



MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE
UNIVERSITATEA “VALAHIA” din TARGOVISTE
IOSUD – ȘCOALA DOCTORALĂ DE ȘTIINȚE
ECONOMICE ȘI UMANISTE
DOMENIUL FUNDAMENTAL: ȘTIINȚE ECONOMICE
DOMENIUL: *CONTABILITATE*



TEZĂ DE DOCTORAT
EXPERTIZA CONTABILĂ
GRANIȚĂ ÎNTRE CONTABILITATE ȘI ȘTIINȚA JURIDICĂ
REZUMAT

CONDUCĂTOR DE DOCTORAT:

Prof. univ. dr. Ștefan POPA

DOCTORAND :

Cornel NIȚU

TÂRGOVIȘTE

2017

„Expertul este un om care știe din ce în ce mai multe despre tot mai puține lucruri.” -
Nicholas Butler.

CUVÂNT ÎNAINTE

Suntem contemporanii unei perioade în care societatea cunoaște transformări profunde, transformări care în loc să se așeze firesc în matca lor experimentează programe a căror finalitate confirmă parcă teoria lui Murphy „În orice set de date experimentale, valorile care par a fi corecte, se dovedesc după o verificare atentă că sunt eronate.”

Realizarea acestei lucrări mi-a oferit oportunitatea de a-mi exprima un punct de vedere asupra acestei axiome, evidentă prin ea însăși „Expertiza contabilă judiciară este graniță între contabilitate și știința juridică” care, deși a fost greu, a confirmat în final corectitudinea afirmației.

Provocarea a fost maximă, deoarece, dacă la început credeam că este ceva facil având o practică și experiență anterioară de expert, auditor financiar, practician în insolvență, pe parcurs mi-am dat seama că aparențele pot înșela ușor, confirmând spusele de mai sus.

Finalizarea studiilor de doctorat, îmi oferă prilejul de a mulțumi domnului profesor universitar Popa Ștefan pentru imboldul, sfaturile, răbdarea și sprijinul permanent și constant arătat pe tot parcursul celor 3 (trei) ani, pentru că mi-a format o atitudine determinată și determinantă de a finaliza demersul acestei cercetări, în calitatea dânsului de conducător științific.

Mulțumesc cadrelor didactice ale Școlii doctorale din Universitatea Valahia, care mi-au fost alături permanent, ori de câte ori a fost necesar pentru a clarifica și rezolva toate problemele apărute pe parcursul acestei perioade, și personalului Centrului de Cercetări și Studii în Contabilitate și Finanțe din cadrul I.C.S.T.M.- Universitatea Valahia din Târgoviște, care mi-au acordat îndrumări la studiul individual și cercetarea teoretică și practică.

Mulțumirile cele mai multe și scuzele de rigoare le adresez membrilor familiei mele, care pe parcursul celor trei ani m-au susținut moral, m-au încurajat și nu în ultimul rând au avut răbdarea de a înțelege scopul nobil al acestui demers în cercetare.

CUPRINS

CUVÂNT ÎNAINTE.....	2
1. Tema de cercetare aleasă, actualitatea acesteia.....	4
2. Contextul realizării cercetării, cadrul general și motivația alegerii acestei teme	4
3. Obiectivele lucrării de cercetare	6
4. Ipotezele cercetării	7
5. Abordarea teoretică și metodologia cercetării	9
6. Structura lucrării de cercetare	12
6.1. Cuvinte cheie	12
6.2. Etapele de lucru ale cercetării	12
6.3. Structura generală a lucrării de cercetare.....	14
7. Efectuarea expertizei contabile în condițiile contabilității informaționale CLOUD	18
8. Concluzii finale. contribuții proprii și diseminarea rezultatelor cercetării	21
8.1. Concluzii teoretice privind situarea expertizei contabile judiciare la granița între contabilitate și știința juridică	21
8.2. Concluzii rezultate din cercetarea aplicativ-practică privind situarea expertizei contabile judiciare la granița între contabilitate și știința juridică	25
8.3. Concluzii rezultate din cercetarea empirică privind situarea expertizei contabile judiciare la granița între contabilitate și știința juridică.....	28
8.4. Contribuția personală privind expertiza contabilă	29
9. Limitele cercetării	33
10. Diseminarea rezultatelor cercetării.	34
11. Lista de lucrări	35
BIBLIOGRAFIE.....	35

Cuvinte cheie: contabilitate, expert contabil, expert contabil judiciar, expertiză contabilă, expertiză financiar contabilă, expertiză financiar contabilă cu componentă fiscală, expertiză contabilă judiciară, știința juridică.

Motto: „Scopul suprem al cercetării științifice este de a acoperi un număr cât mai mare de studii empirice prin deducții logice, pornind de la un număr cât mai mic de ipoteze și axiome.”¹ (Albert Einstein, fizician)

1. Tema de cercetare aleasă, actualitatea acesteia

Actualitatea acestei teme de cercetare prin prisma cercetării științifice este dată de faptul că mai mult ca oricând, se remarcă o creștere constantă a frecvenței cazurilor judiciare care impun necesitatea expertizei contabile, adaptată la toate provocările generate de economia de piață de tip capitalist, specifică societății românești de după anul 1989.

Mass media abundă de informații, mai mult sau mai puțin veridice, privind cazuri de evaziune fiscală, fapte de corupție și alte fapte de natură penală, litigii salariale și patrimoniale specifice acestei perioade de tranziție care parcă nu se mai sfârșește, a căror soluționare prin prisma adevărului poate fi realizată și cu ajutorul expertizei contabile în general și a expertizei contabile judiciare în special, datorită caracterului ei științific.

Obiectivul major al prezentului demers de cercetare, din care derivă și interesul acestuia, l-a reprezentat *Cercetarea conceptuală și empirică privind realizarea misiunilor de expertiză contabilă judiciară în România și identificării punctelor de abordare contabilă și juridică în scopul de a dezvolta cadrul organizatoric și de îmbunătățire a celui privind reglementarea profesională, pentru a corespunde cât mai bine cerințelor și exigențelor beneficiarilor de expertiză.*

Interesul acestei teme de cercetare se distinge prin evidențierea unor direcții noi de cercetare științifice aplicative, combinate cu cele academice, fundamentale, exprimate în studii, articole și analize asupra acestui domeniu de interes, regăsite în literatura de specialitate identificată mai mult la nivel național și într-o mai mică măsură la cel internațional.

2. Contextul realizării cercetării, cadrul general și motivația alegerii acestei teme

În țara noastră domeniul economic a cunoscut profunde schimbări și modificări, de la un regim economic de tip socialist caracterizat prin colectivism economic la unul de tip capitalist bazat pe proprietatea individuală asupra capitalurilor, actorii economici urmărind în destul de multe cazuri până la obsesie profitul.

Acest fapt a generat, așa cum se vede și din realitatea cotidiană, dorința de îmbogățire atât pe căi normale, morale și legale cât și pe căi care deviază de la aceste concepte, căi care se manifestă în cea mai mare parte în domeniul economic și financiar.

¹ Albert Einstein, citat după Barbu C. (2013), Teorii și doctrine contabile în relația contabilitate-fiscalitate, teză de doctorat, Universitatea Valahia Târgoviște, p.3;

Concluzia și logica firească a acestor situații impun în cele mai multe cazuri soluționarea lor pe calea justiției.

Organele judiciare (organele de urmărire și cercetare penală, instanțele judecătorești și/sau alte organe cu atribuții de natură jurisdicțională) apelează și dispun în majoritatea cazurilor economice la expertiza contabilă efectuată de profesioniștii contabili.

La prima vedere, plecând de la etimologia cuvântului “contabilă” și obiectul de lucru al expertizei contabile - materia primă (registrele contabile, documentele justificative, declarații fiscale, etc), nu rezultă în mod explicit interferența cu știința juridică reliefând mai mult legătura cu contabilitatea.

Privind însă mai departe prin prisma concluziilor expertizelor contabile care are o importantă latură juridică de interpretare, prin prisma utilizatorilor și destinatarilor expertizei (organele de urmărire și cercetare penală, instanțele judecătorești și/sau alte organe cu atribuții de natură jurisdicțională) cât și prin prisma autorizării specifice a expertului contabil judiciar de către Ministerul justiției, expertiza contabilă reprezintă o simbioză între contabilitate și știința juridică.

De aici a rezultat un interes teoretic, practic și metodologic pentru această temă de cercetare deoarece:

- Interesul teoretic - prin rezultatele ce le vom obține vom contribui la îmbogățirea materialelor existente întrucât am constatat că prea puțin au fost efectuate cercetări în domeniul expertizelor contabile:

- Interesul practic - într-un mediu economic instabil și de o explozie publică a faptelor de fraudă, expertiza contabilă devine o problemă *sensibilă*:

- Interesul metodologic - studiul cercetării expertizei la nivelul de graniță între contabilitate și știința juridică va constitui o contribuție la metodologia de efectuare a expertizelor contabile.

Drept urmare alegerea temei a fost motivată de importanța crescândă a expertizelor contabile pentru organele cu atribuțiuni jurisdicționale și pluridisciplinaritatea cunoștințelor necesare expertului contabil judiciar cât și avalanșelor de cazuri în diferite stadii procesuale a căror soluționare necesită aplicarea acestui mijloc de probă.

Importanța acestei teme pentru mine, ca motivație, are și o conotație profesională întrucât am calitatea de expert judiciar contabil, expert judiciar fiscal și expert judiciar evaluator proprietăți imobiliare (EPI), bunuri mobile (EBM) și întreprinderi (EI), calitate în care întocmesc și expertize judiciare.

De asemenea, ca o provocare, din informațiile documentare culese, am constatat o insuficiență cercetare în domeniul expertizelor contabile, și mai ales în domeniul de graniță între contabilitate și știința juridică, în acest sens cercetarea abordată de mine „*poate fi văzută ca un proces care decupează realitatea prin intermediul triadei: voință, cunoaștere, acțiune.*”²

² Sandu A., *Metode de cercetare în știința comunicării; suport de curs*, Universitatea Mihail Kogălniceanu, Iași, 2012, p.20;

Din acest punct de vedere voința mă caracterizează, cunoașterea am încercat să o alinez la cerințele cercetării prin:

- studiu colectiv realizat în cadrul școlii doctorale;
- pregătire colectivă profesională efectuată ca o cerință a afilierii în calitate de membru a asociațiilor profesionale;
- studiu individual ca autodidact;
- din cerințele rezultate din activitatea profesională în viața de zi cu zi.

3. Obiectivele lucrării de cercetare

Activitatea de cercetare are ca punct de plecare un „obiect pe care l-am ales pentru a fi cercetat.”³

Înainte de a defini obiectivele, trebuie să stabilim *scopul cercetării științifice care s-a concretizat și concentrat pe utilizarea expertizei contabile în procesele judiciare și producerea de rezultate măsurabile și tangibile prin identificarea de noi metode și posibilități de realizare a expertizei contabile.*

Obiectivul, ca noțiune generală, este un rezultat așteptat ce se urmărește a fi atins în efortul de realizare a scopului lucrării de cercetare și, implicit, a soluționării cazului nostru. În cazul de față vorbim de mai multe obiective, la plural, întrucât este greu să afirmi că cercetarea în acest domeniu este limitată la unul singur.

Obiectivele stabilite, au fost pașii pe care i-am făcut pentru a mă apropia de scop.

Prezenta lucrare de cercetare urmărește ca obiectiv principal, pe baza analizei efectuate, **să prezinte argumentele** necesare justificării temei alese, și anume că expertiza contabilă este granița între contabilitate și știința juridică, **să identifice**, prin abordarea teoretică și metodologică a circumstanțelor din sfera expertizei contabile în care se manifestă factorii perturbatori ce o impun, **elementele ce o particularizează (asemănări mai mari sau mai mici și deosebiri) comparativ cu celelalte forme ale controlului financiar contabil, oferind modele și soluții care să conducă la întărirea expertizei contabile ca cea mai importantă probă în actul de justiție prin îmbunătățirea cadrului organizatoric și funcțional.**

În vederea realizării acestui scop, am stabilit **obiectivul general (O_G) și 4 obiective specifice (O_x):**

Obiectivul general (OG) al cercetării științifice, prin prisma scopului, l-am definit ca *„Identificarea prin abordarea teoretico-conceptuală și pragmatică a circumstanțelor în care se realizează expertiza contabilă judiciară situată la interferența între știința contabilă și știința juridical.”*

³ Cenar, I., (coord.), (2010): *“Metodologia cercetării științifice în contabilitate”*, Editura Universității “1 Decembrie 1918”, Alba Iulia, p.14;

Realizarea Obiectivului general din prezenta lucrare, a presupus descompunerea lui în câteva obiective specifice, îndeplinirea lor fiind confirmată prin validarea /invalidarea următoarelor ipoteze de lucru conturate după principiul fiecare obiectiv specific are asociată cel puțin o ipoteză de lucru:

(O₁) definierea, examinarea și interdependența noțiunilor de expertiză, expertiză contabilă, expertiză financiar contabilă cu componentă fiscală, expertiză contabilă judiciară, prezentarea cadrului conceptual al acestora;

(O₂) aprofundarea aspectelor teoretice privind dubla reglementare contabilă și juridică a expertizei contabile judiciare;

(O₃) confirmarea faptului că realizarea unei expertize contabile judiciare necesită în egală măsură atât cunoștințe contabile cât și cunoștințe juridice dar și un mod de gândire apropiat și compatibil cu cel al decidenților juridici;

(O₄) explicarea faptului că diferența între controlul financiar contabil și expertiza contabilă dovedește apropierea expertizei contabile de graniță între contabilitate și știința juridică.

4. Ipotezele cercetării

Prezenta lucrare de cercetare caută să găsească un răspuns la întrebările pe care le-am formulat la vasta problematică a cercetării în acest domeniu ținând cont de aspectele mai sus prezentate.

Întrebarea principală la care trebuie să răspundă lucrarea de cercetare este *care sunt fundamentele științifice ale expertizei contabile*, din care derivă următoarele **întrebări subsidiare**:

- Care sunt componentele activității experților contabili de inspirație juridică?
- Care sunt componentele activității experților contabili care își au originea în științele juridice?
- Care sunt teoriile științei juridice folosite de expertiză contabilă?
- Care sunt teoriile contabilității folosite de expertiză contabilă?

Pentru a putea răspunde la aceste întrebări, trebuie să formulăm ipotezele ce vor specifica relațiile între fenomenul care este explicat (așa zisa variabilă dependentă) și explicațiile date (variabile independente) ce clarifică natura problemei care va fi studiată.

Conform definiției dată de Caplow „o ipoteză este enunțul unei relații cauzale într-o formă care permite verificarea empirică.”⁴

⁴ Theodore Caplow, 1970, *L'Enquête sociologique*, Armand Colin, 1970, p. 119;

În formularea acestor ipoteze, am urmărit credibilitatea lor prin coerență externă, respectiv să nu contrazicem ceea ce se cunoaște, și prin consistență internă, să nu emitem ipoteze contrarii.

Argumentul realizării acestui studiu vine în contextul în care din perspectiva legislativă există tendința legiferării expertizei contabile în mod unitar și coordonat⁵ dar și prin separarea conceptuală față de auditul statutar și financiar al situațiilor financiare individuale anuale și al celor consolidate în vederea implementării în legislația românească a Directivei 201/56/UE și clarificării excluderii din perimetrul de supraveghere de către stat, în interes public, a expertizei contabile și activității Corpului Experților și Contabililor, acesta fiind un pas înainte în reformarea independenței expertizei și implicit a experților contabili.

Într-o primă fază, cercetarea a avut ca bază, analiza critică, în timp și în spațiu, a evoluției cadrului de referință organizatoric și metodologic, cu accent pe cadrul profesional privind expertiza, integrarea cadrului profesional în cel procedural și legal, a studiilor făcute în domeniul expertizei, analiză realizată prin revizuirea literaturii de specialitate, în a doua parte pe cercetarea aplicativă privind modul de întocmire practică a unor rapoarte de expertiză și în a treia fază pe studiul empiric privind expertiza contabilă judiciară.

Ideea principală de la care s-a pornit în cercetare a fost aceea că prin trecerea de la un tip de societate socialistă centralizată și planificată, excesiv de „disciplinată”, la un tip de societate capitalistă marca România, diametral opusă conceptual și unde liberul arbitru se manifestă pregnant, apar posibilități, atitudini și activități ce sunt exploatate în scop individual și personal de membrii societății pentru obținerea de foloase, în multe cazuri peste necesitățile de bun simț ale unei vieți normale, ce impun o permanentă adaptare și perfecționare a cadrului legislativ și organizatoric.

Prin prisma acestei idei, cu titlu de generalitate, din revizuirea literaturii de specialitate, s-a desprins ipoteza îmbunătățirii cadrului metodologic profesional pentru a răspunde exigențelor tot mai pregnant evidențiate privind latura practică de interpretare juridică a faptelor și documentelor supuse contabile, care va ghida demersul de cercetare.

Corelativ cu această întrebare am formulat ipoteza generală că *fundamentele științifice ale expertizei contabile în România sunt de natură contabilă și de natură juridică*, fiecare având o anumită gradualitate funcție de obiectul și scopul expertizei, domeniul expertizei, organul care a dispus expertiza, beneficiarii expertizei și nu în ultimul rând natura juridică a litigiului supus expertizei.

Derivând și corelativ cu ipoteza generală mai sus enunțată, interesul cercetării se îndreaptă către subipotezele care fundamentează demersul prezentei lucrări de cercetare determinând gradul în care :

- **Sip.1** Expertiza contabilă constituie probă importantă acceptată în justiție;

⁵ http://www.cdep.ro/pls/proiecte/upl_pck.proiect?cam=2&idp=16352, site consultat la 25.06.2017;

- **Sip.2** Expertiza contabilă este subordonată majoritar științei contabile și în mai mică măsură științei juridice;
- **Sip.3** Experții contabili judiciari își desfășoară activitatea prioritar pe baza reglementărilor contabile și parțial a științei juridice;
- **Sip.4** Apartenența experților contabili la organismul profesional de natură contabilă - Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați (CECCAR) incumbă componenta contabilă;
- **Sip.5** Apartenența experților contabili la organisme profesionale de natură juridică-obligatoriu la Grupul experților judiciari (G.E.J.) autorizat și înregistrat la Ministerul Justiției și opțional la Uniunea Națională a Practicienilor din România, Asociația profesională a Mediatorilor din România, Asociațiile de arbitraj instituționalizate le consolidează componenta juridică;
- **Sip.6** Apartenența experților contabili la Camera Consultanților fiscali din România (C.C.F.) și în Lista persoanelor autorizate experți judiciari de Ministerul Justiției, consolidează componenta fiscală care este mai mult de natură juridică;
- **Sip.7** Dubla fundamentare contabilă și juridică a expertizei contabile explică apartenența profesioniștilor la organismele profesionale menționate la ipoteza 4,5 și 6;
- **Sip.8** Perspectiva utilizării contabilității informatizate și a tehnologiei CLOUD întărește latura juridică și apropie mai mult expertiza contabilă judiciară de știința juridică.

Drept urmare, scopul urmărit este de raportare a teoriilor la practică, axul central reprezentând o investigație empirică ce urmărește analiza măsurii în care se poate răspunde la întrebarea principală enunțată în capitolul de introducere, care sunt fundamentele științifice ale expertizei contabile în România din punct de vedere juridic și/sau contabil.

În plus studiul va testa și percepția profesioniștilor contabili (experți contabili, auditori financiari, consultant fiscali) privind componenta juridică accentuată și diferențiată a expertizei contabile față de celelalte profesii contabile, cu respectarea și asigurării conformității cerute de expertiză ca probă în justiție.

5. Abordarea teoretică și metodologia cercetării

➤ *Raționamentul și poziționarea epistemologică a cercetării*

Cunoștințele acumulate de-a lungul studiilor în școala doctorală și experiența dobândită în activitatea profesională desfășurată zi de zi în cadrul propriei firme de expertiză contabilă și fiscală, mi-au permis abordarea teoretică și practică a cercetării științifice efectuate pe parcursul celor trei ani.

Plecând de la ipotezele mai sus menționate, abordarea teoretică a fost centrată în principal pe identificarea rezultatelor ce validează sau nu aceste ipoteze, considerând că „alegerea unei anumite poziții epistemologice influențează întregul demers de cercetare.”⁶

Raționamentul utilizat pe tot parcursul profesional a fost un raționament profesional, posibil subiectiv dar centrat pe cunoștințele dobândite din literatura de specialitate și reglementările profesionale emise de asociațiile de profil (Corpul experților contabili și contabililor autorizați din România și Camera Consultanților fiscali din România), teoretic raționamentul fiind transpus în lucrare într-o serie de cooncepte și idei care din punct de vedere practic vor contribui în final la aprofundarea acestui domeniu vechi dar mereu de actualitate al expertizei contabile judiciare.

➤ *Metode utilizate în activitatea de cercetare*

„Metodologia reprezintă maniera generală de a conduce reflecția științifică. Ea poate fi definită ca studiul metodelor utilizate pe întregul parcurs al cercetării, care conferă pertinenta și validitate procesului de elaborare a cunoștințelor.”⁷

Din punct de vedere teoretic și practic, pentru atingerea obiectivelor metodologia de cercetare utilizată în prezenta lucrare este fondată pe metodele generale ale cunoașterii - mai mult deducția și mai puțin inducția, îmbinând cercetarea cantitativă cu cercetarea calitativă, plecând de la o cercetare doctrinară - normativă la o cercetare pozitivă - constructivă.

Cercetarea cantitativă se bazează în cazul de față, pe paradigme din tipologia celor pozitivistă, experimentale, prin măsurarea numerică a unor aspecte specifice expertizei contabile cu scopul verificării ipotezelor de natură cauzală.

Realizarea unei cercetări în domeniul expertizei contabile, are în primul rând o abordare pozitivistă, întrucât se bazează în mare măsură pe faptele verificabile experimental, admitând existența dreptului pozitiv, practic prin prisma următoarelor principii:

- Expertiza contabilă are un puternic caracter doctrinar - normativ juridic;
- Faptele și aspectele analizate sunt independente față de cercetător;
- Cercetătorul este obiectiv atât față de modalitatea de efectuare a cercetării cât și față de rezultatul acesteia;
 - Conexiunile cu celelalte forme de control și evoluțiile sunt determinate cauzal;
 - Corectitudinea cercetării este realizabilă pe baza logicii deductive și mai puțin inductive;

⁶ Niculescu M., Vasile N., *Epistemologie – Perspectivă interdisciplinară*, Editura Biblioteca, Târgoviște, 2011, p.24;

⁷ Niculescu M., Vasile N., *Epistemologie – Perspectivă interdisciplinară*, Editura Biblioteca, Târgoviște, 2011, p. 25

- Abordarea se realizează prin recurs la concepte și la un număr mare de aspecte, fapte, evenimente care permit exprimarea cantitativă și generalizarea teoretică.

Cercetarea calitativă deși are o varietate destul de mare de abordări, nu are la bază măsurări numerice, deoarece urmărește descrierea profundă a unei acțiuni, eveniment fundamentat pe paradigme fenomenologice, chiar constructiviste, sau de tipul celor naturaliste sau postmoderniste.

Abordarea constructivistă în realizarea cercetării noastre în domeniul expertizei contabile este mai puțin pregnantă, deoarece:

- în urma cunoașterii rezultate din cercetare foarte puțin se poate crea un nou posibil datorită caracterului puternic doctrinar;
- pentru a rezulta soluții convingătoare trebuie un exercițiu de argumentare bine realizat;
- inducția în domeniul expertizei contabile are nevoie de evidențe empirice.

Deși expertiza contabilă este solicitată de practica judiciară și extrajudiciară, ea se poate efectua numai în cadrul contextual cuprins de legislația națională și conform standardelor profesionale C.E.C.C.A.R., realizându-se astfel o legătură directă între latura teoretică și practică a expertizei contabile.

În opinia mea, direcția de cercetare aleasă și metodologia mai sus menționată pleacă de la două fraze enunțate în cartea de “Epistemologie Perspectivă interdisciplinară” și anume:

-prima fază *“Cercetarea științifică se bazează pe examinarea, sub diverse unghiuri, a problemelor de materie și viață, pe fenomenele naturale și sociale.”*⁸

-a doua fază *“Cercetarea științifică, ca activitate instituționalizată are ca finalitate producerea de cunoștințe științifice, dezvoltarea și aprofundarea lor. Pe această bază cercetarea științifică contribuie la explorarea, înțelegerea, explicarea, stăpânirea naturii.”*⁹

Prin armonizarea ipotezelor cu obiectivele stabilite, prezenta lucrare se circumscrie foarte bine cadrului cercetării, cadru care este dirijat către expertiza contabilă.

De asemenea, cercetarea noastră reprezintă o cercetare combinată știința contabilă - știința juridică, interdisciplinară, care este focusată pe acest domeniu important pentru și în folosul actorilor economici, dar care nu este îndeajuns de înțeles, de către profesioniștii contabili, de către părțile din proces, dar mai ales de cei implicați decisiv în exercitarea directă și efectivă a actului de justiție.

Doresc să reiterez că, chiar dacă proiectul nostru de cercetare are unele limitări datorită selectării subiectului tratat, metodologia de lucru și cercetare folosită ca și

⁸ Niculescu M., Vasile N., *Epistemologie – Perspectivă interdisciplinară*, Editura Biblioteca, Târgoviște, 2011, p. 15

⁹ Niculescu M., Vasile N., *Epistemologie – Perspectivă interdisciplinară*, Editura Biblioteca, Târgoviște, 2011, p. 14

ipotezele formulate in lucrare, se recunosc prin complexitatea, problematica și dinamica ariei de interes și amploarea de parcurs a literaturii de specialitate, precum și prin rezultatele ce credem că vor fi obținute și pot fi folosite pentru o continuare ulterioară a acestei cercetări.

6. Structura lucrării de cercetare

6.1. Cuvinte cheie

În vederea accesării prezentei lucrări de cercetare de către potențialii utilizatori, pentru a facilita înțelegerea rezultatelor acesteia, redau mai jos cele mai importante cuvinte cheie specifice domeniului studiat:

- + audit intern
- + audit financiar
- + contabilitatea
- + control financiar
- + expert judiciar
- + expert contabil judiciar
- + expertiză
- + expertiză contabilă
- + expertiză contabilă judiciară
- + expertiză financiar contabilă cu componentă fiscală
- + expertiză fiscală
- + judecător
- + martor
- + mediator
- + practician în insolvență
- + raport de expertiză
- + standard profesional
- + știința juridică

6.2. Etapele de lucru ale cercetării

Lucrarea de cercetare a impus ca prim pas stabilirea algoritmică a unor pași logici, care în final să se concretizeze într-o concluzie pe înțelesul celor mai mulți utilizatori specialiști profesioniști contabili sau juridici sau simpli beneficiari non specialiști.

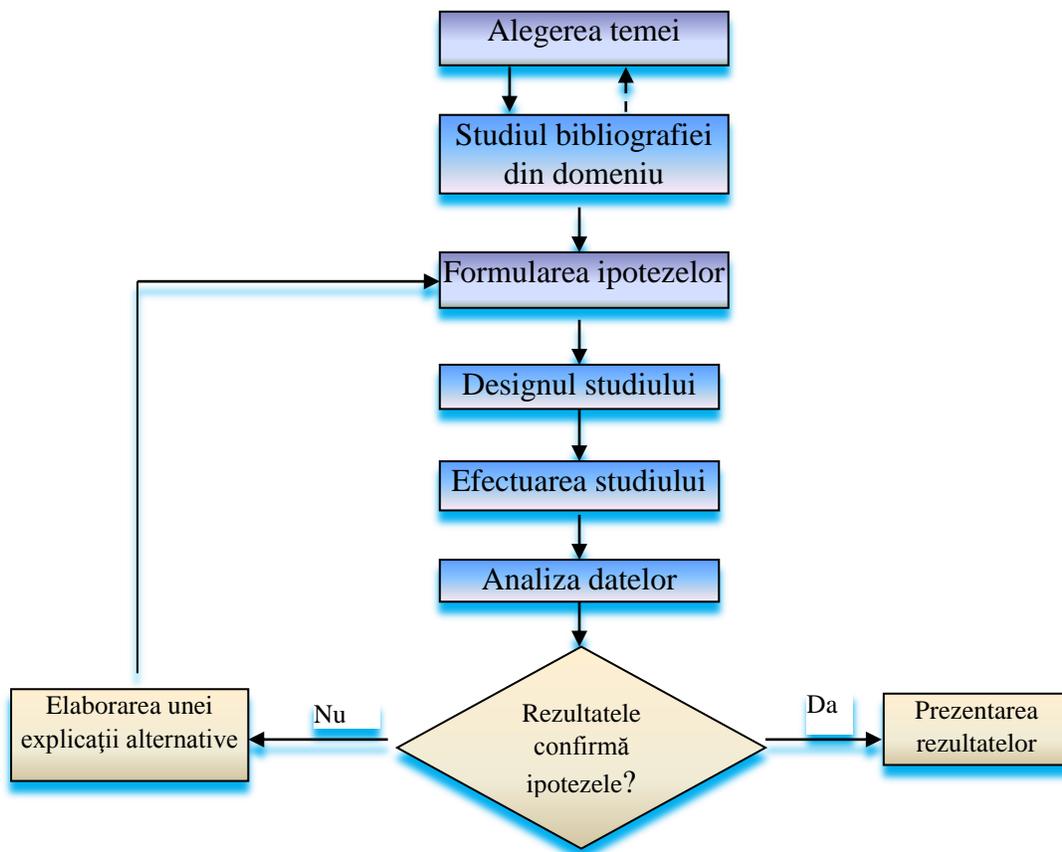
Orice cercetare, ca și orice activitate, implică parcurgerea unor etape, mai multe sau mai puține funcție de scopul ales, care într-o ordine ierarhizată presupune demararea activității, în cazul nostru a demersului științific.

Alegera temei, este capul de afiș, și a fost o urmare firească a unei activități profesionale de ani de zile, concretizată în efectuarea unor destul de multe rapoarte de expertiză contabilă judiciară (în calitate de expert contabil judiciar), expertiză fiscală (în

calitate de expert fiscal judiciar și consultant fiscal) și expertiză tehnică evaluări EPI, EBM și EI.

Celelalte etape de cercetare derivă din tema, domeniul și demersul ales, etape distincte ce pot fi reprezentate graphic astfel:¹⁰

Figura nr.1.2.
Etapizarea cercetării în sfera expertizei contabile



(Sursa: <http://www.apubb.ro/wp-content/uploads/2011/02/Support-MTCS-Ro.pdf>)

Următoarele trei etape, studiul bibliografic, formularea ipotezelor și designul studiului, reprezintă pregătirea cercetării ca fundament de plecare în finalizarea ei.

Studiul bibliografic este important deoarece definește cadrul teoretic al domeniului expertizei în general și a expertizei contabile judiciare în mod special la momentul actual, stabilind foarte clar problematica cercetării. Bibliografia în domeniu este

¹⁰ V. R. Boehm, *Research in the „Real World” – a Conceptual Problem*, în *Personnel Psychology*, vol. 33, 1980, p. 496

destul de vastă căile de procurare și studiu fiind multiple, plecând de la cea mai facilă și mai puțin costisitoare, biblioteca universității, accesarea pe internet a cusrurilor și materialelor realizate de diverși autori mai mult sau mai puțin cunoscuți sau anonimi, expuse la vânzare pe piață sau din biblioteca proprie.

Formularea ipotezelor este o urmare firească a studiului bibliografic și a primelor concluzii rezultate din materialul bibliografic documentar. Ipotezele au ținut cont de bibliografia studiată făcând referire la cele mai pertinente aspecte rezultate din aceasta și din experiența cercetătorului.

Designul studiului, așa cum rezultă din definirea cuvântului, cuprinde etapa când se stabilesc obiectivele, se aleg instrumentele, procedeele și metodele ce au fost utilizate pe parcursul cercetării cuprinzând și aspectele practice ale acesteia.

Efectuarea studiului presupune adunarea și sistematizarea datelor, analizarea acestora, prelucrarea lor și interpretarea rezultatelor pe baza ipotezelor și obiectivelor. Colectarea și centralizarea datelor am dus-o la bun sfârșit prin metode simple utilizând observația, implicarea în cazuri practice, modele de analiză, chestionare pe baza cărora am formulat anumite concluzii.

Rezultatul acestor concluzii și interpretări personale poate infirma sau confirma ipotezele de lucru și pot genera recomandări și propuneri pentru îmbunătățirea expertizelor contabile și perfecționarea metodologiei de efectuare pentru a avea eficiență practică și să răspundă satisfacerii cerințelor clienților, părților interesate și nu în ultimul rând organelor judiciare care vor să afle adevărul și să dea o soluție dreaptă.

6.3. Structura generală a lucrării de cercetare

Domeniul expertizei în general și al expertizei contabile judiciare în special este foarte vast și este un subiect la zi, actualitatea din media cotidiană abundând cu informații privind o cazuistică judiciară anticorupție, nemaiîntâlnită de la operațiunea „Mani Pulite” din Italia anilor 1992¹¹, cazuistică ce necesită implicarea experților judiciari, din care un rol însemnat au experții contabili judiciari, deoarece majoritatea faptelor s-au petrecut și se petrec în domeniul economic și financiar.

După alegerea titlului lucrării de cercetare, am interogat prietenul Google pentru a-mi face o idee despre lucrările de doctorat în domeniul expertizei contabile judiciare. Am constatat cu surprindere și bucurie în același timp că sunt foarte multe discuții și nelămuriri privind expertiza contabilă judiciară dar nu am identificat o lucrare de doctorat care să abordeze această temă și acest concept.

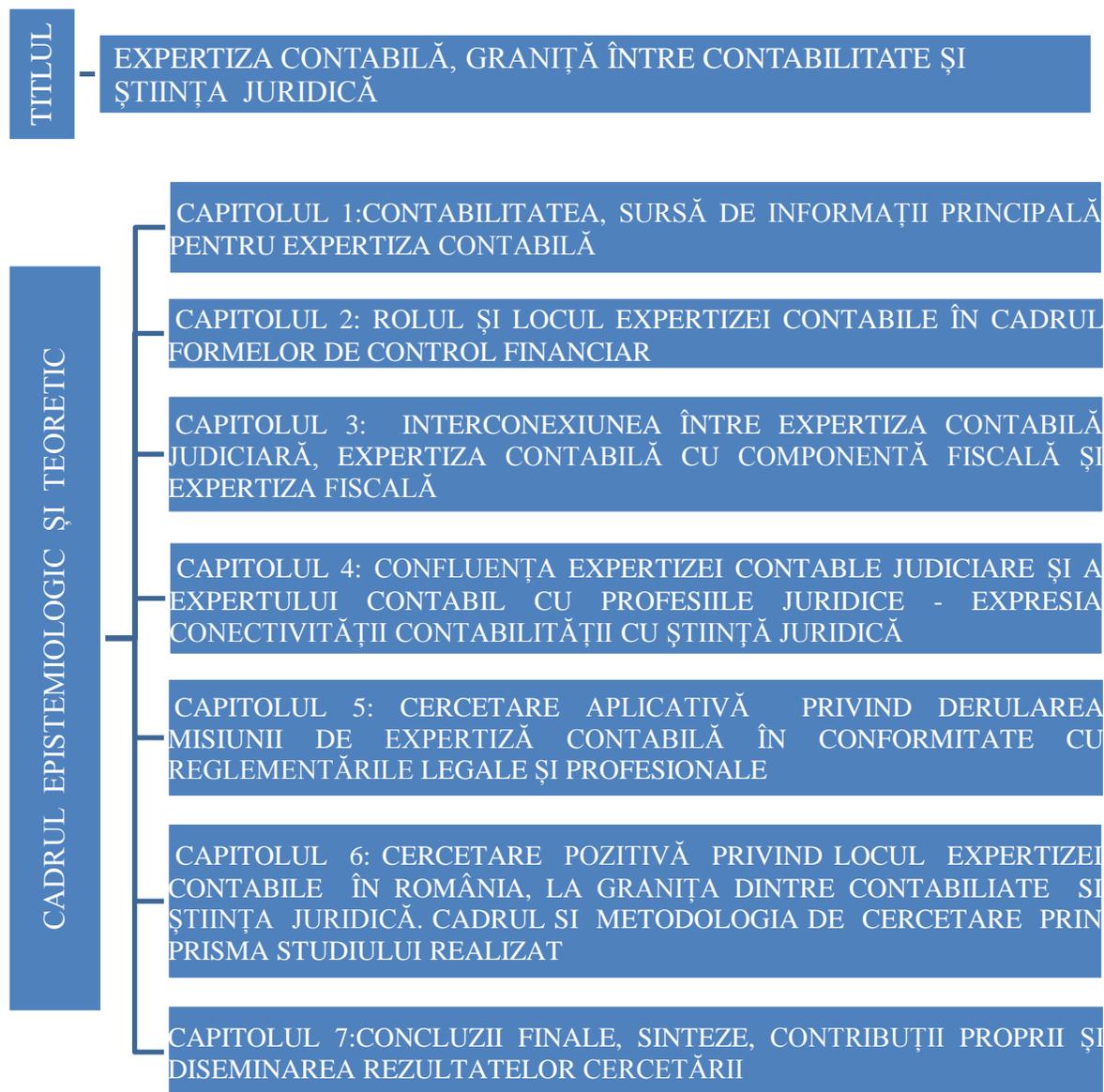
Deși expertiza contabilă judiciară are un trecut îndepărtat și un rol bine definit în cadrul procesual justițiar din România, majoritatea lucrărilor de doctorat abordează teme

¹¹ <https://www.agerpres.ro/externe/2017/02/16/dupa-25-de-ani-de-la-operatiunea-mani-pulite-italia-inca-se-lupta-cu-fenomenul-coruptiei-10-53-45>, site consultat la 15.05.2017;

de actualitate privind auditul financiar și auditul intern, domenii înrudite cu expertiza contabilă, domenii foarte bine structurate prin prisma standardele internaționale aplicabile.

Arhitectura lucrării prezentată mai jos, a urmărit să aibă o cursivitate, în primul pe înțelesul tuturor potențialilor utilizatori, și a fost structurată pe mai multe paliere de cercetare:

Figura nr.1.3
Structura lucrării de cercetare



(Sursă: concepție proprie)

Structura a fost creată plecând de la partea teoretică la partea aplicativă practică, continuând cu partea epistemologică de cercetare de piață, pe o coordonată logică a algoritmului obiectivelor și ipotezelor cercetării, în scopul evidențierii modului de validare sau invalidare a acestora, finalizând cu concluzii și recomandări.

Primul capitol al tezei intitulat *Contabilitatea, sursă de informații principală pentru expertiza contabilă* cuprinde o abordare exhaustivă privind acest concept al expertizei contabile în literatura de specialitate și evoluția temporală a acesteia în timp. Plecând de la noțiunile generale ale expertizei și sfera de aplicare a acesteia, generală și particulară, am definit și particularizat expertiza contabilă făcând legătura cu contabilitatea și cu standardele naționale și internaționale care reglementează profesional contabilitatea. Făcând comparația cu o casă, fundația expertizei este compusă din informația contabilă (betonul) și din preceptele juridice (fier beton) care împreună formează fundamentul științific.

Capitolul al doilea al tezei intitulat *Rolul și locul expertizei contabile în cadrul formelor de control financiar* l-am consacrat urmărind evoluția expertizei contabile și cadrul legal din țara noastră, punând accentul și pe cadrul conceptual al celorlalte forme de control: controlul intern, uditul intern, auditul financiar, cenzoratul.

În cadrul acestui capitol am făcut și o paralelă între expertiza contabilă și aceste forme de control cuprinzând o analiză comparativă, asemănări și deosebiri și impactul cu latura juridică.

Legat de cadrul legal, am abordat și cadrul profesional, cu trimitere la calitatea și profesia de expert contabil ca membru al C.E.C.C.A.R (Corpul experților contabili și contabililor autorizați din România), asociație profesională cu rol de reglementare profesională a acestei profesii și cea mai mare asociație de acest gen din România. Ca act reglementator de bază am abordat Standardul profesional nr.35 care reglementează din punct de vedere metodologic efectuarea expertizelor contabile judiciare și extrajudiciare.

Capitolul al treilea al tezei intitulat *Interconexiunea între expertiza contabilă judiciară, expertiza contabilă cu componentă fiscală și expertiza fiscală* deja face trecerea cu știința juridică, știind că fiscalitatea este eminentamente o știință juridică, legiferată prin unul dintre cele mai importante coduri, Codul fiscal, care așa cum realitatea cotidiană o demonstrează presupune o abordare continuă, sistemică și foarte interpretativă, în ultimul timp făcând apanajul, în cele mai multe cazuri contradictoriu, al avocaților și magistraților (judecători, procurori).

Fiind un capitol de trecere, am abordat conceptul de expertiză contabilă judiciară și noțiunile ce derivă din aceasta (definiție, natura juridică, obiectul), necesitatea și importanța ei ca probă în justiție.

Vorbind de expertiza fiscală, am arătat că este copilul rebel al expertizei contabile, deoarece din motive mai mult sau mai puțin justificate, a avut loc o mișcare

centrifugală a acesteia ca profesie distinctă și bineînțeles a nișă separată în procesul judiciar.

Am arătat că multitudinea lucrărilor ce țin de fiscalitate (expertize financiar contabile cu componentă fiscală, întocmire și depunere declarații privind obligațiile fiscale, impozite, taxe, contribuții, fonduri, reprezentarea în fața organelor fiscale) sunt apanajul experților contabili, concluzie confirmată prin reglementarea legală realizată prin apariția legii nr.162/2017.

Capitolul patru al tezei, intitulat *Confluența expertizei contabile judiciare și a expertului contabil cu profesiile juridice - expresia conectivității contabilității cu știința juridică*, mi-a oferit ocazia de a avansa cu privire la conectivitatea contabilității cu știința juridică, prin prisma profesiilor juridice cu activitate jurisdicțională (judecător, procuror, arbitru tribunal jurisdicțional, executor judecătoresc) și fără activitate jurisdicțională (avocat, practician în insolvență, mediator).

Tot în acest capitol am făcut o paralelă între activitatea expertului contabil, judecătorului și procurorului, ca fiind cei trei actori care contribuie la aflarea adevărului și soluționarea cazurilor ce implică prezența acestora.

Capitolul cinci al tezei intitulat *Cercetare aplicativă privind derularea misiunii de expertiză contabilă în conformitate cu reglementările legale și profesionale* privește latura practică a unei lucrări de expertiză, prin care am încercat să plec de la abordarea unei metodologii de efectuare a expertizei, primirea misiunii, convocarea părților, planificarea lucrărilor, efectuarea expertizei, întocmirea raportului de expertiză și depunerea lui.

De asemenea, am prezentat o structură a raportului de expertiză, adaptată cerințelor legale și profesionale, iar în anexele la teză am expus mai multe studii de caz privind rapoarte de expertiză contabilă judiciară întocmite în diverse situații, extrajudiciare, judiciare civile instanța de judecată, judiciare penale, fiscală, financiar contabilă cu componentă fiscală.

Prezentarea metodologiei de efectuare a unei expertize financiar contabile și a structurii raportului de expertiză contabilă judiciară a fost necesară și pentru a reflecta caracterul juridic formal al acestui act.

Bineînțeles, fiind în epoca informatică, a avansului tehnologic de această natură, era normal și am abordat aspectul efectuării expertizei contabile în condițiile contabilității informatice CLOUD, care presupune renunțarea la forma scrisă a documentelor, evidențierea lor în spațiul virtual, fapt ce face ca expertul să fie un bun utilizator al calculatorului și să fie adaptat la noua provocare, lipsa documentului fizic, care dă peste cap teoria juridică a documentului justificativ, și implicit lipsa probei fizice. Și din punct de vedere practic, Cloud computingul apropie și mai mult expertiza contabilă de știința juridică, în sensul că se elimină timpii manuali de luare la mână, fizic, document cu document, importanța căzând indiscutabil pe judecata mentală și interpretarea juridică a operațiunilor patrimoniale.

Capitolul șase al tezei intitulat *Cercetare pozitivă privind locul expertizei contabile în România la granița dintre contabilitate și știința juridică. Cadrul și metodologia de cercetare prin prisma studiului realizat*

În acest capitol, plecând de la ipoteza generală am stabilit ipotezele de lucru ale cercetării, tipul de sondaj *de opinie* și modalitatea de efectuare a studiului cu ajutorul instrumentului de lucru *chestionarul*. Chestionarul a cuprins partea de introducere, partea de recomandare, clarificări și 50 de întrebări corelate cu ipotezele de lucru, abordând întrebări uzuale, a fost de tip autocompletat, răspunsuri multiple utilizând scală semantică (da sau nu) și scală matematică (de la 1 la 5 sau 6).

Pentru realizarea cercetării, de importanță a fost alegerea populației statistice, a tehnicii de lucru *eșantionarea*, stabilirea eșantionului și volumului acestuia. Populația de studiu aleasă a fost formată din experții contabili judiciari atestați de Ministerul Justiției, experții fiscali și experții contabili.

Am prezentat stabilirea subiecților ce au făcut parte din eșantion și am verificat prin metode matematice relevanța eșantionului și gradul de reprezentativitate al respondenților. Important în acest capitol a fost recenzia datelor rezultate și analiza acestora prin prisma ipotezelor de lucru, ținând cont de răspunsurile respondenților și gradul lor de reprezentativitate.

Partea de concluzii generale încheie cercetarea științifică a prezentei teze, finalizată prin concluziile formulate ca urmare a cercetării efectuate făcând precizările cuvenite privitor la **limitele cercetării acestui domeniu al expertizei**, vechi și totuși neexplorate îndeajuns, fiind loc și în viitor de perspective de cercetare.

Ca deziderat al cercetării pe baza căruia s-a efectuat prezentul demers științific, a fost aducerea de clarificări asupra conceptului de expertiză contabilă aflată la frontiera dintre știința contabilă și știința juridică, cercetare oportună ținând cont, așa cum am precizat mai sus, de provocările societății informaționale și tehnologia de tip Cloude.

7. Efectuarea expertizei contabile în condițiile contabilității informaționale CLOUD

Un aspect important în perspectivă imediată, de care trebuie să se țină cont în efectuarea cu celeritate și rigurozitate a expertizei contabile, îl constituie contabilitatea informatizată prin aplicarea tehnologiei Cloud. Reiterez această axiomă, prin prisma impactului ce va fi generat asupra fluxului prelucrărilor contabile de la efectuarea operațiunilor patrimoniale cu ajutorul calculatorului, la întocmirea documentelor, înregistrarea lor în contabilitate în timp real, stocarea informației și arhivarea în mediul electronic.

În anul 2012 compania Consult Blue a efectuat un studiu, denumit generic „Cloud Adoption 2012”, la solicitarea CIO Council¹² din care a rezultat că 55% dintre societățile mari din România utilizează tehnologii și aplicații din sfera Cloud Computing.

De asemenea, toate instituțiile de credit și asigurări, plus firmele multinaționale au apelat la această tehnologie cu mulți ani în urmă.

Prin aplicația denumită Cloud Accounting se înțelege o aplicație în primul rând de contabilitate, care permite accesul din orice colt al lumii, dacă are conexiune la internet, nemifiind nevoie să dețină servere proprii prin care gestioneze informația.

Firmele vor apela la acest tip de aplicație pentru ținerea contabilității, deoarece este foarte rapidă și mai puțin costisitoare.

Pentru un expert contabil, tehnologia Cloud poate aduce un plus foarte mare de valoare și rapiditate în efectuarea expertizelor, aceasta presupunând în primul rând cunoașterea foarte bine a calculatorului și programelor informatice și în al doilea rând cu tehnică performantă care poate face față provocărilor prin accesarea aplicației Cloud.

În revista Audit financiar nr.2/2014 editată de C.A.F.R., a fost preluată informația conform căreia „un studiu realizat de Aberdeen Group, companie de cercetare și studii de piață (2013), arată că aplicațiile de tip Cloud implementate în fluxul prelucrărilor contabile conduc la o creștere imediată a productivității cu 25%, o reducere cu 50% a costurilor de procesare a facturilor și o îmbunătățire cu 91% a satisfacției clienților.”¹³

Crescând importanța Cloud crește și responsabilitatea privind verificarea rapidă a informațiilor necesare expertizei, într-un mediu posibil ostil și care poate oricând fi alterat de hackeri. Și în această situație, Cloud Accounting oferă expertului variante optime și eficiente care să răspundă necesităților generate de obiectivele verificabile și de rezolvat la toate cele trei nivele de business: operațional, tactic și strategic.

Astfel, Cloud Computing-ul performant, la nivelul operațional are funcții ce vin în sprijinul experților pentru o prelucrare eficientă și pertinentă a tranzacțiilor privind conturile de venituri și cheltuieli, conturi de disponibil bancare din orice loc, creanțe, datorii, impozite și taxe.

Aplicațiile de Cloud oferă, informații privind raportarea și declarații, tabele de bord, situații, jurnale, analize de numerar, prin accesul automat și direct al datelor financiare stocate.

Expertul poate verifica ușor deciziile de management luate la nivel strategic, prin accesul permanent la rapoartele cuprinzând date despre desfășurarea activităților pe toate nivelele de responsabilitate care au creat rapoarte, bugete și o efectuare a controalelor interne ale oricărei companii.

¹² Asociația Directorilor de Tehnologia Informațiilor și Comunicațiilor din România, Revista Audit financiar, nr.2/2014;

¹³ Bogdan Ștefan Ionescu, Cristina Prichici & Laura Tudoran, *Cloud Accounting-o tehnologie ce poate modifica profesia contabilă în România*, în „Audit financiar” C.A.F.R., nr.2/2014, p.3.;

Ținând cont de aceste oportunități dar și de provocarea pe care o aduce, expertul contabil trebuie să dețină un soft de contabilitate online care dă posibilitatea de acces din orice loc, necesitând investiții minime în system hardware, mentenanța aplicației (instalare, upgradare, back-up, soluționare incidente, etc) fiind de regulă în sarcina furnizorului de Cloud.

Această modificare a stilului de lucru nu este considerată facilă, putând fi chiar grea deoarece presupune și implică o schimbare mentală, de atitudine chiar cultura contabilă. Experții contabili nu vor adopta un simplu Cloud Computing, este necesar să încorporeze în metodologia expertizei o abordare nouă de lucru, pentru a reduce procesele administrative greoaie din instanțele de judecată, care sunt repetitive și care va asigura confortul și timpul finalizării optime a expertizei. Expertul va renunța la cunoștințele și experiența din domeniile ce au legătură cu vechiul stil, aprofundând cunoștințele în domeniul cloud.

Documentele financiar contabile și justificative pot fi acesate și încărcate online direct de către expert, eliminând etapa consultării dosarului și/sau solicitărilor de documente de la părțile în proces. De asemenea, software-ul va colecta informațiile contabile și datele despre tranzacții direct din documentele sursă, va accesa automat informația înregistrată în jurnalele contabile întocmite în spațiul virtual și va posta datele din fișele conturilor.

Din punct de vedere al expertizei, în opinia mea cea mai importantă preocupare pentru potențialii experți contabili utilizatori ai Cloud Computing ține de încrederea privind securitatea și confidențialitatea informațiilor extrase, în contextul utilizării serviciilor internet. Există în același timp o neîncredere a experților privind exactitatea datelor care au fost în afara controlului companiei, persoanele implicate invocând acest lucru.

Remediul acestor neajunsuri poate fi rezolvat prin mecanisme de autorizare și acces puternice, iar autentificarea să se facă cât mai eficient.

Un loc important revine comunicațiilor dintre furnizorul de servicii Cloud Computing și expert care trebuie să fie criptate, la fel ca cele dintre centrele de date, iar furnizorul trebuie să țină o evidență a accesărilor de informații, pentru a nu da posibilitatea eventualilor interesați de nereușita expertizei de invoca accesul neautorizat cât și pentru a detecta posibilele atacuri interne sau externe cât și posibilele vulnerabilități.

Pe baza analizei mai sus menționate considerăm că aplicația și tehnologia nouă reprezentată de Cloud Computing este una dintre marile provocări cu multiple schimbări ce va influența decisiv profesia contabilă și expertiza în următorii ani.

Nivelul de automatizare, centralizare și prelucrare a datelor va crește foarte mult încât un expert contabil dotat cu un calculator care are implementat un program de contabilitate online, va putea avea abilitatea de a extrage rapid și eficient informația financiară și contabilă, de a vizualiza orice document cum ar fi de exemplu o factură, de a identifica emitentul și utilizatorul cu semnătura electronică, de a o procesa, de a o atribui contului contabil aferent și a o stoca.

Dacă la acest moment un program de contabilitate are diferite module pentru tranzacții cu numerar și bancare (incasări, plăți, împrumuturi, credite), immobilizări, stocuri, salarii și raportare, nu întotdeauna interconectate, în perspectiva imediată toate acestea vor fi centralizate și controlate prin Cloud.

Concluzionând, contabilitatea CLOUD are numeroase avantaje, care aparent au legătură cu informatica, în final contribuie la apropierea expertizei contabile de știința juridică:

- expertiza contabilă în cloud este mult mai flexibilă;
- documentele, datele și informațiile pot fi accesate de oriunde, de pe orice dispozitiv care are legătură cu internetul, nemaifiind nevoie ca expertul să ajungă la arhiva instanței sau părților implicate;
- asigură actualizarea documentelor în timp real, interacționând direct cu informația;
- furnizează informații tabelare, situații și rapoarte în timp real și exacte;
- erorile umane se reduc foarte mult, începând de la citirea datelor, scrierea și introducerea lor, prelucrarea lor;
- accesarea informațiilor și datelor se poate face la orice moment și din orice loc, optimizând programul de lucru al experților;
- siguranța datelor accesate și posibilitatea de verificare rapidă a lor;
- se fac economii importante în costurile de expertiză, cele de deplasare nemaifiind nevoie de delasările la arhiva organelor judiciare și a părților, reducerea costurilor cu materiale consumabile, etc;
- mărirea timpului de analiză și interpretare din punct de vedere juridic a operațiunilor economice și sau/patrimoniale expertizate.

Concluzionând, Cloud Accounting oferă noi soluții și servește atât funcția contabilă în sine de ținere a contabilității cât și cea de verificare și control efectuată de controlori, inspectori, auditori interni și externi și nu în ultimul rând experți contabili, problema de principiu fiind nu „dacă” ci „de când” se va implementa această tehnologie.

8. Concluzii finale. contribuții proprii și diseminarea rezultatelor cercetării

Această parte reprezintă finalul muncii de cercetare teoretică și practică, o sinteză a rezultatelor acesteia, care ține cont de eforturile de timp și studiu, uneori deloc neglijabile, necesare și specifice activității de doctorat.

Concluziile rezultate pot fi structurate pe scheletul lucrării, respectiv pe baza cercetării teoretice, cercetării aplicativ-practice și a cercetării empirice.

8.1. Concluzii teoretice privind situarea expertizei contabile judiciare la granița între contabilitate și știința juridică

Apartenența și confluența expertizei în primul rând cu știința contabilă este dată de următoarele argumente:

✚ Legătura principală între expertiza contabilă și contabilitate este data de reglementarea legală comună a subiecților care o efectuează, respectiv Ordonanța Guvernului nr.65/1994¹⁴. La art.6 lit.a și b din acest act normativ se reglementează organizarea, conducerea, ținerea, verificarea și supravegherea contabilității plus asistența aferentă iar la art.6 lit.d se legitimează dreptul expertului de a efectua expertize contabile.

✚ Expertiza contabilă implicit și cea judiciară, este efectuată de specialiști cu studii superioare economice care au dobândit calitatea de expert contabil și sunt membrii activi înscriși în tabloul C.E.C.C.A.R., apartenența la această cea mai înaltă formă de asociere a profesioniștilor contabili întărind componentă contabilă. Conform Legii contabilității nr.82/1990 principala condiție a persoanelor care organizează și țin contabilitatea, este să fie cu studii superioare economice și/sau experți contabili.

✚ Normele profesionale de efectuare a expertizelor contabile elaborate de C.E.C.C.A.R. sunt aceleași pentru expertizele contabile judiciare și extrajudiciare, ceea ce reflectă, din acest punct de vedere, apartenența la o zonă de graniță, Corpul experților reprezentând un intermediar între instanță și părți, un traducător care translatează faptele și împrejurările din forma contabilă exprimată în documente într-o formă normal juridică.

✚ Din punct de vedere teoretic, fundamentul expertizei contabile este contabilitatea, sub toate aspectele înțelese din acest cuvânt, aceasta punând la dispoziție materialul documentar pentru răspunsurile la obiectivele expertizei.

✚ Situația expertizei la confluența contabilității cu dreptul, este generată de faptul că expertiza este o probă aparte datorită contabilității „care reflectă operațiunile economice pe baza unor probe unitare și foarte riguros reglementate. În felul acesta documentele contabile dobândesc caracterul unor probe preconstituite.”¹⁵

✚ Datele contabile, în formă valorică nu pot constitui în sine date de plecare în demersul efectuării unei expertize, ele fiind obligatoriu să îndeplinească în primul rând condițiile de formă și apoi condițiile de fond. Formalismul documentar din punct de vedere contabil, este legat de acceptarea ca valoare probatorie a documentelor contabile corect întocmite sau nu. Modul de întocmire a documentelor impune expertului să aprecieze în ce măsură aceste documente pot fi considerate temeinice prin prisma implicațiilor generate de natură și cauzele eventualelor neconformități formale.

Din punct de vedere juridic, din experiența personală, formalismul documentar al documentelor și registrelor contabile poate îmbrăca două aspecte, de formă și fond, asupra cărora expertul trebuie să fie atent:

- ca fond, operațiunile economice, activitățile sau faptele să fie corecte dar ca formă să fie incorect reflectate în documente și evidențele contabile, forma având lacune mai mult sau mai puțin importante;

¹⁴Ordonanța Guvernului nr.65 din 1994 aprobată prin Legea nr.42 din 1995, cu toate modificările și completările la zi privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați;

¹⁵Lector dr. Ionela Corina-Chersan-„Bazele auditului și financiar și expertiza contabilă”, p.76, <https://www.scribd.com/doc/36761835/Bazele-Auditului-Financiar-Si-Expertiza-Contabila>, site consultat la 15.05.2017;

- ca fond, operațiunile economice, activitățile sau faptele să fie incorecte dar ca formă să fie acoperite prin reflectarea corectă în documente și evidențele contabile, forma fiind pusă la punct foarte bine.

În această situație expertul are o misiune dificilă, deoarece, concomitent cu investigația documentară, el trebuie să stabilească ajustările necesare pentru ca informațiile să reflecte cât mai fidel realitatea documentară.

✚ Expertiza contabilă este o formă a controlului financiar contabil deoarece *“într-o accepțiune mai largă, sfera de cuprindere a controlului economic, financiar și gestionar poate include și activitatea de expertiză contabilă, concepută ca o treaptă superioară a controlului propriu-zis”*.¹⁶

✚ Expertiză contabilă judiciară este un control documentar contabil ulterior care se efectuează prin verificarea indirectă a operațiunilor economice înregistrate în contabilitate și evidențiate în acte contabile, care pot fi: documente justificative, evidente tehnico operative, conturi (fișe de cont), registre și jurnale contabile, balanțe de verificare, situații financiare, declarații, etc.

✚ Expertiză contabilă, are ca sferă cercetarea de acte, fapte, documente și spețe de natură contabilă, economico – financiară, gestionară și patrimonială reflectate sau nu în documentele financiar contabile.

✚ Sfera de acțiune a expertizei contabile judiciare cuprinde activitatea contabilă, economică și financiară a unei entități economice.

✚ Baza de documentare și fundamentare a expertizei contabile o reprezintă informațiile și datele extrase din documentele financiare și contabile.

✚ Expertiza contabilă judiciară cercetează fapte, evenimente, tranzacții pe baza datelor din evidența contabilă și suportii ei materiali, așa cum sunt documentele scrise din arhivă contabilă, programe, soft-uri, dischete, CD – uri etc;

✚ Metodele și tehnicile folosite în realizarea expertizei contabile judiciare sunt specifice contabilității ca știință și activitate practică.

✚ Precizarea toleranțelor admise, stabilirea situației reale, concrete și compararea celor două situații ține mai mult de contabilitate ca știința reală.

Apartenența și confluența expertizei cu știința juridică este dată de următoarele argumente:

✚ Cadrul reglementărilor procedurale se află în Codul de procedură civilă ce constituie dreptul comun în materie de expertiză judiciară, ca mijloc de probațiune juridică și în Codul de procedură penală ce conține prevederi legale opozabile expertizei contabile judiciare.

✚ Expertiza judiciară este efectuată doar de experții contabili autorizați de Ministerul Justiției în conformitate cu Ordonanță nr. 2/2000 care reglementează activitatea de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară din punct de vedere al organizării, și înscriși în tabloul experților judiciari. Apartenența la Grupul experților judiciari întărește substanțial componenta juridică.

¹⁶ Florea, Ion; Macovei, Ionela-Corina; Florea, Radu – „Controlul economic, financiar și gestionar”, Ed. C.E.C.C.A.R., București, 2007, p.20;

✚ Tratamentul expertului contabil judiciar, din punct de vedere al incompatibilităților, este asemănător judecătorilor.

✚ Expertiza analizează și interpretează informații din domeniul contabilității, corelate cu cele care reglementează domeniul problemelor expertizate. Așa cum am precizat mai sus, datele contabile, în formă valorică nu pot constitui în sine date de plecare în demersul efectuării unei expertize, ele fiind obligatoriu să îndeplinească în primul rând condițiile de formă și apoi condițiile de fond.

✚ Răspunde și elaborează concluzii la obiective pe baza constatărilor rezultate, ce servesc apoi ca mijloc de probă juridică necesară organului judiciar, ce a hotărât expertiza judiciară sau că mijloc propriu de fundamentare a deciziei persoanei, care a solicitat și contractat efectuarea expertizei contabile în cauze extrajudiciare.

✚ Formularea răspunsurilor la întrebări și a concluziilor ce se desprind din expertiză, presupune interpretarea abaterilor și precizarea semnificației lor și prin prisma juridică nu numai contabilă.

✚ Finalizarea expertizei se realizează prin emiterea unor decizii și hotărâri prin sancționarea celor vinovați și înlăturarea stărilor neconforme, care de regulă sunt de competență altor organe decât experții contabili, și care au consecințe juridice.

✚ Expertiză contabilă judiciară intră în sfera procedurilor judiciare și contribuie la stabilirea adevărului material, în vederea soluționării juste de către organul judiciar a cauzei aflată în judecată.

✚ Reprezintă un mijloc important de proba în procesul justițiar care survine atunci când organele judiciare consideră necesară intervenția unor profesioniști contabili pentru lămurirea anumitor cauze în curs de cercetare, anchetă sau de judecată, precum și o formă de cercetare și deslușire a unor aspecte diverse economico-financiare pe baza căreia experții își formează o opinie proprie și bine documentată în ceea ce privește cauza. Din acest unghi expertiza este „operația încredințată unor persoane care, pe baza cunoștințelor lor speciale, se pronunță asupra faptelor pe care judecătorii nu le-ar putea aprecia.”¹⁷

✚ În sistemul de drept din România, este aplicat principiul neierarhizării probelor, ceea ce înseamnă că valoarea probatorie este egală cu celorlalte mijloace de probă, deși sunt foarte multe cazuri când expertiza contabilă are rolul decisiv în dovedirea unor fapte și necesare stabilirii adevărului. Documentele contabile fiind întocmite cu mult timp înainte de utilizarea lor ca probe și fiind reflecții ale unor fapte anterioare, ele sunt mijloace de probă pre constituite asupra cărora expertul trebuie să se pronunțe interpretându-le prin prisma reglementărilor contabile și fiscal aplicabile.

✚ Obiectivul primordial al expertizei contabile judiciare este legat de cel al probațiunii fiind acela de a oferi o opinie autorizată, profesională despre aspectele economico-financiare care fac obiectul expertizei, astfel încât, organele de justiție valorificând aceste informații și aplicând normele de drept, să fie în măsură să pronunțe o hotărâre dreaptă și să tragă la răspundere persoanele vinovate.

¹⁷E. Glasson – „*Precis theoretique et pratique de procedure civile*” (Precizari teoretice si practice de procedura civila), vol.I, Paris, 1902, p.16;

✚ Incidența principiului contradictorialității în ceea ce privește expertiză contabilă judiciară, principiu asigurat prin drepturile părților prevăzute în Codurile de procedura fiind supus discuției contradictorii a părților (înștiințarea părților cu privire la expertiză, să participe la efectuarea expertizei prin expert parte, să stabilească obiective pentru expertiză, să facă obiecțiuni la expertiză, etc), presupune confluența cu știința judiciară

✚ O concluzie care ține de latura juridică, este că examinarea regularității contabilității de către expertul contabil se face prin prisma actelor juridice constatând neconformitățile legale, interpretările pe lângă lege și erorile. Pentru a identifica aceste neregularități, expertul contabil trebuie să cunoască foarte bine jurisprudența în materie și legislația ce reglementează întocmirea, circulația, înregistrarea și evidențierea contabilă și să o interpreteze corect.

8.2. Concluzii rezultate din cercetarea aplicativ-practică privind situarea expertizei contabile judiciare la granița între contabilitate și știința juridică

C₁: Partea aplicativă, practică, a expertizei contabile judiciare, are o componentă financiar contabilă fiind o formă a controlului financiar (metodele și procedeele de control sunt similar) și o formă juridică din punct de vedere procedural al desfășurării expertizei, intrând sub incidența Codurilor de procedură.

C₂: Ca o particularitate ce denotă componenta contabilă a expertizei și apropierea de controlul financiar contabil și știința contabilă, din punct de vedere practic aplicativ, de care m-am lovit la efectuarea expertizelor, este dependența expertizei și expertului de contabilitatea informatizată care se poate manifesta prin:

✚ -specializarea expertului contabil pentru efectuarea expertizei contabile prin metoda electronică, care presupune verificarea operațiunilor și documentelor prelucrate în mediul electronic prin proceduri de analiză, evaluare, selectare și testare, utilizând instrumente informatice (calculatoare, tablete, softuri) specializate. În practică, contabilitatea se tine în diverse programe informatizate, care pot prelucra informația în mod corect sau o poate altera, fapt care m-a obligat să studiez foarte bine eventualele riscuri de denaturare a informațiilor, care pot duce la un rezultat incorect al expertizei.

✚ -adaptarea și pregătirea expertului pentru efectuarea expertizei contabile în condițiile contabilității informatice CLOUD, care presupune renunțarea la forma scrisă a documentelor, evidențierea lor în spațiul virtual, fapt ce face ca expertul să fie un bun utilizator al calculatorului și să fie adaptat la noua provocare.

C₃: *Dacă din punctul de vedere al contabilității informatice, reglementativ s-au făcut pași prin impunerea anumitor criterii de îndeplinit a programelor informatice (OMFP nr.2634/2015), din punct de vedere al contabilității Cloud computing, legislația a*

rămas mult în urmă, neabordând deloc acest subiect, expertul contabil putând fi pus în fața unor necunoscute la care trebuie să dea răspuns .

Un exemplu în acest sens este lipsa documentului fizic în cazul Cloud computing, care dă peste cap teoria contabilă și juridică a documentului justificativ, și implicit juridic lipsa probei fizice în cazul expertizei.

Un alt exemplu este persoana făptuitoare a documentului sau înregistrărilor, deoarece acest gen de contabilitate se poate ține de oriunde și de oricine ce poate avea acces la informație. În condițiile unui avans tehnologic și informațional mult mai performant al hackerilor, expertul trebuie să selecteze și să analizeze mult mai atent informația contabilă.

Și din punct de vedere practic, Cloud computingul apropie și mai mult expertiza contabilă de știința juridică, în sensul că se elimină timpii manuali de luare la mână, fizic, document cu document, importanța căzând indiscutabil pe judecata mentală a expertului și interpretarea juridică a operațiunilor patrimoniale.

C₄: Un aspect juridic important este jurisdicția sub care se analizează contabilitatea cloude, regimul juridic la acestora, fiind o contabilizare internațională, practicile sunt diferite, implicit și cele de securitate și confidențialitate. Din practica expertizelor efectuate la societățile multinaționale care țin contabilitatea utilizând tehnologia Cloud, am constatat că regimul contabil și fiscal românesc, din anumite puncte de vedere este diferit de cel din jurisdicția Cloude, fapt ce poate implica un răspuns inadecvat la expertului.

Un exemplu de care m-am lovit în practică, este cel al împrumuturilor și dobanzilor între afiliați sau prestările de servicii consultanță, care fiind analizate în cadrul unui proces penal, poate avea implicații catastrofale, practica diferind semnificativ de la țară la țară și de la o jurisdicție la alta.

Privitor la experții contabili în relația cu organele jurisdicționale, am desprins câteva concluzii personale ce pot contribui la perfecționarea cadrului procedural:

C₅: Experiența a subliniat de nenumărate ori de-a lungul timpului că este necesar un parteneriat permanent între judecători și experți, fiind necesară o disciplină judiciară permanentă în procesul de soluționare a diferendelor. Acest parteneriat este statuat de Ministerul Justiției prin întocmirea listei experților judiciari, dar pe plan local unde se realizează efectiv expertizele, acest parteneriat este greu realizabil și de realizat.

C₆: Tot practica judiciară a arătat că sunt necesari o suită de experți selectați anterior și periodic să fie pregătiți și sau verificați, deoarece pot fi importanți atât în cadrul diferendelor indiferent de amploarea lor, mici sau mari, unde multe aspecte de drept sunt clare, însă întrebarea esențială rămâne una de analiză tehnică.

C₇: În cazul diferendelor mai mari, părțile care dispun de resurse financiare au încă tendința de a alege mai mulți experți în defavoarea unui expert unic. Această opțiune poate fi eficace pentru cei cu bani dar procedura trebuie strict controlată, pentru a evita procedurile de durată, ineficiente și costisitoare, deoarece uneori există o practică nesănătoasă de angajare a experților în lupte contrare, antagoniste, total nepotrivite în soluționarea finală a disputelor. În practică, unde a fost numit un singur expert, procedura de efectuare a fost foarte operativă, iar unde au fost mai mulți experți expertiza a durat foarte mult și s-au ivit complicații.

C₈: Una din criticile frecvente se referă la lipsa implicării părților în procesul de numire a experților. Acest aspect ar putea fi soluționat prin înaintarea părților a unei liste de experți care au efectuat cu celeritate expertiza și au avut o atitudine favorabilă, din care aceștia în final să aleagă unul. Numai dacă părțile eșuează într-o asemenea numire atunci, în final, ele vor accepta impunerea unui candidat de către instanță. Din acest punct de vedere, un aspect care poate influența favorabil expertiza și poate reprezenta un mijloc de păstrare a obiectivității experților pe tot parcursul procedurii de judecată este numirea experților de către instanță și nu de către părți, desi Codul de procedură civilă permite și alegerea de către părți dacă sunt de comun acord.

C₉: Și pentru experți se impune întocmirea unor termeni de referință ai experizei și a unui calendar agreeat cu părțile implicate, pentru a se încadra în termenul procedural. Din practica judiciară a rezultat utilizarea din ce în ce mai frecventă a discuțiilor cu expertul/expertii să se facă înainte de numire pentru asigurarea că aspectele asupra cărora experții sunt în dezacord sunt clarificate și reformulate cât mai mult posibil pentru a economisi timp și costuri pe parcursul expertizei.

C₁₀: Pentru ca procesul să funcționeze eficient, reprezentanții părților, împreună cu experții, trebuie să identifice problemele în dispută pentru a determina obiectivele la care trebuie să răspundă. În majoritate cazurilor obiectivele se fac fără consultarea experților, fapt ce implică o formulare a acestora la care expertul/expertii nu pot formula răsunsuri. Obiectivele trebuie întocmite și transmise între părți și expertului/expertilor, oferind perioade de timp adecvate pentru modificare înainte de data fixată pentru discuții și aprobarea lor, ca o fază ulterioară numirii expertului și preliminară aprobării obiectivelor.

C₁₁: Cu privire la întocmirea raportului de expertiză, pentru a se evita obiecțiunile, observațiile, solicitarea de lămuriri, supliment de expertiză sau o contraexpertiză, *este indicat să se prevadă depunerea unui raport preliminar sau intermediar*. Nu rareori au fost cazurile când un raport bine făcut, completat cu răspunsurile la obiecțiunile părților, în general contradictorii, a ajuns în final să fie de neînțeles.

C₁₂: Cu privire la practica onorariilor expertizei, din acest punct de vedere, în multe cazuri onorariile au fost derizorii și se poate crede că expertiza nu este considerată o probă științifică importantă expertul nefiind asimilat justițiarului, dimpotrivă este considerată o muncă de doi lei. Onorariul mic face ca expertul să nu acorde atenție efectuării corecte și cu celeritate a expertizei, pentru că până la urmă profesia de expert este una liberală, iar tipul de economie în care activează este economia de piață.

C₁₃: Profilul expertului contabil judiciar trebuie să fie asemănător judecătorului, el trebuie să fie o formă de echilibru, între independență și răspundere amândoi fiind implicați în actul de justiție, întradevăr pe poziții diferite. Expertul contabil, pentru a putea să execute o expertiză contabilă judiciară în condiții optime, trebuie să îndeplinească anumite cerințe din punct de vedere al profilului personal:

-să poată gândii și analiza independent speța supusă expertizei, fiind necesare cunoștințe financiar contabile și juridice.

-să poată să-și facă autocritica anterior expertizei, recunoscând, dacă există factori de natură personală care poate să influențeze expertiza, care țin de prejudecăți (rasă, sex, cultură, etc), predispoziții, vulnerabilități, etc.

-integritatea morală să fie o caracteristică permanentă, manifestând o conduită normală caracterizată prin demnitate, politețe, tărie de caracter și corectitudine.

-să aibă calități mentale ce-i permit să-și dezvolte competențele necesare soluționării expertizei.

-să comunice concluziile expertizei clar, logic, credibil și să fie receptiv la feedbackul organului jurisdicțional sau al părților.

8.3. Concluzii rezultate din cercetarea empirică privind situarea expertizei contabile judiciare la granița între contabilitate și știința juridică

Prin derularea cercetării empirice a prezentului studiu am urmărit modul în care expertiza contabilă, și în special cea judiciară, este percepută ca fiind situată la granița dintre contabilitate și știința juridică.

Respondenții au fost aleși din persoanele ce pot avea tangență și sunt în cunoștință de cauză cu expertiza contabilă, în primul rând profesioniștii contabili, apoi cei din mediu juridic, avocați și consilieri juridic, și nu în ultimul rând investitorii, beneficiari ai expertizelor, care pot da un răspuns cât de cât avizat.

Pe baza interacțiunii cu respondenții, ipoteza generală formulată, *„că fundamentele științifice ale expertizei contabile în România sunt de natură contabilă și de natură juridică*, a fost confirmată în totalitate pe baza subipotezelor care au fundamentat demersul prezentei lucrări de cercetare și care au fost validate, astfel:

- **Sip.1** Expertiza contabilă constituie probă importantă acceptată în justiție;
- **Sip.2** Expertiza contabilă este subordonată majoritar științei contabile și în mai mică măsură științei juridice;

▪ **Sip.3** Experții contabili judiciari își desfășoară activitatea prioritar pe baza reglementărilor contabile și parțial a științei juridice;

▪ **Sip.4** Apartenența experților contabili la organismul profesional de natură contabilă - Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați (C.E.C.C.A.R.) incumbă componenta contabilă;

▪ **Sip.5** Apartenența experților contabili la organisme profesionale de natură juridică-obligatoriu la Grupul experților judiciari (G.E.J.) autorizat și înregistrat la Ministerul Justiției și opțional la Uniunea Națională a Practicienilor din România, Asociația profesională a Mediatorilor din România, Asociațiile de arbitraj instituționalizate le consolidează componenta juridică;

▪ **Sip.6** Apartenența experților contabili la Camera Consultanților fiscali din România (C.C.F.) și în Lista persoanelor autorizate experți judiciari de Ministerul Justiției, consolidează componenta fiscală care este mai mult de natură juridică;

▪ **Sip.7** Dubla fundamentare contabilă și juridică a expertizei contabile explică apartenența profesioniștilor la organismele profesionale menționate la ipoteza 4,5 și 6;

▪ **Sip.8** Perspectiva utilizării contabilității informatizate și a tehnologiei CLOUD întărește latura juridică și apropie mai mult expertiza contabilă judiciară de știința juridică.

Prin cercetarea empirică cu ajutorul chestionarului, am urmărit o opinie profesională și în temă, care să confirme ceea ce s-a sugerat prin titlul tezei, aceasta contribuind la conștientizarea, în primul rând a decidenților responsabili cu gestionarea profesiei, în al doilea rând a celor responsabili cu reglementarea profesiei și nu în ultimul rând a profesioniștilor contabili care și-au întărit convingerea și satisfăcut orgoliul profesional că expertiza se situează cu adevărat la interferența științei contabile cu știința juridică. Spun satisfăcut orgoliul profesional, fiind o preluare a unei expresii folosită de o colegă, respondent în chestionar, care a ținut să mă sune și să-mi spună că i-am exprimat o certitudine, cu observația că și contabilitatea este o știință.

8.4. Contribuția personală privind expertiza contabilă

Contribuția personală în cazul unei cercetări științifice poate fi privită din două puncte de vedere, și anume de a aduce clarificări cu privire la cadrul de organizare și desfășurare a expertizelor contabile și ca o consecință de a aduce cel puțin un minim de plus valoare la în aria de cercetare științifică a acestui studiu.

În primul rând țin să menționez ca o primă contribuție chiar teza cu acest titlu, deoarece căutând pe internet cu ajutorul Google (Gogu în terminologia populară), nu am identificat trimiteri la lucrări de doctorat privind expertizele contabile .

Adăugarea de plus valoare în problematica supusă cercetării a constat în următoarele elemente principale:

- referitor la cunoașterea în domeniul expertizei, am realizat o analiză cantitativă și calitativă a lucrărilor în domeniu (reglementare legală și profesională și de specialitate) care a contribuit la redimensionarea cercetărilor existente.
- am identificat și evidențiat tendințele mai importante la nivel conceptual, abordările teoretice și impactul lor privind realizarea expertizelor contabile.
- am evidențiat locul și rolul expertizei contabile în cadrul formelor de control financiar contabil: controlul financiar intern, audit financiar, audit intern, cenzoratul.
- evidențierea importanței expertizei contabile în actul de justiție, datorită activităților uneori foarte complexe și ultraspecializate care sunt supuse judecății și care necesită ajutorul experților, care trebuie să aibă capacitatea profesională de nivel ridicat și cunoștințe juridice pentru a se exprima pe înțelesul organului jurisdicțional precum și calități psihice deosebite pentru a rezista presiunii .
- evidențierea colaborării instituționale între organele judiciare și experții contabili, condiție de bază a soluționării optime și corecte a procedurii judiciare. Am subliniat necesitatea unei delimitări foarte clare și conștiente a locului și rolului judecătorului și expertului contabil în procesul judiciar.
- am subliniat rolul important al Corpului experților contabili și contabililor autorizați și organelor jurisdicționale privind realizarea expertizei contabile prncipala asociație a profesioniștilor contabili.
- susținerea mai pronunțată a interesului experților de către Corpul experților, o reprezentare mai responsabilă a membrilor.
- evidențierea tipurilor de expertize judiciare în general și expertize contabile judiciare în particular, clasificarea și evidențierea particularităților specific fiecărui tip.
- evidențierea faptului că expertizele fiscale fac parte din aceeași tipologie a expertizelor contabile, contabilitatea și fiscalitatea fiind două fețe ale aceleiași monede, știința juridică fiind tonomatul unde se introduc aceste monede pntru a reda o melodie carese cheamă expertiză.
- evidențierea modalităților de creștere a optimizării expertizelor prin modalități practice de numire rezultate din experiență și prin modalități de control performante.
- prezentarea integrată a etapelor și fazelor de lucru în efectuarea expertizelor contabile judiciare.
- am justificat de ce independența expertului contabil numit trebuie să fie reală și absolută, spre deosebire de cea a expertului consilier ales de părți care trebuie să fie la fel reală, nu disimulată dar nu poate fi absolută. Independența nu poate fi absolută din start, alegerea de către una din părți este subiectivă și parafată contractual, el deja vând o dependență de spirit.
- identificarea și evidențierea caracteristicilor privind efectuarea expertizelor contabile în condițiile contabilității informatizate și/sau de tip Cloude.
- adoptarea legală și profesională a metodelor de control electronice, renunțându-se treptat la expertizele făcute pin verificarea fizică, foaie cu foaie a documentelor contabile.

- adaptarea legislației legale și profesionale la tehnologia Cloude computing.
- necesitatea pregătirii și perfecționării experților, la provocările contabilității informatizate și de tip cloude, privind lucrul aprofundat cu calculatorul și accesarea facilă a informațiilor cu ajutorul acestuia.

Din cercetarea aplicativă combinată cu cea empirică, privitor la experții contabili în relația cu organele jurisdicționale, am desprins ***câteva concluzii personale cu titlu de recomandări***, ce pot contribui la perfecționarea cadrului procedural și executarea expertizei cât mai corectă, optimă și facilă:

↳ Experiența a subliniat de nenumărate ori de-a lungul timpului că este necesar un parteneriat instituționalizat permanent între judecători și experți, fiind necesară o disciplină judiciară permanentă în procesul de soluționare a diferendelor. Acest parteneriat este statuat de Ministerul Justiției prin întocmirea listei experților judiciari, și atât, dar pe plan local unde se realizează efectiv expertizele, acest parteneriat este greu realizabil și de realizat.

↳ Tot practica judiciară a arătat că sunt necesari o grupă de experți selectați anterior și periodic să fie pregătiți și sau verificați, deoarece pot fi importanți atât în cadrul diferendelor juridice, unde multe aspecte de drept sunt clare, însă întrebarea esențială rămâne una de analiză tehnică.

↳ Pregătirea și verificarea experților contabili judiciari trebuie să urmărească și latura psihică și morală a acestora datorită încărcăturii emoționale și de presiune existente în cazurile judiciare.

↳ Implementarea unui sistem mai transparent și corect de numire a experților contabili judiciari funcție de anumite criterii, procedura trebuind să fie revizuită.

↳ Regândirea atribuțiilor biroului local de expertize, implicarea corectă în selectarea experților. Colaborarea mai rapidă cu C.E.C.C.A.R. pentru actualizarea în timp real a listei experților judiciari contabili.

↳ Reglementarea expertizelor financiar contabile cu componentă fiscală a clarificat locul lucrărilor cu caracter fiscal și al expertizelor fiscale ca o componentă a expertizelor contabile, experții având competența de executare a lor. Se impune informarea corectă a instanțelor de judecată și celorlalte organe jurisdicționale, pentru eliminarea tendințelor de excludere a experților contabili.

↳ Lărgirea informațiilor despre experții contabili judiciari existente în lista afișată pe site-ul Ministerului Justiției, cu informații personale care să simplifice contractarea și/sau contactarea acestuia privind: vârsta, alte specializări decât cea de expertiză, gradul de încărcare cu lucrări ce permite o anumită autonomie, disponibilitatea acestuia, etc.

↳ În cazul diferendelor mai mari, părțile au încă tendința de a alege mai mulți experți în defavoarea unui expert unic. Această opțiune poate fi eficientă dar procedura trebuie strict controlată, pentru a evita procedurile de durată, ineficiente și costisitoare, deoarece uneori există o practică nesănătoasă de angajare a experților în lupte antagoniste, total nepotrivite în soluționarea

finală a disputelor. În practică, unde am fost numit un singur expert, procedura de efectuare a fost foarte operativă, iar unde au fost mai mulți experți expertiza a durat foarte mult și s-au ivit complicații.

↳ Una din criticile frecvente se referă la lipsa implicării părților în procesul de numire a experților. Acest aspect ar putea fi soluționat prin înaintarea părților a unei liste de experți care au efectuat cu celeritate expertiza și au avut o atitudine favorabilă, din care aceștia în final să aleagă unul. Numai dacă părțile eșuează într-o asemenea numire atunci, în final, ele vor accepta impunerea unui candidat de către instanță. Din acest punct de vedere, un aspect care poate influența favorabil expertiza și poate reprezenta un mijloc de păstrare a obiectivității experților pe tot parcursul procedurii de arbitraj este numirea experților de către instanță și nu de către părți, deși Codul de procedură civilă permite acest lucru.

↳ Și pentru experți se impune întocmirea unor termeni de referință și a unui calendar agreed, pentru a se încadra în termenul procedural. Din practica judiciară a rezultat utilizarea din ce în ce mai frecventă a discuțiilor cu expertul/expertii să se facă înainte de numire pentru asigurarea că aspectele asupra cărora experții sunt în dezacord sunt subțiate cât mai mult posibil pentru a economisi timp și costuri pe parcursul expertizei.

↳ Pentru ca procesul să funcționeze eficient, reprezentanții părților, împreună cu experții, trebuie să identifice problemele în dispută pentru a determina obiectivele la care trebuie să răspundă. În majoritatea cazurilor, obiectivele se fac fără consultarea experților, fapt ce implică o formulare a acestora la care expertul/expertii nu pot formula răspunsuri. Obiectivele trebuie întocmite și transmise între părți și expertului/expertilor, oferind perioade de timp adecvate pentru modificare înainte de data fixată pentru discuții și aprobarea lor, ca o fază ulterioară nuirii expertului și preliminară aprobării obiectivelor.

↳ Cu privire la practica onorariilor expertizei, din acest punct de vedere, în multe cazuri onorariile au fost derizorii și se poate crede că expertiza nu este considerată o probă științifică importantă expertul nefiind asimilat justițiarului, dimpotrivă este considerată o muncă de doi lei.

↳ Onorariile corecte stimulează interesul experților, întărește independența și sporesc calitatea expertizelor contabile, drept pentru care la întocmirea obiectivelor, fază anterioară confirmării, expertul poate estima echitabil onorariul unei expertize.

↳ Perfecționarea experților nu numai profesional contabil dar și din punct de vedere judiciar și cu implicarea justiției, pentru a realiza expertize concludente aliniate și la actul juridic.

↳ Cu privire la întocmirea raportului de expertiză, pentru a se evita obiecțiunile, observațiile, solicitarea de lămuriri, supliment de expertiză sau o contraexpertiză, este indicat depunerea unui raport preliminar sau intermediar. Nu

rareori au fost cazurile când un raport bine făcut, completat cu răspunsurile la obiecțiunile părților, în general contradictorii, a ajuns în final să fie de neînțeles.

Abordând această cercetare, am identificat câteva ***puncte critice privind expertii contabili judiciari în relația cu judecătorul***, care trebuie să suscite atenția acestora și a instituțiilor reprezentative, pentru revizuirea procedurilor:

-în procesul civil, unele părți neinformate sau slab informate, exagerează rolul expertului contabil versus judecător, care datorită statutului și credibilității profesiei este uneori considerat adevăratul decident, ceea ce este total greșit.

-sunt cazuri când chiar expertul contabil se crede sau dă impresia că el hotărăște finalul, supralicitându-și poziția, ducând uneori la o tensionare a relațiilor.

-pot fi cazuri când judecătorul se bazează exclusiv pe expert pentru luarea deciziei, atitudine la fel de păguboasă.

-pot fi cazuri când prin obiectivele formulate, judecătorul transferă expertului competențe ale judecătorului privind analiza dovezilor și a stării de fapt prin prisma normelor juridice.

-prin numirea repetată de către judecător a aceluiași expert, poate duce la efectuarea unei expertize de complezență, conform dorinței judecătorului, fapt care poate duce la neîncrederea în expertiză și în autorități.

9. Limitele cercetării

Obiectiv, orice cercetare are anumite limite, luând ca referință un cadru deja stabilit, deoarece nu se poate face o recenzie completă a unui domeniu, care este într-o continuă mișcare și transformare.

Și în cazul prezentei lucrări, tema pe cât este de veche, așa cum a rezultat din istoricul expertizei, pe atât este de actualitate, fiind mai mult decât necesară în actualul cadru social și economic al tranziției, parcă perpetue, spre economia de piață și capitalism.

Prezentul studiu a fost realizat pe perioada susținerii doctoratului, ținând cont de cadrul conceptual, de reglementare și cel practic aplicativ specific acestei perioade. După cum se cunoaște și am prezentat și în evoluția științei contabilității și expertizei contabile în România, evoluția în domeniul contabilității și fiscalității este foarte rapidă, schimbările fiind la ordinea zilei.

Domaniul expertizei și al temei „Expertiza contabilă, graniță între contabilitate și știința juridică”, fiind un domeniu unde nu am găsit un tipar de cercetare, am încercat și cred că am reușit să realizez un model de cercetare care să surprindă cât mai bine demersul științific pe care mi l-am asumat.

Din acest punct de vedere, este posibil ca tiparul de cercetare ales să poată fi perfectibil dintr-un alt unghi, dar am plecat de la premiza ca totdeauna există un alt fel de

a privii o aceeași problemă, conform principiului „unitate în diversitate” care reprezintă și deviza Uniunii Europene.

O altă posibilă limită a cercetării, este faptul ca eșantionul ales pentru cercetare putea fi mai mare, dar implicit și costurile și timpul puteau fi altele, dar rezultatul posibil să fi fost același, ceea ce justifică prezenta lucrare de cercetare.

Aceste limite pot constitui puncte de reper pentru viitoarele cercetări efectuate atât de către mine cât și de potențialii interesați de acest domeniu care îmbină vechiul cu noul într-o formă continuă de adaptare teoretică și practică.

10. Diseminarea rezultatelor cercetării.

Rezultatele cercetării s-au reflectat și concretizat pe parcursul școlii doctorale prin următoarele forme:

- întocmirea prezentei lucrări ca teză de doctorat cu tema „Expertiza contabilă, graniță între contabilitate și știința juridică” și a rapoartelor de progres susținute în anii anteriori;

- publicarea și susținerea de lucrări la conferințe și simpozioane științifice de renume recunoscute CNSIS și reviste de specialitate indexate ilustrate în tabelul 7.1;

- participarea la manifestări științifice (conferințe, congrese, sesiuni de comunicări științifice) ilustrate în tabelul 7.2.

- participarea la cursuri științifice și profesionale ilustrate în tabelul 7.3.

11. Lista de lucrări

1. Florentina PANTAZI, **Cornel NIȚU**, (2015), "*ACCOUNTING –THE MAIN SOURCE OF INFORMATION FOR ACCOUNTING EXPERTISE*", Simpozionul științific interdisciplinar „Contabilitate, audit și guvernanta corporativă” Universitatea Petrol și Gaze Ploiești-Facultatea de științe economice, Ploiești, 17 septembrie 2015.
2. Florentina PANTAZI, **Cornel NIȚU**, (2015), "*THE FINANCIAL AUDIT IN THE SPHERE OF FINANCIAL CONTROL FORMS*", Simpozionul științific interdisciplinar „Contabilitate, audit și guvernanta corporativă” Universitatea Petrol și Gaze Ploiești-Facultatea de științe economice, Ploiești, 17 septembrie 2015.
3. Florentina PANTAZI, **Cornel NIȚU**, (2015), "*EFFECTIV CORPORATE GOVERNANCE REGULATED*", Simpozionul științific interdisciplinar „Contabilitate, audit și guvernanta corporativă” Universitatea Petrol și Gaze Ploiești-Facultatea de științe economice, Ploiești, 17 septembrie 2015.
4. Florentina PANTAZI, **Cornel NIȚU**, (2015), "*NEW TAXATION NEW ACCOUNTS THROUGH THE ACCOUNT OF RESULT*", Simpozionul științific interdisciplinar „Contabilitate, audit și guvernanta corporativă” Universitatea Petrol și Gaze Ploiești-Facultatea de științe economice, Ploiești, 17 septembrie 2015.
5. Florentina PANTAZI, **Cornel NIȚU**, (2015), "*CLASSIC AND MODERN IN FINANCE AND ACCOUNTING BUSINESS*", Simpozionul științific interdisciplinar „Clasic și modern în finanțarea și contabilitatea afacerilor” Universitatea Petrol și Gaze Ploiești-Facultatea de științe economice, Ploiești, 26 noiembrie 2015.
6. Florentina PANTAZI, **Cornel NIȚU**, (2015), „*TRADITIONAL AND MODERN ACCOUNTING SYSTEM*”, Simpozionul științific interdisciplinar „Clasic și modern în finanțarea și contabilitatea afacerilor” Universitatea Petrol și Gaze Ploiești-Facultatea de științe economice, Ploiești, 26 noiembrie 2015.
7. Florentina PANTAZI, **Cornel NIȚU**, (2015), "*HUMAN FACTOR INFLUENCE ON THE COMPETITIVENESS ON THE ECONOMY*", Simpozionul științific interdisciplinar „Clasic și modern în finanțarea și contabilitatea afacerilor” Universitatea Petrol și Gaze Ploiești-Facultatea de științe economice, Ploiești, 26 noiembrie 2015.
8. Ioana BUSUIOC, Valentina DUMITRU, **Cornel NIȚU** (2016), "*BOOSTING THE COMPANY BY A SMART CASH POLICY*", Sesiunea Științifică de Primăvară a Academiei Oamenilor de Știință din România, București, 26-28 Mai 2016, publicat în *Analele AOSR, New series on economy, law and sociology, Vol 2, Nr.1 /2016* <http://aos.ro/editura/analeleaosr/annals-on-economy/archive/volume-2-no-1-2016>.

9. **Cornel NIȚU**, Florentina PANTAZI (2016), "*AUDIT AND ITS INTERNATIONAL EVOLUTION*", Simpozionul științific interdisciplinar „Contabilitate, audit și guvernare corporativă” Universitatea Petrol și Gaze Ploiești-Facultatea de științe economice, Ploiești, 16 septembrie 2016.
10. **Cornel NIȚU**, Florentina PANTAZI (2016), "*CORPORATE GOVERNANCE-BRAKE OR TOOL ADD VALUE*", Simpozionul științific interdisciplinar „Contabilitate, audit și guvernare corporativă” Universitatea Petrol și Gaze Ploiești-Facultatea de științe economice, Ploiești, 16 septembrie 2016.
11. **Cornel NIȚU**, Florentina PANTAZI (2016), "*SOCIAL COPORATE GOVERNANCE*", Simpozionul științific interdisciplinar „Contabilitate, audit și guvernare corporativă” Universitatea Petrol și Gaze Ploiești-Facultatea de științe economice, Ploiești, 16 septembrie 2016.
12. Elena Valentina DUMITRU, Mihaela Denisa COMAN, Ioana BUSUIOC, **Cornel NIȚU**, (2016), „*STRATEGIC ANALYSIS OF THE PROFITABILITY OF THE ENTITY IN A PUBLIC TRANSPORT OF PERSONS*”, Sesiunea Științifică de Toamna a Academiei Oamenilor de Știință din România, Durău - Neamț 22-24 Septembrie 2016, publicat în *Analele AOSR, New series on economy, law and sociology, Vol 2, Nr2/2016* <http://aos.ro/editura/analeleaosr/annals-on-economy/archive/volume-2-no-2-2016>.
13. **Cornel NIȚU**, Cornelia-Maria NIȚU, Mihaela-Denisa COMAN, „*CONSIDERATIONS ON THE RELATIONSHIP BETWEEN JUDICIAL ACCOUNTING EXPERTISE, INTERNAL FINANCIAL CONTROL AND FINANCIAL AUDIT*” International Scientific Conference "Accounting and finance - the global languages in business", Pitesti, 17 martie 2017.
14. Elena Valentina DUMITRU, **Cornel NIȚU**, Cornelia Maria NIȚU, (2017) "*GLOBALIZATION OF THE PUBLIC TRANSPORT SYSTEM*", International Conference „Globalization, innovation and development Trends and prospects,, (G.I.D.T.P.), MAY 11-13, 2017, Alexandria.
15. Elena Valentina DUMITRU, **Cornel NIȚU**, Cornelia Maria NIȚU, "*EUROPEAN TRENDS AND STRATEGIES ON SUSTAINABLE URBAN MOBILITY*", International Conference "Contemporary Challenges for the Society in the Context of the Recent Economic and Social Changes" -2nd Edition- June 23-24, 2017, Valahia University of Târgoviște.
16. **Cornel NIȚU**, Cornelia Maria NIȚU, Elena Valentina DUMITRU "*NORMALIZATION ON THE FINANCIAL ACCOUNTING PROFESSION WITH FISCAL COMPONENT IN THE CURRENT CONTEXT*", Internationale Conference "European Economy and Digital Society in the Cerrent Geopolitical Context"-(EEDS 2017), Petroleum-Gas Uinversity of
17. **Cornel NIȚU**, Cornelia Maria NIȚU, Elena Valentina DUMITRU "*POLLUTION COST REDUCTION - A TREND OF A MODERN STRATEGY IN THE FIELD OF*

URBAN PUBLIC TRANSPORT ”, International Conference “European Economy and Digital Society in the Current Geopolitical Context” – (EEDS 2017), Petroleum-Gas University of Ploiești.

18. Elena Valentina DUMITRU, **Cornel NIȚU**, Cornelia Maria NIȚU, Social Economic Debates, Volumul 6, Issue 2, 2017, ISSN 2360-1973; ISSN-L 2248-3837 „*Systems to manage the efficiency of public transport of people through indicators and respective values of good practice Measures for the capitalization of internal control activity performed on the entity's financial and accounting activities*”, pag 1-6, publicat <http://www.economic-debates.ro/Art-1-DSE2-2017.pdf>, [Economic Debates](#)
19. Elena Valentina DUMITRU, **Cornel NIȚU**, Cornelia Maria NIȚU, Social Economic Debates, Volumul 7, Issue 2, 2017, ISSN 2360-1973; ISSN-L 2248-3837 „*IMPLEMENTATION OF INTELLIGENT TRANSPORT SYSTEMS*”, pag 1-6, publicat în <http://www.economic-debates.ro/arhiva2017-2.php>
20. **Cornel NIȚU**, Cornelia Maria NIȚU, Social Economic Debates, Volumul 7, Issue 2, 2017, ISSN 2360-1973; ISSN-L 2248-3837 „*TARGET COST – ADVANCED COSTING METHOD* ”, <http://www.economic-debates.ro> în curs de publicare.
21. **Cornel NIȚU**, Cornelia Maria NIȚU, Social Economic Debates, Volumul 7, Issue 2, 2017, ISSN 2360-1973; ISSN-L 2248-3837 „*THE ROLE OF CONTROL FROM A MODERN PERSPECTIVE*”, pag 1-6, <http://www.economic-debates.ro> în curs de publicare.

Curriculum vitae

Informații personale

Nume/Prenume	NIȚU CORNEL
Adresa	str. Vasile Conta, nr.7A, Ploiești, jud. Prahova
Telefon	0726135642
Fax	0244 517701
E-mail	acon.audit@gmail.com
Cetatenia	romana
Data nasterii	29.12.1958
Sex	masculin
Locul de munca	SC ACON AUDIT SRL Ploiești

Experiența profesională

Perioda	2016-prezent
Funcția sau postul ocupat	președinte
Activități si responsabilități	Specifice funcției
Numele si adresa angajatorului	CECCAR Filiala Ploiesti
Tipul activității sau sectorul de activitate	expertize contabile, servicii contabile
Perioda	2012-2013
Funcția sau postul ocupat	președinte Comisie disciplina
Activități si responsabilități	Specifice funcției
Numele si adresa angajatorului	CECCAR Filiala Ploiesti
Tipul activității sau sectorul de activitate	expertize contabile, servicii contabile
Perioda	2009-2012

Funcția sau postul ocupat	Vicepreședinte, membru Consiliul filialei
Activități si responsabilități	Specifice funcției
Numele si adresa angajatorului	CECCAR Filiala Ploiesti
Tipul activității sau sectorul de activitate	expertize contabile, servicii contabile
Perioda	2007-2009
Funcția sau postul ocupat	Vicepreședinte
Activități si responsabilități	Specifice funcției
Numele si adresa angajatorului	ANEVAR Filiala Ploiesti
Tipul activității sau sectorul de activitate	Evaluari întreprinderi, proprietati imobiliare, bunuri mobile
Perioda	Sept.2004-zi
Funcția sau postul ocupat	administrator
Activități si responsabilități	audit financiar, expertize contabile, evaluări, lichidări, consultanță
Numele si adresa angajatorului	SC ACON AUDIT SRL Ploiesti
Tipul activității sau sectorul de activitate	audit financiar, expertize contabile, evaluări, lichidări, consultanță
Perioda	Oct. 1991-iulie 2004
Funcția sau postul ocupat	Comisar și Comisar șef divizie
Activități si responsabilități	Coordonare divizie GF
Numele si adresa angajatorului	Garda Financiara
Tipul activității sau	Control financiar

sectorul de activitate

Perioda	1980-dec 1996
Funcția sau postul ocupat	Ofițer
Activități si responsabilități	Activități de comandă si financiar. Din oct.1991 pana in dec. 1996 am cumulat funcția militara cu cea de la Garda financiara
Numele si adresa angajatorului	Ministerul Apărării Naționale
Tipul activității sau sectorul de activitate	Specific militar

Educație si formare

Perioda	2014
Calificarea / diploma obținuta	Expert tehnic judiciar proprietăți imobiliare si bunuri mobile
Instituția	Ministerul justitiei
Perioda	2014
Calificarea / diploma obținuta	Auditarea proiectelor finanțate din fonduri europene
Instituția	Camera Auditorilor Financiari din Romania
Perioda	2011
Calificarea / diploma obținuta	Expert judiciar fiscal
Instituția	Ministerul justiției
Perioda	2010
Calificarea / diploma obținuta	Expert judiciar contabil
Instituția	Corpul expertilor judiciari-Ministerul justiției
Perioda	2010
Calificarea / diploma obținuta	Mediere- atestat mediator

Instituția	Edumonde Mediation-Consiliul de Mediere
Perioda	2010
Calificarea / diploma obținută	Auditor Intern
Instituția	Asociația auditorilor interni din România AAIR
Perioda	2007
Calificarea / diploma obținută	Consultant fiscal
Instituția	Camera consultanților fiscali din Romania
Perioda	2004
Calificarea / diploma obținută	Evaluator bunuri mobile , membru ANEVAR
Instituția	Asociația Națională a Evaluatorilor din România,
Perioda	2003-2006
Calificarea / diploma obținută	Masterat -Managementul sistemelor economice, turistice si administrative
Instituția	Universitatea Petrol si gaze
Perioda	2002
Calificarea / diploma obținută	Formare a formatorilor de audit
Instituția	Camera Auditorilor financiari si departamentul de dezvoltare internațională din cadrul guvernului Marii Britanii
Perioda	2000-2001
Calificarea / diploma obținută	Auditor financiar , membru Camera Auditorilor financiari din Romania
Instituția	Camera Auditorilor financiari din Romania
Perioda	2000-2001

Calificarea / diploma obținuta	Curs de Standarde Internaționale de Contabilitate și de Audit financiar
Instituția	Institute of Chartered Accounts of Scotland & Price Waterhouse Coopers
Perioda	2000
Calificarea / diploma obținuta	Practician în reorganizare și lichidare
Instituția	UNPIR
Perioda	2000-2001
Calificarea / diploma obținuta	Evaluator proprietăți imobiliare, membru ANEVAR
Instituția	Asociația Națională a Evaluatorilor din România, membru ANEVAR
Perioda	2000-2001
Calificarea / diploma obținuta	Evaluator întreprinderi, membru ANEVAR
Instituția	Asociația Națională a Evaluatorilor din România, membru ANEVAR
Perioda	1999
Calificarea / diploma obținuta	Expert evaluator CECCAR
Instituția	Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați
Perioda	1998
Calificarea / diploma obținuta	Evaluator
Instituția	Agencia Națională de Privatizare
Perioda	1996
Calificarea / diploma obținuta	Cenzor extern independent piața de capital, membru ACEIR

Instituția	CNVM si ACEIR
Perioda	1995
Calificarea / diploma obținuta	Expert contabil
Instituția	Corpul Experților Contabili si Contabililor Autorizați
Perioda	1985-1989
Calificarea / diploma obținuta	economist
Instituția	ASE Bucuresti, Facultatea de Planificare si Cibernetică economică
Perioda	1977-1980
Calificarea / diploma obținuta	ofițer
Instituția	Institutul Militar Al. Ioan Cuza Sibiu
Perioda	1973-1977
Calificarea / diploma obținuta	Diploma de bacalaurat
Instituția	Liceul Militar D. Cantemir Breaza
Limbi străine cunoscute	Engleza : bine Rusa: bine



MINISTRY OF NATIONAL EDUCATION
“VALAHIA” UNIVERSITY OF TARGOVISTE
IOSUD - DOCTORAL SCHOOL IN ECONOMICS AND
HUMANITIES



DOMAIN: ACCOUNTANCY
Street Lt. Stancu Ion, No. 35 – 130105, Târgoviște, România
Tel/Fax: +40-245-206104; mobil: 0769.076861
<http://scoaladoctorala.valahia.ro/>

DOCTORAL THESIS
ACCOUNTING EXPERTISE
THE CONFINES BETWEEN ACCOUNTING AND
LEGAL SCIENCE
SUMMARY

Ph.D. SUPERVISOR:
Professor Ph.D. Ștefan POPA

Ph.D. CANDIDATE:
Cornel NIȚU

TÂRGOVIȘTE

2017

"The expert is a man who knows more and more about fewer things." - Nicholas Butler.

FOREWORD

We are the contemporaries of a period in which society experiences profound transformations, transformations that, instead of naturally laying in their own womb, are experiencing programs whose endorsement confirms Murphy's theory. "In any set of experimental data, the values that appear to be correct prove after a careful check that they are wrong. "

The realization of this paper gave me the opportunity to express my point of view on this axiom, obvious by itself "The judicial accounting expertise is the border between accounting and legal science" which, although it was difficult, finally confirmed the correctness of the statement .

The challenge was maximum, because if at first I thought it was easy to have a previous practice and experience of an expert, financial auditor, insolvency practitioner, I realized through the course of time that appearances can be easily mistaken, confirming the above.

The completion of doctoral studies gives me the opportunity to thank Professor Popa Ștefan for his impetus, advice, patience and constant and constant support throughout the three (three) years, because he has formed a determined and decisive attitude of to complete this research as a scientific leader.

I thank the teaching staff of the Valahia University Doctoral School, who has been on my permanent presence whenever necessary to clarify and solve all the problems that have arisen during this period, and to the staff of the Center for Research and Accounting Studies and Finance in the ICSTM-Valahia University in Târgoviște, who gave me guidance on individual study and theoretical and practical research.

Most thanks and excuses I address to my family members who, over the course of the three years, supported me morally, encouraged me, and last but not least, had the patience to understand the noble purpose of this research.

Contents

1. The theme of research chosen, its timeliness	47
2. Context of research, general framework and motivation for choosing this theme....	47
3. Objectives of the research paper	49
4. Research hypotheses	50
5. Theoretical Approach and Research Methodology	52
6. Structure of the research paper	55
6.1. Keywords	55
6.2. The working steps of the research	55
6.3. The general structure of the research work	57
7. Performing the accounting expertise in the CLOUD information accounting	61
8. Final conclusions. own contributions and dissemination of research results.....	64
8.1. Theoretical Conclusions on the Situation of Judicial Accounting Expertise at the Boundary between Accounting and Legal Science	65
8.2. Conclusions from application-practical research on the location of judicial accounting expertise at the boundary between accounting and legal science	68
8.3. Conclusions from empirical research on the location of judicial accounting expertise at the boundary between accounting and legal science.....	71
8.4. Personal Contribution to Accountancy Expertise	73
9. Research limits	77
10. Dissemination of research results.....	78
11. List of papers	78
Bibliography	Error! Bookmark not defined.

Key words: accounting, accounting expert, expert accountant, accounting expertise, financial accounting expertise, financial accounting expertise with fiscal component, judicial accounting expertise, legal science.

Motto: "The ultimate goal of scientific research is to cover as many empirical studies as possible by logical deductions, starting with as few hypotheses and axioms as possible." (Albert Einstein, physicist)

1. The theme of research chosen, its timeliness

The actuality of this research topic in the light of scientific research is the fact that more than ever, there is a constant increase in the frequency of judicial cases requiring the necessity of accounting expertise adapted to all the challenges generated by the capitalist market economy specific to the Romanian society after 1989.

Mass media abounds in more or less truthful information on tax evasion, corruption and other criminal acts, wage and property disputes specific to this transition period, which seems to be no longer ending, the solution of which through prism truth can also be achieved with the help of accounting expertise in general and judicial accounting expertise in particular because of its scientific character.

The major objective of the present research approach, which is also the interest of this research, was Conceptual and empirical research on the accomplishment of the judicial accounting expertise missions in Romania and the identification of the accounting and legal approaches in order to develop the organizational framework and to improve the on professional regulation, to best meet the requirements and exigencies of the beneficiaries of expertise.

The interest of this research theme is distinguished by highlighting new directions of applied scientific research, combined with the academic ones, fundamental, expressed in studies, articles and analyzes on this field of interest, found in the specialized literature identified more at national level and in to a lesser extent to the international one.

2. Context of research, general framework and motivation for choosing this theme

In our country, the economic field has undergone profound changes and changes, from a socialist economic regime characterized by economic collectivism to a capitalist type based on individual ownership of capital, with economic actors pursuing profits in many cases to obsession.

This has, as can be seen from daily reality, generated the desire for enrichment both in normal, moral and legal ways, as well as in ways that deviate from these concepts, which are mostly manifested in the economic and financial field .

The natural conclusion and logic of these situations requires, in most cases, their settlement on the road of justice.

The judicial bodies (criminal investigation and prosecution bodies, courts and / or other bodies with jurisdictional powers) call and dispose in most economic cases on the accounting expertise of professional accountants.

At first glance, based on the etymology of the word "accounting" and the subject matter of the accounting expertise - raw material (accounting records, supporting documents, tax declarations, etc.), explicitly does not interfere with legal science by making reference to accounting .

Looking further on in the light of the conclusions of the accounting expertise, which has an important legal aspect of interpretation, from the perspective of the users and recipients of the expertise (criminal prosecution and prosecution bodies, courts and / or other bodies with jurisdictional powers) and authorization specific to the judicial accounting expert by the Ministry of Justice, accounting expertise is a symbiosis between accounting and legal science.

Hence, there was a theoretical, practical and methodological interest for this research topic because:

- The theoretical interest - through the results we obtain, we will contribute to the enrichment of the existing materials as we have found that little research was done in the field of accounting expertise:

- Practical interest - in an unstable economic environment and a public explosion of fraud, accounting expertise becomes a sensitive issue:

- Methodological interest - the study of expertise at the boundary between accounting and legal science will contribute to the methodology of conducting accounting expertise.

As a result, the choice of the topic was motivated by the increasing importance of accounting expertise for bodies with jurisdictional powers and the multidisciplinary of the knowledge required for the accounting expert and the avalanche of cases in different procedural stages, the solution of which requires the application of this evidence.

The importance of this theme for me as a motivation also has a professional connotation as I have the capacity of a judicial expert accountant, a tax expert and a judicial expert evaluator real estate (EPI), mobile goods (EBM) and businesses (EI) and judicial expertise.

Also, as a challenge, from the collected information, I found insufficient research in the field of accounting expertise, especially in the field of accounting and legal science, in this respect the research I approached "can be seen as a process that it cuts reality through the triad: will, knowledge, action. "

From this point of view, the will characterizes me, the knowledge I tried to align it with the research requirements by:

- collective study conducted within the doctoral school;

- collective vocational training as a requirement of affiliation as a member of professional associations;
- individual study as self-taught;
- in the requirements of professional activity in everyday life.

3. Objectives of the research paper

Research activity has as its starting point an "object that we have chosen to be researched."

Before defining objectives, we need to establish the scope of scientific research that has materialized and focused on the use of accounting expertise in judicial processes and the production of measurable and tangible results by identifying new methods and possibilities for achieving accounting expertise.

The objective, as a general notion, is an expected result to be achieved in the effort to achieve the purpose of the research work and, implicitly, to solve our case. In this case, we are talking about multiple objectives, plural, since it is hard to say that research in this area is limited to one.

The set goals were the steps we have taken to get closer to the goal.

The present research paper aims to present, on the basis of the analysis carried out, the reasons to justify the chosen theme, namely that the accounting expertise is the boundary between accounting and legal science, to identify by the theoretical and methodological approach the circumstances in the field of accounting expertise in which manifests the disturbing factors that impose it, the elements that make it more specific (similar or smaller differences and differences) compared to the other forms of financial accounting control, offering models and solutions that lead to the consolidation of the accounting expertise as the most important evidence in the act by improving the organizational and functional framework.

In order to achieve this goal, we set the **general objective (gO)** and 4 **specific objectives (xO)**:

The general objective (gO) of scientific research in terms of purpose has been defined as "Identification by the theoretical-conceptual and pragmatic approach of the circumstances in which the judicial accounting expertise is located at the interference between accounting science and legal science."

The realization of the General Objective of the present paper implied its decomposition into several specific objectives, their fulfillment being confirmed by the validation / invalidation of the following working hypotheses outlined according to the principle each specific objective has associated at least one working hypothesis:

(O₁) definition, examination and interdependence of the notions of expertise, accounting expertise, financial accounting expertise with fiscal component, judicial accounting expertise, presentation of their conceptual framework;

(O₂) the deepening of the theoretical aspects regarding the double accounting and legal regulation of the judicial accounting expertise;

(O₃) the confirmation that the making of a judicial accounting expertise requires both accounting knowledge and legal knowledge but also a close and compatible way of thinking with that of legal decision-makers;

(O₄) explaining that the difference between financial accounting control and accounting expertise proves the proximity of border accounting expertise between accounting and legal science.

4. Research hypotheses

This research paper seeks to find answers to the questions we have raised on the broad research issues in this area, taking into account the above-mentioned issues.

The main question to be answered by the research is what are the scientific backgrounds of the accounting expertise, from which the following subsidiary questions derive:

- What are the components of the activity of legal experts?
- What are the components of the activity of accounting experts who have their origins in the legal sciences?
- What are the theories of legal science used by accountancy expertise?
- What are the theories of accounting used by accountancy expertise?

In order to answer these questions, we must formulate the hypotheses that will specify the relationships between the phenomenon that is explained (the so-called dependent variable) and the given explanations (independent variables) that clarify the nature of the problem to be studied.

According to Caplow's definition, *"a hypothesis is the statement of a causal relationship in a form that allows empirical verification."*

In formulating these hypotheses, we have pursued their credibility by external coherence, ie not to contradict what is known, and by internal consistency, not to issue contrary assumptions.

The argument for this study comes from the fact that from the legislative perspective there is a tendency to legalize the accounting expertise in a unitary and coordinated way but also by the conceptual separation from the statutory and financial audit of the annual and consolidated individual financial statements for the implementation in Romanian legislation of the Directive 201/56 / EU and the clarification of the exclusion from the State of Public Surveillance of the accounting expertise and activity of the Experts and Accountants' Corps as a step forward in reforming the independence of expertise and, implicitly, of accounting experts.

In the first phase, the research was based on the critical analysis in time and space of the evolution of the organizational and methodological reference framework, with an emphasis on the professional framework on perfection, the integration of the professional framework into the procedural and legal framework, the studies made in the field of expertise, analysis carried out by revising the specialized literature, in the second part on the applicative research regarding the practical drawing up of some expert reports and in the third phase on the empirical study on the judicial accounting expertise.

The main idea from which the research was started was that by switching from a type of centralized and planned socialist society, excessively "disciplined" to a type of capitalist society, Romania, a diametrically opposed conceptual one and where free will arises there are opportunities, attitudes and activities that are exploited individually and personally by the members of society for the benefit of many people, in many cases over the common sense needs of a normal life, requiring permanent adaptation and improvement of the legislative and organizational framework.

From the point of view of this idea, from the revision of the specialized literature, the hypothesis of improving the professional metodological framework has been removed in order to respond to the more emphasized exigencies regarding the practical side of the legal interpretation of the facts and the accounting documents, which will guide the research approach .

Correlatively with this question we have formulated the general hypothesis that the scientific background of the Romanian accounting expertise is of an accounting nature and legal nature, each having a certain degree of graduation depending on the object and purpose of the expertise, the field of expertise, the body that has the expertise, the beneficiaries of the expertise Lastly, the legal nature of the litigation subject to the expertise.

Deriving and correlative with the above mentioned general hypothesis, the interest of the research goes to the sub-hypotheses that underlie the present research, determining the degree to which:

- **Sip.1** Accounting expertise is an important piece of evidence accepted in court;
- **Sip.2** The accounting expertise is subordinated to the majority of the accounting science and in the lower measure of the legal science;
- **Sip.3** Judicial accounting experts carry out their priority activity on the basis of accounting regulations and in part of legal science;
- **Sip.4** Affiliation of the accounting experts to the professional body of accounting nature - The Body of Chartered Accountants and Authorized Accountants (CECCAR) is the accounting component;
- **Sip.5** Affiliation of accounting experts to professional bodies of a juridical-mandatory nature in the Judicial Expert Group (GEJ) authorized and registered at the Ministry of Justice and optionally at the National Union of Practitioners in Romania, the Professional Association of Mediators in Romania, the Institutionalized Arbitration Associations strengthens the legal component;
- **Sip.6** The accountability of the accounting experts at the Chamber of Tax Advisors of Romania (C.C.F.) and in the List of persons authorized by judicial experts of the Ministry of Justice strengthens the fiscal component which is more of a legal nature;
- **Sip.7** The double accounting and legal foundation of the accounting expertise explains the membership of the professional bodies mentioned in the 4th and 6th hypotheses;
- **Sip.8** The prospect of using IT accounting and CLOUD technology strengthens the legal aspect and brings closer the judicial accounting expertise to legal science.

As a result, the aim is to report theories to practice, the central axis representing an empirical investigation that seeks to analyze the extent to which the main question in the introductory chapter can be answered, which are the foundations of the accounting expertise in Romania from the point of view legal and / or accounting records.

In addition, the study will test the perception of professional accountants (accountants, financial auditors, tax consultants) on the accentuated and differentiated legal component of accounting expertise in relation to other accounting professions, with respect for and compliance with the required expertise as evidence in court.

5. Theoretical Approach and Research Methodology

➤ Epistemological reasoning and positioning of research

The knowledge accumulated during the studies in the doctoral school and the experience gained in the professional activity carried out daily in my own accountancy

and fiscal company have allowed me the theoretical and practical approach to the scientific research carried out during the three years.

Starting from the aforementioned hypotheses, the theoretical approach was mainly focused on identifying the results validating these hypotheses or not, considering that "the choice of a certain epistemological position influences the whole research."

The reasoning used throughout the professional era was a professional reasoning, possibly subjective but centered on the knowledge gained from the specialized literature and the professional regulations issued by the professional associations (the Body of Chartered Accountants and Accountants in Romania and the Chamber of Tax Advisors in Romania), theoretically the reasoning being transposed into a series of co-concepts and ideas that from the practical point of view will ultimately contribute to the deepening of this old but always up-to-date area of judicial accounting expertise.

➤ **Methods used in research**

"Methodology is the general way of conducting scientific reflection. It can be defined as the study of the methods used throughout the research, giving the relevance and validity of the knowledge-making process. "

From a theoretical and practical point of view, in order to achieve the objectives, the research methodology used in this paper is based on the general methods of knowledge - more deduction and less induction, combining quantitative research with qualitative research, starting from a doctrinal - normative research at a positive - constructive research.

Quantitative research is based on the paradigms of the positivist, experimental typology, by numerical measurement of certain aspects of the accounting expertise in order to verify the causality hypotheses.

Carrying out research in the field of accounting expertise has first of all a positivist approach, as it relies heavily on experimentally verifiable facts, admitting the existence of a positive right, basically through the following principles:

- The accounting expertise has a strong doctrinal character - legal normative;
- The facts and issues analyzed are independent of the researcher;
- The researcher is objective both in the way the research is carried out and in the result;
- Connections with other forms of control and developments are causal;
- The correctness of the research is achievable on the basis of less deductive and less inductive logic;
- The approach is achieved through appeal to concepts and to a large number of aspects, facts, events that allow for quantitative expression and theoretical generalization.

Although qualitative research has a fairly wide variety of approaches, it is not based on numerical measurements because it follows the profound description of an action, a phenomenal event, even constructivist, or naturalistic or postmodernistic.

The constructivist approach to carrying out our research in the field of accounting expertise is less pronounced because:

- As a result of very little research it is possible to create a new possibility due to the strong doctrinal character;

- To achieve convincing solutions, a well-developed reasoning exercise must be done;

- Induction in the field of accounting expertise needs empirical evidence.

Although the accountancy expertise is required by judicial and extrajudicial practice, it can be done only within the contextual context of national law and according to the professional standards of C.E.C.C.A.R., thus achieving a direct link between the theoretical and practical side of the accounting expertise.

In my opinion, the chosen research direction and the above-mentioned methodology go from two phrases in the book "Interdisciplinary Perspective Epistemology", namely:

- the first phase *"The scientific research is based on examining, at different angles, the issues of matter and life, natural and social phenomena."*

- the second phase *"Scientific research, as an institutionalized activity, aims at producing scientific knowledge, developing and deepening them. On this basis, scientific research contributes to exploration, understanding, explanation, mastery of nature. "*

By harmonizing the hypotheses with the objectives set, this paper is very well circumscribed to the research framework, which is directed to the accounting expertise.

Also, our research is a combined research of accounting science - legal, interdisciplinary science that is focused on this important area for and for the benefit of economic actors, but which is not sufficiently understood by professional accountants, by the parties in the process, but especially by those who are decisively involved in the direct and effective exercise of the act of justice.

I would like to reiterate that even if our research project has some limitations due to the selection of the treated subject, the working methodology and research used as the hypotheses formulated in the paper are recognized by the complexity, problem and dynamics of the area of interest and the magnitude of the literature specialty, and the results we believe will be obtained and can be used for further research.

6. Structure of the research paper

6.1. Keywords

In order to gain access to the present research by potential users, in order to facilitate the understanding of its results, it gives below the most important keywords specific to the studied field:

- ✚ internal Audit
- ✚ financial audit
- ✚ accounting
- ✚ financial control
- ✚ judicial expert
- ✚ expert accountant
- ✚ survey
- ✚ accounting expertise
- ✚ accounting expertise
- ✚ financial accounting expertise with tax component
- ✚ tax expertise
- ✚ judge
- ✚ witness
- ✚ mediator
- ✚ insolvency practitioner
- ✚ Expression report
- ✚ professional standard
- ✚ legal science

6.2. The working steps of the research

The research has led to the first step in the algorithmic establishment of some logical steps, which ultimately materialize in a conclusion understood by most of the professional specialists who are legal or non-specialist.

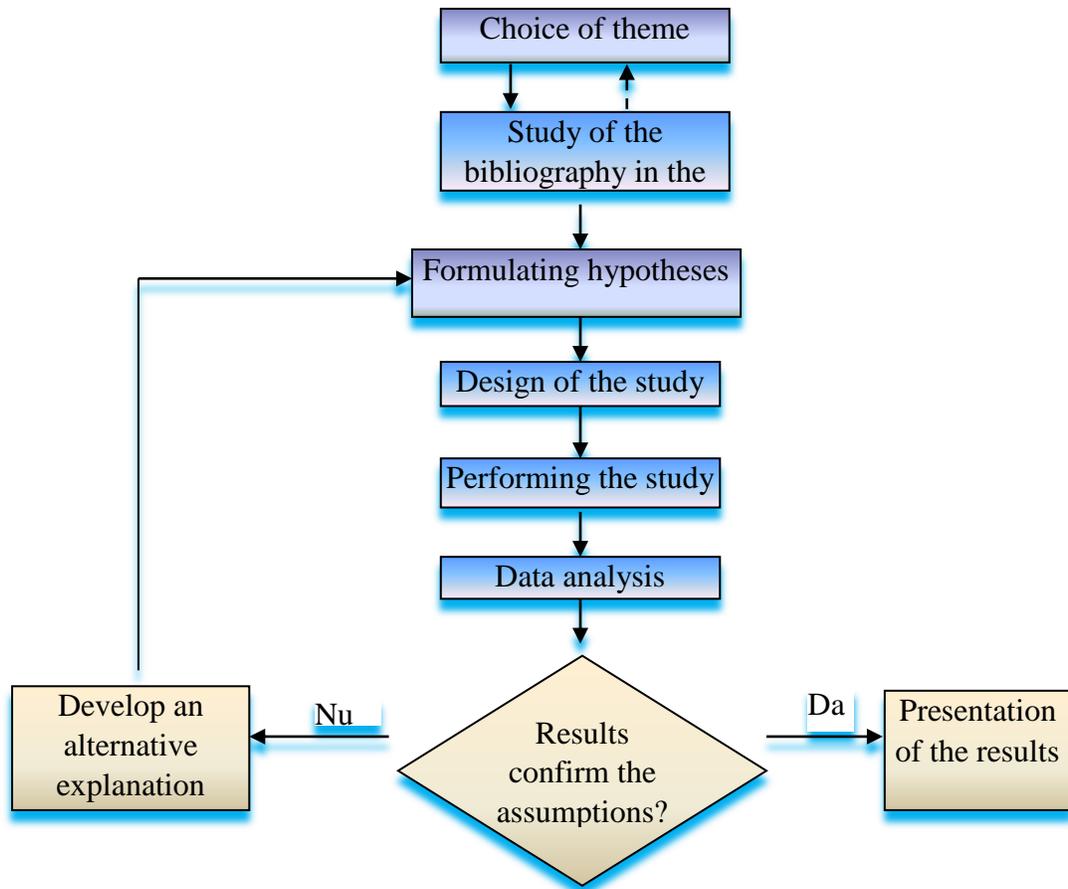
Any research, as any activity, involves the passing of stages, more or less, depending on the purpose chosen, which in a hierarchical order implies the beginning of the activity in our case of the scientific approach.

The choice of the theme is the head of the poster, and it has been a natural consequence of a professional activity for years, materialized in making quite a few reports of expert co-ordinate judiciary (as a judicial accounting expert), tax expertise (as tax expert and tax consultant) and technical expertise evaluations EPI, EBM and EI.

The other stages of research derive from the theme, the field and the chosen approach, distinct stages that can be represented graphically as follows:

Figure no.1.2.

Staging of research in the field of accounting expertise



(Source: <http://www.apubb.ro/wp-content/uploads/2011/02/Suport-MTCS-Ro.pdf>)

The following three steps, the bibliographic study, the hypothesis formulation and the design of the study, represent the preparation of the research as a starting point for its completion.

The bibliographic study is important because it defines the theoretical framework of the field of expertise in general and of the judicial accounting expertise especially at the present time, setting the research issue very clearly. The bibliography in the field is quite extensive, as the purchasing and study paths are multiple, starting from the easiest and least expensive, the university library, the Internet access of the curators and materials made by various more or less known or anonymous authors exposed to sell on the market or in their own library.

The hypothesis formulation is a natural consequence of the bibliographic study and of the first conclusions regarding the results from the documentary bibliographic material. Hypotheses have taken into account the bibliography studied by referring to the most relevant aspects resulting from it and the researcher's experience.

The design of the study, as it results from the definition of the word, includes the stage when the objectives are set, the tools, methods and methods that have been used during the research, including the practical aspects of the research.

The study involves the gathering and systematization of data, its analysis, its processing and the interpretation of results based on the assumptions and objectives. Collecting and centralizing the data we have done through simple methods using observation, involvement in practical cases, analysis models, questionnaires on which we have drawn some conclusions.

The outcome of these conclusions and personal interpretations may invalidate or confirm the working hypotheses and may generate recommendations and proposals for improving accounting expertise and improving the performance methodology to be practical in practice, and to meet the requirements of the CLIENTS, stakeholders and not the litigants of the judicial bodies they want to find the truth and give a just solution.

6.3. The general structure of the research work

The field of expertise in general and of judicial accounting expertise in particular is very wide and is a topic to date, the current daily media abounding with information on an anticorruption judicial caseload, unprecedented from the Mani Pulite operation in Italy in 1992, the involvement of judicial experts, of which the judiciary accountants have an important role because most of the facts have fallen and are plowing in the economic and financial sphere.

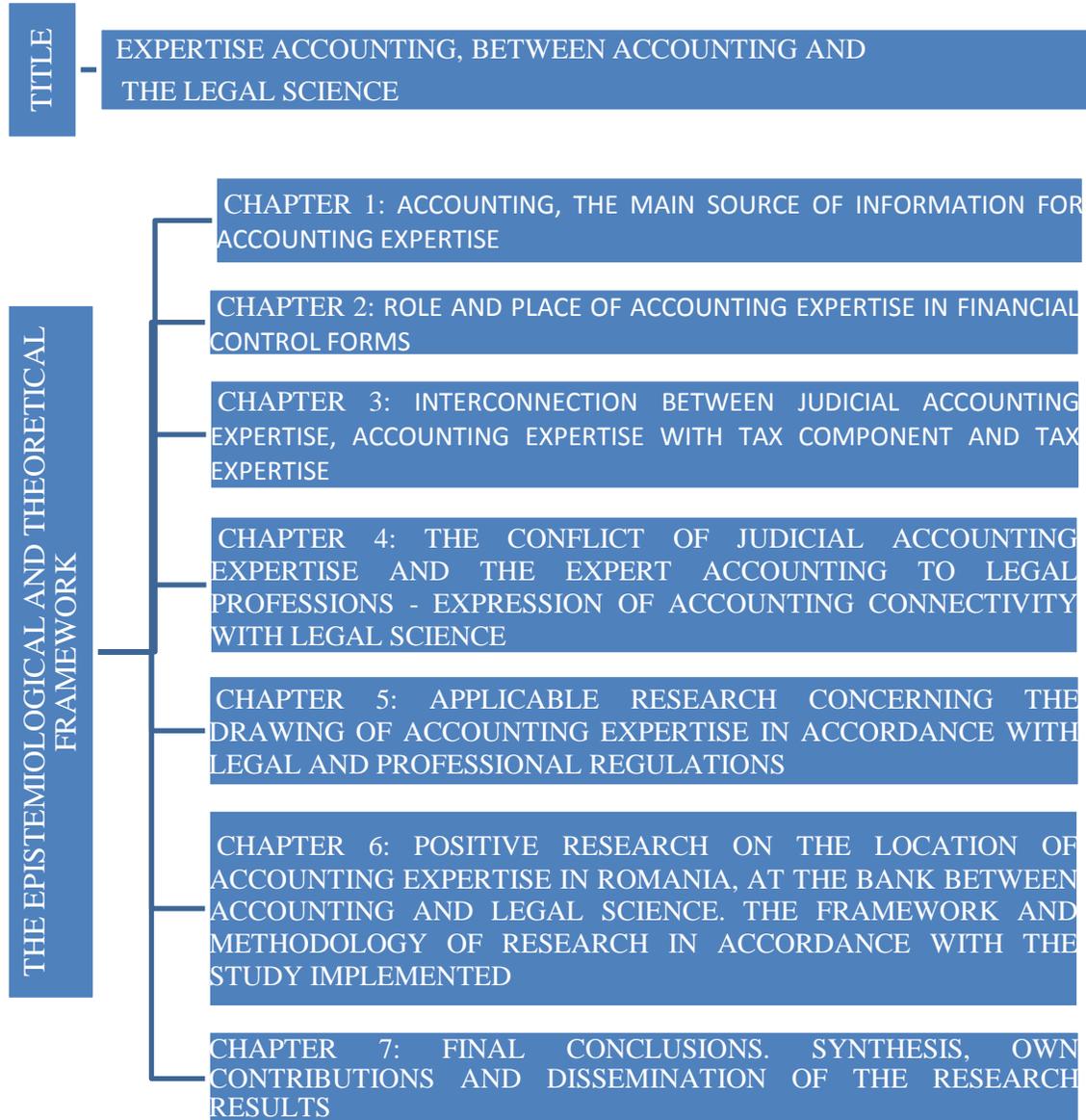
After choosing the title of the research paper, I questioned my friend Google to give me an idea about my doctoral work in the field of judicial accounting expertise. We found with surprise and joy at the same time that there are many discussions and queries about the judicial accounting expertise but we have not identified a doctoral thesis to address this theme and this concept.

Although the judicial accounting expertise has a long past and a well-defined role in the judicial process in Romania, most doctoral papers deal with topical issues regarding financial audit and internal audit, areas related to accounting expertise, areas well structured in terms of applicable international standards .

The architecture of the paper presented below was intended to have a cursivity, first understood by all potential users, and was structured on several research levels:

Figure no. 1.3

Structure of the research paper



(Source: own design)

The structure was created from the theoretical part to the practical applicative part, continuing with the epistemological market research, based on a logical coordinate of the algorithm of the research objectives and hypotheses, in order to highlight the way of their validation or invalidation, finalizing with conclusions and recommendations .

The first chapter of the thesis entitled Accounting, the main source of information for accounting expertise includes an exhaustive approach to this concept of accounting expertise in the literature and its temporal evolution over time. Starting from the general notions of expertise and its general and particular scope, we have defined and customized accountancy expertise by linking to accounting and national and international standards that professionally regulate accounting. By making a comparison with a house, the foundation of expertise is composed of the accounting information (concrete) and the legal precepts (concrete iron) that together form the scientific foundation.

The second chapter of the thesis titled Role and place of accounting expertise in financial control forms was devoted to the evolution of the accounting expertise and the legal framework in our country, emphasizing also the conceptual framework of the other control elements: internal control, internal audit, financial audit, censorate.

Within this chapter we have also made a parallel between the accounting expertise and these forms of control, including a comparative analysis, similarities and differences, and the impact with the legal side.

Regarding the legal framework, we also approached the professional framework, referring to the quality and profession of accountant expert as a member of CECCAR, a professional association with a professional regulation role in this profession and the largest association of this kind in Romania. As a basic regulatory act we approached the Professional Standard no.35 which methodologically regulates the performance of judicial and extrajudicial accounting expertise.

The third chapter of the thesis entitled INTERCONNECTION BETWEEN JUDICIAL ACCOUNTING EXPERTISE, ACCOUNTING EXPERTISE WITH TAX COMPONENT AND TAX EXPERTISE already makes the transition with legal science, knowing that taxation is eminently a legal science, legalized by one of the most important codes, The Tax Code, which the daily reality of demonstrating requires a continuous, systemic and highly interpretive approach, in the umbrella time making the defense of most lawyers and magistrates (judges, prosecutors) in most contradictory queues.

As a capitulo, we approached the concept of judicial accounting and the notions deriving from it (definition, legal nature, object), its necessity and importance as evidence in court.

Speaking of fiscal expression, I have shown that he is the rebellious child of accounting expertise, because of more or less justified reasons, a centrifugal movement has taken place as a distinct profession and, of course, a separate niche in the judicial process.

We have shown that the wealth of tax-related work (financial accounting expertise with fiscal component, filing and filing statements on tax obligations, taxes, taxes, contributions, funds, representation before tax authorities) is the accountability of the accounting experts, a confusion conceived by the legal regulation through the advent of Law No 162/2017.

The fourth chapter of the thesis, entitled Confluence of Contemporary Judicial Expertise and Accounting Expert with Legal Professionals - the expression of the connectivity of accounting with legal science, has given me the opportunity to advance on the connectivity of accounting with legal science through the prism of legal professions with jurisdictional activity judge, prosecutor, court tibunian arbitrator, bailiff) and without judicial activity (lawyer, insolvency practitioner, mediatro).

The fifth chapter of the thesis titled Applied research on the performance of the accounting expertise mission in accordance with the legal and professional regulations concerns the practical part of an expert's work, which tried to go from approaching a methodology for conducting the expertise, receiving the mission, convening the parties , the planning of the works, the carrying out of the expertise, the drawing up of the expert report and its submission.

We also presented a structure of the expert's report, adapted to the legal and professional requirements, and in the annexes to the thesis we have presented several case studies on reports of judicial accounting expertise drawn up in various situations, extrajudicial, civil judicial court, judicial criminal, fiscal, financial accounting with fiscal component.

The presentation of the methodology for conducting a financial accountancy expertise and the structure of the court accounting report was also necessary to reflect the formal legal nature of this act.

Of course, in the informational era of technological advancement of this nature, it was normal and we approached the aspect of making the accounting expertise in the context of the CLOUD accounting, which presupposes the abandonment of the written form of the documents, their recording in the virtual space, which makes the expert be a good computer user and be adapted to the new challenge, the lack of a physical document that overcomes the legal theory of the supporting document, and implicitly the lack of physical proof. And from a practical point of view, Cloud computing is even closer to the accounting expertise of legal science, meaning that manual handwriting times, physically, document documents are removed, the importance undoubtedly falling on mental judgment and the legal interpretation of patrimonial operations.

Chapter six of the thesis titled Positive research on the place of accounting expertise in Romania at the boundary between accounting and legal science. Framework and methodology of research in the light of the study

In this chapter, starting from the general hypothesis, we determined the working hypotheses of the research, the type of opinion poll and the way of conducting the study using the working instrument the questionnaire. The questionnaire included the introductory part, the recommended part, clarifications and 50 questions related to the working hypotheses, addressing common questions, self-completed questions, multiple answers using semantic scale (yes or no) and mathematical scale (1 to 5 or 6).

In order to carry out the research, it was important to choose the statistical population, the sampling technique, the sampling and the sample size. The chosen study population consisted of judiciary accountants certified by the Ministry of Justice, tax experts and accountants.

We presented the establishment of the sample subjects and verified by mathematical methods the relevance of the sample and the degree of representativeness of the respondents. Important in this chapter was the review of the results and their analysis in terms of the working hypotheses, taking into account the respondents' answers and their degree of representativeness.

The general conclusion part concludes the scientific research of this thesis, finalized by the conclusions formulated as a result of the feuded research, making the necessary explanations regarding the limitations of research in this field of old, yet not sufficiently explored experiments, being the place of future research perspectives.

As a desideratum of the research on the basis of which the present scientific approach was carried out, it was to bring clarifications on the concept of accounting expertise at the border between accounting science and legal science, research appropriate taking into account, as I mentioned above, the provocations of the information society Cloud-type technology.

7. Performing the accounting expertise in the CLOUD information accounting

An important aspect in the immediate future, which should be taken into account in making the accounting expertise in a timely and rigorous manner, is computerized accounting through the application of Cloud technology. I reiterate this axiom in terms of the impact that will be generated on the flow of accounting processing from computer-based patrimonial operations to document preparation, real-time recording, information storage, and archiving in the electronic environment.

In 2012, Consult Blue conducted a study called Generic Cloud Adoption 2012 at the request of CIO Council, which found that 55% of large companies in Romania are using Cloud Computing technologies and applications.

Also, all credit and insurance institutions plus multinationals have turned to this technology many years ago.

The application called Cloud Accounting means an accounting application that allows access from any corner of the world if it has an Internet connection and does not need to own its own servers through information.

Businesses will use this type of app to keep accounting because it is very fast and less costly.

For an accountant, Cloud technology can bring a great deal of value and expedience in making expertise, including first and foremost the knowledge of computer and software, and secondly with performing technology that can meet the challenges of accessing the application Cloud.

In the Financial Audit No. 2/2014 published by CAFR, information was taken that *"A study by Aberdeen Group, a research and market research company (2013), shows that Cloud applications implemented in the flow of accounting an immediate productivity increase of 25%, a 50% reduction in billing processing costs, and a 91% improvement in customer satisfaction. "*

For an accountant, Cloud technology can bring a great deal of value and expedience in making expertise, including first and foremost the knowledge of computer and software, and secondly with performing technology that can meet the challenges of accessing the application Cloud.

Increasing the importance of Cloud also raises the responsibility for quickly checking the information needed for expertise in a potentially hostile environment that can be altered by hackers at any time. And in this situation, Cloud Accounting provides the expert with optimal and effective variants that respond to the needs of verifiable and resolved goals at all three levels of business: operational, tactical, and strategic.

Thus, Cloud Computing at the operational level has expert support functions for an efficient and pertinent processing of transactions on income and expense accounts, bank accounts in any place, receivables, debts, taxes, and fees.

Cloud applications provide reporting and reporting information, dashboards, statements, journals, cash analyzes, and automatic and direct access to stored financial data.

The expert can easily gauge management decisions taken at a strategic level by permanently accessing reports containing activity data at all levels of responsibility that created reports, budgets, and internal controls of any company.

Taking into account these opportunities as well as the challenge brought by them, the accountant should have an online accounting software that allows access from anywhere, requiring minimal investment in system hardware, application maintenance (installation, upgrading, back-up , incident resolution, etc.) is usually the responsibility of the Cloud provider.

This change in working style is not considered easy, it can be chair because it implies and involves a mental change, attitude even accounting culture. Accounting experts will not adopt a simple Cloud Computing, it is necessary to incorporate in the methodology of expertise a new working approach, to reduce the cumbersome administrative processes in the courts, which are repetitive and will ensure the comfort and timing of optimal expertise. The wizard will give up the knowledge and experience of the old style, deepening cloud knowledge.

Accounting and supporting documents can be downloaded and uploaded online directly by the expert, eliminating the stage of consultation of the dossier and / or document requests from the parties in the process. The software will also collect accounting information and transaction data directly from source documents, automatically access the information recorded in the virtual desktop accounting logs, and post the data in the Accounts Sheets.

From the point of view of my expertise, in my opinion, the most important concern for potential accountants of Cloud Computing users is confidence in the security and confidentiality of extracted information in the context of using Internet services. There is also a lack of confidence on the accuracy of the data that was out of control of the company, the people involved invoking this.

The remedy of these shortcomings can be solved through strong authorization and access mechanisms, and authentication is done as efficiently as possible.

An important place is the communication between the Cloud Computing service provider and the expert that needs to be encrypted, as do the data centers, and the provider must keep records of the information access to prevent any potential interested in the failure of the expertise to invoke unauthorized access and to detect possible internal or external attacks and possible vulnerabilities.

Based on the aforementioned analysis, we believe that Cloud Computing's new application and technology is one of the major challenges with multiple changes that will decisively influence the accounting and expert profession in the coming years.

The level of automation, centralization and data processing will greatly increase that an accountant expert with a computer that has implemented an online accounting program will be able to quickly and efficiently extract financial and accounting information, view any document such as an invoice, to identify the issuer and the user with the electronic signature, process it, assign it to the account and store it.

If at this time an accounting program has different modules for cash and bank transactions (receipts, payments, loans, credits), assets, stocks, salaries and reporting, not always interconnected, in the immediate future all will be centralized and controlled by Cloud.

Concluding, CLOUD's accounting has many advantages, apparently related to computer science, in the end contributing to the approximation of the legal expertise of accounting:

- expertise accounting in the cloud is more flexible;
- Documents, data and information can be accessed from anywhere, from any device connected to the Internet, without the need for the expert to reach the archive of the court or parties involved;
- supply updating documents in real time, interacting directly with information;
- Supports real-time and accurate time tables, reports and reports;
- human grones are greatly reduced, starting with reading, writing and introducing them, processing them;
- Accessing information and data can be done at any time and from anywhere, optimizing the work schedule of experts;
- Security of the data accessed and the possibility of quick verification of them;
- significant savings in the costs of expertise, travel costs will not be needed in the archives of the judiciary and the parties, the cost of consumables, etc;
- increasing the time of legal analysis and interpretation of the economic and / or patrimonial operations.

Concluding, Cloud Accounting offers new solutions and serves both the bookkeeping function as well as the check and control performed by controllers, inspectors, internal and external auditors, and last but not least accountancy experts, the problem being principally not "if "But" when "this technology will be implemented.

8. Final conclusions. own contributions and dissemination of research results

This part represents the end of the theoretical and practical research work, a synthesis of its results, which takes into account the time and study efforts, sometimes not negligible, necessary and specific to the doctoral work.

The resulting conclusions can be structured on the skeleton of the paper, respectively based on theoretical research, applicative-practical research and empirical research.

8.1. Theoretical Conclusions on the Situation of Judicial Accounting Expertise at the Boundary between Accounting and Legal Science

Affiliation and confluence primarily with accountancy science is given by the following arguments:

✚ The main link between the accounting expertise and the accounting is given by the common legal regulation of the subjects that carry it, respectively the Government Ordinance no.65 / 1994. Article 6 letter a and b of this normative act regulates the organization, management, keeping, verification and supervision of the accounting provided the related assistance and in art. 6 letter d the law of the expert to carry out accounting expertise is regulated.

✚ Implicit and judicial accounting expertise is carried out by highly qualified specialists who have acquired the status of expert accountant and are active members of the C.E.C.A.R. Chart, belonging to this highest form of association of professional accountants strengthening the accounting component. According to Accounting Law no. 82/1990, the main condition of the persons who organize and maintain the accounting is to have higher economic studies, as well as the accounting expert.

✚ The professional rules for carrying out the accounting expertise developed by C.E.C.A.R. are the same for judicial and extrajudicial accounting expertise, which in this respect reflects the membership of a border area, the Body of Experts representing an intermediary between the court and the parties, a translator who translates the facts and circumstances of the accounting form expressed in documents into - a normal legal form.

✚ From a theoretical point of view, the basis of accounting expertise is accounting, in all respects understood from this word, by providing documentary material for answers to the objectives of the expertise.

✚ The location of expertise at the confluence of accountancy with the right is generated by the fact that expertise is a special test due to accounting "that reflects economic operations based on unitary and rigorously regulated evidence. In this way, accounting documents acquire the character of pre-established evidence. "

✚ Accounting data, in value form, can not in itself constitute the starting point for carrying out an expert examination, and it must first meet the formal requirements and then the substantive conditions. Documentary formalism from an accounting point of view is related to the acceptance as a probative value of accounting documents correctly drawn up or not. The way in which documents are drawn up requires the expert to assess to what extent these documents can be considered to be sound by nature's implications and the causes of possible formal non-conformities.

✚ From the legal point of view, from personal experience, the documentary formalism of documents and accounting registers can take on two aspects, of form and substance, on which the expert should be careful:

- as a background, economic operations, activities or facts are correct but formally incorrectly reflected in accounting documents and records, the form having more or less significant loopholes;
- as a background, economic operations, activities or facts are incorrect but formally covered by accurate reflection in documents and bookkeeping, the form being well established.

✚ In this situation, the expert has a difficult assignment because, at the same time as the documentary investigation, he has to set the necessary adjustments to ensure that the information reflects as accurately as possible the documentary reality.

✚ Accounting expertise is a form of financial accounting control because "in a wider sense, the scope of economic, financial and management control may include accounting expertise designed to be a superior degree of control."

✚ Judicial accounting expertise is a subsequent accounting documentary control which is carried out by indirect verification of economic transactions recorded in accounting and evidenced in accounting documents, which may be: supporting documents, technically operative records, accounts (accounts), accounting books and journals, verification balances, financial statements, statements, etc.

✚ Accounting expertise as a sphere of investigation of documents, facts, documents and cases of accounting, economic - financial, management and patrimonial nature reflected or not in the financial accounting documents.

✚ The scope of judicial expertise comprises the economic, financial and financial activity of an economic entity.

✚ The basis for documenting and substantiating accounting expertise is information and data extracted from financial and accounting documents.

✚ Judicial accounting expertise investigates facts, events, transactions based on accounting records and material footprints, such as written records from accounting archives, programs, software, diskettes, CDs etc;

✚ The methods and techniques used to achieve the judicial accounting expertise are specific to accounting as a science and practical activity.

✚ Specifying tolerances admitted, establishing the real, concrete situation, and comparing the two situations is more like accounting as real science.

Affiliation and confluence with legal science is given by the following arguments:

✚ The framework of procedural rules is contained in the Code of Civil Procedure, which constitutes the common law in the field of judicial expertise, as a means of legal probation and in the Criminal Procedure Code containing legal provisions opposed to the judicial accounting expertise.

✚ Judicial expertise is carried out only by the accounting experts authorized by the Ministry of Justice in accordance with Ordinance no. 2/2000 regulating the technical and judicial expertise from the point of view of the organization and included in the picture of the judicial experts. Membership of the Judicial Expert Group substantially strengthens the legal component.

✚ The treatment of the court accounting expert, in terms of incompatibilities, is similar to that of judges.

✚ Analyzes and interprets information in the field of accounting, correlated with those that regulate the field of expertise. Accounting data, in value form, can not in itself constitute the starting point for carrying out an expert examination, and it must first meet the formal requirements and then the substantive conditions. There are quite a few cases when accounting information may be different in form and substance, in which case the legal reasoning takes place, the judicial expert having a very difficult task. From a legal point of view, the documentary formalism of documents and accounting registers can embrace the two aspects, of form and substance, on which the expert should be careful:

- as a background, economic operations, activities or facts are correct but incorrectly reflected in accounting documents and records, with more or less significant loopholes;

- as a background, economic operations, activities or facts are incorrect but are covered by correct reflection in documents and accounting records, the form being well established.

✚ He / she answers and draws conclusions on objectives based on the results, which then serve as a legal instrument necessary for the judicial body, which has decided the judicial expertise or its own means of substantiating the decision of the person, who requested and contracted to perform the accounting expertise in extrajudicial cases.

✚ The formulation of the answers to the questions and the conclusions that come out of the expertise, presupposes the interpretation of the deviations and the explanation of their significance and the legal prism does not have the accounting.

✚ The completion of the expertise is done by issuing decisions and decisions by sanctioning the culprits and removing the non-conforming states, which are usually the responsibility of bodies other than the accounting experts, and which have legal consequences.

✚ Judicial accounting expertise falls within the scope of judicial proceedings and contributes to the establishment of material truth, with a view to a fair solution by the judicial body of the case being sued.

✚ It is an important means of proof in the judicial process that occurs when the judicial bodies consider it necessary to intervene by professional accountants to clarify certain cases under investigation, investigation or trial, as well as a form of research and elucidation of various economic and financial aspects on the basis of which the experts form their own well-documented opinion on the case. From this angle, the expertise is "the

operation entrusted to persons who, on the basis of their special knowledge, pronounce on facts that judges can not appreciate."

✚ In the Romanian legal system, the principle of non-arbitration of evidence is applied, which means that the probative value is equal to the other means of evidence, although there are many cases where the accounting expertise has the decisive role in proving facts and necessary to establish the truth. The accounting documents being drawn up long before their use as evidence and being reflections of previous facts, they are pre-established evidence means to be interpreted by the expert by interpreting them in the light of the applicable accounting and tax regulations.

✚ The primary objective of court accounting expertise is linked to the probationary issue of providing an authorized, professional opinion on the economic and financial aspects that are the subject of the expertise, so that the judiciary, making use of this information and applying the rule of law, is in to make a right decision and to hold guilty persons accountable.

✚ The incidence of the principle of contradictory in relation to court accounting expertise, as guaranteed by the parties' rights set out in the Procedural Codes, is subject to the contradictory discussion of the parties (notification of the parties on the expertise, participation in expert expertise, to make objections to expertise, etc.), confronts confusion with judicial science

✚ A conclusion that is related to the legal aspect is that the examination of the regularity of the accounting by the accounting expert is done through legal acts, finding the legal nonconformities, the interpretations to the law and the errors. In order to identify these irregularities, the accountant should be well aware of the relevant case law and the legislation governing the preparation, circulation, recording and accounting and interpreting it correctly.

8.2. Conclusions from application-practical research on the location of judicial accounting expertise at the boundary between accounting and legal science

C1: The practical application of judicial accounting expertise has a financial accounting component being a form of financial control (the methods and control procedures are similar) and a procedural legal form for the development of expertise, falling under the Codes of Conduct procedure.

C2: As a peculiarity that denotes the accounting component of the expertise and the closeness to the financial accounting and accounting science, from the practically practical point of view, which I have struck in performing the expertise, is the dependence of the expertise and the expert of computerized accounting that can be handled by:

-Specialization of the accounting expert to perform the accounting expertise through the electronic method, which involves checking the operations and documents processed in the electronic environment through analysis, evaluation, selection and testing procedures, using specialized IT tools (computers, tablets, software). In practice,

accounting takes place in various computerized programs that can process the information correctly or may alter it, which has forced us to study very well the potential risks of information misrepresentation, which may lead to a wrong outcome of the expertise.

- Adaptation and preparation of the expert for conducting the accounting expertise in the CLOUD accounting conditions, which presupposes the renunciation of the written form of documents, highlighting them in the virtual space, which makes the expert a good user of the computer and adapted to the new challenge.

C3: If several regulatory steps have been taken from the point of introduction of computerized accounting, by imposing certain criteria for the fulfillment of software programs (OMFP no. 2634/2015), in terms of Cloud computing accounting, the legislation remained a lot in not following this subject at all, the accounting expert being able to be put before some unknown to whom he has to answer.

An example of this is the lack of a physical document in the case of Cloud computing, which overwhelms the accounting and legal theory of the supporting document, and implicitly the lack of physical evidence.

Another example is the perpetrator of the document or records, as accounting records can be held anywhere and by anyone who can access the information. Under a more advanced technology and information advance of hackers, the expert has to select and analyze more carefully the accounting information.

And from a practical point of view, Cloud computing is even closer to the accounting expertise of legal science in the sense that it eliminates manual handwriting times, physically, document documents, the importance undoubtedly falling into the mental judgment of the expert, and the legal interpretation of operations property.

C4: An important legal issue is the jurisdiction under which cloud accounting is dealt with, the legal status of which is international accounting, the practices being different, implicit also those of security and confidentiality. From the practice of the expertise of multinational companies that keep accounting using Cloud technology, we have found that the Romanian accounting and tax regime is, in some respects, different from Cloud jurisdiction, which may imply an inadequate response to the expert.

An example of what I have experienced in practice is that of loans and interests between affiliates or the provision of consultancy services that are being analyzed in a criminal proceeding, may have catastrophic practices that differ significantly from one country to another and from one jurisdiction to another.

Regarding the accounting experts in the relationship with the judicial bodies, we have departed some personal conclusions that can contribute to the improvement of the procedural framework:

C5: Experience has repeatedly highlighted the necessity of a permanent partnership between judges and experts, and a permanent judicial discipline is needed in the dispute settlement process. This partnership is set by the Ministry of Justice by drawing up the list of judicial experts, and so, but at the local level where the expertise is actually carried out, this partnership is difficult to achieve and achieve.

C6: All judicial practice has shown that a suite of experts previously and periodically selected are needed to be trained and / or verified as they can be important in both small disputes and large-scale disputes where many legal issues are clear , but the essential question remains a technical analysis.

C7: In the case of larger disputes, parties with financial resources still tend to choose more experts to the detriment of a single expert. This option may be effective, but the procedure must be strictly controlled to avoid lengthy, inefficient and costly procedures, as sometimes there is an unhealthy practice of hiring experts in counter-competitive, totally inconvenient fighting in the final settlement of disputes. In practice, where I was called a single expert, the procedure was very operative, and where there were more experts, the expertise lasted a lot and complications arose.

C8: One of the frequent criticisms concerns the lack of involvement of the parties in the process of appointing experts. This could be solved by bringing the parties to a list of experts who have done their best with expertise and have had a favorable attitude from which they finally choose one. Only if the parties fail in such an appointment then, in the end, they will accept the imposition of a candidate by the court. From this point of view, an issue that may favorably influence the expertise and can be a means of preserving the objectivity of the experts throughout the trial is the appointment of the experts by the court and not by the parties, even though the Civil Procedure Code permits the choice of to the parties if they agree.

C9: Experts also need to have terms of reference and a timetable agreed with the parties involved to fit the procedural deadline. Judicial practice has resulted in increasingly frequent discussions with the expert / experts before the appointment to ensure that the issues on which the experts disagree are clarified and reformulated as much as possible to save time and costs on the course of expertise.

C10: In order for the process to work effectively, the parties' representatives, together with the experts, must identify the issues in dispute in order to determine the objectives to be met. In most cases, the objectives are done without expert consultation, which implies a formulation of them to which the expert / experts can not formulate answers. Objectives must be drawn up and transmitted between the parties and the expert / experts, providing appropriate time periods for change before the scheduled date for discussion and their approval as a follow-up to the wishes of the expert and the prioritization of the emblems.

C11: With a view to avoiding objections, observations, requesting clarification, supplementing expertise or counter-examination, it is appropriate to provide for the submission of a preliminary or interim report on the drawing up of the expert report. Seldom have been the cases when a well-done report, complete with answers to the parties' objections, generally contractors, has finally become incomprehensible.

C12: With regard to the practice of fees for expertise, in this respect, in many cases the fees were ridiculous, and it may be thought that expertise is not considered an important scientific evidence; the expert is not assimilated to the judge, on the contrary it is considered a work of two lei. The small fee does not allow the expert to pay attention to the correct and expeditious performance of the expertise, because in the end the expert profession is a liberal one and the type of economy in which it operates is the market economy.

C13: The profile of the forensic accountant should be similar to the judge, it must be a form of balance, between independence and accountability, both involved in the act of justice, indeed in different positions. The accountant, in order to be able to perform judicious judicial expertise in optimal conditions, has to meet certain requirements in terms of personal profile:

- to be able to think and analyze independently the subject subject to expertise, requiring financial and legal financial knowledge.

- to be able to make self-criticism prior to the expertise, recognizing whether there are personal factors that can influence the expertise that are related to prejudices (race, gender, culture, etc.), predispositions, vulnerabilities, etc.

- moral integrity is a permanent feature, manifesting a normal conduct characterized by dignity, politeness, strength of character and fairness.

- to have mental qualities that allow him / her to develop the skills needed to solve the expertise.

- to communicate the findings of the expertise, clearly, logically, credibly, and be responsive to the feedback of the jurisdiction or the parties.

8.3. Conclusions from empirical research on the location of judicial accounting expertise at the boundary between accounting and legal science

By conducting the empirical research of this study, we have been looking at how accounting, and especially judicial, expertise is perceived as being at the border between accounting and legal science.

Respondents were chosen from persons who may have tangency and are knowledgeable about accounting expertise, primarily accountants, then legal professionals, lawyers and legal advisers, and last but not least, investors, beneficiaries of expertise, who can give an answer as much as possible.

On the basis of the interaction with the respondents, the general hypothesis formulated that the scientific background of the Romanian accounting expertise is of an accounting nature and of a legal nature was fully confirmed on the basis of the sub-hypotheses that substantiated the present research project and which were validated thus :

- **Sip.1** The accounting expertise constitutes an important piece of evidence accepted in court;

- **Sip.2** The accounting expertise is subordinated to the majority of the accounting science and in the lower measure of the juridical science;

- **Script.3** Judicial accounting experts carry out their priority activity on the basis of accounting regulations and in part of legal science;

- **Sip.4** Affiliation of the accounting experts to the professional body of accounting nature - The Body of Chartered Accountants and Authorized Accountants (C.E.C.C.A.R.) is the accounting component;

- **Sip.5** Affiliation of professional accountants to professional bodies of a legal-obligatory nature in the Judicial Expert Group (GEJ) authorized and registered at the Ministry of Justice and optionally at the National Union of Practitioners in Romania, the Professional Association of Mediators in Romania, the Institutionalized Arbitration Associations strengthens the legal component;

- **Sip.6** The accountability of the accounting experts at the Chamber of Tax Advisors of Romania (C.C.F.) and in the List of persons authorized by judicial experts of the Ministry of Justice strengthens the fiscal component which is more of a legal nature;

- **Sip.7** The double accounting and legal foundation of the accounting expertise explains the membership of the professionals in the professional bodies referred to in hypotheses 4,5 and 6;

- **Sip.8** The prospect of the use of computerized accounting and CLOUD technology strengthens the legal side and brings closer the judicial accounting expertise to legal science.

Through the empirical research with the help of the questionnaire, I followed a professional opinion on the topic, confirming what was suggested by the title of the thesis, which contributed to the awareness, first of all, of the decision-makers responsible for the management of the profession, secondly of those responsible for the regulation of the

profession and last but not least of the professional accountants who have strengthened their conviction and satisfied the professional pride that the expertise is really at the interference of the accounting science with the legal science. I say satisfied professional pride, being a takeover of an expression used by a colleague, a questioned respondent, who called me and told me that I expressed certainty, with the observation that accounting is also a science.

8.4. Personal Contribution to Accountancy Expertise

Personal contribution to scientific research can be viewed from two points of view, namely to clarify the organization and conduct of accounting expertise and as a consequence of bringing at least a minimum of added value to the area of the scientific inquiry of this study.

First of all I want to mention as a first contribution even the thesis with this title, because by searching on the Internet with Google (Gogu in popular terminology), we did not identify references to doctoral papers on accounting expertise.

Adding value to the subject of the research consisted of the following main elements:

➤ In terms of expertise in the field of expertise, we have carried out a quantitative and qualitative analysis of the work in the field (legal and professional regulation and specialty) that has contributed to the resizing of the existing researches.

➤ Identified and highlighted the more important trends at the conceptual level, the theoretical approaches and their impact on the achievement of the accounting expertise.

➤ I highlighted the place and the role of the accounting expertise in the forms of financial accounting control: internal financial control, financial audit, internal audit, censorship.

➤ Highlighting the importance of accounting expertise in the act of justice due to the sometimes very complex and ultra-specialized activities that are subject to judgment and require the help of experts, who must have the high level professional capacity and legal knowledge to express themselves within the jurisdiction of the jurisdiction as well as qualities special psychics to withstand pressure.

➤ The observation of the institutional collaboration between the judicial bodies and the accounting experts, the basic condition of the optimal and correct settlement of the judicial procedure. We have stressed the need for a clear and conscious demarcation of the place and role of the judge and accounting expert in the judicial process.

➤ I have highlighted the important role of the Body of Chartered Accountants and Authorized Accountants and the Judicial Bodies for Achieving the Accountancy Expert Professionals Association of Accountants Professionals.

- Greater consistency in the interest of experts by the Expert Body, a more responsible representation of members.
- Evidence of types of judicial expertise in general and judicial accounting expertise in particular, classification and highlighting of the specificities of each type.
- The fact that tax expertise is based on the same typology of accounting expertise, accounting and taxation are two sides of the same coin, legal science being the tomat where these coins are introduced to play a song that calls for expertise.
- Development of the ways to increase the optimization of the expert experiments by practical appointments resulting from the experience and by performing control methods.
- Integrated presentation of the stages and phases of work in the performance of judicial accounting expertise.
- I have justified why the independence of the appointed accounting expert must be real and absolute, unlike that of the expert advisor chosen by the parties that must be as real, not dissimulated but can not be absolute. Independence can not be absolute from the start, choice by one party is subjective and contractually signed, he already sells a spirit addiction.
- Identifying and highlighting the characteristics of accounting expertise in Cloud computing and Cloud computing.
- The legal and professional adoption of electronic control methods, gradually abandoning the examinations made by the physical verification, the sheet of paper of the contracted documents.
- Adaptation of legal and professional legislation to Cloud computing.
- the need to prepare and perfect experts, to the challenges of computerized and cloud computing, on in-depth computer work and easy access to information.

From the applied research combined with the empirical, regarding the accounting experts in the relation with the judicial bodies, we have drawn **some personal conclusions as recommendations**, which can contribute to the improvement of the procedural framework and to the execution of the expertise as correct, optimal and easy as possible:

- ↪ Experience has repeatedly highlighted the necessity of a permanently institutionalized partnership between judges and experts, requiring a permanent judicial discipline in the dispute settlement process. This partnership is established by the Ministry of Justice by drawing up the list of judicial experts, and so, but at the local level where expertise is actually carried out, this partnership is difficult to achieve and achieve.
- ↪ All judicial practice has shown that it is necessary that a group of experts selected previously and periodically be trained and checked, as they can

- be important both in legal disputes where many aspects of law are clear, but the essential question remains a technical analysis .
- ↪ The preparation and verification of court accounting experts should also pursue their psychological and moral aspect due to the emotional and pressure exerted by the judiciary.
 - ↪ Implement a more transparent and correct system for appointing expert accountants based on certain criteria, and the procedure needs to be reviewed.
 - ↪ Redistribution of the expertise of the local expert office, proper involvement in the selection of experts. Collaboration faster with C.E.C.C.A.R. for the real-time updating of the list of court accounting experts.
 - ↪ The regulation of financial accounting expertise with fiscal component has clarified the place of fiscal works and tax expertise as a component of accounting expertise, experts having the competence to execute them. It is necessary to inform the courts and other legal bodies correctly, in order to eliminate the exclusionary tendencies of the cottage experts.
 - ↪ Enlarging the information about the existing judicial accountants in the list displayed on the website of the Ministry of Justice, with personal information that simplifies contracting and / or contacting it regarding: age, specialties other than expertise, the degree of workload that allows a certain autonomy, availability, etc.
 - ↪ In the case of larger disputes, the parties still have the tendency to choose more experts to the detriment of a single expert. This option may be effective, but the procedure must be strictly controlled to avoid lengthy, inefficient and costly procedures, as sometimes there is an unhealthy practice of engaging experts in antagonistic struggles that are totally inappropriate in the final settlement of disputes. In practice, where I was called a single expert, the procedure was very operative, and where there were more experts, the expertise lasted a lot and complications arose.
 - ↪ One of the frequent criticisms concerns the lack of involvement of the parties in the process of appointing experts. This could be solved by bringing the parties to a list of experts who have done their best with expertise and have had a favorable attitude from which they finally choose one. Only if the parties fail in such an appointment then, in the end, they will accept the imposition of a candidate by the court. From this point of view, an issue that may favorably influence the expertise and may be a means of preserving the objectivity of the experts throughout the arbitration procedure is the appointment of experts by the court and not by the parties, even though the Civil Procedure Code permits this.
 - ↪ It is also necessary for experts to draw up terms of reference and an agreed timetable, in order to comply with the procedural deadline. Judicial practice has resulted in increasingly frequent discussions with

the expert / experts before the appointment to ensure that the issues on which the experts disagree are thinned as much as possible to save time and costs through expertise .

- ↪ In order for the process to work effectively, the parties' representatives, together with the experts, must identify the issues in dispute in order to determine the objectives to be met. In most cases, the objectives are done without expert consultation, which implies a formulation of them to which the expert / experts can not formulate responses. Objectives must be drawn up and transmitted between the parties and the expert / experts, providing appropriate time periods for change before the scheduled date for discussion and their approval as a follow-up to the wishes of the expert and the prioritization of the emblems.
- ↪ With regard to the practice of expert fees, from this point of view, in many cases the fees were ridiculous and one can think that the expertise is not considered as an important scientific evidence; the expert is not assimilated to the justice, on the contrary it is considered a work of two lei.
- ↪ The correct fees stimulate the interest of the experts, strengthen the independence and increase the quality of the contable expertise, for which the expert can fairly estimate the fees of an expert's opinion for the preparation of the objects prior to the confirmation.
- ↪ Improvement of experts not only professionally, but also judicially and with the involvement of the judiciary, in order to carry out concurrent concise expertise and the legal act.
- ↪ With regard to the drawing up of the expert report, in order to avoid objections, observations, requests for clarification, supplementary expertise or counter-examination, it is advisable to submit an interim report. Seldom have been the cases when a well-done report, complete with answers to the parties' objections, generally contractors, has finally become incomprehensible.

By addressing this research, we have identified *some critical points regarding the judicial accountants in relation to the judge*, who must draw their attention and representative institutions to review the procedures:

-in the civil process, some uninformed or poorly informed parts, exaggerate the role of the accountant versus a judge who, due to the status and credibility of the profession, is sometimes considered the true decision-maker, which is totally wrong.

- there are cases when the accountant himself thinks or gives the impression that he decides the end, overstating his position, sometimes leading to a tense relationship.

- there may be cases when the judge relies solely on the decision-maker, the attitude just as damaging.

- there may be cases where, through the objectives formulated, the judge transfers the expert's powers to the judge on the analysis of the evidence and the factual situation in terms of legal norms.

- by the repeated appointment of the same expert by the judge, may lead to the appraisal of an expert judgment, according to the judge's wishes, which may lead to distrust of expertise and authorities.

9. Research limits

Objectively, any research has certain limits, taking as a reference a framework already established, because it is not possible to make a complete review of a domain that is in a continuous movement and transformation.

And in the case of the present paper, the theme as it is old, as it resulted from the history of the expertise, is so up-to-date, being more than necessary in the current social and economic framework of the transition, as perpetually, towards the market economy and capitalism .

The present study was carried out during the period of PhD, taking into account the conceptual, regulatory and practical applicative framework specific to this period. As we know and presented in the evolution of the accounting and accounting expertise in Romania, the evolution in the field of accounting and taxation is very rapid, the changes being the order of the day.

The field of expertise and the topic "Accounting expertise, the boundary between accounting and legal science", being an area where we did not find a research pattern, I tried and believe that I managed to create a research model that would best capture the scientific approach which I have assumed.

From this point of view, it is possible that the chosen research pattern can be perfected from another angle, but we have left the premise that there is always another way of looking at the same problem, according to the principle of "unity in diversity" is also the motto of the European Union.

Another possible limit of research is that the sample chosen for research could be higher, but implicitly the costs and time could be different, but the result might have been the same, which justifies the present research work.

These limits can serve as reference points for the many researches carried out by both myself and the potential interested in this field, which combines the old with the new in a continuous form of theoretical and practical adaptation.

10. Dissemination of research results.

The results of the research were reflected and materialized during the doctoral school through the following forms:

- drawing up the present thesis as a doctoral thesis on the topic "Accounting expertise, the border between accounting and legal science" and the progress reports sustained in the previous years;
- publishing and supporting works at CNSIS-recognized scientific conferences and symposiums and indexed specialty magazines illustrated in Table 7.1;
- participation in scientific events (conferences, congresses, scientific communications sessions) illustrated in Table 7.2.
- the participation in the scientific and professional courses illustrated in Table 7.3.

Curriculum vitae

Personal information

Surname(s) / First name(s)	NITU CORNEL
Address(es)	str. Banatului, nr.2, bl.36D, et.2, ap.9, Ploiesti, rOMANIA
Telephone(s)	+40726135642
Fax(es)	+40244517701
E-mail(s)	acon.audit@gmail.com
Nationality(-ies)	romanian
Date of birth	29.12.1958
Gender	male
Desired employment / Occupational field	ACON AUDIT SRL

Work experience

Dates	Sept 2004-day
Occupation or position held	administrator
Main activities and responsibilities	Financial and internal audit, accounting expertise,tax consultancy, ratings, insolvency
Name and address of employer	ACON AUDIT SRL
Type of business or sector	Financial and internal audit, accounting expertise,tax consultancy, ratings, insolvency
Dates	Oct. 1991-iulie 2004
Occupation or position held	Division Chief Financial Guard

Main activities and responsibilities	Financial control
Name and address of employer	Financial Guard Prahova
Type of business or sector	Financial control
Dates	1980-dec 1996
Occupation or position held	Artillery officer
Main activities and responsibilities	Activities Order
Name and address of employer	Ministry of Defence
Type of business or sector	Military artillery
Education and training	
Dates	2012
Title of qualification awarded	Expert evaluator
Principal subjects/Occupational skills covered	companies valuation, estate properties, movables
Name and type of organisation providing education and training	National Union of Appraisers in Romania
Dates	2007
Title of qualification awarded	Tax consultant
Principal subjects/Occupational skills covered	Tax consultancy
Name and type of organisation providing education and training	Chamber of Tax Consultants

Dates	2002
Title of qualification awarded	Trainer
Principal subjects/Occupational skills covered	Audit Training of Trainers
Name and type of organisation providing education and training	Department for International Development of the UK government
Dates	2001
Title of qualification awarded	Financial auditor
Principal subjects/Occupational skills covered	Financial audit
Name and type of organisation providing education and training	Chamber of Financial Auditors of Romania
Dates	2000
Title of qualification awarded	Practitioner reorganization and liquidation
Principal subjects/Occupational skills covered	insolvency reorganization and liquidation
Name and type of organisation providing education and training	Institute of Chartered Accounts of Scotland & Price Waterhouse Coopers
Dates	1999
Title of qualification awarded	Expert evaluator CECCAR
Principal subjects/Occupational skills covered	Companies valuation
Name and type of organisation providing education and training	The Chartered Accountants CECCAR

Dates	1998
Title of qualification awarded	Evaluator
Principal subjects/Occupational skills covered	Companies valuation
Name and type of organisation providing education and training	National Agency for Privatization
Dates	1996
Title of qualification awarded	Independent external auditor
Principal subjects/Occupational skills covered	Auditing companies on the capital market
Name and type of organisation providing education and training	National Securities Commission
Dates	1995
Title of qualification awarded	chartered accountant
Principal subjects/Occupational skills covered	Financial expertise
Name and type of organisation providing education and training	Body of Expert and Licensed Accountants
Dates	1995
Title of qualification awarded	chartered accountant
Principal subjects/Occupational skills covered	Financial expertise
Name and type of organisation providing education and training	Body of Expert and Licensed Accountants

Dates	1995
Title of qualification awarded	Chartered accountant
Principal subjects/Occupational skills covered	Financial expertise
Name and type of organisation providing education and training	Body of Expert and Licensed Accountants
Dates	1985-1989
Title of qualification awarded	economist
Principal subjects/Occupational skills covered	Planning and Cybernetics
Name and type of organisation providing education and training	Academy of Economic Studies Bucuresti
Dates	1977-1980
Title of qualification awarded	Officer
Principal subjects/Occupational skills covered	Artillery
Name and type of organisation providing education and training	Military Institute
Dates	1973-1977
Title of qualification awarded	student
Principal subjects/Occupational skills covered	Military career
Name and type of organisation providing education and training	Military school

Personal skills and competences

Mother tongue(s) **romanian**

Other language(s)

Self-assessment

European level (*)

English

Russian

Understanding		Speaking		Writing
Listening	Reading	Spoken interaction	Spoken production	
B1	B2	A2	A2	B1
A2	B2	A1	A1	B1

(*) *Common European Framework of Reference (CEF) level*

Social skills and competences

Good communication skills

Organisational skills and competences

Leadership

Technical skills and competences

A good knowledge of tax legislation and accounting

Computer skills and competences

Good computer skills and competences

Driving licence(s)

B