

# Colecția **STANDARDE PROFESIONALE**

**Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România**

*Standardul profesional nr. 35*

## **EXPERTIZELE CONTABILE**

**– Ghid de aplicare –**

*Ediția a VI-a, revizuită și actualizată*



**Editura CECCAR, București, 2014**



**Corpul Experților Contabili  
și Contabililor Autorizați din România**

# **STANDARDUL PROFESIONAL nr. 35**

**Expertizele contabile**

**– Ghid de aplicare –**

*Ediția a VI-a, revizuită și actualizată*

**Colecția  
STANDARDE PROFESIONALE**

**Editura CECCAR, București, 2014**

**Editor:**      **Editura CECCAR**  
Intrarea Pielari nr. 1, sector 4, București  
Tel.: 021/330.88.69 / 70 / 71  
Fax: 021/330.88.88  
E-mail: edituraceccar@yahoo.com  
www.ceccar.ro

© Toate drepturile pentru prezenta ediție sunt rezervate CECCAR (Editurii CECCAR).  
Orice reproducere parțială sau totală este interzisă.

ISBN 978-606-580-075-5

## CUPRINS

<b>I. Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile .....</b>	<b>7</b>
<b>II. Ghid pentru aplicarea Standardului profesional nr. 35: Expertizele contabile .....</b>	<b>57</b>
<b>III. Norme generale de bază aplicabile tuturor misiunilor expertului contabil .....</b>	<b>217</b>

## **NOTĂ:**

### **În cuprinsul prezentei lucrări:**

- termenii „standard” și „normă” specifică în mod riguros același lucru;
- expert contabil = persoana fizică sau juridică definită ca atare prin Ordonanța Guvernului nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- cabinet = expertul contabil sau societatea de expertiză contabilă care furnizează în mod liber servicii contabile pe piață;
- normele și comentariile la norme formează un tot unitar și au aceeași autoritate.

## Clasificarea și codificarea standardelor profesionale emise de CECCAR

Domeniul de acoperire al standardelor	Standarde de bază	Standarde specifice												
		Nivelul 2 (aplicabile misiunilor legate de situațiile financiare)					Nivelul 3 (aplicabile altor misiuni decât cele legate de situațiile financiare)							
		21 Contabilitate	22 Situații financiare	23 Cenzorat	24 Audit statutar	31 Aporturi la capital	32 Fuziuni/divizări	34 Servicii fiscale	35 Expertiză contabilă intern	36 Audit intern	37 Evaluări	39 Crearea întreprinderilor		
Norme de comportament	11	211	221	231	241	311	321	341	351	361	371	391		
Norme de lucru	12	212	222	232	242	312	322	342	352	362	372	392		
Norme de raportare	13	213	223	233	243	313	323	343	353	363	373	393		

**Legendă:**

- Prima cifră indică nivelul de organizare al standardului: 1 – standarde de bază, aplicabile tuturor misiunilor; 2 – standarde specifice aplicabile misiunilor legate de situațiile financiare; 3 – standarde specifice aplicabile altor misiuni decât cele care se referă la situațiile financiare.
- A doua cifră la standardele specifice indică natura misiunii profesionistului contabil.
- A treia cifră la standardele specifice și a doua cifră la standardele de bază indică domeniul de acoperire al standardului: 1 – norme de comportament; 2 – norme de lucru; 3 – norme de raportare.
- A patra cifră și următoarele la standardele specifice și a treia cifră și următoarele la standardele de bază indică textul normelor profesionale, precum și comentariile la acestea.



**I. STANDARDUL PROFESIONAL  
nr. 35:  
Expertizele contabile**





Una dintre activitățile de bază ale experților contabili, desfășurată pe parcursul a peste 90 de ani de existență a profesiei contabile din România, o constituie efectuarea **expertizelor contabile** dispuse de organele judiciare ori solicitate de persoane fizice sau juridice în condițiile prevăzute de lege.

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

**Expertiza** reprezintă un concept care se deosebește de audit, control, revizie sau verificare, întrucât conține în sine **ideea de exprimare liberă a punctului de vedere al expertului** în ceea ce privește obiectivele sau faptele asupra cărora s-a efectuat expertiza.

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

Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, care, potrivit legii, asigură buna desfășurare a activității experților contabili, a decis reglementarea profesională a acestei activități de bază elaborând **Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile**.

## SUMAR

<b>350. Cadrul de referință al misiunilor privind expertizele contabile .....</b>	<b>11</b>
<b>351. Norme de comportament profesional specifice misiunilor privind expertizele contabile .....</b>	<b>13</b>
3511. Independența expertului contabil .....	13
3512. Competența expertului contabil .....	15
3513. Calitatea expertizelor contabile .....	16
3514. Secretul profesional și confidențialitatea expertului contabil .....	18
3515. Acceptarea expertizelor contabile .....	20
3516. Responsabilitatea efectuării expertizelor contabile .....	22
<b>352. Norme de lucru specifice misiunilor privind expertizele contabile .....</b>	<b>24</b>
3521. Dispunerea expertizelor contabile judiciare și numirea experților contabili .....	24
3522. Contractarea și programarea expertizelor contabile .....	28
3523. Delegarea și supravegherea lucrărilor privind expertizele contabile .....	30
3524. Documentarea lucrărilor privind expertizele contabile .....	32
<b>353. Norme de raport specifice expertizelor contabile .....</b>	<b>36</b>
3531. Redactarea raportului de expertiză contabilă .....	36
3532. Semnarea și depunerea raportului de expertiză contabilă .....	44
Anexa nr. 1. Model de <b>Contract</b> privind efectuarea expertizelor contabile extrajudiciare .....	46
Anexa nr. 2. Model de <b>Raport de expertiză contabilă judiciară</b> .....	49
Anexa nr. 3. Model de <b>Raport de expertiză contabilă extrajudiciară</b> .....	53

**NORMA**

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.

**COMENTARIU**

1. Expertiza contabilă este o activitate a profesiei contabile ce poate fi efectuată numai de către persoanele care au dobândit calitatea de expert contabil în condițiile legii, fiind înscrise în Tabloul Corpului, actualizat anual de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR), și care au obținut viza anuală de exercitare a profesiei, conform reglementărilor emise de Corp.

2. Expertizele contabile pot fi clasificate:

I. După scopul principal în care au fost solicitate, în:

- a) expertize contabile judiciare, reglementate de: Codul de procedură civilă; Codul de procedură penală; alte legi speciale;
- b) expertize contabile extrajudiciare – sunt cele efectuate în afara procedurilor reglementate privind rezolvarea unor cauze supuse verdictului justiției. Sunt efectuate în afara unui proces justițiar. 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 pentru rezolvarea unor litigii pe cale amiabilă.

II. După natura principalului (principalelor) obiectiv(e) la care se referă, în:

- a) expertize contabile în cauze civile dispuse sau acceptate în rezolvarea acestor litigii;
- b) expertize contabile în cauze penale dispuse sau acceptate în rezolvarea unor aspecte civile atașate acestor litigii;
- c) expertize contabile în cauze comerciale dispuse sau acceptate în rezolvarea acestor litigii;
- d) expertize contabile în cauze fiscale dispuse sau acceptate în rezolvarea acestor litigii;
- e) alte categorii de expertize contabile judiciare dispuse de organele în drept sau extrajudiciare solicitate de clienți.

III. În funcție de natura juridică, expertizele contabile pot fi:

- civile;
- penale;
- extrajudiciare.

3. Anexele nr. 1-3 fac parte integrantă din prezentul Standard. Modelele prezentate în aceste anexe pot fi adaptate cazuisticii concrete.

<b>351</b>	<b>NORME DE COMPORTAMENT PROFESIONAL SPECIFICE MISIUNILOR PRIVIND EXPERTIZELE CONTABILE</b>
<b>3511</b>	<b>INDEPENDENȚA EXPERTULUI CONTABIL</b>

## NORMA

Expertizele contabile pot fi efectuate numai de către experții contabili înscriși în Tabloul Corpului. Expertul contabil solicitat în efectuarea unei expertize contabile are obligația să fie independent față de părțile interesate în expertiză, evitând orice situație care ar presupune o lipsă de independență sau o constrângere care ar putea să îi impiezeze integritatea și obiectivitatea.

## COMENTARII

**3511.1.** Expertizele contabile efectuate de experții contabili care nu întrunesc condițiile pentru a fi înscriși ca membri ai Corpului cad sub incidența sancțiunilor privind exercitarea unei profesii fără autorizație. Dacă un expert contabil implicat într-o astfel de situație este solicitat pentru efectuarea unei expertize contabile, el este obligat să aducă la cunoștința solicitantului situația în care se află.

**3511.2.** Atât experții contabili numiți/desemnați la cerere (a părților) sau din oficiu, cât și experții consilieri ai părților / recomandați de părți și numiți sau solicitați în vederea efectuării de expertize contabile extrajudiciare au obligația să fie independenți față de beneficiarii expertizelor sau de părțile interesate în expertiză.

**3511.3.** Independența expertului contabil numit/desemnat de organele în drept derivă din obligația acestuia de a ține seama de toate cazurile de incompatibilitate, abținere și recuzare prevăzute de Codul

de procedură civilă și de alte reglementări procedurale speciale, care sunt aceleași cu cele privind judecătoria.

Independența experților consilieri ai părților / recomandați de părți poate fi afectată mult mai ușor prin faptul că între expert și parte se stabilesc, conform prevederilor legale, relații contractuale. De aceea, normele de conduită și principiile fundamentale prevăzute de *Codul etic național al profesioniștilor contabili din România* trebuie riguros respectate de aceștia. Independența experților consilieri ai părților / recomandați de părți derivă din transparența contractelor de prestări servicii care se încheie cu ocazia nominalizării acestora ca experți consilieri ai părții / recomandați de parte prin depunerea unui exemplar original al contractului la dosarul cauzei; onorariul prevăzut în contract trebuie să reflecte volumul de muncă și complexitatea activității desfășurate. De asemenea, trebuie precizat că experții consilieri ai părților / recomandați de părți este necesar să țină seama de toate cazurile de incompatibilitate, abținere și recuzare prevăzute de Codurile de procedură și de reglementările Corpului întocmai ca experții numiți/desemnați.

**3511.4.** Independența expertului contabil este afectată grav în situațiile reglementate de *Codul etic național al profesioniștilor contabili*, Secțiunea 100.25, punctele 5 și 6, referitoare la incompatibilitate și la conflictul de interese.

**3511.5.** Experții contabili care se află în situațiile prevăzute la punctele 3 și 4 de mai sus trebuie să le aducă, în scris, la cunoștința organului care i-a numit, imediat după numire sau de îndată ce au luat cunoștința de cazurile care le pot afecta independența, care va dispune în consecință.

**3511.6.** La primirea oricărei lucrări de expertiză, expertul contabil își va face un examen de independență. În cazul expertizelor contabile judiciare va completa o Declarație privind starea de independență a expertului contabil în raport cu cauza și mandatul primit, care va însoți lucrarea prezentată pentru a fi supusă auditului de calitate conform reglementărilor emise de Corp.

**3511.7.** Toate comentariile privind norma generală de bază sunt și rămân pertinente.

**NORMA**

Calitatea de expert contabil abilitat să efectueze expertize contabile este reglementată. Competența presupune deținerea de către expertul contabil a cunoștințelor necesare specializării la care se referă expertiza contabilă.

El trebuie să se supună regulilor Corpului privind formarea continuă, actualizarea și testarea permanentă a cunoștințelor profesionale pe care le posedă.

**COMENTARIU**

**3512.1.** Expertiza contabilă are drept suport documentele primare și înregistrarea evenimentelor și tranzacțiilor în contabilitate. Ca urmare, expertul contabil solicitat în efectuarea expertizelor contabile trebuie să posede cunoștințe solide și actualizate în domeniul economic, în general, și mai ales în domeniul financiar-contabil. Aceste cunoștințe trebuie probate cu calitatea de expert contabil membru al Corpului care se supune regulilor stabilite de Corp cu privire la pregătirea profesională continuă și la testarea cunoștințelor acumulate.

**3512.2.** Toate comentariile privind norma generală de bază sunt și rămân pertinente.



## NORMA

Expertul contabil trebuie să efectueze expertizele contabile pentru care a fost solicitat și pe care le-a acceptat cu conștiințiozitate, devotament, corectitudine și imparțialitate; pentru asigurarea în interes public că aceste cerințe sunt îndeplinite, expertizele contabile sunt supuse auditului de calitate potrivit reglementărilor Corpului. Expertizele contabile trebuie să le fie utile celor care le-au solicitat. Concluziile expertului contabil trebuie să fie formulate ținând seama de legislație și de reglementările în domeniu.

## COMENTARII

**3513.1.** Expertizele contabile constituie mijloace de probă științifică. În elaborarea lor, expertul contabil trebuie să folosească metode specifice științei contabilității. Concluziile expertului contabil trebuie să fie fundamentate numai pe documente care atestă evenimente și tranzacții ce fac sau trebuie să facă obiectul recunoașterilor, evaluărilor, clasificărilor și prezentărilor contabile.

Calitatea expertizelor contabile este direct influențată de respectarea legislației și reglementărilor în domeniu pentru fundamentarea răspunsurilor/concluziilor cu privire la obiectivele stabilite expertizei.

**3513.2.** În expertizele contabile judiciare, expertul contabil este un terț în proces, care prin calitatea lui procesuală contribuie la stabilirea adevărului de către organele investite cu soluționarea cauzei. Raportul de expertiză contabilă judiciară are caracter de probă științifică ce trebuie să prezinte un înalt grad al indicelui contributiv la

soluționarea cauzei în care a fost dispus; acesta trebuie să conțină referiri la prevederile legale sau reglementările incidente domeniului.

Nedocumentarea și nefundamentarea științifică a rapoartelor de expertiză contabilă judiciară pot fi și sunt, adesea, sancționate de organele în drept care le-au dispus cu înlocuirea expertului contabil și dispunerea unei noi expertize contabile. Dacă în aceeași cauză s-a dispus o nouă expertiză contabilă care ajunge la concluzii diferite față de prima din cauza utilizării altor criterii și metode de investigație, organul care a dispus expertizele contabile are posibilitatea de a se opri la aceea pe care o consideră mai fundamentată sub aspect științific, respectiv de mai bună calitate.

**3513.3.** Nici expertizele contabile extrajudiciare nu trebuie să facă rabat din punctul de vedere al calității. Independența și competența profesională ale expertului contabil trebuie să asigure o documentare și o fundamentare științifică și pentru expertizele contabile extrajudiciare.

**3513.4.** Expertizele contabile judiciare sunt supuse auditului de calitate potrivit procedurilor cu privire la acestea prevăzute în Regulamentul privind auditul de calitate în domeniul serviciilor contabile.

**3513.5.** Toate comentariile privind norma generală de bază sunt și rămân pertinente.

**3514**

**SECRETUL PROFESIONAL ȘI  
CONFIDENȚIALITATEA EXPERTULUI  
CONTABIL**

**NORMA**

Expertul contabil trebuie să respecte secretul și caracterul confidențial al informațiilor la care a avut acces și de care a luat cunoștință cu ocazia efectuării expertizelor contabile, trebuind să se abțină de la divulgarea lor către terți, cu excepția cazurilor în care a fost autorizat expres în acest scop sau dacă are obligația legală sau profesională să facă o astfel de divulgare.

**COMENTARIU**

**3514.1.** Expertul contabil numit/desemnat la cerere (a părților) sau din oficiu, precum și expertul contabil consilier al părților / recomandat de părți și încuviințat/numit de organele în drept nu trebuie să prezinte mai mult decât se cere. Aceștia trebuie să invoce în raportul de expertiză contabilă judiciară numai acele evenimente și tranzacții probate cu documente justificative și/sau evidențieri contabile care au o legătură causală cu obiectivul (întrebarea) care le-a fost fixat(ă) de organul în drept care a dispus expertiza contabilă judiciară.

**3514.2.** Expertul contabil numit/desemnat la cerere (a părților) sau din oficiu într-o cauză civilă sau penală trebuie să se abțină de la divulgarea conținutului raportului de expertiză contabilă judiciară și a concluziilor sale direct părților implicate în cauza respectivă. Expertul contabil trebuie să depună raportul său, auditat calitativ, la organul în drept care a dispus expertiza contabilă judiciară, unde poate fi consultat în condițiile legii.

**3514.3.** Expertul contabil numit/desemnat la cerere (a părților) sau din oficiu într-o cauză civilă sau penală trebuie să se abțină de la contactarea părților implicate în cauza respectivă, în afara procedurilor prevăzute de lege. Astfel, în cazul proceselor civile, dacă pentru expertiză este nevoie de o lucrare la fața locului sau sunt necesare explicațiile părților, aceasta nu poate fi făcută decât după citarea părților prin scrisoare recomandată cu conținut declarat și confirmare de primire, în care li se vor indica ziua, ora și locul unde se face lucrarea. Citația, sub sancțiunea nulității, trebuie comunicată părții cu cel puțin 5 zile înaintea termenului de efectuare a lucrării. Confirmarea de primire va fi alăturată raportului de expertiză contabilă judiciară. În procesele penale, expertul contabil poate lua legătura cu inculpații numai cu încuviințarea și în condițiile stabilite de organul de urmărire penală sau de instanța de judecată. În toate cazurile, informațiile și explicațiile primite de expertul contabil în contactele sale cu părțile implicate în cauza respectivă trebuie să rămână confidentiale.

**3514.4.** În cazul expertizelor extrajudiciare, expertul contabil trebuie să se conformeze doar normelor profesionale ale Corpului în ceea ce privește secretul și confidențialitatea în expertiza contabilă.

**3514.5.** Toate comentariile privind norma generală de bază sunt și rămân pertinente.

**NORMA**

Solicitățile adresate experților contabili privind efectuarea de expertize contabile nu pot fi refuzate decât dacă există motive temeinice.

Totuși, expertul contabil, înainte de a accepta efectuarea unei expertize contabile, trebuie să își analizeze posibilitatea de a-și îndeplini misiunea ținând seama în special de regulile de independență și competență.

**COMENTARIU**

**3515.1.** Misiunea privind efectuarea unei expertize contabile nu poate fi refuzată pe motive de naționalitate, rasă, etnie, religie, politică sau de altă natură, expertul contabil având obligația să respecte principiile care implică un tratament egal al cetățenilor în fața organelor jurisdicționale.

**3515.2.** Calitatea de expert contabil este incompatibilă cu cea de martor în aceeași cauză, calitatea de martor având întâietate. Expertul contabil se află în incompatibilitate dacă există împrejurări din care rezultă că este interesat sub orice formă el, soțul (soția) sau vreo rudă apropiată în soluționarea cauzei într-un anumit mod care l-ar determina pe expertul contabil să fie subiectiv.

**3515.3.** Pot fi asimilate cu „împrejurări din care rezultă că este interesat sub orice formă” următoarele situații în care s-ar putea găsi expertul contabil:

- (i) Dacă, în calitate de organ de control, colaborator sau consilier al uneia dintre părțile în proces, s-a pronunțat asupra unor aspecte

ori a luat parte la întocmirea actelor primare, a evidențelor tehnico-operative sau la elaborarea situațiilor financiare care fac obiectul dosarului supus judecății;

- (ii) Dacă, în calitate de expert contabil, și-a exprimat o primă opinie în aceeași cauză supusă judecății, deoarece primează prezumția că ar fi interesat în susținerea primei soluții. În particular, expertul contabil care a efectuat o expertiză extrajudiciară la cererea unei părți în proces se află în incompatibilitate cu calitatea de expert numit/desemnat din oficiu. Dacă îndeplinește condițiile de independență și de competență, poate accepta calitatea de expert contabil consilier al părții / recomandat de parte.

**3515.4.** Imediat după numire sau de îndată ce a luat cunoștință de unul dintre motivele descrise la alineatele de mai sus, precum și în Normele nr. 3511 și nr. 3512, expertul contabil are obligația să comunice în scris despre aceasta organului jurisdicțional care l-a numit.

**3515.5.** Toate comentariile privind norma generală de bază sunt și rămân pertinente.

**NORMA**

Expertizele contabile trebuie efectuate în mod responsabil. Responsabilitatea efectuării expertizelor contabile este întărită prin jurământul depus de expertul contabil la intrarea în profesie și prin actul de numire sau prin contractul încheiat.

**COMENTARIU**

**3516.1.** Responsabilitatea efectuării expertizei contabile este întărită de depunerea jurământului la intrarea în profesie, precum și de actul de numire, după cum urmează:

- (i) La intrarea în profesie, respectiv la obținerea calității, expertul contabil depune un jurământ, în scris, cu semnificații profesionale și deontologice, de care trebuie să țină seama în realizarea tuturor misiunilor sale. Angajamentul asumat prin acest jurământ trebuie aplicat în mod necondiționat în cazul tuturor expertizelor contabile, atât judiciare, cât și extrajudiciare.
- (ii) Expertul contabil este numit să efectueze expertize contabile judiciare prin încheiere de ședință, în cauze civile, sau prin ordonanță, în cauze penale. Acestea sunt emise de organele de urmărire penală, de instanțele judecătorești sau de alte organe cu atribuții jurisdicționale.

**3516.2.** Toate dispozițiile procedurale cu privire la citarea, aducerea cu mandat și sancționarea martorilor care lipsesc de la judecată sunt aplicabile și expertului contabil / experților contabili numit(ți)/ desemnat(ți) pentru efectuarea expertizelor contabile judiciare. Dacă expertul contabil / experții contabili numit(ți)/desemnat(ți) pentru

efectuarea expertizelor contabile judiciare nu se înfățișează la citarea organelor în drept care l-au (i-au) numit, acestea sunt abilitate să dispună înlocuirea lui (lor).

**3516.3.** Responsabilitatea efectuării expertizelor contabile extra-judiciare trebuie să rezulte din contractul încheiat între expertul contabil / experții contabili și client.

**3516.4.** În situația în care împotriva expertului contabil este pusă în mișcare o acțiune penală, expertul în cauză are obligația să înștiințeze despre aceasta filiala Corpului al cărei membru este. Aceeași obligație îi revine expertului contabil și la soluționarea definitivă a cauzei în care a fost implicat.

**3516.5.** Responsabilitatea efectuării și depunerii raportului de expertiză contabilă judiciară care cuprinde și opiniile separate ale experților contabili consilieri ai părților / recomandați de părți și încuviințați/numiți de instanță le revine atât experților contabili numiți/desemnați, cât și experților contabili consilieri ai părților / recomandați de părți și încuviințați/numiți de instanță. În cauze civile, experții contabili aleși de părți și încuviințați de instanță pot participa la lucrările expertizei în calitate de consilieri ai părților, pot să dea relații, să formuleze întrebări și observații și, dacă este cazul, să întocmească un raport separat cu privire la obiectivele expertizei. În cauze penale, experții recomandați de părți și numiți de instanță vor participa la efectuarea expertizei contabile judiciare.



<b>352</b>	<b>NORME DE LUCRU SPECIFICE MISIUNILOR PRIVIND EXPERTIZELE CONTABILE</b>
------------	--

<b>3521</b>	<b>DISPUNEREA EXPERTIZELOR CONTABILE JUDICIARE ȘI NUMIREA EXPERTILOR CONTABILI</b>
-------------	--

## **NORMA**

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

Numirea sau încuviințarea expertului contabil / experților contabili, la cerere (a părților) sau din oficiu, respectiv la recomandarea părților, se poate face numai de organul în drept să dispună administrarea probei cu expertiza contabilă.

## **COMENTARIU**

**3521.1.** Codurile de procedură civilă și penală constituie sediul general al reglementărilor procedurale privind expertiza contabilă judiciară. Existând un Corp de experți contabili, misiunile privind efectuarea expertizelor contabile judiciare li se pot încredința numai acestora, respectându-se normele de comportament profesional specifice misiunilor privind expertizele contabile.

**3521.2.** Instanțele de drept civil, atunci când consideră necesar să cunoască părerea unor experți contabili, pot numi, la cererea părților sau din oficiu, unul sau trei experți contabili prin încheierea instanței, care trebuie să cuprindă:

- (i) numele expertului contabil / experților contabili numit(ți) din oficiu sau la cererea părților în proces;

- (ii) obiectivele (întrebările, punctele) asupra cărora expertul contabil / experții contabili numit(ți) urmează să se pronunțe. Obiectivele expertizei contabile trebuie să fie formulate de instanță concis, fără echivoc și fără a se solicita expertului contabil / experților contabili numit(ți) să se pronunțe asupra încadrărilor juridice ale faptelor supuse judecății;
- (iii) termenul în care trebuie să se efectueze expertiza contabilă, ținându-se seama de faptul că raportul de expertiză contabilă trebuie depus la instanța care a dispus-o cu 10 zile înainte de termenul de judecată sau în termenul micșorat stabilit de instanță pentru cazurile urgente. Dacă termenul inițial fixat de instanță pentru depunerea expertizei contabile judiciare este considerat de către expertul contabil sau experții contabili numit(ți) ca fiind inadecvat (prea scurt), el este îndreptățit / ei sunt îndreptățiți să solicite, în scris și motivat, instanței un termen adecvat, minim necesar pentru efectuarea unei expertize contabile judiciare de calitate;
- (iv) onorariul provizoriu al expertului contabil și, dacă este cazul, avansul pentru cheltuielile de deplasare. Plata expertului contabil sau experților contabili numit(ți) trebuie să fie remuneratorie. Dacă expertul contabil sau experții contabili numit(ți) pentru efectuarea expertizei contabile judiciare consideră onorariul stabilit de instanță neremuneratoriu, el este îndreptățit / ei sunt îndreptățiți să solicite instanței mărirea acestuia, motivat, în funcție de lucrarea executată, însă numai după depunerea raportului, a răspunsului la eventualele obiecțiuni sau a raportului suplimentar, după caz.

**3521.3.** În cauze civile, după numirea experților, pentru a evita tergiversarea inutilă a procesului, instanța poate fixa o audiere în camera de consiliu, în cadrul căreia va solicita expertului să estimeze costul lucrării ce urmează a fi efectuată, cât și termenul necesar efectuării expertizei. Tot astfel instanța poate fixa un termen scurt pentru când va solicita expertului să estimeze în scris costul lucrării ce

urmează a fi efectuată, cât și termenul necesar efectuării expertizei. Poziția părților va fi consemnată în încheierea de ședință și în funcție de aceasta instanța va dispune asupra termenului și a costurilor și condițiilor de plată a onorariului expertizei.

În cazul în care expertul contabil / experții contabili numit(ți) nu a fost convocat / nu au fost convocați la camera de consiliu și are/au neclarități în legătură cu subpunctul (ii) sau are/au motive temeinice pentru a solicita un termen mai mare (subpunctul (iii)) sau mărirea onorariului (subpunctul (iv)), acesta are / aceștia au obligația să notifice organul jurisdicțional ce a dispus expertiza despre aceasta, care va dispune în consecință.

**3521.4.** Expertizele contabile judiciare pot fi dispuse și în cauze penale, în conformitate cu prevederile Codului de procedură penală. 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, subiecții procesuali principali, precum și expertul contabil, dacă a fost desemnat, aducându-li-se la cunoștință întrebările (obiectul) la care trebuie să răspundă expertul contabil și precizându-li-se că au dreptul să facă observații cu privire la întrebări și că pot cere modificarea sau completarea lor. De asemenea, după caz, îi sunt indicate expertului obiectele pe care acesta urmează să le analizeze și faptul că are obligația să expună o opinie imparțială cu privire la faptele sau împrejurările expertizate în conformitate cu regulile științei și expertizei profesionale. Totodată, părțile sunt încunoscute că au dreptul să ceară numirea și a câte un expert recomandat de fiecare dintre ele, care să participe la efectuarea expertizei. Procedural, dispunerea expertizei contabile judiciare în cauze penale se face prin *ordonanță* emisă de organul de urmărire penală sau încheierea instanței, care trebuie să conțină aceleași elemente ca *încheierea instanței* pentru numirea experților contabili în cauze civile. (Comentariul la Norma nr. 3521.2 este și rămâne pertinent.) În cazul expertizelor contabile judiciare dispuse în cauze penale, procurorul poate solicita ca un expert contabil recomandat de acesta să participe la efectuarea expertizei în cauză.

**3521.5.** Dacă la efectuarea expertizei contabile participă și experții consilieri ai părților / recomandați de părți și încuviințați/numiți de organele care au dispus expertizele contabile, relațiile dintre aceștia și părți se stabilesc pe baze contractuale.

**NORMA**

Efectuarea expertizelor contabile se face pe bază de contract. Expertizele contabile contractate trebuie programate. Programul de lucru trebuie să cuprindă natura, calendarul și întinderea lucrărilor necesare pentru îndeplinirea misiunii privind expertizele contabile contractate.

**COMENTARIU**

**3522.1.** Contractul încheiat între părți (prestatorul de servicii contabile și beneficiar) este actul prin care, în urma negocierii, se nasc, se modifică sau se sting obligații civile ale părților contractante. Relațiile experților contabili cu clienții lor sunt reglementate profesional. Contractul privind efectuarea expertizei contabile trebuie să cuprindă elementele/clauzele minimale prezentate în Anexa nr. 1.

**3522.2.** În activitatea de expertiză contabilă judiciară, pentru experții contabili judiciari numiți/desemnați, încheierile instanțelor (în dosarele civile) și ordonanțele organelor de urmărire sau încheierile instanțelor (în dosarele penale) țin loc de contract. Pentru experții contabili consilieri / recomandați de părți, un exemplar original al documentului care face dovada relațiilor contractuale dintre parte și expertul contabil care participă la efectuarea expertizei, precum și a sumelor datorate acestuia va fi depus la dosarul cauzei cu cel puțin 5 zile înainte de termenul stabilit pentru depunerea raportului de expertiză contabilă.

**3522.3.** Dacă în timpul efectuării expertizelor contabile intervin elemente noi privind volumul și întinderea lucrărilor sau obiective noi

(supliment expertiză), care nu au fost avute în vedere inițial, experții contabili sunt îndreptățiți să ceară majorarea onorariului.

În cazul expertizelor contabile judiciare, majorarea onorariului se face, la cererea justificată a expertului contabil în cauză, prin încheiere executorie, dată cu citarea părților, de către organul în drept care a dispus efectuarea expertizei, sau prin act adițional la contractul încheiat între parte și expertul consilier al părții / recomandat de parte.

În cazul expertizelor contabile extrajudiciare, majorarea onorariului se face prin act adițional la contractul inițial, convenit între părți.

**3522.4.** Expertizele contabile trebuie efectuate și depuse la beneficiar la termenele acceptate prin contract / stabilite de organele în drept prin actul de numire. Pentru încadrarea în aceste termene este necesar să se elaboreze un program de lucru în care să se precizeze, alături de obiectivele expertizei contabile, un calendar și un buget de ore pe fiecare capitol, subdiviziune sau componentă în parte. Dacă este necesar, programul de lucru poate fi modificat în timpul efectuării expertizei contabile.

**3522.5.** În cazul în care la efectuarea expertizei contabile judiciare participă și experți consilieri ai părții / recomandați de parte, aceștia sunt obligați să întocmească programul prevăzut la alineatul precedent de comun acord cu experții contabili numiți/desemnați, astfel încât să se asigure finalizarea și depunerea expertizei în termenul stabilit de organul în drept.

**3523****DELEGAREA ȘI SUPRAVEGHEREA  
LUCRĂRILOR PRIVIND EXPERTIZELE  
CONTABILE****NORMA**

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 extrajudiciare, expertul contabil poate delega executarea unor lucrări asistenților sau colaboratorilor săi, păstrându-și răspunderea finală asupra conținutului și concluziilor raportului de expertiză contabilă extrajudiciară.

**COMENTARIU**

**3523.1.** 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.

**3523.2.** În cazul expertizelor contabile extrajudiciare, care de regulă sunt comandate și contractate cu cabinete sau societăți de expertiză contabilă, contractele încheiate în acest scop pot include clauze cu privire la lucrările care trebuie executate, precum și la persoanele cărora acestea le vor fi delegate spre executare. Răspunderea finală însă în

ceea ce privește conținutul și calitatea raportului de expertiză contabilă îi revine integral expertului contabil care a contractat misiunea sau a reprezentat societatea de expertiză contabilă. În astfel de cazuri, Norma de lucru nr. 123 *Delegarea și supravegherea lucrărilor*, în conținutul și comentariile ei, trebuie respectată.



## NORMA

Documentarea lucrărilor privind expertizele contabile are un caracter particular și se limitează strict la ceea ce este necesar pentru a răspunde la obiectivele (întrebările, punctele) fixate expertului contabil / experților contabili de către organul în drept să dispună expertiza contabilă judiciară, prin *încheiere* (în dosarele civile) sau prin *ordonanță* a organului de urmărire penală ori *încheierea instanței* (în dosarele penale), sau la obiectivele contractului privind expertiza extrajudiciară.

## COMENTARIU

**3524.1.** În vederea întocmirii raportului de expertiză contabilă, expertul contabil trebuie să studieze materialul documentar adecvat. Studiarea 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 și/sau ale martorilor.

**3524.2.** Dacă obiectivele (întrebările, punctele) la care trebuie să răspundă expertiza contabilă vizează constatările consemnate în acte de control fiscal, gestionar sau de altă natură, efectuate de organe abilitate, expertul contabil trebuie să studieze actele de control cel puțin sub aspectul conținutului și al întinderii controlului, precum și al modului de stabilire a răspunderilor persoanelor implicate. În cazul în care s-au întocmit mai multe acte de control în aceeași cauză, ajungându-se la concluzii diferite, expertul contabil trebuie să studieze fiecare act de control în parte, arătând fundamentat cauzele care au condus la concluzii diferite și poziția sa față de aceste concluzii.

**3524.3.** În demersul său, expertul contabil care a ajuns la concluzii fundamentate diferite față de organul de control este indicat să ia contact cu acesta pentru a-și elucida toate aspectele pe care le implică efectuarea unei expertize contabile de calitate. Contactul și consultarea organului de control nu îl obligă pe expertul contabil să ajungă la un punct de vedere comun, ci doar la motivarea opiniilor diferite, care trebuie inserată în raportul de expertiză contabilă.

**3524.4.** Orientativ, materialul documentar pe care trebuie să îl studieze expertul contabil în cazul expertizelor judiciare se compune din:

- (i) dosarul cauzei în care s-a dispus o expertiză judiciară;
- (ii) documentele justificative și registrele contabile aflate în păstrarea părților implicate în procesul justițiar sau în arhivele terțelor persoane care au vreo legătură cu obiectivele expertizate;
- (iii) procesele-verbale întocmite de organele de control abilitate, aflate atât în posesia acestora, cât și în posesia persoanelor juridice și/sau fizice controlate care au vreo legătură cu obiectivele expertizate;
- (iv) alte materiale documentare, cum ar fi legislația și reglementările referitoare la obiectivele expertizei.

Particularizat, în cazul expertizelor contabile dispuse în dosarele penale, expertul contabil are dreptul să ia cunoștință de conținutul dosarului penal numai cu încuviințarea organului de urmărire penală sau a instanței de judecată cărora expertul contabil este îndreptățit să le ceară lămuriri în legătură cu faptele sau împrejurările cauzei.

**3524.5.** Pentru o mai temeinică înțelegere a evenimentelor și a tranzacțiilor supuse expertizării, expertul contabil este îndreptățit să ceară, iar părțile interesate în expertiză sunt obligate (în dosarele civile) sau pot (în dosarele penale) să dea explicații suplimentare. Aceste explicații nu trebuie date în scris și nu constituie material

documentar pentru expertizele contabile. Expertul contabil trebuie să aibă în vedere explicațiile părților, dar trebuie să le analizeze în raport cu actele justificative și contabile expertizate, menționând în raportul de expertiză contabilă concordanța sau neconcordanța dintre explicațiile părților și actele examinate.

Particularizat, în cazul expertizelor contabile dispuse în dosarele penale, părțile implicate pot da explicațiile necesare expertului contabil numai cu încuviințarea și în condițiile stabilite de organul de urmărire penală sau de instanța de judecată.

**3524.6.** Materialul documentar examinat de expertul contabil nu poate fi ridicat de către expertul contabil de la părțile care îl au în păstrare. După caz, expertul contabil poate solicita obținerea unor copii după documente aflate la entitățile deținătoare în vederea utilizării lor în scopul efectuării expertizei. Normele de confidențialitate sunt aplicabile.

**3524.7.** Dosarul de lucru al expertului contabil, în ceea ce privește documentarea expertizelor contabile, trebuie să cuprindă, după caz:

- (i) încheierea instanței (în cauze civile), ordonanța organului de urmărire penală sau încheierea instanței (în cauze penale) ori contractul privind efectuarea expertizelor contabile extrajudiciare;
- (ii) raportul de expertiză contabilă – exemplarul expertului contabil care justifică îndeplinirea misiunii;
- (iii) eventuala corespondență, răspunsurile la obiecțiunile părților sau suplimentele de expertiză contabilă solicitate de organele în drept care au dispus efectuarea expertizei contabile;
- (iv) eventualele note personale ale expertului contabil redactate în timpul efectuării expertizei contabile, cum ar fi note scrise în urma unor interviuri sau declarații verbale, necesare fie redactării raportului de expertiză contabilă, fie urmăririi bugetului de timp și decontării lucrărilor de expertiză contabilă cu beneficiarii acestora, și alte documente.

**3524.8.** Dacă a mai fost efectuată o altă expertiză contabilă cu aceleași obiective și expertul contabil, în demersul său, a ajuns la concluzii diferite, este indicat ca acesta să îl contacteze pe expertul care a depus raportul anterior pentru a-și elucida toate aspectele pe care le implică efectuarea expertizei contabile.

**3524.9.** Comentariile de la Norma generală de lucru nr. 125 *Documentarea lucrărilor* sunt și rămân pertinente într-o interpretare adecvată.

<b>353</b>	<b>NORME DE RAPORT SPECIFICE EXPERTIZELOR CONTABILE</b>
<b>3531</b>	<b>REDACTAREA RAPORTULUI DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ</b>

## NORMA

Constatările și concluziile motivate ale expertizei contabile se consemnează într-un raport scris care trebuie să cuprindă trei capitole: Capitolul I *Introducere*, Capitolul II *Desfășurarea expertizei contabile* și Capitolul III *Concluzii*.

Structura celor trei capitole obligatorii trebuie respectată.

Când au fost numiți sau încuviințați mai mulți experți contabili în aceeași cauză se întocmește un singur raport de expertiză contabilă. Dacă sunt deosebiri de păreri între experți, opiniile separate ( motivate de fiecare expert în parte) trebuie consemnate în cuprinsul raportului de expertiză contabilă. În cauze civile, legiuitorul a prevăzut că, dacă este cazul, expertul consilier al părții poate întocmi și separat un raport de expertiză contabilă judiciară. În acest caz, expertul contabil consilier al părții va respecta normele de lucru specifice misiunilor privind expertizele contabile, precum și cele de raportare specifice expertizei contabile, cu excepția convocării părților, care revine expertului contabil numit în vederea soluționării cauzelor civile.

## COMENTARIU

**3531.1.** Capitolul I *Introducere* al raportului de expertiză contabilă trebuie să cuprindă cel puțin următoarele paragrafe:

- a) Paragraful de identificare a expertului contabil / experților contabili nominalizat(ți) pentru efectuarea expertizei contabile, care trebuie să cuprindă informații cu privire la: numele și prenumele expertului/expertilor, numărul carnetului de expert contabil și secțiunea din Tabloul Corpului; în acest paragraf se cuprind și datele de identificare ale experților contabili consilieri ai părților / recomandați de părți, dacă este cazul. Dacă sunt mai mulți experți contabili consilieri ai părților / recomandați de părți, acestea se repetă pentru fiecare dintre ei;
- b) Paragraful de identificare a organului care a dispus efectuarea expertizei contabile judiciare sau a clientului care a solicitat efectuarea expertizei contabile extrajudiciare. În acest paragraf se menționează:
- în cazul expertizelor contabile judiciare: actul care a stat la baza numirii expertului/expertilor, respectiv încheierea instanței (în cazurile civile) sau ordonanța organelor de urmărire penală ori încheierea instanței (în cazurile penale), cu menționarea datei acestuia, denumirea și calitatea procesuală a părților, domiciliul sau sediul social al acestora, numărul și anul dosarului și natura acestuia (civil sau penal);
  - în cazul expertizelor contabile extrajudiciare: denumirea clientului, domiciliul sau sediul social al acestuia, numărul și data contractului în baza căruia se efectuează expertiza contabilă solicitată și numărul și anul dosarului, dacă este cazul;
- c) Paragraful privind identificarea împrejurărilor și circumstanțelor în care a luat naștere litigiul în care s-a dispus efectuarea expertizei contabile judiciare sau contextul în care a fost contractată expertiza contabilă extrajudiciară;
- d) Paragraful privind identificarea obiectivului/obiectivelor expertizei contabile judiciare, formularea obiectivului/obiectivelor

expertizei contabile extrajudiciare. În cazul expertizelor contabile judiciare, formularea obiectivului/obiectivelor expertizei contabile se preia ad litteram din formularea acestuia/acestora în încheierea instanței (în cauze civile), respectiv în ordonanța organelor de urmărire penală sau încheierea instanței (în cauze penale). În cazul expertizelor contabile extrajudiciare, formularea obiectivului/obiectivelor acestora trebuie să fie cea din contract;

- e) Paragraful privind identificarea datei sau perioadei și a locului în care s-a efectuat expertiza contabilă. În cazul expertizelor contabile dispuse de organele în drept, în cauze civile, trebuie efectuată citarea părților prin scrisoare recomandată cu conținut declarat și confirmare de primire în care se vor menționa ziua, ora și locul începerii lucrărilor expertizei contabile;
- f) Paragraful privind identificarea materialului documentar care are o legătură causală cu obiectivul/obiectivele expertizei contabile și care a stat la baza întocmirii raportului de expertiză contabilă. Materialul documentar nominalizat în acest paragraf trebuie să fie strict adecvat necesităților de documentare a obiectivelor expertizei contabile judiciare sau extrajudiciare; în acest paragraf trebuie incluse și legislația și alte reglementări specifice care au stat la baza efectuării expertizei contabile;
- g) Paragraful privind identificarea datei sau perioadei în care s-a redactat raportul de expertiză contabilă, cu menționarea expresă dacă s-au mai efectuat sau nu alte expertize contabile având același (aceleași) obiectiv(e). De asemenea, în acest paragraf trebuie să se menționeze dacă s-au folosit lucrările altor experți (contabili, tehnici etc.), precum și problemele ridicate de părțile interesate în expertiză și explicațiile date de acestea în timpul efectuării expertizei;
- h) Paragraful privind identificarea datei inițiale până la care raportul de expertiză contabilă trebuia depus la beneficiar și indicarea eventualelor perioade de prelungire față de termenul

inițial, încuviințate sau nu de instanță sau prin acte adiționale la contractul inițial.

**3531.2.** Capitolul II *Desfășurarea expertizei contabile* al raportului de expertiză contabilă trebuie să conțină câte un paragraf distinct pentru fiecare obiectiv (întrebare) al (a) expertizei contabile care să cuprindă o descriere amănunțită a operațiilor efectuate de expertul contabil cu privire la structura materialului documentar, actele și faptele analizate, locul producerii evenimentelor și tranzacțiilor, sursele de informații utilizate, dacă părțile interesate în expertiza contabilă au făcut obiecții sau au dat explicații pe care expertul contabil le-a luat sau nu în considerare în formularea concluziilor sale. În fiecare astfel de paragraf trebuie prezentate ansamblul calculelor și interpretarea rezultatelor acestora; dacă aceste prezentări ar îngreuna înțelegerea expunerii de către beneficiarul raportului de expertiză contabilă, este recomandabil ca ansamblul calculelor să se facă în anexe la raportul de expertiză contabilă, iar în textul expertizei contabile să se prezinte doar rezultatele calculelor și interpretarea acestora.

**3531.3.** Fiecare paragraf din Capitolul II *Desfășurarea expertizei contabile* 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. Aceasta deoarece expertul contabil analizează evenimente și tranzacții, și nu încadrarea juridică a acestora. Concluziile (răspunsurile) expertului contabil trebuie să fie fundamentate pe baza legislației și a reglementărilor care au legătură de cauzalitate cu obiectivele stabilite de organul îndreptățit să dispună expertiza în cauză. În cazuri deosebite, în care expertul contabil, în exercitarea misiunii sale, se confruntă cu acte și documente care nu întrunesc condițiile legale, care exprimă situații nereale sau care sunt suspecte, el nu trebuie să le ia în considerare în



stabilirea rezultatelor concluziilor (răspunsurilor) sale la obiectivul/obiectivele fixat(e) expertizei contabile, dar trebuie să menționeze aceasta în raportul de expertiză contabilă.

**3531.4.** Dacă raportul de expertiză contabilă este întocmit de mai mulți experți care au opinii diferite, într-un paragraf al Capitolului II *Desfășurarea expertizei contabile*, fiecare expert contabil trebuie să își motiveze detaliat și documentat opinia pe care o susține. De regulă, în expertizele judiciare, opinia expertului contabil consilier al părții / recomandat de parte se formulează în raport cu opinia expertului contabil numit/desemnat la cerere (a părților) sau din oficiu. În expertiza contabilă judiciară, opinia separată a expertului contabil consilier al părții / recomandat de parte trebuie motivată.

În situația în care expertul contabil consilier al părții / recomandat de parte nu este de acord cu concluziile expertului contabil numit/desemnat, acesta va semna raportul de expertiză alături de expertul contabil / experții contabili numit(ți)/desemnat(ți), făcând mențiunea „cu opinie separată”; această opinie va fi inclusă în raport la Capitolele II și III.

Formularea opiniei separate a expertului contabil se inserează în raportul de expertiză contabilă conform obiectivelor stabilite de organul care a dispus expertiza. În cazul în care expertul contabil consilier al părții întocmește un raport separat, acesta va respecta normele de lucru specifice misiunilor privind expertizele contabile, precum și cele de raportare specifice expertizei contabile, cu excepția convocării părților, care este în responsabilitatea expertului contabil numit conform prevederilor Codului de procedură civilă în vigoare.

**3531.5.** Capitolul III *Concluzii* al raportului de expertiză contabilă 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 *Desfășurarea expertizei contabile*.

**3531.6.** Raportul de expertiză contabilă întocmit în structura prezentată la pct. 3531.1-3531.5 nu poate conține concluzii (răspunsuri) alternative la obiectivul/obiectivele fixat(e) expertului contabil.

**3531.7.** În efectuarea lucrărilor de expertiză contabilă, experții contabili au obligația să respecte principiile fundamentale prevăzute de *Codul etic național al profesioniștilor contabili*. În cazul în care au fost numiți sau angajați mai mulți experți contabili în aceeași cauză ori au fost efectuate alte expertize contabile, este interzis să se facă înscrierea în raportul de expertiză contabilă de calificative și aprecieri personale la adresa acestora, experții contabili având obligația de a evita orice acțiune care poate discredita profesia.

**3531.8.** În cazuri cu totul deosebite, expertul contabil / experții contabili se poate/pot afla în imposibilitatea întocmirii unui raport de expertiză contabilă din cauza inexistenței documentelor justificative și/sau a evidențelor contabile care să ateste evenimentele și tranzacțiile supuse expertizării. În astfel de cazuri se va întocmi un **Raport de imposibilitate a efectuării expertizei contabile**, care va respecta aceleași reguli procedurale și va avea aceeași structură ca un raport de expertiză contabilă obișnuit, dar care în Capitolul II *Desfășurarea expertizei contabile* și în Capitolul III *Concluzii* va prezenta justificat și fundamentat cauzele care conduc la imposibilitatea efectuării expertizei contabile *dispuse* de beneficiarul acesteia.

În cazul expertizei contabile judiciare se impune ca, anterior întocmirii raportului de imposibilitate, expertul să înștiințeze organul care a dispus expertiza despre motivele ce ar putea conduce la întocmirea acestui raport de imposibilitate a efectuării expertizei contabile, care va dispune în consecință.

**3531.9.** Anexele la raportul de expertiză contabilă fac parte integrantă din raportul de expertiză contabilă și se întocmesc de către expertul contabil / experții contabili cu scopul de a susține o constatare

din cuprinsul raportului de expertiză contabilă. Anexele la raportul de expertiză contabilă trebuie întocmite atunci și numai atunci când există necesitatea de documentare a unei constatări din raportul de expertiză contabilă, ele având menirea să degreveze conținutul raportului de expertiză contabilă de prezentări prea detaliate, cifre multiple sau alte elemente de natură similară. Nu pot constitui anexe la raportul de expertiză contabilă documentele justificative sau registrele contabile originale sau reproduse prin tehnici de multiplicare. Anexele raportului de expertiză contabilă sunt un *produs* al muncii expertului contabil / experților contabili.

**3531.10.** Dacă este nevoie de lămurirea sau completarea raportului de expertiză ori dacă există o contradicție între părerile experților, instanța, din oficiu sau la cererea părților, poate solicita experților, la primul termen după depunerea raportului, să îl lămurească sau să îl completeze.

Răspunsul la obiecțiunile formulate de organul care a dispus expertiza contabilă judiciară este întocmit și depus la dosarul cauzei, dacă instanța nu stabilește altfel, de expertul contabil / experții contabili care a/au întocmit raportul de expertiză contabilă.

Suplimentul la raportul de expertiză se întocmește conform normelor pentru redactarea raportului de expertiză contabilă, prevăzute de prezentul standard.

**3531.11.** Expertul contabil consilier al părții / recomandat de parte participă alături de expertul contabil numit/desemnat la efectuarea expertizei contabile judiciare, conform prevederilor contractului de prestări servicii încheiat cu această ocazie cu partea și informațiilor existente la dosarul cauzei.

Experții contabili numiți/desemnați împreună cu experții contabili consilieri ai părții (părților) / recomandați de parte (părți) și încuviințați/numiți de organele îndreptățite să dispună efectuarea expertizelor judiciare, în vederea încadrării în termenele stabilite, vor întocmi

programul de lucru, stabilind de comun acord calendarul și bugetul de ore necesare efectuării expertizei contabile judiciare.

Expertul consilier al părții / recomandat de parte, în activitatea desfășurată cu ocazia participării la efectuarea expertizei, este obligat să respecte, alături de expertul numit/desemnat, reglementările în domeniu, reglementările Corpului privind exercitarea profesiei, precum și normele profesionale.

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.

Opiniile separate ale experților contabili numiți/desemnați de organele îndreptățite să dispună aceasta sau ale experților contabili consilieri ai părților / recomandați de părți trebuie motivate.

În cauze civile, dacă este cazul, expertul consilier al părții poate întocmi un raport separat cu privire la obiectivele expertizei care va respecta algoritmul efectuării expertizei contabile judiciare, cu excepția convocării părților.

Abaterile constatate de auditorul de calitate în relațiile profesionale dintre experții contabili numiți/desemnați și experții contabili consilieri ai părților / recomandați de părți cu privire la întocmirea, semnarea și depunerea rapoartelor de expertiză vor fi sesizate Consiliului filialei în conformitate cu prevederile Regulamentului privind auditul de calitate în domeniul serviciilor contabile.

**3532**

**SEMNAREA ȘI DEPUNEREA RAPORTULUI  
DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ**

**NORMA**

Raportul de expertiză contabilă se parafează și se semnează filă cu filă, inclusiv anexele, atât de expertul contabil / experții contabili numit(ți)/desemnat(ți) la cererea părților sau din oficiu, cât și de expertul contabil / experții contabili consilier(i) al (ai) părților / recomandat(ți) de părți.

Raportul de expertiză contabilă judiciară, după ce a fost supus auditului de calitate, se depune la organul care a dispus efectuarea acestuia, în termenul legal. Raportul de expertiză contabilă extrajudiciară se depune la beneficiarul acestuia în termenul contractual.

**COMENTARIU**

**3532.1.** Pentru a evita orice dispută cu privire la originalitatea raportului de expertiză contabilă, acesta, inclusiv anexele, se parafează și se semnează de către expertul contabil / experții contabili pe fiecare pagină în parte. Toate exemplarele parafate și semnate de expertul contabil / experții contabili în original au calitatea de rapoarte de expertiză contabilă originale. Toate celelalte au calitatea de copii, indiferent de tehnicile de multiplicare. Dacă concluziile/răspunsurile expertului contabil consilier al părții (părților) / recomandat de parte (părți) și încuviințat/numit de instanță diferă de cele ale expertului contabil numit/desemnat, semnătura acestuia va fi însoțită de expresia „*cu opinie separată*”.

În cazul întocmirii unui raport separat de către expertul consilier al părții, acesta va menționa, în raportul întocmit de expertul contabil numit, „*cu raport separat*” alături de semnătură și parafă.

Raportul de expertiză contabilă nu se semnează de niciuna dintre părțile interesate în efectuarea expertizei contabile sau de reprezentanții acestora.

**3532.2.** De regulă, raportul de expertiză contabilă se întocmește în două exemplare originale: unul pentru organul care a dispus sau partea care a solicitat efectuarea expertizei contabile și unul pentru expertul contabil / experții contabili care a/au efectuat expertiza contabilă. Numărul de exemplare originale poate fi mai mare dacă beneficiarul raportului de expertiză solicită acest lucru.

**3532.3.** Raportul de expertiză contabilă judiciară, după ce a fost supus auditului de calitate, se depune la organul care a dispus-o cu cel puțin 10 zile înainte de data stabilită pentru judecată. Un caz particular îl constituie programul administrării probei de către avocați, în care expertul predă expertiza direct avocaților părților, sub semnătură de primire, cu cel puțin 30 de zile înainte de termenul fixat de instanță. Raportul de expertiză contabilă extrajudiciară se predă clientului care a solicitat-o la locul și la termenul prevăzute în contract.

**3532.4.** Contractul încheiat între parte și expertul consilier al părții / recomandat de parte se poate redacta având ca model contractul prezentat în Anexa nr. 1.

**3532.5.** În cazul în care organul care a dispus expertiza contabilă judiciară a încuviințat participarea la efectuarea acesteia și a unui expert consilier al părții, acesta este îndreptățit să dea relații, să formuleze întrebări și observații și, dacă este cazul, să întocmească un raport separat cu privire la obiectivele expertizei; prevederile Normei 3532.1 sunt aplicabile și în cazul raportului separat.

**CONTRACT**\*

**Între:**

Expertul(ții) contabil(i) / SC „\_\_\_\_\_”, cu domiciliul / sediul social în \_\_\_\_\_, posesor(i) al (ai) carnetului(elor) de expert contabil nr. \_\_\_\_\_, înscris(și) / (ă) în Tabloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în Secțiunea \_\_\_\_\_, denumit(ți) / (ă) FURNIZOR(I), și

---

(Denumirea beneficiarului)

cu domiciliul / sediul social în \_\_\_\_\_, reprezentat(ă) prin \_\_\_\_\_, denumit(ă) BENEFICIAR,

s-a încheiat prezentul contract pentru efectuarea unei expertize contabile extrajudiciare.

Art. 1. Furnizorul se obligă să procedeze la examinarea profesională și să formuleze concluzii (răspunsuri) la următoarele obiective:

Obiectivul 1: \_\_\_\_\_

Obiectivul 2: \_\_\_\_\_

Obiectivul n: \_\_\_\_\_

Art. 2. Beneficiarul expertizei contabile extrajudiciare se obligă să pună la dispoziția furnizorului următoarele materiale documentare:

1: \_\_\_\_\_

2: \_\_\_\_\_

n: \_\_\_\_\_

Art. 3. Furnizorul se obligă să întocmească RAPORTUL DE EXPERTIZĂ EXTRAJUDICIARĂ în conformitate cu normele profesionale specifice misiunilor privind expertizele contabile; acesta va fi depus la \_\_\_\_\_ până la data de \_\_\_\_\_.

Art. 4. Beneficiarul RAPORTULUI DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ EXTRAJUDICIARĂ se obligă să plătească furnizorului onorariul în sumă de \_\_\_\_\_, din care \_\_\_\_\_ imediat după semnarea prezentului contract și \_\_\_\_\_ până la data de \_\_\_\_\_.

Art. 5. În conformitate cu principiile deontologiei profesiei contabile libérale, furnizorul se obligă să asigure confidențialitatea informațiilor la care are acces cu ocazia executării lucrărilor care fac obiectul prezentului contract.

#### Art. 6. Forța majoră

Niciuna dintre părțile contractante nu răspunde de neexecutarea la termen sau/și de executarea în mod necorespunzător – total sau parțial – a oricărei obligații care îi revine în baza prezentului contract, dacă neexecutarea sau executarea necorespunzătoare a obligației respective a fost cauzată de forța majoră, așa cum este definită de lege.

#### Art. 7. Litigii

În cazul în care rezolvarea neînțelegerilor nu este posibilă pe cale amiabilă, ele vor fi supuse spre soluționare comisiilor de arbitraj și, în cazul în care nu se rezolvă, instanțelor judecătorești competente.

#### Art. 8. Clauze finale

##### a) Daune interese

În cazul în care una dintre părți nu își îndeplinește obligațiile contractuale sau și le îndeplinește în mod necorespunzător, se obligă să plătească celeilalte părți penalități daune interese în valoare de \_\_\_\_\_.



b) Modificarea contractului

Orice modificare a condițiilor prezentului contract va face obiectul unui act adițional, inclusiv condițiile în care se poate modifica onorariul.

c) Încetarea contractului

Partea care invocă o cauză de încetare a prevederilor prezentului contract o va notifica celeilalte părți, cu cel puțin \_\_\_\_\_ zile înainte de data la care încetarea urmează să își producă efectele.

d) Rezilierea prezentului contract nu va avea niciun efect asupra obligațiilor deja scadente între părțile contractante.

Art. 9. Prezentul contract s-a încheiat în \_\_\_\_\_ exemplare, intră în vigoare cu data semnării și se completează cu prevederile legislației civile în materie.

Localitatea \_\_\_\_\_

Data \_\_\_\_\_

FURNIZOR,

BENEFICIAR,

\*Nota autorului:

Modelul de contract prevăzut pentru efectuarea expertizelor extrajudiciare se folosește și pentru încheierea contractului între parte și expertul consilier al părții / recomandat de parte, cu adaptările corespunzătoare.

**RAPORT DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ**  
**JUDICIARĂ**

**Capitolul I INTRODUCERE**

Paragraful (i)

Subsemnatul, \_\_\_\_\_, expert contabil, posesor al carnetului de expert contabil nr. \_\_\_\_\_, înscris în Tabloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în Secțiunea \_\_\_\_\_

(Dacă sunt mai mulți experți contabili, datele de identificare se repetă pentru fiecare, inclusiv pentru experții contabili consilieri ai părților / recomandați de părți)

Paragraful (ii)

Am fost numit(ți)/încuviințat(ți) prin \_\_\_\_\_ din data de \_\_\_\_\_ expert(ți) contabil(i) în dosarul nr. \_\_\_\_\_ (inclusiv denumirea organului care a dispus expertiza), \_\_\_\_\_, părțile implicate în proces fiind:

1. \_\_\_\_\_
2. \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- n. \_\_\_\_\_

(Pentru fiecare parte implicată în proces se va menționa: denumirea, domiciliul sau sediul social și calitatea procesuală)

Paragraful (iii)

Împrejurările și circumstanțele în care a luat naștere litigiul sunt:

---

---

---

#### Paragraful (iv)

Pentru rezolvarea acestei cauze s-a dispus proba cu expertiza contabilă, căreia i s-au fixat următoarele obiective (întrebări):

1. \_\_\_\_\_
2. \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- n. \_\_\_\_\_

#### Paragraful (v)

Lucrările expertizei contabile s-au efectuat în perioada \_\_\_\_\_, la sediul social / domiciliul \_\_\_\_\_; părțile au fost citate în data de \_\_\_\_\_, cu scrisoare recomandată cu conținut declarat și confirmare de primire anexată la raport (pentru cauze civile).

În cazul întocmirii unui raport de expertiză contabilă separat de către expertul consilier al părții, acesta nu are obligația convocării părților, făcându-se mențiune dacă a participat sau nu la convocarea expertului numit.

#### Paragraful (vi)

Materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei constă în \_\_\_\_\_, inclusiv legislația și reglementările specifice care au stat la baza efectuării expertizei contabile judiciare.

#### Paragraful (vii)

Redactarea prezentului raport de expertiză contabilă s-a făcut în perioada \_\_\_\_\_. În cauză s-au efectuat / nu s-au efectuat alte expertize contabile; s-au utilizat / nu s-au utilizat lucrările altor experți (tehnici, fiscali etc.).

Problemele ridicate de părțile interesate în expertiză și explicațiile date de acestea în timpul efectuării expertizei sunt:

---

---

### Paragraful (viii)

Data pentru depunerea prezentului raport de expertiză contabilă a fost fixată la \_\_\_\_\_ și prelungită la \_\_\_\_\_ (dacă este cazul).

## **Capitolul II DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE**

Obiectivul nr. i ( $i = 1, n$ )

Pentru a răspunde la obiectivul (întrebarea) nr. i s-au examinat următoarele documente:

---

---

(Descriere detaliată, dacă este cazul)

În conformitate cu documentele expertizate formulăm, la obiectivul nr. i, următorul răspuns:

---

---

(Se redactează răspunsul clar, concis și fără ambiguități, cu precizări privind articolele din legile și reglementările în domeniu pe baza cărora se fundamentează răspunsurile/concluziile expertizei contabile)

## **Capitolul III CONCLUZII**

În conformitate cu examinările materialului documentar menționat în introducerea și cuprinsul prezentului raport de expertiză contabilă, formulăm următoarele concluzii (răspunsuri) la obiectivele (întrebările) fixate acestea:

La obiectivul nr. 1 \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

La obiectivul nr. 2 \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

La obiectivul nr. n \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

(Se vor relua răspunsurile din  
Capitolul II DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE)

Expert(ți) contabil(i):

**RAPORT DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ**  
**EXTRAJUDICIARĂ**

**Capitolul I INTRODUCERE**

Paragraful (i)

Subsemnatul, \_\_\_\_\_, expert contabil, posesor al carnetului de expert contabil nr. \_\_\_\_\_, înscris în Tabloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în Secțiunea \_\_\_\_\_

(Dacă sunt mai mulți experți contabili, datele de identificare se repetă pentru fiecare)

Paragraful (ii)

În baza contractului nr. \_\_\_\_\_ am acceptat misiunea efectuării unei expertize contabile extrajudiciare pentru \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
(Se menționează denumirea, domiciliul sau sediul social al clientului)

Paragraful (iii)

Împrejurările și circumstanțele care l-au determinat pe client să apeleze la prestația noastră sunt: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Paragraful (iv)

Conform art. nr. \_\_\_\_\_ din contractul nr. \_\_\_\_\_, obiectivele fixate prezentei expertize contabile extrajudiciare sunt:

Obiectivul nr. 1 \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Obiectivul nr. 2 \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Obiectivul nr. n \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Paragraful (v)

Lucrările expertizei contabile s-au efectuat în perioada \_\_\_\_\_,  
la sediul social / domiciliul \_\_\_\_\_.

Paragraful (vi)

Materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei con-  
stă în (inclusiv legislația și reglementările în domeniu): \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_.

Paragraful (vii)

Redactarea prezentului raport de expertiză contabilă s-a făcut în  
perioada \_\_\_\_\_. În cauză s-au efectuat / nu s-au  
efectuat alte expertize contabile; s-au utilizat / nu s-au utilizat lucrările  
altor experți (tehnici, fiscali etc.).

Problemele ridicate de părțile interesate în expertiză și explicațiile  
date de acestea în timpul efectuării expertizei sunt:

\_\_\_\_\_

### Paragraful (viii)

Data pentru depunerea prezentului raport de expertiză contabilă a fost fixată la \_\_\_\_\_ și prelungită la \_\_\_\_\_ (dacă este cazul).

## **Capitolul II DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE**

Obiectivul nr. i ( $i = 1, n$ )

Pentru a răspunde la obiectivul (întrebarea) nr. i s-au examinat următoarele documente:

---

---

(Descriere detaliată cu trimitere la anexe, dacă este cazul)

În conformitate cu documentele expertizate formulăm, la obiectivul nr. i, următorul răspuns:

---

---

(Se redactează răspunsul clar, concis și fără ambiguități, cu precizări privind articolele din legile și reglementările în domeniu pe baza cărora se fundamentează răspunsurile/concluziile expertizei contabile)

## **Capitolul III CONCLUZII**

În conformitate cu examinările materialului documentar menționat în introducerea și cuprinsul prezentului raport de expertiză contabilă, formulăm următoarele concluzii (răspunsuri) la obiectivele (întrebările) fixate acestea:

Obiectivul nr. 1 \_\_\_\_\_

---

---



Obiectivul nr. 2 \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Obiectivul nr. n \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

(Se vor relua răspunsurile din  
Capitolul II DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE)

Expert(ți) contabil(i):

**II. GHID PENTRU APLICAREA  
Standardului profesional  
nr. 35:  
Expertizele contabile**



# SUMAR

Introducere .....	63
-------------------	----

## Capitolul 1

### **Cadrul de referință al misiunilor privind expertizele contabile**

1.1	Expertiza contabilă – atribut al profesiei contabile libérale .....	65
1.2	Clasificarea expertizelor contabile .....	66
1.2.1	Expertizele contabile judiciare .....	67
1.2.2	Expertizele contabile extrajudiciare .....	69
1.3	Referințe reglementare privind expertizele contabile .....	72

## Capitolul 2

### **Demersul deontologic al misiunilor privind expertizele contabile**

2.1	Destinatarii expertizelor contabile .....	91
2.2	Finalitatea (scopul) expertizelor contabile .....	92
2.3	Principiile deontologice aplicabile în misiunile privind expertizele contabile .....	92
2.3.1	Principiul independenței expertului contabil .....	93
2.3.2	Principiul competenței expertului contabil .....	104
2.3.3	Principiul calității expertizelor contabile .....	107
2.3.4	Principiul secretului profesional și al confidențialității expertizelor contabile .....	113
2.3.5	Principiul acceptării expertizelor contabile .....	119
2.3.6	Principiul responsabilității efectuării expertizelor contabile .....	120

**Capitolul 3**  
**Demersul tehnic și profesional privind**  
**elaborarea expertizelor contabile**

3.1	Cadrul general al succesiunii lucrărilor privind elaborarea expertizelor contabile .....	123
3.2	Norme de lucru specifice misiunilor privind expertizele contabile .....	124
3.2.1	Disponerea și numirea experților contabili .....	124
3.2.2	Contractarea și programarea expertizelor contabile .....	137
3.2.3	Delegarea și supravegherea lucrărilor privind expertizele contabile .....	143
3.2.4	Documentarea lucrărilor privind expertizele contabile .....	145
3.3	Norme de raport specifice misiunilor privind expertizele contabile .....	146
3.3.1	Redactarea raportului de expertiză contabilă .....	146
3.3.1.1	Modelul Raportului de expertiză contabilă judiciară și redactarea acestuia .....	156
3.3.1.2	Modelul Raportului de expertiză contabilă extrajudiciară și redactarea acestuia .....	174
3.3.1.3	Modelul Raportului de imposibilitate a efectuării expertizei contabile și redactarea acestuia .....	185
3.3.1.4	Raportul de expertiză contabilă cu opinii separate .....	193
3.3.2	Semnarea și depunerea raportului de expertiză contabilă .....	194

3.3.3	Stabilirea și plata onorariului și decontarea din cheltuieli privind lucrările de expertiză contabilă .....	197
-------	---	-----

## **Capitolul 4**

### **Metodologia de auditare a calității expertizelor contabile judiciare**

4.1	Necesitatea auditării calității expertizelor contabile judiciare .....	201
4.2	Selectarea și angajarea auditorilor de calitate .....	202
4.3	Atribuțiile auditorilor de calitate .....	203
4.3.1	Verificarea tehnică profesională a lucrărilor de expertiză contabilă aflate pe rolul comisiilor de disciplină ale filialelor și Comisiei superioare de disciplină .....	207
4.3.2	Evidența activității desfășurate de auditorii de calitate și raportarea acesteia .....	208

## **Capitolul 5**

### **Răspunderea experților contabili**

5.1	Răspunderea disciplinară .....	210
5.2	Răspunderea contravențională sau administrativă .....	211
5.3	Răspunderea penală .....	213
5.4	Răspunderea civilă .....	215



## INTRODUCERE

Conceptul de *expertiză* reprezintă o cercetare temeinică, cu caracter tehnic, făcută de un expert, specialist de mare clasă, într-un anumit domeniu<sup>1</sup>.

În acest caz, *expertiza* este un atribut al *științei*, iar *expertul* a fost, este și va fi *omul de știință*.

Multă vreme nu s-a făcut nicio demarcație între *știință* și *expertiză*, și nici între *omul de știință* și *expert*, dar, ori de câte ori practica și justiția socială considerau necesar, se adresau unui expert.

Primul segment al practicii sociale care a simțit necesitatea *expertizei* a fost sistemul judiciar, dar este greu de spus că, în baza *expertizei*, s-a făcut sau se face întotdeauna *dreptate*. *Expertiza* judiciară are caracter limitat, pentru că *expertul* nu își poate, principial, extinde considerațiile dincolo de obiectivele fixate de organul îndreptățit să fixeze obiectivele (întrebările) *expertizei*. Dacă totuși o face, organul îndreptățit să dispună *expertiza* apelează la *liberul-arbitru* (propria-i conștiință), alături de celelalte probe administrate „în cauza” în care a dispus *expertiza*. În sistemul judiciar românesc, și nu numai, *expertiza constă în rezolvarea unor probleme de strictă specialitate de către persoane care posedă cunoștințe profunde într-un domeniu dat (...), care se numesc experți. Expertizele se pot realiza în diferite domenii de activitate (...)* (putând fi – n.n.) *medico-legale, tehnice, contabile, dactiloscopice, balistice, grafice, psihiatrice etc.*<sup>2</sup>.

Pentru reglementarea profesională a activității de expertiză contabilă judiciară și extrajudiciară, Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) a elaborat *standardul și comentariile privind expertizele contabile*. Această normă și comentariile sale vizează una dintre activitățile (atributele) legale ale experților

---

<sup>1</sup> A se vedea „expert” și „expertiză”, *Dicționarul explicativ al limbii române* (DEX), Editura Univers Enciclopedic, București, 1998, p. 358.

<sup>2</sup> I. Pitulescu și colaboratorii, *Dicționar de termeni juridici uzuali*, Editura Alex, București, 1996, p. 136.



contabili, respectiv acceptarea și executarea de lucrări cu obiective (întrebări) definite de solicitanți: organe judiciare, părți implicate în litigii civile, comerciale, administrative etc.

Prezenta lucrare își limitează conținutul și întinderea doar la expertizele contabile judiciare și extrajudiciare la cerere, considerându-se a fi un ghid în demersul experților contabili care contractează și execută astfel de lucrări.

# Capitolul 1

## CADRUL DE REFERINȚĂ AL MISIUNILOR PRIVIND EXPERTIZELE CONTABILE

### 1.1 Expertiza contabilă – atribut al profesiei contabile liberale

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*<sup>3</sup>. Acest personal specializat este reprezentat astăzi în România de experții contabili membri ai Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR), în viziunea căruia:

*Una dintre activitățile de bază ale experților contabili, desfășurată pe parcursul a peste 90 de ani de existență a profesiei contabile din România, o constituie efectuarea expertizelor contabile dispuse de organele judiciare ori solicitate de persoane fizice sau juridice în condițiile prevăzute de lege.*

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

*Expertiza reprezintă un concept care se deosebește de audit, control, revizie sau verificare, întrucât conține în sine ideea de exprimare liberă a punctului de vedere al expertului în ceea ce privește obiectivele sau faptele asupra cărora s-a efectuat expertiza.*

*Deci expertiza este prin excelență o lucrare personală și critică, cuprinzând nu numai rezultatul examinării faptelor*

<sup>3</sup> G. Bușe, coordonator, *Dicționarul complet al economiei de piață*, Editor Societatea Informația, București, 1994, p. 150.

*din punctul de vedere al exactității formale și materiale, dar și părerea expertului asupra cauzelor și efectelor în legătură cu obiectul supus cercetării sale.*

*Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, care, potrivit legii, asigură buna desfășurare a activității experților contabili, a decis reglementarea profesională a acestei activități de bază elaborând Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile.*

**(Preambul la Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile)**

Potrivit normelor profesionale CECCAR referitoare la expertizele contabile, acestea 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<sup>4</sup>.

## **1.2 Clasificarea expertizelor contabile**

*Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile* clasifică expertizele contabile în funcție de trei criterii, și anume:

1. Un criteriu pe care îl considerăm de bază sau principal, respectiv mobilul sau scopul în care au fost solicitate expertizele contabile, distingându-se:

- a) *Expertize contabile judiciare*, reglementate de Codul de procedură civilă, Codul de procedură penală și alte legi speciale;
- b) *Expertize contabile extrajudiciare*. Acestea sunt cele efectuate în afara procedurilor reglementate privind rezolvarea unor cauze supuse verdictului justiției. Sunt efectuate în afara unui

---

<sup>4</sup> *Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile*, Norma nr. 350.

proces justițiar. 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 criteriu pe care îl considerăm complementar sau auxiliar, ținând de natura obiectivelor (întrebărilor) la care trebuie să răspundă expertul contabil, clasifică expertizele în:

- a) *Expertize contabile în cauze civile*, dispuse sau acceptate în rezolvarea acestor litigii;
- b) *Expertize contabile în cauze penale*, dispuse sau acceptate în rezolvarea unor aspecte civile atașate acestor litigii;
- c) *Expertize contabile în cauze comerciale*, dispuse sau acceptate în rezolvarea acestor litigii;
- d) *Expertize contabile în cauze fiscale*, dispuse sau acceptate în rezolvarea acestor litigii;
- e) *Alte categorii de expertize contabile judiciare*, dispuse de organele în drept sau extrajudiciare solicitate de clienți.

Se poate observa că, în genere, expertizele contabile clasificate după acest criteriu pot fi la rândul lor judiciare sau extrajudiciare.

3. Un alt criteriu de clasificare a expertizelor contabile este în funcție de natura juridică, acestea putând fi:

- a) *civile*;
- b) *penale*;
- c) *extrajudiciare*.

### **1.2.1 Expertizele contabile judiciare**

Expertizele contabile judiciare sunt mijloace de probă în justiție. Ele pot fi dispuse din oficiu sau acceptate la cererea părților implicate în procesul judiciar în toate fazele de desfășurare a acestuia.

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 de judecată.

Expertiza contabilă judiciară fiind o probă individuală administrată de organul judiciar, concluziile acesteia nu pot fi automat *însușite* de către organul judiciar care a dispus-o sau a acceptat-o. Acesta trebuie să aprecieze forța probantă a expertizei contabile judiciare potrivit *liberului-arbitru* bazat pe lege și conștiință, putând să admită sau să respingă concluziile expertizei contabile judiciare în funcție de nivelul științific și calitatea acesteia și corelația cu celelalte probe administrate în cauzele supuse cercetării și judecării.

Totuși, datorită caracterului său științific și probității profesionale și deontologice a expertului contabil, expertiza contabilă judiciară trebuie să ofere organului judiciar *o probă îndeajuns de temeinică și de neînlăturat pentru tragerea la răspundere a persoanelor vinovate de încălcarea legalității, nesocotirea disciplinei financiare și păgubirea patrimoniului*<sup>5</sup>.

Caracterul științific și forța probantă a expertizei contabile judiciare constau în faptul că *aceasta are ca obiect cercetarea unor fapte și situații de natură economico-financiară; cuprinde în sfera sa de acțiune activitatea economică a unui agent economic pentru problemele și obiectivele stabilite de organul judiciar; cercetează situațiile și împrejurările de fapt pe baza informațiilor furnizate de evidența economică și a suporturilor ei materiali; interpretează datele de evidență și furnizează opinii cu privire la problemele investigate pe baza legilor și a 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*<sup>6</sup>.

În concluzie, principalele trăsături caracteristice care particularizează expertiza contabilă judiciară sunt<sup>7</sup>:

---

<sup>5</sup> M. Boulescu, M. Ghiță, *Control financiar și expertiză contabilă*, Editura Eficient, București, 1996, pp. 281-282.

<sup>6</sup> Ibidem, p. 281.

<sup>7</sup> Ibidem, pp. 282-284.

- a) 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 de judecată;
- b) 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;
- c) se limitează la cercetarea problemelor cu caracter economic și financiar indicate de organele judiciare;
- d) are competența de examinare a documentelor și evidențelor tehnico-operative și contabile necesare pentru lămurirea obiectivelor stabilite de organele judiciare;
- e) confirmă sau infirmă constatările controlului cu privire la pagube, abateri, deficiențe, lipsuri etc.;
- f) intervine ca probă administrată de organele de urmărire penală și de judecată, în vederea convingerii asupra realității și asupra condițiilor apariției pagubei, deficienței, abaterii;
- g) este o activitate ocazională care are loc doar când se dispune de către organele judiciare.

### **1.2.2 Expertizele contabile extrajudiciare**

Expertizele contabile extrajudiciare sunt cele care se fac de către experții contabili în afara intervențiilor judiciare. Ele sunt solicitate de către partea sau părțile care își alege singură / își aleg singure experții contabili și le stabilesc obiectivele (întrebările/punctele) la care aceștia trebuie să răspundă.

Expertizele contabile extrajudiciare câștigă din ce în ce mai mult teren în condițiile economiilor de piață bazate pe libera inițiativă.

Similar expertizelor contabile judiciare, și cele extrajudiciare se caracterizează prin pluralitatea și diversitatea problemelor abordate. După scopul în care sunt comandate de beneficiari, expertizele extrajudiciare pot fi folosite pentru:

**1. Fundamentarea deciziei de alegere a partenerilor comerciali și de afaceri.** Întreprinzătorii individuali și managementul firmelor se află, adeseori, în situația de a alege între mai mulți parteneri comerciali și de afaceri, situație în care informația cu privire la bonitatea economico-financiară a acestora (starea de continuitate a activității, starea de încetare de plăți, starea de posibilă intrare în faliment etc.) este deosebit de importantă. O soluție de atenuare a riscurilor în luarea deciziilor de alegere a partenerilor comerciali sau de afaceri o poate constitui *comandarea* unor expertize contabile extrajudiciare cu privire la starea economico-financiară a potențialilor parteneri. Astfel de expertize contabile extrajudiciare pot fi efectuate chiar și fără acordul potențialilor parteneri comerciali și de afaceri, pe baza situațiilor financiare anuale și interimare publicate de aceștia (depusse la Camerele de comerț și industrie, potrivit legislației comerciale în vigoare).

**2. Concilierea derulării tranzacțiilor comerciale și de afaceri** în desfășurarea contractelor comerciale, în special a celor cu caracter continuu și/sau pe termen lung, când apar *conflicte* între partenerii comerciali și de afaceri, cu privire la cuantumul și valoarea prestațiilor sau cu privire la interpretarea și respectarea unor clauze contractuale. În astfel de situații există două soluții alternative: *acțiunea* în justiție sau *contractarea* unui expert contabil agreeat de părți. De multe ori, serviciile expertului contabil sunt de preferat, din mai multe considerente, cum ar fi:

- a) alegerea și desemnarea expertului contabil nu sunt supuse unor norme procedurale restrictive;
- b) părțile au posibilitatea să își formuleze nerestrictiv obiectivele (întrebările) și întinderea (în timp a) expertizei contabile;
- c) expertul contabil poate avea el însuși un rol activ în formularea obiectivelor (întrebărilor) și întinderea expertizei contabile (în timp), putând emite considerații (opinii) lămuritoare colaterale obiectivelor (întrebărilor) fixate de părți;
- d) în caz de neconciliere, părțile (în funcție de interes) pot folosi acest tip de expertize contabile extrajudiciare drept fundamentări preliminare în acțiunile *adresate* justiției.

### 3. **Fundamentarea preliminară a acțiunilor adresate justiției.**

*Practica dovedește că multe (...) acțiuni adresate organelor judiciare sunt și o consecință a defecțiunilor în sistemul de documentare, precum și a lipsei de operativitate în ținerea evidenței. În asemenea situație, pentru a nu încărca inutil volumul de cercetare al organelor judiciare, în cauzele arbitrale, de exemplu, conducerile agenților economici trebuie să aibă atitudinea și răspunderea că documentele pe care se bazează acțiunea arbitrală sunt legale, corecte, exacte, că reflectă fidel situația economică, financiară, gestionară, contractuală etc. pentru care se adresează arbitrajului. Un mijloc de asigurare a calității, realității, exactității și legalității (sub aspect formal și de conținut) informațiilor care stau la baza acțiunii arbitrale îl constituie deci expertiza contabilă, ca mijloc de fundamentare a acțiunilor arbitrale judecătorești, dispusă de conducerea agentului economic care solicită acțiunea arbitrală<sup>8</sup>. Considerăm acest punct de vedere deosebit de pertinent.*

**4. Fundamentarea preliminară a acțiunilor de contestare a actelor de control administrativ.** În virtutea legilor în vigoare, agenții economici (persoane juridice) și chiar persoanele fizice sunt supuși unor frecvente controale administrative, în special de ordin fiscal. În cazul în care persoana fizică sau juridică ce este controlată nu își însușește concluziile organului de control, ea are dreptul constituțional la contestație, rezolvabilă în cadrul procedurilor reglementare. Desigur, contestația, pentru a avea șanse de rezolvare și promovare, trebuie argumentată. O cale posibilă de argumentare este expertiza contabilă extrajudiciară *comandată* de către contestatar.

Aceste domenii identificate, în care expertiza contabilă poate juca un rol important, nu sunt prezentate în mod exhaustiv, ci doar exemplificate.

În concluzie, principalele trăsături caracteristice care particulează expertiza contabilă extrajudiciară sunt:

---

<sup>8</sup> Ibidem, p. 301.



- a) este un mijloc de fundamentare a deciziilor, de conciliere între partenerii comerciali și de afaceri, și de fundamentare preliminară a acțiunilor și contestațiilor în justiție;
- b) este activitatea prin care părțile interesate pot dobândi (în afara acțiunilor judiciare) lămuriri de natură economico-financiară din partea unor profesioniști contabili independenți, de înaltă probitate și cu deontologie profesională recunoscută;
- c) se axează pe cercetarea problemelor (obiectivelor) fixate de solicitant/solicitanți, dar expertul contabil poate evidenția și probleme (obiective) colaterale, pe care le consideră relevante în speță;
- d) este o activitate contractată la solicitarea celor care o consideră oportună în acțiunile pe care vor să le întreprindă.

### 1.3 Referințe reglementare privind expertizele contabile

Expertizele contabile judiciare și extrajudiciare sunt reglementate:

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

1. **Sediul reglementărilor legale** privind expertizele contabile judiciare și extrajudiciare se află în OG nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați<sup>9</sup>.

Potrivit acestor reglementări 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 executate de expertul contabil pentru persoane fizice și juridice, stipulează că *efectuează expertize*

---

<sup>9</sup> OG nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, republicată în Monitorul Oficial al României nr. 13/08.01.2008, cu modificările și completările ulterioare.

*contabile dispuse de organele judiciare sau solicitate de persoane fizice ori juridice în condițiile prevăzute de lege. Potrivit art. 8 din OG nr. 65/1994, experții contabili pot să-și exercite profesia individual ori se pot constitui în societăți comerciale potrivit legii. Coroborând cele două texte legale (art. 6 lit. d) și art. 8) din OG nr. 65/1994, rezultă că, în 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, 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*.*

**2. Sediul reglementărilor procedurale** privind alegerea și numirea/desemnarea experților contabili, precum și modul de efectuare a expertizelor contabile, îndeosebi a celor judiciare, se află în Codurile de procedură civilă și penală.

Codurile de procedură civilă și penală 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 etc.), sunt aplicabile și expertizelor contabile judiciare.

Având în vedere cele menționate anterior, trebuie precizat totuși că în OG nr. 2/2000<sup>10</sup> este menționat că dispozițiile art. 15-23 se aplică în mod corespunzător și expertizei contabile judiciare.

Dreptul comun în materie de expertiză, ca mijloc de probațiune juridică, îl constituie Codul de procedură civilă<sup>11</sup>.

---

<sup>10</sup> OG nr. 2/2000 privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 26/25.01.2000, cu modificările și completările ulterioare.

<sup>11</sup> G. Boroș, D. Rădescu, *Codul de procedură civilă comentat și adnotat*, ediția a II-a, revizuită și adăugită, Editura All, București, 1996, p. 307.

Reglementările procedurale opozabile expertizei contabile judiciare, potrivit Codului de procedură civilă<sup>12</sup> (C.p.c.), sunt prezentate în extras, în caseta următoare:

## **Expertiza**

### **Art. 330**

#### **Încuviințarea expertizei**

(1) Când, pentru lămurirea unor împrejurări de fapt, instanța consideră necesar să cunoască părerea unor specialiști, va numi, la cererea părților ori din oficiu, unul sau 3 experți. Termenul va fi stabilit astfel încât depunerea raportului de expertiză la instanță să aibă loc conform dispozițiilor art. 336.

(2) Când este necesar, instanța va solicita efectuarea expertizei unui laborator sau unui institut de specialitate.

(3) În domeniile strict specializate, în care nu există experți autorizați, din oficiu sau la cererea oricăreia dintre părți, judecătorul poate solicita punctul de vedere al uneia sau mai multor personalități ori specialiști din domeniul respectiv.

(4) Dispozițiile referitoare la expertiză, cu excepția celor privind aducerea cu mandat, sancționarea cu amendă judiciară și obligarea la plata de despăgubiri, sunt aplicabile în mod corespunzător în cazurile prevăzute la alin. (2) și (3).

(5) La efectuarea expertizei în condițiile prevăzute la alin. (1) și (2) pot participa experți aleși de părți și încuviințați de instanță, având calitatea de consilieri ai părților, dacă prin lege nu se dispune altfel. În acest caz, ei pot să dea relații, să formuleze întrebări și observații și, dacă este cazul, să întocmească un raport separat cu privire la obiectivele expertizei.

---

<sup>12</sup> Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată în Monitorul Oficial al României nr. 545/03.08.2012, cu modificările și completările ulterioare.

## **Art. 331**

### **Numirea expertului**

(1) Dacă părțile nu se învoiesc asupra numirii experților, ei se vor numi de către instanță, prin tragere la sorți, de pe lista întocmită și comunicată de către biroul local de expertiză, cuprinzând persoanele înscrise în evidența sa și autorizate, potrivit legii, să efectueze expertize judiciare.

(2) Încheierea de numire a expertului va stabili obiectivele asupra cărora acesta urmează să se pronunțe, termenul în care trebuie să efectueze expertiza, onorariul provizoriu al expertului și, dacă este cazul, avansul pentru cheltuielile de deplasare. În acest scop, instanța poate fixa o audiere în camera de consiliu, în cadrul căreia va solicita expertului să estimeze costul lucrării ce urmează a fi efectuată, cât și termenul necesar efectuării expertizei. Tot astfel, instanța poate fixa un termen scurt pentru când va solicita expertului să estimeze în scris costul lucrării ce urmează a fi efectuată, cât și termenul necesar efectuării expertizei. Poziția părților va fi consemnată în încheiere. În funcție de poziția expertului și a părților, instanța va fixa termenul de depunere a raportului de expertiză și condițiile de plată a costurilor necesare efectuării expertizei.

(3) Dovada plății onorariului se depune la grefa instanței de partea care a fost obligată prin încheiere, în termen de 5 zile de la numire sau în termenul stabilit de instanță potrivit alin. (2). Onorariul poate fi majorat, în condițiile prevăzute la art. 339 alin. (2).

## **Art. 332**

### **Recuzarea expertului**

(1) Experții pot fi recuzați pentru aceleași motive ca și judecătorii.

(2) Recuzarea trebuie să fie cerută în termen de 5 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 motivul de recuzare.

(3) Recuzările se judecă cu citarea părților și a expertului.

### **Art. 333**

#### **Înștiințarea și înlocuirea expertului**

(1) Dispozițiile privitoare la citare, aducerea cu mandat și sancționarea martorilor care lipsesc sunt deopotrivă aplicabile experților.

(2) Dacă expertul nu se înfățișează, instanța poate dispune înlocuirea lui.

### **Art. 334**

#### **Ascultarea expertului**

Dacă experții pot să-și exprime de îndată opinia, aceștia vor fi ascultați chiar în ședință, iar părerea lor se va consemna într-un proces-verbal, dispozițiile art. 323 aplicându-se în mod corespunzător.

### **Art. 335**

#### **Efectuarea expertizei la fața locului**

(1) Dacă pentru expertiză este nevoie de o lucrare la fața locului sau sunt necesare explicațiile părților, ea nu poate fi făcută decât după citarea părților prin scrisoare recomandată cu conținut declarat și confirmare de primire, în care li se vor indica ziua, ora și locul unde se va face lucrarea. Citația, sub sancțiunea nulității, trebuie comunicată părții cu cel puțin 5 zile înaintea termenului de efectuare a lucrării. Confirmarea de primire va fi alăturată raportului de expertiză.

(2) Părțile sunt obligate să dea expertului orice lămuriri în legătură cu obiectul lucrării.

(3) În cazul în care una dintre părți opune rezistență sau împiedică în orice alt mod efectuarea lucrării, instanța va putea socoti ca dovedite afirmațiile făcute de partea adversă cu privire la împrejurarea de fapt ce face obiectul lucrării, în contextul administrării tuturor celorlalte probe.

(4) Cheltuielile efectuate cu expertiza până la data refuzului vor fi suportate de partea care s-a opus efectuării expertizei.

(5) În mod excepțional, când aflarea adevărului în cauză este indisolubil legată de efectuarea probei cu expertiză tehnică, instanța va autoriza folosirea forței publice în scopul efectuării expertizei, prin încheiere executorie pronunțată în camera de consiliu, după ascultarea părților.

## **Art. 336**

### **Raportul de expertiză**

(1) Constatările și concluziile motivate ale expertului sau ale laboratorului ori ale institutului specializat căruia i s-a cerut efectuarea expertizei vor fi consemnate într-un raport scris, care va fi depus cu cel puțin 10 zile înainte de termenul fixat pentru judecată. În cazuri urgente termenul pentru depunerea raportului de expertiză poate fi micșorat.

(2) Când sunt mai mulți experți cu păreri deosebite lucrarea trebuie să cuprindă părerea motivată a fiecăruia.

(3) În cazurile anume prevăzute de lege, depunerea raportului se va face numai după obținerea avizelor tehnice necesare ce se eliberează numai de organisme de specialitate competente.

### **Art. 337**

#### **Lămurirea sau completarea raportului**

Dacă este nevoie de lămurirea sau completarea raportului de expertiză ori dacă există o contradicție între părerile experților, instanța, din oficiu sau la cererea părților, poate solicita experților, la primul termen după depunerea raportului, să îl lămurească sau să îl completeze.

### **Art. 338**

#### **Efectuarea unei noi expertize**

(1) Pentru motive temeinice, instanța poate dispune, la cerere sau din oficiu, efectuarea unei noi expertize de către alt expert.

(2) O nouă expertiză va trebui cerută motivat, sub sancțiunea decăderii, la primul termen după depunerea raportului, iar dacă s-au formulat obiecțiuni, la termenul imediat următor depunerii răspunsului la obiecțiuni ori, după caz, a raportului suplimentar.

### **Art. 339**

#### **Drepturi bănești ale expertului**

(1) Fapta experților de a cere sau de a primi o sumă mai mare decât onorariul fixat de instanță se pedepsește potrivit legii penale.

(2) La cererea motivată a experților, ținându-se seama de lucrarea efectuată, instanța va putea majora onorariul convenit acestora, prin încheiere executorie, dată cu citarea părților, însă numai după depunerea raportului, a răspunsului la eventualele obiecțiuni sau a raportului suplimentar, după caz.

(3) Expertul are aceleași drepturi ca și martorul în ceea ce privește cheltuielile de transport, cazare și masă.

## **Art. 340**

### **Comisie rogatorie**

Dacă expertiza se face la o altă instanță, prin comisie rogatorie, numirea experților și stabilirea sumelor convenite vor fi lăsate în sarcina acestei din urmă instanțe.

Referitor la situația prevăzută de art. 334, C.p.c.:

- Punctul de vedere al expertului contabil se va scrie de grefier, după dictarea președintelui sau a judecătorului delegat, și va fi semnat pe fiecare pagină și la sfârșitul său de judecător, grefier și expertul contabil, după ce acesta a luat cunoștință de cuprins. Dacă expertul contabil refuză sau nu poate să semneze, se va face mențiune despre aceasta în încheierea de ședință (art. 323 alin. (1), C.p.c.);
- Orice adăugări, ștersături sau schimbări în cuprinsul punctului de vedere al expertului contabil trebuie încuviințate și semnate de judecător, de grefier și de expertul contabil, sub sancțiunea de a nu fi luate în considerare (art. 323 alin. (2), C.p.c.);
- Locurile nescrise din declarație (punctul de vedere al expertului contabil) trebuie barate cu linii, astfel încât să nu se poată face adăugiri (art. 323 alin. (3), C.p.c.).

Situațiile prevăzute de art. 334, C.p.c., sunt extrem de rare, dacă nu inexistente, în cazul expertizei contabile judiciare, pentru că, în mod normal, expertul contabil trebuie să își fundamenteze opinia (răspunsul) pe baza unui material documentar (contabil), care de cele mai multe ori nu se află la dosarul cauzei și nu poate fi studiat în timpul unei ședințe de judecată. Mai mult, practicile judiciare consacrate vizează întocmirea de către experții contabili a unor lucrări (rapoarte) scrise, în condițiile art. 335-336, C.p.c.

Codul de procedură penală<sup>13</sup> (C.p.p.) conține, de asemenea, relementări procedurale opozabile expertizei contabile judiciare,

<sup>13</sup> Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 486/15.07.2010, cu modificările și completările ulterioare.



administrare în procesele penale, pe care le prezentăm, în extras, în caseta următoare:

## **Expertiza și constatarea**

### **Art. 172**

#### **Dispunerea efectuării expertizei sau a constatării**

(1) 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.

(2) Expertiza se dispune, în condițiile art. 100, 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.

(3) Cererea de efectuare a expertizei trebuie formulată în scris, cu indicarea faptelor și împrejurărilor supuse evaluării și a obiectivelor care trebuie lămurite de expert.

(4) Expertiza poate fi efectuată de experți oficiali din laboratoare sau instituții de specialitate ori de experți independenți autorizați din țară sau din străinătate, în condițiile legii.

(...)

(6) 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 experții desemnați.

(7) 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. Dispozițiile relative la audierea martorului sunt aplicabile în mod corespunzător.

(8) La efectuarea expertizei pot participa experți independenți autorizați, numiți la solicitarea părților sau subiecților procesuali principali.

(...)

### **Art. 173**

#### **Numirea expertului**

(1) Expertul este numit prin ordonanța organului de urmărire penală sau prin încheierea instanței.

(2) Organul de urmărire penală sau instanța desemnează, de regulă, un singur expert, cu excepția situațiilor în care, ca urmare a complexității expertizei, sunt necesare cunoștințe specializate din discipline distincte, situație în care desemnează doi sau mai mulți experți.

(...)

(4) Părțile și subiecții procesuali principali au dreptul să solicite ca la efectuarea expertizei să participe un expert recomandat de acestea. În cazul în care expertiza este dispusă de instanță, procurorul poate solicita ca un expert recomandat de acesta să participe la efectuarea expertizei.

(5) Expertul, instituția medico-legală, institutul sau laboratorul de specialitate, la cererea expertului, poate solicita, atunci când consideră necesar, participarea specialiștilor de la alte instituții sau avizul acestora.

(...)

### **Art. 174**

#### **Incompatibilitatea expertului**

(1) Persoana aflată în vreunul dintre cazurile de incompatibilitate prevăzute de art. 64 nu poate fi desemnată ca expert, iar în cazul în care a fost desemnată, hotărârea judecătorească nu se poate întemeia pe constatările și concluziile acesteia. Motivul de incompatibilitate trebuie dovedit de cel ce îl invocă.

(2) Nu poate fi desemnată ca expert persoana care a avut această calitate în aceeași cauză, cu excepția situației în care aceasta este recomandată de părți sau de procuror.

(...)

(4) Dispozițiile art. 66-68 se aplică în mod corespunzător.

## **Art. 66**

### **Abținerea**

(1) Persoana incompatibilă este obligată să declare, după caz, președintelui instanței, procurorului care supraveghează urmărirea penală sau procurorului ierarhic superior că se abține de a participa la procesul penal, cu arătarea cazului de incompatibilitate și a temeiurilor de fapt care constituie motivul abținerii.

(2) Declarația de abținere se face de îndată ce persoana obligată la aceasta a luat cunoștință de existența cazului de incompatibilitate.

## **Art. 67**

### **Recuzarea**

(1) În cazul în care persoana incompatibilă nu a făcut declarație de abținere, părțile, subiecții procesuali principali sau procurorul pot face cerere de recuzare, de îndată ce au aflat despre existența cazului de incompatibilitate.

(2) Cererea de recuzare se formulează doar împotriva persoanei din cadrul organului de cercetare penală, a procurorului sau a judecătorului care efectuează activități judiciare în cauză. Este inadmisibilă recuzarea judecătorului sau a procurorului chemat să decidă asupra recuzării.

(...)

(4) Cererea de recuzare se formulează oral sau în scris, cu arătarea, pentru fiecare persoană în parte, a cazului de incompatibilitate invocat și a temeiurilor de fapt cunoscute la momentul formulării cererii. Cererea de recuzare formulată oral se consemnează într-un proces-verbal sau, după caz, în încheierea de ședință.

(5) Nerespectarea condițiilor prevăzute la alin. (2)-(4) sau formularea unei cereri de recuzare împotriva aceleiași persoane pentru același caz de incompatibilitate cu aceleași temeiuri de fapt invocate într-o cerere anterioară de recuzare, care a fost respinsă, atrage inadmisibilitatea cererii de recuzare. Inadmisibilitatea se constată de procurorul sau de completul în fața căruia s-a formulat cererea de recuzare.

(6) Judecătorul de drepturi și libertăți, judecătorul de cameră preliminară sau completul în fața căruia s-a formulat recuzarea, cu participarea judecătorului recuzat, se pronunță asupra măsurilor preventive.

## **Art. 68**

### **Procedura de soluționare a abținerii sau recuzării**

(1) Abținerea sau recuzarea judecătorului de drepturi și libertăți și a judecătorului de cameră preliminară se soluționează de un judecător de la aceeași instanță.

(2) Abținerea sau recuzarea judecătorului care face parte din completul de judecată se soluționează de un alt complet de judecată.

(3) Abținerea sau recuzarea magistratului-asistent se soluționează de completul de judecată.

(4) Abținerea sau recuzarea grefierului se soluționează de judecătorul de drepturi și libertăți, de judecătorul de cameră preliminară sau, după caz, de completul de judecată.

(5) Soluționarea abținerii sau recuzării se face, în cel mult 24 de ore, în camera de consiliu. Dacă apreciază necesar pentru soluționarea cererii, judecătorul sau completul de judecată, după caz, poate efectua orice verificări și poate asculta procurorul, subiecții procesuali principali, părțile și persoana care se abține sau a cărei recuzare se solicită.

(6) În caz de admitere a abținerii sau a recuzării, se va stabili în ce măsură actele îndeplinite ori măsurile dispuse se mențin.

(7) Încheierea prin care se soluționează abținerea ori recuzarea nu este supusă niciunei căi de atac.

(8) Când pentru soluționarea abținerii sau a recuzării nu poate fi desemnat un judecător din cadrul aceleiași instanțe, cererea se soluționează de un judecător de la instanța ierarhic superioară.

(9) În cazul în care se admite abținerea sau recuzarea și nu se poate desemna un judecător de la instanța competentă pentru soluționarea cauzei, judecătorul de la instanța ierarhic superioară desemnează o altă instanță egală în grad cu instanța în fața căreia s-a formulat declarația de abținere sau cererea de recuzare, din circumscripția aceleiași curți de apel sau din circumscripția unei curți de apel învecinate.

(10) Dispozițiile alin. (8) și (9) se aplică în mod corespunzător și în cazul soluționării abținerii sau recuzării judecătorului care face parte din completul de judecată.

## **Art. 175**

### **Drepturile și obligațiile expertului**

(1) Expertul are dreptul de a refuza efectuarea expertizei pentru aceleași motive pentru care martorul poate refuza depunerea mărturiei.

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

(3) Expertul poate cere lămuriri organului judiciar care a dispus efectuarea expertizei cu privire la anumite fapte ori împrejurări ale cauzei ce trebuie evaluate.

(4) Expertul poate cere lămuriri părților și subiecților procesuali principali, cu încuviințarea și în condițiile stabilite de organele judiciare.

(5) Expertul are dreptul la un onorariu pentru activitatea depusă în vederea efectuării expertizei, pentru cheltuielile pe care ar trebui să le suporte sau le-a suportat pentru efectuarea expertizei. Quantumul onorariului este stabilit de către organele judiciare în funcție de natura și complexitatea cauzei și de cheltuielile suportate sau care urmează a fi suportate de către expert. Dacă expertiza este efectuată de instituția medico-legală ori institutul sau laboratorul de specialitate, costul expertizei este stabilit în condițiile prevăzute de legea specială.

(6) Expertul poate beneficia și de măsuri de protecție, în condițiile prevăzute la art. 125. (În cazul în care există o suspiciune rezonabilă că viața, integritatea corporală, libertatea, bunurile sau activitatea profesională a martorului ori a unui membru de familie al acestuia ar putea fi puse în pericol ca urmare a datelor pe care le furnizează organelor judiciare sau a declarațiilor sale, organul judiciar competent acordă acestuia statutul de martor amenințat și dispune una ori mai multe dintre măsurile de protecție prevăzute la art. 126 sau 127, după caz – n.n.)

(7) Expertul are obligația de a se prezenta în fața organelor de urmărire penală sau a instanței de judecată ori de câte ori este chemat și de a-și întocmi raportul de expertiză cu respectarea termenului-limită stabilit în ordonanța organului de urmărire penală sau în încheierea instanței. Termenul-limită din ordonanță sau încheiere poate fi prelungit, la cererea expertului, pentru motive întemeiate, fără ca prelungirea totală acordată să fie mai mare de 6 luni.

(8) Întârzierea sau refuzul nejustificat de efectuare a expertizei atrage aplicarea unei amenzi judiciare, precum și răspunderea civilă a expertului sau a instituției desemnate să o efectueze pentru prejudiciile cauzate.

#### **Art. 176**

##### **Înlocuirea expertului**

(1) Expertul poate fi înlocuit dacă refuză sau, în mod nejustificat, nu finalizează raportul de expertiză până la termenul fixat.

(2) Înlocuirea se dispune prin ordonanță de către organul de urmărire penală sau prin încheiere de către instanță, după citirea expertului, și se comunică asociației sau corpului profesional de care aparține acesta.

(3) Expertul este, de asemenea, înlocuit când este admisă declarația sa de abținere sau cererea de recuzare ori în cazul în care se află în imposibilitate obiectivă de a efectua sau finaliza expertiza.

(4) Expertul înlocuit trebuie, sub sancțiunea prevăzută la art. 283 alin. (4), să pună de îndată la dispoziția organului judiciar toate actele sau obiectele încredințate, precum și observațiile cu privire la activitățile desfășurate până la momentul înlocuirii sale.

#### **Art. 177**

##### **Procedura efectuării expertizei**

(1) Organul de urmărire penală sau instanța de judecată, când dispune efectuarea unei expertize, fixează un termen la care sunt chemate părțile, subiecții procesuali principali, precum și expertul, dacă acesta a fost desemnat.

(2) La termenul fixat se aduce la cunoștința procurorului, a părților, a subiecților procesuali principali și a expertului obiectul expertizei și întrebările la care expertul trebuie să răspundă și li se pune în vedere că au dreptul să facă observații cu privire la aceste întrebări și că pot cere modificarea sau completarea lor. De asemenea, după caz, sunt indicate expertului obiectele pe care urmează să le analizeze.

(3) Expertul este înștiințat cu privire la faptul că are obligația de a analiza obiectul expertizei, de a indica cu exactitate orice observație sau constatare și de a expune o opinie imparțială cu privire la faptele sau împrejurările evaluate, în conformitate cu regulile științei și expertizei profesionale.

(4) Părțile și subiecții procesuali principali sunt încunoștințați că au dreptul să ceară numirea câte unui expert recomandat de fiecare dintre ele, care să participe la efectuarea expertizei.

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

(...)

## **Art. 178**

### **Raportul de expertiză**

(1) După efectuarea expertizei, constatările, clarificările, evaluările și opinia expertului sunt consemnate într-un raport.

(2) Când sunt mai mulți experți se întocmește un singur raport de expertiză. Opiniile separate se motivează în același raport.

(3) Raportul de expertiză se depune la organul judiciar care a dispus efectuarea expertizei.

(4) Raportul de expertiză cuprinde:



a) partea introductivă, în care se arată organul judiciar care a dispus efectuarea expertizei, data când s-a dispus efectuarea acesteia, numele și prenumele expertului, obiectivele la care expertul urmează să răspundă, data la care a fost efectuată, materialul pe baza căruia expertiza a fost efectuată, dovada încunoștințării părților, dacă au participat la aceasta și au dat explicații în cursul expertizei, data întocmirii raportului de expertiză;

b) partea expositivă prin care sunt descrise operațiile de efectuare a expertizei, metodele, programele și echipamentele utilizate;

c) concluziile, prin care se răspunde la obiectivele stabilite de organele judiciare, precum și orice alte precizări și constatări rezultate din efectuarea expertizei, în legătură cu obiectivele expertizei.

(5) În situația în care expertiza a fost efectuată în lipsa părților ori a subiecților procesuali principali, aceștia sau avocatul lor sunt încunoștințați cu privire la întocmirea raportului de expertiză și cu privire la dreptul la studierea raportului.

## **Art. 179**

### **Audierea expertului**

(1) În cursul urmăririi penale sau al judecății, expertul poate fi audiat de organul de urmărire penală sau de instanță, la cererea procurorului, a părților, a subiecților procesuali principali sau din oficiu, dacă organul judiciar apreciază că audierea este necesară pentru lămurirea constatărilor sau concluziilor expertului.

(...)

(3) Audierea expertului se efectuează potrivit dispozițiilor privitoare la audierea martorilor.

## **Art. 180**

### **Suplimentul de expertiză**

(1) Când organul de urmărire penală sau instanța constată, la cerere sau din oficiu, că expertiza nu este completă, iar această deficiență nu poate fi suplinită prin audierea expertului, dispune efectuarea unui supliment de expertiză de către același expert. Când nu este posibilă desemnarea aceluiași expert, se dispune efectuarea unei alte expertize de către un alt expert.

(...)

## **Art. 181**

### **Efectuarea unei noi expertize**

(1) Organul de urmărire penală sau instanța dispune efectuarea unei noi expertize atunci când concluziile raportului de expertiză sunt neclare sau contradictorii ori între conținutul și concluziile raportului de expertiză există contradicții, iar aceste deficiențe nu pot fi înlăturate prin audierea expertului.

(...)

Din dispozițiile procedurale prezentate în extras în caseta de mai sus, se observă câteva particularități privind expertiza contabilă judiciară administrată în procesul penal față de cea administrată în procesul civil, și anume:

- Raportul de expertiză contabilă trebuie să fie neapărat în formă scrisă; structura acestuia este reglementată în mod explicit (art. 178 alin. (1), C.p.p.);
- Organul de urmărire penală sau instanța de judecată convoacă expertul la o dată fixată de acesta (aceasta);
- Expertul contabil, fiind convocat de organul de urmărire penală sau de instanța de judecată, poate solicita și primi explicațiile necesare de la părți, cu încuviințarea și în condițiile stabilite de acesta (aceasta);

- Expertul contabil, în faza de urmărire penală, poate cerceta dosarul cu aprobarea organului care a dispus expertiza.

3. **Sediul reglementărilor profesionale** privind expertizele contabile judiciare și extrajudiciare se află în:

a) *Regulamentul de organizare și funcționare a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România*<sup>14</sup>, care, la pct. 139 lit. e), stipulează că experții contabili, în exercitarea profesiei, pot efectua expertize contabile dispuse de organele judiciare sau solicitate de persoane fizice sau juridice, cum ar fi:

- expertize la cerere;
- expertize contabile judiciare;
- expertize de gestiune.

b) *Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile*, care precizează că acestea pot fi efectuate numai de persoanele care au dobândit calitatea de expert contabil în condițiile legii, fiind înscrise, cu viza anuală de exercitare a profesiei, în Tabloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR). În spiritul și litera acestui standard profesional vor fi abordate capitolele următoare, făcându-se, ori de câte ori se va considera necesar, referire la dispozițiile legale și procedura în materie.

---

<sup>14</sup> Aprobat prin Hotărârea Consiliului Superior al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România nr. 1/1995, republicată în Monitorul Oficial al României nr. 601/12.08.2008, cu modificările și completările ulterioare.

## Capitolul 2

### DEMERSUL DEONTOLOGIC AL MISIUNILOR PRIVIND EXPERTIZELE CONTABILE

#### 2.1 Destinatarii expertizelor contabile

Expertizele contabile judiciare și extrajudiciare sunt lucrări de specialitate cu obiective definite, solicitate de cei interesați experților contabili înscriși în Tabloul Corpului. Prin urmare, destinatarii expertizelor contabile judiciare și extrajudiciare sunt solicitanții acestora.

Solicitanții expertizelor contabile judiciare sunt:

- organele de instrumentare (urmărire și cercetare) a cauzelor care fac obiectul dosarelor penale: Poliția și Parchetul;
- instanțele de judecată a cauzelor penale și civile;
- persoane fizice sau juridice care au calitatea de parte în cauza respectivă; în această situație aceștia pot solicita organului jurisdicțional efectuarea unei expertize, iar acesta poate dispune / desemna / încuviința un expert care să efectueze expertiza contabilă judiciară sau care să participe la efectuarea expertizei.

Indiferent dacă expertizele contabile judiciare sunt dispuse din oficiu sau sunt acceptate la cererea părților implicate în procesul judiciar, acestea sunt, de asemenea, destinatarii principali ai expertizelor contabile judiciare. În acest sens, organul în drept poate dispune ca expertul să depună la dosarul cauzei un număr mai mare de exemplare ale raportului de expertiză pentru părțile din cauza respectivă.

Solicitanții expertizelor contabile extrajudiciare pot fi oricare dintre persoanele fizice sau juridice interesate în contractarea unor astfel de lucrări cu experții contabili înscriși în Tabloul Corpului. În mod indirect, atunci când solicitanții expertizelor contabile extrajudiciare folosesc aceste lucrări în concilierea intereselor lor în relațiile cu partenerii comerciali și de afaceri, organismele administrative etc., pot fi și aceștia considerați destinatari ai expertizelor contabile extrajudiciare.

## 2.2 Finalitatea (scopul) expertizelor contabile

Caracteristica esențială a expertizelor contabile judiciare și extra-judiciare este că acestea au un scop definit în momentul solicitării și acceptării lor de către experții contabili. Acest scop definit se concretizează în obiectivele, respectiv întrebările la care trebuie să răspundă expertul contabil.

Tot de finalitatea sau de scopul expertizelor contabile judiciare și extrajudiciare ține și utilizarea acestora doar în contextul în care au fost solicitate. Întrucât expertul contabil își exprimă fundamentat răspunsul la fiecare obiectiv (întrebare) stabilit(ă) înaintea efectuării expertizei contabile, aceste răspunsuri nu pot fi extrapolate (generalizate) nici în timp și nici în spațiu.

Răspunsurile expertului contabil sunt punctuale și sunt valabile numai în contextul punctual în care au fost documentate și formulate. Prin urmare, nici răspunsul individual și nici alte răspunsuri ale expertului contabil la obiective corelative nu reprezintă o opinie, ci doar o lămurire, de unde și optica jurisprudenței că *expertul nu este nici judecător și nici martor, ci un consultant care îl ajută pe judecător în rezolvarea unor probleme de specialitate*<sup>15</sup>.

O consecință a faptului că răspunsurile formulate de expertul contabil în expertizele contabile judiciare și extrajudiciare constituie opinii ale expertului cu privire la obiectivele fixate (consultanță de specialitate) este că expertizele contabile nu au ca finalitate (scop) publicitatea lor. Ele sunt cel mult *transparente* în folosul celor care justifică un interes material și/sau moral în consultarea și utilizarea lor.

## 2.3 Principiile deontologice aplicabile în misiunile privind expertizele contabile

Principiile fundamentale cărora trebuie să li se supună profesionistul contabil, deci inclusiv expertul contabil, sunt explicit definite

---

<sup>15</sup> Decizia nr. 2.965/4.974 a Tribunalului Suprem, Secția civilă, în Revista Română de Drept, nr. 8/1975.

în *Codul etic național al profesioniștilor contabili din România* și se referă la:

- integritate;
- obiectivitate;
- respect față de normele tehnice și profesionale;
- competență profesională și prudență;
- confidențialitate;
- comportament profesional.

*Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile* reține și comentează explicit următoarele principii deontologice după care expertul contabil trebuie să se ghideze în efectuarea expertizelor contabile judiciare și extrajudiciare:

- independența expertului contabil;
- competența expertului contabil;
- calitatea expertizelor contabile;
- secretul profesional și confidențialitatea expertizelor contabile;
- acceptarea expertizelor contabile; și
- responsabilitatea efectuării expertizelor contabile.

Aceste principii de deontologie vor fi abordate în paragrafele următoare, atât sub aspectele reglementărilor profesionale, cât și ale unor dezbateri și particularizări care credem că ar fi utile în demersul experților contabili atunci când elaborează expertize contabile judiciare și extrajudiciare.

### **2.3.1 Principiul independenței expertului contabil**

Reglementarea profesională privind independența expertului contabil în demersul misiunilor acestuia de a elabora expertize contabile judiciare și extrajudiciare este prezentată în continuare.

**1. Expertizele contabile judiciare și extrajudiciare pot fi efectuate numai de experții contabili și societățile de expertiză contabilă membri ai Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR). Experții contabili membri ai Corpului sunt înscriși în una dintre următoarele secțiuni ale Tabloului Corpului:**

- Secțiunea întâi – experți contabili liber-profesioniști care își desfășoară activitatea în mod individual;
- Secțiunea a doua – experți contabili care au statut de angajați în instituții centrale sau locale, instituții bancare și de asigurări, educație, cercetare, întreprinderi și alte entități (altele decât entitățile membre CECCAR);
- Secțiunea a treia – persoane fizice străine sau care sunt absolvente ale unor instituții recunoscute, care au obținut calitatea de membru al Corpului;
- Secțiunea a patra – societăți de expertiză contabilă, companii și alte entități juridice autorizate să desfășoare activitățile profesionale prevăzute de OG nr. 65/1994, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- Secțiunea a opta – membri de onoare.

Calitatea de expert contabil membru al Corpului, înscris în una dintre secțiunile Tabloului Corpului (precizate mai sus), se dovedește cu carnetul de membru vizat anual. Societățile de expertiză contabilă membre ale Corpului sunt înscrise în secțiunea a patra a Tabloului Corpului sub titlul de persoane juridice de profil:

- A) Firme cu capital străin sau mixt;
- B) Firme cu capital autohton.

**2. Publicarea experților contabili și a societăților de expertiză contabilă judiciară și extrajudiciară.** Regulamentar<sup>16</sup>, publicarea

---

<sup>16</sup> *Regulamentul de organizare și funcționare a CECCAR*, pct. 39 lit. e) și f).

experților contabili și a societăților de expertiză contabilă este un atribut al directorului general al CECCAR, care:

- organizează și asigură evidența centralizată a experților contabili și a societăților de expertiză contabilă înscrise în Tabloul Corpului de către filiale;
- asigură publicarea anuală în Monitorul Oficial al României a Tabloului Corpului.

La nivelul filialelor CECCAR, directorii executivi trebuie să organizeze și să asigure evidența experților contabili și a societăților de expertiză contabilă în cadrul Tabloului Corpului existent la filiale<sup>17</sup>.

Pentru informarea operativă a potențialilor solicitanți de expertize contabile judiciare și extrajudiciare trebuie ca filialele Corpului:

- să afișeze lista experților contabili și a societăților de expertiză contabilă care au dreptul de a angaja expertize contabile judiciare și extrajudiciare, cu modificările la zi, pe site-ul filialei;
- să trimită anual această listă Direcției de specialitate din structura Aparatului central, care o va înainta compartimentului de specialitate din cadrul Ministerului Justiției, conform Procedurii stabilite de comun acord între CECCAR și Ministerul Justiției.

Dacă, din diverse motive, un expert contabil este solicitat în efectuarea unei expertize contabile judiciare sau extrajudiciare fără a avea acordată viza anuală de exercitare a profesiei, acesta are obligația deontologică de a releva solicitantului situația în care se află.

**3. Particularități privind incompatibilitatea expertului contabil în demersul efectuării expertizelor contabile judiciare și extrajudiciare.** Ipotezele generale în care integritatea, obiectivitatea și independența profesionistului contabil pot fi afectate sunt<sup>18</sup>:

---

<sup>17</sup> Ibidem, pct. 74 lit. e).

<sup>18</sup> *Codul etic național al profesioniștilor contabili din România.*



- Este implicat financiar, direct sau indirect, în activitățile uneia dintre părțile în litigiu, prin, de exemplu: acceptarea, chiar informală, a unei forme de salarizare; obținerea de participații la capitalul social; darea sau luarea de bunuri, servicii sau bani; acordarea sau primirea de gajuri sau cauțiuni;
- Este implicat în activitățile uneia dintre părțile în litigiu în calitate de membru al consiliului de administrație, al executivului acesteia sau în calitate de angajat;
- Desfășoară acte de comerț sau slujbe salariate concomitent cu exercitarea profesiei contabile liberale, care se pot finaliza într-un conflict de interese sau care sunt prin natura lor incompatibile sau în contradicție cu poziția de independență, integritate și obiectivitate a profesionistului contabil;
- Este implicat prin relații familiale și/sau personale cu una dintre părțile în litigiu sau cu persoane din conducerea acestora;
- Acceptă și primește onorarii neprecizate anticipat.

Conformitatea cu principiul fundamental privind incompatibilitatea expertului contabil, reglementat de *Codul etic național al profesioniștilor contabili*, este amenințată dacă expertul contabil se află în următoarele situații:

1. Efectuează lucrări pentru agenții economici sau pentru instituțiile la care are și calitatea de salariat, indiferent de natura și durata contractului de muncă.
2. Efectuează lucrări pentru agenții economici sau pentru instituțiile cu care angajatorii expertului contabil se află în raporturi contractuale, ca, de exemplu:
  - a) expertul contabil angajat în industrie, comerț, educație etc. sau într-o societate de expertiză nu poate presta servicii profesionale pentru o entitate care se află în relație contractuală cu angajatorul său;

- b) expertul contabil angajat într-o instituție publică nu poate presta servicii profesionale pentru o entitate cu care se află în raporturi juridice de drept comercial, fiscal etc.
3. Efectuează lucrări pentru agenții economici sau pentru instituțiile cu care angajatorii expertului contabil se află în concurență.
4. Efectuează lucrări pentru agenți economici sau instituții în cazul în care sunt rude sau afini până la gradul patru inclusiv sau soți ai administratorilor.
5. Efectuează lucrări în situația în care există elemente care atestă starea de conflict de interese. Există conflict de interese în următoarele situații:
- a) acceptarea numirii sau desemnării în calitate de expert într-o cauză, dacă:
- expertul sau un membru al familiei sale se află într-o relație de muncă, de familie, comercială sau de altă natură cu una dintre părțile cauzei;
  - expertul a avut calitatea de angajat sau a avut relații contractuale de orice fel cu una dintre părți în ultimii 2 ani;
  - expertul are cunoștința sau ar fi trebuit să știe, în virtutea funcțiilor pe care le deține în structurile alese și executive ale Corpului, că în cauza respectivă au existat sau există litigii în curs la comisia de disciplină sau la alte organe și instanțe ale Corpului privind un membru al Corpului;
- b) acceptarea numirii sau desemnării în calitate de expert în mai multe faze succesive ale aceleiași cauze, cum ar fi:
- expert în faza de cercetare și în faza de judecată;
  - expert numit într-o fază și expert (consilier) al unei părți în altă fază;
- c) obținerea de lucrări în împrejurări legate de exercitarea funcțiilor și atribuțiilor aferente calității de organ ales sau numit în structurile de conducere și de execuție ale filialei CECCAR;

d) participarea la acțiuni, fapte sau cauze în rol dublu: de profesionist în practica publică și de organ ales sau numit în structurile de conducere și de execuție ale filialei Corpului, ca, de exemplu:

- luarea de hotărâri, decizii și semnarea de corespondență în numele filialei sau al comisiei de disciplină dacă în cauza respectivă un membru al consiliului filialei sau al comisiei de disciplină a efectuat lucrări sau a participat în vreun fel în calitate de liber-profesionist contabil;
- judecarea în cadrul comisiei de disciplină a filialei a unor fapte în legătură cu cauze la care au participat în vreun fel, în calitate de liber-profesioniști, membrii consiliului filialei, membrii comisiei de disciplină, cenzorul sau vreun angajat al filialei respective.

6. Efectuează lucrări în situația în care există alte elemente care atestă starea de incompatibilitate.

Această listă generală de incompatibilități nu este exhaustivă, ci exemplificativă. În cazul misiunilor privind expertizele contabile judiciare și extrajudiciare, incompatibilitatea trebuie interpretată particularizat, astfel:

- Expertizele contabile judiciare și extrajudiciare pot fi efectuate numai de experții contabili și societățile de expertiză contabilă înscrise în Tabloul Corpului.
- Calitatea de clienți în cazul expertizelor contabile, în special al celor judiciare, se extinde de la solicitant (organul judiciar sau de urmărire și cercetare judiciară) la toate părțile implicate în urmărirea, cercetarea și procesualitatea judiciară, inclusiv la terțele persoane fizice sau juridice cărora expertizele contabile elaborate (efectuate) le-ar putea deveni opozabile. Prin urmare, ori de câte ori expertul contabil are cunoștințe despre astfel de implicații posibile, trebuie să le releve solicitanților judiciari.

Este de preferat ca astfel de relevări să se facă și solicitanților de expertize contabile extrajudiciare.

- În cazul expertizelor contabile judiciare, incompatibilitatea expertului contabil trebuie să fie în strictă conformitate cu reglementările Codului de procedură civilă (art. 41, C.p.c.) și Codului de procedură penală (art. 174, C.p.p., cu extindere la art. 66-68), care prevăd aceleași cazuri de incompatibilitate atât pentru „expert”, cât și pentru „judecător”. Așadar, din cuprinsul prevederilor Codului de procedură civilă (art. 41 și 42) se poate trage concluzia că un expert contabil se află în incompatibilitatea de a efectua expertiza contabilă judiciară solicitată în următoarele cazuri:
  - dacă este martor, expert, arbitru, procuror, avocat, asistent judiciar, magistrat-asistent sau mediator în aceeași cauză;
  - când și-a exprimat anterior părerea cu privire la soluție în cauza pe care a fost desemnat să o judece. Punerea în discuția părților, din oficiu, a unor chestiuni de fapt sau de drept, potrivit art. 14 alin. (4) și (5) din Codul de procedură civilă, nu îl face pe judecător incompatibil;
  - când există împrejurări care fac justificată temerea că el, soțul său, ascendenții ori descendenții lor sau afinii lor, după caz, au un interes în legătură cu pricina care se judecă;
  - când este soț, rudă sau afin până la gradul al patrulea inclusiv cu avocatul ori reprezentantul unei părți sau dacă este căsătorit cu fratele ori cu sora soțului uneia dintre aceste persoane;
  - când soțul sau fostul său soț este rudă ori afin până la gradul al patrulea inclusiv cu vreuna dintre părți;
  - dacă el, soțul sau rudele lor până la gradul al patrulea inclusiv ori afinii lor, după caz, sunt părți într-un proces care se judecă la instanța la care una dintre părți este judecător;

- dacă între el, soțul său ori rudele lor până la gradul al patrulea inclusiv sau afinii lor, după caz, și una dintre părți a existat un proces penal cu cel mult 5 ani înainte de a fi desemnat să judece pricina. În cazul plângerilor penale formulate de părți în cursul procesului, judecătorul devine incompatibil numai în situația punerii în mișcare a acțiunii penale împotriva sa;
- dacă este tutore sau curator al uneia dintre părți;
- dacă el, soțul său, ascendenții ori descendenții lor au primit daruri sau promisiuni de daruri ori alte avantaje de la una dintre părți;
- dacă el, soțul său ori una dintre rudele lor până la gradul al patrulea inclusiv sau afinii lor, după caz, se află în relații de dușmănie cu una dintre părți, soțul ori rudele acesteia până la gradul al patrulea inclusiv;
- dacă, atunci când este investit cu soluționarea unei căi de atac, soțul sau o rudă a sa până la gradul al patrulea inclusiv a participat, ca judecător sau procuror, la judecarea aceleiași pricini înaintea altei instanțe;
- dacă este soț sau rudă până la gradul al patrulea inclusiv sau afin, după caz, cu un alt membru al completului de judecată;
- dacă soțul, o rudă ori un afin al său până la gradul al patrulea inclusiv a reprezentat sau asistat partea în aceeași pricină înaintea altei instanțe;
- atunci când există alte elemente care nasc în mod întemeiat îndoieli cu privire la imparțialitatea sa (dacă s-a pronunțat asupra unor aspecte care constituie obiectul dosarului în calitate de organ de control, de conducere, tehnic, de specialitate, ori a luat parte, ca executant, la întocmirea actelor primare, a evidențelor contabile tehnico-operative).

Dispozițiile de mai sus privitoare la soț se aplică și în cazul concubinilor.

În contextul reglementărilor procedurale penale, motivele de incompatibilitate ale magistraților, care se aplică și experților contabili judiciari, sunt următoarele:

- a pus în mișcare acțiunea penală sau a dispus trimiterea în judecată ori a pus concluzii în calitate de procuror la instanța de judecată, a soluționat propunerea de arestare preventivă ori de prelungire a arestării preventive, în cursul urmăririi penale;
- a fost reprezentant sau apărător al vreunuia dintre părți;
- a fost expert sau martor în cauză;
- există împrejurări din care rezultă că este interesat sub orice formă, el, soțul sau vreo rudă apropiată;
- soțul, ruda sau afinul său, până la gradul al patrulea inclusiv, a efectuat acte de urmărire penală, a supravegheat urmărirea penală, a soluționat propunerea de arestare preventivă ori de prelungire a arestării preventive, în cursul urmăririi penale;
- este soț, rudă sau afin, până la gradul al patrulea inclusiv, cu una dintre părți sau cu avocatul ori mandatarul acesteia;
- există dușmănie între el, soțul sau una dintre rudele sale până la gradul al patrulea inclusiv și una dintre părți, soțul sau rudele acesteia până la gradul al treilea inclusiv;
- este tutore sau curator al uneia dintre părți;
- a primit liberalități de la una dintre părți, avocatul sau mandatarul acesteia;
- dacă a luat parte la soluționarea unei cauze, nu mai poate participa la judecarea aceleiași cauze într-o cale de atac sau la judecarea cauzei după desființarea hotărârii cu trimitere în apel sau după casarea cu trimitere în recurs;
- și-a exprimat anterior părerea cu privire la soluția care ar putea fi dată în acea cauză.

**4. Particularități privind abținerea și recuzarea experților contabili.** În toate cazurile în care experții contabili solicitați să facă expertize contabile judiciare și extrajudiciare se află într-o stare de incompatibilitate, aceștia au obligația deontologică să se abțină de la efectuarea expertizelor solicitate, relevând solicitantului starea de incompatibilitate în care se află. În cazul expertizelor contabile judiciare, dacă expertul contabil solicitat nu face declarație de abținere, el poate fi recuzat. Recuzarea este un mijloc procedural prin care părțile dintr-un proces pot solicita înlocuirea unuia sau mai multor experți pentru aceleași motive prevăzute de legile procedurale ca fiind aplicabile judecătorilor (art. 41, C.p.c., și art. 67, C.p.p.). Potrivit art. 332 din Codul de procedură civilă, *experții se pot recuza pentru aceleași motive ca și judecătorii. Recuzarea trebuie să fie cerută în termen de 5 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 motivul de recuzare. Recuzările se judecă cu citarea părților și a expertului.* Potrivit art. 66-67 din Codul de procedură penală, *persoana incompatibilă este obligată să declare, după caz, președintelui instanței, procurorului care supraveghează urmărirea penală sau procurorului ierarhic superior că se abține de a participa la procesul penal, cu arătarea cazului de incompatibilitate și a temeiurilor de fapt ce constituie motivul abținerii. Declarația de abținere se face de îndată ce persoana obligată la aceasta a luat cunoștință de existența cazului de incompatibilitate (art. 66). În cazul în care persoana incompatibilă nu a făcut declarație de abținere, părțile, subiecții procesuali principali sau procurorul pot face cerere de recuzare, de îndată ce au aflat despre existența cazului de incompatibilitate. (...) Cererea de recuzare se formulează oral sau în scris, cu arătarea (...) cazului de incompatibilitate invocat și a temeiurilor de fapt cunoscute la momentul formulării cererii. Cererea de recuzare formulată oral se consemnează într-un proces-verbal sau, după caz, în încheierea de ședință. (art. 67)*

În contextul reglementărilor procedurale (civile și penale), expertul contabil poate fi recuzat:

- când el, soțul său, ascendenții sau descendenții lor au vreun interes în judecarea pricinii, sau este soț, rudă sau afin până la al patrulea grad inclusiv cu vreuna dintre părți;
- când este soț, rudă sau afin în linie directă ori în linie colaterală, până la al patrulea grad inclusiv, cu avocatul sau mandatarul unei părți sau dacă este căsătorit cu fratele ori sora soțului uneia dintre aceste persoane;
- când soțul în viață și nedespărțit este rudă sau afin al uneia dintre părți până la al patrulea grad inclusiv, sau dacă, fiind încetat din viață ori despărțit, au rămas copii;
- dacă el, soțul sau rudele lor până la al patrulea grad inclusiv au o pricină asemănătoare cu cea care se judecă sau dacă au o judecată la instanța unde una dintre părți este judecător;
- dacă între aceleași persoane și una dintre părți a fost un caz de judecată penală în timp de 5 ani înaintea recuzării;
- dacă este tutore sau curator al uneia dintre părți;
- dacă și-a spus părerea cu privire la pricina care se judecă;
- dacă a primit de la una dintre părți daruri sau făgăduieli de daruri sau altfel de îndatoriri;
- dacă este vrăjmășie între el, soțul sau una dintre rudele sale până la al patrulea grad inclusiv și una dintre părți, soții sau rudele acestora până la gradul al treilea inclusiv.

Aceste cazuri de abținere și recuzare operează în cazul expertizelor contabile judiciare, dar le considerăm recomandabile și pentru abținerile invocabile în cazul expertizelor extrajudiciare.

**5. Consecințele nerespectării independenței expertului contabil în misiunile privind expertizele contabile judiciare și extrajudiciare.** În cazul expertizelor contabile judiciare, atunci când *incompatibilitatea este reglementată de lege*, încălcarea sa atrage nulitatea absolută. În timpul procesului, excepția de incompatibilitate poate



fi invocată de orice parte interesată, de procuror sau de instanța din oficiu. După pronunțarea hotărârii de fond, partea interesată sau procurorul poate invoca incompatibilitatea pe calea apelului ori, după caz, a recursului.

Tot o consecință a nerespectării independenței expertului contabil solicitat în efectuarea de expertize contabile judiciare este expunerea acestuia posibilităților de recuzare, fapt care poate fi interpretat ca o atingere a bunei reputații a profesiunii contabile liberale.

Consecințele nerespectării stricte a regulilor de independență a expertului contabil în cazul elaborării de expertize contabile extrajudiciare sunt mai atenuate, putându-se invoca nulitatea lor relativă sau chiar ignora în demersul atingerii scopurilor în care au fost solicitate și elaborate.

Alături de reglementările procedurale, civile și penale, expertul contabil trebuie să respecte cu strictețe reglementările Corpului. Potrivit *Regulamentului de organizare și funcționare a CECCAR, încălcarea dispozițiilor cu privire la incompatibilități și conflicte de interese este considerată abatere disciplinară, care poate conduce la radierea unui membru din Tabloul Corpului* (pct. 96 și 97 din Regulament).

### **2.3.2 Principiul competenței expertului contabil**

Reglementarea profesională privind competența expertului contabil în demersul misiunilor sale de a elabora expertize contabile judiciare și extrajudiciare este prezentată în continuare.

**1. Calitatea de expert contabil trebuie dobândită în condițiile legislației în vigoare.** Actualmente, *accesul la profesia 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 3 ani și susținerea unui examen de aptitudini la terminarea stagiului. (...) Se poate prezenta la examenul de admitere (...) persoana care îndeplinește următoarele condiții:*

- a) are capacitate de exercițiu deplină;
- b) are studii economice superioare cu diplomă recunoscută de Ministerul Educației Naționale;
- c) nu a suferit nicio condamnare care, potrivit legislației în vigoare, interzice dreptul de gestiune și de administrare a societăților comerciale.

*La cerere, persoanele care au titlul de academician, profesorii și conferențiarii universitari, doctorii în economie și doctorii docenți, cu specialitatea finanțe sau contabilitate, au acces la profesia de expert contabil pe baza titlului de doctor, cu îndeplinirea condițiilor prevăzute la (...) lit. a) și c) și susținerea unui interviu privind normele de organizare și funcționare a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România<sup>19</sup>.*

**2. Competența profesională a expertului contabil trebuie întreținută printr-o pregătire profesională anuală continuă.** În condițiile progresului și ale schimbărilor rapide în domeniul economic, inclusiv în cel al teoriilor și practicilor financiar-contabile, cunoștințele dobândite în timpul studiilor universitare (superioare) sunt perisabile. Este motivul pentru care accesarea la Corp, respectiv dobândirea calității de expert contabil, se supune unui examen de admitere, unui stagiu și unui examen de aptitudini la terminarea stagiului. Sunt excepție de la aceste „verificări” persoanele care posedă studii doctorale, respectiv diplome de doctor în economie, specialitatea finanțe-contabilitate, pe considerentul că prin natura activităților pe care le desfășoară (învățământ, cercetare) sunt interesate să își mențină la zi cunoștințele profesionale. Prin urmare, pregătirea profesională continuă este componenta esențială a competenței expertului contabil, care *trebuie să își întrețină nivelul de competență pe tot parcursul carierei; el nu trebuie să efectueze decât lucrările pe care el însuși sau societatea din care face parte le poate realiza cu competență profesională.*

---

<sup>19</sup> OG nr. 65/1994, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 3 și 4.

Competența expertului contabil se impune din necesitatea de a se apăra onoarea și independența Corpului și de a se conferi lucrărilor acestuia autoritate științifico-profesională. În acest scop, expertul contabil trebuie să aibă cel puțin următoarele calități esențiale:

- știință, competență și conștiință;
- independență de spirit și dezinteres material;
- moralitate, probitate și demnitate.

Pentru dezvoltarea acestor calități esențiale, expertul contabil trebuie:

- să își dezvolte neconținut cultura, nu numai profesională, dar și cunoștințele de cultură generală, singurele capabile să îi întărească discernământul;
- să acorde fiecărei operații și situații examinate toată atenția și timpul necesar pentru a-și fundamenta o opinie profesională înainte de a face propuneri (de a emite păreri);
- să își exprime opinia fără nicio rețineră față de dorința, chiar ascunsă, a celui care îl consultă și să se pronunțe cu sinceritate, fără ocolișuri, exprimându-și, dacă este nevoie, rezervele necesare asupra valorii ipotezelor și concluziilor formulate;
- să nu dea niciodată ocazia de a se afla în situația de a nu putea să își exercite libertatea de gândire sau de a fi supus îngrădirii îndatoririlor sale;
- să considere că independența sa trebuie să își găsească manifestarea deplină în exercitarea profesiei și în protejarea ei, cu respectarea integrală a dispozițiilor legale și a regulilor stabilite de Corp.

În vederea menținerii și dezvoltării competenței profesionale a membrilor Corpului, deci și a experților contabili, CECCAR a emis Standardul profesional nr. 38 și a elaborat *Programul național de dezvoltare profesională continuă*, care se desfășoară atât la nivel central, cât și la nivelul filialelor Corpului.

Conținutul și structura tematicilor, pe profiluri și teme de pregătire profesională, sunt reglementate de Corp prin norme și programe specifice și urmărite prin compartimentele de specialitate ale CECCAR.

**3. Excepții de la obligația experților contabili de a se supune Programului de pregătire profesională anuală continuă.** Experții contabili care au efectuat perioada de stagiu de 3 ani sunt scutiți de obligația urmării cursurilor de pregătire profesională anuală continuă pentru o perioadă de 2 ani de la dobândirea calității de expert contabil.

**4. Consecințe ale refuzului experților contabili de a urma cursurile de pregătire profesională continuă.** Refuzurile nejustificate ale membrilor Corpului, deci și ale experților contabili, de a urma cursurile de pregătire profesională anuală continuă se sancționează cu suspendarea acestora din Tabloul Corpului. Or, suspendarea sau radierea din Tabloul Corpului atrage după sine imposibilitatea exercitării calității de expert contabil, deci imposibilitatea angajării și efectuării de expertize contabile judiciare și extrajudiciare.

### **2.3.3 Principiul calității expertizelor contabile**

Reglementarea profesională privind calitatea expertizelor contabile judiciare și extrajudiciare este prezentată în continuare.

**1. Calitatea expertizelor contabile, între principiu și consecință.** Calitatea expertizelor contabile judiciare și extrajudiciare poate fi observată mai degrabă ca o consecință a competenței profesionale și a independenței expertului contabil decât ca un principiu deontologic de sine stătător. Aceasta deoarece, fără competența profesională atestată legal, discutarea calității expertizelor contabile este superfluă, iar dacă independența expertului contabil este afectată sau pusă sub semnul întrebării, concluziile (răspunsurile) formulate la obiectivele (întrebările) care fac obiectul expertizelor contabile pot ridica suspiciuni.

Totuși, calitatea expertizelor contabile nu rezultă cu necesitate din competența profesională atestată legal și din independența expertului contabil. Membrii Corpului (deci și expertul contabil) trebuie să își exercite profesia cu conștiință și devotament. Lealitatea, imparțialitatea și, în cadrul profesiei, dorința de a fi utili clienților trebuie să le inspire recomandările pe care le fac și să le ghideze efectuarea lucrărilor. Ei trebuie să se abțină de la orice lucrări inutile efectuate numai din dorința de câștig.

Abținerea de la efectuarea unor expertize contabile considerate de expertul contabil ca fiind inutile nu trebuie să fie o formă voalată a unui refuz. În consecință, abținerea trebuie argumentată și poate deveni operantă doar cu acordul solicitanților expertizelor contabile. În argumentările sale privind utilitatea expertizelor solicitate, expertul contabil trebuie să orienteze solicitanții către formularea de obiective concrete, formulate clar, fără echivoc.

**2. Calitatea expertizelor contabile trebuie argumentată, justificată.** Pentru asigurarea calității expertizelor contabile judiciare și extrajudiciare, experții contabili solicitați în efectuarea acestora trebuie să aplice:

- a) principiile contabilității;
- b) normele profesionale elaborate de Corp privind exercitarea calității de expert contabil și efectuarea lucrărilor de expertiză contabilă.

Este rațiunea pentru care expertiza contabilă judiciară și extrajudiciară trebuie să se finalizeze într-un raport scris din care trebuie să rezulte întinderea lucrărilor, constatările efectuate, documentele care au fost consultate și justificarea concluziilor (răspunsurilor) formulate la fiecare obiectiv (întrebare) în parte.

De asemenea, pentru întocmirea raportului de expertiză contabilă trebuie avute în vedere legislația și alte reglementări în domeniu, care privesc fundamentarea răspunsurilor/concluziilor la obiectivele stabilite.

3. **Aprecierea calității expertizelor contabile.** Expertizele contabile judiciare și extrajudiciare sunt, de regulă, lucrări cu caracter științific. Având în vedere diversitatea cauzelor ce urmează a fi soluționate de organele jurisdicționale, acestea sunt obligate uneori să stabilească obiective pentru rezolvarea cărora experții folosesc diferite metode și proceduri de lucru care conduc spre opinii/concluzii prezumate asupra expertizelor.

Totuși, argumentarea științifică își are calitatea ei. Aprecierea argumentării științifice a expertizelor contabile se realizează pe două paliere.

**3.1 Palierul individual, concret al fiecărei expertize contabile în parte.** Pe acest palier, aprecierea calității expertizelor se face de solicitant, care, de regulă, apreciază calitatea expertizelor contabile în funcție de utilitatea acestora în atingerea scopurilor pentru care au fost solicitate. Deci aceeași expertiză contabilă, în funcție de poziția celor cărora le este opozabilă, poate fi apreciată de aceștia ca fiind sau nu de calitate. Este considerentul pentru care se recomandă ca:

- a) În cazul expertizelor contabile extrajudiciare (la cerere) care urmează a fi utilizate în rezolvarea unor diferende între mai multe părți implicate, să fie solicitați experți contabili agreeți de toate părțile interesate, astfel încât fiecare parte să aibă încredere în competența expertului contabil și în lucrările elaborate de acesta. Prin această procedură, aprecierea calității expertizei contabile extrajudiciare este mai puțin subiectivizată.
- b) În cazul expertizelor contabile judiciare, alături de expertul contabil numit/desemnat de organul îndreptățit să dispună expertiza contabilă, normele procedurale, în special cele de procedură penală (art. 172 alin. (8), C.p.p.), prevăd că părților cărora urmează a le fi opozabilă expertiza contabilă trebuie să li se aducă la cunoștință că au dreptul ca la efectuarea expertizei să participe experți independenți autorizați, numiți/încuviințați la solicitarea părților sau subiecților procesuali principali. În

acest fel *crește* încrederea părților în calitatea expertizei contabile judiciare, deoarece fiecare parte implicată în proces va solicita, în cazul în care consideră necesar, numirea unui expert contabil pe care îl recomandă.

Respingerea în totalitate sau în parte a concluziilor (răspunsurilor) la obiectivele (întrebările) fixate expertizei contabile, fie de către solicitant, fie de către unele părți implicate cărora expertiza contabilă le este opozabilă, nu poate conduce la concluzia că respectiva expertiză contabilă nu este de calitate. Mai ales în cazul expertizei contabile judiciare, aceasta este doar una dintre probele administrate în proces.

Calitatea expertizelor contabile judiciare formează de asemenea obiectul auditului de calitate exercitat de către auditorii de calitate care își desfășoară activitatea în cadrul structurilor filialelor CECCAR conform *Regulamentului privind auditul de calitate în domeniul serviciilor contabile*<sup>20</sup>, fiind angajați ai Departamentului pentru urmărirea aplicării normelor profesionale și auditului de calitate (DUANPAC).

În acest scop, potrivit art. 18 din Regulament, experții contabili au obligația să respecte și să aplice prevederile *Standardului profesional nr. 35: Expertizele contabile* și să prezinte rapoartele de expertiză care cuprind și opiniile separate, după caz, pentru a fi supuse auditului de calitate.

Auditul de calitate al lucrărilor de expertiză contabilă judiciară are ca obiective urmărirea:

- respectării în totalitate a prevederilor *Standardului profesional nr. 35: Expertizele contabile*;
- modului în care au fost tratate obiectivele stabilite și dacă răspunsurile date au fost susținute prin acte și documente care au legătură cu cauza;

---

<sup>20</sup> Aprobat prin Hotărârea nr. 08/91 din 14.05.2008 a Consiliului Superior al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 472/26.06.2008, cu modificările și completările ulterioare.

- dacă autorii lucrărilor nu s-au îndepărtat de știința contabilității, procedând la încadrări juridice ale faptelor sau la efectuarea de lucrări și operațiuni care presupun alte cunoștințe decât cele contabile;
- dacă autorii lucrărilor au respectat prevederile *Codului etic național al profesioniștilor contabili*;
- dacă răspunsurile la întrebări / concluziile sunt susținute de prevederi legale sau reglementări în domeniu.

**3.2 Palierul de ansamblu al lucrărilor efectuate de profesioniștii contabili.** Pe acest palier se organizează și se derulează auditul de calitate în cadrul profesiei contabile axat pe aprecierea modului de aplicare a normelor profesionale, conform *Regulamentului privind auditul de calitate în domeniul serviciilor contabile*.

Auditul de calitate în cadrul profesiei contabile este un control efectuat de specialiști angajați ai Corpului. Obiectivele auditului de calitate în profesia contabilă sunt:

- oferirea posibilității ca publicul să aibă o bună percepție asupra calității serviciilor prestate și armonizarea comportamentelor profesionale ale membrilor;
- contribuirea la buna organizare a cabinetelor și la perfecționarea metodelor de lucru;
- aprecierea modului de aplicare a regulilor și normelor profesionale și de respectare a obligațiilor de membru;
- dezvoltarea solidarității în rândul profesiei, prin favorizarea contactelor dintre colegi, apropierea și respectul profesioniștilor față de organele Corpului.

Auditul de calitate al expertizelor contabile judiciare și extrajudiciare care se desfășoară în cadrul ansamblului lucrărilor efectuate de profesioniștii contabili are în vedere respectarea normelor de comportament profesional, a normelor de lucru și a normelor de raportare prevăzute în standardele profesionale emise de Corp pentru fiecare misiune exercitată de membrii săi.



Auditul de calitate în profesia contabilă se concretizează într-o Notă de sinteză transmisă cabinetului controlat, care dispune de un termen de 15 zile pentru a-și prezenta în scris auditorilor observațiile sale. După expirarea termenului de 15 zile, auditorii de calitate trebuie să întocmească un Raport de audit având ca anexe:

- Nota de sinteză;
- eventualele observații ale cabinetului de expertiză contabilă.

Raportul auditorului de calitate, care poate să se refere și la calitatea expertizelor contabile judiciare și extrajudiciare, împreună cu Fișa centralizatoare a rezultatelor auditului de calitate, se transmite pentru analiză la DUANPAC, care va formula dispoziții către filială, inclusiv pentru valorificarea constatărilor și aplicarea de sancțiuni, iar după aprobarea acestora sunt trimise președintelui consiliului filialei.

Președintele și directorul executiv ai filialei pot decide în legătură cu alte modalități de valorificare și comunicare a rezultatelor auditului de calitate, pe lângă cele cuprinse în dispoziții.

Dosarul de audit, dispozițiile primite de la DUANPAC, precum și corespondența cu cabinetul până la remedierea deficiențelor sunt păstrate la dosarul cabinetului respectiv existent la filială, până la data la care cabinetul va face obiectul unui nou audit de calitate.

**4. Consecințe ale calității necorespunzătoare a expertizelor contabile.** Principala consecință a calității necorespunzătoare a expertizelor contabile judiciare și extrajudiciare este neluarea lor în considerare de către solicitanți, cu sau fără motivare. În subsidiar însă, unele aspecte ale calității expertizelor contabile judiciare și extrajudiciare pot face obiectul observațiilor și concluziilor auditului de calitate în profesia contabilă.

Atunci când există repetări ale abaterilor constatate de auditorii de calitate, președintele filialei Corpului va sesiza Comisia de disciplină a filialei Corpului. Prin această procedură, calitatea necorespunzătoare a expertizelor contabile poate face obiectul unor sancțiuni disciplinare

prevăzute de art. 17 alin. (1) din OG nr. 65/1994, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

- muștrare;
- avertisment scris;
- suspendarea dreptului de a exercita profesia de expert contabil pe o perioadă de timp de la 3 luni la un an;
- interzicerea dreptului de a exercita profesia de expert contabil.

De asemenea, auditorii de calitate au obligația de a sesiza consiliul filialei în cazul încălcării legislației și a reglementărilor în domeniu.

#### **2.3.4 Principiul secretului profesional și al confidențialității expertizelor contabile**

Reglementarea profesională privind secretul profesional și confidențialitatea expertizelor contabile judiciare și extrajudiciare este prezentată în continuare.

1. **Profesionistul contabil – un confident în societate.** Practica socială seculară a impus o regulă: *numai colaboratorii dintr-un anumit nivel ierarhic au acces la anumite informații și deci numai aceștia sunt susceptibili de a avea obligații de natura secretului profesional*<sup>21</sup>. El, profesionistul contabil, este un **colaborator** de cel mai înalt nivel ierarhic. Este motivul pentru care membrii Corpului, împreună cu colaboratorii lor, răspund de respectarea principiului deontologic al secretului profesional, cu excepția cazurilor de denunțare prevăzute de lege. Acest principiu constituie o caracteristică esențială a unei profesii exercitate independent, organizată și responsabilă, situându-i pe expertul contabil și pe contabilul autorizat printre confidenții societății precum avocații, medicii și notarii. Faptele implicate în secretul profesional (al profesionistului contabil – n.n.) au o cuprindere

---

<sup>21</sup> *Norme generale de bază aplicabile tuturor misiunilor expertului contabil.*

largă, incluzându-le nu numai pe cele încredințate de clienți, ci și pe cele de care s-a luat cunoștință prin intermediul lucrărilor executate. Profesionistul contabil nu trebuie nici să dezmință, nici să confirme faptele care îl privesc pe clientul său, chiar dacă acestea sunt cunoscute de public<sup>22</sup>.

Secretul și confidențialitatea în profesia contabilă liberală sunt mai accentuate decât în alte profesii liberale. De exemplu, dacă o interpretare favorabilă *divulgării autorizate* poate să facă lumină în domeniul secretului medical, nu același lucru se poate spune despre informațiile încredințate de clienți profesioniștilor contabili. Aceștia nu trebuie să dezvăluie necondiționat, nici chiar organelor de cercetare – Poliție sau Parchet – sau instanțelor de judecată, desigur, decât în cazurile expres prevăzute de lege, ceea ce au aflat în timpul misiunilor lor. *Acest lucru trebuie să li se ceară. Chiar dacă profesionistul contabil poate și trebuie să poată răspunde tuturor întrebărilor privind tehnica financiară, contabilă sau fiscală, el rămâne legat de secretul profesional în fața organelor de cercetare sau a Tribunalului pentru toate informațiile confidențiale care i-au fost încredințate de către clientul său. Este important a se avea în vedere că informațiile confidențiale nu pot fi folosite în beneficiul personal și nici al unei terțe persoane*<sup>23</sup>.

*Codul etic național al profesioniștilor contabili* prevede că în următoarele situații profesioniștii contabili sunt sau pot fi obligați să divulge informații confidențiale:

- Atunci când divulgarea este autorizată de către client sau angajator.
- Atunci când divulgarea este autorizată prin lege, de exemplu:
  - pentru a furniza documente sau alte probe în cursul unor proceduri judiciare; și
  - pentru a aduce la cunoștință autorităților publice în măsură eventuale încălcări ale legii.

---

<sup>22</sup> *Codul etic național al profesioniștilor contabili din România.*

<sup>23</sup> *Norme generale de bază aplicabile tuturor misiunilor expertului contabil.*

- Atunci când există o obligație profesională sau un drept de a le divulga atunci când nu este interzis prin lege:
  - pentru a se conforma controlului calității unui corp membru sau al organismului profesional;
  - pentru a răspunde unei anchete sau unei investigații din partea organizației membre sau a unui organism normalizator;
  - pentru a proteja interesele profesionale ale unui profesionist contabil în cursul procedurilor judiciare; și
  - pentru a respecta standardele tehnice și cerințele etice.

**2. Secretul și confidențialitatea în expertiza contabilă – cazuri particulare.** În expertizele contabile judiciare și extrajudiciare, secretul profesional și confidențialitatea profesională trebuie accentuate, și nu atenuate. În misiunile de expertize contabile judiciare și extrajudiciare, secretul profesional și confidențialitatea profesională îmbracă forme particulare, și anume:

**2.1 În cazul expertizelor contabile judiciare** expertul contabil trebuie să se conformeze necondiționat reglementărilor procedurale civile și penale.

Codul de procedură civilă nu reglementează în mod expres, explicit, secretul și confidențialitatea în expertizele contabile. Totuși, art. 330 din Codul de procedură civilă stipulează că atunci *când pentru lămurirea unor împrejurări de fapt instanța consideră necesar să cunoască părerea unor specialiști, va numi (...) unul sau trei experți, stabilind punctele asupra cărora ei urmează să se pronunțe* (sublinierea noastră). Prin urmare, acest adagio profesional, potrivit căruia *expertul contabil nu trebuie să spună mai mult decât i se cere*, trebuie respectat. Orice întindere sau divagație a expertului contabil asupra unor puncte pe care instanța nu le-a *stabilit* este neavenită, iar instanța o poate și, de regulă, o *sancționează* cu ignorarea sa.

Codul de procedură penală restricționează accesul expertului contabil, în special al celui desemnat din oficiu, la informațiile care nu au legătură cu dosarul cauzei. Astfel, art. 175 din Codul de procedură penală stipulează că *expertul* (inclusiv cel contabil – n.n.) *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. Expertul poate cere lămuriri organului de urmărire penală sau instanței de judecată cu privire la anumite fapte ori împrejurări ale cauzei. Părțile, cu încuviințarea și în condițiile stabilite de organul de urmărire penală sau de instanța de judecată, pot da expertului explicațiile necesare. Or, în cazul acestor *explicații*, părțile pot invoca existența unor *materiale* inexistente la dosarul cauzei, cum ar fi: acte de gestiune, procese-verbale de inventariere, alte înscrisuri necesare efectuării expertizei contabile. Respectarea strictă a prevederilor procedurale impune, în astfel de cazuri, ca expertul contabil să aducă la cunoștința organului judiciar care a dispus expertiza necesitatea completării materialului documentar aflat la dosarul cauzei. Dacă, din diferite considerente, organul judiciar nu dispune completarea dosarului cauzei cu materialul documentar sugerat de expertul contabil, este recomandabil ca expertul contabil să solicite (să ceară) aceasta în scris, motivând cererea sa.

În condițiile în care secretul și confidențialitatea la care are acces expertul contabil sunt reglementate și operante profesional, apreciem că interpretarea textului de procedură, *expertul are dreptul să ia cunoștință de materialul dosarului necesar pentru efectuarea expertizei*, nu trebuie să fie în mod necesar restrictivă, cel puțin din următoarele considerente:

- *Materialul dosarului*, în speță documentările contabile în baza cărora trebuie să se efectueze expertiza contabilă, nu se află în toate cazurile la dosarul propriu-zis al cauzei.
- În multe cazuri, pentru a putea răspunde la obiectivele (întrebările) expertizei este nevoie de o documentare prealabilă, de o selectare a materialului documentar aflat la părțile implicate

în proces, înainte ca expertul contabil să decidă ce *documente* ar trebui să depună părțile la dosarul propriu-zis al cauzei.

- *Transferarea* arhivei părților în arhivele organului judiciar, chiar dacă ar fi posibilă, ar putea fi costisitoare și ar putea prelungi nejustificat timpul necesar elaborării expertizelor contabile judiciare.

De altfel, sunt frecvente cazurile în practica judiciară (civilă și penală) în care dosarul propriu-zis al cauzei reprezintă doar punctul de pornire în documentarea expertului contabil, documentarea propriu-zisă urmând a se face acolo unde se găsește materialul documentar. Desigur, dacă din diverse motive partea (părțile) la care se află materialul documentar nu agreează expertul contabil numit/desemnat din oficiu și refuză accesul acestuia la documentare, singura soluție a expertului contabil este de a solicita organului judiciar să dispună depunerea la dosarul propriu-zis al cauzei a materialului documentar pe care îl consideră necesar.

În practica judiciară curentă se întâlnesc și cazuri în care părțile implicate în proces refuză colaborarea, în special cu expertul contabil numit/desemnat din oficiu, obstrucționându-l în misiunea sa. În astfel de situații, expertul contabil va solicita organului judiciar să oblige părțile să depună la dosarul propriu-zis al cauzei toate documentele contabile pe care le consideră necesare pentru a fi expertizate.

**2.2 În cazul expertizelor contabile extrajudiciare** expertul contabil trebuie să se conformeze doar normelor profesionale ale Corpului în ceea ce privește secretul și confidențialitatea în expertiza contabilă. Fiind expertize contabile la cerere, procedurile privind accesul la informațiile contabile nu sunt nici restricționate și nici formalizate. Totuși, este recomandabil ca unele aspecte esențiale privind documentarea și prezentarea concluziilor expertizelor contabile extrajudiciare să fie stabilite prin contractul intervenit în cadrul unor astfel de misiuni.

3. **Comunicarea concluziilor expertizelor contabile.** Apreciem că tot de secret și de confidențialitate în expertiza contabilă ține și modul de comunicare a conținutului și a concluziilor expertizelor contabile, și anume:

- a) În cazul expertizelor contabile judiciare, experții contabili numiți/desemnați la cerere (a părților) sau din oficiu sunt obligați să depună raportul de expertiză contabilă la organul judiciar care a dispus expertiza contabilă, unde toți cei interesați, inclusiv părțile implicate în proces, pot să îl consulte. Acest lucru rezultă în mod explicit din prevederile art. 178 alin. (3) din Codul de procedură penală, care stipulează: *Raportul de expertiză se depune la organul judiciar care a dispus efectuarea expertizei.* Dar și Codul de procedură civilă (art. 336 alin. (1)) prevede că *expertul este dator să își depună lucrarea cu cel puțin 10 zile înainte de termenul fixat pentru judecată.* Pe cale implicită rezultă că expertiza contabilă trebuie depusă la instanța de judecată care a dispus-o, respectiv la dosarul cauzei. Prin această procedură se evită comunicarea (informarea) preferențială a conținutului și concluziilor expertizelor contabile judiciare către unii utilizatori ai acestora.
- b) În cazul expertizelor contabile extrajudiciare, locul și data depunerii lucrării trebuie să rezulte din contractul încheiat între solicitant și expertul contabil. Dacă locul depunerii expertizei contabile extrajudiciare nu rezultă cu claritate din contract, acesta trebuie să fie registratura generală (sediul solicitantului).

Nerespectarea procedurilor de comunicare a conținutului și a concluziilor expertizelor contabile constituie o încălcare a obligațiilor expertului contabil privind secretul și confidențialitatea în expertiza contabilă și poate atrage răspunderea disciplinară, civilă și/sau penală a expertului contabil, după caz.

### 2.3.5 Principiul acceptării expertizelor contabile

Reglementarea profesională privind acceptarea expertizelor contabile judiciare și extrajudiciare este prezentată în continuare.

1. **Acceptarea expertizelor contabile – principiu deontologic general.** Expertul contabil este un profesionist al societății ca medicul, avocatul etc. În acest caz, acceptarea expertizelor contabile solicitate trebuie să aibă caracter de universalitate. Corelativ dreptului oricui de a solicita o expertiză contabilă, expertului contabil îi revine obligația de a presta serviciul solicitat fără selecție pe motive de naționalitate, rasă, etnie, religie, politică, sau de altă natură, expertul contabil având obligația să respecte principiile care implică un tratament egal al cetățenilor în fața organelor jurisdicționale.

Totuși, în misiunile privind expertizele contabile, principiul acceptării acestora trebuie analizat, interpretat și mai ales aplicat în strictă concordanță cu independența, competența și incompatibilitatea expertului contabil (a se vedea aspectele tratate în subparagrafele 2.3.1 *Principiul independenței expertului contabil* și 2.3.2 *Principiul competenței expertului contabil*). În cazul expertizelor contabile judiciare, pentru toate motivele care presupun abținerea expertului contabil de la efectuarea expertizei contabile, acesta este obligat să declare organului în drept care l-a numit/desemnat că se abține de la efectuarea acesteia.

Pentru toate celelalte motive care ar putea împiedica expertul contabil numit/desemnat să ducă la bun sfârșit sau la termenul stabilit mandatul încredințat, acesta este obligat să înștiințeze în scris și justificat organul în drept care l-a numit/desemnat, care va dispune. Este recomandabil ca, în cazuri de neacceptare a expertizei contabile solicitate, refuzul să fie prezentat solicitantului în scris, cu prezentarea explicită a *motivului temeinic* invocat. Când singurul motiv temeinic invocat este *aglomerarea lucrărilor* în raport cu termenul depunerii expertizei solicitate, apreciem că solicitantul ar trebui îndrumat spre alți experți contabili nominalizați. Această îndrumare s-ar impune în spiritul colegialității membrilor Corpului.



2. **Expertizele contabile acceptate trebuie efectuate de acceptant.** Expertul contabil care a acceptat o expertiză contabilă trebuie să efectueze personal lucrarea. Dacă după acceptarea expertizei contabile intervine un *motiv temeinic* care să îl împiedice pe expertul contabil să finalizeze lucrarea, el trebuie să aducă aceasta la cunoștința solicitantului, eventual dovedind situația în care se află cu acte cum ar fi adeverințe, certificate de boală etc.

### 2.3.6 Principiul responsabilității efectuării expertizelor contabile

Reglementarea profesională privind responsabilitatea în efectuarea expertizelor contabile judiciare și extrajudiciare este prezentată în continuare.

1. **Responsabilitatea expertizelor contabile este întărită de jurământ.** Expertul contabil, la intrarea în profesie, respectiv la obținerea calității de expert contabil, depune următorul jurământ scris:

*Jur să aplic în mod corect și fără părtinire legile țării, să respect prevederile Regulamentului de organizare și funcționare a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România 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<sup>24</sup>.*

Acesta este un jurământ deontologic, profesional, de care expertul contabil trebuie să țină seama în realizarea tuturor misiunilor sale. El trebuie aplicat necondiționat și în cazul expertizelor contabile judiciare și extrajudiciare.

2. **Consecințele efectuării expertizelor contabile fără responsabilitate.** Aprecierea responsabilității în efectuarea expertizelor

---

<sup>24</sup> OG nr. 65/1994, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

contabile judiciare și extrajudiciare, ca în oricare alt domeniu al activității umane, este relativă. Prin urmare, aprecierea responsabilității cu care a fost efectuată o expertiză contabilă poate fi făcută diferit de:

- expertul contabil care se conformează liberului-arbitru (conștiinței) și jurământului profesional și confesional, după caz;
- utilizatorii expertizelor contabile, care, vrând-nevrând, sunt influențați de interesele lor individuale (nu neapărat meschine) în care doresc (intenționează) să utilizeze expertizele contabile.

Dacă expertul contabil s-a conformat liberului-arbitru (conștiinței) și jurământului deontologic, nimic nu i se poate reproșa. Utilizatorii expertizelor contabile, dacă au dubii asupra responsabilității cu care s-au efectuat expertizele contabile solicitate, au propriile lor căi de atac, și anume: în cazul expertizelor contabile judiciare, *la primul termen după depunerea raportului de expertiză, părțile vor arăta obiecțiile lor la acesta, iar instanța poate dispune, chiar și din oficiu, fie completarea expertizei, fie o nouă expertiză*<sup>25</sup>.

Totuși, potrivit art. 338 alin. (2) din Codul de procedură civilă, o nouă expertiză contabilă *va trebui cerută motivat, sub sancțiunea decăderii, la primul termen după depunerea raportului, iar dacă s-au formulat obiecțiuni, la termenul imediat următor depunerii răspunsului la obiecțiuni ori, după caz, a raportului suplimentar.*

### **Aspecte din jurisprudență**<sup>26</sup>

1. Expertiza contrarie cerută de una dintre părți nu este obligatorie pentru instanță, care dispune asupra necesității ei.

2. Dacă noua expertiză este necesară pentru stabilirea faptelor, instanța este datoare să o încuviințeze.

3. Chiar dacă într-o cauză s-au efectuat o expertiză și o nouă expertiză, nu există niciun impediment legal de a se admite o nouă cerere

---

<sup>25</sup> G. Boroș, D. Rădescu, op. cit., p. 309.

<sup>26</sup> Preluate după G. Boroș, D. Rădescu, op. cit., pp. 314-315.

a părții, formulată în timp util, mai ales când problema în litigiu este de mare complexitate și de strictă specialitate.

4. Expertiza nu va fi luată în considerare dacă expertul nu ajunge la concluzii, pe bază de date și raționamente precise, ci face o simplă apreciere subiectivă.

5. Noua expertiză va fi ordonată din oficiu când este necesară, chiar dacă partea este decăzută din probă.

6. Când s-au administrat două expertize ale căror concluzii sunt diferite, instanța nu poate proceda la realizarea unei medii aritmetice, ci trebuie să accepte motivat una dintre expertize și să o înlăture pe cealaltă sau să le înlăture pe amândouă și să recurgă la alte criterii de evaluare.

7. În caz de neconcordanță între două sau mai multe expertize cu privire la evaluarea unor bunuri, instanța are libertatea de a alege una dintre evaluările propuse, pentru fiecare obiect în parte, în raport de celelalte probe administrate cu privire la calitatea și uzura bunului. Ea nu poate însă să conchidă pentru valoarea medie rezultată din expertize, deoarece o asemenea evaluare este o operațiune pur mecanică.

Multe dintre astfel de cazuri de jurisprudență pot fi evitate dacă expertizele contabile judiciare se efectuează cu responsabilitate.

În cazul expertizelor contabile extrajudiciare, efectuarea acestora *fără responsabilitate* se sancționează cu *scăderea* prestigiului expertului contabil în rândul potențialilor solicitanți de astfel de expertize contabile.

## Capitolul 3

### DEMERSUL TEHNIC ȘI PROFESIONAL PRIVIND ELABORAREA EXPERTIZELOR CONTABILE

#### 3.1 Cadrul general al succesiunii lucrărilor privind elaborarea expertizelor contabile

Autoreglementarea profesională *Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile* cuprinde, alături de normele de comportament profesional (tratate în Capitolul 2 al Ghidului), și:

- a) *Norme de lucru specifice misiunilor privind expertizele contabile*, care explicitează:
  1. dispunerea expertizelor contabile și numirea experților contabili;
  2. contractarea și programarea expertizelor contabile;
  3. delegarea și supravegherea lucrărilor privind expertizele contabile;
  4. documentarea lucrărilor privind expertizele contabile.
- b) *Norme de raport specifice misiunilor privind expertizele contabile*, care explicitează:
  1. redactarea raportului de expertiză contabilă; și
  2. semnarea și 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. De altfel, 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 îi ghideze pe profesioniștii contabili în conduită și în relațiile lor profesionale cu terții (clienții).

Prezentul capitol al lucrării este axat pe specificul (particularitățile) aplicării normelor tehnice și profesionale în elaborarea expertizelor contabile judiciare și extrajudiciare, completate ori de câte ori se va considera necesar cu aspecte din reglementările legale (procedurale) și jurisprudență.

## **3.2 Norme de lucru specifice misiunilor privind expertizele contabile**

### **3.2.1 Dispunerea și numirea experților contabili**

Expertul contabil, pentru a putea efectua expertize contabile judiciare și/sau extrajudiciare, trebuie să fie membru al Corpului, înscris în Tabloul Corpului, care se publică anual în Monitorul Oficial al României, și să îi fie acordată viza anuală de exercitare a profesiei. Listele cuprinzând experții contabili, cu datele de identificare actualizate, sunt publicate și pe site-urile filialelor CECCAR ai căror membri sunt.

Orice solicitant de expertize contabile are dreptul să contacteze pe oricare dintre experții contabili nominalizați în Monitorul Oficial al României. În raportul direct dintre solicitantul expertizei contabile și expertul contabil, acesta din urmă trebuie să se legitimeze cu carnetul de expert contabil cu viza anuală de exercitare a profesiei.

Cum în majoritatea cazurilor expertizele contabile sunt lucrări cu caracter de urgență, mai ales pentru solicitanți, contactarea experților contabili trebuie să fie o subetapă distinctă și premergătoare numirii experților contabili, pentru a nu se prelungi nejustificat întreaga perioadă necesară elaborării expertizelor contabile. Cu alte cuvinte, solicitantul expertizei contabile trebuie să se asigure în prealabil că expertul contabil contactat are disponibilitatea să efectueze expertiza contabilă care urmează a fi solicitată. Acest aspect este valabil numai în cazul expertizelor contabile extrajudiciare.

**Reglementările procedurale au întâietate în fața normelor profesionale.** Aceasta rezultă din *ierarhia* consacrată a textelor juridice: reglementările procedurale (Codul de procedură civilă și Codul de procedură penală) emană de la puterea legislativă (Parlamentul), iar normele profesionale emană de la un organism de autoreglementare (Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România).

### ***Disponerea și numirea experților contabili în expertizele contabile judiciare***

Contactarea și numirea experților contabili în vederea efectuării de expertize contabile judiciare sunt reglementate de Codurile de procedură civilă și penală, ale căror dispoziții generale sunt invocate în Norma de lucru specifică misiunilor privind expertizele contabile nr. 3521 *Disponerea expertizelor contabile judiciare și numirea experților contabili*, a cărei reglementare profesională este prezentată în continuare.

- ***Contactarea și numirea experților contabili în dosarele civile.*** Procedura de numire a experților contabili în dosare civile, așa cum este prevăzută de Codul de procedură civilă, este prezentată în caseta următoare:

#### **Art. 330**

#### **Încuviințarea expertizei**

- (1) Când, pentru lămurirea unor împrejurări de fapt, instanța consideră necesar să cunoască părerea unor specialiști, va numi, la cererea părților ori din oficiu, unul sau 3 experți. Termenul va fi stabilit astfel încât depunerea raportului de expertiză la instanță să aibă loc conform dispozițiilor art. 336.
- (2) Când este necesar, instanța va solicita efectuarea expertizei unui laborator sau unui institut de specialitate.

(3) În domeniile strict specializate, în care nu există experți autorizați, din oficiu sau la cererea oricăreia dintre părți, judecătorul poate solicita punctul de vedere al uneia sau mai multor personalități ori specialiști din domeniul respectiv.

(4) Dispozițiile referitoare la expertiză, cu excepția celor privind aducerea cu mandat, sancționarea cu amendă judiciară și obligarea la plata de despăgubiri, sunt aplicabile în mod corespunzător în cazurile prevăzute la alin. (2) și (3).

(5) La efectuarea expertizei în condițiile prevăzute la alin. (1) și (2) pot participa experți aleși de părți și încuviințați de instanță, având calitatea de consilieri ai părților, dacă prin lege nu se dispune altfel. În acest caz, ei pot să dea relații, să formuleze întrebări și observații și, dacă este cazul, să întocmească un raport separat cu privire la obiectivele expertizei.

### **Art. 331**

#### **Numirea expertului**

(1) Dacă părțile nu se învoiesc asupra numirii experților, ei se vor numi de către instanță, prin tragere la sorți, de pe lista întocmită și comunicată de către biroul local de expertiză, cuprinzând persoanele înscrise în evidența sa și autorizate, potrivit legii, să efectueze expertize judiciare.

(2) Încheierea de numire a expertului va stabili obiectivele asupra cărora acesta urmează să se pronunțe, termenul în care trebuie să efectueze expertiza, onorariul provizoriu al expertului și, dacă este cazul, avansul pentru cheltuielile de deplasare. În acest scop, instanța poate fixa o audiere în camera de consiliu, în cadrul căreia va solicita expertului să estimeze costul lucrării ce urmează a fi efectuată, cât și termenul necesar efectuării expertizei. Tot astfel, instanța poate fixa un termen scurt pentru când va solicita expertului să estimeze în scris costul lucrării ce urmează a fi efectuată, cât și

termenul necesar efectuării expertizei. Poziția părților va fi consemnată în încheiere. În funcție de poziția expertului și a părților, instanța va fixa termenul de depunere a raportului de expertiză și condițiile de plată a costurilor necesare efectuării expertizei.

(3) Dovada plății onorariului se depune la grefa instanței de partea care a fost obligată prin încheiere, în termen de 5 zile de la numire sau în termenul stabilit de instanță potrivit alin. (2). Onorariul poate fi majorat, în condițiile prevăzute la art. 339 alin. (2).

Rezultă că procedura civilă permite contactarea experților contabili direct de către părți, care au dreptul să propună instanței numirea lor. Cum, de regulă, părțile *nu se învoiesc* cu privire la numirea experților contabili, instanțele civile procedează la numirea experților contabili recomandați de acestea. Indiferent dacă părțile din procesele civile cad sau nu la „învoială” asupra numelui expertului (experților), numirea acestuia (acestora) se face prin încheiere, care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele patru paragrafe:

1. un paragraf din care să rezulte numele expertului contabil sau experților contabili numit(ți)/desemnat(ți) la cererea părților sau din oficiu;
2. un paragraf cu obiectivele (întrebările) la care expertul contabil sau experții contabili trebuie să răspundă;
3. un paragraf din care să rezulte termenul (data) la care trebuie depus raportul de expertiză contabilă;
4. onorariul provizoriu și avansul pentru cheltuielile de deplasare, atunci când este cazul, fixat expertului contabil sau experților contabili, după ce, de regulă, instanța a consultat părțile asupra acestui aspect.

Dacă vreunul dintre paragrafele 2, 3 și 4 lipsește din încheierea de ședință, expertul contabil este îndreptățit, iar profesionalismul



său îl obligă, să ceară instanței introducerea în încheierea de ședință a paragrafelor lipsă.

Codul de procedură civilă prevede în mod expres că instanța va putea convoca o audiere în camera de consiliu, la care să participe atât expertul numit, cât și părțile, în cadrul căreia expertul se va pronunța atât cu privire la costul estimativ al lucrării ce urmează a fi efectuată, cât și cu privire la durata de timp necesară efectuării expertizei. După această audiere în care instanța și părțile iau cunoștință despre estimarea onorariului solicitat de expert, precum și de timpul necesar pentru efectuarea expertizei contabile, iar părțile își exprimă poziția față de aceste solicitări, instanța va fixa termenul de depunere a raportului de expertiză și condițiile de plată a cheltuielilor necesare efectuării expertizei. Prezența expertului, precum și a părților la audierea convocată de instanță imediat după numirea expertului rezolvă o serie de probleme care ar putea apărea ulterior cu privire la onorariul/termenul stabilit de organul care a dispus expertiza contabilă.

• **Contactarea și numirea experților contabili în dosarele penale.** Potrivit art. 173 alin. (1) și art. 177 alin. (4), C.p.p., expertul contabil este numit de către organul de urmărire penală sau de către instanța de judecată, fiecare dintre părți având dreptul să ceară ca un expert contabil recomandat de ea și numit să participe la efectuarea expertizei contabile. În dosarele penale, prezența expertului contabil cu ocazia numirii sale este obligatorie. Acest lucru rezultă din art. 177, C.p.p., care stipulează:

*(1) Organul de urmărire penală sau instanța de judecată, când dispune efectuarea unei expertize, fixează un termen la care sunt chemate părțile, subiecții procesuali principali, precum și expertul, dacă acesta a fost desemnat.*

*(2) La termenul fixat se aduce la cunoștința procurorului, a părților, a subiecților procesuali principali și a expertului obiectul expertizei și întrebările la care expertul trebuie să răspundă și li se pune în vedere că au dreptul să facă observații cu privire la aceste întrebări*

*și că pot cere modificarea sau completarea lor. De asemenea, după caz, sunt indicate expertului obiectele pe care urmează să le analizeze.*

*(3) Expertul este înștiințat cu privire la faptul că are obligația de a analiza obiectul expertizei, de a indica cu exactitate orice observație sau constatare și de a expune o opinie imparțială cu privire la faptele sau împrejurările evaluate, în conformitate cu regulile științei și expertizei profesionale.*

*(4) Părțile și subiecții procesuali principali sunt încunoștințați că au dreptul să ceară numirea câte unui expert recomandat de fiecare dintre ele, care să participe la efectuarea expertizei.*

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

Acest text procedural, referindu-se la toate categoriile de expertize care pot fi dispuse în dosarele penale, folosește termenii de *expertiză* și *expert*, dar este deopotrivă aplicabil și în cazul expertizei contabile dispuse în dosarele penale. Obligația prezenței la numire revine numai expertului din oficiu, dar nu există niciun impediment legal, ci, dimpotrivă, la cererea părților, organul de urmărire penală sau instanța de judecată trebuie să admită prezența și a experților contabili recomandați de părți și numiți pentru a asista la efectuarea expertizei contabile. Deși textul procedural prezentat nu prevede în mod expres, apreciem că, la termenul fixat pentru numire, expertul contabil sau experții contabili este îndrituit / sunt îndrituiți să solicite organului de urmărire penală sau instanței de judecată stabilirea onorariului pe care îl acceptă ca fiind remuneratoriu pentru efectuarea expertizei dispuse.

Actul procedural de numire a expertului contabil sau experților contabili în dosarele penale este ordonanța emisă de organul de urmărire penală sau încheierea instanței, după caz. Acestea conțin un

*dispozitiv* în care sunt nominalizate persoanele implicate și infracțiunile pentru care sunt cercetate, alături de care trebuie să se regăsească cele patru paragrafe:

1. numele expertului contabil sau experților contabili numit(ți)/ desemnat(ți);
2. obiectivele (întrebările) expertizei contabile judiciare;
3. termenul (data) depunerii raportului de expertiză contabilă judiciară;
4. onorariul (plata) expertului contabil sau experților contabili.

Având în vedere faptul că prevederile Codurilor de procedură civilă și penală cu privire la efectuarea expertizelor judiciare nu sunt complete în privința stabilirii onorariului, a obligațiilor organelor îndreptățite să dispună efectuarea expertizelor judiciare și a modalității de plată a onorariilor, legiuitorul, prin modificările aduse de Legea nr. 208/2010 la OG nr. 2/2000, face precizări în acest sens, după cum urmează:

#### **Art. 17**

(...)

(2) La termenul la care a avut loc numirea expertului, organul cu atribuții jurisdicționale care a dispus efectuarea expertizei înștiințează partea despre suma ce trebuie avansată pentru expertiza dispusă în contul biroului local pentru expertize tehnice judiciare și îi pune în vedere să plătească această sumă în termen de 5 zile de la înștiințare.

(3) Adresa privind numirea expertului se comunică biroului local pentru expertize tehnice judiciare și expertului tehnic judiciar, după efectuarea plății în condițiile alin. (2), și cuprinde următoarele:

- a) denumirea și datele de contact ale organului cu atribuții jurisdicționale care a dispus numirea;

- b) numărul și obiectul dosarului în care a fost dispusă efectuarea expertizei tehnice judiciare;
- c) numele sau, după caz, denumirea părților din dosar și datele de contact ale acestora: domiciliul sau, după caz, sediul acestora, precum și numărul de telefon, numărul de fax și adresa de e-mail, dacă acestea sunt cunoscute;
- d) numărul și data încheierii sau ordonanței prin care a fost numit expertul;
- e) obiectivele expertizei tehnice judiciare dispuse la care trebuie să răspundă expertul;
- f) termenul stabilit pentru depunerea raportului de expertiză;
- g) suma stabilită cu titlu de onorariu provizoriu;
- h) suma stabilită cu titlu de cheltuieli provizorii;
- i) mențiunea că sumele provizorii, stabilite cu titlu de onorariu provizoriu și cheltuieli provizorii, au fost plătite în contul biroului local pentru expertize tehnice judiciare.

(4) Plata sumei provizorii către expertul tehnic judiciar numit se va efectua prin intermediul biroului local pentru expertize tehnice judiciare, după depunerea raportului de expertiză la organul cu atribuții jurisdicționale care a dispus efectuarea expertizei.

Trebuie subliniat că prevederile articolelor menționate anterior se aplică corespunzător experților contabili judiciari, conform art. 24 alin. (1) din ordonanța la care se face referire.

■ **Obiectivele (întrebările) la care trebuie să răspundă expertul contabil sau experții contabili numit(ți)/desemnat(ți) trebuie să fie concise, fără echivoc și fără a se solicita încadrarea legală a faptelor supuse judecării.** Acest lucru este valabil atât în cazul expertizelor dispuse în dosarele civile, cât și în cele penale.

### Spre ilustrare:

Prezentăm aceste aspecte prin prisma unor comentarii pe marginea obiectivelor (întrebărilor) formulate expertului contabil în dosarul penal nr. 83.798/P/20.. al Inspectoratului de Poliție al Județului ..., Serviciul de Cercetări Penale, în care administratorul SC „EMS” SRL și al SC „Voltaj” SRL a fost cercetat pentru evaziune fiscală privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată datorate bugetului de stat pentru perioada 1 ianuarie – 30 aprilie 20.. de către societățile comerciale menționate. Obiectivele (întrebările) formulate de către organul de urmărire penală sunt prezentate în caseta următoare:

#### Obiectivul nr. 1

Dacă dobânzile plătite de învinuit în perioada ianuarie-aprilie 20.. pentru împrumuturile luate de firmele SC „EMS” SRL și SC „Voltaj” SRL pot fi incluse în cheltuieli.

#### Obiectivul nr. 2

Recalcularea profitului în funcție de cheltuielile avute de cele două firme și stabilirea impozitului care trebuia vărsat de către învinuit în perioada mai sus menționată.

#### Obiectivul nr. 3

Deducerea și calcularea TVA care trebuia vărsată la bugetul de stat de către învinuit în aceeași perioadă.

#### Obiectivul nr. 4

Ce acte normative au fost încălcate de către învinuit în legătură cu operațiunile contabile mai sus menționate.

### **Comentarii**

1. Apreciem că obiectivele (întrebările) expertizei contabile judiciare dispuse în dosarul penal nr. 83.798/P/20.. sunt formulate în

mod neprofesionist, deoarece în acest dosar penal două probleme de fond (esențiale) trebuiau supuse atenției expertizei contabile, și anume:

- a) Învinuitul avea sau nu responsabilitatea legală a organizării și conducerii contabilității celor două societăți comerciale (SC „EMS” SRL și SC „Voltaj” SRL).
- b) Impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată datorate bugetului de stat de către SC „EMS” SRL și SC „Voltaj” SRL au fost sau nu calculate și contabilizate corect în perioada supusă expertizării, respectiv 1 ianuarie – 30 aprilie 20.. .

2. Raportat la cele două probleme de fond (esențiale), obiectivele (întrebările) formulate de organul de cercetare penală comportă cel puțin următoarele observații:

- a) Referitor la **Obiectivul nr. 1**, orice cheltuială făcută în numele unei societăți comerciale este o cheltuială a acesteia. În speță, se pune problema în ce măsură cheltuiala cu dobânzile era sau nu deductibilă fiscal, raportat la legislația fiscală în vigoare, în perioada supusă expertizării.
- b) Referitor la **Obiectivele nr. 2 și 3**:
  - b1) apare o confuzie între *învinuit* și *contribuabil*; învinuitul (persoană fizică) nu avea calitatea de *contribuabil* în ceea ce privește impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată. Această calitate (de *contribuabil*) o aveau cele două societăți comerciale: SC „EMS” SRL și SC „Voltaj” SRL;
  - b2) *adevărata* problemă vizată de cele două obiective este dacă cele două societăți comerciale (SC „EMS” SRL și SC „Voltaj” SRL) au calculat și contabilizat corect impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată în perioada supusă expertizării, raportat la legislația fiscală în vigoare în perioada respectivă.

- c) **Obiectivul nr. 4** solicită expertului contabil să facă *încadrări juridice*, pentru că expertul contabil care își permite să precizeze *ce acte normative au fost încălcate* sugerează automat ce sancțiune trebuie aplicată.

3. Apreciem că o formulare mai concisă, cu mai puțin echivoc și fără solicitări de încadrări juridice (a obiectivelor prezentate în caseta anterioară) ar putea fi:

- a) **Obiectivul nr. 1:** *Cine avea obligația legală privind organizarea și conducerea contabilității la SC „EMS” SRL și SC „Voltaj” SRL în perioada 1 ianuarie – 30 aprilie 20..?*
- b) **Obiectivul nr. 2:** *Dacă cuantumul impozitului pe profit și al taxei pe valoarea adăugată calculate și contabilizate în perioada 1 ianuarie – 30 aprilie 20.. de către SC „EMS” SRL și SC „Voltaj” SRL sunt corecte, să se stabilească eventualele diferențe și penalități în raport cu legislația fiscală în vigoare în perioada supusă expertizării.*

■ **Termenul (durata) de efectuare a expertizei și fixarea datei depunerii raportului de expertiză contabilă judiciară.** Organul judiciar care dispune efectuarea expertizei contabile este obligat să stabilească prin încheiere (în cazul dosarelor civile) și prin ordonanță sau încheiere (în cazul dosarelor penale) termenul (durata) efectuării expertizei contabile și data depunerii raportului de expertiză contabilă. Principial, termenul (durata) efectuării expertizei contabile judiciare curge între data numirii/desemnării expertului contabil / experților contabili și data fixată pentru depunerea raportului de expertiză contabilă la dosarul cauzei (organul judiciar care a dispus-o).

Nu există criterii riguroase pentru stabilirea termenului (duratei) necesar(e) efectuării expertizei contabile judiciare. Totuși, orientativ, unele aspecte pot fi avute în vedere, cum ar fi:

- 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 (durata) efectuării expertizelor contabile judiciare poate fi stabilit(ă) de organul îndreptățit să dispună efectuarea expertizelor contabile judiciare, în cunoștință de cauză având în vedere audierea din camera de consiliu, în cadrul căreia acesta poate solicita expertului să se pronunțe cu privire la durata de timp necesară efectuării expertizei.

### ***Disponerea și numirea experților contabili în expertizele contabile extrajudiciare***

■ **Contactarea experților contabili în vederea efectuării de expertize extrajudiciare nu este supusă niciunei reglementări procedurale.** Practica atestă că solicitanții de expertize contabile extrajudiciare îi contactează cu prioritate pe acei experți contabili pe care *îi cunosc personal* sau cu care au mai conlucrat în diverse împrejurări. Apreciem că această practică nu contravine principiilor de deontologie profesională, dar, în funcție de scopul în care urmează a fi folosită expertiza contabilă extrajudiciară de către solicitant, acesta trebuie să aprecieze în ce măsură terții cărora expertiza le va fi opozabilă ar putea-o respinge pe motive de incompatibilități, fără a se valorifica conținutul expertizei contabile extrajudiciare. Este indicat ca solicitanții de expertize contabile extrajudiciare, în vederea contactării experților contabili, să se adreseze filialelor Corpului, enunțând eventual tematica (domeniul) expertizei contabile extrajudiciare pe care ar dori să o solicite, pentru a le fi recomandați acei experți contabili sau acele cabinete de expertiză contabilă care au efectuat și efectuează frecvent lucrări de bună calitate pe tematica respectivă. Aceasta deoarece unii experți contabili se specializează pe anumite domenii, ceea ce le permite să efectueze lucrări de calitate în timp scurt.



■ **Numirea experților contabili în cauze judiciare este înlocuită în planul expertizelor contabile extrajudiciare de contract, încheiat între solicitant și expertul contabil / experții contabili sau cabinetul de expertiză contabilă contactat(ți).** Fiind un act bilateral, acest contract trebuie să cuprindă un dispozitiv în care să fie identificabile părțile contractante, respectiv expertul contabil / experții contabili sau cabinetul de expertiză contabilă, pe de o parte, și solicitantul expertizei contabile extrajudiciare, pe de altă parte. În continuarea acestui dispozitiv, contractul trebuie să cuprindă următoarele clauze minimale:

- a) obiectivele (întrebările) la care trebuie să se formuleze concluzii (răspunsuri) profesionale;
- b) materialul documentar;
- c) termenul (data) și locul depunerii raportului de expertiză contabilă extrajudiciară;
- d) onorariul expertului contabil / experților contabili sau cabinetului de expertiză contabilă stabilit de comun acord;
- e) condițiile de confidențialitate privind informațiile la care are acces expertul contabil cu ocazia executării prestației;
- f) condițiile de forță majoră;
- g) condițiile de rezolvare a litigiilor;
- h) clauzele finale:
  - daune interese;
  - modificarea contractului;
  - încetarea contractului;
  - rezilierea contractului.

Toate aceste clauze contractuale trebuie să fie rezultatul negocierilor directe dintre părțile contractante. Recomandăm experților contabili și cabinetelor de expertiză contabilă *să nu încheie contracte*

*pentru efectuarea de expertize contabile extrajudiciare fără ca cele opt clauze contractuale minimale să fie formulate în mod explicit.*

### **3.2.2 Contractarea și programarea expertizelor contabile**

Apreciem că reglementările privind contractarea și programarea expertizelor contabile sunt imperative și opozabile tuturor *beneficiarilor* lucrărilor de expertiză contabilă, pentru că, elaborate fiind de CECCAR, ele sunt în conformitate cu reglementările generale în materie.

Conform reglementărilor menționate mai sus, niciun solicitant de expertize contabile nu poate *refuza* contractarea lucrărilor de expertiză contabilă solicitate după acceptarea lor de către expertul contabil contactat. Refuzul de contractare a lucrărilor de expertiză contabilă de către solicitant poate constitui un motiv *obiectiv* pentru neacceptarea expertizei de către expertul contabil, care are obligația etico-profesională de a pretinde contractarea lucrărilor pe care urmează să le execute.

#### ***Contractarea lucrărilor de expertiză contabilă***

Problematica referitoare la contractarea lucrărilor de expertiză contabilă trebuie abordată însă pragmatic, scop în care mai multe probleme trebuie analizate.

Contractarea lucrărilor de expertiză contabilă extrajudiciară este abordată de Corp ca o practică unitară. În acest scop, Corpul a adoptat, în *Anexa nr. 1 la Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile*, un model-cadru de **contract** pentru expertize contabile extrajudiciare, al cărui conținut îl prezentăm în caseta următoare:

## CONTRACT\*

### **Între:**

Expertul(ții) contabil(i) / SC „\_\_\_\_\_”  
cu domiciliul / sediul social în \_\_\_\_\_,  
posesor(i) al (ai) carnetului(elor) de expert contabil nr. \_\_\_\_\_  
înscris(și) / (ă) în Tabloul Corpului Experților Contabili și  
Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în Secțiunea  
\_\_\_\_\_, denumit(ți) / (ă) FURNIZOR(I), și \_\_\_\_\_  
(Denumirea beneficiarului)

cu domiciliul / sediul social în \_\_\_\_\_,  
reprezentat(ă) prin \_\_\_\_\_,  
denumit(ă) BENEFICIAR,

s-a încheiat prezentul contract pentru efectuarea unei exper-  
tize contabile extrajudiciare.

Art. 1. Furnizorul se obligă să procedeze la examinarea pro-  
fesională și să formuleze concluzii (răspunsuri) la următoa-  
rele obiective:

Obiectivul 1: \_\_\_\_\_

Obiectivul 2: \_\_\_\_\_

Obiectivul n: \_\_\_\_\_

Art. 2. Beneficiarul expertizei contabile extrajudiciare se obli-  
gă să pună la dispoziția furnizorului următoarele materiale  
documentare:

1: \_\_\_\_\_

2: \_\_\_\_\_

n: \_\_\_\_\_

Art. 3. Furnizorul se obligă să întocmească RAPORTUL DE EXPERTIZĂ EXTRAJUDICIARĂ în conformitate cu normele profesionale specifice misiunilor privind expertizele contabile; acesta va fi depus la \_\_\_\_\_ până la data de \_\_\_\_\_.

Art. 4. Beneficiarul RAPORTULUI DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ EXTRAJUDICIARĂ se obligă să plătească furnizorului onorariul în sumă de \_\_\_\_\_, din care \_\_\_\_\_ imediat după semnarea prezentului contract și \_\_\_\_\_ până la data de \_\_\_\_\_.

Art. 5. În conformitate cu principiile deontologiei profesiei contabile liberale, părțile se obligă să asigure confidențialitatea informațiilor reciproce la care au acces cu ocazia executării prestației care face obiectul prezentului contract.

#### Art. 6. Forța majoră

Niciuna dintre părțile contractante nu răspunde de neexecutarea la termen sau/și de executarea în mod necorespunzător – total sau parțial – a oricărei obligații care îi revine în baza prezentului contract, dacă neexecutarea sau executarea necorespunzătoare a obligației respective a fost cauzată de forța majoră, așa cum este definită de lege.

#### Art. 7. Litigii

În cazul în care rezolvarea neînțelegerilor nu este posibilă pe cale amiabilă, ele vor fi supuse spre soluționare comisiilor de arbitraj și, în cazul în care nu se rezolvă, instanțelor judecătorești competente.

#### Art. 8. Clauze finale

##### a) Daune interese

În cazul în care una dintre părți nu își îndeplinește obligațiile contractuale sau și le îndeplinește în mod necorespunzător, se

obligă să plătească celeilalte părți penalități daune interese în valoare de \_\_\_\_\_.

b) Modificarea contractului

Orice modificare a condițiilor prezentului contract va face obiectul unui act adițional, inclusiv condițiile în care se poate modifica onorariul.

c) Încetarea contractului

Partea care invocă o cauză de încetare a prevederilor prezentului contract o va notifica celeilalte părți, cu cel puțin \_\_\_\_\_ zile înainte de data la care încetarea urmează să își producă efectele.

d) Rezilierea prezentului contract nu va avea niciun efect asupra obligațiilor deja scadente între părțile contractante.

Art. 9. Prezentul contract s-a încheiat în \_\_\_\_\_ exemplare, intră în vigoare cu data semnării și se completează cu prevederile legislației civile în materie.

Localitatea \_\_\_\_\_

Data \_\_\_\_\_

FURNIZOR,

BENEFICIAR,

\*Nota autorului:

Modelul de contract prevăzut pentru efectuarea expertizelor extrajudiciare se folosește și pentru încheierea contractului între parte și expertul consilier al părții / recomandat de parte, cu adaptările corespunzătoare.

Din acest model rezultă că un contract pentru executarea de expertize contabile extrajudiciare trebuie să cuprindă următoarele clauze minimale:

- a) Obiectul contractului, care constă în obiectivele (întrebările) la care expertul contabil / experții contabili trebuie să formuleze concluzii (răspunsuri). Dacă numărul de obiective (întrebări) la care expertul contabil / experții contabili trebuie să formuleze concluzii (răspunsuri) este relativ mare, ele pot fi redactate într-o anexă la contract, la care să se facă trimitere în cuprinsul contractului.
- b) Materialul documentar minimal pe care **beneficiarul** trebuie să îl pună la dispoziția **furnizorului**. În măsura în care structura materialului documentar este diversificată (cuprinde multe referințe documentare), este recomandabil ca acesta să fie prezentat într-o anexă la contract. În acest paragraf se vor menționa și legislația și reglementările în domeniu care au stat la baza fundamentării răspunsurilor la întrebări sau formulării concluziilor.
- c) Termenul (data) și locul depunerii raportului de expertiză contabilă extrajudiciară, întocmit în conformitate cu normele profesionale specifice misiunilor privind expertizele contabile.
- d) Onorariul expertului contabil / experților contabili stabilit de comun acord între beneficiar și furnizorul de servicii contabile. Recomandăm ca, într-o anexă separată la contract, să se prezinte calculul detaliat al onorariului prevăzut în sumă totală în conținutul contractului. Acesta ar constitui un complement de profesionalism și transparență în stabilirea (negocierea) onorariului expertului contabil / experților contabili.
- e) Clauza de confidențialitate, care are menirea de a „întări” și prin contract prestigiul profesiei contabile liberale, prin comportamentul etico-profesional al membrilor săi.
- f) Forța majoră

Niciuna dintre părțile contractante nu răspunde de neexecutarea la termen sau/și de executarea în mod necorespunzător – total sau parțial – a oricărei obligații care îi revine în baza prezentului contract, dacă neexecutarea sau executarea necorespunzătoare

a obligației respective a fost cauzată de forța majoră, așa cum este definită de lege.

g) Litigii

În cazul în care rezolvarea neînțelegerilor nu este posibilă pe cale amiabilă, ele vor fi supuse spre soluționare comisiilor de arbitraj și, în cazul în care nu se rezolvă, instanțelor judecătorești competente.

h) Clauze finale

■ Daune interese

În cazul în care una dintre părți nu își îndeplinește obligațiile contractuale sau și le îndeplinește în mod necorespunzător, se obligă să plătească celeilalte părți penalități daune interese în valoare de \_\_\_\_\_ .

■ Modificarea contractului

Orice modificare a condițiilor contractului va face obiectul unui act adițional, inclusiv condițiile în care se poate modifica onorariul.

■ Încetarea contractului

Partea care invocă o cauză de încetare a prevederilor contractului o va notifica celeilalte părți, cu cel puțin \_\_\_\_\_ zile înainte de data la care încetarea urmează să își producă efectele.

■ Rezilierea contractului nu va avea niciun efect asupra obligațiilor deja scadente între părțile contractante.

Nu este obligatorie o ordine anume a acestor clauze minimale în contractul pentru executarea lucrărilor de expertiză contabilă extrajudiciară. Important este ca ele să nu lipsească.

### ***Programarea lucrărilor de expertiză contabilă***

Necesitatea întocmirii 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. Acesta se întocmește de expertul/experti numit(ți)/desemnat(ți) împreună cu expertul/experti consilier/consilieri al (ai) părții/părților / recomandat(ți) de parte/părți.

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 expertizei contabile, cum ar fi:

- a) studierea dosarului cauzei sau a temei în care a fost dispusă și/sau contractată expertiza contabilă;
- b) documentarea necesară pentru efectuarea expertizei contabile, care poate fi subdivizată în:
  - b1) documentare generală;
  - b2) documentare specifică fiecărui obiectiv (fiecărei întrebări) fixat(e) expertizei contabile;
  - b3) deplasări pentru documentări la fața locului;
- c) prelucrarea 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. În cazul societăților de expertiză contabilă, programul de lucru este un instrument de programare, urmărire și control al sarcinilor de serviciu ale salariaților și/sau colaboratorilor, experți contabili ai societății de expertiză contabilă. Nu există criterii general valabile pentru elaborarea programului de lucru în afara profesionalismului și experienței expertului contabil.

### **3.2.3 Delegarea și supravegherea lucrărilor privind expertizele contabile**

La delegarea și supravegherea lucrărilor privind expertizele contabile trebuie ținut seama de următoarele precizări:



1. Norma nr. 3523 *Delegarea și supravegherea lucrărilor privind expertizele contabile* este specifică, de regulă, expertizelor contabile extrajudiciare comandate de solicitanți societăților comerciale de profil, constituite în baza art. 8 din OG nr. 65/1994, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2. În ipoteza în care organele judiciare ar consimți să solicite expertize contabile judiciare unor societăți de expertiză și consultanță contabilă (organizate în baza art. 8 din OG nr. 65/1994, republicată, cu modificările și completările ulterioare), problema delegării și supravegherii lucrărilor privind expertizele contabile judiciare ar urma ca o consecință a hotărârii organului judiciar. Trebuie remarcat că, într-o astfel de ipoteză, delegarea executării lucrărilor de expertiză contabilă judiciară trebuie să se facă numai acelor angajați ai societății de expertiză și consultanță contabilă care au dobândit legal calitatea de expert contabil și sunt înscriși în Tabloul Corpului. De asemenea, supravegherea lucrărilor trebuie atribuită angajaților societății de nivel ierarhic superior care au aceeași calitate cu executanții lucrărilor. Acest comentariu este pertinent și în cazul experților contabili care își desfășoară activitatea prin cabinete individuale și utilizează muncă salariată.

3. În cazul angajării de expertize contabile (judiciare și extrajudiciare) de către *societăți de expertiză și consultanță contabilă* sau cabinete individuale ale experților contabili care folosesc muncă salariată, răspunderea pentru efectuarea acestora cu respectarea normelor deontologice de lucru și de raport elaborate de Corp revine administratorului și/sau cabinetului, care trebuie să contrasemneze lucrările elaborate și supravegheate de subalternii lor. Executanților le incumbă răspunderea *internă* potrivit reglementărilor proprii de organizare și funcționare ale fiecărei *societăți de expertiză și consultanță contabilă*, respectiv ale fiecărui cabinet individual de expertiză contabilă.

### 3.2.4 Documentarea lucrărilor privind expertizele contabile

La documentarea lucrărilor privind expertizele contabile judiciare și extrajudiciare trebuie ținut seama de următoarele precizări:

- Misiunile privind expertizele contabile judiciare și extrajudiciare nu au caracter repetitiv și, prin urmare, întocmirea unui dosar permanent nu se impune. Totuși, este recomandabil ca expertul contabil să întocmească un opis al dosarelor de lucru realizate pentru fiecare expertiză contabilă efectuată, pentru ca la nevoie acestea să poată fi găsite cu ușurință.

- Documentarea lucrărilor privind misiunile de expertiză contabilă îmbracă două aspecte:

1. Documentarea generală asupra evenimentelor și tranzacțiilor care au legătură directă și/sau indirectă cu obiectivele (întrebările) fixate (formulate) expertizei. Materialul documentar de ansamblu avut în vedere de expertul contabil trebuie menționat într-un *paragraf* distinct din Capitolul I *Introducere* al raportului de expertiză contabilă.
2. Documentarea specifică asupra evenimentelor și tranzacțiilor care au legătură directă cu fiecare obiectiv (întrebare) fixat(ă) expertizei. Materialul documentar specific avut în vedere de expertul contabil pentru fiecare obiectiv (întrebare) în parte trebuie menționat în Capitolul II *Desfășurarea expertizei contabile* imediat, după fiecare obiectiv (întrebare) la care expertul contabil urmează să își formuleze un răspuns (o concluzie). Materialul documentar specific nu trebuie *anexat expertizei*, dar stă adesea la baza întocmirii unor *Anexe la raportul de expertiză contabilă* pe care expertul contabil consideră că trebuie să le prezinte separat, pentru a nu afecta conciziunea și claritatea raportului de expertiză contabilă propriu-zis. În altă formulare, materialul documentar specific trebuie *anexat expertizei*, prelucrat, și nu în original sau fotocopiât, chiar

dacă formularea obiectivelor (întrebărilor) fixate, în special la expertizele contabile judiciare, ar cere sau ar sugera *anexarea* unor documente, de regulă, în *fotocopii*. Aceasta, deoarece rolul expertului contabil nu este de a administra (culege) probe, ci de a elabora expertiza contabilă judiciară în calitate de „probă științifică” administrată de organul judiciar care a dispus-o. Organul judiciar are la dispoziție mijloacele procedurale specifice de a solicita și de a dispune depunerea la dosarul cauzei a *documentelor*, în original sau în fotocopii, pe care le consideră necesare.

■ Selectarea materialului documentar specific care trebuie *expertizat*, mai ales în cazul expertizelor contabile judiciare, se face uneori de către *solicitantul* expertizei, iar alteori este lăsată la aprecierea expertului contabil.

### **3.3 Norme de raport specifice misiunilor privind expertizele contabile**

Orice misiune a profesionistului contabil trebuie să se încheie cu un **raport scris**.

Corpul a elaborat *Norme de raport specifice expertizelor contabile*, și anume:

- a) Norme specifice privind redactarea raportului de expertiză contabilă;
- b) Norme specifice privind semnarea și depunerea raportului de expertiză contabilă.

#### **3.3.1 Redactarea raportului de expertiză contabilă**

Norma profesională specifică privind redactarea raportului de expertiză contabilă judiciară și/sau extrajudiciară și comentariile acesteia sunt prezentate în caseta următoare:

3531

**REDACTAREA RAPORTULUI  
DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ**

**NORMA**

Constatările și concluziile motivate ale expertizei contabile se consemnează într-un raport scris care trebuie să cuprindă trei capitole: Capitolul I *Introducere*, Capitolul II *Desfășurarea expertizei contabile* și Capitolul III *Concluzii*.

Structura celor trei capitole obligatorii trebuie respectată.

Când au fost numiți sau încuviințați mai mulți experți contabili în aceeași cauză se întocmește un singur raport de expertiză contabilă. Dacă sunt deosebiri de păreri între experți, opiniile separate ( motivate de fiecare expert în parte) trebuie consemnate în cuprinsul raportului de expertiză contabilă. În cauze civile, legiuitorul a prevăzut că, dacă este cazul, expertul consilier al părții poate întocmi și separat un raport de expertiză contabilă judiciară. În acest caz, expertul contabil consilier al părții va respecta normele de lucru specifice misiunilor privind expertizele contabile, precum și cele de raportare specifice expertizei contabile, cu excepția convocării părților, care revine expertului contabil numit în vederea soluționării cauzelor civile.

**COMENTARII**

**3531.1.** Capitolul I *Introducere* al raportului de expertiză contabilă trebuie să cuprindă cel puțin următoarele paragrafe:

- a) Paragraful de identificare a expertului contabil / experților contabili nominalizat(ți) pentru efectuarea expertizei contabile, care trebuie să cuprindă informații cu privire

la: numele și prenumele expertului/expertiilor, numărul carnetului de expert contabil și secțiunea din Tabloul Corpului; în acest paragraf se cuprind și datele de identificare ale experților contabili consilieri ai părților / recomandați de părți, dacă este cazul. Dacă sunt mai mulți experți contabili consilieri ai părților / recomandați de părți, acestea se repetă pentru fiecare dintre ei;

- b) Paragraful de identificare a organului care a dispus efectuarea expertizei contabile judiciare sau a clientului care a solicitat efectuarea expertizei contabile extrajudiciare. În acest paragraf se menționează:
- în cazul expertizelor contabile judiciare: actul care a stat la baza numirii expertului/expertiilor, respectiv încheierea instanței (în cazurile civile) sau ordonanța organelor de urmărire penală ori încheierea instanței (în cazurile penale), cu menționarea datei acestuia, denumirea și calitatea procesuală a părților, domiciliul sau sediul social al acestora, numărul și anul dosarului și natura acestuia (civil sau penal);
  - în cazul expertizelor contabile extrajudiciare: denumirea clientului, domiciliul sau sediul social al acestuia, numărul și data contractului în baza căruia se efectuează expertiza contabilă solicitată și numărul și anul dosarului, dacă este cazul;
- c) Paragraful privind identificarea împrejurărilor și circumstanțelor în care a luat naștere litigiul în care s-a dispus efectuarea expertizei contabile judiciare sau contextul în care a fost contractată expertiza contabilă extrajudiciară;
- d) Paragraful privind identificarea obiectivului/obiectivelor expertizei contabile judiciare, formularea obiectivului/obiectivelor expertizei contabile extrajudiciare. În cazul

expertizelor contabile judiciare, formularea obiectivului/obiectivelor expertizei contabile se preia ad litteram din formularea acestuia/acestora în încheierea instanței (în cauze civile), respectiv în ordonanța organelor de urmărire penală sau încheierea instanței (în cauze penale). În cazul expertizelor contabile extrajudiciare, formularea obiectivului/obiectivelor acestora trebuie să fie cea din contract;

- e) Paragraful privind identificarea datei sau perioadei și a locului în care s-a efectuat expertiza contabilă. În cazul expertizelor contabile dispuse de organele în drept, în cauze civile, trebuie efectuată citarea părților prin scrisoare recomandată cu conținut declarat și confirmare de primire în care se vor menționa ziua, ora și locul începerii lucrărilor expertizei contabile;
- f) Paragraful privind identificarea materialului documentar care are o legătură causală cu obiectivul/obiectivele expertizei contabile și care a stat la baza întocmirii raportului de expertiză contabilă. Materialul documentar nominalizat în acest paragraf trebuie să fie strict adecvat necesităților de documentare a obiectivelor expertizei contabile judiciare sau extrajudiciare; în acest paragraf trebuie incluse și legislația și alte reglementări specifice care au stat la baza efectuării expertizei contabile;
- g) Paragraful privind identificarea datei sau perioadei în care s-a redactat raportul de expertiză contabilă, cu menționarea expresă dacă s-au mai efectuat sau nu alte expertize contabile având același (aceleași) obiectiv(e). De asemenea, în acest paragraf trebuie să se menționeze dacă s-au folosit lucrările altor experți (contabili, tehnici etc.), precum și problemele ridicate de părțile interesate în expertiză și explicațiile date de acestea în timpul efectuării expertizei;

- h) Paragraful privind identificarea datei inițiale până la care raportul de expertiză contabilă trebuia depus la beneficiar și indicarea eventualelor perioade de prelungire față de termenul inițial, încuviințate sau nu de instanță sau prin acte adiționale la contractul inițial.

**3531.2.** Capitolul II *Desfășurarea expertizei contabile* al raportului de expertiză contabilă trebuie să conțină câte un paragraf distinct pentru fiecare obiectiv (întrebare) al (a) expertizei contabile care să cuprindă o descriere amănunțită a operațiilor efectuate de expertul contabil cu privire la structura materialului documentar, actele și faptele analizate, locul producerii evenimentelor și tranzacțiilor, sursele de informații utilizate, dacă părțile interesate în expertiza contabilă au făcut obiecții sau au dat explicații pe care expertul contabil le-a luat sau nu în considerare în formularea concluziilor sale. În fiecare astfel de paragraf trebuie prezentate ansamblul calculelor și interpretarea rezultatelor acestora; dacă aceste prezentări ar îngreuna înțelegerea expunerii de către beneficiarul raportului de expertiză contabilă, este recomandabil ca ansamblul calculelor să se facă în anexe la raportul de expertiză contabilă, iar în textul expertizei contabile să se prezinte doar rezultatele calculelor și interpretarea acestora.

**3531.3.** Fiecare paragraf din Capitolul II *Desfășurarea expertizei contabile* 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. Aceasta deoarece expertul

contabil analizează evenimente și tranzacții, și nu încadra-rea juridică a acestora. Concluziile (răspunsurile) expertului contabil trebuie să fie fundamentate pe baza legislației și a reglementărilor care au legătură de cauzalitate cu obiectivele stabilite de organul îndreptățit să dispună expertiza în cauză. În cazuri deosebite, în care expertul contabil, în exercitarea misiunii sale, se confruntă cu acte și documente care nu întrunesc condițiile legale, care exprimă situații nereale sau care sunt suspecte, el nu trebuie să le ia în considerare în stabilirea rezultatelor concluziilor (răspunsurilor) sale la obiectivul/obiectivele fixat(e) expertizei contabile, dar trebuie să menționeze aceasta în raportul de expertiză contabilă.

**3531.4.** Dacă raportul de expertiză contabilă este întocmit de mai mulți experți care au opinii diferite, într-un paragraf al Capitolului II *Desfășurarea expertizei contabile*, fiecare expert contabil trebuie să își motiveze detaliat și documentat opinia pe care o susține. De regulă, în expertizele judiciare, opinia expertului contabil consilier al părții / recomandat de parte se formulează în raport cu opinia expertului contabil numit/desemnat la cerere (a părților) sau din oficiu. În expertiza contabilă judiciară, opinia separată a expertului contabil consilier al părții / recomandat de parte trebuie motivată.

În situația în care expertul contabil consilier al părții / recomandat de parte nu este de acord cu concluziile expertului contabil numit/desemnat, acesta va semna raportul de expertiză alături de expertul contabil / experții contabili numit(ți)/desemnat(ți), făcând mențiunea „*cu opinie separată*”; această opinie va fi inclusă în raport la Capitolele II și III.

Formularea opiniei separate a expertului contabil se inserează în raportul de expertiză contabilă conform obiectivelor stabilite



de organul care a dispus expertiza. În cazul în care expertul contabil consilier al părții întocmește un raport separat, acesta va respecta normele de lucru specifice misiunilor privind expertizele contabile, precum și cele de raportare specifice expertizei contabile, cu excepția convocării părților, care este în responsabilitatea expertului contabil numit conform prevederilor Codului de procedură civilă în vigoare.

**3531.5.** Capitolul III *Concluzii* al raportului de expertiză contabilă 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 *Desfășurarea expertizei contabile*.

**3531.6.** Raportul de expertiză contabilă întocmit în structura prezentată la pct. 3531.1-3531.5 nu poate conține concluzii (răspunsuri) alternative la obiectivul/obiectivele fixat(e) expertului contabil.

**3531.7.** În efectuarea lucrărilor de expertiză contabilă, experții contabili au obligația să respecte principiile fundamentale prevăzute de *Codul etic național al profesioniștilor contabili*. În cazul în care au fost numiți sau angajați mai mulți experți contabili în aceeași cauză ori au fost efectuate alte expertize contabile, este interzis să se facă înscrierea în raportul de expertiză contabilă de calificative și aprecieri personale la adresa acestora, experții contabili având obligația de a evita orice acțiune care poate discredita profesia.

**3531.8.** În cazuri cu totul deosebite, expertul contabil / experții contabili se poate/pot afla în imposibilitatea întocmirii unui raport de expertiză contabilă din cauza inexistenței documentelor

justificative și/sau a evidențelor contabile care să ateste evenimentele și tranzacțiile supuse expertizării. În astfel de cazuri se va întocmi un **Raport de imposibilitate a efectuării expertizei contabile**, care va respecta aceleași reguli procedurale și va avea aceeași structură ca un raport de expertiză contabilă obișnuit, dar care în Capitolul II *Desfășurarea expertizei contabile* și în Capitolul III *Concluzii* va prezenta justificat și fundamentat cauzele care conduc la imposibilitatea efectuării expertizei contabile *dispuse* de beneficiarul acesteia.

În cazul expertizei contabile judiciare se impune ca, anterior întocmirii raportului de imposibilitate, expertul să înștiințeze organul care a dispus expertiza despre motivele ce ar putea conduce la întocmirea acestui raport de imposibilitate a efectuării expertizei contabile, care va dispune în consecință.

**3531.9.** Anexele la raportul de expertiză contabilă fac parte integrantă din raportul de expertiză contabilă și se întocmesc de către expertul contabil / experții contabili cu scopul de a susține o constatare din cuprinsul raportului de expertiză contabilă. Anexele la raportul de expertiză contabilă trebuie întocmite atunci și numai atunci când există necesitatea de documentare a unei constatări din raportul de expertiză contabilă, ele având menirea să degreveze conținutul raportului de expertiză contabilă de prezentări prea detaliate, cifre multiple sau alte elemente de natură similară. Nu pot constitui anexe la raportul de expertiză contabilă documentele justificative sau registrele contabile originale sau reproduse prin tehnici de multiplicare. Anexele raportului de expertiză contabilă sunt un *produs* al muncii expertului contabil / experților contabili.

**3531.10.** Dacă este nevoie de lămurirea sau completarea raportului de expertiză ori dacă există o contradicție între părerile experților, instanța, din oficiu sau la cererea părților, poate solicita experților, la primul termen după depunerea raportului, să îl lămurească sau să îl completeze.

Răspunsul la obiecțiunile formulate de organul care a dispus expertiza contabilă judiciară este întocmit și depus la dosarul cauzei, dacă instanța nu stabilește altfel, de expertul contabil / experții contabili care a/au întocmit raportul de expertiză contabilă.

Suplimentul la raportul de expertiză se întocmește conform normelor pentru redactarea raportului de expertiză contabilă, prevăzute de prezentul standard.

**3531.11.** Expertul contabil consilier al părții / recomandat de parte participă alături de expertul contabil numit/desemnat la efectuarea expertizei contabile judiciare, conform prevederilor contractului de prestări servicii încheiat cu această ocazie cu partea și informațiilor existente la dosarul cauzei.

Experții contabili numiți/desemnați împreună cu experții contabili consilieri ai părții (părților) / recomandați de parte (părți) și încuviințați/numiți de organele îndreptățite să dispună efectuarea expertizelor judiciare, în vederea încadrării în termenele stabilite, vor întocmi programul de lucru, stabilind de comun acord calendarul și bugetul de ore necesare efectuării expertizei contabile judiciare.

Expertul consilier al părții / recomandat de parte, în activitatea desfășurată cu ocazia participării la efectuarea expertizei, este obligat să respecte, alături de expertul numit/desemnat, reglementările în domeniu, reglementările Corpului privind exercitarea profesiei, precum și normele profesionale.

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.

Opiniile separate ale experților contabili numiți/desemnați de organele îndreptățite să dispună aceasta sau ale experților contabili consilieri ai părților / recomandați de părți trebuie motivate.

În cauze civile, dacă este cazul, expertul consilier al părții poate întocmi un raport separat cu privire la obiectivele expertizei care va respecta algoritmul efectuării expertizei contabile judiciare, cu excepția convocării părților.

Abaterile constatate de auditorul de calitate în relațiile profesionale dintre experții contabili numiți/desemnați și experții contabili consilieri ai părților / recomandați de părți cu privire la întocmirea, semnarea și depunerea rapoartelor de expertiză vor fi sesizate Consiliului filialei în conformitate cu prevederile Regulamentului privind auditul de calitate în domeniul serviciilor contabile.

Norma nr. 3531 *Redactarea raportului de expertiză contabilă* este o normă analitică. Totuși, în completarea ei, Corpul a reglementat profesional:

- a) Modelul *Raportului de expertiză contabilă judiciară* (Anexa nr. 2 la *Norma și comentariile misiunilor privind expertizele contabile*);
- b) Modelul *Raportului de expertiză contabilă extrajudiciară* (Anexa nr. 3 la *Norma și comentariile misiunilor privind expertizele contabile*).

### **3.3.1.1 Modelul Raportului de expertiză contabilă judiciară și redactarea acestuia**

Modelul Raportului de expertiză contabilă judiciară recomandat profesional de Corp este prezentat în caseta următoare:

#### **RAPORT DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ JUDICIARĂ**

##### **Capitolul I INTRODUCERE**

###### **Paragraful (i)**

Subsemnatul, \_\_\_\_\_, expert contabil, posesor al carnetului de expert contabil nr. \_\_\_\_\_, înscris în Tabeloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în Secțiunea \_\_\_\_\_

(Dacă sunt mai mulți experți contabili, datele de identificare se repetă pentru fiecare, inclusiv pentru experții contabili consilieri ai părților / recomandați de părți)

###### **Paragraful (ii)**

Am fost numit(ți)/încuviințat(ți) prin \_\_\_\_\_ din data de \_\_\_\_\_ expert(ți) contabil(i) în dosarul nr. \_\_\_\_\_ (inclusiv denumirea organului care a dispus expertiza), \_\_\_\_\_, părțile implicate în proces fiind:

1. \_\_\_\_\_
2. \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- n. \_\_\_\_\_

(Pentru fiecare parte implicată în proces se va menționa: denumirea, domiciliul sau sediul social și calitatea procesuală)

Paragraful (iii)

Împrejurările și circumstanțele în care a luat naștere litigiul sunt:

---

---

---

Paragraful (iv)

Pentru rezolvarea acestei cauze s-a dispus proba cu expertiza contabilă, căreia i s-au fixat următoarele obiective (întrebări):

1. \_\_\_\_\_
2. \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- n. \_\_\_\_\_

Paragraful (v)

Lucrările expertizei contabile s-au efectuat în perioada \_\_\_\_\_, la sediul social / domiciliul \_\_\_\_\_; părțile au fost citate în data de \_\_\_\_\_, cu scrisoare recomandată cu conținut declarat și confirmare de primire anexată la raport (pentru cauze civile).

În cazul întocmirii unui raport de expertiză contabilă separat de către expertul consilier al părții, acesta nu are obligația convocării părților, făcându-se mențiune dacă a participat sau nu la convocarea expertului numit.

Paragraful (vi)

Materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei constă în \_\_\_\_\_, inclusiv legislația și reglementările specifice care au stat la baza efectuării expertizei contabile judiciare.

### Paragraful (vii)

Redactarea prezentului raport de expertiză contabilă s-a făcut în perioada \_\_\_\_\_. În cauză s-au efectuat / nu s-au efectuat alte expertize contabile; s-au utilizat / nu s-au utilizat lucrările altor experți (tehnici, fiscali etc.).

Problemele ridicate de părțile interesate în expertiză și explicațiile date de acestea în timpul efectuării expertizei sunt:

---

---

### Paragraful (viii)

Data pentru depunerea prezentului raport de expertiză contabilă a fost fixată la \_\_\_\_\_ și prelungită la \_\_\_\_\_ (dacă este cazul).

## **Capitolul II DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE**

Obiectivul nr. i ( $i = 1, n$ )

Pentru a răspunde la obiectivul (întrebarea) nr. i s-au examinat următoarele documente:

---

---

(Descriere detaliată, dacă este cazul)

În conformitate cu documentele expertizate formulăm, la obiectivul nr. i, următorul răspuns:

---

---

(Se redactează răspunsul clar, concis și fără ambiguități, cu precizări privind articolele din legile și reglementările în domeniu pe baza cărora se fundamentează răspunsurile/concluziile expertizei contabile)

### Capitolul III CONCLUZII

În conformitate cu examinările materialului documentar menționat în introducerea și cuprinsul prezentului raport de expertiză contabilă, formulăm următoarele concluzii (răspunsuri) la obiectivele (întrebările) fixate acestea:

La obiectivul nr. 1 \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

La obiectivul nr. 2 \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

La obiectivul nr. n \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

(Se vor relua răspunsurile din  
Capitolul II DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE)

Expert(ți) contabil(i):

#### **A) Modele de redactare profesională a paragrafelor din Capitolul I *Introducere***

1. **Redactarea paragrafului (i): Date de identificare a expertului contabil / experților contabili.** În acest paragraf, expertul contabil / experții contabili trebuie să se autoidentifice prin: nume și prenume, numărul carnetului de expert contabil și secțiunea din Tabloul Corpului. Deși nu rezultă în mod explicit, modelul paragrafului (i) din caseta de mai sus are în vedere doar cazul expertului contabil / experților contabili numit(ți)/desemnat(ți) din oficiu, când precizarea



acestei calități nu este absolut necesară. Frecvent, însă, pentru efectuarea expertizelor contabile judiciare sunt numiți/desemnați atât experți contabili din oficiu, cât și la recomandarea părților. În astfel de cazuri, în paragraful (i) trebuie să se menționeze calitatea fiecărui expert contabil în elaborarea expertizei contabile judiciare.

#### De exemplu:

În dosarul penal nr. 677/P/20.. al Inspectoratului de Poliție al Județului ... au fost desemnați: A.P. expert din oficiu și P.D. expert recomandat de învinuit. În acest caz, redactarea profesionistă a paragrafului (i) ar fi:

„Subsemnații:

1. A.P., posesor al carnetului de expert contabil nr. 1.505, înscris în Tabloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR), în Secțiunea I, expert contabil desemnat din oficiu, și

2. P.D., posesor al carnetului de expert contabil nr. 491, înscris în Tabloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR), în Secțiunea I, expert contabil recomandat de învinuit”.

(Urmează paragraful (ii)).

Deși nu cunoaștem cazuri concrete, expertizele contabile judiciare pot fi efectuate și de persoane juridice de profil, înscrise în Secțiunea a IV-a a Tabloului Corpului. În astfel de ipoteze, în paragraful (i) trebuie să se menționeze forma juridică, denumirea persoanei juridice de profil și sediul social al acesteia. O formulare adecvată ar fi:

„SC «Cont Consult» SRL, cu sediul social în ..., Str. Răsăritului nr. 1, înscrisă în Tabloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR), Secțiunea a IV-a, reprezentată prin I.I., în calitate de administrator (director)”.

**2. Redactarea paragrafului (ii): Actul de numire a expertului contabil / experților contabili.** Din acest paragraf trebuie să

rezulte denumirea și data actului de numire a expertului contabil / experților contabili, numărul și anul dosarului și părțile implicate în proces, precum și calitatea procesuală a părților. Calitatea părților în expertizele contabile judiciare diferă în funcție de natura și fazele procesului judiciar<sup>27</sup>, pe care le prezentăm în caseta următoare:

Faze procesuale	Denumirea părților procesuale
<u>I. În procesul civil</u>	
1. Judecare în fond	Reclamant și pârât
2. Apel	Apelant și intimat
3. Recurs	Recurent și intimat
4. Contestație în anulare	Contestator și intimat
5. Revizuire	Revizuent și intimat
6. Executare silită	Creditor și debitor
<u>II. În procesul penal</u>	
1. Sesizarea organelor de urmărire penală	Petiționar (denunțator) și învinuit
2. Procesul penal	Inculpat, parte vătămată, parte responsabilă civilmente, după caz.

De exemplu:

În dosarul nr. 6/24.03.20..., aflat în rejudicare pe rolul Colegiului Jurisdicțional ... al Curții de Conturi a României, în care Consiliul Local al Municipiului ... avea calitatea de creditor, iar SC «Termia» SA ... și SC «Aquasom» SA ..., calitatea de debitori, a fost numit expert

<sup>27</sup> M. Boulescu, M. Ghiță, *Expertiza contabilă*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2001, pp. 146, 192, 197.

contabil din oficiu P.A., care, în mod profesional (aprecierea ne aparține), a redactat paragraful (ii) al raportului de expertiză contabilă astfel:

„Am fost numit, prin încheierea din 23.03.20.. a Colegiului Jurisdicțional ... al Curții de Conturi a României, expert contabil în dosarul nr. 6/20.. .

Părțile în proces (civil – n.n.) sunt:

1. Persoană juridică creditoare: Consiliul Local al Municipiului ..., Str. 1 Mai nr. 2, județul ...;

2. Persoane juridice debitoare:

SC «Termia» SA ..., Str. 1 Mai nr. 1, județul ...;

SC «Aquasom» SA ..., Str. 1 Mai nr. 1, județul ...”.

**3. Redactarea paragrafului (iii): Împrejurările în care a luat naștere procesul judiciar.** De regulă, împrejurările în care a luat naștere procesul judiciar rezultă din acțiunea civilă și/sau plângerea penală. Redactarea acestui paragraf trebuie să fie cât se poate de sintetică pentru *a nu plictisi cititorul* cu informații de detaliu. De cele mai multe ori este suficient ca în acest paragraf să se menționeze doar două aspecte esențiale:

a) obiectul dosarului judiciar și

b) partea care a solicitat proba cu expertiza contabilă judiciară admisă de organul judiciar.

De exemplu:

Expertul desemnat din oficiu în dosarul penal nr. 1.063/P/20.. aflat pe rolul Judecătoriei ... a redactat paragraful (iii) astfel:

„În dosarul penal nr. 1.063/P/20.., inculpații N.L. și M.I.R. sunt trimiși în judecată pentru săvârșirea infracțiunii de înșelăciune. În

apărare, inculpatul N.L. solicită instanței admiterea probei cu expertiză contabilă, pe care instanța o acceptă prin încheierea din 26.11.20..”.

O astfel de formulare a paragrafului (iii) este suficientă când obiectul dosarului judiciar este *o problemă* de ordin general, care nu vizează *cuantumul cifrice* determinate anterior dispunerii probei cu expertiza contabilă. Dacă există astfel de *cuantumul cifrice*, paragraful (iii) trebuie să le menționeze.

#### De exemplu:

Expertul contabil numit din oficiu în dosarul nr. 6/20., aflat pe rolul Colegiului Jurisdicțional ... al Curții de Conturi a României pentru rejudecare, a redactat paragraful (iii) astfel:

„În dosarul nr. 6/20., debitorii SC «Termia» SA ... și SC «Aqua-som» SA ... se află în rejudecare pentru obligații fiscale, ca urmare a Deciziei Curții de Conturi a României – Secția Jurisdicțională nr. 812/20., pentru un prejudiciu cauzat bugetului local al municipiului ... de 60.086.143 lei, compus din:

- a) Plăți ilegale din alocații bugetare în sumă de 29.581.307 lei, reprezentând diferența la prețul de decontare a lucrărilor de investiții la obiectivul «Optimizarea producerii energiei termice la ...»;
- b) Majorări de întârziere stabilite de procurorul financiar de pe lângă Curtea de Conturi Județeană ..., în sumă de 30.504.836 lei, conform Adresei nr. 244/20., depusă la dosarul nr. 44/139/D/20..

Pentru rezolvarea acestei cauze în rejudecare, Colegiul Jurisdicțional ... dispune din oficiu proba cu expertiza contabilă (...).”.

În cazul în care la baza procesului judiciar stă un act de control legal întocmit și contestat în paragraful (iii), trebuie să se menționeze

respectivul act de control, constatările organului de control și partea contestată.

De exemplu:

Expertul contabil desemnat din oficiu în dosarul penal nr. 173/P/20., aflat pe rolul Judecătoriei ..., județul ..., a redactat paragraful (iii) astfel:

„În dosarul penal nr. 173/P/20., inculpatul I.R. este judecat pentru fals în înscrisuri sub semnătură privată și delapidare, infracțiuni invocate în rechizitoriul Parchetului de pe lângă Judecătoria Huedin, ca urmare a finalizării cercetării penale efectuate în baza actului de control încheiat la data de 09.04.20.. de către compartimentul CFI (Control Financiar Intern – n.n.) din cadrul ..., cu ocazia controlului financiar de gestiune efectuat la ..., gestionată de inculpatul I.R.

Perioada supusă controlului financiar de gestiune a fost: septembrie 20.. – 13 noiembrie 20.. .

În dosarul penal nr. 173/P/20., ... s-a constituit parte civilă pentru suma de 22.835.851 lei, ca provenind din:

a) Prejudiciu de bază:

1. Produse finite vândute și nedecontate	5.012.368 lei
2. Lipsă chereștea rășinoase	4.625.000 lei
3. TVA aferentă chereștea rășinoase	1.017.500 lei
4. TVA nevirată la bugetul de stat	902.552 lei
<hr/>	
5. TOTAL prejudiciu de bază (rd. 1 + rd. 2 + rd. 3 + rd. 4)	11.557.420 lei

b) Foloase nerealizate:

6. Dobânzi bancare achitate pentru creditele angajate	2.854.537 lei
--	---------------

7. Actualizarea la inflație, conform adresei ... nr. 472/20.. pentru perioada 01.01.20..-31.03.20..	8.423.894 lei
<hr/>	
8. TOTAL pretenții (rd. 5 + rd. 6 + rd. 7)	22.835.851 lei

Din adresa ... nr. 472/20.. depusă la dosarul cauzei rezultă că actualizarea la inflație s-a calculat astfel:

1. Pentru anul 20..:	
(11.557.420 + 2.854.537 =	
= 14.411.957 x 40,6%)	5.851.255 lei
2. Pentru perioada 01.01.20..-31.03.20..:	
(14.411.957 + 5.851.255 =	
= 20.263.212 x 12,7%)	2.573.428 lei
<hr/>	
3. TOTAL actualizări la inflație (rd. 1 + rd. 2)	8.424.683 lei

Inculpatul I.R. contestă atât prejudiciul de bază, cât și foloasele nerealizate de ..., declarându-se nevinovat, și solicită admiterea probei cu expertiza contabilă.

Pentru rezolvarea cauzei, Judecătoria ..., județul ..., admite proba cu expertiza contabilă (...)"

Exemplele prezentate privind redactarea paragrafului (iii) sunt ilustrative. În fiecare caz concret, expertul contabil trebuie să își pună în valoare propriul raționament și propria experiență profesională.

**4. Redactarea paragrafului (iv): Obiectivele (întrebările) expertizei contabile.** În redactarea acestui paragraf, rolul expertului contabil este pasiv, întrucât nu poate (nu este abilitat) să *schimbe* formularea obiectivelor (întrebărilor) organului juridic care a dispus expertiza contabilă.

### De exemplu:

În dosarul penal nr. 173/P/20..., aflat pe rolul Judecătoriei ..., județul ..., expertului contabil desemnat din oficiu i s-a comunicat:

„În scopul soluționării cauzei penale privind inculpatul I.R., domiciliat în comuna ..., pentru fals în înscrisuri și delapidare,

Vă rugăm ca până la termenul de judecată din data de 18.06.20.. să efectuați un raport de expertiză (contabilă – n.n.), conform următoarelor obiective:

Să vă pronunțați dacă există sau nu prejudiciu în prezenta cauză, iar în caz afirmativ, care este întinderea lui și, eventual, modalitatea producerii”.

În acest context, expertul contabil desemnat din oficiu a redactat paragraful (iv) astfel:

„Să vă pronunțați dacă există sau nu prejudiciu în prezenta cauză, iar în caz afirmativ, care este întinderea lui și, eventual, modalitatea producerii”.

Dacă rolul activ al expertului contabil numit/desemnat în expertiza contabilă judiciară nu poate interveni în redactarea paragrafului (iv), el poate fi pus în valoare în faza *numirii experților* prezentată (comentată) detaliat pe parcursul prezentei lucrări.

**5. Redactarea paragrafului (v): Perioada și locul efectuării expertizei contabile judiciare.** Menționarea într-un paragraf distinct a perioadei și a locului efectuării lucrărilor de expertiză contabilă judiciară rezidă din necesitatea programării misiunilor privind expertizele contabile. Acest paragraf poate avea incidențe și asupra dimensionării onorariului expertului contabil. De asemenea, perioada alocată de expertul contabil pentru fiecare lucrare în parte poate constitui un criteriu de apreciere a calității lucrărilor de expertiză contabilă judiciară în cadrul controlului de calitate reglementat și organizat de

Corp. Locul desfășurării expertizei contabile judiciare trebuie să fie, în principiu, locul unde se află documentele și evidențele contabile supuse expertizării. Redactarea acestui paragraf trebuie să fie cât mai concisă posibil.

De exemplu:

În dosarul penal nr. 173/P/20., aflat pe rolul Judecătoriei ..., județul ..., expertul contabil desemnat din oficiu a redactat paragraful (v) astfel:

„Lucrările expertizei contabile s-au efectuat la sediul ..., în perioada 15.05.20.-30.05.20..”.

**6. Redactarea paragrafului (vi): Materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei.** În acest paragraf trebuie menționat materialul documentar de bază rezultat din obiectul *dosarului* judiciar în care s-a dispus expertiza contabilă și din *ansamblul* obiectivelor (întrebărilor) fixate expertizei contabile judiciare. Nu trebuie precizat în acest paragraf materialul documentar analitic care vizează fiecare obiectiv (întrebare) în parte fixat(ă) expertizei contabile judiciare. *Selectarea* materialului documentar de bază, menționat în acest paragraf, trebuie implicit corelată cu:

- a) paragraful (iii): Împrejurările în care a luat naștere procesul judiciar;
- b) paragraful (iv): Obiectivele (întrebările) expertizei contabile judiciare.

Se vor menționa și legislația și reglementările specifice domeniului expertizei.

De exemplu:

În dosarul penal nr. 173/P/20., aflat pe rolul Judecătoriei ... (corelat cu paragrafele (iii), (iv) și (v) exemplificate anterior), expertul contabil desemnat din oficiu a redactat paragraful (vi) astfel:



„Pentru întocmirea raportului de expertiză contabilă s-au examinat și analizat următoarele documente și evidențe:

- a) Dosarul cauzei nr. 173/P/20.. al Judecătoriei ...;
- b) Procesul-verbal din 09.04.20.. al Compartimentului CFI (Control Financiar Intern – n.n.) din cadrul ... privind controlul financiar de gestiune la ..., gestionată de I.R.;
- c) Dosarul de personal al gestionarului I.R. privind raporturile sale de muncă și salarizare cu ...;
- d) Documentele primare privind producția realizată în secția de producție ... și decontarea acesteia de către gestionarul I.R.;
- e) Inventarele anuale din perioada 20..-20.. efectuate de revizorii din cadrul ... la secția de producție ..., gestionată de I.R.;
- f) Legislația și reglementările pe baza cărora a fost fundamentată expertiza”.

**7. Redactarea paragrafului (vii): Perioada redactării raportului de expertiză contabilă.** Acest paragraf se consideră a fi o continuare a paragrafului (v): Perioada și locul efectuării expertizei contabile; vizează aspecte similare (asupra cărora nu revenim – a se vedea paragraful (v)). Modelul Raportului de expertiză contabilă judiciară (Anexa nr. 2 la Norma nr. 35) prevede ca, în completarea acestui paragraf, să se menționeze dacă:

- a) în dosarul judiciar respectiv s-au mai efectuat sau nu alte expertize contabile;
- b) părțile interesate în expertiză, în *contactul* lor cu expertul contabil, au ridicat probleme și/sau au dat explicații în timpul efectuării expertizei contabile judiciare.

Mențiunea privind efectuarea sau nu de alte expertize contabile în cauză este obligatorie, deoarece, dacă s-au mai efectuat expertize contabile în aceeași cauză, cu aceleași obiective (întrebări), atunci expertul

contabil trebuie să își motiveze concluziile (răspunsurile) și vizavi de concluziile (răspunsurile) expertizelor contabile anterioare. Mai mult, în cazul în care concluziile (răspunsurile) expertizelor contabile consecutive sunt diferite și/sau contradictorii, în spiritul colegialității și al respectului reciproc, este recomandabil ca experții contabili implicați să se întâlnească pentru a discuta concluziile (răspunsurile) la care au ajuns. Aceasta deoarece examinarea (expertizarea) profesională a aceluiași material documentar ar trebui să conducă la concluzii (răspunsuri) relativ similare, eventual doar nuanțate.

Mențiunea privind problemele ridicate și explicațiile date de părți în timpul efectuării expertizei contabile judiciare este obligatorie, conform Normei 3531.1 lit. g). Trebuie precizat totuși că expertul contabil nu își poate fundamenta concluziile (răspunsurile) pe *declarațiile și explicațiile* părților, ci numai pe materialul documentar de bază și analitic interpretat în conformitate cu preceptele științei contabile.

#### Spre exemplificare, ilustrăm:

- a) În dosarul penal nr. 173/P/20..., aflat pe rolul Judecătoriei ..., în care nu a fost efectuată altă expertiză contabilă judiciară, expertul contabil desemnat din oficiu a redactat paragraful (vii) astfel:

„Redactarea prezentului raport de expertiză contabilă s-a efectuat în perioada 01.06.20...-03.06.20... În această cauză nu s-a efectuat altă expertiză contabilă”.

- b) În dosarul penal nr. 3.500/P/20..., aflat pe rolul Tribunalului ..., Secția comercială și de contencios administrativ, s-a efectuat o expertiză contabilă judiciară de expertul contabil I.F., căruia instanța i-a solicitat, la cererea uneia dintre părți, să răspundă la unele obiecții ale acesteia. Concomitent, instanța a acceptat cererea părții *petente*, numind un expert recomandat de ea. În

raportul său, expertul contabil *recomandat de parte și numit* a redactat paragraful (vii) astfel:

„Redactarea prezentului raport, întocmit în calitate de expert asistent, s-a efectuat în perioada 27.04.20..-29.04.20.. . În această cauză s-a întocmit un raport de expertiză contabilă de către expertul contabil I.F., desemnat din oficiu. Am luat legătura cu expertul I.F., din discuții rezultând că dorește să efectueze și să depună individual, la dosarul cauzei, completările și răspunsurile la obiecții. Acestea au fost depuse de expertul I.F. la dosarul cauzei la data de 23.03.20.., cu concluzia: *Mențin raportul de expertiză în forma și conținutul depuse la dosar și apreciez că obiecțiile sunt netemeinice și nerelevante.* În aceste condiții am procedat, în calitate de expert asistent, la întocmirea prezentului raport separat”.

**8. Redactarea paragrafului (viii): Data depunerii raportului de expertiză contabilă.** Acest paragraf *încheie filmul* misiunilor privind expertizele contabile judiciare. Data depunerii raportului de expertiză contabilă judiciară trebuie să fie *cu cel puțin 10 zile înainte de termenul fixat pentru judecată* (art. 336, C.p.c., sediul materiei – n.n.). De regulă, *termenul-limită* pentru depunerea raportului de expertiză contabilă judiciară este *asimilat* de către *ordonatorii* de expertize contabile judiciare, în special de către instanțele judecătorești, cu termenele fixate pentru *judecată*, cu sau fără consultarea expertului contabil.

De exemplu:

În dosarul nr. 677/P/20.., aflat în cercetarea Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., experții contabili A.P., desemnat din oficiu, și P.D., recomandat de inculpat și numit de instanță, considerând că termenul inițial fixat pentru depunerea raportului de expertiză contabilă judiciară, dispus în cauză, nu poate fi respectat, au adresat

organului judiciar cererea al cărei conținut îl redăm în caseta următoare:

**Către**  
**PARCHETUL DE PE LÂNGĂ**  
**TRIBUNALUL ...**

Subsemnații:

1. A.P., expert desemnat din oficiu, și
2. P.D., expert recomandat de inculpatul C.C. și numit de instanță

În dosarul nr. 677/P/20..,

Solicităm amânarea termenului de depunere a expertizei contabile pentru data de 15 octombrie 20.., din cauza volumului mare de muncă necesar efectuării expertizei (20..-20..). Totodată, învederăm că documentele contabile aferente lunii decembrie 20.. nu au fost puse, până în prezent, la dispoziția expertizei, deși acestea ar fi de real folos pentru definitivarea lucrării. Am solicita ca, în limita posibilităților, să se depună diligențele necesare pentru obținerea evidențelor menționate anterior, precum și a oricăror alte documente primare care ar putea ajuta la definitivarea expertizei.

În speranța rezolvării favorabile a prezentelor solicitări, vă mulțumim anticipat.

..., 01.09.20..

În contextul acestui dosar, experții contabili A.P., desemnat din oficiu, și P.D., recomandat de parte și numit de instanță, au redactat paragraful (viii) astfel:

„Prin Ordonanța Parchetului de pe lângă Tribunalul ... s-a stabilit ca termen de depunere a expertizei contabile (...) data de 22.08.20... . Din cauza volumului de muncă laborios necesitat de expertizarea unui număr mare de documente primare, a lipsei unor documente care nu au putut fi puse la dispoziția experților, deși au fost solicitate de aceștia, precum și a perioadei mari de timp supuse expertizării, respectiv contabilitatea sintetică a celor două societăți (...) de la înființare și până la 31.12.20.., s-a solicitat prelungirea termenului pentru depunerea prezentului raport de expertiză contabilă pentru data de 15.10.20..”.

În condițiile în care termenul fixat inițial pentru depunerea raportului de expertiză contabilă judiciară poate fi respectat, paragraful (viii) trebuie redactat concis, de maniera:

„Data pentru depunerea prezentului raport de expertiză contabilă a fost fixată la \_\_\_\_\_”.

## **B) Modele de redactare profesională a Capitolului II**

### **Desfășurarea expertizei contabile**

Redactarea acestui capitol al raportului de expertiză contabilă judiciară presupune:

- a) reluarea formulării fiecărui obiectiv (fiecărei întrebări) din paragraful (iv): Obiectivele (întrebările) expertizei contabile;
- b) menționarea materialului documentar analitic expertizat pe care se bazează (fundamentează) concluzia (răspunsul) la obiectivul (întrebarea) formulat(ă);
- c) formularea răspunsului clar, concis și fără ambiguități la obiectivul (întrebarea) formulat(ă).

Modele de redactare de acest gen au fost prezentate în subparagraful 3.2.4 *Documentarea lucrărilor privind expertizele contabile*. Le considerăm suficiente sub aspect ilustrativ.

### **C) Modele de redactare profesională a Capitolului III Concluzii**

Redactarea acestui capitol constituie, practic, reluarea formulărilor clare, concise și fără ambiguități din Capitolul II *Desfășurarea expertizei contabile* la fiecare obiectiv (întrebare) fixat(ă) expertizei.

#### De exemplu:

Obiectivul „(i)” din dosarul penal nr. 1.069/P/20.., aflat pe rolul Judecătoriei ...: „Dacă factura nr. 2366609 din 20 decembrie 20.., emisă de către SC «Someșul Rece» SRL, a fost sau nu înregistrată în evidențele contabile ale SC «Relani Invest» SRL”.

Expertul contabil desemnat din oficiu în această cauză a redactat:

- a) La Capitolul II *Desfășurarea expertizei contabile*, textul prezentat în caseta următoare:

#### Obiectivul „(i)”

„Dacă factura nr. 2366609 din 20 decembrie 20.., emisă de către SC «Someșul Rece» SRL, a fost sau nu înregistrată în evidențele contabile ale SC «Relani Invest» SRL.”

Pentru a răspunde la acest obiectiv s-a expertizat circuitul contabil al facturii nr. 2366609/20.12.20.. în contabilitatea SC «Relani Invest» SRL, din care rezultă că factura respectivă a fost înregistrată în contabilitatea SC «Relani Invest» SRL prin nota de contabilitate nr. 3.101/31.12.20.. .

- b) La Capitolul III *Concluzii*, textul prezentat în caseta următoare:

La obiectivul nr. „(i)”

Factura nr. 2366609/20.12.20.. a fost înregistrată în contabilitatea SC «Relani Invest» SRL prin nota de contabilitate nr. 3.101/31.12.20.. .

În astfel de *redactări* nu există *recomandări* universal valabile. Profesionalismul și experiența expertului contabil trebuie să își spună cuvântul.

### **3.3.1.2 Modelul Raportului de expertiză contabilă extrajudiciară și redactarea acestuia**

Modelul *Raportului de expertiză contabilă extrajudiciară* recomandat profesional de Corp este prezentat în caseta următoare:

## **RAPORT DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ EXTRAJUDICIARĂ**

### **Capitolul I INTRODUCERE**

#### Paragraful (i)

Subsemnatul, \_\_\_\_\_, expert contabil, posesor al carnetului de expert contabil nr. \_\_\_\_\_, înscris în Tabloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în Secțiunea \_\_\_\_\_

(Dacă sunt mai mulți experți contabili, datele de identificare se repetă pentru fiecare)

#### Paragraful (ii)

În baza contractului nr. \_\_\_\_\_ am acceptat misiunea efectuării unei expertize contabile extrajudiciare pentru

---

---

(Se menționează denumirea, domiciliul sau sediul social  
al clientului)

Paragraful (iii)

Împrejurările și circumstanțele care l-au determinat pe client să  
apeleze la prestația noastră sunt: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Paragraful (iv)

Conform art. nr. \_\_\_\_\_ din contractul nr. \_\_\_\_\_,  
obiectivele fixate prezentei expertize contabile extrajudici-  
are sunt:

Obiectivul nr. 1 \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Obiectivul nr. 2 \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Obiectivul nr. n \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Paragraful (v)

Lucrările expertizei contabile s-au efectuat în perioada \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_, la sediul social / domiciliul \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_.



### Paragraful (vi)

Materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei constă în (inclusiv legislația și reglementările în domeniu): \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_.

### Paragraful (vii)

Redactarea prezentului raport de expertiză contabilă s-a făcut în perioada \_\_\_\_\_. În cauză s-au efectuat / nu s-au efectuat alte expertize contabile; s-au utilizat / nu s-au utilizat lucrările altor experți (tehnici, fiscali etc.).

Problemele ridicate de părțile interesate în expertiză și explicațiile date de acestea în timpul efectuării expertizei sunt:

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

### Paragraful (viii)

Data pentru depunerea prezentului raport de expertiză contabilă a fost fixată la \_\_\_\_\_ și prelungită la \_\_\_\_\_ (dacă este cazul).

## **Capitolul II DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE**

Obiectivul nr. i ( $i = 1, n$ )

Pentru a răspunde la obiectivul (întrebarea) nr. i s-au examinat următoarele documente:

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

(Descriere detaliată cu trimitere la anexe, dacă este cazul)

În conformitate cu documentele expertizate formulăm, la obiectivul nr. i, următorul răspuns:

---

---

(Se redactează răspunsul clar, concis și fără ambiguități, cu precizări privind articolele din legile și reglementările în domeniu pe baza cărora se fundamentează răspunsurile/concluziile expertizei contabile)

### **Capitolul III CONCLUZII**

În conformitate cu examinările materialului documentar menționat în introducerea și cuprinsul prezentului raport de expertiză contabilă, formulăm următoarele concluzii (răspunsuri) la obiectivele (întrebările) fixate acestea:

Obiectivul nr. 1 \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Obiectivul nr. 2 \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Obiectivul nr. n \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

(Se vor relua răspunsurile din  
Capitolul II DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE)

Expert(ți) contabil(i):

## Comentarii

Redactarea *Raportului de expertiză contabilă extrajudiciară* trebuie să respecte aceleași reguli ca redactarea *Raportului de expertiză contabilă judiciară*, cu unele particularități, cum ar fi:

1. Dacă reglementările procedurale (*Codurile de procedură civilă și penală*) în materie de expertiză contabilă judiciară nu autorizează încă solicitarea unor astfel de expertize societăților comerciale de profil (constituite în baza OG nr. 65/1994, republicată, cu modificările și completările ulterioare), un astfel de impediment nu există pentru expertizele contabile extrajudiciare. Practica începe să evolueze în această nouă direcție. În cazul în care o expertiză contabilă extrajudiciară este solicitată unei societăți de consultanță și expertiză contabilă, în paragraful (i) al *Raportului de expertiză contabilă extrajudiciară* se vor menționa denumirea și sediul social al societății comerciale de profil, secțiunea acesteia în Tabloul Corpului, precum și numele și calitatea persoanei care reprezintă societatea în relațiile cu clientul (a se vedea recomandările privind paragraful similar din *Raportul de expertiză contabilă judiciară* – subparagraful 3.3.1.1 pct. 1 din prezenta lucrare).
2. În cazul expertizelor contabile extrajudiciare nu există niciun impediment ca art. 14 din OG nr. 65/1994, care prevede că *relațiile experților contabili, contabililor autorizați și societăților comerciale de profil cu clienții se stabilesc prin contract scris de prestări de servicii, semnat de ambele părți*, să fie aplicat. Prin urmare, în paragraful (ii) al *Raportului de expertiză contabilă extrajudiciară* trebuie să se menționeze numărul contractului scris de prestări de servicii și denumirea, domiciliul sau sediul social al clientului.
3. În paragraful (iii) al *Raportului de expertiză contabilă extrajudiciară*, împrejurările și circumstanțele care l-au determinat pe

client să solicite prestația expertului contabil / experților contabili sau societății comerciale de profil trebuie prezentate mai detaliat decât în cazul expertizelor contabile judiciare. Aceasta deoarece organul judiciar are la îndemână dosarul cauzei, în care împrejurările și circumstanțele procesului judiciar sunt conturate, în timp ce *utilizatorul* expertizei contabile extrajudiciare ia cunoștință pentru prima dată despre împrejurările și circumstanțele care l-au determinat pe client să solicite expertiza contabilă extrajudiciară. Totuși, și în cazul expertizelor contabile extrajudiciare acest paragraf trebuie redactat în mod profesional, cu concizie, claritate și fără detalii inutile.

4. În paragraful (iv) al *Raportului de expertiză contabilă extrajudiciară*, obiectivele expertizei contabile extrajudiciare trebuie să coincidă cu cele formulate în contractul scris de prestări de servicii.
5. Paragraful (v) al *Raportului de expertiză contabilă extrajudiciară* privind durata și locul desfășurării acesteia este important din aceleași considerente prezentate în legătură cu paragraful similar al *Raportului de expertiză contabilă judiciară* (a se vedea subparagraful 3.3.1.1 pct. 5 din prezenta lucrare).
6. Paragraful (vi) al *Raportului de expertiză contabilă extrajudiciară* este, de asemenea, similar celui din *Raportul de expertiză contabilă judiciară*. Totuși, apreciem că în *Raportul de expertiză contabilă extrajudiciară* expertul contabil este obligat / experții contabili sunt obligați să își exprime considerațiile privind calitatea materialului documentar de bază care a stat la baza elaborării lucrării comandate de client. Se fac referiri și la legislația și reglementările specifice care au stat la baza întocmirii raportului de expertiză contabilă.

7. În paragraful (vii) al *Raportului de expertiză contabilă extrajudiciară* este recomandabil ca expertul contabil / experții contabili să analizeze în detaliu eventualele expertize contabile efectuate pe același obiectiv și/sau pe obiective tangente, eventualele lucrări ale altor experți (tehnici, fiscali etc.), precum și punctele de vedere ale specialiștilor din subordinea clientului sau a altor părți interesate în efectuarea expertizei contabile extrajudiciare comandate de client. Aceasta deoarece beneficiarii expertizelor contabile extrajudiciare nu au la dispoziție un *dosar al cauzei* în care astfel de aspecte să fi fost deja relevate și deci cunoscute de client. Desigur, astfel de detalieri trebuie prezentate doar în măsura în care expertul contabil / experții contabili consideră că sunt utile în primul rând clientului și apoi altor eventuali utilizatori ai expertizelor contabile extrajudiciare.
8. În paragraful (viii) al *Raportului de expertiză contabilă extrajudiciară* trebuie să se menționeze explicit data fixată pentru depunerea acestuia, care trebuie să fie data convenită prin contractul scris de prestări de servicii, eventual prelungită prin acte adiționale la respectivul contract.
9. Redactarea Capitolelor II *Desfășurarea expertizei contabile* și III *Concluzii* ale *Raportului de expertiză contabilă extrajudiciară* trebuie să fie la fel de clară, concisă și fără ambiguități ca în cazul *Raportului de expertiză contabilă judiciară*.

#### Spre ilustrare:

Prezentăm în caseta următoare un model de *Raport de expertiză contabilă extrajudiciară* redactat profesional:

## RAPORT DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ EXTRAJUDICIARĂ

### **Capitolul I INTRODUCERE**

#### Paragraful (i)\*

Subsemnatul, J.P., expert contabil, posesor al carnetului de expert contabil nr. 1.204, înscris în Tabloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în Secțiunea I.

#### Paragraful (ii)\*

În baza contractului nr. 10/20..., am acceptat misiunea efectuării unei expertize contabile extrajudiciare pentru SC „Garamond” SRL, cu sediul social în ..., Str. Fabricii nr. 93.

SC „Garamond” SRL se află într-un litigiu comercial în calitate de pârâtă cu reclamanta SC „Panedor” SRL, în dosarul nr. 7.278/20..., aflat pe rolul Tribunalului ..., Secția comercială și de contencios administrativ, care, prin Sentința Civilă nr. 403/C/20..., obligă pârâta să îi plătească reclamantei suma de 204.989.630 lei, din care 31.583.842 lei reprezintă amortismente incluse în costuri de către pârâtă. Pârâta SC „Garamond” SRL a hotărât să atace Sentința Civilă nr. 403/C/20.. în apel, pentru pregătirea căruia solicită o expertiză contabilă extrajudiciară.

#### Notă:\*

Expertul contabil, constatând în speță existența unui *dosar detaliat al cauzei*, nu a considerat necesar să detalieze paragraful (iii). Apreciem că a procedat corect.

#### Paragraful (iv)\*

Conform art. 1 din contractul nr. 10/20..., obiectivul fixat prezentei expertize contabile extrajudiciare este:

„În ce măsură sunt justificate pretențiile SC «Panedor» SRL legate de includerea în costuri a amortizării utilajelor de către SC «Garamond» SRL, calculate la suma de 31.583.842 lei?”

#### Paragraful (v)\*

Lucrările prezentei expertize contabile extrajudiciare s-au efectuat în perioada 01.04.20..-10.04.20.. la sediul social al SC „Garamond” SRL.

#### Paragraful (vi)\*

La baza efectuării prezentei expertize contabile extrajudiciare au stat următoarele documente din dosarul nr. 7.278/20..., puse la dispoziție de SC „Garamond” SRL:

1. Contractul de asociere nr. 001/13.05.20..., intervenit între SC „Panedor” SRL și SC „Garamond” SRL, având ca obiect valorificarea în comun a spațiului situat în Str. Pascaly nr. 7, în suprafață de 278 mp, pus de SC „Panedor” SRL la dispoziția SC „Garamond” SRL spre a fi utilizat în scop productiv (tipografie), pentru o perioadă de cinci ani. Contractul nu reglementează modalitatea de decontare a amortizării imobilizărilor corporale ale părților. SC „Garamond” SRL se obligă să verse lunar în contul SC „Panedor” SRL o cotă de 33,5% din profitul net realizat din activitatea tipografică.
2. Nota adițională din 07.01.20.. cu privire la dezvoltarea prin asociere a tipografiei din Str. Pascaly nr. 7, prin care se fac mai multe concretizări la contractul nr. 001/13.05.20...,

dar modalitatea decontării amortizării imobilizărilor corporale ale părților este din nou eludată.

3. Actul adițional din 01.07.20.. la contractul de asociere nr. 001/13.05.20., în care, la art. 2, este stipulat următorul text: „Pe baza evaluărilor făcute de comun acord, părțile își vor calcula amortismentele lunare – SC «Garamond» SRL la utilaje și dotări, SC «Panedor» SRL la spațiu”.
4. Reglementările specifice care au stat la baza efectuării raportului de expertiză contabilă.

#### Notă:\*

Se observă că, în mod profesional, expertul contabil a subliniat în acest paragraf clauzele contractuale cu incidență asupra obiectivului expertizei contabile extrajudiciare.

#### Paragraful (vii)\*

Redactarea prezentului raport de expertiză contabilă extrajudiciară s-a făcut în perioada 11.04.20..-14.04.20..

Pe obiectivul fixat prezentei expertize contabile extrajudiciare s-a mai efectuat o expertiză contabilă judiciară de către expertul contabil I.F., numit din oficiu de către Tribunalul ..., Secția comercială și de contencios administrativ.

În speță, expertul contabil I.F. a concluzionat:

„Amortizarea utilajelor și instalațiilor de lucru ale SC «Garamond» SRL, inclusă în costuri în perioada septembrie 20.. – octombrie 20.., a fost de 94.280.128 lei, ceea ce, în raport de cota de 33,5% prevăzută în contractul de asociere nr. 001/13.05.20., a diminuat profitul net ce revenea SC «Panedor» SRL cu 31.583.842 lei (94.280.128 x 33,5%)”.



SC „Garamond” SRL susține, în explicațiile date în timpul desfășurării prezentei expertize contabile extrajudiciare, că, în formularea concluziei sale, expertul contabil I.F. nu a ținut cont de clauzele contractuale din contractul de asociere nr. 001/13.05.20.. și din actele adiționale la acesta.

#### Paragraful (viii)\*

Data pentru depunerea prezentului raport de expertiză contabilă extrajudiciară la sediul social al SC „Garamond” SRL, potrivit art. 3 din contractul nr. 10/20.., este 15.04.20.. .

## **Capitolul II DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE**

### Obiectul expertizei

„În ce măsură sunt justificate pretențiile SC «Panedor» SRL legate de includerea în costuri a amortizării utilajelor de către SC «Garamond» SRL, calculate la suma de 31.583.842 lei?”

Pentru a răspunde acestui obiectiv al prezentei expertize contabile extrajudiciare, s-au examinat clauzele contractului de asociere nr. 001/13.05.20.. dintre SC „Garamond” SRL și SC „Panedor” SRL și ale actelor adiționale acestuia. S-a constatat că o clauză expresă privind decontarea amortizării imobilizărilor corporale utilizate în activitatea comună a celor două societăți comerciale a intervenit doar la data de 01.07.20.., începând cu care: „Pe baza evaluării făcute de comun acord, părțile își vor calcula amortismentele lunare: SC «Garamond» SRL la utilaje și dotări, SC «Panedor» SRL la spațiu”. Prin urmare:

- a) Amortizarea utilajelor și instalațiilor de lucru ale SC „Garamond” SRL în sumă de 69.483.239 lei, aferentă perioadei

septembrie 20.. – iunie 20.., este o cheltuială de producție a activității tipografice, componentă a costurilor acestei activități.

- b) Amortizarea utilajelor și instalațiilor de lucru ale SC „Garamond” SRL în sumă de 24.796.889 lei (94.280.128 – 69.483.239) este o cheltuială exclusivă a SC „Garamond” SRL.

În consecință, pretenția justificată a SC „Panedor” SRL reprezentând 33,5% din amortizarea inclusă în costurile activității tipografice comune este de 8.306.958 lei (24.796.889 x 33,5%).

### **Capitolul III CONCLUZII**

Pretențiile în sumă de 31.583.842 lei formulate de SC „Panedor” SRL în legătură cu amortizarea imobilizărilor corporale utilizate în activitatea de tipografie la SC „Garamond” SRL sunt justificate numai pentru suma de 8.306.958 lei. Restul pretențiilor reclamantei, de 23.276.884 lei (31.583.842 – 8.306.958), sunt nejustificate.

*În redactările uzuale, sintagmele marcate cu asterisc (\*) nu sunt necesare. În caseta de mai sus ele au fost utilizate pentru a pune în evidență structura Raportului de expertiză contabilă extrajudiciară și comentariile corespunzătoare.*

#### **3.3.1.3 Modelul Raportului de imposibilitate a efectuării expertizei contabile și redactarea acestuia**

În unele cazuri, desigur, cu caracter de excepție, efectuarea lucrărilor de expertiză contabilă este îngreunată sau chiar imposibilă

din cauza modului defectuos al conducerii sau neconducerii la zi a contabilității tranzacțiilor și/sau evenimentelor supuse expertizării. În astfel de cazuri, expertul contabil nu este abilitat ca mai întâi să refacă sau să aducă la zi contabilitatea și apoi să procedeze la efectuarea expertizei contabile *comandate*.

Procedura de urmat în aceste situații este *întocmirea unui Raport de imposibilitate a efectuării expertizei contabile*, care va respecta aceleași reguli procedurale și va avea aceeași structură ca un raport de expertiză contabilă obișnuit, iar în Capitolul II *Desfășurarea expertizei contabile* și în Capitolul III *Concluzii* vor fi prezentate argumentat motivele imposibilității efectuării expertizei contabile. La o astfel de procedură trebuie să se recurgă numai în cazuri absolut necesare. Această procedură nu trebuie să reprezinte o *eschivare* a expertului contabil de la efectuarea lucrării solicitate. Prin urmare, înainte de întocmirea *Raportului de imposibilitate a efectuării expertizei contabile*, expertul contabil trebuie să analizeze cu exigență materialul documentar disponibil și să indice modul în care materialul documentar existent ar putea fi completat, respectiv prin aducerea la zi a contabilității, efectuarea unei verificări gestionare, inventariere, expertize tehnice etc., operațiuni în urma cărora expertiza contabilă solicitată ar putea fi efectuată, pe care să le aducă la cunoștință organului care a dispus expertiza.

Literatura de specialitate relevă că, în cazul în care organul care a dispus efectuarea expertizei (contabile – n.n.) va dispune completarea materialului de la dosar și va menține necesitatea unei expertize contabile, aceasta se va efectua la noul termen ce se va fixa; pe tot parcursul completării dosarului, lucrările de expertiză sunt considerate suspendate. În practică, o frecvență mai mare o reprezintă gestiunile care funcționează în cadrul asociațiilor de locatari (proprietari – n.n.). Și în asemenea cazuri este oprit ca expertul contabil să se substituie administratorului sau comisiei de cenzori pentru a face verificarea sau aducerea la zi a evidențelor.

Spre ilustrare:

Prezentăm în caseta următoare un model de *Raport de imposibilitate a efectuării expertizei contabile*, întocmit în dosarul penal nr. 16/P/20.. al Inspectoratului de Poliție al Județului ..., Serviciul de Cercetări Penale:

**RAPORT DE IMPOSIBILITATE**  
**A EFECTUĂRII EXPERTIZEI CONTABILE**

**Capitolul I INTRODUCERE**

Paragraful (i)\*

Subsemnatul, A.P., expert contabil, posesor al carnetului de expert contabil nr. 1.504, înscris în Tabloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în Secțiunea I.

Paragraful (ii)\*

Am fost numit, prin Ordonanța nr. 27.706/17.06.20.. a Inspectoratului de Poliție al Județului ..., Serviciul de Cercetări Penale, expert contabil din oficiu în dosarul penal nr. 16/P/20.., părțile în proces fiind:

1. Reclamant: SC „Cresus” SRL, cu sediul social în ..., Str. Gârbău nr. 1;
2. Învinuit: M.V., șef magazin alimentar din Str. Observatorului nr. 109 al SC „Cresus” SRL.

Paragraful (iii)\*

În urma unui inventar efectuat la magazinul alimentar din Str. Observatorului nr. 109 al SC „Cresus” SRL s-a constatat o lipsă în gestiunea condusă de M.V. în sumă de 49.803.847 lei,

pentru care patronii SC „Cresus” SRL au procedat la sesizarea organelor de urmărire penală.

#### Paragraful (iv)\*

Pentru rezolvarea acestei sesizări și stabilirea realității prejudiciului, Inspectoratul de Poliție al Județului ... dispune proba cu expertiza contabilă, căreia i s-au fixat următoarele obiective:

1. Dacă există în evidențele contabile ale SC „Cresus” SRL facturi neînregistrate în rapoartele de gestiune și care este valoarea acestora pe perioada 01.07.20..-31.08.20..;
2. Care este valoarea diferenței dintre soldul scriptic și cel faptic pe perioada iulie 20.. – august 20..;
3. Stabilirea furnizorilor neachitați;
4. Stabilirea obligațiilor fiscale de achitat, a TVA;
5. Alte modalități de creare a prejudiciului;
6. Actele normative încălcate.

#### Notă:\*

Nu comentăm formularea unor obiective, în special 2, 5 și 6. Am făcut-o în altă parte a prezentei lucrări.

#### Paragraful (v)\*

Lucrările de documentare preliminară ale expertizei contabile s-au efectuat în perioada 20.06.20..-25.06.20.., la sediul Inspectoratului de Poliție al Județului ... și la sediul social al SC „Cresus” SRL.

#### Paragraful (vi)\*

Materialul documentar care a stat la baza documentării preliminare constă din:

1. dosarul cauzei;
2. arhiva contabilă a SC „Cresus” SRL pe perioada iulie 20.. – august 20.., aflată parțial la sediul organului de cercetare penală și parțial la sediul social al SC „Cresus” SRL;
3. reglementările specifice care au stat la baza întocmirii raportului de expertiză contabilă.

#### Paragraful (vii)\*

Redactarea prezentului raport de imposibilitate a efectuării expertizei contabile s-a făcut în perioada 26.06.20..-27.06.20.. .  
În cauză nu s-au administrat alte expertize contabile.

#### Paragraful (viii)\*

Data pentru depunerea raportului de expertiză contabilă dispusă în această cauză este 30.06.20.. .

## **Capitolul II DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE**

În urma documentării preliminare asupra obiectivelor fixate expertizei și a analizei generale a documentelor contabile prezentate de părți vă învederăm următoarele:

1. În perioada dispusă pentru expertizare (01.03.20..-24.08.20..), contabilitatea SC „Cresus” SRL nu a fost nici organizată în compartimentul financiar-contabil distinct din cadrul societății și nici nu a fost condusă de către persoane autorizate, în conformitate cu Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare. Prin urmare, în astfel de cazuri, potrivit art. 11 alin. (5) din Legea contabilității nr. 82/1991, răspunderea organizării contabilității îi revine patronului. Contabilitatea

SC „Cresus” SRL, condusă de numitul F.N.L., persoană neautorizată, în sensul Legii contabilității nr. 82/1991, conține mai multe neajunsuri, dintre care amintim:

- a) Registrele contabile obligatorii, respectiv Registrul-jurnal (cod 14-1-1) și Registrul-inventar (cod 14-1-2), în formă legată, șnuruită și parafată de organul fiscal teritorial nu au fost întocmite, iar registrul Cartea mare (cod 14-1-3) nu a fost editat de programul informatic utilizat.
- b) Nu s-au efectuat confruntările lunare între înregistrările din conturile sintetice de stocuri (371 „Mărfuri”, 378 „Diferențe de preț la mărfuri” și 4428 „TVA neexigibilă”) și evidențele operative și analitice ale magazinului alimentar pentru gestiunea căruia este învinuit numitul M.V. Aceasta face să nu existe concordanțe între valoarea NIR-urilor (Notele de intrare-recepție semnate de învinuitul M.V.), rapoartele intermediare de gestiune și inventarierea neefectuată în conformitate cu Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului și datele din conturile contabile sintetice.
- c) Reclamanții, fără respectarea regulilor minimale în materie de organizare a gestiunilor de valori materiale și bănești, au lăsat în sarcina aceleiași persoane, învinuitul M.V., responsabilitatea gestiunii mărfurilor din magazinul alimentar din Str. Observatorului nr. 109, a gestiunii casei (încasărilor) din vânzări, inclusiv responsabilitatea efectuării de plăți din încasări, fără a organiza nicio procedură de control contabil asupra corectitudinii efectuării acestor operațiuni. În consecință, monetarele și rapoartele intermediare de

gestiune întocmite de învinuitul M.V. nu au relevanță pentru expertiza contabilă.

2. Reclamanții, în calitate de administratori ai SC „Cresus” SRL, nu au elaborat o decizie internă prin care să stabilească întinderea drepturilor și obligațiilor învinuitului M.V. în calitate de șef de magazin, și nici nu au stabilit garanțiile care trebuiau depuse de acesta în calitate de gestionar. Prin urmare, în conformitate cu prevederile Legii nr. 22/1969 privind angajarea gestionarilor, constituirea de garanții și răspunderea în legătură cu gestionarea bunurilor agenților economici, autorităților sau instituțiilor publice, cu modificările și completările ulterioare.
3. În raport cu situația de fapt și de drept prezentată mai sus (pct. 1 și 2), în urma consultării părților, vă rugăm să vă pronunțați asupra menținerii probei cu expertiza contabilă.

În caz afirmativ, vă rugăm să dispuneți părților să se pună de acord și să prezinte expertizei:

- a) Inventarul stocului de marfă și fila originală a Registrului de casă semnate de învinuitul M.V. și contrasemnate de reclamanți, în baza cărora învinuitul M.V. a preluat gestiunea magazinului alimentar situat în Str. Observatorului nr. 109 la data de 01.03.20..;
- b) Notele originale de intrare-recepție (NIR-uri) a mărfurilor intrate în gestiunea magazinului alimentar situat în Str. Observatorului nr. 109, semnate de învinuitul M.V. și/sau înlocuitorii săi și contrasemnate de reclamanți, anexându-se la fiecare NIR documentele justificative de intrare, respectiv facturi și chitanțe fiscale, avize de însoțire a mărfurilor etc., îmborderiate pe luni și evaluate în prețuri de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA, îndosariate pe luni, în dosare distincte, legate și șnuruite, cu file numerotate;



- c) Filele originale de Registru de casă în care învinuitul M.V. a operat plăți din încasările magazinului alimentar situat în Str. Observatorului nr. 109, anexându-se la fiecare filă de Registru de casă semnată de învinuitul M.V. și contrasemnată de reclamanți documentele justificative (chitanțe, state de plată etc.) privind plățile efectuate din încasări, îndosariate, de asemenea, pe luni, în dosare distincte, legate și șnuruite, cu file numerotate;
- d) Inventarul stocului de marfă și fila originală a Registrului de casă semnate de învinuitul M.V. și contrasemnate de reclamanți, în baza cărora învinuitul M.V. a predat gestiunea magazinului alimentar situat în Str. Observatorului nr. 109 la data de 24.08.20..;
- e) Registrul Cartea mare (cod 14-1-3) aferent conturilor:
- 371 „Mărfuri”;
  - 378 „Diferențe de preț la mărfuri”;
  - 4428 „TVA neexigibilă”;
  - 5311 „Casa în lei”,
- în care să se prezinte separat operațiunile de intrări de mărfuri, conform NIR-urilor semnate de învinuitul M.V. și contrasemnate de reclamanți, și respectiv plățile efectuate de învinuitul M.V. înregistrate în filele originale de Registru de casă, semnate de învinuitul M.V. și contrasemnate de reclamanți, derulate prin magazinul alimentar situat în Str. Observatorului nr. 109 în perioada 01.03.20..-24.08.20..;
- f) Stabilirea unui nou termen pentru efectuarea expertizei contabile, de minimum trei săptămâni de la data punerii la dispoziția expertizei a documentelor contabile în forma

solicitată la literele a), b), c), d) și e), separate de orice alte evidențe operative și contabile care nu interesează obiectivele expertizei.

### **Capitolul III CONCLUZII**

În concordanță cu cele prezentate în Capitolul II *Desfășurarea expertizei contabile*, ne aflăm în imposibilitatea efectuării expertizei contabile dispuse în dosarul penal nr. 16/P/20.. înaintea ca reclamanții să prezinte documentele contabile solicitate, aranjate într-o formă care să asigure efectuarea expertizei contabile într-un fond de timp rezonabil.

*Reamintim că, în redactările uzuale, sintagmele marcate cu asterisc (\*) nu sunt necesare, în caseta de mai sus ele fiind utilizate doar pentru a scoate în evidență structura Raportului de imposibilitate a efectuării expertizei contabile și/sau comentariile corespunzătoare.*

În speță, reclamanții nu au procedat la completarea materialului documentar solicitat de expertul contabil, iar organul de cercetare penală i-a *decăzut* din proba cu expertiza contabilă.

#### **3.3.1.4 Raportul de expertiză contabilă cu opinii separate**

În special în procesele judiciare în care au fost numiți atât experți contabili din oficiu, cât și la recomandarea părților pot apărea opinii diferite. Cu privire la acest aspect, Codul de procedură civilă, art. 336, prevede:

*Constatările și concluziile motivate ale expertului sau ale laboratorului ori ale institutului specializat căruia i s-a cerut efectuarea expertizei vor fi consemnate într-un raport scris, care va fi depus cu*

*cel puțin 10 zile înainte de termenul fixat pentru judecată. În cazuri urgente, termenul pentru depunerea raportului de expertiză poate fi micșorat.*

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

*În cazurile anume prevăzute de lege, depunerea raportului se va face numai după obținerea avizelor tehnice necesare ce se eliberează numai de organismele de specialitate competente.*

De asemenea, Codul de procedură civilă, art. 330 alin. (5), prevede:

*La efectuarea expertizei (...) pot participa experți aleși de părți și încuviințați de instanță, având calitatea de consilieri ai părților, dacă prin lege nu se dispune altfel. În acest caz, ei pot să dea relații, să formuleze întrebări și observații și, dacă este cazul, să întocmească un raport separat cu privire la obiectivele expertizei.*

*Opinie separată poate formula oricare dintre experți, indiferent de faptul că au calitatea de expert contabil numit sau expert contabil consilier al părții. Expertul contabil care formulează opinii separate este obligat să le fundamenteze temeinic pe obiective. Opinia separată a unui expert, bazându-se pe documentele analizate și făcând parte din raportul de expertiză contabilă, nu poate fi transmisă direct părților.*

### **3.3.2 Semnarea și depunerea raportului de expertiză contabilă**

Procedura de semnare și depunere a raportului de expertiză contabilă este reglementată legal de normele procedurale (Codurile de procedură civilă și penală), iar profesional prin Norma CECCAR nr. 3532 *Semnarea și depunerea raportului de expertiză contabilă*, prezentată în caseta următoare:

**3532****SEMNAREA ȘI DEPUNEREA RAPORTULUI  
DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ****NORMA**

Raportul de expertiză contabilă se parafează și se semnează filă cu filă, inclusiv anexele, atât de expertul contabil / experții contabili numit(ți)/desemnat(ți) la cererea părților sau din oficiu, cât și de expertul contabil / experții contabili consilier(i) al (ai) părților / recomandat(ți) de părți.

Raportul de expertiză contabilă judiciară, după ce a fost supus auditului de calitate, se depune la organul care a dispus efectuarea acestuia, în termenul legal. Raportul de expertiză contabilă extrajudiciară se depune la beneficiarul acestuia în termenul contractual.

**COMENTARII**

**3532.1.** Pentru a evita orice dispută cu privire la originalitatea raportului de expertiză contabilă, acesta, inclusiv anexele, se parafează și se semnează de către expertul contabil / experții contabili pe fiecare pagină în parte. Toate exemplarele parafate și semnate de expertul contabil / experții contabili în original au calitatea de rapoarte de expertiză contabilă originale. Toate celelalte au calitatea de copii, indiferent de tehnicile de multiplicare. Dacă concluziile/răspunsurile expertului contabil consilier al părții (părților) / recomandat de parte (părți) și încuviințat/numit de instanță diferă de cele ale expertului contabil numit/desemnat, semnătura acestuia va fi însoțită de expresia „*cu opinie separată*”.

În cazul întocmirii unui raport separat de către expertul consilier al părții, acesta va menționa, în raportul întocmit de

expertul contabil numit, „*cu raport separat*” alături de semnătură și parafă.

Raportul de expertiză contabilă nu se semnează de niciuna dintre părțile interesate în efectuarea expertizei contabile sau de reprezentanții acestora.

**3532.2.** De regulă, raportul de expertiză contabilă se întocmește în două exemplare originale: unul pentru organul care a dispus sau partea care a solicitat efectuarea expertizei contabile și unul pentru expertul contabil / experții contabili care a/au efectuat expertiza contabilă. Numărul de exemplare originale poate fi mai mare dacă beneficiarul raportului de expertiză solicită acest lucru.

**3532.3.** Raportul de expertiză contabilă judiciară, după ce a fost supus auditului de calitate, se depune la organul care a dispus-o cu cel puțin 10 zile înainte de data stabilită pentru judecată. Un caz particular îl constituie programul administrării probei de către avocați, în care expertul predă expertiza direct avocaților părților, sub semnătură de primire, cu cel puțin 30 de zile înainte de termenul fixat de instanță. Raportul de expertiză contabilă extrajudiciară se predă clientului care a solicitat-o la locul și la termenul prevăzute în contract.

**3532.4.** Contractul încheiat între parte și expertul consilier al părții / recomandat de parte se poate redacta având ca model contractul prezentat în Anexa nr. 1.

**3532.5.** În cazul în care organul care a dispus expertiza contabilă judiciară a încuviințat participarea la efectuarea acesteia și a unui expert consilier al părții, acesta este îndreptățit să dea relații, să formuleze întrebări și observații și, dacă este

cazul, să întocmească un raport separat cu privire la obiectivele expertizei; prevederile Normei 3532.1 sunt aplicabile și în cazul raportului separat.

Reliefăm că această normă profesională este în concordanță cu reglementările Codului de procedură civilă, art. 336, potrivit căruia *expertul este dator să își depună lucrarea cu cel puțin 10 zile înainte de termenul fixat pentru judecată.*

Raportul de expertiză contabilă judiciară, semnat și parafat pe fiecare filă în parte, în numărul de exemplare solicitat de organul judiciar, se depune la organul care a dispus expertiza. Potrivit Regulamentului privind auditul de calitate în domeniul serviciilor contabile și ghidului de aplicare al acestuia, care cuprinde și metodologia verificării rapoartelor de expertiză contabilă judiciară, raportul de expertiză contabilă judiciară depus la organul care a dispus expertiza trebuie să poarte pe prima pagină ștampila dreptunghiulară și semnătura auditorului de calitate, precum și ștampila auditorului de calitate și, dacă este cazul, să fie însoțit de referatul auditorului de calitate.

Pentru a nu împieta asupra termenului de depunere a raportului la organul care a dispus expertiza, trebuie să obțină *viza* auditorului de calitate înainte de termenul de 10 zile raportat la *ziua fixată pentru judecată*. Termenul de 10 zile este termenul de depunere a raportului de expertiză contabilă judiciară la organul care a dispus expertiza.

Pentru depunerea rapoartelor de expertiză contabilă extrajudiciară, termenul de 10 zile nu este operant, sunt operante data și locul prevăzute în contractul scris de prestări servicii.

### **3.3.3 Stabilirea și plata onorariului și decontarea din cheltuieli privind lucrările de expertiză contabilă**

Potrivit prevederilor OG nr. 2/2000, cu modificările și completările ulterioare, plata onorariului experților contabili judiciari se efectuează astfel:

## **Art. 22**

(1) Raportul de expertiză sau suplimentul la raportul de expertiză, însoțit de nota de evaluare a onorariului și, dacă este cazul, de decontul cheltuielilor de transport, cazare, diurnă sau al altor cheltuieli ocazionate de efectuarea expertizei și în strânsă legătură cu aceasta, se depune la organul cu atribuții jurisdicționale care a încuviințat expertiza.

(2) La termenul la care se pronunță asupra raportului de expertiză sau, după caz, asupra suplimentului la raport, depus de expertul tehnic judiciar numit, organul cu atribuții jurisdicționale care a dispus efectuarea expertizei se pronunță și asupra sumei definitive solicitate de către expert, înștiințând biroul local pentru expertize tehnice judiciare despre suma definitivă aprobată la plata expertului.

(3) La termenul prevăzut la alin. (2), organul cu atribuții jurisdicționale înștiințează partea despre suma rămasă de plată și pune în vedere aceștia să efectueze plata în contul biroului local pentru expertize tehnice judiciare în termen de 5 zile de la înștiințare.

## **Art. 22<sup>1</sup>**

(1) Dacă expertul tehnic judiciar numit este înlocuit din motive imputabile acestuia, organele de urmărire penală, instanțele judecătorești sau alte organe cu atribuții jurisdicționale pot dispune, odată cu înlocuirea, și restituirea în contul biroului local pentru expertize tehnice judiciare, în tot sau în parte, în termen de 30 de zile, a sumelor primite pentru activitatea de expertiză tehnică judiciară efectuată în cauza respectivă.

(2) Nerestituirea sumelor în termenul stabilit în contul biroului local pentru expertize tehnice judiciare constituie abatere disciplinară.

### **Art. 23**

(...)

(2) Plata onorariului și a cheltuielilor solicitate prin decont, cuvenite expertului tehnic judiciar numit de către organele de urmărire penală, instanțele judecătorești sau alte organe cu atribuții jurisdicționale în condițiile art. 17, pentru efectuarea expertizei, se efectuează numai prin biroul local pentru expertize tehnice judiciare.

Trebuie subliniat că prevederile articolelor menționate anterior sunt aplicate corespunzător experților contabili judiciari, conform art. 24 din ordonanța la care se face referire.

De asemenea, menționăm că C.p.p. conține prevederi referitoare la cheltuielile judiciare, respectiv acoperirea cheltuielilor judiciare și sumele cuvenite expertului, după cum urmează:

### **Art. 272**

#### **Acoperirea cheltuielilor judiciare**

(1) Cheltuielile necesare pentru efectuarea actelor de procedură, administrarea probelor, conservarea mijloacelor materiale de probă, onorariile avocaților, precum și orice alte cheltuieli ocazionate de desfășurarea procesului penal se acoperă din sumele avansate de stat sau plătite de părți.

(2) Cheltuielile judiciare prevăzute la alin. (1), avansate de stat, sunt cuprinse distinct, după caz, în bugetul de venituri și cheltuieli al Ministerului Justiției, al Ministerului Public, precum și al altor ministere de resort.

### **Art. 273**

#### **Sumele cuvenite martorului, expertului și interpretului**

(1) Martorul, expertul și interpretul chemați de organul de urmărire penală ori de instanță au dreptul la restituirea cheltuielilor



de transport, întreținere, locuință și a altor cheltuieli necesare, prilejuite de chemarea lor.

(2) Martorul, expertul și interpretul care sunt salariați au dreptul la venitul de la locul de muncă, pe durata lipsei de la serviciu pricinuite de chemarea la organul de urmărire penală sau la instanță.

(3) Martorul care nu este salariat, dar are venit din muncă, este îndreptățit să primească o compensare.

(4) Expertul și interpretul au dreptul la o retribuție pentru îndeplinirea însărcinării date, în cazurile și în condițiile prevăzute prin dispoziții legale.

(5) Sumele acordate potrivit alin. (1), (3) și (4) se plătesc pe baza dispozițiilor luate de organul care a dispus chemarea și în fața căruia s-a prezentat martorul, expertul sau interpretul, din fondul cheltuielilor judiciare special alocat.

## Capitolul 4

# METODOLOGIA DE AUDITARE A CALITĂȚII EXPERTIZELOR CONTABILE JUDICIARE

### 4.1 Necesitatea auditării calității expertizelor contabile judiciare

Realizarea unor lucrări de calitate de către toți membrii Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România este o problemă de prestigiu profesional, atât al fiecărui expert contabil în parte, cât și al profesiei contabile liberale în ansamblul său.

Unele deficiențe, în special pe linia expertizelor contabile judiciare, au fost sesizate atât de către beneficiarii lucrărilor de expertize contabile judiciare, cât și de către experții contabili prestatori ai unor astfel de lucrări.

În sinteză, organele judiciare beneficiare ale rapoartelor de expertiză contabilă judiciară reclamă:

- Experții contabili nu răspund în unele cazuri complet și clar la obiectivele stabilite, nu formulează concluzii clare.
- În alte cazuri își depășesc competența, formulând răspunsuri de ordin juridic la unele întrebări.
- Răspund la solicitări sau depun cu întârziere rapoartele de expertiză contabilă, pentru diferite motive, mai mult sau mai puțin întemeiate.

În *contrapondere*, experții contabili opinează:

- Instanțele de judecată, în multe cazuri, nu fixează obiectivele expertizei, ci îi transmit expertului întrebările puse de părțile implicate în cauză, iar acestea sunt tendențioase și neclare.

- Se stabilesc termene prea scurte în raport cu volumul de muncă necesar pentru rezolvarea întrebărilor puse pentru soluționarea cauzei respective.
- Onorariul provizoriu nu se stabilește în raport cu perioada expertizei și cu volumul documentelor care urmează a se examina pentru a răspunde la întrebările puse, și nu este consultat expertul contabil în acest sens.
- Numirea experților contabili se face preferențial și nu se ține cont de competența profesională a expertului pe ramurile de activitate în care s-a format, respectiv de specializările pentru care a optat în calitate de expert contabil judiciar.

În vederea înlăturării unor astfel de neajunsuri, Corpul a avut următoarele inițiative:

- a) A elaborat *Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile*, precum și prezentul ghid de aplicare a acestui standard.
- b) A organizat, începând cu data de 1 ianuarie 2003, activitatea de auditare a calității lucrărilor de expertiză contabilă judiciară, prin auditori de calitate, angajați în cadrul fiecărei filiale CECCAR.
- c) A elaborat Regulamentul privind auditul de calitate în domeniul serviciilor contabile și ghidul de aplicare al acestuia, care cuprinde și metodologia verificării rapoartelor de expertiză contabilă judiciară.

## **4.2 Selectarea și angajarea auditorilor de calitate**

Auditorii de calitate fac parte din structura Departamentului pentru Urmărirea Aplicării Normelor Profesionale și Auditului de Calitate – DUANPAC – și sunt angajați de Corp pe durată nedeterminată, cu contracte de muncă; din punct de vedere tehnic-profesional, auditorii de calitate sunt subordonați DUANPAC, iar din punct de vedere administrativ, directorului executiv al filialei.

Condițiile pe care trebuie să le îndeplinească o persoană pentru ocuparea postului de auditor de calitate sunt:

- a) să fie cetățean român și să aibă domiciliul în România;
- b) să aibă exercițiul drepturilor civile;
- c) să aibă calitatea de expert contabil și experiență profesională de minimum 5 ani;
- d) să beneficieze de pregătire profesională desăvârșită și să facă dovada pregătirii sale profesionale continue;
- e) să aibă un comportament personal și profesional ireproșabil de la înscrierea în Corp până în prezent și să corespundă cerințelor din punctul de vedere al independenței, al conflictului de interese și al celorlalte aspecte etice și deontologice;
- f) să fie apt din punct de vedere medical pentru exercitarea funcției de auditor de calitate; această condiție se dovedește cu certificat medical eliberat în condițiile legii.

### **4.3 Atribuțiile auditorilor de calitate**

Auditorii de calitate au următoarele atribuții:

- a) auditarea lucrărilor de expertiză contabilă judiciară înainte de depunerea acestora la organele care le-au solicitat;
- b) întocmirea referatelor de verificare tehnico-profesională asupra lucrărilor de expertiză contabilă aflate pe rol la comisiile de disciplină ale filialelor, la cererea acestor comisii;
- c) elaborarea documentelor de evidență a activităților desfășurate și raportarea.

În îndeplinirea acestor atribuții, auditorii de calitate vor proceda astfel:

- Studiază raportul de expertiză, urmărind dacă:

- în elaborarea lucrării, experții contabili autori au respectat în totalitate prevederile *Standardului profesional nr. 35: Expertizele contabile*;
  - obiectivele stabilite au fost tratate corespunzător, iar răspunsurile date au fost susținute prin acte și documente care au legătură cu cauza;
  - autorii lucrării nu s-au îndepărtat de știința contabilității, procedând la încadrări juridice ale faptelor sau la efectuarea de operațiuni și lucrări care presupun alte cunoștințe decât cele contabile;
  - autorii lucrării au respectat prevederile *Codului etic național al profesioniștilor contabili*;
  - răspunsurile la întrebări / concluziile sunt susținute de prevederi legale sau de reglementările în domeniu.
- Analizează opiniile separate sau, dacă este cazul, rapoartele experților contabili – consilieri ai părților, urmărind aceleași obiective ca în cazul raportului de expertiză.
  - Verifică starea de independență a expertului contabil în raport cu cauza și mandatul primit pe baza declarației date pe propria răspundere și semnate de către expertul contabil; declarația se apostilează de către auditorul de calitate cu mențiunea „*dată în fața noastră*”.

Folosind exclusiv legea, știința contabilității și normele profesionale, auditorul de calitate solicită autorilor lucrărilor de expertiză contabilă să și le revadă, în funcție de observațiile făcute, și va proceda astfel:

a) Dacă nu sunt observații sau dacă lucrările sunt refăcute, auditorul de calitate va aplica pe prima pagină a lucrărilor analizate ștampila dreptunghiulară de auditare privind îndeplinirea Standardului profesional nr. 35, va semna și va aplica ștampila auditorului de calitate.

CORPUL EXPERTILOR CONTABILI  
ȘI CONTABILILOR AUTORIZAȚI DIN ROMÂNIA

**Filiala .....**

Auditat îndeplinirea Standardului profesional nr. 35

Dosar nr. .... / ..... al .....

Auditor de calitate

Numele .....

Prenumele .....

L.S.

b) Dacă sunt observații, iar rapoartele de expertiză contabilă judiciară nu sunt refăcute în spiritul observațiilor auditorului de calitate, acesta trebuie să întocmească un referat cu constatările și observațiile sale, pe care să îl atașeze, în original, raportului de expertiză contabilă judiciară ce urmează a fi depus organului care a dispus expertiza, spre informarea și decizia acestuia.

Modelul acestui referat este prezentat în caseta următoare:

**CECCAR**

**Filiala .....**

**Dosar nr.:**

**Beneficiar:**

**Termen:**

**Nr. înregistrare:**

**REFERAT**

privind auditarea modului de respectare a  
Normelor profesionale

**I. Data primirii:**

**II. Experți contabili:**    Nume și prenume                      Calitatea

1. \_\_\_\_\_
2. \_\_\_\_\_
3. \_\_\_\_\_
4. \_\_\_\_\_
5. \_\_\_\_\_
6. \_\_\_\_\_
7. \_\_\_\_\_

**III. Observații cu privire la:**

- a) Concordanța dintre obiective, constatări și concluzii**

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

- b) Respectarea Standardului profesional nr. 35:  
Expertizele contabile**

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**c) Respectarea Codului etic național al profesioniștilor contabili**

---

---

---

**d) Alte observații**

---

---

---

**Auditorul de calitate**

**Semnătura**

**Ștampila**

### **4.3.1 Verificarea tehnică profesională a lucrărilor de expertiză contabilă aflate pe rolul comisiilor de disciplină ale filialelor și Comisiei superioare de disciplină**

Comisiile de disciplină judecă abaterile disciplinare constând în fapte sau omisiuni săvârșite de membrii Corpului, prin nerespectarea obligațiilor ce le revin și a normelor de conduită etică și profesională<sup>28</sup>, prevăzute în OG nr. 65/1994, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în Regulamentul de organizare și funcționare a CECCAR, în *Codul etic național al profesioniștilor contabili* și în hotărârile organelor de conducere ale Corpului.

---

<sup>28</sup> Regulamentul de organizare și funcționare a comisiilor de disciplină de pe lângă consiliile filialelor și Consiliul Superior al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, republicat.



Dacă sunt sesizate cu reclamații vizând calitatea lucrărilor de expertiză contabilă, comisiile de disciplină de pe lângă consiliile filialelor trebuie să apeleze la serviciile auditorilor de calitate de la nivelul filialelor, iar Comisia superioară de disciplină, la serviciile Direcției de specialitate din cadrul Corpului.

În îndeplinirea acestor atribuții, auditorul de calitate colaborează cu comisia de disciplină de pe lângă consiliul filialei, cu celelalte compartimente ale filialei, precum și cu compartimentele din cadrul Aparatului central al Corpului.

#### **4.3.2 Evidența activității desfășurate de auditorii de calitate și raportarea acesteia**

Pentru evidența activității desfășurate, auditorul de calitate ține Registrul de evidență a lucrărilor de expertiză, care va fi tipărit prin grija Direcțiilor de specialitate din cadrul Corpului și al cărui model este prezentat în caseta următoare:

<b>REGISTRUL DE EVIDENȚĂ A LUCRĂRILOR DE EXPERTIZĂ</b>							
Nr. crt.	Dosar		Experți contabili Nume și prenume	Termen	Data intrării	Data ieșirii	Observații
	Nr. și data	Organ beneficiar					

Lunar, semestrial și anual, auditorul de calitate transmite un Raport de activitate departamentului de specialitate al Corpului pentru centralizare și analiză la nivelul Corpului.

Un exemplar al Raportului de activitate semestrial și anual se prezintă consiliului filialei, prin directorul executiv, pentru analiză și măsuri.

Departamentul de specialitate organizează semestrial schimburi de experiență, analize, seminarii și reuniuni de lucru cu toți auditorii de calitate, la care sunt invitați să participe reprezentanți ai organismelor beneficiare ale lucrărilor de expertiză contabilă.

## Capitolul 5

### RĂSPUNDEREA EXPERTILOR CONTABILI

Având în vedere importanța și implicațiile pe care le pot avea expertizele contabile, în special cele judiciare, asupra soluționării cauzelor în care sunt dispuse, experții contabili au obligația legală și morală de a-și desfășura activitatea cu o deosebită obiectivitate, de a da dovadă de o ținută etică și profesională deosebită. În cazuri contrare, își pot atrage asupra lor răspunderea disciplinară, contravențională, penală și civilă, după caz.

#### 5.1 Răspunderea disciplinară

Răspunderea disciplinară a experților contabili este reglementată de legea de organizare a activității de expertiză contabilă care, în funcție de gravitatea abaterilor săvârșite, stabilește următoarele sancțiuni disciplinare<sup>29</sup>:

1. mustrare;
2. avertisment scris;
3. suspendarea dreptului de a exercita profesia de expert contabil (...) pe o perioadă de timp de la 3 luni la 1 an;
4. interzicerea dreptului de a exercita profesia de expert contabil (...).

Printre faptele săvârșite în legătură cu expertizele contabile care pot atrage răspunderea disciplinară a experților contabili pot fi enumerate:

- a) Efectuarea de expertize contabile extrajudiciare fără contract scris de prestări servicii sau pe baza unui contract în care nu a fost înscrisă calitatea profesională de expert contabil;

---

<sup>29</sup> OG nr. 65/1994, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 16 și 17.

- b) Nerespectarea obligației de păstrare a secretului profesional;
- c) Nerespectarea *Standardului profesional nr. 35: Expertizele contabile*;
- d) Efectuarea de expertize contabile judiciare și/sau extrajudiciare fără viză anuală pentru exercitarea profesiei, legal acordată;
- e) Încălcarea, cu intenție, prin acțiune sau omisiune, a normelor de lucru privind exercitarea profesiei, elaborate de Corp, dacă fapta a avut ca urmare producerea unui prejudiciu moral sau material.

Faptele enumerate nu sunt exhaustive, ci exemplificative.

Punerea în mișcare a răspunderii disciplinare se poate face fie în urma reclamațiilor și sesizărilor îndreptate contra unui expert contabil, fie în urma autosesizării Corpului în cadrul activității de control de calitate al expertizelor contabile.

Sanțiunile disciplinare împotriva experților contabili se aplică de către comisiile de disciplină de pe lângă filialele CECCAR sau de către Comisia de disciplină de pe lângă Consiliul Superior al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, potrivit procedurilor reglementate de regulamentele Corpului<sup>30</sup>.

## **5.2 Răspunderea contravențională sau administrativă**

Răspunderea contravențională sau administrativă a expertului contabil este reglementată de dreptul procesual, și anume:

- A) Codul de procedură civilă, art. 333, stipulează: *Dispozițiile privitoare la citare, aducerea cu mandat și sancționarea martorilor*

---

<sup>30</sup> Regulamentul de organizare și funcționare a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, republicat, cu modificările și completările ulterioare, și Regulamentul de organizare și funcționare a comisiilor de disciplină de pe lângă consiliile filialelor și Consiliul Superior al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, republicat.

*care lipsesc sunt deopotrivă aplicabile experților. Dacă expertul nu se înfățișează, instanța poate dispune înlocuirea lui. Coroborând aceste reglementări cu cele privitoare la martori, rezultă că în procesul civil expertul contabil poate fi sancționat administrativ prin:*

- a) înlocuirea lui de către instanță (art. 333 alin. (2), C.p.c.);
- b) aducerea lui în instanță, cu mandat (art. 313 alin. (2), C.p.c.), în caz de pricini urgente sau pentru a da lămuriri atunci când i se cere (art. 337, C.p.c.).

B) Codul de procedură penală, art. 283 alin. (4), lit. b), c), g) și i), stipulează sancționarea cu amendă judiciară de la 500 lei la 5.000 lei a următoarelor abateri săvârșite de expertul contabil în cursul derulării procesului penal:

- lipsa nejustificată a expertului de la procesul penal, atunci când este citat;
- tergiversarea de către expert a îndeplinirii însărcinărilor primite, respectiv a efectuării și depunerii raportului de expertiză contabilă judiciară;
- nerespectarea măsurilor luate de președintele completului de judecată;
- manifestări ireverențioase față de judecător sau procuror.

C) De asemenea, Codul de procedură penală, art. 283 alin. (4) lit. a), prevede că se sancționează cu amendă judiciară de la 500 lei la 5.000 lei *împiedicarea în orice mod a exercitării, în legătură cu procesul, a atribuțiilor care revin organelor judiciare, (...) experților desemnați de organul judiciar în condițiile legii (...)*; trebuie menționat, de asemenea, că aplicarea amenzii nu înlătură răspunderea penală, în cazul în care fapta constituie infracțiune, conform prevederilor alin. (6).

Potrivit art. 284 din Codul de procedură penală, *amenda se aplică de organul de urmărire penală prin ordonanță, iar de judecătorul de drepturi și libertăți, de judecătorul de cameră preliminară și de*

*instanța de judecată prin încheiere. Persoana amendată (expertul contabil – n.n.) poate cere anularea ori reducerea amenzii. Cererea de anulare sau de reducere se poate face în termen de 10 zile de la comunicarea ordonanței ori a încheierii de amendare. Dacă persoana amendată (expertul contabil – n.n.) justifică de ce nu și-a putut îndeplini obligația, judecătorul de drepturi și libertăți, judecătorul de cameră preliminară sau instanța de judecată poate dispune anularea ori reducerea amenzii.*

*Cererea de anulare sau de reducere a amenzii aplicate prin ordonanță va fi soluționată de judecătorul de drepturi și libertăți, prin încheiere.*

*Cererea de anulare sau de reducere a amenzii aplicate prin încheiere va fi soluționată de un alt judecător de drepturi și libertăți, respectiv de un alt judecător de cameră preliminară ori de un alt complet, prin încheiere.*

### **5.3 Răspunderea penală**

Conform prevederilor Codului penal coroborate cu reglementările procedurale (Codurile de procedură civilă și penală), experții contabili, în special în contextul efectuării expertizelor contabile, pot intra sub incidența unor infracțiuni, în cazul realizării elementelor constitutive ale acestora, cum ar fi:

- a) **Luare de mită**, reprezentând<sup>31</sup> *fapta funcționarului public (expertului contabil – n.n.) care, direct sau indirect, pentru sine sau pentru altul, pretinde ori primește bani sau alte foloase care nu i se cuvin ori acceptă promisiunea unor astfel de foloase, în legătură cu îndeplinirea, neîndeplinirea, urgentarea ori întârzierea îndeplinirii unui act ce intră în îndatoririle sale de serviciu sau în legătură cu îndeplinirea unui act contrar acestor îndatoriri.*

---

<sup>31</sup> Codul penal, art. 289.

Trebuie menționat că aceste fapte constituie infracțiune numai când sunt comise în legătură cu neîndeplinirea, întârzierea îndeplinirii unui act privitor la îndeplinirea sa legală sau în legătură cu efectuarea unui act contrar acestor îndatoriri.

Infracțiunea de luare de mită *se pedepsește cu închisoare de la 3 la 10 ani și interzicerea dreptului (...) de a exercita profesia (...).*

Banii, valorile sau orice alte bunuri primite sunt supuse confiscării, iar când acestea nu se mai găsesc, se dispune confiscarea prin echivalent.

- b) **Mărturie mincinoasă**, reprezentând<sup>32</sup> *fapta martorului (expertului contabil – n.n.) care, într-o cauză penală, civilă sau în orice altă procedură în care se ascultă martori (s-au dispus expertize contabile – n.n.), face afirmații mincinoase ori nu spune tot ce știe în legătură cu faptele sau împrejurările esențiale cu privire la care este întrebat.*

În cazul experților contabili judiciari, mărturia mincinoasă *se pedepsește cu închisoare de la unu la 5 ani.*

- c) **Favorizarea făptuitorului**, reprezentând<sup>33</sup> *ajutorul dat făptuitorului în scopul împiedicării sau îngreunării cercetărilor într-o cauză penală, tragerii la răspundere penală, executării unei pedepse sau măsuri privative de libertate.*

Ajutorul dat făptuitorului *se pedepsește cu închisoare de la unu la 5 ani sau cu amendă.*

Expertul contabil poate răspunde penal și pentru alte infracțiuni, dacă sunt întrunite elementele constitutive ale respectivelor infracțiuni. Astfel, conform prevederilor Codului penal, art. 277 alin. (3), dezvăluirea, fără drept, de informații dintr-o cauză penală, de către

---

<sup>32</sup> Codul penal, art. 273.

<sup>33</sup> Codul penal, art. 269.

expertul contabil judiciar, atunci când această interdicție este impusă de legea de procedură penală, se pedepsește cu închisoare de la o lună la un an sau cu amendă.

## 5.4 Răspunderea civilă

Răspunderea civilă a expertului contabil poate fi instituită în temeiul art. 1.349 din Codul civil, potrivit căruia cel care, având discernământ, încalcă îndatorirea de a nu aduce atingere, prin acțiunile ori inacțiunile sale, drepturilor sau intereselor legitime ale altor persoane, este obligat să le repare integral.

Literatura juridică relevă că textele art. 1.349-1.395 din Codul civil consacră principii de răspundere atât de largi și de cuprinzătoare încât orice activitate prejudiciabilă este susceptibilă să intre sub incidența lor. În acest fel, în situațiile în care lipsește o reglementare expresă specială pentru angajarea răspunderii juridice, se recurge la aceste texte ale Codului civil<sup>34</sup>.

Potrivit legii speciale, *experții contabili și contabilii autorizați garantează răspunderea civilă privind activitatea desfășurată, prin subscrierea unei polițe de asigurare sau prin vărsarea unei contribuții la fondul de garanții*<sup>35</sup>.

---

<sup>34</sup> L. Pop, *Teoria generală a obligațiilor*, Editura Lumina Lex, București, p. 166.

<sup>35</sup> OG nr. 65/1994, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 13.





**III. NORME GENERALE  
DE BAZĂ  
aplicabile tuturor misiunilor  
expertului contabil**



## SUMAR

<b>11. Norme de comportament profesional .....</b>	<b>220</b>
111. Independența.....	220
112. Competența.....	223
113. Calitatea lucrărilor .....	225
114. Secretul profesional și confidențialitatea .....	227
115. Acceptarea și menținerea misiunilor .....	230
<b>12. Norme de lucru .....</b>	<b>233</b>
121. Programarea lucrărilor .....	233
122. Contractarea lucrărilor .....	235
123. Delegarea și supravegherea lucrărilor .....	237
124. Utilizarea lucrărilor altor profesioniști .....	240
125. Documentarea lucrărilor .....	244
<b>13. Norma de raportare.....</b>	<b>247</b>

<b>11</b>	<b>NORME DE COMPORTAMENT PROFESIONAL</b>
-----------	--

<b>111</b>	<b>INDEPENDENȚA</b>
------------	---------------------

## **NORMA**

Profesionistul contabil este obligat să fie independent atunci când își exercită activitatea ca liber-profesionist, evitând orice situație care ar presupune o lipsă de independență.

Trebuie nu numai să manifeste o atitudine independentă care să îi permită efectuarea misiunilor sale cu integritate și obiectivitate, dar, de asemenea, trebuie să nu fie supus niciunei constrângeri care ar putea să îi amenințe integritatea și obiectivitatea.

Trebuie, de asemenea, să se asigure că și colaboratorii săi respectă regulile de independență.

## **COMENTARIU**

Exercitarea liberă a profesiei contabile necesită, ca obligație de primă mărime, respectarea principiului independenței, care este incompatibil cu:

- 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, cu excepția celor date sau primite în condițiile oferite terților, acordarea sau primirea de gajuri sau cauțiuni pentru / de la clientul profesionistului contabil;
- implicarea profesionistului contabil în activitățile unui client, în calitate de membru al executivului acestuia sau ca angajat, sub controlul celui care gestionează patrimoniul;

- acte de comerț sau activități salarizate în afara Corpului, asigurate în același timp cu exercitarea liberă a profesiei, atunci când 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 profesionistului contabil;
- incidența relațiilor familiale și personale asupra independenței;
- condițiile în care onorariile primite de la un client constituie un procentaj inacceptabil de mare pentru cifra de afaceri totală a societății de expertiză sau a unui practician individual; aceasta presupune ca majoritatea activității liber-profioniștilor contabili să nu conștie în executarea de lucrări pentru o singură unitate patrimonială, respectiv societate comercială;
- acceptarea executării de lucrări în baza unor onorarii eventuale, neprecizate anticipat în sumă absolută, prin contract.

Lista incompatibilităților cu condiția de independență a profesiei contabile nu este limitativă; niciun membru al Corpului nu trebuie să se găsească într-o situație de natură a-i știrbi independența, chiar dacă nu se află sub incidența cazurilor de incompatibilitate mai înainte amintite sau a celor expres prevăzute de legile în vigoare sau de normele Corpului.

În privința incompatibilităților cu condiția de independență a profesiei contabile, referitor la îndatoririle proprii societăților recunoscute de Corp, sunt de reamintit următoarele:

- trebuie ca majoritatea acționarilor sau asociaților (51%) să fie experți contabili sau contabili autorizați și să dețină majoritatea acțiunilor sau părților sociale;
- consiliul de administrație al societății comerciale trebuie să fie ales în majoritate (51%) dintre acționarii sau asociații experți contabili sau contabili autorizați;
- societățile comerciale de expertiză contabilă și de contabilitate nu pot avea participări financiare în unități patrimoniale

- industriale, comerciale, agricole, bancare sau de asigurări, și nici în societăți civile;
- acțiunile sau părțile sociale ale societăților comerciale de expertiză contabilă și de contabilitate trebuie să fie nominative și orice nou asociat sau acționar trebuie să fie admis de Adunarea generală.

Liber-profesionistul contabil este obligat să evite orice situație care ar putea presupune o lipsă de independență. Trebuie, de asemenea, să se asigure că și colaboratorii săi respectă regulile de independență.

În general, liber-profesionistul contabil trebuie să fie independent față de client și față de toate întreprinderile-mamă, filialele și afiliații acestora.

În privința profesionistului contabil salariat, acesta datorează fidelitate angajatorului, dar în același timp și profesiei sale și principiului de independență al acesteia, pe care este necesar să îl respecte și să îl aplice, fiind conștient și pregătit în fața factorilor care pot da naștere la conflicte de interese.

**NORMA**

Calitățile necesare exercitării profesiilor de expert contabil și de contabil autorizat sunt reglementate.

Profioniștii contabili își completează și își actualizează permanent cunoștințele.

Ei se asigură că încredințează lucrări colaboratorilor care au o competență apropiată de natura și de complexitatea acestora.

Ei veghează, de asemenea, la formarea lor continuă.

**COMENTARII**

Profesionistul contabil trebuie să își întrețină nivelul de competență pe tot parcursul carierei sale profesionale; el nu trebuie să efectueze decât lucrările pe care el însuși sau societatea din care face parte le poate realiza cu competență profesională.

Fiecare profesionist contabil își stabilește propriul program de formare (învățământ individual, cursuri, seminarii și alte forme, cu testarea cunoștințelor dobândite).

Consiliul Superior al CECCAR publică în fiecare an o notă de orientare cu caracter informativ, contribuind la promovarea acțiunilor de formare asupra normelor și doctrinei profesionale.

Perfecționarea continuă constituie o condiție de menținere a competenței profesionale a membrilor Corpului. În acest sens, membrii Corpului trebuie:

- a) să își dezvolte neconținut cultura, nu numai profesională, dar și cunoștințele de cultură generală, singurele capabile să le întărească discernământul;



- b) să acorde fiecărei operații și situații examinate toată atenția și timpul necesare pentru a-și fundamenta o opinie personală înainte de a face propuneri;
- c) să își exprime opinia fără nicio rețineră față de dorința, chiar ascunsă, a celui care îi consultă și să se pronunțe cu sinceritate, fără ocolișuri, exprimându-și, dacă este nevoie, rezervele necesare asupra valorii ipotezelor și concluziilor formulate;
- d) să nu dea niciodată ocazia de a se afla în situația de a nu putea să își exercite libertatea de gândire sau de a fi supuși îngrădirii îndatoririlor lor;
- e) să considere că independența lor trebuie să își găsească manifestarea deplină în exercitarea profesiei și în protejarea ei, cu respectarea integrală a dispozițiilor legale și a regulilor stabilite de Corp.

Cu privire la competența generală a cabinetului sau a societății de expertiză contabilă, menținerea competenței presupune:

- o evaluare periodică a nevoilor de personal (calitativă și cantitativă);
- un plan de formare continuă (orientativ, de cel puțin 16 ore pentru persoanele care nu au calitatea de profesioniști contabili).

Procedurile de punere în aplicare variază în funcție de mărimea cabinetului/societății.

De asemenea, unui profesionist contabil salariat i se poate cere să execute servicii semnificative pentru care însă nu are suficientă pregătire sau experiență. În aceste situații, profesionistul contabil salariat nu trebuie să îl inducă în eroare pe angajatorul său despre nivelul de pregătire sau experiență pe care îl deține, iar, dacă este cazul, în mod onest, va cere asistența necesară și opinia unui expert.

Un instrument de orientare a membrilor Corpului îl constituie Programul național de dezvoltare profesională continuă a contabililor.

## NORMA

Este necesar ca profesioniștii contabili să își exercite profesia cu conștiinciozitate și devotament.

Corectitudinea, imparțialitatea și, în cadrul profesiei, dorința de a fi utili clienților lor trebuie să le inspire profesioniștilor contabili recomandările pe care le fac și să le orienteze executarea lucrărilor.

## COMENTARII

Calitatea lucrărilor este direct influențată de corecta aplicare a normelor de competență, de delegare și de supervizare, de planificare-programare și de documentare a lucrărilor executate.

Profesioniștii contabili trebuie să cunoască personal anumite aspecte fundamentale privind executarea lucrărilor, ceea ce implică necesitatea ca anumite însărcinări să nu poată fi repartizate colaboratorilor.

De fiecare dată când o lucrare este repartizată unor colaboratori, profesionistul contabil trebuie să se asigure că au fost respectate de către aceștia toate criteriile de calitate cerute pentru executarea lucrărilor încredințate.

Programarea lucrărilor profesioniștilor contabili și ale colaboratorilor lor este necesară pentru asigurarea calității, permițând garantarea unei repartizări adecvate a lucrărilor colaboratorilor.

Eficacitatea planificării presupune existența unui proces permanent și materializat după modalitățile adaptate la dimensiunea și la activitatea societății.

Profesioniștii contabili au dreptul și datoria să studieze, în folosul clienților lor, în condițiile respectării legalității, sincerității

și corectitudinii, măsurile susceptibile să evite plata unor cheltuieli pentru taxe și impozite nedatorate.

Calitatea lucrărilor depinde de conștiinciozitatea și integritatea profesioniștilor contabili și ale colaboratorilor lor, în care scop aceștia aplică:

- a) normele Corpului privind exercitarea profesiei și executarea lucrărilor, trebuind să fie în măsură să justifice aplicarea acestora prin documente corespunzătoare;
- b) obligațiile contabile enunțate de textele legale și precizate de doctrina contabilă.

Asigurarea calității lucrărilor executate în interiorul cabinetului sau societăților de profil și în cadrul normelor mai înainte amintite este obligatorie pentru toți profesioniștii contabili.

Organizarea judicioasă a planificării lucrărilor, mai ales în cazul existenței mai multor colaboratori, cere cu necesitate prevederea exercitării autocontrolului și controlului lucrărilor executate.

Profesioniștii contabili salariați, evident, datorează fidelitate angajatorului, prioritatea firească fiind aceea de a respecta obiectivele stabilite de acesta și regulile și procedurile redactate pentru susținerea și realizarea lor. Dar respectarea normelor profesiei de către profesionistul contabil salariat este obligatorie, chiar cu riscul apariției unor situații conflictuale între el și angajator, întrucât unui salariat, în mod legitim, nu i se poate cere:

- să nu respecte legea;
- să încalce regulile și normele profesiei;
- să îi mintă sau să îi inducă în eroare (inclusiv prin tăcere sau atitudine pasivă) pe cei care acționează ca auditori;
- să semneze sau să fie asociat la o raportare care practic denaturează faptele.

**NORMA**

Profesionistul contabil trebuie să respecte caracterul confidențial al informațiilor obținute cu ocazia executării lucrărilor sale și nu trebuie să divulge niciuna dintre aceste informații către terți, cu excepția cazurilor când a fost autorizat în mod expres în acest scop sau dacă are obligația legală sau profesională să facă această divulgare (de pildă, denunțarea unor infracțiuni).

**COMENTARII**

Profioniștii contabili, împreună cu colaboratorii lor, răspund de respectarea principiului deontologic al secretului profesional, cu excepția cazurilor prevăzute de lege.

Acest principiu constituie o caracteristică esențială a unei profesii exercitate independent, organizată și responsabilă, situându-i pe expertul contabil și pe contabilul autorizat printre confidenții clienței, precum avocații, medicii și notarii.

Faptele implicate în secretul profesional au o cuprindere largă, incluzându-le nu numai pe cele încredințate de clienți, ci și pe cele de care s-a luat cunoștință prin intermediul lucrărilor executate.

Profesionistul contabil nu trebuie nici să dezmință, nici să confirme faptele care îl privesc pe clientul sau pe angajatorul său, chiar dacă acestea sunt cunoscute de public.

Pot fi considerate secrete și acele informații a căror divulgare este susceptibilă de a atinge onoarea sau demnitatea umană.

Profesionistul contabil are obligația ca secretul să fie dezvăluit atâta timp cât legea îi impune sau îi permite să o facă.

Obligația de a respecta secretul profesional poate fi obiectul unei controverse, iar rezolvarea ei stă în puterea exigentă a aprecierii celui care îl deține: dacă o interpretare favorabilă „divulgării autorizate” poate să facă lumină în domeniul secretului medical, nu același lucru se poate spune despre ceilalți deținători de secrete încredințate prin statut, profesie sau funcție.

În practică există o regulă, aceea că numai colaboratorii dintr-un anumit nivel ierarhic au acces la anumite informații și deci numai aceștia sunt susceptibili de a avea obligații de natura secretului profesional.

Obligația de confidențialitate se aplică tuturor informațiilor generale pe care profesionistul contabil le cunoaște cu ocazia executării misiunii sale.

Profesionistul contabil poate divulga anumite informații numai cu acordul clientului.

Obligația de confidențialitate nu poate fi invocată autorității judiciare:

- nici în materie penală;
- nici în materie civilă (obligația de a-și da concursul în vederea descoperirii adevărului și a bunului mers al justiției).

Profesionistul contabil chemat ca martor în fața Tribunalului sau a organelor de anchetă, din oficiu sau citat, nu poate divulga confidențele pe care i le-a făcut clientul sau informațiile la care a avut acces.

În schimb, el trebuie – respectând întru totul această regulă – să răspundă la toate întrebările referitoare la problemele contabile, financiare sau fiscale.

Organele de cercetare – Poliție și Parchet – și Tribunalul pot cere informații de la specialiști – informații contabile specifice care se referă la client – în căutarea infracțiunilor clasice comise în cadrul social (abuz de bunuri și bani publici, escrocherie), cazurilor de bancrută (mai ales când este vorba de forma contabilă a acestora) sau infracțiunilor proprii reglementărilor profesiei (de pildă, acoperirea exercitării ilegale a profesiei).

Specialiștii nu ar trebui să dezvăluie necondiționat, nici chiar Tribunalului (în afara cazurilor prevăzute de lege, mai ales atunci când le sunt intentate procese), ceea ce au aflat în timpul misiunii lor. Acest lucru trebuie să li se ceară. Cu ocazia acestor mărturii, declarațiile lor trebuie să se limiteze strict la ceea ce este indispensabil bunului mers al procesului. Dacă profesionistul contabil poate răspunde tuturor întrebărilor privind tehnica financiară, contabilă sau fiscală, el rămâne legat de secretul profesional în fața organelor de cercetare sau a Tribunalului pentru toate informațiile confidențiale care i-au fost încredințate de către clientul său. Este important a se avea în vedere că informațiile confidențiale nu pot fi folosite în beneficiul personal și nici al unei terțe persoane.

## NORMA

Profesionistul contabil, înainte de a accepta o misiune, trebuie să aprecieze posibilitatea de a o îndeplini, ținând seama de regulile etice și profesionale ale profesiei și în mod deosebit de regulile de independență și incompatibilitate.

Pentru misiunile repetabile se va verifica periodic dacă evenimentele permit sau nu menținerea lor.

## COMENTARIU

Lipsa experienței în anumite sectoare de activitate poate face dificilă misiunea profesionistului contabil; el trebuie să se asigure că propriile competențe, ale personalului său salariat sau ale colaboratorilor folosiți sunt suficiente pentru executarea misiunii.

O atenție deosebită este bine să se acorde criteriilor de alegere a unor noi clienți, cât și menținerii celor vechi, apreciind și evaluând riscurile, prevăzând situația lor prezentă și viitoare, în raport cu respectarea principiilor independenței și competenței.

În acest sens, prealabil acceptării și încheierii contractului, se vor face:

- o evaluare a riscurilor potențiale;
- o verificare privind respectarea principiului independenței profesionale;
- o apreciere a eficienței executării lucrărilor, în raport îndeosebi cu competența și cu mijloacele profesionistului contabil.

Evident, decizia finală aparține profesionistului contabil.

În cazul în care un liber-profesionist contabil este solicitat de un client să înlocuiască un alt liber-profesionist contabil în exercițiu, acesta nu trebuie să accepte misiunea decât în condițiile în care:

- a obținut din partea clientului autorizarea de a-l contacta pe colegul predecesor și a primit de la acesta informațiile necesare privind activitățile clientului;
- s-a asigurat că înlocuirea nu este motivată de considerente rezultând din dorința clientului de a eluda efectele unei respectări stricte a îndatoririlor profesionale, cum ar fi insistențele predecesorului de a aduce la lumină adevărul, de a respecta și cere să se respecte legile și reglementările în activitățile respective;
- a obținut justificarea (dovada) plății onorariilor datorate colegului predecesor, când acestea rezultă clar dintr-un contract și ținând seama de faptul că executarea efectivă și corectă a lucrărilor nu este contestată de client;
- se abține de la orice critică de ordin personal cu privire la colegul său predecesor;
- asigură păstrarea secretului informațiilor primite din partea colegului predecesor.

Liber-profesionistul contabil în exercițiu trebuie să transmită succesoriului său, după ce acesta a încheiat contractul cu clientul, toate registrele și documentele clientului care sunt sau pot fi în posesia sa, fără întârziere, avizându-l pe client în consecință, în afară de cazul în care liber-profesionistul contabil în exercițiu are dreptul legal de a le păstra.

Sunt situații în care, potrivit reglementărilor în cauză, clientul solicită o ofertă sau o participare la licitații privind serviciile care pot fi oferite de liber-profesioniștii contabili (de pildă, contractarea de audit financiar de către regiile autonome sau locale).

În oferta depusă de liber-profesionistul contabil, în cazul în care numirea sa poate conduce la înlocuirea unui coleg existent în exercițiu, acesta va menționa necesitatea acordului clientului ca profesionistul contabil în exercițiu să poată fi contactat. Dacă oferta sa a fost adjudată, va trebui contactat profesionistul contabil în exercițiu.



Liber-profesioniștii contabili care se găsesc în situația imposibilității executării lucrărilor contractate din cauza neprimirii datelor și a informațiilor necesare conform prevederilor contractului sau din cauza lipsei de cooperare cu clientul sunt în drept să rezilieze, motivat, contractul cu acest client.

<b>12</b>	<b>NORME DE LUCRU</b>
-----------	-----------------------

<b>121</b>	<b>PROGRAMAREA LUCRĂRILOR</b>
------------	-------------------------------

## **NORMA**

Profesionistul contabil trebuie să își planifice executarea misiunilor sale astfel încât acestea să fie realizate în mod eficient.

Va trebui ca elaborarea și documentarea planului misiunii să descrie felul, întinderea misiunii și modul în care aceasta va fi realizată; planul va fi suficient de detaliat pentru a permite elaborarea programului de lucru.

Prin programul de lucru se definesc natura, calendarul și întinderea lucrărilor necesare pentru punerea în aplicare a planului misiunii.

## **COMENTARII**

Profesionistul contabil trebuie să aibă o cunoaștere globală asupra activităților clientului sau ale unității patrimoniale unde este salariat, care să îi permită orientarea și planificarea/programarea misiunii și depistarea domeniilor și a sistemelor semnificative.

Cunoașterea globală de către profesionistul contabil a activităților clientului sau ale unității patrimoniale unde este salariat are ca obiectiv identificarea riscurilor care ar putea avea o incidență semnificativă asupra conturilor, condiționând astfel programarea inițială a intervențiilor, a controalelor și planificarea ulterioară a misiunii.

Forma și conținutul planului misiunii se vor stabili în funcție de mărimea întreprinderii clientului sau a celei unde profesionistul

contabil este salariat, de complexitatea misiunii, de metodologia și tehnicile specifice care se vor aplica.

Programul de lucru constă într-un ansamblu de instrucțiuni destinat tuturor colaboratorilor profesionistului contabil pentru asigurarea unei bune executări și a unui bun control – autocontrol – al lucrărilor.

Programul de lucru poate, de asemenea, să precizeze alături de obiectivele misiunii și un buget de ore pe fiecare capitol – subdiviziune – component(ă).

Planul misiunii și programul de lucru trebuie, dacă se dovedește necesar, să fie modificate în timpul realizării misiunii și a lucrărilor sale.

## NORMA

Relațiile liber-profesioniștilor contabili cu clienții lor se stabilesc prin contract scris de prestări de servicii, semnat de ambele părți.

## COMENTARII

Contractul de prestări de servicii definește misiunea liber-profesionistului contabil, precizând drepturile și obligațiile fiecărei părți, făcându-se referire, dacă este cazul, la normele profesionale.

Misiunea propusă trebuie adaptată la particularitățile clientului și la nevoile lui. Aceasta implică din partea profesionistului contabil cunoașterea entității clientului și în special a modului de organizare, așa încât să fie capabil să definească tipul de misiune cel mai bine adaptat clientului, să determine un buget de ore și să propună nivelul onorariilor.

Contractul de prestări de servicii cuprinde, în general, următoarele elemente:

- scopul misiunii și descrierea sa;
- referirea, dacă este cazul, la normele profesionale ale Corpului;
- obligațiile fiecărei părți;
- termenele de execuție;
- condițiile financiare;
- durata misiunii;
- mențiunea că orice modificare importantă va face obiectul unui act adițional;

- modalitatea de încetare a misiunii;
- modalitatea de rezolvare a litigiilor.

Atunci când este necesar, contractul de prestări de servicii va face obiectul unei actualizări periodice.

Cabinetul liber-profesionistului contabil sau societatea de expertiză contabilă trebuie, periodic, să efectueze o evaluare a fiecărui client, hotărând, dacă este cazul, continuarea executării contractului existent ținând seama atât de propria independență, cât și de capacitatea sa de a se achita corect de obligațiile sale față de client.

**NORMA**

Misiunile liber-profesionistului contabil pot necesita formarea unor echipe de asistenți sau de colaboratori. El le poate delega acestora executarea unor lucrări, păstrându-și răspunderea finală a executării misiunii.

**COMENTARII**

Lucrul în echipă presupune existența împărțirii răspunderilor între membrii echipei. Orice delegare de atribuții – responsabilități –, respectiv de lucrări către asistenți sau colaboratori trebuie să se efectueze astfel încât să se asigure un grad rezonabil de certitudine că aceste lucrări vor fi executate de persoane independente, care posedă aptitudinile și competența necesare îndeplinirii în bune condiții a lucrărilor cerute. Aceste persoane trebuie să posede:

- calități personale: respectarea principiilor de integritate, obiectivitate, independență și secret profesional;
- aptitudini și competențe: cabinetul sau societatea de expertiză contabilă trebuie să dispună de un personal care și-a însușit și își întreține competența și aptitudinile necesare care să îi permită îndeplinirea responsabilităților sale.

Organizarea echipei se realizează prin:

- repartizarea de responsabilități diferite în funcție de nivelul de aptitudini, competențe și calități personale ale fiecărui asistent sau colaborator;
- fixarea de termene pentru fiecare lucrare de efectuat.

Lucrul în echipă este organizat în cadrul unui program de lucru.

O organizare satisfăcătoare a supravegherii este de natură să aducă la un numitor comun calitatea muncii și costul misiunii.

Liber-profesionistul contabil care poartă răspunderea finală a executării misiunii este responsabil și cu supravegherea totală a îndeplinirii lucrărilor delegate asistenților și colaboratorilor, în care scop asigură:

- instrucțiuni suficiente și corespunzătoare pentru realizarea lucrărilor delegate;
- transmiterea către asistenți și colaboratori a programului individual de realizat de către aceștia;
- revederea lucrărilor efectuate de fiecare asistent sau colaborator fie personal, fie de un membru al cabinetului/societății având o competență egală sau superioară celui supravegheat.

Sunt de responsabilitatea liber-profesionistului contabil următoarele operații: acceptarea sau refuzul unei misiuni, semnarea contractului de prestări de servicii și a deciziilor privind sistarea sau anularea acestuia, analiza și semnarea rapoartelor și a oricăror alte atestări/certificări cerute de client.

Delegarea implică, în schimb, un control al lucrărilor realizate.

Supravegherea poate fi asigurată parțial și de către colaboratorii deținând un nivel de competență satisfăcător, adică o capacitate și o experiență corespunzătoare unor responsabilități care le pot fi încredințate.

Această supraveghere se exercită, în principal, prin verificarea dosarelor de lucru pentru a se asigura că lucrările progresează conform programului și termenelor prevăzute pentru executarea lucrărilor colaboratorilor și pentru a le da acestora indicațiile de care au nevoie.

Supravegherea se concretizează, în special, prin:

- o notă de comentarii – care se arhivează la dosarul lucrării;
- adnotări la documentele stabilite de către colaboratori sau orice alte documente de lucru;
- note personale ale liber-profesionistului contabil.

Dimensiunile delegării și supravegherii lucrărilor depind de:

- mărimea și complexitatea lucrărilor;
- volumul lucrărilor de executat și termenele de realizare ale acestora.

Este de reținut că liber-profesionistul contabil care delege o parte din lucrări asistenților și colaboratorilor săi rămâne personal răspunzător pentru formarea și exprimarea opiniei sale în cadrul final al îndeplinirii misiunii.



**NORMA**

Profesioniștii contabili care utilizează lucrările altor profesioniști – specialiști, experți – externi cabinetului/societății de expertiză contabilă sau unității patrimoniale unde sunt salariați apreciază în ce măsură lucrările acestora pot servi la realizarea obiectivelor misiunii (responsabilităților) lor. De regulă, se recurge la un specialist, tehnician, expert atunci când executarea lucrărilor necesită o altă competență.

**COMENTARIU**

Termenul „profesionist – specialist, tehnician, expert –” desemnează o persoană, un cabinet sau o societate de profil care posedă competențele, cunoștințele și experiența specifice unui domeniu particular, altul decât contabilitatea, auditul sau specializările proprii profesionistului contabil, cabinetului sau societății de expertiză contabilă în cauză.

Profesionistul – specialist, tehnician, expert – poate fi:

- angajat al clientului sau al unității patrimoniale unde profesionistul contabil este salariat;
- angajat de client sau de unitatea patrimonială;
- angajat de liber-profesionistul contabil;
- angajat al liber-profesionistului contabil.

Când liber-profesionistul contabil utilizează lucrările altor profesioniști, aceste lucrări sunt considerate mai degrabă ca aparținând unei persoane care are capacitatea unui specialist, tehnician, expert decât ca aparținând unui colaborator sau unui salariat al său.

În acest caz, profesionistul contabil va supune lucrările acestor profesioniști procedurilor controlului de calitate.

În cursul efectuării misiunilor – responsabilităților –, profesioniștii contabili au nevoie să utilizeze lucrările altor profesioniști, prezentate sub formă de rapoarte, avize, evaluări și declarații de expert – specialist.

De pildă:

- evaluarea anumitor tipuri de active;
- evaluarea cantităților sau stării fizice/morale a activelor;
- evaluări bazate pe tehnici și metode specializate;
- evaluarea gradului de înaintare în realizarea fizică a produselor în curs de fabricație;
- avize ale juriștilor privind interpretarea acordurilor, statutelor, contractelor specifice unui sector de activitate sau altor reglementări.

Profesionistul contabil care intenționează să utilizeze lucrările altui profesionist trebuie să determine competența profesională a acestuia.

În acest scop, va ține seama, de pildă, de:

- calificările profesionale, diplome sau înscrierea profesionistului pe lista – în tabloul – profesioniștilor agreați de un organism profesional;
- experiența și reputația profesionistului în domeniul pentru care profesionistul contabil dorește un aviz de specialitate.

Riscul de lipsă de obiectivitate a profesionistului solicitat este mai mare în cazul în care acesta:

- este angajat al clientului sau al unității patrimoniale din care face parte profesionistul contabil salariat beneficiar al lucrărilor profesionistului;
- este legat într-un fel sau altul de client sau de unitatea patrimonială menționată în alineatul precedent.

Profesionistul contabil trebuie să reunească elemente suficiente și juste care să îi permită aprecierea dacă întinderea lucrărilor profesionistului solicitat acoperă obiectivele care i-au fost stabilite.

În acest sens, se vor examina instrucțiunile scrise date profesionistului – specialist, tehnician, expert –, și în mod deosebit:

- obiectivele și întinderea lucrărilor profesionistului;
- descrierea generală a aspectelor particulare cerute a fi tratate în raportul profesionistului;
- condițiile de acces ale profesionistului la documentele și fișierele permanente;
- clasificarea legăturilor care pot exista între profesionist și client sau unitatea patrimonială din care face parte profesionistul contabil salariat;
- confidențialitatea informațiilor despre client / unitatea patrimonială la care are acces profesionistul solicitat;
- informațiile privind ipotezele și metodele pe care profesionistul solicitat le va folosi și coerența lor cu cele aplicate, eventual, în exercițiile precedente.

Dacă aceste puncte nu sunt definite clar în instrucțiunile date profesionistului solicitat, profesionistul contabil poate recurge la contactarea directă a acestuia în scopul obținerii în final a elementelor suficiente și juste privind realizarea obiectivelor lucrărilor profesionistului solicitat.

Profesionistul contabil va stabili dacă rezultatele profesionistului solicitat sunt coerente și credibile în ceea ce privește:

- ipotezele și metodele folosite;
- rezultatele lucrărilor profesionistului solicitat, în lumina cunoștințelor pe care profesionistul contabil le are despre activitatea acestuia sau rezultatele procedurilor utilizate de acesta;
- sursele de date utilizate.

Validitatea și temeinicia ipotezelor și metodelor utilizate, precum și aplicarea lor au în vedere raționamentele profesionistului solicitat.

Nedispunând de aceleași competențe ca acesta, profesionistul contabil nu poate să pună în discuție ipotezele și metodele utilizate de profesionistul solicitat. Dar, pe baza cunoștințelor sale despre obiectivele asupra cărora profesionistul solicitat și-a exprimat opinia, profesionistul contabil se va strădui să le înțeleagă și va stabili dacă ele par rezonabile, cunoscând că responsabilitatea finală a misiunii sale îi revine în totalitate.

## NORMA

O bună organizare a misiunilor – responsabilităților – include ținerea dosarelor de lucru. Ele ajută la înțelegerea și controlul lucrărilor. Permite, de asemenea, profesionistului contabil materializarea punerii în aplicare a diligențelor sale pentru fiecare misiune îndeplinită.

Profesionistul contabil păstrează dosarele sale de lucru pe perioada prescripției legale, protejând confidențialitatea acestora.

## COMENTARIU

Termenul „documentare” semnifică documentele pregătite sau obținute de profesionistul contabil și păstrate în dosarele de lucru ale misiunii respective.

Dosarele de lucru pot fi pe suport de hârtie, pe microfilm sau pe suport informatic.

Dosarele de lucru constituie un mijloc util care îi orientează pe profesionistul contabil și pe colaboratorii acestuia în organizarea și executarea misiunii.

Dosarele de lucru îi asigură profesionistului contabil:

- cunoașterea modalității de îndeplinire a lucrărilor executate și controlul acestora;
- regăsirea informațiilor pe care trebuie să le prezinte clientului sau angajatorului în mod frecvent;
- mijlocul eficace de cunoaștere a entității – unitatea patrimonială – clientului sau angajatorului;
- buna predare parțială sau totală a misiunii atunci când apar noi colaboratori pe parcursul executării acesteia;

- ameliorarea calității intervențiilor ulterioare, în măsura în care elementele pe care le conțin (descrierea entității, unității patrimoniale, dificultățile întâlnite ș.a.) permit completarea sau realizarea programului de lucru;
- elementele de probă ale realizării diligențelor profesionale, ale întinderii lucrărilor și ale concluziilor la care s-a ajuns.

Conținutul obligatoriu al dosarului de lucru este greu de precizat din cauza varietății misiunilor și a modalităților de execuție. Totuși, anumite documente de bază trebuie să se găsească într-un dosar de lucru, asigurând în acest fel satisfacerea obiectivelor mai înainte amintite, și anume:

- contractul de prestări de servicii, anexele, adățiionalele și corespondența legată de acesta;
- documentele justificând intervențiile făcute pe lângă client – angajator – pentru obținerea informațiilor și documentelor necesare realizării misiunii;
- informațiile și datele – documentele – primite de la client și de la terți;
- documentele elaborate de profesionistul contabil;
- elementele administrative proprii realizării misiunii (bugetul, urmărirea bugetului de timp – a programelor individuale de lucru ale colaboratorilor –, facturarea onorariilor).

Dosarul de lucru cuprinde doar elementele semnificative ale realizării misiunii și nu trebuie considerat ca fiind un scop în sine.

Dosarul de lucru este unul dintre elementele de organizare internă a cabinetului/societății de expertiză contabilă. O structură sau o formă particulară a dosarelor de lucru nu poate fi preconizată. Totuși, este important, pentru a facilita accesul la dosare, ca profesionistul contabil să opteze pentru o structură și o formă definite.

Atunci când misiunea este repetitivă și se desfășoară pe mai multe exerciții financiare, dosarul de lucru poate fi împărțit în două:

- o parte permanentă – dosarul permanent –, care este constituită din ansamblul documentelor susceptibile a fi utile executării misiunilor succesive și care prezintă deci un interes durabil;
- o parte aferentă unui exercițiu financiar dat – dosarul exercițiului –, care cuprinde documentele privind lucrările efectuate a căror utilitate nu depășește exercițiul în cauză.

Pentru aceste misiuni repetitive este recomandabil să se utilizeze documente de lucru standardizate – tipizate – la nivelul cabinetului/societății de expertiză contabilă.

Dosarele de lucru aparțin profesionistului contabil, care trebuie să ia toate măsurile necesare pentru asigurarea păstrării lor pe durata prescrierii legale și pentru a evita divulgarea nepermisă a conținutului acestora.

Conținutul dosarelor de lucru reprezintă documentația proprie a profesionistului contabil, iar clientul trebuie considerat ca o terță persoană în ceea ce privește secretul profesional.

Documentele confidențiale din categoria secretului profesional nu pot fi comunicate în exterior decât cu acordul profesionistului contabil.

Documentația proprie profesionistului contabil se compune din toate documentele, piesele care nu aparțin clientului sau care nu a fost stabilit prin clauze contractuale a-i fi înmânate clientului cu ocazia desfășurării misiunii.

## NORMA

Misiunile profesionistului contabil au ca finalitate un raport scris. Documentul stabilit este diferit în funcție de tipul de misiune.

Raportul este realizat în scopul de a face cunoscute clientului și, dacă este cazul, terțelor persoane natura lucrărilor profesionistului contabil și concluziile emise la sfârșitul lucrărilor sale.

## COMENTARII

Documentul – raportul – stabilit poate lua forme variate: scrisoare, atestare sau notă de comentarii, raport de audit financiar (contractual) sau statutar și raport de certificare etc.

În cuprinsul documentelor – raportului – se face referire la normele profesionale care guvernează misiunea, atunci când ele există.

Documentul – raportul – este datat și semnat de către profesionistul contabil și eventual de către un colaborator care l-a asistat în timpul misiunii.

În societățile de expertiză contabilă, documentele – rapoartele – realizate sunt semnate de către profesionistul contabil care a condus misiunea și de cel care angajează societatea prin semnătura sa socială (expert contabil / contabil autorizat), înscris în Tabloul Corpului.

Documentul – raportul – este adresat numai clientului, acesta hotărând difuzarea lui.



ISBN 978-606-580-075-5

