

**Corpul Experților Contabili  
și Contabililor Autorizați din România**

**STANDARDUL PROFESIONAL**

**nr. 35**

Expertizele contabile

In aplicarea prevederilor OG 65/1994  
cu modificarile si completarile ulterioare  
*Ediția a VII-a, revizuită*

**Colecția  
NORME PROFESIONALE**

Editura CECCAR, București, 2016

**Comentariu [AB1]:** Standard sau Norma????????

## CUPRINS

- I. Standardul profesional nr. 35:  
Expertizele contabile .....
- II. Norme generale de bază  
aplicabile tuturor misiunilor  
expertului contabil .....

Una dintre activitățile de bază ale experților contabili, desfășurată pe parcursul a peste 95 de ani de existență a profesiei contabile din România, o constituie efectuarea **expertizelor contabile** dispuse de organele judiciare și civile ori solicitate de persoane fizice sau juridice în condițiile prevăzute de lege.

Cuvântul „**expertiză**” vine de la latinescul „**expertus**”, adică priceput - lucrarea unei persoane experimentate, specializate.

**Expertiza** este mijlocul de proba prin care se aduce la cunoștință organelor judiciare sau a persoanelor fizice și juridice care o solicită, opinia unor specialiști cu privire la acele împrejurări de fapt pentru a căror lamurire 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.

**Expertiza** se deosebește de audit, control, revizie sau verificare, întrucât conține în sine **ideea de exprimare liberă a punctului de vedere al expertului** în ceea ce privește obiectivele sau faptele asupra cărora s-a efectuat expertiza.

Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, care, potrivit Og 65/1994, asigură buna desfășurare a activității experților contabili, a decis reglementarea profesională a acestei activități de bază elaborând **Standardul profesional nr. 35: Expertizele contabile**.

*Standardul profesional nr. 35 Expertizele contabile* fiind o normă specifică, unele prevederi ale *Normei generale de bază aplicabile tuturor misiunilor expertului contabil*, respectiv prevederile normelor 111, 112, 113, 114, 115, 123 și 125, sunt și rămân pertinente.

Prezentul Standard se completează cu prevederile specifice domeniului din Codurile de procedură civilă și penală și ale Ordonanței Guvernului nr. 2/2000 privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară, precum și cu alte acte normative aplicabile în domeniu .

## SUMAR

- 350. Cadrul de referință al misiunilor privind expertizele contabile**
- 351. Comportamentul profesional specific misiunilor privind expertizele contabile**
  - 3511. Independența expertului contabil
  - 3512. Competența expertului contabil
  - 3513. Calitatea expertizelor contabile
  - 3514. Secretul profesional și confidențialitatea expertului contabil
  - 3515. Responsabilitatea efectuării expertizelor contabile
- 352. Lucrari specifice misiunilor privind expertizele contabile**
  - 3521. Disponerea expertizelor contabile judiciare, numirea experților contabili, contractarea și programarea expertizelor contabile
  - 3522. Acceptarea expertizelor contabile
  - 3523. Delegarea și supravegherea lucrărilor privind expertizele contabile
  - 3524. Documentarea lucrărilor privind expertizele contabile
  - 3525. Redactarea raportului de expertiză contabilă
  - 3526. Semnarea și depunerea raportului de expertiză contabilă
- Anexa nr. 1. Model de Raport de expertiză contabilă judiciară**
- Anexa nr. 2. Model de Raport de expertiză contabilă extrajudiciară**

350

**CADRUL DE REFERINȚĂ AL MISIUNILOR PRIVIND  
EXPERTIZELE CONTABILE**

Expertizele contabile sunt mijloace de probă utilizabile în rezolvarea unor cauze care necesită cunoștințe de strictă specialitate din partea unor persoane care au calitatea de expert contabil. Expertizele contabile efectuate din dispoziția organelor de urmărire penală, a instanțelor judecătorești sau a altor organe de atribuții jurisdicționale sunt expertize contabile judiciare. Toate celelalte expertize contabile sunt extrajudiciare.

1. Expertiza contabilă este o activitate a profesiei contabile ce poate fi efectuată numai de către persoanele care au dobândit calitatea de expert contabil iar în cazul expertizelor contabile judiciare de către expertul contabil autorizat în condițiile legii fiind înscrisi în Tabloul Corpului.
2. Expertizele contabile pot fi clasificate în funcție de domeniul de aplicare a expertizei contabile în ;
  - a) expertize contabile judiciare efectuate din dispoziția organelor de urmărire penală , a instanțelor judecătorești sau a altor organe cu atribuții jurisdicționale;
  - b) expertizele contabile extrajudiciare - sunt cele realizate în afara unor acțiuni în justiție. Nu au calitatea de mijloc de probă în justiție, , ele servesc pentru fundamentarea preliminară a unor acțiuni în justiție, fundamentarea unor

decizii, concilierea unor tranzacții comerciale sau de afaceri, contestarea unor acte de control administrative etc.

**3.** Anexele nr. 1-2 fac parte integrantă din prezentul Standard. Modelele prezentate în aceste anexe pot fi adaptate cazuisticii concrete.

<b>351</b>	<b>COMPORTAMENTUL PROFESIONAL SPECIFIC MISIUNILOR PRIVIND EXPERTIZELE CONTABILE</b>
------------	---

<b>3511</b>	<b>INDEPENDENȚA EXPERTULUI CONTABIL</b>
-------------	---

Expertul contabil solicitat în efectuarea unei expertize contabile are obligația 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.

**3511.1** Atât experții contabili numiți/desemnați cât și experții consilieri / recomandați de părți , în vederea efectuării de expertize contabile au obligația să respecte prevederile legale în materie precum și normele CECCAR cu privire la independență față de beneficiarii expertizelor și de părțile interesate în expertiză.

**3511.2** Independența expertului contabil numit/desemnat de organele în drept derivă din obligația acestuia de a ține seama de toate cazurile de incompatibilitate, abținere și recuzare prevăzute de Codurile de procedura civilă și penală și de alte reglementări procedurale speciale, care sunt aceleași cu cele privind judecătoria.

Expertii contabili au obligația să respecte normele de conduită și principiile fundamentale prevăzute de *Codul etic național al profesioniștilor contabili din România* precum și alte prevederi legale, referitoare la incompatibilitate și la conflictul de interese.

**3511.3** Independența expertului contabil poate fi afectată grav în situațiile nerespectării *Codului etic național al profesioniștilor contabili* și prevederilor legale în vigoare, referitoare la incompatibilitate și la conflictul de interese.

**3511.4** Experții contabili judiciari care se află în situațiile prevăzute de norma 3511.3 trebuie să le aducă, în scris, la cunoștința organului care i-a numit, imediat după numire sau de îndată ce au luat cunoștință de cazurile care le pot afecta independența.

**3511.5** La primirea oricărei lucrări de expertiză, expertul contabil își va face un examen de independență. În cazul expertizelor contabile judiciare va completa o **Declarație privind starea de independență a expertului contabil în raport cu cauza și mandatul primit**, care va însoți lucrarea prezentată pentru a fi supusă auditului de calitate conform reglementărilor emise de Corp.

**Comentariu [AB2]:** Mai este sau nu necesara pentru CECCAR?????

<b>3512</b>	<b>COMPETENȚA EXPERTULUI CONTABIL</b>
-------------	---------------------------------------

Calitatea de expert contabil abilitat să efectueze expertize contabile este reglementată de *Ordonanța nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați*. Competența presupune deținerea de către expertul contabil a cunoștințelor necesare specializării la care se referă expertiza contabilă.

El trebuie să se supună regulilor Corpului privind dezvoltarea continuă și actualizarea permanentă a cunoștințelor profesionale pe care le posedă.

**3512.1.** Expertiza contabilă are drept suport toate înscrisurile, evidențele, documentele justificative necesare în stabilirea adevărului, puse la dispoziție de către organelle abilitate. Ca urmare, expertul contabil solicitat în efectuarea expertizelor contabile trebuie să posede cunoștințe solide și actualizate în domeniul economic în general și în special în domeniul financiar-contabil.



<b>3513</b>	<b>CALITATEA EXPERTIZELOR CONTABILE</b>
-------------	---

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 le fie utile celor care le-au solicitat. Concluziile expertului contabil trebuie să fie formulate ținând seama de legislație, de reglementările în domeniu precum și de obiectivele stabilite de beneficiarul expertizei contabile.

**3513.1** În elaborarea expertizelor contabile, expertul contabil trebuie să folosească metode specifice științei contabilității. Concluziile expertului contabil trebuie să fie fundamentate pe baza documentelor justificative în care sunt consemnate evenimente și tranzacții ce fac sau trebuie să facă obiectul recunoașterilor, evaluărilor, clasificărilor, conformării fiscale, prezentărilor contabile și a evidențierii lor în contabilitate (registre contabile, balante de verificare, situații financiare etc.).

Pentru unele cauze aflate în faza de urmărire penală, în care există suspiciuni cu privire la conformitatea documentelor, operațiunilor, înregistrărilor, etc., organul de urmărire penală care a dispus expertiza poate să stabilească prin obiective, clare, precise, explicate, diferite detalii legate de efectuarea expertizei contabile.

**3513.2** În expertizele contabile judiciare, expertul contabil este participant auxiliar în proces, care prin calitatea lui contribuie la stabilirea adevărului de către organele investite cu soluționarea cauzei. Raportul de expertiză contabilă judiciară are caracter de probă științifică ce trebuie să prezinte un înalt grad al indicelui contributiv la soluționarea cauzei în care a fost dispus; acesta

trebuie să conțină referiri la prevederile legale sau reglementările incidente domeniului.

Documentarea și fundamentarea științifică a rapoartelor de expertiză contabilă judiciară este o condiție obligatorie de îndeplinit în vederea efectuării unei expertize contabile de calitate .

**3513.3** Expertul contabil judiciar nu trebuie să prezinte în raportul de expertiză contabilă judiciară mai mult decât se cere. Aceștia trebuie să invoce în raportul de expertiză contabilă judiciară, funcție de raționamentul profesional al expertului contabil, numai acele evenimente și tranzacții probate cu documente justificative și/sau evidențieri contabile care au o legătură cauzală cu obiectivul (întrebarea) care le-a fost fixat(ă) de organul în drept care a dispus expertiza contabilă judiciară.

**3513.4** Rapoartele de expertiza contabilă judiciară sunt prezentate auditului de calitate potrivit procedurilor prevăzute în Regulamentul privind auditul de calitate în domeniul serviciilor contabile. Acest audit de calitate urmărește îndeplinirea următoarelor cerințe:

- a) dacă Raportul de expertiză respectă structura stabilită la pct.3531;
- b) dacă experții contabili judiciari au viza anuală de exercitare a profesiei pe anul în curs;

c) au fost respectate prevederile Codului etic național al profesioniștilor contabili precum și ale Regulamentului privind auditul de calitate în domeniul serviciilor contabile cu privire la starea de independență a expertului contabil în raport cu cauza și mandatul primit ;

**Comentariu [AB3]:** Cum verifica Auditul de Calitate acest punct??????????? Prin simpla declaratie?????????

d) în cazul în care există experți consilieri /recomandați de partei care au opinii separate, dacă acestea sunt atașate raportului /inserate in raport iar aceștia răspund cerințelor stabilite la lit. c).

Pentru eventualele neconformitati constatate față de cerințele menționate anterior auditorul de calitate **va face recomandari** în vederea înlăturării acestora cu excepția situației prevăzute la litera **b)** pentru care va sesiza Consiliul Filialei.

<b>3514</b>	<b>SECRETUL PROFESIONAL ȘI CONFIDENȚIALITATEA EXPERTULUI CONTABIL</b>
-------------	---

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.

**3514.1** Expertul contabil desemnat/numit trebuie să se abțină de la divulgarea conținutului raportului de expertiză contabilă judiciară și a concluziilor sale terțelor persoane fizice sau juridice care nu au legătura cu expertiza , inclusiv părților implicate în cauză. Cu titlu de excepție, în cauze penale, în care expertul contabil judiciar a semnat o *declarație de confidențialitate*, acesta poate fi exceptat de auditarea calitativă a Raportului de expertiză contabilă, dacă organul de urmărire penală dispune în acest sens .

**3514.2** Expertul contabil desemnat/numit trebuie să se abțină de la contactarea părților implicate în cauza respectivă, în afara procedurilor prevăzute de lege. În procesele penale, expertului contabil desemnat i se pune în vedere de organul de urmărire penală sau instanța de judecată dacă la efectuarea expertizei urmează să participe părțile sau subiecții procesuali principali (suspectul și persoana vătămată).

În toate cazurile, informațiile și explicațiile primite de expertul contabil desemnat/numit cit și expertul consilier/recomandat, în contactele sale cu părțile implicate în cauza respectivă trebuie să rămână confidențiale.

**3514.3** În cazul expertizelor extrajudiciare, expertul contabil trebuie să se conformeze doar normelor profesionale ale Corpului în ceea ce privește secretul și confidențialitatea expertizei contabile precum și a clauzelor contractului încheiat cu beneficiarul expertizei contabile.

<b>3515</b>	<b>ACCEPTAREA EXPERTIZELOR CONTABILE</b>
-------------	--

Solicitările adresate experților contabili privind efectuarea de expertize contabile nu pot fi refuzate decât dacă există motive te meinice.

Totuși, expertul contabil, înainte de a accepta efectuarea unei expertize contabile, trebuie să își analizeze posibilitatea de a-și îndeplini misiunea ținând seama în special de regulile de independență și competență.

**3515.1.** Misiunea privind efectuarea unei expertize contabile nu poate fi refuzată pe motive de naționalitate, rasă, etnie, religie, politică sau de altă natură, expertul contabil având obligația să respecte principiile care implică un tratament egal al cetățenilor în fața organelor jurisdicționale.

**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 (soția) rudele sau afinii până la gradul al IV-lea inclusiv, în soluționarea cauzei într-un anumit mod care l-ar determina pe expertul contabil să fie subiectiv.

**3515.3.** Imediat după numire sau de îndată ce a luat cunoștință de unul dintre motivele care conduc la incompatibilitate, expertul contabil are obligația să comunice în scris despre aceasta organului jurisdicțional care l-a numit și care va dispune în consecință.

<b>3516</b>	<b>RESPONSABILITATEA EFECTUĂRII EXPERTIZELOR CONTABILE</b>
-------------	--

Expertizele contabile trebuie efectuate în mod responsabil. Responsabilitatea efectuării expertizelor contabile este întărită prin jurământul depus de expertul contabil la intrarea în profesie și prin actul de numire sau prin contractul încheiat.

**3516.1** Responsabilitatea efectuării expertizei contabile este întărită de depunerea jurământului la intrarea în profesie, de actul de numire al organului care a dispus expertiza contabilă precum și de contractul încheiat cu beneficiarul.

**3516.2** Experții contabili au obligația legală și morală de a-și desfășura activitatea de expertiză contabilă cu obiectivitate, ținută etică și profesională. În cazuri contrare pot atrage asupra lor răspunderea disciplinară, contravențională, penală sau civilă, după caz în conformitate cu prevederile legii de organizare a activității de expertiză contabilă, Codurilor de procedură civilă și penală și ale Codului civil și penal precum și ale altor reglementări în domeniu .

Raportul de expertiza contabila judiciara nu poate face obiectul reclamatilor/plângerilor/sesizarilor, înaintate organismului profesional, dacă acestea privesc fondul expertizei contabile, întrucât asupra raportului se pronunță organul îndreptățit să dispună expertiza în conformitate cu dispozițiile Codurilor de procedura civilă și penală.

**Comentariu [AB4]:** Nu este de competența CECCAR

În expertizele contabile judiciare și extrajudiciare punerea în mișcare a răspunderii disciplinare se poate face în urma reclamațiilor/plîngerilor/sesizărilor depuse de părțile interesate la organismul profesional dacă acestea nu privesc fondul expertizei contabile respectiv, raționamentul profesional.

Răspunderea disciplinară, administrativă, penală și cea civilă sunt reglementate de legislația specifică domeniilor respective-

**3516.3** În situația în care împotriva expertului contabil este pusă în mișcare o acțiune penală, expertul în cauză are obligația să înștiințeze despre aceasta filiala Corpului al cărei membru este. Aceeași obligație îi revine expertului contabil și la soluționarea definitivă a cauzei în care a fost implicat.

**3516.4** Responsabilitatea efectuării și depunerii raportului de expertiză contabilă judiciară, la organul în drept care a dispus expertiza contabilă judiciară, auditat calitativ, revine experților contabili numiți/desemnați.

În cauze civile, experții contabili consilieri încuviințați de instanță participa la lucrările expertizei, pot să dea relații, să formuleze întrebări și observații și, dacă este cazul, să întocmească un raport separat cu privire la obiectivele expertizei. În cauze penale, experții recomandați de parti și numiți de organele care au dispus expertiza contabilă participa la efectuarea expertizei contabile judiciare iar opiniile acestora sunt cuprinse în raportul de expertiză întocmit de expertul contabil numit.

352	<b>NORME DE LUCRU SPECIFICE MISIUNILOR PRIVIND EXPERTIZELE CONTABILE</b>
-----	--

3521	<b>Disponerea expertizelor contabile judiciare, numirea experților contabili, contractarea și programarea expertizelor contabile</b>
------	--

Expertizele contabile judiciare pot fi dispuse, în conformitate cu prevederile legale, numai de către organele îndreptățite de lege pentru administrarea probei cu expertiza.

Numirea sau încuviințarea expertului contabil desemnat/numit, precum și a experților consilieri/ recomandați de parti, se face numai de organul în drept care a dispus administrarea probei cu expertiza contabilă.

Expertizele contabile extrajudiciare se efectuează pe baza de contract.

Experții contabili, care au calitatea de expert consilier/recomandat al partilor, își desfășoară activitatea pe baze contractuale.

Expertul contabil trebuie să își planifice efectuarea expertizelor



contabile astfel incit acestea sa fie realizate cu celeritate.

**3521.1.** Codurile de procedură civilă și penală constituie sediul general al reglementărilor procedurale cu privire la administrarea probei cu expertiza contabilă judiciară. Existând un Corp al experților contabili, misiunile privind efectuarea expertizelor contabile judiciare li se pot încredința numai acestora, respectându-se principiile 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.

Expertizele contabile judiciare pot fi dispuse și în cauze penale, prin ordonanța organului de urmărire penală sau prin încheierea de ședință a instanței.

**3521.3.** La efectuarea expertizei contabile judiciare pot participa și experți contabili încuviințați sau numiți de organul care a dispus expertiza, având calitatea de experți contabili consilieri/recomandați ai părților.

**3521.4** Dacă la efectuarea expertizei contabile participă și experții consilieri/recomandați de părți, relațiile dintre aceștia și părți se stabilesc pe baze contractuale.

**3521.5** Contractul încheiat între părți (expertul contabil consilier/recomandat și beneficiar) este actul prin care, în urma negocierii, se nasc, se modifică sau se sting obligații contractuale ale părților contractante. Un exemplar original al documentului care

face dovada relațiilor contractuale dintre parte și expertul contabil judiciar va fi depus la dosarul cauzei cu cel puțin 5 zile înainte de termenul stabilit pentru depunerea raportului.

**3521.6** Expertizele contabile trebuie efectuate și depuse la beneficiar la termenele acceptate prin contract sau stabilite de organele în drept prin actul de numire. Pentru încadrarea în aceste termene este recomandat să se elaboreze un calendar privind desfășurarea expertizei. Calendarul, dacă se impune, poate fi modificat în timpul efectuării expertizei contabile; dacă este afectat termenul final de depunere a Raportului de expertiză, aceste modificări presupun acordul partilor. Dacă în timpul efectuării expertizelor contabile intervin elemente noi privind volumul și întinderea lucrărilor sau obiective noi (supliment expertiză), care nu au fost avute în vedere inițial, experții contabili sunt îndreptățiți să solicite modificarea clauzelor contractuale .

<b>3522</b>	<b>ACCEPTAREA EXPERTIZELOR CONTABILE</b>
-------------	--

Solicitările adresate experților contabili privind efectuarea de expertize contabile nu pot fi refuzate decât dacă există motive te meinice.

Totuși, expertul contabil, înainte de a accepta efectuarea unei expertize contabile, trebuie să își analizeze posibilitatea de a-și îndeplini misiunea ținând seama în special de regulile de independență și competență.

**3522.1.** Misiunea privind efectuarea unei expertize contabile nu poate fi refuzată pe motive de naționalitate, rasă, etnie, religie, politică sau de altă natură, expertul contabil având obligația să respecte principiile care implică un tratament egal al cetățenilor în fața organelor jurisdicționale.

**3522.2.** Expertul contabil se află în incompatibilitate dacă există împrejurări din care rezultă că este interesat sub orice formă el, soțul (soția) –rudele sau afinii până la gradul al IV-lea inclusiv, în soluționarea cauzei într-un anumit mod care l-ar determina pe expertul contabil să fie subiectiv.

**3522.3.** Imediat după numire sau de îndată ce a luat cunoștință de unul dintre motivele , care conduc la incompatibilitate, precum și în Normele nr. 3511 și nr. 3512, expertul contabil are obligația să comunice în scris despre aceasta organului jurisdicțional care l-a numit.

3523.	<b>DELEGAREA ȘI SUPRAVEGHEREA LUCRĂRILOR PRIVIND EXPERTIZELE CONTABILE</b>
-------	--

Efectuarea lucrărilor privind expertizele contabile judiciare nu poate fi delegată altor persoane de către experții contabili numiți/desemnați, și nici de către experții contabili consilieri / recomandați de părți.

**3523.1.** În cazul expertizelor contabile judiciare, experții contabili numiți/desemnați și experții contabili consilieri / recomandați de părți 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 sau ordonanță), și prin urmare trebuie să își îndeplinească personal și integral mandatul.

**3523.2.** În cazul expertizelor contabile extrajudiciare, contractele încheiate în acest scop pot include clauze cu privire la **DELEGAREA lucrărilor** care trebuie executate. Răspunderea finală –în ceea ce privește conținutul și calitatea raportului de expertiză contabilă îi revine integral expertului contabil care a contractat misiunea sau a reprezentat societatea de expertiză contabilă.

**Comentariu [AB5]:** ATENTIE POT FI DELEGATE LUCRARILE UNEI EXPERTIZE CHIAR DACA ESTE EXTRAJUDICIARA????????

<b>3524</b>	<b>DOCUMENTAREA LUCRĂRILOR PRIVIND EXPERTIZELE CONTABILE</b>
-------------	--

Documentarea lucrărilor privind expertizele contabile are un caracter stiintific și trebuie sa aiba in vedere toate informatiile necesare pentru a răspunde la obiectivele (întrebările, punctele) fixate expertului contabil / experților contabili de către organul în drept să dispună expertiza contabilă judiciară.

**3524.1.** În vederea întocmirii raportului de expertiză contabilă, expertul contabil trebuie să studieze materialul documentar pus la dispozitie de catre organele care au dispus efectuarea expertizei contabile si legislatia aplicabila . Studiarea materialului documentar pus la dispozitie de catre organele care au dispus efectuarea expertizei si legislatia aplicabila raportului de expertiza, constituie premisa și condiția necesară 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, în conformitate cu obiectivele stabilite de organul care a dispus expertiza contabilă.

**3524.2** De regula , materialul documentar se compune din:

- (i) dosarul cauzei în care s-a dispus o expertiză judiciară;
- (ii) alte documente justificative aflate în păstrarea părților implicate în procesul justițiar sau în arhivele terțelor persoane care au vreo legătură cu obiectivele expertizate;
- (iii) alte materiale documentare, inclusiv legislația și reglementările referitoare la obiectivele expertizei.

Particularizat, în cazul expertizelor contabile dispuse în dosarele penale, expertul contabil are dreptul/obligatia să ia la cunoștință de documentația necesară efectuării expertizei contabile din dosarul cauzei și să ceară lămuriri în legătură cu faptele sau împrejurările cauzei.

**3524.3** Pentru o mai temeinică înțelegere a evenimentelor și a tranzacțiilor supuse expertizării, expertul contabil este îndreptățit să ceară, iar părțile interesate în expertiză sunt obligate (în dosarele civile) sau pot (în dosarele penale) 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 documentele justificative și contabile expertizate, menționând în raportul de expertiză contabilă concordanța sau neconcordanța dintre explicațiile părților și actele examinate.

**3524.4** Materialul documentar examinat de expertul contabil nu poate fi ridicat de către expertul contabil de la părțile care îl au în păstrare. După caz, expertul contabil poate solicita obținerea unor copii ale documentelor, certificate "*Conform cu originalul* " de partea deținătoare, aflate la entitățile deținătoare în vederea utilizării lor în efectuarea expertizei contabile. Normele de confidențialitate sunt aplicabile.

**3524.5** Dosarul de lucru al expertului contabil, în ceea ce privește documentarea expertizelor contabile, cuprinde, după caz:

- (i) încheierea instanței (în cauze civile), ordonanța organului de urmărire penală sau încheierea instanței (în cauze penale) ori contractul privind efectuarea expertizelor contabile extrajudiciare;
- (ii) raportul de expertiză contabilă - exemplarul expertului contabil care justifică îndeplinirea misiunii, care se păstrează în arhiva expertului contabil;

- (iii) corespondența, răspunsurile la obiecțiunile părților și/sau suplimentele de expertiză contabilă solicitate de organele în drept care au dispus efectuarea expertizei contabile;
- (iv) notele personale ale expertului contabil redactate în timpul efectuării expertizei contabile, cum ar fi note scrise în urma unor interviuri sau declarații verbale, necesare fie re dactării raportului de expertiză contabilă fie urmării calendarului de lucru și decontării lucrărilor de expertiză contabilă cu beneficiarii acestora,
- (v) alte documente, pe care le considera necesare.

**3524.6.** Dacă a mai fost efectuată o altă expertiză contabilă cu aceleași obiective și expertul contabil, în demersul său, a ajuns la concluzii diferite, este recomandat, ca acesta să îl contacteze pe expertul care a depus raportul anterior pentru a-și elucida toate aspectele pe care le implică efectuarea expertizei contabile.

<b>3525</b>	<b>REDACTAREA RAPORTULUI DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ</b>
-------------	---

Constatările și concluziile motivate ale expertizei contabile se consemnează într-un raport scris care trebuie să cuprindă trei capitole: Capitolul I *Introducere*, Capitolul II *Desfășurarea expertizei contabile* și Capitolul III *Concluzii*.

**3525.1** Capitolul I **Introducere** al raportului de expertiză contabilă cuprinde următoarele paragrafe:

- a) **Paragraful de identificare** a expertului contabil desemnat/numit pentru efectuarea expertizei contabile, care cuprinde informații cu privire la: numele și prenumele expertului, numărul carnetului de expert contabil și secțiunea din Tabloul Corpului; în Rapoartele de expertiză contabilă judiciară se cuprind și datele de identificare ale experților contabili consilieri/recomandați de părți, dacă este cazul, menționându-se în dreptul fiecăruia partea pe care o reprezintă .
- b) **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:
- în cazul expertizelor contabile judiciare: actul care a stat la baza numirii expertului/expertiilor, respectiv încheierea instanței (în cauzele civile) sau ordonanța organelor de urmărire penală ori încheierea instanței (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);
  - 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 și numărul și anul dosarului, dacă este cazul;
- c) **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;

- d) **Paragraful privind obiectivele expertizei contabile.** În cazul expertizelor contabile judiciare, formularea obiectivului/obiectivelor expertizei contabile se preia ad litteram din formularea acestuia/acestora în încheierea instanței (în cauze civile), respectiv în ordonanța organelor de urmărire penală sau încheierea instanței (în cauze penale). În cazul expertizelor contabile extrajudiciare, formularea obiectivului/obiectivelor acestora trebuie să fie cea din contract;
- e) **Paragraful cu citarea partilor** . In cazul expertizelor contabile dispuse de organele în drept, în cauze civile, trebuie efectuată citarea părților prin scrisoare recomandată cu conținut declarat și confirmare de primire în care se vor menționa ziua, ora și locul începerii lucrărilor expertizei contabile;
- f) **Paragraful privind materialului documentar** care are o legătură causală cu obiectivul/obiectivele expertizei contabile și care a stat la baza întocmirii raportului de expertiză contabilă. Materialul documentar nominalizat în acest paragraf trebuie să fie adecvat necesităților de documentare a obiectivelor expertizei contabile judiciare sau extrajudiciare; în acest paragraf trebuie incluse și legislația și alte reglementări specifice care au stat la baza efectuării expertizei contabile;

**Precizarea** dacă s-au mai efectuat sau nu alte expertize contabile având același (aceleași) obiectiv(e). De asemenea, în acest paragraf trebuie să se menționeze dacă s-au folosit lucrările altor experți (contabili, tehnici etc.), precum și problemele ridicate de părțile interesate în expertiză și explicațiile date de acestea în timpul efectuării expertizei;

- g) **Paragraful privind identificarea** datei de incepere a expertizei, a locului unde s-a desfasurat expertiza, a termenului

initial până la care raportul de expertiză contabilă trebuia depus la beneficiar cu indicarea eventualelor perioade de prelungire față de termenul inițial, încuviințate sau nu de instanță /parchet sau prin acte adiționale la contractul inițial.

**3525.2** Capitolul II *Desfășurarea expertizei contabile* al raportului de expertiză contabilă cuprinde 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, 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 prezentate ansamblul calculelor și interpretarea rezultatelor acestora; 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.

**3525.3.** Fiecare paragraf din Capitolul II *Desfășurarea expertizei contabile* trebuie să se încheie cu concluzia (răspunsul) expertului contabil, care trebuie să fie precis(ă), concis(ă), fără echivoc, redactat(ă) într-o manieră analitică, ordonată și sistematizată, fără a face aprecieri asupra expertizelor și actelor de control (de orice fel) anterioare și nici încadrările juridice, deoarece expertul contabil analizează evenimente și tranzacții, și nu încadrarea juridică a acestora. Concluziile (răspunsurile) expertului contabil trebuie să fie fundamentate pe baza legislației și a reglementărilor care au legătură de cauzalitate cu obiectivele stabilite de organul îndreptățit să dispună expertiza în cauză.

**3525.4.** Dacă expertiza contabilă este întocmită de mai mulți experți contabili desemnați/numiți, care au opinii diferite, fiecare expert contabil trebuie să își motiveze detaliat și documentat opinia

pe care o susține în raportul de expertiză contabilă pe care îl întocmesc împreună.

**În cauze civile**, expertul contabil consilier al părții, poate să dea relații, să formuleze întrebări și observații și, dacă este cazul, să întocmească un raport separat cu privire la obiectivele expertizei.

**În cauze penale**, expertul recomandat de parte, dacă are opinie separată o inserează în raportul întocmit de expertul contabil numit.

Opinia separată a expertului contabil consilier / recomandat de parte trebuie motivată.

Experții contabili consilieri /recomandați de părți vor respecta principiile de comportament profesional-precum și cele de lucru specifice expertizei contabile, în conformitate cu dispozițiile care li se aplică.

**3525.5.** Capitolul III **Concluzii** al raportului de expertiză contabilă trebuie să conțină câte un paragraf distinct cu concluzia (răspunsul) la fiecare obiectiv (întrebare) al (a) expertizei contabile preluat(ă) în maniera în care a fost formulat(ă) în Capitolul II **Desfășurarea expertizei contabile**.

**3525.6.** Raportul de expertiză contabilă întocmit în structura prezentată la pct. 3531.1-3531.5 nu poate conține concluzii (răspunsuri) alternative la obiectivul/obiectivele fixat(e) expertului contabil.

**3525.7.** În cazul în care au fost numiți sau angajați mai mulți experți contabili în aceeași cauză ori au fost efectuate alte expertize contabile, este interzis să se facă înscrierea în raportul de expertiză contabilă de calificative și aprecieri personale la adresa acestora, experții contabili având obligația de a evita orice acțiune care poate discredita profesia.

**3525.8.** În cazul în care , expertul contabil se afla în imposibilitatea întocmirii unui raport de expertiză contabilă din cauza inexistenței documentelor și/sau a evidențelor contabile care să ateste evenimentele și tranzacțiile supuse expertizării, acesta va întocmi un **Raport de imposibilitate a efectuării expertizei contabile**, care va respecta aceleași reguli procedurale și va avea aceeași structură ca un raport de expertiză contabilă obișnuit, dar care în Capitolul II **Desfășurarea expertizei contabile** și în Capitolul III **Concluzii** va prezenta justificat și fundamentat cauzele care conduc la imposibilitatea efectuării expertizei contabile *dispuse* de beneficiarul acesteia.

În cazul expertizei contabile judiciare se impune ca, anterior întocmirii raportului de imposibilitate, expertul să înștiințeze organul care a dispus expertiza despre motivele ce ar putea conduce la întocmirea acestui raport de imposibilitate a efectuării expertizei contabile care poate dispune în consecință. În cazul în care motivele care conduc la întocmirea acestui raport de imposibilitate nu sunt înlăturate de către organul care a dispus expertiza, expertul contabil în cauză poate proceda la redactarea și depunerea Raportului de imposibilitate.

**3525.9.** Anexele la raportul de expertiză contabilă fac parte integrantă din raportul de expertiză contabilă și se întocmesc de către expertul contabil cu scopul de a susține o constatare din cuprinsul raportului de expertiză contabilă. Anexele se întocmesc 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 contabil/expertiilor contabili.

**3525.10.** Conform prevederilor legale în vigoare, dacă este nevoie de lămurirea sau completarea raportului de expertiză ori dacă

există o contradicție între părerile experților, instanța, din oficiu sau la cererea părților, poate solicita experților, la primul termen după depunerea raportului, să îl lămurească sau să îl completeze.

Răspunsul la obiecțiunile/intrebarile/clarificarile, formulate de organul care a dispus expertiza contabilă judiciară este întocmit și depus la dosarul cauzei, dacă instanța nu stabilește altfel, de expertul contabil desemnat/numit.

Suplimentul la raportul de expertiză se întocmește și se depune de expertul contabil desemnat/numit conform normelor pentru redactarea și depunerea raportului de expertiză contabilă, prevăzute de prezentul standard, cu excepția auditului de calitate.

**3525.11.** Expertul contabil consilier / recomandat de parte ,conform actului prin care a fost încuviințat în cauze civile sau numit în cauze penale, de organul care a dispus expertiza contabilă și a prevederilor contractului de prestări servicii încheiat cu această ocazie cu partea, participă la efectuarea expertizei , alături de expertul contabil desemnat/numit la efectuarea expertizei contabile judiciare.

<b>3526</b>	<b>SEMNAREA AUDITAREA ȘI DEPUEREA RAPORTULUI DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ</b>
-------------	---

Raportul de expertiză contabilă se parafează și se semnează filă cu filă, inclusiv anexele, de expertul contabil / experții contabili numit(ți)/desemnat(ți) la cererea părților sau din oficiu.

Experții contabili desemnați/numiți, consilieri/recomandați de parte care au opinii separate pe care le înserează în cuprinsul raportului precum și experții consilieri ai părților care întocmesc Raport separat, vor adăuga pe ultima pagină a Raportului de

expertiză întocmit de expertul desemnat/ numit, alături de semnătură și parafa mențiunea " *cu opinie separata/raport separat*", după caz , iar în interiorul Raportului vor semna și parafa numai -paginile care le cuprind opiniile.

Raportul de expertiză contabilă judiciară, după ce a fost prezentat auditului de calitate, se depune la organul care a dispus efectuarea acestuia, în termenul stabilit ,de organul care a dispus expertiza contabilă sau de prevederile codurilor de procedură. Raportul de expertiză contabilă extrajudiciară se depune la beneficiarul acestuia în termenul contractual.

**3526.1.** Pentru a evita orice dispută cu privire la originalitatea raportului de expertiză contabilă, acesta, inclusiv anexele, se parafează și se semnează de către expertul contabil / experții contabili numiți/desemnați de organele care au dispus expertiza în cauză, pe fiecare pagină în parte.

Raportul de expertiză contabilă nu se semnează de niciuna dintre părțile interesate în efectuarea expertizei contabile sau de reprezentanții acestora.

**1.** Când sunt **mai mulți experți contabili numiți/desemnați** de organele care au dispus expertiza, **care au opinii deosebite** ;

- a) Se întocmește un singur raport de expertiză contabilă care va cuprinde părerea motivată a fiecăruia .
- b) raportul de expertiză contabilă va purta semnăturile experților contabili numiți/desemnați, care au participat la întocmirea raportului de expertiză contabilă în conformitate cu opiniile acestora, menționându-se de către cei care au

opinii diferite, pe ultima pagină a raportului, alături de semnătură și parafă "*cu opinie separata*".

- c) Opiniile separate se includ în Raportul de Expertiza Contabila in dreptul fiecărui obiectiv al expertizei contabile.

**2. Cind sunt *experti contabili consilieri/recomandati* de parti care au opinii diferite;**

**a) În cauze penale:**

Se întocmește un singur raport de expertiză contabilă care va cuprinde opinia separată, motivată, a fiecărui expert recomandat de parte; aceștia pe ultima pagină a raportului, alături de semnătură și parafă vor face mențiunea "*cu opinie separata*" și vor semna numai paginile care le cuprind opiniile.

**b) În cauze civile:**

Expertul consilier al părții care are opinie separată, poate întocmi un Raportul separat, semnat și parafat de către expertul în cauză, care se depune la organul care a dispus expertiza.

**3526.2.** 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 contabil care a/au efectuat expertiza contabilă. Numărul de exemplare originale poate fi mai mare dacă beneficiarul raportului de expertiză solicită acest lucru.

**3526.3.** Raportul de expertiză contabilă judiciară, după ce a fost supus auditului de calitate, se depune la organul care a dispus-o cu cel puțin 10 zile înainte de data stabilită pentru judecată. Un caz particular îl constituie programul administrării probei de către avocați, în care expertul predă expertiza direct avocaților părților, sub semnătură de primire, cu cel puțin 30 de zile înainte de termenul fixat de instanță. Raportul de expertiză contabilă

extrajudiciară se predă clientului care a solicitat-o la locul și la termenul prevăzute în contract.

**Prezentul Standard Profesional nr.35 intra in vigoare la data publicarii in Monitorul Oficial al Romaniei partea.....**



