

جایگاه مخارج بازاریابی در حسابداری تحقیق و توسعه

ملاک، تشخیص فعالیت‌های تحقیق و توسعه از دیگر فعالیت‌ها بود یا نبود عامل مهم نوآوری در این گونه فعالیت‌ها است

حمیدرضا علمشاهی

پژوهش‌ها و پویش‌ها همواره این کوشش‌ها را از دیگر کوشش‌ها با عنوان تحقیقات مستثنی می‌کنند. در همین رابطه در بند ۷ استاندارد حسابداری شماره ۷ سازمان حسابرسی - حسابداری مخارج تحقیق و توسعه - آمده است:

“ملاک تشخیص فعالیت‌های تحقیق و توسعه از فعالیت‌های غیرمبتنی بر تحقیق، وجود یا نبود عامل مهم نوآوری در این فعالیت‌ها است. اگر فعالیت مورد نظر از مسیر عادی و یک‌نواخت خود جدا شود و به عرصه‌های جدید راه یابد، معمولاً از نوع فعالیت‌های تحقیق و توسعه است. لیکن هرگاه از یک الگوی استقرار یافته تبعیت کند، فعالیت تحقیق و توسعه محسوب نمی‌شود.”

به موجب بند ۵ استاندارد پیش‌گفته، کوشش‌های تحقیق و توسعه و مخارج مربوط در سه گروه تحقیقات پایه‌ای، تحقیقات کاربردی و توسعه گروه‌بندی می‌شوند. ولی با وجود این گروه‌بندی کلی بند ۶ همان استاندارد تاکید می‌کند که “مرزبندی گروه‌های بالا اغلب مشکل است و برخی از این مخارج ممکن است

پیشرفت روزافزون فن‌آوری، ابعاد شرکت‌ها بزرگ‌تر و دامنه‌ی فعالیتشان گسترده‌تر شده است و به دلیل لزوم برنامه‌ریزی، هماهنگی و هدایت عملیات سازمانی، مدیریت شرکت‌ها از مالکیت آن‌ها جداگشته است. به این ترتیب منشاء رشد و گسترش اساسی شرکت‌ها را باید در کالاها و خدمات نوینی دانست که آن‌ها عرضه می‌کنند.

از دیگر سو، پایایی و تداوم حضور شرکت‌ها در بازارهای رقابت‌آمیز امروز نیز در حفظ و استوارسازی توان رقابتی آن‌ها با دستیابی به نوآوری‌های علمی و فنی نهفته است.

اما عرضه‌ی کالاها یا خدمات نوین که منشا رشد شرکت‌ها به شمار می‌آیند، خود پیوستاری از کنش‌های وابسته به یکدیگر، مشتمل بر تحقیق، توسعه، تولید، بازاریابی، پخش و خدمات پس از فروش است که اصطلاحاً زنجیره‌ی ارزش^۱ نامیده می‌شود. نقطه‌ی آغازین در عرضه‌ی یک کالا یا خدمت نوین، پژوهش و پویش در زمینه‌ای خاص است که از آن به عنوان تحقیق و توسعه نام برده می‌شود. به دلیل نهفتگی عامل نوآوری در این‌گونه

تشکیل شرکت‌های تجاری در اشکال حقوقی گوناگون برای گرد آمدن سرمایه‌های بیشتری جهت گسترش فعالیت‌های تولیدی، از پی‌آمدهای انقلاب صنعتی بود که با رشدی فزاینده در شمار و ابعاد شرکت‌ها هم چنان ادامه دارد. به دنبال انقلاب صنعتی، فعالیت‌های تولیدی از درون خسانه‌ها یا کارگاه‌های کوچک خانوادگی به کارگاه‌های بزرگ با کارکنان بیشتر و ماشین‌های نوساخته انتقال یافت و در کنار آن‌ها بازارهای گسترده برای دادوستد کالاها و خدمات برپا شد. به این ترتیب هم شیوه و هم شکل تولید و پخش کالاها تماماً دگرگون شد. شرکت‌های تولیدی و بازرگانی امروز به‌عنوان اشکال نوین تولید و پخش کالاها، بخش بزرگی از جامعه‌ی سازمانی کنونی را تشکیل می‌دهند. جامعه‌ی سازمانی خود انقلابی در درون انقلاب صنعتی بود. یک انقلاب در انقلاب، انقلابی که به گفته‌ی لیسندبلوم، پرچمی برای آن برافراشته نشد، هیچ‌گاه آشفتنگی را برنینگیخت، با ایستادگی روبرو نشد و زندگی ما را دگرگون ساخت. امروزه با گوناگون شدن تولیدات در اثر

کارکرد و نیز شیوهی عمل حسابداری در ارتباط با مخارج انجام شده در هر یک از مراحل زنجیره‌ی ارزش در شمای ۱ نمایان است.

اما با شناسایی مخارج طرح‌های توسعه به‌عنوان دارایی، مسالهی استهلاک این‌گونه دارایی‌ها نیز مطرح می‌شود. در همین رابطه در بند ۷ استاندارد حسابداری شماره ۷ آمده است: "اگر مخارج توسعه به‌عنوان دارایی شناسایی شود، باید آن را مستهلک کرد. استهلاک مخارج توسعه باید با آغاز تولید تجاری یا کاربرد محصول، خدمت، فرآیند یا سیستم شروع شود و "بهرمبنایی سیستماتیک به هر یک از دوره‌های مالی تخصیص یابد. مبنای مذکور ممکن است میزان فروش یا استفاده از محصول، خدمت، فرآیند یا سیستم و یا مدت زمانی باشد که انتظار می‌رود موارد مذکور به فروش برسد یا مورد استفاده قرار بگیرد."

به این ترتیب در صورتی که فرآورده یا فرآیند نوین برای عرضه به بازار تولید ایجاد شده باشد و میزان فروش یا مدت زمان مورد انتظار برای فروش، مبنای استهلاک مخارج توسعه‌ی مربوط قرار گیرد، باید بررسی‌های لازم از بازار پنهان (بالقوه) یا آشکار فرآورده یا فرآیند مورد نظر جهت اطمینان از امکان‌پذیری عرضه‌ی تجاری آن نیز انجام شود.

حسابداری مخارج بازاریابی در مرحله‌ی تولید تجاری

برای آشنایی با حسابداری مخارج بازاریابی در فرآیند توسعه، نخست نگاهی به حسابداری مخارج بازاریابی در مرحله‌ی تولید تجاری می‌اندازیم.

در فرهنگ اصطلاحات بازاریابی، عرضه عبارت است از مقدار کلایی که در یک زمان معین با بهای معین برای فروش در بازار معین پخش می‌شود. برای یک واحد انتفاعی، حاصل فروش کالاهای عرضه شده، بازدهی پولی است که همان سود ناویژه حسابداری آن را تشکیل می‌دهد و اندازه‌ی آن از رابطه‌ی زیر به‌دست می‌آید:

خصوصیات بیش از یک گروه را دارا باشد. این امر به‌ویژه در مواردی صادق است که محصولات یا خدمات جدید، پس از طی فرآیند تحقیق و توسعه وارد مرحله‌ی تولید شود و فعالیت‌های مربوط، هر دو خصوصیت تولید و توسعه را داشته باشد." در ادامه در بند ۱۱ همان استاندارد اشاره می‌شود که "مخارج تحقیقات محض و کاربردی را می‌توان به‌عنوان بخشی از عملیات مستمری تلقی کرد که لازمه‌ی نگهداشت سطح فعالیت واحد تجاری و حفظ موقعیت رقابتی آن است. چون انتظار نمی‌رود دوره‌ی مالی خاصی از نتایج این مخارج بهره‌مند گردد، لذا چنین مخارجی در دوره‌ی وقوع در صورت سود و زیان منعکس می‌شود." از سوی دیگر با تبدیل یافته‌ها و دستاوردهای پژوهشی به طرح‌های توسعه برای تولید فرآورده‌ها، ارائه‌ی خدمات یا فرآیندهای ساخت نوین، مخارج انجام شده در ارتباط با اجرای طرح‌ها به‌دلیل انتظار وجود منافع آتی از آن‌ها می‌تواند در شمار مخارج انتقالی به دوره‌های آتی قرار بگیرد. در همین رابطه در بند ۱۲ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۷، حسابداری مخارج تحقیق و توسعه، آمده است:

"اغلب می‌توان توسعه‌ی محصولات یا خدمات جدید و دارای کیفیت بهتر را از تحقیقات محض و کاربردی تمیز داد. معمولاً این‌گونه مخارج هنگامی انجام می‌شود که موفقیت پروژه از نظر تجاری و نیز منافع آتی حاصل (خواه به صورت افزایش درآمد و سود مربوط و خواه به صورت کاهش هزینه)، به‌گونه‌ای معقول مورد انتظار باشد. بنابراین مخارج یاد شده باید تا حدی که قابل بازیافت باشد به‌عنوان دارایی شناسایی گردد تا در دوره‌های آتی براساس معیارهای شناخت هزینه به سود و زیان منظور شود." در ادامه و در بند ۱۳ استاندارد، شرایط شناسایی مخارج توسعه به‌عنوان دارایی برشمرده شده است.

کوشش‌های انجام شده در گذار یک زنجیره‌ی ارزش، طبقه‌بندی مخارج برحسب

بهای کالاهای فروخته - فروش کالا = سود ناویژه
شکل گسترده این رابطه برابر است با:

کمیت کالاهای فروخته = سود ناویژه
(بهای یک واحد کالای فروخته - قیمت فروش یک واحد کالا)
با توجه به این که میزان فروش یک کالا در یک بازار معین، نشان‌دهنده‌ی سهم بازار واحد انتفاعی از آن بازار است، براین اساس شکل گسترده‌تر رابطه‌ی بالا برابر خواهد بود با:

سهم بازار \times اندازه‌ی بازار = سود ناویژه
(بهای تمام شده یک واحد کالای فروخته - قیمت فروش کالا)
در مرحله‌ی تولید تجاری، هزینه‌های تولید متحمل شده در گذار دوره، به کالای تولید شده تخصیص داده می‌شود و سپس برای تعیین سود ناویژه، بهای کالاهای فروش رفته در تقابل با فروش کالا قرار می‌گیرد.

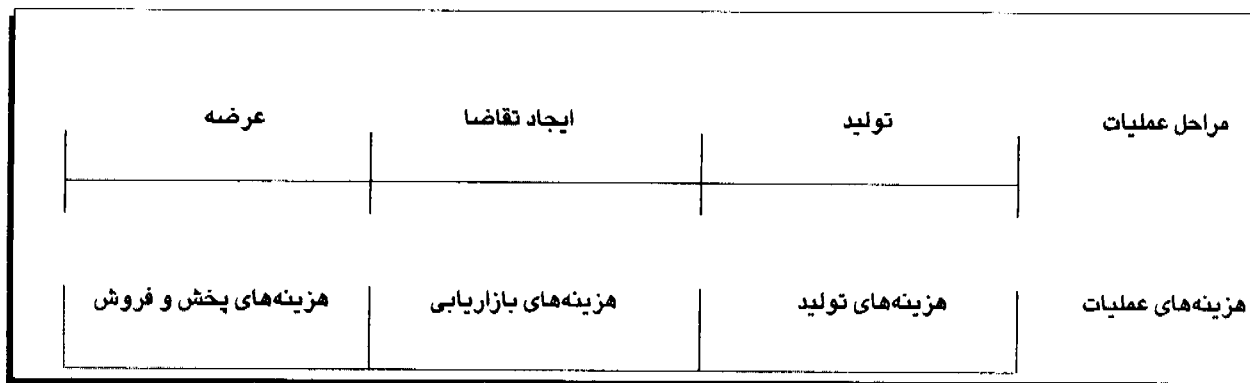
هزینه‌های بازاریابی در این مرحله که کلاً مربوط به دستیابی برای سهم بیش‌تری از بازار است همانند هزینه‌های پخش و فروش، به‌دلیل این که پس از اتمام تولید متحمل می‌شوند، تخصیص‌پذیر به کالاهای تولید شده نیستند و همراه با هزینه‌های عمومی و اداری به‌عنوان هزینه‌های عملیاتی از سود ناویژه کسر می‌گردند تا سود عملیاتی دوره به‌دست آید. به این ترتیب اندازه‌گیری اجزای پدید آورنده‌ی سود عملیاتی با توجه به عملیات تولید کالاها از یک سو و عملیات بازاریابی، پخش و فروش کالاهای تولید شده از سوی دیگر توجیه‌پذیر خواهد بود.

حسابداری مخارج بازاریابی در مرحله‌ی توسعه

اما با هزینه‌های بازاریابی در مرحله‌ی پیش از تولید تجاری که عمدتاً نیز در ارتباط با امکان‌سنجی عرضه‌ی تجاری و ارزیابی بازارهای مربوط به کالاهای تازه تولید شده است چگونه باید برخورد کرد؟ آیا این‌گونه هزینه‌ها باید به‌عنوان هزینه‌های عملیاتی در همان دوره‌ی وقوع شناسایی شوند یا این که همراه با دیگر مخارج توسعه به‌عنوان دارایی شناسایی شوند و به‌تدریج در دوره‌های

شمای ۱- زنجیره‌ی ارزش، طبقه بندی مخارج و شیوه‌ی عمل حسابداری

خدمات پس از فروش	بخش	بازاریابی	تولید	توسعه	توسعه	توسعه	تحقیق	زنجیره‌ی ارزش
فروش	فروش	بازاریابی	تولیدی	توسعه	توسعه	توسعه	پژوهشی	کارکرد مخارج انجام شده
برابر استاندارد حسابداری شماره ۳، درآمد عملیاتی	شناسایی هزینه در دوره‌ی وقوع	شناسایی هزینه در دوره‌ی وقوع	شناسایی هزینه (بهای تمام شده کالای فروش رفته) شناسایی به‌عنوان دارایی (بهای تمام شده کالای ساخته شده)	شناسایی هزینه در دوره‌ی وقوع/شناسایی به‌عنوان دارایی	شناسایی هزینه در دوره‌ی وقوع/شناسایی به‌عنوان دارایی	شناسایی هزینه در دوره‌ی وقوع/شناسایی به‌عنوان دارایی	شناسایی هزینه در دوره‌ی وقوع	شیوه‌ی عمل حسابداری
فروش	فروش	فروش	بهای کالاهای فروش رفته	عمومی	عمومی	عمومی	عمومی	طبقه‌بندی هزینه‌های شناسایی شده در صورت سود و زیان



توسط واحد مستقل طراحی مهندسی اجرا می‌شود. از این‌رو در حوزه مدیریت استراتژیک، زنجیره ارزش با توجه به واحدهای استراتژیک مرتبط با زنجیره به شکل تحقیق و توسعه، طراحی، تولید، بازاریابی، پخش و خدمات پس از فروش منظور شده است.

۲- در بند ۱۰ استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۹، کوشش‌هایی که با وجود ارتباط نزدیک با کوشش‌های تحقیق و توسعه جزو این‌گونه کوشش‌ها به‌شمار نمی‌آیند مورد اشاره قرار گرفته‌اند.

۳- در مفاهیم نظری گزارشگری مالی از واژه احتیاط به‌جای محافظه‌کاری استفاده شده است. احتیاط عبارت است از کاربرد درجه‌ای از مراقبت که در اعمال قضاوت برای انجام برآورد در شرایط ابهام مورد نیاز است به‌گونه‌ای که درآمدها یا دارایی‌ها بیشتر از واقع و هزینه‌ها یا بدهی‌ها کم‌تر از واقع ارائه نشود (بند ۲۰۱۸). برای اساس می‌توان از قید احتیاط آمیز به‌جای محافظه‌کارانه استفاده نمود.

- ۱- عسکریان، مصطفی - مدیریت بازاریابی - چاپ و نشر نیاد، ۱۳۶۹.
- ۲- کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری - رهنمودهای حسابداری - سازمان حسابرسی، ۱۳۷۸.
- ۳- کمیته فنی سازمان حسابرسی - استانداردهای حسابداری - سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰.
- ۴- مارتین ای، میلر - راهنمای به‌کارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری - ترجمه شباهنگ، رضا - سازمان حسابرسی، ۱۳۷۱.

۵- مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی - استانداردهای بین‌المللی حسابداری - سازمان حسابرسی، ۱۳۷۱.

International Accounting Standards Committee - International Accounting Standards (IAS 1999).

بین‌المللی حسابداری، ناشی از ابهامات ذاتی موجود در مورد فزونی منافع آتی در برابر این‌گونه مخارج و مخارج تحمل شده‌ی بعدی است. این نگرش احتیاط آمیز^۳ (محافظه‌کارانه) در مورد مخارج پیش‌گفته، در رهنمودها و استانداردهای حسابداری منتشره در ایران نیز به روشنی بازتاب دارد.

در بیانیه‌ی شماره ۷ رهنمودهای حسابداری، منتشره در اسفند ۱۳۷۷ (و لازم‌الاجرا در ۱۳۷۹ و ۱۳۷۸) با عنوان حسابداری تحقیقات و توسعه و سپس در استاندارد حسابداری شماره ۷ با عنوان حسابداری مخارج تحقیق و توسعه، منتشره در ۱۳۸۰، هرچند که بررسی‌های مربوط به وضعیت بازار در ارتباط با فرآیند توسعه ذکر می‌شود ولی در ضمن از شمار کوشش‌های توسعه جداگشته است (بند ۷ رهنمود و بند ۹ استاندارد). به این ترتیب در استانداردهای حسابداری ملی، مخارج بازاریابی پیش از تولید تجاری اساساً از شمار مخارج توسعه خارج است و در زمان وقوع به‌عنوان هزینه‌ی دوره شناسایی می‌شود.

۱- طراحی، ساخت و آزمایش نمونه‌ها و مدل‌ها از مرحله تولید، اساساً بخشی از فرآیند توسعه در شرکت‌ها به‌شمار می‌آیند ولی به‌دلیل لزوم کنترل استراتژیک شرکت و دستیابی به برتری‌های نسبی، این بخش از فرآیند توسعه در بسیاری از شرکت‌ها

مالی آتی مستهلک گردند؟ در بند ۸ استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۹- حسابداری کوشش‌های تحقیق و توسعه، منتشره در سال ۱۹۷۸ آمده بود:

“اما فعالیت‌های بازاریابی که پیش از آغاز تولید تجاری صورت می‌گیرد و هدف آن تعیین سودمندی فرآورده یا وجود یک بازار بالقوه‌ی فروش است، مشابه فعالیت‌های تحقیق و توسعه است. با این‌گونه مخارج گاه همانند مخارج توسعه برخورد می‌شود و بر مبنای همان معیارها به هزینه‌ی دوره منظور یا به دوره‌های آتی منتقل می‌گردد.” این نگرش به مخارج بازاریابی در فرآیند توسعه در شرکت‌ها تا هنگام بازنگری در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۹ در سال ۱۹۹۳ ادامه داشت اما در متن بازبینی شده استاندارد هر چند کوشش‌های بازاریابی پیش از آغاز تولید تجاری در شمار نمونه‌ی کوشش‌هایی که مشمول این فرآیند نمی‌شوند، قرار نگرفته است^۴ (بند ۱۰ استاندارد) ولی شیوه‌ی برخورد با مخارج بازاریابی پیش از تولید تجاری نیز همانند متن پیشین استاندارد مورد اشاره نبود و به‌جای آن در بند ۱۳ استاندارد جدید آمده است که مخارج فروش جزو مخارج تحقیق و توسعه قرار نمی‌گیرد.

این بازنگری محافظه‌کارانه در برخورد با این مخارج از سوی هیئت استانداردهای