

Die Rekeningkundige Erkenning van Bates en Verwante Uitgawe deur Niewinsgewende Organisasies met Verwysing na die NG Gemeentes in die Vrystaat

Prof. J. Rossouw

Synopsis

Not-for-profit organisations, and specifically the congregations of the Dutch Reformed Church in the Free State Province of South Africa, experience certain problems in the accounting treatment of assets in terms of Generally Accepted Accounting Practice (GAAP). GAAP is not specifically applicable to not-for-profit organisations. This article highlights the accounting problems experienced with regard to assets and discusses the principles of some accounting standards already issued specifically for not-for-profit organisations in the United States of America, Canada, the United Kingdom and Australia, and presents the results of empirical research on how the assets of not-for-profit organisations should be accounted for. Recommendations on the most appropriate way of accounting for assets by not-for-profit organisations are outlined.

1. Inleiding en probleemstelling

Rentmeesterskap is grondliggend tot die Christelike wetenskap. Kerke, as instelling van God, word dan ook geroep om rentmeesterskap te aanvaar. In hierdie artikel word daar gefokus op die rentmeesterskap wat die kerk moet aanvaar oor die ekonomiese hulpbronne wat onder hulle beheer gestel word, en wat aan hulle toevertrou is. Rentmeesterskap is ook grondliggend tot rekeningkunde, en een van die oogmerke van finansiële verslagdoening is juis om die resultate van die bestuur se rentmeesterskap

van die organisasie te weerspieël (IASB 2006b, Framework: par. 14). Rentmeesterskap het besondere implikasies vir nie-winsgewende organisasies en hulle aanvaar selfs 'n groter verantwoordelikheid tot rekenskap (“accountability”) as baie besighede (Rossouw, 2006:37-39). God spreek Hom dan ook in sy Woord op verskeie plekke uit teen aangeleenthede wat indruis teen goeie, eerlike rentmeesterskap (bv. Spreuke 20:23). Vanuit die perspektief van die Christelike ekonomiese wetenskap is dit belangrik vir die kerk om doeltreffende beheer uit te oefen oor hulle bates, en om dit behoorlik rekeningkundig te verantwoord. In *Die Bybel* is daar ook baie verwysings na die belangrikheid van behoorlike rekordhouding van bate en die uitoefening van rentmeesterskap (byvoorbeeld die rekordhouding en verantwoording van die bydraes vir die tempel (Esra 8:24-34)), die gelykenis van die muntstukke (Matteus 25:14-30) en die gelykenis oor die plig om te vergewe (Matteus 18:23). Hierdie artikel fokus op die rekeningkundige erkenning van bates met verwysing na die Nederduitse Gereformeerde (NG) Gemeentes in die Vrystaat, teen die agtergrond van die aanvaarding van Christelike rentmeesterskap.

Nie-winsgewende organisasies, en uiteraard ook die NG gemeentes, het sekere unieke kenmerke wat dit onderskei van besighede. Die kern hiervan is dat nie-winsgewende organisasies nie primêr daarna streef om winste te genereer wat aan ekwiteitsdeelnemers (soos aandeelhouders) verdeel word nie, maar eerder om sekere godsdienstige, kulturele, sosiale en ander nie-kommersiële behoeftes van die gemeenskap aan te spreek (Rossouw, 2006:20-28). Standaard oor Algemeen Aanvaarde Rekeningkundige Praktijk (AARP) is primêr vir besighede opgestel (IASB, 2006a, Preface to IFRS:par.9), en spesifiek ten einde gebruikers van finansiële state van maatskappye in die internasionale kapitaalmarke in staat te stel om ekonomiese besluite te neem (IASB, 2006a, Preface to IFRS: par.6). AARP sluit uiteraard ook die *International Financial Reporting Standards (IFRSs)* in, en in hierdie artikel word die AARP en IFRS afwisselend gebruik, en dit verwys na geldende rekeningkundige standaarde.

Gegewe die feit dat die AARP vir besighede opgestel is, teenoor die unieke aard en kenmerke van nie-winsgewende organisasies, volg dit dat AARP nie toepaslik vir nie-winsgewende organisasies is nie (Rossouw, 2006:71). AARP kan dus nie sondermeer net so op nie-winsgewende organisasies toegepas word nie, alhoewel toepaslike Suid-Afrikaanse wetgewing (*Wet op Organisasies sonder Winsoogmerk*) waarskynlik die toepassing van die AARP vereis (RSA, 1997: artikel 17). Waar nie-winsgewende organisasies wel poog om die AARP toe te pas, word sekere probleme daarmee ondervind. Sommige probleme spruit uit die teoretiese ontoepaslikheid van die AARP voort, terwyl ander probleme meer prakties van aard is (Rossouw, 2005:12-30; 2006:76-104).

Een van die kernprobleme wat nie-winsgewende organisasies met die toepassing van die AARP ondervind, is met die erkenning en meting van bates (vgl. Lee & Teixeira, 2004:24). Sekere probleme ontstaan reeds uit die definisie van 'n 'bate' volgens die AARP, en ander weer uit die kriteria vir erkenning en meting van bates in die algemeen, en in besonder ten opsigte van voorraad. Aspekte wat hiermee saamhang, is die bepaling van waardedaling op bates, indien enige, en ook waardevermindering, wat saam met bates in hierdie artikel aangespreek word.

Die oogmerk en navorsingmetodologie van hierdie navorsing word hierna in afdelings 2. en 3. uiteengesit, waarna die rekeningkundige hantering van bates deur nie-winsgewende organisasies aangespreek word. Die aspekte wat aangespreek word behels die definisie en erkenning van bates in die algemeen, waardedaling en waardevermindering op bates, en die rekeningkundige hantering van voorraad deur nie-winsgewende organisasies. Telkens word die probleme wat nie-winsgewende organisasies met die AARP ervaar uitgelig, waarna spesifieke rekeningkundige standaarde vir nie-winsgewende organisasies ondersoek word. Die geïdentifiseerde rekeningkundige beginsels word dan empiries nagevors deur te verwys na die NG gemeentes in die Vrystaat, ten einde voorstelle vir unieke rekeningkundige standaarde vir nie-winsgewende organisasies te maak.

2. Navorsingsoogmerk

Die oogmerk van hierdie artikel is eerstens om die probleme wat nie-winsgewende organisasies met die rekeningkundige verantwoordings van bates ingevolge die AARP ervaar, uit te lig. Voorstelle tot spesifieke rekeningkundige beginsels vir die erkenning van bates deur nie-winsgewende organisasies word daarna gemaak vanuit die rekeningkundige literatuur en rekeningkundige standaarde wat reeds in sekere ander lande spesifiek vir nie-winsgewende organisasies uitgereik is. Die aanbevelings word verder ondersteun deur die empiriese resultate. Die navorsingsmetodologie wat gevolg is om hierdie oogmerk te bereik, word hierna uiteengesit.

3. Metodologie

'n Literatuurstudie is onderneem om die probleme wat nie-winsgewende organisasies met rekeningkundige verantwoordings van bates ingevolge die AARP ervaar uit te lig. Rekeningkundige standaarde wat reeds in die Verenigde State van Amerika (VSA), die Verenigde Koninkryk (VK), Kanada en Australië spesifiek vir nie-winsgewende organisasies uitgereik is, is ondersoek om die toepaslike rekeningkundige verantwoordings van bates te bepaal. Tans bestaan daar geen spesifieke rekeningkundige standaarde vir nie-winsgewende organisasies in Suid-Afrika nie. Die rekeningkundige beginsels wat hieronder uitgewys word, is nie bedoel om

alle rekeningkundige beginsels van hierdie lande te oorweeg en weer te gee nie, maar slegs daardie wat toepaslik is ten einde die navorsings-oogmerk te bereik. Die spesifieke standaarde van die bogenoemde lande wat ondersoek is, is die volgende:

- VSA: die *Statement of Financial Accounting Standards No. 93 – Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations (FASB 1987)* en *Statement of Financial Accounting Standards No. 116 – Accounting for Contributions Received and Contributions Made (FASB, 1993)*;
- Kanada: die *Accounting Recommendations for Not-for-Profit Organizations: Section 4430 – Capital Assets Held by Not-for-Profit Organizations (CICA, 1996a)* en die *Accounting Recommendations for Not-for-Profit Organizations: Section 4440 – Collections Held by Not-for-Profit Organizations (CICA, 1996b)*;
- VK: *SORP 2000 – Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice (revised 2000)* (Charity Commission, 2000); en
- Australië: die *Australian equivalent of the International Financial Reporting Standards (AEIFRS's) (AASB, 2004)*, waar spesifieke paragrawe wat vir nie-winsgewende organisasies toepaslik is in die IFRS teks ingevoeg is. Spesifieke rekeningkundige beginsels vir nie-winsgewende organisasies is in die Australiese ekwivalent van IFRS ingevoeg wat nie dieselfde as die IFRS beginsels is nie.

Empiriese navorsing is onder die Nederduits Gereformeerde (NG) gemeentes in die Vrystaat, as kerklik-godsdiensstige organisasies, onderneem, aangesien hierdie soort organisasies die tweede grootste groep nie-winsgewende organisasies (gebaseer op regsform) in Suid-Afrika verteenwoordig (die grootste is informele/vrywillige organisasies), en dit is die oudste soort nie-winsgewende organisasie (vgl. Swilling & Russel, 2002: 15-40). Navorsing is onder die ouditeure van die NG gemeentes in die Vrystaat gedoen, en hierdie groep is geselekteer omdat die navorser met die rekeningkunde en audit van hierdie organisasies in die praktyk betrokke was, en dit het ook deel van die navorser se magisterverhandeling gevorm (Rossouw, 2006).

Vraelyste is aan al die ouditeure van die NG gemeentes in die Vrystaat gestuur. Hierdie vraelyste is gebruik om die rekeningkundige verslagdoeningsbehoefte van die gemeentes te bepaal, asook om praktiese aanvaarding van geïdentifiseerde rekeningkundige standaarde te toets. Die vraelyste is aan die ouditeure van die gemeentes gestuur en nie aan die gemeente se boekhouders nie, aangesien baie van die vroeë tegnieke van aard is. Uit vorige empiriese navorsing (vgl. Lubbe, Rossouw & Prinsloo 2002: 151) is daar ook bevind dat slegs 3% van die persone wat die boeke van die gemeentes self hanteer, gespesialiseerde opleiding in Rekeningkunde

gehad het. Die ouditeure is vanaf die rekords van die Sinodale Kerkkantoor van die NG Kerk in die Vrystaat geïdentifiseer. Ter wille van die vertroulikheid van inligting word die ouditeure en die betrokke gemeentes nie in hierdie artikel geïdentifiseer nie.

Die finansiële state van die 162 NG gemeentes in die Vrystaat word deur 55 ouditeure geouditeer (balansstaatdatum van 31 Desember 2004). Die adresse van twee ouditeure was egter nie beskikbaar nie (elkeen audit slegs een gemeente). Vir die ander 53 ouditeure is die vraelys per pos, en waar moontlik, per e-pos gestuur. Een persoon (wat een gemeente audit) het aangedui dat hy nie meer daardie gemeente se audit uitvoer nie, en het gevolglik nie 'n vraelys voltooi nie. Van die oorblywende 52 ouditeure is 30 voltooide vraelyste ontvang. Dit verteenwoordig 'n responskoers van 58%. Hierdie respondente is verantwoordelik vir die audit van 111 gemeentes in die Vrystaat, en dit verteenwoordig 69% van die totale populasie van 162 gemeentes.

4. Die rekeningkundige erkenning en meting van bates: probleme en voorstelle

4.1 Die definisie van bates

Ingevolge die Rekeningkundige Raamwerk (IASB, 2006b, Framework: par. 49) word 'n bate omskryf as 'n ekonomiese hulpbron wat onder beheer van die entiteit is, wat toekomstige ekonomiese voordele vir die entiteit inhou en wat ontstaan het as gevolg van gebeure wat in die verlede plaasgevind het (eie vertaling). Volgens Vorster, Koornhof, Oberholster en Koppeschaar (2006:26) word bates óf aangewend om goedere of dienste met die oog op die verkoop daarvan te vervaardig, óf word self direk in die verhandelingsproses aangewend. Daardeur word ekonomiese voordele vir die entiteit bewerkstellig.

Bates word deur besighede bekom met die verwagting dat dit positiewe kontantvloei in die toekoms sal lewer. Baie van die bates van nie-winsgewende organisasies word, vanweë die aard van nie-winsgewende organisasies, egter nie bekom met die doel om positiewe kontantvloei in die toekoms te verkry nie, en ook nie eens met die verwagting van positiewe kontantvloei nie. Daar moet in gedagte gehou word dat die bestaansrede van nie-winsgewende organisasies juis is om sosiaal-aanvaarde dienste te lewer sonder die bedoeling om wins te maak (Flynn & Weil, 1991:745; Kew, Mettler, Walker & Watson, 2003:735; Engstrom & Copley 2004:1; Ives, Razek & Hosch, 2004:3). Nogtans is die bates waardevol, doelbewus bekom en belangrik vir die verwesenliking van die organisasies se doelwitte en bestaansrede (Vgl. bv. Mautz, 1994:42-44). Granof (2001:6) voeg by dat nie-winsgewende organisasies baie bates bekom wat nie inkomste genereer nie, en wat verder ook nie eens uitgawes besnoei nie. Daar is dus dikwels geen ekonomiese voordele vir die nie-

winsgewende organisasie nie, en gevolglik voldoen hierdie bates teoreties nie aan die definisie van 'n bate nie. Gevolglik kan baie bates van nie-winsgewende organisasies nie as 'n “bate” erken word nie, alhoewel dit tog in wese 'n “bate” is.

Mautz (1994:15-16) beskryf hierdie bates van nie-winsgewende organisasies eerder as “cash consumers”. Die hulpbron lewer geen positiewe kontantvloei nie, intendeel lei dit in baie gevalle eerder tot 'n uitvloei van kontant. Dit sal byvoorbeeld die geval wees by 'n kerk wat 'n voertuig besit wat vir sendingwerk gebruik word. Dit kos die gemeente baie om die voertuig te gebruik en in stand te hou, en tog word geen direkte inkomste daaruit verdien nie. Hierdie voertuig word egter juis deur die kerk aangewend in die uitvoering van die kerk se missie en doelwitte. Ingevolge die AARP mag hierdie voertuig nie as 'n bate erken word nie, aangesien dit nie aan die vereiste van “ekonomiese voordele” voldoen nie. AARP behoort derhalwe in hierdie opsig aangepas te word om die unieke aard van nie-winsgewende organisasies in ag te neem.

Hierbo is daar aangedui dat die aspek van die AARP-definisie van bates wat problematies vir nie-winsgewende organisasie is, die vereiste is dat “verwagte ekonomiese voordele” na die organisasie moet vloei. Hierdie problematiek ontstaan aangesien nie-winsgewende organisasies juis nie noodwendig wins en “ekonomiese voordele” nastreef nie. Die Australiese ekwivalent van IFRS se Raamwerk (AASB, 2004a, Framework: par. 49) bepaal gevolglik dat bates, benewens die generering van ekonomiese voordele, ook in die bereiking van 'n organisasie se doelwitte aangewend kan word. Toekomstige ekonomiese voordele of dienspotensiaal (“service potential”) is die kern van bates, en die Australiese Raamwerk stel “ekonomiese voordele” en “dienspotensiaal” as sinonieme. Verder word ekonomiese voordele as die skaars kapasiteit van bates om voordele vir die organisasie in te hou, aangedui. Ingevolge die Kanadese *Section 4430* word die term “dienspotensiaal” (“service potential”) ook gebruik om die dienskapasiteit of uitsette van 'n kapitale bate te beskryf (CICA, 1996a, *Section 4430*: par. 5).

Gevolglik stel die Australiese ekwivalent van IFRS (AASB, 2004a, Framework: par. inisie van “bates” voor dat, alhoewel die verskaffing van goedere en dienste deur nie-winsgewende organisasies nie noodwendig ekonomiese voordele sal meebring nie, hierdie lewerings nie die bate van waarde of nut ontnem nie, en ook nie dat dit daartoe lei dat nie-winsgewende organisasies nie voordele uit die gebruik van die bate ontvang nie. Sodanige bates is tot voordeel van die organisasie deurdat dit die organisasie juis in staat stel om hul gestelde doelwitte en bestaansrede te verwesenlik. Geen spesifieke bepaling ten opsigte van die definisie en erkenning van bates kon in die betrokke Amerikaanse standaard gevind word nie.

Dit is toepaslik om ook daarop te wys dat die sogenaamde Suid-Afrikaanse *Generally Recognised Accounting Practice (GRAP)* (vgl. byvoorbeeld ASB, 2004a, Framework: par. 66a & 67) vir die staat en die *Generally Accepted Municipal Accounting Practice (GAMAP)* (vgl. byvoorbeeld ASB, 2004b, GAMAP 17: par. 10a) ook die begrip van dienspotensiaal insluit, en waarvolgens bates, wat nie noodwendig ekonomiese voordele genereer nie, tog as “bates” erken word, indien die bate dienspotensiaal besit. Ingevolge GRAP 0 (ASB, 2004a, Framework: par. 69) verteenwoordig bates ’n middel of bron vir ’n organisasie om sy doelwitte te gebruik. Bates wat gebruik word vir die lewering van goedere of dienste in ooreenstemming met die organisasie se doelwitte, maar wat nie noodwendig direkte netto kontantvloeie lewer nie, word beskryf as “embodying service potential”. Hierteenoor beliggaam bates wat netto kontantinvloeie genereer wel “ekonomiese voordele”. Gevolglik word “ekonomiese voordele” en “dienspotensiaal” gelyk gestel in die beskrywing van die vernaamste karaktereienskappe van bates. Derhalwe kan ’n item aan die definisie van ’n bate voldoen, indien dit direk of indirek aangewend word vir die lewering van goedere en/of dienste in die bereiking van die organisasie se doelwitte (vgl. ASB, 2004a, Framework: par. 71).

Die afleiding word gemaak dat die definisie van bates in rekeningkundige standaarde ook die begrip van “dienspotensiaal” moet insluit om toepaslik vir nie-winsgewende organisasies te wees. Waar ’n bepaalde bate nie “ekonomiese voordele” genereer nie, maar steeds “dienspotensiaal” besit, behoort die bate wel as ’n “bate” erken te word. Die ouditeure van die NG gemeentes in die Vrystaat is gevra of hulle van mening is dat hierdie benadering toepaslik is. Van die gemeentes se ouditeure het 80% van die respondente (verteenwoordigend van 83% van die gemeentes van die respondente) saamgestem.

Die implikasie van die definisie van bates om ekonomiese voordele te vereis, word later ook spesifiek op voorraad, as ’n besondere tipe bate, toegepas en bespreek. Vervolgens word die erkenning van bates aangespreek.

4.2 Die erkenning van bestedings as bates

Bestedings aan bates kan ingevolge die AARP eers as bates erken word wanneer dit aan die definisie daarvan voldoen, en tweedens wanneer dit aan die kriteria vir erkenning daarvan voldoen (IASB, 2006b, Framework: par. 83). Hierbo is sekere aspekte van die definisie reeds bespreek en die gevolglike erkenning van bates word hieronder bespreek.

Ingevolge die AARP word bestedings as bates erken wanneer dit waarskynlik is dat ekonomiese voordele na die organisasies sal vloei, en wanneer die bate ’n koste of waarde het wat betroubaar gemeet kan word (IASB, 2006b, Framework: par. 83). Hierdie bepaling impliseer dat bates slegs as sodanig erken kan word indien die ekonomiese voordele verder as

die huidige balansstaatdatum sal strek (IASB, 2006b, Framework: par. 90). Tog wil dit voorkom asof nie-winsgewende organisasies dikwels verkies om bates direk as 'n uitgawe af te skryf, en nie as 'n bate te erken nie.

In besighede is die primêre oogmerk om wins te maak. Gevolglik word paring tussen inkomstes en gepaardgaande uitgawes (alhoewel dit nie meer 'n vereiste in die AARP is nie) in die inkomstestaat bereik ten einde die wins in die regte periode te weerspieël. Baie nie-winsgewende organisasies is egter eerder “besteding”- as “uitgawe”-georiënteerd, omdat hulle fondse moet aanwend volgens 'n sekere plan. Henke (1988:10-11) definieer 'n “besteding” as 'n bedrag van besteebare hulpbronne wat in die verkryging van goedere of dienste gedurende 'n spesifieke rekenpligtige periode opgegee is, ongeag of dit benut word in die bedryfsaktiwiteite in daardie rekenpligtige periode of nie. Dit sluit dus “out of the pocket”-uitgawes plus bestedings vir die verkryging van langtermynbates en die aflossing van langtermynskuld in. Gevolglik gebruik sekere nie-winsgewende organisasies die sogenaamde “staat van inkomste en bestedings” (“statement of revenues and expenditure”), waar inkomstes en bestedings (ook bestedings aan die verkryging van bates en aflossing van laste) verantwoord word. Bestedings aan bates word gevolglik as uitgawes afgeskryf. Die voordeel hiervan is dan dat die balansstaat van hierdie organisasie werklik net “besteebare hulpbronne of fondse” aandui, aangesien hul fokus nie is om wins te maak nie, maar om besteebare fondse te verkry (vgl. Henke, 1988:10-11).

Hoewel daar geldige argumente vir hierdie benadering is, verteenwoordig bestedings aan die verkryging van bates wel dat 'n bate bekom is, en gevolglik behoort die bate tog ook in die balansstaat aangedui te word. Henke (1988:15) voer tog ook aan dat persone wat 'n belang het in die bedryf van nie-winsgewende organisasies ook sal belangstel in die “hulpbronbasis” van die entiteit. Gevolglik behoort bates in die balansstaat ingesluit te word en nie as bestedings in die inkomstestaat aangedui te word nie.

Dit is interessant om daarop te wys dat die betrokke Kanadese standaard vir bates nie noodwendig op “klein” nie-winsgewende organisasies van toepassing is nie. Die beginsels in die standaard is soortgelyk aan die normale hantering van bates volgens die AARP, maar klein organisasies kan kies om die standaard toe te pas of nie (CICA, 1996a, *Section 4430*: par. 3-4). “Klein” organisasies verteenwoordig dié waarvan die bruto inkomste minder as die Kanadese \$500 000 is ((teen 'n gemiddelde wisselkoers van ongeveer 0.16 op 29 Maart 2007 (vgl. ABSA, 2007) verteenwoordig dit ongeveer R3,1 miljoen)). Hierdie drempel behoort egter in perspektief gestel te word deur die samestelling van die Suid-Afrikaanse nie-winsgewende organisasies in ag te neem. Die totale inkomste van Suid-Afrikaanse nie-winsgewende organisasies in 1998 het ongeveer R14-biljoen beloop, en daar was ongeveer 98 920 nie-winsgewende organisasies in Suid-Afrika (vgl. Swilling & Russel 2002: 20,34). Dit impliseer gevolglik dat die gemiddelde totale inkomste per

organisasie ongeveer R141 500 (R14 000 000 000/ 98 920) beloop, wat gevolglik baie ver onder die gestelde drempel in die Kanadese standaard is.

Hierbo is daar aangedui dat “klein” Kanadese nie-winsgewende organisasies kan kies om bates dadelik as uitgawes af te skryf. Uit bogenoemde bespreking is die afleiding egter gemaak dat wesenlike bestedings aan die verkryging van bates nie dadelik as uitgawes afgeskryf moet word nie, en daar word hiermee volstaan.

Ingevolge SORP 2000 (Charity Commission, 2000: par. 191) van die Verenigde Koninkryk is die enigste skynbare uitsondering van die normale beginsels van die AARP dat sogenoemde “onvervreembare” (“inalienable”) en “historiese” (“historic”) bates van nie-winsgewende organisasies nie as “bates” erken moet word. Besonderhede hiervan moet egter dan openbaar word. Voorbeelde hiervan is historiese geboue en monumente, argeologiese terreine, bewaarareas, natuurreserve en kunswerke. Die Amerikaanse SFAS 116 bepaal egter dat indien ’n nie-winsgewende organisasie sodanige bates as skenking ontvang, hulle ’n keuse het om die bate te kapitaliseer of nie te kapitaliseer nie (FASB, 1993, SFAS 116:par. 11). Volgens die Kanadese *Section 4440* word die kapitalisering van versamelstukke, soos kunswerke en historiese bates, nie verbied nie en ook nie vereis nie. Die organisasie het dus ’n keuse om hierdie bates te kapitaliseer of nie te kapitaliseer nie (CICA, 1996b, Section 4440:par. 6).

Dit wil voorkom asof nie-winsgewende organisasies steeds die normale rekeningkundige beginsels behoort te volg en wesenlike bestedings aan die verkryging van hulpbronne (bates) as ’n bate in die balansstaat te erken, en nie as ’n uitgawe af te skryf nie. Die erkenning van waardedalingsverliese op bates is die volgende aspek van die rekeningkundige verantwoording van bates wat in hierdie artikel aangespreek word.

4.3 Die afskrywing van waardedalingsverliese op bates

In die eerste gedeelte van hierdie artikel is die problematiek rondom die definisie van bates vir nie-winsgewende organisasies bespreek. ’n Aspek wat nou verband hou met hierdie gebrek aan “ekonomiese voordele” en dat daar nie aan die definisie van ’n bate voldoen word nie, is die bepaling van ’n waardedalingsverlies vir bates van nie-winsgewende organisasies. Indien daar aanvaar word dat bogenoemde bates van nie-winsgewende organisasies tog as ’n bate erken behoort te word, lê die volgende probleem in die bepaling van ’n waardedalingsverlies.

Ingevolge die AARP (vgl. IASB, 2006c, IAS 36:par. 6,59) moet bates afgeskryf word tot die “verhaalbare bedrag” daarvan, indien die “verhaalbare bedrag” laer as die drabedrag daarvan is. “Verhaalbare bedrag” is die hoogste van die “waarde in gebruik” of “billike waarde min kostes om te verkoop”. “Waarde in gebruik” word gedefinieer as die huidige waarde van die toekomstige kontantvloei wat uit die gebruik van

die bate verwag word (vgl. IASB, 2006c, IAS 36:par. 6, 59). Juis hierin lê die probleem vir nie-winsgewende organisasies. Bates van nie-winsgewende organisasies het nie noodwendig 'n waarde in gebruik nie, aangesien die bates nie noodwendig gebruik word om ekonomiese voordele (kontantinvloëie) te genereer nie, en baie bates het uit die aard daarvan geen billike waarde (verkoopswaarde) nie. Gevolglik is hierdie bates se verhaalbare bedrag baie maal gelyk aan nul, en behoort die totale drabedrag dus as 'n waardedaling, ingevolge die AARP, afgeskryf te word. Dit sal tot gevolg hê dat hierdie bates onmiddellik as 'n uitgawe afgeskryf word, soos ook in die vorige gedeelte van die artikel bespreek is.

Weens die feit dat bates van nie-winsgewende organisasies nie noodwendig 'n waarde in gebruik of billike waarde het nie, is dit tog interessant om daarop te wys dat daar reeds in Australië aanbeveel word dat nie-winsgewende organisasies se waardedaling anders bepaal moet word. Gevolglik bepaal die Australiese ekwivalent van IFRS dat die “waarde in gebruik” vir bates van nie-winsgewende organisasies, waarvan die ekonomiese voordele nie afhang van die vermoë van die bate om netto kontantvloëie te genereer nie, en waar die organisasie die bate sou vervang indien dit daarvan onttreem sou word, die “gedepresieerde vervangingswaarde” (“depreciated replacement cost”) daarvan verteenwoordig (AASB, 2004b, 136:par. 6.1, 6.2). Verder word gedepresieerde vervangingswaarde omskryf as die huidige vervangingswaarde van die bate, minus opgelope waardevermindering wat die voordele wat reeds deur die bate verbruik (“consumed”) is, weerspieël (vgl. ook Parker, 2003:65-66; Archer 2004:54-55).

Die bepaling van die Verenigde Koninkryk se SORP 2000 (vgl. Charity Commission, 2000, SORP: par. 224-230) is soortgelyk hieraan, deurdat daar ook aangetoon word dat, waar 'n bate nie primêr gehou word om ekonomiese voordele te genereer nie, dit ontoepaslik sou wees om die “waarde in gebruik” van die bate te bepaal. Vervolgens word bepaal dat alternatiewe maniere gevind moet word om die “dienspotensiaal” van die bate te bepaal, soos die intrinsieke waarde van die dienslewering of die vervangingswaarde van die bate. Daar word egter voorgestel dat die organisasie self 'n eie maatstaf hiervoor kan bepaal, wat egter die vergelykbaarheid van finansiële inligting tussen organisasies in gevaar stel.

In Kanada word egter ook 'n ander benadering gevolg. 'n Bate wat nie langer enige langtermyndienspotensiaal vir die organisasie het nie, word afgeskryf tot gelyk aan sy reswaarde (CICA, 1996a, *Section 4430*:par. 28). Reswaarde word hiervolgens omskryf as die netto realiseerbare waarde van die bate aan die einde van sy nutsduur vir die organisasie (direk vertaal) (vgl. CICA, 1996a, *Section 4430*:par. 5).

1. Hierdie definisie is effens anders as reswaarde volgens die AARP.

Hierbo is aangedui dat normale waardedalingsbeginsels van die AARP nie op nie-winsgewende organisasies toegepas kan word nie. Die standaard van ander lande bepaal egter nie dieselfde maatstawwe vir die bepaling van waardedalings nie. As deel van die empiriese navorsing is respondente eerstens gevra of dit nodig is om die vaste bates van die gemeentes na “verhaalbare bedrag” (of ander alternatiewe waarde) af te skryf. ’n Klinkklare antwoord is egter nie van die respondente verkry nie en die empiriese resultate is soos volg:

Tabel 1: Afskrywing van vaste bates na verhaalbare bedrag deur gemeentes:

	% respondente	Verteenwoordigende % gemeentes van respondente
Ja	50	48
Nee	47	51
Onseker	<u>3</u>	<u>1</u>
Totaal	<u>100</u>	<u>100</u>

Soos uit die bostaande tabel afgelei kan word, is die respondente nie daarvan oortuig dat die vaste bates van gemeentes na ’n verhaalbare bedrag afgeskryf moet word nie. ’n Moontlike verklaring hiervoor is waarskynlik dat die bates nie noodwendig bekom is ten einde ekonomiese voordele te genereer nie, soos hierbo aangedui is. Ongeag hierdie feit, is die respondente ook gevra om ’n ander alternatief vir “verhaalbare bedrag” aan te dui, aangesien hierdie term teoreties nie toepaslik vir nie-winsgewende organisasies is nie. Die empiriese resultate is soos volg:

Tabel 2: Afskrywing van vaste bates na ’n ander waarde as verhaalbare bedrag deur gemeentes:

	% respondente	Verteenwoordigende % gemeentes van respondente
Reswaarde	47	31
Huidige vervangingswaarde	30	42
Gedepresieerde vervangingswaarde	13	6
Ander: Drabedrag	<u>10</u>	<u>21</u>
Totaal	<u>100</u>	<u>100</u>

Alhoewel die vraag was: watter ander waarde die “verhaalbare bedrag” moet vervang?, is dit opmerklik dat 10% van die gemeentes se respondente aangedui het dat die bates teen die drabedrag gehou moet word en

nie afgeskryf moet word nie. Dit ondersteun egter die empiriese resultate wat in tabel 1 vroeër in hierdie gedeelte aangedui is.

Hierbo is aangedui dat die “gedepresieerde vervangingswaarde” deur die rekeningkundige standaard vir nie-winsgewende organisasies voorgeskryf word, maar dat die reswaarde deur ’n ander standaard voorgeskryf word. Uit die empiriese resultate van die gemeentes wil dit tog voorkom dat die reswaarde voorrang geniet, terwyl die empiriese resultate van die welsynsorganisasies duidelik aandui dat die reswaarde verkies word. Aangesien die reswaarde ook deur die rekeningkundige standaard aanvaar word, word die reswaarde van bates beskou as die mees toepaslike waarde vir die bepaling van waardedalingverliese op vaste bates van nie-winsgewende organisasies.

Die implikasie hiervan is egter dat daar in die daaropvolgende jare geen waardevermindering op die bate erken sal word nie. Deur middel van waardevermindering word die kosprys (of dan drabedrag) van ’n bate, stelselmatig oor die nutsduur van die bate, na die reswaarde daarvan afgeskryf (vgl. IASB, 2006d, IAS 16:par. 50). Waar die drabedrag van ’n bate, as gevolg van ’n waardedalingsverlies, na die reswaarde verminder word, sal daar dus in die toekoms geen waardevermindering op die bate erken kan word nie, aangesien die drabedrag reeds gelyk aan die reswaarde is. Verdere waardevermindering is dus slegs moontlik indien die reswaarde in daaropvolgende jare sou daal, sonder dat dit ’n aanduiding van ’n verdere waardedalingsverlies is.

Tot dusver is die rekeningkundige hantering van bates, soos voorgeskryf deur ander lande se standaard vir nie-winsgewende organisasies, bespreek. Aspekte soos die definisie van bates, ekonomiese voordele en waardedaling is reeds bespreek. Die volgende aspek wat vir die doeleindes van hierdie artikel aandaag geniet, is die erkenning van waardevermindering op bates.

4.4 Waardevermindering op bates

Volgens Leo en Addison (2000:58) het nie-winsgewende organisasies beslis probleme met die rekeningkundige verantwoordings van waardevermindering en herstelwerk. Die voorsiening van waardevermindering op bates is ’n algemene beginsel in die rekeningkunde. Die toepaslikheid van waardevermindering vir “depresieerbare” bates van nie-winsgewende organisasies is egter nie ’n uitgemaakte saak nie. Mautz (1994:67) argumenteer dat, aangesien die bates van ’n nie-winsgewende organisasie nie regtig ekonomiese voordele lewer nie (soos hierbo by die definisie van bates in afd. 4.1 aangedui is), die erkenning van waardevermindering hierop weinig inligtingswaarde vir die gebruikers van die finansiële state het.

Palloot (aangehaal in Flynn, Leo & Addison, 2000: hfst.4 bl.11) voer aan dat die debat verder gevoer kan word, aangesien die vraag of waardever-

mindering voorsien moet word al dan nie, eintlik afhang van die doel waarvoor gebruikers die finansiële state benodig en watter inligting hulle dan nodig het. Dit sou dus daarop neerkom dat nie-winsgewende organisasies self kan bepaal of hulle waardevermindering op bates gaan voorsien, afhange van die behoeftes van die gebruikers van hul eie finansiële state.

Verder argumenteer Flynnne *et al.* (2000: hfst.5, bl.6) dat dit wel toepaslik is om waardevermindering in berekening te bring indien die koste vir sekere projekte van die nie-winsgewende organisasie bepaal moet word. Vir ander gevalle is waardevermindering dalk nie toepaslik nie. Waardevermindering moet dus ingesluit word om die totale koste van die projek te bepaal. Hulle voer aan dat, nadat die bate reeds bekom is, dit eerder die bedryfskoste is wat belangrik is. Soos Mautz (1994:100-102) dit stel, wanneer die geld uitgegee is, is dit vir altyd weg. Koste, soos herstelwerk, word dan as uitgawes verantwoord. Flynnne *et al.* (2000:hfst.5, bl.6) se argument steun verder ook op die gebruik van fondse. Wanneer 'n fonds reeds verminder is met die besteding vir die aankoop van 'n bate, sou dit ontoepaslik wees om 'n ander fonds (byvoorbeeld die “algemene opgehoopte fonds”) weer deur middel van waardevermindering oor die periode van gebruik van die bate te verminder.

Een van die onderskeidende kenmerke van nie-winsgewende organisasies is die gebrek aan 'n winsmotief. Macintosh (aangehaal in Flynnne *et al.*, 2000:hfst.4 bl.11) argumenteer dan ook dat die voorsiening van waardevermindering nie toepaslik by nie-winsgewende organisasies is nie. Hy voer aan dat dit slegs van toepassing is vir die bepaling van “netto wins” en kapitaalhandhawing by besighede. Volgens hom is waardevermindering nie nodig vir kapitaalhandhawing by nie-winsgewende organisasies nie, aangesien hierdie organisasies nie noodwendig na inkomste uit bedrywighede kyk ten einde hul kapitaal te handhaaf nie. Nie-winsgewende organisasies lewer juis dikwels dienste teen geen vergoeding nie en dit dui juis op waardedaling van kapitaal. Nie-winsgewende organisasies wat sosiale dienste lewer, moet gevolglik kyk na ander bronne vir die instandhouding van kapitaal (soos fondsinamelings en die verkryging van donasies).

Flynnne *et al.* (2000:hfst.5, bl.6) argumenteer verder dat die koste van 'n depesieerbare bate eers weer werklik belangrik word wanneer dit vervang behoort te word. Selfs dan is dit eerder die vervangingskoste van die bate wat belangriker is as die waardeverminderinguitgawe wat bereken word op die oorspronklike koste. 'n Praktyk wat dikwels deur nie-winsgewende organisasies (en in besonder die welsynsorganisasies van die NG Kerk) toegepas word, is om jaarliks 'n oorplasing uit “winste” te maak na 'n sogenaamde “batevervangingsreserwe” (vgl. NGMDVS, 2002:53-54) wat beskou kan word as 'n manier van “kapitaalhandhawing”. Fondse word

hierdeur vanuit algemene fondse oorgeplaas na die “batevervangings-reserwe”, met die gevolg dat die fondse, teoreties, nie meer beskikbaar is vir aanwending vir die algemene aktiwiteite van die organisasie nie.

Alhoewel waardevermindering nie ’n meganisme van “waardebepaling” is nie, word die drabedrag van bates wel verminder om sodoende ook die verminderde waarde weens die slytasie, veroudering, ensovoorts tot ’n mate te weerspieël. Vanuit ’n balansstaatoogpunt is daar wel meriete om die drabedrag van die bate te verminder soos dit (op)gebruik word. Om egter die debietinskrywing as ’n uitgawe te weerspieël, is dalk nie toepaslik by nie-winsgewende organisasies nie. Beskikbare fondse is reeds bestee om die bate te bekom, en dit is reeds as sodanig verantwoord. Daar moet onthou word dat die doel van finansiële verslagdoening by nie-winsgewende organisasies onder andere is om rekenskap te gee van hoe die beskikbare fondse aangewend is, en nie om ’n “winsyfer”, met die oog op die neem van ekonomiese beleggingsbesluite, weer te gee nie.

Waardevermindering word in die AARP (vgl. IASB, 2006d, IAS 16:par. 6) omskryf as die sistematiese toedeling van die afskryfbare bedrag oor die nutsduur van die bate. Waardevermindering is gevolglik ’n proses van kostetoedeling (vgl. Vorster *et al.*, 2006:218-219). Die outeurs stel dit dat die doel van waardevermindering slegs is om die afskryfbare bedrag van ’n bate oor sy nutsduur, teen die inkomste wat die bate voortbring, te verreken. Waardevermindering is dus ’n proses van paring van inkomstes met gepaardgaande uitgawes. Nogtans is paring nie werklik van belang by nie-winsgewende organisasies nie, en die fokus van ’n inkomstestaat is veral nie om ’n winsyfer te bepaal nie, weens die gebrek aan ’n winsmotief by nie-winsgewende organisasies. Ten spyte van al die argumente word waardevermindering, oor die algemeen, steeds deur nie-winsgewende organisasies te boek gestel.

Hierbo is verskeie argumente aangevoer dat waardevermindering dalk ontoepaslik vir nie-winsgewende organisasies, of ten minste vir sekere bates van nie-winsgewende organisasies is. Nieteenstaande hierdie argumente bevat die Australiese ekwivalent van IFRS (AASB, 2004c:116) geen spesifieke uitsluiting van die bepaling van waardevermindering vir nie-winsgewende organisasies nie. Die gevolgtrekking word dus gemaak dat waardevermindering wel vir alle bates van nie-winsgewende organisasies erken moet word.

In ooreenstemming hiermee bepaal SORP 2000 (Charity Commission, 2000 – SORP 2000:par. 198-202) van die Verenigde Koninkryk dat bates “depresieer” (in waarde verminder of “depreciate”), deurdat dit verslyt, opgebruik word, of andersins ’n vermindering in nut en nutsduur ervaar deur gebruik, of die verloop van tyd, of as gevolg van veroudering. Gevolglik moet waardevermindering te boek gestel word ten einde die koste (of dan afskryfbare bedrag) oor die nutsduur af te skryf. ’n

Spesifieke uitsluiting van die bepaling van waardevermindering is op onvervreembare of historiese bates. Verder bepaal die Kanadese *Section 4430* ook duidelik dat bates oor hul nutsduur geamortiseer moet word. Hierdeur word die koste geallokeer na die periodes waarin die bate benut word, en gevolglik is dit dan wel relevant om die totale kostes van ’n organisasie se aktiwiteite te bepaal, wat dus die amortisering sal insluit (vgl. CICA, 1996a, *Section 4430*; par. CICA, 1996a, *Section 4430*; par. 21).

Die Amerika-standaard (vgl. FASB 1987 – SFAS 93; par. 5) stel dit baie duidelik dat waardevermindering op alle bates, behalwe kunswerke en historiese bates, bepaal moet word. In die “Basis for Conclusion” (FASB, 1987, SFAS 93; par. 16-37) tot hierdie standaard word aangevoer dat die bates van nie-winsgewende organisasies wel opgebruik (“used up”) word en dat dit wel ’n “koste” van die organisasie is. Die teboekstelling van waardevermindering is in ooreenstemming met die basiese konsepte van rekeningkunde en veral in ooreenstemming met die toevallingsgrondslag van rekeningkunde. Ten einde die werklike finansiële resultate van ’n nie-winsgewende organisasie te beoordeel, moet die totale “koste” om die dienste van die organisasie te lewer in ag geneem word. Waardevermindering is ’n integrale deel van die “koste”, aangesien die bates juis aangewend word in die lewering van die dienste deur die nie-winsgewende organisasie. Nie-winsgewende organisasies is wel nie op wins gefokus nie, en hoef gevolglik nie uitgawes (onder andere waardevermindering) te “paar” met inkomstes nie. Nogtans argumenteer FASB dat waardevermindering nie soseer ’n paringsmetode is nie, maar eerder ’n weerspieëling van die “opgebruik” van die bate. Dat paring wel bereik word, is dus eerder ’n gevolg van die opgebruik van ’n bate as ’n doelwit om paring te bewerkstellig.

Laastens is dit belangrik, aangesien hierdie navorsing spesifiek op kerke fokus, om aan te toon dat ingevolge ’n vorige weergawe van hierdie standaard dit nie nodig was om waardevermindering op ’n kerkgebou (“houses of worship”) te voorsien nie. FASB het egter hierdie “uitsondering” (en andere) spesifiek teruggetrek en bepaal dat waardevermindering op alle bates voorsien moet word, aangesien alle bates wel oor tyd opgebruik sal word, deurdat die bate se dienspotensiaal opgebruik word en dus afneem (veral in die lig daarvan dat hierdie bates ook gereeld herstel moet word). Volgens Granof (2001:477) verteenwoordig waardevermindering wel ’n koste vir die gebruik van bates, en in enige vergelyking tussen “koste” en “inkomste” is waardevermindering te belangrik om te ignoreer.

Hierdie aspek is ook empiries deur middel van die vraelyste getoets. Die respondente is gevra of die gemeentes waardevermindering op alle vaste bates (uitgesluit grond) moet erken. Die empiriese resultate is soos volg:

Tabel 3: Erkenning van waardevermindering op alle vaste bates deur gemeentes:

	% respondente	Verteenwoordigende % gemeentes van respondente
Ja	33	40
Nee	17	16
Ja, maar nie op geboue nie	<u>50</u>	<u>44</u>
Totaal	<u>100</u>	<u>100</u>

’n Totaal van 83% (33% + 50%) van die respondente het aangedui dat waardevermindering wel in die algemeen voorsien moet word. Die afleiding wat hieruit gemaak kan word, is dat waardevermindering wel op die vaste bates (byvoorbeeld toerusting) van gemeentes erken moet word, maar dat waardevermindering nie op geboue erken moet word nie. Hierdie resultaat spruit waarskynlik daaruit dat die reswaarde op geboue waarskynlik meer kan wees as die drabedrag daarvan. In sodanige geval word waardevermindering ingevolge AARP in elk geval nie erken nie (vgl. IASB, 2006, IAS 16:par. 54). ’n Ander verklaring hiervoor is waarskynlik dat die geboue van hierdie organisasies, en veral kerkgeboue, nie vir ekonomiese voordele bekom is en benut word nie. Uit hierdie bespreking van die spesifieke standaarde vir nie-winsgewende organisasies is dit egter duidelik dat waardevermindering wel op bates van nie-winsgewende organisasies erken moet word. Hierdie feit staan egter in kontras met al die argumente wat aan die begin van hierdie gedeelte aangevoer is teen die erkenning van waardevermindering.

Hierbo is veral bates bespreek wat ingevolge die AARP as “eiendom, aanleg en toerusting” geklassifiseer sou word. Dieselfde argumente sou ook van toepassing kon wees op enige “bate” van nie-winsgewende organisasies, en in besonder “voorraad”, wat hierna bespreek word.

4.5 Voorraad

Hierbo is algemene aspekte ten opsigte van die bates van nie-winsgewende organisasies aangedui. Die unieke aard van nie-winsgewende organisasies noodsaak egter ook spesifieke riglyne vir die erkenning van voorraad wat vervolgens kortliks aangedui word. In subafdeling 4.1 hierbo is daar aangedui dat die definisie van bates, benewens die verwysing na ekonomiese voordele, ook ’n bate se dienspotensiaal moet insluit ten einde toepaslik vir nie-winsgewende organisasies te wees. Hierdie aspek hou ook verband met die definisie van voorraad.

Ten einde die feit te weerspieël dat nie-winsgewende organisasies nie noodwendig voorraad “verkoop” ten einde ekonomiese voordele daaruit te ontvang nie, omskryf die Australiese ekwivalent van IFRS (AASB, 2004d,

102:par. 6.1) “voorraad” van nie-winsgewende organisasies soos volg:

In respect of not-for-profit entities, inventories held for distribution are assets:

- a) held for distribution at no or nominal consideration in the ordinary course of operations;*
- b) in the process of production for distribution at no or nominal consideration in the ordinary course of operations; or*
- c) in the form of materials or supplies to be consumed in the production process or in the rendering of services at no or nominal consideration.*

Die insluiting van items, wat teen geen vergoeding in die bereiking van die nie-winsgewende organisasie se bestaansdoel aangewend gaan word nie, as voorraad, is opmerklik en sluit aan by die algemene definisie van bates soos in subafdeling 4.1 bespreek is. Hierdie Australiese standaard bepaal verder dat nie-winsgewende organisasies dikwels voorraad hou waarvan die ekonomiese voordele of dienspotensiaal nie direk verband hou met die vermoë om netto kontantinvloei te genereer nie (AASB, 2004d, 102:par. 8.1). Voorbeelde hiervan is waar die nie-winsgewende organisasies sekere voorraad teen geen of nominale vergoeding versprei, ten einde hul bestaansrede te verweselik. In hierdie gevalle word die ekonomiese voordele of dienspotensiaal van voorraad, vir die doeleindes van finansiële verslagdoening, gereflekteer as die bedrag wat die organisasie sal moet betaal ten einde die ekonomiese voordele of dienspotensiaal te bekom (vgl. ook Archer, 2004:54-55).

As deel van die empiriese navorsing is die respondente gevra of “voorraad”, wat gemeentes bekom en aan behoeftiges geskenk word in die bereiking van die gemeente se bestaansrede, wel as “voorraad” erken moet word. Alhoewel sodanige “voorraad” teoreties dieselfde as ander bates (byvoorbeeld soos toerusting hierbo) erken sou kon word, was die respondente se mening hieroor anders. Die empiriese resultate is soos volg:

Tabel 4: Erkenning van voorraad met geen ekonomiese voordele nie, maar “dienspotensiaal” deur gemeentes:

	% respondente	Verteenwoordigende % gemeentes van respondente
Erken as voorraad	30	36
Skryf dadelik af as uitgawe	67	61
Onseker	<u>3</u>	<u>3</u>
Totaal	<u>100</u>	<u>100</u>

Hieruit kan die gevolgtrekking gemaak word dat “voorraad” wat deur nie-winsgewende organisasies geskenk word, en dus nie tot ekonomiese voordele vir die organisasie lei nie, dadelik as uitgawes verantwoord behoort te word. ’n Waarskynlike verklaring vir hierdie verskil tussen voorraad en ander bates is dat voorraad gewoonlik ’n laer waarde as byvoorbeeld toerusting het. Nogtans is die meer teoreties korrekte benadering egter dat items wat nie-winsgewende organisasies bekom en wat geen ekonomiese voordele sal lewer nie, maar wel “dienspotensiaal” besit, as voorraad erken word, soortgelyk aan ander bates soos in subafdeling 4.1 aangedui is. Die spesifieke aspekte rakende die erkenning en meting van voorraad word vervolgens bespreek.

Hierbo is aangedui dat in gevalle waar die nie-winsgewende organisasies sekere voorraad teen geen of nominale vergoeding versprei, die ekonomiese voordele of dienspotensiaal van voorraad, vir die doeleindes van finansiële verslagdoening, gereflekteer word as die bedrag wat die organisasie sal moet betaal ten einde die ekonomiese voordele of dienspotensiaal te bekom. Vervolgens bepaal die Australiese standaard (AASB, 2004d, 102: par. 9.1) verder dat voorraad wat vir verspreiding gehou word, gemeet moet word teen die laagste van kosprys en huidige vervangingswaarde (“current replacement cost”) (vgl. ook Parker, 2003: 65-66). In teenstelling hiermee word voorraad ingevolge AARP gemeet teen die laagste van kosprys of netto realiseerbare waarde (vgl. IASB 2006e – IAS 2: par. 9). Die begrip “netto realiseerbare waarde” is egter nie toepaslik vir nie-winsgewende organisasies wat voorraad teen geen of nominale vergoeding versprei nie. Die begrip “realiseerbare waarde” is afhanklik van ’n “verkoopprys” wat in hierdie gevalle ontbreek, en juis nie die bestaansrede van nie-winsgewende organisasies in ag neem nie. Die afskrywing van voorraad na die laagste van kosprys of huidige vervangingswaarde hou uit die aard daarvan verband met die gewone waarde-daling van bates, wat reeds hierbo in subafdeling 4.3 bespreek.

Met die empiriese toetsing is die respondente gevra om aan te dui om voorraad na “netto realiseerbare waarde” (of ’n ander alternatief, soos hierna bespreek word) afgeskryf behoort te word. Die empiriese resultate is soos volg:

Tabel 5: Afskrywing van voorraad na netto realiseerbare waarde deur gemeentes:

	% respondente	Verteenwoordigende % gemeentes van respondente
Ja	60	67
Nee	33	21
Onseker	<u>7</u>	<u>12</u>
Totaal	<u>100</u>	<u>100</u>

Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat voorraaditems van nie-winsgewende organisasies wel, indien nodig, na “netto realiseerbare waarde” (of ’n ander alternatief) afgeskryf moet word. Soos hierbo aangedui, is die term “netto realiseerbare waarde” nie toepaslik vir nie-winsgewende organisasies nie, aangesien “netto realiseerbare waarde” ’n verkoopprys veronderstel, wat kan ontbreek by nie-winsgewende organisasies. Die respondente is verder gevra om ’n ander alternatiewe waarde as netto realiseerbare waarde te kies. Die resultate van die respondente is soos volg:

Tabel 6: Afskrywing van voorraad na ’n ander waarde as netto realiseerbare waarde deur gemeentes:

	% respondente	Verteenwoordigende % gemeentes van respondente
Huidige vervangingswaarde	47	39
Verkoopprys	30	21
Ander: Kosprys	10	11
Ander: Laagste moontlike waarde	3	17
Ander: Nul	<u>10</u>	<u>12</u>
Totaal	<u>100</u>	<u>100</u>

Die term “verkoopprys” verwys na die prys wat ’n begunstigde sal betaal om die voorraaditem te “koop” (wat waarskynlik laer sal wees as kosprys, indien die bestaansrede van gemeentes in ag geneem word).

Hierbo is aangedui dat die huidige vervangingswaarde teoreties as die beste alternatief vir netto realiseerbare waarde beskou word. Die meeste respondente wat die gemeentes oudit, het ook hierdie alternatief gekies, alhoewel dit nie ’n beduidende persentasie verteenwoordig nie. Dit is egter ook uit die empiriese resultate duidelik dat die respondente eintlik sou verkies om die voorraad dadelik as uitgawes af te skryf (voorraad as nul), soos hierbo in tabel 4 aangedui is.

Die gevolgtrekking wat dus gemaak kan word is dat, in ooreenstemming met ander bates, soos in die vorige gedeelte aangedui, voorraaditems wat nie noodwendig “ekonomiese voordele” deur verkoop genereer nie, steeds as “voorraad” erken behoort te word. Hierdie voorraad moet dan aangewend word in die uitlewing van die nie-winsgewende organisasie se bestaansrede, en teen min of geen vergoeding aan belanghebbendes beskikbaar gestel word. Vir enige waardedaling van voorraad, behoort voorraad na die huidige vervangingswaarde afgeskryf te word, alhoewel ander waardes dalk ook toepaslik kan wees.

Hierdie afdeling het die rekeningkundige erkenning en meting van bates, volgens die standaard wat ander lande vir nie-winsgewende organisasies uitgereik het, asook die empiriese resultate, aangespreek.

5. Gevolgtrekking en samevatting

Vanuit die Christelike ekonomiese wetenskap aanvaar die kerk rentmeesterskap oor die ekonomiese hulpbronne wat onder hulle beheer gestel word. Om hieraan uitvoering te gee moet die kerk hierdie hulpbronne effektief beheer, dit rekeningkundig verantwoord en daarvoor verslag doen. Nie-winsgewende organisasies, en in besonder die NG gemeentes in die Vrystaat, ervaar spesifieke probleme met die rekeningkundige verantwoording van bates ingevolge die AARP. Die AARP is vir beshgede opgestel en neem nie die spesifieke behoeftes en kenmerke van nie-winsgewende organisasies in ag nie. Die AARP behoort gewysig te word en spesifieke rekeningkundige beginsels behoort vir nie-winsgewende organisasies opgestel te word, waarin die unieke aard en rekeningkundige behoeftes van nie-winsgewende organisasies in ag geneem word. Voorstelle tot spesifieke rekeningkundige beginsel rakende die erkenning van bates en verwante uitgawes deur nie-winsgewende organisasies is soos volg:

- Die definisie van bates in rekeningkundige standaard vir nie-winsgewende organisasies behoort ook die begrip van “dienspotensiaal” in te sluit. Waar ’n bepaalde bate nie “ekonomiese voordele” genereer nie, maar steeds “dienspotensiaal” besit, behoort die bate wel as ’n “bate” erken te word. Hierdie voorstel behoort te geld vir langtermynbates, soos eiendom, aanleg en toerusting, sowel as vir voorraad van nie-winsgewende organisasies.
- Bestedings aan die verkryging van bates deur nie-winsgewende organisasies behoort steeds as “bates” in die balansstaat erken te word, en nie direk as uitgawes afgeskryf word nie. Hierdie voorstel behoort te geld vir langtermynbates, soos eiendom, aanleg en toerusting, sowel as vir voorraad van nie-winsgewende organisasies.
- Die bates van nie-winsgewende organisasies behoort steeds na ’n “verhaalbare bedrag” afgeskryf te word, in gevalle waar die bate ’n waardedaling ervaar. Bates wat nie primêr gehou word om ekonomiese voordele te genereer nie, behoort egter na die reswaarde daarvan afgeskryf te word, alhoewel die gedepresieerde vervangingswaarde ook as ’n ander alternatief vir “verhaalbare bedrag” kan dien.
- Die begrip van “netto realiseerbare waarde” van voorraad moet vir nie-winsgewende organisasies vervang word met “huidige vervangingswaarde”. Voorraad wat nie-winsgewende organisasies teen min of geen vergoeding in die bereiking van hul bestaansdoel aanwend, behoort dus teen die laagste van koste of huidige vervangingswaarde gemeet te word.

- Waardevermindering behoort, soos ingevolge die AARP, ook op die bates van nie-winsgewende organisasies teboekgestel word.

Bibliografie

- ABSA. 2007. *Exchange rates*. <http://www.absa.co.za>. March, 29.
- ACCOUNTING STANDARDS BOARD (ASB). 2004a. *Generally Recognised Accounting Practice: GRAP 0 - Framework for the preparation and presentation of financial statements*. http://www.asb.co.za/backoffice/contentdocs/doc_18200411856_11.pdf. June, 23.
- ACCOUNTING STANDARDS BOARD (ASB). 2004b. *Standard of generally accepted municipal accounting practice: GAMAP 17 – Property, plant and equipment*. http://www.asb.co.za/backoffice/contentdocs/doc_552004113559_11.pdf. June, 23.
- ARCHER, A. 2004. IFRS affects NFPs. *CA Charter* 75(9):54-55.
- AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD (AASB). 2004a. *Accounting standard - Framework for the preparation and presentation of financial statements*. http://www.aasb.com.au/pronouncements/aasb_standards_2005.htm. July, 25.
- AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD (AASB). 2004b. *Accounting standard – AASB 136 – Impairment of assets*. http://www.aasb.com.au/pronouncements/aasb_standards_2005.htm. July, 25.
- AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD (AASB). 2004c. *Accounting standard – AASB 116 – Property, plant and equipment*. http://www.aasb.com.au/pronouncements/aasb_standards_2005.htm. July, 25.
- AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD (AASB). 2004d. *Accounting standard – AASB 102 – Inventories*. http://www.aasb.com.au/pronouncements/aasb_standards_2005.htm. July, 25.
- CHARITY COMMISSION. 2000. *SORP 2000 – Accounting and reporting by charities: Statement of recommended practice (revised 2000)*. www.charity-commission.gov.uk/publications/pdfs/sorptext.pdf. January, 6.
- CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (CICA). 1996a. *Accounting recommendations for not-for-profit organizations: Section 4430 – Capital assets held by not-for-profit organizations*. Toronto: CICA.
- CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (CICA). 1996b. *Accounting recommendations for not-for-profit organizations: Section 4440 – Collections held by not-for-profit organizations*. Toronto: CICA.
- ENGSTROM, J.H. & COPLEY, P.A. 2004. *Essentials of accounting for governmental and not-for-profit organizations*. New York: McGraw-Hill/Irwin.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB). 1987. *Statement of financial accounting standards no. 93 – Recognition of depreciation by not-for-profit organizations*. www.fasb.org/st/index.shtml. August, 4.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB). 1993. *Statement of financial accounting standards no. 116 – Accounting for contributions received and contributions made*: FASB. www.fasb.org/st/index.shtml. August, 4.
- FLYNN, D., WEIL, S. 1991. *Accounting dynamics*. Kenwyn: Juta en Kie.
- FLYNN, S., LEO, K. & ADDISON, P. 2000. *Financial reporting by not-for-profit entities*, Melbourne: CPA Australia. www.cpaonline.com.au. January, 14.
- GRANOF, M.H. 2001. *Government and not-for-profit accounting - concepts and practices*. New York: John Wiley & Sons.
- HENKE, E.O. 1988. *Introduction to nonprofit organization accounting*. Boston: PWS-Kent Publishing Company.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). 2006a. *Preface to international financial reporting standards*. London: IASB.

- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). 2006b. *Framework for the preparation and presentation of financial statements*. London: IASB.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). 2006c. *IAS 36 Impairment of Assets*. London: IASB.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). 2006d. *IAS 16 Property, plant and equipment*. London: IASB.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). 2006e. *IAS 2 Inventories*. London: IASB.
- IVES, M., RAZEK, J.R. & HOSCH, G.A. 2004. *Introduction to governmental and not-for-profit accounting*. Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- KEW, J., METTLER, C., WALKER, T., WATSON, A. 2003. *Accounting an introduction*. Kaapstad: Oxford University Press Southern Africa.
- LEE, S., TEIXEIRA, A. 2004. Implications of IFRS for sector-neutral standard setting. *Chartered accountants journal*, 83(6):21-24.
- LEO, K. & ADDISON, P. 2000. Help at hand for charities. *Australian CPA*, 70(7):56-58.
- LUBBE, D., ROSSOUW, J. & PRINSLOO, F. 2002. Kerkfinansies: inleiding en empiriese bevindings aangaande gemeentes van die Nederduits Gereformeerde Kerke in die Vrystaat. *Tydskrif vir Christelike wetenskap*, 38(3&4):143-162. Bloemfontein: Die Vereniging vir Christelike Hoër Onderwys.
- MAUTZ, R.K. 1994. *Financial reporting for nonprofit organizations - a fresh look*. New York and London: Garland.
- NEDERDUITS GEREFORMEERDE MAATSKAPLIKE DIENS - Vrystaat (NGMDVS). 2002. *Rekeningkundige handleiding van die NG maatskaplike dienste in die Vrystaat*. Bloemfontein: NGMDVS.
- PARKER, C. 2003. Not-for-profits must take heed of IFRS. *Australian CPA*, 73(11):65-66.
- ROSSOUW, J. 2005. Die probleme vir nie-winsgewende organisasies met die toepassing van Algemeen Aanvaarde Rekeningkundige Praktyk (AARP). Referaat gelewer by die Suider-Afrikaanse Rekeningkundige Vereniging (SARV) Sentrale Streekskongres in Vereeniging, 9-10 September 2005. Universiteit van die Vrystaat, Bloemfontein.
- ROSSOUW, J. 2006. Algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk vir nie-winsgewende organisasies, met verwysing na die NG Kerk in die Vrystaat. Ongepubliseerde M.Rek. in Finansiële Rekeningkunde, Universiteit van die Vrystaat, Bloemfontein.
- RSA. 1997. *Wet op organisasies sonder winsoogmerk*, Wet 71 van 1997. Pretoria: Staatsdrukker.
- SWILLING, M. & RUSSEL, B. 2002. *The size and scope of the non-profit sector in South Africa*. Johannesburg en Durban: Graduate School of Public and Development Management, University of the Witwatersrand en The Centre of Civil Society, University of Natal.
- VORSTER, Q., KOORNHOF, C., OBERHOLSTER, J.G.I. & KOPPESCHAAR, Z.R. 2006. *Beskrywende rekeningkunde - IFRS fokus*. Durban: LexisNexis Butterworths.