

استاندارد حسابداری شماره ۷

حسابداری مخارج تحقیق و توسعه

فهرست مندرجات

| شماره بند | |
|-----------|--|
| ۱ - ۲ | . دامنه کاربرد |
| ۳ | . تعاریف |
| ۴ - ۹ | . انواع مخارج تحقیق و توسعه |
| ۱۰ - ۲۱ | . حسابداری مخارج تحقیق و توسعه |
| ۲۲ | . افشا |
| ۲۳ | . تاریخ اجرا |
| ۲۴ | . مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری |

استاندارد حسابداری شماره ۷
حسابداری مخارج تحقیق و توسعه

این استاندارد باید با توجه به "مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری" مطالعه و بکار گرفته شود.

دامنه کاربرد

۱. این استاندارد در رابطه با حسابداری مخارج تحقیق و توسعه کاربرد دارد.

۲. فعالیتهای زیر در این استاندارد مورد بحث قرار نمی‌گیرد:

- الف. فعالیتهای تحقیق و توسعه‌ای که به موجب قرارداد برای دیگران انجام می‌شود.
- ب. عملیات اکتشاف نفت، گاز و ذخایر معدنی.

تعاریف

۳. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

. تحقیق و توسعه فعالیتهایی است که در یکی (یا بیش از یکی) از زمینه‌های گسترده زیر واقع شود:

- الف. تحقیق محض (یا پایه‌ای) کار تجربی یا نظری است که عمدتاً به منظور کسب دانش علمی یا فنی جدید انجام می‌شود و اساساً معطوف به هدف کاربردی مشخصی نیست.
- ب. تحقیق کاربردی پژوهشی بدیع یا منتقدانه است که به منظور کسب دانش علمی یا فنی جدید انجام می‌شود و معطوف به هدف کاربردی مشخصی است.

ج. توسعه عبارت است از بکارگیری دستاوردهای تحقیقاتی یا سایر دانشها در برنامه یا طرحی برای:

- ۱. تولید مواد، ابزار و محصولات یا ارائه خدمات جدید یا اساساً بهسازی شده،
- ۲. استقرار فرایندها یا سیستمهای جدید پیش از آغاز تولید یا کاربرد تجاری، یا
- ۳. بهسازی اساسی مواردی که قبلاً تولید یا ارائه گردیده و یا استقرار یافته است.

انواع مخارج تحقیق و توسعه

۴. اصطلاح تحقیق و توسعه در حال حاضر طیف وسیعی از فعالیتهای، از جمله فعالیتهای بخش خدمات را در بر می‌گیرد. تعاریفی که برای انواع مختلف تحقیق و توسعه در این استاندارد بکار رفته است مبتنی بر تعاریف مورد استفاده سازمان همکاری و توسعه اقتصادی است که در مقیاسی جهانی برای گردآوری آمار درخصوص این موضوع بکار می‌رود. واژه توسعه در برگیرنده فعالیتهای مرتبط با گسترش واحدهای تولیدی موجود و یا ایجاد واحدهای تولیدی جدید فاقد نوآوری که معمولاً عناوینی از قبیل طرح توسعه، توسعه و تکمیل و غیره به آن اطلاق می‌گردد، نمی‌باشد.

۵. طبقه‌بندی مخارج تحقیق و توسعه اغلب به نوع فعالیت واحد تجاری و سازمان آن بستگی دارد. با این حال، چنین مخارجی را می‌توان به سه گروه کلی تحقیقات محض، تحقیقات کاربردی و توسعه طبقه‌بندی کرد.

۶. مرزبندی گروه‌های بالا اغلب مشکل است و برخی از این مخارج ممکن است، خصوصیات بیش از یک گروه را دارا باشد. این امر به ویژه در مواردی صادق است که محصولات یا خدمات جدید، پس از طی فرایند تحقیق و توسعه وارد مرحله تولید شود و فعالیتهای مربوط هر دو خصوصیت تولید و توسعه را داشته باشد.

۷. ملاک تشخیص فعالیتهای تحقیق و توسعه از فعالیتهای غیر مبتنی بر تحقیق، وجود یا نبود عامل مهم نوآوری در این فعالیتهاست. 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.

۸. نمونه‌ای از فعالیتهای که معمولاً فعالیت تحقیق و توسعه تلقی می‌شود، عبارت است از:

فعالتهای تحقیق

الف. کارهای تجربی، نظری و سایر کارهایی که معطوف به دستیابی به دانش جدید یا پیشبرد دانش موجود باشد،

ب. کنکاش در جهت کشف موارد کاربرد دانش مذکور،

ج. فرموله کردن و طراحی کاربردهای احتمالی کارهای مذکور،

د. جستجو جهت محصول، خدمت یا فرایند جایگزین، و

ه. ایجاد سیستم نرم‌افزار رایانه‌ای برای استفاده در یک فعالیت خاص تحقیق.

فعالتهای توسعه

الف. ارزیابی محصول، خدمت یا فرایند جایگزین،

ب. طراحی، ساخت و آزمایش نمونه‌ها و مدلها قبل از مرحله تولید،

ج. طراحی ابزار، قالبها، محصولات، خدمات، فرایندها یا سیستمهایی با هدف بکارگیری فناوری جدید یا بهسازی موارد موجود،

د. طراحی، ساخت و راه‌اندازی تجهیزات و ماشین‌آلات آزمایشی در حدی که از نظر اقتصادی، تولید تجاری تلقی نشود، و

ه. ایجاد سیستم نرم‌افزار رایانه‌ای برای استفاده در یک فعالیت خاص توسعه.

۹. نمونه فعالیتهایی که ممکن است با فعالیت تحقیق و توسعه ارتباط نزدیک داشته باشد، لیکن فعالیت تحقیق و توسعه محسوب نمی‌شود عبارت است از:

الف. آزمایش و بررسی تجهیزات در مراحل اولیه تولید تجاری و کنترل کیفی و کمی محصولات در مراحل تولید تجاری،

ب. تغییرات ادواری و معمول در ابزار، قالبها، محصولات، خدمات و یا فرایندهای موجود حتی اگر نوعی بهسازی محسوب شود،

ج. تطبیق امکانات موجود تولید با الزامات خاص یا نیاز مشتری به عنوان بخشی از فعالیت مستمر تجاری،

د. هزینه‌های مربوط به رفع عیوب ماشین‌آلات در دوران تولید تجاری،

ه. کارهای حقوقی و اداری در ارتباط با تقاضای ثبت، سوابق و دعاوی مربوط به حق اختراع و فروش یا صدور پروانه تولید،

و. فعالیتهایی (از جمله مهندسی ساخت و طراحی) در جهت ساخت، جابجایی، آرایش جدید یا راه اندازی تجهیزات و تأسیسات به جز آنهایی که تنها در ارتباط با پروژه تحقیق و توسعه خاصی انجام شود،
ز. بررسی وضعیت بازار، و

ح. ایجاد و توسعه سیستم رایانه‌ای برای بهبود روشهای اداری یا فروش، هزینه اجاره نرم افزار رایانه‌ای غیر مرتبط با فعالیت خاص تحقیق و توسعه و هزینه‌های مستمر بهبود سیستم نرم افزاری موجود.

حسابداری مخارج تحقیق و توسعه

۱۰. مخارج تحقیق محض و کاربردی (به استثنای اقلام مورد اشاره در بند ۱۹) باید در دوره وقوع، به عنوان هزینه شناسایی شود.

۱۱. مخارج تحقیقات محض و کاربردی را می‌توان به عنوان بخشی از عملیات مستمری تلقی کرد که لازمه نگهداشت سطح فعالیت واحد تجاری و حفظ موقعیت رقابتی آن است. چون انتظار نمی‌رود دوره مالی خاصی از نتایج این مخارج بهره‌مند گردد، لذا چنین مخارجی در دوره وقوع در صورت سود و زیان منعکس می‌شود.

۱۲. اغلب می‌توان توسعه محصولات یا خدمات جدید و دارای کیفیت بهتر را از تحقیقات محض و کاربردی تمیز داد. معمولاً این گونه 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)، به گونه‌ای معقول، مورد انتظار باشد. بنابراین، مخارج یادشده باید تا حدی که قابل بازیافت باشد به عنوان دارایی شناسایی گردد تا در دوره‌های آتی براساس معیارهای شناخت هزینه به سود و زیان منظور شود.

۱۳. مخارج توسعه باید در دوره وقوع هزینه شود، مگر در صورت وجود کلیه شرایط زیر که باید آن را به عنوان دارایی شناسایی کرد:

الف. پروژه‌ای موجود بوده و به روشنی تعریف و مشخص شده باشد،

ب. مخارج مربوط به طور جداگانه قابل تشخیص و به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد،

ج. ماحصل چنین پروژه‌ای، از جهات زیر، با اطمینان معقولی، مثبت ارزیابی شده باشد:

– امکان پذیری آن از نظر فنی، و

– قابلیت تداوم نهایی آن از نظر تجاری در پرتو عواملی، نظیر شرایط احتمالی بازار (از جمله محصولات رقیب)، افکار

عمومی، قوانین مربوط به حمایت از مصرف‌کننده و قوانین محیط زیست، یا

– حصول اطمینان معقول از قابل استفاده بودن محصول یا فرایند برای واحد تجاری در شرایطی که هدف استفاده داخلی باشد،

د. به گونه‌ای معقول چنین انتظار رود که درآمدهای آتی مربوط، مبالغی بیش از میزان لازم جهت بازیافت مخارج توسعه و

مخارج تحمل شده بعدی (مخارج بعدی توسعه پروژه و مخارج تولید، فروش و اداری مربوط) ایجاد می‌کند، و

ه. جهت تکمیل پروژه و تأمین هر گونه افزایش لازم در سرمایه در گردش، منابع کافی موجود یا دسترسی به آن، به گونه‌ای معقول مورد انتظار باشد.

۱۴. در شرایط یادشده در بند ۱۳، مخارج توسعه را باید تا میزانی به عنوان دارایی شناسایی کرد که نسبت به باز یافت آن اطمینان معقول وجود داشته باشد.

۱۵. در ملاحظات مندرج در بند ۱۳، ابهامات ذاتی قابل توجهی موجود است. ارزیابی قابلیت تداوم پروژه از نظر فنی، تجاری و مالی، نیازمند همکاری افراد مختلفی با سطوح قضاوت مختلف خواهد بود. ترکیب ارزیابیهای معتبر و متفاوت این افراد ممکن است ارزیابیهای بسیار متفاوتی را در خصوص وجود و میزان منافع آتی به دست دهد.

۱۶. چنانچه خصوصیت احتیاط در بررسی این ابهامات مدنظر قرار گیرد، منافع آتی اغلب طرحهای توسعه آنقدر مبهم است که نمی تواند شناخت مخارج توسعه را به عنوان دارایی توجیه کند. با این حال، در صنایع خاصی ممکن است تعدادی از طرحهای عمده توسعه واجد معیارهای مندرج در بند ۱۳ باشد. به این ترتیب، چنانچه براساس شواهد موجود و همراه با احتیاط لازم، چنین قضاوت شود که مخارج طرحهای توسعه واجد معیارهای یادشده است، این مخارج به عنوان دارایی شناسایی می شود.

۱۷. اگر مخارج توسعه به عنوان دارایی شناسایی شود باید آن را مستهلک کرد. استهلاک مخارج توسعه باید با آغاز تولید تجاری یا کاربرد محصول، خدمت، فرایند یا سیستم شروع شود و بر مبنای سیستماتیک، به هریک از دوره های مالی تخصیص یابد. مبنای مذکور ممکن است میزان فروش یا استفاده از محصول، خدمت، فرایند یا سیستم یا مدت زمانی باشد که انتظار می رود موارد مذکور به فروش رسد یا مورد استفاده قرار گیرد.

۱۸. مخارج توسعه هر پروژه که به عنوان دارایی شناسایی شده است، باید در پایان هر دوره مالی بررسی شود. در مواردی که شرایط توجیه کننده شناخت مخارج به عنوان دارایی (مندرج در بند ۱۳) وجود نداشته یا قابل تردید باشد، این مخارج باید، پروژه به پروژه، به میزانی که باز یافت نمی شود، بلافاصله هزینه شود.

۱۹. بهای تمام شده داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهودی که به منظور تأمین تسهیلات لازم جهت فعالیتهای تحقیق و توسعه طی چند دوره مالی خریداری یا ساخته می شود، باید جزء مخارج سرمایه ای منظور و در طول عمر مفید آنها، مستهلک شود.

۲۰. به منظور تأمین وسایل لازم جهت فعالیتهای تحقیق و توسعه، ممکن است داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهودی خریداری یا ساخته شود. استفاده از این داراییها معمولاً چندین دوره مالی به طول خواهد انجامید. به این ترتیب، آنها را باید جزء مخارج سرمایه ای منظور و در طول عمر مفیدشان مستهلک کرد. مبلغی که به این صورت مستهلک می شود در صورتهای مالی، جزء مخارج تحقیق و توسعه منظور و طبق استاندارد مربوط افشا می شود.

۲۱. مخارج توسعه ای که قبلاً به هزینه منظور شده است نباید به حساب دارایی برگشت شود، حتی اگر موارد عدم اطمینانی که باعث به هزینه منظور کردن آنها گردیده بود بر طرف شده باشد.

افشا

۲۲. علی‌رغم وجود ابهامات ذاتی در پروژه‌های تحقیق و توسعه، این فعالیتها از نظر پیش‌بینی وضعیت آتی واحد تجاری دارای اهمیت است. بنابر این لازم است موارد زیر در یادداشتهای توضیحی افشا شود:

الف. رویه حسابداری مخارج تحقیق و توسعه (از جمله روشهای استهلاک، عمر مفید یا نرخهای استهلاک مخارج توسعه) طبق استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان " نحوه ارائه صورتهای مالی "،

ب. مجموع مخارج تحقیق و توسعه که به سود و زیان دوره منظور شده است. مبلغ مزبور باید به "مبالغی که طی دوره جاری مستقیماً به هزینه منظور شده" و "مبالغ انتقالی از حساب دارایی" تفکیک شود، و

ج. گردش حساب دارایی (مخارج توسعه).

مخارج توسعه‌ای که به عنوان دارایی شناسایی شده است باید جزء داراییهای نامشهود در ترازنامه انعکاس یابد.

تاریخ اجرا

۲۳. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۲۴. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۸ با عنوان **داراییهای نامشهود** نیز رعایت می‌شود.