



Universitatea
Ștefan cel Mare
Suceava

Facultatea de Științe
Economice și Administrație
Publică

TEZA DE DOCTORAT

DOMENIUL CONTABILITATE

VALORIFICAREA INFORMAȚIEI FINANCIAR-CONTABILE ÎN ANALIZA DE RISC ȘI ÎN CONTROLUL ANTIFRAUDĂ FISCALĂ

Conducător științific,
Prof.univ.dr.ec. Elena HLACIUC

Doctorand,
Constantin STRĂPUC

Suceava
2019

Această lucrare a beneficiat de suport financiar prin proiectul „Doctorat European de Calitate - EURODOC”, Contract nr. POSDRU/187/1.5/S/155450, proiect cofinanțat din Fondul Social European prin Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane 2007-2013. **Investește în oameni!**

Sumar:

Cuprinsul tezei de doctorat	4
Cuvinte cheie. Glosar de termeni	7
Introducere	8
Prezentarea sintetică a capitolelor tezei de doctorat	16
Concluzii generale, contribuții proprii, limite și direcții viitoare de cercetare	42
Repere bibliografice	47

CUPRINS*

Lista abrevierilor, figurilor, tabelelor și graficelor
Cuvinte cheie. Glosar de termeni

INTRODUCERE

Stadiul actual al cunoașterii - argument pentru cercetare
Scopul și obiectivele cercetării
Metodologia cercetării
Structura lucrării

Capitolul 1: INFORMAȚIA FINANCIAR-CONTABILĂ – RESURSĂ A SISTEMULUI INFORMAȚIONAL AL ENTITĂȚII ECONOMICE ȘI SUPORT INDISPENSABIL PENTRU REALIZAREA CONTROLULUI FISCAL

§1.1. Entitatea economică și sistemul informațional

- 1.1.1. Abordarea sistemică a entității economice
- 1.1.2. Informația – noțiune, taxonomie, rol
- 1.1.3. Sistemul informațional – resursă strategică a entității economice
- 1.1.4. Influența managementului operațional asupra activității financiar-contabile
- 1.1.5. Arhitectura generală a sistemului informațional financiar-contabil
- 1.1.6. Informația contabilă și informația fiscală - structuri ale informației financiare

§1.2. Repere privind informația contabilă

- 1.2.1. Informația contabilă – atribute și rol în sistemul informațional financiar-contabil al entității economice
- 1.2.2. Documentele contabile izvoare scrise ale informației contabile
- 1.2.3. Informația contabilă – de la cerere la ofertă într-un sistem contabil dualist
- 1.2.4. Conceptul de informație contabilă transparentă și influența guvernanței corporative asupra acesteia

§1.3. Valoarea și arhitectura informației contabile consemnată în situațiile financiare

- 1.3.1. Impactul armonizării, convergenței și reglementării asupra formei și ofertei de informații financiar – contabile
- 1.3.2. Obiectivele și caracteristicile calitative ale informațiilor din situațiile financiare
- 1.3.3. Evaluarea și recunoașterea elementelor prezentate în situațiile financiare

§1.4. Structuri și modele de comunicare a informației din situațiile financiare

- 1.4.1. Evidențierea poziției financiare
- 1.4.2. Prezentarea performanței financiare
- 1.4.3. Situația modificării capitalului propriu și necesitatea prezentării rezultatului global
- 1.4.4. Situația fluxurilor de trezorerie
- 1.4.5. Relevarea politicilor contabile și a notelor explicative
- 1.4.6. Rolul profesionistului contabil în întocmirea situațiilor financiare
- 1.4.7. Aprobarea și publicarea situațiilor financiare anuale
- 1.4.8. Limitele informațiilor prezentate în situațiile financiare

§1.5. Utilizarea informației financiar-contabile ca suport pentru realizarea controlului fiscal

Evaluări și concluzii preliminare

*La elaborarea lucrării s-a avut în vedere legislația în vigoare la 01.04.2019

Capitolul 2: COORDONATELE ACTUALE ALE SISTEMELOR CONTABILE ȘI FISCALE CONTEMPORANE DIN PERSPECTIVA NORMELOR INTERNAȚIONALE, EUROPENE ȘI NAȚIONALE

§2.1. Delimitări conceptuale privind contabilitatea și fiscalitatea

§2.2. Sistemele contabile - abordări conceptuale și teleologice

- 2.2.1. Sistemul contabil – conceptualizare, taxonomie, funcții, principii
- 2.2.2. Sistemul contabil continental și anglosaxon – caracteristici, similitudini, deosebiri
- 2.2.3. Sistemul contabil românesc – istorie și contemporaneitate
- 2.2.4. Actualitate și perspective ale armonizării, convergenței și conformității contabile
- 2.2.5. Globalizarea și standardele contabile - scurtă incursiune
- 2.2.6. Adoptarea standardelor contabile în Uniunea Europeană și România

§2.3. Sistemul fiscal – abordări conceptuale și teleologice

- 2.3.1. Sistemul fiscal – conceptualizare, taxonomie, funcții, scop, principii
- 2.3.2. Abordarea teleologică a sistemului fiscal
- 2.3.3. Legislația fiscală – principala componentă a sistemului fiscal
- 2.3.4. Politica fiscală – modelator al sistemului fiscal

§2.4. Aspecte comparative privind sistemul fiscal românesc în conext european

- 2.4.1. Sistemul fiscal românesc
- 2.4.2. Sistemul fiscal al Uniunii Europene
- 2.4.3. Preocupări pe linia armonizării fiscale în Uniunea Europeană

Evaluări și concluzii preliminare

Capitolul 3: INFLUENȚA RELAȚIEI CONTABILITATE-FISCALITATE ASUPRA REALITĂȚII FINANCIAR – CONTABILE

§3.1. Interacțiunea contabilitate-fiscalitate – repere temporale și spațiale

- 3.1.1. Considerații generale privind dualitatea contabilitate-fiscalitate în contextul globalizării
- 3.1.2. Preocupări europene privind interacțiunea dintre contabilitate și fiscalitate
- 3.1.3. Coordonatele naționale ale interacțiunii contabilitate-fiscalitate

§3.2. Conexiuni și deconectare a contabilității de fiscalitate în procesul raportării contabile

§3.3. Impozitul (pe profit/venit/consum) - veriga de legătură între contabilitate și fiscalitate

- 3.3.1. Impozitul pe profit - reglementări naționale și internaționale
- 3.3.2. Tratatamentul contabil și fiscal aplicabil impozitului pe venit
- 3.3.3. Impozitele pe consum – TVA și accize

Evaluări și concluzii preliminare

Capitolul 4. POLITICI ȘI PROCEDURI CONTABILE ȘI FISCALE PRIVIND IMPOZITELE, TAXELE ȘI CONFORMAREA FISCALĂ

§4.1. Creativitatea în contabilitate - optimizare fiscală sau fraudă?

- 4.1.1. Evoluția dezbaterilor privind creativitatea în contabilitate
- 4.1.2. Spațiul de manevră și efectele creativității în contabilitate
- 4.1.3. Limite ale creativității în contabilitate

§4.2. Evaziunea fiscală – conceptualizare, taxonomie și dinamică

- 4.2.1. Repere privind evoluția și direcțiile dezbaterilor pe tema evaziunii fiscale
- 4.2.2. Evaziunea fiscală – conceptualizare juridică
- 4.2.3. Cauze ale evaziunii fiscale
- 4.2.4. Taxonomia evaziunii fiscale
- 4.2.5. Dinamica evaziunii fiscale în România și în Uniunea Europeană

4.2.6. Metodologia estimării individuale a evaziunii fiscale

§4.3. Mecanisme ale evaziunii fiscale, din perspectivă contabilă

4.3.1. Metode și procedee contabile susceptibile să genereze evaziune fiscală

4.3.2. Cum funcționează mecanismul contabil de creare a evaziunii fiscale?

4.3.3. Algoritmul mecanismului identificării evaziunii fiscale utilizând informația financiar-contabilă

4.3.4. Identificarea contextelor în care informația contabilă permite identificarea evaziunii fiscale

§4.4. Operațiuni intracomunitare impozabile, potențial generatoare de evaziune fiscală

4.4.1. Achizițiile intracomunitare din perspectivă fiscală și contabilă

4.4.2. Impozitarea produselor accizabile deplasate intracomunitar

4.4.3. Perspective fiscale asupra circulației intracomunitare a capitalului

4.4.4. Impozitarea veniturilor persoanelor fizice în spațiul intracomunitar

4.4.5. Mecanismele fraudei fiscale intracomunitare, din perspectivă contabilă

§4.5. Căi de valorificare a informației financiar - contabile pentru prevenirea, respectiv depistarea evaziunii fiscale prin controale antifraudă fiscală

Evaluări și concluzii preliminare

Capitolul 5. CONTROLUL ANTIFRAUDĂ FISCALĂ – MIJLOC DE PREVENIRE ȘI COMBATERE A ILICITULUI FISCAL PRIN VALORIFICAREA INFORMAȚIEI FINANCIAR-CONTABILE

§5.1. Managementul prevenirii și combaterii ilicitului fiscal

5.1.1. Riscul – concept și taxonomie

5.1.2. Riscul fiscal – identificare, analiză, tratare

5.1.3. Rolul controlului antifraudă fiscală în gestionarea riscului fiscal

5.1.4. Consecințele social-economice ale evaziunii fiscale – cauză pentru mecanismele juridice de combatere

5.1.5. Mijloace juridice și instituționale de combatere a evaziunii fiscale în sistemul de drept românesc

§5.2. Valorificarea informației financiar-contabile în managementul prevenirii și combaterii ilicitului fiscal

5.2.1. Informația contabilă – fundament al deciziilor în managementul prevenirii și combaterii ilicitului fiscal

5.2.2. Valorificarea informației financiar-contabile, prin intermediul analizei ratelor financiare, în analiza riscului fiscal

§5.3. Studiu empiric privind maniera de valorificare a informației financiar-contabile în realizarea controlului antifraudă fiscală

5.3.1. Justificări și limite asumate

5.3.2. Organizarea cercetării și obiectivele asumate

5.3.3. Metodologia de cercetare

5.3.4. Rezultatele cercetării socio-statistice, pe bază de chestionar, privind percepția inspectorilor antifraudă asupra rolului și importanței informației financiar-contabile în realizarea optimă a controlului antifraudă fiscală

5.3.5. Rezultatele cercetării privind modelarea statistică a profilului de risc fiscal evazionist al contribuabilului, pe baza analizei ratelor financiare

Evaluări și concluzii preliminare

CONCLUZII GENERALE, CONTRIBUȚII PROPRII, LIMITE ȘI DIRECȚII VIITOARE DE CERCETARE

REPERE BIBLIOGRAFICE

ANEXE

Cuvinte cheie. Glosar de termeni

Cuvinte cheie	analiză de risc fiscal, analiză financiară, rate financiare, risc fiscal, control antifraudă fiscală, ilicit contabil, ilicit fiscal, informație financiar contabilă, evaziune fiscală, fraudă fiscală
Glosar de termeni:	(o parte dintre definiții reprezintă contribuții proprii)
analiză de risc fiscal	activitatea efectuată de organul fiscal în scopul identificării riscurilor de neconformare în ceea ce privește îndeplinirea de către contribuabil/plătitor a obligațiilor prevăzute de legislația fiscală, de a le evalua, de a le gestiona, precum și de a le utiliza în scopul efectuării activităților de administrare fiscală
analiză financiară	studiu metodic și sistematic al situației și evoluției unei entități economice privind structura sa financiară și rentabilitatea sa pornind de la bilanț, de la contul de rezultat și de la toate celelalte informații oferite de entitate sau care pot fi obținute referitor la situația ei prezentă și la viitorul său
contribuabil	orice persoană fizică, juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează, conform legii, impozite, taxe și contribuții sociale
control financiar fiscal	totalitatea activităților efectuate de controlorii fiscali pentru verificarea modului de îndeplinire de către contribuabil/plătitor a obligațiilor legale fiscale și contabile
control antifraudă fiscală	controlul fiscal desfășurat de inspectorii antifraudă, în regim curent sau potrivit unei tematici prestabilite, constând în verificarea faptică și documentară a realității și legalității activităților economice derulate sau în curs de derulare de către un subiect impozabil, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale a acestuia, ori pentru constatarea, analizarea și evaluarea unui risc fiscal specific
contabilitate	activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice
creativitate contabilă	cumul de practici de informații contabile, până la limita legalității, practicat de unele entități în scopul de a "cosmetiza" performanțele economico-financiare proprii;
entitate fantomă	entitate înregistrată în scopuri de TVA care efectuează sau declară achiziții de bunuri sau servicii fără plata TVA și furnizează aceste bunuri sau servicii cu TVA, dar fără să plătească TVA datorată autorității fiscale;
evaziune fiscală	evaziunea fiscală reprezintă sustragerea în orice mod sau prin orice mijloace de la îndeplinirea obligațiilor fiscale (impozite, taxe, contribuții sociale) pe care persoana fizică, juridică sau orice altă entitate le datorează, potrivit legii, bugetului consolidat al statului sau bugetelor locale.
fiscalitate	totalitatea reglementărilor legislative privitoare la obligațiile fiscale
fraudă fiscală	sustragerea contribuabilului de la plata obligațiilor fiscale prin folosirea, de regulă, de mijloace frauduloase, ilicite
frauda tip carusel	frauda prin care o entitate obligată la plata TVA pentru achizițiile intracomunitare efectuate, revinde bunurile în regim de taxare cu TVA dar "dispare" înainte de a plăti TVA datorată autorității fiscale
ilicit contabil sau fiscal	acțiune ori inacțiune a unui subiect de drept, prin care se încalcă o normă de conduită obligatorie din domeniul contabil sau fiscal
plătitor	persoana care, în numele contribuabilului, conform legii, are obligația de a plăti, de a reține și de a plăti ori de a colecta și plăti, după caz, impozite, taxe și contribuții sociale
risc fiscal	probabilitatea neîndeplinirii de către contribuabil/plătitor a obligațiilor fiscale
obligație fiscală	obligația de plată a oricărei sume care se cuvine bugetului general consolidat, reprezentând obligația fiscală principală și obligația fiscală accesorie
optimizare fiscală	evitarea de către contribuabil a plății sau diminuarea cuantumului unor obligații fiscale, fără a ascunde sursa/materia impozabilă, prin folosirea creativă a unor norme juridice, în condițiile în care, altminteri, ar fi trebuit să execute obligațiile întocmai
rate financiare	raport financiar semnificativ între două mărimi absolute care reprezintă două posturi sau grupe de posturi din bilanț, din contul de rezultat sau din bilanț și contul de rezultat
sistem contabil	ansamblul concepțiilor, teoriilor, principiilor, tehnicilor de înregistrare și control a instituțiilor și reglementărilor contabile, ce conduc la obținerea informației financiar-contabile necesare proceselor decizionale cu privire la o entitate
sistem fiscal	ansamblul concepțiilor, teoriilor, principiilor, metodelor și proceselor cu privire la materia impozabilă, cote de impozitare, subiecți fiscali, între care se manifestă relații generate de proiectarea, legiferarea, așezarea și perceperea impozitelor și taxelor, în scopul realizării politicilor fiscale ale unui stat

INTRODUCERE

*Motto: „În această lume, nimic nu este sigur în
afară de moarte și impozite.”*

Benjamin Franklin (1706-1790)

... și încercarea oamenilor de a fugi din fața amândurora...

Stadiul actual al cunoașterii – argument în favoarea cercetării

Cercetarea în domeniul contabilității reprezintă un fenomen care, în ultima perioadă, a luat amploare, înregistrând stadii diferite de dezvoltare de la țară la țară – cu o experiență mai bogată în SUA, și cu realizări notabile, dar de dată mai recentă, în țările continentului european. Principalele arii de cercetare contabilă acoperă contabilitatea financiară și de gestiune, contabilitatea instituțiilor publice, auditul, fiscalitatea, analiza economico-financiară, guvernanța corporativă și sistemele informaționale contabile.

Tema luată în dezbatere în prezenta lucrare este de mare actualitate, decurgând din maniera în care contribuabilii reușesc să gestioneze și să aplice reglementările contabile și fiscale, astfel încât să nu contravină intereselor statului, spiritului și scopului actelor normative de reglementare. A identifica măsura în care s-au depășit granițele legale ale contabilității (trecând, de multe ori, dincolo de sfera creativității contabile), a diagnostica adecvat comportamentul fiscal și, mai ales, a descoperi evaziunea și fraudă fiscală au fost și continuă să fie o provocare tot mai complexă pentru specialiștii din domeniul activităților de control antifraudă fiscală. Cvartetul *carențe/instabilitate legislativă – presiune fiscală – comportament fiscal – evaziune/fraudă fiscală* reprezintă „sarea și piperul” dezbaterilor din domeniu.

În context, informația financiar-contabilă reprezintă sursa spre care își îndreaptă atenția inspectorul antifraudă fiscală (și oricare lucrător cu responsabilitate pe zona de control și administrare fiscală) în realizarea cercetării documentare pe care se întemeiază stabilirea stării de fapt fiscale a unui contribuabil/plătitor. Prin urmare, atât în cercetarea realizată la locul de muncă (de practicieni), cât și în cercetarea științifică, este esențial a aborda relația dintre contabilitate și fiscalitate, care, este adevărat, în decursul timpului, așa cum vom prezenta în lucrare, a făcut obiectul multor dezbateri și studii.

Apresiasi interacțiunii dintre contabilitate și fiscalitate implică analiza cadrului legal de reglementare specific celor două domenii. Lipsa de compatibilitate în reglementările specifice a indus și induce tensiuni, confuzie și chiar posibile abateri de la cadrul legal. Concret, necorelarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară și a Standardelor Internaționale de Audit cu un set de standarde fiscale comune generează o stare de incompatibilitate între contabilitate și fiscalitate – premisă pentru tensiuni. Pentru surmontarea acestei situații, s-au propus soluții bazate pe: stabilirea unei metodologii comune pentru determinarea indicatorilor specifici atât în privința contabilității, cât și a fiscalității, elaborarea unor standarde fiscale comune, armonizarea bazei de reglementare etc. Practic, sincronizarea fiscalității cu contabilitatea, pe fondul dezvoltării relațiilor economico-financiare și amplificării schimburilor comerciale (interne și externe), presupune o metodologie standard care să elimine erorile de reprezentare contabilă, făcând să primeze echitatea în realizarea raporturilor financiar-contabile și fiscale.

Din perspectivă organizatorică, contabilitatea poate fi privită ca „un resort” al gestiunii fiscale, oferind informațiile care asigură funcționarea și finalitatea sistemului fiscal, în raport cu entitatea economică. Totodată, contabilitatea îmbracă forme distincte: financiară, de gestiune, operațională și fiscală. Atunci când există neconcordanțe între regulile și principiile contabile și fiscale, se admite că între contabilitatea financiară și cea fiscală există o deconectare.

În condiții normale (de reglementare adecvată), contabilitatea și fiscalitatea converg către un scop comun. În atari condiții, toți utilizatorii informațiilor contabile și fiscale adoptă un comportament adecvat, își asumă responsabilități și nu caută să eludeze cadrul legal.

Premisa primordială pentru aprecierea interacțiunii dintre contabilitate și fiscalitate este cunoașterea, sub toate aspectele, a conținuturilor celor două domenii, a comportamentelor subiecților contabili și fiscali și a specificităților naționale (respectiv, la nivelul Uniunii Europene, în perspectiva unor reglementări pe care unii politicieni din structurile europene le-ar dori nu doar armonizate, ci chiar unificate într-o așa numită luptă împotriva *concurenței fiscale dăunătoare*, care poate crea piedici în calea dezvoltării activității economice transfrontaliere).

Realitățile economico-sociale, dificultățile induse de criza economică (care accentuează ciclicitatea economică), respectiv, criza finanțelor publice, economia subterană și nivelul ridicat de evaziune/fraudă fiscală, diversificarea mijloacelor/posibilităților de sustragere de la îndeplinirea obligațiilor legale (pe linie contabilă și fiscală), necesitatea îndeplinirii obligațiilor asumate prin aderarea la diferite organisme supranaționale etc. sunt tot atâtea motive de dezbateră pe marginea interacțiunii dintre contabilitate și fiscalitate, a rezultantei și elementelor influențate de această interacțiune. Spre exemplu, studiile realizate la nivelul economiei românești relevă că o mare parte a entităților economice, cu deosebire cele din zona microîntreprinderilor și a întreprinderilor mici și mijlocii, își ghidează opțiunile, prioritar, după regulile fiscale, cu scopul de „a-și face viața mai ușoară și mai ieftină”.

În contextul celor de mai sus, parcurgând generoasa paletă a dezbatărilor pe linia evaziunii/fraudei fiscale, am constatat că nu există definiții universal acceptate în privința acestor concepte. În schimb, este cert faptul că ambele fenomene produc deservicii majore pe linia colectării resurselor fiscale la diferite bugete publice (administrare central sau local). Angajarea persoanelor fizice și/sau juridice (denumite generic *contribuabili*) în eludarea sau reducerea sarcinilor fiscale, prin operațiuni frauduloase sau prin modalități care, fără a fi strict ilegale, contravin spiritului și scopului normei constituționale în materie¹, creează prejudicii statului, respectiv, autorităților locale care, din cauza insuficienței resurselor bugetare, nu-și pot îndeplini, spre exemplu, obiectivele social-economice în cuantumul și la standardele de calitate preconizate.

Este recunoscut faptul că furnizarea de servicii și utilități publice, respectiv administrative, crearea și întreținerea infrastructurii (tehnico-edilitare, de transport, medicale, educaționale etc) sunt factori esențiali în dezvoltarea și creșterea economică. Studiile și realitatea relevă că veniturile fiscale, în țările în curs de dezvoltare, nu reușesc să asigure finanțarea sectoarelor publice, având o pondere de până la 15%, comparativ cu cca 35% în țările dezvoltate (Fuest & Riedel, 2009).

Or, evaziunea și fraudă fiscală sunt considerate principalele frâne în calea mobilizării veniturilor fiscale. În context, studiile teoretice și cele empirice, cu privire la pierderile de venituri fiscale, au identificat două canale prin care statul pierde resursele fiscale: unul extern – externalizarea profiturilor/veniturilor, de cele mai multe ori spre firme înregistrate în așa numitele „paradisuri fiscale” [de exemplu, aproape 40 % din profiturile întreprinderilor multinaționale sunt transferate în fiecare an către paradisuri fiscale, iar 35 % din aceste profituri provin din țările din UE, urmate de țările în curs de dezvoltare, cu 30 % (Tørsløv, Wier & Zucman, 2018, pp.24-25)]; altul intern – evaziunea/fraudă fiscală, în contextul proliferării economiei subterane.

Se apreciază că țările în curs de dezvoltare pierd peste 300 miliarde USD pe an ca urmare a fenomenului evaziunii fiscale manifestate la nivelul economiei subterane (Cobham, 2005). Aceste estimări se bazează pe evaluările privind dimensiunea economiei subterane,

¹ art.56 alin.(1) din Constituția României: „Cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice.”

fundamentate pe indicatori macroeconomici (din conturile naționale). Pe baza datelor statistice, se apreciază că, în urma fraudei și evaziunii fiscale, a evitării plății impozitelor și a planificării fiscale agresive, în UE se pierd în fiecare an venituri fiscale potențiale de peste 1.000 de miliarde euro, reprezentând un cost anual de aproximativ 2.000 euro pentru fiecare cetățean european (EUROSTAT, 2017).

Pentru România, aderarea în anul 2007 la UE a însemnat transformarea tranzacțiilor de comerț exterior, în raport de granițele vamale, în tranzacții intracomunitare, respectiv internaționale. Modalitatea de derulare a acestora este caracterizată prin trăsături comune (precum caracterul economic, diversitatea și specificitatea activității de comerț exterior, transportul mărfurilor, caracterul complex al reglementărilor aplicabile), dar și prin particularități specifice fiecărei categorii de tranzacții. Pe acest vector al tranzacțiilor intracomunitare s-au dezvoltat mecanisme de fraudă fiscală în domeniul TVA și al accizelor, acest gen de fraudă presupunând lanțuri de operațiuni succesive de vânzare-cumpărare, efectuate în interiorul pieței comunitare cât și pe teritoriul național, cu scopul „ieftinirii” bunurilor ce fac obiectul tranzacțiilor, prin folosirea unor entități de tip „fantomă” atât pe circuitul documentar-contabil, cât și pe cel bancar, ori prin nedeclararea veniturilor. Or, fraudă fiscală, cu deosebire cea în materie de TVA, provoacă dereglări ale pieței, favorizează concurența neloială și reduce simțitor veniturile publice. Potrivit estimărilor, aproximativ 50 miliarde euro sunt pierdute anual din cauza fraudelor intracomunitare de TVA (Comisia Europeană, 2018).

În context, Raportul adoptat în Parlamentul European (26 martie 2019) cu privire la infracțiunile financiare, evaziunea fiscală și evitarea obligațiilor fiscale, consideră că „cea mai urgentă prioritate este *reducerea* decalajului fiscal rezultat din fraudă fiscală, evaziunea fiscală, planificarea fiscală agresivă și spălarea de bani, precum și impactul acestora asupra bugetelor naționale și a bugetului UE”, pentru asigurarea unor condiții de concurență echitabile și echitate fiscală față de toți contribuabilii și între aceștia, prin garantarea faptului că autorii fraudelor nu obțin un avantaj fiscal competitiv în raport cu contribuabilii onești. De cele mai multe ori, fraudă fiscală este legată de criminalitatea organizată. Dezbaterile pe marginea Raportului au adus în discuție introducerea unui nivel minim al impozitului pe profit în UE, eliminarea competiției fiscale și minimizarea posibilităților de a introduce „bani murdari” în Uniune. Citând Europol, se estimează că aproximativ 60 de miliarde de euro din pierderile anuale de venituri din TVA înregistrate în statele membre sunt cauzate de grupuri infracționale organizate și că 2% din aceste grupuri sunt responsabile pentru 80% din fraudă intracomunitară cu entități „fantomă”.

Studii recente (Medina, Schneider, 2018) asupra dimensiunii economiei subterane în cele 28 de state membre relevă că media la nivelul UE a scăzut de la 20,3% din PIB (în anul 2007) la 19,1% din PIB (în anul 2017); analizată în aceeași perioadă, economia subterană din România a scăzut de la 30,2% la 28,7% din PIB, împărțind penultimul loc cu Croația, ultima clasată fiind Bulgaria, cu 31,5% din PIB (Străpuc, 2018).

În altă ordine de idei, unele entități recurg la politici de așa numită contabilitate creativă pentru a „cosmetiza”, în funcție de interesele de imagine ale managementului, informația cuprinsă în situațiile financiare date publicității, ori pentru a-și „optimiza fiscal”, mai mult sau mai puțin agresiv, situația financiară. Majoritatea specialiștilor în domeniu sunt de acord că, în măsura în care aceste politici nu încalcă legislația contabilă (ci doar valorifică „portițele” cadrului normativ), ele nu au în mod necesar un caracter fraudulos, delimitându-se, astfel, noțiunea de „contabilitate creativă” de noțiunea de „contabilitate cu intenție”. Numai că, odată cu accentuarea fenomenului de globalizare a activității economice, a început să se observe tot mai mult un derapaj al noțiunii de „contabilitate creativă” către cea de „inginerie financiară”, ca expresie sintetică ce reflectă fenomenele de transfer și transformare a capitalurilor și de

internaționalizare a infracționalității economico-financiare (frauda de tip „carusel” aflându-se în topul listei mecanismelor evazioniste).

Elaborarea și aplicarea politicii fiscale a statului, conformarea fiscală a contribuabililor, perfecționarea metodelor și procedeele folosite de aparatul fiscal în așezarea, perceperea și controlul impozitelor, adecvarea costurilor colectării resurselor fiscale, precum și descoperirea și combaterea economiei subterane și a fraudei fiscale în tranzacțiile interne, comunitare și în afara granițelor UE, sunt elemente esențiale pentru asigurarea alimentării sistemului de bugete publice cu resursele financiare necesare funcționării administrației publice centrale și locale.

În acest sens, *Planul de măsuri pentru eficientizarea colectării veniturilor la bugetul general consolidate* (ANAF, 26 iunie 2019), prevede ca obiectiv major pentru viitorul imediat: „armonizarea riscurilor identificate la nivelul activității de administrare fiscală, al activității de inspecție fiscală, respectiv al activității antifraudă fiscală *cu scopul creării unui profil unic de risc al contribuabilului, care va sta la baza direcțiilor de acțiune ale fiecărei structuri din cadrul ANAF*”. Pentru acest deziderat, aflat în consonanță cu ultimele modificări aduse Codului de procedură fiscală, se propune dezvoltarea unei aplicații informatice – *Registrul de risc al contribuabililor*, pentru încadrarea acestora în clasele și subclasele de risc aferente, în funcție de indicatorii de risc, deopotrivă cu testarea și validarea acestor indicatori, în vederea includerii lor în *Registrul de risc* al contribuabililor și finalizarea aplicației.

În altă ordine de idei, *stricto sensu*, cercetarea în domeniul controlului antifraudă este la început de drum, ca urmare a faptului că structura instituționalizată, specializată pe controlul antifraudă – Direcția generală antifraudă fiscală – a fost înființată și operaționalizată spre finalul anului 2013. Există, însă, lucrări, în literatura de specialitate, cu referire la activitatea fostei Gărzi financiare, respectiv a inspecției fiscale.

In extenso, cercetarea aspectelor incidente temei cuprinde o plajă semnificativă de lucrări. Spre exemplu, cercetarea individuală și corelativă a relației contabilitate-fiscalitate a prezentat mereu un interes major atât pentru teorie, cât și pentru practică. Deși, în planul dezbaterilor teoretice, în mod universal și necondiționat, se admite că între contabilitate și fiscalitate există o dublă determinare, realitatea relevă că între cele două componente există tensiuni, ceea ce potențează riscul de deconectare.

Problematica *interacțiunii dintre contabilitate și fiscalitate* și a aspectelor derivate, precum realizarea controlului financiar-fiscal, utilizând informația generată contabil, nu mai poate fi tratată exclusiv prin prisma particularităților românești. Integrarea dezbaterii specificului național în sfera europeană se impune cu necesitate datorită calității României de stat membru al Uniunii Europene.

Prin urmare, am considerat necesară dezvoltarea unei cercetări individuale și corelative, a binomului *evaziune/fraudă fiscală – mecanisme contabile de identificare* a acestor fapte ilicite, prin valorificarea informației financiar-contabile.

În context, am orientat cercetarea începută prin prisma studierii interacțiunii dintre contabilitate și fiscalitate către studiul cauzelor și mecanismelor care generează, evaziune/fraudă fiscală în operațiuni naționale și intracomunitare, dinamica fenomenului și măsuri de prevenire și combatere. Am observat, astfel, că evaziunea fiscală națională și intracomunitară poate fi privită ca rezultatul logic al lipsurilor și inadvertențelor sistemului fiscal și ale unei legislații imperfecte, cu proceduri și modalități complicate, sau chiar confuze de aplicare, combinate cu o lipsă de viziune a legiuitorului și un răspuns neconvingător al administrației fiscale în fața inventivității contribuabililor. Trecerea în revistă a stadiului cercetării la nivel național și internațional ne-a relevat o serie de aspecte esențiale pentru problematica dezbătută, așa cum vom detalia în cele ce urmează.

Conchidem, cu observația că în literatura de specialitate există numeroase studii privind informația financiar-contabilă, relația contabilitate-fiscalitate, evaziunea/frauda fiscală, precum și controlul financiar-fiscal, dar o lucrare care să analizeze maniera de valorificare a

informației financiar-contabile în analiza de risc fiscal, pentru identificarea indicatorilor de risc și crearea unui profil de risc fiscal, în scopul eficientizării controlului antifraudă fiscală, nu a mai fost realizată, motiv pentru care am dat curs unui asemenea demers.

Scopul și obiectivele cercetării

Scopul primordial al cercetării este acela de a înfăptui o evaluare teoretică, metodologică și empirică asupra manierei în care poate și trebuie să fie valorificată informația financiar-contabilă în realizarea analizei de risc și a controlului antifraudă fiscală.

Obiectivul general al cercetării îl constituie îmbunătățirea gradului de valorificare a informației financiar-contabile și a elementelor de analiză financiară, în vederea optimizării analizei de risc și a controlului antifraudă fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale a contribuabilului.

Obiectivele specifice ale cercetării se referă la:

(O1) – Analiza conceptuală asupra informației financiar-contabile ca principală resursă a sistemului informațional al unei entități economice și suport indispensabil pentru realizarea controlului fiscal;

(O2) – Stabilirea coordonatelor actuale ale sistemelor contabile și fiscale contemporane din perspectiva normelor internaționale, europene și naționale;

(O3) – Analiza relației contabilitate-fiscalitate și a influenței acesteia asupra imaginii fidele a activității entității, reflectată în evidențele contabile și situațiile financiare;

(O4) – Evidențierea politicilor și procedurilor contabile și fiscale privind impozitele, taxele și conformarea fiscală;

(O5) – Realizarea unui studiu empiric privind rolul și importanța informației contabile în realizarea analizei de risc fiscal și a controlului antifraudă fiscală;

(O6) – Realizarea unui studiu empiric privind modelarea statistică a profilului contribuabilului cu risc fiscal evazionist, pe baza unor indicatori determinați utilizând analiza ratelor financiare;

Atingerea acestor obiective presupune realizarea unei cercetări interdisciplinare, fiscală și contabilă deopotrivă, plecând de la aspectele teoretice și practice privind informația financiar-contabilă generată de sistemele informaționale financiar-contabile, continuând cu relevarea particularităților sistemelor contabile și fiscale, interacțiunea dintre contabilitate-fiscalitate și cele legate de evaziunea și fraudă fiscală, de economia subterană și controlul antifraudă fiscală ca măsură de prevenire și combatere.

Concret, obiectivele cercetării au fost detaliate în *obiective operaționale*, după cum urmează: a) analiza structurii arhitecturale a dezbaterilor specifice în domeniu și relevarea principalelor rezultate; b) identificarea fundamentelor teoretice și punctarea mobilurilor care au antrenat cercetările asupra binomului contabilitate-fiscalitate; c) delimitarea conceptuală și metodologică a interacțiunilor, având în vedere stadiul economic actual; d) evidențierea modulului în care evaziunea fiscală poate fi catalizată de contabilitatea financiară și de valențele creativității în domeniu; e) definirea conceptului și relevarea cauzelor evaziunii fiscale; f) descrierea și evaluarea mecanismului contabil implicat în evaziunea fiscală; g) analiza modului în care evaziunea fiscală poate fi generată de practici economice neconforme, legate de operațiunile interne și/sau intracomunitare; h) analiza cauzelor care favorizează proliferarea evaziunii fiscale; i) descrierea și evaluarea mecanismelor contabile potențial generatoare de evaziune fiscală, a dinamicii fenomenelor și a principalilor factori de influență; j) evidențierea mecanismului contabil de identificare a evaziunii fiscale prin valorificarea informației financiar-contabile; k) analiza controlului antifraudă, ca mijloc de prevenire și combatere a evaziunii fiscale; l) adecvarea măsurilor de combatere a infracțiunilor de evaziune fiscală, context în care se circumscrie abordarea unor aspecte precum: riscul fiscal, analiza de risc fiscal, regimul juridic al evaziunii fiscale, efectele economico-sociale ale evaziunii fiscale și măsurile de prevenire și combatere; m) analiza calitativă și cantitativă a percepției specialiștilor fiscali cu privire la rolul și importanța informației financiar-contabile în pregătirea și realizarea optimă

a controlului antifraudă fiscală; n) evidențierea rolului informației financiar-contabile în analiza de risc fiscal, în vederea eficientizării controlului antifraudă fiscală; o) determinarea profilului entității economice care prezintă risc fiscal evazionist, specific zonei economice a Regiunii RO-NE, prin modelare statistică, pe baza analizei ratelor financiare; p) optimizarea modelului statistic al profilului evazionist pentru a facilita utilizarea sa în eficientizarea controlului antifraudă fiscală.

Principalele etape parcurse în vederea realizării obiectivelor propuse: a) stabilirea domeniului de cercetare; b) alegerea temei de cercetare; c) stabilirea planului de cercetare; d) culegerea informațiilor; e) prelucrarea, analiza și interpretarea informațiilor; f) prezentarea rezultatelor cercetării și a concluziilor desprinse în urma cercetării.

În context, ne propunem să lămurim, cât mai complet posibil, maniera în care elementele contabile și fiscale sus referite, precum și interacțiunile dintre acestea, permit valorificarea informației financiar-contabile în realizarea analizei de risc fiscal și a controlului antifraudă fiscală.

Metodologia cercetării

Plecând de la considerentul că o lucrare științifică trebuie să se caracterizeze prin substanțialitate și originalitate, rezultă că cercetarea pe care aceasta se fundamentează trebuie să conțină ambele elemente.

Substanțial, lucrarea a fost concepută astfel încât să aducă aport pe trei paliere: științific, teoretico-metodologic și practic.

Aportul științific nu se limitează doar la prezentarea stadiului cunoașterii în domeniu, ci vizează și contribuția personală la aceasta, deopotrivă cu diseminarea rezultatelor cercetării proprii.

Aportul teoretic se concretizează în fundamentarea și operaționalizarea relației dintre contabilitate și fiscalitate, prin prisma aserțiunilor potrivit cărora: a) informația contabilă reprezintă o resursă esențială a entității, folosită și de autoritatea fiscală în stabilirea bazei de impozitare; b) există o influență a rezultantei fiscale asupra imaginii fidele, în condițiile opțiunii managementului executiv al entității pentru optimizare prin creativitate contabilă; c) informația financiar-contabilă constituie sursa de date în stabilirea bazei de impozitare, pe de o parte, și „materia primă” pentru realizarea analizei de risc prealabile controlului fiscal antifraudă, deopotrivă cu suportul pentru acesta, pe de altă parte; d) informația financiar-contabilă poate primi atributul de informație de tip fiscal, cu raportare la reglementările dreptului substanțial și procedural fiscal; e) informația financiară (contabilă și fiscală), rezultată din cercetarea documentară, verificarea evidențelor scriptice și/sau faptice privind elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale unei entități, constituie baza controalelor operative și inopinate sau tematice efectuate de inspectorii antifraudă în scopul verificării realității și legalității operațiunilor economice desfășurate de contribuabili.

Sub aspect metodologic, avem în vedere maniera de prezentare a metodelor și tehnicilor de cercetare utilizate, identificarea și adecvarea instrumentelor de lucru și interpretarea rezultatelor. Libertatea alegerii propriei strategii de cercetare și dorința de a nu impune restricții creativității, ne-a orientat spre așa numita triangulare metodologică, materializată într-un mixaj al raționalului cu empiricul, al calitativului cu cantitativul, al obiectivismului cu subiectivismul, al pașilor programați cu cei neprogramați, mai ales ca urmare a ineditului temei abordate. Totuși, dincolo de aspectele particulare și direcțiile cercetărilor, se poate observa că metodologia pe care ne-am fundamentat ideile este preponderent ipotetico-deductivă.

Sub aspect practic, aportul adus de lucrare este reprezentat de cercetarea aplicativă propriu-zisă, fundamentată prin recursul la un studiu empiric, privind culegerea și prelucrarea statistică a unor date din realitatea organizațională, cu ajutorul cărora s-a determinat statistic un profil de risc fiscal evazionist.

Metode de cercetare folosite: documentarea; observația; ancheta sociologică pe bază de chestionar; interviul semistrukturat; metode statistice (metoda celor mai mici pătrate); metoda comparativă; metoda tipologică (realizarea unor clasificări ale conceptelor); metoda inductivă (datele furnizate de studiul empiric sunt extrapolate la nivelul întregii sfere a noțiunilor); metoda deductivă (aplicarea în practică a unor elemente teoretice).

În concret, metodologia de elaborare a lucrării s-a concentrat pe analiza teoretică și logică (preponderent comparativă) a fenomenologiei contabilității și fiscalității, precum și a interacțiunii dintre acestea, cunoașterea și înțelegerea profundă a realităților domeniilor vizate, evaluări cantitative și calitative ale dinamicii unor variabile specifice, în vederea formulării de concluzii pertinente și soluții argumentate. Practic, am procedat la:

- revizuirea literaturii de specialitate prin analiza longitudinală și transversală, culegerea de date și informații din doctrina economică și juridică, din jurisprudența de specialitate și practica specialiștilor economiști, semnificativă ca pondere fiind articolele de specialitate din revistele economice naționale și internaționale și bazele de date științifice;
- prelucrarea datelor din bazele de date publice ale instituțiilor române și comunitare pentru evaluările dinamicii unor variabile specifice;
- studierea documentelor programatice române și comunitare;
- prelucrarea statistică a unor date cu privire la rezultatele obținute în prevenirea și combaterea evaziunii/fraudei fiscale de către autoritatea fiscală națională și de subsidiarele acesteia din Regiunea de Dezvoltare Nord-Est;
- valorificarea experienței practice personale în aplicarea legislației fiscale și contabile;
- studii de caz referitoare la aplicarea legislației fiscale la nivelul entităților economice;
- realizarea unor cercetări empirice, selective, pe bază de interviu semi-structurat și chestionar adresat specialiștilor din domeniul controlului antifraudă fiscală din structura Direcției regionale antifraudă fiscală Suceava din cadrul ANAF și prelucrarea statistică a datelor;
- realizarea unei cercetări empirice pe baza datelor culese din surse secundare, deschise (web site-ul Ministerului Justiției și al Finanțelor Publice), având ca țintă contribuabilii cu risc fiscal ridicat (condamnați sau cel puțin trimiși în judecată pentru evaziune fiscală), cu valorificarea informației cuprinse în situațiile financiare anuale publicate, prin realizarea de analize a ratelor financiare și modelarea statistică a profilului contribuabilului cu risc fiscal evazionist;
- elaborarea de propuneri care să asigure un tratament eficace, eficient și economic pentru controlarea riscului de neconformare fiscală a contribuabililor, întemeiat substanțial pe profilul de risc fiscal evazionist și procedural pe controlul antifraudă fiscală dublu orientat: spre subiectul fiscal și spre obiectivele de control.

În acord cu tema de cercetare, demersurile științifice au vizat analiza nivelului, structurii și dinamicii fenomenului evazionist, în principal prin prisma cazuisticii identificate în zona economică a Regiunii Nord Est de Dezvoltare, în perioada 2014-2018, lucrarea dorindu-ne a fi o veritabilă incursiune în problematica tratării riscului de evaziune fiscală, din perspectivă contabilă, juridică și, de ce nu, moral-civică.

În același context, subliniem și aspectul de utilitate practică, pe care ni-l propunem, în privința manierei de valorificare a informației financiar-contabile în realizarea analizei de risc și eficientizarea controlului antifraudă fiscală. În acest fel acțiunile de tip „năvodul”, resursofage și cu rezultate cvasiimprevizibile se vor putea transforma în acțiuni de tip „risc fiscal determinat – contribuabil verificat”, cu adecvarea tratamentului individual aplicat contribuabilului de către organul fiscal, în raport de nivelul riscului estimat.

Demersul a fost completat cu o serie de evaluări proprii, vizând, pe de o parte, datele statistice naționale și comunitare, coroborate cu analize și studii empirice, iar pe de altă parte, percepția și interpretarea proprie a cauzelor și factorilor favorizanți ai evaziunii fiscale.

Prin obiectivele asumate, problemele analizate, modalitatea originală de abordare a acestora și rezultatele obținute, sperăm că lucrarea aduce un plus de valoare cunoașterii teoretice și practice a manierei de utilizare a informației financiar-contabile pentru optimizarea analizei de risc și eficientizarea controlului antifraudă fiscală.

Structura lucrării

Pentru atingerea obiectivelor asumate, lucrarea este structurată pe secțiuni, capitole, paragrafe și subparagrafe.

În secțiunea dedicată aspectelor teoretice, se integrează capitolul 1, în care evidențiem principalele coordonate referitoare la informația financiar-contabilă și caracteristicile sale calitative, care o recomandă drept principala resursă informațională pentru sistemul decizional al entității economice și suport informațional pentru controlul financiar-fiscal al activităților economice derulate de entitate.

Cercetarea celor două sisteme – contabil și fiscal – fac obiectul capitolului al doilea, care se focalizează pe sistemele și standardele contabile (analizate comparativ sub aspect arhitectural și de conținut, din perspectiva armonizării, convergenței și conformității contabile), precum și pe sistemul fiscal (în legătură cu: fiscalitatea, autoritatea fiscală, contribuabilii și comportamentul acestora, interacțiunile dintre protagoniștii sistemului și mecanismul fiscal).

În al treilea capitol, cercetarea este calibrată pe două paliere: a) *temporal*, pentru a releva sensul și variația intensității dependențelor dintre contabilitate și fiscalitate; b) *spațial*, pentru a releva legătura dintre contabilitate și fiscalitate în România dar și în diferite state membre ale UE.

Capitolul al patrulea este rezervat mecanismului economic implicat în evaziunea și fraudă fiscală, respectiv cel folosit pentru identificarea acestora, cu particularizare pe delimitarea dintre creativitatea în contabilitate și fraudă fiscală.

Ultimul capitol este dedicat cercetării empirice care surprinde rolul și importanța informației financiar-contabile pentru conturarea profilului contribuabilului cu risc fiscal evazionist, precum și cu privire la maniera de utilizare a acestei informații în pregătirea și derularea controlului antifraudă fiscală.

Fiecare capitol se încheie cu opinii, considerații și recomandări cu privire la cercetarea efectuată, lucrarea finalizându-se cu principalele concluzii ale cercetării, contribuțiile proprii, limitele și direcțiile viitoare ale cercetării, precum și materialul bibliografic parcurs pentru realizarea prezentului studiu.

PREZENTAREA SINTETICĂ A CAPITOLELOR TEZEI DE DOCTORAT

Capitolul 1. Informația financiar-contabilă – resursă a sistemului informațional al entității economice și suport indispensabil pentru realizarea controlului fiscal

Acest capitol răspunde unui prim obiectiv al cercetării, cuprinzând o amplă analiză conceptuală asupra informației financiar-contabile ca principală resursă a sistemului informațional al unei entități economice și suport indispensabil pentru realizarea controlului fiscal.

Cercetarea a pornit de la premisa conform căreia informația reprezintă o resursă inepuizabilă, un factor de putere și un bun care poate aduce prosperitate celui ce o deține și o utilizează inteligent.

Principalele repere ale cercetării au vizat entitatea economică și sistemul informațional, valoarea și arhitectura informației contabile consemnate în situațiile financiare, structurile și modelele de comunicare a informației din situațiile financiare, precum și utilizarea informației financiar-contabile ca suport pentru realizarea controlului financiar-fiscal.

Concluziile decurgând din analiza informației contabile, ca resursă a sistemului informațional economic, arată că informația contabilă este cea mai valoroasă resursă a sistemului informațional al entităților economice. La rândul său, sistemul informațional (alături de sistemul operațional, sistemul decizional și cel relațional) oferă suportul pentru organizarea, conducerea și desfășurarea activității economice, având un rol decisiv în valorificarea superioară a resurselor materiale, financiare, umane, informaționale și de timp.

Admițând că sistemul informațional este reprezentat de ansamblul de date, informații, fluxuri și circuite informaționale, proceduri și mijloace de tratare a informațiilor vehiculate pentru realizarea scopului organizației (Nicolescu & Verboncu, 1999, p.83), se impune distincția între date (seturi de caractere și/sau imagini constituite ca variabile de intrare) și informații (ca ieșiri ale sistemului). Pentru ca sistemul informațional să furnizeze informații contabile, datele de intrare (reprezentând caracterizări/descreri/cuantificări ale proceselor economice) sunt prelucrate conform principiilor și regulilor contabilității. Generarea de informație contabilă este consecința activităților circumscrise funcțiunii financiar-contabile a entității.

Informațiile contabile pot fi valorificate individual, având rol constatativ (de exemplu: fondul de salarii, costul de achiziție, valoare netă), dar cea mai mare parte sunt centralizate în documente contabile care permit o valorificare interdependentă (informația contabilă având și rol explicativ). Cele mai importante documente care furnizează informație contabilă (cu rol constatativ, explicativ sau previzional) sunt: balanța de verificare, registrele (de vânzări/de achiziții, de casă etc.), rapoartele (situații financiare anuale, deconturi), bugete etc. Prin urmare, *informația contabilă* este produsul final al contabilității.

Cea mai mare parte a informațiilor vehiculate în mediul economic sunt informații contabile sau derivatele acestora. Informația contabilă prezintă interes atât pentru entitatea de la care emană, cât și pentru părțile interesate. Informațiile generate de contabilitatea financiară transmit părților interesate detalii care permit cunoașterea entității, aprecierea poziției și performanței financiare, a viabilității pe piață, a posibilităților de investiție etc. Informațiile livrate de contabilitatea de gestiune servesc analizei interne, pentru fundamentarea actelor conducerii entității. Această clasificare a informațiilor contabile corespunde rolului asumat de contabilitate în ceea ce privește informarea internă (pentru managementul entității) și informarea externă (a terților).

Prin utilitatea sa practică, informația contabilă are o puternică amprentă pragmatică. Funcționarea eficientă și eficace a unei entități depinde de calitatea și cantitatea informațiilor pe care s-au fundamentat deciziile operaționale și funcționale. Principala sarcină a sistemului informațional este de a oferi proceselor decizionale și operaționale informații corecte, în timp real, asigurând comunicarea (verticală și orizontală) între diferitele nivele de management și între compartimentele funcționale și operaționale. Automatizarea sistemului informațional economic și continua îmbunătățire a platformei computerizate facilitează o viteză sporită a circuitului informației contabile și un grad de încredere mai ridicat în aceasta.

Informația contabilă reprezintă principalul suport pentru realizarea controlului antifraudă fiscală. Acesta este contextul în care se admite că informația financiară derivă din două surse: contabilitatea și fiscalitatea (relația dintre informația contabilă și informația financiară fiind una de la parte la întreg). În acest context, informația poate fi (Dinga, 2009, p.468): informație contabilă de tip fiscal (informație fiscală primară – generată de sistemul contabil); informație financiară non-contabilă de tip fiscal (informație fiscală secundară – apărută după prelucrarea informației primare). Utilitatea informației derivă din faptul că permite măsurarea, descrierea, clasificarea activității economice, asigură comparabilitate în timp, permite prelucrarea superioară. Pentru îndeplinirea adecvată a funcțiilor atribuite informației contabile, aceasta trebuie să fie transparentă. Transparența informației (direct legată cu principiile guvernantei corporative) are ca scop nu doar o repartizare justă a riscurilor în sfera activității economice a entității, dar și o funcționare corectă a pieței, pe baza unei concurențe loiale. Din perspectiva care ne interesează, a comunica transparent și oportun înseamnă, în fapt, a preveni fraudă.

Pentru a crește utilitatea și reprezentativitatea informației financiar-contabile, aceasta a fost supusă unor procese de normalizare și reglementare, fapt ce a facilitat părților interesate accesul la informații care prezintă imaginea fidelă a activității entităților. Mai mult, prin procesul de armonizare a contabilității s-a răspuns provocărilor generate de fenomenele de mondializare (globalizare, regionalizare). În același context, interpretând recomandările Cadrului general conceptual (IFRS, 2015), putem aprecia că, pentru a-și dovedi utilitatea, informația contabilă trebuie să fie reală, exactă, completă și operativă. În acest sens, ea trebuie să îndeplinească o serie de caracteristici calitative fundamentale (relevanță, reprezentativitate exactă, fiabilitate) și amplificatoare (inteligibilitatea, comparabilitatea, verificabilitatea și oportunitatea).

Din punct de vedere fiscal, cele mai importante surse de informații contabile sunt situațiile financiare anuale publicate de entitățile economice. Informațiile cuprinse în structura acestora descriu poziția financiară a entității, performanța financiară și situația fluxurilor de trezorerie și permit aprecieri privind lichiditatea și solvabilitatea sa și, totodată, capacitatea de a se adapta schimbărilor la mediul economic. Acuratețea informațiilor din situațiile financiare depinde de măsura în care sunt minimizate conflictele de interese dintre entități, utilizatori și profesioniștii contabili.

Procesul de cunoaștere și gestiune a patrimoniului determină entitățile economice să-și organizeze datele și informațiile într-un sistem informațional coerent, prin care să poată identifica faptele și evenimentele care produc date, să transmită și să înregistreze date, să aleagă modalitatea și instrumentele de prelucrare a acestora, iar, ulterior, să le difuzeze persoanelor interesate. Contabilitatea constituie un sistem informațional orientat spre cunoașterea și administrarea principalelor valori economice.

Din punctul de vedere al teoriei informației, informațiile contabile pot fi cantitative și calitative. Cele cantitative au în vedere starea în care se află un element patrimonial, înregistrată la valoarea de intrare sau de evaluare, iar cele calitative se referă la felul și natura elementului patrimonial. Din punct de vedere juridic, sistemul informațional contabil prezintă evenimente petrecute în relațiile cu terții, ușurând cunoașterea în timp real a datoriei de onorat către

furnizori, salariați proprii, creditori etc., și a încasărilor ce urmează să fie primite de la clienți, debitori etc. Pe baza informațiilor contabile pot fi justificate către autoritatea publică fiscală formarea cifrei de afaceri, a tuturor veniturilor și cheltuielilor realizate în vederea determinării rezultatului fiscal. Din punct de vedere economic, acest sistem oferă informații despre costurile diferitelor produse, nivelul de rentabilitate rezultat în urma realizării diferenței dintre venituri și cheltuieli.

Dezvoltarea societății actuale impune perfecționarea continuă a informației financiar-contabile, care trebuie să răspundă tuturor cerințelor utilizatorilor, în vederea fundamentării celor mai bune decizii.

Prezentarea informațiilor cât mai transparent posibil, determină cunoașterea potențială a pieței economico-financiare, precum și a mișcărilor pe piață, însă, ca urmare a concurenței tot mai ridicate, indiferent de sistemul contabil aplicat, transparența este limitată.

Informația contabilă este elementul primordial în identificarea evaziunii și constituie instrumentul esențial la îndemâna inspectorilor fiscali pentru pregătirea, organizarea și derularea controlului fiscal. Un control fiscal reușit depinde de maniera în care inspectorii fiscali abordează tactic palierele de semnalizare ale mecanismului identificării evaziunii fiscale prin informațiile financiar-contabile analizate.

Capitolul 2. Coordonatele actuale ale sistemelor contabile și fiscale contemporane din perspectiva normelor internaționale, europene și naționale

Cel de-al doilea capitol răspunde unui alt obiectiv al cercetării, legat de evidențierea coordonatelor actuale ale sistemelor contabile și fiscale contemporane din perspectiva normelor internaționale, europene și naționale.

Principalele repere ale cercetării cuprind delimitări conceptuale și teleologice privind sistemele contabile, respectiv sistemele fiscale, cu particularizare pe aspectele naționale și comunitare.

Din punct de vedere teoretic, se admite că fiscalitatea și contabilitatea sunt două sisteme independente, cu principii, reguli și proceduri proprii. În schimb, din punct de vedere practic, se admite că între contabilitate și fiscalitate se nasc raporturi de dependență reciprocă. Aceasta deoarece contabilitatea reprezintă o sursă privilegiată de informații pentru organismele fiscale.

Legătura dintre contabilitate și fiscalitate influențează elaborarea normelor contabile naționale într-o măsură mai mare sau mai mică, în raport de specificul sistemului aplicat. În țări în care reglementările fiscale sunt independente de reglementările contabile (SUA, Marea Britanie, Olanda) atenția normalizatorului contabil este îndreptată spre satisfacerea nevoilor informaționale ale investitorilor. În țările Europei continentale (Franța, Italia, Austria, Germania), fiscalitatea exercită o influență importantă asupra contabilității și a regulilor de evaluare și de măsurare, existând o dependență între contabilitate și fiscalitate.

Un sistemul contabil este reprezentat de totalitatea teoriilor, concepțiilor, principiilor, procedeelor, metodelor și tehnicilor de lucru prin intermediul cărora devine posibilă obținerea, prelucrarea, transmiterea și stocarea informațiilor economice.

În literatura de specialitate s-au conturat șase tipuri de sisteme contabile reprezentative (în partidă simplă, în partidă dublă, monist, dualist, continental, anglo-saxon), fiecare cu veleități proprii. Analiza la nivel național a relevat că sistemele contabile naționale diferă de la o țară la alta, în raport de sistemul juridic și fiscal aplicabil, de politica guvernamentală în domeniul economic și nu în ultimul rând de cultura proprie fiecărei națiuni.

Prin urmare, două aspecte au fost în linia de prioritate a teoreticienilor și practicienilor: normalizarea contabilă, reglementarea și armonizarea contabilă. Normalizarea contabilă se impune datorită fenomenelor de mondializare (globalizare, regionalizare). Dacă aceste fenomene sunt însoțite de progresul forțelor de producție și revoluția tehnico-științifică, atunci sunt necesare ample preocupări privind armonizarea, convergența și conformitatea.

Literatura de specialitate consideră *sistemul fiscal* ca fiind un ansamblu de principii, metode și procedee de impunere (referitoare la dimensionarea, așezarea și perceperea impozitelor în raport de obiectivele social-economice urmărite de politica fiscală), precum și contribuabilii și aparatul instituțional care urmărește mobilizarea, așezarea, încasarea și plasarea veniturilor bugetare colectate (Corduneanu, 1998, p.22; Moraru, Nedelescu, Stănescu, Preda, 2007, pp.107-117; Boglea, 2010, pp.12-14). Acest sistem este expresia relațiilor dintre contribuabili și guvernele lor.

Sistemele fiscale moderne sunt construite pe trei repere, aflate în interacțiune: fiscalitate, autoritate fiscală și contribuabili. Calitatea și performanța unui sistem fiscal se interpretează prin prisma următoarelor coordonate: măsura în care se realizează distribuția echitabilă a sarcinii fiscale; măsura în care sistemul de impozite se repercutează asupra economiei/veniturilor; stabilitate (în reglementare); măsura în care instrumentele fiscale utilizate în scopuri economice nu produc inechități; costurile de administrare a impozitelor; contribuția la stabilizarea și creșterea economică; măsura în care asigură transparența fiscală etc. Structura și funcționarea sistemului fiscal poartă amprenta politicii fiscale promovate de un stat, într-o anumită perioadă de timp (Tudose & Strapuc, 2015, p.7).

Rolul sistemului fiscal în economia oricărei țări este de primă însemnătate, atât în privința colectării de resurse financiare necesare îndeplinirii rolurilor statului, cât și ca pârghie economico-financiară care influențează desfășurarea vieții economice. Informația contabilă, colectată și înregistrată în conformitate cu regulile dreptului contabil devine principala sursă de date pentru contabilitatea națională și autoritățile de la nivel local și central. Rolul contabilității în calcularea bazei impozabile, în stabilirea sarcinii fiscale și în evidențierea soldului relațiilor cu diferite bugete publice este evident, impozitele plătite de entitățile economice, având la bază rezultatele financiare și metodele contabile general acceptate. Prin urmare, există posibilitatea ca regulile contabile să fi utilizate, printre altele, pentru diminuarea sau evitarea obligațiilor fiscale.

Comportamentul fiscal al contribuabililor a fost definit drept modul în care aceștia, sub influența factorilor interni și externi aleg să acționeze în raport de obligațiile fiscale, să reacționeze față de politica fiscală și să interacționeze cu ceilalți contribuabili și cu autoritățile fiscale (Bătrâncea, 2013, p.60). Atitudinea față de obligațiile fiscale poate fi pozitivă, generând un comportament de conformare fiscală, sau negativă, generând un comportament de neconformare fiscală. S-au decelat două tipuri de comportament de conformare (Kirchler, Hoelzl, Wahl, 2008, pp.210–225): a) conformarea voluntară, când plata obligațiilor fiscale se realizează pe considerentul unor motivații de ordin moral, civic; b) conformarea silită, în cazul achitării obligațiilor fiscale din "teama" de a nu suporta repercusiuni coercitive din partea autorității publice, în caza de neconformare.

Analiza pe linie comportamentală trebuie să includă și conexiunea inversă stat-contribuabil, respectiv *comportamentul autorităților fiscale* în raport cu plătitorii de taxe și impozite. Acesta, trebuie să se materializeze în crearea unui cadru adecvat în care contribuabilii/plătitorii să își onoreze voluntar (ideal) obligațiile fiscale, prin facilitarea pentru aceștia a plății taxelor și impozitelor și prin diminuarea, pe cât posibil, a opțiunilor de sustragere de la plată, deopotrivă cu colectarea cu maximă eficiență a creanțelor fiscale de către administrația fiscală.

Fiscalitatea țărilor europene nu este nici în prezent pe deplin armonizată, deși s-au făcut pași în acest sens, UE recomandând „impozitarea unitară” și poziționându-se în favoarea unei reforme majore a modului de calcul al profiturilor impozabile.

Capitolul 3. Influența relației contabilitate-fiscalitate asupra realității financiar-contabile – răspunde celui de-al treilea obiectiv al cercetării și are ca principale repere ale cercetării: interacțiunea dintre contabilitate și fiscalitate, între conexiune și deconectare, în

procesul raportării contabile, precum și impozitul, ca element de legătură între contabilitate și fiscalitate.

Cu privire la interrelațiile dintre contabilitate și fiscalitate, au fost identificate aspecte care susțin ideea potrivit căreia, din punct de vedere temporal, relația dintre contabilitate și fiscalitate a trecut de la *independență ușoară* la *dependența fiscalității de contabilitate* și apoi la *dependența inversă* (Marchese, 2009).

Din punct de vedere spațial, legătura dintre contabilitate și fiscalitate diferă la nivelul statelor membre ale UE, fiind identificate mai multe tipare: ușoară dependență (Danemarca și Olanda), dependență evidentă (Austria, Belgia, Germania, Franța, Italia, Spania și Marea Britanie). Grecia este exemplul cel mai relevant în care sensul dependenței este de la contabilitate la fiscalitate (Strapuc & Cazacu, 2016, p.199).

În ceea ce privește România, s-a identificat o relație de dependență, deoarece o mare parte a entităților românești își ghidează alegerile prioritar după regulile fiscale tocmai pentru a-și face viața mai ușoară și mai ieftină (Istrate, 2011, p.61) – pentru a nu completa mai multe jurnale, pentru a nu ține mai multe evidente – contabile și fiscale etc. Contabilitatea îmbracă forme distincte (financiară, de gestiune, operațională și fiscală) și oferă, printre altele, informațiile care asigură funcționarea eficientă, corectă și sigură a fiscalității. Relația dintre contabilitate și fiscalitate poate fi apreciată ca fiind strânsă (sub aspect normativ), dar relativ tensionată (sub aspect practic). România a adoptat principiul bazei consolidate comune.

Ca urmare a neconcordanțelor existente între regulile și principiile contabile și fiscale, se admite că între contabilitatea financiară și cea fiscală există o deconectare. Sincronizarea fiscalității cu contabilitatea, pe fondul dezvoltării raporturilor economico-financiare și amplificării schimburilor comerciale (interne și externe), solicită o metodologie standard care să elimine erorile de reprezentare contabilă, în care să primeze echitatea în realizarea raporturilor financiar-contabile. De altfel și directivele europene constată interactivitatea între dreptul contabil și dreptul fiscal, ceea ce corespunde gestiunii fiscale a entității economice, focalizată pe analiza distorsiunilor sau abaterilor provocate de incompatibilitatea între regula fiscală și contabilă, pe convergențele dintre ele, precum și pe stabilirea, pe baza analizei lor, a strategiei, a riscului fiscal și a eficienței fiscale a entității economice.

Principalii factori prin intermediul cărora se transpune influența fiscalității asupra contabilității sunt: amortizările (regimul de amortizare aplicabil, durata de funcționare a bunului amortizat), provizioanele (dacă și de ce se constituie, tipul și scopul provizionului), deprecierile/pierderile de valoare, reevaluarea imobilizărilor, evaluarea stocurilor (la intrare și ieșire), tratamentul unor cheltuieli (donații, sponsorizări, protocol, dobânzi, cercetare-dezvoltare, pensii), schimbarea politicilor și corectarea erorilor contabile.

Cele mai relevante direcții de abordare a relației dintre contabilitate și fiscalitate sunt: abordarea normativă (reglementativă) și abordarea practică la nivelul întreprinderilor (a normelor contabile și a reglementărilor fiscale). Deconectarea contabilității de fiscalitate se poate realiza prin introducerea impozitului amânat. Invers, originea influenței fiscale în contabilitate derivă din faptul că statul este principalul utilizator al informațiilor contabile.

Interrelația dintre contabilitate și fiscalitate este evidentă în procesul de raportare contabilă. Atâta timp cât nu sunt diferențe între normele contabile și ele fiscale, se admite că există o conexiune între cele două. În schimb, atunci când între cele două apar diferențe, se vorbește de o deconectare a contabilității de fiscalitate. Spre exemplu, deconectarea contabilității de fiscalitate este mai evidentă în cazul activelor imobilizate amortizabile, în special atunci când sunt aplicate două metode de amortizare.

Impozitul (pe profit/venit/consum) reprezintă o verigă de legătură între contabilitate și fiscalitate. Aceasta deoarece o entitate poate înregistra datorii privind impozitul amânat (impozit pe profit plătit în perioadele viitoare, în ceea ce privește diferențele temporare impozabile) sau creanțe privind impozitul amânat (impozit pe profit recuperabil în perioadele

viitoare). În materie de TVA, recunoașterea dreptului de deducere permite ajustarea (pozitivă) a acesteia. Dacă titularul pierde (sau i se anulează) dreptul de deducere (totală sau parțială) vorbim de ajustare negativă. Prin urmare, ajustarea poate fi în favoarea contribuabilului (ajustare pozitivă) sau în favoarea bugetului de stat (ajustare negativă). Evidențierea ajustărilor de TVA se realizează prin intermediul decontului aferent perioadei fiscale de producere a evenimentelor generatoare de TVA.

Conectarea, respectiv deconectarea contabilității de fiscalitate se realizează pe tărâmul armonizării și convergenței cadrului conceptual contabil național cu cel european, la baza cărora trebuie să stea înțelegerea și aplicarea principiilor contabile, precum și raționamentul profesional atât în mediul contabil cât și în cel fiscal.

Practica a relevat că există operațiuni pentru care, în mod curent, se aplică principiul prevalenței economicului asupra juridicului în contabilitatea tranzacțiilor și evenimentelor (precum încadrarea de către utilizatori a tipului de leasing – operațional sau financiar; încadrarea vânzării ca fiind în nume propriu, comision sau consignatie; recunoașterea veniturilor respectiv cheltuielilor în contul de profit și pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans; încadrarea reducerilor primite, respectiv acordate ca fiind financiare sau comerciale).

Capitolul 4 – Politici și proceduri contabile și fiscale privind impozitele, taxele și conformarea fiscală răspunde celui de-al patrulea obiectiv al cercetării, având ca principale repere: analiza creativității în contabilitate, în zona optimizării fiscale; conceptualizarea, taxonomia și dinamica evaziunii fiscale; evidențierea mecanismelor contabile ale evaziunii fiscale; detalierea operațiunilor intracomunitare potențial generatoare de evaziune fiscală. Principalele concluzii ale capitolului sunt rezumate în cele de urmează.

În cercetarea evoluției și direcțiilor dezbaterilor pe tema evaziunii fiscale se remarcă o dezvoltare graduală, pornind de la modelele decizionale ale cetățenilor cu privire declararea materiilor impozabile (1972), continuând cu preocupările de impozitare optimă și de determinare a impactului modificărilor cadrului instituțional asupra evaziunii fiscale (1980); ulterior au luat amploare studiile empirice (după 2000) corelate cu aspecte de ordin comportamental/moral/psihologic. Cele mai recente cercetări pe această temă au inclus în dezbateri noi variabile precum guvernanta corporativă și contabilitatea creativă. Asigurarea progresului în materie de cercetare s-a bazat pe euristică pozitivă care a adus completări și îmbunătățiri la nivelul teoriei fiscale.

Pe linie conceptuală nu s-a ajuns la un consens. Sintetizarea bogatei plaje a încercărilor de conceptualizare a evaziunii fiscale permite surprinderea celor mai reprezentative: a) sustragerea prin orice mijloace de la plata impozitelor, taxelor și a altor sume datorate potrivit reglementărilor fiscale; b) totalitatea procedeele licite și ilicite cu ajutorul cărora unii contribuabili (evaziioniștii) se sustrag în total sau în parte de la impozitare.

În materie de legislație penală în domeniul fiscal, subliniem necesitatea reluării definirii *expressis verbis* a evaziunii fiscale printr-o normă legală în vigoare. Actualele reglementări (Legea nr.241/2005), deși aduc elemente noi față de vechea lege (privind prevenirea, sancționarea, incriminarea și definirea unor termeni), omit definirea evaziunii fiscale.

Hegemonia „licitului” sau „ilicitului” în materie de evaziune fiscală este departe să se fi ameliorat. Înfăptuită (ne)intenționat, cu (ne)știință, cu (ne)respectarea cadrului legal, cu (i)moralitate în doze variabile, evaziunea fiscală rămâne o problemă, o „pată” pe economie (făcând-o duală, tenebră, subterană, gri...) și o mare nedreptate pentru contribuabilul corect, pe care îl concurează neloial.

Ca fenomen economico-social complex, legea penală încadrează evaziunea fiscală în categoria infracțiunilor. Doctrina juridică fiscală, nuanțând conceptul, folosește pentru definirea aceluiași fenomen – neîndeplinirea cu vinovăție de către contribuabil a obligațiilor lui fiscale

legale – o diversitate terminologică. Pentru eliminarea oricăror interpretări favorizante sau echivoce, considerăm necesară elaborarea unui cadru comun de acceptare a înțelesurilor fiecărui termen sau expresii: fraudă fiscală (ilegală sau ilegitimă), evaziune fiscală lăcită, respectiv ilăcită, evaziune internațională, paradis fiscal sau refugiu, abuzul de „dreptul de a fugi din fața impozitului”, de libertatea alegerii căii celei mai puțin impozitate sau subestimarea fiscală, fraudă la lege sau economia subterană. Culpabilitatea, în cazul evaziunii lăcite poate fi asociată, după caz, evazionistului sau legiuitorului. Această asociere bidirecțională este rezultatul conjuncției dintre o competență (competența contribuabilului de a alege soluția cea mai avantajoasă din lege) și o incompetență (incompetența legiuitorului de a cuprinde exhaustiv în reglementare situațiile/contextele posibile).

Analiza empirică, pe exemplul României, a permis identificarea următoarelor cauze ale evaziunii fiscale: a) necunoașterea, ignorarea sau aplicarea eronată (uneori abuzivă) a legislației fiscale; b) rezistența contribuabililor la impozite, aspect ce ține de civismul fiscal; c) dese modificări și completări ale legislației fiscale, complexitatea acesteia, inconsistențe ale textelor elaborate, care au favorizat interpretări subiective; d) dotarea inadecvată a administrației fiscale.

Pentru fiecare din cauzele/situațiile generatoare de evaziune trebuie identificate soluții adecvate. Soluțiile identificate, în contextul cercetării noastre, au fost grupate pe două paliere: a) *contextual* (ruperea cercului vicios dintre presiunea fiscală și evaziune, creșterea transparenței, adecvarea pregătirii profesionale pentru a elimina invocarea necunoașterii/erorii, simplificarea cadrului legislativ și consecvență în procedurile de administrare fiscală, reducerea numărului obligațiilor fiscale, revizuirea atitudinii autorităților), într-un cuvânt bună guvernare; b) *comportamental* (programe de educare fiscală, respectarea drepturilor și intereselor legitime ale plătitorilor de impozite).

Urmărirea evoluției indicatorului *înclinația marginală spre evaziune* este prima măsură de limitare a evaziunii fiscale, permițând controlul efectelor de multiplicare și divizare specifice evaziunii fiscale.

Eludarea fiscală, lato sensu, se materializează în două forme: sustragerea contribuabililor de la plata impozitelor (*evaziunea fiscală propriu-zisă*) și transferul către ceilalți contribuabili corecți / între sectoare economice / între niveluri de administrare / între state a impozitelor (repercusiunea). Principalele forme de manifestare a evaziunii sunt: evaziune prin disimulare, contabilă, juridică sau prin evaluare. În funcție de criteriul cantitativ, distingem între evaziunea frauduloasă artizanală și cea industrială. În contextul liberalizării circulației bunurilor, persoanelor și capitalurilor, evaziunea și efectele sale trec dincolo de granițele teritoriale.

Deși informațiile prezentate de Consiliul fiscal, prin rapoartele anuale, relevă o creștere a evaziunii fiscale totale (de la 11,21% în anul 2007 la 16,23% în anul 2013), rapoartele anuale de performanță ale ANAF prezintă o creștere a gradului de conformare fiscală de cca. șase puncte procentuale în perioada 2007-2017, respectiv de la 79% în anul 2007 la 85,4 în anul 2017 (când gradul de conformare la declarare a atins 95,6%).

Prin comparație, evaziunea fiscală (exprimată ca % PIB) în alte state europene este mult diminuată: 4,2% în Polonia, 1,9% în Germania și 2,9% în Republica Cehă (Schneider, Raczkowski, Mróz, 2015, pp.34-51). Consiliul fiscal a estimat că dacă ar colecta integral impozitele și taxele, România ar avea venituri bugetare peste media europeană.

Pentru aprecierea magnitudinii evaziunii fiscale la nivelul statelor europene se utilizează frecvent indicatorul *ponderea economiei subterane în PIB* care reflectă, prioritar, economia nefiscalizată generată de fiscalitatea împovărătoare, reglementarea ambiguă/instabilă și moralitatea fiscală (respectiv, comportamentul fiscal adoptat).

În altă ordine de idei, dezbaterile privind creativitatea în contabilitate sunt de dată relativ recentă. Ca un corolar al dezbaterilor pe linie conceptuală există diverse nuanțări ale contabilității creative: proces de manipulare a unor date; cumul de practici; tehnică de

comunicare; rezultatul „aranjării” informațiilor; proceduri prin care se obține deformarea situației reale a firmei; inginerie financiară; mijloc de exploatare a ambiguităților legislative; abatere. Dincolo de diversitatea nuanțurilor, se remarcă, totuși, două linii comune: *creativitatea profesioniștilor contabili* în interpretarea actelor juridice și *ingeriile financiare* pentru a crea o imagine favorabilă (nu neapărat reală).

Încadrarea într-un anumit tipar a contabilității (veritabilă/creativă) și evaziunii fiscale (licită/ilicită) impune, indubitabil, dispunerea și valorificarea de informații (financiare, contabile, fiscale) pertinente (exhaustive, fiabile, actuale, punctuale, exacte, accesibile). Prin natura sa, informația fiscală este o informație contabilă, iar aceasta din urmă este o informație financiară, respectiv, economică.

Metodele contabile care pot genera evaziune fiscală trebuie tratate diferit în funcție de natura elementelor de fiscalitate. În cazul elementelor de fiscalitate directă, doctrina și practica relevă două situații frecvente (Dinga, 2009, p.470): a) evaziunea fiscală generată de micșorarea intrărilor, numită și *evaziune fiscală de contracție*; b) evaziune fiscală generată de creșterea cheltuielilor, numită și *evaziune fiscală de expansiune*. Elementele de fiscalitate indirectă indică doar o evaziune fiscală de contracție (aceasta deoarece impactul bazei de impozitare indirecte se regăsește în baza de impozitare directă, întrucât impozitul indirect este inclus în prețul de vânzare și, prin urmare, în venituri).

Mecanismele contabile susceptibile să genereze evaziune fiscală au valență economică (atunci când se bazează pe percepția contribuabilului cu privire la posibilitățile de a-și satisface nevoile cu veniturile suplimentare rămase după plata contribuțiilor către bugetul de stat), legislativă și administrativă (atunci când se bazează pe percepția contribuabilului cu privire la echitatea modului de stabilire a impozitului, la destinațiile date de stat sumelor colectate, dar și cu privire la modul în care statul aplică legea).

Fenomenul evaziunii fiscale presupune implicarea a trei actori: statul și evazionistul, pe de o parte și contribuabilul corect, pe de altă parte. Primii doi un rol activ, fiind într-un evident conflict de interese (fiecare căutând să-și maximizeze veniturile), secundul jucând un rol pasiv.

Mecanismul contabil al evaziunii fiscale diferă în funcție de circumstanță: valorificarea de către contribuabil a unui regim fiscal de favoare, abținerea contribuabilului de a îndeplini obligația fiscală, folosirea de mijloace și metode frauduloase, care încalcă direct legea fiscală, precum și vidul legislativ.

Identificarea evaziunii fiscale pornind de la informația contabilă se realizează pe baza unor algoritmi de comparare în timp, în spațiu și în conținut. Pentru a aprecia măsura în care informația contabilă poate permite identificarea evaziunii fiscale, aceasta trebuie evaluată normativ, temporal, structural și inter-organizațional.

Capitolul 5. Controlul antifraudă fiscală – mijloc de prevenire și combatere a ilicitului fiscal prin valorificarea informației financiar-contabile, răspunde obiectivelor de cercetare legate de realizarea unui studiu empiric privind rolul și importanța informației contabile în realizarea analizei de risc fiscal și a controlului antifraudă fiscală, precum și a unui studiu empiric privind modelarea statistică a profilului contribuabilului cu risc fiscal evazionist, pe baza unor indicatori determinați utilizând analiza ratelor financiare.

Capitolul debutează cu o parte teoretică privind managementul prevenirii și combaterii ilicitului fiscal, analizând conceptul de risc fiscal și rolul controlului antifraudă fiscală în gestionarea acestuia, precum și valorificarea informației financiar-contabile în managementul prevenirii și combaterii ilicitului fiscal. Studiul empiric pune în evidență maniera de valorificare a informației financiar-contabile în realizarea controlului antifraudă fiscală, modelând statistic profilul de risc fiscal evazionist a contribuabilului, pe baza analizei ratelor financiare.

Din perspectiva teoriei structurale a sistemelor, dar fără a avea pretenția unei abordări exhaustive, putem privi complexul fiscal ca pe un sistem ce cuprinde un ansamblu de concepte,

principii, metode, procese în legătură cu relațiile ce se stabilesc între subiecții fiscali (autoritatea fiscală și contribuabili), relativ la baza impozabilă și cotele de impunere, pe parcursul proiectării, legiferării, așezării și percepției impozitelor, în scopul realizării obiectivelor sistemului - asigurarea resurselor financiare publice pentru bugetul consolidat al statului.

În aceeași abordare sistemică, observăm că dinamica proceselor, în orice sistem (inclusiv sistemul fiscal) care funcționează cu scopul obținerii unui rezultat viitor, este grevată de incertitudine, parametrii stărilor viitoare caracterizându-se prin diferite niveluri de risc, de incertitudine sau, posibil, indeterminare.

În context, dacă admitem că *riscul* reprezintă *probabilitatea* producerii unei daune, de o anumită *gravitate*, în timpul expunerii sistemului la acțiunea unui factor de risc, atunci putem scrie:

$$R = f(G, P) \quad [5.1.]$$

unde: R–riscul, referitor la factorul de risc considerat; G–gravitatea consecinței celei mai posibile, care rezultă din manifestarea factorului de risc considerat; P–probabilitatea producerii acestei consecințe grave, funcție de: a) frecvența de apariție și durata factorului de risc; b) probabilitatea de manifestare a factorului de risc; c) probabilitatea de a evita producerea consecinței periculoase ori de a limita severitatea acesteia.

Pe cale de consecință, *riscul poate fi evaluat cantitativ*, în măsura în care *gravitatea* și *probabilitatea* sunt cuantificabile.

Dacă definim *riscul fiscal* drept probabilitatea neîndeplinirii de către contribuabil/plătitor a obligațiilor fiscale, observăm că existența și nivelul acestuia este cauzată/influențată de prezența factorilor de risc introduși de elementele sistemului fiscal, respectiv autoritatea fiscală (e.g. comportamentul normativ și administrativ în relație cu contribuabilul) și cota de impunere (e.g. politica fiscală, presiunea fiscală), contribuabilul (e.g. comportamentul contribuabilului – natura și condiția umană – în raport cu autoritatea publică, în general, și fiscală, în special) și baza impozabilă („personalizări creative” ale bazei impozabile) (Figura 5-1). Prin urmare, caracterizarea riscului fiscal, evaluarea acestuia și măsurile de tratare vor fi în corespondență cu cel puțin unul dintre elementele matricei factorilor de risc fiscal.

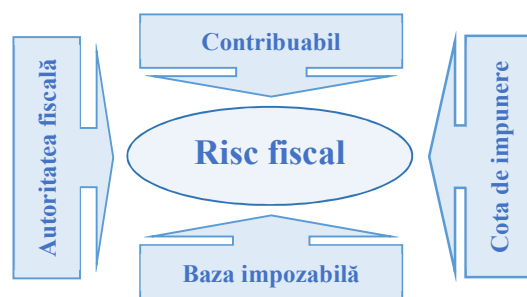


Figura 5-1: Matricea factorilor de risc fiscal

Sursa: prelucrare după Brezeanu, 2010, p.301

Ansamblul de metode, procedee și mijloace de *identificare, analiză și tratare* a riscurilor de neconformare fiscală a contribuabililor/plătitorilor, vizând reducerea expunerii la pierderi în îndeplinirea obiectivelor și atribuțiilor administrației fiscale, privind colectarea creanțelor fiscale la bugetul consolidat al statului, alcătuiesc *managementul riscului fiscal*.

Din perspectivă instituțională, managementul riscului fiscal contribuie la identificarea măsurilor care trebuie aplicate prioritar în procesul de colectare a veniturilor bugetare, într-un context politico-economic și social dat, în vederea: a) asigurării unui tratament egal al contribuabililor; b) focalizării acțiunilor de control fiscal asupra contribuabililor cu risc crescut de neconformare voluntară; c) adaptării și alocării judicioase a resurselor umane și logistice

disponibile pentru tratarea ierarhizată a riscurilor identificate; d) creșterii gradului de conformare voluntară a contribuabililor la declarare și la plată (ANAF, 2017).

Algoritmice, activitățile specifice managementului riscului fiscal, ca proces, se prezintă ca o buclă închisă (Figura 5-2).

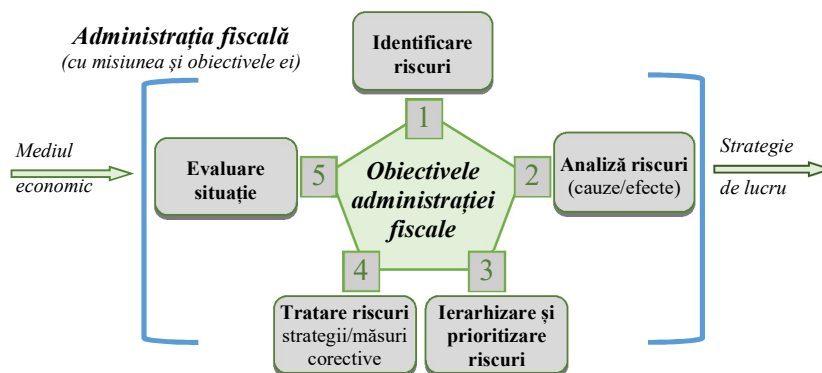


Figura 5-2: Managementul riscului fiscal – schema de proces

Sursa: elaborare proprie

Prevenirea riscului fiscal, recunoașterea și combaterea actelor și faptelor de evaziune și fraudă fiscală și vamală constituie atribuțiile esențiale ale Direcției generale antifraudă fiscală, structură fără personalitate juridică din componența ANAF. Principalul mijloc de constatare și sancționare a ilicitului fiscal și contabil, îl constituie controlul antifraudă fiscală.

În legătură cu ilicitul fiscal, este cunoscut faptul că nu există o metodă infailibilă de prevenire a fraudelor, dar anumite tehnici de prevenire s-au dovedit a avea succes. Un exemplu îl reprezintă efectuarea controalelor antifraudă operative și inopinate ori tematice. Funcțiile controlului antifraudă fiscală, potrivit scopului său, sunt evidențiate schematic în figura 5-3.

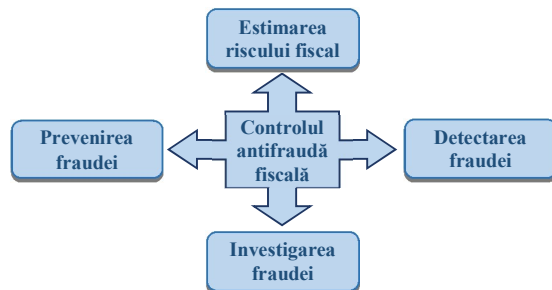


Figura 5-3: Funcțiile controlului fiscal antifraudă

Sursa: elaborare proprie

Indiscutabil, un control exhaustiv și sistematic al tuturor subiecților impozabili este practic imposibil de susținut de administrația fiscală, prin prisma volumului uriaș de resurse materiale, financiare și umane ce l-ar presupune și, evident, al costurilor unui asemenea demers. Devine, astfel, evidentă nevoia realizării prealabile a unei analize de risc fiscal, în accepțiunea Codului de procedură fiscală, pentru selecția subiecților impozabili ce urmează a fi supuși controlului antifraudă, precum și pentru formularea obiectivelor de control, a ipotezelor de lucru și tacticilor optime de control, în vederea stabilirii implicațiilor fiscale ale riscurilor identificate.

Neconformarea fiscală poate fi cu intenție (de regulă, cu rea credință), când, deși situația financiară a contribuabilului permite plata, acesta se sustrage îndeplinirii obligațiilor fiscale, sau involuntar, ca urmare a lipsei culpabile sau nu a resursei financiare pentru achitarea obligațiilor fiscale. Dacă în primul caz, antecedentele entității, administratorilor și deținătorilor de părți interese sunt indicii pentru evaluarea riscului fiscal, în cel de-al doilea caz, analiza de

risc trebuie să ia în calcul posibilitatea realizării unui diagnostic economico-financiar al entității.

Informația financiar-contabilă are rol activ în diagnosticul financiar prin elemente precum bilanțul contabil, contul de profit și pierderi, fluxurile de trezorerie, și alte elemente care permit aprecieri în urma calculului indicatorilor financiari. Inclusiv termenii și factorii din formulele matematice ale indicatorilor economico-financiari nu sunt altceva decât elemente de informație contabilă.

Indicatorii economico-financiari analizează relația dintre cifrele prezentate în declarațiile financiare anuale, în vederea calculării unor valori absolute pe baza cărora sunt evaluate aspecte legate de lichiditatea, solvabilitatea, activitatea, și profitabilitatea unei entități economice. Cu alte cuvinte, prin aplicarea acestor tehnici analitice, informația contabilă se obiectivizează, transformându-se într-un set de date concise, care scot din aria procesului decizional elemente precum intuiție, presupunere și incertitudine.

În practică, indicatorii economico-financiari calculează relația matematică dintre elementele situațiilor financiare sub formă de raport sau procent. Scopul final al analizei este interpretarea acestor rezultate matematice prin comparație cu aceiași indicatori calculați în trecut pentru entitatea subiect, sau cu aceiași indicatori calculați pentru alte entități competitor de pe piață.

Studiu empiric privind maniera de valorificare a informației financiar-contabile în realizarea controlului antifraudă fiscală

Cercetarea valorifică un set de instrumente de evaluare a riscului fiscal (neplata obligațiilor fiscale) bazate pe rate financiare, configurate în concordanță cu specificul firmelor mici și mijlocii românești, care să permită luarea unei decizii de control fiscal.

Reperetele care justifică înfăptuirea unei astfel de cercetări sunt:

1. nevoia (identificată la nivel instituțional, dar utilă la nivel național) de realizare a unui studiu teoretico-aplicativ care să se focalizeze pe identificarea măsurii în care informația contabilă este valorificată în vederea realizării și optimizării controlului antifraudă fiscală prin evaluarea riscului fiscal și stabilirea obiectivelor operaționale ale controlului antifraudă fiscală;
2. nevoia (identificată la nivel instituțional, dar utilă la nivel național) de elaborare și aplicare unitară a unor metodologii de evaluare a riscului fiscal adaptată la realitățile economiei românești, aplicabilă firmelor cu sau fără istoric financiar;
3. nevoia (identificată la nivel instituțional, dar utilă la nivel național) de operaționalizare a unui algoritm simplificat pentru analiza de risc fiscal, astfel ca evaluarea riscului să se poată realiza rapid chiar și de persoane cu mai puțină experiență pe domeniul analizei financiare

Organizarea cercetării și obiectivele asumate. Pentru o fundamentare științifică a cercetării, privind maniera de valorificare a informației financiar-contabile în realizarea controlului antifraudă fiscală, am stabilit următoarele etape procedurale:

1. o analiză calitativă (pe bază de interviu semistrukturat), dublată de o analiză cantitativă (pe bază de chestionar), care să indice percepțiile inspectorilor antifraudă fiscală cu privire la: a) factorii favorizanți ai neconformării fiscale (considerați *potențatori de risc fiscal*); b) fundamentele și contextele de inițiere și derulare a controlului antifraudă; c) rolul informației financiar-contabile în pregătirea și realizarea controlului antifraudă fiscală; d) rolul informației financiar-contabile în determinarea indicatorilor relevanți utilizați în analiza de risc fiscal.

2. o analiză cantitativă, bazată pe analiza ratelor financiare, care să facă dovada importanței utilizării și valorificării informației financiar-contabile în semnalarea riscului fiscal în etapa premergătoare declanșării controlului antifraudă fiscală – analiza de risc fiscal.

Schematic, etapele procedurale ale cercetării sunt prezentate în figura 5-4.

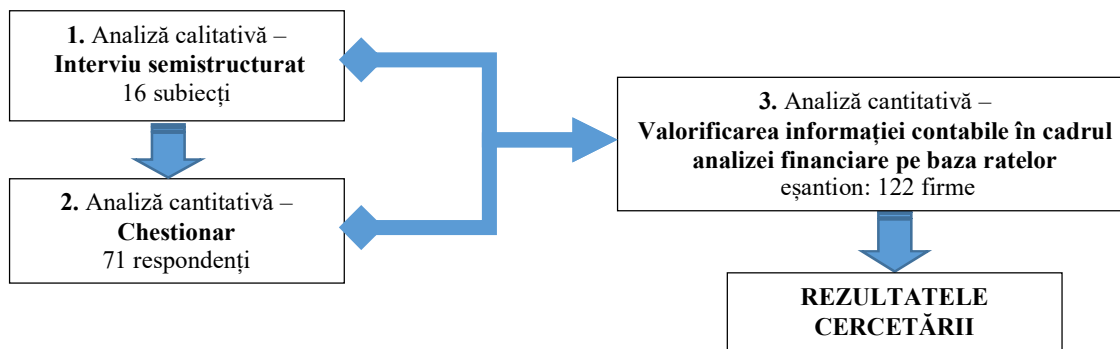


Figura 5-4: Etapele procedurale ale cercetării

Sursa: elaborare proprie

Metodologia cercetării

Obiectivul general (OG) al cercetării empirice: evaluarea empirică a importanței informației financiar-contabile în activitatea de evaluare a riscului fiscal, în cadrul analizei de risc fiscal, în vederea eficientizării controlului antifraudă fiscală.

Obiectivele specifice (OS) asumate sunt:

- OS1: înțelegerea rolului și valorii informației financiar-contabile în activitatea de analiză a riscului fiscal; prin acest obiectiv cercetarea își propune studierea practicilor privind utilizarea informației financiar-contabile în activitatea de control antifraudă fiscală și care este importanța acesteia în declanșarea și desfășurarea controlului;
- OS2: evaluarea riscului fiscal prin valorizarea informației financiar-contabile, utilizând metode statistice de analiză a informațiilor; prin asumarea acestui obiectiv, cercetarea își propune înțelegerea măsurii în care deciziile privind declanșarea și realizarea controlului antifraudă se bazează pe elemente subiective (precum experiența, intuiția și flerul inspectorilor fiscali) și/sau pe elemente obiective, rezultate din analiza de risc;
- OS3: corelarea informației financiar-contabile cu riscul evaluat și formularea obiectivelor controlului antifraudă fiscală, în vederea eficientizării acestuia; prin asumarea acestui obiectiv, cercetarea își propune identificarea și analiza principalilor indicatori de risc evidențiable prin valorizarea informației financiar-contabile, a factorilor care potențează riscul, precum și relevarea, în context, a opțiunilor celor mai eficiente de tratare a riscului.

Utilitatea datelor cercetării. Studiul își propune ca, prin valorificarea informației financiar-contabile, să: a) identifice principalii indicatori de risc care descriu profilul de risc fiscal al contribuabilului; b) ofere concluzii relevante pentru fundamentarea deciziei de declanșare a controlului antifraudă fiscală; c) stabilească și să prioritizeze principalele obiective ale controlului pe centre de impact, plecând de la estimarea probabilității și nivelul cuantificat al riscului fiscal.

Cercetarea, desfășurată în intervalul ianuarie-aprilie 2019, s-a fundamentat pe două tipuri de analize (conform strategiei asumate):

- analize calitative, bazate pe interviuri semistructurate, în vederea identificării principalelor variabile ce stau la baza realizării controlului antifraudă fiscală; respondenții au fost selectați din cadrul ANAF - DGAF - DRAF1 Suceava – eșantion reprezentativ de 71 persoane, reprezentând peste două treimi din efectivul total;
- analiză cantitativă, bazată pe informații culese utilizând un chestionarul cu întrebări închise și deschise, prevăzut cu o Scală Likert cu 5 trepte: 1. "în foarte mică măsură"; 2. "în mică măsură"; 3. "în oarecare măsură"; 4. "în mare măsură"; 5. "în foarte mare măsură" – pentru măsurarea percepției respondenților

- analiză cantitativă, bazată pe informații culese din surse secundare (situații financiare anuale depuse la ANAF, disponibile pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice, vizând un eșantion reprezentativ, constituit din 122 de entități economice, dintr-un număr total de 258 de entități din Regiunea RO-NE pentru care riscul fiscal evazionist a fost confirmat prin condamnări în instanță sau, cel puțin, prin trimiterea în judecată (pentru cauzele aflate, încă în cursul judecății, în diferite grade de jurisdicție) în perioada ianuarie 2014 - aprilie 2019, potrivit site-ului Ministerului Justiției portal.just.ro).

Rezultatele cercetării pe bază de chestionar :

1. *Analiza factorilor favorizanți ai neconformării fiscale (potențatori de risc fiscal)* a vizat cinci perspective: factori subiectivi (psiho-comportamentali privind contribuabilul); factori interni (de natură economică, juridică și organizatorică vizând contribuabilul); factori externi (legați de cadrul normativ și instituțional, respectiv legați de mediul economic); factori legați de mecanismul de interacțiune stat-contribuabil, rezultatele reprezentative fiind rezumate exemplificativ prin graficele ce urmează*:

* *Legenda:* 1. "în foarte mică măsură"; 2. "în mică măsură"; 3. "în oarecare măsură"; 4. "în mare măsură"; 5. "în foarte mare măsură"

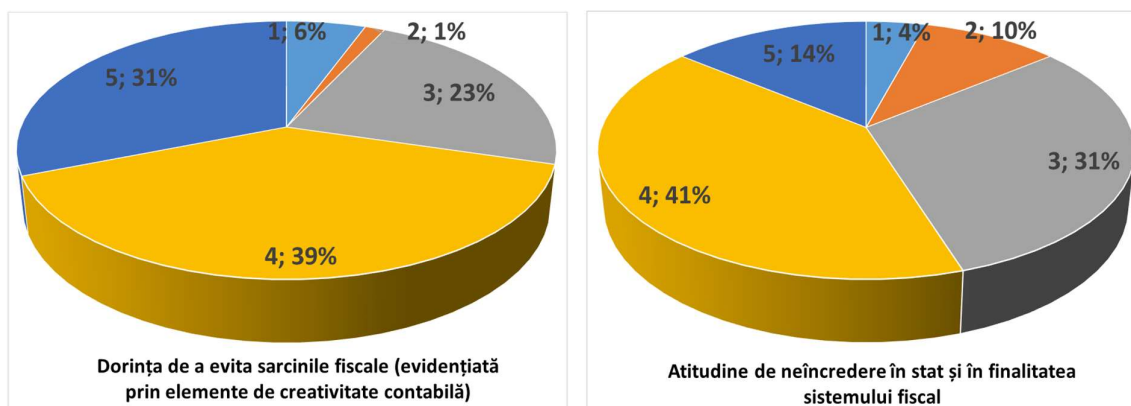


Figura 5-5: Factori subiectivi (psiho-comportamentali) favorizanți ai neconformării fiscale

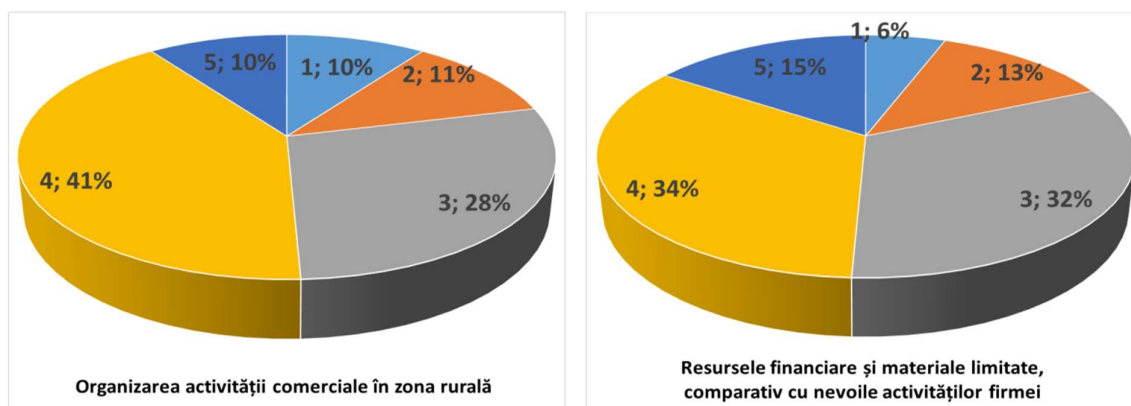


Figura 5-6: Cei mai importanți factori interni (de natură economică, juridică și organizatorică, vizând contribuabilul) favorizanți ai neconformării fiscale

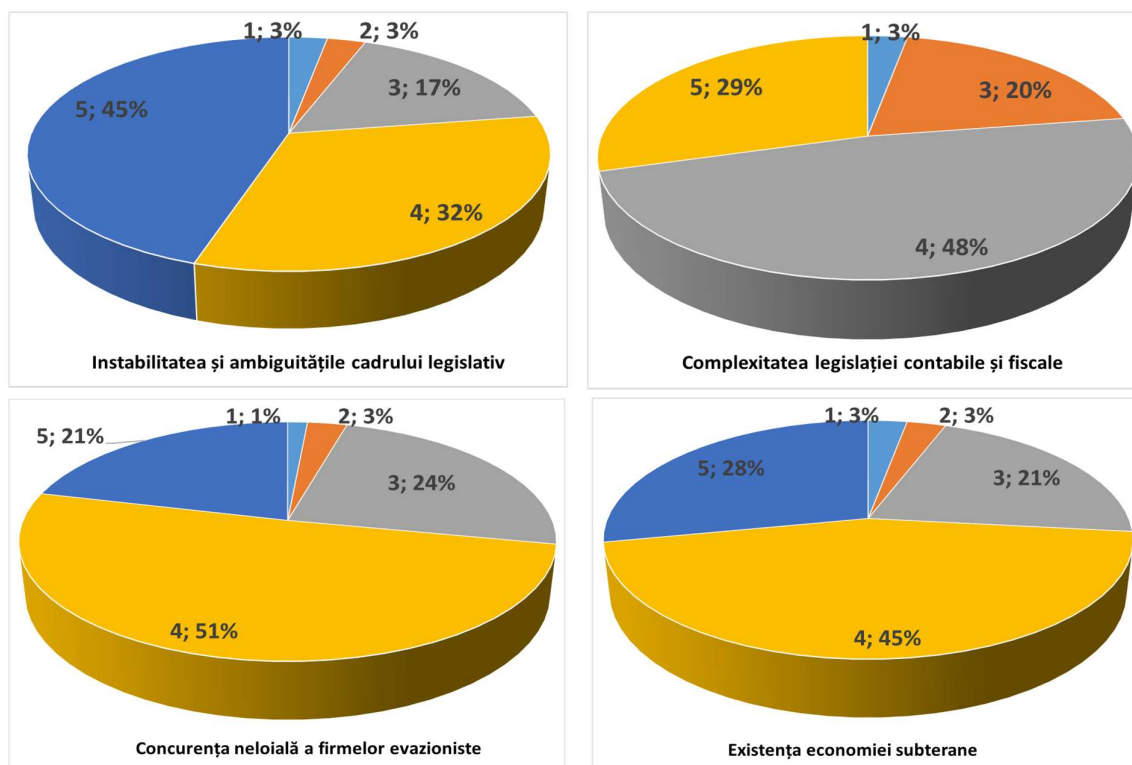


Figura 5-7: Cei mai importanți factori externi (legați de cadrul normativ și instituțional, respectiv de mediul economic) favorizanți ai neconformării fiscale

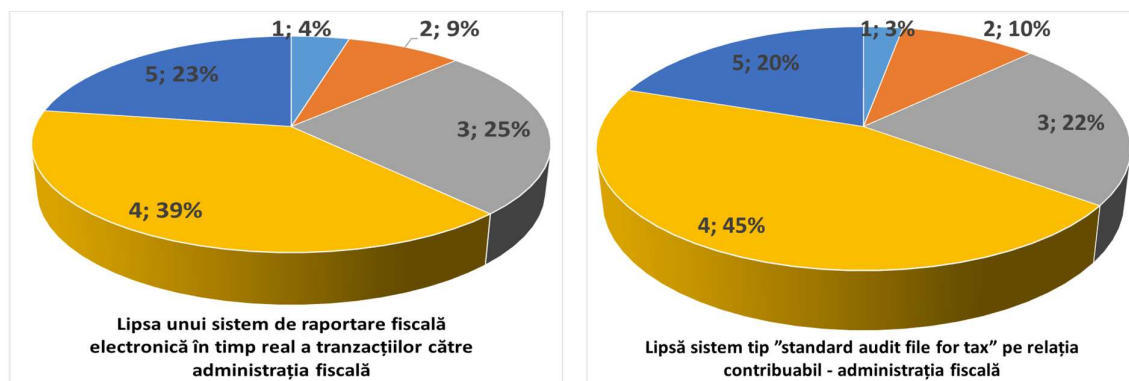


Figura 5-8: Cei mai importanți factori favorizanți ai neconformării fiscale, din perspectiva interacțiunii stat-contribuabil

În concluzie, cei mai importanți factori favorizanți ai neconformării fiscale (ordonați descrescător în funcție de importanța atribuită de inspectorii fiscali) sunt:

- complexitatea legislației contabile și fiscale – (variabila CLEX);
- instabilitatea și ambiguitățile cadrului legislativ – (variabila ILEX);
- lipsa unui sistem de raportare fiscală electronică în timp real a tranzacțiilor către administrația fiscală (facturare electronică/AMEF) – (variabila AMEF);
- lipsa unui sistem de tip "standard audit file for tax", de transmitere electronică a datelor financiar-contabile și fiscale între contribuabil și autoritatea fiscală – (variabila TAXAUDIT);

- asistența/îndrumare insuficientă acordată contribuabilului de către administrația fiscală – (variabila ASIST)
- adoptarea unui sistem coercitiv-punitiv în defavoarea unui sistem partenerial-stimulativ în relația administrația fiscală-contribuabil – (variabila RELPUN);
- presiunea fiscală pe entitate – (variabila PRESFISC);
- intenția de a evita sarcinile fiscale (evidențiată prin elemente de contabilitate creativă) – (variabila EVAZ);
- derularea activității în zona rurală – (variabila RURAL).

2. Analiza fundamentelor și contextelor de inițiere și derulare a controlului antifraudă

În această parte a cercetării am urmărit să evaluăm în ce măsură controlul fiscal se fundamentează pe considerente de economicitate, eficacitate și eficiență. Percepțiile inspectorilor sunt omogene și converg către o recunoaștere a utilității analizelor de risc fiscal ca pas premergător selectării contribuabililor ce vor fi controlați (figura 5-9).

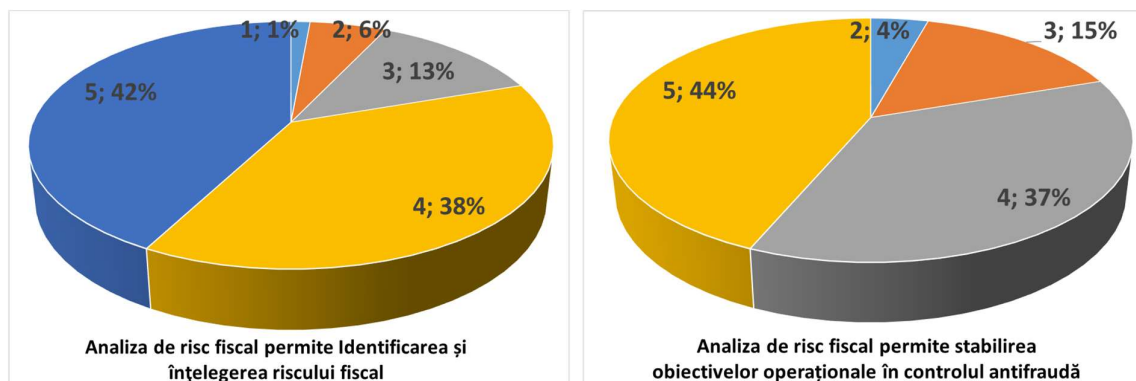


Figura 5-9: Percepția inspectorilor antifraudă privind utilitatea analizei de risc fiscal

3. Dovezi privind rolul informației contabile în pregătirea și realizarea controlului antifraudă fiscală

Analiza cantitativă a permis identificarea unor dovezi privind rolul informației contabile în pregătirea și realizarea controlului antifraudă fiscală (respectiv, în analiza de risc fiscal și controlul antifraudă fiscală). Cercetarea s-a realizat din perspectiva relevanței și suficienței informației contabile. Din perspectiva relevanței, cei mai mulți respondenți au apreciat ca fiind importantă (în mare măsură și în foarte mare măsură) informațiile din situațiile financiare anuale (bilanț, cont de rezultate, situația modificării capitalului propriu, situația fluxurilor de trezorerie, notele explicative). Cele mai relevante informații contabile sunt identificate în documentul "Balanța de verificare" (figura 5-10).

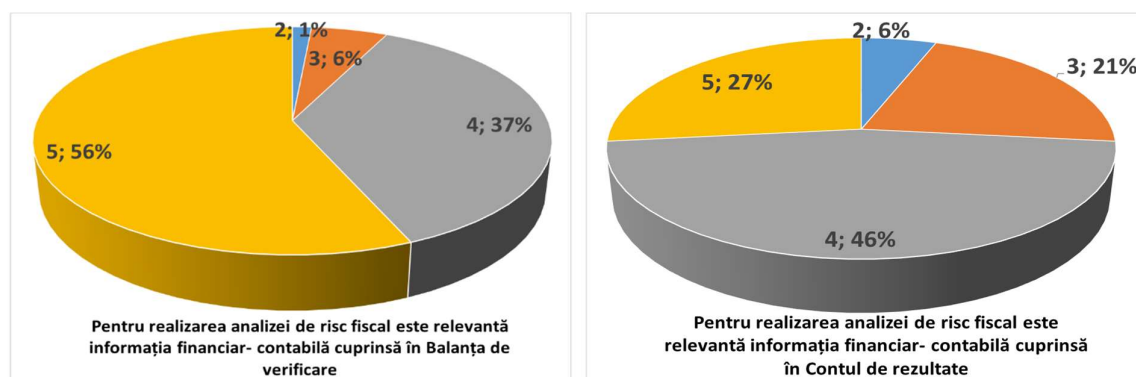


Figura 5-10: Dovezi privind utilitatea informației financiar-contabile în analiza de risc fiscal

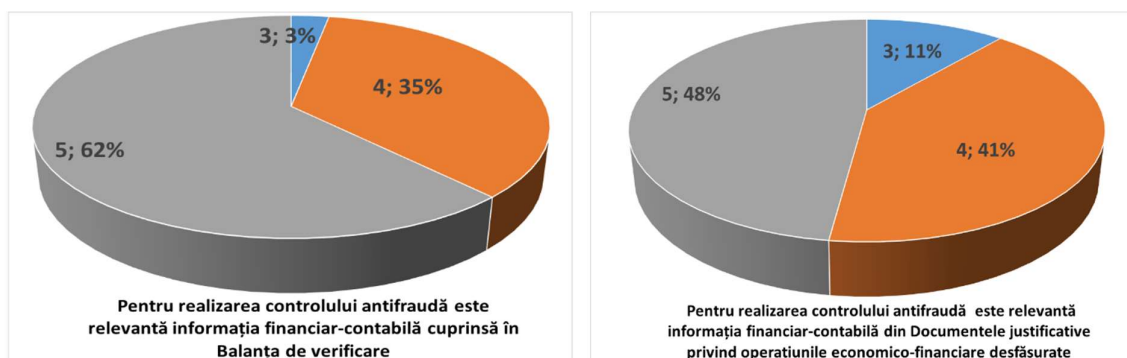


Figura 5-11: Dovezi privind utilitatea informației financiar- contabile în controlul antifraudă fiscală

Pentru a-și dovedi utilitatea, informația contabilă trebuie să fie completă, neutră și fără erori, să aibă valoare predictivă și de confirmare și să fie inteligibilă, comparabilă și oportună. Majoritatea respondenților inspeciori fiscali au considerat aceste aspecte ca fiind importante în mare și foarte mare măsură.

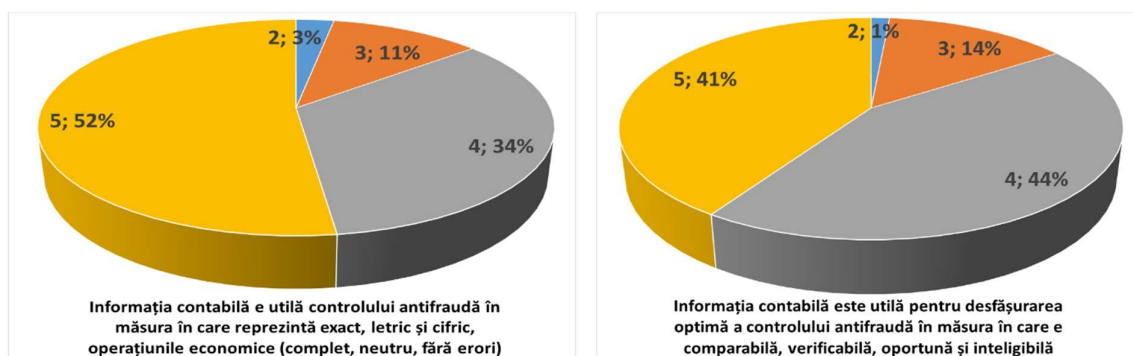


Figura 5-12: Dovezi privind caracteristicile informației financiare-contabile utile prin prisma profesionistului practician

4. Dovezi privind rolul informației contabile în determinarea indicatorilor relevanți utilizați în analiza de risc fiscal. Cercetarea acestor aspecte a fost ghidată de trei repere:

- măsura în care anumite circumstanțe pot constitui *indicatori de risc fiscal*: existența antecedentelor (cazier fiscal/judiciar pentru entitatea economică și asociați/acționari/fondatori/administratori), insolvenței, abaterilor/restanțelor mari față de bugetele publice;
- măsura în care, în analiza de risc, se impune evaluarea *relației fiscalitate-contabilitate* din perspectiva: amortizării activelor imobilizate; deprecierii de valoare; evaluării stocurilor; cheltuielilor de cercetare-dezvoltare; cheltuielilor privind dobânzile; cheltuielilor de constituire; provizioanelor; amenzilor; cheltuielilor de protocol; schimbărilor de politici; corectării erorilor fundamentale;
- măsura în care, în cadrul analizei de risc, este oportună evaluarea *indicatorilor de lichiditate, solvabilitate, activitate (gestiune); rentabilitate; risc*.

a) Măsura în care anumite circumstanțe pot constitui **indicatori de risc fiscal**.

Analiza percepțiilor respondenților cu privire la indiciile pe care le pot oferi situațiile financiare anuale a indicat care sunt cele mai importante aspecte ce pot semnaliza prezența riscului fiscal (exemplificativ figura 5-13).

b) Măsura în care, în analiza de risc, se impune evaluarea *relației fiscalitate-contabilitate*. În cadrul analizei de risc fiscal atenția inspectorilor se focalizează, cu prioritate pe: a) evaluarea stocurilor (metodele utilizate și corectitudinea, respectiv, continuitatea aplicării lor); b) deprecierile de valoare; c) amortizarea activelor imobilizate (regimuri de amortizare,

diferențe dintre amortizarea contabilă și amortizarea fiscală etc.); d) schimbările de politici și corectarea erorilor fundamentale.

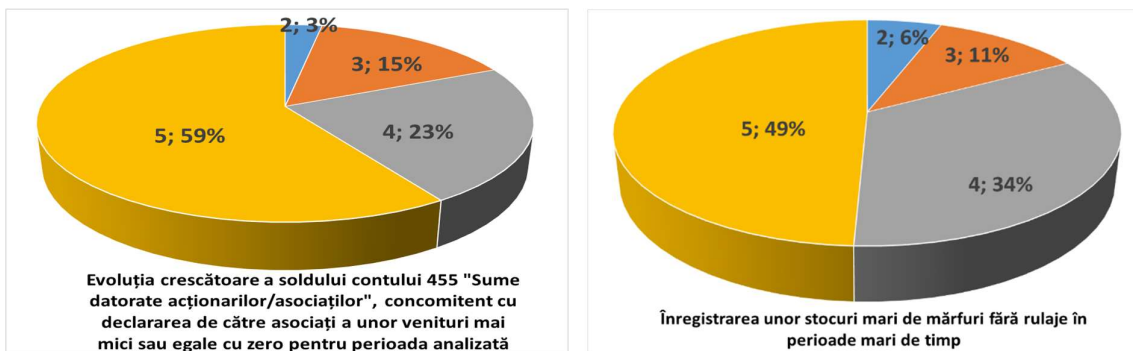


Figura 5-13: Date și indicii din balanța de verificare privind posibil risc fiscal (exemplificativ)

c) *Măsura în care, în cadrul analizei de risc, este oportună evaluarea indicatorilor de lichiditate, solvabilitate, activitate (gestiune), rentabilitate, risc.* Răspunsurile inspectorilor sunt relativ omogene, pe ecartul 3-4, ceea ce indică o oscilație între două praguri: *în oarecare măsură-în mare măsură*. Explicabil, dacă ne gândim că inspectorii fiscali nu controlează, cu prioritate, entități mici sau mari, entități cu profit sau cu pierderi, entități ce organizează contabilitatea în partidă dubla sau simplă. De regulă, elementul comun al entităților controlate este valoarea mare a datoriilor față de diferite bugete publice.

Rezultatele cercetării privind modelarea statistică a profilului de risc fiscal evazionist a contribuabilului, pe baza analizei ratelor financiare

Nevoia determinării unui asemenea profil de risc fiscal rezultă din utilitatea practică a unui astfel de model, exprimată prin îmbunătățirea performanței activităților derulate de administrația fiscală (în condiții de economicitate, eficacitate și eficiență a alocării resurselor financiare, materiale și umane), pentru a determina conformarea la plată a contribuabililor, prin alegerea tratamentului individual sau colectiv adecvat riscului evidențiat.

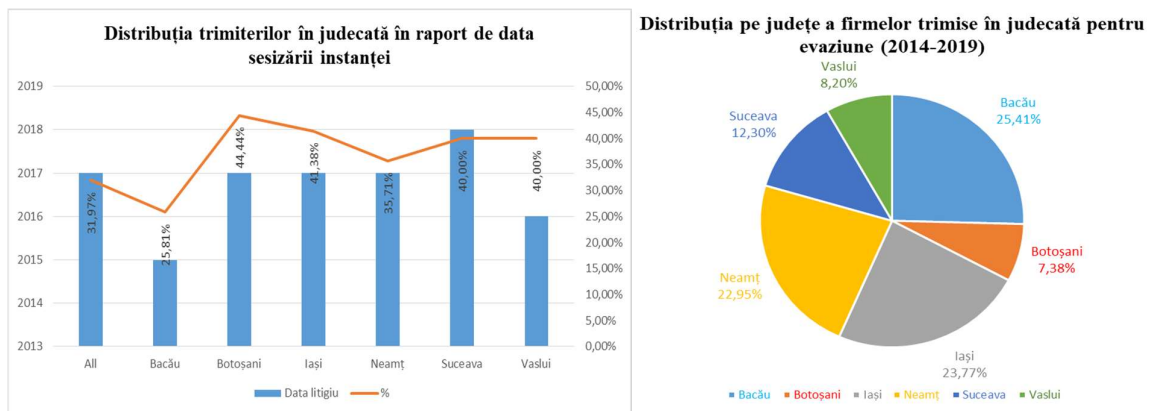
Ipoteze de lucru:

H1: plecând de la un eșantion reprezentativ de contribuabili – entități economice, pentru care s-a confirmat în mod real comportamentul fiscal evazionist, se poate modela statistic un profil de risc fiscal al contribuabilului evazionist, printr-o analiză bazată pe o baterie extinsă de rate financiare, capabilă să releve de o manieră cvasiexhaustivă situația financiară a subiecților observați;

H2: prin integrarea în modelul statistic – profil de risc fiscal evazionist a probabilității de manifestare a principalilor factorii favorizanți ai riscului de neconformare fiscală, determinați potrivit chestionarul aplicat specialiștilor antifraudă – se poate defini o funcție de risc, pe baza căreia să se realizeze o optimizare a modelului statistic din perspectiva ușurinței aplicării practice a acestuia.

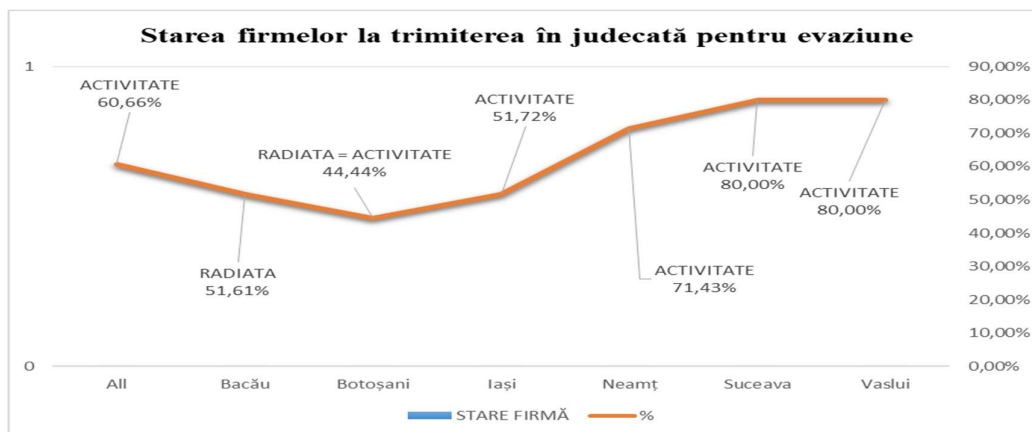
Rezultatele cercetării:

Proiecția temporală și spațială a *trimiterilor în judecată pentru evaziune fiscală* în zona de competență teritorială a DRAF1 Suceava este sintetizată în graficul 5-1.



Graficul 5-1 Distribuția procentuală maximală, pe ani, a firmelor trimise în judecată, pentru evaziune, la nivelul Regiunii Nord Est (All) și în județele arondate acestea

Analizând *situația firmelor la momentul trimerii în judecată* (variabila putând lua valorile: activitate, radiată sau suspendată), am observat că ponderea de semnificație maximală (60,66%), la nivelul eșantionului general (All), indică – pentru variabila „*starea de fapt a firmelor*” – activitate (graficul 5-2). Starea firmei interesează din perspectiva antrenării răspunderii civile a entității pentru prejudiciul creat prin infracțiune.



Graficul 5-2 Stare firmă (activitate, suspendată, radiată) la trimererea în judecată pentru evaziune fiscală (este evidențiat procentul maxim semnificativ)

Analizând *variabila „Plătitor de TVA”* la nivelul eșantionului general, constatăm că structura, pe paliere de semnificație, indică o repartizare a subiecților pe toate județele analizate (conform cu configurația din graficele 5-3). În ceea ce privește variabila „*Plătitor de accize*”, constatăm o concentrare a subiecților la nivelul Județului Vaslui.

Plătitor TVA	Eșantion general	Bacău	Botoșani	Iași	Neamț	Suceava	Vaslui
DA	49,59%	29,03%	33,33%	65,52%	53,57%	53,33%	60,00%
NU	50,41%	67,74%	66,67%	34,48%	46,43%	46,67%	40,00%

Plătitor Accize	Eșantion general	Bacău	Botoșani	Iași	Neamț	Suceava	Vaslui
DA	0,82%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%
NU	99,18%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	90,00%

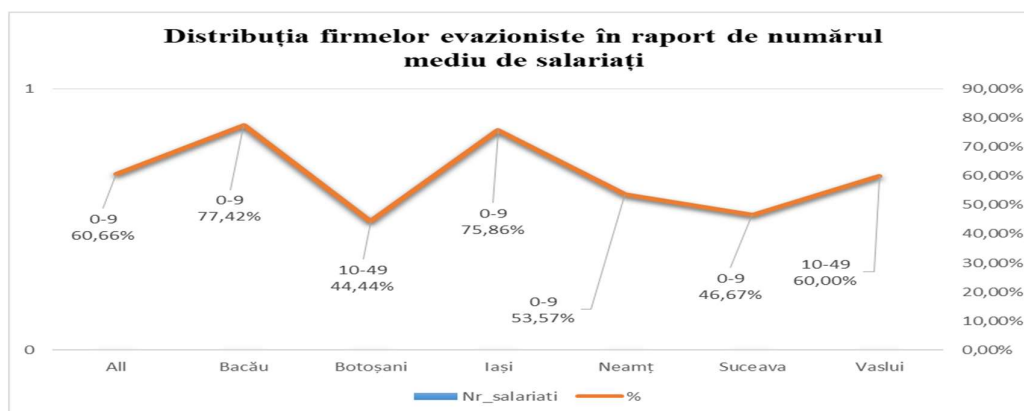
Graficul 5-3 Histograma distribuției regionale a calității de plătitor de TVA, respectiv plătitor de accize a entităților evazioniste trimise în judecată

Analizând variabila „Tipul societății” la nivelul eșantionului general, constatăm că structura pe paliere de semnificație are următoarea configurație: Microîntreprindere - 84.43%; Întreprindere mică - 12.3%; Întreprindere mijlocie - 3.28%. Toate județele respectă profilul general al eșantionului (graficul 5-4).

Tip entitate	Eșantion general	Bacău	Botoșani	Iași	Neamț	Suceava	Vaslui
Micro	84,43%	93,55%	77,78%	79,31%	78,57%	86,67%	90,00%
Mică	12,30%	6,45%	11,11%	20,69%	17,86%	6,67%	0,00%
Mijlocie	3,28%	0,00%	11,11%	0,00%	3,57%	6,67%	10,00%

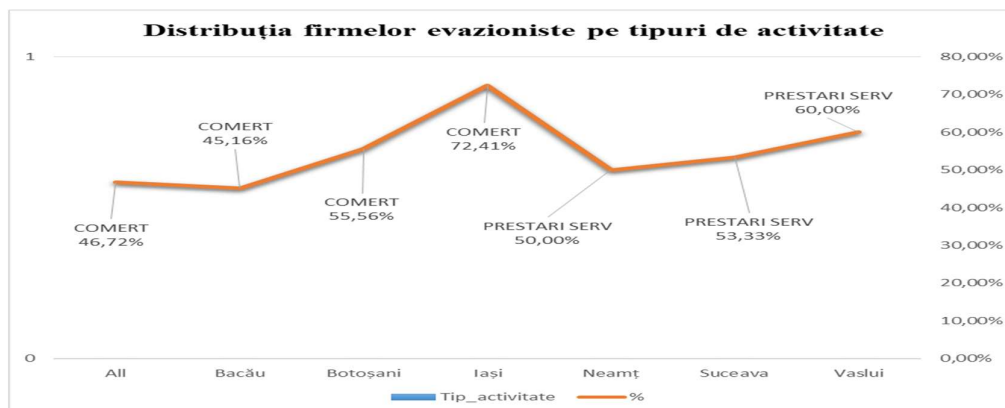
Graficul 5-4 Histograma distribuției regionale a tipului de societate la trimiterea în judecată

Analizând variabila „Număr salariați”, reprezentând numărul mediu de salariați declarat de entitate, constatăm că, la nivelul eșantionului general (All), semnificație maximală (pondere 60,66 %) are intervalul 0-9 salariați. La nivelul județelor, doar patru respectă profilul general al eșantionului. Excepție fac județele BT și VS (graficul 5-5).



Graficul 5-5 Distribuția firmelor evazioniste în raport de numărul mediu de salariați

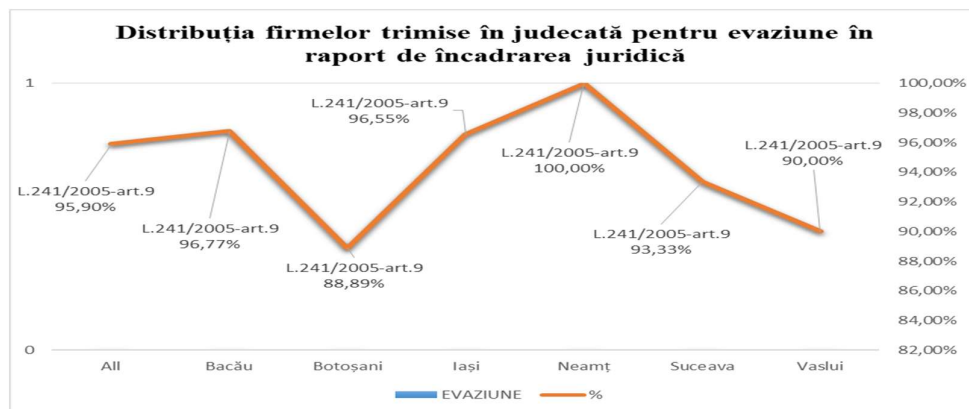
Analizând variabila „Tipul activității” (cu valorile posibile: comerț, producție, prestări servicii) la nivelul eșantionului general (All), reprezentarea maximală o au firmele cu profil comerț (ponderea de semnificație 46.72%). Trei județe respectă profilul general al eșantionului. Excepție fac județele NT (pondere 50%), SV (53,33%) și VS (60%) graficul 5-6.



Graficul 5-6 Distribuția firmelor evazioniste în raport de activitatea desfășurată

Încadrarea juridică a faptelor pentru care s-a procedat la trimiterea în judecată, la nivelul eșantionului general, structura pe paliere de semnificație la nivel maximal indică faptele

prevăzute de L.241/2005-art.9, cu o pondere de 95.9%. Toate cele 6 județe respectă profilul general al eșantionului – graficul 5-7.



Graficul 5-7 Distribuția firmelor evazioniste în raport de încadrarea juridică

Analiza indicatorilor din bilanț, a indicatorilor din contul de profit și pierdere, analiza lichidității, solvabilității, rentabilității și riscului financiar, a ratelor de structură a activului și a pasivului, a indicatorilor de activitate ne-a permis realizarea profilului general (regional) de risc fiscal evazionist pentru contribuabili (entități economice) din Regiunea de Dezvoltare Nord-Est, prin modelare statistică.

Procedeul statistic de consolidare a datelor a fost de tip calitativ, pe bază de comparație, pe paliere de semnificație, urmată de indexarea bazei de date potrivit palierele stabilite. Eșantionul general, ce cuprinde întreaga populație studiată (122 entități economice analizate), s-a distribuit în șase subeșantioane (profil pe criteriu teritorial geografic), cheie de indexare fiind județul sediului social.

Datele obținute pe eșantionul general și pe cele șase subeșantioane au fost testate pe principiul maximului de reprezentativitate statistică pe palierele de semnificație, pentru fiecare din cele 72 variabile (indicatori observaționali analizați) incluse în componența eșantionului structurat, calculându-se ponderile de semnificație statistică pe paliere, pe eșantionul general și subeșantioane, pentru fiecare din aceste variabile.

Opțiunea pentru utilizarea unui număr mare de indicatori, pentru determinarea profilului statistic general al riscului fiscal evazionist, a fost făcută cu scopul de a epuiza cvasiexhaustiv posibilitățile de caracterizare a populației analizate (pentru diagnosticul financiar s-a utilizat o baterie de 60 de rate financiare) și a avea o plajă suficient de extinsă pentru selecția indicatorilor semnificativi statistic (pondere peste 50%), pe principiul evaluării senzitive a rezultatelor.

Finalmente, acești indicatori semnificativi au furnizat cumulativ un profil statistic de risc fiscal evazionist (tabelul 5-8), pe principiul indicatorului compozit care, înglobând mai mulți indicatori simpli, cu valoare semnificativă intrinsecă, oferă acuratețe mai ridicată în exprimarea caracteristicilor modelului relevant.

Metodologia de construire a profilului regional s-a bazat pe aplicarea criteriului teritorialității cu rezultate congruente, care să asigure o reprezentativitate teritorială de peste 50% a profilului general.

În urma calculelor efectuate, pe baza acestei metodologii, folosind programul Excel din pachetul MS-Office 2013, a rezultat un profil general de risc fiscal evazionist (tabelul 5-13), caracterizat prin următoarele elemente:

1. Nivelul ratelor de structură a indicatorilor de activ și pasiv sunt la nivel maxim pentru ratele procentuale a căror valori indică ineficiența prin rate crescătoare și la nivel minim pentru rate cu comportament invers.

2. Profilul general regional sugerează în proporție de 74.21% „portretul robot” al evazionistului, așa cum a fost el determinat la nivelul eșantionului statistic prelucrat.

3. Analiza financiară pe rate financiare, dezvăluie următorul tablou, cu privire la profilul de risc fiscal evazionist al contribuabilului din Regiunea Nord-Est (exemplificativ):

- Rata disponibilităților bănești – reflectă ponderea disponibilităților bănești în patrimoniul firmei și se observă că este similară ($10 \div 49\%$) pentru toate cele 6 județe din regiune, având valoare subunitară (cu tendințe de scădere spre minim). Entitățile care prezintă valori ridicate ale acestui raport, prezentând lichidități mari, nu intră, de regulă, în categoria de risc fiscal.
- Rata lichidității curente (generale) prezintă 100% reprezentare pe subeșantioanele județene și semnifică, pentru firmele cu risc fiscal evazionist, valori ale ratei de cel mult 50%, cu tendințe de scădere spre minimul intervalului, de 10%.
- Rata lichidității intermediare rapide este o altă rată confirmată de subeșantioane, care indică pentru profilul de risc fiscal încadrarea pe intervalul $10 \div 49\%$, cu tendințe de scădere spre minimul intervalului.
- Rata lichidității imediate (la vedere) sugerează că în profilul de risc evazionist activele de trezorerie nu depășesc 50% din datoriile comerciale.
- Rata solvabilității generale (globale) apare ca reprezentativă pe toate subeșantioanele județene analizate pe intervalul $10 \div 49\%$, indicând pentru contribuabilii cu risc fiscal ridicat un comportament managerial hazardat: pasivele totale depășesc activele totale de cel puțin două ori – ceea ce sugerează că subiectul nu-și achită obligațiile fiscale probabil pentru a-și asigura resursa financiară necesară activității.
- Rata solvabilității financiare arată că, la entitățile cu risc fiscal, se situează în intervalul $10 \div 49\%$, iar datoriile totale (inclusiv fiscale) depășesc activele totale de cca două ori.
- Viteza de rotație a datoriilor este mare ($10 \div 50$ rotații a CA) pentru achitarea datoriei totale, aspect confirmat general și teritorial, pe județe (83,33 %).

Tabelul 5-8 Model profil statistic general (regional)– risc fiscal evazionist

Nr. crt.	Indicator /Formula	palier All	ALL	Profil general	PG%
1	Rata activelor imobilizate = (Active imobilizate / Total active) x 100	0-9	39,67%	4	66,67%
2	Rata activelor circulante = (Active circulante / Total active) x 100	100	59,50%	5	83,33%
3	Rata stocurilor = (Stoc / Total active) x 100	0-9	33,88%	4	66,67%
4	Rata creanțelor = (Creanțe / Total active) x 100	50-74	34,71%	4	66,67%
5	Rata disponibilităților bănești = (Disponibilități bănești / Total active) x 100	10 -49	60,33%	6	100,00%
6	Rata autonomiei financiare globale = (Capital propriu / Total pasiv) x 100	0-9	46,28%	4	66,67%
7	Rata îndatorării globale = (Datorii totale / Total pasiv) x 100	100-999	46,28%	4	66,67%
8	Rata stabilității financiare = (Capital permanent / Total pasiv) x 100	0-9	46,28%	4	66,67%
9	Rata autonomiei la termen = (Capital propriu / Capital permanent) x 100	100-999	95,87%	6	100,00%
10	Rata de îndatorare la termen = (Datorii / Capital permanent) x 100	0-9	46,28%	4	66,67%
11	Rata lichidității curente (generale) = (Active circulante + Cheltuieli în avans)/Datorii curente	10 -49	86,78%	6	100,00%
12	Rata lichidității intermediare (rapide) = (Active circulante – Stocuri + Cheltuieli în avans)/Datorii curente	10 -49	86,78%	6	100,00%
13	Rata lichidității imediate (la vedere) RLV = Active trezorerie / Datorii curente	10 -49	81,82%	6	100,00%
14	Rata solvabilității generale (globale) = Active totale / Pasive totale	10 -49	87,60%	6	100,00%

Tabelul 5-8 (continuare) Model profil statistic general (regional)– risc fiscal evazionist

15	Rata solvabilității patrimoniale = Capital propriu / Pasive totale	10 -49	54,55%	3	50,00%
16	Rata solvabilității financiare = Total active / Datorii totale	10 -49	85,12%	6	100,00%
17	Viteza rotație active totale = Cifra afaceri x 360 / Active totale [Durata rotație (zile)]	1000-9999	42,98%	5	83,33%
18	Viteza rotație active totale = Cifra afaceri / Active totale [Nr. Rotații]	10-99	65,29%	5	83,33%
19	Viteza rotație active imobilizate = Cifra afaceri x 360 / Active imobilizate [Durata rotație (zile)]	0-99	52,89%	4	66,67%
20	Viteza rotație active imobilizate = Cifra afaceri / Active imobilizate [Nr. Rotații]	0-9	52,89%	3	50,00%
21	Viteza rotație active circulante = Cifra afaceri x 360 / Active circulante [Durata rotație (zile)]	1000-9999	38,02%	4	66,67%
22	Viteza rotație active circulante = Cifra afaceri / Active circulante [Nr. Rotații]	10-99	64,46%	5	83,33%
23	Viteza rotație stocuri = Cifra afaceri x 360 / Stocuri [Durata rotație (zile)]	0-99	47,11%	4	66,67%
24	Viteza rotație stocuri = Cifra afaceri / Stocuri [Nr. Rotații]	100-999	47,93%	4	66,67%
25	Viteza rotație creanțe = Cifra afaceri x 360 / Creanțe [Durata rotație (zile)]	0-99	37,19%	4	66,67%
26	Viteza rotație creanțe = Cifra afaceri / Creanțe [Nr. Rotații]	10-99	48,76%	3	50,00%
27	Viteza rotație disponibilități = Cifra afaceri x 360 / Disponibilități [Durata rotație (zile)]	0-9	32,23%	3	50,00%
28	Viteza rotație disponibilități = Cifra afaceri / Disponibilități [Nr. Rotații]	100 -999	43,80%	4	66,67%
29	Viteza rotație capital de lucru = Cifra afaceri x 360 / Capitaluri total [Durata rotație (zile)]	0-9	72,73%	6	100,00%
30	Viteza rotație capital de lucru = Cifra afaceri / Capitaluri total [Nr. Rotații]	0-9	72,73%	6	100,00%
31	Viteza rotație datorii = Cifra afaceri x 360 / Total datorii [Durata rotație (zile)]	1000-9999	38,02%	3	50,00%
32	Viteza rotație datorii = Cifra afaceri / Total datorii [Nr. Rotații]	10 -49	63,64%	5	83,33%
33	Grad total îndatorare GTI (%) = (Total datorii / Capital propriu) x 100	0-99	46,28%	4	66,67%
34	Rentabilitatea activelor = Profit net/Active totale x 100 (%)	0.00-0.09	64,46%	6	100,00%
35	Rentabilitatea capitalurilor proprii=Rezultat net/Capital propriu x 100 (%)	0.00-0.09	69,42%	6	100,00%
36	Rate Active circulante: Stocuri / Active circulante x 100 (%)	0-9	33,88%	3	50,00%
37	Rate Active circulante: Creanțe / Active circulante x 100 (%)	100	28,10%	3	50,00%
38	Rate Active circulante: Trezorerie / Active circulante x 100 (%)	10 -49	56,20%	5	83,33%
39	Rate Active circulante: Active circulante / Capital propriu x 100 (%)	10-99	47,93%	3	50,00%
40	Analiza venituri –cheltuieli: Venituri / Cifra afaceri x 100 (%)	peste 2000	43,80%	4	66,67%
41	Analiza venituri –cheltuieli: Cheltuieli / Cifra afaceri x 100 (%)	peste 2000	38,02%	3	50,00%
42	Rate de capital: Capital propriu / Capital social x 100 (%)	0-9	46,28%	4	66,67%
	Reprezentare profil				74,21%

Descompunerea profilului general (regional) de risc fiscal evazionist a contribuabililor (entități economice) la nivelul județelor din Regiunea Nord-Est (tabelul 5-9).

Au rezultat, alături de profilul general (regional), șase profiluri județene, a căror rate de complianță față de profilul general sunt: Bacău 64,29%, Botoșani 78,57%, Iași 73,81%, Neamț 85,71%, Suceava 76,19%, Vaslui 61,9%. Se observă pentru județul Neamț complianța cea mai bună în raport cu profilul general, urmată de Botoșani, Suceava, Iași. Cu alte cuvinte, județul reședință al DRAF I Suceava și județele imediat limitrofe sunt cele în care activitatea mai intensă

a inspectorilor a indus o rată de complianță mai ridicată, comparativ cu județele mai îndepărtate teritorial, respectiv Bacău și Vaslui.

Tabelul 5-9 Model profil statistic pe regiune și pe județe – risc fiscal evazionist

Nr. crt.	Indicator / Formula	Index ALL	ALL	Index Bacău	BC	Index Botoșani	BT	Index Iași	IS	Index Neamț	NT	Index Suceava	SV	Index Vaslui	VS
1	Rata activelor imobilizate = (Active imobilizate / Total active) x 100	0-9	39,67%	1	41,94%	1	44,44%	1	58,62%	1	42,86%	2	40,00%	2	50,00%
2	Rata activelor circulante = (Active circulante / Total active) x 100	100	59,50%	1	45,16%	1	33,33%	1	86,21%	1	60,71%	1	66,67%	2	40,00%
3	Rata stocurilor = (Stoc / Total active) x 100	0-9	33,88%	1	45,16%	1	44,44%	1	34,48%	1	42,86%	2	46,67%	2	40,00%
4	Rata creanțelor = (Creanțe / Total active) x 100	50-74	34,71%	1	41,94%	2	33,33%	2	44,83%	1	32,14%	1	40,00%	1	60,00%
5	Rata disponibilităților bănești = (Disponibilități bănești / Total active) x 100	10-49	60,33%	1	38,71%	1	77,78%	1	58,62%	1	67,86%	1	73,33%	1	70,00%
6	Rata autonomiei financiare globale = (Capital propriu / Total pasiv) x 100	0-9	46,28%	1	58,06%	1	44,44%	2	37,93%	1	53,57%	2	46,67%	1	50,00%
7	Rata îndatorării globale = (Datorii totale / Total pasiv) x 100	100-999	46,28%	1	38,71%	1	33,33%	1	68,97%	2	42,86%	1	60,00%	2	50,00%
8	Rata stabilității financiare = (Capital permanent / Total pasiv) x 100	0-9	46,28%	1	58,06%	1	44,44%	2	37,93%	1	53,57%	2	46,67%	1	50,00%
9	Rata autonomiei la termen = (Capital propriu / Capital permanent) x 100	100-999	95,87%	1	90,32%	1	100,00%	1	96,55%	1	96,43%	1	100,00%	1	90,00%
10	Rata de îndatorare la termen = (Datorii / Capital permanent) x 100	0-9	46,28%	1	58,06%	1	44,44%	2	37,93%	1	53,57%	2	46,67%	1	50,00%
11	Rata lichidității curente (generale) = (Active circulante + Cheltuieli în avans) / Datorii curente	10-49	86,78%	1	67,74%	1	77,78%	1	96,55%	1	85,71%	1	100,00%	1	100,00%
12	Rata lichidității intermediare (rapide) = (Active circulante – Stocuri + Cheltuieli în avans) / Datorii curente	10-49	86,78%	1	67,74%	1	77,78%	1	96,55%	1	85,71%	1	100,00%	1	100,00%
13	Rata lichidității imediate (la vedere) RLV = Active trezorerie / Datorii curente	10-49	81,82%	1	58,06%	1	77,78%	1	89,66%	1	82,14%	1	100,00%	1	100,00%
14	Rata solvabilității generale (globale) = Active totale / Pasive totale	10-49	87,60%	1	67,74%	1	77,78%	1	96,55%	1	89,29%	1	100,00%	1	100,00%
15	Rata solvabilității patrimoniale = Capital propriu / Pasive totale	10-49	54,55%	2	58,06%	1	55,56%	1	72,41%	2	53,57%	1	60,00%	2	50,00%
16	Rata solvabilității financiare = Total active / Datorii totale	10-49	85,12%	1	67,74%	1	66,67%	1	96,55%	1	85,71%	1	100,00%	1	90,00%
17	Viteza rotației active totale = Cifra afaceri x 360 / Active totale [Durata rotație (zile)]	1000-9999	42,98%	2	54,84%	1	55,56%	1	44,83%	1	57,14%	1	53,33%	1	40,00%
18	Viteza rotației active totale = Cifra afaceri / Active totale [Nr. Rotații]	10-99	65,29%	2	54,84%	1	66,67%	1	75,86%	1	75,00%	1	66,67%	1	80,00%
19	Viteza rotației active imobilizate = Cifra afaceri x 360 / Active imobilizate [Durata rotație (zile)]	0-99	52,89%	1	64,52%	2	55,56%	1	65,52%	1	50,00%	1	40,00%	2	40,00%
20	Viteza rotației active imobilizate = Cifra afaceri / Active imobilizate [Nr. Rotații]	0-9	52,89%	1	64,52%	2	66,67%	1	65,52%	1	50,00%	2	53,33%	2	80,00%
21	Viteza rotației active circulante = Cifra afaceri x 360 / Active circulante [Durata rotație (zile)]	1000-9999	38,02%	2	54,84%	1	55,56%	1	41,38%	1	53,57%	1	40,00%	2	30,00%
22	Viteza rotației active circulante = Cifra afaceri / Active circulante [Nr. Rotații]	10-99	64,46%	2	54,84%	1	66,67%	1	75,86%	1	75,00%	1	66,67%	1	70,00%
23	Viteza rotației stocuri = Cifra afaceri x 360 / Stocuri [Durata rotație (zile)]	0-99	47,11%	1	67,74%	1	44,44%	2	41,38%	1	50,00%	1	33,33%	2	50,00%
24	Viteza rotației stocuri = Cifra afaceri / Stocuri [Nr. Rotații]	100-999	47,93%	2	67,74%	1	66,67%	1	51,72%	2	50,00%	1	53,33%	1	70,00%
25	Viteza rotației creanțe = Cifra afaceri x 360 / Creanțe [Durata rotație (zile)]	0-99	37,19%	1	54,84%	1	44,44%	2	37,93%	2	35,71%	1	40,00%	1	40,00%
26	Viteza rotației creanțe = Cifra afaceri / Creanțe [Nr. Rotații]	10-99	48,76%	2	54,84%	2	44,44%	1	68,97%	1	57,14%	1	46,67%	2	40,00%
27	Viteza rotației disponibilități = Cifra afaceri x 360 / Disponibilități [Durata rotație (zile)]	0-9	32,23%	1	54,84%	2	44,44%	2	31,03%	2	46,43%	1	33,33%	1	40,00%
28	Viteza rotației disponibilități = Cifra afaceri / Disponibilități [Nr. Rotații]	100-999	43,80%	2	54,84%	2	33,33%	1	55,17%	1	28,57%	1	60,00%	1	60,00%
29	Viteza rotației capital de lucru = Cifra afaceri x 360 / Capitaluri total [Durata rotație (zile)]	0-9	72,73%	1	87,10%	1	77,78%	1	51,72%	1	71,43%	1	80,00%	1	70,00%
30	Viteza rotației capital de lucru = Cifra afaceri / Capitaluri total [Nr. Rotații]	0-9	72,73%	1	87,10%	1	77,78%	1	51,72%	1	71,43%	1	80,00%	1	70,00%
31	Viteza rotației datorii = Cifra afaceri x 360 / Total datorii [Durata rotație (zile)]	1000-9999	38,02%	2	54,84%	2	44,44%	1	48,28%	1	46,43%	1	40,00%	2	30,00%
32	Viteza rotației datorii = Cifra afaceri / Total datorii [Nr. Rotații]	10-49	63,64%	2	54,84%	1	66,67%	1	75,86%	1	71,43%	1	66,67%	1	60,00%
33	Grad total îndatorare GTI (%) = (Total datorii / Capital propriu) x 100	0-99	46,28%	1	58,06%	1	44,44%	2	48,28%	1	53,57%	2	53,33%	1	50,00%
34	Rentabilitatea activelor = Profit net / Active totale x 100 (%)	0.00-0.09	64,46%	1	77,42%	1	77,78%	1	51,72%	1	64,29%	1	66,67%	1	40,00%
35	Rentabilitatea capitalurilor proprii = Rezultat net / Capital propriu x 100 (%)	0.00-0.09	69,42%	1	80,65%	1	77,78%	1	58,62%	1	67,86%	1	73,33%	1	50,00%
36	Rate Active circulante: Stocuri / Active circulante x 100 (%)	0-9	33,88%	1	45,16%	2	44,44%	1	34,48%	1	42,86%	2	33,33%	2	50,00%
37	Rate Active circulante: Creanțe / Active circulante x 100 (%)	100	28,10%	2	38,71%	2	33,33%	1	44,83%	1	39,29%	1	33,33%	2	40,00%
38	Rate Active circulante: Trezorerie / Active circulante x 100 (%)	10-49	56,20%	2	38,71%	1	77,78%	1	58,62%	1	60,71%	1	53,33%	1	70,00%
39	Rate Active circulante: Active circulante / Capital propriu x 100 (%)	10-99	47,93%	2	58,06%	1	55,56%	1	51,72%	2	53,57%	1	53,33%	2	50,00%
40	Analiza venituri – cheltuieli: Venituri / Cifra afaceri x 100 (%)	peste 2000	43,80%	2	54,84%	1	55,56%	2	44,83%	1	53,57%	1	60,00%	1	60,00%
41	Analiza venituri – cheltuieli: Cheltuieli / Cifra afaceri x 100 (%)	peste 2000	38,02%	2	54,84%	1	55,56%	2	41,38%	1	50,00%	1	40,00%	2	60,00%
42	Rate de capital: Capital propriu / Capital social x 100 (%)	0-9	46,28%	1	58,06%	1	44,44%	2	34,48%	1	53,57%	2	46,67%	1	50,00%

Pentru validarea modelului rezultat în urma analizei relației dintre profilul general și profilele județene, s-au prelucrat statistic datele cu ajutorul programului informatic SPSS ver.25, prin intermediul funcției de regresie ”Curve Estimation”, în cadrul căreia au fost evidențiate

funcțiile liniară, logaritmică și cubică, pentru variabila dependentă *profil general de risc* (ALL) și *profilele județene* (BC, BT, IS, NT, SV, VS), ca variabile independente.

Au rezultat, în urma modelării statistice, coeficienții de reprezentare statistică a modelului liniar, prin aplicarea metodei perechilor de date: CURVE ESTIMATION (ALL – BC, ALL-BT, ALL-IS, ALL-NT, ALL-SV, ALL-VS). Rezultatele sunt prezentate grafic în figura 5-10 și valoric în tabelul 5-11.

Se observă că R (coeficientul de regresie) ia valori în intervalul 60,3 % ÷ 92,8%, iar coeficientul de regresie R^2 , similar gradului de reprezentativitate statistică a modelului de regresie, ia preponderent valori mai mari de 60%, ceea ce confirmă faptul că ponderile de semnificație calculate prin utilizarea programului Excel corespund ponderilor de semnificație determinate statistic în proporție înalt semnificativ statistic, fiind testată, astfel, omogenitatea bazei de date, respectiv profilul general de risc determinat pe baza încadrării ratelor financiare pe intervale (palieri) de evoluție.

Pentru confirmarea justetei modelului propus, s-a aplicat și testul ANOVA, care a generat un răspuns valid pentru toate cele 6 iterații ale modelului, corespunzător variabilelor județelor testate (tabelul 5-12).

Datele obținute demonstrează praguri de semnificație ridicată în cazul județului Suceava, unde se află sediul DRAF 1 Suceava, urmat de județele limitrofe, ceea ce sugerează o intensitate mai mare a activității antifraudă pe acest teritoriu și o mai slabă activitate pe județele Bacău și Vaslui, situate geografic la o distanță mai mare de sediul direcției. Ipoteza situației economice mai deficitare nu e sustenabilă, în condițiile în care județul Vaslui s-a clasat înaintea județului Bacău (Tabelul 5-11 – testul R^2).

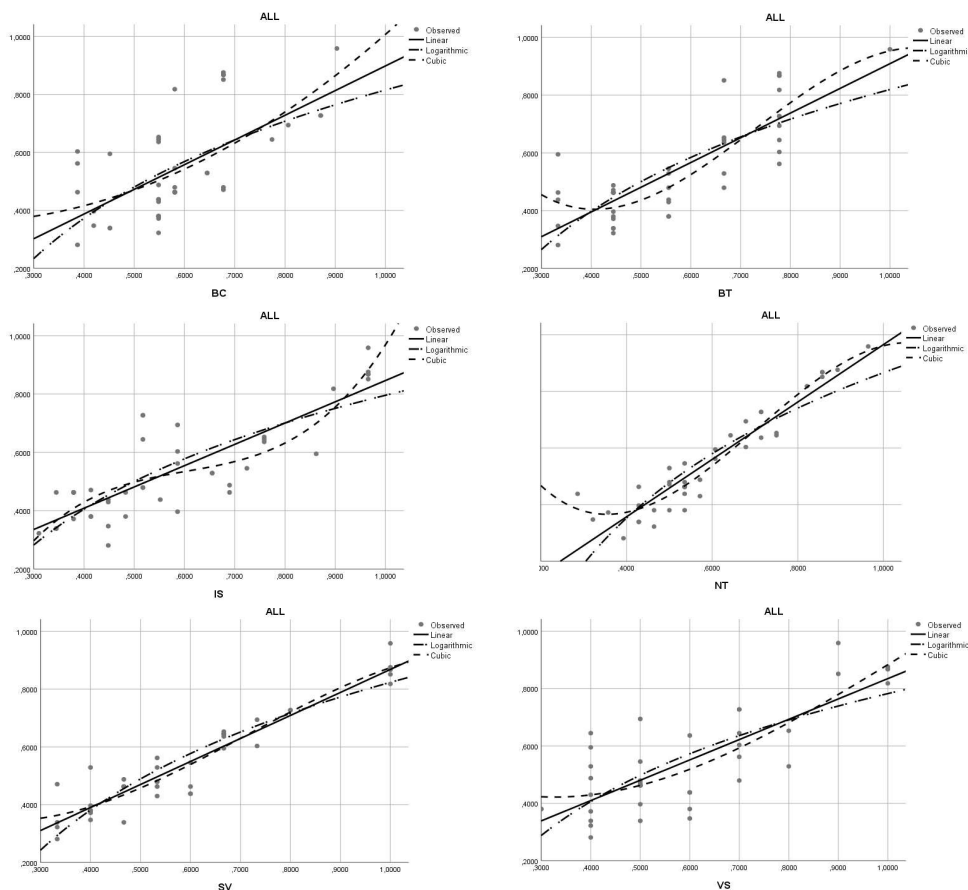


Figura 5-10 Modelele de regresie (ALL – BC, ALL-BT, ALL-IS, ALL-NT, ALL-SV, ALL-VS)

Tabelul 5-11 Model regresie profil regional – profil județe (risc fiscal evazionist) - testul R²

Sumarul modelului								
Variabila Independentă		R	R pătrat	R pătrat ajustat	Eroarea standard a estimării			
BC		,603	,363	,348	,142			
BT		,780	,608	,598	,111			
IS		,812	,660	,651	,104			
NT		,890	,792	,787	,081			
SV		,928	,861	,857	,066			
VS		,760	,577	,567	,116			
Sumarul variabilelor de proces								
		Variabile						
		Dependentă ALL	Independentă BC	Independentă BT	Independentă IS	Independentă NT	Independentă SV	Independentă VS
Număr de valori pozitive		42	42	42	42	42	42	42
Număr valori nule		0	0	0	0	0	0	0
Număr valori negative		0	0	0	0	0	0	0
Număr valori lipsă	Valori neintroduse de utilizator	0	0	0	0	0	0	0
	Valori nevalidate de sistem	0	0	0	0	0	0	0

Tabelul 5-12 Rezultatele testului ANOVA și coeficienții de regresie pentru modelul propus

ANOVA						
Variabilă Independen- dă		Suma pătrate- lor	df	Media pătratelor	Testul F	Sigma
BC	Variabilă Regresie	,501	1	,501	26,247	,000
	Valoare Reziduală	,763	40	,019		
	Total	1,264	41			
BT	Variabilă Regresie	,849	1	,849	81,813	,000
	Valoare Reziduală	,415	40	,010		
	Total	1,264	41			
IS	Variabilă Regresie	,887	1	,887	94,037	,000
	Valoare Reziduală	,377	40	,009		
	Total	1,264	41			
NT	Variabilă Regresie	1,107	1	1,107	283,215	,000
	Valoare Reziduală	,156	40	,004		
	Total	1,264	41			
SV	Variabilă Regresie	1,139	1	1,139	365,662	,000
	Valoare Reziduală	,125	40	,003		
	Total	1,264	41			
VS	Variabilă Regresie	,811	1	,811	71,719	,000
	Valoare Reziduală	,452	40	,011		
	Total	1,264	41			

Coefficients					
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
BC	,852	,166	,629	5,123	,000
(Constant)	,046	,100		,465	,644
BT	,856	,095	,820	9,045	,000
(Constant)	,053	,057		,939	,354
IS	,730	,075	,838	9,697	,000
(Constant)	,117	,047		2,504	,016
NT	1,014	,060	,936	16,829	,000
(Constant)	-,049	,037		-1,338	,188
SV	,797	,042	,949	19,122	,000
(Constant)	,071	,026		2,726	,009
VS	,708	,084	,801	8,469	,000
(Constant)	,126	,052		2,423	,020

Case Processing Summary	
	N
Total Cases	42
Excluded Cases ^a	0
Forecasted Cases	0
Newly Created Cases	0
a. Cases with a missing value in any variable are excluded from the analysis.	

Case Processing Summary	
	N
Total Cases	42
Excluded Cases ^a	0
Forecasted Cases	0
Newly Created Cases	0
a. Cases with a missing value in any variable are excluded from the analysis.	

În concluzie, ipoteza *H1* a fost confirmată, în sensul în care, plecând de la un eșantion reprezentativ, de 122 de contribuabili (entități economice din Regiunea Nord Est), pentru care s-a confirmat în mod real comportamentul fiscal evazionist, s-a reușit modelarea statistică a unui profil de risc fiscal evazionist, fundamentat pe rate financiare. Fiind o analiză numerică, modelul se poate integra într-un program informatic, pentru ușurința utilizării practice.

Plecând de la relația generală [5.1] și imputând asupra modelului general probabilitatea de apariție a vulnerabilităților care creează premisele apariției riscului fiscal, decelate în urma prelucrării chestionarului aplicat profesioniștilor fiscali, respectiv variabilele CLEX (scor 4.01); ILEX (scor 4.14); AMEF (scor 3.68); TAXAUDIT (scor 3.69); ASIST (scor 3.56) RELPUN (scor 3.46); PRESFISC (scor 3.45); EVAZ (scor 3.89); RURAL (scor 3.30), prin alocarea matriceală a unor coeficienți de probabilitate estimați (după cum urmează: 0 = pentru probabilitate nulă; 0,5 = pentru probabilitate medie; 1=pentru probabilitate maximă), se poate obține un model simplificat – tabelul 5-13, al cărei pondere de semnificație de 71,3% este sensibil apropiată cu profilul general statistic (pondere 73,4%).

Tabelul 5-17 Model statistic simplificat

Nr.crt.	Indicator /Formula	All	ALL	Profil general	PG%
1	Rata autonomiei la termen = (Capital propriu / Capital permanent) x 100	100-999	95,87%	6	100,00%
2	Rata solvabilității generale (globale) = Active totale / Pasive totale	10 -49	87,60%	6	100,00%
3	Rata solvabilității financiare = Total active / Datorii totale	10 -49	85,12%	6	100,00%
4	Viteza rotație active totale = Cifra afaceri x 360 / Active totale [Durata rotație (zile)]	1000-9999	42,98%	5	83,33%
5	Viteza rotație active totale = Cifra afaceri/ Active totale [Nr. Rotații]	10-99	65,29%	5	83,33%
6	Viteza rotație active circulante = Cifra afaceri/ Active circulante [Nr. Rotații]	10-99	64,46%	5	83,33%
7	Viteza rotație capital de lucru = Cifra afaceri x 360 / Capitaluri total [Durata rotație (zile)]	0-9	72,73%	6	100,00%
8	Viteza rotație capital de lucru = Cifra afaceri/ Capitaluri total [Nr. Rotații]	0-9	72,73%	6	100,00%
9	Viteza rotație datorii = Cifra afaceri/ Total datorii [Nr. Rotații]	10 -49	63,64%	5	83,33%
10	Rentabilitatea activelor = Profit net/Active totale x 100 (%)	0.00-0.09	64,46%	6	100,00%
11	Rentabilitatea capitalurilor proprii =Rezultat net/Capital propriu x 100 (%)	0.00-0.09	69,42%	6	100,00%
Reprezentare profil:			71,30%		

În concluzie, ipoteza H2 a fost confirmată, în sensul că modelul statistic general privind profilul de risc fiscal evazionist s-a putut simplifica, obținându-se un model statistic restrâns, optimizat pentru a putea fi utilizat și în regim de calcul imediat, cu mijloace de calcul obișnuite, la îndemâna oricărei părți interesate. Așadar, valorificând informația financiar-contabilă din situațiile financiare anuale depuse de contribuabil (microentitate, entitate mică sau mijlocie) și metoda contabilă de analiză și diagnostic pe baza ratelor financiare, pe modelul statistic simplificat, se poate estima cu o probabilitate de 71,3% existența unui risc fiscal în privința subiectului analizat.

CONCLUZII GENERALE. CONTRIBUȚII PROPRII, LIMITE ȘI DIRECȚII VIITOARE DE CERCETARE

Concluzii generale

Structurată pe două mari etape de cercetare, una teoretică și alta practică, lucrarea de față și-a propus atingerea unui obiectiv generos – îmbunătățirea gradului de valorificare a informației financiar-contabile și a elementelor de analiză financiară în vederea realizării analizei de risc fiscal premergătoare controlului antifraudă fiscală și, ulterior, pe timpul derulării controlului, pentru stabilirea stării de fapt fiscale a contribuabilului.

Actualitatea temei de cercetare alese decurge din importanța impozitării în contextul consolidării bugetare în România și, în special, din impactul negativ al fraudei și al evaziunii fiscale asupra bugetului național și, implicit, comunitar. În context, acțiunile de combatere a fraudei și evaziunii fiscale sunt stringente pentru a se asigura atât protecția veniturilor, cât și încrederea cetățenilor în corectitudinea și eficacitatea sistemelor de impozitare.

Din perspectiva cercetării teoretice, conchidem că informația financiar-contabilă este resursa cea mai valoroasă a sistemului informațional al entităților economice. Acest sistem, împreună cu sistemele operațional, decizional, relațional, oferă suportul pentru organizarea, conducerea și desfășurarea activității economice, având un rol decisiv în valorificarea superioară a resurselor materiale, financiare, umane, informaționale și de timp.

Pentru a fi utilă, informația contabilă trebuie să fie reală, exactă, completă și operativă. Totodată, informația contabilă trebuie să prezinte o serie de caracteristici calitative fundamentale (relevanța, reprezentarea exactă, fiabilitatea) și amplificatoare (inteligibilitatea, comparabilitatea, verificabilitatea și oportunitatea). Toate aceste caracteristici cresc, în esență, valoarea informației contabile, probată sau confirmată în cadrul deciziilor pe care părțile interesate le iau pe baza ei. Caracteristicile calitative ale informației financiar-contabile pot fi extrapolate și asupra informației fiscale, evidențiind o legătură de cauzalitate între informația contabilă și informația fiscală în sensul că atributele de calitate ale celei dintâi se reflectă în calitatea celei de-a doua, cel puțin în ceea ce privește determinarea bazei de impozitare.

Din perspectivă fiscală, sursele de informații financiar-contabile esențiale sunt situațiile financiare anuale, care descriu poziția financiară a entității, respectiv resursele economice pe care le controlează, structura ei financiară, lichiditatea și solvabilitatea sa, precum și capacitatea de a se adapta dinamicii mediului economic. Acuratețea informațiilor din situațiile financiare anuale este direct influențată de „conflictele de interese” dintre entitatea economică, părțile interesate și profesioniștii contabili. Or, pentru îndeplinirea corespunzătoare a funcțiilor atribuite informației financiar-contabile, aceasta trebuie să fie transparentă și oportună, ceea ce are efecte pozitive în prevenirea fraudelor.

Informația contabilă constituie principalul suport pentru pregătirea, organizarea și derularea controlului antifraudă fiscală și pentru mecanismul de identificare a evaziunii fiscale.

În altă ordine de idei, cercetarea noastră a evidențiat rolul și însemnătatea sistemului fiscal în existența oricărui stat. Acesta asigură prelevarea resurselor financiare necesare îndeplinirii rolurilor statului și constituie o veritabilă pârgie economico-financiară pentru influențarea/orientarea dezvoltării sectoarelor de activitate din economie.

Sistemul fiscal cuprinde trei componente: fiscalitate, autoritate fiscală și contribuabili, aflate într-o permanentă interacțiune și puternic influențate de politica fiscală promovată de stat, într-o anumită perioadă de timp.

Sursa privilegiată de informații pentru autoritatea fiscală, atât din zona administrării fiscale propriu-zise cât și din zona controlului fiscal o constituie contabilitatea. Informația

contabilă, culeasă și prelucrată în conformitate cu regulile dreptului contabil este folosită ca sursă de date pentru economie și autoritățile fiscale de la nivel local și național. Rolul contabilității în calcularea bazei impozabile este incontestabil. Impozitele plătite de entitățile economice se fundamentează pe rezultatele financiare și metodele contabile general acceptate. Pe cale de consecință, există posibilitatea ca regulile contabile să fi utilizate, printre altele, pentru diminuarea sau evitarea obligațiilor fiscale.

Comportamentul fiscal al contribuabilului/plătitorului reprezintă modul în care acesta, sub influența factorilor interni și externi, decide să acționeze în raport de obligațiile născute într-un raport juridic fiscal, să reacționeze față de politica fiscală și să interacționeze cu ceilalți contribuabili și cu autoritățile fiscale. Comportamental, sunt posibile două atitudini: una pozitivă, de conformare fiscală, alta negativă, de neconformare fiscală. Conformarea poate fi: voluntară (plata taxelor și impozitelor realizându-se pe considerentul unor motivații de ordin moral, civic) sau silită (achitarea obligațiilor fiscale făcându-se din ”frica” măsurilor coercitive aplicabile de organele statale la constatarea neconformării).

Cercetarea teoretică a relevat că relația dintre contabilitate și fiscalitate a trecut, în timp, de la independență ușoară la dependența fiscalității de contabilitate și apoi la dependența inversă, existând la nivelul statelor membre ale UE, mai multe tipare: ușoară dependență (Danemarca și Olanda), dependență evidentă (Austria, Germania, Franța, Italia, Spania), dependență inversă (Grecia). Pentru România, am identificat o relație de dependență, deoarece o mare parte a entităților românești (cu deosebire din zona IMM) își orientează opțiunile prioritar după regulile fiscale, pentru a-și „ușura și ieftini existența”. Contabilitatea poate fi privită ca o „componentă” a gestiunii fiscale, prin aceea că oferă informațiile care asigură funcționarea eficientă, corectă și sigură a fiscalității. În țara noastră, relația dintre contabilitate și fiscalitate poate fi apreciată ca fiind strânsă (sub aspect normativ), dar relativ tensionată (sub aspect practic).

În cercetarea evoluției și direcțiilor dezbaterilor pe tema evaziunii fiscale, am remarcat că hegemonia dintre „licit” sau „ilicit” în materie de evaziune fiscală continuă șirul dezbaterilor. Înfăptuită (ne)intenționat, cu (ne)știință, cu (ne)respectarea cadrului legal, cu (i)moralitate în doze variabile, evaziunea fiscală rămâne o problemă, o „pată” pe economie (făcând-o duală, tenebră, subterană, gri...) și o mare nedreptate pentru contribuabilul corect, pe care îl concurează neloial.

Legea penală română incriminează evaziunea fiscală printr-o lege specială – Legea nr.241/2005. Doctrina juridică fiscală, nuanțând conceptul, folosește pentru definirea aceluiași fenomen – neîndeplinirea cu vinovăție de către contribuabil a obligațiilor sale fiscale legale – o diversitate terminologică. Eliminarea oricăror interpretări echivoce, impune elaborarea unui cadru comun de acceptare a înțelesurilor fiecărui termen sau expresii: fraudă fiscală (ilegală), evaziune fiscală licită, respectiv ilicită, paradis fiscal, abuzul de libertatea alegerii căii celei mai puțin impozitate sau subestimarea fiscală etc.

Fenomenul evaziunii fiscale presupune implicarea a trei actori: statul și evazionistul, pe de o parte și contribuabilul corect, pe de altă parte. Primii doi se manifestă activ, fiind într-un evident conflict de interese (fiecare căutând să-și maximizeze veniturile), ultimul jucând un rol pasiv, suferind de pe urma concurenței neloiale a evazionistului.

Mecanismul contabil al evaziunii fiscale diferă în funcție de circumstanță: valorificarea de către contribuabil a unui regim fiscal de favoare, abținerea contribuabilului de a îndeplini obligația fiscală, folosirea de mijloace și metode frauduloase, care încalcă direct legea fiscală, precum și vidul legislativ.

Identificarea evaziunii fiscale pornind de la informația contabilă se realizează pe baza unor algoritmi de comparare în timp, în spațiu și în conținut. Pentru a aprecia măsura în care informația contabilă poate permite identificarea evaziunii fiscale, aceasta trebuie evaluată normativ, temporal, structural și inter-organizațional.

Cercetarea asupra manierei de utilizare a informației financiar-contabile în pregătirea (realizarea analizei de risc fiscal) și desfășurarea controlului antifraudă fiscală (pentru stabilirea stării de fapt fiscale a contribuabilului), a generat o serie de concluzii teoretice și practice relativ la riscul fiscal, evaluarea lui în cadrul analizei de risc, folosind metoda ratelor financiare, optimizarea controlului antifraudă și realizarea unui profil al contribuabilului care prezintă risc fiscal evazionist, pe baza unui model statistic.

Realizarea diagnosticului economico-financiar a entității economice și trasarea profilului contribuabilului cu risc fiscal, prin valorificarea datelor și informațiilor din situațiile financiare anuale depuse la administrația fiscală, pe baza ratelor financiare și metodelor statistice, pentru evidențierea profilului de risc fiscal evazionist, a confirmat rolul esențial al informației financiar-contabile în activitatea de analiză și evaluare a riscului fiscal.

Contribuții proprii la tema cercetării

Pe parcursul anilor de studiu și cercetare științifică, am reușit să aducem o serie de contribuții în aria de cercetare, atât din perspectivă teoretică, cât și practică, concretizate într-o serie de articole, studii și comunicări științifice prezentate în reviste de specialitate sau la diverse conferințe în domeniu.

În privința cercetării teoretice, trecerea în revistă a literaturii de specialitate, ne-a permis să înfăptuim o sinteză descriptivă și critică prin care, pe de o parte, am evidențiat evoluția dezbaterilor, iar pe de altă parte ne-am exprimat și argumentat propriile opinii privind: a) informația financiar-contabilă ca principala resursă a sistemului informațional al entității economice; b) rolul și importanța informației financiar-contabile ca suport pentru controlul fiscal; c) binomul contabilitate-fiscalitate și evoluția sistemelor contabile și fiscale; d) economia subterană, evaziunea și fraudă fiscală; e) relația imagine fidelă – contabilitate creativă; f) mecanismele evaziunii și fraudei fiscale din perspectivă contabilă.

Am definit noțiuni, precum: riscul fiscal, evaziunea fiscală, controlul antifraudă fiscală. Am elaborat opinii și taxonomii proprii și am evidențiat metode și tehnici de estimare a evaziunii și fraudei fiscale. Am identificat soluții viabile din punct de vedere practic, din perspectiva controlului antifraudă fiscală.

La nivelul cercetării practice, aplicative, am adus contribuții cu privire la: a) realizarea unei cercetări empirice calitative și cantitative, centrată pe maniera de utilizare a informației financiar-contabile în realizarea analizei de risc și a controlului antifraudă fiscală; b) realizarea „portretului robot” al contribuabilului – entitate economică (micro, mică sau mijlocie), care prezintă risc fiscal evazionist, prin utilizarea metodei de analiză pe baza ratelor financiare și modelare statistică;

În sintetiză, elementele de originalitate pe care ni le asumăm se referă la:

- punctarea mobilurilor care au antrenat cercetările;
- sintetizarea soluțiilor deja definite și contribuția la adecvarea acestora;
- înfăptuirea unei sinteze descriptive și critice privind informația financiar-contabilă, calitatea acesteia și modul în care poate fi utilizată pentru eficientizarea controlului antifraudă fiscală;
- înfăptuirea unei sinteze descriptive referitoare la evoluția sistemelor fiscale și contabile, precum și a relevanței dezbaterilor privind binomul contabilitate-fiscalitate;
- realizarea unei analize principiale vizând relația imagine fidelă – creativitatea în contabilitate;
- realizarea unei sinteze descriptive asupra economiei subterane, din perspectiva elementelor sale: evaziunea și fraudă fiscală;
- abordarea, prin prisma informației financiar-contabile (ca suport), a modului de realizare a analizei de risc și a controlului antifraudă fiscală;
- studiul empiric al percepției privind importanța informației contabile în realizarea analizei de risc fiscal și a controlului antifraudă fiscală;

- modelarea statistică a profilului contribuabilului cu risc fiscal evazionist;
- elaborarea de opinii și taxonomii proprii, precum și identificarea de soluții viabile, aplicabile în practică, din perspectiva controlului antifraudă fiscală.

Limite ale cercetării

O primă limitare a studiului se referă la încadrarea spațio-temporală a cercetării:

- cercetarea a fost efectuată doar pe entități economice (micro, mici și mijlocii) din Regiunea de Dezvoltare Nord Est și valorifică punctele de vedere ale inspectorilor antifraudă din cadrul DRAF1 Suceava, arondată acestei regiuni;
- cercetarea vizează perioada 2014-2019 (care coincide cu perioada de activitate a DRAF1 Suceava).

O a doua limitare se referă la constituirea bazei de date pentru studiul empiric ce a permis modelarea statistică a profilului contribuabilului evazionist, pentru care, din motive obiective, s-au luat în considerare criteriile de includere/excludere, după cum urmează:

a) criterii de includere:

- agenți economici din Regiunea Nord-Est, supuși controlului antifraudă fiscală, în perioada 2013-2018, urmat de sesizarea organelor de urmărire penală;
- tipul entităților economice – organizate potrivit Legii societăților nr.31/1990 sau potrivit OUG 44/2008);
- administratorii (reprezentanții legali/statutari) și/sau entitățile au fost trimiși în judecată pentru evaziune fiscală, cu sau fără antrenarea răspunderii civile a entității ca parte responsabilă civilmente pentru prejudiciul creat.

b) criterii de excludere:

- lipsa situațiilor financiare depuse (risc fiscal intrinsec ce face inutilă profilarea riscului);
- lipsa datelor de identificare a entității (situația în care au fost trimiși în judecată doar administratorii, fără atragerea răspunderii civile a societății, cel mai probabil lichidată și radiată între timp).
- în eșantion nu au fost cuprinse entități/contribuabili mari (nefiind nici unul trimis în judecată pentru evaziune fiscală).

Limitările metodei folosite. Analiza bazată pe rate financiare prezintă intrinsec un anumit grad de imprecizie. Fundamentându-se pe statistici realizate pe datele declarate prin situațiile financiare depuse la administrația fiscală de entitățile din eșantionul analizat și nu pe prelucrarea complexă și cât mai completă a datelor colectate direct din evidențele subiectelor evaluate, acuratețea concluziilor poate avea asociat un anumit grad de imprecizie, dar concluziile analizei reprezintă totuși un suport suficient de veridic și util în luarea unei decizii cu privire la oportunitatea declanșării unui control fiscal. Concluziile analizei financiare pot fi completate cu alte informații privind starea fiscală a firmei, în măsura în care efortul de colectare și analizare a acestor informații este justificat de nevoia surplusului de acuratețe.

Pentru o bună aplicabilitate practică, modelul de cercetare a fost proiectat în așa fel încât să poată fi utilizat deopotrivă, pentru microentități, entități mici sau mijlocii, indiferent de domeniul de activitate. Această abordare poate reduce într-o oarecare măsură gradul de acuratețe a analizei, dar simplifică foarte mult activitatea analistului. Totuși, în literatura de specialitate nu s-au decelat diferențe semnificative între caracteristicile statistice ale ratelor financiare pe domenii de activitate, care să determine un câștig notabil în acuratețe în cazul elaborării unor metodologii distincte pe fiecare cod CAEN. Mai mult, faptul că ratele financiare constituie un raport al unor indicatori, abstractizează matematic rezultatele, crescând comparabilitatea acestora.

Metodologia de analiză propusă valorifică informații financiar-contabile accesibile oricărui utilizator profesionist interesat, având ca izvor situațiile sintetice simplificate prezentate online de Ministerul Finanțelor Publice pe web site-ul propriu; la o primă vedere,

opțiunea pentru surse secundare de documentare ar putea constitui o altă limită a cercetării noastre, influențată fiind de selecția efectuată de furnizorul de date. Argumentul forte pentru o asemenea alegere cu privire la sursa de informații documentare a fost acela că asigură a procesare simplă, rapidă și cu costuri reduse a datelor financiar-contabile, modelul rezultat în final oferind cu o acuratețe corespunzătoare un profil de risc fiscal din zona evaziunii fiscale frauduloase.

Prin urmare, pentru ca analiza de risc fiscal să reprezinte o activitate a cărei complexitate să se situeze la un nivel care să-i confere utilitate și eficiență, am considerat preferabilă dezvoltarea unei metodologii globale de analiză pe bază de rate financiare, plecând de la informația financiar-contabilă, accesibilă și ușor de prelucrat în timp real, cuprinsă în situațiile financiare publicate în sursă deschisă pe site-ul sus referit.

Direcții viitoare de cercetare

În continuarea activității de cercetare aferentă lucrării de față, ne propunem pentru viitor verificarea practică, pe cât mai multe spețe, a modelului statistic propus, în forma completă, respectiv simplificată, pentru a descoperi modalități de eficientizare a manierei de lucru cu acesta.

O altă direcție de cercetare o constituie completarea modelului cu alți indicatori de risc fiscal (precum antecedentele relației contribuabil - administrație fiscală), respectiv lărgirea spațială a selecției entităților din baza de date.

Evident, valorificând oportunitatea faptului că modelul propus este în esență unul numeric, este posibilă proiectarea și operaționalizarea unui program informatic pe baza acestui model, menit a accelera analiza de risc și, implicit, a ușura estimarea riscului și selecția contribuabililor și a măsurilor aplicabile pentru tratarea riscului.

Nu în ultimul rând, avem în vedere creșterea utilității practice a rezultatelor cercetării prin formularea unui algoritm de lucru pentru inspectorii antifraudă în realizarea analizei de risc fiscal, pe baza modelului statistic propus.

REPERE BIBLIOGRAFICE

Cărți de specialitate

1. Airinei, D. (1997). *Sisteme expert în activitatea financiar-contabilă*. Iași: Editura Junimea.
2. Albu, A.D., Constantinescu, N.N., Apostol, G. & Arsene, Ș. (1974). *Dicționar de economie politică*. București: Editura Politică.
3. Andone, I., Georgescu, I.C. & Toma C. (2011). *Metodologia cercetării în contabilitate*. Iași: Editura Tehnopress.
4. Bungeț, O. (2005). *Contabilitatea românească între reformă și convergență*. București: Editura economică.
5. Barrow, C. (2008). *Management financiar pentru miniafaceri*. Ediția a 6-a. București: Editura Rentrop and Straton.
6. Băluță, A.V. (2007). *Contabilitate și gestiune fiscală*. București: Editura Fundației România de Măine.
7. Berheci, M. (2010). *Valorificarea raportărilor financiare*. București: Editura CECCAR.
8. Berinde, S. (2006). *Contabilitatea și fiscalitatea veniturilor și rezultatelor entităților economice* (teza de doctorat). Universitatea Babes-Bolyai, Cluj-Napoca.
9. Bernard, Y. & Colli, J.C. (1994). *Vocabular economic și financiar*, Drept & Economie/Colecția: Seria Economie. București: Editura Humanitas.
10. Bistriceanu, Gh.D., Adochiței, M.N. & Negrea, E. (2001). *Finanțele agenților economici*. București: Editura Economică.
11. Bistriceanu, G.D. (2008). *Sistemul fiscal al României*. București: Editura Universitară.
12. Bîrle, V. & Drăgoescu, E. (2015). *Evaziunea fiscală și impactul acesteia asupra echității fiscale* (teza de doctorat). Universitatea „Lucian Blaga”, Sibiu.
13. Bogdan, V. (2004). *Armonizarea contabilă internațională*. București: Editura Economică.
14. Boglea, A.V. (2010). *Evoluții ale sistemului fiscal românesc în procesul aderării și integrării Europene*. Cluj-Napoca: Editura Casa Cărții de Știință.
15. Bostan, I. (2007a). *Investigații financiare – Control extern. Inspecția fiscală. Expertiza contabilă*. Iași: Editura Tipo Moldova.
16. Bostan, I. (2007b). *Drept financiar comunitar*. Iași: Editura TipoMoldova.
17. Brezeanu, P. (2010). *Fiscalitate - Concepte, teorii, politici și abordări practice*. București: Editura Wolters Kluwer.
18. Brezeanu, P. (1999). *Fiscalitate. Concepte. Metode. Practici*. București: Editura Economică.
19. Burlacu, Gh. & Pătroi, D. (2005). *Criminalitatea economico-financiară între național și transfrontalier*. Pitești: Paralela 45.
20. Buziarnescu, R. (2001). *Evaziunea fiscală în România*. Craiova: Editura Universitaria.
21. Calu, D.A. (2005). *Istorie și dezvoltare privind contabilitatea din România*. București: Editura Economică.
22. CECCAR (2015). *Ghid practic de aplicare a Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate prin OMFP nr.1.802/2014*. București.
23. Cendrowski, H., Martin, J. & Petro, L. (2007). *The Handbook of Fraud Deterrence*. N.Y.: Wiley Publisher.
24. Cioponea, M.C. (2007). *Finanțe publice și teorie fiscală*. București: Editura Fundației România de Măine.
25. Colasse, B. (2009a). *Fundamentele contabilității* (N. Tabără, traducător). Iași: Editura Tipo Moldova.
26. Colasse, B. (2009b). *Analiza financiară a întreprinderii* (N. Tabără, traducător). Iași: Editura Tipo Moldova.
27. Colasse, B. (2011). *Introducere în contabilitate* (N. Tabără, traducător). Iași: Editura Tipo Moldova.
28. Colasse, B. (2015). *Dictionnaire de comptabilité*. Paris: Editions La Decouverte.
29. Condor, I. (1994). *Drept financiar*. București: Editura Regia Autonomă Monitorul Oficial.
30. Cordes, J.J., Ebel, R.D. & Gravelle, J.G. (2005). *The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy*. 2nd, Washington: The Urban Institute Press.
31. Corduneanu, C. (1998). *Sistemul fiscal în știința finanțelor*. București: Editura CODECS.
32. Costea, I.M. (2010). *Combaterea evaziunii fiscale și fraudă comunitară*. București: Editura C. H. Beck.
33. Costea, I.M. (2011). *Optimizare fiscală*. București: Editura C.H. Beck.
34. Costea, I.M. (2014). *Inspecția fiscală. Ghid practic pentru persoanele fizice și juridice*. București: Editura CH Beck.
35. Costea, I.M. (2017). *Controlul fiscal*. București: Editura Hamangiu.
36. Coteanu, I., Seche, L. & Seche, M. (1998). *Dicționarul explicativ al limbii române (DEX)*, Ediția a II-a, Academia Română, Institutul de Lingvistică „Iorgu Iordan - Alexandru Rosetti”. București: Editura Univers Enciclopedic.

37. Cristea, Șt.M. (2007). *Armonizarea contabilă internațională. Studiu de caz pentru România și Italia*. Cluj-Napoca: Editura Accent.
38. Cuzdriorean, D.D. (2013). *Relația dintre contabilitate și fiscalitate: o abordare tridimensională*. Cluj-Napoca: Editura Casa Cărții de Știință.
39. Deliman, E. & Bene, G.F. (2014). *Frauda fiscală privind TVA din operațiunile intracomunitare*. București: Editura C. H. Beck.
40. Dinga, E. (2009). *Studii de economie. Contribuții de analiză logică, epistemologică și metodologică*. București: Editura Economică.
41. Dinga, E. (2009). *Studii economice*. București: Editura Economică.
42. Dinu, M., Socol, C. & Marinaș, M. (2004). *Economia europeană: o prezență sinoptică*. București: Editura Economică.
43. Drăgan, C.M. (1992). *Noua contabilitate managerială*. București: Editura „Hercules”.
44. Feleagă, N. & Ionașcu, I. (1993). *Contabilitate financiară*, vol.I,II,III. București: Editura Economică.
45. Feleagă, N. & Ionașcu, I. (1998). *Tratat de contabilitate financiară*, Vol.I, II. București: Editura Economică.
46. Feleagă, N. (1999). *Sisteme contabile comparate*, Vol.I, Ediția a II-a. București: Editura Economică.
47. Feleagă, N. (1996a). *Îmblânzirea junglei contabilității*. București: Editura Economică.
48. Feleagă, N. (1996b). *Controverse contabile*. București: Editura Economică.
49. Filip, Gh. (coordonator). (2007). *Finanțe*. Iași: Editura Sedcom Libris.
50. Florescu, D., Coman P. & Bălașa G. (2005). *Fiscalitatea în România: doctrină, reglementare, jurisprudență*. București: Editura All Beck.
51. Florescu, A.P., D., Bucur, D., Mrejeru, T., Pantea, M., Martinescu, A., (2013). *Evaziunea fiscală*. București: București: Editura Universul Juridic.
52. Filipescu, R. (2011). *Dimensiunile teoretice și practice ale economiei subterane. Studiu de caz pentru România* (teză de doctorat). Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași.
53. Georgescu, I. (1999). *Conturile anuale în societățile comerciale*. Iași: Editura Sedcom Libris.
54. Ghiță, M., Hlaciuc, E., Boghean, F. & Ghiță R. (2010). *Guvernanța corporativă și auditul intern*. Iași: Editura Tipomoldova.
55. Girard, R. (2006). *Despre cele ascunse de la întemeierea lumii*. București: Editura Nemira & CO.
56. Golban, R. & Tudose, M.B. (2014). *Elveția – un model pentru România*. București: Editura Economică.
57. Greuning, H.V. & Brajovic Bratanovic, S. (2005). *Analiza și managementul riscului bancar. Evaluarea guvernanței corporatiste și a riscului financiar*. București: Editura Irecson.
58. Grosu, V. (2010). *Perspective și limite în procesul de armonizare financiar-contabilă*. Iași: Editura Tipomoldova.
59. Grosu, V., Hlaciuc, E. & Socoliuc, M. (2013). *Noțiuni și expresii financiare*. Colecția Economică. Iași: Editura Lumen.
60. Hlaciuc, E., Mateș, D., Petriș, R., Coteț, D. & Avram, M. (2008), *Normalizarea informației contabile în România*, Editura Cartier, Chișinău, p.84.
61. Hoanță, N. (1997). *Evaziunea fiscală*. București: Editura Tribuna Economică.
62. Hoanță, N. (2010). *Evaziunea fiscală*, Ediția a II-a. București: Editura C. H. Beck.
63. Horomnea, E. (2012). *Dimensiunile științifice, sociale și spirituale în contabilitate*. Iași: Editura Tipomoldova.
64. Horomnea, E. (2013). *Fundamentele științifice ale contabilității*. Iași: Editura Tipomoldova.
65. Horomnea, E. (2015). *Audit financiar - Concepte. Standarde. Norme*. Iași: Editura Tipomoldova.
66. Horomnea, E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Păvăloaia, I. & Rusu, A. (2017). *Introducere în contabilitate. Concepte și aplicații*. Iași: Editura Tipomoldova.
67. Inceu A.M., Lazăr D.T., Mara E.R. (2008). *Finanțe și bugete publice*. Cluj-Napoca: Editura Accent.
68. Istrate, C. (2000). *Fiscalitate și contabilitate în cadrul firmei*. Iași: Editura Polirom.
69. Istrate, C. (2009). *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili!*. București: Editura Universul Juridic.
70. Jianu, I. (2007). *Evaluarea, prezentarea și analiza performanței întreprinderii*. București: Editura CECCAR.
71. Jianu, I. (2012). *Evaluarea în contabilitate. Teorie și metodă*. București: Editura Economică.
72. Jurj-Tudoran R. & Șaguna D.D. (2016). *Spălarea banilor*, Ediția a II-a. București: Editura C. H. Beck.
73. Juravle, V.. (2000). *Metode și tehnici fiscale*. București: Editura Rolcris.
74. Leș, I. (2011). *Noul Cod de procedură civilă – comentariu pe articole*, vol. I. București: Editura C.H. Beck.
75. Lubell, H. (1991). *The informal sector in the 1980's and 1990's*. Paris: OECD.
76. MacBarnet, D. & Whelan C. (1999). *Creative Accounting and the Cross-Eyed Javelin Thrower*. Chichester: John Wiley & Sons.
77. Malciu, L. (1998). *Cererea și oferta de informații contabile*. București: Editura Economică.
78. MacBarnet, D. & Whelan C. (1999). *Creative Accounting and the Cross-Eyed Javelin Thrower*. Chichester: John Wiley & Sons.

79. Mateș, D. (2009). *Contabilitatea evenimentelor și tranzacțiilor între standarde, directive și reglementări fiscale*. Timișoara: Editura Mirton.
80. Mățiș, D., (coord.) (2015). *Bazele contabilității: de la practică la teorie*. Cluj Napoca: Editura Alma Mater.
81. Mihalciuc C. (2008). *Contabilitate financiară aprofundată. Curs pentru învățământ la distanță*. Suceava: Facultatea de Științe Economice și Administrație publică, Universitatea Ștefan cel Mare.
82. Moldoveanu G. & Dobrin C. (2016). *Management operațional*, Ediția III. București: Editura Pro Universitaria.
83. Moraru D., Nedelescu M., Stănescu C. & Preda O. (2007). *Finanțe publice: sinteze, aplicații, teste-grilă*. București: Editura Economică.
84. Muller, V.O. (2010). *Situații financiare consolidate – dezvoltări și aprofundări la nivel internațional, european și național*. Cluj Napoca: Editura Alma Mater.
85. Naritomi, J. (2013). *Consumers as Tax Auditors*. Mimeo, Harvard University
86. Naser, K. (1993). *Creative financial accounting: its nature and use*, Hemel Hempstead: Prentice Hall.
87. Needles, B., Anderson, H. & Caldwell, J. (2008). *Principiile de bază ale contabilității*, Ediția a 5-a (R. Levițchi, traducător). Chișinău.
88. Nicolescu, O. & Verboncu, I. (1999). *Management*. București: Editura Economică.
89. Niculescu, M. & Vasile, N. (2011). *Epistemologie. Perspectivă interdisciplinară*. Târgoviște: Editura Bibliotheca
90. O'Brien, J. & Marakas, G. (2010). *Introduction to information systems* -15th-ed., McGraw-Hill Company, disponibil: <https://archive.org/details/IntroductionToInformationSysOBrienJames/page/n3>, accesat: 01.04.2016
91. Onofrei, M. (2000). *Impactul politicilor financiare asupra societății*. București: Editura Economică.
92. Oprea, D. (1995). *Premisele și consecințele informatizării contabilității*. Iași: Editura Grafix.
93. Meșniță, G. (2002). *Sistemele informaționale contabile în contextul globalizării*. Iași: Editura Junimea.
94. Oprea, C. (2002). *Contabilitatea de gestiune*. București: Editura Tribuna Economică.
95. Oprean, L., Mățiș, D. & Pop., A. (1998). *Bazele contabilității agenților economici din România*. Cluj-Napoca: Editura Intelcredo.
96. Pătrașcu, D., Radu, V. & Radu, F. (2017). *Profesia contabilă în IMM-uri*. București: Editura Pro Universitaria
97. Pătroi D. & Biriș G. (2011). *Controverse actuale în fiscalitate*. București: Editura Ch. Beck.
98. Pătroi, D., Cuciureanu F. & Bența, A. (2013). *TVA național vs. Intracomunitar*. București: Editura C. H. Beck.
99. Pântea, I.P. & Bodea, G. (2006). *Contabilitatea financiară românească conformă cu directivele europene*. Deva: Editura Intelcredo.
100. Petrescu S. (2010). *Analiză și diagnostic financiar-contabil. Ghid teoretico-aplicativ*, Ediția a III-a. București: Editura CECCAR.
101. Pop, A. & Mățiș, D. (2010). *Contabilitate financiară (ediția a III-a, actualizată conform directivei europene aprobate prin OMFP nr.3055 din 29 oct 2009)*. Cluj-napoca: Editura Casa Cărții de Știință
102. Pop, R.P. (2010). *Contabilitatea și fiscalitatea între dependență și deconectare (teză de doctorat)*. Universitatea „Babeș-Bolyai”, Cluj-Napoca.
103. Raybaud-Turillo, B. & Teller, R. (1996). *Comptabilite creative*. Paris: Economica
104. Răileanu, V. & Răileanu A.S. (2009). *Abordări contabile și fiscale privind impozitele și taxele*. București: Editura Economică.
105. Ristea, M. (1994). *Noul sistem contabil din România*. București: Editura Cartimex.
106. Ristea, M. (1997). *Contabilitatea entității economice*. București: Editura Tribuna Economică.
107. Ristea, M. (2002). *Normalizarea contabilității – baza și alternativ*. București: Editura Tribuna Economică.
108. Ristea, M. (2005). *Contabilitate financiară*. București: Editura Universitară.
109. Ristea, M. (2009). *Contabilitatea societăților comerciale*, vol I. București: Editura Universitară.
110. Ristea, M. & Dumitru C.G. (2008). *Prudență și agresivitate în tratamentele contabile*. București: Editura Tribuna Economică.
111. Ristea, M. & Dumitru C.G. (2012). *Libertate și conformitate în standardele și reglementările contabile*. București: Editura C.C.A.R.
112. Robu, S.A. (2014). *Opinii privind libertatea și conformitatea în relația contabilitate - fiscalitate-management*. București: Academia de Studii Economice.
113. Robu, I.B. (2014). *Riscul de fraudă în auditul financiar*. București: Editura Economică.
114. Roșca, I.Gh.(2006). *Societatea cunoașterii*. București: Editura Economică.
115. Sadgrove, K. (2015). *The Complete Guide To Business Risk Management*. Third edition, Routledge, p.5, disponibil: https://books.google.ro/books?id=PHiJ_18nN8AC&pg=PA17&hl=ro&source=gbs_toc_r&cad=3#v=onepage&q&f=false, accesat: 01.09.2018.
116. Schwab Klaus (editor) (2014). *The Global Competitiveness Report 2014–2015*. Geneva: World Economic.

117. Smith, A. (1776). *The Wealth of Nations* (ediția în limba română: *Avuția națiunilor*). Editura Publica, Colecția de economie, București, 2011
118. Stancu, I. (2002). *Finanțe*. București: Editura Economică.
119. Șaguna, D. D. (2003). *Drept financiar și fiscal. Curs universitar*. București: Editura All Beck.
120. Șaguna, D.D. & Șova D. (2005). *Drept financiar public*. București: Editura All Beck.
121. Șaguna, D.D. & Șova D. (2006). *Drept fiscal*. București: Editura All Beck.
122. Șaguna, D.D. & Tutungiu M.E. (1995). *Evaziunea fiscală*. București: Editura Oscar Print.
123. Șaguna D.D. & Șova D. (2011). *Drept fiscal*, Ediția a 4 – a. București: Editura C.H. Beck.
124. Stancu, I., (2002). *Finanțe*, ed.a-III-a. București: Editura Economică.
125. Tabără N., Horomnea E. & Toma C. (2001). *Analiza contabil financiară*. Iași: Editura Tipo Moldova.
126. Tabără N., Toma C. & Horomnea E. (2005). *Conturile anuale în procesul decizional. Elemente de contabilitate, analiză financiară și evaluarea performanțelor întreprinderii*. Iași: Editura Tipo Moldova.
127. Tabără, N. & Briciu, S., (coord.). (2012). *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*. Iași: Editura Tipo Moldova.
128. Tabără, N. (2015). *Sisteme contabile comparate*, Ediția a III-a. Iași: Editura Tipo Moldova.
129. Talpoș, I. (1995). *Finanțele României*, vol. I. Timișoara: Editura Sedona.
130. Toffler, A. (1995). *Crearea unei noi civilizații*. Turner Pub.
131. Toma, C. (2018). *Contabilitate financiară*, Ediția a III-a, revizuită și adăugită. Iași: Editura Tipo Moldova.
132. Trotman, M. (1993). *Comptabilite britannique, mod d'emploi*. Paris: Economica.
133. Tudose, M.B. (2008), *Finanțe. Elemente teoretice și practice*. Iași: Editura Sedcom Libris.
134. Tulai, C. (2003). *Finanțele publice și fiscalitatea*. Cluj-Napoca: Editura Casa Cărții de Știință
135. Trandafir, C. (2012). *Societățile off-shore între reglementare legală și ilicită*. București: Editura Universul Juridic.
136. Țătu, L., Șerbănescu, C., Ștefan, D., Vasilescu, D. & Nica, A. (2013). *Fiscalitate - De la lege la practică*. București: Editura All Beck.
137. Văcărel, I. (2006). *Finanțe publice*. București: Editura Didactică și Pedagogică.
138. Vintilă, N., Filipescu M.O. & Lazăr P. (2013). *Fiscalitate aplicată și elemente de management fiscal*. București: Editura C.H.Beck.
139. Virjan, B. (2016). *Infrațiunile de evaziune fiscală*, Ediția a II-a. București: Editura C.H.Beck.
140. Zaharia, V. (2002). *Finanțe publice*. Cluj-Napoca: Editura George Barițiu.

Studii, articole de specialitate, comunicări:

1. Allingham, M.G. & Sandmo, A. (1972). „Income tax evasion: a theoretical analysis”, *Journal of Public Economics*, North-Holland Publishing Company, vol.1/1972.
2. Amariei, R. (2015). „Ofensiva ANAF crește prețurile”, *Capital*, nr.56/2015, disponibil: <http://www.capital.ro/ofensiva-anaf-creste-preturile.html>, accesat: 02.05.2016.
3. Afrăsinei, M.B. (2013). „The problem of tax havens and the Romanian tax authorities reactions”, în *CES Working Papers*, vol. V, partea a 2-a, pp.149-159.
4. Alm, J., McClelland G. & Schulze, W. (1992). „Why do people pay taxes?”, *Journal of Public Economics*, vol.48/1992.
5. Alm, J. & Torgler, B. (2011). „Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality”, în *Journal of Business and Ethics*, vol.101, nr.4, pp.635-651.
6. Armstrong, C., Blouin, J., Jagolinzer, A. & Larcker, D. (2015). „Corporate governance, incentives, and tax avoidance”, *Journal of Accounting and Economics*, vol.60, Issue 1/2015.
7. Balaciu, D., Bogdan V. & Vladu, A.B. (2009). „A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice”, *Annales Universitatis Apulensis, Series Oeconomica*, 11(1)/2009.
8. Balafoostas, L., Beck, A., Kerschbamer, R. & Sutter, M. (2015), „The hidden costs of tax evasion: Collaborative tax evasion in markets for expert services”, *Journal of Public Economics*, Vol.129 (september).
9. Barnea, A., Ronen, J. & Sadan S. (1976). „Classificatory smoothing of income with extraordinary item”, *The Accounting Review*, vol.51, pp.110-122.
10. Bär, J. (2014). „Wealth report: Europe”. disponibil: https://www.juliusbaer.com/fileadmin/user_upload/your-private-bank/investment-excellence/research/european-wealth-report/documents/Wealth_Report_Europe.pdf, accesat: 01.08.2016.
11. Bătrâncea, L.M. (2013). „Comportamentul fiscal – abordări teoretice și studii comparative internaționale”, *Studii post-doctorale în economie. Disertații Post-Doctorale*. vol.III. – Studii și cercetări fiscal-bugetare, pp.47-133, București: Editura Academiei Române.
12. Bellovary, J., Giacomino, D., Akers, M. (2007). „A review of bankruptcy prediction studies: 1930 to present”, *Journal of financial education*, nr.33, pp.1-42, disponibil: https://epublications.marquette.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1025&context=account_fac, accesat: 01.02.2019.

13. Berheci, M. (2006). „Obiectivele situațiilor financiare, limitele și căile de îmbunătățire a conținutului acestora”, *Analele Științifice ale Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași*, Tomul LII/LIII, Științe Economice, 2005/2006.
14. Berinde, S. (2004). „Normalizarea, armonizarea și perspective ale deconectării contabilității de fiscalitate”, volumul Conferinței *Audit and Accounting Convergence*. Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca, pp.523-533.
15. Berinde, S. & Răchișan, R. (2005). „Taxes impact on accounting”, în volumul Conferinței *The Impact of European Integration on the National Economy*, Accounting Section, Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj, pp.201-208.
16. Borlea, S.N., Achim, M.V. & Miron, M.G. (2017), „Corruption, shadow economy and economic growth: an empirical survey across the European Union countries”, *Studia Universitatis “Vasile Goldis” Arad. Economics Series*, Vol.27, Issue 2/2017, pp.19-32.
17. Bostan, I. & Grosu, V. (2010), „Rolul auditului intern în optimizarea guvernantei corporatiste la nivelul grupurilor de întreprinderi”, *Economie teoretică și aplicată*, vol.2(543), pp.63-84.
18. Bostan, I. (2010). „Performanța controlului financiar”. *Economie teoretică și aplicată*, Vol. XVII, No.7(548), pp.66-73.
19. Bostan, I. (2012). „RV-42, formulă perfectă de evaziune în UE”. *Economistul* nr.13-14 din 09.04.2014, disponibil: <http://www.economistul.ro/fiscalitate-rv-42-formula-perfecta-de-evaziune-in-ue-a5151/>, accesat: 28.04.2016.
20. Briciu, S. & Teiușan, S.C. (2006). „Sistemul informațional al contabilității de gestiune”, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, volumul 1, Alba Iulia, disponibil: <http://www.oconomica.uab.ro/upload/lucrari/820061/3.pdf>, accesat: 02.09.2018.
21. Brondolo, J. (2009), „Collecting Taxes During an Economic Crisis: Challenges and Policy Options”, *IMF Staff Position*, Note 09/17.
22. Brown R. & Steele T. (1999). „The economics of accounting for growth”, *Accounting and business research*, no.29(2).
23. Bungeț, O.C. & Dumitrescu, A.C. (2008). „Accounting treatment of deferred income taxes according to the requirements of the Romanian accounting regulations”, *The Annals of University of Oradea - Economic Science*, XVII, 3, Section Finances, Banks and Accounting, pp.1039-1043, disponibil: <http://steconomice.uoradea.ro/anale/en-volum-2008-finance-bank-accountancy.html>, accesat: 15.03.2015.
24. Bushman, R.M. & Smith, A.J. (2001). „Financial Accounting Information and Corporate Governance”, *JAE Rochester Conference*, April 2001, disponibil: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=253302, accesat: 01.09.2018.
25. Cattrysse, J. (2005). „Reflections on corporate governance and the role of the internal auditor”, disponibil: https://www.researchgate.net/publication/228253690_Reflections_on_Corporate_Governance_and_the_Role_of_the_Internal_Auditor/download, accesat: 20.12.2017.
26. Cernușca, L. (2017). „Abordări teoretice și practice privind contabilizarea datoriilor și creanțelor de impozit amânat”, partea I, *Expertiza și auditul afacerilor*, nr.32-33, 22 aug.– 4 sept. 2017, disponibil: <http://www.ceccarbusinessmagazine.ro/abordari-teoretice-si-practice-privind-contabilizarea-datoriilor-si-creantelor-de-impozit-amanat-partea-i-a2428/>, accesat: 20.05.2018.
27. Cernușca, L. (2017). „Amortizare contabilă versus amortizare fiscală”, *Expertiza și auditul afacerilor*, nr.15-16, 25 aprilie-8 mai 2017, disponibil: <http://www.ceccarbusinessmagazine.ro/amortizare-contabila-versus-amortizare-fiscala-a1984/>, accesat: 23.05.2019.
28. Chiarini, B., Marzano, E. & Schneider, F. (2008). „Tax Rates and Tax Evasion: An Empirical Analysis of the Structural Aspects and Long-Run Characteristics in Italy”, *European Journal of Law and Economics*, Vol.35, No.2, pp.273-293.
29. Chilarez D. & Ene, G.S. (2014). „Armonizare și competiție fiscală la nivelul Uniunii Europene”, în *Revista Strategii manageriale*, nr.1 (23), pp.94-105.
30. Cobham, A. (2005). „Tax evasion, tax avoidance, and development finance”, Queen Elisabeth House, *Working Paper*, No.129, disponibil: <http://www3.qeh.ox.ac.uk/pdf/qehwp/qehwps129.pdf>, accesat: 20.08.2015.
31. Condrea, E. (2013). „Evaluarea economiei subterane în România”. *Studii post-doctorale în economie*, vol.3, Editura Academiei Române.
32. Coteț, D. & Megan, O. (2007). „The Romanian accounting information under the pressure of providers and users”, *Annals of the University of Petroșani, Economics*, vol.7, pp.83-92.
33. Cucui, I. (2006). „Impactul proceselor de armonizare și normalizare contabilă desfășurate la nivel internațional și național asupra tipurilor de comunicare aflate la dispoziția conducerii unei organizații”, *Annales Universitatis Apulensis, Series Oeconomica*, Alba Iulia, nr.8/2006, vol.I, disponibil: <http://www.oconomica.uab.ro/upload/lucrari/820061/8.pdf>, accesat: 01.10.2018.

34. Cuzdriorean, D.D., Fekete, S. & Sucală, L. (2010). „An attempt at measuring the fiscal influence over accounting of romanian listed companies”, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 12(1), 2010, disponibil: <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1220101/09.pdf>, accesat: 15.05.2015.
35. Dinga, E. (2008). „Considerații teoretice privind evaziunea fiscală vs. fraudă fiscală”, *Studii Financiare – Abordări teoretice și modelare*, nr. 4.
36. Dragodan, A. (2017). „Noile mijloace de luptă împotriva fraudei și evaziunii fiscale în cadrul uniunii europene și la nivel internațional. impactul asupra dreptului național”, disponibil: <http://www.nos.iem.ro/bitstream/handle/123456789/1143/10-Dragodan%20Arina.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, accesat: 01.10.2018.
37. Dreher, A. & Schneider, F. (2006). „Corruption And The Shadow Economy: An Empirical Analysis”, *Cesifo Working Paper*, No.1653 disponibil: la: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=886490, accesat: 02.08.2018.
38. Duță, A. (2007). „Dificultățile abordării doctrinare a noțiunii de evaziune fiscală”, *Finanțe – Provocările viitorului*, anul VI, nr.6.
39. Eberhartinger E. & Margret Klostermann M. (2007). „What if IFRS were a Tax Base? New Empirical Evidence from an Austrian Perspective”, *Accounting in Europe*, vol.4, issue 2/2007, pp.141-168, disponibil: https://www.researchgate.net/publication/228129522_What_if_IFRS_were_a_Tax_Base_New_Empirical_Evidence_from_an_Austrian_Perspective, accesat: 01.03.2015.
40. Einstein, A. (1905). „Ist die Tragheit eines Körpers von seinen Energieehalt abhängig?”, *Annalen der Physik*, disponibil: http://myweb.rz.uni-augsburg.de/~eckern/adp/history/einstein-papers/1905_18_639-641.pdf, accesat: 01.02.2019.
41. Ene, C. M, Bălan, M. & Uzlău, C.M. (2011). „Evaziunea fiscală – între legalitate și ilegalitate. Mecanisme ale economiei subterane”, *Internal Auditing & Risk Management*, Anul VI, Nr.4(24).
42. Erard, B. & Feinstein, J.S. (1994). „The Role of Moral Sentiments and Audits Perceptions in Tax Compliance”, *Public Finance*, no.49 (Supplement).
43. Farcane N., Megan O. & Popa A., (2006). „Sistemul contabil românesc la cumpăna dintre orientări. Pregătit sau nu pentru aplicarea efectivă a IAS/IFRS”, *Analele Universității din Oradea, secțiunea Științe Economice* (tom XV, vol.2, p.433-441).
44. Feige, E.L. (1994). „The underground economy and the currency enigma”, *Public Finance* (no.49, p.119-136).
45. Fekete, S., Mustață, R., Damagum, Y.M., Mătiș D. & Popa I. (2010). „Explaining accounting policy choices of SME's. Empirical research on the evaluation methods”, *European Research Studies Journal* (Vol. XIII, Issue (1) 2010, p.33-48), disponibil: https://www.researchgate.net/publication/46542672_Explaining_Accounting_Policy_Choices_of_SME's_An_Empirical_Research_on_the_Evaluation_Methods, accesat: 15.05.2015.
46. Feleaga, N. & Feleagă, L. (2009). „Some Remarks About the Accounting Reform: The Case of Romania”, *The bussines review*, Cambridge, vol.13., nr.1, p.260.
47. Fjeldstad O.H. (2002). „Fighting fiscal corruption: The case of the Tanzania Revenue Authority”. *CFI Working Papers* 2002:3. Available: <https://www.cmi.no/publications/file/779-fighting-fiscal-corruption.pdf>
48. Franzoni L. (2000). „Tax Evasion and Tax Compliance”, în B. Bouckaert, G. De Geest, eds. (2000) *Encyclopedia of Law and Economics*, vol. IV - Cheltenham: Edward Elgar, (p.51-94).
49. Frey, B., Torgler, B. (2007). „Tax morale and conditional cooperation”, *Journal of Comparative Economics*, no.35.
50. Fuest, C. & Riedel, N. (2009). „Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature”, *Report prepared for the UK Department for International Development (DFID)*, Oxford University Centre for Business Taxation, disponibil: https://assets.publishing.service.gov.uk/media/57a08b3de5274a31e0000a66/60670_TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf, accesat: 20.08.2015
51. Fudulu, P., Albu, L. & Baboi-Stroe, A. (2002). „Studii de Impact (procesul de pre-aderare): Cerințele pentru preluarea legislației UE privind lupta împotriva criminalității economice și financiare”, disponibil: la http://beta.ier.ro/documente/studiideimpactPaisI_ro/Pais1_studiu_12_ro.pdf, accesat: 29.04.2016.
52. Ghintuială, A. (2008). „Actualități și perspective în normalizarea contabilă internațională”, *EIRP Proceedings*, Universitatea „Danubius” din Galați, EIRP Proceedings, Vol.3 (2008), disponibil: la <http://www.proceedings.univ-danubius.ro/index.php/eirp/article/view/1094/1013>, accesat: 01.10.2017.
53. Ghintuială A. (2011). „Actualității și perspective în normalizarea contabilă internațională”, în *EIRP Proceedings*, Universitatea Danubius, Galați.
54. Golban, R. (2015). „Sistemul fiscal în viziune completă”, în *Revista Economistul*, nr.9-10, 16 martie 2015.
55. Gordon, J.P.F. (1989). „Individual Morality and Reputation Costs as Deterrents to Tax Evasion”, *European Economic Review*, no. 33, 797-805.
56. Gravelle, J., (2015). „Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion”, *Congressional Research Service Report*, disponibil: <https://www.fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf>, accesat: 06.05.2016.

57. Grosu, V. (2015). „Soluții generale privind atenuarea efectelor aplicării noilor IFRS asupra directivelor contabile comunitare”, Conferința științifică internațională „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii”, ASEM, Chișinău, 2015, pp.54-61.
58. Grosu V., Hlaciuc E., Mates D. & Socoliuc M. (2010), „The impact of the International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) in determining the goodwill of companies in the European Union (EU)”, *African Journal of Business Management*, vol.6 (43), p.10708-10721.
59. Gyomai, G. & van de Ven P., (2014), „The Non-observed Economy in the System of National Accounts: survey of country practices”, *OECD Statistic Brief*, 2014/18, disponibil: <https://www.oecd.org/sdd/na/Statistics%20Brief%2018.pdf>, accesat: 02.08.2018.
60. Ianovici, A. M. & Cataramă, D. F. (2011). „The estimation of the tax evasion degree in Europe (Belgium, Romania, Germany)”, *Applied Financial Research*, nr. 8.
61. Haita, G. & Héguin de Guerle, O. (2015). „Structura controlată offshore. Frauda fiscală și optimizarea fiscală într-un context internațional”, în *Revista de finanțe publice și contabilitate*, nr. 7-8/2015, pp.15-23.
62. Hellmann, J. & Schankerman, M., (2000). „Intervention, Corruption and Capture: The Nexus between Enterprises and the State”, *Economies of Transition*, vol. 8, pp.545-576.
63. Hlaciuc, E. & Petriș, R. (2010). „Reflections On The Nature Of Accounting”, în *The Annals of The "Ștefan cel Mare" University of Suceava. Fascicle of The Faculty of Economics and Public Administration*, vol.10, Special Number, p.242- 259.
64. Hlaciuc, E., Socoliuc, M. (2010), „The Ias/Ifrs Standards System Between Harmonization And Deformity”, *Analele Universității din Oradea, seria Științe Economice* (Tom XIX, Nr. 2, p. 868-874).
65. Hlaciuc E. & Socoliuc M. (2009), „Considerations Regarding The Accounting Profession In Europe – Competitiveness And Professional Ethics”, în *Analele Universitatii din Oradea, seria Științe Economice*, nr.3, pp.991-994.
66. Hlaciuc, E. & Străpuc, C. (2017). „The financial-accounting information - support for fiscal anti-fraud control”, *International scientific student conference - Prospects of accounting development: The young researcher's view*, November 22, 2017, ASEM, Chișinău.
67. Horrigan, J. (1965). „Some empirical basis of financial ratio analysis”, *The Accounting review*, 4(3), pp.558-568.
68. Hotca, M.A. (2018). „Evaziunea fiscală și optimizarea fiscală (evaziunea fiscală legală)”, disponibil: la <http://www.hotca.ro/index.php/blog-post/evaziunea-fiscala-si-optimizarea-fiscala-evaziunea-fiscala-legala>, accesat: 01.09.2018.
69. Ianovici, A. M. & Cataramă, D. F. (2011). „The estimation of the tax evasion degree in Europe (Belgium, Romania, Germany)”, *Applied Financial Research*, nr. 8, pp.1-10.
70. Ibarra, V. (2014), „Cash Flow Ratios: Tools for Financial Analysis”, *Journal of International Business Research*, vol.8, Special Issue 1, disponibil: <https://www.questia.com/read/1G1-229068414/cash-flow-ratios-tools-for-financial-analysis>, accesat: 01.04.2019.
71. Ionașcu, M., Ionașcu, I., Săcărin, M., Minu, M. (2014). „IFRS adoption in developing countries: the case of Romania”, *Accounting and Management Information Systems* (vol.13, nr.2, p. 311-350), disponibil: la <https://pdfs.semanticscholar.org/4922/47c526d8e36e0b00e3af7c5a8214f6ec6360.pdf>, accesat: 01.10.2018
72. Ionescu, C. (2012), „Contabilitatea crizei sau criza contabilității?”, lucrare prezentată în cadrul Conferinței Economice Naționale 2012, Universitatea Spiru Haret.
73. Istrate C. (2011). „Evolutions in the Accounting – Taxation (Dis)connection in Romania, After 1990”, *Review of Economic Business Studies*, vol.4(2), 43-61.
74. James S., Alley C. (2002), „Tax Compliance, Self-assessment and Tax Administration”, *Journal of Finance and Management in Public Services*(nr.2(2), p.27-42).
75. Jianu, I. și Jianu, I., „Definirea și evaluarea performanței – de la origini până în prezent”, 2008, *Revista Contabilitate și Informatică de Gestione*, nr. 26, 72-88.
76. Johnson, S., Kaufmann, D., McMillan, J., Woodruff, C. (2000). „Why do firms hide? Bribes and unofficial activity after communism”, *Journal of Public Economics* 76 (3)/2000.
77. Khouatra, D. (2004). „La normalisation comptable entre modèles anglo-saxon et modèles continentaux: le cas de la Roumanie, pays en transition vers l'économie de marché”, disponibil: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00593994/document>, accesat: 01.10.2018, p.19
78. Kirchler E., Hoelzl E., Wahl I. (2008). „Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The <Slippery Slope> Framework”, în *Journal of Economic Psychology* (vol.29, nr.2, p.210–225).
79. Kleven, H.J., Knudsen, M.B., Kreiner, C.T., Pedersen, S., Saez, E. (2011). „Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark”, *Econometrica*, 79.
80. Kleven, H.J., Kreiner, C.T., Saez E. (2009). „Why can modern governments tax so much? An agency model of firms as fiscal intermediaries”, *NBER Working Paper* 15218.
81. Knezevic, S., Stankovic, A., Tepavac, R. (2012). „Accounting Information System as a Platform for Business and Financial Decision Making in the Company”, *Management Journal for Theory and Practice*

- Management*, nr.65/2012, disponibil: http://management-stari.fon.bg.ac.rs/management/e_management_65_engleski_07.pdf, accesat: 01.09.2018.
82. Kogler C., Bătrâncea L., Nichita A., Pantya J., Beliamin A., Kirchler E. (2013). "Trust and power as determinants of tax compliance: Testing the assumptions of the slippery slope framework in Austria, Hungary, Romania and Russia", în *Journal of Economic Psychology* (vol.2(34), p.169-180).
 83. Ionescu C. (2012). "Contabilitatea crizei sau criza contabilității?", lucrare prezentată în cadrul Conferinței Economice Naționale 2012, Universitatea Spiru Haret.
 84. Konrad, K. A., Qari, S. (2012). „The last refuge of a scoundrel? Patriotism and tax compliance”, *Economica*, London School of Economics and Political Science, vol. 79(315).
 85. Lamb M., Nobes C., Roberts A. (1998), "International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting", în *Accounting and Business Research* (vol.28, no.3, p.78-96).
 86. Lamb, M., Lymer, A. (1999), "Taxation research in an Accounting Context: Future Prospects and Interdisciplinary Perspectives", *The European Accounting Review*, vol.8(4), 749-776.
 87. Lenghel R.D. (2011), "Armonizare, convergență și conformitate contabilă internațională", în *Analele Institutului de Istorie „G. Barițiu” din Cluj-Napoca*, Series Humanistica (tom. IX, 2011, p.247–258).
 88. Lippert, O. and Walker, M. (1997), "The Underground Economy: Global Evidences of its Size and Impact", Vancouver, B.C.: The Frazer Institute, disponibil: <https://www.fraserinstitute.org/sites/default/files/UndergroundEconomy.pdf>, accesat: 01.08.2018.
 89. Madzharova, B.(2013). „The Effect of Low Corporate Tax Rate on Payroll Tax Evasion”, In: Fuest, C., Zodrow, G.R. (Eds.), *Critical Issues in Taxation and Development*, MIT Press, Cambridge, MA, 109-144, 2013
 90. Manole S.D. (2012), "Impactul economiei subterane asupra economiei României", în Revista on-line nr.4(18) *Strategii manageriale*, disponibil: la adresa: [http://www.strategiimanageriale.ro/article-2012-id-56-revista.nr.4.\(18\)-101impactul.economiei.subterane.asupra.economiei.romaniei.html](http://www.strategiimanageriale.ro/article-2012-id-56-revista.nr.4.(18)-101impactul.economiei.subterane.asupra.economiei.romaniei.html), accesat: 20.04.2016
 91. Mardiros, D.N. (2005). "Contabilitatea ca sistem informațional", *Analele științifice ale Universității "Alexandru Ioan Cuza" Iași*, tomul L/LI, 2004/2005.
 92. Marchese, S. (2009), "Situațiile Financiare în scop general și Raportarea Fiscală", *Programul Avansat în Reglementarea Contabilității și a Auditului*, FEE pentru Impozite Directe, disponibil: <https://www.slideserve.com/autumn-lancaster/programul-avansat-n-reglementarea-contabilit-ii-i-a-auditului-modulul-22>, accesat: 15.09.2016.
 93. Maydew, E (2001). "Empirical Tax Research in Accounting: A Discussion", *Journal of Accounting and Economics* (vol.31(3), p.389-403), disponibil: https://www.researchgate.net/publication/222842529_Empirical_tax_research_in_accounting_A_discussion, accesat: 01.10.2015.
 94. Medina, L., Schneider, F. (2018) Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years? IMF Working Paper, WP/18/17, disponibil: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2018/01/25/Shadow-Economies-Around-the-World-What-Did-We-Learn-Over-the-Last-20-Years-45583>, accesat: 01.08.2018.
 95. Merchant, K.A. & Rockness, J. (1994). The ethics of managing earnings: an empirical investigation, *Journal of Accounting and Public Policy*, 13.
 96. Medina, L., Schneider, F. (2018). "Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?", *IMF Working Paper*, WP/18/17, disponibil: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2018/01/25/Shadow-Economies-Around-the-World-What-Did-We-Learn-Over-the-Last-20-Years-5583>, accesat: 15.08.2018
 97. Merchant, K.A. & Rockness, J. (1994). "The ethics of managing earnings: an empirical investigation", *Journal of Accounting and Public Policy* (vol. 13, p. 79-94).
 98. Miluț, M.P., (2009). "Impozitul forfetar va spori abuzurile Garzii Financiare", în Business24, secțiunea Economie, disponibil: la <http://www.business24.ro/taxe-si-impozite/impozit-forfetar/milut-impozitul-forfetar-va-spori-abuzurile-garzii-financiare-1452980>, accesat: 02.05.2016
 99. Minu, M. (2004). "Contabilitatea românească, de la soluția hibridării sistemului, la riscul intruziunii culturale", *Congresul profesiei contabile din România, Armonizare sau Convergență în Standardele Internaționale de Contabilitate*. București: Editura CECCAR.
 100. Muehlbacher, S., Kirchler, E., Schwarzenberger, H. (2011). "Voluntary versus Enforced Compliance: Empirical Evidence for the <Slippery Slope> Framework", în *European Journal of Law and Economics* (nr.32, p.89-97).
 101. Munteanu, V. & Zuca, M. (2011). "Considerații privind utilizarea contabilității creative în denaturarea informațiilor din situațiile financiare și «maximizarea» performanțelor firmei", *Audit financiar* (nr. 3, p. 3 - 10).
 102. Neag, R. (2008). "The reform of Romanian Accounting - a Present Reality", *National and Regional Economics* (vol.VII, p.764-767) disponibil: la <http://www3.ekf.tuke.sk/konfera2008/zbornik/files/prispevky/ramonaneag.pdf>, accesat: 01.10.2018.

103. Nobes C., "International classification of financial reporting", apud Colasse, B., *Comptabilité (PCG, IAS/IFR Set Enron), Economica*, 9ème édition, Paris, 2005, p.6
104. Noyelle D., Westercamp G, "Cele trei componente ale unui sistem informațional", *Informatique et gestion* (nr. 30/1971, p.43-49).
105. Nurul Fitri Mohd Noor, Zuraidah Mohd Sanusia, Lee Teck Heang, Takiah Mohd Iskandar, Yusarina Mat Isa (2015), "Fraud Motives and Opportunities Factors on Earnings Manipulations", în *Procedia Economics and Finance*, Issue 28, (p.126 – 135).
106. Paliu-Popa, L., Ecobici, N. (2007). "Accounting Implications of Taxation", 2007, MPRA, posted Dec. 2008; 12186: 21., disponibil: [https://mpra.ub.uni-muenchen.de/12186/1 /MPRA_paper_12186.pdf](https://mpra.ub.uni-muenchen.de/12186/1/MPRA_paper_12186.pdf), accesat: 01.04.2016
107. OECD (2017), "Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment", Paris, p.15, accesibil la: <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf>, accesat: 10.07.2018
108. Ortega, X. (2017). A Review of IFRS and US GAAP Convergence History and Relevant Studies, *International Business Research* (Vol.10, nr.9, p.37), Published by Canadian Center of Science and Education.
109. Pantea M., Șanta O., Orza C.N. (2012). "Evaziunea fiscală în domeniul economico-financiar în România țară membră a Uniunii Europene. Studiu de drept comparat", în *Revista de Investigare a Criminalității*, anul V, nr. 1/2012
110. Raportul Parchetului de pe lângă ICCJ - DIICOT – Structura centrală, pentru anul 2014, paragraful 4.3., disponibil: la http://www.luju.ro/static/files/2015/martie/08/BILAN_2014-_FINAL_-_Selecție_pentru_mass-media.pdf, accesat: 18.08.2015
111. Păunescu M. (2015). "Recunoașterea și măsurarea veniturilor. Principii contabile versus reguli fiscale în cazul societăților românești", în *Audit financiar* (vol.XIII, nr.1(121), p.26-34).
112. Petre, G., Lazăr, A. (2006). "Agenții economici au o contabilitate subordonată fiscalității?", *Revista Finanțe Publice și Contabilitate*, (nr.6, p.5-6).
113. Pogoshyan, T. (2011), "Assessing the Variability of Tax Elasticities in Lithuania", *IMF WP/11/270*
114. Popa, A.F., (2006). "Relativ și distorsiune în determinarea rezultatului contabil", Volumul Congresului al XVI-lea al profesiei contabile din România „Profesia contabilă și Globalizarea”. București: Editura CECCAR.
115. Postolache, R. (2014). *The fiscal anti-fraud control. Legal regime*, în *Challenges of the Knowledge Society*, Nicolae Titulescu University Editorial House, (p.343-352), http://cks.univnt.ro/uploads/cks_2014_articles/index.php?dir=03_public_law%2f&download=cks+2014_public_law_art.038.pdf, accesat: : 13.05.2018.
116. Răileanu, V. (2009). "Relația Contabilitate – Fiscalitate" - Cuvânt de deschidere la Masa rotundă organizată de CECCAR și Asociația Internațională de Fiscalitate – Filiala România, 20.06.2009.
117. Rego, S.O., Wilson, R. (2012). „Equity Risk Incentives and Corporate Tax Aggressiveness”, *Journal of Accounting Research*, Volume 50, Issue 3.
118. Reinganum, J., Wilde, L. (1985). „Income tax compliance in a principal-agent framework”, *Journal of Public Economics* (Vol. 26, p 1-18).
119. Richardson, G. (2008). "The Relationship between Culture and Tax Evasion Across Countries: Additional Evidence and Extensions", în *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* (nr. 17, p. 67-78).
120. Ristea M. (2009b). "Relația contabilitate – fiscalitate", Masa rotundă din 20 iunie 2009: CECCAR și Asociația Internațională de Fiscalitate – Filiala România.
121. Ristovska, M., Mojsoska-Blazevski, N., Nikolov, M. (2013), „An alternative view to the tax evasion: the effect of tax morale on paying taxes in macedonia and EU countries”, *Serbian Journal of Management*, no. 8 (2), pp. 169 – 183
122. Robinson, J.R., Xue, Y., Zhang, M.H. (2012). „Tax planning and financial expertise in the audit committee”. Working Paper. University of Texas at Austin
123. Roubaud, F. and Sérurier, M. (1991). *Economie non enregistrée par la statistique et secteur informel dans les pays en développement*, STATECO, No. 68, Paris: INSEE.
141. Schneider, F. (1994). „Measuring the Size and Development of the Shadow Economy: Can the Causes be Found and the Obstacles be Overcome?” in: Brandstaetter H. and Güth W. (eds.) *Essays on Economic Psychology*, Berlin: Springer, pp.193-212.
142. Schneider, F. (2015). „Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015: Different Developments”, *ShadEcEurope31_January2015.doc*, disponibil: la <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/ShadEcEurope31.pdf>, accesat: 29.11.2015.

124. Schneider, F. & Enste, D.H. (2000). „Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences”. *IMF Working Paper*, WP/00/26, p.5, disponibil: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/30/Shadow-Economies-Around-the-World-Size-Causes-and-Consequences-3435>, accesat: 02.08.2018
125. Schneider, F., Raczkowski, K., Mróz, B (2015). Shadow economy and tax evasion in the EU, *Journal of Money Laundering Control*, Vol. 18 Issue 1.
126. Schneider, F. (2016). "Estimating the Size of the Shadow Economies of Highly-developed Countries: Selected New Results", *CESifo DICE Report 14 (4)*, 2016, 44–53. Disponibil: <http://www.cesifo-group.info/DocDL/dice-report-2016-4-schneider-december.pdf>, accesat: 01.09.2018.
127. Shackelford D.A, Shevlin T. (2001). "Empirical tax research in accounting", *Journal of Accounting and Economics* (vol.31, p.321–387), disponibil: <https://pdfs.semanticscholar.org/240c/10a34d5b7b58f8c602db8e54400eb001cf2a.pdf>, accesat: 01.10.2015
128. Shah, Atul, K., (1996). "Creative Compliance în Financial Reporting", *Accounting, Organizations and Society*, vol.21(1), pp.23-39.
129. Shevlin, T. (2007). „The Future of Tax Research: From an Accounting Professor’s Perspective”, *The Journal of the American Taxation Association*, 29(2):87-93, September 2007, disponibil: https://www.researchgate.net/publication/247875169_The_Future_of_Tax_Research_From_an_Accounting_Professor's_Perspective, accesat: 31.10.2015.
130. Sikka, P. (2017). "Accounting and Taxation: Conjoined Twins or Separate Siblings?", *Accounting Forum*, 41(4)-January 2017, disponibil: la https://www.researchgate.net/publication/312255160_Accounting_and_taxation_Conjoined_twins_or_separate_siblings, accesat: 01.09.2018.
131. Simms, H. & Marsha, E. (2005). „Corporate Governance: What it is and why it matters”, disponibil: www.transparency.org, accesat: 24.12.2017.
132. Slemrod, J. (2007). „Cheating ourselves: the economics of tax evasion”, *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 21, p. 25–48.
133. Smith, P. (1994). „Assessing the Size of the Underground Economy: The Canadian Statistical Perspectives”, *Canadian Observer*, Catalogue no.11-010, pp.16-33.
134. Spicer, M. & Becker, L.A. (1980). „Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach”, *National Tax Journal*, no. 33(2), pp. 171-175.
135. Stolowy, H. & Breton, G. (2003). „Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework”, *Review of Accounting and Finance*, 3(1), 5-92, disponibil: <http://www.emeraldinsight.com>, accesat: 28.09.2015
136. Străpuc, C. (2018). „Subterranean economy in globalization era”, Globalization and Its Socio-Economic Consequences, 18th International Scientific Conference, University of Zilina, Faculty of Operation and Economics of Transport and Communications, Department of Economics, Rajecke Teplice, Slovak Republic, 10th – 11th October 2018, pp.2838-2846, disponibil: https://globalization.uniza.sk/wp-content/uploads/2018/12/proceedings_globalization_2018_part_6.pdf
137. Străpuc, C. & Tudose, M.B. (2018). „Fiscal risk – premise of fiscal anti-fraud control”, *Ecoforum*, vol7, Issue 3(16)-2018, disponibil: <http://www.ecoforumjournal.ro/index.php/eco/issue/view/18>
138. Șteț, M. (2008). „The Transport service with specific characteristics - accounting and fiscal peculiarities”, *MTC Academic Journal*, Issue 3, pp.71-75.
143. Șerban, R. & Cojan, A. (2009). „Economia informală și analiza riscului fiscal – Controlul fiscal în România”, Simpozion ASE, p.643, disponibil: http://www.ase.ro/simpozion/2009/full_papers/pdf/57_cojan_ro.pdf, accesat: 13.05.2018.
139. Stolowy, H. & Breton, G. (2003). „Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework”, *Review of Accounting and Finance*, 3(1), 5-92, disponibil: <http://www.emeraldinsight.com>, accesat: 28.09.2015.
140. Stonier, T. (1990). „Information And The Internal Structure Of The Universe: An Exploration Into Information Physics”, Springer New York/London
141. Tabără, N. & Rusu, A. (2011). „Considerații privind impactul contabilității creative asupra calității informațiilor prezentate în situațiile financiare anuale”, *Audit financiar*, nr. 11/2011, p.37-43.
142. Tabără, N. & Horomnea, E. (2000). „Dimensiunile etice ale profesiei contabile”, *Revista contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, nr.12/2000, p.51.
143. Tanzi, V. (1998). „Essential Fiscal Institution in Selected Economies in Transition”, *Collegium Budapest, Institute for Advanced Studies, Discussion Paper* no.53, noiembrie 1998.
144. Todea, N. & Călean, I. (2011). „Relevanța informațiilor financiar-contabile”, *Revista Audit Financiar*, nr. 4, pp.23-32.
145. Todoroi, D. (2013). „Era informaticii. Sisteme informatice în societatea informațională”, *Economica*, nr.1 (83)/2013.

146. Tomi R.A. (2011), „Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States Final Report”, Warsaw, July 2013, disponibil: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vatgap.pdf, accesat: 02.03.2016;
147. Aprofundarea armonizării fiscale În Uniunea Europeană - Avantaje și limite”, *Romanian Statistical Review*, 76-88.
148. Tørslov, T.R., Wier, L.S., & Zucman, G. (2018). „The missing profits of nations”, *Working Paper 24701*, Nber Working Paper Series, National Bureau Of Economic Research, Cambridge, MA 02138, June 2018, disponibil: <https://www.nber.org/papers/w24701.pdf>, accesat: 15.11.2018
149. Tudose, M.B. (2009). „The management of the enterprise’s financial structure”, *Management & Marketing*, Vol. 4, No. 3, p.127.
150. Tudose, M.B. & Străpuc, C. (2015). „The impact of fiscality on the behaviour of taxpayer. Analysis on the example of Romania”. *Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu*, Economy Series, Issue 3/2015, pp.5-9.
151. Tudose, M.B. & Clipa, R.I. (2016). „An analysis of the shadow economy in eu countries”, *CES Working Papers* Vol.VIII, Issue 2, pp.303-312, disponibil: http://www.ceswp.uaic.ro/articles/CESWP2016_VIII_TUD.pdf, accesat: 01.02.2018.
152. Voicu, C. (2012). „Știința economică și teoria economiei subterane”, *Economie teoretică și aplicată*, Vol. XIX, No.7(572), pp.52-66.
153. Wahl, I., Kastlunger, B. & Kirchler, E. (2010), „Trust in Authorities and Power to Enforce Tax Compliance: An Empirical Analysis of the Slippery Slope Framework”, în *Law & Policy*, vol.32, nr.4, pp.383-406.
154. Wang, Y., Li J. & Zhu, X. (2017), „A Method of Estimating, Operational Risk: Loss Distribution Approach with Piecewise-defined Frequency Dependence”, *Procedia Computer Science*, vol.122, p.261-268, disponibil: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S187705091732611X>, accesat: 01.09.2018.
155. Yitzhaki, S. (1979), „A note on optimal taxation and administrative costs”, *American Economic Review*, no. 69/1979.
156. Zaharia, D. (2015). „ANAF a aflat de ce nu-și plătesc românii taxele: Și ce dacă?”, *Revista Capital*, Mai 2015, disponibil: la <http://www.capital.ro/anaf-a-aflat-de-ce-nu-si-platesc-romanii-taxele-ce-urmeaza.html>, accesat: 11.05.2016.
157. Zucman, G. (2014). „Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits”, în *Journal of Economic Perspectives*, Volume 28, Number 4, pp.121–148.

Surse electronice (site-uri WEB):

1. ANAF (2015). „Fișa indicatorilor de risc fiscal”, disponibil: <https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/transparenta/Anexanr2laproceduraFisaindicrisfiscal.htm>, accesat: 01.11.2017.
2. ANAF (2019). „Plan de măsuri pentru eficientizarea colectării veniturilor la bugetul general consolidat”, disponibil:https://www.anaf.ro/anaf/internet/ANAF/informatii_publice/plan_eficientizarea_colectarii_veniturilor, accesat: 01.07.2019.
3. Comisia Europeană (2013), „Combaterea fraudei și a evaziunii fiscale” - Contribuția Comisiei la Reuniunea Consiliului European din data de 22 mai 2013, disponibil: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_ro.pdf, accesat: 21.08.2015
4. Comisia Europeană (2018), „Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2018 Final Report”/ TAXUD/2015/CC/131, disponibil: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf, accesat 16.01.2019
5. Curtea de Conturi Europeană (2015), Raportul special nr.24/2015: „Combaterea fraudei intracomunitare în domeniul TVA: sunt necesare eforturi suplimentare”, disponibil: <http://www.eca.europa.eu/ro/Pages/DocItem.aspx?did=35308>, accesat: 01.05.2016.
6. Daraban, M. (2015) - Președintele Camerei de Comerț și Industrie a României, discurs cu prilejul lansării publice a „Pactului pentru fiscalitate”, citat de Economica.net, disponibil: http://www.economica.net/daraban-ccir-romania-pierde-in-fiecare-secunda-2-250-de-lei-din-cauza-evaziunii-fiscale_102840.html, accesat: 18.04.2016.
7. DGAF (2015), „Un an de activitate”, disponibil: <http://www.antifrauda.ro/upload/files/brosura%206%20final%20site.pdf>, accesat: 16.03.2016.
8. Ernst & Young (2010). „Conceptual Framework: Objectives and qualitative charecteristics”, disponibil: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Supplement_86_GL_IFRS/\\$FILE/Supplement_86_GL_IFRS.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Supplement_86_GL_IFRS/$FILE/Supplement_86_GL_IFRS.pdf), accesat : 10.10.2018.
9. European Commission (2018). „Informal economy”. Disponibil: https://ec.europa.eu/europeaid/sectors/human-development/social-inclusion/informal-economy_en, accesat: 01.08.2018.
10. EUROSTAT (2014). „Essential SNA: Building the basics”, 2014 Edition, Luxembourg: Publications Office of the European Union, disponibil: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5937349/KS-GQ-14-008-EN.PDF>, accesat: 01.08.2018.

11. EUROSTAT (2017), disponibil: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/index_en.htm, accesat: 20.08.2017.
12. FASB, disponibil: <https://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&%20blobwhere=1175820900526&blobheader=application%2Fpdf>, accesat: 01.09.2018.
13. Financial Reporting Council (1992), *Cadbury Report*, disponibil: <https://ecgi.global/code/cadbury-report-financial-aspects-corporate-governance>, accesat: : 19.12.2017.
14. FMI (Mai 1997). „World Economic Outlook. A Survey by the Staff of the International Monetary Fund”, disponibil: <https://www.imf.org/external/pubs/weomay/weocon.html>, 05.08.2018.
15. IASB (2018), disponibil la <https://www.iasplus.com/en/news/2018/03/cf>, accesat: 01.09.2018.
16. Institute for Advanced Studies (2018). „Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-28 Member States - Final Report”, Warsaw, 11 September 2018, disponibil: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf, accesat: : 02.02.2019.
17. OECD (2015), *G20/OECD Principles of Corporate Governance*, OECD Publishing, Paris, disponibil: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264236882-en.pdf?expires=1563529769&id=id&acname=guest&checksum=EA74541B14E3E77009690E8FDBA16D03>, accesat 01.05.2018.
18. OECD (2017), „Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment”, Paris, p.15, accesibil la: <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf>, accesat: 10.07.2018.
19. ICCJ - DIICOT (2015), „Raportul pentru anul 2014”, disponibil: http://www.luju.ro/static/files/2015/martie/08/BILAN_2014- FINAL - Selecție pentru mass-media. pdf, accesat: 18.08.2015.
20. Parlamentul European (2019), „Raport referitor la infracțiunile financiare, evaziunea fiscală și evitarea obligațiilor fiscale”, disponibil: http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240_RO.html, acesat 01.05.2019.
21. TMF Group (2018), „The financial complexity index 2018”, disponibil: <https://www.tmf-group.com/en/news-insights/publications/2018/financial-complexity-index/#cta-reveal-anchor>, accesat: 01.06.2018.
22. http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/index_en.htm.
23. http://steconomice.utoradea.ro/anale/en_volum-2008-finance-bank-accountancy.html.
24. <http://www.proceedings.univ-danubius.ro/index.php/eirp/article/view/1094/1013>.
25. <http://legestart.ro/raport-deloitte-despre-gradul-de-incertitudine-a-sistemului-fiscal-in-regiunea-emea>.
26. https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/Raport_2014_V10_RO_24042015.pdf.
27. <http://www.antifrauda.ro/2014-c-41.html>.
28. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf.
29. http://ec.europa.eu/finance/accounting/ias/index_en.htm.
30. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1187_ro.htm.
31. http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm.
32. http://ec.europa.eu/romania/news/23102014_pierderi_de_miliarde_de_euro_din_cauza_deficitului_de_incasare_a_tva_ro.htm.
33. http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/taric_consultation.jsp?Lang=en.
34. <http://eur-lex.europa.eu/ro/index.htm>.
35. <http://www.consiliulfiscal.ro/ra-2013.pdf>.
36. <http://www.consiliulfiscal.ro/prezentare-iulie-2015.pdf>.
37. <http://www.insse.ro/cms>.
38. http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Environmental_tax_statistics.
39. <http://ec.europa.eu/competition/cartels/statistics/statistics.pdf>.
40. <http://portal.just.ro>.
41. <http://www.mfinante.ro>.
42. <http://www.transparency.org>.
43. US GAAP, disponibil: <https://www.investopedia.com/terms/g/gaap.asp>, accesat: 01.05.2019.

Reglementări

Legislație națională:

1. L.31/1990 a societăților, republicată în M.Of., Partea I, nr.1066/17.11.2004.
2. L.82/1991 a contabilității, republicată în M.Of., Partea I, nr.454/18.06.2008, cu ultima actualizare la 10 iulie 2018, prin L.163/2018 (M. Of., Partea I, nr.595/12.07.2018), pentru modificarea și completarea L.82/1991, modificarea și completarea L.31/1990, precum și modificarea L.1/2005 privind organizarea și funcționarea cooperăției.
3. L.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, republicată în M.Of. 545/29.07.2003 (în prezent abrogată).
4. L.571/2003, publicată în M.Of. 927/23.12.2003 (în prezent abrogată).
5. L.346/2004 privind stimularea înființării și dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii, publicată în M. Of., Partea I, nr. 681/29.07.2004.

6. L.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, publicată în M.Of., Partea I, 672/27.07.2005, modificată prin L.50/2013, publicată în M.Of., Partea I, nr.146/19.03.2013, actualizată.
7. L.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată în M. Of. Partea I, nr.247/10.04.2015, actualizată.
8. L.135/2010 privind Codul de procedură penală, publicată în M. Of. Partea I, nr.486/15.07.2010, actualizată.
9. L.227/2015 privind Codul fiscal, publicată în M.Of., Partea I, nr.688/10.09.2015, actualizată.
10. L.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în M.Of., Partea I, nr.547/23.07.2015, actualizată.
11. L.270/2017, publicată în M. Of., Partea I, nr.1037/28.12.2017.
12. OG 6/2015 pentru modificarea și completarea L.571/2003 privind Codul fiscal, publicată în M.Of., Partea I, nr. 250/14.04.2015.
13. OUG 74/2013 privind unele măsuri pentru îmbunătățirea și reorganizarea activității ANAF, precum și modificarea și completarea unor acte normative, publicată în M.Of., Partea I, nr.389/29.06.2013.
14. OUG 8/2014 pentru modificarea și completarea unor acte normative și alte măsuri fiscal-bugetare, publicată în M. Of., Partea I, nr.151/28.02.2014.
15. HG 248/2011 privind aprobarea Procedurii de aplicare a metodelor indirecte pentru stabilirea bazei impozabile ajustate, publicată în M. Of., Partea I. nr.191/18.03.2011.
16. HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a L.227/2015, publicată în M.Of., Partea I, nr.22/13.01.2016.
17. OMFP 1082/2014, publicat în M.Of., Partea I, 963/30.12.2014.
18. OMFP 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în M.Of., Partea I, nr.910/09.12.2015.
19. OMFP 2844/2016 pentru aprobarea Regulamentului contabil, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, publicat în M.Of., Partea I, nr.1020/19.12.2016.
20. OPANAF 591/03.02.2016, publicat în M Of., Partea I, nr.94/03.02.2016.

Legislație europeană:

1. Directiva 67/227/CEE a TVA, disponibil: <https://lexparency.org/eu/31967L0227/PRE/EN/latest/>
2. Directiva (UE) 2016/1164 a Consiliului din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne publicată în JO L 193, 19.7.2016, pp.1-14, disponibil: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>, accesat: 01.09.2016.
3. Directiva 2006/112/CE a Consiliului UE din 28 nov. 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene (JOCE) nr. L 347 din 11 decembrie 2006, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene (JOCE) nr. L.347/11.12.2006, disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=ro>, accesat: 05.06.2016.
4. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013., privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului.
5. Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate, JO L 243, 11.9.2002.
6. Regulamentul (UE) nr.904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată (reformare) - JO L 268/12.10.2010, p.1.

Standarde:

1. Standarde Internaționale de Raportare Financiară 2013/2015, București: Editura CECCAR.
2. ISO 31000:2018 - Managementul riscului. Linii directoare, disponibil: https://www.asro.ro/wp-content/uploads/2018/07/Ghid-ISO-31000-Risk-management-EN_RO.pdf