

CHUẨN MỰC SỐ 400
ĐÁNH GIÁ RỦI RO VÀ KIỂM SOÁT NỘI BỘ
(Ban hành theo Quyết định số 143/2001/QĐ-BTC
ngày 21 tháng 12 năm 2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUI ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là qui định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản liên quan đến việc tìm hiểu hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ cũng như việc đánh giá rủi ro kiểm toán và các thành phần của nó, bao gồm: Rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.

02. Kiểm toán viên phải có đủ hiểu biết về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng để lập kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán thích hợp, có hiệu quả. Kiểm toán viên phải sử dụng khả năng xét đoán chuyên môn của mình để đánh giá rủi ro kiểm toán và xác định các thủ tục kiểm toán nhằm giảm các rủi ro kiểm toán xuống thấp tới mức có thể chấp nhận được.

03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ liên quan của công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ những qui định của chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính và cung cấp dịch vụ liên quan.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về những qui định trong chuẩn mực này để phối hợp công việc với công ty kiểm toán và kiểm toán viên cũng như xử lý quan hệ liên quan đến các thông tin đã được kiểm toán.

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

04. Rủi ro tiềm tàng: Là rủi ro tiềm ẩn, vốn có do khả năng từng nghiệp vụ, từng khoản mục trong báo cáo tài chính chứa đựng sai sót trọng yếu khi tính riêng rẽ hoặc tính gộp, mặc dù có hay không có hệ thống kiểm soát nội bộ.

05. Rủi ro kiểm soát: Là rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu trong từng nghiệp vụ, từng khoản mục trong báo cáo tài chính khi tính riêng rẽ hoặc tính gộp mà hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ không ngăn ngừa hết hoặc không phát hiện và sửa chữa kịp thời.

06. Rủi ro phát hiện: Là rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu trong từng nghiệp vụ, từng khoản mục trong báo cáo tài chính khi tính riêng rẽ hoặc tính gộp mà trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán không phát hiện được.

07. Rủi ro kiểm toán: Là rủi ro do kiểm toán viên và công ty kiểm toán đưa ra ý kiến nhận xét không thích hợp khi báo cáo tài chính đã được kiểm toán còn có những sai sót trọng yếu. Rủi ro kiểm toán bao gồm ba bộ phận: rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện.

08. Đánh giá rủi ro kiểm toán: Là việc kiểm toán viên và công ty kiểm toán xác định mức độ rủi ro kiểm toán có thể xảy ra là cao hay thấp, bao gồm đánh giá rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện. Rủi ro kiểm toán được xác định trước khi lập kế hoạch và trước khi thực hiện kiểm toán.

09. Trọng yếu: Là thuật ngữ dùng để thể hiện tầm quan trọng của một thông tin hoặc một số liệu trong báo cáo tài chính.

Thông tin được coi là trọng yếu có nghĩa là nếu thiếu thông tin đó hay thông tin đó thiếu chính xác thì sẽ ảnh hưởng đến các quyết định của người sử dụng báo cáo tài chính. Mức độ trọng yếu tùy thuộc vào tầm quan trọng của thông tin hay của sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét cả trên tiêu chuẩn định lượng và định tính.

10. Hệ thống kiểm soát nội bộ: Là các qui định và các thủ tục kiểm soát do đơn vị được kiểm toán xây dựng và áp dụng nhằm bảo đảm cho đơn vị tuân thủ pháp luật và các qui định, để kiểm tra, kiểm soát, ngăn ngừa và phát hiện gian lận, sai sót; để lập báo cáo tài chính trung thực và hợp lý; nhằm bảo vệ, quản lý và sử dụng có hiệu quả tài sản của đơn vị. Hệ thống kiểm soát nội bộ bao gồm môi trường kiểm soát, hệ thống kế toán và các thủ tục kiểm soát.

11. Hệ thống kế toán: Là các qui định về kế toán và các thủ tục kế toán mà đơn vị được kiểm toán áp dụng để thực hiện ghi chép kế toán và lập báo cáo tài chính.

12. Môi trường kiểm soát: Là những nhận thức, quan điểm, sự quan tâm và hoạt động của thành viên Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc đối với hệ thống kiểm soát nội bộ và vai trò của hệ thống kiểm soát nội bộ trong đơn vị.

Môi trường kiểm soát có ảnh hưởng trực tiếp đến hiệu quả của các thủ tục kiểm soát. Môi trường kiểm soát mạnh sẽ hỗ trợ đáng kể cho các thủ tục kiểm soát cụ thể. Tuy nhiên môi trường kiểm soát mạnh không đồng nghĩa với hệ thống kiểm soát nội bộ mạnh. Môi trường kiểm soát mạnh tự nó chưa đủ đảm bảo tính hiệu quả của toàn bộ hệ thống kiểm soát nội bộ.

13. Thủ tục kiểm soát: Là các quy chế và thủ tục do Ban lãnh đạo đơn vị thiết lập và chỉ đạo thực hiện trong đơn vị nhằm đạt được mục tiêu quản lý cụ thể.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

14. Khi xác định phương pháp tiếp cận kiểm toán, kiểm toán viên phải quan tâm đến những đánh giá ban đầu về rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát để xác định mức độ rủi ro phát hiện có thể chấp nhận được cho cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính và xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục cơ bản cho cơ sở dẫn liệu đó.

Rủi ro tiềm tàng

15. Khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đánh giá rủi ro tiềm tàng cho toàn bộ báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán. Khi lập chương trình kiểm toán, kiểm toán viên phải xác định cụ thể mức độ rủi ro tiềm tàng cho các số dư hoặc loại nghiệp vụ quan trọng đến từng cơ sở dẫn liệu. Trường hợp không thể xác định cụ thể được thì kiểm toán viên phải giả định rằng rủi ro tiềm tàng là cao cho cơ sở dẫn liệu đó. Căn cứ vào mức độ đánh giá rủi ro tiềm tàng để dự kiến các công việc, thủ tục kiểm toán sẽ được thực hiện cho các nghiệp vụ, các khoản mục trọng yếu trên báo cáo tài chính, hoặc các nghiệp vụ, các khoản mục mà kiểm toán viên cho là có rủi ro tiềm tàng cao (Xem Phụ lục số 01).

16. Kiểm toán viên phải dựa vào việc xét đoán chuyên môn của mình để đánh giá rủi ro tiềm tàng trên những nhân tố chủ yếu sau:

- + Trên phương diện báo cáo tài chính:
 - Sự liêm khiết, kinh nghiệm và hiểu biết của Ban Giám đốc cũng như sự thay đổi thành phần Ban quản lý xảy ra trong niên độ kế toán;
 - Trình độ và kinh nghiệm chuyên môn của kế toán trưởng, của các nhân viên kế toán chủ yếu, của kiểm toán viên nội bộ và sự thay đổi (nếu có) của họ.

- Những áp lực bất thường đối với Ban Giám đốc, đối với kế toán trưởng, nhất là những hoàn cảnh thúc đẩy Ban Giám đốc, kế toán trưởng phải trình bày báo cáo tài chính không trung thực;

- Đặc điểm hoạt động của đơn vị, như: Quy trình công nghệ, cơ cấu vốn, các đơn vị phụ thuộc, phạm vi địa lý, hoạt động theo mùa vụ;

- Các nhân tố ảnh hưởng đến lĩnh vực hoạt động của đơn vị, như: các biến động về kinh tế, về cạnh tranh, sự thay đổi về thị trường mua, thị trường bán và sự thay đổi của hệ thống kế toán đối với lĩnh vực hoạt động của đơn vị.

+ Trên phương diện số dư tài khoản và loại nghiệp vụ:

- Báo cáo tài chính có thể chứa đựng những sai sót, như: Báo cáo tài chính có những điều chỉnh liên quan đến niên độ trước; báo cáo tài chính có nhiều ước tính kế toán, hoặc trong năm tài chính có sự thay đổi chính sách kế toán;

- Việc xác định số dư và số phát sinh của các tài khoản và nghiệp vụ kinh tế, như: Số dư các tài khoản dự phòng, nghiệp vụ kinh tế đối với chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu TSCĐ tính vào chi phí hay tính tăng nguyên giá TSCĐ,...;

- Mức độ dễ bị mất mát, biến thủ tài sản, như: phát sinh nhiều nghiệp vụ thu, chi tiền mặt, tạm ứng tiền với số lượng lớn, thời gian thanh toán dài,...;

- Mức độ phức tạp của các nghiệp vụ hay sự kiện quan trọng đòi hỏi phải có ý kiến của chuyên gia, như: xảy ra kiện tụng hoặc trộm cắp,...;

- Việc ghi chép các nghiệp vụ bất thường và phức tạp, đặc biệt là gần thời điểm kết thúc niên độ;

- Các nghiệp vụ kinh tế, tài chính bất thường khác.

Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ

17. Kiểm soát nội bộ trong hệ thống kế toán nhằm đảm bảo:

- Nghiệp vụ kinh tế, tài chính được thực hiện sau khi đã có sự chấp thuận của những người có thẩm quyền;

- Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được ghi chép kịp thời, đầy đủ và chính xác vào các tài khoản trong kỳ kế toán phù hợp, làm cơ sở lập báo cáo tài chính phù hợp với chế độ kế toán theo qui định hiện hành;

- Chỉ được tiếp cận trực tiếp với tài sản hay tài liệu kế toán khi có sự đồng ý của Ban Giám đốc;

- Các tài sản ghi trong sổ kế toán được đối chiếu với tài sản theo kết quả kiểm kê thực tế ở những thời điểm nhất định và có biện pháp thích hợp để xử lý nếu có chênh lệch.

Hạn chế tiềm tàng của Hệ thống kiểm soát nội bộ

18. Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ không thể đảm bảo hoàn toàn đạt được mục tiêu quản lý là do những hạn chế tiềm tàng của hệ thống đó, như:

Yêu cầu thông thường là chi phí cho hệ thống kiểm soát nội bộ không được vượt quá những lợi ích mà hệ thống đó mang lại;

Phần lớn các thủ tục kiểm soát nội bộ thường được thiết lập cho các nghiệp vụ thường xuyên, lặp đi, lặp lại, hơn là các nghiệp vụ không thường xuyên;

Sai sót bởi con người thiếu chú ý, đăng trí khi thực hiện chức năng, nhiệm vụ, hoặc do không hiểu rõ yêu cầu công việc;

Khả năng hệ thống kiểm soát nội bộ không phát hiện được sự thông đồng của thành viên trong Ban quản lý hoặc nhân viên với những người khác trong hay ngoài đơn vị;

Khả năng người chịu trách nhiệm thực hiện thủ tục kiểm soát nội bộ lạm dụng đặc quyền của mình;

Do thay đổi cơ chế và yêu cầu quản lý làm cho các thủ tục kiểm soát bị lạc hậu hoặc bị vi phạm.

Hiểu biết hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán

19. Trong phạm vi kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên chủ yếu quan tâm đến các chính sách, thủ tục của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ có liên quan đến cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính. Việc tìm hiểu hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán và việc đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát sẽ giúp cho kiểm toán viên:

- Xác định được phạm vi kiểm toán cần thiết đối với những sai sót trọng yếu có thể tồn tại trong báo cáo tài chính;
- Xem xét những nhân tố có khả năng gây ra sai sót trọng yếu;
- Xây dựng các thủ tục kiểm toán thích hợp.

20. Khi tìm hiểu hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ để lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên sẽ hiểu biết được việc thiết kế và thực hiện của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng. Điều đó giúp cho kiểm toán viên xác định được khối lượng các nghiệp vụ kinh tế tài chính cần được kiểm tra cũng như việc thiết lập các thủ tục kiểm tra cần thiết.

21. Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục tìm hiểu hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ có thể thay đổi tùy theo các điều kiện cụ thể sau:

- Quy mô, tính chất phức tạp của đơn vị và của hệ thống tin học của đơn vị (Ví dụ: áp dụng chương trình vi tính từng phần hoặc toàn bộ; sử dụng từng máy đơn lẻ hoặc nối mạng, ...);
- Mức độ trọng yếu theo xác định của kiểm toán viên và công ty kiểm toán;
- Các loại kiểm soát nội bộ (Ví dụ: Kiểm soát hàng mua, hàng bán; kiểm soát tiền mặt, ...);
- Nội dung các qui định của đơn vị đối với những thủ tục kiểm soát cụ thể (Ví dụ: Quy trình mua hàng, quy trình bán hàng, quy trình nhập kho, quy trình xuất kho, ...);
- Mức độ nhiều hay ít của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, việc lưu giữ các tài liệu kiểm soát nội bộ của khách hàng;
- Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro tiềm tàng là cao hay thấp.

22. Để hiểu biết về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên phải dựa vào:

- Kinh nghiệm và hiểu biết của mình trước đây về lĩnh vực hoạt động và về đơn vị;
- Nội dung và kết quả trao đổi với Ban Giám đốc, với các phòng, ban và đối chiếu với các tài liệu liên quan;

- Việc kiểm tra, xem xét các tài liệu, các thông tin do hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ cung cấp;

- Việc quan sát các hoạt động và nghiệp vụ của đơn vị, như: tổ chức hệ thống thông tin, quản lý nhân sự, hệ thống kiểm soát nội bộ, quá trình xử lý các nghiệp vụ kinh tế, giao dịch giữa các bộ phận trong đơn vị.

23. Hệ thống kiểm soát nội bộ bao gồm môi trường kiểm soát, hệ thống kế toán và các thủ tục kiểm soát.

Môi trường kiểm soát

24. Kiểm toán viên phải hiểu biết về môi trường kiểm soát của đơn vị để đánh giá nhận thức, quan điểm, sự quan tâm và hoạt động của thành viên Hội đồng quản trị và Ban Giám đốc đối với hệ thống kiểm soát nội bộ.

Các nhân tố chủ yếu để đánh giá môi trường kiểm soát:

- Chức năng, nhiệm vụ của Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc và các phòng ban chức năng của đơn vị;

- Tư duy quản lý, phong cách điều hành của thành viên Hội đồng quản trị và Ban Giám đốc;

- Cơ cấu tổ chức và quyền hạn, trách nhiệm của các bộ phận trong cơ cấu đó;

- Hệ thống kiểm soát của Ban quản lý bao gồm tất cả các bộ phận quản lý, kiểm soát, chức năng của kiểm toán nội bộ, chính sách và thủ tục liên quan đến nhân sự và sự phân định trách nhiệm;

- Ảnh hưởng từ bên ngoài đơn vị như chính sách của Nhà nước, chỉ đạo của cấp trên hoặc cơ quan quản lý chuyên môn;

- ...

Hệ thống kế toán

25. Kiểm toán viên phải hiểu biết về hệ thống kế toán và việc thực hiện công việc kế toán của đơn vị để xác định được:

- Các loại nghiệp vụ kinh tế chủ yếu;

- Nguồn gốc các loại nghiệp vụ kinh tế chủ yếu;

- Tổ chức bộ máy kế toán;

- Tổ chức công việc kế toán, gồm: Hệ thống chứng từ kế toán, tài khoản kế toán, sổ kế toán và hệ thống báo cáo tài chính;

- Quy trình kế toán các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu và các sự kiện từ khi phát sinh đến khi lập và trình bày báo cáo tài chính.

Thủ tục kiểm soát

26. Kiểm toán viên phải hiểu biết các thủ tục kiểm soát của đơn vị để xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán. Kiểm toán viên dựa vào hiểu biết của mình về môi trường kiểm soát để xác định những thủ tục kiểm soát đã được đơn vị thiết lập và những thủ tục còn thiếu, cần thiết phải bổ sung thêm. (Ví dụ: Khi tìm hiểu về quy trình kế toán tiền gửi ngân hàng, kiểm toán viên sẽ kết hợp xem xét thủ tục đối chiếu với ngân hàng có được thiết lập và thực hiện không?).

Các thủ tục kiểm soát chủ yếu bao gồm:

- Lập, kiểm tra, so sánh và phê duyệt các số liệu, tài liệu liên quan đến đơn vị;

- Kiểm tra tính chính xác của các số liệu tính toán;
- Kiểm tra chương trình ứng dụng và môi trường tin học;
- Kiểm tra số liệu giữa sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết;
- Kiểm tra và phê duyệt các chứng từ kế toán, tài liệu kế toán;
- Đối chiếu số liệu nội bộ với bên ngoài;
- So sánh, đối chiếu kết quả kiểm kê thực tế với số liệu trên sổ kế toán;
- Giới hạn việc tiếp cận trực tiếp với các tài sản và tài liệu kế toán;
- Phân tích, so sánh giữa số liệu thực tế với dự toán, kế hoạch.

Khi xem xét các thủ tục kiểm soát, phải xem các thủ tục này có được xây dựng trên cơ sở nguyên tắc cơ bản, như: chế độ thủ trưởng, nguyên tắc phân công, phân nhiệm, nguyên tắc tách biệt về trách nhiệm, nguyên tắc phân cấp, ủy quyền,...

Rủi ro kiểm soát

Đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm soát

27. Đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm soát là việc đánh giá hiệu quả hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị trong việc ngăn ngừa hoặc phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu. Rủi ro kiểm soát thường không hoàn toàn được loại trừ do sự hạn chế tiềm tàng của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ.

28. Dựa trên sự hiểu biết hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm soát đối với cơ sở dẫn liệu cho từng số dư tài khoản hoặc các loại nghiệp vụ kinh tế chủ yếu.

29. Kiểm toán viên thường đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức độ cao đối với cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính trong trường hợp:

- Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ không đầy đủ;
- Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ không hiệu quả;
- Kiểm toán viên không được cung cấp đầy đủ cơ sở để đánh giá sự đầy đủ và hiệu quả của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng.

(Xem Phụ lục số 01)

30. Kiểm toán viên thường đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức độ không cao đối với cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính trong trường hợp:

31. Kiểm toán viên có đủ cơ sở để kết luận hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ được thiết kế có thể ngăn ngừa, phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu;

- Kiểm toán viên có kế hoạch thực hiện thử nghiệm kiểm soát làm cơ sở cho việc đánh giá mức độ rủi ro kiểm soát.

- Lưu giữ tài liệu về đánh giá rủi ro kiểm soát

31. Kiểm toán viên phải ghi chép và lưu lại trong hồ sơ kiểm toán:

- Những kết quả đạt được trong việc tìm hiểu hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán;

- Những nhận xét và đánh giá về rủi ro kiểm soát của kiểm toán viên. Trường hợp rủi ro kiểm soát được đánh giá không cao thì kiểm toán viên cũng phải ghi chép và lưu lại các tài liệu làm cơ sở cho việc đánh giá này.

32. Kiểm toán viên có quyền lựa chọn kỹ thuật khác nhau để lưu trữ thông tin liên quan đến hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ. Hình thức và phạm vi lưu trữ tài liệu về đánh giá rủi ro kiểm soát tùy thuộc vào quy mô và tính chất phức tạp của đơn vị và của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị. (Ví dụ: Nếu hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ càng phức tạp thì quy trình kiểm tra của kiểm toán viên càng mở rộng và do đó tài liệu kiểm toán phải lập và thu thập càng nhiều hơn).

Thử nghiệm kiểm soát

33. Kiểm toán viên phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để thu thập đầy đủ bằng chứng về tính hiệu quả của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ trên các phương diện:

- Thiết kế: Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được thiết kế sao cho có đủ khả năng ngăn ngừa, phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu;
- Thực hiện: Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ tồn tại và hoạt động một cách hữu hiệu trong suốt thời kỳ xem xét.

34. Ngoài các thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên có thể thực hiện các thủ tục kiểm toán khác để thu thập đầy đủ bằng chứng về tính hiệu quả của việc thiết kế và thực hiện của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ, như thu thập bằng chứng thông qua việc thu thập thông tin và quan sát các hoạt động của các hệ thống này.

35. Trường hợp kiểm toán viên nhận thấy những thủ tục đã thực hiện cung cấp đầy đủ bằng chứng về tính hiệu quả của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ liên quan đến cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính thì có thể sử dụng những bằng chứng này để chứng minh cho việc đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức thấp hoặc trung bình.

36. Thử nghiệm kiểm soát bao gồm:

- Kiểm tra chứng từ của các nghiệp vụ kinh tế và các sự kiện để thu được bằng chứng kiểm toán về hoạt động hữu hiệu của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ, ví dụ kiểm tra các chứng từ liên quan đến phiếu chi tiền có được phê duyệt đầy đủ hay không;
- Phỏng vấn, quan sát thực tế việc thực hiện chức năng, nhiệm vụ kiểm soát của những người thực thi công việc kiểm soát nội bộ xem có để lại bằng chứng kiểm soát hay không;
- Kiểm tra lại việc thực hiện thủ tục kiểm soát nội bộ, ví dụ kiểm tra lại bảng đối chiếu tiền gửi của đơn vị với ngân hàng, xem xét lại biên bản kiểm kê quỹ, kiểm kê hàng tồn kho, đối chiếu lại công nợ để đảm bảo rằng chúng có được đơn vị thực hiện hay không.

37. Kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh cho việc đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức độ không cao. Việc đánh giá mức độ rủi ro kiểm soát càng thấp thì kiểm toán viên càng phải chứng minh rõ là hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ đã được thiết kế phù hợp và hoạt động hiệu quả.

38. Để chứng minh là hệ thống kiểm soát nội bộ hoạt động có hiệu quả, kiểm toán viên phải xem xét cụ thể các thủ tục kiểm soát nội bộ đang áp dụng, tính nhất quán trong việc áp dụng các thủ tục và người thực hiện kiểm soát trong suốt niên độ. Hệ thống kiểm soát nội bộ có thể vẫn được đánh giá là có hiệu quả ngay cả khi thực hiện chưa đầy đủ các qui định do có sự thay đổi nhân sự chủ chốt; do hoạt động mang tính thời vụ hoặc do sai sót của con người. Trường hợp có những biến động như nêu trên, kiểm toán viên phải xem xét riêng từng trường hợp, đặc biệt là khi có thay đổi nhân sự phụ trách kiểm soát nội bộ thì kiểm toán viên phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát trong thời gian có sự thay đổi đó.

39. Mục tiêu thử nghiệm kiểm soát không thay đổi, nhưng thủ tục kiểm toán có thể thay đổi khi công việc kế toán và kiểm soát nội bộ được thực hiện trong môi trường tin học hoặc