

**NORMA 35 / 2000 ȘI COMENTARIILE MISIUNILOR
PRIVIND EXPERTIZELE CONTABILE ***

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

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

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

Deci, **expertiza** este prin excelență o **lucrare personală și critică**, cuprinzând 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, asigurând buna desfășurare a activității experților contabili, a decis reglementarea profesională a acestei activități de bază, elaborând “**Norma și comentariile misiunii privind expertiza contabilă**”.

SUMAR**350. Cadrul de referință al misiunilor privind expertizele contabile****351. Norme de comportament profesional specifice misiunilor privind expertizele contabile**

- 3511. Independența expertului contabil
- 3512. Competența expertului contabil
- 3513. Calitatea expertizelor contabile
- 3514. Secretul profesional și confidențialitatea expertului contabil
- 3515. Acceptarea expertizelor contabile
- 3516. Responsabilitatea efectuării expertizelor contabile

352. Norme de lucru specifice misiunilor privind expertizele contabile

- 3521. Disponerea expertizelor contabile judiciare și numirea experților contabili
- 3522. Contractarea și programarea expertizelor contabile
- 3523. Delegarea și supravegherea lucrărilor privind expertizele contabile
- 3524. Documentarea lucrărilor privind expertiza contabilă

353. Norme de raport specifice expertizelor contabile

- 3531. Redactarea raportului de expertiză contabilă
- 3532. Semnarea și depunerea raportului de expertiză contabilă

Anexa nr. 1. Model de contract privind efectuarea expertizelor contabile extrajudiciare

Anexa nr. 2. Model de **Raport de expertiză contabilă judiciară**

Anexa nr. 3. Model de **Raport de expertiză contabilă extrajudiciară**

*Aprobate prin Hotărârea Consiliului Superior nr. 01/42 din 11 august 2001.

350. Cadrul de referință al misiunilor privind expertizele contabile

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 din oficiu sau acceptate la cererea părților în fazele de instrumentare și de judecată ale unor cauze civile și/sau comerciale, atașate sau nu unui proces penal, se numesc expertize contabile judiciare. Toate celelalte expertize contabile sunt extrajudiciare.

(iulie 2001)

COMENTARII

1. Expertizele contabile pot fi efectuate numai de către persoanele care au dobândit calitatea de expert contabil în condițiile legii, fiind înscrise, cu viza la zi, în partea activă a Tabloului experților contabili, actualizat anual de către Corpul Experților Contabili și al Contabililor Autorizați din România (CECCAR).

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 calitate 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 (lelor) obiectiv (e) la care se referă, în:

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

3. Anexele nr. 1-3 au caracter orientativ și ilustrativ și nu fac parte integrantă din prezentele norme. Modelele prezentate în aceste anexe pot fi adaptate cazuisticii concrete.

351 Norme de comportament profesional specifice misiunilor privind expertizele contabile

3511 Independența expertului contabil

Expertizele contabile pot fi efectuate numai de către experții contabili înscrși în partea activă a Tabloului 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 îi impiezeze integritatea și obiectivitatea.

(iulie 2001)

COMENTARII

3511.1. Expertizele contabile efectuate de experții contabili care nu întrunesc condițiile pentru a fi înscrși ca membri activi ai Corpului cad sub incidența sancțiunilor privind exercitarea unei profesii fără autorizație. Dacă un expert contabil aflat 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. 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 absolută a expertului contabil numit din oficiu de către 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 alte reglementări procedurale speciale, care sunt aceleași cu cele privind judecătoria. Experții contabili care se află în situații de incompatibilitate, abținere sau posibilitate de recuzare trebuie să le aducă la cunoștința organului care i-a numit.

Independența relativă derivă doar din incompatibilitatea profesiei contabile cu orice activitate salarizată în afara Corpului, sau cu orice activitate comercială, cu excepțiile prevăzute de lege.

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

3512. Competența expertului contabil

NORMA

Calitatea de expert contabil abilitat să efectueze expertize contabile este reglementată. El trebuie să se supună regulilor Corpului privind formarea continuă, actualizarea și testarea permanentă a cunoștințelor pe care le posedă.

(iulie 2001)

COMENTARII

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 activ al Corpului, care se supune regulilor stabilite de Corp cu privire la pregătirea individuală continuă și testarea cunoștințelor acumulate.

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

3513 Calitatea expertizelor contabile

NORMA

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

(iulie 2001)

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.

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

Nedocumentarea și nefundamentarea științifică a rapoartelor de expertiză contabilă judiciară poate fi și este adesea sancționată, de către 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, datorită utilizării altor criterii și metode de investigație, organul în drept care le-a dispus are disponibilitatea 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 calității. Independența și competența profesională a expertului contabil trebuie să asigure o documentare și fundamentare științifică și expertizelor contabile extrajudiciare.

3513.4. 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.

(iulie 2001)

COMENTARII

3514.1. Toate comentariile privind norma generală de bază sunt și rămân pertinente.

3514.2. Particularizat la expertizele contabile judiciare, secretul profesional și confidențialitatea expertului contabil trebuie să se manifeste și prin următoarele acte de comportament:

- I. Expertul contabil numit din oficiu sau la recomandarea unei părți nu trebuie să refere mai mult decât se cere. El trebuie să invoce în raportul său de expertiză contabilă judiciară numai acele evenimente și tranzacții probate cu documente justificative și/sau evidențieri contabile care au o legătură cauzală cu obiectivul (întrebarea) ce i-a fost fixată de organul în drept care a dispus expertiza contabilă judiciară.
- II. Expertul contabil numit din oficiu sau la recomandarea unei părți într-o cauză justițiară trebuie să se abțină de la divulgarea conținutului raportului de expertiză contabilă judiciară și a concluziilor sale direct părților implicate în actul justițiar. Expertul contabil trebuie să depună raportul său la organul în drept care a dispus expertiza contabilă judiciară, de unde cei interesați îl pot consulta, în condițiile legii.
- III. Expertul contabil numit din oficiu sau la cererea unei părți într-o cauză justițiară trebuie să se abțină de la contactarea părților implicate în actul justițiar, în afara procedurilor prevăzute de lege. Astfel, în cazul proceselor civile, dacă este nevoie de o lucrare la fața locului, aceasta nu poate fi făcută decât după citarea părților, cu confirmare de primire, arătându-se zilele și orele când încep și se continuă lucrările expertizei contabile. 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 actul justițiar, trebuie să rămână confidențiale.

3515 . Acceptarea expertizelor contabile

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

(iulie 2001)

COMENTARII

3515.1. 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.

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(ia) sau vreo rudă apropiată, în soluționarea cauzei într-un anumit mod care l-ar determina pe expertul contabil să fie subiectiv.

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 din 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 judecării.
- II. Dacă, în calitate de expert contabil, și-a exprimat o primă opinie în aceeași cauză supusă judecării, 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 din oficiu. Dacă îndeplinește condițiile de independență și de competență, poate accepta calitatea de expert contabil recomandat de parte.

3515.3. Toate comentariile privind norma generală de bază sunt și rămân pertinente.

3516 Responsabilitatea efectuării expertizelor contabile

NORMA

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

(iulie 2001)

COMENTARII

3516.1. Responsabilitatea efectuării expertizei contabile judiciare este întărită de depunerea unui jurământ adecvat confesiunii religioase a expertului (ților) contabil (i), după cum urmează:

- I. 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».*
- II. 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.»*
- III. 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 nu voi ascunde nimic din ceea ce știu.»*

3516.2. Toate dispozițiile procedurale cu privire la citarea, aducerea cu mandat și sancționarea martorilor care lipsesc de la judecată sunt aplicabile și expertului(ților) contabil(i) numit(ți) pentru efectuarea expertizelor contabile judiciare. Dacă expertul(ții) contabil(i) numit(ți) pentru efectuarea expertizelor contabile judiciare nu se înfățișează la citarea organelor în drept care l-a (i-a) numit, acestea sunt abilitate să dispună înlocuirea lui(lor).

3516.3. Responsabilitatea efectuării expertizelor contabile extrajudiciare trebuie să rezulte din contractul încheiat între expertul(ții) contabil(i) și client.

352 Norme de lucru specifice misiunilor privind expertizele contabile

3521 Dispunerea expertizelor contabile judiciare și numirea experților contabili

NORMA

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

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

(iulie 2001)

COMENTARII

3521.1. Sediul general al materiei de drept privind administrarea dovezilor cu «expertiza» contabilă este Codul de procedură civilă, art. 201-214. Existând un Corp de experți contabili, încredințarea misiunilor privind efectuarea expertizelor contabile judiciare se poate face 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 de ședință, care trebuie să cuprindă:

- I. Numele expertului sau experților contabili numiți din oficiu sau la cererea părților în proces;
- II. Obiectivele (întrebările, punctele) la care expertul sau experții contabili numiți trebuie să răspundă. Obiectivele expertizei contabile trebuie să fie formulate de instanță concis, fără echivoc și fără a se solicita expertului contabil sau experților contabili numiți să se pronunțe asupra încadrărilor legale a 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 5 zile înainte de termenul de judecată. Dacă termenul inițial fixat de instanță pentru depunerea expertizei contabile judiciare este considerat de către expertul sau experții contabili numiți ca fiind inadecvat (prea scurt), ei sunt îndreptățiți să solicite instanței un termen adecvat, minim necesar, pentru efectuarea unei expertize contabile judiciare de calitate;
- IV. Plata expertului contabil sau experților contabili numiți, care trebuie să fie remuneratorie. Dacă expertul sau experții contabili numiți pentru efectuarea expertizei contabile judiciare consideră onorariul stabilit de instanță neremu-neratoriu, ei sunt îndreptățiți să solicite instanței mărirea acestuia.

În cazul lipsei de solitudine a instanței cu privire la cererile expertului sau experților contabili numiți, referitoare la subpct. I, II, III, IV, ei sunt îndreptățiți să refuze efectuarea expertizei contabile judiciare. Acest refuz este o problemă de raționament profesional al expertului sau experților contabili numiți.

3521.3. Expertizele contabile judiciare pot fi dispuse și în cauze penale, în conformitate cu prevederile Codului de procedură penală, art. 116-127. În astfel de cauze, organul de urmărire penală sau instanța de judecată care a dispus efectuarea unei expertize contabile fixează un termen la care sunt chemate părțile, precum și expertul contabil, aducându-li-se la cunoștință întrebările la care 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. Totodată, părțile sunt încunoștințate că au dreptul să ceară numirea și a câte unui 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, care trebuie să conțină aceleași elemente ca și Încheierea de ședință pentru numirea experților contabili în cauze civile. (Comentariul la 3521.2 este și rămâne pertinent).

3521.4. Când efectuarea expertizelor contabile judiciare este supusă altor reglementări procedurale speciale, experții contabili numiți din oficiu sau recomandați de părțile în proces, trebuie să se conformeze reglementărilor procedurale respective privind dispunerea expertizelor contabile judiciare și numirea experților contabili.

3522 Contractarea și programarea expertizelor contabile

NORMA

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

(iulie 2001)

COMENTARII

3522.1. Experții care vor cere sau vor primi mai mult decât plata statornicită se vor pedepsi pentru luare de mită» (Art. 213 al. 1 din Cod. Proced. Civ.). Este «lait-motivul» pentru care expertizele contabile, indiferent de natura lor (judiciară sau extrajudiciară) trebuie contractate, unul din elementele fundamentale ale contractului fiind mărimea onorariului.

Încheierile de ședință (în dosarele civile) și Ordonanțele organelor de urmărire și cercetare penală (în dosarele penale), acceptate de experții contabili numiți din oficiu sau la recomandarea părților, țin loc de contract pentru efectuarea expertizelor contabile judiciare.

3522.2. Dacă în timpul efectuării expertizelor contabile intervin elemente noi privind volumul și întinderea lucrărilor, care nu au fost avute în vedere la acceptarea contractului inițial, experții contabili sunt îndreptățiți să ceară majorarea onorariului inițial.

În cazul expertizelor contabile judiciare, majorarea onorariului se face de către organul în drept care a dispus efectuarea expertizei.

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

3522.3. Expertizele contabile trebuie efectuate și depuse beneficiarului la termenele convenite și acceptate prin contract. 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 realizării expertizelor contabile.

3523 Delegarea și supravegherea lucrărilor privind expertizele contabile

NORMA

Efectuarea lucrărilor privind expertiza contabilă judiciară nu poate fi delegată de către experții contabili numiți din oficiu sau la recomandarea părților, asistenților sau colaboratorilor lor. 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.

(iulie 2001)

COMENTARII

3523.1. În cazul expertizelor contabile judiciare, experții contabili numiți din oficiu sau la recomandarea părților 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 de ședință sau ordonanță) și, prin urmare, trebuie să-și îndeplinească personal și integral mandatul.

3523.2. Impedimentul arătat la comentariul 3523.1 nu există în cazul expertizelor contabile extrajudiciare, mai ales în cazul în care acestea sunt comandate și contractate cu cabinete sau societăți de consultanță și expertiză contabilă. Contractele încheiate în acest scop pot include chiar clauze cu privire la lucrările care trebuie executate și persoanele cărora le vor fi delegate spre executare. Răspunderea finală, însă, în ceea ce privește conținutul și calitatea raportului de expertiză contabilă extrajudiciară revine integral expertului contabil care a contractat misiunea. În astfel de cazuri, Norma de lucru 123 DELEGAREA ȘI SUPRAVEGHEREA LUCRĂRILOR, în conținutul și comentariile ei, trebuie respectată.

3524 Documentarea lucrărilor privind expertiza contabilă

NORMA

Documentarea lucrărilor privind expertiza contabilă are un caracter particular și se limitează strict la ceea ce este necesar, pentru a răspunde la obiectivele (întrebările, punctele) fixate expertului(ților) de către organul în drept să dispună expertiza contabilă judiciară, prin Încheiere de ședință (în dosarele civile), sau Ordonanță a organului de urmărire și cercetare penală (în dosarele penale), sau prin obiectivele contractului privind expertiza extrajudiciară.

(iulie 2001)

COMENTARII

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 necesare 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 aspectele conținutului și întinderii controlului, precum și a 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.

În demersul său, expertul contabil care a ajuns la concluzii fundamentate diferite față de organul de control, este abilitat 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 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.

3524.3. Orientativ, materialul documentar pe care trebuie să-l 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.

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 abilitat să le ceară lămuriri în legătură cu faptele sau împrejurările cauzei.

3524.4. Pentru o mai temeinică înțelegere a evenimentelor și tranzacțiilor supuse expertizării, expertul contabil este abilitat să ceară iar părților interesate în expertiză 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.

3524.5. Materialul documentar examinat de expertul contabil nu poate fi ridicat de către expertul contabil de la părțile care îl au în păstrare. Dosarul de lucru al expertului contabil, în ce privește documentarea expertizelor contabile, trebuie să cuprindă, după caz:

- I. Încheierea de ședință (în cauze civile), Ordonanța organului de urmărire și cercetare penală (în cauzele penale), sau contractul privind efectuarea expertizelor contabile extrajudiciare;
- II. Raportul de expertiză contabilă - exemplarul expertului contabil care justifică îndeplinirea misiunii;
- III. Eventuale corespondențe, răspunsuri la întrebări suplimentare sau suplimente de expertiză contabilă solicitate de organele în drept, care au dispus efectuarea expertizei contabile;
- IV. Eventuale note personale ale expertului contabil redactate în timpul efectuării expertizei contabile, necesare fie redactării raportului de expertiză contabilă, fie urmăririi bugetului de timp și decontării lucrărilor de expertiză contabilă cu beneficiarii acestora.

3524.6. Comentariile de la Norma generală de lucru 125 «DOCUMENTAREA LUCRĂRILOR» sunt și rămân pertinente într-o interpretare adecvată.

353 Norme de raport specifice expertizelor contabile

3531 Redactarea raportului de expertiză contabilă

Lucrările și concluziile expertizei contabile se consemnează într-un raport scris care trebuie să cuprindă cel puțin trei capitole: Capitolul I, INTRODUCERE, Capitolul II, DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE și Capitolul III, CONCLUZII.

Când au fost numiți sau angajați mai mulți experți contabili în aceeași cauză, se întocmește un singur raport de expertiză contabilă. Dacă sunt deosebiri de păreri între experți, opiniile separate trebuie consemnate în cuprinsul raportului de expertiză contabilă sau într-o anexă a acestuia.

(iulie 2001)

COMENTARII

3531.1. Capitolul I, „INTRODUCERE”, al raportului de expertiză contabilă trebuie să cuprindă cel puțin următoarele paragrafe:

- I. Paragraful de identificare a expertului(șilor) contabil(i) nominalizat(ți) pentru efectuarea expertizei contabile, care trebuie să cuprindă informații cu privire la: numele și prenumele expertului(șilor), domiciliul, numărul carnetului de expert contabil și poziția din Tabloul experților contabili;
- II. 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:
 - a) În cazul expertizelor contabile judiciare: actul care a stat la baza numirii expertului(șilor), respectiv Încheiere de ședință (în cazurile civile) sau Ordonanță a organelor de urmărire penală (în cauzele 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);
 - b) 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.
- III. 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.
- IV. Paragraful privind identificarea obiectivului(lor) expertizei contabile. În cazul expertizelor contabile judiciare, formularea obiectivului(lor) expertizei contabile se preia «ad-literam» din formularea acestora în «Încheierea de

ședință» (cauzele civile), respectiv în Ordonanța organelor de urmărire și cercetare penală (cauzele penale). În cazul expertizelor contabile extrajudiciare, formularea obiectivului(lor) acestora trebuie să fie cea din contract.

V. Paragraful privind identificarea datei sau perioadei și locului în care s-a efectuat expertiza contabilă. În cazul expertizelor contabile, dispuse de organele în drept, în cauze civile, data și locul începerii lucrărilor expertizei contabile trebuie documentată prin citarea părților prin scrisoare cu aviz de primire.

VI. Paragraful privind identificarea materialului documentar care are o legătură causală cu obiectul(vele) 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 obiectului(lor) expertizei contabile judiciare sau extrajudiciare.

VII. 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 obiect(ive). De asemenea, în acest paragraf trebuie menționat dacă sau folosit lucrările altor experți (contabili, tehnici etc.), probleme ridicate de părțile interesate în expertiză și explicațiile date de acestea în timpul efectuării expertizei.

VIII. 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.

3531.2. Capitolul II, „DEFĂȘURAREA 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 prezentat ansamblul calculelor și interpretarea rezultatelor acestora. Dar, 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.

Fiecare paragraf din Capitolul II, „DEFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE”, trebuie să se încheie cu concluzia (răspunsul) expertului contabil care trebuie să fie precis, concis, fără echivoc, redactat într-o manieră analitică, ordonată și sistematizată fără a face aprecieri asupra calității documentelor justificative, reprezentărilor (înregistrărilor) contabile, expertizelor și actelor de control (de orice fel) anterioare și nici asupra încadrărilor legale. Aceasta, deoarece expertul contabil analizează evenimente și tranzacții și nu încadrarea judiciară a acestora. În cazuri deosebite în care expertul contabil, în exercitarea misiunii sale, se confruntă cu acte și documente care nu întrunesc condițiile legale, care exprimă ficțiuni sau sunt suspecte, el nu trebuie să le ia în considerare în stabilirea rezultatelor concluziilor (răspunsurilor) sale la obiectivul(ele) fixate expertizei contabile, dar trebuie să menționeze aceasta în raportul de expertiză contabilă.

Dacă raportul de expertiză contabilă este întocmit de mai mulți experți care au opinii diferite, într-un paragraf al Capitolului II, «DEFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE», fiecare expert contabil trebuie să-și motiveze detaliat și documentat opinia pe care o susține. De regulă, în expertizele judiciare trebuie motivată separat opinia expertului recomandat de parte, în raport cu opinia expertului numit din oficiu.

3531.3. Capitolul III, „CONCLUZII”, al raportului de expertiză contabilă trebuie să conțină câte un paragraf distinct cu concluzia (răspunsul) la fiecare obiectiv (întrebare) al expertizei contabile preluat în maniera în care a fost formulat în Capitolul II, „DEFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE”.

3531.4. Raportul de expertiză contabilă întocmit în structura prezentată la pct. **3531.1 - 3531.4** este un raport de expertiză contabilă obișnuit, necalificat. Un astfel de raport de expertiză contabilă nu poate conține concluzii (răspunsuri) alternative la obiectivul(vele) fixat(e) expertului contabil.

Dacă expertul contabil, în promovarea raționamentului său profesional, consideră necesar să-și exprime părerea asupra obiectivului(velor) expertizei contabile, asupra faptului dacă întrebările ce i-au fost fixate sunt suficiente sau nu în clarificarea obiectivului(lor) expertizei sau cu privire la alte aspecte asupra cărora dorește să rețină atenția beneficiarului expertizei, poate face acest lucru fie:

a) în finalul capitolului III, „CONCLUZII”, după paragraful cuprinzând răspunsul la obiectivul(vele) expertizei contabile;

b) într-un capitol distinct, (capitolul IV, intitulat „CONSIDERAȚII PERSONALE ALE EXPERTULUI(ȚILOR) CONTABIL(I)”.

În prezentarea considerațiilor sale (lor) personale, în raportul de expertiză contabilă, expertul(ții) contabil(i) trebuie să se conformeze normelor de etică și deontologie ale profesiei contabile liberale, în special a celor privind confidențialitatea. Conținutul și întinderea considerațiilor personale într-un raport de expertiză contabilă țin de raționamentul profesional al expertului(ților) contabil(i). Aceste considerații trebuie limitate la strictul necesar sau impus de lege în cazul expertizelor contabile judiciare și pot fi mai extinse (cuprinzătoare) în cazul expertizelor contabile extrajudiciare.

Raportul de expertiză contabilă care cuprinde considerații personale ale expertului(ților) contabil(i) este calificat drept raport de expertiză contabilă cu observații.

3531.5. În cazuri cu totul deosebite, expertul(ții) contabil(i) se poate (pot) afla în imposibilitatea întocmirii unui raport de expertiză contabilă, datorită inexistenței documentelor justificative și/sau evidențelor contabile care să ateste evenimentele și tranzacțiile supuse expertizării. În astfel de cazuri se va întocmi un „RAPORT DE IMPOSIBILITATE A EFECTUĂRII EXPERTIZEI CONTA-BILE”, care va avea aceeași structură ca un raport de expertiză contabilă obișnuit (necalificat), dar care, în capitolele II „DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE” și III „CONCLUZII”, va prezenta justificat și fundamentat cauzele care conduc la imposibilitatea efectuării expertizei contabile «comandate» de beneficiarul acestuia.

3531.6. Anexele la raportul de expertiză contabilă, indiferent de tipul acestuia (obișnuit, cu observații sau imposibilitatea efectuării expertizei contabile), fac parte integrantă din raportul de expertiză contabilă și se întocmesc de către expertul(ții) contabil(i) 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(ților) contabil(i).

3532 Semnarea și depunerea raportului de expertiză contabilă

NORMA

Raportul de expertiză contabilă se parafează și se semnează filă de filă, inclusiv anexele.

Raportul de expertiză contabilă se depune la beneficiarul acestuia în termenul legal sau contractual.

(iulie 2001)

COMENTARII

3532.1. Pentru a evita orice «dispute» cu privire la originalitatea raportului de expertiză contabilă, acesta, inclusiv anexele, se parafează și se semnează de către expertul(ții) contabil(i) pe fiecare pagină în parte. Toate exemplarele parafate și semnate de expertul(ții) contabil(i) în original au calitatea de rapoarte de expertiză contabilă originale. Toate celelalte au calitatea de copii, indiferent de tehnicile de multiplicare.

Raportul de expertiză contabilă nu se semnează de către nici una din părțile interesate în efectuarea expertizei contabile.

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(ții) contabil(i) care a efectuat expertiza contabilă. Numărul de exemplare originale poate fi mai mare dacă beneficiarul acestuia solicită acest lucru.

3532.3. Raportul de expertiză contabilă judiciară se depune la organele care au dispus-o cu cel puțin 5 zile înainte de data stabilită pentru judecată. Raportul de expertiză contabilă extrajudiciară se predă clientului care a solicitat-o la locul și la termenul prevăzut în contract.

CONTRACT

Încheiat între:

Expertul(ții) contabil(i)/SC « _____ » cu domiciliul /sediul social în _____ înscris(și)(ă) în Tabloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în partea _____ poziția _____ denumit(ți)(ă) PRESTATOR(I) și

(denumirea beneficiarului)

cu domiciliul / sediul social în _____ reprezentată prin denumit(ă) BENEFICIAR, s-a încheiat prezentul contract pentru efectuarea unei expertize contabile extrajudiciare.

Art. 1. Prestatorul 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 prestatorului următoarele materiale documentare:

- 1.
- 2.
- n.

Art. 3. Prestatorul se obligă să întocmească RAPORTUL DE EXPERTIZĂ EXTRAJUDICIARĂ, în conformitate cu normele profesionale specifice misiunilor privind expertizele contabile, care va fi depus la până la data de

Art. 4. Beneficiarul RAPORTULUI DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ EXTRAJUDICIARĂ se obligă să plătească prestatorului onorariul în sumă de _____ lei, din care _____ lei imediat după semnarea prezentului contract și _____ lei 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. Prezentul contract s-a încheiat în _____ exemplare, intră în vigoare cu data semnării și se completează cu prevederile legislației civile în materie.

Localitatea _____

Data _____

PRESTATOR,

BENEFICIAR,

RAPORT DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ JUDICIARĂ

Capitolul I, INTRODUCERE

Paragraful (i)

Subsemnatul _____ expert contabil, domiciliat în _____
posesor al carnetului de expert contabil nr. _____ înscris în TABLOUL EXPERȚILOR CONTABILI ȘI CONTABILILOR
AUTORIZAȚI din ROMÂNIA (CECCAR) în partea _____ poziția _____
(Dacă sunt mai mulți experți contabili, acesta se repetă pentru fiecare)

Paragraful (ii)

Am fost numit(ți) prin _____ din data de _____ expert contabil în dosarul nr.
_____, 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

_____ **Paragraful (vi)**

Materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei constă în:

_____ **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 și acte:

(descriere detaliată dacă este cazul)

În conformitate cu actele și documentele expertizate formulăm, la obiectivul nr. I, următorul răspuns: _____ (se redactează răspunsul clar, concis și fără ambiguități)

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)

Pentru ca prezentul raport de expertiză contabilă să vină în sprijinul beneficiarului, considerăm necesar să facem următoarele precizări:

_____.

(Acest paragraf poate fi introdus numai dacă expertul contabil consideră că este util beneficiarului expertizei contabile. El poate face obiectul unui capitol separat: CAPITOLUL IV, CONSIDERAȚIILE PERSONALE ALE EXPERTULUI(ȚILOR) CONTABIL(I).)

Expert(ți) contabil(i):

RAPORT DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ EXTRAJUDICIARĂ

Capitolul I, INTRODUCERE

Paragraful (i)

Subsemnatul _____ expert contabil, domiciliat în _____
posesor al carnetului de expert contabil nr. _____ înscris în TABLOUL EXPERȚILOR CONTABILI ȘI CONTABILILOR
AUTORIZAȚI din ROMÂNIA (CECCAR) în partea _____ poziția _____
(Dacă sunt mai mulți experți contabili, acesta 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 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 constă în:

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 și acte:

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

În conformitate cu actele și documentele expertizate, formulăm, la obiectivul nr. I, următorul răspuns:

(se redactează răspunsul clar, concis și fără ambiguități)

CAPITOLUL III, CONCLUZII

În conformitate cu examinările materialului documentar menționat în introducerea și cuprinsul prezentului raport de expertiză, 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)

Pentru ca prezentul raport de expertiză contabilă să poată veni în sprijinul beneficiarului, considerăm necesar să facem următoarele precizări:

_____.

(Acest paragraf poate fi introdus numai dacă expertul contabil consideră că este util beneficiarului expertizei contabile. El poate face obiectul unui capitol separat: CAPITOLUL IV. CONSIDERAȚIILE PERSONALE ALE EXPERTULUI(ȚILOR) CONTABIL(I).)

Expert(ți) contabil(i):