

THE THREE LINES AND HOW DO THEY FUNCTION IN PUBLIC SECTOR

CELE TREI LINII ȘI CUM FUNCȚIONEAZĂ ACESTEA ÎN SECTORUL PUBLIC

Petru BABUCI

petrubabuci@yahoo.com

Coordonator științific: **Aliona BÎRCĂ**, ORCID ID: 0000-0002-9365-7639

Academia de Studii Economice din Moldova

Abstract. *This article provides insights on the awareness, implementation and level of maturity of the Three Lines model issued in 2020 by the Institute of Internal Auditors, as an update of the earlier published position paper on Three Lines of Defence. The study is focused on the public entities, as good governance, risk management and internal control is a key requirement and priority of Government during these challenging times. The application of the Three Lines model eases the understanding, design, implementation, as well as monitoring, in order to end up with an effective internal control system across the whole government. The main research methods are based on document study, observations, comparison, analysis and generalization. The highlighted results show a primary level of implementation with a strong need of increased awareness and improvement. Some records prove a complete lack or poor efficiency of the model as such with direct effect on internal control and audit, impacting the overall efficiency of public spending and management of resources.*

Keywords: *public sector, good governance, three lines model, internal control, risk management, internal audit*

JEL: M40, M41

Introducere

Sectorul public activează utilizând bani publici – resurse ce se formează în baza impozitelor și taxelor achitate de cetățeni și agenți economici. La rândul lor, acești contribuabili au mari așteptări de la plata acestor sume, fie așteptări de siguranță, fie așteptări de încredere – acestea fiind niște așteptări primare. Urmează altele, de alt nivel, precum serviciile și bunurile publice livrate de către guvern, fie guvernul central sau administrația publică locală, cu toate instituțiile ce le cuprind.

Serviciile și bunurile publice se așteaptă să fie calitative și la timp. Calitatea fiind o caracteristică ce se referă la timp, rapiditate și conformitate cu anumite standarde. În acest fel, între administrația publică și plătitorul de impozite și taxe se creează o relație de încredere. Pe de o parte, statul are încrederea că va colecta mijloace financiare în mărimea necesară sau estimată și, pe de altă parte, cetățenii și agenții economici au încrederea că vor primi serviciile și bunurile publice de o certă calitate.

Această relație de încredere se bazează pe anumite modele de management și asigurare sau control, care tind să mărească șansa că răspunderea va fi complet asumată și obiectivele publice vor fi atinse.

În acest fel, autoritățile și instituțiile publice au intenția de a implementa și demonstra către contribuabil că sistemele gestionate de ele sunt conforme cu principiile de bună guvernare, care includ toate aspectele ce țin de etică și integritate, conformitate, performanță, transparență și răspundere.

Gestiunea conformă și eficace, precum și răspunderea pentru aceasta este valabilă și trebuie să fie asumată atât de autorități și instituții, cât și de întreprinderi, acestea din urmă fiind niște entități care utilizează proprietatea publică dar sunt orientate spre profit și produc acele bunuri publice care de obicei nu sunt rentabile pentru sectorul real. Astfel, principiile bunei guvernări se răsfrâng asupra tuturor entităților sectorului public, bugetar și nebugetar, indiferent dacă utilizează alocații bugetare.

Statul, în acest sens, implementează acele sisteme de guvernanță pentru a primi și oferi asigurări că fondurile publice (și alocații, și patrimoniu) sunt utilizate conform principiilor menționate anterior, cu asumarea răspunderii față de utilizare și realizare a obiectivelor promise.

Metodologia aplicată

Prezentul studiu se bazează pe o cantitate de informație acumulată de la entitățile publice de-a lungul mai multor perioade de timp bugetare prin metode de colectare prin raportare de către acestea din urmă. La fel, entitățile publice participă prin prisma responsabilităților ce le dețin la ateliere de lucru, activități de instruire și suport la locul de muncă. Astfel, informații enorme sunt disponibile în cadrul Ministerului Finanțelor privind funcționarea celor trei linii (de asigurare). Ulterior, prin metode calitative și cantitative de analiză, precum studiul documentar, observare, comparare, interviu, analiză, generalizare, am finalizat testarea unor ipoteze generale legate de funcționarea acestor linii de asigurare. Toate aceste metode și tehnici de cercetare vor fi utilizate mult mai detaliat și profund pe parcursul scrierii tezei de doctorat, astfel că munca efectuată va fi continuată.

Conținut de bază

Caracteristici generale ale Modelului celor Trei Linii

Entitățile sunt în totalitate întreprinderi umane, care operează într-o lume tot mai incertă, complexă, interconectată și volatilă.

Supravegherea și asigurarea în cadrul organizație este delegată unui organ de conducere, care, la rândul său, delegă resurse și autoritate managerilor pentru a lua măsuri adecvate, inclusiv de gestiune a riscurilor. Din aceste motive și mai mult, entitățile au nevoie de structuri și procese eficiente care să permită atingerea obiectivelor, susținând în același timp o guvernanță puternică și un management al riscului.

Pentru primi aceste asigurări, din cele mai străvechi timpuri, au fost implementate sisteme de monitorizare, control și evaluare. Cu cât entitatea este mai mare, cu atât elementele constitutive ale monitorizării și evaluării sunt mai complexe, și buna lor funcționare are un impact tot mai semnificativ. Chiar și în cele mai simple modele de administrație, modelul Deming de management „Plan-Do-Check-Act” reprezintă ceea ce se are în vedere anume prin fazele de planificare, executare, de monitoring și evaluare. Și dacă entitatea este mică, sau relativ mică, atunci aceste sisteme sunt mai rudimentare, dar dacă nu, atunci ele sunt caracterizate prin elemente distinctive de asigurare, precum controlul și auditul.

Astfel, în acest articol, sunt expuse principalele caracteristici de formă și conținut, de design și funcționare, ale sistemelor naționale de control și audit, proprii sectorului public.

Acestea sunt privite din punctul de vedere al deținerii instrumentelor primare de control, asigurării coordonării și suportului organizațional, precum și evaluării acestora. Mai mult ca atât, este analizată și eficacitatea funcției de audit intern la dezvoltarea controlului intern în entitatea publică.

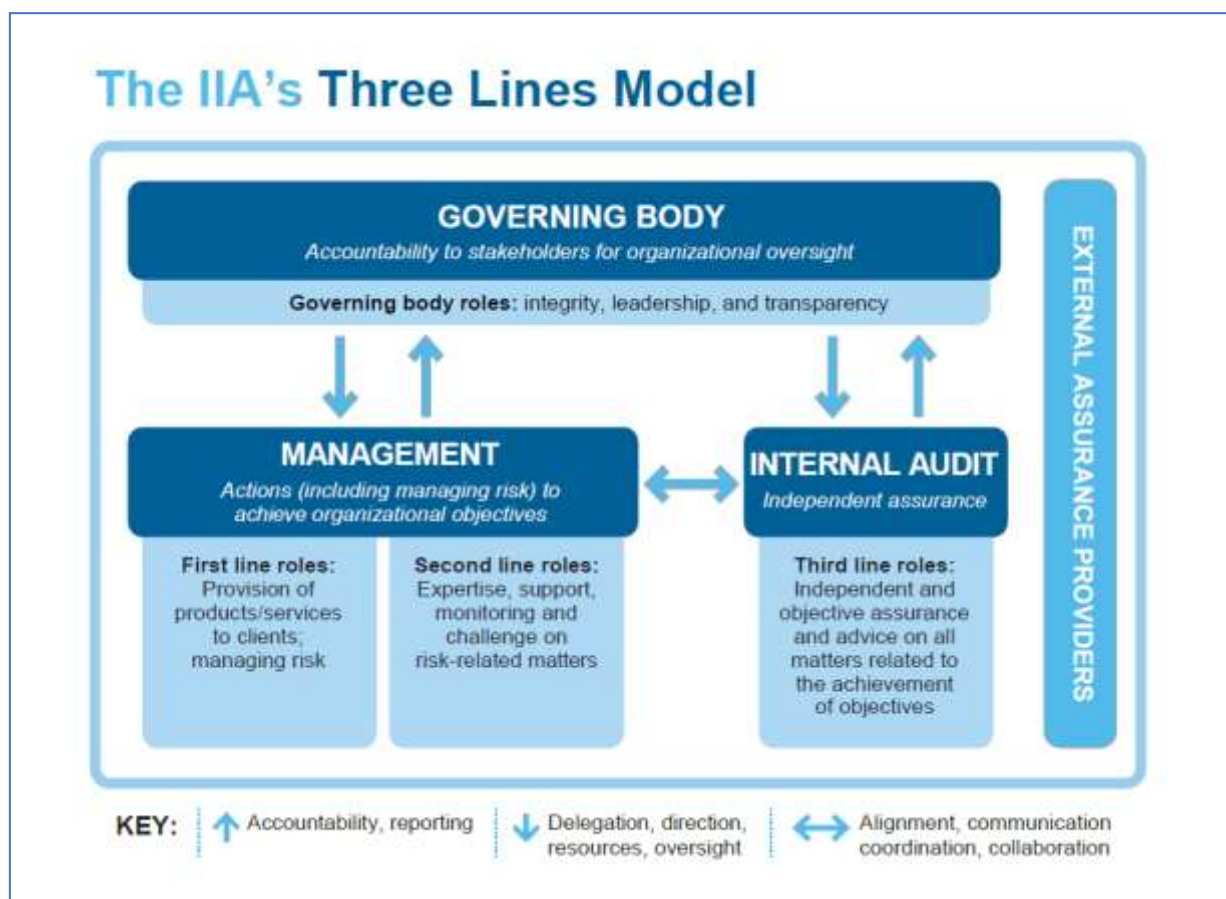


Figura 1. Modelul celor Trei Linii

Sursa: The Institute of Internal Auditors

Prima linie – managerii operaționali

Modelul celor trei linii (de apărare) distinge trei grupuri sau funcții implicate în management (al riscurilor):

- funcții care dețin și gestionează riscurile;
- funcții care supraveghează riscurile;
- funcții care oferă asigurare independentă.

Ca primă linie, managerii operaționali dețin și gestionează riscurile. Ei, de asemenea, sunt responsabili pentru implementarea acțiunilor corective pentru a aborda procesul și deficiențele de control. Managementul operațional este responsabil pentru menținerea eficienței controalelor interne asupra riscurilor și a procedurilor de control pe de zi cu zi.

Managementul operațional identifică, evaluează, controlează și atenuază riscurile, ghidarea dezvoltării și implementării politicilor și procedurilor interne și asigurarea faptului că activitățile sunt în concordanță cu scopurile și obiectivele.

Printr-o structură de responsabilitate în cascadă, managerii de nivel mediu proiectează și implementează proceduri detaliate care servesc drept controale și supraveghează execuția a acestor proceduri de către angajații lor.

Managerii operaționali sunt acei care răspund de obiectivele și respectiv subdiviziunile operaționale care contribuie direct la realizarea misiunii entității publice. Aceștia sunt acei care cheltuiesc cea mai mare parte a eforturilor în entitate. Ei sunt cei ce stabilesc obiective primare, sisteme de gestiune a performanței, precum și sisteme de monitorizare și raportare a performanței operaționale.

A doua linie – manageri de suport și conformitate

Într-o lume perfectă, poate ar fi nevoie de o singură linie de asigurare pentru a garanta un management eficient al riscurilor. În lumea reală, însă, o singură linie de apărare se poate dovedi adesea inadecvată. Managementul stabilește diferite funcții de management al riscurilor și conformitate pentru a ajuta la construirea și/sau monitorizarea primei linii de controale. Funcțiile specifice vor varia de la o organizație la alta, dar cele tipice din această linie a doua de apărare includ:

- O funcție de management al riscurilor (și/sau comitet) care facilitează și monitorizează implementarea unui management eficient al riscurilor, practici de management operațional și asistă proprietarii de riscuri în definirea expunerii țintă la risc și raportarea adecvată a informațiilor legate de risc în întreaga entitate.
- O funcție de conformitate pentru monitorizarea diferitelor riscuri specifice, cum ar fi ca nerespectare a legilor și reglementărilor aplicabile. În această capacitate, funcția separată raportează direct managementului senior. Există adesea mai multe funcții de conformitate într-o singură entitate, cu responsabilitate pentru anumite tipuri de monitorizare a conformității, cum ar fi sănătatea și siguranța, mediul sau calitatea.
- O funcție de control care monitorizează riscurile financiare și probleme de raportare financiară.

Managementul stabilește aceste funcții pentru a se asigura că prima linie de apărare este proiectată corespunzător, la locul său și funcționând conform intenției. Fiecare dintre aceste funcții are un anumit grad de independență față de prima linie de apărare, dar sunt prin natura sa funcții de management. Ca funcții de conducere, ei pot interveni direct în modificarea și dezvoltarea sistemelor de control intern. Prin urmare, a doua linie de apărare servește unui scop vital dar nu poate oferi organului de conducere analize cu adevărat independente cu privire la managementul riscurilor și controalele interne.

La fel, aceste funcții oferă suport, instruire, dar și monitorizare și control asupra celor din prima linie. Procese separate sunt dedicate în entitatea publică în acest sens.

Control intern ca prima și a doua linie

Conform prevederilor cadrului legal național, sunt obligate să implementeze sisteme de control intern toate entitățile ce utilizează bani publici sau ce folosesc patrimoniul public. Astfel, această obligație cade pe umerii oricărei instituții publice (bugetare sau nu), or importanța sistemelor de control intern este critică pentru atingerea obiectivelor acestora în strictă conformitate cu cadrul de reglementare, cu realizarea performanțelor operaționale planificate și în strictă siguranță a activelor și corectitudine a informațiilor.

Pentru sistemul nostru național, este obligatoriu de a implementa modelul COSO, în baza căruia au fost scrise prevederile legale și setul respectiv secundar de standarde naționale. Obiectivele sistemelor de control constau din:

- a) eficacitatea, și eficiența operațiunilor;
- b) conformitatea cu cadrul normativ și reglementările interne;
- c) siguranța și optimizarea activelor și a pasivelor;
- d) fiabilitatea și integritatea informației financiare și operaționale.

Subsecvent, este expres prevăzut că sistemul de control intern managerial (CIM, astfel se numește acesta în sectorul public al Republicii Moldova) se implementează în entitatea publică în baza Standardelor naționale de control intern [3, OMF nr.189/2015]. Respectiv, sistemul de control intern se implementează în baza următoarelor componente:

1. Mediul de control,

2. Performanțe și riscuri,
3. Activități de control,
4. Informația și comunicarea,
5. Monitorizarea și evaluarea.

Pentru fiecare din aceste componente au fost elaborate câteva standarde naționale care să ofere principiile sau regulile respective, cât și niște explicații de implementare. Pe de altă parte, legea prenotată [1, *Legea nr.229/2010*] stabilește câteva cerințe de conținut atunci când cere organizarea controlului intern de către entitățile publice, și anume, acesta se organizează prin:

- a) stabilirea obiectivelor, indicatorilor de performanță și elaborarea planurilor anuale și strategice;
- b) managementul riscurilor asociate atingerii obiectivelor;
- c) planificarea, monitorizarea și raportarea privind realizarea obiectivelor și performanțelor în raport cu resursele;
- d) managementul eficient al resurselor umane și asigurarea competențelor necesare îndeplinirii sarcinilor;
- e) elaborarea și aprobarea structurii organizaționale corespunzătoare în scopul atingerii obiectivelor;
- f) delegarea împuternicirilor și responsabilităților fără a scuti persoana care delegă de răspunderea realizării acestora;
- g) documentarea proceselor de bază și elaborarea procedurilor de lucru;
- h) asigurarea eticii, integrității și transparenței în cadrul entității publice;
- i) divizarea obligațiilor și responsabilităților;
- k) implementarea procedurilor adecvate de prevenire și detectare a fraudei și corupției.

La o primă vedere, aceste elemente organizatorice și constitutive sunt simple de implementat și evaluat, totuși realitatea denotă alte rezultate. În al treilea capitol al acestui articol se expune o analiză a lacunelor în implementare și câteva soluții în contracararea acestora.

A treia linie – auditul intern

Auditorii interni furnizează conducerii superioare asigurare multilaterală bazată pe cel mai înalt nivel de independență și obiectivitate din cadrul entității publice. Acest nivel ridicat de independență nu este posibil și prezent în a doua linie de apărare. Auditul intern oferă asigurare privind eficacitatea mecanismelor guvernantei interne, managementului riscurilor și controalelor interne, inclusiv modul în care se realizează prima și a doua linie, obiectivele de management și control al riscurilor. Sfera de aplicare a acestei asigurări, care este raportată conducerii de vârf, de obicei acoperă:

- O gamă largă de obiective, inclusiv eficiența și eficacitatea proceselor și operațiunilor; securitatea activelor; fiabilitatea și integritatea proceselor de raportare; și respectarea legilor, regulamentelor, reglementărilor, politicilor și procedurilor,
- Toate elementele managementului riscului și cadrului de controlului intern, care include și mediul de control intern; informație și comunicare; monitorizare,
- Entitatea la general, subdiviziunile acesteia, unitățile operaționale, funcțiile – inclusiv procesele de activitate, precum și procesele de suport (contabilitate, resurse umane, achiziții, salarizare, buget, tehnologia informației).

Prin definiția normativă, auditul intern este o activitate independentă și obiectivă de asigurare și consiliere, destinată să adauge valoare și să îmbunătățească activitatea unei entități publice. Auditul intern ajută entitatea publică în îndeplinirea obiectivelor sale printr-o abordare sistematică și metodică, evaluând și îmbunătățind eficacitatea proceselor de management al riscului, control și

governanță. Astfel, misiunea auditului intern este de a spori și a proteja valoarea organizațională prin furnizarea de asigurări, consiliere și informații obiective și bazate pe riscuri.

Acesta e o formă a evaluării ulterioare, utilizând instrumente specifice, oferind conducătorului entității o asigurare că toate formele și procedurile de control intern instituite în cadrul proceselor și sistemelor din instituția sa, funcționează, precum și emițind recomandări pentru îmbunătățirea acestora, unde este cazul.

Auditul intern este capabil să execute toate aceste menționate, doar dacă urmărește niște principii de practică profesională, și anume:

- 1) demonstrează integritate;
- 2) demonstrează competență și conștiinciozitate profesională;
- 3) este obiectivă și nu este supusă unor influențe nepotrivite (independentă);
- 4) este aliniat strategiilor, obiectivelor și riscurilor entității publice;
- 5) este poziționat corespunzător în cadrul entității publice și dispune de resurse adecvate;
- 6) demonstrează calitate și îmbunătățire continuă;
- 7) comunică eficient;
- 8) furnizează asigurare bazată pe risc;
- 9) are cunoaștere detaliată, este proactiv și orientat către viitor;
- 10) promovează îmbunătățirea organizațională.

Auditul intern este independent, adică este liber de a lucra într-un mod imparțial, este obiectiv, adică are atitudine mentală nepărtinitoare, fără compromisuri, oferă asigurare, adică o evaluare obiectivă a probelor pentru a furniza o opinie sau o concluzie independentă, oferă consultanță, adică activitate efectuată la cererea specifică a unui conducător, ca să ofere valoare adăugată, furnizând asigurări obiective și relevante, cu contribuția la eficacitatea și eficiența proceselor de governanță, de gestionare a riscurilor și de control.

Auditul, inclusiv auditul intern, este o profesie sau o funcție / poziție din cadrul entității publice. Astfel, auditul intern dispune de un set de cunoștințe / cadru teoretic (Body of Knowledge), este relativ independent în luarea deciziilor în practică, posedă studii și susține examene de specialitate, precum și dispune de propriul Cod de etică.

Pentru sectorul public, auditul intern este reglementat de o lege, un set de standarde de funcționare, cât și de norme. Cadrul de reglementare definește următoarele tipuri de audit: auditul de sistem, auditul de conformitate, auditul financiar, auditul performanței și auditul tehnologiilor informaționale. Aceste tipuri de audit fac parte din misiune, care poate fi de două tipuri – misiune de asigurare și misiune de consiliere.

Tipurile de audit, precum și de misiuni, stau la baza performanței auditorilor interni, deoarece prin acestea se adaugă valoare și se îmbunătățește valoarea organizațională și siguranța atingerii obiectivelor.

Totodată, există prevederi care stipulează entitățile publice ce trebuie să dispună de o funcție de audit intern obligatoriu, astfel, stabilind minimumul de subdiviziuni de audit intern în sectorul public. Acestea se referă la nivelul central și local al Guvernului, precum și la bugetele sociale și medicale. Astfel, instituirea unei funcții / subdiviziuni de audit intern în cadrul entității publice este o obligație legală pentru ministere, Casa Națională de Asigurări Sociale, Compania Națională de Asigurări în Medicină și organele administrației publice locale de nivelul al doilea. Totodată, celelalte entități publice sunt în drept să își instituie o funcție de audit intern în structura lor organizațională.

Totuși, ca rezultat al circumstanțelor în care ne aflăm și evoluției din ultima perioadă, se constată unele lacune la realizarea rolurilor celor trei linii, care se materializează prin eficiență slabă

a operațiunilor, performanță proastă generală a entității, deficiențe de control, cazuri rezonante de fraudă sau corupție, neconformitate, etc.

Într-un final, încrederea publicului larg și beneficiarului de bunuri și servicii ale administrației publice este scăzută și se încearcă o repartizare individuală a rolurilor și avantajelor aferente.

De performanța auditului intern depinde și funcționalitatea controlului intern, aspecte care vor fi relațional analizate în capitolul ce urmează. La fel, unele soluții sunt expuse pentru ambele laturi ale sistemelor de asigurare – control și audit.

Concluzii

Totuși, fiecare dintre aceste funcții și procese prezintă și unele părți slabe, fie individuale sau fie sistemice majore, care necesită unele forțe implementatoare de îmbunătățire. În ciuda metodelor și instrumentelor diverse utilizate, există niște provocări și tendințe ce fac ca aceste elemente de control și asigurare să se transforme anevoios și pe o durată mai lungă.

Astfel, datele colectate și analizele efectuate denotă progrese nesemnificative în dezvoltarea sistemelor naționale de control intern managerial și funcției de audit intern în sectorul public.

Aceasta se datorează unor factori critici, printre care:

- cunoaștere redusă a beneficiilor unor sisteme și funcție eficiente;
- mecanisme de răspundere slab dezvoltate și ne-asumarea deplină a acestora;
- coordonare insuficientă între reformele statului, mai cu seamă cu reforma „Managementului finanțelor publice” și reforma „Administrației publice”;
- resurse limitate de personal, atât privind controlul intern managerial, cât și auditul intern;
- instabilitate politică.

Acești factori își au impactul cu certitudine și se observă din toate dimensiunile capitolelor precedente.

Se apreciază ca fiind necesare următoarele acțiuni sau inițiative, pentru a spori performanța celor trei linii (de asigurare) întru creșterea performanței entității publice. Într-un mod individual, auditul intern nu poate contribui la acest scop, având în vedere dependența directă a acestuia față de gradul și impactul evoluției controlului intern, fie din prima linie sau a doua. Deci, pot fi evidențiate următoarele domenii de intervenție.

Pentru linia întâi, de management, sunt imperative stabilirea obiectivelor clare, ținând cont de capacitățile existente, cu prioritizarea resurselor, inclusiv financiare, completată de asigurarea transparenței și integrității. La fel, e nevoie stringentă de adaptarea tuturor proceselor, prin abordarea eficientă a riscurilor și instituirea unor controale interne robuste. Mai mult, este importantă delegarea sarcinilor pe toate aspectele de performanță, control, finanțe. Și nu în ultimul rând, este necesar de a adopta o cultură de management și răspundere, și nu de sancționare.

Pentru linia a doua, de suport / coordonare, se va crește rolul de orchestră / computer de bord, cu adoptarea unor abordări de management al proiectelor. Este critică conștientizarea și instruirea în domeniu, precum și comunicarea, coordonarea și colaborarea eficientă. O abordare continuă a schimbărilor, cu semne de atenție potrivite, va face reforma mult mai eficientă și efectivă.

Pentru linia a treia, de audit intern, este esențială schimbarea atitudinii din „polițist” în „prieten”, în primul rând. Ulterior, e necesar de a atrage atenție la dezvoltarea cunoștințelor, inclusiv din experiențe externe. Sunt inacceptabile asumarea de roluri de management sau coordonare pentru auditorii interni. Și finalmente, o abordare agilă și de audit intern continuu, va crește performanța, rezultatele și valoarea adăugată a auditului intern!

În concluzie, se consideră oportună efectuarea, în perioadele următoare, a cel puțin următoarelor acțiuni pentru consolidarea auditului intern și, respectiv, controlului intern managerial pentru întreg sectorul public:

1. mediatizare și instruire continuă în domeniul de referință, per țară;
2. crearea condițiilor necesare funcției de audit intern;
3. simplificarea procedurilor de audit intern și control, precum și digitalizarea proceselor;
4. tonul de vîrf instituțional privind performanțele operaționale și financiare, cît și legalitatea și controlul operațiunilor;
5. divizarea clară a rolurilor atribuite și deciziilor luate de reprezentanții puterii politice și funcționarii publici de rang înalt, pentru ca liderii politici să fie scutiți de decizii de management operațional, fiind responsabili doar de strategie și direcția de dezvoltare;
6. cadru de competențe pentru conducătorii de vîrf și managerii operaționali, utilizat atît la angajare / numire în funcție, cît și la evaluarea performanțelor;
7. proceduri clare de delegare a autorității de a decide și utiliza resurse, inclusiv financiare / umane în tot sectorul public.

Este nevoie de sinergie, inclusiv politică, pentru a pune în aplicare aceste măsuri, dar implementarea eficace a acestora cu siguranță va avea rezultatul scontat.

Referințe bibliografice

1. Legea privind controlul financiar public intern nr.229/2010 (Republicat: Monitorul Oficial, nr.86-92, art.140, 2019);
2. Standarde naționale de control intern, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr.189/2015 (Monitorul Oficial, nr. 332-339, art. 2391, 2015);
3. Standarde naționale de audit intern, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr.153/2018 (Monitorul Oficial, nr. 400-409, art. 1577, 2018);
4. Raportul anual consolidat privind controlul financiar public intern pentru anul 2020, <https://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/raport%20consolidat%20CFPI%20pt%202020%20semnat%20SG%20cu%20anexe.pdf>,
5. Modelul celor trei linii, emis de Institutul auditorilor interni, <https://www.theiia.org/global/assets/site/about-us/advocacy/three-lines-model-updated.pdf>,
6. <https://www.dex.md/definitie/audit/555091>.