

**ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE DIN MOLDOVA**

**Cu titlu de manuscris**  
**C.Z.U.: [657.6:352/354]+336.14(478)(043)**

**SECRIERU VASILE**

**AUDITUL FINANCIAR ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE DIN  
REPUBLICA MOLDOVA ȘI ROLUL LUI ÎN GESTIUNEA  
FINANȚELOR PUBLICE**

**SPECIALITATEA: 522.01 - FINANȚE**

**Rezumatul tezei de doctor în științe economice**

**CHIȘINĂU, 2025**

**Teza a fost elaborată în cadrul Departamentului „Finanțe și Asigurări”  
al Academiei de Studii Economice din Moldova**

**Conducător științific:**

**MOCANU Natalia**

**doctor habilitat în științe economice, conferențiar  
universitar**

**Referenți oficiali:**

**FÎRȚESCU Bogdan-Narcis**

**doctor în finanțe, profesor universitar (România)**

**MULIC Andrei**

**doctor în științe economice, conferențiar universitar,  
Universitatea de Stat din Moldova**

**Componența Consiliului Științific Specializat:**

**COBZARI Ludmila**

**președinte, doctor habilitat în științe economice,  
profesor universitar**

**SECRIERU Angela**

**secretar științific, doctor habilitat în științe economice,  
profesor universitar**

**PERCIUN Rodica**

**doctor habilitat în științe economice, conferențiar  
cercetător**

**BALAN Igor**

**doctor în științe economice, conferențiar universitar**

**TOFAN Tatiana**

**doctor în științe economice, conferențiar universitar**

Susținerea tezei va avea loc la data de 30 iunie 2025, ora 08:00 în ședința Consiliului Științific Specializat D 522.01-25-08 din cadrul Academiei de Studii Economice din Moldova, pe adresa: MD-2005, m. Chișinău, str. Bănulescu Bodoni 59, bloc „B”, et. 1, biroul 104.

Teza de doctor și rezumatul pot fi consultate la Biblioteca Științifică a Academiei de Studii Economice din Moldova și pe pagina web a ANACEC ([www.anacec.md](http://www.anacec.md)).

**Rezumatul a fost expediat la data de 29 mai 2025.**

**Secretar științific al Consiliului Științific**

**Specializat:**

**doctor habilitat în științe economice, profesor  
universitar**



**SECRIERU Angela**

**Conducător științific:**

**doctor habilitat în științe economice, conferențiar  
universitar**

**MOCANU Natalia**

**Autor:**

**SECRIERU Vasile**  
© SECRIERU Vasile, 2025

## CUPRINS

<b>REPERELE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII .....</b>	<b>4</b>
<b>CONȚINUTUL TEZEI .....</b>	<b>9</b>
<b>CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI .....</b>	<b>21</b>
<b>BIBLIOGRAFIE .....</b>	<b>27</b>
<b>LISTA PUBLICAȚIILOR AUTORULUI LA TEMA TEZEI .....</b>	<b>29</b>
<b>ADNOTARE .....</b>	<b>31</b>

## REPERE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII

**Actualitatea și importanța temei de cercetare.** În democrațiile evolute auditul în sectorul public reprezintă o activitate indispensabilă, pusă la baza relației dintre guvern și guvernați, executiv și legislativ și diferite componente ale guvernului. Deși în ultimii ani s-a lucrat foarte mult în domeniul auditului public, sectorul public se confruntă cu noi provocări. Aceste provocări se referă la spațiul de reglementare, digitalizare, impactul schimbării designului furnizării de servicii, modul în care aranjamentele de audit și responsabilitate abordează crizele, precum, austeritatea, schimbările climatice, consecințele pandemiei COVID-19, războaiele și creșterea scepticismului cu privire la rolul auditului în societate etc. În consecință, tematica auditului public devine de o actualitate și importanță persistentă, impunându-se operarea unor schimbări principiale atât la nivelul organizării activităților de audit public, cât și a aspectelor metodologice ale acestuia.

Dezvoltarea reușită a unui stat, implicit a instituțiilor sale, depinde de disponibilitatea fondurilor bugetare, de distribuirea și utilizarea corespunzătoare a acestora. În acest context, problematicii auditului financiar public trebuie să i se acorde și să îi revină un rol determinant.

Totodată, caracterul permanent prin care se caracterizează actualitatea și importanța subiectelor conectate la genericul auditului financiar public este determinant de următorii trei factori: i) schimbarea naturii auditului public, acesta extinzându-se, astfel încât să includă domenii de control care depășesc considerabil asigurarea financiară. Progresiv, în scopul consolidării impactului auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice, acesta este corelat cu alte forme de audit public. În acest sens, auditul financiar, fie reprezintă poziția primară, de bază, fiind însoțit de alte forme de audit, fie exercită o poziție secundară, pentru concretizarea concluziei formei primare de audit; ii) reforma managementului public a introdus cerințe noi, transparente față de instituțiile din sectorul public, în acest sens, auditul public fiind aplicat și în calitate de modalitate de măsurare a performanței; iii) creșterea considerabilă a așteptărilor privind responsabilitatea publică și politică.

În contextul proceselor de transformare ale sistemului național de guvernare publică determinate de alinierea la vectorul european de dezvoltare, noile provocări și cererile formulate de public la adresa autorităților publice, implementarea unor mecanisme eficiente de guvernare publică în Republica Moldova reprezintă un aspect de importanță majoră.

Potrivit Transparency International-Moldova, Republica Moldova a înregistrat în 2022 un scor al indicelui percepției corupției de 39 puncte, poziționându-se pe locul 91 din 180 țări care formează clasamentul, același scor fiind înregistrat de Columbia și Belarus.

Eficacitatea mecanismelor de guvernare publică sub presiunea unor riscuri mari de corupție este semnificativ redusă sau chiar nivelată.

În acest sens, implementarea unui sistem eficient de control financiar public intern cu componentele sale – controlul intern managerial și auditul intern, dar și a unui sistem eficient de audit public extern în contextul promovării mecanismelor de guvernare publică reprezintă o problemă urgentă și principală pentru Republica Moldova.

Scăderea eficienței proceselor financiare la nivelul guvernării publice se explică și prin utilizarea nerațională și defectuoasă a resurselor financiare din cauza imperfecțiunii sistemelor de management, ierarhiei de subordonare, evidenței contabile, planificării și raportării financiare la diferite niveluri, problemelor cu care se confruntă instituțiile publice supreme de control financiar public intern și extern, pregătirea necorespunzătoare în domeniul finanțelor publice a reprezentanților consiliilor locale și oficialităților locale etc.

Prin urmare, în contextul politicilor financiare ale statului elaborate și / sau implementate necorespunzător și al nivelului ridicat de corupție, evaluarea sistemului actual de audit financiar public și evidențierea perspectivelor de implementare a unui sistem eficient de audit financiar public reprezintă un aspect de actualitate și importanță primordială.

### **Descrierea situației în domeniul temei de cercetare și identificarea problemelor de cercetat.**

Problematika auditului public, în general, și a celui financiar, în particular, a fost reflectată în lucrările cercetătorilor străini și autohtoni care și-au dedicat cercetările dezvoltării sistemului de guvernare și administrație publică, atât în cadrul centrelor de cercetări de excelență străine, cât și autohtone.

Astfel, cercetătorii L. Parker, K. Jacobs și J. Schmitz au definit obiectivele și baza economică pentru efectuarea unui audit public. Fundamentele teoretice ale auditului public ca element al sistemului de guvernare publică sunt definite în lucrările lui G. Brandon, C. Leuz și M. Maffett. C.J. Cordery și D. Hay au identificat principalele probleme legate de implementarea auditului în instituțiile publice, și anume problemele care împiedică dezvoltarea proceselor de control și monitorizare, în primul rând, cele de natura costurilor financiare. V. Koval, K. Nazarova, V. Hordopolov, T. Kopotiienko, V. Miniailo și Yu. Diachenko au tratat subiecte de analiză retrospectivă a abordărilor implementării sistemului de audit la nivelul guvernării publice. D. Aobdia, J. Pierre și J. de Fine au remarcat rolul auditului public în sistemul de guvernare publică, vizând problema de modernizare a sistemelor de management în scopul asigurării implementării eficiente a mecanismelor de audit în sectorul public.

Cu toate acestea, caracteristicile și specificul implementării proceselor de audit al guvernării publice nu sunt suficient de dezvoltate ținând cont de schimbările și transformările care au loc în Republica Moldova.

Dintre centrele internaționale de cercetări în domeniul auditului public, inclusiv al auditului financiar, autorul menționează ca fiind cele mai importante: Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI) cu sediul în Austria, Institutul Auditorilor Interni (Institute of Internal Auditors) cu sediul în SUA, Asociația Americană de Contabilitate cu sediul în SUA, Fundația pentru Cercetări de Audit din Țările de Jos, Universitatea Aston, Birmingham, Marea Britanie, School of Accounting & Commercial Law, Wellington, Noua Zeelandă, University of Auckland, Noua Zeelandă, Academia de Studii Economice din București, Universitatea „A. I. Cuza” din Iași, Universitatea „Lucian Blaga” din Sibiu, Universitatea Babeș-Bolyai din Cluj, Universitatea „Ștefan cel Mare”, Suceava, etc. Dintre centrele naționale de cercetări în care sunt desfășurate investigații similare indicăm la Academia de Studii Economice din Moldova, Universitatea de Stat din Moldova, etc.

În practica națională de cercetare științifică în domeniul administrației publice și al finanțelor publice din Republica Moldova au fost realizate investigații științifice legate de unele subiecte conectate la tema tezei de doctorat. Menționăm, în acest sens, contribuția importantă a savanților în domeniu: Ulian G., Perciun R., Caprian Iu., Copăceanu C., Costache Gh., Dolghi C., Djugostran A., Iachimovschi A., Lapițkaia L., Manoli M., Ratcov M., Tofan T., Sturzu I., Șoimu S., etc. În același timp, aceste cercetări nu abordează în mod integrat problematica auditului financiar în relație cu calitatea gestiunii finanțelor publice. Pornind de la acest considerent, lucrarea de față este originală, prezentând elemente care constituie noutatea științifică a acesteia.

În consecința analizei literaturii de specialitate și identificării potențialelor spații neacoperite de rezultate ale activității de cercetare în domeniul auditului financiar public, este formulată următoarea **problemă științifică importantă soluționată în lucrarea de doctorat**: fundamentarea din punct de vedere științific și metodologic a raționalizării cadrului instituțional, organizatoric, metodologic și analitic aferent activității de audit financiar la nivelul instituțiilor publice, astfel încât mecanismele, tehnicile și instrumentele de conformare la standardele internaționale în domeniul auditului public și la

bunele practici în domeniu, existente pe plan mondial elaborate în teza de doctorat să asigure eficiența gestiunii fondurilor financiare publice.

**Scopul cercetării (sau obiectivul general).** Scopul lucrării îl constituie dezvoltarea cadrului instituțional, organizatoric și metodologic care să determine și să susțină activitatea de audit financiar la nivelul instituțiilor publice din Republica Moldova în scopul asigurării unei gestiuni eficiente a fondurilor financiare publice. Scopul cercetării este atins prin respectarea următoarelor **obiective**:

**O1:** Sinteza criteriilor de clasificare și clarificarea poziției auditului financiar în cadrul conceptual al auditului;

**O2:** Investigarea fundamentelor teoretice asociate riscurilor la nivelul instituțiilor publice din perspectiva funcției de audit financiar;

**O3:** Elucidarea reperelor teoretice și metodologice aferente gestiunii finanțelor publice și eficienței acesteia;

**O4:** Argumentarea teoretică și metodologică a valorii pentru bani în calitate de obiectiv pentru auditul financiar;

**O5:** Identificarea rolului auditului financiar în gestiunea riscurilor aferente sectorului public și instituțiilor publice;

**O6:** Identificarea și argumentarea relației dintre instituțiile publice, serviciile publice, gestiunea finanțelor publice și auditul public.

**O7:** Argumentarea și evaluarea riscurilor cu care se confruntă instituțiile publice și sectorul public al unei țări din perspectiva fundamentării rolului și importanței auditului financiar în gestionarea eficientă a fondurilor financiare publice;

**O8:** Evaluarea auditului financiar în instituțiile publice din Republica Moldova;

**O9:** Evaluarea nivelului de independență a auditului financiar drept factor determinant al calității acestuia;

**O10:** Elaborarea metodologiei de evaluare a impactului auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice;

**O11:** Identificarea instrumentelor, tehnicilor și mecanismelor de consolidare a impactului pozitiv al auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice.

**Obiectul de cercetare.** Autorul și-a direcționat cercetările asupra următoarelor obiecte de cercetare: (a) sectorul public al Republicii Moldova ca reprezentând, printre altele, totalul instituțiilor publice; (b) unele categorii de instituții publice de la nivelul APC și APL; (c) instituțiile publice cu caracter de autorități de reglementare în domeniul auditului financiar public intern și extern; (d) unele țări care au fost selectate de autor în calitate de bază de comparație în procesul de cercetare științifică.

**Subiectul cercetării.** Subiectele de cercetare sunt reprezentate de: sistemul de control intern managerial în calitate de obiect de evaluare pentru activitatea de audit intern și audit financiar extern public; activitatea de audit public intern, în special în domeniul financiar-contabil; auditul financiar public extern și relațiile dintre acestea; gestiunea fondurilor financiare publice sunt impactul activității de audit financiar public.

**Ipoteza de cercetare.** Teza de doctorat demonstrează valabilitatea următoarei ipoteze de cercetare: calitatea auditului financiar la nivelul instituțiilor publice determinată de calitatea cadrului de reglementare, instituțional, organizațional, metodologic și analitic și de nivelul de implementare a recomandărilor misiunilor de audit financiar, influențează calitatea gestiunii finanțelor publice.

**Sinteza metodologiei de cercetare și justificarea metodelor de cercetare alese.** Cercetările realizate în cadrul lucrării de față au derivat dintr-o gamă largă de metode de cunoaștere științifică. Considerând complexitatea temei de cercetare, și anume intercorelarea auditului financiar public în calitate de element component al finanțelor publice cu teoria și practica administrației publice, în

procesul de realizare a investigațiilor științifice au fost aplicate principiile determinismului dialectic. Astfel, au fost utilizate metode precum metoda abstracției științifice, fiind accentuate aspectele esențiale ale fenomenelor și tendințelor conectate la tema de cercetare; metoda inducției, prin care s-a reușit formularea în baza concluziilor particulare a concluziilor generale; metoda deducției care a făcut posibilă trecerea de la concluziile cele mai generale la cele relativ particulare; analiza și sinteza, prin care, pe de o parte, domeniul auditului financiar public a fost împărțit în părți componente, fiind studiate fiecare dintre acestea, iar, pe de altă parte, părțile componente ale auditului financiar public au fost combinate, astfel încât să fie recreată o singură imagine holistică.

În același timp, un loc aparte în lucrare îl ocupă metoda empirică, în acest sens, un accent pronunțat fiind pus pe metodele matematice și statistice de cercetare, în special pe metoda sondajului realizat în baza unui chestionar specializat.

**Suportul informațional.** Fundamentul informațional al cercetării este asigurat de datele statistice obținute de autor de la Curtea de Conturi a Republicii Moldova, Ministerul Finanțelor, Biroul Național de Statistică, Banca Mondială, Fondul Monetar Internațional, Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, Transparency International-Moldova, World Justice Project, datele obținute din realizarea de către autor a sondajului în domeniul auditului public.

**Noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute.** Următoarele contribuții ale autorului determină noutatea și originalitatea prezentei teze de doctorat:

- identificarea locului și rolului auditului financiar în calitate de componentă a conceptului generalizat de audit;
- elaborarea metodologiei de evaluare a riscurilor cu care se confruntă sectorul public din perspectiva fundamentării rolului și importanței auditului financiar în gestionarea eficientă a fondurilor financiare publice;
- argumentarea rolului auditului în sectorul public al Republicii Moldova prin proiectarea matricei riscurilor cu care se confruntă instituțiile publice și evoluția indicatorilor macroeconomici;
- elaborarea metodologiei de evaluare a cadrului organizatoric al auditului financiar prin prisma modelului „celor trei linii de apărare”;
- elaborarea metodologiei de evaluare a calității cadrului instituțional al auditului financiar prin prisma independenței acestuia;
- mecanismul de transmisie a influențelor auditului financiar public intern și extern asupra gestiunii finanțelor publice;
- dezvoltarea cadrului analitic aferent auditului financiar din perspectiva creșterii valorii pentru bani a instituțiilor publice.

**Semnificația teoretică** este determinată de următoarele rezultate ale cercetărilor: - sistematizarea abordărilor teoretice privind rolul auditului financiar public în creșterea eficienței gestiunii fondurilor financiare publice; - analiza critică a viziunilor asupra riscurilor la nivelul instituțiilor publice din perspectiva funcției de audit; - identificarea reperelor teoretice și aplicative referitoare la eficiența gestiunii finanțelor publice; - dezvoltarea matricei riscurilor cu care se confruntă instituțiile publice; - identificarea locului auditului financiar public în cadrul modelului „celor trei linii de apărare”; - elaborarea cadrului instituțional, organizațional și metodologic asociat auditului financiar public; - determinarea modelului de evaluare a influenței indicelui independenței instituției supreme de audit asupra indicelui de eficiență a guvernului; - dezvoltarea cadrului analitic aferent auditului financiar din perspectiva creșterii valorii pentru bani a instituțiilor publice.

Rezultatele obținute de autor în urma cercetărilor realizate reprezintă orientări metodologice pentru potențiale cercetări viitoare. Teza poate fi recomandată în calitate de sursă bibliografică în procesul didactic din cadrul instituțiilor de învățământ superior, lucrarea putând fi consultată la studierea

următoarelor cursuri universitare și post-universitare: finanțele publice, gestiunea finanțelor publice, audit public, audit financiar etc.

**Valoarea aplicativă a tezei** derivă din propunerile formulate, implementarea cărora are potențial să contribuie la îmbunătățirea gestiunii fondurilor financiare publice. Dintre recomandările relatate, cele mai importante din perspectiva implementării sunt următoarele:

- metodologia de evaluare a cadrului organizatoric al auditului financiar, aplicarea căreia permite identificarea disfuncționalităților în procesul de realizare a auditului financiar legate de poziționarea subdiviziunilor de audit intern în organigrama instituțională și înzestrarea acestora cu personal și elaborarea propunerilor de rezolvare a disfuncționalităților observate;

- metodologia de evaluare a cadrului metodologic aferent auditului financiar, aplicarea căreia permite, pe de o parte, stabilirea nivelului de corespundere a activității instituției și subdiviziunilor implicate în exercitarea misiunilor de audit financiar cu conținutul standardelor naționale și internaționale referitoare la auditurile financiare publice interne și externe, iar, pe de altă parte, formularea recomandărilor de soluționare a necorespunderilor identificate;

- metodologia de evaluare a impactului nivelului de independență a auditului financiar asupra eficienței activității guvernului. Aplicarea metodologiei relatează despre legătura directă dintre independența funcției de audit financiar și performanța acestuia și, în consecință, fundamentând legătura identificată, impune adoptarea soluțiilor imperative de asigurare a independenței auditului financiar;

- metodologia de evaluare a impactului controlului intern managerial, auditului intern și auditului financiar extern asupra calității gestiunii finanțelor publice. Aplicarea metodologiei identificând disfuncționalitatea acestui impact, impune necesitatea formulării soluțiilor de consolidare a impactului pozitiv, astfel încât, să fie asigurată credibilitatea și transparența finanțelor publice, gestiunea eficientă a activelor și pasivelor instituțiilor publice, calitatea înaltă a înregistrărilor contabile și raportării.

**Implementarea rezultatelor științifice.** Rezultatele cele mai semnificative ale cercetării au fost preluate spre implementare de către Curtea de Conturi a Republicii Moldova, Consiliul Raional Anenii-Noi și Consiliul Raional Soroca fiind confirmate de certificate de implementare.

**Aprobarea rezultatelor științifice.** Cele mai însemnate idei, concluzii și propuneri reflectate în teza de doctorat au fost prezentate de autor în cadrul mai multor evenimente științifice - simpozioane și conferințe - naționale și internaționale, fiind expuse în 8 lucrări științifice publicate în reviste specializate de peste hotare și Republica Moldova, precum și în culegerile manifestărilor științifice, având un volum de 5 c.a.

**Structura tezei.** Respectând scopul și obiectivele cercetării, teza de doctorat a fost elaborată conform următoarei structuri: adnotare, lista figurilor și a tabelelor, lista abrevierilor, introducere, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografie și anexe.

**Cuvinte-cheie:** audit, audit financiar, buget public, control intern managerial, instituție publică, instituție supremă de audit, finanțe publice, gestiunea finanțelor publice, risc, subdiviziune de audit intern, valoare pentru bani.



## CONȚINUTUL TEZEI

**Capitolul 1 „Fundamentarea conceptuală și metodologică a rolului auditului financiar în asigurarea gestiunii eficiente a mijloacelor financiare la nivelul instituțiilor publice”** identifică și explică critic abordările teoretice referitoare la conceptul de audit financiar în calitate de componentă a auditului public, prezintă cele mai importante viziuni asupra riscurilor la nivelul instituțiilor publice din perspectiva funcției de audit, examinează reperetele teoretice și aplicative referitoare la eficiența gestiunii finanțelor publice.

Auditul financiar la nivelul unei instituții publice presupune auditul situațiilor sau rapoartelor financiare ale acesteia. În rapoartele financiare ale instituției publice este reflectat, conform Statisticii Finanțelor Publice [17], din diferite perspective, bugetul instituției publice format din următoarele blocuri: venituri, cheltuieli, active nefinanciare, active financiare, datorii și modificarea soldului de mijloace bănești, toate aceste elemente reflectând finanțele publice. În procesul de evaluare a impactului auditului financiar, autorul a luat în considerare impactul auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice.

Pentru analiza și evaluarea gestiunii finanțelor publice, la nivel internațional au fost dezvoltate mai multe cadre metodologice, cele mai răspândite fiind, în opinia autorului, Cadrul privind cheltuielile publice și responsabilitatea financiară (Public Expenditure and Financial Accountability, PEFA, Program) și Codul FMI de bune practici privind transparența fiscală.

În scopul dezvoltării metodologiei de evaluare a impactului auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice, autorul a identificat caracteristicile de bază ale Programului PEFA care determină sistemul de management al finanțelor publice (tabelul 1).

**Tabelul 1. Șapte piloni ai Cadrului de evaluare a managementului financiar public (CEMFP)**

<b>Denumirea pilonului</b>	<b>Obiectivul urmărit</b>
Fiabilitatea bugetului	Bugetul public este realist și implementat conform țințelor planificate.
Transparența finanțelor publice	Informațiile despre managementul finanțelor publice sunt cuprinzătoare, consecvente și accesibile utilizatorilor.
Gestionarea activelor și pasivelor	Gestionarea eficientă a activelor și pasivelor asigură că investițiile publice oferă valoare pentru bani.
Strategia fiscală bazată pe politici și bugetare	Strategia fiscală și bugetul public sunt pregătite ținând cont de politicile fiscale guvernamentale, planurile strategice și proiecțiile macroeconomice și fiscale adecvate.
Predictibilitate și control în execuția bugetului	Bugetul este implementat într-un sistem de standarde, procese și controale interne eficiente.
Contabilitatea și raportarea	Sunt menținute înregistrări precise și de încredere, informațiile sunt produse și diseminate la momente adecvate.
Controlul extern și auditul extern	Finanțele publice sunt revizuite în mod independent și există o monitorizare externă a implementării recomandărilor de îmbunătățire de către executiv.

Sursa: elaborat de autor în baza [16].

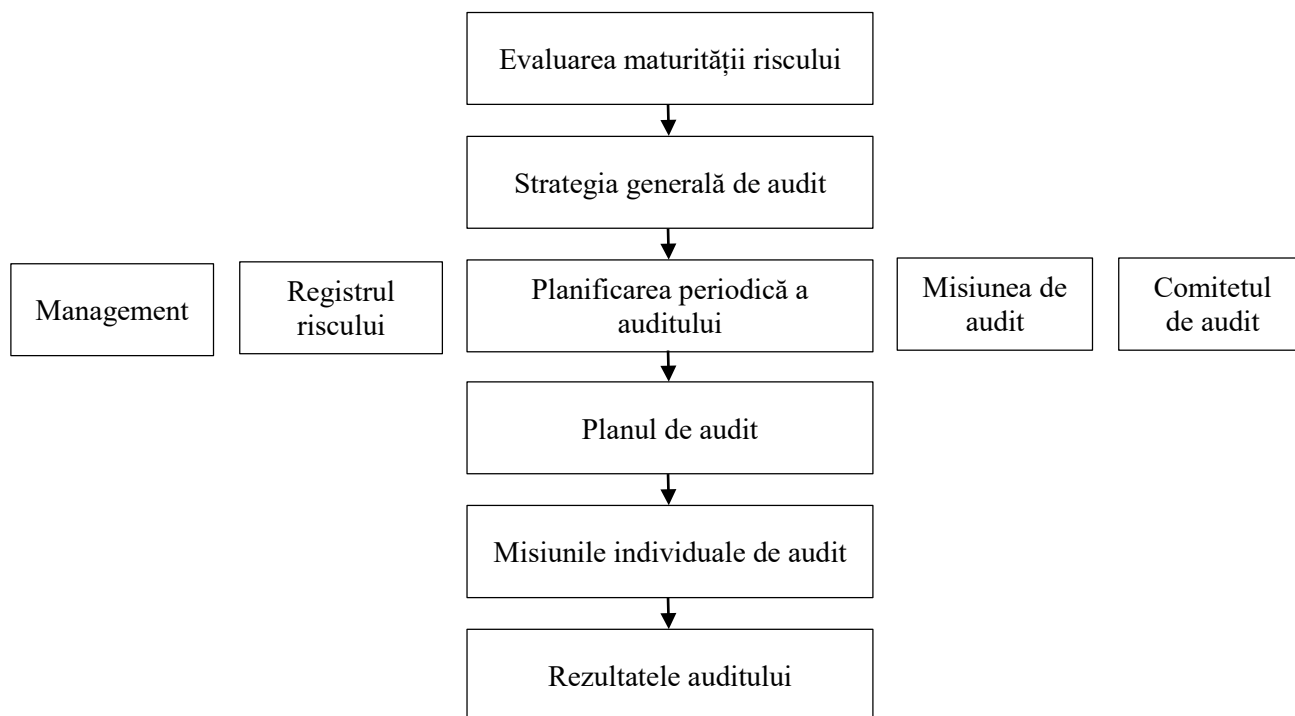
Codul FMI de bune practici privind transparența fiscală [19] identifică patru seturi de criterii pentru un aspect al MFP: claritatea rolurilor și responsabilităților, un proces bugetar deschis, disponibilitatea publică a informațiilor, asigurări de integritate.

Organizațiile există cu un scop - fie pentru a furniza un anumit serviciu, fie pentru a obține anumite rezultate. În sectorul privat, organizațiile urmăresc, de regulă, în calitate de scop primar - creșterea valorii pentru acționari. În sectorul public, scopul instituțiilor publice se referă, de regulă, la

furnizarea de servicii sau la furnizarea unui rezultat benefic în interesul public. Indiferent de scopul urmărit de organizație, realizarea acestuia este caracterizată prin incertitudine.

În acest context, Ministerul Finanțelor al Regatului Unit definește riscul ca fiind incertitudinea rezultatului urmărit de instituția publică, fie că incertitudinea se materializează într-o oportunitate pozitivă sau amenințare negativă, a acțiunilor și evenimentelor. Managementul riscurilor include identificarea și evaluarea riscurilor („riscurile inerente”) și răspunsul la acestea [18].

Contextul intern și, mai cu seamă, cel extern, demonstrează tot mai insistent, că sectorul public, în special, instituțiile publice, au nevoie de aplicarea metodologiilor asociate cu auditul bazat pe riscuri (ABR, risk-based audit). În implementarea auditului bazat pe risc, Institutul Auditorilor Interni (Institute of Internal Auditors, IIA) a descris trei etape (fig. 1).



**Fig. 1. Etapele auditului bazat pe risc**

Sursa: elaborat de autor în baza [20].

Etapa 1: Evaluarea maturității riscului urmărește obținerea unei imagini de ansamblu asupra măsurii în care consiliul de administrație și conducerea determină, evaluează, gestionează și monitorizează riscurile.

Etapa 2: Planificarea periodică a auditului presupune identificarea misiunilor de asigurare și consultanță pentru o anumită perioadă, de obicei anuală, prin identificarea și prioritizarea tuturor acelor domenii în care consiliul de administrație solicită asigurare obiectivă, inclusiv procesele de management al riscurilor, managementul riscurilor - cheie și înregistrarea și raportarea riscurilor.

Etapa 3: Misiunile de audit individuale bazate pe riscuri reprezintă asigurarea unei părți a cadrului de gestionare a riscurilor, inclusiv cu privire la atenuarea riscurilor individuale sau grupului de riscuri.

Unul din instrumentele cu potențial accentuat de a gestiona eficient riscurile cu care se confruntă sectorul public, implicit instituțiile publice, îl reprezintă activitatea de audit public. În același timp, pentru a evidenția locul și rolul auditului financiar în gestionarea acestor riscuri se impune concretizarea specificului auditului financiar.

Cercetătorul Power [21] evidențiază patru elemente de bază ale auditului: independența față de problema auditată, munca tehnică sub forma colectării probelor și examinării documentelor, exprimarea unei opinii pe baza probelor colectate și un subiect clar definit al auditului.

Autorul sintetizează concluziile derivate din cercetările de specialitate formulate de instituții și cercetători de renume în problematica auditului public, evidențiind aspectele legate de: - momentul, perioada și modul de desfășurare a auditului public; - locul de desfășurare a auditului public și personalul care desfășoară auditul public.

Pornind de la multitudinea formelor de audit întâlnite în literatura de specialitate, autorul a sintetizat criteriile de clasificare a auditului, clarificând, în cele din urmă, poziția auditului financiar public în cadrul conceptual al auditului. Astfel, autorul clasifică auditul: a) în raport cu utilizatorii de informații; b) în funcție de forma proprietății asupra activității de audit; c) în funcție de aria de executare a sarcinilor de audit; d) în funcție de obligativitatea realizării auditului; e) în funcție de perioada de realiza a auditului; f) în funcție de periodicitatea efectuării; g) după natura auditului; h) în funcție de destinație.

Considerând clasificarea formelor de audit, autorul a identificat locul auditului financiar în structura formelor de audit (tabelul 2).

Astfel, locul auditului financiar în cadrul formelor agregate de audit variază de la poziția exclusivă a acestuia - în cazul auditului financiar ca formă distinctă de audit, până la lipsa totală a elementelor de audit financiar în cadrul a celorlalte forme de audit.

**Tabelul 2. Poziționarea auditului financiar în cadrul diferitor forme de audit prezentate după criteriile de clasificare**

<b>Criteriile de clasificare a auditului / Formele auditului</b>			
<b>a) executorul serviciilor de audit:</b>			
Audit extern		Audit intern	
<b>b) forma proprietății asupra activității de audit:</b>			
Auditul privat		Auditul public	
<b>c) aria de executare a sarcinilor de audit:</b>			
Audit complet		Audit parțial	
<b>d) obligativitatea realizării auditului:</b>			
Audit obligatoriu		Audit opțional	
<b>e) perioada de realiza a auditului:</b>			
Audit inițial		Audit coordonat	
<b>f) periodicitatea efectuării</b>			
Audit final		Audit regulat	
<b>g) natura auditului</b>			
Auditul de confirmare	Auditul de sistem		Auditul bazat pe riscuri
<b>h) destinația auditului</b>			
Auditul de conformitate	Auditul managerial	Auditul financiar	Audit special

**Notă:**

Locul auditului financiar în structura formelor de audit:

Auditul financiar este exclusiv	
Auditul financiar este preponderent	
Auditul financiar este o parte componentă	
Elemente sporadice de audit financiar	
Auditul financiar, inclusiv elemente ale acestuia, nu este prezent	

Sursa: elaborat de autor în baza studierii literaturii de specialitate.

Pentru ca activitatea de audit, inclusiv audit financiar, în instituțiile din sectorul public să fie bine organizată și să producă efectele corespunzătoare, aceasta trebuie să fie direcționată spre atingerea unui anumit obiectiv fundamental. În acest sens, autorul consideră că valoarea pentru bani (Value for Money) are potențialul de a reprezenta acest obiectiv, ea fiind unul dintre considerentele cheie ale oricărei decizii

care presupune utilizarea fondurilor publice în administrația publică. În opinia autorului, auditul financiar în coroborare cu auditul valorii pentru bani poate determina un impact considerabil pozitiv asupra eficienței gestiunii finanțelor publice și atingerii obiectivelor instituțiilor publice.

**În capitolul 2 „Evaluarea calității auditului financiar din cadrul instituțiilor publice din Republica Moldova”** este argumentat rolul auditului financiar în gestiunea riscurilor aferente sectorului public și instituțiilor publice, este elaborată metodologia de evaluare a calității auditului financiar din cadrul instituțiilor publice, sunt identificate problemele și riscurile de care trebuie să țină cont un regim de management financiar, inclusiv control și audit financiar eficient.

Gestiunea eficientă a finanțelor publice, inclusiv controlul și auditul financiar public adecvat trebuie să țină cont de următoarele categorii de probleme și riscuri: a) inerente modelului de instituție publică; b) specifice unei țări și sectorului public al acesteia la un moment dat.

Pentru a argumenta și evalua riscurile cu care se confruntă o țară și sectorul public al acesteia (categoria b de probleme și riscuri) din perspectiva fundamentării rolului și importanței auditului financiar în gestionarea eficientă a fondurilor financiare publice, autorul a elaborat și aplicat un algoritm, esența căruia constă în construirea matricei riscurilor cu care se confruntă instituțiile publice la nivelul unor țări selectate în acest scop și identificarea poziției Republicii Moldova în rândul acestora. Rezultatele aplicării acestei metodologii sunt sintetizate în tabelul 3.

**Tabelul 3. Matricea riscurilor cu care se confruntă instituțiile publice, 2023**

Denumirea indicatorului	Finlanda	Norvegia	Danemarca	Canada	Germania	Estonia	Lituania	Slovenia	Letonia	Israel	Slovacia	Ungaria	Polonia	România	Georgia	Bulgaria	Armenia	Moldova	Kazahstan	Azerbaidjan	Ucraina	Rusia	Bielorusia	Venezuela
Indicele Supremației legii	Green	Green	Green	Yellow	Green	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red
Indicele Eficacității guvernului	Green	Green	Green	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red
Indicele Controlului corupției	Green	Green	Green	Yellow	Green	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red
Indicele percepției corupției	Green	Green	Green	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red
Indicele Calității reglementărilor	Green	Green	Green	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Yellow	Red	Red	Red	Red	Red	Red
Indicele Opinii și responsabilitate	Green	Green	Green	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Red	Yellow	Red	Red	Red	Red	Red	Red
Indicele Stabilității politice	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red
Economia subterană ca procent din PIB	Green	Yellow	Green	Green	Green	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Green	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Yellow	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red

Notă: Nivelul de risc este stabilit prin comparație cu intervalul de variație

Risc critic	
Risc ridicat	
Risc moderat	
Risc scăzut	
Risc acceptabil	

Sursa: elaborat de autor în baza [24].

Din datele reflectate în tabelul 3, urmează că cele mai sigure sectoare publice, implicit instituții publice sunt cele din țările cu democrații evoluate și anume - Danemarca, Finlanda și Norvegia. Situația Republicii Moldova este una complicată la acest capitol. Ambele țări se confruntă cu riscuri ridicate la nivelul sectorului și instituțiilor publice. Această constatare, sugerează concluzia despre lipsa de eficiență și eficacitate a activității de audit financiar public intern și extern.

Autorul a argumentat rolul auditului în sectorul public al Republicii Moldova, inclusiv al auditului financiar, și prin evoluția nefavorabilă a indicatorilor macroeconomici. Astfel, tabelul 4 reflectă creșterea deficitului bugetar în Republica Moldova, în special, sub impactul pandemiei de COVID-19 și războiului declanșat de Rusia în Ucraina.

**Tabelul 4. Evoluția agregatelor bugetare în Republica Moldova**

	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Ponderea deficitului bugetar în PIB, %	-0.84	-1.44	-5.32	-1.92	-3.25	-5.13
Ponderea granturilor în totalul veniturilor BPN, %	0.7	2.5	1.0	3.2	5.0	5.2
Ponderea granturilor bugetare în PIB, %	0.2	0.8	0.3	1.0	1.7	1.8

Sursa: elaborat de autor în baza [4].

După cum se observă din tabelul 4, deficitul bugetar este finanțat parțial prin creșterea datoriei publice, dar, în mare parte, granturile obținute de la partenerii de dezvoltare a Republicii Moldova sunt cele care acoperă diferența negativă dintre veniturile și cheltuielile BPN.

Concluzia care se desprinde din aceste analize, este că auditul public, în special auditul financiar, atât cel intern, cât și cel extern, trebuie să fie eficientizat în instituțiile publice din Republica Moldova în așa măsură, încât să asigure, prin toate tehnicile și instrumentele pe care le are la dispoziție, utilizarea rațională a mijloacelor financiare publice. Mai mult ca atât, este foarte posibil ca evoluțiile macroeconomice actuale și viitoare să necesite mai multe audituri cooperante (adică audituri comune, coordonate sau paralele).

În scopul evaluării auditului financiar în instituțiile publice autorul a dezvoltat metodologia, bazată pe patru dimensiuni ale acestuia: a) cadrul juridic și de reglementare, b) cadrul organizatoric, c) cadrul metodologic, cadrul instituțional și nivelul de independență a activității de audit.

Tabelul 5 prezintă categoriile de control și audit care prin metodele, tehnicile și procedeele specializate evaluează domeniul financiar-contabil al entităților economice.

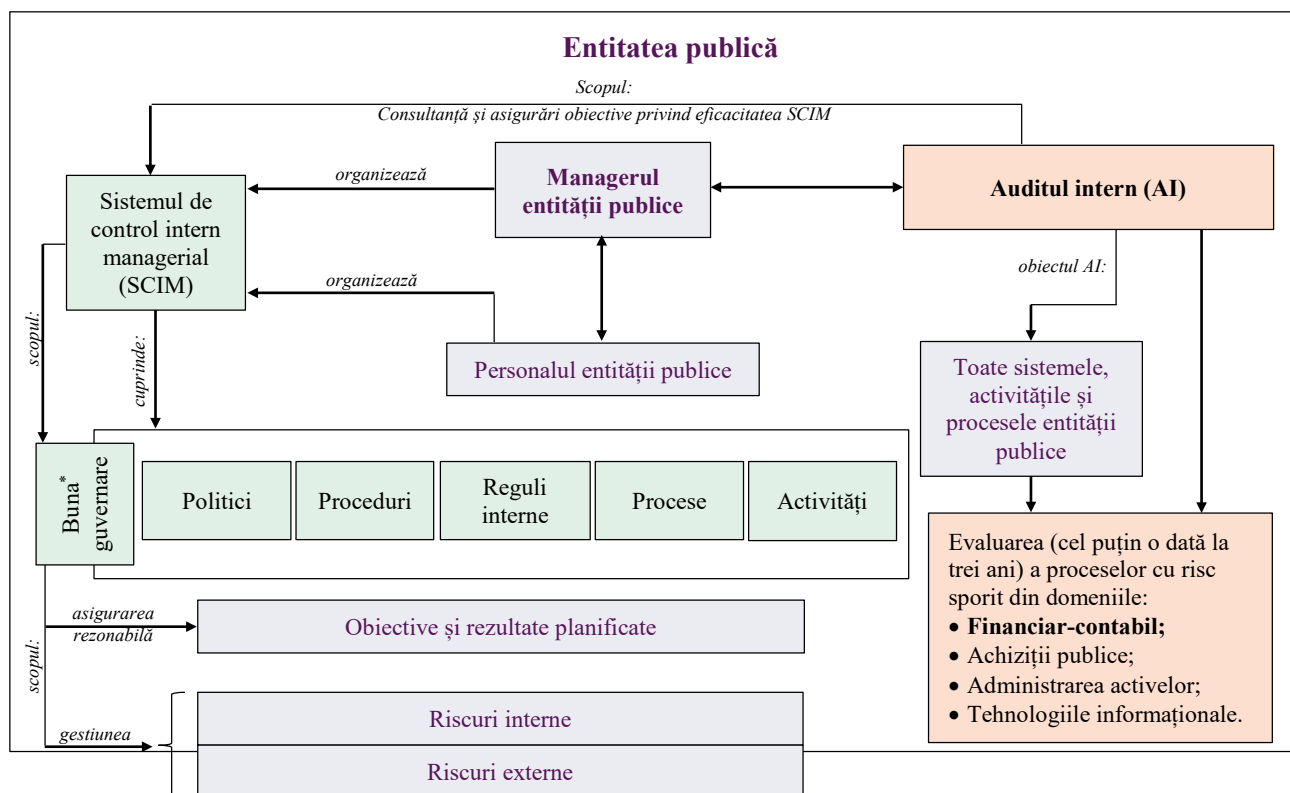
Dintre acestea, constituențele CFPI, și anume - controlul intern managerial și auditul intern sunt implementate la nivelul entității publice și sunt destinate să promoveze gestiunea acesteia în corespundere cu principiile bunei guvernări. În același timp, inspectarea financiară și auditul extern reprezintă activități realizate de autorități administrative din afara entității publice, în primul caz - de Inspekția Financiară, în cel de-al doilea caz - de Curtea de Conturi.

**Tabelul 5. Cadrul organizatoric al controlului și auditului domeniului financiar-contabile al instituțiilor publice**

	Controlul Financiar Public Intern (CFPI)		Inspectarea (controlul financiar centralizat)	Auditul Extern
	Controlul Intern Managerial	Auditul Intern		
Instituția responsabilă de exercitarea controlului, inspecției, auditului	<b>Entitatea publică</b>	Entitatea publică	<b>Inspekția Financiară, Ministerul Finanțelor</b>	<b>Curtea de Conturi</b>
Obiectul supus controlului, inspecției, auditului:	toate sistemele, procesele și activitățile din cadrul domeniului de responsabilitate al entității publice, inclusiv domeniul financiar-contabil	toate sistemele, activitățile și procesele entității publice, inclusiv domeniul financiar-contabil	gestionarea resurselor BPN și patrimoniului public	gestionarea resurselor financiare publice și a patrimoniului public

Sursa: elaborat de autor în baza legislației Republicii Moldova: [1; 2; 3].

Pentru a argumenta mai reușit rolul și locul auditului public, iar în cadrul acestuia - al auditului financiar, autorul a prezentat și caracterizat modelul celor trei linii de apărare cu identificarea specificului acestui model pentru Republica Moldova. Astfel, fig. 2 reprezintă specificul modelului celor trei de apărare pentru cazul Republicii Moldova.



**Fig. 2. Cadrul organizatoric al auditului intern în relație cu sistemul de control intern managerial**

Sursa: elaborat de autor în baza legislației Republicii Moldova: [1; 2; 3].

Astfel, prima linie de apărare este asigurată de managementul operațional și personalul instituției publice. Prima linie de apărare este responsabilă de controalele interne și efectuarea procedurilor aferente riscurilor în lucrul de zi cu zi. A doua linie de apărare este asigurată de următorul nivel de management, în acest caz, este dezvoltat cadrul de management al riscurilor și raportarea către nivelul următor de management - managementului superior. A treia linie de apărare este activitatea de audit intern. Instituția supremă de audit extern, în cazul Republicii Moldova, Curtea de Conturi (CCRM), oferă cadre suplimentare de apărare.

Pentru a evalua calitatea activității de audit intern, inclusiv a auditului asupra domeniului financiar-contabil din instituțiile publice, autorul a realizat un sondaj la nivelul autorităților APL de nivelul 2 și APL de nivelul 1. În mare parte, după cum reiese din prelucrarea răspunsurilor din chestionar, nefuncționalitatea subdiviziunilor interne de audit (SAI) se explică prin înzestrarea necorespunzătoare a SAI cu personal. Dintre cele 20 de SAI existente în APL de nivelul 2 identificate prin sondaj, toate au doar câte un singur auditor intern, deși într-un raion sunt, de regulă între 30 și 35 APL de nivelul 1 care nu sunt înzestrate cu SAI.

Funcția cea mai înaltă de audit public extern, inclusiv audit financiar extern, a Republicii Moldova este îndeplinită de Curtea de Conturi a Republicii Moldova. După cum urmează din tabelul 6 numărul total al auditurilor efectuate de CCRM cunoaște o evoluție fluctuantă. Din numărul total, cele mai numeroase sunt auditurile financiare. În același timp, dacă în perioada 2017 – 2018 ponderea acestora în numărul total de audituri a fost de peste 70%, în perioada 2019 – 2021 acest indicator nu depășește 50%. În schimb a crescut considerabil numărul auditurilor de conformitate.

**Tabelul 6. Dinamica numărului misiunilor de audit pe tipurile acestuia desfășurate de Curtea de Conturi a Moldovei**

Tipurile de audit extern	2017		2018		2019		2020		2021	
	număr	în % din total	număr	în % din total	număr	în % din total	număr	în % din total	număr	în % din total
Auditul financiar	39	73,6	47	75,8	20	40,8	30	40,0	29	49,1
Auditul de conformitate	3	5,7	4	6,5	17	34,7	38	50,7	23	39,0
Auditul de performanță	11	20,7	4	6,5	8	16,3	5	6,7	6	10,2
Folow-up			7	11,2	4	8,2	2	2,6	1	1,7
<b>Total</b>	<b>53</b>	<b>100,0</b>	<b>62</b>	<b>100,0</b>	<b>49</b>	<b>100,0</b>	<b>75</b>	<b>100,0</b>	<b>59</b>	<b>100,0</b>

Sursa: elaborat de autor în baza Rapoartelor anuale ale CCRM [9; 10; 11; 12].

Autorul a analizat rezultatele misiunilor obligatorii întreprinse de Curtea de Conturi în perioada 2018-2021. Astfel, tabelul 7 sintetizează rezultatele auditului extern efectuat asupra componentelor Bugetului Public Național. Deși CCRM a formulat în anul 2021 opinie fără rezerve pentru toate cele trei categorii de bugetele auditate, totuși această opinie este însoțită de numeroase constatări care afectează grav executarea acestora în bune condiții.

**Tabelul 7. Opiniile de audit extern privitor la Rapoartele Guvernului referitoare la Bugetul de Stat, Bugetul Asigurărilor Sociale de Stat și Fondurile Asigurărilor Obligatorii de Asistență Medicală**

Denumirea Rapoartelor Guvernului privind:	Exercițiul bugetar			
	2018	2019	2020	2021
Bugetul de Stat				
Bugetul Asigurărilor Sociale de Stat				
Fondurile Asigurărilor Obligatorii de Asistență Medicală				

Sursa: elaborat de autor în baza Rapoartelor anuale ale CCRM [9; 10; 11; 12].

Notă:

- opinie fără rezerve;
- opinie cu rezerve.

Cu referire la Bugetul de Stat, dintre cele mai importante constatări care au influențat negativ executarea acestuia reflectate în Rapoartele anuale ale CCRM, sunt de menționat următoarele: nerespectarea calendarului bugetar în procesul de elaborare și aprobare a BS, nivelul de executare a investițiilor capitale a fost mult sub nivelul planificat; nivelul insuficient de valorificare a resurselor pentru implementarea proiectelor finanțate din surse externe, preponderent din împrumuturi etc.

Prin evaluarea cadrului metodologic al auditului financiar, autorul a stabilit corespunderea instituției și / sau a subdiviziunilor responsabile de exercitarea auditurilor financiare cu prevederile standardelor naționale și internaționale referitoare la modalitatea de efectuare a auditurilor financiare atât interne cât și externe. Astfel, în cazul auditului financiar public extern, evaluarea este realizată prin prisma corespunderii activității Curții de Conturi a Republicii Moldova cu prevederile ISSAI (Standardelor internaționale ale instituțiilor supreme de audit), calificativele posibile de evaluare fiind: conform, parțial conform, neconform. Tabelul 8 prezintă concluziile acestei evaluări efectuată în baza componentelor procesului de audit financiar extern.

**Tabelul 8. Evaluarea auditurilor externe de către Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit**

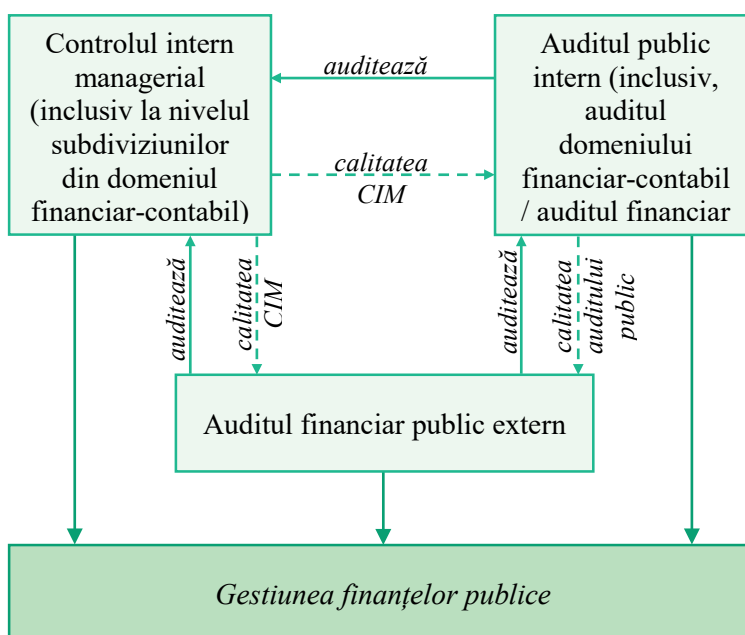
Controlul calității	Planificarea auditurilor	Realizarea auditurilor	Raportarea și monitorizarea
conform	conform	conform	conform

Sursa: elaborat de autor în baza [14].

În același timp, aplicarea standardului internațional „Controlul calității” - ISSAI 140 la nivelul CCRM, a determinat efectuarea de către aceasta a revizuirii calității misiunilor de audit extern pe care CCRM le-a desfășurat. În corespundere cu aceste revizuri [5], autorul a identificat următoarele neajunsuri referitoare la: controlul calității la nivelul CCRM, etapa organizării auditului, etapa planificării auditului, etapa de realizare a auditului și etapa de raportare.

Capitolul 3 „Evaluarea și consolidarea impactului auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice” măsoară impactul auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice aplicând mecanismul de transmisie proiectat la nivelul controlului financiar public intern și auditului extern, argumentează prin aplicarea modelului de regresie simplă relația dintre independența funcției de audit financiar și performanța instituțiilor publice, dezvoltă cadrul analitic aferent auditului financiar din perspectiva creșterii valorii pentru bani a instituțiilor publice.

Autorul măsoară impactul auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice aplicând mecanismul de transmisie proiectat la nivelul controlului financiar public intern și auditului extern reprezentat în fig. 3 și care derivă din modelul celor trei linii de apărare [15].



**Fig. 3. Mecanismul de transmisie a influențelor auditului financiar public intern și extern asupra gestiunii finanțelor publice**

Sursa: elaborat de autor în baza studierii literaturii de specialitate.



Următoarele considerații explică mecanismul de transmisie: - calitatea gestiunii finanțelor publice este determinată de nivelul de fiabilitate a bugetului, nivelul transparenței finanțelor publice, calitatea gestionării activelor și pasivelor, strategia fiscală, nivelul de predictibilitate și calitatea controlului execuției bugetului, calitatea evidenței contabile și a raportării, calitatea controlului extern și a auditului; - calitatea auditului financiar intern este determinată, printre altele, de calitatea sistemului de control intern managerial organizat în instituția publică de către managerul superior al acesteia; - auditul public intern evaluează sistemul de CIM la nivelul instituției publice, formulând propuneri de perfecționare a acestuia, inclusiv a domeniului financiar-contabil; - în procesul de efectuare a auditului financiar extern este evaluat, printre altele, sistemul de CIM și auditul intern al instituției auditate.

Analiza rapoartelor Ministerului Finanțelor privind controlul financiar public intern, și a rapoartelor CCRM sugerează concluzia despre nefuncționalitatea atât a sistemului CIM, cât și a auditului financiar public intern. Considerând cele constatate, autorul prezintă în tabelul 9 rezultatele evaluării impactului sistemului CIM asupra calității gestiunii finanțelor publice prin prisma parametrilor acesteia.

**Tabelul 9. Impactul sistemului CIM asupra calității gestiunii finanțelor publice**

Parametrii gestiunii finanțelor publice							
Fiabilitatea bugetului	Transparența finanțelor publice	Gestiunea activelor și pasivelor	Strategia fiscală	Predictibilitatea bugetului	Controlul execuției bugetului	Contabilitate și raportare	Control extern și audit

Notă: Mărimea impactului:

Impact negativ pronunțat	
Impact negativ	
Lipsă de impact	
Impact pozitiv minor	
Impact pozitiv considerabil	

Sursa: elaborat de autor în baza propriilor evaluări și considerente.

În scopul evaluării impactului auditului financiar intern asupra calității gestiunii finanțelor publice, autorul a studiat rapoartele CCRM privind auditul financiar asupra unor instituții publice de la nivelul APC și APL și opinia exprimată de experți independenți externi în Raportul privind evaluarea cheltuielilor publice și a responsabilității financiare în Republica Moldova pentru anul 2022 [13]. Considerând cele constatate, autorul evaluează în tabelul 10 impactul auditului intern financiar asupra calității gestiunii finanțelor publice prin prisma parametrilor acesteia.

**Tabelul 10. Impactul sistemului CIM asupra calității gestiunii finanțelor publice**

Parametrii gestiunii finanțelor publice							
Fiabilitatea bugetului	Transparența finanțelor publice	Gestiunea activelor și pasivelor	Strategia fiscală	Predictibilitatea bugetului	Controlul execuției bugetului	Contabilitate și raportare	Control extern și audit

Notă: Mărimea impactului:

Impact negativ pronunțat	
Impact negativ	
Lipsă de impact	
Impact pozitiv minor	
Impact pozitiv considerabil	

Sursa: elaborat de autor în baza propriilor evaluări și considerente.

Autorul consideră că lipsa de eficiență în activitatea instituțiilor publice referitoare la dezvoltarea sistemului de control managerial intern și audit financiar public intern este determinată de următoarele cauze: insuficiența competențelor și capacităților la nivelul funcției de audit intern pentru a furniza conducerii instituției nivelul așteptat de asigurare și consiliere; subdezvoltarea sistemului de management al performanței și management al riscurilor în instituțiile publice; insuficiența resurselor de personal și a specialiștilor în domeniul gestiunii finanțelor publice și auditului intern, etc.

La evaluarea impactului auditului financiar public extern asupra calității gestiunii fondurilor financiare publice la nivelul instituțiilor publice, autorul a ținut cont de analizele proprii asupra activității CCRM, analizând, în același timp, și rapoartele întocmite de partenerii internaționali ai Republicii Moldova, dintre care este de menționat: SIGMA, Oficiul de Stat de audit al Republicii Letonia, Curtea de Conturi a Turciei, Transparency International-Moldova, International Budget Partnership, Centrul de analiză și prevenire a corupției. În consecință, tabelul 11 sintetizează evaluarea impactului auditului financiar public extern asupra calității gestiunii finanțelor publice prin prisma parametrilor acesteia ca fiind negativ.

**Tabelul 11. Impactul auditului financiar public extern asupra calității gestiunii finanțelor publice**

Parametrii gestiunii finanțelor publice							
Fiabilitatea bugetului	Transparența finanțelor publice	Gestiunea activelor și pasivelor	Strategia fiscală	Predictibilitate a bugetului	Controlul execuției bugetului	Contabilitate și raportare	Control extern și audit

Notă: Mărimea impactului:

Impact negativ pronunțat	
Impact negativ	
Lipsă de impact	
Impact pozitiv minor	
Impact pozitiv considerabil	

Sursa: elaborat de autor în baza propriilor evaluări și considerente.

Următoarele argumente susțin aceste evaluări: CCRM în ultimii patru ani formulează opinii fără rezerve la auditarea Bugetului de Stat pe componentele acestuia, deși constatările care au influențat negativ executarea acestuia reflectate în Rapoartele anuale ale CCRM sunt destul de serioase, ceea ce sugerează formularea concluziei despre necorespunderea rezultatului acordat în urma auditării cu neajunsurile identificate. Aceleași observații sunt valabile și pentru celelalte componente ale BPN.

Existența unor asemenea necorespunderi între opinia formulată în urma auditării din partea auditorilor CCRM și constatările formulate de aceștia poate fi explicată prin problemele cu care se confruntă CCRM, inclusiv independența insuficientă a acesteia.

În același timp, impactul auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice poate fi evaluat și sub aspect cantitativ. În acest scop, autorul a dezvoltat mecanismul de transmisie a recomandărilor de audit financiar asupra parametrilor bugetari, sintetizând și grupând în categorii agregate recomandările de audit financiar formulate în procesul misiunilor de audit realizate de CCRM în perioada 2017 - 2021.

În scopul evaluării dimensiunii cantitative a impactului auditului financiar extern exercitat de CCRM autorul a luat în calitate de obiect de cercetare trei primării de municipii și anume: primăria municipiului Edineț, Soroca și Ungheni.

Tabelul 12 prezintă informația referitoare la dimensiunea relativă a bugetelor primăriilor mun. Edineț, Soroca și Ungheni față de pozițiile similare ale bugetelor locale consolidate la nivel național.

**Tabelul 12. Ponderea bugetelor primăriilor municipiilor Edineț, Soroca și Ungheni în veniturile și cheltuielile și activele nefinanciare ale bugetelor locale consolidate**

Denumirea municipiului	Variabilele bugetare	2018	2019	2020	2021	2022
Edineț	Venituri	0.33	0.32	0.30	0.36	0.47
	Cheltuieli și active nefinanciare	0.33	0.33	0.29	0.32	0.32
Soroca	Venituri	0.39	0.37	0.37	0.38	0.40
	Cheltuieli și active nefinanciare	0.39	0.36	0.32	0.35	0.42
Ungheni	Venituri	0.62	0.59	0.58	0.62	0.66
	Cheltuieli și active nefinanciare	0.66	0.63	0.57	0.57	0.67

Sursa: elaborat de autor în baza [23].

Ultimele audituri financiare (auditul asupra rapoartelor financiare) efectuate de CCRM asupra bugetelor locale ale primăriilor mun. Edineț, Soroca și Ungheni țin de exercițiul încheiat la 31 decembrie 2019 [6; 7; 8].

În procesul misiunii de audit financiar efectuat la primăria municipiului Edineț [6] au fost identificate următoarele deficiențe: neexecutarea indicilor planificați/aprobați la nivelul bugetului UAT; subevaluarea contului 371 „Terenuri” cu suma totală de 214,0 mil. lei; majorarea eronată a contului 415 „Acțiuni și alte forme de participare în capital în interiorul țării” cu suma de 107384,2 mii lei, etc.

Prin aceste constatări este compromisă credibilitatea bugetului și transparența finanțelor publice ale primăriei mun. Edineț, rapoartele financiare ale acestei entități publice neprezentând o imagine corectă și fidelă în corespundere cu cadrul regulamentar existent de reportare financiară. Analiza nivelului execuției bugetului primăriei mun. Edineț în 2019 față de valorile precizate ale acestuia indică la neexecutarea nivelului aprobat / precizat al bugetului local, semnalând, în opinia autorului, probleme în planificarea și gestionarea finanțelor publice locale. Un loc aparte, în acest sens, îl ocupă lipsa la nivelul primăriei mun. Edineț a funcției de audit intern.

În susținerea concluziei despre impactul pozitiv redus al deficiențelor menționate în cadrul misiunii de audit financiar extern din 2019, autorul prezintă în tabelul 13 rezultatele analizei nivelului execuției bugetului primăriei mun. Edineț pentru anul 2022.

**Tabelul 13. Nivelul execuției bugetului primăriei mun. Edineț (în mii lei și % față de nivelul precizat)**

	2022	
	executat față de precizat	
	devieri (+/-)	în %
<b>Venituri</b>	<b>3460</b>	<b>103.2</b>
Impozitul funciar al persoanelor fizice-cetățeni	-44	84.1
Impozit privat	-2.6	34.7
Taxa pentru parcare	-9.5	21.3
<b>Cheltuieli</b>	<b>-18588.9</b>	<b>75.3</b>
Bunuri și servicii	-13881.7	55.5
Formare profesională	-44	28.7
Deplasări de serviciu în interiorul țării	-83.3	12.4
<b>Active nefinanciare</b>	<b>-32496.5</b>	<b>39.3</b>
Procurarea construcțiilor speciale	-6356.3	7.2
Mașini și utilaje	-2195.5	19.5
Materiale de uz gospodăresc și rechizite de birou	-497.3	26.1

Sursa: elaborat de autor în baza [23].

Deși pe partea de venituri, nivelul de execuție este de 103,2%, situație îmbunătățită față de anul 2019, pe partea de cheltuieli și active nefinanciare situația este la fel de necorespunzătoare ca și în anul 2019.

Pentru a consolida concluziile aferente impactului auditului financiar extern, autorul a efectuat și analiza bugetelor primăriilor Soroca și Ungheni.

În baza analizelor efectuate asupra bugetelor primăriilor Edineț, Soroca și Ungheni, autorul a elaborat tabelul 14 care totalizează impactul auditului financiar extern asupra calității gestiunii finanțelor publice ale entităților auditate.

**Tabelul 14. Sinteza concluziilor asupra impactului auditului financiar extern în cazul entităților publice auditate**

	Primăria mun. Edineț	Primăria mun. Soroca	Primăria mun. Ungheni
Impactul auditului financiar			
Publicarea Raportului de audit financiar pe site-ul entității	Nu	Nu	Nu

Notă: Mărimea impactului:

Lipsă de impact	
Impact redus	
Impact moderat	
Impact considerabil	

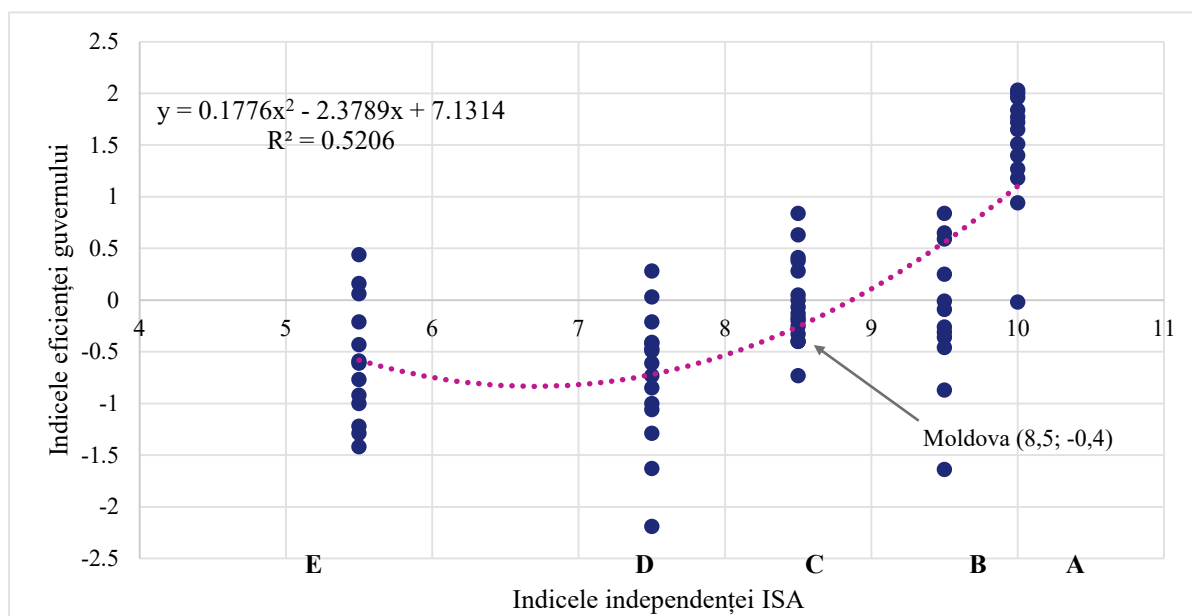
Sursa: elaborat de autor în baza propriilor evaluări și considerente.

În același timp, autorul, examinând rapoartele anuale ale CCRM, constată că erorile și deficiențele identificate în procesul misiunilor de audit poartă mai degrabă un caracter sistemic, decât un caracter individual, specific.

Independența activității de audit, determină soliditatea și caracterul obiectiv al cadrului instituțional al auditului financiar.

Pentru evaluarea cadrului instituțional al auditului financiar extern, exercitat de către Curtea de Conturi a Republicii Moldova, autorul a apelat la Indicele Independenței Instituțiilor Supreme de Audit (ISA), instrument metodologic lansat de Banca Mondială în iulie 2021.

Țările evaluate cu gradul A se caracterizează printr-un nivel de independență foarte înalt a ISA și obțin 10 puncte. Țările evaluate cu gradul B se caracterizează printr-un nivel înalt de independență a ISA și obțin de la 9 până la 9,5 puncte. Țările evaluate cu gradul C se caracterizează printr-un nivel substanțial de independență a ISA și obțin de la 8,0 până la 8,5 puncte. Țările evaluate cu gradul D se caracterizează printr-un nivel moderat de independență a ISA și obțin de la 6 până la 7,5 puncte. Țările evaluate cu gradul E se caracterizează printr-un nivel scăzut de independență a ISA și obțin de la 0 până la 5,5 puncte.



**Fig. 4. Influența Indicelui Independenței instituției supreme de audit asupra Indicelui de eficiență a guvernului, anul 2021**

Sursa: elaborat de autor în baza [22].

Curtea de Conturi a Republicii Moldova în urma evaluării a obținut în baza activității din 2021 gradul C, ceea ce înseamnă un nivel substanțial de independență.

În analiza de regresie simplă (fig. 4), în calitate de variabilă dependentă autorul folosește Indicele eficienței guvernului (plasat pe axa verticală), Indicele Independenței instituțiilor supreme de audit reprezentând variabila independentă (plasat pe axa orizontală).

Urmărind graficul împrăștierii punctelor, remarcăm că există o strânsă legătură între variabilele considerate. Constatăm o corelație indirectă și pozitivă între cele două variabile. Astfel, după cum urmează din figura 4 independența instituției supreme de audit exercită o influență pozitivă indirectă și moderată asupra eficienței guvernelor, coeficientul de corelație fiind egal cu 0,52. Cu cât indicele independenței ISA crește, cu atât crește indicele eficienței guvernului.

Cel mai important impediment pentru independența CCRM este reprezentat de independența financiară insuficientă a Curții de Conturi.

Auditul valorii pentru bani (Value For Money Audit) poate fi definit ca o examinare obiectivă, profesională și sistematică a sistemelor și procedurilor pe care conducerea instituției publice le-a stabilit pentru a asigura că: - resursele financiare, umane și fizice sunt gestionate ținând cont de principiul de economie, eficiență și eficacitate; - relațiile de responsabilitate sunt urmărite și respectate.

Autorul a elaborat și propune spre implementare abordarea auditului valorii pentru bani în instituțiile publice de la nivelul APL din Republica Moldova în coroborare cu auditul financiar. Autorul își fundamentează abordarea pe următoarele legi și prevederi legale: Legea nr. 229 din 2010 privind controlul financiar public intern și Legea nr. 436 din 2006 privind administrația publică locală. Consiliile locale pot solicita Consiliului raional efectuarea auditurilor valorii pentru bani în corelare cu auditul financiar. Solicitățile potențiale ale Consiliilor locale pot fi:

a) Auditudini de performanță care se concentrează pe valoarea pentru bani pentru o serie de instituții publice locale în corelare cu auditudini financiare. Auditul va fi efectuat în numele Consiliului raional;

b) Asistarea Consiliilor locale să administreze un modul cuprinzător de cunoștințe care încapsulează teoria valorii pentru bani și cadrul conceptual pentru operaționalizarea valorii pentru bani, precum și aplicațiile sale în procesele interne ale consiliilor locale supravegheate.

Procesul de transformare va necesita implementarea atât a unui cadru de principii directe, deoarece valoarea pentru bani este în multe cazuri o tematică subiectivă, cât și a unui program de comunicare eficient între Consiliul raional, consiliile locale, primării și instituțiile publice locale subordonate pentru a obține un consens asupra modului în care valoarea pentru bani trebuie măsurată.

## CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI

În consecința analizei literaturii de specialitate conectate la tema tezei și a cercetărilor efectuate și reflectate în capitolele de bază în corespundere cu scopul și obiectivele stabilite, autorul, dovedind valabilitatea ipotezei de cercetare conform căreia calitatea auditului financiar la nivelul instituțiilor publice influențează calitatea gestiunii finanțelor publice, formulează următoarele **concluzii**:

1. Republica Moldova se confruntă cu riscuri ridicate la nivelul sectorului și instituțiilor publice. Această constatare, sugerează concluzia despre lipsa de eficiență și eficacitate a activității de audit financiar public intern și extern.

2. Evoluția neavorabilă a indicatorilor macroeconomici argumentează rolul insuficient al auditului public, incluși al celui financiar, în sectorul public al Republicii Moldova

3. Auditul public, în special auditul financiar, atât cel intern, cât și cel extern trebuie să fie eficientizat în așa măsură, încât să asigure, prin toate tehnicile și instrumentele pe care le are la dispoziție,

utilizarea rațională a mijloacelor financiare publice. Mai mult ca atât, este foarte posibil ca evoluțiile macroeconomice actuale și viitoare să necesite mai multe audituri cooperante.

4. Evaluând și aplicând o metodologie specifică autorul evaluează cadrul organizatoric al auditului financiar, identificând specificul modelului celor trei de apărare pentru cazul Republicii Moldova. Astfel, prima linie de apărare este asigurată de managementul operațional și personalul instituției publice. A doua linie de apărare este asigurată de următorul nivel de management, în acest caz, este dezvoltat cadrul de management al riscurilor și raportarea către nivelul următor de management - managementului superior. A treia linie de apărare este activitatea de audit intern. Instituția supremă de audit extern, în cazul Republicii Moldova, Curtea de Conturi (CCRM), oferă cadre suplimentare de apărare.

5. Din analiza realizată de autor se observă tendința de creștere a numărului de instituții publice care au întemeiat în organigrama lor funcția de audit intern, din numărul total de subdiviziuni de audit intern (SAI), în 2021 doar 62% fiind funcționale. În mare parte, nefuncționalitatea SAI se explică prin lipsa de personal.

6. Perspectiva digitalizării activității de audit financiar public intern în instituțiile publice din Republica Moldova reiese din următoarele constatări obținute în urma realizării de către autor a sondajului: - logistica insuficientă a instituțiilor publice în scopul desfășurării în bune condiții a ședințelor online; - tehnologiile informaționale nesatisfăcătoare în instituțiile publice care frecvent blochează transmiterea și păstrarea unui volum mare de date în format electronic; - documentarea complicată a misiunilor de audit, din cauza păstrării documentelor și informațiilor în instituțiile publice pe suport de hârtie.

7. Numărul total al auditurilor efectuate de CCRM cunoaște o evoluție fluctuantă. Din numărul total, cele mai numeroase sunt auditurile financiare. În același timp, ponderea auditurilor financiare este în descreștere, crescând considerabil numărul auditurilor de conformitate.

8. Din numărul SAI care au prezentat rapoarte de activitate la Ministerul Finanțelor doar cca. 60% au elaborate planuri strategice. Mai mult ca atât, planurile strategice elaborate de SAI, de regulă nu sunt actualizate. Resursele alocate activității de audit intern sunt foarte limitate. Parțial din acest motiv cca. 20% din totalul SAI nu au auditat obiectul întreg al auditului intern. Numeroase SAI nu consideră riscurile, inclusiv riscul de corupție și riscul de fraudă, la elaborarea planurilor de activitate.

9. Dintre cauzele principale care au determinat neimplementarea recomandărilor de audit intern, sunt de menționat următoarele cauze: - schimbarea echipei superioare de management; - nivelul scăzut de competență și responsabilitate a managerilor de la nivelul operațional al instituției; - aplicarea unei atitudini superficiale din partea instituției publice auditate vis-a-vis de recomandările formulate de auditul intern; impactul unor factori din afara instituției auditate; - resurse de personal insuficiente la nivelul instituției auditate care să fie repartizate pentru implementarea recomandărilor de audit intern etc.

10. Elaborând și aplicând o metodologie specifică, inclusiv metoda sondajului autorul a identificat probleme principiale referitoare la lipsa de independență a auditorilor publici, cu impact negativ și asupra auditului financiar public intern.

11. Independența instituției supreme de audit exercită o influență pozitivă indirectă și moderată asupra eficienței guvernelor. CCRM este evaluată ca fiind, după gradul de independență, de gradul C (independență substanțială), ceea ce înseamnă că trebuie întreprinse măsuri consistente de asigurare a unei independențe extinse. Cel mai important impediment pentru independența CCRM este reprezentat de independența financiară insuficientă a Curții de Conturi.

12. Sistemul de CIM și auditul financiar public intern în instituțiile publice nu sunt pe deplin funcționale.

13. Ineficiența sistemului de control intern managerial și a auditului intern la nivelul instituției publice determină caracterul nerealist al bugetului acesteia și necorespunderea bugetului executat cu cel

planificat. Evaluarea riscurilor fiscale, a celor de corupție și fraudă reprezintă o provocare accentuată pentru instituțiile publice din Republica Moldova. În consecință, impactul sistemului CIM și a auditului financiar intern asupra gestiunii activelor și pasivelor este negativ. Impactul sistemului CIM și al auditului intern asupra controlului și auditului extern este evaluat de autor ca fiind negativ.

14. Lipsa de eficiență în activitatea instituțiilor publice referitoare la dezvoltarea sistemului de control managerial intern și audit financiar public intern este determinată de următoarele cauze: atitudine formală față de reforma finanțelor publice manifestată de instituțiile publice; coordonare nesatisfăcătoare referitoare la CIM în cadrul instituțiilor publice; auditul intern nu este înzestrat cu suficiente competențe și capacități pentru a furniza conducerii nivelul așteptat de asigurare și consiliere; sistemul managementului performanței și managementului riscurilor sunt dezvoltate slab, practic lipsesc la nivelul instituțiilor publice; insuficiența resurselor de personal și a specialiștilor în domeniul gestiunii finanțelor publice și auditului intern.

15. Evaluările efectuate de autor demonstrează că impactul auditului financiar public extern asupra calității gestiunii finanțelor publice prin prisma parametrilor acesteia este negativ.

16. În sectorul public măsurarea valorii este una dintre cele mai contestate zone dintre guvern și guvernați (cetățeni).

17. Auditul valorii pentru bani poate fi definit ca o examinare obiectivă, profesională și sistematică a sistemelor și procedurilor pe care conducerea instituției publice le-a stabilit pentru a asigura că: resursele financiare, umane și fizice sunt gestionate ținând cont de principiul de economie, eficiență și eficacitate; și relațiile de responsabilitate sunt urmărite și respectate.

**Problemă științifică importantă soluționată în teza de doctorat constă în:** fundamentarea din punct de vedere științific și metodologic a raționalizării cadrului instituțional, organizatoric, metodologic și analitic aferent activității de audit financiar la nivelul instituțiilor publice, astfel încât mecanismele, tehnicile și instrumentele de conformare la standardele internaționale în domeniul auditului public și la bunele practici în domeniu, existente pe plan mondial elaborate în teza de doctorat să asigure eficiența gestiunii fondurilor financiare publice.

La soluționarea problemei științifice importante au contribuit următoarele rezultate științifice: elaborarea metodologiei de evaluare a riscurilor cu care se confruntă sectorul public din perspectiva fundamentării rolului și importanței auditului financiar în gestionarea eficientă a fondurilor financiare publice; elaborarea metodologiei de evaluare a cadrului organizatoric al auditului financiar public prin prisma modelului „celor trei linii de apărare”; elaborarea metodologiei de evaluare a calității cadrului instituțional al auditului financiar public prin prisma independenței acestuia; mecanismul de transmisie a influențelor auditului financiar public intern și extern asupra gestiunii finanțelor publice; dezvoltarea cadrului analitic aferent auditului financiar din perspectiva creșterii valorii pentru bani a instituțiilor publice.

Sinteza cercetărilor realizate în teza de doctorat ajută la formularea următorului obiectiv strategic legat de creșterea rolului auditului financiar în instituțiile publice în gestiunea finanțelor publice:

- Dezvoltarea unei noi abordări strategice de dezvoltare a controlului financiar public intern din perspectiva maximizării valorii pentru bani, inclusiv a elementelor componente ale acestuia – sistemului CIM și auditului intern, accentul fiind pus pe auditul financiar public intern. Responsabil de atingerea acestui obiectiv îi revine Parlamentului Republicii Moldova (Comisia de control al finanțelor publice).

Cercetările efectuate de autor urmărind atingerea scopului și obiectivelor stabilite în acest sens, dar și pentru respectarea obiectivului strategic enunțat anterior, au condus la formularea următoarelor **recomandări:**

1. Reconsiderarea cadrului de reglementare a auditului intern în sectorul public, inclusiv a auditului financiar. Actualizarea manualului de AI. Dezvoltarea setului de materiale metodologice referitoare la auditul intern și desfășurarea instruirilor aferente acestora.

Responsabil de implementarea recomandării: Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova;

2. Pentru a atinge nivelul de independență necesar îndeplinirii efective a responsabilităților auditorilor interni, SAI trebuie poziționate corect în structura instituției publice, prin asigurarea independenței organizaționale și funcționale adecvate.

Responsabil de implementarea recomandării: Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, entitățile publice

3. Promovarea și implementarea conceptului de audit intern orizontal la nivelul autorităților administrației publice. Elaborarea metodologiei de realizare a misiunilor de audit intern orizontal pe probleme de interes comun, inclusiv a auditului financiar ca parte componentă a auditului orizontal.

Responsabil de implementarea recomandării: Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, entitățile publice.

4. Asigurarea completării subdiviziunilor de audit intern cu auditori specializați în funcție de formele de audit intern, inclusiv auditori financiari.

Responsabil de implementarea recomandării: Ministerul finanțelor al Republicii Moldova, entitățile publice.

5. Formarea unei platforme pe care să fie realizat schimbul de bune practici și experiență în domeniul auditului intern, inclusiv audit financiar.

Responsabil de implementarea recomandării: Ministerul finanțelor al Republicii Moldova, entitățile publice.

6. Crearea unor mecanisme eficiente de stimulare a auditorilor interni, inclusiv prin reconsiderarea poziției acestei funcții în cadrul sistemului unic de salarizare bugetară.

Responsabil de implementarea recomandării: Ministerul finanțelor al Republicii Moldova, entitățile publice

7. Extinderea procesului de digitalizare a activităților de AI. Creșterea nivelului de funcționalitate a sistemelor informaționale destinate raportării electronice în domeniul controlului intern managerial și auditului intern, implicit al auditului financiar.

Responsabil de implementarea recomandării: Ministerul finanțelor al Republicii Moldova, entitățile publice

8. Dezvoltarea formelor alternative de realizare a serviciilor de audit intern, implicit audit financiar. Această măsură este, în special, recomandată instituțiilor publice de dimensiune mică (de exemplu, la nivelul autorităților APL), care nu dispun de capacități administrative și financiare ca să-și organizeze subdiviziuni de AI.

Responsabil de implementarea recomandării: Ministerul finanțelor al Republicii Moldova, entitățile publice

9. Dezvoltarea conceptului de valoare pentru bani la nivelul instituției publice și auditului aferent acestuia. Dezvoltarea metodologică a abordării integrate a auditului valorii pentru bani și auditului financiar.

Responsabil de implementarea recomandării: Ministerul finanțelor al Republicii Moldova, entitățile publice, cercetători individuali sau echipe de cercetători la nivelul centrelor de cercetare

10. Îmbunătățirea planificării strategice a activităților de audit public intern prin aplicarea abordării fundamentate pe riscuri, acoperind domeniile de responsabilitate a instituției publice.

Responsabil de implementarea recomandării: Ministerul finanțelor al Republicii Moldova, entitățile publice și SAI

11. Proiectarea și implementarea mecanismelor de asigurare a calității auditului intern public.

Responsabil de implementarea recomandării: Ministerul finanțelor al Republicii Moldova, entitățile publice și SAI



12. Respectarea deplină a standardelor profesionale naționale, principiilor de etică și a metodologiei specializate în activitatea de audit intern.

Responsabil de implementarea recomandării: Ministerul finanțelor al Republicii Moldova, entitățile publice și SAI

13. Asigurarea independenței Curții de Conturi. În primul rând, modalitatea actuală prin care este întocmit și aprobat bugetul Curții de Conturi a Moldovei trebuie modificată, astfel încât implicarea Guvernului în acest proces trebuie diminuată principial.

Responsabil de implementarea recomandării: Parlamentul Republicii Moldova (Comisia de control al finanțelor publice);

14. Actualizarea sistematică a manualelor de audit și includerea acestei măsuri în planurile strategice și anuale ale Curții de Conturi. Astfel, manualul de audit financiar trebuie să conțină procedurile legate de comunicarea eficientă a strategiei de audit și riscurilor semnificative instituției auditate. Respectarea riguroasă, conform manualului de audit, a cerințelor referitoare la modelul de pregătire a fișierelor de audit.

Responsabil de implementarea recomandării: Curtea de Conturi a Republicii Moldova;

15. În scopul implementării prompte a standardului ISSAI 2250 (revizuit) se impune elaborarea unor orientări metodologice care să explice evaluarea riscurilor asociate cu neconformarea la legi și reglementări și, în special, identificarea și cuantificarea riscurilor care pot determina denaturări considerabile în situațiile financiare.

Responsabil de implementarea recomandării: Curtea de Conturi a Republicii Moldova;

16. Trebuie dezvoltate cerințele privind comunicarea rezultatelor auditului după cum prevede standardul ISSAI 2260 (revizuit): comunicarea cu cei însărcinați cu governanța. În plus, trebuie dezvoltate cerințele de comunicare pentru auditul situațiilor financiare aferente grupului.

Responsabil de implementarea recomandării: Curtea de Conturi a Republicii Moldova;

17. Aplicarea corespunzătoare în toate misiunile de audit a cerințelor privind stabilirea nivelului de materialitate: materialitatea funcțională, materialitatea pentru rapoartele financiare în ansamblu, materialitatea pentru anumite solduri ale conturilor contabile, clase de tranzacții. Elaborarea modelelor standarde referitoare la evaluarea și documentarea denaturărilor față de materialitate.

Responsabil de implementarea recomandării: Ministerul finanțelor, Curtea de Conturi a Republicii Moldova, auditorii și echipele de audit;

18. În scopul argumentării prompte a concluziilor formulate în cadrul misiunilor de audit se impune elaborarea documentației și a unor modele standardizate, asigurându-se prin acestea și a demonstrării relației dintre riscuri, obiectivele și procedurile de audit.

Responsabil de implementarea recomandării: Ministerul finanțelor, Curtea de Conturi a Republicii Moldova, auditorii și echipele de audit;

19. Dezvoltarea și aplicarea corectă, conform standardelor, a procedurii de eșantionare statistică, în special în procesul de audit financiar.

Responsabil de implementarea recomandării: Ministerul finanțelor, Curtea de Conturi a Republicii Moldova, auditorii și echipele de audit;

20. Elaborarea unor orientări de audit specific în cazul executării bugetului de stat respectând standardul ISSAI 2600 (revizuit).

Responsabil de implementarea recomandării: Ministerul finanțelor, Curtea de Conturi a Republicii Moldova;

21. Desfășurarea și documentarea procedurilor de audit specific pentru auditul asupra situațiilor financiare aferente grupului, în scopul furnizării unor constatări și demonstrații explicite.

Responsabil de implementarea recomandării: Ministerul finanțelor, Curtea de Conturi a Republicii Moldova, auditorii și echipele de audit;

22. Perfecționarea managementului resurselor umane și creșterea nivelului de pregătire profesională a auditorilor financiari.

Responsabil de implementarea recomandării: Ministerul finanțelor, Curtea de Conturi a Republicii Moldova, entitățile publice;

23. Elaborarea și implementarea mecanismelor eficiente care să asigure implementarea recomandărilor formulate în consecința efectuării auditului financiar extern.

Responsabil de implementarea recomandării: Parlamentul Republicii Moldova (Comisia de control al finanțelor publice), Curtea de Conturi.

**Sugestii referitoare la direcțiile viitoare de cercetare asociate cu tema tezei de doctorat.**

Considerând rezultatele cercetărilor prezentate în teza de doctorat și perspectivele obiectului și subiectului investigat în lucrarea de față, autorul consideră a fi de o importanță pronunțată continuarea în viitor a explorării științifice a următoarelor două direcții:

a) impactul auditului financiar public asupra îmbunătățirii transparenței și responsabilității financiare în sectorul public din Republica Moldova;

b) eficacitatea recomandărilor de audit financiar public și aplicarea lor practică în procesul decizional bugetar din Republica Moldova.

## BIBLIOGRAFIE

1. Hotărârea de Guvern privind organizarea activității de inspectare financiară nr. 1026 din 02.11.2010. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 221-222 art. 1151 din 09.11.2010. Disponibil pe: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=93936&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=93936&lang=ro)
2. Legea privind controlul financiar public intern nr. 229 din 23.09.2010. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 231-234 art. 730 din 26.11.2010. Disponibil pe: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=125252&lang=ro#](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125252&lang=ro#)
3. Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova nr. 260 din 07.12.2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 1-6 art. 18 din 05.01.2018. Disponibil pe: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=126160&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=126160&lang=ro)
4. Rapoartele Ministerului Finanțelor Republicii Moldova privind executarea bugetului. Disponibile pe: <https://mf.gov.md/ro/trezorerie/rapoarte-privind-executarea-bugetului/rapoarte-anuale>.
5. Raportul anual privind rezultatele revizuirilor „la fierbinte” și „la rece” ale calității misiunilor de audit pentru anul 2021. Curtea de Conturi a Republicii Moldova. 2022. Disponibil pe: [https://www.ccrm.md/ro/raport-privind-rezultatele-revizuirilor-la-fierbinte-si-la-rece-87\\_92323.html](https://www.ccrm.md/ro/raport-privind-rezultatele-revizuirilor-la-fierbinte-si-la-rece-87_92323.html)
6. Raportul auditului asupra rapoartelor financiare ale UAT raionul Edineț. 2019. Disponibil pe: [https://www.ccrm.md/ro/decision\\_details/1078/hotararea-nr-74-din-23-decembrie-2020-cu-privire-la](https://www.ccrm.md/ro/decision_details/1078/hotararea-nr-74-din-23-decembrie-2020-cu-privire-la)
7. Raportul auditului asupra rapoartelor financiare ale UAT municipiului Soroca. 2019. Disponibil pe: [https://www.ccrm.md/ro/decision\\_details/1080/hotararea-nr-76-din-23-decembrie-2020-cu-privire-la](https://www.ccrm.md/ro/decision_details/1080/hotararea-nr-76-din-23-decembrie-2020-cu-privire-la)
8. Raportul auditului asupra rapoartelor financiare ale UAT raionul Ungheni. 2020. Disponibil pe: [https://www.ccrm.md/ro/decision\\_details/1156/hotararea-nr9-din-28-februarie-2022-cu-privire-la-raportul](https://www.ccrm.md/ro/decision_details/1156/hotararea-nr9-din-28-februarie-2022-cu-privire-la-raportul)
9. Raportul Curții de Conturi a Republicii Moldova pentru anul 2021. Curtea de Conturi. Chișinău, 2022. Disponibil pe: [https://www.ccrm.md/ro/raportul-curtii-de-conturi-asupra-administrarii-si-intrebuintarii-resurselor-88\\_92498.html](https://www.ccrm.md/ro/raportul-curtii-de-conturi-asupra-administrarii-si-intrebuintarii-resurselor-88_92498.html)
10. Raportul Curții de Conturi a Republicii Moldova pentru anul 2020. Curtea de Conturi. Chișinău, 2021. Disponibil pe: [https://www.ccrm.md/ro/raportul-curtii-de-conturi-asupra-administrarii-si-intrebuintarii-resurselor-88\\_91991.html](https://www.ccrm.md/ro/raportul-curtii-de-conturi-asupra-administrarii-si-intrebuintarii-resurselor-88_91991.html)
11. Raportul Curții de Conturi a Republicii Moldova pentru anul 2019. Curtea de Conturi. Chișinău, 2020. Disponibil pe: [https://www.ccrm.md/ro/raportul-curtii-de-conturi-asupra-administrarii-si-intrebuintarii-resurselor-fin-88\\_1932.html](https://www.ccrm.md/ro/raportul-curtii-de-conturi-asupra-administrarii-si-intrebuintarii-resurselor-fin-88_1932.html)
12. Raportul Curții de Conturi a Republicii Moldova pentru anul 2018. Curtea de Conturi. Chișinău, 2019. Chișinău, 2019. Disponibil pe: [https://www.ccrm.md/ro/raportul-curtii-de-conturi-asupra-administrarii-si-intrebuintarii-resurselor-fin-88\\_1930.html](https://www.ccrm.md/ro/raportul-curtii-de-conturi-asupra-administrarii-si-intrebuintarii-resurselor-fin-88_1930.html)
13. Raportul de evaluare a performanței cheltuielilor publice și a responsabilității financiare în Republica Moldova. Banca Mondială. 2022. Disponibil pe: [https://mf.gov.md/sites/default/files/Moldova%20National%20PEFA%20assessment%20report\\_ro\\_m.pdf](https://mf.gov.md/sites/default/files/Moldova%20National%20PEFA%20assessment%20report_ro_m.pdf)
14. Raportului INTOSAI, Calitatea auditurilor CCRM: o revizuire a conformității cu SIISA. 2019. Disponibil pe: <https://www.ccrm.md/ro/rapoarte-de-evaluare-3586.html>
15. SECRIERU, Vasile. Funcționalitatea modelului celor trei linii de apărare în cazul auditului financiar public din Republica Moldova. În: *Economica*. 2023, nr. 2, pp. 80-92. ISSN 1810-9136.

16. *Framework for assessing public financial management*. Second edition. PEFA Secretariat. Washington. 2019. Disponibil pe: [https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/PEFA%202016\\_latest%20version\\_with%20links%20%282%29.pdf](https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/PEFA%202016_latest%20version_with%20links%20%282%29.pdf)
17. *Government Finance Statistics Manual 2014*, International Monetary Fund, Washington, D. C., 2014. ISBN 978-1-49837-916-8 (web PDF). Disponibil pe: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/2014/gfsfinal.pdf>
18. *HM Treasury UK. October 2004. The Orange Book: Management of Risk - Principles and Concepts*. London, UK. 2004. Disponibil pe: [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/191513/The\\_Orange\\_Book.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/191513/The_Orange_Book.pdf)
19. IMF Code of Good Practices on Fiscal Transparency. Disponibil pe: <https://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507c.pdf>
20. Institute of Internal Auditors. *Chartered Institute of Internal Auditors - Risk based internal auditing*. 2014.
21. POWER, M. *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press, 1997.
22. *Supreme Audit Institutions Independence Index: 2021 Global Synthesis Report*. International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. Washington. 2021. Disponibil pe: <https://sirc.idi.no/document-database/documents/development-partner-publications/71-supreme-audit-institutions-independence-index-2021-global-synthesis-report>
23. Portalul datelor deschise. Informația Ministerului Finanțelor. Disponibilă pe: <https://date.gov.md/ckan/ro/dataset/15969-date-privind-executarea-bugetelor-autoritatilor-publice-locale>
24. The Global Economy Statistics. Disponibil pe: <https://www.theglobaleconomy.com/>.

## LISTA PUBLICAȚIILOR AUTORULUI LA TEMA TEZEI

### Articole în reviste din alte baze de date acceptate de către ANACEC

1. **SECRIERU, Vasile.** Substantiating the role and importance of public financial audit in the efficient management of public financial funds through the lens of public sector risks. *The Journal Contemporary Economy = Revista Economia Contemporană. Pitesti, 2023, vol. 8, nr. 1, pp. 153-160. ISSN 2537 – 4222. 0,5 c.a. DOAJ, Disponibil:*  
[http://www.revec.ro/images/images\\_site/categorii\\_articole/pdf\\_categorie\\_1ca8d10dc080f05039c2892756c31cc4.pdf](http://www.revec.ro/images/images_site/categorii_articole/pdf_categorie_1ca8d10dc080f05039c2892756c31cc4.pdf)

### Articole în reviste din Registrul Național al revistelor de profil

2. **SECRIERU, Vasile.** Evaluarea cadrului metodologic al auditului financiar în Republica Moldova. *Revista științifico-practică Vector European, Chișinău, 2024, nr.2/2024, Categoria B. pp.123-128. ISSN 2345-1106. 0,3 c.a. Disponibil:*  
[https://usem.md/uploads/files/Activitate\\_%C8%98tiin%C8%9Bific%C4%83\\_USEM/Vector/Vector\\_European\\_2024\\_2.pdf](https://usem.md/uploads/files/Activitate_%C8%98tiin%C8%9Bific%C4%83_USEM/Vector/Vector_European_2024_2.pdf)

### Articole în lucrările conferințelor științifice internaționale (peste hotare)

3. MOCANU, Natalia, **SECRIERU, Vasile.** Influence of financial control on management efficiency In: *Transformarea politicii fiscale în condițiile integrării europene: Materialele conferinței științifice XIV internaționale 8 decembrie 2023. Ucraina, Kiev, Irpeni 2024, pp 253-255. ISBN 978-966-337-718-6. 0,2 c.a. Disponibil:*  
<https://drive.google.com/file/d/1mx3Esc9q1ZHxM0E8H-mtOHjfaT7LAFYw/view>
4. MOCANU, Natalia, **SECRIERU, Vasile.** Techniques for performing fiscal control in the Republic of Moldova: Ukraine, Bulgaria, EU: *Modern trends in the development of science, technology and innovation: VII International scientific and practical conference. Bulgaria, Burgas 2023, pp. 57-60. ISBN 978-619-239-891-0. 0,4 c.a. Disponibil:*  
[https://dpu.edu.ua/images/2023/Photo\\_dlya\\_novyn\\_2023/NDI%20finansovoi%20politiky/10%20zovten%20ndi%20fp/VII-INTERNATIONAL-SCIENTIFIC-AND-PRACTICAL-CONFERENCE\\_\\_.pdf](https://dpu.edu.ua/images/2023/Photo_dlya_novyn_2023/NDI%20finansovoi%20politiky/10%20zovten%20ndi%20fp/VII-INTERNATIONAL-SCIENTIFIC-AND-PRACTICAL-CONFERENCE__.pdf)
5. MOCANU, Natalia, **SECRIERU, Vasile.** The role of financial audit in public institutions in the Republic of Moldova. Proceedings of the 1st International Conference TENDEV 2023 Challenges and Strategies for Sustainable Development facing the Climate Change. Published by Peter Lang GmbH, Berlin, Germany. 2024, pp. 211-225. 0,4 c.a. ISBN 978- 3- 631- 91332- Disponibil:  
<https://www.peterlang.com/document/1493788>  
<https://doi.org/10.3726/b22066>
6. **SECRIERU, Vasile, MATEOC-SÎRB, Nicoleta.** Evaluarea cadrului organizatoric al auditului financiar în Republica Moldova. *Проблемы и вызовы экономики региона в условиях глобализации, Comrat, 2024, p.118-126, 0,4 c.a. ISBN 978-5-86654-223-9.*

**Articole în lucrările manifestărilor științifice incluse în alte baze de date acceptate de către  
ANACEC**

7. **SECRIERU, Vasile**, MATEOC-SÎRB, Nicoleta. Evaluarea impactului auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice. *Priorități ale cercetării în domeniul juridic și economic și impactul asupra societății contemporane*, Chișinău 2025, p.259-271, 0,5 c.a., ISBN 978-9975-62-849-5
8. **SECRIERU, Vasile**. Controlul intern managerial și evaluarea cadrului instituțional al auditului financiar extern. *Priorități ale cercetării în domeniul juridic și economic și impactul asupra societății contemporane*, Chișinău 2025, p.272-277, 0,3 c.a., ISBN 978-9975-62-849-5.

## ADNOTARE

**Secrieru Vasile: „Auditul financiar în instituțiile publice din Republica Moldova și rolul lui în gestiunea finanțelor publice”, teză de doctor în științe economice, specialitatea: 522.01 - Finanțe, Chișinău, 2025**

**Structura tezei:** introducere, trei capitole, concluzii generale și recomandări, bibliografie din 203 de titluri, 11 anexe, 143 pagini de pagini de text de bază, 22 figuri, 37 tabele. Rezultatele obținute sunt publicate în 8 lucrări științifice.

**Cuvinte-cheie:** audit financiar, auditul valorii pentru bani, buget public, instituție publică, finanțe publice, gestiunea finanțelor publice, sector public, valoarea pentru bani.

**Scopul lucrării:** dezvoltarea cadrului instituțional, organizatoric și metodologic care să determine și să susțină activitatea de audit financiar la nivelul instituțiilor publice din Republica Moldova în scopul asigurării unei gestiuni eficiente a fondurilor financiare publice.

**Obiectivele cercetării:** sinteza criteriilor de clasificare și clarificarea poziției auditului financiar în cadrul conceptual al auditului; investigarea fundamentelor teoretice asociate riscurilor la nivelul instituțiilor publice din perspectiva auditului financiar; argumentarea teoretică a valorii pentru bani în calitate de obiectiv pentru auditul financiar; evaluarea auditului financiar în instituțiile publice din Republica Moldova; evaluarea nivelului de independență a auditului financiar drept factor determinant al calității acestuia; elaborarea metodologiei de evaluare a impactului auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice; identificarea mecanismelor de consolidare a impactului pozitiv al auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice.

**Noutatea și originalitatea științifică:** dezvoltarea cadrului teoretic aferent conceptului de audit financiar public; elaborarea metodologiei de evaluare a riscurilor cu care se confruntă sectorul public din perspectiva fundamentării rolului și importanței auditului financiar în gestionarea eficientă a fondurilor financiare publice; argumentarea rolului auditului în sectorul public al Republicii Moldova prin proiectarea matricei riscurilor cu care se confruntă instituțiile publice și evoluția indicatorilor macroeconomici; elaborarea metodologiei de evaluare a cadrului organizatoric al auditului financiar public prin prisma modelului „celor trei linii de apărare”; elaborarea metodologiei de evaluare a calității cadrului instituțional al auditului financiar public prin prisma independenței acestuia; mecanismul de transmisie a influențelor auditului financiar public intern și extern asupra gestiunii finanțelor publice; dezvoltarea cadrului analitic aferent auditului financiar din perspectiva creșterii valorii pentru bani a instituțiilor publice.

**Problema științifică importantă soluționată:** fundamentarea științifică și metodologică a raționalizării cadrului instituțional, organizatoric, metodologic și analitic aferent activității de audit financiar public la nivelul instituțiilor publice, astfel încât mecanismele, tehnicile și instrumentele de conformare la standardele internaționale în domeniul auditului public și la bunele practici în domeniu existente pe plan mondial elaborate în teza de doctorat să asigure eficiența gestiunii finanțelor publice.

**Seminificația teoretică:** sistematizarea abordărilor teoretice privind rolul auditului financiar public în creșterea eficienței gestiunii finanțelor publice; identificarea reperelor teoretice și aplicative referitoare la eficiența gestiunii finanțelor publice; dezvoltarea matricei riscurilor cu care se confruntă instituțiile publice; identificarea locului auditului financiar public în cadrul modelului „celor trei linii de apărare”; elaborarea cadrului instituțional, organizațional și metodologic asociat auditului financiar public; determinarea modelului de evaluare a influenței indicelui independenței instituției supreme de audit asupra indicelui de eficiență a guvernului; dezvoltarea cadrului analitic aferent auditului financiar din perspectiva creșterii valorii pentru bani a instituțiilor publice.

**Valoarea aplicativă a tezei** derivă din propunerile formulate, implementarea cărora are potențială să contribuie la îmbunătățirea gestiunii finanțelor publice. Dintre recomandările relatate, cele mai importante din perspectiva implementării sunt: metodologia de evaluare a cadrului organizatoric al auditului financiar; metodologia de evaluare a cadrului metodologic aferent auditului financiar; metodologia de evaluare a impactului nivelului de independență a auditului financiar asupra eficienței activității guvernului; metodologia de evaluare a impactului controlului intern managerial, auditului intern și auditului financiar extern asupra calității gestiunii finanțelor publice, etc.

## АННОТАЦИЯ

**Секриеру Василе: «Финансовый аудит в государственных учреждениях Республики Молдова и его роль в управлении государственными финансами», докторская диссертация по экономике, специальность: 522.01 - Финансы, г. Кишинев, 2025**

**Структура диссертации:** введение, три главы, общие выводы и рекомендации, библиография из 203 наименований, 11 приложений, 143 страниц основного текста, 22 рисунков, 37 таблиц. Полученные результаты опубликованы в 8 научных работах.

**Ключевые слова:** финансовый аудит, аудит соотношения цены и качества, государственный бюджет, государственное учреждение, государственные финансы, управление государственными финансами, государственный сектор, соотношение цены и качества.

**Цель работы:** разработка институциональной, организационной и методологической базы, определяющей и поддерживающей деятельность по финансовому аудиту на уровне государственных учреждений в Республике Молдова с целью обеспечения эффективного управления государственными финансовыми средствами.

**Задачи исследования:** синтез критериев классификации и уточнение места финансового аудита в понятийном аппарате аудита; исследование теоретических основ, связанных с рисками на уровне государственных учреждений с точки зрения финансового аудита; теоретическое обоснование соотношения цены и качества как цели финансового аудита; оценка уровня независимости финансового аудита как определяющего фактора его качества; разработка методологии оценки влияния финансового аудита на управление государственными финансами; определение механизмов усиления положительного влияния финансового аудита на управление государственными финансами.

**Научная новизна и оригинальность:** выявление места и роли финансового аудита как составной части обобщенной концепции аудита; разработка методологии оценки рисков государственного сектора с точки зрения обоснования роли и значения финансового аудита в эффективном управлении государственными финансовыми средствами; разработка методологии оценки организационной основы финансового аудита через призму модели «трех линий защиты»; разработка методики оценки качества институциональной базы финансового аудита через призму ее независимости; механизм передачи влияния внутреннего и внешнего государственного финансового аудита на управление государственными финансами; разработка аналитической базы, связанной с финансовым аудитом, с точки зрения повышения эффективности государственных учреждений.

**Решаемая важная научная проблема:** научно-методическое обоснование рационализации институциональной, организационной, методологической и аналитической базы, связанной с деятельностью государственного финансового аудита на уровне государственных учреждений, с тем, чтобы механизмы, приемы и инструменты соблюдения международных стандартов в области государственного аудита и лучшие мировые практики, разработанные в докторской диссертации для обеспечения эффективности управления государственными финансами.

**Теоретическая значимость:** систематизация теоретических подходов относительно роли государственного финансового аудита в повышении эффективности управления государственными финансами; разработка институциональной, организационной и методологической базы, связанной с государственным финансовым аудитом; определение модели оценки влияния показателя независимости высшего органа финансового контроля на показатель эффективности государственного управления; разработка аналитической базы, связанной с финансовым аудитом, с точки зрения повышения эффективности государственных учреждений.

**Прикладное значение диссертации** вытекает из сформулированных предложений, реализация которых потенциально может способствовать совершенствованию управления государственными финансами. Среди соответствующих рекомендаций наиболее важными с точки зрения реализации являются: методология оценки организационной структуры финансового аудита; методика оценки влияния внутреннего управленческого контроля, внутреннего аудита и внешнего финансового аудита на качество управления государственными финансами и др.



## ANNOTATION

**Secrieru Vasile: "Financial audit in public institutions from the Republic of Moldova and its role in the management of public finance", PhD thesis in Economics, specialty: 522.01 - Finance, Chisinau, 2025**

**Structure of the thesis:** introduction, three chapters, general conclusions and recommendations, bibliography of 203 titles, 11 appendices, 143 pages of basic text, 22 figures, 37 tables. The obtained results are published in 8 scientific papers.

**Keywords:** financial audit, value for money audit, public budget, public institution, public finance, public finance management, public sector, value for money.

**The purpose of the work:** the development of the institutional, organizational and methodological framework that determines and supports the financial audit activity at the level of public institutions in the Republic of Moldova in order to ensure an efficient management of public financial funds.

**The objectives of the research:** the synthesis of the classification criteria and the clarification of the position of the financial audit in the conceptual framework of the audit; investigating the theoretical foundations associated with risks at the level of public institutions from the perspective of financial audit; theoretical argumentation of value for money as an objective for financial audit; evaluation of the financial audit in public institutions from the Republic of Moldova; evaluation of the level of independence of the financial audit as a determining factor of its quality; developing the methodology for evaluating the impact of the financial audit on the management of public finances; identifying the mechanisms for strengthening the positive impact of the financial audit on the management of public finances.

**Scientific novelty and originality:** identifying the place and role of financial audit as a component of the generalized audit concept; developing the risk assessment methodology faced by the public sector from the perspective of substantiating the role and importance of financial audit in the efficient management of public financial funds; the development of the evaluation methodology of the organizational framework of the financial audit through the lens of the "three lines of defense" model; developing the methodology for evaluating the quality of the institutional framework of the financial audit through the prism of its independence; the transmission mechanism of the influences of the internal and external public financial audit on the management of public finances; the development of the analytical framework related to the financial audit from the perspective of increasing the value for money of public institutions.

**The important scientific problem solved:** the scientific and methodological substantiation of the rationalization of the institutional, organizational, methodological and analytical framework related to the activity of public financial audit at the level of public institutions, so that the mechanisms, techniques and instruments of compliance with international standards in the field of public audit and good practices in the world-wide field developed in the doctoral thesis to ensure the efficiency of public finance management.

**Theoretical significance:** the systematization of theoretical approaches regarding the role of public financial audit in increasing the efficiency of public finance management; the identification of theoretical and applied benchmarks regarding the efficiency of public finance management; development of the matrix of risks faced by public institutions; identifying the place of the public financial audit within the "three lines of defense" model; the development of the institutional, organizational and methodological framework associated with the public financial audit; determining the evaluation model of the influence of the independence index of the supreme audit institution on the government efficiency index; the development of the analytical framework related to the financial audit from the perspective of increasing the value for money of public institutions.

**The applicative value of the thesis** derives from the formulated proposals, the implementation of which has the potential to contribute to the improvement of public finance management. Among the related recommendations, the most important from the perspective of implementation are: the evaluation methodology of the organizational framework of the financial audit; the evaluation methodology of the methodological framework related to the financial audit; the methodology for assessing the impact of the level of independence of the financial audit on the efficiency of the government's activity; methodology for assessing the impact of internal managerial control, internal audit and external financial audit on the quality of public finance management, etc.

**SECRIERU VASILE**

**AUDITUL FINANCIAR ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE DIN  
REPUBLICA MOLDOVA ȘI ROLUL LUI ÎN GESTIUNEA  
FINANȚELOR PUBLICE**

**SPECIALITATEA: 522.01 - FINANȚE**

**Rezumatul tezei de doctor în științe economice**

---

Aprobat spre tipar: 26.05.2025

Hârtie ofset. Tipar ofset.

Coli de tipar: 2,0

Formatul hârtiei 60x84<sup>1/16</sup>

Tiraj 30 ex.

Comanda nr. 23

---

Serviciul Editorial-Poligrafic al  
Academiei de Studii Economice din Moldova  
Str. Mitropolit Gavriil Bănulescu-Bodoni 59,  
MD-2005, Chișinău