

مدل خطوط سه‌گانه

به‌روزرسانی مدل سه‌خط دفاعی انجمن حسابرسان داخلی (The IIA)

ترجمه:



مهدی یزداندوست

در پی وقوع بحران‌های مالی جهانی، توجه محافل حرفه‌ای و دانشگاهی به ناکامی‌های قابل توجه در راهبری شرکتی به عنوان یک عامل مؤثر در بحران جلب شد. در سال ۲۰۱۳، انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی^۱ مدل سه خط دفاعی^۲ را برای نخستین بار معرفی کرد. این مدل به رایج‌ترین معیار برای تخصیص مسئولیت‌های مدیریت ریسک و کنترل به بخش‌های کارکردی کسب‌وکار در سازمانها تبدیل شده است. مدل سه خط دفاعی مدلی است که از راه شفاف‌سازی نقش‌ها و وظایف ضروری، روشی ساده و کارا را برای ارتقای ارتباطات در زمینه مدیریت ریسک و کنترل داخلی فراهم می‌کند، نگاه تازه‌ای را نسبت به عملیات ارائه می‌دهد، به حصول اطمینان نسبت به موفقیت مستمر اقدامات مدیریت ریسک کمک می‌کند، و بدون توجه به اندازه یا پیچیدگی برای هر سازمانی مناسب است. این مدل حتی در سازمان‌هایی که در آن‌ها چارچوب مدیریت ریسک اثربخش وجود ندارد، می‌تواند با توجه به ریسک‌ها و کنترل‌های داخلی شفافیت را افزایش دهد و به بهبود اثربخشی سیستم‌های مدیریت کمک کند.

مدل سه خط دفاعی از زمان ارائه در سال ۲۰۱۳ ابزاری تأثیرگذار و ارزشمند برای ارکان راهبری و حرفه حسابرسی داخلی بوده است. با این حال، با توجه به تکامل مدیریت ریسک از آن زمان تا کنون، انجمن حسابرسان داخلی در جولای ۲۰۲۰ به‌روزرسانی این مدل را با هدف تقویت همکاری بین واحدهای سازمان و حسابرسی داخلی منتشر کرد. این تغییرات اساسی نیستند، ولی اصطلاحات و زبان جدیدی برای افزایش شفافیت و دنبال کردن اهداف بیشتر هستند. این که تغییرات کلیدی در به‌روزرسانی اخیر کدامند و حسابرسان داخلی باید از چه چیزهایی در این به‌روزرسانی آگاه شوند، موضوعاتی هستند که در این مقاله و در قالب تشریح مدل جدید با عنوان مدل خطوط سه‌گانه^۳ به آن پاسخ داده می‌شود.

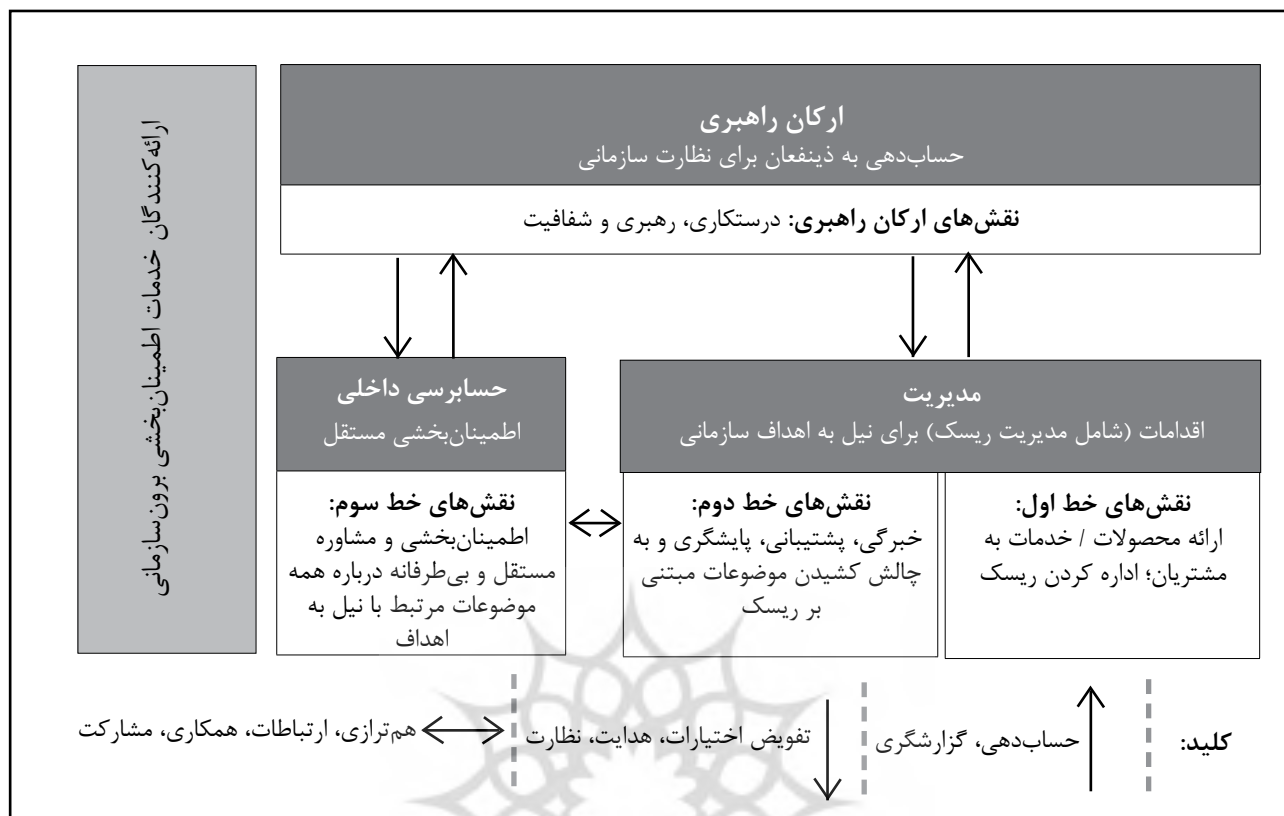
مقدمه

سازمان‌ها تعهدات انسانی هستند که در دنیای بسیار نامطمئن، پیچیده، مرتبط و پرنوسان فعالیت می‌کنند. اغلب سازمانها ذینفعان مختلف با منافع متنوع، متغیر و گاهی متضاد دارند. ذینفعان، نظارت بر سازمان را به ارکان راهبری^۴ سپرده‌اند، که به نوبه خود منابع و اختیار را به مدیریت تفویض می‌کنند تا اقدامات مناسب مانند مدیریت ریسک را انجام دهند. به این دلیل و دلایل دیگر، سازمان‌ها نیازمند ساختارها و فرایندهای اثربخشی هستند که دستیابی به اهداف را امکان‌پذیر کنند، و در عین حال، از مدیریت ریسک و راهبری مناسب حمایت کنند. ارکان راهبری گزارش‌هایی را در زمینه فعالیتها، نتایج، و پیش‌بینی‌ها از مدیریت دریافت می‌کنند. از سوی دیگر، ارکان راهبری و مدیریت برای اطمینان‌بخشی بی‌طرفانه و مستقل و هدفمند و ارائه مشاوره در همه مسائل و ارتقا و تسهیل نوآوری و بهبود، بر حسابرسی داخلی تکیه می‌کنند. ارکان راهبری در نهایت، در قبال راهبری خود پاسخگو هستند، که با اقدامات و رفتارهای ارکان راهبری، مدیریت و حسابرسی داخلی محقق می‌شود.

مدل خطوط سه‌گانه، به سازمانها در استقرار ساختارها و فرایندهایی که به بهترین نحو موجب تسهیل دستیابی به اهداف، راهبری و مدیریت ریسک می‌شوند، کمک می‌کند. این مدل برای همه سازمانها کاربرد دارد و به روش‌های زیر بهینه می‌شود:

- استفاده از رویکرد مبتنی بر اصول^۵ و استفاده از مدل برای دستیابی به اهداف و رویه‌های سازمانی.
- تمرکز بر مدیریت ریسک برای دستیابی به اهداف، ایجاد ارزش و نقش دفاعی^۶ آن در حفاظت از ارزش.
- شناخت مناسب نقش‌ها و مسئولیت‌های بیان شده در مدل و روابط میان آنها.
- پیاده‌سازی اقداماتی برای اطمینان از این

نمودار ۱. مدل خطوط سه‌گانه انجمن حساب‌برسان داخلی



که فعالیت‌ها و اهداف همسو با منافع اولویت‌بندی‌شده ذینفعان هستند.

در مدل خطوط سه‌گانه نقش حساب‌برسان داخلی تغییر نکرده است. با این حال، این نقش تقویت شده است، و به جای تاکتیکی بودن، بیشتر استراتژیک و عملیاتی است. این مدل، ابزار مفیدی برای اطمینان از مدیریت ریسک است. این موضوع کمک می‌کند تا برای ارکان راهبری روشن شود که مدیریت، و نه حسابرسی داخلی، مسئول مدیریت ریسک است. مدل خطوط سه‌گانه مبتنی بر اصول است و به جای ساختار بر نقش‌ها^۲ تمرکز دارد.

اصطلاحات کلیدی

اصطلاحات کلیدی مورد استفاده در مدل خطوط سه‌گانه بدین شرح هستند:

سازمان: مجموعه‌ای نظام‌مند از فعالیت‌ها، منابع

و افرادی که برای دستیابی به اهداف مشترک در تلاش هستند. **ذینفعان:** گروه‌ها و افرادی که منافع آنها تحت تأثیر سازمان است یا توسط سازمان برآورده می‌شود.

ارکان راهبری: افرادی که در برابر ذینفعان در قبال موفقیت سازمان پاسخگو هستند.

مدیریت: افراد، تیم‌ها و واحدهای پشتیبانی که برای ارائه خدمات و محصولات به مشتریان سازمان انتخاب شده‌اند.

حسابرسی داخلی: افرادی که مستقل از مدیریت فعالیت می‌کنند تا نظارت و اطمینان از کفایت و اثربخشی راهبری و مدیریت ریسک (شامل کنترل داخلی) را ارائه کنند.

مدل خطوط سه‌گانه: به‌روزرسانی مدلی که قبلاً به عنوان "سه خط دفاعی" شناخته می‌شد.

کنترل داخلی: فرایندهایی که برای به‌دست دادن اطمینان معقول از دستیابی به اهداف مستقر

شده‌اند.

تصمیم‌گیری مبتنی بر ریسک: فرآیندی نظام‌مند که شامل تجزیه و تحلیل، برنامه‌ریزی، اقدام، نظارت و بازنگری است و تأثیرات بالقوه عدم اطمینان را بر اهداف در نظر می‌گیرد.

اطمینان بخشی: تأیید و ایجاد اطمینان مستقل. **مدیرعامل:** بالاترین مقام در سازمان که نسبت به عملیات مسئولیت دارد.

مدیر حسابرسی داخلی: ارشدترین فرد در سازمان که مسئولیت کارکرد حسابرسی داخلی را بر عهده دارد، و اغلب به عنوان رئیس حسابرسی داخلی یا با عناوین مشابه شناخته می‌شود.

اصول مدل خطوط سه‌گانه

اصل یک: راهبری

راهبری سازمان، نیازمند ساختارها و فرایندهای مناسبی است که امکان اجرای موارد زیر را فراهم کند:
 ■ حساب‌دهی ارکان راهبری به ذینفعان در قبال

نظارت سازمانی از طریق درستکاری، رهبری، و شفافیت.

- اقدامات مدیریت (شامل مدیریت ریسک) برای دستیابی به اهداف سازمان با تصمیم‌گیری مبتنی بر ریسک و به‌کارگیری منابع.
- اطمینان‌بخشی و مشاوره توسط حسابرسی داخلی مستقل برای ایجاد شفافیت و اطمینان و ارتقا و تسهیل بهبود مستمر از طریق رسیدگی پرسشگرانه و ارتباطات هوشیارانه.

اصل دوم: نقش‌های ارکان راهبری

- ارکان راهبری مسئولیت‌های زیر را دارند:
- از ساختارها و فرایندهای مناسب برای راهبری اثربخش، اطمینان حاصل می‌کند.
 - اطمینان به‌دست می‌دهد که اهداف و فعالیت‌های سازمانی، همسو با منافع اولویت‌بندی‌شده ذینفعان است.

ارکان راهبری:

- تفویض اختیار می‌کند و منابع را برای مدیریت و دستیابی به اهداف سازمان فراهم می‌کند و همزمان از تحقق انتظارات قانونی، حقوقی، و اخلاقی اطمینان به‌دست می‌دهند.
- حسابرسی داخلی مستقل، فعالیت باصلاحیت و بی‌طرفی را برای ارائه شفافیت و اطمینان از حرکت به سوی اهداف ایجاد می‌کند و بر آن نظارت دارد.

اصل سوم: مدیریت و نقش‌های خطوط اول و دوم

- مسئولیت مدیریت برای دستیابی به اهداف سازمانی شامل نقش‌های خط اول و دوم می‌باشد.^۱
۱. نقش‌های خط اول، بیشتر با تحویل محصول و خدمات به مشتریان سازمان سروکار دارد، و شامل نقش‌های واحدهای پشتیبانی^۲ نیز می‌شود.
 ۲. نقش‌های خط دوم، به مدیریت ریسک کمک می‌کنند.

نقش‌های خطوط اول و دوم می‌توانند با هم ترکیب یا از هم جدا باشند. پاره‌ای از نقش‌های خط دوم به متخصصان واگذار می‌شوند؛ تا به طور مکمل، تخصص، حمایت، نظارت و چالش را با افراد در نقش‌های خط اول به اشتراک بگذارند. نقش‌های خط دوم می‌توانند بر اهداف خاص مدیریت ریسک مانند انطباق با قوانین و مقررات، رفتار اخلاقی قابل قبول، کنترل داخلی، امنیت اطلاعات و فناوری، پایداری و تضمین کیفیت، تمرکز کنند. همچنین، نقش‌های خط دوم می‌توانند مسئولیت گسترده‌تری برای مدیریت ریسک، مانند مدیریت ریسک سازمانی داشته باشند. با این حال، مسئولیت مدیریت ریسک به عنوان بخشی از نقش‌های خط اول و در محدوده مدیریت باقی می‌ماند.

اصل چهارم: نقش‌های خط سوم

حسابرسی داخلی اطمینان‌بخشی و مشاوره مستقل و بی‌طرفانه‌ای از کفایت و اثربخشی راهبری و مدیریت ریسک^۱ ارائه می‌کند. این موضوع از طریق به‌کارگیری درست نظارت، تخصص و فرایندهای منظم و سیستماتیک محقق می‌شود. این واحد، یافته‌های خود را به مدیریت و ارکان راهبری گزارش می‌کند تا موجب ارتقا و تسهیل بهبود مستمر شود.

اصل پنجم: استقلال خط سوم

استقلال حسابرس داخلی از مسئولیت‌های مدیریتی مسئله‌ای کلیدی برای بی‌طرفی، اختیار (قدرت)، و اعتبار آن محسوب می‌شود. این استقلال به کمک حساب‌دهی به ارکان راهبری، دسترسی نامحدود به افراد، منابع و داده‌های مورد نیاز برای تکمیل کارها، و آزادی از دخالت‌ها یا جهت‌گیری‌ها در برنامه‌ریزی و ارائه خدمات حسابرسی فراهم می‌شود.

اصل ششم: ایجاد و حفاظت از ارزش

همه نقش‌ها در کنار یکدیگر برای ایجاد و حفاظت

از ارزش مشارکت می‌کنند، و زمانی که آنها با یکدیگر و منافع اولویت‌بندی‌شده ذینفعان همسو باشند، ارزش ایجاد و حفظ می‌شود. همسویی فعالیت‌ها با ارتباطات، مشارکت، و هماهنگی حاصل می‌شود. سرانجام، موجب افزایش قابلیت اتکا، انسجام و شفافیت اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری مبتنی بر ریسک می‌شود.

تشریح مدل خطوط سه‌گانه

در نمودار ۱ نقش‌ها و ارتباط بین آنها در مدل خطوط سه‌گانه به تصویر کشیده شده است. همان طور که پیشتر نیز گفته شد، این مدل مبتنی بر اصول است و به جای ساختار بر نقش‌ها تمرکز دارد.

نقش‌های کلیدی در مدل خطوط سه‌گانه

سازمان‌ها از نظر توزیع مسئولیت‌ها تفاوت قابل توجهی با یکدیگر دارند. با این حال، نقش‌های سطح بالای زیر، اصول مدل خطوط سه‌گانه را مورد تاکید قرار می‌دهند.

ارکان راهبری

- حساب‌دهی به ذینفعان در قبال نظارت بر سازمان را می‌پذیرد.
- با ذینفعان برای نظارت بر منافع آنها مشارکت و به صورت شفاف برای دستیابی به اهداف با آنها ارتباط برقرار می‌کند.
- فرهنگی برای ارتقاء رفتار اخلاقی و حساب‌دهی ایجاد می‌کند.
- ساختار و فرایندهایی برای راهبری ایجاد می‌کند، که شامل کمیته‌های کمکی نیز در صورت لزوم می‌باشد.
- مسئولیت مدیریت را تعیین و تفویض می‌کند و منابع لازم را برای دستیابی به اهداف سازمان برای مدیریت فراهم می‌کند.
- ریسک‌پذیری سازمان را تعیین می‌کند و بر مدیریت ریسک (شامل کنترل داخلی) نظارت می‌کند.

نمابه ۱. خلاصه‌ای از مدل خطوط سه‌گانه برحسب وظایف، افراد و نقش‌ها

خطوط	افراد / وظایف	مسئولیت	نقش‌ها
اول	مدیریت - وظایف عملیاتی و پشتیبانی مانند منابع انسانی و مدیریت مالی	اجرایی	الف) دستیابی به اهداف سازمان ب) ارائه محصولات و خدمات ج) مدیریت ریسک د) پشتیبانی مستقیم فعالیت‌های سازمان
دوم	مدیریت - به عنوان مثال، حقوقی، امنیت اطلاعات، تضمین کیفیت، بهداشت و ایمنی، مدیریت ریسک	اجرایی	الف) دستیابی به اهداف سازمان ب) یاری رساندن به فرآیند مدیریت ریسک ج) برای ارائه راهکارهای مکمل، پشتیبان، نظارت و چالش مرتبط با مدیریت ریسک برای افرادی که در نقش‌های خط اول هستند.
نقش‌های خطوط اول و دوم ممکن است مرکب یا از هم جدا باشند.			
سوم	حسابرسی داخلی	اطمینان بخشی	ارائه خدمات مستقل و بی‌طرفانه اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای در مورد کفایت و اثربخشی راهبری و مدیریت ریسک
	ارکان راهبری	حساب‌دهی	الف) حصول اطمینان از اینکه ساختارها و فرایندهای مناسب برای راهبری مؤثر وجود دارد (مسئولیت را به نمایندگان واگذار می‌کند و منابع را تأمین می‌کند). ب) اطمینان حاصل می‌کند که اهداف و فعالیت‌های سازمان با اولویت‌های منافع ذینفعان مطابقت دارد. ج) فعالیت حسابرسی داخلی مستقل، بی‌طرفانه و با صلاحیت را ایجاد نموده و بر آن نظارت می‌کند تا از پیشرفت در دستیابی به اهداف اطمینان حاصل کند.

کفایت و اثربخشی مدیریت ریسک (شامل کنترل داخلی).

حسابرسی داخلی

- حساب‌دهی نسبت به ارکان راهبری و حفظ استقلال از مسئولیت‌های مدیریت.
- ارائه خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای بی‌طرفانه و مستقل به مدیریت و ارکان راهبری در زمینه کفایت و اثربخشی راهبری و مدیریت ریسک (شامل کنترل‌های داخلی) برای حمایت از دستیابی سازمان به اهداف و ارتقا و تسهیل بهبود مستمر.
- گزارش موارد نقض استقلال و بی‌طرفی به ارکان راهبری و پیاده‌سازی سازوکارهای حفاظتی در صورت لزوم.

■ از انطباق با انتظارات قانونی، حقوقی و اخلاقی اطمینان حاصل می‌کند.

نقش‌های خط دوم

- ارائه خبرگی، پشتیبانی، نظارت، و به چالش کشیدن موضوعات مبتنی بر ریسک، شامل موارد زیر را ارائه می‌کند: توسعه، پیاده‌سازی و بهبود مستمر رویه‌های مدیریت ریسک (شامل کنترل داخلی) در سطح فرایند، سیستم، و سازمان.
- دستیابی به اهداف مدیریت ریسک، مانند: انطباق با قوانین، مقررات، رفتار اخلاقی قابل قبول، کنترل داخلی، امنیت اطلاعات و فناوری، پایداری و تضمین کیفیت.
- ارائه تجزیه و تحلیل و گزارش‌هایی در مورد

- بر رعایت انتظارات اخلاقی، قانونی و حقوقی نظارت می‌کند.
- حسابرسی داخلی مستقل، بی‌طرف و باصلاحیت را ایجاد و بر آن نظارت می‌کند.

مدیریت

نقش‌های خط اول

- اقدامات لازم (شامل مدیریت ریسک) و به‌کارگیری منابع را برای دستیابی به اهداف سازمان هدایت و رهبری می‌کند.
- ارتباط مستمر با ارکان راهبری دارد و در موارد زیر گزارش می‌دهد: نتایج برنامه‌ریزی‌شده، محقق‌شده و مورد انتظار و مرتبط با اهداف سازمان و ریسک.
- ساختارها و فرایندهای مناسب را برای مدیریت عملیات و ریسک (شامل کنترل داخلی) ایجاد و حفظ می‌کند.

ارائه‌دهندگان خدمات اطمینان‌بخشی برون‌سازمانی

ارائه خدمات اطمینان‌بخشی مضاعف برای:

- انتظارات قانونی و حقوقی مرتبط با حفاظت از منافع ذینفعان را برآورده سازند.
- درخواست‌ها و تقاضای مدیریت و ارکان راهبری را برای تکمیل منابع داخلی اطمینان‌بخشی محقق کنند.

روابط بین نقش‌های کلیدی

بین ارکان راهبری و مدیریت (نقش‌های خطوط اول و دوم)

ارکان راهبری اغلب جهت‌گیری سازمان را با تعریف چشم‌انداز، مأموریت، ارزش‌ها، و ریسک‌پذیری تنظیم می‌کنند. سپس برای دستیابی به اهداف سازمان به مدیریت اختیارات را تفویض می‌کند و منابع لازم را در اختیار آنان می‌گذارد. ارکان راهبری گزارش‌هایی را از مدیریت درباره نتایج برنامه‌ریزی‌شده (بودجه)، محقق‌شده (واقعی) و مورد انتظار و ریسک و مدیریت ریسک دریافت می‌کند. سازمان‌ها از نظر میزان همپوشانی و جدایی بین نقش‌های ارکان راهبری و مدیریت با هم تفاوت دارند. ارکان راهبری ممکن است مشارکت کمتر یا بیشتری در زمینه مسائل راهبردی یا عملیاتی داشته باشد. ارکان راهبری یا مدیریت ممکن است در تدوین برنامه راهبردی نقش رهبر را داشته باشند، یا در آن مشارکت کنند. در برخی قوانین، مدیرعامل می‌تواند عضوی از ارکان راهبری و حتی رییس آن باشد. در همه موارد، باید ارتباط قوی بین مدیریت و ارکان راهبری وجود داشته باشد. مدیرعامل اغلب نقطه کانونی این ارتباطات است. ولی مدیران ارشد دیگر نیز ممکن است تعاملات زیادی با ارکان راهبری داشته باشند. گاهی ممکن است رهبران نقش‌های خط دوم مانند مدیر ریسک و مدیر حقوقی بر اساس تمایل سازمان یا الزامات قانونی، خط گزارشگری مستقیم به ارکان راهبری داشته باشند. این مسئله کاملاً مطابق با اصول مدل خطوط سه‌گانه است.

بین مدیریت (نقش‌های خطوط اول و دوم) و حسابرسی داخلی

استقلال حسابرسی داخلی از مدیریت، تضمین می‌کند که در برنامه ریزی‌های خود دارای جهت‌گیری و یا پنهان کاری نیست و در اجرای کارهای خود، دسترسی آزاد به افراد، منابع و اطلاعات مورد نیاز دارد. این واحد، به ارکان راهبری پاسخگوست. با این وجود استقلال به مفهوم جدایی نیست. باید تعامل مستمر بین حسابرسی داخلی و مدیریت وجود داشته باشد، تا اطمینان حاصل شود که کار حسابرسی داخلی مرتبط و همسو با نیازهای عملیاتی و راهبردی سازمان است.

حسابرسی داخلی به کمک همه فعالیت‌های خود، شناخت و دانش خود را نسبت به سازمان ایجاد می‌کند که در نهایت منجر به اطمینان بخشی و مشاوره‌ای می‌شود که به عنوان مشاور قابل اطمینان و شریک راهبردی ارائه می‌کند. نیاز به هماهنگی و ارتباط بین خط اول و دوم نقش‌های مدیریتی و حسابرسی داخلی وجود دارد تا اطمینان حاصل شود که دوباره کاری غیرضروری، هم‌پوشانی یا شکاف وجود ندارد.

بین حسابرسی داخلی و ارکان راهبری

حسابرسی داخلی نسبت به ارکان راهبری حساب‌ده است و گاهی به عنوان چشم و گوش آنها به شمار می‌آید. ارکان راهبری مسئول نظارت بر حسابرسی داخلی هستند که نیازمند حصول اطمینان از استقرار حسابرسی داخلی مستقل، نظیر عزل و نصب مدیر حسابرسی داخلی، ایفای نقش به عنوان خط اصلی گزارشگری برای مدیر حسابرسی داخلی^{۱۱}، تأیید و تأمین منابع برنامه حسابرسی، دریافت و مطالعه گزارش‌های مدیر حسابرسی داخلی و فراهم کردن دسترسی آزاد مدیر حسابرسی داخلی به ارکان راهبری نظیر تشکیل جلسات خصوصی بدون حضور مدیریت است.

بین همه نقش‌ها

ارکان راهبری، مدیریت و حسابرسی داخلی

مسئولیت‌های جداگانه خود را دارند، ولی همه فعالیت‌ها باید با اهداف سازمان همسو باشند. مبنای انسجام موفق؛ هماهنگی، مشارکت و ارتباط منظم و اثربخش است.

پیاده‌سازی مدل

ساختار، نقش‌ها و مسئولیت‌ها

مدل خطوط سه‌گانه زمانی اثربخش‌تر است که در انطباق با اهداف و رویه‌های سازمانی تدوین شود. تعیین نحوه ساختار سازمان و تخصیص نقش‌ها مسائل مهمی هستند که ارکان راهبری و مدیریت باید آنها را تعیین کنند. ارکان راهبری می‌تواند کمیته‌ای را برای نظارت بیشتر در مورد جنبه‌های خاص مسئولیتی خود مانند حسابرسی، ریسک، تأمین مالی، برنامه‌ریزی و جبران خدمت ایجاد کند. در حوزه مدیریت، احتمالاً ترتیبات کارکردی یا سلسله‌مراتبی وجود دارند، و هم‌زمان با رشد اندازه و پیچیدگی سازمانی، تمایل زیادی به تخصص‌گرایی در سازمان وجود دارد.

واحد‌ها، تیم‌ها و حتی افراد ممکن است مسئولیت‌هایی داشته باشند که شامل نقش‌های خط اول و دوم باشند. با این وجود هدایت و نظارت نقش‌های خط دوم می‌توانند برای تضمین استقلال از نقش‌های خط اول و دوم و حتی از سطوح ارشد مدیریتی، و با استقرار خطوط حساب‌دهی و گزارشگری به ارکان راهبری، طراحی شوند. در مدل خطوط سه‌گانه امکان برقراری هر تعداد خطوط گزارشگری مختلف بین مدیریت و ارکان راهبری را در صورت نیاز فراهم می‌کند. در برخی سازمانها، به‌ویژه نهادهای مالی تحت نظارت، الزام قانونی به وجود این ترتیبات برای اطمینان از استقلال کافی نقش‌ها همواره وجود دارد. حتی در این وضعیت‌ها، گاهی موقعیت‌های مدیریتی با نقش‌های خط اول، مسئول مدیریت ریسک باقی می‌مانند. نقش‌های خط دوم، می‌توانند شامل نظارت، مشاوره، هدایت، آزمون، تحلیل و گزارشگری در مورد مسائل مربوط به مدیریت ریسک باشند. در صورتی که نقش‌های

6- Defense

7- Roles

۸- اصطلاحات خط اول، خط دوم و خط سوم، از مدل اصلی و به دلیل متداول بودن بیشتر به کارگرفته شده است. با این وجود، اصطلاح "خط (Line)" نشان‌دهنده عناصر ساختاری نیست. بلکه تمایز مفید در نقش‌ها را نشان می‌دهد. از نظر منطقی، نقش‌های ارکان راهبری یک خط را تشکیل می‌دهند. ولی این مفهوم قراردادی برای اجتناب از سردرگمی استفاده نشده است. شماره‌گذاری (اول، دوم و سوم) نباید به عنوان عملیات مرحله‌ای استفاده شود. بلکه همه نقش‌ها به صورت همزمان فعالیت می‌کنند.

۹- برخی افراد، نقش‌های پشتیبانی (مانند منابع انسانی، امور اداری، و خدمات ساختمانی) را به عنوان نقش‌های خط دوم محسوب می‌کنند. برای شفافیت بیشتر، در مدل خطوط سه گانه، نقش‌های خط اول شامل فعالیت‌های اصلی (عملیاتی) و پشتیبانی را دربر می‌گیرد، و نقش‌های خط دوم نیز شامل فعالیت‌های تکمیلی است که بر مسائل مرتبط با ریسک تمرکز دارد.

۱۰- در برخی سازمانها نقش‌های خط سوم دیگری نیز مانند نظارت، بازرسی، ارزیابی، اصلاح، تجسس وجود دارند که می‌توانند بخشی از عملکرد حسابرسی داخلی باشند یا به صورت جداگانه فعالیت کنند.

۱۱- مدیر حسابرسی داخلی به منظور اهداف اداری ممکن است به سطح مناسبی از مدیریت ارشد گزارش دهد.

11- Oversight

12- alignment

13- Coordination

مهدی یزدان‌دوست: کارشناس ارشد حسابداری، عضو انجمن حسابداران خبره ایران، عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران، مدرس دانشکده شهید شمس‌پور

محقق شده (واقعی)، و پیش‌بینی‌شده، ریسک و مدیریت ریسک ایفا می‌کند. افرادی که نقش‌های خط دوم را بر عهده دارند، اطمینان‌بخشی مضاعفی را در مورد مسائل دیگر مرتبط با ریسک ارائه می‌کنند. از آن جا که استقلال حسابرسی داخلی از مدیریت الزامی است، اطمینان‌بخشی که این واحد ارائه می‌کند، بالاترین میزان بی‌طرفی و اطمینان را نسبت به افراد در نقش‌های خطوط اول و دوم می‌تواند به ارکان راهبری ارائه کند (صرف نظر از خطوط گزارشگری) دارد. همچنین می‌توان از ارائه‌دهندگان برون‌سازمانی خدمات، اطمینان‌بخشی بیشتری دریافت کرد.

هماهنگی و همسویی

راهبری اثربخش نیازمند تفویض مناسب مسئولیت‌ها و همسویی^{۱۳} بالای فعالیت‌ها از طریق مشارکت، هماهنگی^{۱۴} و ارتباطات است. ارکان راهبری از طریق حسابرسی داخلی به دنبال تأیید طراحی و عملکرد مناسب و مورد نظر ساختارها و فرآیندهای راهبری هستند. ■

منابع:

- 1-The IIA's Three Lines Model, An update of the Three Lines of Defense, The Institute of Internal Auditors (IIA), July 2020.
- 2-Model practices, Monica Dawson, Audit & Risk Magazine, Issue 56 November/December 2020, P:60-63.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- The Institute of Internal Auditors (The IIA)
- 2- Three Lines of Defense
- 3- Three Lines Model
- 4- Governing Body
- 5- Principles-based Approach

خط دوم، چالش‌ها و حمایت‌هایی را برای نقش‌های خط اول فراهم کنند و نقش حیاتی در تصمیمات و اقدامات مدیریت داشته باشند، بنابراین بخشی از مسئولیت‌های مدیریت خواهند بود و هرگز به طور کامل و بدون توجه به خطوط گزارشگری و حساب‌دهی، مستقل از مدیریت نخواهند بود.

یکی از ویژگی‌های بارز نقش‌های خط سوم، استقلال آنها از مدیریت است. اصول مدل خطوط سه‌گانه، نشان دهنده اهمیت و ماهیت استقلال حسابرسی داخلی است که آن را از دیگر واحدها جدا می‌کند و ارزش مشخص اطمینان‌بخشی و مشاوره‌های آن را نشان می‌دهد. استقلال حسابرسی داخلی، از طریق عدم تصمیم‌گیری یا اقداماتی که بخشی از مسئولیت‌های مدیریتی است، (شامل مدیریت ریسک) و پرهیز از اطمینان‌بخشی در مورد فعالیت‌هایی که حسابرسی داخلی در برابر آنها مسئولیت دارد یا داشته است، نشان داده می‌شود. برای مثال، در برخی سازمانها، از مدیر حسابرسی داخلی درخواست می‌شود تا مسئولیت‌های تصمیم‌گیری در مورد فعالیت‌هایی که نیاز به توانمندی‌های مشابه دارند، مانند مدیریت ریسک سازمانی یا انطباق قانونی را نیز بر عهده گیرد. در این شرایط، حسابرسی داخلی از این فعالیت‌ها یا نتایج آنها مستقل نیست. بنابراین وقتی ارکان راهبری به دنبال اطمینان‌بخشی و مشاوره مستقل و بی‌طرفانه در این حوزه‌ها باشد، این خدمات باید توسط شخص ثالث (واحد یا فرد دیگر) باصلاحیت و واجد شرایط انجام شود.

نظارت و اطمینان بخشی

ارکان راهبری به منظور نظارت^{۱۵} و دستیابی به اهداف خود که در قبال آنها در برابر ذینفعان حساب‌ده است بر گزارش‌های مدیریتی (شامل مدیران نقش‌های خطوط اول و دوم)، حسابرسان داخلی و دیگران تکیه می‌کند. مدیریت، براساس تجربه و تخصص خود، نقش ارزشمندی را در اطمینان‌بخشی در مورد نتایج برنامه‌ریزی‌شده،