

CZU: 336.132.1:35.078.3(478)

UDC: 336.132.1:35.078.3(478)

FUNCȚIONALITATEA MODELULUI CELOR TREI LINII DE APĂRARE ÎN CAZUL AUDITULUI FINANCIAR PUBLIC DIN REPUBLICA MOLDOVA

Drd. Vasile SECRIERU, ASEM
secrieru.v85@mail.ru

ORCID: 0009-0000-7804-7093

DOI: <https://doi.org/10.53486/econ.2023.124.080>

Atât alinierea la vectorul european de dezvoltare, cât și noile provocări, și cereri formulate de public în adresa autorităților publice, determină necesitatea preluării și adaptării mecanismelor eficiente de guvernare publică în Republica Moldova. Printre acestea se evidențiază modelul celor Trei Linii de Apărare, care formează cadrul analitic necesar pentru abordarea integrată a controlului financiar public intern și auditului public extern. Aplicând metode specifice de cercetare, precum examinarea legislației naționale și practicilor internaționale, autorul, în cadrul acestui studiu, își propune să identifice specificul modelului celor Trei Linii de Apărare în instituțiile publice din Republica Moldova, analizând cele mai pronunțate constrângeri și probleme în funcționarea acestuia. Pentru ca monitorizarea activității instituțiilor publice naționale să fie eficientă, se impune dezvoltarea și aplicarea unei abordări integrate asupra controlului intern și auditului extern public.

Cuvinte-cheie: audit public, control financiar public, curte de conturi, Trei Linii de Apărare, instituție publică, guvernare publică.

JEL: H11, H83.

Introducere

Modelul celor Trei Linii de Apărare este un cadru valoros, care evidențiază rolul auditului intern în asigurarea managementului eficient al riscului și importanța acestui rol în procesul de guvernare corporativă. În același timp, trebuie de reținut că aplicarea modelului în cadrul unei instituții publice nu garantează realizarea unui audit intern eficient. Mult depinde și de statutul,

FUNCTIONALITY OF THE THREE LINES OF DEFENSE MODEL IN THE CASE OF PUBLIC FINANCIAL AUDIT IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA

PhD cand. Vasile SECRIERU, ASEM
secrieru.v85@mail.ru

ORCID: 0009-0000-7804-7093

DOI: <https://doi.org/10.53486/econ.2023.124.080>

Both, the alignment with the European vector of development, as well as the new challenges and demands made by the public to the public authorities determine the need to take over and adapt some effective mechanisms of public governance in the Republic of Moldova. Among them, the model of the Three Lines of Defence that forms the analytical framework for the integrated approach to internal public financial control and external public audit stands out. This article, applying specific research methods, first of all, the examination of national legislation and international practice, aims to achieve the specifics of the model of the Three Lines of Defence in the public institutions of the Republic of Moldova, identifying the most pronounced constraints and problems in its operation. In order for the monitoring of the activity of public institutions in the Republic of Moldova to be effective, it is necessary to develop and apply an integrated approach to internal control and public external audit.

Keywords: public audit, public financial control, Court of Auditors, Three Lines of Defence, public institution, public governance.

JEL: H11, H83.

Introduction

The Three Lines of Defence model is a valuable framework that highlights the role of internal audit in ensuring effective risk management and the importance of internal audit in exercising this role to the corporate governance process. At the same time, applying the model of the three lines of defence in a public institution is not

domeniul de aplicare și resursele funcției de audit intern. Cu toate acestea, dacă poziționarea și structura de guvernare pentru auditul intern sunt greșite, capacitatea acestuia de a sprijini consiliul sau comitetul de audit în contestarea managementului poate fi subminată în mod fatal.

În același timp, conform normelor internaționale ale Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit [9], auditul financiar constă în a stabili, prin obținerea de probe, dacă informațiile financiare prezentate de către o societate sunt în concordanță cu cadrul de raportare financiară și cu cadrul de reglementare în vigoare. În cazul referențialelor bazate pe principiul prezentării fidele, auditorul evaluează dacă informația prezintă o imagine fidelă/reală a situației. În cazul standardelor bazate pe noțiunea de conformitate, auditorul evaluează măsura în care este asigurată conformitatea.

În contextul proceselor de transformare ale sistemului național de guvernare publică, determinate de alinierea la vectorul european de dezvoltare, de noile provocări și cereri formulate de public în adresa autorităților publice, implementarea unor mecanisme eficiente de guvernare publică în Republica Moldova reprezintă un aspect de importanță majoră. În același timp, în contextul politicilor financiare slabe ale statului 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, ca parte a guvernării publice la diferite niveluri ale administrației, reprezintă un aspect de actualitate și importanță primordială.

Problematika modelului celor Trei Linii de Apărare în literatura de specialitate

Un sistem eficient de monitorizare a activității instituției publice presupune dezvoltarea și aplicarea unei abordări integrate asupra controlului intern public și auditului extern public. În acest scop, *Institutul Auditorilor Interni* propune, în recomandările sale, modelarea sistemului de monitorizare a instituției publice conform celor Trei Linii de Apărare [4]. Cercetătorul *Bantleon U.*, împreună cu un grup de specialiști în domeniul guvernării corporative și auditului public, consideră modelul celor Trei Linii de Apărare ca fiind o soluție simplă și rațională de îmbunătățire a comunicării referi-

the magic solution for achieving an effective internal audit. Much also depends on the status, scope and resources of the internal audit function. However, if the positioning and governance structure for internal audit is wrong, its ability to support the board or audit committee in challenging management can be fatally undermined.

At the same time, according to the international norms of the International Organization of Supreme Audit Institutions [9], the financial audit consists in establishing, by obtaining evidence, whether the financial information of an institution is presented in its financial statements in accordance with the financial reporting framework and with the regulatory framework in force. In the case of references based on the principle of fair presentation, the auditor evaluates whether the information presents a true picture of the situation. In the case of standards based on the notion of compliance, the auditor evaluates the extent to which compliance is ensured.

In the context of the transformation processes of the national public governance system determined by the alignment with the European vector of development, the new challenges and the demands made by the public to the public authorities, the implementation of effective public governance mechanisms in the Republic of Moldova is an aspect of major importance. At the same time, in the context of the weak financial policies of the state and the high level of corruption, the assessment of the current public financial audit system and the highlighting of the prospects for the implementation of an effective public financial audit system as part of public governance at different levels of the administration is an aspect of topicality and primary importance.

The problem of the Three Lines of Defence model in literature

An efficient system for monitoring the activity of the public institution requires the development and application of an integrated approach to public internal control and public external audit. For this purpose, the *Institute of Internal Auditors* in its recommendations proposes the modelling of the monitoring system of the public institution according to the Three Lines of Defence [4]. Researcher *Bantleon U.* together with a group of specialists in the field of corporate governance and public audit, considers the

toare la gestiunea riscurilor, prin clarificarea rolurilor și responsabilităților principale exercitate de componentele organizaționale implicate și interesate de acest proces [1].

La rândul lui, cercetătorul *Dennery M.* și alți autori [2] explică cele Trei Linii de Apărare în felul următor: Prima Linie de Apărare, din punct de vedere organizațional, cuprinde subdiviziunile individuale și conducerea operațională, responsabile de a se asigura că riscurile sunt identificate, evaluate, controlate și reduse corespunzător în activitatea curentă; a Doua Linie de Apărare poate fi percepută ca prelungire a Primei Linii, servind la monitorizarea funcțiilor de management al riscului Primei Linii de Apărare și include funcțiile de management al riscului, control și conformitate; a Treia Linie de Apărare este reprezentată de funcția de audit intern, ca organism obiectiv și independent de audit și consultanță. Modelul celor Trei Linii de Apărare ajută la reducerea asimetriilor informaționale dintre subdiviziunile instituției publice la diferitele niveluri ierarhice, riscurile putând fi minimizezate prin decizii discreționare ale acesteia [1].

Metode aplicate

Rezultatele cercetărilor prezentate în articolul de față derivă din aplicarea unui ansamblu integrat de metode de cercetare. Astfel, au fost utilizate: *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 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.

Rezultate și discuții

Modelul celor Trei Linii ajută instituțiile publice să identifice structurile și procesele optime necesare pentru a-și atinge obiectivele și pentru a-și consolida guvernanta și aranjamentele de gestionare a riscurilor. Acesta se prezintă ca și un model universal, care este mai eficient dacă instituția publică și:

model of the three lines of defence to be a simple and rational solution to improve the communication related to risk management by clarifying the main roles and responsibilities exercised by the involved and interested organizational components of this process [1].

In turn, researcher *Dennery M.* and other authors [2] explain the Three Lines of Defence as follows: The First Line of Defence, from an organizational point of view, comprises the individual subdivisions and operational management, responsible for ensuring that risks are identified, assessed, controlled and appropriately mitigated in the current business. The Second Line of Defence can be perceived as an extension of the first line, serving to monitor the risk management functions of the First Line of Defence. The Second Line of Defence includes the risk management, control and compliance functions. The Third Line of Defence is represented by the internal audit function as an objective and independent audit and consulting body. The model of the Three Lines of Defence helps to reduce informational asymmetries between the subdivisions of the public institution at the different hierarchical levels, risks can be minimized through its discretionary decisions [1].

Applied methods

The research results presented in this article derive from the application of an integrated set of research methods. Thus, methods such as the *method of scientific abstraction* were used, emphasizing the essential aspects of the phenomena and trends connected to the research topic; the *induction method*, through which the general conclusions were formulated based on particular conclusions; the *method of deduction* that made it possible to move from the most general conclusions to the relatively particular ones; *analysis and synthesis*, by which, on the one hand, the field of public financial audit was divided into component parts, each of which was studied, and, on the other hand, the component parts of public financial audit were combined, so as to be recreated a single holistic image.

Results and discussions

The Three Lines Model helps public institutions identify the optimal structures and processes to achieve their objectives and strengthen their governance and risk management arrange-

- adoptă o abordare bazată pe principii, adaptând modelul în funcție de obiectivele și situația acesteia;
- se asigură că managementul riscului contribuie la atingerea obiectivelor, la crearea de valoare, precum și oferă soluții problemelor de „apărare” și protecție a valorii;
- înțelege cu precizie rolurile, responsabilitățile descrise de model, precum și relațiile care există între ele;
- implementează măsuri pentru a se asigura că activitățile și obiectivele sale sunt în concordanță cu interesele prioritare ale părților interesate.

Figura 1 reprezintă cadrul general al modelului celor Trei Linii de Apărare, identificând principalele componente ale acestuia și relațiile dintre componente.

- *Prima Linie de Apărare* reprezintă managementul riscului și controalele gestionate de personalul operațional. Aceste controale de prim nivel sunt esențiale, deoarece sunt direct legate de furnizarea de produse sau servicii către clienți.
- *A Doua Linie de Apărare* reprezintă managementul riscului și controalele efectuate de funcțiile de suport, precum managerul de control intern, de risc sau de conformitate. Aceștia inițiază controale și asigură executarea lor corectă de la Prima Linie.
- *A Treia Linie de Apărare* este funcția de audit intern. Rolul său principal este de a oferi conducerii asigurări independente și obiective cu privire la aranjamentele de apărare din Prima și a Doua Linie de Apărare.

Primele Două Linii sunt pilotate direct de către managementul general, care inițiază strategia și stabilește obiectivele. Aceste Două Linii trebuie să raporteze regulat conducerii situația cu privire la rezultatele controalelor și acțiunilor implementate. A Treia Linie de Apărare este mai independentă și oferă asigurări și consiliere conducerii superioare și consiliului de administrație.

ments. This is a universal model, all the more effective as the public institution:

- adopts an approach based on principles and adapts the model according to its objectives and situation;
- ensures that risk management contributes to the achievement of objectives and the creation of value, as well as to “defence” issues and the protection of value;
- strives to understand precisely the different roles and responsibilities described by the model, as well as the relationships that exist between them;
- implements measures to ensure that its activities and objectives are consistent with the priority interests of stakeholders.

Figure 1 represents the general framework of the Three Lines of Defence model, identifying its main components and the relationships between the components.

- *The First Line of Defence* is risk management and controls managed by operational staff. These first-level controls are essential because they are directly related to the provision of products or services to customers.
- *The Second Line of Defence* is risk management and controls performed by support functions such as the internal control manager, risk manager or compliance manager. They initiate controls and ensure their correct execution from the First Line.
- *The Third Line of Defence* is the internal audit function. Its primary role is to provide independent and objective assurance to senior management on first and second line defence arrangements.

The first Two Lines are directly piloted by the general management, which initiates the strategy and sets the objectives. These two lines must report regularly to management on the results of controls and implemented actions. The Third Line of Defence is more independent and provides assurance and advice to senior management and the board.

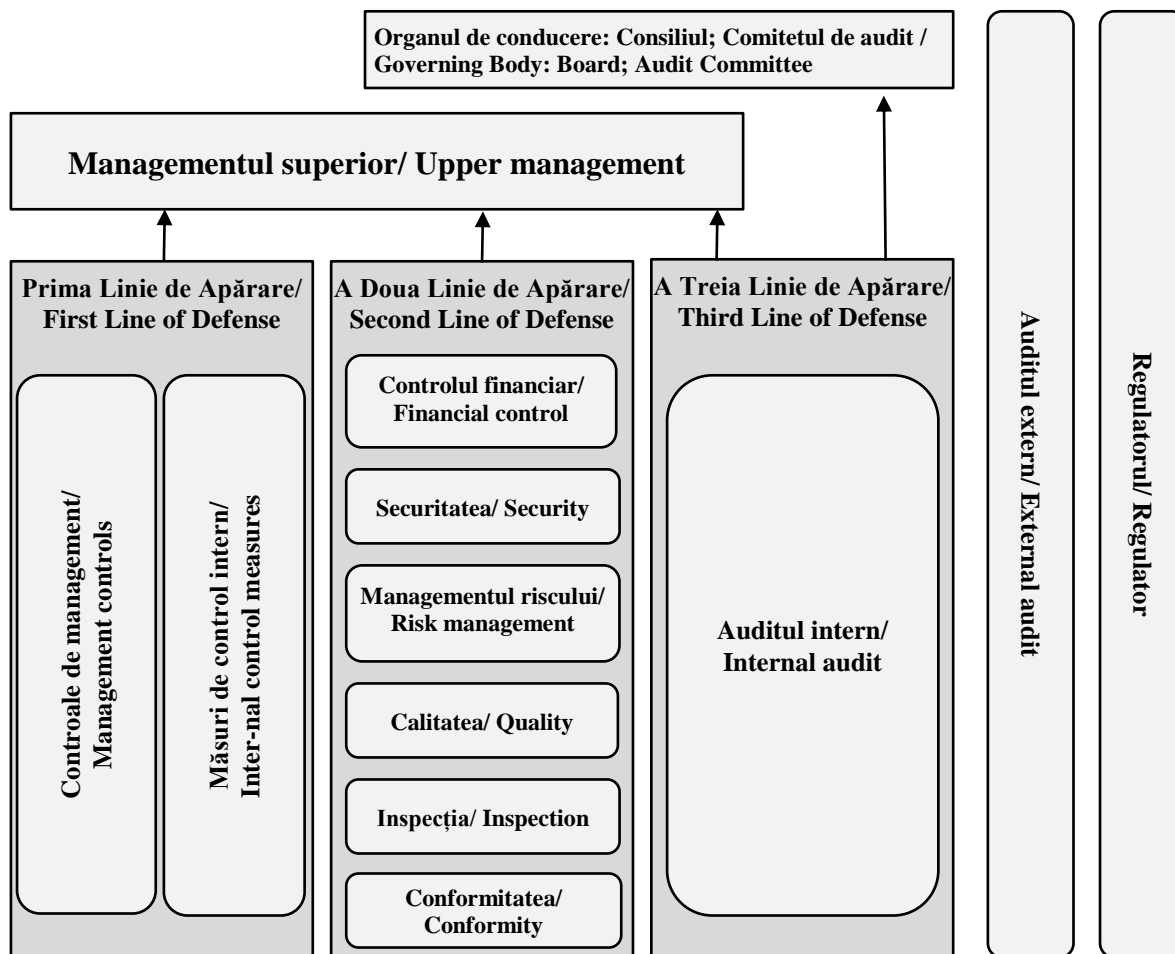


Figura 1. Modelul celor Trei Linii de Apărare/
Figure 1. The model of the Three Lines of Defense

Sursa: elaborată de autor în baza [5]/ Source: elaborated by the author in the base [5]

Biroul de audit extern și autoritățile externe de reglementare oferă straturi suplimentare de apărare. Deși nu fac parte oficial din modelul celor Trei Linii de Apărare, ele sunt elemente esențiale ale cadrului general de responsabilitate și combatere a corupției din sectorul public (figura 1).

Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale nr. 181 din 25.07.2014, în capitolul VI „Controlul financiar și auditul public extern”, indică, la art. 77, că procesul bugetar și operațiunile aferente managementului finanțelor publice reprezintă obiectul Controlului Financiar Public Intern (CFPI). La rândul ei, legislația referitoare la CFPI reglementează sistemul de control intern managerial și auditul intern.

În același timp, operațiunile și tranzacțiile din cadrul domeniului bugetar și economico-financiar sunt supuse inspecției financiare, care este realizată de către autoritatea administrativă

The external audit office and external regulators provide additional layers of defence. Although not formally part of the three lines of defence model, they are essential elements of the overall public sector accountability and anti-corruption framework (figure 1).

Law on public finances and budgetary and fiscal responsibility no. 181 of 25.07.2014 in chapter VI “Financial control and external public audit” indicates in art. 77 that the budgetary process and operations related to the management of public finances are the object of internal public financial control (IPFC). In turn, the IPFC legislation regulates the internal managerial control system and the internal audit.

At the same time, the operations and transactions within the budgetary and economic-financial field are subject to financial inspection which is carried out by the responsible adminis-

responsabilă (Inspekția financiară) aflată în subordinea Ministerului Finanțelor și care funcționează conform Hotărârii Guvernului privind organizarea activității de inspectare financiară nr. 1026 din 02.11.2010.

Totodată, formarea, gestionarea și utilizarea resurselor Bugetului Public Național (BPN), precum și administrarea patrimoniului public, este supusă auditului public extern, în corespundere cu legislația în vigoare, în special Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova.

Tabelul 1 prezintă categoriile de control și audit, care prin metodele, tehnicile și procedeele specializate evaluează domeniul financiar-contabil al entităților economice.

trative authority (Financial Inspection) subordonate to the Ministry of Finance and which operates according to Government Decision on the organization of financial inspection activity no. 1026 of 02.11.2010.

However, formation, management and use of National Public Budget (NPB) resources, as well as the administration of public patrimony, is subject to external public audit in accordance with the legislation, in particular, the Law on the organization and operation of the Court of Accounts of the Republic of Moldova.

Table 1 presents the categories of control and audit that, through specialized methods, techniques and procedures, evaluate the financial and accounting field of economic entities.

Tabelul 1 / Table 1

Cadrul organizatoric al controlului și auditului domeniului financiar-contabil al instituțiilor publice din Republica Moldova / The organizational framework of the control and audit of the financial-accounting field of public institutions in the Republic of Moldova

	Controlul Financiar Public Intern/ Internal Public Financial Control		Inspectarea (controlul financiar centralizat)/ Inspection (centralized financial control)	Auditul Extern/ External Audit
	Controlul Intern Managerial (CIM)/ Managerial Internal Control (MIC)	Auditul Intern/ Internal Audit		
Instituția care este responsabilă de exercitarea controlului, inspecției, auditului/ The institution that is responsible for exercising control, inspection, audit	Entitatea publică/ The public entity	Entitatea publică / The public entity	Inspekția Financiară, Ministerul Finanțelor / Financial Inspection, Ministry of Finance	Curtea de Conturi / Court of Auditors
Obiectul supus controlului, inspecției, auditului/ The object subject to control, inspection, audit	Toate sistemele, procesele și activitățile din cadrul domeniului de responsabilitate al entității publice, inclusiv domeniul financiar-contabil/ all systems, processes and activities within the public entity's area of responsibility, including the financial-accounting area	Toate sistemele, activitățile și procesele entității publice, inclusiv domeniul financiar-contabil/ all systems, activities and processes of the public entity, including the financial-accounting field	Gestionarea resurselor BPN și patrimoniului public/ management of NPB resources and public patrimony	Gestionarea resurselor financiare publice și a patrimoniului public/ management of public financial resources and public patrimony

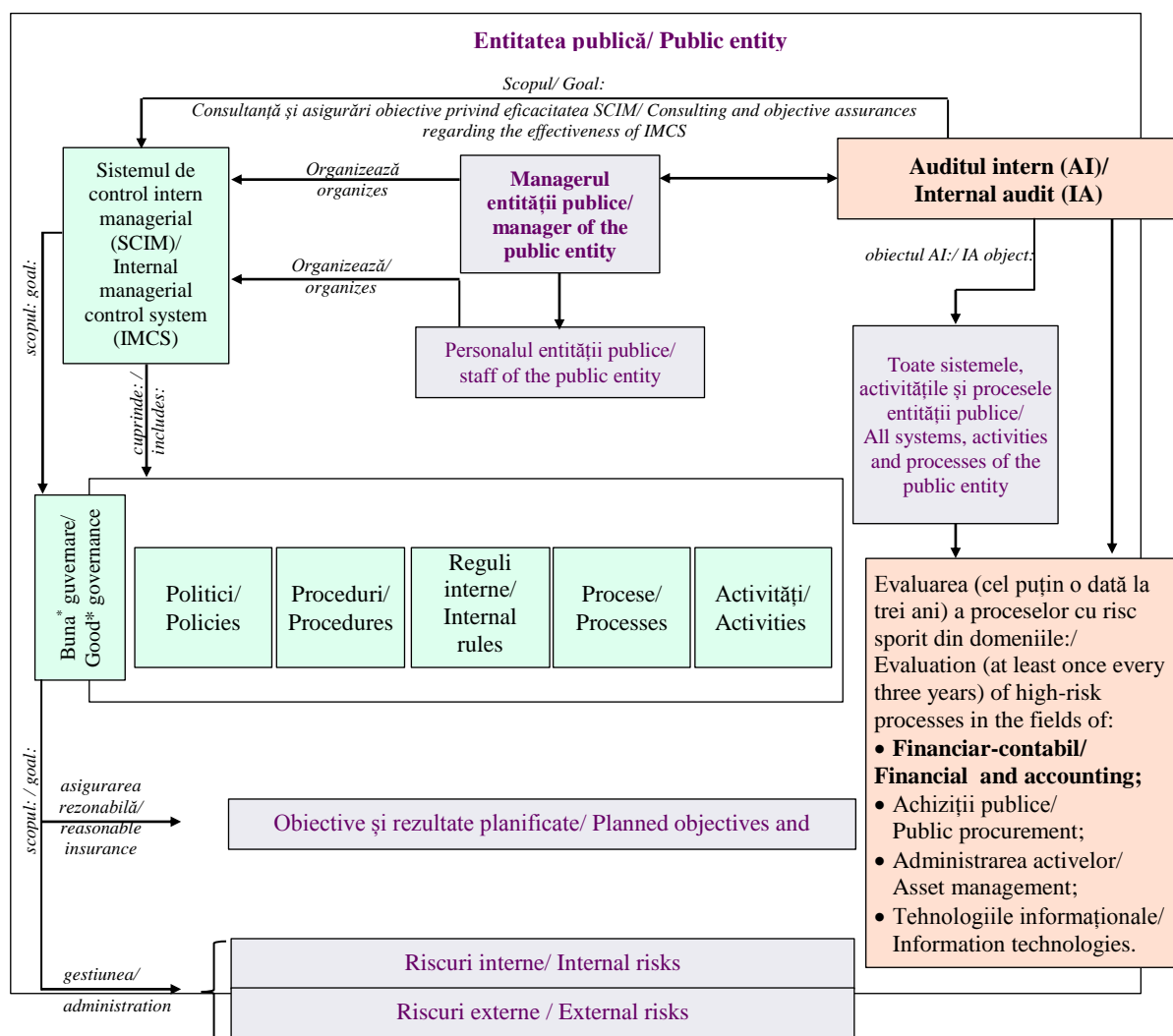
Sursa: elaborat de autor în baza [3; 6; 7; 8] / **Source:** elaborated by the author in the base [3; 6; 7; 8]

Dintre acestea, componentele CFPI, și anume controlul intern managerial și auditul intern, sunt implementate la nivelul instituției publice și sunt destinate să promoveze gestiunea acesteia conform principiilor buneii guvernări.

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.

Among these, the IPFC constituents, namely – internal managerial control and internal audit are implemented at the level of the public institution and are intended to promote its management in accordance with the principles of good governance.

Financial inspection and external audit represent activities carried out by administrative authorities outside the public entity, in the first case – by the Financial Inspectorate, in the second case – by the Court of Accounts.



Notă: * Buna guvernare: atingerea obiectivelor cu respectarea principiilor de transparență, răspundere, economicitate, eficiență, eficacitate, legalitate, echitate, etică, integritate/

Note: * Good governance: achieving objectives while respecting the principles of transparency, accountability, economy, efficiency, effectiveness, legality, equity, ethics, integrity.

Figura 2. Cadrul organizatoric al auditului intern în relație cu sistemul de control intern managerial/ Figure 2. The organizational framework of the internal audit in relation to the managerial internal control system

Sursa: elaborată de autor în baza [3; 6; 7; 8]/

Source: elaborated by the author in the base [3; 6; 7; 8]

Figura 2 reprezintă specificul modelului celor Trei Linii de Apărare în situația Republicii Moldova. Astfel, Prima Linie de Apărare este asigurată de managementul operațional al instituției publice, fiind responsabilă de controalele interne și efectuarea procedurilor aferente riscurilor în activitatea 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. Este important de menționat că instituția supremă de audit nu face parte din modelul celor Trei Linii, dar reprezintă componenta principală, care conferă contextul general de responsabilitate și combatere a corupției din sectorul public.

În continuare, autorul, evaluând eficacitatea fiecărui component al modelului celor Trei Linii de Apărare pentru cazul auditului financiar, formulează concluzia despre nivelul de funcționalitate a acestui model.

Astfel, rapoartele de audit elaborate de CCRM sugerează că principalele probleme cu care se confruntă instituțiile publice de la nivelul administrației publice centrale (APC), privind sistemul de control intern managerial (a Doua Linie de Apărare), sunt următoarele:

- organizarea necorespunzătoare a sistemului de **Control Intern Managerial** (CIM) lezează managementul creanțelor și datorriilor (instituția auditată: Ministerul Finanțelor [11]);
- nu este asigurată funcționalitatea integrală a principalelor controale (instituția auditată: Ministerul Economiei și Infrastructurii [12]);
- disfuncționalitatea sistemului CIM influențează negativ și puternic asupra calității rapoartelor financiare, procesului de identificare și evaluare a riscurilor de fraudă și corupție, și formularea măsurilor de prevenire a acestora (instituția auditată: Ministerul Educației și Cercetării [13]).

Conform rapoartelor CCRM, auditul financiar intern din instituțiile publice subordonate

Figure 2 represents the specifics of the Three Lines of Defence model for the case of the Republic of Moldova. Thus, the First Line of Defence is provided by the operational management of the public institution, being responsible for internal controls and performing procedures related to risks in day-to-day activity. The Second Line of Defence is provided by the next level of management, in this case, the risk management framework is developed and reporting to the next level of management – senior management. The Third Line of Defence is the internal audit activity. The supreme external audit institution, in the case of the Republic of Moldova, the Court of Accounts (CCRM), provides additional defence frameworks. It is important to note that the supreme audit institution is not part of the Three Line model, but it is the principle component that provides the overall context of accountability and fighting corruption in the public sector.

Next, the author evaluates the effectiveness of each component of the model of the Three Lines of Defense for the case of the financial audit, formulates the conclusion about the level of functionality of this model.

Thus, the audit reports developed by CARM suggest that the main problems faced by public institutions at the level of the central public administration (CPA) regarding the internal managerial control system (the second line of defence) are the following:

- the improper organization of the IMC system **harms the management of receivables** and debts (audited institution: Ministry of Finance [11]);
- the full functionality of the main controls is not ensured (audited institution: Ministry of Economy and Infrastructure [12]);
- the dysfunctionality of the IMC system has a negative and strong influence on the quality of financial reports, the process of identifying and assessing the risks of fraud and corruption and formulating their prevention measures (audited institution: Ministry of Education and Research [13]).

According to the CARM reports, the internal financial audit in public institutions subordinate to the central public administration

administrației publice centrale și administrației publice locale (cea de-a Doua Linie de Apărare) se confruntă cu următoarele probleme majore:

- asigurarea necorespunzătoare cu cadre bine pregătite profesional. Această concluzie este adevărată atât pentru instituțiile publice din Administrația Publică Centrală (APC), cât și din Administrația Publică Locală (APL);
- caracterul parțial funcțional al unor subdiviziuni ale instituțiilor din APC și APL;
- provocări și probleme în procesul evaluării riscurilor de audit;
- domeniul financiar-contabil nu este supus destul de frecvent auditului intern. Această constatare este caracteristică instituțiilor din APC, dar, în special a celor din APL;
- recomandările de audit extern sunt implementate într-o măsură mică.

Funcția cea mai înaltă de audit public extern, inclusiv audit financiar extern a Republicii Moldova, este îndeplinită de Curtea de Conturi a Republicii Moldova, această instituție reprezentând instituția supremă de audit (ISA) care exercită, conform legii, controlul modului de constituire, gestionare și folosire a mijloacelor financiare publice și patrimoniului public. Acest control este fundamentat în baza standardelor internaționale ale ISA.

Partenerii internaționali ai Republicii Moldova menționează în rapoartele lor neajunsurile care se găsesc în elaborarea auditului financiar public extern. În acest sens, *Raportul privind evaluarea peer review a instituției supreme de audit* [14] indică următoarele probleme:

- nu este dezvoltat un program sistematic de formare a noilor angajați în domeniul auditului financiar public extern;
- nu există indicații metodologice referitoare la auditurile speciale, cum este cazul celui aferent executării BS;
- nu este întotdeauna clară relația dintre risc și procedura de audit corespunzătoare;
- echipele de audit din CCRM nu se bazează în misiunile lor de audit extern pe rapoartele de AI, întocmite de instituțiile auditate;
- nu există legătură explicită între faza de planificare și cea de executare a auditului;
- există probleme legate de gradul de im-

and local public administration (the second line of defence) faces the following major problems:

- inadequate provision with staff of a suitable professional level. This conclusion is true for both Central Public Administration (CPA) and Local Public Administration (LPA) institutions;
- the partially functional character of some subdivisions of the institutions in CPA and LPA;
- challenges and issues in the audit risk assessment process;
- the financial and accounting field is often not subject to internal audit. This finding is valid both for the institutions in the CPA, but especially for those in the LPA;
- external audit recommendations are implemented to a small extent.

The highest function of external public audit, including external financial audit, of the Republic of Moldova is carried out by the Court of Accounts of the Republic of Moldova, this institution representing the supreme audit institution (SAI) which exercises, according to the law, the control of the way of establishment, management and use of public financial means and public patrimony. This control is based on the international standards of the SAI.

The international partners of the Republic of Moldova mention in their reports the shortcomings found in the elaboration of the external public financial audit. In this regard, the *Report on the peer review evaluation of the Supreme Audit Institution* [14] indicates the following issues:

- a systematic training program for new employees in the field of external public financial audit is not developed;
- there are no methodological indications regarding non-standard audits, such as the one related to the execution of SB;
- the relationship between the risk and the appropriate audit procedure is not always clear;
- the CCRM audit teams do not rely in their external audit missions on the IA reports drawn up by the audited institutions;
- there is no explicit link between the planning phase and the audit execution phase;

plementare a recomandărilor: rata agregată de implementare pentru toate auditurile financiare este joasă.

Raportul privind autoritățile publice centrale: opinii și experiențe privind comunicarea cu Curtea de Conturi, profesionalismul, integritatea auditorilor și implementarea recomandărilor Curții [10] a evaluat că 57% dintre managerii superiori și operaționali din instituțiile publice acoperite de sondaj au indicat, că nu au fost înregistrate situații în care persoanele ce au încălcat legislația în procesul de folosire a resurselor financiare publice și patrimoniul public, dar și în procesul de raportare contabilă și financiară, să fie sancționate în vreun fel.

Raportul privind evaluarea Strategiei naționale de integritate și anticorupție 2017-2020 și a planului de acțiuni [15] formulează următoarele constatări:

- CCRM trebuie să reconsidere mecanismul de sancționare și motivare a instituțiilor publice auditate, respectând cerințele CCRM;
- ponderea respondenților care au declarat că au încredere în CCRM este de 14%.

Pornind de la deficiențele identificate la nivelul componentelor modelului celor Trei Linii de Apărare și în scopul implementării reușite a acestuia în instituțiilor publice din Republica Moldova, autorul, în baza studierii experienței internaționale [16], consideră necesară parcurgerea, în cadrul entităților guvernamentale, a următoarelor etape, în succesiunea lor logică:

- a) *evaluarea stării curente*. Sarcina de bază a acestei etape este de a înțelege starea actuală a structurii celor Trei Linii de Apărare din cadrul instituției publice, identificând ineficiențele și oportunitățile din cadrul modelului de operare;
- b) *efectuarea cartografierii asigurării*. Cartografierea sau hartizarea asigurării permite o inventariere și reprezentare vizuală a activităților de asigurare, așa cum acestea se aplică unui set specific de riscuri sau cerințe de conformitate. Instituțiile publice pot evidenția vizual cerințele detaliate de conformitate (de exemplu, cerințele de sănătate și siguranță, sarcinile directorilor etc.) sau pot identifica principalele riscuri. Activitățile trebuie documentate pe toate

- there are issues related to the degree of implementation of recommendations: the aggregate implementation rate for all financial audits is low.

The report on central public authorities: views and experiences on communication with the Court of Accounts, professionalism, integrity of auditors and the implementation of the Court's recommendations [10] assessed that 57% of senior and operational managers in the public institutions covered by the survey indicated that they were not registered situations where people who have violated the law in the process of using public financial resources and public patrimony and in the process of accounting and financial reporting have been sanctioned in some way.

The report on the evaluation of the National Integrity and Anti-corruption Strategy 2017-2020 and the action plan [15] formulates the following findings:

- CARM must reconsider the sanctioning mechanism and the motivation of audited public institutions to comply with CARM requirements;
- the share of respondents who declared that they trust the CARM is 14%.

Starting from the deficiencies identified at the level of the components of the model of the three lines of defence and for the purpose of its successful implementation in the public institutions of the Republic of Moldova, the author, based on the study of international experience [16], considers it necessary for governmental entities to go through the following stages in their logical sequence:

- a) *current status assessment*. The basic task of this stage is to understand the current state of the structure of the Three Lines of Defence within the public institution, identifying inefficiencies and opportunities within the operating model;
- b) *carrying out insurance mapping*. Assurance mapping enables an inventory and visual representation of assurance activities as they apply to a specific set of risks or compliance requirements. Public institutions can visually highlight detailed compliance requirements (e.g. health and safety requirements, duties of directors,

- domeniile și pe cele Trei Linii de Apărare;
- c) *definirea viziunii strategice*. Instituțiile publice trebuie să-și dezvolte o viziune strategică și să traducă strategia în elemente componente specifice, orientate spre acțiune. Inovația este un proces continuu și nu se limitează doar la utilizarea tehnologiei. Aceasta implică o gândire fundamentală, operațiuni de revizuire și interacțiuni cu clienții, angajații, alte părți interesate. O schimbare de cultură poate fi necesară pentru fiecare linie de apărare pentru a comunica strategic, a coordona și a reduce impedimentele, care pot exista în prezent la nivel de instituție publică. Având o viziune reînnoită, instituția publică poate fi într-o poziție mai bună în vederea consolidării impactului fiecărei linii de apărare și mobilizării pentru a face față provocărilor și oportunităților viitoare;
- d) *dezvoltarea strategiei unice de asigurare*. Deși colaborarea la nivelul celor Trei Linii de Apărare nu reprezintă un concept nou, instituțiile publice pot să adopte această practică și să o integreze în cadrul activităților de gestionare a riscurilor. Alinierea eforturilor celor Trei Linii de Apărare va genera sinergie și va facilita gestionarea eficientă a riscului. Pentru ca o astfel de colaborare să fie eficientă, trebuie proiectată o strategie unică de asigurare în scopul eficientizării proceselor de management al riscului, care ar folosi eficient resursele instituției publice;
- e) *ajustarea tehnologiilor comune și activeelor digitale*. Dezvoltând și explorând o platformă tehnologică comună, instituțiile publice pot utiliza mai eficient datele comune la nivelul modelului celor Trei Linii de Apărare. Digitalizarea va permite instituțiilor publice să înlăture deficiențele și locurile înguste, să simplifice și să automatizeze sarcinile și fluxurile de muncă, să promoveze eficiența, eliberând resurse pentru a se concentra pe activități de gestionare a riscului cu valoare adăugată sporită. În plus, poate fi facilitată transparența, inclusiv prin implementarea de tablouri de bord informative la cerere și raportare în timp real, răspunzând nevoi-
- etc.) or identify key risks. Activities must be documented across all domains and across the Three Lines of Defence;
- c) *defining the strategic vision*. Public institutions must develop a strategic vision and translate the strategy into specific, action-oriented component elements. Innovation is a continuous process and is not limited to the use of technology. It involves fundamental thinking, review operations and interactions with customers, employees, other stakeholders. A culture change may be required for each line of defence to strategically communicate, coordinate and reduce impediments that may currently exist at the public institution level. With a renewed vision, the public institution can be in a better position to strengthen the impact of each line of defence and mobilize to meet future challenges and opportunities;
- d) *development of the unique insurance strategy*. While collaboration across the Three Lines of Defence is not a new concept, public institutions can do more to adopt this practice and integrate it into their risk management framework. Aligning the efforts of the Three Lines of Defence will generate synergy and facilitate effective risk management. For such a collaboration to be effective, a unique assurance strategy must be designed in order to streamline risk management processes that would effectively use the public institution's resources;
- e) *alignment of common technologies and digital assets*. By developing and exploring a common technology platform, public institutions can more effectively use shared data across the Three Lines of Defence model. Digitization will enable public institutions to remove deficiencies and bottlenecks, simplify and automate tasks and workflows, promote efficiency, freeing up resources to focus on value-added risk management activities. In addition, transparency can be facilitated, including by implementing on-demand informative dashboards and real-time reporting, meeting the needs of multiple stakeholders and avoiding repetitive requests.

lor mai multor părți interesate și evitând solicitările repetitive.

Concluzii

Modelul celor Trei Linii de Apărare va fi funcțional doar atunci când va corespunde cu obiectivele și contextul instituției publice. Din păcate, în Republica Moldova controlul financiar public intern și auditul public, inclusiv auditul financiar, nu sunt încadrate într-o viziune integrată similară cu modelul celor Trei Linii de Apărare, ceea ce are un impact negativ asupra performanței acestora.

Implementarea reușită a modelului celor Trei Linii de Apărare, la nivelul instituțiilor publice din Republica Moldova, impune parcurgerea următoarelor etape: evaluarea stării curente la nivelul celor Trei Linii de Apărare; efectuarea cartografierii asigurării; definirea viziunii strategice; dezvoltarea strategiei unice de asigurare și ajustarea tehnologiilor comune și activelor digitale.

Conclusions

The model of the Three Lines of Defence will be functional when it is brought into line with the objectives and context of the public institution. It should be noted that in the Republic of Moldova the internal public financial control and the public audit, including the financial audit, are not included in an integrated vision similar to the model of the Three Lines of Defence, which has a negative impact on their performance.

The successful implementation of the model of the Three Lines of Defence at the level of public institutions in the Republic of Moldova requires the completion of the following stages: assessment of the current state at the level of the Three Lines of Defence, carrying out insurance mapping, defining the strategic vision, developing the unique insurance strategy and adjusting common technologies and digital assets.

Bibliografie/ Bibliography:

1. BANTLEON, U.; D'ARCY, A.; EULERICH, M.; HUCKE, A.; BURKHARD, P.; RATZINGER-SAKEL, N. Coordination challenges in implementing the three lines of defense model. *International Journal of Auditing* [online]. 2021, vol. 25, no. 1, 59-74 [citat 13.05.2023]. Disponibil: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/ijau.12201>
2. DENNERY, M.; DEQUAE, M. G.; GARITTE, J. P.; DE MEULDER, R.; PIERRE, C.; RÜDISSER, M. F.; RUUD, M. F.; TAYLOR, P. *Guidance on the 8th EU Company Law Directive* [online]. Brussels: FERMA/ECLA, 2010. 19 p. [citat 24.04. 2023]. Disponibil: <https://www.alexandria.unisg.ch/entities/publication/9251ad10-2f5b-481b-a247-09f3609212f2/details>
3. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova privind organizarea activității de inspectare financiară: nr. 1026 din 02.11.2010. În: *Registrul de stat al actelor juridice* [bază de date online]. [citat 12.04.2023]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=93936&lang=ro
4. THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. *IIA position paper: The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control* [online]. USA, 2013 [citat 04.05. 2023]. Disponibil: <https://theia.fi/wp-content/uploads/2017/01/pp-the-three-lines-of-defense-in-effective-risk-management-and-control.pdf>
5. FERMA, ECIIA. *Guidance on the 8th EU Company Law Directive on Statutory Audit DIRECTIVE 2006/43/EC – Art. 41-2b* [online]. 2010 [citat 24.03.2023]. Disponibil: https://cdn-anra.procne.it/Documenti_istituzionali/ECIIA.pdf
6. Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale: nr. 181 din 25.07.2014. În: *Registrul de stat al actelor juridice* [bază de date online]. [citat 16.05.2023]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=109495&lang=ro
7. Legea privind controlul financiar public intern: nr. 229 din 23.09.2010. În: *Registrul de stat al actelor juridice* [bază de date online]. [citat 12.04.2023]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125252&lang=ro#
8. Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova: nr. 260 din 07.12.2017. În: *Registrul de stat al actelor juridice* [bază de date online]. [citat 17.05.2023]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=126160&lang=ro

9. *Normele internaționale ale Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit* [online]. [citat 08.04.2023]. Disponibil: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2020/12/ISSAI-200-Principes-de-laudit.pdf>
10. *Raportul privind autoritățile publice centrale: opinii și experiențe privind comunicarea cu Curtea de Conturi, profesionalismul, integritatea auditorilor și implementarea recomandărilor Curții* [online]. Chișinău: Transparency International-Moldova, 2021 [citat 22.04.2023]. Disponibil: http://www.transparency.md/wp-content/uploads/2021/12/TI_Moldova_Sondaj_APC_Curtea_Conturi.pdf
11. *Raportul auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale MF. Curtea de Conturi a Republicii Moldova* [online]. Chișinău, 2021 [citat 27.03.2023]. Disponibil: https://www.ccrm.md/ro/decision_details/1175/hotararea-nr-26-din-30-mai-2022-cu-privire-la
12. *Raportul auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale MEI. Curtea de Conturi a Republicii Moldova* [online]. Chișinău, 2021 [citat 22.04.2023]. Disponibil: https://www.ccrm.md/ro/decision_details/1176/hotararea-nr21-din-27-mai-2022-cu-privire-la-raportul
13. *Raportul auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale MEC. Curtea de Conturi a Republicii Moldova* [online]. Chișinău, 2021 [citat 08.04.2023]. Disponibil: https://www.ccrm.md/ro/decision_details/1188/hotararea-nr41-din-29-iulie-2022-cu-privire-la-raportul
14. *Raportul privind evaluarea peer review a instituției supreme de audit. SIGMA. Oficiul de Stat de audit al Republicii Letonia. Curtea de Conturi a Turciei* [online]. Chișinău, 2022 [citat 02.04.2023]. Disponibil: <https://www.ccrm.md/ro/peer-review-3587.html>
15. *Raportul privind evaluarea strategiei naționale de integritate și anticorupție 2017-2020 și a planului de acțiuni. Centrul de analiză și prevenire a corupției (CAPC)* [online]. Chișinău, 2022 [citat 22.04.2023]. Disponibil: https://www.capc.md/wp-content/uploads/2023/01/RAPORT_evaluare-SNIA-2017-2020_RO.pdf
16. DELOITTE. *The three lines model: a call to action on the three lines model* [online]. 2020 [citat 22.03.2023]. Disponibil: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/dk/Documents/audit/1.%20Three_Lines_Internal_Audit_paper_FINAL.pdf