

INSTITUTUL NAȚIONAL DE CERCETĂRI ECONOMICE

Cu titlu de manuscris
C.Z.U: 336.225(478)

SIREȚEANU (VRAGALEVA) VERONICA

**PERFEȚIONAREA ADMINISTRĂRII FISCALE ÎN
REPUBLICA MOLDOVA ÎN CONTEXTUL ARMONIZĂRII CU
STANDARDELE UNIUNII EUROPENE**

**specialitatea: 521.03 – ECONOMIE ȘI MANAGEMENT
ÎN DOMENIUL DE ACTIVITATE**

Autoreferatul tezei de doctor

CHIȘINĂU, 2019

**Teza a fost elaborată în cadrul Secției Cercetări Financiare și Monetare a
Institutului Național de Cercetări Economice**

Conducător științific:

STRATAN Alexandru, membrul corespondent al AȘM, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar

Referenți oficiali:

MOCANU Natalia, doctor habilitat în științe economice, conferențiar universitar
ULIAN Galina, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar

Componența Consiliului Științific Specializat aprobat de către Consiliul de Conducere al ANACEC prin decizia nr. 12 din 23.11.2018.

PERCIUN Rodica, *președinte*, doctor habilitat în științe economice, conferențiar cercetător

IODACHI Victoria, *secretar științific*, doctor în științe economice, conferențiar cercetător

BUZU Olga, doctor habilitat în științe economice, conferențiar universitar

BĂNCILĂ NATALIA, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar

TIMUȘ Angela, doctor în științe economice, conferențiar cercetător

Sușinerea va avea loc la 15 februarie 2019, ora 14:00, în ședința Consiliului științific specializat D 521.03-26 din cadrul Institutului Național de Cercetări Economice, pe adresa MD-2064, mun. Chișinău, str. Ion Creangă, 45, bir. 209.

Teza de doctor și autoreferatul pot fi consultate la Biblioteca Republicană Tehnico-Științifică și pe pagina web (www.cnaa.md).

Autoreferatul a fost expeditat la 15 ianuarie 2019.

Secretar științific al Consiliului științific specializat,

IODACHI Victoria,

doctor în științe economice, conf. cercetător



Conducător științific,

STRATAN Alexandru,

m.c. al AȘM, dr. hab. în științe economice, profesor universitar,



Autor

SIREȚEANU (VRAGALEVA) Veronica



© Sirețeanu Veronica, 2019

I. REPERE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII

Actualitatea temei de cercetare. În ultimele decenii, mulți cercetători și-au îndreptat atenția asupra transformărilor care au avut loc în țările europene în urma creării spațiului unic. Avantajele care derivă din calitatea de membru al Uniunii Europene s-au numărat printre stimulentele cele mai eficiente ale reformelor pe care țările candidate s-au văzut nevoite să le întreprindă. Situată în aria de interes al economiștilor, tema circumscrisă dezvoltării sectorului fiscal în Republica Moldova prin prisma perfecționării managementului administrației fiscale reprezintă o provocare pentru savanți și tineri cercetători, în vederea promovării și implementării celor mai bune practici și politici din experiența țărilor UE, care ar asigura creșterea economică. În procesul negocierilor privind semnarea AA RM-UE și formarea DCFTA, Republica Moldova și-a asumat efectuarea unor modificări importante în legislația fiscală, precum restructurarea administrării fiscale și alte acțiuni strategice.

În cadrul sistemului guvernamental, sistemului fiscal și părților sale constituente îi revine un rol important în buna funcționare a proceselor guvernamentale generale. Pe de o parte, este asigurată colectarea fondurilor necesare nu doar acoperirii necesităților curente a funcționării aparatului birocratic guvernamental, dar și dezvoltării economice generale prin finanțarea investițiilor capitale și dezvoltarea unor servicii calitative destinate populației și sferei business. Pe de altă parte, ”severitatea” și netransparența legislației și administrării fiscale duc la creșterea gradului de neîncredere a contribuabililor și a întregii societăți civile în capacitățile guvernelor de a gestiona eficient banii încredințați, creând bariere invizibile între guverne și principalii subiecți interesați – cetățenii și mediul de afaceri. În sistemul fiscal, un rol important îi revine administrării fiscale și mecanismelor sale, pornind de la faptul că anume prin intermediul acestor componente se asigură colectarea resurselor financiare de la societatea civilă, tehnicile și atitudinea în procesul de colectare având o importanță crucială în cadrul acestui proces.

În același timp, odată cu apropierea perspectivei de aderare la Uniunea Europeană, o importanță majoră este acordată funcționării sistemelor naționale în armonizare cu cele mai bune practici europene și existenței unei baze de comparare a indicatorilor de performanță a administrării relativ omogeni, pentru a contribui la o mai bună înțelegere a problemelor și performanțelor naționale, dar și de a asigura investitorilor străini și instituțiilor internaționale un tablou realist a situației în domeniul ce reprezintă unul dintre raționamentele de investire într-o țară sau alta – ușurința cu care se achită taxele.

Astfel, actualitatea problemei cercetate rezidă în importanța majoră pe care o are administrarea fiscală funcțională la parametri optimi și cu o performanță comparabilă la nivel internațional atât pentru cetățeni și afaceri (se creează condiții ușor de urmat de onorare a obligațiilor fiscale), cât și pentru managementul țării, dat fiind faptul că un astfel de sistem ar asigura colectarea resurselor necesare unei dezvoltări durabile, ceea ce va crește gradul de încredere a populației în deciziile politice asumate de guvernanți.

Analiza situației în domeniul de cercetare. În plan științific, domeniul de cercetare fiscal a fost unul mai puțin atractiv pentru cercetătorii științifici autohtoni, punându-se mai degrabă accentul pe reglementările generale de politici în domeniul fiscalității și mai puțin pe aspectele de administrare fiscală, iar cercetările în domeniul de administrare fiscală au fost în mare parte fragmentate, fără a se face o evaluare generală și comprehensivă a sistemului de administrare fiscală, pornind de la pilonii de analiză internaționali și regionali. Lipsa unei abordări sistemice în cercetarea acestei probleme devine mai vizibilă în procesul integrării europene, când o importanță majoră este acordată funcționării sistemelor naționale în armonizare cu cele mai bune practici europene.

Sistemul de administrare fiscală a fost cercetat de savanți cu renume internațional ca R.M. Bird, J. Jensen, F. Wohlbier, N. Gemmel, R. Murphy, J. Vazquez-Caro, D. Cloeden, C. Silvani, K. Baer, K. Ott, G.P. Jenkins, C.-Y. Kuo, precum și de savanți autohtoni și din România așa ca P.

Brezeanu, I. Simon, C. Corduneanu, C. Lefter, G. Vintilă, N. Mocanu, G. Ulian, A. Stratan, R. Perciun, N. Băncilă, A. Timuș, T. Manole, O. Stratulat, L. Cobzari, A. Casian, A. Baurciulu, E. Bușmachi, R. Hîncu, N. Chicu, O. Kuzmina, etc.

Printre cercetătorii autohtoni care au studiat recent elemente distincte de administrare fiscală se numără dr. Viorel Dandara cu "Eficiența controalelor fiscale și rolul lor economic", dr. Iulian Hurloiu "Cooperarea economică internațională în domeniul combaterii fraudelor fiscale", precum și alte cercetări relevante; printre autorii care au încercat să facă o analiză mai generalizatoare îl menționăm pe dr. Petru Griciuc cu lucrarea sa "Rolul instrumentelor fiscale în edificarea economiei de piață funcționale în Republica Moldova". Totuși, menționăm că cercetările vizate sunt orientate spre sistemul fiscal în ansamblu, punându-se doar accent tangențial pe sistemul de administrare fiscală sau doar focusându-se pe o parte îngustă a acestuia.

Din analiza literaturii de specialitate constatăm că analiza întregului sistem de administrare fiscală, precum și formularea unor propuneri de eficientizare a mecanismelor existente prin preluarea și implementarea unor mecanisme europene inovative nu au fost studiate suficient în perioada ultimilor 5 ani.

Problema științifică importantă soluționată constă în fundamentarea din punct de vedere conceptual și metodologic a instrumentarului de administrare fiscală în Republica Moldova, fapt ce a permis estimarea stării actuale a sistemului de administrare fiscală și elaborarea direcțiilor de perfecționare în vederea armonizării acestuia cu standardele Uniunii Europene.

Scopul cercetării îl constituie îmbunătățirea administrării fiscale naționale prin efectuarea unei analize comprehensive a sistemului de administrare fiscală autohton în contextul celor mai bune practici europene și propunerea soluțiilor de perfecționare a acestuia.

Obiectivele tezei sunt:

- definirea și fundamentarea conceptelor de sistem fiscal și management al administrării fiscale;
- efectuarea unei scanări minuțioase a aquis-ului comunitar european, precum și a practicii luate în parte a unor țări europene prin studierea legislației europene, în ceea ce ține de angajamentele comune impuse administrațiilor fiscale, precum și a sistemelor de administrare fiscală ale țărilor cu o istorie bogată în administrarea fiscală și cu succese remarcabile: Suedia, Olanda, România etc.
- efectuarea unei analize a administrației fiscale autohtone și identificarea lacunelor operaționale și comportamentale prin perspectiva legislativă, operațională și funcțională, dar și prin cuantificarea principalelor eforturi realizate de autoritatea fiscală națională în raport cu țările UE și din regiune.
- analiza sistemului fiscal autohton prin prisma indicatorilor EU Fiscal Blueprints în scopul identificării celor mai problematice arii;
- identificarea unui model operațional managerial comprehensiv prin structurarea modului de funcționare a întregii administrări fiscale în Republica Moldova.
- elaborarea recomandărilor în vederea excluderii lacunelor operaționale și comportamentale identificate, inclusiv prin incorporarea acestora în modele manageriale și decizionale concludente.

Ținând cont de complexitatea temei abordate, printre **metodele de cercetare** utilizate se numără cele științifice generale și specifice de investigație: cercetarea și comparația, abstracția științifică, sinteza, observația, analiza (calitativă, cantitativă, istorică) logică și sistemică, inducția și deducția, interdisciplinaritatea, precum și metoda tratării sistemice, monografică, statistică, modelarea economico-matematică, respectiv, utilizarea metodelor grafice, figurilor și tabelor în expunerea și redarea, completă și complexă, a fenomenelor și a proceselor economice studiate.

Drept bază teoretică și metodologică a lucrării au servit cercetările savanților autohtoni și străini, resursele sistemului global informațional, literatura periodică științifică și de specialitate, observațiile personale ale autorului în cadrul vizitelor de lucru realizate la administrațiile fiscale

din diferite state europene. În lucrare sunt utilizate acte legislative și normative ce reglementează managementului sistemului fiscal în ansamblu, precum și cel al administrării fiscale, în particular.

În teză, sunt luate în considerare rezultatele cercetărilor unor instituții publice și de cercetare autohtone în domeniul fiscalității, printre care: Institutul Național de Cercetări Economice, Academia de Studii Economice din Moldova; Universitatea Tehnică a Moldovei; Universitatea Liberă Internațională din Moldova, precum și a centrelor internaționale de cercetare, precum: CE, OECD, FMI, WBG etc.

Noutatea științifică a lucrării constă în următoarele:

- dezvoltarea bazei teoretico-metodologice prin fundamentarea unor concepte de bază în administrarea fiscală (conformarea fiscală voluntară sau forțată, moralitatea fiscală, optimizarea fiscală, mecanism fiscal, decalajul fiscal, educarea fiscală, procese de lucru fiscale, munca nedeclarată sau subdeclarată etc);

- argumentarea științifică a instrumentarului de administrare fiscală (parametrii sistemului fiscal, mecanisme de reglare a sistemului fiscal, nivelele de administrare fiscală, modelare internă a sistemului de administrare fiscală etc.);

- fundamentarea instrumentelor de administrare fiscală utilizate de administrațiile fiscale europene, cum ar fi: dosarul contribuabilului, declarația fiscală precompletată, declarația fiscală intuitivă, restituirea automatizată a impozitelor și taxelor, controlul fiscal ”pe orizontală”, centru de apel fiscal pro-activ și altele, precum și prezentarea mecanismelor avansate cu un grad ridicat de evaziune fiscală și impact economic, cum ar fi comerțul electronic și erodarea bazei fiscale la nivel internațional, precum și a căilor de țintire a acestora;

- elaborarea cadrului metodologic privind modalitatea de determinare și țintire a decalajului fiscal atât administrativ cât și politic;

- elaborarea și aplicarea sistemului de indicatori de analiză a administrării fiscale în vederea determinării eficienței utilizării cheltuielilor și acumulării veniturilor, a numărului de contribuabili deserviți de un funcționar fiscal și a ratei încasărilor fiscale pe tipuri de impozite, atât în interiorul țării, cât și în raport cu alte state;

- aplicarea setului de indicatori EU Fiscal Blueprints la analiza sistemului național de administrare fiscală și identificarea ariilor problematice;

- elaborarea recomandărilor ce țin de eliminarea lacunelor în cadrul administrării fiscale din Republica Moldova identificate în baza EU Fiscal Blueprints (introducerea dosarului electronic al contribuabililor, mecanismul de mandatare electronică a persoanelor autorizate, instituirea mecanismelor de declarare precompletată, declarația intuitivă, contului unic al contribuabililor, procedura de restituire automatizată a TVA, tehnici de educare fiscală, acordul de conformare etc.), prin prisma practicii UE și a țărilor europene;

- elaborarea și argumentarea Modelului de operare în cadrul administrării fiscale (TAOM), menit să acopere sistemul general de management în cadrul administrării fiscale;

- elaborarea de recomandări privind perfecționarea sistemului de management al resurselor umane și a proceselor de lucru existente în cadrul administrării fiscale prin elaborarea Modelului de management al resurselor umane (HRMM) și, respectiv, a Modelului operațional pentru modelarea și remodelarea proceselor de lucru (TABPRM).

În particular, **problema științifică soluționată** constă în identificarea soluției manageriale prin elaborarea modelului de administrare fiscală, care înglobează principalele mecanisme existente în administrarea fiscală, arătând gradul de interacțiune și suplimentare ce ar trebui să existe între acestea. Totodată, au fost conceptualizate unele mecanisme cruciale în realizarea unei bune administrări fiscale, fapt care a confirmat oportunitatea promovării unor instrumente inovatorii în administrarea fiscală pentru a avea o comparabilitate regională a performanței de operare, inclusiv prin acumularea unor resurse financiare suplimentare la buget cu minimum de eforturi administrative suplimentare, fapt care va duce și la racordarea sistemului fiscal administrativ autohton la cele mai bune practici europene.

Semnificația teoretică constă în sistematizarea și sintetizarea abordărilor teoretice privind sistemul fiscal și sistemul de administrare fiscală, a elementelor de management în administrarea fiscală, inclusiv modelarea administrațiilor fiscale și reacția acestora la evenimentele economice naționale și internaționale; adaptarea și utilizarea cadrului analitic de evaluare a performanțelor administrării fiscale; elaborarea metodologiei de identificare și clasificare a decalajului fiscal, a muncii nedeclarate sau subdeclarate; elaborarea instrumentelor inovative și a bazei metodologice adiacente în conformarea fiscală, prin conceptualizarea declarației precompletate și a declarației intuitive; elaborarea metodologiei de restituire automatizată a TVA și a impozitului pe venit; elaborarea mecanismului de identificare, descriere și actualizare a proceselor de lucru fiscale; conceptualizarea și elaborarea bazei metodologice pentru educarea fiscală și a procesului de mandatare electronică a persoanelor autorizate din punct de vedere fiscal etc. Cea mai semnificativă din punct de vedere teoretic, dar și practic, realizare este elaborarea modelului managerial operațional comprehensiv al administrării fiscale, precum și modelul de management al resurselor umane.

Cercetările realizate formează elemente metodologice pentru investigațiile științifice viitoare. Totodată, teza poate fi propusă ca sursă bibliografică în procesul didactic din instituțiile de învățământ economic superior. În acest sens, lucrarea poate fi consultată la studierea diverselor cursuri universitare și postuniversitare, precum: Finanțe publice, Administrare fiscală, Metode și Tehnici Fiscale, Impozitare Internațională, Gestiune și Planificare Fiscală etc.

Valoarea aplicativă a lucrării posibilitatea de a utiliza rezultatele lucrării pentru evaluarea performanței administrării fiscale naționale pentru ajustarea acestora la standardele europene. Instrumentele propuse pentru perfecționarea administrării fiscale pot contribui la modernizarea interacțiunii dintre contribuabili și autoritate fiscală ceea ce va duce la creșterea conformării fiscale și, implicit, la creșterea încasărilor fiscale la buget. Aceasta rezidă în importanța materialelor consultate, expuse și valorificate în teză, cât și în contribuția proprie a autorului, care pot fi utilizate de către:

1. *Ministerul Finanțelor*: modul de organizare structurală a Serviciului Fiscal de Stat, introducerea în legislație a unor definiții importante bunei funcționări a administrării fiscale, descrise în teză;

2. *Serviciul Fiscal de Stat*: luarea în calcul a modelelor manageriale și decizionale elaborate în scopul optimizării activității și creșterii nivelului de credibilitate a instituției în rândul cetățenilor în calitate de organ competent și deschis, preluarea conceptelor descrise în teză și intercalarea acestora în circuitul operațional revizuit;

3. *Mediul științific, didactic și academic*: informația sistematizată poate fi utilizată în activitatea didactică la predarea cursurilor, precum: Finanțe publice, Administrare fiscală, Metode și Tehnici Fiscale, Impozitare Internațională, Gestiune și Planificare Fiscală etc.

În ceea ce ține de **implementarea rezultatelor științifice**, autorul ține să remarce că o parte din mecanismele descrise au fost deja preluate și puse în aplicare de către Ministerul Finanțelor și Serviciul Fiscal de Stat pe parcursul publicării rezultatelor finale de cercetare, inclusiv: sondajele destinate aprecierii gradului de satisfacere a contribuabililor cu serviciile prestate; măsuri de educare a tinerilor (Cupa șefului SFS 2014 și 2015 la jocuri intelectuale, Cupa șefului SFS 2014 la dezbateri); declarația precompletată privind impozitul pe venit; ghidul de atitudine și comportament; ghidul de educare și informare; dosarul electronic al contribuabilului; elaborarea catalogului persoanelor mandatare care urmează să utilizeze o singură cheie electronică pentru prezentarea dărilor de seamă; mecanismul de identificare a decalajului fiscal administrativ, cu precădere pe măsurile de identificare a "salariului în plic"; structura revizuită a Serviciului Fiscal de Stat etc.

Rezultatele obținute au fost publicate în 5 lucrări de specialitate fiscal-contabilă sub formă de studii și analize și în 18 lucrări științifice, însumând 17,1 coli de autor, inclusiv: un articol în reviste din străinătate recunoscute, un articol în revistă de categoria B conform Registrului

Național al revistelor de profil, trei articole în Culegeri de lucrări ale conferințelor internaționale, 11 articole – în culegeri naționale și două – în studii științifice și ediții documentare, acestea obținând **aprobarea științifică** prin prezentarea unora dintre acestea în cadrul lucrărilor conferințelor naționale și internaționale atât pe teritoriul Republicii Moldova, cât și peste hotarele ei, printre care:

- Octombrie 2011, 2012, 2013, 2015 – Conferința Internațională ”Creșterea competitivității în condițiile internaționalizării”, Institutul Național de Cercetări Economice, Chișinău, Moldova;
- Aprilie 2011 – Simpozionul Științific al Tinerilor Cercetători, Academia de Studii Economice, Chișinău, Moldova;
- Mai 2011 – Conferința internațională științifico-practică ”Teoria și practica administrării publice”, Academia de Administrare Publică de pe lângă Președintele Republicii Moldova, Chișinău, Moldova;
- Martie 2012 – Шевченківська весна 2012: X міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених, Kiev, Ucraina;
- Mai 2012 – „Emerging Markets and the New Dynamics of Management”, International Management Research Academy. Subiectul prezentat: ”The model of reforming tax administration in emerging countries”, Londra, Regatul Unit;
- Mai 2013 – The 14th Annual Doctoral Conference of Faculty of Finance and Accounting, Praga, Cehia.

Cu referință la **structura lucrării**, aceasta este constituită din introducere, patru capitole și concluzii și recomandări pe 148 pagini de text de bază, 12 figuri, 5 tabele, bibliografie cu 120 titluri și 21 anexe.

Cuvinte-cheie: sistem fiscal, administrare fiscală, management fiscal, practică europeană, mecanism fiscal, conformare voluntară, conformare forțată, decalaj fiscal, educare fiscală, model managerial, declarație fiscală.

II. CONȚINUTUL TEZEI

Capitolul I ”Managementul sistemului de administrare fiscală ca parte componentă a managementului sistemului fiscal”.

Sistemul fiscal reprezintă un sistem complex în care interacționează baza legislativ-normativă de ordin fiscal și administrarea fiscală, care a fost studiat și prezentat în opere valoroase de cercetare economică de către savanți autohtoni și români. În opinia autorului, sistemul fiscal este un ansamblu de concepte, procese și instrumente ce apar ca rezultat al definirii și aplicării impozitelor și taxelor, precum și a mecanismelor ce sunt necesare acestui proces.

Sistemul fiscal se bazează pe un set de principii de bază (”capacității de plată”, ”beneficiului”, ”siguranței”). În opinia autorului, principiile sistemelor fiscale nu trebuie luate separat, ci tratate drept un tot întreg, valorificate fiind acele elemente ce se aliniază cel mai bine necesităților sociale. Un sistem fiscal urmează să înglobeze, în funcție de evoluția realităților economice și sociale dintr-o țară sau regiune, elemente din mai multe sisteme fiscale, aplicând principii generale, de comun cu abordări particulare în cazul unor impozite sau taxe separate.

Sistemul fiscal se manifestă în dependență de parametrii spațiali și de timp. În opinia autorului, conceptualizarea și înțelegerea adecvată a acestor principii este vitală în contextul unor formațiuni suprastatale cum este Uniunea Europeană. Or, în condițiile integrării economice și ale mondializării schimburilor economice care au loc astăzi, impozitul nu poate rămâne insensibil la aceste fenomene. Din contra, sistemul fiscal al unui stat acționează asupra altora și viceversa, iar măsurile luate de un stat sau altul de a modifica sau a păstra dreptul fiscal existent nu sunt neutre în ceea ce privește economiile altor state. Respectiv, se cere o apropiere a sistemelor fiscale, cu o doză importantă, totuși, de suveranitate fiscală națională.

Reglarea sistemului fiscal se realizează prin intermediul mecanismului de reglare de tip feed-back și feed-before. În opinia autorului, efectul mecanismelor date este extrem de important pentru o administrare fiscală eficientă, deoarece societatea reprezentată din indivizi și societăți își formează deprinderi de moralitate fiscală pornind de la felul în care sistemul fiscal este capabil să gestioneze aceste elemente de interacțiune. Respectiv, o abordare sistemică se cere în acest sens.

Atât parametrii sistemului fiscal, cât și mecanismele de reglare a acestuia reprezintă elemente de noutate științifică expuse în prezenta lucrare. Mai mult ca atât, pe lângă funcțiile clasice ale sistemului fiscal (mobilizare, economică, socială, de control), suplimentar, în opinia autorului, ar trebui punctată o funcție importantă care nu este, de obicei, reflectată în studiile de specialitate și anume funcția de educare a populației în spirit de moralitate fiscală ridicată, moralitatea fiscală fiind o motivație intrinsecă sau naturală de a achita impozite și taxe (definirea corespunzătoare a acestui termen fiind o inovație științifică a acestei lucrări). De asemenea, o altă funcție a sistemului fiscal, pornind de la multitudinea înfirmațiilor posedate este de a asigura interoperabilitatea electronică a datelor (schimbul electronic de date) ce nu poartă amprenta secretului fiscal cu alte autorități, astfel diminuând povara birocratică asupra întregului sistem administrativ la nivel național.

La rândul său, sistemul de administrare fiscală cuprinde totalitatea metodelor, tehnicilor și instrumentelor fiscale utilizate în procesul de management realizat de organele fiscale.

Dacă sistemul fiscal este studiat și reflectat intens în literatura de specialitate autohtonă și românească, sistemul de administrare fiscală este mai mult subiectul studiilor de specialitate a organizațiilor internaționale și a unor cercetători internaționali consacrați, ceea ce acordă spațiu de noutate științifică pentru domeniul respectiv de cercetare la nivel național.

Astfel, administrarea fiscală urmează a fi privită prin prisma a trei niveluri: arhitectural (elaborarea cadrului legal și normativ adecvat), ingineresc (setarea unei structuri organizaționale funcționale) și managerial (asigurarea de către manageri competenți a monitorizării și a controlului).

Pentru a evalua eficiența și eficacitatea administrării fiscale, trebuie să se țină cont atât de gradul de complexitate a structurii fiscale, precum și de măsura în care această structură rămâne stabilă în timp. Există patru tipuri de modelare internă a sistemului de administrare fiscală: modelul bazat pe tipul taxei, modelul funcțional, modelul bazat pe segmentul de plătitor și modelul bazat pe curatorii, cel mai utilizat fiind cel de-al doilea model, iar cel mai recomandat – al treilea. Conform părerii autorului, fiecărui din aceste sisteme îi este specific un moment în evoluția unui sistem de administrare fiscală contemporan, o combinație între acestea vorbind despre un sistem matur, bine-închegat și care e lipsit de abordări formale.

Sarcina principală a oricărei administrări fiscale este facilitarea conformării fiscale, a cărei definire este prezentată în premieră pentru mediul academic în lucrarea dată. În esența sa, *conformarea fiscală* reprezintă un indicator cantitativo-calitativ care stabilește gradul în care contribuabilul se conformează la regulile fiscale stabilite. Altfel spus, conformarea fiscală se rezumă la comportamentul regulamentar al contribuabilului și la efortul administrativ realizat pentru a influența acest comportament. Conformarea fiscală poate fi realizată atât voluntar (măsuri de educare, informare, identificare și preîntâmpinare a riscurilor minore etc.), cât și forțat (măsuri de executare silită, controale fiscale), urmând a fi privită atât din perspectiva autorității fiscale, cât și din perspectiva contribuabilului.

Respectiv, întru asigurarea unui nivel de conformare adecvat, urmează a fi utilizate diferite modalități de conformare (investigația penală; control total (general); control parțial (tematic); asistență; informare). În opinia autorului, accentul urmează să fie pus în mod prioritar pe informare și asistență, ulterior urmate de controale și investigații penale corespunzătoare. Nivelul de conformare depinde de simplitatea sistemului fiscal (prin prisma cadrului normativ), dar și de claritatea proceselor de administrare fiscală, care implică relațiile cu contribuabilii, dar și procesele la nivel intern. În mod direct, claritatea acestor procese influențează direct costurile de conformare

fiscală (intens monitorizate în ratingurile internaționale), dar și de administrare fiscală (costurile administrației fiscale).

Aprecierea conformării fiscale ca un indicator de performanță a administrării fiscale se face inclusiv prin ținerea decalajului fiscal. *Decalajul fiscal* este diferența dintre veniturile fiscale ce ar urma a fi calculate și achitate într-un stat pornind de la parametrii macroeconomici și statistici ai acestuia și cele ce au fost efectiv calculate și achitate, iar stabilirea nivelului decalajului fiscal urmează a fi făcut în două faze: în prima fază, trebuie delimitat clar decalajul de politică fiscală (inclusiv decalajul fiscal ce rezultă din angajamentele internaționale asumate) de decalajul de administrare fiscală. Ulterior, în a doua fază, decalajul de administrare fiscală urmează a fi clasificat în decalaj operațional și decalaj strategic. Decalajul operațional ar ține de modalitatea de interacțiune a contribuabilului și nivelul său de conformare fiscală. Decalajul strategic ar reprezenta, de fapt, acel decalaj fiscal care ține cont de indicatorii macroeconomici din cadrul economiilor naționale. Acest decalaj ar trebui împărțit după domenii de activitate și/sau tip de impozite, în funcție de prioritățile statului. Respectiv, pentru decalajul operațional urmează a fi stabilit un nivel al decalajului fiscal apropiat limitei de 100%, iar pentru cel politic, asupra căruia administrarea fiscală are o influență mai mică, urmează a fi stabilit, în prima fază, un plafon ce nu ar depăși 65-70%.

Per ansamblu, remodelarea proceselor de lucru este cheia pentru transformarea felului în care oamenii lucrează. Ceea ce pare să fie o mică schimbare în procesele de lucru poate avea un impact major asupra calității serviciilor prestate de organele fiscale, ceea ce influențează în mod direct gradul de satisfacere al contribuabililor și de achitare a obligațiilor față de buget, sau, altfel spus, gradul de conformare fiscală. Definirea și prezentarea conceptului proceselor de lucru reprezintă un element de inovație științifică dezvoltat de autor.

Un moment important în cercetarea unui sistem atât de complex cum este administrarea fiscală îl reprezintă o evaluare corespunzătoare urmează a fi efectuată și asupra eficienței sistemului de monitorizare a indicatorilor de performanță a activității organului fiscal. Sunt folosite diferite elemente în acest sens, cele mai relevante fiind TADAT (Tax Administration Diagnostic Tools) al FMI, IAMTAX a Băncii Mondiale și EU Fiscal Blueprints al Consiliului Europei. În opinia autorului, pentru aprecierea performanței unei administrări fiscale, preferință ar trebui acordat sistemului de evaluare a performanței din Uniunea Europeană, deoarece că spre deosebire de instrumentele oferite de organizațiile internaționale, EU Fiscal Blueprints este un instrument de autoevaluare comprehensiv, care este utilizat pentru evaluarea țărilor candidate pentru aderare la Uniunea Europeană.

Capitolul II ”Analiza experienței europene privind managementul sistemului de administrare fiscală”

Acquis-ul Comunitar reprezintă totalitatea drepturilor și a obligațiilor comune care decurg din statutul de stat membru al Uniunii Europene, inclusiv cele ce vizează cooperarea administrativă consolidată în partea ce ține de impozitarea (directă), eliminarea dublei impuneri (arbitrare), măsurile de anti-fraudă fiscală, aspecte privind cooperarea administrativă în domeniul accizelor și a taxei pe valoare adăugată, prevederile Planului de acțiune pentru lupta împotriva fraudei în domeniul TVA în Uniunea Europeană, recuperarea creanțelor legate de impozite, taxe și alte măsuri, sprijinirea cooperării fiscale în Uniunea Europeană prin intermediul Fiscalis 2020, precum și implementarea planului fiscal european (EU Fiscal Blueprints). Capitolul 16 ”Taxarea” face referință la faptul că acesta acoperă în mare parte aria taxării indirecte, în special, taxa pe valoare adăugată (TVA) și accizele.

Prevederile ce vizează acquis-ul comunitar țin atât norme de politică fiscală, cât și de administrare fiscală. În lucrare au fost dezvoltate, pornind de la specificul subiectului cercetat, doar partea ce ține de administrarea fiscală. Merită a fi menționat că prevederile aquis-ului comunitar în ceea ce ține de administrarea fiscală nu au fost descrise în scrierile academice autohtone, ceea ce reprezintă un element de inovație științifică a lucrării de față.

Astfel, Uniunea Europeană are la dispoziția sa un sistem de indicatori potrivit pentru acordarea asistenței tehnice în administrarea fiscală pentru potențialii beneficiari, în special în ceea ce ține de țările candidate și de țările acoperite de politica de vecinătate. Instrumentul elaborat în cadrul Uniunii Europene poartă numele de EU Fiscal Blueprints sau Planul fiscal european ce vizează administrațiile fiscale, aprobat în mai 2005. Acesta este organizat în 5 grupuri importante, după cum este prezentat în figura 1, fiecare conținând un anumit număr de indicatori, care reprezintă încă un element de inovație științifică a acestei lucrări, nefiind anterior examinat nici de mediul academic, nici de cel profesional.

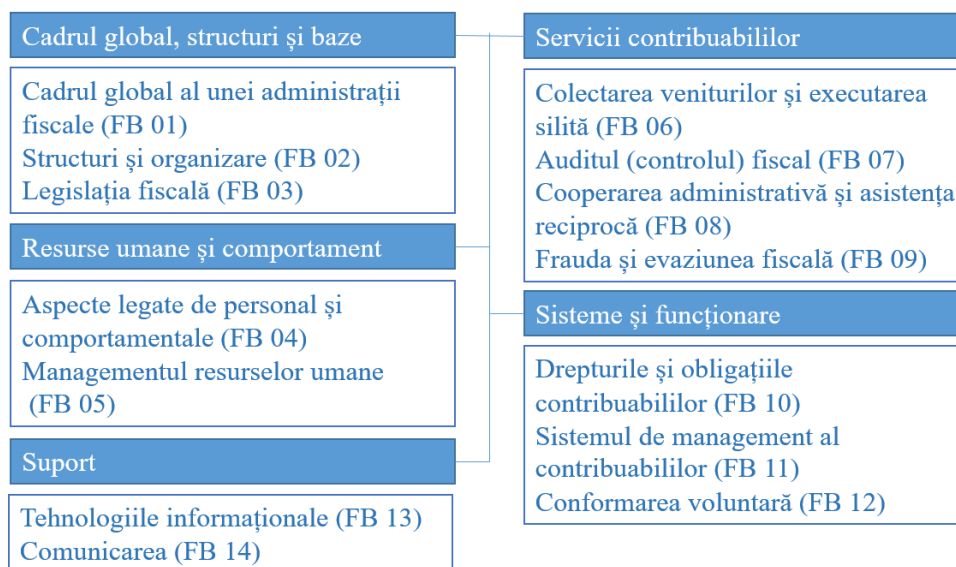


Fig. 1 Indicatorii din cadrul EU Fiscal Blueprints

Sursa: Elaborat de autor în baza European Commission. Fiscal Blueprints — A path to a robust, modern and efficient tax administration. Luxembourg, 2007¹

Este important de specificat că Republica Moldova încă nu este un stat cu drepturi depline în cadrul Uniunii Europene, bucurându-se la moment doar de statutul de țară cu care Uniunea Europeană a încheiat Acord de Asociere. Respectiv, nu există o obligativitate expresă de conformare a proceselor naționale la cele intra-UE. Totuși, în aspirațiile enunțate, un efort în acest sens merită făcut și de creat legături între sistemul național și cel al Uniunii Europene.

De fapt, Acordul de Asociere între Republica Moldova, pe de o parte, și Uniunea Europeană și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și statele membre ale acestora, pe de altă parte este format din 7 titluri și 454 articole, relevante din punct de vedere al fiscalității fiind Capitolul 8 ”Fiscalitate” din Titlul IV ”Cooperarea economică și alte tipuri de cooperare sectorială”, precum și art.16, art.22, art.151, art.192, art.262 etc.

Practica europeană a fost prezentată în lucrare prin prisma a 4 compartimente distincte, și anume:

- *conformarea voluntară* cu prezentarea mecanismelor ce vizează crearea condițiilor prielnice de conformare a contribuabililor (Suedia), inclusiv prin măsuri de educare fiscală (Ungaria), dezvoltarea unor rapoarte precompletate completate (Suedia, Danemarca, Norvegia, Finlanda, Franța, Estonia, Lituania, Slovenia), consolidarea informațiilor despre contribuabil într-un singur fișier și contul unic al contribuabililor (Irlanda și Suedia) etc.;

- *conformarea silită* controlul (auditul) fiscal ”pe orizontală” (Olanda), controlul fiscal al comerțului electronic (Danemarca, Ungaria, Regatul Unit, Suedia), țintirea erodării baze fiscale la nivel internațional se realizează prin Planul de acțiune privind erodarea bazei impozabile și

¹ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/fiscal_blueprint_en.pdf

manipularea profiturilor (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan) (de către practic toate țările Uniunii Europene) etc.;

- *procesele de lucru* (Bulgaria, Regatul Unit, Finlanda, Suedia);
- *resurse umane* (Suedia).

Astfel, putem concluziona că atât setul de legi și norme europene, numit aquis comunitar, cât și experiența particulară a unor țări din cadrul Uniunii Europene în ceea ce ține de administrarea fiscală sunt ținte de atins incontestabile în calea aderării Republicii Moldova la Uniunea Europeană.

Capitolul III ”Administrarea fiscală națională”

Sistemul fiscal al Republicii Moldova reprezintă un mecanism bine pus la punct care a trecut de-a lungul timpului prin trei etape de formare (etapa în care apar primele legi ce vizează activitatea organelor fiscale, etapa de intrare în vigoare a Titlurilor din Codul fiscal și a legilor de punere în aplicare a acestora, etapa de perfecționare a mecanismelor de administrare fiscală din contul tehnologiilor informaționale avansate).

Pornind de la structura veniturilor, Republica Moldova este un stat (încă) în curs de dezvoltare, dat fiind faptul că ponderea impozitelor indirecte continuă să fie dominantă, cu toate că se observă o restructurare ușoară a ponderii acestora, cedând locul impozitelor directe.

Examinând structura organizatorică a Serviciului fiscal de Stat, se constată că aceasta se înscrie în categoria structurii organizatorice de tipul funcțional, cu o puternică influență a structurii după tipul taxei. Se observă o repartizare neproportională a sarcinii de deservire și a rezultatului de colectare denotă o necesitate stringentă de centralizare a administrării fiscale. Pe intern, valoarea medie a cheltuielilor per angajat în perioada 2011-2013 a fost de 95,1 lei per angajat, în anul 2013 înregistrându-se valoarea de 117,3 lei per angajat. Examinând repartizarea în funcție de nivele, se constată că pentru întreținerea angajaților din aparatul central s-au cheltuit aprox. de două ori mai mult ca pentru întreținerea oficiilor teritoriale. Din cheltuielile date, partea cea mai importantă o ocupă cheltuielile de salarizare. O astfel de analiză este una inovatoare pentru mediul academic. Din numărul total de angajați în cadrul Serviciului Fiscal de Stat, circa 54% din numărul total sunt antrenați în deservirea contribuabililor.

În scopul comparării eficienței utilizării cheltuielilor și acumulării veniturilor, au fost utilizați trei indicatori: costul mediu al administrației fiscale per angajat, veniturile medii al administrației fiscale per angajat, ponderea cheltuielilor din total venituri. Pentru comparație, din 20 țări examinate din Europa și Asia Centrală, în baza datelor din 2011-2013, Republica Moldova a înregistrat un indicator mediu (1,09), cel mai bun raport dintre venituri și cheltuieli fiind înregistrat de Suedia, Azerbaidjan, Estonia și Norvegia, cel mai mare raport fiind înregistrat de Regatul Unit, Armenia, Portugalia și Ucraina. Analiza dată este, de asemenea, un element de inovație științifică a prezentei lucrări.

La capitolul ”Paying Taxes” din raportul Doing Business, Republica Moldova înregistrează valori relativ comparabile cu țările din Europa și Asia Centrală, plasându-se pe locul 78 din 188 de țări. Comparativ cu țările din regiune, Moldova înregistrează continuu progrese la toți indicatorii analizați de Banca Mondială.

Făcând o analiză a mecanismelor existente în Republica Moldova se constată că majoritatea dintre ele nu conțin o descriere expresă a proceselor de lucru, acestea, în mare parte, regăsindu-se în actele normative aprobate de șeful Serviciului Fiscal de Stat sau a ministrului de finanțe – fapt ce îngreunează modalitatea de ajustare rapidă și propice a proceselor ce sunt descrise.

La momentul cercetării, în cadrul Serviciului Fiscal de Stat se realizau primele tendințe în stabilirea unei metodologii de determinare a decalajului fiscal, în baza experienței Suediei. Totuși, aceste modele sunt destul de focusate pe caracteristici generale, făcând abstracție de probleme specifice de conformare prin care trece Republica Moldova.

Astfel, după riscurile de evaziune fiscală, cele mai sensibile se prezintă cele ce țin de persoanele fizice (pornind de la numărul impunător de subiecți și modalități și forme de obținere

a veniturilor), urmate de declarațiile pe TVA (pornind de la natura impozitului care permite neachitarea unei sume de bani formate ca TVA colectat din contul TVA acumulat sau deductibil și schemele tot mai sofisticate de violare a acestui principiu simplu) și reținerile la sursa de plată (pornind de la importanța estimării indirecte a veniturilor persoanelor fizice folosind acest instrument). Astfel, acest decalaj necesită un tratament mai special, cu identificarea soluțiilor de depășire a acestuia.

Un accent deosebit urmează a fi pus pe analiza proceselor existente în cadrul Serviciului Fiscal de Stat. Astfel, făcând o analiză a mecanismelor existente în Republica Moldova se constată că majoritatea dintre ele nu conțin o descriere expresă a proceselor de lucru, acestea, în mare parte, regăsindu-se în actele normative aprobate de șeful Serviciului Fiscal de Stat sau a ministrului de finanțe – fapt ce îngreunează modalitatea de ajustare rapidă și propice a proceselor ce sunt descrise. Mai mult ca atât, majoritatea actelor normative pot conține doar o parte din proces, care se rezumă nu doar la un mecanism descris, ci la un amalgam de mecanisme care cooperează eficient între ele. Odată ce nu există o descriere a proceselor, ci doar mecanisme aparte stipulate prin acte normative, este imposibilă realizarea unei optimizări, inclusiv prin digitalizare, a proceselor de lucru.

Un factor important este lipsa unor indicatori de performanță a activității Serviciului Fiscal de Stat, cu excepția indicatorului de realizare a veniturilor comparativ cu cele planificate și a celor ce rezultă expres din acte normative, totodată, lipsind un sistem de măsurare a performanței centralizat.

Spre deosebire de instrumentele oferite de organizațiile internaționale, EU Fiscal Blueprints este un instrument de autoevaluare comprehensiv, care este utilizat pentru evaluarea țărilor candidate pentru aderare la Uniunea Europeană. Astfel, a fost realizată analiza indicatorilor Planul fiscal european ce vizează administrațiile fiscale (EU Fiscal Blueprints) pentru Republica Moldova, care a înglobat o analiză comprehensivă a sistemului de administrare fiscală la situația din 01.01.2015.

Ulterior, s-a realizat sumarizarea performanței pe fiecare dintre cei 14 indicatori prevăzuți în EU Fiscal Blueprints și evidențierea atât a celor mai bune, cât și celor mai proaste performanțe în realizarea unui indicator sau altul (Tabelul 2).

Astfel, se observă că cel mai înalt scor a fost realizat la indicatorul FB3 ”Legislația fiscală” (90 din 100) și FB10 ”Drepturile și obligațiile contribuabililor” (89 din 100), iar cele mai proaste rezultate – la indicatorul FB8 ”Cooperare administrativă și asistență reciprocă” (50 din 100) și FB12 ”Conformare voluntară” (52 din 100). Este de menționat că anume acei doi indicatori la care s-au înregistrat performanțe proaste reprezintă ținta perfecționării continue în cadrul Uniunii Europene pe parcursul ultimilor 20 ani.

Valoarea medie a indicatorilor EU Fiscal Blueprints pentru Republica Moldova constituie 68 din 100. În linii mari, indicatorii pot fi structurați în 4 blocuri generice, după cum este prezentat în Tabelul 1.

Tab. 1 Structurarea indicatorilor Eu Fiscal Blueprints pentru Moldova în blocuri generice

Indicatorii	Blocul	Punctaj mediu
FB1, FB2, FB4, FB5, FB13, FB14	Management și suport	68,3
FB11	Evidența veniturilor și contribuabililor	65,0
FB8, FB9, FB10, FB12	Conformarea voluntară	62,5
FB6, FB7	Conformarea forțată	68,5

Sursa: Elaborat de autor

Astfel, blocul ”Conformarea forțată” a acumulat 68,5 din 100, blocul ”Management și suport” – 68,3 din 100, blocul ”Evidența veniturilor și contribuabililor” – 65 din 100, iar blocul ”Conformare voluntară” – 62,5 din 100.

Tab.2 Analiza indicatorilor EU Fiscal Blueprints pentru Republica Moldova

			1	2	3	4	5	6	7	8	
Cadrul global al unei administrații fiscale	FB1	Țintă	100	25	15	5	20	10	10	15	
		De facto	75	20	10	4	15	7	10	9	
Structuri și organizare	FB2	Țintă	100	25	15	15	25	20			
		De facto	63	15	10	8	15	15			
Legislația fiscală	FB3	Țintă	100	25	20	15	20	20			
		De facto	90	20	18	15	20	17			
Aspecte legate de personal și comportamentale	FB4	Țintă	100	40	30	15	15				
		De facto	72	30	15	12	15				
Managementul resurselor umane	FB5	Țintă	100	25	20	15	20	20			
		De facto	62	10	10	10	12	20			
Colectarea veniturilor și executarea silită	FB6	Țintă	100	15	15	20	20	20	10		
		De facto	70	13	12	15	10	10	10		
Auditul (controlul) fiscal	FB7	Țintă	100	30	30	20	20				
		De facto	67	30	20	5	12				
Cooperarea administrativă și asistența reciprocă	FB8	Țintă	100	20	20	15	10	15	10	10	
		De facto	50	17	7	10	5	7	4	0	
Frauda și evaziunea fiscală	FB9	Țintă	100	15	20	10	15	10	10	10	10
		De facto	59	10	5	10	10	5	4	5	10
Drepturile și obligațiile contribuabililor	FB10	Țintă	100	15	10	15	15	15	10	20	
		De facto	89	15	7	15	10	15	10	17	
Sistemul de management al contribuabililor	FB11	Țintă	100	30	25	25	20				
		De facto	65	30	15	10	10				
Conformarea voluntară	FB12	Țintă	100	20	30	20	30				
		De facto	52	5	20	7	20				
Tehnologiile informaționale	FB13	Țintă	100	25	20	20	20	15			
		De facto	76	15	18	16	15	12			
Comunicarea	FB14	Țintă	100	30	10	20	20	10	10		
		De facto	62	25	4	17	10	3	3		

- Cele mai puțin performante rezultate pe indicatori Fiscal Blueprints
- Cele mai performante rezultate pe indicatori Fiscal Blueprints
- Cele mai mari discrepanțe între indicatorul-țintă și situația *de facto*
- Coincidențe între indicatorul-țintă și situația *de facto*

Sursa: Elaborat de autor în baza European Commission. Fiscal Blueprints — A path to a robust, modern and efficient tax administration. Luxembourg, 2007²

Respectiv, se poate concluziona că, întru îmbunătățirii performanței administrației fiscale, un accent deosebit merită a fi acordat fiecăruia dintre blocurile majore (management și suport, cu precădere – resurse umane, evidența veniturilor și contribuabililor, conformare voluntară și conformare forțată) cu precădere spre conformarea voluntară și evidența veniturilor și contribuabililor.

² https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/fiscal_blueprint_en.pdf

Capitolul IV "Aplicarea modelului managerial de perfecționare a administrării fiscale".

Odată cu dezvoltarea societăților, inclusiv informaționale, devine un lucru tot mai important dezvoltarea unui sistem managerial gata să reacționeze la multiplele schimbări ale pieței, fiind în același timp plasat pe procese bine-definite și ușor ajustabile, orientate spre contribuabili în scopul atingerii misiunii generale a unei administrări fiscale – acumularea resurselor necesare finanțării necesităților publice.

Astfel, autorul a dezvoltat de sine stătător și **Modelul de operare în cadrul administrării fiscale (TAOM – Tax Administration Operational Model)**, care este un model managerial de administrare fiscală. Astfel, modelul este structurat în două părți componente de bază – faza 1 (cadrul general) și faza 2 (cadrul specific).

Cadrul general reprezintă principiile de bază de care urmează să se conducă orice activitate publică la setarea obiectivelor și indicatorilor de performanță adiacenți, deoarece nu are un specific legat de sistemul de taxe – specific care este dezvoltat în faza 2. Astfel, urmează a fi stabilite foarte clar care sunt resursele de care dispune autoritatea, dar și misiunea de bază pe care urmează aceasta să o realizeze. Merită a fi menționat că resursele urmează a fi separate în cele ce pot fi controlate (resurse umane, resurse tehnico-materiale și resurse financiare, de obicei, în limitele bugetelor aprobate) și cele ce nu pot fi controlate (legislația în domeniu, în cazul analizat, legislația fiscală, factorii socio-politici și dezvoltarea piețelor internaționale și regionale), pentru a stabili foarte clar acele elemente ce se află nemijlocit la dispoziția managementului autorității publice.

Ulterior, se stabilesc obiectivele, care, în funcție de nivelul la care sunt setate, se împart în obiective strategice (setate de autoritatea în subordinea căreia se află autoritatea publică, în cazul nostru – Ministerul Finanțelor, Guvern sau anumite angajamente asumate prin acte internaționale sau prevăzute în legislația specifică din alte domenii³ etc.) și obiective operaționale, pe care și le fixează managementul autorității fie pentru a realiza obiectivele strategice, fie pentru a realiza alte scopuri care sunt necesare atingerii obiectivului de bază.

Obiectivele urmează a fi stabilite urmând modelul SMART, care este un acronim format din cuvintele engleze: S pentru "specific" (cu sens echivalent în română), M pentru "measurable" (în română – măsurabil), A pentru "achievable" (în română – realizabil), R pentru "relevant" (cu sens echivalent în română) și T pentru "time-bound" (în română – încadrat în timp). Este important de a urma acest principiu de stabilire a obiectivelor, deoarece acesta permite excluderea obiectivelor care nu pot fi măsurate sau nu au acoperire financiară suficientă, sau care nu sunt relevante sau specifice activității autorității.

În cazul în care obiectivul este complex, acesta urmează a fi divizat în sub-obiective care au ca scop realizarea obiectivului din care fac parte.

Odată cu stabilirea obiectivelor, un element important îl reprezintă stabilirea riscurilor de realizare/nerealizare a acestora. Este de menționat că acestea, de asemenea, pot fi controlate sau nu de autoritate. În cazul stabilirii unor riscuri controlabile, de obicei, interne, aferente realizării unor obiective, autoritatea publică stabilește foarte clar dimensiunea riscului care, în funcție de posibilități, îl tratează. Procesul de tratare implică luarea tuturor măsurilor pentru a depăși acest risc, aceste măsuri fiind specificate în mod expres. Pe de altă parte, riscurile necontrolabile, care sunt, de obicei, riscuri externe, pot genera una din două atitudini: fie acestea sunt acceptate, autoritatea asumându-și efectul acestora asupra realizării obiectivelor, fie acestea sunt transferate, în cazul în care obiectivul ce urmează a fi realizat depinde de o altă autoritate, fără vreo posibilitate de influență asupra acesteia. Această din urmă abordare este una ce implică o atitudine destul de critică vizavi de propriile capacități cu un grad de risc peste media stabilită.

³ Este o tendință generală de a centraliza toate normele ce se referă la un anumit domeniu în legislația specifică domeniului dat. Totuși, există și situații ce deviază de la regula generală și care nu pot fi trecute cu vederea.

De fapt, gradul de risc al unui obiectiv urmează a fi stabilite ca rezultat al aprecierii posibilității de desfășurare a riscului și al potențialului impact asupra activității entității.

Sunt diferite sisteme de măsurare a riscurilor, cea mai răspândită fiind cea ce are la bază o grilă din 3 elemente de la 1 la 3, unde 1 este risc redus, iar 3 – risc ridicat, sau care se bazează pe culorile semaforului, respectiv, roșu este gradul cel mai ridicat de risc, galben – risc moderat, iar verde – risc redus. Astfel, se formează produsul între probabilitate (de la 1 la 3) și gravitate (de la 1 la 3), cel mai puțin probabil și mai puțin riscant acumulând scorul 1, iar pe partea opusă a axei fiind riscul cu o probabilitate mare de realizare și cu un impact semnificativ asupra activității organizației.

Odată cu fixarea riscurilor aferente obiectivelor, următorul pas îl constituie stabilirea indicatorilor de performanță, ca rezultat al realizării acestora fiind acordată aprecierea modului în care un obiectiv sau altul a fost atins. La rândul lor, indicatorii de performanță pot fi cantitativi și/sau calitativi, în funcție de modul cum se manifestă acestora. Nu poate să existe un obiectiv care nu este nici cantitativ, nici calitativ, deoarece, conform modelului SMART, obiectivele trebuie să fie măsurabile.

Următoarea etapă o constituie delegarea, pe unități structurale și, ulterior – pe persoane, a sarcinii de realizare a obiectivelor. Respectiv, în cazul în care obiectivul este unul ce implică un proces de lucru simplu de care răspunde o subdiviziune concretă, atunci aceasta se fixează ca subdiviziune responsabilă. În cele mai multe cazuri, însă, obiectivele cuprind mai multe procese sau un proces amplu de care sunt responsabile mai multe subdiviziuni. În acest caz este foarte important de specificat în mod expres la ce etapă este responsabilă fiecare subdiviziune și termenii de realizare ai unui angajament. În caz contrar, managementul riscă ca obiectivul să nu fie realizat, fără a putea identifica un responsabil concret de eșec.

În cazul în care nu este clar cine e responsabil de obiectiv, acesta nefiind acoperit de vreun proces de lucru sau procesul de lucru nefiind descris, trebuie urmat **modelul de (re)modelare a proceselor de business din administrarea fiscală TABPRM** (Tax Administration Business Process (Re)Modeling Model), care este, de asemenea, un element de noutate științifică a lucrării.

O lacună importantă o reprezintă lipsa unui set de procese de lucru care descriu operațiunile din cadrul Serviciului Fiscal de Stat, ceea ce face complicată evaluarea adecvată a activităților desfășurate.

Astfel, modelarea și remodelarea proceselor de lucru ar trebui să urmeze etapele menționate mai jos, prezentate sub formă de ciclu.

Astfel, (re)modelarea proceselor de lucru implică mai multe etape:

a) etapa de pregătire La această etapă un accent deosebit se pune asupra operațiunilor de premodelare, cum ar fi: crearea unui grup de lucru interdepartamental; identificarea obiectivelor și de care se conduc contribuabilii și necesităților acestora, în scopul modelării ulterioare a proceselor pornind de la obiectivele și necesitățile acestora; elaborarea unui plan strategic de acțiuni, care ar îngloba totalitatea de obiective identificate anterior.

b) documentarea proceselor existente și analiza acestora cuprinde: crearea modelelor de activitate, care ar reprezenta principalele modele de organizare a activității existente în administrarea fiscală; crearea modelelor de procese, care ar îngloba procesele ce se pot identifica în timpul analizei modelelor de activitate; simularea și realizarea descrierilor, care urmează a fi realizate de executorii implicați în implementarea nemijlocită a acestora; identificarea deconectărilor inter și intra procese și a proceselor cu valoare adăugată sporită. În mare parte, etapa dată presupune identificarea fluxurilor de lucru actuale (împreună cu resursele umane responsabile, sistemele și aplicațiile, erorile, notificările și soluțiile actuale) și schițarea proceselor astfel încât acestea să genereze reduceri de costuri, simplificarea proceselor de lucru, acestea generând simplificarea căilor de interacțiune cu contribuabilii și a căilor de acțiune a angajaților. La rândul lor, aceasta duce la creșterea încasărilor la bugetul de stat prin creșterea gradului de conformare a contribuabililor.

c) *remodelarea nemijlocită a proceselor* care presupune 3 operațiuni importante: (1) analiza benchmarking a proceselor; (2) modelarea viitoarelor procese; (3) aprobarea viitoarelor procese;

În faza dată este importantă utilizarea la maxim a potențialului IT al organizației. Altfel spus, modelarea noilor procese nu poate fi privită separat de implementarea tehnologiilor informaționale în cadrul acestora, care, într-un final, vor avea un rol important în realizarea principiilor enunțate anterior.

d) *implementarea proceselor* care presupune 3 operațiuni importante: (1) elaborarea unui plan de implementare; (2) testarea pe baza unui program-pilot; (3) implementarea nemijlocită a proceselor.

e) *trainingul personalului implicat*

Pregătirea adecvată a factorului uman implicat în implementarea proceselor de lucru remodelate reprezintă un punct-cheie, în acest context, fiind importantă pregătirea prin intermediul trainingurilor a persoanelor implicate atât la nivel de membri ai grupului de lucru format pentru implementarea BPR și a specialiștilor IT implicați în remodelare (la nivel strategic), cât și a persoanelor antrenate ulterior în implementarea acestora (la nivel operațional).

Astfel, este nevoie, în ultima fază a ciclului, de monitorizarea permanentă a aplicațiilor și a modalității de utilizate a acestora. Procesele individuale standard trebuie să fie analizate în vederea stabilirii performanței și a ratei de succes a acestora, precum și pentru a se compara rezultatele actuale cu cele anticipate. Funcționalitățile de statistică ajută la identificarea corectă și la rezolvarea în timp util a tuturor problemelor, precum și la optimizarea managementului companiei (de exemplu, dacă un angajat are o rată de eroare în muncă de 50%, superiorul lui poate acționa în consecință: ori procedura este greșită și trebuie corectată, ori angajatul nu este persoana potrivită pentru job-ul respectiv și trebuie reorientat sau relocat, în vederea maximizării eficienței și a productivității).

Remodelarea proceselor de lucru utilizate în administrarea fiscală se prezintă drept o necesitate eminentă care este cerută nu doar la nivel de consumatori finali (contribuabili, funcționari fiscali), dar și în contextul reformelor solicitate de organizațiile internaționale (Fondul Monetar Internațional, Banca Mondială) și a celor ce sunt generate din armonizarea standardelor naționale de administrare fiscală cu cele ale Uniunii Europene.

Totuși, în procesul implementării modelului TABPR în vederea optimizării administrării fiscale urmează să se țină cont de anumite provocări care urmează a fi luate în considerație, cum ar fi provocările strategice (voința politică de schimbare sau disponibilitatea top managementului de a implementa mecanisme inovative; flexibilitatea persoanelor la perceperea schimbărilor atât la nivel de implementare (funcționari fiscali), cât și la nivel de contribuabili; dispunerea de resurse necesare (personal, capital IT) pentru realizarea reformei în cauză), fie provocări operaționale (grupul de lucru urmează a fi compus atât din manageri, cât și din persoane ce vor implementa nemijlocit TABPR; persoanele responsabile de IT ar trebui să fie în componența grupului de lucru încă de la primele faze de implementare; BPR ar trebui să nu vină în contradicție cu cultura organizațională și trebuie să se focuseze pe reacțiile de răspuns (feedbackurile) de la contribuabili și implementatorii nemijlociți).

Odată cu trecerea cu succes a tuturor provocărilor, modelul TABPR va contribui în mod direct la creșterea nivelului de eficiență și eficacitate a administrării fiscale.

În final, odată stabilite obiectivele cu riscurile aferente acestora și indicatorii de performanță, cu subdiviziunile și persoanele responsabile, faza 1 ia sfârșit, cedând locul fazei specifice, cu regulile și legitățile sale.

Cadrul specific din modelul TAOM (faza 2) este bazat pe câteva componente de bază, care, în linii mari, replică principalele mecanisme fiscale descrise în capitolele I și II și prezentate, și anume:

- acumularea informațiilor;
- evidența contribuabililor și veniturilor;

- analiza riscurilor;
- implementarea măsurilor de conformare voluntară;
- implementarea măsurilor de conformare forțată.

Astfel, la *etapa de acumulare a informațiilor*, este de menționat că aceasta poate veni atât din partea contribuabililor (prin intermediul solicitărilor înaintate, sesiunilor de instruire desfășurate cu contribuabilii, dar și sondajele de opinie efectuate) și a angajaților Serviciului Fiscal de Stat (în cadrul sesiunilor de informare și a vizitelor în regiuni), cât și din partea altor autorități naționale (schimbul de informații pe subiecte specifice, injectarea informației generale despre contribuabil în sistem, sesizări de la organe de drept etc.), cât și din partea unor autorități a altor state (solicitări de verificări a activității unor agenți economici ce au relații cu subiecți din alte state ca rezultat al aplicării convențiilor de evitare a dublei impuneri și a convențiilor de asistență administrativă reciprocă) sau organizații internaționale (sondajele internaționale realizate, gen "Doing Business").

Ulterior, informația dată este utilizată în diferite forme la mai multe etape ale fazei date.

Următoarea etapă o reprezintă *evidența contribuabililor și veniturilor*. Un moment vital din cadrul Modelului este dezvoltarea dosarului electronic al contribuabilului, care ar include toată informația ce vizează contribuabilul, inclusiv: informație generală, informație privind obligațiile fiscale ale acestora sub formă de dări de seamă și impozite de achitat, informație despre sesiunile de instruire la care a participat contribuabilul, riscurile ce le prezintă și adresările ce le-a înaintat. De asemenea, dosarul va include și rezultatele (deciziile) controalelor fiscale inițiate contribuabilului.

Astfel, dosarul urmează să conțină toate informațiile acumulate atât din surse interne, cât și din surse externe, astfel încât să formeze profilul contribuabilului.

Etapă ce succede evidența contribuabililor și veniturilor este *etapa de analiză a riscurilor*. La această fază este foarte important să fie făcută cu un grad înalt de meticulozitate, dat fiind faptul că rezultatul acestei activități intelectuale va rezulta într-o listă a contribuabililor cu grad sporit de risc, ceea ce va reprezenta una dintre pozițiile specificate în dosarul contribuabilului. În acest sens, un element important îl constituie decalajul fiscal administrativ, care se formează, în mod primar, prin separarea acestuia de decalajul fiscal politic (ce rezultă din legislația fiscală cum ar fi scutirile de TVA, impozit pe bunuri imobiliare; deduceri din impozitul pe venit etc. sau regimurile preferențiale).

Decalajul fiscal administrativ s-ar referi la neonorarea obligațiilor stabilite în actele naționale și internaționale în mărime deplină de către contribuabili.

Ulterior, în a doua fază, decalajul de administrare fiscală urmează a fi delimitat în decalaj operațional și decalaj strategic, cel operațional făcând referință la decalajele de declarare și achitare (descrise în detaliu în capitolul I și analizate pentru Republica Moldova în Capitolul II), iar cel strategic ar reprezenta, de fapt, acel decalaj fiscal care ține cont de indicatorii macroeconomici din cadrul economiilor naționale, cum ar fi decalajul de încasare a TVA, în special în ceea ce ține de serviciile prestate (monitorizat intens la nivel UE); decalajul de încasare a plăților din salariu (se referă la prezența fenomenului "salariului în plic" și modalitățile de combatere a acestuia); decalajul de înregistrare și monitorizare a activității nerezidenților în Republica Moldova etc.

Respectiv, informația privind decalajul fiscal administrativ operațional este injectată în sistemul de analiză a riscurilor din dosarul contribuabilului, dar și în baza unor semnale externe. Decalajul strategic este o categorie mai specială, ce necesită a fi tratată corespunzător, cu măsuri administrative clar definite (după cum a fost specificat de autor în Capitolul I și la prezentarea situației Republicii Moldova din Capitolul II).

Astfel, după analiza decalajelor fiscale administrative se formează lista contribuabililor cu risc sporit. Dacă informația colectată nu este suficientă pentru a efectua o analiză a riscurilor fără a ieși la fața locului, se inițiază controale operative de constatare și/sau verificare, în rezultatul cărora se acumulează informații necesare ce cumulează informația deja prezentă în sistem. În cazul

în care riscurile identificate pot fi eliminate prin măsuri de conformare benevolă, agenții economici dați vor intra în planul de conformare benevolă, iar dacă nu – vor fi introduși fie în lista agenților economici ce vor fi supuși controlului (auditului) fiscal, fie vor fi listați ca entități asupra cărora urmează a fi aplicate măsuri de executare silită.

În următoarea etapă – *etapa de conformare voluntară* – se formează planul de conformare voluntară. Astfel, se identifică modalitatea care trebuie aplicată pentru a diminua riscul fiscal la contribuabil. În cazul în care acesta poate fi realizat prin sesiuni de instruire, contribuabilul este inclus în planul de instruire. În caz contrar, acesta va participa la sesiuni de conformare fiscală benevolă. Incluziunea în planul de instruire poate să se realizeze și după efectuarea unui control tematic de conformare, în caz contrar contribuabilul urmând a fi inclus în lista entităților supuse controlului (auditului) fiscal.

Un pas important în această fază este efectuarea unei conexiuni între planul de instruire și dosarul contribuabilului, pentru a putea utiliza ulterior informația dată la creșterea sau diminuarea riscului pe care îl prezintă contribuabilul.

Următoarea etapă este *conformarea forțată*. În cadrul acestei etape există o bifurcare: se formează lista contribuabililor supuși procedurii de executare silită și lista persoanelor supuse controlului (auditului) fiscal. Prima listă se compune din contribuabili care au admis restanțe și nu s-au conformat în faza anterioară. Astfel, măsurile date pot fi realizate de sine stătător, sau prin externalizarea serviciilor date entităților specializate în colectarea datoriilor.

A doua parte o reprezintă controlul fiscal, care se încheie cu emiterea unui act de control fiscal ce poate fi contestat de contribuabil, ulterior fiind adoptată decizia asupra controlului fiscal, care, de asemenea, poate fi contestată de contribuabil.

Este important în această fază ca rezultatele controalelor să ajungă în dosarul contribuabilului, iar dacă pot fi făcute sesiuni de instruire pentru a exclude riscuri fiscale pe viitor, entitatea urmează a fi inclusă în planul de instruire.

Astfel, modelul prezentat este o inovație pentru știința autohtonă, un echivalent al acestuia nefiind prezent în literatura de specialitate sau în cea științifică dedicată administrării fiscale.

Pentru identificarea **modalităților de eficientizare a administrației fiscale ținând cont de practica Uniunii Europene**, urmează, în primul rând, să se țină cont de lacunele operaționale ce diferă de bunele practici europene prezentate în baza analizei efectuate în baza indicatorilor EU Fiscal Blueprints. În cele ce urmează, vor fi prezentate, în baza bunelor practici europene, cele mai relevante soluții de eliminare a lacunelor identificate pentru fiecare bloc generic.

I. Blocul "Management și suport"

În ceea ce ține de management și suport, un moment important este urmarea fazei 1 din modelul prezentat anterior, deoarece doar dacă se va urma ciclul prezentat, se va putea asigura o legătură între misiunea, obiectivele și persoanele responsabile din cadrul autorității fiscale.

a) Strategia de management al resurselor umane. O strategie de management resurse umane este cu mult mai mult decât o politică de angajare/eliberare din serviciu sau un plan de instruire externă a angajaților (elemente ce există la zi în Serviciul Fiscal de Stat). În acest context, lucrul asupra unei strategii nu poate fi inițiat fără a face un sondaj în rândul angajaților privind necesitățile și așteptările acestora de la locul de muncă, similar celui existent în Suedia. Ulterior, rezultatele sondajului trebuie analizate și introduse într-o bază de date, care trebuie actualizată odată cu efectuarea unor sondaje, instruirii, sau promovări suplimentare. Sistemul de motivare urmează a fi elaborat în baza necesităților individuale ale angajaților exprimate prin intermediul răspunsurilor la sondaje, care pot îmbrăca atât formă financiară, cât și formă non-financiară.

Un model de management în acest sens este **Modelul de management al resurselor umane (HRMM – Human Resources Management Model)**.

Modelul dat include 5 faze ale procesului amplu de management al resurselor umane, și anume: (a) angajare și setare obiective; (b) instruire; (c) operare curentă; (d) motivare; (e) evaluare externă.

Urmează a fi generat un sistem comprehensiv de evaluare a performanțelor personalului pe baza raportării zilnice și evaluării lunare, semestriale și anuale a angajaților. Respectiv, la finele zilei, fiecare angajat completează fișa de evaluare a activității zilnice, care, ulterior, este vizualizată și aprobată de superiorul direct al angajatului. Procesul urmează a fi automatizat la maxim, astfel încât angajații, în mare parte, vor alege activitățile din banda rulantă, care se actualizează și se completează cu noi poziții sistemic.

Un punct important îl reprezintă propunerile de perfecționare, înaintate semestrial de angajați, care formează un criteriu important la evaluarea performanței ulterioare angajatului, generându-se numărul propunerilor acceptate în raport cu cele înaintate. Astfel, performanța zilnică a angajatului se apreciază de la 1 la 5 în baza a 3 criterii: coeficientul calității, coeficientul temporal, coeficientul dificultății. Suplimentar, punctajul poate crește din contul instruirilor acumulate atât la nivel național, cât și la nivel internațional, al cunoașterii limbilor străine, al calculatorului, al gradului științific, al participării în studii și analize interdepartamentale. Respectiv, pornind de la performanța individuală, se agregă și performanța colectivă. Este important ca sondajele de opinii interne să cuprindă gradul de apreciere de către subalterni a managerului direct, pentru a crește performanța managerială la toate nivelele sale.

În cazul în care performanța angajatului sau a conducătorului este bună, un sistem de motivare clar urmează a fi instituit, având scopul de a motiva persoana vizată pentru performanța realizată. Motivarea nu urmează să se refere doar la stimulente pecuniare (promovare, premii), dar și la stimulente nepecuniare (deplasări și altele). În cazul în care performanța angajatului sau conducătorului este nesatisfăcătoare, managerul analizează situația și, în funcție de problema identificată, realizează una din două acțiuni: fie propune candidatura angajatului pentru instruire specifică suplimentară, fie îl eliberează din funcție. Dacă, după un ciclu de instruire, angajatul sau conducătorul nu își îmbunătățesc performanța în modul așteptat de manager, aceștia sunt eliberați din funcție.

Strategia de resurse umane a organizației poate avea rezultatele scontate numai atunci când este elaborată și este urmărită de întregul personal al organizației, când există o strânsă cooperare între managementul de vârf al corporației și managerii de resurse umane.

II. Blocul "Evidența veniturilor și contribuabililor"

b) Mecanisme de declarare precompletată în scopul facilitării conformării contribuabililor prin declararea deplină a obligațiilor fiscale.

Un element de precompletare îl constituie posibilitatea de a genera o *declarație TVA precompletată*, care ar reprezenta un instrument inovativ de a combate fraudă TVA și ar veni în convergență absolută cu câteva din cele mai importante măsuri ce se preconizează a fi realizate la acest capitol. Este important de menționat că aceasta reprezintă un element de inovație științifică atât la nivel național, cât și internațional. Aceasta poate fi realizată pornind de la registrele de intrare și ieșire a facturilor, dar și în baza Registrului general electronic al facturilor fiscale.

Astfel, contribuabilii ar trebui să încarce în Registrul general electronic al facturilor fiscale toate livrările până la o anumită dată (spre exemplu, data de 5 a lunii următoare lunii de gestiune), pentru ca acestea să formeze registrul procurărilor până la data de 10, când este termenul scadent pentru înregistrarea facturilor fiscale primite. Respectiv, contribuabilul va putea fie să accepte registrul procurărilor generat, fie să îl modifice în funcție de situația de facto (o factură nu a fost primită sau altă situație), pentru ca, în final, până la data de 25 a lunii, să fie formată declarația TVA precompletată.

Declarația TVA precompletată este utilă, în primul rând, businessului mic și mijlociu care ar putea utiliza acest instrument pentru a-și minimiza costurile de conformare și pentru a se asigura că compania lor nu va fi implicată în scheme de fraudă fiscală de partenerii mai puțin credibili de afaceri.

În ceea ce ține de *declarația precompletată privind impozitul pe venit a persoanelor fizice*, pornind de la multitudinea de surse de informare de care dispune la zi sistemul informațional al

Serviciului Fiscal de Stat, este posibilă generarea declarației fiscale precompletate atât în formă fizică, cât și în formă electronică. Aceasta urmează să înglobeze informația disponibilă, responsabilitatea finală fiind pusă pe seama contribuabilului, care, fie semnează și expediază declarația precompletată generată, fie o completează (sau modifică) pentru a asigura reflectarea integră a obligațiilor fiscale. Pentru a asigura nu doar generarea declarațiilor, dar și livrarea acestora contribuabililor, ar trebui elaborat un soft specializat – pentru declarațiile precompletate electronice, un mecanism de semnalare a Serviciului Fiscal de Stat – pentru declarațiile fiscale livrate în formă fizică.

Pentru declarațiile fiscale prezentate în formă fizică, mecanismul ar trebui să fie unul simplu: (1) contribuabilul se adresează la oficiul fiscal, autentificându-se; (2) inspectorul fiscal printează declarația precompletată din Sistemul informațional. Este important ca declarația printată să conțină un sistem de codificare a informației ușor de citit, ca BAR-Code sau QR-Code, pentru a asigura introducerea ulterioară rapidă a declarațiilor în Sistemul Informațional; (3) contribuabilul verifică informația din declarație și verifică veridicitatea datelor. În cazul în care contribuabilul dorește să modifice sau să completeze ceva, acesta anunță inspectorul, care introduce în sistem informațiile corectate complete. (4) în momentul în care contribuabilul este de acord cu conținutul declarației precompletate, acesta o semnează și o transmite inspectorului fiscal.

Respectiv, pentru a primi declarația precompletată la adresa curentă, contribuabilul ar trebui să verifice adresa disponibilă în sistemul informațional și să informeze Serviciul Fiscal de Stat despre eventualele modificări. Ulterior, această informație urmează a fi livrată doar la schimbarea locuinței (după exemplul Suediei).

c) Declarațiile intuitive. Aceste declarații urmează a fi utilizate în mod prioritar pentru persoanele ce nu au o experiență mare în ceea ce ține de declarațiile fiscale, cel mai des neavând nici măcar un contabil care să le țină contabilitatea. Aici se face referință la persoanele fizice individuale și la persoanele fizice ce practică activitate de întreprinzător. Astfel, prin oferirea răspunsurilor la întrebări simple, contribuabilul va obține în final declarația completată conform rigorilor generale. Ca și în cazul declarației precompletate privind TVA, aceasta reprezintă un element de inovație științifică atât la nivel național, cât și internațional.

d) Dosarul electronic al contribuabililor care va oferi posibilitatea de a vizualiza, într-o singură sursă, informația generală despre contribuabil, despre obligațiile, restanțele contribuabililor, declarațiile prezentate și altă informație relevantă, cum ar fi toată corespondența cu contribuabilii, atât scrisă (pe suport fizic sau e-mailuri), cât și audio (sunetele la centrul de apel) sunt înregistrate în dosar, contribuind ulterior la formarea riscurilor de conformare. Dosarul urmează, de asemenea, să conțină informațiile indirecte ce formează obligația fiscală indirectă (inclusiv riscurile aferente), dar și să dea posibilitate de emitere a documentelor de ieșire direct din sistem (spre exemplu, decizii de realizare a controlului).

e) Contul unic al contribuabililor. Astfel, urmează a fi creat un cont virtual al contribuabilului în Trezoreria de stat pentru a da posibilitate acestuia să injecteze bani în acest cont. La termenul scadent, sistemul va extrage sumele necesare de pe contul trezorerial pornind de la necesitățile naționale de suplinire a resurselor. Spre exemplu, ar putea fi extrase, în primul rând, reținerile din salariu, TVA și accizele, care constituie partea de bază a veniturilor. În cazul în care contribuabilul nu va dispune de resurse suficiente, sistemul va semnală contribuabilului despre acest fapt, începând a se calcula și majorarea de întârziere corespunzătoare, dar doar peste 3 zile lucrătoare de la semnalare (pentru a-i oferi contribuabilului o perioadă de conformare benevolă).

Respectiv, majorările de întârziere urmează să apară doar în cazul în care contribuabilul nu dispune de mijloace financiare suficiente la data scadentă. Aceasta va crește gradul de conformare prin încasarea în termen a obligațiilor fiscale, cu minim de efort din partea contribuabilului.

f) Restituirea automatizată a impozitelor achitate (reținute) în plus. O soluție în acest context ar fi instituirea procedurii de restituire automatizată a TVA cu implicarea la minimum a factorului uman în sistemul de luare a deciziei.

Astfel, se propune următorul mecanism automatizat de restituire a TVA: (1) subiecții impozabili solicită restituirea TVA prin înaintarea unei cereri în format electronic în adresa inspectoratului fiscal teritorial, aplicând pe aceasta semnătura electronică; (2) softul specializat recepționează cererea și examinează agentul economic în conformitate cu criteriile înaintate. În cazul în care acesta se conformează cu toate criteriile, programul eliberează decizie (care se remite solicitantului) și dispoziție trezorerială (care se expediază la Trezorerie). În cazul în care agentul economic nu se conformă criteriilor, acestuia i se remite informația despre acest fapt și la dezacordul acestuia se inițiază procedura de control. În această ordine de idei, urmează a fi revăzute criteriile de acordare a scutirii în cauză. Drept urmare, ar fi binevenită analiza solicitanților în baza următoarelor criterii: relațiile cu întreprinderile – fantomă, valoarea restanței să nu depășească 20% din valoarea totală a livrărilor, în cadrul ultimului control tematic privind restituirea TVA suma impozitului spre restituire, confirmată de către organul fiscal, să corespundă sumei declarate de către plătitor și alte criterii ce nu prejudiciază agenți economici, respectând principiul echității fiscale.

III. Blocul "Conformare voluntară"

Conformarea voluntară nu poate fi concepută fără *plasarea contribuabilului în centrul activităților administrației fiscale*, după exemplul suedez.

g) Sistemul de educare fiscală a contribuabilului menit să faciliteze creșterea gradului de informare a acestuia și, implicit, a moralei fiscale, după modelul Ungariei. Astfel, dat fiind faptul că cel mai înalt risc de neconformare îl manifestă persoanele fizice (un grad de pregătire economică, în mediu, mai scăzut decât nivelul contabililor agenților economici), educarea acestora urmează să se realizeze în mod diferit, diferențiindu-se educarea tinerilor (vârstă preșcolară, școlară, gimnazială, liceală și universitară) de educarea adulților (proaspăt angajați, angajați în domenii cu regimuri specifice de impunere (spre exemplu - IT), angajați în condiții ce ar determina interacțiune mai probabilă cu organele fiscale (mai multe locuri de muncă) etc.).

Respectiv, cu referință la educarea tinerilor, un accent deosebit urmează a fi pus pe utilizarea unor tehnici informale pentru administrarea fiscală, dar foarte comune pentru tineri, cum ar fi: elaborarea unei cărți de povești, care ar include niște valori universale ce țin de impozite și de sistemul financiar, în ansamblu; elaborarea unui almanah de joculețe cu utilizarea abțibildurilor și a jocurilor primare ce fac apel la logică, pentru a crea o legătură strânsă între copilul în formare și unele elemente de impozitare mai profunde, ca la nivelul preșcolar; organizarea unor competiții de dezbateri academice sau organizarea unor competiții de jocuri intelectuale în format "Ce? Unde? Când?" (Что? Где? Когда?), care ar conține, pe lângă alte întrebări, și întrebări cu caracter fiscal.

Cu referință la educarea adulților, pe lângă seminarele ce se organizează deja, ar trebui inițiate parteneriate de colaborare cu asociațiile ce reprezintă agenții economici și companiile de audit, în vederea utilizării resurselor interne a acestora pentru diseminarea mesajului educațional fiscal în cadrul organizațiilor menționate. Totodată, ar fi binevenită organizarea unor seminare mai focusate, în funcție de necesitățile ascultătorilor. Ar trebui elaborată o aplicație pentru telefoanele mobile și tablete cu informații generale despre normele de administrare fiscală și ultimele noutăți, în funcție de parametrii presetați de utilizator.

h) Centrul de Apel din cadrul Serviciului Fiscal urmează a fi transformat dintr-un centru de contact într-un centru de apel combinat, care să și asigure contactul între organul fiscal și contribuabili, pentru a disemina informația cu caracter fiscal în rândul contribuabililor neconectați la serviciile electronice (pentru care există un sistem de diseminare a informației) (centrul de contact, de regulă, asigură interacțiunea cu clienții prin intermediul unei varietăți media extinse, inclusiv (dar nu neapărat doar) prin telefon, e-mail și internet-chat, iar centrul de apel

combinat combină funcțiile de primire (recepționare) a apelurilor cu funcțiile de ieșire (efectuare) a apelurilor, aceiași specialiști fiind încadrați atât în primele operații, cât și în celelalte. Această măsură este recomandată și de rezultatele sondajului discutat anterior, care denotă informarea destul de redusă a contribuabililor despre activitatea Centrului de Apel.

i) Acordul de conformare. Acest acord urmează să prevadă angajamentul contribuabilului de a informa administrarea fiscală despre potențialele modificări în modelul de business, administrarea fiscală angajându-se, la rândul ei, să ofere informații contribuabilului despre riscurile fiscale ale acestor modificări. Totodată, ambele părți își asumă principii de încredere și respect reciproc, ceea ce impune ambelor părți să fie proactive în ceea ce ține de potențialele riscuri reciproce (achitări întârziate, dări de seamă corectate, modificări normative relevante etc.).

j) Soft contabil-fiscal simplist dedicat businessului mic și mijlociu timpuriu, care ar putea fi descărcat, fie care permite operarea în cadrul acestuia direct de pe pagina Serviciului Fiscal de Stat. Astfel, în primul caz, contribuabilul poate fi sigur că modalitatea de calcul a impozitelor, cu toate particularitățile sale specifice, va fi mereu actuală (dacă contribuabilul va avea grijă să urmeze instrucțiunile date de administrarea fiscală la operarea modificărilor). În cazul micului contribuabil care poate opera nemijlocit pe pagina Serviciului Fiscal de Stat, avantajul principal este că acesta va putea să beneficieze de întreaga varietate de servicii oferite de semnătura electronică, inclusiv serviciul de formare și gestionare a documentelor primare – e-Factura, declarația electronică, generală de sistem care va putea fi semnată direct în sistem și transmisă imediat, verificarea obligațiilor proprii în cabinetul contribuabil și altele. Toate aceste servicii diminuează costurile de conformare a micului contribuabil și scad riscul potențialelor erori admise de contribuabil.

IV. Blocul "Conformarea forțată"

În ceea ce ține de conformarea forțată, unul dintre aspectele importante vizează *limitarea dreptului de ocupare a unei funcții de conducere de către persoanele ce au admis fraude fiscale.*

Astfel, se cere operarea amendamentelor necesare în: (a) Legea cu privire la privind înregistrarea de stat a persoanelor juridice și a întreprinzătorilor individuali nr.220 din 19.10.2007, astfel încât conducătorilor și/sau fondatorilor întreprinderilor ce admit restanțe în proporții mari sau restanțe nerecuperabile, să li se sisteze pentru 5 ani dreptul de a conduce și/sau fonda o entitate sau să li se ia în totalmente acest drept (în funcție de gravitatea faptei); (b) Legea privind societățile cu răspundere limitată nr.135 din 14.06.2007 și Legea privind societățile pe acțiuni nr.1134 din 02.04.1997 în vederea permiterii autorității fiscale de a elimina statutul de răspundere limitată, cu transferarea responsabilității pe fondatorii entităților ce nu își achită obligațiile la buget.

Un alt moment îl reprezintă și *delegarea, după caz, a responsabilității de realizare a măsurilor de executare silită altor persoane decât administrarea fiscală.* Această măsură are menirea de optimizare a resurselor alocate pentru recuperarea creanțelor fiscale, în special, compromise, dar și de partajare a riscurilor operaționale ce țin de activitatea de recuperare a datoriiilor.

III. CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI

Cercetarea efectuată în teză ne-a permis să formulăm următoarele **concluzii** generale:

1. Sistemul fiscal este un ansamblu de concepte, procese și instrumente ce apar ca rezultat al definirii și aplicării impozitelor și taxelor, precum și a mecanismelor ce sunt necesare acestui proces. Acesta se caracterizează printr-o serie de principii, funcții, clasificări etc. și se manifestă în dependență de parametrii spațiali și de timp (conceptualizarea și înțelegerea adecvată a acestor parametri este vitală în contextul unor formațiuni suprastatale cum este Uniunea Europeană) și se realizează prin intermediul mecanismului de reglare de tip feed-back și feed-before. Sarcina principală a oricărei administrări fiscale este facilitarea conformării fiscale, a cărei definire este prezentată în premieră pentru mediul academic în lucrarea dată. Respectiv, întru asigurarea unui nivel de conformare adecvat, urmează a fi utilizate diferite modalități de conformare, accentul

urmând să fie pus în mod prioritar pe informare și asistență, ulterior urmate de controale și investigații penale corespunzătoare. Nivelul de conformare depinde de simplitatea sistemului fiscal (prin prisma cadrului normativ), dar și de claritatea proceselor de administrare fiscală, care implică relațiile cu contribuabilii, dar și procesele la nivel intern. În mod direct, claritatea acestor procese influențează direct costurile de conformare fiscală (intens monitorizate în ratingurile internaționale), dar și de administrare fiscală (costurile administrației fiscale) [8].

2. Aprecierea conformării fiscale ca un indicator de performanță a administrării fiscale se face prin țintirea decalajului fiscal. care este diferența dintre veniturile fiscale ce ar urma a fi calculate și achitate într-un stat pornind de la parametrii macroeconomici și statistici ai acestuia și cele ce au fost efectiv calculate și achitate, iar stabilirea nivelului decalajului fiscal urmează a fi făcut în două faze: în prima fază, trebuie delimitat clar decalajul de politică fiscală (inclusiv decalajul fiscal ce rezultă din angajamentele internaționale asumate) de decalajul de administrare fiscală, iar în a doua fază, decalajul de administrare fiscală urmează a fi clasificat în decalaj operațional și decalaj strategic [8].

3. Un moment important în cercetarea unui sistem atât de complex cum este administrarea fiscală îl reprezintă o evaluare corespunzătoare care urmează a fi efectuată și asupra eficienței sistemului de monitorizare a indicatorilor de performanță a activității organului fiscal. Pentru aprecierea performanței unei administrări fiscale, preferință ar trebui acordat sistemului de evaluare a performanței din Uniunea Europeană, deoarece că spre deosebire de instrumentele oferite de organizațiile internaționale, EU Fiscal Blueprints este un instrument de autoevaluare comprehensiv, care este utilizat pentru evaluarea țărilor candidate pentru aderare la Uniunea Europeană. [9].

4. Instrumentul elaborat în cadrul Uniunii Europene poartă numele de EU Fiscal Blueprints și este organizat în 5 grupuri importante, fiecare conținând un anumit număr de indicatori, care reprezintă încă un element de inovație științifică a acestei lucrări, nefiind anterior examinat nici de mediul academic, nici de cel profesional.

5. Practica europeană în administrarea mecanismelor fiscale prezentată în lucrarea de față se bazează pe bunele practici ale țărilor din cadrul Uniunii Europene, cu accent pe țările din nordul Europei, acestea fiind în topul mondial al țărilor cu cele mai bune sisteme fiscale, având și o pronunțată notă socială, cu o orientare în excelență spre contribuabili din țări ca Suedia, Olanda, Danemarca, Norvegia, dar și țări ca Irlanda, Franța, Estonia, Bulgaria, Regatul Unit etc.

6. Practica europeană a fost prezentată în lucrare prin prisma a 4 compartimente distincte, și anume: *conformarea voluntară* (cu prezentarea mecanismelor ce vizează crearea condițiilor prielnice de conformare a contribuabililor, inclusiv prin măsuri de educare fiscală, dezvoltarea unor rapoarte precompletate, consolidarea informațiilor despre contribuabil într-un singur fișier etc.); *conformarea silită* (controlul (auditul) fiscal "pe orizontală", controlul fiscal al comerțului electronic, țintirea erodării baze fiscale la nivel internațional se realizează prin Planul de acțiune privind erodarea bazei impozabile și manipularea profiturilor (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan)etc.); *procesele de lucru și resurse umane* [8], [9], [10], [11].

7. Principiile pe care se bazează sistemul de impozite și taxe din Republica Moldova sunt convergente criteriilor de optimalitate ale sistemului fiscal descrise de P. Brezeanu, iar pornind de la structura veniturilor, Republica Moldova este un stat (încă) în curs de dezvoltare, dat fiind faptul că ponderea impozitelor indirecte continuă să fie dominantă, cu toate că se observă o restructurare ușoară a ponderii acestora, cedând locul impozitelor directe.

8. Din numărul total de angajați în cadrul Serviciului Fiscal de Stat, circa 54% din numărul total sunt antrenați în deservirea contribuabililor, iar pentru întreținerea angajaților din aparatul central s-au cheltuit aprox. de două ori mai mult ca pentru întreținerea oficiilor teritoriale. Din cheltuielile date, partea cea mai importantă o ocupă cheltuielile de salarizare.

9. În scopul comparării eficienței utilizării cheltuielilor și acumulării veniturilor, au fost utilizați trei indicatori: costul mediu al administrației fiscale per angajat, veniturile medii al

administrației fiscale per angajat, ponderea cheltuielilor din total venituri. Pentru comparație, din 20 țări examinate din Europa și Asia Centrală, în baza datelor din 2011-2013, Republica Moldova a înregistrat un indicator mediu (1,09), cel mai bun raport dintre venituri și cheltuieli fiind înregistrat de Suedia, Azerbaidjan, Estonia și Norvegia, cel mai mare raport fiind înregistrat de Regatul Unit, Armenia, Portugalia și Ucraina.

10. După riscurile de evaziune fiscală, cele mai sensibile se prezintă cele ce țin de persoanele fizice (pornind de la numărul impunător de subiecți și modalități și forme de obținere a veniturilor), urmate de declarațiile pe TVA (pornind de la natura impozitului care permite neachitarea unei sume de bani formate ca TVA colectat din contul TVA acumulat sau deductibil și schemele tot mai sofisticate de violare a acestui principiu simplu) și reținerile la sursa de plată (pornind de la importanța estimării indirecte a veniturilor persoanelor fizice folosind acest instrument).

11. O lacună importantă care a fost identificată o reprezintă lipsa unui set de procese de lucru care descriu operațiunile din cadrul Serviciului Fiscal de Stat, ceea ce face complicată evaluarea adecvată a activităților desfășurate. O altă lacună ține de lipsa unei strategii în ceea ce ține de resursele umane și procesele adiacente legate, în special, de motivare, comunicare internă și evaluare externă corespunzătoare.

12. Ca rezultat al realizării analizei indicatorilor Planul fiscal european ce vizează administrațiile fiscale (EU Fiscal Blueprints) pentru Republica Moldova, care a înglobat o analiză comprehensivă a sistemului de administrare fiscală la situația din 01.01.2015, se observă că blocul "Conformarea forțată" a acumulat 68,5 din 100, blocul "Management și suport" – 68,3 din 100, blocul "Evidența veniturilor și contribuabililor" – 65 din 100, iar blocul "Conformare voluntară" – 62,5 din 100.

Soluționarea **problemei științifice importante** care a constat în fundamentarea din punct de vedere științific și metodologic a conceptului de administrare fiscală în Republica Moldova, a permis estimarea stării actuale a gestiunii financiar-fiscale de ordin macroeconomic și a dus la elaborarea direcțiilor de perfecționare în vederea armonizării acesteia cu standardele Uniunii Europene prin formularea următoarelor **recomandări**:

a. pentru Serviciul Fiscal de Stat:

– implementarea Modelului de operare în cadrul administrării fiscale (TAOM – Tax Administration Operational Model), care este structurat în două părți componente de bază – faza 1 – cadrul general (principiile de bază de care urmează să se conducă orice activitate publică la setarea obiectivelor și indicatorilor de performanță adiacenți) și faza 2 – cadrul specific (este bazat pe câteva componente de bază, și anume: acumularea informațiilor; evidența contribuabililor și veniturilor; analiza riscurilor; implementarea măsurilor de conformare voluntară; implementarea măsurilor de conformare forțată).

– implementarea modelului TABPRM (Tax Administration Business Process (Re)Modeling Model), care va facilita evaluarea adecvată a activităților desfășurate în cadrul SFS și în interacțiune cu alți actori prin instituirea unui set de reguli privind modul de modelare și remodelare a proceselor de lucru;

– implementarea Modelului de management al resurselor umane (HRMM – Human Resources Management Model), care include mai multe faze, și anume: angajare și setare obiective; instruire; operare curentă; motivare; evaluare externă, care va ținti o altă lacună identificată în cadrul cercetării;

– implementarea soluțiilor și mecanismelor inovaționale, inspirate din experiența altor state, după cum urmează:

a) la *blocul de conformare voluntară* – dosarului electronic al contribuabililor (ar permite vizualizarea tuturor interacțiunilor pe care le-a avut contribuabilul cu Serviciul Fiscal de Stat), contului unic al contribuabililor (va crește gradul de conformare prin încasarea în termen a obligațiilor fiscale, cu minim de efort din partea contribuabilului), declarațiile precompletate

privind TVA și impozitul pe venit (în scopul facilitării conformării contribuabililor prin declararea deplină a obligațiilor fiscale), mandatarea electronică a persoanelor autorizate (ar permite simplificarea modalității de operare a contribuabilului și optimizării resurselor alocate de contribuabil pentru autorizarea activității), propunerea de elaborarea unui soft contabil-fiscal simplist (care ar putea fi descărcat de pe pagina SFS și ar permite optimizarea costurilor de ținere a evidenței contabile și fiscale, în special, pentru întreprinderile mici și mijlocii cu creștere a gradului de certitudine în activitățile realizate care sunt conforme întru totul legislației la zi) etc. Este important de menționat că declarația intuitivă și cea precompletată privind TVA reprezintă un element de inovație științifică atât la nivel național, cât și internațional.

b) la *blocul de conformare forțată* – limitarea dreptului de ocupare a unei funcții de conducere de către persoanele ce au fost implicate în fraude fiscale (pentru a sancționa nu doar companiile, cel mai des, limitate în răspundere, dar și persoanele cu putere de decizie în companiile ce admit evaziuni fiscale), delegarea, după caz, a responsabilității de realizare a măsurilor de executare silită altor persoane decât administrarea fiscală (ar duce la optimizarea resurselor alocate pentru recuperarea creanțelor fiscale, în special, compromise, dar și de partajare a riscurilor operaționale ce țin de activitatea de recuperare a datoriilor).

b. pentru Ministerul Finanțelor:

– includerea în planul de activități a Serviciului Fiscal de Stat a autoevaluării periodice în baza EU Fiscal Blueprints, ceea ce va oferi Guvernului Republicii Moldova un argument suplimentar în discuțiile cu partenerii europeni în partea ce ține de Acordul de Asociere;

– inițierea unor studii aprofundate în ceea ce ține de decalajului fiscal politic, care presupune o investiție în cercetarea pe partea de politici fiscale, inclusiv cote reduse de impunere, regimuri speciale și facilități acordate persoanelor fizice și juridice;

– identificarea soluțiilor de combatere a optimizărilor fiscale bazate pe tratatele și convențiile internaționale, ținând cont de ultimele tendințe pe plan internațional (Planul BEPS), Convenția OECD privind transparența fiscală etc.

În final, merită a fi menționat că o parte dintre recomandările înaintate și-au găsit reflectare în sistemul de administrare fiscală, fiind apreciate de conducerea Serviciului Fiscal de Stat și a Ministerului Finanțelor, după cum urmează: sondajele destinate aprecierii gradului de satisfacere a contribuabililor cu serviciile prestate (utilizat din 2013); măsuri de educare a tinerilor (Cupa șefului SFS 2014 și 2015 la jocuri intelectuale, Cupa șefului SFS 2014 la dezbateri); declarația precompletată privind impozitul pe venit (implementată începând cu anul 2015); ghidul de atitudine și comportament (în vigoare din anul 2015); ghidul de educare și informare (în vigoare din 2015); dosarul electronic al contribuabilului (în versiunea inițială, lansată pentru apreciere și completare cu surse informaționale în 2016); structura revizuită a Serviciului Fiscal de Stat (a servit drept sursă de inspirație pentru Ministerul Finanțelor, în vigoare din 01.04.2017).

IV. LISTA LUCRĂRILOR PUBLICATE LA TEMA TEZEI

Articole în culegeri științifice

Culegeri de lucrări ale conferințelor internaționale

1. Vragaleva, V. Mechanisms used in reforming tax administration based on EU experience. In: The 14th Annual Doctoral Conference of the Faculty of Finance and Accounting, 31st of may 2013. University of Economics Prague. Prague, 2013. ISBN 978-80-245-1935-7. 0,43 c.a.
2. Vragaleva, V. The model of reforming tax administration in emerging countries. In: Emerging Markets and the New Dynamics of Management: international conference, 17-18 may 2012. International Management Research Academy (IMRA). London, 2012 [accesat 18 februarie 2016]. Disponibil: <http://http://www.imraweb.org/imra2012cpb.pdf> 0,35 c.a.

3. Стратан, А.; Врагалева, В. Усовершенствование налогового администрирования: налоговые процедуры. Шевченківська весна 2012: X - міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених, 19-23 березня 2012. Київ, 2012, том I: Экономика, с. 216-217. 0,1 с.а.

Culegeri naționale

4. Vragaleva, V.; Stratan, A. Aspecte ale implementării restituirii automatizate a taxei pe valoare adăugată în Republica Moldova. In: Simpozionul Științific al Tinerilor Cercetători, ediția IX, 14-15 aprilie 2011. Academia de Studii Economice din Moldova. Chișinău, 2011, p. 331-333. ISBN-978-9975-75-577-1. 0,17 с.а.
5. Vragaleva, V. Managementul administrării fiscale în Republica Moldova prin prisma practicii Republicii Irlanda. In: Creșterea Economică în Condițiile Internaționalizării = Economic Growth in Conditions of Internationalization : conferința internațională științifico-practică, ediția a VI-a, 20-21 octombrie 2011. Institutul de Economie, Finanțe și Statistică. Chișinău : Complexul Editorial al IEFS, 2011, vol. II, p. 358-362. ISBN 978-9975-4176-7-9. 0,36 с.а.
6. Vragaleva, V.; Stratan, A. Modernizarea proceselor de administrare fiscală în Republica Moldova prin implementarea restituirilor automatizate. In: Teoria și practica administrării publice: materiale conferinței internaționale științifico-practice, 24 mai 2011. Academia de Administrare Publică de pe lângă Președintele Republicii Moldova. Chișinău, 2011, p. 183-186. ISBN 978-9975-4241-0-3. 0,25 с.а.
7. Vragaleva, V. Sistemul de restituire a TVA persoanelor fizice nerezidente: studiu de fezabilitate pentru Republica Moldova. In: European neighbourhood policy and eastern partnership : achievements, obstacles and perspectives: scientific-practical conference with international participation, 5-7 may 2011. Academy of Economic Studies of Moldova. Chișinău : Complexul Editorial al IEFS, 2011, p. 243-247. ISBN 978-9975-4176-6-2. 0,37 с.а.
8. Stratan, A.; Vragaleva, V. Perfecționarea managementului administrării fiscale în Republica Moldova prin prisma experienței Olandei: controlul. In: Strategii și politici de management în economia contemporană: materialele conferinței științifice internaționale, 30-31 martie 2012. Academia de Studii Economice din Moldova. Chișinău, 2012, p. 39-43. ISBN 978-9975-75-596-2. 0,24 с.а.
9. Vragaleva, V. Reformarea administrării fiscale în Republica Moldova prin prisma remodelării proceselor de lucru utilizate. In: Creșterea Economică în Condițiile Globalizării = Economic Growth in Conditions of Globalization: conferința internațională științifico-practică, ediția a VII-a, 18-19 octombrie 2012. Institutul de Economie, Finanțe și Statistică. Chișinău : Complexul Editorial al IEFS, 2012, vol. II, p. 451-456. ISBN 978-9975-4381-1-7. 0,44 с.а.
10. Vragaleva, V. Declarația precompletată cu privire la impozitul pe venitul persoanelor fizice – un mecanism eficient de optimizare a costurilor de conformare și administrare fiscală. In: Creșterea Economică în Condițiile Globalizării = Economic Growth in Conditions of Globalization: conferința internațională științifico-practică, ediția a VIII-a, 17-18 octombrie 2013. Institutul Național de Cercetări Economice. Chișinău, 2013, vol. II, p. 191-195. ISBN 978-9975-4185-2-2. 0,36 с.а.
11. Vragaleva, V. Tackling electronic commerce – the tax administration perspective. In: Creșterea Economică în Condițiile Globalizării = Economic Growth in Conditions of Globalization: conferința internațională științifico-practică, ediția a X-a, 15-16 octombrie 2015. Institutul Național de Cercetări Economice. Chișinău, 2015, vol. II, p. 135-139. ISBN 978-9975-4185-2-2. 0,67 с.а.

ADNOTARE

Veronica Sirețeanu (Vragaleva): "Perfecționarea administrării fiscale în Republica Moldova în contextul armonizării cu standardele Uniunii Europene", teză de doctor în economie, specialitatea: 521.03 Economie și management în domeniul de activitate, Chișinău, 2019

Structura tezei: introducere, patru capitole și concluzii și recomandări pe 148 pagini de text de bază, 12 figuri, 5 tabele, bibliografie cu 120 titluri și 21 anexe. Rezultatele obținute au fost publicate în 18 lucrări științifice și 5 în lucrări de specialitate fiscal-contabilă sub formă de studii și analize.

Cuvinte-cheie: management public, administrare fiscală, sistem fiscal, practică europeană, decalaj fiscal, mecanisme fiscale, servicii electronice inovative, sistem de riscuri, conformare fiscală, procese de lucru, model managerial.

Domeniul de studiu se prezintă drept unul interdisciplinar, fiind înglobate elemente de management general, administrare publică, finanțe publice și fiscalitate.

Scopul: perfecționarea administrării fiscale prin efectuarea unei analize comprehensive a sistemului de administrare fiscală autohton în contextul celor mai bune practici europene și propunerea soluțiilor de perfecționare a acestuia.

Obiectivele cercetării: definirea și fundamentarea conceptelor de sistemul fiscal și managementul administrării fiscale; efectuarea unei scanări minuțioase a aquis-ului comunitar european, precum și a practicii luate în parte a unor țări europene; efectuarea unei analize a administrației fiscale autohtone și identificarea lacunelor operaționale și comportamentale; analiza sistemului fiscal autohton prin prisma indicatorilor EU Fiscal Blueprints în scopul identificării celor mai problematice arii; identificarea unui model operațional managerial comprehensiv prin structurarea modului de funcționare a întregii administrări fiscale în Republica Moldova; elaborarea recomandărilor în vederea excluderii lacunelor operaționale și comportamentale identificate, inclusiv prin incorporarea acestora în modele manageriale și decizionale concludente.

Noutatea și originalitatea științifică: dezvoltarea bazei teoretico-metodologice prin fundamentarea unor concepte de bază în administrarea fiscală; argumentarea științifică a instrumentarului de administrare fiscală; elaborarea și aplicarea sistemului de indicatori de analiză a administrării fiscale în vederea determinării eficienței acestuia; aplicarea setului de indicatori EU Fiscal Blueprints la analiza sistemului național de administrare fiscală și identificarea ariilor problematice; elaborarea recomandărilor ce țin de eliminarea lacunelor în cadrul administrării fiscale din Republica Moldova identificate în baza EU Fiscal Blueprints; elaborarea și argumentarea Modelului de operare în cadrul administrării fiscale și a submodelelor necesare implementării acestuia.

Problema științifică soluționată: identificarea soluției manageriale prin elaborarea modelului de administrare fiscală, care înglobează principalele mecanisme existente în administrarea fiscală, arătând gradul de interacțiune și suplimentare ce ar trebui să existe între acestea.

Semnificația teoretică: sistematizarea și sintetizarea abordărilor teoretice privind sistemul fiscal și sistemul de administrare fiscală, a elementelor de management în administrarea fiscală; adaptarea și utilizarea cadrului analitic european de evaluare a performanțelor administrării fiscale.

Valoarea aplicativă a lucrării: posibilitatea de a utiliza rezultatele lucrării pentru evaluarea performanței administrării fiscale naționale pentru ajustarea acestuia la standardele europene. Instrumentele propuse pentru perfecționarea administrării fiscale pot contribui la modernizarea interacțiunii dintre contribuabili și autoritate fiscală ceea ce va duce la creșterea conformării fiscale și, implicit, la creșterea încasărilor fiscale la buget.

Implementarea rezultatelor științifice: rezultatele științifice au fost acceptate spre implementare de către Ministerul Finanțelor și Serviciul Fiscal de Stat.

АННОТАЦИЯ

Вероника Сирецяну (Врагалева): «Усовершенствование налогового администрирования в Молдове в контексте гармонизации со стандартами Европейского Союза», диссертация по экономике, специальность: 521.03 экономика и управление в сфере деятельности, Кишинев, 2019 г.

Структура работы: введение, четыре главы, выводы и рекомендаций на 148 страницах основного текста, 12 рисунков, 5 таблиц, библиография с 120 наименований и 21 приложений. Результаты были опубликованы в 18 научных работ и 5 статей в виде исследований и анализа налогового и бухгалтерского учета.

Ключевые слова: государственное управление, налоговое администрирование, налоговая система, европейская практика, фискальные механизмы, рабочие процессы, модель менеджмента.

Область исследования является междисциплинарной, включающий элементы общего управления, государственного управления, государственных финансов и налогообложению

Основная цель: усовершенствование налогового администрирования путём проведения всестороннего анализа отечественной системы налогового администрирования в контексте наилучшей европейской практики и предложить решения для ее улучшения.

Цели диссертационной работы: определение и обоснование основных концепций налоговой системы и управления налоговым администрированием; тщательное изучение как законодательства Европейского Сообщества, так и практики некоторых европейских стран; проведение анализа внутренней налоговой администрации и выявление операционных и поведенческих пробелов; анализ внутренней налоговой системы в свете показателей EU Fiscal Blueprints для выявления наиболее проблемных областей; допределение комплексной управленческой операционной модели путем структурирования функционирования всей налоговой администрации в Республике Молдова; разработка рекомендаций по устранению выявленных операционных и поведенческих пробелов, в том числе путем включения их в модели управления и принятия решений..

Научная новизна работы: разработка теоретической и методологической базы путем обоснования некоторых базовых концепций в области налогового администрирования, разработка и применение системы показателей анализа налогового администрирования чтобы определить его эффективность, применение набора европейских показателей для анализа национальной системы налогового администрирования и определения проблемных областей, разработки рекомендации по устранению пробелов в налоговой администрации в Республике Молдова, определенных путем анализа европейских показателей, разработка и обоснование операционной модели налоговой администрации (ТАОМ), предназначенной для охвата общей системы управления в рамках налоговой администрации, а также подмоделей, необходимых для ее внедрения.

Решенная научная проблема состоит в определении управленческого решения путем разработки модели налогового администрирования, которая включает в себя основные механизмы, существующие в налоговом администрировании, показывая степень взаимодействия между ними.

Теоретическая значимость: систематизация и обобщение теоретических подходов, касающихся фискальной системы и системы фискального администрирования, элементов управления в фискальном администрировании; адаптация и использование Европейской аналитической структуры для оценки эффективности налогового администрирования.

Применимая ценность работы: возможность использовать результаты статьи для оценки эффективности работы национальной налоговой администрации по приведению ее в соответствие с европейскими стандартами. Предлагаемые инструменты по совершенствованию налогового администрирования могут помочь модернизировать взаимодействие между налогоплательщиками и налоговыми органами, что приведет к усилению соблюдения налогового законодательства и, косвенно, к увеличению налоговых поступлений в бюджет.

Внедрение научных результатов: научные результаты были приняты к внедрению Министерством финансов и Государственной налоговой службой.

ADNOTATION

Veronica Sireteanu (Vragaleva): „Improving Tax Administration in Moldova in the Context of Harmonization with European Union standards”, thesis in economics, specialty: 521.03 Economics and management in the field of activity, Chişinău, 2019

The structure of thesis: introduction, four chapters, conclusions and recommendations on 148 pages of main text, 12 diagrams, 5 tables, bibliography with 120 titles and 21 annexes. The results were published in 10 scientific papers and 5 papers in the form of research and analysis on tax and accounting magazines.

Keywords: public management, tax administration, tax system, European practice, fiscal mechanisms, innovative electronic services, risk system, tax compliance, working processes, efficiency, system of risks, tax compliance, business process, management model.

The field of study is presented as one interdisciplinary being incorporated elements of general management, public administration, public finance and taxation.

The aim of paper is to strengthen tax administration through carrying out a comprehensive analysis of domestic tax administration system in the context of European best practices and to propose solutions to improve it.

Thesis objectives: defining and substantiating the concepts of the tax system and the management of tax administration; a thorough scan of the European Community acquis as well as of the practice of some European countries; conducting an analysis of the domestic tax administration and identifying operational and behavioral gaps; analysis of the domestic tax system in the light of the EU Fiscal Blueprints indicators to identify the most problematic areas; identifying a comprehensive managerial operational model by structuring the way of functioning of the entire tax administration in the Republic of Moldova; developing recommendations to address identified operational and behavioral gaps and incorporating them into convincing management and decision-making models..

Scientific novelty: development of the theoretical and methodological basis by substantiating some basic concepts in tax administration, the scientific argumentation of the tax administration instrument, the elaboration and application of the system of indicators of tax administration analysis in order to determine its effectiveness, applying the set of EU Fiscal Blueprints indicators to the analysis of the national fiscal administration system and identification of problematic areas, elaboration of the recommendations regarding the elimination of the gaps in the tax administration in the Republic of Moldova identified through EU Fiscal Blueprints, elaboration and argumentation of the Tax Administration Operational Model (TAOM), meant to cover the general management system within the fiscal administration as well as the submodels necessary for its implementation..

The solved scientific problem consists in identifying the managerial solution by elaborating the fiscal administration model, which encompasses the main mechanisms existing in the tax administration, showing the degree of interaction that should exist between them.

Theoretical significance: the systematization and synthesis of the theoretical approaches regarding the fiscal system and the fiscal administration system, the management elements in the fiscal administration; adapting and using the European Analytical Framework to assess the performance of tax administration.

Applicable value of the paper: the possibility to use the results of the paper to assess the performance of national tax administration to adjust it to European standards. The proposed instruments for improving tax administration can help to modernize the interaction between taxpayers and tax authorities, which will lead to increased tax compliance and, implicitly, increase tax revenues to the budget.

Implementation of scientific results: the scientific results were accepted for implementation by the Ministry of Finance and the State Tax Service.

SIREȚEANU (VRAGALEVA) VERONICA

**PERFEȚIONAREA ADMINISTRĂRII FISCALE ÎN
REPUBLICA MOLDOVA ÎN CONTEXTUL ARMONIZĂRII CU
STANDARDELE UNIUNII EUROPENE**

**specialitatea: 521.03 – ECONOMIE ȘI MANAGEMENT
ÎN DOMENIUL DE ACTIVITATE**

Autoreferatul tezei de doctor

Aprobat spre tipar: **10.01.2019**
Hîrtie ofset. Tipar digital.
Coli de tipar: 30; (1+4)

Formatul hîrtiei **21x29,7; A4**
Tiraj **35** ex, A5
Comanda nr. 01/2019

Complexul Editorial al IP “Centrul de Tehnologii Informaționale în Finanțe”,
Republica Moldova, MD-2005, mun. Chișinău, str. Constantin Tănase nr. 7
e-mail: ctif@ctif.gov.md, tel: 022 262 873, fax: 022 243 715