

Expertiza contabilă judiciară – atribut al profesiei contabile

Masterand Felicia-Elena SUCCURRO (ZAGREAN)

Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia

Abstract

As science is constantly evolving, the professional must follow this evolution to learn new concepts and tools that are used on the market. Currently, one of the most relevant tools is technology, aiming to optimize work in an agile and practical way. Technological growth in accounting has been accelerated by the diversity of tools that are placed on the market.

According to the Professional Standard No. 35: Accounting Expertises. Application Guide, elaborated by CECCAR, the judicial accounting expertise is a form of scientific research, carried out in order to clarify certain facts which are reflected in documents, with a systematized accounting records, examining operations and economic and financial statements related to the activity of legal or natural persons.

Key terms: judicial accounting expertise, expertise report, certified accountant

Termeni-cheie: expertiză contabilă judiciară, raport de expertiză, expert contabil

Clasificare JEL: K41, M41, M49

To cite this article: Felicia-Elena Succurro (Zagrean), *Expertiza contabilă judiciară – atribut al profesiei contabile*, CECCAR Business Review, N° 4/2022, pp. 61-65, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2022.04.07>

➔ Introducere

Cuvântul *expertiză* vine din latinescul *expertus*, adică priceput – lucrarea unei persoane experimentate, specializate, conform *Standardului profesional nr. 35: Expertizele contabile. Ghid de aplicare* (CECCAR, 2014, p. 9).

Transpunând definiția expertizei în domeniul contabil, putem considera expertiza contabilă „o formă de cercetare științifică efectuată în vederea lămuririi modului în care sunt reflectate în documente, în evidența tehnic-operativă și contabilă, anumite fapte, împrejurări, situații de natură economico-financiară”. Expertiza contabilă este un mijloc de probă, confirmare, evaluare, lămurire sau dovedire, pe baza cercetării științifice de specialitate, a adevărului obiectiv cu privire la o anumită faptă, împrejurare, problemă, situație, cauză sau litigiu. (Boulescu și Ghiță, 2001, p. 37)

Expertiza contabilă reprezintă „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 pentru a se pronunța, în cunoștință de cauză, asupra unui proces sau a unei contestații despre care a fost sesizată” (Boulescu și Ghiță, 2001, p. 37).

Expertizele contabile judiciare propriu-zise sunt cele care au ca finalitate administrarea lor ca mijloace de probă în justiție. Ele sunt ordonate fie de organele de jurisdicție (judecătorii, tribunale, curți de apel), fie de

organele de cercetare sau de urmărire penală (Parchet și, respectiv, Poliție, pentru combaterea criminalității economico-financiare), în vederea clarificării unor probleme de esență economico-juridică reflectate de documentele contabile.

Cele mai multe dintre cauzele judiciare au un conținut material, implicând adesea stabilirea răspunderilor civile, materiale sau chiar penale ale persoanelor vinovate, iar acest lucru este condiționat de determinarea cuantumului valoric al unor drepturi, obligații, despăgubiri etc. În asemenea situații, rolul experților contabili nu se poate reduce la culegerea și prelucrarea datelor contabile, principala lor misiune fiind aceea de a interpreta profesional aceste informații și de a dezvălui eventualele manopere prin care au fost săvârșite delicturile civile sau infracțiunile economice (Florea *et al.*, 2005, p. 11).

Expertiza contabilă judiciară poate fi efectuată în toate domeniile care implică activități economice și asistarea părților interesate în soluționarea litigiilor economice sau de natură financiară și se concentrează pe cercetarea obiectivelor stabilite de organul care a dispus-o.

Caracteristica generală a expertizei contabile judiciare este dată de faptul că se desfășoară în cadrul activității organelor judiciare, conform normelor prevăzute de legile procedurale. Aceasta este o misiune îndeplinită de un expert contabil în scopul stabilirii adevărului material, precum și al soluționării corecte a litigiilor sau a cauzelor aflate în curs de cercetare, urmărire penală sau judecată. Misiunea este reglementată din punct de vedere legal, procedural și profesional și se axează pe obiectivele stabilite de solicitant, fiind realizată prin aplicarea legislației în vigoare pentru perioada de expertiză și prin raportare și conformare la normele de conduită profesională, independență și competență, folosind raționamentul profesional.

➤ **Obiectul expertizei contabile judiciare**

Obiectul generic al expertizei reiese chiar din legea procedurală în care este stipulată motivația generală a dispunerii unei expertize, și anume Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, care la art. 172 alin. (1)-(2) prevede următoarele: „Efectuarea unei expertize se dispune când pentru constatarea, clarificarea sau evaluarea unor fapte ori împrejurări ce prezintă importanță pentru aflarea adevărului în cauză este necesară și opinia unui expert. Expertiza se dispune [...] la cerere sau din oficiu, de către organul de urmărire penală, prin ordonanță motivată, iar în cursul judecății se dispune de către instanță, prin încheiere motivată.”.

De asemenea, conform alin. (6)-(8) ale aceluiași articol, „ordonanța organului de urmărire penală sau încheierea instanței prin care se dispune efectuarea expertizei trebuie să indice faptele sau împrejurările pe care expertul trebuie să le constate, să le clarifice și să le evalueze, obiectivele la care trebuie să răspundă, termenul în care trebuie efectuată expertiza, precum și instituția ori expertul desemnați. În domeniile strict specializate, dacă pentru înțelegerea probelor sunt necesare anumite cunoștințe specifice sau alte asemenea cunoștințe, instanța ori organul de urmărire penală poate solicita opinia unor specialiști care funcționează în cadrul organelor judiciare sau în afara acestora. [...] La efectuarea expertizei pot participa experți independenți autorizați, numiți la solicitarea părților sau subiecților procesuali principali.”.

Acele revizii ori ale inspecțiilor departamentale, precum și raportul scris al specialistului nu pot înlocui raportul de expertiză și nici exclude necesitatea efectuării expertizei în aceeași problemă.

„Expertizele contabile sunt mijloace de probă utilizabile în rezolvarea unor cauze care necesită cunoștințe de strictă specialitate din partea unor persoane care au calitatea de expert contabil. Expertizele contabile dispuse la cerere (a părților) sau din oficiu în fazele de instrumentare și de judecată ale unor cauze civile, atașate sau nu unui proces penal, se numesc expertize contabile judiciare. Toate celelalte expertize contabile sunt extrajudiciare.” (CECCAR, 2014, p. 11)

Obiectul expertizei reprezintă mijloacele de probă, datele din dosar, elementele de fapt, care sunt analizate în conformitate cu știința și tehnica, și reprezintă „principalul element în identificare, fiind diferit de la o expertiză la alta” (Boulescu și Ghiță, 1999, p. 43). Obiectivele expertizei contabile judiciare se stabilesc (de regulă, prin încheiere de ședință sau alte acte) de organul de urmărire penală sau de instanță, la solicitarea părților sau din oficiu. În condițiile în care instanța sau organul de anchetă numește un expert contabil din oficiu, partea nemulțumită poate solicita încă un expert contabil. În astfel de situații, expertiza se efectuează în comun, iar raportul se semnează și se parafează de ambii experți. În cazul în care concluziile nu coincid, fiecare expert desemnat poate redacta un raport propriu de expertiză contabilă (Bîzu, 2015, p. 15).

Obiectivele expertizei contabile care se dau spre rezolvare expertului contabil sunt întrebări concrete care se stabilesc de ordonatorul expertizei, respectiv persoana care a dispus efectuarea ei. Acestea se limitează, din punctul de vedere al conținutului și al perioadei, la faptele și împrejurările care au generat litigii.

Potrivit art. 172 alin. (3) din Codul de procedură penală, „cererea de efectuare a expertizei trebuie formulată în scris, cu indicarea faptelor și împrejurărilor supuse evaluării și a obiectivelor care trebuie lămurite de expert”.

➤ Reguli procedurale privind expertiza contabilă judiciară

Organul îndreptățit să dispună efectuarea expertizei tehnice judiciare numește expertul sau, după caz, specialistul, indică în scris, prin încheiere sau prin ordonanță, obiectul expertizei și întrebările la care trebuie să răspundă acesta, stabilește data depunerii raportului de expertiză, fixează onorariul provizoriu, avansul pentru cheltuielile de deplasare, dacă este cazul, și comunică biroului local pentru expertize judiciare tehnice și contabile numele persoanei desemnate să realizeze expertiza.

În cazul în care pentru efectuarea expertizei dispune expertul trebuie să se deplaseze în altă localitate decât cea în care domiciliază, acesta are dreptul la rambursarea cheltuielilor de transport, de cazare și la plata diurnei potrivit dispozițiilor care reglementează aceste drepturi pentru salariații din instituțiile publice. Suma stabilită drept onorariu provizoriu și avansul pentru cheltuielile de deplasare, atunci când este cazul, se depun, în termen de cinci zile de la numirea expertului, de partea la cererea căreia s-a încuviințat efectuarea expertizei, în contul special al biroului local pentru expertize judiciare tehnice și contabile, deschis în acest scop.

Elaborarea unui raport de expertiză contabilă judiciară se bazează pe o documentație analizată meticulos și o cunoaștere aprofundată a practicii contabile. Raportul trebuie să fie scris cu atenție și în stare grafică excelentă.

Potrivit Ordonanței Guvernului nr. 2/2000 privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară, cu modificările și completările ulterioare, **raportul de expertiză** cuprinde:

a) partea introductivă, în care se menționează organul care a dispus efectuarea sa, data la care s-a hotărât depunerea acesteia, numele și prenumele expertului sau ale experților, specialitatea acestuia/acestora, data întocmirii și finalizării raportului de expertiză, obiectul ei și întrebările la care expertul sau experții urmează să răspundă, bibliografia pe baza căreia a fost efectuată și dacă părțile care au participat la aceasta au dat explicații în cursul lucrărilor la care au fost convocate;

b) descrierea operațiunilor de efectuare a expertizei, obiecțiile sau explicațiile părților, precum și analiza acestor obiecții ori explicații pe baza celor constatate de expert sau de specialist;

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

Expertul trebuie să delibereze obiectul, să stabilească obiectivul activității sale și să recunoască datele esențiale pentru dezvoltarea expertizei, să verifice eventuala necesitate a unor informații noi, care pot fi obținute prin investigații, să valideze datele examinate și să le confrunte cu alte acte, toate acestea într-o manieră tehnică și imparțială.

Din punctul de vedere al obiectului său de activitate, expertiza contabilă judiciară are impact asupra informațiilor contabile, deoarece, în funcție de constatările și avizele formulate de specialist, aceste informații pot fi validate sau invalidate în raport cu circumstanțele în care s-a ridicat cauza civilă. În caz de invalidare, acuratețea informațiilor financiar-contabile este afectată, generând consecințe negative pentru entitatea expertizată (Vasile și Croitoru, 2019).

Ținând cont că expertiza contabilă judiciară se realizează în cadrul obiectivelor fixate, în ordinea în care au fost dispuse să fie duse la îndeplinire și doar pentru perioada stabilită, obiectivele trebuie să respecte anumite caracteristici, și anume (Vasile și Croitoru, 2021, p. 34):

- să fie clare și concrete, în limitele competenței și obligațiilor specialistului;
- să se refere la aspecte legate de domeniul financiar-contabil;
- să se concentreze asupra sferei economice a problemei în cauză;
- să fie legate de conținutul și circumstanțele cazului care face obiectul anchetei;
- să conducă la clarificarea și aflarea adevărului pentru toate aspectele neclare din dosarul cauzei, inclusiv circumstanțele în care s-a produs aceasta;
- să nu conducă la încadrarea juridică a actului cercetat de specialist.

În cazul în care obiectivele stabilite pentru expertiză nu sunt suficient specificate, specialistul desemnat poate solicita organului care a dispus-o să definească și să detalieze în scris aspectele care trebuie să facă obiectul acesteia.

Examinarea documentelor la sediile părților sau ale terților poate fi efectuată numai cu consimțământul și în condițiile încuviințate de organul care a dispus expertiza. Această regulă se aplică și în cazul în care specialistul dorește să obțină explicații sau interviuri cu părțile implicate.

➔ Impactul tehnologiei asupra activității experților

Unul dintre exemplele actuale care este prezent în activitățile profesionistului contabil este completarea, validarea și transmiterea fișierelor digitale autorităților fiscale prin intermediul sistemului public de contabilitate digitală, ceea ce reprezintă un progres relevant în sistemul de integrare a schimbului de informații între contribuabil, autoritățile fiscale și cel din urmă. Este un procesator de probe digitale ce înlocuiește documentele care altfel ar fi puse la dispoziție fizic (Leite, 2020).

Progresul digital, în special în domeniul expertizei contabile, se află într-o continuă evoluție, deoarece tehnologia a reunit noi instrumente care îmbunătățesc ansamblul de metode, promovând viteza informației într-un mod rapid și sigur. Putem concluziona că tehnologia și performanța profesionistului contabil sunt legate și reprezintă un progres în prezent, deoarece erorile umane sunt diminuate, tehnologia oferind condiții optime pentru înlăturarea sau diminuarea acestora. Astfel s-a ajuns la o restrângere a neajunsurilor legate de pierderea, omisiunea sau schimburile de informații care urmează să fie puse la dispoziția expertizei.

➔ Concluzii

Expertiza contabilă judiciară este un mijloc de a dovedi, constata, confirma, evalua sau de a clarifica, pe baza cercetărilor științifice de specialitate, adevărul despre un anumit fapt, despre o anumită circumstanță, problemă, situație, cauză sau dispută (Constantin și Pantazi, 2019, p. 56). Informațiile financiar-contabile sunt

cea mai valoroasă resursă a sistemului informatic al organizațiilor. Pentru a fi utile, acestea trebuie să fie reale, exacte și complete și să îndeplinească anumite caracteristici, respectiv relevanță, reprezentare exactă, fiabilitate, inteligibilitate, comparabilitate, verificabilitate și promptitudine, toate acestea conducând la creșterea calității lor.

Expertiza contabilă devine din ce în ce mai relevantă datorită schimbărilor constante ale practicilor contabile, care sunt însoțite de diverse schimbări globale. Contabilitatea cuprinde studii matematice, juridice și alte studii științifice, astfel încât expertul contabil trebuie să își exercite profesia cu competență și cunoștințe de specialitate. Se poate spune că expertiza contabilă are rolul fundamental de a ajuta la luarea deciziilor magistratului, servind ca instrument în motivarea procesului și devenind esențială pentru aplicarea corectă a legii.

Contabilitatea judiciară este un domeniu vast și provocator, care le permite profesioniștilor să-și folosească cunoștințele contabile și abilitățile de investigare pentru descoperirea infractorilor, soluționarea proceselor și reducerea riscului de fraudă pe scară largă. Succesul în contabilitatea judiciară necesită adesea o cunoaștere aprofundată, dincolo de ceea ce este considerat necesar pentru rolul unui contabil tradițional.

Bibliografie

1. Bîzu, E.-M. (2015), *Expertiza contabilă*, EcoStudent – Revistă de cercetare științifică a studenților economiști, nr. 5, pp. 14-17.
2. Boulescu, M., Ghiță, M. (1999), *Expertiză contabilă și audit financiar-contabil*, Editura Didactică și Pedagogică, București.
3. Boulescu, M., Ghiță, M. (2001), *Expertiză contabilă*, Editura Didactică și Pedagogică, București.
4. Constantin, S.-B., Pantazi, F. (2020), *Expertiză contabilă*, ediția a II-a, Editura CECCAR, București.
5. Florea, I., Macovei, I.-C., Florea, R., Berheci, M. (2005), *Introducere în expertiza contabilă și în auditul financiar*, ediția a II-a, Editura CECCAR, București.
6. Leite, Y.M. (2020), *The Contribution of the Accounting Expert in the Judiciary: Technology as a Support Tool*, Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento, ed. 3, vol. 12, pp. 5-15.
7. Vasile, E., Croitoru, I. (2019), *Management Control and Financial Management Within Economic Organizations*, Internal Auditing and Risk Management, vol. 56, nr. 4, pp. 108-117.
8. Vasile, E., Croitoru, I. (2021), *The Role of Judicial Accounting Expertise on Accounting Information*, Internal Auditing and Risk Management, vol. 4, nr. 64.
9. CECCAR (2014), *Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile. Ghid de aplicare*, ediția a VI-a, Editura CECCAR, București.
10. Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală, publicată în Monitorul Oficial nr. 486/15.07.2010, cu modificările și completările ulterioare.
11. Normele nr. 1.044/2010 privind îmbunătățirea activității de expertiză contabilă judiciară, aprobate prin Hotărârea Consiliului superior al CECCAR nr. 10/200/2010, cu modificările ulterioare, https://ceccar.ro/ro/?page_id=612.
12. Ordonanța Guvernului nr. 2/2000 privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extra-judiciară, publicată în Monitorul Oficial nr. 26/25.01.2000, cu modificările și completările ulterioare.