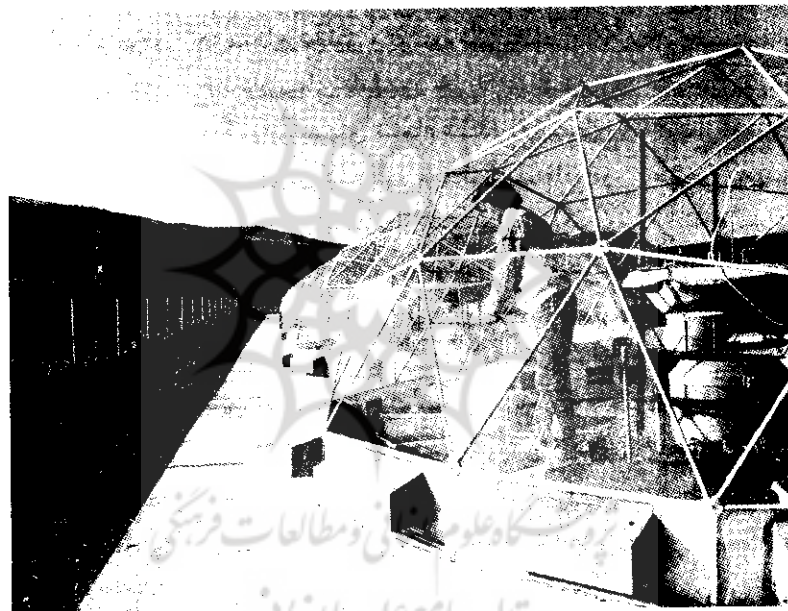


هزینه‌های تحقیق و توسعه

نحوه حسابداری و افشای هزینه‌های مربوط به فعالیتهای تحقیق و توسعه برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی اهمیت دارد.

منوچهر ابوطالبی کهنه‌شهری
کارشناس ارشد حسابداری



مقاله موکول می‌شود ولی قبل از اینکه به بررسی روشهای مختلف حسابداری هزینه‌های تحقیق و توسعه و ارزیابی و مقایسه آنها بپردازیم، لازم به نظر می‌رسد که تعاریف پذیرفته شده تحقیق و توسعه و عوامل تشکیل‌دهنده این هزینه‌ها و انواع فعالیتهایی را که جزو

فعالیت‌های تحقیق و توسعه طبقه‌بندی می‌شوند مورد بررسی قرار دهیم.

تعریف تحقیق و توسعه

در بیانیه شماره ۲ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، تحقیق و توسعه به شرح زیر تعریف شده است:

”تحقیق: تحقیق پژوهشی برنامه‌ریزی شده یا کاوشی اساسی با هدف کشف دانشی جدید است، به امید اینکه دانش کسب شده به ایجاد محصول یا خدمتی

است. نظریه‌های قدیمی بیشتر روی انتقال منافع حاصل از هزینه‌های تحقیق و توسعه به دوره‌های آتی تاکید داشتند ولی نظریه‌های جدید با تکیه بر آمار و اطلاعات، مسئله منافع آتی حاصل از این هزینه‌ها را با دید موشکافانه‌تری مورد بررسی قرار داده و اظهار می‌دارند که به نحوی اطمینان‌بخش نمی‌توان لزوم انتفاع آتی از این هزینه‌ها را تایید نمود و همواره تردید بر صحت چنین مفروضاتی وجود خواهد داشت. بحث بیشتر راجع به این موارد به متن

فنی خود و یافتن کاربردهای جدید برای آنها، به فعالیتهای سازنده می‌پردازند تا عملیات و رقابت‌پذیری خود را تداوم بخشند. بنابراین نحوه حسابداری و افشای هزینه‌های مربوط به فعالیتهای تحقیق و توسعه برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی اهمیت دارد”^۱

مسائلی که در ارتباط با نحوه عمل حسابداری این هزینه‌ها مطرح بوده اغلب ناظر بر شناخت هزینه، عوامل آن و بالاخره نحوه استهلاك این هزینه‌ها با فرض انتظار منافع در دوره‌های آتی از این هزینه‌ها بوده

مقدمه

هزینه‌های تحقیق و توسعه یکی از بحث‌انگیزترین موضوعات حسابداری است و نظرات و روشهای متفاوتی در مورد نحوه عمل حسابداری آن ابراز شده است.

”واحدهای تجاری به منظور افزایش اندوخته‌های علمی و

جدید منجر شود، یا فرایند و فن آوری تازه‌ای را موجب گردد و یا زمینه بهبود موثر در محصولات یا فرایندهای موجود را فراهم نماید.

توسعه: عبارت است از تبدیل یافته‌های تحقیقات یا سایر دانشها به برنامه یا طرحی برای تولید محصول یا فرایند تازه، یا بهبود موثر در تولیدات و فرایندهای موجود، به قصد فروش یا استفاده از این محصولات. توسعه شامل فرمولبندی یافته‌ها، طرح، آزمایش متغیرهای مربوط به محصول، نمونه‌سازی و راه‌اندازی ماشین‌آلات و تجهیزاتی که برای تولید محصول جدید به وجود آمده‌اند می‌باشد. این تعریف شامل تغییرات ساده و دوره‌ای در محصولات موجود، خطوط تولید، فرایندهای تولید روزمره حتی اگر به بهبودی نیز منجر شود، و نیز بررسی بازار و تحقیقات بازاریابی نمی‌شود.

هزینه‌های مرتبط با فعالیتهای تحقیق و توسعه

با این‌که تخصیص دقیق هزینه‌های مربوط به فعالیتهای تحقیق و توسعه در عمل امر مشکلی می‌باشد، لیکن شناسایی عوامل تشکیل دهنده هزینه‌های تحقیق و توسعه ما را در این امر بسیار یاری خواهد نمود. هزینه‌های مرتبط با فعالیتهای تحقیق و توسعه شامل اقلام زیر می‌باشد:

الف - مواد، تجهیزات و تاسیسات - بهای تمام شده مواد (اعم از اینکه از موجودی عادی موسسه بوده و یا منحصراً به منظور انجام توسعه و تحقیقات، تحصیل و خریداری شده باشند) و تجهیزات یا تاسیساتی که برای فعالیتهای تحقیق و توسعه تحصیل یا احداث شود که موارد استفاده مختلفی در آینده داشته باشد (در پروژه‌های تحقیق و توسعه یا سایر موارد)، در زمان تحصیل یا احداث باید به حساب داراییهای مشهود برده شوند. بهای تمام شده مواد مصرفی در فعالیتهای تحقیق و

توسعه و همچنین استهلاك تجهیزات و تاسیسات مورد استفاده برای اینگونه فعالیتهای، هزینه تحقیق و توسعه تلقی می‌شود. به هر حال بهای تمام شده مواد، تجهیزات و تاسیساتی که برای پروژه تحقیق و توسعه معینی تحصیل یا ساخته می‌شود و مورد استفاده متغیری در آینده ندارد (در سایر پروژه‌های تحقیق و توسعه یا سایر موارد) و بنابراین دارای ارزش اقتصادی مجزایی نیست، هنگام تحقق به عنوان هزینه‌های تحقیق و توسعه تلقی خواهد شد.

ب- منابع انسانی - حقوق، دستمزد و سایر هزینه‌های مربوط به نیروی انسانی شاغل در فعالیتهای تحقیق و توسعه باید به عنوان هزینه‌های تحقیق و توسعه تلقی شود.

ج - داراییهای نامشهود خریداری شده از دیگران - بهای تمام شده داراییهای نامشهودی که به منظور استفاده در فعالیتهای تحقیق و توسعه از دیگران خریداری می‌شود و آنهایی که موارد استفاده متغیری در آینده دارد (در پروژه‌های تحقیق و توسعه یا سایر موارد) باید به عنوان دارایی نامشهود محسوب و مستهلک گردد. استهلاك داراییهای نامشهودی که در فعالیتهای تحقیق و توسعه به کار می‌رود، یکی از اجزای هزینه‌های تحقیق و توسعه را تشکیل می‌دهد. با وجود این، بهای تمام شده داراییهای نامشهودی که برای پروژه تحقیق و توسعه مشخصی خریداری می‌شوند و موارد استفاده متغیری در آینده ندارند (در سایر پروژه‌های تحقیق و توسعه یا موارد دیگر) و بنابراین دارای ارزش اقتصادی مجزایی نیستند، هنگام تحقق باید به حساب هزینه‌های تحقیق و توسعه برده شوند.

د - خدمات قراردادی - بهای تمام شده خدماتی که توسط دیگران در ارتباط با فعالیتهای تحقیق و توسعه یک واحد تجاری انجام می‌گیرد و همچنین هزینه‌های انجام شده توسط آنها در این ارتباط، به عنوان هزینه‌های تحقیق و توسعه محسوب می‌شوند.

ه - هزینه‌های غیرمستقیم - هزینه‌های تحقیق و توسعه از جمله باید شامل سهم معقولی از هزینه‌های غیرمستقیم باشد. با وجود این، هزینه‌های عمومی و اداری که ارتباط مشخصی با فعالیتهای تحقیق و توسعه ندارد، نباید جزو هزینه‌های تحقیق و توسعه تلقی شود.^۲

مثالها

مثالهایی که در زیر می‌آید، نمونه‌هایی از فعالیتهایی هستند که تحت عنوان تحقیق و توسعه طبقه‌بندی می‌شوند:

- ۱- تحقیقات آزمایشگاهی به منظور کشف دانشی جدید؛
- ۲- جستجو برای دستیابی به کاربرد یافته‌های تازه تحقیقات و علوم؛
- ۳- برنامه‌ریزی و فرمولبندی یافته‌ها و طراحی محصول احتمالی یا شکلهای متغیر فرایند تولید؛
- ۴- آزمایش جنبه‌های مختلف محصولات و فرایندها برای رسیدن به نوع مورد نظر و ارزیابی و سنجش آنها؛
- ۵- تعدیل و اصلاح فرمول یا طرح محصول یا فرایند مورد نظر؛
- ۶- طراحی، ساخت و آزمایش نمونه‌ها و مدل‌های ساخته شده؛
- ۷- طراحی ابزار، وسایل و قالبها در ارتباط با تکنولوژی جدید؛
- ۸- طراحی، ساخت و راه‌اندازی ماشین‌آلات آزمایشی که به دلیل داشتن ظرفیت پایین، از نظر تجاری غیراقتصادی هستند؛
- ۹- فعالیتهای مهندسی برای پیشبرد طراحی محصول تا مرحله اطمینان از کارایی مورد نظر اقتصادی بودن آن.

موارد زیر به‌طور نمونه فعالیتهایی هستند که از شمول تحقیق و توسعه خارج می‌باشد:

- ۱- فعالیت‌های مهندسی در مراحل اولیه تولید تجاری؛
- ۲- کنترل کیفیت در جریان تولید تجاری از

و ادعا می‌کنند که تخصیص مناسب، بهتر از این است که چنین هزینه‌هایی بی‌درنگ به حساب هزینه منظور شود.

در کتاب **تئوری حسابداری** در بحث مربوط به این نظریه چنین نقل شده است که "طبق اصل تطابق، هزینه‌های انجام شده باید بتواند دارای تلقی شده و طی دوره انتفاع مربوط، مستهلک گردند، اگر چه مدت انتفاع بسیار مبهم باشد".

همچنین طرفداران این نظریه عقیده دارند که به هزینه منظور نمودن بی‌درنگ هزینه‌های تحقیق و توسعه منجر به انعکاس سود کمتری در همان دوره خواهد شد.

از این گذشته اگر قرار باشد کلیه این هزینه‌ها در دوره وقوع به حساب هزینه منظور شوند این تمایل وجود خواهد داشت که موسسات جهت نگهداری شرایط بازار و کارایی موسسه و حفظ نقدینگی از انجام چنین هزینه‌هایی خودداری کنند.

موارد بالا دلایلی بودند که جهت سرمایه‌ای کردن هزینه‌های تحقیق و توسعه ارائه شده‌اند و همان‌طور که بحث شد محور اصلی این استدلالها در اطراف منافع حاصل از این هزینه‌ها در دوره‌های آتی دور می‌زند.

۲- به‌هزینه بردن کلیه هزینه‌های تحقیق و توسعه در دوره وقوع

این روش، روش استاندارد نحوه عمل حسابداری با هزینه‌های تحقیق و توسعه است. بیانیه شماره ۲ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی در پاراگراف ۱۲ اشاره می‌کند: "کلیه هزینه‌های تحقیق و توسعه باید در زمان وقوع به حساب هزینه منظور گردند"، به استثنای زمانی که این هزینه‌ها جهت سایر اشخاص و بموجب قرارداد انجام می‌گیرد. استدلال تئوریک عمده برای هزینه نمودن هزینه‌های تحقیق و توسعه به صورت نبودن ارتباطی منطقی بین هزینه‌های تحقیق و توسعه و منافع آتی عنوان می‌شود. به‌طور کلی نمی‌توان به

این بحث نمی‌باشند.^۴

ب - همچنین این بحث شامل فعالیتهای اختصاصی واحدهای تجاری شاغل در صنایع استخراجی از قبیل محل‌یابی، کسب امتیاز استخراج معادن، اکتشاف، حفاری، نقرزنی و سایر فعالیتهای مربوط به توسعه عملیات معدنی نمی‌شود، با وجود این آن دسته از فعالیتهای موسسات شاغل در صنایع استخراجی که از لحاظ نوع و ماهیت با فعالیتهای تحقیق و توسعه در سایر موسسات مشابه است، مشمول این بحث می‌شود؛ فعالیتهایی مانند توسعه یا بهبود فرایندها و تکنیکهای اکتشاف، حفاری و استخراج از این قبیل می‌باشند.^۵

۱- سرمایه‌ای کردن هزینه‌های تحقیق و توسعه

این روش با فرض منافع آتی حاصل از هزینه‌های تحقیق و توسعه همراه است. طبق این روش کلیه هزینه‌های تحقیق و توسعه باید سرمایه‌ای شود و در دوره‌های انتفاع مستهلک گردند. اصولاً کلیه منابع شرکت به امید منافع آتی حاصل از آنها تحصیل می‌گردند. بدیهی است اگر موسسه‌ای به نتایج مثبت و سودآور هزینه‌های تحقیق و توسعه امیدوار نباشد، علی‌الاصول مبادرت به انجام چنین هزینه‌هایی نمی‌کند. از آنجا که هزینه‌های تحقیق و توسعه به منظور گسترش محصولات جدید، اصلاح و بهبود کیفیت محصولات قدیم یا کاهش هزینه‌های آتی انجام می‌گیرد لذا نه فقط در دوره‌های جاری، بلکه در دوره‌های آتی نیز انتظار ایجاد منافع از آنها وجود دارد. این انتظارات به این دلیل است که دانشهای حاصل برای یک واحد تجاری هم یک نوع دارایی محسوب می‌شود و هم افزایش در ارزش داراییهای موجود یا مجموعه واحد تجاری به حساب می‌آید. طرفداران این نظریه از اصل تطابق هزینه‌ها و درآمدها استفاده کرده

جمله آزمایش روزمره محصولات؛
۳- عیب‌یابی مربوط به از کار افتادن دستگاهها در حین تولید تجاری؛

۴- کوششهای مستمر و مداوم جهت تصفیه، غنی کردن و بهبود کیفیت محصول؛
۵- تطبیق قابلیت‌های موجود با شرایط خاص یا تطبیق با نیازهای ویژه مشتریان به عنوان قسمتی از عملیات مستمر تجاری؛

۶- تغییرات فصلی یا دوره‌ای در طراحی محصولات موجود؛

۷- طراحی مستمر اجزا، قالبها و تجهیزات تولیدی در روال عادی کار موسسه؛

۸- فعالیتهایی که (شامل طراحی و مهندسی ساخت) ناظر بر ساخت، تغییر محل، تغییر ترتیب و یا آغاز تاسیسات و تجهیزاتی باشد که مربوط به (الف) تاسیسات آزمایشی و (ب) تاسیسات و تجهیزاتی که منحصرأ برای توسعه و تحقیقات مورد استفاده قرار می‌گیرند، نباشد.

۹- اقدامات حقوقی در ارتباط با ثبت، فروش یا واگذاری حق امتیاز.^۳

بررسی و ارزیابی روشهای مختلف حسابداری هزینه‌های تحقیق و توسعه

با توجه به شناخت مناسبی که از تعاریف، فعالیتهای مربوط و نامربوط و نیز عوامل موثر بر هزینه‌های تحقیق و توسعه به دست آوردیم اکنون می‌توانیم بحث درباره امکانات چهارگانه نحوه عمل با هزینه‌های تحقیق و توسعه را با سهولت بیشتری دنبال کنیم، ولی قبلاً دو موضوع را باید مورد توجه قرار دهیم:

الف - هزینه‌های تحقیق و توسعه‌ای که طبق قرارداد برای دیگران انجام می‌گیرد، بخشی از حسابداری مربوط به عملیات پیمانکاری را تشکیل می‌دهد و در محدوده بحث مربوط به هزینه‌های تحقیق و توسعه مطرح شده در این مقاله نیستند. همچنین هزینه‌های غیرمستقیمی که طبق شرایط قرارداد، قابل استرداد هستند نیز در محدوده

نحوی اطمینان بخش یک ارتباط علت و معلولی بین چنین هزینه‌ها و منافع آتی برقرار کرد و همواره تردید بر چنین مفروضاتی سایه گستر می‌باشد. آمارهای موجود حاکی از شکست پروژه‌های تحقیق و توسعه در سطح گسترده‌ای می‌باشد. به عنوان مثال "تحقیقات انجام شده در زمینه رشته‌های بسیاری از صنایع به این نتیجه رسیده که کمتر از ۲ درصد ایده‌های جدید و کمتر از ۱۵ درصد پروژه‌های توسعه محصولات توانسته است به مرحله موفقیت در تولید تجاری برسد و حتی در مواردی که پروژه توسعه و تحقیقات با موفقیت انجام گرفته و محصول جدید نیز برای تولید و عرضه به بازار آماده شده، ضریب شکست در حد قابل توجهی بالا و بین ۳۰ تا ۹۰ درصد بوده است. همچنین آمارگیریهای موسسات معتبر نشان داده است که از هر سه محصول جدید یا ترمیم یافته‌ای که در مراحل توسعه و تحقیق از لحاظ فنی موفق و قابل تولید شناخته شده‌اند فقط یکی به موفقیت تجاری مورد نظر رسیده و در مجموع از کل هزینه‌های مربوط به محصولات جدید در حدود ۷۵ درصد صرف محصولات ناموفق شده که از این مبالغ در حدود $\frac{1}{3}$ هزینه‌ها، مربوط به توسعه و تحقیقات بوده است"۶.

اینگونه آمارها که از طرف موسسات بین‌المللی ارائه شده است نشان‌دهنده سستی استدلالی است که در مورد انتفاع دوره‌های آتی از هزینه‌های تحقیق و توسعه ارائه شده است.

نکته مهم دیگر این است که حتی اگر منافع آتی حاصل از این هزینه‌ها نیز با احتمال قابل اطمینانی برآورد و پیشبینی گردد، آیا می‌توانیم این هزینه‌ها را جزو داراییهای موسسه حساب کنیم یا نه؟

منظور نمودن این هزینه‌ها به عنوان یک منبع اقتصادی موسسه مستلزم اندازه‌گیری دقیق و مثبت منافع آتی حاصل از آنهاست

ولی هنوز معیار صحیحی برای سنجش و اندازه‌گیری میزان این منافع در دست نیست، بویژه همان‌طوری که ذکر شد عملاً رابطه مشخصی نیز بین میزان هزینه‌های تحقیق و توسعه و میزان انتفاع در دوره‌های آتی وجود ندارد. پس به‌طور خلاصه اگر چنین منافعی نیز وجود داشته باشد ارزش آنها قابل اندازه‌گیری نیست.

از این گذشته اگر تمامی هزینه‌های تحقیق و توسعه سرمایه‌ای شوند معیار درستی برای استهلاک آنها در دوره‌های آینده بعلت نامعلوم بودن مدت زمان انتفاع آتی در دست نخواهد بود.

علاوه بر این تحقیقات و نظرخواهیهای انجام شده در این زمینه حاکی است که حدود ۹۰ درصد کسانی که در صنایع مختلف مورد نظر خواهی قرار گرفته‌اند اعلام کرده‌اند که موسسه آنها هزینه‌های تحقیق و توسعه را براین اساس انجام داده است که پوشش کافی از محل درآمدهای همان دوره مالی برای آن هزینه‌ها موجود بوده و عملاً به انتظار و امید منافع آتی این کار را به مرحله اجرا در نیاورده است.

آقای هندریکسن (Hendrickson) در کتاب تئوری حسابداری به‌طور خلاصه دلایل و عواملی را که باعث موضعگیری هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی به صورت هزینه نمودن هزینه‌های تحقیق و توسعه در دوره وقوع، شده است به شرح زیر ارائه نموده است:

الف - نبودن ارتباط علت و معلولی بین هزینه‌های مزبور و منافع آتی؛

ب - ناتوانی در اندازه‌گیری ارزش منافع آتی در صورتی که چنین منافعی وجود داشته باشد؛

ج - فقدان تفسیر و شرح صحیح از عبارت دارایی، زمانی که این هزینه‌ها سرمایه‌ای گردند؛

د - قابل استفاده نبودن اطلاعات حاصل از دارایی کردن این هزینه‌ها در مورد تشخیص مالیات بردارم و پیشبینی نرخ بازده آتی

سرمایه‌گذاری؛

ه - هماهنگ بودن روش هزینه نمودن هزینه‌های تحقیق و توسعه با فلسفه بازار موثر.

به نظر تهیه‌کننده مقاله حاضر به هزینه بردن هزینه‌های تحقیق و توسعه مبتنی بر اصل احتیاط نیز می‌باشد.

۳- سرمایه‌ای کردن قسمتی از هزینه‌های تحقیق و توسعه

به عقیده آقای هندریکسن در این مورد بهتر است کلیه هزینه‌های عمومی مربوط به تحقیق و توسعه به حساب هزینه‌های دوره منظور شود و هزینه‌های خاصی که ارتباط با درآمدهای مورد انتظار از این هزینه‌ها دارد، سرمایه‌ای شده و به‌طور منظم مستهلاک گردند.

به‌طور کلی سرمایه‌ای کردن این قسمت از هزینه‌ها موکول به تحقق شرایطی است که در صورت تحقق تمامی این شرایط، می‌توان این هزینه‌ها را سرمایه‌ای کرد و به دوره‌های آتی انتقال داد.

در نشریه شماره ۱۴ سازمان حسابرسی (استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۹ - حسابداری فعالیت‌های تحقیق و توسعه) این شرایط به شرح زیر عنوان شده است:

الف - محصول یا فرایند ساخت به روشنی تعریف شده و هزینه‌های قابل تخصیص به محصول یا فرایند ساخت را بتوان به‌طور جداگانه شناسایی کرد؛

ب - امکان تولید محصول یا فرایند ساخت از لحاظ فنی ثابت شده باشد؛

پ - مدیریت واحد تجاری قصد تولید و فروش یا استفاده از محصول یا فرایند ساخت را ابراز کرده باشد؛

ت - نشانه‌های آشکار در مورد بازار آتی برای محصول یا فرایند ساخت وجود داشته، یا در صورتی که قرار باشد محصول یا فرایند ساخت در داخل واحد تجاری مورد استفاده قرار گیرد، موارد استفاده از آن قابل اثبات باشد؛

ث - منابع کافی برای تکمیل پروژه و عرضه محصول یا فرایند ساخت وجود داشته یا در حد معقول قابل تامین باشد.^۷

این نشریه در دنباله بحث اضافه می‌کند که انتقال این هزینه‌ها به دوره‌های آتی باید با در نظر گرفتن انتظار بازیافت آنها از محل درآمدهای آتی مربوط انجام گیرد که به نظر تهیه‌کننده مقاله باز همان مشکلات مربوط به تفسیر دارایی و نیز ارتباط با منافع آتی جلوه‌گر خواهد شد که به‌طور مشروح در بند ۲ بحث شد.

از این گذشته بررسی شرایط فوق این نتیجه را به دست می‌دهد که هیچیک از این شرایط را نمی‌توان به صورت یک قاعده جامع و فراگیر برای تمامی موسسات گوناگون به عنوان شرایط سرمایه‌ای کردن هزینه‌های تحقیق و توسعه به کار گرفت. مثلاً بسیار مشکل است که وجود محصول یا فرایند جدید بیان شده در بند الف را به دقت تعریف و شناسایی نمود و البته این کار احتیاج به قضاوت بسیار دقیق و مسوشکافانه دارد، زیرا در بسیاری از تحقیقات علمی و صنعتی ممکن است محصول یا فرایند جدید در نتیجه مراحل مختلف تحقیقاتی حاصل شده باشد یا اینکه نمی‌توان به‌طور اطمینان بخش قابلیت اجرای پروژه را از نظر فنی از پیش تعیین نمود و یا قدرت فروش محصول نهایی جدید را در بازار و یا میزان استفاده داخلی آن را سنجید.

همچنین، به‌طوری که در بالا اشاره شد نمی‌توان احتمال منافع آتی از تحقیق و توسعه را امری مسلم دانست. بنابراین نمی‌توان هیچگونه شرط یا گروهی شرایط را برای سرمایه‌ای کردن قسمتی از هزینه‌های تحقیق و توسعه وضع نمود تا بین تمامی موسسات با فعالیتها و ماهیت مختلف عملیاتی تعمیم‌پذیر باشد. باید توجه داشت که اگر تمامی شرایط بالا احراز شده و قسمتی از هزینه‌های

از یک دوره مالی باشد که در این صورت بخصوص زمانی که مبالغ انباشته شده از اهمیت نسبی برخوردار باشد وضعیت مالی موسسه مبهم و پیچیده جلوه‌گر شده و به‌صورت غیرواقعی ارائه خواهد شد.

افشای اطلاعات مربوط به هزینه‌های تحقیق و توسعه

”جمع هزینه‌های تحقیق و توسعه شامل استهلاک هزینه‌های توسعه انتقالی به دوره‌های آتی که به هزینه منظور شده باید افشا شود. گردش و مانده مستهلک نشده هزینه‌های تحقیق و توسعه انتقالی به دوره‌های آتی باید افشا گردد. همچنین مبنای انتخابی یا به‌کارگرفته شده برای استهلاک مانده‌های مستهلک نشده نیز باید افشا شود.“^۸

پی‌نوشت

- ۱- استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۹ - حسابداری فعالیت‌های تحقیق و توسعه - نشریه سازمان حسابرسی
- ۲- استاندارد حسابداری مالی شماره ۲ پاراگراف ۱۱
- ۳- استاندارد حسابداری مالی شماره ۲ پاراگراف ۱۰
- ۴- استاندارد حسابداری مالی شماره ۲ پاراگراف ۲
- ۵- استاندارد حسابداری مالی شماره ۲ پاراگراف ۳
- ۶- پرویز، ا. جواهری، کتاب نظری بر اصول متداول حسابداری، صفحه ۱۲۹
- ۷- استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۹ - حسابداری فعالیت‌های تحقیق و توسعه بند ۱۷ - انتشارات سازمان حسابرسی
- ۸- استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۹ - حسابداری فعالیت‌های تحقیق و توسعه - سازمان حسابرسی

منابع

- ۱- پرویز، ا. جواهری “نظری بر اصول متداول حسابداری” چاپ دوم فصل هفتم (هزینه‌های تحقیق و توسعه)
- ۲- بیانیه شماره ۲ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB NO2)
- ۳- استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۹ - حسابداری فعالیت‌های تحقیق و توسعه - سازمان حسابرسی
- ۴- الدسون - اچ - هندریکسن - “تئوری حسابداری” چاپ هفتم فصل ۱۶ (هزینه‌های تحقیق و توسعه)

تحقیق و توسعه سرمایه‌ای گردد باز مشکل باقی مانده این خواهد بود که ما فقط قسمتی از هزینه‌های تحقیق و توسعه را در دوره‌های آتی مستهلک نموده و مبالغ سرمایه‌ای شده، نشان دهنده کلیه مبالغی که برای کسب منافع آتی به‌کارگرفته شده نخواهد بود و در نتیجه مبلغ استهلاک در هر دوره نیز از نظر هماهنگی درآمد با معادل هزینه مربوط، متناسب با درآمدهای هر یک از دوره‌های مالی آتی نخواهد شد.

۴- انباشتن کلیه هزینه‌های تحقیق و توسعه در حساب مخصوص

در این زمینه نظر بر این است که کلیه هزینه‌های تحقیق و توسعه تا زمان معلوم شدن وجود یا نبودن منافع آتی (موفقیت یا عدم موفقیت پروژه تحقیق و توسعه) در حساب جداگانه‌ای نگهداری شود. این حساب نه ماهیت دارایی ثابت دارد، نه هزینه جاری مثلاً تحت سرفصل جداگانه‌ای در ترازنامه بین داراییهای ثابت و جاری و یا به‌صورت یک حساب کاهنده حقوق صاحبان سهام آورده شود و بعد از اینکه کسب منافع آتی از پروژه محقق شد به حساب دارایی برده شود و در غیر این صورت به حساب هزینه منظور گردد. استدلال تئوری این رویه بر این مینا قرار دارد که عامل تردید در واقعیت نهایی انتفاع آتی متجلی می‌گردد زیرا هزینه‌های انباشته شده نه سرمایه‌ای تلقی می‌شوند و نه هزینه جاری و فقط در صورت احراز انتفاع آتی است که سرفصل دارایی ثابت و در صورت عدم احراز منافع آتی به هزینه جاری منظور خواهند شد.

مخالفان این استدلال ابراز می‌دارند که اولاً این هزینه‌های انباشته در حساب مخصوص، میزان قدرت تحصیل درآمد و سودآوری موسسه را غیر واقعی نشان داده و قضاوت در این مورد را مشکل خواهد ساخت؛ ثانیاً طول مدت زمانی که این هزینه‌ها در حساب مخصوص انباشته شده‌اند ممکن است بیشتر