

“Quis custodiet ipsos custodes? If those to be watched are the regulated it follows ... that the watchers are the regulators. But who watches the watchers?” (Brown-John 1981:156).

HOOFSTUK 1

PROBLEEMSTELLING, METODOLOGIE, DOEL EN OORSIG VAN DIE STUDIE

Om leesbaarheid te vergemaklik, word die volgende afkortings in hoofstuk 1 gebruik:

AASB	<i>Auditing and Assurance Standards Board</i>
AASOC	<i>Auditing and Assurance Oversight Council</i>
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
CGAA	<i>Co-ordinating Group on Accounting and Auditing issues</i>
CICA	<i>Canadian Institute of Chartered Accountants</i>
CPAA	<i>Certified Practising Accountants in Australia</i>
CPAB	<i>Canadian Public Accountability Board</i>
FRC	<i>Financial Reporting Council</i>
IAASA	<i>Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority</i>
ICAI	<i>Institute of Chartered Accountants in Ireland</i>
IRBA	<i>Independent Regulatory Board for Auditors</i>
ISA	<i>International Standard on Auditing</i>
Maatskappywet	Maatskappywet Wet 61 van 1973 (soos gewysig)
Minister	Minister van Finansies
Paneel	Ministeriële Paneel
PCAOB	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>
RGA	<i>Review Group on Auditing</i>
SAICA	<i>South African Institute of Chartered Accountants</i>
SAIGR	Suid-Afrikaanse Instituut van Geoktrooieerde Rekenmeesters
SBA	<i>Standard-Setting Board for Auditing</i>
SBE	<i>Standard-Setting Board for Auditor Ethics</i>
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>

1 INLEIDING

In Suid-Afrika word alle maatskappye statutêr verplig om 'n eksterne ouditeur aan te stel (Maatskappywet, artikel 270). Die eksterne ouditeur moet jaarliks, nadat die ouditfunksie uitgevoer is, verslag doen of die finansiële jaarstate in alle wesenlike opsigte, in ooreenstemming met 'n geïdentifiseerde verslagdoeningsraamwerk, 'n redelike weergawe is van die finansiële toestand van die maatskappy op jaareinde en of dit die resultaat van sy bedrywighede en kontantvloei-inligting vir die jaar redelik weergee (AASB 2005b, ISA 200.02).

Geouditeerde finansiële jaarstate word hoofsaaklik voorberei vir mense wat 'n belang in die maatskappy het maar nie insae in, of 'n begrip vir, die maatskappy se rekeningkundige rekords het nie. Daar is direkte gebruikers - diegene wat die ouditfunksie laat uitvoer, naamlik die aandeelhouers - en indirekte gebruikers (onder meer krediteure, klante en werknemers van die maatskappy wat geouditeer word). Die ouditeursprofessie het grootliks sy bestaan te danke aan die behoefte aan 'n onafhanklike party wat gerusstelling rakende die bedryf van die maatskappy se sake aan die aandeelhouers kan verskaf (Turner in Cobb 2002). Dit is dus belangrik om die gehalte van die ouditfunksie uit die oogpunt van die gemeenskap te ondersoek, omdat die gebruikers van die finansiële jaarstate 'n groot deel van die gemeenskap uitmaak.

Sedert die begin van die negentiger jare is daar toenemende beskuldigings dat die ouditeursprofessie wêreldwyd, ook in Suid-Afrika, nie in die belang van die gemeenskap nie maar in eie belang optree (Mays 1995:58-59, Sikka & Willmott 1995, Gray & Manson 2000:567). Die val van Enron in 2001, wat as die grootste finansiële mislukking in die geskiedenis bekend staan (Quick 2002), het die kollig opnuut op die ouditeursprofessie laat val omdat die ouditeure vir die laaste vier jaar finansiële jaarstate aanvaar het waarin die maatskappy se waarde met meer as 'n miljard dollar oorstateer is. Die ouditeure het gehelp om die skade vir die aandeelhouers weg te steek, terwyl hulle eintlik die teenoorgestelde moes gedoen het. Verder het hulle dokumentasie wat met Enron verband hou, vernietig (Cobb 2002).

In Suid-Afrika het die Nel-kommissie (Nel Commission 1997:16), wat aangestel is om die sake van die Masterbond-maatskappye-groep en beleggersbeskerming in Suid-Afrika te ondersoek, die Suid-Afrikaanse ouditeursprofessie as oneerlik en ondoeltreffend bestempel. Die kommissie was ook van mening dat daar 'n gebrek aan effektiewe vervolging in die geval van bedrog deur ouditeure is.

Die ineerstorting van die LeisureNet-groep het daartoe bygedra dat vrae opnuut oor die ouditeursprofessie in Suid-Afrika gevra word. Dit is verder versterk toe die ouditeure van Real Africa Holdings en Real Africa Investments die blaam vir die weselike afwaartse aanpassings aan die maatskappye se vorige winsaankondigings aanvaar het (Ferreira 2002:12). Bob Garnett, uitvoerende vise-president van finansies van Anglo American, is van mening dat die Regal Treasury- en Suid-Afrikaanse Lugdiens-skandale waarby ouditeure betrokke was, ook bygedra het om die aansien van die ouditeursprofessie in Suid-Afrika te skaad en dat die professie in Suid-Afrika op sigself by te veel skandale betrokke is (Singh 2001:33).

Een van die bevindinge van die RGA in Ierland (Irish Government Publications 2000:16) was dat:

“... many auditors and accountants continue to observe the highest professional standards, but for others, the present system of auditing regulation has not operated as a corrective counterweight to the pressures of the marketplace”.

Mitchell en Sikka (1993:46-47) was reeds in 1993 van mening dat daar drie soorte veranderinge nodig is indien ouditeure van waarde vir die gemeenskap wil wees. Een daarvan was dat die professionele liggame wat grootliks vir die regulering van die

ouditeursprofessie verantwoordelik is, verander moet word. Solank die professionele liggame onder die beheer van die ouditeursprofessie self is, is daar weinig hoop dat die wyer doelwitte van die gemeenskap bereik sal word. Volgens Gray en Manson (2000:575) beskou baie kritici van die ouditeursprofessie die professionele liggame as vakbonde, eerder as professionele liggame, omdat dié liggame hoofsaaklik gemoeid is met die belange van hulle lede en nie met die belange van die gemeenskap nie. Mitchell en Sikka (1993:46-47) was verder van mening dat die professionele liggame nie hulle rol as vakbond en regulerende liggaam kan kombineer nie en dat die professionele liggame eers hervorm moet word voordat enige betekenisvolle veranderinge aan die ouditfunksie aangebring kan word.

Volgens Gloeck en De Jager (1998:iv) is oneffektiewe regulering een van die faktore wat die waarde van die eksterne ouditfunksie tot so 'n mate verlaag het dat die voortbestaan van 'n statutêr voorgeskrewe eksterne oudit bevaagteken word. Brown-John (1981:156) het reeds in 1981 die vraag gevra:

“Quis custodiet ipsos custodes? ... Who watches the watchers?”

Dit is teen hierdie agtergrond dat die regulering van die ouditeursprofessie ondersoek word. Dié regulering kan net aangepas of verander word indien die aard en omvang van die gebreke daarvan bekend is.

2 PROBLEEMSTELLING

Samevattend kan die kernprobleme wat tot hierdie studie aanleiding gegee het, in die volgende twee vrae saamgevat word:

- Hoe doeltreffend is die regulering van die ouditeursprofessie in Suid-Afrika?
- Bestaan daar 'n behoefte aan wysigings aan die regulering van die ouditeursprofessie in Suid-Afrika, en indien wel, watter vorm behoort dit aan dit neem?

3 MOTIVERING VIR DIE STUDIE

3.1 Internasionale ontwikkelinge

Die volgende aktiwiteite en gebeure is 'n bewys van die fokus wat daar wêreldwyd op die regulering van die ouditeursprofessie geplaas word:

Ierland

Ierland was die eerste land waar die ouditeursprofessie onder die soeklig geplaas is. Die regering van Ierland het in 2000 'n ondersoek-groep, die RGA, aangestel om sekere aspekte van die ouditeursprofessie, waaronder die self-regulering van die professie, te ondersoek (Irish Government Publications 2000:15). Die verslag van die ondersoek-groep is in 2000 gepubliseer en is getiteld *The Report of the Review Group on Auditing*. Met hierdie verslag

het die self-regulering van die ouditeursprofessie opnuut onder die vergrootglas gekom.

In April 2001 is die IAASA gestig om te help met die opstel van wetgewing wat uit die verslag van die RGA sou voortvloei (ICAI 2001a). Voorlopige wetgewing is in Februarie 2002 uitgereik (Walsh 2003) en die finale *Companies (Auditing and Accounting) Bill, 2003* is in Desember 2003 vrygestel (ICAI 2003g). Dié wetgewing plaas die IAASA op 'n statutêre grondslag en dra van die funksies ten opsigte van die professionele liggame van die *Minister for Enterprise, Trade and Employment* oor aan die IAASA (Accountancy Foundation 2002b:14, ICAI 2003h). Die IAASA is onafhanklik van die ouditeursprofessie en verteenwoordigend van die hoof belanghebbende partye (Accountancy Foundation 2002b:15, ICAI 2003h).

Engeland

Die struktuur van self-regulering van die ouditeursprofessie in Engeland is in 2002 aangepas om te verseker dat die gemeenskap se belange beskerm word. 'n *Accountancy Foundation* is gestig om die regulering van die ouditeursprofessie te monitor (Irish Government Publications 2000:46-47).

In reaksie op die aantal korporatiewe mislukkings, soos WorldCom en Enron, het die regering die CGAA gestig om ondersoek na die oorsake van die mislukkings in te stel. In Julie 2002 het die regering die tussentydse verslag van die CGAA bekend gestel. Met die bekendstelling van die verslag het Hewitt, *Trade and Industry Secretary*, 'n ondersoek gelas na die globale struktuur van regulering - insluitende self-regulering - in Engeland (Accountancy Foundation 2002b, Taylor & Collins 2002:13). Die regering het in Januarie 2003 sy gevolgtrekkings oor die verslag van die CGAA en die regulerende struktuur van die ouditeursprofessie bekend gemaak en gemeld dat 'n regulerende liggaam wat uit verteenwoordigers van die regering en die gemeenskap bestaan, ingestel gaan word om die ouditeursprofessie wat voorheen op self-regulering staatgemaak het, te reguleer (Lymer 2003c, Lymer 2003n). Die verantwoordelikhede van die *Accountancy Foundation* is deur 'n uitgebreide FRC oorgeneem (Grant, Evers & Hinks 2003:5).

Amerika

Om beleggers gerus te stel en vertroue in finansiële verslaglewering te herstel, het Pitt, SEC-voorsitter, op 11 Desember 2001 in die *Wall Street Journal* gepleit vir 'n doeltreffende en deursigtige stelsel van self-regulering vir die ouditeursprofessie, onderhewig aan die streng oorsig van die SEC (Thomas 2002). In Junie 2002 het die SEC 'n nuwe model vir die regulering van ouditeure wat vir die audit van publieke maatskappye verantwoordelik is, voorgestel. Met die doel om toekomstige skandale te voorkom en om die vertroue van die gemeenskap te herwin, het die *Sarbanes-Oxley Act* op 30 Julie 2002 in werking getree (AICPA 2002a, D'Andrea 2003i). Dié wet stel die PCAOB daar om professionele persone wat vir die audit van die finansiële jaarstate van publieke maatskappye verantwoordelik is, te reguleer. Deur die stigting van die PCAOB is daar statutêr 'n stelsel van federale toesig vir openbare ouditeure daargestel (Banham 2003).

Australië

Die val van hoëprofiel-maatskappye in die eerste helfte van 2001 in Australië en ontwikkelinge op die gebied van regulering het gelei tot die hersiening van die regulering van die ouditeursprofessie wat betref onafhanklikheid. Professor Ramsay van die *University of Melbourne* is die taak opgelê om die toereikendheid van die vereistes wat betref die onafhanklikheid van ouditeure te ondersoek en aanbevelings te maak. Dié ondersoek het tot die publikasie van die *Ramsay Report* in Oktober 2001 gelei (CPAA 2002c, Hayes 2002).

Die regering het in Junie 2002 aangekondig dat ouditregulering en korporatiewe openbaarmaking in Australië tydens 'n volgende fase van die *Corporate Law Economic Reform Program* (CLERP 9) hersien gaan word (CPAA 2002b). Die regering se CLERP 9 besprekingsdokument is in September 2002 uitgereik (CPAA 2002a). CLERP 9 het die FRC se rol uitgebrei om ook onder meer verantwoordelik te wees vir toesig oor en monitering van alle aspekte wat betref die onafhanklikheid van ouditeure, en ook vir die monitering en beoordeling van die ondersoek en dissiplinêre prosesse en prosedures van die professionele liggame. CLERP 9 se implementeringsdatum was Julie 2004 (Accountancy Foundation 2002b:15, 16 & 38).

Kanada

In Kanada is *Independent Public Oversight* vir ouditeure van publieke maatskappye op 17 Julie 2002 deur die federale en provinsiale reguleerders en die ouditeursprofessie in Kanada aangekondig (CICA 2003d). Die CPAB is in 2002 gestig as deel van 'n reeks inisiatiewe om die vertroue van beleggers te herwin. Die mandaat van die CPAB is om die gehalte van onafhanklike ouditering van publieke maatskappye in Kanada te bevorder (D'Andrea 2003c). Die CPAB is verantwoordelik vir toesig oor die onafhanklike inspeksies, die onafhanklikheidsreëls en die gehaltebeheermaatreëls vir ouditeure van publieke maatskappye (Accountancy Foundation 2002b:14 & 38, CICA 2002b).

'n Onafhanklike openbare liggaam, die AASOC, is in Oktober 2002 gestig met die doel om vertroue in Kanada se publieke maatskappye en kapitaalmarkte te hervestig deur die verbetering van die beheerproses soos wat dit op audit- en gerusstellingsstandaarde in Kanada van toepassing is (CICA 2003d, CICA 2003f).

3.2 Ontwikkelinge in Suid-Afrika

Mnr Trevor Manuel, Minister van Finansies, het die kalklig op die ouditeursprofessie in Suid-Afrika geplaas toe hy gedurende sy 2002-begrotingsrede en in sy toespraak by die SAIGR-dinee op 8 Mei 2002 in Kaapstad kritiek teen die professie uitgespreek het. Hy het gemeld dat bewyse verlang word dat die professie optree teen diegene wat oortree, as bewys aan die gemeenskap dat die regulering van die ouditeursprofessie waardevol is. Hy het ook gesamentlike optrede versoek ten einde die vertroue in die ouditeursprofessie te herstel (Manuel 2002, Steyn 2002, More statements on ... 2002/3:6).

Die regulering van die ouditeursprofessie in Suid-Afrika is ook in die volgende verslae behandel:

- Die doktorale proefskrif getiteld *Die verwagtingsgaping ten opsigte van die ouditeursprofessie in die Republiek van Suid-Afrika*, van Gloeck (1993).
- Die verslae van die Nel-kommissie (Nel Commission 1997:83, 2002:chapter 18) wat aangestel is om die sake van die Masterbond-maatskappye-groep en beleggersbeskerming in Suid-Afrika te ondersoek.
- 'n Navorsingsverslag getiteld *Seeking a brighter future for auditing in South Africa* wat deur Gloeck en De Jager (1998) uitgebring is.

Aan die begin van 2002 is die *Draft Accountancy Profession Bill, 2001* bekend gestel om die Wet op Openbare Rekenmeesters en Ouditeurs te vervang. In die lig van die aantal korporatiewe mislukkings en die finale verslag van die Nel-kommissie in 2002 was die minister nie oortuig dat die voorgestelde wetgewing genoeg doen om die inherente probleme in die stelsel aan te spreek nie (SAICA 2001, Report of the executive president). As 'n tussentydse maatreël is die voorgestelde *Draft Accountancy Profession Bill, 2001* teruggetrek.

Die minister het op 5 Desember 2002 aangekondig dat 'n paneel die *Draft Accountancy Profession Bill, 2001* gaan hersien (SAICA 2003/01/21). Die hoofdoelwit van die paneel was om deur die doeltreffende regulering van ouditeure en rekenmeesters die voortgesette integriteit van die finansiële markte te bevorder. Die paneel het op 17 Oktober 2003 aan die minister verslag gedoen. Ná oorweging van die aanbevelings van die paneel het die Nasionale Tesourie versoek dat alle belanghebbendes kommentaar op die aanbevelings van die paneel lewer (Corcoran 2003b:16). Kommentaar is van 22 belanghebbendes ontvang. In Maart 2004 het die minister die aanbevelings van die paneel, met die uitsondering van drie aspekte, aanvaar (Gloeck 2004b, Wort in Msiza [red] 2004a).

Die *Draft Accountancy Profession Bill, 2001* en ander toepaslike wetgewing wat deur die ondersoek geraak is, is daarna deur die Nasionale Tesourie hersien (Gloeck 2004b, Wort in Msiza [red] 2004a, Visser 2004:1). Verdere konsepwetgewing, die *Draft Auditing Profession Bill, 2004*, is op 19 November 2004 vir kommentaar vrygestel (SAICA 2004/12/01). Kommentaar is van 33 respondente ontvang (National Treasury 2004b). Dié wet stel eerstens die IRBA daar om die ouditeursprofessie te reguleer, asook die SBE, wat etiese standaarde stel, en die SBA, wat ouditstandaarde stel. Die regering is verantwoordelik vir toesig oor die IRBA (National Treasury 2004e).

Uit die voorafgaande blyk dit dat die regulering van die ouditeursprofessie in Suid-Afrika asook wêreldwyd 'n brandende vraagstuk is.

4 METODOLOGIE VAN DIE STUDIE

Die doeltreffendheid van die regulering van die ouditeursprofessie in Suid-Afrika sal in aparte hoofstukke deur middel van 'n literatuurstudie aangetoon word. Die voorgestelde regulering van die ouditeursprofessie in Suid-Afrika gaan eerstens gemeet word teen die faktore wat in 'n reguleringstelsel van belang is. Tweedens gaan daar vasgestel word in watter mate dit die knelpunte rondom die ouditeursprofessie aanspreek of oplos. Dan gaan die voorgestelde regulering vergelyk word met die regulering van die ouditeursprofessie in sekere Engelssprekende lande met wie daar historiese en professionele bande bestaan. Weens die aard van die studie sal geen verldwerkstudie gedoen word nie omdat die voorgestelde regulering in Suid-Afrika asook die regulering in die onderskeie lande wat ondersoek word die resultate van omvattende openbare ondersoeke is.

In die **eerste deel** van die studie sal daar eerstens 'n literatuurstudie gedoen word oor die aard en wese van ouditering; en tweedens oor die aard en wese van regulering sodat die regulering van die ouditeursprofessie vanuit hierdie perspektief gesien kan word. Die faktore wat in 'n reguleringstelsel van belang is, sal uit die literatuur afgelei word.

In die **twee deel** sal die knelpunte rondom die ouditeursprofessie, soos blyk uit die literatuur, ondersoek word.

In **deel drie** volg 'n ondersoek van die literatuur rakende die regulering van die ouditeursprofessie in sekere Engelssprekende lande met wie daar historiese en professionele bande bestaan, waar die regulering van die professie reeds onder die vergrootglas gekom het en veranderinge aangebring is. Die regulering van die ouditeursprofessie in Ierland, Engeland, Amerika, Australië en Kanada sal ondersoek word.

Dan volg 'n ondersoek na die regulering van die ouditeursprofessie in Suid-Afrika, met die klem op die voorgestelde regulering volgens die *Draft Auditing Profession Bill, 2004* in **deel vier**. Die voorgestelde regulering sal met die inligting wat uit die vorige drie dele ingewin is, vergelyk word ten einde tekortkominge in die voorgestelde regulering van die ouditeursprofessie te identifiseer.

In die **laaste deel** van die studie sal 'n normatiewe raamwerk vir die regulering van die ouditeursprofessie in Suid-Afrika gestel word.

5 DOEL VAN DIE STUDIE

Die doel van die studie is om vas te stel hoe doeltreffend die regulering van die ouditeursprofessie in Suid-Afrika is en of daar 'n behoefte aan wysigings aan die regulering van die ouditeursprofessie bestaan; en indien wel, watter vorm dit behoort aan te neem.

Samevattend is die doel van die studie soos volg:

- die evaluering van die regulering van die ouditeursprofessie in Suid-Afrika, met die klem op die voorgestelde regulering volgens die *Draft Auditing Profession Bill, 2004*,
- die stel van 'n normatiewe raamwerk vir die regulering van die ouditeursprofessie in Suid-Afrika.

6 VERKLARING VAN BEGRIPPE

Enkele begrippe word vir doeleindes van hierdie studie toegelig.

Ouditeur/Ouditeursprofessie

In hierdie studie verwys ouditeur/ouditeursprofessie, tensy spesifiek anders vermeld, na die eksterne ouditeur/ouditeursprofessie wat kwalifiseer om oudits ingevolge die Wet op Openbare Rekenmeesters en Ouditeurs (1991) uit te voer.

Oudit/Ouditering

In hierdie studie verwys oudit/ouditering, tensy spesifiek anders vermeld, na die eksterne oudit/ouditering van finansiële jaarstate deur persone wat kwalifiseer om oudits ingevolge die Wet op Openbare Rekenmeesters en Ouditeurs (1991) uit te voer.

Gemeenskap

In die geval van die ouditeursprofessie bestaan gemeenskap uit kliënte (met ander woorde aandeelhouders), owerhede, werkgewers, werknemers, beleggers, die sake- en finansiële gemeenskap en ander wat op die objektiviteit en integriteit van die professie vertrou om die ordelike werking van die handel te handhaaf (SAIGR 2002b, Professionele Gedragskode .07).

7 OORSIG VAN DIE STUDIE

Die volgende raamwerk verskaf 'n oorsig van die studie:

HOOFSTUK	ONDERWERP
1	Probleemstelling, metodologie, doel en oorsig van die studie
2	Die aard en wese van ouditering
3	Die aard en wese van regulering
4	Knelpunte rondom die ouditeursprofessie
5	Die regulering van die ouditeursprofessie in sekere lande
6	Die regulering van die ouditeursprofessie in Suid-Afrika
7	Gevolgtrekkings oor die regulering van die ouditeursprofessie in Suid-Afrika en aanbevelings om dit te verbeter 'n Normatiewe raamwerk vir die regulering van die ouditeursprofessie in Suid-Afrika

“We need to remember every day that by serving the public interest, we serve our clients, our employers, and, ultimately, ourselves” (Chenok 2003).

HOOFSTUK 2

DIE AARD EN WESE VAN OUDITERING

Om leesbaarheid te vergemaklik, word die volgende afkortings in hoofstuk 2 gebruik:

AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
Maatskappywet	Maatskappywet, Wet 61 van 1973 (soos gewysig)
OROR	Openbare Rekenmeesters- en Ouditeursraad
POB	<i>Public Oversight Board</i>
SAICA	<i>South African Institute of Chartered Accountants</i>
SAIGR	Suid-Afrikaanse Instituut van Geoktrooieerde Rekenmeesters
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>
SECPS	<i>AICPA SEC Practice Section</i>

1 INLEIDING

In Suid-Afrika en byna wêreldwyd is die ouditeursprofessie in 'n bevoorregte posisie omdat wetgewing maatskappye verplig om jaarliks geouditeer te word. Die gemeenskap stel dus deur wetgewing die ouditeursprofessie daar. Die doel van die ouditfunksie kan soos volg saamgevat word:

“The audit function adds to the credibility of information because the user can ... be more confident in using the information for its intended purposes than he would be if the audit function had not been performed. This confidence allows the full potential value of the accounting information to be realized - for that value is realized through the use of the information, not its preparation and dissemination” (American Accounting Association 1973:13).

Daar is toenemende knelpunte rondom die ouditeursprofessie (Mays 1995, Sikka & Willmott 1995, Nel Commission 1997, Gloeck & De Jager 1998, Gray & Manson 2000, Cobb 2002, Nel Commission 2002). In 'n toespraak in 1936 het Landis, wat toe voorsitter van die SEC was, die volgende uitlating gemaak (Powell 1979 in Flegm 1984:76):

“The impact of almost daily tilts with (public) accountants, some of them called leaders in their profession, often leaves little doubt that their loyalties to management are stronger than their sense of responsibility to the investors”.

Dit stem in 'n groot mate ooreen met die hedendaagse beskuldigings teen die ouditeursprofessie. Die grootste kritiek teen die ouditeursprofessie handel daaroor dat die ouditeursprofessie in eie belang optree en nie in belang van die gemeenskap nie (Gray & Manson 2000:567).

Prinsipiële beskou, handel een van die kernoorake van die knelpunte rondom die ouditeursprofessie oor die regulering van die professie. Ten einde dié regulering te evalueer, is 'n begrip van die aard en wese van ouditering onontbeerlik.

In hierdie hoofstuk word die aard en wese van ouditering bespreek sodat die rol van die regulering van die ouditeursprofessie, soos in hoofstuk drie behandel, vanuit hierdie perspektief gesien kan word. Eerstens word die vraag na 'n audit, insluitende die vereistes wat daar aan die ouditeursprofessie gestel word, omskryf. Daarna word die rol van die ouditeursprofessie ondersoek. Laastens word die oorsprong en ontwikkeling van die regulering van die ouditeursprofessie nagevors.

2 DIE VRAAG NA 'n AUDIT

Voordat die rol van die ouditeursprofessie beskryf word, is dit belangrik om 'n begrip te hê van wat 'n audit behels, wat of wie die vraag na 'n audit veroorsaak en wanneer of in watter omstandighede die vraag ontstaan, en wat die vereistes is wat aan 'n outiteur gestel word.

2.1 Definisie van 'n audit

Die begrip *ouditering* word gebruik om 'n wye reeks aktiwiteite in die handel te beskryf. Die volgende breë definisie van ouditering identifiseer 'n aantal gemeenskaplike eienskappe van die meeste moderne auditaktiwiteite (American Accounting Association in Boynton, Johnson & Kell 2001:5):

“A systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the results to interested users”.

Die belangrikste elemente onderliggend aan die begrip ouditering (Guy, Alderman & Winters 1999:5-7, Hayes & Schilder 1999:9, Konrath 1999:3, Robertson & Louwers 1999:4, Boynton et al 2001:5) kan soos volg toegelig word:

- **'n Sistematiese proses**

Ouditering is 'n logiese, doelgerigte en gestruktureerde reeks prosedures waaronder die evaluering van die rekeningkundige en interne beheerstelsels en die toets van wesenlike transaksies en saldo's. 'n Audit volg 'n gestruktureerde en gedokumenteerde plan (auditplan). 'n Audit moet so beplan en gestruktureer wees dat diegene wat die audit uitvoer, alle belangrike bewyse ten volle ondersoek en ontleed. Dit is nie 'n onbeplande en lukraak proses nie.

- **Verkryging en evaluering van bewyse op 'n objektiewe wyse**

Ouditering behels die verkryging van toereikende en toepaslike bewyse. Bewyse verteenwoordig inligting wat die ouditeur se besluitneming beïnvloed. Die ouditeur beoordeel die inligting in die rekeningkundige rekords en ander bronne deur:

- die rekeningkundige en interne beheerstelsels te bestudeer en te evalueer en die interne beheermaatreëls waarop daar vertrou wil word, te toets om die aard, omvang en tydsberekening van ander auditprosedures te bepaal;
- die uitvoer van ander prosedures op die rekeningkundige transaksies en rekeningsaldo's wat onder die omstandighede voldoende geag word.

Hoewel die bewyse op sigself min of meer oortuigend van aard is, moet die proses van verkryging en evaluering van die bewyse so objektief as moontlik wees. 'n Oudit is 'n onafhanklike, objektiewe en kundige ondersoek en evaluering van bewyse.

- **Stellings rakende ekonomiese bedrywighede en gebeure**

Bewyse moet verkry word rakende stellings oor ekonomiese bedrywighede en gebeure. Stellings is verklarings deur die bestuur in die finansiële jaarstate. In die geval van 'n audit van finansiële jaarstate verskaf die geouditeerde finansiële inligting en finansiële jaarstate aan die ouditeur. Sodanige finansiële jaarstate verteenwoordig die geouditeerde se stellings rakende ekonomiese aktiwiteite en gebeure en sluit nie net die finansiële jaarstate in nie, maar ook die rekeningkundige inligtingstelsel en die rekeningkundige proses.

- **Die mate van ooreenstemming tussen stellings en gestelde kriteria**

In die geval van 'n audit van finansiële jaarstate is die doelwit van die ouditeur om te bepaal of die geouditeerde se stellings ooreenstem met die gestelde kriteria, wat bekend staan as algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk.

- **Bekendmaking van resultate aan belanghebbende gebruikers**

Kommunikasie word bewerkstellig deur die ouditeursverslag. Belanghebbende gebruikers is individue wat op die ouditeur se bevindinge vertrou - waaronder die aandeelhouers. 'n Oudit dien geen doel indien die ouditeur die bewyse oor ekonomiese aktiwiteite en gebeure verkry en bevestig dat dit toepaslik in ooreenstemming met gestelde kriteria verantwoord is, maar nie die resultate aan belanghebbende gebruikers kommunikeer nie.

Arens, Elder en Beasley (2003:11) gee 'n soortgelyke beskrywing van ouditering as die *American Accounting Association* maar voeg by dat die audit deur 'n bevoegde en onafhanklike persoon uitgevoer moet word.

Gray en Manson (2000:17) gee die volgende definisie van 'n audit:

“An audit is an investigation or a search for evidence to enable an opinion to be formed on the truth and fairness of financial and other information by a person or persons independent of the preparer and persons likely to gain directly from the use of the information, and the issue of a report on that information with the intention of increasing its credibility and therefore its usefulness”.

'n Verdere element onderliggend aan die begrip ouditering blyk uit die definisies van ouditering deur Arens et al (2003:11) en Gray en Manson (2000:17) en kan soos volg toegelig word:

- **Uitgevoer deur 'n bevoegde en onafhanklike persoon**

Die ouditeur moet gekwalifiseer wees om die kriteria wat gebruik word, te begryp en moet bevoeg wees om te weet hoeveel en watter bewyse versamel moet word om tot 'n geldige gevolgtrekking te kom nadat die bewyse ondersoek is. Die ouditeur moet ook 'n onafhanklike geestesingesteldheid hê. Die bevoegdheid van die ouditeur is van geen waarde nie indien hy bevooroordeel is in die verkryging en evaluering van die bewyse.

Vir doeleindes van dié studie word 'n audit soos volg gedefinieer:

'n Oudit is 'n sistematiese proses, uitgevoer deur 'n bevoegde en onafhanklike persoon, waardeur bewyse oor stellings rakende ekonomiese aktiwiteite en gebeure op 'n objektiewe wyse verkry en evalueer word om die mate van ooreenstemming tussen die stellings en gestelde kriteria te bepaal, en die bekendmaking van die resultate aan belanghebbende gebruikers.

Uit die definisie van 'n oudit blyk dit dat 'n oudit 'n sistematiese proses is wat slegs deur 'n bevoegde en onafhanklike persoon uitgevoer kan word. Die afleiding kan gemaak word dat daar reëls en standaarde moet wees waarvan die nakoming gemonitor en oortreders gedissiplineer word, waardeur die gebruikers die versekering kan kry dat: iemand bevoeg is om 'n oudit uit te voer; iemand onafhanklik is van die entiteit wat geaudit word; en dat leiding en struktuur tydens die uitvoering 'n oudit verskaf word, byvoorbeeld oor die ouditbewyse wat versamel moet word en die mededeling van die resultate aan die gebruikers.

2.2 Faktore wat aanleiding gee tot die vraag na 'n oudit

In hoofstuk 1 is genoem dat die geouditeerde finansiële jaarstate hoofsaaklik voorberei word vir diegene wat 'n belang in die maatskappy het maar nie insae in die rekeningkundige rekords daarvan het nie of nie 'n begrip daarvoor het nie. Die faktore wat aanleiding gee tot die vraag na 'n oudit van finansiële jaarstate word deur 'n hele aantal skrywers beskryf (Flegm 1984:127, Taylor & Glezen 1997:7-8, Guy et al 1999:5, Robertson & Louwers 1999:2, Boynton et al 2001:46-47, Arens et al 2003:10-11).

Volgens die bogenoemde skrywers veroorsaak die volgende faktore 'n vraag na ouditdienste:

- **Botsing van belange**

Daar is 'n moontlike botsing tussen diegene wat die finansiële jaarstate opstel (bestuur) en diegene wat die jaarstate gebruik (eienaars, aandeelhouders, beleggers, krediteure en owerhede). Wanneer finansiële inligting verskaf word deur 'n bron wat nie onafhanklik is nie, kan die gebruikers van sodanige finansiële inligting die vooroordele en motiewe van die verskaffer bevraagteken. Die verskaffer van die finansiële inligting kan 'n opsetlike of onopsetlike botsing van belange met die gebruikers van die finansiële inligting hê. Daar kan ook 'n moontlike botsing van belange bestaan tussen die verskillende klasse gebruikers van die finansiële jaarstate (byvoorbeeld aandeelhouders en krediteure). Vooroordele en moontlike botsings van belange veroorsaak by die gebruikers 'n vraag na 'n *onafhanklike* persoon om kredietwaardigheid aan die onderneming se finansiële inligting te verleen en gerusstelling te verskaf dat die finansiële inligting *vry van 'n botsing van belange* is.

- **Gevolge van finansiële inligting**

Die gepubliseerde finansiële jaarstate is 'n belangrike, en in sommige gevalle die enigste, bron van inligting wat die gebruikers van die finansiële jaarstate vir hulle ekonomiese besluitneming gebruik. In die huidige ekonomiese omgewing behels ekonomiese besluite dikwels enorme uitgawes en word meerdere partye geraak. Die gebruikers van die finansiële jaarstate verlang dus dat die finansiële jaarstate toepaslike en betroubare finansiële inligting bevat. Die gebruikers, as gevolg van die weselike gevolge van hulle besluite, verlang gerusstelling van 'n onafhanklike kundige dat die finansiële jaarstate in ooreenstemming met algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk opgestel is en dus toepaslike en betroubare finansiële inligting bevat.

- **Ingewikkeldheid van finansiële inligting**

Die rekeningkundige hantering van transaksies en die proses om die finansiële jaarstate voor te berei, het al hoe ingewikkelder geword. Soos die vlak van ingewikkeldheid toegeneem het, het die risiko van onopsetlike foute en wanvertolking van inligting ook toegeneem. Die volume van ekonomiese aktiwiteite en die ingewikkeldheid daarvan maak dikwels die teboekstelling van transaksies en die toedeling van koste en inkomste moeilik. Die gebruikers van die finansiële jaarstate vind dit dikwels moeilik, of soms onmoontlik, om self die gehalte van die finansiële jaarstate te evalueer. Moeilike besluite rakende die rekeningkundige hantering en openbaarmaking lei daartoe dat die gebruikers die dienste van 'n *kundige* vereis wat die kwaliteit van die finansiële inligting onderskryf.

- **Afgesonderdheid van gebruikers van finansiële inligting**

In die hedendaagse omgewing is besluitnemers dikwels van die onderneming geskei deur afstand, koste en tyd en soms ook deur 'n gebrek aan kennis. In sulke gevalle het die besluitnemers nie eerstehandse kennis van die onderneming en sy bedrywighede nie. Die

gebruikers van die inligting word dikwels verhinder om self die gehalte van die inligting te beoordeel en daar moet op inligting vertrou word wat deur ander partye verskaf word. Afgesonderdheid verhoog die moontlikheid van opsetlike en onopsetlike wanvoorstelling en die vraag van die gebruikers na 'n onafhanklike en kundige ondersoek van die finansiële inligting *in belang van die gebruikers*.

In die literatuur blyk daar eenstemmigheid te wees oor die faktore wat die vraag na 'n audit veroorsaak. Die gebruikers van die finansiële jaarstate het 'n behoefte aan die geloofwaardigheid van die inligting in die finansiële jaarstate. 'n Ouditeur tree op as agent van die gebruikers van die finansiële inligting in die rekenpligtigheidsproses. 'n Ouditeur behoort dus op so 'n wyse op te tree dat die belange van die gebruikers van die finansiële inligting beskerm word. Die houding en gedrag van 'n ouditeur het 'n direkte invloed op die gebruikers van die finansiële inligting. Die afleiding kan derhalwe gemaak word dat die houding en gedrag van 'n ouditeur gemonitor en oortreders gedissiplineer moet word, ten einde te verseker dat die gebruikers van die finansiële inligting beskerm word.

'n Verdere afleiding kan gemaak word dat die behoeftes van die gebruikers van die finansiële inligting, wat aanleiding gee tot die vraag na 'n audit, verteenwoordigend is van die behoeftes van die gemeenskap wat die ouditeursprofessie bedien. In die geval van die ouditeursprofessie bestaan *gemeenskap* uit kliënte (met ander woorde aandeelhouers), owerhede, werkgewers, werknemers, beleggers, die sake- en finansiële gemeenskap en ander wat op die objektiwiteit en integriteit van die professie vertrou om die ordelike werking van die handel te handhaaf (SAIGR 2002b, Professionele Gedragskode .07). Die *openbare belang* kan omskryf word as die kollektiewe welsyn van die *gemeenskap* wat gedien word (SAIGR 2002b, Professionele Gedragskode .07). Die ouditeursprofessie het dus as gevolg van behoeftes in die gemeenskap ontstaan en behoort derhalwe te alle tye in belang van die gemeenskap, oftewel in openbare belang, op te tree. Die *openbarebelang-teorie* word verder in hoofstuk 3, afdeling 2.3 ondersoek.

'n Onafhanklike en kundige ondersoek van die finansiële inligting verhoog die geloofwaardigheid van die finansiële inligting en verlaag die risiko vir die gemeenskap dat inligting wat in die finansiële jaarstate vervat word, verkeerd is. Die vraag na 'n audit ontstaan dus omdat die gemeenskap voordeel uit dié verlaagde risiko wil trek.

2.3 Verskillende teorieë oor die vraag na 'n audit

Daar bestaan verskillende teorieë oor die vraag na 'n audit. Die volgende teorieë hieroor kan onderskei word:

- **Rentmeester- of agentskap-teorie**

Die rentmeester- of agentskap-teorie behels dat die bestuur (sowel as die eenaar) die kredietwaardigheid wat 'n audit aan die finansiële jaarstate verleen, verlang. 'n Ouditeur wat geag word om aan die verwagtinge te voldoen, word nie net in die belang van derde partye nie maar ook in die belang van die bestuur aangestel. Die bestuur is die agent of rentmeester van die eenaar, maar elke party tree in eie belang op en elkeen se doelwitte is anders. Volgens die agentskap-teorie veroorsaak hierdie situasie noodwendig 'n konflik tussen die eenaar en die bestuur. Die eenaar is van mening dat die bestuur se doelwitte

nadelig tot sy eie doelwitte is. Dus wil die bestuur die finansiële jaarstate deur 'n onafhanklike party laat ouditeer om sy rentmeesterskap van die finansiële jaarstate te verhoog en om die eienaar se vertroue in die bestuur te verhoog (Mascarenhas & Turley 1990:14, Taylor & Glezen 1997:9, Hayes & Schilder 1999:37, Gray & Manson 2000:9).

Die grootste tekortkoming van die rentmeester- of agentskap-teorie is dat daar grootliks op die bestuur gefokus word en nie op die res van die gemeenskap wat ook die finansiële jaarstate gebruik nie, soos byvoorbeeld aandeelhouers, regerings, werkgewers, werknemers, beleggers, ensovoorts.

- **Motiveringsteorie**

Die motiveringsteorie dui daarop dat sommige mense van mening is dat die motiveringsoorwegings van 'n oudit waarde tot die inligting in die finansiële jaarstate toevoeg. Volgens dié teorie weet die opstellers van die finansiële jaarstate dat hulle stellings aan 'n oudit onderwerp gaan word, dus behoort die finansiële jaarstate meer in lyn met rekeningkundige standaarde te wees (Taylor & Glezen 1997:10).

'n Tekortkoming van die motiveringsteorie is dat die motiveringsvoordele van 'n oudit moeilik is om te bewys.

- **Die polisieman-teorie**

Die polisieman-teorie was tot die 1940's die mees algemene teorie oor ouditering. Daarvolgens was ouditering gemik op rekenkundige akkuraatheid en op die voorkoming en ontdekking van bedrog (Hayes & Schilder 1999:35).

Dié teorie het in onbruik geraak omdat die ouditeur deesdae oor die redelikheid van die finansiële jaarstate verslag doen, nie oor die akkuraatheid nie. Daar word vandag ook net riglyne, bekend as algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk, as kriteria vir die opstel van die finansiële jaarstate neergelê.

Die voortdurende debat oor die ouditeur se verantwoordelikheid vir die opsporing van bedrog het sy grondslag in hierdie teorie.

- **Die verlening-van-geloofwaardigheidsteorie**

Die verlening-van-geloofwaardigheidsteorie was die gewildste teorie die afgelope 30 jaar (Porter 1990:47 in Gloeck 1993:24). Hierdie teorie ag die primêre funksie van die oudit as die verlening van geloofwaardigheid aan die finansiële jaarstate.

Volgens Taylor en Glezen (1997:9) is ouditeure die mees logiese groep mense om sodanige geloofwaardigheid te verleen omdat:

- hulle oor die nodige opleiding en ondervinding beskik,
- hulle toegelaat word om die toepaslike rekords te ondersoek, en
- hulle nie werknemers is van die maatskappye wie se finansiële rekords geouditeer word nie.

Geouditeerde finansiële jaarstate word ook deur die bestuur (agent) gebruik om die prinsipaal se geloof in die agent se rentmeesterskap te verhoog (Hayes & Schilder 1999:36). Geouditeerde finansiële jaarstate word verder ook deur krediteure en beleggers in hulle besluitnemingsprosesse gebruik.

Porter (1990 in Hayes & Schilder 1999:36) is van mening dat die geouditeerde inligting nie noodwendig die primêre grondslag vir beleggers se investeringsbesluite vorm nie. Hierdie teorie as sodanig is dus nie voldoende nie.

- **Die moderator-van-aanspraakmakersteorie**

Volgens die moderator-van-aanspraakmakersteorie is dit belangrik dat alle belangrike aanspraakmakers in die onderneming deurentyd moet bydra. Om volgehoue bydraes te verseker, is dit belangrik dat elke groep glo dat hulle 'n regverdigde deel van die onderneming se inkomste ontvang. Deur 'n mening uit te spreek oor die akkuraatheid van die inkomstestaat, word die ouditeur gesien as 'n moderator van die onderskeie belange wat deur die bedrae in die inkomstestaat verteenwoordig word (Hayes & Schilder 1999:36).

Porter (1990:52 in Gloeck 1993:26) beskryf dié teorie as staties. Die ouditeur se verantwoordelikheid ten opsigte van foute en bedrog word nie verduidelik nie, en ook nie ander verantwoordelikhede van die ouditeur wat met verloop van tyd verander het nie. Gevolglik is die moderator-van-aanspraakmakersteorie vandag nie meer toepaslik nie.

- **Die kwasi-geregtelike teorie**

In die kwasi-geregtelike teorie word die ouditeur as 'n regter in die verspreidingsproses van finansiële inligting geag. Die ouditeur hoor die getuienis aan, gebruik sy oordeel en spreek dan 'n mening of vonnis uit (Hayes & Schilder 1999:36).

Porter (1990 in Hayes & Schilder 1999:36) is van mening dat hierdie teorie nie volgehou kan word nie omdat:

- 'n ouditeur se besluite en besluitnemingsproses nie openlik beskikbaar is nie,
- 'n ouditeur nie deur die beginsels van presedente/konsekwenthede gebind word nie, en
- 'n ouditeur se onafhanklikheid en 'n regter se onafhanklikheid verskil omdat die vergoedingstelsels wat geld, verskillend is.

- **Die sosiale-beheer-en-rekenpligtigheidsteorie**

Volgens Flint (1988:12) is 'n audit “a control mechanism to monitor conduct and performance, and to secure or enforce accountability”.

Die basis van die sosiale-beheer-en-rekenpligtigheidsteorie is eerstens dat daar 'n behoefte aan rekenpligtigheid ontstaan wanneer een party die verantwoordelikheid vir bates aan 'n ander party toevertrou. Tweedens verseker 'n audit dat rekenskap gegee word wanneer een party rekenskap aan 'n ander party verskuldig is.

Flint (1988:15) meld verder: “The social concept of audit is a special kind of examination by a person other than the parties involved which compare performance with expectation and reports the result: it is part of the public and private control mechanism of monitoring and securing accountability”. Die ouditeur verleen dus geloofwaardigheid aan die finansiële jaarstate.

Dié teorie word deur Porter uitgebrei.

- **Porter se uitgebreide rekenpligtigheidsteorie**

Porter gebruik die sosiale-beheer-en-rekenpligtigheidsteorie van Flint, maar die rol van die ouditeur word bygevoeg en - baie belangrik - dat die ouditeur aan 'n erkende profesie moet behoort. Porter (1990:122 in Gloeck 1993:30) omskryf die rol van die ouditeur soos volg:

“The role of external auditors in society is constituted by the attitudes, values and behaviour ascribed to relevant role senders to the social position occupied by auditors, that is, to the social position of a *member of a recognised profession* acting as an instrument of social control within the process of corporate accountability” [eie beklemtoning].

Die skeiding tussen die eienaars en die bestuur van 'n onderneming lei tot die vraag na korporatiewe beheer omdat die bates van die onderneming in belang van verskeie belanghebbendes doeltreffend beheer moet word. Die belange van diegene wat die besigheid bestuur en beheer kan verskil van die belange van diegene wie die besigheid besit en finansier. 'n

Oudit verskaf 'n onafhanklike en objektiewe mening oor die finansiële jaarstate wat deur die bestuur voorberei en aangebied word in hulle rekenskap aan die eienaars (aandeelhouers). 'n Oudit is dus 'n sosiale beheermeganisme wat gerusstelling verskaf dat daar behoorlik rekenskap aan die gemeenskap gegee word. Die King-verslag (King Report on Corporate Governance for South Africa 2002) bevestig ook dat 'n oudit een van die hoekstene van korporatiewe beheer is. Om die vertroue van die gemeenskap in 'n oudit as sosiale beheermeganisme te behou, is dit noodsaaklik dat die ouditeursprofessie, as een van die partye in die korporatiewe beheerproses, rekenskap moet gee van die nakoming van die sosiale verantwoordelikheid van die ouditeursprofessie teenoor die gemeenskap.

Die rol van die ouditeursprofessie word in afdeling 3 verder ondersoek.

2.4 Vereistes wat aan die ouditeursprofessie gestel word

Uit die faktore wat aanleiding gee tot die vraag na 'n oudit (afdeling 2.2), kan die volgende vereistes wat aan 'n ouditeur gestel word, afgelei word:

- *onafhanklikheid* om 'n botsing van belange te vermy
- *bevoegdheid* as gevolg van die ingewikkeldheid van finansiële inligting
- *optrede in belang van die gemeenskap* weens die gevolge van finansiële inligting en die afgesonderdheid van gebruikers van die inligting

Onafhanklikheid en bevoegdheid is onontbeerlik om aan die behoeftes van die gebruikers van die finansiële inligting, oftewel die gemeenskap, te voldoen. Boonop is dit noodsaaklik dat die ouditeur tydens die uitvoering van die oudit in belang van die gemeenskap optree. Volgens Porter se uitgebreide rekenpligtigheidsteorie (afdeling 2.3) moet 'n ouditeur ook lid van 'n erkende professie wees.

'n Vierde vereiste wat aan 'n ouditeur gestel word, is dus:

- *lidmaatskap van 'n professie*

Voordat die vereistes waaraan 'n professie moet voldoen, ondersoek word, is dit belangrik om eers 'n professie te omskryf.

Uit die literatuur blyk dit dat die woord *professie* 'n aantal betekenisse kan aanneem en dat die definisie daarvan met verloop van tyd verander het (Freidson 1983:19-21, Freidson 1986:20-29). Tot en met die 1960's was die *kerneienskappe* van 'n professie *formele kennis en etiese optrede* - "... the general tenor of ... analyses has represented professions as honoured servants of public need, occupations especially distinguished from others by their orientation to serving the needs of the public through the schooled application of their unusually esoteric and complex knowledge and skill" (Freidson 1986:28).

Ná 1960 was daar 'n verskuiwing in die klem en belang van 'n professie. Waar die literatuur die positiewe vroeër beklemtoon het, het die skrywers meer krities geword. “Writers from the late 1960’s on, however, emphasized instead the unusually effective, monopolistic institutions of professions and their high status as the critical factor and treated *knowledge, skill, and ethical orientations* not as objective characteristics but rather as *ideology*, as claims by spokesmen for professions seeking to gain or to preserve status and privilege” [eie beklemtoning] (Freidson 1986:29). In plaas van kundigheid, het mag die sleutelwoord geword waarmee professies beskryf is, hoewel altyd op 'n vae en algemene wyse. Sulke beskuldigings teen professies kan in 'n groot mate herlei word tot die toenemende knelpunte rondom die ouditeursprofessie (sien hoofstuk 4).

In definisies van 'n professie beklemtoon ekonome die geslote, monopolistiese eienskap van 'n professie, terwyl politici die professies as bevoorregte private owerhede beskou; en beleidsmakers is geneig om professionele kundiges as eng in hulle siening van wat in openbare belang is, te beskou (Freidson 1983:19).

Ten spyte daarvan dat daar volgens Freidson (1986:30) sedert 1915 nie vordering gemaak is om 'n professie te definieer nie, is die eienskappe of vereistes waaraan professies **behoort** te voldoen, vir doeleindes van hierdie studie van belang. Die afleiding kan gemaak word dat die eienskappe waaraan professies voor 1960 voldoen het, naamlik *formele kennis en etiese optrede*, dié eienskap is waaraan 'n professie behoort te voldoen.

Die volgende definisies van 'n professie word voorgedra:

Carr-Saunders (1928 in Jarvis 1983:21) is van mening dat 'n professie gedefinieer kan word as 'n beroep gegrond op gespesialiseerde intellektuele studie en opleiding waarvan die doel is om 'n diens of advies teen 'n fooi te lewer.

Cogan (1953 in Jarvis 1983:21) omskryf op sy beurt 'n professie as 'n beroep wat werk verrig gegrond op die bemeestering van 'n teoretiese struktuur van 'n afdeling of wetenskap.

Freidson (1986:20) beskryf 'n professie as die draers van formele kennis. Hy brei dit soos volg uit: “[Profession] ... implies a method of gaining a living while serving as an agent of formal knowledge” [eie byvoeging].

Bogenoemde definisies dui daarop dat professies diensgeoriënteerde beroepe is en daarom *waardevol vir die gemeenskap* is.

Verskeie skrywers (Roy & MacNeill 1967:31, Carey 1969:3, Johnson 1972:23, Schein 1972:8-9, Houle 1980:35-67, Flint 1988:88, Boudon & Bourricaud 1989:278-280, Hines 1989:72, O'Reilly, McDonnell, Winogard, Gerson & Jaenicke 1998:3.3, Boynton et al 2001:11, SAIGR 2002b, Professionele Gedragkode .05) het bydraes gelewer oor die kenmerke van 'n professie of die vereistes wat daar aan 'n professie gestel word.

Vir doeleindes van dié studie word daar gefokus op die volgende vyf vereistes wat aan 'n professie gestel word:

1. Bevoegdheid

Die dienste wat deur 'n professie gelewer word, vereis dat die persoon wat die diens lewer, bevoeg moet wees. 'n Gevorderde vlak van onderrig, opleiding en ondervinding word vereis. Behoorlike eksamineringsprosesse is noodsaaklik om bevoegdheid te toets. Die beoefening van 'n professie vereis meer as net blote teoretiese kennis wat op sigself nie op bevoegdheid dui nie. Jarvis (1983:64) identifiseer drie elemente van professionele bevoegdheid:

- *kennis* wat na die spesifieke inligting oor die betrokke onderwerp verwys
- *vaardighede* wat na die toepassing van die spesifieke inligting verwys
- *houdings* wat na die gedrag van die professionele persoon verwys, byvoorbeeld onafhanklikheid

Bloom, Krathwohl en Masia (1973:6-7) klassifiseer bogenoemde drie elemente onderskeidelik op die kognitiewe, affektiewe en psigomotoriese vlakke.

Volgens Freidson (1986:xii) is die belangrikste kenmerk van 'n professie 'n poel van formele kennis. Goldstein (1984:175) stel dit soos volg:

“Of the ... attributes, the absolutely necessary one - which may be deliberately stressed or simply taken for granted - is the body of knowledge. In short, the sociological conception of a profession posits a previously given intellectual core and a subsequent, multi-faceted social process which takes place around that core: the application of the body of knowledge to social needs”.

Die bevoegdheid van 'n professionele persoon moet dus in belang van die behoeftes van die gemeenskap aangewend word.

2. Sosiale verantwoordelikheid

As gevolg van die gespesialiseerde aard en ingewikkeldheid van die dienste wat 'n professie lewer, kan diegene wat nie toepaslik opgelei is nie, nie die gehalte daarvan beoordeel nie wat veroorsaak dat die persone wat die dienste lewer hulle sosiale verantwoordelikheid teenoor die gemeenskap, die kliënt of werkgewer moet nakom. Die dienste wat gelewer word, moet van 'n hoë gehalte wees.

Volgens die SAIGR (2002b, Professionele Gedragskode .07) is 'n onderskeidende kenmerk van 'n professie die aanvaarding van verantwoordelikheid teenoor die gemeenskap.

3. Verwerwing van 'n toepaslike benaming (openbare erkenning)

As gevolg van verskeie faktore, waaronder die gespesialiseerde aard van die dienste wat 'n profesie lewer, die gebruikers se onvermoë om die gehalte daarvan te beoordeel, en die gebruikers se behoefte om daarop te vertrou, word daar in openbare belang, 'n prosedure vereis waardeur diegene wat “kwalifiseer” om die dienste te lewer en op wie gevolglik vertrou kan word 'n toepaslike benaming verkry. Monopolisering van die dienste is dus noodsaaklik om te verseker dat slegs diegene wat bevoeg is, die professionele dienste mag lewer.

4. Objektiviteit, onafhanklikheid en optrede in openbare belang (etiese optrede)

Omdat diegene wat die professionele dienste lewer, voordeel uit die gemeenskap kan trek en hulle eie belange kan nastreef, en die gemeenskap se gevolglike afhanklikheid van die eerlikheid en integriteit van diegene wat die dienste lewer, word 'n verbintenis tot objektiviteit, onafhanklikheid en optrede in belang van die gemeenskap vereis. Die professionele persone moet dus te alle tye in openbare belang optree en moet bereid wees om hulle eie belang opsy te skuif (Flint 1988:91).

Volgens Carr-Saunders en Wilson (1964:471) is die houding van 'n professionele persoon “... characterized by an admirable sense of responsibility; it is one of pride in service given rather than of interest in opportunity for personal profit”.

'n Etiese kode wat die morele beginsels van professionele gedrag vir 'n profesie uiteensit, is noodsaaklik om die gemeenskap se vertroue in die professionele deugde wat vooropgestel word, te behou.

5. Monitering en dissiplinerings

Die gemeenskap is afhanklik van die bevoegdheid en behoorlike gedrag van die persoon wat die professionele diens lewer. Prosedures word derhalwe vereis wat die handhawing van standarde oor bevoegdheid en gedrag monitor en 'n persoon wat ongewens optree, dissiplineer en in toepaslike gevalle verbied om weer op te tree.

Die vereistes, bevoegdheid, onafhanklikheid en optrede in belang van die gemeenskap (afgelei uit die faktore wat aanleiding gee tot die vraag na 'n oudit) wat daar aan 'n ouditeur gestel word, stem ooreen met vereiste 1 en 4 wat daar aan 'n profesie gestel word.

Vereiste 3 wat daar aan 'n profesie gestel word, naamlik openbare erkenning, kan herlei word na die gemeenskap se behoefte aan 'n meganisme waardeur die gemeenskap die versekering kan kry dat 'n persoon bevoeg is om 'n oudit uit te voer (sien afdeling 2.1).

'n Ouditeur se sosiale verantwoordelikheid blyk uit Porter se uitgebreide rekenpligtigheidsteorie en stem ooreen met vereiste 2 wat daar aan 'n profesie gestel word.

Uit die faktore wat aanleiding gee tot die vraag na 'n oudit is daar tot die gevolgtrekking gekom

dat die houding en gedrag van 'n ouditeur 'n direkte invloed op die gebruikers van die finansiële inligting het en dat die houding en gedrag van 'n ouditeur gemonitor en oortreders gedissiplineer moet word, ten einde optrede in openbare belang te verseker. Dié vereiste, naamlik die monitering en dissiplinerings van die houding en gedrag van 'n ouditeur, stem ooreen met vereiste 5 wat daar aan 'n professie gestel word.

Bennion (1969:15) en Elliott (1972:11) voeg egter by dat die lede van 'n professie op een of ander wyse beheer, gelei of gereguleer moet word deur 'n liggaam of instituut. Carey (1973 in Reinstein 1985:41) noem dat 'n beheerliggaam verantwoordelik moet wees vir die vereistes rakende opleiding, eksamens en etiese gedrag. Porter se uitgebreide rekenpligtigheidsteorie (afdeling 2.3) bepaal ook dat die ouditeursprofessie, as een van die partye in die rekenpligtighedsproses, rekenskap moet gee ten einde die gemeenskap se *vertroue* te regverdig.

'n Sesde vereiste wat aan die ouditeursprofessie gestel word, is derhalwe:

6. Regulering deur 'n beheerliggaam

Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat die vereistes wat aan 'n professie gestel word, ooreenstem met die vereistes wat daar aan 'n ouditeur gestel word. Deur die nakoming van die vereistes wat daar aan 'n ouditeur gestel word, verseker die ouditeursprofessie ook sy bestaansreg as 'n professie. Flint (1988:91) beaam dit:

“It is only if auditors exhibit ... professionalism that the public can have a basis for confidence and trust in the capacity of the audit to fulfil its social function”.

Ter aanvulling tot die vereistes wat daar aan 'n professie, in hierdie geval die ouditeursprofessie, gestel word, verskaf Klegon (1978 in Allen 1991:53-54) 'n aantal strategieë wat professies in hulle strewe na professionalisme kan volg:

- *Formulering van 'n etiese kode* - wat as simbool dien van die professie se strewe om die belange van die gemeenskap na te streef.
- *Omskrywing van die spesialisgebied* - ten einde die gebied teen mededingers te beskerm omdat gespesialiseerde kennis 'n professie se aanspraak op professionalisme bevestig.
- *Beheer oor opleiding en toelating* - om te verseker dat toekomstige professionele persone oor die nodige kennis beskik om sodoende die beeld van die professie as hoogs gekwalifiseerd te bevorder.
- *Definiëring van vaardigheidsvlakke* - om sodoende die verskillende klasse van lidmaatskap van 'n professie aan te dui.
- *Vasstelling van standaarde* - die strewe van 'n professie om hulle eie standaarde te bepaal omdat outonomie gesien word as 'n belangrike faktor van professionalisme.
- *Beeldbou* - om openlik die gemeenskap te probeer oortuig van 'n professie se professionaliteit.

- *Professionele eenheid* - verdeeldheid laat die gemeenskap onseker oor die professionele dienste wat aangebied word en verlaag die professionele vermoë om sinvol by veranderende omstandighede aan te pas.
- *Handhawing van 'n verhouding met die owerheid* - wat kan poog om die professionele dienste wat gelewer word, te reguleer, wat 'n bedreiging vir professionele outonomie is.

3 DIE ROL VAN DIE OUDITEURSPROFESSIE

Daar ontstaan 'n behoefte aan rekenpligtigheid indien een party (eienaar of aandeelhouer) die verantwoordelikheid vir bates aan 'n ander party (bestuur) toevertrou. Die bewys dat die ander party sy verantwoordelikheid nagekom het, is gewoonlik, in hedendaagse terme, vervat in die finansiële jaarstate. 'n Oudit vind plaas as 'n bevoegde en onafhanklike party ('n ouditeur) die rekenpligtighedsproses ondersoek en daarvoor aan die eienaar of aandeelhouders verslag doen.

Deur die uitvoering van 'n oudit word gerusstelling (vir gebruik deur die gemeenskap) uitgespreek oor die inligting in die finansiële jaarstate (en die bestuur). In die geval van die ouditeursprofessie bestaan *gemeenskap* uit kliënte (met ander woorde aandeelhouders), regerings, werkgewers, werknemers, beleggers, die sake- en finansiële gemeenskap en ander wat op die objektiwiteit en integriteit van die professionele vertrou om die ordelike werking van die handel te handhaaf (byvoorbeeld krediteure) (SAIGR 2002b, Professionele Gedragskode .07). 'n Ouditeur verleen kredietwaardigheid aan die finansiële jaarstate en verhoog daardeur die bruikbaarheid van die jaarstate vir die gemeenskap. Sridharan, Caines, McMillan en Summers (2002:278) en Flint (1988:3) ondersteun dit:

“Capital market participants make investment decisions based on information disclosed in a firm’s financial statements. Transparency of financial statements and reliable accounting and financial reporting are essential to the efficient allocation of resources in the economy. The role of the independent auditor is to provide credibility to the information disclosed in a firm’s financial statements”.

“[Auditing] is important as part of the machinery of social control in securing the accountability of individuals and organisations of every size and type throughout society, and in establishing the credibility and reliability of stewardship and other financial information” [eie byvoeging].

Die noodsaaklikheid van 'n oudit vir die gemeenskap is deur mnr Trevor Manuel, Minister van Finansies, beklemtoon: “As ouditeure hul werk nie onafhanklik doen nie, word die resultate gevoel aan mense se lewe. Aandeelhouders verloor waarde en werknemers verloor hul werk” (Schoombie 2002:15).

Die oudit het ontstaan in reaksie op individue in die gemeenskap se behoefte aan inligting of rekenskap oor die gedrag of prestasie van 'n onderneming (en die bestuur van die onderneming) waarin hulle 'n belang het, omdat sulke individue (eienaars of aandeelhouders) nie self in staat is om die inligting of rekenskap te verkry nie of nie 'n begrip daarvan het nie. Dié behoefte in die gemeenskap het daartoe gelei dat die Maatskappywet (artikel 269 & 270) vereis dat alle maatskappye jaarliks 'n ouditeur aanstel en dat die ouditeur 'n ouditeursverslag, wat deel van die finansiële jaarstate uitmaak, moet uitreik (artikel 286 & 301).

Die rol wat die ouditeursprofessie speel, moet sodanig wees dat daar voldoen word aan die volgende grondliggende behoeftes van die gemeenskap, wat deur die SAIGR (2002b, Professionele Gedragskode .11) ondersteun word:

- *Geloofwaardigheid van inligting* Die gemeenskap het 'n behoefte aan die geloofwaardigheid van inligting.
- *Toepaslike benaming* Daar is 'n behoefte dat diegene wat kwalifiseer om as ouditeure op te tree, aan 'n gepaste benaming uitgeken word.
- *Dienste van 'n hoë standaard* Die gemeenskap het 'n behoefte dat dienste van die hoogste standaard gelewer word.
- *Vertroue* Die gemeenskap wil vertroue hê dat dienste van die hoogste standaard gelewer word deurdat ouditeure te alle tye bevoeg en onafhanklik is en professioneel optree.

Om die vertroue van die gemeenskap te behou, is dit dus noodsaaklik dat die ouditeursprofessie te alle tye en in alle omstandighede professionalisme vooropstel en dat die nakoming van professionele standaard en optrede gemonitor en oortreders gedissiplineer word.

Die ouditeursprofessie moet gereguleer word ten einde aan die behoeftes van die gemeenskap te voldoen en om die vertroue van die gemeenskap te regverdig. Die reguleerder van die ouditeursprofessie moet etiese en auditstandaarde (insluitende standaard oor onafhanklikheid en bevoegdheid) stel en die nakoming daarvan deur die lede van die ouditeursprofessie monitor en oortreders dissiplineer. Die reguleerder moet ook 'n gepaste benaming verleen aan diegene wat kwalifiseer om as ouditeure op te tree.

Flint (1988:87) som dit soos volg op: “Public trust and confidence in auditors are dependent on a continuing belief in their unqualified integrity, objectivity, and, in appropriate circumstances, acceptance of a duty to the public interest, with a consequential subordination of self-interest”.

Vir doeleindes van hierdie studie word die rol van die ouditeursprofessie soos volg omskryf om as agtergrond te dien waarteen die rol van die regulering van die ouditeursprofessie, in hoofstuk 3, gesien kan word:

Die ouditeursprofessie se rol is om op 'n professionele wyse in die rekenpligtigheidsproses as 'n instrument van sosiale beheer op te tree en dienooreenkomstig aan die gemeenskap verslag te doen.

Die ouditeursprofessie word by wyse van wetgewing deur die gemeenskap daargestel. Uit hoofstuk 1 blyk dit dat daar toenemende kritiek en beskuldigings teen die ouditeursprofessie is. In die ouditeursprofessie was daar 'n klemverskuiwing op professionele etiek na 'n meer besigheidsgeoriënteerde benadering (Charles, voorsitter van die *Federal Parliament's Public Accounts Committee* in Australië, in Davis 2002b:13). Die ouditeursprofessie word daarvan beskuldig dat hy in eie belang optree en nie in belang van die gemeenskap nie. "If the pursuit of self-interest ... intrudes into the practice of a professional, there is a denial of all that lies behind the concept of a profession" (Smith [red] 2002:32).

In die lig van die toenemende kritiek en beskuldigings teen die ouditeursprofessie is dit noodsaaklik dat die regulering van die professie ondersoek word en dat veranderinge aangebring word met inagneming van die behoeftes en kritiek van die gemeenskap indien die professie nog van waarde vir die gemeenskap wil wees. 'n Professie kan nie voortbestaan sonder aanvaarding deur die gemeenskap nie (Konrath 1999:4).

"Society either accepts or rejects the role that a professional group assumes for itself; in time the group either finds a role acceptable to society or the group disappears. As conditions and apparent needs change, society may reject roles formerly considered acceptable so professional groups must continually be alert to the desirability of role modification and revision" (Mautz 1975 in Flint 1988:16).

Dit is teen hierdie agtergrond dat 'n ondersoek na die regulering van die ouditeursprofessie van belang is. Veranderinge kan immers net aangebring word indien die aard en omvang van probleme en tekortkominge bekend is.

Die res van hierdie studie fokus op die regulering van die ouditeursprofessie; derhalwe is kennis van die oorsprong en ontwikkeling van die regulering van die ouditeursprofessie noodsaaklik.

4 DIE OORSPRONG EN ONTWIKKELING VAN DIE REGULERING VAN DIE OUDITEURSPROFESSIE

Die oorsprong van oudit kan ver teruggevoer word, soos Brown (1905:74) tereg opmerk:

“The origin of auditing goes back to times scarcely less remote than that of accounting. Whenever the advance of civilisation brought about the necessity of one man being entrusted to some extent with the property of another the advisability of some kind of check upon the fidelity of the former would become apparent”.

Die ouditeur het van die vroegste tye af as 'n derde party geloofwaardigheid aan die verslagdoening van die agent aan die prinsipaal verleen. Die plig van die ouditeur is in 1906 in 'n handleiding oor eiendomsbestuur soos volg uiteengesit (Littleton 1933:261-262):

“[The auditor was] to be judge betwixte the lorde and his accomptants, and to deale trulie for and between all parties ...” [eie byvoeging].

Soos die behoefte na oudit toegeneem het, het die behoefte aan die regulering van die ouditeursprofessie ontstaan. Die oorsprong en ontwikkeling van die regulering van die ouditeursprofessie kan grootliks na gebeure in die Verenigde Koninkryk en in later jare na gebeure in Amerika teruggevoer word. Vir doeleindes van hierdie studie word die oorsprong en ontwikkeling van die regulering van die ouditeursprofessie in Suid-Afrika ook ondersoek.

4.1 Verenigde Koninkryk

Die *Joint Stock Companies Act of 1844* het erkenning verleen aan die maatskappy as 'n vorm van besigheid waar daar gedeelde eienaarskap of afwesige eienaars is, of waar die bestuur van die besigheid iemand anders as die eienaars is. Dié wet het vir die jaarlikse aanstelling van een of meer ouditeure voorsiening gemaak, maar geen melding is gemaak van wie aangestel kan word en watter kwalifikasies vereis word nie (Hein 1988:43). Dit was die eerste vorm van statutêre regulering met betrekking tot ouditering. Die behoefte aan oudit het daarna daadwerklik begin toeneem.

Die Maatskappywet van 1855 het vereis dat minstens een van die ouditeure deur die *Board of Trade* goedgekeur moet word, hoewel geen kwalifikasies vir sodanige goedkeuring gespesifiseer is nie. Daarenteen het die Maatskappywet van 1856 geen melding van die statutêre ouditering van maatskappye gemaak nie, slegs modelregulasies is verskaf. Die modelregulasies het onder meer bepaal dat die ouditeur nie ook 'n aandeelhouer van die maatskappy mag wees nie (Hein 1988:44). Dit het die weg gebaan dat die ouditeur van 'n maatskappy in die toekoms 'n *onafhanklike* persoon moes wees.

Hoewel die vereiste statutêre ouditering van geregistreerde maatskappye vir die tydperk 1856 tot 1900 teruggetrek is, is dit in reaksie op finansiële mislukkings voor 1900 weer vir sekere maatskappye ingestel (Chandler & Edwards [red] 1994:ix). Dit dui daarop dat die gemeenskap die waarde van 'n oudit begin besef het.

Die groei van die ouditeursprofessie was in reaksie op 'n behoefte. In teenstelling daarmee dat 'n

oudit tot en met die eerste helfte van die negentiende eeu hoofsaaklik deur aandeelhouders of direkteure uitgevoer is, het die afwesige eienaars begin om gerusstelling van 'n gekwalifiseerde en onafhanklike party te verlang rakende die rentmeesterskap van die bestuur, wat met die afwesige eienaars se kapitaal toevertrou is. Van die middel van die negentiende eeu is daar begin om van professioneel gekwalifiseerde rekenmeesters gebruik te maak om oudits uit te voer omdat, in die woorde van Lee [red] (1988:xxi) “There was a danger of ineffective auditing as a result of these 'amateur' auditors”.

Die toenemende vraag na 'n kundige en onafhanklike persoon wat kredietwaardigheid aan die finansiële jaarstate kan verleen, is deur lede van die opkomende ouditeursprofessie bevredig. In Skotland is die eerste stap gedoen om erkenning aan die ouditeursprofessie te verleen. In Januarie 1853 het 'n aantal ouditeure hulle eerste vergadering in Edinburgh gehou met die doel om 'n vrywillige vereniging van ouditeure te stig wat 'n jaar later die *Society of Accountants in Edinburgh* geword het. Dit was die eerste poging om die ouditeursprofessie ook professioneel te reguleer. In 1855 is die *Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow* gestig. Die stigtingsaktes (Royal Charters) van dié twee verenigings het, buiten die bevoegdhede om reëls en regulasies op te stel wat nie strydig met die stigtingsakte is nie, hulle ook gemagtig om ampsdraers aan te stel en om 'n eksamineringskomitee te stig wat vir toelatingseksamens verantwoordelik is. Beide verenigings het toelatingseksamens ingestel. Daardeur is daar vir die eerste keer voldoen aan die vereistes wat die gemeenskap ten opsigte van bevoegdheid aan 'n professie stel. Universiteitsopleiding en toepaslike praktiese ondervinding was van die vereistes vir toelating (Brown 1905:203-211). Dit was die begin van die professionele regulering van die ouditeursprofessie.

Die twee verenigings in Edinburgh en Glasgow en die *Society of Accountants in Aberdeen*, wat in 1867 gestig is, het in 1892 'n *General Examining Board* gestig met die doel om eksamens en toelatingsvereistes te standaardiseer. Elke lid van die drie verenigings het voortaan as *Chartered Accountant*, of afgekort tot *CA*, bekend gestaan (Brown 1905:211-212). Dit was die eerste keer dat daar openbare erkenning aan die ouditeursprofessie verleen is en dat daar voldoen is aan die gemeenskap se behoefte aan 'n meganisme om versekering te kry dat 'n persoon bevoeg is om 'n oudit uit te voer.

Die eerste stap om die ouditeursprofessie in Engeland te organiseer, was toe die rekenmeesters van Liverpool in 1870 die *Incorporated Society of Liverpool Accountants* gestig het. Later in dieselfde jaar is die *Institute of Accountants in London* ook gestig (Brown 1905:235). Die vaktydskrif, *The Accountant*, is in 1874 die eerste keer gepubliseer (Brown 1905:245). Dit was die eerste keer dat 'n publikasie oor die ouditeursprofessie verskyn het - 'n aanduiding dat die professie besig was om te groei.

Die *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* is in 1880 gestig met die doel om al die bestaande professionele verenigings in Engeland te verenig (Brown 1905:236). Volgens Johnson (1980 in Taylor & Turley 1986:20) het die *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* ook toelatingsvereistes in die vorm van verpligte leerlingmeesterskap en professionele eksamens gestel. Lede van die vereniging was ook op dieselfde benaming as in Skotland, naamlik *Chartered Accountant*, geregtig (Brown 1905:212), wat tot die openbare erkenning van die ouditeursprofessie bygedra het. Ná die stigting van die *Irish Institute* in 1888 was daar heelwat samesprekings en konferensies oor gemeenskaplike sake. 'n *Joint Committee* bestaande uit verteenwoordigers van die verskeie *Chartered Societies* in die Verenigde Koninkryk is in 1902 gestig (Brown 1905:214). Vyf jaar nadat die *Institute of Chartered*

Accountants in England and Wales gestig is, is *The Society of Accountants and Auditors* gestig (Brown 1905:245).

Die Skotse verenigings het in 1896 begin om jaarliks 'n *Official Directory of Scottish Chartered Accountants* uit te reik. Dit was van groot waarde vir die gemeenskap wat dit as verwysing gebruik het om “professionele” ouditeure te identifiseer. In 1897 is daar begin om *The Accountants' Magazine* maandeliks te publiseer (Brown 1905:214). Die verenigings van Edinburgh en Glasgow en die *Institute of Bankers in Scotland* het begin om kursusse en lesings oor gemeenskaplike belange aan te bied.

Gedurende die tydperk tot 1900 is die regulering van die ouditeursprofessie hoofsaaklik deur professionele verenigings behartig. Die professionele vereniging het 'n sosiale rol aanvaar om die funksies van die ouditeursprofessie te beskerm en te bevorder (Lee [red] 1988:xii). Saam met die ontwikkeling van die ouditeur se “amateur” na professionele status het die behoefte aan die regulering van die ouditeursprofessie ook ontwikkel.

Dit was eers met die uitreiking van die Maatskappywet van 1900 in Engeland, wat verpligte jaarlikse oudits vir alle maatskappye met beperkte aanspreeklikheid in Engeland ingestel het, dat die werklike statutêre regulering van die ouditeursprofessie begin het (O'Reilly et al 1998:1.11). Hoewel dié wet geen melding gemaak het van wie as ouditeur aangestel kan word en watter kwalifikasies vereis word nie, het die *Board of Trade* die lede van die *Chartered Accountancy Bodies* vir die uitvoering van die ouditering van maatskappye erken (Taylor & Turley 1986:21). Die Maatskappywet van 1928 het wel die volgende persone verbied om as ouditeure aangestel te word: (1) direkteure of amptenare van die maatskappy; (2) 'n vennoot of 'n werknemer van 'n beampte; en (3) 'n regs persoon (Hein 1988:45-46).

Die Maatskappywet van 1947 was die eerste wet wat vereis het dat die ouditeur van 'n maatskappy professioneel gekwalifiseer moet wees en wat die kwalifikasies van mense wat as ouditeure toegelaat word, gespesifiseer het. Om te kwalifiseer om die oudits van maatskappye uit te voer, moes 'n mens lid wees van 'n liggaam wat deur die *Board of Trade* erken is (Hein 1988:46). Dit was die eerste keer dat daar statutêr na professionele regulering verwys is. Dieselfde frase is ook in die Maatskappywet van 1948 ingesluit. Die professionele verenigings is ook verder versterk deur byvoorbeeld die *Winding-Up* wet van 1948 wat 'n monopolie rakende bankrotskappe aan “professioneel gekwalifiseerde” ouditeure verleen het.

Die Maatskappywet van 1989 het die *Secretary of State* gemagtig om die ouditeursprofessie te reguleer, maar die self-regulerende status van die ouditeursprofessie is behou deurdat die grootste professionele liggame die titel *Recognised Supervisory Bodies* gekry het sodat die *Secretary of State* magte aan hulle kon delegeer. Die *Recognised Supervisory Bodies* was verantwoordelik om 'n register van lede te hou, te verseker dat hulle lede behoorlik gekwalifiseer is en aan die etiese en ouditstandaarde voldoen, asook vir die monitering en dissiplinerende van hulle lede. Slegs hulle lede mag oudits uitgevoer het (Stevenson 2002:155-182).

In reaksie op korporatiewe en ouditmislukkings soos BCCI, Maxwell en Polly Peck is die struktuur van self-regulering van die ouditeursprofessie in die Verenigde Koninkryk in 2000 aangepas om te verseker dat die gemeenskap se belange beskerm word. Die regering het in samewerking met die professionele liggame die *Accountancy Foundation* gestig ten einde die gemeenskap se vertroue in die ouditeursprofessie te verseker. Die rol van die *Accountancy Foundation* was om die onafhanklikheid van die self-regulerende professionele liggame te beskerm en om te verseker dat die self-regulerende stelsel op 'n doeltreffende wyse verseker dat die gemeenskap se belange in aanmerking geneem word by onder meer die stel van standarde en die nakoming van dissiplinêre verantwoordelikhede (Irish Government Publications 2000:46-47, Accountancy Foundation 2002a, Borrie 2002:1, Reeves 2002a:22, Accountancy Foundation 2003).

Die *Accountancy Foundation* moes in 2005 hersien word, maar in reaksie op die korporatiewe mislukkings soos WorldCom en Enron, is dit vervroeg en is die *Co-ordinating Group on Accounting and Auditing issues* gestig om ondersoek in te stel (Accountancy Foundation 2002b). In hoofstuk 5, afdeling 3.2 word die hedendaagse regulering van die ouditeursprofessie in Engeland verder ondersoek.

4.2 Amerika

In Amerika is die *American Association of Public Accountants* in 1887 gestig (Brown 1905:271). Volgens Brown (1905:272) was 'n “professionele rekenmeester” in daardie stadium slegs in New York bekend. Daar was ook geen wet oor die professionele opleiding van ouditeure of wat 'n “gekwalifiseerde” ouditeur op 'n spesifieke titel geregtig maak nie.

In 1896 is die eerste wet om die ouditeursprofessie te reguleer in New York goedgekeur (Brown 1905:272). Dié wet het onder meer bepaal dat slegs diegene wat aan die toelatingsvereistes voldoen (moet 'n inwoner wees, ouer as 21 jaar oud wees, oor universiteitsopleiding beskik, oor rekeningkundige ondervinding beskik, 'n professionele eksamen geslaag het) as lede toegelaat word. Dié wet het ook bepaal dat slegs lede op die titel *Certified Public Accountant*, of afgekort tot *CPA*, geregtig is. Dit het tot groter openbare erkenning van die ouditeursprofessie in Engelssprekende lande bygedra.

Broaker en Chapman het, nadat 'n paar eksamens afgelê is, 'n boek met antwoorde op die eksamenvrae uitgereik wat bekend was as *The American Accountant's Manual* (Moyer 1988:125). Dit was die eerste poging om aan die gemeenskap se behoefte aan reëls en standarde rakende die optrede van die ouditeursprofessie te voldoen.

In 1905 het die twee grootste verenigings in Amerika, die *Federation of Societies of Public Accountants* en die *American Association of Public Accountants* saamgesmelt en voortaan as die *American Association of Public Accountants* bekend gestaan. In dieselfde jaar het die eerste uitgawe van *The Journal of Accountancy* verskyn (Committe 1988:129).

In 1912 het Smith aanbeveel dat 'n komitee die aanvaarding van eenvormige beginsels en wyses van verslagdoening ondersoek. Hy het verder aanbeveel dat 'n lys van lede van die vereniging vir gebruik deur die gemeenskap opgestel moet word (Committe 1988:130).

In 1916 is die *American Institute of Accountants* (later verander na die AICPA) gestig (Littleton

& Zimmerman 1988:30). Dié instituut het begin om standaarde te ontwikkel. Regsuitsprake het gehelp om die ouditeur se verantwoordelikhede en pligte te bepaal. In 1922 het Buist, gegrond op regsmenings, 'n lys van die verantwoordelikhede en pligte van ouditeure opgestel. Dit dui op 'n ander vorm van die regulering van die ouditeursprofessie, naamlik regulering deur howe.

Nau, voorsitter van die komitee oor professionele etiek van die *American Institute of Accountants*, het in 1924 elf gedragsreëls opgestel oor die ouditeur se pligte teenoor die gemeenskap, die kliënt, die professie en mede-praktisyns (Committe 1988:135). Dit was die eerste pogings om standaarde ten opsigte van 'n ouditeur se houding en gedrag neer te lê ten einde te verseker dat daar in openbare belang opgetree word.

In teenstelling met die Maatskappywet in Engeland was daar tot 1933 geen wetgewing oor verpligte ouditering in Amerika nie. In 1933 het die eerste *Securities Act* verskyn (Committe 1988:129).

Uit die bogenoemde is dit duidelik dat, namate die behoefte na 'n audit toegeneem het, die behoefte aan die regulering van die ouditeursprofessie gegroei het. Ten einde aan die behoefte aan regulering te voldoen, het die ouditeursprofessie van die middel van die 1800's self standaarde begin stel oor onder meer opleiding, eksamens, toelating, gebruik van 'n erkende benaming. Aan die begin van die 1900's het die ouditeursprofessie ook begin om standaarde oor die pligte en verantwoordelikhede van 'n ouditeur en oor etiese gedrag te stel. Daar is dus voortdurend gepoog om die ouditeursprofessie op só 'n wyse te reguleer dat daar aan die vereistes wat die gemeenskap aan die professie stel, voldoen word.

In Amerika was die professionele liggaam, die AICPA (en sy voorgangers), sedert 1887 grootliks vir die regulering van openbare ouditeure (Certified Public Accountants) verantwoordelik (AICPA 2003a). Die ouditeure van publieke maatskappye was ook onderhewig aan die regulering van die SEC wat in 1934 deur die *Securities Exchange Act* daargestel is (Walker 1999).

In 1977 het die ouditeursprofessie die SECPS gestig met die doel om rekeningkundige en auditpraktyke te verbeter (Castellano 2002, Sridharan, Caines, McMillan & Summers 2002:281). In 1977 is die POB, 'n onafhanklike privaat liggaam, gestig wat die self-regulerende programme en werksaamhede van die AICPA gemonitor en daarvoor verslag gedoen het.

Die ondergang van Enron het die ouditeursprofessie in 'n groot krisis gedompel. Die gemeenskap het optrede geëis. In hoofstuk 5, afdeling 4.2 word die hedendaagse regulering van die ouditeursprofessie in Amerika verder ondersoek.

4.3 Suid-Afrika

In Suid-Afrika is die eerste professionele rekeningkundige vereniging in 1894 in die eertydse Transvaal as die Instituut van Rekenmeesters en Ouditeure in Suid-Afrika gestig. Die Natalse Instituut is in 1895 gestig. In 1904 het provinsiale wetgewing vir die stigting van die Transvaalse Vereniging van Rekenmeesters voorsiening gemaak. Soortgelyke wetgewing het daartoe gelei dat die Natalse Vereniging in 1909 gestig is. Vrywillige verenigings is kort daarna in die Kaap en in die Oranje-Vrystaat gestig (Puttick & Van Esch 2003:4).

In 1926 het die Maatskappywet van 1926 alle maatskappye in Suid-Afrika verplig om jaarliks geouditeer te word. In 1927 is wetgewing goedgekeur wat lede van die professionele rekeningkundige verenigings gemagtig het om die benaming *Geoktrooieerde Rekenmeester (Suid-Afrika)* of afgekort tot *GR(SA)* te gebruik. Ná verskeie pogings om die professie te verenig, is die Gesamentlike Raad van Geoktrooieerde Rekenmeesters op 1 Januarie 1946 in Kaapstad gestig. Na jarelange pogings om statutêre erkenning aan die ouditeursprofessie in Suid-Afrika te verleen, is die Wet op Openbare Rekenmeesters en Ouditeurs in 1951 goedgekeur (Puttick & Van Esch 2003:6). Die OROR is deur dié wet in die lewe geroep. Dié wet delegeer sekere magte en pligte wat betref die regulering van die ouditeursprofessie aan die OROR. Die OROR is verantwoordelik vir die opstel en uitreik van professionele reëls en standaarde soos die Professionele Gedragskode, die Dissiplinêre Reëls, Ouditstandaarde en Standaarde oor Algemeen Aanvaarde Rekeningkundige Praktyk.

Die regulering van die ouditeursprofessie in Suid-Afrika geskied deurdat daar statutêr 'n breë raamwerk gestel word en die professie dan detail prosedures en reëls ontwikkel wat gebruik word om die raamwerk prakties ten uitvoer te bring. Die ouditeursprofessie word met ander woorde professioneel binne 'n statutêre raamwerk gereguleer. Hoewel die OROR 'n statutêre liggaam is en nie-uitvoerende regeringsvertegenwoordigers het, is dit in wese 'n vorm van self-regulering omdat die beleid van die liggaam grootliks deur ouditeure voorgeskryf word en die regering 'n beperkte rol speel (SAICA 2003h). In hoofstuk 6, afdeling 3 word die voorgestelde veranderde regulering van die ouditeursprofessie in Suid-Afrika verder ondersoek.

5 SAMEVATTING

In hierdie hoofstuk is die aard en wese van ouditering, insluitende die rol van die ouditeursprofessie, bespreek sodat die rol van regulering, soos in hoofstuk 3 ondersoek, vanuit hierdie perspektief gesien kan word.

Daar ontstaan 'n behoefte aan rekenpligtigheid indien een party (eienaar of aandeelhouer) die verantwoordelikheid vir bates aan 'n ander party (bestuur) toevertrou. Die bestuur van 'n onderneming het 'n plig om aan die eienaars of aandeelhouers rekenskap te gee oor die bates wat aan hulle toevertrou is. Die bewys dat die bestuur hulle verantwoordelikheid nagekom het, is gewoonlik, in hedendaagse terme, vervat in die finansiële jaarstate. Die finansiële jaarstate word hoofsaaklik vir diegene voorberei wat 'n belang in die maatskappy het maar nie insae in die rekeningkundige rekords daarvan het nie of nie 'n begrip daarvoor het nie. 'n Oudit vind plaas wanneer 'n bevoegde en onafhanklike party ('n ouditeur) die rekenpligtighedsproses ondersoek en daarvoor aan die eienaars of aandeelhouers verslag doen. Die ouditfunksie is die sosiale beheermeganisme wat deur wetgewing vasgelê is om sodanige rekenpligtigheid te monitor.

Vir doeleindes van hierdie studie word 'n *audit* soos volg gedefinieer:

'n Oudit is 'n sistematiese proses, uitgevoer deur 'n bevoegde en onafhanklike persoon, waardeur bewyse oor stellings rakende ekonomiese aktiwiteite en gebeure op 'n objektiewe wyse verkry en evalueer word om die mate van ooreenstemming tussen die stellings en gestelde kriteria te bepaal, en die bekendmaking van die resultate aan belanghebbende gebruikers.

'n Onafhanklike en kundige ondersoek van die finansiële inligting verhoog die geloofwaardigheid van die finansiële inligting en verlaag die risiko vir die gemeenskap dat inligting in die finansiële jaarstate verkeerd is. Die vraag na 'n oudit ontstaan omdat die gemeenskap voordeel uit dié verlaagde risiko wil trek.

Dit blyk dat daar eenstemmigheid is oor die faktore wat aanleiding tot die vraag na 'n oudit gee. Die gebruikers van die finansiële jaarstate het 'n behoefte aan die geloofwaardigheid van die inligting in die finansiële jaarstate. 'n Ouditeur tree op as agent van die gebruikers van die finansiële inligting in die rekenpligtighedsproses. 'n Ouditeur behoort dus op so 'n wyse op te tree dat die belange van die gebruikers van die finansiële inligting beskerm word. Die ouditeursprofessie het dus as gevolg van behoeftes in die gemeenskap ontstaan en behoort derhalwe te alle tye in belang van die gemeenskap, oftewel in openbare belang, op te tree.

Ten einde aan die behoeftes van die gemeenskap te voldoen, is die vereistes wat aan die ouditeursprofessie gestel word:

- bevoegdheid
- nakoming van sosiale verantwoordelikheid
- openbare erkenning
- etiese optrede
- monitering en dissiplinerende van gedrag en houdings
- regulering deur 'n beheerliggaam

Vir doeleindes van hierdie studie word die *rol van die ouditeursprofessie* soos volg omskryf:

Die rol van die ouditeursprofessie is om op 'n professionele wyse in die rekenpligtighedsproses as 'n instrument van sosiale beheer op te tree en dienooreenkomstig aan die gemeenskap verslag te doen.

Die ouditeursprofessie moet gereguleer word ten einde aan die behoeftes van die gemeenskap te voldoen en veral om die vertroue van die gemeenskap te regverdig. Etiese en ouditstandaarde (insluitende standaarde oor onafhanklikheid en bevoegdheid) moet deur die reguleerder gestel word en die nakoming daarvan moet gemonitor en oortreders gedissiplineer word. Die reguleerder moet ook 'n gepaste benaming verleen aan diegene wat kwalifiseer om as ouditeure op te tree (openbare erkenning).

Die ouditeursprofessie word derhalwe by wyse van wetgewing deur die gemeenskap daargestel. In die laaste aantal jare is daar toenemende kritiek en beskuldigings teen die ouditeursprofessie dat hulle nie in belang van die gemeenskap nie maar in eie belang optree.

In die lig hiervan is dit noodsaaklik dat die regulering van die ouditeursprofessie ondersoek word en dat veranderinge aangebring word met inagneming van die behoeftes en kritiek van die gemeenskap, mits die professie nog van waarde vir die gemeenskap wil wees. 'n Professie kan nie voortbestaan sonder aanvaarding deur die gemeenskap nie

Dit is teen hierdie agtergrond dat 'n ondersoek na die regulering van die ouditeursprofessie van belang is. Veranderinge kan immers net aangebring word indien die aard en omvang van probleme en tekortkominge bekend is.

Die res van hierdie studie fokus op die regulering van die ouditeursprofessie; derhalwe is die oorsprong en ontwikkeling van die regulering van die ouditeursprofessie in die laaste deel van die hoofstuk nagevors.

Vervolgens word die aard en wese van regulering in hoofstuk 3 ondersoek.