

Studii de caz privind expertizele contabile în cauze penale - partea a II-a -

Lect. univ. dr. Sergiu-Bogdan CONSTANTIN

Academia de Studii Economice din București

Abstract

The present article aims to identify the circumstances where it is necessary to carry out an accounting expertise in criminal cases, when this is required or admitted for the resolution of some civil aspects related to these disputes, understanding the manner of formulating the objectives and their conclusions, but also identifying the documentary material by which an accounting expertise of this type is made and the limits within which the expert accountant can achieve an objective.

Key terms: accounting expertise in criminal cases, objectives, conclusions, documentary material, judicial accounting expertise report, criminal file

Termeni-cheie: expertize contabile în cauze penale, obiective, concluzii, material documentar, raport de expertiză contabilă judiciară, dosar penal

Clasificare JEL: K41, K49, M41

To cite this article: Sergiu-Bogdan Constantin, *Studii de caz privind expertizele contabile în cauze penale (II)*, *CECCAR Business Review*, Nº 9/2020, pp. 52-60, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.09.06>

Studiul de caz 4

Pe rolul Tribunalului București, Secția a II-a Penală, se află Dosarul penal nr. 63.447/3/2019, prin care Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism (DIICOT) trimite în judecată societatea Alfa SRL și pe administratorul său, Popescu, pentru constituirea, împreună cu alte persoane fizice și juridice, a unui grup infracțional organizat în vederea săvârșirii infracțiunilor de evaziune fiscală și spălare de bani. În dosarul de urmărire penală și în rechizitoriu, DIICOT susține că Alfa SRL, condusă de Popescu, a efectuat în perioada 2016-2017 tranzacții cu produse petroliere pentru care nu a înregistrat în evidențele contabile venituri din vânzarea mărfurilor în valoare de 7.000.000 lei și nu a colectat TVA în sumă de 1.000.000 lei. De asemenea, DIICOT afirmă că Alfa SRL, sub conducerea lui Popescu, a efectuat achiziții fictive în valoare de 3.000.000 lei, inclusiv TVA, de la societăți-„fantomă”. ANAF se constituie parte civilă pentru recuperarea a 1.500.000 lei reprezentând TVA și 1.200.000 lei reprezentând impozit pe profit. Furnizorii și clienții identificați declară în fața anchetatorilor și a instanței că toate tranzacțiile cu societatea Alfa SRL s-au efectuat prin bancă, astfel că se solicită băncilor extrasele de cont.

Instanța dispune, din proprie inițiativă, efectuarea unei expertize contabile.

După scopul principal în care a fost solicitată, aceasta este o expertiză contabilă judiciară, iar în funcție de natura juridică este o expertiză contabilă penală, deci este o expertiză contabilă judiciară într-o cauză penală.

Specializarea:

Fiscalitate

Obiectivul formulat de instanță:

Să se calculeze obligațiile fiscale ale societății Alfa SRL, aferente anilor 2016 și 2017, constând în impozit pe profit și TVA de plată. Să se stabilească diferențele față de ce a declarat și ce a plătit societatea.

Materialul documentar necesar pentru efectuarea expertizei contabile judiciare:

Pentru anii 2016 și 2017:

- jurnalul pentru cumpărări și cel pentru vânzări;
- declarațiile 300 „Decont de taxă pe valoarea adăugată”;
- registrul de evidență fiscală;
- declarațiile 101 privind impozitul pe profit;
- declarațiile 100 privind obligațiile de plată la bugetul de stat, aferente trimestrelor I, II și III;
- Registrul-jurnal;
- registrul Cartea mare;
- balanțele analitice.

Legislația și reglementările referitoare la acest obiectiv:

- Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare;
- Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile.

Expertul contabil judiciar constată că documentele justificative și evidențele contabile necesare realizării expertizei contabile judiciare nu se regăsesc la dosarul cauzei. Acesta se adresează instanței în scris solicitându-i să facă demersurile corespunzătoare pentru ca materialul documentar necesar să fie depus la dosarul cauzei. În urma lor, se constată că documentele au ars într-un incendiu și deci nu pot fi depuse la dosarul cauzei de către niciuna dintre părți, excepție făcând extrasele de cont bancare din perioada 2016-2017.

Totodată, expertul contabil judiciar se adresează inculpatului Popescu pentru a-i pune la dispoziție materialul documentar necesar pentru realizarea expertizei, însă acesta susține că nu se află în posesia lui.

Din cauza inexistenței documentelor justificative și a evidențelor contabile care să ateste evenimentele și tranzacțiile supuse expertizării, expertul contabil judiciar se află în imposibilitatea întocmirii raportului de expertiză contabilă. El se adresează instanței în scris precizând acest fapt.

Totuși, instanța îi pune în vedere să răspundă la obiectiv, în caz contrar fiind amendat cu 5.000 lei.

De reținut!

Conform Standardului profesional nr. 35, în această situație se întocmește un Raport de imposibilitate a efectuării expertizei contabile, care respectă aceleași reguli procedurale și are aceeași structură ca un raport de expertiză contabilă obișnuit, dar în Capitolul II *Desfășurarea expertizei contabile* și în Capitolul III *Concluzii* prezintă justificat și fundamentat cauzele care conduc la imposibilitatea efectuării expertizei contabile dispuse de instanță.

Expertul contabil judiciar nu a procedat corect luând legătura cu inculpatul din proprie inițiativă, fără încuviințarea instanței.

Studiul de caz 5

În perioada 01.02.2013-31.12.2017, Popescu a fost administrator al blocului C31 din Strada Zambilelor nr. 21, Iași. Existând suspiciuni că acesta nu a folosit banii încasați cu titlu de întreținere pentru plata utilităților, ci în scop personal, asociația de proprietari solicită comisiei de cenzori să verifice documentele din perioada respectivă. De asemenea, asociația este informată de furnizorii de utilități că există către ei datorii de 30.000 lei, din care 10.000 lei penalități pentru neachitarea în termen a datoriilor.

Comisia de cenzori constată că în perioada respectivă în contabilitatea asociației au fost înregistrate facturi în valoare de 25.000 lei de la firme de construcții pentru reparații efectuate pe scara blocului și pentru materiale de construcții, precum și facturi în valoare de 15.000 lei de la un service auto pentru reparații la un autoturism Audi Q7 – toate achitate din contul bancar al asociației de proprietari, deși în realitate nu s-au făcut reparații pe scara blocului, iar asociația nu deține niciun autoturism. Popescu are un Audi Q7 și, conform spuselor vecinilor, acesta și-a renovat apartamentul în perioada în care a fost administratorul blocului.

Asociația de proprietari depune la Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași plângere penală împotriva lui Popescu pentru utilizarea în scop personal a banilor asociației în perioada 01.02.2013-31.12.2017. Ca urmare a acestui demers, se deschide Dosarul penal nr. 111/P/2018 și ulterior se începe urmărirea penală împotriva fostului administrator. În temeiul art. 20 din Codul de procedură penală, Asociația de proprietari a blocului C31 se constituie parte civilă pentru recuperarea sumei de 40.000 lei.

Procurorul de caz dispune efectuarea unei expertize tehnice, în urma căreia se constată că în ultimii 10 ani nu s-au făcut reparații pe scara blocului. Ulterior acesteia, procurorul dispune și realizarea unei expertize contabile.

O parte din materialul documentar în original aflat la dosar este ridicat de către expertul contabil spre a fi studiat acasă în vederea efectuării expertizei într-un timp cât mai scurt.

După scopul principal în care a fost solicitată, aceasta este o expertiză contabilă judiciară, iar în funcție de natura juridică este o expertiză contabilă penală, deci este o expertiză contabilă judiciară într-o cauză penală.

Specializarea:

Organizații nonprofit, inclusiv asociații de proprietari

Obiectivul 1 dispus de procuror:

Să stabilească expertiza contabilă valoarea tuturor achizițiilor de servicii de construcții și materiale de construcții efectuate de Asociația de proprietari a blocului C31 în perioada 01.02.2013-31.12.2017. De asemenea, să se stabilească toți furnizorii de la care Asociația de proprietari a blocului C31 a achiziționat servicii de construcții și materiale de construcții în perioada 01.02.2013-31.12.2017.

Obiectivul 2 dispus de procuror:

Să stabilească expertiza contabilă valoarea tuturor achizițiilor pentru reparații auto efectuate de Asociația de proprietari a blocului C31 în perioada 01.02.2013-31.12.2017. De asemenea, să se stabilească toți furnizorii

de la care Asociația de proprietari a blocului C31 a efectuat achiziții pentru reparații auto în perioada 01.02.2013-31.12.2017.

Expertul contabil judiciar a prezentat concluziile expertizei în fiecare capitol al acesteia.

De reținut!

Conform Standardului profesional nr. 35, fiecare paragraf din Capitolul II *Desfășurarea expertizei contabile* al raportului de expertiză contabilă trebuie să se încheie cu concluzia (răspunsul) expertului contabil, care trebuie să fie precis(ă), concis(ă), fără echivoc, redactat(ă) într-o manieră analitică, ordonată și sistematizată, fără a face aprecieri asupra calității documentelor justificative, a reprezentărilor (înregistrărilor) contabile, a expertizelor și actelor de control (de orice fel) anterioare, și nici asupra încadrărilor juridice.

Capitolul III *Concluzii* trebuie să conțină câte un paragraf distinct cu concluzia (răspunsul) la fiecare obiectiv (întrebare) al (a) expertizei contabile preluat(ă) în maniera în care a fost formulat(ă) în Capitolul II.

Concluzii la obiectivul 1:

Valoarea tuturor achizițiilor de servicii de construcții și materiale de construcții efectuate de Asociația de proprietari a blocului C31 în perioada 01.02.2013-31.12.2017 este de 35.000 lei.

(În urma efectuării expertizei, în funcție de calcule, pot fi stabilite orice sume.)

Furnizorii de la care Asociația de proprietari a blocului C31 a achiziționat servicii de construcții și materiale de construcții în perioada 01.02.2013-31.12.2017 sunt societățile X SRL, Y SRL și Z SRL.

Concluzii la obiectivul 2:

Valoarea tuturor achizițiilor pentru reparații auto efectuate de Asociația de proprietari a blocului C31 în perioada 01.02.2013-31.12.2017 este de 25.000 lei.

(În urma efectuării expertizei, în funcție de calcule, pot fi stabilite orice sume.)

Furnizorii de la care Asociația de proprietari a blocului C31 a efectuat achiziții pentru reparații auto în perioada 01.02.2013-31.12.2017 sunt societățile T SRL, H SRL și K SRL.

Presupunem că procurorul ar fi dispus următorul obiectiv:

Să se stabilească valoarea prejudiciului cauzat de inculpatul Popescu Asociației de proprietari a blocului C31 în perioada 01.02.2013-31.12.2017 prin achiziția de servicii de construcții, materiale de construcții și reparații auto.

Expertul contabil nu ar fi putut răspunde la acest obiectiv.

De reținut!

Conform Standardului profesional nr. 35, expertiza contabilă nu se poate pronunța în legătură cu încadrarea juridică a unor fapte. Acest obiectiv nu este formulat corect, deoarece, în funcție de răspunsurile la obiectivele ale expertului contabil judiciar, de sumele stabilite ca diferențe de plată, instanța este cea care decide dacă valorile calculate reprezintă sau nu un prejudiciu.

Documentele justificative și evidențele contabile nu pot fi ridicate în original de la dosar de către expertul contabil.

De reținut!

Conform Standardului profesional nr. 35, materialul documentar care trebuie examinat de expertul contabil nu poate fi ridicat de acesta de la dosarul cauzei. După caz, el poate solicita copii după documente aflate la dosarul cauzei în vederea utilizării lor în scopul efectuării expertizei. Expertul contabil judiciar nu păstrează documente originale, ci doar copii ale acestora, originalele păstrându-se la dosarul cauzei.

Procurorul îl trimite în judecată pe Popescu pentru săvârșirea infracțiunilor pentru care s-a depus plângerea penală, iar Asociația de proprietari a blocului C31 se constituie parte civilă în procesul penal pentru suma de 60.000 lei.

Studiul de caz 6

Ca urmare a unui control de rutină în cadrul Primăriei X, se constată că Popescu, casierul, și-a însușit o parte din banii încasați de la cetățeni cu titlu de taxe. Practic, Popescu încasa o sumă de bani pentru care plătitorul primea chitanță, al doilea exemplar al chitanței fiind completat cu o sumă mai mică, evidențiată în contabilitatea primăriei. Diferența intra în buzunarele lui Popescu. Primăria depune la Parchetul de pe lângă Tribunalul Călărași plângere penală împotriva lui și se constituie parte civilă pentru recuperarea sumei de 300.000 lei, pe care o consideră prejudiciu.

Se deschide Dosarul penal nr. 137/P/2019 și ulterior se începe urmărirea penală împotriva lui Popescu. Suspicionând că în perioada 01.02.2013-31.12.2018 acesta a sustras din casieria primăriei suma de 320.000 lei, procurorul de caz dispune prin ordonanță efectuarea unei expertize contabile. Poliția, sub coordonarea procurorului de caz, recuperează de la cetățeni toate chitanțele emise de Popescu în perioada respectivă și le depune la dosarul de urmărire penală. Popescu își desemnează un expert consilier, acceptat de procuror, care să participe la efectuarea expertizei contabile.

După scopul principal în care a fost solicitată, aceasta este o expertiză contabilă judiciară, iar în funcție de natura juridică este o expertiză contabilă penală, deci este o expertiză contabilă judiciară într-o cauză penală.

Specializarea:

Instituții publice

Obiectivul dispus de procuror:

Să se stabilească diferența dintre chitanțele înregistrate în contabilitatea Primăriei X și chitanțele cu aceleași serii și numere depuse la dosarul de urmărire penală de ofițerii de poliție judiciară – a se avea în vedere doar perioada 01.02.2013-31.12.2018.

Materialul documentar în baza căruia s-a realizat expertiza contabilă judiciară:

Pentru perioada 01.02.2013-31.12.2018:

- documentele aferente Primăriei X:

- chitanțele înregistrate în contabilitate;
- registrul de casă;
- Registrul-jurnal;
- balanțele analitice;
- fișa contului 5311 „Casa în lei” din contabilitate;
- chitanțele ridicate de poliție de la cetățeni și depuse la dosarul de urmărire penală.

Legislația și reglementările referitoare la acest obiectiv:

- Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- Ordinul ministrului delegat pentru buget nr. 2.021/2013 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.917/2005, cu modificările și completările ulterioare;
- Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile.

Concluzii:

Chitanțele înregistrate în contabilitatea Primăriei X în perioada 01.02.2013-31.12.2018 sunt în valoare totală de 300.000 lei.

Chitanțele din perioada 01.02.2013-31.12.2018 cu aceleași serii și numere depuse la dosarul de urmărire penală de ofițerii de poliție judiciară sunt în valoare totală de 500.000 lei.

Diferența este de 200.000 lei (500.000 lei – 300.000 lei).

(În urma efectuării expertizei, în funcție de calcule, pot fi stabilite orice sume.)

Expertul consilier al lui Popescu nu este de acord cu expertul desemnat de procuror în legătură cu anumite aspecte și nicidecum cu concluziile.

Conform Standardului profesional nr. 35, dacă există deosebiri de păreri între experți, opiniile separate (motivate de fiecare expert în parte) trebuie consemnate în cuprinsul raportului de expertiză contabilă. În cazul de față, expertul consilier formulează o opinie separată, dar nu o motivează în același raport cu expertul desemnat, ci întocmește un raport distinct.

Când expertul desemnat și expertul consilier încearcă fiecare să obțină viza auditului de calitate pentru raportul său de expertiză contabilă, aceștia sunt atenționați că în cauzele penale se întocmește un singur raport de expertiză.

De reținut!

Conform art. 178 alin. (1)-(2) din Codul de procedură penală, după efectuarea expertizei, constatările, clarificările, evaluările și opinia expertului sunt consemnate într-un raport. Când sunt mai mulți experți se întocmește un singur raport de expertiză. Opiniile separate se motivează în același raport.

Potrivit Standardului profesional nr. 35, dacă au fost numiți de organele îndreptățite să dispună expertiza contabilă ori au fost recomandați de părți mai mulți experți contabili, iar aceștia au opinii diferite, expertiza se finalizează cu întocmirea unui singur raport de expertiză contabilă, care cuprinde în Capitolul II *Desfășurarea expertizei contabile* și în Capitolul III *Concluzii* opiniile separate ale experților contabili respectivi.

Deci în cauze penale nu se poate întocmi un raport de expertiză contabilă distinct de către expertul consilier, ci opinia separată trebuie inserată în același raport cu cea a expertului desemnat.

Având în vedere cele menționate, expertul consilier inserează opinia separată la Capitolele II și III ale aceluiași raport de expertiză ca expertul desemnat, făcând mențiunea „cu opinie separată”. Raportul de expertiză este supus auditului de calitate asigurat de CECCAR, iar apoi este depus la parchetul care a dispus expertiza.

Procurorul îl trimite pe Popescu în judecată, iar Primăria X se constituie parte civilă pentru recuperarea sumei de 300.000 lei.

Studiul de caz 7

Societatea Alfa SRL, producătoare de mobilă, efectuează la 31.12.2017 inventarierea anuală și constată o diferență de 80.000 lei (lipsă din gestiune) între stocul factual și cel scriptic de produse finite. Anterior inventurii, în noaptea de 29-30.11.2017, un echipaj de poliție îl surprinde pe Popescu, gestionar la Alfa SRL, sustrăgând cu un camion din fabrică un dulap în valoare de 3.000 lei. Având în vedere cele întâmplate, societatea Alfa SRL, prin administratorul său, depune la Parchetul de pe lângă Judecătoria Calafat plângere penală pentru furt de produse în valoare de 80.000 lei.

Popescu este trimis în judecată pentru săvârșirea infracțiunilor de furt și gestiune frauduloasă, iar societatea Alfa SRL se constituie parte civilă pentru suma de 80.000 lei. Inculpatul declară în fața instanței că la inventarierea din 31.12.2017, dată la care era gestionar, au fost constatate lipsă produse doar în valoare de 30.000 lei, diferența de 50.000 lei provenind de la inventarierea din 31.12.2016, când nu îndeplinea această funcție.

Instanța constată că la 31.12.2016 Popescu nu era gestionar la societatea Alfa SRL și dispune expertiza contabilă.

Este numit expertul contabil judiciar Ionescu, dar acesta declară în fața instanței că, deoarece nu are timp să se ocupe de expertiză, va delega efectuarea acesteia unui colaborator apropiat, Vasilescu. Judecătorul refuză, îl amendează pe Ionescu cu 5.000 lei și îi pune în vedere că expertiza contabilă judiciară poate fi efectuată doar de expertul contabil desemnat prin încheierea de ședință a instanței.

După scopul principal în care a fost solicitată, aceasta este o expertiză contabilă judiciară, iar în funcție de natura juridică este o expertiză contabilă penală, deci este o expertiză contabilă judiciară într-o cauză penală.

Specializarea:

Societăți comerciale și alte entități economice

Obiectivul 1:

Să stabilească expertiza contabilă lipsa constatată la inventar de către comisia de inventariere a societății Alfa SRL la 31.12.2016.

Obiectivul 2:

Să stabilească expertiza contabilă lipsa constatată la inventar de către comisia de inventariere a societății Alfa SRL la 31.12.2017.

De reținut!

Conform Standardului profesional nr. 35, efectuarea lucrărilor privind expertizele contabile judiciare nu poate fi delegată altor persoane de către experții contabili numiți/desemnați la cererea părților sau din oficiu, și nici de către experții contabili consilieri ai părților/recomandați de părți.

În cazul expertizelor contabile judiciare, experții contabili numiți/desemnați la cerere (a părților) sau din oficiu și experții contabili consilieri ai părților/recomandați de părți nu pot delega efectuarea lucrărilor, deoarece au fost nominalizați de către un organ în drept să dispună proba cu expertiza contabilă, printr-un act procedural (încheiere sau ordonanță), și prin urmare trebuie să își îndeplinească personal și integral mandatul.

Având în vedere cele menționate, Ionescu efectuează expertiza contabilă și o depune la instanță în termenul legal, după respectarea întregii proceduri.

Materialul documentar necesar pentru a răspunde la obiectivul 1:

Dosarul de inventariere din 31.12.2016.

Legislația și reglementările referitoare la acest obiectiv:

- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii;
- Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile.

Materialul documentar necesar pentru a răspunde la obiectivul 2:

Dosarul de inventariere din 31.12.2017.

Legislația și reglementările referitoare la acest obiectiv:

- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii;
- Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile.

Concluzii la obiectivul 1:

La data de 31.12.2016, comisia de inventariere a constatat o lipsă la inventar de produse finite în valoare de 50.000 lei.

Concluzii la obiectivul 2:

La data de 31.12.2017, comisia de inventariere a constatat o lipsă la inventar de produse finite în valoare de 30.000 lei.

Instanța omologhează raportul de expertiză contabilă și îl găsește pe Popescu vinovat de gestiune frauduloasă, obligându-l să îi plătească societății Alfa SRL 30.000 lei.

Bibliografie

1. CECCAR (2014), *Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile. Ghid de aplicare*, ediția a VI-a, Editura CECCAR, București.
2. Hotărârea Consiliului superior al Camerei Consultanților Fiscali nr. 13/2011 pentru modificarea Normelor privind realizarea de expertize fiscale la solicitarea instanțelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate, aprobate prin Hotărârea Consiliului superior al Camerei Consultanților Fiscali nr. 13/2008, publicată în Monitorul Oficial nr. 715/11.10.2011.
3. Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală, publicată în Monitorul Oficial nr. 486/15.07.2010, cu modificările și completările ulterioare.
4. Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 547/23.07.2015, cu modificările și completările ulterioare.
5. Ordinul ministrului justiției nr. 199/C/2010 pentru aprobarea Nomenclatorului specializărilor expertizei tehnice judiciare, publicat în Monitorul Oficial nr. 78/04.02.2010, cu modificările ulterioare.
6. Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, publicat în Monitorul Oficial nr. 804/14.11.2011.
7. Ordonanța Guvernului nr. 2/2000 privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară, publicată în Monitorul Oficial nr. 26/25.01.2000, cu modificările și completările ulterioare.
8. http://ceccar.ro/ro/?page_id=602
9. http://ceccar.ro/ro/?page_id=612