

UNIVERSITATEA DE VEST DIN TIMIȘOARA
ȘCOALA DOCTORALĂ A FACULTĂȚII DE ECONOMIE ȘI DE
ADMINISTRARE A AFACERILOR

TEZĂ DE DOCTORAT

APORTUL ȘI IMPLICAREA PROFESIONISTULUI CONTABIL
ÎN REDUCEREA EVAZIUNII FISCALE

Coordonator științific:

Prof. Univ. Dr. BUNGET OVIDIU-CONSTANTIN

Doctorand:

LUNGU CRISTIAN

Timișoara 2024

CUPRINS

Lista Tabelelor	1
Lista Figurilor	2
Introducere	3
Capitolul I Profesia contabilă – garant al conformității fiscale	10
Introducere	10
1.1 Repere istorice privind evoluția profesiei contabile în România.....	11
1.1.1 Înființarea Corpului Experților și Contabililor Autorizați din România.....	11
1.1.2 Reglementarea activității contabililor autorizați în perioada 1948-1994.....	13
1.1.3 Profesia contabilă din 1990	15
1.2 Organisme profesionale cu rol în organizarea și reglementarea profesiei contabile	16
1.3 Implicarea profesioniștilor contabili în apărarea interesului public și dezvoltarea economiei.....	23
1.4 Dispoziții generale privind educația primară și continuă a profesioniștilor contabili.....	29
1.5 Colaborarea profesiei contabile din România cu organismele de reglementare națională și internațională a activității contabile.....	33
1.6 Analiza bibliometrică a implicațiilor activității de audit financiar asupra conformității fiscale ale contribuabilului	39
Introducere	39
1.6.2 Metodologia de cercetare.....	39
1.6.3 Rezultate și discuții	41
1.6.3.1 Analiza cuvintelor-cheie	41
1.6.3.2 Analiza autorilor, afilierilor și țărilor	42
1.6.3.3 Analiza publicațiilor științifice relevante.....	44
Concluzii preliminare	46
Capitolul II Evaziunea fiscală – prezentare, factori determinați, analiză cauză – efect	48
Introducere	48
2.1 Noțiunea de evaziune fiscală	49
2.1.1 Definiția evaziunii fiscale	49
2.1.2 Frauda fiscală.....	52
2.1.3 Metode de fraudare	55
2.2 Factori determinanți ai evaziunii fiscale	67
2.3 Efectele evaziunii fiscale	70
2.4 Elemente statistice.....	73
2.4.1 Estimări a evaziunii fiscale internaționale.....	74
2.4.2 Estimări a evaziunii fiscale naționale	77

2.5 Estimarea ratei optime privind impozitul pe profit utilizând abordarea curbei Laffer	81
Concluzii preliminare	85
Capitolul III Instrumente și instituții interne de prevenire și contracarare a fenomenului de evaziune fiscală.....	86
Introducere	86
3.1 Metode de combatere a evaziunii fiscale în sistemul legislației fiscale românești.....	87
3.2 Direcția Generală Antifrauda Fiscală (DGAF).....	90
3.3 Departamentul pentru Lupta Antifraudă (DLAF).....	91
3.4 Direcția Generală de Investigare a Fraudelor (DIF).....	95
3.5 Oficiul Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor (ONPCSB).....	96
3.6 Mecanisme transfortaliere de combatere a evaziunii fiscale.....	99
3.6.1 Directive intracomunitare.....	99
3.6.2 Convenții internaționale.....	110
3.7 Măsuri de combatere a evaziunii fiscale	112
3.7.1 Acțiuni la nivel național	113
3.7.2 Acțiuni la nivelul comunității europene.....	114
Concluzii preliminare	118
Capitolul IV Cercetarea empirică privind aportul și implicarea profesionistului contabil în reducerea evaziunii fiscale	119
Introducere	119
4.1 Revizuirea literaturii de specialitate	120
4.2 Metodologia de cercetare.....	123
4.2.1 Eșanșionul testat.....	123
4.2.2 Măsurarea variabilelor.....	125
4.2.3 Specificare modelului și metodologia de estimare	130
4.3 Rezultate și discuții	134
4.3.1 Corelația Pearson.....	134
4.3.2 Testul de cauzalitate multivariate Granger.....	135
4.3.3 Regresia logistică.....	136
Concluzii preliminare	143
Concluzii, propuneri și dezvoltări ulterioare	144
Bibliografie	147
Publicații științifice și norme legislative.....	147
Baze de date.....	158

REZUMAT

Contextul cercetării

Contextul cercetării este crucial pentru a înțelege evoluția domeniului contabilității și a fiscalității în ultimele decenii și relevanța temei alese. Schimbările semnificative în mediul economic și legal au influențat în mod substanțial practica contabilă și fiscală. În special, aderarea la standardele internaționale de contabilitate, audit și etică a avut un impact considerabil asupra modului în care organizațiile din România își conduc activitățile și își raportează rezultatele financiare. Această schimbare a fost un răspuns la cerințele legislative europene și internaționale și la necesitățile mediului economic. Implementarea acestor standarde a avut ca efect îmbunătățirea calității serviciilor prestate de profesioniștii contabili și dezvoltarea nivelului de pregătire profesională a acestora.

În plus, procesul de reglementare a profesiei contabile în România a fost complex și dificil de-a lungul timpului. De la primele inițiative de reglementare până în prezent, au fost necesare ajustări continue pentru a crea un cadru adecvat pentru profesioniștii contabili și pentru a asigura o practică contabilă etică, transparentă și în concordanță cu legislația.

Este important de subliniat că, indiferent de stadiul dezvoltării societății, profesionistul contabil a avut și continuă să aibă un rol esențial în dezvoltarea economiei românești. Implicarea lor în gestionarea eficientă a activităților economice și financiare, în special în furnizarea de informații financiare credibile, este fundamentală pentru creșterea credibilității acestor informații, precum și pentru furnizarea unei perspective obiective și sistematice asupra operațiunilor entităților economice.

Motivația alegerii temei

Motivația care stă în spatele alegerii acestei teme se bazează pe semnificația majoră a fenomenului de evaziune fiscală în economie și societate. Evaziunea fiscală are un impact profund asupra finanțelor statului, afectând în mod direct capacitatea acestuia de a finanța proiecte de infrastructură, servicii publice și dezvoltare economică. În plus, evaziunea fiscală contribuie la accentuarea inegalității sociale și poate afecta încrederea cetățenilor în clasa politică și în instituțiile publice.

Prin urmare, investigarea rolului profesionistului contabil în lupta împotriva evaziunii fiscale este deosebit de relevantă, deoarece aceștia pot juca un rol cheie în prevenirea și combaterea acestui fenomen. În contextul economic actual, unde complexitatea tranzacțiilor financiare este în continuă creștere, profesioniștii contabili pot furniza o perspectivă esențială asupra activităților economice și fiscale, contribuind la identificarea erorilor, fraudelor și menținerea conformității fiscale.

Scopul și ipoteza de cercetare

Scopul fundamental al acestei teze de doctorat este de a analiza și de a evidenția în mod detaliat contribuția esențială a profesionistului contabil la reducerea fenomenului de evaziune fiscală. Cercetarea vizează investigarea în profunzime a rolului, abilităților și influenței profesioniștilor contabili în procesul de prevenire și combatere a evaziunii fiscale, precum și impactul acestora asupra eficacității sistemului fiscal și a conformității fiscale a contribuabililor în țară.

Având în vedere scopul cercetării enunțat anterior, prezenta lucrare are la bază următoarea ipoteză centrală:

Munca unui profesionist contabil de înaltă calitate poate juca un rol crucial în prevenirea și combaterea evaziunii fiscale?

Această ipoteză se bazează pe premisa că profesioniștii contabili, prin expertiza lor în domeniul contabilității, auditului și consultanței fiscale, pot contribui la creșterea nivelului de conformitate fiscală a contribuabililor și la consolidarea sistemului fiscal în ansamblu. Astfel, cercetarea își propune să demonstreze că implicarea profesionistului contabil în procesul de audit, consultanță și raportare fiscală poate reprezenta un factor cheie în reducerea evaziunii fiscale, având un impact pozitiv asupra finanțelor publice și asupra societății în ansamblu.

Metodologia de cercetare

Metodologia acestei cercetări se bazează în primul rând pe o analiză bibliometrică a subiectului implicării profesionistului contabil în reducerea evaziunii fiscale, pentru a obține o înțelegere comprehensivă a literaturii existente și a direcțiilor de cercetare anterioare în domeniu.

Etapa a doua a cercetării presupune o analiză cantitativă a datelor obținute din bazele de date Refinitiv și Audit Analytics. Această analiză a fost realizată utilizând diverse instrumente de analiză statistică, inclusiv Testul de Cauzalitate Granger, Corelația Pearson și Regresia Logistică. Aceste instrumente statistice au ajutat la evaluarea și cuantificarea relațiilor dintre variabilele relevante pentru studiu și la identificarea factorilor cheie care influențează comportamentul fiscal și impactul profesionistului contabil asupra acestuia."

Această metodologie combină analiza bibliometrică pentru a obține o înțelegere teoretică solidă a subiectului cu o analiză cantitativă pentru a investiga relațiile și efectele în practică, astfel încât să obținem rezultate robuste și informații semnificative în cercetarea de doctorat.

Obiectivul general

Obiectivul fundamental al acestei cercetări constă în evaluarea impactului calității muncii desfășurate de profesionistul contabil asupra eficienței măsurilor de prevenire și combatere a evaziunii fiscale

Obiective specifice

Obiectivele specifice ale cercetării sunt:

- Delimitarea și analiza detaliată a conceptelor de "profesionist contabil" și "evaziune fiscală" pentru a dezvolta o înțelegere cuprinzătoare a acestora;
- Identificarea pragului optim de impozitare, care să permită menținerea unui nivel adecvat de colectare fiscală în vederea asigurării unei finanțe publice echilibrate;
- Investigarea cadrului legislativ și a instituțiilor responsabile cu prevenirea și combaterea fenomenului de evaziune fiscală pentru a evalua eficacitatea acestora în abordarea problemei;
- Identificarea și cuantificarea variabilelor relevante care reflectă calitatea muncii unui profesionist contabil și fenomenul de evaziune fiscală;
- Analizarea relației dintre calitatea muncii desfășurate de profesionistul contabil și practicile de evaziune fiscală, în vederea determinării influenței pe care aceasta o poate avea asupra reducerii fenomenului de evaziune fiscală.

Rezultate, contribuții și limitări ale cercetării

Realizarea obiectivului acestui demers științific privind studiul aportului profesionistului contabil în reducerea evaziunii fiscale ne-a permis să evidențiem următoarele aspecte:

În primul rând, identificăm o relație semnificativă și invers proporțională între angajamentul unui auditor financiar pentru desfășurarea unui audit de calitate și comportamentul agresiv fiscal al contribuabilului. Apartenența auditorului la companiile din cadrul grupului Big 4 și comunicarea cât mai multor Aspecte Cheie de Audit (KAM) pot fi considerate caracteristici esențiale ale capacității auditului financiar în atenuarea practicilor de planificare fiscală abuzivă sau de evaziune fiscală.

În al doilea rând, susținem constatările anterioare privind existența unui risc fiscal ridicat aferent companiilor profitabile. Cu alte cuvinte, studiul evidențiază influența pozitivă a rentabilității resurselor proprii, exprimată printr-un profit impozabil considerabil, asupra strategiei managementului de a nu onora obligațiile fiscale.

În al treilea rând, rezultatele obținute furnizează suport informațional pentru divergențele actuale, la nivel de mediu academic, legate de relația dintre agresivitatea fiscală și gradul de îndatorare. Un grad de îndatorare ridicat, în funcție de strategia de finanțare a companiei, poate contribui la diminuarea practicilor de evaziune fiscală.

Cu toate acestea, studiul dat ar putea fi folosit de autoritățile fiscale pentru a înțelege principalele preocupări privind mediul de afaceri, astfel încât acestea să poată propune politici fiscale publice de susținere, care să faciliteze diminuarea sarcinii fiscale. În plus, oferă cercetătorilor un punct de plecare pentru a explora în continuare problemele legate de tehnicile de evaziune fiscală și rolul unui auditor financiar în limitarea acestora. În cele din urmă, acest demers contribuie la literatura existentă oferind sugestii pentru cercetări viitoare.

Limitările cercetării au constat în lipsa de informații pentru testarea unui eșantion și interval de timp extins. Datele și indicatorii au fost extrași și analizați manual, preluați din bazele de date Refinitiv și Audit Analytics și au fost limitate la fostele state membre ale blocului de Est.

Structura tezei

Structura tezei a fost elaborată astfel încât să ofere o prezentare logică și coerentă a subiectului, reflectată chiar în titlu. În această ordine de idei, prezentul studiu începe prin expunerea elementelor conceptuale esențiale, continuând cu o investigație empirică care analizează contribuția și implicarea profesionistului contabil în combaterea fenomenului de evaziune fiscală. Finalizează cu o sinteză a concluziilor cheie, urmată de o listă bibliografică și anexe relevante. Pentru a oferi o perspectivă cuprinzătoare asupra conținutului fiecărui capitol, se furnizează un sumar concis al temelor abordate.

Capitolul I: Profesia Contabilă – garant al conformității contabile

Acest prim capitol are ca scop aducerea în prim-plan a modului în care activitatea contabilă este gestionată și reglementată de diverse organisme profesionale specializate, fiecare având domeniul său de expertiză. Aceste organisme au evoluat constant, adaptând profesia contabilă la schimbările din mediul economic și la cerințele complexe ale reglementărilor europene și internaționale referitoare la acest domeniu.

În plus, în acest capitol, se efectuează o analiză bibliometrică detaliată asupra profesiei contabile și a conformității fiscale, evidențiind legătura strânsă dintre aceste două variabile critice. Concluzia obținută din analiză subliniază faptul că aceste două aspecte interacționează într-un mod strâns și sunt esențiale pentru crearea unui cadru solid de control și guvernare.

În acest context, se remarcă importanța deosebită a profesionistului contabil, care oferă o perspectivă obiectivă și sistematică asupra activităților desfășurate în cadrul unei entități, având un rol fundamental în identificarea erorilor, prevenirea fraudelor și menținerea conformității fiscale la cel mai înalt standard de integritate și transparență.

Capitolul II: Evaziunea fiscală – prezentare, factori determinați, analiză cauză – efect

În cadrul acestui capitol, se investighează în detaliu fenomenul de evaziune fiscală, abordându-l din diverse perspective. Se începe prin definirea și analiza conceptului de evaziune fiscală, luând în considerare multiplele opinii și abordări ale acestui fenomen. De asemenea, se efectuează o analiză a cauzelor care conduc la practicarea evaziunii fiscale și se examinează consecințele acestei activități ilegale asupra economiei, societății și politicilor fiscale.

În contextul pierderilor financiare considerabile cauzate de evaziunea fiscală, se prezintă date statistice relevante care reflectă estimările acestor pierderi. Aceste informații oferă o imagine clară a amploarei problemei și a impactului său asupra finanțelor publice.

De asemenea, în acest capitol, se aduce în discuție metodologia Curbei Laffer, o teorie fiscală notabilă. Se susține că o reducere a cotei impozitului pe profit poate avea efecte pozitive asupra veniturilor fiscale, diminuând în același timp practicile de evaziune fiscală. Prin reducerea presiunii fiscale asupra contribuabililor, statul poate să încurajeze conformitatea fiscală și să sprijine dezvoltarea economică durabilă, creând un cadru fiscal mai favorabil pentru investiții și creștere.

Capitolul III: Instrumente și instituții interne de prevenire și contracarare a fenomenului de evaziune fiscală

Acest capitol furnizează o prezentare detaliată a organismelor și instituțiilor implicate în prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, atât la nivel național, cât și la nivel internațional. În cadrul acestui capitol, se realizează o analiză exhaustivă a activităților desfășurate de aceste organizații în lupta împotriva evaziunii fiscale, evidențiindu-se rezultatele și eforturile depuse anual pentru combaterea acestui fenomen.

Pe lângă prezentarea detaliată a organismelor, acest capitol se concentrează și asupra principalelor norme legislative naționale, europene și a convențiilor internaționale pe care statul român le aplică pentru a combate practicile de evaziune fiscală. Astfel, se subliniază angajamentul și implicarea României în adoptarea unui cadru legislativ și a unor reguli internaționale menite să reducă și să prevină eficient evaziunea fiscală.

Capitolul IV: Cercetarea empirică privind aportul și implicarea profesionistului contabil în reducerea evaziunii fiscale

Ultimul capitol al acestei teze de doctorat reprezintă etapa de cercetare empirică, în concordanță cu obiectul urmărit în cadrul acestei lucrări academice. Această cercetare se bazează pe aplicarea a două tipuri de analize: analiza bibliometrică și analiza de regresie.

În cadrul analizei bibliometrice, au fost utilizate cuvintele cheie "profesionist contabil" și "evaziune fiscală" pentru a identifica și analiza corespunzător sursele și referințele relevante din literatura de specialitate. Această abordare a permis o investigare amănunțită a evoluției conceptelor și a cercetărilor anterioare în domeniul profesiei contabile și a fenomenului de evaziune fiscală.

Cea de-a doua analiză, realizată în cadrul cercetării empirice, a fost efectuată pe un eșantion de 103 companii și a acoperit un interval de timp cuprins între anii 2018 și 2021. În această analiză de regresie, evaziunea fiscală a fost cuantificată utilizând indicatorul Effective Tax Rate (ETR), în timp ce calitatea muncii unui profesionist contabil (de auditor financiar) a fost măsurată prin două variabile: apartenența la una dintre cele patru mari firme de audit (Big 4) și numărul de Key Audit Matters (KAM) comunicate utilizatorilor de informații financiare. Această analiză statistică a avut ca scop investigarea și cuantificarea relației dintre calitatea muncii profesioniștilor contabili și nivelul de evaziune fiscală din companiile selectate.

Prin aceste analize empirice, cercetarea a urmărit să aducă o contribuție semnificativă în înțelegerea și evaluarea impactului calității muncii profesioniștilor contabili asupra fenomenului de evaziune fiscală, oferind date și informații relevante pentru domeniul de studiu.

Prezenta lucrare se încheie cu secțiunea de concluzii, rezultate din cercetarea științifică, care sintetizează și analizează informațiile prezentate pe parcursul întregii lucrări. Această secțiune reprezintă punctul culminant al studiului și are ca scop principal evidențierea principalelor constatări și interpretarea lor în contextul obiectivelor și ipotezei de cercetare.

Cuvinte cheie: evaziune fiscală, profesionist contabil, fiscalitate, contabilitate