

بیانیه موضع

الگوی خطوط سه‌گانه

اطمینان بخشی و
مشورت در حمایت
از راهبری اثربخش



مترجم: محمد غوامی کناری



فهرست مطالب

۳.....	خلاصه اجرایی.....
۵.....	بخش اول: الگوی خطوط سه‌گانه
۵.....	هدف و زمینه.....
۷.....	مقدمه
۸.....	اصول
۹.....	استقلال
۱۰.....	اطمینان‌بخشی و مشورت
۱۲.....	الگوی خطوط سه‌گانه.....
۱۵.....	سایر ارائه‌دهندگان خدمات اطمینان‌بخشی یا مشورتی
۱۵.....	هماهنگی و اتکا میان خطوط سه‌گانه
۱۷.....	بخش دوم: الگوی خطوط سه‌گانه در عمل
۱۷.....	زمینه سازمانی.....
۱۷.....	ارزش متمایز خط اول
۱۷.....	ارزش متمایز خط دوم
۱۸.....	ارزش متمایز خط سوم
۱۸.....	مبنای تصمیم‌گیری هیئت برای حفظ خطوط سه‌گانه.....
۱۹.....	عدم تغییر پاسخ‌گویی به واسطه برون‌سپاری
۱۹.....	نقش واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان یکپارچه‌کننده اطمینان‌بخشی
۲۰.....	سناریوهای پیاده‌سازی.....
۲۰.....	مدیریت فعالیت‌های خطوط دوم و سوم
۲۱.....	تدابیر حفاظتی برای حفظ شفافیت و بی‌طرفی.....
۲۲.....	در صورت انجام فعالیت‌های خط دوم توسط واحد حسابرسی داخلی
۲۲.....	در صورت نظارت مدیر ارشد حسابرسی داخلی بر یک واحد اطمینان‌بخشی یا انطباق دیگر
۲۳.....	واژه‌نامه

خلاصه اجرایی

سازمان‌ها در محیطی فعالیت می‌کنند که با پیچیدگی روزافزون، تغییرات سریع و انتظارات فزاینده پیرامون شفافیت و عملکرد همراه است. در چنین شرایطی، هیئت و مدیریت ارشد برای ایفای مسئولیت‌های نظارتی خود و پشتیبانی از تصمیم‌گیری آگاهانه، به اطمینان‌بخشی قابل‌اتکا و مشورت مناسب نیاز دارند. این بیانیه موضع با به‌روزرسانی الگوی خطوط سه‌گانه نشان می‌دهد که فعالیت‌های اطمینان‌بخشی و مشورتی در سراسر سازمان چگونه به‌صورت جمعی از راهبری، مدیریت ریسک، انطباق و فرایندهای کنترلی اثربخش پشتیبانی می‌کنند. این بیانیه، رویکرد مبتنی بر اصول را تقویت می‌کند که با زمینه‌های گوناگون سازمانی سازگار است و در عین حال بر پاسخ‌گویی، استقلال و هماهنگی تمرکز مشخصی دارد.

در قلب این الگو، ضمن تفکیک نقش‌ها، بر سهم مکمل هر یک تاکید می‌شود:

۱. **مدیریت (خط اول)** مالک ریسک‌ها بوده و آن‌ها را مدیریت می‌کند و مسئولیت طراحی و اجرای فرایندها و کنترل‌ها را برعهده دارد.
۲. **نقش‌های خط دوم** با ارائه تخصص، پشتیبانی، پایش و چالش سازنده، به بهبود رویه‌های مدیریت ریسک، انطباق و کنترل کمک می‌کنند.
۳. **واحد حسابرسی داخلی (خط سوم)** اطمینان‌بخشی مستقل و بی‌طرفانه‌ای درباره اثربخشی راهبری، مدیریت ریسک، انطباق و فرایندهای کنترلی ارائه می‌دهد و در عین حال، بدون پذیرش مسئولیت‌های مدیریتی، بینش‌های مشورتی نیز فراهم می‌کند.

الگو به‌روزشده خطوط سه‌گانه تاکید می‌کند که اطمینان‌بخشی و مشورت، دو فعالیت متمایز اما مکمل هستند و هر دو به تصمیم‌گیری بهتر و بهبود عملکرد سازمانی کمک می‌کنند. ماهیت و عمق این مشارکت‌ها بسته به نقش افراد، متفاوت بوده و این تفاوت، بازتابی از میزان نزدیکی به عملیات، سطح تخصص و درجه استقلال آن‌هاست.

در این نسخه، استقلال به‌عنوان شالوده اطمینان‌بخشی معتبر، مورد تاکید قرار گرفته و از طریق ساختارهای سازمانی مناسب و تدابیر حفاظتی پشتیبانی می‌شود. در عین حال، راهبری اثربخش مستلزم هماهنگی و شفافیت میان نقش‌های مختلف است تا استقلال به انزوا یا شکل‌گیری دیدگاه‌های پراکنده و گسسته منجر نشود.

یکی از محورهای اصلی این به‌روزرسانی، اهمیت هماهنگی و اتکا در موارد مقتضی است. از طریق هم‌سوسازی فعالیت‌های اطمینان‌بخشی و مشورتی در سراسر سازمان — و در صورت لزوم، با مشارکت ارائه‌دهندگان خدمات برون‌سازمانی — سازمان‌ها می‌توانند از دوباره‌کاری جلوگیری کرده، شکاف‌های موجود را برطرف ساخته و تصویری منسجم‌تر و قابل‌اتکاتر از ریسک و عملکرد را در اختیار هیئت قرار دهند. همچنین، این بیانیه همچنین اذعان می‌کند ساختارهای سازمانی می‌توانند متفاوت باشند و در عمل، نقش‌های خطوط سه‌گانه ممکن است با یکدیگر هم‌پوشانی داشته باشند.

از این رو، رهنمودهایی برای مدیریت چنین ترتیباتی از طریق پاسخ‌گویی روشن، شفافیت و تدابیر حفاظتی ارائه می‌کند تا بی‌طرفی حفظ شده و از ریسک خود-بازبینی جلوگیری شود.

در نهایت، این الگو بر نقش منحصربه‌فرد واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان یکپارچه‌کننده اطمینان‌بخشی تاکید دوباره می‌کند؛ نقشی که از طریق ارائه دیدگاهی جامع و نظام‌مند، هیئت را از نحوه عملکرد هماهنگ و اثربخش فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک، انطباق و کنترل در جهت تحقق اهداف سازمان آگاه می‌سازد. در مجموع، این بیانیه موضع، هیئت، مدیریت ارشد و مدیران ارشد حسابرسی داخلی را در طراحی و هم‌سوسازی قابلیت‌های اطمینان‌بخشی و مشورتی یاری می‌دهد؛ قابلیت‌هایی که با نیازهای سازمان متناسب بوده، به ریسک‌های در حال تحول پاسخ داده و در تقویت اعتماد، پاسخ‌گویی و خلق ارزش پایدار اثربخش باشند.

بخش اول: الگوی خطوط سه‌گانه

هدف و زمینه

سازمان‌ها برای تحقق مأموریت، راهبردها و اهداف مرتبط خود به ساختارها و فرایندهای اثربخش راهبری، مدیریت ریسک، انطباق و کنترل نیاز دارند. نظارت بر سازمان از مسئولیت‌های هیئت است که به‌نوبه خود منابع لازم را فراهم می‌آورد و اختیارات لازم را برای انجام اقدامات مناسب، نظیر مدیریت ریسک‌ها، به مدیریت تفویض می‌کند. هیئت برای ایفای مسئولیت‌های نظارتی خود باید اطمینان یابد که سازمان مطابق انتظارات آن عمل می‌کند.

وجود ساختارها و فرایندهای اثربخش راهبری، مدیریت ریسک، انطباق و کنترل به هیئت و مدیریت ارشد امکان می‌دهد تصمیمات آگاهانه اتخاذ کنند، درک دقیقی از عملکرد واقعی و ریسک‌های سازمان داشته باشند و راهبردهای سازمان را در راستای انتظارات ذینفعان هدایت سازند. همچنین، ذینفعان، از جمله جامعه، باید بتوانند به اطلاعات ارائه‌شده از سوی سازمان اعتماد کنند.

برای کمک به تقویت این اعتماد، الگوی خطوط سه‌گانه تبیین می‌کند هیئت چگونه و از چه منابعی می‌تواند اطمینان‌بخشی و مشورت موردنیاز خود را دریافت کند و این مشارکت‌ها چگونه، با وجود تفاوت میان سه خط، همچنان هماهنگ و هم‌سو با نیازهای راهبری باقی می‌مانند. مدیریت (خط اول)، مسئول طراحی و اجرای فرایندهایی است که عملکرد سازمان را هدایت کرده و ریسک‌ها را

در این بیانیه موضع، «هیئت»، برای اشاره به انواع مختلف ارکان راهبری و کمیته‌های وابسته به آن‌ها، مطابق تعاریف ارائه‌شده در ویژه‌نامه، به کار رفته است.

مدیریت می‌کنند. همچنین، مدیریت می‌تواند برای بازبینی، پشتیبانی، پایش و/یا ارائه مشورت در حوزه‌های مشخص ریسک، نقش‌های ویژه‌ای (خط دوم) ایجاد کند. واحد حسابرسی داخلی (خط سوم) درباره کفایت و اثربخشی این فرایندها، از جمله خط دوم، اطمینان‌بخشی مستقل و بی‌طرفانه ارائه می‌دهد و در صورت اقتضا، بینش‌ها و حمایت‌های مشورتی نیز فراهم می‌آورد.

از طریق همکاری و هماهنگی میان این نقش‌ها می‌توان اطمینان یافت که اطلاعات ارائه‌شده به هیئت قابل‌اتکا، متوازن و هم‌سو با اهداف و اشتباهات ریسک سازمان است.



اصول این الگو برای همه سازمان‌ها کاربرد دارد؛ هرچند نحوه استقرار ساختارها و فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک، انطباق و کنترل متناسب با شرایط هر سازمان، متفاوت است. در بسیاری از موارد، سازمان‌ها نقش‌ها و مسئولیت‌های خود را براساس قوانین و مقررات حاکم تعیین و اجرا می‌کنند.

هدف این بیانیه موضع عبارت است از:

- تبیین نقش‌ها، مسئولیت‌ها و روابط میان اشخاص مرتبط.
- تاکید بر نیاز تصمیم‌گیرندگان به اطلاعات قابل‌اتکا و متوازن.
- تاکید بر طراحی و انتخاب ساختارها و فرایندها توسط سازمان بر پایه ترکیبی از عوامل داخلی و خارجی.
- تاکید بر نقش رویکردهای هماهنگ در مدیریت ریسک، اطمینان‌بخشی و مشورت در تحقق اهداف، ایجاد و محافظت از ارزش، و تقویت اعتماد میان ذینفعان.

این به‌روزرسانی به یکی از چالش‌های مستمر هیئت و مدیریت ارشد می‌پردازد: چگونه قابلیت‌های اطمینان‌بخشی و مشورت را ساختاربندی و هم‌سو کنند و همکاری و یکپارچگی میان آن‌ها را به‌گونه‌ای مدیریت نمایند که نظارت، در محیط‌های سازمانی با پیچیدگی روزافزون، همچنان قابل‌اتکا، مستقل و متناسب باقی بماند.

الگوی خطوط سه‌گانه به استقرار راهبری مطلوب در سازمان‌ها کمک می‌کند. راهبری مطلوب، سازمان را در خدمت به منافع عمومی و پاسخ‌گویی به طیف گسترده‌ای از ذینفعان یاری می‌دهد.

مقدمه

این نسخه به‌روزشده الگوی خطوط سه‌گانه جایگزین بیانیه موضع پیشین می‌شود و در پاسخ به تحولاتی تدوین شده است که محیط راهبری را با پیچیدگی بیشتر، تغییرات سریع‌تر و انتظارات فزاینده نسبت به اطمینان‌بخشی قابل‌اتکا و مشورت اثربخش و متناسب مشخص می‌کنند. اگرچه ساختار اصلی الگو، به‌عنوان چارچوبی مبتنی بر اصول برای پاسخ‌گویی به نیازهای سازمان در زمینه اطمینان‌بخشی و مشورت، بدون تغییر باقی مانده است، این بازنگری روشن می‌سازد چگونه این قابلیت‌ها در سه خط، به‌صورت جمعی از فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک، انطباق و کنترل اثربخش پشتیبانی می‌کنند.

همچنین، این به‌روزرسانی، رهنمودهای کاربردی برای سازمان‌هایی ارائه می‌دهد که ملزم به ایجاد واحدهای مستقل اطمینان‌بخشی نیستند. این سند نشان می‌دهد انجمن حساب‌رسان داخلی، تحول نقش‌ها و مسئولیت‌ها را در عمل چگونه می‌بیند و سازمان‌ها چگونه می‌توانند برای پاسخ‌گویی به نیازهای خود تصمیمات آگاهانه اتخاذ کنند. به‌علاوه، بر استقلال ارائه‌دهندگان اطمینان‌بخشی در یک پیوستار، نقش‌های مکمل هر سه خط، و اهمیت هماهنگی و یکپارچگی در ارائه اطلاعات متوازن و قابل‌اتکا به هیئت و مدیریت ارشد برای پشتیبانی از تصمیم‌گیری تأکید می‌کند.

این بیانیه موضع در درجه اول برای اعضای هیئت، مدیریت ارشد و مدیران ارشد حساب‌رسی داخلی تهیه شده است. همچنین، برای افرادی که مسئول طراحی، اجرا یا ارزیابی فعالیت‌های اطمینان‌بخشی و مشورتی هستند، راهنمای عمل خواهد بود. این سند توضیح می‌دهد ایجاد و هم‌سوسازی این قابلیت‌ها چگونه به تقویت راهبری و مدیریت سازمان کمک می‌کند.

اصول

اصول زیر تبیین می‌کنند که چگونه فعالیت‌های اطمینان‌بخشی و مشورتی از راهبری پشتیبانی می‌کنند و استقلال چه نقشی در تقویت اعتماد به اطلاعات ارائه‌شده به هیئت دارد.

۱. هیئت مأموریت، اشتهای ریسک و انتظارات را تعیین می‌کند و بر تحقق اهداف راهبردی نظارت دارد.
۲. نظارت اثربخش مستلزم دسترسی به اطلاعاتی قابل‌اتکا و متوازن درباره عملکرد، ریسک‌ها و کنترل‌ها است.
۳. هیئت و مدیریت ارشد با تعیین روشن نقش‌ها و مسئولیت‌ها، پاسخ‌گویی را برقرار می‌سازند.
۴. منابع متمایز اطمینان‌بخشی، از جمله منابع مستقل، به هیئت اطمینان می‌دهند که فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک، انطباق و کنترل مطابق انتظار عمل می‌کنند، اهداف را محقق می‌سازند و اجرای به‌موقع اقدامات اصلاحی را تسهیل می‌کنند.
۵. خدمات مشورتی، با ارائه بینش‌ها، دیدگاه‌ها و گزینه‌هایی که از بهبود و تصمیم‌گیری آگاهانه پشتیبانی می‌کنند، مکمل اطمینان‌بخشی هستند.

استقلال

استقلال، مفهومی بنیادین در پشتیبانی از راهبری اثربخش و حاصل ترکیبی از ساختارهای سازمانی و تدابیر حفاظتی بوده که هدف آن اطمینان از قابلیت اتکا، بی‌طرفی و عاری بودن فعالیت‌های اطمینان‌بخشی و مشورتی از نفوذ ناموجه است.

در عین حال، استقلال نباید به معنای انزوا تلقی شود. اگر مفهوم استقلال به‌درستی درک یا سنجیده اعمال نشود، شاید ناخواسته ارتباطات میان واحدهای مختلف سازمان را محدود کرده یا موجب ناهماهنگی میان نقش‌ها شود. از این‌رو، حفظ استقلال مستلزم تقویت شفافیت، تبیین روشن مسئولیت‌ها و تعامل سازنده میان نقش‌های مختلف نیز است.

استقلال سازمانی براساس جایگاه هر نقش در ساختار راهبری و میزان توانایی آن در انجام وظایف خود بدون مداخله تعیین می‌شود. مولفه‌های اساسی استقلال عبارت‌اند از:

- **خطوط گزارشگری و حدود اختیار:** اینکه هر نقش به چه مرجعی گزارش می‌دهد و آیا اختیار طرح و ارجاع مسائل را بدون محدودیت دارد یا خیر. جایگاه سازمانی باید به‌نحوی باشد که ایفای بی‌طرفانه مسئولیت‌ها را امکان‌پذیر سازد؛ امری که به‌طور معمول مستلزم گزارشگری وظیفه‌ای به هیئت و گزارشگری اداری به مدیرعامل است.
- **استقلال در تعیین دامنه و برنامه‌ریزی:** توانایی تصمیم‌گیری درباره اینکه چه فعالیت‌های اطمینان‌بخشی انجام گیرد، چگونه انجام شود و چه نتایجی از آن حاصل شود.
- **دسترسی نامحدود به دارایی‌ها، اطلاعات، افراد و سیستم‌ها:** هرگاه دسترسی به شواهد محدود یا کنترل شود، استقلال خدشه‌دار خواهد شد.
- **اختیار بر منابع:** برخورداری از نیروی انسانی، تخصص و بودجه کافی برای انجام مسئولیت‌ها بدون وابستگی به واحدهای مورد ارزیابی. هرگونه محدودیت منابع اثرگذار بر ارائه اطمینان‌بخشی باید به مرجع ذیصلاح گزارش شود.
- **حمایت در برابر اقدامات تلافی‌جویانه یا نفوذ ناموجه:** به‌ویژه برای ارائه‌دهندگان اطمینان‌بخشی که ممکن است مسائل دشوار یا حساس را مطرح کنند.

علاوه بر جایگاه سازمانی، استقلال و بی‌طرفی از طریق تدابیر حفاظتی عملی که هم‌پوشانی‌های واقعی نقش‌ها و تحول آن‌ها را مدنظر قرار می‌دهند نیز تقویت می‌شود. این تدابیر عبارت‌اند از:

- تخصیص شفاف و مستند مسئولیت‌ها.
- بازبینی مستقل فعالیت‌های مشکوک به وجود ریسک خود-بازبینی یا نظارت.
- تصویب صریح گسترش دامنه مسئولیت‌ها توسط هیئت.
- اطلاع‌رسانی به‌موقع درباره هرگونه آسیب واقعی یا ادراک‌شده نسبت به بی‌طرفی.

این مولفه‌ها در مجموع، محیط ساختاری لازم برای تحقق استقلال را شکل می‌دهند یا در صورت ضعف، آن را محدود می‌کنند.



اطمینان بخشی و مشورت

هیئت و مدیریت ارشد با بهره‌گیری از خطوط سه‌گانه می‌توانند بدون نیاز به آگاهی از همه جزئیات عملیاتی، توان نظارت و تصمیم‌گیری خود را تقویت کنند.

- **اطمینان بخشی** به تایید کفایت و اثربخشی فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک، انطباق و کنترل کمک می‌کند.
- **مشورت** به شناسایی موضوعات نوظهور، زمینه‌های بهبود، و فرصت‌های ارتقای عملکرد و تاب‌آوری سازمان کمک می‌کند.

اطمینان بخشی و مشورت، دو شکل مکمل از ارزش‌آفرینی هستند که از راهبری و تصمیم‌گیری پشتیبانی می‌کنند. هر دو در هر سه خط ارائه می‌شوند، اما ماهیت، عمق و تدابیر حفاظتی آن‌ها با توجه به نقش هر خط، میزان نزدیکی آن به عملیات و درجه استقلال آن متفاوت است. نقش‌های نزدیک‌تر به عملیات به‌طور معمول اطلاعات اختصاصی‌تر و جزئی‌تر ارائه می‌کنند، درحالی‌که اطمینان بخشی و مشورت نقش‌های مستقل‌تر، با دیدگاه جامع و در سطح کل سازمان ارائه می‌شود. در همه موارد، وجود تدابیر حفاظتی مناسب ضروری است تا فعالیت‌های اطمینان بخشی و مشورتی موجب تقویت پاسخ‌گویی شوند و به بی‌طرفی حرفه‌ای یا توانایی ارائه اطمینان بخشی بعدی لطمه وارد نکنند.

پروژه‌های اطمینان بخشی

پروژه‌های اطمینان بخشی به‌طور معمول اثربخشی و کارایی طراحی و اجرای کنترل‌ها را در دستیابی به اهداف، با وجود انواع ریسک‌ها، ارزیابی می‌کنند. از آنجا که هدف این پروژه‌ها ارائه نتیجه‌گیری بی‌طرفانه درباره اثربخشی فرایندها یا کنترل‌هاست، انجام آن‌ها مستلزم استقلال است.

اطمینان بخشی در صورتی معتبر نخواهد بود که ارزیاب:

- فرایند را طراحی یا اجرا کرده باشد.
- تصمیماتی که پیش‌تر خود اتخاذ کرده را ارزیابی کند.
- تحت تاثیر ترجیحات یا خواسته‌های مدیریت قرار گیرد.

به‌طور معمول، سپری‌شدن حداقل ۱۲ ماه از زمانی که فرد مسئول یک فرایند یا تصمیم بوده تا زمانی که درباره همان فعالیت اطمینان بخشی ارائه می‌دهد، برای حفظ بی‌طرفی او کافی تلقی می‌شود. همچنین، فرض بر این است که هرچه ارزیاب از نظر ساختاری فاصله بیشتری با سلسله‌مراتب مدیریتی مسئول فرایند یا تصمیم داشته باشد، بی‌طرفی او نیز تقویت خواهد شد.



پروژه‌های مشورتی

پروژه‌های مشورتی با هدف کمک به مدیریت برای بهبود فرایندها، شناسایی ریسک‌ها یا طراحی راه‌حل‌ها انجام می‌شوند. این پروژه‌ها ماهیتی مشارکتی دارند و ممکن است برای هر ارائه‌دهنده اطمینان‌بخشی که در آن‌ها مشارکت دارد، ریسک آشنایی بیش از حد یا تهدید خود-بازبینی ایجاد کنند. با وجود تدابیر حفاظتی مناسب، پروژه‌های مشورتی می‌توانند بدون ایجاد خدشه به اعتبار اطمینان‌بخشی‌های آتی، ارزش قابل‌توجهی ایجاد کنند. در عین حال، رویکرد مشارکتی نباید موجب تضعیف تردید حرفه‌ای یا مسئولیت طرح و بیان شفاف نگرانی‌های بااهمیت شود. پروژه‌های مشورتی باید ضمن حفظ مراقبت حرفه‌ای، بی‌طرفی و آمادگی برای به چالش کشیدن موضوعات در صورت لزوم، از بهبود سازمان حمایت کنند.

برای حفظ استقلال و جلوگیری از آسیب به پروژه‌های اطمینان‌بخشی در آینده:

- نقش‌ها و مسئولیت‌های طرف‌های مشارکت‌کننده در پروژه‌های مشورتی باید به‌روشنی تعیین شود.
- مشاور باید از اتخاذ تصمیمات مدیریتی خودداری کند.
- هیئت باید از ماهیت و دامنه پروژه‌های مشورتی آگاه شود.

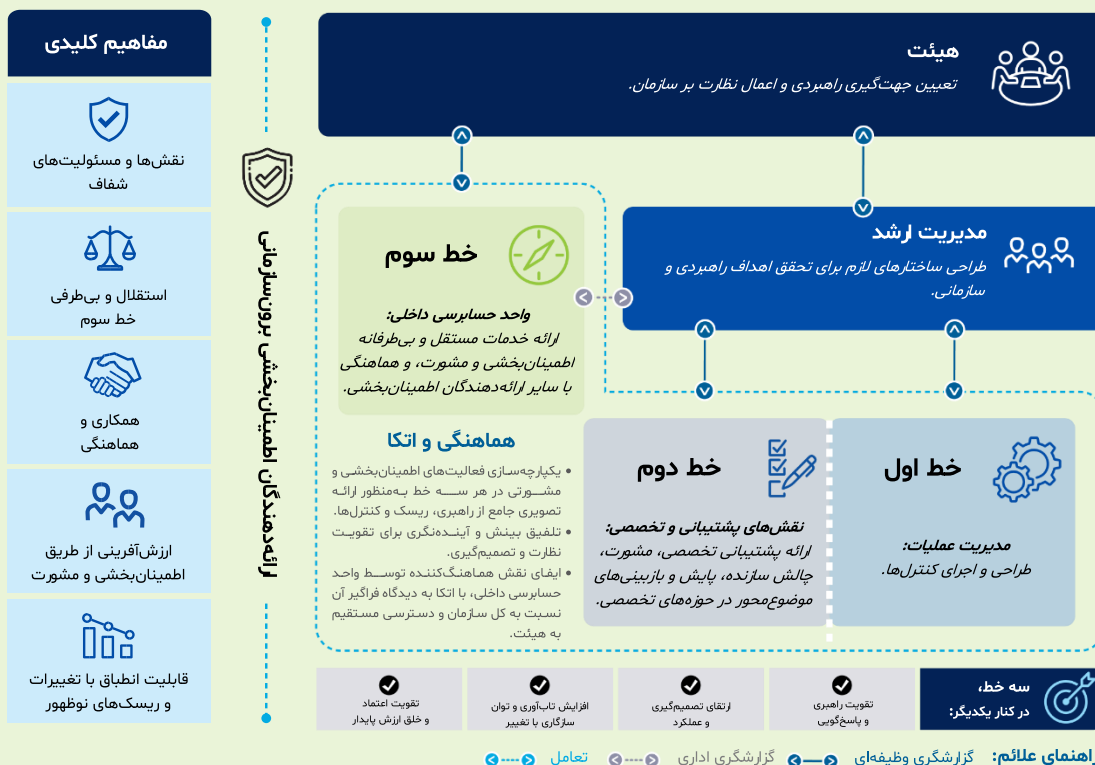


الگوی خطوط سه‌گانه

اطمینان‌بخشی و مشورت در سراسر سازمان ارائه می‌شوند تا از طریق استقرار فرایندهای کارا و اثربخش راهبری، مدیریت ریسک، انطباق و کنترل، توانایی سازمان در دستیابی به اهداف خود ارزیابی و تقویت شود.



الگوی خطوط سه‌گانه





تفاوت در میزان نزدیکی به عملیات، گستره تخصص و درجه استقلال در هر یک از خطوط، موجب می‌شود هیئت و مدیریت هم از بینش‌های آگاهانه و هم از اطمینان‌بخشی معتبر و بی‌طرفانه بهره‌مند شوند؛ هرچند هیچ‌یک از خطوط به‌تنهایی نمی‌تواند به‌طور هم‌زمان تمامی این ویژگی‌ها را در بالاترین سطح فراهم آورد.

الگوی خطوط سه‌گانه شامل موارد زیر است:

خط	خط اول (مدیریت)	خط دوم ^۱ (نقش‌های پشتیبانی و تخصصی)	خط سوم ^۲ (واحد حسابرسی داخلی)
نقش‌ها و مسئولیت‌های اصلی	- مالکیت روزانه ریسک‌ها. - طراحی، استقرار و اجرای فرایندها، کنترل‌ها و فعالیت‌های روزمره مدیریت ریسک. - سرپرستی فعالیت‌ها، پایش و گزارشگری عملکرد، و انجام خود-ارزیابی کنترل‌ها. - ارائه مشورت و بینش‌های عملیاتی مرتبط با اجرا و عملکرد.	- ارائه پشتیبانی تخصصی، مشورت، چالش سازنده، پایش و بازبینی‌های موضوع‌محور در حوزه‌های تخصصی. - ارتقای فرایندهای خط اول از طریق ارائه رهنمود، مشورت تخصصی و اطمینان‌بخشی هدفمند. - ارائه گزارش به یکی از اعضای مدیریت ارشد یا یکی از کمیته‌های هیئت. - ارائه دیدگاه‌های مستقل از سلسله‌مراتب گزارشگری خط اول. - شناسایی الگوهای سیستمی، ریسک‌های نوظهور میان حوزه‌های مختلف و رویدادهای مرتبط با حوزه مسئولیت خود.	- ارائه اطمینان‌بخشی مستقل و بی‌طرفانه درباره اثربخشی راهبری، مدیریت ریسک، انطباق و کنترل. - ارائه بینش‌های مشورتی از دیدگاهی مستقل و در سطح کل سازمان، بدون پذیرش مسئولیت‌های مدیریتی یا اختیار تصمیم‌گیری. - گزارشگری وظیفه‌ای به هیئت با هدف تقویت بی‌طرفی، شفافیت و استقلال. - ترویج هماهنگی میان ارائه‌دهندگان اطمینان‌بخشی و، در موارد مقتضی، تسهیل یکپارچه‌سازی فعالیت‌های اطمینان‌بخشی.

۱. برخی، نقش واحدهای پشتیبانی (مانند منابع انسانی، امور اداری و خدمات ساختمان) را در زمره نقش‌های خط دوم می‌دانند. برای رفع ابهام، الگوی خطوط سه‌گانه، نقش‌های خط اول را شامل فعالیت‌های «صف» و «ستاد» در نظر می‌گیرد و نقش‌های خط دوم را به فعالیت‌های مکملی محدود می‌کند که بر موضوعات مرتبط با ریسک متمرکز هستند.

۲. در برخی سازمان‌ها، نقش‌های دیگری نیز به‌عنوان خط سوم شناخته می‌شوند؛ از جمله نظارت، بازرسی، تحقیق، ارزیابی و اقدامات اصلاحی. این نقش‌ها ممکن است بخشی از واحد حسابرسی داخلی باشند یا به‌صورت مستقل فعالیت کنند.



خط	خط اول (مدیریت)	خط دوم (نقش‌های پشتیبانی و تخصصی)	خط سوم (واحد حسابرسی داخلی)
نقاط قوت	- شناخت عمیق از عملیات و آگاهی لحظه‌ای از وضعیت سازمان. - نزدیک‌ترین جایگاه به ریسک‌ها، مسائل و عوامل موثر بر عملکرد. - توانایی واکنش سریع و اصلاح فرایندها.	- برخورداری از بی‌طرفی بیشتر نسبت به خط اول، به واسطه جدایی سازمانی از آن. - ایجاد چالش سازنده و پشتیبانی از خط اول. - برخورداری از دانش تخصصی در حوزه‌هایی مانند مدیریت ریسک، انطباق، امنیت و کیفیت.	- بالاترین سطح استقلال سازمانی و بی‌طرفی. - برخورداری از دیدگاهی جامع نسبت به تمامی عملیات، وظایف و حوزه‌های ریسک. - تعیین دامنه خدمات با توافق هیئت و هماهنگی با سایر ارائه‌دهندگان اطمینان‌بخشی. - دسترسی به تمامی اطلاعات موردنیاز. - امکان گزارش مسائل بدون اعمال نفوذ ناموجه از سوی مدیریت.
محدودیت‌ها	- بی‌طرفی محدود به دلیل مالکیت و مسئولیت مستقیم عملیات. - امکان تشخیص کمتر از واقع یا توجیه نقاط ضعف کنترل. - امکان نادیده گرفتن یا بی‌اثر کردن برخی کنترل‌ها توسط مدیریت.	- تضعیف استقلال در برخی موارد به دلیل گزارشگری از طریق مدیریت. - ممکن است بیش از آنکه بر اطمینان‌بخشی جامع تمرکز داشته باشد، بر انطباق رویه‌ای و پایش متمرکز شود.	- دامنه اطمینان‌بخشی مبتنی بر ریسک و در نتیجه دوره‌ای است؛ بنابراین ممکن است حوزه‌های کم‌ریسک یا ریسک‌های نوظهور با فواصل زمانی بیشتری مورد رسیدگی قرار گیرند. - نسبت به نقش‌های خط اول و خط دوم، مواجهه مستقیم کمتری با عملیات دارد.
استقلال و بی‌طرفی	- عدم استقلال (به دلیل طراحی). - به‌طور مستقیم مسئول فرایندها و کنترل‌هایی است که مورد ارزیابی قرار می‌گیرند. - رفتار حرفه‌ای برای پشتیبانی از گزارشگری قابل‌اتکا و شفافیت، نقشی اساسی دارد.	- بخشی از مدیریت است، اما ممکن است به‌لحاظ سازمانی از عملیات تفکیک شده باشد. - انتظار می‌رود بی‌طرفی کافی را برای ارائه چالش سازنده و معتبر نسبت به خط اول حفظ کند.	- استقلال، مولفه اساسی و مستلزم جایگاه سازمانی مناسب همراه با گزارشگری وظیفه‌ای به هیئت است. - اختیار، نقش و مسئولیت‌های آن توسط هیئت یا قوانین و مقررات مربوط تعیین می‌شود. - به‌صورت مستقل عمل می‌کند و از آزادی کامل در برقراری ارتباط برخوردار است. - موظف است بی‌طرفی حرفه‌ای خود را حفظ کند تا بتواند درباره همه خطوط، اطمینان‌بخشی معتبر و جامع ارائه دهد.

سایر ارائه‌دهندگان خدمات اطمینان‌بخشی یا مشورتی

سازمان‌ها اغلب از اشخاص یا نهادهای برون‌سازمانی نیز خدمات اطمینان‌بخشی یا مشورتی دریافت می‌کنند که جزئی از سه خط محسوب نمی‌شوند و هر یک هدف و مخاطبان خاص خود را دارند.

حسابرسی خارجی (حسابرسی قانونی یا حسابرسی صورت‌های مالی)

حسابرسان خارجی برای ذینفعان برون‌سازمانی اطمینان‌بخشی ارائه می‌کنند و به‌طور معمول بر قابلیت‌اتکای صورت‌های مالی یا سایر افشاهای الزامی قانونی تمرکز دارند. دامنه کار آنان توسط قوانین یا مقررات تعیین می‌شود و هدف‌شان جایگزینی با ارائه‌دهندگان داخلی اطمینان‌بخشی نیست، بلکه ارائه نظری مستقل برای ذینفعان، اعتباردهندگان، نهادهای ناظر یا عموم مردم است.

بازرسی‌های نظارتی و بررسی‌های انطباق

نهادهای ناظر و سایر مراجع بیرونی، مانند سازمان‌های اعتباربخشی، ممکن است بازرسی‌هایی انجام دهند یا از سازمان‌ها بخواهند انطباق خود را با الزامات مشخصی اثبات کنند (برای مثال، الزامات مربوط به ایمنی و بهداشت، حفاظت از داده‌ها یا الزامات تخصصی مدیریت ریسک در صنایع مختلف). این فعالیت‌های اطمینان‌بخشی نیز در خدمت ذینفعان برون‌سازمانی هستند و به اجرای الزامات استانداردهای اجباری کمک می‌کنند. میزان اطمینان‌بخشی و مشورتی که این مراجع ارائه می‌کنند، بسته به نوع آن‌ها متفاوت است و اطلاعات حاصل از این بررسی‌ها می‌تواند برای ارزیابی کفایت کنترل‌های سازمان مفید باشد.

هماهنگی و اتکا میان خطوط سه‌گانه

هماهنگی اثربخش، هم پروژه‌های اطمینان‌بخشی و هم پروژه‌های مشورتی را دربرمی‌گیرد و این امکان را فراهم می‌سازد که بینش‌های حاصل از مشورت در خدمت بهبود قرار گیرند و اطمینان‌بخشی نیز اعتماد لازم را نسبت به عملکرد سازمان ایجاد کند. اتکای سنجیده به نتایج فعالیت‌های سایر نقش‌ها، تحت نظارت هیئت، موجب کاهش هم‌پوشانی، بهینه‌سازی پوشش اطمینان‌بخشی، جلوگیری از خستگی ناشی از تعدد فعالیت‌های اطمینان‌بخشی و تقویت درک یکپارچه از ریسک‌ها می‌شود.

در برخی سازمان‌ها، هماهنگی و اتکا به رویکردی ساختاریافته‌تر تبدیل می‌شود که اغلب آن را اطمینان‌بخشی یکپارچه می‌خوانند. در این رویکرد، از طریق هم‌سوسازی و هماهنگ‌سازی پروژه‌های اطمینان‌بخشی و مشورتی در سراسر سازمان، تصویری منسجم از اثربخشی فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک، انطباق و کنترل ارائه می‌شود.

هرچند استقرار اطمینان‌بخشی یکپارچه الزام ساختاری نیست، اما این رویکرد شکل بالغ‌تری از هماهنگی به‌شمار می‌آید و با افزایش پیچیدگی و درهم‌تنیدگی ریسک‌ها می‌تواند ارزش قابل‌توجهی ایجاد کند. طراحی آن باید متناسب با شرایط سازمان، نمایه ریسک و انتظارات راهبری باشد.

ارائه‌دهندگان اطمینان‌بخشی — شامل مدیریت در نقش پایش‌کننده، نقش‌های خط دوم، واحد حسابرسی داخلی و در برخی موارد، ارائه‌دهندگان خدمات برون‌سازمانی — به‌جای فعالیت در قالب واحدهای مجزا می‌توانند روش‌های انجام کار خود را هم‌سو سازند، اطلاعات مربوط به ریسک را به اشتراک بگذارند و برنامه‌ریزی‌های خود را هماهنگ کنند. این امر موجب افزایش شفافیت، کاهش دوباره‌کاری و شفافیت دامنه پوشش اطمینان‌بخشی و شکاف‌های موجود در آن می‌شود.

ابزارهایی مانند نقشه اطمینان‌بخشی، طبقه‌بندی ریسک‌های مشترک، گزارشگری هم‌سو یا جلسات هماهنگی برنامه‌ریزی، در راستای تقویت هماهنگی و اتکا در سطح سازمان و تحقق اطمینان‌بخشی یکپارچه نقش موثری دارند. واحد حسابرسی داخلی نیز با بهره‌گیری از دیدگاه فراگیر خود نسبت به کل سازمان و ارتباط گزارشگری با هیئت، می‌تواند با تسهیل هماهنگی و تجمیع فعالیت‌ها از این تلاش‌ها پشتیبانی کند، مشروط بر آنکه مالکیت فعالیت‌های خط دوم را بر عهده نگیرد.

بخش دوم: الگوی خطوط سه‌گانه در عمل

زمینه سازمانی

سازمان‌ها از نظر اندازه، ساختار، پیچیدگی، بلوغ، حوزه فعالیت، میزان مواجهه با ریسک و عوامل بیرونی موثر بر فعالیت خود (مانند نهادهای ناظر) تفاوت‌های چشمگیری دارند و نحوه استقرار سه خط باید بازتاب‌دهنده این تفاوت‌ها باشد. هیچ ساختار واحدی وجود ندارد که برای همه سازمان‌ها مناسب باشد. نیاز به وجود نقش‌های مستقل در خط اول، خط دوم و خط سوم تا حد زیادی به ماهیت و گستره ریسک‌های سازمان بستگی دارد و ممکن است تحت تاثیر الزامات یا تعهدات نظارتی نیز قرار گیرد.

ارزش متمایز خط اول

مسئولیت‌های خط اول شامل طراحی و استقرار ساختارها و فرایندهای لازم برای دستیابی به اهداف سازمان، از جمله مدیریت ریسک‌ها است. این اهداف براساس اولویت‌های راهبردی، عملیاتی و اداری سازمان تعیین می‌شوند که رعایت قوانین و مقررات مربوط و پاسخ‌گویی به نیازهای ذینفعان مختلف را نیز دربرمی‌گیرند. گروه مدیریت ارشد — و در نهایت، مدیرعامل — نسبت به اثربخشی و کارایی فرایندهای مدیریت ریسک، انطباق و کنترل که موجب ایجاد و حفظ ارزش برای ذینفعان می‌شوند، در برابر هیئت پاسخگو است.

مدیریت ارشد مسئولیت طراحی و اجرای فرایندهای مشخص مدیریت ریسک، انطباق و کنترل را در سراسر سازمان تفویض می‌کند و این امر می‌تواند شامل برون‌سپاری برخی از این فرایندها نیز باشد. بسته به اندازه، پیچیدگی، الزامات قانونی یا مقرراتی و سایر عوامل، مدیریت ارشد ممکن است برای ایفای مسئولیت‌های خود به سطوح یا انواع متفاوتی از اطمینان‌بخشی و مشورت نیاز داشته باشد.

ارزش متمایز خط دوم

سازمان‌های دارای عملیات پیچیده، تعهدات نظارتی گسترده یا نمایه ریسک به‌سرعت در حال تغییر، به‌طور معمول به خط دوم توسعه‌یافته‌تری نیاز دارند که در حوزه‌هایی مانند انطباق، امنیت سایبری، ایمنی، جرائم مالی یا ریسک عملیاتی، تخصص‌هایی را در اختیار سازمان قرار دهد. این نقش‌های تخصصی، خط اول را هدایت، پشتیبانی و به‌صورت سازنده به چالش می‌کشند و ممکن است در محیط‌هایی که ریسک بالا یا الزامات گسترده انطباق دارند، فعالیت‌های پایش مستمر نیز انجام دهند. صرف‌نظر از ساختار سازمانی، تعیین شفاف مسئولیت‌های مربوط به عملکرد، پایش و اطمینان‌بخشی مستقل، برای حفظ راهبری اثربخش ضروری است.



ارزش متمایز خط سوم

صرف‌نظر از اندازه یا میزان بلوغ سازمان، خط سوم نقشی منحصر به فرد ایفا می‌کند. واحد حسابرسی داخلی با ارائه دیدگاهی جامع و در سطح کل سازمان، ارزیابی می‌کند که فعالیت‌های راهبری، مدیریت ریسک، انطباق و کنترل تا چه اندازه به‌عنوان نظام منسجم و یکپارچه، به‌درستی عمل می‌کنند. این دیدگاه فراگیر، هماهنگی میان فعالیت‌های اطمینان‌بخشی را تقویت کرده و از گزارشگری یکپارچه به هیئت پشتیبانی می‌کند.

خط سوم، آخرین مرجع اطمینان‌بخشی داخلی درباره ریسک‌ها و کنترل‌های سازمان است و بررسی می‌کند که تمامی اجزای نظام راهبری، مدیریت ریسک، انطباق و کنترل، از جمله خط اول و خط دوم، چگونه در کنار یکدیگر عمل می‌کنند و آیا در مجموع از تحقق اهداف سازمان پشتیبانی می‌کنند یا خیر.

این تمایز روشن می‌سازد که چرا هیئت به‌طور معمول تصمیم می‌گیرد خط سوم را در قالب واحد حسابرسی داخلی ایجاد کند. هیئت به اطمینان‌بخشی نسبت به انسجام، اثربخشی، کفایت و قابلیت‌اتکای کل نظام راهبری، مدیریت ریسک، انطباق و کنترل نیاز دارد، نه فقط نسبت به اجزای جداگانه آن.

مبنای تصمیم‌گیری هیئت برای حفظ خطوط سه‌گانه

مسئولیت هیئت آن است که نسبت به برخورداری سازمان از مجموعه‌ای متوازن، قابل‌اتکا و ساختاریافته از قابلیت‌های اطمینان‌بخشی و مشورتی اطمینان حاصل کنند. تصمیم هیئت درباره ایجاد، توسعه یا ادغام خطوط، بر پایه عوامل زیر اتخاذ می‌شود:

- اهمیت راهبردی برخی ریسک‌ها.
- پیچیدگی و مقیاس عملیات سازمان.
- سطح انتظارات، محدودیت‌ها یا الزامات نهادهای ناظر یا ذینفعان.
- نیاز به اطمینان‌بخشی مستقل و بی‌طرفانه و نیز بهره‌گیری از بینش‌های مشورتی مناسب، به‌منظور کسب اطمینان از کارکرد سیستم مطابق انتظار، و تکامل مستمر و اثربخش آن.

هیئت با طراحی مناسب خطوط می‌تواند اطمینان یابد که ریسک‌ها متناسب با شرایط/محیط سازمان تحت مالکیت قرار می‌گیرند، مدیریت می‌شوند، مورد پایش قرار می‌گیرند و به‌طور مستقل ارزیابی می‌شوند.



عدم تغییر پاسخ‌گویی به واسطه برون‌سپاری

برخی سازمان‌ها بخشی از فعالیت‌های خود را به ارائه‌دهندگان خدمات برون‌سازمانی واگذار می‌کنند. این اقدام ممکن است دستیابی به مهارت‌های تخصصی، جبران محدودیت‌های ظرفیتی یا پاسخ‌گویی به نیازهای خاص یک صنعت را تسهیل کند. با این حال، برون‌سپاری هیچ تغییری در موارد زیر ایجاد نمی‌کند:

- جایگاه آن فعالیت در الگوی خطوط سه‌گانه.
- مسئولیت هیئت در حصول اطمینان از اثربخشی، استقلال (در مواردی که استقلال الزامی است) و هدایت مناسب آن فعالیت.

سازمان‌ها اغلب از ارائه‌دهندگان خدمات بیرونی برای انجام بررسی‌ها یا ارائه مشورت استفاده می‌کنند. این ارائه‌دهندگان باید براساس واحد سازمانی‌ای که کار آن‌ها را سفارش داده، هدایت کرده و مدیریت نموده، طبقه‌بندی شوند.

نقش واحد حسابرسی داخلی به عنوان یک پارچه‌کننده اطمینان بخشی

اگرچه ممکن است میان نقش‌های مختلف هم‌پوشانی‌هایی وجود داشته باشد، اما واحد حسابرسی داخلی همچنان جایگاه متمایز خود را به عنوان بخشی حفظ می‌کند که جامع‌ترین و یکپارچه‌ترین تصویر از نحوه عملکرد کل نظام راهبری، مدیریت ریسک، انطباق و کنترل را در اختیار هیئت قرار می‌دهد.

این امر به هیچ وجه از ارزش یا تخصص خط اول و خط دوم نمی‌کاهد؛ بلکه بیانگر جایگاه منحصر به فرد واحد حسابرسی داخلی است که از یک سو در برابر هیئت پاسخ‌گویی وظیفه‌ای دارد و از سوی دیگر، به لحاظ ساختاری از تصمیم‌گیری‌های عملیاتی مستقل است.

از آنجا که واحد حسابرسی داخلی می‌تواند از بینش‌ها، فعالیت‌های پایشی و نظارتی انجام‌شده توسط خط اول و خط دوم بهره‌مند شود، قادر است با ارائه اطمینان بخشی، این مشارکت‌ها را به یکدیگر پیوند داده و میزان اثربخشی عملکرد هماهنگ آن‌ها را ارزیابی کند. استقلال واحد حسابرسی داخلی این امکان را نیز فراهم می‌کند که در صورت برآورده نشدن انتظارات کیفی، از اتکا به کار سایر ارائه‌دهندگان اطمینان بخشی خودداری کند. این لایه نهایی اطمینان بخشی داخلی به هیئت در تشخیص این موضوع که «آیا کل سیستم از استحکام، انسجام و هم‌سویی لازم با اهداف سازمان برخوردار است یا خیر؟» کمک می‌کند.

سناریوهای پیاده‌سازی

اگرچه الگوی خطوط سه‌گانه از نظر مفهومی نقش‌ها را به‌روشنی تبیین می‌کند، در عمل، سازمان‌ها به‌ندرت از الگوی منظم و یکسانی در تخصیص نقش‌ها برخوردارند. تفاوت در اندازه، ساختار، میزان بلوغ و سطح مواجهه با ریسک موجب می‌شود مسئولیت‌های خطوط مختلف در عمل با یکدیگر هم‌پوشانی داشته باشند و برخی افراد هم‌زمان نقش‌هایی را ایفا کنند که به بیش از یک خط مرتبط است. این وضعیت به‌ذات مشکل‌آفرین نیست و در بسیاری از موارد، پاسخی واقع‌بینانه به نیازهای سازمان به‌شمار می‌رود. با این حال، چنین ترتیباتی مستلزم توجه دقیق به حفظ شفافیت، پاسخ‌گویی و بی‌طرفی است.

همچنین، هدف از ارائه این نمونه‌های عملی، معرفی الگوهایی نیست که به‌عنوان رویه‌های مطلوب در همه سازمان‌ها به‌کار گرفته شوند؛ بلکه مقصود، ارائه رهنمودهای کاربردی برای مواجهه با سناریوهایی است که در عمل به‌طور مکرر رخ می‌دهند. افزون بر این، در برخی محیط‌های به‌شدت تحت نظارت، الزامات رسمی یا تکالیف قانونی ممکن است چنین ترتیباتی را محدود یا حتی ممنوع کنند.

مدیریت فعالیت‌های خطوط دوم و سوم

میان حالتی که در آن واحد حسابرسی داخلی مسئول انجام فعالیت‌های خط دوم می‌شود و حالتی که مدیر ارشد حسابرسی داخلی بر یک نقش اطمینان‌بخشی دیگر نظارت می‌کند، تفاوت وجود دارد. حالت دوم ممکن است به دلایل عملی مانند محدودیت ظرفیت، کمبود منابع یا نبود قابلیت‌های تخصصی مستقل در خط دوم ایجاد شود.

برای مثال، مدیر ارشد حسابرسی داخلی ممکن است:

- بر برخی نقش‌ها یا واحدهای خط دوم نظارت کند.
- هماهنگی حوزه‌های تخصصی ریسک را بر عهده بگیرد.
- مسئول فعالیت‌های پایش یا انطباق در سطح کل سازمان باشد.

این ترتیبات به‌طور معمول با هدف تقویت هم‌سویی، هماهنگی و اتکا میان قابلیت‌های اطمینان‌بخشی، پایش و مشورت طراحی می‌شوند تا انسجام بیشتری ایجاد شود، نه اینکه استقلال را تضعیف کنند. چنین ترتیباتی می‌تواند به کاهش دوباره‌کاری، افزایش یکنواختی رویه‌ها و ارائه تصویری یکپارچه‌تر از ریسک‌ها به هیئت کمک کند.

در عین حال، هم‌پوشانی نقش‌ها ممکن است مسئولیت‌های مشترکی ایجاد کند که ریسک‌هایی را نیز به‌همراه دارد، از جمله:

- ادغام نقش‌ها ممکن است ابهام ایجاد کند که چه کسی مسئول اجرای کنترل‌ها، چه کسی مسئول نظارت بر آن‌ها و چه کسی مسئول ارزیابی مستقل آن‌ها است.
- اگر یک شخص یا واحد، فرایندی را طراحی کند، بر آن نظارت داشته باشد و سپس اثربخشی همان فرایند را مورد ارزیابی قرار دهد، تهدید خود-بازبینی به وجود می‌آید.
- اگر خطوط گزارشگری یا مسئولیت‌ها به‌روشنی تبیین نشده باشند، کاهش شفافیت برای هیئت می‌تواند توانایی آن را در اتکای کامل به نتایج اطمینان‌بخشی محدود کند.

وجود این ریسک‌ها به معنای آن نیست که هم‌پوشانی نقش‌ها به‌ذات نامطلوب است؛ بلکه اهمیت تعیین روشن مسئولیت‌ها و استقرار تدابیر حفاظتی مناسب را برای حفظ نقش‌های مکمل و اثربخش برجسته می‌سازد. البته در برخی محیط‌های به‌شدت تحت نظارت، الزامات رسمی ممکن است چنین ترتیبی را مجاز ندانند.

تدابیر حفاظتی برای حفظ شفافیت و بی‌طرفی

سازمان‌ها به‌منظور حفظ انسجام الگوی خطوط سه‌گانه، در عین توجه به واقعیت‌های عملی، می‌توانند اقداماتی از این قبیل را اجرا کنند:

- تخصیص شفاف و مستند مسئولیت‌ها، برای مثال در منشور حسابرسی داخلی.
- تفکیک روشن میان فعالیت‌های مشورتی و پروژه‌های اطمینان‌بخشی بعدی.
- انجام بازبینی‌های مستقل دوره‌ای از حوزه‌هایی که مدیر ارشد حسابرسی داخلی در آن‌ها مسئولیت دوگانه دارد.
- تصویب دامنه مسئولیت‌های مدیر ارشد حسابرسی داخلی توسط هیئت.
- اطلاع‌رسانی صریح به هیئت در صورت بروز ریسک‌های بالقوه مرتبط با بی‌طرفی.

با استقرار این تدابیر حفاظتی، هم‌پوشانی نقش‌ها می‌تواند بدون خدشه‌دار کردن استقلال یا پاسخ‌گویی، به‌طور اثربخش موجب تقویت هماهنگی و ارتقای بینش سازمانی شود. برای حفظ انسجام الگوی خطوط سه‌گانه، سازمان‌ها باید متناسب با ماهیت هر نوع هم‌پوشانی، تدابیر حفاظتی مناسبی را به‌کار گیرند.



در صورت انجام فعالیت‌های خط دوم توسط واحد حسابرسی داخلی

در مواردی که واحد حسابرسی داخلی مسئولیت یکی از فعالیت‌های خط دوم را بر عهده می‌گیرد، این تصمیم باید با دقت بررسی شود، مورد بازنگری دوره‌ای قرار گیرد و به‌طور کامل شفاف باشد؛ زیرا چنین وضعیتی به‌طور مستقیم تهدید خود-بازبینی ایجاد می‌کند.

تدابیر حفاظتی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- ارائه توجیهی روشن و مستند مبنی بر ضرورت این ترتیبات.
 - افشای کامل مسئولیت واگذار شده و ریسک‌های ناشی از آن برای هیئت.
 - کسب اطمینان از ارائه اطمینان‌بخشی لازم پیرامون آن حوزه توسط یک مرجع مستقل دیگر (داخلی یا خارج از سازمان) در مدت استمرار این هم‌پوشانی.
- این اقدامات به حفظ بی‌طرفی واحد حسابرسی داخلی کمک کرده و اطمینان می‌دهند که کیفیت و اعتبار اطمینان‌بخشی خدشه‌دار نخواهد شد.

در صورت نظارت مدیر ارشد حسابرسی داخلی بر یک واحد اطمینان‌بخشی یا انطباق دیگر

هرگاه مدیر ارشد حسابرسی داخلی بر یک واحد خط دوم نظارت داشته باشد، اما واحد حسابرسی داخلی همچنان از نظر ساختاری مستقل باقی بماند، تدابیر حفاظتی اغلب بر حفظ شفافیت سازمانی و سلامت نظام گزارشگری متمرکز هستند، نه بر ممنوعیت اصل این ترتیب.

مهم‌ترین این تدابیر عبارت‌اند از:

- تفکیک روشن میان فعالیت‌های عملیاتی واحد تحت نظارت و پروژه‌های اطمینان‌بخشی واحد حسابرسی داخلی.
- تخصیص مستند مسئولیت‌ها، به‌گونه‌ای که واحد تحت نظارت همچنان مالک فعالیت‌های عملیاتی، پایش یا انطباق خود باقی بماند.
- انجام بازبینی‌های مستقل دوره‌ای در هر حوزه‌ای که مدیر ارشد حسابرسی داخلی مسئولیت نظارت بر آن را بر عهده دارد؛ به‌منظور کاهش تهدیدهای واقعی یا ادراک‌شده به بی‌طرفی.
- تصویب گسترش دامنه مسئولیت‌های مدیر ارشد حسابرسی داخلی توسط هیئت، به‌گونه‌ای که هیئت از ساختار جدید و ریسک‌های مرتبط با آن آگاهی کامل داشته باشد.
- برقراری ارتباط مستمر و صریح با هیئت در صورت بروز هرگونه خدشه بالقوه یا ادراک‌شده به بی‌طرفی.

واژه‌نامه

تعاریف این واژه‌نامه اغلب از واژه‌نامه استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی انجمن حساب‌رسان داخلی اقتباس شده یا برای نخستین بار در این سند تعریف شده‌اند.

مشورت (Advice): اطلاعاتی که بدون اطمینان‌بخشی یا پذیرش مسئولیت مدیریت، در اختیار ذینفعان سازمان قرار می‌گیرد.

اطمینان‌بخشی (Assurance): اظهارنظری که با هدف افزایش اعتماد ذینفعان به فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک، انطباق و کنترل سازمان ارائه می‌شود.

نقشه اطمینان‌بخشی (Assurance Map): سند کلان که پوشش جامع ریسک در سراسر سازمان را توسط مجموعه‌ای از ارائه‌دهندگان اطمینان‌بخشی نشان می‌دهد و به شناسایی شکاف‌ها و موارد تکراری در پوشش اطمینان‌بخشی کمک می‌کند.

کمیته حسابرسی (Audit Committee): کمیته‌ای که توسط هیئت تشکیل می‌شود تا مسئولیت انجام برخی وظایف راهبری، از جمله نظارت بر واحد حسابرسی داخلی، را بر عهده گیرد.

هیئت (Board): بالاترین سطح مسئول راهبری، مانند:

- هیئت‌مدیره؛
- هیئت نظارت یا امنا؛
- گروهی از مقامات منتخب یا منصوبان سیاسی؛
- اعضای دیگر دارای اختیار راهبری واحدهای مرتبط.

در سازمان‌های دارای بیش از یک مجموعه راهبری، «هیئت» به مجموعه یا مجموعه‌هایی اطلاق می‌شود که اختیارات، نقش و مسئولیت‌های مدیریت و مسئولیت‌های مقتضی حسابرسی داخلی را تعیین می‌کنند.

اگر هیچ‌یک از موارد بالا وجود نداشته باشد، مقصود از «هیئت» به گروه یا شخصی اشاره دارد که به‌عنوان بالاترین سطح راهبری سازمان عمل می‌کند. هیئت می‌تواند برخی از مسئولیت‌های خود را به کمیته‌هایی مانند کمیته حسابرسی تفویض کند.

مدیر ارشد حسابرسی داخلی (Chief Audit Executive): عنوانی که به بالاترین مقام واحد حسابرسی داخلی در یک سازمان اطلاق می‌شود. عنوان شغلی و/یا شرح وظایف آن می‌تواند در سازمان‌های مختلف، متفاوت باشد.

انطباق (Compliance): پایبندی به قوانین، مقررات، قراردادهای، دستورالعمل‌ها، رویه‌های اجرایی و سایر الزامات.

کنترل (Control): هر اقدامی که توسط مدیریت، هیئت و سایر اشخاص برای مدیریت ریسک و افزایش حصول اهداف قابل‌دستیابی و اهداف نهایی تعیین‌شده، انجام می‌گیرد.



راهبری (Governance): ترکیبی از فرایندها و ساختارهای اجراشده توسط هیئت برای اطلاع‌رسانی، هدایت، مدیریت و پایش فعالیت‌های سازمان در جهت نیل به اهداف قابل دستیابی خود است.

اشتهای ریسک/سطح تمایل به پذیرش ریسک (Risk Appetite): انواع و میزان ریسکی که سازمان در راستای پیگیری راهبردها و اهداف قابل دستیابی خود مایل به پذیرش آن است. اشتهاى ریسک سازمان توسط هیئت تعیین می‌شود.

مدیریت ریسک (Risk Management): فرایند شناسایی، ارزیابی، مدیریت و کنترل رویدادها یا موقعیت‌های بالقوه برای اطمینان بخشی معقول در مورد دستیابی به اهداف سازمان.

ذینفع (Stakeholder): اشخاص دارای منافع مستقیم یا غیرمستقیم در فعالیت‌ها و نتایج سازمان. ذینفعان می‌توانند شامل هیئت، مدیریت، کارکنان، مشتریان، فروشندگان، سهام‌داران، نهادهای نظارتی، موسسات مالی، حساب‌رسان مستقل، عموم مردم و سایرین باشند.



®

theiia.org

The Institute of
Internal Auditors