



CZU: 347.948:657.6

## PARTICULARITĂȚILE EFECTUĂRII EXPERTIZELOR JUDICIAR-CONTABILE. OBIECTIVELE EXPERTIZEI CONTABILE ȘI PROBLEMELE EXISTENTE AFERENTE OBIECTELOR CERCETATE ÎN CADRUL EFECTUĂRII EXPERTIZEI JUDICIAR-CONTABILE

Lidia RUSANOVSCI,

Centrul Național de Expertize Judiciare de pe lângă Ministerul Justiției al Republicii Moldova

Expertiza contabilă judiciară este un mijloc de probă necesar organelor de cercetare penală sau instanței de judecată pentru lămurirea unor aspecte de specialitate contabilă, stabilirii adevărului obiectiv. Expertiza este „un mijloc de probă, de constatare, 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”. (Mircea Boulescu, Marcel Ghiță – Control financiar și expertiză contabilă. Editura Eficent, București, 1996, pag. 278.); Stabilirea adevărului obiectiv este idealul spre care tinde orice judecată de valoare, inclusiv organele de cercetare și instanțele de judecată. Baza activității în domeniul expertizei o constituie setul de legități, principii și reguli, care s-au format în rezultatul reglementărilor juridice, analizei investigațiilor științifice și generalizării practicii de efectuare a expertizei.

*Cuvinte cheie: expertiză judiciară, contabilă, obiective, cercetări.*

### THE PARTICULARITIES OF THE EXECUTION OF JUDICIAL-ACCOUNTING EXPERTISE. THE OBJECTIVES OF THE ACCOUNTING EXPERTISE AND THE EXISTING PROBLEMS REGARDING THE OBJECTIVES COVERED IN THE EXECUTION OF JUDICIAL-ACCOUNTING EXPERTISE

Judicial accounting expertise is a means of proof necessary for the criminal investigation bodies or the court to clarify certain aspects of accounting specialty, establishing the objective truth. expertise is “a means of proving, establishing, confirming, evaluating, clarifying or proving, on the basis of specialized scientific research, the objective truth about a particular fact, circumstance, problem, situation, cause or dispute.” (Mircea Boulescu, Marcel Ghiță - Financial Control and Accounting Expertise, Efficient Publishing House, Bucharest, 1996, p.278); Establishing objective truth is the ideal for any value judgment, including research bodies and courts. The basis of expertise activity is the set of laws, principles and rules that have formed as a result of legal regulations, the analysis of scientific investigations, and the generalization of the practice of conducting expertise.

*Keywords: judicial accounting expertise, the objective, research.*

**Actualitatea temei.** Economia Republicii Moldova este o economie de piață, de orientare socială, bazată pe proprietatea privată și pe proprietatea publică, antrenate în concurență liberă. Statul, printre altele, trebuie să asigure: reglementarea activității economice; libertatea comerțului și a activității de întreprinzător; protecția concurenței loiale; crearea unui cadru favorabil valorificării tuturor factorilor de producție; protejarea intereselor naționale în activitatea economică, financiară și valutară; inviolabilitatea investițiilor persoanelor fizice și juridice, inclusiv străine, etc.

Dezvoltarea relațiilor de piață în economia Republicii Moldova

a provocat o creștere semnificativă a numărului de litigii economice și a infracțiunilor. În rezultatul săvârșirii infracțiunilor economice nu se realizează în deplinătate bugetul țării, sunt cazuri când agenții economici se eschivează de la plata impozitelor, încalcă normele de achitare a creditelor și de folosire a mijloacelor bancare, practică activitatea ilegală de întreprinzător, se ocupă cu contrabanda, produc și comercializează mărfuri de proastă calitate sau necorespunzătoare standardelor, încalcă normele ce reglementează raporturile de muncă și alte raporturi legate nemijlocit de acestea etc. Toate aceste fapte cauzează populației și țării daune colosale. De aceea, lupta cu infrac-

țiunile economice, soluționarea litigiilor economice are o importanță deosebit de mare. În cadrul desfășurării activității procesuale a organelor de drept și judiciare, un rol deosebit de important îi revine probațiunii judiciare care constituie axul principal într-un proces, deoarece prin mijlocirea probelor organele judiciare au posibilitatea stabilirii adevărului și, întemeindu-se pe acestea, pot da soluții juste în cauzele cercetate sau judecate.

**Obiectivele lucrării.** Referatul dat prezintă aspecte privind particularitățile expertizei judiciare-contabile, problemele existente aferente obiectelor cercetate în cadrul efectuării expertizei contabile.



### ROLUL ȘI IMPORTANȚA EXPERTIZEI JUDICIAR- CONTABILE ÎN ELUCIDAREA ÎNCĂLCĂRILOR DE NATURĂ ECONOMICO-FINANCIARĂ

În contextul dat putem spune că stadiul actual al dezvoltării și îmbunătățirii activității în domeniul expertizei contabile poate fi descris ca o perioadă a unui anumit proces în teorie și practică, cauzat de dezvoltarea și crearea unei economii mixte, transformările contabile interne în legătură cu tranziția la standardele internaționale de contabilitate și raportarea financiară, împărțirea contabilității în sectorul financiar, care necesită extinderea limitelor cunoștințelor contabile speciale în investigarea crimelor financiare, oficiale și economice.

Contribuția la consolidarea legalității statului, precum și influențarea activă a descoperirii și eliminării cauzelor de management defectuos, compensarea daunelor, expertiza contabilă contribuie, în același timp, la îmbunătățirea relațiilor financiare și economice ale entităților economice în condițiile de piață a întregii economii al țării.

Deci, expertiza contabilă judiciară este:

- „Mijloc de probă prin care se aduce la cunoștința organelor judiciare opinia unor specialiști cu privire la acele împrejurări de fapt pentru a căror lămurire sunt necesare cunoștințe deosebite, opinie care se formează pe baza unei activități de cercetare concretă a cazului și a aplicării unor date de specialitate de către persoanele competente desemnate de către organul judiciar”.

- Are ca sarcină principală să contribuie la stabilirea adevărului și la justa soluționare de către organul judiciar a cauzei aflate în faza de cercetare sau judecată.

- Ea trebuie să ofere organului judiciar în cauză o probă temeinică, de neînlăturat, pentru tragerea la răspundere a persoanelor vinovate de încălcarea legalității, nesocoti-

rea disciplinei financiare și valutare și păgubirea patrimoniului. (E. Mihuleac – Expertiza judiciară. Editura științifică, București, 1971);

- Este un mijloc de probă în justiție, o formă de cercetare și lămurire a unor fapte sau împrejurări de natură economico-financiară indicate de organele judiciare în scopul soluționării litigiilor dintre persoane juridice, dintre acestea și persoane fizice, precum și a proceselor penale privind infracțiuni prin care au fost aduse pagube patrimoniului.

- Constituie un mijloc de probă, la care organul de urmărire penală sau instanța de judecată apelează, la cererea părților sau din oficiu, în vederea lămuririi unor împrejurări de fapt și stabilirii adevărului.

- Se încredințează de instanțele respective unor specialiști pentru a constata și evalua anumite fapte, pe care judecătorii nu le-ar putea procura sau aprecia ei înșiși, stabilind, în acest scop, punctele asupra cărora expertii numiți urmează să se pronunțe.

Expertiza este o lucrare personală și critică, care, pe lângă rezultatul examinării faptelor din punct de vedere al exactității formale și de fond, cuprinde și părerea expertului asupra cauzelor și efectelor în legătură cu obiectul supus cercetării.

Concluziile expertului sunt un relevator de fapte, dar și un îndrumător în deciziile ce urmează a se lua de către cei în drept: magistrați, manageri și terți.

Expertizele contabile judiciare se afla, la punctul de interferență dintre domeniul contabilității și domeniul dreptului, îndeplinind funcția de proba științifică. Obiectul de cercetare al expertizelor contabile îl constituie fenomenele și procesele economice reflectate de documentele cu valoare probatorie indicate de către fiecare parte aflată în litigiu.

Principalele particularități ale expertizei contabile judiciare sunt:

- este mijloc de probă în justiție și intervine numai atunci când organele judiciare o consideră necesară pentru elucidarea cauzelor în curs de anchetă sau de judecată;

- 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;

- se limitează la cercetarea problemelor cu caracter economic și financiar indicate de organele judiciare;

- are competența de examinare a documentelor și evidențelor tehnico-operative și contabile necesare pentru lămurirea obiectivelor stabilite de organele judiciare;

- confirmă sau infirmă constatările controlului cu privire la pagube, abateri, deficiențe, lipsuri, etc.;

- intervine ca probă administrată de organele de urmărire penală și de judecată, în vederea convingerii asupra realității și asupra condițiilor apariției pagubei, deficienței, abaterii, etc.;

- este o activitate ocazională care are loc doar când se dispune de către organele judiciare.

Caracterul științific, probitatea profesională și deontologică a expertului contabil, conferă expertizei contabile caracterul de probă îndeajuns de temeinică și de neînlăturat pentru stabilirea responsabilității persoanelor vinovate de încălcarea legalității, nesocotirea disciplinei financiare și păgubirea patrimoniului.

Caracterul științific al expertizei contabile se argumentează prin următoarele elemente principale:

- Are ca obiect cercetarea unor fapte și situații de natură economico-financiară;

- În sfera sa de acțiune cuprinde 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 evidență economică și a suportului ei material;

- 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 contabile.

De bază expertiza care se numește de organul de drept pentru stabilirea circumstanțelor esențiale pe cauza penală sau civilă după destinația sa, expertiza contabilă poate fi:

- judiciară – dispusă de organele judiciare pentru soluționarea cauzelor aflate în faza de anchetă, cercetare sau judecată;

- extrajudiciară – solicitată de persoane fizice sau juridice interesate, fără să existe un dosar de anchetă, cercetare sau judecată.

Expertiza contabilă depășește acțiunea de control prin aceea că include și opinia expertului în legătură cu operațiile asupra cărora se efectuează.

Numirea expertizei judiciare este limitată în sensul că ea poate fi efectuată numai în cadrul unui dosar penal sau civil și numai la dispoziția organelor de urmărire penală sau instanței de judecată. Există trei forme autonome de utilizare a cunoștințelor contabile la cercetarea cauzelor penale și civile:

- în acțiunile de urmărire penală;

- în revizia documentară;

- în expertiza contabilă judiciară.

Specificul expertizei contabile judiciare se manifestă prin:

- forma ei de procedură judiciară, ce asigură obținerea sursei de probă;

- utilizarea cunoștințelor, din domeniul expertizei, cu specific

contabil pe parcursul cercetării operațiunilor economice.

Forma juridică de procedură a expertizei contabile judiciare este determinată de următorii factori:

- însemnătatea ei este determinată de legislația procedurală;

- raportul expertului contabil este sursă de probă în procesele penale și civile

Rezultatele cercetării operațiunilor economice, aferente dosarelor penale și civile, se confirmă în scris prin probe și rapoartele experților.

În raportul expertului se explică diferite circumstanțe ale dosarului, necunoscute anterior organului de urmărire penală sau instanței de judecată sau de existența cărora aceste organe nu erau sigure. Instanța de judecată și anchetatorul dispune efectuarea expertizei contabile judiciare în cazul în care problemele apărute nu pot fi soluționate prin intermediul altor metode.

Astfel, expertiza contabilă judiciară este o cercetare efectuată de expert în ordinea prevăzută de legislația procedurală pentru determinarea, conform materialelor dosarului, a datelor efective și a împrejurărilor cu scopul stabilirii adevărului. Realizarea acestei sarcini impune fundamentarea temeinică a expertizei contabile judiciare, astfel încât aceasta să nu poată fi combătută prin niciun argument contrar.

Expertiza extrajudiciară se efectuează în temeiul unei cereri scrise a persoanei fizice sau juridice privind efectuarea expertizei. Cererea trebuie să conțină informațiile și anexele necesare și suficiente care să permită efectuarea completă a cercetării potrivit actului de dispunere a expertizei judiciare

Expertiza extrajudiciară se realizează în afara unui proces judiciar și presupune efectuarea unor cercetări metodice, cu aplicarea de cunoștințe speciale și procedee tehnico-științifice, pentru formularea unor concluzii argumentate cu privire la anumite fapte, circumstanțe,

obiecte materiale, fenomene și procese, corpul și psihicul

După efectuarea expertizei extrajudiciare, cercetările și concluziile se expun într-un raport de expertiză extrajudiciară, căruia i se aplică prevederile stabilite de prezenta lege pentru raportul de expertiză judiciară și care se prezintă persoanei care a solicitat efectuarea expertizei extrajudiciare.

Expertiza extrajudiciară poate servi drept material auxiliar pentru o plângere, decizie, negociere, tranzacție de împăcare sau pentru un alt proces de natură extrajudiciară.

Practica a dovedit că multe acțiuni adresate organelor judiciare sunt și o consecință a imperfecțiunii și lipsei de operativitate în sistemul de documente și evidențe.

Prin intermediul expertizei contabile extrajudiciare se evită stabilirea relațiilor economice cu agenții economici care s-ar găsi în imediata intrare în starea de încetare de plăți sau de faliment, cu consecințe extrem de periculoase privind recuperarea creanțelor.

Expertiza contabilă extrajudiciară poate fi solicitată de către orice categorie de utilizatori ai informațiilor contabile: manageri, asociați sau acționari, bănci sau alți creditori, furnizori, clienți, salariați etc.

**REGULI ȘI CERINȚE PRIVIND ÎNAINȚAREA OBIECTIVELOR EXPERTIZEI JUDICIAR - CONTABILE.**

Obiectivele expertizei contabile se stabilesc (de regulă prin încheiere de ședință sau alte acte) de organul de urmărire penală sau de instanță, la solicitarea părților sau din oficiu. Deci, obiectivele cu privire la constatarea vinovăției persoanelor care au produs pagube materiale și faptele care le-au generat depășesc sfera expertizei contabile, acestea constituind obiective ale anchetei penale.

Obiectivele concrete ale expertizei contabile se stabilesc de organul judiciar care a dispus expertiza



sau de către persoana juridica sau fizica care a solicitat efectuarea unei expertize contabile amiabile.

Obiectivele concrete ale expertizei contabile judiciare se limitează din punct de vedere al conținutului și perioadei la fapte și împrejurări care au generat litigiul.

Obiectivele sau întrebările la care trebuie să răspundă expertul se stabilesc de către organele de urmărire penală sau instanțele de judecată din oficiu sau la cererea părților când pentru lămurirea unor fapte sau împrejurări ale cauzei sunt necesare cunoștințele unui expert.

Esențial este faptul ca expertiza contabilă se efectuează numai de persoane care au calitatea de expert contabil, potrivit legii.

#### PROBLEMELE EXISTENTE AFERENTE OBIECTELOR CERCETATE ÎN CADRUL EFECTUĂRII EXPERTIZEI JUDICIAR-CONTABILE

Probleme existente aferente obiectelor cercetate în cadrul dispunerii expertizei judiciar-contabile se întâlnesc deseori, având ca motiv necunoașterea de către ordonatorul expertizei a obiectivelor concrete care țin de competența expertului contabil, a întrebărilor-tip care pot fi soluționate în cadrul cercetărilor de ordin contabil și care sunt obiectele examinărilor de natură contabilă și economică.

Astfel, cerința de bază privind obiectele înaintate pentru examinare este, ca obiectele să se refere la obiectivul expertizei, să coincidă cu lista/borderoul materialelor indicat în actul ordonator.

Indicii care caracterizează obiectele expertizei, sunt informațiile conținute în materialul documentar (pe suport de hârtie, suport electronic) prezentat pentru efectuarea expertizei.

Materialul documentar, care urmează a fi studiat de către expertul contabil, este compus din obiectele cercetării grupate în generale și speciale, compuse din:

#### (1). Obiecte generale

La obiectele cercetării generale se referă documentele contabile primare, centralizatoare, inclusiv:

- documente contabile primare;
- registre contabile;
- dări de seamă;
- evidența analitică;
- evidența sintetică;
- rapoarte financiare;
- listele de inventariere;
- procesele-verbale privind rezultatele inventarierii;
- contracte între întreprinderi și organizații;
- devize de cheltuieli;
- acte de îndeplinire a lucrărilor;
- altele.

#### (2). Speciale

La obiectele cercetării speciale se referă:

- actele de control și revizie;
- rapoartele de expertiză efectuate în alte domenii;
- materialele dosarului penal referitoare la obiectul expertizei, etc.;
- acte de audit; - altele.

Astfel însuși prezentarea calitativă a obiectelor integrale necesare pentru efectuarea expertizelor judiciar-contabile, poate evita problemele actuale în lupta cu infrațiunile economice, în soluționarea litigiilor în domeniul contabil și economic, care în final au o importanță deosebit de mare în dezvoltarea economiei țării.

#### Bibliografie

- Codul Fiscal al Republicii Moldova nr.1163 din 24.04.1997;
- Legea Contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007;
- Legea RM nr.68 din 14.04.2016 „Cu privire la expertiza judiciară și statutul expertului judiciar”;
- Acte legislative și normative (Coduri, Legi, Hotărârile Guvernului, Ordinele Ministerelor, Instrucțiunile organelor Centrale de specialitate ale administrației publice, altele):  
Literatura științifică (cărți, ediții periodice de specialitate, etc.):

- Судебно-бухгалтерская экспертиза. Белов А.А., Москва, 2007;

- Судебно-бухгалтерская экспертиза. Российская Е.Р., Эриашвили Н.Д., Москва, 2007;

- Судебно-бухгалтерская экспертиза на предварительном следствии и в суде по уголовным и гражданским делам, Каштанова И.А., Горки, 2006;

- Standardul nr.35 „Expertize contabile”, ghid de aplicare, Corpul Experților contabili și contabililor autorizați, București 2009;

- Судебная бухгалтерия и основы аудита, Голубятникова С.П., Москва, 2004;

- Судебно- бухгалтерская экспертиза. Нечатайло Ф.С., Барановичи, 1997;

- Настольная книга судьи - Судебная экспертиза, Российская Е.Р., Галяшина, Москва, 2010;

- Boulescu, M. și Ghiță, M. Expertiză contabilă, Ed. DP, B, 2001;

- Boulescu, M., Ghiță M., Control financiar și expertiză contabilă, Ed. Eficient, B., 1996;

- Bunget, O., Expertiza contabilă, Ed. Mirton, Timișoara, 2003;

- Analiza rapoartelor financiare. Natalia Țiriulnicova, Chișinău 2011;