

HOOFTUK 5**Samevatting, gevolgtrekkings en aanbevelings**

	Bladsy
5.1 Samevatting	168
5.2 Gevolgtrekkings	172
5.3 Aanbevelings	176
5.4 Verdere navorsingsgebiede	178

HOOFSTUK 5

Samevatting, gevolgtrekkings en aanbevelings

While examination standards can be adjusted, rule-books revised and mind-numbering paper-trails reviewed ad nauseum, ultimately, true Quality cannot be imposed on a practitioner from above - it is a state of mind (Ford 2002(1):14).

5.1 Samevatting

Die interne ouditeursberoep in Suid-Afrika word met drie realiteite gekonfronteer wat gehaltebeheer binne interne auditfunksies onontbeerlik maak, naamlik:

- ▶ *Veranderinge binne die interne ouditeursberoep.* Interne ouditeure beweeg weg van hulle eertydse rol om as polisiemanne binne ‘n organisasie, wag te hou oor interne beheerstelsels en die beveiliging van bates, en volg ‘n wyer, risikogebaseerde benadering om organisasies te ondersteun in die bereiking van hulle doelwitte (Hoofstuk 1).
- ▶ *Veranderinge in die behoeftes van die gebruikers van interne ouditdienste.* Verskeie faktore beïnvloed die omgewing waarbinne organisasies funksioneer, en skep bepaalde behoeftes by hulle besture en beheerrade ten opsigte van die dienste wat interne auditfunksies behoort te lewer. Hierdie behoeftes word beïnvloed deur omgewingsfaktore soos byvoorbeeld inligtingstechnologie, globale handel en mededinging en faktore binne organisasies soos byvoorbeeld ontleding van risiko’s en geleenthede, herontwerp van prosesse en veranderde prestasiemaatstawwe. Interne

ouditfunksies moet seker maak dat hulle dienste aan die behoeftes van besture en beheerrade voldoen en waarde tot organisasies toevoeg ten einde hulle voortbestaan te verseker (Hoofstuk 1).

- ▶ *Mededinging op die gebied van interne ouditering wat lei tot die uitkontraktering van interne ouditfunksies aan ander diensverskaffers.* Die mees algemene rede vir uitkontraktering is dat mededingers, besture en beheerrade van organisasies daarvan oortuig het dat hulle 'n meer effektiewe interne ouditdiens kan lewer as die bestaande interne ouditfunksie (Hoofstuk 1).

Interne ouditfunksies wat 'n gehaltdiens wil lewer, moet ongeag die unieke omstandighede waarin hulle hulself mag bevind, twee basiese beginsels van gehalte nastreef, naamlik:

- om vas te stel wat hulle kliënte se behoeftes met betrekking tot interne ouditdienste is en
- om te verseker dat die dienste wat hulle lewer aan die behoeftes van hulle kliënte voldoen (Hoofstuk 2).

Die definisie van interne ouditering is onlangs hersien, gegrond op navorsing wat die behoeftes van interne ouditkliënte in ag geneem het. Volgens hierdie definisie, is die bestaansdoel van interne ouditfunksies, om waarde tot hulle organisasies toe te voeg en die werksaamhede van hulle organisasies te verbeter. Om waarde tot 'n organisasie toe te voeg, moet interne ouditfunksies die belangrikste behoeftes en verwagtinge van hulle kliënte vasstel en dan die nodige stappe neem om die hulpbronne tot hulle beskikking en hulle aktiwiteite te rig op die voldoening aan daardie behoeftes en verwagtinge (Hoofstuk 2).

Dit is egter belangrik dat kliënte hulle verwagtinge duidelik aan die interne ouditfunksie kommunikeer en dat die kliënt ingelig word oor die standarde en etiese kode waarbinne interne ouditfunksies funksioneer. Nadat ooreenkoms bereik is aangaande die rol wat die interne ouditfunksie binne die organisasie sal vervul en enige wanpersepsies by die kliënt jeens interne ouditering uit die weg geruim is, behoort die nodige gehaltebeheer toegepas te word om te verseker dat die interne ouditfunksie presteer soos met sy kliënt ooreengekom (Hoofstuk 2).

To align internal audit resources with key stakeholder needs, it's important to first develop a systematic process to drive value through the internal audit function. Ideally, this process will include three core elements:

- ▶ *A methodology designed to achieve alignment between how internal audit views its mission and the perceptions of key stakeholders regarding internal audit's mission.*
- ▶ *A means to measure the contributions of internal audit to an organisation.*
- ▶ *A model to help bridge gaps between stakeholder expectations and what stakeholders believe is actually being delivered (Van Wyk 2002:15).*

Indien interne ouditfunksies nie bydra tot die bereiking van organisasies se doelwitte nie, nie waarde toevoeg tot hulle organisasies nie en dus nie aan die behoeftes van hulle kliënte voldoen nie, loop hulle 'n risiko om oorbodig verklaar te word.

Jeffrey Ridley (2002:8), voormalige president van die IIA Inc., maak die volgende opmerking in 'n artikel oor gehaltebeheer in die 21ste eeu (eie vertaling): *“Die mate van professionalisme waarmee interne ouditering beoefen word, en daarmee saam, die behoefte aan interne ouditering, sal altyd afhang van die mate waartoe gehaltebeheer ingebou is in interne ouditpraktykvoering. Die eksterne ouditeursberoep gee erkenning hieraan met standarde oor gehaltebeheer, waaraan praktiseerders verplig word om te voldoen. Die Instituut van Interne Ouditeure het sedert die sewentigerjare ook erkenning hieraan gegee deur bepalings aangaande gehaltebeheer in die interne ouditstandarde te vervat. Tog dui studies wêreldwyd daarop dat gehalteprogramme en die regulering daarvan binne interne ouditfunksies dikwels tekortskiet. Hierdie eeu sal dit alles verander.”*

Die interne ouditstandarde wat op 1 Januarie 2002 amptelik in werking getree het, bepaal dat hoofde van interne ouditfunksies 'n gehalteversekerings- en verbeteringsprogram (gehalteprogram) moet ontwikkel en in stand hou, wat alle aspekte van die interne ouditfunksie dek en op 'n deurlopende basis, die effektiwiteit van die gehalteprogram monitor. Hierdie program moet só ontwerp word dat dit die interne ouditfunksie help om waarde tot die organisasie toe te voeg en die organisasie se bedrywighede te verbeter. Monitering van die

effektiwiteit van die gehalteprogram, behels deurlopende en periodieke interne evaluering, sowel as eksterne evaluering minstens een maal elke vyf jaar. Die interne ouditstandaarde bepaal ook dat die resultate van 'n eksterne evaluasie, aan die organisasie se beheerraad gerapporteer moet word en dat 'n interne ouditfunksie slegs mag verklaar dat 'n interne oudit ooreenkomstig die interne ouditstandaarde uitgevoer is, indien 'n eksterne evaluasie van die gehalteprogram bewys dat die interne ouditfunksie aan die interne ouditstandaarde voldoen (Hoofstuk 3).

Daar bestaan verskeie prestasiemaatstawwe waaraan die gehalte van interne ouditfunksies gemeet kan word. Vanweë die feit dat die aard van interne ouditfunksies van een organisasie tot 'n ander verskil, is dit belangrik dat die prestasiemaatstawwe waaraan 'n interne ouditfunksies beoordeel word, vooraf met die hoof interne ouditeur uitgeklaar word (Hoofstuk 3).

Soortgelyk aan die opmerking deur Ridley, wat hierbo aangehaal is, het 'n voormalige president van die IIA SA, Rob Newsome, in sy uittredingsboodskap in 2001 (2001:4) opgemerk dat gehaltebeheer oor interne ouditfunksies in Suid-Afrika vir te lank agterweë gelaat is en dat meer aandag in die toekoms daaraan geskenk moet word. Dit blyk duidelik uit hierdie navorsingsprojek se empiriese ondersoek sowel as uit die literatuurstudie (artikels in die *IIA IA Adviser*), dat gehaltebeheer wel deur die meerderheid interne ouditfunksies in Suid-Afrika toegepas word. Die wyse waarop gehaltebeheer uitgevoer word, verskil egter van een organisasie tot 'n ander en hang hoofsaaklik af van die hoof interne ouditeur se ingesteldheid ten opsigte van gehalte. Gehaltebeheer volgens die voorskrifte van die interne ouditstandaarde kom selde voor. By sommige interne ouditfunksies behels gehaltebeheer byvoorbeeld slegs behoorlike toesighouding oor interne ouditprojekte en opnames van kliënte se tevredenheid na afloop van ouditprojekte. Ander interne ouditfunksies het afdelings in plek wat gehalte op 'n deurlopende basis monitor, periodieke gehaltehersienings uitvoer en toesien dat die interne ouditfunksie op 'n gereelde basis ekstern geëvalueer word (Hoofstuk 4).

Al die interne ouditeure is van mening dat gehaltebeheer binne interne ouditfunksies en die eksterne evaluering daarvan, voordeel inhou vir interne ouditfunksies, mits dit koste-effektief gedoen word. Daar is verskillende voorkeure met betrekking tot die persone of instansies wat as eksterne evalueerders behoort op te tree en ook menings teen en ten gunste van die regulering

van gehaltebeheer binne interne ouditfunksies (Hoofstuk 4).

Die IIA SA se bydrae tot die gehalte van interne ouditfunksies, het tot dusver hoofsaaklik uit die volgende bestaan:

- ▶ Die verskaffing van opleiding aan interne ouditeure in die beoefening van interne ouditering, deur middel van die aanbieding van seminare asook artikels in die formele tydskrif van die IIA SA.
- ▶ Die bemarking van die *Global Audit Informations Network (GAIN)* in Suid-Afrika.
- ▶ Die verkoop van handleidings oor gehaltebeheer in die Instituut se boekwinkel (Hoofstuk 4).

Volgens die empiriese studie (kyk Bylae I), was interne ouditfunksies nie altyd bewus van publikasies oor gehaltebeheer wat deur die IIA Inc. uitgereik is of van die handleidings van die IIA Inc. aangaande gehaltebeheer, wat by die IIA SA te koop was nie. Dus is die hulpmiddels wat die IIA SA beskikbaar gestel het, slegs tot 'n beperkte mate benut (Hoofstuk 4).

Die IIA SA is tans besig om 'n gehalteversekeringsdiens tot stand te bring. As gevolg van fynere punte wat nog uitgeklaar moet word met die IIA Inc., oor die lewering van hierdie diens in Suid-Afrika en 'n tekort aan personeel by die IIA SA om hierdie diens te administreer, kan die diens nog nie op groot skaal bemark en gelewer word nie. Die meerderheid interne ouditeure in Suid-Afrika is egter positief oor die inisiatief wat die IIA SA in hierdie verband geneem het (Hoofstuk 4).

5.2 Gevolgtrekkings

Dit is die gevolgtrekking van hierdie studie dat gehaltebeheer binne interne ouditfunksies in Suid-Afrika nie die nodige aandag gekry het nie. Die vorige interne ouditstandaarde, wat geldig was tot 31 Desember 2001, het nie genoegsame voorskrifte aangaande gehaltebeheer bevat nie en daar was van die Instituut se kant af geen motivering vir interne ouditfunksies om behoorlike gehaltebeheer toe te pas nie. Alle interne ouditfunksies in Suid-Afrika was ook nie verbonde aan

die Instituut van Interne Ouditeure nie, omrede interne ouditeure nie verplig word om lede van die Instituut van Interne Ouditeure te wees nie.

Die eerste twee aangeleenthede het sedert 1999, toe die *Guidance Task Force* (kyk paragraaf 2.2) se verslag gepubliseer is, aandag geniet. Die volgende aanbevelings van die *Guidance Task Force*, was gerig op die bevordering van gehaltebeheer binne interne ouditfunksies:

- Riglyne vir die evaluering van interne ouditfunksies behoort aangepas te word om interne ouditfunksies te ondersteun met die inkorporering van die nuwe definisie van interne ouditering in hulle beleid. Dit behels die volgende:
 - ▶ Die doel met die evaluering van interne ouditfunksies moet wees om die waarde wat hulle toevoeg, hulle effektiwiteit en hulle doeltreffendheid te evalueer.
 - ▶ Geleenthede vir verbetering in die bogenoemde prestasie-areas, behoort geïdentifiseer te word vanuit die perspektief van die organisasie se strategiese doelwitte en kernbeginsels.
 - ▶ Namate meer standaarde met betrekking tot waardetoevoeging bekend raak, behoort die evaluering van interne ouditfunksies uitgebrei en daarvolgens georiënteer te word (IIA 1999:29).

Die *Professional Practices Framework for the Professional Practice of Internal Auditing*, wat op 1 Januarie 2002 amptelik in werking getree het, stel interne ouditfunksies in staat om 'n diens te lewer wat aan die behoeftes van hulle kliënte kan voldoen. Dit bied ook riglyne aan interne ouditfunksies aangaande die toepassing van gehaltebeheer. Die handleiding van die IIA Inc. vir die evaluering van interne ouditfunksies is ook intussen hersien om aan die nuwe interne ouditstandaarde te voldoen en om aan die aanbevelings van die *Guidance Task force* gehoor te gee. Die handleiding is in 2002 gepubliseer as die *Quality Assessment Manual, 4th Edition* (IIA 2002:4).

- Die Instituut van Interne Ouditeure behoort 'n konsep soortgelyk aan ISO (International Standards Organisation) te ontwikkel wat interne ouditfunksies in staat sal stel om 'n

goedgekeurde seël van aanvaarding, of logo, op hulle verslae en briefhoofde vir professionele doeleindes te gebruik. Dit kan egter slegs gebeur mits hulle bewys kan lewer dat 'n eksterne evaluering uitgevoer is en die voortgesette nakoming van die interne ouditstandaarde daardeur bewys is.

Indien hierdie aanbeveling geïmplementeer word, sal die interne ouditeursberoep oor 'n universele simbool van gehalte beskik, op grond van die voldoening aan die interne ouditstandaarde, wat ekstern geverifieer is. So 'n simbool sal soortgelyk wees aan die *Certified Internal Auditor* (CIA) kwalifikasie wat internasionaal erken word as 'n simbool van bevoegdheid van individuele interne ouditeure. Beide simbole kan die interne ouditeursberoep help om hulle dienste te bemark en groter prominensie te verleen aan die interne ouditstandaarde (IIA 1999:29).

Ook hieraan het die Instituut aandag geskenk deur middel van die insluiting van Standaard 1330 in die hersiene interne ouditstandaarde. Die Standaard bepaal dat interne ouditfunksies slegs mag verklaar dat hulle werk ooreenkomstig die interne ouditstandaarde uitgevoer is, indien hulle bewys lewer dat hulle 'n bevredigende eksterne evaluasie laat uitvoer het en dat hulle aan die interne ouditstandaarde voldoen (IIA 2001:5).

- Die Instituut van Interne Ouditeure behoort die nodige strukture en prosesse te ontwikkel om die evaluering van interne ouditfunksies te ondersteun met betrekking tot die voorafgaande aanbevelings wat in die verband gemaak is.

Meer spesifiek behoort die Instituut van Interne Ouditeure administratiewe strukture en prosesse te ontwikkel om akkurate rekords te hou van wanneer evaluasies van interne ouditfunksies vereis word en uitgevoer is.

Daarbenewens moet meganismes daargestel word om die resultate van eksterne evaluasies te evalueer en besluite te neem met betrekking tot moontlike strafmaatrëels wat toegepas kan word waar daar nie aan die interne ouditstandaarde voldoen is nie (IIA

1999:30).

Die IIA Inc. het nog nie formeel op hierdie voorstel gereageer nie. Volgens die hoof uitvoerende beampte van die IIA SA, Veronica du Preez (telefoniese onderhoud: 2003), het die IIA SA nog geen inligting ontvang aangaande die implementering van bogenoemde aanbeveling nie en is daar ook binne die IIA SA geen strukture ingestel om beheer uit te oefen oor die evaluering van interne ouditfunksies nie.

Alhoewel die interne ouditstandaarde nou meer voorskriftelik is ten opsigte van gehaltebeheer binne interne ouditfunksies, moet interne ouditfunksies op die een of ander wyse aangemoedig of gedwing word om gehoor te gee aan die interne ouditstandaarde en gehaltebeheer toe te pas. Indien dit nie gebeur nie, sal gehaltebeheer binne interne ouditfunksies in Suid-Afrika waarskynlik, soos in die verlede, agterweë gelaat word en sal dit die beeld en voortbestaan van die interne ouditeursberoep in Suid-Afrika tot nadeel strek.

In hoofstuk vier is die menings van interne ouditeure aangaande die regulering van die eksterne evaluering van interne ouditfunksies bespreek. Menings is geopper ten gunste van beheer deur die Instituut, maar ook menings dat interne ouditfunksies onder die beheer van hulle organisasies en die organisasies se beheerrade val en dat hierdie beheerrade moet toesien dat interne ouditfunksies behoorlike gehaltebeheer toepas. (Kyk paragraaf 4.4.)

Die Instituut van Interne Ouditeure kan slegs beheer uitoefen oor sy geaffilieerde lede. Omdat interne ouditeure egter nie verplig word om aan die Instituut te behoort nie, kan dit wees dat daar interne ouditfunksies by organisasies bestaan wat geen personeel het wat by die IIA SA geregistreer is nie. Die IIA SA het dan nie kontak met daardie interne ouditfunksies nie en kan geen invloed op hulle hê, of beheer oor hulle uitoefen nie. 'n Ander probleem wat beheer oor interne ouditfunksies deur die Instituut moeilik maak, is dat die ledebasis van die Instituut van Interne Ouditeure geskoei is op individuele lidmaatskap en dat interne ouditfunksies nie as lede geregistreer kan word

nie. Die Instituut kan dus optree teen individuele lede wat nie die interne ouditstandaarde nakom nie, maar nie teen interne ouditfunksies nie.

5.3 Aanbevelings

Soos hierbo bevind, behoort voldoening aan die interne ouditstandaarde die toepassing van gehaltebeheer binne interne ouditfunksies te bevorder. Om interne ouditfunksies egter aan te moedig om die interne ouditstandaarde met betrekking tot gehaltebeheer na te kom, kan die volgende moontlikhede oorweeg word:

- Interne ouditeure en/of interne ouditfunksies kan soos die Openbare Rekenmeesters- en Ouditeursberoep, die Ingenieursberoep en die Regsberoep in Suid-Afrika, deur middel van wetgewing¹ verplig word om aan die IIA SA te behoort indien hulle as interne ouditeure wil praktiseer.

Hierdie opsie sal tot voordeel strek van die IIA SA, in die volgende opsigte:

- ▶ Die ledetal van die IIA SA sal toeneem, wat meer fondse vir die Instituut beskikbaar sal stel en groter erkenning en gesag aan die IIA SA in die sakewêreld sal verleen.
- ▶ Alle interne ouditeure sal gedwing word om aan die interne ouditstandaarde te voldoen, wat die beeld van die beroep behoort te bevorder.

Die IIA Inc. se beleid is egter self-regulering en daar is ook onder interne ouditeure in Suid-Afrika groot ondersteuning vir self-regulering. Volgens die Hoof Uitvoerende Beampte van die IIA SA, word daar nog geen oorweging geskenk aan enige regulering van interne ouditfunksies deur die IIA SA nie en het die IIA SA nie die strukture

¹

- i) Wet op Openbare Rekenmeesters en Ouditeurs, Wet no 80 van 1991.
- ii) Wet op die Ingenieursweseprofessie van Suid-Afrika, Wet no 114 van 1990.
- iii) Wet op Prokureurs Wet 53 van 1979

daarvoor in plek om beheer uit te oefen oor interne ouditfunksies nie.

- Organisasies kan aangemoedig word om te verseker dat hulle interne ouditeure by die IIA SA geregistreer is en dat hulle behoorlik ingelig word aangaande die bestaan van die Instituut van Interne Ouditeure, die interne ouditstandaarde en die etiese kode waaraan interne ouditeure behoort te voldoen. Beheerrade van organisasies behoort dan ook aangemoedig te word om toe te sien dat interne ouditfunksies gehaltebeheer volgens die bepalinge van die interne ouditstandaarde toepas.

Die IIA SA behoort inligtingstukke aan hoofde van organisasies en organisasies se beheerrade te versprei, waarin hulle inligting verskaf aangaande die rol van interne ouditeure binne organisasies en die voordele wat gehaltebeheer binne interne ouditfunksies en die eksterne evaluering daarvan, vir organisasies inhou.

Die IIA SA het reeds inspraak gehad by die Instituut van Direkteure in Suid-Afrika, soveel so, dat die *King Report on Corporate Governance, 2002* aanbevelings bevat aangaande verpligte interne ouditering vir genoteerde maatskappye in Suid-Afrika. Verder bepaal die Wet op Openbare Finansiële Bestuur, No 1 van 1999, (soos gewysig) dat alle organisasies op wie hierdie wet van toepassing is, interne ouditering sal laat uitvoer. Die tesourieregulasies waaraan owerheidsinstellings moet voldoen, wat op hierdie bepalinge uitbrei, bepaal dat interne ouditfunksies binne hierdie organisasies die interne ouditstandaarde wat deur die IIA SA onderskryf word, moet nakom. (Kyk paragraaf 2.3.)

In die lig van die bogenoemde riglyne en wetgewing, wat veroorsaak dat interne ouditering nie meer onbekend is vir baie organisasies nie, behoort dit vir die IIA SA moontlik te wees om deur middel van publikasies en korrespondensie met hoofde van organisasies en beheerrade, lidmaatskap van die IIA SA te bevorder en toe te sien dat gehaltebeheer binne interne ouditfunksies die nodige aandag geniet.

Hiermee saam kan die IIA SA ook bepaalde aansporingsmeganismes in plek stel om interne ouditfunksies aan te moedig om gehaltehersienings te ondergaan. Lede van eksterne ouditeursfirmas in die VSA, byvoorbeeld, wat ongekwalifiseerde menings op hulle eksterne gehaltehersienings ontvang, mag self optree as gehaltehersieners mits hulle die toepaslike opleidingskursus deurloop het en aan ander vereistes voldoen. Die fooie verkry vir die uitvoering van gehaltehersienings kan vergoed vir die koste om self 'n gehaltehersiening te ondergaan en die ondervinding en kennis wat daardeur ingewin word sal tot voordeel strek van die gehaltehersieners se praktyk (Dennis 1997:2). Dieselfde praktyk kan deur die interne ouditeursberoep plaaslik gevolg word.

Indien 'n interne ouditfunksie nie aan die bepalings van die interne ouditstandaarde gehoor gee nie, behoort dit volgens die navorser se mening, met die organisasie se bestuur en ouditkomitee uitgeklaar te word. Enige verslae wat aan hulle gerig word met die strekking dat die interne ouditfunksie nie aan die interne ouditstandaarde voldoen nie, behoort dan nie vir hulle 'n verrassing te wees nie. (Kyk ook paragraaf 4.4.6.)

Indien die Instituut van Interne Ouditeure daarin sou slaag om interne ouditfunksies te motiveer om gehaltebeheer uit te voer en gereeld bewys te lewer van eksterne evaluering van die gehalte van hulle werksaamhede, kan negatiewe persepsies jeens interne ouditfunksies verdwyn. Die beeld van die interne ouditeursberoep sal vervolgens verhoog word en die voortbestaan van interne ouditfunksies sal verseker word.

5.4 Verdere navorsingsgebiede

Dit is nodig dat daar in toekomstige navorsingsprojekte aandag aan die volgende aangeleenthede gegee word:

- Die implementering van strukture by die IIA SA om gehaltebeheer binne interne ouditfunksies te moniteer om sodoende te verseker dat interne ouditfunksies gehoor sal gee aan die bepalings van Interne Ouditstandaard 1330.

- Die ontwikkeling van gehaltebeheermodelle vir interne ouditfunksies, verbonde aan organisasies binne sekere besigheidsektore in Suid-Afrika, byvoorbeeld vir owerheidsinstellings.
- Die ontwikkeling en implementering van die IIA SA se gehaltehersieningsdiens, aan die hand waarvan die plaaslike Instituut beoog om eksterne evaluasies van interne ouditfunksies in Suid-Afrika uit te voer.