



## مدل خطوط سه گانه‌ی انجمن حساب‌رسان داخلی (IIA)

به‌روزرسانی مدل سه خط دفاعی

ترجمه: محمد غواصی کناری (دانشجوی دکترای حسابداری، دانشگاه تهران)

انتشار نسخه‌ی اصلی: July 2020 - انتشار نسخه‌ی الکترونیکی ترجمه: ۲۰ مرداد ۱۳۹۹

۳	مقدمه
۴	<b>اصول مدل خطوط سه گانه</b>
۴	اصل ۱: راهبری
۴	اصل ۲: نقش های ارکان راهبری
۵	اصل ۳: مدیریت و نقش خطوط اول و دوم
۵	اصل ۴: نقش های خط سوم
۶	اصل ۵: استقلال خط سوم
۶	اصل ۶: ایجاد و حفاظت از ارزش
۷	<b>نقش های کلیدی در مدل خطوط سه گانه</b>
۷	ارکان راهبری
۷	مدیریت
۸	حسابرسی داخلی
۸	ارائه دهندگان برون سازمانی خدمات اطمینان بخشی
۸	<b>روابط میان نقش های کلیدی</b>
۸	میان ارکان راهبری و مدیریت (نقش های خطوط اول و دوم)
۹	میان مدیریت (نقش های خطوط اول و دوم) و حسابرسی داخلی
۹	میان حسابرسی داخلی و ارکان راهبری
۱۰	میان تمام نقش ها
۱۰	<b>به کارگیری مدل</b>
۱۰	ساختار، نقش ها و مسئولیت ها
۱۱	نظارت و اطمینان بخشی
۱۱	هماهنگی و هم سویی

### اصطلاحات کلیدی

**سازمان:** مجموعه‌ی نظام‌مندی از فعالیت‌ها، منابع و افراد که در جهت دستیابی به اهداف مشترک، تلاش می‌کنند.

**ذی‌نفعان:** گروه‌ها و افرادی که منافع آنها توسط سازمان، تامین شده یا تحت تاثیر قرار می‌گیرد.

**ارکان راهبری:** افرادی که درباره‌ی موفقیت سازمان، به ذی‌نفعان پاسخگو هستند.

**مدیریت:** افراد، تیم‌ها و واحدهای پشتیبان که در راستای ارائه‌ی محصولات یا خدمات به مشتریان سازمان، تخصیص داده می‌شوند.

**حسابرسی داخلی:** افرادی که با حفظ استقلال نسبت به مدیریت، به منظور ارائه‌ی اطمینان و آگاهی‌بخشی در خصوص کفایت و اثربخشی راهبری و مدیریت ریسک (از جمله کنترل داخلی) فعالیت می‌کنند.

**مدل خطوط سه‌گانه:** مدلی که پیش از این با عنوان سه خط دفاعی شناخته می‌شد.

**کنترل داخلی:** فرآیندهایی که به منظور ارائه‌ی اطمینان معقول درباره‌ی دستیابی به اهداف، طراحی شده‌اند.

سازمان‌ها برآمده از تعهدات انسانی هستند و در جهانی فعالیت می‌کنند که به طور فزاینده نامطمئن‌تر، پیچیده‌تر، به هم پیوسته‌تر و ناپایدارتر می‌شود. آنها اغلب از ذی‌نفعان متعدد با منافع گوناگون، متغیر و گهگاه متضاد برخوردارند. ذی‌نفعان، وظیفه‌ی نظارت را به ارکان راهبری<sup>۱</sup> می‌سپرنند که به نوبه‌ی خود، منابع و اختیار را به مدیران سازمان تفویض می‌کنند تا از این طریق، اقدامات مناسب نظیر مدیریت ریسک را انجام دهند.

به همین دلیل و به دلایل دیگر، سازمان‌ها نیازمند ساختارها و فرآیندهای اثربخش هستند تا آنها را قادر به تحقق اهداف خود، ساخته و در عین حال از راهبری و مدیریت ریسک مناسب، پشتیبانی نمایند. از آنجا که ارکان راهبری گزارش‌هایی را از سوی مدیریت درباره‌ی فعالیت‌ها، نتایج و پیش‌بینی‌ها دریافت می‌کنند، هم ارکان راهبری و هم مدیریت برای اطمینان‌بخشی مستقل و بی‌طرفانه و ارائه‌ی مشاوره در خصوص تمام امور و ترویج و تسهیل نوآوری و بهبود، به حسابرسی داخلی اتکا دارند. ارکان راهبری، مسئولیت نهایی راهبری را بر عهده دارند که از طریق اقدامات و رفتارهای ارکان راهبری، مدیریت و حسابرسی داخلی محقق می‌شود.

مدل خطوط سه‌گانه<sup>۲</sup> به سازمان‌ها کمک می‌کند تا ساختارها و فرآیندهایی را استقرار دهند که به بهترین شکل، سبب دستیابی به اهداف شده و راهبری و مدیریت ریسک مناسب را تسهیل می‌نماید. این مدل در مورد تمام سازمان‌ها، قابل استفاده است و از طریق توجه به موارد زیر، بهینه‌سازی می‌شود:

1. Governing body
2. Three Lines Model

- اتخاذ رویکرد مبتنی بر اصول و تطبیق (تعدیل) مدل با توجه به اهداف و مقتضیات سازمان.
- تاکید بر سهم مدیریت ریسک در دستیابی به اهداف، ایجاد ارزش و نقش «دفاعی» آن در محافظت از ارزش.
- درک مناسب نقش‌ها و مسئولیت‌های مندرج در مدل و روابط میان آنها.
- انجام اقدامات مورد نیاز برای تضمین هم‌سویی فعالیت‌ها و اهداف با منافع اولویت‌بندی شده‌ی ذی‌نفعان.

## اصول مدل خطوط سه‌گانه

### اصل ۱: راهبری

راهبری سازمان مستلزم ساختارها و فرآیندهایی است که موارد زیر را امکان‌پذیر سازد:

#### اصطلاحات کلیدی

**تصمیم‌گیری مبتنی بر ریسک:** فرآیندی نظام‌مند که تجزیه و تحلیل، برنامه‌ریزی، اقدام، نظارت و بازبینی را دربرگرفته و تاثیرات بالقوه‌ی عدم قطعیت بر اهداف را به حساب می‌آورد.

**اطمینان بخشی:** تایید و ایجاد اعتماد مستقل.

- پاسخگویی ارکان راهبری به ذی‌نفعان در قبال نظارت سازمانی از طریق درستکاری، رهبری و شفافیت.
- اقدامات مدیریت (نظیر مدیریت ریسک) برای دستیابی به اهداف سازمان از طریق تصمیم‌گیری مبتنی بر ریسک و به کارگیری منابع.
- اطمینان بخشی و مشاوره توسط فعالیت حسابرسی داخلی<sup>۳</sup> مستقل برای ایجاد شفافیت و اعتماد و ترویج و تسهیل بهبود مستمر از طریق رسیدگی مجدانه و ارتباطات بینش‌آفرین.

### اصل ۲: نقش‌های ارکان راهبری

ارکان راهبری تضمین می‌کنند که:

- ساختارها و فرآیندهای مناسب برای راهبری اثربخش وجود دارد.
- اهداف و فعالیت‌های سازمان با منافع اولویت‌بندی شده‌ی ذی‌نفعان، هم‌سو است.

ارکان راهبری:

- مسئولیت مدیریت را تعیین کرده، منابع لازم برای تحقق اهداف سازمان را در اختیار آن قرار داده و در عین حال، از برآورده شدن انتظارات قانونی، نظارتی و اخلاقی اطمینان حاصل می‌نمایند.

- فعالیت حسابرسی داخلی مستقل، بی طرف و باصلاحیت را به منظور ارائه‌ی شفافیت و اطمینان از پیش روی به سوی تحقق اهداف، ایجاد و بر آن نظارت می کنند.

### اصل ۳: مدیریت و نقش خطوط اول و دوم

مسئولیت مدیریت در راستای دستیابی به اهداف سازمان در دو خط اول و دوم انجام می شود.<sup>۴</sup> نقش‌های خط اول، مستقیماً با ارائه‌ی محصولات و/یا خدمات به مشتریان سازمان سروکار داشته و واحدهای پشتیبان را دربرمی گیرد.<sup>۵</sup> نقش‌های خط دوم، کمک به مدیریت ریسک را شامل می شود.

نقش‌های خطوط اول و دوم می توانند ترکیب شده یا مجزا از یکدیگر باشند. برخی از نقش‌های خط دوم ممکن است به کارشناسانی سپرده شوند که به طور مکمل، تخصص، پشتیبانی، نظارت و چالش را به افراد ایفاکننده‌ی نقش‌های خط اول ارائه می کنند. نقش‌های خط دوم می توانند بر اهداف خاص مدیریت ریسک نظیر پیروی از قوانین، مقررات و رفتار اخلاقی قابل قبول، کنترل داخلی، امنیت اطلاعات و فناوری، پایداری و تضمین کیفیت، متمرکز باشند. از سوی دیگر، نقش‌های خط دوم ممکن است مسئولیت گسترده‌تر مدیریت ریسک مانند مدیریت ریسک سازمانی را دربرگیرند.

### اصل ۴: نقش‌های خط سوم

حسابرسی داخلی به ارائه‌ی خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی طرفانه درباره‌ی کفایت و اثربخشی راهبری و مدیریت ریسک می پردازد.<sup>۶</sup> این امر از طریق به کارگیری مناسب فرآیندهای منظم و قاعده مند، تخصص و آگاهی بخشی (بینش) محقق می شود. حسابرسی داخلی به منظور ترویج و تسهیل بهبود مستمر، یافته‌های خود را به مدیریت و ارکان راهبری گزارش می کند. در این راستا، می تواند خدمات اطمینان بخشی از سایر ارائه دهندگان درون سازمانی و برون سازمانی را مورد رسیدگی و ارزیابی قرار دهد.

۴. اصطلاح «خط اول»، «خط دوم» و «خط سوم» به دلیل معروف بودن مدل اصلی، از آن اقتباس شده است. با این حال، منظور از «خطوط» عناصر ساختاری نیست، بلکه تمایز بخشیدن موثر به نقش‌ها است. از لحاظ منطقی، نقش‌های ارکان راهبری نیز «خطی» را تشکیل می دهد، اما این میثاق به منظور جلوگیری از سردرگمی اتخاذ نشده است. شماره گذاری (اول، دوم و سوم) دلالت بر توالی عملیات ندارد. در عوض، تمام این نقش‌ها به طور هم زمان اجرا می شوند.

۵. برخی از افراد، نقش واحدهای پشتیبان (نظیر منابع انسانی، اداری و خدمات عمرانی) را به خط دوم نسبت می دهند. برای وضوح بیشتر، مدل خطوط سه گانه، نقش‌های خط اول را به عنوان فعالیت‌های «اصلی (عملیاتی)» و «ستادی» و نقش‌های خط دوم را به عنوان فعالیت‌های مکمل متمرکز بر امور مرتبط با ریسک در نظر می گیرد.

۶. در برخی از سازمان‌ها، نقش‌های دیگری از جمله نظارت، بازرسی، رسیدگی، ارزیابی و اصلاح نیز برای خط سوم تعیین می شود که ممکن است به عنوان بخشی از فعالیت حسابرسی داخلی بوده یا به طور مجزا فعالیت کنند.

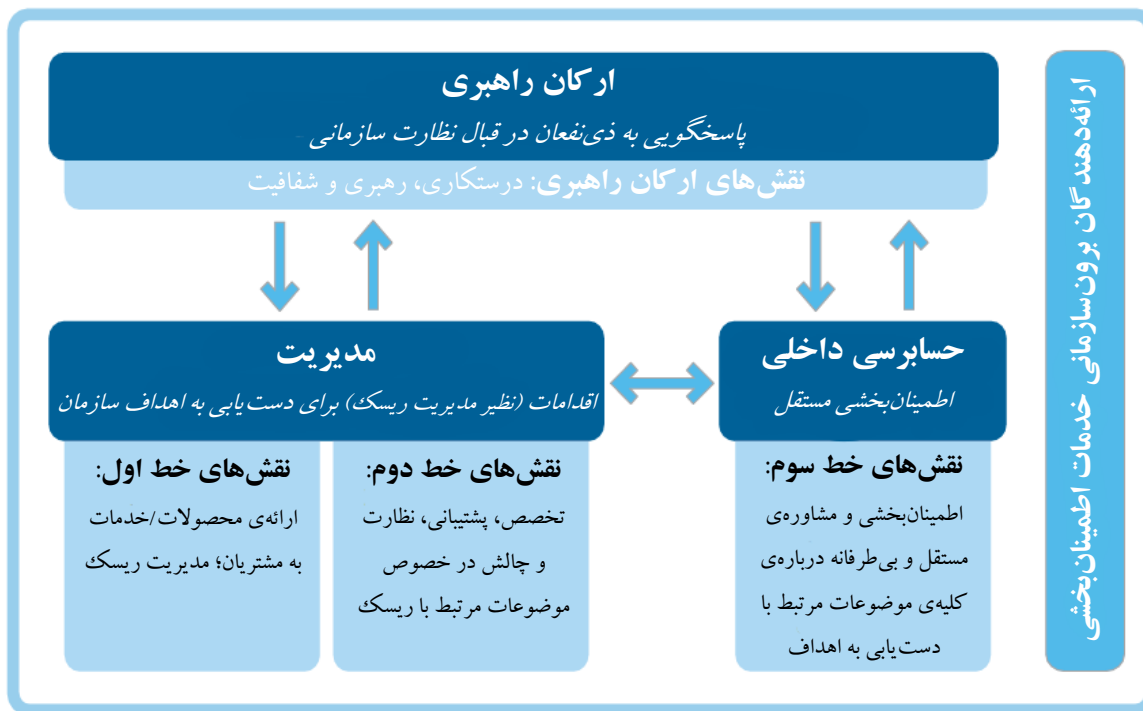
## اصل ۵: استقلال خط سوم

استقلال حسابرسی داخلی از مسئولیت‌های مدیریت، نقش حیاتی را در بی‌طرفی، اختیار/قدرت و اعتبار آن ایفا می‌کند. این امر از طریق پاسخگویی به ارکان راهبری، دسترسی بدون محدودیت به افراد، منابع و داده‌های لازم برای تکمیل کار و عاری بودن از تبعیض یا دخالت در برنامه‌ریزی و ارائه خدمات حسابرسی محقق می‌شود.

## اصل ۶: ایجاد و حفاظت از ارزش

تمامی نقش‌ها در کنار یکدیگر، در صورتی به ایجاد ارزش و حفاظت از آن کمک می‌کنند که هم‌سو با یکدیگر و منافع اولویت‌بندی شده‌ی ذی‌نفعان باشند. هم‌سویی فعالیت‌ها از طریق ارتباطات، همکاری و تشریک مساعی محقق می‌شود. این امر قابلیت‌اتکا، انسجام و شفافیت اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری مبتنی بر ریسک را تضمین می‌کند.

## مدل خطوط سه‌گانه‌ی انجمن حساب‌رسان داخلی (IIA)



↑ پاسخگویی، گزارشگری

↓ تفویض، هدایت، منابع، نظارت

↔ هم‌سویی، ارتباطات، همکاری، تشریک مساعی

## نقش‌های کلیدی در مدل خطوط سه گانه

سازمان‌ها از نظر تقسیم مسئولیت‌ها، تفاوت قابل توجهی دارند. با این وجود، نقش‌های سطح بالای زیر، اصول مدل خطوط سه گانه را مورد تاکید قرار می‌دهند.

### ارکان راهبری

- پاسخگویی به ذی‌نفعان در قبال نظارت از سازمان را می‌پذیرند.
- به منظور نظارت بر منافع ذی‌نفعان با آنها تعامل نموده و در مورد تحقق اهداف، به صورت شفاف گفت‌وگو می‌کنند.
- فرهنگ مروج رفتار اخلاقی و پاسخگویی را پرورش می‌دهند.
- در صورت لزوم، ساختارها و فرآیندهای راهبری از جمله کمیته‌های کمکی را ایجاد می‌کنند.
- مسئولیت مدیریت را تعیین کرده و منابع لازم برای تحقق اهداف سازمان را فراهم می‌آورند.
- اشتباهات ریسک سازمان را تعیین نموده و مدیریت ریسک (از جمله کنترل داخلی) را زیر نظر می‌گیرند.
- بر رعایت انتظارات قانونی، نظارتی و اخلاقی نظارت می‌کنند.
- فعالیت حسابرسی داخلی مستقل، بی‌طرف و باصلاحیت را ایجاد نموده و مورد نظارت قرار می‌دهند.

### مدیریت

#### نقش‌های خط اول

- اقدامات لازم (از جمله مدیریت ریسک) و به‌کارگیری منابع برای تحقق اهداف سازمان را رهبری و هدایت می‌کنند.
- گفت‌وگوی مستمر خود با ارکان راهبری را حفظ نموده و به آن درباره‌ی نتایج برنامه‌ریزی شده، محقق شده و مورد انتظار مرتبط با اهداف سازمان و ریسک، گزارش می‌دهند.
- ساختارها و فرآیندهای مناسب برای مدیریت عملیات و ریسک (از جمله کنترل داخلی) را ایجاد و حفظ می‌کنند.
- برآورده شدن انتظارات حقوقی، نظارتی و اخلاقی را تضمین می‌نمایند.

#### نقش‌های خط دوم

- در نقش پشتیبان، تخصص، پشتیبانی، نظارت و چالش مرتبط با مدیریت ریسک را فراهم می‌آورد، از جمله:
  - توسعه، اجرا و بهبود مستمر رویه‌های مدیریت ریسک (از جمله کنترل داخلی) در سطح فرآیند، سیستم‌ها و سازمان.

- تحقق اهداف مدیریت ریسک از جمله رعایت قوانین، مقررات و رفتار اخلاقی قابل قبول، کنترل داخلی، امنیت اطلاعات و فناوری، پایداری و تضمین کیفیت.
- تجزیه و تحلیل و گزارش درباره‌ی کفایت و اثربخشی مدیریت ریسک (از جمله کنترل داخلی) را ارائه می‌نمایند.

### حسابرسی داخلی

- اساساً به ارکان راهبری پاسخگو هستند و استقلال خود از مسئولیت‌های مدیریت را حفظ می‌نمایند.
- به منظور پشتیبانی از تحقق اهداف سازمان و ترویج و تسهیل بهبود مستمر، خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه را در خصوص کفایت و اثربخشی راهبری و مدیریت ریسک (از جمله کنترل داخلی) به مدیریت و ارکان راهبری ارائه می‌کنند.
- موارد نقض استقلال و بی‌طرفی را به ارکان راهبری، گزارش کرده و در صورت لزوم، سازوکارهای حفاظتی را برای مقابله با آن اجرا می‌نمایند.

### ارائه‌دهندگان برون‌سازمانی خدمات اطمینان‌بخشی

- ارائه‌ی اطمینان‌بخشی مضاعف به منظور این که:
  - انتظارات قانونی و نظارتی مرتبط با حفاظت از منافع ذی‌نفعان را برآورده سازند.
  - تقاضای مدیریت و ارکان راهبری را برای تکمیل منابع داخلی اطمینان‌بخشی محقق کنند.

## روابط میان نقش‌های کلیدی

### میان ارکان راهبری و مدیریت (نقش‌های خطوط اول و دوم)

ارکان راهبری معمولاً جهت‌گیری سازمان را با تعریف چشم‌انداز، مأموریت، ارزش‌ها و اشتباهات ریسک سازمان تعیین می‌کنند. سپس مسئولیت دست‌یابی به اهداف سازمان را همراه با منابع لازم به مدیریت می‌سپرنند. ارکان راهبری، گزارش‌هایی را در رابطه با نتایج برنامه‌ریزی شده، محقق شده و مورد انتظار و نیز ریسک و مدیریت ریسک از مدیریت دریافت می‌نمایند.

#### اصطلاح کلیدی

**مدیر عامل:** ارشدترین فرد مسئول در سازمان در حوزه‌ی عملیات.



سازمان‌ها از لحاظ میزان هم‌پوشانی و تفکیک میان نقش‌های ارکان راهبری و مدیریت، تفاوت دارند. ارکان راهبری می‌توانند در زمینه‌ی امور راهبردی و عملیاتی، کمابیش دخالت مستقیم داشته باشند. ارکان راهبری یا مدیریت ممکن است تدوین برنامه‌ی راهبردی را هدایت کرده یا در آن، مشارکت نمایند. در برخی از موارد، مدیر عامل می‌تواند عضوی از ارکان راهبری و حتی رئیس آن باشد. در همه‌ی موارد باید میان مدیریت و ارکان راهبری، ارتباط قوی وجود داشته باشد. مدیر عامل معمولاً محور این ارتباطات است، با این حال سایر مدیران ارشد نیز می‌توانند تعاملات مکرری با ارکان راهبری داشته باشند. سازمان‌ها شاید از رهبران نقش‌های خط دوم خود نظیر مدیر ریسک و مدیر انطباق بخواهند یا قانوناً ملزم شوند تا خط گزارشگری مستقیمی با ارکان راهبری داشته باشند. این مسئله به طور کامل با اصول مدل خطوط سه‌گانه، مطابقت دارد.

### میان مدیریت (نقش‌های خطوط اول و دوم) و حسابرسی داخلی

استقلال حسابرسی داخلی از مدیریت، عاری بودن آن از ممانعت و تبعیض در برنامه‌ریزی و اجرای کار و دسترسی نامحدود به افراد، منابع و اطلاعات لازم را تضمین می‌کند. با این حال، استقلال به معنای انزوا نیست. باید میان حسابرسی داخلی و مدیریت، تعامل مستمر وجود داشته باشد تا از مربوط بودن و هم‌سویی کار حسابرسی داخلی با نیازهای راهبردی و عملیاتی سازمان اطمینان حاصل شود. حسابرسی داخلی از طریق کلیه‌ی فعالیت‌های خود، دانش و درک خود از سازمان را تقویت می‌کند که در اطمینان‌بخشی و مشاوره آن به عنوان مشاور مورد اعتماد و شریک راهبردی، نقش مهمی دارد. همکاری و ارتباط میان نقش‌های خطوط اول و دوم مدیریت و حسابرسی داخلی به منظور حصول اطمینان از عدم دوباره‌کاری غیرضروری، هم‌پوشانی یا وجود شکاف، لازم است.

### میان حسابرسی داخلی و ارکان راهبری

حسابرسی داخلی به ارکان راهبری، پاسخگو است و گهگاه «چشم و گوش» آن خوانده می‌شود.

**اصطلاح کلیدی**  
**مدیر حسابرسی داخلی:** ارشدترین فرد  
مسئول خدمات حسابرسی داخلی در سازمان.

ارکان راهبری، مسئولیت نظارت بر حسابرسی داخلی را بر عهده دارد که نیازمند حصول اطمینان از استقرار واحد حسابرسی داخلی مستقل نظیر استخدام و اخراج مدیر حسابرسی داخلی، ایفای نقش به عنوان خط گزارشگری اصلی برای مدیر حسابرسی داخلی<sup>۷</sup>، تصویب و تامین منابع برنامه‌ی حسابرسی، دریافت و مطالعه‌ی گزارش‌های مدیر حسابرسی داخلی و فراهم نمودن دسترسی

۷. برای اهداف اداری، مدیر حسابرسی داخلی ممکن است همچنین به سطح مناسبی از مدیریت ارشد گزارش دهد.

آزادانه‌ی مدیر حسابرسی داخلی به ارکان راهبری نظیر تشکیل جلسات خصوصی بدون حضور مدیریت است.

## میان تمام نقش‌ها

اگرچه ارکان راهبری، مدیریت و حسابرسی داخلی، مسئولیت‌های متمایز خود را دارند، اما تمام این فعالیت‌ها باید با اهداف سازمان هم‌سو باشند. مبنای انسجام موفقیت‌آمیز آنها، همکاری، تشریک مساعی و ارتباط منظم و اثربخش است.

## به کارگیری مدل

### ساختار، نقش‌ها و مسئولیت‌ها

مدل خطوط سه‌گانه، زمانی از بیشترین اثربخشی برخوردار است که با اهداف و شرایط سازمان، تطبیق داده شده و هم‌سو گردد. تعیین نحوه‌ی ساختار سازمان و تفویض نقش‌ها بر عهده‌ی مدیریت و ارکان راهبری است. ارکان راهبری ممکن است کمیته‌هایی را به منظور نظارت بیشتر بر جنبه‌های خاصی از مسئولیت خود از جمله حسابرسی، ریسک، تامین مالی، برنامه‌ریزی و جبران خدمت تشکیل دهد. به دلیل رشد سازمان‌ها از نظر اندازه و پیچیدگی، در داخل مدیریت نیز احتمالاً ترتیبات کارکردی و سلسله‌مراتبی و تمایل روزافزونی برای تخصص‌گرایی وجود دارد.

واحدها، تیم‌ها و حتی افراد ممکن است مسئولیت‌هایی داشته باشند که نقش‌های خطوط اول و دوم را دربرگیرد. با این حال، هدایت و نظارت بر نقش‌های خط دوم را می‌توان از طریق ایجاد خطوط پاسخگویی و گزارشگری به ارکان راهبری به گونه‌ای طراحی کرد که از نقش‌های خط اول (و حتی از ارشدترین سطوح مدیریت) مستقل باشند. در مدل خطوط سه‌گانه، امکان برقراری هر تعداد خطوط گزارشگری مورد نیاز میان مدیریت و ارکان راهبری وجود دارد. در برخی از سازمان‌ها، مخصوصاً موسسات مالی تحت نظارت، الزام قانونی برای این گونه ترتیبات وجود دارد تا از استقلال کافی نقش‌ها اطمینان حاصل شود. حتی در این وضعیت‌ها نیز مدیرانی که نقش‌های خط اولی دارند، مسئول مدیریت ریسک باقی می‌مانند.

نقش‌های خط دوم می‌تواند شامل نظارت، مشاوره، هدایت، آزمون، تجزیه و تحلیل و گزارش درباره‌ی امور مربوط به مدیریت ریسک شود. در صورتی که این موارد از نقش‌های خط اول، حمایت کرده و آن را به چالش بکشند و نقش حیاتی در تصمیمات و اقدامات مدیریت داشته باشند، نقش‌های خط دوم بخشی از مسئولیت‌های مدیریت خواهند بود و صرف نظر از خطوط گزارش‌گری و پاسخگویی، هرگز به طور کامل از آن مستقل نخواهند شد.

یکی از خصوصیات بارز نقش‌های خط سوم، استقلال آنها از مدیریت است. اصول مدل خطوط سه‌گانه، اهمیت و ماهیت استقلال حسابرسی داخلی را توصیف کرده، آن را از سایر واحدها مجزا می‌کنند و به اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ی آن ارزش می‌بخشند. استقلال حسابرسی داخلی از طریق عدم تصمیم‌گیری یا اقدام در مسائلی که بخشی از مسئولیت‌های مدیریت به شمار می‌آیند (از جمله مدیریت ریسک) و پرهیز از اطمینان‌بخشی درباره‌ی فعالیت‌هایی که حسابرسی داخلی در حال حاضر یا اخیراً مسئولیت آنها را بر عهده داشته، تضمین می‌گردد. به عنوان مثال در برخی از سازمان‌ها، از مدیر حسابرسی داخلی درخواست می‌شود تا مسئولیت تصمیم‌گیری در مورد فعالیت‌های دیگر نظیر انطباق قانونی<sup>۸</sup> یا مدیریت ریسک سازمانی را بر عهده گیرد. در این وضعیت، حسابرسی داخلی از این فعالیت‌ها یا نتایج آنها مستقل نخواهد بود و به همین دلیل، وقتی ارکان راهبری در این حوزه‌ها نیازمند اطمینان‌بخشی یا مشاوره است، این خدمات باید توسط شخص ثالث باصلاحیت و واجد شرایط ارائه شوند.

### نظارت و اطمینان‌بخشی

ارکان راهبری به منظور نظارت و دستیابی به اهداف خود که در قبال آنها به ذی‌نفعان پاسخگو هستند به گزارش‌های دریافتی از مدیریت (مشکل از آنانی که دارای نقش‌های خطوط اول و دوم هستند)، حساب‌رسان داخلی و دیگران تکیه دارند. مدیریت با بهره‌گیری از تجربه‌ی مستقیم و تخصص خود، نقش ارزشمندی را در اطمینان‌بخشی (که تصدیق<sup>۹</sup> نیز خوانده می‌شود) درباره‌ی نتایج برنامه‌ریزی شده، محقق شده و پیش‌بینی شده، ریسک و مدیریت ریسک ایفا می‌کند. افرادی که نقش‌های خط دوم را بر عهده دارند، در رابطه با امور مرتبط با ریسک، اطمینان‌بخشی مضاعفی را فراهم می‌آورند. به دلیل استقلال حسابرسی داخلی از مدیریت، اطمینان‌بخشی آن از بیشترین میزان بی‌طرفی و اعتبار در مقایسه با نقش‌های خطوط اول و دوم (صرف نظر از خطوط گزارشگری) برخوردار است. همچنین می‌توان از ارائه‌دهندگان برون‌سازمانی خدمات، اطمینان‌بخشی بیشتری دریافت کرد.

### هماهنگی و هم‌سویی

راهبری اثربخش نیازمند تفویض مناسب مسئولیت‌ها و هم‌سویی بالای فعالیت‌ها از طریق همکاری، تشریک مساعی و ارتباطات است. ارکان راهبری از طریق حسابرسی داخلی به دنبال تایید طراحی و عملکرد مناسب و مورد نظر ساختارها و فرآیندهای راهبری هستند.


---


8. statutory compliance


9. attestations

ترجمه: محمد غواصی کناری (دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران)

 <https://www.linkedin.com/in/mohammadghavvasi>

 @MohammadGhK

 Mohammad.GhavvasiK@gmail.com

 m.ghavvasi@ut.ac.ir

