



ROMÂNIA
MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE
UNIVERSITATEA „1 DECEMBRIE 1918” ALBA IULIA
ȘCOALA DOCTORALĂ
DOMENIUL CONTABILITATE

TEZĂ DE DOCTORAT

(REZUMAT)

Conducător doctorat:

Prof.univ.dr. Sorin C. BRICIU

Doctorand:

VAJDA GERALDINA - TEREZIA

Alba Iulia, 2018



ROMÂNIA
MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE
UNIVERSITATEA „1 DECEMBRIE 1918” ALBA IULIA
ȘCOALA DOCTORALĂ
DOMENIUL CONTABILITATE

**STRATEGII DE CONTROL PENTRU COMBATEREA
FENOMENULUI EVAZIUNII FISCALE TRANSFRONTALIERE
ȘI A FRAUDEI COMUNITARE**

Conducător doctorat:

Prof.univ.dr. Sorin C. BRICIU

Doctorand:

VAJDA GERALDINA - TEREZIA

Alba Iulia, 2018

Cuprinsul rezumatului tezei de doctorat

Cuprinsul tezei de doctorat 4

Introducere

- Problematika, obiectul și contextul cercetării 8

- Obiective propuse și ipoteze examinate în contextul cercetării 10

- Metodologia cercetării 19

Concluzii generale. Perspectivele cercetării

- Concluzii generale 21

- Contribuții proprii 29

- Perspectivele cercetării 30

Bibliografie 32

CUPRINS

INTRODUCERE	7
<i>Problematica, obiectul și contextul cercetării</i>	7
<i>Obiective propuse și ipoteze examinate în contextul cercetării</i>	9
<i>Metodologia cercetării</i>	18

Capitolul I

FUNDAMENTĂRI TEORETICE PRIVIND EVAZIUNEA ȘI FRAUDA FISCALĂ	20
1.1. Delimitări conceptuale privind criminalitatea economică, fraudă și evaziunea fiscală	20
1.1.1. Evaziunea fiscală licită	27
1.1.2. Deosebiri între fraudă fiscală și evaziune fiscală	32
1.1.3. Teoria coabitării corupției cu evaziunea fiscală	36
1.2. Nivele de manifestare ale fraudei și evaziunii fiscale	43
1.2.1. Fraudă și evaziunea fiscală la nivel național	43
1.2.2. Fraudă și evaziunea fiscală la nivel internațional și comunitar	46
1.3. Mecanisme contabile ale evaziunii și fraudei fiscale	52
1.3.1. Mecanismul contabil de comitere a evaziunii fiscale licite	53
1.3.2. Mecanismul contabil de comitere a fraudei fiscale	58
1.4. Modele matematice de cuantificare a efectelor evaziunii fiscale	63
1.5. Concluzii preliminare	70

Capitolul II

CONTABILITATEA CREATIVĂ INSTRUMENT PRINCIPAL AL EVAZIUNII ȘI FRAUDEI CONTABILE ȘI FISCALE	72
2.1. Definirea conceptului de contabilitate creativă. Obiective, factori determinanți și potențiale efecte	72
2.2. Metode specifice contabilității creative	78
2.2.1. Scheme de raportare financiară frauduloasă	80

2.2.2. Netezirea rezultatelor	82
2.2.3. Managementul veniturilor	84
2.3. Frauda fiscală - rezultată a practicilor contabilității creative	85
2.4. Aspecte contabile și fiscale ale evaziunii fiscale transfrontaliere și ale fraudei comunitare	87
2.5. Modalități de limitare a contabilității creative	100
2.5.1. Standardele Contabile Internaționale și Standardele Internaționale de Raportare Financiară	100
2.5.2. Guvernanța corporativă	102
2.5.3. Promovarea valorilor etice și morale	107
2.6. Concluzii preliminare	110

Capitolul III

STRATEGII DE CONTROL, METODE ȘI MECANISME COMUNITARE ȘI INTERNAȚIONALE PENTRU PREVENIREA ȘI COMBATEREA FRAUDEI ȘI EVAZIUNII FISCALE	112
3.1. Aspecte conceptuale privind strategiile de control pentru combaterea fraudei și evaziunii fiscale	112
3.2. Metode de control generale și speciale pentru depistarea fraudei și a evaziunii fiscale	114
3.2.1. Activități de control și audit	114
3.2.2. Controlul financiar și fiscal extern	120
3.3 Instrumente și tehnici specifice strategiilor de control vizând depistarea fraudei și evaziunii fiscale	125
3.4. Mecanisme comunitare și internaționale de combatere a evaziunii fiscale	140
3.4.1. Convenții și tratate de evitare a dublei impuneri	140
3.4.2. Schimbul de informații fiscale interstatale	141
3.4.3. Reglementări privind societățile de tip Holding	146
3.4.4. Prețurile de transfer	148
3.5. Analiza comparativă a reglementărilor contabile și fiscale naționale, comunitare și internaționale privind modalitățile de control în vederea prevenirii și combaterii fraudei	

și evaziunii fiscale	150
3.6. Concluzii preliminare	158

Capitolul IV

MODALITĂȚI PRACTICE DE PERFEȚIONARE A METODELOR DE CONTROL ÎN VEDEREA PREVENIRII ȘI COMBATERII FRAUDEI COMUNITARE ȘI A EVAZIUNII FISCALE TRANSFRONTALIERE	161
4.1. Riscurile financiar-contabile din perspectiva fraudei și a evaziunii fiscale	162
4.2. Trăsături specifice riscurilor asociate comiterii fraudei comunitare și a evaziunii transfrontaliere	166
4.3. Analiza calitativă și cantitativă a riscurilor asociate producerii fraudei comunitare și a evaziunii fiscale transfrontaliere	169
4.3.1. Identificarea și analiza principalelor componente ale riscului producerii fraudei comunitare și evaziunii transfrontaliere	171
4.3.2. Evaluarea riscurilor specifice fraudei comunitare și evaziunii fiscale transfrontaliere	176
4.3.3. Analiza practicilor contabile specifice manifestării riscurilor componente ale riscului de fraudă comunitară și evaziune fiscală transfrontalieră	181
4.3.4. Analiza critică a deficiențelor actualelor sisteme de gestionare a fraudei comunitare și evaziunii fiscale transfrontaliere	183
4.4. Propunere privind implementarea unei strategii de gestionare a riscului de fraudă comunitară la nivelul autorităților de management	183
4.5. Modelarea unui indice general al riscului de fraudă	189
4.6. Concluzii preliminare	198

Capitolul V

CONCLUZII GENERALE. PERSPECTIVELE CERCETĂRII	201
5.1. Concluzii generale	201
5.2. Contribuții proprii	209
5.3. Perspectivele cercetării	210

Lista abrevierilor	212
Lista figurilor	213
Lista tabelelor	214
Lista anexelor	215
BIBLIOGRAFIE	216
ANEXE	228

INTRODUCERE

Problematika, obiectul și contextul cercetării

Evoluția societății, atât din punct de vedere economico-social, cât și multicultural și politic, a amplificat infracțiunile de natură economică, context în care criminalitatea economică a cunoscut o dinamică spectaculoasă. Se poate spune că UE se confruntă în prezent cu import și export de criminalitate economică. Fluxul activităților de acest tip este foarte dificil de urmărit și controlat, mai cu seamă că grupurile infracționale au devenit transnaționale și au capacitatea de adaptare facilă și rapidă la toate elementele de noutate din spațiul comunitar.

Evaziunea fiscală este o componentă aparte a criminalității economico – financiare, iar combaterea fenomenului a devenit un scop principal al organismelor naționale și internaționale. Abordată din perspectivă strict teoretică, evaziunea fiscală comunitară și/sau internațională are de-a face în primul rând cu lărgirea activității de producție/servicii, respectiv a unor componente a acestora, aparținând unor entități naționale în state în care acestea beneficiază de reglementări fiscale și sociale mult mai favorabile.

În domeniul cercetărilor științifice doctrinare, analiza și interpretarea conceptelor privind evaziunea fiscală au suferit diferite abordări, unele dintre ele strict legat de domeniul fiscal, altele numai în domeniul dreptului penal, iar altele având abordări tehnice de natură contabilă, astfel că definițiile ce au fost date acestui concept au fost adeseori contradictorii ori imprecise, tocmai datorită interpretării noțiunii doar dintr-un singur unghi.

Motivația alegerii temei „*Strategii de control pentru combaterea fenomenului evaziunii fiscale transfrontaliere și a fraudei comunitare*” rezidă din dorința de a conferi noțiunilor de evaziune și fraudă fiscală o abordare multidisciplinară, contabilă, fiscală și legislativă, bazată pe propria experiență avocațială în domeniu. Din această perspectivă, am dorit să studiem mecanisme contabile ale evaziunii și fraudei fiscale, dar și metodele specifice contabilității creative în contextul existenței unor mecanisme comunitare și internaționale de combatere a evaziunii fiscale.

Din perspectivă teoretică, lucrarea urmărește să aducă un plus de cunoaștere în clarificarea noțiunilor de evaziune fiscală și respectiv, fraudă fiscală, demonstrând totodată utilitatea diferitelor metode de control în combaterea acestora.

Mai mult, pe palierul studiului empiric s-a dorit prezentarea unei analize critice a deficiențelor actualelor sisteme de gestionare a fraudei comunitare și evaziunii fiscale transfrontaliere, analiză pe baza căreia a fost posibilă formularea unei propuneri privind implementarea unei strategii de gestionare a riscului de fraudă comunitară la nivelul autorităților de management și modelarea unui indice general al riscului de fraudă. Totodată, relevanța temei abordate este dependentă de potențiala contribuție viitoare a abordării la dezvoltarea nivelului cunoașterii interdisciplinare.

Importanța prezentului studiu rezidă din următoarele argumente:

- Contribuie la dezvoltarea stadiului cunoașterii atât în domeniul contabilitate, cât și fiscalitate și drept;
- Contribuie la clarificarea conceptuală a noțiunilor de evaziune fiscală licită, evaziune fiscală frauduloasă, fraudă fiscală, precum și la înțelegerea mecanismelor contabile ale evaziunii și fraudei fiscale;
- Realizează o prezentare a metodelor specifice contabilității creative ca instrument principal al evaziunii și fraudei contabile și fiscale;
- Evidențiază aspecte contabile și fiscale ale evaziunii fiscale transfrontaliere și ale fraudei comunitare;
- Face o trecere în revistă a instrumentelor și tehnicilor specifice strategiilor de control vizând depistarea fraudei și evaziunii fiscale;
- Realizează o cercetare empirică a riscurilor asociate comiterii fraudei comunitare și a evaziunii transfrontaliere; în acest context are loc o evaluare a riscurilor specifice fraudei comunitare și evaziunii fiscale transfrontaliere, respectiv a practicilor contabile specifice manifestării riscurilor componente ale riscului de fraudă comunitară și evaziune fiscală transfrontalieră pe baza cărora se modelează un indice general al riscului de fraudă.

Datorită complexității deosebite a fenomenului care se manifestă în perioada contemporană din ce în ce mai acerb, generând efecte negative asupra tuturor statelor, respectiv a argumentelor prezentate anterior, considerăm tema de mare actualitate, abordarea sa necesitând perseverență, documentare și experiență practică deosebită.

Obiective propuse și ipoteze examinate în contextul cercetării

Principalele direcții de cercetare au vizat sistematizarea noțiunilor teoretice vizând fraudă și evaziunea fiscală din perspectivă contabilă, în primul rând, dar și fiscală și juridică, dar și prezentarea unor modele matematice de cuantificare a efectelor evaziunii fiscale, a unor mecanisme contabile și scheme de raportare financiară frauduloasă, precum și modelarea fuzzy a unui indice general al riscului de fraudă comunitară la nivelul autorităților de management.

Principalul obiectiv al demersului științific a fost identificarea strategiilor de control pentru combaterea fenomenului evaziunii fiscale transfrontaliere și a fraudei comunitare, căruia i s-au subsumat o serie de alte obiective specifice, după cum urmează:

- delimitarea din punct de vedere conceptual a noțiunilor de criminalitate economică, fraudă și evaziunea fiscală;
- identificarea obiectivelor, factorilor determinanți și potențialelor efecte ale contabilității creative în contextul evaziunii fiscale transfrontaliere și ale fraudei comunitare;
- determinarea metodelor optime de control pentru depistarea fraudei și a evaziunii fiscale, respectiv a instrumentelor și tehnicilor specifice acestora;
- identificarea mecanismelor comunitare și internaționale de combatere a evaziunii fiscale;
- demonstrarea valențelor modelării fuzzy în conceperea unui indice general al riscului de fraudă menit să asigure implementarea unei strategii eficiente de gestionare a riscului de fraudă comunitară la nivelul autorităților de management.

În cadrul studiului empiric, obiectivele operaționale au fost:

- identificarea și analiza riscurilor financiar-contabile aferente fraudei comunitare la nivelul fondurilor structurale și cuantificarea efectelor acestor riscuri prin intermediul modelelor matematice;
- evaluarea riscului de fraudă comunitară prin metode calitative și cantitative;
- elaborarea unui indice de risc aferent fraudei comunitare.

Studiul de caz efectuat a urmărit conceperea unui cadru general al auditului concentrat pe identificarea metodelor și tehnicilor specifice de depistare a fraudelor comunitare la nivelul fondurilor europene. Acesta se referă la perfecționarea auditului intern privind combaterea fraudei comunitare la nivelul finanțărilor europene prin implementarea la nivelul autorităților de

management care gestionează fondurile europene a unor proceduri de control specifice, și care se referă la elaborarea unei metodologii proprii de depistare a potențialului de fraudare.

Ipotezele cercetării au fost următoarele:

I1: sistemul contabil, fiscal și legislativ actual nu este în măsură să asigure o soluție adecvată combaterii fraudei și a evaziunii fiscale;

I2: eficacitatea sistemelor de control existente poate fi crescută prin conceperea unui nou model contabil și/sau fiscal.

Lucrarea a fost structurată în cinci capitole, dintre care patru capitole de cercetare și un capitol de concluzii generale și perspective ale cercetării. Pe parcursul celor patru capitole au fost abordate atât aspecte teoretice, cât și practice.

Primul capitol, „*Fundamentări teoretice privind evaziunea și fraudă fiscală*” are rolul de a contribui la cercetarea unui fenomen de o asemenea dinamică și complexitate cum este cel al evaziunii și fraudei fiscale prin prisma clarificării acestor concepte în contextul criminalității economice.

Se pot delimita mai multe forme ale criminalității, respectiv cea care aduce atingere vieții și/sau integrității corporale a individului, sănătății sau virtuții persoanei, patrimoniului și/sau proprietății, dar și afacerilor, pe toate componentele acestora (financiar – bancare, informatic etc.). În sens generic, criminalitatea economico-financiară are drept scop maximizarea profiturilor prin mijloace ilegale sancționabile (infrațiuni vizând societățile comerciale, regimul bancar, spălarea banilor, regimul contabil, regimul vamal etc.).

Având un caracter transnațional, criminalitatea economico – financiară a căpătat dimensiuni globale, cu efecte negative la securitatea economică a statelor. Activitățile ilegale sunt oarecum similare celor desfășurate de entități economice din diferite sectoare de activitate, o parte din profiturile obținute fiind reinvestite pe piața neagră, tot mai diversificată și aflată în permanentă dezvoltare. Atunci este cert că evaziunea fiscală este o componentă a acestui fenomen.

Toate definițiile evaziunii fiscale includ și elementul de ilegalitate. Diminuarea masei impozabile poate fi sau nu rezultat al voinței legiuitorului. Drept urmare, se pune problema delimitării pe criterii de legalitate a formelor evaziunii fiscale pentru că pot exista și alte forme de neimpozitare care au ca efect diminuarea materiei impozabile, cu toate că aceasta nu se pun în practică prin sustragerea de la plata obligațiilor fiscale, și ca atare, nu reprezintă evaziune fiscală.

O lungă perioadă de timp evaziunea fiscală a fost considerată componentă a fraudei fiscale. Cele două noțiuni au fost însă delimitate, în sensul că în prezent se consideră că evaziunea fiscală înglobează ansamblul manifestărilor ce au ca scop evitarea plății unor impozite/taxe, cu două componente principale: evaziunea fiscală (licită) și fraudă fiscală (evaziune fiscală ilicită). Prin prisma teoriei economice distincția juridică nu are consistență atâta timp cât amândouă formele au caracter eludativ și generează o scădere a veniturilor fiscale bugetare ale statului.

Referindu-ne strict la fraudă fiscală, aceasta presupune un abuz asupra legilor fiscale, o infracțiune comisă cu bună știință și deliberat asupra reglementărilor normative referitoare la plata obligațiilor fiscale.

Indiferent de definiția evaziunii fiscale, fără doar și poate acest fenomen este condamnat peste tot în lume și persistă în ciuda măsurilor anti-evazioniste adoptate la nivel național, comunitar, regional etc.

Evaziunea fiscală licită implică sustragerea/disimularea unei anumite părți din ceea ce reprezintă materie impozabilă, însă fără ca acest demers să îmbrace caracter de contravenție ori infracțiune. În esență, orice studiu care abordează evaziunea fiscală licită are obligația să sublinieze de la bun început faptul că activitățile care au dus la materializarea acesteia sunt legale, în ciuda faptului că lezează dimensiunea cantitativă a obligațiilor bugetare de plată.

Evaziunea fiscală licită are de-a face cu demersul de reducere a valorii impozitelor/taxelor prin intermediul unor mecanisme fiscale cu caracter eminent legal. Ea se materializează în contextul în care specialiștii manipulează vulnerabilitățile ori neclaritățile legislației din domeniul fiscal. Deși modalitățile utilizate au caracter legal, consecințele acestora sunt etichetate ca fiind defectuoase sau abuzive. Din cauza subiectivismului celor care interpretează și ulterior aplică reglementările fiscale, în anumite contexte stabilirea unei linii clare de demarcație între evaziunea fiscală licită și fraudă fiscală este dificilă și uneori chiar imposibilă.

Fiind în discuție evaziunea fiscală ca act licit, înseamnă că aceasta nu presupune desfășurarea nici unei activități/operațiuni cu caracter penal, cu toate că aceste operațiuni nu pot fi identificate cu ușurință. Ne punem atunci întrebarea, oare această abordare asigură cu certitudine diminuarea obligațiilor de natură fiscală? Dacă activitatea/operațiunile sunt identificate și sunt aplicate măsuri corective corespunzătoare, mecanismul evazionist devine

ineficient. Răspunzătoare de interpretarea schemelor fiscale sunt instanțele de judecată, cele cărora le revine și rolul de a limita astfel inițiativa de acest tip.

Ca și o extensie a tipologiei comportamentale criminale, a fost lansată ideea evaziunii fiscale datorită existenței unui mediu intens birocratic și totodată corupt. Modelele teoretice au dorit să scoată în evidență cauzele formării corupției prin relaționarea variabilelor intervenite în cadrul dezvoltării acestui fenomen la anumite nivele de referință. Cu toate că deseori evaziunea fiscală integrează și acte de corupție, coabitând în condiții perfect funcționale, există însă deosebiri majore între aceste fapte antisociale. Din păcate, doar performanța economică singură nu poate să ofere explicații pertinente asupra motivului pierderii încrederii populației în propriul guvern, dar și faptul că mai mult de jumătate din populația comunitară crede că singura cale de a avea succes în afaceri la ei în țară este deținerea unor relații politice, și doar un sfert din populația europeană crede că țara lor de rezidență depune eforturi reale în lupta anticorupție.

Evaziunea fiscală trebuie abordată în primă fază sub aspectul modului în care aceasta este săvârșită (licită sau frauduloasă), respectiv al raportului fenomenului cu legislația în vigoare. Ulterior, abordarea poate fi transpusă și spațial, respectiv la nivel național și internațional. Evaziunea fiscală internațională are de-a face în primul rând cu lărgirea activității de producție/servicii, respectiv a unor componente a acestora, aparținând unor entități naționale în state în care acestea beneficiază de reglementări fiscale și sociale mult mai favorabile. Uniunea Europeană definește modelele de evaziune fiscală care au efect asupra veniturilor proprii prin intermediul acquis-ului comunitar în domeniul evaziunii fiscale și tratează distinct problematica prevenirii evaziunii fiscale, care este unul din obiectivele principale ale politicii sale fiscale. Acquis-ul comunitar în materie de evaziune fiscală vizează în primul rând schemele de eludare a T.V.A., a impozitelor legate de producție, respectiv a importurilor.

Informația pe care o furnizează contabilitatea este sursa principală de indicii cu privire la un eventual mecanism sau schemă evazionistă. Informația contabilă nu reprezintă însă în sine un semn al unei potențiale evaziuni deoarece numai o documentare completă, logică și sistematică a respectării legislației și politicilor contabile poate genera indiciile necesare instrumentării fenomenului evazionist.

Mecanismul contabil al evaziunii și fraudei fiscale este un concept distinct de cel de contabilitate creativă, acesteia din urmă revenindu-i rolul de manipulare a reglementărilor contabile și/sau fiscale vagi sau lipsite de consistență. Noi considerăm că noțiunea de

contabilitate creativă poate fi folosită în contextul contabilității manageriale sau de gestiune, unde există posibilități de a „crea”, spre deosebire de contabilitatea financiară (sau informațiile furnizate de contabilitatea financiară), care este standardizată și limitată la o serie de normative, principii și politici contabile.

Modelul matematic prezentat la nivel teoretic în ultima parte a primului capitol se centrează pe ideea maximizării șansei de a utiliza integral venitul realizat cu ocazia dezvoltării de către aceasta a unei strategii evazioniste¹. Scopul inițierii unei strategii evazioniste este evident, eludarea impunerii, context în care entitatea va beneficia de venituri mult mai mari decât cele de care ar beneficia după impunere.

Capitolul doi, „*Contabilitatea creativă instrument principal al evaziunii și fraudei contabile și fiscale*” abordează obiective, factori determinanți și potențiale efecte ale contabilității creative în contextul comiterii fraudei și evaziunii fiscale.

Chiar dacă definiția contabilității creative nu este unică, toate definițiile au ca elemente principale folosirea cunoștințelor și a abilităților contabililor în vederea manipulării rezultatelor cu ajutorul lipsurilor existente în sistemele de normalizare legislative.

Considerăm că principala cauză a apariției practicilor contabilității creative o reprezintă diferențele privind necesitățile informaționale ale utilizatorilor informației contabile (investitori, angajați, furnizori, clienți, creditori, instituții de stat, public) și scopurile pe care aceștia le au în utilizarea acestor informații. Tehnicile contabilității creative pot fi utilizate cu ajutorul cadrului contabil conceptual sau prin încălcarea acestuia. Contabilitatea creativă poate fi astfel folosită pentru crearea unei imagini adevărate și fidele dar numai din perspectiva anumitor utilizatori, gestionarea rezultatelor și a formei în care acestea sunt prezentate pentru a servi intereselor managementului, oferirea unei imagini cosmetizate a poziției financiare și a rezultatelor economice, comiterea în mod voluntar a fraudelor contabile și fiscale.

Cel mai important motiv atunci când sunt folosite tehnici ale contabilității creative este raportarea unor rezultate financiare mai mici în vederea micșorării sumelor datorate pe impozite și taxe sau a producerii evaziunii fiscale. Un alt motiv este dorința de a îmbunătăți imaginea entității în viitor prin prezentarea în anul curent a unei pierderi mai mari decât cea reală. Un alt motiv este asigurarea unei viziuni pozitive asupra evaluării acțiunilor entității și diminuarea

¹ Allingham M.G., Sandmo A. (1972), Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics 1 (1972) 323-338, North-Holland Publishing Company, p.323-338

riscului de apariție a unor semnale negative privind cursul acțiunilor în baza evaluărilor făcute de analiștii financiari. Contabilitatea creativă poate fi folosită pentru manipularea profitului atunci când există bugete care nu au fost atinse în mod real și care pot afecta performanța managerilor, sau atunci când se dorește finanțarea activității prin diverse surse.

Un efect al practicării unei contabilități creative este ascunderea fraudelor și mascarea scandalurilor financiare, deoarece este foarte dificil pentru utilizatorii situațiilor financiare să poată analiza în detaliu rezultatele care li se oferă – fie ca nu posedă cunoștințele necesare, fie nu au acces la datele care stau la baza întocmirii situațiilor financiare. Mecanismul de folosire a tehnicilor contabilității creative se referă la alterarea valorii unui anumit element patrimonial care are ca și consecință reflectarea distorsionată a respectivei valori fie în contul de profit și pierdere fie în bilanț.

Principalele scheme de raportare financiară frauduloasă se referă la subevaluarea veniturilor și prezentarea eronată a stocurilor, cărora li se adaugă alte scheme privind evaluarea activelor, datoriilor și creanțelor sau alte scheme. Netezirea rezultatelor, o altă practică creativă, are ca scop reducerea variațiilor rezultatelor contabile, dorind să ofere un nivel relativ constant al rezultatelor financiare de-a lungul mai multor exerciții financiare.

Managementul veniturilor ca metodă de aplicare a contabilității creative are loc atunci când managerii au o anumită țintă pe care din motive obiective sau subiective trebuie să o atingă. Cea mai simplă tehnică de aplicare a acestei metode este alegerea momentului vânzării unui activ în funcție de momentul la care se dorește înregistrarea profitului. O altă tehnică se referă la înregistrarea unor cheltuieli excepționale care aparțin mai multor exerciții financiare doar într-unul singur, deoarece producerea respectivului eveniment excepțional poate servi ca bază de justificare a performanței scăzute a entității în respectivul an.

Frauda comunitară tipică presupune folosirea unui circuit economic format din entități plătitoare de TVA și care au funcții diferite. Comiterea acestui tip de fraudă necesită existența unei entități fantomă care nu derulează activități economice dar care este folosită numai pentru realizarea de achiziții intracomunitare și înregistrarea taxei pe valoare adăugate deductibile. Alte metode de fraudare a TVA sunt livrările fictive intracomunitare și schemele de tip cash & carry.

Principalele modalități de limitare a contabilității creative sunt reprezentate de: Standardele Contabile Internaționale și Standardele Internaționale de Raportare Financiară, guvernanța corporativă, promovarea valorilor etice și morale. Însă inventivitatea pentru găsirea

metodelor optime de săvârșire a fraudei, îmbogățirea subcomponentelor metodelor uzitate odată cu modificările de reglementare a taxării, nu cunoaște hotare, dorința de înavuțire fiind superioară temei de risc.

Al treilea capitol, *„Strategii de control, metode și mecanisme comunitare și internaționale pentru prevenirea și combaterea fraudei și evaziunii fiscale”* abordează pe lângă aspectele conceptuale privind strategiile de control pentru combaterea fraudei și evaziunii fiscale, o serie de metode de control generale și speciale pentru depistarea fraudei și a evaziunii fiscale. Este vorba despre activitățile de control și audit, de controlul financiar și fiscal extern, precum și despre o serie de instrumente și tehnici specifice strategiilor de control vizând depistarea fraudei și evaziunii fiscale.

Tehnica efectuării verificărilor întreprinse de către inspectorii fiscali implică în mod necesar aplicarea metodei adecvate tipului de activitate desfășurată de entitatea controlată, multitudinea de procedee ale controlului fiscal putând fi combinate în funcție de scopul propus. Metodele comune de control pot fi combinate cu tehnici specifice de verificare și care au ca procedură prealabilă studiul general al activității (care poate fi efectuat în baza datelor deținute pe platforma informatică a autorității fiscale), urmată de controlul efectiv al documentelor ce stau la baza modului de declarare a activităților desfășurate. Ulterior pot avea loc operațiuni de inventariere atunci când entitatea declară amortismente sau stocuri de marfă, iar în cazul ivirii unor suspiciuni organul fiscal va putea ordona și efectuarea de expertize de specialitate (de exemplu pentru constatarea unor falsificări de documente) ori examinări de laborator, fiind controlate de asemenea și extrasele de cont prin care agentul economic a desfășurat operațiuni de încasări și plăți.

Cu ocazia desfășurării controlului fiscal trebuie verificate documentele și registrele contabile cele mai semnificative, care oglindesc cel mai elocvent starea fiscală a contribuabilului, orice neconcordanțe sesizate conducând la necesitatea efectuării unui control mai amănunțit în vederea identificării surselor acestor inadvertențe și pentru a sesiza, după caz, existența unor indicii de săvârșire ale unor fapte ilicite de natură evazionistă.

Dacă în cazul folosirii unor documente justificative falsificate, ori emise de entități fără activitate, cu activitatea suspendată ori chiar radiată, situația este clară, dovedirea evaziunii fiscale nefiind o operație dificilă, nu același lucru se poate reține când tehnicile contabile

evazioniste devin mai sofisticate, fiind necesare cunoștințe de specialitate sporite ale organului de control pentru depistarea acestor tehnici speciale.

Necesitatea creării unui sprijin al dezvoltării în mod liber a relațiilor comerciale, cu beneficii atât pentru contribuabilii proprii, cât și pentru economia autohtonă, comunitară și internațională, a condus la crearea unui mecanism internațional având la bază diferite convenții ori tratate prin care țările semnatare au dispus cu putere de lege asupra problematicii concurenței fiscale și implicit a combaterii evaziunii fiscale prin: Convenții și tratate de evitare a dublei impuneri, schimb de informații fiscale interstatale, Reglementări privind societățile de tip Holding, prețuri de transfer. În cadrul Comunității Europene, evaziunea și în special fraudă fiscală au fost reglementate în principal prin intermediul directivelor care definesc acquis-ul comunitar privind acest domeniu - considerat sensibil - datorită necesității creării unui cadru stabil a prelevărilor fiscale necesare bunei funcționări a comunității.

Capitolul patru, „*Modalități practice de perfecționare a metodelor de control în vederea prevenirii și combaterii fraudei comunitare și a evaziunii fiscale transfrontaliere*” este dedicat studiului empiric. Considerăm că identificarea și evaluarea componentelor riscului de fraudare este pilonul central al acțiunilor de control sau audit, care nu pot să-și definească obiectivele în absența cunoașterii riscurilor potențiale. Tocmai de aceea, în cadrul cercetării aplicative am dezvoltat un studiu de caz care vizează perfecționarea strategiilor de control în domeniul combaterii fraudei comunitare. Acesta urmărește conceperea unui cadru general al auditului concentrat pe identificarea metodelor și tehnicilor specifice de depistare a fraudelor comunitare la nivelul fondurilor europene.

În vederea identificării celor mai importante componente ale riscului de producere a fraudei comunitare, în special din domeniul financiar-contabil, a fost efectuată o cercetare cantitativă, metoda folosită fiind sondajul de opinie realizat prin intermediul tehnicii chestionarului. Rezultatele acestei cercetări cantitative au fost utilizate și pentru evaluarea probabilității de apariție a riscurilor specifice, care este descrisă în subcapitolul următor.

Chestionarul elaborat (Anexa 1) a fost conceput în baza listei riscurilor identificate de CE ca fiind aferente fraudării comunitare, cărora li s-a asociat din punct de vedere lingvistic o probabilitate de apariție (foarte sigur să se manifeste, aproape sigur să se manifeste, foarte probabil să se manifeste, probabil să se manifeste, puțin probabil să se manifeste, aproape sigur să nu se manifeste). Întrebările formulate au fost de opinie și au fost întrebări închise.

Chestionarul a fost aplicat asupra unui număr de 200 de subiecți, care activează în domeniul afacerilor fie în calitate de angajat al departamentului financiar-contabil fie în calitate de proprietar al afacerii. Alegerea subiecților a avut în vedere atât înregistrarea opiniei personalului direct implicat în activitățile contabile ale entităților cât și pe cele ale persoanelor cu funcții de decizie în activitatea entităților.

Datele obținute au fost prelucrate cu ajutorul aplicației Microsoft Excel. Primul pas a fost cuantificarea numărului de răspunsuri aferente fiecărei valori lingvistice asociate riscurilor. Ulterior a fost calculată valoarea procentuală a fiecărei valori lingvistice prin raportarea numărului de răspunsuri favorabile la numărul total de respondenți. Cu ajutorul operatorului matematic MAX a urmat calcularea valorii maxime din totalitatea valorilor obținute, în baza căreia a fost efectuat un clasament al riscurilor. Acest clasament al riscurilor a fost folosit pentru identificarea unui număr de zece riscuri principale, valoare pe care am considerat-o suficientă în modelarea matematică efectuată ulterior. Pentru primele patru valori ale probabilității de apariție (foarte sigur, aproape sigur, foarte probabil și probabil) au fost alese 2 riscuri având procentajul de apariție maxim, iar pentru restul de valori (puțin probabil și improbabil) au fost ales câte un risc cu probabilitate maximă de apariție.

Am sintetizat zece riscuri pe care le-am considerat importante și cărora le-a fost atribuită o probabilitate de apariție. A doua caracteristică asociată acestor riscuri a fost probabilitatea de impact sau de apariție a consecințelor acestora, care a fost determinată cu ajutorul metodei Monte Carlo de simulare stochastică.

Pentru a putea crea o ierarhie a riscurilor am elaborat atât din punct de vedere calitativ cât și cantitativ un cadru de referință pentru evaluarea sau caracterizarea riscurilor componente ale riscului de fraudă. Riscul cu cel mai ridicat nivel de probabilitate de apariție este corupția, rezultat susținut și de statisticile la nivel european care clasează România pe unul din primele locuri în ceea ce privește acest risc. Riscul imediat următor probabil să se manifeste este divulgarea informațiilor confidențiale, pe care îl considerăm un risc asociat corupției, sau care este influențat de aceasta.

Primul pas în implementarea unei strategii de gestionare a riscului de fraudă comunitară este identificarea acelor finanțări cu potențial ridicat de fraudare. În acest scop am considerat necesară determinarea unui indice al riscului de fraudă.

Următorul pas în implementarea strategiei de gestionare a riscului de fraudă este delimitarea unor proceduri de control generale, specifice fiecărui risc. Astfel, în baza sintetizării informațiilor obținute prin consultarea surselor bibliografice apreciate ca relevante în domeniul tematicii abordate, pentru fiecare risc specific fraudei comunitare am identificat modalitățile de audit specifice.

Al treilea pas în implementarea unei strategii de gestionare a riscului de fraudă este planificarea strategică a auditului intern, în funcție de activitățile auditate. Astfel, pentru fiecare activitate care prezintă un risc ridicat de fraudare, este necesară identificarea riscurilor specifice și a modalităților de prevenire și combatere a acestora.

Scopul modelării unui indice al riscului de fraudare a fost acoperirea situațiilor în care riscul de corupție se manifestă în interiorul autorităților de management, și utilizarea acestui indicator în identificarea proiectelor de finanțare care au un grad mare de risc de fraudare, și care ulterior vor fi auditate. Considerăm ca un astfel de indice reprezintă un instrument de control important, inexistent la momentul actual, și care ar putea fi dezvoltat și implementat cu succes, facilitând munca personalului însărcinat cu controlul intern sau auditul.

Un instrument des folosit în analiza riscurilor pentru care nu există suficiente date istorice este logica vagă sau logica fuzzy. Aceasta permite modelarea unui indice de risc asociat producerii fraudei comunitare care să țină cont de două sau mai multe riscuri principale, care la rândul lor posedă o serie de indicatori specifici de manifestare.

Caracterul inovativ al cercetării este reprezentat tocmai de acest indice fuzzy. Modelul prezentat este unul general, destinat înțelegerii modului în care acest instrument de modelare, logica fuzzy, poate fi aplicat în vederea estimării gradului de risc asociat unui anumit factor de risc. Modelul însă se poate extinde pentru analiza mai multor factori de risc pentru o anumită etapă a proiectelor de finanțare, sau pentru analiza riscurilor aferente diverselor activități sau etape ale finanțărilor (selectarea candidaților, aplicarea și verificarea operațiunilor, certificarea activităților, efectuarea plăților, realizarea de achiziții etc.).

Metodologia cercetării

Metodologia generală a cercetării a fost bazată pe trei tipuri generale de cercetare și anume: cercetarea fundamentală, cercetarea aplicativă și cercetarea empirică. Spre deosebire de

cercetarea aplicativă, care urmărește identificarea unor soluții care să poată permite explicarea unor modele teoretice aplicate, în cadrul cercetării fundamentale se urmărește modelarea teoretică a anumitor fenomene, metodologia generală a cercetării a fost bazată pe trei tipuri generale de cercetare și anume: cercetarea fundamentală, cercetarea aplicativă și cercetarea empirică.

Lucrarea se fundamentează pe o temeinică consultare a legislației din domeniul contabilității și fiscalității, dar și drept, atât pe plan intern cât și pe plan extern / internațional, dar și pe studierea unor colecții sistematizate de date reprezentative.

Analiza legislației s-a realizat prin consultarea bazei de date aparținând EUR-lex, baza de date disponibilă pe internet a Uniunii Europene, a Consiliului European, precum și consultarea bazei de date existentă pe paginile oficiale de internet a Ministerului de Finanțe, a Administrației Naționale de Administrare Fiscală, a Ministerului de Justiție, a Ministerului Afacerilor Interne și Externe, a Curții Europene de Justiție.

Studiul literaturii de specialitate s-a realizat prin studierea articolelor și lucrărilor disponibile atât în mediul universitar, cât și în cadrul editurilor naționale, dar și cele disponibile în mediul online.

Datele statistice au fost studiate și analizate pe paginile oficiale de internet aparținând Eurostat, și ale Institutului Național de Statistică, datele obținute fiind filtrate sub aspectul relevanței și legăturii cu tema studiată.

Din punct de vedere al metodologiei cercetării științifice, în elaborarea prezentei lucrări au fost utilizate metode tradiționale de cercetare – chestionarul, analiza, sinteza, inducția și deducția, analogia și analiza comparată, metode statistice de modelare matematică.

Prin acest demers, prin metodele de analiză și cercetare folosite, autoarea nu și-a propus epuizarea subiectului fraudei și a evaziunii fiscale – fapt imposibil deoarece acesta este un fenomen amplu, în continuă schimbare și adaptare, astfel încât abordarea temei s-a realizat mai cu seamă în vederea aplicării practice a teoriei contabilității și fiscalității în lupta împotriva acestui fenomen, cu atât mai mult cu cât exacerbarea fenomenului evaziunii fiscale transfrontaliere conduce la dificultăți tot mai pregnante în găsirea celor mai adecvate și eficiente metode de control și combatere a evaziunii fiscale.

CONCLUZII GENERALE. PERSPECTIVELE CERCETĂRII

Concluzii generale

Scopul demersului efectuat în cadrul Școlii doctorale a fost cercetarea din punct de vedere teoretic și aplicativ a posibilităților de perfecționare a strategiilor de control pentru combaterea fenomenului evaziunii fiscale transfrontaliere și a fraudei comunitare.

În urma finalizării cercetării au rezultat două categorii de concluzii: concluzii aferente studiului teoretic și concluzii aferente aplicațiilor practice.

Concluzii aferente studiului teoretic

Prima parte a studiului teoretic s-a axat pe studierea evaziunii fiscale legale și ilicite.

O primă concluzie se referă la faptul că lipsa unor prevederi clare ale legislației fiscale permite contribuabililor persoane fizice sau juridice sustragerea în limita legalității de la plata impozitelor și taxelor, statul fiind incapabil de a se proteja în absența aducerii de îmbunătățiri semnificative actelor legislative precum și procedurilor de control care vizează stoparea evaziunii legale. Unul din factorii importanți în favorizarea evaziunii fiscale este corupția, care împreună cu lipsa de competență profesională a personalului cu atribuții de control fiscal contribuie la nedetectarea tuturor actelor de evaziune. Principalele practici identificate ca fiind cel mai des folosite în practicarea evaziunii legale se referă la reinvestirea profitului în bunuri care nu sunt neapărat necesare derulării activității contribuabililor, exploatarea dispozițiilor legale privind donațiile sau sumele destinate activităților de protocol, amortizarea excesivă, constituirea de rezerve peste limitele prevăzute de lege, achiziționarea fictivă de bunuri cu o valoare mare.

Creativitatea contribuabililor este foarte mare în ceea ce privește exploatarea curenților legislative, iar împiedicarea acestora nu poate avea loc în absența corectării și completării dispozițiilor existente în materie financiar-fiscală. Principalul vinovat al întreținerii existenței faptelor de evaziune legală este corpul legislativ, care are o atitudine pasivă motivată sau nu, în ceea ce privește reglementarea mai clară a acestui domeniu.

În ceea ce privește evaziunea fiscală ilicită, mecanismele contabile de producere ale acestora sunt numeroase, fiind practic imposibilă identificarea totală a acestora. Cu toate acestea, se pot identifica o serie de mecanisme des întâlnite cum ar fi diminuarea rezultatelor contabile rezultată prin diminuarea veniturilor sau majorarea cheltuielilor, utilizarea de societăți fictive la efectuarea importurilor, omisiuni în declararea bunurilor importate, refuzul de emitere a

documentelor fiscale privind veniturile încasate, falsificarea documentelor fiscale, crearea de conturi artificiale, lipsa aplicării impozitelor pentru beneficii acordate angajaților. În general, mecanismele contabile folosite în producerea evaziunii sunt simple, fapt care nu înseamnă că depistarea acestora este la fel de facilă. Instrumentul principal în depistarea acestora este analiza informației contabile, dar este necesară existența unor persoane care efectuează controale care să posede cunoștințele necesare analizei eficiente și eficace a acestei informații contabile.

Există o serie de modele matematice de cuantificare a efectelor evaziunii fiscale, care pornesc de la funcția clasică a utilității economice care caracterizează dorința persoanei evazioniste de a maximiza veniturile obținute. De asemenea, se poate genera o ecuație care să estimeze probabilitatea de a comite evaziune fiscală în raport cu diferite variabile, cum ar fi nivelul impozitării și efectele variației acestuia, probabilitatea efectuării unei verificări fiscale, modificarea nivelului sancțiunilor aplicabile sau corupția funcționarilor fiscali. Concluziile obținute în funcție de modelul de evaziune aplicat și relativ la restricțiile impuse acestuia sunt evident diferite. O fiscalitate excesivă poate avea ca efecte sporirea muncii nedeclarate sau o sporire a pedepselor poate avea ca efect reducerea evaziunii fiscale.

Unul din principalele instrumente folosite în producerea evaziunii și a fraudei contabile și fiscale este contabilitatea creativă, ale cărei definiții sunt multiple. Considerăm că o definiție relevantă este cea potrivit căreia contabilitatea creativă reprezintă suma tuturor practicilor contabile, inclusiv a celor aflate la limita legalității, care au ca scop prezentarea unei imagini îmbunătățite a poziției financiare și a performanțelor economice ale entității, și care nu respectă principiul imaginii fidele. Contabilitatea creativă poate fi privită ca un instrument de manipulare a rezultatelor financiare, care s-a dovedit a fi folosit încă din cele mai vechi timpuri. Esența practicării contabilității creative este manipularea înregistrărilor contabile prin micșorarea sau creșterea valorilor înregistrate în contabilitate.

Abordările pozitive ale contabilității creative o privesc ca fiind o adaptare a practicilor și politicilor contabile la continua transformare a mediului economic sau politic care are ca scop prezentarea unei imagini fidele a poziției financiare și a rezultatelor entităților economice. Această abordare pozitivă nu își găsește temei în practică, unde majoritatea cazurilor de comitere a fraudei și evaziunii fiscale au fost bazate pe practici aparținând contabilității creative. O primă concluzie a analizei practicilor contabilității creative se referă la stabilirea principalei cauze care a determinat apariția contabilității creative, și anume existența unor diferențe semnificative între

diversele necesități informaționale specifice fiecărei categorii de utilizatori ai informației financiare.

Analiza principiilor contabile a permis concluzionarea faptului că practicarea contabilității creative este facilitată de sintagma – în mod rezonabil – folosită în mod repetat în reglementările contabile în vigoare și care sunt armonizate cu cele europene. Această sintagmă tolerează sau permite un nivel sporit de subiectivitate a contabililor, care nu este posibil să fie monitorizat sau controlat prin normalizare.

Decizia managerilor de a practica contabilitatea creativă poate fi bazată pe scopul atingerii unor obiective interne sau a unor așteptări sau presiuni aparținând mediului extern, pe dorința de a oferi o imagine constantă a performanței, pe necesitatea de a accesa mai ușor împrumuturi sau finanțări, sau pe dorința de a micșora obligațiile fiscale.

Principalii factori favorizanți ai practicării unei contabilități creative se referă la flexibilitatea reglementărilor contabile, lipsa de acoperire a vastului domeniu contabil de către legislația existentă, momentul la care are loc realizarea tranzacțiilor sau subiectivitatea managerilor precum și nivelul de autoritate al acestora în ceea ce privește deciziile privind reflecția contabilă a operațiunilor economice desfășurate. Ca și principale motivații ale practicării contabilității creative, studiile au identificat remunerația managerilor și valoarea costurilor conflictelor de interese.

Efectele principale ale practicării contabilității creative se referă la denaturarea rezultatelor economice și financiare, mascarea scandalurilor financiare sau ascunderea fraudelor.

Ca și metode specifice contabilității creative au fost identificate posibilitatea alegerii unei metode contabile de evaluare din cadrul mai multor metode, permisivitatea folosirii estimărilor și a judecăților profesionale precum și a previziunilor în întocmirea situațiilor financiare, posibilitatea de a manipula diferențele temporare sau înregistrarea unor tranzacții artificiale menite să distorsioneze informația contabilă. Principalul mecanism de aplicare a tehnicilor contabilității creative este modificarea valorii unui element patrimonial care are ca urmare reflectarea lipsită de fidelitate a acelei valori în situațiile financiare.

Schemele de raportare contabilă frauduloasă se bazează pe o subevaluare a veniturilor, pe evaluarea eronată a stocurilor, pe supraevaluarea activelor sau pe subevaluarea creanțelor și a datoriilor.

Netezirea veniturilor este o altă practică a contabilității creative care vizează diminuarea diferențelor dintre rezultatele contabile ale mai multor perioade. Această tehnică este practică atunci când conducerea consideră necesară o diminuare a percepției investitorilor în ceea ce privește riscul investiției acestora. Netezirea veniturilor este posibilă în special prin manipularea provizioanelor, care generează o translatăre a profiturilor dintr-un exercițiu financiar în altul. O altă modalitate de aplicare a contabilității creative este managementul veniturilor, care poate fi practicat prin alegerea subiectivă a momentului la care activele sunt vândute, sau prin contabilizarea cheltuielilor în avans ca și cheltuieli excepționale ale unei singure perioade.

Folosirea contabilității creative în comiterea fraudei fiscale are loc atunci când baza de impozitare este diminuată în mod artificial prin subevaluarea veniturilor sau supra evaluarea cheltuielilor, sau în cazul taxei pe valoare adăugate prin supraevaluarea deducerilor sau subevaluarea operațiunilor taxabile. Pentru impozitele pe salarii, se practică procedeul neincluzerii în baza de impozitare a totalității veniturilor angajaților sau grila de salarizare este aplicată în mod eronat.

La nivel comunitar, cea mai întâlnită practică evazionistă este în domeniul taxei pe valoare adăugate, și care este comisă prin sustragerea parțială sau în totalitate de la plata acestei taxe sau prin solicitarea de rambursări ilegale.

Ca și principale modalități de limitare a practicilor contabilității creative au fost identificate reglementările legale care sunt armonizate cu standardele internaționale de raportare financiară, governanța corporativă care gestionează și controlează entitățile economice, promovarea unor valori etice și morale în interiorul entităților.

Cotele alarmante pe care fraudă și evaziunea fiscală le-au atins atât la nivel național dar și comunitar și internațional, fac ca strategiile de control contabil și fiscal care pot preveni sau combate aceste fenomene să fie un subiect primordial al studiilor teoretice și practice. Principalele modalități de control îndreptat către prevenirea fraudei și evaziunii fiscale sunt activitățile de control intern precum și de audit intern și extern, care sunt principalele modalități de gestionare a riscurilor.

Ca și principale instrumente ale controlului intern vizând combaterea fraudei și a evaziunii fiscale au fost identificate modalitățile de controlare a resurselor financiare ale entităților care vizează evaluarea modului în care este întocmit și permanent monitorizat bugetul

de venituri și cheltuieli, modul în care este efectuată verificarea documentelor contabile și a înregistrării acestora precum și verificarea provenienței atât a cheltuielilor cât și a veniturilor.

Alte metode de combatere a fenomenului evazionist se referă la controlul financiar și fiscal extern. Controlul financiar sau preventiv este instrumentul deținut de stat pentru verificarea modalităților de folosire a banilor publici în cadrul instituțiilor sale sau a celor finanțate de la bugetul de stat, iar controlul fiscal este modalitatea administrației fiscale de a verifica exactitatea sau corectitudinea stabilirii valorii impozitelor și taxelor datorate de contribuabili – persoane fizice sau juridice.

Una din concluziile rezultate în urma analizei modului în care este realizată inspecția fiscală se referă la faptul că un specialist care efectuează inspecția nu poate fi independent și imparțial față de toate părțile implicate în cadrul unui proces penal, datorită constituirii ANAF ca parte civilă, și a raportului de muncă dintre acest specialist și ANAF.

La nivel comunitar, principalele mecanisme de combatere a evaziunii fiscale sunt convențiile și tratatele de evitare a dublei impunerii, schimbul de informații fiscale interstatale, reglementarea specifică a societăților de tip holding și reglementarea prețurilor de transfer. În ceea ce privește regimul societăților de tip holding, România nu posedă o legislație specială pentru reglementarea acestor tipuri de entități, existând numai un proiect de lege.

Fenomenul globalizării oferă atât oportunități de dezvoltare economică cât și posibilitatea internaționalizării infracțiunilor economice, în special prin existența posibilității de optimizare fiscală folosind paradisurile fiscale. Lupta împotriva combaterii evaziunii fiscale comunitare trebuie să aibă în vedere reconsiderarea politicilor comerciale, care trebuie să ofere o deschidere mai mare către armonizarea schemelor progresive de colaborare cu alte domenii dar și să reconsidere teoriile care susțin coexistența comerțului internațional și a politicii fiscale. Principalele critici aduse reglementărilor actuale comunitare se referă la rigiditatea acestora precum și la impunerea lor forțată și artificială statelor membre.

Inițiativa statelor membre de a extinde adoptarea reglementărilor privind transparența fiscală este un pas important în direcția normalizării și eradicării evaziunii fiscale transfrontaliere și internaționale prin intermediul paradisurilor fiscale. Schimbul de informații este astfel o premisă principală a stabilirii corecte a câștigurilor și a practicării unei impozitări eficiente, nediscriminatorii.

Diversele rapoarte întocmite sau chiar studii ale administrațiilor fiscale relevă tehnicile particulare de fraudare dar nu există recomandări privind măsurile tehnice aparținând politicilor financiare care se pot folosi, ceea ce face ca sancțiunile aplicate contribuabililor să fie fiabile numai pe termen scurt. Este nevoie de existența în cadrul acestor rapoarte a unor secțiuni care să vizeze propuneri operaționale pe termen mediu și lung.

La nivelul autorităților de management este nevoie de definirea unei strategii de audit clare care să vizeze în mod explicit fraudă comunitară și care să precizeze misiunea, viziunea și obiectivele strategiei. De asemenea, această strategie trebuie să înglobeze toate recomandările organismelor europene din zona combaterii fraudei comunitare.

Concluzii și recomandări aferente studiului de caz

Studiul de caz din domeniul contabilității a identificat principalele metode și tehnici de audit necesare combaterii fraudei comunitare, și anume:

- analiza detaliată a riscurilor aferente fraudării comunitare;
- identificarea componentelor fiecărui risc major;
- folosirea unor instrumente de evaluare a riscurilor;
- identificarea pistelor de audit specifice fiecărei etape a proiectelor de finanțare;
- identificarea controalelor interne necesare aplicării unei strategii eficiente de combatere a fraudei comunitare.

Ca și recomandări privind perfecționarea managementului riscului de fraudă la nivelul autorităților de management, sugerăm:

- implementarea unor proceduri privind verificarea periodică a riscului de fraudă, care să menționeze explicit perioadele la care aceste verificări trebuie să aibă loc;
- conceperea unui cadru general al politicilor de depistare a fraudei care să prezinte detaliat fiecare politică existentă, modalitatea de implementare și de monitorizare;
- informarea constantă, periodică a personalului cu privire la rezultatele aplicării politicilor anti fraudă și educarea personalului pentru aplicarea eficientă a acestor politici;
- monitorizarea continuă a proceselor de control intern;
- existența unei politici clare privind modalitatea de reacție la identificarea unei suspiciuni de fraudă și monitorizarea modului în care aceasta este aplicată.

Identificarea unei modalități echilibrate de legiferare care să fie în măsură să limiteze contribuabilii de la sustragerea plății obligațiilor fiscale este un obiectiv greu de atins. Existența

unor măsuri legislative care să vizeze pedepse grave nu favorizează diminuarea fenomenului evaziunii ci dimpotrivă, conduc la exacerbara acestuia, fie că este vorba de manifestarea lui la nivel național sau comunitar. Succesul implementării unor măsuri legislative va exista atunci când va fi găsit punctul de echilibru între modalitățile de apărare a valorilor sociale și a resurselor bugetare și înțelegerea acordată contribuabililor. Obiectivele principale care trebuie urmărite atunci când se dorește combaterea fenomenului evazionist sau a fraudei, atât la nivel comunitar cât și național, trebuie să fie existența unor prevederi clare și detaliate, care să nu poată fi interpretate și care să nu sufere modificări în timp.

Cu toate că existența bugetelor naționale sau comunitare este condiționată de existența venitorilor aferente impozitelor și taxelor, impozitarea ca practică sau valori de impunere este un subiect amplu abordat în studiile economice, abordările privind necesitatea acesteia fiind uneori antagonice. Un astfel de model este oferit de cercetătorul M. Baudeau, care considera în anul 1967 că sistemul universal fiscal este bazat pe lipsa de rațiune, afirmație care își păstrează validitatea în contextul actual.

Considerăm că fiscalitatea modernă nu este întemeiată pe o raționalitate justă, politicile fiscale promovate la nivel comunitar fiind incapabile de a diminua fraudă sau evaziunea fiscală. Mai mult, sistemul complicat legislativ european face foarte dificilă implementarea la nivel național, atât din perspectiva resurselor financiare cât și a celor de timp. Propunerile de implementare a diverselor strategii de combatere a fraudei comunitare sau a evaziunii fiscale se referă la intervale de 3, 4, 5 ani sau uneori chiar mai mult. Având în vedere dinamica schimbărilor politice, economice și sociale, este ușor de concluzionat că există un risc de eșec considerabil în implementarea acestor strategii.

În acest context, devine și mai importantă identificarea factorilor generatori ai comportamentului evazionist sau fraudulos. Așa cum a fost definit, comportamentul evazionist este rezultanta unor erori și inexactități ale legislației și a modalităților de aplicare a acesteia precum și a lipsei unor prevederi legislative clare.

Factorul instituțional are o importanță foarte mare în generarea fenomenului evazionist, deoarece este principalul inductor al lipsei de echitate fiscală prin aplicarea discriminatorie a dispozițiilor legale sau datorită inexistenței unui echilibru și a unei transparențe între contribuabil și instituțiile oficiale

Dispozițiile legale nu trebuie să se întemeieze numai pe practici legislative, ci și pe practici etice sau de aplicare uniformă, și în același timp legislația trebuie să fie atât accesibilă justițiabilului cât și previzibilă în raport cu efectele ei. Astfel, reglementările legale trebuie să fie clare atunci când se referă la modul în care autoritățile își pot manifesta puterea de apreciere în domeniul propriu, în raport cu scopul urmărit de a proteja individul împotriva arbitrariului.

O altă concluzie se referă la reconsiderarea poziției funcționarului fiscal prin înlăturarea riscurilor de practicare a abuzurilor sau de neglijență în serviciu.

Referitor la politicile fiscale transpuse în practică prin adoptarea legilor din domeniul taxelor și impozitelor acestea trebuie:

- să respecte transparența decizională în adoptarea acestora,
- să ofere stabilitate în activitatea destinatarilor legii prin evitarea modificărilor intempestive legislative,
- să conțină dispoziții punitive și prohibitive coroborate în mod permanent cu situația socială și economică actuală,
- să fie etapizate în mod inteligibil și accesibil, permițând în același timp îndreptarea individului care a săvârșit fapte de evaziune fiscală,
- să fie corelate în funcție de nevoile tuturor categoriilor socio- economice, dar să fie omise pe cât posibil facilitățile fiscale acordate în mod selectiv și discriminatoriu, fenomene care declanșează un grad însemnat de nemulțumire în rândul individului care va fi în aceste condiții și mai dispus tentației evazioniste.

Procesul de reformă trebuie să aibă ca punct de plecare conceptul conform căreia legea este egală pentru fiecare individ, nu din punct de vedere al suportabilității, dar și din punct de vedere al responsabilității, impunerea fiscală devenind astfel echitabilă pentru fiecare subiect economic prin readaptarea politicilor fiscale și a contribuțiilor sociale, cu scăderea treptată a ideii de solidaritate socială.

Consider că o măsură oportună în direcția combaterii evaziunii fiscale este **înființarea de instanțe fiscale**, independente de cele civile, conduse de magistrați cu expertiză în domeniul financiar-fiscal. În acest fel, perioada de judecare, care în prezent se poate întinde pe mai mulți ani, s-ar reduce considerabil, iar statul al fi avantajat prin încasarea mai rapidă a veniturilor bugetare sustrate de evaziioniști. De asemenea, carențele legislative ar putea fi sesizate în mod operativ și ar putea fi corectate în timp util.

Slăbiciunea instituțiilor fiscale este reținută ca fiind una din cauzele încurajării și creșterii fenomenului evazionist, și constă în principal în aplicarea defectuoasă și lacunară a legii adoptate în acest sens, creând într-un final creșterea generalizată a amplitudinii faptelor de natură penală chiar și în cazul în care presiunea fiscală s-ar diminua.

Contribuții proprii

Contribuțiile proprii în domeniul cercetării teoretice se referă la caracterul inovativ al abordării interdisciplinare a tematicii studiate - evaziunea fiscală transfrontalieră și fraudă comunitară, analizate din perspectivă contabilă, fiscală și legislativă.

În baza unei ample documentări care a fost efectuată asupra literaturii de specialitate și a legislației actuale, cercetarea teoretică a analizat în detaliu noțiunile abordate, atât din perspectiva celor trei dimensiuni anterior menționate cât și din perspectivă națională, comunitară și internațională. Considerăm această abordare ca fiind una de noutate, deoarece majoritatea studiilor existente vizează analiza evaziunii fiscale transfrontaliere și a fraudei comunitare dintr-o singură perspectivă. De asemenea, acest tip de abordare a fost facilitat de expertiza autoarei atât în materie economică dar și juridică.

Aportul personal adus prin rezultatele cercetării teoretice prezentate în primele trei capitole se referă la sistematizarea teoriilor referitoare la fraudare contabilă și evaziune fiscală. Pe parcursul realizării cercetării teoretice au fost studiate un număr mare de referințe bibliografice, constând în articole și lucrări de specialitate, reglementări legale naționale, comunitare și internaționale, resurse web, rezultatele studiului fiind concretizat în sinteza rezultatelor privind noțiunile abordate și elaborarea concluziilor care au fundamentat necesitatea perfecționării metodelor de control în vederea prevenirii fraudei comunitare și a evaziunii fiscale transfrontaliere.

O altă contribuție personală aferentă realizării cercetării teoretice este analiza comparativă realizată permanent între reglementările în vigoare naționale și comunitare, cu reliefarea deficiențelor acestora.

Aportul personal adus prin realizarea cercetării aplicative se referă atât la zona contabilă, cât și la zona legislativă.

Din perspectivă contabilă, a fost conceput un cadru general al auditului intern care vizează combaterea fraudei comunitare, și a fost propus un model de evaluare a riscului de fraudă cu ajutorul unui indice modelat cu ajutorul elementelor de logică fuzzy.

Conceperea cadrului general al auditului anti-fraudă la nivelul fondurilor europene s-a concentrat pe identificarea celor mai eficiente metode și tehnici de depistare a fraudelor comunitare, precum și pe identificarea curențelor actualui sistem de prevenire și combarere a fraudelor comunitare în vederea oferirii de recomandări.

Din perspectivă legislativă, au fost emise opinii prin care se propune o relaxare a legislației privind combaterea evaziunii fiscale care are la bază implementarea în anumite condiții a unor cauze de nepedepsire precum și stabilirea unui prag minim al pedepselor aferente evaziunii fiscale. O astfel de modificare legislativă dublată de o relaxare fiscală ar putea asigura succesul în diminuarea actelor de criminalitate economică. La o prima interpretare, această abordare ar putea fi considerată greșită, diminuarea pedepselor fiind un element care să incite contribuabilii la comiterea unor infracțiuni fiscale. Dar experiențele anterioare ale statelor comunitare în care au fost implementate programe de austeritate prin creșterea gradului de fiscalitate sau prin majorarea pedepselor aferente comiterii actelor de criminalitate economică nu au avut ca rezultat creșterea nivelului încasărilor bugetare, ci dimpotrivă au condus la creșterea evaziunii fiscale. O explicație a acestui fapt ar putea fi nu motivația personală privind sporirea averii ci nevoia de supraviețuire într-un context economic-social împovărat. De asemenea, o altă consecință importantă a înăsprii fiscalității (manifestată și în România) coroborată cu creșterea pedepselor a fost falimentarea firmelor mici și a întreprinderilor individuale, al căror câștig a fost drastic diminuat. Astfel, contrar așteptărilor, efectele reglementărilor fiscale introduse au avut ca efect scăderea veniturilor bugetare, și nicidecum creșterea acestora.

Perspectivă cercetării

- Conceperea unui ghid structurat de audit al fraudei care să abordeze toate activitățile aferente finanțării proiectelor;
- Perfecționarea indicelui de risc aferent fraudării comunitare prin includerea unei categorii mai largi de riscuri;
- Conceperea unui program informatic de calculare a indicelui de risc;

- Perfecționarea modelului legislativ propus și diseminarea rezultatelor în vederea cunoașterii avantajelor acestuia;

- Efectuarea unui studiu teoretic care să quantifice efectele posibilei implementări a modelului legislativ propus.

BIBLIOGRAFIE

1. Abraham P. (2005), Cauze, Mecanisme, Efecte, Soluții, Ed. Detectiv, București
2. Albu L.L. (1998), Tranziția economiei sau tranziția științei economice, Ed. Expert, București
3. Alfredson et al. (2007, Applying International Financial Reporting Standards, Melbourne, John Wiley & Sons
4. Allingham M.G., Sandmo A. (1972), Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics 1 (1972) 323-338, North-Holland Publishing Company, p.323-338
5. Amat O., Blake J., Dowds J. (1999), The ethics of creative accounting, Journal of Economic Literature Classification, M41, https://www.researchgate.net/publication/23695128_The_Ethics_of_Creative_Accounting
6. Anghelache G., Belean P. (2005), Finanțele publice ale României, Editura Economică, București
7. Antil N., Lee K. (2005), Company Valuation under IFRS: Interpreting and Forecasting Accounts Using International Financial Reporting Standards, London, Harriman House Publishing
8. Bachmann A. (1982), Lutte contre la criminalité économique, Pluss Druck, Zurich, p.21
9. Balaciu D., Vladu A. (2010), [Creative Accounting - Players And Their Gains And Loses](#), [Annals of Faculty of Economics](#), University of Oradea, Faculty of Economics, vol. 1(2)
10. Banc P. (2003), Introducere în teoria finanțelor, Ed.Risoprint Cluj-Napoca
11. Barth M. (2006), Fair Values and Financial Statement Volatility, London, International Accounting Standard Board
12. Bența A., Cuciuranu F., Pătroi D. (2013), TVA Național și intracomunitar, Ed.CH Beck, București
13. Berinde S.R., Groșanu A. (2013), Particularities Concerning The Beneficiaries Of Audit Services Provided By The Big 4 Companies: Evidence From Romania, „Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Faculty of Sciences, „1 Decembrie 1918” University, Alba Iulia, vol.2(15)

14. Bișa C., Costea I., Capotă M., Dăncău B. (2005), Utilizarea paradisurilor fiscale, între evaziune fiscală legală și fraudă fiscală, Editura BMT Publishing House, București
15. Bișa C., Dăncău B., Capotă M., Costea I. (2005), Utilizarea paradisurilor fiscale. Între evaziune fiscală și fraudă fiscală, Ed.BMT Publishing House, București
16. Borlea S. (2011), Analiza performanței financiare și a riscului întreprinderii, disponibil la www.ccisalaj.ro/proj/modul11.pdf
17. Bowles R. A. (1999), Tax Policy, Tax Evasion and Corruption in Economies in Transition, in Underground Economies in Transition – Edited by Edgar L. Feige, Katarina Ott, Ashgate Publishing Ltd, USA
18. Brezeanu P. (2010), Fiscalitate. Concepte, teorii, politici și abordări practice, Ed. Wolters Kluwer
19. Briciu S. - coordonator, Todea N., Luha V., Sicoe O., Socol A., Teiușan C., (2005), Controlul și expertiza - instrumente de apărare a patrimoniului și de respectare a legalității, Editura Risoprint, Cluj-Napoca
20. Briciu S., Mihăilescu C.T., Cordoș A.M. (2010), Considerații privind responsabilitatea și răspunderea auditorului independent în auditul statutar privind fraudă, Revista Audit Financiar, Volumul 8, decembrie 2010
21. Caby J., Hirigoyen G. (2005), Creation de Valeur et Gouvernance de l'Entreprise, Economica, Paris
22. Ciucur D., Gavrilă I., Popescu C. (2004), Economie. Teoria generală a economiei, Editura Tribuna Economică, București
23. Clocotici D.G. (1995), Evaziunea fiscală, Editura Lumina Lex, București
24. Colasse B. ed (2000), Encyclopedie de Comptabilite, Controle de gestion et audit, Paris: Economica
25. Costea I.M. (2010), Combaterea evaziunii fiscale și fraudă comunitară, Ed. C.H.Beck, București, p.217-237
26. Cotleț, D., Monea, A. (2007), Some Aspects Concerning Mergers of Public Limited Liability Companies in European Union. Annals of the University of Petroșani, Economics
27. Craiu N. (2004), Economia subterană între „Da” și „Nu”, Editura Economică, București

28. Crivelli et al. (2016), Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries, disponibil la <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Base-Erosion-Profit-Shifting-and-Developing-Countries-42973>, accesat în data de 07.02.2017
29. Dăianu D. (2014), External imbalances and the governance of the eurozone, World Commerce Review, December, www.bnr.ro
30. Dăianu D., Doltu C., Pișlaru D., Roberts P. (2002), Transpunerea în România a normelor Uniunii Europene în domeniul impozitării indirecte -TVA și accize, (proiect Phare "Studii de impact, nr. 7), Ed. Institutul European din România, București
31. Dechow P.M., Skinner D.J. (2000), Earnings Management: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators. Accounting Horizons: June 2000, Vol. 14, No. 2
32. Delesalle F., Delesalle E. (2000), La comptabilite et les dix commandements, FID edition
33. Desai M.A., Dharmapala D. (2006), [Corporate tax avoidance and high-powered incentives](#), Journal of Financial Economics, 79, issue 1
34. *** Dicționar explicativ al limbii române (2016), Academia Română, Institutul de lingvistică Iorgu Iordan - Al.Rosetti, Univers enciclopedic
35. Dinga E. (2008), [Considerații Teoretice Privind Evaziunea Fiscală Vs Frauda Fiscală](#), [Studii Financiare \(Financial Studies\)](#), Centre of Financial and Monetary Research „Victor Slavescu”, vol. 12(4), p. 20-50
36. Dragotă V., Obreja Brașoveanu L., Dragotă I.M. (2016), Management financiar. Ediția a doua, Vol.II, Managementul financiar strategic, Ed. Economică, București, p.184
37. Duca E., Duca A. (2015), Evitarea dublei impunerii. Convențiile de evitare a dublei impunerii și prevenire a evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe câștigurile de capital încheiate cu România, Ed.Universul Juridic, p.17
38. Dudley R.G. (2000), The Rotten Mango: The effect of Corruption on International Development Projects, paper presented at the Eighteenth International Conference of the System Dynamics Society, “Sustainability in the Third Millennium”, Bergen
39. Dumitru M. (2012), Infrațiuni economico financiare prevăzute în Codul penal, Teorie și practică judiciară, Ed.Hamangiu, București, p.28
40. Dye R.A. (1998), Earnings management in an overlapping generations model.Journal of Accounting Research 26 (Autumn), p. 195-235

41. Emille Durkheim, citat de Amza T. (2002), Criminologie - Tratat de teorie și politică criminologică, Ed. Lumina Lex, București, p. 420
42. Ene C.M. (2010), Economia subterană – Teorie, modele, aplicații, Ed. Transversal, Târgoviște
43. Fama E.F. (1980), Agency Problems and the Theory of the Firm, Journal of Political Economy, vol. 88, no.2, p. 288-307
44. Feleagă N., Feleagă L., Dragomir V, Bigioi A. (2011), Guvernanța Corporativă în economiile emergente: cazul României, Economie teoretică și aplicată, vol. XVIII, nr. 9
45. Florescu D., Petre A., Coman P., Bălașa, G. (2005), Fiscalitatea în România: reglementare, doctrină, jurisprudență, Editura All Beck, București, p. 131
46. Ghiță M. , Briciu S. et al. (2009), Guvernanța corporativă și auditul intern, Ed. Aeternitas, Alba Iulia, p. 127
47. Gordon M.J. (1964), Postulates, principles and research in accounting, The Accounting Review, April: 251, p.63
48. Haita G., Heguin de Guerle O. (2015), Structura controlată offshore. Frauda fiscală și optimizarea fiscală într-un context internațional, Fiscalitatea (7-8/2015) p.16
49. Hoanță N. (1997), Evaziunea fiscală, Editura Tribuna Economică, București, p. 216
50. Hyman H. (1973), Surveys in the Study of Political Psychology in Handbook of Political Psychology, Knutson, J.N ed., Jossey Bass, Oxford, England,p.79-85
51. Ivan Ungureanu C. (2003), Contabilitatea națională: Concepte, metodologii și aplicații, Casa de Editură Irecson, București, p.16
52. Jones M. (2010), Creative Accounting, Fraud and International Accounting Standards, Wiley, 2010, p.246-262
53. Kamal Naser (1993), Creative financial accounting: its nature and use, Ed. Prentice Hall, New Jersey, p.58
54. Keen M. (2008), Tax Competition, The New Palgrave Dictionary of Economics, Ed.Steven N.Durlauf and Lawrence E.Blume, Palgrave Macmillan, p.247
55. Kemmeren E.C. (2001), Principle of Origin in Tax Conventions: A Rethinking of Models, Tilburg University, School of Economics and Management, Dissertation, www.econpapers.repec.org

56. Klitgaard R. (2000), *Corrupt Cities – A Practical Guide to Cure and Prevention*, World Bank Institute, Washington D.C., p. 1-2
57. Kohalmi L. (2013), *New trends in hungarian economic crime, în Criminalitatea economică în contextul crizei*, Ed.Universul juridic, București, p.39
58. Matei Gh., Pârnu D.(2011), *Prețurile de transfer în Uniunea Europeană*, Economie teoretică și aplicată vol.XVIII, nr.4 (557), p. 101
59. McLure C. (2004), *Prețurile de transfer și Paradisurile fiscale*, Hoover Institution, p.2
60. Medina L., Schneider F. (2018), *Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?*, IMF Working Paper, p. 18
61. Minea M., Costăș S., Flavius C (2006), *Fiscalitatea în Europa la începutul mileniului III*, Ed. Rosetti, Bucuresti, p.19
62. Missonier-Piera F. (2005), *Gouvernement d'entreprise et information comptable*, chapitre 4 du *Gouvernement d'entreprise*, Editions De Boeck Universite, Bruxelles, p. 149-153
63. Moldoveanu N. (1999), *Criminalitatea economico-financiară*, Ed. Global Print, București, p. 13
64. Morariu A., Suci G., Stoian F. (2008), *Audit intern și governanța corporativă*, Editura Universitară, p.15
65. Mulford C., Comiskey E. (2002), *The Financial Number Game*, John Wiley & Sons, p.257-264
66. Nigrini M. (2011), *Forensic Analytics: Methods and Techniques for Forensic Accounting Investigations*, Hoboken, NJ: John Wiley & Sons
67. Nobes C. (2006), *The survival of international differences under IFRSŞ towards a research agenda*, *Accounting and Business Research*, Vol. 36, No.5, p. 233-245
68. Pantea M. (2011), *Antrepriza criminală în domeniul drepturilor de proprietate intelectuală*, *Revista Română de dreptul proprietății intelectuale*, anul VIII, nr. 3(28), septembrie, p.79-80
69. Pătroi D. (2006), *Evaziunea fiscală între latura permisivă, aspectul contravențional și caracterul infracțional*, Editura Economică, București, p. 86.
70. Perez R. (2003), *La gouvernance de l'entreprise*, Edition La DEcouverte, Paris, p.79-85

71. Pickett S. K. (2005), The Essential Handbook of Internal Auditing, John Wiley & Sons Ltd, The Atrium, Southern Gate, Chichester, West Sussex PO 198 SQ, England, p.86
72. Pop Coșuț I. (2008), Introducere în etica afacerilor, Ed. Universității din Oradea, Oradea, p.23
73. Popa Șt., Cucu A. (2000), Economia subterană și spălarea banilor. Abordare teoretico-metodologică, Editura Expert, București, p. 12
74. Robu V., Anghel I., Șerban E.C.. (2014), Analiza economico-financiară a firmei, Ed. Economică, București, p.49-53
75. Rotaru V.H (2011), Evaluarea riscurilor în contabilitate și audit, teză de doctorat, Academia de Studii Economice, București, p. 18
76. Simeunović N., Grubor G., Ristić N.(2016), Forensic accounting in the fraud auditing case. The European Journal of Applied Economics, 13, p. 45-56
77. Singleton T.W., Singleton A.J. (2010), Fraud Auditing and Forensic Accounting. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons
78. Stoian A., Țurlea E (2001), Audit financiar contabil, Ed. Economică București, p.94
79. Stolowy H., Breton G. (2000), A framework for the classification of accounts, disponibil la <http://ssrn.com/abstract=263290> accesat în data de 21.03.2018
80. Stolowy H., Breton G. (2004), A Framework for the classification of accounts manipulations, disponibil la www.hec.fr/hec/fr/professeurs_recherche/upload/cahiers/CR08.pdf accesat în data de 12.03.2018
81. Susmus T., Demirhan D. (2013), Creative accounting: a brief history and conceptual framework, Akademik Bakis, Uluslararası Sosyal Bilimler E-Dergisi, Sayı: 38, p. 1-20
82. Sutherland E.H. (1949), White-collar crime, Dryden Press New York, p.51
83. Swanson G.A., Miller J.G. (1989), Measurement and Interpretation in Accounting: A living System Theory Approach, Connecticut, Greenwood Press, p. 93
84. Șaguna D.D., Tutungiu M. (1995), Evaziunea fiscală, Editura Oscar Print, București, p. 20
85. Tabără N., Rusu A. (2011), Considerații privind impactul contabilității creative asupra calității informațiilor prezentate în situațiile financiare anuale, Audit Financiar, vol. IX, no. 11/2011, p. 37-44

86. Thorstein V. (1904), The Theory of Business Enterprise, p.283, Beic Digital Library
87. Tulai C., Șerbu S. (2005), Fiscalitate comparată și armonizări fiscale, Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, p.41
88. Vasile E., Coritoru I., Mitran D. (2012), Gestionarea riscurilor în activitatea financiar-contabilă, Internal Auditing and Risk Management, Anul VII, nr. 1(25), martie, p. 9
89. Voicu C. (2009), Investigarea fraudelor, vol. I, Ed. Sitech, Craiova, p.24
90. Voicu C., Pantea M., Bucur D. ș.a. (2010), Securitatea financiară a Uniunii Europene în viziunea Tratatului de la Lisabona, vol. II, Ed. ProUniversitaria, București, p.11
91. Watts R.L., Zimmerman J.L. (1990), Positive accounting theory: A ten year perspective, Accounting Review, Jan, 65, p.131-156
92. Whittington R. (2006), Completing the practice turn in strategy research, Organisation Studies, 27, p.613-634
93. Yadav B. (2013), Creative accounting: a literature review. The SIJ Transactions on Industrial, Financial and Business Management (IFBM), 1(5), p. 181-193
94. *** DCR2 (1997) Editura Logos
95. *** DEX '09 (2009)
96. *** Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015, modificată prin O.U.G. nr. 41/2015, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 733 din 30 septembrie 2015, prin O.U.G. nr. 50/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și a Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în M. Of. nr. 817 din 3 noiembrie 2015, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 358/2015, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 988 din 31 decembrie 2015, și prin O.U.G. nr. 57/2015, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 923 din 11 decembrie 2015, însoțită de tabla de materii
97. *** Hotărârea CJUE din 08.05.2008 în cauzele reunite C-95/07 și C-96/07 Ecotrade SPA contra Agenzia Delle Entrate - Ufficio Di Genova 3
98. *** <http://www.europaforum.public.lu/fr/actualites/2014/11/luxleaks-gouv/index.html>
99. *** A 14-a ediție a studiului EY Global Fraud Survey 2016, Corporate misconduct, individual consequences, efectuat în perioada oct.2015-ian.2016, studiu realizat pe un

eașantion de aproximativ 3.000 manageri seniori din cele mai variate domenii de business;
www.ey.com

100. ***ANAF – Raport de performanță 2017,
101. ***ACFE (2007), Fraud Examiners Manual, Ed. ACFE, Austin
102. ***
https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/Raport_performanta_2017_26032018.pdf
103. *** CJUE Hotărârea din 06.12.2012, Bonik Eood vs Direktor na Direktsia Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto, (cauza C-285/11), www.curia.europa.eu
104. *** Comisia Europeană (2017), Protejarea intereselor financiare ale Uniunii Europene – Combaterea fraudei. Raportul anual pe 2016, disponibil la <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2017:0383:FIN:RO:PDF>, accesat în data de 12.06.2018
105. *** Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Seventh session, Geneva, 24-28 October 2011, Item 5 (h) of the provisional agenda, Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties.
106. *** Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commision (COSO) Enterprise Risk Management Integrated Framework.
107. *** Conferința Interguvernamentală de la Nisa (2000), www.consilium.europa.eu
108. *** Raportul Consiliului fiscal pentru anul 2016, www.consiliulfiscal.ro
109. *** COSO (1992), COSO Report: Internal Control – An Integrated Framework, disponibil la <http://www.sox-online.com/coso-cobit-center/original-coso-framework/> accesat în data de 07.05.2018
110. *** Directiva (UE) 2015/121 a Consiliului din 27 ianuarie 2015 de modificare a Directivei 2011/96/UE privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre; publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 21/1 din 28.1.2015, <http://data.europa.eu/eli/dir/2015/121/oj>
111. *** Directiva 2011/16/UE privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 64/11.03.2011
112. *** Directiva 2014/107/UE a Consiliului din 9 decembrie 2014 de modificare a Directivei 2011/16/UE în ceea ce privește schimbul automat obligatoriu de informații în

domeniul fiscal, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr.L 359/1 din 16.12.2014

113. *** Directiva Consiliului de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care afectează în mod direct funcționarea pieței interne [COM/2016/026 final - 2016/011 (CNS)], disponibilă la <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0026>;
114. Directiva (UE) 2016/116430 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne, disponibilă la <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>
115. Rezoluția Consiliului și a reprezentanților Guvernelor Statelor Membre în cadrul Consiliului din 13.11.1991 privind protecția intereselor financiare comunitare; Regulamentul Parlamentului European al Consiliului nr. 2516/2000/CE din 07.11.2000; Decizia Comisiei nr. 98/527/CE privind tratamentul fraudei T.V.A. în conturile naționale de înregistrări contabile
116. *** Directiva nr.1371/2017 din data de 05.07.2017 privind combaterea fraudelor îndreptate împotriva intereselor financiare ale UE prin mijloace de drept penal, publicat în Jurnalul Oficial al UE nr.L198/28.07.2017
117. *** Ernst-Young Survey (1999), Transfer Pricing: Practices, Perceptions, and Trends for 2000 and beyond, disponibil la [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/\\$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf)
118. *** http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/
119. *** http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation/
120. *** <http://lecourshebert.com/nos-partenaires/eurojuris-international/> accesat în data de 30.07.2017
121. *** http://www.cdep.ro/pls/proiecte/docs/2017/cd218_17.pdf
122. *** <https://chapters.theiia.org/montreal/ChapterDocuments/IFACI%20revue%20211.pdf>

123. *** https://ec.europa.eu/sfc/sites/sfc2014/files/sfc-files/guidance_fraud_risk_assessment_ro.pdf accesat în data de 06.05.2018
124. *** https://ec.europa.eu/sfc/sites/sfc2014/files/sfc-files/guidance_fraud_risk_assessment_ro.pdf
125. *** https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/inspectie_fiscala/QW24_v2_final_ghid_1.pdf
126. *** <https://vatbox.com/eu-finally-rid-europe-of-tax-evasion/> accesat în data de 08.12.2017
127. *** Hotărârea nr. 56/2016 privind adoptarea opiniei referitoare la Propunerea de Directivă a Consiliului de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care afectează în mod direct funcționarea pieței interne COM (2016)26, publicată în M.Of. Partea I nr. 484/29.06.2016
128. *** IFAC (2009), International standard on auditing 200 – Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing, disponibil la <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>, accesat în data de 27.03.2018
129. *** IIA (2003), Audit committees: are you in compliance?, Tone at the Top, 17, March 2003, p. 1-3
130. *** Directiva 2008/118/CE privind regimul general al accizelor (și de abrogare a Directivei 92/12/CEE), Directiva 2003/96/CE privind produsele energetice și electricitate, Directivele 92/83/CEE, și 92/84/CEE privind produsele de alcool și băuturi alcoolice, Directiva 2011/64/UE privind tutunul prelucrat.
131. *** Legea nr. 12/1991 privind impozitul pe profit, în vigoare de la 01 ianuarie 1991 până la 01 ianuarie 1995, fiind abrogată și înlocuită prin Ordonanța 70/1994
132. *** Ministerul Justiției, HG nr. 583/31.08.2016 publicat în M.Of. nr. 644/23.08.2016
133. *** Ordinul nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, publicat în M.Of. Partea I nr.74/02.02.201

134. *** Ordonanța 70/1994, aplicabilă de la 01 ianuarie 1995 până la 11 martie 1997, fiind înlocuită prin republicarea (r1) din Monitorul Oficial, Partea I nr. 40 din 12 martie 1997
135. ***”Standard Eurobarometer 79, Spring 2013 - Public opinion in the European Union”, www.ec.europa.eu
136. *** Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.74/2013 privind unele măsuri pentru îmbunătățirea și reorganizarea activității Agenției Naționale de Administrare Fiscală, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative.
137. *** Prof.Gerard Timsit, în teza La Relegitimation de l’Action publique, Actes de 28eme Congres International des Sciences administratives organises par l’Institut International des Sciences Administratives (Actele celui de-al 28-lea Congres internațional de Științe administrative al Institutului Internațional de Științe Administrative), Bali, Nusa Dua – Indonezie, Juillet 2010, p.3-35, pe adresa web http://www.iias-iisa.org/e/publi/proceedings/Documents/_ActesBali_Download.pdf Brochure
138. *** Propunere de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 2011/16/UE în ceea ce privește schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal, nr.12774/15 Bruxelles, 6 octombrie 2015, dosar interinstituțional nr.2015/0068 (CNS), Consiliul Uniunii Europene, pe adresa web <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12774-2015-INIT/ro/pdf>
139. *** Rezoluția Consiliului Europei nr.1147 (1998), Resolution on the threat to Europe of economic crime, www.eur-lex.europa.eu , www.assembly.coe.int
140. *** Risk management Insight LLC (2006), An introduction to factor analysis of information risc (FAIR), Nov.
141. *** Propunerea Comisiei Europene din octombrie 2013 - ”Programul REFIT, http://ec.europa.eu/smart-regulation/index_ro.htm.
142. *** Rapoarte de performanță ale ANAF – 2012,2013,2014,2015,2016,2017, disponibile pe https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/
143. *** The Institute of Internal Auditors – Managing the Business Risk of Fraud: A Practical Guide, disponibil la <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/fraud%20paper.pdf>

144. *** www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xbcr/cap-site/risk-management-in-accountancy-practices.pdf
145. *** <http://www.bursa.ro/studiu-preturile-de-transfer-in-romania-2018-345170&s=miscellanea&articol=345170.html>
146. *** <https://codfiscal.net/22232/euoparl-raport-privind-baza-fiscala-consolidata-comuna-a-societatilor-ccctb>, accesat în data de 08.11.2017
147. *** https://eeas.europa.eu/topics/common-foreign-security-policy-cfsp/44949/eu-statement-%E2%80%93-united-nations-ecosoc-special-meeting-international-cooperation-tax-matters_en accesat în data de 07.12.2018
148. *** <https://www.pwc.com/mt/en/publications/financial-crime-news.html>
149. *** HG nr.583/31.08.2016 publicat în M.Of.nr.644/23.08.2016
150. *** https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/
151. *** www.transparency.org.ro
152. *** Statista UNU-WIDER, <https://www.statista.com/chart/8668/the-global-cost-of-tax-avoidance/>
153. *** Comisia Europeană (2014), Evaluarea riscului de fraudă și măsuri antifraudă eficiente și proporționale, EGESIF_14-0021-00