

GLOBALNE PERSPEKTIVE IN VPOGLEDI

Model treh linij – pomembno orodje za uspeh vsake
organizacije



The Institute of
Internal Auditors

Svetovalni svet

Nur Hayati Baharuddin, CIA, CCSA,
CFSA, CGAP, CRMA –
članica IIA – *Malezija*

Lesedi Lesetedi, CIA, QIAL – IIA
Afriška federacija

Hans Nieuwlands, CIA, CCSA, CGAP –
IIA – *Nizozemska*

Karem Obeid, CIA, CCSA, CRMA – član
IIA – *Združeni arabski emirati*

Carolyn Saint, CIA, CRMA, CPA –
IIA – *Severna Amerika*

Ana Cristina Zambrano Preciado, CIA,
CCSA, CRMA – IIA – *Kolumbija*

Predhodne izdaje

Za dostop do predhodnih izdaj
Globalnih perspektiv in vpogledov
obiščite www.theiia.org/GPI.

Povratne informacije bralcev

Vprašanja ali komentarje pošljite na
naslov
globalperspectives@theiia.org.

O organizaciji IIA

Inštitut notranjih revizorjev (IIA) je najbolj
prepoznaven predstavnik, izobraževalec in
pripravljavec standardov, smernic in
certifikatov na področju notranjega revidiranja.
Ustanovljen je bil leta 1941 in njegove storitve
uporablja več kot 200.000 članov v več kot 170
državah in teritorijih. Sedež organizacije je v
mestu Lake Mary, Florida, ZDA. Za dodatne
informacije obiščite www.globaliia.org.

Izjava o omejitvi odgovornosti

Mnenja, izražena v Globalnih perspektivah in
vpogledih, niso nujno mnenja posameznikov, ki
so prispevali k temu dokumentu, ali njihovih
delodajalcev.

Avtorske pravice

Avtorske pravice © 2020 The Institute of
Internal Auditors, Inc. Prevod je omogočilo
Združenje notranji revizorjev IIA – Slovenski
inštitut. Vse pravice pridržane.

Kazalo

Uvod.....	1
Zakaj potrebujemo upravljanje.....	1
Kaj je Model treh linij.....	2
Komu je namenjen Model treh linij.....	2
Kaj je spodbudilo nastanek Modela treh linij.....	3
Kaj je ostalo enako.....	3
Novosti.....	4
Načela.....	4
Razlaga ključnih vlog.....	6
Upravljanje kot temelj.....	6
Nova grafika.....	7
Uporaba modela.....	8
Tri linije in	9
Zaključek.....	10

Uvod

Upravljanje še nikdar ni bilo pomembnejše kot zdaj, ko organizacije navigirajo globalno pandemijo, tehnološko transformacijo, vedno širša gospodarska neskladja, geopolitiko, globalizacijo, podnebne spremembe in še več. Upravljavski organi in vodstvo se spopadajo s problemi motenj v delovnem okolju, tržnimi spremembami in izgubljenimi prihodki. IIA-jev Model treh linij zagotavlja pravočasne odgovore za organizacije, ki si prizadevajo za trdno upravljanje v podporo inovativnim načinom za uspeh.

S pomočjo Modela treh linij lahko organizacije opredelijo strukture, zasnujejo procese in določijo odgovornosti, ki najbolj pomagajo pri doseganju ciljev ter hkrati podpirajo močno upravljanje in obvladovanje tveganj. Model podpira tri bistvene udeležence pri upravljanju: upravljavski organ, vodstvo in notranjo revizijo. Obenem pa pojasnjuje glavne bistvene elemente, nujne za upravljanje na najosnovnejši ravni: odgovornost, ukrepi ter zagotovila in svetovanje. To so osnove upravljanja.

Zakaj potrebujemo upravljanje

Lastniki morajo zaupati upravljavskim organom (organ vodenja – uprava in organ nadzora – nadzorni svet). Toda člani upravnih odborov so pogosto oddaljeni od dejavnosti in se sestajajo le enkrat na leto ter obenem opravljajo druge službe, zaradi česar upravljavski organi pogosto delegirajo ukrepe in vire na vodstvo. To pomeni, da so lastniki dvakrat ločeni od dejanskega dogajanja. Če upoštevamo še kompleksnosti človeške narave, torej nagnjenost k subjektivnosti, koristoljubje, negotovost, tveganje in celo goljufijo, se zastavi jasno vprašanje: Kako lahko odbor deležnikom odkrito sporoča, kaj se dogaja? Upravljavski organi lahko pridobijo določeno mero zaupanja tako, da se pozanimajo pri vodstvu, pri čimer pa vsekakor potrebujejo neodvisno objektivno potrditev, ki je temelj upravljanja.

Upravljanje organizacije se nanaša na prizadevanja zadovoljiti interese deležnikov, vključno s strukturami, politikami in praksami, ki so za to potrebne. Upravljanje je nujno potrebno zaradi več razlogov:

- Organizacije pogosto v imenu deležnikov nadzorujejo drugi.
- Tisti, ki so odgovorni za upravljanje, niso v položaju, kjer bi imeli znanje iz prve roke o vsem delu, ki ga prevzema vodstvo.
- Interesne skupine so lahko zelo različne, morda celo težko določljive, kot so na primer prihodnje generacije, na katere lahko vplivajo dejanja organizacije.
- Interesi deležnikov so lahko različni in podvrženi spremembam.
- Ljudje so lahko nezanesljivi, pristranski in egocentrični.
- Delovne operacije so lahko kompleksne in jih je težko razumeti v celoti.
- Vse je spremenljivo in izpostavljeno negotovosti.

Upravljanje lahko razumemo kot prizadevanje za obravnavanje teh izzivov na osnovi vodenja, preglednosti in integritete. Minimalna zahteva za izvajanje upravljanja je jasna odgovornost in skladnost med naslednjim:

- odgovornost do deležnikov glede uspešnosti;
- ukrepi in uporaba virov za doseganje ciljev, ob upoštevanju tveganja;
- objektivna potrditev in zagotovilo glede vseh pomembnih zadev neodvisno od odgovornosti za le-te.

Uspešno upravljanje deležnikom zagotavlja zaupanje, da bodo odločitve, dejanja in rezultati organizacije izpolnili želeni namen organizacije. Vemo, da deležniki želijo uspeh, toda ne za vsako ceno. Zahtevajo, da je doseganje v idealnem primeru učinkovito, etično in trajnostno. Zanimajo jih ne le rezultati, ampak tudi vedenja, ravnanja, gospodarjenje in tako naprej. Kako lahko deležniki ali upravljavski organ vedo, kaj se res dogaja, brez neodvisnih zagotovil in brez notranje revizije, ki deluje kot oči in ušesa?

Kaj je Model treh linij

Model treh linij je preprost okvir, ki ga je lahko razumeti in razložiti, pri čimer pomaga preprosta grafika. Model treh linij je osnovan na šestih ključnih načelih in spodbuja organizacije, da premislijo o vlogah, ki so potrebne za učinkovito upravljanje za spodbujanje uspeha. Z globljim razumevanjem teh vlog in kako medsebojno delujejo v podporo organizacijskim dosežkom, se lahko organizacije same odločijo, kaj je zanje primerna struktura. Model se uporablja skupaj z organizaciji lastnimi cilji, okoliščinami, kulturo, viri ipd. in deluje kot temelj za gradnjo strukture in procesov, ki jih organizacija potrebuje za obvladovanje tveganj in doseganje ciljev.

Komu je namenjen Model treh linij

Ciljno občinstvo Modela treh linij so vsi, ki jih zanima uspeh organizacij. Natančneje, od Modela treh linij lahko imajo koristi tisti, ki so odgovorni za upravljanje, vodenje, obvladovanje tveganj, zunanje zagotavljanje in, seveda, notranjo revizijo. Notranji revizorji lahko ne le poglobijo spoštovanje do ključnih odnosov in prispevkov notranje revizije k uspehu, ampak lahko tudi delijo model s tistimi, ki vplivajo na to, kako je notranja revizija upoštevana, strukturirana in financirana, ter na njeno delovanje. To vključuje:

- upravljavske organe in revizijske komisije;
- tiste, ki tesno sodelujejo z notranjo revizijo, še posebej vodstvo, funkcije, povezane s tveganjem, zunanje revizorje in druge dajalce zagotovil;
- zunanje ponudnike storitev;
- regulatorje, še posebej v sektorju finančnih storitev;
- zakonodajalce, oblikovalce politike, miselne vodje, izobraževalce in karijerne svetovalce;
- oblikovalce standardov za povezane poklice in dejavnosti, še posebej zunanjo revizijo, tveganje, upravljanje, računovodstvo in finančno poslovanje;
- tiste, ki zaposlujejo zunanje revizorje, vključno z agencijami za zaposlovanje;

- nacionalne, regionalne in globalne organizacije in posameznike, ki vplivajo na zgoraj navedeno.

Kaj je spodbudilo nastanek Modela treh linij

Model treh linij, objavljen v letu 2020, je skrbni pregled modela Tri linije obrambe, ki je zdaj star več kot 20 let. Čeprav je bil stari model dobro poznan in široko rabljen kot preprost način za obrazložitev notranje revizije, je bilo zmeraj očitneje, da obstaja priložnost za boljše izražanje in razumevanje modernih organizacijskih praks.

Verjetno najpomembnejši razlog, zakaj je Inštitut notranjih revizorjev (IIA) v januarju 2019 sprožil pregled predhodnega modela, je, da je opis notranje revizije kot tretje linije obrambe postal zastarel. Postal je nezdržljiv z opredelitvijo misije notranje revizije mednarodnega okvira strokovnih praks (IPPF): *Spodbujanje in zaščita organizacijskih vrednot z zagotavljanjem objektivnih zagotovil, nasvetov in vpogledov, ki temeljijo na tveganjih*. Uporaba besede *obramba* je postala preozka: Notranja revizija gleda vnaprej, svetuje in daje nasvete ter je odgovorna za več kot le preprečevanje slabih dogodkov.

Nekateri kritiki starega modela pravijo, da je koncept tveganja postal zastarel, uporaba besede *linije* pa namiguje na silose in trdne linije, ki se ne smejo presegati. Linije nakazujejo na zaporedne operacije, od prve do druge in do tretje, položaj upravnega odbora v stari grafiki pa daje videz oddaljenosti in lebdenja nad organizacijo. Okrog notranje revizije je postavljena pregrada, kot da pravi »tega ne smeš, si tretja linija«. Stari model prav tako ni fleksibilen za manjše organizacije, javni sektor in neregulirane organizacije, notranji revizorji pa so se spraševali o zamegljenosti linij in kaj pomeni, ko vodja notranje revizije (CAE) prevzame vloge, ki niso povezane z notranjo revizijo.

Oblikovali smo delovno skupino visokega kalibra, katere namen je bil ugotoviti, ali je model še zmeraj zadeven, in obravnavati kritike, ki so se zbrale skozi leta. Naloga te elitne skupine strokovnjakov je bila pozorno pretehtati vsak izziv in upoštevati vse povezane malenkosti.

Kaj je ostalo enako

Po zbiranju komentarjev za obravnavo od več kot 2000 strokovnih delavcev po vsem svetu in po nadaljnji študiji delovne skupine sta nastala močnejši model in grafika. Veliko stvari je ostalo nespremenjenih. Novi model:

- Je povsem skladen z IPPF.
- Je avtoritativen.
- Velja za vse organizacije.
- Je zasnovan za pomoč organizacijam pri načrtovanju in strukturiranju sredstev in dejavnosti, ki podpirajo obvladovanje tveganj za izogibanje prekrivanjem, vrzelim in zmedi.
- Osredotoča se v osnovi na notranjost organizacije, čeprav upošteva tudi zunanje stranke.

- Upošteva vloge in odnose med upravljavskim organom, vodstvom (vključno z vlogami v povezavi s tveganjem) in notranjo revizijo.
- Ohranja izraze in dobro znano številčenje »treh linj« za namene prepoznavanja in kontinuitete.
- Je preprost, podpira pa ga lahko razumljiva grafika.
- Je osnovan na načelih.

Novosti

Model treh linij spodbuja na načelih osnovan pristop, ki ustreza potrebam in okoliščinam organizacije. Seveda so vse organizacije različne, zato ne more obstajati pristop, ki velja za vse. To je privedlo do izrecno določenih šestih načel, na katerih je model osnovan.

Dodatna pomembna sprememba je uporaba izrazov, pri čemer smo odpravili uporabo »linij« in namesto tega uvedli idejo »vlog.« Opredelitev ključnih vlog in opis odnosov med temi osrednjimi vlogami v novem Modelu treh linij potrjujeta, da sta koordinacija in skladnost ključni za zagotavljanje organizacijske skladnosti in izogibanje silosom.

Najpomembneje pa je, da novi model potrjuje kritično potrebo po zagotovilih glede primernosti in učinkovitosti odzivov na tveganja, vključno z nadzorom, kot temeljni sestavni del upravljanja. To je doseženo z ustreznim izvajanjem sistematičnih in discipliniranih procesov, strokovnih mnenj in vpogleda v delovanje s strani notranje revizije.

Načela

Načela Modela treh linij so v središču okvira in skupaj razkrivajo, kako deluje uspešno upravljanje, kot je opisano v [Dokumentu o stališču Modela treh linij](#).

Načelo 1: Upravljanje

Upravljanje organizacije zahteva primerne strukture in procese, ki omogočajo:

- Odgovornost upravljavskega organa do deležnikov za organizacijski nadzor nad delovanjem z integriteto, vodenjem in preglednostjo.
- Ukrepe (vključno z obvladovanjem tveganj) vodstva za doseganje ciljev organizacije s sprejemanjem odločitev na podlagi tveganj¹ in z uporabo virov.
- Zagotovila² in svetovanje neodvisne notranje revizije za zagotavljanje jasnosti in zaupanja ter za spodbujanje in omogočanje nenehnega izboljševanja na osnovi temeljitega poizvedovanja in pronicljive komunikacije.

¹ Sprejemanje odločitev na podlagi tveganj: premišljen proces, ki vključuje analizo, načrtovanje, ukrepe, spremljanje in pregled ter upošteva morebitne vplive negotovosti na cilje.

² Zagotovila: neodvisna potrditev in zaupanje.

Načelo 2: Vloge upravljaljskega organa

Upravljaljski organ zagotavlja:

- Vzpostavitev ustreznih struktur in procesov za učinkovito upravljanje.
- Da so organizacijski cilji in dejavnosti usklajeni s prednostnimi interesi deležnikov.

Upravljaljski organ:

- Delegira odgovornost in zagotavlja vire vodstvu za doseganje ciljev organizacije ter hkrati zagotavlja doseganje pravnih, regulativnih in etičnih pričakovanj.
- Vzpostavlja in nadzira neodvisno, objektivno in kompetentno funkcijo notranje revizije, ki zagotavlja jasnost in zaupanje glede napredka pri doseganju ciljev.

Načelo 3: Vloge vodstva ter prve in druge linije

Odgovornost vodstva za ukrepe (vključno z obvladovanjem tveganj) za doseganje organizacijskih ciljev obsega vloge tako prve kot tudi druge linije.³ *Vloge prve linije* so najbolj neposredno usklajene z zagotavljanjem izdelkov in/ali storitev strankam organizacije ter obsegajo vloge podpornih funkcij⁴, ki to omogočajo. *Vloge druge linije* zagotavljajo pomoč pri obvladovanju tveganj.

Vloge prve in druge linije so lahko medsebojno prepletene ali ločene. Nekatere vloge druge linije so lahko dodeljene specialistom, ki zagotavljajo dopolnilna strokovna mnenja, podporo, spremljanje in izzive vlogam prve linije. Vloge druge linije so lahko usmerjene k specifičnim ciljem obvladovanja tveganj, kot so: skladnost poslovanja z zakonodajo, predpisi in sprejemljiva etična ravnanja, notranji nadzor, informacijska in tehnološka varnost, trajnostnost in zagotavljanje kakovosti. Druga linija pa lahko ima širšo odgovornost za obvladovanje tveganj, npr. celovito obvladovanje tveganj (ERM). Kljub temu odgovornost za obvladovanje tveganj ostaja del vlog prve linije in pripada vodstvu.

Načelo 4: Vloge tretje linije

Notranja revizija nudi neodvisna in objektivna zagotovila ter svetovanje glede ustreznosti in učinkovitosti upravljanja ter obvladovanja tveganj (vključno z notranjim nadzorom), kar dosega z ustreznim izvajanjem sistematičnih in discipliniranih procesov, strokovnim znanjem in vpogledi. O svojih ugotovitvah poroča vodstvu in upravljalškemu organu, s čimer izzove nenehne izboljšave. Pri tem si lahko pomaga z zagotovili drugih notranjih in zunanjih dajalcev zagotovil.

Načelo 5: Neodvisnost tretje linije

Neodvisnost notranje revizije od odgovornosti za vodenje je ključna za njeno objektivnost, avtoriteto in verodostojnost. To se vzpostavi prek: odgovornosti upravljalškemu organu, neomejenega dostopa do

³ Izrazi »prva linija«, »druga linija« in »tretja linija« se uporabljajo še iz prvotnega modela zaradi uveljavljenosti. Vendar »linije« ne pomenijo strukturnih elementov, temveč koristno diferenciacijo vlog. V logičnem smislu tudi upravljaljski organ predstavlja »linijo«, vendar tovrstnega poimenovanja ne uporabljamo zaradi izogibanja zmedi. Oštevilčenja (prva, druga, tretja) ne gre razumeti kot vrstnega reda delovanja. Vse vloge namreč delujejo sočasno.

⁴ Nekateri štejejo podporne funkcije (npr. HR, administrativne storitve in storitve vzdrževanja stavb) kot vloge druge linije. Naj pojasnimo, da se v Modelu treh linij med *vloge prve linije* sodijo tako dejavnosti, povezane s strankami, kot zaledne službe, medtem ko *vloge druge linije* sestavljajo dopolnilne dejavnosti, ki se ukvarjajo z zadevami, povezanimi s tveganji.

ljudi, virov in podatkov, potrebnih za dokončanje dela, ter zaradi svoje neodvisnosti s svobodo pri načrtovanju in izvajanju revizijskih storitev, brez vmešavanja in drugih vplivov.

Načelo 6: Ustvarjanje in zaščita vrednosti

Vse upravljske vloge skupaj z vlogami prve, druge in tretje linije z vzajemnim sodelovanjem pomagajo ustvarjati in zaščititi vrednost, ko so usklajene med seboj in s prednostnimi interesi deležnikov. Dejavnosti se uskladijo prek komunikacije in sodelovanja, kar zagotavlja zanesljivost, skladnost in preglednost informacij, potrebnih za sprejemanje odločitev na podlagi tveganj.

Razlaga ključnih vlog

Osveženi model navaja vloge prve linije, vloge druge linije ipd., in ne le linij, s čimer potrjuje, da ne gre za strukturo, ampak za vloge in odnose, kako so lahko dodeljeni, združeni ali ločeni, ter za medodnose. Pri starem modelu je prva linija nakazovala na tog, strukturni značaj. Funkcije, skupine in celo posamezniki lahko imajo več vlog, zato je težko reči, da so del »prve linije« ali »druge linije«. Ta model se prav tako oddaljuje od govora o »prečkanju linije« ali »zamegljenosti linije.«

Vloge morajo biti zmeraj jasne. Vloge je mogoče dodeliti, kot se za to odloči organizacija (ali kot to zahteva regulator). Vloge prve in druge linije so lahko medsebojno ločene ali prepletene. Posamezniki, skupine in funkcije lahko prevzemajo mešanico tovrstnih vlog ali pa so bolj specializirani.

- Vloge prve linije so opredeljene kot tiste, ki so najbolj osredotočene na zagotavljanje izdelkov in/ali storitev strankam ter ki vključujejo vloge podpornih funkcij, kot so HR, administracija, IT in storitve vzdrževanja stavb. Tisti v vlogah prve linije so odgovorni za obvladovanje tveganj.
- Vloge druge linije so tiste, ki se osredotočajo na posamezne vidike obvladovanja tveganj, vključno s skladnostjo z etičnimi, pravnimi in regulativnimi zahtevami, nadzorom, zagotavljanjem kakovosti, informacijsko varnostjo, trajnostjo ter širšimi odgovornostmi, kot je celovito obvladovanje tveganj (ERM). Vloge druge linije pomenijo dodatne izzive, strokovno znanje, nadzor nad delovanjem in pregled.

V tem modelu so odgovornosti vodenja zajete v vlogah prve in druge linije ne glede na to, kako so dodeljene. Višji uslužbenci so lahko v vlogah druge linije (npr. direktor obvladovanja tveganj) in poročajo neposredno upravljalnemu organu, kar zagotavlja določeno stopnjo neodvisnosti. Toda te ostajajo znotraj obsega odgovornosti vodstva.

Edinstven položaj notranje revizije kot neodvisne od vodstva in odgovornosti vodstva je vloga tretje linije. Ta neodvisnost ji omogoča, da nudi objektivna zagotovila in svetovanje.

Model potrjuje, da logično ni mogoče doseči neodvisnosti od vodstva in obenem prevzemati odgovornosti vodenja (tj. vloge prve in druge linije). Kjer notranja revizija prevzema te vloge prve in druge linije, je treba neodvisna zagotovila glede tovrstnih dejavnosti pridobiti od drugih virov.

Upravljanje kot temelj

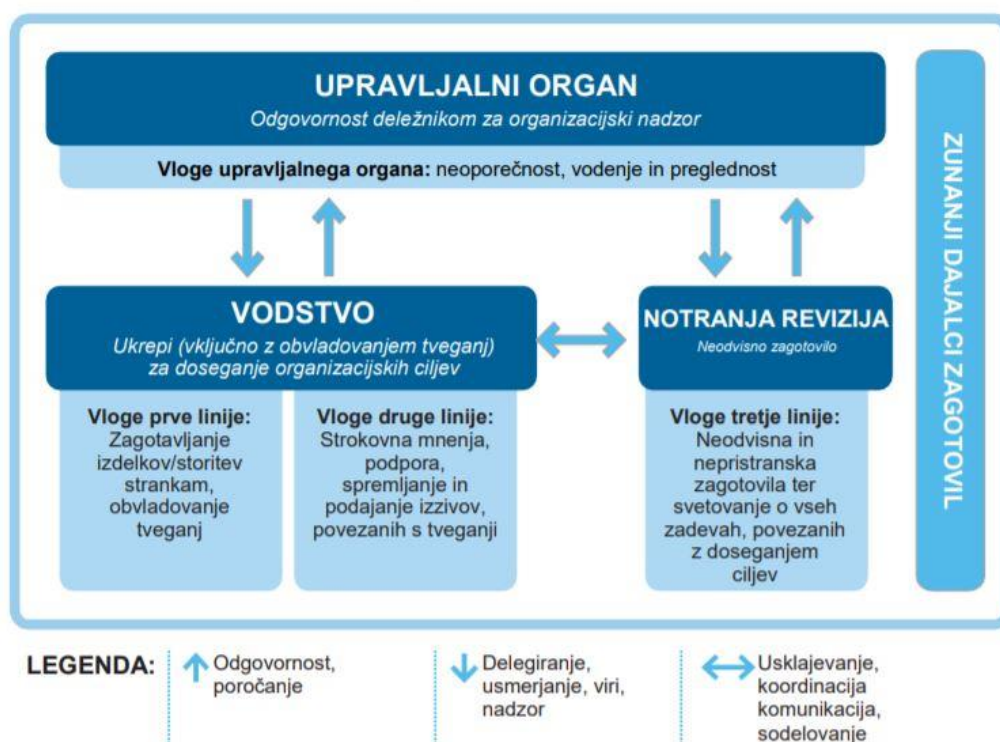
Še ena znatna sprememba novega modela je, da temelji na upravljanju, ne le na obvladovanju tveganj in nadzoru, s čimer vključuje tako ustvarjanje vrednosti in obrambo, tako ofenzivne kot defenzivne vidike obvladovanja tveganj.

Vizija IIA do leta 2030 je notranjo revizijo postaviti v položaj, kjer je za upravljanje nepogrešljiva, Model treh linij pa prikazuje, kako so ključni temeljni sestavni deli upravljanja, vključno z notranjo revizijo, medsebojno povezani. Ključ do vloge notranje revizije v upravljanju je njena neodvisnost, toda neodvisnost ne pomeni nujno tudi izolacije. Komunikacija in skupno delovanje sta nepogrešljiva, notranja revizija pa mora imeti posluš za prioritete organizacije in dejavno sodelovati z vodstvom.

Nova grafika

Na prvi pogled se zdi, da je posodobljena grafika prav to, posodobljena različica starega modela. Toda obstaja nekaj pomembnih razlik, opaznih le, ko grafiko podrobneje proučimo. Te pomembne spremembe so osrednje za razlago temeljev upravljanja.

Model IIA treh linij



Nova grafika bolje opredeljuje upravljanje kot nekaj, kar potrebuje tri bistvene sestavne dele: odgovornost upravljalnega organa deležnikom za nadzor nad delovanjem, ukrepe (vključno z obvladovanjem tveganj) vodstva za doseganje ciljev organizacije ter zagotovila in svetovanje neodvisne notranje revizije za zagotavljanje jasnosti in zaupanja ter za spodbujanje in omogočanje nenehnega izboljševanja.

Spremembe nove grafike vključujejo tudi boljše prepoznavanje pomembnosti vloge, ki jo igra upravljalni organ, in uporabo termina *upravljalni organ* namesto *odbor*, kar pomeni, da je termin primeren po vsem svetu, tako v javnih kot zasebnih sektorjih. Nova grafika omogoča toliko različnih linij poročanja med vodstvom in upravljalnim organom, kolikor je potrebno (npr. CEO, CRO). Z izpustitvijo izraza *obramba*

grafika jasno nakazuje, da obramba ni edini niti glavni poudarek modela ali obvladovanja tveganj na splošno.

Kar je morda najpomembnejše, puščice zdaj kažejo v obe smeri od upravljalškega organa do vodstva in notranje revizije, ter horizontalno med vodstvom in notranjo revizijo. To bolje predstavlja odnose med tremi vlogami in ponazarja sodelovanje, ki mora obstajati. Tisti v vlogi CAE lahko notranje revizorje na primer prosi, da z upravljaljskim organom sodelujejo pri projektu, revizijska komisija pa lahko notranji reviziji naroči, da vodi preiskavo goljufije, vse kot del zdrave strukture upravljanja.

Uporaba modela

Model treh linij se lahko uporablja v organizacijah z najrazličnejšimi strukturami. Pomembno je omeniti, da sam grafični model ni zasnovan kot strukturni diagram ali organizacijska shema. Zasnovan je za prikaz, kako so lahko vloge prve in druge linije medsebojno prepletene ali ločene ter da lahko obstaja veliko poročevalskih linij do upravljalškega organa (npr. izvršni direktor (CEO), direktor za obvladovanje tveganj (CRO), direktor za skladnost poslovanja (CCO), ki tem funkcijam dajejo zadostno stopnjo neodvisnosti.

V strukturi je lahko toliko posameznikov, ki poročajo neposredno odboru, kot je to potrebno, kar zagotavlja stopnjo neodvisnosti za službe skladnosti ali obvladovanje tveganj ipd. Če tisti v vlogah druge linije svetujejo, spremljajo, ocenjujejo, poročajo in dajejo zagotovila, dejansko prevzemajo vloge tretje linije, čeprav njihova neodvisnost morda ni temu enaka. Ko ti isti posamezniki z vlogami druge linije prav tako odločajo o obvladovanju tveganj – oblikujejo in izvajajo, določajo limite, zastavljajo politike, vzpostavljajo cilje ipd. –, so »v kuhinji in delajo klobase« ter so jasno del ukrepov in odgovornosti vodstva. Obvladovanje tveganj v vseh primerih ostaja odgovornost vodstva.

Notranja revizija je kvalitativno drugačna. Ni le še ena svetovalna funkcija druge linije. Je neodvisna od odgovornosti, odločitev in poseganj vodstva ter je odgovorna neposredno upravljalškemu organu.

Organizacije lahko imajo kakršno koli strukturo, odvisno od ciljev, virov, regulacijske kulture ipd. Vloge prve in druge linije, ne glede na to, kako so dodeljene, ostajajo odgovornost vodstva. Notranja revizija je neodvisna od odgovornosti vodstva. Je mogoče združiti vloge druge in tretje linije? Da, po presoji upravljalškega organa, toda naslednje vloge so nezdružljive: Oseba ne more biti odgovorna za določeno stvar in obenem glede tega dajati neodvisno mnenje. Če to vlogo prevzame notranji revizor, je treba najti nekoga drugega, da predloži neodvisno mnenje.

Tri linije in ...

Namen Modela treh linij je prilagodljivost, saj prepoznava pomembnost vlog in kako jih je mogoče združiti ali ločiti. Različni sektorji bodo morda prepoznali potrebo dodeliti vloge ali ustvariti medsebojne odnose odvisno od tega, kako je najbolje strukturirati upravljanje v njihovi organizaciji. Toda kljub različnim niansam v strukturi uspešnega upravljanja temelji notranje revizije ostajajo enaki.

Tukaj je nekaj primerov, kako se lahko Model treh linij ter različne industrije in vprašanja soočajo z nekaterimi izzivi pri vzpostavljanju funkcije notranje revizije, toda še zmeraj lahko sodelujejo pri oblikovanju upravljanja z nudenjem neodvisnih, objektivnih zagotovil.

Obvladovanje tveganj v organizaciji: Obvladovanje tveganj v organizaciji (ERM) je strukturiran, celovit pristop, ki koristi celotni organizaciji pri opredelitvah, ocenah, odločitvah glede ukrepov ter poročanju o priložnostih in grožnjah, ki bi lahko vplivale na cilje organizacije. Ko se ERM izvaja dobro, je integrirano in vključeno v celotni organizaciji. V osnovi je to formalizirana uporaba, ki prikazuje, kako lahko in mora delovati Model treh linij, ko je struktura upravljanja v središču vsake odločitve, ki jo sprejme organizacija. Organizacije ne obstajajo z namenom obvladovanja tveganj, obvladovanje tveganj je del upravljanja. Da bi ERM lahko bilo učinkovito in da bi se izognili nepotrebnim prekrivanjem, zmeda ali vrzelim, sta potrebna jasnost in odlično sporazumevanje med ključnimi udeleženci.

Finančne storitve: Vse od finančne krize leta 2008 imajo regulatorji zmeraj podrobnejša pričakovanja glede struktur notranjega nadzora in funkcij obvladovanja tveganj velikih bančnih institucij in zavarovalnic. Toda v manjših podjetjih za finančne storitve dobro opredeljena ločitev med poslovnimi funkcijami, funkcijami upravljanja/skladnosti in med notranjo revizijo ni zmeraj praktična ali zahtevana s predpisi. Model treh linij postavlja cilje v smislu najboljših praks, toda organizacijam dovoljuje, da uporabljajo manj stroge delitve med linijami glede na njihove edinstvene potrebe. Lahko ohranijo neodvisnost in obenem organizaciji služijo na praktičen način. Model treh linij je lahko uporaben v podjetjih za finančne storitve neprekinjeno, od majhnih lokalnih institucij ali zavarovalnic vse do velikih mednarodnih institucij ali zavarovalnic.

Javni sektor: Notranja revizija v javnem sektorju je zelo raznovrstna, odvisno od pravnega sistema. Na primer, v Združenih državah je notranja revizija različna v lokalnih, državnih in federalnih vladnih subjektih. Notranja revizija je pogosto vključena v drug oddelek in poroča vodji oddelka. Notranja revizija je lahko razdrobljena v organizacijah, kot so Združeni narodi in druge večstranske finančne ustanove, kjer se dolžnosti lahko imenujejo inšpekcije, izboljševanje, preiskovanje, ocenjevanje ali storitve nadzora nad delovanjem. Prevladuje previdnost, pomanjkanje zaupanja ali skrb za neodvisnost subjektov javnega sektorja, da notranja revizija opravlja več, kot le daje zagotovila. Velikokrat ni resnično neodvisne revizijske komisije, na upravljanje pa vplivajo politični cikli. Cilj subjekta je osredotočen na zagotavljanje javnih storitev, in ne na izboljšanje finančnih donosov. Nazivi so morda drugačni in revizorji morda ne poročajo funkciji CAE, toda z uporabo Modela treh linij je v javnem sektorju doseženo soglasje. Upravljavski organi lahko primerjajo ugotovitve in se zavedajo, da so rezultati del enakega notranjega procesa, ki se uporablja povsod.

Trajnost: Družbene naložbe, ki spodbujajo družbeno dobro ali preprečujejo družbene probleme, so v krizi pandemije bolj priljubljene kot kadar koli do zdaj. To pomeni, da morajo upravljavski organi in vodstvo na vsaki stopnji upoštevati ne le finančna tveganja, ampak tudi okoljska, družbena in upravljavska vprašanja. Model treh linij je ključen pri dajanju pravih zagotovil za dolgoročno mišljenje. Notranja revizija je v

organizaciji na idealnem položaju za nudenje zagotovil glede nefinančnih informacij in omogočanje vpogledov v daljše perspektive, ki jih je najbolje strukturirati z Modelom treh linij. Na primer, podjetje General Motors je uporabilo Model treh linij skoraj takoj po tem, ko je bil objavljen v juliju 2020, z namenom doseči skladnost upravljanja na globalni ravni.

Mala in srednje velika podjetja: Mala in srednje velika podjetja (SME) imajo tradicionalno omejena sredstva in manj zaposlenih z manj priložnostmi za specializacijo, kar pogosto pomeni kombinacije med vlogami prve linije in vlogami druge linije. Delovne naloge in nazivi so bolj prepleteni (npr. direktorji z izvršnimi vlogami). Poleg tega morda nimajo lastne funkcije notranje revizije. SME morajo razumeti tveganja, ki jih kot organizacije prevzemajo, če nimajo treh vlog upravljanja, kot so opisane v Modelu treh linij. Nekatere vloge je mogoče združiti: toda skupne vloge prve linije in vloge druge linije so še zmeraj del vodstva. Brez vloge tretje linije podjetje nima upravljanja, kar pomeni, da nima preverjanja in ravnovesja glede nagnjenosti vodstva za koristoljubje – odboru lahko poročajo le, kar jim koristi. Vlogo tretje linije je mogoče oddati v izvajanje zunanjim ponudnikom storitev, pri čemer ima organizacija »odgovornost ohranjanja učinkovite dejavnosti notranje revizije«, po Standardu IIA 2070.

Goljufija/preglednost: Posebna uporaba Modela treh linij lahko koristi organizacijam, ko gre za goljufije, preglednost in korupcijo, pri čemer model deluje kot smernica za izvajanje. Ko si ogledamo široko vlogo upravljanja, se je treba osredotočiti na vloge v zvezi z goljufijo, ki jih poudarja Model treh linij. Če je v goljufije vpleteno vodstvo in ni funkcije notranje revizije, se upravljavski organ zanaša na goljufe, da potrdijo vse informacije, ki jih prejme.

Poročilo Združenja pooblaščenih preiskovalcev prevar (ACFE) iz leta 2020 o globalnih poklicnih prevarah in zlorabah je notranjo revizijo navedlo med tremi najvišje uvrščenimi funkcijami, o katerih poročajo „žvižgači“. Študija ACFE, [Poročilo narodom](#), je ugotovila tudi, da notranja revizija odkrije 15 odstotkov sporočenih primerov goljufij in korupcije, kar je na drugem mestu za anonimnimi namigi (40 odstotkov). Poleg tega je poročilo navedlo tudi, da prisotnost notranje revizije kot nadzora proti goljufijam (74 odstotkov) za pol zmanjša povprečne izgube zaradi goljufij. Zanimivo je, da čeprav so bile zunanje revizije najpogostejše nadzorne funkcije, pregledane v študiji (v 83 odstotkih organizacij žrtev je finančne izkaze pregledal le zunanji revizor), so predstavljale le štiri odstotke odkritih goljufij.

Zaključek

Precejšnje upanje Modela treh linij je, da bo pomagal razjasniti vlogo notranje revizije in stroki zagotoviti več zaupanja, pa tudi prikazati primerno fleksibilnost in nadgradljivost za razširitev uporabnosti, ki vključuje vse organizacije. Model omogoča ne le več zaupanja znotraj funkcije notranje revizije, ampak tudi skupaj z upravljavskim organom in vodstvom glede vrednosti notranje revizije.

Model treh linij odpravlja zmedo glede nudenja svetovalnih storitev. Svetovanje ni »prečkanje linije« ali »zameglitev linije« in ne ogroža neodvisnosti. Notranja revizija je v idealnem položaju za zagotavljanje dragocenih, verodostojnih, avtoritativnih in objektivnih nasvetov in vpogledov prav zato, ker je neodvisna. Učinkovita zagotovila so lahko osnovana le na dobrih vpogledih. Če notranja revizija ne more omogočiti vpogleda, to omejuje vrednost, ki jo ponuja.

To je prav tako zadevno za primerjavo med neodvisnostjo notranje revizije in zunanje revizije, kar je pogosto napačno razumljeno. Notranja revizija je povsem neodvisna. Njeno neodvisnost zagotavlja nadzor nad delovanjem s strani revizijske komisije. Revizijska komisija nadzoruje zaposlovanje in odpuščanje ter

nadomestila, ki jih prejme notranja revizija, kot to opravlja tudi za zunanjo revizijo. Velika prednost notranje revizije je, da je udeležena v organizacijo in njen uspeh ter ima o tem podrobno znanje.

Struktura je odvisna od posamezne organizacije, saj je tradicionalne »linije« mogoče razdeliti ali pa lahko obstajajo znatna področja prekrivanja. Struktura ni zastavljena enkrat za vedno, ampak jo je treba zmeraj spremljati v smislu spreminjajočih se prioritet in okoliščin. V ta namen je Model treh linij potovanje.

