

مرکز توسعه  
حسابرسی  
هوشمند



بیانیه اعلان موضع

# مدل سه خط انجمن حسابرسان داخلی

بروزرسانی مدل سه خط

برگردان به فارسی:

مرتضی اسدی    هانیه اخوان



The Institute of  
Internal Auditors

۲ ..... مقدمه

۴ ..... اصول مدل سه خط .

۴ ..... اصل ۱: راهبری.....

۴ ..... اصل ۲: نقش ارکان راهبری.....

۵ ..... اصل ۳: نقش مدیریت و خطوط اول و دوم.....

۵ ..... اصل ۴: نقش خط سوم.....

۶ ..... اصل ۵: استقلال خط سوم.....

۶ ..... اصل ۶: خلق ارزش و حفظ ارزش.....

۷ ..... نقش‌های کلیدی در مدل سه خط .

۷ ..... ارکان راهبری.....

۷ ..... مدیریت.....

۸ ..... واحد حسابرسی داخلی.....

۸ ..... حسابرسان مستقل.....

۹ ..... روابط بین نقش‌های کلیدی.....

۱۰ ..... بین مدیریت (هر دو نقش خطوط اول و دوم) و واحد حسابرسی داخلی.....

۱۱ ..... بین واحد حسابرسی داخلی و ارکان راهبری.....

۱۱ ..... بین همه نقش‌ها.....

۱۲ ..... بکارگیری مدل.....

۱۳ ..... نظارت و اطمینان‌بخشی.....

۱۳ ..... هماهنگی و همسویی.....

### اصطلاحات کلیدی

- **سازمان:** گروهی سازمان یافته از فعالیت‌ها، منابع و افرادی است که برای دستیابی به اهداف مشترک تلاش می‌کنند.
  - **ذینفع:** طرفی که دارای منافع مستقیم یا غیرمستقیم در فعالیت‌ها و نتایج یک سازمان است. ذینفعان ممکن است شامل هیئت مدیره، مدیریت، کارکنان، مشتریان، فروشندگان، سهامداران، سازمان‌های نظارتی، مؤسسات مالی، حسابرسان مستقل، عموم مردم و سایرین باشند.
  - **ارکان راهبری:** بالاترین سطح سازمان که مسئول راهبری است و در استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی (Global Internal Audit Standards™) به آن "هیئت مدیره" گفته می‌شود. در سازمان‌هایی که بیش از یک رکن راهبری دارند، هیئت مدیره به فرد یا افرادی اطلاق می‌شود که مجاز به ارائه اختیارات، نقش و مسئولیت‌های مناسب به واحد حسابرسی داخلی هستند.
  - **مدیریت:** افراد، تیم‌ها و واحدهای پشتیبانی که برای ارائه محصولات و/یا خدمات به مشتریان سازمان تعیین شده‌اند.
  - **حسابرسی داخلی:** یک خدمت اطمینان بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه که برای
- سازمان‌ها، فعالیت‌های انسانی هستند که در دنیایی به‌طور فزاینده نامطمئن، پیچیده، به‌هم‌پیوسته و بی‌ثبات عمل می‌کنند. آنها اغلب ذینفعان متعددی با منافع گوناگون، متغیر و گاهی اوقات متضاد دارند. ذینفعان، نظارت سازمانی را به ارکان راهبری واگذار می‌کنند، که به نوبه خود منابع و اختیارات را به مدیریت تفویض می‌کند تا اقدامات مناسب، از جمله مدیریت ریسک را انجام دهد. به همین دلایل و موارد دیگر، سازمان‌ها به ساختارها و فرآیندهای مؤثر نیاز دارند تا دستیابی به اهداف را تسهیل کرده و از راهبری و مدیریت ریسک قوی حمایت کنند. از آنجا که ارکان راهبری گزارش‌هایی از مدیریت در مورد فعالیت‌ها، نتایج و پیش‌بینی‌ها دریافت می‌کند، هم ارکان راهبری و هم مدیریت به واحد حسابرسی داخلی متکی هستند تا خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه را در مورد همه موارد ارائه دهند و نوآوری و بهبود را ترویج و تسهیل کنند. ارکان راهبری در نهایت مسئول راهبری است که از طریق اقدامات و رفتارهای ارکان راهبری و همچنین مدیریت و حسابرسی داخلی محقق می‌شود. مدل سه خط به سازمان‌ها کمک می‌کند تا ساختارها و فرآیندهایی را که به بهترین وجه به دستیابی به اهداف کمک می‌کنند و راهبری و مدیریت ریسک قوی را تسهیل می‌کنند، شناسایی کنند.



این مدل برای تمامی سازمان‌ها قابل اجرا است و از طریق موارد زیر بهینه می‌شود:

- اتخاذ یک رویکرد مبتنی بر اصول و تطبیق مدل با اهداف و شرایط سازمانی.
- تمرکز بر نقش مدیریت ریسک در دستیابی به اهداف و خلق ارزش، و همچنین مسائل مربوط به "دفاع" و حفظ ارزش.
- درک واضح از نقش‌ها و مسئولیت‌های ارائه شده در مدل و روابط میان آن‌ها.
- اجرای اقداماتی برای اطمینان از هم‌سویی فعالیت‌ها و اهداف با منافع اولویت‌بندی شده ذینفعان.

افزودن ارزش و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. این خدمت با ارائه رویکردی سیستماتیک و منظم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل، به سازمان در دستیابی به اهدافش کمک می‌کند.

- **واحد حسابرسی داخلی:** یک فرد یا گروه حرفه‌ای که مسئول ارائه خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای به سازمان است.
- **کنترل:** هر اقدامی که توسط مدیریت، هیئت مدیره و سایر طرفین برای مدیریت ریسک و افزایش احتمال دستیابی به اهداف و مقاصد تعیین شده انجام می‌شود.

(\*) توضیح: اصطلاحاتی که با علامت ستاره مشخص شده‌اند، از واژه‌نامه استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی (Global Internal Audit Standards™) گرفته شده‌اند.

## اصل ۱: راهبری

راهبری سازمان نیازمند ساختارها و فرآیندهای مناسبی است که موارد زیر را امکان‌پذیر سازد:

- پاسخگویی ارکان راهبری به ذینفعان در قبال نظارت سازمانی از طریق درستکاری، رهبری و شفافیت.
- اقدامات مدیریت (شامل مدیریت ریسک) برای دستیابی به اهداف سازمان از طریق تصمیم‌گیری مبتنی بر ریسک و تخصیص منابع.
- خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای توسط واحد حسابرسی داخلی مستقل، به‌منظور ایجاد شفافیت و اطمینان و ترویج و تسهیل بهبود مستمر از طریق بررسی‌های دقیق و ارتباطات هوشمندانه.

## اصل ۲: نقش‌های ارکان راهبری

ارکان راهبری موارد زیر را تضمین می‌کند:

- ساختارها و فرآیندهای مناسب برای راهبری اثربخش در جای خود قرار دارند.
- اهداف و فعالیت‌های سازمانی با منافع اولویت‌بندی شده ذینفعان همسو هستند.

## ارکان راهبری:

- مسئولیت‌ها را تفویض می‌کند و منابع لازم را در اختیار مدیریت قرار می‌دهد تا اهداف سازمان محقق شوند، در حالی که اطمینان حاصل می‌کند انتظارات قانونی، نظارتی و اخلاقی برآورده می‌شوند.
- واحد حسابرسی داخلی مستقل، بی‌طرف و با صلاحیت را ایجاد و نظارت می‌کند تا شفافیت و اطمینان لازم درباره پیشرفت در جهت دستیابی به اهداف را فراهم نماید.

## اصطلاحات کلیدی

- **تصمیم‌گیری مبتنی بر ریسک:** یک فرآیند در نظر گرفته شده که شامل تحلیل، برنامه‌ریزی، اقدام، نظارت و بررسی است و تأثیرات بالقوه عدم قطعیت بر اهداف را در نظر می‌گیرد.
- **اطمینان‌بخشی:** اظهارات و گزارش‌هایی که هدف آن افزایش سطح اطمینان ذینفعان در مورد فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل سازمان در مورد یک مسأله، وضعیت، موضوع یا فعالیت تحت بررسی در مقایسه با معیارهای تعیین‌شده است.
- **راهبری:** ترکیبی از فرآیندها و ساختارهایی که توسط هیئت مدیره برای اطلاع‌رسانی، هدایت، مدیریت و نظارت بر فعالیت‌های سازمان در جهت دستیابی به اهداف آن اجرا می‌شود.
- **خدمات مشاوره:** خدماتی که از طریق آن حسابرسان داخلی بدون ارائه اطمینان یا پذیرش مسئولیت‌های مدیریتی، به ذینفعان سازمان مشاوره ارائه می‌دهند. ماهیت و دامنه خدمات مشاوره‌ای منوط به توافق با ذینفعان مربوطه است. نمونه‌ها شامل مشاوره در مورد طراحی و اجرای سیاست‌ها، فرآیندها، سیستم‌ها و محصولات جدید؛ ارائه خدمات دادگاهی؛ ارائه آموزش؛ و تسهیل بحث در مورد ریسک‌ها و کنترل‌ها است. "خدمات مشاوره‌ای (Advisory services)" به عنوان "خدمات مشاوره مدیریت (consulting services)" نیز شناخته می‌شود.
- **خدمات اطمینان‌بخشی:** خدماتی که از طریق آن حسابرسان داخلی ارزیابی‌های بی‌طرفانه را برای فراهم کردن اطمینان انجام می‌دهند. نمونه‌هایی از خدمات اطمینان‌بخشی شامل تعهدات رعایتی، مللی، عملیاتی/عملکردی و فناوری است. حسابرسان داخلی بسته به ماهیت، زمان و میزان رویه‌های انجام‌شده، می‌توانند اطمینان محدود یا معقول ارائه دهند.

(\*) توضیح: اصطلاحاتی که با علامت ستاره مشخص شده‌اند، از واژه‌نامه استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی (Global Internal Audit Standards™) گرفته شده‌اند.

## اصل ۳: نقش مدیریت و خطوط اول و دوم

مسئولیت مدیریت برای دستیابی به اهداف سازمانی شامل هر دو نقش خط اول و خط دوم است.<sup>۱</sup> نقش خط اول بیشترین هم‌سویی را با ارائه محصولات و/یا خدمات به مشتریان سازمان دارد و شامل نقش‌های واحدهای پشتیبانی نیز می‌شود.<sup>۲</sup> نقش خط دوم به مدیریت ریسک کمک می‌کند. نقش‌های خط اول و خط دوم ممکن است با هم ترکیب یا از هم جدا شوند. برخی از نقش‌های خط دوم ممکن است به متخصصان واگذار شوند تا تخصص، پشتیبانی، چالش و نظارت را برای کسانی که نقش‌های خط اول را دارند، ارائه دهند.

نقش‌های خط دوم می‌توانند بر اهداف خاص مدیریت ریسک، مانند موارد زیر تمرکز کنند: رعایت قوانین، مقررات و رفتار اخلاقی قابل قبول؛ کنترل‌ها؛ امنیت اطلاعات و فناوری؛ پایداری؛ و تضمین کیفیت. از طرف دیگر، نقش‌های خط دوم ممکن است دامنه مسئولیت گسترده‌تری برای مدیریت ریسک، مانند مدیریت ریسک سازمانی (ERM) را در بر بگیرند. با این حال، مسئولیت مدیریت ریسک همچنان بخشی از نقش‌های خط اول و در محدوده مدیریت باقی می‌ماند.

## اصل ۴: نقش‌های خط سوم

واحد حسابرسی داخلی، خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه درباره کفایت و اثربخشی راهبری و مدیریت ریسک ارائه می‌دهد. این واحد از طریق به‌کارگیری نظام‌مند و سیستماتیک فرآیندها، تخصص و بینش به این هدف دست می‌یابد.<sup>۳</sup> یافته‌های خود را به مدیریت و ارکان راهبری گزارش می‌دهد تا بهبود مستمر را ترویج و تسهیل کند. در این راستا، ممکن است از اطمینان‌بخشی ارائه‌شده توسط سایر حسابرسان داخلی و مستقل نیز استفاده کند.

۱. اصطلاحات «خط اول»، «خط دوم» و «خط سوم» از مدل اصلی حفظ شده‌اند تا آشنایی قبلی با این مفاهیم حفظ شود. با این حال، این «خطوط» به‌عنوان عناصر ساختاری در نظر گرفته نشده‌اند، بلکه تفکیک مناسبی در نقش‌ها هستند. از نظر منطقی، نقش ارکان راهبری نیز می‌توانند یک «خط» محسوب شود، اما این توافق به‌منظور جلوگیری از سردرگمی انجام نشده است. شماره‌گذاری (اول، دوم، سوم) به معنای ترتیب اجرای عملیات نیست. بلکه همه نقش‌ها به‌طور هم‌زمان عمل می‌کنند.

۲. برخی نقش‌های واحدهای پشتیبانی (مانند منابع انسانی، اداری و خدمات ساختمانی) را به‌عنوان نقش‌های خط دوم در نظر می‌گیرند. برای شفافیت بیشتر، مدل سه خط، نقش‌های خط اول را شامل فعالیت‌های «در صحنه» (مستقیم با مشتری) و «پشت صحنه» (اداری و پشتیبانی) می‌داند و نقش‌های خط دوم را شامل فعالیت‌های مکملی می‌داند که بر مسائل مرتبط با ریسک متمرکز هستند.

۳. در برخی سازمان‌ها، نقش‌های خط سوم دیگری نیز مشخص می‌شوند، مانند نظارت، بازرسی، تحقیق، ارزیابی و اصلاح، که ممکن است بخشی از واحد حسابرسی داخلی باشند یا به‌طور جداگانه عمل کنند.



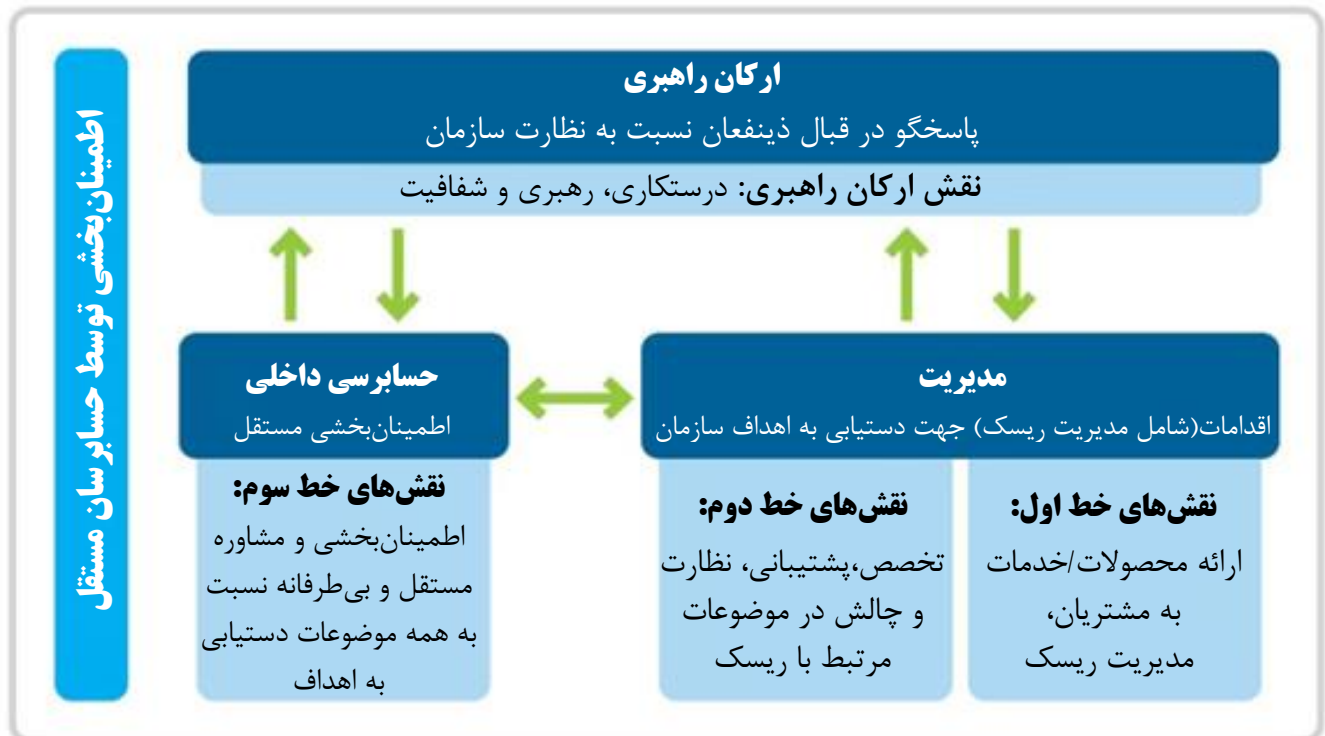
## اصل ۵: استقلال خط سوم

استقلال حسابرسی داخلی از مسئولیت‌های مدیریت، برای بی‌طرفی، اختیار و اعتبار آن حیاتی است. این استقلال از طریق پاسخگویی در قبال ارکان راهبری، دسترسی بدون محدودیت به افراد، منابع و داده‌های مورد نیاز برای انجام کار و دوری از هرگونه تعصب یا دخالت در برنامه‌ریزی و ارائه خدمات حسابرسی ایجاد می‌شود.

## اصل ۶: خلق ارزش و حفظ ارزش

همه نقش‌ها که با هم به صورت جمعی کار می‌کنند، زمانی به خلق و حفظ ارزش کمک می‌کنند که با یکدیگر و با منافع اولویت‌بندی شده ذینفعان همسو باشند. همسویی فعالیت‌ها از طریق ارتباط، همکاری و مشارکت حاصل می‌شود. این امر قابلیت اتکا، انسجام و شفافیت اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری مبتنی بر ریسک را تضمین می‌کند.

## مدل سه خط انجمن حسابرسان داخلی



جهت‌نما ↑ پاسخگویی، گزارشگری ↓ تفویض اختیار، هدایت، منابع، نظارت ↔ همسویی، ارتباطات هماهنگی، همکاری

## نقش‌های کلیدی در مدل سه خط

سازمان‌ها در توزیع مسئولیت‌ها، تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای دارند. با این حال، نقش‌های کلانی که در ادامه بیان شده‌اند، به تقویت اصول مدل سه خط کمک می‌کنند:

### ارکان راهبری

- مسئولیت پاسخگویی به ذینفعان را در مورد نظارت بر سازمان می‌پذیرد.
- با ذینفعان در تعامل است تا منافع آن‌ها را رصد کند و به‌طور شفاف در مورد دستیابی به اهداف اطلاع‌رسانی کند.
- فرهنگی را پرورش می‌دهد که رفتار اخلاقی و پاسخگویی را ترویج می‌کند.
- ساختارها و فرآیندهای راهبری را ایجاد می‌کند، از جمله کمیته‌های فرعی در صورت لزوم.
- مسئولیت‌ها را تفویض می‌کند و منابع لازم را در اختیار مدیریت قرار می‌دهد تا اهداف سازمان محقق شوند.
- سطح تحمل ریسک (اشتهای ریسک) سازمان را تعیین کرده و بر مدیریت ریسک (شامل کنترل‌ها) نظارت می‌کند.
- بر رعایت قوانین، مقررات و مطابقت با انتظارات اخلاقی نظارت دارد.
- واحد حسابرسی داخلی مستقل، بی‌طرف و مناسب راه‌اندازی کرده و بر آن نظارت می‌کند.

### مدیریت

#### نقش‌های خط اول

- اقدامات (شامل مدیریت ریسک) و تخصیص منابع را برای دستیابی به اهداف سازمان، راهبری و مدیریت می‌کند.
- گفت‌وگوی مستمر با ارکان راهبری را حفظ کرده و در مورد نتایج برنامه‌ریزی‌شده، واقعی و مورد انتظار مرتبط با اهداف سازمان و ریسک گزارش می‌دهد.
- ساختارها و فرآیندهای مناسب برای مدیریت عملیات و ریسک (شامل کنترل‌ها) را ایجاد و حفظ می‌کند.
- انطباق با انتظارات قانونی، نظارتی و اخلاقی را تضمین می‌کند.





## نقش‌های خط دوم

- تخصص، پشتیبانی، چالش و نظارت مکمل مرتبط با مدیریت ریسک از جمله موارد زیر را ارائه می‌دهد:
  - توسعه، اجرا و بهبود مستمر روش‌های مدیریت ریسک (شامل کنترل‌ها) در سطح فرآیندها، سیستم‌ها و کل سازمان.
  - دستیابی به اهداف مدیریت ریسک، مانند: رعایت قوانین، مقررات و رفتارهای اخلاقی قابل قبول؛ کنترل‌ها؛ امنیت اطلاعات و فناوری؛ پایداری؛ و تضمین کیفیت.
- تحلیل و گزارش‌هایی در مورد کفایت و اثربخشی مدیریت ریسک (شامل کنترل‌ها) ارائه می‌دهد.

## واحد حسابرسی داخلی

- مسئولیت اصلی خود را در قبال ارکان راهبری حفظ کرده و مستقل از مسئولیت‌های مدیریت است.
- اطمینان‌بخشی و مشاوره مستقل و بی‌طرفانه را به مدیریت و ارکان راهبری در مورد کفایت و اثربخشی راهبری و مدیریت ریسک (شامل کنترل‌ها) ارائه می‌دهد تا از دستیابی به اهداف سازمانی پشتیبانی کرده و بهبود مستمر را ترویج و تسهیل نماید.
- هرگونه اختلال در استقلال و بی‌طرفی را به ارکان راهبری گزارش می‌دهد و در صورت لزوم، اقدامات پیشگیرانه را اجرا می‌کند.

## حسابرسان مستقل

- اطمینان‌بخشی بیشتری در موارد زیر ارائه می‌دهند:
  - برآورده کردن انتظارات قانونی و نظارتی که به حمایت از منافع ذینفعان کمک می‌کند.
  - برآورده کردن درخواست‌های مدیریت و ارکان راهبری برای تکمیل منابع داخلی اطمینان‌بخشی.



# روابط بین نقش‌های کلیدی

## بین ارکان راهبری و مدیریت (شامل نقش خط اول و خط دوم)

### اصطلاح کلیدی

**مدیرعامل (CEO):** بالاترین فرد در سازمان که مسئولیت عملیات را بر عهده دارد.

ارکان راهبری معمولاً با تعریف چشم‌انداز، مأموریت، ارزش‌ها و میزان تمایل سازمان به ریسک، مسیر سازمان را تعیین می‌کند. سپس مسئولیت دستیابی به اهداف سازمان را به همراه منابع لازم به مدیریت تفویض می‌کند. ارکان راهبری گزارش‌هایی از مدیریت در مورد نتایج برنامه‌ریزی شده، واقعی و پیش‌بینی شده، همچنین گزارش‌هایی در مورد ریسک و مدیریت ریسک دریافت می‌کند.

سازمان‌ها از نظر میزان همپوشانی و تفکیک بین نقش‌های ارکان راهبری و مدیریت متفاوت هستند. ارکان راهبری ممکن است در مورد مسائل استراتژیک و عملیاتی به میزان بیشتری یا کمتری دخالت مستقیم داشته باشد. هم ارکان راهبری و هم مدیریت می‌توانند در توسعه طرح استراتژیک نقش داشته باشند، یا ممکن است یک اقدام مشترک باشد. در برخی حوزه‌های قضایی، مدیرعامل می‌تواند عضو هیات مدیره باشد و حتی ریاست آن را بر عهده داشته باشد. در همه موارد، می‌بایست ارتباط قوی بین مدیریت و ارکان راهبری وجود داشته باشد. مدیرعامل معمولاً نقطه کانونی این ارتباط است، اما سایر مدیران ارشد نیز می‌توانند تعاملات مکرری با ارکان راهبری داشته باشند. سازمان‌ها ممکن است تمایل داشته باشند، یا الزامات آنها ایجاب کند که رهبران نقش‌های خط دوم مانند مدیر ارشد ریسک و مدیر ارشد تطبیق، خط گزارشگری مستقیم به ارکان راهبری داشته باشند. این امر کاملاً با اصول مدل سه خط سازگار است.



## بین مدیریت (شامل نقش‌های خط اول و خط دوم) و واحد حسابرسی داخلی

استقلال حسابرسی داخلی از مدیریت، تضمین می‌کند که در برنامه‌ریزی و انجام کارهای خود عاری از هرگونه مانع و تعصب عمل کند و دسترسی نامحدود به افراد، منابع و اطلاعات مورد نیاز خود داشته باشد. حسابرسی داخلی در قبال ارکان راهبری پاسخگوست. با این حال، استقلال به معنای انزوا نیست. باید تعامل منظمی بین واحد حسابرسی داخلی و مدیریت وجود داشته باشد تا اطمینان حاصل شود که اقدامات حسابرسی داخلی مرتبط و با نیازهای استراتژیک و عملیاتی سازمان هم‌سو هستند. واحد حسابرسی داخلی از طریق تمام فعالیت‌های خود، دانش و شناخت خود از سازمان را افزایش می‌دهد، که به خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای آن به عنوان یک مشاور مورد اعتماد و شریک استراتژیک کمک می‌کند. همکاری و ارتباط بین نقش‌های خط اول و خط دوم مدیریت و واحد حسابرسی داخلی ضروری است تا از هرگونه موازی‌کاری، همپوشانی یا شکاف غیرضروری جلوگیری شود.

## بین واحد حسابرسی داخلی و ارکان راهبری

### اصطلاح کلیدی

**مدیر ارشد حسابرسی (CAE):** نقش رهبری که مسئول مدیریت موثر تمام جنبه‌های واحد حسابرسی داخلی و تضمین عملکرد باکیفیت خدمات حسابرسی داخلی مطابق با استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی است. عنوان شغلی خاص و/یا مسئولیت‌های خاص ممکن است در سازمان‌های مختلف متفاوت باشد.

اصطلاح فوق از واژه‌نامه استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی<sup>TM</sup> گرفته شده است.

واحد حسابرسی داخلی در قبال ارکان راهبری پاسخگوست و گاهی به عنوان "چشم و گوش" ارکان راهبری توصیف می‌شود.

ارکان راهبری مسئول نظارت بر حسابرسی داخلی است که شامل موارد زیر می‌شود:

- اطمینان از ایجاد واحد حسابرسی داخلی مستقل، از جمله استخدام و عزل مدیر ارشد حسابرسی (CAE).
- ایفای نقش خط گزارشگری اصلی برای مدیر ارشد حسابرسی.
- تصویب و تامین منابع برای برنامه حسابرسی.
- دریافت و بررسی گزارش‌های مدیر ارشد حسابرسی.
- فراهم کردن دسترسی آزاد مدیر ارشد حسابرسی به ارکان راهبری، از جمله جلسات خصوصی بدون حضور مدیریت.

### بین همه نقش‌ها

ارکان راهبری، مدیریت و واحد حسابرسی داخلی هر کدام مسئولیت‌های متمایزی دارند، اما همه فعالیت‌ها باید با اهداف سازمان هم‌سو باشند. اساس هم‌سوایی و انسجام موفق، هماهنگی، همکاری و ارتباط منظم و اثربخش است.



# بکارگیری مدل

## ساختار، نقش‌ها و مسئولیت‌ها

مدل سه خط زمانی بیشترین اثربخشی را دارد که با اهداف و شرایط سازمان هم‌سو شود. ساختار سازمان و نحوه تخصیص نقش‌ها موضوعاتی هستند که باید توسط مدیریت و ارکان راهبری تعیین شوند. ارکان راهبری ممکن است کمیته‌هایی را برای نظارت بیشتر بر جنبه‌های خاصی از مسئولیت‌های خود، مانند حسابرسی، ریسک، امور مالی، برنامه‌ریزی و جبران خدمات، ایجاد کند. درون مدیریت، احتمالاً ترتیبات عملکردی و سلسله‌مراتبی وجود دارد و با افزایش اندازه و پیچیدگی سازمان‌ها، تمایل به تخصص‌گرایی بیشتر می‌شود.

ممکن است وظایف، تیم‌ها و حتی افراد مسئولیت‌هایی داشته باشند که شامل هر دو نقش خط اول و خط دوم باشد. با این حال، هدایت و نظارت بر نقش خط دوم می‌تواند به گونه‌ای طراحی شود که درجه‌ای از استقلال از نقش‌های خط اول — و حتی مستقل از بالاترین سطوح مدیریت — از طریق ایجاد خطوط پاسخگویی و گزارشگری اصلی به ارکان راهبری، تضمین شود. مدل سه خط اجازه می‌دهد تا هر تعداد خط گزارشگری که لازم باشد، بین مدیریت و ارکان راهبری وجود داشته باشد. در برخی سازمان‌ها، به ویژه مؤسسات مالی تحت نظارت، برای چنین ترتیباتی الزام قانونی وجود دارد تا از وجود استقلال کافی اطمینان حاصل شود. حتی در این شرایط، افرادی در مدیریت که نقش خط اول را بر عهده دارند، همچنان مسئولیت مدیریت ریسک را بر عهده دارند.

نقش‌های خط دوم می‌تواند شامل نظارت، مشاوره، راهنمایی، آزمون، تحلیل و گزارشگری در مورد مسائل مرتبط با مدیریت ریسک باشد. مادامی که این نقش‌ها، نقش‌های خط اول را پشتیبانی کرده و آن‌ها را به چالش می‌کشند و بخشی جدایی‌ناپذیر از تصمیمات و اقدامات مدیریت هستند، بخشی از مسئولیت‌های مدیریت محسوب شده و صرف نظر از خطوط گزارشگری و پاسخگویی، هرگز به‌طور کامل مستقل از مدیریت نیستند.

یکی از ویژگی‌های بارز نقش‌های خط سوم، استقلال از مدیریت است. اصول مدل سه خط اهمیت و ماهیت استقلال حسابرسی داخلی را توصیف می‌کند و واحد حسابرسی داخلی را از سایر واحدها جدا کرده و ارزش متمایز خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای آن را امکان‌پذیر می‌سازد. استقلال واحد حسابرسی داخلی از طریق عدم تصمیم‌گیری یا انجام اقداماتی که بخشی از مسئولیت‌های مدیریت (از



جمله مدیریت ریسک) است و با اجتناب از اطمینان‌بخشی نسبت به فعالیت‌هایی که این واحد در حال حاضر یا اخیراً مسئولیت آن‌ها را بر عهده داشته، حفظ می‌شود. برای مثال، در برخی سازمان‌ها، از مدیر ارشد حسابرسی (CAE) خواسته می‌شود مسئولیت‌های تصمیم‌گیری بیشتر در مورد فعالیت‌هایی که نیاز به صلاحیت‌های مشابهی دارند، مانند جنبه‌هایی از رعایت الزامات قانونی یا مدیریت ریسک سازمانی (ERM)، را بر عهده بگیرد. در چنین شرایطی، واحد حسابرسی داخلی از این فعالیت‌ها یا نتایج آن‌ها مستقل نیست و بنابراین، زمانی که ارکان راهبری به دنبال اطمینان‌بخشی و مشاوره مستقل و بی‌طرفانه نسبت به آن حوزه‌ها است، می‌بایست این خدمات توسط شخص ثالث واجد شرایطی ارائه شود.

## نظارت و اطمینان بخشی

ارکان راهبری برای اعمال نظارت و دستیابی به اهداف خود که در قبال ذینفعان پاسخگو است، متکی بر گزارش‌های مدیریت (شامل نقش‌های خط اول و خط دوم)، حسابرسی داخلی و دیگران است. مدیریت با تکیه بر تجربه و تخصص مستقیم، اطمینان‌بخشی ارزشمندی (که به آن تأییدیه نیز گفته می‌شود) نسبت به نتایج برنامه‌ریزی‌شده، واقعی و مورد انتظار، در مورد ریسک و مدیریت ریسک ارائه می‌دهد. همچنین کسانی که نقش‌های خط دوم را دارند، اطمینان‌بخشی بیشتری در مورد مسائل مرتبط با ریسک ارائه می‌دهند. به دلیل استقلال حسابرسی داخلی از مدیریت، اطمینان‌بخشی ارائه شده توسط آن، بالاترین درجه از بی‌طرفی و اتکا را دارد و فراتر از آن چیزی است که نقش‌های خط اول و خط دوم صرف‌نظر از خطوط گزارشگری می‌توانند به ارکان راهبری ارائه دهند. اطمینان‌بخشی بیشتر همچنین می‌تواند از طرف حسابرسان مستقل نیز دریافت شود.

## هماهنگی و هم‌سویی

راهبری اثربخش نیازمند تفویض مناسب مسئولیت‌ها و همچنین هم‌سویی قوی فعالیت‌ها از طریق همکاری، مشارکت و ارتباطات است. ارکان راهبری از طریق واحد حسابرسی داخلی به دنبال تأیید این موضوع است که ساختارها و فرآیندهای راهبری به درستی طراحی شده‌اند و طبق انتظار عمل می‌کنند.



---

## About The Institute of Internal Auditors

The Institute of Internal Auditors (IIA) is an international professional association that serves more than 245,000 global members and has awarded more than 200,000 Certified Internal Auditor (CIA) certifications worldwide. Established in 1941, The IIA is recognized throughout the world as the internal audit profession's leader in standards, certifications, education, research, and technical guidance.

For more information, visit [theiia.org](http://theiia.org).

## Disclaimer

The IIA publishes this document for informational and educational purposes. This material is not intended to provide definitive answers to specific individual circumstances and as such is only intended to be used as a guide. The IIA recommends seeking independent expert advice relating directly to any specific situation. The IIA accepts no responsibility for anyone placing sole reliance on this material.

## Copyright

Copyright © 2020 The Institute of Internal Auditors, Inc. All rights reserved. For permission to reproduce, please contact [copyright@theiia.org](mailto:copyright@theiia.org).

Updated September 2024



The Institute of  
**Internal Auditors**

### Global Headquarters

The Institute of Internal Auditors  
1035 Greenwood Blvd., Suite 401  
Lake Mary, FL 32746, USA  
Phone: +1-407-937-1111  
Fax: +1-407-937-1101