados en las IFRS y los fiscales.

IAS/IFRS	BASE IMPONIBLE
Solución n.º 1	Solución n.º 2
<p>IAS 16 («Inmovilizado material»)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Periodo de vida útil de los inmovilizados materiales estimados por cada entidad a partir de criterios económicos</li> <li>- Valor que está en la base del reconocimiento contable de los inmovilizados materiales estimados por cada entidad a partir de criterios económicos</li> <li>- Amortización contable reconocida a partir del tratamiento alternativo (revalorización)</li> <li>- Métodos de amortización con propósitos contables: <ul style="list-style-type: none"> <li>- método lineal</li> <li>- método de disminución del saldo</li> <li>- método de unidades de producción</li> </ul> </li> <li>- el valor contable de los inmovilizados materiales traídos como aportación se establece al valor justo por parte de evaluadores autorizados</li> <li>- los gastos con ajuste para la depreciación de los inmovilizados materiales influyen sobre el resultado contable</li> <li>- la ganancia o pérdida contable por la cesión de inmovilizados materiales se establece como diferencia entre el ingreso o gasto de la cesión y el valor contable neto</li> <li>- la reserva de la revalorización conlleva</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Periodo normal de utilización establecido por la Resolución del Gobierno n.º 2139/2004</li> <li>- Valor de los inmovilizados materiales con propósitos fiscales establecido por el acta normativa Resolución del Gobierno n.º 1553/2003</li> <li>- Amortización de inmovilizados materiales con propósitos fiscales reglamentada por el art. 24 del Código Fiscal</li> <li>- El Código Fiscal reconoce los métodos: lineal, regresivo, acelerado</li> <li>- el valor fiscal de los activos traídos como aportación por una persona jurídica en el intercambio de acciones o partes sociales es el valor fiscal del activo</li> <li>- los ajustes para la depreciación de los inmovilizados materiales no son deducibles fiscalmente</li> <li>- la ganancia o pérdida fiscal por la cesión se establece como diferencia entre el ingreso o gasto de la cesión y el valor fiscal neto</li> <li>- la reserva de la reevaluación conlleva ingreso impositivo una vez efectuada la distribución de la reserva bajo cualquier</li> </ul>

beneficio contable: <ul style="list-style-type: none"><li>- a la cesión o casación del activo</li><li>- en la medida de la amortización</li></ul> <ul style="list-style-type: none"><li>- el valor residual de un activo es el valor estimado que obtiene una entidad tras la cesión de un activo, después de la deducción de los costes estimados para efectuar la cesión</li></ul>	forma (se grava la reserva constituida antes del día 1 de enero de 2004)  <ul style="list-style-type: none"><li>- los reglamentos fiscales reconocen el gasto mediante la amortización de los inmovilizados materiales no influidos por el valor residual</li></ul>
---	---

## VI.8. La institución de la reglamentación contable en Rumanía

Como resulta de la experiencia de los países miembros, la reforma legislativa de la contabilidad no es suficiente por sí misma. La creación de nuevas autoridades con atribuciones en el dominio de la contabilidad, ha acompañado el proceso de reforma, tanto a escala europea (ARC, EFRAG)<sup>50</sup>, como en el seno de cada país miembro.

En el marco de ese proceso, el Ministerio de Finanzas Públicas y otras autoridades con atribuciones de reglamentación en el ámbito de la contabilidad (el Banco Nacional de Rumanía, la Comisión Nacional de Valores Mobiliarios y la Comisión de Vigilancia de Seguros) son los responsables del proceso de reglamentación contable y de asegurar la garantía de conformidad de dicha reglamentación con las Directivas europeas.

Con ese propósito, la Ley de Contabilidad n.º 82/1991, refundida, y las reglamentaciones específicas del sector financiero otorgan una clara responsabilidad a esas instituciones con respecto al proceso de reglamentación, así como al control y a la vigilancia en la materia.

Así, el Ministerio de Finanzas Públicas elabora y emite las normas y reglamentaciones en el ámbito de la contabilidad, el Plan General de Cuentas, los modelos de estado de situación financiera, los registros y formularios comunes relativos a la actividad financiera y contable, así como las normas metodológicas referentes a su elaboración y utilización.

<sup>50</sup> ARC: Comité de Reglamentación Contable;  
EFRAG: Grupo Europeo de Información Contable.



En cuanto a las instituciones de crédito, aseguradoras y entidades que operan en el mercado de capital, están reguladas por el Banco Nacional de Rumanía, la Comisión de Vigilancia de Seguros y la Comisión Nacional de Valores Mobiliarios, previa información al Ministerio de Finanzas Públicas.

La elaboración de las reglamentaciones correspondientes se realiza mediante la consulta a los organismos profesionales del sector: CECCAR y CAFR.



## **CONCLUSIONES GENERALES**

Para finalizar la presente Tesis Doctoral vamos a ofrecer las conclusiones alcanzadas que entendemos más relevantes tras la realización de esta investigación. Para ello se exponen las conclusiones siguiendo el orden de los capítulos en los que se ha estructurado esta Tesis Doctoral:

1.- La contabilidad moderna en Rumanía es de la segunda mitad del siglo XIX, una vez alcanzada la unificación e independencia. Existen publicaciones previas, como Nechifor en 1837 y Iarcu, en 1844 (traducciones del francés). El autor más representativo es Constantin Petrescu que realiza la conexión de la contabilidad con la administración, en el sentido de gestión de la empresa, a imagen y semejanza de la azienda de los italianos.

En la primera mitad del siglo XX la consolidación del pensamiento contable rumano se produce por la confluencia de la actuación de tres elementos relevantes, la Universidad (Academia de Altos Estudios Comerciales e Industriales de Bucarest), la profesión (el CECCAR o Cuerpo de Expertos Contables y de Contables Autorizados, creado en 1921 y que estuvo vigente hasta el año 1950) y el talento de algunos autores, entre los que cabe destacar a I.N. Evian.

La etapa del «realismo socialista» (1947-1990) se caracteriza por ser una parte del todo denominado “experiencia soviética” (Se editaron 5 revistas contables de las que solamente 2 tuvieron una duración superior a los 10 años). Desde la transición a una economía de mercado se ha producido un nuevo pensamiento contable rumano gracias a autores como Feleaga, Ionascu o Ristea (Con 7 revistas especializadas más una de la etapa anterior que se readaptó).

2. La contabilidad en una economía de no mercado se caracteriza por:

-Tener como finalidad la de satisfacer las necesidades estadísticas de las instituciones centrales existentes en una economía planificada (Comisión de Planificación del Estado, la Oficina Central de Estadística o el Ministerio de Finanzas).

-Los estados contables tienen un doble papel. Por un lado son utilizados como instrumento de control del cumplimiento de los objetivos planificados para el periodo corriente. Por otro lado ofrecen informaciones que sirven para establecer los objetivos planificados para el siguiente periodo.

- Estar dotada de una enorme confidencialidad. Los estados contables son considerados secretos y, en consecuencia, no son publicados.

### 3. Otros elementos singulares de la contabilidad socialista:

-El Plan de Cuentas en una economía planificada, el de Rumanía en 1949, tenía una estructura basada en el principio del circuito. Las cuentas se presentan dentro del plan en el orden de desarrollo del ciclo productivo (suministro, producción y distribución). La existencia de solo circuito implica un solo plan que abarca tanto a la contabilidad financiera como a la de los costes.

-En los países socialistas, el estado contable al que se concedía mayor importancia era la cuenta de pérdidas y ganancias, porque constituía la base para el cálculo de los principales indicadores macroeconómicos. Debido al sistema de financiación centralizado, el balance no se consideraba un estado de situación financiera importante.

-En la economía socialista, no se producía en función de la demanda sino del Plan, por lo que a menudo aparecía el fenómeno de la «producción de *stock*», de modo que se interrumpía el circuito que debía incluir los cobros resultantes de la producción vendida. Como consecuencia de este hecho, la crisis de liquidez llega a ser evidente en la Rumanía de los años 80 del siglo pasado.

### 4. En el pasivo de una empresa de Rumanía, existían cuatro modalidades de financiación:

- fuentes propias y prestadas con respecto a los medios fijos;
- fuentes propias, prestadas y atraídas con respecto a los medios circulantes;
- fuentes para inversiones,
- beneficios y subvenciones (dependían también de decisiones centralizadas).

Las fuentes propias eran representadas por los fondos que pertenecían al Estado, las fuentes ajenas o *prestadas* provenían del sistema bancario (en Rumanía, como en el resto de los países socialistas, no existían los bancos

comerciales) que, a su vez, era propiedad del Estado y las fuentes *atraídas* provenían de terceros, que asimismo eran de propiedad estatal (siguiendo la esfera de contenido de la propiedad de tipo socialista, las fuentes prestadas y atraídas solo existían desde un punto de vista jurídico, no desde un punto de vista económico). El concepto de *capital* no existía en su sentido clásico, debido a la realidad de la propiedad socializada.

5. La integración de Rumanía en la Unión Europea es posterior a unas experiencias empíricas de modelos de cooperación con otros países en múltiples planes económicos como:

- el Estatuto del Danubio (entra en vigor en 1921, en 1948, Comisión del Danubio) proclama la libertad de navegación y la igualdad de todos los pabellones, desde Ulm hasta Sulina.

Rumanía juega un papel fundamental en la navegación por el Danubio y no se puede llegar a ningún compromiso sin ella. Los acuerdos posibilitan la transformación del Danubio en un pasillo de conexión entre el delta rumano del mar Negro y Alemania.

- la Federación o Comunidad del Mar Negro (CMN junio del 1992) agrupa a países con economías complementarias que importan materias primas y exportan productos. Esta zona de cooperación está situada en un cruce geográfico, económico, político y social, lo que la convierte en uno de los centros políticos mundiales; un espacio económico que conecta el Mediterráneo, Oriente Próximo y Asia. Se le atribuye un gran significado económico y político, porque crea un marco que permite la resolución de numerosos problemas económicos y el mantenimiento de ciertas perspectivas de seguridad en la zona, lo que completa la Unión Europea y contribuye al desarrollo de la cooperación europea.

- un lugar aparte en el marco de la integración constituye la relación entre Rumanía y la República Moldavia, que tiene como objetivo la creación de un espacio económico único para asegurar la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, y de condiciones para la resolución complementaria de los sectores económicos entre los dos países por la puesta en marcha de la unión aduanera y económica, monetaria y social de la Unión Europea.

6. Las oportunidades de Rumanía, en el nuevo contexto mundial, dependen esencialmente de la creación de un marco político y económico que consiga la explotación óptima de los beneficios de la globalización minimizando sus efectos negativos.

La política económica que consiga los desarrollos futuros no puede eludir los efectos de la globalización que cada vez son más intensos y rápidos. El aumento del comercio entre los países occidentales es la vía para el aumento de las exportaciones rumanas. Por ello se debe buscar la coherencia de las políticas macroeconómicas internas con las de la Unión, la mejora continua de la competitividad de las empresas y una valoración adecuada del euro.

7. Es necesaria una reforma institucional que configure un modelo federal de Europa como evolución de la actual posición de la Europa de los Estados. En él se deberán superar los actuales problemas de funcionamiento económico y político que tiene la Unión ampliada, redefiniendo los objetivos y las competencias de la Unión; la operatividad institucional y creando un atractivo procedimiento constitucional.

8. El análisis de las estrategias de armonización de la economía rumana para su integración en la Unión Europea y cumplir con los criterios económicos exigidos a todos los países que querían adherirse a la UE (Consejo Europeo, Copenhague junio 1993) releva que tuvo que acelerar dos procesos simultáneos. En el plano económico hubo de estructurar una economía de mercado, objetivo igual de importante que la incorporación del denominado acervo comunitario. En el plano político, Rumanía se tuvo que dotar de unas instituciones democráticas, propias de un estado de derecho, y respetar los derechos humanos.

9. La integración de los países del centro y sudeste de Europa en la Unión Europea representa un punto de no retorno para el futuro económico y político del continente, basado en un interés recíproco para la extensión de la Unión Europea hacia el Este. Si la Unión Europea hubiera rechazado la idea de una ampliación que incluyera a esos países, la situación hubiera ralentizado su necesario proceso de reforma. Así, se creó automáticamente las premisas necesarias de seguridad y bienestar en esos países para que no se mantuvieran en una posición periférica y serían menos atractivos económicamente, en

especial con respecto a las inversiones extranjeras tan necesarias en el marco del proceso de transición.

10. La reforma política de Rumanía para su adhesión a la Unión Europea, fue un proceso formal, de corta duración y con medidas que eran fáciles de poner en práctica. En cambio la interacción permanente de los sectores económicos, las diferencias existentes entre la economía de Rumanía y la de la Unión Europea, entre su cultura económica y la del espacio comunitario, el contexto económico y financiero internacional contemporáneo que está en permanente cambio, las dificultades determinadas por la aplicación del acervo comunitario al específico de Rumanía, y en resumen, los problemas generados por la adaptación al modelo de competencia europeo, han representado, y representan todavía, considerables obstáculos en el proceso de armonización económica.

11. Un elemento importante para la integración en la Unión Europea es la asimilación, en la legislación y la práctica institucional rumanas, de la totalidad del cuerpo legislativo de la UE, que incluye: la legislación primaria (tratados), la legislación secundaria (reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones, etc.) y la casuística o, más concretamente, los veredictos del Tribunal de Justicia.

Desde el punto de vista de la reforma institucional contable, se puede observar, junto al Ministerio de Finanzas Públicas, la organización y el funcionamiento del Colegio Consultivo de Contabilidad que agrupa, tanto a las instituciones implicadas en la reglamentación contable, como a los representantes de la profesión y del medio universitario, y desempeña un relevante papel en el proceso legislativo de aprobación de regulación contable, asegurando su capacidad de implementación, lo que constituye un factor de progreso visible, tanto en cuanto al contenido de la legislación, como en lo relativo a la evolución de la capacidad de creación y desarrollo de los correspondientes programas de preparación.

12. El Plan General de Cuentas de Rumanía ha conocido dos fases históricas: el modelo de plan contable adoptado por los países ex comunistas y el modelo creado a partir de 1989, en el que está presente la influencia europea.

La armonización de la contabilidad que se inicia en el año 1990 impone unas nuevas coordenadas, que resultan esenciales para establecer un sistema nacional de contabilidad que opere en economías de mercado desarrolladas, que comportan las siguientes condiciones:

- a) *El predominio de la puesta en práctica de conceptos contables;*
- b) *La preponderancia del dualismo frente al monismo contable;*
- c) *La prevalencia del estado de situación financiera frente al sistema contable corriente;*
- d) *La consideración fundamental de la información contable;*
- e) *La consideración fundamental a las prioridades asignadas a las distintas funciones de la contabilidad.*

13. La normalización contable en Rumanía ha seguido, dentro de la UE, el modelo de los países continentales, caracterizado por la existencia de una Ley de Contabilidad (modificada en el tiempo), Reglamentaciones contables aprobadas por la Orden del Ministerio de Finanzas, desarrollo de Guías prácticas y las llamadas Actas normativas, con poder de ley, por las que se regulan determinadas profesiones relacionadas con el ámbito de la contabilidad y la auditoría financiera (Ordenanzas y Resoluciones de Gobierno).

14. En Rumanía, la normalización contable, que aún no ha concluido, es de regulación estatal; dirigida por el Ministerio de Finanzas Públicas, por la *Dirección de Reglamentaciones Contables* y por el *Colegio Consultivo de Contabilidad*, recientemente reorganizado como Consejo de Contabilidad e Informes Financieros.

15. El análisis comparativo que los especialistas rumanos (Feleaga, Malciu) realizan de los «tres marcos conceptuales contables (el americano, el internacional y el británico)» es concluyente: se han elaborado para dibujar una reglamentación contable que es útil para los grandes grupos, en la medida que los principales usuarios de los estados financieros elaborados por las empresas son los inversores de flujos internacionales de capitales en los mercados financieros.



16. Una reforma tan profunda en el campo de la contabilidad se ha producido de forma escalonada a lo largo del tiempo:

**I. La primera etapa corresponde al periodo de los años 1990-1993**, en el cual era necesaria la adaptación del antiguo sistema de contabilidad para responder a las condiciones inmediatas que resultaban de la adaptación a las primeras leyes específicas de la economía de mercado.

**II. La segunda etapa corresponde al periodo 1994-2005**, con los siguientes objetivos:

- a) La correcta puesta en práctica de las nuevas reglamentaciones, junto a la continua actualización de estas y de las metodologías contables, en estrecha consonancia con la evolución del marco legislativo general;
- b) La continuación de la reforma del sistema de contabilidad para otros sectores de actividad, concretamente para las instituciones bancarias, los seguros, las específicas del mercado de capital, las instituciones públicas y las organizaciones no gubernamentales.
- c) La creación de un marco jurídico para los proveedores de servicios profesionales en el ámbito de la contabilidad y del peritaje contable.
- d) La asimilación de la legislación nacional a las previsiones de la Octava Directiva de la CEE, relativa a la autorización de los auditores financieros y a la actividad de auditoría financiera como garantía para la creación de condiciones de mejora de los informes.

A raíz de los análisis diagnóstico se elaboró un Plan de continuación del desarrollo del sistema rumano de contabilidad, cuyos objetivos se resumían en:

- a) La mejora de los informes contables de los agentes económicos, de manera que el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y otros estados contables estuvieran en plena consonancia con la Cuarta Directiva y las Normas Internacionales de Contabilidad;
- b) Asegurar una distinción clara entre los estados de situación financiera elaborados con propósitos fiscales y estadísticos y los de propósito general, destinados a usuarios de los mercados;
- c) La reestructuración de las reglamentaciones contables rumanas;

d) La asimilación, en la legislación nacional, de las previsiones de la Octava Directiva de la CEE, relativa a los auditores financieros y a la correspondiente implementación de la actividad de auditoría financiera como garantía para la creación de condiciones de mejora en los informes contables;

e) La asimilación, en la legislación nacional, de las previsiones de la Séptima Directiva de la CEE, relativa a las cuentas consolidadas de las sociedades;

f) La armonización de las reglamentaciones específicas de las instituciones financieras, bancarias y de seguros con los requisitos de las Directivas europeas y las previsiones de las Normas Internacionales de Contabilidad;

g) La adopción, en el caso de la contabilidad pública, de algunas concepciones y nuevas normas contables, armonizadas con los requisitos europeos, y en la medida de lo posible con los estándares internacionales para el sector público (IPSAS), y adaptadas a la contabilidad presupuestaria, los recursos recibidos de la Unión Europea y de otras instituciones europeas e internacionales;

h) La mejora en la preparación y el perfeccionamiento profesional de los contables y, en general, del personal que trabaja en esta área de actividad.

**III. La tercera etapa, decisiva para el desarrollo de la contabilidad en Rumanía, se inicia el 1 día de enero de 2006** el año que precede al acceso previsto de Rumanía a la Unión Europea, de conformidad con los compromisos asumidos en el cierre del Capítulo de negociación n.º 5, «El Derecho en las sociedades comerciales».

17. En conclusión, el sistema rumano de contabilidad basado en las Directivas europeas se presenta como un sistema conforme con éstas. Algunos de los desarrollos necesarios que se relacionan con detalle a lo largo de la tesis doctoral pueden sintetizarse de la siguiente forma:

1. Con respecto a la Ley de Contabilidad y a las Reglamentaciones contables acordes con las Directivas europeas, es necesario establecer unas delimitaciones claras entre las políticas contables y las modificaciones de las estimaciones contables.

2. Es necesaria la formulación clara respecto al reconocimiento de diferencias de evaluación del valor de mercado de los instrumentos financieros.

3. Es necesario el desarrollo de un conjunto de estándares nacionales referentes a: la actividad de *leasing*, las subvenciones, las diferencias de conversión y los activos con un ciclo largo de fabricación. Progresivamente se pueden elaborar otros estándares nacionales para otros tipos de eventos y transacciones.

4. Los requerimientos relativos a la publicación de informes financieros deben responder a los objetivos del Plan de acción del país y a las Directivas europeas sobre publicidad.

5. Deben establecerse las clases de entidades que tienen la obligación de publicar la totalidad de sus informes financieros. Es necesario establecer ante qué autoridades deben depositarse los informes financieros con propósito público y, en concreto, determinar la Oficina de Registro Mercantil que corresponda, así como fijar el derecho de acceso de los interesados a las informaciones con propósito público y eliminarse el riesgo de restricción del acceso, sea por razón de las tarifas exageradas u otras restricciones. Deben regularse las sanciones a las entidades que incumplan los deberes de información pública.



## **FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN**

El propósito de una investigación no es el de intentar resolver de una forma exhaustiva todos los problemas relativos al dominio o al tema tratado. Ese objetivo sería poco realista e imposible de alcanzar.

Una investigación científica elaborada de forma completa y compleja tiene como objetivo principal proporcionar respuestas a las preguntas existentes y plantear otros problemas que pueden ser analizados en el futuro.

Sin la pretensión de haber conseguido identificar todas las perspectivas futuras, podemos bosquejar sin embargo las siguientes direcciones para su posterior investigación:

1. Proponemos completar el estudio empírico con una investigación sobre la evolución de la contabilidad en Rumanía teniendo en cuenta los cambios a nivel regulatorio debido a las actualizaciones realizadas en el año 2015 en la Ley de Contabilidad n.º 82/1991. Nos interesa profundizar en el conocimiento de las implicaciones de esos cambios para entender y visualizar mejor el curso del sistema contable hacia la eficiencia y la transparencia.
2. No es menos interesante analizar la implicación de los representantes de los sectores implicados en esa labor: la profesión contable, a través del Cuerpo de Expertos Contables Autorizados de Rumanía y de la Cámara de Auditores Financieros de Rumanía; el medio empresarial, representado por el Consejo Nacional de la Pequeña y Mediana Empresa de Rumanía y la Unión General de Industrias de Rumanía, entre otros organismos; el medio universitario; los miembros del Consejo de Vigilancia de la Actividad de Auditoría Estatutaria, y finalmente el Ministerio de Finanzas. De ese modo, las hipótesis podrían recibir un reconocimiento general, y las perspectivas futuras tendrían la aprobación de los principales actores del mercado de la información financiera y contable.
3. Para un cambio eficiente de los datos financieros, la normalización tiene una importancia considerable. Los requerimientos de las compañías multinacionales para establecer sistemas integrados promueven la uniformización y la normalización en el marco de las organizaciones. El proceso de globalización económica ha impuesto, asimismo, un cambio y una mejora continuos del sistema contable

rumano, que ha proseguido su armonización con las Directivas europeas y las Normas Internacionales de Contabilidad. Es importante analizar si el sistema de contabilidad asegura unas informaciones contables relevantes, de alta calidad y comparabilidad, ya que estas animarían la inversión internacional.

4. Sería necesario realizar un seguimiento de la integración del sistema contable actual en el Marco europeo, no solo en sus aspectos económico y comercial, sino también en el ámbito del sector Público (administraciones locales, finanzas y servicios públicos, presupuestos, transportes y salud pública, etc.), tema que actualmente continúa siendo una asignatura pendiente.

## BIBLIOGRAFÍA

### I. LIBROS, ARTÍCULOS Y REVISTAS.

- ALBU, C. (2002). *Procesul de largire al Uniunii Europene da semnalul incertitudinii*, Tribuna Economica, nr.35/28 august 2002.
- BAILEY, D. (1995). *Accounting in transition in the transitional economy*, The European Accounting Review, pag. 595-623.
- BAL, A. (1994). *Acordurile de asociere la U.E. a tarilor central si est.-europene*, Colectia: Biblioteca Economiei Mondiale nr.15/1994, Institutul de Economie Mondiala, Bucuresti.
- BALASSA, B. (1961). *The Theory of Economic Integration*, Ed. Allen And, London.
- BADESCU, GH. (1993). *Criza Dunarii*, Opinia Nationala nr 20, pag.7.
- BELL, D. (2011). *The cultural contradictions of capitalism*, Journal of Aesthetic Education, Vol.6, nº 1/ 2, Special Double Issue: Capitalism, Culture, and Education Jan-Abr. 1972, pag.11-38, Published by: University of Illinois Press.
- BELLI, N. (2001). *Tranzitia mai grea decat un razboi: Romania 1989-2000*, Ed. Expert, Bucuresti.
- CAMPUS, E. (1993). *Ideea federala in perioada interbelica*, Ed. Academiei Romane, Bucuresti.
- CAMPEANU, V. s.a., (2003). *Comensurarea si evaluarea decalajelor economice in perspectiva integrarii*, in Probleme economice, pag. 59-60/2003.
- CAMPEANU, V. (1998). *Tabla sinoptico realizada en base a los datos de Transition report*, BERD.
- CAMPEANU, V. (2002). *Calcule basate in datele din Buletinul statistic din comertul extern nº 12/2001*.
- CASILLAGHY, J. (1965). *Integration Economic International*, Geneva.
- CERCHEZ, O. (2006). *Adaptarea Romaniei la cerintele Uniunii Europene cu privire la taxele vamale si la politica comerciala*, Guvernul Romaniei, Ministerul Economiei si Comertului, Directia Generala Europa.

### Bibliografia

CIUPAGEA, C., CAMPEANU, V. si MUNTEANU, G. (1993). *Piata Comun*, INSTITUTUL DE ECONOMIE MONDIALA, Conjunctura Economiei Mondiale, Bucuresti.

COLECȚIILE REVISTELOR DE SPECIALITATE: Tribuna economică; Finanțe, Credit și Contabilitate, Revista Contabilitatea, Expertiza și Auditul afacerilor, Audit Financiar, Piața Financiară, Capital, Contabilitate, Comerț și Contabilitate, Evidența Contabilă, Futuribles, Studii și Cercetări Economice.

COMMONS, J.R. (1934). *Institutional Economics, Its Place in Political Economy*, New York, Macmillan Company.

COMSA AGAPE, A. y DOMINTE, N. R. (2001). *Structuri ale Uniunii Europene. Elemente de legislație specifică*, Ed. Economica, Bucuresti.

CONSTANTINESCU, N. N. si colectiv (1976). *Economia politică a Socialismului*, Ed. Didactică și Pedagogică, Bucuresti, Editia a III-a.

D'ECOTAY COLOMB, M. (2003). *L'impact économique de la normalización-Realités industrielles*, publicado en nº 2832, REVISTA PROBLÈMES ECONOMIQUES, 19 de noviembre.

DELORS, J. (1998). discurs ținut la College de l'Europe.

DEMETRESCU, C.G. y PUCHITA, V. (1979). *Contabilitatea – știința fundamentală și aplicativă*, Ed. Scrisul Românesc, Craiova.

DIACONESCU, M. (2003). *Asocierea României la Uniunea Europeană . Implicațiile economice și comerciale*, Ed. Economica, Bucuresti.

DOBRESCU, E. (1996). *Integrarea economică*, Ed. Academiei Române, Bucuresti.

DREDNER, K. B. (2001). *Risk/Opportunities 2001. Strategies to profit from Six Risk Scenarios*.

DUMITRU, M. (2002). *Country Case Studies on Integrating Land Issues into the Broader Development Agenda*, Report commissioned by the World Bank.

ENACHE, GH. (1977). *Bazele contabilității*, Ed. Științifică și Enciclopedică, Bucuresti.

ENE, C. (1993). *Zone libere în perioada de tranziție*, Buletin de informații IRSI, nr.6/1993.



- EUROPEAN ROUND TABLE OF INDUSTRIALISTS, (2001). *Actions for Competitiveness through the Knowledge Economy in Europe*, EUROPEAN BUSINESS JOURNAL, 13 (3).
- EUROPEAN COMMISSION, (1999). *Trade, Investment and Assistance of E.U.*, Bruxelles, nº 383, Bruxelles.
- EUROPEAN COMMISSION, (2002). Directorate-General for agriculture: *Agriculture in the European Union, Statistical and Economic Information 2002*, Bruxelles.
- FELEAGA, N. y MALCIU, L. (2002). *Politici si optiuni contabile*, Editura Economica, pag. 23-27.
- FELEAGA, N. (1997). *Dincolo de frontierele vagabondajului contabil*, Tribuna Economica, nr. 40-44, Bucuresti.
- FELEAGA, N. y IONASCU, I. (1998). *Tratat de contabilitate financiara*, vol. I-II, Ed. Economica, Bucuresti.
- FERARU, V. (1932). *Tarile dunarane si proiectul Tardieu*, Iasi, Editura Damaschin.
- FERNANDEZ PIRLA, J.M. (1960). *Teoría Económica de la Contabilidad*, Madrid
- FREYMOND, J. (1992). *Lipsa de orizont conceptual* in Revista Romana de studii internationale, anul 26, vol.I.
- FUCHS, G. (2000). *La reforme des institutions de l'Union Européene: une nécessité pour l'efficacité et la démocratie*. Rapport informatif de l'Assemblée nationale no. 2242, 11-ème législature, le 9 mars 2000", REVISTA PROBLÉMES ÉCONOMIQUES nr. 2671, 28 iunie.
- GALPERIN, I. M. y KISPARISOV, N.A. (1949). *Curs teoric de evidenta contabila*, Bucuresti, – traducere efectuata de Corpul contabililor Autorizati si Experti Contabili, sectia Iffov.
- GAULLE, C. (2011). *Memoires de guerre III, Le salut: 1944-1946*, Paris, Pocket, (primer edition 1959).
- GROSU, T. y SOCOL, C. (2003). *Economia Romaniei. Batalia pentru tendinta. Integrarea in Uniunea Europeana*, Ed. Economica.
- GUSTI, D. (1930). *Problema federatiei statelor europene*, in Arhiva pentru stiinta si reforma sociala, Editura Institutului Social Roman, an IX, nr.1-3.
- HECKEER, E.F. (1931). *Mercantilisme*, Stockholm, Ed. Norsedt.

### Bibliografía

- IANCU, A. (2002). *Liberalizare, integrare si sistemul industrial*, Editura Expert, Bucuresti.
- IGNAT, I. S.A. (1997). *Economia politica*, Ed. Economica.
- ILLÉS, K. y WEETMAN, P. (1996). *Change and choise in Hungarian accounting practice*, The European Accounting Review, pag. 523-543.
- IONASCU, I. (1995). *Epistemologia contabilitatii*, Ed. Economica, Bucuresti.
- IONASCU, I. (2001). *Globalizarea pietelor financiare si normalizarea contabila internationala*, artículo publicado en la revista "Gratiunes si contabilitatea firmei", nº 8/2001.
- IONESCU, C. (2003). *Informarea financiara in contextul internationalizarii contabilitatii*, Ed. Economica, Bucuresti.
- IORDACHE, F. (2001). *Teorii si strategii ale integrarii*, en Problemas economicas, Bucuresti, nr.21/2001. INCE.
- ISARESCU, M. (2001). *Globalizarea si integrare europeana*, revista "Probleme Economice", nr.1/2001.
- ISARESCU, M. (2000). *Stategia National de Dezvoltare Economica a Romaniei pe termen mediu*, Guvernul Romaniei.
- JACQUESN, J. (2001). *Droit International de l'Union Europeene*, Paris, Ed. Dalloz.
- JARUGA, A. y WALINSKA, E. (1996). *The relationship between accounting and taxation in Poland*, The European Accounting Review, pag. 883-897.
- JINGA, I. y POPESCU, A. (2000). *Integrare europeana. Dictionar de termini comunitari*, Ed. Lumina Lex, Bucuresti.
- KOMAI, J., (2000). *What the Change of Systems from Socialism to capitalism Does and Does Not Mean*, in Jornal of Economic Perspectives, vol.14, nr.1/2000.
- KRZYWDA, D. y DEREK, B. (1995). *A teory of European accounting development applied to accounting change in contemporary Poland*, The European Accounting Review, pag.625-657.
- LANGOT, J. (1997). Recogido de la *Epistemologia contabilitatii*, I. Ionascu, Ed. Economica, Bucarest.
- LEYMARIE, P. (2002). *Poirquoi l'Europe patiné*, Le Figaro, 24 oct. 2002
- LUTAS, M. (1999). *Integrare economica europeana*, Ed. Economica, Bucuresti.

- LUTAS, M. (2003). *Evolutia integrarii economice in Uniune*, EUROSTAT.
- MACHLUP, F. (1976). *A History of Thought on Economic integration*, in Economic integration Int.Eco.Assoc, Londra.
- MALCIU, L. (1998). *Cererea si oferta de informatii contabile*, Ed. Economica, Bucuresti.
- MANOILESCU, M. (1998). *Solidaritatea economica del este european*, Revista conferintelor si cursurilor.
- MANOLACHE, O. (1999). *Drept comunitar. Institutii comunicare*”, Ed. All, Bucuresti.
- MARCU, F. (1978). *Dictionar de neologisme*, Ed. Academiei Romane, Bucuresti.
- MARCUS, S. (1988). *Provocarea stiintei*, Ed. Politica, Bucuresti.
- MEREUTA, C. y CIUPAGEA, C. (1999). *Sectoarele industriale priorizare si scenarii posibile de alegere a prioritatilor in politica industrială a Romanie*, Ed. Economica, Bucuresti.
- MEREUTA, C. y CIUPAGEA, C. (2000). *Industria prelucrătoare romaneasca 1990-1998*, Ed. PRO, Bucuresti.
- MIKOL, A. (1995). *The history of financial reporting in France*, in *European Financial Reporting A History*, edited by Walton p., Academic Press Limited, pag. 91-121.
- MINU, M. (2002). *Contabilitatea ca instrument de putere*, Ed. Economica, Bucuresti.
- NAPIER, C. (1995). *The History of financial reporting in the United Kingdom, in European Financial Reporting. A History*, editata de Walton P., Academic Press Limited, pag. 259-283.
- NECHITA, V. (1996). *Integrare europeana*, Ed. Desteptarea, Iasi.
- NOBES, C. (1998). *Implementing the European Community Seventh Directive: an overview*.
- NOBES, C. y PARKER, R. (2000). *Comparative-International Accounting*, 6 Edition, Financial Times Prentice Hall.
- NOBES, C. (1988). *The true and Fair View – Impact on and of the Fourth Directive*, University of Reading.
- OLARIU, C. (1971). *Costul si calculatia costurilor*, Ed. Didactica si Pedagogica, Bucuresti.

## Bibliografía

- OLARU, D. (1988). *Integrarea oest-europea*, Bucuresti, Ed. Politica.
- OLIMID, L. (2000). *International Accounting – Accounting in Eastern Europe* – note de curso, Reading.
- OLIMID, L. (2000). *Problemática evaluarii en cadrul conceptual al contabilitatii* – comunicación científica.
- PACTER, P. (2006). (el Director IASB para los estándares PYMES), *El Programa avanzado del Banco Mundial en el dominio de la Contabilidad y el Audit*, Marzo.
- PADURARU, N. (2004). *Au inceput conferintele IMPACT*, ZIARUL DE IASI, 23.10.2004.
- PARASZCZAK, J. (1986). *Accounting Soviet Style in The Accounting Sampler*, by Thomas J. Burns and Harvey S. Hendrickson, McGraw-Hill, Inc.
- PIAZOLO, D. (1999). *Growth Effects on Institutional change and European Integration*, in *Economic Systems* vol.23, nr.4.
- PELKMANS, J. (2003). *Integrare europeana: metode si analiza economica*, Institutul European din Romania.
- PEKKA, V. (1930). *Uniunea federala europeana*, revista “Universul” din 6 iunie 1930.
- PEROCHON, C. (2001). *Comptabilite generale*, Editure FOUCHER, 128, rue de Rivol, Paris.
- PERROUX, FR. (1954). *L’Europe sans rivales*, Paris.
- POSEA, GR. (1993). *Probleme actuale ale geopoliticii romanesti*, *Opinia Nationala*, nr.5.
- PUCHITA, V. si colaboratorii. (1981). *Organizarea si conducerea contabilitatii intreprinderilor industriale*, Ed. Didactica si Pedagogica, Bucuresti.
- QUARTARA, G. (1934). *Statele Unite ale Europei si ale lumii*, Paris.
- RADOI, D.; BELDESCU, A.; ALDEA, V. (2002). *Impactul pe plan vamal al adoptarii caquis-ului comunitar referitor la politica comerciala in economia X(Y): 137-171*.
- RAMNICEANU, I. (coordinadora) (2004). *Probleme structurale ale agriculturii romanesti in perspective aderarii la Uniunea Europeana*, Institutul European de Rumania.

- RAZIN, A. y SADKA, E. (1990). *The Economics of Globalization – Policy Perspectives from Public Economics*, Cambridge University Press.
- RICHARD, J. (1995). *The evolution of accounting chart models in Europe from 1900 to 1945. Some historical elements*, The European Accounting Review, (a), Pág. 87-124.
- RICHARD, J. (1995). *The evolution of the Romanian and Russian accounting charts after the collapse of the communist system*, The European Accounting Review, (b), Pág. 305-322.
- RICHARD, J. (1998). *Accounting in Eastern Europe: from Communism to Capitalist*, Capitolul 15 in P. Walton, Axel Haller and Bernard Ralfournier – International Accounting, International Thompson Bussiness Press.
- RISTEA, M. (1983). *Modele de echilibru privind gestiunea Patrimoniului întreprinderii socialiste*, Ed. Academiei Republicii Socialiste Romaniei, Bucuresti.
- RISTEA, M. (1989). *Bilantul in gestiunea patrimoniului*, Ed. Academiei Romane, Bucuresti.
- RISTEA, M. (2000). *Metode si politici contabile de intreprindere*, Ed. Tribuna Economica, Bucuresti.
- ROBERTS, A. (1997). *Charts of accounts in Europe: an overview*, Management Accounting, June.
- ROBERSON, A.H. (1996). *European Institutions*, Londra.
- ROBERTO, R. (1992). *Globalization*, Ed. Sage, London.
- RONY, A. y STANLEY, B. (1998). *Guide de citoyen*, Kogan Page London.
- RUDESCU, C. (1932). *Problema Confederatiei Dunarene in lumina datelor economice*, Bucuresti.
- RUSU, D. (coordinator) (1991). *Fra Luca di Borgo si doctrinele contabilitatii in cultura economica romaneasca*, Ed. Junimea, Iasi.
- RUSU, D. (1980). *Contabilitatea intreprinderilor industriale*, Ed. Didactica si Pedagogica, Bucuresti.
- RUSSU, C. (2001). *Provocarile globalizarii si capacitatea de raspuns a industriei romanesti*, in *Economia*, nº.3/2001.
- SAVA, S. s.a., (1990). *Problemele Comunitatii Economice Europene si perspectiva realizarii pietei unice*, 1990, caiet de studii nr.41.

Bibliografía

- SANDU, S. (2003), *Probleme Economice*, INSTITUTUL NATIONAL DE CERCETARI ECONOMICE Academia Romana, vol.59-60.
- SCHROLL, R. (1995). *The new accounting system in the Czech Republic*, The European Accounting Review, Pág. 827-832.
- SEAL, W.; SUCHER, P.; ZELENKA, I. (1995). *The changing organization of Czech accounting*, The European Accounting Review, Pág. 659-681.
- SERVICES DES PUBLICATIONS DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES, (1963). *Traité instituant la Communauté Economique et documents annexes*.
- SIEBERT, H. (1991). *The New Economic Landscape in Europe*, Ed. Basil Blackwell, Oxford.
- SIEBERT, H. (1999). *The World Economy*, Ed. Rontdiedge, Cmabridge.
- SOKOLOV, J. y KOVALEV, V. (1996). *In defence of Russian accounting: a reply to foreign critics*, The European Accounting Review Pág. 743-762.
- TAMASAN, T. (1973). *Bazele stiintifice ale contabilitatii*, Ed. Stiintifica, Bucuresti.
- TATARASCU, D. (1992). *La fondation roumaine Danube-Mar Noire* in revista romana de Studii Internationale nr. 5-6.
- TIMBERGEN, J. (1965). *International economic Integration*, Ed.Elvesion, Paris.
- TODEROIU, F. (1998). *Optimizarea utilizarii resurselor materiale si umane in agricultura*, Ed. A.S.E., Bucuresti.
- TRATATUL DE LA BERLIN (1878), ha sido el tratado internacional que ha puesto fin a la guerra Ruso-Turca entre los años 1877-1878.
- TURNER, B. (1992). *The Two faces of Sociology*, London.
- VADUVA, I. y CALIN O. (1982). *Bazele contabilitatii*, Editura Didactica si Pedagogica, Bucuresti.
- VINER, J. (1973). *Studies in the Theory ofn International Trade*", New York.
- WALTON, P. (1995). *International Accounting and history in European Financial Reporting. A History*, edited by Walton P., Academic Press Limited.
- WERNER, P. (1985). *Itinerarii luxemburgheze si europene 154-1985*, Ed. Grosis, Bucuresti.

## II. DICCIONARIOS Y BOLETINES ESTADISTICOS

*ANUARIO ESTADISTICO, Panorama Eu-1998, INS 1994-1999.*

*BOLETINOS ESTADISTICOS, Calculados en base a los datos suministrados por INS.*

*Buletinul contabililor, 1937-1955 [BC]*

*CESTAT, (2003, 2004, 2005). Statistical Bulletin, nr.1-3/2003, nr.1-4/2004 y 1-3/2005.*

*CESTAT, (1997, 1999, 2000). Statistical Bulletin, nr.1-4/1997, nr.1-4/1999 y 1-3/2000.*

*CNS, (1998). Anuaru statistic din Romania, Cuentas Nacionales, Bucuresti, Eurostat Agriculture y La situation de l'agriculture Dans l'Union Européenne. Raport 1997, Bruxelles.*

*Dictionar de economie, Editura Economica, Bucuresti, 2001 – [DE]*

*Dictionarul explicativ al limbii romane, Editura Univers Enciclopedic, Bucuresti, 1996 – [DEX]*

*The Concise Oxford Dictionary of Current English, Sixth Edition edited by J.B. Sykes – [COD]*

*Dictionnaire de sciences économiques, vol. I, Paris, 1956.*

*Mic dictionar enciclopedic, Ed. Enciclopedica, Bucuresti, 1974.*

*Dictionar de limba engleza, Editura Integration, Londra, 1977.*

*Dictionary of Law, Oxford University Press, Londra, 1994.*

*EUROSTAT YEARBOOK,(2001).*

## III. SITE INTERNET

\*\*\* - [www.academon.com](http://www.academon.com)

\*\*\* - [www.acct.tamu.edu](http://www.acct.tamu.edu)

\*\*\* - [www.ceccar.ro](http://www.ceccar.ro)

\*\*\* - [www.domino2.kappa.ro](http://www.domino2.kappa.ro)

\*\*\* - [www.europa.eu.int.com](http://www.europa.eu.int.com)

\*\*\* - [www.encif.info](http://www.encif.info)

## Bibliografia

- \*\*\* - [www.efrag.org](http://www.efrag.org)
- \*\*\* - [www.fasb.org](http://www.fasb.org)
- \*\*\* - [www.iasb.org.uk](http://www.iasb.org.uk)
- \*\*\* - [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)
- \*\*\* - [www.ifad.net](http://www.ifad.net)
- \*\*\* - [www.iosco.org](http://www.iosco.org)
- \*\*\* - [www.itcnet.ro](http://www.itcnet.ro)
- \*\*\* - [www.mie.ro](http://www.mie.ro)
- \*\*\* - [www.sec.gov](http://www.sec.gov)
- \*\*\* - [www.seap.usv.ro](http://www.seap.usv.ro)
- \*\*\* - [www.totorware.net](http://www.totorware.net)
- \*\*\* - [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org)

### IV. REGLEMENTACIONES CONTABLES

- \* EUROPEAN PARLAMENT, (2004). *Documentation Center*, March.
- \* IASB, *Standardele Internationale de Contabilitate 2002*, Editura Economica, Bucuresti, 2002
- \* IASB., *Standardele Internaționale de Contabilitate*, traducion del ingles, Editura CECCAR, 2005.
- \* IASB *Standardele Internationale de Contabilitate – varianta in limba engleza –2006*.
- \* *Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale*, republicata, emitida de Parlamentul Romaniei.
- \* *Legii Lupu 2000*, privind reimprietarirea pe vechile amplasamente, adoptata de Parlamentul Romaniei, firmata de Presedintele Camerei Deputatilor Andrei Ioan Chiliman si presedintele Senatului Ulm Nicolae Spineanu.
- \* *Legea bancara nr. 58/1998*, cu modificările si completările ulterioare, Ministerul Justitiei, Parlamentul Romaniei, firmata de Presedintele Camerei Diputatilor Andrei Ioan Chiliman si Presedintelui Senatului Cristian Dumitrescu.



- \* Legea nr. 32/2000 privind societățile de asigurare și reasigurare cu modificările și completările ulterioare.
- \* Ministerul Finanțelor, *HG 1885 din 28 decembrie 1970 cu privire la organizarea și conducerea contabilității, atribuțiile și răspunderile conducătorilor compartimentului financiar contabil*, act emis de Consiliul de Miniștri al Republicii Socialiste România.
- \* Ministerul Finanțelor, *Legea nr.82/1991 din 24 decembrie 1991 (variantea inițială și cea republicată)*.
- \* Ministerul Finanțelor, *Noile reglementări privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, 1994*.
- \* Ministerul Finanțelor, *Regulamentul privind aplicarea Legii contabilității nr. 82/1991*.
- \* Ministerul Finanțelor, *Reglementări contabile amortizate cu Directiva a IV-a a Comunităților economice europene (CEE) și cu Standardele de contabilitate internaționale*, Ed. Economica, București, 1999.
- \* Ministerul Finanțelor, *Cadrul general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare elaborat de comitetul pentru standarde de contabilitate internaționale*, Ed. Economica, București, 1999.
- \* Ministerul Finanțelor, *Ordinul nr. 772 din 2 iunie 2000 de aprobare a Normelor privind consolidarea conturilor*, aprobată de Ministrul Finanțelor Sebastian Vladescu.
- \* Ministerul Finanțelor, *Ordinul 94 din 29 ianuarie 2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile amortizate cu Directiva a IV-a a CEE și cu Standardele Internaționale de Contabilitate*, aprobată de Ministrul Finanțelor Publice Mihai Nicolae Tanasescu.
- \* Ministerul Finanțelor, *Ordinul 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate amortizate cu directivele europene*, aprobată de Ministrul Mihai Nicolae Tanasescu.
- \* Ministerul Finanțelor Publice, Consiliul Comunităților Europene – *Directiva a IV-a (78/660/CEE) din 25 iulie 1978 privind situațiile financiare anuale ale societăților*, J.O. No. L22/1978.
- \* Ministerul Finanțelor Publice, Consiliul Comunităților Europene – *Directiva a VII-a (83/349/CEE) din 13 iunie 1983 privind conturile consolidate*, J.O. No. L195/1983.

### *Bibliografia*

- \* Ministerul Finanțelor Publice., Reglementări contabile privind agenții economici, Editura Economică, București, 2003.
- \* Ministerul Finanțelor Publice., Ghid practic de aplicare a Standardelor Internaționale de Contabilitate, Partea I, Editura Economică, București 2001.
- \* Ministerul Finanțelor Publice, Colegiul Consultativ al Contabilitatii, Ghid practic de reconcilire contabilitate-fiscalitate.
- \* Ministerul Finanțelor Publice, OMFP nr. 1752 din 2005 Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a și cu Directiva a VII –a ale Comunităților Economice Europene.
- \* Ministerul Finanțelor Publice, Reglementări contabile pentru agenții economici, Editura Economică, București 2002.
- \* Monitorul Oficial al României, colecția 1993 – 2006.

Armonización contable de los países del Este con la Unión Europea. El caso de Rumanía

Anexo 1.1: Balance a 31 de diciembre del año 1975

Denominación de los puestos y grupos	N.º Rd.	Cód. Mec.	SALDO A		Denominación de los puestos y grupos	N.º Rd.	Cód. Mec.	SALDO A	
			1 enero	31 diciembre				1 enero	31 diciembre
A	B	C	1	2	A	B	C	1	2
A. MEDIOS FIJOS (valor sin amortizar, líneas 2 y 3)	01	10	6.916.305	8.864.145	A. FUENTES PROPIAS Y PRESTADAS CON RESPECTO A LOS MEDIOS FIJOS (líneas 47 a 49)	46	130	6.916.305	8.864.145
Valor de inventario de los medios fijos (cta. 100)	02	11	11.225.454	13.689.508					
Usura de los medios fijos (cta.101)	03	12	4.309.149	4.825.363	Fondo de medios fijos (cta. 700)	47	131	6.906.787	8.840.909
B. MEDIOS CIRCULANTES (rd. 5+20+25+26+37+38)	04	15	1.818.563	1.878.814	Préstamos bancarios (cta. 806)	48	132	9.518	23.236
<b>I. Medios materiales y gastos (líneas 6 a 19)</b>	05	16	1314579	1732537	Préstamos restantes (cta. 809)	<b>49</b>	133	-	-
Materiales (ctas.200+201+202+203+204+205+206+207+295+297)	06	17	727.446	840.341	B. FUENTES PROPIAS, PRESTADAS Y ATRAÍDAS CON RESPECTO A LOS MEDIOS CIRCULANTES (LINEAS 51+55+63+73+79)	50	140	1.859.620	1.935.954
Barracas y acondicionamientos provisorios de obra (cta.209)	07	18							

Anexos

Productos finitos (ctas. 220+/-221+224)	08	19	150.298	289.039	<b>I. Fuentes propias con respecto a los medios circulantes (líneas 52 a 54)</b>	51	141	776.926	861.924
Semifabricados (cta.222+/-223+224)	09	20	30.957	58.830	Fondo de medios circulantes (ctas.701.01+04+05)	52	142	795.461	860.291
Producción no terminada	10	21	52.813	78.262	Fondo de barracas y acondicionamientos provisionales	53	143	-	-
Producción agrícola no terminada	11	22	-	-	Financiaciones para la introducción de nuevas tecnologías (cta.741)	54	144	1.465	1.633
Gastos de distribución (cta. 53+501)	12	23	18.237	15.306	<b>II. Préstamos para medios circulantes (líneas 56 a 62)</b>	55	150	529.324	765.827
Gastos financiados del presupuesto (ctas.513+515)	13	24	-	-	Préstamos a corto plazo (ctas.340+341+800)	56	151	488.396	557.277

Armonización contable de los países del Este con la Unión Europea. El caso de Rumanía

Productos, trabajos y servicios facturados (ctas.225+/-226)	14	25	311.996	423.302	Préstamos para importaciones (cta.803)	57	152	-	-
Animales jóvenes y de laboratorio	15	26	-	-	Préstamos para exportaciones (cta.802)	58	153	4.578	26.673
Animales, aves adultas y abejas de producción y reproducción (cta. 210)	16	33	-	-	Préstamos no reembolsados a plazo	59	154	-	12.796
Mercancías (ctas.230+231+232+234+235.01+236+237+238-239)	17	27	2	-	Préstamos restantes de la actividad base (cta. 809)	60	155	16.957	62.627
Mercancías rechazadas para la exportación (cta. 235.02)	18	28	-	-	Préstamos no reembolsados a plazo de la actividad de comercio exterior (cta. 807.01)	61	156	5.236	-
Embalajes (cta. 250-251)	19	29	22.829	27.457	Préstamos en condiciones especiales (cta. 808)	62	158	14.157	106.412
<b>II. Medios pecuniarios (líneas 21 a 24)</b>	20	35	280.736	79.766					
Disponibles en el banco (ctas. 310+311+330+331+340)	21	36	199.974	57.121	<b>III. Descuentos de terceros (líneas 64+6+72)</b>	63	180	208.713	183.868
Disponibles en el banco procedentes de ingresos de exportaciones	22	37	-	-	<i>1. Proveedores y acreedores internos (líneas 65 a 67)</i>	64	181	190.925	156.756
Disponibles en bancos en el extranjero	23	38	-	-	Proveedores internos	65	182	148.064	112.519

Anexos

Otros medios pecuniarios ( ctas. 300+339+341+352+353+355+357+390+391+392+399+803)	24	39	80.762	22.646	Acreedores internos (cta. 499)	66	183	16.907	12.964
<b>III. Participaciones externas (cta. 395)</b>	25	45	-	-	Otras obligaciones (ctas. 238+411+413+420+421+490+493+497+753)	67	184	25.954	31.273
<b>IV. Descuentos de terceros (líneas 27+32+36)</b>	26	46	87.962	18.265	<i>2. Proveedores y acreedores externos (líneas 69 a 71)</i>	68	190	-	-
<i>1. Clientes y deudores internos (líneas 28 a 31)</i>	27	47	18.363	16.495	Proveedores externos (cta. 410)	69	191	-	-
Clientes internos (cta. 400)	28	48	1.093	1.370	Acreedores externos (cta. 499)	70	192	-	-
Clientes con pagos a plazo (cta.401)	29	49	-	-	Otras obligaciones (ctas.450+491+413)	71	193	-	-
Deudores internos (cta. 498)	30	50	11.716	10.749	<i>3. Descuentos del presupuesto del Estado, seguros sociales y amortizaciones (ctas. 430+431+432)</i>	72	194	17.788	27.112
Otros (ctas. 411+413+490+753)	31	51	5.554	4.376					
<i>2. Clientes y deudores externos (líneas 33 a 35)</i>	32	55	-	-	<b>IV. Descuentos en el marco del sistema (ctas. 440+441+442+494)</b>	73	200	37.907	30.114
Clientes externos (cta. 400)	33	56	-	-	<b>V. Otras fuentes (líneas 75 a 78)</b>	74	210	286.750	94.221
Deudores externos (ctas. 414+491+498)	34	57	-	-	Ingresos anticipados y de efectivo (cta.610+611)	75	211	7.641	2.402

Armonización contable de los países del Este con la Unión Europea. El caso de Rumanía

Descuentos de socios externos (cta. 450)	35	58	-	-	Reservas para gastos preliminares (cta. 730)	76	216	5.307	1.355
3. Descuentos del presupuesto, seguros sociales y amortizaciones (ctas. 430+431+432)	36	60	69.599	1.770	Fondos para participaciones externas	77	217	-	-
<b>V. Descuentos en el marco del sistema (ctas. 440+441+442+494+495)</b>	37	65	135.287	48.244	Otros fondos y financiaciones (ctas. 703+710+719+749+712+714+716+742)	78	218	273.802	90.464
<b>VI. Medios circulantes situados en las filiales del extranjero</b>	38	73	-	-	<b>VI. Fuentes aferentes a los medios circulantes situados en las filiales del extranjero</b>	79	228	-	-
C. MEDIOS Y GASTOS PARA INVERSIONES (clase IX)	39	75	1.763.911	1.464.956					
D. DERRAMAS Y PÉRDIDAS (líneas 41 a 43)	40	90	1.048.678	968.394	C. FUENTES PARA INVERSIONES (clase IX)	80	230	1.763.911	1.464.956
Derramas y prelevaciones de resultados (cta. 751)	41	91	944.999	747.828	D. BENEFICIOS Y SUBVENCIONES (líneas 82+83)	81	250	1.007.621	911.254
Pérdidas (cta. 750)	42	92	103.679	220.566	Beneficios (cta. 750)	82	251	904.636	743.187
Pérdidas catastróficas en el sector agrícola (cta. 752)	43	93	-	-	Subvenciones (cta. 749)	83	252	102.985	168.067
<b>TOTAL ACTIVO (línea 1+4+39+40)</b>	44	120	<b>11.547.457</b>	<b>13.176.309</b>	<b>TOTAL PASIVO (líneas 46+50+80+81)</b>	<b>84</b>	<b>270</b>	<b>11.547.457</b>	<b>13.176.309</b>

Anexos

Anexo 1.2: Lista de publicaciones especializadas en contabilidad

Publicaciones periódicas	Fecha de publicación
<i>Anuario General de Contables de Rumanía</i> , Bucarest	1933
<i>Archivo Contable</i> , Bucarest	1936 – 1937
<i>El Balance Económico, Social y Político</i> , Bucarest	1933 – 1936
<i>El Boletín de los Contables</i> (órgano oficial de la profesión)	1937 – 1955
<i>Guía Económica, Financiera y Contable</i> (actos normativos)	1975
<i>La Contabilidad y el Contable</i> , Bucarest	1940 – 1941
<i>Contabilidad y Auditoría</i> , Bucarest	1998 – 1999
<i>Contabilidad, Control y Auditoría de los Negocios</i>	2000 – 2003
<i>El Contable</i> , Braila	1933 – 1934
<i>Informe del Cuerpo de Contables y Expertos de Rumanía</i>	1932 – 1933
<i>La Experiencia Contable</i> , ed. CECCAR, Bucarest [EXC]	1993 – 1995
<i>La Experiencia Contable Judicial</i> , Bucarest	1960
<i>La Evidencia Contable</i> (traducción en rumano, uso interno)	1953 – 1963
<i>La Evidencia Contable</i> , Bucarest, [EC]	1956 – 1969
<i>La Gestión y la Contabilidad de la Empresa</i> , [GCF]	1998 – presente
<i>Revista de Contabilidad</i> , Bucarest, [RC]	1970 – 1989
<i>Revista General de Contabilidad y experiencia</i> , [RGCE]	1996 – 1997
<i>Revista General de Comercio y Contabilidad</i> , Bucarest [RGCC]	1908-16;22-1947
<i>Revista General de Comercio y Contabilidad</i> , Bucarest (otra versión)	1914 – 1916
<i>Revista de Finanzas, Crédito y Contabilidad</i> , [RFCC]	1990 – 2001
<i>Revista de Finanzas Públicas y Contabilidad</i> – [RFPC]	2002 – presente