

## کنترل‌های داخلی موثر در شرکت‌های سرمایه‌گذاری از دیدگاه حساب‌برسان مستقل

محمد آقایی\*، محمد علی گلجاریان\*\*، کیانوش نظری عامله\*\*\*

امین اسدالهی\*\*\*\*

تاریخ دریافت: ۹۱/۱۱/۰۷

تاریخ پذیرش: ۹۲/۰۲/۱۶

### چکیده

پژوهش حاضر به بررسی کنترل‌های داخلی موثر در شرکت‌های سرمایه‌گذاری از دیدگاه حساب‌برسان مستقل می‌پردازد. با توجه به ماهیت خاص شرکت‌های سرمایه‌گذاری و پیچیده‌تر شدن معاملات (وجود معاملات آنلاین و معاملات آتی و...) و همچنین نبود منابعی در زمینه کنترل‌های داخلی که جوابگوی شرکت‌های سرمایه‌گذاری باشد، انجام تحقیقی در این زمینه ضروری به نظر می‌رسد. در این پژوهش با استفاده از منابع کتابخانه‌ای، مصاحبه و مشاوره از مدیران شرکت‌های سرمایه‌گذاری و همچنین حساب‌برسان مستقلی که حساب‌رسی شرکت‌های سرمایه‌گذاری را به عهده دارند، پرسشنامه‌ای حاوی کنترل‌های داخلی موثر در شرکت‌های سرمایه‌گذاری تهیه شده و در اختیار حساب‌برسان مستقل قرار گرفته تا نظر خود را بیان نمایند. جامعه آماری تحقیق حاضر حساب‌برسان مستقل عضو جامعه حسابداران رسمی بوده که ۱۰۰ نفر از حساب‌برسان مستقل به عنوان نمونه انتخاب شده‌اند. جهت تجزیه و تحلیل آماری از آماره‌های میانگین و آزمون دوجمله‌ای (نسبت) با استفاده از نرم افزار SPSS استفاده شده است. نتایج پژوهش موجب ارائه چک لیستی (تصویب آیین نامه معاملات توسط هیئت مدیره، تفکیک وظایف، بررسی دوره‌ای معاملات و انطباق آن با دفاتر توسط مدیر عامل و...) از کنترل‌های داخلی موثر در شرکت‌های سرمایه‌گذاری گردیده است.

**واژه‌های کلیدی:** کنترل‌های داخلی، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، حساب‌برسان مستقل.

طبقه بندی موضوعی: M42

\* استادیار دانشگاه شهید بهشتی، دکتری مدیریت بازرگانی، (نویسنده مسئول)، (mo\_etka@yahoo.com)

\*\* پژوهشگر مرکز پژوهش، توسعه و امور نخبگان اتکا، (mo\_etka@yahoo.com)

\*\*\* دانشجوی دکتری مدیریت بازرگانی گرایش بازاریابی دانشگاه علوم و تحقیقات تهران، (mo\_etka@yahoo.com)

\*\*\*\* دانشجوی دکتری مدیریت بازرگانی گرایش بازاریابی دانشگاه علوم و تحقیقات تهران، (mo\_etka@yahoo.com)

## ۱- مقدمه

گسترش بیش از بیش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌ها از طریق بورس اوراق بهادار به رشد روز افزون شرکت‌های سرمایه‌گذاری<sup>۱</sup> و سرمایه‌گذاران منجر شده است (بهرامیان، ۱۳۹۰). شرکت‌های سرمایه‌گذاری دارای ماهیت خاص بوده و فعالیت اصلی اینگونه شرکت‌ها خرید و فروش سهام می‌باشد که امروزه معاملات آنلاین و معاملات آتی نیز بوجود آمده است. از سوی دیگر، هدف اولیه گزارشگری مالی و ارائه صورت‌های مالی، برآوردن نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان است و سرمایه‌گذاران بخش اصلی و عمده این استفاده‌کنندگان را تشکیل می‌دهند. اطلاعاتی که از طریق گزارشگری مالی فراهم می‌شود هنگامی رافع نیازهای استفاده‌کنندگان خواهد بود که از ویژگی‌های کیفی مشخصی برخوردار باشند. اهم ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی شامل مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن است. تحقق این ویژگی‌ها در مجموع، دستیابی به اطلاعات سودمند و حصول اطمینان از رعایت الزامات مقرر برای نیل به هدف‌های تدوین شده، مستلزم فراهم کردن ترتیبات، سیاست‌ها و سازوکارهایی توسط مدیریت سازمان‌ها و شرکت‌هاست. اشخاص ذیحق و ذینفع در شرکت‌ها به عنوان استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی، همواره مایلند از کم و کیف سیاست‌ها، رویه‌ها و ترتیباتی که مدیریت در جهت حفاظت از دارایی‌ها و منافع سازمان در مقابل سوءاستفاده، سرقت، قابلیت اعتماد داده‌ها و تشویق کارکنان به رعایت مقررات و الزامات مصوب اتخاذ کرده است، آگاه شوند. (همان منبع)

کنترل‌های داخلی بخش مهمی از اداره یک سازمان است که شامل طرح‌ها، شیوه‌ها و روش‌های اجرا شدنی برای دستیابی به وظیفه‌ها، هدف‌ها و مقاصد و به عبارت دیگر پشتیبانی از مدیریت بر مبنای عملکرد است و نیز به عنوان اولین خط دفاعی در حفاظت از دارایی‌ها، پیشگیری، کشف خطاها و تقلب به کار می‌رود. (عباس زاده، محمدی، ۱۳۹۰)

به طور کلی اشخاص ذیحق و ذینفع در سازمان‌ها و شرکت‌ها به دنبال پاسخ به پرسشهای کلیدی زیر هستند. آیا مدیریت به استقرار یک سیستم کنترل داخلی<sup>۲</sup> مطلوب و اثر بخش توجه داشته است؟ سیستم کنترل داخلی شرکت تا چه حد از بروز سوء جریان‌ها، تقلبات و اشتباهات با اهمیت جلوگیری می‌کند.

این تحقیق به دنبال یافتن این موضوع است که با توجه به ماهیت خاص شرکت‌های سرمایه‌گذاری، از دیدگاه حساب‌برسان مستقل، چه کنترل‌های داخلی می‌تواند قابلیت اتکای اطلاعات مالی را در این شرکت‌ها افزایش دهد.

در چند سال اخیر بازارهای مالی تغییراتی کرده و وجود معاملات خرید سهام به صورت آنلاین و یا انجام معاملات آتی که شکل نوینی از معاملات می‌باشد موجب شده تا سیستم کنترل داخلی سنتی دیگر جوابگو نباشد. کنترل‌های داخلی ضعیف، نه تنها احتمال وقوع سوء جریان، سوء استفاده و تقلب را در سازمان‌ها بالا می‌برد بلکه بر گزارش حساب‌برسان مستقل<sup>۳</sup> نیز اثر می‌گذارد و حساب‌برسان قادر نخواهد بود در نبود توجه به نقاط ضعف موجود در سیستم کنترل‌های داخلی، گزارش مطلوبی ارائه نماید. از این رو برای اینکه هم مدیران بتوانند وظایف و مسئولیتهای خود را به نحو احسن و در جهت جلب رضایت اشخاص ذیحق و ذینفع در شرکت به انجام برسانند و هم حساب‌برسان بتوانند گزارش حساب‌برسانی مطلوب مطابق با استانداردهای حساب‌برسانی ارائه نمایند، سیستم کنترل‌های داخلی با توجه به ماهیت شرکت باید طرح ریزی و اجراء شود تا حساب‌برسان نیز بتوانند با اتکا بر آن وظیفه اطمینان بخشی به صورت‌های مالی را با اطمینان بیشتری انجام دهند.

هدف تحقیق حاضر مشخص کردن چک لیست‌های کنترل‌های داخلی موثر در شرکت‌های سرمایه‌گذاری از دیدگاه حساب‌برسان مستقل می‌باشد که نتایج آن در شرکت‌های سرمایه‌گذاری قابلیت مشاهده دارد.

## ۲- ادبیات و پیشینه تحقیق

### ۲-۱- ادبیات تحقیق

**کنترل‌های داخلی:** کنترل‌های داخلی به طور گسترده به عنوان یک فرایند تعریف شده است، که توسط هیئت مدیره، مدیران و سایر کارکنان اجرا شده و به منظور ایجاد اطمینان منطقی نسبت به دستیابی به اهداف زیر طراحی می‌شود:

اثربخشی و کارایی عملیات

قابلیت اعتماد گزارشات مالی

انطباق کامل با قوانین و مقررات

حفاظت از دارائی‌ها (دانشگاه دلاور، ۲۰۱۲)

**شرکت‌های سرمایه‌گذاری:** شرکتی است که اوراق بهادار را منتشر کرده و هدف اصلی آن سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار می‌باشد.

منابع مالی شرکت‌های سرمایه‌گذاری توسط سرمایه‌گذاران سهام تأمین شده و اینگونه سرمایه‌گذاران در سود و زیان شرکت سهیم می‌باشند. (کمیسون بورس اوراق بهادار امریکا<sup>۴</sup>، ۲۰۱۰)

**حسابرس مستقل:** شخصی که به بررسی پرونده‌های مالی و معاملات کسب و کار از یک شرکت که به وی وابستگی ندارد می‌پردازد. (اینوستوپدیا<sup>۵</sup>، ۲۰۱۲)

#### ۵-۲- پیشینه تحقیق

اگنوا و دیگران (۲۰۰۷) پژوهشی را تحت عنوان ضعف در کنترل‌های داخلی و هزینه سرمایه‌ای بر اساس شواهدی از بخش ۴۰۴ قانون ساربنز اکسلی به انجام رساندند. یافته‌های پژوهش نشان داد که بین ضعف در کنترل‌های داخلی و هزینه سرمایه شرکت‌ها ارتباط مستقیم وجود دارد به گونه‌ای که هر چه کنترل‌های داخلی ضعیفتر باشد، هزینه سرمایه حقوق صاحبان سهام بالاتر است. به عبارت دیگر سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان نسبت به شرکت‌های با کنترل‌های داخلی ضعیف نظر مساعدی نداشته و احساس می‌نمایند که ریسک سرمایه‌گذاری در چنین شرکت‌هایی بالاتر است.

جهانگشای رضائی (۱۳۷۵) تحقیقی تحت عنوان بررسی تحلیلی میزان اتکا حسابرسان مستقل بر کنترل‌های داخلی شرکت‌های مورد رسیدگی انجام داد. او در پژوهش خود بدنبال بررسی این موضوع بود که آیا حسابرسان مستقل در رسیدگی‌های خود به کنترل‌های داخلی شرکت مورد رسیدگی اتکا می‌نمایند و این اتکا موجب کاهش آزمون‌های محتوا می‌گردد؟ نتایج حاصل بیانگر تأیید فرضیه‌ها می‌باشد.

دارابی (۱۳۸۴) تحقیقی با عنوان تحلیل تأثیر تقویت کنترل‌های داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بر گزارشات حسابرسی سازمان حسابرسی انجام داد. نتایج

تحقیق حاکی از این بود که بین کنترل‌های داخلی ضعیف در بخش‌های دارایی، بدهی، حقوق صاحبان سهام، درآمد و هزینه و افزایش در بندهای گزارشات حسابرسی ارتباط مستقیم وجود دارد.

بهرامیان (۱۳۹۰) تحقیقی با عنوان ارزیابی اثر بخشی کنترل‌های داخلی در یک شرکت سرمایه‌گذاری انجام داد که نتیجه تحقیق حاکی از این بود محیط کنترلی و فعالیتهای کنترلی به طور مناسب وجود نداشته ولی ارزیابی ریسک، اطلاعات و ارتباطات و پایش به طور مناسب وجود دارد.

### ۳ - قلمرو تحقیق

با توجه به روش اجرای تحقیق و گردآوری اطلاعات، قلمرو مکانی تحقیق حاضر حسابرسان مستقل عضو جامعه حسابداران رسمی می‌باشد. محدوده زمانی تحقیق، فروردین ماه لغایت آبان ماه سال ۱۳۹۱ می‌باشد.

### ۴ - روش تحقیق

در این پژوهش، روش تحقیق استقرایی و در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری و مبتنی بر اطلاعات واقعی کسب شده از حسابداران رسمی است.

### ۵ - روش جمع‌آوری اطلاعات

تحقیق حاضر از لحاظ نحوه جمع‌آوری داده‌ها، پیمایشی بوده و رابطه بین متغیرهای مستقل و وابسته تحقیق از نوع رابطه علی می‌باشد. در خصوص زمینه‌های تئوریک و پرورش موضوع نیز از روش کتابخان‌های و همچنین پرس و جو از شرکت‌های سرمایه‌گذاری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و همچنین موسسات حسابرسی که حسابرسان مستقل شرکت‌های سرمایه‌گذاری بوده‌اند استفاده شد.

## ۶ - جامعه آماری

با توجه به موضوع تحقیق و روش اجرای آن، جامعه آماری تحقیق حاضر حسابداران رسمی می‌باشند. در حال حاضر تعداد حسابداران رسمی ۶۰۸ نفر می‌باشند که تحقیق حاضر آن‌ها را به عنوان جامعه آماری خود ملاک قرار داده است.

## ۷ - نمونه‌گیری

در این تحقیق از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده گردیده است. با توجه به اینکه جامعه آماری محدود و ۶۰۸ نفر می‌باشد، با سطح اطمینان ۹۵ درصد و دقت ۱۰ درصد از فرمول زیر استفاده کرده و حجم نمونه ۸۴ نفر می‌باشد.

$$n = \frac{N * z_{\alpha}^2 * p * (p-1)}{\varepsilon^2(N-1) + z_{\alpha}^2 * p * (p-1)}$$

N = تعداد اعضای جامعه

P = نسبت موفقیت

$$n = \frac{608 * 1.96^2 * 0.5 * (0.5)}{0.1^2(608-1) + 1.96^2 * 0.5 * (0.5)} = 84$$

جهت افزایش قابلیت اتکا نتایج تحقیق، نمونه که حداقل باید ۸۴ نفر باشد از ۱۰۰ نفر استفاده شده است.

## ۸ - ابزار اندازه‌گیری

در تحقیق حاضر اطلاعات مورد نیاز جهت آزمون فرضیه‌ها از طریق ارائه پرسشنامه به حسابداران رسمی جمع‌آوری شده است. در پرسشنامه مذکور، از پاسخ‌دهندگان خواسته شده است تا نظر خود را نسبت به هر یک از کنترل‌های داخلی مندرج در پرسشنامه ابراز نمایند. هر یک از کنترل‌های داخلی (فرضیه‌های تحقیق) به صورت چهار گزینه‌ای شامل خیلی موثر، موثر، تاثیر کمی دارد و بی تاثیر بود که از حسابداران رسمی خواسته شد یکی از گزینه‌ها را در رابطه با هر یک از سوالات پرسشنامه انتخاب کنند. لازم به ذکر است از آنجایی که پرسشنامه مزبور با استفاده از منابع سازمان حسابرسی در رابطه با کنترل‌های داخلی و مشورت با

حسابر سان مستقل تهیه گردیده است و همچنین پرسشنامه فوق به حسابر سان مستقل ارائه گردیده است، لذا ضرورتی برای وجود طیف خنثی (گزینه نظری ندارم با توجه به طیف لیکرت) در پرسشنامه وجود نداشته است.

## ۹- روایی و پایایی تحقیق

### ۹-۱- روایی پرسشنامه

برای اندازه‌گیری روایی پرسشنامه روش‌های مختلفی وجود دارد. اهمیت روایی از آن جهت است که اندازه‌گیری نامناسب و ناکافی می‌تواند پژوهش علمی را بی‌ارزش و ناروا سازد. برای تعیین روایی، پرسشنامه در اختیار اساتید دانشگاهی و حسابر سان مستقل قرار گرفته است و از آن‌ها خواسته شده که قضاوت کنند، آیا سوالات تهیه‌شده همان چیزی که محقق در نظر دارد را می‌سنجد یا خیر.

### ۹-۲- پایایی (اعتماد)

در این تحقیق پایایی<sup>۷</sup> یا قابلیت اعتماد پرسشنامه، با استفاده از روش آلفای کرونباخ محاسبه شده است. این روش برای محاسبه هماهنگی درونی ابزار اندازه‌گیری از جمله پرسشنامه یا آزمون‌هایی که خصیصه‌های مختلف را اندازه‌گیری می‌کند، بکار می‌رود. در صورتی یک پرسشنامه پایاست که مقدار آلفای کرونباخ از ۷۰ درصد بیشتر باشد و هر چه پایایی به ۱ نزدیک‌تر باشد، از پایایی بالاتری برخوردار است. برای محاسبه ضریب آلفای کرونباخ ابتدا باید واریانس نمره‌های هر زیر مجموعه سوالات پرسشنامه و واریانس کل را محاسبه کرد. (بازرگان و دیگران، ۱۳۸۷)

بدین منظور پرسشنامه تهیه شده بین ۱۵ نفر کارشناس موضوع مورد بررسی ارائه شده که ضریب آلفای محاسبه شده از طریق نرم افزار SPSS برای این پرسشنامه ۰/۸۳۹ می‌باشد. بنابراین با توجه به اینکه بیشتر از ۰/۷ می‌باشد، می‌توان گفت پرسشنامه‌های فوق از اعتبار کافی برخوردار می‌باشد.

### ۱۰- روش‌های آزمون فرضیه‌ها

با توجه به نوع تحقیق، از روش‌های توصیفی و همچنین آزمون دوجمله‌ای (نسبت) استفاده شده است.

### ۱۱ - یافته‌های تحقیق

نگاره زیر پرسشنامه حاوی فرضیات تحقیق و نتایج آزمون دوجمله‌ای (نسبت) را نشان می‌دهد.

نگاره (۱): نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق

ردیف	شرح	نسبت موافق	نسبت مخالف	نتیجه
۱	کارگزاری‌های واسطه معاملات، توسط هیئت مدیره مشخص گردیده و معاملات فقط با کارگزاری‌های مزبور انجام گیرد.	۰/۹۱	۰/۰۹	تایید
۲	تفکیک وظایف بین شخص معامله‌کننده، تاییدکننده و نگهدارنده اوراق بهادار یا برگه‌های خرید و فروش وجود داشته و هر یک از موارد فوق توسط افراد یا بخش‌های مستقل از هم انجام پذیرد.	۰/۹۹	۰/۰۱	تایید
۳	آیین‌نامه معاملات توسط هیئت مدیره تدوین گردیده و تعیین مشخصات معاملات عمده و غیر عمده فقط از طریق هیئت مدیره امکانپذیر باشد.	۰/۹۸	۰/۰۲	تایید
۴	انجام معاملات خرید و فروش اوراق بهادار و... تنها از طریق کارشناسان تعیین شده (واحد کارشناسی) امکانپذیر باشد.	۰/۹۷	۰/۰۳	تایید
۵	در صورتیکه شرکت نسبت به خرید یا فروش سهام شرکت دیگری که در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده است به صورت غیر عمده اقدام نماید، تصمیم‌گیری بر عهده مدیر عامل و یا مدیر امور بورس شرکت حسب تفویض اختیار مدیر عامل باشد.	۰/۸۷	۰/۱۳	تایید
۶	در صورتیکه شرکت قصد خرید یا فروش سهام به صورت عمده و یا غیر عمده شرکتی که غیر بورسی می‌باشد را داشته باشد، تصمیم‌گیری بر عهده هیئت مدیره باشد.	۰/۹۷	۰/۰۳	تایید
۷	در صورتیکه که شرکت قصد داشته باشد نسبت به خرید یا فروش سهام عمده شرکت بورسی دیگری اقدام نماید، پیشنهاد خرید مزبور توسط مدیر عامل به هیئت مدیره ارائه گردیده و هیئت مدیره تصمیم‌گیری نماید.	۰/۹۸	۰/۰۲	تایید
۸	کلیه اسناد حسابداری امضای تهیه‌کننده و تاییدکننده داشته باشد.	۰/۸۹	۰/۱۱	تایید
۹	کلیه ضوابط به مهر سند صادر شد مهور گردد.	۰/۸۷	۰/۱۳	تایید
۱۰	برای کلیه خرید و فروش‌های سهام و یا معاملات آتی (اعم از کالا و سهام)، برگه‌های خرید و فروش از کارگزاری مربوطه اخذ و جهت تایید، به امضای مدیر عامل برسد.	۰/۹۴	۰/۰۶	تایید
۱۱	اصل برگه‌های خرید و فروش تایید شده به شرح بند فوق، توسط واحد مستقل نگهداری شده و کپی آن ضمیمه اسناد حسابداری گردد.	۰/۹۴	۰/۰۶	تایید
۱۲	مدیر عامل شرکت به صورت دوره‌ای (هفتگی یا ماهانه) صورت معاملات را از کارگزاری‌ها اخذ و با برگه‌های خرید و فروش تایید شده مطابقت داده و مغایرت‌ها را پیگیری نماید.	۰/۹۲	۰/۰۸	تایید



ردیف	شرح	نسبت موافق	نسبت مخالف	نتیجه
۱۳	صورت معاملات اخذ شده به شرح بند فوق، توسط مدیر عامل به صورت دوره‌ای (هفتگی یا ماهانه) با دفاتر و اسناد حسابداری شرکت مطابقت داده شده و مغایرت‌ها پیگیری شود.	۰/۹۲	۰/۰۸	تایید
۱۴	در مورد خرید یا فروش سایر اوراق بهادار اعم از اوراق مشارکت و یا هر نوع اوراق بهاداری که در چارچوب قوانین جاری در کشور و با سود تضمین شده منتشر می‌گردد، مدیر عامل می‌تواند راساً تصمیم‌گیری نموده و در اولین جلسه هیئت مدیره، گزارش آن را به اطلاع اعضاء برساند.	۰/۸۲	۰/۱۸	تایید
۱۵	کلیه خرید و یا فروش سرمایه‌گذاری در سهام بلند مدت (اعم از شرکت فرعی، شرکت وابسته و.....) به مجوز هیئت مدیره امکانپذیر باشد.	۰/۱۰۰	۰	تایید
۱۶-۱	در رابطه با سرمایه‌گذاری در مسکن و زمین: خرید و فروش مسکن و زمین با مجوز هیئت مدیره امکانپذیر باشد.	۰/۱۰۰	۰	تایید
۱۶-۲	در مورد دارایی‌های تحصیل شده، پس از بازرسی، برگ رسید و یا صورت مجلس تحویل تهیه شود.	۰/۹۵	۰/۰۵	تایید
۱۶-۳	کارت یا دفتر اموال حاوی مشخصات دارایی، تاریخ خرید، قیمت تمام شده... نگهداری شود.	۰/۹۶	۰/۰۴	تایید
۱۶-۴	اسناد مالکیت دارایی‌ها به نحو مناسب تحت کنترل مقام مسئولی نگهداری شود	۰/۹۴	۰/۰۶	تایید
۱۶-۵	تفکیک مناسب در بین افراد مستقل از هم در خصوص مسئولیت نگهداری و حفاظت از دارایی‌های ثابت (صاحب جمع اموال) و همچنین مسئول نگهداری از اسناد مالکیت آن‌ها وجود داشته باشد.	۰/۹۳	۰/۰۷	تایید
۱۶-۶	دارایی‌های ثابت به نحو مطلوب تحت پوشش بیمه‌ای قرار داشته باشند.	۰/۹۰	۰/۱۰	تایید
۱۶-۷	اسناد مالکیت این اموال تماماً به نام شرکت اخذ گردد.	۰/۹۷	۰/۰۳	تایید
۱۶-۸	خرید و فروش مسکن و زمین با قیمت کارشناسی شده انجام پذیرد و اصل اسناد مالکیت مزبور توسط واحد مستقل نگهداری شده و کپی اسناد مزبور و گزارش ارزیابی (قیمت گذاری) کارشناس، ضمیمه اسناد حسابداری گردد.	۰/۹۶	۰/۰۴	تایید
۱۶-۹	به صورت دوره‌ای مسکن و زمین خریداری شده شرکت، توسط اشخاص مستقل مشاهده عینی گردیده و با دفاتر و اسناد مالکیت مطابقت داده شود.	۰/۹۳	۰/۰۷	تایید
۱۶-۱۰	به صورت دوره‌ای تغییرات سرمایه‌گذاری در مسکن و زمین از دفاتر و اسناد حسابداری با صورتجلسات هیئت مدیره (مجوز) و همچنین از صورتجلسات مزبور، با دفاتر، توسط اشخاص مستقل ردیابی گردد.	۰/۹۲	۰/۰۸	تأیید
۱۷	در صورتی که شرکت قصد خرید سکه و ارز و همچنین معاملات فارکس را داشته باشد، خرید مزبور با مجوز هیئت مدیره امکانپذیر باشد.	۰/۹۸	۰/۰۲	تایید
۱۸	در رابطه با بند ۱۷ فوق، تفکیک وظایف بین نگهدارنده سکه و ارز، ثبت کننده در دفاتر و کسی که مجوز مربوطه را صادر می‌کند وجود داشته باشد.	۰/۱۰۰	۰	تایید
۱۹	در رابطه با بند ۱۷ فوق، تضمین لازم از شخص مسئول نگهداری سکه و ارز اخذ گردد.	۰/۹۹	۰/۰۱	تایید
۲۰	به صورت دوره‌ای، سکه و ارز موجود در صندوق توسط شخص مستقل از نگهدارنده مورد شمارش قرار گرفته و با دفاتر مطابقت داده شود.	۰/۱۰۰	۰	تایید

\*منبع یافته‌های پژوهش

## ۱۲- نتیجه‌گیری

همانگونه که در قسمت‌های قبل نیز بیان شده، کنترل‌های داخلی مناسب، عاملی حیاتی جهت قابلیت اعتماد اطلاعات مالی بوده و به استفاده کنندگان از اطلاعات مالی این اطمینان را می‌دهد که صورت‌های مالی شرکت‌ها به درستی گزارش شده است. همچنین به مدیران نیز اطمینان می‌دهد دارایی‌های شرکت از دستکاری، تقلب و سوءاستفاده مصون می‌باشد. از طرفی یکی از مراحل حسابرسی صورت‌های مالی که توسط حسابرسان مستقل صورت می‌پذیرد ارزیابی کنترل‌های داخلی شرکت‌ها می‌باشد. لذا به عنوان کارشناس در این زمینه نظر تخصصی دادند آیتم‌های کلیدی را مشخص می‌کنند که با آنها بتوان کیفیت کنترل داخلی بالابرد. سنوالات مطرح شده به میزان بالایی توانست نظر موافق حسابداران رسمی را جلب کند و موجب ارائه چک لیستی از کنترل‌های داخلی موثر در شرکت‌های سرمایه‌گذاری شد.

## ۱۳ - پیشنهادهای مبتنی بر یافته‌های تحقیق

با توجه به تحقیق انجام شده به جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌گردد در زمینه کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی که مانند شرکت‌های سرمایه‌گذاری دارای ماهیت خاص می‌باشند تحقیقات خاص انجام داده و چک لیست کنترل داخلی برای اینگونه شرکت‌ها به صورت جداگانه تدوین کرده و در اختیار موسسات حسابرسی قرار دهند.

## ۱۹- پیشنهاد برای تحقیقات آتی

پیشنهاد می‌گردد تا تحقیق مشابهی در رابطه با کنترل‌های داخلی موثر در موسسات مالی و بانک‌ها و سایر شرکت‌هایی که دارای ماهیت خاص می‌باشند انجام گیرد.

## پی‌نوشت

- |                        |  |
|------------------------|--|
| ۱ Investment's Firms   | ۲ Internal controls                        |
| ۳ Independent auditors | ۴ U. s. securities and Exchange commission |
| ۵ Investopedia         | ۶ Validity                                 |
| ۷ Reliability          |  |

## منابع

- برادران حسن زاده، رسول و محمود زاده باغبانی، سعید، (۱۳۹۰)، بررسی رابطه بین برخی مکانیزم‌های نظام راهبری شرکت‌ها و محافظه کاری در گزارش دهی مالی، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری و حسابرسی، سال سوم، شماره نهم.
- بررسی تاثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی، انصاری، (۱۳۸۸)، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۸.
- بهرامیان، (۱۳۹۰)، ارزیابی اثر بخشی کنترل‌های داخلی در یک شرکت سرمایه‌گذاری، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه امام حسین (ع).
- پاکروان، لقمان، (۱۳۹۱)، کنترل داخلی و مسئولیت پذیری، پروژه دات کام، مرجع دانلود رایگان پروژه‌ها و مقالات دانشجویی.
- حبیب زاده، (۱۳۸۸)، تاثیر وجود حسابرسی داخلی بر تصمیمات حسابرس مستقل، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه.
- دارابی، مجید، (۱۳۸۴)، تحلیل تأثیر تقویت کنترل‌های داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بر گزارشات حسابرسی سازمان حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.
- رجبی، روح اله و محدودی خوشنویی، حمزه، (۱۳۸۷)، هزینه‌های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۳.
- سجادی، سید حسین و ناصح، لادن (۱۳۸۲)، سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۳.
- عباس زاده، محمدی، (۱۳۹۰)، ضرورت وجود کنترل‌های داخلی در بخش عمومی، مجله حسابرس، شماره ۵۶، دی ماه ۱۳۹۰.
- گیتی حمدانی، (۱۳۷۴)، نقش شرکت‌های سرمایه‌گذاری در فرایند خصوصی سازی ایران مطالعه موردی یک شرکت سرمایه‌گذاری پایان نامه دانشجویی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
- مهام، کیهان و پوریا نسب، امیر، (۱۳۷۸)، کنترل داخلی (چارچوب یکپارچه)، گزارش تحقیق کمیته سازمان‌های کمیسیون تردوی، تهران، سازمان حسابرسی، نشریات ۱۱۸ و ۱۳۵
- Anderson, Chris. Writing Accounting Procedures for Internal Control. Bimannual, November 17, (2010).
- Auditing Standard No. 5 – An Audit of Internal Control Over Financial Reporting, 2007
- B. K. charch and L. B shefchik. T PCAOB Inspections and Large Accounting Firms. Accounting Horizons, 26 (1). (2012)

- Clam, B>K, K>W. Kobelsky, and M. Weidenminer Watson... Determines of the persistence of Internal Control Weaknesses, *Accounting Horizons*, 26 (2). (2012)
- Foreign Corrupt Practices Act Of (1997)
- Lines, M. Pizzini, M. Vargas, I. R. Barbadian, the Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses. *Accounting Review*, VOL. 86, (2011)
- Report Conclusions And Recommendations (The Commission On Auditors Responsibilities. (1978)
- Segar, Sylvia V. & Siddhartha U. , "Type of Earning Management and the effect of ownership structure, firm size and corporate governance practices: evidence from Indonesia, *The International Journal of Accounting*, and Vole, 43, pp. 1-27. (2011)
- Statement On Auditing Standards No. 30, Reporting On Internal Accounting Control (AICPA, 1980).
- Statement on Auditing Standards No. 43, Omnibus Statement on Auditing Standards (AICPA, 1982). The Institute of Internal Auditors (IIA)
- Statement On Auditing Standards No. 48, The Effects Of Computer Processing On The Examination Of Financial Statement (AICPA, 198۴)
- Statement On Auditing Standards No. 55, Consideration Of The Internal Control Structure In a Financial Statement Audit (AICPA, 1988)
- Statement on Internal Auditing Standards No. 1, Control: Concepts and Responsibilities (The Institute of Internal Auditors).