



RAAD OP REKENINGKUNDIGE STANDAARDE

STANDAARD VAN ALGEMEEN ERKENDE REKENINGKUNDIGE PRAKTYK

REKENINGKUNDIGE BELEIDE, VERANDERINGE IN REKENINGKUNDIGE RAMINGS EN FOUTE

(AERP 3)

Erkenning

Hierdie Standaard van Algemeen Erkende Rekeningkundige Praktyk (AERP) berus hoofsaaklik op die International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) oor *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* wat uitgegee is deur die International Federation of Accountants se International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). Die International Federation of Accountants (IFAC) is in 1977 gestig met die missie om die professie deur geharmonieerde standaarde te ontwikkel en te verbeter. IPSASB het 'n omvattende korpus van IPSAS'e uitgegee, wat gebruik sal word om toekomstige Standaarde van AERP te produseer. Uittreksels uit die IPSAS oor *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* word met die toestemming van die IPSASB in hierdie Standaard van AERP gereproduseer.

Die goedgekeurde teks van die IPSAS'e is dié wat deur die IFAC in die Engelse taal gepubliseer is. Die IPSAS'e is vervat in die IFAC se Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements en kan verkry word van:

International Federation of Accountants

545 Fifth Avenue, 14th Floor

New York, New York 10017 USA

Internet: <http://www.ifac.org>

Kopiereg vir IPSAS'e, konsepte vir kommentaar en ander publikasies van die IPSASB is gevestig in die IFAC en die bepalinge en voorwaardes wat daaraan verbonde is, moet nagekom word.

Raad op Rekeningkundige Standaarde

Posbus 74129

Lynnwoodrif

0040

Kopiereg © 2012 deur die Raad op Rekeningkundige Standaarde

Alle regte voorbehou. Geen deel van hierdie publikasie mag sonder voorafgaande skriftelike toestemming van die Raad op Rekeningkundige Standaarde gereproduseer, in 'n stelsel vir inligtingsontsluiting bewaar of in enige vorm of op enige wyse, elektronies, meganies, deur fotokopiëring, by wyse van 'n opname of andersins gereproduseer of weergegee word nie.

Toestemming om beperkte uittreksels uit die publikasie te reproduseer sal gewoonlik nie weerhou word nie.

Inhoud

Standaard van Algemeen Erkende Rekeningkundige Praktyk

Rekeningkundige Beleide, Veranderinge in Rekeningkundige Ramings en Foute

	Paragraawe
Inleiding	
Doelstelling	.01
Omvang	.02 – .03
Woordomsrywings	.04 – .05
Wesenlikheid	.05
Rekeningkundige beleide	.06 – .32
Keuse en toepassing van rekeningkundige beleide	.06 – .11
Konsekwentheid van rekeningkundige beleide	.12
Veranderinge aan rekeningkundige beleide	.13 – .33
Toepassing van veranderinge aan rekeningkundige beleide	.21 – .23
Terugwerkende toepassing	.24
Beperkinge op terugwerkende toepassing	.25 – .29
Openbaarmaking	.30 – .33
Veranderinge in rekeningkundige ramings	.34 – .42
Openbaarmaking	.41 – .42
Foute	.43 – .51
Beperkinge op terugwerkende hersamestelling	.45 – .50
Openbaarmaking van foute in vorige tydperke	.51
Praktiese onuitvoerbaarheid ten opsigte van terugwerkende toepassing en terugwerkende hersamestelling	.52 – .55
Datum van inwerkingtrede	.56 – .57
Herroeping van die Standaard van AERP oor <i>Rekeningkundige Beleide, Veranderinge in Rekeningkundige Ramings en Foute</i> (2004)	.58
Vergelyking met die International Public Sector Accounting Standard oor <i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i> (Desember 2006)	

REKENINGKUNDIGE BELEIDE, VERANDERINGE IN REKENINGKUNDIGE RAMINGS EN FOUTE

Hierdie Standaard is oorspronklik uitgegee deur die Raad op Rekeningkundige Standaarde (die Raad) in November 2004. Sedertdien is dit gewysig deur:

- Verbeterings aan die Standaarde van AERP, uitgegee deur die Raad in Februarie 2010
- Gevolglike wysigings toe die volgende Standaard van AERP in werking getree het:
 - AERP 103 *Erfenisbates*
- Verbeterings aan die Standaarde van AERP, uitgegee deur die Raad in Maart 2012
- Verbeterings aan die Standaarde van AERP, uitgegee deur die Raad in November 2013.

'n Bygewerkte eksemplaar van die wysigings aangebring aan AERP 3 as deel van die Verbeteringsprojek (2013) is op die webtuiste beskikbaar.

Inleiding

Standaarde van Algemeen Erkende Rekeningkundige Praktyk

Daar word ingevolge die Wet op Openbare Finansiële Bestuur, Wet No. 1 van 1999, soos gewysig (WOFB), van die Raad op Rekeningkundige Standaarde (die Raad) vereis om algemeen erkende rekeningkundige praktyk genaamd Standaarde van Algemeen Erkende Rekeningkundige Praktyk (AERP) te bepaal.

Die Raad moet AERP bepaal vir:

- (a) departemente (met inbegrip van nasionale en provinsiale en regeringskomponente);
- (b) openbare entiteite;
- (c) handelsentiteite (soos in die WOFB omskryf);
- (d) grondwetlike instellings;
- (e) munisipaliteite en rade, kommissies, maatskappye, korporasies, fondse of ander entiteite onder die eienaarsbeheer van 'n munisipaliteit; en
- (f) die Parlement en die provinsiale wetgewers.

Bogenoemde word gesamentlik "entiteite" genoem..

Die Raad het die toepassing van Standpunte oor Algemeen Aanvaarde Rekeningkundige Praktyk (AARP), soos gekodifiseer deur die Raad op Rekeningkundige Praktyke en uitgegee deur die Suid-Afrikaanse Instituut van Geoktrooieerde Rekenmeesters soos op 1 April 2012, goedgekeur om AERP te wees vir:

- (a) staatsakeondernemings (soos omskryf in die WOFB);
- (b) enige ander entiteit, uitgesonderd 'n munisipaliteit, waarvan die gewone aandele, potensiële gewone aandele of skuld openbaar op die kapitaalmarkte verhandelbaar is; en
- (c) entiteite onder die eienaarsbeheer van enigeen van hierdie entiteite.



AERP 3

Die Raad het die toepassing van die International Financial Reporting Standards (IFRSs) goedgekeur soos uitgegee deur die International Accounting Standards Board om AERP te wees vir hierdie entiteite waar hulle IFRS'e toepas.

Finansiële state moet beskryf word as sou dit aan Standaarde van AERP voldoen slegs indien hulle aan al die vereistes van elke toepaslike Standaard van AERP en enige verbandhoudende Vertolkings van die Standaarde van AERP voldoen.

Enige beperking op die toepaslikheid van spesifieke Standaarde of Vertolkings word in daardie Standaarde of Vertolkings van die Standaarde van AERP duidelik gemaak.

Die Standaard van AERP word uiteengesit in paragraaf .01 tot .58. Alle paragrawe in hierdie Standaard van AERP is ewe gesaghebbend. Die status en gesag van bylaes word in die aanhef tot elke bylae behandel. Hierdie Standaard moet gelees word in die konteks van die doelstellinge daarvan, die grondslag vir gevolgtrekkings, indien toepaslik, die *Voorwoord tot Standaarde van AERP*, die *Voorwoord tot die Vertolking van die Standaarde van AERP* en die *Raamwerk vir die Opstel en Aanbieding van Finansiële State*.

Standaarde van AERP en Vertolkings van die Standaarde van AERP moet ook in samehang gelees word met enige lasgewings wat deur die Raad uitgereik waarin oorgangsbepalings voorgeskryf word, asook saam met enige regulasies wat deur die Minister van Finansies uitgereik is ten opsigte van die inwerkingtreddingsdatums van die Standaarde van AERP, soos in die Staatskoerant gepubliseer is..

Daar kan 'n verwysing wees na 'n Standaard van AERP wat nog nie uitgegee is op die tydstip wanneer hierdie Standaard uitgegee word nie. Dit word gedoen om te vermy om die Standaarde wat reeds uitgegee is, te verander wanneer 'n latere Standaard uitgegee word. Paragraaf .11 van die Standaard van AERP oor *Rekeningkundige Beleide, Veranderinge in Rekeningkundige Ramings en Foute* voorsien 'n grondslag vir die keuse en toepassing van rekeningkundige beleide in die afwesigheid van uitdruklike leiding.

Doelstelling

- .01 Die oogmerk met hierdie Standaard is om die maatstawwe voor te skryf vir die keuse en verandering van rekeningkundige beleide, tesame met die rekeningkundige behandeling en openbaarmaking van veranderings in rekeningkundige beleide, veranderings in rekeningkundige ramings en regstelling van foute. Die Standaard het ten doel om die toepaslikheid en betroubaarheid van 'n entiteit se finansiële state te verhoog, asook die vergelykbaarheid van daardie finansiële state oor tyd en met die finansiële state van ander entiteite. Openbaarmakingsvereistes vir rekeningkundige beleide, met uitsondering van dié vir veranderings aan rekeningkundige beleide, word in die Standaard van AERP oor *Aanbieding van Finansiële State* uiteengesit.

Omvang

- .02 ***'n Entiteit wat finansiële state volgens die toevallingsgrondslag van rekeningkunde opstel en aanbied, moet hierdie Standaard toepas by die keuse en toepassing van rekeningkundige beleide, en by die in rekening bring van veranderings in rekeningkundige beleide, veranderings in rekeningkundige ramings en die regstelling van foute in vorige tydperke.***
- .03 Die belastinguitwerking van regstellings van foute in vorige tydperke en van terugwerkende aanpassings wat gemaak is om veranderinge aan rekeningkundige beleide toe te pas, waar toepaslik, word (rekeningkundig) verantwoord en openbaar gemaak binne die raamwerk van die International Accounting Standards oor *Income Taxes*.

Woordomskrywings

- .04 ***Die volgende terme word in hierdie Standaard gebruik, met die gespesifiseerde betekenis:***

Rekeningkundige beleide is die spesifieke beginsels, grondslae, konvensies, reëls en praktyke wat deur 'n entiteit in die opstel en aanbieding van finansiële state aanvaar word.

'n Verandering in rekeningkundige raming is 'n aansuiwering van die drabedrag van 'n bate of 'n las, of die bedrag van die periodieke verbruik van 'n bate wat spruit uit die evaluering van die huidige status van en verwagte toekomstige voordele en verpligtinge wat met bates en laste verband hou. Veranderinge aan rekeningkundige ramings spruit voort uit nuwe inligting of nuwe ontwikkelings en is gevolglik nie die regstelling van foute nie.

Toevallingsgrondslag beteken 'n grondslag van rekeningkunde waarvolgens transaksies, ander gebeure en toestande erken word wanneer dit voorkom (en nie slegs wanneer kontant of die ekwivalent daarvan ontvang of betaal word nie). Die transaksies, ander gebeure of toestande word dus in die rekeningkundige rekords geboekstaaf en erken in die finansiële state van die tydperke waarop hulle van toepassing is. Die elemente wat onder toevallingsrekeningkunde erken word, is bates, laste, netto bates, inkomste en uitgawes..

Prakties onuitvoerbaar Toepassing van 'n vereiste is prakties onuitvoerbaar wanneer die entiteit dit nie kan toepas nie nadat alle redelike pogings aangewend is om dit te doen. Vir 'n spesifieke voorafgaande tydperk is dit prakties onuitvoerbaar om 'n verandering in 'n rekeningkundige beleid terugwerkend toe te pas of 'n terugwerkende hersamestelling te maak om 'n fout reg te stel indien:

- (a) die gevolge van die terugwerkende toepassing of terugwerkende hersamestelling nie vasgestel kan word nie;
- (b) die terugwerkende toepassing of terugwerkende hersamestelling veronderstellings vereis oor wat bestuur se bedoeling in daardie tydperk sou gewees het; of
- (c) die terugwerkende toepassing of terugwerkende hersamestelling beduidende ramings van bedrae vereis en dit onmoontlik is om objektief inligting oor daardie ramings te onderskei:
 - (i) wat bewys voorsien van omstandighede wat op die datum(s) bestaan het waarop daardie bedrae erken, gemeet of openbaar gemaak moes word; en
 - (ii) van ander inligting wat beskikbaar sou gewees het toe die finansiële state vir daardie vorige tydperk uit ander inligting vir uitreiking gemagtig is.

Weselik Weglatings of wanvoorstellings van items is weselik indien dit, individueel of gesamentlik, die besluite of evaluerings van gebruikers wat op grond van die finansiële state gemaak word, kan beïnvloed. Weselikheid hang af van die aard of grootte van die weglating of wanvoorstelling, geoordeel in die gepaardgaande omstandighede. Die aard of grootte van die inligtingsitem, of 'n kombinasie van beide, kan die bepalende faktor wees.

Foute in vorige tydperke is uit, en wanvoorstellings in, die entiteit se finansiële state vir een of meer vorige tydperke, voortspruitend uit 'n versuim om betroubare inligting te gebruik, of misbruik van betroubare inligting, wat::

- (a) beskikbaar was toe finansiële state vir daardie tydperke vir gebruik gemagtig is; en
- (b) redelikerwys verwag kon word om verkry te kon gewees het en in die opstel en aanbieding van daardie finansiële state in aanmerking kon geneem gewees het.

Sodanige foute sluit die uitwerking in van wiskundige foute, foute in die toepassing van rekeningkundige beleide, oorsigte of wanvoorstellings van feite, en bedrog.

Vooruitwerkende toepassing van 'n verandering in 'n rekeningkundige beleid en van erkenning van die uitwerking van 'n verandering in 'n rekeningkundige raming is onderskeidelik:

- (a) toepassing van die nuwe rekeningkundige beleid op transaksies, ander gebeure en omstandighede wat voorkom ná die datum waarop die beleid verander word; en
- (b) erkenning van die uitwerking van die verandering in die rekeningkundige raming in die huidige en toekomstige tydperke wat deur die verandering geraak word.

Terugwerkende toepassing is die toepassing van 'n nuwe rekeningkundige beleid op transaksies, ander gebeure en toestande asof daardie beleid nog altyd so toegepas is.

Terugwerkende hersamestelling is die regstelling van die erkenning, meting en



AERP 3

openbaarmaking van bedrae van elemente van finansiële state asof 'n fout in 'n vorige tydperk nooit voorgekom het nie.

Standaard van AERP behels die Standaard, Vertolkings en Lasgewings wat deur die Raad op Rekeningkundige Standaard uitgegee is.

Terme wat in ander Standaard van AERP omskryf word, word in hierdie Standaard gebruik met dieselfde betekenis as in daardie ander Standaard.

Wesenlikheid

- .05 Vasstelling of 'n weglating of wanvoorstelling die besluite van gebruikers sou kon beïnvloed en so wesenlik sou kon wees, beteken dat die eienskappe van daardie gebruikers in aanmerking geneem moet word. Daar word aanvaar dat gebruikers 'n redelike kennis van die openbare sektor en ekonomiese aktiwiteite en rekeningkunde het, asook 'n bereidwilligheid om die inligting met redelike deeglikheid te bestudeer. Derhalwe moet by die evaluering in ag geneem word hoe van gebruikers met sodanige eienskappe redelikerwys verwag kan word om beïnvloedbaar te wees by die neem en evaluering van besluite.

Rekeningkundige beleide

Keuse en toepassing van rekeningkundige beleide

- .06 ***Wanneer 'n Standaard van AERP spesifiek van toepassing is op 'n transaksie, ander gebeurtenis of toestand, moet die rekeningkundige beleid of beleide wat op daardie item toegepas word, bepaal word deur die toepassing van die Standaard en oorweging van enige tersaaklike Vertolkings en Lasgewings uitgereik deur die Raad op Rekeningkundige Standaarde vir die Standaard.***
- .07 Standaarde van AERP het rekeningkundige beleide uiteengesit wat die Raad op Rekeningkundige Standaarde opgestel het en tot gevolg het dat finansiële state tersaaklike en betroubare inligting oor die transaksies, ander gebeure en omstandighede wat daarop betrekking het, bevat. Daardie beleide hoef nie toegepas te word wanneer die uitwerking van die toepassing daarvan nie wesenlik is nie. Dit is egter onvanpas om niewesenlik af te wyk van Standaarde van AERP, of niewesenlike afwykings nie reg te stel nie, om 'n bepaalde voorstelling van 'n entiteit se finansiële stand, finansiële prestasie of kontantvloei te bewerkstellig.
- .08 ***By die afwesigheid van 'n Standaard van AERP wat spesifiek van toepassing is op 'n transaksie, ander gebeurtenis of omstandigheid, moet die bestuur sy oordeel aanwend by die ontwikkeling en toepassing van 'n rekeningkundige beleid wat lei tot inligting wat:***
- (a) verband hou met die ekonomiese besluitnemingsbehoefte van gebruikers; en***
 - (b) betroubaar is, deurdat die finansiële state:***
 - (i) getrou die finansiële stand, finansiële prestasie en kontantvloei van die entiteit weergee;***
 - (ii) die ekonomiese wese van transaksies, ander gebeure en omstandighede weerspieël, en nie bloot die wetlike vorm nie;***
 - (iii) neutraal is, dit wil sê onbevooroordeeld;***
 - (iv) weloorwoë is; en***
 - (c) volledig is in alle wesenlike opsigte.***

- .09 Paragraaf .07 stel as vereiste die ontwikkeling van rekeningkundige beleide om te verseker dat die finansiële state inligting verskaf wat voldoen aan 'n aantal kwalitatiewe kenmerke. Die *Raamwerk vir die Opstel en Aanbieding van Finansiële State* bevat die kwalitatiewe kenmerke van finansiële verslagdoening.
- .10 ***By die uitspraak van die oordeel soos beskryf in paragraaf .08 moet die bestuur die volgende bronne in dalende orde raadpleeg en die toepaslikheid daarvan oorweeg:***
- (a) ***die vereistes in Standaard van AERP of Vertolkings wat handel oor vergelykbare en verwante aangeleenthede; en***
 - (b) ***die woordskrywings, erkenningsmaatstawwe en metingsbegrippe vir bates, laste, inkomste en uitgawes soos uiteengesit in die Raamwerk vir die Opstel en Aanbieding van Finansiële State.***
- .11 ***By die uitspraak van 'n mening soos beskryf in paragraaf .08 kan die bestuur ook die mees onlangse uitsprake van ander standaardstellende liggame asook aanvaarde praktyke in die openbare of privaat sektor oorweeg in die mate, maar slegs in die mate, waarin dit nie bots met die bronne in paragraaf .10 nie – uitsprake van byvoorbeeld, in dalende orde, die International Public Sector Accounting Standards Board, die International Accounting Standards Board (inbegrepe die Raamwerk vir die Opstel en Aanbieding van Finansiële State), die International Financial Reporting Interpretations Committee of die voormalige Standing Interpretations Committee van die International Accounting Standards Board, en die Raad op Finansiële Verslagdoeningstandaarde.***

Konsekwentheid van rekeningkundige beleide

- .12 ***'n Entiteit moet sy rekeningkundige beleide vir vergelykbare transaksies, ander gebeure en omstandighede konsekwent kies en toepas, tensy 'n Standaard van AERP spesifiek kategorisering van items waarvoor uiteenlopende rekeningkundige beleide toepaslik mag wees, vereis of toelaat. Indien 'n Standaard sodanige kategorisering vereis of toelaat, moet 'n toepaslike rekeningkundige beleid gekies word en konsekwent op elke kategorie toegepas word.***

Veranderinge aan rekeningkundige beleide

- .13 ***'n Entiteit moet 'n rekeningkundige beleid slegs verander indien die verandering:***
- (a) ***deur 'n Standaard van AERP vereis word; of***
 - (b) ***meebring dat die finansiële state betroubare en meer toepaslike inligting oor die uitwerking van transaksies, ander gebeure of omstandighede op die entiteit se finansiële stand, finansiële prestasie of kontantvloeï verskaf.***
- .14 Gebruikers van finansiële state moet in staat wees om die finansiële state van 'n entiteit oor tyd te vergelyk ten einde neigings in die finansiële stand, finansiële prestasie en kontantvloeï daarvan te identifiseer. Derhalwe word dieselfde rekeningkundige beleide toegepas binne elke tydperk en van een tydperk tot 'n volgende, tensy 'n verandering in 'n rekeningkundige beleid aan een van die maatstawwe in paragraaf .13 voldoen.

- .15 'n Verandering van een rekeningkundige grondslag na 'n ander rekeningkundige grondslag is 'n verandering in rekeningkundige beleid.
- .16 'n Verandering in die rekeningkundige behandeling, erkenning of meting van 'n transaksie, gebeurtenis of omstandigheid binne 'n rekeningkundige grondslag word beskou as 'n verandering in rekeningkundige beleid.
- .17 Die volgende is nie veranderings in rekeningkundige beleid nie:**
- (a) die toepassing van 'n rekeningkundige beleid vir gebeure of transaksies, ander gebeure of omstandighede wat in wese verskil van dié wat voorheen plaasgevind het;**
 - (b) die toepassing van 'n nuwe rekeningkundige beleid vir transaksies, ander gebeure of omstandighede wat nie voorheen plaasgevind het nie of wat nie wesenlik was nie; en**
 - (c) 'n verandering aan die kostemodel wanneer betroubare meting van billike waarde nie beskikbaar is nie (of omgekeerd) vir 'n bate waarvan 'n Standaard van AERP andersins sou vereis of toelaat dat dit teen billike waarde gemeet word.**
- .18 Wanneer 'n entiteit byvoorbeeld beleggingseiendom teen billike waarde meet ooreenkomstig die Standaard van AERP oor *Beleggingseiendom*, maar dit duidelik word dat, na die aanvanklike verkryging van die beleggingseiendom, die billike waarde van die beleggingseiendom nie betroubaar vasgestel kan word nie, vereis die Standaard van AERP oor *Beleggingseiendom* dat sodanige beleggingseiendom teen kosprys gemeet moet word in ooreenstemming met die Standaard van AERP oor *Eiendom, Aanleg en Toerusting*. So 'n verandering aan die kostemodel wanneer 'n betroubare mate van billike waarde nie beskikbaar is nie, is nie 'n verandering in rekeningkundige beleid ingevolge hierdie Standaard nie, en moet vooruit in rekening gebring word.
- .19 Die aanvanklike toepassing van 'n beleid om bates te herwaardeer in ooreenstemming met die Standaard van AERP oor *Eiendom, Aanleg en Toerusting* of die Standaard van AERP oor *Ontasbare Bates* of die Standaard van AERP oor *Erfenisbates* is 'n verandering in 'n rekeningkundige beleid waarmee gehandel moet word as 'n herwaardasie in ooreenstemming met die Standaard van AERP oor *Eiendom, Aanleg en Toerusting* of die Standaard van AERP oor *Ontasbare Bates* of die Standaard van AERP oor *Erfenisbates*, eerder as in ooreenstemming met hierdie Standaard.**
- .20 Paragraaf .21 tot .33 het nie betrekking op die verandering in rekeningkundige beleid wat in paragraaf .19 beskryf word nie.

Toepassing van veranderinge aan rekeningkundige beleide

- .21 Behoudens paragraaf .25:**
- (a) moet 'n entiteit 'n verandering in rekeningkundige beleid voortspruitend uit die aanvanklike toepassing van 'n Standaard ooreenkomstig die spesifieke oorgangsbepalings, indien daar is, in daardie Standaard in rekening bring; en**
 - (b) wanneer 'n entiteit 'n rekeningkundige beleid verander by die aanvanklike**

toepassing van 'n Standaard wat nie spesifieke oorgangsbepalings insluit wat vir daardie verandering geld nie, of 'n rekeningkundige beleid vrywilliglik verander, moet hy die verandering terugwerkend toepas.

- .22 Vir die doel van hierdie Standaard van AERP is die vroeë toepassing van 'n Standaard nie 'n vrywillige verandering in rekeningkundige beleid nie.
- .23 By die afwesigheid van 'n Standaard van AERP wat spesifiek op 'n transaksie, ander gebeurtenis of omstandigheid van toepassing is, kan die bestuur, ooreenkomstig paragraaf .11, 'n rekeningkundige beleid toepas uit die mees onlangse uitsprake van ander standaardstellende liggame wat 'n soortgelyke konseptuele raamwerk gebruik om rekeningkundige standaarde te ontwikkel. Indien die entiteit, ná 'n wysiging van so 'n uitspraak, verkies om 'n rekeningkundige beleid te verander, word daardie verandering in rekening gebring en openbaar gemaak as 'n vrywillige verandering in rekeningkundige beleid

Terugwerkende toepassing

- .24 Waar 'n verandering in rekeningkundige beleid terugwerkend toegepas word ooreenkomstig paragraaf .21(a) of (b), moet die entiteit, behoudens paragraaf .23, die beginsaldo van elke geaffekteerde komponent van netto bates aansuiwer vir die vroegste vorige tydperk wat aangebied word en die ander vergelykende bedrae geopenbaar vir elke vorige tydperk wat aangebied word asof die nuwe rekeningkundige beleid nog altyd toegepas is.***

Beperkinge op terugwerkende toepassing

- .25 Wanneer terugwerkende toepassing deur paragraaf .21(a) of (b) vereis word, moet 'n verandering in rekeningkundige beleid terugwerkend toegepas word, behalwe in die mate waarin dit prakties onuitvoerbaar is om vas te stel wat óf die tydperkspesifieke gevolge óf die kumulatiewe uitwerking van die verandering sal wees.***
- .26 Wanneer dit prakties onuitvoerbaar is om vas te stel wat die tydperkspesifieke gevolge van die verandering in rekeningkundige beleid op vergelykende inligting sal wees vir een of meer tydperke wat voorheen aangebied is, moet die entiteit die nuwe rekeningkundige beleid toepas op die drabedrae van bates en laste soos aan die begin van die vroegste tydperk waarvoor terugwerkende toepassing prakties uitvoerbaar is, wat die huidige tydperk mag wees, en 'n ooreenstemmende aansuiwering maak aan die beginsaldo van elke geaffekteerde komponent van netto bates vir daardie tydperk.***
- .27 As dit prakties onuitvoerbaar is om aan die begin van die huidige tydperk vas te stel wat die kumulatiewe uitwerking van die toepassing van 'n nuwe rekeningkundige beleid op alle vorige tydperke sal wees, moet die entiteit die vergelykende inligting aansuiwer om die nuwe rekeningkundige beleid vooruitwerkend toe te pas vanaf die vroegste prakties haalbare datum.***
- .28 Wanneer 'n entiteit 'n nuwe rekeningkundige beleid terugwerkend toepas, pas hy die nuwe rekeningkundige beleid toe op vergelykende inligting vir vorige tydperke so ver terug as wat dit prakties uitvoerbaar is. Terugwerkende toepassing op 'n vorige tydperk is nie prakties

AERP 3

uitvoerbaar nie tensy dit prakties uitvoerbaar is om die kumulatiewe uitwerking op die bedrae in sowel die begin- as die eindstate van finansiële stand vir daardie tydperk te bepaal. Die bedrag van die voortvloeiende aansuiwering ten opsigte van tydperke voor dié wat in die finansiële state aangebied word, word gemaak aan die beginsaldo van elke geaffekteerde komponent van netto bates van die vroegste vorige tydperk wat aangebied word. Gewoonlik word die aansuiwering ten opsigte van opgehoopde surplusse en tekorte gemaak. Die aansuiwering kan egter ten opsigte van 'n ander komponent van netto bates gemaak word (byvoorbeeld om te voldoen aan 'n Standaard van AERP). Enige ander inligting oor vorige tydperke, soos historiese opsommings van finansiële gegewens, word ook so ver as prakties moontlik terugwerkend aangesuiwer.

- .29 Wanneer dit vir 'n entiteit prakties onuitvoerbaar is om 'n nuwe rekeningkundige beleid terugwerkend toe te pas omdat daar nie vasgestel kan word wat die kumulatiewe uitwerking sal wees van die toepassing van die beleid op alle vorige tydperke nie, pas die entiteit, in ooreenstemming met paragraaf .25, die nuwe beleid vooruitwerkend toe vanaf die begin van die vroegste prakties moontlike tydperk. Dit laat derhalwe die gedeelte van die kumulatiewe aansuiwering aan bates, laste en netto bates wat voor daardie datum ontstaan, buite rekening. Verandering in 'n rekeningkundige beleid word toegelaat selfs as dit nie prakties uitvoerbaar is om die beleid vooruitwerkend vir enige vorige tydperk toe te pas nie. Paragraaf .52 - .55 verskaf riglyne oor wanneer dit prakties onuitvoerbaar is om die nuwe rekeningkundige beleid op een of meer vorige tydperke toe te pas.

Openbaarmaking

- .30 ***Wanneer die aanvanklike toepassing van 'n Standaard van AERP 'n uitwerking het op die huidige tydperk of enige vorige tydperk, maar dit prakties onuitvoerbaar is om die omvang van die aansuiwering vas te stel, of 'n uitwerking het op toekomstige tydperke, moet 'n entiteit die volgende openbaar maak:***
- (a) ***die titel van die Standaard;***
 - (b) ***indien toepaslik, dat die wysiging aan rekeningkundige beleid gemaak word in ooreenstemming met die oorgangsbepalings;***
 - (c) ***die aard van die verandering in rekeningkundige beleid;***
 - (d) ***indien toepaslik, 'n beskrywing van die oorgangsbepalings;***
 - (e) ***indien toepaslik, die oorgangsbepalings wat 'n uitwerking mag hê op toekomstige tydperke;***
 - (f) ***vir die huidige tydperk en elke vorige tydperk wat aangebied word, in die mate waartoe dit prakties uitvoerbaar is, die bedrag van die aansuiwering vir elke finansiële staat-lynitem wat geraak word;***
 - (g) ***die bedrag van die aansuiwering wat verband hou met tydperke voor dié wat aangebied word, in die mate waartoe dit prakties uitvoerbaar is; en***
 - (h) ***indien terugwerkende toepassing soos vereis deur paragraaf .21(a) of (b) vir 'n bepaalde vorige tydperk prakties onuitvoerbaar is, of vir tydperke voor dié wat aangebied word, die omstandighede wat gelei het tot die bestaan van daardie omstandigheid en 'n beskrywing van hoe en van wanneer af die verandering in rekeningkundige beleid toegepas is.***

Finansiële state van latere tydperke hoef nie hierdie openbaarmakings te herhaal nie.

.31 *Wanneer 'n willekeurige verandering in rekeningkundige beleid wat 'n uitwerking het op die huidige tydperk of enige vorige tydperk, 'n uitwerking sou hê op daardie tydperk behalwe dat dit prakties onuitvoerbaar is om die omvang van die aansuiwering vas te stel, of 'n uitwerking sou kon hê op toekomstige tydperke, moet 'n entiteit die volgende openbaar maak:*

- (a) die aard van die verandering in rekeningkundige beleid;*
- (b) die redes waarom toepassing van die nuwe rekeningkundige beleid betroubare en meer toepaslike inligting verskaf;*
- (c) vir die huidige tydperk en elke vorige tydperk wat aangebied word, in die mate waartoe dit prakties uitvoerbaar is, die bedrag van die aansuiwering vir elke finansiëlestaat-lynitem wat geraak word;*
- (d) die bedrag van die aansuiwering wat verband hou met tydperke voor dié wat aangebied word, in die mate waartoe dit prakties uitvoerbaar is; en*
- (e) indien terugwerkende toepassing vir 'n bepaalde vorige tydperk prakties onuitvoerbaar is, of vir tydperke voor dié wat aangebied word, die omstandighede wat gelei het tot die bestaan van daardie omstandigheid en 'n beskrywing van hoe en van wanneer af die verandering aan rekeningkundige beleid toegepas is.*

Finansiële state van latere tydperke hoef nie hierdie openbaarmakings te herhaal nie.

.32 *Wanneer 'n entiteit nie 'n nuwe Standaard van AERP toegepas het wat uitgegee is maar nog nie van krag is nie, moet die entiteit die volgende openbaar maak:*

- (a) hierdie feit; en*
- (b) bekende of redelikerwys raambare inligting wat toepaslik is vir die evaluering van die moontlike uitwerking wat daardie toepassing van die nuwe Standaard in die tydperk van aanvanklike toepassing op die entiteit se finansiële state sal hê.*

.33 By die voldoening aan paragraaf .32 hou 'n entiteit rekening met die openbaarmaking van die volgende:

- (a) die titel van die nuwe Standaard van AERP;
- (b) die aard van die op hande synde verandering of veranderinge in rekeningkundige beleid;
- (c) die datum waarteen toepassing van die Standaard van AERP vereis word;
- (d) die datum waarteen daar beplan word om die Standaard van AERP te begin toepas; en
- (e) óf:
 - (i) 'n bespreking van die impak wat die aanvanklike toepassing van die Standaard na verwagting op die entiteit se finansiële state sal hê; óf
 - (ii) indien daardie impak nie bekend is of redelikerwys raambaar is nie, 'n verklaring met daardie strekking.

Veranderinge in rekeningkundige ramings

- .34 As gevolg van onsekerhede eie aan die lewering van dienste, die dryf van handel of ander aktiwiteite, kan baie items in finansiële state nie presies gemeet word nie maar slegs geraam word. Raming behels oordele gegrond op die jongste beskikbare en betroubare inligting. Ramings kan byvoorbeeld verkry word van:
- (a) belastinginkomste verskuldig aan die staat;
 - (b) slegte skuld wat voortspruit uit oningevorderde belastings;
 - (c) voorraadveroudering;
 - (d) die billike waarde van finansiële bates en finansiële laste;
 - (e) die nutsduur of verwagte verbruikspatroon van ekonomiese voordele of dienspotensiaal beliggaam in afskryfbare bates of die persentasie voltooiing by padbouprojekte; en
 - (f) waarborgverpligtinge.
- .35 Die aanwending van redelike ramings is 'n wesenlike deel van die opstel van finansiële state en ondermyn nie hul betroubaarheid nie.
- .36 Dit mag nodig wees om 'n raming te hersien indien veranderinge voorkom in die omstandighede waarop die raming gebaseer is of as gevolg van nuwe inligting of meer ervaring. Uit die aard daarvan het die hersiening van 'n raming nie betrekking op vorige tydperke nie en is dit nie die regstelling van 'n fout nie.
- .37 'n Verandering aan die metingsgrondslag wat toegepas word, is 'n verandering in 'n rekeningkundige beleid, en is nie 'n verandering in 'n rekeningkundige raming nie. As dit moeilik is om te onderskei tussen 'n verandering in 'n rekeningkundige beleid en 'n verandering in 'n rekeningkundige raming, moet die verandering beskou word as 'n verandering in 'n rekeningkundige raming.
- .38 ***Die uitwerking van 'n verandering in 'n rekeningkundige raming, buiten 'n verandering waarop paragraaf .39 van toepassing is, moet vooruitwerkend erken word deur dit in te sluit in oorskot of tekort in:***
- (a) ***die tydperk van die verandering, indien die verandering slegs daardie tydperk raak; of***
 - (b) ***die tydperk van die verandering en toekomstige tydperke, indien die verandering beide raak.***
- .39 ***In die mate waarin 'n verandering in 'n rekeningkundige raming aanleiding gee tot veranderinge in bates en laste, of betrekking het op 'n item van netto bates, moet dit erken word deur die drabedrag van die verwante bate, las of item van netto bates in die tydperk van verandering aan te suiwer.***
- .40 Verwagte erkenning van die uitwerking van 'n verandering in 'n rekeningkundige raming beteken dat die verandering toegepas word op transaksies, ander gebeure en omstandighede vanaf die datum van die verandering in raming. 'n Verandering in 'n rekeningkundige raming

AERP 3

kan slegs die huidige tydperk se oorskot of tekort raak, of die oorskot of tekort van sowel die huidige tydperk as toekomstige tydperke. 'n Verandering in die raming van die hoeveelheid slegte skulde raak byvoorbeeld slegs die huidige tydperk se oorskot of tekort en word derhalwe in die huidige tydperk erken. 'n Verandering in die geraamde nutsduur of die verwagte verbruikspatroon van ekonomiese voordele of dienspotensiaal beliggaam in 'n afskryfbare bate raak egter die waardeverminderingsuitgawe vir die huidige tydperk en vir elke toekomstige tydperk gedurende die bate se oorblywende nutsduur. In albei gevalle word die uitwerking van die verandering ten opsigte van die huidige tydperk as inkomste of uitgawe in die huidige tydperk erken. Die uitwerking, indien daar is, op toekomstige tydperke word as inkomste of uitgawe in daardie toekomstige tydperke erken.

Openbaarmaking

- .41** *'n Entiteit moet die aard en bedrag van 'n verandering in 'n rekeningkundige raming wat 'n uitwerking in die huidige tydperk het of verwag word 'n uitwerking te hê in toekomstige tydperke, openbaar maak, afgesien van die openbaarmaking van die uitwerking op toekomstige tydperke wanneer dit prakties onuitvoerbaar is om daardie uitwerking te raam.*
- .42** *Indien die omvang van die uitwerking in toekomstige tydperke nie openbaar gemaak word nie omdat raming prakties onuitvoerbaar is, moet 'n entiteit daardie feit openbaar maak.*

Foute

- .43** Foute kan ontstaan met betrekking tot die erkenning, meting, aanbieding of openbaarmaking van elemente van finansiële state. Finansiële state voldoen nie aan Standaarde van AERP nie indien hulle óf wesentliche foute bevat, óf niewesentliche foute wat opsetlik gemaak is om 'n bepaalde voorstelling van 'n entiteit se finansiële stand, finansiële prestasie of kontantvloei te bewerkstellig. Potensiële huidige tydperk foute wat in daardie tydperk ontdek word, word reggestel voordat die finansiële state vir uitreiking goedgekeur word. Soms word wesentliche foute egter nie ontdek voor 'n latere tydperk nie, en daardie foute in 'n vorige tydperk word reggestel in die vergelykende inligting aangebied in die finansiële state vir daardie latere tydperk (kyk paragraaf .44 – .49).
- .44** *Behoudens paragraaf .45 moet 'n entiteit wesentliche foute in 'n vorige tydperk terugwerkend regstel in die eerste stel finansiële state goedgekeur vir uitreiking ná blootlegging van sodanige foute deur:*
 - (a)** *hersamestelling van die vergelykende bedrae vir die vorige tydperk(e) wat aangebied is en waarin die foute ontstaan het; of*
 - (b)** *indien die foute voorgekom het voor die vroegste vorige tydperk waarin dit aangebied is, hersamestelling van die beginsaldo's van bates, laste en netto bates vir die vroegste vorige tydperk wat aangebied is.*

Beperkinge op terugwerkende hersamestelling

- .45** *'n Fout in 'n vorige tydperk moet reggestel word deur terugwerkende hersamestelling, behalwe in die mate waarin dit prakties onuitvoerbaar is om óf die tydperkspesifieke*

uitwerking óf die kumulatiewe uitwerking van die fout vas te stel.

- .46** *As dit prakties onuitvoerbaar is om die tydperkspesifieke uitwerking van 'n fout op vergelykende inligting wat vir een of meer vorige tydperke aangebied is, vas te stel, moet die entiteit die beginsaldo's van bates, laste en netto bates hersaamstel vir die vroegste tydperk waarvoor terugwerkende hersamestelling prakties uitvoerbaar is (wat die huidige tydperk kan wees).*
- .47** *As dit prakties onuitvoerbaar is om aan die begin van die huidige tydperk vas te stel wat die kumulatiewe uitwerking van 'n fout op alle vorige tydperke sal wees, moet die entiteit die vergelykende inligting hersaamstel om die fout vooruitwerkend reg te stel vanaf die vroegste prakties haalbare datum.*
- .48** Die regstelling van 'n fout in 'n vorige tydperk word uitgesluit uit oorskot of tekort vir die tydperk waarin die fout ontdek is. Enige inligting wat oor vorige tydperke aangebied word, met inbegrip van enige historiese opsommings van finansiële gegewens, word so ver as prakties uitvoerbaar hersaamgestel.
- .49** As dit prakties onuitvoerbaar is om die bedrag van 'n fout vir alle vorige tydperke vas te stel (bv. 'n fout in die toepassing van rekeningkundige beleid), moet die entiteit, in ooreenstemming met paragraaf .46, die vergelykende inligting vooruitwerkend hersaamstel vanaf die vroegste datum waarop dit prakties uitvoerbaar is. Dit laat derhalwe die gedeelte van die kumulatiewe hersamestelling van bates, laste en netto bates wat voor daardie datum ontstaan, buite rekening. Paragraaf .52 tot .55 verskaf riglyne oor wanneer dit prakties onuitvoerbaar is om 'n fout vir een of meer vorige tydperke reg te stel.
- .50** Die regstelling van foute word onderskei van veranderinge in rekeningkundige ramings. Rekeningkundige ramings is volgens hul aard benaderde ramings wat dalk hersien moet word namate bykomende inligting bekend raak. Die wins of verlies wat by die uitkoms van 'n gebeurlikheid erken word, is byvoorbeeld nie die regstelling van 'n fout nie.

Openbaarmaking van foute in vorige tydperke

- .51** *By die toepassing van paragraaf .44 moet 'n entiteit die volgende openbaar maak:*
- (a) die aard van die fout in 'n vorige tydperk;*
 - (b) vir elke vorige tydperk wat aangebied word, in die mate waartoe dit prakties uitvoerbaar is, die bedrag van die regstelling vir elke finansiëlestaat-lynitem wat geraak word;*
 - (c) die bedrag van die regstelling aan die begin van die vroegste vorige tydperk wat aangebied word; en*
 - (d) indien terugwerkende hersamestelling nie prakties uitvoerbaar is vir 'n bepaalde vorige tydperk nie, die omstandighede wat gelei het tot die bestaan van daardie toestand en 'n beskrywing van hoe en van wanneer af die fout reggestel is.*

Finansiële state van latere tydperke hoef nie hierdie openbaarmakings te herhaal nie.

Praktiese onuitvoerbaarheid ten opsigte van terugwerkende toepassing en terugwerkende hersamestelling

- .52 In sommige omstandighede is dit prakties onuitvoerbaar om vergelykende inligting vir een of meer vorige tydperke aan te pas om vergelykbaarheid met die huidige tydperk moontlik te maak. Data is byvoorbeeld in die vorige tydperk(e) dalk nie ingesamel op 'n manier wat óf terugwerkende toepassing van 'n nuwe rekeningkundige beleid (met inbegrip van, vir doeleindes van paragraaf .53 tot .55, die vooruitwerkende toepassing op vorige tydperke) óf terugwerkende hersamestelling om 'n fout in 'n vorige tydperk reg te stel nie, en dit kan prakties onuitvoerbaar wees om die inligting te herskep.
- .53 By die toepassing van 'n rekeningkundige beleid op elemente van finansiële state wat erken of openbaar gemaak is met betrekking tot transaksies, ander gebeure of omstandighede, is dit dikwels nodig om ramings te maak. Raming is inherent subjektief, en ramings kan ná die verslagdoeningsdatum ontwikkel word. Die ontwikkeling van ramings is potensieel moeiliker wanneer 'n rekeningkundige beleid met terugwerkende krag toegepas word of 'n terugwerkende hersamestelling gemaak word om 'n fout in 'n vorige tydperk reg te stel, vanweë die langer tydperk wat kon verloop het sedert die geaffekteerde transaksie, ander gebeurtenis of omstandigheid plaasgevind het. Die doel met ramings wat verband hou met vorige tydperke bly egter dieselfde as vir ramings gemaak in die huidige tydperk, naamlik dat die raming die omstandighede moet weerspieël wat bestaan het toe die transaksie, ander gebeurtenis of omstandigheid plaasgevind het.
- .54 Derhalwe vereis die terugwerkende toepassing van 'n nuwe rekeningkundige beleid of die regstelling van 'n fout in 'n vorige tydperk onderskeidende inligting wat
- (a) bewyse lewer van omstandighede wat bestaan het op die datum(s) waarteen die transaksie, ander gebeurtenis of omstandigheid plaasgevind het; en
 - (b) beskikbaar sou wees waar die finansiële state vir daardie vorige tydperk vir uitreiking goedgekeur sou gewees het uit ander inligting. Vir sommige soorte ramings (bv. 'n raming van billike waarde nie gebaseer op 'n waarneembare prys of waarneembare insette nie) is dit prakties onuitvoerbaar om hierdie soorte inligting te onderskei. As terugwerkende toepassing of terugwerkende hersamestelling sou vereis dat 'n beduidende raming gemaak word waarvoor dit onmoontlik is om hierdie twee soorte inligting te onderskei, is dit prakties onuitvoerbaar om die nuwe rekeningkundige beleid toe te pas of die fout in die vorige tydperk terugwerkend reg te stel.
- .55 Die voordeel van nakennis moenie aangewend word wanneer 'n nuwe rekeningkundige beleid toegepas word op, of bedrae reggestel word vir, 'n vorige tydperk nie, hetsy deur aannames te maak oor wat die bestuur se bedoelings sou gewees het in 'n vorige tydperk of raming van die bedrae wat in 'n vorige tydperk erken, gemeet of openbaar gemaak is. 'n Entiteit klassifiseer byvoorbeeld 'n staatsgebou as 'n beleggingseiendom. Die entiteit verander nie die grondslag van klassifikasie vir vorige verslagdoeningstydperke indien die bestuur later besluit om daardie gebou as 'n eienaargeokkupeerde kantoorgebou te gebruik nie. Daarby, indien 'n entiteit 'n fout in 'n vorige tydperk regstel wat begaan is in die berekening van die verpligting tot die voorsiening van fondse vir die opruiming van

AERP 3

besoedeling voortspruitend uit staatswerkzaamhede binne die raamwerk van die Standaard van AERP oor *Voorsienings, Voorwaardelike Aanspreeklikhede en Voorwaardelike Bates*, verontagsaam dit inligting oor 'n buitengewoon groot olie lekkasie uit 'n vlootvoorraadskip gedurende die volgende tydperk wat beskikbaar geraak het nadat die finansiële state vir die vorige tydperk vir uitreiking goedgekeur is. Die feit dat beduidende ramings dikwels vereis word wanneer vergelykende inligting aangebied vir vorige tydperke gewysig word, verhoed nie die betroubare aansuiwering of regstelling van die vergelykende inligting nie.

Datum van inwerkingtrede

Aanvanklike aanvaarding van die Standaarde van AERP

- .56** *'n Entiteit moet hierdie Standaard van AERP toepas vir finansiële jaarstate wat tydperke dek wat begin op of ná 'n datum wat deur die Minister van Finansies bepaal word in 'n regulasie wat ooreenkomstig artikel 91(1)(a) van die Wet op Openbare Finansiële Bestuur, Wet No. 1 van 1999, soos gewysig, gepubliseer sal word.*

Entiteite wat reeds Standaarde van AERP toepas

- .57** *'n Entiteit moet wysigings aan hierdie Standaard van AERP toepas vir finansiële jaarstate wat tydperke dek wat op of ná 1 April 2015 begin. Vroeëre toepassing word aangemoedig. Indien 'n entiteit hierdie wysigings toepas vir 'n tydperk wat voor 1 April 2015 begin, moet hierdie feit openbaar gemaak word.*

Herroeping van die Standaard van AERP oor Rekeningkundige Beleide, Veranderinge in Rekeningkundige Ramings en Foute (2004)

- .58** Hierdie Standaard vervang die Standaard van AERP oor *Rekeningkundige Beleide, Veranderinge in Rekeningkundige Ramings en Foute* wat in 2004 uitgegee is.

Vergelyking met die International Public Sector Accounting Standard oor *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* (Desember 2006)

Die Standaard van Algemeen Erkende Rekeningkundige Praktyk oor *Rekeningkundige Beleide, Veranderings in Rekeningkundige Ramings en Foute* (AERP 3) berus hoofsaaklik op die International Public Sector Accounting Standard oor *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* (IPSAS 3). Die belangrikste verskille tussen AERP 3 en IPSAS 3 is soos volg:

- IPSAS 3 beskryf die oorblywende deel van totale bates ná aftrekking van totale laste as “netto bates/ekwiteit”, terwyl AERP 3 verwys na “netto bates”.
- Paragrafe ingesluit in IPSAS 3 is oorgedra na die *Raamwerk vir die Opstel en Aanbieding van Finansiële State* en is geskrap uit AERP 3, byvoorbeeld paragrafe wat toekomstige ekonomiese voordele of dienspotensiaal en netto bates gedek het.
- AERP 3 verskaf bykomende inligting oor die vraag of veranderinge in die metingsgrondslae, gegrond op die beskikbaarheid van inligting, lei tot ’n verandering in ’n rekeningkundige beleid. Hierdie riglyne is nie in IPSAS 3 ingesluit nie.
- Die bylaes met verduidelikende voorbeelde oor foute en vooruitwerkende toepassing van ’n verandering in rekeningkundige beleid wanneer terugwerkende toepassing nie prakties uitvoerbaar is nie, is uit hierdie Standaard geskrap.