

**PERTINENȚA, UTILITATEA, CONCLUDENȚA ȘI OPORTUNITATEA CERCETĂRII
EXPERTALE DE NATURĂ CONTABILĂ FISCALĂ**

**THE RELEVANCE, USEFULNESS, CONCLUSIVENESS AND TIMELINESS OF EXPERT
TAX ACCOUNTING RESEARCH**

Iulian DASCALU

Ștefan cel Mare University of Suceava, Romania

E-mail: iuliannd@gmail.com

ORCID: 0000-0002-5283-562X

Andrei DUMITRIU

Ștefan cel Mare University of Suceava, Romania

E-mail: andumitriu@gmail.com

ORCID: 0009-0007-6561-1434

Svetlana MIHAILA

Academy of Economic Studies of Moldova

E-mail: svetlana.mihaila@ase.md

ORCID: 0000-0001-5289-8885

Veronica GROSU

Ștefan cel Mare University of Suceava, Romania

E-mail: veronica.grosu@usm.ro

ORCID: 0000-0003-2465-4722

Abstract: This study explores accounting-tax expertise beyond its traditional role, proposing a qualitative framework based on four criteria, namely: relevance, utility, conclusion and opportunity. To achieve this objective, the present research combines a literature review with a bibliometric analysis performed in VOSviewer on Web of Science indexed articles, using "relevance", "utility", "probative value" and "timeliness" as terminological anchors. The maps generated in Vosviewer capture two ecosystems that communicate insufficiently: one anchored in corporate governance and auditing, dominated by the discussion of quality and punctuality, and a second, still peripheral, focused on forensic accounting and reliability of evidence. Timeliness proves to be the only concept shared across the board, while relevance and conclusion remain confined to the forensic island, and usefulness is ambiguously absorbed in the rhetoric of "quality". This semantic gap denotes the absence of a methodological dialogue between governance and expert evidence research, legitimizes the need for a four-dimensional framework and confirms the hypothesis that accounting-tax expertise can become truly valuable only when it is simultaneously relevant, value-added, decisive and administered at the right time.

Keywords: Accounting and tax expertise; Relevance; Utility; Usefulness; Conclusiveness; Timeliness;

JEL Classifications: M40, M41

Introducere

Expertiza contabilă judiciară, ca mijloc de probă în justiție și instrument de clarificare a unor aspecte financiare, a căpătat o importanță tot mai ridicată în ultimii ani, atât în România, cât și la nivel european. (Măgdaș și colab, 2022). Astfel, pe măsură ce litigiile comerciale, civile sau penale implică tot mai frecvent probleme financiare de natură complexă, instanțele apelează la diverși experți (experți contabili) pentru a obține opinia unor specialiști independenți. În ceea ce privește expertizele

contabile judiciare, acestea sunt dispuse de organele judiciare (la cererea părților sau din oficiu) în vederea lămuririi unor împrejurări de fapt ce necesită cunoștințe de specialitate. Totodată, există și expertize extrajudiciare (amiabile), efectuate la solicitarea persoanelor fizice sau juridice în afara unui proces, de exemplu pentru rezolvarea pe cale amiabilă a disputelor sau pentru pregătirea unei apărări. Indiferent de context, cercetarea expertală de natură contabilă-fiscală trebuie să se ridice la anumite exigențe de calitate și relevanță, astfel încât concluziile sale să fie acceptate și utile în luarea deciziilor. Așadar, ținând cont de acest cont, considerăm că relevanța, utilitatea, concludența și oportunitatea sunt patru dimensiuni care definesc calitatea și eficiența unei cercetări expertale. În acest context, următoarea analiză a literaturii de specialitate existente și evaluarea modului în care aceste dimensiuni sunt abordate este extrem de relevantă pentru îmbunătățirea practicilor actuale și pentru conturarea unor direcții viitoare de cercetare.

Metodologia cercetării

Această lucrare se bazează pe o combinație între analiza tradițională a literaturii și utilizarea tehnicilor de analiză bibliometrică, realizată cu ajutorul software-ului VOSviewer. Am ales acest tip de abordare deoarece ne permite o identificare clară a lacunelor existente în literatura de specialitate, precum și a relațiilor conceptuale între termenii și conceptele relevante. În vederea efectuării analizei bibliometrice, au fost utilizate baza de date internaționale Web of Science, aceasta fiind selectată pentru analiza VOSviewer următoarele cuvinte-cheie fundamentale, corespunzătoare celor patru dimensiuni centrale ale cercetării, și anume:

- „relevance” (pertinență)
- „utility” (utilitate)
- „probative value” (concludență)
- „timeliness” (oportunitate)

Pentru realizarea analizei au fost stabiliți următorii parametri în VOSviewer astfel încât să fie identificată și vizualizată clar co-ocurența termenilor menționați. Aceștia sunt după cum urmează:

- Tipul analizei efectuate: „co-occurrence” (co-ocurență) a termenilor.
- Pragul minim de apariție pentru includerea unui termen: minim 5 apariții în articolele analizate, pentru a asigura relevanța statistică a termenilor analizați.
- Metoda de normalizare: metoda „association strength” (puterea asocierii).
- Modul de vizualizare utilizat: hartă conceptuală în formă de rețea interconectată, care să evidențieze clar relațiile dintre cele patru dimensiuni analizate.

Selecția celor patru termeni pentru analiza bibliometrică are ca fundament faptul că literatura internațională abordează frecvent aceste concepte în contextul evaluării și analizei calității expertizelor contabile și fiscale. În plus, analiza co-ocurenței termenilor va permite identificarea modului în care literatura recentă conceptualizează aceste dimensiuni, oferind informații despre prevalența și importanța lor relativă în studiile recente.

Analiza literaturii de specialitate

Putem observa în literatura de specialitate, în primul rând, faptul că expertiza contabilă judiciară și extrajudiciară reprezintă un instrument indispensabil în clarificarea problemelor complexe de natură contabilă și fiscală, utilizat frecvent în cadrul litigiilor civile, comerciale și fiscale. (Radu și colab. 2019). În ultimele decenii, atât la nivel național cât și internațional, au fost întreprinse numeroase demersuri pentru standardizarea și eficientizarea acestei practici, iar literatura academică joacă un rol central în definirea principiilor și criteriilor esențiale pentru validarea unei expertize de calitate.

Conceptualizarea criteriilor-cheie care definesc eficiența unei expertize contabile a fost abordată în multiple lucrări de referință, punând accent pe patru dimensiuni fundamentale: relevanța, utilitatea, concludența și oportunitatea (Vasile și colab. 2021). În lucrările lor fundamentale, Otto și colab. (2014) subliniază faptul că expertiza contabilă trebuie să răspundă în mod clar și eficient unor întrebări relevante pentru obiectul litigiului. În același sens, Radu et al. (2017) susțin că relevanța întrebărilor adresate expertului constituie un element determinant pentru eficiența întregii proceduri judiciare, prevenind risipa inutilă de resurse și reducând riscul ca expertiza să devină un demers neproductiv.

Un alt element crucial abordat frecvent în literatură este utilitatea practică a expertizei. Conform literaturii internaționale (Umanhonlen Felix, 2022), utilitatea unei expertize contabile depinde de capacitatea acesteia de a aduce informații suplimentare, neacoperite de probele deja existente. Studiile empirice realizate de Viapiana (2018) confirmă că judecătorii și alte autorități tind să aprecieze expertiza în măsura în care aceasta oferă o valoare adăugată reală procesului decizional, evitând redundanțele și optimizând astfel procesul judiciar sau fiscal.

În completarea acestor criterii, concludența expertizei este un alt factor determinant în literatura academică de specialitate. Concludența se referă explicit la capacitatea expertizei de a formula concluzii ferme și clar fundamentate, care pot servi drept probă decisivă în procesul judiciar. Literatura recentă insistă asupra faptului că lipsa concludenței sau ambiguitatea concluziilor reprezintă una dintre principalele cauze ale necesității efectuării unor expertize suplimentare, fapt care generează costuri suplimentare și întârzie soluționarea litigiilor (Neves et al. 2013).

Totodată, oportunitatea administrării expertizei este tratată în literatura juridică și contabilă drept un element-cheie pentru eficiența procedurii. Conform standardelor profesionale CECCAR (2022) și prevederilor Codului de procedură civilă (2010), oportunitatea expertizei se referă la administrarea acesteia într-un moment optim din punct de vedere procedural, evitând cererile tardive sau inoportune, care ar putea avea drept scop tergiversarea procedurilor.

Pentru o mai bună sinteză a celor mai relevante studii care au contribuit semnificativ la dezvoltarea și clarificarea conceptelor analizate în această cercetare, am realizat o meta-analiză prezentată sub forma următorului tabel (Tabelul nr. 1):

Tabelul 1. Meta-analiza studiilor relevante privind expertiza contabilă-fiscală

Autor(i)	An	Obiectivul studiului	Dimensiuni analizate	Concluzii principale
Pistor K.	2002	Analiza principiilor fundamentale și standardelor aplicabile expertizei contabile în România	Pertinență, utilitate, concludență	Standardizarea expertizei este esențială pentru calitatea probelor și eficiența procedurilor judiciare și fiscale.
Savu	2021	Evaluarea dimensiunilor calitative ale expertizei contabile judiciare și extrajudiciare	Pertinență, concludență	Pertinența și concludența sunt elemente critice în validarea expertizei contabile în fața instanțelor.
Otto, R	2014	Analiza modului în care expertiza contabilă contribuie la clarificarea probelor financiare	Utilitate, relevanță	Expertiza trebuie să aducă informații suplimentare relevante, altfel riscă să devină redundantă.
Radu, R.	2018	Evaluarea eficienței și utilității expertizelor contabile în cadrul litigiilor comerciale și fiscale	Utilitate, oportunitate	Oportunitatea administrării probei și utilitatea practică influențează semnificativ eficiența procesului judiciar.
Seabrooke et al	2018	Analiza rolului experților contabili în procesele judiciare complexe	Concludență, utilitate	Concluziile clare și utile reprezintă cheia valorii adăugate de experți în procesele judiciare și fiscale complexe.
Gaboardi, M	2018	Evaluarea rolului expertizei în procesele economice complexe din Europa	Concludență, oportunitate	Lipsa concludenței și inoportunitatea probei sunt principalele cauze pentru respingerea expertizei în instanță.

Sursă: Elaborat de autor pe baza literaturii analizate

În continuare vom prezenta analiza bibliometrică realizată, pe baza software-ul VOSviewer. Această a avut ca scop cartografierea vizuală a relațiilor dintre conceptele-cheie identificate în baza de date internațională Web of Science. Astfel, programul a generat harta semantică prezentată mai jos în figura nr. 1, care sintetizează modul în care literatura dispune și interconectează termeni precum relevanță, utilitate, concludență și oportunitate în contextul expertizei contabil-fiscale.

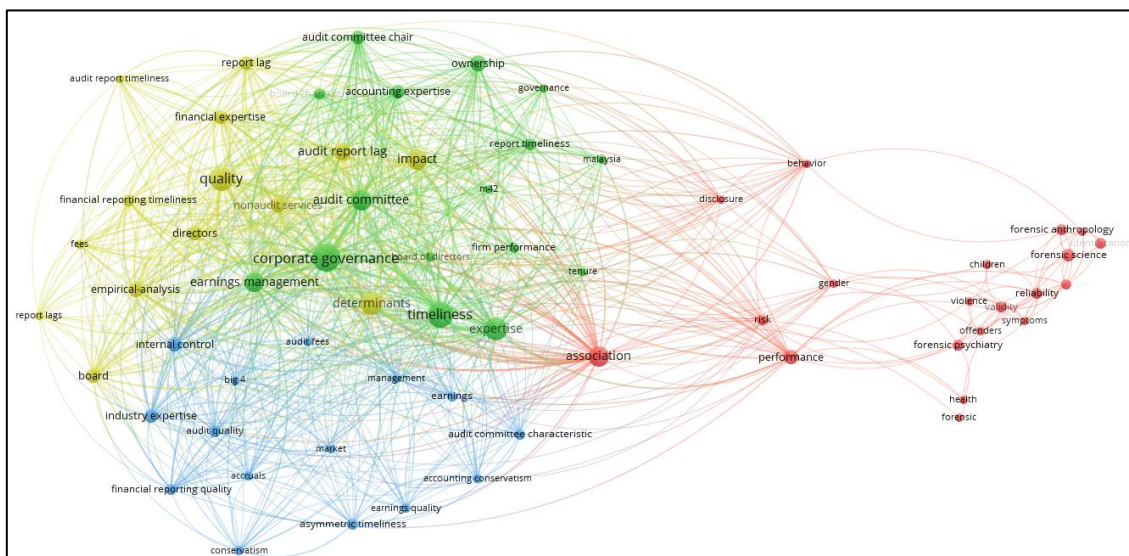


Figura 1. Hartă de co-ocurență a conceptelor-cheie ale expertizei contabile (pertinență, utilitate, concludență, oportunitate)

Sursă: Elaborat de autori în Vosviewer

Imaginea-rețea realizată în VOSviewer surprinde două universuri bibliografice care comunică doar prin câteva arce subțiri: în stânga, o masă densă, dominată de termeni precum *corporate governance*, *audit committee*, *earnings management*, *quality* și foarte important pentru tema noastră *timeliness*; în dreapta, un nor compact de culoare roșie în jurul cuvintelor *forensic accounting*, *forensic evidence*, *reliability* și *forensic science*. Între cele două sfere, „podurile” terminologice sunt puține și fragile, ceea ce sugerează că literatura despre expertiza contabilă cu miză probatorie (dreapta) rămâne parțial izolată de cercetările main-stream privind guvernanța corporativă și calitatea raportărilor financiare (stânga).

Pentru obiectivele lucrării, acest decuplaj are două consecințe. Mai întâi, indică un gol tematic: dimensiunile pe care le examinăm, pertinență, utilitate, concludență și oportunitate, nu sunt încă articulate în dialogul dintre studiile de guvernanță și cele de forensic accounting, cu excepția cuvântului *timeliness*, care apare chiar în nucleul verde al rețelei. Faptul că *timeliness* ancorează atât literatura de audit și raportare, cât și, timid, pe cea de expertiză forensică dovedește că oportunitatea administrării probei este singura dimensiune deja internalizată pe scară largă. În schimb, sintagme sinonime cu pertinența, de exemplu *relevance*, ori cu concludența, *probative value*, *weight of evidence*, nu apar în clusterul major, rămânând cantonate în zona roșie.

În al doilea rând, configurația arată că discuția despre calitatea expertizei contabile este filtrată mai degrabă prin paradigmă de *reporting quality* și *audit quality*, ceea ce explică de ce utilitatea expertizei este invocată adesea sub forma *value added* ori *impact*, termeni care, în hartă, se află foarte aproape de nodul *quality*.

Faptul că *timeliness* se află pe axa mediană, pivotând între verde și albastru, confirmă intuiția teoretică: oportunitatea devine criteriul procedural prin care zone de literatură altminteri distincte ajung să vorbească aceeași limbă. De aici decurge o primă concluzie relevantă pentru studiul nostru: în timp ce oportunitatea a intrat deja în vocabularul standardelor de guvernanță, celelalte dimensiuni, mai ales pertinența și concludența, rămân slab reprezentate și, probabil, slab operaționalizate în cercetările empirice. În plus, nodurile roșii dedicate *reliability* și *forensic methodology* stau, vizual, la periferia clusterului financiar, sugerând că expertiza fiscal-contabilă cu valoare probantă este tratată încă drept o nișă metodologică, nu ca parte organică a evaluării calității guvernanței.

Ceea ce imaginea mai arată, subtil, este tendința literaturii de audit de a încorpora termenii noștri sub umbrela largă a „calității”. De aceea, atunci când căutăm studii despre *utility* ori *probative value* în Web of Science, rezultatele relevante apar deseori indexate sub *audit quality* sau *financial reporting quality*. În practică, însă, această concentrare terminologică riscă să dilueze nuanțele: dacă utilitatea expertizei este interpretată doar în termen de „calitate” a raportării, atenția se mută de la valoarea

adăugată probatorie la conformitatea contabilă pură. Aceasta întărește necesitatea ca studiul nostru să readucă în prim-plan distincția dintre informație contabilă bună „în general” și informație contabilă pertinentă în sens litigios.

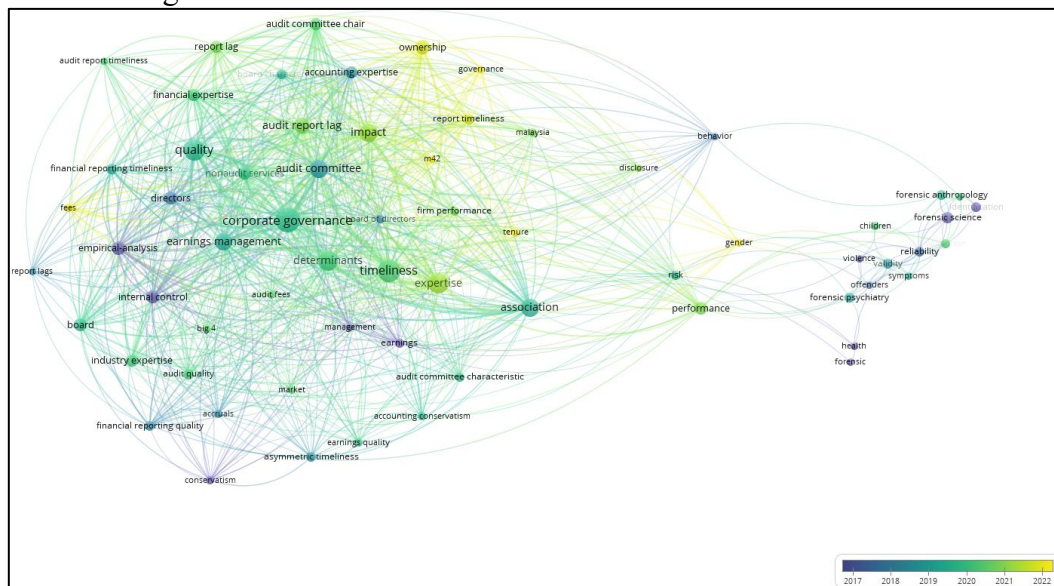


Figura 2. Evoluția temporală a conceptelor-cheie ale expertizei contabile (pertinență, utilitate, concludență, oportunitate)

Sursă: Elaborat de autori în Vosviewer

În figura de mai sus, se poate observa evoluția temporală a conceptelor cheie. Astfel, rețeaua dezvăluie contururile tematice deja discutate și mișcarea lor în timp: nodurile vinetă și azur, plasate în nucleul de jos-stânga, semnalează subiectele care dominau literatura înainte de 2018, board, internal control, financial reporting quality, o agendă a guvernantei tradiționale, concentrată pe monitorizare internă și pe conservatorism contabil. Pe măsură ce cromatica trece spre verde, se observă cum, între 2019 și 2020, termenii audit committee, audit report lag și corporate governance devin pivotul conversației, iar timeliness se mută în chiar centrul semantic, preluând rolul de liant procedural între calitatea raportării și exigențele pieței. Cele câteva fire galbene care străpung spre 2021-2022, impact, disclosure, risk, indică faptul că atenția recentă s-a deplasat către efectele de piață și către riscurile de comportament managerial, adică spre modul concret în care întârzierea sau imprecizia raportărilor se transferă în cost de capital și performanță.

În ceea ce privește insula din dreapta rămâne, în ansamblu, ușor mai „tânără”: noduri precum forensic anthropology, forensic evidence și reliability apar în verde-deschis, semn că studiile despre probatoriul contabil-criminalistic au căpătat vizibilitate abia în ultimii trei-patru ani. Podul dintre cele două se clădește timid prin risk și performance, ambele colorate într-un degrade care pleacă din verde și se încheie în galben, sugerând că strategia de convergență tematică a literaturii se face prin analiza riscului și a rezultatelor economice, nu printr-un dialog direct despre criteriile probatorii. De aici transpare încă o dată absența sintagmelor relevance și probative value din discursul mainstream, ceea ce confirmă că pertinența și concludența nu au reușit încă să traverseze frontierele metodologice dintre contabilitatea forensică și cercetarea de guvernare.

Așadar, prin această a doua hartă se conturează o poveste a maturizării cercetării: de la control intern și rigoare contabilă, la audit committee și punctualitatea raportării, pentru ca, în ultimii ani, accentul să se mute pe riscul asumat de întârziere și pe fiabilitatea informației expertale. Oportunitatea (timeliness) devine firul roșu ce parcurge întreg intervalul; utilitatea și pertinența, deși prezente implicit în discuția despre quality și impact, rămân încă difuze; concludența apare numai în cercul restrâns al cuvântului reliability, departe de nucleul verde. Aceste rezultate reconfirmă spațiile neacoperite identificate anterior și legitimează premisele studiului: deși oportunitatea a fost interiorizată, comunitatea de cercetare nu a formalizat încă dimensiunea probativă în aceeași măsură,

iar relevanța și utilitatea continuă să fie tratate ca simple sub-capitole ale calității, nu ca principii autonome.

Concluzionând, literatura despre expertiza contabilă se află într-o fază de tranziție: s-a îndepărtat de paradigma pur descriptivă a „audit report lag” și se îndreaptă spre o abordare în termeni de risc și performanță, însă încă nu a reușit să integreze pe deplin limbajul relevanței și al concluziei probelor. Podul lexical dintre forensics și corporate governance există, dar este traversat mai curând de ideea de punctualitate decât de întrebarea, fundamental juridică, dacă raportul expertului este în mod real necesar și decisiv.

Concluzii

Analiza a arătat că literatura dedicată expertizei contabil-fiscale s-a maturizat de la problemele de control intern și conservatorism contabil către discuții despre audit committee și întârzieri de raportare, fără a integra încă pe deplin vocabularul probatoriu al relevanței și concluziei. Oportunitatea a fost internalizată prin conceptul de timeliness, iar utilitatea tinde să fie diluată în noțiunea generică de quality, ceea ce ascunde interogația esențială privind valoarea adăugată reală a expertizei. Rezultatele noastre semnaleză nevoia de a trata cele patru criterii ca părți ale unui singur mecanism, nu ca teme dispersate între disciplină contabilă, dreptul probelor și audit.

Implicațiile practice vizează standardele profesionale și ghidurile instanțelor: fișa de obiective a expertului ar trebui să solicite demonstrarea explicită a relevanței și a valorii adăugate, iar raportul final să conțină o secțiune dedicată forței probante. În plan academic, golul terminologic identificat invită la cercetări empirice care să măsoare efectul criteriilor asupra duratei proceselor și asupra hotărârilor judecătorești sau fiscale. Un fir de continuitate ar putea fi construit prin studii longitudinale ce urmăresc dacă apariția termenilor relevance și probative value în mainstream se corelează cu o scădere a numărului de expertize respinse pentru lipsa de legătură ori caracter inutil.

În ansamblu, cercetarea demonstrează că expertiza contabil-fiscală nu trebuie evaluată doar prin rigoare tehnică, ci și prin adecvarea ei la nevoile concrete ale litigiului și prin puterea de a clarifica decisiv disputa. Atât timp cât relevanța, utilitatea, concluzia și oportunitatea nu sunt urmărite concertat, expertiza riscă să capete statut de exercițiu procedural, nu de instrument de aflare a adevărului. Miza viitoare stă în transformarea acestor patru criterii din noțiuni teoretice în repere operaționale indispensabile, validate statistic și recunoscute atât de profesioniști, cât și de instanțe.

Bibliografie

1. Felix, U. O. (2022). Evidence collecting processes and fraud examination: the role of an expert forensic accountant. *Asian Basic and Applied Research Journal*, 6(4), 33-59.
2. Gaboardi, M. (2018). How Judges Can Think: The Use of Expert's Knowledge as Proof in Civil Proceedings. *Global Jurist*, 18(1).
3. Kurniawan, D., Samsura, D., & Deemen, A. M. A. (2023). Exploring expertise criteria of university academics. *Journal of Social Studies Education Research*, 14(4), 75-107.
4. MĂGDAȘ, N., & RAITA, G. (2022). THE ROLE AND IMPORTANCE OF LEGAL ASPECTS REGARDING ACCOUNTING EXPERTISE. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 24(2), 11-20.
5. Neves Júnior, I. J. D., Moreira, S. A., Ribeiro, E. B., & Silva, M. C. D. (2013). Specialized Accounting Inspection: study on the perception of the Trial judges in the Labor Court System about the quality and relevance of the specialized investigation job of experts. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 15, 300-320.
6. Otto, R. K., DeMier, R. L., & Boccaccini, M. T. (2014). Forensic reports and testimony: A guide to effective communication for psychologists and psychiatrists. John Wiley & Sons.
7. Pistor, K. (2002). Standardization of Law and Its Effect on Developing Economies. *Am. J. Comp. L.*, 50, 97.
8. Power, M. (1997). Expertise and the construction of relevance: Accountants and environmental audit. *Accounting, organizations and society*, 22(2), 123-146.
9. Radu, R. I., Lupoai, O. D., & FLOREA, A. M. (2019). Analysis on the limitations and development perspectives within judicial accounting and fiscal expertise. *Annals of "Dunarea de Jos" University of Galati Fascicle I. Economics and Applied Informatics*, 25(2), 112-118.

10. Radu, R. I., Mihai, I. O., & Florea, A. M. (2018). Challenges and Limits of the Criminal Judicial Accounting Expertise. Analysis of the Expertise Effects upon the Criminal Cases. *Annals of the University Dunarea de Jos of Galati: Fascicle: I, Economics & Applied Informatics*, 24(3).
11. Rosemann, M., & Vessey, I. (2008). Toward improving the relevance of information systems research to practice: the role of applicability checks. *Mis Quarterly*, 1-22
12. Rosenfeld, R. M., Shiffman, R. N., & Robertson, P. (2013). Clinical practice guideline development manual: a quality-driven approach for translating evidence into action. *Otolaryngology—Head and Neck Surgery*, 148(1_suppl), S1-S55.
13. Savu, A. C., & Bolcu, L. D. (2021). Implementation of judicial accounting expertise in the digital context. *Journal of Financial Studies*, 11(6), 109-121.
14. Seabrooke, L., & Wigan, D. (2018). Powering ideas through expertise: professionals in global tax battles. In *Ideas, Political Power, and Public Policy* (pp. 55-72). Routledge.
15. Vasile, E., & Croitoru, I. (2021). THE ROLE OF JUDICIAL ACCOUNTING EXPERTISE ON ACCOUNTING INFORMATION. *Internal Auditing & Risk Management*, 16(4).
16. Viapiana, F. (2018). Pressure on Judges: How the Budgeting System Can Impact on Judge's Autonomy. *Laws*, 7(4), 38.
17. Walton, D. (2010). *Legal argumentation and evidence*. Penn State Press.