

IMPACTUL NERESPECTĂRII PROCEDEULUI DE DOCUMENTARE STABILIT PRIN EXPERTIZE JUDICIARE

*Ela MALAI, Ina GHIMP**

Catedra Contabilitate și Informatică Economică

**Institutul Internațional de Management „IMI-Nova”*

The entire activity of national economy takes place in a legal framework, determined by normative acts in terms. If the economic activity cannot take place outside the judiciary, then we can say that, mostly, the legal activity has its source in acts and actions of economic nature. The accounting evidence is the one that holds the information on the economic activity, from the smallest form of organization, natural person, legal entity, up to the level of national economy.

The failure to satisfy the law in respect by those who are employed in the economic activity, are generated various litigations, which, not all of the time, can be resolved amicably, and, in this case, is appealed to Court. The accounting evidence is the one which can provide information and documents that can be written proves in solving economic disputes. Moreover, the Civil and Criminal Procedure Code is regulated as Court, for clarification of economic facts, as to appeal to chartered experts.

Întreaga activitate a economiei naționale se desfășoară într-un cadru legal, determinat de actele normative în materie. Dacă activitatea economică nu se poate desfășura în afara juridicului, putem spune că, în mare parte, activitatea juridică își are izvorul în acte și fapte de natură economică. Evidența contabilă este cea care deține informațiile cu privire la activitatea economică, de la cea mai mică formă de organizare, persoană fizică, persoană juridică, până la nivelul economiei naționale.

Prin nerespectarea normelor de drept în materie de către cei care sunt angajați în activitatea economică se generează diferite litigii, care nu se pot rezolva întotdeauna pe cale amiabilă și, în acest caz, se apelează la instanța de judecată. Evidența contabilă este cea care poate furniza informații și documente ce pot constitui probe scrise în rezolvarea litigiilor de natură economică. De altfel, prin Codul de procedură civilă și prin Codul de procedură penală se reglementează ca instanța de judecată, pentru lămurirea unor fapte de natură economică, să apeleze la experți contabili.

Contabilitatea are sarcina de a urmări, controla și înregistra situația economico-financiară și activitatea întreprinderilor. Pentru realizarea acestor obiective, contabilitatea a elaborat un procedeu corespunzător care să permită cunoașterea fenomenelor și proceselor economice în dimensiunile în care ele au loc, cu toate caracteristicile pe care le comportă și implicațiile pe care le produc.

Procesul cunoașterii contabile începe în mod obligatoriu cu acțiunea de consemnare și de culegere a informațiilor, a datelor despre patrimoniul întreprinderii. În efectuarea lucrărilor ei, contabilitatea respectă în mod obligatoriu două principii: „nici o operație economică sau financiară fără document” și „nici o înregistrare contabilă fără document”. Documentul servește la formalizarea în scris a unor fapte, fenomene sau decizii cu caracter economic, care produc modificări ale patrimoniului. Documentul care consemnează producerea unor fapte se naște în afara contabilității; contabilitatea se servește de acest procedeu pentru a realiza obiectul său de activitate în perimetrul întreprinderii. Totalitatea documentelor, ca purtători materiali de informație, constituie documentația unității patrimoniale.

Documentația, ca procedeu al metodei contabilității, este acțiunea de culegere și consemnare în documente a datelor privitoare la operațiile economice dintr-o întreprindere, în momentul și la locul efectuării lor. Respectarea cu strictețe a acestui procedeu asigură exercitarea controlului economic și financiar pentru apărarea integrității patrimoniului, întărirea autonomiei economico-financiare a întreprinderilor, controlul respectării disciplinei financiare și contractuale, verificarea prealabilă a justeței și legalității tranzacțiilor. Astfel, se asigură creșterea responsabilității pentru administrarea patrimoniului.

În urma expertizelor judiciar-contabile pe cauze civile și penale, cu regret, s-a constatat că, de multe ori chiar de la origine, o contabilitate este intenționat aranjată în așa fel, încât să poată favoriza și ascunde fraudele și fâlsurile urmărite. La fel, se depistează unele operațiuni economice ce atrag după sine nu una, ci mai multe urmări care, la rândul lor, dau naștere la alte operații economice, uneori camuflate, ce necesită expertize suplimentare.

O atitudine formală și neglijarea normelor cu privire la întocmirea și prezentarea oportună, completă și corectă a documentelor primare, a registrelor contabile, precum și integritatea și păstrarea acestora, conduc la

delapidări, sustragei și înșelăciuni, ce se soldează cu pagube considerabile aduse întreprinderilor, imposibile de recuperat.

Printre încălcările stabilite în urma efectuării expertizelor judiciar-contabile pe cauze civile și penale se numără:

– lipsa rechizitelor obligatorii aferente documentelor contabile, ceea ce conduce la pierderea calității acestora de documente justificative;

– înscrierea datelor cu creionul în documentele primare și în registrele contabile, fapt inadmisibil;

– prezența în documente contabile a răzuirilor, subscrierilor, precum și a spațiilor libere între operațiunile înscrise în acestea. Astfel de documente la fel își pierd calitatea de documente justificative și nu servesc ca mijloc de cercetare în expertiza contabilă;

– corectarea incorectă a erorilor comise în documentele primare (corectarea nu se face pe toate exemplarele documentului primar, lipsesc semnătura persoanei care semnează documentul și data corectării);

– diferența dintre datele înscrise în mai multe documente interdependente (cum ar fi, spre exemplu: diferențieri depistate la compararea datelor înscrise în borderourile salariului calculat cu lucrările efectiv efectuate și în borderourile de plată ale casieriei);

– inexactități ale datelor înscrise în documentele contabile privind cantitatea, prețul, valorile (de exemplu: majorarea totalului în listele de plată, micșorarea sumelor impozitelor calculate și reținute etc.), calcule greșite în dări de seamă, inexactități la utilizarea normativelor, la folosirea înscrierilor stornate, reducerea soldurilor în conturile de activ și pasiv ș.a.;

– prin intermediul verificării de fond sunt depistate documente al căror conținut nu corespunde regulilor fixate în actele legislativ-normative, adică sunt scoase în evidență documente ce sunt corect întocmite ca formă, însă reflectă operațiunile economice denaturate după conținut, cum sunt: a) cu privire la marfă, ce poartă o informație cantitativă denaturată despre existența reală a patrimoniului unității patrimoniale; b) fără marfă, care reflectă mișcarea mărfurilor inexistente (ce n-au fost primite sau consumate) sau rămase fără mișcare (spre exemplu: decont de avans pentru delegațiile ce n-au avut loc sau eliberarea mijloacelor bănești titularilor de avans care n-au prezentat darea de seamă pentru avansurile primite anterior etc.);

– nerespectarea criteriilor folosite la clasarea documentelor, încălcarea modului și termenelor de păstrare a documentelor ș.a.

Pentru elucidarea unor astfel de situații, autorii și-au pus ca scop să explice modalitatea corectă de întocmire, prezentare și păstrare a documentelor contabile.

Toate întreprinderile pentru confirmarea operațiilor, informațiilor și datelor aferente circuitului economic sunt obligate să se conducă de prevederile Legii contabilității, de Standardele Naționale de Contabilitate, Comentariile privind aplicarea S.N.C. și de alte acte normative care reglementează aspectele de ținere a contabilității de către subiecți distincți ai economiei naționale.

Conform art.19 al Legii contabilității, nr.113-XVI din 27.04.2007, pentru ținerea contabilității este necesar a asigura confirmarea documentară, argumentarea juridică, plenitudinea și continuitatea înregistrării în contabilitate a tuturor operațiunilor economice în perioada gestionară.

Ministerul Finanțelor elaborează, examinează, aprobă și publică modele de documente primare, registre contabile, rapoarte financiare și norme metodologice de întocmire și utilizare a acestora.

Document primar – confirmare documentară (pe suport de hârtie sau în formă electronică) care justifică efectuarea operațiunii economice, acordă dreptul de a o efectua sau certifică producerea unui eveniment (art.3 din Legea contabilității).

Documentele primare se întocmesc în timpul efectuării operațiunii, iar dacă aceasta este imposibil – ne-mijlocit după efectuarea operațiunii sau după producerea evenimentului.

În funcție de specificul activității desfășurate, agenții economici vor utiliza formulare tipizate de documente primare, aprobate de Ministerul Finanțelor. În lipsa formularelor tipizate sau dacă acestea nu satisfac necesitățile entității, entitatea elaborează și utilizează formulare de documente, aprobate de conducerea ei. Documentele primare întocmite pe suport de hârtie sau în formă electronică au aceeași putere juridică. În cazul întocmirii documentului primar în formă electronică, entitatea, la solicitarea utilizatorului, este obligată să imprime copia documentului pe suport de hârtie din cont propriu.

Structura documentelor contabile trebuie să îndeplinească atât condițiile de fond, cât și de formă, reglementate de normele legale în vigoare. Conform Capitolului III al Legii contabilității, un document contabil trebuie să conțină în forma sa următoarele elemente obligatorii și comune, pentru toate documentele: a) denumirea și numărul documentului; b) data întocmirii documentului; c) denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal)

al entității în numele căreia este întocmit documentul (în documentele primare întocmite pentru necesitățile interne ale entității acest element nu este obligatoriu); d) denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al destinatarului documentului, iar pentru persoanele fizice – codul personal (în documentele primare întocmite pentru necesitățile interne ale entității acest element nu este obligatoriu); e) conținutul faptelor economice; f) etaloanele cantitative și valorice în care sunt exprimate faptele economice; g) funcția, numele, prenumele și semnătura, inclusiv digitală, a persoanelor responsabile de efectuarea și înregistrarea faptelor economice.

În funcție de natura faptelor economice și a tehnologiei de prelucrare a informației, agenții economici pot include în documentele primare elemente suplimentare.

Documentele de casă, bancare și de decontare, datoriile financiare, comerciale și calculate pot fi semnate unipersonal de conducătorul entității ori de două persoane cu drept de semnătură: prima semnătură aparține conducătorului sau altei persoane împuternicite, a doua – contabilului-șef sau altei persoane împuternicite. Semnăturile pe documentele menționate, după caz, se confirmă prin aplicarea ștampilei entității respective. În lipsa funcției de contabil-șef, ambele semnături pe documentele menționate se aplică de conducătorul entității respective sau de alte persoane împuternicite (art.19 pct (12) din Legea contabilității).

Nu se admit corectări în documentele primare care justifică operațiunile de casă, bancare, de livrare și achiziție a bunurilor economice și a serviciilor.

Modul de utilizare a documentelor primare cu regim special este reglementat de Instrucțiunea privind evidența, eliberarea, păstrarea și utilizarea formularelor tipizate de documente primare cu regim special și de Instrucțiunea cu privire la eliberarea delegațiilor pentru ridicarea valorilor în mărfuri și materiale, aprobate prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.294 din 17.03.1998.

Entitatea care desfășoară activitate de întreprinzător și dispune de un sistem de imprimare automatizat imprimă formulare tipizate cu regim special de sine stătător, cu acordul Ministerului Finanțelor, conform cerințelor prevăzute de Guvern.

Emiterea mai multor documente primare pentru unele și aceleași operațiuni se interzice.

Conform Capitolului V al Legii contabilității, entitatea este obligată să păstreze pe suport de hârtie sau în formă electronică documentele contabile care includ: documentele primare, registrele contabile, rapoartele financiare și alte documente aferente organizării și ținerii contabilității (denumite în cele ce urmează *documente contabile*).

Documentele contabile vor fi sistematizate și păstrate în termenele și conform regulilor prevăzute de Organul de Stat pentru Supravegherea și Administrarea Fondului Arhivistic al Republicii Moldova.

La păstrarea documentelor contabile, entitățile sunt obligate să asigure protejarea acestora de corectări. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii documentelor contabile, conducătorul entității este obligat să le restabilească în termen de până la 3 luni, începând cu data constatării faptului respectiv.

Nerespectarea prevederilor actelor normative și a normelor legale în vigoare cu privire la regimul documentelor contabile complică, cu certitudine, în primul rând, recuperarea pagubelor pricinuite. În al doilea rând, impactul se răsfrânge asupra conducătorului și contabilului-șef, deoarece conducătorul, în conformitate cu art.13 al Legii contabilității, este obligat: să asigure elaborarea și aprobarea formularelor documentelor primare și a registrelor contabile, în cazul lipsei formularelor tipizate sau dacă acestea nu satisfac necesitățile entității, a regulilor circulației documentelor și a tehnologiei de prelucrare a informației contabile; să asigure întocmirea și prezentarea oportună, completă și corectă a documentelor primare, a registrelor contabile conform regulilor stabilite de Ministerul Finanțelor, precum și integritatea și păstrarea acestora conform cerințelor Organului de Stat pentru Supravegherea și Administrarea Fondului Arhivistic al Republicii Moldova; să asigure documentarea faptelor economice ale entității și reflectarea acestora în contabilitate. Iar, potrivit art.19, contabilului-șef i se interzice să primească spre executare documente privind faptele economice ce contravin actelor legislative și altor acte normative. Mai mult ca atât, persoanele nominalizate, potrivit art.44 din Legea contabilității, pot fi trase la răspundere disciplinară, materială și, după caz, administrativă sau penală.

Bibliografie:

1. Legea contabilității din 27.04.2007 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2007, nr.90-93.
2. Țurcanu V., Bajarean E. Bazele contabilității. - Chișinău, 2004.
3. Contabilitate financiară. Ediția a II-a. - ACAP, 2003.
4. Chirică L. Curs complet de contabilitate și fiscalitate. Vol.1. - București: Editura Economică, 1999.

Prezentat la 03.02.2011