



**UNIVERSITATEA DIN CRAIOVA
FACULTATEA DE ECONOMIE ȘI ADMINISTRAREA AFACERILOR
ȘCOALA DOCTORALĂ ÎN ȘTIINȚE SOCIO-UMANE
DOMENIUL CONTABILITATE**



Serju DUMITRESCU

**Rezumat
TEZĂ DE DOCTORAT**

**CONTABILITATEA - SURSĂ DE INFORMAȚII PENTRU
OPTIMIZAREA CONTROLULUI FISCAL**

**Conducător de doctorat
Prof.univ.dr. Marioara AVRAM**

**CRAIOVA
2014**

CUVINTE CHEIE:

- | | |
|------------------|---------------|
| ✚ asociat | ✚ mecanism |
| ✚ baze | ✚ persoană |
| ✚ combatere | ✚ personal |
| ✚ contabilă | ✚ pierdere |
| ✚ control | ✚ produs |
| ✚ date | ✚ profit |
| ✚ detectare | ✚ proveniență |
| ✚ evaziune | ✚ stat membru |
| ✚ financiar | ✚ subterană |
| ✚ fiscal | ✚ sustragere |
| ✚ fraudă | ✚ taxă |
| ✚ intracomunitar | ✚ valută |
| ✚ legal | ✚ venituri |

CUPRINSUL TEZEI DE DOCTORAT

Lista abrevierilor	
Indexul tabelelor	
Indexul figurilor	
INTRODUCERE	
Capitolul 1	
NECESITATEA CONTROLULUI FISCAL ÎN COMBATerea EVAZIUNII FISCALE	
1.1. Importanța indicatorilor la nivel global în dimensionarea și fundamentarea controlului fiscal.....	
1.2. Principalii indicatori la nivel european în abordarea controlului fiscal.....	
1.3. Indicatori la nivel național în fundamentarea controlului fiscal.....	
1.4. Structura veniturilor fiscale la nivel comunitar și național.....	
1.5. Economia subterană și implicațiile acesteia în Uniunea Europeană..	
1.6. Evoluția evaziunii fiscale în România în perioada 2001-2012.....	
Capitolul 2	
DIHOTOMIA ORGANISMELOR PROFESIONALE IMPLICATE ÎN DETECTAREA FRAUDEI	
2.1. Abordarea fraudei din perspectiva globală.....	
2.2. Abordarea fraudei din perspectiva comunitară.....	
2.3. Abordarea fraudei din perspectiva națională.....	
2.3.1. <i>Frauda fiscală din perspectiva reorganizării A.N.A.F.-D.G.A.F.</i>	
2.3.2. <i>Frauda fiscală din perspectiva organismelor profesionale</i>	
2.3.3. <i>Analiza modului de implicare a organismului profesional CECCAR în depistarea fraudei</i>	
Capitolul 3	
CONTROLUL FISCAL ASUPRA PERSOANELOR JURIDICE ȘI ASUPRA PERSOANELOR FIZICE PRIN ACCESAREA INFORMAȚIILOR	
3.1. Controlul fiscal asupra persoanelor juridice.....	
3.1.1. <i>Situațiile financiare - sursă de informații contabile în combaterea fraudei</i>	
3.1.2. <i>Accesul la informația contabilă</i>	
3.2. Controlul fiscal asupra persoanelor fizice.....	
3.2.1. <i>Necesitatea controlului fiscal asupra persoanei fizice</i>	
3.2.2. <i>Controlul fiscal asupra persoanei fizice înainte de decembrie</i>	

1989.....	
3.2.3. Controlul fiscal asupra persoanei fizice după decembrie 1989.....	
3.2.3.1. Controlul fiscal asupra persoanei fizice cu obligația de declarare a averii.....	
3.2.3.2. Controlul fiscal asupra persoanei fizice fără obligația de declarare a averii.....	

Capitolul 4

ANALIZA MECANISMELOR FINANCIAR-CONTABILE DE FRAUDĂ FISCALĂ.....

4.1. Mecanismele de fraudă fiscală. Prezentare generală.....	
4.2. Mecanisme financiar-contabile utilizate în operațiunile intracomunitare.....	
4.2.1. Coordonate legislative privind operațiunile intracomunitare.....	
4.2.2. Frauda fiscală în comerțul intracomunitar. Caracteristici generale.....	
4.2.3. Frauda fiscală realizată în România din achiziții intracomunitare legale.....	
4.2.4. Combinări de operațiuni intracomunitare și naționale în realizarea fraudei fiscale.....	
4.3. Mecanisme financiar-contabile utilizate în operațiunile economice din România.....	
4.3.1. Frauda fiscală în comerțul cu amănuntul. Studii de caz.....	
4.3.2. Frauda fiscală privind aprovizionarea fictivă de bunuri sau servicii.....	
4.3.3. Frauda fiscală în comerțul cu deșeuri.....	
4.3.4. Frauda fiscală la cesionarea părților sociale.....	

Capitolul 5

DETECTAREA FRAUDEI ȘI OPTIMIZAREA CONTROLULUI FISCAL. STUDII DE CAZ.....

5.1. Infrațiunile de evaziune fiscală.....	
5.2. Optimizarea controlului fiscal prin utilizarea informației contabile... ..	
5.3. Detectarea fraudei fiscale în comerțul cu amănuntul în România. Studiu de caz.....	
5.4. Detectarea fraudei în comerțul intracomunitar. Studiu de caz.....	
5.5. Detectarea fraudei în comerțul cu ridicata în România. Studiu de caz.....	

CONCLUZII, PROPUNERI ȘI DEZVOLTĂRI ULTERIOARE	
BIBLIOGRAFIE	

Rezumat

Lucrarea „*Contabilitatea - sursă de informații în optimizarea controlului fiscal*”, a avut ca scop cercetarea modului în care informația financiar-contabilă poate fi identificată și utilizată în optimizarea controlului fiscal.

Motivația alegerii temei supuse cercetării a rezidat din faptul că, la nivel național, fenomenul de evaziune și fraudă fiscală provoacă pierderi considerabile în resursele aflate la dispoziția statului. Tema abordată este de actualitate, deoarece găsirea unor soluții prin care controlul fiscal să limiteze pierderile din manifestarea evaziunii și fraudei fiscale are efecte pozitive în atragerea unor sume suplimentare la bugetul de stat.

La momentul actual controlul fiscal din România nu are o viziune de ansamblu asupra legalității activităților economice desfășurate de persoana juridică sau fizică supusă verificării fiscale și datorită faptului că nu are o bază de referință la care să se raporteze. În acest sens, sunt analizate părți din fenomen fără a se ajunge la substanța lucrurilor și anume proveniența surselor de bani prin care se finanțează o persoană fizică sau o afacere.

În viziunea noastră sumele care se sustrag de la plata obligațiilor fiscale ajung, mai devreme sau mai târziu, în buzunarele celor care comit fraudă, iar pentru aceste venituri persoanele implicate nu dețin documente legale de proveniență. Ținând cont că sumele obținute din fraudă fiscală sunt introduse în circuitul economic prin achiziționarea de active, există o discrepanță între resursele legale ale fraudatorului, pe de o parte și bunurile și sumele deținute de acesta, pe de altă parte.

Cunoscând că unii fraudatori dețin și participații în capitalul social al unor societăți comerciale, precum și diverse calități la entități patrimoniale sau nonpatrimoniale, pentru a avea o imagine de ansamblu am vizat corelarea informației contabile, rezultată din analiza entităților deținute, cu cea existentă la nivelul persoanei fizice, cu interese într-o entitate. Credem că analiza, ca întreg, a activităților de afaceri și personale, permite controlului fiscal să aibă o imagine globală a verificării fiscale și nu informații trunchiate care nu abordează în profunzime fenomenul.

Cercetarea științifică a fost orientată inițial către dezbateri de natură teoretică axate pe fundamentări concrete, astfel încât să caracterizeze conținutul temei abordate. În același timp, am manifestat un interes deosebit pentru partea aplicativă, fapt ce ne-a permis să identificăm unele soluții pragmatice care, însoțite de un suport legislativ adecvat, au rolul de a îmbunătăți mijloacele și metodele de efectuare a controlului fiscal utilizând informația contabilă de la toate nivelurile de accesare a acesteia.

În *primul capitol* „**Necesitatea controlului fiscal în combaterea evaziunii fiscale**” am analizat situația Uniunii Europene și a României în context global. Am vizat cunoașterea informațiilor despre mărimea economiei subterane și a pierderilor din evaziunea fiscală, atât la nivel comunitar, cât și național. De asemenea, au fost avuți în vedere factorii, care, în accepțiunea noastră, influențează fundamentarea și realizarea unui control fiscal eficient. S-a constatat că la nivel comunitar, combinația dintre evaziunea fiscală și

evitarea taxelor produce pierderi anuale de peste 1.000 mld. Euro, reprezentând costul guvernelor din țările membre. La nivel național, pierderile din evaziunea fiscală s-au situat, la nivelul anului 2012, la 18 mld. Euro, reprezentând aproximativ 14% din P.I.B. Astfel, controlul fiscal capătă noi valențe, atât la nivelul fiecărui stat membru U.E., cât și la nivelul Uniunii Europene în ansamblu. Provocările privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale sunt tot mai mari, ținând cont de fenomene ca: globalizarea economiei, dezvoltarea tehnologică și internaționalizarea fraudei. Din cercetarea efectuată, a rezultat că nu există „rețete” general valabile pentru abordarea unitară a controlului fiscal, atât la nivel comunitar, cât și la nivel național. S-a apreciat că piloni importanți în fundamentarea controlului fiscal sunt informațiile despre valoarea adăugată, referitoare la: locul unde se produce, ce persoane o produc și în ce sector de activitate. Deținerea unor informații cu privire la sectorul de activitate, în care se formează valoarea adăugată, permite, în primul rând, încadrarea operațiunilor desfășurate în categoria legală sau ilegală, iar în al doilea rând, identificarea riscurilor de sustragere de la plata obligațiilor fiscale la care sunt expuși agenții economici care activează în acel sector. De asemenea, a rezultat că în dezvoltarea economiei subterane și practicarea evaziunii fiscale cea mai mare influență este datorată unor factori ca: presiunea fiscală, morala fiscală și modul de funcționare a instituțiilor statului. O componentă care nu depinde neaparat de nivelul presiunii fiscale și care ne-a atras atenția a fost *slăbiciunea administrației fiscale*. În acest sens, s-a conturat ideea că subiectul impozabil care „simte” că probabilitatea de a comite fraudă fiscală este mare, fără să existe un risc de aceeași intensitate ca el să fie depistat și să suporte consecințele faptelor sale, va „gusta” din fructul oprit al evaziunii fiscale. Astfel, controlul fiscal trebuie să-și identifice slăbiciunile și să ia măsuri de corecție a acestora astfel încât interesele financiare ale statului să fie prejudiciate cât mai puțin ca efect al manifestării fenomenului de evaziune fiscală.

În cel de al doilea capitol **„Dihotomia organismelor profesionale implicate în detectarea fraudei”** am efectuat o analiză la nivel global, comunitar și național a organismelor cu incidență în fenomenul de fraudă.

În abordarea globală am analizat fraudă, la nivelul organizației, prin prisma rapoartelor de activitate, ale celei mai mari organizații profesionale antifraudă, Asociația Examinatorilor Certificați în Fraudă. Am desprins ideea că fraudă fiscală este strâns legată de fraudă la nivelul organizațiilor, având în vedere că sumele și activele sustrase din organizații „scapă” impozitării de către organele fiscale. Fraudele la nivelul organizațiilor au fost grupate în trei categorii principale și anume: însușirea ilicită de active, corupție și raportare financiară frauduloasă. Concluzia este că însușirea ilicită de active este cea mai răspândită categorie de fraudă, urmată de fraudă prin corupție. Fraudă prin raportarea financiară frauduloasă înregistrează cea mai mică pondere din cazurile instrumentate, dar generează cele mai mari pierderi dintre toate categoriile de fraudă. În majoritatea cazurilor investigate autorul fraudei a afișat trăsături neobișnuite de comportament, așa numitele *steaguri roșii*. Steagul roșu cu cea mai mare importanță a fost cel al posibilităților financiare care depășesc mijloacele fraudatorului. Procentul mediu de 50% din cazurile instrumentate, în care pierderile din fraudă nu sunt recuperate niciodată, a arătat importanța majoră a prevenirii fraudei. S-a desprins concluzia că

existența unor organisme puternice, care să identifice fraudă, în forma inițială, este imperios necesară astfel încât pierderile rezultate din manifestarea acesteia să fie minime.

La nivel comunitar, Comisia Europeană a creat sisteme electronice ce facilitează schimbul reciproc de informații, atât între autoritățile competente din statele membre, precum și între acestea și O.L.A.F. S-a observat că sunt întreprinse măsuri de transparentizare a activităților efectuate de autoritățile fiscale, entitățile economice și persoanele fizice cu rolul de a limita fenomenul fraudei, corupției și evaziunii fiscale. Pe lângă măsurile adoptate la nivelul fiecărui stat, cheia cooperării în combaterea fraudei fiscale este schimbul de informații. S-a reafirmat ideea că problema combaterii evaziunii și a fraudei fiscale au devenit probleme globale, ce necesită adoptarea unor soluții globale, astfel a fost prezentat noul standard global privind schimbul automat de informații, adoptat în anul 2014.

La nivel național, fraudă fiscală a fost abordată atât din perspectiva organismelor profesionale, cât și din cea a reorganizării A.N.A.F., din anul 2013. Din perspectiva principalului organism profesional, CECCAR, a fost realizată o analiză statistică privind implicarea în prevenirea fraudei. În perioada 2011-2012, s-a urmărit corelarea numărului de contribuabili activi, înregistrați la Oficiul Registrului Comerțului Mehedinți, pentru care este obligatorie conducerea evidenței contabile, cu numărul de clienți, beneficiari ai prestărilor de servicii contabile, declarat în rapoartele de activitate ale membrilor filialei CECCAR Mehedinți. Între numărul clienților înscriși ca beneficiari ai prestărilor de servicii contabile în rapoartele de activitate ale membrilor filialei CECCAR Mehedinți și numărul contribuabililor activi înscriși în evidența O.R.C. Mehedinți, pentru care era obligatorie conducerea evidenței contabile, au fost constatate diferențe semnificative. Având în vedere aceste discrepanțe este pusă la îndoială credibilitatea informației contabile, prezentată în situațiile financiare ale agenților economici, precum și calitatea persoanei care furnizează informația contabilă, din punct de vedere al pregătirii profesionale și întocmirii formelor legale pentru prestarea de servicii contabile.

În *cel de al treilea capitol* intitulat **„Controlul fiscal asupra persoanelor juridice și asupra persoanelor fizice prin accesarea informațiilor”** am supus analizei realizarea controlului fiscal atât asupra persoanei juridice, cât și asupra persoanei fizice cu interese în entitatea economică: acționari, asociați sau administratori.

În controlul fiscal *asupra persoanelor juridice* au fost detaliate informațiile financiar-contabile ce pot rezulta din analiza situațiilor financiare, în funcție de componența acestora. Modul în care poate fi procurată informația contabilă a fost structurat pe trei niveluri de acces, astfel: nivelul 1, presupune accesul oricărei persoane interesate la date publice; nivelul 2, specific persoanelor care își desfășoară activitatea în cadrul autorităților care gestionează diverse baze de date; nivelul 3, specific organelor de control ale Ministerului Finanțelor Publice sau altor organe abilitate prin lege pentru a efectua controale la agenții economici.

După prezentarea modului în care poate fi accesată informația contabilă, s-a concluzionat că informațiile rezultate din contabilitatea unei persoane juridice ar trebui conexe și extinse la persoanele fizice care dețin calitatea de

asociat/acționar sau administrator la persoana juridică investigată, din punct de vedere al sursei de proveniență a averii deținute.

În controlul fiscal *asupra persoanei fizice* am avut în vedere perioada de dinaintea Revoluției din decembrie 1989 și cea după această dată, până la momentul actual. Înainte de Revoluția din decembrie 1989 controlul fiscal al unei persoane fizice se făcea conform Legii 18/1968, celebra lege a ilicitului. Am observat că, deși în unele cazuri au fost constatate abuzuri din partea organelor de verificare, pe fond legea ilicitului a constituit un cadru de referință, la care se puteau raporta bunurile deținute de o persoană în contrapartidă cu veniturile declarate organelor fiscale.

După Revoluția din decembrie 1989 controlul fiscal asupra persoanelor fizice cu interese în entitățile economice a fost abordat pe două paliere.

Primul palier a avut în vedere *persoana cu obligația de declarare a averii*, pentru care au fost adoptate o serie de acte normative care au avut drept scop corelarea surselor de venit cu bunurile și sumele deținute. Declarația de avere a devenit document public începând cu anul 2003. Pentru declanșarea verificărilor de către Agenția Națională de Integritate, suma considerată diferență vădită, între averea deținută și veniturile realizate de persoana investigată, trebuie să fie mai mare de 10.000 Euro sau echivalentul în lei al acesteia.

Al doilea palier a vizat *persoanele care nu au avut obligația declarării averii* pentru care nu a existat nicio prevedere legislativă, privind corelarea surselor de venit cu bunurile și sumele deținute, până în luna decembrie 2010. Pentru prima dată, după Revoluția din decembrie 1989, a fost menționat într-un act normativ faptul că veniturile constatate de organele fiscale, a căror sursă nu a fost identificată, se impozitează cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustată. Pentru declanșarea controlului fiscal diferența între veniturile declarate și situația fiscală personală trebuie să fie mai mare de 10%, dar nu mai mică de 50.000 lei.

Corelarea informațiilor de la nivelul persoanei juridice cu cele de la nivelul persoanei fizice a avut în vedere considerentul că toate „instrumentele” folosite de persoanele juridice, pentru reducerea sau anularea impozitelor și taxelor, au corespondent în creșterea averii persoanei fizice care deține calitatea de asociat/acționar sau administrator în cadrul persoanei juridice. În anumite cazuri, când asociatul/acționarul deține funcții cu obligații de declarare a averii, pentru a nu intra în „vizorul” organelor fiscale bunurile și sumele pentru care nu are proveniență legală sunt deținute „scriptic” de interpuși, iar în realitate sunt la dispoziția acestuia.

Pentru a înțelege cum ia naștere și se dezvoltă fraudă, în *capitolul al patrulea „Analiza mecanismelor financiar - contabile de fraudă fiscală”* am urmărit modul în care se sustrag de la plată obligațiile fiscale, pe două niveluri: comunitar și național.

În *abordarea la nivel comunitar* au fost analizate trei mecanisme de fraudă.

Primul mecanism de fraudă a avut în vedere *practicarea de circuite ilegale de vânzare de bunuri, atât pe teritoriul statului membru U.E., de unde au fost efectiv livrate bunurile, cât și pe teritoriul României, unde se găseau beneficiarii finali ai bunurilor achiziționate intracomunitar*. Am constatat că

pierderile fiscale sunt înregistrate atât la nivelul statului membru de expediție, cât și la nivelul României, ca stat beneficiar.

Al doilea mecanism de fraudă a vizat *practicarea unui circuit legal de vânzare de bunuri pe teritoriul statului membru U.E.*, de unde sunt efectiv livrate bunurile, *urmat de un circuit ilegal de vânzare de bunuri pe teritoriul României*. S-a observat că pierderile fiscale sunt înregistrate la nivelul României și constau în ascunderea sau diminuarea bazei impozabile la calculul impozitului pe profit/venit și/sau TVA. Au fost identificate două ramificații în sensul că scăderea din gestiune a mărfurilor achiziționate intracomunitar se făcea printr-o livrare intracomunitară fictivă sau prin bonuri fiscale.

Al treilea mecanism a abordat *fraudarea fondurilor europene*, accesate de beneficiari din România. În acest sens, au fost identificate circuite fictive de aprovizionare de bunuri și servicii la valori supraevaluate, față de cele practicate pe piață, prin interpunerea într-o achiziție intracomunitară a unei firme din România, cu un comportament fiscal specific firmelor fantomă. Pierderile fiscale au fost atât la nivelul bugetului U.E., cât și la bugetul de stat al României.

În *abordarea la nivel național* au fost analizate patru mecanisme de fraudă fiscală practicate pe teritoriul României.

Primul mecanism a vizat *frauda fiscală în comerțul cu amănuntul*, prin detalierea circuitelor de aprovizionare și comercializare de bunuri fără documente legale. Implicațiile fiscale au constat în sustragerea de la plata obligațiilor privind impozitul pe profit/veniturile microîntreprinderilor și/sau TVA.

Al doilea mecanism de fraudă a *releat aprovizionarea fictivă de bunuri și/sau servicii de la firme din România cu un comportament specific firmelor fantomă*. Au fost identificate două ramificații în utilizarea mecanismului. Prima ramificație a vizat introducerea pe cheltuieli a bunurilor aprovizionate fictiv, pentru avantajul fiscal. A doua ramificație a avut rolul de a crea proveniență pentru bunuri care există în realitate, dar nu au proveniență legală. Implicațiile fiscale ale mecanismului au constat în diminuarea bazelor de impozitare, și "scoaterea" de sume din firma beneficiară.

Al treilea mecanism de fraudă s-a referit la *comerțul cu deșeuri feroase sau neferoase*. Pentru a evita plata contribuției la fondul de mediu și impozitul pe venit, aferente deșeurilor achiziționate de la persoane fizice, fără emitere de documente, au fost practicate circuite ilegale de aprovizionare.

Al patrulea mecanism de fraudă a avut în vedere sustragerea de la plata obligațiilor *prin cesionarea părților sociale*, din care o componentă se referea la o firmă cu datorii acumulate pe perioada de funcționare, iar cealaltă viza sustragerea de la plata impozitului pe investiții având ca bază impozabilă diferența dintre valoarea de vânzare și valoarea nominală a părților sociale.

Scopul *ultimului capitol* intitulat **„Detectarea fraudei și optimizarea controlului fiscal. Studii de caz”** a fost de a adăuga valoare, prin studii de caz, întregului demers științific și, astfel, să observăm cum informația contabilă, rezultată din verificarea unei persoane juridice, este utilizată în extinderea controlului fiscal asupra persoanei fizice ce deține calitatea de asociat, acționar sau administrator în cadrul persoanei juridice.

Primul studiu de caz, *privind detectarea fraudei în comerțul cu amănuntul*, a vizat, în special, analiza informației financiar - contabile regăsită în situațiile financiare publicate pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice cu privire la activitatea desfășurată de o persoană juridică în perioada 2001-2012. S-a conturat ideea că cercetarea documentară prealabilă are ca rezultat formarea unor ipoteze de lucru, care pot fi clarificate pe perioada desfășurării controlului fiscal. Din analiza de risc efectuată a rezultat că agentul economic supus investigației întrunește caracteristicile pentru a se încadra în „portretul robot” privind contribuabilii care nu înregistrează obligațiile față de bugetul de stat.

Al doilea studiu de caz a vizat *detectarea fraudei în comerțul intracomunitar*. În analiza efectuată au fost prelucrate informațiile din bazele de date ale A.N.A.F., privind o persoană juridică înregistrată fiscal în România, deținută de o persoană fizică de origine bulgară. Au fost identificate circuitele ilegale de vânzare practicate de asociatul bulgar, pe teritoriul Bulgariei. Circuitele ilegale au reflectat faptul că bunurile au fost comercializate efectiv pe teritoriul Bulgariei „la negru”, iar pentru descărcarea gestiunii au fost întocmite documente privind livrări intracomunitare fictive din Bulgaria în România. Pentru optimizarea controlului fiscal s-a conturat ideea reducerii timpului în care sunt efectuate schimburile de informații și intensificarea cooperării directe între reprezentanții autorităților fiscale din statele membre U.E.

Ultimul studiu de caz s-a axat *pe detectarea fraudei în comerțul cu ridicata* efectuat pe teritoriul României. În analiza efectuată am avut acces la informații publice, baze de date A.N.A.F., precum și la documentele de evidență primară și contabilă ale persoanei juridice investigate. S-a conturat ideea că sunt practicate circuite ilegale atât la aprovizionarea, cât și la comercializarea bunurilor. În timp ce circuitele ilegale de aprovizionare presupuneau achiziții de bunuri sau/și servicii de la firme cu comportament fiscal specific firmelor fantomă, circuitele ilegale de vânzare aveau ca beneficiari firme reale. Circuitul banilor privind plățile către firmele furnizoare a avut ca „fundament” depuneri însemnate în numerar ale asociatului. Caracterul fictiv al depunerilor în firmă a reieșit și din faptul că asociatul nu deținea documente privind proveniența legală a acestor sume, având în vedere și faptul că în ultimii zece ani nu a obținut venituri impozabile.

Din studiile de caz analizate s-a conturat ideea că după efectuarea operațiunilor de fraudă persoanele fizice implicate dețin așa numiții „bani negri”, pentru care nu există proveniență legală. De asemenea, s-a desprins ideea că în cazul în care organul fiscal ar avea „punctul de sprijin” într-o declarație de patrimoniu, la nivelul persoanei fizice, actualizată anual cu bunurile și sumele dobândite, controlul fiscal ar putea avea o altă viziune de abordare, atât a persoanei juridice, cât și a persoanei fizice, cu interese în cadrul persoanei juridice. În acest sens, sumele, fără proveniență legală, obținute în toate domeniile de activitate, inclusiv prin mită și corupție, „ar scoate capul”, mult mai ușor. În completarea acestei observații am avansat ideea existenței unui flux informațional, atât pentru persoanele juridice, cât și pentru persoanele fizice, în ceea ce privește analiza informației financiar-contabile, în corelația surselor de finanțare cu activele deținute, ceea ce, în opinia noastră, ar crea alte premise de verificare fiscală.

Concluzia generală desprinsă este că, pe lângă măsurile ferme, adoptate la nivelul fiecărui stat membru, sunt necesare eforturi conjugate, atât la nivel comunitar, cât și la nivel global, pentru combaterea evaziunii și fraudei fiscale.

Apreciem că abordarea teoretică întreprinsă, precum și analiza modului de funcționare a mecanismelor de fraudă, prin studii de caz, au condus la realizarea obiectivului propus, de conturare a unei imagini de ansamblu în verificarea fiscală, prin corelarea informației contabile, rezultată din analiza entităților deținute, cu cea existentă la nivelul persoanei fizice, cu interese într-o entitate.

Cercetarea referitoare la utilizarea informației contabile în optimizarea controlului fiscal s-a concretizat, într-o anumită măsură, prin rezultate descrise în prezenta lucrare, dar și în lucrările și articolele publicate de autorul lucrării, și astfel, considerăm că lucrarea nu epuizează toate aspectele teoretico-metodologice și aplicative pe tema abordată, ci poate reprezenta un punct de reper spre o nouă abordare a problematicii care poate surprinde aspecte neabordate în prezenta lucrare. Totodată, credem că aspectele teoretice și cele aplicative, însoțite de opiniile, concluziile și propunerile formulate în cadrul lucrării pot fi folositoare, atât în rândul teoreticienilor, cât și practicienilor în domeniu.