

“Numbers in the abstract are just that - numbers.
But relying on the numbers in a financial report are livelihoods, interests, and, ultimately, stories:
a single mother who works two jobs so she can save enough to give her kids a good education;
a father who labored at the same company for his entire adult life
and now just wants to enjoy time with his grandchildren;
a young couple who dreams of starting its own business” (Levitt 1998:14-19).

HOOFSUK 4

KNELPUNTE RONDOM DIE OUDITEURSPROFESSIE

Om leesbaarheid te vergemaklik, word die volgende afkortings in hoofstuk 4 gebruik:

AASB	<i>Auditing and Assurance Standards Board</i>
ACCA	<i>Association of Chartered Certified Accountants</i>
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
ASIC	<i>Australian Securities & Investments Commission</i>
CALDB	<i>Companies Auditors & Liquidators Disciplinary Board</i>
CPAA	<i>Certified Practising Accountants in Australia</i>
Groot Vier ouditeursfirmas	Vier grootste ouditeursfirmas, naamlik KPMG, PricewaterhouseCoopers, Deloitte, en Ernst & Young
ICAA	<i>Institute of Chartered Accountants in Australia</i>
ICAEW	<i>Institute of Chartered Accountants in England and Wales</i>
ICAI	<i>Institute of Chartered Accountants in Ireland</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
ISA	<i>International Standard on Auditing</i>
JMU	<i>Joint Monitoring Unit</i>
King Verslag	King-verslag oor Korporatiewe Beheer in Suid-Afrika, 2002
Maatskappywet	Maatskappywet (Wet 61 van 1973 (soos gewysig))
OROR	Openbare Rekenmeesters- en Ouditeursraad
PAAB	<i>Public Accountants' and Auditors' Board</i>
PCAOB	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>
PFMA	<i>Public Finance Management Act (Wet 1 van 1999)</i>
POB	<i>Public Oversight Board</i>
RB	<i>Review 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>
Wet	Wet op Openbare Rekenmeesters en Ouditeurs (Wet 80 van 1991 (soos gewysig))

1 INLEIDING

Die hele finansiële verslagdoeningstelsel is op vertroue gebaseer. Die aandeelhouers (wat die fondse voorsien) verwag dat die bestuur van 'n maatskappy (wat verantwoordelik is om die fondse van die aandeelhouers te bestuur) eerbaar en deursigtig moet optree, selfs in die geval

waar 'n maatskappy teenspoed beleef. Die aandeelhouers en ook die gemeenskap verwag van die onafhanklike ouditeure (wat verslag doen oor die resultate van bestuur soos vervat in die finansiële jaarstate) om, soos Chenok (2003) dit stel, as hulle waghonde op te tree. Die gemeenskap het 'n behoefte aan vertroue dat die finansiële inligting akkuraat en betroubaar is. Die ouditeursprofessie is deur die gemeenskap daargestel ten einde vertroue aan die finansiële inligting te verleen. Ouditering word as 'n diens aan die gemeenskap gelewer en speel derhalwe 'n belangrike rol in die verskaffing van gerusstelling aan die gemeenskap. Die gemeenskap vertrou op die geouditeerde finansiële jaarstate om beleggings- en ander besluite te neem. Gloeck (1993:270)¹ het bevind dat 92,2% van die gemeenskap van mening is dat daar 'n mate van vertroue op die ouditeursverslag geplaas word. In die geval waar 'n besigheid misluk, word die vinger dikwels eerste na die ouditeur gewys of word die ouditeursfirma dikwels volgens Schoole, uitvoerende president van die SAIGR, “the star of the show” (McNulty 2002), terwyl die eintlike skuldiges dikwels die maatskappy se bestuur, 'n swak besigheidsplan of tekortkominge in die korporatiewe bestuursprosedures is. Dit kan egter verwag word omdat die ouditeur veronderstel is om na die belange van die gemeenskap om te sien. Ouditeure het 'n groot verantwoordelikheid teenoor die gemeenskap.

Die ouditeursprofessie het 'n geskiedenis van meer as 100 jaar wat op openbare vertroue en integriteit gegrond is (Castellano 2002). Die verlening van vertroue aan 'n groep professionele mense deur die gemeenskap is die hartklop van enige profesie. As daardie vertroue geskend word, het die profesie nie meer 'n bestaansreg nie (Barker 2002). Die ouditeursprofessie se grootste bate is sy geloofwaardigheid by die gemeenskap en wanneer dit aangetas word, sal die waarde van sy dienste en die behoefte daaraan aansienlik afneem (Benson 2002).

Reeds in 2001 het Turner, voormalige hoofrekenmeester van die SEC, gemeld dat daar 'n klein, maar groeiende kraak in die gemeenskap se vertroue in die ouditeursprofessie is (Rankin 2001a). Die vertroue van die gemeenskap in die ouditeursprofessie het sedertdien met elke korporatiewe mislukking verder gekwyn. In Suid-Afrika was dit onder meer Masterbond, Regal Treasury Private Bank, Health & Racquet en Saambou. In Australië was dit onder meer Tel en HIH Insurance (Abernethy 2002). Amerika het onder meer Worldcom, Adelphia Communications, K-Mart, Global Crossing en Enron opgelewer. In Engeland was daar onder meer Polly Peck, BCCI en Maxwell (Dayasena 2003b:6).

Hoewel Suid-Afrika en ander lande wêreldwyd hulle eie korporatiewe mislukkings gehad het, was dit veral die mislukking van Enron in Amerika wat tot die duidelike vraag na korporatiewe hervorming en 'n veroordeling van die ouditeursprofessie gelei het. Die felheid van die kritiek teen die profesie dui daarop dat grootskaalse veranderinge vereis word.

Uit hoofstuk 3 het dit geblyk dat die regulering van die ouditeursprofessie 'n meganisme is waardeur die gemeenskap gerusstelling kan verkry dat die profesie toepaslik beheer word en daarom *vertrou* kan word. Uit die rol van die ouditeursprofessie en die redes vir regulering

¹ In 1992 het Gloeck 'n omvattende empiriese ondersoek in Suid-Afrika uitgevoer. Meer as 11 000 vraelyste is aan finansiële ingeligte mense, as verteenwoordigers van die gemeenskap, uitgestuur en 'n respons van meer as 40% is behaal. In hierdie studie gaan daar deurgaans na die resultate van dié ondersoek verwys word omdat daar sover vasgestel kan word geen ander navorsing van dié omvang in Suid-Afrika uitgevoer is nie.

het dit geblyk dat die profesie gereguleer moet word ten einde aan die behoeftes van die gemeenskap te voldoen en veral om die *vertroue* van die gemeenskap te regverdig. Vandaar die nodigheid om die knelpunte rondom die ouditeursprofesie wat die *vertroue* in die ouditeursprofesie ondermyn, te ondersoek voordat die voorgestelde regulering van die ouditeursprofesie in Suid-Afrika ondersoek word.

In hierdie hoofstuk word daar ondersoek ingestel na die vernaamste knelpunte rondom die ouditeursprofesie. Omdat oudit 'n internasionale fenomeen is, kan die praktyke en beleidsrigtings in ander lande nie buite rekening gelaat word in die proses waar die knelpunte rondom die ouditeursprofesie ondersoek word nie. Die volgende hoofstuk ondersoek die regulering van die ouditeursprofesie in sekere Engelsprekende lande met wie historiese en professionele bande bestaan en waar die regulering van die profesie ná die val van Enron reeds onder die vergrootglas geneem en veranderinge aangebring is. **Daaruit sal dit blyk in watter mate die knelpunte deur die veranderde strukture van regulering in daardie lande verwyder word, sodat die voorgestelde regulering van die ouditeursprofesie in Suid-Afrika teen dié agtergrond geëvalueer kan word.** In hierdie hoofstuk is sodanige veranderinge nie in aanmerking geneem nie.

2 KNELPUNTE

2.1 Inleiding

Kritiek dui daarop dat self-regulering as gevolg van sy beperkinge nie in staat is om spoedig en doeltreffend met aangeleenthede te handel wat uit 'n gebrek aan *vertroue* deur die gemeenskap spruit nie. Derhalwe die noodsaaklikheid om die knelpunte rondom die ouditeursprofesie te ondersoek ten einde 'n beter begrip daarvan te verkry.

In hierdie hoofstuk is vaktydskrifte, populêr-wetenskaplike tydskrifte en die lekepers geraadpleeg ten einde die knelpunte rondom die ouditeursprofesie te identifiseer. Dit is belangrik om te onderskei wat die standpunte en sienings van die ouditeursprofesie en wat die standpunte en sienings van die gemeenskap is. Die aanname word gemaak dat ouditeure en verteenwoordigers van professionele liggame meer geneig sal wees om die belange van die ouditeursprofesie (eie belang) te bevorder terwyl akademici, panele en liggame wat nie direk met die ouditeursprofesie verbind kan word nie, meer die openbare belang verteenwoordig.

Die kritiek teen die self-regulerende stelsel van die ouditeursprofesie sentreer grootliks rondom die onafhanklikheid van ouditeure, die etiese en ouditstandaarde wat ouditeure moet nakom, en laastens die monitering van die nakoming van die standaarde en die dissiplinerings in die geval van nie-nakoming van die standaarde. Elkeen van dié hoofaspekte word vervolgens ondersoek.

2.2 Onafhanklikheid

2.2.1 Inleiding

Die vereiste dat die ouditeursprofessie onafhanklik moet wees, hou direk verband met die faktore wat aanleiding tot 'n audit gee. Ouditeure moet op 'n onafhanklike en objektiewe wyse gerusstelling aan die aandeelhouders verskaf. Onafhanklikheid is derhalwe sentraal in die uitvoering van die auditfunksie. Indien die ouditeursprofessie sy onafhanklikheid verloor, het sy dienste geen bestaansreg nie. Die kerneienskap wat die ouditeursprofessie van ander onderskei, is *onafhanklikheid* (Levitt, voormalige SEC-voorsitter, in Rockness, Ivancevich & Keaveny 2001, Louderback 2002, Melancon, president van die AICPA, in AICPA 2003b).

'n Ouditeur se onafhanklikheid is van fundamentele belang vir die gemeenskap en het 'n groot invloed op die siening van die gehalte en integriteit van die geauditte finansiële jaarstate. Die finansiële jaarstate bevat stellings deur die bestuur as deel van die nakoming van hulle verantwoordelikhede rakende rekenpligtigheid, wat dit van deurslaggewende belang maak dat die ouditeure onafhanklik van die bestuur moet wees. Vir die ouditeursprofessie om onafhanklik te wees, beteken dat hulle vry van bestuur is en dat hulle derhalwe selfstandig en in eie reg optree. 'n Audit deur 'n party wat onafhanklik is van die party wat die verantwoording moet doen, verhoog die integriteit van die verantwoordingsproses. Openbare vertroue in die geauditte finansiële jaarstate is afhanklik van die openbare siening van die ouditeur as 'n onafhanklike professionele persoon. In die geval waar die gemeenskap die ouditeur as 'n voorstander van sy kliënt sien, verlaag dit die waarde van die auditfunksie (United States v Arthur Young & Co 1984 in Walker 1999). Onafhanklikheid is 'n weerspieëling van die vertroue van die gemeenskap (Glazer & Jaenicke 2002).

Volgens Ramsay (2001:29) is 'n ouditeur nie onafhanklik van 'n kliënt nie indien die ouditeur nie in staat is om 'n objektiewe en onbevooroordeelde oordeel uit te oefen oor alle aangeleenthede wat die aanstelling van die ouditeur raak nie, of as 'n redelike belegger wat oor die nodige kennis van die toepaslike feite en omstandighede beskik, van mening is dat die ouditeur nie daartoe in staat is nie. Benson het in 1984 in 'n toespraak gemeld (Wyman 2003) dat ouditeure onafhanklik in denke en in hulle opvattinge moet wees. 'n Ouditeur moet nie net onafhanklik *wees* nie maar moet ook as onafhanklik *gesien* word - onafhanklik in wese en voorkoms. Die SAIGR (2002b Professionele Gedragkode .06(v)) definieer dit soos volg:

Onafhanklik in wese - 'n geestesingesteldheid wat toelaat dat 'n mening geopper word sonder om geraak te word deur invloede wat professionele oordeel aantast, en die individu toelaat om met integriteit op te tree en objektiwiteit en professionele skeptisisme aan die dag te lê.

Onafhanklik in voorkoms - die vermyding van feite en omstandighede wat so beduidend is dat 'n redelike en ingeligte derde party, wat kennis dra van alle toepaslike inligting redelikerwys tot die gevolgtrekking sou kom dat 'n firma, of lid van die auditspan se integriteit, objektiwiteit of professionele skeptisisme aangetas is.

Wêreldwyd vereis die professionele gedragskodes van die onderskeie professionele liggame dat ouditeure onafhanklik moet wees en ook as onafhanklik gesien moet word. Selfs net die siening van 'n botsing van belange kan die ouditeur se onafhanklikheid aantast. Die siening van die gemeenskap is die steun van professionele onkreukbaarheid (Canning & Ogartaigh 2002a).

In die geval van Enron is nie net die onafhanklikheid van die ouditeursprofessie bevestig nie, maar selfs die integriteit van die onafhanklike auditproses (Thomas 2002). Volgens Reeves (2002b) is *onafhanklikheid* 'n sleutelvraagstuk waarmee die ouditeursprofessie moet handel. Gloeck (1993:472)² het bevind dat 79,5% van die ouditeure in openbare praktyk van mening is dat ouditeure voldoende onafhanklik is. Groot ouditeursfirmas het dit duidelik gestel dat hulle meen ouditeure is onafhanklik, terwyl ouditeure wie se hoofsaak nie auditing is nie, die swakste siening van die ouditeursprofessie se onafhanklikheid het (Gloeck 1993:434). Dié navorsingsresultate dui daarop dat een uit elke vyf ouditeure in openbare praktyk meen dat ouditeure nie onafhanklik is nie.

Gloeck (1993) het bevind dat *die siening dat die ouditeur sterk deur die bestuur beïnvloed word en die siening dat die ouditeur minder objektief is wanneer nie-gerusstellingsdienste³ aan gerusstellingskliënte⁴ gelewer word* die twee faktore is wat by verre die grootste negatiewe invloed op die vertroue in die ouditeursverslag het. 82,3% van die finansiële ingeligte mense wat meen dat die ouditeur sterk deur die bestuur beïnvloed word, en 60% wat meen dat die ouditeur minder objektief is wanneer nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte gelewer word, het min of geen vertroue in die ouditeursverslag (Gloeck 1993:274 & 276).

Verder is gevind dat die volgende faktore, volgens ouditeure in openbare praktyk, die grootste negatiewe invloed op die onafhanklikheid van ouditeure het: finansiële afhanklikheid van een kliënt (36,5%), druk op auditfooi (28,9%), langdurige verbintenis met dieselfde gerusstellingskliënt (16,8%), mededinging tussen firmas (11,7%), en die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte (1,7%) (Gloeck 1993:435).

Die faktor *finansiële afhanklikheid van een kliënt* kan egter verskeie aspekte insluit soos die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte, die langdurige verbintenis met dieselfde gerusstellingskliënt, en die aanstelling en vergoeding van ouditeure.

² In 1993 het Gloeck 'n tweede omvattende empiriese ondersoek in Suid-Afrika uitgevoer. Meer as 4 000 vraelyste is aan ouditeure in openbare praktyk uitgestuur en 'n respons van meer as 32% is behaal. In hierdie studie gaan daar deurgaans na die resultate van dié ondersoek verwys word omdat daar sover vasgestel kan word geen ander navorsing van dié omvang in Suid-Afrika uitgevoer is nie.

³ Nie-gerusstellingsdienste verwys na dienste waar die ouditeur geen vlak van gerusstelling uitspreek nie (AASB, 2005a, *Glossary of terms - Assurance engagement*).

⁴ Gerusstellingskliënte is kliënte aan wie die ouditeur gerusstellingsdienste lewer (AASB, 2005a, *Glossary of terms - Assurance engagement*).

Dit blyk dat die knelpunte oor onafhanklikheid grootliks fokus op die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte, die langdurige verbintenis met dieselfde gerusstellingkliënt, die aanstelling en vergoeding van ouditeure, en die indiënsneming van voormalige gerusstellingspersoneel deur gerusstellingkliënte. Elkeen van dié aspekte word vervolgens ondersoek.

2.2.2 Die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte

Die onlangse korporatiewe mislukkings het die lewering van nie-gerusstellingsdienste opnuut in die kalklig geplaas. In die woorde van die voormalige voorsitter van die *Federal Reserve*, Paul Volcker (More statements on ... 2002/3:16):

“The auditing firms' strong emphasis on non-auditing consulting work over the past decade paralleled an ultimately fatal loss of auditing discipline”.

Volgens Castellano (2002) vereis die gemeenskap en die owerheid betekenisvolle veranderinge, en die lewering van nie-gerusstellingsdienste is een gebied waar die ouditeursprofessie verandering kan aanbring in 'n poging om die vertroue van die gemeenskap te herwin.

Die risiko om aanspreeklikheid op te doen na aanleiding van die gerusstellingsdienste wat verskaf is en die feit dat nie-gerusstellingsdienste gewoonlik meer winsgewend as gerusstellingsdienste is (sien redes hiervoor in afdeling 2.2.4), lei daartoe dat ouditeure toenemend daartoe neig om nie-gerusstellingsdienste aan hulle kliënte te lewer (Walker 1999, Willens, 'n finansiële ontleder by Lehman Brothers, in Sweeney 2002).

In 1996 was die *AICPA Ethics Committee* in Amerika die eerste regulerende liggaam wat hulle reëls verander het om ouditeure toe te laat om nie-gerusstellingsdienste, insluitende interne ouditdienste, vir gerusstellingkliënte te lewer solank die ouditeur nie in 'n hoedanigheid as 'n lid van die kliënt se bestuur of as werknemer optree nie (Rockness et al 2001).

Om hulle inkomste aan te vul, het die Groot Vier ouditeursfirmas in multi-dissiplinêre professionele diensverskaffers ontwikkel. Oor die laaste aantal jare het MDP oftewel multi-dissiplinêre professionele diensverskaffers die “buzz word” in die profesie geword (Middlemiss 2001). Tradisionele ouditeursfirmas het in “umbrella professional service organizations” ontwikkel (Rockness et al 2001). Die groei in die lewering van nie-gerusstellingsdienste is dramaties. Die inkomste uit dié dienste verteenwoordig meer as die helfte (tot soveel as 70%) van ouditeursfirmas se inkomste (Lillipitt 2001, Rockness et al 2001, Canning & Ogartaigh 2002a, Marden & Edwards 2002:37). Dié neiging verhoog die risiko dat daar 'n botsing van belange kan ontstaan en dat die onafhanklike ouditfunksie in gevaar gestel kan word.

Die toename in die lewering van nie-gerusstellingsdienste het daartoe gelei dat die SEC in Junie 2000 gewysigde reëls oor onafhanklikheid, met die klem op die lewering van nie-gerusstellingsdienste wat onafhanklikheid aantas, voorgestel het omdat hulle van mening was dat die bestaande standaard verouderd en nie doeltreffend was om onafhanklikheid in wese en voorkoms te verseker nie (Rockness et al 2001). Levitt, voormalige voorsitter van die

SEC, het sterk teenkanting gekry van die ouditeursprofessie en van die regering, wat gedreig het om die SEC se fondse te besnoei (Levitt 2002:17). Die volgende is 'n bewys van die teenkanting van die professie:

Die AICPA het die voorstel so negatief ervaar en dit beskryf as ongeoorloofde en indringende voorgestelde regulering met diepgaande gevolge vir die toekoms van die ouditeursprofessie (Rockness et al 2001).

Melancon, president en uitvoerende beampte van die AICPA, was van mening dat dit die vermoë van ouditeursfirmas om aan die gerusstellingsbehoefte van beleggers en gerusstellingskliënte te voldoen, belemmer. Hy was ook van mening dat radikale veranderinge aangebring word wat die ouditeursprofessie raak sonder enige rasionele gronde (Middlemiss 2001).

Sahagian van KPMG Toronto was van mening dat die SEC tot 'n sekere mate met teoretiese of hipotetiese gevalle eerder as met die harde feite handel (Middlemiss 2001).

Na vele debat het die SEC hulle voorgestelde reëls oor onafhanklikheid hersien en in Februarie 2001 het 'n afgewaterde weergawe daarvan in werking getree. Die vier beginsels wat gebruik is om onafhanklikheid te bepaal, was nie meer deel van die formele reëls nie, maar is in 'n nota vir algemene leiding ingesluit (Middlemiss 2001). Slegs dienste wat met die verslagdoening van ouditeure bots, soos dienste met betrekking tot inligtingstegnologiesistelsels en interne ouditdienste, is verbied (Levitt 2002:17). Dit is 'n duidelike bewys dat die reguleerders van die ouditeursprofessie swig voor die druk van diegene wat reguleer word.

Die volgende argumente blyk onderskeidelik *teen* en *ten gunste* van die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte te wees.

Argumente teen die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte

Daar blyk heelwat argumente teen die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte te wees:

- Die eerste argument is dat die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte, waar die ouditeur aangestel is om 'n onafhanklike mening uit te spreek, daartoe lei dat die ouditeursprofessie 'n onafhanklike *mening oor hulle eie werk uitspreek*. Die gevaar bestaan dus dat 'n ouditeur nie die dienste wat deur ander lede van die firma gelewer is, sal kritiseer nie. “If you are auditing your own creation, it is very difficult to criticise them” (Willens, 'n finansiële ontleder by Lehman Bros in Clulow 2002:3).
- Die tweede argument is dat die ouditeure te *intiem betrokke by die bestuur* van hulle kliënte raak en dat die bestuur gevolglik 'n te groot aandeel in, en derhalwe te veel beheer oor die ouditeur-kliëntverhouding het (Kirk Paneel van die POB's Advisory Panel on Auditor Independence 1994 in Sutton 1997).

Dié noue betrokkenheid by 'n kliënt kan veroorsaak dat die *missie* van ouditeure wat aan hulle kliënte beide gerusstellings- en nie-gerusstellingsdienste lewer, *vertroebel* (Turner in Rankin 2001a). Wanneer nie-gerusstellingsdienste gelewer word, is ouditeure dikwels onder druk om meer besigheidsgeoriënteer te wees en om wyses waarop die onderneming verbeter kan word, uit te wys (SAICA 2003c).

- Die derde argument is dat dit 'n *aansporing* vir ouditeursfirmas skep om *tekortkominge* by die kliënt tydens die lewering van die gerusstellingsdiens *oor te sien* (Sridharan, Caines, McMillan & Summers 2002:278). Levitt, voormalige SEC-voorsitter, is ook van mening dat die lewering van beide interne en eksterne ouditfunksies die versoeking daarstel dat ouditeure kliënte van wie hoë fooie verkry word, met handskoene hanteer en dat tekortkominge by sulke kliënte oorgesien word (Hampton 2002).

Selfs 'n ouditeur in Amerika, Stotsenber, meld dat waar 'n ouditeur daarvan bewus is dat daar waarskynlik baie geld uit ander nie-gerusstellingsdienste kan inkom, die ouditeur nie iets sal doen wat 'n gerusstellingskliënt kan omkrap nie (Sweeney 2002).

- Die vierde argument wat ten nouste saamgaan met die vorige argument is dat die gerusstellingsvennote onder *onnodige druk van die nie-gerusstellingsvennote* kan wees omdat laasgenoemde vrees dat hulle die nie-gerusstellingsaanstelling kan verloor indien die gerusstellingsvennote nie aan die kliënt se eise toegee nie. Onenigheid tussen die ouditeur en die kliënt kan hulle sakeverwantskap knou. 'n Ontevrede gerusstellingskliënt sal waarskynlik minder geneë wees om van bykomende nie-gerusstellingsdienste gebruik te maak, wat tot ontevredenheid van die nie-gerusstellingsvennote kan lei. Hulle kan hulle gerusstellingsvennote probeer druk om die verskille uit te stryk (Côté 2002).

Volgens die akademië Rockness, Ivancevich en Keaveny (2001) is die druk op ouditeure groter wanneer die ouditeursfirma aansienlik baat vind by die nie-gerusstellingsinkomste van die kliënt (Rockness et al 2001).

'n Ander probleem is dat verskillende etiese reëls op die verskillende professionele persone van 'n multi-dissiplinêre praktyk van toepassing is (Mabotja 2002:11).

- 'n Verdere argument is dat ouditeure wat nie-gerusstellingsdienste lewer, heel waarskynlik *minder geneig* sal wees om advies *te kritiseer* wat deur hulle *kollegas* wat gerusstellingsdienste lewer, verskaf is (SAICA 2003d).

Die derde tot vyfde argumente handel daaroor dat die lewering van nie-gerusstellingsdienste die ouditeur se *ekonomiese afhanklikheid* van die gerusstellingskliënt vergroot. Die ouditeur se onafhanklikheid word beïnvloed deur die moontlikheid om die aanstelling te verloor. Dit kan tot 'n botsing van belange lei en kan tot gevolg hê dat ouditeure meer geneig is om aan die kliënt se wense toe te gee en dat hulle huiwerig is om alarm te maak wanneer hulle onreëlmatighede teëkom. Die vraag kom onwillekeurig op of die ouditeursprofessie nog as “waghonde” optree en of hulle die bestuur se “skoothondjies” geword het ten einde te verseker dat hulle ook nie-gerusstellingsdienste aan hulle gerusstellingskliënte kan lewer?

- Die sesde argument handel daaroor dat die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte die praktyk vererger waar nie-winsgewende gerusstellingsfooie dikwels gehef word met die doel om kliënteverhoudings op te bou om dan later meer geld met die lewering van nie-gerusstellingsdienste te verdien (sien afdeling 2.2.4).

Dié argumente teen die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte handel almal daaroor dat dit die *onafhanklikheid* of die *siening van die onafhanklikheid* van die ouditeur aantass. Carchrae, hoofrekenmeester by die *Ontario Securities Commission* in Kanada, is van mening dat die siening van 'n botsing tussen die lewering van gerusstellings- en nie-gerusstellingsdienste die werklike probleem is (Middlemiss 2001).

Daar is ook 'n hele aantal gesaghebbende mense of instansies wat uitlatings gemaak het wat dit ondersteun dat die onafhanklikheid van ouditeure aangetas word wanneer nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte gelewer word. Die volgende is 'n bewys hiervan:

Reeves, voormalige direkteur van die RB in Engeland, (2002b) beaam dit dat multi-dissiplinêre praktyke, wat mededinging betref, goed is in die sin dat dit mededinging aanmoedig, maar dat dit ook 'n negatiewe kant het in die sin dat dit die onafhanklikheid van 'n ouditeur kan aantass.

Horngren, voormalige voorsitter van die SEC, (1971:2) het in 1971 reeds gemeld dat die lewering van nie-gerusstellingsdienste die onafhanklikheid van die ouditeur op die lange duur kan aantass.

Levitt, voormalige voorsitter van die SEC, is van mening dat die debat oor die rol van die ouditeur heftiger geword het namate die groot ouditeursfirmas hulleself in multi-dissiplinêre diensverskaffers omskep het (Middlemiss 2001).

Vooraanstaande regulerende liggame, waaronder die SEC, het hulle kommer uitgespreek oor die toenemende getal gevalle waar daar aanduidings is dat die betrokke ouditeure nie onafhanklikheid kon handhaaf nie. Die gevalle strek wyer as net die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte, tot by sekere finansiële en werksverhoudinge (Hayes 2002).

Thomas, 'n akademikus in Amerika, (2002) is van mening dat die gemeenskap die onafhanklikheid van ouditeure wat terselfdertyd nie-gerusstellingsdienste lewer, bevraagteken.

De Jager, 'n akademikus in Suid-Afrika, (2003/4:4) het die stelling gemaak dat die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte die eksterne ouditfunksie tot 'n krisispunt ondermyn het.

Dit word verder soos volg ondersteun:

- Die *General Accounting Office* in Amerika het in 1996 in sy verslag getiteld *The Accounting Profession major issues: Progress and Concerns* gemeld dat, ondanks die optredes van die SEC en die AICPA in die 1970's en die 1980's om die onafhanklikheid van ouditeure te bevorder, daar in die 1990's steeds vrae gevra is oor die onafhanklikheid van ouditeure wat hoofsaaklik uit die ouditeur-kliëntverhouding tydens die lewering van gerusstellings- en nie-gerusstellingsdienste gespruit het (Sutton 1997).
- Die Kirk-paneel van die *POB's Advisory Panel on Auditor Independence* (1994 in Sutton 1997) het sy kommer uitgespreek oor die toenemende vertroue op nie-gerusstellingsdienste wat die moontlikheid het om onafhanklikheid aan te tas.
- Die POB van die AICPA het in sy 1985/86-jaarverslag die volgende uitlating gemaak oor die toenemende lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte (Hines 1989:83):

“The Board is of the opinion that the continuous expansion of consulting services may be perceived as impairing auditor independence and thus adversely affect the value of the audit function in the long run”.
- In Junie 2001 het Unger, waarnemende voorsitter van die SEC, nadat die eerste seisoen se resultate beskikbaar was nadat die onafhanklikheidsreëls begin vereis het dat die fooie vir gerusstellings- en nie-gerusstellingsdienste apart openbaar moet word, die uitlating gemaak dat die syfers daarop dui dat die probleem groter is as wat hulle aanvanklik gemeen het. (Die gemiddelde fooie van nie-gerusstellingsdienste was 73% van die totale fooie wat maatskappye aan ouditeure betaal het.) Volgens Unger het dié inligting geen twyfel gelaat nie dat die SEC se kommer oor 'n moontlike botsing van belange gegrond is, ten spyte van die argumente van die ouditeursprofessie dat die probleem net denkbeeldig is omdat voorbeelde van auditmislukkings waar die ouditeure ook 'n aansienlike hoeveelheid nie-gerusstellingsdienste gelewer het, nie verskaf kon word nie (Auditor independence problem may ... 2001).
- Torricelli, lid van 'n *Senate Committee on Governmental Affairs* in Amerika wat instrumenteel was om te voorkom dat daar 'n verbod deur die SEC op die lewering van nie-gerusstellingsdienste deur ouditeure geplaas is, het later sy verskoning aan Levitt, voormalige voorsitter van die SEC, aangebied: “We were wrong,” het hy gesê: “You were right.” Die voorsitter van die komitee, Lieberman, het saamgestem: “Gatekeepers weren't keeping the gate, watchdogs weren't watching” (Levitt 2002:17).
- Volgens Rockness, Ivancevich en Keaveny, akademië in Amerika, (2001) lei die uitkontraktering van interne ouditdienste (een van die vinnigste groeiende dienste vir die Groot Vier ouditeursfirmas) daartoe dat die onafhanklikheid van ouditeure bevraagteken word omdat 'n interne ouditdepartement probleme of swakhede in die onderneming opspoor en aan die bestuur verslag lewer oor wyses waarop die probleme of swakhede reggestel kan word.

Die interne ouditfunksie was tradisioneel die verantwoordelikheid van die bestuur en sluit aspekte in wat van kritieke belang vir die interne beheerstelsel van 'n kliënt is (Sutton 1997). Sutton, voormalige hoofrekenmeester van die SEC, (1997) vra die vraag of die onafhanklike ouditeur uit die oogpunt van die gemeenskap die interne ouditfunksie kan verrig sowel as 'n ware onafhanklike beoordeling van die interne beheerstelsel kan maak? Interne ouditeure evalueer en monitor die onderneming se interne beheerstelsel en is derhalwe deel van die onderneming se interne beheerstelsel en van die bestuur. Enron was een van die eerste groot organisasies wat in die vroeë 1990's hulle interne ouditfunksie ten volle uitgekonnekteer het. Nagenoeg veertig interne ouditeure van Enron het in daardie stadium werknemers van Andersen geword (Marden & Edwards 2002:40).

Empiriese navorsing

Ten spyte van empiriese navorsing wat daarop dui dat die lewering van nie-gerusstellingsdienste nie die ouditeur se onafhanklikheid aantast nie (sien argumente ten gunste van die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte) bestaan die volgende empiriese navorsing wat daarop dui dat die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte die onafhanklikheid van die ouditeur benadeel:

- Afgesien daarvan dat Gloeck (1993) bevind het dat meer as 90% van sowel finansiële ingeligte mense as ouditeure in openbare praktyk ten gunste van die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte is (sien argumente ten gunste van die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte), is 43,1% van finansiële ingeligtes en 18,5% van ouditeure in openbare praktyk van mening dat die objektiwiteit van ouditeure benadeel word deur die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte (Gloeck 1993:255 & 385).
- Gloeck (1993) het bevind dat die siening dat die ouditeur minder objektief is wanneer nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte gelewer word, een van die twee faktore is wat verreweg die grootste negatiewe invloed op die vertroue in die ouditeursverslag het. 82,3% van die finansiële ingeligte mense wat meen dat die ouditeur minder objektief is wanneer nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte gelewer word, het min of geen vertroue nie in die ouditeursverslag (Gloeck 1993:276).
- Volgens navorsing in Kanada (1988) en in Engeland (1989) is nagenoeg 50% en 30% onderskeidelik van die verteenwoordigers van die gemeenskap van mening dat die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte daartoe lei dat die ouditeur minder objektief is (Gloeck 1993:257).
- In 'n studie het navorsers by die *MIT*, *Michigan State University* tot die gevolgtrekking gekom dat ouditeure meer geneig is om die manipulasie van verdienste oor te sien in die geval van 'n maatskappy wat aansienlike nie-gerusstellingsfooie betaal (Kwak 2002:14). Verder het hulle ook bevind dat maatskappye wie se ouditeure meer nie-gerusstellingsdienste lewer, meer geneig is om verdienste te manipuleer.

Die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte het 'n groot rol in ouditmislukkings soos Enron gespeel en het bygedra om die hoë status en eens hoë aansien van die eksterne oudit en die ouditeur te laat daal. Andersens het net soveel konsultasiedienste as gerusstellingsdienste aan Enron gelewer (Lewis 2002:12A). Andersens het in 2000 meer by Enron uit konsultasiedienste (VSA\$27m) as uit gerusstellingsdienste (VSA\$25m) verdien (Clulow 2002:3). Hulle was ook die eksterne en interne ouditeure van Enron (Payne 2002:34). Andersens se onafhanklikheid is onder meer bevraagteken weens sy aansienlike finansiële afhanklikheid van Enron en weens hulle betrokkenheid by die ontwerp van rekeningkundige en belastingstrukture van Enron, met die gevolg dat hulle nie in staat was om 'n objektiewe mening oor Enron se resultate uit te spreek nie (SAICA 2003d).

Afgesien van die argumente teen die lewering van *nie-gerusstellingsdienste* aan *gerusstellingskliënte* is daar selfs argumente ten gunste van 'n algehele verbod op die lewering van nie-gerusstellingsdienste. Die siening dat die ouditeure hulle moet verbind tot hulle gerusstellingsverantwoordelikheid, wat tradisioneel die enigste gebied is waarop daar van hulle verwag is om kundiges te wees en wat per slot van rekening tot die ontstaan van die professie gelei het, word deur verskeie mense ondersteun:

- Volgens Turner, voormalige SEC hoofrekenmeester, en Briloff, professor-emeritus by Baruch College New York, sal daar nooit werklike hervorming in die ouditeursprofessie kom tensy daar 'n hertoewyding aan die beginsels van 'n openbare ouditeur is nie. Dit beteken die totale afstanddoening van hulle nie-gerusstellingsverantwoordelikhede (Carlino 2002).
- Volgens Treger, 'n ouditeur in Amerika, (2002) moes die ouditeursprofessie nooit toegelaat word om nie-gerusstellingsdienste te lewer nie.
- Bricker, 'n akademikus, (2003) steun dit met sy uitlating dat dit nie sleg is dat die ouditeursprofessie 'n kleiner professie is wat op gerusstellingsdienste fokus nie.
- “Stick to auditing ... Whenever auditors are lured into unfamiliar reporting territory, they fail in their primary duty” (Woolfe 1995:15).

Levitt, voormalige voorsitter van die SEC, het in September 2000 in 'n toespraak aan die *National Association of State Boards of Accountancy* die argumente teen die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte opgesom toe hy gemeld het dat die lewering van gerusstellings- en nie-gerusstellingsdienste aan dieselfde kliënt tot gevolg het dat sulke ouditeure twee meesters dien - hulle openbare verpligtinge aan aandeelhouers en hulle professionele plig aan bestuur - en bygevoeg:

“And when the two come into conflict, the independent audit - dwarfed by the more lucrative consulting businesses - too often may be compromised” (Middlemiss 2001).

Argumente ten gunste van die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte

Gloeck (1993:241 & 384) het bevind dat 90,8% van finansiële ingeligte mense en 96,8% van ouditeure in openbare praktyk ten gunste van die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte is, hoewel 'n persentasie van hulle van mening is dat die objektiwiteit van ouditeure nadelig beïnvloed word deur die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte (sien argumente teen die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte).

Daar is heelwat argumente ten gunste van die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte:

– Die *eerste* argument ten gunste van die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte handel oor die voordele wat dit vir die ouditeursfirma inhou.

– Die lewering van nie-gerusstellingsdienste dra daartoe by dat ouditeure oor die *kennis* beskik wat noodsaaklik is om hulle kliënte se besigheid te verstaan. Die lewering van 'n verskeidenheid dienste aan gerusstellingskliënte bied aan hulle die geleentheid om hulle kliënte se bedrywighede beter te verstaan en sodoende beter gerusstellingsdienste te kan lewer (Goldwasser, 'n ouditeur in Amerika, 2002). Volgens Castellano, voorsitter van die AICPA direksie, (2002) het studies meermale bewys dat die lewering van sekere nie-gerusstellingsdienste beide die kliënt en die ouditeur help om die ekonomiese realiteite van die maatskappy beter te verstaan en om die grondwerk vir beter gerusstellingsdienste te lê.

ISA 315 (AASB 2005c) vereis egter dat ouditeure oor voldoende kennis van die besigheid van die kliënt moet beskik om die risiko's van wesenlike wanvoorstelling van die finansiële jaarstate, hetsy as gevolg van bedrog of foute, te kan identifiseer en te beraam en om bykomende auditprosedures te ontwerp en uit te voer, ongeag of nie-gerusstellingsdienste ook aan die kliënt gelewer word. Deur oor te min kennis van die besigheid van die kliënt te beskik, word daar nie aan die internasionale auditstandaarde voldoen nie.

– Die lewering van nie-gerusstellingsdienste lei daartoe dat 'n ouditeursfirma *aantreklik vir beleggers en werknemers is* (Goldwasser 2002). Die lewering van 'n wye reeks dienste help om beter audits uit te voer omdat dit, soos hierbo genoem, ouditeure se begrip van die kliënt se bedrywighede verbeter en omdat ouditeursfirmas beter gekwalifiseerde personeel trek. Davis, 'n vennoot by PricewaterhouseCoopers in Engeland, (2002c:12) ondersteun dit dat die verskeidenheid dienste van 'n firma wat nie-gerusstellingsdienste lewer, noodsaaklik is vir die ondervinding en behoud van kwaliteit personeel.

Indien ouditeure net verbied word om nie-gerusstellingsdienste aan hulle gerusstellingskliënte te lewer, en dus steeds nie-gerusstellingsdienste aan nie-gerusstellingskliënte kan lewer, kan hulle daardeur hulle kundigheid in 'n groot verskeidenheid dissiplines behou en sodoende ook hulle aantreklikheid vir huidige en toekomstige werknemers. Indien 'n firma aan 25% van alle maatskappye gerusstellingsdienste lewer, kan hy nog steeds aan die oorblywende 75% maatskappye

nie-gerusstellingsdienste lewer. Elke ouditeursfirma sal sekere geleentheid om sekere dienste aan gerusstellingskliënte te lewer, verbeur, maar elke firma sal ook die geleentheid kry om sulke dienste aan nie-gerusstellingskliënte te lewer.

- Gerusstellingsdienste is redelike hoërisiko-dienste: 'n enkele oorsigfout kan tot skade veel groter as die ouditeur se versekeringsdekking lei en derhalwe is die moontlikheid om *bykomende inkomste* uit nie-gerusstellingsdienste te ontvang, noodsaaklik vir die finansiële voortbestaan en vooruitgang van die ouditeursprofessie. Voordat ouditeure so aktief betrokke was by die lewering van nie-gerusstellingsdienste, was hulle altyd in prysoorloë gewikkel in 'n poging om hulle praktyke in stand te hou en uit te bou. Deur 'n wye verskeidenheid nie-gerusstellingsdienste te lewer, het van die groot ouditeursfirmas hulle van hulle mededingers onderskei, en sodoende verligting van die prysmededinging gebring (Goldwasser 2002).

Krus, 'n ouditeur, (2002) is van mening dat gerusstellingsdienste meer winsgewend gemaak moet word sodat ouditeure net op gerusstellingsdienste kan fokus sonder die noodigheid om nie-gerusstellingsdienste te lewer ten einde voort te bestaan en uit te brei.

Indien ouditeure net verbied word om nie-gerusstellingsdienste aan hulle gerusstellingskliënte te lewer, en dus steeds nie-gerusstellingsdienste aan nie-gerusstellingskliënte kan lewer, kan hulle daardeur hulle relatiewe winsgewendheid behou en sal die praktyk waar nie-winsgewende gerusstellingsfooie dikwels gehef word met die doel om kliënteverhoudings op te bou om dan later meer geld met die lewering van nie-gerusstellingsdienste te verdien, uitgeskakel word (wat een van die redes is waarom gerusstellingsfooie as onvoldoende beskou word). Die vergoeding van ouditeure word verder in afdeling 2.2.4 ondersoek.

- Die *tweede* argument ten gunste van die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte handel oor die voordele wat dit vir die kliënt inhou. Volgens Lazar en Mathewes, praktiserende ouditeure, is dit vir kliënte baie voordelig indien nie-gerusstellingsdienste deur hulle ouditeure gelewer word omdat hulle goed bekend is met die kliënt se bedrywighede (Local and regional firms ... 2002) en derhalwe oor die *vermoë beskik om probleme of moontlike probleme op te spoor* waarvan die kliënt nog nie bewus is nie. Ouditeure wat 'n verskeidenheid nie-gerusstellingsdienste lewer, is positief daarop ingestel om hulle kliënte se bedrywighede te verbeter. Indien hulle verbied word om nie-gerusstellingsdienste te lewer, sal hulle nie 'n aansporing hê om hulle kliënte te help om hulle besighede te verbeter nie, veral nie as operasionele veranderinge die lewering van gerusstellingsdienste meer ingewikkeld maak nie (Goldwasser 2002).

Soos reeds hierbo gemeld, vereis ISA 315 (AASB 2005c) egter dat ouditeure oor voldoende kennis van die besigheid van die kliënt moet beskik om die risiko's van wesenlike wanvoorstelling van die finansiële jaarstate, hetsy as gevolg van bedrog of foute, te kan identifiseer en te beraam en bykomende auditprosedures te ontwerp en uit te voer, ongeag of nie-gerusstellingsdienste ook aan die kliënt gelewer word. Deur nie oor voldoende kennis van die besigheid van die kliënt te beskik nie, word daar nie aan die internasionale auditstandaarde voldoen nie.

Die eerste twee argumente ten gunste van die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte handel enersyds daarvoor dat die gehalte van die gerusstellingsdienste verbeter word waar die ouditeur ook nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte lewer. Dit is omdat die ouditeure 'n beter begrip van die kliënt se bedrywighede het en derhalwe oor die vermoë beskik om probleme of moontlike probleme op te spoor, en omdat ouditeursfirmas beter gekwalifiseerde personeel trek. Andersyds handel dit oor die bykomende inkomste wat uit nie-gerusstellingsdienste ontvang word.

- Die *derde* argument ten gunste van die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte handel daarvoor dat 'n ouditeur se *onafhanklikheid nie* deur die lewering van nie-gerusstellingsdienste *aangetas word nie*. Volgens Castellano, voorsitter van die AICPA direksie, (2002) is die ouditeursprofessie van mening dat 'n ouditeur se onafhanklikheid en objektiwiteit nie deur die lewering van nie-gerusstellingsdienste beïnvloed word nie omdat daar streng reëls bestaan (die Professionele Gedragskode). Anderson, senior vise-president van die AICPA, ondersteun dit: “We have no tolerance for non-compliance with the rules” (Svaldi 2002).

Die etiese standaarde word egter deur verteenwoordigers van die ouditeursprofessie gestel. Die proses en prosedures vir die stel van etiese standaarde oor onafhanklikheid, spesifiek die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte, maak geen voorsiening vir deelname deur die gemeenskap nie. Die stel van etiese en auditstandaarde wat ouditeure moet nakom, die monitering van die nakoming van die standaarde en die dissiplinerings in die geval van nie-nakoming van die standaarde, word verder in afdelings 2.3 en 2.4 ondersoek.

- Die *vierde* argument is volgens Côté, 'n ouditeur in Kanada, (2002) dat die onafhanklikheid van 'n ouditeur eerder van die relatiewe belangrikheid van kliënte as van die reeks professionele dienste wat deur 'n ouditeursfirma gelewer word, afhanklik is. Volgens hom beïnvloed die lewering van nie-gerusstellingsdienste, in die geval waar die fooie dieselfde is, nie werklik die onafhanklikheid van die ouditeur nie. Onenigheid tussen die ouditeur en die kliënt kan hulle sakeverwantskap benadeel. Die argument dat 'n ontevrede gerusstellingskliënt waarskynlik minder geneë sal wees om van bykomende nie-gerusstellingsdienste gebruik te maak met die gevolg dat die nie-gerusstellingsvennote die gerusstellingsvennote probeer druk om die verskille uit te stryk, verskil glad nie van die geval waar 'n ouditeursfirma met 'n kliënt worstel wat dreig om hulle gerusstellingsaanstelling te beëindig tensy die ouditeur aan hulle wil toegee nie. Daar sal net soveel druk op die ouditeursfirma wees. Druk is eweredig aan die kliënt se belangrikheid vir die ouditeur se portefeulje (Côté 2002). Die dispuut kan oor enige aangeleentheid wees - belasting, gerusstellings- of nie-gerusstellingsdienste. Wat van belang is, is die kliënt se bedingingsmag (Côté 2002). 'n Ouditeur se vermoë om die druk van 'n kliënt te weerstaan word deur die ouditeur se afhanklikheid van die kliënt bepaal en nie deur die dienste wat gelewer word nie. Hoe meer afhanklik die ouditeur is, hoe groter is die druk. Hoe kleiner die ouditeursfirma in vergelyking met die kliënt is, hoe meer vatbaar is die firma vir druk. Druk gaan met enige diens gepaard, insluitende nie-gerusstellingsdienste. Solank ouditering 'n kommersiële transaksie is, kan dit nie vermy word nie.

Côté (2002) se argument word deur Goldwasser (2002) ondersteun: Die uitskakeling van nie-gerusstellingsdienste sal nie noodwendig onafhanklikheid verseker nie. Ouditeure word deur hulle kliënte aangestel en vergoed, wat meebring dat hulle altyd die gevaar om 'n kliënt te verloor, in die gesig staar. As ouditeure verbied word om nie-gerusstellingsdienste aan hulle gerusstellingskliënte te lewer, sal die verlies van 'n gerusstellingskliënt meer nadele inhou as wanneer die firma 'n wyer verskeidenheid dienste aan 'n breër kliëntebasis lewer. Volgens Goldwasser (2002) is die meeste ouditeure van mening dat dit die *algehele ekonomiese belangrikheid van die kliënt vir die ouditeur is wat onafhanklikheid beïnvloed, nie die bedrag van die fooie nie*. Nieteenstaande, as die fooie wat deur die kliënt betaal word groot genoeg is, sal dit waarskynlik die ouditeur se oordeel beïnvloed soos wat die geval was met die VSA\$52 miljoen wat Enron aan Andersen betaal het.

Volgens Goldwasser (2002) wys voorstanders van die beperking van die omvang van dienste wat deur 'n ouditeur gelewer word, op die meer winsgewende (sien redes hiervoor in afdeling 2.2.4) aard van nie-gerusstellingsdienste met die veronderstelling dat meer winsgewende dienste nadeliger vir die onafhanklikheid van die ouditeur is as minder winsgewende dienste. Volgens hom sal 'n aanstelling waar dienste met 'n lae winsmarge gelewer word, waarskynlik nadeliger vir die onafhanklikheid van 'n ouditeur wees as 'n klein aanstelling waar dienste met 'n hoë winsmarge gelewer word. Die *totale winsgewendheid van die aanstelling eerder as die relatiewe winsgewendheid* van nie-gerusstellingsdienste hou 'n gevaar in vir die onafhanklikheid van die ouditeur. Volgens hom is die bedreiging nie die nie-gerusstellingsfooie wat 'n ouditeur van 'n kliënt ontvang nie, maar eerder die moontlikheid om sodanige fooie in die toekoms te ontvang (Goldwasser 2002).

Lazar som die laaste argument soos volg op: Nie-gerusstellingsfooie lei nie tot 'n groter verlies aan onafhanklikheid as 'n groot gerusstellingsfooie nie (Local and regional firms ... 2002). Indien alles dieselfde is, is grootte 'n faktor wat die druk van 'n kliënt kan teëwerk. Kleiner firmas is meer vatbaar. Deur die funksies van ouditeure te beperk, sal hulle meer vatbaar wees en sal hulle onafhanklikheid meer aangetas word. 'n Kliënt sal laer fooie eis of dreig om 'n ander ouditeur te kry.

Die laaste argument ten gunste van die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte is in 'n mate geldig, maar dit regverdig steeds nie die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte nie. Die ouditeur se onafhanklikheid word wel deur die belangrikheid van die kliënt vir die ouditeur beïnvloed en nie deur die bedrag van die fooie nie. Die probleem kan net oorkom word indien die bestuur nie vir die aanstelling en vergoeding van ouditeure verantwoordelik is nie (sien afdeling 2.2.4).

Verder is daar empiriese navorsing wat daarop dui dat die lewering van nie-gerusstellingsdienste nie die onafhanklikheid van 'n ouditeur aantast nie. Die volgende is 'n bewys:

- Drie akademici van 'n universiteit in Amerika, DeFond, Subramaniam en Raghuraman, het in hulle studie geen verband gevind tussen nie-gerusstellingsfooie en die ouditeur se geneigdheid om 'n mening uit te spreek dat die entiteit 'n lopende saak is nie. Die studie het daarop gedui dat die fooie wat ouditeure vir die lewering van beide gerusstellings- en

nie-gerusstellingsdienste ontvang, nie die vermoë van ouditeure om die twee rolle apart te hou, beïnvloed nie. Hulle het aangedui dat daar geen verband tussen die studie, die befondsing van die studie en enige ouditeursfirma was nie (Auditor independence unimpaired ... 2002).

- Twee akademici van 'n universiteit in Amerika, Swanger en Chewning (2002), het 'n studie gedoen oor die siening van 'n ouditeur se onafhanklikheid in die geval waar dieselfde ouditeur die eksterne en interne ouditfunksies verrig. Die studie het getoon dat die 250 finansiële ontleders wat betrokke was, slegs in die geval waar daar geen skeiding is tussen die personeel wat die onderskeie funksies verrig nie, bedenkinge oor 'n ouditeur se onafhanklikheid het. Die skeiding van personeel blyk dus 'n wyse te wees wat tot die onafhanklikheid van die ouditeur bydra.
- Volgens Kinney, voormalige lid van die *Auditing Standards Board* in Amerika en akademikus vir 25 jaar, (1999) het dit uit die nagaan van 20 jaar se verwante empiriese navorsing geblyk dat beleggers nie bekommerd is oor die lewering van nie-gerusstellingsdienste deur hulle ouditeure nie.
- Volgens Sahagian, van KPMG LLP in Toronto, is daar geen empiriese bewyse dat rekeningkundige en auditstandaarde deur die lewering van nie-gerusstellingsdienste aangetas word nie (Middlemiss 2001).
- Volgens Melancon (2000) is daar geen noemenswaardige bewyse van 'n verband tussen die onafhanklikheid van ouditeure en die lewering van gerusstellingsdienste van 'n lae standaard nie.
- Volgens Castellano, voorsitter van die AICPA direksie, (2002) het studies meermale bewys dat die lewering van sekere nie-gerusstellingsdienste beide die kliënt en die ouditeur help om die ekonomiese realiteite van die maatskappy beter te verstaan en om die grondslag vir die lewering van beter gerusstellingsdienste te lê.
- Die *POB's Panel on Audit Effectiveness* - die *O'Malley Panel* het in hulle Augustus 2000 verslag gemeld dat daar geen gevalle, waar die lewering van nie-gerusstellingsdienste 'n nadelige invloed op die doeltreffendheid van die gerusstellingsdiens het, na vore gekom het nie (Castellano 2002).

Daar was nog nooit 'n hofuitspraak wat daarop gedui het dat konsultasiedienste 'n audit nadelig beïnvloed nie, maar die groot ouditeursfirmas slaag daarin om hofsake te skik voordat die verhoor begin en voordat hulle hulle oortredings hoef te erken (Clulow 2002:3).

Ten spyte daarvan dat liggame soos die SEC in Amerika, die *Treadway Commission* en die *US General Accounting Office* nie kon bewys dat die verskaffing van nie-gerusstellingsdienste in oorstemming met die ouditeursprofessie se riglyne oor onafhanklikheid 'n ouditeur se onafhanklikheid beïnvloed nie, het die SEC besluit om daadwerklik eksterne ouditeure te ontmoedig om konsultasiedienste te lewer (Payne 2002:34).

Hoewel die bogenoemde empiriese navorsing daarop dui dat die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte nie die ouditeur se onafhanklikheid aantas nie, bestaan daar empiriese navorsing wat daarop dui dat die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte die onafhanklikheid van die ouditeur wel nadelig beïnvloed (sien argumente teen die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte).

Samevatting

Uit die voorafgaande blyk dit dat die risiko om aanspreeklikheid op te doen na aanleiding van die gerusstellingsdienste wat verskaf is en die feit dat nie-gerusstellingsdienste gewoonlik meer winsgewend as gerusstellingsdienste is (sien redes hiervoor in afdeling 2.2.4) daartoe lei dat ouditeure al meer daartoe neig om nie-gerusstellingsdienste aan hulle gerusstellingskliënte te lewer. Die reguleerders van die ouditeursprofessie het onder die druk van die professie geswig en laat die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte toe. Die onlangse korporatiewe mislukkings het die lewering van nie-gerusstellingsdienste opnuut in die kalklig geplaas. In die geval van Enron is Andersen se onafhanklikheid as gevolg van die aansienlike hoeveelheid nie-gerusstellingsdienste wat hulle aan Enron gelewer het, bevraagteken.

Uit hierdie hoofstuk blyk daar heelwat argumente onderskeidelik *teen* en *ten gunste* van die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte te wees.

Die argumente teen die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte handel daaroor dat die ouditeur, wat aangestel is om 'n onafhanklike mening uit te spreek, 'n *onafhanklike mening oor sy eie werk uitspreek*; dat die ouditeur *te familiêr met die bestuur van die maatskappy raak* wat tot gevolg kan hê dat die bestuur te veel beheer oor die ouditeur-kliëntverhouding het en dat die missie van die ouditeur as gevolg van die noue verbintenis kan vertroebel; en dat die lewering van nie-gerusstellingsdienste die ouditeur se *finansiële afhanklikheid van die gerusstellingskliënt vergroot*. Die ouditeur se onafhanklikheid word beïnvloed deur die moontlikheid om die aanstelling te verloor. Dit kan tot 'n botsing van belange lei en kan tot gevolg hê dat ouditeure meer geneig is om aan die kliënt se wense toe te gee en dat hulle huiwerig is om alarm te maak wanneer hulle onreëlmatighede teëkom. Hiermee saam word die praktyk waar nie-winsgewende gerusstellingsfooie dikwels gehêf word met die doel om kliënteverhoudings op te bou om dan later meer geld met die lewering van nie-gerusstellingsdienste te verdien, aangemoedig.

Dié argumente teen die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte handel almal daaroor dat dit die *onafhanklikheid* of die *siening van die onafhanklikheid* van die ouditeur aantas. Daar is ook 'n hele aantal gesaghebbende mense of instansies wat uitlatings gemaak het wat dit beaam dat die onafhanklikheid van ouditeure aangetas word waar nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte gelewer word. Dit sluit onder meer Levitt, Reeves, Unger en Horngen, voormalige voorsitters van die SEC in Amerika, die Kirk-paneel in 1994, die 1996 verslag van die *General Accounting Office* in Amerika, die 1985/86-jaarverslag van die POB van die AICPA en verskeie akademici in.

Die eerste twee argumente ten gunste van die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte handel enersyds daarvoor dat die *gehalte van die gerusstellingsdienste verbeter* word waar die ouditeur ook nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte lewer, as gevolg daarvan dat die ouditeure 'n beter begrip van die kliënt se bedrywighede het en derhalwe oor die vermoë beskik om probleme of moontlike probleme op te spoor en omdat ouditeursfirmas beter gekwalifiseerde personeel trek. Andersyds handel dit oor die *bykomende inkomste* wat uit nie-gerusstellingsdienste verkry word.

Die internasionale auditstandaarde vereis dat ouditeure oor voldoende kennis van die besigheid van die kliënt moet beskik om die risiko's van wesenlike wanvoorstelling van die finansiële jaarstate, hetsy as gevolg van bedrog of foute, te kan identifiseer en beraam, en bykomende auditprosedures te ontwerp en uit te voer; ongeag of nie-gerusstellingsdienste ook aan die kliënt gelewer word. Deur oor te min kennis van die besigheid van die kliënt te beskik, word daar nie aan die internasionale auditstandaarde voldoen nie.

Indien ouditeure net verbied word om nie-gerusstellingsdienste aan hulle gerusstellingskliënte te lewer, en dus steeds nie-gerusstellingsdienste aan nie-gerusstellingskliënte kan lewer, kan hulle daardeur hulle kundigheid in 'n groot verskeidenheid dissiplines behou, en dus ook hulle aantreklikheid vir huidige en toekomstige werknemers, en kan hulle daardeur hulle relatiewe winsgewendheid behou. Die praktyk waar nie-winsgewende gerusstellingsfooie dikwels gehef word met die doel om kliënteverhoudings op te bou om dan later meer geld met die lewering van nie-gerusstellingsdienste te verdien, sal uitgeskakel word (wat een van die redes is waarom gerusstellingsfooie as onvoldoende beskou word). Die vergoeding van ouditeure word verder in afdeling 2.2.4 ondersoek.

Die derde argument ten gunste van die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte handel daarvoor dat die ouditeur se *onafhanklikheid nie aangetas word nie* omdat daar streng etiese standaarde bestaan.

Die etiese standaard word egter deur verteenwoordigers van die ouditeursprofessie gestel. Die proses en prosedures vir die stel van etiese standaarde oor onafhanklikheid, spesifiek die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte, maak geen voorsiening vir deelname deur die gemeenskap nie. Die stel van etiese en auditstandaarde wat ouditeure moet nakom, en die monitering van die nakoming van die standaard en die dissiplinering in die geval van nie-nakoming van die standaard, word verder in afdelings 2.3 en 2.4 ondersoek.

Laastens is verskeie ouditeure van mening dat die *onafhanklikheid van 'n ouditeur eerder van die relatiewe belangrikheid van kliënte afhang as van die reeks professionele dienste wat gelewer word*. Volgens hulle sal die uitskakeling van nie-gerusstellingsdienste nie noodwendig die onafhanklikheid van ouditeure verseker nie. Dié argument is in 'n mate geldig maar dit regverdig steeds nie die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte nie. Die ouditeur se onafhanklikheid word wel deur die belangrikheid van die kliënt vir die ouditeur beïnvloed en nie deur die bedrag van die fooie nie. Die probleem kan net oorkom word indien die bestuur nie vir die aanstelling en vergoeding van ouditeure verantwoordelik is nie (sien afdeling 2.2.4).

Daar is selfs diegene wat ten gunste van die totale uitskakeling van nie-gerusstellingsdienste is omdat dit die openbare siening van die onafhanklikheid van ouditeure sal bevorder.

Ten spyte van empiriese navorsing wat daarop dui dat die lewering van nie-gerusstellingsdienste nie die ouditeur se onafhanklikheid aantast nie, bestaan die volgende empiriese navorsing wat daarop dui dat die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte die onafhanklikheid van die ouditeur nadelig beïnvloed, hoewel die ouditeursprofessie en die gemeenskap in Suid-Afrika ten gunste van die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte is:

- 43,1% van die gemeenskap en 18,5% van die ouditeursprofessie in Suid-Afrika is van mening dat die objektiwiteit van ouditeure nadelig beïnvloed word deur die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte.
- 82,3% van finansiële ingeligte mense in Suid-Afrika wat meen dat die ouditeur minder objektief is wanneer nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte gelewer word, het min of geen vertroue nie in die ouditeursverslag.
- In Kanada (1988) en in Engeland (1989) dui empiriese navorsing daarop dat nagenoeg 50% en 30% onderskeidelik van die gemeenskap meen dat die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte daartoe lei dat die ouditeur minder objektief is.

Gevolgtrekking

Uit die voorafgaande is dit duidelik dat die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte die *onafhanklikheid* of die *siening van die onafhanklikheid* van die ouditeur aantast. Die Professionele Gedragskodes verwag van ouditeure om onafhanklik in wese en voorkoms te wees. Die ouditeursprofessie moet só optree dat hulle aan die gemeenskap bewys dat hulle onafhanklik is.

Ten spyte daarvan dat die gemeenskap meen dat daar 'n botsing van belange by die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte is en dat die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid van ouditeure daardeur geraak word, word die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte deur die reguleerders van die ouditeursprofessie toegelaat. Die reguleerders het voor die druk van die partye wat gereguleer word, geswig deur die lewering van nie-gerusstellingsdienste toe te laat. Die reguleerders blyk derhalwe vasgevang te wees deur die partye wat reguleer word.

Afgesien van empiriese bewyse is die siening van die gemeenskap die norm waarvolgens die onafhanklikheid van die ouditeursprofessie beoordeel moet word. Die maatstaf behoort te wees: indien die gemeenskap meen dat 'n sekere diens die ouditeur se onafhanklikheid in die gedrang bring, behoort die diens verbied te word.

Na aanleiding van die onlangse korporatiewe mislukkings kan die ouditeursprofessie nie bekostig om die siening van die gemeenskap te verontagsaam nie want die ouditeursprofessie is afhanklik van die vertroue van die gemeenskap ten einde sy voortbestaan te regverdig. Die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte lei daartoe dat daar 'n botsing van belange kan wees en dat die ouditeursprofessie nie as onafhanklik gesien word nie en behoort derhalwe nie deur die reguleerders toegelaat te word nie.

Die gevolgtrekking kan gemaak word dat die gemeenskap slegs gedien kan word indien nie-gerusstellingsdienste, veral dié dienste wat van die tradisionele funksies van die bestuur vervang, slegs aan nie-gerusstellingskliënte gelewer word.

Na aanleiding van die ondersoek van die knelpunte rondom die ouditeursprofessie rakende die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte kan die volgende gevolgtrekking oor die regulering van die professie gemaak word:

Dit blyk dat die reguleerders van die ouditeursprofessie nie werklik *onafhanklik* is van die partye wat reguleer word nie omdat die belange van die partye wat gereguleer word, eerder as die openbare belang, nagestreef word. Die *prosesse en prosedures* van die reguleerders wat vir die stel van standaarde oor onafhanklikheid verantwoordelik is - spesifiek die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte - blyk onvoldoende te wees omdat dit onder meer geen voorsiening maak vir deelname deur die gemeenskap nie.

2.2.3 Die langdurige verbintenis met dieselfde gerusstellingskliënt

In die geval van die ouditeursprofessie is langdurige verbintenis met dieselfde gerusstellingskliënte nie 'n te rare verskynsel nie. Equitable en Ernst & Young se verbintenis bestaan byvoorbeeld al meer as 100 jaar (Hinks 2002:17).

Ouditeure moet nou met hulle kliënte saamwerk om 'n begrip van hulle bedrywighede te verkry en dit te beoordeel. Maar hoe nouer en hoe langer hulle met hulle kliënte saamwerk, hoe groter is die risiko dat persoonlike verhoudings ontwikkel wat hulle onafhanklikheid kan beïnvloed. Die volgende steun dit:

In die geval van WorldCom is daar beskuldigings dat die ouditeure te nou betrokke by hulle kliënt was en derhalwe het hulle misleidende finansiële verslagdoening en swak korporatiewe bestuur oorgesien (SAICA 2003e).

Tussen 1990 en 1999 het 47 maatskappye in Amerika hulle finansiële jaarstate heruitgereik as gevolg van wesenlike rekeningkundige aanpassings. In 2000 was daar meer as 150. Baie van die aanpassings het voorgekom wanneer daar 'n verandering van ouditeure was, wat 'n duidelike bewys was van die “gemoedelikheid” wat tussen bestuur en die vorige ouditeure bestaan het (SAICA 2003e).

Hewitt, die *UK Trade and Industry Secretary*, is van mening dat daar “... a much too cosy relationship between finance officers or chief executives and their auditors” bestaan (SAICA 2003c).

Ouditeure wat aan aandeelhouers verslag doen, het 'n plig om onafhanklik van hulle kliënte te wees ten einde kredietwaardigheid aan hulle verslagdoening te verleen. Ouditeure moet daarop bedag wees om nie onwettige praktyke en onreëlmatighede oor te sien nie. Hulle

behoort nooit in 'n posisie te wees waar hulle toegewings maak of voor die druk van bestuur swig om twyfelagtige of misleidende finansiële verslagdoening te aanvaar nie (SAICA 2003e).

'n Langdurige verbintenis met 'n kliënt kan daartoe lei dat die ouditeur die belange van die kliënt voor die openbare belang stel omdat die ouditeur en die kliënt te familiêr word en omdat die ouditeur afhanklik raak van die inkomste wat deur die kliënt gegenereer word.

Oor die jare was daar verskeie versoeke dat 'n stelsel wat ouditeure verplig om te verwissel, ingestel moet word om die onafhanklikheid van ouditeure en die siening van hulle onafhanklikheid te verbeter. Desnieteenstaande het die reguleerders in die meeste lande daarin geslaag om sulke versoeke teë te staan (SAICA 2003e). Ná Enron was daar opnuut versoeke dat ouditeure moet verwissel. Sommige beweer dat die hele skandaal voorkom kon word indien die ouditeursfirma van tyd tot tyd verwissel het. Die Minister van Finansies van Suid-Afrika het op 8 Mei 2002 in sy toespraak aan die lede van die SAIGR gesê dat dit nie 'n vraag is of die verwisseling van ouditeursfirmas ingestel behoort te word nie, maar hoe dikwels firmas behoort te verwissel (SAICA 2003e). Die Minister het selfs die aanbeveling van die Ministeriële Paneel wat die *Draft Accountancy Profession Bill, 2001* vir die ouditeursprofessie hersien het, naamlik dat slegs die ouditvennote moet verwissel, verwerp (Msiza [red] 2004a).

Daar blyk dus heelwat argumente onderskeidelik *teen* en *ten gunste* van die verpligte verwisseling van ouditeure te wees.

Argumente ten gunste van die verpligte verwisseling van ouditeure

Daar is heelwat argumente ten gunste van die verpligte verwisseling van ouditeure:

- Die eerste argument ten gunste van die verpligte verwisseling van ouditeure is dat dit sal bydra om die *gemeensamheid of familiariteit* met die kliënt en die siening daarvan *die hoof te bied*. Ouditeure raak as gevolg van hulle langdurige verbintenis met 'n kliënt te nou by die kliënt betrokke. Volgens Turner, voormalige SEC hoofrekenmeester, kan die noue betrokkenheid by 'n kliënt veroorsaak dat die missie van ouditeure vertroebel (Rankin 2001a). 'n Langdurige verbintenis met 'n kliënt kan daartoe lei dat die ouditeur die belange van die kliënt voor die openbare belang stel omdat die ouditeur en die kliënt te familiêr word. Die volgende verduideliking van 'n beskuldigde tydens die ondersoek na die Masterbond-maatskappygroep en Beleggersbeskerming in Suid-Afrika is 'n voorbeeld hiervan:

“Mr Chairman, I think one must understand that in auditing, you have a client relationship, a relationship that builds up over the years, and there are times when you must use your professional judgment as to whether or not you want to stick to the letter of the law and erode a relationship with a client, or alternatively you've got to look at the assurances that you're given, look at the sincerity and the client's assurances of what he's going to do, in order to be able to take a view on what you have to do” (Nel Commission 1997:Summary 26-27).

- Die tweede argument ten gunste van die verpligte verwisseling van ouditeure is dat dit sal meebring dat ouditeure *nie so afhanklik raak van die inkomste wat deur 'n kliënt gegenereer word nie* (SAICA 2003e). 'n Langdurige verbintenis met 'n kliënt kan daartoe lei dat die ouditeur die belange van die kliënt voor die openbare belang stel omdat die ouditeur finansiëel afhanklik van die kliënt raak.

Dié twee argumente ten gunste van die verpligte verwisseling van ouditeure handel daarvoor dat dit tot die *onafhanklikheid* of die *siening van die onafhanklikheid* van die ouditeur sal bydra. Waksman (2002), 'n ouditeur, beaam ook dat verwisseling tot 'n ware onafhanklike ouditeursprofessie sal bydra.

- Derdens sal die verpligte verwisseling van ouditeure veroorsaak dat daar 'n *vars en skeptiese benadering* tot die lewering van die gerusstellingsdiens is. Iets wat noodsaaklik is as mens in ag neem dat PricewaterhouseCoopers in Mei 2004 vir R353,89 miljoen gedagvaar is weens beweerde nalatige ouditering van die Nasionale Aartappelkoöperasie van 1983 tot 1998 (De Bruin 2004:1).
- Vierdens sal die voortdurende verwisseling van ouditeure daartoe lei dat 'n ouditeur sal besef dat 'n *volgende ouditeur sy werk gaan hersien* (Tomanelli, 'n praktiserende ouditeur, 2002) - die beste vorm van praktykoorsigte. Andersens sou heel waarskynlik nie Enron se finansiële jaarstate goedgekeur het as hulle geweet het dat hulle as gevolg van die verpligte verwisseling van ouditeure nie die volgende jaar weer die gerusstellingsaanstelling sou hê nie. Verder kan die wete dat 'n kontrak in elk geval tot 'n einde gaan kom, volgens Silvers van die AFL-CIO ('n vakbondvereniging wat 13 miljoen werknemers verteenwoordig), veroorsaak dat 'n ouditeur *gewilliger sal wees om onreëlmatighede aan die kaak te stel* (Svaldi 2002).

Dié twee argumente ten gunste van die verpligte verwisseling van ouditeure handel daarvoor dat dit die *gehalte van audits* of die *siening van die gehalte van audits sal verbeter*.

Argumente teen die verpligte verwisseling van ouditeure

Daar is verskeie argumente teen die verpligte verwisseling van ouditeure:

- Die eerste argument teen die verpligte verwisseling van ouditeure is dat dit daartoe kan bydra dat wesenlike foute en onreëlmatighede by 'n kliënt nie opgespoor word nie. Hoewel ouditeure tydens die beplanning van die gerusstellingsdiens kennis van die kliënt se bedrywighede verkry, neem dit ouditeure normaalweg *tussen twee en drie jaar om 'n deeglike begrip van 'n kliënt se bedrywighede te verkry*. Daar is altyd 'n verhoogde risiko vir die ouditeur in die eerste en tweede jaar nadat 'n nuwe ouditeur aangestel is wat nog nie 'n deeglike begrip van die onderneming het nie (Plastowe 1992 in Gray & Manson 2000:594, SAICA 2003e). Volgens Lazar, 'n ouditeur, is die verpligte verwisseling van ouditeursfirmas nie sinvol nie omdat dit onder meer tot 'n nuwe leerperiode vir ouditeure lei (Local and regional firms ... 2002). Dit word deur verskeie ander ondersteun:
- Volgens Ezzelle, voorsitter van die AICPA, beaam akademiese studies dit dat daar 'n groter moontlikheid in die beginjare van 'n gerusstellingsaanstelling is dat ouditeure

iets by die lewering van 'n gerusstellingsaanstelling kan miskyk omdat hulle nie voldoende ondervinding met die kliënt se besigheid het nie (Tie 2002).

- Volgens Anderson, senior vise-president van die AICPA, sal 'n groter omset van ouditeure daartoe lei dat die risiko van foute, veral in die eerste jaar ná 'n omskakeling, vergroot (Svaldi 2002).
- In 1987 het die *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Treadway Commission) in Amerika in sy finale verslag gemeld dat sy hersiening van bedrog-verwante gevalle dit aan die lig gebring het dat 'n aansienlike hoeveelheid van die betrokke maatskappye pas van ouditeure verander het. Hulle het aanbeveel dat daar tydens praktykoorsigte meer aandag geskenk moet word aan aanstellings waar veranderinge in ouditeure pas plaasgevind het (SAICA 2003e).
- Die tweede argument wil dit hê dat die verpligte verwisseling van ouditeure die *gehalte van gerusstellingsdienste kan laat afneem*. Die SAIGR (SAICA 2003e) is van mening dat die verpligte verwisseling van ouditeure eerder die probleem kan vererger as om 'n oplossing te bied indien al die argumente in aanmerking geneem word. Volgens hulle is daar goeie bewyse dat die verpligte verwisseling van ouditeure daartoe kan lei dat die gehalte van gerusstellingsdienste kan afneem. Volgens Hein, 'n ouditeur, is die moontlikheid dat die gehalte van gerusstellingsdienste in die geval van die verpligte verwisseling van ouditeure kan afneem, 'n groot bekommernis (Local and regional firms ... 2002).

Net soos wat die ouditeursprofessie aan die een kant (bogenoemde twee argumente) redeneer dat die verpligte verwisseling van ouditeure as gevolg van 'n *gebrek aan 'n deeglike begrip* van 'n kliënt se bedrywighede die gehalte van 'n audit kan verlaag, kan daar aan die ander kant aangevoer word dat die verpligte verwisseling van ouditeure veroorsaak dat daar enersyds 'n *vars en skeptiese benadering* tot die lewering van die gerusstellingsdiens is en andersyds dat 'n ouditeur sal besef dat 'n *volgende ouditeur sy werk gaan hersien* (sien die derde en vierde argumente ten gunste van die verpligte verwisseling van ouditeure hierbo) wat die gehalte van 'n audit kan verhoog.

Volgens Thompson, die nasionale direkteur verantwoordelik vir professionele standaarde van Grant Thornton LLP, kan die probleem van 'n gebrek aan 'n deeglike kennis en begrip van die kliënt se besigheid in 'n groot mate oorkom word. Hulle firma is van voorneme om 'n ondervragingsproses te gebruik om die oordrag van belangrike inligting van ouditeur tot ouditeur te bewerkstellig (Lorinc 2002).

ISA 315 (AASB 2005c) vereis dat ouditeure oor voldoende kennis van die besigheid van die kliënt moet beskik ten einde die risiko's van wesenlike wanvoorstelling van die finansiële jaarstate, hetsy as gevolg van bedrog of foute, te kan identifiseer en te beraam, en om bykomende auditprosedures te ontwerp en uit te voer, ongeag of nie-gerusstellingsdienste ook aan die kliënt gelewer word. Deur oor onvoldoende kennis van die besigheid van die kliënt te beskik, word daar nie aan die internasionale auditstandaarde voldoen nie.

- Derdens is die verpligte verwisseling van ouditeure volgens Politziner, 'n ouditeur, ook *nie tot voordeel van die kliënt nie* (Local and regional firms ... 2002).

'n Kliënt ontvang baie waarde van 'n ouditeursfirma wat gegrond is op kennis wat hulle oor jare verkry het. Die verpligte verwisseling dui daarop dat 'n gerusstellingsaanstelling slegs 'n “commodity” is, dat kliënte dit van enigiemand kan verkry en dat daar geen spesifieke waarde verkry word van die ouditeur se kennis van die stelsel en die kliënt se personeel wat oor jare opgedoen is nie (Local and regional firms ... 2002).

Verder kan die verpligte verwisseling van ouditeure baie tydrowend en ontwrigtend vir die kliënt wees (SAICA 2003e).

Die *aanvanklike koste*, as gevolg van verwisseling, is *hoër* as wat dit normaalweg is (Waksman 2002, SAICA 2003e). Die verwisseling van ouditeure kan die koste van die lewering van gerusstellingsdienste verhoog omdat dit ekstra tyd vereis om 'n begrip van die besigheid van 'n kliënt te verkry (SAICA 2003e). KPMG LLP het in 'n voorlegging aan die SEC gemeld dat die koste van 'n enkele verwisseling van 'n vennoot in die omgewing van VSA\$250 000 kan beloop. Volgens Lazar, 'n praktiserende ouditeur, is die verpligte verwisseling van ouditeursfirmas nie sinvol nie omdat dit onder meer baie kos (Local and regional firms ... 2002).

Die verkryging van voldoende kennis van die besigheid van die kliënt sal noodwendig met 'n toename in tyd en fooie gepaard gaan, maar dit is 'n onvermydelike koste van gerusstellingsdienste ten einde die nodige gerusstelling in die ouditeursverslag aan die aandeelhouers te verskaf. Volgens Van Wyk (2003:2) is dit 'n koste wat die SEC klaarblyklik die moeite werd ag om te betaal. Carmichael, hoofouditeur van die PCAOB, se opmerking is: “Tough - that's the cost of being a public company” (Sweeney 2002). *SEC Commissioner*, Glassman, het ook gewaarsku dat die verpligte verandering van ouditvennote elke vyf jaar die mededinging tussen ouditeursfirmas kan benadeel en gevolglik die koste van die lewering van gerusstellingsdienste vir maatskappye kan opjaag (Rankin 2002).

- Vierdens kan dit *moelik wees om inkomende ouditeure met die nodige kennis* van die industrie of agtergrond oor 'n sekere kliënt *te vind*. Die gerusstellingsdienste van genoteerde maatskappye sal steeds deur dieselfde paar groot firmas op 'n verwisselingsbasis gelewer word (Waksman 2002). Volgens Mathews, 'n ouditeur, is die verpligte verwisseling van ouditeursfirmas nie sinvol nie omdat die moontlike aantal firmas, byvoorbeeld in die geval van finansiële instellings, so beperk is (Local and regional firms ... 2002).

Ouditeursfirmas investeer aansienlik in personeel te einde nis-kundigheid in 'n sekere industrie te verkry. Die langdurige verbintenis met 'n kliënt lei ook daartoe dat die personeel onskatbare kennis van die maatskappy opdoen. Die gevolg van verpligte verwisseling sal wees dat die nuwe firma sal poog om soveel vennote en sleutelpersoneel as moontlik van die vorige ouditeursfirma te lok te einde hulle kennis te benut. In die geval van verpligte verwisseling sal maatskappye steeds in staat wees om langtermyn-verhoudings op te bou met ouditpersoneel, ongeag die firma vir wie hulle werk (Evans 2002:17). Volgens Lerner, hoof van risikobestuur by KPMG, en Hughes, vennoot by

PricewaterhouseCoopers, kan die hoofdoel van verwisseling verrydel word deur personeel wat vrylik tussen firmas beweeg sodat die ouditeure van die gerusstellingskliënt die ondervinding en kennis behou (Perry 2002a:3).

Die probleem om inkomende ouditeure met die nodige kennis te vind, kan oorkom word deur byvoorbeeld net te vereis dat ouditvennote en senior personeel betrokke by 'n gerusstellingsaanstelling moet verwissel.

- In die vyfde plek word kommer ook uitgespreek oor die *behoud van die gehalte van 'n gerusstellingsaanstelling tot die einde van die periode*. Sleutelpersoneel wat besef dat hulle nie aan die einde van die tydperk werk gaan hê nie, kan die ouditspan in die finale fase van 'n ouditperiode verlaat. Die probleem kan veral in gespesialiseerde industrieë 'n invloed op die ouditrisiko hê (SAICA 2003e).

Hierdie argument hou nie regtig water nie, want die aandeelhouers stel die ouditeure jaarliks op die algemene jaarvergadering van die maatskappy aan. Die onsekerheid om die gerusstellingsdiens die volgende jaar te lewer, bestaan derhalwe jaarliks. Sien afdeling 2.2.4 waar die aanstelling en vergoeding van ouditeure as een van die knelpunte rondom die ouditeursprofessie bespreek word.

- In die sesde plek is die SAIGR van mening dat die verwisseling van ouditeure na 'n goeie idee klink, maar dit *spreek nie die werklike aangeleentheid aan nie*, naamlik “... of auditors blowing the whistle at the right time” (SAICA 2003e).
- Laastens *elimineer* die verwisseling van ouditeure *sommige van die faktore wat die onafhanklikheid van 'n ouditeur kan aantast, maar dit kan ook op ander wyses gedoen word*. Soos byvoorbeeld as ouditeure deur 'n onafhanklike ouditkomitee (sien afdeling 2.2.4) aangestel en vergoed word, want dan kan hulle in 'n beter posisie wees om hulle rol te vervul. Die SAIGR vra die vraag waarom moet die ouditeure, in die geval waar die aandeelhouers en die ouditkomitee tevrede is met die wyse waarop hulle hulle pligte uitvoer, verwissel en gevolglik die maatskappy aan onnodige risiko blootstel (SAICA 2003e). Volgens Wolf, 'n ouditeur, is verwisseling nie nodig waar ouditeursfirmas die professionele standaard volg en as die direksie en die ouditkomitee hulle take behoorlik uitvoer nie (Local and regional firms ... 2002). Volgens Davis, 'n vennoot by PricewaterhouseCoopers in Engeland, (2002c:12) sal die verpligte verwisseling meebring dat ouditeure voortdurend in 'n “selling mode” is wat die teenoorgestelde is van wat verlang word.

Die laaste twee argumente teen die verpligte verwisseling van ouditeure is in 'n mate geldig, maar dit regverdig steeds nie die langdurige verbintenis met dieselfde gerusstellingskliënt nie. Gesien in die lig van die kwynende vertroue in die ouditeursprofessie kan daar egter nie genoeg gedoen word om veral die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid van ouditeure te bevorder nie. Al is 'n onafhanklike ouditkomitee vir die aanstelling en vergoeding van ouditeure verantwoordelik, word die verwisseling van ouditeure gesien as een van die wyses wat daartoe sal bydra om die gemeensaamheid of familiariteit met die kliënt die hoof te bied en te sorg vir 'n vars en skeptiese benadering tot die gerusstellingsdiens. Die aanstelling en vergoeding van ouditeure word verder in afdeling 2.2.4 ondersoek.

Samevatting

Ouditeure moet ten nouste met hulle kliënte saamwerk om 'n begrip van hulle bedrywighede te verkry en dit te beoordeel. Maar hoe langer hulle met hulle kliënte saamwerk, hoe groter is die risiko dat persoonlike verhoudings ontwikkel wat hulle onafhanklikheid kan beïnvloed. 'n Langdurige verbintenis met 'n kliënt kan daartoe lei dat die ouditeur die belange van die kliënt voor die openbare belang stel omdat die ouditeur en die kliënt te familiêr word en omdat die ouditeur afhanklik raak van die inkomste wat deur die kliënt genereer word.

Die verpligte verwisseling van ouditeure word as een wyse gesien waardeur die onafhanklikheid van die ouditeursprofessie bevorder kan word.

Uit hierdie hoofstuk blyk heelwat argumente onderskeidelik teen en ten gunste van die verpligte verwisseling van ouditeure.

Die eerste twee argumente ten gunste van verpligte verwisseling handel daaroor dat dit tot die *onafhanklikheid* of die *siening van die onafhanklikheid* van die ouditeur *sal bydra* omdat daar voorkom word dat die ouditeur en 'n kliënt te familiêr word en dat die ouditeur finansiëel afhanklik raak van die inkomste wat deur die kliënt genereer word. Die siening bestaan dat verwisseling tot 'n ware onafhanklike ouditeursprofessie sal bydra.

Die volgende twee argumente ten gunste van die verpligte verwisseling van ouditeure handel daaroor dat dit die *gehalte van audits* of die *siening van die gehalte van audits sal verhoog* omdat dit 'n vars en skeptiese benadering tot die lewering van die gerusstellingsdiens meebring en omdat 'n ouditeur sal beseft dat 'n volgende ouditeur sy werk gaan hersien - die beste vorm van praktykoorsigte. Die wete dat 'n kontrak in elk geval tot 'n einde gaan kom, kan veroorsaak dat 'n ouditeur gewilliger is om onreëlmatighede aan die kaak te stel.

In teenstelling met die bogenoemde twee argumente ten gunste van die verpligte verwisseling van ouditeure - wat wil hê dat dit die *gehalte van audits* of die *siening van die gehalte van audits sal verhoog* - is die eerste argument van die ouditeursprofessie téén verpligte verwisseling dat dit die gehalte van 'n audit kan laat verswak weens 'n *gebrek aan 'n deeglike begrip* van 'n kliënt se bedrywighede. Die probleem van 'n gebrek aan kennis en begrip van die kliënt se besigheid deur die inkomende ouditeur kan egter oorkom word, onder meer deur 'n ondervragingsproses om die oordrag van kennis te bewerkstellig. Internasionale auditstandaarde vereis dat ouditeure oor voldoende kennis van die besigheid van die kliënt moet beskik om die risiko's van wesenlike wanvoorstelling van die finansiële jaarstate, hetsy as gevolg van bedrog of foute, te kan identifiseer en te beraam en om bykomende auditprosedures te ontwerp en uit te voer, ongeag of nie-gerusstellingsdienste ook aan die kliënt gelewer word. Deur oor onvoldoende kennis van die besigheid van die kliënt te beskik, word daar nie aan die internasionale auditstandaarde voldoen nie.

Die tweede argument teen die verpligte verwisseling van ouditeure handel daaroor dat dit *nie tot voordeel van die kliënt is nie* omdat 'n kliënt baie waarde van 'n ouditeursfirma ontvang uit hoofde van kennis wat hulle oor jare verkry het. Die verkryging van voldoende kennis van die besigheid sal noodwendig met 'n toename in tyd en fooie gepaard gaan. Dit is egter 'n onvermydelike koste van gerusstellingsdienste ten einde die nodige gerusstelling in die ouditeursverslag aan die aandeelhouers te verskaf. Die SEC in Amerika ag dit 'n koste wat die moeite werd is om te betaal.

Die derde argument wat teen die verpligte verwisseling van ouditeure aangevoer word, is dat dit 'n probleem kan wees om *inkomende ouditeure met die nodige kennis en agtergrond* te vind. 'n Moontlike oplossing is dalk dat net die auditvennote en senior personeel betrokke by 'n gerusstellingsaanstelling moet verwissel.

Die volgende argument handel oor die *behoud van die gehalte* van die lewering van 'n gerusstellingsdiens *tot die einde van 'n auditperiode*. Hierdie argument hou nie regtig water nie, want die aandeelhouders stel die ouditeure jaarliks op die algemene jaarvergadering van die maatskappy aan. Die onsekerheid om die gerusstellingsdiens die volgende jaar te lewer, bestaan derhalwe jaarliks.

Ten slotte is die argument van die ouditeursprofessie dat die verwisseling van ouditeure sommige van die faktore wat die onafhanklikheid van 'n ouditeur kan aantast, elimineer, maar dat dit ook *op ander wyses gedoen kan word*. Dit is in 'n mate geldig, maar dit regverdig steeds nie die langdurige verbintenis met dieselfde gerusstellingskliënt nie.

Gevolgtrekking

Uit die voorafgaande is dit duidelik dat 'n langdurige verbintenis met dieselfde gerusstellingskliënt die *onafhanklikheid* of die *siening van die onafhanklikheid* van die ouditeur aantast. Die ouditeur stel die belange van die kliënt voor die openbare belang omdat die ouditeur en die kliënt te familiêr word en omdat die ouditeur afhanklik raak van die inkomste wat die kliënt genereer.

Afgesien van empiriese bewyse is die siening van die gemeenskap die norm waarvolgens die onafhanklikheid van die ouditeursprofessie beoordeel moet word. Die maatstaf behoort te wees: indien die gemeenskap meen dat 'n sekere praktyk die ouditeur se onafhanklikheid in die gedrang bring, behoort die praktyk verbied te word.

Die verpligte verwisseling van ouditeure word as een wyse gesien waardeur die onafhanklikheid van die ouditeursprofessie bevorder kan word. Die ouditeursprofessie is egter nie ten gunste van die verpligte verwisseling van ouditeure nie. Dit is te verstane dat hulle hulle eie kliëntebasis beskerm.

Volgens die ouditeursprofessie kan die verpligte verwisseling van ouditeure as gevolg van 'n gebrek aan 'n deeglike begrip van 'n kliënt se bedrywighede daartoe lei dat die gehalte van 'n audit kan afneem. Aan die ander kant kan die gehalte van 'n audit toeneem omdat verwisseling 'n vars en skeptiese benadering tot die lewering van gerusstellingsdienste meebring en omdat 'n ouditeur sal besef dat 'n volgende ouditeur sy werk gaan hersien (wat die beste vorm van praktykoorsigte is). Die gehalte van 'n gerusstellingsdiens hang grootliks af van 'n balans tussen 'n vars benadering en die kennis en insig van 'n maatskappy wat deur ondervinding opgedoen word. Internasionale auditstandaarde vereis dat ouditeure oor voldoende kennis van die besigheid van die kliënt moet beskik om die risiko's van wesenlike wanvoorstelling van die finansiële jaarstate, hetsy as gevolg van bedrog of foute, te kan identifiseer en te beraam en om bykomende auditprosedures te ontwerp en uit te voer. Dit sal noodwendig met 'n toename in fooie gepaard gaan, maar in die openbare belang is dit 'n koste wat die moeite werd is om te betaal.

Ten spyte daarvan dat die gemeenskap meen dat 'n langdurige verbintenis met dieselfde gerusstellingskliënt tot 'n botsing van belange lei en dat die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid van ouditeure daardeur geraak word, word ouditeure nie verplig om te verwissel nie. Langdurige verbintenisse met dieselfde gerusstellingskliënte word deur die reguleerders van die ouditeursprofessie toegelaat.

Na aanleiding van die aantal korporatiewe mislukkings en die behoefte aan die onafhanklikheid van 'n ouditeur blyk die verpligte verwisseling van ouditeure in die beste belang van die gemeenskap te wees en derhalwe ook op die langtermyn in die beste belang van die ouditeursprofessie omdat dit die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid van die ouditeursprofessie verbeter.

Die gevolgtrekking kan gemaak word dat die gemeenskap slegs gedien sal word indien ouditeure verplig word om te verwissel. In die bepaling van hoe dikwels verwisseling moet plaasvind en of net die ouditvennote en senior personeel betrokke by 'n gerusstellingsaanstelling of die hele ouditeursfirma moet verwissel, moet al die faktore wat die gehalte van 'n audit beïnvloed in aanmerking geneem word asook die beskikbaarheid van inkomende ouditeure met die nodige kennis en agtergrond.

Na aanleiding van die ondersoek van die knelpunte rondom die ouditeursprofessie rakende die langdurige verbintenis met dieselfde gerusstellingskliënt, kan die volgende gevolgtrekking oor die regulering van die ouditeursprofessie gemaak word:

Dit blyk dat die reguleerders van die ouditeursprofessie nie werklik *onafhanklik* is van die partye wat gereguleer word nie omdat die belange van die partye wat gereguleer word, eerder as die openbare belang, nagestreef word. Die *prosesse en prosedures* van die reguleerders wat vir die stel van standaarde oor onafhanklikheid verantwoordelik is, spesifiek die verwisseling van ouditeure, blyk onvoldoende te wees omdat dit onder meer geen voorsiening maak vir deelname deur die gemeenskap nie.

2.2.4 Die aanstelling en vergoeding van ouditeure

Aanstelling

In Suid-Afrika word ouditeure op die algemene jaarvergadering deur die aandeelhouders aangestel. In die meeste gevalle word die aanstelling grootliks deur die bestuur beïnvloed en die aandeelhouders bekragtig net die aanbeveling. Dit is ook meestal wêreldwyd die geval (SAICA 2003c). Dié praktyk lei daartoe dat die ouditeure nie as onafhanklik van die bestuur gesien word nie. Die siening word deur die volgende aanhaling in die *Sunday Times* (More statements on ... 2002/3:4) gesteun:

“The reputation of the auditing profession has never been worse. ... So the only way to win back the confidence of the public would be for the JSE Securities Exchange to appoint a public company's auditors. Better still, the JSE should form its own firm of auditing 'untouchables' and send them in to perform a proper examination of the company's accounts, without fear of favour”.

Vergoeding

Die vergoeding wat ouditeure ontvang, word deur die bestuur van die gerusstellingskliënt en die ouditeure bepaal. In die lig daarvan dat die ouditeur deur die maatskappy betaal word, het Gloeck (1993) bevind dat 57,3% van finansiële ingeligte mense en 49% van ouditeure in openbare praktyk van mening is dat die ouditeur sterk deur die bestuur beïnvloed word (in die afwesigheid van die woord *sterk* kon die persentasie waarskynlik heelwat hoër gewees het) (Gloeck 1993:258, 261 & 389). Die wyse waarop die auditfooi bepaal en betaal word, bring derhalwe die onafhanklikheid van die ouditeur in gedrang. Die meeste aandeelhouders sien die ouditeur nie as onafhanklik van die bestuur nie omdat die bestuur die ouditeur betaal. Een van die respondente in die empiriese ondersoek deur Gloeck (1993:260) het die algemene gevoel rakende die onafhanklikheid van die ouditeur van die bestuur soos volg opgesom: “The auditor may be 'a watchdog rather than a bloodhound', but the profession short sells the public and shareholders, in my view, by allowing itself to become management lapdogs”.

Volgens ondersoeke in Amerika (1984), Kanada (1988) en Engeland (1989) is onderskeidelik 39%, 31% en 44% van die gemeenskap van mening dat die ouditeur sterk deur die bestuur beïnvloed word (Gloeck 1993:264 & 349) wat daarop dui dat die probleem die ergste in Suid-Afrika is.

Gloeck (1993) het ook bevind dat meer as 'n derde van finansiële ingeligte mense van mening is dat die ouditeur aan diegene binne (in diens van) die onderneming verslag doen (Gloeck 1993:282) wat 'n verdere aanduiding is van die siening oor die gebrek aan onafhanklikheid van die ouditeur.

Winsgewindheid van gerusstellingsdienste

Alle maatskappye word statutêr verplig om jaarliks geouditeer te word. Die ouditeursprofessie beskik oor die statutêre monopolie om die eksterne auditfunksie te verrig. Dit stel auditfirma's in staat om miljoene rande aan auditfooi te verdien. Daar blyk egter grootliks twee faktore te wees wat druk plaas op die bepaling van die vergoeding vir gerusstellingsdienste, naamlik:

- *Mededinging* tussen ouditeure. Sedert die middel 1970's het die ouditeursprofessie wêreldwyd 'n aantal veranderinge ondergaan. Die opheffing van reëls wat mededingende praktyke verbied, was veral vir die onafhanklikheid van ouditeure van belang. Dit het gelei tot 'n toename in mededinging om kliënte, insluitende prysmededinging. Prysmededinging het tot 'n verlaging in die winsmarges van gerusstellingsdienste gelei (Walker 1999, Hayes 2002).

In die laaste aantal jare het maatskappye hulle gerusstellingsdienste op tender uitgesit omdat dit 'n doeltreffende manier is om gerusstellingsfooi te beheer. Dit het daartoe gelei dat meer druk op gerusstellingsfooi geplaas is. In baie gevalle, waar 'n ouditeur tender om 'n gerusstellingsaanstelling te kry of te behou, word die fooi verlaag (SAICA 2003c). “In our country we have allowed our audit fee base to be eroded in a very competitive market... This has meant that firms rely on non-audit services to supplement their income” (Clulow 2002:3).

- “*Low-balling*”. Uit afdeling 2.2.2 het dit geblyk dat die ouditeursprofessie daarvan beskuldig word dat nie-winsgewende gerusstellingsfooie dikwels gehef word met die doel om kliënteverhoudings op te bou en dan later nie-gerusstellingsdienste te lewer. Dit word deur die akademici Rockness, Ivancevich en Keaveny (2001) bevestig. Volgens Willens, 'n finansiële ontleder by Lehman Brothers, tender ouditeure laag vir gerusstellingsdienste met die wete dat hulle die geld met die lewering van nie-gerusstellingsdienste sal verhaal (Sweeney 2002). Ten einde hulle inkomste te verhoog, gebruik ouditeure hulle gerusstellingsaanstellings as “loss leaders for selling more lucrative consulting work” (Kahn 2003).

Dit word deur Kretz ondersteun. Volgens hom maak hulle, as 'n plaaslike firma, en ander firmas van dieselfde grootte, tradisioneel hulle meeste geld uit die lewering van gerusstellingsdienste. Maar as hulle VSA\$50 000 vir die lewering van gerusstellingsdienste tender en 'n nasionale firma, wat die gerusstellingsaanstelling as 'n “loss leader” gebruik, tender VSA\$30 000, is daar feitlik geen kans dat hulle die aanstelling gaan kry nie (Banham 2003).

Verder word dit deur Mendlowitz, senior vennoot by Mendlowitz Weitsen LLP, beaam. Volgens hom word hulle uit die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan publieke maatskappye uitgesluit omdat die nasionale ouditeursfirmas die gerusstellingsdiens “lowball” met die doel om meer winsgewende nie-gerusstellingsdienste te lewer (Banham 2003).

Dié praktyk lei daartoe dat die lewering van nie-gerusstellingsdienste gewoonlik meer winsgewend as die lewering van gerusstellingsdienste is, wat een van die redes is waarom ouditeure al meer daartoe neig om nie-gerusstellingsdienste aan hulle kliënte te lewer (sien afdeling 2.2.2). Die inkomste wat ouditeursfirmas wat eens uitsluitlik gerusstellingsdienste gelewer het, van gerusstellingsdienste ontvang, het tot een derde van hulle totale inkomste gedaal, terwyl inkomste uit nie-gerusstellingsdienste die helfte opmaak (Walker 1999, Hayes 2002).

Die verlaging of beperking van gerusstellingsfooie om watter rede ook al (in 'n poging om 'n tender te verseker, as gevolg van “low-balling”, omdat bestuur meer ingestel is om die koste te beperk), lei daartoe dat ouditeure by die lewering van 'n gerusstellingsdiens 'n kompromie tussen die koste van die gerusstellingsdiens en die omvang van die gerusstellingsdiens moet bewerkstellig. Dit kan tot 'n besnoeiing van die koste van die gerusstellingsdiens lei deurdat minder hulpbronne aan die gerusstellingsdiens toegedeel word met die gevolg dat die gerusstellingsdiens nie behoorlik gelewer word nie, wat nie in belang van óf die maatskappy óf die gemeenskap is nie.

Krus, 'n ouditeur, (2002) is van mening dat gerusstellingsdienste winsgewender gemaak moet word sodat ouditeure net op gerusstellingsdienste kan fokus sonder die nodigheid om nie-gerusstellingsdienste te lewer ten einde voort te bestaan en uit te brei. Die argument hou egter nie water nie, want dit is praktyke van die ouditeursprofessie self wat veroorsaak dat die lewering van gerusstellingsdienste minder winsgewend as die lewering van nie-gerusstellingsdienste is.

Volgens Kahn (2003) het die skandale oor die laaste paar jaar ironies genoeg 'n geleentheid aan ouditeure gebied. Maatskappye is nou bereid om vir hoëgehalte-gerusstellingsdienste te betaal. Dit kan ouditeure in staat stel om hulle twyfelagtige praktyke te staak en die vertroue van die gemeenskap terug te wen.

Soos reeds blyk uit die voorafgaande deel van hierdie hoofstuk word die ouditeursprofessie daarvan beskuldig dat hulle as gevolg van die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte (sien afdeling 2.2.2) en langdurige verbintenisse met dieselfde gerusstellingskliënt (sien afdeling 2.2.3) te nou betrokke is by die bestuur van 'n kliënt. Volgens Krus (2002) het ouditeursfirmas ook bewys dat hulle nie self vir die vergoeding van ouditeure verantwoordelik kan wees nie. Daar is dus oproepe dat die ouditkomitee⁵ van die kliënt (SAICA 2003c) vir die aanstelling en vergoeding van ouditeure verantwoordelik moet wees.

Daar blyk heelwat argumente onderskeidelik *teen* en *ten gunste van* die aanstelling en vergoeding van ouditeure deur die ouditkomitee te wees.

Argumente ten gunste van die aanstelling en vergoeding van ouditeure deur die ouditkomitee

Daar blyk die volgende argumente ten gunste van die aanstelling en vergoeding van ouditeure deur die ouditkomitee:

- Die eerste argument is dat die ouditkomitee volgens Barker, 'n akademikus in Ierland, (2002) die *geloofwaardigheid van die ouditeure* verhoog. Die SAIGR (SAICA 2003c) beaam dit dat die onafhanklikheid van ouditeure bevorder word indien die ouditkomitee van die kliënt by die aanstellingsproses betrokke is en die vergoeding bepaal. Volgens Canning en Ogartaigh, akademici in Ierland, (2002a) en volgens die *Ramsay Report* (2001:70) steun navorsing die siening dat 'n behoorlik saamgestelde en doeltreffende ouditkomitee die siening van die onafhanklikheid van die ouditeur verhoog.

⁵ Die King-verslag oor korporatiewe beheer wat riglyne oor goeie korporatiewe beheer in die private sektor in Suid-Afrika bevat, beveel die instelling van 'n ouditkomitee vir alle maatskappye in die private sektor aan. Die riglyne geniet egter geen statutêre steun nie met die gevolg dat alle maatskappye in Suid-Afrika nie daaraan hoef te voldoen nie (ingevolge die JSE regulasies moet genoteerde maatskappye aan die King-verslag voldoen). Daarteenoor verplig die PFMA alle openbare instansies om 'n doeltreffende ouditkomitee in te stel.

'n Ouditkomitee bestaan uit 'n gekose aantal lede van die maatskappy se raad van direkteure. Dit bestaan meestal uit drie tot vyf of soms tot soveel as sewe direkteure wat nie by die bestuur van die maatskappy betrokke is nie (Arens, Elder & Beasley 2003:84).

Indien bestuur by die aanstellingsproses betrokke is, het hulle 'n té groot invloed op die proses (Lerner 2002:12) wat daartoe lei dat die ouditeure nie as onafhanklik van die bestuur, deur wie hulle eintlik aangestel is, gesien word nie. Volgens Lerner, hoof van risikobestuur by KPMG in die Verenigde Koninkryk en voorsitter van die etiekgroep van die ICAEW, (2002:12) word die probleem dat bestuur 'n té groot invloed op die aanstellingsproses uitoefen, oorkom indien die ouditkomitee ook betrokke is en die aandeelhouers uiteindelik vir die goedkeuring van die ouditeur verantwoordelik is. Die direkteure beskik oor 'n deeglike kennis van die maatskappy se besigheid, die risiko's wat betrokke is en wat van die ouditeure vereis word, en die ouditkomitees word spesifiek daarmee belas om te verseker dat die aanstellingsproses onbevooroordeeld plaasvind. Hewitt, die *United Kingdom Trade and Industry Secretary*, is van mening dat die ouditkomitee eerder die ouditeure namens die aandeelhouers moet aanstel (SAICA 2003c).

Die enigste probleem met hierdie argument is dat daar twyfel oor die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid van die ouditkomitee kan bestaan (sien die eerste argument teen die aanstelling en vergoeding van ouditeure deur die ouditkomitee).

- Die tweede argument ten gunste van die aanstelling en vergoeding van ouditeure deur die ouditkomitee is dat die ouditkomitee *nie alleen deur koste gedryf behoort te word nie*, soos wat dikwels met bestuur die geval is.

In afdeling 2.2.3 is gemeld dat dit ouditeure normaalweg tussen twee en drie jaar neem om 'n deeglike begrip van 'n kliënt se bedrywighede te verkry. In belang van die maatskappy en die gemeenskap moet die omvang van die gerusstellingsdiens gedurende dié tydperk nie beperk word nie, wat derhalwe tot verhoogde koste vir die maatskappy lei. Indien die bestuur oor die fooie moet besluit, kan hulle waarskynlik meer ingestel wees om die koste te beperk (SAICA 2003c). Die probleem sal ook net vererger indien die verwisseling van ouditeure verpligtend is (sien afdeling 2.2.3).

Volgens die SAIGR (SAICA 2003c) kan die feit dat 'n gerusstellingsaanstelling op tender gesit word, geen skade doen nie mits dit deur 'n ouditkomitee, wat nie deur koste alleen gedryf word nie, beheer word. Die ouditeur wat die beste waarde vir geld aan die maatskappy bied, moet aangestel word.

Argumente teen die aanstelling en vergoeding van ouditeure deur die ouditkomitee

Daar is heelwat argumente teen die aanstelling en vergoeding van ouditeure deur die ouditkomitee:

- Die vernaamste argument daarteen is dat daar *twyfel oor die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid* van die ouditkomitee kan bestaan omdat hulle steeds direkteure van die maatskappy is. Ten einde van waarde te wees, moet die ouditkomitee onafhanklik wees en as onafhanklik gesien word en moet hulle daadwerklik in die belang van die gemeenskap optree. Die onafhanklikheid van die ouditkomitee is belangrik sodat hulle oordeel nie deur hulle betrokkenheid by die bestuur of by die ouditeur beïnvloed word nie. Solank die ouditkomitee afhanklik is van die bestuur of die

ouditeure kan hulle volgens Carmichael, hoofouditeur van die PCAOB, nie behoorlik as 'n waghond funksioneer nie (Sweeney 2002). Elson, 'n akademikus in Amerika, beaam ook dat die onafhanklikheid van 'n ouditkomitee van uiterste belang vir die sukses van die funksie is en dat dit nie net die botsing van belange verminder nie maar ook verseker dat die eksterne ouditeure 'n toevlug het indien hulle vrae en bekommernisse het (Sweeney & Vallario 2002). Ten spyte daarvan dat die King-verslag net aanbeveel dat 'n ouditkomitee vir alle maatskappye in die private sektor ingestel word (ingevolge die JSE regulasies moet genoteerde maatskappye aan die King-verslag voldoen), vereis die PFMA (artikel 77) dat die meerderheid van die lede en die voorsitter van die ouditkomitee van openbare instellings op geen wyse deel van die kliënt moet wees nie.

- 'n Verdere argument handel oor die *doeltreffendheid* van die ouditkomitee. Die doeltreffendheid van 'n ouditkomitee hang volgens Canning en Ogartaigh, akademici in Ierland, (2002a) grootliks af van sy lede. Ernst & Young is van mening dat maatskappye probleme kan ondervind om gekwalifiseerde finansiële kundiges wat op ouditkomitees kan dien, te lok en te behou, wat daartoe kan lei dat die doeltreffendheid van die ouditkomitee kan verwater (Van Wyk 2003:5).

'n Liggaam soos die ouditkomitee beskik nie oor die tyd, hulpbronne of besigheidsinsig waaroor die direkteure beskik nie, wat tot 'n afname in die gehalte van 'n gerusstellingsdiens kan lei. Só 'n liggaam verstaan nie die besigheid van die kliënt so goed dat die beste ouditeursfirma aangestel word nie. Volgens Jones, tegniese vennoot by Deloitte in Engeland, (2002b:8) sal aanstellings deur 'n onafhanklike liggaam op 'n meer simplistiese wyse gedoen word want om dit deeglik te doen, sal te tydrowend wees, en sal die aanstelling van 'n ouditeur op 'n oppervlakkige wyse lei tot die verlaging van die gehalte van 'n gerusstellingsdiens. Inligting oor die maatskappy se risiko's en ouditbehoefte is onontbeerlik vir die aanstellingsproses om behoorlik plaas te vind en maatskappye sal die bekendmaking daarvan as 'n skending van vertroulikheid beskou.

'n Moontlike oplossing is volgens Bart, 'n professor in besigheidstrategie en innovasie, dat direkteure formele prosedures of handleidings moet hê wat die oorsigfunksies van hulle ouditkomitees lei. Volgens hom moet alles nie meer ongesiens goedgekeur word nie (Lorinc 2002). Sodanige handleidings moet onder meer die ouditkomitee se verantwoordelikhede en die aard van hulle kwalifikasies bepaal (Lorinc 2002). Volgens Bart moet die handleiding en die ouditkomitee se self-evaluasie in die jaarverslag van die maatskappy gepubliseer word en 'n oorsigliggaam moet die mag hê om dit op 'n toetsgrondslag na te gaan ten einde te bepaal of daar aan die beginsels soos uiteengesit in die handleiding voldoen word (Lorinc 2002).

Ouditkomitees moet ook oor hulle eie onafhanklike adviseurs beskik ten einde werklik van waarde te wees. As dit nie die geval is nie, is hulle steeds uitgelewer aan die genade van diegene oor wie hulle moet waak (Carmichael in Sweeney 2002).

Ten einde te verseker dat die liggaam wat vir die aanstelling en vergoeding van ouditeure verantwoordelik is, doeltreffend funksioneer, moet dié liggaam oor die nodige hulpbronne en besigheidsinsig beskik.

- Die laaste argument is volgens Jones, tegniese vennoot by Deloitte in Engeland, (2002b:8) dat die aandeelhouers die maatskappy besit en vir die aanstelling van ouditeure moet stem. Daarom sal die aanstelling van ouditeure deur 'n onafhanklike liggaam 'n *ontneming van die aandeelhouers se reg* wees.

As in ag geneem word dat die aanstelling van ouditeure in die meeste gevalle grootliks deur die bestuur beïnvloed word en die aandeelhouers net die aanbeveling bekragtig, en die vergoeding wat ouditeure ontvang deur die bestuur van die gerusstellingskliënt en die ouditeure bepaal word, kan daar aanvaar word dat die aandeelhouers ten gunste daarvan sal wees dat 'n werklik onafhanklike liggaam wat in openbare belang optree, in teenstelling met die bestuur, vir die aanstelling en vergoeding van ouditeure verantwoordelik moet wees.

Daarenteen kan daar ook aangevoer word dat die aandeelhouers se reg in elk geval ingeperk word omrede elke maatskappy verplig is om ouditeure aan te stel.

Samevatting

Ouditeure word deur die aandeelhouers op die algemene jaarvergadering aangestel. In die meeste gevalle word die aanstelling grootliks deur die bestuur beïnvloed en die aandeelhouers bekragtig net die aanbeveling. Dié praktyk lei daartoe dat die ouditeure nie as onafhanklik van die bestuur gesien word nie.

Die vergoeding wat ouditeure ontvang, word deur die bestuur van die gerusstellingskliënt en die ouditeure bepaal. Die wyse waarop die gerusstellingsfooie bepaal en betaal word, bring derhalwe die onafhanklikheid van die ouditeur in gedrang. Die meeste aandeelhouers sien die ouditeur nie as onafhanklik van die bestuur nie omdat die bestuur die ouditeur betaal.

Alle maatskappye word statutêr verplig om jaarliks geouditeer te word. Die ouditeursprofessie beskik oor die statutêre monopolie om die eksterne ouditfunksie te verrig. Dit stel ouditeursfirmas in staat om miljoene rande aan gerusstellingsfooie te verdien. Daar blyk egter grootliks twee faktore te wees wat druk op die bepaling van die vergoeding vir gerusstellingsdienste plaas, naamlik mededinging tussen ouditeure en die heffing van nie-winsgewende gerusstellingsfooie met die doel om kliënteverhoudings op te bou en dan later nie-gerusstellingsdienste te lewer. Dié praktyk lei daartoe dat die lewering van gerusstellingsdienste gewoonlik minder winsgewend as die lewering van nie-gerusstellingsdienste is, wat een van die redes is wat die ouditeursprofessie aanvoer waarom ouditeure al hoe meer daartoe neig om nie-gerusstellingsdienste aan hulle kliënte te lewer.

Die verlaging of beperking van die gerusstellingsfooie, om watter rede ook al (in 'n poging om 'n tender te verseker, met die doel om kliënteverhoudings op te bou en dan later nie-gerusstellingsdienste te lewer, omdat bestuur meer ingestel is om die koste te beperk), lei daartoe dat ouditeure tydens die lewering van die gerusstellingsdiens 'n kompromie tussen die koste van die gerusstellingsdiens en die omvang van die gerusstellingsdiens moet bereik. Dit kan daartoe lei dat die koste van die gerusstellingsdiens besnoei word en dat minder hulpbronne aan die gerusstellingsdiens toegedeel word sodat die gerusstellingsdiens gevolglik nie behoorlik gelewer word nie, wat nie in belang van óf die maatskappy óf die gemeenskap is nie.

Die ouditeursprofessie word daarvan beskuldig dat hy as gevolg van die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte (sien afdeling 2.2.2) en langdurige verbintenisse met dieselfde gerusstellingskliënt (sien afdeling 2.2.3) te nou betrokke raak by die bestuur van 'n kliënt. Verder het ouditeursfirmas ook bewys dat hulle nie self vir die vergoeding van ouditeure verantwoordelik kan wees nie. Daar is dus oproepe dat die auditkomitee van die kliënt vir die aanstelling en vergoeding van ouditeure verantwoordelik moet wees.

Uit hierdie hoofstuk blyk heelwat argumente teen en ten gunste van die aanstelling en vergoeding van ouditeure deur die auditkomitee.

Die vernaamste argument ten gunste van die aanstelling en vergoeding van ouditeure deur die auditkomitee is dat dit die *geloofwaardigheid van die ouditeure verhoog* en gevolglik die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid van ouditeure sal bevorder.

Die tweede argument ten gunste daarvan is dat die auditkomitee *nie alleen deur koste gedryf behoort te word nie*, soos wat dikwels met bestuur die geval is. In die geval van die verwisseling van ouditeure is dit in belang van die maatskappy én die gemeenskap dat die omvang van die gerusstellingsdiens gedurende die eerste paar jaar ná 'n verwisseling nie beperk moet word nie, wat derhalwe tot verhoogde koste vir die maatskappy sal lei.

Die vernaamste argument teen die aanstelling en vergoeding van ouditeure deur die auditkomitee is dat daar *twyfel oor die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid van die auditkomitee kan bestaan* omdat hulle steeds direkteure van die maatskappy is. Ten einde van waarde te wees, moet die auditkomitee onafhanklik wees en as onafhanklik gesien word en moet hulle daadwerklik in die belang van die gemeenskap optree.

'n Verdere argument teen die aanstelling en vergoeding van ouditeure deur die auditkomitee handel oor die auditkomitee se *doeltreffendheid*, wat van sy lede afhang. Ten einde doeltreffend te wees, moet die lede van die auditkomitee oor die nodige kwalifikasies en vaardighede beskik en moet hulle hulle verantwoordelikhede en pligte nakom. Dit kan egter moeilik wees om kundiges te vind en te behou om op die auditkomitees te dien. 'n Liggaam soos die auditkomitee beskik dikwels nie oor die hulpbronne of besigheidsinsig waaroor die direkteure beskik nie, wat tot 'n afname in die gehalte van 'n gerusstellingsdiens kan lei.

Die laaste argument teen die aanstelling en vergoeding van ouditeure deur die auditkomitee is dat die aandeelhouers die maatskappy besit en daarom sal die aanstelling van ouditeure deur 'n onafhanklike liggaam 'n *ontneming van die aandeelhouers se reg* wees. As in ag geneem word dat die aanstelling van ouditeure in die meeste gevalle grootliks deur die bestuur beïnvloed word en die aandeelhouers net die aanbeveling bekragtig, en die vergoeding wat ouditeure ontvang deur die bestuur van die gerusstellingskliënt en die ouditeure bepaal word, kan daar aanvaar word dat die aandeelhouers ten gunste daarvan sal wees dat 'n werklik onafhanklike liggaam wat in openbare belang optree, in teenstelling met die bestuur, vir die aanstelling en vergoeding van ouditeure verantwoordelik moet wees.

Gevolgtrekking

Uit die voorafgaande is dit duidelik dat die wyse waarop die aanstelling van ouditeure geskied en die wyse waarop die vergoeding van ouditeure bepaal word, die *onafhanklikheid* of die *siening van die onafhanklikheid* van ouditeure aantas omdat dit grootliks deur die bestuur beïnvloed of bepaal word.

Afgesien van empiriese bewyse is die siening van die gemeenskap die norm waarvolgens die onafhanklikheid van die ouditeursprofessie beoordeel moet word. Die maatstaf behoort te wees: As die gemeenskap van mening is dat 'n sekere praktyk die ouditeur se onafhanklikheid in die gedrang bring, behoort die praktyk gestaak te word.

Die mening bestaan dat die ouditkomitee van die maatskappy vir die aanstelling en vergoeding van ouditeure verantwoordelik moet wees of by die aanstellingsproses betrokke moet wees vir ouditeure om onafhanklik van die bestuur te wees en om as onafhanklik van die bestuur gesien te word. Daar kan egter twyfel oor die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid van die ouditkomitee asook oor die doeltreffendheid daarvan bestaan omdat hulle steeds direkteure van die maatskappy is.

'n Moontlikheid is as 'n onafhanklike liggaam verantwoordelik is om te bepaal of die ouditkomitee hulle verantwoordelikhede nagekom het en of die ouditkomitee werklik onafhanklik van die bestuur en die ouditeur is. Die onafhanklike liggaam, en nie die direkteure nie, moet ook die samestelling, vaardighede en verantwoordelikhede van die ouditkomitee bepaal, of dit kan statutêr bepaal word.

Ten einde te verseker dat die aanstelling van ouditeure behoorlik geskied, moet daar voldoende hulpbronne wees om die aanstellingsproses behoorlik uit te voer. Basiese riglyne oor die vergoeding van ouditeure kan neergelê word sodat die kliënt en die ouditeur dit nie hoef te beding nie. Dan sal “lowballing” ook nie meer 'n probleem wees nie en dit sal nie meer vir ouditeursfirmas nodig wees om vir gerusstellingsdienste te tender nie. Daar kan dan ook spesifiek vir die verwisseling van ouditeure voorsiening gemaak word, byvoorbeeld deur nie die omvang van die gerusstellingsdiens gedurende die eerste paar jaar van 'n nuwe aanstelling te beperk nie.

Indien die ouditkomitee 'n statutêre plig het om ouditeure aan te stel en te vergoed, sal dit nie as 'n ontneming van die aandeelhouders se reg gesien kan word nie, hoewel hulle die eienaars van die maatskappy is.

Na aanleiding van die ondersoek van die knelpunte rondom die ouditeursprofessie rakende die aanstelling en vergoeding van ouditeure kan die volgende gevolgtrekking oor die regulering van die ouditeursprofessie gemaak word:

Die gemeenskap sal slegs gedien word indien ouditeure deur die ouditkomitee van die maatskappy aangestel en vergoed word.

2.2.5 Die indiensneming van voormalige gerusstellingspersoneel deur gerusstellingskliënte

Volgens Clulow (2002:5), 'n voormalige voorsitter van die SAIGR, lei die langtermyn-verhouding met 'n kliënt dikwels daartoe dat baie van die gerusstellingspersoneel oor die jare by die kliënt aansluit met die oog op beter vergoeding en om ondervinding op te doen. Baie van die finansiële en uitvoerende personeel en interne ouditeure van Enron was voormalige personeel van Andersen - wat die indiensneming van voormalige gerusstellingspersoneel deur gerusstellingskliënte opnuut onder die soeklig geplaas het (Cobb 2002, Thomas 2002). Die vloeï van gerusstellingspersoneel en -vennote is algemeen (Haythornthwaite 2002, SAICA 2003f) en die Minister van Finansies het hierna verwys in sy toespraak by die SAIGR se jaarlikse dinee op 8 Mei 2002 (SAICA 2003f). Daar word na die indiensneming van voormalige gerusstellingspersoneel deur gerusstellingskliënte verwys as die “revolving door” beginsel wat tussen ouditeure en hulle kliënte bestaan (SAICA 2003f).

Die voortdurende vloeï van ouditeure na die kliënt skep 'n omgewing waar die ouditeure as deel van die korporatiewe familie gesien word. Sulke intimiteit is nie bevorderlik vir ware onafhanklikheid nie (SAICA 2003f). Die siening van die onafhanklikheid van ouditeure word ook deur die indiensneming van voormalige gerusstellingspersoneel deur gerusstellingskliënte aangetas. Hoe kan ouditeure as onafhanklik gesien word wanneer 'n groot persentasie van die personeel in die rekeningkundige departement van 'n gerusstellingskliënt voormalige kollegas van die huidige ouditeure is? (Haythornthwaite 2002). Volgens Haythornthwaite (2002) kan die moontlikheid om deur 'n gerusstellingskliënt genader te word om 'n betrekking op te neem, tot 'n moontlike botsing van belange vir die ouditeur lei. Die volgende aanhaling beklemtoon die gevaar indien voormalige gerusstellingspersoneel deur gerusstellingskliënte in diens geneem word (Economist 7/2/02 in Clulow 2002:5):

“When gamekeepers turn poachers, they know very well which game to go for.”

Die instelling van 'n afkoelperiode van een of twee jaar, waartydens daar 'n verbod op die indiensneming van gerusstellingspersoneel deur 'n gerusstellingskliënt is, is 'n wyse waarop die onafhanklikheid van ouditeure beskerm kan word (Haythornthwaite 2002). 'n Afkoelperiode sal die groot ouditeursfirmas die meeste beïnvloed omdat gerusstellingsvennote by kleiner firmas (volgens Stewart, voorsitter van die tegniese komitee van die Londense professionele vereniging) selde by hulle gerusstellingskliënte gaan werk omdat klein maatskappye hulle dikwels nie kan bekostig nie (Haythornthwaite 2002).

Die afkoelperiode kan enersyds op sekere vlakke van gerusstellingspersoneel van toepassing wees. Volgens Chitty, 'n ouditeur en lid van die ICAEW, behoort die afkoelperiode op gerusstellingspersoneel op alle vlakke van toepassing te wees indien die totale integriteit van ouditeure verseker wil word. Chitty is, in die lig van die ongewildheid van 'n voorstel dat die afkoelperiode op gerusstellingspersoneel op al die vlakke van toepassing moet wees, van mening dat die afkoelperiode tot op die vlak van sleutelouditbestuurders van toepassing moet wees (Haythornthwaite 2002). Howkins, ook 'n ouditeur, meen dat selfs die toepassing van die afkoelperiode tot op bestuurdersvlak verregaande is en dat dit 'n nadelige invloed op die ouditeursprofessie sal hê. Volgens hom is daar drie stadiums wanneer personeel die ouditeursprofessie verlaat, naamlik onmiddellik nadat hulle gekwalifiseer het, nadat hulle 'n

paar jaar se bestuursondervinding opgedoen het en nadat die persoon 'n paar jaar as vennoot gepraktiseer het. Die voorstel dat die afkoelperiode tot op die bestuurdersvlak van toepassing moet wees, sal mense dwing om so gou moontlik nadat hulle gekwalifiseer het, die ouditeursprofessie te verlaat, met die gevolg dat swakker gehalte persone die sakewêreld betree (Haythornthwaite 2002). Volgens Focardi, van die werwingsagentskap TMP, sal die uitbreiding van die afkoelperiode ook die loopbaankeuses van minder senior ouditeure beperk. Dit sal selfs 'n invloed hê op die keuse van kliënte vir wie gerusstellingspersoneel wil gaan werk (Haythornthwaite 2002).

Andersyds kan die afkoelperiode op sekere poste by die gerusstellingskliënt van toepassing wees. Volgens die SAIGR is dit egter onbillik omdat aanstellings in die meeste poste nie die onafhanklikheid van ouditeure aantas nie (SAICA 2003f). Volgens die SAIGR is die instelling van 'n afkoelperiode nie doeltreffend nie omdat die omstandighede van maatskappy tot maatskappy kan verskil. Volgens hulle behoort die ouditkomitee die indiensneming van voormalige gerusstellingspersoneel in sleutelposte by gerusstellingskliënte goed te keur en hulle poste te monitor om enige moontlike invloed op onafhanklikheid vas te stel (SAICA 2003f). Dit sal die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid van ouditeure bevorder. Soos reeds gemeld in afdeling 2.2.4 kan daar twyfel oor die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid van die ouditkomitee bestaan omdat hulle steeds direkteure van die maatskappy is. Die doeltreffendheid van die ouditkomitee kan ook bevraagteken word.

Steward en Chitty is van mening dat daar steeds voldoende geleentheid sal wees vir ouditeure wat die sakewêreld wil betree, selfs al kan hulle nie by voormalige gerusstellingskliënte gaan werk nie. Volgens Reeves, van die RB in Engeland, moet 'n redelike afkoelperiode bepaal word wat nie die individu se loopbaan te veel beïnvloed nie maar wat steeds onafhanklikheid sal verseker. Steward bevestig dat daar niks verkeerd gevind kan word met die instelling van 'n afkoelperiode nie en dat dit ingestel moet word as dit die siening van die ouditeursprofessie deur die gemeenskap kan verbeter (Haythornthwaite 2002).

Samevatting

Baie van die finansiële en uitvoerende personeel en interne ouditeure van 'n gerusstellingskliënt is soms voormalige personeel van die ouditeur. Die vloei van gerusstellingspersoneel is algemeen in die ouditeursprofessie. Die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid van ouditeure word deur die indiensneming van voormalige gerusstellingspersoneel deur gerusstellingskliënte aangetas.

Die instelling van 'n afkoelperiode waartydens daar 'n verbod op die indiensneming van gerusstellingspersoneel deur 'n gerusstellingskliënt is, is 'n wyse waarop die onafhanklikheid van ouditeure beskerm kan word. Daar is egter nie eenstemmigheid oor tot op watter vlak van die gerusstellingspersoneel en op watter poste by gerusstellingskliënte die afkoelperiode van toepassing moet wees nie.

Volgens die SAIGR is die instelling van 'n afkoelperiode nie doeltreffend nie omdat die omstandighede van maatskappy tot maatskappy kan verskil. Volgens hulle moet die ouditkomitee die indiensneming van voormalige gerusstellingspersoneel in sleutelposte by gerusstellingskliënte goedkeur ten einde onafhanklikheid te bevorder. Daar kan egter twyfel oor die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid van die ouditkomitee bestaan omdat hulle steeds direkteure van die maatskappy is. Die doeltreffendheid van die ouditkomitee kan ook bevraagteken word.

Gevolgtrekking

Uit die voorafgaande is dit duidelik dat die *onafhanklikheid* en die *siening van die onafhanklikheid* van ouditeure deur die indiensneming van voormalige gerusstellingspersoneel deur gerusstellingskliënte aangetas word.

Afgesien van empiriese bewyse is die siening van die gemeenskap die norm waarvolgens die onafhanklikheid van die ouditeursprofessie beoordeel moet word. Die kriteria behoort te wees: as die gemeenskap van mening is dat 'n sekere praktyk die ouditeur se onafhanklikheid in die gedrang bring, behoort die praktyk gestaak te word.

Die instelling van 'n afkoelperiode waartydens daar 'n verbod op die indiensneming van gerusstellingspersoneel deur 'n gerusstellingskliënt geld, word as een wyse gesien waardeur die onafhanklikheid van die ouditeursprofessie bevorder kan word. Die ouditeursprofessie is egter nie ten gunste van die instel van 'n afkoelperiode nie. Volgens hulle moet die ouditkomitee die indiensneming van voormalige gerusstellingspersoneel in sleutelposte by gerusstellingskliënte goedkeur ten einde onafhanklikheid te bevorder. Daar kan egter twyfel oor die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid van die ouditkomitee bestaan omdat hulle steeds direkteure van die maatskappy is. Die doeltreffendheid van die ouditkomitee kan ook bevraagteken word.

Ten spyte daarvan dat die gemeenskap van mening is dat die indiensneming van voormalige gerusstellingspersoneel deur gerusstellingskliënte die onafhanklikheid van ouditeure aantas, is daar geen verbod op die indiensneming van voormalige gerusstellingspersoneel deur gerusstellingskliënte nie. Die afleiding kan dus gemaak word dat die reguleerder van die ouditeursprofessie nie die openbare belang in ag neem nie.

Die gevolgtrekking kan gemaak word dat die gemeenskap slegs gedien kan word indien daar 'n afkoelperiode ingestel word waartydens daar 'n verbod op die indiensneming van gerusstellingspersoneel deur gerusstellingskliënte geld. In die lig van die aantal korporatiewe mislukking en die behoefte aan die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid van die ouditeursprofessie behoort die afkoelperiode minstens tot op die bestuurdersvlak van die gerusstellingspersoneel van toepassing te wees asook op alle sleutel- en finansiële poste by gerusstellingskliënte.

Na aanleiding van die ondersoek van die knelpunte rondom die ouditeursprofessie rakende die indiensneming van voormalige gerusstellingspersoneel deur gerusstellingskliënte kan die volgende gevolgtrekking oor die regulering van die ouditeursprofessie gemaak word:

Dit blyk dat die reguleerders van die ouditeursprofessie nie werklik *onafhanklik* is van die partye wat reguleer word nie omdat die belange van die partye wat gereguleer word, eerder as die openbare belang, nagestreef word. Die *prosesse en prosedures* van die reguleerder wat vir die stel van standarde oor onafhanklikheid verantwoordelik is, spesifiek die indiensneming van voormalige gerusstellingspersoneel deur gerusstellingskliënte, blyk onvoldoende te wees omdat dit onder meer geen voorsiening vir deelname deur die gemeenskap maak nie.

2.3 Etiese en auditstandaarde

2.3.1 Inleiding

Behoorlike etiese en auditstandaarde (die stel en nakoming daarvan) is onontbeerlik vir die uitvoering van suksesvolle audits. Dit is in belang van die gemeenskap en die ouditeursprofessie dat etiese en auditstandaarde toepaslik moet wees. Die onlangse korporatiewe mislukkings wêreldwyd en veral in Amerika het tekortkominge in die etiese en auditstandaarde, veral met betrekking tot onafhanklikheid, uitgelig (sien afdeling 2.2).

2.3.2 Die stel van etiese en auditstandaarde

Daar blyk grootliks drie aspekte te wees wat die stel van etiese en auditstandaarde wesenlik beïnvloed:

- Eerstens, die etiese en auditstandaarde word grootliks deur die *ouditeursprofessie gestel*.

Volgens Scheutze, Sutton en Turner, almal voormalige SEC hoofrekenmeesters, lei inherente botsings tussen die ouditeursfirma se eie belange en die belange van die gemeenskap daartoe dat standarde die belange van ouditeure bevoordeel (Three voices, one message 2003). Volgens Carmichael, hoofouditeur van die PCAOB, (Fraser 2003:11) was dit in die verlede 'n geval dat liggame wat vir die stel van standarde verantwoordelik was, deur die ouditeursprofessie vasgevang was. Uit afdeling 2.2 het dit duidelik geword dat die reguleerders van die ouditeursprofessie voor die druk van diegene wat reguleer word, geswig het by die stel van standarde oor onafhanklikheid (sien afdeling 2.2.2, 2.2.3 en 2.2.5). Volgens Gloeck (2002/3a:15) weerspieël die auditstandaarde nie meer die behoeftes van die aandeelhouers nie, maar eerder wat ouditeure bereid is om te doen.

Volgens die SAIGR was dit uiters moeilik om ander belangegroep te interesseer om aan die standaardstellingsproses deel te neem (SAICA 2003j). Volgens Melancon (2002), president en uitvoerende hoof van die AICPA, het beleggers nie tradisioneel terugvoer verskaf oor die standarde wat deur die AICPA gestel is nie. Volgens hom kon en moes daar meer gedoen gewees het om terugvoer te kry. Nou behoort terugvoer vereis te word.

Volgens die AICPA is die ouditeursprofessie egter van mening dat standarde beter gestel kan word deur individue wat 'n diepgaande, onlangse en omvattende begrip van ouditering het (SEC and senate banking committee ... 2002).

Die proses waardeur etiese en ouditstandarde gestel word, is net so belangrik as die produk self. Die gemeenskap moet voldoende verteenwoordig wees en die agendas en notules van sulke vergaderings moet oop wees vir die gemeenskap.

- Tweedens, die standarde word in sommige gevalle as *reëls* gestel en nie as *beginsels* nie.

Volgens Davis, 'n vennoot by PricewaterhouseCoopers in Engeland, (2002a:16) is daar tans 'n gulde geleentheid om deursigtige beginsels pleks van reëls as standarde te stel. Die AASB van die OROR steun 'n beginselbenadering tot die stel van standarde omdat die aard van elke aanstelling verskillend is en derhalwe die uitoefening van professionele oordeel tydens die lewering van die gerusstellingsdiens vereis (SAICA 2003/03/27). Pitt, SEC-voorsitter, (Hughes 2002:16) stem ook saam dat “check-the-box mentality ... downplays judgements”. Volgens Wyman, president van ICAEW, (2003) moedig beginsels die nakoming van standarde aan, maar reëls moedig die nie-nakoming van standarde aan. Ward, 'n raadslid van die IFAC en vennoot by PricewaterhouseCoopers, (2002:12) ondersteun dié stelling.

- Derdens, die standarde geniet nie *statutêre steun* nie.

Die etiese en ouditstandarde word deur die professionele liggame gestel en derhalwe is dit nie in wetgewing vervat nie.

Die SAIGR is egter van mening dat dit nie gepas is om etiese en ouditstandarde in wetgewing te vervat nie. Volgens hulle moet wetgewing net 'n betroubare en kredietwaardige proses daarstel om duidelike standarde uit te reik. Die voordeel daarvan is dat standarde aangepas kan word sonder die langdurige proses om wetgewing te verander (SAICA 2003j).

Bogenoemde aspekte lei tot wesenlike tekortkominge in die stel van etiese en ouditstandarde.

2.3.3 Die nakoming van etiese en ouditstandarde

Die professionele gedragskodes en die internasionale ouditstandarde vereis dat die ouditeursprofessie onafhanklik in wese en voorkoms moet wees. Uit afdeling 2.2 blyk dit die ouditeursprofessie nie deur die gemeenskap as onafhanklik gesien word nie. Hieruit kan die afleiding gemaak word dat hulle nie aan die etiese en ouditstandarde van die ouditeursprofessie met betrekking tot die onafhanklikheidsaspek voldoen nie. Selfs 15% van ouditeure in openbare praktyk is van mening dat ouditeure in openbare praktyk nie streng aan die ouditstandarde voldoen nie (Gloeck 1993:446).

In 'n gesamentlike omsendbrief van die SAIGR en die OROR (SAICA & PAAB 1993) is die erns van swak ouditwerk in uitsonderlike gevalle sterk beklemtoon:

“There are instances of sub-standard attest work by practitioners. The public's knowledge of such instances, and the publicity which sometimes accompanies them, affects the public profile of the profession ... the harm they do to the image of the profession is out of all proportion to their numbers”.

Die ouditeursprofessie word daarvan beskuldig dat hy nie meer 'n professie is wat eties optree en sy sosiale verantwoordelikheid in openbare belang nakom nie, maar 'n besigheid wat ingestel is op die nakoming van eie belang. Dié siening word onder meer deur die volgende mense ondersteun:

Charles, voorsitter van die *Federal Parliament's Public Accounts Committee* in Australië (Davis 2002b:13), maak die volgende stelling: “There has been a change in the profession over time from an emphasis on professional ethics to a more **business-oriented focus**” [eie beklemtoning].

Tricker, 'n akademikus (2002:79), maak die volgende stelling: “The big accounting firms have become vast, international and concentrated ... They are major businesses, with products and market shares, business solutions and **profit performance** as watchwords” [eie beklemtoning]. Volgens hom word vennote beoordeel volgens die bedrag fooie wat hulle genereer. Vennote se salarisse, wat selde publiseer word, is soortgelyk aan dié van hulle “fat cat” kliënte.

Kayman, 'n voormalige Andersen-vennoot, het die aantying teen Andersen gemaak dat die hoofdoel van baie van die vennote was om geld te maak en dat hulle hulle integriteit en eerlikheid prysgegee het omdat hulle so **deur geld gedryf** is (Enron-related indictments ... 2003:9). Volgens Tricker, 'n akademikus (2002:79), sou ouditeure in die vyftiger en sestiger jare eerder 'n kliënt verloor het as om hulle integriteit prys te gee - wat volgens hom op 'n ware professie dui.

Grumet, 'n outeur van die *CPA Journal* (2002), is van mening dat die grondliggende rede vir baie van die ouditeursprofessie se probleme oor die laaste aantal jare saamgevat kan word as: “The trade-off between acting as a professional held to a public standard and performing as a businessperson out **for private gain** ... ” [eie beklemtoning].

Volgens Kahn, 'n outeur van *Fortune* (2003), kan die ouditeursprofessie net homself blameer vir die dilemma waarin hy is. Ouditeure se laks houding teenoor aggressiewe korporatiewe rekeningkunde en hulle besluit om hoërisiko-belastingstrategieë te bemark, het dieselfde oorsprong, naamlik **gierigheid** tesame met 'n sonderlinge minderwaardigheidskompleks. Ouditeure wou altyd meer as net bloot boontjietellers wees. Die groot firmas blyk selfs benadeel te voel oor hulle tradisionele rol as beskermers van die gemeenskap se vertroue in finansiële verslagdoening. Volgens hulle is daar meer aanloklikhede en geld elders.

Volgens Chenok, voormalige AICPA president en uitvoerende hoof (2003), word vrae gevra oor die ouditeursprofessie se bereidwilligheid om die belange van die gemeenskap voorop te stel - bo die belange van die kliënt of **eie belange**.

In die publikasie *Some questions about the governance of auditing firms* (ongedateer) haal Sikka, 'n akademikus in Engeland, verskeie internasionale voorbeelde aan wat die korrelasie tussen 'n gebrek aan onafhanklikheid en verdagte praktyke by gerusstellingskliënte aandui. Volgens hom moedige **kommersiële oorwegings** ouditeursfirmas aan om die stilswe te bewaar rakende kliënte wie se besigheidsmetodes verdag is (Basson 2004/5:7).

In die woorde van voormalige *Federal Reserve* voorsitter, Volcker, (More statements on ... 2002/3:16): “I've seen enough of its [the auditing profession's] marketing brochures, its compensation policies, its training approach and its **emphasis on revenue generation** to recognize the conflicts and distractions” [eie byvoeging en beklemtoning] en verder: “... the accountants had not done their jobs. Not only did they fail to make their findings known, they were accomplices in the deception” (More statements on ... 2002/3:16).

Levitt, voormalige voorsitter van die SEC in Amerika (Clulow 2002:5), is van mening dat “The industry ... has rarely focused on the public interest, only **its own parochial business concerns**” [eie beklemtoning].

In Suid-Afrika het die Nel-kommissie wat aangestel is om die sake van die Masterbond-maatskappye-groep en beleggersbeskerming in Suid-Afrika te ondersoek, die volgende uitlatings oor die ouditeursprofessie in Suid-Afrika gemaak:

“It unfortunately became apparent that with a few notable exceptions, some of the highly qualified accountants and auditors involved, displayed little sense of morality. They seemed to view their function to be to assist and protect the management of the companies as far as possible. Some auditors signed unqualified reports in respect of false or misleading financial statements thereby misleading shareholders and the Receiver of Revenue and assisting in the defrauding of the public. Material irregularities were not reported” (Nel Commission 1997:46).

“The saga of dishonest or inefficient auditors which further emerged during the course of the investigations conducted by die Commission **belied the generally perceived honesty, integrity, efficiency and independence of auditors**” [eie beklemtoning] (Nel Commission 1997:50).

Die aanklag teen die ouditeursprofessie kan soos volg opgesom word:

“There was a pervasive belief in those days [1950s and 1960s] that partners were members of a professional firm, and not engaged in business. ...Yet today, the term 'business' is used as often as 'firm' by our largest practice units. And ... the term 'accounting industry' ” [eie byvoeging] (Hines 1989:82).

“accounting is becoming a 'business' or an 'industry', that ... is deprofessionalising” (Zeff 1987 in Hines 1989:82).

2.3.4 Samevatting

Behoorlike etiese en ouditstandaarde (die stel en nakoming daarvan) is onontbeerlik vir die uitvoer van suksesvolle oudits. Die onlangse korporatiewe mislukkings wêreldwyd en veral in Amerika het tekortkominge in standaarde veral met betrekking tot onafhanklikheid uitgelig.

Daar blyk grootliks drie aspekte te wees wat tot wesenlike tekortkominge by die stel van etiese en ouditstandaarde lei.

Eerstens word die etiese en ouditstandaarde grootliks deur die *ouditeursprofessie gestel*. Inherente botsings tussen die ouditeursfirma se eie belange en die belange van die gemeenskap lei daartoe dat standaarde die belange van ouditeure bevoordeel omdat die liggame wat vir die stel van standaarde verantwoordelik is, deur die professie vasgevang is. Uit afdeling 2.2 het dit duidelik geword dat die reguleerders van die ouditeursprofessie voor die druk van diegene wat reguleer word, geswig het by die stel van standaarde oor onafhanklikheid. Volgens verteenwoordigers van die ouditeursprofessie was dit moeilik om ander belangegroepes te interesseer om aan die standaardstellingsproses deel te neem, maar selfs hulle besef dat dit in die toekoms vereis moet word sodat standaarde tot voordeel van die gemeenskap ontwikkel word en nie tot die voordeel van die ouditeursprofessie nie.

Die proses waardeur etiese en ouditstandaarde gestel word, is net so belangrik as die produk self. Die gemeenskap moet voldoende verteenwoordig wees en die agendas en notules van sodanige vergaderings moet oop wees vir die gemeenskap.

Tweedens word die standaarde in sommige gevalle as *reëls* gestel en nie as beginsels nie. Die verteenwoordigers van die openbare belang en die ouditeursprofessie steun dit dat deursigtige beginsels pleks van reëls as standaarde gestel moet word.

Derdens geniet die standaarde *nie statutêre steun nie*. Die verteenwoordigers van die ouditeursprofessie is egter nie ten gunste daarvan dat die standaarde statutêre steun moet geniet nie, maar wel die proses om standaarde te stel.

Die professionele gedragskodes en die internasionale ouditstandaarde vereis dat die ouditeursprofessie onafhanklik in wese en voorkoms moet wees. Uit afdeling 2.2 blyk dit dat die professie nie deur die gemeenskap as onafhanklik gesien word nie. Hieruit kan die afleiding gemaak word dat hulle nie aan die etiese en ouditstandaarde van die ouditeursprofessie met betrekking tot die onafhanklikheidsaspek voldoen nie. Selfs 15% van

ouditeure in openbare praktyk is van mening dat ouditeure in openbare praktyk nie streng aan die ouditstandaarde voldoen nie.

Die siening bestaan dat die ouditeursprofessie nie meer 'n professie is wat bo alles toegewyd is om in openbare belang op te tree nie, maar dat hulle deel van 'n industrie is wat op eie belang ingestel is.

2.3.5 *Gevolgtrekking*

Uit die voorafgaande blyk daar heelwat tekortkominge in die etiese en ouditstandaarde veral met betrekking tot onafhanklikheid te wees. Die siening bestaan dat die ouditeursprofessie nie eties optree nie en derhalwe nie hulle sosiale verantwoordelikheid nakom nie. Die openbare belang word nie voor eie belang gestel by die stel en nakoming van etiese en ouditstandaarde nie.

Ten einde hulle sosiale verantwoordelikheid teenoor die gemeenskap na te kom, moet die ouditeursprofessie oor behoorlike etiese en ouditstandaarde beskik. Na aanleiding van die aantal korporatiewe mislukkings en die behoefte aan die onafhanklikheid van ouditeure blyk dit dat strengere standaarde oor onafhanklikheid gestel moet word en dat die nakoming daarvan gemonitor moet word. Openbare vertroue in etiese en ouditstandaarde is belangriker as ooit tevore.

Daar kan nie verwag word dat die gemeenskap enige vertroue in 'n professie moet hê wat nie eties optree nie. Die gemeenskap moet by die proses en prosedures vir die stel van etiese en ouditstandaarde betrek word ten einde te verseker dat die openbare belang, en nie eie belang nie, vooropgestel word by die stel van standaarde. Die ouditeursprofessie moet egter ook by die prosesse en prosedures vir die stel van etiese en ouditstandaarde betrokke wees om te verseker dat die standaarde met die nodige begrip van ouditering gestel word. Ten einde die nakoming van standaarde te monitor en teen diegene wat oortree, op te tree, is dit belangrik dat die standaarde statutêre steun moet geniet en op 'n beginsel-grondslag geskryf word. Die monitering van die ouditeursprofessie om te verseker dat daar te alle tye volgens die hoogste etiese en ouditstandaarde opgetree word, word verder in afdeling 2.4 ondersoek.

Na aanleiding van die ondersoek van die knelpunte rondom die ouditeursprofessie rakende die etiese en ouditstandaarde kan die volgende gevolgtrekking oor die regulering van die professie gemaak word:

Dit blyk dat die reguleerders van die ouditeursprofessie wat vir die stel van die etiese en ouditstandaarde verantwoordelik is, nie werklik *onafhanklik* is van die partye wat gereuleer word nie omdat die belange van die partye wat gereuleer word, eerder as die openbare belang, nagestreef word by die stel van die etiese en ouditstandaarde. Die *prosesse en prosedures* van die reguleerders wat vir die stel van etiese en ouditstandaarde verantwoordelik is, blyk onvoldoende te wees omdat dit onder meer geen voorsiening maak vir deelname deur die gemeenskap nie.

2.4 Monitering en dissiplinerings

2.4.1 Inleiding

Die stel van hoëgehalte-etiese en -ouditstandaarde is op sigself nie voldoende nie. Standaard moet geïmplementeer en afgedwing word ten einde die gehalte van die ouditfunksie te verseker. Uit afdeling 2.2 is dit duidelik dat dit van die grootste belang is dat die standaard betreffende onafhanklikheid streng toegepas moet word en dat daar geen uitsonderings gemaak moet word nie. Alle standaard is betekenisloos indien dit nie afgedwing word nie. Gerding (2002) ondersteun dit: “More rules won't stop those CPAs willing to compromise integrity in the name of profit. Perhaps swift and harsh punishment would”.

In die geval waar 'n onderneming misluk, word die vinger dikwels eerste na die ouditeur gewys ongeag of dit 'n sakemislukking⁶ of 'n ouditmislukking⁷ is. Derhalwe moet daar in die geval van 'n ouditmislukking ernstig en in die openbaar teen die skuldiges opgetree word om die verskil tussen 'n sakemislukking en 'n ouditmislukking te beklemtoon.

Volgens Melancon (2002), president en uitvoerende beampte van die AICPA, is die kritiek teen die ouditeursprofessie deels die gevolg van inherente swakhede in die monitering en dissiplinerings van die professie. Die aspekte van kritiek teen die monitering en dissiplinerings van die professie sentreer grootliks rondom die gebrek aan voldoende optrede teen diegene wat oortree, praktykoorsigte, en die rekenpligtigheid en deursigtigheid van die monitering en dissiplinerings. Elkeen van die aspekte word vervolgens ondersoek.

2.4.2 Gebrek aan voldoende optrede teen diegene wat oortree

'n Ondersoek deur Gloeck (1993:429) het die handhawing van standaard deur die professionele liggame getoets. Hy het bevind dat 50,3% van die ouditeure in openbare praktyk van mening is dat die ouditstandaarde voldoende deur die professionele liggame afgedwing word (Gloeck 1993:429). Wêreldwyd word die ouditeursprofessie daarvan beskuldig dat hulle traag is of glad nie dissiplinêre aksies instel teen ouditeure wat oortree nie. Dit word ondersteun deur Turner, voormalige hoofrekenmeester van die SEC (Rankin 2001b), Harrison, hoofuitvoerende beampte van die ICAA in Australië (2002), en Luke (2002), 'n outeur by *The Atlanta Journal*. Dit word ook ondersteun deur 'n uitlating van Wittig, 'n ouditeur (2002): “What good is zero tolerance if nothing happens to those who don't adhere to it?” Die vermoë van professies om hulle self te dissiplineer ten einde die belange van die gemeenskap te beskerm, word volgens die *Ontario Securities Commission* bevraagteken (Berube 2002). Sels Treger, 'n ouditeur (2002), is terleurgesteld in die ouditeursprofessie se vermoë om homself te monitor en te dissiplineer.

⁶ 'n Sakemislukking vind plaas wanneer 'n onderneming as gevolg van ekonomiese of sake-omstandighede nie in staat is om sy lenings terug te betaal nie of nie aan die verwagtinge van sy beleggers voldoen nie (Arens et al 2003:109).

⁷ 'n Ouditmislukking vind plaas wanneer 'n ouditeur 'n foutiewe ouditmeneing uitreik omdat hy nie aan die vereistes van algemeen aanvaarde ouditstandaarde voldoen het nie (Arens et al 2003:109).

In Amerika hou die AICPA volgens Turner geen rekord van hoeveel dissiplinêre aksies jaarliks ingestel word nie en tree die AICPA selde op wanneer die SEC stappe doen teen ouditeure wat oortree (Rankin 2001b, Luke 2002). Dit word ondersteun deur 'n studie wat in 2001 deur *The Washington Post* uitgevoer is. Daar is bevind dat die AICPA oor 'n tydperk van elf jaar teen minder as een uit elke vyf ouditeure opgetree het wat deur die SEC vir onprofessionele optrede gedissiplineer is (Luke 2002). Hermanson, direkteur van die *Corporate Governance Centre* by die *Kennesaw State University*, stem saam. Hy het 200 finansiële bedrogsake wat daartoe gelei het dat die SEC opgetree het, ontleed. Die studie het bewys dat die ouditeure 'n ongekwalifiseerde ouditeursverslag in die laaste jaar van die bedrog uitgereik het (Luke 2002).

Volgens Goldwasser, 'n ouditeur in Amerika (2002), was daar, ondanks Andersen se aantal auditmislukkings oor die laaste drie jaar van hulle bestaan, geen aanduiding dat die AICPA dissiplinêre stappe teen hulle gedoen het nie. Daar is inderdaad feitlik geen sodanige dissiplinêre vervolging teen enige ouditeur werksaam by die Groot Vier ouditeursfirmas gedurende die laaste dekade nie, nieteenstaande die vlag van auditmislukkings en oortredings van onafhanklikheid. Turner, voormalige hoofrekenmeester van die SEC, beaam dit dat die self-dissiplinêre proses ouditeure by groot AICPA firmas bevoordeel en dat daar nie so streng teen hulle opgetree word nie (Rankin 2001b).

'n Ander aspek is die beperkte boetes wat deur die reguleerders opgelê word. Kritiek teen individuele dissiplinêre komitees, soos die ICAEW, handel onder meer oor die beperkte boetes wat aan lede opgelê word (Gray & Manson 2000:576). Volgens die *Report of the Review Group on Auditing* (Irish Government Publications 2000:17) is die strafmaatreëls wat vir wangedrag deur die professionele liggame in Ierland teen lede ingestel word, oor die algemeen baie lig en die maksimum boete wat opgelê kan word, is onvoldoende.

In Suid-Afrika is die strawwe wat vir oortredings opgelê word, ook nie van so 'n aard dat dit ander ouditeure sal ontmoedig om soortgelyke oortredings te begaan nie en derhalwe word die openbare belang nie vooropgestel nie. Die volgende voorbeeld dien as bewys:

Nadat die bevindinge van die Nel-kommissie (Nel Commission 1997), wat die Masterbond-maatskappyegroep en beleggersbeskerming in Suid-Afrika ondersoek het, bekend gemaak is, het die OROR, die statutêre reguleerder van die ouditeursprofessie in Suid-Afrika, 'n dissiplinêre ondersoek na die beskuldigde ouditeure geloot. Altesame ses ouditeure is skuldig bevind aan onbehoorlike gedrag. Die spesiale *ad hoc* dissiplinêre komitee van die OROR het een van die beskuldigde ouditeure, mnr Liebenberg, aan tien gevalle van onbehoorlike gedrag skuldig bevind (Gloeck 2002/3b:22-24). 'n Boete van R10 000 is opgelê asook 'n verbod op praktykvoering vir 'n tydperk van twee jaar, wat opgeskort is vir 'n tydperk van drie jaar op voorwaarde dat hy nie skuldig bevind word aan sekere oortredings van die dissiplinêre reëls nie. Die naam van die skuldige, maar nie die naam van sy firma nie, die oortredings waaraan hy skuldig bevind is en die strawwe wat opgelê is, is in die OROR se tydskrif *Maneo* gepubliseer. Verder is R50 000 as bydrae tot die koste van die ondersoek gehef. Ter verdediging van die strafmaatreëls wat deur die dissiplinêre komitee opgelê is, is die volgende voorgehou (Gloeck 2002/3b:24):

“In considering an appropriate sentence regarding the offences of which the accused was found guilty, the Committee had to take into account the seriousness of the improper conduct. The Committee also gave due consideration to the time that had elapsed, and took into account the age and personal situation of the accused”.

Daar blyk grootliks drie aspekte te wees wat die optrede teen ouditeure wat oortree, wesenlik beïnvloed.

- Eerstens, die *mag* wat aan die reguleerder verleen word. Volgens Walsh, uitvoerende hoof van die ICAI (Canning & Ogartaigh 2002b), is die gebrek aan statutêre mag die oorsaak dat hulle soms nie 'n volledige en deeglike ondersoek kan doen nie. Volgens Wendell, 'n outeur van die *SEC Accounting Report* (2002), was die POB in Amerika nooit baie doeltreffend nie omdat hy nie die nodige mag gehad het om die ouditeursfirmas wat hulle praktykoorsigte gefaal het, te straf nie (hoewel feitlik geen firma ooit gefaal het nie). Levitt, voormalige voorsitter van die SEC, beaam dit want volgens hom was die probleem met die POB in Amerika “its lack of regulatory teeth”(Carlino 2002).

In Suid-Afrika is ouditeure wat by die OROR geregistreer is, onderhewig aan die regulering en die dissiplinêre prosesse van die OROR. Die magte van die OROR, insluitende die mag om inligting en getuies te dagvaar, is statutêr in die Wet vervat (SAICA 2003i). Die Wet verleen aansienlike mag aan die OROR maar dit is slegs op geregistreerde ouditeure wat oortree van toepassing. Daar is geen ooreenstemmende wetgewing wat op nie-ouditeure (byvoorbeeld mense wat slegs by die SAIGR geregistreer is) van toepassing is nie, wat 'n groot tekortkoming is, gesien in die lig van die onlangse korporatiewe mislukkings. Net wetgewing kan die mag wat aan die OROR verleen is, uitbrei (SAICA 2003k).

Die SAIGR se mag is in hulle konstitusie en professionele gedragskode gesetel. Rekenmeesters wat net by die SAIGR geregistreer is, is slegs aan die dissiplinêre prosesse van die SAIGR onderhewig en rekenmeesters wat nie lid van 'n professionele liggaam is nie, is nie aan enige professionele gedragskode of dissiplinêre prosesse onderhewig nie. Die SAIGR het weinig mag om getuies en inligting te dagvaar en is derhalwe grootliks afhanklik van vrywillige bydraes van derde partye (SAICA 2003i). Hoewel daar in die laaste aantal jare verskeie geoktrooieerde rekenmeesters by korporatiewe mislukkings betrokke was, kan die SAIGR net stappe doen indien hulle voldoende bewyse het om 'n saak voor te berei. Koerantartikels is nie genoeg bewyse nie. Die mag om individue te dagvaar is beperk, wat die doeltreffendheid van hulle dissiplinêre proses nadelig beïnvloed. Dit lei daartoe dat die SAIGR dikwels vir sy blykbare gebrek aan optrede kritiseer word, maar dit is vir die SAIGR moeilik om op te tree teen rekenmeesters, soos finansiële direkteure, finansiële bestuurders en rekenmeesters, wat nie by die SAIGR geregistreer is nie (SAICA 2003i).

In die geval waar iemand lid van beide die SAIGR en die OROR is, het dit in die verlede tot dubbele verhore gelei omdat sulke individue aan beide liggame se dissiplinêre prosesse onderhewig is. Die SAIGR moet wag totdat die ondersoek asook enige dissiplinêre of ander regsaksie deur die statutêre liggaam voltooi is voordat hulle proses

kan begin (SAICA 2003a). Volgens Advokaat Myburgh kan die proses nie eintlik binne die gegewe statutêre raamwerk bespoedig word nie. Volgens hom geniet ondersoek deur die Skerpioene of navrae ingevolge artikel 417 van die Maatskappywet voorkeur, en enige professionele ondersoek moet wag totdat sodanige prosesse afgehandel is (SAICA 2003i).

Ingevolge die huidige wetgewende stelsel, selfs al wil die OROR sekere sake versnel, is dit waarskynlik dat die beskuldigde sal probeer om 'n hofinterdik te verkry wat die verrigtinge sal vertraag totdat enige siviele sake afgehandel is, omdat bewyse wat tydens professionele verhore na vore gekom het, in siviele sake gebruik kan word (SAICA 2003i). Die huidige verhore van die SAIGR is oop vir die gemeenskap, wat daartoe lei dat moontlike gedingvoerders inligting kan verkry wat weer in siviele sake gebruik kan word (SAICA 2003i). Die SAIGR (SAICA 2003i) is van mening dat genoegsame beskerming in die proses ingebou moet word om beskuldigdes te beskerm teen die gebruik in siviele sake van bewyse wat tydens professionele verhore verkry is.

In Australië is die professionele liggeme soos die ICAA se taak om die gedrag van lede te monitor en om te verseker dat die lede aan die etiese en professionele standaarde voldoen. Die ICAA kan iemand se lidmaatskap ophef maar slegs die statutêre reguleerders, die ASIC en die CALDB, kan dié persoon se registrasie as 'n ouditeur van maatskappye ophef (Harrison 2002). Indien 'n oortreder lid van beide die professionele liggeme is, kan dit daartoe lei dat so 'n lid aan drie verskillende strawwe vir dieselfde oortreding onderwerp word (CPAA 2002c).

In onder andere Australië kan die ICAA 'n parallelle ondersoek loods na 'n aangeleentheid wat deur die ASIC ondersoek word, maar hulle magte is beperk. Die statutêre reguleerder het die mag om dokumente te versoek en getuies te ondervra. Die ICAA moet wag totdat die ondersoek asook enige dissiplinêre of ander regsaksie deur die statutêre liggaam voltooi is (ICAA 2003a).

- Tweedens, die *hulpbronne* waarvoor die reguleerder beskik. Die beraming wat op die beskikbare hulpbronne gegrond is, is dat dit die JMU (wat gesamentlik deur die professionele liggeme in Engeland, Skotland en Ierland gevorm is) meer as 50 jaar gaan neem om 'n moniteringsbesoek aan al die ouditeursfirmas te bring (Sikka et al in Gray & Manson 2000:577).

Volgens Sikka (in Gray & Manson 2000:576) is die meerderheid lede van die *Joint Disciplinary Scheme* (wat gesamentlik deur die professionele liggeme in Engeland, Skotland en Ierland gevorm is) vennote by ouditeursfirmas wat by finansiële skandale betrokke was. Verdere kritiek is dat hulle nie oor voldoende hulpbronne beskik om skandale waarby groot ouditeursfirmas betrokke is, te ondersoek nie.

Volgens die huidige stelsel word vrywilligers in Suid-Afrika gebruik om sake te verhoor (SAICA 2003i).

- Derdens, die *finansiering* van die reguleerder wat vir die monitoring en dissiplinerende verantwoordelik is. Volgens Levitt, voormalige voorsitter van die SEC, kan die feit dat die POB in Amerika meer 'n morele verpligting as 'n toegewyde oorsigliggaam was, deels daaraan toegeskryf word dat dit deur die ouditeursprofessie gefinansier is (Carlino 2002).

Sharman, KPMG se voormalige internasionale voorsitter (Smith 2002b:3), is van mening dat dit nie meer gepas is dat die regulerende liggame gefinansier word deur die firmas wat hulle reguleer nie. Die regulerende liggame moet deur die regering gefinansier word om enige botsing van belange te vermy. Enigiemand wat vir iets betaal, het 'n mate van beheer daarvoor en volgens Sharman kan hulle weier om te betaal indien hulle nie hou van wat gedoen word nie (Smith 2002b:3). In 2000 het die AICPA se *SEC Practice Section* die ongekende stap gedoen om te dreig om die finansiering van die POB vir oorsigte oor die ouditeursfirmas se gehaltebeheerstelsels te staak. Dit het gelei tot die siening dat die POB nie finansiële onafhanklik van die ouditeursprofessie is nie (Accountancy Foundation 2002b).

Indien die finansieringshulpbronne wyd gebaseer is, word die moontlike invloed van enige groep verminder. Die beginsel van onafhanklike finansiering van die reguleerder (deur byvoorbeeld die regering) word ondersteun deur Reeves, hoof van die RB in Engeland (Smith 2002b:3), Land, voorsitter van Ernst & Young in Engeland (Corcoran 2002:15), en Llambias, voorsitter van die *Business Exchange* in Engeland (2002:12).

Volgens Rose, ACCA se uitvoerende hoof, (Smith 2002c:7) sal die openbare siening ook verbeter word indien die regering vir die finansiering van die reguleerder verantwoordelik is. Reeves, hoof van die RB in Engeland (Smith 2002b:3), beaam dit dat die siening van die onafhanklikheid van ouditeure daardeur verbeter sal word.

2.4.3 *Praktykoorsigte*

Die ouditeursprofessie maak van praktykoorsigte gebruik om te monitor of 'n ouditeursfirma aan die vereiste standaarde voldoen. Praktykoorsigte se doel is om die gehalte van onder meer gerusstellingsdienste wat deur ouditeure in openbare praktyk gelewer word, te bevorder (AICPA 2003c).

In Amerika word ouditeursfirmas elke drie jaar deur 'n ander firma hersien. In Suid-Afrika word elke ouditeur een keer in vyf jaar deur ouditeure met die nodige ondervinding hersien (Puttick & Van Esch 2003:102).

In Amerika was die vorige POB verantwoordelik vir toesig oor die praktykoorsigtetstelsel terwyl verskillende groot firmas beurte gemaak het om mekaar te ondersoek (Abernethy 2002). Die POB is skerp gekritiseer omdat geen groot ouditeursfirma en slegs 'n handvol kleiner firmas in die laaste aantal jare, nadat hulle aan 'n oorsig onderwerp is, ongunstige verslae gekry het ten spyte van die aantal auditmislukkings (Carlino 2002). Andersens het hulle praktykoorsigte geslaag hoewel die probleme vir die firma net daarna begin het (Svaldi 2002).

Die volgende uitlatings is verdere bewys van die kritiek teen die praktykoorsigteproses van die ouditeursprofessie:

- Volgens Turner, voormalige hoofrekenmeester van die SEC, het die praktykoorsigteproses in 'n “back-slapping exercise” verander met die veronderstelling “You don't tell on me, and I won't tell on you” (Svaldi 2002).
- Volgens Scheutze, Sutton en Turner, voormalige SEC-hoofrekenmeesters, “The failure of peer reviews performed by one auditing firm for another to detect and remedy audit quality issues over the past twenty-five years has shown that this experiment in self-regulation does not work and should be ended” (Three voices, one message 2003).
- Volgens Pitt, SEC-voorsitter, moet die praktykoorsigstelsel nie so werk dat een ouditeursfirma deur 'n ander ouditeursfirma hersien word nie (Svaldi 2002). Volgens Scheutze, Sutton en Turner, voormalige SEC-hoofrekenmeesters, moet onafhanklike inspeksies gedoen word en nie inspeksies deur lede van die ouditeursprofessie nie (Three voices, one message 2003).

Aan die ander kant, in die geval waar een groot firma pleks van 'n onafhanklike liggaam 'n ander hersien, is een van die voordele dat 'n ander groot firma meer waarskynlik op hoogte is van die strukture en prosesse wat in die bedryf van 'n groot maatskappy geld, in teenstelling met mense wat deel is van 'n moniteringseenheid soos die JMU (Reeves, hoof van die RB in Engeland, 2002b).

2.4.4 Rekenpligtigheid en deursigtigheid van die monitering en dissiplinerings

Beskuldigings teen die ouditeursprofessie handel ook daarvoor dat die ouditeursprofessie *nie rekenskap doen* van hulle monitering en dissiplinerings aan die gemeenskap nie. Volgens Turner kan die gemeenskap derhalwe nie bepaal of die AICPA dissiplinêre stappe gedoen het teen 'n AICPA-lid wat deur die SEC of 'n ander liggaam gedissiplineer is nie. Daar is ook geen verantwoording aan die gemeenskap oor stappe wat die *Professional Ethics Executive Committee*, wat verantwoordelik is vir die dissiplinêre proses, gedoen het nie (Rankin 2001b).

Scheutze, Sutton en Turner, voormalige SEC-hoofrekenmeesters, ondersteun dit dat die nodige dissiplinêre optrede moet plaasvind teen ouditeure wat nie aan die vereiste professionele standaarde voldoen nie, en dat sodanige bevindinge en optrede dan so gou moontlik aan die gemeenskap bekend gemaak moet word (Three voices, one message 2003).

Volgens Harrison, uitvoerende hoof van die ICAA in Australië (2002), is daar ook voortdurend kritiek, selfs van ouditeure, weens 'n *gebrek aan deursigtigheid* van die ouditeursprofessie se dissiplinêre prosesse. Turner het reeds in 2001 die AICPA versoek om die rol van die gemeenskap in die ouditeursprofessie se self-dissiplinêre proses te vergroot en versoek dat die meerderheid van die lede van die *Professional Ethics Executive Committee* verteenwoordigers van die gemeenskap moet wees (Rankin 2001a, Rankin 2001b). Wood, direkteur van die *Division of Professional Licensure* wat die 36 rade in Massachusetts wat lisensies uitreik, reguleer, verwys na die lede van die gemeenskap wat lede van die regulerende liggaam is as “the conscience of the boards” (Mohl 2002). Volgens Hallett, 'n

ouditeur (2002), het die ouditeursprofessie die gemeenskap met geen alternatief gelaat anders as om hulle te polisieer nie.

'n Ondersoek deur Canning en O'Dwyer, akademici in Ierland (2001:725), na die dissiplinêre prosesse van die ICAI het aangetoon dat daar tekortkominge is wat betref die verantwoordbaarheid en deursigtigheid van die prosesse en dat daar nie regverdigheid en konsekwentheid is wat betref die strawwe wat aan oortreders opgelê word nie. Volgens Canning en O'Dwyer (2001:725) bevestig hulle navorsing die feit dat die dissiplinêre prosedures van die professionele liggame 'n “profession protection” in teenstelling met 'n “society protection” rol vervul, met die doel om die ouditeursprofessie teen inspeksie en beoordeling deur eksterne partye te beskerm.

By die regulering van professies is daar hedendaags die vereiste dat regulering oop en deursigtig moet geskied (Questions of regulation 2001). Dit word deur verskeie navorsers ondersteun:

Volgens Zea (2002:18) is die *buzzword* ná die val van Enron *deursigtigheid* as dit kom by self-regulering. Hague, president van die *Insolvency Practitioners Association* in Engeland, beklemtoon die belangrikheid van openlikheid en deursigtigheid (Zea 2002:18).

Damant, voormalige voorsitter van die professionele vereniging van finansiële ontleders en beleggingsbestuurders in Engeland en internasionaal (2002:1), stel dit so: “... to resist transparency harms society to a significant extent”.

Llambias, voorsitter van die *Business Exchange* in Engeland, (2002:12), steun dit ook: “In particular post-Enron we need a better regulated and more transparent profession”. Llambias (2002:12) gaan so ver as om te meld dat die verslae van die JMU rakende hulle oorsig van ouditeursfirmas openbaar gemaak moet word en op die internet beskikbaar moet wees.

Wyman, president van die ICAEW, (2003) meld dat “People are suspicious of what they cannot see. Secrecy is now viewed as implying there is something to hide rather than, as it once was, merely that it is a private rather than public matter”.

Unger, waarnemende voorsitter van die SEC in 2001, het die uitlating gemaak: “Sunlight is the best disinfectant” (Auditor independence problem may ... 2001).

Volgens die SAIGR (SAICA 2003i) moet die paneel wat vir die monitering en dissiplinerings verantwoordelik is, bestaan uit objektiewe mense met die nodige audit- en finansiële kundigheid en mense wat die openbare belang verteenwoordig. Dit sal egter tot 'n aansienlike toename in koste lei (SAICA 2003i). Die moniterings- en dissiplineringsprosesse

moet vinnig, doeltreffend en billik wees teenoor almal wat betrokke is. Pit, SEC-voorsitter, som die eienskappe van die ideale monitering en dissiplinêre stelsel soos volg op:

“... this system must at heart be a tough, no-nonsense, fully transparent disciplinary system, subject to independent leadership and governance. In addition, there must be regular monitoring ...” (SEC chairman speaks out ... 2002).

2.4.5 Samevatting

Die stel van hoëgehalte-etiese en -ouditstandaarde is op sigself nie voldoende nie. Standaarde is betekenisloos indien dit nie afgedwing word nie. Die kritiek teen die ouditeursprofessie is deels as gevolg van inherente swakhede in die monitering en dissiplinering van die professie.

Die aspekte van kritiek teen die monitering en dissiplinering van die ouditeursprofessie sentreer grootliks rondom die gebrek aan voldoende optrede teen diegene wat oortree, praktykoorsigte, en die rekenpligtigheid en deursigtigheid van die monitering en dissiplinering.

Gebrek aan voldoende optrede teen diegene wat oortree

Empiriese navorsing dui daarop dat nagenoeg die helfte van die ouditeure in openbare praktyk in Suid-Afrika van mening is dat die ouditstandaarde nie voldoende deur die professionele liggame afgedwing word nie. Wêreldwyd word die ouditeursprofessie daarvan beskuldig dat hulle traag is of glad nie dissiplinêre aksies instel teen ouditeure wat oortree nie. Dit word deur empiriese bewyse ondersteun. Die vermoë van professies om hulle self te dissiplineer ten einde die belange van die gemeenskap te beskerm, word geblameer. Die strafmaatreëls wat vir wangedrag deur die professionele liggame ingestel word, is oor die algemeen baie lig en die maksimum boete wat opgelê word, is onvoldoende. Die siening bestaan ook dat die self-dissiplinêre prosesse ouditeure by die groot ouditeursfirmas bevoordeel.

Daar blyk grootliks drie aspekte te wees wat die optrede teen ouditeure wat oortree, wesenlik beïnvloed, naamlik die mag wat aan die reguleerder verleen word, die hulpbronne waaroor die reguleerder beskik, en die finansiering van die reguleerder wat vir die monitering en dissiplinering verantwoordelik is. Die ouditeursprofessie is meestal vir die finansiering van die reguleerder verantwoordelik, wat tot die siening lei dat die reguleerder nie onafhanklik van die professie is nie.

Praktykoorsigte

Die ouditeursprofessie maak van praktykoorsigte gebruik ten einde te monitor of 'n ouditeursfirma aan die vereiste standaarde voldoen. Die praktykoorsigte word deur lede van die professie uitgevoer. Verteenwoordigers van die openbare belang, soos Turner, Scheutze, Sutton en Pitt, is dit eens dat die praktykoorsigtestelsel waar een firma 'n ander hersien, nie werk nie.

Rekenpligtigheid en deursigtigheid van die monitering en dissiplinerings

Beskuldigings teen die ouditeursprofessie handel daaroor dat die professie nie rekenskap van sy monitering en dissiplinerings aan die gemeenskap doen nie. Die gemeenskap kan derhalwe nie bepaal of dissiplinêre stappe teen 'n ouditeur gedoen is nie.

Daar is ook voortdurend kritiek weens 'n gebrek aan deursigtigheid van die ouditeursprofessie se dissiplinêre prosesse omdat daar nie eksterne verteenwoordiging in die prosesse is nie.

'n Onafhanklike ondersoek het aangetoon dat daar tekortkomings is wat betref die verantwoordbaarheid en deursigtigheid van die monitering en dissiplinerings en dat daar nie regverdigheid en konsekwentheid is wat betref die strawwe wat aan oortreders opgelê word nie. Navorsing steun dit dat die monitering en dissiplinerings van die ouditeursprofessie eie belang nastreef en nie die openbare belang nie.

Die verteenwoordigers van die openbare belang en die ouditeursprofessie steun die beginsel dat die monitering en dissiplinerings oop en deursigtig moet wees.

2.4.6 Gevolgtrekking

Uit die voorafgaande is dit duidelik dat die ouditeursprofessie daarvan beskuldig word dat hulle traag is of glad nie dissiplinêre optrede instel teen ouditeure wat oortree nie. In die geval waar strafmaatreëls wel vir wangedrag deur die professionele liggame ingestel word, is dit oor die algemeen onvoldoende.

Die siening bestaan ook dat die praktykoorsigtstelsel, waar een firma 'n ander hersien, nie werk nie. Verder kan die gemeenskap nie bepaal of dissiplinêre stappe teen 'n ouditeur gedoen is nie omdat die ouditeursprofessie nie rekenskap van hulle monitering en dissiplinerings aan die gemeenskap gee nie en die prosesse nie deursigtig is nie. Dit blyk dat die ouditeursprofessie hoofsaaklik net aan homself verslag doen.

Daar kan nie verwag word dat die gemeenskap enige vertroue in 'n professie moet hê wat nie voldoende teen oortreders optree nie. Ten einde hulle rol as die beskermers van die openbare belang te vervul, moet die reguleerders van die ouditeursprofessie voldoende dissiplinêre stappe doen teen alle ouditeure wat oortree, ongeag by watter firma hulle werksaam is.

Na aanleiding van die aantal korporatiewe mislukkinge en die behoefte aan die onafhanklikheid van ouditeure blyk dit dat een liggaam wat oor die nodige statutêre mandaat beskik, vir die monitering (praktykoorsigte) en dissiplinerings van die ouditeursprofessie verantwoordelik moet wees. Dit sal tot groter konsekwentheid van optrede lei. Wetgewing behoort dus die mag en hulpbronne wat aan die statutêre reguleerder verleen word, uit te brei. 'n Ander belangrike aspek is dat die reguleerder nie deur diegene wat gereguleer word, gefinansier moet word nie sodat die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid van die reguleerder nie in die gedrang kom nie.

Verder blyk dit dat die reguleerders van die ouditeursprofessie rekenskap van hulle monitering en dissiplinerings aan die gemeenskap, na wie se belange hulle omsien, moet gee. Om geloofwaardigheid aan die moniterings- en dissiplineringsprosesse en derhalwe ook groter vertroue in die onafhanklikheid van die ouditeursprofessie te verleen, blyk dit dat die professie se dissiplinêre prosesse en prosedures deursigtiger en oper moet wees. Die insluiting van lede van die gemeenskap is een wyse wat tot groter deursigtigheid van die monitering en dissiplinerings sal lei. Dit sal ook verseker dat die openbare belang, nie eie belang nie, vooropgestel word by die monitering van die nakoming van standaarde en die dissiplinerings van oortreders.

Na aanleiding van die ondersoek van die knelpunte rondom die ouditeursprofessie rakende monitering en dissiplinerings kan die volgende gevolgtrekking oor die regulering van die ouditeursprofessie gemaak word:

Dit blyk dat die reguleerders van die ouditeursprofessie wat vir die monitering en dissiplinerings van die professie verantwoordelik is, nie werklik *onafhanklik* is van die partye wat gereguleer word nie omdat die belange van die partye wat gereguleer word, eerder as die openbare belang, nagestreef word en omdat diegene wat gereguleer word, vir die finansierings verantwoordelik is. Die mag en hulpbronne wat aan die reguleerders verleen word, blyk ook onvoldoende te wees. Die *prosesse en prosedures* van die reguleerders blyk nie deursigtig en openlik te wees nie omdat dit onder meer geen voorsiening maak vir deelname deur die gemeenskap nie. Daar word ook geen rekenskap van die monitering en dissiplinerings aan die gemeenskap gegee nie.

3 SAMEVATTING

Die hele finansiële verslagdoeningstelsel is op vertroue gebaseer. Die ouditeursprofessie is deur die gemeenskap daargestel om vertroue aan die finansiële inligting te verleen omdat hulle op dié inligting vertrou om beleggings- en ander besluite te neem. Die gemeenskap het 'n behoefte aan vertroue in die ouditeursprofessie. Die vertroue van die gemeenskap in die professie het met elke korporatiewe mislukking gekwyn.

Uit die rol van die ouditeursprofessie en die redes vir regulering het dit geblyk dat die ouditeursprofessie gereguleer moet word ten einde aan die behoeftes van die gemeenskap te voldoen en veral om die *vertroue* van die gemeenskap te regverdig. In hierdie hoofstuk is die knelpunte rondom die ouditeursprofessie wat die *vertroue* in die professie ondermyn, ondersoek sodat die regulering van die professie in Suid-Afrika teen dié agtergrond geëvalueer kan word.

Die siening bestaan dat self-regulering as gevolg van sy beperkinge nie in staat is om spoedig en doeltreffend te handel met aangeleenthede wat uit 'n gebrek aan vertroue deur die gemeenskap spruit nie. Derhalwe die noodsaaklikheid om die knelpunte rondom die ouditeursprofessie te ondersoek ten einde 'n beter begrip daarvan te verkry.

Die knelpunte rondom die ouditeursprofessie sentreer grootliks rondom die onafhanklikheid van ouditeure, die etiese en ouditstandaarde wat ouditeure moet nakom, en die monitering van die nakoming van die standaarde en die dissiplinerings in die geval van nie-nakoming.

Onafhanklikheid van ouditeure

Die vereiste dat die ouditeursprofessie onafhanklik moet wees, hou direk verband met die faktore wat aanleiding tot 'n audit gee. Ouditeure moet op 'n onafhanklike en objektiewe wyse gerusstelling aan die aandeelhouders verskaf. Onafhanklikheid is derhalwe sentraal in die uitvoering van die auditfunksie. Indien die ouditeursprofessie sy onafhanklikheid verloor, het sy dienste geen bestaansreg nie.

'n Ouditeur se onafhanklikheid is van fundamentele belang vir die gemeenskap en het 'n groot invloed op die siening van die gehalte en integriteit van die geouditeerde finansiële jaarstate. Die finansiële jaarstate bevat stellings van bestuur as deel van die nakoming van hulle verantwoordelikhede rakende rekenpligtigheid, wat meebring dat dit noodsaaklik is dat die ouditeure onafhanklik van die bestuur moet wees. Vir ouditeure om onafhanklik te wees, beteken dat hulle vry van bestuur moet wees en dat hulle derhalwe selfstandig en in eie reg optree. 'n Oudit deur 'n party wat onafhanklik is van die party wat die verantwoording moet doen, verhoog die integriteit van die verantwoordingsproses. Openbare vertroue in die geouditeerde finansiële jaarstate is afhanklik van die openbare siening van die ouditeur as 'n onafhanklike professionele persoon.

Wêreldwyd vereis die professionele gedragskodes van die onderskeie professionele liggame dat ouditeure onafhanklik moet wees en ook as onafhanklik gesien moet word.

Die knelpunte oor onafhanklikheid fokus grootliks op die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte, langdurige verbintenis met dieselfde gerusstellingkliënt, aanstelling en vergoeding van ouditeure, en indiensneming van voormalige gerusstellingspersoneel deur gerusstellingkliënte.

Lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte

Ouditeure neig al hoe meer daartoe om nie-gerusstellingsdienste aan hulle gerusstellingskliënte te lewer.

Die sterkste argumente daarteen handel daarvoor dat 'n ouditeur in sulke omstandighede 'n mening oor sy eie werk uitspreek en dat hy sy onafhanklikheid en die siening van sy onafhanklikheid verloor omdat hy te familiêr met die bestuur word en finansiëel te afhanklik van die kliënt word. Dié argumente word gestaaf deur empiriese navorsing en deur gesaghebbende mense of verslae wat die openbare belang verteenwoordig.

Die ouditeursprofessie is ten gunste daarvan dat nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte gelewer word. Hulle argumenteer dat die gehalte van die gerusstellingsdienste wat gelewer word, verbeter omdat die ouditeur 'n beter begrip van die kliënt se werksaamhede het en omdat beter gekwalifiseerde personeel deur die ouditeursfirma getrek word. Verder word bykomende inkomste van die nie-gerusstellingsdienste verkry.

Langdurige verbintenis met dieselfde gerusstellingskliënt

'n Langdurige verbintenis met 'n gerusstellingskliënt kan daartoe lei dat die ouditeur die belange van die gerusstellingskliënt voor die openbare belang stel omdat die ouditeur en die kliënt te familiêr word en omdat die ouditeur afhanklik raak van die inkomste wat deur die kliënt gegeneer word. Die verpligte verwisseling van ouditeure word as een wyse gesien waarop dié probleem opgelos kan word.

Die sterkste argumente ten gunste van die verpligte verwisseling van ouditeure is dat dit tot die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid van ouditeure sal bydra omdat dit voorkom dat die ouditeur en die kliënt te familiêr word en dat die ouditeur nie te afhanklik raak van die inkomste wat deur die kliënt gegeneer word nie. Dié siening word nie net deur verteenwoordigers van die openbare belang ondersteun nie maar selfs deur verteenwoordigers van die ouditeursprofessie. Die verwisseling van ouditeure lei ook daartoe dat die gehalte of die siening van die gehalte van gerusstellingsdienste sal verbeter omdat dit veroorsaak dat daar 'n vars en skeptiese benadering tot die lewering van die gerusstellingsdiens is en die ouditeur sal besef dat 'n volgende ouditeur sy werk gaan hersien - die beste vorm van praktykoorsigte.

Die verteenwoordigers van die ouditeursprofessie is van mening dat die gehalte van gerusstellingsdienste in die geval van die verpligte verwisseling van ouditeure kan afneem omdat verwisseling tot 'n nuwe leerperiode vir ouditeure lei, wat ook tot 'n toename in fooie sal lei.

Aanstelling en vergoeding van ouditeure

In die meeste gevalle word die aanstelling van ouditeure grootliks deur die bestuur beïnvloed en die aandeelhouers bekragtig net die aanbeveling op die algemene jaarvergadering. Die vergoeding wat ouditeure ontvang, word deur die bestuur van die gerusstellingskliënt en die ouditeure bepaal. Dié praktyke lei daartoe dat die ouditeure nie as onafhanklik van die bestuur gesien word nie.

Die verlaging of beperking van die gerusstellingsfooie as gevolg van onder meer mededinging tussen ouditeure en “low-balling”, lei daartoe dat ouditeure tydens die lewering van 'n gerusstellingsdiens 'n kompromie tussen die koste van die gerusstellingsdiens en die omvang van die gerusstellingsdiens moet bereik. Dit kan veroorsaak dat die koste van die gerusstellingsdiens besnoei word en dat minder hulpbronne aan die gerusstellingsdiens toegeedeel word, wat nie in belang van óf die maatskappy óf die gemeenskap is nie.

Daar is pleidooie dat die ouditkomitee van die kliënt vir die aanstelling en vergoeding van ouditeure verantwoordelik moet wees. Die vernaamste argument ten gunste daarvan is dat dit die geloofwaardigheid van ouditeure sal bevorder. Die vernaamste argument daarteen is dat daar twyfel oor die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid van die ouditkomitee kan bestaan omdat hulle steeds direkteure van die maatskappy is. Ten einde van waarde te kan wees, moet die ouditkomitee onafhanklik wees en as onafhanklik gesien word en moet hulle daadwerklik in die belang van die gemeenskap optree.

Indiensneming van voormalige gerusstellingspersoneel deur gerusstellingskliënte

Die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid van ouditeure word deur die indiensneming van voormalige gerusstellingspersoneel deur gerusstellingskliënte aangetas.

Die instelling van 'n afkoelperiode waartydens daar 'n verbod op die indiensneming van gerusstellingspersoneel deur 'n gerusstellingskliënt rus, is 'n wyse waarop die onafhanklikheid van ouditeure bevestig kan word. Daar is egter verdeeldheid onder die verteenwoordigers van die ouditeursprofessie oor tot op watter vlak van die gerusstellingspersoneel en op watter poste by die gerusstellingskliënt die afkoelperiode van toepassing moet wees.

Die SAIGR is van mening dat die ouditkomitee die indiensneming van voormalige gerusstellingspersoneel moet goedkeur. Soos reeds genoem, kan daar egter twyfel oor die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid van die ouditkomitee self bestaan.

Etiese en ouditstandaarde

Behoorlike etiese en ouditstandaarde (die stel en nakoming daarvan) is onontbeerlik vir die uitvoering van suksesvolle oudits. Uit die bogenoemde blyk daar tekortkominge in die standaarde, veral met betrekking tot onafhanklikheid. Die aspekte wat tot wesenlike tekortkominge by die stel van etiese en ouditstandaarde lei, is:

- Die etiese en ouditstandaarde word grootliks deur die ouditeursprofessie gestel, wat daartoe lei dat die belange van die professie bevoordeel word. Selfs verteenwoordigers van die professie besef dat dit in die toekoms vereis moet word dat alle belanghebbendes aan die standaardstellingsproses moet deelneem.
- Die standaarde word in sommige gevalle as reëls gestel en nie as beginsels nie. Die verteenwoordigers van die openbare belang en die ouditeursprofessie steun dit dat deursigtige beginsels, pleks van reëls, as standaarde gestel moet word.
- Die standaarde geniet nie statutêre steun nie. Die verteenwoordigers van die ouditeursprofessie is egter nie ten gunste daarvan dat die standaarde statutêre steun moet hê nie, maar wel die proses om standaarde te stel.

Verder blyk dit dat die ouditeursprofessie nie die gestelde etiese en ouditstandaarde nakom nie. Die siening bestaan dat die professie nie een is wat boweal toegewyd is om in openbare belang op te tree nie, maar dat hulle deel is van 'n industrie wat op eie belang ingestel is.

Monitering en dissiplinerings

Die stel van hoëgehalte-etiese en -ouditstandaarde is op sigself nie voldoende nie. Standaarde is betekenisloos as dit nie afgedwing word nie.

Aspekte van kritiek teen die monitering en dissiplinerings van die ouditeursprofessie sentreer grootliks rondom die gebrek aan voldoende optrede teen diegene wat oortree, praktykoorsigte, en die rekenpligtigheid en deursigtigheid van die monitering en dissiplinerings.

Gebrek aan voldoende optrede teen diegene wat oortree

Die ouditeursprofessie word daarvan beskuldig dat hy traag is of glad nie dissiplinêr optree teen ouditeure wat oortree nie. Dit word deur empiriese bewyse ondersteun. Onafhanklike navorsing staaf dit dat die strafmaatreëls wat vir wangedrag deur die professionele liggame ingestel word, onvoldoende is. Die self-dissiplinêre proses bevoordeel ook ouditeure by die groot ouditeursfirmas.

Daar blyk grootliks drie aspekte te wees wat die optrede teen ouditeure wat oortree, wesenlik beïnvloed: die mag wat aan die reguleerder verleen word, die hulpbronne waaroor die reguleerder beskik, en die finansiering van die reguleerder wat vir die monitering en dissiplinering verantwoordelik is.

Praktykoorsigte

Die ouditeursprofessie maak van praktykoorsigte gebruik ten einde te monitor of 'n ouditeursfirma aan die vereiste standaarde voldoen. Die praktykoorsigproses word egter deur lede van die professie uitgevoer. Verteenwoordigers van die openbare belang is dit eens dat die praktykoorsigproses waar een firma 'n ander hersien, nie werk nie.

Rekenpligtigheid en deursigtigheid van die monitering en dissiplinering

Beskuldigings teen die ouditeursprofessie handel daarvoor dat die professie nie aan die gemeenskap rekenskap gee van hulle monitering en dissiplinering nie. Die gemeenskap kan derhalwe nie bepaal of dissiplinêre stappe teen 'n ouditeur gedoen is nie.

Daar is ook voortdurend kritiek weens 'n gebrek aan deursigtigheid van die ouditeursprofessie se dissiplinêre prosesse omdat daar nie eksterne verteenwoordiging in die prosesse is nie. Navorsing steun dit dat die monitering en dissiplinering van die professie eie belang nastreef en nie die openbare belang nie. Verteenwoordigers van die openbare belang en die ouditeursprofessie steun die beginsel dat die monitering en dissiplinering oop en deursigtig moet wees.

4 GEVOLGTREKKING

Uit hierdie hoofstuk blyk dit dat die ouditeursprofessie in 'n instrument van bestuur verander het ten einde die doelwitte van bestuur te bereik, terwyl weinig beskerming aan die aandeelhouders en die gemeenskap verleen word. Dit lei daartoe dat die wese van ouditering verander het. Die ouditeursprofessie word verbind met woorde soos *samewerking met bestuur, oneerlikheid, gebrek aan onafhanklikheid, tree nie in belang van die gemeenskap op nie*.

Dit blyk dat die oorsaak van baie van die knelpunte rondom die ouditeursprofessie wat die vertroue in die professie ondermyn, na die regulering van die professie teruggevoer kan word. Dit is ironies want regulering van die ouditeursprofessie is juis die meganisme waardeur die gemeenskap geruststelling kan verkry dat die professie toepaslik beheer word en daarom vertrou kan word.

Die siening bestaan dat self-regulering as gevolg van sy beperkinge nie in staat is om spoedig en doeltreffend met aangeleenthede te handel wat uit 'n gebrek aan vertroue deur die gemeenskap spruit nie.

Onafhanklikheid

Uit dié hoofstuk is dit ook duidelik dat heelwat praktyke van die ouditeursprofessie die onafhanklikheid of die siening van die onafhanklikheid van die ouditeur aantast. Ten einde van waarde te wees, moet die professie onafhanklik wees en in die belang van die gemeenskap optree. Derhalwe sal vertroue en geloofwaardigheid aan die finansiële inligting verleen word. Die professionele gedragskodes verwag van ouditeure om onafhanklik in wese en voorkoms te wees. Die professie moet só optree dat hy aan die gemeenskap bewys dat hy onafhanklik is.

Ten spyte daarvan dat die gemeenskap meen dat daar 'n botsing van belange is en dat die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid van ouditeure daardeur geraak word, word sekere praktyke deur die reguleerders van die professie toegelaat. Die reguleerders het dus voor die druk van die partye wat gereguleer word, geswig. Die reguleerders blyk derhalwe vasgevang te wees deur die partye wat gereguleer word.

Afgesien van empiriese bewyse is die siening van die gemeenskap die norm waarvolgens die onafhanklikheid van die ouditeursprofessie beoordeel moet word. Die maatstaf behoort te wees: as die gemeenskap van mening is dat 'n sekere praktyk die ouditeur se onafhanklikheid in die gedrang bring, behoort die praktyk verbied te word.

Na aanleiding van die onlangse korporatiewe mislukkings kan die ouditeursprofessie nie bekostig om die siening van die gemeenskap te verontagsaam nie want die professie is afhanklik van die vertroue van die gemeenskap ten einde sy bestaan te regverdig. Die lewering van nie-gerusstellingsdienste aan gerusstellingskliënte, 'n langdurige verbintenis met dieselfde gerusstellingskliënt, die aanstelling en vergoeding van ouditeure grootliks deur die bestuur en die indiensneming van voormalige gerusstellingspersoneel deur gerusstellingskliënte lei daartoe dat daar 'n botsing van belange kan wees en dat die ouditeursprofessie nie as onafhanklik gesien word nie. Dit behoort derhalwe nie deur die reguleerder toegelaat te word nie. Die gemeenskap moet by die prosesse en prosedures van die opstel van die standaard betrokke wees ten einde te verseker dat die openbare belang, en nie eie belang nie, vooropgestel word by die stel van standaard.

Etiese en ouditstandaarde

Uit dié hoofstuk blyk dit dat die siening bestaan dat die ouditeursprofessie nie eties optree nie en derhalwe nie sy sosiale verantwoordelikheid nakom nie. Die openbare belang word nie voor eie belang gestel by die opstel van etiese en ouditstandaarde nie.

Daar blyk heelwat tekortkominge te wees wat betref standaard, veral met betrekking tot onafhanklikheid, omdat etiese en ouditstandaarde grootliks deur die ouditeursprofessie gestel word, die standaard as reëls gestel word en nie as beginsels nie, en omdat die standaard nie statutêre steun geniet nie.

Die afleiding kan dus gemaak word dat die reguleerder van die ouditeursprofessie, wat vir die stel van die etiese en auditstandaarde verantwoordelik is, nie onafhanklik is van die partye wat gereguleer word nie. Die belang van die partye wat gereguleer word, en nie die openbare belange nie, word nagestreef. Dit blyk dat self-regulering nie daarin kan slaag nie as gevolg van die feit dat die reguleerder vasgevang word deur diegene wat gereguleer word.

Daar kan nie verwag word dat die gemeenskap enige vertroue in 'n profesie moet hê wat nie eties optree nie. Ten einde hulle sosiale verantwoordelikheid teenoor die gemeenskap na te kom, moet die ouditeursprofessie oor behoorlike etiese en auditstandaarde beskik. Openbare vertroue in etiese en auditstandaarde is belangriker as ooit tevore.

Na aanleiding van die aantal korporatiewe mislukkinge en die behoefte aan die onafhanklikheid van ouditeure blyk dit dat strengere standaarde oor onafhanklikheid gestel moet word en dat die nakoming daarvan gemonitor moet word. Die liggame wat standaarde stel, moet behoorlik saamgestel wees en die vertroue van alle belanghebbendes geniet. Die gemeenskap moet by die prosesse en prosedures van die opstel van die standaarde betrokke wees om te verseker dat die openbare belang en nie eie belang nie, vooropgestel word by die stel van standaarde. Die profesie moet egter ook by dieselfde prosesse en prosedures betrokke wees om te verseker dat die standaarde met die nodige begrip van ouditering opgestel word. Ten einde die nakoming van standaarde te monitor en teen oortreders te kan optree, is dit belangrik dat die standaarde statutêre steun moet geniet en op 'n beginsel-grondslag geskryf word.

Monitering en dissiplinerings

Uit die voorafgaande is dit duidelik dat die ouditeursprofessie daarvan beskuldig word dat hy traag is of glad nie dissiplinêr optree teen ouditeure wat oortree nie. In die geval waar strafmaatreëls wel vir wangedrag deur die professionele liggame ingestel word, is dit oor die algemeen onvoldoende en verder bevoordeel die self-dissiplinêre prosesse ouditeure by die groot ouditeursfirmas.

Die verteenwoordigers van die openbare belang is ook van mening dat die praktykoorsigprosesse, waar een firma 'n ander hersien, nie werk nie. Verder kan die gemeenskap nie bepaal of dissiplinêre stappe teen 'n ouditeur gedoen is nie omdat die profesie nie aan die gemeenskap rekenskap gee van sy monitering en dissiplinerings nie en omdat die prosesse nie deursigtig is nie. Dit blyk dat die ouditeursprofessie hoofsaaklik net aan homself verslag doen.

Die afleiding kan dus gemaak word dat die reguleerders van die ouditeursprofessie wat vir die monitering en dissiplinerings van die profesie verantwoordelik is, nie werklik onafhanklik is van die partye wat gereguleer word nie. Die belange van die ouditeursprofessie, nie die openbare belang nie, word nagestreef.

Daar kan nie verwag word dat die gemeenskap enige vertroue in 'n profesie moet hê wat nie teen oortreders optree nie. Ten einde hulle rol as die beskermers van die openbare belang te vervul, moet die reguleerders van die ouditeursprofessie voldoende dissiplinêre stappe doen teen alle ouditeure wat oortree, ongeag by watter firma hulle werk.

Na aanleiding van die aantal korporatiewe mislukkings en die behoefte aan die onafhanklikheid van ouditeure blyk dit dat een liggaam, wat oor die nodige statutêre mandaat beskik, vir die monitering (praktykoorsigte) en dissiplinerings van die ouditeursprofessie verantwoordelik moet wees. Dit sal tot meer konsekwente optrede lei. Wetgewing behoort dus die magte en hulpbronne wat aan die statutêre reguleerder verleen word, uit te brei. 'n Ander belangrike aspek is dat die reguleerder nie deur diegene wat geregleer word, gefinansier moet word nie sodat die onafhanklikheid en die siening van die onafhanklikheid van die reguleerder nie in die gedrang kom nie.

Van die grootste belang is ook dat die reëls oor onafhanklikheid streng toegepas moet word en dat daar geen uitsonderings gemaak moet word nie.

Verder blyk dit dat die reguleerders van die ouditeursprofessie rekenskap van hulle monitering en dissiplinerings aan die gemeenskap, na wie se belange hulle omsien, moet gee. Dit is nie net billik nie maar sal ook 'n aanduiding wees dat regulering in die belang van die gemeenskap plaasvind.

Om geloofwaardigheid aan die monitering en dissiplinerings te verleen, en sodoende ook groter vertroue in die onafhanklikheid van die ouditeursprofessie, blyk dit dat die profesie se dissiplinêre prosesse en prosedures deursigtiger en oper moet wees. Die verteenwoordigers van die openbare belang en die profesie steun die beginsel dat die monitering en dissiplinerings oop en deursigtig moet wees. Die insluiting van lede van die gemeenskap is een wyse wat tot groter deursigtigheid sal lei. Dit sal ook verseker dat die openbare belang en nie eie belang nie, vooropgestel word by die monitering van die nakoming van standaarde en die dissiplinerings van oortreders.

Na aanleiding van die ondersoek van die knelpunte rondom die ouditeursprofessie kan die volgende gevolgtrekking oor die regulering van die profesie gemaak word:

Dit blyk dat die reguleerders van die ouditeursprofessie nie werklik *onafhanklik* is van die partye wat geregleer word nie omdat die belange van die partye wat geregleer word, eerder as die openbare belang, nagestreef word. Dit blyk dat self-regulering nie daarin kan slaag nie om die openbare belang na te streef omdat die reguleerders deur diegene wat geregleer word, vasgevang word. Die *prosesse en prosedures* van die reguleerders wat vir die stel van etiese en auditstandaarde en vir die monitering en dissiplinerings verantwoordelik is, blyk onvoldoende te wees omdat dit onder meer geen voorsiening maak vir deelname deur die gemeenskap nie.

Uit die hoofstuk blyk dit dat die kernoorsaak van die knelpunte rondom die ouditeursprofessie na die **onafhanklikheid** en die **prosesse en prosedures** van die regulering van die professie teruggevoer kan word. Dit blyk dat 'n onafhanklike liggaam wat nie deur die partye wat gereguleer word, vasgevang word nie, vir die regulering van die ouditeursprofessie verantwoordelik moet wees; en dat die gemeenskap en ook die ouditeursprofessie beter gedien sal word indien -

- nie-gerusstellingsdienste, veral die dienste wat van die tradisionele funksies van die bestuur vervang, slegs aan nie-gerusstellingskliënte gelewer word;
- ouditeure (verkieslik die firma, maar andersins die betrokke vennote) verplig word om na 'n sekere aantal jare te verwissel;
- die ouditkomitee van die maatskappy, wat oor voldoende hulpbronne beskik, vir die aanstelling en vergoeding van ouditeure verantwoordelik is; en 'n werklik onafhanklike liggaam moet die riglyne of raamwerk stel wat die ouditkomitee by die aanstelling en vergoeding van ouditeure moet volg;
- 'n afkoelperiode ingestel word waartydens daar 'n verbod op die indiensneming van gerusstellingspersoneel deur 'n gerusstellingskliënt is (die afkoelperiode moet minstens tot op die bestuurdersvlak van die gerusstellingspersoneel van toepassing wees, asook op alle sleutel- en finansiële poste by die gerusstellingskliënt);
- die gemeenskap by die prosesse en prosedures vir die stel van die etiese en ouditstandaarde betrokke is, die standaard statutêre steun geniet en op 'n beginselgrondslag geskryf word; en
- een onafhanklike liggaam, wat oor die nodige statutêre mandaat en hulpbronne beskik en wat nie deur die ouditeursprofessie gefinansier word nie, vir die monitering en dissiplinerings van die professie verantwoordelik is, die prosesse meer deursigtig is, en rekenskap aan die gemeenskap gegee word.

Omdat oudit 'n internasionale verskynsel is, word die regulering van die ouditeursprofessie in sekere lande met wie historiese en professionele bande bestaan en waar die regulering van die professie ná die val van Enron reeds onder die vergrootglas geneem en veranderinge aangebring is, in die volgende hoofstuk ondersoek. Die doel is om te bepaal in watter mate die knelpunte deur die veranderde strukture van regulering in daardie lande verwyder word, sodat die voorgestelde regulering van die ouditeursprofessie in Suid-Afrika teen dié agtergrond geëvalueer kan word.