

## HOOFSTUK 3

### Historiese ontwikkeling van gehaltebeheer binne die interne ouditeursberoep en die standaarde en riglyne wat bestaan vir gehaltebeheer binne interne auditfunksies

	Bladsy
<b>3.1 Inleiding</b> .....	67
<b>3.2 Historiese ontwikkeling van gehaltebeheer binne die interne ouditeursberoep</b> .....	68
3.2.1 Ontwikkeling van gehaltebeheer binne die interne ouditeursberoep onder leiding van die <i>Institute of Internal Auditors, Inc.</i> .....	68
3.2.1.1 <i>Inisiatiewe in die vroeë ontwikkeling van die Institute of Internal Auditors, Inc., wat 'n belangrike bydrae gelewer het tot gehaltebeheer binne interne auditfunksies</i> .....	68
3.2.1.2 <i>Inisiatiewe met die aanbreek van die nuwe millennium, wat die weg baan vir beter gehaltebeheer binne interne auditfunksies in die toekoms</i> .....	72
3.2.1.3 <i>Ontstaan van die Quality Assurance Review Service (QARS)</i> .....	77
3.2.2 Ontwikkeling van gehaltebeheer binne die interne ouditeursberoep in die Republiek van Suid-Afrika .....	79
<b>3.3 Afdwingbaarheid van die interne auditstandaarde se voorskrifte oor gehaltebeheer</b> .....	82
<b>3.4 Interne auditstandaarde en praktykrylyne vir die uitvoering en administrasie van gehaltebeheer binne interne auditfunksies</b> .....	86
3.4.1 Die “ou” en die “nuwe” interne auditstandaarde .....	86
3.4.2 Algemene voorskrifte van die interne auditstandaarde .....	88
3.4.2.1 <i>Die aard van gehalteprogramme</i> .....	88
3.4.2.2 <i>Die funksie van gehalteprogramme</i> .....	88
3.4.2.3 <i>Spesifieke voorskrifte met betrekking tot gehalteprogramme</i> .....	89
3.4.3 Monitering en evaluering van gehalteprogramme .....	94
3.4.3.1 <i>Interne evaluering van gehalteprogramme</i> .....	95
3.4.3.2 <i>Eksterne evaluering van gehalteprogramme</i> .....	101
3.4.4 Verslagdoening oor die gehalteprogram .....	113

3.4.5	Gebruik van die uitdrukking: “Uitgevoer in ooreenstemming met die interne ouditstandaarde” .....	114
3.4.6	Openbaarmaking indien die interne ouditstandaarde nie nagekom word nie .....	115
<b>3.5</b>	<b>Doelwitte, maatstawwe en standaarde vir die evaluering van gehalte binne interne ouditfunksies</b> .....	<b>116</b>
3.5.1	Agtergrond .....	116
3.5.2	Prestasiedoelwitte vir die beoordeling van gehalte binne interne ouditfunksies .....	117
3.5.3	Prestasiemaatstawwe vir die beoordeling van gehalte binne interne ouditfunksies .....	118
3.5.4	Prestasiestandaarde vir die beoordeling van gehalte binne interne ouditfunksies .....	121
<b>3.6</b>	<b>Samevatting</b> .....	<b>122</b>

## HOOFSTUK 3

### **Historiese ontwikkeling van gehaltebeheer binne die interne ouditeursberoep en die standaarde en riglyne wat bestaan vir gehaltebeheer binne interne auditfunksies**

#### **3.1 Inleiding**

*All good auditors know that to audit requires standards. All good managers know that to manage requires standards. Therefore all good internal auditing managers should be doubly aware of this! (Large 1997:6.)*

In hoofstuk twee is die belangrikheid van gehaltebeheer binne interne auditfunksies bespreek. Die interne ouditeursberoep het sedert die stigting van die IIA Inc., daadwerklik aandag geskenk aan die bevordering van die gehalte van interne ouditeure en interne auditfunksies. Tans vereis die interne auditstandaarde dat gehaltebeheer oor interne auditfunksies uitgeoefen word en bestaan daar breedvoerige riglyne aangaande die vorm wat gehaltebeheer binne interne auditfunksies moet aanneem.

Die doel van hierdie hoofstuk is om eerstens 'n oorsig te gee van die historiese ontwikkeling van gehaltebeheer binne die interne ouditeursberoep en daarna die formele voorskrifte en riglyne vir gehaltebeheer binne interne auditfunksies te ontleed, soos vervat in die interne auditstandaarde (*Attribute Standards 1300-1330*) en verwante praktykriiglyne (*Practice Advisories*). Aandag word ook geskenk aan die afdwingbaarheid van die interne auditstandaarde en bestaande prestasiemaatstawwe, waaraan die gehalte van interne auditfunksies beoordeel kan word, word bespreek.

## 3.2 Historiese ontwikkeling van gehaltebeheer binne die interne ouditeursberoep

### 3.2.1 Ontwikkeling van gehaltebeheer binne die interne ouditeursberoep onder leiding van die *Institute of Internal Auditors, Inc.*

Die *Institute of Internal Auditors, Inc.* (IIA Inc.), is in 1941 in die Verenigde State van Amerika gestig. Lidmaatskap van die Instituut het vinnig gegroei van die oorspronklike ledetal van 24, tot 104 lede teen die einde van die eerste jaar en 1018 lede aan die einde van die vyfde jaar. In 1957 was daar 3700 lede waarvan 20% buite die Verenigde State van Amerika was (Flesher 1991:7&9). In 2000 was daar meer as 70 000 lede, versprei oor meer as 70 lande, met 52% van die totale lede buite die Verenigde State van Amerika (Newsome 2000(2):12).

#### 3.2.1.1 Inisiatiewe in die vroeë ontwikkeling van die *Institute of Internal Auditors, Inc.*, wat 'n belangrike bydrae gelewer het tot gehaltebeheer binne interne ouditfunksies

Vyf inisiatiewe in die vroeë ontwikkeling van die Instituut van Interne Ouditeure het 'n belangrike bydrae gelewer tot gehaltebeheer binne interne ouditfunksies. 'n Kort oorsig van hierdie inisiatiewe word vervolgens gegee.

- *Aanstelling van 'n direkteur vir navorsing in Januarie 1942<sup>1</sup>.*

Om gehalte diens te kan lewer, moet die interne ouditfunksie oor goed opgeleide en bekwame personeel beskik. In hierdie verband het die navorsing wat deur die IIA Inc. onderneem is, 'n belangrike rol gespeel.

Die publikasie van die eerste boeke onder die vaandel van die IIA Inc. getiteld *Internal Auditing - A New Management Technique* en *Internal Auditing - Philosophy and Practice* in 1943 en 1944 onderskeidelik, en die inisiëring van 'n tydskrif, *The Internal Auditor*, in September 1944 was

---

<sup>1</sup> Victor Z. Brink, CIA, was die eerste Direkteur Navorsing van die *Institute of Internal Auditors, Inc.* (IIA Inc.).

die eerste vrugte wat die investering in navorsing opgelewer het. Die boeke was versamelings van voordragte wat gelewer is by formele byeenkomste en kongresse van die Instituut. Die eerste is geredigeer deur John B Thurston en die tweede deur Charles J. Fue (Flesher 1991:75&76). Sedertdien het 'n wye reeks publikasies van die IIA Inc. die lig gesien.

Die eerste kursus in interne ouditering is in 1944 deur die Universiteit van Richmond, in samewerking met die Verenigde State van Amerika se kantoor vir opvoeding aangebied (Unisa 1998:45).

In 1972 word die eerste *Common Body of Knowledge* vir interne ouditeure gepubliseer. Hierdie navorsingsprodukt is sedert die eerste uitreiking daarvan, twee maal hersien en sit die belangrikste gespesialiseerde kennisvereistes waarvoor 'n interne ouditeur behoort te beskik ten einde 'n gespesialiseerde diens te kan lewer, uiteen (Unisa 1998:42).

Daarna het 'n formele professionele sertifikaatprogram gevolg, naamlik die *Certified Internal Auditor* (CIA) kwalifikasie. Die eerste eksamen vir hierdie kwalifikasie is in 1974 afgelê (Unisa 1998:42-43).

- *Uitreiking van die Statement of Responsibilities of Internal Auditing, in September 1947.*

Die *Statement of Responsibilities of Internal Auditing*, waarna voortaan verwys word as die Verklaring van Verantwoordelikhede, is ontwerp om 'n definisie sowel as 'n verduideliking van die funksies en verantwoordelikhede van die interne ouditeur weer te gee. Die doel van die dokument was om 'n stel riglyne daar te stel wat die rol en verantwoordelikheid van die interne ouditfunksie binne organisasies uiteensit. 'n Subkomitee, aangevoer deur die eerste president van die IIA Inc., John, B. Thurston, het die eerste konsepdokument laat in 1946 opgestel (Flesher 1991:19-20).

Alhoewel die Verklaring van Verantwoordelikhede verskeie kere hersien is, is daar tydens die hersienings weinig verander aan die wese van die oorspronklike dokument (Flesher 1991:21). Die oorspronklike dokument het verklaar dat die verantwoordelikhede hoofsaaklik met

rekeningkundige en finansiële sake gemoeid was (Flesher 1991:9). Die 1957 hersiening het die rol van die interne ouditeur uitgebrei en groter klem geplaas op die ouditering van nie-finansiële aktiwiteite (Flesher 1991:24). Die 1971 hersiening het gelyke waarde geheg aan elke wesenlike deel van 'n organisasie se bedrywighede, insluitende doeltreffendheid, effektiwiteit en nakoming en het gedien as die grondslag waarop 'n handves vir 'n interne ouditfunksie ontwikkel kon word (Flesher 1991:9).

- *Aanvaarding van die Institute of Internal Auditor's Code of Ethics, in Desember 1968.*

Gedurende 1968 het die Professionele Ontwikkelingskomitee, onder voorsitterskap van William S. Smith voorgestel dat 'n etiese kode vir interne ouditeure deur die Instituut aanvaar word, wat gedragskriteria vir lede van die instituut uiteensit. Die *Institute of Internal Auditor's Code of Ethics* (voortaan na verwys as etiese kode) is in Desember 1968 amptelik deur die IIA Inc. se Raad van Direkteure aanvaar as deel van die langtermynplan vir die daarstelling van 'n sertifikaatprogram in interne ouditering (Flesher 1991:25).

- *Goedkeuring vir die uitreiking van die Standards for the Professional Practice of Internal Auditing in Junie 1978.*

Die ontwikkeling van 'n stel standaard vir interne ouditeure is oorspronklik in 1974 voorgestel deur Robert E. Gobeil, by 'n jaarlikse kongres van die IIA Inc. in Londen. Bekragtiging van die *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (voortaan na verwys as die interne ouditstandaarde) was die resultaat van 'n drie-jaar-lange proses wat deur die *Professional Standards and Responsibilities Committee* onderneem is, onder voorsitterskap van Roger N. Carolus.

Die komiteelede wat verantwoordelik was vir die ontwikkeling van die interne ouditstandaarde was toegewyde interne ouditeure. Die feit dat vyf van die nege lede vorige ontvangers was van die *Institute of Internal Auditor's Cadmus* toekenning - die hoogste toekenning vir diens aan die ouditprofessie - en die sesde, in 1988 bekroon is met die *Leon Radde Outstanding Educator* toekenning, getuig hiervan (Flesher 1991:27).

Die interne auditstandaarde is ontwikkel as kort, bondige stellings van wat van interne auditeure en interne auditfunksies verwag is. Die doel met die ontwikkeling van die oorspronklike interne auditstandaarde was om:

- ▶ riglyne te verskaf en 'n basis daar te stel vir die meting van die prestasie van interne auditeure
- ▶ die uitvoering van interne auditering te verbeter
- ▶ 'n begrip van die rol en verantwoordelikhede van interne auditeure by alle vlakke van bestuur, rade, openbare instansies, eksterne auditeure en verwante professionele organisasies tuis te bring
- ▶ 'n meganisme te voorsien waarvolgens interne auditering as 'n volwaardige profesie aanvaar kon word (Flesher 1991:27-28).

Alhoewel die interne auditstandaarde wyd erken en aanvaar is, moes dit op 'n deurlopende basis hersien en bygewerk word. Met die 1995 hersiening van die Standaarde, is die *Framework for the Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Administrative Directive No. 1)* saamgestel. Hierdie Raamwerk het die bestaande riglyne vir interne auditering uiteengesit met 'n aanduiding van die gesag wat vir die finale goedkeuring daarvan verantwoordelik was. Die raamwerk het voorsiening gemaak vir vyf basiese riglyne vir interne auditering naamlik, die Verklaring van Verantwoordelikhede van Interne Auditering, die Etiese kode, die Interne Auditstandaarde - bestaande uit algemene standaarde, spesifieke standaarde en riglyne-, Standpunte oor die interne auditstandaarde (SIASs) en Vrystellings oor professionele praktyk (IIA 1998:1-2).

- *Insluiting van voorskrifte aangaande gehaltebeheer oor interne auditfunksies, onder Spesifieke Standaard 560 van die interne auditstandaarde, in 1978.*

Die kern van die voorskrifte van Standaard 560 was dat hoofde van interne auditfunksies 'n gehaltebeheerprogram vir hulle funksies moes ontwikkel (Flesher 1991:31). Dit was die eerste stap na meer formele gehaltebeheer binne interne auditfunksies. Die bepaling van die interne auditstandaarde oor gehaltebeheer, word later in hierdie hoofstuk in meer besonderhede bespreek.

### 3.2.1.2 *Inisiatiewe met die aanbreek van die nuwe millennium, wat die weg baan vir beter gehaltebeheer binne interne ouditfunksies in die toekoms*

Namate besigheidsprosesse meer gesofistikeerd en ingewikkeld geraak het, het die interne ouditeursberoep ook ontwikkel. Oor die afgelope paar jaar het dit duidelik geword dat strukturele verbetering nodig was om die veranderinge in die beroep te weerspieël en om interne ouditeure en die gebruikers van hulle dienste te begelei. Die eerste stap in die herstruktureringproses was 'n uitgebreide navorsingsprojek, bekend as die *Competency Framework for Internal Auditing (CFIA)*. Hierdie projek is in die eerste instansie onderneem om gemeenskaplike kennisvereistes (*A Common Body of Knowledge*) vir interne ouditeure wêreldwyd vas te lê. Die projek het egter veel wyer as dit gestrek en ook die volgende aspekte hanteer:

- ▶ Die toekomstige rol van interne ouditering.
- ▶ Die vaardighede waaroor interne ouditeure behoort te beskik.
- ▶ Wysies waarop hierdie vaardighede beoordeel sal word (IIA 2002:2-3).

Hierna het die IIA Inc. 'n internasionale groep professionele interne ouditeure, bekend as die *Guidance Task Force*, (kyk voetnota 1, paragraaf 2.2) bymekaargekry om die toekomstige behoeftes van die professie te bestudeer en 'n raamwerk van riglyne vir die toekoms te formuleer.

Die volgende aanhaling uit *A Vision for the Future: Professional Practices Framework for Internal Auditors. Report of the Guidance Task Force to the IIA's Board of Directors* (IIA 1999:1), skets die agtergrond wat gelei het tot 'n totale hersiening van die definisie, standaard en riglyne van die interne ouditeursberoep en 'n hersiening van die aktiwiteite van die IIA Inc. met die doel om die interne ouditeursberoep wêreldwyd in staat te stel om hulle kliënte beter te bedien:

*“Internal Auditing is a dynamic profession that today stands at a crossroads. On the one hand, internal auditing has achieved a level of professionalism that is recognized around the globe...On the other hand, both the present and the future challenge the profession with uncertainty and opportunity arising from the confluence of sweeping environmental and organizational forces impacting the profession today. Consensus*



*seems to be building that the **Standards** and the development of additional guidance simply have not kept up with the dynamic contexts in which internal auditing is practiced.” (IIA 1999:1).*

Die *Guidance Task Force* (voortaan na verwys as die Taakgroep) is spesifiek aangestel om die volgende aangeleenthede te ondersoek:

- ▶ Bestaan daar ‘n gaping tussen ontwikkelende interne ouditpraktyk en die interne ouditstandaarde?
- ▶ Kan die prosesse wat in plek is om standaarde daar te stel en riglyne te ontwikkel, verbeter word en indien wel, op watter wyse? (IIA 1999:1).
- Bestaan daar ‘n gaping tussen ontwikkelende interne ouditpraktyk en die interne ouditstandaarde?

Die Taakgroep het in die uitvoering van hulle eerste opdrag, bevind dat daar wel ‘n gaping bestaan tussen ontwikkelende interne ouditpraktyk en die bestaande standaarde en dat die volgende twee faktore bygedra het tot hierdie gaping:

**Eerstens** het daar revolusionêre veranderings plaasgevind in die omgewing waarbinne die interne ouditeur funksioneer. Verbeterde inligtingstechnologie en globalisering van die handel het byvoorbeeld gelei tot die gebruik van elektroniese werkpapiere en nuwe vorme van verslagdoening, ten opsigte waarvan die interne ouditstandaarde bygewerk moes word.

**Tweedens** het eise om nuwe dienste tot die gaping bygedra. Soos bespreek in hoofstuk twee, word die interne ouditeursberoep voortdurend uitgedaag om waarde tot ondernemings toe te voeg. Interne ouditdienste word met ander woorde in die mark getoets. Die interne ouditstandaarde moet die interne ouditeursberoep in staat stel om deurlopend nuwe praktyke te implementeer ten einde geleenthede in die mark te kan aangryp (IIA 1999:1-2).

Om die gaping tussen ontwikkelende interne ouditpraktyk en die interne ouditstandaarde aan te spreek, het die Taakgroep 'n hersiene definisie van interne ouditering en 'n nuwe *Professional Practices Framework* voorgestel. Die oogmerk met die nuwe definisie was om die interne ouditeursberoep te voorsien van 'n visie en 'n soepelheid wat die beroep in staat sal stel om te reageer op veranderende behoeftes van kliënte binne die grense van 'n unieke sistematiese en gedissiplineerde benadering. Die voorgestelde *Professional Practices Framework* (voortaan na verwys as Praktykraamwerk) bied leiding aan interne ouditeure en maak ook voorsiening vir die inkorporasie van bestaande standaarde van ander professionele liggame. Die Praktykraamwerk kan maklik uitgebrei word om tydige en toepaslike leiding te voorsien wat interne ouditeure in staat sal stel om 'n hoë kwaliteit, interne ouditdiens te lewer (IIA 1999:2).

Die Verklaring van Verantwoordelikhede is onttrek omdat al die toepaslike konsepte in die definisie van interne ouditering en die interne ouditstandaarde vervat word en die Taakgroep die bywerk van die Verklaring van Verantwoordelikhede as teenproduktief beskou het (IIA 1999:10). Volgens die Praktykraamwerk, bestaan die riglyne vir interne ouditering nou uit die volgende onderafdelings:

- ▶ Die definisie van interne ouditering, waaruit die etiese kode, standaarde en ander riglyne ontwikkel word.
  - ▶ Die etiese kode.
  - ▶ Die interne ouditstandaarde (bestaande uit, Eienskapstandaarde, Prestasiestandaarde en Implementeringstandaarde).
  - ▶ Praktykriiglyne en ander riglyne (IIA 1999:14-17).
- Kan die prosesse wat ontwikkel is om standaarde daar te stel en riglyne te ontwikkel, verbeter word en indien wel, op watter wyse?

In die uitvoering van hulle tweede opdrag, het die Taakgroep bevind dat die bestaande prosesse om standaarde daar te stel en riglyne te ontwikkel, verbeter kan word deur beter

koördinasie van hierdie aktiwiteite en beter benutting van die IIA Inc. se vrywilligerkomitee en taakgroepstrukture (IIA 1999:2).

Die Taakgroep het daarom aanbeveel dat die prosesse waarvolgens standarde daargestel en riglyne ontwikkel word, geherorganiseer moes word. Hulle het die daarstelling van 'n hoëvlak projek-oorsigsgroep binne die IIA Inc. aanbeveel om prioriteite te bepaal en tydsbeperkings daar te stel vir verlangde ontwikkeling van interne ouditstandaarde en riglyne. Die Taakgroep het verder voorgestel dat die prosesse om standarde daar te stel en riglyne te ontwikkel, meer gedentraliseer en beter bemagtig moet word (IIA 1999:2).

- Ander bevindinge en voorstelle van die Taakgroep

Die Taakgroep was van mening dat die interne ouditstandaarde, as sleutelmaatstaf in die wêreldwye siening van interne ouditering, wyer erkenning in die mark en wyer aanvaarding deur belanghebbers moet geniet. Daarom het die Taakgroep, bykomend tot hulle opdrag, ook ondersoek ingestel na die rol wat die IIA Inc. en die interne ouditstandaarde moet vervul om die voortbestaan van die interne ouditeursberoep in die toekoms te verseker (IIA 1999:3).

Die Taakgroep het bevind dat die gehalte van interne ouditdienste bewys moet word en dat die IIA Inc. se leierskapsrol versterk moet word, ten einde die voortbestaan van die interne ouditeursberoep te verseker. Die Taakgroep het die volgende voorstelle in dié verband gemaak:

- ▶ Dat die IIA Inc. kopiereg verkry vir die frase: “*in ooreenstemming met die Standaarde vir die Professionele Beoefening van Interne Ouditering*” en dat die frase aan gebruikers van interne ouditdienste bemark word as ‘n stempel van gehalte.
- ▶ Dat alle interne ouditeure of voorsieners van interne ouditdienste hulle nakoming van die interne ouditstandaarde moet demonstreer indien hulle aanspraak daarop wil maak dat hulle hul werk in ooreenstemming met die interne ouditstandaarde

uitgevoer het. Dit kan hulle doen deur van tyd tot tyd, soos wat die standaard voorstel, eksterne evaluering te deurloop (IIA 1999:3).

- ▶ Dat die IIA Inc., ter ondersteuning van hierdie inisiatief, ‘n struktuur moet ontwikkel om die toereikendheid van gehaltehersiening te monitor en voorsiening moet maak vir die afsonderlike erkenning van interne ouditfunksies. (Tot nou toe het die IIA Inc. slegs uit individuele lede bestaan) (IIA 1999:3).
- ▶ Dat alle beoefenaars van interne ouditering deurlopende opleiding moet ondergaan sodat hulle kan voldoen aan die interne ouditstandaarde (IIA 1999:3).

Die inisiatiewe en aanbevelings van die Taakgroep het tot gevolg gehad dat -

- ‘n nuwe definisie van interne ouditering in 1999 uitgereik is
- ‘n nuwe etiese kode in 1999 uitgereik is
- die interne ouditstandaarde hersien en in ‘n nuwe formaat uitgereik is in Desember 2000 en in Januarie 2002 in werking getree het.

Standaard 1330 van die hersiene interne ouditstandaarde bepaal nou dat interne ouditeure aangemoedig word om verslag te doen met die bewoording dat “hulle aktiwiteite ooreenkomstig die Standaarde vir die Professionele Beoefening van Interne Ouditering uitgevoer is”. Interne ouditfunksies mag egter slegs hierdie bewoording gebruik indien evaluasies van hulle gehalteprogram aandui dat die interne ouditaktiwiteit aan die interne ouditstandaarde voldoen. (IIA 2001(5):5). Interne ouditfunksies word dus hierdeur genoop om eksterne evaluasies van hulle werksaamhede te laat uitvoer.

Hierdie verwickelinge in die interne ouditeursberoep plaas interne ouditeure in ‘n beter posisie om aan die behoeftes van hulle kliënte te voorsien en dus ‘n gehaltdiens te lewer en kan na die navorser se mening, ‘n belangrike bydrae lewer ter bevordering van gehaltebeheer binne interne ouditfunksies en veral die eksterne evaluering van interne ouditfunksies.

### 3.2.1.3 *Ontstaan van die Quality Assurance Review Service (QARS)*

Namate interne ouditeure groter verantwoordelikheid aanvaar het vir die evaluering van organisasies se bedrywighe en namate senior bestuur en direksies meer vertrou op interne ouditeure begin plaas het vir die interne beveiliging van hulle organisasies, het 'n behoefte ontstaan na bykomende versekering dat senior bestuur en direksies behoorlik deur interne oudit ondersteun word. Objektiewe en onafhanklike gerusstelling was nodig dat die ouditeure aan die behoeftes voldoen van diegene wat vertrou plaas op hulle dienste in die sin dat ouditprojekte korrek uitgevoer word, dat ouditprojekte op al die belangrike aspekte fokus en op die beste moontlike wyse uitgevoer word, dat maksimale waarde verkry word in verhouding tot die koste van die diens en dat interne ouditeure professionele standaarde nakom. (Sawyer & Dittenhofer 1996:1055).

Teen die sestigerjare het die breë publiek al meer tot die besef gekom dat hulle nie langer net kon aanvaar dat professionele persone professioneel bevoeg is nie, maar dat professionele bevoegdheid getoets moes word. Die werk van professionele persone moes onderwerp word aan onafhanklike evaluering en ontleding. Gedurende die sewentigerjare het meer en meer professies hulleself aan selfregulering onderwerp (Sawyer & Dittenhofer 1996:1055).

Die publisering van die interne ouditstandaarde in 1978, is gevolg deur 'n reeks aktiwiteite in verband met gehalteversekering en gehaltehersienings deur eweknieë (*peer reviews*).

- In 1980, publiseer die *Foundation for Auditing Research and Education*, wat die voorloper was van die *Institute of Internal Auditors' Research Foundation*, 'n raamwerk vir die evaluering van interne ouditfunksies getiteld, *A Framework for Evaluating an Internal Audit Function*, deur Alan S. Glaxer en Henry R. Jaenicke. Hierdie publikasie het riglyne verskaf vir die evaluering van die gehalte van interne ouditdienste (Flesher 1991:3; IIA 1984:iv).
- In 1982 word die Februarie uitgawe van die *Internal Auditor*, die amptelike tydskrif van die IIA Inc., gewy aan die ouditering van die interne ouditfunksie (Flesher 1991:31).
- In Junie 1982 keur die uitvoerende komitee van die IIA Inc. die totstandbring van 'n *Quality Assurance Review Service*, met die doel om die evaluering van interne

ouditfunksies te fasiliteer, in konsep goed. 'n Kommissie het die ontwikkeling van die belangrikste eienskappe van 'n vrywillige diens ontwikkel en voorgestel dat 'n voltydse direkteur aangestel word om die program te administreer. Die uitvoerende komitee het hulle besluit oor die aangeleentheid egter uitgestel totdat 'n handleiding vir evaluasies ontwikkel kon word wat as leiding kon dien by die evaluering van interne ouditfunksies (Flesher 1991:31).

- In 1983 word *Quality Assurance for Internal Auditing* deur Urton Anderson, deur die IIA Inc. gepubliseer. Hierdie publikasie het die resultate bevat van 'n navorsingsprojek wat geloods is om die metodologieë te toets wat in die publikasie, *A framework for evaluating an internal auditing function*, deur Alan S. Glaxer en Henry R. Jaenicke voorgestel is. Teen hierdie tyd het 'n paar eksterne ouditeursfirmas ook al na vore gekom met benaderings tot die evaluering van interne ouditfunksies (IIA 1984: iv).
- In Mei 1984 word die eerste amptelike handleiding van die *IIA Inc.*, genaamd die *Quality Assurance Review Manual*,<sup>2</sup> deur die IIA Inc. gepubliseer (Flesher 1991:31). Die handleiding was 'n gesamentlike poging van verskeie individue, navorsingsgroepe, eksterne ouditeursfirmas en ander organisasies betrokke by die daarstel van 'n gehaltebeheerprogram vir die interne ouditeursberoep (IIA 1984:iii). Volgens die inleiding tot hierdie handleiding, is die handleiding saamgestel met die doel om persone wat evaluasies uitvoer, by te staan in die vorming van 'n mening aangaande die gehalte van 'n interne ouditfunksie en hulle van nuwe insigte te voorsien met betrekking tot die kriteria waaraan die bedrywigheede van interne ouditfunksies gemeet en beoordeel behoort te word. Die evaluering wat in die handleiding voorgestel word, skenk uit die oogpunt van gehalte, aandag aan onafhanklikheid, professionele bevoegdheid, ouditoorsig, uitvoering van ouditwerk en die bestuur van die interne ouditfunksie (IIA 1984:iv).

---

<sup>2</sup> Die vierde hersiening van die IIA Inc. se handleiding vir die evaluering van interne ouditfunksies is tans in gebruik en staan bekend as die *Quality Assessment Manual, Fourth Edition*. Die handleiding gebruik die 2001 hersiening van die interne ouditstandaarde as basis en bevat praktiese hulpmiddels om voldoening aan die interne ouditstandaarde te evalueer en geleenthede uit te wys vir die verbetering van 'n interne ouditfunksie se effektiwiteit en waarde (IIA 2002:1).

- In 1985 kom die IIA Inc. se *Quality Assurance Review Service* (QARS) finaal tot stand met die doel om versekering aan interne ouditfunksies te gee dat hulle die interne ouditstandaarde nakom en om uitvoering te gee aan die bepaling van die interne ouditstandaarde dat interne ouditfunksies periodiek geëvalueer moet word. Evaluasies word uitgevoer deur vrywillige lede van die IIA Inc. wat opleiding ontvang by die internasionale hoofkwartiere in Altamonte Springs, Florida en wat daarvandaan uitgaan om 'n evaluering van ongeveer twee weke te gaan uitvoer op 'n ouditfunksie in 'n organisasie wat 'n evaluasie aangevra het. Die eerste direkteur van hierdie program was Donald J. Nelson, CIA. (Flesher 1991:31&179).

### **3.2.2 Ontwikkeling van gehaltebeheer binne die interne ouditeursberoep in die Republiek van Suid-Afrika**

Die ontwikkeling van die interne ouditeursberoep in Suid-Afrika het twee dekades na die ontwikkeling in die Verenigde State van Amerika begin. Die Instituut van Interne Ouditeure Suid-Afrika (IIA SA) is op 11 November 1964 gestig as 'n nasionale instituut, geaffilieer by die IIA Inc. (Unisa 1998:43).

Die baanbrekerswerk van die IIA Inc. in die ontwikkeling van die interne ouditeursberoep, bestaande interne ouditstandaarde en ander formele publikasies van die IIA Inc. is formeel deur die IIA SA aanvaar en van toepassing gemaak op al hulle lede (Unisa 1998:43). Deur middel van die IIA SA se internasionale betrokkenheid en affiliasie met die IIA Inc., het die IIA SA 'n aktiewe bydrae gelewer tot die hersiening van die interne ouditstandaarde en poog hulle om interne ouditeure reg oor die wêreld te bedien en uitmuntendheid in individue en organisasies te bevorder (Wentzel 2000:23).

Sedert die IIA SA se ontstaan, is 'n plaaslike tydskrif en nuusbrief tot stand gebring en verskeie nasionale kongresse aangebied. 'n Belangrike bydrae van die IIA SA tot die gehalte van interne ouditering in Suid-Afrika is die aanbieding van 'n reeks kursusse en seminare oor belangrike

onderwerpe in interne ouditering, met die oog op die voortgesette opleiding van interne ouditeure (Unisa 1998: 43-44).

Nog 'n formele bydrae tot die gehalte van interne ouditeure was die ontwikkeling van *The Institute of Internal Auditors South Africa Qualifications Framework*, in 1999, onder leiding van Mnr John Crosly, voormalige Vise President, Professionele Praktyk by die IIA SA. Met die ontwikkeling van hierdie raamwerk, het die IIA SA leiding geneem in die daarstelling van 'n geformaliseerde kwalifiseringsprogram vir die interne ouditeursberoep in Suid-Afrika. Hierdie raamwerk sit die teoretiese en praktiese opleidingsvereistes vir interne ouditeure uiteen vir registrasie binne vier verskillende bane wat in die raamwerk geïdentifiseer is. Die bane bou op vanaf die vlak van Interne Oudittegnikus, na Algemene Interne Ouditeur, Gesertifiseerde Interne Ouditeur (CIA) en uiteindelik tot Interne Ouditspesialis (Wentzel 2000:20&22). Die *Qualifications Framework* dra indirek by tot die gehalte van interne ouditfunksies, deur gekwalifiseerde en vaardige personeel aan interne ouditafdelings te voorsien, wat onontbeerlik is vir die lewering van gehaltdiens.

Die behoefte aan 'n meer formele benadering tot gehaltebeheer binne interne ouditfunksies in Suid-Afrika, was al op die agenda van verskeie voormalige presidente van die IIA SA. So byvoorbeeld het die 1993/94 president, Mike Leppert (1993:8) sy voorneme soos volg verwoord:

*“Creating a Quality Assurance Department within the Institute that can be employed to evaluate internal audit departments”*

In 1998 is 'n konsepdokument, *Benchmarking, Quality Assurance Reviews and Internal Auditor Competencies* deur die IIA SA, gesirkuleer onder die handtekening van Rob Newsome, wat ten tye daarvan die Vise-President van die IIA SA was. Hierdie dokument is onder hoofde van interne ouditafdelings en lede van die instituut gesirkuleer en volgens mondelinge mededeling (Newsome 2001) goed deur hulle ontvang. Geen formele dokument oor gehaltebeheer het egter daaruit voortgevloei nie.

Die interne ouditstandaarde kan nie statutêr op lede van die Instituut afgedwing word nie. Eers



so onlangs as 1999 is daar deur middel van die Wet op Openbare Finansiële Bestuur, No 1 van 1999, wetgewing uitgevaardig wat interne ouditering aan die hand van die interne ouditstandaarde binne sekere organisasies in Suid-Afrika verpligtend gemaak het. Daarbenewens het die feit dat die IIA SA nie direk by gehaltebeheer binne interne ouditfunksies betrokke geraak het nie, die onus op die hoofde van interne ouditfunksies geplaas om behoorlike gehaltebeheer binne hulle interne ouditfunksies te vestig, waarin sommige hoofde beter geslaag het as ander.

Volgens 'n persoonlike mededeling deur P. Barton (2001), was hy byvoorbeeld voorheen betrokke by die *Audit Liason Committee*, wat bestaan het uit hoofde van interne ouditfunksies van maatskappye binne die Anglo/ De Beers groep. Die komitee het tot stand gekom in die laat sewentiger, vroeë tagtiger jare.

Omdat die komitee uit maatskappye binne die groep saamgestel was, was dit 'n veilige hawe waar openlike gesprekke gevoer kon word, sonder die vrees dat vertroulike inligting sou uitlek. Die komitee het fondse beskikbaar gestel vir die pos van 'n professionele ontwikkelingsbeampte wat die taak opgelê was om navorsing te doen oor nuwe verwikkelinge in interne audit en ander toepaslike dissiplines met die doel om die interne ouditfunksies in die groep tot diens te wees en interne ouditeure ingelig te hou.

Binne die komitee het daar 'n gehaltebeheerkomitee bestaan asook 'n gehaltebeheerraamwerk vir interne ouditfunksies. Evaluering deur eweknieë (*peer reviews*) is binne hierdie komitee uitgevoer. In 1999 het die komitee ontbind nadat Anglo en De Beers verdeel het.

In September 1999, sit Rob Newsome, as 1999/2000 president van die IIA SA, die voorgename fokusareas van die instituut uiteen en *Quality Assurance Reviews* vorm deel daarvan (Newsome 1999:1-2). In April 2000 kondig hy die inisiëring van die *Quality Assurance Review Programme* deur die IIA SA aan. Hy moedig interne ouditfunksies aan om te bewys dat hulle die interne ouditstandaarde nakom asook om aan organisasies die versekering te verskaf dat hulle optimale waarde kry vir hulle belegging in interne ouditering. Volgens sy boodskap wou die IIA SA nie voorskryf wie die gehalte van interne ouditfunksies moes evalueer nie, maar slegs dat dit gedoen moet word deur 'n behoorlik gekwalifiseerde persoon wat vir die organisasie aanvaarbaar is.

(Newsome 2000(1):1-2). In sy boodskap as uitredende president, maak Rob Newsome weer melding van gehaltebeheer as 'n veld wat wesenlike verbetering vereis. Hy merk op dat die gehaltebeheerprogram vir te lank agterweë gelaat is en dat dit moet begin om 'n rol te speel, nie alleen as 'n diens aan lede nie, maar ook om die beeld van interne oudit in die mark te verbeter (Newsome 2001:4). In dieselfde uitgawe van die *IIA IA Adviser*, kondig die IIA SA 'n gehalteversekeringsdiens aan, as 'n verlengstuk van die diens wat deur die IIA Inc. gelewer word en word 'n oproep op IIA SA lede gemaak om hulleself beskikbaar te stel as spanleiers en spanlede vir die uitvoering van gehaltehersienings (Hodson 2001:13).

Gedurende Junie 2002 is die eerste formele eksterne evaluasie deur die IIA SA onderneem. 'n Verteenwoordiger van die IIA Inc. se *Quality Review Service* is uitgenooi om met die hulp van twee Suid-Afrikaanse spanlede 'n eksterne evaluasie op die interne ouditfunksie van die Johannesburg Stadsraad uit te voer. Die verteenwoordiger van die IIA Inc., Ron Ridell, het tydens die besoek ook opleiding aangebied in die evaluering van interne ouditfunksies om sodoende IIA SA lede op te lei en die gehalteversekeringsdiens van die IIA SA aan die gang te kry.

### **3.3 Afdwingbaarheid van die interne ouditstandaarde se voorskrifte oor gehaltebeheer**

Volgens die verslag van die *Guidance Task Force* (kyk voetnota 1, paragraaf. 2.2.) het hulle navorsing bevind dat, alhoewel die interne ouditstandaarde 'n samebindende invloed op die interne ouditeursberoep gehad het, daar steeds verskille in die vlak en metodes van nakoming van die interne ouditstandaarde bestaan. Die interne ouditstandaarde het beslis verbeterde ouditpraktyk aangemoedig en 'n basis voorsien vir die meting van gehalte. Mekanismes wat ontwikkel is om gehalte te verbeter, soos byvoorbeeld, die *Quality Assurance Review Service* (QARS), was egter onderbenut (IIA 1999:27). Soos wat hierbo vermeld is (kyk paragraaf 3.2) is die eerste formele eksterne evaluasie waarby 'n lid van die QARS betrokke was, eers in 2002 in Suid-Afrika uitgevoer (kyk ook paragraaf 4.6.2).

Die *Guidance Task Force* was van mening dat hoë kwaliteit dienste konsekwent deur die hele

interne ouditeursberoep gehandhaaf moet word om sodoende wyer erkenning in die mark te bewerkstellig. Nakoming van die interne ouditstandaarde is egter nêrens in die wêreld statutêr afdwingbaar nie behalwe in sekere sektore, byvoorbeeld regeringsinstansies, en geografiese gebiede, byvoorbeeld Israel, waar nakoming van die interne ouditstandaarde deur middel van regulasie afgedwing word (IIA 1999:27).

Die *Guidance Task Force* het bevind dat die gesindheid van die privaatsektor en potensieël regulerende instansies nie ten gunste is van regulering van die interne ouditeursberoep nie en dat daar 'n verwagting onder interne ouditeure bestaan dat die beroep selfregulerend moet wees. Verskeie meganismes wat gehalte kan bevorder, is reeds ingebou in die interne ouditstandaarde (IIA 1999:27). In 'n meningspeiling van 280 interne ouditeure wat die 1998 Internasionale Kongres in die VSA bygewoon het, was 72 persent egter van mening dat nakoming van die interne ouditstandaarde verpligtend behoort te wees en 74 persent was ten gunste daarvan dat een of ander metode gebruik moet word om nakoming van die interne ouditstandaarde af te dwing wat verder strek as selfevaluering (IIA 1999:28).

Die empiriese studie wat in 2001 uitgevoer is om gehaltebeheer binne interne ouditfunksies in Suid-Afrika te ondersoek (kyk hoofstuk 4 en bylae 1) het aangetoon dat 50% van die respondente ten gunste is van regulering van die interne ouditeursberoep en dat die ander 50% daarteen is.

In Suid-Afrika word algemene voldoening aan die interne ouditstandaarde ook nie afgedwing nie. Die Wet op Openbare Finansiële Bestuur, No 1 van 1999, (soos gewysig), bepaal egter dat alle Staatsdepartemente, gelyste Openbare Entiteite, Konstitusionele Instansies, die Parlement en Provinsiale Owerhede interne ouditfunksies moet hê wat aan die tesourieregulasies voldoen wat in terme van die genoemde Wet saamgestel is. Sodanige tesourieregulasies bepaal dat interne ouditdienste aan die hand van die interne ouditstandaarde uitgevoer moet word (RSA 1999).

Die *King report on Corporate Governance, 2002*, waaraan genoteerde maatskappye moet voldoen (kyk paragraaf 1.3.1) beveel aan dat maatskappye 'n effektiewe interne ouditfunksie moet hê en onderskryf die definisie van interne ouditering, etiese kode en standaarde van die IIA

Inc. (Institute of Directors 2002: Section3). Binne ander organisasies, is die interne ouditstandaarde nie afdwingbaar nie.

In die lig van hulle ondersoek en bevindinge het die *Guidance Task Force* die volgende aanbevelings gemaak om interne ouditering na 'n gevorderde vlak van professionalisme te beweeg, wat volgens hulle die gehalte, kompetendheid en erkenning van die beroep sal bevorder:

- ▶ Nakoming van die interne ouditstandaarde behoort verpligtend te wees en behoort deur interne ouditfunksies bewys te word deur middel van 'n bevredigende evaluering van gehalte, uitgevoer deur 'n onafhanklike party.
- ▶ Die interne ouditstandaarde behoort te vereis dat interne ouditverslae 'n uitdruklike verklaring moet bevat dat interne ouditwerk volgens die *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* uitgevoer is (IIA 1999:27).

*A profession can have great standards, but without credible mechanisms to enforce compliance, they lose their effectiveness and their status as a mark of professional quality (IIA 1999: 27-28).*

Die Instituut van Interne Ouditeure se doelwit om 'n voorkeurverskaffer te wees van interne ouditdienste, hang grootliks daarvan af of die interne ouditstandaarde 'n teken van gehalte is wat universeel aanvaar word (IIA 1999:28).

Die *Guidance Task Force* was van mening dat nakoming van die interne ouditstandaarde nie op 'n sinvolle en konsekwente wyse gemonitor of afgedwing word nie omdat eksterne evaluering van interne ouditfunksies opsioneel is. Hulle mening was gegrond op die resultate van 'n *IIA Member Needs Survey in 1998*, wat aangetoon het dat van die nagenoeg 1000 IIA lede wat op die opname gereageer het, slegs 30 persent ooit 'n eksterne gehaltehersiening ondergaan het en slegs 17 persent se ouditverslae aangedui het dat die oudit uitgevoer is in ooreenstemming met die interne ouditstandaarde (IIA 1999:28).

Die *Guidance Task Force* was van mening dat hulle aanbevelings 'n positiewe uitwerking op die beroep kon hê. Al wat nodig is, is om dit wat reeds sedert 1986 in die interne ouditstandaarde vervat is, te aktiveer. Gevolglik het hulle die Instituut aangemoedig om hulleself te verbind tot afdwingbare interne ouditstandaarde, met inagneming daarvan dat 'n drie- tot vyf-jaar implementeringsperiode nodig mag wees om natuurlike oorgang en bereiking van die doelwit te bewerkstellig. Volgens die Taakgroep sou dit sinvol wees om eers die nuwe definisie te aanvaar, die nuwe praktykraamwerk te implementeer, bestaande interne ouditstandaarde op te dateer en gehaltehersienings op standaard te bring voordat daar eise gestel word vir bewese nakoming van die interne ouditstandaarde (IIA 1999:29).

Sedert 1999 het die IIA Inc. reeds uitvoering gegee aan die aanvaarding van 'n nuwe definisie, die implementering van 'n nuwe praktykraamwerk en die opdatering van die interne ouditstandaarde. Voorskrifte met betrekking tot gehaltebeheer in die interne ouditstandaarde is ook reeds gewysig en aangevul met voorskrifte dat

- ▶ die eksterne evaluasie minstens elke vyfde jaar uitgevoer behoort te word (Standaard 1312)
- ▶ die resultate van eksterne evaluasies aan die direksie gerapporteer moet word (Standaard 1320)
- ▶ interne ouditfunksies slegs kan verklaar dat 'n oudit ooreenkomstig die interne ouditstandaarde uitgevoer is indien hulle volgens die voorskrifte van die standaard 'n eksterne evaluasie ondergaan (Standaard 1330)
- ▶ nie-voldoening aan die interne ouditstandaarde, aan die ouditkomitee, bestuur en direksie gerapporteer moet word (Standaard 1340).

Die volgende stap behoort dus te wees om bewese nakoming van die interne ouditstandaarde te vereis. Die Instituut sal 'n metode in werking moet stel om vanaf 1 Januarie 2007 te verseker dat nakoming van Standaard 1330 geskied.

Uit die implementering van die ander aanbevelings van die *Guidance Task Force*, wil dit egter voorkom of die IIA Inc. grootliks gehoor gee aan die aanbevelings wat die *Guidance Task Force* gemaak het en dat daar aandag geskenk sal word aan strenger regulering ten opsigte van die nakoming van die interne ouditstandaarde met inbegrip van die bepalinge in verband met gehaltebeheer.

### **3.4 Interne ouditstandaarde en praktykrielyne vir die uitvoering en administrasie van gehaltebeheer binne interne ouditfunksies**

Twee tipes standaarde is van toepassing op gehaltebeheer binne interne ouditfunksies: In die eerste plek, die standaarde wat voorskrifte bevat vir die uitvoering en administrasie van gehaltebeheer; en in die tweede plek, die standaarde, wat ook as prestasiemaatstawwe bekend staan, waarteen die interne ouditfunksie gemeet moet word.

Alhoewel aanvaar kan word dat al die interne ouditstandaarde en bestaande interne ouditrielyne geskryf is met die uiteindelijke doel om die gehalte van interne ouditering in totaliteit te bevorder, word die bespreking van die interne ouditstandaarde in hierdie hoofstuk, beperk tot die proses van gehaltebeheer binne interne ouditfunksies, wat hoofsaaklik die verantwoordelikheid is van die hoof van die interne ouditfunksie. Slegs die standaarde wat direk hiermee verband hou word in hierdie hoofstuk bespreek.

#### **3.4.1 Die “ou” en die “nuwe” interne ouditstandaarde**

Alle interne ouditfunksies en enige konsultant wat interne ouditdienste lewer aan die hand van die interne ouditstandaarde, behoort vanaf 1 Januarie 2002 gehaltebeheer toe te pas volgens die bepalinge van *Attribute Standard 1300* van die *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. Die nuwe interne ouditstandaarde oor gehaltebeheer binne interne ouditfunksies hou fundamentele veranderinge vir die interne ouditeursberoep in.

Voor die jongste hersiening van die interne ouditstandaarde het die interne ouditstandaarde slegs

een standaard (Standaard 560) oor gehaltebeheer bevat. Standaard 560 het bepaal dat die hoof interne ouditeur 'n program binne sy/haar interne ouditfunksie moes implementeer om die gehalte van die interne ouditfunksie te verseker en te verbeter (IIA 1998:84). Tans bevat die interne ouditstandaarde sewe verskillende standaarde wat spesifieke aktiwiteite uiteensit wat moet deel vorm van 'n gehalteversekeringsprogram. Ingevolge die nuwe standaarde oor gehaltebeheer, moet enige gehalteprogram aan sekere vereistes voldoen. Dit moet:

- Al die aspekte van die interne ouditfunksie dek (Standaard 1300).
- Die effektiwiteit van die interne ouditfunksie deurlopend monitor (Standaard 1300).
- Gerusstelling bied ten opsigte van die interne ouditfunksie se voldoening aan die interne ouditstandaarde en die etiese kode (Standaard 1300).
- Die interne ouditfunksie help om waarde toe te voeg en die organisasie se bedrywighede te verbeter (Standaard 1300).
- Voorsiening maak vir deurlopende sowel as periodieke interne monitering en evaluering (Standaard 1310 en 1311).
- Voorsiening maak vir 'n eksterne evaluasie, minstens een maal elke vyf jaar, waarvan die resultate aan die organisasie se beheerraad gerapporteer moet word (Standaard 1310, 1312, 1320 en 1340) (IIA 2001:4-5).

Die weglating van enige van die bogenoemde elemente uit die gehalteprogram, beteken dat die interne ouditfunksie nie aan die interne ouditstandaarde voldoen nie. Indien 'n interne ouditfunksie nie aan die interne ouditstandaarde voldoen nie, mag hulle nie verklaar dat hulle werk uitgevoer is ooreenkomstig die interne ouditstandaarde nie (Standaard 1330). Sulke gevalle behoort aan die organisasie se senior bestuur en beheerraad gerapporteer te word. (Standaard 1340) (IIA 2001:5).

Volgens paragraaf een van Standaard 560, in die vorige weergawe van die interne ouditstandaarde, was die doel van die gehalteversekeringsprogram om redelike versekering te gee dat interne auditwerk uitgevoer word in ooreenstemming met die *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, die handves van die interne ouditfunksie en ander toepaslike standaarde (IIA 1998:84). Praktykriglyn 1310-1 bepaal dat die gehaltebeheerprosesse geïmplementeer moet word om redelike versekering aan verskeie belanghebbers by die interne

ouditfunksie te bied oor die volgende aspekte:

- ▶ Die interne ouditfunksie moet uitvoering gee aan die handves, wat in ooreenstemming met die interne ouditstandaarde en etiese kode behoort te wees.
- ▶ Die interne ouditfunksie moet op 'n effektiewe en doeltreffende wyse funksioneer.
- ▶ Die interne ouditfunksie moet ervaar word as 'n aktiwiteit wat waarde toevoeg en die organisasie se werksaamhede verbeter (IIA 2001(1):1).

### **3.4.2 Algemene voorskrifte van die interne ouditstandaarde**

Uit die opskrif van Standaard 1300 van die interne ouditstandaarde, *Quality Assurance and Improvement Program* (voortaan na verwys as Gehalteprogram) blyk dit dat hierdie standaard die versekering en verbetering van gehalte ten doel het.

#### *3.4.2.1 Die aard van gehalteprogramme*

Om die gehalte van interne ouditdienste te verseker en te verbeter, word 'n gehalteprogram voorgestel wat

- deur die hoof interne ouditeur ontwikkel en in stand gehou word
- alle aspekte van die interne ouditaktiwiteit dek
- op 'n deurlopende basis, die effektiwiteit van al die aspekte van die interne ouditaktiwiteit monitor (IIA 2001:4).

#### *3.4.2.2 Die funksie van gehalteprogramme*

'n Gehalteprogram behoort só ontwikkel te word dat dit die interne ouditaktiwiteit help om

- waarde toe te voeg tot 'n organisasie se bedrywigheide en die organisasie se bedrywigheide te verbeter
- te voldoen aan die interne ouditstandaarde en die etiese kode van die Instituut (IIA 2001(1):4).

#### *3.4.2.3 Spesifieke voorskrifte met betrekking tot gehalteprogramme*



- *Die hoofinterne ouditeur is verantwoordelik vir die ontwikkeling en instandhouding van die gehalteprogram*

Die begrip *Chief audit executive* (ook genoem *general auditor*, *chief internal auditor* en *inspector general*) word in die interne ouditstandaarde (IIA 2001:12) beskryf as die belangrikste posisie binne die organisasie wat die verantwoordelikheid vir interne ouditaktiwiteite dra. In 'n tradisionele interne ouditfunksie word hierdie posisie deur die direkteur of hoof van die interne ouditfunksie (hoof interne ouditeur) vervul. In die geval waar interne ouditdienste gelewer word deur verskaffers van interne ouditdienste buite die organisasie, is die hoof interne ouditeur daardie persoon wat verantwoordelik is vir

- oorhoofse beheer oor die interne oudit dienskontrak en die gehalte van daardie dienste
- verslagdoening aan senior bestuur en die raad van direkteure aangaande interne ouditaktiwiteite
- die opvolging van die resultate wat uit die dienskontrak voortspruit (IIA 2001:12).

Die persoon binne 'n organisasie wat finale verantwoordelikheid aanvaar vir interne ouditaktiwiteite, is dus ook verantwoordelik vir die ontwikkeling en instandhouding van 'n gehalteprogram vir die interne ouditfunksie.

Praktykrylyn 1310-1 (IIA 2001(2):1) lig die verantwoordelikheid van die hoof interne ouditeur soos volg toe:

Die hoof interne ouditeur behoort aanspreeklik gehou te word vir die implementering van 'n proses wat ontwerp is om redelike versekering aan verskeie belanghebbers te bied dat die interne ouditaktiwiteit

- presteer ooreenkomstig die handves, wat in ooreenstemming met die interne ouditstandaarde en etiese kode van die Instituut behoort te wees
- funksioneer op 'n effektiewe en doelmatige wyse
- geag word om waarde toe te voeg en die werksaamhede van die organisasie te verbeter.

- *Die gehalteprogram moet alle aspekte van die interne ouditaktiwiteit dek*

In die interne ouditstandaarde word 'n interne ouditaktiwiteit beskryf as 'n departement, afdeling, span konsultante of ander praktiseerder wat onafhanklik, objektiewe gerusstelling- en konsultasiedienste lewer en daargestel of aangestel is om waarde toe te voeg en die organisasiese bedrywighede te verbeter (IIA 2001:5).

Die interne ouditaktiwiteit help 'n organisasie om sy doelwitte te verwesenlik deur middel van 'n sistematiese, gedissiplineerde benadering waarmee die effektiwiteit van risikobestuur, beheer en bestuursprosesse geëvalueer en verbeter word (IIA 2001:5).

Uit hierdie beskrywing van 'n interne ouditaktiwiteit en die definisie van interne ouditering, kan die volgende aspekte oor die aard, verantwoordelikheid en doel van 'n interne ouditfunksie afgelei word, wat deur 'n gehalteprogram omvat behoort te word:

- ▶ *Aard*
  - Die interne ouditfunksie moet onafhanklik funksioneer.
  - Die interne ouditeure moet objektief wees.
  
- ▶ *Verantwoordelikheid*

Die volgende aspekte moet manifesteer:

  - gerusstelling
  - konsultasie
  - waardetoevoeging
  - ondersteuning / dienslewering
  - daarstel van 'n sistematiese en gedissiplineerde benadering.
  
- ▶ *Doel*
  - Verbetering van die organisasiese bedrywighede.
  - Bereiking van die organisasiese doelwitte.
  - Bevordering van die effektiwiteit van risikobestuur, beheer en bestuursprosesse.

Benewens bogenoemde, kan elke voorskrif in die interne ouditstandaarde beskou word as 'n

aspek waaroor gehaltebeheer uitgeoefen moet word en is die voldoening aan die interne auditstandaarde as sulks, ook so 'n aspek.

In 'n evaluasie van gehalte aan die hand van die IIA Inc. se handleiding vir die evaluering van interne auditfunksies, *Quality Assessment Manual, Fourth edition* (IIA 2002:8-9), word oorweging geskenk aan die volgende:

- ▶ Die uitvoerende bestuur, enige oorsigfunksie en operasionele bestuur se verwagtinge van die interne auditfunksie.
- ▶ Die organisasie se beheeromgewing en die omgewing waarbinne die interne auditfunksie funksioneer.
- ▶ Die mate waarin daar gefokus word op die evaluering van risiko, beoordeling van beheerstelsels en die insluiting van aspekte van organisatoriese beheer in auditbeplanning om te verseker dat interne auditfunksies waarde tot organisasies toevoeg.
- ▶ Die integrasie van die interne auditfunksie in die organisasie se bestuursprosesse, met inbegrip van dienslewering en kommunikasie tussen die belangrikste rolspelers by bestuursprosesse.
- ▶ Die koördinering van die interne auditfunksie se beplanning en doelwitte met die organisasie se doelwitte.
- ▶ Die vergestaltung van interne auditstandaarde, insluitende die Instituut se vyf primêre interne beheerdoelwitte.
- ▶ Die kombinasie van auditpersoneel se kennis, ervaring en spesialisvelde asook hulle ingesteldheid op verbetering van prosesse en aktiwiteite wat waarde toevoeg.
- ▶ Die hulpmiddels en tegnieke wat deur die interne auditfunksie aangewend word, met beklemtoning van die benutting van die tegnologie.

By die ontwikkeling en instandhouding van 'n gehalteprogram behoort die hoofde van interne auditfunksies al die aspekte wat hierbo genoem is, sowel as daardie aspekte wat uit die verskillende interne auditafdelings se unieke omstandighede voortspruit, in ag te neem.

Sommige interne ouditfunksies mag programme in plek hê om die gehalte van ouditprojekte te monitor, maar monitor nie die gehalte van, byvoorbeeld, hulle konsultasiedienste nie. Die interne ouditstandaarde bepaal dat alle aspekte van die interne ouditfunksie se aktiwiteite beoordeel moet word. 'n Hersiening van ouditwerkspapiere vir voldoening aan sekere kriteria, soos waardetoevoeging en voldoening aan die interne ouditstandaarde, vorm slegs 'n deel van gehaltebeheer, maar dek nie al die aspekte van die interne ouditfunksie nie, en is volgens die interne ouditstandaarde nie genoegsame versekering van gehalte nie (Chapman & Anderson 2002:53-54). Daar moet dus omvattende prosedures in plek wees wat gehaltebeheer oor alle aspekte verseker.

- *Die gehalteprogram moet op 'n deurlopende basis, die effektiwiteit van al die aspekte van die interne ouditaktiwiteit monitor*

Enkele en ondeurlopende pogings tot die nagaan van die uitvoering van interne ouditaktiwiteite is nie genoeg om aan die vereistes van die interne ouditstandaarde te voldoen nie. Sekere aksies, inherent aan die interne ouditproses, moet op 'n deurlopende basis geskied om sodoende die aktiwiteite van die interne ouditfunksie te monitor. Aksies wat by die interne ouditproses ingebou is, byvoorbeeld die nagaan van ouditwerkspapiere en goedkeuring van interne ouditverslae voordat dit uitgereik word, verseker op 'n deurlopende basis die effektiwiteit van die interne ouditfunksie (Chapman & Anderson 2002:54).

Tydens eksterne evaluasies van die IIA Inc., word effektiwiteit gemeet aan hoe goed die interne ouditfunksie voldoen aan kliënte se behoeftes en kriteria, wat normaalweg deur die ouditkomitee, uitvoerende bestuur en ander ouditkliënte vasgestel word (IIA 2002:11).

Die hoof interne ouditeur moet dus op hoogte wees van die verwagtinge van die ouditkomitee, uitvoerende bestuur en ander ouditkliënte asook van die maatstawwe waaraan 'n interne ouditfunksie se prestasie gemeet kan word. Daarvolgens moet hulle prosedures ontwikkel en in stand hou om te verseker dat die interne ouditfunksie in alle aspekte aan hierdie verwagtinge en maatstawwe voldoen.

- *'n Gehalteprogram behoort die interne ouditaktiwiteit te help om waarde tot 'n organisasie se bedrywighede toe te voeg en die organisasie se bedrywighede te verbeter*

Volgens die woordskrywings tot die interne ouditstandaarde, beteken die begrip *waarde toevoeg*, om waarde of voordeel te skep vir eienaars, ander belanghebbers, gebruikers en kliënte. Die waarde wat interne ouditfunksies toevoeg, regverdig hulle bestaan. Waarde word daargestel deur hulpbronne aan te wend om produkte en dienste te ontwikkel en te bemark.

Interne ouditeure is gedurig besig om inligting te versamel ten einde die risiko's van hulle organisasies te verstaan en te evalueer. Daardeur ontwikkel hulle 'n deeglike kennis en insig in die bedrywighede van die organisasie. Hulle ontdek ook geleenthede vir verbetering. Hierdie inligting kan in die vorm van konsultasie, advies, geskrewe verslae of op 'n ander wyse onder die aandag gebring word van toepaslike bestuur en bedryfspersoneel (IIA 2001:12).

Micheal P. Fabrizio (1997:3), voormalige voorsitter van die IIA Inc., noem die volgende vrae wat interne ouditfunksies hulleself gereeld moet afvra om seker te maak dat hulle waarde toevoeg:

- ▶ Is hulle gefokus en ingestel op hulle kliënte?
- ▶ Is hulle dienste kostedoeltreffend en tydig?
- ▶ Kan hulle in hulle kliënte se behoeftes voorsien?
- ▶ Voeg hulle op 'n deurlopende basis waarde toe?

Volgens Chapman & Anderson (2002:55), behoort die beoordeling van effektiwiteit, doeltreffendheid en waardetoevoeging te geskied vanuit die oogpunt van 'n organisasie se senior bestuur, die beheerraad en ander rolspelers wat van die interne ouditfunksie se dienste gebruik maak. Indien 'n interne ouditfunksie waarde wil toevoeg, behoort die organisasie se strategiese doelwitte en waardes die beginpunt te wees om geleenthede vir verbetering te identifiseer. Maatstawwe deur hulle voorgestel, waarvolgens waardetoevoeging geëvalueer kan word, is byvoorbeeld:

- ▶ Opnames van kliënte se tevredenheid na afloop van 'n ouditprojek of konsultasie.
- ▶ Die aantal kere wat interne ouditbetrokkenheid deur bestuur versoek word.

- ▶ Die mate waartoe beste praktyke en nuwe prosedures deur die interne ouditfunksie geïmplementeer is om waarde toe te voeg.
- ▶ Die omvang en gehalte van kommunikasie tussen die interne ouditfunksie, senior bestuur en die beheerraad.
- *‘n Gehalteprogram behoort gerusstelling te bied dat die interne ouditfunksie aan die interne ouditstandaarde en etiese kode voldoen*

Omdat voldoening aan ontwikkelde praktykstandaarde en ‘n etiese kode ‘n algemeen aanvaarde voorvereiste is vir die gehalte van werk binne enige industrie, is die meting van die interne ouditfunksie se voldoening aan die interne ouditstandaarde en die Instituut se etiese kode steeds die hoofdoel van die gehalteprogram (Chapman & Anderson 2002:54).

Volgens Praktykrielyn 1310-1, paragraaf 1, moet die gehalteprogram nie net aan die hoof interne ouditeur versekering bied dat die interne ouditfunksie aan die bepalinge van die interne ouditstandaarde en etiese kode voldoen nie, maar aan alle belanghebbers (IIA 2001(1):1). Senior bestuur, eksterne ouditeure, die beheerraad van die organisasie en regulerende owerhede het waarskynlik ook almal redes om op die werk van die interne ouditeure te vertrou.

### **3.4.3 Monitering en evaluering van gehalteprogramme**

Elke interne ouditfunksie behoort volgens Standaard 1310 (IIA 2001:5) van die interne ouditstandaarde, ‘n proses te implementeer wat die algemene effektiwiteit van die gehalteprogram monitor. Die proses behoort die volgende in te sluit:

- ▶ Interne evaluering en
- ▶ Eksterne evaluering

Monitering van gehalteprogramme behels voortgesette meting en ontleding van prestasiemaatstawwe. Evaluering van gehalteprogramme behels ‘n ondersoek na die gehalte van die interne ouditfunksie wat lei tot ‘n gevolgtrekking en moontlike aanbevelings. Die evaluering van gehalteprogramme behoort meting van die volgende in te sluit:

- ▶ Voldoening aan die interne ouditstandaarde en etiese kode.
- ▶ Toereikendheid van die interne ouditaktiwiteit se handves, mikpunte, doelwitte, beleid en prosedures.
- ▶ Bydrae tot risikobestuur, beheer en bestuursprosesse van die organisasie.
- ▶ Nakoming van toepaslike wette, regulasies, owerheids- en industriestandaarde.
- ▶ Effektiwiteit van die aktiwiteite en aanvaarding van beste praktyke.
- ▶ Waardetoevoeging en verbetering van die organisasie se werksaamhede deur die ouditaktiwiteit (IIA 2001(1):1-2).

Alle pogings om gehalte te verbeter behoort gekoppel te wees aan 'n kommunikasieproses wat ontwikkel is om die nodige aanpassings aan hulpbronne, tegnologie, prosesse en prosedures te fasiliteer (IIA 2001(1): 2).

Die hoof interne ouditeur behoort verantwoording te bewerkstellig deur die resultate van die eksterne evaluasie en waar toepaslik, die resultate van die interne evaluasie van die gehalteprogram, te bespreek met diegene wat belang het by die interne ouditaktiwiteit, byvoorbeeld senior bestuur, die direksie, die ouditkomitee en eksterne ouditeure (IIA 2001(1): 2).

#### *3.4.3.1 Interne evaluering van gehalteprogramme*

Interne evaluering voorsien gerusstelling aan die hoof interne ouditeur dat alle interne ouditpersoneel, insluitende die toesighouers, hulle werk behoorlik uitvoer. Periodieke interne evaluasies word ook uitgevoer om gerusstelling aangaande spesifieke projekte te gee dat die bevindinge wat gerapporteer word, akkuraat en betroubaar is (Sawyer & Dittenhofer 1996:1062). Benewens bogenoemde, identifiseer Sawyer & Dittenhoffer (1996:1056) 'n verdere doelwit vir interne evaluering, naamlik om aan die hoof interne ouditeur versekering te gee dat daardie departementele aktiwiteite waarby hy nie self persoonlik betrokke is nie, aan beleid en prosedures voldoen.

Standaard 1311 van die interne ouditstandaarde bepaal dat interne evaluering die volgende

behoort in te sluit:

- ▶ Deurlopende evaluasies van die prestasie van die interne ouditaktiwiteit.
  - ▶ Periodieke evaluasies, hetsy deur middel van self-evaluasie of evaluasies uitgevoer deur ander persone binne die organisasie met die nodige kennis van interne ouditpraktyk en die interne ouditstandaarde (IIA 2001:5).
- *Deurlopende interne evaluering*

Volgens Praktykrylyn 1311-1, *Internal Assessments*, behoort menings gereeld gevorm te word oor die deurlopende prestasie van die interne ouditaktiwiteit en behoort gereelde opvolging plaas te vind om te verseker dat toepaslike verbeterings geïmplementeer word. Die belangrikste komponent van deurlopende monitering en evaluering is toesighouding oor interne ouditprojekte, soos beskryf in Praktykrylyn 2340-1, *Engagement Supervision*. Toereikende toesig is die basis van 'n gehalteprogram en ook die basis waarop interne en eksterne evaluering uitgevoer word. Volgens praktyknota 1311-1, paragraaf 1, moet daar toesig gehou word oor die werk van interne ouditeure om nakoming met die interne ouditstandaarde, beleid en ouditprogramme te verseker (IIA 2001(2):1).

*Properly supervised audit projects are the first and, perhaps, the most important step in a program of quality assurance. When supervisors do their jobs properly in the first place, the internal and external reviews should disclose no serious defects in those matters that are under the direct control of the internal audit department (Sawyer & Dittenhofer 1996:1067).*

Standaard 2340 van die interne ouditstandaarde bepaal dat interne ouditprojekte onder behoorlike toesig uitgevoer moet word om te verseker dat doelwitte bereik word, gehalte verseker word en personeel ontwikkel word (IIA 2001:8).

Ander wyses waarop die deurlopende monitering van interne ouditwerk kan geskied, is deur middel van:



- ▶ Kontrolelyste om te verseker dat standaard prosesse en prosedures van die interne ouditafdeling wel gevolg word.
- ▶ Terugvoer vanaf ouditkliënte en ander belanghebbers na afhandeling van 'n ouditprojek.
- ▶ Ontleding van prestasiestandaarde, byvoorbeeld tyd wat dit neem om 'n ouditprojek te voltooi en die persentasie interne ouditaanbevelings geïmplementeer.
- ▶ Begrotingstatistiek ten opsigte van ouditprojekte, stelsels wat tydbesteding monitor, take voltooi ten opsigte van take beplan en kosteverhalings (IIA 2001(2):1).

Sawyer & Dittenhofer (1996:1050) sluit hierby aan in hulle bespreking van 'n "Mikrobenadering" tot gehaltebeheer. Volgens hulle behoort die individuele ouditprosesse op 'n deurlopende basis ondersoek en geëvalueer te word. Elke individuele oudit behoort 'n meetbare doelwit te hê. Die doelwit sowel as die metingskriteria behoort in die ouditprogram opgeneem te word. Doelwitte moet dus beskryf word en by voltooiing van elke oudit moet 'n aanduiding gegee word van die mate van voldoening aan die doelwitte, gebaseer op die metingskriteria wat in die ouditprogram uiteengesit is.

- *Periodieke interne evaluering*

Praktykrylyn 1311-1: *Internal Assessments*, verskaf die volgende riglyne vir die uitvoering van interne evaluasies:

Periodieke interne evaluering behoort ontwerp te wees om nakoming van die interne ouditfunksie se handves, die interne ouditstandaarde en etiese kode asook die doeltreffendheid en effektiwiteit van die interne ouditfunksie te evalueer (IIA 2001(2):1-2).

Periodieke evaluering mag

- meer indiepte onderhoude met en meningsopnames van belanghebbende groepe insluit
- uitgevoer word deur *Certified Internal Auditors* (CIA's) of ander bevoegde professionele ouditeure, werksaam elders in die organisasie
- uitgevoer word deur lede van die interne ouditfunksie (self-evaluering), mits die nodige objektiwiteit verseker word

- 'n kombinasie bevat van self-evaluering en voorbereiding van materiaal wat deur 'n CIA of ander bevoegde professionele ouditeur nagegaan is
- meting van die interne ouditfunksie se praktyke en prestasieaanwysers teen geskikte beste praktyke van die interne ouditeursberoep behels (IIA 2001(2):2).

Gevolgtrekkings behoort gemaak te word oor 'n interne ouditfunksie se prestasie en die toepaslikheid van optrede wat geneem is om prestasie te verbeter en voldoening aan die interne ouditstandaarde te bewerkstellig (IIA 2001(2):2).

Die hoof interne ouditeur moet 'n struktuur ontwikkel waarvolgens resultate van periodieke evaluasies gerapporteer kan word sodat dit die nodige verdienstelikheid en objektiwiteit behou. In die algemeen behoort diegene aan wie die verantwoordelikheid toegesê is om voortgesette en periodieke evaluasies uit te voer, aan die hoof interne ouditeur te rapporteer terwyl hulle die evaluering uitvoer. Hulle bevindinge behoort direk aan die hoof interne ouditeur gekommunikeer te word (IIA 2001(2):2).

Die hoof interne ouditeur behoort die resultate van interne evaluering en die aksieplanne wat nodig mag wees, met toepaslike persone buite die interne ouditaktiwiteit te bespreek, soos byvoorbeeld senior bestuur, die direksie, die ouditkomitee en eksterne ouditeure (IIA 2001(4):2).

Volgens die riglyne vir interne evaluasies soos vervat in die *Quality Assessment Manual* (IIA 2003:35), behoort 'n volledige verslag van die resultate van die interne evaluasie deur die evaluasiespan voorberei te word en aan die hoof van die interne ouditfunksie gelewer te word. Die formaat van die verslag moet by die aanvang van die evaluasie uitgeklaar word. In reaksie op die verslag van die evaluasiespan moet die hoof van die interne ouditfunksie 'n aksieplan en 'n tydrooster vir implementering saamstel ten opsigte van elke aanbeveling. Die hoof interne ouditeur mag lede van die interne ouditbestuurspan betrek by die reaksie. Die reaksie moet duidelik aantoon of die interne ouditfunksie saamstem met die aanbeveling en of hulle 'n ander voorstel maak. Redes moet verskaf word vir enige besluit om 'n aanbeveling te ignoreer.

Indien die verslag van die interne evaluasie na 'n party buite die interne ouditfunksie gestuur

word, byvoorbeeld die ouditkomitee, moet dit vergesel word van die skriftelike reaksie daarop van die hoof interne ouditeur.

Moeller & Witt (1999:32/22) is van mening dat die interne evaluering van 'n interne ouditfunksie, 'n formele proses behoort te wees, soortgelyk aan enige ander formele interne ouditprojek. Dit behoort behoorlik beplan te word volgens 'n formele ouditprogram uitgevoer te word en in teenstelling met die bepalings in die interne ouditstandaarde, hierbo genoem, behoort dit uitgevoer te word deur persone wat onafhanklik is van die interne ouditfunksie (Moeller & Witt 1999:32/33). Om die nodige gerusstelling aan die hoof interne ouditeur en enige ander belanghebbende te kan bied, moet die periodieke interne evaluering uitgevoer word met dieselfde formaliteit en dissipline as enige ander interne ouditprojek. So byvoorbeeld, behoort 'n interne evaluasie -

- volgens 'n begroting en vaste skedule uitgevoer te word
- volgens 'n ouditprogram uitgevoer te word wat die stappe uiteensit wat die evalueerder moet neem
- uitgevoer te word op 'n steekproef van interne ouditprojekte wat verteenwoordigend is van die totale uitsette van die interne ouditfunksie
- voorsiening te maak daarvoor dat die evalueerder enige probleme wat hy identifiseer, met die ouditeure en toesighouers van die betrokke ouditprojekte bespreek
- deur werkspapiere gestaaf te word wat die volledige evaluasieproses dokumenteer
- uit te loop op 'n formele verslag oor die resultate van die evaluasie (Sawyer & Dittenhofer 1996:1069).

Dieselfde standaard ten opsigte van objektiwiteit en onafhanklikheid as wat vir enige ander interne oudit geld, behoort te geld by die interne evaluering van interne ouditfunksies (Moeller & Witt 1999:32/33). By groter organisasies mag daar 'n persoon wees wat toegewys is om gehaltebeheer uit te oefen. So 'n persoon sou geskik wees om as spanleier op te tree by 'n interne evaluasie. By kleiner organisasies sal buigbaarheid nodig wees om interne evaluasies te kan uitvoer. Daar moet in ag geneem word dat persone nie werk mag evalueer waarvoor hulle verantwoordelik was nie en dat 'n sekere vlak van vaardigheid en kennis nodig is om 'n interne ouditfunksie te evalueer (IIA 2002:32).

Die volgende kriteria kan gebruik word in die keuse van interne evalueerders:

- ▶ Objektiviteit.
- ▶ Kennis van die interne ouditstandaarde.
- ▶ Bestuursvaardighede.
- ▶ Tegnieke kennis (finansieel, operasioneel, bestuur en inligtingstechnologie).
- ▶ Professionele kwalifikasie (CIA).
- ▶ Kennis van die industrie.
- ▶ Kennis van die organisasie.
- ▶ Beskikbaarheid.
- ▶ Belang by die interne gehalteheriensing.
- ▶ Kommunikasievaardighede.
- ▶ Vaardigheid in menseverhoudinge.
- ▶ Vaardigheid met die maak van konstruktiewe aanbevelings (IIA 2002:31).

Oor die algemeen word twee spanlede benodig om 'n evaluasie binne 'n redelike tyd af te handel. Een van hulle behoort op te tree as spanleier. Spanlede behoort van tyd tot tyd afgewissel te word. Dit sal tot nuwe perspektiewe oor die evaluasieproses lei asook tot die opleiding en inskerping van gehalte by diegene wat by evaluasies betrokke is (IIA 2002:32).

'n Interne evaluasie ooreenkomstig die *Quality Assessment Manual*, stem tot 'n groot mate ooreen met die eksterne evaluasie, en bestaan uit die volgende komponente:

- ▶ Voltooiing van 'n standaard vraelys deur die hoof interne ouditeur.
- ▶ Meningspeilings by interne ouditkliënte en interne ouditpersoneel.
- ▶ Uitvoering van die prosedures waarop besluit is.
- ▶ Onderhoude met lede van die direksie en ouditkomitee, die hoof uitvoerende beampte van die organisasie, ander uitvoerende direkteure, operasionele bestuurders en interne ouditeure.
- ▶ Evaluering van die interne ouditfunksie.
- ▶ Opsomming van bevindinge en aanbevelings ten einde met sinvolle voorstelle vorendag te kom vir die laaste vergadering.
- ▶ Verslagdoening aan die hoof interne ouditeur, op die wyse wat met hom ooreengekom

is by die aanvang van die evaluasie.

- ▶ Opvolging om te verseker dat die nodige aandag geskenk is aan die aanbevelings in die verslag (IIA 2002:16-20).

### 3.4.3.2 Eksterne evaluering van gehalteprogramme

Standaard 1312 van die interne ouditstandaarde bepaal dat 'n eksterne evaluasie minstens een maal in vyf jaar uitgevoer moet word deur 'n gekwalifiseerde, onafhanklike persoon of span persone van buite die organisasie (IIA 2001:5). Elke interne ouditaktiwiteit behoort dus binne vyf jaar vanaf 1 Januarie 2002 (Datum van implementering van die nuwe interne ouditstandaarde) 'n eksterne evaluasie te laat uitvoer (IIA 2001(3):1).

Volgens Large (1997:5) kan 'n eksterne evaluasie op verskillende wyses uitgevoer word. Om egter die meeste voordeel daaruit te kry behoort 'n eksterne evaluasie uitgevoer te word met die beskouing dat die interne ouditfunksie 'n besigheid is in eie reg. Drie aspekte van die interne ouditfunksie behoort geëvalueer te word, naamlik:

- die ekonomie, doeltreffendheid en effektiwiteit van die interne ouditfunksie met beklemtoning van dienslewering en voldoening aan die behoeftes van kliënte
- die interne ouditprosesse
- die interne oudithulpbronne, byvoorbeeld, die gehalte van interne ouditpersoneel.

Die riglyne vervat in Praktykrylyn 1312-1: *External Assessments*, word in die volgende ses paragrawe hieronder uiteengesit, met beperkte toeligting uit ander bronne.

#### 1. Algemeen

Tydens die eksterne evaluering van 'n interne ouditfunksie behoort die interne ouditfunksie se nakoming van die interne ouditstandaarde geëvalueer te word en behoort 'n mening daaroor gevorm te word. Waar toepaslik behoort aanbevelings gemaak te word om tekortkominge reg te stel. Hierdie hersienings kan van groot betekenis wees vir die hoof interne ouditeur en ander lede van die interne ouditaktiwiteit. Slegs gekwalifiseerde persone behoort sodanige evaluasies uit

te voer.

‘n Eksterne evaluasie word vereis binne vyf jaar na 1 Januarie 2002. Organisasies wat reeds ‘n eksterne evaluasie laat uitvoer het, moet die volgende evaluasie binne vyf jaar na die vorige een laat uitvoer.

Na afhandeling van ‘n eksterne evaluasie, behoort daar formeel verslag gelewer te word aan die betrokke organisasie se beheerraad en senior bestuur (IIA 2001(3):1).

## 2. *Kwalifikasies van die eksterne evalueerder*

Eksterne evalueerders van gehalte, asook diegene wat self-evaluasies bekragtig (kyk bespreking later in hierdie paragraaf), behoort onafhanklik te wees van die organisasie en van die interne ouditfunksie. Die span wat die evaluasie uitvoer behoort te bestaan uit individue wat vaardig is in die professionele beoefening van interne ouditering en in die eksterne evalueringsproses.

Die volgende voorvereistes moet in ag geneem word by die keuse van ‘n eksterne evalueerder :

- ***Onafhanklikheid***

Eksterne evaluasies behoort uitgevoer te word deur gekwalifiseerde individue wat onafhanklik van die organisasie is en wat nie ‘n ware of skynbare konflik van belange het nie. Onafhanklik van die organisasie, beteken om nie deel van die organisasie te wees nie en nie onder die beheer te wees van die organisasie, waar die interne ouditfunksie gevestig is nie. Die uitvoerder van ‘n eksterne evaluasie, die spanlede en enige ander individue wat deelneem aan ‘n eksterne evaluasie, behoort geen verpligting te hê teenoor of belang te hê by die organisasie wat geëvalueer word of die organisasie se personeel nie. Individue wat in ‘n ander departement van die organisasie werksaam is, onafhanklik van die interne ouditfunksie, word nie geag onafhanklik te wees vir die doel van die uitvoering van ‘n eksterne evaluasie nie (IIA 2001(3):2).

In die keuse van 'n eksterne evalueerder, moet oorweging geskenk word aan moontlike, ware of skynbare konflik van belange, wat die evalueerder mag hê as gevolg van vorige of huidige verbintenisse met die organisasie of die interne ouditfunksie (IIA 2001(3):2).

- ***Integriteit en objektiwiteit***

Integriteit vereis dat die span wat die evaluering uitvoer, eerlik en binne die grense van vertroulikheid moet beweeg. Diens en die vertroue van die publiek moet nie ondergeskik gestel word aan eie gewin en voordeel nie. Objektiwiteit is 'n intellektuele ingesteldheid en 'n kwaliteit wat groot erkenning verleen aan 'n evaluasiespan se dienste. Om objektief te wees verplig 'n evalueerder om onpartydig te wees, intellektueel eerlik, en vry van enige belangekonflikte (IIA 2001(3):2).

- ***Bevoegdheid***

Professionele oordeel is nodig vir die uitvoering van 'n eksterne evaluasie en die kommunikasie van die resultate daarvan. Daarom behoort 'n individu wat 'n evaluasie uitvoer

- 'n bevoegde, gesertifiseerde professionele ouditeur te wees ('n CIA, CA of CISA), wat ten volle op hoogte is van die interne ouditstandaarde
- goed onderleg te wees in beste praktyke binne die interne ouditeursberoep
- ten minste oor drie jaar, of onlangse ondervinding, in die toepassing van interne ouditering op bestuursvlak, te beskik. (IIA 2001(3):2).

Die evaluasiespan behoort lede in te sluit wat vaardig is in inligtingstechnologie en ervaring het van die toepaslike industrie. Individue wat spesialiste is op ander gespesialiseerde gebiede, byvoorbeeld statistiese steekproefneming en self-evaluasies, kan die evaluasiespan op daardie gebiede bystaan (IIA 2001(3):2).

Die mees algemene uitvoerders van eksterne evaluasies is die IIA Inc., openbare rekenmeesters- en ouditeursfirmas en privaat konsultante. Die volgende kandidate word spesifiek in Praktykrylyn 1312-1 gelys as voldoende gekwalifiseerd te wees om as eksterne gehalteherieners op te tree:

- ▶ Opgeleide gehalteprogram evalueerders van die Instituut.
- ▶ Persone wat gekwalifiseer is om nakoming van wetgewing en regulasies te bevestig (Compliance Auditors).
- ▶ Konsultante.
- ▶ Eksterne ouditeure.
- ▶ Ander professionele diensverskaffers.
- ▶ Interne ouditeure van buite die organisasie.

Sawyer & Dittenhofer (1996:1062-1064) en Moeller & Witt (1999:33/5) identifiseer die volgende moontlike kandidate:

- ▶ Eweknieë van binne die organisasie.
- ▶ Eksterne ouditeure.
- ▶ Eweknieë van verskillende organisasies.
- ▶ Gekwalifiseerde konsultante.

Eweknieë van binne die organisasie word nie volgens Praktykrielyn 1312-1 as voldoende onafhanklik en objektief beskou om as eksterne evalueerders op te tree nie. Ander kandidate wat in aanmerking geneem kan word, word vervolgens kortliks bespreek.

- ***Eksterne ouditeure***

Die organisasie se eksterne ouditeure is moontlik meer objektief as interne ouditeure van dieselfde organisasie. Hulle beskik oor goeie kennis van die onderneming se rekeningkundige prosesse en finansiële aangeleenthede en het dus 'n verkorte leerproses. Die vraag bestaan egter of hulle werklik onafhanklik is van die organisasie se interne beheerstelsel wat hulle oor die jare onderskryf het en of hulle oor die nodige kennis van interne ouditering beskik. Evaluasies deur eksterne ouditeure kan duur wees en in die lig van hulle fokus op finansiële aangeleenthede, mag hulle dalk tot foutiewe gevolgtrekkings kom. 'n Verdere probleem, wat onafhanklikheid betref, is dat hulle moontlik in die versoeking kan kom om hulle evaluasie só te struktureer dat dit die uitkontraktering van die hele interne auditfunksie tot gevolg het (Sawyer & Dittenhofer 1996:1063).



Moeller & Witt (1999: 33/10) stel voor dat die hoof interne ouditeur sulke aanstellings versigtig moet benader, met inagneming van die moontlike tekortkominge, soos byvoorbeeld, gebrek aan onafhanklikheid en onvoldoende kennis van die interne ouditstandaarde. As só 'n evaluasie deur bestuur of die eksterne ouditeure voorgestel word, behoort die hoof interne ouditeur sekere vrae aan hulle te stel, naamlik:

- ▶ Wat is die kwalifikasies van die personeel wat die evaluasie sal uitvoer? Kwalifikasies behels hier spesifieke kennis van die interne ouditproses, die benadering wat deur die interne ouditeure gevolg word en die interne ouditstandaarde. Indien die eksterne ouditeure nie die nodige kennis van die interne ouditstandaarde het nie, behoort die hoof interne ouditeur hulle te verwys na die interne ouditstandaarde, of 'n eksemplaar daarvan aan hulle beskikbaar te stel.
- ▶ Indien die eksterne ouditeur ook verantwoordelik is vir die statutêre oudit van die organisasie se finansiële state, in watter opsigte sal die evaluasie verskil van die bepalings van die eksterne ouditstandaard aangaande die oorweging van die werk van interne ouditfunksies (SAOS 610)? So 'n evaluasie sal nie aan die vereistes voldoen van die interne ouditstandaarde met betrekking tot die eksterne evaluering van interne ouditfunksies nie.
- ▶ Sal verslagdoening na afloop van die evaluasie geskied aan die interne ouditfunksie of aan senior bestuur? 'n Belangrike doel van die eksterne evaluasie is om tekortkominge in die interne ouditfunksie reg te stel en eksterne ouditeure wat beoog om aan senior bestuur te rapporteer, moet hierop attent gemaak word.

Eksterne ouditeure van 'n ander openbare rekenmeesters- en ouditeursfirma, of van die konsultasie-afdeling binne die firma wat vir die statutêre oudit verantwoordelik is, is redelik onafhanklik, maar het 'n skerp leerkurwe omrede hulle nie kennis van die onderneming het nie (Moeller & Witt 1999: 33/39). Hulle mag dit ook moeilik vind om nie-finansiële aangeleenthede na te gaan en kan ook die uitkontraktering van die interne ouditfunksie aanmoedig (Sawyer & Dittenhofer 1996:1063).

- ***Eweknieë van verskillende organisasies (Peer reviews)***

Die IIA Inc. se *Quality Control Service* val hieronder. Hulle maak van vrywillige gesertifiseerde interne ouditeure gebruik om, onder leiding van 'n spanleier, eksterne evaluasies uit te voer. Daar is geen ware of waarskynlike konflik van belange aan hierdie opsie verbonde nie. Die leerkurwe behoort nie so skerp te wees as vir eksterne ouditeure nie en die kostes behoort laer te wees. Tog mag bestuur en direksies huiwerig wees om 'n mededinger se interne ouditeure toe te laat om insae te verkry in hulle handelsgeheime en prosesse (Sawyer & Dittenhofer 1996:1063).

Volgens Praktykrielyn 1312-1 (IIA: 2001(3):2), kan ewekniehersienings tussen drie of meer organisasies sodanig gestruktureer word dat die nodige onafhanklikheid bewerkstellig word, maar ewekniehersienings, oor en weer tussen twee organisasies, behoort nie uitgevoer te word nie.

Sou 'n ewekniehersiening op die regte wyse uitgevoer word en die regte persoon word gekies om die hersiening uit te voer, kan dit 'n goeie beplannings- en bestuurshulpmiddel wees. Dit is 'n natuurlike geleentheid om 'n ander praktiseerder uit te vra oor aangeleenthede soos personeel, besoldiging en kantoorprosedures (Dennis 1997:3).

In 'n artikel oor ewekniehersienings binne die openbare rekenmeesters- en ouditeursprofessie, beveel Dennis (1997:3) aan dat openbare rekenmeesters- en ouditeursfirmas op die volgende eienskappe behoort te let by die keuse van 'n firma om 'n ewekniehersiening uit te voer:

- ▶ Die firma moet min of meer van dieselfde grootte wees en dieselfde tipe kliënte of industrie bedien sodat die hersiener die praktyk en besigheid beter kan verstaan.
- ▶ Daar moet wedersydse respek bestaan tussen die kliënt en die persoon wat die evaluasie uitvoer.
- ▶ 'n Firma moet die evalueerder se kwalifikasies en ondervinding verifieer en evalueer net soos die van enige ander professionele persoon, wie se dienste deur

die firma gebruik word.

Die bogenoemde eienskappe kan ewe goed deur hoofde van interne ouditfunksies in ag geneem word, by hulle keuse van 'n geskikte eweknie om hulle interne ouditfunksies te evalueer.

- ***Gekwalifiseerde konsultante***

Konsultante behoort oor goeie ondervinding in interne ouditering te beskik. Hulle funksioneer normaalweg op bestuursvlak en kan goed met uitvoerende bestuur en lede van die direksie kommunikeer. Hulle behoort 'n redelike steil leerkurwe te hê aangesien hulle nie oor kennis van die organisasie beskik nie, maar daar sal geen konflik van belange wees nie. Hulle behoort alle bedrywigheede binne die onderneming te kan evalueer (Sawyer & Dittenhofer 1996:1063).

Voordat 'n hoof interne ouditeur 'n konsultant aanstel behoort hy/sy eers 'n lys te bekom van interne ouditfunksies wat voorheen deur die konsultant geëvalueer is en dan met daardie interne ouditfunksies in verbinding te tree om uit te vind of hulle tevrede was met die dienste van die konsultant. Voordat 'n kontrak gesluit word met enige konsultant, behoort dieselfde prosedures gevolg te word as wanneer daar van ander spesialiste gebruik gemaak word, soos byvoorbeeld om 'n formele voorlegging te versoek wat 'n beskrywing bevat van die diens wat beoog word, kostes uiteensit, aandui deur wie die werk gedoen gaan word en tydspešifikasies en afhandelingsdatums uiteensit. Die kontrakteur se kwalifikasies en ervaring in die evaluering van interne ouditfunksies moet ook behoorlik nagegaan word. Die proses wat gevolg gaan word tydens die evaluasie moet sorgvuldig uitgeklaar word om te verseker dat al die belanghebbende partye uiteindelik met die resultate van die evaluasie tevrede is (Moeller & Witt 1999:33/11).

### 3. *Goedkeuring van bestuur en die direksie*

Die hoof interne ouditeur behoort senior bestuur te betrek by die keuse van die eksterne

evalueerder en hulle goedkeuring vir die aanstelling te verkry (IIA 2001(3):2).

#### 4. *Omvang van eksterne evaluasies*

Die eksterne evaluering behoort volgens paragraaf 12 van Praktykrylyn 1312: External Assessment (IIA 2001(3):3), 'n wye oorsig te hê en dekking van die volgende elemente van die interne ouditaktiwiteit in te sluit:

- ▶ Nakoming van die interne ouditstandaarde, die etiese kode en die interne ouditaktiwiteit se handves, beplanning, beleid, prosedures, praktyke, toepaslike wetgewing en ander regulasies.
- ▶ Die beheerraad, uitvoerende bestuur en operasionele bestuur se verwagtinge van die interne ouditaktiwiteit, soos deur hulle verwoord.
- ▶ Die integrasie van die interne ouditaktiwiteit in die organisasie se beheerprosesse en die bestaande verhoudinge tussen die sleutelgroepe betrokke by die proses.
- ▶ Die hulpmiddels en tegnieke wat die interne ouditaktiwiteit gebruik.
- ▶ Die samestelling van kennis, ondervinding, en dissiplines waarin die personeel geskool is asook die personeel se ingesteldheid op verbetering van prosesse.
- ▶ Vasstelling of die ouditaktiwiteit waarde toevoeg en die organisasie se werksaamhede verbeter.

Volgens 'n bekendstellingspublikasie van die *Quality Review Service* (IIA[s.a.]:3), het eksterne evaluasies, uitgevoer deur die IIA Inc., die volgende ten doel:

- ▶ Evaluering van die doeltreffendheid en effektiwiteit van die interne ouditfunksie, gemeet in terme van hulle handves, die verwagtinge van die ouditkomitee, uitvoerende bestuur en die hoof interne ouditeur, die interne ouditfunksie se behoeftes, risiko areas waar die interne ouditfunksie nie effektief presteer nie, en die visie en doelwitte van die organisasie.
- ▶ Identifisering van geleenthede en die aanbod van idees en raad aan hoof interne ouditeure en interne ouditpersoneel om hulle prestasie te verbeter. Deur sekere suksesvolle praktyke te implementeer kan die departement waarde toevoeg tot bestuur en die ouditkomitee en die beeld en geloofwaardigheid van die funksie binne die

organisasie verbeter.

- ▶ Hersiening van die ouditomgewing en die metodes wat gevolg word in die jaarlikse risiko-ontleding wat gebruik word in die opstel van die ouditskedule. Dit sluit die evaluering van die jaarlikse en langtermyn auditbeplanning in om vas te stel watter beplande auditprojekte gerig is op huidige en toekomstige besigheidsplanne, watter blootstellings die interne auditfunksie het en wat die aard van hulle bedrywighede is.
- ▶ Evaluering van die organisasiestruktuur en die interne auditfunksie se benadering om vas te stel of oudithulpbronne genoegsaam is om behoorlike dekking van al die fasette van die besigheid te verseker. Dit sluit ook 'n oorsig in van die inligtingstegnologie-afdeling van die interne auditfunksie. Kommentaar oor die agtergrond en ondervinding van personeel, opleiding geskeduleer en aangebied en personeel se kwalifikasies word ook verskaf.
- ▶ Opname van die persepsie binne die organisasie met betrekking tot interne ouditering deur onderhoude te voer en opnames te doen by uitvoerende bestuur en die kliënte van die interne auditfunksie. Die tevredenheid van hierdie partye met die interne auditdienste word oorweeg en voorstelle word gemaak waar verandering nodig is.
- ▶ Ondersoek van die interne auditfunksie se tegnieke en metodes wat hulle gebruik om interne beheerstelsels te toets.
- ▶ Identifisering van metodes om beleid en praktyke binne die interne auditfunksie en koördinasie met die eksterne ouditeure te verbeter.
- ▶ Uitspraak van 'n mening aangaande die interne auditfunksie se voldoening aan die interne auditstandaarde.

Benewens die bogenoemde doelstellings behoort die risiko vir die organisasie bereken te word indien die interne auditfunksie nie effektief is nie en/of nie aan die interne auditstandaarde voldoen nie (IIA 2002:11).

## 5. *Rapportering van resultate*

Die voorlopige resultate van 'n eksterne evaluering van 'n interne ouditfunksie behoort met die hoof interne ouditeur bespreek te word tydens die afhandeling van die evalueringsproses. Finale resultate behoort aan die hoof interne ouditeur, of ander beampte wat die ondersoek gemagtig het, gekommunikeer te word.

Verslagdoening behoort die volgende in te sluit (IIA 2001(3):4):

- ▶ 'n Mening oor die interne ouditfunksie se nakoming van die interne ouditstandaarde. Die term nakoming, beteken dat die werksaamhede van die interne ouditfunksie, in die geheel gesien, voldoen aan die vereistes van die interne ouditstandaarde. Soortgelyk hieraan, beteken nie-nakoming dat die impak en wesenlikheid van die afwyking in die werksaamhede van die interne ouditfunksie so erg is dat dit die interne ouditfunksie se vermoë om sy verpligtinge uit te voer, aan bande lê. Die uitspraak van 'n mening na aanleiding van die resultate van 'n eksterne evaluasie, verg suiwer besigheidsoordeel, integriteit en behoorlike professionele sorg.
- ▶ 'n Beoordeling en evaluasie van die beoefening van beste praktyke, beide die wat waargeneem is tydens die evaluasie en ander wat moontlik op die interne ouditfunksie van toepassing mag wees.
- ▶ Aanbevelings vir verbetering van metodes, prosedures en prosesse, waar toepaslik.
- ▶ Terugvoering van die hoof interne ouditeur met insluiting van 'n aksieplan om aanbevelings te implementeer wat voorgenome implementeringsdatums aandui.

Die hoof interne ouditeur behoort die resultate van die evaluering en enige aksieplanne met toepaslike senior bestuur en met die beheerraad van die organisasie te bespreek (IIA 2001(3):4).

## 6. *Self-evaluering met onafhanklike bekragtiging*

'n Alternatief wat deur Praktykrylyn 1312-1 voorgestel word vir eksterne evaluering, is dat die hoof interne ouditeur 'n self-evaluering van die interne ouditfunksie onderneem en dit deur 'n onafhanklike persoon laat bekragtig. So 'n self-evaluering moet die volgende eienskappe hê:

- ▶ 'n Omvattende en volledig gedokumenteerde self-evalueringsproses.

- ▶ Onafhanklike bekragting, op die perseel van die interne ouditaktiwiteit, deur 'n evalueerder wat aan die nodige voorvereistes voldoen.
- ▶ Ekonomiese tyd- en hulpbronbenuttingsvereistes.

'n Span onder leiding van die hoof interne ouditeur moet die self-evaluering uitvoer en die resultate van die self-evaluering moet behoorlik met toepaslike senior bestuur en die beheerraad van die organisasie gekommunikeer word. 'n Gekwalifiseerde, onafhanklike evalueerder moet verkry word om beperkte toetse op die self-evaluering uit te voer en die resultate van die ondersoek te bekragtig en 'n mening uit te spreek oor die skynbare vlak van die aktiwiteit se voldoening aan die interne ouditstandaarde (IIA 2001(3):3).

Hierdie alternatief behoort slegs oorweeg te word indien die interne ouditfunksie dit weens praktiese of ekonomiese redes, onmoontlik vind om binne die bepaalde vyf jaar-periode 'n eksterne evaluasie te ondergaan (IIA 2002:21).

Moeller & Witt (1999:33/9) is van mening dat self-evaluasie 'n koste-effektiewe wyse is waarop die kleiner interne ouditfunksies hulle eie gehalte kan beoordeel. Klein interne ouditfunksies kan dikwels nie die dienste van 'n eksterne evalueerder bekostig nie en het nie die personeel om af te staan aan gehalte-evaluasies nie.

Die self-evaluasie behoort te fokus op die interne ouditfunksie se uitlewing van sy bestaansdoelwitte en voldoening aan die interne ouditstandaarde. Die proses behoort minder tyd in beslag te neem as 'n volledige eksterne evaluasie, maar die voordele sal ook verskraal as gevolg van die gebruik van inhuse personeel. Eksterne evalueerders het meer blootstelling en kan met nuwe idees, tegnieke en prosesse vorendag kom waarby die interne ouditfunksie baie kan baat (IIA 2002: 21).

Volgens die *Quality Assessment Manual, fourth edition* (IIA 2002:21-22), het die self-evaluasie met onafhanklike bekragting die volgende eienskappe:

- 'n Evaluasie word uitgevoer, soortgelyk aan die eksterne evaluasie, maar met die verskil

dat dit uitgevoer word onder leiding van die hoof interne ouditeur, deur bevoegde, professionele interne ouditeure. Vanweë die betrokkenes se kennis van die interne ouditfunksie, die beleid en prosedures en die interne ouditfunksie se toepassing van die interne ouditstandaarde, sal hierdie evaluasie minder tyd in beslag neem as 'n eksterne evaluasie. Die basiese stappe behoort die volgende in te sluit:

- ▶ Beplanning en voorbereiding, wat die aanstelling van die spanleier, spanlede en eksterne bekragtiger insluit, asook besinning oor die proses wat gevolg gaan word en verslagdoening wat gaan plaasvind.
  - ▶ Veldwerk, waartydens aandag geskenk behoort te word aan die struktuur van die departement en organisasie, risiko-evaluering en beplanning van ouditprojekte, personeelvaardighede en ondervinding, benutting van tegnologie, waardetoevoeging aan die organisasie en voldoening aan die interne ouditstandaarde.
  - ▶ Formulering van resultate, aanbevelings en implementeringsplanne, deur die self-evaluasie spanleier in samewerking met die hoof interne ouditeur, vir bekragtiging deur die onafhanklike bekragtiger en voorlegging aan senior bestuur en die ouditkomitee of ander oorsigfunksie.
  - ▶ Onafhanklike bekragtiging van die self-evaluasie.
- Die self-evaluasie moet behoorlik gedokumenteer word. Soos in die geval van die eksterne evaluasie moet gevolgtrekkings gemaak word aangaande die interne ouditaktiwiteit se voldoening aan die interne ouditstandaarde, die handves en ander toepaslike kriteria en moet dit ook aanbevelings bevat vir verbeterings en 'n implementeringsplan.
  - 'n Verslag met die resultate van die self-evaluasie moet opgestel word vir voorlegging aan topbestuur en die ouditkomitee, of ander oorsigfunksie, na bekragtiging daarvan deur 'n eksterne onafhanklike party.
  - Die gekwalifiseerde onafhanklike party voer dan onderhoude met die voorsitter van die ouditkomitee of ander geskikte raadslid en senior bestuurslede, voer beperkte toetse uit



op die self-evaluasie en die voorlopige verslag aan die direksie en senior bestuur. Sodoende word die resultate van die self-evaluasie geverifieer en dien dit as basis vir enige kommentaar of verdere aanbevelings.

- Die eksterne bekragtiger spreek 'n mening uit oor die toepaslikheid van die proses wat gevolg is tydens die self-evaluasie en die vlak van voldoening aan die interne ouditstandaarde wat deur die self-evaluasie uitgewys is. Die verslag van die eksterne bekragtiger word dan ingesluit of aangeheg by die self-evaluasieverslag wat aan die ouditkomitee en top-bestuur voorgelê word.

Alhoewel 'n volledige eksterne evaluasie die meeste voordeel vir 'n interne ouditaktiwiteit sal inhou en ingesluit behoort te wees in 'n interne ouditaktiwiteit se gehalteprogram, is die self-evaluasie met onafhanklike bekragtiging 'n metode wat alternatiewe voldoening aan die bepalinge van Standaard 1312 laat geskied (IIA 2001(3):3).

#### **3.4.4 Verslagdoening oor die gehalteprogram**

Volgens Standaard 1320 van die interne ouditstandaarde, behoort die hoof interne ouditeur die resultate van eksterne evaluasies aan die direkteure van die organisasie te rapporteer (IIA 2001:5).

By die voltooiing van 'n eksterne evaluasie, behoort die span wat die evaluasie uitgevoer het, 'n formele verslag uit te reik wat 'n mening bevat aangaande die interne ouditfunksie se nakoming van die interne ouditstandaarde. Die verslag behoort ook te verwys na die interne ouditfunksie se voldoening aan die interne oudithandves en ander toepaslike standaarde en behoort aanbevelings te bevat om die interne ouditfunksie se gehalte te verbeter (IIA 2001(4):1).

'n Voorlopige verslag behoort aan die hoof interne ouditeur verskaf te word op grond waarvan hy/sy geleentheid gebied word om kommentaar te lewer. Die hoof interne ouditeur behoort op die kommentaar en aanbevelings in die verslag te reageer met 'n formele aksieplan. Behoorlike opvolging is ook die verantwoordelikheid van die hoof interne ouditeur (IIA 2001(4):1).

Die finale verslag wat die hoof interne ouditeur se kommentaar en aksieplanne bevat, sal gewoonlik gerig word aan die persoon in die organisasie wat die evaluasie aangevra het met afskrifte daarvan aan die direksie, toepaslike lede van topbestuur en die ouditkomitee of ander oorsigfunksie met 'n belang by die interne ouditfunksie (IIA 2002:20).

Evaluering van die interne ouditfunksie se voldoening aan die interne ouditstandaarde is 'n uiters belangrike komponent van die eksterne evaluasie. Persone betrokke by eksterne evaluasies behoort die interne ouditstandaarde en riglyne in ag te neem in hulle evaluering van die interne ouditfunksie en wanneer hulle 'n mening oor die interne ouditaktiwiteit uitspreek (IIA 2001(4):1).

### **3.4.5 Gebruik van die uitdrukking ”*Uitgevoer in ooreenstemming met die interne ouditstandaarde*”**

Interne ouditeure word in Standaard 1330 van die interne ouditstandaarde aangemoedig om verslag te doen met die stelling dat interne ouditering uitgevoer is in ooreenstemming met die *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. Interne ouditeure mag egter slegs hierdie stelling gebruik indien evaluering van die gehalteprogram bevestig dat die interne ouditfunksie wel die interne ouditstandaarde nakom (IIA 2001:5).

Praktyknota 1330-1 (2001(2):1) bevat die volgende riglyne in die verband:

Alvorens 'n ouditverslag kan verklaar dat 'n oudit ooreenkomstig die interne ouditstandaarde uitgevoer is, moet 'n evaluasie van die gehalteprogram uitgevoer word waartydens bevind word dat die interne ouditfunksie voldoen aan die interne ouditstandaarde. Gevalle waar nie-voldoening 'n impak het op die algehele oorsig of funksionering van die interne ouditfunksie, met insluiting van nalating om 'n eksterne evaluasie teen 1 Januarie 2007 te laat uitvoer, behoort aan senior bestuur en die direksie gerapporteer te word.

Dit is belangrik om daarop te let dat die bogenoemde bepaling slegs geld in gevalle waar gehalte

evaluasies aandui dat die interne ouditfunksie oor die algemeen nie aan die interne ouditstandaarde voldoen nie. Dit is nie gemik op geïsoleerde gevalle van nie-voldoening nie. Interne ouditeure wat dit onmoontlik vind om onder sekere omstandighede aan 'n bepaalde standaard te voldoen, kan steeds daarop aanspraak maak dat hulle werk uitgevoer is ooreenkomstig die interne ouditstandaarde, mits hulle volgens die spesifikasies van Standaard 2430, die spesifieke nie-nakoming in hulle finale kommunikasie in verband met die ouditprojek verklaar en hulle evaluasies van gehalte aantoon dat hulle in alle ander opsigte aan die interne ouditstandaarde voldoen het.

### **3.4.6 Openbaarmaking indien die interne ouditstandaarde nie nagekom word nie**

Alhoewel interne ouditfunksies volledig aan die interne ouditstandaarde behoort te voldoen en interne ouditeure aan die etiese kode, mag daar gevalle wees waar interne ouditfunksies en/of interne ouditeure nie daaraan voldoen nie. Wanneer sodanige nie-nakoming die oorsig en funksionering van die interne ouditfunksie beïnvloed, moet dit aan senior bestuur en die beheerraad gerapporteer word (IIA 2001:5).

Standaard 2430 bepaal ten opsigte van gevalle waar daar in 'n spesifieke ouditprojek nie voldoen is aan die interne ouditstandaarde nie, dat daar in die finale verslag waarin die resultate van die ouditprojek gerapporteer word, die volgende beskryf moet word:

- aan watter interne ouditstandaard daar nie voldoen is nie
- die rede waarom daar nie aan die standaard voldoen is nie
- die impak van die nie-nakoming van die standaard op die ouditprojek (IIA 2001:10).

## **3.5 Doelwitte, maatstawwe en standaarde vir die evaluering van gehalte binne interne ouditfunksies**

### **3.5.1 Agtergrond**

In onderafdeling 3.4 van hierdie hoofstuk is Standaard 1300 van die interne ouditstandaarde, wat gehalteversekering en verbetering van gehalte binne interne ouditfunksies uiteensit, in besonderhede bespreek. Sinvolle evaluering van enige prestasie, vereis dat die volgende drie elemente in plek moet wees, naamlik ‘n *prestasiedoelwit* met *prestasiemaatstawwe* en *prestasiestandaarde* wat daarby aansluit.

Barlow et al (1997:84-87) beskryf die bogenoemde elemente soos volg:

‘n *Prestasiedoelwit* is ‘n uitdruklike verklaring van wat ‘n organisasie, aktiwiteit of afdeling wil bereik.

‘n *Prestasiemaatstaf* is ‘n standaard waarteen die bereiking van ‘n *prestasiedoelwit* gemeet kan word.

‘n *Prestasiestandaard* is die minimum vereiste ten opsigte van prestasie. Prestasiestandaarde moet vasgestel word om prestasie te kan beoordeel.

Indien ‘n interne ouditfunksie dus waardetoevoeging as ‘n *prestasiedoelwit* stel, moet daar *prestasiemaatstawwe* geïdentifiseer word waarvolgens vasgestel kan word of die interne ouditfunksie inderdaad waarde toevoeg en ‘n *prestasiestandaard* moet gestel word op grond waarvan besluit kan word of die interne ouditfunksie waarde toevoeg of nie waarde toevoeg nie.

Barlow et al (1997:87) illustreer die drie konsepte aan die hand van ‘n voorbeeld waar ‘n persoon vir homself ‘n *prestasiedoelwit* stel om stiptelik te wees. ‘n *Prestasiemaatstaf* wat die persoon kan gebruik om die bereiking van die *doelwit* te evalueer, is die aantal kere binne ‘n vasgestelde periode wat die persoon meer as vyf minute laat vir ‘n afspraak opgedaag het. Die *prestasiestandaard* op grond waarvan besluit word of die persoon wel stiptelik was, kan byvoorbeeld vasgestel word op een geleentheid, twee geleenthede of drie geleenthede (Barlow et al 1997:87).

### **3.5.2 Prestasiedoelwitte vir die beoordeling van gehalte binne interne ouditfunksies**

Volgens Standaard 1300 van die interne ouditstandaarde, is die doel van die gehalteprogram om

die interne ouditfunksie te help om waarde toe te voeg en die bedrywighede van die organisasie te verbeter en om versekering te gee dat interne ouditwerk uitgevoer word in ooreenstemming met die interne ouditstandaarde en die etiese kode van die IIA Inc. (IIA 2001:4).

Volgens paragraaf 12 van Praktykrielyn 1312-1: *External Assessments*, behoort sekere aspekte van 'n interne ouditfunksie tydens 'n beoordeling van gehalte oorweeg te word (kyk paragraaf 3.4.3.2).

Die volgende tien voorbeelde van prestasiedoelwitte vir interne ouditfunksies, wat afgelei is van hierdie aspekte, is vervat in die *Business focussed quality assurance review manual, third edition* (Carolus & Nelson 1996:37-48):

- ▶ Bestuur is verbind tot en ondersteun die interne ouditfunksie, met inbegrip van die interne ouditfunksie se kultuur, benadering van sy kliënte, produkte om waarde toe te voeg en voortgesette ontwikkeling.
- ▶ Die interne ouditfunksie beskik oor 'n formele dokument wat sy aktiwiteite magtig en bekragtig.
- ▶ Die omgewing waarbinne die interne ouditfunksie funksioneer en die kultuur binne die interne ouditfunksie is bevorderlik vir dienslewering, omrede dit bydra tot gehalte werk, die handhawing van goeie samewerking met bestuur, professionalisme en voortgesette verbetering.
- ▶ Bestuur is betrokke by die beplanning van die interne ouditfunksie se beplanningsproses. Die proses inkorporeer al die komponente van beheer, naamlik: Die beheeromgewing, risiko evaluering, beheeraktiwiteite, verskaffing van inligting en kommunikasie, en monitering. Dit behels ook 'n opname van alle werksaamhede en aktiwiteite binne die organisasie volgens 'n logiese proses, om werksaamhede vir ouditeurs te selekteer en 'n langtermyn ouditplan te formuleer.
- ▶ Die samestelling en werkswyse binne die interne ouditfunksie is geskik om optimale diens aan die organisasie te lewer.
- ▶ Die interne ouditfunksie werf, ontwikkel en stel personeel aan met die regte kombinasie van vaardighede om die bereiking van die interne ouditfunksie se missie en doelwitte

te verseker.

- ▶ Effektiewe leiding word aan interne ouditpersoneel gebied en aktiwiteite met betrekking tot beplanning, uitvoering, verslagdoening en opvolging van ouditprojekte word behoorlik met bestuur en die eksterne ouditeure gekoördineer.
- ▶ Die interne ouditfunksie wend pogings aan en beplan sodanig dat interne ouditprojekte vinniger voltooi word en die interne ouditfunksie in die uitvoering van 'n audit, meer waarde toevoeg.
- ▶ Die interne ouditfunksie maak gebruik van beste beheerpraktyke om sy doelwitte te bereik, soos byvoorbeeld COSO, CoCo en ISO 9000 konsepte.
- ▶ Die interne ouditfunksie is doeltreffend en effektief in die uitvoering van sy verantwoordelikhede.

### **3.5.3 Prestasiemaatstawwe vir die beoordeling van gehalte binne interne ouditfunksies**

David Salierno (2000:42) skryf oor die gebruik van die regte prestasiemaatstawwe: *“The usefulness of performance measures depends largely on the context in which they are applied. Measures that prove effective in one setting may be unrevealing in another.”*

Volgens *Rosenfeld* (Salierno 2000:44.), is die belangrikste oorweging in prestasie-meting, om 'n gebalanseerde stel prestasiemaatstawwe te gebruik wat die belangrikste doelwitte van die interne ouditfunksie ondersteun en die bereiking daarvan aanmoedig. Prestasiemaatstawwe sal egter beduidend verskil van een interne ouditfunksie na 'n ander omdat die fokus van interne ouditering binne verskillende organisasies soveel verskil.

Volgens *Edward Dudley* (Salierno 2000:42) behoort prestasiemaatstawwe gereeld geëvalueer te word om te verseker dat dit altyd daarin slaag om bruikbare inligting aan die interne ouditfunksie te verskaf en bydra tot die bevrediging van kliënte se behoeftes.

Volgens *Mills* (1993:55), behoort die prestasiemaatstawwe wat in enige evaluering van gehalte gebruik gaan word, vooraf met die kliënt uitgeklaar te word. Elke area, aktiwiteit, diens, produk of funksie waarvan die prestasie beoordeel word, moet oor behoorlik omskewe

prestasiemaatstawwe beskik waaraan gegewens wat tydens die oudit na vore kom gemeet en beoordeel kan word. Indien dit nie die geval is nie, sal die evalueerder se eie prestasiemaatstawwe gebruik word om die prestasie van die kliënt te beoordeel. Die evalueerder se prestasiemaatstawwe kan egter teenstrydig wees met die prestasiemaatstawwe wat die kliënt in gedagte gehad het. Dit is dus noodsaaklik dat daar met die kliënt ooreengekom word watter prestasiemaatstawwe gebruik sal word, voordat die oudit begin.

Die eerste gedagte wat waarskynlik na vore kom in die keuse van prestasiemaatstawwe vir interne ouditfunksies, is die interne ouditstandaarde. Benewens die riglyne wat die interne ouditstandaarde self bevat met betrekking tot maatstawwe waaraan die gehalte van interne ouditfunksies gemeet kan word, het die IIA Inc., die IIA SA, sommige plaaslike en oorsese openbare rekenmeesters- en ouditeursfirmas, konsultante en interne ouditfunksies, ook vorendag gekom met maatstawwe waaraan die gehalte van interne ouditfunksies gemeet kan word.

Die *IIA's Global Auditing Information Network*, 'n databasis wat deur die IIA Inc. in stand gehou word en wat algemeen as GAIN bekend staan, is 'n databasis waarop inligting aangaande interne ouditfunksies en hulle organisasies ingelees word. Hierdie inligting word dan as 'n maatstaf gebruik om hulleself teen ander interne ouditfunksies in dieselfde industrie te vergelyk. Met behulp van GAIN word daar reeds sedert 1993 inligting versamel aangaande prestasiemaatstawwe vir interne ouditfunksies.

Om te bepaal watter prestasiemaatstawwe die bruikbaarste sou wees in die meting van die effektiwiteit van 'n interne ouditfunksie, is 'n studie uitgevoer onder leiding van Douglas E. Ziegenfuss, medeprofessor aan die Old University in Virginia Beach, Virginia. Die studie was gebaseer op die 1997 GAIN vraelys en 'n voorbeeld van 'n GAIN verslag wat gestuur is aan 501 hoofde van interne ouditfunksies wat op GAIN ingeteken was. 30% van die respondente was van buite die Verenigde State van Amerika (Ziegenfuss 2000:38). Die studie het die volgende uitgewys as die top twintig prestasiemaatstawwe:

- ▶ Ondervinding van interne ouditpersoneel.
- ▶ Ouditering soos gesien deur die ouditkomitee.
- ▶ Bestuur se verwagtinge van interne ouditering.

- ▶ Persentasie ouditaanbevelings geïmplementeer.
- ▶ Ouditeure se vlakke van opleiding.
- ▶ Evaluasie van die tevredenheid van die afdeling wat geouditeer is.
- ▶ Belangrikheid van die ouditaangeleentheid wat ondersoek is vir die ouditkomitee.
- ▶ Opleidingsure per interne ouditeur.
- ▶ Resultate aangaande 'n evaluasie van ouditkomitee tevredenheid.
- ▶ Verantwoordelikhede van die hoof interne ouditeur om verslag te lewer.
- ▶ Erns van risiko vir die ouditkomitee.
- ▶ Aantal klagtes aangaande die interne ouditfunksie.
- ▶ Rol van die interne ouditfunksie soos gesien deur die afdeling wat geouditeer is.
- ▶ Aantal bestuursversoeke.
- ▶ Persentasie personeel met die CIA kwalifikasie.
- ▶ Aantal verbeterings aan prosesse aangebring.
- ▶ Tegnieke ontwikkel met betrekking tot gehaltebeheer.
- ▶ Persoonlike gesprekke tussen die hoof interne ouditeur en die ouditkomitee.
- ▶ Inligtingstegnologie integrasie in interne ouditering.
- ▶ Gemiddelde aantal jare ondervinding in die interne ouditfunksie  
(Ziegenfuss 2000:38-39)

In reaksie op die Ziegenfuss studie, het Salierno (2000:41-44) gesprekke gevoer met hoofde van interne ouditfunksies om vas te stel waarom sekere maatstawwe bo ander verkies word. Die respondente in sy studie, is versoek om te reageer op die top vyf prestasiemaatstawwe soos aangedui in die Ziegenfuss studie en om aan te dui of hulle saamstem met die belangrikheid van daardie maatstawwe. Die studie het interne ouditfunksies met verskillende behoeftes en risiko's, binne 'n verskeidenheid industrieë ingesluit.

Die gesprekke met respondente in Salierno se navorsing (Salierno 2000:41-44) het aangetoon dat slegs een van die top vyf maatstawwe volgens Ziegenfuss se studie, naamlik *die tevredenheid van interne ouditkliënte met die interne ouditfunksie*, deur Salierno se respondente as 'n goeie maatstaf van die prestasie van interne ouditeure beskou word. Nie een van die respondente is tevrede met *die aantal interne ouditaanbevelings geïmplementeer* of *die voldoening aan die*



*vereistes van bestuur* as maatstawwe van interne ouditprestasië nie. Gemengde gevoelens bestaan oor die *ouditkomitee se siening van interne ouditering* as 'n maatstaf van prestasië. Sommige hoof interne ouditeure beskou dit as die belangrikste maatstaf van hulle interne ouditfunksies se sukses, terwyl ander dit glad nie as 'n maatstaf sien nie. *Ouditpersoneel se vlakke van opleiding* as maatstaf het nie veel kommentaar uitgelok nie, alhoewel een respondent van mening was dat die aanstelling van gekwalifiseerde personeel in die interne ouditafdeling vanselfsprekend is en dat dit as maatstaf niksseggend is.

Die gevolgtrekking waartoe die navorser kom op grond van die resultate van die Salierno studie, beaam die gedagte wat aan die begin van paragraaf 3.5.3 geopper is, naamlik dat verskillende interne ouditfunksies verskillende maatstawwe toepaslik sal vind en dat die maatstawwe wat gebruik gaan word, met die hoof interne ouditeur en belanghebbers uitgeklaar moet word voordat daar met 'n evaluasie van gehalte begin word. Verder behoort prestasiemaatstawwe aan sekere vereistes te voldoen ten einde aanvaarbare resultate op te lewer. Meer spesifieke vereistes vir aanvaarbare prestasiemaatstawwe wat blyk uit Salierno se navorsing is, dat prestasiemaatstawwe meetbaar, objektief, spesifiek, sinvol en kwantifiseerbaar moet wees. Dit moet betekenis inhou vir bestuur en die ouditkomitee en die produk beoordeel, nie die proses nie (Salierno 2000:42-47).

Volgens UNISA (2000:59-60.), behoort geskikte prestasiemaatstawwe benewens dit wat hierbo genoem is, ook gereeld bygewerk te word en bereikbaar, maklik bekombaar en buigsaam te wees.

#### **3.5.4 Prestasiestandaarde vir die beoordeling van gehalte binne interne ouditfunksies**

Die standaard van prestasië wat beoog word, word deur elke interne ouditfunksie self bepaal en hang van sy unieke omstandighede af.

Johnston & Kirch (1996:35-36) het na aanleiding van 'n oefening waar hulle die resultate van prestasië-evaluasies van verskillende organisasies geëvalueer het, bevind dat die bereiking van die ideaal, die hoogste prestasiestandaard ten opsigte van elke prestasiemaatstaf, nie die doel van baie, indien enige organisasie sal wees nie omdat dit nie koste-effektief is nie. Die gebruikers

van interne ouditdienste wil waarde hê vir die geld wat hulle investeer en alles wat interne ouditfunksies ekstra spandeer om slegs 'n geringe beter prestasie te bewerkstellig, word beskou as 'n bedreiging vir hulle voortbestaan. Die uitkontraktering van interne ouditfunksies is 'n groot bedreiging en gevolglik moet interne ouditfunksies self besluit op 'n standaard wat vir hulle koste-effektief en aanvaarbaar is, en dan daarvoor begroot. Die doel waarop besluit word en die redenasies daaragter moet egter met bestuur uitgeklaar word. Indien bestuur se verbintenis daartoe vooraf verkry kan word, sal dit hulle verwagtinge en eise ook verminder.

### **3.6 Samevatting**

*“...the challenge today is to raise the broad market perception of the value of our services” (IIA 1999:27).*

In die bespreking van die historiese ontwikkeling van gehaltebeheer het die klem geval op die inisiatiewe van die IIA Inc. en IIA SA om die gehalte van interne ouditfunksies te verseker. Strukture wat in plek geplaas is, asook voorskrifte en riglyne wat in die interne ouditstandaarde, praktykrylyne en ander literatuur beskikbaar is vir die administrasie en uitvoering van gehaltebeheer binne interne ouditfunksies, is toegelig.

Dit is duidelik dat gehaltebeheer binne interne ouditfunksies 'n belangrike invloed kan hê op die persepsies wat daar by die gebruikers van interne ouditdienste oor interne ouditering bestaan en dat die Instituut daadwerklike pogings aanwend om die toepassing van behoorlike gehaltebeheer deur interne ouditfunksies aan te moedig.

Die doelwitte, maatstawwe en standaarde wat gebruik word in die beoordeling van die gehalte van interne ouditfunksies is bespreek. Hieruit blyk dit duidelik dat voldoening aan die vereistes van bestuur en die ouditkomitee belangrike komponente in die beoordeling van die gehalte van interne ouditfunksies is en dat alle prestasiemaatstawwe aan sekere vereistes moet voldoen ten einde bruikbaar te wees. Die unieke aard van elke interne ouditfunksie moet egter in ag geneem word in die keuse van maatstawwe vir die evaluering van individuele interne ouditfunksies.

Die besprekings in hierdie hoofstuk toon dit duidelik dat daar voldoende standarde in plek is om die toepassing van behoorlike gehaltebeheer binne interne ouditfunksies te verseker. Daar bestaan ook voldoende maatstawwe vir die beoordeling van die prestasie van interne ouditfunksies. Die saak van belang is egter om interne ouditfunksies aan te spoor om behoorlike gehaltebeheer toe te pas.

In die volgende hoofstuk word die stand van gehaltebeheer binne interne ouditfunksies in Suid-Afrika bespreek.