

**UNIVERSITATEA “ȘTEFAN CEL MARE” DIN SUCEAVA  
ȘCOALA DOCTORALĂ DE ȘTIINȚE SOCIO-UMANE  
DOMENIUL DE DOCTORAT CONTABILITATE**

**REZUMATUL TEZEI DE DOCTORAT**

**EVALUAREA EFECTELOR APLICĂRII  
POLITICILOR CONTABILE ȘI FISCALE ASUPRA  
MOBILITĂȚII FORȚEI DE MUNCĂ ÎN UNIUNEA  
EUROPEANĂ**

**Coducător științific  
Prof. Univ. Dr. Elena HLACIUC**

**Student Doctorand  
Daniel RAȚĂ**

**Suceava  
2023**

**UNIVERSITATEA “ȘTEFAN CEL MARE DIN SUCEAVA**  
**ȘCOALA DOCTORALĂ DE ȘTIINȚE SOCIO-UMANE**  
**DOMENIUL DE DOCTORAT CONTABILITATE**

---

Vă aducem la cunoștință că în data de 10.04.2023, ora 12:00, în sala Senatului, Corpul A, domnul **Daniel RAȚĂ** va susține, în ședință publică, teza de doctorat, cu tema *Evaluarea efectelor aplicării politicilor contabile și fiscale asupra mobilității forței de muncă în Uniunea Europeană*, în vederea obținerii titlului de doctor în domeniul Contabilitate.

Comisia de analiză și sinteză are următoarea componență:

Președinte

Prof.univ.dr. **Veronica GROSU**

Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava

Conducător științific:

Prof.univ.dr. **Elena HLACIUC**

Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava

Referenți

Prof.univ. dr. **Adriana TIRON TUDOR**

Universitatea Babeș-Bolyai din Cluj Napoca

Prof. univ. dr. **Bogdan Ștefan IONESCU**

Academia de Studii Economice din București

Conf.univ. dr. **Marian SOCOLIUC**

Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava

Secretar Școala doctorală USV,

**Corina DUDUMAN**

În acest scop, vă punem la dispoziție rezumatul tezei de doctorat și vă invităm să participați la susținerea publică a tezei. Vă mulțumim.

## CUPRINS

<b>CUPRINSUL TEZEI DE DOCTORAT</b> .....	<b>5</b>
<b>ABREVIERI</b> .....	<b>7</b>
<b>INTRODUCERE</b> .....	<b>8</b>
<b>PREZENTAREA SINTETICĂ A CAPITOLELOR TEZEI DE DOCTORAT</b> .....	<b>13</b>
<b>CONCLUZII FINALE, CONTRIBUȚII PROPRII, LIMITE ȘI DIRECȚII VIITOARE DE CERCETARE</b> .....	<b>22</b>
<b>BIBLIOGRAFIE</b> .....	<b>27</b>

## CUVINTE CHEIE

Având în vedere tematica tezei de doctorat *Evaluarea efectelor aplicării politicilor contabile și fiscale asupra mobilității forței de muncă în Uniunea Europeană* cuvintele cheie utilizate sunt : *mobilitate transfrontalieră, migrație, sustenabilitate, contabilitate socială, detașare, delegare, jurisprudența, proceduri contabile, politici contabile, proceduri fiscale, informații contabile, situații financiare, cost, principii contabile, activitate transfrontalieră, contabilitatea resurselor umane, estimare, tratament contabil alternativ, analiză statistică, bilanț social, fiscalitate, cercetare empirică, decizie financiară, relația contabilitate-fiscalitate, părți interesate, evidențe contabile, profesionist contabil, performanță financiară, indicatori financiari, cheltuieli, diurnă, indemnizație de detașare, beneficii ale personalului, pandemia Covid-19, rate financiare, armonizare fiscală, BREXIT, sustenabilitate financiară, index de mobilitate transfrontalieră, IAS 19, directive europene.*

## CUPRINSUL TEZEI DE DOCTORAT

### LISTA FIGURILOR, TABELELOR ȘI A GRAFICELOR

### CUVINTE CHEIE

### INTRODUCERE

### MOTIVAȚIA ȘI IMPORTANȚA CERCETĂRII

### SCOPUL ȘI OBIECTIVELE CERCETĂRII

### METODOLOGIA CERCETĂRII

### CAPITOLUL 1. IMPLICAȚII ALE FENOMENULUI DE MOBILITATE A RESURSELOR UMANE ASUPRA SUSTENABILITĂȚII AFACERILOR

#### 1.1. Aspecte teoretice privind mobilitatea resurselor umane la nivelul Uniunii Europene

*1.1.1. Conceptul de mobilitate a resursei umane*

*1.1.2. Tipologia mobilității resursei umane și formele de manifestare ale acesteia*

#### 1.2. Delegarea și detașarea resurselor umane la nivelul Uniunii Europene: repere istorice și tipologie

*1.2.1. Delegarea și detașarea: forme de manifestare a mobilității resurselor umane*

*1.2.2. Tendințe actuale privind mobilitatea resurselor umane la nivelul Uniunii Europene*

#### 1.3. Aspecte teoretice și practice ale jurisprudenței Curții Europene de Justiție privind mobilitatea resursei umane în Spațiul Comunitar

#### 1.5. Mobilitatea transfrontalieră și impactul macroeconomic al acesteia la nivelul României și al Uniunii Europene

#### 1.6. Concluzii preliminare

### CAPITOLUL 2. NECESITATEA APLICĂRII DE PRACTICI ȘI PROCEDURI CONTABILE SPECIFICE FENOMENULUI DE MOBILITATE TRANSFRONTALIERĂ A RESURSELOR UMANE

#### 2.1. Considerații privind evoluția procedurilor referitoare la tratamentul contabil al resurselor umane în entitățile economice naționale și internaționale

#### 2.2. Gestionarea informațiilor contabile privind costurile referitoare la mobilitatea europeană a resurselor umane

*2.2.1. Rolul profesionistului contabil în elaborarea procedurilor contabile*

*2.2.2. Utilizarea procedurilor contabile privind mobilitatea europeană a resurselor umane în procesul decizional*

*2.2.3. Particularități contabile în gestionarea informațiilor referitoare la costurile aferente mobilității europene a resurselor umane*

#### 2.3. Identificarea particularităților privind politicile contabile în materie de mobilitate transfrontalieră a resurselor umane din România în Uniunea Europeană pe modelul belgian

#### 2.4. Politici contabile privind beneficiile angajaților pe termen scurt și post-angajare conform IAS 19

*2.4.1. Aspecte generale privind beneficiile personalului*

*2.4.2. IAS 19 Beneficiile angajaților: domeniu de aplicare și obiective*

*2.4.3. Tratamentul contabil al beneficiilor pe termen scurt*

*2.4.4. Tratamentul contabil al beneficiilor post - angajare*

#### 2.5. Implicațiile raportării financiare și nefinanciare privind resursa umană asupra sustenabilității afacerilor

*2.5.1. Situațiile financiare și rolul lor în reflectarea informațiilor referitoare la resursele umane ale entităților economice*

2.5.2. *Bilanțul social: instrument de raportare a informațiilor referitoare la resursa umană și costurile aferente*

**2.6. Efectele jurisprudenței asupra stabilirii salariului minim pentru resursele umane detașate transfrontalier. Implicații contabile și fiscale**

**2.7. Concluzii preliminare**

### **CAPITOLUL 3. NECESITATEA APLICĂRII DE PRACTICI SI PROCEDURI FISCALE SPECIFICE FENOMENULUI DE MOBILITATE TRANSFRONTALIERĂ A RESURSELOR UMANE**

**3.1. Repere teoretice cu privire la sistemele fiscale la nivel național și european**

3.1.1. *Caracteristicile sistemelor fiscale ale statelor membre*

3.1.2. *Armonizarea fiscală în Uniunea Europeană în materie de detașare și delegare a personalului*

3.1.3. *Conformitate în relația fiscalitate - contabilitate în procesul de mobilitate transfrontalieră a resurselor umane*

**3.2. Necesitatea completării politicilor fiscale cu privire la resursele umane**

3.2.1. *Impactul reglementărilor fiscale asupra politicilor fiscale privind mobilitatea resurselor umane pe modelul detașării transnaționale din România în Belgia*

3.2.2. *Practici fiscale privind remunerarea resursei umane detașate din România în Uniunea Europeană cu accent pe modelul belgian*

3.2.3. *Impactul cheltuielilor asociate mobilității resursei umane asupra modificărilor politicilor fiscale*

**3.3. Necesitatea reelaborării politicilor contabile și fiscale privind mobilitatea resurselor umane ca urmare a pandemiei Covid – 19, al crizei energetice geopolitice și al Brexit-ului**

**3.4. Concluzii preliminare**

### **CAPITOLUL 4. CERCETARE EMPIRICĂ PRIVIND MONITORIZAREA ȘI EVALUAREA EFECTELOR POLITICILOR CONTABILE ȘI FISCALE ASUPRA MOBILITĂȚII RESURSELOR UMANE ÎN UE**

**4.1. Scop, obiective și ipotezele cercetării**

**4.2. Metodologia cercetării**

4.2.1. *Principalele etape ale metodologiei*

4.2.2. *Analiza descriptivă și statistică a datelor*

**4.3. Rezultatele obținute**

4.3.1. *Interpretarea datelor și informațiilor de natură economică, financiar contabilă și fiscală cu incidență asupra mobilității transfrontaliere a resurselor umane*

4.3.2. *Dezvoltarea unui index de evaluare a sustenabilității financiare a entităților economice cu activități transfrontaliere*

4.3.3. *Dezvoltarea unui index de mobilitate transfrontalieră cu ajutorul informațiilor financiare și nefinanciare*

**4.4. Concluzii rezumative**

**CONCLUZII FINALE, CONTRIBUȚII PROPRII, LIMITE ȘI DIRECȚII VIITOARE DE CERCETARE**

**BIBLIOGRAFIE**

## ABREVIERI

<b>BCG</b>	Boston Consulting Group
<b>CAM</b>	Contribuția Asiguratorie de Muncă
<b>CAS</b>	Contribuția de Asigurări Sociale
<b>CASS</b>	Contribuția de Asigurări Sociale de Sănătate
<b>CE</b>	Comisia Europeană
<b>ESA</b>	Elektrobudowa Spolka Akcyjna
<b>FASB</b>	Financial Accounting Standards Board
<b>GAAP</b>	Generally Accepted Financial Practices
<b>GRI</b>	Global Reporting Initiative
<b>HRA</b>	Human Resource Asset
<b>HRR</b>	Credit Human Resource Reserve
<b>IAS</b>	International Standards Accounts
<b>IASB</b>	Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate
<b>IER</b>	Institutul European din România
<b>IFAC</b>	Federația Internațională a Contabililor
<b>IFRS</b>	Standardele internaționale de raportare financiară
<b>IMT</b>	Index de Mobilitate Transfrontalieră
<b>IRU</b>	Uniunea Internațională a Transportatorilor Rutieri
<b>OMFP</b>	Ordinul Ministerului de Finanțelor Publice
<b>SFAC</b>	Declarația Conceptelor de Contabilitate Financiară
<b>SFF</b>	Sustenabilitatea Financiar Fiscală
<b>UE</b>	Uniunea Europeană

## INTRODUCERE

Mobilitatea populației, în general și respectiv a resurselor umane, în particular, reprezintă un fenomen social ale cărui cauze se regăsesc în interesele economice și individuale ale fiecărui individ și care este susținut, la nivelul Uniunii Europene, de un principiu fundamental și anume: libertatea de circulație. Bazele acestui principiu au fost puse în anul 1968 prin semnarea Tratatului de la Roma, (care este preluat prin articolul 45 în Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene) fiind dezvoltat ulterior prin legislația secundară a Uniunii Europene și jurisprudența Curții de Justiție. La nivelul Uniunii Europene s-a resimțit de multă vreme necesitatea unei reglementări unitare în ceea ce privește mobilitatea transfrontalieră a resurselor umane, cu atât mai mult cu cât entitățile economice au asociat posibilitatea lor de a detașa resurse umane cu libertatea de a presta servicii oriunde la nivelul Uniunii Europene. Această libertate este susținută de principiul fundamental, respectiv libertatea de circulație, esențial pentru întreaga construcție europeană, respectiv pentru existența și funcționarea pieței unice.

### MOTIVAȚIA ȘI IMPORTANȚA CERCETĂRII

Detașarea angajaților pe teritoriul Uniunii Europene este contextul în care cercetarea de față, printr-o încercare de clarificare terminologică de esență care vizează chiar noțiunea de *detașare*, își propune să identifice multiplele sale înțelesuri în plan național românesc. În cadrul sinergiei normative dintre comunitar și național, determinată de statutul de stat membru UE, cea mai mică urmă de confuzie în raport cu noțiunile juridice de esență, alterează orice dezvoltare legislativă care are nevoie de un fundament solid.

Pe de altă parte, problematica diversă și cu caracter de noutate pentru sistemul de drept și cel fiscal românesc, mai ales, pe seama diferențelor de conținut ale noțiunilor mai sus enunțate dar și a problemelor sau confuziilor apărute în practică au fost factori determinați în alegerea temei.

Ca orice demers științific și cercetarea de față a pornit de la curiozitatea și dorința de a ne exprima opiniile, respectiv ideile formulate în urma procesului de cercetare a mobilității transfrontaliere a resurselor umane, prin urmare obiectivul principal al cercetării constă în identificarea factorilor de influență semnificativă a sustenabilității entităților economice românești, din domeniul construcțiilor și a transporturilor, cu activitate transfrontalieră.

Principala motivație a alegerii temei de cercetare derivă din multiplele fațete ale fenomenului de mobilitate transfrontalieră a resurselor umane cu atât mai mult cu cât problematica mobilității la nivel național și european a resurselor umane (atât de actuală) a reprezentat un interes din ce în ce mai mare, însă cercetările, au pus accent, într-o mare măsură pe aspectele juridice și într-o mai mică măsură pe aspectele contabile și fiscale, iar de cele mai multe ori acestea au fost incomplete sau tangențiale.

Chiar dacă există reglementări europene care au fost adoptate în legislația românească mobilitatea transfrontalieră a resurselor umane ridică, încă, numeroase probleme în practica entităților economice care activează transfrontalier, mai ales în ceea ce privește sustenabilitatea afacerii, aceasta deoarece sustenabilitatea financiară presupune adoptarea unor strategii de desfășurare a mobilității transfrontaliere a resurselor umane astfel încât să fie satisfăcute atât obiectivele entității cât și interesele părților interesate. Prin urmare, relevanța cercetării reiese și din importanța pe care entitățile economice care activează transfrontalier o acordă sustenabilității financiare, care reprezintă premisa obținerii avantajului competitiv și asigură bunăstarea tuturor părților interesate. O afacere sustenabilă presupune adoptarea de strategii inovatoare, bine conturate în procesul de mobilitate transfrontalieră a resurselor umane, astfel încât entitățile economice din domeniu devin mai competitive, mai rezistente la riscurile care au loc pe această



piață și reușesc să evolueze într-o manieră responsabilă, printr-o cultură organizațională orientată spre performanță.

Putem constata cu ușurință că actualitatea acestei teme de cercetare este relevantă datorită impactului mobilității transfrontaliere a resurselor umane, din punct de vedere contabil și fiscal, din România în Uniunea Europeană, la nivelul entităților economice din domeniul transporturilor internaționale de mărfuri și din domeniul construcțiilor, prin evidențierea principalelor efecte ale neînțelegerii corespunzătoare a acestui fenomen, cu impact asupra sustenabilității afacerii.

De asemenea, considerăm că tema de cercetare abordată prezintă un interes deosebit atât pentru cercetători, cât și pentru toate părțile interesate ale unei entități economice care activează transfrontalier, cu atât mai mult cu cât acest subiect este unul inovativ și dificil, deoarece mobilitatea transfrontalieră a resurselor umane este un fenomen aflat într-o dezvoltare și diversificare continuă, iar măsura în care entitatea economică va reuși să își însușească acest fenomen prin propriile politici contabile și fiscale va influența semnificativ sustenabilitatea afacerii transfrontaliere.

Așadar, construirea unor modele de estimare, particularizate, a sustenabilității financiare și a mobilității transfrontaliere reprezintă un demers științific de o mare importanță, din punct de vedere practic, cu atât mai mult cu cât aceste modele de estimare vor permite compararea cu alte entități cu activitate transfrontalieră, vor optimiza procesul decizional în materie de mobilitate transfrontalieră și vor sprijini și instituțiile abilitate (Guvernul, de exemplu) în modelarea cadrului legislativ astfel încât acesta să fie cât mai inteligibil, coerent și ușor de aplicat.

## SCOPUL ȘI OBIECTIVELE CERCETĂRII

*Scopul lucrării Evaluarea efectelor aplicării politicilor contabile și fiscale asupra mobilității forței de muncă în Uniunea Europeană* constă în identificarea și evaluarea factorilor de influență semnificativă a sustenabilității entităților economice românești, din domeniul construcțiilor și a transporturilor, cu activitate transfrontalieră

Drept urmare, pentru realizarea scopului propus au fost trasate următoarele obiective:

*Obiectiv nr. 1:* Analiza implicațiilor fenomenului de mobilitate a resurselor umane asupra sustenabilității afacerilor.

*Obiectiv nr. 2:* Necesitatea aplicării de practici și proceduri contabile specifice fenomenului de mobilitate transfrontalieră a resurselor umane.

*Obiectiv nr. 3:* Necesitatea aplicării de practici și proceduri fiscale specifice fenomenului de mobilitate transfrontalieră a resurselor umane.

*Obiectiv nr. 4:* Elaborarea unui index de evaluare a sustenabilității financiare a entităților economice cu activități transfrontaliere.

*Obiectiv nr. 5:* Dezvoltarea unui index de mobilitate transfrontalieră cu ajutorul informațiilor financiare și nefinanciare

## METODOLOGIA CERCETĂRII

Pentru ca scopul și aceste obiective de cercetare să fie atinse s-a impus realizarea unei cercetări interdisciplinare, contabilă, fiscală și uneori în materie drept (jurisprudența Curții Europene de Justiție). Punctul de plecare este reprezentat cercetarea conceptului de mobilitate a forței de muncă la nivelul Uniunii Europene, drumul lung al cercetării fiind continuat cu sublinierea particularităților contabile și fiscale în materie cu impact asupra sustenabilității afacerii, cu relația dintre contabilitate și fiscalitate, afirmațiile în acest domeniu fiind susținute de spețe din jurisprudența Curții Europene de Justiție, acolo unde este cazul.

Principalele mijloace de investigare utilizate sunt:

• *mijloace de investigare primară*: care a presupus studierea literaturii de specialitate, precum și cadrul legislativ național și internațional în materie, pe baza cărora s-a realizat cercetarea mobilității forței de muncă. identificarea aspectelor cheie ale detașării și delegării, a particularităților contabile și fiscale ale mobilității europene a personalului.

• *investigarea pozitivistă*: și aici pot exemplifica metode de investigare temporale, cantitative, calitative.

Aceste metode se circumscriu mai multor curente epistemologice și anume: am plecat de la o abordare empirică și aplicând constructivismul am prezentat stadiul actual al cunoașterii și a conceptelor abordate, iar prin utilizarea metodelor pozitivismului logic, am organizat informațiile necesare în vederea cercetării ulterioare.

În cercetare s-a pornit de la identificarea stadiului cunoașterii elementelor cheie de analizat. Cunoașterea terminologiei abordate în prezenta cercetare este necesară pentru a putea înțelege și analiza poziționarea României în actualul context al mobilității personalului. Analiza critică a legislației naționale și a reglementărilor europene a reprezentat un alt obiectiv din cercetare.

În vederea creșterii relevanței și a îndeplinirii obiectivelor cercetării, care de altfel are o tentă pozitivistă, constructivistă și unde nu lipsește abordarea critică cu privire la conceptele de detașare și delegare, la reglementările fiscale în materie, în cadrul metodologiei utilizate a fost utilizată atât abordarea deductivă cât și cea inductivă.

Prin abordarea deductivă am urmărit prezentarea de principii, de date cantitative respectiv prezentarea corelațiilor existente între legislația românească și reglementările europene. Abordarea inductivă s-a manifestat prin utilizarea datelor din perspectivă calitativă, înțelegerea contextului ce cercetare și apoi prezentarea rezultatelor în detaliu.

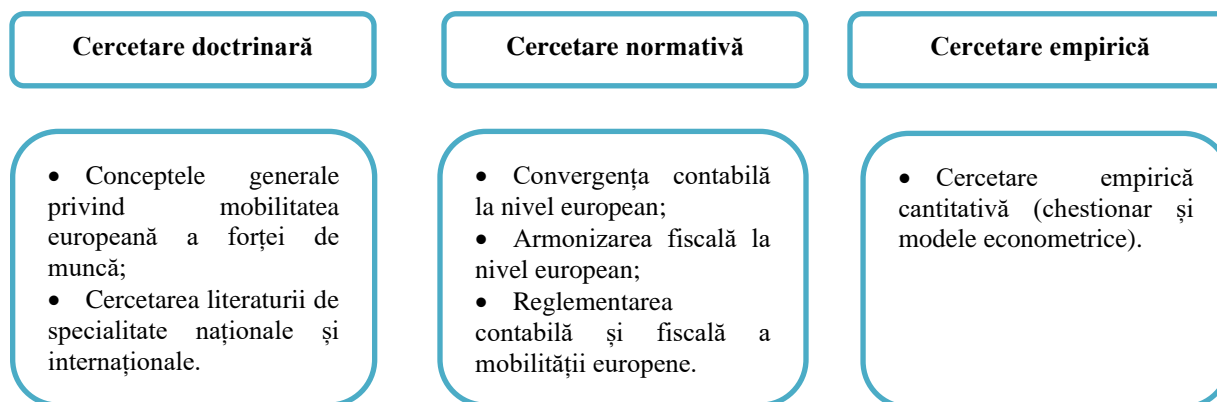
Utilizarea unor metode precum ancheta sociologică pe bază de chestionar sau metodele statistice au fundamentat contribuția personală la această cercetare.

Am îmbinat cercetarea teoretică cu cea cantitativă, empirică, cu caracter interpretativ. În vederea analizării evoluțiilor din domeniul cercetat am utilizat metoda de cercetare comparativă cu caracter longitudinal (evoluția reglementărilor europene și a legislației naționale privind mobilitatea transnațională a personalului, evoluția cercetărilor în domeniul contabilității resurselor umane etc.), respectiv metoda comparativă cu caracter transversal (prezentarea comparativă a reglementărilor europene cu cele românești privind mobilitatea europeană a forței de muncă, a practicilor fiscale în materie etc.), colectarea de date statistice și interpretarea acestora, analiza de conținut.

În realizarea comparațiilor dintre diferitele raționamente contabile și fiscale în implementarea politicilor contabile și fiscale privind mobilitatea în Uniunea Europeană a forței de muncă s-a utilizat metoda analoagă, pentru ca, utilizând metoda tipologică, s-a realizat o taxonomie a principalelor arii legislative din domeniul studiat și, implicit, a relației dintre contabilitate și fiscalitate și a influenței fiscalității în stabilirea procedurilor contabile referitoare la detașările în Uniunea Europeană.

În realizarea tezei de doctorat au fost utilizate surse de informare reprezentate de cărți și articole de specialitate, din literatura românească și străină, acte legislative (legi și alte reglementări naționale și reglementări europene în materie), documente oficiale și comunicate de presă, site-uri web de specialitate.

Sintetizând cercetarea realizată prin prisma direcțiilor anterior precizate, considerăm că figura nr. 1 este suficient de sugestivă în vederea reliefării demersului nostru.



**Figura nr. 1 Principalele direcții de cercetare**

Sursa: elaborare autor

Așadar, cercetarea noastră a presupus parcurgerea unor pași numeroși (șapte pași enumerați și prezentați mai jos), însă o considerăm a fi una pertinentă, justificată de necesitatea clarificării conceptului de mobilitate transfrontalieră a resurselor umane în Uniunea Europeană, de necesitatea identificării și evidențierii specificității mediului economic românesc care trebuie să își definească/stabilească proceduri contabile și fiscale interne sub influența unor norme legale naționale și a unor reglementări europene în continuă schimbare și, de cele mai multe ori, necorelate, lipsite de informații clare care creează confuzii și de cele mai multe ori tensiuni între actorii din acest domeniu, în vederea asigurării sustenabilității afacerii.

Prin urmare *cei șapte pași* urmați sunt:

- (1) *definirea problemei de cercetare*: ce presupune identificarea problemei de cercetare și formularea explicită a scopului și obiectivelor de cercetare
- (2) *documentarea și studierea unui număr semnificativ de surse bibliografice din domeniul mobilității resurselor umane*: cu scopul revizuirii literaturii de specialitate și evidențierii opiniei cercetătorilor dar și a organismelor de reglementare a acestui fenomen (naționale și internaționale). Tot în această etapă am identificat metodele și tehnicile de cercetare utilizate în studiile anterioare, subliniind neconcordanțele/ îndvertențele din literatura de specialitate/ cadru reglementar UE și respectiv românesc. Sursele bibliografice consultate sunt sub formă de articole, cărți de specialitate, studii și analize statistice, legi și reglementări în domeniu.
- (3) *identificarea și selectarea metodelor de cercetare adecvate*: tehnicile și instrumentarul de cercetare a fost stabilit în raport cu ipotezele de cercetare și cu cerințele specifice enunțate anterior, urmărind în principal, ca tehnicile selectate să fie adecvate pentru tipul de date care au fost colectate.
- (4) *construirea unui chestionar și determinarea metodelor de colectare a datelor* în vederea evaluării percepției entităților economice privind conceptele specifice mobilității transfrontaliere a resurselor umane, respectiv a impactului politicilor contabile și fiscale asupra sustenabilității afacerii. Astfel a fost elaborat un chestionar format din 51 întrebări, din care 17 sunt de tip matriceal, 4 sunt de tip deschis și 30 sunt de tip închis.
- (5) *stabilirea eșantionului de cercetare și aplicarea chestionarului*, etapă în care a fost determinat nivelul de reprezentativitate a populație care va fi inclusă în eșantion, am stabilit criteriilor de includere și excludere. au fost colectate 141 răspunsuri.
- (6) *culegerea, prelucrarea și identificarea metodelor de analiză a datelor*: odată ce datele au fost colectate cu ajutorul chestionarelor aplicate, s-a trecut la identificarea metodei adecvate de analiză, în vederea testării ipotezelor formulate și de conceptualizare a două modelele

econometrice (sustenabilitatea financiară și indexul de mobilitate transfrontalieră), având ca punct de plecare răspunsurile obținute, modele care au scos în evidență măsura în care, anumiți indicatori contabili și fiscali influențează sustenabilitatea financiară.

- (7) *interpretarea rezultatelor și formularea concluziilor*: în completarea analizei literaturii de specialitate s-a efectuat interpretarea rezultatelor și compararea acestora cu alte rezultate din același areal de cercetare, care a permis formularea concluziilor, recomandărilor și propunerilor pentru viitoarele direcții de cercetare.

# PREZENTAREA SINTETICĂ A CAPITOLELOR TEZEI DE DOCTORAT

## CAPITOLUL 1. IMPLICAȚII ALE FENOMENULUI DE MOBILITATE A RESURSELOR UMANE ASUPRA SUSTENABILITĂȚII AFACERILOR

Detașarea transnațională a lucrătorilor în cadrul prestărilor de servicii a fost și este un subiect foarte des dezbătut de literatura de specialitate în materie datorită faptului că acest fenomen a luat amploare în ultimii ani, iar Directiva care îl reglementează, 96/71/CE, a fost elaborată cu mai mult de 24 de ani în urmă iar prevederile acesteia necesită îmbunătățiri și actualizări. Din dorința de a clarifica, la nivelul Uniunii Europene, a efectelor ce decurg ca urmare a detașării transnaționale în ultimii ani asistăm la elaborarea de Directive și Regulamente care trebuie transpuse în legislația statelor membre.

Principala caracteristică de bază a detașărilor transnaționale pe care am desprins-o, ca urmare a analizei literaturii de specialitate, constă în *existența contractului de muncă încheiat de lucrătorul detașat cu entitatea economică care dispune detașarea*, indiferent de forma pe care aceasta o îmbracă: detașarea transnațională în cadrul de prestări servicii, detașarea intra-grup sau detașarea prin intermediul unei întreprinderi cu încadrare în muncă temporară sau al unei întreprinderi care pune la dispoziție lucrători. Este important să subliniem faptul că reglementările europene nu prevăd o durată anume a contractului de muncă (în consecință contractul individual de muncă poate fi încheiat pe o perioadă determinată de timp sau pe perioadă nedeterminată) sau un termen care trebuie să fie scurs între încheierea contractului individual de muncă și detașarea transnațională a lucrătorilor, motiv pentru care considerăm că o entitate economică poate să detașeze salariatul chiar din ziua imediat următoare încheierii contractului.

Un alt aspect pe care îl subliniem este *caracterul temporar* al mobilității transfrontaliere a resurselor umane, textele de lege atribuind o perioadă de maxim 12 luni, fără nici un alt reper temporar, respectiv fără nici un alt interval de timp la care să se raporteze durata maximă de 12 luni, ceea ce îi conferă angajatorului posibilitatea de a detașa salariatul la orice interval după cele 12 luni.

Analiza cadrului legislativ care reglementează mobilitatea resurselor umane la nivelul Uniunii Europene ne-a determinat să acordăm o atenție sporită în interpretarea reglementărilor românești deoarece nu există o corelare, o armonizare eficientă a Legii 53/2003 Codul Muncii și a Legii 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, existând tendința în practică, de cele mai multe ori, de încadrare a salariatului în sensul detașării, delegării așa cum sunt prevăzute de Legea 53/2003 Codul Muncii. Tocmai din acest motiv, pentru a încadra corect un lucrător din punct de vedere a mobilității transfrontaliere recomandăm coroborarea legilor naționale cu reglementările europene și jurisprudența în materie.

Analiza literaturii de specialitate în materie a evidențiat varietatea formelor de manifestare ale mobilității resurselor umane la nivelul Uniunii Europene și conchidem cu enumerarea următoarelor forme: migrarea forței de muncă, resursele umane transfrontaliere (cross-border worker) sau resurse umane detașate transfrontalier (posted worker).

Totuși, principala formă de mobilitate asupra căreia trebuie să ne aplecăm atenția este mobilitatea transnațională a resurselor umane (posted worker), cu precădere în domeniul de prestări servicii, deoarece această formă de mobilitate este cel mai des întâlnită și, așa cum s-a observat, a ridicat numeroase semne de întrebare mai ales în ceea ce privește dezvoltarea sustenabilității financiare a entităților economice cu un asemenea obiect de activitate.

Pe parcursul acestui capitol am evidențiat importanța delimitării corecte a tipologiei mobilității transfrontaliere deoarece implicațiile contabile și fiscale sunt semnificative.

Impactul economic și social al mobilității europene a resurselor umane trebuie analizat din următoarele perspective: din perspectiva statului membru de origine, și din perspectiva statului membru gazdă (impactul la nivel macroeconomic) și din perspectiva angajatului și a angajatorului. În opinia noastră există numeroase avantaje și dezavantaje ale fenomenului de mobilitate transfrontalieră a resurselor umane, la nivelul fiecărui jucător de pe piața muncii europene, cele mai mari avantaje, mai ales la nivelul României, în calitate de stat membru de origine al lucrătorilor detașați, fiind reprezentate de impactul pozitiv asupra gradului de ocupare a forței de muncă, a nivelului de trai, a veniturilor colectate la bugetul statului și a dezvoltării sustenabilității financiare a afacerilor.

Considerăm că un punct slab al acestei forme de mobilitate europeană este reprezentat de faptul că există tendința de a se înfăptui și dezvolta un fenomen evazionist prin identificarea unor modalități de abatere de la regulamentele europene, mai ales în ceea ce privește condițiile de remunerare al lucrătorilor detașați. De asemenea, se poate discuta și despre o exploatare a lucrătorului detașat ca urmare fie a nerespectării orelor de muncă fie a condițiilor de muncă, care trebuie să fie aceleași ca cele reglementate pentru sectorul de muncă similar din statul membru gazdă. Toate acestea, se întâmplă, în practică, din cauza tendinței de maximizare a profitului, de cele mai multe ori, prin orice mijloace, fără a se ține cont de cei trei mari piloni ai sustenabilității: mediu, social și economic, deci fără a se ține cont și de interesele părților interesate.

De asemenea, considerăm că impactul macroeconomic al mobilității transfrontaliere a lucrătorilor detașați este semnificativ, iar deciziile pe termen lung nu pot fi luate din cauza modificărilor frecvente a cadrului contabil și mai ales fiscal. Din acest motiv, este recomandat entităților cu activitate transfrontalieră să actualizeze aceste calcule ori de câte ori este necesar, pentru a putea fundamenta o decizie eficientă în vederea dezvoltării sustenabilității financiare a afacerilor.

## **CAPITOLUL 2. NECESITATEA APLICĂRII DE PRACTICI SI PROCEDURI CONTABILE SPECIFICE FENOMENULUI DE MOBILITATE TRANSFRONTALIERĂ A RESURSELOR UMANE**

Încă din cele mai vechi timpuri s-au identificat preocupări în ceea ce privește evaluarea și reflectarea cât mai exactă și fidelă a operațiunilor referitoare a resurselor umane în contabilitate și implicit în situațiile financiare. Cele mai vechi preocupări datează încă din anii 1960 (Heckman&Jones, 1967. Elias N., 1972. Flamholtz E.) și au avut ca punct de pornire identificarea principalelor aspecte care fundamentează contabilitatea resurselor umane, iar mai apoi atenția cercetătorilor și specialiștilor din domeniu s-a concentrat pe metodele de evaluare a resurselor umane și dezvoltarea tratamentelor și politicilor contabile în materie.

Propunerile privind posibilitățile de contabilizare a resurselor umane sunt variate, de la propunerea de a contabiliza resursele umane ca active valoroase (imobilizate sau circulante) sau ca investiții ale entității (Hermanson (1964 - 1987), Hekimian și lui Jones (1967), Brummet, Flamholtz și Pyle (1968) respectiv înregistrarea tranzacțiilor referitoare la resursele umane pe seama cheltuielilor curente.

Exemplificarea modalității de identificare a informațiilor contabile pe baza cărora se contabilizează fenomenul de mobilitate a resurselor umane din România în Belgia a evidențiat faptul că, alături de o serie de legi naționale (Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, actualizată, Legea 53/2003 Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare și Legea 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul oficial al României nr. 688/10 septembrie 2015, cu modificările și completările

ulterioare), profesionistul contabil trebuie să cunoască foarte bine și reglementările europene ale statului membru în care angajatul este delegat, respectiv ale statului Belgian, în cazul nostru. Aceasta deoarece remunerarea lucrătorului detașat este formată din mai multe elemente printre care: salariul minim de încadrare din statul belgian, diverse prime și sporuri acordate pentru ore suplimentare, zile de week-end lucrate, concediile de odihnă, etc. toate acestea în conformitate cu legislația belgiană. Pentru evitarea unor erori în stabilirea structurii de salarizare, politicile contabile, trebuie să ofere informații clare care să ghideze uniform activitatea de mobilitate transfrontalieră și care trebuie să înlăture orice suspiciune referitoare la interpretarea normelor românești și a reglementărilor europene în vigoare. Prin urmare, considerăm că politicile și procedurile contabile constituie un *subsistem informațional indispensabil în procesul decizional*, privit din perspectiva gestionării corecte a cheltuielilor, a separării costurilor totale pe categorii corelate cu determinanții costurilor pe care le ocazionaază resursele umane detașate transnațional.

Considerăm că pentru obținerea tuturor informațiilor financiar contabile care privesc mobilitatea resurselor umane la nivelul UE, trebuie aplicate normele contabile naționale prin care este adoptată Directiva europeană în domeniu, cu precizarea că angajatorul trebuie să stabilească politici și proceduri contabile, analitice, proprii care să asigure o delimitare riguroasă a acestor informații față de cele ce privesc alte activități pe care acesta le desfășoară.

IAS 19- *Beneficiile angajaților* aduce clarificări suplimentare în cazul beneficiilor pe termen scurt (salarii, concedii de odihnă), prestații post-angajare (pensii), alte prestații pe termen lung (concediu de serviciu pe termen lung) și prestații de încetare prin intermediul standardului internațional de contabilitate.

În opinia noastră contabilitatea analitică privind mobilitatea transfrontalieră a resursei umane trebuie să fie înscrisă în mod clar în politicile contabile, astfel încât să permită furnizarea de informații distincte privind cheltuielile efective la nivelul lucrătorilor detașați, dar și pe feluri de cheltuieli.

Considerăm că informațiile furnizate de raportările financiare ale entităților economice românești cu activitate transfrontalieră sunt foarte limitate și nu pot oferi o imagine de ansamblu, mai ales în ceea ce privește activitățile care presupun activitatea de detașare transfrontalieră a resurselor umane. În România informațiile referitoare la resursele umane și costurile aferente se regăsesc în declarația sau raportul de sustenabilitate, care este întocmit, conform normelor în vigoare de entitățile economice care au peste 500 angajați, în cursul exercițiului financiar.

O alternativă ar fi întocmirea bilanțului social, ca anexă la situațiile financiare anuale, însă, conform literaturii de specialitate studiate aferente statelor membre în care acest document este obligatoriu (Franța și Belgia) ar trebui elaborate și o serie de norme/linii directoare lăsând la latitudinea profesionistului contabil prezentarea acestor informații în așa fel încât acestea să reflecte specificul fiecărei activități în special cele cu specific transfrontalier.

### **CAPITOLUL 3. NECESITATEA APLICĂRII DE PRACTICI ȘI PROCEDURI FISCALE SPECIFICE FENOMENULUI DE MOBILITATE TRANSFRONTALIERĂ A RESURSELOR UMANE**

Teoretic, contabilitatea și fiscalitatea sunt două sisteme distincte, independente, cu propriile reguli, proceduri și principii. Practic, între cele două sisteme (contabilitate și fiscalitate) se nasc raporturi de dependență reciprocă, aceasta deoarece, sistemul fiscal are la baza informația contabilă.

Literatura de specialitate abordată în acest capitol a evidențiat tocmai această legătură care se naște între contabilitate și fiscalitate cu un aport important în elaborarea politicilor contabile și

fiscale ale entității economice. Dimensiunea aportului este influențată și de caracteristicile sistemului contabil aplicat. De exemplu, în Marea Britanie, Olanda sau Statele Unite ale Americii atenția organismelor contabile este concentrată pe satisfacerea nevoii de informare a utilizatorilor de informații contabile, având în vedere faptul că sistemul fiscal este independent de sistemul contabil. În opoziție, în statele Europei continentale (România, Franța, Germania etc.) sistemul fiscal manifestă o influență semnificativă asupra contabilității, mai ales dacă facem referire la regulile de evaluare și măsurare, ceea ce reflectă o dependență strânsă între sistemul contabil și cel fiscal.

Analiza literaturii de specialitate a evidențiat faptul că, contabilitatea creativă presupune o reprezentare într-o manieră diferită a situațiilor financiare pe seama flexibilității și a lacunelor din reglementările financiare și oricât de amănunțite vor fi standardele internaționale de contabilitate, vor lăsa loc, la un moment dat raționamentului profesional. În acest context, în vederea influențării rezultatelor activității economice nu e necesar să se încalce reglementările contabile sau să se utilizeze metode „dubioase de reflectare a tranzacțiilor financiare în contabilitate (deci de a se trece în latura de evaziune fiscală), ci este suficient, de cele mai multe ori subiectivismul raționamentului profesional. Contabilitatea creativă nu trebuie confundată cu evaziunea fiscală, chiar dacă aceste două practici au loc, în general, în contextul în care entitatea se confruntă cu dificultăți financiare. Spre deosebire de contabilitatea creativă, evaziunea fiscală presupune încălcarea legii în mod voit și conștient. Contabilitatea creativă este un demers care nu presupune încălcarea cadrului normativ legal.

Deoarece ponderea cheltuielilor cu deplasarea în totalul cheltuielilor de exploatare este, de regulă, una semnificativă (ne referim aici la entitățile care au activitate de transport, construcții etc.) iar regulile fiscale au numeroase lacune, este impetuos necesar să se clarifice modalitatea în care indemnizația de delegare este acordată angajaților în timpul deplasării după cum se încadrează în una dintre cele trei situații: (1) detașarea transnațională (detașarea în cadrul prestării de servicii transnaționale, engl. posting). (2) detașarea/delegarea în afara României. (3) Detașarea/delegarea în România.

Din punct de vedere fiscal nu există nici o diferențiere între indemnizația de detașare acordată pentru servicii transnaționale și respectiv indemnizația de delegare, sau diurnă. Diferența o face, însă, structura salariului și respectiv elementele care îl compun. În cazul detașării transnaționale nivelul salariului trebuie să fie cel din țara în care este desfășurată activitatea dar regulile fiscale aplicabile acestuia sunt cele din România.

În ultimii ani se observă un interes fiscal crescând pentru detașarea transnațională (posting) aceasta din cauza faptului că acest fenomen reprezintă o excepție de la principiul conform căruia contribuțiile sociale trebuie plătite în țara în care personalul lucrează (principiul *lex loci laboris*), deoarece, în această situație, legislația aplicabilă este legislația României, atât timp cât postarea nu depășește 24 luni. De exemplu, un angajat român detașat transfrontalier într-un alt stat membru (Belgia, de exemplu) nu este sub rezerva securității sociale belgiene, ci a statului român. În acest context, contribuțiile la bugetul asigurărilor sociale și impozitul pe veniturile de natura salariilor vor fi calculate și plătite de entitatea angajatoare (din România) în contul bugetului statului corespunzător, tot din România. Un alt punct de vedere care prezintă interes, din punct de vedere fiscal, este reprezentat de condițiile de angajare, care trebuie să fie aceleași ca pentru un post similar din statul membru în care lucrătorul este detașat. Aceasta înseamnă că, de exemplu, salariile angajaților și condițiile de lucru (inclusiv salariile minime) din Belgia trebuie să fie respectate de entitățile angajatoare atunci când angajații sunt detașați în Belgia.

Considerăm de asemenea că, cotele de impozitare a veniturilor din salarii și asimilate acestora, modalitatea în care este definită baza de impozitare și aspectele privind conformitatea



fiscală a entităților angajatoare reprezintă factori determinați ai efectelor economice ale impozitării. Tratatul fiscal al veniturilor din salarii și asimilate acestora, dezvoltarea stimulentei fiscale și timpul necesar conformării fiscale pentru entitățile economice pot influența activitatea transfrontalieră. Aceasta, deoarece fiscalitatea din domeniul muncii influențează oferta forței de muncă (decizia fiecăruia de a se angaja) și cererea de forță de muncă (decizia entității economice de a face angajări ținând cont de impactul direct al deciziei asupra costurilor cu forța de muncă).

Pandemia Covid-19 a produs numeroase schimbări atât din punct de vedere contabil cât și din punct de vedere fiscal și a obligat mediul de afaceri să identifice strategiile necesare să supraviețuiască condițiilor restrictive impuse la nivel mondial, restricții care au afectat semnificativ și activitatea transfrontalieră. S-a impus astfel și o completare a politicilor contabile și fiscale cu restricțiile și măsurile impuse de această perioadă și care vizează principalele componente care formează sarcina fiscală și anume: (1) impozitul pe veniturile din salarii și asimilate acestora. (2) contribuțiile obligatorii la bugetul statului și (3) alocațiile familiale.

#### **CAPITOLUL 4. CERCETARE EMPIRICĂ PRIVIND MONITORIZAREA ȘI EVALUAREA EFECTELOR POLITICILOR CONTABILE ȘI FISCALE ASUPRA MOBILITĂȚII RESURSELOR UMANE ÎN UE**

Pentru îndeplinirea scopului cercetării (de a se evidenția, astfel, factorii de natură contabilă și fiscală cu influență semnificativă asupra sustenabilității afacerii și asupra mobilității transfrontaliere a resurselor umane) s-au stabilit o serie de obiective specifice ale cercetării și anume:

- *obiectiv specific 1*: stabilirea relației contabilitate – fiscalitate în domeniul mobilității transfrontaliere a resurselor umane.

- *obiectiv specific 2*: chestionarea entităților economice din domeniile transport și construcții cu privire la impedimentele, de ordin contabil, fiscal și juridic, cu care s-au confruntat atât la nivel național, cât și la nivel european, în materie de mobilitate transfrontalieră.

- *obiectiv specific 3*: analiza percepției entităților economice chestionate privind importanța și implicațiile politicilor contabile și fiscale asupra sustenabilității afacerii.

- *obiectiv specific 4*: evaluarea nivelului de influență a factorilor de natură financiară, contabilă și fiscală asupra mobilității transfrontaliere a resurselor umane.

Un prim pas al cercetării a presupus creionarea ipotezelor de cercetare, și anume:

• **H<sub>1</sub>**: Mobilitatea transfrontalieră a resurselor umane este stimulată de sustenabilitatea afacerii.

• **H<sub>2</sub>**: Există o legătură semnificativă între politicile și procedurile contabile și fiscale și mobilitatea transfrontalieră a resurselor umane.

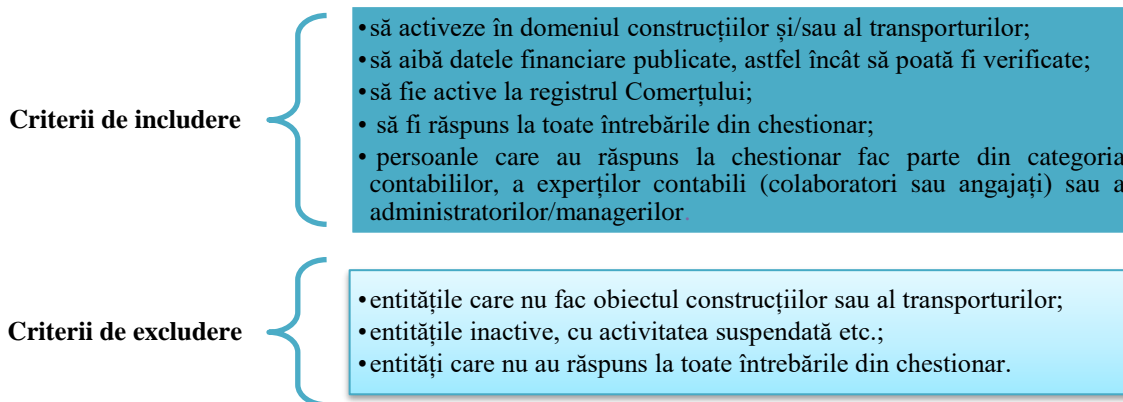
• **H<sub>3</sub>**: Sustenabilitatea afacerii este puternic influențată de rentabilitatea capitalului.

• **H<sub>4</sub>**: Riscul financiar influențează negativ sustenabilitatea afacerii

Un al doilea pas al demersului nostru a fost elaborarea chestionarului. Chestionarul este format din 51 de întrebări, din care 17 sunt de tip matriceal, 4 sunt de tip deschis și 30 sunt de tip închis. Întrebările sunt structurate pe 5 (cinci) secțiuni după cum urmează: întrebări cu caracter general. informații referitoare la mobilitatea transfrontalieră a forței de muncă. implicațiile politicilor fiscale asupra mobilității forței de muncă. informații referitoare la implicațiile politicilor contabile asupra mobilității transfrontaliere a forței de muncă și factori care influențează activitatea de mobilitate a resurselor umane.

Stabilirea eșantionului a reprezentat cel de-al treilea pas din cercetare. Au fost alese doar entități economice care activează în domeniul construcțiilor și al transporturilor rutiere de mărfuri. În alegerea profilului entităților care fac obiectul eșantionului a stat la bază studiul realizat de Wispelaere et al. (2021) referitor la mobilitatea transfrontalieră și formularele A1 emise. Conform informațiilor statistice, 51,2% din formulare emise, la nivelul Uniunii Europene, au fost pentru sectoarele construcții și transporturi.

Datele și informațiile au fost culese din surse de date deschise (www.mfinante.ro, www.onrc.ro, www.listefirme.ro etc.), informațiile fiind ulterior centralizate cu ajutorul Microsoft Excel. În selecția entităților economice care au făcut obiectul eșantionului au stat la bază următoarele criterii:



**Figura nr. 2 Criteriile de includere/excludere a entităților economice**

Aplicarea chestionarului a reprezentat cel de-al patrulea pas a cercetării.

Cercetarea realizată este practic o cercetare cantitativă, de tip transversal, realizată în perioada februarie – martie 2022, utilizându-se, ca instrument de cercetare chestionarul, culegerea informațiilor realizându-se cu ajutorul platformei Google Forms.

Perioada de elaborare a chestionarului a fost noiembrie – decembrie 2021, acesta fiind aplicat în perioada februarie – iunie 2022. Perioada de prelucrare a datelor a fost iulie 2022.

La chestionar au răspuns reprezentanții entităților economice din domeniul construcțiilor și al transporturilor, în total 141, din care, 17 răspunsuri fiind de la reprezentanți ai entităților din domeniul construcțiilor și 124 de răspunsuri au fost de la reprezentanți ai entităților din domeniul transporturilor rutiere de mărfuri.

Analiza percepțiilor managerilor/persoanelor calificate/cu competențe în domeniu (contabili sau experți contabili, colaboratori sau angajați) privind impactul politicilor contabile și fiscale asupra activității transfrontaliere au evidențiat o serie de vulnerabilități, pentru care propunem câteva nișe de optimizare (tabelul nr. 1).

**Tabelul nr. 1. Tablou de bord privind nișele de optimizare a activității transfrontaliere**

Variabila	Vulnerabilitate	Nișe de optimizare propuse
1. percepția managerilor și a persoanelor calificate privind conceptele specifice mobilității transfrontaliere  (peste 58% diferențiază conceptele specifice acestei activități)	1) există încă entități economice care nu cunosc aceste concepte și nu le diferențiază 2) utilizarea eronată a acestor concepte vor avea un impact negativ asupra sustenabilității afacerilor transfrontaliere 3) plata unor amenzi și penalități	a) clarificarea de către organele competente, printr-o definiție comun acceptată, a conceptelor de detașare transfrontalieră, indemnizație de detașare și diurnă

<p>2. opinii referitoare la legislația muncii aplicate în cadrul detașării transfrontaliere</p> <p><i>(97% utilizează atât prevederile legislației muncii naționale cât și cele europene)</i></p>	<p>1) managerii/persoanele calificate țin cont numai de legile naționale și/sau numai de directivele europene</p> <p>2) interpretarea/corelarea eronată a legislației muncii în materie</p> <p>3) reinterprețări ale organelor de control al diurnei (reîncadrarea diurnei ca salariu brut)</p>	<p>a) armonizarea legislației muncii, în materie de detașare transfrontalieră, cu normele europene și jurisprudența în materie</p> <p>b) crearea unui site dedicat activității transfrontaliere în care să se regăsească o centralizare a cadrului legislativ aplicabil, actualizat în permanență</p>
<p>3. utilitatea formularului A1</p> <p><i>(49,65% au solicitat și obținut formularul A1)</i></p>	<p>1) nu se solicită formularul A1 în timp real</p> <p>2) imposibilitatea desfășurării activității în statul membru până la realizarea formalităților</p>	<p>a) crearea unui program informatic în care să se regăsească toate documentele necesare detașării, care să sprijine entitatea economică în completarea și transmiterea acestora instituțiilor abilitate, online</p>
<p>4. opinii privind dificultățile întâmpinate, din punct de vedere fiscal, în procesul de mobilitate transfrontalieră</p> <p><i>(65,96% au întâmpinat probleme, în timp ce claritatea cadrului fiscal are un scor de 2,46)</i></p>	<p>1) lipsa unor clarificări, din punct de vedere fiscal, în ceea ce privește activitățile transfrontaliere, mai ales în domeniul resurselor umane</p> <p>2) impozite și taxe calculate, declarate și plătite necorespunzător</p> <p>3) suportarea de amenzi și penalități</p>	<p>a) predictibilitatea cadrului fiscal</p> <p>b) armonizarea cadrului fiscal cu directivele europene și jurisprudența în materie</p> <p>c) justificarea necesității modificărilor aduse din punct de vedere fiscal</p> <p>d) punerea la dispoziția entităților economice cu activitate transfrontalieră a unor modele concrete de calcule fiscale, pe site-urile dedicate</p>
<p>5. insuficienta reglementare din punct de vedere contabil și fiscal al mobilității transfrontaliere</p> <p><i>(scor 2,63)</i></p>	<p>1) înregistrări contabile și calcule fiscale eronate</p>	<p>a) sprijinirea entităților economice prin publicarea de monografii contabile și calcule practice pe site-urile specifice de către instituțiile abilitate</p>
<p>6. ținerea contabilității remunerării pe conturi analitice, pe fiecare categorie de salariat</p> <p>7. <i>(37,59% țin evidența contabilă pe conturi analitice, pe categorii de salariați)</i></p>	<p>1) lipsa informațiilor pe fiecare centru de profit</p> <p>2) imposibilitatea calculării profitabilității pe fiecare activitate/centru de profit</p>	<p>a) crearea unui program informatic care să ușureze înregistrarea informațiilor distinct, pe fiecare categorie de salariat (crearea de gestiuni separate, de conturi analitice automate pe fiecare salariat din statul de plată etc.)</p>
<p>8. facilitățile fiscale influențează pozitiv activitatea transfrontalieră</p> <p><i>(scor 3,33)</i></p>	<p>1) crearea unor dependențe de aceste facilități</p> <p>2) impredictibilitatea cadrului legislativ referitor la aceste facilități</p> <p>3) cosmetizarea raportărilor financiare pentru a se obține aceste facilități</p>	<p>a) digitalizarea extinsă a sistemului informatic ANAF de preluare a informațiilor (momentan sunt preluate doar vânzările zilnice) și asupra: facturilor de vânzare și achiziție, respectiv a statelor de plată</p> <p>b) includerea diurnei, ca rubrică separată pe statul de plată</p>

Variabila	Vulnerabilitate	Nișe de optimizare propuse
<p>9. importanța reflectării distincte în situațiile financiare a cheltuielilor cu mobilitatea transnațională</p> <p><i>(scor 3,20)</i></p>	<p>1) lipsa informațiilor privind evaluarea activității de detașare transfrontalieră</p> <p>2) imposibilitatea comparării cu alte entități economice cu activitate transfrontalieră</p>	<p>a) obligativitatea publicării unor informații suplimentare în notele explicative (sau a bilanțului social), privind numărul de persoane detașate, perioada detașării, forma și nivelul de salarizare, țările în care au fost detașați, existența procedurilor contabile și fiscale în materie etc.</p>

<p>10. existența procedurilor contabile și fiscale în materie</p> <p>(48% au întocmit proceduri contabile și fiscale)</p>	<p>1) lipsa standardizării înregistrărilor contabile și a metodologiei fiscale aplicate mobilității resurselor umane</p> <p>2) incoerența înregistrărilor și raportărilor către instituțiile statului</p> <p>3) informațiile prezentate părților interesate nu mai sunt credibile și fidele</p>	<p>a) instituirea obligativității privind elaborarea procedurilor contabile și fiscale specifice activităților transfrontaliere</p> <p>d) elaborarea unor proceduri contabile și fiscale standardizate, care trebuie apoi adaptate la nivelul entităților cu activitate transfrontalieră</p>
<p>11. politicile contabile și fiscale influențează indicatorii economici și financiari ai entității economice</p> <p>(scor 2,8)</p>	<p>1) imposibilitatea calculării impactului pe care îl au politicile contabile și fiscale asupra sustenabilității afacerii și asupra mobilității transfrontaliere</p>	<p>a) crearea unui program informatic, care să sprijine entitățile economice atât în ținerea evidenței, calcularea impozitelor și taxelor, cât și cu calcularea principalilor indicatori economici și financiari în domeniu</p> <p>b) estimarea impactului pe care îl au efectele politicilor contabile și fiscale asupra sustenabilității afacerii și a mobilității transfrontaliere prin calcularea (tot în cadrul programului informatic) a celor doi indecși propuși: SSF și IMT</p>

Sursa: elaborare autor

După colectarea răspunsurilor, cu ajutorul programului informatic SPSS, am trecut la *cea de-a cincea etapă a cercetării*: au fost elaborate două modele statistice, respectiv a fost evaluat nivelul de influență a factorilor de natură financiară, contabilă și fiscală asupra mobilității transfrontaliere a resurselor umane care au avut ca efect elaborarea unui index de sustenabilitate financiară și a unui index de mobilitate transfrontalieră.

Variabilele avute în vedere în construirea *indexului de sustenabilitate financiară fiscală* (SFF) și ecuația de ajustare sunt redate în tabelul nr. 2:

**Tabelul nr. 2 Descrierea variabilelor dependente aferente modelului SFF**

Denumire variabilă independentă	Explicație
<i>Variabile independente</i>	
$Risc_{fin}$	Riscul financiar (întrebarea 50)
$R_c$	Rentabilitatea capitalului (întrebarea 49)
Chelt	Cheltuieli (întrebarea 45)
$Cash_{flow}$	Disponibilitățile bănești (întrebarea 46)
<i>Variabila dependentă</i>	
SFF	Sustenabilitatea financiară fiscală (formată din Solvabilitate (întrebarea 47) + Politici fiscale (Întrebări 24 și 31))
<i>Ecuația de ajustare liniară</i>	
$SFF = \alpha + 0,177 \times Risc_{fin} + 0,131 \times R_c + 0,055 \times Chelt + 0,002 \times Cash_{flow} + e$	

Sursa: elaborare autor

Modelul statistic este reprezentat cel mai fidel de riscurile financiare (p-value < 0,001) și apoi de rentabilitatea capitalului (p-value < 0,020), deviația cea mai mare fiind înregistrată la variabila independentă cash flow, valorile reziduale fiind cuprinse între -0,95 și 1,44. Cei mai reprezentativi coeficienți ai abaterii îi întâlnim la rentabilitatea capitalului și riscurile financiare, de unde putem afirma că sustenabilitatea financiară fiscală este influențată mai degrabă de acești doi indicatori decât de cheltuieli sau de disponibilitățile bănești.

În aceste condiții ipoteza  $H_3$  este confirmată, respectiv *sustenabilitatea financiară fiscală este influențată de rentabilitatea capitalului*. Astfel, în condițiile în care se produc modificări ale

indicatorilor financiari, de exemplu asupra rentabilității capitalului, indicator care este într-o mare măsură influențat de politicile contabile (scor 2,93), se vor înregistra modificări și în ceea ce privește stabilitatea financiar fiscală a entităților economice care detașează transfrontalier forță de muncă.

Cu alte cuvinte, focusarea pe o serie de politici contabile corecte și centrate pe transparență va contribui la o sporire a stabilității financiar fiscale. În același timp, lipsa procedurilor contabile în materie vor conduce la o alterare a stabilității financiar fiscale și implicit la o deteriorare a activității desfășurate, implicit a fenomenului de mobilitate transfrontalieră. Se confirmă, astfel și ipoteza  $H_1$ : *Mobilitatea transfrontalieră a resurselor umane este stimulată de sustenabilitatea afacerii.*

Variabilele avute în vedere în construirea *indexului de mobilitate transfrontalieră* (IMT) și ecuația de ajustare sunt redate în tabelul nr. 3:

**Tabelul nr. 3. Descrierea variabilelor dependente aferente modelului IMT**

Denumire variabilă independentă	Explicație
<i>Variabile independente</i>	
$Risc_{fin}$	Riscul financiar (întrebarea 50)
$R_c$	Rentabilitatea capitalului (întrebarea 49)
SFF	Sustenabilitatea financiar fiscală
Size	Dimensiunea entităților economice (întrebările 2 și 4)
$\Delta_f$	Variația modificărilor fiscale (întrebarea 42)
$Op_f$	Facilități/oportunități fiscale (întrebarea 43)
$P_{ctb}$	Politici contabile (întrebările 25, 26, 30, 33, 35).
<i>Variabila dependentă</i>	
IMT	Indexul de mobilitate transfrontalieră (format din întrebările 14, 15 și 16).
<i>Ecuația de ajustare</i>	
$IMT = \alpha + 0,541 \times Size + 0,641 \times SFF - 0,201 \times Risc_{fin} + 0,141 \times \Delta_f + 0,115 \times Op_f + 0,113 \times R_c + 0,108 \times P_{ctb} + e$	

Sursa: elaborare autor

Modelul statistic este reprezentat cel mai fidel de sustenabilitatea financiar fiscală (p-value = 0,000), apoi de riscurile financiare (p-value < 0,069), deviația cea mai mare fiind înregistrată la variabila independentă politici contabile, iar valorile reziduale ale modelului sunt cuprinse între -1,86 și 2,14 (tabelul nr. 4.49). Valorile cele mai semnificative ale abaterii sunt calculate pentru sustenabilitatea financiar fiscală, deci indexul de mobilitate transfrontalieră este mai degrabă influențat de acest indicator decât de celelalte variabile cuprinse în model.

Se observă că, riscurile financiare influențează în sens negativ indexul de mobilitate transfrontalieră, ceea ce confirmă ipoteza  $H_4$ : *Riscul financiar influențează negativ sustenabilitatea afacerii și, implicit mobilitatea transfrontalieră.* Prin urmare, o diminuare a acestor riscuri vor avea ca efect o creștere a indexului de mobilitate transfrontalieră, deci implicit a activității de detașare a resurselor umane, în timp ce o sporire a acestor riscuri vor avea ca efect o diminuare a nivelului indexului de mobilitate transfrontalieră.

În aceste condiții și ipoteza  $H_2$  este reconfirmată. Deci, dacă se modifică politicile contabile va fi impactat și indexul de mobilitate transfrontalieră al entităților economice care detașează transfrontalier resurse umane.

În concluzie, stabilirea unor politici contabile cât mai clare și inteligibile și acordarea unei atenții deosebite atunci când se ia decizia modificării acestor politici vor influența direct și pozitiv

indexul de mobilitate transfrontalieră. În același timp, lipsa politicilor contabile în materie vor conduce la o alterare a indexului de mobilitate transfrontalieră.

## **CONCLUZII FINALE, CONTRIBUȚII PROPRII, LIMITE ȘI DIRECȚII VIITOARE DE CERCETARE**

Teza de doctorat cu titlul ”*Evaluarea efectelor aplicării politicilor contabile și fiscale asupra mobilității forței de muncă în Uniunea Europeană*” reprezintă o cercetare realizată în aproximativ 5-6 ani, perioadă în care am analizat nu doar procesul de armonizare financiar-contabil la nivel european, dar și fenomenele politice, economice și sociale, care au evoluat și influențat fenomenul de mobilitate transfrontalieră a resursei umane.

Scopul și obiectivele de cercetare circumscrise lucrării au fost elaborate prin apel la analiza literaturii de specialitate și a legislației contabile și fiscale de la nivel național și european, dar și din dorința de a răspunde la multiplele provocări cu care s-au confruntat entitățile economice care desfășoară activități transfrontaliere.

Problematica mobilității forței de muncă în spațiul comunitar reprezintă o provocare în cadrul căreia ne-am propus să aprofundăm principalele aspecte privind conceptele de detașare și delegare internațională dar și aspecte conexe acestor procese atât din punct de vedere financiar-contabil cât și juridic.

În acest context, am acordat o atenție deosebită unuia dintre elementele de primă importanță ale procesului de implementare a reglementărilor Uniunii Europene în materie de detașare în legislația țărilor membre și care este reprezentat de cooperarea dintre statele membre și coordonarea sistemelor naționale de asigurări sociale.

Astfel, preocuparea noastră a vizat cercetarea aspectelor contabile, fiscale dar și de natură juridică cu referire la mobilitatea forței de muncă la nivel național și în spațiul comunitar, îndeosebi a analizei conceptului de mobilitate internațională și implicit a diferențelor conceptuale privind detașarea în conformitate cu prevederile Codului Muncii din România precum și detașarea transnațională în cadrul prestării de servicii în spațiul comunitar.

În urma studierii legislației naționale și europene, relevăm faptul că, în literatura de specialitate, termenului de mobilitate îi sunt atribuite numeroase definiții. Astfel, considerăm că utilizarea diferită a acestui concept creează confuzie și duce la imposibilitatea comparării diferitelor studii privind mobilitatea forței de muncă.

De asemenea și conceptul de detașare, așa cum este el stipulat în Legea 53/2003 privind Codul Muncii, nu își găsește aplicabilitate dincolo de granițele țării noastre, și prin urmare nu poate reprezenta bază legală națională pentru angajatorii români care își deplasează angajații proprii în alte state membre.

Acest lucru conduce la incompatibilitatea noțiunii de detașare, înțeleasă în contextul reglementărilor românești cu cea definită prin Directiva 96/71 CE, iar principala consecință a acestei incompatibilități rezidă în înțelegerea eronată a noțiunii de detașare cu care angajatorul român pleacă la „drumul său european”.

Având în vedere faptul că România reprezintă un stat “furnizor de resursă umană detașată către Spațiul Comunitar, considerăm că înțelegerea și consolidarea acestor repere juridice la nivel național va avea implicații profunde asupra dezvoltării sustenabile a entităților economice cu activitate transfrontalieră.

Sub un alt aspect, din studierea literaturii de specialitate și a legislației contabile și fiscale incidente domeniului mobilității transfrontaliere, considerăm că se impune trecerea de la sistemul contabil clasic/tradițional privind resursele umane, în care costurile cu resursele umane sunt tratate

*ca și cheltuieli ale perioadei, la un sistem de contabilizare, în care cheltuielile cu recrutarea, formarea etc. să fie contabilizate ca investiții și să fie recunoscute ca atare în situațiile financiare.*

De asemenea, atragem atenția asupra faptului că, în situațiile financiare costurile cu resursele umane sunt recunoscute ca și cheltuieli ale perioade iar informațiile din notele explicative nu sunt suficiente pentru a lua decizii în acest sens.

Prin urmare, suntem de părere că se impune astfel, apelul la alte informații interne privind resursele umane.

În contextul celor amintite anterior, analiză comparativă întreprinsă în lucrarea de față, în ceea ce privește mobilitatea personalului în România și în Belgia a evidențiat faptul că există diferențe substanțiale la nivel legislativ în cele două țări, diferențe care rezidă în necesitatea armonizării legislației românești cu cea europeană în ceea ce privește detașarea resursei umane.

Apreciem faptul că, întrucât există confuzii în ceea ce privește înțelegerea conceptului de detașare națională și cea europeană, acestea au efecte negative asupra angajatorului care dispune detașarea deoarece, conform Codului Muncii, acesta asimilează detașarea transnațională unei delegări.

În acest sens, considerăm că, întrucât diferențele dintre cele două concepte sunt substanțiale, interpretarea lor eronată are și va avea efecte negative atât asupra aspectelor contabile privind mobilitatea internațională a forței de muncă cât și asupra fiscalității acesteia.

Aspectele anterior amintite a condus la faptul că, sub aspect fiscal, problematica mobilității internaționale a resurselor umane a intrat și în atenția Agenției Naționale de Administrare Fiscală care a implementat un program pilot cu scopul vădit de a conduce la sporirea conformității fiscale în domeniul salarizării (impozitare și contribuții sociale) și a corectitudinii tratării indemnizațiilor de delegare, respectiv de detașare.

*Considerăm că, scopul și obiectivele cercetării au fost atinse astfel:*

În cadrul primului capitol intitulat *Implicații ale fenomenului de mobilitate a resurselor umane asupra sustenabilității afacerilor* a fost atins obiectivul nr. 1 care oferă o prezentare a fenomenului de mobilitate transfrontalieră a resurselor umane, prin raportare la conceptele științifice utilizate, precum și la definițiile asociate acestora. De asemenea în cadrul acestui capitol am procedat la realizarea unei analize critice și emiterea unei definiții proprii referitoare la mobilitatea transfrontalieră a resurselor umane. am identificat contextul în care se manifestă procesul de mobilitate, în general, și cel de mobilitate transfrontalieră a resurselor umane, în particular, la nivelul Uniunii Europene. am apelat la analize observaționale în vederea cartografierii impactului pe care mobilitatea transfrontalieră a resurselor umane îl are asupra sustenabilității afacerii și a economiei naționale, precum și asupra pieței muncii la nivel european și respectiv am identificat și analizat factorii cu influență semnificativă privind evoluția fenomenului de mobilitate transfrontalieră a resurselor umane la nivelul Uniunii Europene.

Obiectivul nr. 2 a fost atins în cel de-al doilea capitol, în care am elaborat o revizuire a literaturii de specialitate referitoare la evaluarea și recunoașterea în contabilitate a resurselor umane și a cadrului de reglementare contabil și fiscal al mobilității transfrontaliere a resurselor umane. Tot în acest context, am prezentat și dezbătut rolul pe care îl au informațiile contabile în elaborarea politicilor contabile în materie de mobilitate transfrontalieră a resurselor umane, realizând și o cartografiere a principalelor aspecte nonfinanciare referitoare la mobilitatea resurselor umane. Efectuarea unei revizuri a cadrului normativ fiscal, precum și cuantificarea influenței fiscalității asupra elaborării procedurilor și politicilor contabile în materie de mobilitate transfrontalieră, prin efectuarea unui studiu observațional a legislației fiscale și a normelor de aplicare a acestora a făcut posibil atingerea obiectivului nr 3. Tot în capitolul 3 a fost realizată o analiză critică a sistemelor fiscale ale statelor membre UE, analiză care a accentuat necesitatea reelaborării politicilor contabile

și fiscale privind mobilitatea resurselor umane ca urmare a pandemiei Covid 19, a crizei energetice, geopolitice precum și a implicațiilor Brexit-ului asupra mobilității resursei umane.

În cele din urmă, obiectivul nr. 4 și respectiv obiectivul nr. 5 al lucrării au fost atinse în ultimul capitol, prin conceptualizarea și testarea unui model econometric de estimare a sustenabilității financiare și a unui index al mobilității transfrontaliere prin utilizarea celor mai relevanți indicatori de natură contabilă și fiscală, respectiv a procedurilor contabile în materie.

#### *Contribuții proprii*

Contribuțiile proprii care rezidă din cercetarea de față, se referă atât la aspecte teoretice cât și practice.

*Din punct de vedere teoretic*, am realizat o analiză critică a literaturii de specialitate și a normelor și a reglementărilor legale în materie, analiză care s-a materializat în formularea unor opinii proprii privind:

(1) definirea conceptelor de detașare și delegare, și detașare transnațională a lucrătorilor atât în plan social cât și temporal .

(2) stadiul și dinamica dezbaterilor privind contabilizarea resursei umane într-o entitate și oferirea unor soluții viabile privind modalitatea de contabilizare și recunoaștere în situațiile financiare anuale a cheltuielilor cu resursa umană. În acest sens am emis propriile opinii și taxonomii și am evidențiat metode și tehnici de estimare a costurilor cu resursele umane astfel încât deciziile în materie să fie eficiente.

(3) limitele normelor naționale dar și a standardelor europene în materie de reglementare a fenomenului studiat.

(4) situațiile financiare și relevanța informațiilor furnizate în materie de delegare și detașare a lucrătorilor, în acest sens am identificat soluții viabile din punct de vedere practic referitoare la o mai bună informare a utilizatorilor de informații referitoare la resursele umane și la contabilizarea mobilității transfrontaliere a lucrătorilor detașați.

(5) lacunele din legislația națională și din reglementările europene și impactul acestora asupra fenomenului evazionist referitor la detașarea transnațională a lucrătorilor.

(6) efectele politicilor contabile și fiscale asupra mobilității transfrontaliere a forței de muncă.

(7) modelarea econometrică cu scopul de a evidenția măsura în care aspectele contabile și fiscale influențează sustenabilitatea financiară a entităților care detașează transfrontalier resurse umane.

#### *Contribuțiile proprii la nivel practic constau în:*

(1) elaborarea unei cercetări empirice cu accent pe gestionarea informațiilor financiar contabile, în general, și a informației de tip cost, în particular, în elaborarea normelor și procedurilor contabile și fiscale ale entității.

(2) evidențierea importanței cunoașterii informației de tip cost și rolul acesteia în gestionarea costurilor totale cu resursele umane, mai ales atunci când vorbim despre detașarea transfrontalieră a lucrătorilor.

(3) efectul politicilor contabile și fiscale și importanța cunoașterii indicatorilor economico – financiari în elaborarea acestora.

(4) crearea a două modele statistice privind estimarea sustenabilității financiară fiscală (SFF) și a mobilității transfrontaliere (IMT).

Sintetizând, putem afirma că *elementele de originalitate* pe care le-am adus în cercetarea de față sunt reprezentate de:



- oferirea de soluții referitoare la contabilitatea și fiscalitatea resurselor umane și contribuția la adecvarea acestora la fenomenul de mobilitate europeană a lucrătorilor detașați transfrontalier.

- analiza fenomenului de mobilitate europeană și națională a resurselor umane, a rolului pe care îl are informația contabilă și financiară și mai ales informația de tip cost și modul în care poate fi utilizată pentru îmbunătățirea normelor și procedurilor contabile și fiscale referitoare la fenomenul studiat.

- realizarea unei sinteze descriptive privind sistemul contabil în materie, în antiteză cu sistemul fiscal în materie.

- elaborarea unei analize privind rolul și calitatea profesionistului contabil în procesul decizional, în materie de detașare transnațională a lucrătorilor.

- identificarea factorilor și realizarea unei analize privind evaziunea fiscală care poate fi generată de fenomenul de mobilitate europeană a resurselor umane.

- abordarea, prin prisma informației financiar – contabile și mai ales a informației de tip cost, a modului de îmbunătățire a normelor și procedurilor interne referitoare la mobilitatea transnațională a resurselor umane.

- emiterea propriilor opinii și taxonomii și identificarea unor soluții practice din punct de vedere al contabilității și fiscalității fenomenului de mobilitate a resurselor umane.

- realizarea unei cercetări empirice privind multiplele fațete ale mobilității transfrontaliere cu evidențierea: dimensiunii fenomenului și a percepției managerilor și a persoanelor calificate privind efectele politicilor contabile și fiscale asupra sustenabilității afacerii și a mobilității transfrontaliere resurselor umane.

- construirea a două modele statistice care să evidențieze efectele politicilor contabile și fiscale asupra mobilității transfrontaliere.

#### *Limitele cercetării*

1. Una dintre principalele limite care a constrâns demersul nostru a fost reprezentat de lipsa informațiilor detaliate, referitoare la mobilitatea europeană a resurselor umane, atât la nivel microeconomic, cât și la nivel macroeconomic, ceea ce a îngreunat cercetarea atât din punct de vedere teoretic cât și din punct de vedere practic.

2. O altă limită a cercetării de față se referă la *lipsa publicării informațiilor statistice* referitoare la numărul de lucrători detașați transfrontalier, a numărului de lucrători detașați în și/din România, a numărului de formulare A1 emise dar și a informațiilor la nivel de entitate economică referitoare la nivelul costurilor cu diurna, transportul sau cazarea lucrătorilor detașați.

3. Analiză entităților economice din domeniile în care detașarea și delegarea sunt fenomene foarte des practicate (transport și construcții) prin apel doar la informațiile clar precizate în situațiile financiare, respectiv la cheltuielile cu personalul.

4. Luarea în calcul cu preponderență a informațiilor degajate de raportările financiare, în dauna informațiilor interne de tip cost cu privire la diurna acordată lucrătorilor detașați, alte costuri generate de detașarea transfrontalieră (transport, masă, cazare etc.),

#### *Direcții viitoare de cercetare*

Demersul nostru poate fi continuat în viitor cu încercarea de *dezvoltare a analizei* impactului pe care mobilitatea europeană a resurselor umane îl are asupra sustenabilității afacerii și pe alte entități din domenii de activitate diferite, pentru a se dezvolta și îmbunătăți eficiența politicilor și procedurilor interne în materie de contabilitate și fiscalitate a fenomenului studiat.

O altă direcție de viitoare de cercetare poate fi reprezentată de *dezvoltarea modelelor statistice propuse* cu alți indicatori specifici detașărilor transnaționale a lucrătorilor (precum rata

medie a cheltuielilor cu diurna, cheltuielile cu masa și transportul lucrătorilor detașați, costuri indirecte: costurile cu întreținerea și reparațiile mașinii, în cazul firmelor de transport etc.) și verificarea oportunității acestui demers în ceea ce privește îmbunătățirea normelor și procedurilor contabile și fiscale dar și în ceea ce privește atingerea obiectivului general al activității economice, respectiv creșterea profitabilității.

Analiza realizată poate reprezenta un punct de plecare în *elaborarea unui program informatic* dedicat entităților economice care practică detașarea transfrontalieră în mod regulat, și astfel se poate realiza o analiză pe fiecare centru de profit mult mai facil. Acest program ar trebui să sprijine entitățile cu activitate transfrontalieră atât la prelucrarea contabilă a informațiilor economice și financiare, cât și la calculele fiscale, la emiterea și transmiterea online a documentelor către instituțiile abilitate, calcularea indicatorilor economici și financiari, precum estimarea, pe seama modelelor propuse, a impactului efectelor politicilor contabile și fiscale asupra sustenabilității afacerii și asupra mobilității transfrontaliere.

Considerăm că rezultatele cercetării evidențiază aportul politicilor și procedurilor contabile și fiscale în materie de mobilitate transfrontalieră, în asigurarea sustenabilității afacerii, însă se pot aduce îmbunătățiri prin implicarea tuturor părților interesate: manageri, resurse umane, organismele de reglementare naționale și internaționale etc.

La nivelul României nu există entități care să raporteze indicatori specifici mobilității transfrontaliere a resurselor umane însă, pe parcursul cercetării, am constatat că există o evoluție pozitivă de raportare a sustenabilității prin diferite tipuri de rapoarte (în mod special de către entitățile economice listate la Bursa de Valori sau de multinaționale) însă informațiile referitoare la resursele umane au, mai degrabă, un caracter general.

## BIBLIOGRAFIE

### Cărți de specialitate

1. Andenas M., Fairgrieve, (2015). *Courts and Comparative Law*, Oxford University Press, Oxford, Marea Britanie.
2. Andone I., Georgescu I., Toma C., (2011). *Metodologia cercetării în contabilitate*. Iași, Editura Tehnopress.
3. Anjum R., (2019). *Advanced Corporate Accounting*, Editura McGraw-Hill, India.
4. Apostol C., (2009). *Analiza diagnostic a sănătății financiare a întreprinderii pe baza bilanțului – teză doctorat*, Universitatea Alexandru Ioan Cuza Iași.
5. Avram M., (coord.), Mălescu A., M., (2019). *Dezvoltarea profesiei contabile în România și recunoașterea acesteia pe plan internațional*, teză doctorat, Universitatea din Craiova, Craiova .
6. Arora M., N., (2013). *Cost Accounting. Principles and practice*, Ediția 12, Vikas Publishing House PVT LTD, New Delhi.
7. Berheci M., (2010). *Valorificarea raportărilor financiare. Sinteze contabile: teorie, analize, studii de caz*, Editura CECCAR, București.
8. Bostan I., (2003). *Controlul fiscal*, Iași: Editura Polirom.
9. Bostan I., (2007a). *Investigații financiare – Control extern. Inspekția fiscală. Expertiza contabilă*, Editura Tipomoldova, Iași.
10. Bostan I., (2007b). *Drept financiar comunitar*, Editura Tipomoldova, Iași.
11. Bostan I., (2010a). *Controlul financiar al afacerilor*, Editura Universul Juridic, București.
12. Brașoveanu I., V., (2009). *Analize ale politicii fiscale în România și în statele membre UE*, Editura ASE, București.
13. Bird R., M., (1972). *Charging for public services: a new look at an old idea*, Canadian Tax Foundation, Toronto.
14. Bistriceanu Gh., D., (2008). *Sistemul fiscal al României*, Editura Universitară, București.
15. Bonnafous - Boucher M., Pesqueux Y., (2005). *Stakeholder theory. A european perspective*, Editura Palgrave MacMillan, New York.
16. Bouquin H., (2004). *Contabilitate de gestiune* (traducere de Tabără N., Editura Tipomoldova, Iași.
17. Bunea Șt. (2004). *Optimizarea performanței financiare și a performanțelor întreprinderilor, între strategie de conservatorism și optimism contabil*, teză doctorat, ASE, București.
18. Capron M., (1994). *Contabilitatea în perspectivă*, Editura Humanitas, București.
19. Cascio W., F., (2016). *Management Human Resources. Productivity, Quality of Work Life, Profits*, Ediția a 10-a, Editura McGraw – Hill, Boston.
20. Costișor M., (2011). *Contribuții privind sistemul financiar contabil al avantajelor personalului în entități din România și Ungaria*, teză doctorat, Cluj Napoca.
21. Cioponea M., C., (2007). *Finanțe publice și teorie fiscală*, Editura Fundației România de Măine, București.
22. Corduneanu C., (1998), *Sistemul fiscal în știința finanțelor*, București, Editura Codecs.
23. Costaș C., F., Minea M., Ș., (2015). *Drept fiscal*, Editura Universul Juridic, București.
24. Cremers J., (2011). *In search of cheap labour in Europe, working and living conditions of posted workers*, CLR-Studies 6, Editura International Books, Brussels.
25. Cuzdriorean D., D., (2013). *Relația dintre contabilitate și fiscalitate: o abordare tridimensională*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj – Napoca.
26. Dendaw C., Dupont D., Etienne St., et al. (2016). *Le nouveau droit comptable belge. Les surprises de la transposition de la Directive 2013/34/UE*, Editura Wolters Kluwer, Belgia.
27. De Wispelaere F., Pacolet J., (2015), *Posting of workers: the impact of social security coordination and income taxation law on welfare states*, Research Institute for Work and Society.
28. De Wispelaere F., Pacolet J., (2016). *An ad hoc statistical analysis on short term mobility – economic value of posting of workers*, Editura KU Leuven, Hiva Research Institute for work and society, Parkstraat, Belgia.
29. Dumitru I., (2017). *Detășarea lucrătorilor în Uniunea Europeană*, Editura Univesul Juridic, București.
30. Dușescu A., (2001), *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea standardelor internaționale de contabilitate*, Editura CECCAR, București.
31. Dușescu A., (2003). *Politici și opțiuni contabile*, Editura CECCAR, București.
32. Epuran M., Băbăiță V., Imbrescu C., (2004). *Teoria contabilității*, Editura Economică, București.
33. Feleață N., (1996). *Îmbălânzirea junglei contabilității – concept și normalizare în contabilitate*, Editura Economică, București.
34. Feleață N., Ionașcu I., (1998), *Tratat de contabilitate financiară, vol. II – Ingineria contabilității financiare*,

Editura Economică, București.

35. Feleagă N., Malciu L., (2002). *Politici și opțiuni fiscale: fair accounting versus bad accounting*, Editura Economică, București.

36. Filip Gh., (2002). *Finanțe*, Editura Junimea, Iași.

37. Flamholtz E., Searfoss D., G., Coff R., (1988). Developing Human Resources Accounting as a Human Resource Decision Support Sistem, *Accounting Horizons*, nr. 3(1).

38. Flamholtz E., G., (1999). *Human resource Accounting: Advances in Concepts, Methods And Applications*, ediția a III-a, Editura Kluwer Academic Publishers, London.

39. Ghiță M., Hlaciuc E., Boghean F., Ghiță R., (2010). *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Editura Tipo Moldova, Iași.

40. Gorada S., et al., (2020). *Essayson international taxations: liber amicorum Nishith Desai*, Editura Bloomsbury Publishig, India.

41. Grosu V., (2010). *Perspective și limite în procesul de armonizare financiar – contabilă*, Editura TipoMoldova, Iași.

42. Grosu V., (2015). Soluții generale privind atenuarea efectelor aplicării noilor IFRS asupra directivelor contabile comunitare, lucrare prezentată în *Conferința Științifică Internațională „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii*, ASEM, Chișinău.

43. Grosu V., Hlaciuc E., Socoliuc M., (2013). *Noțiuni și expresii financiare*. Colecția Economică, Editura Lumen, Iași.

44. Groșanu A., (2013). *Contabilitate creativă*, Editura ASE, București.

45. Helminen M., (2018). *EU tax law – direct taxation*, IBFD, Amsterdam.

46. Hlaciuc E., Boghean F., ș.a., (2012). *Bazele contabilității*, Editura Accent, Cluj Napoca.

47. Hlaciuc E., Mateș D., Petriș R., Cotleț D., Avram M., (2008). *Normalizarea informației contabile în România*, Editura Cartier, Chișinău.

48. Hoanță N., (1997). *Evaziunea fiscală*, Editura Tribuna Economică, București.

49. Hoanță N., (2010). *Evaziunea fiscală*, Ediția a II-a, Editura C. H. Beck, București.

50. Horomnea E., (2003). *Tratat de contabilitate, vol. II*, Editura Sedcom Libris, Iași.

51. Horomnea E., (2004). *Bazele contabilității. Concepte și aplicații*, ediție revizuită, Editura Sedcom Libris, Iași.

52. Horomnea E., (2012). *Dimensiuni științifice, sociale și spirituale în contabilitate*, ediția a III-a, Editura Tipo Moldova, Iași.

53. James S., (2009). The Relationship Between Accounting and Taxation, disponibil la <https://core.ac.uk/download/pdf/12824388.pdf>.

54. Joffre P., Simon, Y., (1989). *Enciclopedie de gestion*, Vol. 1, Editura Economică, Paris.

55. Lande E., Blin P., Denos P., et al., (2002). *Contabilitate financiară aprofundată*, ediția a II-a, revizuită, Editura Economică, București.

56. Likert R., (1967). *The human organization*, Editura McGraw – Hill, New York, USA.

57. Long J., Ferrie J., (2003). *Labour mobility*, The Oxford Encyclopedia of Economic History, Oxford University Press, New York.

58. Malciu L., (1998). *Cererea și oferta de informații contabile*, Editura Economică, București.

59. Martiniuc A., (2013). *Posibilități de perfecționare a metodologiei de calculație a costurilor întreprinderilor industriale*, teză de doctorat, Universitatea Alexanru Ioan Cuza, Iași.

60. Mateș D., (2009). *Contabilitatea evenimentelor și tranzacțiilor între standarde, directive și reglementări fiscale*, Editura Mirton, Timișoara.

61. Matiș D., (coord.), (2015). *Bazele contabilității: de la practică la teorie*, Editura Alma Mater, Cluj Napoca.

62. Mowen M., M., Hansen D., R., Heitger D., L., (2018). *Managerial accounting. The cornerstone on business decision making*, Ediția a 7a, Editura Cengage Learning, Boston.

63. Muller V., O., (2010). *Situații financiare consolidate – dezvoltări și aprofundări la nivel internațional, european și național*, Editura Alma Mater, Cluj Napoca.

64. Naritomi J., (2013). *Consumers as Tax Auditors*, Mimeo, Harvard University.

65. Naser K., (1993), *Creative Financial Accounting: Its Nature and Use*, Editura Pretince Hall, New York.

66. Nișulescu – Ashrafzadeh I., (2019). *Sisteme contabile comparate*, Ediția a IIa revăzută și adăugită, Editura ASE, București.

67. Nobes C., Parker R., (2006). *Comparative international accounting*, Ediția a 9-a, Editura Prentice Hall, Londra.

68. Oancea Negresu M., D., (2009). *Analiza și evaluarea informațiilor financiare*, Editura Economică,

București.

69. Păunescu M., (2015). *Implicații fiscale ale Standardelor Internaționale de Raportare Financiară și aplicarea IFRS 1*, Editura ASE, București.

70. Pinișoară G., Pânișoară I., O., (2005). *Managementul resurselor umane. Ghid practic*, Ediția a II-a, Editura Polirom, București.

71. Pășcan I., D., (2015). *Calitatea raportărilor financiare în contextul adoptării IFRS: cazul entităților românești cotate*, Editura ASE, București.

72. Pereș I., (coord.), Săplăcan S., I., (2017). *Tratamentul contabil și fiscal al restructurării entităților economice*, teză doctorat, Universitatea de Vest din Timișoara, Timișoara.

73. Pop A., (2002). *Contabilitatea financiară românească, armonizată cu directivele contabile europene, standardele internaționale de contabilitate*, Editura Intelcredo, Deva.

74. Pop R., P., (2010). *Contabilitatea și fiscalitatea între dependență și deconectare* (teză de doctorat), Universitatea „Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca.

75. Raiban C., A., Mallouk B., M., Spraakman G., Barfield J. T., Kinney M., R., (2004). *Managerial Accounting*, Editura First Canadian, Canada.

76. Ristea M., (1997). *Contabilitatea entității economice*, București, Editura Tribuna Economică.

77. Ristea M., (2000). *Metode și politici contabile de întreprindere*, Editura Tribuna Economică, București.

78. Ristea M., Dumitru C., G., (2012). *Libertate și conformitate în standardele și reglementările contabile*, Editura C.C.A.R., București.

79. Ristea M., Iuliu G., S., Jianu I., Dumitru C., G., (2009). *Contabilitatea beneficiilor angajaților: ipostaze noi*, Editura Tribuna Economică, București.

80. Sirețeanu V., (2019). *Perfecționarea administrării fiscale în Republica Moldova în contextul armonizării cu standardele europene*, teză doctorat, Chișinău.

81. Străpuc C., (2019). *Valorificarea informației financiar contabile în analiza de risc și în controlul antifraudă*, teză doctorat, Universitatea Ștefan cel Mare, Suceava.

82. Sușnea F., (2016). *Optimizare și planificare fiscală la nivel național și al Uniunii Europene*, teză doctorat, Academia Română, București.

83. Tabără N., (2015). *Sisteme contabile comparate*, Ediția a III-a revizuită și adăugită, Editura Tipo Moldova, Iași.

84. Tănăsă (Brînzaru) S., M., (2021). *Valorificarea Informațiilor financiar – contabile prin intermediul raportării integrate în contextul asigurării sustenabilității afacerii*, teză doctorat, Suceava .

85. Toma C., (2001). *Conturile anuale și imaginea fidelă în contabilitatea românească*, Editura Junimea, Iași.

86. Trotman M., (1993). *Comptabilite britannique, mod d'emploi*, Editura Economica, Paris.

87. Țurcanu S., (2010). Unele considerații privind contabilizarea factorului uman al entității economice, *Revista Științifică a Universității de Stat din Moldova*, nr. 2(32).

88. Vasile V., Zaman Ghe., (2005). *Migrația forței de muncă și dezvoltarea durabilă a României. Aspecte teoretico – metodologice. Sistem de indicatori și modele de analiză*, Editura Expert.

89. Volosevici D., (2017). *Detășarea transnațională: aspecte teoretice și practice*, Editura Pro Universitaria, București.

90. Walton P., Haller A., Raffournier B., (2003). *International Accounting*, Ediția a 2-a, Editura Thomson Learning, Londra.

#### **Articole publicate în jurnale de specialitate sau în volume ale conferințelor naționale și internaționale**

1. Agud T., (n.d.). *Controalele fiscale și detașarea transnațională*, <http://www.revistamiscarea.ro/controalele-fiscale-si-detasarea-transnationala/>.

2. Albu C., N., Albu N., (2017). *The Role and Current Status of IFRS in the Completion of National Accounting Rules. Evidence from Romania*, *Contabilitate în Europa*, Editura Routledge.

3. Albu C., N., Albu N., Alexander D., (2014). *When global accounting standards meet the local context – Insights from an emerging economy*, *Critical Perspectives on Accounting*, nr. 25/2014.

4. Albu C., N., Albu N., Fekete, S., Gîrbină, M.M., Selimoglu, S.K., Kovács, D.M., Strouhal, J. (2013). *Implementation of IFRS for SMEs in emerging economies: Stakeholder perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey*, *Journal of International Financial Management & Accounting*, nr. 24.

5. Albu C., N., Albu N., Hoffmann S., (2016). *Enforcing an enforcement system and the clash of cultures in Romania*.

6. Albu N., Albu C., N., Bunea S., Calu D., A., Gîrbină M., M., (2011). A story about IAS/IFRS implementation in Romania—an institutional and structuration theory perspective, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, nr. 1.
7. Albu N., Pălărie I., (2016). Convergence of Romanian accounting regulations with IFRS. A longitudinal analysis *Audit Financiar*, nr. 138.
8. Andrei S., (2021). Coordonarea sistemelor de securitate socială în contextul BREXIT începe să prindă contur, disponibil la [https://www.ey.com/ro\\_ro/tax/coordonarea-sistemelor-de-securitate-sociala-in-contextul-brexit](https://www.ey.com/ro_ro/tax/coordonarea-sistemelor-de-securitate-sociala-in-contextul-brexit).
9. Arkan T., (2016). Human Resources Accounting: A Suggested Model for Measurement and Valuation, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr. 1(79).
10. Aukje van Hoek, Houwerzijl, (2012). *Posting and posted workers : the need for clear definitions of two key concepts of the posting of workers directive*, Cambridge Yearbook, of European legal Studies, Vol. 14.
11. Baetge J., Panzer A., Flugel A., (2016). German Accounting and IFRS limitations in the convergence potential of German National Accounting Standards towards International Accounting Standards, *IFRS in the Global World. International and Critical Perspectives on Accounting*, Editura Springer, Londra.
12. Berghman J., (1996). Social security in a European perspective: present and future challenges, *Social Protection and the European Economic and Monetary Union*, Avebury, Aldershot.
13. Berheci M., (2006). Obiectivele situațiilor financiare, limitele și căile de îmbunătățire a conținutului acestora, *Analele Științifice ale Universității Alexandru Ioan Cuza Iași*, Tomul LIII/LIIL, Științe Economice.
14. Berinde, S. (2004). Normalizarea, armonizarea și perspective ale deconectării contabilității de fiscalitate, volumul Conferinței Audit and Accounting Convergence. Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca.
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.
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.
17. Bosh G., (2013). Transnational labour markets and national wage setting systems in the EU, *Industrial Relation Journal*, vol. 44, nr. 1.
18. Bowles S., Gintis H., (1975). *The Problem with Human Capital Theory – A Marxian Critique*, The American Economic Review, vol. 65, Nr. 2.
19. Brînzilă L., (2018). Incoerența din sistemul contabil al Republicii Moldova, *Culegere de articole selectiv ale Conferinței Științifice Internaționale Competitivitatea și inovarea în economia Cunoașterii*, vol. I, Chișinău.
20. Brummet R., L., Flamholtz E., G., Pyle W., C., (1968). Human Resource Measurement – a challenge for accountants, *The Accounting Review*, Vol. XLIII, Nr. 2.
21. Burca V., Mateș D., Bogdan O., (2021). Ilustrarea efectului contabilității de tip big bath în vremuri de pandemie, *CECCAR Business Review*, nr. 2.
22. Burlaud, A. și Baker, C.R. (2015). The Historical Evolution from Accounting Theory to Conceptual Framework in Financial Standards Setting, *The CPA Journal*.
23. Burlaud A., Causse G., (2018). Contabilitatea: ce echilibru există între universalitate și contingență?, *Audit financiar*, Vol. XVI, Nr. 1(149).
24. Canziani A., (2017). On the accounting regulation for the European private sector, *Accounting, Economics and Law*, Vol. 7, nr. 2.
25. Capron M., (1995). Vers un renouveau de la comptabilité des ressources humaines, *Revue française de gestion*, nr. 106.
26. Carp M., Păvăloaia L., Afrăsinei M., B., Georgescu I., E., (2016). Is Sustainability Reporting a Business Strategy for Firm's Growth? Empirical Study on the Romanian Capital Market, *Sustainability*, nr. 11(3), pp. 658.
27. Casta J., F., *La comptabilite et sans utilisateurs*, Joffre P., Simon, Y., (1989). Enciclopedie de gestion, Vol. 1, Editura Economică, Paris.
28. Cernușca L., (2017a). Abordări teoretice și practice privind contabilizarea datoriilor și creanțelor de impozit amânat, *Expertiza și auditul afacerilor*, nr. 32-33/2017, disponibil: <http://www.ceccarbusinessmagazine.ro/abordari-teoretice-si-practice-privind-contabilizarea-datoriilor-si-creantelor-de-impozit-amanat-partea-i-a2428/>.
29. Cernușca L., (2017b). 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/>.
30. Cernușcă L., (2016). Percepția profesioniștilor contabili asupra demersului privind elaborarea și fundamentarea politicilor contabile – partea I, *Expertiza și auditul afacerilor*, nr. 11/2016, disponibil:

<https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/perceptia-profesionistilor-contabili-asupra-demersului-privind-elaborarea-si-fundamentarea-politicilor-contabile-partea-i-a516/#nota516s>.

31. Chilarez D., Ene G., S., (n.d). Armonizare și competiție fiscală la nivelul Uniunii Europene, [http://www.strategiimanageriale.ro/images/images\\_site/articole/article\\_3a5744edeef192e0d12f8e9a8446293c.pdf](http://www.strategiimanageriale.ro/images/images_site/articole/article_3a5744edeef192e0d12f8e9a8446293c.pdf).

32. Churchill N., C., (1974). Toward a Theory of Social Accounting, *Sloan Management Review*, nr. 3(15) .

33. Cioponea M., C., (2019). Social and economic aspects of human capital emigration from Romania, *Dezvoltarea Economică și socială durabilă a euroregiunilor și a zonelor transfrontaliere*, vol. 35.

34. Collis J., Jarvis R., Skerratt L., (2017). The role and current status of IFRS in the completion of National Accounting Rules – evidence from the UK, *Accounting in Europe*, Vol. 14, Nr. 1 - 2.

35. Constantin S., B., (2016). Tax evasion through fictitious economic operations, obstacle to sustainable development, *Annals of Constantin Brâncuși Târgu Jiu, Economy Series*, nr. 3.

36. Cornett M., M., Erhemjamts O., Tehranian H., (2016). Greed or Good Deeds: An Examination of the Relation between Corporate Social Responsibility and the Financial Performance of U.S. Commercial Banks around the Financial Crisis, *Journal of Banking & Finance*, nr. 70.

37. Corraza A., Rapp S., (2017). Questioning the narrative: posted workers and wage dynamics in the EU single market, *European policy Review*, vol. 2, nr. 1.

38. Cosmulese C., G., Socoliuc M., (2018). The accounting evolution of port – comunist period in Romania, *Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare*, conferință științifică, Ediția a VII-a, Chișinău.

39. Costuleanu L., Dumitrescu D., Bobițan N., (2013). Creative accounting during technological change, *LUcrări științifice – seria Agronomie*, nr. 56(2).

40. Cugova A., Cug J., (2020). Motivation for the use of creative accounting techniques in the conditions of the globalized business environment, *SHS Web of Conferinces* 74, 01004.

41. Cuzdriorean D., D., Albu C., N., Albu N., (2013). The relationship between accounting and taxation – the romanian accountinf environment, disponibil la <http://steconomiceuradea.ro/anale/volume/2012/n1/129.pdf>.

42. Davies P., (1997). Posted workers: single market protection of national labour law sistem?, *Common Market Law Review*, nr. 3, pp. 572 - 573.

43. Dănilă L., Nastasi G., (2019). Erorile contabile – tehnici de corectare și exemple practice, *Tax magazine*, nr. 1.

44. De Wispelaere F., De Smedt L., Pacolet J., (2021). Posting of Workers. Report on A1 Portable Documents issued in 2019, *Comisia Europeană*.

45. De Wispelaere F., De Smedt L., Pacolet J., (2022). Posting of workers. Report on A1 Portable Documents issued in 2020, p. 27, disponibil on line pe <https://kuleuven.limo.libis.be/>,

46. Diaconu E., (n.d). Rolul informației financiar – contabile în dezvoltarea durabilă a firmei, disponibil on line pe <http://conferinta.academiacomerciala.ro/CD2015/ARTICOLE/1/ROLUL%20INFORMATIEI%20FINANCILA%20A%20FIRMEI%20Diaconu.pdf>.

47. Diaz – Carrion R., Lopez – Fernandes M., Romero – Fernandes P., (2020). Constructing an index for comparing human resources management sustainability in Europe, *Human Resource Management Journal*.

48. Dimitriu R., (2021). Lucrătorul - dincolo de contractul de muncă, *Studii și Cercetări Juridice*, anul 10(66), nr. 1.

49. Dimitriu C., Păun C., (2020). Potențiale provocări din cadrul departamentelor financiar – contabile în contextul COVID-19, <https://www2.deloitte.com/ro/en/pages/business-continuity/articles/potentialele-provocari-din-cadru-departamentelor-financiar-contabile-in-contextul-COVID-19.html>.

50. Dobija M., (1998). How to place human resources into the balance sheet, *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, 3(1/1998).

51. Doupnik T., S., Salter S., B., (1993). An empirical test of a judgmental international clasifications of financial reporting practices, *Journal of international Business Studies*, Vol. 24/1993.

52. Dumitru I., (2017). Detașarea lucrătorilor în Uniunea Europeană între realitate juridică și demagogie politică, *Revista Universul Juridic*, nr. 9/2017.

53. Eccles R., G., Serafeim G., (2013). The performance frontier. Inovating for a sustainable strategy, *Havard Business Review*.

54. Eilifsen A., (1996). The relationship between accounting and taxation in Norway, *European Accounting Review*, Vol. 5/1996.

55. Ehnet I., (2009). Sustainability and human resource management: reasoning and applications on corporate websites, *European J. International Management*, nr. 3(4).

56. Ezeagba C., E., (2013). The need for inclusion of human resources accounting in the balances sheet, *African Research Review, an International Multidisciplinary Journal*, Vol. 8(2), nr. 33/2013.
57. Feleagă L., Feleagă N., (2016). Romania. Shifting to IFRS: The case of Romania, *IFRS in a Global World. International and critical Perspectives on accounting*, Editura Spinger, Londra.
58. Flamholz E., G., (2005). Conceptualizing and measuring the economic value of human capital of the third kind, *Journal of Human Resource Costing&Accounting*, Vol. 9, Nr. 2.
59. Francis J., Schipper K., Vincent L., (2002). Earnings Announcements and Competing Information, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 33.
60. Fiori G., Donato F., Izzo M., F., (2007). Corporate social responsibility and firms performances. An analysis on Italian listed companies, *disponibil on line la* <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1032851>.
61. Freedman J., (2007). Financial and tax accounting: transparency and truth, disponibil la [https://ora.ox.ac.uk/objects/uuid:5ea5778f-2950-4f2b-9a11-c33892a5a206/download\\_file?safe\\_filename=Financial%2Band%2Btax%2Baccounting\\_transparency%2Band%2B%2527truth%2527.pdf&file\\_format=application%2Fpdf&type\\_of\\_work=Book+section](https://ora.ox.ac.uk/objects/uuid:5ea5778f-2950-4f2b-9a11-c33892a5a206/download_file?safe_filename=Financial%2Band%2Btax%2Baccounting_transparency%2Band%2B%2527truth%2527.pdf&file_format=application%2Fpdf&type_of_work=Book+section).
62. Ghizdeanu I., (2016). Remunerarea salariaților – tendințe și decalaje post criză, *Revista Finanțe Publice și Contabilitate*, nr. 6.
63. Glossner S., (2017). The price of ignoring ESG Risks, *SSRN electronic Journal*.
64. Good C., D., Georges L., (n.d.). Gestion des ressources Humaines et performance economique: une etude du bilan social, disponibil online la <https://shs.hal.science/halshs-00582761/preview/COM022.PDF>.
65. Gray R., Dey C., Owen D., Zadek S., (1997). Struggling with the Praxis of Social Accounting: Stakeholders, accountability, audits and procedures, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, nr. 3(10).
66. Gray R., Owen D., Adams C., A., (2010). Some Theories for Social Account? A Review Essay and Tentative Pedagogic Categorisations around Social Accounting, *Sustainability, Environmental Performance and Disclosures Advances in Environmental Accounting and Management*, vol. 4.
67. Gray S., J., (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally, *ABACUS*, Vol. 24, nr. 2.
68. Gray R., (2001). Thirty Years of Social Accounting , Reporting and Auditing: What (if anything) Have We Learnt?, *Business Ethics: A European Review*, nr. 1(10).
69. Green A., E., Baldauf B., Owen D., (2009). *Short-term mobility. Final report*, Warwick Institute, Coventry.
70. Green S., (1995). Accounting Standards and Tax Law: Complexity, Dynamism and Divergence, *British Tax review*.
71. Grosu V., (2015). Soluții generale privind atenuarea efectelor aplicării noilor IFRS asupra directivelor contabile comunitare, lucrare prezentată în *Conferința Științifică Internațională Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii*, ASEM, Chișinău.
72. Grosu V., Timofte C., (2018). Abordări conceptuale privind contabilitatea creativă, *Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare*.
73. Gupta C., M., Kumar D., (2020). Creative accounting a tool for financial crime : a review of the techniques and its effects, *Journal of Financial Crime* 27, nr. 2.
74. Haas A., I., Zolde A., (2020). Comportamentul contribuabililor – factori de influență asupra conformării și importanța digitalizării serviciilor publice, *Revista Transilvană de Științe Administrative*.
75. Haller A., (1992). The relationship of financial and tax accounting in Germany: a major reason for accounting disharmony in Europe, *International Journal of Accounting*, Vol. 27.
76. Hekimian J., S., Jones C., (1967). Put people on your balance sheet, *Harvard Business Review*, Vol. 45.
77. Hlaciuc E., Bostan I., Grosu V., Socoliuc M., Apetri A., N., (2013). The implications of the accounting harmonisation process on EU countries: a case study of Greece and Romania, *European Research Studies*, Vol. XVI, Nr. 1/2013.
78. Hlaciuc E., Măciucă G., Ursachi A., Mînica C., (2015). The convergence of national accounting with the International Financial Reporting Standards – Comparative study regarding the accounting reform in China and Romania, *World Journal of Social Sciences*, Vol. 5, nr. 3/2015.
79. Hlaciuc E., **Rață D.**, (2018). Comparative analysis of romanian and eu legislative framework regarding european mobility of workers, *European Journal Of Accounting, Finance & Business*, nr. 16, disponibil on line la <http://www.accounting-management.ro/index.php?pag=showcontent&issue=16&year=2018>.
80. Hlaciuc E., **Rață D.**, (2018). Comparative Analysis of Romanian and EU Legislative Framework Regarding European Mobility of Workers, *European Journal of Accounting, Finance & Business*, Vol. VI, Nr. XVI.
81. Hlaciuc E., **Rață D.**, (2019). Measuring the impact of fiscal policy of posting from Romania to European Union, *The USV Annals of Economics and Public Administration*, vol. 19, nr. 1(29), *The 15<sup>th</sup> Economic International*



Conference, Suceava, disponibil on line la <http://www.annals.seap.usv.ro/index.php/annals/article/view/1147/958>.

82. Hlaciuc E., **Rață D.**, (2019). Valuing the Financial And Accounting Information in the Conceptualization of the Costs Dimension with Posting from Romania to European Union, *Ecoforum Journal*, Vol. 8, Nr. 3(20), disponibil online la <http://www.ecoforumjournal.ro/index.php/eco/article/view/1029/631>.

83. Hlaciuc E., **Rață D.**, (2022). Multiple Faces of Posted Workers Process: A Survey Carried out on Firms, from Romania, that Posted Workers, *Proceedings of 40th IBIMA Conference, 29-30 noiembrie 2022*, Sevilla, Spania.

84. Hlaciuc E., Socoliuc M., (2009). Considerations regarding the accounting profession in Europe – competitiveness and professional ethics, *Analele Universității din Oradea, seria Științe Economice*, nr. 3.,

85. Hlaciuc E., Socoliuc M., Mateș D., The IAS/IFRS Standards system between harmonization and deformity, *Analele Universității din Oradea*, Vol. XIX, Nr. 2.

86. Hossain Md. S., Islam R., Bhuiyan M., (2015). Recognition, measurement and Accounting Treatment of Human Resource Accounting, disponibil on line pe [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2691896](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2691896).

87. Ienciu M., N., (2013). Recunoașterea și evaluarea capitalului uman: o reflecție asupra literaturii de specialitate, *Revista Audit financiar*, Anul XI.

88. Igalens J., (1997), Etude comparative des conceptions française et belge du bilan social, disponibil la [http://www.e-rh.org/documents/bilan/etude\\_comparative.pdf](http://www.e-rh.org/documents/bilan/etude_comparative.pdf).

89. Ionașcu M., Ionașcu I., Săcărin M., Minu M., (2014). IFRS adoption in developing countries: the case of Romania, *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 3, Nr. 2/2014.

90. Ionescu C., (2012). Contabilitatea crizei sau criza contabilității?, lucrare prezentată în cadrul Conferinței Economice Naționale 2012, Universitatea Spiru Haret.

91. Istrate C., (2011). Evolutions in the Accounting – Taxation (Dis)connection in Romania, After 1990, în *Review of Economic Business Studies*, vol.4(2).

92. Jamali D., R., El Dirani A., M., Harwood I., A., (2015). Exploring human resources management roles in corporate social responsibility: the CSR – co-creation model, *Business Ethics: A European Review*, nr. 24(2).

93. Jorissen A., (n.d). The role and current status of IFRS in the completion of national accounting rules: evidence from Belgium, *Accounting in Europe*, Nr. 14:1-2.

94. Jianu I., Jianu I., (n.d.). The told and retold story of Romanian accounting, *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 11, Nr. 3.

95. Koster Jan E., G., (2012). A challenge for new perspectives in Human resources management, disponibil on line pe <https://www.eapm.org/human-capital-part-financial-balance-sheet/>.

96. Kozilek T., W., (2021). Tax compliance study of taxpayers perception on Romanians fiscal policy efficiency, *Revista Economia Contemporană*.

97. Labuschagne C., Brent A., P. G. van Erck R., (2007). Assessing the sustainability performances of industries, disponibil on line la [https://repository.up.ac.za/bitstream/handle/2263/4325/Labuschagne\\_Assessing\(2005\).pdf?sequence](https://repository.up.ac.za/bitstream/handle/2263/4325/Labuschagne_Assessing(2005).pdf?sequence).

98. Lamb M., (1996). The relationship between accounting and taxation: the United Kingdom, *European Accounting Review*, Vol. 5.

99. Lamb M., Lymer A., (1999). Taxation Research in an accounting context: future prospects and interdisciplinary perspectives, *The European Accounting Review*, Vol. 8, Nr. 4.

100. Lamb M., Nobes C., Roberts A., (1998). International Variations in the connections Between Tax and financial reporting, *Accounting and Business Research*, vol. 28, nr. 3.

101. Lazari L., Țurcanu L., (2012). Poziționarea contabilității Republicii Moldova în universul Științific, în *Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor*, editura ASEM, Chișinău.

102. Lenghel R., D., (2011). Armonizare, convergență, și conformitate contabilă internațională, *Analele Institutului de istorie G. Barițiu, Seria Humanistica*, Cluj Napoca, 2011.

103. Lens D., Mussche N., Marx I., (2020). The different faces of international posting: Why do companies use posting of workers?, *European Journal of industrial Relations*.

104. Lev, B., & Schwartz, A. (1971). On the use of the economic concept of human capital in financial statements. *Accounting Review*.

105. Likert R., (1967). Human Organizational Measurements: key to financial succes, *Michigan Business Review*.

106. Malarvizhi P., Matta R., (2016). Link between corporate environmental disclosure and firm performance perception or reality, *Review of integrative Business and Economics Research*, vol. 5, nr. 3.

107. Mardiros D., N., (2005). Contabilitatea ca sistem informațional, în *Analele științifice ale Universității "Alexandru Ioan Cuza" Iași*, tomul L/LI, 2004/2005.

108. Martin-Alcazar F., Fernandez R., Miguel P., Gardey S., G., (2005). Researching on SHRM: An analysis

of the debate over the role played by human resources in firm success, *Management Revue*, nr. 2(16).

109. Mateș D., Pușcaș A., Ursachi A., Ajtay E., (2016). The influence of accounting system regarding accounting and taxation of entities, *Journal of Legal Studies*, Vol. 17, Nr. 31/2016.

110. Mateș D., Hlaciuc E., Ursachi A., Măciucă G., (2015). Accounting convergences and divergences in the concept of harmonization and the compliance of national regulations with Directive 2013/34/EU/, *Annals of Craiova*, Vol. 1, 2015, disponibil on line pe [http://feaa.ucv.ro/annals/v1\\_2015/2%20-%20ICOnEC\\_2015\\_Ursachi%20Antonela.pdf](http://feaa.ucv.ro/annals/v1_2015/2%20-%20ICOnEC_2015_Ursachi%20Antonela.pdf).

111. Mateș D., Pușcaș A., Ursachi A., Ajtay E., (2016). The influence of accounting system regarding accounting and taxation of entities, *Journal of Legal Studies*, Vol. 17, Nr. 31.

112. Măciucă G., Hlaciuc E., Ursache A., (2015). The role of prudence in financial reporting: IFRS versus Directive 34, *Procedia Economics and Finance*, Nr. 32.

113. Meghir C., Costas D., (2010). Labour supply and taxes, Institute for fiscal studies, The mirrlees review: dimensions of tax design, *Oxford University Press*.

114. Mihai M., Drăgan C., Ciumag M., (2012). *Studiu privind îmbunătățirea gestionării informațiilor contabile aferente cheltuielilor cu activitățile desfășurate în UE prin agent de muncă temporară*, Revista Audit financiar, nr. 10.

115. Mihalache S., C., (2005). Aspecte privind informațiile și deciziile contabile, *Analele Științifice ale Universității Alexandru Ioan Cuza, seria Științe Economice*.

116. Mihalciuc C., (2006). Rolul contabilului în organizarea întreprinderii moderne performante, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, nr. 8, vol. 1.

117. Mihalciuc C., C., Grosu M., (2019). Improving the monitoring process and the external and internal communication process of an organisation performance, *The USV Annals of Economics and Public Administration*, vol. 19, nr. 2(30).

118. Mureșean D., (2016). Competența și responsabilitatea, repere ale profesiei contabile, *CECCAR*.

119. Mustata, R., V., Szilveszter F., Matis D., (2010). Motivating accounting professionals in Romania. Analysis after five decades of communist ideology and two decades of accounting harmonization, *Sisteme informatice de contabilitate și management*, nr. 10.

120. Munteanu V., Zuca M., (2011). Considerații privind utilizarea contabilității creative în denaturarea informațiilor din situațiile financiare și «maximizarea» performanțelor firmei, *Audit financiar*, nr.3/2011.

121. Neag R., (2008). The reform of Romanian Accounting - a Present Reality, *National and Regional Economics*, vol.VII, disponibil.

122. Nițescu D., C., Cristea M., A., (2020). Environmental, Social and Governance Risks – New Challenges for the Banking Business Sustainability, *Amfiteatru Economic*, nr. 22(55).

123. Nobes C., W., Stadler C., (2014). The qualitative characteristics of financial informations, managers accounting decisions: evidence from IFRS policy changes, disponibil la <http://archive.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/ABR-2014-0103-Qualitative-characteristics.pdf>.

124. Oluwatoyin A., S., (2014). Human resources accounting and disclosure in financial statement: literature review, *Research Journal of Finance and Accounting*, vol. 5, nr. 2.

125. Onicioiu I., Calotă T., O., Tănase A., E., (2021). Manipulating business performances by creative accountig, *Enciclopedia de cunoștințe organizaționale, administrare și tehnologie*.

126. Oprean D., (2019). Informația financiar – contabilă și managementul dezvoltării firmei, *revista Finanțe Publice și Contabilitate*, nr. 5.

127. Oprean V., B., Oprean D., (2012). Dileme ale ingineriei organizațiilor: complementaritatea relațiilor contabilitate – fiscalitate în context macro și microeconomic, *Revista Finanțe Publice și Contabilitate*, nr. 10.

128. Orban E., (2017). Horizontal effect : internal market and human rights – a short comment on cases, materials, and text on European Law and Private Law, *Elte Law Journal*, nr. 1.

129. Osemeke M., (2017). Human resources Accounting: Issues, benefits and Challenges, *International Journal of Economics, Finance and Management Sciences*, Vol. 5, nr. 3.

130. Paris, D., (2016). Istoria profesiei de contabilitate și contabilitate în Marea Britanie. *Journal of Accounting and Management*, nr. 6.

131. Pănuș V., (2010). Rolul informației contabile și caracteristica generală a procesului decizional, *revista Științifică a Universității de Stat din Republica Moldova*, nr. 2(32).

132. Penman S., H., (n.d.). The Quality of Financial Statements: Perspectives from the Recent Stock Market Bubble, disponibil on line pe <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.844.915&rep=rep1&type=pdf>.

133. Păunescu M., (2021). Optimizarea costurilor salariale în contextul crizei generate de Covid-19,

- <https://www.ceccarbusinessreview.ro/optimizing-the-payroll-costs-in-the-circumstances-of-the-covid-19-crisis-a40/>.
134. Petrova M., Koval V., Tepavicharova M., Zerkal A., Radchenko A., Bondarchuk N., (2020). The interaction between the human resources motivation and the commitment to the organization, *Journal of security and sustainability issues*, nr. 9(3).
  135. Poblock A., Spigarska E., Krzykowski G., (2019). Bayesian model of provision for employee retirement benefits, *New Challenges of Economic and Business Development*.
  136. Popovici A., Bordea O., (2022). Accounting and tax issues referring to employee benefits, *Prospects of Accounting Development: The Young Researchers Review*.
  137. Proffit B., (1974). Human Resource Accounting in practice at R. G. Barry Corporation, *Woman C.P.A.*, nr. 1(36).
  138. Ramanathan K., V., (1976). Toward a Theory of Corporate Social Accounting, *The Accounting Review*, nr. 3(51).
  139. Raffournier, B. (2003). Compatibilitate creative et normalisation comptable, *La revue du Financier*, vol. 139.
  140. Rață D., (2020). The Influence of Accounting And Tax Report in The Accounting Procedures Regarding the Posted Workers the Case of a Romanian Company from Construction Fields, *Account and Financial Management Journal*, vol. 5, nr. 9, disponibil online la <http://everant.org/index.php/afmj/article/view/396>.
  141. Rață D., Hlaciuc E., (2019). Posting versus Individual Employment in Transnational System, *European Journal of Accounting, Finance & Business*, vol. X (XX).
  142. Rață D., Hlaciuc E., (2018). Social Mobility Aspects in European Union, *International Journal of Advances in Management and Economics*, Vol. 7, Nr. 2.
  143. Rață D., Hlaciuc E., (2020). Measuring the Impact of Covid-19 Pandemy over the Human Resources Accounting and Fiscal Policy, *The USV Annals of Economics and Public Administration*, Vol. 22, nr. 1(35)/2022, *The 18<sup>th</sup> Economic International Conference, Suceava, 12<sup>th</sup> – 13<sup>th</sup> of May 2022 Suceava*, disponibil online pe <http://www.annals.seap.usv.ro/index.php/annals/article/view/1404>.
  144. Riesco-Sanz A., Lopez J., G., V., MM., M., (2019). The posting of workers in the European road transport industry: An approach based on discourses of social and institutional stakeholders, *European Journal of Industrial Relations*.
  145. Rimancoczy I., Pearson T., (2010). Role of the HR in the new world of the sustainability, *Industrial and Commercial Training*, nr. 42(1).
  146. Roberts C., Weetman P., Gordon P., (2005). International Financial Accounting - a comparative approach, *Financial Times Pitman Publishing*, London.
  147. Robu S., A., (2014). Opinii privind libertatea și conformitatea în relația contabilitate - fiscalitate-management, Academia de Studii Economice, București: disponibil: <https://www.infofisc.ro/Files/9793988e052f8a30d5a09186144897b3.pdf>
  148. Roșioru F., (2019). Detașarea europeană – cometă sau meteorit?, *Cluj Tax Forum*.
  149. Safdar A., B., (2013). How to place human resource asset into balance sheet without disturbing any financial accounting standards, *Pensee journal*, vol. 75, Nr. 12.
  150. Safdar A., (2013). *How to bring human resources asset into balance sheet without disturbing any financial accounting standards*, Pensee Journal, Vol. 75, Nr. 2, disponibil on line pe [www.academia.eu](http://www.academia.eu).
  151. Sheela C., Karthikeyan K., (2012). Financial performance of pharmaceutical industry in India using DuPont analysis, *European Journal of Business and Management*, nr. 4.
  152. Sikka P., (2017). Accounting and taxation: conjoined twins or separate siblings?, *Accounting Forum*, Nr. 41(4), disponibil la [https://www.researchgate.net/publication/312255160\\_Accounting\\_and\\_taxation\\_Conjoined\\_twins\\_or\\_separate\\_siblings](https://www.researchgate.net/publication/312255160_Accounting_and_taxation_Conjoined_twins_or_separate_siblings).
  153. Siminica M., Cristea M., Sichega M., Noja G., G., Anghel I., (2019). Well – Governed Sustainability and Financial Performance: A new Integrative Approach, *Sustainability*, nr. 11.
  154. Sinte L., (2014). Rolul informației contabile în definirea unor măsuri organizatorice în perioada de recesiune economică, *Managementul Intercultural*, vol. XVI, nr. 2(31).
  155. Socoliuc M., Grosu V., (2015). The consequences of the new EU Accounting Directive on financial reporting, *Annals of the Constantin Brâncuși University of Târgu Jiu, Economy Series*, Nr. 2.
  156. Socoliuc M., Grosu V., Hlaciuc E., Stanciu S., (2018). Analysis of social responsibility and Reporting Methods of Romanian Companies in the Countries of the European Union, *Sustainability*, nr. 10.
  157. Șova R., A., Popa A., F., (2017). Rolul profesiei contabile și al contabilității în creșterea gradului de conformare fiscală și reducerea evaziunii fiscale, *Exertiza și auditul afacerilor, CECCAR Business Magazin*, nr. 43, disponibil on line la <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/printeaza-articolul-2771/>.

158. Ștefănescu P., A., (2011). Profesia contabilă și medierea: aspecte comune – particularități, *CECCAR*.
159. Stofkova Z., Sukalova V., (2020). Sustainable development of human resources in globalization period, *Sustainability 2020*, nr. 12.
160. Subodh S., (2019). Human Resource Account: an Overview, *Inspira-Journal of Commerce, Economics & Computer Science*, vol. 5, nr. 3.
161. Tabără N., Horomnea E., (2005). Dimensiunile etice ale profesiei contabile, *Revista Contabilitatea, Expertiza și Auditul Afacerilor*, nr. 12.
162. Tabără N., Nistor C., (2014). Cultural dimensions in accounting systems, *European Journal of Accounting, Finance & Business*, Vol. 2, Nr. 1.
163. Tabără N., Rusu A., (2011). Considerații privind impactul contabilității creative asupra calității informațiilor prezentate în situațiile financiare anuale, *Audit financiar*, vol. 11, pp. 37 - 44.
164. Tofan M., Bercu A., M., (2017). The legal framework for mobility of human resources within EU: A Romanian fiscal liability approach, *Athens Journal of Law*, Vol. 3, nr. 3.
165. Tomi R., A., (2011). Aprofundarea armonizării fiscale în Uniunea Europeană - avantaje și limite, *Romanian Statistic Review*.
166. Tulcan L., S., Mateș D., Burcă V., (2017). Aspecte contabile și fiscale privind cheltuielile cu indemnizațiile de delegare a salariaților, *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, nr. 5.
167. Tacu C., (2015). Posting of workers: European model for mobility of human resources, *Procedia economics and Finance*, nr. 20.
168. Țacu C., (2017). Detașarea, termen juridic plurivalent, *Revista Română de Dreptul Muncii*, nr. 1.
169. Țacu C., (2015). Posting of workers: European model for Mobility of Human resources, *Procedia Economics and Finance*, nr. 20.
170. Țurcanu V., Golocialova I., (2018). Dezvoltarea concepției contabilității în Republica Moldova, *Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare*, Chișinău.
171. Vaiman V., Brewster C., (2015). How far do cultural differences explain the differences between nations? Implications for HRM, *The International Journal of Human Resource Management*, nr. 26(2).
172. Vangah, Y., C., A., (2017). Les raisons de la comptabilité créative dans les entreprises ivoiriennes à travers une démarche par les entretiens, *Accountability, Responsabilités et Comptabilités*, disponibil la <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01907530/document>.
173. Varoudakis A., (n.d.). Impozitarea forței de muncă în România: probleme și opțiuni de reformă, [http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/afaceri\\_europene/677814LaborTaxation12082015.pdf](http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/afaceri_europene/677814LaborTaxation12082015.pdf).
174. Văcărel I., (2007). Tendințe în evoluția sistemelor fiscale, *Revista Calitatea Vieții*, Vol. XVIII, nr. 3-4.
175. Vătășoiu C., I., Gheorghe E., Motoniu I., D., Boka I., S., (2010), Informația contabilă – baza analizei financiare în deciziile de investiții, *Analele Universității Constantin Brâncuși din Târgu Jiu, Seria Economie*, Nr. 4.
176. Vâlcu C., Mârț R., A., Moroi C., (2019). The determining factors of creative accounting, *Ovidius University Annals, Economics Science Series*, vol. XIX, nr. 2.
177. Weiss M., (1972). Where human resources accounting stays today, *Administrative management*, Vol. 33, Nr. 11.
178. Yassine S., Houria Z., (2019). L'audit social: cadre theorique et perspectives derecherche, *European Journal of Human Resource Management Studies*, vol. 2, nr. 2.
179. Zoogah D., B., (2011). The dynamics of green HRM behaviors: a cognitive social information processing approach, *Zeitschrift für Personalforschung*, nr. 25.

### Jurisprudența Curții Europene de Justiție

1. Cauza C-113/89 Rush Portuguesa împotriva Office national d'immigration, Hotărârea Curții de Justiție din 27 martie 1990.
2. Cauza C-341/02 Comisia c. Germania, EU:C:2005:220, Hotărârea Curții Europene din 14 aprilie 2005, Repertoriul Jurisprudenței 2005.
3. Cauza C – 438/05 Viking Line [2007], ECR I-10779.
4. Cauza C – 341/05 Lavan un Partneri [2007], ECR I – 11767.
5. Cauza C – 396/13 Sähköalojen vs Elektrobudowa Spolka Akcyjna [2015], ECLI: EU: C – 2015:86, Hotărârea Curții Europene din 12 februarie 2015, Repertoriul Jurisprudenței 2015.

### Legislație

1. Directiva 96/71/CE a Parlamentului european și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene nr. L18/1 din 21

ianuarie 1997.

2. Directiva 2014/67/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 15 mai 2014 privind asigurarea respectării aplicării Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul de prestări de servicii și de modificare a Regulamentului (UE) nr. 1024/2012 privind cooperarea administrativă prin intermediul Sistemului de Informare al pieței interne.

3. Directiva (UE) 2018/957 a Parlamentului European și a Consiliului din 28 iunie 2018 de modificare a Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L173/16 din 28 iunie 2018.

4. Directiva 2019/1152/EU privind transparența și previzibilitatea condițiilor de muncă în Uniunea Europeană din 20 iunie 2019, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 186/105.

5. Directiva (UE) 2020/1057 de stabilire a normelor specifice cu privire la Directiva 96/71/EC și la Directiva 2014/16/UE privind detașarea conducătorilor auto în sectorul transportului rutier și de modificare a Directivei 2006/22/EC în ceea ce privește cerințele de control și a Regulamentului (UE) nr. 1024/2012.

6. Hotărârea Guvernului nr. 518/1995 actualizată – Nivel diurne, plafon, cazare, drepturi și obligații deplasări în străinătate, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 558 din 27.07.2015.

7. Hotărârea Guvernului nr. 1860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului.

8. Hotărârea Guvernului nr. 337/2017 pentru aprobarea Normelor metodologice privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale pe teritoriul României.

9. Hotărârea Guvernului nr. 714/2018 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării în interesul serviciului.

10. Hotărârea Guvernului nr. 1071/4 octombrie 2021 privind stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 950 din 5 octombrie 2021.

11. IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, (2022).

12. IAS 19 *Beneficiile angajaților* (2011).

13. IAS 26 *Contabilitate și raportare după planurile de beneficii pentru pensionare*, disponibil la <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias26>.

14. IFRS 2 *Plata bazată pe acțiuni*, disponibil la <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs2>.

15. Legea nr. 3/1950 Codul Muncii, publicată în Buletinul Oficial nr. 50 din 8 iunie 1950.

16. Legea nr. 10/1972 – Codul Muncii, publicată în Buletinul Oficial nr. 140/01.12.1972.

17. Legea nr. 57/29.10.1974 privind retribuirea după cantitatea și calitatea muncii, publicată în Buletinul Oficial nr. 1331/01.11.1974.

18. Legea 82/1991 Legea contabilității, republicată, republicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 629/2002, cu modificările și completările ulterioare.

19. Legea 53/2003 - Codul Muncii republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 345 din 18 mai 2011, cu modificările și completările ulterioare.

20. Legea 70/2015 pentru întărirea disciplinei financiare privind operațiunile de încasări și plăți în numerar, cu modificările și completările ulterioare.

21. Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 44/17.01.2019.

22. Legea 227/2015 privind Codul Fiscal actualizată, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 688 din 10 septembrie 2015.

23. Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 196 din 21 martie 2017, cu modificările și completările ulterioare.

24. Legea 195/4 iulie 2022 pentru completarea art. 25 din Legea Contabilității 82/1992, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 668/4 iulie 2022.

25. L1261-3, Code du travail.

26. O.M.F.P. 1802 din 29 decembrie 2014 - Partea I pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

27. O.M.F.P 470/2018 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, precum și pentru modificarea și completarea unor reglementări contabile.

28. Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 114/2018 privind instituirea unor măsuri în domeniul investițiilor publice și a unor măsuri fiscal bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene, publicată în Monitorul Oficial nr. 1116 din 29 decembrie 2018.

29. O.M.F.P. 4291/2022 pentru reglementarea unor aspecte contabile, publicat în Monitorul Oficial nr. 18/6 ianuarie 2023.

30. O.M.F.P. 85/2022 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, precum și pentru modificarea și completarea unor reglementări contabile.

31. Ordonanță nr. 16/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiar – fiscale.

32. Regulamentul 883/2004 privind coordonarea sistemelor de Securitate socială.

33. Regulamentul (CE) nr. 987/2009 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 septembrie 2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr. 883/2004 al parlamentului european și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, publicat în Jurnalul Oficial L 166 din 30 aprilie 2004.

34. Tratatul privind Uniunea Europeană (variantea consolidată), publicat în Jurnalul Uniunii Europene C 326/13

#### Surse web

1. [www.anaf.ro](http://www.anaf.ro).
2. [www.bnr.ro](http://www.bnr.ro).
3. [www.bvb.ro](http://www.bvb.ro).
4. BCG Henderson Institute, (2020), How Companies Can Win the Covid-19 Battle with Scenarios, disponibil online la <https://www.bcg.com/publications/2020/win-covid-19-battle-with-scenarios>.
5. CECCAR, (2021), <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/adinavalean-vizam-la-nivelul-ue-o-crestere-cu-50-a-marfurilor-transportate-pe-calea-ferata-si-un-milion-de-puncte-de-incarcare-a-masinelor-electrice-s11887/>.
6. [www.ceccarsibiu.ro](http://www.ceccarsibiu.ro)
7. [www.emploi.belgique.be/defaultTab.aspx?id=38256](http://www.emploi.belgique.be/defaultTab.aspx?id=38256).
8. [www.eurostat.eu](http://www.eurostat.eu).
9. Comunicat de presă nr. 908.376/23.12.2014, Agenția Națională de Administrare Fiscală.
10. De Wispelaere F., *Intra EU-posting. Costs and benefits*, disponibil online pe [https://inicjatywa.eu/wp-content/uploads/2018/04/PPT-presentation-FdW\\_Intra-EU-posting-cost-and-benefits\\_25-Intl-Conf-of-Eur\\_Chicago-28-March-2018.pdf](https://inicjatywa.eu/wp-content/uploads/2018/04/PPT-presentation-FdW_Intra-EU-posting-cost-and-benefits_25-Intl-Conf-of-Eur_Chicago-28-March-2018.pdf)
11. GRI Sustainability Reporting Standards, (2020), disponibil online la <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>.
12. *Raport la Studiu privind ocuparea forței de muncă și mobilitatea forței de muncă*, disponibil online pe [www.brcci.eu/wp-content/uploads/2018/01/Report-VISA-RO.pdf](http://www.brcci.eu/wp-content/uploads/2018/01/Report-VISA-RO.pdf).
13. *Towards fair labour mobility: Revision of EU Posting of workers rules*, Comisia Europeană, 2016, disponibil online la <https://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=471#navItem-11>.
14. <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/adoption/use-of-ifrs-around-the-world-overview-sept-2018.pdf>.
15. [www.dexonline.ro](http://www.dexonline.ro).
16. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:31996L0071&from=RO>.
17. [www.gandul.info/politica/macron-despre-muncitorii-detasati-esecul-negocierilor-nu-va-produce-un-frexit-ci-o-distrugere-a-uniunii-europene-16704283](http://www.gandul.info/politica/macron-despre-muncitorii-detasati-esecul-negocierilor-nu-va-produce-un-frexit-ci-o-distrugere-a-uniunii-europene-16704283).
18. [http://www.globalmobility.ro/wp-content/uploads/2019/04/Detasarea-transnationala-a-angajatilor-in-UE-si-Elvetia-GLOBAL-MOBILITY.pdf?fbclid=IwAR30BNF02cqBkyGkHG7EMQBmjAEgPK5q4C2-Ku\\_VvpZfNLV9wDfIR5j2aJU](http://www.globalmobility.ro/wp-content/uploads/2019/04/Detasarea-transnationala-a-angajatilor-in-UE-si-Elvetia-GLOBAL-MOBILITY.pdf?fbclid=IwAR30BNF02cqBkyGkHG7EMQBmjAEgPK5q4C2-Ku_VvpZfNLV9wDfIR5j2aJU).
19. <https://inicjatywa.eu/dla-mediow/badania-i-raporty/>.
20. [https://inicjatywa.eu/wp-content/uploads/2019/11/Praktyczny-Poradnik-KE-Practical-guide-posting-workers\\_EN.pdf](https://inicjatywa.eu/wp-content/uploads/2019/11/Praktyczny-Poradnik-KE-Practical-guide-posting-workers_EN.pdf).
21. <https://inicjatywa.eu/wp-content/uploads/2020/02/PD-A1-report-Reference-year-2018.pdf>.
22. [https://www.inspectiamuncii.ro/documents/66402/256767/TRANSPO+GUIDE\\_RO\\_March+2012+.pdf/f4743123-516b-4d39-b0e2-daf107e32c73](https://www.inspectiamuncii.ro/documents/66402/256767/TRANSPO+GUIDE_RO_March+2012+.pdf/f4743123-516b-4d39-b0e2-daf107e32c73).
23. [www.international.socialsecurity.be/working\\_in\\_belgium/en/limosa.html](http://www.international.socialsecurity.be/working_in_belgium/en/limosa.html).
24. <https://www.journaldunet.fr/management/guide-du-management/1201247-le-bilan-social-de-l-entreprise/>.
25. <http://www.traficmedia.ro/ro/reviste/tranzit/51-piata/9433-diurna-se-ia-in-calcul-la-salariul-minim.html>.

#### Alte surse:

1. Acordul privind retragerea Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord din Uniunea Europeană și din Comunitatea Europeană a Energiei Atomice, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L29/7 din 31 ianuarie 2020.
2. American Accounting Associations (1973), Report of the Committee on Human Resources Accounting, *The Accounting Review*.
3. CECCAR, (2018). Tipuri de costuri și comportamentul acestora, *Expertiza și auditul afacerilor*, nr. 21, disponibil online pe <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/tipuri-de-costuri-si-comportamentul-acestora-i-a3525/>.
4. CECCAR, (2018). Politici contabile privind determinarea costurilor și a rezultatelor, *Expertiza și auditul afacerilor*, nr. 15 – 16, disponibil online la <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/politici-contabile-privind-determinarea-costurilor-si-rezultatelor-a3371/>.
5. CECCAR, (2019). Studiu comparativ între metoda ABC și metoda tradițională privind calculul costului de producție, *Expertiza și Auditul Afacerilor*, nr. 49 – 50, disponibil on line pe <http://www.ceccarbusinessmagazine.ro/studiu-comparativ-intre-metoda-abc-si-metoda-traditionala-privind-calculul-costului-de-productie-a4275/>.
6. Comisia Europeană, (2018). *Posting of workers. Report on AI Portable Documents issued in 2017*, p. 24, disponibil on line pe <https://www.etk.fi/wp-content/uploads/Komissio-tilastoraportti-Posting-of-workers-2017.pdf>.
7. Comisia Europeană, (2019), *Ghid practic privind detașarea*, Oficiul pentru publicații al Uniunii Europene, Luxemburg.
8. Comisia Europeană, (2022). *Posting of workers. Report on AI Portable Documents issued in 2020*.
9. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 2018, Enterprise Risk Management - Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks., <https://www.coso.org/Shared%20Documents/COSO-WBCSD-ESGERM-Executive-Summary.pdf>.
10. Comunicat de presă nr. 908.376/23.12.2014, Agenția Națională de Administrare Fiscală, [https://www.untrr.ro/userfiles/files/ANAF\\_Comunicat%20presa\\_0036.pdf](https://www.untrr.ro/userfiles/files/ANAF_Comunicat%20presa_0036.pdf), [accesat în data de 26.02.2019].
11. Confederatie Bouw, (2017), Welke Toekomst Willen We Voor Onze Bouw? Available at: <http://www.confederatiebouw.be/PressCommunication/Welke%20toekomst%20willen%20we%20voor%20de%20bouw.pdf>.
12. Declarația politică de stabilire a cadrului viitoarelor relații dintre Uniunea Europeană și Regatul Unit, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L34/1 din 31 ianuarie 2020.
13. Deloitte, (2012). *Gradul de certitudine fiscală – un studiu despre relația dintre companii și autoritățile fiscale*.
14. Detașarea lucrătorilor în spațiul comunitar, disponibil on line pe [https://www.juridice.ro/wp-content/uploads/Ghid\\_detasarea\\_lucratorilor\\_in\\_spatiul\\_comunitar.pdf](https://www.juridice.ro/wp-content/uploads/Ghid_detasarea_lucratorilor_in_spatiul_comunitar.pdf).
15. IFAC, (2018). Manualul privind Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili, disponibil on line la <https://www.codetic-standardeinternationale.ro/wp-content/uploads/2019/12/Codul-etice-entru-profesionistii-contabili.pdf>.
16. IFAC, (2021). Evoluția aptitudinilor contabile: impactul Covid-19 și direcția pentru viitor.
17. Instant factoring, (2021), Ce presupune sustenabilitatea financiară a afacerii, disponibil la <https://instantfactoring.com/ce-presupune-sustenabilitatea-financiara-a-unei-afaceri/>.
18. Service Public Federal Emploi, Travail et Concertation sociale, Joint Comitee for road transport and logistics on behalf of third parties (SCP 140.03): sous sector PERSSONEL ROULANT, disponibil la <https://emploi.belgique.be/sites/default/files/content/documents/International/Fiches%20Limosafiche%20PC%20140.03%20FR.pdf>.
19. Service Public Federal Emploi, Travail et Concertation sociale, Commission paritaire de la Construction (CP 124), disponibil la <https://employment.belgium.be/sites/default/files/content/documents/International/Limosafiche%20EN/Limosafiche%20PC%20124%20EN.pdf>.
20. Service Public Federal Emploi, Travail et Concertation sociale, Montans minimaux de rémunération, <https://emploi.belgique.be/fr/themes/international/detachement/conditions-de-travail-respecter-en-cas-de-detachement-en-2>.
21. Standardul SA 8000:2014 *Responsabilitatea socială*, disponibil on line la [https://sa-intl.org/wp-content/uploads/2020/01/SA8000-2014\\_Romanian.pdf](https://sa-intl.org/wp-content/uploads/2020/01/SA8000-2014_Romanian.pdf).
22. PAIS nr. 1, (2004). Libera circulație a persoanelor și serviciilor: Implicații pentru România și procesul de negociere, IER.
23. Strategia Agenției Naționale pentru Ocuparea Forței de Muncă 2014 – 2020.