

Studii de caz privind expertizele contabile în cauze comerciale

Lect. univ. dr. Sergiu-Bogdan CONSTANTIN

Academia de Studii Economice din București

Abstract

The present article aims to identify the situations where it is necessary to carry out an accounting expertise in commercial conflicts when this is required or admitted for the resolution of these disputes, understanding the manner of formulating the objectives and their conclusions, but also identifying the documentary material by which an accounting expertise of this type is made and the limits within which the expert accountant can achieve an objective.

Key terms: accounting expertise in commercial conflicts, objectives, conclusions, documentary material, forensic accounting expertise, case file

Termeni-cheie: expertize contabile în cauze comerciale, obiective, concluzii, material documentar, raport de expertiză contabilă judiciară, dosarul cauzei

Clasificare JEL: K41, K49, M41

To cite this article: Sergiu-Bogdan Constantin, *Studii de caz privind expertizele contabile în cauze comerciale*, *CECCAR Business Review*, N° 7/2020, pp. 56-63, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.07.07>

După natura principalului obiectiv (principalelor obiective) la care se referă, expertizele contabile se clasifică în:

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

În acest articol vom prezenta **expertizele contabile în cauze comerciale** dispuse sau acceptate în rezolvarea acestor litigii.

Studiul de caz 1

La data de 14.02.2018, societatea Alfa SRL depune la instanță cererea de chemare în judecată a societății Gama SRL și solicită obligarea acesteia la plata sumei de 15.000 lei, formată din 10.000 lei debit și 5.000 lei penalități contractuale. Gama SRL este atât client, cât și furnizor pentru Alfa SRL.

Din propria-i inițiativă, instanța dispune efectuarea unei expertize contabile.

După scopul principal în care a fost solicitată, aceasta este o expertiză contabilă judiciară, iar în funcție de natura juridică este o expertiză contabilă civilă – deci este o expertiză contabilă judiciară într-o cauză civilă.

Specializarea:

Societăți comerciale și alte entități economice

Obiectivul încuviințat de instanță:

Să stabilească expertiza contabilă judiciară suma (datoria) (formată din debit și penalități contractuale) pe care o are de plată societatea Gama SRL către societatea Alfa SRL la data depunerii cererii de chemare în judecată.

Materialul documentar necesar pentru efectuarea expertizei contabile judiciare:

- contractul încheiat între Alfa SRL și Gama SRL;
- fișa clientului Gama SRL din contabilitatea Alfa SRL;
- fișa furnizorului Alfa SRL din contabilitatea Gama SRL;
- balanțele societăților Alfa SRL și Gama SRL;
- facturile emise de Alfa SRL către Gama SRL;
- facturile emise de Gama SRL către Alfa SRL;
- documentele de plată ale Gama SRL către Alfa SRL;
- documentele de plată ale Alfa SRL către Gama SRL;
- ordinele de compensare încheiate între Alfa SRL și Gama SRL.

Legislația și reglementările referitoare la acest obiectiv:

- Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare;
- Hotărârea Guvernului nr. 685/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, cu modificările și completările ulterioare;
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile;
- Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile.

Concluzii:

Suma pe care o are de plată societatea Gama SRL către societatea Alfa SRL la 14.02.2018, data depunerii cererii de chemare în judecată, este de 15.000 lei, formată din 10.000 lei debit și 5.000 lei penalități contractuale.

(În urma efectuării expertizei pot reieși orice alte sume de plată.)

Sau:

La data de 14.02.2018, datoria societății Gama SRL către societatea Alfa SRL era de 30.000 lei, formată din 20.000 lei debit și 10.000 lei penalități contractuale.

La data de 14.02.2018, datoria societății Alfa SRL către societatea Gama SRL era de 15.000 lei, formată din 10.000 lei debit și 5.000 lei penalități contractuale.

Diferența de achitat de către societatea Gama SRL, dacă se procedează la compensarea datoriilor reciproce, este de 15.000 lei, formată din 10.000 lei debit și 5.000 lei penalități contractuale.

(În urma efectuării expertizei pot reieși orice alte sume de plată.)

Pentru efectuarea expertizei contabile judiciare, expertul a considerat că sunt necesare explicațiile celor două societăți în legătură cu datele la care au fost înregistrate în contabilitate facturile emise de Gama SRL. În acest scop, expertul a convocat telefonic părțile, iar explicațiile necesare le-a obținut printr-o conferință telefonică.

De reținut!

Conform Standardului profesional nr. 35, în cazul proceselor civile, 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 cinci zile înaintea termenului de efectuare a lucrării. Confirmarea de primire va fi alăturată raportului de expertiză.

Conform art. 335 alin. (1)-(2) din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„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 cinci zile înaintea termenului de efectuare a lucrării. Confirmarea de primire va fi alăturată raportului de expertiză.

Părțile sunt obligate să dea expertului orice lămuriri în legătură cu obiectul lucrării.”

Instanța omologhează raportul de expertiză contabilă judiciară. Aceasta hotărăște ca societatea Gama SRL să îi plătească societății Alfa SRL suma de 15.000 lei, formată din 10.000 lei debit și 5.000 lei penalități contractuale.

În cazul în care un obiectiv încuviințat de instanță ar fi fost:

Să stabilească expertiza contabilă judiciară dacă este corectă suma de 15.000 lei, formată din 10.000 lei debit și 5.000 lei penalități contractuale, pe care consideră că o are de recuperat ca datorie societatea Alfa SRL de la societatea Gama SRL.

Acest obiectiv nu este formulat corect, deoarece, în funcție de răspunsul la obiectiv al expertului contabil judiciar, instanța este cea care stabilește dacă suma este corectă. Deci nu se poate răspunde la acest obiectiv.

Studiul de caz 2

Societatea Alfa SRL cheamă în judecată societatea Gama SRL în baza Cererii de chemare în judecată nr. 1.456/25.05.2017, înregistrată la Tribunalul Slobozia, solicitând obligarea la plata sumei totale de 380.000 lei, reprezentând 260.000 lei contravaloarea produselor livrate și 120.000 lei penalități de întârziere.

În Dosarul nr. 332/88/2017 aflat pe rol la Tribunalul Slobozia, Secția a III-a Civilă, prin Încheierea de ședință din data de 23.06.2017, este numit să efectueze raportul de expertiză contabilă judiciară, admis ca probă în

dosarul mai sus menționat, expertul contabil Popescu. Societatea Gama SRL îl propune pe domnul Ionescu ca expert consilier, dar acesta nu este încuviințat de instanță deoarece este expert contabil membru al CECCAR, dar nu este membru în Grupul experților judiciari (GEJ).

După scopul principal în care a fost solicitată, aceasta este o expertiză contabilă judiciară, iar în funcție de natura juridică este o expertiză contabilă civilă – deci este o expertiză contabilă judiciară într-o cauză civilă.

Specializarea:

Societăți comerciale și alte entități economice

Se cunosc următoarele termene de referință:

- perioada de desfășurare a expertizei: 24.06.2017-16.01.2018;
- redactarea raportului: 17-31.01.2018;
- termenul inițial de depunere a raportului: 15.12.2017;
- termenul final de depunere a raportului: 10.02.2018;
- data citării părților: 30.06.2017.

În această cauză nu s-au efectuat alte expertize contabile.

Domnul Ionescu nu poate fi expert consilier în Dosarul nr. 332/88/2017 aflat pe rol la Tribunalul Slobozia, Secția a III-a Civilă, deoarece nu este expert contabil judiciar înscris în GEJ.

De reținut!

Conform Standardului profesional nr. 35, 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.

Expertizele contabile judiciare sunt reglementate de Codul de procedură civilă, Codul de procedură penală și de alte legi speciale.

Potrivit prevederilor art. 24 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 2/2000 privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară, cu modificările și completările ulterioare, „expertizele contabile judiciare pot fi efectuate numai de experți contabili atestați în condițiile legii”.

Experții contabili se pot înscrie în GEJ și deci pot deveni experți contabili judiciari în conformitate cu Capitolul III *Înscrierea experților contabili în GEJ* din Normele nr. 1.044/2010 privind îmbunătățirea activității de expertiză contabilă judiciară, aprobate prin Hotărârea Consiliului superior al CECCAR nr. 10/200/2010, cu modificările ulterioare.

Revenind la Standardul profesional nr. 35, 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.

În cazul expertizelor contabile judiciare, experții contabili consilieri ai părților/recomandați de părți sunt nominalizați de către un organ în drept să dispună proba cu expertiza contabilă, printr-un act procedural (încheiere sau ordonanță).

Experții contabili consilieri sunt numiți să efectueze expertize contabile judiciare, ceea ce înseamnă că trebuie să fie experți contabili judiciari.

Deci domnul Ionescu, nefiind expert contabil judiciar, nu poate fi expert consilier în proces.

La propunerea societății Alfa SRL, instanța o încuviințează pe doamna Rădulescu ca expert consilier, aceasta fiind expert contabil membru al CECCAR și membru în GEJ.

Obiectivul formulat de instanță:

Să se stabilească datoria societății Gama SRL față de societatea Alfa SRL la 25.05.2017, data chemării în judecată.

În încheierea de ședință în care s-au încuviințat expertiza contabilă judiciară și obiectivul său se menționează că expertul va calcula contravaloarea produselor livrate și penalitățile contractuale.

Materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei contabile judiciare:

- contractele încheiate între Alfa SRL și Gama SRL;
- facturile emise de Alfa SRL către Gama SRL;
- fișa clientului la Alfa SRL (pentru dovada înregistrării în contabilitate a creanței);
- fișa furnizorului la Gama SRL (pentru dovada înregistrării în contabilitate a datoriei);
- documentele care atestă încasările – la furnizor: chitanțe, extrase de cont, documente de compensare (ordine sau procese-verbale);
- documentele care atestă plățile – la client: chitanțe, extrase de cont, documente de compensare (ordine sau procese-verbale);
- balanțele analitice (în concordanță cu fișele conturilor 401 „Furnizori” și 4111 „Clienți”) atât de la Alfa SRL, cât și de la Gama SRL.

Legislația și reglementările referitoare la acest obiectiv:

- Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare;
- Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- Hotărârea Guvernului nr. 685/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, cu modificările și completările ulterioare;
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile;
- Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- Ordonanța Guvernului nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile.

În Capitolul III *Concluzii* sunt menționate concluziile raportului de expertiză contabilă judiciară, care se regăsesc și în Capitolul II *Desfășurarea expertizei contabile*, dar mult mai la obiect.

Concluzii Capitolul II:

Valoarea datoriei societății Gama SRL către societatea Alfa SRL la data de 25.05.2017 este de 380.000 lei, din care contravaloarea produselor livrate 260.000 lei și penalități contractuale 120.000 lei. Vechimea datoriei reprezentând contravaloarea produselor livrate este de șase luni pentru suma de 160.000 lei și de trei luni pentru suma de 100.000 lei, penalitățile calculându-se de către expertul contabil până la data de 25.05.2017.

(În urma efectuării expertizei pot reieși orice alte sume și orice vechime a datoriei.)

Concluzii Capitolul III:

La data de 25.05.2017, datoria societății Gama SRL față de societatea Alfa SRL este de 380.000 lei.

Instanța omologhează raportul de expertiză contabilă judiciară și obligă societatea Gama SRL să îi achite societății Alfa SRL suma de 380.000 lei, formată din 260.000 lei debit și 120.000 lei penalități contractuale.

Studiul de caz 3

Societatea Alfa SRL cheamă în judecată societatea Gama SRL în baza Cererii de chemare în judecată nr. 3.668/20.03.2017, înregistrată la Tribunalul Oradea, solicitând obligarea la plata sumei totale de 450.000 lei, reprezentând 280.000 lei contravaloarea produselor livrate și 170.000 lei penalități de întârziere.

În Dosarul nr. 583/88/2017 aflat pe rol la Tribunalul Oradea, Secția a II-a Civilă, prin Încheierea de ședință din data de 12.05.2017, este numit să efectueze raportul de expertiză contabilă judiciară, admis ca probă în dosarul mai sus menționat, expertul contabil Popescu, carnet nr. 1.487/2008, secțiunea I din Tabloul CECCAR. Societatea Gama SRL își numește un expert consilier, în persoana expertului contabil judiciar Ionescu, carnet nr. 5.789/2010, secțiunea I din Tabloul CECCAR, ce este acceptat de instanță.

După scopul principal în care a fost solicitată, aceasta este o expertiză contabilă judiciară, iar în funcție de natura juridică este o expertiză contabilă civilă – deci este o expertiză contabilă judiciară într-o cauză civilă.

Specializarea:

Societăți comerciale și alte entități economice

Se cunosc următoarele termene de referință:

- perioada de desfășurare a expertizei: 13.06.2017-15.01.2018;
- redactarea raportului: 16-31.01.2018;
- termenul inițial de depunere a raportului: 13.12.2017;
- termenul final de depunere a raportului: 12.02.2018;
- data citării părților: 15.07.2017.

În această cauză nu s-au efectuat alte expertize contabile.

Obiectivul formulat de instanță:

Să se stabilească datoria societății Gama SRL față de societatea Alfa SRL formată din contravaloarea produselor livrate și penalitățile datorate, precum și vechimea acestora la 20.03.2017, data chemării în judecată.

Materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei contabile judiciare:

- contractele încheiate între Alfa SRL și Gama SRL;
- facturile emise de Alfa SRL către Gama SRL;
- fișa clientului la Alfa SRL (pentru dovada înregistrării în contabilitate a creanței);
- fișa furnizorului la Gama SRL (pentru dovada înregistrării în contabilitate a datoriei);
- documentele care atestă încasările – la furnizor: chitanțe, extrase de cont, documente de compensare (ordine sau procese-verbale);

- documentele care atestă plățile – la client: chitanțe, extrase de cont, documente de compensare (ordine sau procese-verbale);
- balanțele analitice (în concordanță cu fișele conturilor 401 „Furnizori” și 4111 „Clienți”) atât de la Alfa SRL, cât și de la Gama SRL.

Legislația și reglementările referitoare la acest obiectiv:

- Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare;
- Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- Hotărârea Guvernului nr. 685/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, cu modificările și completările ulterioare;
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile;
- Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- Ordonanța Guvernului nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile.

În Capitolul III *Concluzii* sunt menționate concluziile raportului de expertiză contabilă judiciară, care se regăsesc și în Capitolul II *Desfășurarea expertizei contabile*, dar mult mai la obiect.

Concluzii:

Valoarea datoriei societății Gama SRL către societatea Alfa SRL la data de 20.03.2017 este de 450.000 lei, din care contravaloarea produselor livrate 280.000 lei și penalități contractuale 170.000 lei. Vechimea datoriei reprezentând contravaloarea produselor livrate este de șase luni pentru suma de 180.000 lei și de trei luni pentru suma de 100.000 lei, penalitățile calculându-se de către expertul contabil până la data de 20.03.2017.

(În urma efectuării expertizei pot reieși orice alte sume și orice vechime a datoriei.)

Expertul consilier Ionescu nu este de acord cu expertul desemnat de instanță în legătură cu anumite aspecte și nici cu concluziile. Având în vedere divergențele de opinie, expertul consilier formulează o opinie separată, dar pe care nu o motivează în același raport cu expertul desemnat, ci întocmește un raport separat pe care îl depune la instanță fără a-l supune auditului de calitate din cadrul CECCAR.

De reținut!

Conform Standardului profesional nr. 35, 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, dacă este cazul.

În situația în care sunt deosebiri de păreri între experți, opiniile separate (motivate de fiecare expert în parte) trebuie consemnate în cuprinsul raportului de expertiză contabilă. Formularea opiniei separate a expertului contabil se inserează în raportul de expertiză contabilă conform obiectivelor stabilite de organul care a dispus expertiza.

În cauze civile, legiuitorul a prevăzut că, dacă este cazul, expertul consilier al părții poate întocmi și separat un raport de expertiză contabilă judiciară cu privire la obiectivele acesteia, care va respecta algoritmul efectuării expertizei contabile judiciare. În acest caz, expertul contabil consilier al părții va respecta normele de lucru specifice misiunilor privind expertizele contabile, precum și pe cele de raportare specifice expertizei contabile, cu excepția convocării părților, care este responsabilitatea expertului contabil numit conform prevederilor Codului de procedură civilă.

Potrivit art. 19 din Normele nr. 1.044/2010:

„În conformitate cu Regulamentul CECCAR privind auditul de calitate în domeniul serviciilor contabile, experții contabili judiciari, indiferent de calitate (expert numit sau expert-parte), au obligația să prezinte rapoartele de expertiză contabilă judiciară, precum și opiniile separate ale experților-parte pentru a fi supuse auditului de calitate.”

Deci, dacă expertul consilier al părții a întocmit separat un raport de expertiză contabilă judiciară, acesta trebuie supus auditului de calitate potrivit procedurilor prevăzute în Regulamentul privind auditul de calitate în domeniul serviciilor contabile.

Instanța omologhează raportul de expertiză contabilă judiciară și acceptă cererea societății Alfa SRL, obligând societatea Gama SRL să îi achite suma de 450.000 lei, formată din 280.000 lei debit și 170.000 lei penalități contractuale.

Bibliografie

1. CECCAR (2014), *Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile. Ghid de aplicare*, ediția a VI-a, Editura CECCAR, București.
2. Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată în Monitorul Oficial nr. 247/10.04.2015, cu modificările și completările ulterioare.
3. Normele nr. 1.044/2010 privind îmbunătățirea activității de expertiză contabilă judiciară, aprobate prin Hotărârea Consiliului superior al CECCAR nr. 10/200/2010, cu modificările ulterioare, disponibile la http://ceccar.ro/ro/?page_id=612.
4. Ordinul ministrului justiției nr. 199/C/2010 pentru aprobarea Nomenclatorului specializărilor expertizei tehnice judiciare, publicat în Monitorul Oficial nr. 78/04.02.2010, cu modificările ulterioare.
5. Ordonanța Guvernului nr. 2/2000 privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară, publicată în Monitorul Oficial nr. 26/25.01.2000, cu modificările și completările ulterioare.
6. Procedura privind întocmirea, actualizarea și comunicarea către Ministerul Justiției – Direcția pentru servicii juridice conexe a Listelor experților contabili pe specializări, disponibilă la http://ceccar.ro/ro/?page_id=602.

☞ Acest articol este preluat din lucrarea *Expertiză contabilă*, autori Sergiu-Bogdan Constantin și Florentina Pantazi, apărută la Editura CECCAR în anul 2019.