

EXPERTIZELE ECONOMICE – NOȚIUNI INTRODUCATIVE. EXPERTIZA CONTABILĂ JUDICIARĂ

Gheorghe Avornic, doctor habilitat în drept, profesor universitar,
Universitatea de Studii Politice și Economice Europene „Constantin Stere”

Ana Avornic, contabil-șef al Institutului de inginerie,
electronică și nanotehnologii „D.Ghițu” al AȘM

Martorul depune depoziții despre lucruri pe care el personal le-a văzut, dar nu le-a înțeles.
Expertul depune depoziții, despre lucruri care îi sînt clare, (sau cel puțin trebuie să le înțeleagă),
dar pe care el nu le-a văzut și nici nu a participat la ele.
Instanța se pronunță (de facto) asupra unor lucruri la care nici nu a participat și, de regulă, nici nu le înțelege.

Autor necunoscut.

SUMMARY

This article explores the issue of legal economic expertise. By undersigned text, we refer to a particular group of legal expertise named accounting expertise. Legal expertise is ordered by the prosecution, courts or other participants in various criminal, administrative, civil cases, that's why we consider accounting expertise a very important issue of legal expertise. During our research we concluded that accounting expertise is a separate category of economic expertise and it is absolutely necessary for legal matters and it supposed to be studied like a separate field.

În continuarea publicațiilor din ultimul timp o să ne referim la o grupă aparte de expertize judiciare, care în literatura de specialitate poartă mai multe denumiri, pe care noi le vom numi *economice*. Cuvintele *expertiză* și *expert* sînt de origine latină (*experior* - a proba, a încerca și *expertus* – specialist care cercetează o problemă) și au formă lexicală apropiată în multe din limbile moderne (expertise – franceză, экспертиза - rusă). Frecvent, termenul expertiză poate fi definit printr-o expresie: raport de experți, probă prin experți etc. Termenul *expertiză* are semnificația de mijloc probant venit din partea unui specialist în domeniul de referință, într-o situație controversată dată, litigioasă sau nelitigioasă.

Expertiza reprezintă operația făcută de unul sau mai mulți experți cu scopul de a constata unele fapte, de a controla, de a examina, de a măsura, de a evalua anumite lucruri, sau un mijloc de probă dispus sau cerut de organul competent în materie civilă, penală sau contravențională efectuat de un specialist care prin cunoștințele și experiența ce o posedă trebuie să aducă lămurirea diferitelor aspecte necesare soluționării unor cauze. După cum am menționat supra, în sinteză, expertiza în general este un mijloc de probă, de constatare, evaluare, lămurire sau dovedire pe baza cercetării științifice a adevărului obiectiv cu privire la o anumită faptă, împrejurare, problemă, situație, cauză sau litigiu.

Cercetătorii științifici și practicienii folosesc tot mai des anume această categorie de expertize judiciare economice care presupun activitatea de expertize economice din Republica Moldova, misiuni efectuate de către experți economiști în conformitate cu cerințele legislației în vigoare (1) și includ în sine mai multe tipuri de expertize care în mod obligatoriu trebuie să aibă o metodică științifică elaborată pentru petrecerea acestora. Cu toate acestea putem confirma cu certitudine ca cercetători practici, că metodele utilizate de către actualele centre de petrecere

a acestor categorii de expertize judiciare economice ușor spus, lasă mult de dorit.

Clasificările au în sine o anumită doză de relativitate. Cu toate acestea, ne-am asuma riscul de a împărți toate varietățile de expertize judiciare economice în câteva grupe și anume:

- a) expertizele contabile;
- b) expertizele economico-financiare;
- c) expertizele fiscale;
- d) alte tipuri de expertize adiacente celor economice (energetice, analitico-financiare, etc.).

Colaborînd cu mai multe instituții specializate în expertiza judiciară, precum și diferiți experți judiciari atît din țară, cît și de peste hotare am fost încurajați să ne ocupăm în modul cel mai serios de expertizele judiciare economice. Prima cercetare a d-lui Gheorghe Avornic în acest domeniu a fost efectuată la sfîrșitul anilor '80, care s-a finalizat cu susținerea primei teze de licență sub conducerea profesorului Sergiu Ion Calaianov (2), unul dintre cei mai buni experți contabili pe care i-a avut țara noastră vreo dată, iar dna Ana Avornic face acest lucru zi de zi în calitate de contabil șef. Acceptînd propunerea de a duce la studenții universității noastre un curs special de expertiză contabilă judiciară, ne-am propus să cercetăm această grupă de expertize judiciare economice, care să se finalizeze cu elaborarea unor metodici științifice pentru fiecare tip de expertiză în mod separat, din simplu motiv că ele ori nu există astăzi în general sau nu se respectă de către majoritatea experților contabili. Drept argumente veți găsi atașat scrisoarea împreună cu monografia profesorului universitar Alexander I. Belohlavek din Cehia, Praga (3).

În conformitate cu art. 88 din Codul de Procedură Penală al Republicii Moldova (4) și art.148 din Codul de Procedură Civilă al Republicii Moldova (5) și alte acte normative în vigoare (6) expertizele judiciare reprezintă un

mijloc de probă alături de declarațiile părților, martorilor, înscrisuri, mijloacele materiale de proba s.a. Expertizele contabile judiciare sînt 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 al unui proces penal, se numesc expertize contabile judiciare. În literatura de specialitate există o vastă varietate de definiții date expertizei contabile (7).

La etapa actuală cercul persoanelor care posedă și sînt interesate în cunoștințe din domeniul economico-judiciar se află într-o permanentă creștere. La această grupă de specialiști se referă juriștii companiilor comerciale, instituțiilor și organizațiilor, arbitrii arbitrajelor comerciale care în argumentarea poziției sale utilizează datele din evidența contabilă, dările de seamă fiscale și statistice în diferite scopuri absolut necesare. La fel aceste cunoștințe sînt necesare ofițerilor de urmărire penală, colaboratorilor operativi și altor servicii speciale la descoperirea și cercetarea diferitor infracțiuni economice. Aceste cunoștințe le permit să analizeze diferite acte, date, să formuleze corect și profesionist diferite întrebări experților contabili, revizorilor, auditorilor și altor specialiști din acest domeniu cu care trebuie de interacționat la diferite etape ale procesului și corect să aprecieze rezultatele muncii lor.

O problemă foarte dificilă în prezent constă și în faptul că sînt necesare concomitent cunoștințe din diferite domenii, fie că sînt din domenii înrudite (contabilitate, planificare, finanțe, fiscalitate, etc.) precum și total diferite cum ar fi din domeniul dreptului, politic, ș.a. Tentativa cercetărilor pe care le efectuăm împreună are la bază pregătirea noastră profesională în domenii diferite: economic și juridic. Cercetările datelor evidenței contabile sau expertizei contabile pot fi utilizate nu numai la soluționarea diferitor litigii, sau la efectuarea unui control economico-financiar, dar și la îmbunătățirea analizei și activității economico-financiare a instituțiilor și organizațiilor.

În continuare vom analiza conținutul expertizei contabile. Deja ne-am oprit în alte publicații referitoare la noțiunea de expertiză în general și expertiză judiciară în mod special. Legislația Republicii Moldova în vigoare atît procesual penală cît și procesual civilă nu utilizează noțiunea de expertiză judiciară ci doar de expertiză. În viziunea autorilor acest lucru nu este întîmplător, cu toate că aceste două categorii sînt totuși diferite. Noțiunea de expertiză este mai largă decît cea de expertiză judiciară, deoarece ca mijloace de probă expertizele pot fi utilizate nu numai nemijlocit în procesul de judecată, dar și în afara lui. În ultimul timp, tot mai frecvent în știința dreptului apare o propunere de înființare a unei științe noi „Expertologia”, concepție pe care o împărtășim.

Expertiza contabilă în viziunea noastră poate fi: judiciară și extrajudiciară. Inspirîndu-ne din mai multe surse (8), prin expertiză contabilă în general înțelegem misiunea dată unui expert contabil de a controla registrele, conturile și actele justificative ale unui agent economic, cu scopul de a furniza părților interesate sau instanțelor de judecată datele necesare sau informațiile interesate pentru a se

pronunța, în cunoștință de cauză, asupra unui proces sau a unei contestații de care a fost sesizată. Mai întîi de toate dorim să evidențiem următoarele trăsături definitorii ale expertizei contabile:

- 1) are ca obiect cercetarea unor fapte sau situații de natură economico-financiară, gestionară sau patrimonială;
- 2) cuprinde în sfera sa de acțiune activitatea unui agent economic pentru problemele și obiectivele stabilite de organul de urmărire penală sau instanța de judecată ori de către o persoană juridică sau chiar fizică pe care o solicită;
- 3) cercetează situațiile și împrejurările de fapt pe baza informațiilor furnizate de evidența contabilă și suporturilor ei materiale;
- 4) interpretează datele de evidență și formulează opinii cu privire la problemele investigate în conformitate cu legile sau actele normative care reglementează domeniul de activitate respectiv;
- 5) elaborează concluzii în baza constatărilor făcute, care servesc ca mijloc de probă pentru organul judiciar care a dispus efectuarea expertizei sau ca mijloc de fundamentare a unei decizii de către persoana juridică care a solicitat expertiza contabilă.

Revenim la divizarea expertizelor contabile în judiciare și extrajudiciare.

Expertiza judiciară este dispusă de către organele de urmărire penală, instanțele de judecată sau alți participanți la proces în diferite cauze penale, contravenționale, civile, etc. în faza urmăririi penale sau judecării cauzei. Expertizele extrajudiciare sînt solicitate de persoanele juridice sau fizice interesate fără existența unor dosare civile sau penale. 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.

Un moment important la utilizarea cunoștințelor speciale în domeniul contabilității îl reprezintă diversele forme legale de aplicare a acestora. Printre cele mai importante dorim să menționăm următoarele: participarea în calitate de specialist; revizor (auditor) sau expert. Tradițional aceste forme ale contabilității legale erau utilizate de către juriști în procesul de aplicare a dreptului. Luînd în considerație evenimentele și schimbările care au loc în viața social-economică și politică din țară, odată cu trecerea la economia de piață, bineînțeles că utilizarea acestora este mult mai largă.

Această poziție o putem argumenta din necesitățile care apar la etapa contemporană în procesul de realizare și aplicare a dreptului. Mai mult ca atît, evidența contabilă în viziunea noastră devine tot mai legală, manifestîndu-se în cele mai diverse forme juridice. Așa bunăoară, fiecărui specialist în domeniul contabilității îi sînt necesare anumite cunoștințe din domeniul dreptului.

Anume la etapa contemporană a apărut ideea noastră de a pregăti în prezent specialiști-experti judiciari în cele mai diverse domenii, inclusiv în domeniul expertizelor economice la ciclul II masterat în drept, specialitatea experți judiciari care nu este lipsită de sens. Atîta timp cît în țară expertizele judiciare se petrec o perioadă foarte înde-

lungată de timp, și în cea mai mare parte de o calitate foarte joasă, apare o necesitate obiectivă de a pregăti acești specialiști la un alt nivel profesional, iar experții din instituțiile private să nu fie puși în situații de inferioritate față de cei din instituțiile de stat, cu atât mai mult că foarte multe state ale lumii recunosc și dau prioritate experților și instituțiilor private (9).

În viziunea noastră, pentru viitorul Republicii Moldova ar fi rațional și rezonabil ca procedura de pregătire, perfecționare, calificare în profesie a viitorilor experți judiciari să fie realizată în etape, în condiții de concurență loială, pe bază de concurs, care trebuie să fie petrecut în cadrul Academiei de Științe a Moldovei cu atragerea celor mai buni specialiști în domeniu, repartizați în douăsprezece grupe de expertize, conform clasificărilor propuse de noi anterior (10), fiind creată o comisie națională în cadrul instituției nominalizate, aprobată printr-o hotărâre de Guvern și cu modificările de rigoare a legislației în vigoare.

Referitor la grupa de specialiști care trebuie să fie uniți într-o comisie unică națională de admitere în profesie, după petrecerea unui stagiu obligatoriu, care trebuie să se conformeze următoarelor cerințe:

- *Consolidarea integrității și competențelor profesiei de economist (contabili, finansiști, etc.);*
- *Supravegherea respectării independenței și obiectivității activităților desfășurate de membri comisiei;*
- *Promovarea intereselor membrilor și a regulilor privind secretul profesional;*
- *Asigurarea unui nivel înalt de responsabilitate și professionalism;*
- *Susținerea și promovarea aplicării și respectării normelor internaționale de contabilitate- IAS și de raportare financiară – IFRS*
- *Afirmarea pe plan internațional a profesiei economice din Republica Moldova cu atragerea tuturor organizațiilor non-guvernamentale de specialitate din domeniu (de exemplu: asociațiile contabililor, auditorilor, bancherilor, ș.a.).*

Totodată, pentru fiecare grupă de experți judiciari sînt necesare cunoștințe obligatorii și din domeniul dreptului, inclusiv și pentru toate categoriile de economiști. De aceea aici este absolut necesară și colaborarea atât cu instituțiile respective abilitate ale statului, cît și cu ONG-urile de profil din domeniul dreptului.

În concluzie putem menționa, că vom continua seria publicațiilor referitoare la expertizele judiciare și în primul rînd celor economice. Vom fi recunoscători pentru aprecierile critice și anumite recomandări pentru viitor în acest domeniu, pentru realizarea eficace a reformei în domeniul justiției.

Referințe:

[1] Legea cu privire la expertiza judiciară, Nr.1086-XIV din 23.06.2000, Monitorul Oficial al R.Moldova Nr.144-145/1056 din 16.11.2000; Regulamentul Centrului Național de Expertize Judiciare de pe lîngă Ministerul Justiției (Anexa nr.1 la Hotărîrea Guvernului nr.1052 din 12 septembrie 2006) aprobat prin Hotărîrea Guvernului Nr.1052 din 12.09.2006 cu privire la Centrul Național de Expertize Judiciare de pe lîngă Ministerul Justiției, Monitorul Oficial Nr.150-152 / 1139 din 22.09.2006; Hotărîrea Guvernului Nr. 1147 din 22.09.2003 Cu privire la aprobarea Registrului de stat al experților judiciari atestați; Codul de Procedură Civilă al R.Moldova; Codul de Procedură Penală al R.Moldova;

[2] Аворник Георгий Константинович, Судебно-бухгалтерская экспертиза, дипломная работа, Кишинэу, 1989 г.

[3] Alexander I. Belohlavek din Cehia, Praga Эксперты в международных условиях (при гражданских и уголовных судебных процессах, арбитражных и инвестиционных разбирательствах).

[4] Codul de Procedură Penală al Republicii Moldova,

[5] Codul de Procedură Civilă al Republicii Moldova,

[6] Legea cu privire la expertiza judiciară, Nr.1086-XIV din 23.06.2000, Monitorul Oficial al R.Moldova Nr.144-145/1056 din 16.11.2000; Regulamentul Centrului Național de Expertize Judiciare de pe lîngă Ministerul Justiției (Anexa nr.1 la Hotărîrea Guvernului nr.1052 din 12 septembrie 2006) aprobat prin Hotărîrea Guvernului Nr.1052 din 12.09.2006 cu privire la Centrul Național de Expertize Judiciare de pe lîngă Ministerul Justiției, Monitorul Oficial Nr.150-152 / 1139 din 22.09.2006; Hotărîrea Guvernului Nr. 1147 din 22.09.2003 Cu privire la aprobarea Registrului de stat al experților judiciari atestați; Codul de Procedură Civilă al R.Moldova; Codul de Procedură Penală al R.Moldova;

[7] Boulescu M., Ghiță M. // Control financiar și expertiză contabilă. Editura Eficient, București, 1996; Boulescu M., Ghiță M. // Expertiza contabilă. Editura didactică și pedagogică, București, 2001; Florea I., Berheci M., Florea R., Macovei I. // Introducere în expertiza contabilă și în auditul financiar. Editura CECCAR, București, 2008; Ina Ghimp, Unele aspecte teoretice privind activitatea de expertiză contabilă, Chișinău, ASEM, 2012; Conceptul de expertiză contabilă, București, 2012, ș.a.

[8] Ibidem.

[9] Alexander I. Belohlavek din Cehia, Praga, Эксперты в международных условиях (при гражданских и уголовных судебных процессах, арбитражных и инвестиционных разбирательствах).

[10] Gheorghe Avornic, Ana Avornic, Unele viziuni teoretice și practice ale expertizei judiciare în Republica Moldova, Chișinău, Revista Națională de Drept, Nr.5 2011, p. 2-10.