

HOOFSTUK 4

DIE REKENINGKUNDIGE HANTERING VAN NAVORSINGS- EN ONTWIKKELINGSKOSTE

4.1 INLEIDING

Die ontwikkeling van rekeningkundige standaarde wat handel oor ontasbare bates, innovasie en navorsing en ontwikkeling, is kontroversieel en een van die belangrikste kwessies waarmee die rekeningkundige professie die afgelope aantal jare mee te kampe gehad het. Tegnologie is 'n beslissende faktor in die huidige wêreld ekonomie en gevolglik het die bedrag van navorsings- en ontwikkelingskoste en hoe hierdie koste rekeningkundig verantwoord word, 'n belangrike ekonomiese effek op die toekoms (Nix & Nix, 1992:52). Navorsing en ontwikkeling speel 'n belangrike rol in die voortbestaan en toekomstige sukses van 'n onderneming. Aangesien die uiteindelijke sukses van navorsing en ontwikkeling 'n belangrike effek op toekomstige finansiële resultate van ondernemings sal hê, is dit noodsaaklik dat die koste van navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite volgens 'n toepaslike rekeningkundige verantwoordingsmetode verantwoord word en dat voldoende inligting oor hierdie aktiwiteite aan die gebruikers van finansiële jaarstate gekommunikeer word.

Internasionaal is daar tans nog nie eenstemmingheid bereik oor die mees toepaslike wyse vir die rekeningkundige verantwoording van navorsings- en ontwikkelingskoste nie. Die kompleksiteit van hierdie kwessie word beklemtoon deur die verskillende benaderings van persone wat betrokke is by die stel van standaarde in die Verenigde State van Amerika en die Verenigde Koningryk (Everingham & Watson, 1998:93). Nixon (1997:265) maak die volgende stelling:

The practical difficulties of deciding on the accounting treatment of R&D expenditure are exacerbated by the lack of agreement among accounting standard setters on this topic.

Microsoft se belegging in navorsing en ontwikkeling het in 1997 met 34% gestyg na bykans \$2 biljoen wat 17% van hulle omset verteenwoordig (Sullivan, 1998:15). Volgens die *International R&D Scoreboard* het die wêreld se top 300 maatskappye se navorsings- en ontwikkelingskoste in 1998 met 12,8% tot \$216 biljoen toegeneem (Sullivan, 1998:15). Hierdie 12,8% groei was die grootste groeipersentasie in navorsings- en ontwikkelingskoste oor die afgelope agt jaar (1990 tot 1998). Wesenlike bedrae word aan navorsing en ontwikkeling spandeer en na verwagting sal beleggings in navorsing en ontwikkeling in die toekoms steeds toeneem. Sullivan (1998:15) maak die stelling dat beleggers nie nodig het om ure te spandeer om die balansstaat van maatskappye te ontleed om die aandeleprys te evalueer nie, maar dat :

a glance at just one line - research and development spending - can indicate what the share price will be next month, next year and even in five years. Expenditure on research and development is usually money well spent.

In hierdie hoofstuk word die verskillende rekeningkundige verantwoordingsmetodes van navorsings- en ontwikkelingskoste en die toepaslike Suid-Afrikaanse praktyke en dié van sekere van die vernaamste lande bespreek. Die volgende lande se standaarde oor die verantwoording van navorsings- en ontwikkelingskoste word bespreek: die Verenigde State van Amerika, Kanada, die Verenigde Koninkryk, Nieu-Seeland, en Australië. Die rekeningkundige verantwoording van navorsings- en ontwikkelingskoste van al hierdie lande word gereguleer deur standpunte van algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk.

4.2 EVALUERING VAN DIE ALTERNATIEWE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN NAVORSINGS- EN ONTWIKKELINGSKOSTE

In hoofstuk 3 is die omsigtigheids- en paringsbeginsel bespreek. In die geval van navorsings- en ontwikkelingskoste is hierdie beginsels in konflik. Die omsigtigheidsbeginsel vereis dat navorsings- en ontwikkelingskoste as uitgawe erken word, ten spyte daarvan dat die navorsing en ontwikkeling na verwagting langtermynvoordele tot gevolg sal hê, aangesien die bedrag en bepaling van

hierdie toekomstige voordele onseker is. In teenstelling met die omsigtigheidsbegrip, vereis die paringsbegrip dat navorsings- en ontwikkelingskoste gekapitaliseer word en later teen die toekomstige inkomste wat die koste tot gevolg het, erken word. Hierdie konflik tussen rekeningkundige beginsels, het die ontwikkeling en toepassing van verskillende rekeningkundige verantwoordingsmetodes vir navorsings- en ontwikkelingskoste tot gevolg.

Die volgende rekeningkundige verantwoordingsmetodes vir navorsings- en ontwikkelingskoste word bespreek :

- i. erkenning van alle navorsings- en ontwikkelingskoste as uitgawe wanneer aangegaan;
- ii. kapitalisering van alle navorsings- en ontwikkelingskoste as bate wanneer aangegaan;
- iii. erkenning van alle navorsings- en ontwikkelingskoste as uitgawe, tensy daar aan spesifieke kriteria voldoen word, in welke geval ontwikkelingskoste gekapitaliseer *moet* word; en
- iv. erkenning van alle navorsings- en ontwikkelingskoste as uitgawe, met die *keuse* om ontwikkelingskoste te kapitaliseer indien daar aan spesifieke kriteria voldoen word.

4.2.1 Erkenning van alle navorsings- en ontwikkelingskoste as uitgawes wanneer aangegaan

In teorie sal hierdie alternatief aanvaarbaar wees in situasies waar die koste wat aangegaan is nie na verwagting tot enige toekomstige voordele lei nie, waar daar 'n hoë mate van onsekerheid bestaan oor toekomstige voordele, of waar alle koste wat aangegaan is, verband hou met voordele wat met inkomste in die huidige periode verband hou.

Terwyl koste ten opsigte van sekere tipes navorsingsprojekte, byvoorbeeld basiese navorsingsprojekte, nie na verwagting tot toekomstige voordele sal lei

op die tydstip wanneer die koste aangegaan word nie, word daar wel verwag dat koste ten opsigte van ander projekte, byvoorbeeld ontwikkelingsprojekte, normaalweg sal lei tot toekomstige voordele. Dit is egter onwaarskynlik dat die verwagte voordele uit laasgenoemde projekte die onderneming in die huidige finansiële periode sal toeval aangesien die implementering van projekte baie tyd in beslag neem (McGregor, 1980:21).

Hierdie verantwoordingsmetode sal tot gevolg hê dat ondernemings minder aan navorsing en ontwikkeling bestee, sodat winsgewindheidsvlakke gehandhaaf kan word (Horwitz & Kolodny, 1980). SFAS2 (1974) is een van slegs enkele standaarde wat vereis dat navorsings- en ontwikkelingskoste, sonder uitsondering, as uitgawe erken word soos en wanneer die koste aangegaan word en word tans in die Verenigde State van Amerika toegepas. Die *Financial Accounting Standards Board* in die Verenigde State van Amerika gee die volgende redes in SFAS2 (Bylae B, par 38-50) waarom hierdie metode aanvaar is :

- *Onsekerheid van toekomstige voordele*

Daar is normaalweg 'n hoë graad van onsekerheid rakende die toekomstige voordele van individuele navorsings- en ontwikkelingsprojekte, alhoewel die element van onsekerheid kan verminder namate die projek vorder. Bylae B tot SFAS2 verwys na 'n studie van produknavorsing en -ontwikkeling wat tot die gevolgtrekking kom dat 'n gemiddeld van minder as 2% van nuwe produkidees en minder as 15% van produkontwikkelingsprojekte kommersieel suksesvol was. Die vlak van suksesvolle navorsingsprojekte is dus baie laag. Verder word bevind dat die sukseskoers laag bly, selfs nadat 'n projek verby die navorsing- en ontwikkelingstadium beweeg het en 'n nuwe of verbeterde projek of proses bemark of gebruik word.

Dukes en Bierman (1975, in De Waal, 1998:34) verskil van die FASB oor die vlak van onsekerhede wat met toekomstige voordele van navorsing

en ontwikkeling geassosieer word. Hulle argumenteer dat die FASB se definisie van risiko gebaseer is op die waarskynlikheid van mislukking en nie die vermindering van risiko, wat verkry word deur die uitoefening van 'n portefeulje van navorsing- en ontwikkelingsprojekte, in ag neem nie (De Waal, 1998:35).

Ander studies het meer optimistiese resultate gelewer. 'n Studie van Mansfield in 1972 (in Nix & Nix, 1992:63) het aangetoon dat 75% van die projekte wat geëvalueer is, se verwagte waarskynlikheid van sukses 80% of meer was. Van hierdie projekte was 44% tegnies suksesvol. Die hoë sukseskoers word toegeskryf aan die feit dat ondernemings as 'n reël nie begin met nuwe produk- en prosesontwikkelinge, voordat die belangrikste tegniese probleme opgelos is nie.

Die argument van die FASB oor die onsekerheid van toekomstige voordele is deur latere studies van onder andere Branch (1974), Ravenscraft en Scherer (1982), Hirschey en Weygandt (1985), en Ettredge en Publitz (1989), verwerp (studies in Ivory, 1992:26). Hierdie studies dui 'n verwantskap tussen navorsings- en ontwikkelingskoste en winsgewindheid aan en ondersteun die klassifikasie van hierdie bestedings as ontasbare bates eerder as uitgawes.

- *Afwesigheid van verwantskap tussen uitgawes en voordele*

'n Direkte verwantskap of beduidende korrelasie tussen navorsings- en ontwikkelingskoste en spesifieke toekomstige inkomste word nie gedemonstreer nie. SFAS2.43 meld dat nie alle ekonomiese hulpbronne van 'n onderneming as bates vir finansiële rekeningkundige doeleindes erken word nie. 'n Bate behoort nie vir rekeningkundige doeleindes erken te word nie, tensy die toekomstige ekonomiese voordele daarvan eerstens identifiseerbaar is en tweedens objektief gemeet kan word, op die tydstip wanneer dit verkry of ontwikkel word. Wanneer navorsings- en ontwikkelingskoste aangegaan word, is die toekomstige voordele onseker

en selfs indien die toekomstige voordele identifiseerbaar is, sal dit nie betroubaar gemeet kan word nie.

Die latere studies waarna in punt 1 verwys word het aangetoon dat daar wel 'n verwantskap tussen die uitgawes en toekomstige voordele, is. Nix en Nix (1992:63) maak die stelling dat dit irrasioneel vir 'n onderneming sal wees om navorsing- en ontwikkelingsprojekte te onderneem, indien toekomstige voordele nie gegenerer word nie.

Die bydrae van navorsings- en ontwikkelingskoste in totaal tot die toekomstige winsgewindheid van 'n onderneming is wesenlik, ten spyte daarvan dat sommige individuele projekte kan misluk, en dit kan nie geïgnoreer word, wanneer 'n toepaslike verantwoordingsmetode bepaal word nie.

- *Erkenning as bate*

Die FASB maak die gevolgtrekking dat navorsings- en ontwikkelingskoste nie aan die vereiste kriteria vir erkenning as bate, voldoen nie.

SFAS2 is reeds in 1974 uitgereik en is moontlik nie meer verteenwoordigend van tipiese navorsings- en ontwikkelingsprojekte nie. Soos aangetoon in hoofstuk 3, kan ontwikkelingskoste wel in sommige gevalle aan die erkenningskriteria van 'n bate voldoen. Dit is foutief om te veralgemeen dat ontwikkelingskoste nie aan die erkenningskriteria van 'n bate voldoen nie en gevolglik die kapitalisering van alle ontwikkelingskoste verbied.

- *Bruikbaarheid van inligting*

Twee van die basiese elemente in die besluitnemingsmodel van gebruikers van finansiële state is die *verwagte opbrengs* (die voorspelde bedrag en tydsberekening van die opbrengs op 'n belegging) en *risiko* (die onbestendigheid van die verwagte opbrengs). Die FASB het tot die

gevolgtrekking gekom dat die verwantskap tussen navorsings- en ontwikkelingskoste en die bedrag van verwante toekomstige voordele so onseker is dat kapitalisering van enige navorsings- en ontwikkelingskoste nie bruikbaar in die bepaling van die verdienstepotensiaal en verwagte opbrengs op belegging van 'n onderneming, is nie. Latere studies, byvoorbeeld 'n studie in 1987 deur Guerard, Bean en Andrews (in Nix & Nix, 1992:66), het 'n beduidende verwantskap tussen die belegging in navorsing en ontwikkeling, dividende en nuwe finansieringsbesluite, getoon. Dit is dus foutief om te veralgemeen dat die kapitalisering van ontwikkelingskoste onbetroubare inligting sal voorsien.

Dit is egter nie net in die Verenigde State van Amerika waar navorsings- en ontwikkelingskoste, sonder uitsondering, as uitgawe erken word soos en wanneer die koste aangegaan word nie. Die verbintenis van die Duitse industrie tot relatief hoë vlakke van navorsings- en ontwikkelingskoste, word nie in die rekeningkundige praktyke vir navorsings- en ontwikkelingskoste in Duitsland, gereflekteer nie. Die kapitalisering van ontwikkelingskoste word verbied, selfs indien toekomstige voordele duidelik gedefinieer word. Hierdie konserwatiewe beleid kan toegeskryf word aan die invloed van banke, wat 'n omsigtige verantwoordingsmetode nastreef. Die Duitse industrie het nog nie sterk beswaar gemaak teen hierdie verantwoordingsmetode nie, omdat die onmiddellike erkenning van navorsings- en ontwikkelingskoste as uitgawe, die belasbare wins en gevolglik die onmiddellike uitgawe aan belasting, verminder (Willmot, *et al.*, 1992:44). Die belastinghantering behoort egter nie die rekeningkundige verantwoording te bepaal of te oorheers nie.

Die voordele om navorsings- en ontwikkelingskoste onmiddellik as uitgawe te erken is die volgende :

- Dit is maklik om toe te pas en is goedkoop.
- Daar is onvermybare onsekerhede rakende die verhaalbaarheid van ontwikkelingskoste. Batty (1988:144) suggereer dat selfs in suksesvolle

besigheidsprojekte die sukseskoers nie meer as een uit drie is nie. In ooreenstemming met die omsigtigheidsbegrip, is hierdie benadering dus toepaslik.

- Wins bereken op grond van hierdie metode gee 'n beter aanduiding van die onderneming se vermoë om dividende te betaal.
- Praktiese probleme inherent aan die kapitaliseringsbenadering, byvoorbeeld subjektiewe oordeel om koste aan inkomste te koppel, word vermy.
- 'n Konsekwente rekeningkundige hantering van navorsings- en ontwikkelingskoste (binne die onderneming, sowel as tussen verskillende ondernemings) word bereik.

4.2.2 Kapitalisering van alle navorsings- en ontwikkelingskoste as bates wanneer aangegaan

Ondernemings onderneem navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite met die hoop om *toekomstige voordele* te genereer. Indien sodanige hoop nie bestaan nie, sal die aktiwiteite nie onderneem word nie. Die argument ten gunste van die kapitalisering van alle navorsings- en ontwikkelingskoste kan regverdigbaar wees, wanneer 'n onderneming se navorsing in *totaal* vir rekeningkundige doeleindes geëvalueer word. Wanneer positiewe toekomstige voordele verwag word van 'n onderneming se totale navorsingsprojek behoort, in teorie, alle koste gekapitaliseer te word. Die verwagte toekomstige voordele van individuele projekte word nie in ag geneem nie. (Badenhorst, 1985:11; Ivory, 1992:29; McGregor, 1980:21; SFAS2, par 51).

Vir rekeningkundige doeleindes word verwagte toekomstige voordele normaalweg geëvalueer met verwysing na individuele of verwante transaksies of projekte. Verder bestaan die totale navorsingsprogram uit verskeie projekte wat verskil in die stadium van voltooiing en die graad van onsekerheid op uiteindelijke sukses. Indien navorsings- en ontwikkelingskoste gekapitaliseer word op 'n onderneming-wye of totale basis, sal 'n betekenisvolle metode van

amortisasie nie bepaal kan word nie, omdat die periode van voordeel nie bepaalbaar is nie (SFAS2, par 52).

Gevolgtlik sal die evaluasie van die navorsingaktiwiteite van 'n onderneming in totaal, nie 'n betroubare beeld skep van die risikoprofiel van die navorsing en ontwikkeling wat onderneem word nie en minder relevante en betroubare inligting oplewer, as inligting wat verkry word deur individuele navorsingsprojekte te evalueer.

Die FASB het die kapitalisering van alle navorsings- en ontwikkelingskoste as verantwoordingsmetode, verwerp en tans word hierdie metode nie deur enige rekeningkundige standaard voorgeskryf nie.

4.2.3 Verpligte kapitalisering van ontwikkelingskoste

Wanneer navorsings- en ontwikkelingskoste vir rekeningkundige doeleindes op 'n individuele projekgrondslag verantwoord word, moet navorsingskoste onmiddellik as uitgawe erken word. Ontwikkelingskoste van projekte waarvan geen toekomstige voordele verwag word nie, of waarvan die verwagte voordele onseker is of in totaal gedurende die huidige tydperk verkry is, moet onmiddellik as uitgawe in die inkomstestaat erken te word. Ontwikkelingskoste van projekte wat na verwagting toekomstige voordele tot gevolg sal hê, *moet* uitgestel word en met toekomstige inkomste gepaar word (paringsbeginsel). Ontwikkelingskoste word dus selektief gekapitaliseer. Die kritieke faktor wanneer selektiewe kapitalisering plaasvind, is in welke mate toekomstige voordele op die tydstip wanneer die koste aangegaan word, verwag word.

Weens die onsekerhede wat verband hou met die toekomstige voordele wat navorsing en ontwikkeling inhou, word addisionele kriteria gestel waaraan voldoen moet word, voordat die kapitalisering van ontwikkelingskoste mag plaasvind. Hierdie addisionele kriteria poog om die tydstip wanneer 'n hoë graad van sekerheid ten opsigte van die verwagte toekomstige voordele bereik word,

te identifiseer. Hierdeur word die kapitalisering van ontwikkelingskoste dus beperk, ongeag of daar aan die definisie van 'n bate voldoen word of nie.

Nix en Nix (1992:55) ondersteun die kapitalisering van ontwikkelingskoste en maak die volgende stelling :

In support of capitalization of R&D costs and the matching principle, though the timing of benefits from R&D costs is uncertain, an appropriate allocation arguably is better than an immediate write-off. A subjective estimate of the value is better than an arbitrary write-off to no value.

Die subjektiewe raming waarna daar in die bogenoemde aanhaling verwys word, dui op die beduidende oordeel van bestuur wat vereis word wanneer spesifieke kriteria bepaal word waaraan ontwikkelingskoste moet voldoen, voordat kapitalisering daarvan behoort plaas te vind. Hierdie subjektiewe ramings sal slegs verbeterde rekeningkundige praktyke tot gevolg hê, indien behoorlike riglyne neergelê word. Riglyne moet gestel word om onder andere die tipe ontwikkelingskoste wat gekapitaliseer moet word en die tydstip waarop kapitalisering 'n aanvang moet neem, te bepaal. Hierdie riglyne behoort beter paring van koste en verwante inkomste tot gevolg te hê (Nix & Nix, 1992:55).

Brennan (1992:22) bevind dat die belangrikste lantermynbates van 'n innoverende maatskappy, geskoolde werknemers, die ontwikkeling van nuwe tegnologie, vervaardigingsooreenkomste, en bemerkings- en verspreidingsstelsels is. Hy maak die stelling dat ondernemings wat in tegnologie belê 'n kompeterende voordeel verkry en dat deurlopende innovasie vereis word om hierdie voordeel te behou, as gevolg van die tempo waarteen tegnologiese veranderinge plaasvind (sien hoofstuk 2). Hy kritiseer dan ook tradisionele finansiële state :

Conventional financial statements reveal little of the value built through product development and say nothing of a company's ability to market its products successfully. Financial statements do not recognize as assets the knowledge and skill level of the employees, training, technological development, technological

licencing agreements or marketing and distribution investments. All of these, however, are valuable to the company and necessary for its future success - they are its "invisible capital". When financial statements do not recognize invisible capital, investment in traditional industries appears more attractive than investment in innovative, knowledge-based companies. That is the wrong signal to give if we want to built a competitive country.

Navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite wat onderneem word, behoort dus volgens Brennan in die finansiële state van 'n onderneming as bate erken te word. Brennan (1992:23) kritiseer verder die huidige vereistes van CICA (1990) waaraan ontwikkelingskoste moet voldoen, voordat dit gekapitaliseer mag word. Hy bevind dat die huidige vereistes verhoed dat die meeste ondernemings enige ontwikkelingskoste kapitaliseer. Daar is verskeie vlakke van risiko betrokke wanneer navorsing in kommersiële produkte of -prosesse omskep word. Volgens Brennan behoort die vlak van risiko te bepaal of ontwikkelingskoste gekapitaliseer behoort te word, of nie.

In die praktyk is die opstellers van finansiële state teensinnig om ontwikkelingskoste as bate te erken. 'n Studie deur Gray in 1985 (in Nixon & Lonie, 1990:90) het getoon dat geeneen van die 510 maatskappye wat in die opname ingesluit is, die keuse uitgeoefen het om ontwikkelingskoste te kapitaliseer nie. 'n Meer onlangse studie deur Nixon (1997) het dieselfde resultate gelewer. Die akademiese argumente dat ontwikkelingskoste 'n bate is en gekapitaliseer moet word, word nie deur die opstellers van finansiële state ondersteun nie. Nixon en Lonie (1990:91) maak die stelling dat " a change in the perception of R&D as a cost rather than as a powerful strategic asset is long overdue."

Die volgende redes word aangevoer waarom maatskappye in die praktyk teensinnig is om ontwikkelingskoste te kapitaliseer :

- Die definisies van navorsing en ontwikkeling (sien ook hoofstuk 2) is te wetenskaplik en weerspieël nie die werklike proses van ontwikkeling nie. 'n Definisie van ontwikkeling wat nader verwant aan die fases van die

innovasieproses (raadpleeg die skematiese voorstelling in hoofstuk 2) en die produksiklus is, sal 'n redeliker weergawe van 'n onderneming se ontwikkelingsaktiwiteite wees en sal 'n meer akkurate ontleding van die tegniese, kommersiële en finansiële vooruitsigte van ontwikkelingsprojekte tot gevolg hê (Munson, 1987:26; Nixon, 1991:72; Letham, 1997:71).

- Maatskappye verkies om 'n konserwatiewe beleid in ooreenstemming met die omsigtigheidsbegrip te volg (Willmot, *et al*, 1992:44).
- Die voorbeeld van die onverwagse ineenstorting van Rolls-Royce in die vroeë sewentigerjare het die meeste finansiële analiste en beleggers verras. Finansiële analiste en beleggers het hulle onvermoë om die ramp te voorsien, grotendeels toegeskryf aan die feit dat ontwikkelingskoste op 'n spesifieke kontrak gekapitaliseer is, terwyl 'n meer omsigtige evaluering van die kommersiële en tegnologiese risiko's die onmiddellike afskrywing van die koste sou vereis het. Latere navorsing het egter getoon dat die navorsings- en ontwikkelingskoste nie werklik die probleem by Rolls-Royce was nie (Nixon & Lonie, 1990:90).
- Die addisionele kriteria waaraan ontwikkelingskoste moet voldoen, voordat kapitalisering mag plaasvind, is onprakties en het misleidende risiko-ontledings tot gevolg (Brennan, 1992:23).
- Die onmiddellike erkenning van die koste as uitgawe kan belastingvoordele vir die onderneming inhou (McGregor, 1980:41; Willmot, *et al*, 1992:44).
- Toekomstige ekonomiese voordele van ontwikkelingsprojekte is onseker (Blake, 1990:35; McGregor, 1980:41).
- Ouditeure ondersteun nie 'n beleid van kapitalisering van

ontwikkelingskoste nie, omdat die onmiddellike erkenning van ontwikkelingskoste as uitgawe, die ouditrisiko verminder (Nix & Nix, 1992:54).

Volgens die rekeningkundige raamwerk (sien hoofstuk 3) is die kapitalisering van ontwikkelingskoste, indien daar voldoen word aan die kriteria om as bate erken te word, konseptueel die mees korrekte rekeningkundige hantering (Badenhorst, 1985:27; Ivory, 1992:32). In die praktyk wil dit egter voorkom asof ondernemings verkies om navorsings- en ontwikkelingskoste onmiddellik as uitgawe te erken.

Die verpligte kapitalisering van ontwikkelingskoste is die huidige rekeningkundige praktyk in Suid-Afrika, Nieu-Seeland en Kanada en word ook deur die IASC vereis.

Die voordele om ontwikkelingskoste selektief te kapitaliseer is die volgende :

- Daar word aan die paringsbeginsel voldoen, aangesien ondernemings belê in ontwikkelingsprojekte om toekomstige geleenthede vir inkomste-verdienste te skep.
- Die bestuur kan gemotiveer word om in navorsings- en ontwikkelingsprojekte te belê, aangesien ontwikkelingskoste nie winste op die kort termyn gaan beïnvloed nie.
- Winstendense word nie versteur nie.
- Volgens die rekeningkundige raamwerk is die kapitalisering van ontwikkelingskoste, indien daar aan die erkenningskriteria as bate voldoen word, konseptueel die mees korrekte verantwoordingsmetode.

4.2.4 Keuse om ontwikkelingskoste te kapitaliseer

Hierdie verantwoordingsmetode vereis dat alle navorsingskoste onmiddellik as uitgawe erken word. Ontwikkelingskoste moet as uitgawe in die inkomstestaat erken word, tensy daar aan die erkenningskriteria van 'n bate en addisionele kriteria vir die erkenning van ontwikkelingskoste as bate, voldoen word, in welke

geval die onderneming die *keuse* het om die ontwikkelingskoste óf as bate óf as uitgawe te erken. Hierdie verantwoordingsmetode is voorgeskryf deur die oorspronklike IAS9, voordat die standpunt in 1995 hersien is. Cairns (1997:61) bevind dat baie min maatskappye in die praktyk die keuse uitgeoefen het om ontwikkelingskoste te kapitaliseer en dat maatskappye wat navorsings- en ontwikkelingskoste aangaan dit onmiddellik as uitgawe erken.

Ontwikkelingskoste wat wel aan die kapitaliseringskriteria voldoen, kan volgens hierdie metode steeds verantwoord word asof dit onsuksesvol was (Munson, 1987:26). Indien 'n onderneming die keuse uitoefen om nie ontwikkelingskoste te kapitaliseer nie, word 'n beleid gevolg om alle navorsings- en ontwikkelingskoste onmiddellik as uitgawe te erken en is die kritiek soos bespreek in punt 4.2.1 is ook op hierdie verantwoordingsmetode van toepassing. 'n Groot nadeel van hierdie verantwoordingsmetode is dat die vergelykbaarheid van finansiële state bemoeilik word.

Dit sal vir maatskappye in kleiner lande met beperkte finansiële hulpbronne en onderontwikkelde kapitaalmarkte moeiliker wees om hoë-risiko navorsing en ontwikkeling te onderneem, wat deur maatskappye in groter en beter ontwikkelde lande onderneem word. Die tipe navorsing en ontwikkeling wat kleiner lande sal onderneem, sal na verwagting weens die aard daarvan eerder toegepaste navorsing, as basiese navorsing wees. Nixon (1997:272) maak die stelling dat die kapitalisering van ontwikkelingskoste moontlik meer toepaslik vir sekere industrieë binne 'n land, byvoorbeeld die vervaardigingsektor, as vir ander industrieë, byvoorbeeld farmaseutiese- en elektroniese sektore, sal wees.

Die rekeningkundige raamwerk (RE000.39) vereis dat die meting en aanbieding van finansiële gevolge van soortgelyke transaksies en ander gebeurtenisse op 'n konsekwente wyse deur die onderneming en tussen verskillende ondernemings, hanteer word. Sodoende word die vergelykbaarheid van finansiële state bewerkstellig.

Die keuse om ontwikkelingskoste te kapitaliseer is die huidige rekeningkundige praktyk in die Verenigde Koningryk, Australië en Ierland.

4.2.5 Harmonisering van die verantwoording van navorsings- en ontwikkelingskoste

Daar is tans nie ooreenstemming oor die beste verantwoordingsmetode vir navorsings- en ontwikkelingskoste nie. Verskille word waarskynlik veroorsaak deur 'n verskeidenheid van sosiale, ekonomiese en regsomstandighede en deurdat verskillende lande die behoeftes van verskillende gebruikers van finansiële state by die neerlê van nasionale vereistes, in gedagte het (RE000, Voorwoord). Een van die hoofdoelwitte van die Internasionale Komitee vir Rekeningkundige Standaarde (IASC) is die vermindering van hierdie verskille deur die regulasies, rekeningkundige standaarde en prosedures vir die opstel en aanbieding van finansiële state met mekaar in ooreenstemming te bring (RE000, Voorwoord). Daar is dus 'n behoefte om rekeningkundige standaarde in verskillende lande te harmoniseer.

Die Verenigde State van Amerika en ander lande ondervind verskeie probleme met die verantwoording van navorsings- en ontwikkelingskoste. Die verskillende verantwoordingsmetodes tussen lande het tot gevolg dat betekenisvolle vergelykings tussen maatskappye in verskillende lande nie gemaak kan word nie. Die keuse van 'n kapitaliseringsbeleid verminder die vergelykbaarheid van maatskappye binne 'n land. Letham (1997:71) maak die volgende stelling :

Accounting standards should seek to advocate, in normal circumstances, only one method of treating particular items in financial statements. Choice does not aid consistency or comparability between sets of accounts.

Nix en Nix (1992:75) erken dat die vereistes van SFAS2 ontoepaslik is en dat die huidige finansiële verantwoordingsvereistes in die Verenigde State van Amerika hersien behoort te word, aangesien navorsings- en ontwikkelingskoste 'n wesentliche bedrag is, toekomstige tydperke bevoordeel en duidelik aan die

definisie van 'n bate voldoen. Die volgende gevolgtrekking word gemaak :

In more and more industries, research and development is becoming the dominant asset. The accounting rules have not kept pace with adequately disclosing and capitalising this cost. It is in both the investor's interest (in terms of rational decision making) and the accounting profession's (in terms of responsibility to society and reputation) to reconsider the accounting for R&D costs on the financial statements and the amount of detail disclosed in notes to the statements. Corporate reporting of R&D can be improved in two ways : by disclosing more information about R&D spending and activities and by recognizing probable successful development expenditure as an asset that will give future benefits.

4.2.6 Tekortkominge van huidige rekeningkundige praktyke

Die volgende algemene tekortkominge van huidige praktyke met betrekking tot die finansiële verantwoording van navorsings- en ontwikkelingskoste is geïdentifiseer :

- paring van inkomste en verwante koste word nie bereik nie;
- navorsing en ontwikkeling is 'n wesentliche bate wat nie as sodanig in finansiële state aangebied word nie;
- die openbaarmaking en aanbieding van navorsings- en ontwikkelingskoste het nie tred gehou met die toenemende belangrikheid (sien ook hoofstuk 2) daarvan nie;
- die metodes wat gebruik word in die verantwoording van navorsings- en ontwikkelingskoste verteenwoordig nie 'n realistiese weergawe van 'n onderneming se navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite nie;
- die indruk word geskep dat maatskappye wat nie navorsing en ontwikkeling onderneem nie, beter oor die kort termyn presteer; en
- die werklike waarde van "invisible capital" (insluitend navorsings- en ontwikkelingskoste) word nie in die finansiële state van innoverende ondernemings getoon nie (Brennan, 1992:24).

4.3 SUID-AFRIKAANSE STANDAARDE OOR NAVORSINGS- EN ONTWIKKELINGSKOSTE

4.3.1 Inleiding

Voor 1994 was daar geen Suid-Afrikaanse rekeningkundige standpunt oor spesifiek die rekeningkundige verantwoording en openbaarmaking van navorsings- en ontwikkelingskoste nie. Die uitreiking van RE122, *Navorsings- en Ontwikkelingskoste*, in 1994 was die eerste rekeningkundige standpunt in Suid-Afrika wat spesifiek riglyne neergelê het vir die verantwoording en openbaarmaking van navorsings- en ontwikkelingskoste. Die Suid-Afrikaanse rekeningkundige standpunte van AARP is om verskillende redes gesaghebbend (sien ook hoofstuk 3). Die volgende Suid-Afrikaanse rekeningkundige standpunte is tans op navorsings- en ontwikkelingskoste van toepassing :

- RE122, *Navorsings- en Ontwikkelingskoste*, (Februarie 1994);
- RE129, *Ontasbare Bates*, (Junie 1999); en
- RE128, *Waardedaling van Bates*, (Junie 1999).

4.3.2 RE122, Navorsings- en ontwikkelingskoste

Suid-Afrikaanse standpunt RE122 is uitgereik in Februarie 1994 en is van toepassing op finansiële state wat alle tydperke dek wat op of na 1 Januarie 1994 begin. In Junie 1999 is RE129, *Ontasbare Bates*, uitgereik wat RE122 op 1 Januarie 2000, sal vervang. RE122 is gebaseer op die internasionale standpunt, IAS9 (hersien 1993), en daar is geen beginselsake in die Suid-Afrikaanse standpunt wat van dié in die internasionale standaard verskil nie.

Die standpunt behoort deur alle ondernemings in die rekeningkundige verantwoording van navorsings - en ontwikkelingskoste toegepas te word, vir die tydperk 1 Januarie 1994 tot 31 Desember 1999. Dit is egter nie van toepassing op die koste van opsporing en ontginning van olie-, gas- en mineraalheerslae in

nywerhede nie. Dit is wel van toepassing op die koste van ander navorsings - en ontwikkelingsbedrywighede (RE122.03).

Navorsings- en ontwikkelingsbedrywighede kan op kontrak vir 'n ander onderneming uitgevoer word. Wanneer die wese van die ooreenkoms sodanig is dat die risiko's en voordele wat met die navorsings- en ontwikkelingsbedrywighede verband hou aan 'n ander party oorgedra is of sal word, doen die onderneming wat die navorsing en ontwikkeling doen rekeningkundige verantwoording van die koste in ooreenstemming met die standpunt oor voorraad (RE108, 1995) of die standpunt oor konstruksiekontrakte (RE109, 1995). Die ontvanger van die risiko's en voordele verantwoord sy eie koste in ooreenstemming met die vereistes van hierdie standpunt (RE122.05).

Wanneer die wese van die ooreenkoms egter sodanig is dat die risiko's en voordele wat met die navorsings - en ontwikkelingsbedrywighede verband hou, nie aan 'n ander oorgedra is of sal word nie, volg die onderneming wat die navorsing en ontwikkeling doen, rekeningkundige verantwoording in ooreenstemming met hierdie standpunt. Faktore wat daarop dui dat risiko's en voordele van navorsings - en ontwikkelingsbedrywighede nie aan 'n ander party oorgedra is nie, sluit die volgende in (RE122.06) :

- Die onderneming wat die navorsings - en ontwikkelingsbedrywighede uitvoer, is kontraktueel verplig om ongeag die resultaat van die navorsing, enige van die fondse terug te betaal wat die ander onderneming verskaf het, byvoorbeeld 'n navorsingslening van die WNNR ontvang.
- Selfs al vereis die kontrak nie dat die onderneming wat die navorsings - en ontwikkelingsbedrywighede uitvoer enige van die fondse terugbetaal wat die ander onderneming verskaf het nie, kan terugbetaling na die keuse van die ander onderneming vereis word, of die omringende omstandighede kan daarop dui dat terugbetaling waarskynlik is.

4.3.2.1 Definisies

Die definisies van navorsing en ontwikkeling soos in paragraaf 7 van RE122 weergegee, is die volgende :

Navorsing is oorspronklike en beplande ondersoekwerk wat onderneem word met die doel om nuwe wetenskaplike of tegniese kennis en begrip te behou.

Ontwikkeling is die toepassing van die navorsingsbevindinge of ander kennis op 'n plan of ontwerp vir die produksie van nuwe of beduidend beter materiale, middele, produkte, prosesse, stelsels of dienste voor die aanvang van kommersiële produksie of gebruik.

Bogenoemde definisies is gebaseer op die Frascati definisies vir basiese, en toegepaste navorsing en ontwikkeling en word gekritiseer as te eng en beperkend en word hoofsaaklik met wetenskaplike laboratoriums geassosieer. Raadpleeg die bespreking van hierdie definisies in hoofstuk 2.

4.3.2.2 Navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite

Vir rekeningkundige doeleindes is dit belangrik dat 'n onderskeid gemaak word tussen navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite. Navorsings- en ontwikkelingsbedrywighede hang gewoonlik af van die tipe besigheid, hoe die besigheid georganiseer is en die tipe projekte wat onderneem word. Die volgende aktiwiteite word volgens RE122.09 algemeen by *navorsing* ingesluit :

- i. bedrywighede wat op die verwerwing van nuwe kennis gemik is;
- ii. die soeke na toepassings vir navorsingsbevindinge of ander kennis;
- iii. die soeke na produk- of prosesalternatiewe; en
- iv. die formulering en ontwerp van moontlike nuwe of beter produk- of prosesalternatiewe.

Aktiwiteite wat algemeen by *ontwikkeling* ingesluit is (RE122.10), sluit die volgende in :

- i. die evaluering van produk- of prosesalternatiewe;
- ii. die ontwerp, konstruksie en toetsing van voorproduksieprototipes en modelle;
- iii. die ontwerp van toerusting, setapparate, gietvorms en vormblokke waarby nuwe tegnologie betrokke is; en
- iv. die ontwerp, konstruksie en bedryf van 'n loodsaanleg.

Die standpunt lys ook die volgende bedrywighede wat nou verwant kan wees aan navorsing en ontwikkeling, maar wat nóg navorsing nóg ontwikkeling is :

- i. geniëringsdeurloop in 'n vroeë fase van kommersiële produksie;
- ii. kwaliteitsbeheer tydens kommersiële produksie, met inbegrip van roetinetoetsing van produkte;
- iii. foutopsporing ten opsigte van onklaarrakings tydens kommersiële produksie;
- iv. roetinepogings om die kenmerke van 'n bestaande produk te verfyn, te verryk of andersins te verbeter;
- v. aanpassing van 'n bestaande vermoë by 'n spesifieke vereiste of klant se behoefte as deel van 'n volgehoue kommersiële besigheid;
- vi. seisoens- of ander periodieke ontwerpveranderings aan bestaande produkte;
- vii. roetine ontwerp van toerusting, setapparate, gietvorms en vormblokke; en
- viii. bedrywighede, insluitend ontwerp- en konstruksiegeniëring, wat verband hou met die konstruksie, hervestiging, herrangskikking of inwerkingstelling van fasiliteite of toerusting, buiten fasiliteite of toerusting wat uitsluitlik vir 'n bepaalde navorsings- en ontwikkelingsprojek gebruik word.

Die gebruik van die woord *algemeen* by aktiwiteite wat by navorsing en ontwikkeling ingesluit is, dui daarop dat die klassifikasie van die genoemde

voorbeeld nie noodwendig vas is nie, maar dat die aard van die navorsing, die tipe besigheid, tipe projek, ensovoorts steeds in ag geneem moet word. Die genoemde voorbeelde dien egter as 'n nuttige gids, maar moet nie beskou word as absoluut nie. Byvoorbeeld, die evaluasie van 'n produk- of prosesalternatief kan in sekere omstandighede beskou word as navorsing, byvoorbeeld indien die aktiwiteit spekulatief is met onsekere kommersiële toepassings. (Hemus, Wingard, Van Wijk & Becker, 1999:347).

4.3.2.3 Navorsings- en ontwikkelingskoste

Navorsings- en ontwikkelingskoste behoort alle koste in te sluit wat direk aan navorsings- en ontwikkelingsbedrywighede toeskryfbaar is of wat op 'n redelike grondslag aan sodanige bedrywighede toegewys kan word (RE122.12). Die volgende koste word ingesluit by navorsings- en ontwikkelingskoste :

- i. die salarisse, lone en ander diensverwante koste van personeel wat by navorsings- en ontwikkelingsbedrywighede betrokke is;
- ii. die koste van materiale en dienste wat in navorsings- en ontwikkelingsbedrywighede verbruik word;
- iii. die depresiasie van eiendom, aanleg en toerusting in die mate dat hierdie bates vir navorsings- en ontwikkelingsbedrywighede gebruik word;
- iv. drakoste, behalwe algemene administratiewe koste, wat met navorsings- en ontwikkelingsbedrywighede verband hou en wat toegewys word op dieselfde grondslag as wat in die toewysing van drakoste aan voorraad gebruik word; en
- v. ander koste, soos amortisering van patente en lisensies, in die mate dat daardie bates vir navorsings- en ontwikkelingsbedrywighede gebruik word.

Verkoopkoste en algemene administratiewe koste word nie by navorsings- en ontwikkelingskoste ingesluit nie. Leenkoste sal slegs by ontwikkelingskoste ingesluit word, indien dit die beleid van die onderneming is om leenkoste in

terme van RE114 te kapitaliseer (RE122.14).

4.3.2.4 Erkenning van navorsings- en ontwikkelingskoste

Die toewysing van koste aan verskillende rekeningkundige tydperke word bepaal deur die verhouding tussen die koste en ekonomiese voordele wat die onderneming na verwagting uit die onderliggende bedrywighede sal put.

Erkenning van navorsingskoste

RE122.16 vereis dat *navorsingskoste* as 'n uitgawe erken word in die tydperk waarin dit aangegaan is.

Dit impliseer egter nie dat die navorsing geen voordele vir die onderneming inhou nie. Dit is slegs 'n aanduiding dat die koste, volgens RE000, nie voldoen aan die kriteria om as bate erken te word nie, omdat daar nie voldoende sekerheid bestaan dat die spesifieke navorsingskoste toekomstige ekonomiese voordele inhou nie.

Daar moet besef word dat dit nie altyd prakties moontlik is om die voordele wat verkry word uit die aangaan van navorsingskoste aan 'n spesifieke rekeningkundige periode te koppel nie. Daarom is die mees aanvaarbare rekeningkundige hantering om die koste as uitgawe te erken wanneer dit aangegaan is.

Dit is wel moontlik dat daar in toekomstige jare 'n direkte verband gelê kan word tussen die ekonomiese voordele wat na die onderneming gevloei het en 'n spesifieke navorsingsprojek, maar dit is egter van geen waarde wanneer die finansiële state vir die periode waarin die navorsingskoste aangegaan is, voorberei word nie. Hoewel daar wel geantisipeer kan word dat die navorsing (basiese en toegepaste navorsing) tot toekomstige ekonomiese voordele sal lei, is daar op die tydstip wanneer die navorsingskoste aangegaan word geen waarborg dat dit wel die geval sal wees nie.

Erkenning van ontwikkelingskoste

Ontwikkelingsaktiwiteite is van so 'n aard dat die onderneming met groter sekerheid kan bepaal wat die waarskynlikheid is dat toekomstige ekonomiese voordele sal realiseer, as by navorsingsaktiwiteite. Die rede hiervoor is omdat die projek in 'n meer gevorderde stadium is tydens ontwikkeling, as wat die geval is met navorsing en dat die lewensvatbaarheid van toekomstige markte vir die produk meer seker is.

RE122.18 vereis dat ontwikkelingskoste as 'n uitgawe erken moet word in die tydperk waarin dit aangegaan is, tensy daar aan al die volgende vereistes voldoen word :

- i. Die produk of proses is duidelik omskryf en die koste toeskryfbaar aan die produk of proses kan afsonderlik geïdentifiseer en betroubaar gemeet word.
- ii. Die tegniese uitvoerbaarheid van die produk of proses aangetoon kan word.
- iii. Die onderneming is van voorneme om die produk of proses te produseer en te bemark, of te gebruik.
- iv. Die nut van die produk of proses vir die onderneming kan aangetoon word omdat daar 'n mark daarvoor is of omdat dit intern gebruik gaan word in plaas van om verkoop te word.
- v. Daar is toereikende bronne, of die beskikbaarheid daarvan kan gedemonstreer word, om die projek af te handel en die produk of proses te bemark of te gebruik.

Volgens RE000 behoort ontwikkelingskoste nie net aan die definisie en erkenningkriteria van 'n bate, te voldoen voordat dit as 'n bate erken word nie, maar RE122 stel addisionele vereistes waaraan die koste moet voldoen, voordat kapitalisering mag plaasvind. Die standpunt volg dus 'n omsigtige benadering om te verseker dat bates (ontwikkelingskoste) nie oorstateer word nie.

Die toepassing van bogenoemde kapitaliseringskriteria hang grotendeels af van die oordeel van die bestuur van 'n onderneming. Oordeel word nie noodwendig dieselfde deur verskillende persone toegepas nie en gevolglik kan verskillende rekeningkundige verantwoordingsmetodes vir ontwikkelingskoste van soortgelyke ontwikkelingsaktiwiteite, toegepas word. Die rekeningkundige verantwoording van ontwikkelingskoste kan gevolglik subjektief wees.

Indien daar dus aan bogenoemde vereistes voldoen word, *moet* ontwikkelingskoste as bate erken word. Dit is duidelik dat ontwikkelingskoste in terme van die rekeningkundige raamwerk (RE000.49) aan die definisie van 'n bate voldoen, naamlik 'n hulpbron wat deur die onderneming beheer word as gevolg van gebeurtenisse in die verlede en wat na verwagting toekomstige ekonomiese voordele vir die onderneming inhou (sien hoofstuk 3).

Verder vereis die standpunt dat waar ontwikkelingskoste aanvanklik as 'n uitgawe erken is, met ander woorde daar is nie aan bogenoemde kriteria vir kapitalisering voldoen nie, die koste nie in 'n daaropvolgende tydperk as 'n bate erken kan word nie.

Die feit dat RE122 nie die gebruik van alternatiewe rekeningkundige metodes vir ontwikkelingskoste toelaat nie, verhoog die vergelykbaarheid van finansiële inligting en gevolglik die waarde en bruikbaarheid daarvan vir gebruikers.

4.3.2.5 Amortisering van ontwikkelingskoste

Die bedrag van ontwikkelingskoste wat as bate erken word, behoort geamortiseer en as 'n uitgawe erken te word. Dit behoort te geskied op 'n stelselmatige grondslag wat die patroon weerspieël waarvolgens die verwante ekonomiese voordele erken word (paringsbeginsel) (RE122.25).

Weens die aard van ontwikkelingsbedrywighede kan die verhouding tussen ontwikkelingskoste en ekonomiese voordele gewoonlik net naastenby of indirek

bepaal word. RE122.26 stel die volgende basisse vir die amortisering van ontwikkelingskoste voor :

- die inkomste of ander voordele uit die verkoop of gebruik van die produk of proses; of
- die tydperk waartydens die produk of proses na verwagting verkoop of gebruik gaan word.

Wanneer ontwikkelingskoste geamortiseer word met verwysing na die verkoop of gebruik van produkte of prosesse, het dit tot gevolg dat die koste wat aanvanklik erken word, laag is (die produk of proses het nog nie die verwagte marktaandeel bereik nie); wanneer die marktaandeel gemaksimeer word, is die koste wat erken word hoog, waarna die koste wat erken word daal namate die produk na die einde van sy lewensiklus beweeg. Hierdie metode van amortisering blyk dus baie pragmaties te wees. Die gebruik van die reguitlynmetode vir die amortisering van ontwikkelingskoste oor die tydperk wat die produk of proses verwag word om verkoop of gebruik te kan word, is dus 'n meer aanvaarbare metode.

Die tydperk waarvoor ontwikkelingskoste geamortiseer word, moet omsigtig bepaal word. Onsekerhede word geskep deur tegnologiese en ekonomiese veroudering wat gevolglik 'n beperking plaas op die periode waartydens amortisering behoort plaas te vind. Verder is dit ook moeilik om toekomstige voordele op die lang termyn te beraam. RE122.27 beveel aan dat ontwikkelingskoste oor 'n tydperk van hoogstens vyf jaar geamortiseer word (omsigtigheidsbegrip).

Die kapitalisering van ontwikkelingskoste kan veroorsaak dat gekapitaliseerde koste aan 'n ander bate, byvoorbeeld voorraad, toegewys word. Ontwikkelingskoste wat op hierdie wyse aan 'n ander bate toegewys word, sal as 'n uitgawe erken word op die tydstip wanneer koste van daardie bates erken word. Waar ontwikkelingkoste byvoorbeeld toegewys is na voorraad, sal die ontwikkelings-

koste effektief slegs erken word as uitgawe wanneer die voorraad verkoop word en die verwante koste na koste van verkope oorgedra word.

4.3.2.6 Openbaarmakingsvereistes

RE122.34 vereis dat die volgende in die finansiële state openbaar word :

- die rekeningkundige beleid wat vir navorsings- en ontwikkelingskoste aanvaar is;
- die bedrag van navorsings- en ontwikkelingskoste wat in die tydperk as uitgawe erken is;
- die amortiseringmetodes wat gebruik is;
- die nutsduur of amortiseringkoerse wat gebruik is;
- besonderhede van ontwikkelingskoste wat oor meer as vyf jaar geamortiseer word;
- die totale bedrae van ontwikkelingskoste en die totale bedrae wat teen die bates wat erken is, voorsien of afgeskryf is; en
- 'n rekonsiliasie van die saldo van ongeamortiseerde ontwikkelingskoste aan die begin en die einde van die tydperk waarin die volgende getoon word :
 - ontwikkelingskoste wat as bate gekapitaliseer is;
 - ontwikkelingskoste wat as uitgawe erken is;
 - ontwikkelingskoste wat aan ander baterekeninge toegedeel is;
 - bedrae wat as bates teruggeskryf is; en
 - ander rekonsiliasie-items, waar van toepassing.

RE122.35 moedig ook ondernemings aan om 'n beskrywing van hulle navorsings- en ontwikkelingsbedrywighede by die finansiële state in te sluit. Hierdie aanvullende inligting behoort die bruikbaarheid van inligting oor navorsing en ontwikkeling te verhoog en nuttige inligting aan die gebruikers van finansiële state te verskaf om hulle in die besluitnemingsproses te help. Goodacre (1991:79) bevind dat finansiële analiste die toepaslike openbaarmaking van navorsings- en ontwikkelingskoste meer belangrik ag, as

die rekeningkundige verantwoordingsmetode daarvan.

4.3.3 RE129, Ontasbare bates

RE129, *Ontasbare Bates*, is Junie 1999 uitgereik en handel oor die rekeningkundige verantwoording van ontasbare bates. Die standpunt vereis dat 'n onderneming 'n ontasbare bate erken slegs indien aan sekere maatstawwe voldoen word. Die meting van die drabedrag van 'n ontasbare bate en die openbaarmakingsvereistes daarvan word ook aangespreek. Die standpunt tree in werking vir finansiële state wat tydperke dek wat op of na 1 Januarie 2000 begin en sal RE122, *Navorsings- en Ontwikkelingskoste*, vervang.

4.3.3.1 Definisies

Die volgende definisies is van toepassing (RE129.08) :

'n *Ontasbare bate* is 'n identifiseerbare niemonetêre bate sonder fisiese substansie wat gehou word vir gebruik in die produksie of verskaffing van goedere of dienste, vir die verhuring aan ander, of vir administratiewe doeleindes.

Navorsing is oorspronklike en beplande ondersoek wat onderneem word met die vooruitsig om nuwe wetenskaplike of tegniese kennis en begrip te bekom.

Ontwikkeling is die toepassing van navorsingsbevindings of ander kennis op 'n plan of ontwerp vir die produksie van nuwe of aansienlik beter materiale, toestelle, produkte, prosesse, stelsels of dienste voor die aanvang van kommersiële produksie of gebruik.

'n *Aktiewe mark* is 'n mark waarin al die volgende toestande bestaan :

- die items wat in die mark verhandel word, is homogeen;
- bereidwillige kopers en verkopers kan gewoonlik te eniger tyd gevind word; en
- pryse is aan die publiek beskikbaar.

'n *Waardedalingsverlies* is die bedrag waarmee die drabedrag van

'n bate die verhaalbare bedrag daarvan oorskry.

Die definisies van navorsing en ontwikkeling is dieselfde as in RE122. Die kritiek op die definisies soos bespreek in punt 4.3.2.1 en in hoofstuk 2 is gevolglik ook op die definisies van navorsing en ontwikkeling in RE129 van toepassing.

4.3.3.2 Ontasbare bates

Volgens Egginton (1990:193) is die verantwoordings van ontasbare bates een van die moeilikste probleme in finansiële verslagdoening. Hy bevind verder dat veranderinge in die ekonomiese omgewing tot gevolg het dat ontasbare bates 'n belangrike en kontroversiële element in finansiële jaarstate is.

Die definisie van 'n ontasbare bate voldoen aan die vereistes vir die erkenning van 'n bate in die finansiële state volgens die rekeningkundige raamwerk (RE000).

Die afsonderlike elemente van die definisie word nou kortliks bespreek (RE129.11-129.18) :

Identifiseerbaarheid. Die definisie van 'n ontasbare bate vereis dat 'n ontasbare bate identifiseerbaar moet wees ten einde dit duidelik van klandisiewaarde te onderskei. 'n Ontasbare bate kan van klandisiewaarde onderskei word indien die bate skeibaar is. 'n Bate is skeibaar indien die onderneming die spesifieke toekomstige ekonomiese voordele wat aan die bate toeskryfbaar is, kan verhuur, verkoop, verruil of versprei. Skeibaarheid is egter nie 'n voorvereiste vir identifiseerbaarheid nie. 'n Ontasbare bate kan op 'n ander wyse identifiseer word, byvoorbeeld indien wettige regte oorgedra of geskep word kan die onderneming hierdie regte gebruik om 'n ontasbare bate te identifiseer.

Beheer. 'n Onderneming beheer 'n bate wanneer die onderneming die toekomstige ekonomiese voordele wat die bate tot gevolg sal hê gaan verkry en die toegang van ander partye tot daardie voordele kan beperk. Die vermoë van die onderneming om die toekomstige voordele met betrekking tot 'n ontasbare

bate te beheer, kan regtens afdwingbaar wees. Dit is egter nie 'n vereiste vir beheer dat dit wel regtens afdwingbaar moet wees nie.

Toekomstige ekonomiese voordele. Dit sluit in ontvangste of inkomste uit die verkoop van die produkte of dienste, kostebesparings of ander voordele vir die onderneming self as gevolg van die gebruik van die ontasbare bate, byvoorbeeld kostebesparings as gevolg van die implementering van 'n nuwe of verbeterde proses.

Dit blyk dat navorsings - en ontwikkelingskoste aan die definisie en die vereiste kriteria van 'n ontasbare bate voldoen. Die rekeningkundige verantwoording van navorsings - en ontwikkelingskoste behoort gevolglik in ooreenstemming te wees met die rekeningkundige verantwoording van ander ontasbare bates (konsekwentheid en vergelykbaarheid).

4.3.3.3 Erkenning en aanvanklike meting van 'n ontasbare bate

Indien 'n item wat deur hierdie standpunt gedek word nie aan die omskrywing van 'n ontasbare bate voldoen nie, word die uitgawes wat aangegaan is om dit te verkry of self te ontwikkel, as uitgawe erken op die tydstip toe dit aangegaan is (RE129.10).

'n Ontasbare bate behoort volgens RE129.19-20 slegs erken te word, indien :

- i. die item aan die omskrywing van 'n ontasbare bate voldoen;
- ii. dit waarskynlik is dat die toekomstige ekonomiese voordele wat aan die bate toeskryfbaar is, na die onderneming sal vloei; en
- iii. die kosprys van die bate betroubaar gemeet kan word.

Punte ii en iii is die normale erkenningsmaatstawwe van 'n bate in terme van RE000.89. 'n Ontasbare bate behoort aanvanklik teen die kosprys gemeet te word (RE129.23).

Die standpunt maak 'n onderskeid tussen *intern gegenerende ontasbare bates* en *ander ontasbare bates*. Navorsing en ontwikkeling wat 'n onderneming onderneem, val onder intern gegenerende ontasbare bates, terwyl patente, handelsmerke en kopieregte as ander ontasbare bates geklassifiseer sal word. Pearce (1994:97) beklemtoon dat ontasbare bates van klandisiewaarde onderskei moet word en dat afsonderlike verantwoording en openbaarmaking daarvan moet geskied.

4.3.3.4 Navorsings- en ontwikkelingskoste

Die standpunt lys verskeie voorbeelde van *navorsingsaktiwiteite* en *ontwikkelingsaktiwiteite* (RE129.45-48). Hierdie voorbeelde stem grotendeels ooreen met die voorbeelde van navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite wat in RE122 genoem word (sien punt 4.3.2.3).

Die standpunt erken dat dit soms moeilik is om te oordeel of intern gegenerende ontasbare bates (navorsings- en ontwikkelingskoste) vir erkenning kwalifiseer. Dit is spesifiek moeilik om :

- te bepaal of, en die tydstip waarop, daar 'n identifiseerbare bate is wat waarskynlik toekomstige ekonomiese voordele sal genereer; en
- die kosprys van die bate betroubaar te raam (RE129.40).

Ondernemings moet die generering van 'n bate in 'n navorsingsfase en ontwikkelingsfase klassifiseer, om te bepaal of daar aan die maatstawwe van erkenning voldoen word.

Navorsingsfase. Geen ontasbare bate wat uit die navorsing (of die navorsingsfase van 'n interne projek) voortspruit, behoort erken te word nie. Uitgawes aan navorsing behoort as 'n uitgawe erken te word wanneer dit aangegaan word (RE129.43).

Ontwikkelingsfase. 'n Ontasbare bate wat ontstaan uit die ontwikkeling (of uit die ontwikkelingsfase van 'n interne projek), behoort volgens RE129.46 slegs erken te word indien 'n onderneming die volgende kan bewys :

- i. die tegniese uitvoerbaarheid van die voltooiing van die ontasbare bate sodat dit vir gebruik of verkoop beskikbaar sal wees;
- ii. sy voorneme om die ontasbare bate te voltooi, te gebruik of te verkoop;
- iii. sy vermoë om die ontasbare bate te gebruik of te verkoop;
- iv. hoe die ontasbare bate waarskynlik toekomstige ekonomiese voordele sal genereer (Die onderneming moet onder andere kan bewys dat daar 'n mark vir die uitset van die ontasbare bate of die bate self is, of indien die bate intern gebruik gaan word, die nut van die ontasbare bate kan bewys.);
- v. die beskikbaarheid van toereikende tegniese, finansiële en ander middele om die ontwikkeling af te handel en om die ontasbare bate te verkoop of te gebruik; en
- vi. sy vermoë om die uitgawe toeskryfbaar aan die ontasbare bate tydens ontwikkeling betroubaar te meet.

RE129.42 vereis ook dat indien daar nie 'n onderskeid gemaak kan word tussen die navorsingsfase en die ontwikkelingsfase van 'n interne projek om 'n ontasbare bate te skep nie, alle uitgawes op die projek geag word asof dit slegs in die navorsingsfase aangegaan is.

Uitgawes aan 'n ontasbare bate wat aanvanklik as 'n uitgawe erken is, behoort nie op 'n later datum as deel van die koste van 'n ontasbare bate erken te word nie (RE129.60).

Die koste van 'n intern gegenereerde ontasbare bate behels alle uitgawes wat direk op 'n redelike en konsekwente grondslag aan die skepping, produksie en voorbereiding van die bate vir sy voorgenome gebruik toegeskryf of toegewys kan word (RE129.55). Die standpunt lys die volgende voorbeelde van koste wat

deel van die kosprys van 'n ontasbare bate sal wees :

- uitgawes aan materiale en dienste wat in die generering van die ontasbare bate gebruik of verbruik word;
- die salarisse, lone en ander diensverwante koste van personeel wat direk by die generering van die bate betrokke is;
- enige uitgawes wat direk aan die generering van die bate toeskryfbaar is, soos gelde om 'n wettige aanspraak te registreer en die amortisasie van patente en lisensies wat gebruik word om die bate te genereer; en
- bokoste wat nodig is om die bate te genereer en wat op 'n redelike en konsekwente grondslag aan die bate toegewys kan word.

Die volgende is volgens RE129.56 nie komponente van die kosprys van 'n intern gegeneerde bate nie :

- verkoops-, administrasie-, en ander algemene bokoste-uitgawes, tensy hierdie uitgawes direk aan die voorbereiding vir gebruik van die produk toegeskryf kan word;
- duidelik identifiseerbare ondoeltreffendhede en aanvanklike bedryfsverliese aangegaan voordat 'n bate die beplande prestasie bereik; en
- uitgawes om personeel op te lei om die bate te gebruik.

4.3.3.5 Meting na aanvanklike erkenning en amortisasie van ontasbare bates

Die standpunt laat die volgende twee metodes toe om ontasbare bates na die aanvanklike erkenning te meet :

- i. *Normbehandeling.* Na aanvanklike erkenning as 'n bate behoort 'n ontasbare bate teen sy kosprys minus enige opgelope amortisasie en opgelope waardedalingsverliese erken te word (RE129.64).
- ii. *Toegelate alternatiewe behandeling.* Na die aanvanklike erkenning as 'n

bate behoort 'n ontasbare bate teen 'n herwaardeerde bedrag erken te word, naamlik die billike waarde daarvan op die datum van herwaardasie minus enige latere opgelope amortisasie en opgelope waardedalingsverliese. Die billike waarde behoort met verwysing na 'n aktiewe mark bepaal word (RE129.65).

Die toegelate alternatiewe verantwoording verbied die volgende :

- die herwaardasie van 'n ontasbare bate wat nie voorheen as 'n bate erken is nie; en
- die aanvanklike erkenning van ontasbare bates teen bedrae anders as die bates se kospryse.

Die billike waarde van 'n ontasbare bate kan betroubaar gemeet word slegs indien dit bepaal is met verwysing na 'n aktiewe mark. Ontasbare bates is van so 'n aard dat die bates uniek is en dat die transaksies wat aangegaan word relatief inkonsekwent is. Die transaksies wat aangegaan word ten opsigte van navorsings- en ontwikkelingsbedrywighede sal verskil van projek tot projek aangesien elke projek 'n eie unieke doelwit het en daar nie noodwendig enige verband tussen die verskillende doelwitte bestaan nie. Gevolglik kan die prys wat vir 'n spesifieke ontasbare bate betaal word nie toegepas word om die prys van 'n ander ontasbare bate te bepaal nie.

Weens die aard van navorsings- en ontwikkelingsbedrywighede is dit onwaarskynlik dat enige aktiewe mark vir bates wat geskep word uit ontwikkelingskoste, bestaan. Die toegelate alternatiewe behandeling is gevolglik nie 'n opsie vir die verantwoording van ontwikkelingskoste nie en die normbehandeling moet dus toegepas word.

Die afskryfbare bedrag van 'n ontasbare bate word bepaal nadat enige reswaarde afgetrek is. RE129.92 vereis dat daar aanvaar word dat die reswaarde van 'n ontasbare bate nul is, tensy :

- daar 'n ooreenkoms is met 'n derde party om die bate aan die einde van sy nutsduur te koop; of
- daar 'n aktiewe mark bestaan vir die betrokke ontasbare bate en die reswaarde betroubaar gemeet kan word met verwysing na hierdie mark en dit waarskynlik is dat die mark nog sal bestaan aan die einde van die bate se nutsduur.

Daar bestaan nie 'n aktiewe mark vir die ontasbare bate wat ontwikkelingskoste tot gevolg het nie. Dit het tot gevolg dat die reswaarde met betrekking tot ontwikkelingskoste nie betroubaar gemeet kan word nie en gevolglik moet daar aanvaar word dat die reswaarde nul is.

Die afskryfbare bedrag van 'n ontasbare bate behoort op 'n sistematiese grondslag oor die beste raming van sy nutsduur toegewys te word (RE129.80). Die standpunt aanvaar 'n veronderstelling dat die nutsduur van 'n ontasbare bate waarskynlik nie twintig jaar sal oorskry nie.

Die amortisasiemetode wat gevolg word, behoort die patroon te weerspieël waarvolgens die bate se ekonomiese voordele deur die onderneming verbruik word. Indien daardie patroon nie betroubaar bepaal kan word nie, behoort die reguitlynmetode gebruik te word (RE129.89). Die standpunt vereis dat die amortisasietydperk en -metode minstens aan die einde van elke finansiële jaar hersien word. Indien die verwagte nutsduur van die bate beduidend van vorige ramings verskil, behoort die amortisasietydperk dienooreenkomstig verander te word.

RE129.98 vereis ook dat die verhaalbare bedrag van ontasbare bates volgens die vereistes van die standpunt oor waardedaling van bates (RE128, 1999) bepaal moet word, en waardedalingsverliese behoort dienooreenkomstig erken te word.

4.3.3.6 Openbaarmakingsvereistes

Die finansiële state behoort die volgende openbaar te maak vir elke klas van ontasbare bates, en te onderskei tussen intern gegenereerde ontasbare bates en ander ontasbare bates (RE129.108) :

- die amortisasiemetode wat gebruik is;
- die nutsduur of amortisasiekoerse;
- die bruto drabedrag en die opgelope amortisasie (insluitend opgelope waardedalingsverliese) aan die begin en einde van die tydperk;
- die amortisasie gedebiteer in die berekening van netto wins of verlies vir die tydperk;
- 'n rekonsiliasie van die drabedrag aan die begin en einde van die tydperk wat die volgende toon :
 - toevoegings;
 - ontrekkings en vervreemdings;
 - verhogings of verlagings voortspruitend uit herwaardasies en waardedalingsverliese;
 - waardedalingsverliese erken in die inkomstestaat gedurende die tydperk;
 - waardedalingsverliese teruggeskryf in die inkomstestaat gedurende die tydperk;
 - amortisasie erken gedurende die tydperk;
 - die netto valutaverskille wat ontstaan het met die omskakeling van die finansiële state van 'n buitelandse entiteit; en
 - ander veranderings in die drabedrag gedurende die tydperk.

Die finansiële state behoort ook die volgende te openbaar :

- bewyse teen die aanname wat gemaak word dat die nutsduur van 'n ontasbare bate nie 20 jaar behoort te oorskry nie, indien die ontasbare bate oor 'n periode van meer as 20 jaar geamortiseer word;
- 'n beskrywing, die drabedrag en oorblywende amortisasietydperk van

- enige individuele ontasbare bate wat vir die finansiële state van die onderneming in die geheel weselik is;
- die bedrag van verpligtinge vir die verkryging van ontasbare bates.

Daar bestaan ook verskeie openbaarmakingvereistes met betrekking tot ontasbare bates wat waardeer word volgens die toegelate alternatiewe hantering. Die vereistes word nie hier gelys nie, aangesien dit nie van toepassing op ontwikkelingskoste is nie.

Die finansiële state behoort die totale bedrag van navorsings- en ontwikkelingsuitgawes wat as uitgawe gedurende die tydperk erken is, openbaar te maak.

Ondernemings word aangemoedig, maar nie verplig nie, om die volgende inligting te verstrek :

- beduidende ontasbare bates wat voldoen aan die vereistes vir erkenning as 'n bate in die balansstaat, maar waarvan die koste in vorige tydperke as 'n uitgawe erken is, omdat hulle verkry of gegenerereer is voordat hierdie standpunt in werking getree het; en
- 'n beskrywing van enige ten volle geamortiseerde ontasbare bate wat nog in gebruik is.

4.3.4 Vergelyking van RE122 en RE129

Definisies

- Albei standpunt bevat definisies vir navorsing en ontwikkeling.
- Navorsing en ontwikkeling word op soortgelyke wyse gedefinieer.
- Beide standpunte maak 'n onderskeid tussen navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite en lys voorbeelde van aktiwiteite wat algemeen daarby ingesluit word.

Koste

- Beide standpunte identifiseer die koste wat direk aan navorsing en ontwikkeling of intern gegenereerde ontasbare bate toegeskryf kan word.

Rekeningkundige verantwoording

- Beide standpunte vereis dat navorsingskoste as uitgawe erken word in die tydperk waarin dit aangegaan is en nie as bate erken word nie.
- Beide standpunte vereis dat ontwikkelingskoste as uitgawe erken word in die tydperk waarin dit aangegaan is, tensy daar aan spesifieke maatstawwe voldoen word, in welke geval die ontwikkelingskoste as bate of ontasbare bate gekapitaliseer *moet* word.
- Dieselfde spesifieke maatstawwe waarna in punt ii verwys word, word deur albei standpunte gestel.
- RE129 beperk nie soos RE122.21, die bedrag wat aanvanklik erken word as 'n bate, wat ontstaan weens die kapitalisering van ontwikkelingskoste, tot die bedrag wat waarskynlik van die bate verhaal sal word nie. RE129 vereis dat indien 'n bate aan die erkenningskriteria voldoen, alle koste wat aangegaan word tot die drabedrag van die bate toegevoeg word, totdat die bate beskikbaar is vir gebruik. Verder word daar vereis dat die onderneming op 'n gereelde grondslag 'n toets vir enige moontlike waardedaling van die bate moet uitvoer. Dit is egter onwaarskynlik dat bogenoemde metodes tot gevolg sal hê dat verskillende drabedrae vir ontwikkelingskoste erken word.
- RE129 bied twee alternatiewe hanterings vir die meting van 'n ontasbare bate na die aanvanklike erkenning daarvan. Die alternatiewe hantering (herwaardasie) word nie deur RE122 toegelaat nie. Herwaardasie as 'n alternatief sal egter nie van toepassing wees op ontwikkelingskoste nie, aangesien die koste nie aan die gestelde vereistes vir die alternatiewe hantering voldoen nie.
- RE122.27 meld dat ontwikkelingskoste gewoonlik oor 'n tydperk van hoogstens vyf jaar geamortiseer word; RE129 veronderstel dat die

nutsduur van 'n ontasbare bate nie 20 jaar sal oorskry nie.

- RE129 neem die reswaarde van 'n ontasbare bate in ag, wanneer die depresieerbare bedrag bepaal word. Dit is egter onwaarskynlik dat ontwikkelingskoste 'n reswaarde van 'n bedrag anders as nul sal hê omdat daar nie aan die vereistes voldoen word vir die bepaling van 'n reswaarde nie.
- RE129 vereis spesifiek dat die vereistes van RE128, *Waardedaling van Bates*, in ag geneem moet word by die bepaling van die drabedrag van 'n ontasbare bate.
- Voorbeelde van faktore wat by die evaluering van die amortisasietydperk in ag geneem behoort te word, word in RE129.81 gelys; RE122 sluit egter geen voorbeelde in nie.

Openbaarmakingsvereistes

- RE122 vereis dat die rekeningkundige beleid wat vir navorsings- en ontwikkelingskoste aanvaar is, openbaar word; RE129 stel nie hierdie vereiste nie.
- RE122 moedig ondernemings aan om 'n beskrywing van hulle navorsings- en ontwikkelingsbedrywighede by hulle finansiële state in te sluit. Die vereiste ontbreek in RE129.
- Ander openbaarmakingsvereistes wat gestel word, is dieselfde vir beide standpunte.

Die toepassing van RE129, *Ontasbare Bates*, gaan gevolglik nie die huidige metode vir die rekeningkundige verantwoording van navorsings- en ontwikkelingskoste in Suid-Afrika wysig nie.

4.3.5 Vergelyking tussen die Suid-Afrikaanse standpunte en toepaslike internasionale rekeningkundige standpunte

RE122 is gegrond op die internasionale standaard, IAS9 (1993). Daar is geen beginselsake in RE122 wat van dié in IAS9 verskil nie. Die rekeningkundige

verantwoording en openbaarmaking van navorsings- en ontwikkelingskoste (insluitende definisies en voorbeelde wat gegee word) volgens IAS9 stem presies ooreen met die vereistes volgens RE122, soos bespreek in punt 4.3.2. Die datum waarop die standpunte in inwerking getree het, verskil egter. RE122 dek tydperke wat op of na 1 Januarie 1994 begin het, terwyl IAS9 tydperke wat op of na 1 Januarie 1995 begin het, dek.

RE129 is op die internasionale standaard, IAS38 (1998), gebaseer. Daar is geen verskille in beginsel met betrekking tot die verantwoording en openbaarmaking van navorsings- en ontwikkelingskoste tussen IAS38 en RE129 nie. IAS38 vereis egter nie dat vergelykende inligting vir al die openbaarmakingsvereistes aangebied word nie.

4.3.6 RE128, Waardedaling van bates

4.3.6.1 Omvang

Die standpunt is by implikasie van toepassing op alle ontasbare bates en moet dus in ag geneem word wanneer navorsings- en ontwikkelingskoste verantwoord word.

4.3.6.2 Definisies

Die volgende definisies is van toepassing :

- *Verhaalbare bedrag* is die grootste van netto verkoopsprys of waarde in gebruik.
- *Waarde in gebruik* is die huidige waarde van die beraamde toekomstige kontantvloei wat na verwagting sal voortvloei weens die deurlopende gebruik van die bate en by die verkoop daarvan aan die einde van die nuttige lewensduur.
- *Netto verkoopsprys* is die bedrag verkrygbaar uit die verkoop van 'n bate

in 'n normale sake-transaksie tussen ingeligte, gewillige partye, minus die verkoopskoste.

- *Waardedalingsverlies* is die bedrag waarmee die drabedrag van die bate sy verhaalbare bedrag oorskry.

4.3.6.3 Identifisering van 'n bate wat in waarde kan daal

'n Onderneming moet op elke balansstaatdatum 'n oorsig uitvoer en bepaal of daar enige aanduiding is dat 'n bate in waarde gedaal het. Indien enige sodanige aanduiding bestaan, moet die onderneming die verhaalbare bedrag beraam.

By die vasstelling of daar enige aanduiding is dat 'n bate in waarde gedaal het, moet 'n onderneming, as 'n minimum, die volgende aanwysers oorweeg :

Eksterne bronne van inligting

- Daar is 'n beduidende afname in die markwaarde van die bate, meer as wat verwag sal word as gevolg van die verloop van tyd en normale gebruik.
- Beduidende veranderinge met nadelige uitwerking het plaasgevind of sal plaasvind in die nabye toekoms in die tegnologiese, mark, ekonomiese of regsomgewing waarin die onderneming bedrywig is.
- Markrentekoerse of ander markopbrengskoerse op beleggings het gedurende die tydperk gestyg en sal waarskynlik die verdiskonteringskoers wat gebruik word om die bate se waarde in gebruik te bereken, beïnvloed en die verhaalbare bedrag verminder.
- Die drabedrag van netto bates van die onderneming is meer as sy markkapitalisasie (RE128.10).

Interne bronne

- Bewyse van veroudering of fisiese beskadiging bestaan.
- Beduidende veranderinge met nadelige uitwerking op die onderneming

het plaasgevind of sal plaasvind in die mate waarin, of wyse waarop die bate aangewend sal word.

- Bewyse toon dat die ekonomiese verrigting van die bate slegter is, of sal wees as wat verwag is (RE128.10).

4.3.6.4 Erkenning en meting van 'n waardedalingsverlies

Indien, en slegs indien, die verhaalbare bedrag van 'n bate minder is as sy drabedrag, moet die drabedrag van die bate verminder word na die verhaalbare bedrag. Daardie vermindering is 'n waardedalingsverlies (RE128.59).

'n Waardedalingsverlies moet onmiddellik as 'n uitgawe in die inkomstestaat erken word, tensy die bate teen 'n herwaardeerde waarde gedra word. Enige waardedaling van 'n herwaardeerde bate moet as 'n herwaardasievermindering hanteer word (nie van toepassing op ontwikkelingskoste nie) (RE128.60). Wanneer die bedrag van die beraamde waardedalingsverlies groter is as die drabedrag van die bate waarop dit betrekking het, moet 'n las slegs geskep word indien dit deur 'n ander standpunt vereis word.

Na die erkenning van 'n waardedalingsverlies moet die amortisasie-uitgawe van die bate vir toekomstige tydperke aangepas word om die hersiene drabedrag op 'n sistematiese wyse oor die bate se oorblywende nutsduur af te skryf (RE128.63).

4.3.6.5 Daaropvolgende beoordeling van 'n waardedalingsverlies

'n Onderneming moet op elke balansstaatdatum bepaal of daar enige aanduiding is dat 'n waardedalingsverlies wat in vorige jare as 'n bate erken is, nie meer mag bestaan nie of verminder het. Indien enige so 'n aanduiding bestaan, moet die onderneming die verhaalbare bedrag van daardie bate beraam (RE128.96).

'n Waardedalingsverlies vir 'n bate in vorige jare erken, moet teruggeskryf word slegs as daar sedert die waardedalingsverlies erken is, 'n verandering is in die ramings wat gebruik word om die bate se verhaalbare bedrag te bepaal. Indien dit die geval is, moet die drabedrag van die bate verhoog word na sy verhaalbare bedrag. Daardie verhoging is 'n terugskrywing van die waardedalingsverlies.

'n Terugskrywing van 'n waardedalingsverlies vir 'n bate moet onmiddellik as inkomste in die inkomstestaat erken word, tensy die bate teen 'n herwaardeerde bedrag gedra word. Enige terugskrywing van 'n waardedalingsverlies op 'n herwaardeerde bate moet hanteer word as 'n herwaardasieverhoging. Die verhoogde drabedrag van 'n bate as gevolg van 'n terugskrywing van 'n waardedalingsverlies moet nie die drabedrag oorskry wat bepaal sou wees (netto van amortisasie en depresiasie) indien geen waardedalingsverlies in vorige jare vir die bate erken sou wees nie. Nadat die terugskrywing van 'n waardedalingsverlies erken is, moet die amortisasie-uitgawe vir die bate aangepas word om die hersiene drabedrag min sy reswaarde (indien enige) in toekomstige tydperke op 'n sistematiese basis oor sy oorblywende nutsduur toe te deel (RE128.103-107).

4.3.6.6 Openbaarmaking

Vir elke klas van bates, moet finansiële state die volgende openbaar :

- die bedrag van die waardedalingsverliese erken in die inkomstestaat gedurende die tydperk en die lynitem(s) van die inkomstestaat waarin daardie waardedalingsverliese ingesluit is;
- die bedrag van die terugskrywing van waardedalingsverliese erken in die inkomstestaat gedurende die tydperk en die lynitem(s) van die inkomstestaat waarin daardie waardedalingsverliese teruggeskryf is;
- die bedrag van waardedalingsverliese erken direk in ekwiteit gedurende die tydperk; en
- die bedrag van enige terugskrywing van waardedalingsverliese erken direk in ekwiteit gedurende die tydperk.

Indien 'n waardedalingsverlies wat gedurende die tydperk erken of teruggeskryf is, wesenlik is vir die finansiële state van die verslagdoenende onderneming as geheel, moet die onderneming die volgende openbaar :

- die gebeure en omstandighede wat aanleiding gegee het tot die erkenning of terugskrywing van die waardedalingsverlies;
- die bedrag van die waardedalingsverlies wat erken of teruggeskryf is;
- die aard van die bate en die rapporteerbare segment waaraan die bate behoort, gebaseer op die onderneming se primêre formaat;
- of die verhaalbare bedrag van die bate die netto verkoopsprys of die waarde in gebruik is;
- indien die verhaalbare bedrag die netto verkoopsprys is, die basis gebruik om die netto verkoopsprys te bepaal; en
- indien die verhaalbare bedrag die waarde in gebruik is, die verdiskonteringskoers(e) gebruik in die huidige en vorige ramings (indien enige) van die waarde in gebruik.

Indien waardedalingsverliese erken (teruggeskryf) gedurende die tydperk in totaal wesenlik is tot die finansiële state van die verslagdoenende onderneming as geheel, moet die onderneming 'n kort beskrywing van die volgende openbaar:

- die hoofklasse van bates geaffekteer deur waardedalingsverliese (terugskrywing van waardedalingsverliese) waarvoor geen inligting geopenbaar is onder bogenoemde paragraaf nie; en
- die vernaamste gebeure en omstandighede wat gelei het tot die erkenning (terugskrywing) van hierdie waardedalingsverliese waarvoor geen inligting onder bogenoemde paragraaf gepubliseer is nie (RE128.114-120).

4.4 HUIDIGE STATUS VAN INTERNASIONALE STANDAARDE OOR NAVORSINGS- EN ONTWIKKELINGSKOSTE

Aangesien daar verskillende rekeningkundige verantwoordingsmetodes vir navorsings- en ontwikkelingskoste bestaan en daar internasionaal nog nie eenstemmigheid oor die mees toepaslike verantwoordingsmetode bereik is nie, word die huidige rekeningkundige praktyke in die volgende lande bespreek :

- Verenigde State van Amerika;
- Kanada;
- Verenigde Koningkryk;
- Nieu-Seeland; en
- Australië.

Die rekeningkundige verantwoording van navorsings- en ontwikkelingskoste in al bogenoemde lande word gereguleer deur standpunte van algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk.

4.4.1 Verenigde State van Amerika

4.4.1.1 Agtergrond

Gedurende Oktober 1974 is 'n standpunt, *Statement of Financial Accounting Standards No. 2, Accounting for Research and Development Costs (SFAS2)*, uitgereik wat spesifiek die verantwoording van navorsings- en ontwikkelingskoste behandel. Navorsings- en ontwikkelingskoste word dan ook spesifiek uitgesluit by die *Accounting Principles Board Opinion No.17, Intangible Assets*, wat voorheen gedien het as riglyn vir die verantwoording van navorsingskoste.

4.4.1.2 Definisies

Navorsing en ontwikkeling word as volg gedefinieer (SFAS2, par 8) :

Research is planned search or critical investigation aimed at discovery of new knowledge with the hope that such knowledge will be useful in developing a new product or service or a new process or technique or in bringing about a significant improvement to an existing product or process.

Development is the translation of research findings or other knowledge into a plan or design for a new product or process or for a significant improvement to an existing product or process whether intended for sale or use...

4.4.1.3 Navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite

Verskeie voorbeelde van aktiwiteite wat tipies ingesluit word in navorsing en ontwikkeling, byvoorbeeld laboratoriumnavorsing wat daarop gemik is om nuwe kennis te verkry, word gelys (SFAS2, par 9). Daar word nie 'n onderskeid gemaak tussen *navorsingsaktiwiteite* en *ontwikkelingsaktiwiteite* nie. Voorbeelde word gegee van aktiwiteite wat spesifiek uitgesluit word van navorsing en ontwikkeling, byvoorbeeld seisonale ontwerp wysigings aan bestaande produkte, (SFAS2, par 10). Die elemente van koste wat met navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite geïdentifiseer word, word ook in redelike besonderhede bespreek (SFAS2, par 11).

Die standpunt poog dus om spesifieke riglyne te gee by wyse van praktiese voorbeelde vir die identifisering van navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite en die gepaardgaande koste, wat die toepassing van die standpunt in praktyk behoort te vergemaklik.

4.4.1.4 Rekeningkundige verantwoording

Aangesien daar nie in die rekeningkundige verantwoording onderskei word tussen *navorsingskoste* en *ontwikkelingskoste* nie, vereis die standpunt dat alle koste wat verband hou met navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite as uitgawe erken word, wanneer dit aangegaan word (SFAS2, par 12). Die kapitalisering van ontwikkelingskoste as 'n bate word dus nie toegelaat nie.

Ter ondersteuning van hierdie rekeningkundige hantering argumenteer die FSAB dat die erkenning van navorsings- en ontwikkelingskoste as uitgawe, wanneer dit aangegaan word, ooreenstem met die hoë koers van mislukking van navorsingsprojekte (SFAS2, par 2 ; Willmott, *et al.*, 1992:41). Willmott (1992:41) bevind ook dat die erkenning van navorsings- en ontwikkelingskoste as uitgawe reeds algemene praktyk in die VSA was, voordat SFAS2, uitgereik is.

4.4.1.5 Openbaarmakingsvereistes

Die totale navorsings- en ontwikkelingskoste wat as uitgawe gedurende die huidige tydperk erken is, moet openbaar word (SFAS2, par 13).

4.4.1.6 Kommentaar

SFAS2 is reeds vir bykans vyf en twintig jaar in gebruik in die Verenigde State van Amerika. 'n Besluit deur die FSAB om te voldoen aan die vereistes van IAS38 (1998), die Internasionale Standpunt oor navorsings- en ontwikkelingskoste, sal 'n wesenlike effek op die finansiële state van ondernemings in die VSA hê, aangesien IAS38 die kapitalisering van ontwikkelingskoste as bate vereis, indien daar aan sekere kriteria voldoen word, teenoor die erkenning van die koste as uitgawe soos tans deur SFAS2 vereis.

SFAS2 word wyd gekritiseer. In 'n opname deur die FASB in 1996 (Reither, 1998:285) is SFAS2 as een van die vyf swakste rekeningkundige standaarde in die VSA aangewys. Respondente in die opname het die volgende redes aangevoer waarom SFAS2 as een van die swakste rekeningkundige standpunte beskou word :

- Die meeste navorsings- en ontwikkelingskoste hou toekomstige voordele in en voldoen dus aan die definisie van 'n bate.
- Die erkenning van 'n bate as uitgawe voorsien min inligting.
- Dit is uiters konserwatief om te vereis dat alle navorsings- en

ontwikkelingskoste as uitgawe erken moet word.

- Dit verhoed baie maatskappye om wesenlike ekonomiese bates te meet en te erken.

Nix en Nix (1992:53) bevind dat maatskappye in die VSA huiwerig is om in langtermynnavorsing en -ontwikkeling te belê, weens die rekeningkundige verantwoordingsmetode wat vereis dat alle koste onmiddellik as uitgawe erken moet word. Hulle kom tot die gevolgtrekking dat die vereistes van SFAS2 ontoepaslik is en dat "a strong case can be made for changing the way that R&D costs are accounted for in the United States."

Die bestuur van maatskappye in die VSA toon egter nie enige ontevredenheid oor die huidige rekeningkundige praktyk om alle navorsings- en ontwikkelingskoste as uitgawe te erken nie. Nix en Nix (1992:56) skryf hierdie tevredenheid van bestuur met die huidige praktyk eerstens toe aan die vrees van bestuur dat indien die rekeningkundige praktyk verander word, die belastingsreëls ook gewysig sal word en tweedens dat 'n metode van kapitalisering verantwoordig sal kompliseer.

Hoewel SFAS2 wesenlik van RE122, wat tans in Suid-Afrika van toepassing is, verskil is daar aanduidings dat maatskappye in Suid-Afrika in die praktyk alle navorsings- en ontwikkelingskoste onmiddellik as uitgawe erken en dus dieselfde rekeningkundige praktyk toepas as ondernemings in die VSA.

4.4.2 Kanada

4.4.2.1 Agtergrond

In Kanada word die rekeningkundige verantwoordig van navorsings- en ontwikkelingskoste gereguleer deur die *Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA Handbook, Section 3450, Research and Development Costs*, hersien 1990.

4.4.2.2 Definisies

Navorsing en ontwikkeling as volg gedefinieer (CICA, 1990:Section 3450, par 02) :

Research is planned investigation undertaken with the hope of gaining new scientific or technical knowledge and understanding. Such investigation may or may not be directed towards a specific practical aim or application.

Development is the translation of research findings or other knowledge into a plan or design for new or substantially improved materials, devices, products, processes, systems or services prior to the commencement of commercial production or use.

4.4.2.3 Navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite

Daar word onderskei tussen tipiese *navorsingsaktiwiteite* en *ontwikkelingsaktiwiteite*; voorbeelde van hierdie aktiwiteite word genoem en aktiwiteite wat spesifiek uitgesluit word van navorsing en ontwikkeling word ook genoem. (CICA,1990:Section 3450, par 04-07). Elemente van koste wat spesifiek toeskryfbaar is aan navorsing en ontwikkeling word bespreek en voorbeelde van hierdie koste word gelys.

4.4.2.4 Rekeningkundige verantwoording

Die Kanadese Instituut glo dat die toewysing van koste vir navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite in 'n bepaalde rekeningkundige periode bepaal word deur die verwantskap van sodanige koste tot die verwagte toekomstige ekonomiese voordele wat die aktiwiteite noodwendig tot gevolg sal hê. Navorsingskoste word geag deel te wees van deurlopende aktiwiteite wat vereis word om die besigheid van 'n onderneming en sy kompeterende posisie te handhaaf. Navorsingskoste behoort gevolglik as uitgawe erken te word in die tydperk waarin die uitgawes aangegaan is. Ontwikkelingsaktiwiteite word normaalweg aangegaan met 'n redelike verwagting van kommersiële sukses en toekomstige voordele. Op grond hiervan word geargumenteer dat die

ontwikkelingskoste uitgestel *moet* word en met toekomstige inkomste gepaar word. Ontwikkelingskoste behoort dus as uitgawe erken te word in die tydperk waarin dit aangegaan is, tensy daar aan sekere gestelde kriteria voldoen word in welke geval die koste uitgestel moet word. Daar moet aan die volgende kriteria voldoen word (CICA, 1990:Section 3450) :

- i. Die produk of proses is duidelik omskryf en die koste toeskryfbaar daaraan kan identifiseer word.
- ii. Die tegniese uitvoerbaarheid van die produk of proses kan gedemonstreer word.
- iii. Die bestuur van die onderneming is van voorneme om die produk of proses te produseer en te bemark, of te gebruik.
- iv. 'n Toekomstige mark vir die produk of proses is bepaal of indien dit intern gebruik gaan word kan die nut van die produk of proses vir die onderneming gedemonstreer word.
- v. Toereikende bronne bestaan, of word verwag om beskikbaar te wees, om die projek te voltooi.

Uitgestelde ontwikkelingskoste moet geamortiseer word en as uitgawe erken word op 'n stelselmatige en rasionale grondslag met verwysing na die verkoop of gebruik van die produk of proses (CICA, 1990:Section 3450, par 28). Die bepaling van die basis en tydperk van amortisering is onderworpe aan ramings en oordeel van die bestuur van 'n onderneming. Geen beperking word geplaas op die tydperk van amortisering nie. Uitgestelde ontwikkelingskoste behoort aan die einde van elke rekeningkundige periode hersien te word (CICA, 1990:Section 3450, par 32).

4.4.2.5 Openbaarmakingsvereistes

CICA (Section 3450, par 34) stel die volgende openbaarmakingsvereistes :

- die bedrag ongeamortiseerde ontwikkelingskoste;
- ontwikkelingskoste uitgestel gedurende die tydperk;

- die bedrag navorsings- en ontwikkelingskoste wat as uitgawe vir die tydperk erken is; en
- die bedrag uitgestelde ontwikkelingskoste wat as uitgawe gedurende die tydperk erken is.

4.4.2.6 Kommentaar

Brennan (1992:24) identifiseer verskeie tekortkominge in CICA, Afdeling 3450. Die indruk dat maatskappye wat nie navorsing en ontwikkeling onderneem nie, oor die kort termyn beter blyk te presteer en die feit dat die werklike langtermynvoordeel van navorsing en ontwikkeling nie in finansiële state erken word nie, is die belangrikste tekortkominge wat geïdentifiseer is. Brennan maak die volgende stelling oor die huidige rekeningkundige praktyk vir navorsings- en ontwikkelingskoste :

A complete revamping of financial statements, so that they reflect the growing knowledge base of companies, might well be necessary. A more realistic, practical approach is called for in the short term... These are extremely important elements of a company's invisible capital. We need to investigate methods of recognizing these assets. Our financial statements do not express the value growing in a knowledge-based firm. We can change our accounting practices. It is very important that we do, because of the power of financial statements in communicating with bankers, financial analysts and investors.

Die rekeningkundige verantwoordingsvereistes, asook definisies en voorbeelde wat in CICA, Afdeling 3450, genoem word stem ooreen met RE122. RE122 vereis meer omvattende openbaarmaking, byvoorbeeld die rekeningkundige beleid vir navorsing en ontwikkeling en 'n rekonsiliasie van die saldo van ongeamortiseerde ontwikkelingkoste aan die begin en einde van die tydperk. Navorsings- en ontwikkelingskoste behoort dus rekeningkundig dieselfde in Kanada as in Suid-Afrika verantwoord te word. Die kritiek wat op CICA, Afdeling 3450 gelewer word, behoort gevolglik ook in ag geneem te word by die beoordeling van RE122.

4.4.3 Verenigde Koningryk

4.4.3.1 Agtergrond

Die Verenigde Koningryk is baie aktief op die terrein van die rekeningkundige verantwoording van navorsings- en ontwikkelingskoste. In Januarie 1975 is die geopenbaarde konsep, *ED14, Accounting for Research and Development*, uitgereik. ED14 het tussen navorsingskoste en ontwikkelingskoste onderskei, en erken dat daar wel geargumenteer kan word dat ontwikkelingskoste uitgestel kan word, sodat dit met toekomstige inkomste gepaar word. Daar is bevind dat daar aansienlike elemente van onsekerhede inherent aan ontwikkelingskoste is, en gevolglik is die kapitalisering van ontwikkelingskoste nie toegelaat nie.

'n Aantal individuele maatskappye en industriële groepe het egter aangevoer dat in verskeie gevalle die onsekerhede waarna ED14 verwys, nie bestaan nie en dat dit onredelik is om te vereis dat ontwikkelingskoste as uitgawe erken word wanneer dit aangegaan is. Die gevolg was die uitreiking van *ED 17, Accounting for Research and Development - Revised*, in April 1976. ED17 vereis dat ontwikkelingskoste *altyd* uitgestel word in gevalle waar aan sekere gestelde kriteria voldoen word. ED17 is egter gekritiseer en as te rigied beskou (weens die verpligte kapitalisering van ontwikkelingskoste indien dit aan sekere kriteria voldoen). Verskeie maatskappye wat nog altyd ontwikkelingskoste afgeskryf het, het verkies om so voort te gaan ten spyte daarvan dat aan sekere toestande vir kapitalisering voldoen is (Holmes, 1984:55).

Gedurende 1989 is die standpunt, *Statement of Standard Accounting Practice No. 13, Accounting for Research and Development, (SSAP13)*, uitgereik. Die belangrikste verskil in hierdie standpunt teenoor die twee voorafgaande geopenbaarde konsepte, ED 14 en ED 17, is dat ondernemings nou 'n keuse het om ontwikkelingskoste te kapitaliseer, indien daar aan sekere vereistes voldoen word.

Die standpunt is van toepassing op entiteite wat 'n publieke maatskappy of 'n spesiale kategorie maatskappy (maatskappye in die bank- en versekeringswese) is, maar nie op medium-grootte maatskappye soos gedefinieer deur Artikel 248 van die Britse Maatskappywet 1985 nie (SSAP13, par 22). Die standpunt is nie van toepassing op items wat nie wesenlik is nie.

4.4.3.2 Definisies

Die volgende definisies is van toepassing (SSAP13, par 21) :

Pure or basic research: Experimental or theoretical work undertaken primarily to acquire new scientific or technical knowledge for its own sake rather than directed towards any specific aim or application;

Applied research : Original or critical investigation undertaken in order to gain new scientific or technical knowledge and directed towards a specific practical aim or objective;

Development : Use of scientific or technical knowledge in order to produce new or substantially improved materials, devices, products or services, to install new processes or systems prior to the commencement of commercial production or commercial applications, or to improving substantially those already produced or installed.

4.4.3.3 Navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite

In die voorwoord tot die standpunt word verskillende tipes navorsings- en ontwikkelingskoste bespreek en voorbeelde van aktiwiteite wat normaalweg by navorsing en ontwikkeling ingesluit word, word gelys. Voorbeelde van aktiwiteite wat spesifiek uitgesluit word by navorsing en ontwikkeling, word ook gegee.

4.4.3.4 Rekeningkundige verantwoording

Uitgawes aangegaan ten opsigte van *basiese en toegepaste navorsing* behoort as uitgawe erken te word in die jaar waarin dit aangegaan is. *Ontwikkelingskoste* behoort as uitgawe erken te word in die jaar waarin dit aangegaan is, tensy daar

aan die volgende vereistes voldoen word, in welke geval die koste uitgestel *mag* word (daar is dus 'n keuse) na toekomstige tydperke :

- i. Daar bestaan 'n duidelik omskryfde projek.
- ii. Die verwante uitgawes is afsonderlik identifiseerbaar.
- iii. Die uitkoms van die projek is reeds bepaal en daar is redelike sekerheid oor die tegniese uitvoerbaarheid en die uiteindelijke kommersiële lewensvatbaarheid daarvan met oorweging van faktore soos marktoestande, publieke opinies, verbruikers- en omgewingswetgewing.
- iv. Daar is 'n redelike verwagting dat verwante toekomstige verkope of ander inkomste meer sal wees as die totaal van die uitgestelde ontwikkelingskoste en verdere ontwikkelingskoste wat aangegaan sal word.
- v. Daar bestaan toereikende hulpbronne, of die beskikbaarheid daarvan kan redelik verwag word, om die projek af te handel (SSAP13.25).

Indien 'n beleid aanvaar is om ontwikkelingskoste uit te stel is dit van toepassing op alle ontwikkelingsprojekte wat aan die genoemde kriteria voldoen. Uitgestelde ontwikkelingskoste moet geamortiseer word en as uitgawe erken word op 'n stelselmatige grondslag met verwysing na die verkoop of gebruik van die produk, diens, proses of stelsel. Uitgestelde ontwikkelingskoste moet aan die einde van elke rekeningkundige tydperk hersien word, om te verseker dat die omstandighede wat die uitstel van die uitgawes regverdig het, steeds geld; indien dit nie die geval is nie moet die uitgawes in die mate wat verwag word dat dit nie verhaalbaar is nie, onmiddellik afgeskryf word (SSAP13.26-29).

4.4.3.5 Openbaarmakingsvereistes

SSAP13, par 30 tot 32 stel die volgende openbaarmakingsvereistes :

- die rekeningkundige beleid vir navorsings- en ontwikkelingskoste moet omskryf en verduidelik word;
- die totale bedrag navorsings- en ontwikkelingskoste erken as uitgawe met 'n onderskeid tussen die huidige jaar se uitgawes en bedrae van

uitgestelde uitgawes geamortiseer; en

- bewegings op uitgestelde ontwikkelingskoste (openbaar as deel van ontasbare bates in die balansstaat) moet getoon word.

4.4.3.6 Kommentaar

SSAP13 vereis dat indien 'n beleid aanvaar is om ontwikkelingskoste uit te stel, dit konsekwent op alle ontwikkelingsprojekte van toepassing is. In die praktyk kan bestuur egter besluit dat 'n afskrywingsbeleid vir sommige ontwikkelingsprojekte geld deur bloot twyfel oor toekomstige lewensvatbaarheid aan te dui (Blake, 1990:32). SSAP13 sal dus nie noodwendig konsekwente toepassing in die praktyk tot gevolg hê nie. Letham (1997:71) voer met verwysing na SSAP13 aan, dat ten spyte daarvan die veranderinge nie noodwendig verwelkom word nie, die reëls vir navorsings- en ontwikkelingskoste verouderd is en hersien behoort te word.

Hoewel SSAP13 'n keuse vir die rekeningkundige beleid vir navorsings- en ontwikkelingskoste toelaat, word geen riglyne gegee vir relevante faktore wat na verwagting die keuse van 'n beleid sal beïnvloed nie. Blake (1990:35) identifiseer die volgende faktore wat sinvol oorweeg kan word by die keuse van 'n rekeningkundige beleid vir navorsings- en ontwikkelingskoste :

- die bedrag van ontwikkelingskoste in verhouding tot die maatskappy se totale aktiwiteite;
- die rekeningkundige beleid wat in die algemeen deur soortgelyke maatskappye in dieselfde industrie aanvaar is; en
- die maatskappy se bevoegdheid en ondervinding in die opstel van begrotings en vooruitskatingstegnieke.

Nixon (1991:72) bevind dat daar nie noodwendig meer inligting oor navorsing en ontwikkeling openbaar gemaak moet word nie, maar dat die betroubaarheid, konsekwentheid en vergelykbaarheid van die inligting verbeter moet word.

Verder beskou hy SSAP13 slegs as die begin; verdere wesenlike veranderings aan die standpunt word steeds vereis, om te verseker dat die rekeningkundige verantwoording van navorsings- en ontwikkelingskoste nie as rede aangevoer word vir die afname in Brittanje se industrie-gefinansierde navorsing en ontwikkeling nie. Robin Leigh-Pemberton (Governor of the Bank of England, Glasgow Herald, 26 April 1990:27) het die volgende stelling oor die openbaarmaking in finansiële state, gemaak :

If companies revealed more information about R&D, training and advertising and gave sales by different product markets, analysts could make a better assessment of intangible investments.

4.4.4 Nieu-Seeland

4.4.4.1 Agtergrond

Die *Financial Reporting Standards Board and the New Zealand Society of Accountants* het gedurende September 1995 FRS 13, *Accounting for Research and Development Activities*, wat handel oor die toepaslike rekeningkundige verantwoording van navorsings- en ontwikkelingskoste uitgereik.

4.4.4.2 Definisies

Navorsing en ontwikkeling word soos volg in FRS13 gedefinieer :

Development is the application of research findings or other knowledge to a plan or design for the production of new or substantially improved materials, devices, products, processes, systems, or services prior to the commencement of commercial production or use.

Research is original and planned investigation undertaken with the prospect of gaining new scientific or technical knowledge and understanding.

4.4.4.3 Navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite

Navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite word onderskei van nie-navorsing gebaseerde aktiwiteite deur die teenwoordigheid of afwesigheid van 'n merkbare element van innovasie. 'n Verdere onderskeid word getref tussen navorsings-aktiwiteite en ontwikkelingsaktiwiteite en tipiese voorbeelde van elk word gelys. Voorbeelde van aktiwiteite wat tipies uitgesluit word by navorsing en ontwikkeling word ook genoem.

Navorsings- en ontwikkelingskoste sluit alle koste in wat direk toeskryfbaar is aan navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite of wat op 'n redelike basis aan sodanige aktiwiteite toegewys kan word. FRS13 lys ook verskeie voorbeelde van hierdie koste.

4.4.4.4 Rekeningkundige verantwoording

Navorsingskoste moet as uitgawe erken word in die tydperk waarin dit aangegaan is. Ontwikkelingskoste moet as uitgawe erken word in die tydperk waarin dit aangegaan is, tensy daar aan sekere gestelde kriteria om as bate erken te word, voldoen word, in welke geval die ontwikkelingskoste gekapitaliseer moet word.

Die bedrag van ontwikkelingskoste wat as bate erken is, behoort geamortiseer en as uitgawe erken te word op 'n stelselmatige grondslag wat die patroon waarvolgens die verwante ekonomiese voordele erken word, weerspieël. Die amortisasietydperk behoort normaalweg nie langer as vyf jaar te wees nie, tensy 'n langer periode regverdig kan word (beperk tot twintig jaar).

Ontwikkelingskoste wat as bate erken is behoort aan die einde van elke rekeningkundige periode hersien te word en aansuiwerings moet, indien nodig, gedoen word. Ontwikkelingskoste wat aanvanklik as 'n bate erken is en later afgeskryf is weens onsekerhede, kan teruggeskryf word indien die

omstandighede wat tot die afskrywing gelei het, nie meer bestaan nie.

4.4.4.5 Openbaarmakingsvereistes

FRS13 stel die volgende openbaarmakingsvereistes :

- die rekeningkundige beleid wat vir navorsings- en ontwikkelingskoste aanvaar is;
- die bedrag van navorsings- en ontwikkelingskoste wat in die tydperk as uitgawe erken is;
- die amortiseringsmetodes wat gebruik is;
- die nutsduur of amortiseringskoerse wat gebruik is; en
- 'n rekonsiliasie van die saldo van ongeamortiseerde ontwikkelingskoste aan die begin en einde van die tydperk.

4.4.4.6 Kommentaar

Die rekeningkundige openbaarmakings- en verantwoordingsvereistes, asook definisies en voorbeelde wat in FRS13 genoem word, stem ooreen met RE122. Navorsings- en ontwikkelingskoste behoort dus rekeningkundig dieselfde in Nieu-Seeland as in Suid-Afrika verantwoord te word.

4.4.5 Australië

4.4.5.1 Agtergrond

Die *Australian Society of Accountants and the Institute of Chartered Accountants in Australia* het gedurende Desember 1983 AAS 13, *Statement of Accounting Standards, Accounting for Research and Development Costs*, uitgereik.

4.4.5.2 Definisies

AAS13 definieer navorsing en ontwikkeling as volg :

Research mean planned investigation undertaken with the hope of gaining new scientific or technical knowledge and understanding which will be useful in developing a new process or technique, or in bringing about a significant improvement to an existing product or process.

Development means the translation of research findings or other knowledge into a plan or design for a new product or process or for a significant improvement to an existing product or process.

4.4.5.3 Navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite

Navorsings- en ontwikkelingskoste sluit alle koste in wat direk toeskryfbaar is aan navorsings- en ontwikkelingsaktiwiteite en wat identifiseerbaar is met spesifieke projekte. AAS13 maak 'n onderskeid tussen *navorsingsaktiwiteite* en *ontwikkelingsaktiwiteite* en lys verskeie voorbeelde van hierdie aktiwiteite, asook van aktiwiteite wat spesifiek uitgesluit word by navorsing en ontwikkeling.

4.4.5.4 Rekeningkundige verantwoording

Navorsings- en ontwikkelingskoste behoort as uitgawe erken te word in die tydperk waarin dit aangegaan is, tensy daar aan die gestelde kriteria vir kapitalisering voldoen word. AAS13.33 stel die volgende kriteria vir die kapitalisering van *navorsings- en ontwikkelingskoste* :

Costs incurred during the period on research and development projects should be deferred to future periods only to the extent that future benefits are expected, beyond any reasonable doubt, to equal or exceed those costs, any previously deferred costs and any future costs necessary to give rise to the future benefits.

Vir rekeningkundige doeleindes onderskei AAS13 nie tussen *navorsingskoste* en *ontwikkelingskoste* nie. Beide koste kan uitgestel en geamortiseer word, afhangend van die mate van sekerheid dat sodanige koste in toekomstige rekeningkundige tydperke verhaalbaar sal wees. AAS13.17 meld dat dit meer waarskynlik is dat ontwikkelingskoste aan die toets vir kapitalisering sal voldoen,

as navorsingskoste. Indien navorsingskoste egter in uitsonderlike gevalle wel aan die toets vir kapitalisering voldoen, is die kapitalisering van hierdie koste toelaatbaar (AAS13.18). Die standpunt stel nie spesifieke maatstawwe waaraan koste moet voldoen voordat kapitalisering kan plaasvind nie.

Navorsings- en ontwikkelingskoste wat voorheen as uitgawe erken is, omdat dit nie in die toets vir kapitalisering geslaag het nie, behoort nie op 'n later stadium gekapitaliseer te word nie. Uitgestelde navorsings- en ontwikkelingskoste behoort oor toekomstige rekeningkundige tydperke geamortiseer te word sodat die koste met verwante voordele gepaar word. Uitgestelde navorsings- en ontwikkelingskoste behoort op 'n gereelde grondslag hersien te word (AAS13.24-25).

4.4.5.5 Openbaarmakingsvereistes

Die finansiële state behoort die volgende te openbaar :

- die bedrag uitgestelde navorsings- en ontwikkelingskoste aan die einde van die periode; en
- die basis van amortisering van enige uitgestelde navorsings- en ontwikkelingskoste.

AAS13 vereis nie die openbaarmaking van die bedrag van navorsings- en ontwikkelingskoste wat gedurende die tydperk as uitgawe erken is en die beweging in die saldo van ongeamortiseerde ontwikkelingskoste nie. Geen openbaarmakingsvereistes rakende die rekeningkundige beleid vir navorsings- en ontwikkelingskoste word gestel nie.

4.4.5.6 Kommentaar

AAS13 is tans die enigste standpunt wat die kapitalisering van *navorsingskoste*, indien die koste aan sekere kriteria voldoen, toelaat. Die rede waarom ander standpunte nie die kapitalisering van navorsingskoste toelaat nie, is hoofsaaklik

4.6 weens die aard en inherente eienskappe van dié koste. Wanneer navorsingskoste aangegaan word is daar 'n hoë graad van onsekerheid en 'n direkte verwantskap tussen die koste en verwagte toekomstige voordele is moeilik bepaalbaar. Uit 'n konseptuele oogpunt behoort die kapitalisering van navorsingskoste egter wel aanvaarbaar te wees, mits die koste aan die definisie van 'n bate voldoen. Indien die navorsingskoste tot toekomstige ekonomiese voordele sal lei en hierdie voordele nie onseker is nie en betroubaar gemeet kan word, sal die kapitalisering van dié koste konseptueel die korrekte verantwoordingsmetode wees.

	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Wanneer die koste aangegaan word, is daar 'n hoë graad van onsekerheid?		Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Wanneer die koste aangegaan word, is daar 'n direkte verwantskap tussen die koste en verwagte toekomstige voordele?		Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Wanneer die koste aangegaan word, is dit moeilik om te bepaal of die koste aan die definisie van 'n bate voldoen?		Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Indien die koste tot toekomstige ekonomiese voordele sal lei, is hierdie voordele nie onseker nie en betroubaar gemeet kan word?		Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Sal die kapitalisering van dié koste konseptueel die korrekte verantwoordingsmetode wees?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja

4.5 OPSOMMING

Figuur 4.1 : Opsomming van die belangrikste verskille tussen internasionale en plaaslike standpunte oor die rekeningkundige verantwoording van navorsings- en ontwikkelingskoste

Vraag	SA RE122 RE129	VSA SFAS2	Kanada CICA 3450	VK SSAP13	Australië AAS13	Nieu- Seeland FRS13	IAS9
Definisies							
Word navorsing en ontwikkeling gedefinieer?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Word 'n onderskeid gemaak tussen basiese- en toegepaste navorsing?	Nee	Nee	Nee	Ja	Ja	Nee	Nee
Word voorbeelde van navorsings- en ontwikkelings-aktiwiteite gelys?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Koste							
Word die elemente van koste identifiseer?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Rekeningkundige hantering							
Word navorsingskoste onmiddellik as uitgawe erken?	Ja	Ja	Ja	Ja	Nee	Ja	Ja
Word die kapitalisering van ontwikkelingskoste toegelaat?	Ja	Nee	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Indien wel, word spesifieke kapitaliseringkriteria gestel?	Ja	-	Ja	Ja	Ja	Nee	Ja
Is kapitalisering verpligtend?	Ja	-	Nee	Nee	Ja	Ja	Ja
Word die amortisasietydperk beperk?	Ja	-	Nee	Nee	Nee	Ja	Ja

Vraag	SA RE122 RE129	VSA SFAS2	Kanada CICA 3450	VK SSAP13	Australië AAS13	Nieu- Seeland FRS13	IAS9
Openbaarmakingsvereistes							
Word die rekeningkundige beleid vir navorsings- en ontwikkelingskoste openbaar?	Ja/ Nee	Nee	Nee	Ja	Nee	Ja	Ja
Word die totale navorsings- en ontwikkelingskoste vir die tydperk openbaar?	Ja	Ja	Ja	Ja	Nee	Ja	Ja
Indien ontwikkelingskoste gekapitaliseer word, word die volgende openbaar :							
- die totale bedrag van ontwikkelingskoste as bate erken?	Ja	-	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
- 'n rekonsiliasie van die saldo van ongeamortiseerde ontwikkelingskoste?	Ja	-	Ja	Ja	Nee	Ja	Ja
Word addisionele openbaarmaking rakende navorsing- en ontwikkelingsprojekte							
- vereis?	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee	Ja	Nee
- aangemoedig?	Ja	Nee	Ja	Nee	Nee	Nee	Ja
Inwerkingstredingsdatum							
Op watter datum het die standpunt in werking getree?	1994/ 2000	1975	1990	1989	1983	1995	1993

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 (sien ook na hoofstuk 3). AARP behoort in die volgende gevalle 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 te verseker; (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.

VERVAARDIGINGSBONDERINGS

In die volgende hoofstukke word 'n empiriese studie uitgevoer met die doel om te bepaal in welke mate Suid-Afrikaanse publieke maatskappye aan die vereistes van die huidige toepaslike standpunt (RE122), soos bespreek in hierdie hoofstuk, voldoen. Die verantwoordingsmetode vir navorsings- en ontwikkelingskoste wat maatskappye in die praktyk toepas word dus geëvalueer. Die finansiële state word ook evalueer om te bepaal of dit 'n getroue weergawe is van die werklike navorsings- en ontwikkelings-aktiwiteite wat 'n maatskappy onderneem het. (Brennan, 1994: 27) Nie is dit 'n