



ROMANIA

INSTITUTUL PENTRU DEZVOLTAREA RESURSELOR UMANE

CURSURI DE FORMARE PROFESIONALĂ AUTORIZATE de
Ministerul Muncii, Solidarității Sociale și Familiei și Ministerul Educației, Cercetării și Inovării

Adresa: Str. I. Ghe. Duca nr. 46, 900189 Constanța, România
Tel/Fax: 0241-616 310, 0341-425 307 **E-mail:** institut_idru@yahoo.com

www.idru.ro

ONCIOIU IONICA
ONCIOIU FLORIN RĂZVAN
CHIRIȚĂ SORIN

EXPERTIZA CONTABILĂ CA MIJLOC DE PROBĂ ÎN PROCESELE PENALE

CUPRINS

INTRODUCERE		pag 3
CAPITOLUL I	EXPERTIZĂ CONTABILĂ CA MIJLOC DE PROBĂ ÎN PROCESELE PENALE	pag 5
	1.1. Expertiza contabila judiciara –atribut al profesiei contabile	pag 5
	1.2. Relația dintre expertiza contabilă judiciară, controlul financiar intern si auditul financiar	pag 9
	1.3 Cadrul de referință al misiunilor privind expertiza contabilă judiciară în cauze penale	pag 11
	1.4. Reglementări legale privind expertizele contabile judiciare	pag 15
	1.5. Metodologia efectuării expertizei contabile în cauze penale	pag 18
CAPITOLUL II	- ELABORAREA RAPORTULUI DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ INTR-O CAUZĂ PENALĂ	pag 31
CAPITOLUL III	- EXPERTUL CONTABIL ȘI RĂSPUNDEREA ACESTUIA	pag 41
	3.1. Expertul contabil	pag 41
	3.2. Răspunderea expertului contabil	pag 46
CAPITOLUL IV	- CONCLUZII.....	pag 50
BIBLIOGRAFIE		pag 53

INTRODUCERE

Epoca contemporană se caracterizează printr-o dezvoltare fără precedent a afacerilor, ca urmare a expansiunii capitalurilor și a tehnologiei informației, fapt ce a generat mutații structurale în mediul de afaceri.

Aceste schimbări au avut un impact direct asupra modului de derulare a afacerilor întreprinderilor. Din aceste considerente apar tot mai frecvent diverse litigii, care, pentru a fi soluționate în mod just trebuie să se apeleze la serviciile unor experți.

Orientarea României spre o economie de piață reală și concurențială a produs schimbări esențiale în structura capitalurilor și a patrimoniului întreprinderilor, schimbări care implică reconsiderarea profundă a însăși conceptului de gestiune a unităților economice și a modului de abordare și de realizare practică de către experții contabili și/sau contabilii autorizați a obiectului de studiu al contabilității, care este chiar patrimoniul.

Ca trăsături esențiale ale economiei de piață libere :

- existența unei palete largi de forme de proprietate, unde preponderența o are sectorului privat;
- funcționarea întreprinderilor strict pe baza mecanismelor pieței libere, a criteriilor de eficiență, rentabilitate și decizionale;
- exercitarea de către stat a unui rol de liber arbitru, care stabilește doar regulile jocului prin stabilirea politicilor economice, rol similar pe care statul îl are în economiile statelor avansate;
- lărgă deschidere spre exterior, găsirea locului României în economia globală, care se prefigurează cu pași rapizi.

Pentru ca economia de piață să funcționeze eficient și în condiții de concurență reală și oneste, trebuie creat un mediu economic echitabil pentru toți partenerii care intră în jocul social (întreprinderi ca entități patrimoniale independente și autonome).

Lucrul acesta se poate îndeplini prin crearea unui cadru legislativ coerent, fără restricții și îngărdiri din partea statului și prin pârghii economice adecvate.

Scopul final pentru toți participanții la viața economică, într-un mediu economic dat fiecare întreprindere este liberă să cheltuiască, să producă și să economisească în conformitate cu propria strategie de dezvoltare, este obținerea unui profit cât mai mare.

Pentru aceasta, întreprinderile trebuie să-și organizeze activitatea pe criterii de eficiență, rentabilitate, capacitate de conducere și organizare, fiind nevoite să se adapteze din mers la mediul economic național și internațional, care pe zi ce trece este tot mai agresiv și mai dinamic.

Tranziția la economia de piață a presupus o veritabilă revoluție managerială, selecționarea și promovarea noilor generații de cadre cu autentică competență profesională, pregătite să acționeze eficient în condițiile specifice economiei de piață și să contribuie la soluționarea promptă a litigiilor.

Schimbările profunde din societatea românească au avut un impact direct asupra modului de derulare al afacerilor întreprinderilor ca de altfel și asupra profesiei contabile.

Profesia de contabil are în vedere doctrina și practica contabilă.

Pentru a exercita profesia de contabil este necesar ca persoanele respective să posede cunoștințe teoretice, legislative și aptitudini practice necesare în vederea efectuării lucrărilor de contabilitate și exercitării controlului preventiv al agenților economici.

Contabilul trebuie să fie un cunoscător competent, un analist al activității economice și financiare.

Profesia de contabil poate fi abordată în două accepțiuni astfel:

În sens larg, profesia de contabil include toți specialiștii de formare economică a căror activitate se circumscrie integral sau preponderent domeniului contabilității aplicate și anume:

- ✦personalul care organizează și conduce contabilitatea unităților patrimoniale;
- ✦lucrătorii compartimentului financiar-contabil;
- ✦persoanele cu activități în domeniul controlului de gestiune;
- ✦persoanele abilitate să verifice, analizeze și aprecieze lucrările de contabilitate, să certifice regularitatea și legalitatea acestora.

În sens mai restrans, profesia de contabil vizează numai profesioniștii consacrați și atestați public, de autorități administrative sau instanțe profesionale speciale, care efectuează activități de control și certificare a conturilor contabile, consultanță în domeniul contabilității, supraveghere a gestiunii agenților economici, expertize contabile utilizate ca probă în justiție.

Conceptul expertiză este o cercetare temeinică, cu caracter tehnic, făcută de un expert, specialist de mare clasă, într-un anumit domeniu.

Expertiza este un atribut al științei, iar expertul a fost, este și va fi omul de știință.

Conform definiției din Dicționarul explicativ al limbii române, expertiza este o activitate de cercetare, cu caracter tehnic, efectuată de către un specialist de mare clasă într-un anumit domeniu, cu scopul de a stabili adevărul material într-o anumită cauză, problemă sau litigiu.

Expertul a dobândit această calitate conform legii, în urma unui examen și este recunoscut de un organism profesional.

Orice proces judiciar și soluționare oricărui litigiu, au ca obiectiv prioritar aflarea adevărului.

În cadrul etapelor procesuale strângerea de probe, constituie etapa cea mai însemnată.

Ca mijloc de probă, expertiza are un rol însemnat, ea aducând în fața instanței, sau în fața părții(lor) interesate, raportul unor persoane autorizate, specializate în diferite domenii de activitate, ajutând înfăptuitorii justiției să pronunțe o hotărâre dreaptă, iar persoanele interesate să ia o decizie justă în cunoștință de cauză.

Indiferent de pregătirea și experiența profesională, înfăptuitorii justiției nu posedă cunoștințe în toate domeniile, având în vedere paleta vastă de probleme cu care se confruntă, motiv pentru care, apelează la serviciile unui expert pentru clarificarea anumitor aspecte cu care se confruntă în soluționarea justă a cauzelor.

Expertiza judiciară are caracter limitat, pentru că expertul nu-și poate extinde considerațiile mai departe de obiectivele fixate de organul îndreptățit să fixeze obiectivele.

Expertiza constă în rezolvarea unor probleme de strictă specialitate, de către persoane care posedă cunoștințe profunde într-un domeniu purtând se numesc experți.

Concluziile expertului contabil trebuie să fie fundamentate pe documente care atestă evenimente și tranzacții ce fac sau trebuie să facă obiectul recunoașterilor, evaluărilor, clasificărilor și prezentărilor contabile.

În expertizele contabile judiciare, expertul contabil este un terț în proces care prin calitatea sa procesuală contribuie la stabilirea adevărului de către organele în drept.

Caracterul științific al expertizei contabile judiciare constă în faptul că ea contribuie la stabilirea adevărului material și că în funcție de nivelul și calitatea informațiilor furnizate ajută organele judiciare să aprecieze forța probantă a acestora.

Expertizele se pot realiza în diferite domenii de activitate, acestea putând fi: medico-legale, tehnice, contabile, grafice, psihiatrice etc.

CAPITOLUL I

EXPERTIZA CONTABILĂ – CA MIJLOC DE PROBĂ ÎN PROCESELE PENALE

1.1. Expertiza contabilă judiciară – atribut al profesiei contabile libere

Expertiza contabilă este o activitate depusă de un personal autorizat de lege pentru reconstituirea realității unei operații de natură economică și/ sau financiară, pe baza cercetării documentelor, datelor și informațiilor de contabilitate.

Acest personal specializat este reprezentat astăzi în România de experții contabili, membrii activi ai Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (C.E.C.C.A.R), în viziunea căruia:

Una dintre activitățile de bază ale experților contabili, desfășurat pe parcursul a peste optzeci de ani de existență a profesiei contabile în România, o constituie efectuarea expertizei contabile, dispuse de organele judiciare sau solicitate de persoane fizice sau juridice în condițiile prevăzute de lege, ca : expertize amiabile (la cerere), expertize judiciare în cauze civile, penale sau ale dreptului muncii, expertize de gestiune, management, contabil –financiar și altele.

Cuvântul expertiză vine de la latinescul “expertus” adică “priceput” – lucrarea unei persoane experimentate, specializate.

Expertiza constituie o noțiune care depășește și acțiunea de control și pe cea de verificare, în cât exprimă în sine ideea de exprimare a punctului de vedere al expertului, în ceea ce privește faptul sau faptele asupra cărora s-a efectuat expertiza.

Deci expertiza este prin excelență o lucrare personală și critică cuprinzând numai rezultatul examinării faptelor din punct de vedere a exactității formale și materiale și părerea expertului asupra cauzelor și efectelor în legătură cu obiectul supus cercetării sale.

Potrivit normelor profesionale C.E.C.C.A.R referitoare la expertizele contabile, acestea sunt mijloace de probă utilizate în rezolvarea unor cauze care necesită cunoștințe de strictă specialitate din partea unor persoane care au calitatea de experți contabili.

Expertizele contabile dispuse din oficiu sau acceptate la cererea părților în fazele de instrumentare și judecată a unor cauze civile și/ sau comerciale, atașate sau nu unui proces penal, se numesc expertize contabile judiciare.

Expertiza, în general, este activitatea de cercetare efectuată de un specialist, care are calitatea de expert, cu scopul de a stabili adevărul într-o anumită situație, problemă sau litigiu.

De asemenea expertiza reprezintă un mijloc de probă, de constatare, confirmare, evaluare, lamurire sau dovedire, pe baza cercetării științifice de specialitate, a adevărului obiectiv cu privire la o anumită faptă, împrejurare, problemă, situație, cauză sau litigiu.

Conform literaturii de specialitate, expertiza este operația făcută de unul sau mai mulți experți cu scopul de a constata unele fapte, de a controla, de a examina, de a măsura și a evalua anumite lucrări.

Este și operația încredințată unor persoane, pe baza cunoștințelor lor speciale, asupra faptelor pe care judecătorii nu le-ar putea aprecia.

Expertiza constituie un mijloc de investiție, prin care se ajunge fie la obținerea unei probe, fie la evaluarea exactă a unei probe existente.

Reprezintă o cercetare care constă din diferite operațiuni specifice fiecărei specialități.

Expertiza în general mai constituie și un mijloc de dovadă reglementat de codul de procedură civilă, la care recurge instanța în cazul că, pentru stabilirea adevărului obiectiv, este nevoie de lămurirea unor împrejurări de fapt, pentru a căror rezolvare se cer cunoștințe de

specialitate în domeniul științei, tehnicii, artei sau vreo unei meserii pe care judecătorul nu le posedă.

Este, de altfel, un mijloc de probă dispus sau cerut de organul juridic în materie civilă sau penală, efectuat de un specialist în materia litigiului, care prin cunoștințele și experiența ce o posedă trebuie să aducă lamurirea diferitelor aspecte ce sunt necesare a fi cunoscute, în vederea soluționării unor cauze.

În sens larg expertiza constituie lucrarea de luminare a justiției și particularităților cuprinzând și părerea experților.

Expertiza contabilă este misiunea dată unui expert contabil de a controla registrele, conturile și actele justificative ale unui agent economic, cu scopul de a furniza părților interesate datele necesare sau de a procura justiției informațiile interesate pentru a se pronunța, în cunoștință de cauză, asupra unui proces sau a unei contestații de care a fost sesizată.

Expertiza este de asemenea o formă de cercetare științifică efectuată în vederea lămuririi modului în care sunt reflectate în documente, evidența tehnic-operativă și contabilă, anumite fapte, împrejurări, situații de natură economico – financiară.

De altfel este și o activitate specializată realizată de un personal specializat într-un anumit domeniu de activitate.

Expertiza contabilă prezintă următoarele trăsături :

- are ca obiect cercetarea unor fapte sau situații de natură economico – financiară, gestionară și patrimonială;
- cuprinde în sfera sa de acțiune activitatea economică a unui agent economic pentru problemele și obiectivele stabilite de organul judiciar ori de persoana juridică care o solicită;
- cercetează situațiile și împrejurările de fapt pe baza informațiilor furnizate de evidența economică și a suporturilor ei materiale;
- interpretează datele de evidență și formulează opinii cu privire la problemele investigate pe baza legilor și actelor normative care reglementează domeniul de activitate respectiv;
- elaborează concluzii pe baza constatărilor făcute, care servesc ca mijloc de probă pentru organul judiciar care a dispus efectuarea expertizei sau ca mijloc de fundamentare a unei decizii de către persoana juridică care a solicitat efectuarea expertizei contabile;
- analizează cauzele care au determinat abaterile de la normele legale cu caracter economic și financiar, descifrează relațiile economice și financiare dintre părțile aflate în litigiu, caracterizează starea de fapt a agentului economic respectiv în raport cu legea și actele normative care reglementează domeniul investigat, stabilește legăturile de cauzalitate și responsabilitate.

Din studierea cauzelor generatoare de pagube în dauna patrimoniului, expertiza contabilă poate desprinde deficiențele existente în organizarea și conducerea sistemului de evidență, imperfecțiunile propagate pe traseul procesului decizional, precum și omisiunile sau erorile comise în executarea atribuțiilor de serviciu cu consecințe negative asupra patrimoniului agenților economici la care se efectuează expertiza.

Expertizele contabile judiciare sunt mijloace de probă în justiție.

Expertizele pot fi dispuse din oficiu sau acceptate, la cererea părților implicate în procesul judiciar, în toate fazele de desfășurare a acestora.

Scopul principal al expertizelor contabile judiciare, în calitate de probă în justiție, este contribuția acestora la stabilirea adevărului material și justa soluționare a litigiilor sau a cauzelor aflate în faza de cercetare sau judecată.

Expertiza contabilă judiciară este un mijloc de probă în justiție, o formă de cercetare și lamurire a unor fapte sau împrejurări de natură economico – financiară indicate de organele judiciare în scopul soluționării litigiilor dintre persoane juridice, dintre acestea și persoane fizice, precum și a proceselor penale privind infracțiuni prin care au fost aduse pagube patrimoniului.

Constituie un mijloc de probă, la care organul de urmarire penală sau instanța de judecată, apelează, la cererea părților sau din oficiu, în vederea lămuririi unor împrejurări de fapt și stabilirii adevărului.

Se încredințează de instanțele respective unor specialiști pentru a constata și evalua anumite fapte, pe care judecătorii nu le-ar putea procura sau aprecia ei înșiși, stabilind, în acest scop, punctele asupra cărora experții numiți urmează să se pronunțe.

Expertiza are ca sarcină principală să contribuie la stabilirea adevărului și la justa soluționare de către organul judiciar a cauzei aflată în faza de cercetare sau judecată.

Aceasta trebuie să ofere organului judiciar în cauză o probă temeinică, de neînlăturat, pentru tragerea la răspundere a persoanelor vinovate de încălcarea legalității, nesocotirea disciplinei financiare și valutare și păgubirea patrimoniului.

Reprezintă un mijloc de probă prin care se aduce la cunoștință organelor judiciare opinia unor specialiști cu privire la acele împrejurări de fapt pentru a căror lămurire sunt necesare cunoștințe deosebite, opinie care se formează pe baza unei activități de cercetare concretă a cazului și a aplicării unor date de specialitate de către persoanele competente desemnate de către organul judiciar.

Totodată, această activitate depășește acțiunea de control prin aceea că include și opinia expertului în legătură cu operațiile asupra cărora se efectuează.

Expertiza este o lucrare personală și critică, care, pe lângă rezultatul examinării faptelor din punct de vedere al exactității formale și de fond, cuprinde și părerea expertului asupra cauzelor și efectelor în legătură cu obiectul supus cercetării.

Concluziile expertizei sunt un relevator de fapte, dar și un îndrumător în deciziile ce urmează a se lua de către cei în drept: magistrați, manageri și terți.

În final, principalele trăsături caracteristice care particularizează expertiza contabilă judiciară sunt:

- ✓ este un mijloc de probă în justiție care intervine numai atunci când organele judiciare o consideră necesară pentru elucidarea cauzelor în curs de anchetă sau judecată;
- ✓ este activitatea prin care organele judiciare primesc informații de natură economico-financiară, cu scopul de a stabili adevărul necesar soluționării temeinice și legale a cauzelor privind faptele cercetate și anchetate sau judecate;
- ✓ se limitează la cercetarea problemelor cu caracter economic și financiar indicate de organele judiciare;
- ✓ intervine ca probă administrată de organele de urmarire penală și de judecată în vederea convingerii asupra realității și condițiilor apariției pagubei, deficienței, abaterii etc.
- ✓ este o activitate ocazională care are loc numai când se dispune de organele judiciare;
- ✓ are competență de examinare a documentelor și evidențelor tehnic operative și contabile necesare pentru lămurirea obiectivelor stabilite de organele judiciare;
- ✓ confirmă sau infirmă constatările controlului cu privire la pagube, abateri, deficiențe, lipsuri etc.

În concluzie, expertiza contabilă judiciară reprezintă un mijloc de probă în justiție care intervine atunci când organele judiciare consideră necesară intervenția unor profesioniști contabili pentru lămurirea anumitor cauze în curs de anchetă sau judecată, precum și o formă de cercetare și elucidare a unor aspecte de natură economico-financiară pe baza căreia experții își formează o opinie proprie și bine documentată în ceea ce privește cauza.

Clasificarea expertizelor contabile

Exista mai multe criterii de clasificare în ceea ce privește expertiza contabilă și anume:

1. Un criteriu care este considerat de bază sau principal, respectiv mobilul sau scopul în care au fost solicitate expertizele contabile, distinge următoarele tipuri de expertize:

- Expertize contabile judiciare – reglementate de: Codul de procedură civilă, Codul de procedură penală, alte legi speciale ;

- Expertize contabile extrajudiciare.

Acestea sunt cele efectuate în afara procedurilor reglementate privind rezolvarea unor cauze supuse verdictului justiției.

Expertizele contabile extrajudiciare sunt efectuate în afara unui proces justițiar.

De asemenea, acestea, nu au calitatea de mijloc de probă în justiție, ci, cel mult de argumente pentru solicitarea de către părți a administrării probei cu expertiza contabilă judiciară sau a rezolvării unor litigii pe cale amiabilă.

2. Un alt criteriu considerat complementar sau auxiliar, ținând de natura obiectivelor (întrebărilor) la care trebuie să răspundă expertul contabil, clasifică expertizele în:

- Expertize contabile civile – dispuse sau acceptate în rezolvarea litigiilor civile;

- Expertize contabile penale – dispuse sau acceptate în rezolvarea unor aspecte civile atașate litigiilor penale;

- Expertize contabile comerciale – dispuse sau acceptate în rezolvarea litigiilor comerciale;

- Expertize contabile fiscale – dispuse sau acceptate în rezolvarea litigiilor fiscale.

- Alte categorii de expertize contabile judiciare – dispuse de organele de drept sau extrajudiciare solicitate de către clienți.

În funcție de natura și conținutul faptei, împrejurării, problemei, situației, cauzei sau litigiului ce se cercetează, precum și de domeniul de activitate în care se dispune sau se solicită efectuarea expertizei, aceasta se prezintă sub mai multe tipuri, și anume:

- tehnică – acest tip de expertiză se individualizează pe genuri: construcții civile, mașini și utilaje, autovehicule, etc;

- de navigație civilă;

- merceologică;

- medico-legală – spre exemplu: psihiatrică, constatarea stării de sănătate, cauza decesului;

- criminalistică – din aceasta categorie fac parte expertize de genul: tehnice criminalistice a actelor, dactiloscopie, traseologie, balistică;

- grafologică – care presupune autenticitatea unui act, a unei semnături;

- artistică – aceste tipuri de expertize se regasesc în domenii de tipul: pictură, sculptură, grafică, literatură;

- filatelică;

- comercială;

- agricolă;

- contabilă – această expertiză poate fi specializată pe domenii sau ramuri: comercială, bugetară, operații valutare, industrie, agricultură, construcții etc.

1.2. Relația dintre expertiza contabilă judiciară, controlul financiar intern și auditul financiar

Expertiza contabilă judiciară și controlul financiar intern prezintă o serie de trăsături comune și anume :

- Ambele activități sunt instrumente principale de aparare a patrimoniului și de respectare a legalității.

- Acestea se efectuează de specialiști în domeniul financiar contabil cu reputație neștirbită.

- Se examinează diferite laturi ale activității economico –financiare, după criterii care au la bază aceleași dispoziții legale și același domeniu de activitate – contabilitatea.

- În principiu, acestea utilizează aceeași metodologie de investigație.

- Atunci când cauzele aparute la organele de urmarire penală și instanțele de judecată sunt constatate de controlul financiar, expertiza contabilă utilizează și analizează concluziile controlului financiar pentru a preciza existența și marimea pagubei, cele două activități completându-se reciproc pentru stabilirea adevărului în cauză supusă anchetei sau judecării.

Analizând în comparație cele două activități de apărare a patrimoniului și a respectării legalității gestionare și financiare rezultă elemente potrivit cărora:

Controlul financiar intern spre deosebire de expertiza contabilă judiciară este o funcție a conducerii, o latură a perfecționării conducerii științifice, o formă de cunoaștere a problemelor dezvoltării economice;

De asemenea, controlul financiar este activitatea prin care conducerea cunoaște modul în care se îndeplinesc sarcinile economice și financiare, se pastrează, utilizează și valorifică patrimoniul, în scopul prevenirii, constatării și înlăturării abaterilor, stabilirii răspunderilor pentru abateri și al îmbunătățirii activității.

Controlul cuprinde, pe o anumită perioadă, întreaga activitate economico –financiară sau unele laturi ale acesteia.

Pe baza constatărilor și concluziilor controlului financiar se acționează în justiție.

Aceasta reprezintă o activitate cu caracter permanent.

De altfel examinează întregul sistem de documente și evidențe tehnic operative și contabile privind activitatea și perioada controlată.

Controlul financiar intern constată pagubele, abaterile, deficiențele, lipsurile etc.

Relația dintre auditul financiar și expertiza contabilă judiciară

Atât auditul financiar, cât și expertiza contabilă judiciară reprezintă activități care au ca principale obiective, verificarea situațiilor financiare, gestionarea rațională și apărarea patrimoniului, aplicarea și respectarea legislației în domeniul economico-financiar, reflectarea corectă în situațiile financiare a tranzacțiilor efectuate de o entitate patrimonială în conformitate cu legislația aplicabilă.

Între aceste două activități există o varietate de asemănări și deosebiri.

Asemănările între cele două activități și anume auditul financiar și expertiza contabilă judiciară se referă la următoarele aspecte:

- ✦ Ambele activități au ca obiect de cercetare activitatea economică și financiar –contabilă a unei entități patrimoniale.

- ✦ Acestea analizează modul cum sunt reflectate în situațiile financiare tranzacțiile unei entități patrimoniale .

- ✦ Cele două activități de asemenea verifică modul în care entitatea patrimonială respectă legislația în vigoare în domeniul financiar-contabil.

✦ În cadrul celor două activități, documentele care stau la baza verificării și cercetării sunt documentele financiar-contabile și cele tehnic-operative.

✦ Auditul financiar ca de altfel și expertiza contabilă judiciară interpretează informațiile obținute în consonanță cu reglementările legale în domeniul economico-financiar.

✦ Totodată cele două activități independente analizează și cauzele generatoare de pagubă în dauna patrimoniului și stabilesc valoarea pagubei.

✦ Acestea constituie un control extern independent, în sensul că aceste activități constată abaterile și deficiențele după ce acestea au avut loc.

✦ De altfel, expertiza contabilă judiciară și auditul financiar utilizează metode similare de investigație și analiză.

✦ Cele două activități se materializează într-un raport care cuprinde o opinie profesională autorizată.

De asemenea între aceste două activități există și o serie de deosebiri care se referă la următoarele aspecte :

Auditul financiar presupune o serie de caracteristici printre care :

- Auditul financiar este o activitate care se efectuează la sfârșitul exercițiului financiar, pe bază de contract.

- Este o formă de validare a situațiilor financiare, de evaluare a modului în care acestea reflectă tranzacțiile efectuate de o entitate patrimonială într-un exercițiu financiar;

- Cuprinde în sfera de verificare întreaga activitate economico-financiară pe o anumită perioadă;

- Auditul financiar se materializează printr-un raport de audit, în care auditorul exprimă o opinie independentă asupra situațiilor financiare;

- Prin audit financiar se verifică și analizează prin sondaj, întregul sistem de documente financiar contabile și tehnico-operative, care stau la baza întocmirii situațiilor financiare;

- Auditul financiar în țara noastră este efectuat de către un auditor financiar, membru al Camerei Auditorilor Financieri din România.

Expertiza contabilă judiciară prezintă de asemenea o varietate de caracteristici specifice în funcție de care se deosebește de auditul financiar:

- Expertiza contabilă judiciară spre deosebire de auditul financiar este o activitate ocazională dispusă de organele judiciare;

- Aceasta reprezintă un mijloc de probă pentru aflarea adevărului material și furnizează informații necesare organelor judiciare pentru elucidarea cauzelor aflate în curs de judecată sau de soluționare;

- Expertiza cuprinde în sfera de cercetare o problemă economico-financiară limitată de obiectivele stabilite de organele judiciare;

- Ca de altfel și auditul financiar, expertiza contabilă se materializează într-un raport de expertiză care răspunde strict la întrebările dispuse de organul judiciar, care fac obiectul expertizei.

- Presupune examinarea analitică numai a documentelor financiar-contabile și operative, necesare pentru clarificarea obiectivelor expertizei.

- Expertiza contabilă judiciară este efectuată de către un expert contabil, membru al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

1.3. Cadrul de referință al misiunilor privind expertiza contabilă judiciară în cauze penale

Expertiza contabilă judiciară poate fi dispusă și în cauze penale, în conformitate cu prevederile Codului de procedură penală.

Procesul penal reprezintă o succesiune de activități desfășurate de organele judiciare, în vederea stabilirii faptelor considerate infracțiuni, încadrarea lor în normele de drept și pedepsirea celor vinovați.

Obiectivul procesului penal este de a constata la timp o faptă care constituie infracțiune, astfel încât orice persoană care a săvârșit o infracțiune, să fie pedepsită în funcție de gradul de vinovăție și nici o persoană nevinovată să nu fie trasă la răspundere penală.

Infracțiunea este fapta care prezintă pericol social, este săvârșită cu vinovăție de către persoane fizice și este prevăzută de legea penală.

Fapta care prezintă pericol social este orice acțiune sau infracțiune prin care:

- Ⓢ se aduce atingere suveranității, independenței, unității și individualității statului;
- Ⓢ se aduce atingere persoanei, drepturilor și libertăților acesteia;
- Ⓢ se aduce atingere proprietății și întregii ordini de drept.

și pentru sancționarea căreia este necesară aplicarea unei pedepse.

Infracțiuni care pot constitui obiectul unei expertize contabile sunt de mai multe tipuri:

a) Infracțiunile prin care se aduce atingere suveranității, independenței, unității și individualității statului sunt următoarele:

Ⓢ Subminarea economiei naționale este fapta prin care s-au produs pagube economiei naționale;

Ⓢ Compromiterea unor interese de stat reprezintă fapta prin care s-a distrus, alterat sau ascuns unele documente sau înscrisuri în care erau stabilite drepturi ale statului român în raport cu o putere străină;

Ⓢ Comunicarea de informații false constituie comunicarea sau răspîndirea prin orice mijloace de date sau informații false, dacă fapta este de natură să aducă atingerea siguranței statului sau relațiilor internaționale ale țării;

b) Dintre infracțiunile contra patrimoniului se disting următoarele:

▪ Furtul reprezintă luarea unui bun mobil din posesia altuia, fără consimțământul acestuia în vederea însușirii pe nedrept;

▪ Abuzul de încredere este însușirea unui bun mobil al altuia, deținut cu orice titlu, dispunerea de acest bun pe nedrept ori refuzul de al restitui;

▪ Gestiunea frauduloasă constituie crearea cu rea credință de pagube unei persoane, cu ocazia administrării, păstrării sau conservării bunurilor acesteia, în scopul de a dobîndi un folos material;

Infracțiuni aferente activității de gestiune pot fi:

Ⓢ Crearea de plusuri sau minusuri în gestiune prin mijloace frauduloase;

Ⓢ Nedecararea în scris în termen legal de către gestionar a plusurilor sau minusurilor din gestiune despre care are cunoștință, provenite în oricare alt mod decît fraudulos;

Ⓢ Înstrăinarea bunurilor constituite garanție, fără înștiințarea părții pentru care s-a constituit garanția;

Ⓢ Sustragerea sau înstrăinarea de active din patrimoniul administrat și utilizarea acestora în interes personal;

❶ Deturnarea de fonduri reprezintă schimbarea destinației fondurilor bănești sau a altor active patrimoniale, fără respectarea prevederilor legale, dacă fapta a cauzat o pagubă sau a perturbat activitatea economico-financiară a unei entități patrimoniale;

❷ Delapidarea constituie însușirea, folosirea sau traficare de către un funcționar în interesul său sau al altuia, de bani, valori sau alte bunuri pe care le gestionează sau administrează;

Dintre infracțiuni referitoare la regimul activității economice amintim:

- Specula reprezintă fapta prin care se cumpără în scopul revânzării produse industriale sau agricole care din punct de vedere legal nu pot face obiectul comerțului particular;
- Înșelaciuni cu privire la cantitatea și calitatea mărfurilor constituie folosirea unor instrumente de cântărire necorespunzătoare, falsificarea ori substituirea de mărfuri și vânzarea acestora, cunoscând că sunt falsificate sau substituite;
- Divulgarea secretului economic presupune divulgarea unor informații confidențiale la care are acces prin atribuțiile de serviciu, dacă fapta este de natură să producă pagube;
- Nerespectarea dispozițiilor privind operațiunile de import – export;
- Intermedierea de valori mobiliare fără autorizarea Comisiei Naționale de Valori Mobiliare;

Printre infracțiunile referitoare la evaziunea fiscală se regasesc:

- Refuzul de a pune la dispoziția organelor de control financiar și fiscal ale statului documentele justificative și actele contabile pentru stabilirea obligațiilor față de stat;
- Sustragerea de la plata impozitelor, taxelor și a altor datorii față de bugetul de stat prin neînregistrarea unor activități, pentru care legea prevede înregistrarea;
- Neevidențierea ori evidențierea necorespunzătoare a tranzacțiilor în scopul diminuării impozitelor diminuarea veniturilor prin neînregistrarea sau înregistrarea parțială, sau înregistrarea de cheltuieli care nu au la baza documente legale;
- Declararea de informații fictive sau incomplete în scopul sustragerii de la control constituie declararea eronată a sediului societății, schimbarea acestuia fără a îndeplini obligațiile legale, sau nedeclararea și neînregistrarea tuturor punctelor de lucru sau a filialelor;
- Organizarea de evidențe contabile duble;

Procesul penal are două faze și anume:

- urmărirea penală;
- judecata.

Procesul penal se desfășoară atât în cursul urmăririi penale, cât și în cursul judecății, având ca obiect aflarea adevărului cu privire la fapta și împrejurările în care s-a produs și cu privire la făptuitor.

Urmărirea penală este o etapă a procesului penal, care are ca obiect strângerea de probe care să ateste existența infracțiunii, identitatea făptuitorilor, stabilirea răspunderii acestora și dacă este cazul dispunerea trimiterii acestora în judecată.

Urmărirea penală este efectuată de:

- procurori;
- organe de cercetare penală;

Actele dispuse de organul de urmărire penală sunt:

- ordonanță este dispusă în cazuri prevăzute de lege;
- rezoluția motivată care este dispusă în celelalte cazuri;

Activitatea de cercetare penală a poliției sau a altor organe este condusă și controlată de procuror, care supraveghează ca actele de urmărire penală să fie efectuate cu respectarea dispozițiilor legale, astfel încât orice infractor să fie pedepsit în funcție de vinovăția sa, și nici o

persoană să nu fie urmărită penal dacă nu există probe temeinice că a săvârșit o faptă prevăzută de legea penală.

Sesizarea organelor de urmărire penală se face prin:

- ❖ denunț reprezintă aducerea la cunoștința organelor de cercetare penală de către o persoană sau de către o unitate de interes public a unei infracțiuni;
- ❖ plângerea este aducerea la cunoștința organelor de cercetare penală, de către o persoană sau de către o unitate de interes public a unei infracțiuni, infracțiune care i-a cauzat acesteia o vătămare;
- ❖ cererea organului competent apare în cazul în care legea prevede că urmărirea penală nu poate începe fără o sesizare specială, făcută în scris și semnată de organul competent;
- ❖ din oficiu atunci când organul de urmărire penală încheie un proces verbal care constituie actul de începere al urmăririi penale, având obligația să sesizeze procurorul.

Pe tot parcursul urmăririi penale, persoana supusă acesteia este numită învinuit, pînă cînd se declanșează acțiunea penală împotriva sa.

În cazul în care în cadrul cercetării penale nu se demonstrează existența unei infracțiuni, sau se recuperează în întregime prejudiciul, procurorul dă o ordonanță prin care dosarul se clasează, învinuitul este scos de sub urmărire penală sau urmărirea penală încetează.

Acțiunea penală este mijlocul legal prin care procurorul se pronunță asupra existenței unei infracțiuni, a persoanelor care au săvârșit-o și a faptului că aceștia răspund penal, dispunînd trimiterea în judecată.

Acțiunea penală se pune în mișcare de procuror prin ordonanță, după verificarea lucrărilor efectuate de organele de cercetare penală și după ce consideră că urmărirea penală este completă, au fost respectate dispozițiile legale care garantează aflarea adevărului și există probele necesare și legal administrate.

Actul prin care se sesizează instanța de judecată este rechizitoriul.

Rechizitoriul cuprinde următoarele date:

- data și locul întocmirii;
- numele și calitatea celui care îl întocmește;
- cauza la care se referă;
- temeiul legal al acesteia;
- date despre inculpat;
- fapta reținută în sarcina inculpatului;
- încadrarea juridică a faptei;
- probele pe care se întemeiază învinuirea;
- măsura preventivă luată și durata acesteia;
- dispoziția de trimitere în judecată;
- persoanele care trebuiesc citate în instanță, cu precizarea calității lor în proces și locul unde urmează a fi citate ;

În cadrul unui proces penal intervin următoarele părți:

- inculpatul este persoana împotriva căreia s-a pus în mișcare acțiunea penală;
- partea vătămată (prejudiciatul) este aceea persoana care a suferit prin faptă penală săvârșită de inculpat, o vătămare fizică, morală sau materială, și participă la proces;
- partea responsabilă civilmente reprezintă o persoană chemată în procesul penal să răspundă potrivit legii civile, pentru pagubele provocate prin fapta inculpatului, căreia prin culpa proprie i-a facilitat producerea pagubei;

Având ca obiectiv primordial aflarea adevărului, instanța de judecată își exercită atribuțiile în mod activ.

Pentru ca soluția pe care instanța o va pronunța să fie dreaptă, este necesar ca aceasta să-și formeze convingerea pe baza probelor administrate.

Procesul penal se desfășoară în ședințe de judecată, care pot avea loc numai dacă a fost îndeplinită procedura și părțile au fost legal citate.

Desfășurarea judecării cauzelor este declanșată de președintele instanței, care primește dosarul cauzei, fixează termenul de judecată și dă dispoziție pentru citarea părților care trebuie să fie chemate la judecată.

Pe pe tot parcursul procesului, procurorul, părțile și apărătorii au dreptul să formuleze cereri, ridice excepții și pună concluzii cu privire la aspectul penal al cauzei, instanța pronunțându-se asupra acestora prin încheiere motivată.

În cadrul procesului penal, acțiunii penale îi poate fi alăturată acțiunea civilă, când partea vătămată se constituie ca parte civilă contra inculpatului, sau persoanei responsabile civilmente, în vederea tragerii acestora la răspundere civilă.

Judecata în fața instanței civile se suspendă până la rezolvarea definitivă a cauzei penale.

După încheierea dezbaterilor se procedează la deliberarea și pronunțarea hotărârii, aceasta constituind rezultatul acordului membrilor completului de judecată asupra soluțiilor date cauzelor supuse deliberării.

Hotărârile pot fi de mai multe tipuri:

- sentința – este hotărârea prin care cauza este soluționată de prima instanță de judecată;
- decizia – hotărârea prin care instanța se pronunță asupra apelului și recursului;
- încheierea – toate celelalte hotărâri date de instanță pe parcursul judecății;

Recuperarea prejudiciului cauzat prin infracțiuni (fapte penale) se face potrivit legii civile astfel:

- în natură -prin restituirea bunului sau restabilirea situației anterioare săvârșirii infracțiunii;
- prin despăgubiri bănești – în cazul în care recuperarea în natură nu mai este posibilă;

Căile de atac ale hotărârilor organelor de judecată sunt:

- apelul – prin care se atacă latura civilă a sentinței;
- recursul – prin care se atacă deciziile pronunțate în apel;
- contestația în anulare – este o cale extraordinară de atac împotriva hotărârii penale definitive;
- revizuirea – este o cale extraordinară de atac împotriva hotărârii penale definitive în cazul în care se constată că trebuie revizuite anumite motive care au dus la luarea unei hotărâri nelegale sau netemeinice;

Pe tot parcursul procesului penal o importanță deosebită se acordă adunării probelor, care trebuie să fie admisibile, pertinente, concludente și utile, expertiza contabilă constituind una din aceste probe.

Unul din principiile de bază ale dreptului penal constă în faptul că sarcina de a dovedi vinovăția decurge din prezumția de nevinovăție a persoanei sau persoanelor implicate.

Expertiza alături de alte mijloace de dovadă (înscrieri, interogatorii, declarații de martori) reprezintă o probă pe care instanța de judecată își va întemeia hotărârea pe care o va pronunța.

Potrivit prevederilor art. 48 din OG 92/2005 privind Codul de procedură fiscală, organul fiscal în condițiile legii administrează mijloace de probă putând proceda la solicitarea de expertize.

Ori de câte ori consideră necesar, organul fiscal are dreptul, potrivit prevederilor art. 53 din Codul de procedură fiscală, să apeleze la serviciile unui expert pentru întocmirea unei expertize.

1.4. Reglementări legale privind expertizele contabile judiciare

Expertizele contabile judiciare ca de altfel și cele extrajudiciare sunt reglementate:

- a) legal;
- b) procedural;
- c) profesional;

Baza reglementarilor legale privind expertizele contabile judiciare și extrajudiciare o constituie Ordonanța Guvernului nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați

Potrivit acestor reglementari legale, efectuarea de expertize contabile judiciare și extrajudiciare este dreptul exclusiv al experților contabili.

Această exclusivitate rezultă din art. 6 lit „d” din OG nr. 65/1994, care enumerând lucrările care pot fi efectuate de expertul contabil pentru persoane fizice și juridice, stipulează că “efectuarea expertizelor contabile dispuse de organele judiciare sau solicitate de persoane fizice sau juridice în condițiile prevazute de lege”.

Potrivit art. 7 din OG nr. 65/1994 : “Experții contabili pot sa-și exercite profesia individual sau se pot constitui în societăți comerciale, potrivit legii”.

Colaborând cele două texte legale (art. 6 lit „d” și art. 7) din OG nr. 65/1994 rezultă că, toate cazurile, expertizele contabile judiciare și extrajudiciare pot fi elaborate numai de către profesioniști (specialiști) care au dobândit legal, în condițiile OG nr. 65/1994, calitatea de expert contabil.

Expertizele contabile judiciare și extrajudiciare nu pot fi efectuate de contabilii autorizați cu studii medii sau superioare și nici de către alți profesioniști .

Lucrările elaborate de aceștia, chiar dacă sunt intitulate “Rapoarte de expertiză contabilă” și respectă metodologia de elaborare a acestora, sunt simple lucrări de specialitate, neavând calitatea legală de expertize contabile.

Baza reglementarilor procedurale privind alegerea și numirea experților contabili, precum și modul de efectuare a expertizelor contabile, îndeosebi a celor judiciare, este prevăzută în codurile de procedură civilă și penală.

Codurile de procedură penală și civilă în vigoare nu reglementează expertiza contabilă în mod special.

Prin urmare, reglementările procedurale privind expertiza, în măsura în care nu se referă la expertize de altă natură (medico –legale, grafologice) sunt aplicabile și expertizelor contabile judiciare.

Dreptul comun în materie de expertiză, ca mijloc de probațiune juridică, îl constituie Codul de Procedură Civilă care reglementează următoarele:

Când pentru lamurirea unor împrejurări de fapt, instanța consideră necesar să cunoască părerea unor specialiști, va numi, la cererea părților ori din oficiu, unul sau trei experți, stabilind, prin încheiere, punctele asupra cărora ei urmează să se pronunțe și termenul în care trebuie să efectueze expertiza.

Termenul va fi stabilit astfel încât depunerea expertizei la instanță să aibă loc conform dispozițiilor art. 209.

Dacă părțile nu se învoiesc asupra numirii experților, ei se vor numi de către instanță, prin tragere la sorți, în ședință publică, de pe lista întocmită de biroul de expertiză.

Prin încheierea de numire se va stabili și plata experților.

Experții se pot recuza pentru același motiv ca și judecătorii.

Recuzarea trebuie să fie cerută în termen de 5 (cinci) zile de la numirea expertului, dacă motivul ei există la această dată; în celelalte cazuri termenul va curge de la data când s-a ivit momentul de recuzare.

Recuzările se judecă în ședința publică, cu citarea părților și experților.

Dispozițiile privitoare la citarea, aducerea cu mandat și sancționarea martorilor care lipsesc sunt deopotrivă aplicabile experților.

Dacă expertul din motive întemeiate nu se prezintă, instanța poate dispune înlocuirea lui.

Expertul va depune urmatorul jurământ “Jur ca îmi voi îndeplini cu cinste și nepărtinire însărcinarea încredințată de instanța de judecată. Așa să-mi ajute Dumnezeu!”

Pentru depunerea jurământului, ei vor fi chemați în camera de consiliu, îndată după numire, fără citarea părților. Instanța va constata depunerea jurământului prin Încheiere.

Dacă experții pot să își dea de îndată parerea, vor fi ascultați chiar în ședință, iar părerea lor se va trece într-un proces verbal.

Dacă pentru expertiză este nevoie de o lucrare la fața locului, ea nu poate fi făcută decât după citarea părților prin carte poștală recomandată, cu dovadă de primire, arătând zilele și orele când începe și continuă lucrarea. Dovada de primire va fi alăturată lucrării expertului.

Partile sunt obligate să dea expertului orice lamuriri în legătură cu obiectul lucrării.

Expertul este dator să-și depună lucrarea cu cel puțin 5 (cinci) zile înainte de termenul stabilit pentru judecată.

Când sunt mai mulți experți cu păreri deosebite lucrarea trebuie să conțină părerea motivată a fiecăruia.

Experții sunt datori să se înfațișeze înaintea instanței pentru a da lămuriri ori de câte ori li se va cere, caz în care au dreptul la despăgubiri, ce se vor stabili prin Încheiere executorie.

Dacă instanța nu este lamurită prin expertiza făcută, poate dispune întregirea expertizei sau o nouă expertiză

Expertiza contrarie va trebui cerută motivat la primul termen după depunerea lucrării.

Experții care vor cere sau vor primi mai mult decât plata statornicită, se vor pedepsi pentru luare de mită.

La cererea experților, ținându-se seama de lucrare, instanța le va putea mari plata cuvenită prin Încheierea executorie dată cu citarea părților.

Dacă expertiza se face de o altă instanță prin delegație, numirea părților și statornicirea plății ce li se cuvine se va putea lăsa în sarcina acestei instanțe.

Codul de Procedură Penală conține, de asemenea, reglementări procedurale opozabile expertizei contabile judiciare, administrate în procesele penale:

Ordonarea efectuării expertizei- Când pentru lămurirea unor fapte sau împrejurări ale cauzei, în vederea aflării adevărului, sunt necesare cunoștințele unui expert, organul de urmarire penală ori instanța de judecată dispune, la cerere sau din oficiu, efectuarea unei expertize.

Procedura expertizei presupune următoarele aspecte:

Expertize se efectuează potrivit dispozițiilor din prezentul cod, afară de cazul când prin lege se dispune astfel.

Expertul este numit de organul de urmarire penală sau de instanța de judecată.

Fiecare dintre părți are dreptul să ceară ca un expert recomandat de ea să participe la efectuarea expertizei.

În ceea ce privește anumite lamuriri date expertului și părților se poate spune că:

Organul de urmarire penală sau instanța de judecată, când dispune efectuarea unei expertize, fixează un termen la care sunt chemate părțile, precum și expertul, dacă acesta a fost desemnat de organul de urmarire penală sau de instanță.

La termenul fixat se aduce la cunostința părților și expertului obiectul expertizei și întrebările la care expertul trebuie să răspundă și le se pune în vedere că au dreptul să facă observații cu privire la aceste întrebări și că pot cere modificarea sau completarea lor.

Partile mai sunt înconștințate că au dreptul să ceară numirea și a câte unui expert recomandat de fiecare dintre ele, care să participe la efectuarea expertizei.

După examinarea obiecțiilor și cererilor făcute de părți și expert, organul de urmărire penală sau instanța de judecată pune în vedere expertului termenul în care urmează a fi efectuată expertiza, înconștințându-l totodată dacă la efectuarea acesteia urmează să participe părțile.

Drepturile expertului

Expertul are dreptul să ia cunoștință de materialul dosarului necesar pentru efectuarea expertizei.

În cursul urmăririi penale cercetarea dosarului se face cu încuviințarea organului de urmărire penală.

Expertul poate cere lamuriri organului de urmărire penală sau instanței de judecată cu privire la anumite fapte ori împrejurări ale cauzei.

Partile cu încuviințarea și în condițiile stabilite de organul de urmărire penală sau de instanța de judecată pot da expertului explicațiile necesare.

Raportul de expertiză

Dupa efectuarea expertizei expertul întocmește un raport scris.

Când sunt mai mulți experți se întocmește un singur raport de expertiză.

Dacă sunt deosebiri de păreri, opiniile separate sunt consemnate în cuprinsul raportului sau într-o anexă

Raportul de expertiză se depune la organul de urmărire penală sau la instanța de judecată care a dispus efectuarea expertizei.

Conținutul raportului

Raportul de expertiză cuprinde următoarele părți:

a) partea introductivă, în care se arată organul de urmărire penală sau instanța de judecată care a dispus efectuarea expertizei, data când s-a dispus efectuarea acesteia, numele și prenumele expertului, data și locul unde a fost efectuată, data întocmirii raportului de expertiză, obiectul acesteia și întrebările la care expertul urma să răspundă, materialul pe baza căruia expertiza a fost efectuată și dacă părțile care au participat la aceasta au dat explicații în cursul expertizei.

b) descrierea în amănunt a operațiilor de efectuare a expertizei, obiecțiile sau explicațiile părților, precum și analiza acestor obiecții ori explicații în lumina celor constatate de expert.

c) concluziile care cuprind răspunsurile la întrebările puse și părerea expertului asupra obiectului expertizei.

Suplimentul de expertiză

Când organul de urmărire penală sau instanța de judecată constată, la cerere sau din oficiu, ca expertiza nu este completă, dispune efectuarea unui supliment de expertiză fie de către același expert, fie de către altul.

De asemenea, când se consideră necesar, se cer expertului lamuriri suplimentare în scris, ori se dispune chemarea lui spre a da explicații verbale asupra raportului de expertiză.

În acest caz, ascultarea expertului se face potrivit dispozițiilor privitoare la ascultarea martorilor.

Efectuarea unei noi expertize

Dacă organul de urmărire penală sau instanța de judecată are îndoieli cu privire la exactitatea concluziilor raportului de expertiză, dispune efectuarea unei noi expertize.

În ceea ce privește reglementările legale privind expertizele contabile judiciare și extrajudiciare, acestea sunt reglementate de :

a) Regulamentul de organizare și funcționare a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

b) Norma profesională C.E.C.C.A.R nr. 35 privind expertizele contabile, care stipulează că acestea pot fi efectuate numai de către persoanele care au dobândit calitatea de expert contabil în condițiile legii.

1.5. Metodologia efectuării expertizei contabile în cauze penale

În cadrul desfășurării activității procesurale a organelor judiciare culegerea de probe constituie una dintre etapele esențiale.

Expertiza contabilă reprezintă un mijloc de probă important, dar nu absolut, ea furnizând instanței o opinie autorizată, profesională și un îndrumar pentru magistrați în vederea pronunțării hotărârii.

Aceasta se dispune de organele judiciare (organul de urmărire penală sau de instanța de judecată) la cerere sau din oficiu, în cazul în care pentru clarificarea anumitor fapte sau împrejurări în vederea stabilirii adevărului, este necesară opinia autorizată a unui expert contabil.

Metodologia efectuării expertizei contabile judiciare cuprinde următoarele etape:

- 1) dispunerea expertizelor contabile judiciare și numirea expertului contabil;
- 2) programarea lucrărilor de expertiză contabilă;
- 3) documentarea lucrărilor privind expertiza contabilă;
- 4) redactarea raportului de expertiză contabilă și semnarea lui;
- 5) depunerea raportului de expertiză contabilă;

Toate aceste aspecte explicitate de normele de lucru și de raport privind expertiza contabilă reprezintă o succesiune logică a etapelor de lucru în demersul elaborării expertizelor contabile judiciare și extrajudiciare.

Aceste norme le completează pe cele de comportament profesional sub aspect tehnic și profesional.

Respectarea normelor tehnice și profesionale sub formularea: profesionistul contabil trebuie să efectueze lucrările sale în conformitate cu normele tehnice și profesionale care îi sunt aplicabile este un principiu fundamental care trebuie să ghideze pe profesioniștii contabili în conduită și în relațiile lor profesionale cu terții (clienții).

1. Dispunerea expertizei contabile judiciare și numirea expertului contabil

Obiectul de cercetare și obiective ale expertizei contabile judiciare în cauze penale și termenele de efectuare

Expertiza contabilă în materie penală are loc atunci când justiția ar avea interesul de a verifica gestiunea unor comercianți în stare de faliment sau a administratorilor de rea credință ai unor societăți comerciale.

În vederea aflării adevărului, organul de urmărire penală și instanța de judecată au obligația să lămurească cauza sub toate aspectele pe bază de probe.

Proba este orice element de fapt care servește la constatarea existenței sau inexistenței unei infracțiuni, la identificarea persoanei care a săvârșit-o și la cunoașterea împrejurărilor necesare pentru soluționarea cauzei.

Probele nu au valoare stabilită dinainte, ci acesta este determinată ulterior.

Aprecierea fiecărei probe se face de organul de urmărire penală și de instanța de judecată potrivit convingerii lor, formată în urma examinării tuturor probelor administrate și conducându-se după conștiința lor.

Expertiza contabilă poate avea ca *obiect de cercetare* (sfera de cuprindere):

■ fapte, împrejurări sau situații ce apar în activitatea economico-financiară și gestionară a unei unități patrimoniale pentru a căror soluționare este necesar să se apeleze la un expert contabil.

■ aspecte ale situației economico – financiare a patrimoniului și ale capacității acestora de a genera profit, așa cum rezultă din documentele primare și evidența tehnic –operativă și contabilă, cu scopul final de a stabili, în mod științific, corectitudinea sau incorectitudinea administrării patrimoniului.

■ analiza economico financiară a activității unei unități patrimoniale, cu scopul de a se determina comportamentul conducătorilor și al persoanelor din compartimentele funcționale și de producție, în raport cu atribuțiile lor de serviciu.

■ cercetarea unui ansamblu de documente contabile, acte normative și probleme economico – financiare caracterizate prin pluritate și diversitate.

■ neglijența sau abuzul în serviciu în legătură cu stabilirea și executarea obligațiilor contractuale, stabilirea întârzierilor pentru plata prețului și corectitudinea calculului penalităților, stabilirea cantităților de produse livrate între părțile în litigiu, ce s-a achitat și ce a mai rămas de plată etc.

■ în materie comercială, expertiza se efectuează atunci când este necesar a se corecta calcule, înregistrări și registre de comerț.

■ expertiza contabilă cuprinde latura economico –financiară a faptelor și împrejurărilor, latura juridică fiind exclusă în competența organelor judiciare.

Expertizele contabile judiciare pot fi dispuse de organele îndreptățite de lege pentru administrarea probei cu expertiza.

Numirea expertului sau experților contabili, atât din oficiu cât și recomandați de părțile în proces se poate face numai de organul în drept să dispună administrarea probei cu expertiza contabilă.

Expertul contabil pentru a putea efectua expertiza contabilă judiciară trebuie să fie membru activ al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, înscris ca atare în Tabloul Corpului, care se publică anual în Monitorul Oficial al României.

Orice solicitant de expertize contabile are dreptul să contacteze pe oricine dintre experții contabili nominalizați în Monitorul Oficial al României, ca fiind membri activi în anul în curs.

Expertizele contabile judiciare pot fi dispuse în cauze penale, în conformitate cu prevederile Codului de procedură penală, art. 116-127.

În astfel de cauze, organul de urmărire penală sau instanța de judecată care a dispus efectuarea unei expertize contabile fixează un termen la care sunt chemate părțile, precum și expertul contabil, aducându-li-se la cunoștință întrebările la care să răspundă expertul contabil și precizându-li-se ca au dreptul să facă observații cu privire la întrebări și că pot cere modificarea sau completarea lor.

Partile sunt înștiințate că au dreptul să ceară numirea și a cate unui expert recomandat de fiecare dintre ele, care să participe la efectuarea expertizei.

Expertul recomandat de parte are drepturi egale cu experții numiți de instanță și este obligat să participe efectiv la realizarea expertizei contabile.

Participarea expertului contabil recomandat de parte la efectuarea expertizei este un drept al părții, care nu poate fi restrâns de organele care dispun efectuarea expertizei.

Drepturile legale ale expertului recomandat de parte rezultă din calitatea lui de expert contabil.

Expertul este obligat să nu acționeze ca un apărător al părții care l-a recomandat, ci să exercite mandatul primit cu principialitate, să interpreteze științific, obiectiv, actele contabile și problemele supuse expertizării, să fie imparțial și animat de dorința stabilirii adevărului.

Expertul recomandat poate fi cerut de parte, pe cheltuiala sa, pe lângă expertul numit. Aceasta presupune, că expertul recomandat de parte nu poate fi cerut în situația în care, în cauza respectivă, nu există un expert numit.

Dacă expertul numit nu este condiționat de expertul recomandat de parte, admiterea expertului recomandat de parte este condiționată de existența în cauza respectivă a unui expert numit de organul de urmărire penală sau de instanța de judecată.

Incompatibilitatea expertului contabil

Expertul contabil este incompatibil să efectueze expertize contabile, într-o anumită cauză penală, în următoarele situații:

- a pus în mișcare acțiunea penală, a emis mandat de arestare, a dispus trimiterea în judecată, a pus concluzii în fond în calitate de procuror la instanța de judecată, a fost judecător în același dosar;

- a fost reprezentant (expert recomandat de parte) ori apărător al vreuneia dintre părți;

- a fost martor. Calitatea de expert este incompatibilă cu aceea de martor în aceeași cauză. Calitatea de martor are întâetate.

- există împrejurări din care rezultă că este interesat sub orice formă, el, soțul sau vreo rudă apropiată, în soluționarea cauzei într-un anumit mod, care este de natură a-l face să fie subiectiv;

- face parte din sistemul organizatoric al uneia dintre părțile în proces;

- s-a pronunțat asupra unor aspecte care constituie obiectul dosarului (litigiului expertizat), în calitate de organ de control, de conducere, tehnic de specialitate;

- a luat parte, ca executant, la întocmirea actelor primare a evidenței tehnic-operative și contabile;

Abținerea și recuzarea expertului contabil

Expertul incompatibil are obligația să declare președintelui instanței de judecată sau procurorului care supraveghează cercetarea penală că se abține de a efectua expertiza contabilă în procesul penal, cu prezentarea cazului de incompatibilitate ce constituie motivul abținerii.

Declarația de abținere se face îndată ce expertul contabil a luat cunoștință de existența actului de incompatibilitate.

În cazul în care expertul contabil incompatibil nu a făcut declarație de abținere de a participa la efectuarea expertizei, poate fi recuzat, în cursul urmăririi penale și al judecării, de oricare dintre părți, de îndată ce partea a aflat despre existența cazului de incompatibilitate.

Recuzarea se formează oral sau scris, cu arătarea cazului de incompatibilitate ce constituie motivul recuzării.

Abținerea sau recuzarea se soluționează în instanța de judecată fără participarea expertului care a declarat că se abține sau este recuzat.

Examinarea declarației de abținere sau a cererii de recuzare se face de îndată, ascultându-se procurorul, când este prezent în instanță, iar dacă este necesar, și părțile, precum și expertul care se abține sau a cărui recuzare se cere.

Încheierea prin care s-a admis sau s-a respins abținerea, ca și aceea prin care s-a admis recuzarea, nu sunt supuse nici unei cai de atac.

În cursul urmăririi penale, asupra abținerii sau recuzării se pronunță procurorul care supraveghează cercetarea penală.

Participarea ca expert de mai multe ori în aceeași cauză nu constituie motiv de recuzare.

Drepturile și obligațiile expertului contabil. Interdicții ale expertului contabil numit

Expertul contabil, numit să efectueze expertiza contabilă, are o serie de drepturi și obligații.

Printre drepturile expertului contabil se regasesc următoarele:

- să ia cunoștință de materialul dosarului necesar pentru efectuarea expertizei; În cursul urmăririi penale, cercetarea dosarului se face cu încuviințarea organului de urmărire.

- să participe la stabilirea obiectivelor expertizei și să solicite organului de urmărire penală sau instanței de judecată, care a dispus efectuarea expertizei, modificarea sau completarea întrebărilor (obiectivelor) la care trebuie să răspundă.

- să primească, cu încuviințarea și în condițiile stabilite de organul care a dispus expertiza, lamuriri și explicații de la părți;

- să solicite efectuarea controlului în cazul în care constată că expertiza nu se poate efectua fără un prealabil control;

La solicitarea organului de urmărire penală sau a instanței de judecată, conducătorii unității patrimoniale au obligația să dispună cu prioritate măsurile de control financiar de gestiune necesare pentru stabilirea pagubelor produse prin infracțiune și clarificarea împrejurărilor care au condus la săvârșirea unor fapte de natură penală.

Nerespectarea acestor măsuri este fapta contravențională și se sancționează cu amendă.

- să ceară lamuriri organului de urmărire penală sau instanței de judecată cu privire la anumite fapte sau împrejurări ale cauzei;

- să fie remunerat pentru munca depusă;

Expertul contabil, numit să efectueze expertiza contabilă, are următoarele obligații:

- Ⓢ să sesizeze organul de urmărire penală sau instanța de judecată dacă se află în situația de abținere sau recuzare;

- Ⓢ să aplice principiul de imparțialitate în activitatea de expertiză contabilă;

- Ⓢ să execute personal, cu competență și la termen, mandatul încredințat de organul de urmărire penală sau instanța de judecată;

- Ⓢ să respecte normele legale privind expertiza contabilă;

- Ⓢ să se prezinte la chemările organului judiciar pentru:

- a i se aduce la cunoștință obiectul expertizei și întrebările la care trebuie să răspundă;
- a da explicații suplimentare;
- a completa raportul de expertiză;
- a efectua expertiza suplimentară;

Pe lângă drepturile și obligațiile expertului contabil numit să efectueze expertiza contabilă, acesta are și următoarele interdicții:

- ~ să încredințeze altei persoane efectuarea expertizei pentru care a fost numit;

- ~ să divulge datele de care a luat cunoștință cu ocazia îndeplinirii mandatului primit;

- ~să ridice și să păstreze la domiciliul său dosarul cauzei sau să le atașeze la raportul de expertiză ;
- ~să efectueze controlul financiar de gestiune, inventarierea sau aducerea la zi a evidenței contabile;
- ~să ia explicații scrise de la părți sau de la terți și să solicite acestora viza lucrărilor de expertiză;
- ~să elibereze părților în cauză sau terților copii după raportul de expertiză;

În dosarele penale, prezența expertului contabil cu ocazia numirii sale, este obligatorie

Actul procedural de numire a expertului sau experților contabili în dosarele penale este Ordonanța emisă de organul de urmărire penală sau de parchetele de pe lângă instanțele de judecată, după caz.

Aceste ordonanțe conțin un dispozitiv în care sunt nominalizate persoanele implicate și infracțiunile pentru care sunt cercetate, alături de care trebuie să se regăsească următoarele:

- ❖ numele expertului sau experților contabili numiți;
- ❖ obiectivele (întrebările) expertizei contabile;
- ❖ termenul (data) depunerii raportului de expertiză contabilă;
- ❖ onorariul (plata) expertului sau experților contabili.

Stabilirea obiectivelor (întrebărilor) expertizei contabile judiciare

Obiectivele expertizei contabile, respectiv întrebările la care trebuie să răspundă expertul, se stabilesc de organul de urmărire penală sau de instanța de judecată, la cererea părților sau din oficiu.

Întrebările la care trebuie să răspundă expertul sau experții contabili numiți trebuie să fie concise, fără echivoc și fără a se solicita încadrarea legală a faptelor supuse judecății.

Obiective ale expertizei contabile judiciare în cauze penale: Expertiza contabilă în cauze penale are loc atunci când organul de urmărire penală și instanța de judecată are nevoie, în vederea aflării adevărului, de cunoștințele unui expert contabil, pentru lămurirea unor fapte sau împrejurări de natura financiar –contabilă, gestionare, patrimonială etc.

Expertiza contabilă este utilizată ca mijloc de probă care servește, alături de alte mijloace de probă la:

- constatarea existenței sau inexistenței unei infracțiuni;
- identificarea persoanei care a săvârșit infracțiunea;
- cunoașterea împrejurărilor necesare pentru soluționarea cauzei;

Toate aceste elemente pot constitui, în funcție de natura și condițiile specifice săvârșirii unei infracțiuni, obiective ale expertizei contabile.

În cauzele penale, fixarea obiectivelor la care urmează să răspundă expertul, se desfășoară în două faze:

■ încuviințarea probei și stabilirea obiectivelor de principiu, numirea expertului, fixarea unui termen când se citează părțile și expertul numit și analiza sumară a dosarului de către expertul contabil numit;

■ punerea în discuția părților și a expertului numit a obiectivelor la care expertul trebuie să răspundă, atenționarea acestora asupra faptului că au dreptul să facă observații și să solicite modificarea, completarea sau definitivarea obiectivelor în prezența părților și expertului numit.

În cursul urmăririi penale, cercetarea dosarului se face cu încuviințarea organelor de urmărire.

Expertul poate cere lămuriri organului de urmărire penală sau instanței de judecată cu privire la anumite fapte ori împrejurări ale cauzei.

Dacă materialul aflat în dosarul cauzei este insuficient pentru efectuarea expertizei contabile, expertul contabil poate solicita, motivat, organului beneficiar completarea acestuia.

Completarea dosarului se impune în situații cum sunt:

- deținerea de către inculpat a unor acte privind gestiunea în care a funcționat;
- lipsa proceselor verbale de inventariere, în cazul minusurilor în gestiune;

Obiectivele expertizei contabile care se dau spre rezolvare expertului contabil sunt întrebări concrete care se stabilesc de:

■ organul judiciar (de urmărire penală sau instanța de judecată) care a dispus efectuarea expertizei contabile:

- din oficiu sau
- la cererea părților;

■ Se limitează, din punct de vedere al conținutului și perioadei, la fapte și împrejurări care au generat litigii.

■ Se consemnează în scris în:

- *ordonanța de organe de urmărire penală;
- *încheiere de instanța de judecată;

Actul de dispunere a expertizei contabile, ordonanța sau încheierea, cuprinde în mod obligatoriu:

- organul care a dispus efectuarea expertizei;
- numărul dosarului, părțile implicate în litigiu;
- scopul efectuării expertizei contabile;
- încadrarea juridică a faptelor deduse pentru soluționare;
- numele expertului desemnat;
- obiectul expertizei, respectiv întrebările la care se solicită răspunsurile;
- actele ce urmează a fi avute în vedere spre expertizare;
- onorariu provizoriu convenit expertului;
- termenul de depunere a raportului de expertiză;

Expertiza contabilă rezolvă numai obiectivele sau problemele indicate în actul prin care s-a dispus efectuarea ei și numai pentru perioada stabilită.

Întrebările care se dau spre rezolvare expertului contabil trebuie să prezinte următoarele caracteristici:

- ▶ să fie formulate în mod clar și concret, în stricta ordine de succesiune logică și în limita competenței drepturilor și obligațiilor expertului contabil;
- ▶ să se refere la probleme care necesită cunoștințe teoretice și practice de contabilitate;
- ▶ să nu depășească sfera economico-financiară a problematicii;
- ▶ să fie în strânsă legătură cu conținutul cauzei ce se judecă și să decurgă din împrejurările concrete ale cauzei;
- ▶ să epuizeze toate aspectele neclare în dosarul respectiv, să cuprindă toate împrejurările cauzei, astfel încât să se prevină formularea ulterioară de noi obiective;
- ▶ să nu solicite expertului contabil încadrări juridice ale faptelor cercetate.

Expertul contabil răspunde doar la întrebările indicate și doar pentru perioada de timp menționate în actul prin care s-a dispus expertiza.

În cazul în care este nevoie de o extindere a obiectivelor pentru clarificarea unor probleme ce apar pe parcurs, acest lucru este posibil numai cu aprobarea organului care a dispus expertiza.

Expertul contabil nu poate să-și depășească sfera de competență, acesta făcând aserțiuni referitoare doar la aspectele economico – financiare, cauzele care au generat o eventuală pagubă, valoarea pagubei, fără a face referiri la încadrarea juridică a faptelor, sau persoanele vinovate, aceste aspecte fiind de competența organelor de judecată.

Expertul contabil în cazul în care obiectivele expertizei contabile nu sunt suficient precizate, solicită organului care a dispus efectuarea expertizei să concretizeze în scris problemele care trebuie să formeze obiectul expertizei.

De asemenea expertul contabil sesizează organul care a dispus efectuarea expertizei contabile atunci când în timpul efectuării expertizei contabile se ivesc situații care necesită extinderea obiectivelor fixate sau efectuarea prealabilă a unor expertize tehnice, grafologice, etc.

Expertului nu-i este admis să extindă singur obiectivele expertizei și să răspundă astfel la întrebări care nu i-au fost puse sau depășesc competența sa.

În cauzele penale, examinarea unor documente aflate la sediul (domiciliul) părților sau terților se poate realiza cu încuviințarea și în condițiile stabilite de organul de urmărire penală sau instanța de judecată.

Părțile (învinuitul sau prejudiciatul) pot da expertului contabil explicațiile necesare numai cu încuviințarea și în condițiile stabilite de organul de urmărire penală sau de instanța de judecată.

Explicațiile scrise date de părți înainte sau în timpul efectuării expertizei pot forma obiectul analizei expertului numai după ce acestea au fost aduse de părți la cunoștința organului care a dispus expertiza și care a hotărât acceptarea și atașarea lor la dosarul cauzei.

Contactul expertului contabil cu părțile are menirea de a evita obiecțiunile ulterioare ale acestora, precum și de a orienta munca de expertiză spre elucidarea completă a adevărului în cauza cercetată.

Organul judiciar care dispune efectuarea expertizei este obligat să stabilească prin Încheierea de ședința (în cazul dosarelor civile) și prin Ordonanță (în cazul dosarelor penale) termenul (durata) efectuării expertizei contabile și data depunerii raportului de expertiză contabilă.

Principial, termenul efectuării expertizei contabile judiciare curge între data numirii expertului contabil și data fixată pentru depunerea raportului de expertiză contabilă la dosarul cauzei.

Nu există criterii riguroase pentru stabilirea termenului necesar efectuării expertizei contabile judiciare.

Totuși, unele aspecte pot fi avute în vedere, cum ar fi de exemplu:

- a) celeritatea soluționării dosarelor civile și penale;
- b) numărul și complexitatea obiectivelor (întrebărilor) formulate de către organul judiciar care a dispus expertiza contabilă.
- c) perioada de timp în care s-au derulat evenimentele și tranzacțiile contabilizate supuse expertizării.

Apreciem că termenul efectuării expertizelor contabile judiciare este obiect de negociere între organul judiciar care a dispus-o și expertul contabil numit și că depinde de profesionalismul acestora.

Expertul contabil are obligația să depună raportul de expertiză contabilă la termenul stabilit de instanță.

În cazuri excepționale, când raportul de expertiză contabilă nu poate fi realizat și după termenul stabilit, ca urmare a unor motive obiective, expertul are obligația legală de a solicita, în scris, prelungirea termenului.

Cererea se analizează de Biroul local de expertize tehnice și contabile și în măsura în care se justifică, se analizează și înaintează organului judiciar, care acordă un nou termen pe care îl aduce la cunoștința expertului și Biroului local.

2. Programarea lucrărilor de expertiză contabilă

Expertul contabil începe să efectueze expertiza numai după ce a primit actul de numire de la organele judiciare.

Efectuarea expertizei contabile judiciare, dispusă de organele de drept, în vederea lămuririi unor fapte sau împrejurări ale cauzei, este obligatorie, ea neputând fi refuzată de către expertul numit decât pentru motive temeinice.

Necesitatea elaborării unui program de lucru privind elaborarea expertizelor contabile, atât a celor judiciare cât și a celor extrajudiciare, derivă din angajarea unor termene precise la care rapoartele de expertiză contabilă trebuie predate solicitanților.

Programul de lucru pentru efectuarea expertizelor contabile trebuie să se concretizeze într-un buget de timp, exprimat în ore, detaliat pe etape de lucru și/sau operațiuni necesare elaborării expertizelor contabile cum ar fi:

a) audierea dosarului cauzei sau a temei în care a fost dispusă sau contractată expertiza contabilă;

b) documentarea necesară pentru efectuarea expertizei contabile:

- documentarea generală;

- documentarea specifică fiecărui obiectiv fixat expertizei contabile;

- deplasări pentru documentări la fața locului.

c) preluarea și sistematizarea materialului documentar expertizabil;

d) redactarea raportului de expertiză contabilă;

e) alte operațiuni.

Este recomandabil ca programul de lucru să fie o piesă distinctă în dosarele de lucru permanente ale expertului contabil.

Nu există criterii general valabile pentru elaborarea programului de lucru în afara profesionalismului și experienței expertului contabil.

3. Documentarea lucrărilor privind expertiza contabilă

Documentarea lucrărilor privind expertiza contabilă are un caracter particular și se limitează strict la ceea ce este necesar pentru a răspunde la obiectivele fixate expertului de către organul în drept să dispună expertiza contabilă judiciară prin Încheiere de ședință sau Ordonanță a organelor de urmărire și cercetare penală.

În vederea întocmirii raportului de expertiză contabilă, expertul contabil trebuie să studieze materialul documentar adecvat.

Studierea materialului documentar adecvat constituie premisa și condiția necesară întocmirii unui raport de expertiză contabilă temeinic fundamentat, bazat pe documente justificative și evidențieri contabile și nu pe prezumții, declarații ale părților sau martorilor.

Efectuarea expertizei contabile judiciare presupune activitatea de cercetare pe baza procedurilor specifice pe care expertul contabil o efectuează și constă în:

● examinarea materialului documentar aflat la dosarul cauzei, care se află la sediul organului beneficiar al cauzei;

● examinarea de acte și evidențe aflate la părți sau terți;

● interviuarea părților sau martorilor, pentru a stabili concordanță sau neconcordanță dintre explicații și documentele studiate;

● analiza comparativă a unor documente care se referă la obiectivele stabilite, cum ar fi examinarea proceselor verbale întocmite de organele de control abilitate, aflate în posesia acestora, cât și în posesia persoanelor fizice și juridice controlate.

În cazul în care se verifică doar documentele aflate în dosarul cauzei și acestea nu sunt suficiente pentru elaborarea unei opinii, expertul extinde cercetarea și va examina și documentele aflate la părțile în litigiu.

Conform normelor profesionale, expertul trebuie să anunțe scris cu confirmare de primire părțile, despre data și locul efectuării expertizei sau a examinării documentelor, în cazul în care expertiza se efectuează la domiciliul părților.

Părțile au obligația să pună la dispoziția expertului toate documentele cerute și să coopereze pentru lămurirea cauzei care face obiectul procesului.

În caz de necooperare sau refuz de punere la dispoziție a documentelor, conducatorul unității unde se face expertizarea poate fi sancționat cu amendă judiciară.

Sunt cazuri în care la dosar nu se afla nici un document și expertiza trebuie efectuată la fața locului, sau nu pot fi analizate anumite documente deoarece acestea trebuie refăcute.

Expertul contabil solicită refacerea documentelor de către persoanele responsabile și nu se implică în refacerea acestora, obligația sa fiind doar de a verifica și constata.

Pentru a înțelege corect specificul tranzacțiilor supuse expertizării, expertul contabil poate lua interviuri părților interesate, sau poate cere în scris explicații suplimentare, cu mențiunea că acestea nu constituie material documentar.

În raportul de expertiză, expertul contabil poate specifica concordanțele sau neconcordanțele dintre explicații și actele examinate.

Materialul documentar este constituit din documente justificative, financiar-contabile.

În cauze penale, examinarea de documente aflate la părți sau terți precum și explicațiile date de părți (învinuitul sau prejudiciatul) se poate face numai cu încuviințarea organelor de urmarire penală sau a instanței de judecată.

Materialul documentar original poate fi doar studiat de expertul contabil la domiciliul părții care îl are în pastrare, nu poate fi sub nici o formă luat de către expert.

Conform normelor profesionale expertul contabil trebuie să întocmească un dosar de lucru care trebuie să cuprindă:

➤ încheierea de ședință sau ordonanță prin care a fost dispusă efectuarea expertizei contabile și numirea sa;

➤ note personale ale expertului contabil redactate în timpul efectuării expertizei;

➤ copii ale unor documente financiar contabile, luate ca material probant;

➤ raportul de expertiză contabilă, cu număr de înregistrare la data predării, care să ateste predarea în termen a acestuia;

➤ răspunsuri la eventualele obiecțiuni formulate de părți;

➤ supliment la raportul de expertiză;

➤ lămuriri suplimentare în scris la raportul de expertiză.

Dosarul de lucru poate fi pe suport pe hârtie, pe suport informatic sau pe microfilm și permite expertului contabil materializarea diligențelor efectuate, pentru fiecare expertiză.

În cadrul desfășurării unei expertize contabile judiciare, expertul contabil întocmește următoarele documente:

- a) raportul de expertiză contabilă;
- b) lămuriri suplimentare în scris;
- c) supliment la raportul de expertiză contabilă;
- d) răspunsul în scris la observațiile și obiecțiile formulate de părți asupra raportului de expertiză contabilă;
- e) procesul-verbal de imposibilitate a efectuării expertizei contabile;
- f) nota de evaluare a onorariului și decontul de cheltuieli.

a) Raportul de expertiză contabilă judiciară

Acesta constituie partea materializată a activității desfășurate de către expertul contabil și cuprinde trei capitole astfel:

- introducere care cuprinde informații legate de organul de urmarire penală care a dispus efectuarea expertizei, data dispunerii expertizei contabile, numele și datele de identificare ale expertului contabil numit, actul de numire a expertului, cauza, partile, prejudiciul, materialul probant, termenul pentru depunerea lucrării precum și alte date considerate importante de către expertul contabil.

- desfășurarea raportului de expertiză contabilă judiciară care conține câte un paragraf distinct pentru fiecare obiectiv precum și prezentarea detaliată a operațiilor efectuate de expert și materialul documentar probant.

- concluzii - în acest capitol se înscriu răspunsurile la întrebările puse și părerea expertului contabil asupra obiectului expertizei.

b) Lămuriri suplimentare în scris

Lămuririle suplimentare în scris, constituie un document care completează raportul de expertiză și se dispun atunci când sunt necesare clarificări în plus ale unor aspecte tratate insuficient în raportul inițial.

Relatarea acestora în scris implică două aspecte: întrebările ce urmează a fi lămurite, sunt prezentate de organele judiciare în scris expertului, iar răspunsurile documentate ale acestuia sunt prezentate tot în scris, acest lucru implicând o răspundere sporită a expertului față de calitatea răspunsurilor formulate.

Lămurirea unor aspecte insuficient prezentate în raportul inițial, presupune o investigare în plus, o continuare a activității de cercetare a expertului contabil, astfel încât acesta să fie capabil ca prin răspunsurile formulate să ajute organele de drept să aprecieze forța probantă a expertizei contabile și să admită concluziile formulate în funcție de calitatea acestora.

c) Supliment la raportul de expertiză contabilă

Acest supliment se dispune de organele de drept în cazul în care este necesară extinderea obiectivelor expertizei pentru aceeași cauză sau în cazul în care se consideră necesară clarificarea anumitor aspecte prezentate în raportul inițial și considerate neclare sau insuficient tratate.

Suplimentul la raportul de expertiză, deși este o completare a raportului inițial este o lucrare de sine stătătoare, metodologia de întocmire fiind aceeași ca la raportul de expertiză inițial.

d) Răspunsul în scris la observațiile și obiecțiile formulate de părți asupra raportului de expertiză contabilă

Raportul de expertiză contabilă se înaintează organului care a dispus expertiza.

În cazul în care după examinarea lui de către părți, acestea formulează obiecțiuni bine motivate la concluziile expertului contabil, acesta are obligația de a răspunde în scris la toate obiecțiunile formulate, prezentând toate argumentele care au stat la elaborarea concluziilor sale și susținându-și opinia.

În cazul în care, organele judiciare consideră că expertiza contabilă nu aduce lămuriri suficiente și nu este relevantă pentru rezolvarea cauzei, acestea pot respinge concluziile formulate, în funcție de calitatea acestora și pot dispune efectuarea unei noi expertize contabile de către un alt expert.

Deși este efectuată de persoane autorizate, cu un înalt nivel profesional, expertiza contabilă judiciară nu are forță probantă absolută, aceasta constituind un mijloc de probă important, fundamentat științific, care contribuie la justa soluționare de către organul judiciar a cauzei aflate în faza de cercetare sau de judecată.

e) Procesul-verbal de imposibilitate a efectuării expertizei contabile

Efectuarea expertizei contabile dispusă de instanțele de judecată, de organele de urmărire penală sau de alte organe jurisdicționale, este obligatorie, ea neputând fi refuzată decât pentru motive temeinice.

Există cazuri în care datorită lipsei documentelor sau a întâmpinării anumitor dificultăți, expertul contabil se află în imposibilitatea efectuării expertizei contabile.

În acest caz, expertul contabil trebuie să aducă acest lucru la cunoștință organului care a dispus expertiza, întocmind “Procesul-verbal de imposibilitate a efectuării expertizei contabile”.

Acest proces verbal trebuie să cuprindă următoarele informații:

- numele expertului și actul de numire;
- organul care a dispus expertiza;
- numărul dosarului, cauza și părțile implicate;
- obiectivele expertizei;
- documentele ce trebuiau examinate;
- cauza care a dus la imposibilitatea efectuării expertizei;
- documentele lipsă și perioada la care se referă;
- legislația pe care se sprijină expertul contabil în cazul motivației imposibilității efectuării expertizei;
- propuneri privind înlăturarea cauzelor de imposibilitate, în vederea efectuării expertizei.

În cazul în care pot fi soluționate doar o parte din obiectivele expertizei, expertul contabil are obligația de a aduce acest lucru la cunoștința organelor beneficiare, pentru a se lua măsuri de rezolvare a tuturor obiectivelor.

f) Nota de evaluare a onorariului și decontul de cheltuieli

Nota de evaluare a onorariului și decontul de cheltuieli este un document care se întocmește de expertul contabil la sfârșitul expertizei, pentru stabilirea costului total al expertizei.

Acesta cuprinde bugetul de timp, respectiv numărul de ore alocat efectuării expertizei și tariful pe oră, precum și toate cheltuielile care au concurat la efectuarea expertizei, cum ar fi: cheltuieli de deplasare, transport, cazare, diurnă în cazul deplasărilor în alte localități, cheltuieli de tehnoredactare.

Acest document se verifică din punct de vedere al legalității documentelor anexate și din punct de vedere al exactității și realității calculelor, de către biroul local de expertiză, care înaintează această notă de evaluare și decontul de cheltuieli, împreună cu raportul de expertiză organului care a dispus efectuarea acesteia.

Expertul contabil primește diferența dintre onorariul provizoriu plătit la începerea expertizei și costul final al acesteia. În cauzele civile, expertul contabil nu este obligat să înceapă activitatea de expertiză, dacă nu a fost virată în contul biroului local de expertiză suma privind onorariul său.

4.Redactarea raportului de expertiză contabilă și semnarea lui

În principiu raportul de expertiză nu are valoarea unui mijloc absolut de probă, dar nici nu trebuie omisă când constatările expertizei nu sunt combătute prin nici o altă probă, iar concluziile sale finale și temeiurile pe care au fost fondate fac convingerea că exprima un punct de vedere corect.

Afirmația că un raport de expertiză nu are valoarea unui mijloc de probă absolut -deși exact în principiu - nu are nici o relevanță în speță, întrucât constatările expertului nu sunt combătute prin nici o altă probă, iar concluziile sale finale, ca și temeiurile pe care au fost fondate, fac convingerea că exprimă un punct de vedere corect.

Activitatea de cercetare desfășurată de un expert contabil în cadrul misiunii sale oficiale, se materializează într-un raport scris în care sunt consemnate rezultatele și concluziile sale, denumit „Raport de expertiză contabilă judiciară”

Raportul de expertiză contabilă cuprinde trei capitole:

- a)introducere;
- b)desfășurarea expertizei contabile judiciare;
- c)concluzii;

④ Introducerea, ca si parte componenta a raportului de expertiză contabilă judiciară, trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații:

- organul de urmărire penală sau instanța de judecată care a dispus efectuarea expertizei contabile;
- data când s-a dispus efectuarea expertizei contabile;
- mențiunea expresă dacă s-au mai efectuat sau nu alte expertize contabile având aceleași obiective;
- numele și prenumele expertului contabil, domiciliul și numărul carnetului de expert;
- actul de numire a expertului contabil;
- cauza și părțile;
- prejudiciul și materialul probatoriu;
- data și locul unde a fost efectuată expertiza contabilă;
- data întocmirii raportului de expertiză contabilă;
- obiectul expertizei contabile și întrebările la care urmează să răspundă expertul contabil;
- materialul pe baza căruia a fost efectuată expertiza contabilă;
- dacă părțile care au participat la expertiză au dat explicații în cursul expertizei;
- termenul până la care raportul de expertiză trebuia predat și indicarea eventualelor perioade de prelungire;
- orice alte informații considerate de expert relevante.

④ Desfășurarea expertizei contabile în cuprinsul căreia există următoarele date:

- descrierea în amănunt a operațiilor de efectuare a expertizei contabile;
- obiecțiuni sau explicații ale părților;
- analiza obiecțiunilor ori explicațiile părților în lumina celor constatate de expertul contabil;

Acest capitol trebuie să conțină câte un paragraf distinct pentru fiecare obiectiv al expertizei contabile, cu o descriere amănunțită operațiilor efectuate de expert, cu privire la materialul documentar și tranzacțiile analizate, sursele de informare utilizate și legislația aplicabilă.

Pentru fiecare constatare se menționează materialul documentar pe care se sprijina și dispozițiile legale în limita cărora a fost făcută constatarea, cu indicarea textelor corespunzătoare.

Analizarea acestora în consonanță cu reglementările legale, presupune trimiteri clare la anumite legi si acte normative, cu indicarea numarului și articolul de lege care se referă la aspectul respectiv.

Examinarea problemelor se face în raport cu materialul documentar și dispozițiile legale avute în vedere de organele care au stabilit anterior un prejudiciu (de exemplu, organele de control), motivându-se documentat și legal deosebirile de opinii ale expertului contabil față de cele ale organului de control.

Actele dubioase, fictive sau suspecte nu se iau în considerare de către expert la calcularea prejudiciului, dar se menționează în raportul de expertiză contabilă.

Constatările consemnate în raportul de expertiză contabilă se redactează în așa fel încât, din coroborarea cu actele anterioare prin care s-a constatat prejudiciul, să se obțină concluzii în conformitate cu faptele și dispozițiile normative.

În raportul de expertiză contabilă se menționează și eventualele documente noi utilizate de expert, care n-au fost avute în vedere de către organul care a stabilit inițial prejudiciul.

În acest capitol, pe baza investigațiilor făcute se stabilesc cauzele care au determinat efectuarea prejudiciului și valoarea exactă a acestuia.

Pentru fiecare obiectiv trebuie prezentat modul de calcul și interpretarea rezultatelor.

Dacă aceste calcule sunt prea laborioase, vor fi prezentate în anexe, dar obligatoriu interpretarea rezultatului trebuie comentată în raport.

La sfârșitul fiecărui obiectiv, după toate analizele efectuate, trebuie prezentată concluzia dată de expert, care trebuie să fie clară, concisă și fără echivoc.

Expertul contabil nu trebuie să facă nici un comentariu asupra încadrărilor legale, deoarece el analizează evenimente și tranzacții din punct de vedere economic și financiar și nu încadrarea juridică a acestora.

Concluzii

În acest capitol se înscriu răspunsurile la întrebările puse și părerea expertului contabil asupra obiectului expertizei.

În cadrul acestui capitol trebuie prezentat câte un paragraf distinct cu concluzie la fiecare obiectiv al expertizei contabile, preluat în maniera în care a fost formulat în capitolul II, formulată clar și la obiect, în conformitate cu reglementările legale în vigoare, fără a lăsa loc de interpretări sau concluzii prezumtive.

Raportul de expertiză se semnează de expert pe fiecare filă, inclusiv pe anexe și nu trebuie să conțină modificări sau ștersături.

În cazul în care există o modificare, aceasta trebuie autenticată de expert prin semnătură.

5. Depunerea raportului de expertiză contabilă

Lucrarea de expertiză contabilă este, din punct de vedere comercial și al economiei de piață o „prestare de serviciu” care nu are caracter de permanență și continuitate.

În prezent, „recepția Raportului de expertiză contabilă judiciară” are loc la Biroul local de expertiză de pe lângă Tribunalul unde se prezintă expertul împreună cu decontul onorariilor

Raportul se întocmește în trei exemplare: originalul pentru organul care a dispus expertiza, un exemplar la biroul local de expertiză și un exemplar la expertul contabil.

Raportul de expertiză se predă în două exemplare la termenul stabilit la biroul local de expertiză.

CAPITOLUL II

ELABORAREA RAPORTULUI DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ ÎNTR-O CAUZĂ PENALĂ

RAPORT DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ JUDICIARĂ

INTRODUCERE

Subsemnatul Moise George expert contabil, posesorul carnetului de expert contabil Nr.20.500/1980, eliberat de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, din cadrul SC “Moise G” SRL Craiova, societate înființată în baza OG nr. 65/1994, modificata, republicata prin ordonanța organelor de cercetare penală din cadrul Poliției Craiova din 14.04.2007, am fost numit pentru efectuarea unei lucrări de expertiza contabilă judiciară în dosarul penal Nr. 135.875 privind pe Popescu Ion învinuit de săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzută de art. 13 din Legea nr. 87/1994, fals intelectual prevăzut de art. 37 din Legea nr. 82/1991, uz de fals prevăzut de art. 291 din Codul Penal, fals material prevăzut de art. 288 din Codul Penal și folosirea creditului societății în interes personal prevăzut de art. 266 punct 2 din Legea nr. 31/1990 republicata.

Împrejurările dispunerii efectuării lucrării de expertiza contabilă judiciară sunt următoarele:

➤ în perioada 2004 – 2006 SC “Popescu” SRL, ai cărei asociați și administratori sunt Popescu Ion și Popescu Mihai, a comercializat deșeuri de fier vechi, achiziționând mărfuri în baza unor facturi fiscale pentru care nu s-au întocmit note de intrare – recepție, iar furnizorii nu au fost identificați.

În urma unui control fiscal efectuat de organe din cadrul DCF Craiova , așa cum rezultă din procesul verbal nr. 5.275 din 03.09.2005 existent în dosarul cauzei s-a constatat că societatea a cauzat un prejudiciu bugetului de stat în suma totală de 24.849.937,56 lei constând în:

- 11.212.355,63 lei – taxa pe valoarea adăugată dedusa nelegal;
- 10.705.877,66 lei – majorări de întârziere pentru neplata la termen a TVA ;
- 1.648.216,27 lei – dobânzi pentru neplata la termen a TVA;
- 1.283.488 lei – penalități de întârziere;

La data de 21 februarie 2007 în acest dosar, organele de cercetare penală din cadrul IPJ Craiova secția de politie transporturi au dispus efectuarea unei lucrări de expertiză contabilă judiciară care a fost efectuată de dna Ionescu Clara, prin care s-a reținut ca societatea a cauzat bugetului de stat un prejudiciu total de 30.779.627,83 lei din care:

- 12.321.615,34 lei – taxă pe valoarea adăugată desusă nelegal;
- 15.407.513,79 lei – majorări, penalități și dobânzi pentru neplata VA la buget;
- 2.094.565,58 lei – taxa pe valoarea adăugată dedusa nelegal;
- 955.933,12 lei – majorări, penalități și dobânzi pentru neplata TVA la buget;

Pentru a stabili daca organele fiscale cat si expertiza contabila precedenta au determinat corect sau nu prejudiciul cauzat bugetului de stat, organele de cercetare penala au dispus efectuarea prezentei lucrări de expertiză contabilă judiciară care sa soluționeze următorul obiectiv:

1. Daca s-au cauzat pagube bugetului de stat, care este cuantumul acestora, ce dispoziții legale au fost încălcate, cine sunt persoanele răspunzătoare.

Răspunsul la acest obiectiv a fost soluționat in lucrarea de expertiza contabila precedenta la obiectivele 5, 6 si 7.

Expertiza contabila judiciara a fost efectuata in perioada 14.04 – 08.06.2007.

Termenul pentru depunerea lucrării a fost stabilit pentru data de 10.06.2007.

Pe parcursul efectuării lucrării s-au primit relații verbale de la:

- ☛ Popescu Ion – asociat administrator care s-a prezentat la sediu nostru o singura data urmând ca ulterior sa se prezinte cu alte documente necesare soluționarii obiectivelor.

Acesta s-a angajat să achite onorariul negociat cu noi așa cum s-a obligat în scris la organele de cercetare penala, dar pana la terminarea prezentei lucrări nu a mai răspuns la solicitările noastre telefonice și nici nu a achitat onorariul negociat fapt pentru care rugam organele de cercetare penala cât și instanța să îl determine să achite contravaloarea lucrării conform decontului depus la dosarul cauzei.

DESFĂȘURAREA LUCRĂRII DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ JUDICIARĂ

OBIECTIV NR. 1

DACA S-AU CAUZAT PAGUBE BUGETULUI DE STAT, CARE ESTE CUANTUMUL ACESTORA, CE DISPOZIȚII LEGALE AU FOST ÎNCĂLCATE, CINE SUNT PERSOANELE RĂSPUNZĂTOARE.

Din procesul verbal de control nr. 5275 din 03.09.2005 existent în dosarul cauzei, rezultă că organele fiscale au reținut ca obligații fiscale datorate bugetului de stat de către SC “ Popescu” SRL suma de 24.849.937,56 lei constând în:

- ▶ 11.212.355,63 lei – taxă pe valoarea adăugata de plată;
- ▶ 10.705.877,66 lei – majorări de întârziere pentru neplata TVA ;
- ▶ 1.648.216,27 lei – dobânzi pentru neplata TVA;
- ▶ 1.283.488 lei – penalități de întârziere pentru neplata TVA;

În vederea stabilirii corecte a TVA datorată bugetului de stat am analizat pe baza documentelor de vânzare si a celor de aprovizionare (facturi fiscale) TVA colectată și cea deductibilă înregistrate în patrimoniul societății.

Verificarea s-a făcut pentru perioada 01.11.2004 – 31.12.2006, perioada ce corespunde cu cea cuprinsa in control de organele fiscale.

Analizând modul cum s-au înregistrat documentele de vânzare și aprovizionare în patrimoniul societății a rezultat ca aceste operațiuni nu s-au făcut corect deoarece nu toate documentele au fost înregistrate în patrimoniu, iar înregistrările în conturile de TVA colectată (4427) și TVA deductibilă (4426) au fost făcute arbitrar pentru a nu rezulta o suma prea mare datorata bugetului de stat astfel:

❸ factura nr. 4889517/04.02.03 în valoare de 1.437.501,12 lei cu TVA deductibilă de 273.125,21 lei nu a fost înregistrată în patrimoniu și nici dedusa prin decontul TVA ;

❸ factura nr. 7071599/23.03.03 în valoare de 2.200.000 lei cu TVA deductibilă de 418.000 lei nu a fost înregistrată în patrimoniu, dar TVA-ul a fost dedus prin decontul de TVA în suma de 1.110.979,97 lei (692.979,97 + 418.000) .

❸ factura nr. 5517487/21.06.03 în valoare de 413.657,11 lei cu TVA deductibil în valoare de 78.594,85 lei nu a fost înregistrată în patrimoniu și nici dedusă prin decontul TVA.

Jurnalul de vânzări, din care rezulta TVA colectată, nu a fost completat pe toata perioada, iar cel de cumpărări a fost completat din noiembrie 2004 pana in luna aprilie 2005.

Deconturile lunare de TVA nu au fost întocmite corect si nu au fost depuse in toata perioada la organele fiscale.

TVA colectată și cea deductibilă înscrise în deconturile lunare nu sunt reale, deoarece nu s-a condus evidența contabilă a societatii corect conform Legii nr. 82/1991 modificată, TVA colectată în decont fiind pus de acord incorect cu cel deductibil, pentru a rezulta un TVA de plată la buget cât mai redus sau deloc.

Nu am putut stabili modul cum organele fiscale au determinat TVA datorată bugetului de stat situația TVA-ului este prezentat pe total luna nefiind nominalizate documentele (facturi) care au fost luate în calcul în stabilirea TVA colectată și deductibilă în cadrul fiecărei luni în parte.

În aceasta situația am procedat la determinarea TVA colectată pe fiecare luna conform facturilor de vânzare existente în dosarul cauzei, așa cum am prezentat mai sus, ținând cont de TVA deductibilă prezentată detaliat pe fiecare luna în parte prin lucrarea de expertiza contabila precedenta în suma de 12.321.615,34 lei.

În analiza făcută am avut în vedere informațiile referitoare la furnizorii care au emis facturile respective, informații date de Oficiul Registrului Comerțului din diferite județe la solicitarea organelor de cercetare penală, documente existente în dosarul cauzei.

Având în vedere comunicările ORC existente în dosar prezentate mai sus, rezultă că TVA deductibilă reținută prin lucrarea de expertiză contabilă precedentă de 12.321.615,34 lei, conține și furnizori identificați cu TVA în sumă de 2.392.369,80 lei, cât și furnizori pentru care în dosar lipsesc informații în sumă de 1.395.607,92 lei în următoarele luni astfel:

Perioada	Poziția	Lipsă informații	Furnizori identificați
Noiembrie 04	1	0	272.580
Noiembrie 04	2	0	385.627,97
Noiembrie 04	4	0	376.200
Martie 05	13	171.354,35	0
Iunie 05	20	78.594,85	0
Octombrie 05	27	0	133.237,50
Noiembrie 05	29	0	333.091,71
Noiembrie 05	31	0	210.156,29
Decembrie 05	34	328.624	0

Ianuarie 06	39	274.807,29	293.018,48
Februarie 06	42	0	280.170,10
Februarie 06	47	0	108.287,75
Martie 06	54	270.653,95	0
Aprilie 06	55	134.421,50	0
Mai 06	58	137.151,98	0
	Total	1.395.607,92	2.392.369,80

Față de cele prezentate mai sus, având în vedere lucrarea de expertiză contabilă precedentă întocmită în prezentul dosar de catre Dna expert contabil Ionescu Clara a constatat furnizori pentru care nu există informații cu TVA în suma de 1.395.607,92 lei, precum și TVA în cazul furnizorilor identificați în sumă de 2.392.369,80 lei

TVA colectată pe luni și fiecare an în parte este cel determinat prin prezenta lucrare, pe baza facturilor de vânzare din fiecare lună, documente existente în dosarul cauzei.

TVA deductibilă în sumă de 12.321.615,34 lei reținut de expertiza contabilă precedentă pentru furnizori inexistenți a fost corectată de noi cu TVA aferentă furnizorilor identificați pe luni și ani în sumă de 2.392.369,80 lei și cu cel al furnizorilor pentru care nu sunt informații în dosar în sumă de 1.395.607,92 lei.

Pentru a determina TVA de plată corect pe luni și ani, din TVA-ul colectat determinat pe bază de facturi de vânzare, așa cum am prezentat mai sus, am dedus TVA deductibilă real aferent societăților existente, cât și TVA deductibilă aferentă furnizorilor pentru care lipsesc informațiile în felul următor:

ANUL 2004

Perioada	TVA colectată conform facturi	TVA deductibil reținută de exp. contab. prec. pentru furnizori inexistenți	TVA deductibilă real aferent societăți existente	TVA deductibilă real reținut prin prezenta lucrare	Total TVA de plată reținută prin prezenta lucrare de expertiză contabilă
A	1	2	3	4	5=1-4
11.04	1.537.904,68	1.514.146,10	1.034.407,97	1.034.407,97	503.496,71
12.04	242.670,57	144.262,30	0	0	242.670,57
Total	1.780.575,25	1.658.408,40	1.034.407,97	1.034.407,97	746.167,28

Pe baza documentelor existente în dosarul cauzei, pentru anul 2004, lunile noiembrie și decembrie s-a determinat TVA-ul de plată calculată ca diferență între TVA colectată conform facturilor din dosar și TVA deductibilă, rezultand suma de 746.167,28 lei

ANUL 2005

Peri- oada	TVA colectată conform facturi vanzări	TVA deductibil reținut de exp. contab. prec. pentru furnizori inexistenți	TVA deductibil aferent furnizor pentru care lipsesc informațiile	TVA deductibil aferent societații existente	TVA deductibil aferent unei soc inexistente nedecluse prin decontul lunar	TVA deductibilă real reținut prin prezenta lucrării	Total TVA de plată reținut prin prezenta lucrării de exp contabilă
A	1	2	3	4	5	6=3+4+5	7=1-6
01.05	5072,09	4090,70	0	0	0	0	5.072,09
02.05	306.406,42	568.328,21	0	0	273.125,21	273.125,21	33.281,21
03.05	1.120.537,28	692.979,97	171.354,35	0	0	1.713.543,5	949.182,93
04.05	300.158,95	342.206,02	0	0	0	0	300.158,95
05.05	162.085,60	157.626,52	0	0	0	0	162.085,60
06.05	28.165,30	78.594,85	78.594,85	0	0	78.594,85	-50.429,55
07.05	342.021,96	226.188,94	0	0	0	0	342.021,96
08.05	129.753,94	12.809,42	0	0	0	0	129.753,94
09.05	300.999,78	333.109	0	0	0	0	300.999,78
10.05	564.015,55	551.677	0	133.237,50	0	133.237,50	430.778,05
11.05	970.694,63	969.228	0	543.248	0	543.248	427.446,63
12.05	990.876,38	988.731,17	32.8624	0	0	328.624	662.252,38
Total	5.220.787,88	504.156,80	578.573,20	676.485,50	273.125,21	1.528.183,91	3.692.603,97

În anul 2005, prin aceasta lucrare s-a determinat pe bază de documente justificative, respectiv facturi de aprovizionare și vânzare, TVA de plată în sumă de 3692603,97 lei rezultat ca diferență între TVA colectată și TVA deductibilă.

ANUL 2006

Peri- oada	TVA colectată conform facturi vanzări	TVA deductibilă reținut de exp. contab. prec. pentru furnizori inexistenți	TVA deductibilă aferent furnizor pentru care lipsesc informațiile	TVA deductibilă aferent societații existente	TVA deductibilă real reținut prin prezenta lucrării	Total TVA de plată reținut prin prezenta lucrării de exp contabilă
A	1	2	3	4	5=3+4	6=1-5
01.06	1.435.524,37	1.427.109,57	274.807,29	293.018,48	567.825,77	867.698,60
02.06	1.744.353,57	2.117.317,72	0	388.457,85	280.170,10	1.464.183,47
03.06	545.151,14	817.804,80	270.653,95	0	270.653,95	274.497,19
04.06	253.258,12	442.954,55	134.421,50	0	134.421,50	118.836,62
05.06	33.775,35	780.350,50	137.151,98	0	137.151,98	-103.376,63
06.06	57.115,44	0	0	0	0	57.115,44
07.06	158.748,42	665	0	0	0	158.748,42
08.06	219.287,42	855	0	0	0	219.287,42
09.06	115.932,30	0	0	0	0	115.932,30
10.06	172.992,72	950	0	0	0	172.992,72
11.06	431.860,69	0	0	0	0	431.860,69
12.06	383.058,54	1140	0	0	0	383.058,54
Total	5.551.058,08	5.621.637,14	817.034,72	681.476,33	1.390.223,30	4.160.834,78

Și în anul 2006 am detreminat TVA de plata calculată ca și diferență între TVA colectată rezultată din facturile de vanzare facturate în anul 2006 și TVA deductibila din facturile de aprovizionare din același an în sumă de 1.460.834,78 lei.

Pe baza celor prezentate mai sus rezultă că SC "Popescu" SRL are de plată la bugetul de stat TVA în sumă totală de 8.599.606,03 lei astfel:

Anul	TVA colectat	TVA deductibil real	TVA de plată
2004	1.780.575,25	1.034.407,97	746.167,28
2005	5.220.787,88	1.528.183,91	3.692.603,97
2006	5.551.058,08	1.390.223,30	4.160.834,78
Total	12.552.421,21	3.952.815,18	8.599.606,03

Recapitulând cele prezentate mai sus rezultă că agentul economic are de plata la buget suma de 8599606,03 lei, constând în TVA de plată pe fiecare an, conform tabelului de mai sus, astfel:

- ① pentru 2004 - 746.167,28 lei;
- ① pentru 2005 – 3.692.603,97 lei;
- ① pentru 2006 – 4.160.834,78 lei.

Agentul economic pentru perioada supusă analizei a efectuat o serie de plăți la bugetul de stat în contul TVA.

După ce am determinat TVA-ul corect de plată la buget, așa cum am prezentat mai sus, am procedat la calcularea dobânzilor și penalităților pentru plata cu întârziere a TVA la buget, scăzând la fiecare perioadă plățile făcute în contul TVA de agentul economic pe bază de documente de plăți astfel:

Nr crt	Document	Număr / Dată	Sumă lei
1	Ordin plată	1/22.12.2004	3.519,25
2	Ordin plată	1/24.01.2005	7.752,50
3	Ordin plată	7/24.02.2005	981,39
4	Foaie vărsământ	1081570/25.04.2005	9.317,79
5	Chitanță	1421536/29.05.2005	23.395,21
6	Foaie vărsământ	1028178/22.06.2005	3.324,66
7	Chitanță	754699/21.09.2005	944,52
8	Foaie vărsământ	1859838/28.02.2006	4.385,69
	Total plăți în cont TVA		53.621,01

Dupa verificarea documentelor de plată, respectiv ordine de plata, foi de vărsământ si chitanțe prin care agentul economic a achitat o parte din obligațiile datorate bugetului de stat, am constatat că s-au efectuat plăți în contul TVA în suma de 53.621,01.

Pentru determinarea obligatiilor totale datorate de către contribuabil, s-a procedat la detreminarea valorii dobânzilor pentru fiecare an în parte.

Pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare debitorii datorează dobanzi și penalități.

Dobanzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Anul 2004

Perioada	TVA de plată	Data scadentă la plată	TVA achitată	TVA rămasă de plată	Zile întârziere	Valoare dobânzi întârziere	Total de plată
A	1	2	3	4=1-3	5	6	7=4+6
Nov 04	503.496,71	25.12.04	3.519,25	499.977,46	1.347	939.407,6	1.439.385,11
Dec 04	242.670,57	25.01.05	7.752,50	234.918,07	1.316	419.540,1	654.458,25
Total	746.167,28		11.271,75	734.895,53		1.358.947,7	2.093.843,36

Pentru anul 2004, în perioada supusă analizei, respectiv lunile noiembrie și decembrie s-a calculat taxa pe valoarea adăugată de plată după scaderea din totalul TVA a taxei achitate pentru lunile în cauză și s-a determinat valoarea dobânzilor, precum și totalul de plată.

Dobânzile datorate se determina prin aplicarea cotei de dobânda pentru fiecare an în parte asupra TVA ramasă de plată (după scăderea TVA achitată din taxa pe valoarea adăugată totală) și prin înmulțirea cu numărul zilelor de întârziere aferent anului respectiv.

Recapitulăția sumelor datorate pentru ultimele două luni aferente anului 2004 este prezentată în tabelul redactat mai sus și determinat prin însumarea TVA ramasă de plată cu valoarea dobânzilor de întârziere, rezultând un total de plată de 2.093.843,36 lei.

Anul 2005

Perioada	TVA de plată	Data scadentă la plată	TVA achitată	TVA rămasa de plată	Zile întârziere	Valoare dobânzi întârziere	Total de plată
A	1	2	3	4=1-3	5	6	7=4+6
Ian	5072,09	25.02.05	981,39	4090,70	1.283	6900,59	10991,29
Febr	33281,21	25.03.05	0	33281,21	1.255	53346,46	86627,67
Mart	949182,93	25.04.05	9317,79	939865,14	1.225	1421921,97	2361787,11
Aprilie	300158,95	25.05.05	23395,2	276763,74	1.195	393807,12	670570,86
Mai	162085,60	25.06.05	3324,66	158760,94	1.164	211136,17	369897,11
Iunie	-50429,55	-	0	0	0	0	0
Iulie	342021,96	25.08.05	0	291592,41	1.101	344487,27	636079,68
August	129753,94	25.09.05	944,52	128809,42	1.072	146572,23	275381,65
Sept	300999,78	25.10.05	0	300999,78	1.042	328962,66	629962,44
Oct	430778,05	25.11.05	0	430778,05	1.010	450119,99	880898,04
Nov	427446,63	25.12.05	0	427446,63	981	428045,05	855491,68
Dec	662252,38	25.01.06	0	662252,38	950	632384,79	1294637,17
Total	3.692.603,97	-	37.963,57	3.654.640,40		4.417.684,3	8.072.324,70

Situația finală a totalului de plată aferentă anului 2005, calculată în cadrul tabelului prezentat anterior, se determina prin adunarea TVA ramasa de plata la valoarea dobânzilor, rezultând un total de 8.072.324,70 lei, sumă ce revine bugetului de stat.

Anul 2006

Perioada	TVA de plată	Data scadentă la plată	TVA achitată	TVA rămas de plată	Zile Întârziere	Valoare majorări întârziere	Total de plată
A	1	2	3	4=1-3	5	6	7=4+6
Ian	867698,60	25.02.06	0	867698,60	919	788217,40	1655916
Febr	1464183,47	25.03.06	4385,69	1459797,78	891	1264768,80	2724566,58
Mart	274497,19	25.04.06	0	274497,19	860	225060,25	499557,44
Aprilie	118836,62	25.05.06	0	118836,62	828	91729,98	210566,60
Mai	-103376,63	-	0	0	-	0	0
Iunie	57115,44	25.07.06	0	0	-	0	0
Iulie	158748,42	25.08.06	0	112487,23	737	71474,39	183961,62
August	219287,42	25.09.06	0	219287,42	707	129467,30	348754,72
Sept	115932,30	25.10.06	0	115932,30	677	63229,48	179161,78
Oct	172992,72	25.11.06	0	172992,72	646	88468,48	261461,20
Nov	431860,69	25.12.06	0	431860,69	615	207465,87	639326,56
Dec	383058,54	25.01.07	0	383058,54	583	171763,45	554821,99
Total	4.160.834,78	-	4.385,69	4.156.449,09	-	3.101.645,40	7.258.094,49

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că valoarea datoriei agentului economic față de bugetul de stat este de 7.258.094,49 determinată la fel ca și pentru anul 2005, respectiv prin însumarea TVA de plată și valoare dobânzi de întârziere.

Așa cum rezultă din calculul dobânzilor în anul 2004 și anul 2005 cu excepția lunii decembrie, dobânzile depășesc debitele restante pentru care s-au calculat.

Pe lângă calculul dobânzilor de întârziere se determină și penalități pentru nevarsarea de către plătitori a obligațiilor bugetare.

Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor obligații bugetare, cu excepția dobânzilor, penalităților de orice fel și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere pentru fiecare luna și /sau pentru fiecare fracțiune de luna de întârziere, începând cu data de întâi celei în care acestea aveau termen de plată.

În continuare am procedat la calculul penalităților de întârziere în conformitate cu OG nr. 26/2001 pentru modificarea OG nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare în felul următor:

Nr crt	Perioada	TVA de plată	Scadența la plată	Nr. luni întârziere	Valoare penalități / lună
1	Oct 06	172992,72	25.11.06	22	19.029,20
2	Nov 06	431860,69	25.12.06	21	45.345,37
3	Dec 06	383058,54	25.01.07	20	38.305,85
	Total	987.911,95			102.680,42

Valoarea penalităților prezentată mai sus se determina prin înmulțirea numărului de luni de întârziere cu TVA de plată și cota de penalitate obținând o valoare a penalităților în suma de 102.680,42 lei.

Facem precizarea că atât dobânzile cât și penalitățile de întârziere pentru neplata la termen la buget a TVA și a impozitului pe venit au fost calculate până la data de 02.09.2006 pentru a fi comparabile cu cele calculate de organele fiscale în cazul TVA.

Așa cum rezultă din procesul verbal de control întocmit de organele fiscale, acestea nu au calculat și impozitul pe venit datorat de societate în urma vânzării deșeurilor de fier în perioada 01.11.2004 – 31.12.2006.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție de societate am constatat că vânzarea deșeurilor de fier nu a fost înregistrată corect în patrimoniu, fapt pentru care impozitul aferent vânzărilor realizate nu se poate stabili din evidențele societății.

Persoanele răspunzătoare de cauzarea prejudiciului de mai sus bugetului de stat sunt cei doi asociați administratori ai SC “Popescu” SRL : Popescu Ion și Popescu Mihai.

Bazat pe documentele analizate rezultă că prejudiciul total reținut prin expertiza contabilă precedentă în sumă de 30.779.627,83 lei din care 14.416.180,92 lei TVA deductibil aferent unor furnizori inexistenți și 16.363.446,91 lei majorări și dobânzi calculate, nu este real din următoarele considerente:

- așa cum am prezentat mai sus între facturile fiscale de aprovizionare cu deșeuri de fier sunt facturi ce au fost emise de societăți existente cu TVA în sumă de 1.034.407,97 lei în anul 2004, 676.485,50 lei în anul 2005 și 681.476,33 lei în anul 2006, cât și facturi fiscale emise de societăți pentru care nu sunt informații că ar fi inexistente cu TVA în sumă de 578.573,20 lei în anul 2005 și 817.034,72 lei în anul 2006 de care nu s-a ținut cont prin lucrarea de mai sus.

- în același timp în prejudiciu a fost inclus și TVA deductibil în sumă de 273.125,21 lei aferent facturii nr. 488.9517 /04.02.05 emisă de SC “Mina Com Impex” Brasov, factura neînregistrată în patrimoniul societății, TVA-ul respectiv nefiind dedus prin decontul lunar de TVA.

Dacă admitem prin absurd că suma de 12.321.615,34 lei ar reprezenta în totalitate TVA din facturi emise de societăți inexistente, deci TVA deductibil, doamna expert contabil Ionescu Clara făcut o eroare gravă deoarece nu a avut în vedere TVA-ul colectat de societate în perioada respectivă, deoarece TVA-ul de plata la buget rezultă că diferența între TVA colectat de societate și TVA deductibil.

În acest caz TVA-ul colectat de societate prin facturile de vânzare și care se datorează bugetului de stat chiar dacă nu există TVA deductibil, a fost exonerat în totalitate ceea ce scoate în evidență faptul că prejudiciul reținut în dauna bugetului de stat în sumă de 12.321.615,34 lei nu este real.

O altă eroare făcută de colega mea este aceea că pentru veniturile realizate din vânzarea deșeurilor de fier nu s-a calculat și reținut ca datorat bugetului de stat impozitul pe venit în suma de 87.145,60 lei pentru perioada 01.09. – 31.12.2006 conform OG nr 24/2001 privind impozitarea pe veniturile microîntreprinderilor.

Pentru perioada 01.11.2004 – 31.08.2006 societatea datorează bugetului de stat impozit pe profit conform OG nr. 70/1994 modificată, impozit care nu a putut fi calculat din lipsă de documente justificative.

Valoarea prejudiciului nefiind stabilită corect prin expertiza contabilă precedentă, majorările, penalitățile și dobânzile în valoare de 15.407.513,79 lei nu sunt reale.

Deși prin obiectivele stabilite spre soluționarea expertizei contabile precedente s-a nominalizat precis analizarea activității de aprovizionare cu deșeuri de fier în perioada 2004 – 2006 la pagina 11 în lucrare (pagina 71 din dosarul cauzei) s-a reținut eronat un prejudiciu adus bugetului de stat reprezentând TVA deductibil în sumă de 2.094.565,58 lei (la care s-au adăugat

majorări, penalități și dobânzi în sumă de 955.933,12 lei) aferent unor zece facturi de aprovizionare în luna februarie 2007, perioada ce nu a făcut obiectul verificării organelor fiscale și pentru care nu s-a solicitat verificarea prin ordonanța dată de organele de cercetare penală.

Și în cazul TVA-ului deductibil din aceste facturi reținut ca prejudiciu, s-a făcut aceeași eroare, neluându-se în calcul și neanalizându-se TVA-ul colectat în perioada respectivă.

În același timp exonerând în totalitate TVA-ul colectat, doamna Ionescu Clara în lucrarea întocmită în stabilirea obligațiilor societății față de bugetul de stat constant în TVA nevirat, nu a ținut cont de faptul că în perioada 22.12.2004 – 28.01.2006 societatea a făcut plăți la buget în sumă de 53.621,01 lei.

CONCLUZIILE EXPERTULUI

Pe baza studierii materialului documentar și a calculelor efectuate, prezentăm următoarea concluzie la obiectivul formulat de organul de cercetare penală:

Din documentele existente în dosarul cauzei, cât și din cele puse la dispoziție pentru verificare de organele de cercetare penală, a rezultat că în perioada 01.11.2004 – 31.12.2006 a fost cauzat bugetului de stat un prejudiciu în sumă totală de 17.662.795,47 lei din care: 8.545.985,02 lei taxa pe valoarea adăugată colectată neachitată, 87.145,60 lei impozit pe venit și 9.029.664,85 lei dobânzi și penalități pentru neplata la termen calculate până la 02.09.2006 pentru a fi comparabile cele calculate de organele fiscale.

CRAIOVA
10.06.2007

EXPERT CONTABIL
EC. MOISE GEORGE

CAPITOLUL III

EXPERTUL CONTABIL ȘI RĂSPUNDEREA ACESTUIA

3.1. Expertul contabil

Expertiza contabilă are un rol hotărâtor în clarificarea oricăror aspecte legate de activitatea economică și financiar-contabilă a întreprinderilor, litigiile care apar putând fi soluționate atât pe cale judecătorească, cât și pe cale amiabilă.

Caracterul probant al expertizei contabile are un rol însemnat, aceasta aducând în fața instanței, sau în fața părților interesate, raportul unor persoane autorizate, specializate în domeniul financiar contabil, ajutând înfăptuitorii justiției să pronunțe o hotărâre dreaptă, iar persoanele interesate să ia o decizie justă în cunoștință de cauză.

Indiferent de pregătirea și experiența profesională, înfăptuitorii justiției nu pot cuprinde diversitatea problemelor cu care se confruntă, de aceea apelează la serviciile unui expert contabil autorizat pentru clarificarea anumitor aspecte cu care se confruntă în soluționarea justă a cauzelor.

Expertul contabil este persoana care a dobândit această calitate în condițiile legii și are competența profesională de a verifica, analiza și de a aprecia modul de organizare și de conducere a activității economico-financiare și de contabilitate, de a supraveghea gestiunea societății comerciale și de a verifica legalitatea bilanțului contabil și a contului de profit și pierdere.

Poate, de asemenea, să organizeze și să conducă contabilitatea societăților comerciale și să avizeze, prin procedee specifice contabilității, situația economică, financiară și fiscală a acestora.

Pentru a dobândi calitatea de expert contabil o persoană trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- să aibă capacitatea de exercițiu deplină;
- să aibă studii economice superioare în specialitatea contabilitate-finanțe, cu diploma recunoscută de Ministerul Educației Naționale și practică de specialitate de cel puțin 3 ani sau studii economice superioare și practică în domeniu de cel puțin 5 ani;
- nu a suferit nici o condamnare care, potrivit legislației în vigoare, interzice dreptul de gestiune și administrare a societăților comerciale.

Persoana care dorește să devină expert contabil trebuie să susțină examenul organizat de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

Accesul la meseria de expert contabil se face pe bază de examen de admitere, la care să se obțină cel puțin media 7 și minimum nota 6 la fiecare disciplină, efectuarea unui stagiu de trei ani și susținerea unui examen de aptitudini la terminarea stagiului.

Stagiul se efectuează de către persoanele care au promovat examenul de admitere privind accesul la profesia de expert contabil.

Promovarea examenului de admitere privind accesul la profesie se dovedește cu Certificatul pentru promovare a examenului în vederea accesului la profesia de expert contabil emis de către Comisiile de examinare, în baza Regulamentului privind accesul la profesia de expert contabil.

Perioada de stagiu începe la data la care persoana care a reușit la examenul de admitere a depus cererea de înscriere la stagiul. Nu este admisă nici o reducere a stagiului.

La cererea stagiului, stagiul poate fi prelungit sau suspendat printr-o decizie a Consiliului filialei Corpului; prelungirea, care nu se poate face decât pentru o perioadă de maximum 3 ani, poate fi dată într-una sau mai multe reprize.

În perioada de stagiul stagiul este obligat să îndeplinească minimum 200 de ore pe semestru, în timpul orelor normale de muncă ale tutorelui de stagiul.

În ultimele 6 luni de stagiul tutorele de stagiul trebuie să acorde stagiului, la cerere, un concediu neplătit de cel puțin 30 de zile, pentru pregătirea examenului de aptitudini la funcția specifică de expert contabil. Repartiția orelor stagiului este lăsată la alegerea tutorelui de stagiul.

Stagiul se efectuează pe lângă o persoană fizică sau în cadrul unei societăți membră a Corpului.

Lista persoanelor și societăților abilitate să aibă calitatea de tutore de stagiul se publică odată cu Tabloul anual al membrilor Corpului și se actualizează semestrial.

Stagiul trebuie să aducă la cunoștință Consiliului filialei Corpului, prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire, sau direct la registratura filialei, cu cel puțin 15 zile înainte începerii stagiului: numele și adresa sa; numele și adresa tutorelui de stagiul; atestarea tutorelui de stagiul că acceptă să-l primească pe stagiul din care să rezulte și data începerii stagiului.

Președintele Consiliului filialei confirmă înscrierea la stagiul, trimițând stagiului o scrisoare de confirmare.

Stagiul constă în efectuarea de lucrări profesionale, sub îndrumarea și controlul tutorelui de stagiul, la care se adaugă acțiuni de pregătire.

Tematica pentru cursurile de pregătire tehnică cuprinde: organizarea profesiei, documente de lucru, sistemul contabil și de control intern, audit intern, contabilitate financiară și analitică (de gestiune), evaluarea întreprinderii și fiscalitatea acesteia, directivele europene și standardele contabile internaționale în domeniul contabilității, drept și legislație contabilă și de audit din România.

Stagiul prezintă controlului de stagiul, la sfârșitul fiecărui semestru un “Raport semestrial” însoțit de “fișa semestrială” a tutorelui de stagiul.

La sfârșitul perioadei de stagiul, maestrul de stagiul întocmește și prezintă Consiliului filialei un “Raport de stagiul”.

Dupa care se eliberează stagiului un certificat de stagiul, pe baza raportului tutorelui de stagiul și a observațiilor scrise de controlul de stagiul. Acest certificat dă dreptul stagiului de a se prezenta la examenul de aptitudini, în vederea obținerii calității de expert contabil.

Examenul de aptitudini se organizează în fiecare an la o dată ce se stabilește de Consiliul Superior al Corpului. Pentru înscrierea la examenul de aptitudini, cel interesat depune la filiala Corpului din raza de domiciliu, un dosar cuprinzând:

- certificatul de admitere la stagiul, emis de comisia de examinare pentru accesul la profesie;
- certificatul de stagiul;
- copie de pe diploma de studii universitare;
- cerere pentru înscrierea la examenul de aptitudini adresată președintelui filialei Corpului.

Examenul de aptitudini se organizează de către Comisia de formare profesională în cursul lunii iunie a fiecărui an și constă în probe scrise și orale.

Comisiile de examinare sunt formate din:

- un magistrat, consilier sau controlor de la Curtea de Conturi;
- două cadre didactice universitare;
- doi experți contabili; câte un reprezentant al Ministerului Finanțelor și al Ministerului Justiției.

Lista persoanelor care au promovat examenul de aptitudini se comunică filialei de domiciliu de către Comisia de formare profesională din cadrul Corpului.

Președintele filialei va notifica în scris, cu confirmare de primire, fiecare persoană care a absolvit examenul de aptitudini, solicitând-o să-și întocmească dosarul pentru înscrierea în Tabloul Corpului ca expert contabil, de unde primesc legitimația de membru al Corpului.

După înscrierea în tablou, experții contabili depun jurământul în următoarea formulare:

“Jur să aplic în mod corect și fără părtinire legile țării, să respect prevederile Regulamentului Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați și ale Codului privind conduita etică și profesională a experților contabili și contabililor autorizați, să păstrez secretul profesional și să aduc la îndeplinire cu conștiinciozitate îndatoririle ce îmi revin în calitate de expert contabil”.

Membrii Corpului pot fi radiați din Tabloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România în situația în care:

- au suferit o condamnare care, potrivit legislației în vigoare, interzice dreptul de gestiune și de administrare a societăților comerciale;
- nu au plătit cotizațiile profesionale pe o perioadă de un an;
- nu au subscris polița de asigurare sau nu au vărsat contribuția la fondul de garanții;
- nu îndeplinesc condițiile de moralitate;
- li s-a aplicat sancțiunea disciplinară de interdicere a exercitării profesiei;
- nu au depus în contul bugetului, în termenul și la nivelul prevăzut de lege, impozitul asupra onorariilor încasate de la persoane fizice;
- la cerere.

Persoanele fizice sau juridice străine, care nu au domiciliul sau, după caz, sediul în România, pot exercita activitatea de expert contabil, potrivit prevederilor legale, dacă există convenții bilaterale încheiate în acest scop de România cu alte state și dacă au susținut examenul vizând cunoașterea legislației naționale în domeniul organizării și funcționării societăților comerciale, precum și a celei fiscale și contabile.

Pentru a avea un înalt nivel de competență, expertul contabil trebuie:

- să aibă cunoștințe aprofundate asupra tuturor sistemelor de contabilitate și măiestrie obținută pe calea unei îndelungate experiențe;
- să reunească unele calități ca: probitate, imparțialitate, răbdare, prudență, o judecată serioasă și clarvăzătoare, o inteligență lucidă și pătrunzătoare;
- să fie suficient inițiat în afaceri, în general să aibă serioase noțiuni de drept comercial;
- să aibă antecedente ireproșabile și darul discreției dezvoltat în cel mai înalt grad;
- în misiunea ce i se încredințează să dea o opinie și nu o decizie, iar în manifestarea opiniei sale să-și impună o foarte mare rezervă, adică să nu fie afirmativ decât asupra faptelor sigure și indiscutabile;
- să nu fie apărătorul nici mandatarul părții care l-a propus și să nu aibă altă preocupare decât aceea de a căuta adevărul și de a forma o opinie imparțială și degajată de orice influență străină.

Pentru experții contabili care au o activitate profesională în una dintre aceste calități de cel puțin 20 de ani, li se vor acorda distincții onorifice, aceștia primind titlul de expert contabil de onoare și respectiv contabil autorizat de onoare.

Profesia de expert contabil se exercită de persoanele care au dobândit această calitate, în mod individual prin cabinete, ori se pot constitui în societăți comerciale de expertiză contabilă.

Societățile comerciale de expertiză contabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- să aibă ca obiect de activitate exercitarea profesiei de expert contabil;
- majoritatea acționarilor sau asociaților să fie experți contabili și să dețină majoritatea acțiunilor sau părților sociale;
- consiliul de administrație al societății comerciale să fie ales în majoritate dintre acționari sau asociații experți contabili;
- acțiunile să fie nominative și orice nou asociat sau acționar trebuie să fie admis de adunarea generală.

Societățile comerciale de expertiză contabilă române pot deveni membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România prezentând secțiunii profesionale de care aparțin cererea de înscriere în Tabloul Corpului filialei pe teritoriul căreia își au sediul social, însoțită de dosarul cuprinzând dovezile din care rezultă îndeplinirea condițiilor necesare.

Pe lângă acestea, dosarul va mai cuprinde și dovezile privind: denumirea socială, înmatricularea societății comerciale de expertiză contabilă la Registrul Comerțului, cumulul de funcții.

De asemenea denumirea societății trebuie să fie conformă cu obiectul societății comerciale de expertiză contabilă, fiind interzisă orice mențiune susceptibilă să creeze confuzie în legătură cu exercitarea altei activități, fie să inducă publicul în eroare în ceea ce privește independența societății comerciale față de clienții săi sau asupra naturii lucrărilor pe care ea este în drept să le execute.

Pentru a putea fi înmatriculată, societatea va prezenta la consiliul filialei actul constitutiv și contractul pentru avizare, apoi se vor autentifica la notarul public urmând depunerea la dosar a dovezii de înregistrare la Oficiul pentru Registrul Comerțului.

Acționarii sau asociații societății comerciale de expertiză contabilă, trebuie să fie înscrși în Tabloul Corpului filialei în care-și au domiciliul stabil, în calitate de experți contabili sau contabili autorizați, exercitându-și profesia cu titlu independent.

Potrivit prevederilor OG nr.65/1994 cu modificările ulterioare, pot exercita activitatea de expert contabil și persoanele care nu au domiciliul, sau după caz, sediul în România.

Persoanele juridice străine pot cere înscrierea în Tabloul Corpului la filiala în a cărei rază teritorială își au stabilită reședința, pe baza aprobării Consiliului Superior, prezentând o cerere în acest sens și dosarul cu următoarele documente:

- fotocopii de pe dovezile nominale, originale care le atestă calitatea de expert contabil în țara de origine, însoțite de traducerea autenticată în limba română pentru personalul străin, indiferent de calitate – salariați, asociați sau acționari ai societăților comerciale solicitante;
- dovezile din care să rezulte că cetățenii străini care fac parte din personalul societății comerciale solicitante ca salariați sau acționari, au promovat examenul vizând cunoașterea legislației naționale în domeniul organizării și funcționării societăților comerciale, fiscal și contabil. Și aceste societăți comerciale de expertiză contabilă, straine, se vor putea înscrie în Tabloul Corpului filialei respective, rezervate experților contabili sau contabililor autorizați străini, cât și în partea rezervată persoanelor juridice străine sau reprezentanților acestora.

Angajarea răspunderii societăților comerciale de expertiză contabilă și a membrilor care le alcătuiesc se realizează prin exercitarea drepturilor administrative și a celor de natură tehnică, de către:

- conducătorul societății, drepturile administrative și sociale, acesta având dreptul de semnătură în numele acesteia;
- experți contabili, contabili autorizați și ceilalți asociați sau acționari ai societății, care asigură cerințele de natură tehnică ale propriilor lucrări executate, prin semnarea acestora, alături de semnătura autorizată a conducerii societății.

Societățile comerciale de expertiză contabilă au obligația de a comunica imediat Consiliului filialei orice modificare intervenită în actul constitutiv al societății precum și în componența acționarilor lor.

Responsabilitatea profesională și civilă a societăților comerciale de profil înscrise în Tabloul Corpului este circumscrisă la responsabilitatea personală a fiecărui expert contabil sau contabil

autorizat în funcție de lucrările executate în contul acestei societăți. Aceste lucrări vor fi însoțite de parafa (ștampila) personală a expertului contabil și de viza sau semnătura autorizată a societății comerciale.

Lucrările ce se pot executa de către experții contabili în cadrul contractelor de prestări de servicii sunt:

- ☒ține sau supraveghează contabilitatea și întocmește sau verifică și certifică bilanțul contabil;
- ☒acordă asistență privind organizarea și ținerea contabilității;
- ☒efectuează analize economico-financiare, audit financiar-contabil și evaluări patrimoniale;
- ☒efectuează expertize contabile dispuse de organele judiciare sau solicitate de persoane fizice ori juridice;
- ☒execută alte lucrări cu caracter financiar-contabil, fiscal, de organizare administrativă și informatică;
- ☒îndeplinește, potrivit dispozițiilor legale, atribuțiile prevăzute în mandatul de cenzor la societățile comerciale;
- ☒poate fi desemnat să îndeplinească atribuțiile de administrator pentru reorganizarea judiciară a debitorilor, respectiv a comercianților persoane fizice și societăți comerciale, care nu mai pot face față datoriilor comerciale;
- ☒poate fi desemnat de tribunal, la propunerea judecătorului sindic, lichidator în cazurile de lichidare judiciară a debitorului.

Experților contabili le este interzis să efectueze lucrări pentru agenții economici sau pentru instituțiile la care sunt salariați și pentru cei cu care angajatorii lor sunt în raporturi contractuale ori se află în concurență.

De asemenea, le este interzis să efectueze lucrări pentru agenții economici în cazul în care sunt rude sau afini până la gradul al patrulea inclusiv sau soți ai administratorilor.

De altfel, experții contabili nu pot efectua lucrări pentru terți în situația în care există elemente care atestă starea de conflict de interese sau de incompatibilitate.

Membrii Corpului trebuie să cunoască personal anumite aspecte fundamentale ale executării lucrărilor, ceea ce implică necesitatea ca anumite însărcinări să nu poată fi repartizate colaboratorilor.

Pentru garantarea calității lucrărilor este necesară programarea eficientă a acestora, printr-un proces-verbal permanent și materializat, după modalitățile adaptate la dimensiunea și la activitatea societății comerciale.

Calitatea lucrărilor membrilor Corpului și ale colaboratorilor acestora constă în conștiinciozitatea și competența acestora în realizările lor, experții contabili aplicând principiile contabilității și normele codului privind exercitarea profesiei și executarea lucrărilor, care trebuie să fie în măsură să justifice aplicarea acestora prin documente corespunzătoare.

După executarea lucrărilor respective, experții contabili întocmesc un raport de expertiză contabilă, document ce va relata constatările efectuate și va preciza întinderea și calitatea lucrărilor, iar în cazul unor eventuale litigii acesta va fi folosit ca probă.

Din această cauză, expertul contabil trebuie să fie în măsură să justifice constatările sale în executarea lucrărilor încredințate de clienți prin documente corespunzătoare: dosarul de lucru alimentat în permanență prin informații și date, va fi suportul care va permite o îmbunătățire a calității prestațiilor.

Pentru executarea lucrărilor, experții contabili vor stabili în contract onorariile cuvenite, sau vor fi stabilite de către instanța judecătorească, care a dispus efectuarea lucrării.

Aceste onorarii sunt convenite liber cu clientul, pe principiul prețului și concurenței libere, totalul onorariilor putând varia, în funcție de natura sau complexitatea lucrărilor, de calificarea expertului contabil, precum și de timpul necesar executării lucrărilor.

Datorită structurii clientelei foarte diversificată, lucrările efectuate de experții contabili nu pot fi comparate unele cu altele. Din această cauză, înainte de începerea lucrărilor se stabilesc concret cu clientul contractul de prestări de servicii, onorariile ce decurg și modalitățile de plată.

În cazul în care lucrările se repetă, se vor indica în facturi lucrările noi sau suplimentare și tot în facturi se va face referire la contractul încheiat.

Pentru onorariile încasate după încheierea lucrărilor, experții contabili au obligația calculării și vărsării impozitului aferent sumelor încasate. Pentru onorariile încasate de persoane fizice, obligația stabilirii și virării la buget a impozitului aferent revine expertului contabil care a executat lucrarea individual.

Publicitatea personală a experților contabili și contabililor autorizați este interzisă; ei pot utiliza doar titlurile sau diplomele eliberate de stat sau de școli, sau de instituțiile de învățământ atestate de Ministerul Educației Naționale.

Profesia de expert contabil și de contabil autorizat este dotată cu mijloace proprii de recunoaștere, omologând două însemne unitare de identificare a membrilor Corpului, pentru interior și exterior.

Primul însemn, modelul exterior (ce reprezintă sigla CECCAR) este realizat din aluminiu, format 400/600 mm, cu două fețe alipite pe un cadru de oțel, iar modelul interior este de aceeași concepție, cu un format mai modest 400/266 mm. Acestea vor purta numărul de carnet, în cazul persoanei fizice, iar în cazul societăților de expertiză contabilă, numărul certificatului de membru al Corpului.

Membrii Corpului mai pot folosi emblema acestuia, care va constitui antetul pe hârtia destinată corespondenței.

Această emblemă este compusă din:

*o carte - registru, simbolizând însemnul profesiei;

*un caduceu – toiagul de crainic al zeului Hermes, având ca însemn divin doi șerpi încolăciți, prețuit în Grecia antică, cu valoare de simbol diplomatic; emblema Corpului simbolizează rolul de crainic al expertului contabil, pe care îl are atunci când redă imaginea fidelă, corectă și completă a patrimoniului contabilizat sau expertizat;

*deviza: știință, independență, moralitate, atribute esențiale ale exercitării profesiei.

3.2. Răspunderea expertului contabil

Experții contabili trebuie să se conformeze “Codului privind conduita etică și profesională”, cod elaborat de Corpul Experților Contabili și al Contabililor Autorizați din România (CECCAR).

Principiile etice care guvernează responsabilitățile expertului contabil se referă la:

- a) **Integritate.** Expertul contabil trebuie să fie drept, cinstit și sincer în executarea lucrărilor sale.
- b) **Obiectivitate.** Expertul contabil trebuie să nu cedeze unor prejudecăți sau concepte apriorice care ar putea să-i împiedice obiectivitatea.
- c) **Imparțialitatea.** Atunci când întocmește un raport privind executarea lucrărilor sale, expertul contabil trebuie să aibă un comportament imparțial, să fie obiectiv și să se raporteze la standardele profesionale.
- d) **Independența.** În exercitarea profesiei cu titlu liberal, expertul contabil trebuie să fie și să se manifeste liber față de orice interes care ar putea fi avut în vedere, oricare ar fi realitatea, ca fiind incompatibil cu integritatea și obiectivitatea sa, cum ar fi:

- **implicarea financiară**, directă sau indirectă, în activitățile unui client, ca de exemplu:
 - acceptarea unor forme de salarizare;
 - deținerea de participații la capital;
 - darea sau luarea cu împrumut de bunuri, servicii sau bani;
 - acordarea sau primirea de gajuri sau cauțiuni de la sau pentru clienții săi;
- **implicarea expertului contabil în activitățile unui client**, în calitate de membru al executivului acestuia sau ca angajat sub controlul direcțiunii acestuia;
- **acte de comerț sau slujbe asigurate în același timp cu exercitarea unei profesii liberale**, care pot sfârși printr-un conflict de interese, sau care sunt prin natura lor incompatibile sau în contradicție cu exercitarea liberală a profesiei contabile, sau care sunt incompatibile cu necesitatea de a păstra poziția de independență, integritate și obiectivitate a expertului contabil;
- **incidența relațiilor familiale și personale asupra independenței;**
- **dependența** de un anumit client, în cazul în care onorariile primite de la un client constituie un procentaj inacceptabil de ridicat pentru cifra de afaceri totală a societății de expertiză sau a unui practician individual. Acest lucru presupune să nu se ocupe majoritatea activității experților contabili cu executarea de lucrări pentru o singură unitate patrimonială, respectiv societate comercială.

Lista incompatibilităților cu condiția de independență a profesiei de expert contabil nu este limitativă și orice profesionist trebuie să evite orice situație care poate să-i influențeze independența, chiar dacă nu se află sub incidența cazurilor de incompatibilitate arătate mai sus.

- e) **Confidențialitatea.** Expertul contabil trebuie să respecte secretul profesional, caracterul confidențial al informațiilor obținute cu ocazia executării lucrărilor sale. Informațiile nu trebuie divulgate către terți, decât în cazul în care a fost autorizat în acest sens și bineînțeles în cazul denunțării unei fraude, caz în care are obligația legală și profesională să o facă.
- f) **Competența profesională și atenția cuvenită.** Acest principiu presupune menținerea nivelului de competență al profesionistului contabil pe tot parcursul carierei sale profesionale. Profesioniștii contabili nu trebuie să se angajeze în efectuarea de misiuni pe care nu le pot realiza cu competență profesională.
- g) **Deontologia profesională.** Expertul contabil trebuie să aibă o conduită morală și profesională care să nu lezeze buna reputație a profesiei și să se abțină de la orice conduită de natură să aducă atingere acestei reputații.
- h) **Standardele profesionale.** Expertul contabil trebuie să efectueze lucrările sale în conformitate cu normele tehnice și profesionale elaborate care îi sunt aplicabile. Aceste standarde (norme) conțin principii de bază și proceduri esențiale însoțite de instrucțiuni conexe.

Corpul Experților Contabili și al Contabililor Autorizați emite propriul cod de conduită etică și profesională, care este guvernat în general de principii de bază asemănătoare.

Prevederile acestui cod au ca rațiune protecția fiecărui expert contabil luat individual, cât și protecția terților, deoarece organismele profesionale sunt garantul pentru calitatea și fiabilitatea prestațiilor efectuate de către membrii săi în conformitate cu standardele proprii.

Ținând cont de evoluția fără precedent a mediului economic, experții contabili trebuie să-și perfecționeze necondiționat cunoștințele profesionale pentru a putea fi capabili să răspundă la noi provocări ale profesiei.

Ei trebuiesc să aplice raționamentul profesional în cadrul fiecărei misiuni încredințate, să acorde fiecărei situații examinate toată atenția și timpul necesar, pentru a-și putea formula o opinie independentă, neîngrădită și în consonanță cu reglementările legale și standardele profesionale.

Exercitarea profesiei liberale de expert contabil presupune asumarea unor riscuri și a unei mari responsabilități.

Experții contabili în cadrul misiunilor sale răspund disciplinar, administrativ, civil și penal, după caz potrivit legii. CECCAR supraveghează activitatea desfășurată de membrii săi, iar săvârșirea oricărui tip de abateri de la codul privind etica și conduita profesională și de la standardele profesionale, este analizată de către Comisia de Disciplină care aplică sancțiuni disciplinare în funcție de gravitatea faptei. Aceste sancțiuni pot fi:

- muștrare;
- avertisment scris;
- suspendarea pe o perioadă limitată a dreptului de exercitare a profesiei;
- interzicerea dreptului de a exercita profesia.

Următoarele fapte constituie abateri pentru care se aplică sancțiunile disciplinare:

- greșeli și/sau neglijență profesională;
- neîndeplinirea prevederilor contractuale, sau îndeplinirea acestora cu întârziere și fără a se acorda o atenție deosebită calității;
- exercitarea ilegală a profesiei;
- neplata cotizației;
- neplata impozitelor personale la bugetul de stat;
- fraudă fiscală personală;
- racolarea de clienți;
- efectuarea de publicitate fără respectarea prevederilor legale;
- oprirea de documente ale clientului.

Experții contabili garantează răspunderea civilă pentru activitatea desfășurată prin subscrierea unei polițe de asigurare pentru risc profesional.

Răspunderea civilă a profesioniștilor contabili este de două feluri:

1. Răspundere civilă contractuală – care presupune executarea lucrărilor conform clauzelor înscrise în contractul de prestații de servicii profesionale. Nerespectarea unei din clauze atrage după sine răspunderea civilă.
2. Răspunderea civilă delictuală – care presupune efectuarea unei fapte ilicite extracontractuale, comise (acțiune) sau omisivă (inacțiune) ce cauzează prejudiciu unor terțe persoane.

Experții contabili răspund penal în cazul săvârșirii unei infracțiuni ca:.

- obținerea de foloase necuvenite;
- prezentarea de date nereale în rapoartele încheiate;
- nedenunțarea în cazul constatării unei fraude.

Răspunderea privind evaluarea riscurilor revine în exclusivitate experților contabili.

O descărcare de responsabilitate, semnată de client în favoarea unui expert contabil, nu-l scutește pe acesta din urmă de acțiunile privind stabilirea răspunderii sale, atunci când a comis greșeli.

Răspunderea experților contabili în cazul efectuării de expertize judiciare și/sau penale, constă în faptul că răspunsurile sale la întrebările formulate de instanța de judecată trebuie să fie clare, concise bazate pe o analiză temeinică a tuturor elementelor esențiale soluționării speței respective, concluziile expertului stând la baza aflării adevărului, la justa cercetare și rezolvare a cauzelor civile și/sau penale, servind drept instrument pentru judecători și anchetatori în lămurirea cauzei.

Refuzul nejustificat al expertului de a-și îndeplini misiunea, chiar în cazul unei amenzi, este considerat potrivit legii un refuz de serviciu și se poate finaliza cu trimiterea în judecată a expertului judiciar.

Expertului judiciar răspunde pentru următoarele fapte:

- prezentarea cu rea credință a concluziilor sale;
- încercarea de a acoperi autorul infracțiunii prin denaturarea adevărului;
- îngreunează aflarea adevărului prin întocmirea unei expertize contabile incorecte;
- omiterea unor aspecte în vederea ascunderii realității

În cazul în care fapta nu se află în limitele penale, experții contabili nu răspund pentru erori simple sau inexactități cuprinse în raport, dacă se constată că au fost de bună credință.

În cazul efectuării de greșeli, de abordarea superficială a problematicii fără competență profesională, experții sunt absolviți de răspundere dacă nu se constată o culpă penală, ei fiind sancționați disciplinar de către Comisia de Disciplină a C.E.C.C.A.R.

Concluziile expertului contabil trebuie să fie fundamentate pe documente care atestă evenimente și tranzacții ce fac sau trebuie să facă obiectul recunoașterilor, evaluărilor, clasificărilor și prezentărilor contabile.

În expertizele contabile judiciare, expertul contabil este un terț în proces care prin calitatea sa procesuală contribuie la stabilirea adevărului de către organele în drept.

Raportul de expertiză contabilă judiciară are caracter de probă științifică care trebuie să prezinte un grad înalt al indicelui contributiv la soluționarea cauzei în care a fost dispus.

Caracterul științific al expertizei contabile judiciare constă în faptul că ea contribuie la stabilirea adevărului material și că în funcție de nivelul și calitatea informațiilor furnizate ajută organele judiciare să aprecieze forța probantă a acesteia.

CONCLUZII

Pornind de la definirea conceptului de expertiză contabilă, în cuprinsul prezentei lucrări am început cu tratat categoriile de expertize contabile ca documente probante în soluționarea cauzelor penale precum și metodologia efectuării unui raport de expertiză contabilă.

Expertiza contabilă înseamnă a dovedi, a încerca, a proba etc., constituind activitatea de cercetare efectuată de un specialist cu scopul de a stabili adevărul într-o anumită situație, problemă sau litigiu.

În literatura de specialitate, expertiza contabilă este definită ca fiind operația executată de unul sau mai mulți experți având scopul de a constata unele fapte, de a controla, examina, măsura și evalua anumite lucruri.

Expertiza contabilă este operația încredințată unor persoane, care, pe baza cunoștințelor lor speciale, pot aduce lămuriri asupra unor fapte pe care instanța nu le-ar putea aprecia.

T. Tănoviceanu în "Tratat de drept și procedură penală" consideră că expertiza este un mijloc de investigație prin care se ajunge, fie la obținerea unei probe, fie la evaluarea corectă a unei probe existente.

În lucrarea "Perfecționarea organizării și desfășurării activității de expertiză financiar-contabilă" Grigore I. Olănescu consideră că expertiza este un mijloc de probă depus sau cerut de organul juridic în materie civilă sau penală, efectuat de un specialist în materia litigiului care, prin cunoștințele și experiența ce o posedă, trebuie să aducă lămurire a diferitelor aspecte ce sunt necesare a fi cunoscute, în vederea soluționării unor cauze.

În funcție de natura și conținutul faptei, împrejurării, cauzei sau litigiului care se cercetează, de domeniul în care se dispune sau se solicită efectuarea ei, expertiza poate fi: contabilă, tehnică, medico-legală, criminalistică, comercială etc.

Expertiza contabilă poate fi specializată pe domenii: comercial, bugetar, operații valutare sau pe ramuri de activitate: industrie, agricultură, construcții.

Expertiza contabilă este misiunea încredințată unui expert contabil de a controla documentele, registrele și conturile unei entități patrimoniale, având ca obiectiv furnizarea datelor necesare părților interesate sau de a procura justiției informații pentru a se putea pronunța, în cunoștință de cauză, asupra litigiului aflat în curs de soluționare.

Expertiza contabilă, ca activitate bazată pe cunoștințele de specialitate ale expertului contabil, se caracterizează prin cercetarea faptelor sau situațiilor de natură economico-financiară, gestionară și patrimonială pe bază de documente și dispoziții legale în domeniu, care reprezintă obiectul său de studiu.

O altă trăsătură caracteristică a expertizei contabile constă în cercetarea situațiilor și împrejurărilor de fapt pe baza informațiilor furnizate de evidența contabilă a agentului economic și a suporturilor materiale puse la dispoziția expertului contabil care elaborează concluzii, în baza constatărilor făcute, acestea servind ca mijloc de probă pentru organul judiciar care a dispus efectuarea expertizei sau ca mijloc de fundamentare a deciziei, în cazul persoanei juridice care a solicitat efectuarea expertizei contabile.

Expertiza contabilă este o formă de cercetare științifică care urmărește modul în care sunt reflectate anumite fapte, împrejurări sau situații de natură economico-financiară în documente, în registre și în evidența tehnic-operativă și contabilă.

De asemenea, expertiza contabilă analizează cauzele care au determinat abateri de la normele cu caracter economic și financiar, descifrează relațiile financiare și economice dintre părțile aflate în litigiu, caracterizând starea de fapt a agentului economic în raport cu cadrul legal

al domeniului investigat, stabilind legăturile de cauzalitate și limitele de responsabilitate.

Atunci când obiectul constă în studierea cauzelor generatoare de pagube în dauna patrimoniului, expertiza contabilă poate evidenția erori sau deficiențe existente în organizarea și conducerea sistemului de evidență, omisiuni în executarea sarcinilor de serviciu cu consecințe negative asupra patrimoniului entității supuse expertizei.

În funcție de destinația sa, expertiza contabilă poate fi: *expertiză judiciară*, dispusă de organele judiciare pentru soluționarea cauzelor aflate în faza de cercetare sau judecată și *expertiză extrajudiciară sau amiabilă*, solicitată de persoane fizice sau juridice în vederea stabilirii și respectării adevărului, fără a exista un dosar de cercetare sau judecată.

Expertiza contabilă judiciară trebuie să ofere organului judiciar o probă temeinică pentru stabilirea adevărului și tragerea la răspundere a persoanelor vinovate de încălcarea legalității, nesocotirea disciplinei financiare și valutare și păgubirea patrimoniului.

În lucrarea “Expertiza judiciară” E. Mihuleac definește expertiza contabilă judiciară ca fiind “un mijloc de probă prin care se aduce la cunoștința organelor judiciare opinia unor specialiști cu privire la acele împrejurări de fapt pentru a căror lămurire sunt necesare cunoștințe deosebite, opinie care se formează pe baza unei activități de cercetare concretă a cazului și a aplicării unor date de specialitate de către persoanele competente desemnate de către organul judiciar”.

Această definiție subliniază caracterul de activitate specializată a expertizei contabile, activitate care depășește acțiunea de control prin faptul că include și opinia expertului în legătură cu operațiile supuse expertizei. De aici rezultă și caracterul de unicitate al expertizei care este o lucrare personală și critică care, pe lângă concluziile examinării faptelor, cuprinde și opinia expertului asupra cauzelor și efectelor legate de obiectul supus cercetării.

Expertiza contabilă judiciară este un mijloc de probă în justiție, o activitate prin care organele judiciare primesc lămuriri de natură economico-financiară cu scopul de a stabili adevărul necesar în soluționarea temeinică și legală a cauzei privind faptele cercetate sau judecate.

Având competența de examinare a documentelor, evidențelor operative și contabile necesare lămuririi obiectivelor stabilite de organele judiciare, expertiza contabilă judiciară poate confirma sau infirma constatările controlului financiar cu privire la pagube, abateri sau deficiențe, a realității și condițiilor apariției lor.

De asemenea tot în cadrul primului capitol s-a prezentat cadrul legal (actele normative) care reglementează expertiza contabilă, precum și o paralelă cuprinzând asemănări și deosebiri între expertiza contabilă, controlul financiar și auditul financiar.

În finalul primului capitol am tratat și etapele metodologiei efectuării unei expertize contabile judiciare în cauză penală cu particularitățile specifice fiecăreia.

Valorificând bazele teoretice prezentate în capitolul I, în capitolul II am realizat un raport de expertiză într-o cauză penală, pe baza unei cazuistici reale.

Raportul de expertiză contabilă judiciară întocmit conform informațiilor din primul capitol al lucrării cuprinde trei părți și anume: introducere, desfășurarea raportului de expertiză contabilă judiciară și concluziile expertului.

Prima parte, introducerea conține informații referitoare la expertul contabil numit să efectueze lucrarea (nume și prenume, domiciliul și numărul carnetului de expert), organul de urmărire penală sau instanța de judecată care a dispus efectuarea expertizei contabile, data când s-a dispus efectuarea expertizei contabile, mențiunea expresă dacă s-au mai efectuat sau nu alte expertize contabile având aceleași obiective, actul de numire a expertului contabil, cauza și părțile, data și locul unde a fost efectuată expertiza contabilă, obiectul expertizei contabile și obiectivele la care urmează să răspundă expertul contabil, materialul pe baza căruia a fost efectuată expertiza contabilă, termenul până la care raportul de expertiză trebuia predat și indicarea eventualelor perioade de prelungire.

Prin prezentul raport de expertiză contabilă judiciară s-a solicitat de către organele de cercetare penală (prin ordonanță) pentru societatea în cauză (cercetată penal) să se stabilească dacă s-a cauzat vreun prejudiciu bugetului de stat, cunantumul acestuia, actele normative încălcate și persoanele răspunzătoare.

Astfel, expertul contabil pe baza documentelor existente în dosarul cauzei, precum și a altor acte și documente financiar contabile (evidențe operative și contabile) considerate necesare pentru soluționarea obiectivului, puse la dispoziție expertului contabil de către învinuit, a procedat la examinarea și analiza acestora în vederea aflării adevărului.

S-a procedat la determinarea TVA-ului deductibil pe baza facturilor de aprovizionare înregistrate în patrimoniu și în jurnalul de cumparari, precum și la stabilirea TVA-ului colectat din facturile de vânzare evidențiate în contabilitate și jurnal de vanzari.

Prin diferența dintre TVA-ul colectat și cel deductibil s-a stabilit TVA-ul datorat bugetului de stat pentru perioada supusă analizei dispusă prin ordonanța organelor de cercetare penală.

Tot în cadrul Capitolului II, expertul contabil a explicat diferențele rezultate în urma analizei documentelor justificative comparativ cu informațiile din procesul verbal de control (existent în dosarul cauzei), precum și din raportul de expertiză contabilă întocmit anterior în același dosar penal.

Pentru ca datele din procesul verbal de control și cele determinate prin prezentul raport de expertiză să fie comparabile s-au calculat dobanzile și penalitățile pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare datorate de societate.

Raportul de expertiză contabilă judiciară s-a finalizat prin concluziile expertului contabil și anume suma totală a prejudiciului cauzat bugetului de stat și actele normative care nu s-au respectat.

În capitolul III mi-am propus să creionez cele mai noi aspectele legale aferente obținerii calității de expert contabil, punând accentul pe responsabilitatea pe care o are acesta în urma efectuării unor lucrări de expertiză contabilă, responsabilitatea efectuării unei expertize corecte fiind o condiție sine-qua-non. Pentru ca judecătorul să ia o decizie justă .

Prin acest capitol am tratat condițiile necesare pentru susținerea examenului și accesul la stagiul a persoanei care a promovat examenul în scopul obținerii calității de expert contabil.

De asemenea am urmărit etapele parcurse de către expertul contabil stagiar până în momentul susținerii examenului de aptitudini, dar și condițiile necesare obținerii autorizației pentru o societate comercială în acest domeniu de activitate.

Am prezentat de altfel și situațiile în care membrii Corpului Expertilor Contabili și Contabililor Autorizați din România înscriși în Tablou pot fi radiați, ca de altfel și lucrările care implica obținerea calității de expert contabil.

În finalul celui de-al treilea capitol am redat principiile etice care guvernează activitatea expertului contabil, precum și responsabilitățile specifice acestora.

Exercitarea profesiei liberale de expert contabil presupune asumarea unor riscuri și a unei mari responsabilități.

Experții contabili în cadrul misiunilor lor răspund disciplinar, administrativ, civil și penal, după caz potrivit legii. CECCAR supraveghează activitatea desfășurată de membrii săi, iar săvârșirea oricărui tip de abateri de la codul privind etica și conduita profesională și de la standardele profesionale, este analizată de către Comisia de Disciplină care aplică sancțiuni disciplinare în funcție de gravitatea faptei.

BIBLIOGRAFIE

- 1.C.E.C.C.A.R -“Ghid pentru aplicarea Normei Profesionale nr. 35/2001 privind expertizele contabile.” - Editura “C.E.C.C.A.R” , București, 2008;
- 2.C.E.C.C.A.R - Revista lunară „Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor” nr. 12/2005; Editura “C.E.C.C.A.R” București, 2009;
- 3.Constantin Crișu -“Codul Penal. Procedura penală. 63 legi speciale” - Editura “Juris Argessis” București, 2009 ;
- 4.Elena Dobre - „Control financiar, expertiză contabilă și audit – Editura Ex Ponto, Constanța, 2003;
- 5.Mircea Boulescu,
Marcel Ghiță - “Expertiză contabilă și audit financiar contabil” – Editura “Didactică și Pedagogică” București, 2007;
- 6.Mircea Boulescu - “Contabilitate și expertiză contabilă” – Editura “Fundației România de Măine” București, 2008;
- 7.Mircea Boulescu,
Marcel Ghiță -“Expertiză contabilă” - Editura “Didactică și Pedagogică” București, 2001;
- 8.Tribuna Economică - Tribuna economică nr. 34/2009; Editura „Tribuna Economică” București, 2004;
- 9.XXXX - Ordonanța Guvernului nr. 17/2007 – cu modificările și completările ulterioare,
- 10.XXX - Ordonanța Guvernului nr. 92/2005, modificată, republicată, privind Codul de Procedură Fiscală – Monitorul Oficial nr. 941/2003 modificată prin Legea nr. 174/2004, OG nr. 20/2005 și Legea nr. 210/2005 cu modificările și completările ulterioare.