

## I. CONCEPTUL DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ

### 1.1. Expertiza contabilă - definiție, obiect, rol

Dicționarul explicativ al limbii române definește „expertiza” ca fiind o cercetare care se referă la diferite probleme sau situații.

Cuvântul „expertiză” vine din latinescul „*expertus*”, adică priceput – lucrarea unei persoane experimentate, specializate.<sup>1</sup>

Expertiza se deosebește de audit, control, revizie sau verificare deoarece conține ideea de exprimare liberă a punctului de vedere al expertului privind obiectivele sau faptele supuse cercetării. Astfel, expertiza este o lucrare personală și critică ce cuprinde nu numai rezultatul examinării faptelor din punct de vedere al exactității formale și materiale, dar și părerea expertului asupra cauzelor și efectelor în legătură cu obiectul supus cercetării sale<sup>2</sup>.

**Expertiza contabilă** este un mijloc de probă, confirmare, evaluare, lămurire sau dovedire, pe baza cercetării științifice de specialitate, a adevărului obiectiv cu privire la o anumită faptă, împrejurare, problemă, situație, cauză sau litigiu.<sup>3</sup>

**Expertiza contabilă** este un mijloc de probă dispus sau cerut de organul juridic, în materie civilă sau penală, efectuat de un specialist în materia litigiului, care prin cunoștințele și experiența ce o posedă trebuie să aducă lămurirea diferitelor aspecte ce sunt necesare a fi cunoscute, în vederea soluționării unor cauze.<sup>4</sup>

Expertizele contabile sunt utilizate pentru rezolvarea unor cauze ce necesită cunoștințe de specialitate din partea unor persoane care au calitatea de experți contabili, având ca **obiect cercetarea** unor fapte sau situații de natură economico-financiară, gestionară și patrimonială. Prin urmare, expertizele contabile au un **rol** important în prevenirea pagubelor în patrimoniul public și privat, păstrarea integrității acestuia și respectarea legalității.

---

<sup>1</sup>Standardul profesional nr. 35. Expertize contabile – ghid de aplicare, ediția a VI-a, revizuită și actualizată, Editura CECCAR, București, 2014, p. 9.

<sup>2</sup>Ibidem, p. 9.

<sup>3</sup>Boulescu M., Ghiță M., *Expertiză contabilă*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2001.

<sup>4</sup>Olănescu G., *Teza de doctorat*, ASE, 1984.

## 1.2. Cadrul de referință al misiunilor privind expertizele contabile

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**.<sup>5</sup>

Expertizele contabile dispuse din oficiu sau acceptate la cererea părților 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**.

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, cu viza la zi, în Tabloul experților contabili, actualizat anual de către Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR).

Expertizele contabile pot fi clasificate după:

a) **scopul** principal în care au fost solicitate:

- expertize contabile **judiciare**, reglementate de: Codul de procedură civilă; Codul de procedură penală; alte legi speciale;
- 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.

b) **natura principalului obiectiv** la care se referă:

- expertize contabile în cauze **civile** dispuse sau acceptate în rezolvarea litigiilor civile;
- expertize contabile în cauze **penale** dispuse sau acceptate în rezolvarea unor aspecte civile atașate litigiilor penale;
- expertize contabile în cauze **comerciale** dispuse sau acceptate în rezolvarea litigiilor comerciale;
- expertize contabile în cauze **fiscale** dispuse sau acceptate în rezolvarea litigiilor fiscale;
- **alte** categorii de expertize contabile judiciare dispuse de organele în drept sau extrajudiciare solicitate de către clienți.

---

<sup>5</sup>Standardul profesional nr. 35. Expertize contabile – ghid de aplicare, ediția a VI-a, revizuită și actualizată, Editura CECCAR, București, 2014, pag. 11.

c) **natura juridică**, expertizele contabile pot fi:

- civile;
- penale;
- extrajudiciare.

Expertizele contabile judiciare și extrajudiciare sunt lucrări de specialitate cu **obiective precizate**, solicitate experților contabili înscriși în partea activă a Tabloului Corpului.

**Solicitanții expertizelor contabile extrajudiciare** pot fi oricare dintre persoanele fizice sau juridice interesate în contractarea unor astfel de lucrări cu experții contabili, înscriși în partea activă a Tabloului 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, organisme administrative etc., pot fi și aceștia considerați destinatari ai expertizelor contabile extrajudiciare.

### **1.3. Norme de comportament profesional specifice misiunilor privind expertizele contabile**

**Expertizele contabile pot fi efectuate numai de către experții contabili înscriși în Tabloul Corpului. Expertul contabil solicitat în efectuarea unei expertize contabile este obligat 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-i impiezeze integritatea și obiectivitatea.

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 cunoștință solicitantului situația în care se află.

Normele de comportament profesional specifice misiunilor privind expertizele contabile fac referire la: independența expertului contabil, competența expertului contabil, calitatea expertizelor contabile, secretul profesional și confidențialitatea expertului contabil, acceptarea expertizelor contabile, responsabilitatea efectuării expertizelor contabile.

## A) Independența expertului contabil

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

**Independența expertului contabil** trebuie să fie **absolută** în cazul experților contabili numiți din oficiu de către organele în drept și **relativă** în cazul experților contabili recomandați de părți sau solicitați în efectuarea de expertize contabile extrajudiciare.

Independența expertului contabil numit/desemnat de organele în drept derivă din obligația acestuia de a ține cont de toate cazurile de incompatibilitate, abținere și recuzare prevăzute în Codul de procedură civilă și de alte reglementări procedurale speciale, aplicabile și judecătorilor.

Independența expertului contabil este afectată grav în situațiile reglementate de Codul etic național al profesioniștilor contabili, Secțiunea 100.25 punctele 5 și 6:

- când profesionistul contabil efectuează lucrări în situația în care există elemente ce 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 doi 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 practică 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.
- când profesionistul contabil efectuează lucrări în situația în care există elemente care atestă starea de incompatibilitate.

Experții contabili care se află în situații de incompatibilitate trebuie să le aducă, în scris, la cunoștința organului care i-a numit, imediat după numire.

Expertul contabil, la primirea oricărei lucrări de expertiză, va face un examen de independență și va completa o „Declarație de independență” care va însoți lucrarea depusă pentru auditul de calitate la Corp.

### **B) Competența expertului contabil**

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

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.

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

### **C) Calitatea expertizelor contabile**

Expertul contabil trebuie să efectueze expertizele contabile pentru care a fost solicitat și pe care le-a acceptat cu conștiinciozitate, 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 fie utile celor care le-au solicitat.

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 care fac sau trebuie să facă obiectul recunoașterilor, evaluărilor, clasificărilor și prezentărilor contabile.

Nedocumentarea și nefundamentarea științifică a rapoartelor de expertiză contabilă judiciară pot fi și sunt, adesea, sancționate de organele de 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 în drept care le-a dispus are posibilitatea de a se opri la aceea pe care o consideră mai fundamentată sub aspect științific, respectiv de mai bună calitate.

Nici expertizele contabile extrajudiciare nu trebuie să facă rabat din punct de vedere al calității. Independența și competența profesională a expertului contabil trebuie să asigure o documentare și o fundamentare științifică și expertizelor contabile extrajudiciare.

Expertizele contabile judiciare sunt supuse auditului de calitate potrivit Regulamentului privind auditul de calitate al serviciilor contabile prestate de membrii Corpului.

#### **D) Secretul profesional și confidențialitatea expertului contabil**

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.

Expertul contabil numit/desemnat la cererea 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.

#### **E) Acceptarea expertizelor contabile**

Solicitările 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-și analizeze posibilitatea de a-și îndeplini misiunea ținând seama în special de regulile de independență și competență.

Misiunea privind efectuarea unei expertize contabile **nu poate fi refuzată** pe motive etnice, religioase, politice sau de altă natură. Aceasta, deoarece expertiza contabilă este un act de probă științifică.

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.

Împrejurări din care rezultă că expertul contabil ar putea fi interesat sub orice formă sunt:

- dacă în calitatea de organ de control, colaborator sau consilier al uneia dintre părțile implicate în proces, s-a pronunțat asupra unor aspecte ori a luat parte la întocmirea documentelor primare, a evidențelor tehnico-operative sau la elaborarea situațiilor financiare care fac obiectul dosarului supus judecății;
- dacă în calitatea 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.

#### **F) Responsabilitatea efectuării expertizelor contabile**

Expertizele contabile trebuie efectuate în mod responsabil. Responsabilitatea expertizelor contabile judiciare este întărită prin jurământ, iar a celor extrajudiciare, prin contract.

Responsabilitatea efectuării expertizei contabile judiciare este întărită de depunerea unui jurământ adecvat confesiunii religioase a expertului(ților) contabil(i), după cum urmează:

- Expertul(ții) contabil(i) de confesiune religioasă creștină va (vor) depune, cu mâna pe cruce sau pe Biblie, jurământul: **Jur că voi spune adevărul și că nu voi ascunde nimic din ceea ce știu. Așa să-mi ajute Dumnezeu.**
- Expertul(ții) contabil(i) fără confesiune religioasă va (vor) depune jurământul: **Jur pe onoare și pe conștiință că voi spune adevărul și că nu voi ascunde nimic din ceea ce știu.**
- Expertul(ții) contabil(i) care din motive de conștiință sau confesiune religioasă nu depune (depun) jurământ va (vor) rosti formula: *Mă oblig să spun adevărul și să nu ascund nimic din ceea ce știu.*