

## HOOFSTUK 3

### FINANSIËLE REKENINGKUNDIGE VERSLAGDOENING

#### 3.1 INLEIDING

In die voorafgaande hoofstuk is die rol van innovasie en navorsing en ontwikkeling bespreek en is aangetoon dat dit as 'n belangrike meganisme vir die reaksie van 'n onderneming op die veranderende vereistes en geleenthede van sy omgewing, dien.

Veranderinge in die besigheidsomgewing het tot gevolg dat die gebruikers van finansiële state se behoeftes verander. Die opstellers van finansiële state behoort by hierdie veranderende omgewing aan te pas (Gouws, 1997:73). Behoeftes ten opsigte van inligting verander weens veranderinge in ekonomiese, politieke en sosiale toestande, nuwe kennis en tegnologie en veranderende eise van gebruikers rakende finansiële inligting. Aangesien rekeningkundige beginsels konvensioneel is, dit wil sê ontwikkel is met verwysing na 'n spesifieke omgewing en aannames gemaak is rakende die vereistes waaraan finansiële inligting moet voldoen, is die beginsels onderhewig aan hersiening, evaluasie en moontlike verandering (ABP 4, 1970:12).

Rekeningkunde is pragmaties en die oorheersende perspektief is dat Rekeningkunde slegs regverdigbaar in terme van die nut daarvan vir gebruikers in besluitneming, is. Enige vooruitskattings, tendense, oorsigte, ensovoorts is vorme van rekeningkundige kommunikasie. Kommunikasie is dus die oordrag van inligting van die entiteit aan verskillende gebruikers, met verskillende behoeftes.

Opstellers van finansiële state behoort in gedagte te hou dat die voorsiening van relevante en betroubare inligting onsekerhede en gevolglik risiko's verminder en sodoende tot voordeel vir die onderneming is, wanneer nuwe kapitaal geskep

word (Everingham & Watson, 1998:6-8). Een van die belangrikste kriteria vir die aanbieding van finansiële inligting is dat 'n toepaslike standaard vir die vergelyking tussen verskillende ondernemings, verseker word (Glautier & Underdown, 1986:74).

In hierdie hoofstuk word die rol van rekeningkunde in die gemeenskap en die invloed van die veranderende omgewing daarop, bespreek. Die noodsaaklikheid van rekeningkundige standaarde in finansiële verslagdoening, die konseptuele raamwerk en sekere toepaslike fundamentele rekeningkundige beginsels word beoordeel. Spesifieke verslagdoeningsbehoefte van gebruikers van finansiële state word ook geïdentifiseer.

### **3.2 DIE BELANGRIKHEID VAN REKENINGKUNDE IN DIE GEMEENSAP**

Sedert die vroegste tye het die mens die behoefte om inligting oor verskillende aangeleenthede, insluitend ekonomiese en rekeningkundige aangeleenthede, uit te ruil en te kommunikeer. Rekeningkunde is die gevolg van sekere behoeftes in die gemeenskap waarbinne dit funksioneer en reageer deurlopend op veranderinge in hierdie behoeftes (Gouws, 1997:62). Hierdie funksionele benadering dui daarop dat Rekeningkunde slegs 'n bestaansreg het, indien dit bruikbaar vir die gemeenskap is.

Rekeningkunde het op evolusionêre wyse ontstaan na aanleiding van die behoefte om rekord te hou van besigheidstransaksies wat gesluit is, en om die resultate van hierdie transaksies aan die belanghebbende partye oor te dra. Met verloop van tyd is groter eise aan rekeningkundige verantwoordings gestel en 'n stel reëls is op betreklik pragmatiese wyse ontwikkel om ordelikheid te verseker, terwyl metodes van rekordhouding wat meer gesofistikeerd is, ontwikkel is om tred te hou met nuwe besigheidsverwikkings (Vorster, *et al*, 1998:1).

Uit die aard, funksie en doel van Rekeningkunde, blyk dit dat Rekeningkunde 'n kommunikasieproses is. Inligting wat in die behoeftes van gebruikers voorsien,

moet verskaf word. Die sukses van Rekeningkunde wentel om die kommunikasieproses. Sonder behoorlike kommunikasie word die gebruikers van finansiële inligting in die duister gelaat en die toepaslikheid en regverdigheid van Rekeningkunde gaan verlore. Verder word bevind dat daar sonder terugvoering geen kommunikasie is nie en dat “meaning and understanding arise from communication between the account and the user” (Gouws, 1997:65).

Die opstellers van finansiële state is dus verantwoordelik vir suksesvolle kommunikasie, en dit behels dat (Gouws, 1997:65) :

- die sterkpunte en swakhede van finansiële state as ‘n medium vir kommunikasie erken word;
- die sterkpunte en swakhede van die rekeningkundige stelsel erken word;
- daar begrip is vir die kenmerke en behoeftes van gebruikers, byvoorbeeld opleiding, kommunikasievermoëns, kultuur, toepaslike kennis, ensovoorts;
- daar ‘n bewustheid is van die doel van die boodskap wat oorgedra word;
- daar ‘n begrip is van hoe die gebruikers die inligting gaan gebruik;
- daar versekering is dat die boodskap duidelik ontvang en verstaan word;
- terugvoering aangemoedig word, sodat veranderinge in die rekeningkundige proses bevorder word en die kwaliteit van boodskappe verbeter word.

Daar bestaan ‘n direkte verhouding tussen die vlakke van onsekerheid en risiko en die behoefte aan inligting. ‘n Situasië met ‘n groot mate van onsekerheid en hoë risiko’s, vereis dat meer inligting gekommunikeer behoort te word. Wanneer ‘n situasië voorspelbaar is, is daar ‘n afname in die behoefte aan inligting. Indien daar geen onsekerhede is nie, is daar geen behoefte aan inligting nie. (Everingham & Watson, 1998:8; Gouws, 1997:68). Rekeningkunde voorsien dus inligting aan verskillende gebruikers, met verskillende behoeftes, om onsekerhede en risiko’s te verminder. Aangesien die voordele van suksesvolle navorsing en ontwikkeling dikwels onseker is en nie op ‘n redelik aanvaarbare

vlak van sekerheid bepaal kan word nie, en as gevolg van die hoë risiko dat navorsing en ontwikkeling nie suksesvol sal wees nie, sal daar 'n behoefte vir inligting oor navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite wat onderneem is, wees.

Finansiële state is 'n produk van die finansiële verslagdoeningsproses. Die oogmerk met finansiële state is volgens RE000.12 (1990) die volgende :

...om inligting te voorsien aangaande die finansiële stand, prestasie, en veranderinge in finansiële stand van 'n onderneming, wat vir 'n groot verskeidenheid gebruikers by ekonomiese besluitneming nuttig is.

Finansiële state wat met die bogenoemde oogmerk opgestel word, behoort in die algemene behoeftes van die meeste gebruikers te voorsien. RE000.13 (1990) erken egter dat finansiële state nie al die inligting wat gebruikers nodig mag hê om ekonomiese besluite te neem, verskaf nie, aangesien finansiële state hoofsaaklik die finansiële gevolge van gebeure wat reeds plaasgevind het, weergee en nie noodwendig nie-finansiële inligting of toekomsgerigte inligting verskaf nie. Finansiële state bevat byvoorbeeld nie noodwendig 'n volledige beskrywing van ondernemings se navorsings- en ontwikkelingsbedrywighede en die verbintenis van 'n onderneming tot navorsing en ontwikkeling nie.

### **3.3 DIE OMGEWING VAN FINANSIËLE REKENINGKUNDE**

Die funksie van Rekeningkunde is om kwantitatiewe inligting, hoofsaaklik van 'n finansiële aard, omtrent ondernemings te voorsien, wat vir gebruikers by ekonomiese besluitneming nuttig is. Rekeningkunde bestaan uit verskillende areas, byvoorbeeld finansiële rekeningkunde en bestuursrekeningkunde. Finansiële rekeningkunde voorsien aan gebruikers van finansiële state historiese inligting, uitgedruk in geldterme, oor die ekonomiese hulpbronne en verpligtinge van 'n onderneming, asook die ekonomiese aktiwiteite wat 'n verandering in hierdie hulpbronne en verpligtinge teweeg gebring het. Bestuursrekeningkunde voorsien inligting aan die bestuur van 'n onderneming, wat nuttig is vir besluitneming, beplanning en beheer. Die fokus van hierdie studie is op

verslagdoening aan gebruikers van finansiële state en dus finansiële rekeningkunde.

Finansiële rekeningkunde word beïnvloed deur die omgewing, spesifiek deur :

- i. die verskeidenheid van gebruikers van die inligting;
- ii. die organisasie van ekonomiese aktiwiteite in die gemeenskap;
- iii. die aard van ekonomiese aktiwiteite binne die individuele onderneming;
- iv. die meting van ekonomiese aktiwiteite (APB 4, 1970:17).

Omgewingstoestande, - beperkings en - invloede is gewoonlik buite die direkte beheer van besigheidspersone, rekeningkundige beamptes en gebruikers van finansiële state. Die verstaan en evaluering van finansiële inligting vereis kennis van die omgewing en die invloed daarvan op die finansiële proses. Aspekte van die omgewing word omvat in die basiese elemente van finansiële rekeningkunde en in die algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels.

Sosiale, politieke, ekonomiese en tegnologiese veranderinge vind tans teen 'n hoë koers plaas. Hierdie veranderinge het tot gevolg dat 'n meer onsekere en komplekse omgewing waarbinne ondernemings bedryf word, geskep word. Koornhof (1997:106-109) het bevind dat beproefde metodes, tegnieke en oortuigings nie meer oplossings vir huidige en toekomstige probleme bied nie, omdat tendense in die verlede nie meer toepaslik in tydperke van snelle veranderinge is nie. In reaksie op die vinnig veranderende omgewing word daar van ondernemings verwag om die strukture, kulture en strategieë van die onderneming te verander. Die gevolgtrekking word gemaak dat aangesien daar van besigheidsorganisasies verwag word om fundamentele veranderinge aan te bring, fundamentele veranderinge dienooreenkomstig aan hulle rekeningkundige inligtingstelsels gemaak behoort te word. Verder behoort rekeningkundige inligtingstelsels nie net veranderinge te meet nie, maar behoort dit by te dra tot die voorsiening, ondersteuning en verslagdoening van hierdie veranderinge en die strategieë wat deur die organisasie aanvaar is in reaksie daarop.

Soos aangetoon in hoofstuk 2 dien navorsing en ontwikkeling as 'n belangrike meganisme vir die reaksie van 'n onderneming op die veranderende vereistes van sy omgewing en sal die effektiwiteit van die beplanning en beheer van navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite die uiteindelijke sukses daarvan bepaal. Die rekeningkundige inligtingstelsel behoort dus by te dra tot die beheer en verslagdoening van navorsings- en ontwikkelingskoste en die strategie wat 'n onderneming vir navorsing en ontwikkeling aanvaar het.

Rekeningkunde moet dus kan aanpas by die vereistes wat 'n veranderende omgewing stel, om te verseker dat inligting wat aan die gebruikers van finansiële state gekommunikeer word, nie misleidend is nie, relevant, tydig en nuttig vir besluitneming is, en tot gevolg het dat redelike weergawe bewerkstellig word. Koornhof (1997:120) maak die volgende stelling :

Today's rapidly changing environment is obliging accountants to reassess their role and function both within the organisation and in society. The continued disregard of changes in the environment and a lack of innovation will undoubtedly bring the accounting function into increasing disrepute, particularly when accountants admit publicly that the current system is seriously flawed. The accounting information system cannot continue to produce inwardly focused information if the users of the information are increasingly requiring information on customers, suppliers, markets and competition, in other words outwardly focused information. This implies that Accountancy should become a flexible, open system that can readily adapt to changes in its environment.

Veranderinge in die omgewing is die gevolg van tegnologiese vernuwings wat uit navorsing en ontwikkeling ontstaan, en noodsaaklik is vir die voortbestaan en groei van 'n onderneming. As gevolg van die toenemende tempo waarteen hierdie veranderinge in die omgewing plaasvind waarbinne ondernemings funksioneer, vereis gebruikers meer inligting oor hierdie omgewing. Toepaslike inligting oor navorsing en ontwikkeling behoort dus in finansiële state aan gebruikers gekommunikeer te word.

### 3.4 GEBRUIKERS VAN FINANSIËLE INLIGTING

Finansiële rekeningkundige inligting word deur 'n verskeidenheid van groepe en/of persone vir verskillende doeleindes gebruik. Om in 'n enkele stel finansiële state in elkeen van hierdie belanghebbendes se behoeftes te voorsien, is problematies (Vorster, *et al.*, 1998:16). Gebruikers kan in twee groepe verdeel word, naamlik (i) gebruikers met 'n direkte belang in die onderneming en (ii) gebruikers met 'n indirekte belang.

#### 3.4.1 Gebruikers met 'n direkte belang

Gebruikers van finansiële state met 'n direkte belang, sluit die volgende groepe in :

- *Eienaars/aandeehouers*- oorweeg toename/afname in belang, evalueer die gebruik en bestuur van hulpbronne deur die bestuur.
- *Verskaffers/krediteure* - oorweeg betroubaarheid van die onderneming as 'n klant en bepaal kredietterme.
- *Potensiële eienaars/aandeehouers* - evalueer die gebruik en bestuur van hulpbronne deur die bestuur van die onderneming.
- *Bestuur* - evalueer resultate en besluite geneem, bepaal finansiële behoeftes, stel dividendbeleid, evalueer begrotings, skenk oorweging aan moontlike oornames of samesmeltings, ensovoorts.
- *Belastingowerheid* - evalueer inligting vir die heffing van belasting.
- *Werknemers*- evalueer vergoeding, aftreevoordele en werkgeleenthede; oorweeg diensbeëindiging; onderhandel oor vergoeding.
- *Klante* - oorweeg prysveranderinge en alternatiewe bronne; evalueer die voortbestaan van die onderneming.
- *Publiek* - inligting oor verskeie aangeleenthede en onlangse verwickelinge in die onderneming, byvoorbeeld die skepping van werksgeleenthede; sosiale verantwoordelikhede en die omgewing (RE000.09; ABP 4, 1970:18).

### 3.4.2 Gebruikers met 'n indirekte belang

Voorbeelde van gebruikers wat as gevolg van hul funksie om gebruikers met 'n direkte belang te adviseer of te beskerm, 'n indirekte belang in die onderneming het is: finansiële analiste en adviseurs; prokureurs; effektebeurse; regulerende/ registrasie-owerhede; die finansiële media, vakbonde, mededingers, ensovoorts.

### 3.4.3 Verslagdoeningsbehoefte van gebruikers van finansiële state

Die klem in finansiële inligting is om die *algemene behoeftes* van gebruikers te bevredig. Indien gebruikers spesifieke inligting vereis moet eerstens die koste vir die voorbereiding teenoor die voordele daarvan en tweedens die moontlikheid dat algemene inligting misleidend kan wees, oorweeg word. Vir die verbetering van finansiële rekeningkunde word daar vereis dat voordurende navorsing gedoen word oor die aard van gebruikersbehoefte, besluitnemingsprosesse van gebruikers, inligting wat effektief gebruikersbehoefte bevredig, en die kommunikasieproses van inligting aan gebruikers.

'n Omvattende studie, *Improving Business Reporting - A Customer Focus* (American Institute of Certified Public Accountants, 1994:25), het die tipes inligting wat gebruikers benodig, geïdentifiseer. Die fokus van die studie was op die inligtingsbehoefte van gebruikers met 'n omvattende behoefte vir inligting. Die tipes van inligting is beperk tot inligting wat deur die bestuur van 'n onderneming voorsien kan word. Bogenoemde studie bevind dat gebruikers inligting in die volgende vyf kategorieë benodig, om in hulle behoeftes te voorsien :

- i. finansiële en nie-finansiële data;
- ii. bestuursontledings oor finansiële en nie-finansiële data;
- iii. toekomsgerigte inligting;
- iv. inligting oor bestuur en aandeelhouers; en
- v. inligting oor die agtergrond van 'n maatskappy.



Hieruit blyk dit dat inligting soos die verbintenis van 'n onderneming tot navorsing en ontwikkeling, die tipe navorsings- en ontwikkelingsprojekte wat onderneem is en in die toekoms onderneem en/of voortgesit sal word, ontledings oor die sukses van navorsingsprojekte wat in die verlede onderneem is, projeksies van die waarskynlike sukses van huidige projekte, ensovoorts nuttig vir gebruikers van finansiële state sal wees.

RE000.10 erken dat finansiële state nie aan al die inligtingsbehoefte van gebruikers kan voorsien nie, maar dat daar wel behoeftes is wat gemeenskaplik aan alle gebruikers is. Finansiële state behoort met die oog op die behoeftes van gebruikers opgestel en aangebied te word, aangesien dit die hoofbron van finansiële inligting is, wat vir die gebruikers nuttig is wanneer ekonomiese besluite geneem word. Wanneer finansiële state met hierdie oogmerk opgestel is, voorsien dit in die algemene behoeftes van die meeste gebruikers.

Gebruikers stel belang om die mate van opofferings wat gemaak moet word om verwagte voordele te verkry, te bepaal. Volgens Glautier en Underdown (1986:446) bestaan ekonomiese besluite uit die volgende dimensies, naamlik die bedrag betrokke, die tydsberekening, en die onsekerhede wat met die bedrag of tydsberekening van voordele of opofferings geassosieer word. Finansiële state verskaf hoofsaaklik inligting rakende die finansiële gevolge van gebeurtenisse wat reeds plaasgevind het en nie noodwendig nie-finansiële inligting nie, wat tot gevolg het dat gebruikers moontlik nie al die inligting wat nodig is om ekonomiese besluite te neem, tot hul beskikking het nie (RE000.13). So byvoorbeeld word geen inligting oor 'n onderneming se navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite wat onderneem word, en die verbintenis van die onderneming tot navorsing en ontwikkeling, openbaar nie. Om rekeningkundige verslagdoening te verbeter, word vereis dat deurlopende navorsing gedoen word oor die aard van gebruikersbehoefte, die besluitnemingsproses van gebruikers en inligting wat die effektiwste gebruikersbehoefte bevredig (Hendriksen, 1982:42).

Volgens Saenger (1991) word finansiële jaarstate gekritiseer omdat onvoldoende inligting, om die toekomstige potensiaal van 'n maatskappy te evalueer, voorsien word. Saenger (1991) maak die volgende stelling :

From a decision-making point of view, the inclusion of both historical and prospective information in reports makes good sense as decisions cannot only be based on appraisals of past and current company performance and position but should also be contingent upon assessments of future company performance and position as all decisions are inherently future-oriented, that is, they are based on a prognosis of future events.

Weens die aard van navorsings- en ontwikkelingskoste sal die openbaarmaking van toekomsgerigte inligting in finansiële state, waarde voeg by die kwaliteit en bruikbaarheid van inligting wat aan gebruikers gekommunikeer word. Saenger (1991) kom tot die gevolgtrekking dat toekomsgerigte inligting relevant en belangrik vir besluitneming is, en beveel verder aan dat openbaarmaking van hierdie inligting vrywillig moet wees en as deel van die voorsittersverslag en/of direkteursverslag, getoon moet word.

Empiriese studies (Willmott, Puxty, Robson, Cooper & Lowe, 1992:38) het getoon dat ondernemings onwillig is om die mate van finansiële verslagdoening (openbaarmaking) te verhoog sonder druk van die rekeningkundige professie of regulerende owerhede. Besware teen 'n verhoging in die finansiële inligting wat openbaar word, sluit die volgende argumente in :

- Openbaarmaking sal die kompetisie bevoordeel tot nadeel van die aandeelhouders. Hierdie argument het egter min meriete aangesien mededingers die inligting gewoonlik deur ander bronne bekom.
- Vakbonde verkry 'n voordeel in die bedinging van vergoedingspakette. Volle openbaarmaking sal egter normaalweg die klimaat vir bedinging verbeter.
- Gebruikers verstaan nie rekeningkundige beleid en prosedures nie en volle openbaarmaking sal misleidend wees. Hierdie argument is ongegrond aangesien gebruikers, byvoorbeeld finansiële analiste, opgelei

is in rekeningkunde.

- Ander bronne van finansiële inligting mag beskikbaar wees om die inligting te voorsien teen 'n laer koste as wat die onderneming dit in die finansiële state kan voorsien.
- 'n Tekort aan kennis oor die behoeftes van beleggers word ook as rede genoem vir beperkte openbaarmaking.

Inligting is relevant en waardig om openbaar te word slegs indien dit bruikbaar is in die besluitnemingsproses (Hendriksen, 1982:505-507). McMonnies (1988:33) beveel aan dat meer inligting openbaar word, maar dat sensitiewe inligting nie bekend gemaak word nie. Hy noem die volgende voordele van wyer openbaarmaking :

- Dit verhoed dat persone binne die onderneming inligting vir eie gewin gebruik.
- Dit verbeter die bemarkbaarheid van 'n onderneming se sekuriteite.
- Dit verbeter beleggers se beheer oor bestuur.
- Beleggers het 'n beter fondasie waarop besluitnemings gebaseer kan word.
- Dit verbeter die reputasie van die onderneming.

'n Besprekingsdokument, *Making Corporate Reports Valuable* (McMonnies, 1988) is uitgereik met die doel om op die lang termyn die kwaliteit van meting- en verslagdoeningsaktiwiteite te verbeter. In hierdie dokument is daar 'n behoefte geïdentifiseer om die kommunikasie van nuttige inligting van bestuur aan beleggers te verbeter. Die volgende basiese tekortkominge van huidige finansiële verslagdoening is ook geïdentifiseer: die gehegtheid aan regsform eerder as ekonomiese wese; die gebruik van koste eerder as waarde; die klem op die verlede eerder as die toekoms en die belang in wins bo rykdom.

Finansiële verslae behoort die ekonomiese realiteite te weerspieël. Bogenoemde besprekingsdokument maak onder andere die volgende aanbevelings, wat ook

van toepassing op navorsings- en ontwikkelingskoste kan wees :

- Omdat onsekerhede inherent aan 'n besigheid is behoort bestuur in die finansiële verslae van die onderneming die areas van verantwoording wat onderworpe is aan onsekerhede, te openbaar.
- Waar wesenlike bedrae geraam is, sal dit nuttig wees indien bestuur die moontlike graad van afwyking wat verwag word, openbaar.
- Uitgawes wat uitgestel is, moet openbaar word.
- Beleggers moet ingelig word oor die bestuur se standpunt oor innovasie.

### **3.5 DIE NOODSAAKLIKHEID VAN REKENINGKUNDIGE STANDAARDE IN FINANSIËLE VERSLAGDOENING**

Die primêre doelwit van finansiële verslagdoening is om inligting, wat in die verskillende inligtingsbehoefte van verskillende belanghebbende partye voorsien, te verskaf. Aangesien hierdie partye meestal nie hulle behoeftes direk of doeltreffend genoeg aan die voorbereiders van finansiële state kommunikeer nie, is dit die plig van die rekenmeestersprofessie om, deur middel van die uitdruklike formulering van doelwitte van finansiële verslagdoening, te verseker dat finansiële state in gebruikers se behoeftes voorsien (Sorter, in Saenger, 1987:17).

Rekeningkundige standarde word beskryf as praktiese riglyne in sekere goed gedefinieerde omstandighede, vir die erkenning, meting en verantwoording van finansiële inligting. Rekeningkundige standarde speel dus 'n belangrike rol in die finansiële verslagdoeningsproses deurdat dit die gehalte van gerapporteerde finansiële inligting vir ekonomiese besluitnemingsdoeleindes verhoog. Dit het tot gevolg dat gebruikers gepubliseerde finansiële jaarstate as die primêre inligtingsbron vir ekonomiese besluitnemingsdoeleindes verkies. Saenger (1987) bevind dat die stel van rekeningkundige standarde 'n positiewe bydrae lewer tot die gehalte van finansiële verslagdoening in Suid-Afrika.

Volgens Lee (1975:26) is die belangrikste redes vir die uitbouing van rekeningkundige standaarde, die volgende :

- die toenemende besorgdheid oor die kwaliteit, geloofwaardigheid en vergelykbaarheid van finansiële inligting;
- besorgdheid oor die toenemende verskille in, en buigsaamheid van die tradisionele rekeningkundige praktyk;
- die gevaar dat potensiële gebruikers finansiële jaarstate sal ignoreer ten gunste van ander, meer betroubare en relevante inligtingsbronne; en
- die feit dat probleme van die rekenmeestersprofessie in die openbaar gekritiseer en bespreek word.

Daar is 'n behoefte aan rekeningkundige standaarde om te verseker dat die rekeningkundige praktyk doeltreffend gereguleer word. Om 'n positiewe bydrae in hierdie verband te lewer, moet die standaarde aan die volgende doelwitte beantwoord (Saenger, 1987) :

- die ontmoediging van praktyke wat beleggers kan mislei;
- die aanmoediging van praktyke wat finansiële state meer betroubaar sal maak; en
- die vermindering in die gebruik van alternatiewe rekeningkundige metodes.

Volgens Solomons (1983:108) bevorder rekeningkundige standaarde die vergelykbaarheid van finansiële inligting en sodoende word die waarde en bruikbaarheid daarvan vir bestaande en potensiële beleggers in 'n onderneming verhoog. Verder verhoog dit die geloofwaardigheid van finansiële verslagdoening in die oë van die publiek. Ondernemings behoort egter ten spyte daarvan dat rekeningkundige standaarde in gebruik is, steeds heelwat aanvullende inligting tot gepubliseerde finansiële jaarstate te verskaf, ten einde die metodes wat by die voorbereiding daarvan gebruik is, te verduidelik (Bird, in Saenger, 1987). Addisionele inligting oor 'n onderneming se navorsings- en ontwikkelings-

aktiwiteite en 'n verduideliking waarom ontwikkelingskoste nie aan die vereiste kapitaliseringskriteria voldoen het nie, behoort die bruikbaarheid van inligting oor navorsings- en ontwikkelingskoste vir gebruikers, te verhoog.

Saenger (1987) kom tot die gevolgtrekking dat :

...rekeningkundige standaarde gesaghebbende en algemeen aanvaarde praktiese riglyne vir die aantekening en meting van finansiële inligting in finansiële jaarstate is aan die hand waarvan gepoog word om die bruikbaarheid van die inligting vir ekonomiese besluitnemingsdoeleindes te verhoog.

Finansiële state is deel van die verslagdoeningsproses. Die toenemende kompleksiteit van die verantwoordingsproses en die bedrywighede van ondernemings skep nuwe probleemareas in finansiële rekeningkundige verslagdoening. Finansiële verslagdoening is hoofsaaklik 'n diensfunksie, naamlik die verskaffing van inligting om in gebruikers se behoeftes te voorsien. Tans bestaan daar egter verskillende interpretasies en toepassings van sekere fundamentele kwessies in die rekeningkundige verantwoordingsproses. Navorsings- en ontwikkelingskoste kan byvoorbeeld rekeningkundig óf as 'n uitgawe óf as 'n bate verantwoord word. Gevolglik mag dit vir 'n onderneming nodig wees om 'n rekeningkundige beleid te formuleer en 'n keuse tussen verskillende rekeningkundige verantwoordingsmetodes te maak.

Algemeen Aanvaarde Rekeningkundige Praktyke behoort evalueer te word om te bepaal in watter mate gestelde doelwitte bereik word en die mate waarin huidige beginsels praktiese oplossings bied waar konflikte tussen doelwitte bestaan. Algemeen Aanvaarde Rekeningkundige Praktyke behoort om die volgende redes gewysig te word : (i) om verskille in rekeningkundige praktyke, waar daar geen verskille in die bepaalde omstandighede voorkom nie, te elimineer; (ii) meer konsekwente hantering; (iii) verbetering van die vermoë om aan die doelwitte van finansiële verantwoording te voldoen; en (iv) om die ekonomiese aktiwiteite wat verteenwoordig word, meer getrou te reflekteer.

Die rekeningkundige standpunte van algemeen aanvaarde rekeningkundige

praktyk verkry gesag uit die volgende :

- Artikel 286(3) van die Maatskappywet (1973) vereis dat die finansiële state van maatskappye ooreenkomstig algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk opgestel word. Algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk word bepaal aan die hand van standpunte wat in Suid-Afrika deur die Rekeningkundige Praktykeraad (RPR) goedgekeur is. 'n Senior advokaat wat deur die RPR genader is, het bevind dat indien die opstellers van finansiële state en die ouditeure die standpunte van die RPR navolg, hulle met veiligheid kan aanvaar dat daar aan die bepalings van die Maatskappywet met betrekking tot algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk voldoen word. Nie-voldoening aan die standpunte verteenwoordig egter nie noodwendig 'n oortreding van die Maatskappywet nie.
- Die standpunte verkry gesag uit die gesaghebbende status wat die samestellende lede van die RPR in eie reg geniet en uit die feit dat hierdie lede alle belanghebbendes, naamlik die ouditeure, opstellers en gebruikers van finansiële state, verteenwoordig.
- Die prosedure wat gevolg word by die opstelling en goedkeuring van 'n standpunt, vorm ook 'n bron van gesag. In hierdie proses word daar aan alle belanghebbende partye voldoende geleentheid gebied om kommentaar op 'n voorgestelde standpunt te lewer.
- Die standpunte verkry verder gesag uit die internasionale standpunte. Alhoewel die internasionale standaarde nie in Suid-Afrika afdwingbaar is nie, verkry die RPR se standpunte oor AARP, wat in groot mate op die internasionale standpunte gebaseer is, indirek gesag uit die aansien wat die internasionale standaarde werêldwyd geniet. (RE100.13, 1983; Saenger, 1987:48; Vorster, *et al.*, 1998:6-8).

- Verdere gesag is ook huidige bewegings om regsteun vir standpunte in Suid-Afrika te verkry en pogings deur die RPR om die toepassing van standpunte te polisiëer.

## 3.6 KONSEPTUELE REKENINGKUNDIGE BEGINSELS

### 3.6.1 Doel van rekeningkundige beginsels

Die rekeningkundige raamwerk, RE000, is so ontwikkel dat dit op 'n reeks rekeningkundige modelle en begrippe van kapitaal en kapitaalhandhawing van toepassing is. Die rekeningkundige raamwerk word nie volledig bespreek nie, maar slegs die aspekte wat op navorsings- en ontwikkelingskoste van toepassing is.

Die doel en grondliggende veronderstellings van finansiële state word in die raamwerk uiteengesit. Die raamwerk definieer nie standaard vir enige besondere metings- of openbaarmakingsaangeleentheid nie en is nie 'n Rekeningkundige Standaard nie (RE000.02). Die rol van die raamwerk is om die konsekwente hantering van die elemente van finansiële state te verseker. Die raamwerk sluit omskrywings van hierdie elemente, byvoorbeeld van bates, laste, ekwiteite, inkomste en uitgawes, in en lê riglyne vir die erkenning en meting daarvan neer. Teenstrydighede ontstaan waar 'n rekeningkundige standaard sekere rekeningkundige hantering vereis, anders as wat die geval sou wees indien die beginsels in die raamwerk toegepas is. Indien daar teenstrydigheid is, oorheers die vereistes van die rekeningkundige standaard dié van die raamwerk (RE000.03).

In die bepaling van die mees toepaslike rekeningkundige verantwoordingswyse vir navorsings- en ontwikkelingskoste, moet sekere aspekte van die teoretiese raamwerk vir rekeningkunde oorweeg word. In die volgende hoofstuk word vasgestel of standpunte oor navorsings- en ontwikkelingskoste in



3.6.2 Ooreenstemming met die grondliggende beginsels in die raamwerk is. Globaal is die doel van enige rekeningkundige praktyk die verskaffing van nuttige inligting aan die gebruikers van finansiële verslae wat hulle in staat stel om ekonomiese besluite te neem.

### 3.6.2 Kwantitatiewe eienskappe

Die bruikbaarheid van inligting is afhanklik van sekere kwalitatiewe eienskappe. RE000.24 lys die volgende vier belangrikste eienskappe waarvoor inligting moet beskikbaar wees vir gebruikers: verstaanbaarheid, betroubaarheid, toepaslikheid en vergelykbaarheid.

#### 3.6.2.1 Betroubaarheid

Vir inligting om betroubaar te wees moet dit 'n getroue weergawe wees van die ekonomiese omstandighede of gebeurtenisse wat dit voorgee om te reflekteer. Dit veronderstel nie noodwendig absolute akkuraatheid nie, maar wel inligting waarin gebruikers vertrou kan hê. Betroubare inligting sal onder meer 'n getroue weergawe wees; die ekonomiese wese eerder as die regsform weergee; onpartydig wees; in gevalle van onsekerheid, omsigtig en volledig wees (RE000.31).

Wanneer 'n rekeningkundige verantwoordingswyse vir navorsings- en ontwikkelingskoste oorweeg word, is dit belangrik dat die wese van die uitgawes in ag geneem word. Dit sluit in 'n oorweging van die onderneming se verwagtinge ten opsigte van die investering in navorsingsprojekte. 'n Risiko-analise en die winsgewindheid- en groeipotensiaal as gevolg van navorsingsprojekte behoort ook in ag geneem te word wanneer die wese van die uitgawes bepaal word. Voldoende inligting oor 'n onderneming se betrokkenheid by navorsing en ontwikkeling moet aan die gebruikers van finansiële state gekommunikeer word, om die betroubaarheid van inligting oor navorsings- en ontwikkelingskoste te bewerkstellig.

### 3.6.2.2 Toepaslikheid

Vir inligting om bruikbaar te wees, moet dit toepaslik en van belang vir die besluitnemingsbehoefte van gebruikers wees. Volgens RE000.26 word inligting as toepaslik beskou indien dit die ekonomiese besluite van gebruikers beïnvloed deurdat dit hulle help om gebeure van die verlede, hede of toekoms te evalueer, of om hulle vorige evalueringe aan te pas of te bevestig. Die toepaslikheid van inligting word deur die aard en die wesenlikheid daarvan bepaal.

Ondernemings spandeer wesenlike bedrae aan navorsing en ontwikkeling. Navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite is van so 'n aard dat dit verskeie risiko's en onsekerhede inhou. Aangesien die sukses van hierdie aktiwiteite eers in die toekoms bepaal sal word, behoort inligting wat gekommunikeer word aan die gebruikers 'n voorspellingswaarde te hê.

### 3.6.2.3 Ewig tussen betroubaarheid en toepaslikheid

Inligting oor navorsing en ontwikkeling is relevant vir gebruikers van finansiële state aangesien dit inligting verskaf ten opsigte van risiko's en opbrengste. Aangesien navorsing 'n belegging is wat lei tot groei, stel dit gebruikers van finansiële state in staat om die potensiaal van die onderneming sowel as die prestasie van die onderneming in die verlede in verhouding tot verwagtinge in die verlede, beter te evalueer (Nixon, 1991:73).

Daar moet 'n delikate balans gevind word tussen die betroubaarheid en toepaslikheid van inligting, aangesien 'n verlies in die een tot 'n aanwinst in die ander lei. Inligting wat byvoorbeeld nie tydig verskaf word nie, mag meer betroubaar wees, maar sal waarskynlik minder toepaslik wees. Die oorheersende oorweging volgens RE000.43 om betroubaarheid en toepaslikheid in ewig te bring, is die behoeftes van gebruikers wat ekonomiese besluite moet neem. Die relatiewe belangrikheid van sekere kwalitatiewe eienskappe in verskillende gevalle is egter 'n saak van professionele oordeel.

### 3.6.3 Redelike aanbieding

Die Maatskappywet (1973) vereis dat finansiële state 'n redelike aanbieding moet wees. Die toepassing van bogenoemde kwalitatiewe eienskappe en toepaslike rekeningkundige praktyke het finansiële state tot gevolg wat as 'n ware en billike beeld van, of 'n billike weergawe van finansiële inligting beskou word (RE000.46).

RE101 (1999) vereis dat finansiële state die finansiële posisie, finansiële prestasie en kontantvloei van 'n onderneming redelik weergee. Die toepassing van standpunte oor Algemeen Aanvaarde Rekeningkundige Praktyk met addisionele openbaarmaking indien nodig, het finansiële state tot gevolg waarin redelike aanbieding bereik word. Redelike aanbieding (sien ook hoofstuk 1) vereis die volgende :

- i. Inligting behoort op so 'n wyse aangebied te word dat relevante, vergelykbare en verstaanbare inligting verskaf word.
- ii. Addisionele openbaarmaking behoort voorsien te word waar die vereistes van 'n standpunt oor Algemeen Aanvaarde Rekeningkundige Praktyk ontoereikend is om gebruikers in staat te stel om die effek van 'n spesifieke transaksie of gebeurtenis op die onderneming se finansiële posisie te verstaan.
- iii. 'n Rekeningkundige beleid wat voldoen aan die vereistes van die toepaslike standpunte oor AARP behoort gekies en toegepas te word.

Onvanpaste rekeningkundige behandeling word nie reggestel deur die openbaarmaking van die rekeningkundige beleid wat toegepas is of verduidelikende aantekeninge nie. In uitsonderlike omstandighede sal die toepassing van 'n spesifieke vereiste in 'n standpunt oor AARP, finansiële state tot gevolg hê wat misleidend is. Dit sal slegs die geval wees indien die vereistes van die standpunt duidelik ontoepaslik is. Indien daar nie aan al die wesenlike aspekte oor standpunte van AARP voldoen word nie, moet die feit openbaar

word asook voldoende inligting rakende die nie-nakoming om gebruikers in staat te stel om self te bepaal of die afwyking van AARP nodig was of nie (RE 101.11-19,1999).

Afhangende van die aard en inherente eienskappe van die navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite, sal die verwante navorsings- en ontwikkelingskoste as 'n *uitgawe* of as 'n *bate* rekeningkundig verantwoord word. Die beginsels van 'n uitgawe en 'n bate word vervolgens bespreek.

#### 3.6.4 Bates

Die konsep van 'n bate is relevant in die keuse tussen alternatiewe rekeningkundige verantwoordingsmetodes vir navorsings- en ontwikkelingskoste, aangesien die kapitalisering van sodanige koste die skepping van 'n bate tot gevolg sal hê. Volgens RE000.49 word 'n bate as volg gedefinieer :

'n Bate is 'n hulpbron wat deur die onderneming beheer word as gevolg van gebeurtenisse in die verlede en waaruit toekomstige ekonomiese voordele na verwagting na die onderneming sal vloei.

Die omskrywing van 'n bate identifiseer die wesenskenmerke, maar nie die maatstawwe waaraan voldoen moet word om in die balansstaat erken te word nie. Die grondliggende wese en ekonomiese werklikheid van 'n item en nie slegs die regsform nie, moet in ag geneem word wanneer bepaal word of die item aan die definisie van 'n bate voldoen (RE000.51; Everingham & Watson, 1998:6-8). Eiendomsreg is dus nie bepalend vir die bestaan van 'n bate nie. Ontasbare bates is nie-monetêre bates sonder fisiese substansie wat identifiseerbaar is (RE129, 1999). Ontasbare bates soos navorsings- en ontwikkelingskoste is gevolglik nie uitgesluit van die klassifikasie as bates nie.

Die toekomstige ekonomiese voordeel wat 'n bate inhou, is die potensiaal wat dit het om regstreeks of onregstreeks by te dra tot die invloed van kontant of kontantekwivalente na die onderneming. Die potensiaal mag produktief deel van

die bedryfsaktiwiteite van die onderneming wees of die vorm aanneem van omskepbaarheid in kontant of kontantekwivalente. Die potensiaal kan ook 'n vermoë wees om kontantuitvloei te verminder, soos wanneer 'n alternatiewe vervaardigingsproses produksiekoste laat afneem (RE000.53).

Verskeie bates het 'n fisiese vorm. 'n Fisiese vorm is egter nie onontbeerlik vir die bestaan van 'n bate nie (RE000.56). Indien toekomstige ekonomiese voordele na verwagting na die onderneming sal vloei en die onderneming beheer daarvoor uitoefen, is die klassifikasie as bate aanvaarbaar, byvoorbeeld die klassifikasie van navorsings- en ontwikkelingskoste as ontasbare bates (Egginton, 1990:194).

Hoewel daar 'n noue verband tussen die aangaan van besteding en die skepping van bates is, hoef dit nie noodwendig saam te val nie. Die besteding wat 'n onderneming aangaan lewer nie afdoende bewys dat 'n item wat aan die omskrywing van 'n bate voldoen, bekom is nie, ten spyte daarvan dat dit bewys mag lewer dat ekonomiese voordele nagestreef is. Ingelyks verhoed die afwesigheid van 'n verwante besteding nie dat 'n item as bate erken mag word nie (RE000.59; Ivory, 1992:21). Die aangaan van navorsings- en ontwikkelingskoste is dus nie afdoende bewys dat ekonomiese voordele ontvang sal word nie, ten spyte daarvan dat dit gewoonlik die bedoeling daarvan is.

Ondernemings bepaal self in welke mate en op watter gebiede navorsing onderneem word, asook die mate van investering in die betrokke projekte. Die navorsing kan binne die onderneming plaasvind, in 'n poging om 'n voorsprong bo die kompetisie te verkry. Gevolglik word die hulpbron wel deur die onderneming beheer.

Die basiese stappe van 'n navorsingsprojek bestaan uit die uitvoering van verskillende aktiwiteite en die aangaan van koste, wat noodwendig aanleiding gee tot gebeurtenisse in die verlede wat die bestaan van 'n hulpbron tot gevolg het.

Die doel waarom ondernemings in navorsing investeer is om op die lang termyn voordeel daaruit te put. In die afwesigheid van hierdie doelwit, sal geen investering in navorsing gemaak word nie. Studies in die Verenigde State van Amerika het getoon dat maatskappye wel gewoonlik 'n positiewe opbrengs op hulle belegging in navorsing en ontwikkeling, verdien (McGregor, 1980:20). Suksesvolle navorsing hou verskeie voordele vir die onderneming in. Die verwagting vir toekomstige ekonomiese voordele word dus gestel. 'n Potensiële probleem met navorsings- en ontwikkelingskoste is die hoë mate van onsekerheid rakende die verwagte ekonomiese voordele van individuele navorsingsprojekte. 'n Direkte verwantskap tussen navorsings- en ontwikkelingskoste en toekomstige ekonomiese voordele kan meestal nie met sekerheid gestel word nie.

Basiese en toegepaste navorsing word gedurende die aanvangsfases van 'n navorsingsprojek uitgevoer, en hou verband met die oorspronklike ondersoek. Daar is 'n hoë mate van onsekerheid met verwysing na die moontlikheid van suksesvolle navorsing en ontwikkeling en die gepaardgaande toekomstige ekonomiese voordele. Ontwikkeling verteenwoordig die finale fase van 'n onderneming se navorsings- en ontwikkelingsprogram, voordat kommersiële produksie 'n aanvang neem. Sodanige projekte word normaalweg met 'n spesifieke kommersiële doel onderneem en behels die toepassing van navorsingsresultate wat daarop gemik is om nuwe of verbeterde produkte, prosesse, stelsels of metodes te skep. Daar is 'n noue verwantskap tussen ontwikkeling en die finale inkomstegenererende funksies en gevolglik bestaan daar 'n hoër mate van sekerheid oor die verwagte toekomstige voordele wanneer uitgawes vir ontwikkelingsprojekte aangegaan word.

Navorsings- en ontwikkelingskoste kan gevolglik aan die definisie van 'n bate voldoen. Navorsingskoste sal waarskynlik weens die afwesigheid van 'n direkte verwagting van toekomstige ekonomiese voordele, nie aan die definisie van 'n bate voldoen nie. Alhoewel navorsings- en ontwikkelingskoste wel aan die definisie van 'n bate kan voldoen, moet daar ook aan die erkenningsmaatstawwe

van bates (RE000.89) voldoen word, voordat 'n bate in die balansstaat erken behoort te word.

### 3.6.5 Erkenning van bates

'n Bate word in die balansstaat erken wanneer dit waarskynlik is dat toekomstige ekonomiese voordele vir die onderneming daaruit sal voortspruit, en die bate 'n koste of waarde het wat betroubaar gemeet kan word (RE000.89).

Volgens die historiese kostemodel is die meting van 'n bate redelik ongekompliseerd, aangesien die werklike besteding in ag geneem sal word. Dit is egter moeiliker om die koste van 'n selfontwikkelde bate soos ontwikkelingskoste, te bepaal, omdat 'n allokasie van indirekte koste in ag geneem moet word. Die sekerheid van toekomstige ekonomiese voordele is egter problematies. Die begrip *waarskynlik* word gekoppel aan die onsekerheid wat kenmerkend is van die omgewing waarin 'n onderneming sake doen en ramings hiervan word gebaseer op die beskikbare inligting wanneer finansiële state opgestel word (RE000.85). Daar is egter nie eenstemmigheid oor die graad van sekerheid wat vereis word om die erkenning as bate te regverdig nie.

Items wat oor die noodsaaklike eienskappe van 'n bate beskik, maar nie aan die erkenningskriteria voldoen nie, mag steeds openbaarmaking in die finansiële state regverdig. Dit is gepas wanneer kennis van hierdie items deur gebruikers van finansiële state as tersaaklik beskou word vir ekonomiese besluitneming (RE000.88).

Sommige argumenteer dat daar normaalweg 'n hoë mate van onsekerheid is oor die toekomstige voordele en dat daar nie aangetoon kan word dat 'n direkte verwantskap tussen navorsings- en ontwikkelingskoste en spesifieke toekomstige inkomste bestaan nie. Verder word ook geargumenteer dat die toekomstige ekonomiese voordele van 'n navorsings- en ontwikkelingsprojek nie met 'n redelike mate van sekerheid bepaal kan word nie, ten spyte daarvan dat

daar wel 'n verwagting van die voordele is. Op grond hiervan word die gevolgtrekking gemaak dat navorsings- en ontwikkelingskoste nie aan die vereistes vir rekeningkundige erkenning as bate, voldoen nie (SFAS2.46, 1974).

Indien dit onwaarskynlik is dat die besteding wat gedurende die huidige finansiële tydperk aangegaan is ekonomiese voordele ná die huidige rekenpligte tydperk vir die onderneming tot gevolg sal hê nie, sal die transaksie lei tot die erkenning van 'n uitgawe in die inkomstestaat. RE000.90 meld ook die volgende:

Hierdie verantwoording impliseer nóg dat die bestuur se bedoeling met die aangaan van die bepaalde besteding nie die verkryging van toekomstige ekonomiese voordele was nie, nóg dat bestuur onverstandig was. Die enigste implikasie is die mate van sekerheid dat toekomstige ekonomiese voordele ná die lopende rekenpligte tydperk na die onderneming sal vloei, ontoereikend is om die erkenning van 'n bate te regverdig.

Nixon (1997:265) het in sy studie van ondernemings in die Verenigde Koninkryk bevind dat die meeste ondernemings verkies om navorsings- en ontwikkelingskoste onmiddellik as uitgawe te erken weens die teoreties gegronde rede dat toekomstige voordele te onseker is; in teenstelling hiermee is daar konsensus dat voordele van navorsings- en ontwikkelingskoste wat in die verlede aangegaan is, wel positief was.

### 3.6.6 Uitgawes

Indien navorsings- en ontwikkelingskoste nie aan die definisie en erkenningskriteria van 'n bate voldoen nie, moet dit as 'n uitgawe erken word. RE000.70 definieer uitgawes soos volg :

Uitgawes is afnames in ekonomiese voordele gedurende die rekenpligtige tydperk, in die vorm van die uitvloei van of die afname in bates, of die aangaan van laste wat op die afname van ekwiteit uitloop, uitgesonderd die wat betrekking het op uitkerings aan ekwiteitsdeelnemers.



Die omskrywing van uitgawes sluit verliese sowel as daardie uitgawes wat uit die onderneming se gewone verloop van sake ontstaan, in (RE000.78). Koste aangegaan in die produksie van huidige inkomste, is uitgawes. Bloot gegrond op die definisie van 'n uitgawe sal dit moeilik regverdigbaar wees om alle navorsings- en ontwikkelingskoste as uitgawe te erken. Koste wat egter aangegaan word met die verwagting van toekomstige inkomste, moet as 'n bate geklassifiseer word, mits daar voldoen word aan die definisie van 'n bate. Hieruit blyk dit dat navorsings- en ontwikkelingskoste nie in totaal as 'n uitgawe geklassifiseer mag word nie, maar dat die aard van die koste deeglik oorweeg moet word voordat klassifikasie plaasvind. Afsonderlike kategorieë van koste kan geskep word om die verskillende aard van navorsings- en ontwikkelingskoste te identifiseer.

### 3.6.7 Parings- en omsigtigheidsbeginsels

Die *paringsbeginsel* bestaan daarin dat inkomste en uitgawes geag word toe te val (dit wil sê, word in berekening gebring namate dit verdien en aangegaan word en nie wanneer geld ontvang of betaal word nie) en word gepaar vir sover die verwantskap daarvan bepaal of redelikerwys aanvaar kan word, en word behandel in die inkomstestaat vir die tydperk waarop dit betrekking het (RE000.95).

Die paringsbeginsel vereis die erkenning van uitgawes deur die assosiasie van kostes met inkomste. 'n Direkte interpretasie van die paringsbeginsel vereis die erkenning van koste as uitgawes op 'n "oorsaak en uitwerking" - basis (McGregor, 1980:20). Wanneer koste spesifiek verband hou met sekere inkomste in die huidige finansiële periode, behoort die koste as uitgawes erken te word; wanneer die koste egter spesifiek verband hou met sekere toekomstige inkomste behoort dit gekapitaliseer te word in die huidige periode en as uitgawe erken te word in toekomstige periodes wanneer die inkomste waarmee dit verband hou, verdien word.

Met ontasbare bates soos navorsings- en ontwikkelingskoste kan die oorsaak en uitwerking normaalweg nie maklik bepaal word nie. Wanneer dit die geval is, kan die volgende alternatiewe rekeningkundige verantwoording plaasvind :

- erken die koste onmiddellik as uitgawe; hierdeur word geïmpliseer dat geen toekomstige voordele ontvang sal word nie, en dit is teenstrydig met die aanname dat navorsing onderneem word om toekomstige winste te verhoog (Blake, 1990:32); of
- kapitaliseer die koste en erken dit teen toekomstige inkomste op 'n sistematiese grondslag. Hierdie alternatief is meer verenigbaar met die paringsbeginsel.

'n Ander mening is dat die paringsbeginsel nie van toepassing op navorsings- en ontwikkelingskoste is nie, aangesien daar oor die algemeen nie 'n direkte of selfs 'n indirekte verwantskap tussen die koste en toekomstige inkomste is nie (SFAS2.47, 1974). Gevolglik word aanbeveel dat alle navorsings- en ontwikkelingskoste onmiddellik as uitgawe erken word.

Daar kan ook geargumenteer word dat navorsings- en ontwikkelingskoste 'n bestendige deurlopende koste is wat aangegaan word om die besigheid van 'n onderneming te handhaaf of te ontwikkel. Indien dit die geval is, sal die gevolglike toekomstige ekonomiese voordele ook relatief bestendig wees en moeilik toedeelbaar wees aan 'n spesifieke periode. Indien die koste om 'n kapitaliseringsbeleid te implementeer die voordele daarvan oorskry, behoort die koste as uitgawe erken te word wanneer dit aangegaan is.

Die *omsigtigheidsbeginsel* behels dat toekomstige inkomste nie voorsien word nie, maar slegs as sodanig deur insluiting in die inkomstestaat erken word wanneer dit gerealiseer is. Terselfdertyd word egter vir alle bekende verpligtinge (uitgawes en verliese) voorsiening gemaak, ongeag of die bedrag met sekerheid bekend is en of dit slegs die beste raming is wat aan die hand van die beskikbare inligting gedoen kon word (RE101.07, 1974). Die hersiene RE101

(1999) behandel egter nie die beginsel van omsigtigheid nie. In RE000.37 word omsigtigheid gedefinieer as

die versigtige toepassing van oordeel by die raming van onsekere gevolge, sodat bates en inkomste nie te hoog en laste en uitgawes nie te laag aangetoon word nie.

In die verlede het die toepassing van die omsigtigheidsbeginsel gelei tot die oorstatering van laste en uitgawes en die onderstatering van bates en inkomste. Dit is egter onaanvaarbaar aangesien dit finansiële state tot gevolg het wat nie onpartydig is nie, en sodoende nie betroubaar is nie (RE000.37; Ivory, 1992:21).

Die inherente spekulatiewe aard van navorsings- en ontwikkelingskoste skep 'n onvermygbare onsekerheid aangaande die tydsberekening van verwagte toekomstige voordele. Waar die paringsbegrip met die omsigtigheidsbegrip bots, wat wel hier van toepassing is, het die omsigtigheidsbegrip tradisioneel voorrang geniet. Om egter alle navorsings- en ontwikkelingskoste teen huidige inkomste te verreken, is 'n pessimistiese benadering wat impliseer dat alle navorsing wat tans uitgevoer word, onsuksesvolle resultate sal lewer. Hendriksen (1982:406) is van mening dat, ten spyte daarvan dat die tydsberekening van voordele onseker is, 'n toepaslike allokasie beter is as 'n onmiddellike erkenning as uitgawe (paringsbeginsel) omdat 'n subjektiewe raming van die waarde beter is as 'n arbitêre waarde van nul.

Nixon (1997:266) haal die volgende aan uit *Making Corporate Reports Valuable* uitgereik deur die *Institute of Chartered Accountants of Scotland*, rakende omsigtigheid :

One obstacle to financial reports portraying a more accurate view of economic reality is the emphasis on prudence in financial reporting requirements... Because it militates against economic reality, we would like to see the dropping from UK company law of the emphasis on 'prudence' (conservatism). What is required is a balanced view which is neither overly optimistic nor overly pessimistic.

### 3.6.8 Grondliggende veronderstellings

RE000.22 vereis dat finansiële state volgens die *toevallingsgrondslag* opgestel word ten einde aan hul oogmerke te voldoen. Volgens hierdie grondslag word transaksies erken wanneer dit plaasvind en nie wanneer kontant of die ekwivalent daarvan ontvang of betaal word nie. Transaksies word rekeningkundig verantwoord en in die finansiële state opgeneem in die tydperk waarop dit betrekking het. Uitgawes word in die inkomstestaat erken op die basis dat daar 'n direkte verwantskap tussen die koste aangegaan en spesifieke inkomste is (paringsbeginsel) (RE101.26, 1999). Wanneer koste aangegaan is en die verwante inkomste nog nie verdien is nie, behoort die koste uitgestel te word en in die rekeningkundige periode erken te word wanneer die verwante inkomste verdien word (mits daar aan die definisie van 'n bate voldoen word).

Indien bogenoemde beginsel op navorsings- en ontwikkelingskoste toegepas word, behoort die koste ( indien daar verwag word dat dit sal lei tot toekomstige verdienste) in dieselfde tydperk as uitgawe erken te word as wat die inkomste wat verdien word, erken word. Voor die uitreiking van RE122 (1994) het die meerderheid van Suid-Afrikaanse maatskappye navorsings- en ontwikkelingskoste as uitgawe erken in die rekenpligtige tydperk waarin die koste aangegaan is (Everingham & Watson, 1998:101).

Die vraagstuk van navorsings- en ontwikkelingskoste is of dit as 'n bate of uitgawe erken moet word en wat nuttige inligting oor navorsings- en ontwikkelingskoste vir gebruikers van finansiële state is. In die volgende hoofstuk word die spesifieke rekeningkundige verantwoordingsvereistes vir navorsings- en ontwikkelingskoste volgens die toepaslike Suid-Afrikaanse standpunte bespreek en met die rekeningkundige praktyke van enkele toonaangewende internasionale lande vergelyk.