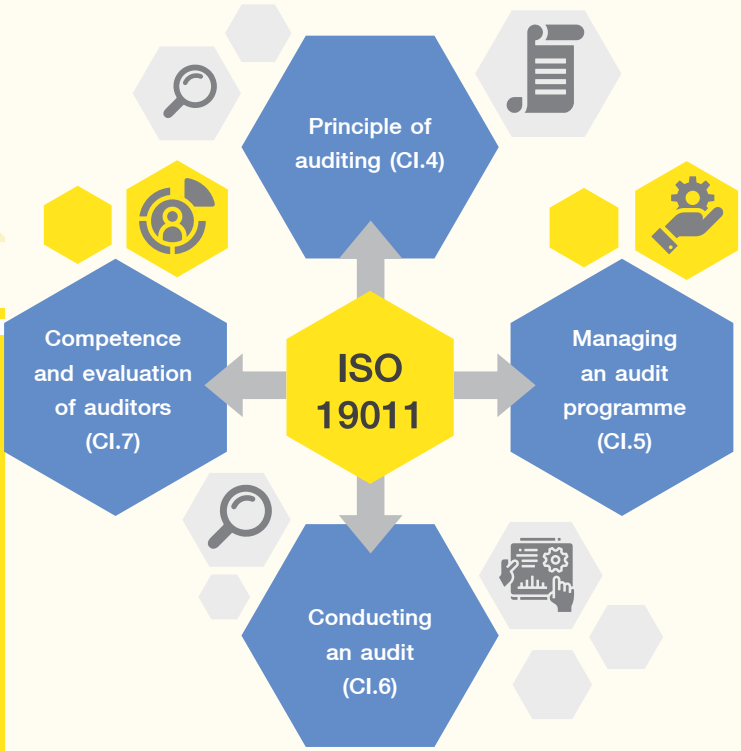
โดย นายกษิภัท ธนิตรนาคุณ
คณะทำงานศูนย์ความรู้ด้านการสอบบัญชีในธุรกิจที่มีระบบ IT ที่ซับซ้อน
ในคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี
CISA, CDPSE, ISO 19011:2018 (Internal Auditor), ITIL (V.2, V.3),
and ISFS (ISO/IEC 27002:2005)

มาตรฐาน ISO 19011
มาสนับสนุนการบริหารงานตรวจสอบอย่างไร

ในการดำเนินการตรวจสอบเพื่อให้มีประสิทธิผล องค์กรควรมีการบริหารงานตรวจสอบที่ดี ดังนั้นในการบริหารงานตรวจสอบที่ดีองค์กรควรจะต้องมีมาตรฐานที่ดีเพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางซึ่งในปัจจุบันมีมาตรฐานจากหลายแหล่งที่สามารถใช้อ้างอิงได้ เช่น สภาวิชาชีพบัญชี IFAC (International Federation of Accountants), IIA (Institute of Internal Auditors), ISACA (Information Systems Audit and Control Association) เป็นต้น แต่ในบทความนี้ผู้เขียนขอนำเสนอมาตรฐานสากลอีกหนึ่งมาตรฐานที่ผู้เขียนคิดว่าท่านผู้อ่านหรือท่านผู้ที่สนใจอาจจะลองนำไปเป็นแนวทางเบื้องต้นเพื่อนำมาใช้ในการปรับปรุงการบริหารงานตรวจสอบให้ดียิ่งขึ้น มาตรฐานดังกล่าวได้แก่ **“ISO 19011 - Guidelines for Auditing Management Systems”** เนื่องจากปัจจุบันหลาย ๆ หน่วยงานไม่ว่าจะเป็นภาครัฐหรือเอกชนหรือหน่วยงานกำกับดูแลบางหน่วยงานได้นำมาตรฐานนี้มาใช้ในการบริหารงานตรวจสอบขององค์กรตัวเองแล้วได้ผลเป็นที่น่าพอใจ อย่างไรก็ตาม บทความนี้เป็นเพียงการให้ข้อมูลแนวทางของ ISO 19011 เท่านั้น โดยไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับใด ๆ ทั้งนี้ สำนักงานสอบบัญชียังต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบริหารคุณภาพ และมาตรฐานการสอบบัญชีที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐาน ISO 19011 ปัจจุบันเป็น Edition ที่ 3 ปรับปรุงเมื่อปี 2018 ต่อไปจะอ้างอิงหรือเรียกมาตฐานนี้ด้วย คำว่า **“ISO 19011:2018”** บทความฉบับนี้ผู้เขียนจะขอนำเสนอเพื่อให้ผู้อ่านทำความเข้าใจพอสังเขปซึ่งหากผู้อ่านสนใจสามารถที่จะนำไปต่อยอดได้ต่อไป

ISO 19011:2018 ออกแบบมาให้ใช้ได้ทั้ง Internal และ External Audit ตามหลักการ Deming Cycle หรือ PDCA (Plan Do Check ACT) โดยประกอบด้วยองค์ประกอบหลัก ๆ ดังต่อไปนี้



รูปที่ 1 องค์ประกอบหลัก ๆ ของ ISO 19011:2018

Principle of auditing (Cl.4) - หลักการในการตรวจสอบ

มาตรฐาน ISO 19011:2018 ได้กำหนดหลักการเพื่อใช้ในการตรวจสอบซึ่งประกอบด้วย 7 องค์ประกอบหลัก ได้แก่

1. Integrity
- ต้องปฏิบัติงานอย่างมีจริยธรรม ด้วยความซื่อสัตย์และความรับผิดชอบ

2. Fair Presentation
- ต้องรายงานผลที่ถูกต้องและเป็นความจริง

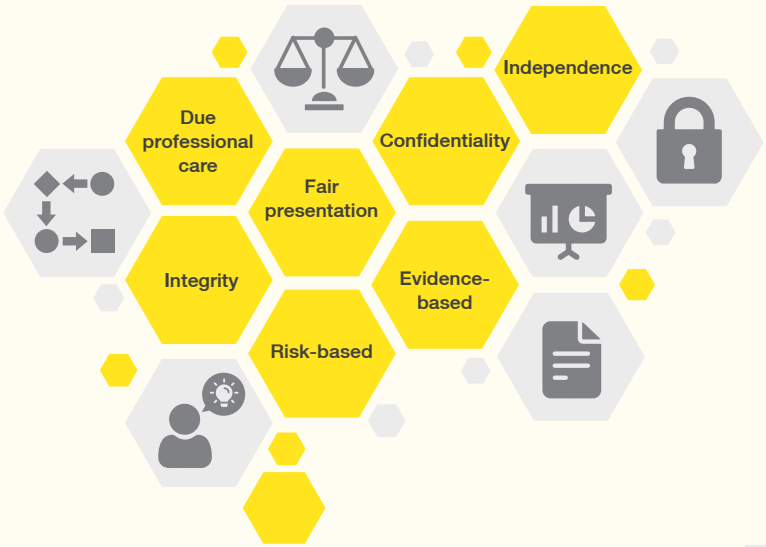
3. Due Professional Care
- ต้องมีการปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างมืออาชีพ

4. Confidentiality
- ต้องยึดการรักษาความลับเป็นสำคัญ

5. Independence
- ต้องมีความเป็นอิสระ

6. Evidence-Based Approach
- ต้องยึดหลักฐานเป็นหลัก “ไม่มีหลักฐานถือว่าไม่ได้ทำ”

7. Risk-Based Approach
- ต้องใช้หลักการการบริหารความเสี่ยงในการดำเนินการตรวจสอบ



รูปที่ 2 Principle of auditing ของ ISO 19011:2018

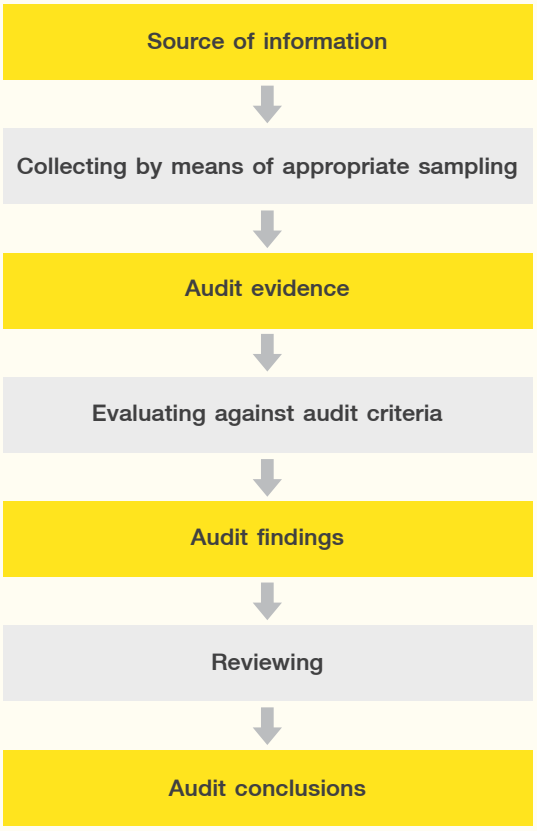
Managing an Audit Programme (Cl.5) - การบริหารจัดการแผนการตรวจสอบ

คำว่า Audit Programme ตามคำนิยามของ ISO 19011:2018 ระบุว่า “Arrangements for a Set of one or More Audits Planned for a Specific Time Frame and Directed Towards a Specific Purpose” แต่สำหรับผู้เขียนขอนิยามแบบง่าย ๆ ตามที่ผู้ตรวจสอบทุกท่านหรือผู้อ่านน่าจะรู้จักกันดีว่า **“แผนการตรวจสอบ”** ซึ่งหัวข้อนี้จะกล่าวถึงการบริหารแผนการตรวจสอบนั่นเอง โดยมีหัวข้อหลัก ๆ ดังนี้

- กำหนดวัตถุประสงค์ของแผนการตรวจสอบ
- พิจารณาและประเมินความเสี่ยงของแผนการตรวจสอบ
- การจัดทำแผนการตรวจสอบ ซึ่งควรประกอบด้วย
  - กำหนดขอบเขตงาน บุคลากร บทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบและระยะเวลา
  - กำหนดความรู้ ทักษะ และคุณลักษณะ (Competency) ของผู้ที่จะทำการตรวจสอบ
  - กำหนดวิธีการตรวจสอบ
  - คัดเลือกทีมงานตรวจสอบที่เหมาะสม
  - บริหารจัดการแผนการตรวจสอบ
- รายงานและติดตามผลการปฏิบัติงานตามแผนการตรวจสอบอยู่เสมอ
- ทบทวนปรับปรุงแผนการตรวจสอบอยู่เสมอ

Conducting an Audit (Cl.6) - การดำเนินการตรวจสอบ

- การเริ่มต้นและการเตรียมความพร้อม
  - เตรียมรายละเอียดการติดต่อของผู้รับตรวจสอบ
  - ศึกษาข้อมูลหรือเอกสารเบื้องต้นที่เกี่ยวกับงานตรวจสอบ
  - กำหนดแผนการตรวจสอบแบบละเอียด
  - มอบหมายงานให้สมาชิกในทีมงานตรวจสอบ
  - จัดเตรียมเอกสารและอุปกรณ์จำเป็นที่ต้องใช้ในการตรวจสอบ
- การดำเนินการตรวจสอบ
  - กำหนดบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบให้ชัดเจน
  - จัดประชุมหารือก่อนดำเนินการตรวจสอบเพื่อชี้แจงข้อมูลที่สำคัญ เช่น ขอบเขตงานตรวจสอบ ทีมงานตรวจสอบ-ตารางเวลา วิธีการปฏิบัติงาน เอกสารและข้อมูลที่ร้องขอ และวิธีการสื่อสาร เป็นต้น
  - ดำเนินการตรวจสอบ เช่น การสัมภาษณ์ การสอบทานเอกสารและข้อมูล เป็นต้น
  - จัดทำประเด็นที่ตรวจพบและสรุปผลเบื้องต้นกับผู้รับตรวจสอบ
  - จัดประชุมปิดการตรวจสอบเพื่อสรุปผลประเด็นที่ตรวจพบ
- การจัดทำรายงานผลการตรวจสอบเพื่อจัดส่งให้ผู้ที่เกี่ยวข้อง
- การเสร็จสิ้นงานตรวจสอบ (Completing Audit) ทีมงานทำการตรวจสอบและจัดเก็บกระดาษทำการ และเอกสารข้อมูลประกอบการตรวจสอบให้เรียบร้อยและควบคุมการเข้าถึงให้เหมาะสม รวมถึงทำการสรุปผลงานตรวจสอบ เพื่อพิจารณาข้อดีข้อเสียและนำมาใช้เป็นบทเรียน (lessons learned) กับงานในอนาคตต่อไป
- ดำเนินการติดตามผลการตรวจสอบ (Conducting Audit Follow-up)



รูปที่ 3 Overview of a typical process of collecting and verifying information (Source ISO 19011:2018)

Competence and Evaluation of Auditors (Cl.7) - ความรู้ ทักษะ และคุณลักษณะ (Competency) และการประเมินของผู้ตรวจสอบ

- กำหนดความรู้ ทักษะ และคุณลักษณะ (Competency) ของผู้ตรวจสอบ
  - คุณลักษณะที่สำคัญ เช่น ความมีศีลธรรม การเปิดใจ การสื่อสาร/ต่อรอง พร้อมรับมือต่อทุกสถานการณ์ มุ่งมั่นตรงประเด็น และการให้ความร่วมมือกับทีมงาน เป็นต้น
  - ความรู้และทักษะที่จำเป็น
  - กำหนดแนวทางเพื่อที่จะทำให้หัวหน้าทีมและทีมงานตรวจสอบ มีความรู้และความสามารถตามที่ระบุ เช่น การอบรม เป็นต้น
- กำหนดเงื่อนไขในการประเมินทักษะ ความรู้ และความสามารถของผู้ตรวจสอบ
- การเลือกวิธีการประเมินผู้ตรวจสอบที่เหมาะสม เช่น Feedback สัมภาษณ์ ทดสอบ เป็นต้น
- ทำการประเมินผู้ตรวจสอบ
- พัฒนาทักษะ ความรู้ และความสามารถของผู้ตรวจสอบอย่างต่อเนื่อง

เอกสารอ้างอิง

ISO 19011:2018 - Guidelines for auditing management systems (Third editions)