



# A Proper Framework for Designing Features of Research & Development Tax Credit in Iran

- **Article Type:** Research Paper
- **Vol. 33 | No. 3 | Serial 91 | Oct. 2023**
- **Received:** 2023.09.02
- **Revised:** 2024.03.01
- **Accepted:** 2024.07.21
- **Published Online:** 2024.07.21
- **Pages:** 5-18
- **P-ISSN:** 1027-2690
- **E-ISSN:** 2783-4514

1. Meysam Narimani
2. Mitra Karami
3. Alireza Shojamoradi
4. Seyed Mohammad Sahebkar Khorasani
5. Mehdi Elyasi
6. Hamidreza Sahari

## Keywords

Innovation & Technology Policy, Research & Development Costs, Tax Exemptions, Tax Credit, Tax Credit Program Features.

1. Assistant Professor of Science & Technology Policy Making, Technology Studies Institute, Tehran, Iran (Corresponding Author)  
narimani@tsi.ir  
**ORCID:** 0000-0002-4204-3565
2. PhD in Technology Management, Technology Studies Institute, Tehran, Iran  
Mitra.karami@gmail.com  
**ORCID:** 0009-0006-5931-9974
3. Master of Science in Chemistry Engineering, Technology Studies Institute, Tehran, Iran  
shoja67@gmail.com  
**ORCID:** 0000-0002-0359-1809
4. Assistant Professor of Mechanical Engineering, Technology Studies Institute, Tehran, Iran  
sahebkar@tsi.ir  
**ORCID:** 0000-0003-3790-740X
5. Associate Professor of Technology Management, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran  
elyasimail@gmail.com  
**ORCID:** 0000-0002-9883-3187
6. Master of Science in Atomic & Molecular Physics, Centre for Progress & Development, Tehran, Iran  
hamid.sahari@gmail.com  
**ORCID:** 0000-0003-1502-0517

**Cite This Paper:** Narimani, M., Karami, M., Shojamoradi, A., Sahebkar Khorasani, S., M., Elyasi, M., Sahari, H. (2023). A Proper Framework for Designing Features of Research & Development Tax Credit in Iran. *Rahyaft*, 33 (3), 5-18. (Persian).

**DOI:** 10.22034/RAHYAFT.2024.11369.1393



Publisher: National Research Institute for Science Policy (N.R.I.S.P)

## Abstract

An important policy tool for promoting and financing innovation in economic enterprises is the research & development tax credit program. With the approval of the knowledge-based production leap law, the policy of implementing the research & development tax credit has reached the implementation stages in the country. Therefore, designing some appropriate features for the research and development tax credit program is vital in Iran. The success of tax incentive programs such as research & development tax credits is largely dependent on the effective design of the features of such programs. Appropriate design of these features considering the local requirements of different countries is a challenging activity and there is no comprehensive theoretical and empirical guidance in the literature for policy makers in this field. Choosing inappropriate features for the tax credit program, in addition to wasting public resources, can create significant unwanted consequences such as rent-seeking or encouraging companies to participate in inefficient activities. In some cases, these unintended consequences can even lead to market failure.

This article aims to propose proper design features for the national research & development tax credit program based on global experiences and the opinions of local experts. For this purpose, at first, the various features of the design of the tax credit program were extracted using reliable sources, and then the appropriate features of the design of the research and development tax credit program for the country were identified using semi-

structured interviews with the key stakeholders (custodian institutions, evaluation bodies & applicant companies) of the mentioned program. The results of the content analysis of the interviews were categorized into 10 main categories and 33 subcategories. Finally, a framework for the appropriate features of research & development tax credit was proposed by further analysis & interpretation of the findings.

The presented framework proposes a volume-based method, transferability to future years, prioritization of current costs over capital costs, triple research & development acceptance criteria & no cost ceilings for the first implementation years of the program. Based upon the proposed triple criterion the qualified research & development project shall be systematic, innovative & technological. The current framework doesn't propose differentiation of research & development tax credit rates for different industries for the simplicity of implementing the program in the first years but as time passes differentiated rates can be considered for different sectors or even different firm sizes.

Another important issue is finding the inclusion and non-inclusion areas for the tax credit program. In line with the experience of the other countries, the presented framework proposes inclusion of all projects except the projects in the area of arts, humanities and social sciences. Although research and development activities in the fields of arts, humanities and social sciences are not accepted in the tax credit programs of most countries, in case of meeting special requirements, these activities can be considered as supporting research and development activities and eligible for tax credit. Regarding the evaluation process of the research & development tax credit, this article suggests a two-step evaluation process. The first step comprises the project appraisal & the second step includes the research & development project implementation costs evaluation. Considering the variety of projects that can be candidates for the tax credit program, a qualified evaluation committee shall be formed under the supervision of the vice presidency for science, technology and knowledge-based economy. The existing experience of executing national programs such and tax exemption of knowledge-based companies is beneficial in this field. Also,

considering the newness of the tax credit program in the country, it is necessary to design and implement a coherent and targeted training & promotion program to gain the trust of companies with potential qualified research & development projects.

Finding the right place for research and development tax credits in the national framework of tax policies in the field of technology and innovation is crucial. In other words, we need a comprehensive model in which different tax incentives such as science & technology parks tax support, tax exemptions for knowledge-based companies, research & development tax credits, investment tax credits & also tax support of technological areas in industries and mines under the law on removing obstacles to production, should be taken into consideration in a complete and integrated manner. It is also important to consider synergy between tax and non-tax tools in the field of technology and innovation policy, including financial support to reduce any possible overlaps and help the appropriate arrangement of financial incentives which is the concern of national policymakers in the field of technology and innovation.



# چارچوب مناسب ویژگی‌های طرح اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ایران

۱. میثم نریمانی
۲. میترا کرمی
۳. علیرضا شجاع‌مرادی
۴. محمد صاحبکار خراسانی
۵. مهدی الیاسی
۶. حمیدرضا سحری

- نوع مقاله: پژوهشی
- دوره ۳۳ | شماره ۳ | پیاپی ۹۱ | مهر ۱۴۰۲
- تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۶/۱۱
- تاریخ بازنگری: ۱۴۰۲/۱۲/۱۱
- تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۱/۲۰
- تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۳/۰۴/۳۱
- صفحات: ۱۸-۵
- شاپای چاپی: ۱۰۲۷-۲۶۹۰
- شاپای الکترونیکی: ۲۷۸۳-۴۵۱۴

## کلیدواژه‌ها

سیاست فناوری و نوآوری، هزینه‌های تحقیق و توسعه، معافیت مالیاتی، اعتبار مالیاتی، ویژگی‌های طرح اعتبار مالیاتی.

۱. استادیار سیاست‌گذاری علم و فناوری، پژوهشکده مطالعات فناوری، تهران، ایران (پدیده‌آور رابط) [narimani@tsi.ir](mailto:narimani@tsi.ir)  
ORCID: 0000-0002-4204-3565

۲. دانش‌آموخته دکتری مدیریت فناوری، پژوهشکده مطالعات فناوری، تهران، ایران [Mitra.karami@gmail.com](mailto:Mitra.karami@gmail.com)  
ORCID: 0009-0006-5931-9974

۳. دانش‌آموخته مهندسی شیمی، پژوهشکده مطالعات فناوری، تهران، ایران [shoja67@gmail.com](mailto:shoja67@gmail.com)  
ORCID: 0000-0002-0359-1809

۴. استادیار مهندسی مکانیک، پژوهشکده مطالعات فناوری، تهران، ایران [sahebkar@tsi.ir](mailto:sahebkar@tsi.ir)  
ORCID: 0000-0003-3790-740X

۵. دانشیار مدیریت فناوری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران [elyasimail@gmail.com](mailto:elyasimail@gmail.com)  
ORCID: 0000-0002-9883-3187

۶. دانش‌آموخته فیزیک اتمی و مولکولی، مرکز همکاری‌های تحول و پیشرفت، تهران، ایران [hamid.sahari@gmail.com](mailto:hamid.sahari@gmail.com)  
ORCID: 0000-0003-1502-0517

استناد به این مقاله: نریمانی، م.، کرمی، م.، شجاع‌مرادی، ع.، صاحبکار خراسانی، م.، الیاسی، م.، سحری، ح. (۱۴۰۲). چارچوب مناسب ویژگی‌های طرح اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ایران. *رهیافت*، ۳۳ (۳)، صص. ۱۸-۵.  
DOI: 10.22034/RAHYAFT.2024.11369.1393

ناشر: مرکز تحقیقات سیاست علمی کشور



## چکیده

یکی از ابزارهای مهم سیاستی برای ارتقا و تأمین مالی نوآوری در بنگاه‌های اقتصادی، اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه است. با تصویب قانون جهش تولید دانش‌بنیان، سیاست اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به مرحله اجرایی‌سازی در کشور نزدیک شده است. از این‌رو لازم است بررسی مناسبی به منظور طراحی ویژگی‌های مناسب برنامه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ایران صورت گیرد. ویژگی‌های برنامه اعتبار مالیاتی در کشورهای مختلف بر اساس سیاست‌های علم و فناوری و با در نظر گرفتن مقتضیات بومی کشورهای مختلف تعیین می‌شود. در این مقاله، ویژگی‌های مهم برنامه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه کشورهای مختلف از ادبیات نظری استخراج شده و بر اساس آن سؤالات پرسش‌نامه تعیین شده است. برای جمع‌آوری داده‌های متنی، با بازیگران کلیدی این برنامه (نهادهای متولی، بدنه ارزیابی و شرکت‌های متقاضی) مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته انجام شده است. نتایج حاصل از تحلیل محتوای متون کیفی در قالب ۱۰ مقوله اصلی و ۳۳ مقوله محوری مرتبط با آنها دسته‌بندی شدند. در نهایت با ساماندهی مقولات محوری و تکمیل مصاحبه‌ها، چارچوبی برای ویژگی‌های مناسب طرح اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ایران ارائه شد.

در چارچوب یادشده در زمینه مراحل، کارکردها و نهادهای درگیر در فرایند اعطای اعتبار مالیاتی پیشنهادهایی ارائه شده است. از جمله موارد پیشنهادشده در چارچوب یادشده می‌توان به استفاده از شیوه معیار حجمی در هزینه‌کرد، قابلیت انتقال به سال‌های آتی، ارتقای نظام حسابداری شرکتی ثبت هزینه‌کرد، لزوم استفاده از آزمون‌های افقی هزینه‌ها، توجه به سطوح آمادگی

فناوری و ویژگی‌های صنایع مختلف، در نظر گرفتن هزینه‌های همکاری فناورانه، اولویت هزینه‌های جاری نسبت به هزینه‌های سرمایه‌ای و انجام ارزیابی دومارحله‌ای با رویکرد تفکیک نهادی اشاره کرد. همچنین با توجه به نوپا بودن برنامه اعتبار مالیاتی در کشور، ضرورت دارد که برنامه منسجم و هدفمندی برای ترویج این برنامه و جلب اعتماد شرکت‌های مختلف برای استفاده از این ظرفیت قانونی فراهم شده طراحی و اجرا شود.

### مقدمه

یکی از راهکارهای مهم و تنظیم‌گر دولت‌ها در حمایت از فعالیت‌های تحقیق و توسعه در بنگاه‌های اقتصادی، استفاده از مشوق‌های مالیاتی است (Campodonico et al., 2016). یکی از رایج‌ترین و پراهمیت‌ترین مشوق‌های مالیاتی هزینه‌محور، اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه است. از جمله دلایل اهمیت این مشوق مالیاتی، می‌توان به کسر مستقیم اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه از بدهی مالیاتی بنگاه و شفافیت مالیاتی ایجادشده از این طریق و همچنین هدف‌گیری و پوشش‌دهی مؤثرتر ریسک هزینه‌کردهای تحقیق و توسعه اشاره کرد (Narimani et al., 2022). بررسی‌ها نشان می‌دهد در سالیان اخیر، تعداد کشورهایی که از این ابزار برای تحریک نوآوری در سطح بنگاه استفاده می‌کنند رو به افزایش بوده است. بنا بر گزارش سازمان همکاری اقتصادی و توسعه تا سال ۲۰۲۰، تعداد ۲۱ کشور از کشورهای عضو این سازمان از ابزار اعتبار مالیاتی برای حمایت از ارتقای نوآوری در سطح بنگاه‌ها استفاده کرده‌اند (OECD, 2020).

موفقیت برنامه‌های مشوق مالیاتی نظیر اعتبار مالیاتی تا حد زیادی وابسته به طراحی مؤثر ویژگی‌های این برنامه‌هاست. طراحی مناسب این ویژگی‌ها با در نظر گرفتن شرایط بومی کشورها و آثار احتمالی آنها فعالیت‌های چالش‌برانگیز است (Xiaoyong & Gary, 2022). مطالعه جزئیات اجرای اعتبار مالیاتی در کشورهای مختلف نشان می‌دهد اجرای این ابزار در کشورهای مختلف با ویژگی‌های متفاوتی انجام شده است (OECD, 2020). سیاست‌گذاران باید در خصوص ویژگی‌هایی مانند گروه‌های هدف اصلی، نرخ مناسب و مدت اعتبار مالیاتی و مصادیق فعالیت‌های قابل قبول برای برنامه تصمیم‌گیری کنند. انتخاب ویژگی‌های نامناسب برای برنامه اعتبار مالیاتی علاوه بر اتلاف منابع عمومی، می‌تواند پیامدهای ناخواسته درخور توجهی مانند رانت‌خواری و یا تشویق شرکت‌ها به مشارکت در فعالیت‌های ناکارآمد ایجاد کند. در برخی موارد این پیامدهای ناخواسته حتی می‌تواند به شکست بازار منجر شود. به رغم اهمیت طراحی مناسب ویژگی‌های برنامه مشوق مالیاتی به منظور نیل به اهداف سیاستی تعیین‌شده، راهنمای نظری و تجربی<sup>۱</sup> کمی در ادبیات موضوع برای

سیاست‌گذاران در این حوزه وجود دارد (Larédo, 2016). لازم است توجه شود که سیاست‌های مالیاتی مشوق پژوهش و فناوری در سطح بنگاهی در ایران عمدتاً در قالب هزینه‌های قابل قبول موضوع قانون مالیات‌های مستقیم و یا معافیت درآمدی موضوع قانون حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان ارائه شده و کمتر به موضوع اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در نظام تقنینی کشور پرداخته شده است. با تصویب قانون جهش تولید دانش‌بنیان در اردیبهشت ۱۴۰۱، سیاست اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به صورت رسمی در بند «ب» ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان، تصویب و برای اجرا ابلاغ شد. بر این اساس، مواردی همچون شناسایی فعالیت‌های تحقیق و توسعه در سطح بنگاه، سطح فناوری مورد هدف، تفکیک جریان‌های درآمدی مربوط به فعالیت تحقیق و توسعه و ... مسائل جدیدی هستند که نظام اجرایی کشور با آن مواجه است و لازم است طراحی مناسبی برای آن انجام شود.

بر این اساس در این مقاله سعی شده است تا بهره‌گیری از تجارب جهانی و نظر خبرگان داخلی، ویژگی‌های مناسب طراحی برنامه اعتبار مالیاتی برای کشور تبیین و پیشنهاد شود. بدین منظور در ابتدا ویژگی‌های مختلف طراحی برنامه اعتبار مالیاتی با استفاده از منابع معتبر استخراج شده و سپس ویژگی‌های مناسب طراحی برنامه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه برای کشور با استفاده از مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته از خبرگان موضوع شناسایی شده است. نهایتاً در بخش آخر این مقاله، نتایج تحلیل کیفی یافته‌های مصاحبه‌های انجام‌شده ارائه شده است.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مطالعات مختلفی در کشور در خصوص مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه انجام شده است (Narimani et al., 2022) اگرچه تحقیقات یادشده اطلاعات ارزشمندی در خصوص مشوق‌های مالیاتی ارائه می‌دهند، با این حال دامنه تمرکز اصلی این تحقیقات، برنامه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه نبوده است. بررسی‌هایی که اتحادیه اروپا انجام داده، نشان می‌دهد که تفاوت‌های ویژگی‌های طراحی‌شده در برنامه‌های اعتبار مالیاتی کشورهای مختلف را می‌توان به صورت کلی در سه دسته «محدوده یا دامنه برنامه»<sup>۲</sup>، «هدف‌گیری»<sup>۳</sup> و «ساماندهی»<sup>۴</sup> دسته‌بندی جای داد. محدوده برنامه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، عملاً نوع هزینه‌ها و درآمدهای واجد شرایط اعتبار مالیاتی و سطح نوآوری مورد قبول فعالیت‌های تحقیق و توسعه را مشخص می‌کند. هزینه‌های قابل قبول برنامه اعتبار مالیاتی

2. scope  
3. targeting  
4. organization

1. Theoretical & Empirical Guidance

می‌تواند «مبتنی بر حجم»<sup>۱</sup> باشد و برای تمام هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط اعمال شود و یا «افزایشی»<sup>۲</sup> باشد و فقط برای بخش افزایشی هزینه تحقیق و توسعه اعمال شود. در حال حاضر، تقریباً بیشتر کشورها از روش مبتنی بر حجم در برنامه اعتبار مالیاتی خود استفاده می‌کنند. برخی کشورها مانند بلژیک، جمهوری چک، اسپانیا، ایرلند، ژاپن، پرتغال و ایالات متحده نیز رویکردی ترکیبی اتخاذ کرده‌اند.

در خصوص هزینه‌های واجد شرایط نیز کشورهای مختلف به شیوه‌های متفاوتی عمل کرده‌اند. برخی کشورها نوع هزینه‌ها و مخارجی را که به عنوان مخارج تحقیق و توسعه واجد شرایط هستند به ماشین‌آلات و تجهیزات و یا دستمزد تحقیق و توسعه محدود می‌کنند، در حالی که سایر کشورها محدوده گسترده‌تری (از جمله ساختمان و هزینه‌های سربار) را در نظر می‌گیرند. یکی از ویژگی‌های مهم دیگری که در طراحی‌های انجام‌شده میان برنامه‌های اعتبار مالیاتی کشورهای مختلف تفاوت ایجاد می‌کند، سطح نوآوری فعالیت‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط در این برنامه‌هاست. دامنه سطح نوآوری می‌تواند در محدوده جهانی، کشوری، بازار محصول و یا بنگاه باشد. «جدید بودن در سطح جهان»، معیار سختگیرانه‌ای است که در سیزده کشور عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی در حال استفاده است. در بیشتر کشورها، محدوده نوآوری فعالیت‌های تحقیق و توسعه در سطح «جدید بودن در سطح کشور» تعریف شده است که برآورده کردن آن برای بنگاه‌ها آسان‌تر است با این حال، اجرای این نوع از برنامه‌ها به بودجه بیشتری نیاز دارد.

طرح‌های اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه را می‌توان به گونه‌ای طراحی کرد که گروه‌های هدف خاصی را مورد توجه قرار دهند. این تمرکز معمولاً متأثر از سیاست‌های بالادستی تعیین شده است. دولت‌ها با انتخاب مناسب گروه‌های هدف می‌توانند از بخش‌های خاصی از اقتصاد حمایت کنند. بنابراین، دامنه و نوع هدف‌گذاری با توجه به خط‌مشی‌های تعیین‌شده تعیین می‌شود. برای هدف‌گذاری برنامه اعتبار مالیاتی می‌توان از متغیرهایی چون اندازه و سن بنگاه، منطقه جغرافیایی، نوع فعالیت و یا نوع فناوری مورد استفاده بنگاه‌ها استفاده کرد.

علاوه بر هدف‌گیری صریح بنگاه‌ها یا صنایع خاص، برخی کشورها در طراحی برنامه اعتبار مالیاتی خود از هدف‌گیری ضمنی<sup>۳</sup> از طریق اعمال نرخ‌های متفاوت برای گروه‌های مختلف و یا در نظر گرفتن سقف اعطای اعتبار مالیاتی برای گروه‌های مختلف بنگاه‌ها استفاده می‌کنند. از دیگر ویژگی‌های طراحی‌های اعتبار مالیاتی، در نظر

گرفتن شرایط «رو به جلو یا عقب»<sup>۴</sup> برنامه است که بر اساس آن انتقال هزینه‌های تحقیق و توسعه رو به گذشته و یا آینده امکان‌پذیر می‌شود. یکی دیگر از ویژگی‌های مهم در طراحی برنامه اعتبار مالیاتی مرتبط با جنبه‌های «ساماندهی»<sup>۵</sup> این برنامه است. منظور از ساماندهی، در نظر گرفتن ابعاد اجرایی و نرخ مناسب اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه است (Straathof et al., 2014). برنامه اعتبار مالیاتی مانند هر برنامه دیگری دربرگیرنده هزینه‌های اجرایی است. این هزینه‌ها به طور کلی دربرگیرنده هزینه‌های اجرایی شدن طرح و نیز نرخ در نظر گرفته‌شده برای تخصیص اعتبار مالیاتی هستند. نرخ برنامه اعتبار مالیاتی، نشان‌دهنده جنبه‌های «سخت‌مندی»<sup>۶</sup> این برنامه است و به طور کلی هرچه نرخ سخت‌مندی یک برنامه اعتبار مالیاتی بیشتر باشد، در شرایط اعطای آن سختگیری بیشتری لحاظ خواهد شد. بررسی برنامه اعتبار مالیاتی کشورهای مختلف نشان می‌دهد که سخت‌مندان‌ترین مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه در میان کشورهای پرتغال، فرانسه و اسپانیا وجود دارد. برخی کشورها نرخ‌های اعتبار مالیاتی سخت‌مندان‌تری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط نسبت به شرکت‌های بزرگ قائل می‌شوند (Appelt et al., 2016).

امکان انجام فرایندهای مرتبط با اعطای برنامه اعتبار مالیاتی به صورت برخط و یک مرحله‌ای<sup>۷</sup>، به کاهش هزینه‌های اجرای برنامه و افزایش کارایی آن منجر خواهد شد. از آنجا که اجرای برنامه‌های مشوق مالیاتی تحقیق و توسعه همچون اعتبار مالیاتی دربرگیرنده هزینه‌های درخور توجهی برای دولت‌هاست، بنابراین، ارزیابی میزان نزدیک شدن به اهداف در نظر گرفته‌شده برای این برنامه‌ها ضروری است. سیاست‌گذاران با استفاده از نتایج این ارزیابی‌ها می‌توانند در صورت لزوم به بازبینی ویژگی‌های این ابزارهای سیاستی اقدام کنند (Tassey, 2007). در مجموع، بررسی مطالعات پیشین نشان می‌دهد که کشورهای مختلف، ویژگی‌های مختلفی برای برنامه اعتبار مالیاتی خود طراحی کرده‌اند که متأثر از سیاست‌های علم و فناوری و اولویت‌های تعیین‌شده در آن کشورها بوده است.

### روش انجام تحقیق

در این تحقیق برای طراحی ویژگی‌های مناسب برنامه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه متناسب با ساختار نهادی و سازمانی کشور، از روش پژوهش کیفی استفاده شده است. بر این اساس، ابتدا قوانین، گزارش‌های سیاستی و اسناد مرتبط با موضوع گردآوری و بررسی شده است. در این میان، قانون مالیات‌های مستقیم، قانون حمایت از

4. carry forward or back  
5. organization  
6. Generosity  
7. Online & One- stop

1. volume based  
2. incremental  
3. implicit targeting

سیاستی طراحی شده است. روش جمع‌آوری داده در این پژوهش، انجام مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته و جمع‌آوری داده‌های متنی بوده است. گروه‌های مرتبط با موضوع در سه دسته از یکدیگر تفکیک شده و بر اساس میزان ارتباط با موضوع مصاحبه‌شوندگان انتخاب شده‌اند.

شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان، قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی و خصوصاً قانون جهش تولید دانش‌بنیان اصلی‌ترین قوانینی هستند که به شیوه‌های مختلف به اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه مربوط می‌شوند. سؤالات مصاحبه بر اساس محورهای ذکر شده در ادبیات نظری و مسائل مرتبط با قوانین و مقررات و گزارش‌های

جدول ۱. معرفی مصاحبه‌شوندگان

ردیف	میزان سابقه	سمت	نهاد مرتبط	تعداد	گروه‌های مرتبط
M تا A	۶ تا ۱۰ سال	مدیرعامل یا مدیر بخش تحقیق و توسعه	شرکت تولیدی بزرگ شرکت کوچک و متوسط	۱۳	فعالان شرکت‌های دانش‌بنیان و فتاور
N	۵ سال	مرکز شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان	معاونت علمی، فناوری و اقتصاد دانش‌بنیان	۵	مسئولین دولتی در نهادهای مرتبط
O	۷ سال	مرکز شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان	معاونت علمی، فناوری و اقتصاد دانش‌بنیان		
P	۸ سال	معاونت سیاست‌گذاری و توسعه	معاونت علمی، فناوری و اقتصاد دانش‌بنیان		
Q	۵ سال	دفتر بخش عمومی وزارت اقتصاد	وزارت امور اقتصاد و دارایی		
R	۱۲ سال	ممیز مالیاتی	سازمان امور مالیاتی	۳	کارگزاران و نهادهای ارزیاب
S	۷ سال	ارزیاب فنی	کارشناس مسئول		
T	۶ سال	ارزیاب فنی	کارشناس مسئول		
U	۷ سال	ارزیاب مالی	کارشناس مسئول		

اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در سایر کشورها مستخرج از پیشینه پژوهش مبنای طراحی رهنمود (پروتکل) مصاحبه قرار گیرد. در بعد روایی تحلیلی هم در این تحقیق با زاویه‌بندی و توجه به تنوع ذی‌نفعان کلیدی، سه دسته مصاحبه‌شونده (فعالان در شرکت‌های دانش‌بنیان، مسئولان دولتی خصوصاً در سازمان مالیاتی و معاونت علمی و فناوری رئیس‌جمهور و نیز کارگزاران و نهادهای واسط ارزیابی) انتخاب شده است تا تأثیر سوگیری احتمالی مصاحبه‌شوندگان در نتایج تحقیق کاهش یابد. برای تحقق پایایی تحقیق نیز نتایج بر اساس روش تماتیک در قالب کدهای اولیه، مقوله‌های محوری و مقوله‌های یکپارچه‌ساز جمع‌آوری و در پیل خبرگان (که جزو مصاحبه‌شوندگان نبودند) مطرح شد و نتایج با اندکی تغییر در مقوله‌های محوری تأیید شد. در بخش بعد، نتایج نهایی و یافته‌های تحقیق ارائه شده است.

### یافته‌های تحقیق

نتایج حاصل از تحلیل محتوای متون کیفی در قالب سه گروه، مطابق با دسته‌بندی ارائه‌شده در قسمت پیشینه پژوهش و در قالب ۱۰ مقوله یکپارچه‌ساز و ۳۳ مقوله محوری به شرح جدول ۲ دسته‌بندی شده‌اند.

روش تحلیل داده‌ها در این پژوهش، روش تحلیل محتوایی مقوله‌محور (تماتیک) بوده است. برای تحلیل محتوای داده‌های متنی از روش تحلیل محتوای مقوله‌محور (تماتیک) استفاده شده است. روش تحلیل تماتیک، روشی برای شناسایی، تحلیل و گزارش الگوهای درون داده است که با فرایندهای معین، داده‌های متنی و پراکنده را به داده‌های غنی تبدیل می‌کند. هدف تحلیل مقوله‌محور، شناسایی مقوله‌ها (تم‌ها)، یعنی الگوهای معنایی در داده‌های مهم یا جالب توجه پژوهشگر است که از آنها برای پاسخ به پرسش‌های پژوهش یا جمع‌آوری مطالبی در مورد ابعاد مختلف درک مسئله تحقیق استفاده می‌کنند (Creswell, 1998). تحلیل متون مصاحبه‌ها بلافاصله پس از هر مصاحبه انجام شد و استخراج مقولات تا اشیاع نظری ادامه پیدا کرد. با رسیدن به مقولات تکراری و عدم تولید مقولات جدید، فرایند مصاحبه‌ها متوقف شده است. سپس مقوله‌ها در قالب مقوله‌های محوری و مقوله‌های یکپارچه‌ساز دسته‌بندی شده‌اند. برای تحقق روایی تحقیق از سه معیار روشی، داده‌ای و تحلیلی استفاده شده است (Mohammadpur, 2013). از بعد روش و داده، مصاحبه‌ها بر اساس رهنمود (پروتکل) مصاحبه مستخرج از ادبیات نظری و گزارش‌های سیاستی و قوانین و مقررات مرتبط در ایران انجام شده است. بر این اساس تلاش شده هم گزارش‌های سیاستی و متون مرتبط با قوانین و مقررات اصلی مرتبط با اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ایران استفاده شود و هم محورهای اصلی در اجرای تجربه

جدول ۲. مقوله‌های یکپارچه‌ساز استخراج‌شده و مقوله‌های محوری مرتبط

گروه	مقوله‌های محوری	کدهای ثانویه مرتبط
هدف‌گیری و محدوده طرح	نرخ اعتبار و شرایط اعطا	<ul style="list-style-type: none"> <li>نرخ اعتبار ۱۰۰ درصدی در ابتدای برنامه</li> <li>لزوم تفاوت میان هزینه‌های تحقیق و توسعه و سرمایه‌گذاری تحقیق و توسعه</li> <li>تفکیک اجرایی میان شمول قانون دانش‌بنیان و شمول اعتبار مالیاتی</li> </ul>
	تعیین مصادیق تحقیق و توسعه	<ul style="list-style-type: none"> <li>به‌کارگیری تجربه قانون دانش‌بنیان و استفاده از سطح‌بندی فنی و دانش‌بنیانی</li> <li>محوریت فناوریانه و نوآورانه بودن در خصوص پذیرش/رد پروژهای تحقیق و توسعه</li> <li>لزوم تسلط فنی در مونتاژ و پذیرش مشروط مهندسی معکوس</li> <li>توجه به تفاوت‌های موجود میان سطح فنی میان صنایع مختلف و از سطح آمادگی فناوریانه</li> <li>در نظر گرفتن پروژه‌های حوزه علوم انسانی در برنامه پس از استخراج شاخص‌های دقیق سنجش ابعاد مختلف این نوع از پروژه‌ها</li> <li>مشمول قرار دادن طرح‌های تولید انبوه در برنامه اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری</li> </ul>
	هدف‌گیری	<ul style="list-style-type: none"> <li>هدف‌گیری غیرهدفمند در سال‌های اولیه اجرا و تعیین گروه‌های هدف در سال‌های آینده برنامه با توجه به اندازه بنگاه، سطح آمادگی فناوریانه و صنایع کلیدی</li> <li>لحاظ کردن همکاری فناوریانه در برنامه و اعمال نرخ ویژه برای این طرح‌ها در سال‌های آینده</li> </ul>
	اقدام قابل قبول هزینه‌ای	<ul style="list-style-type: none"> <li>تفکیک هزینه زمین و ساختمان از تأمین فضای کار تخصصی</li> <li>تمرکز بر نرخ استهلاک ماشین‌آلات نصب و راه‌اندازی‌شده</li> <li>اندازه‌گیری هزینه تولید نمونه اولیه</li> <li>ارزیابی فنی در برون‌سپاری پروژه تحقیق و توسعه</li> </ul>
ساماندهی	تطابق پیشنهادهای و تأیید موضوع	<ul style="list-style-type: none"> <li>تفکیک توسعه تجاری از توسعه دانشی</li> <li>ارتقای اساسی محصول موجود در پروژه‌های فاقد محصول جدید</li> <li>بهبود فناوری‌های پایه فرایندهای خط تولید</li> <li>تفکیک همکاری فناوریانه از خرید دانش فنی</li> <li>زمان اعطا و مدت اجرای طرح</li> </ul>
	ارزیابی هزینه‌کرد	<ul style="list-style-type: none"> <li>تناسب پروژه با سابقه توان تحقیق و توسعه شرکت</li> <li>تفکیک بخش خصوصاً در پروژه‌های بزرگ</li> <li>استفاده از ارزیابی فنی در ارزیابی هزینه‌ها</li> <li>ارزیابی پیشرفت پروژه به عنوان مکمل ارزیابی هزینه‌ها</li> <li>تمرکز بر ارزیابی نیروی انسانی به عنوان جزء اصلی هزینه‌های تحقیق و توسعه و تمرکز بر ملاک تخصص به‌جای مدرک و سابقه در تأیید نیروی انسانی</li> </ul>
	صحت‌سنجی اسناد	<ul style="list-style-type: none"> <li>صورت‌های مالی حسابرسی‌شده</li> <li>صورت‌های مالی پروژه‌ای در سطح شرکت</li> <li>سرفصل‌های جداگانه دارایی نامشهود و ایجاد دانش فنی</li> </ul>
	سابقه عملکرد شرکت‌ها	<ul style="list-style-type: none"> <li>تشکیل پرونده برای عملکرد تحقیق و توسعه شرکت‌ها و لحاظ کردن این عملکرد در ارزیابی‌های آینده</li> </ul>
	تقسیم کار نهادی	<ul style="list-style-type: none"> <li>ایجاد شبکه کارگزاری تخصصی فنی و مالی (موضوع/ هزینه)</li> <li>رویکرد فعال در تبدیل نیازهای کشور به پروژه‌های تحقیق و توسعه</li> <li>کاهش فاصله اعلام و تأیید</li> </ul>
	برنامه‌های ترویج و اعتمادسازی	<ul style="list-style-type: none"> <li>استفاده از شرکت‌های آموزش‌دیده و مورد تأیید برای هدایت شرکت‌ها و اجرای برنامه‌های ترویج و آموزش اعتبار مالیاتی</li> </ul>

۱. یافته‌های تحقیق در خصوص ویژگی‌های هدف‌گیری و محدوده طرح اعتبار مالیاتی

#### الف) نرخ اعتبار و شرایط اعطا

تا پیش از سال ۱۴۰۱ و تصویب قانون جهش تولید دانش‌بنیان،

در ادامه یافته‌های تحقیق به تفکیک گروه‌های «هدف‌گیری و محدوده» و «ساماندهی» طرح اعتبار مالیاتی ارائه شده است. یافته‌های گروه «هدف‌گیری» و «محدوده طرح» در مباحث مرتبط با نرخ و هدف‌گیری، در مصاحبه‌ها با یکدیگر وابستگی زیادی دارند و بدین دلیل در قالب دو گروه جداگانه ارائه نشدند.

به معنای تولید بار اول در کشور در نظر گرفته شود ممکن است به انحصاری شدن تولید برخی محصولات منجر شود. با توجه به موارد عنوان شده در خصوص نوآوری، جدید بودن در سطح کشور با در نظر گرفتن نیازهای ملی برای برنامه اعتبار مالیاتی پیشنهاد داده می‌شود.

سطح فناوری، ناظر به پیچیدگی فنی پروژه تحقیق و توسعه است. بررسی تجارب دنیا در حوزه پیاده‌سازی اعتبار مالیاتی نشان می‌دهد که این ابزار برای پوشش ریسک‌های فنی پروژه‌های تحقیق و توسعه به کار می‌رود و فعالیت‌های ساده و رایج تحقیقاتی که در شرکت‌ها به صورت روال انجام می‌شوند خارج از دامنه شمول طرح اعتبار مالیاتی هستند (EY, 2020). از منظر پیچیدگی فنی پیشنهاد می‌شود سطح‌بندی فنی مرتبط با تشخیص میزان سطح فناوریانه که در قالب اجرایی‌سازی قانون حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان در کشور پیاده‌سازی شده است، در اجرای اعتبار مالیاتی نیز مورد توجه قرار گیرد. به اذعان مصاحبه‌شونده (P): «به تفکیک رشته‌های تخصصی و بخش‌های اقتصادی، سطح‌بندی فناوریانه تهیه کردیم تا معین شود فلان کار پیچیده در حوزه پزشکی، از منظر فنی مشابه کدام کار فنی در حوزه کشاورزی است تا در رشته‌های مختلف سهل‌گیری یا سخت‌گیری بی‌جا صورت نگیرد». لذا می‌توان از این سطح‌بندی فنی تجربه‌شده برای تشخیص پیچیدگی فنی پروژه‌های تحقیق و توسعه با احراز سطح فناوری متوسط به بالا هم بهره گرفت.

یکی دیگر از موضوعات مهم در تعیین مصادیق تحقیق و توسعه، مشخص کردن حوزه‌های مورد پذیرش پروژه‌های تحقیق و توسعه است. در این خصوص در عرصه بین‌المللی شاهد پذیرش پروژه‌های حوزه‌های هنر، علوم انسانی و اجتماعی در مصادیق پروژه‌های قابل قبول برای دریافت اعتبار مالیاتی در تعداد محدودی از کشورها هستیم. در سال ۲۰۲۰، ۱۵ کشور از کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصاد و توسعه گزارش دادند که پروژه‌های حوزه‌های هنر، علوم انسانی و اجتماعی را در برنامه‌های اعتبار مالیاتی خود می‌پذیرند (Bakhshi & Puthick, 2022). این موضوع دغدغه تعداد زیادی از مصاحبه‌شوندگان این تحقیق نیز بوده است. با وجود اینکه فعالیت‌های تحقیق و توسعه در حوزه‌های هنر، علوم انسانی و اجتماعی، در برنامه‌های اعتبار مالیاتی اکثر کشورها مورد پذیرش نیست، اما در صورت برخورداری از الزامات خاص، می‌توان این دسته از فعالیت‌ها را به عنوان فعالیت‌های پشتیبان تحقیق و توسعه و مشمول برخورداری از اعتبار مالیاتی در نظر گرفت (Bakhshi & Puthick, 2022).

### ج) هدف‌گیری

هدف‌گیری برنامه اعتبار مالیاتی را می‌توان بر اساس متغیرهای مختلفی انجام داد. نتایج تحلیل داده‌های جمع‌آوری‌شده در این تحقیق نشان می‌دهد که مصاحبه‌شوندگان به طور خاصی در

به علت سقف اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، موضوع نرخ چندان محوریت نداشت و عمدتاً با شرایط اعطا موضوع حل می‌شد. در قانون رفع موانع، سقف ۱۰ درصدی از مالیات ابرازی و در قانون دانش‌بنیان، سقف فروش محصول دانش‌بنیان جلوی سوءاستفاده از این ابزار سیاستی را تا اندازه‌ای می‌گرفت. لیکن با تصویب قانون جهش تولید، نرخ ۱۰۰ درصدی بدون در نظر گرفتن سقف، چالش‌هایی را در زمینه استفاده مؤثر از این ابزار سیاستی به وجود می‌آورد. به گفته مصاحبه‌شونده N: «به علت پیش‌بینی ما از سخت‌گیری شدید سازمان مالیاتی و نپذیرفتن عمده هزینه‌های تحقیقاتی شرکت‌ها به دلایل مختلف اعم از نقص مدارک، مخدوش بودن مستندات و ... به نظر نرخ ۱۰۰ درصدی برای سالیان اول برای تحریک شرکت‌ها ضروری است. از آن بخش محدودی که سازمان مالیاتی تأیید می‌کند، بخواهیم درصدی مشوق بدهیم، دیگر چیزی نمی‌ماند». ریل‌گذاری و جذب شرکت‌ها و تشویق آنها به حرکت در مسیر تحقیق و توسعه با نرخ ۱۰۰ درصدی و بدون سقف عملیاتی، اگرچه هدف مطلوبی محسوب می‌شود، لیکن ظن سوءاستفاده و انحراف در اجرای سیاست را به دنبال دارد و پیشنهاد می‌شود با حفظ نرخ ۱۰۰ درصدی در سالیان اول، حجم‌های قابل اعطا محدود شود تا سیاست به اهداف خود نائل شود.

### ب) تعیین مصادیق تحقیق و توسعه

یکی از محورهای مهم در اجرای برنامه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، در نظر گرفتن تعریف مناسب از فعالیت‌های تحقیق و توسعه است. بررسی تجارب کشورها نشان می‌دهد که در برنامه اعتبار مالیاتی اکثر کشورها، مبنای تعریف پروژه‌های تحقیق و توسعه، تعریف ارائه‌شده در راهنمای فراسکاتی است (OECD, 2015). کشورهای مختلف با توجه به شرایط بومی خود، تفاسیر مختلفی از تعریف ارائه‌شده در راهنمای فراسکاتی داشته‌اند و در بسیاری از کشورها معیارهایی چون «نوآوری»، سطح «فناوری» و «نظام‌مندی» برای ارزیابی پروژه‌ها استفاده می‌شود.

معیار نوآوری اشاره به جدید بودن پروژه تحقیق و توسعه دارد. جدید بودن در سطح دنیا، معیار مناسبی برای کشورهای در حال توسعه نیست، چرا که تولید کالاهایی با فناوری پیشرفته در سطح دنیا جزء اولویت‌های این کشورها نیست. فعالیت‌های پیشرو و تحقیق و توسعه در شرکت‌های دانش‌بنیان ایرانی، از جنس مهندسی معکوس و بومی‌سازی توانمندی فناوریانه است و با معیار جدید بودن در دنیا، تقریباً عمده فعالیت‌های فناوریانه بنگاه‌ها نادیده گرفته می‌شوند. جدید بودن در «سطح کشور» در صورتی که به معنای «تولید بار اول محصول» در نظر گرفته شود نیز معیار چندان مناسبی برای پذیرش پروژه‌های تحقیق و توسعه به نظر نمی‌رسد و به ایجاد مشکلاتی منجر می‌شود. در صورتی که نوآورانه بودن



خصوص هدف‌گیری برنامه اعتبار مالیاتی با توجه به متغیرهای اندازه بنگاه، صنایع استراتژیک، پروژه‌های همکاری فناورانه و سطح بلوغ فناوری دغدغه‌هایی داشته‌اند. به گفته مصاحبه‌شوندگان (L)، (I) و (N): «توان مالی بنگاه‌های کوچک با بنگاه‌های بزرگ متفاوت است و شرکت‌های کوچک و متوسط به حمایت‌های بیشتری به منظور انجام فعالیت‌های تحقیق و توسعه نیاز دارند».

برخی مصاحبه‌شوندگان (K، A، C، D، G، I) به اهمیت اعتبار مالیاتی برای حمایت از صنایع استراتژیک و پرچالش کشور اشاره کرده‌اند: «بسیاری از چالش‌هایی که صنایع مختلف کشور با آن روبه‌رو هستند از سطح بالایی از فناوری برخوردار نیستند، اما انجام تحقیق و توسعه برای رفع این چالش‌ها به بهتر شدن وضعیت اقتصادی کشور منجر خواهد شد. در خصوص این صنایع لازم است در زمینه سطح فناوری سخت‌گیری صورت نگیرد تا موانع توسعه صنایع از میان برداشته شود». این پیشنهادها با نتایج تجربیات جهانی سازگار است و حتی در برخی کشورها، برنامه اعتبار مالیاتی تنها مشمول فناوری‌های خاصی می‌شوند. مثلاً در کشور بلژیک پروژه‌های تحقیق و توسعه در حوزه فناوری‌های سازگار با محیط زیست و یا در کشور اسرائیل، پروژه‌های تحقیق و توسعه حوزه‌های زیست‌فناوری و فناوری نانو از مشوق‌های مالیاتی برخوردار می‌شوند.

یکی از نکات مهمی که در طراحی برنامه اعتبار مالیاتی باید به آن توجه کرد، اهمیت لحاظ کردن طرح‌های همکاری فناورانه است. این نوع از پروژه‌ها نقش مهمی در تحریک انتقال فناوری از مراکز دانشگاهی به صنعت را دارد و در ایجاد همکاری بین صنعت و دانشگاه نقش مهمی ایفا می‌کنند. نتایج بررسی تجارب جهانی نشان می‌دهد که در برخی کشورها نرخ‌های اعتبار مالیاتی بالاتری برای این دسته از قراردادها در نظر گرفته می‌شود (OECD, 2020).

موضوع مهم دیگر هدف‌گیری برنامه اعتبار مالیاتی با توجه به سطح آمادگی فناورانه صنایع مختلف است. در اتحادیه اروپا از سال ۲۰۱۴، استفاده از سطح آمادگی فناورانه برای تعیین مرزهای حمایت مالی پروژه‌های تحقیقاتی رایج شد. در اسناد سیاستی و برنامه‌های عملیاتی تشویق نوآوری و فناوری اتحادیه اروپا به سطوح مختلفی از بلوغ فناوری برای فناوری‌های مختلف اشاره شده است.

#### د) اقدام قابل قبول هزینه‌ای

بررسی تجربیات جهانی برنامه اعتبار مالیاتی نشان می‌دهد که در اکثر برنامه‌ها اولویت با پوشش دادن هزینه‌های جاری در مقایسه با هزینه‌های سرمایه‌ای است. این امر با توجه به آثار سرریز بیشتر هزینه‌های جاری نسبت به هزینه‌های سرمایه‌ای منطقی به نظر می‌رسد. در خصوص اقدام قابل قبول هزینه‌ای لازم است، حتماً خرید زمین و ساختمان از تأمین فضای کاری تخصصی برای فعالیت‌های تحقیق و توسعه تفکیک شود. به گفته مصاحبه‌کننده (Q): «با توجه

به شرایط اقتصادی کشور، باید راه سودآوری در خریدوفروش زمین و مسکن را از اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه جدا کنیم تا برنامه از اهداف اصلی خود منحرف نشود». لذا اگر برای تأمین فضای تخصصی تحقیق و توسعه نیاز به تجهیز و تأمین وجود داشته باشد قابل پذیرش است، لیکن این پذیرش مشروط بر عدم خرید زمین و ساختمان است. در میان هزینه‌های سرمایه‌ای، هزینه‌های مرتبط با ماشین‌آلات و تجهیزات نسبت به سایر هزینه‌های سرمایه‌ای، به خصوص برای کشورهای در حال توسعه بیشتر است (Applet, 2016). کشورهای در حال توسعه به ورود و استفاده از ماشین‌آلات و تجهیزات نیاز دارند و بنابراین باید از مشوق‌های مالیاتی برای پوشش این نوع هزینه‌ها حمایت کنند. در زمینه هزینه‌های تجهیزات بر اساس مطالعات انجام‌شده پیشنهاد می‌شود فقط ماشین‌آلات نصب و راه‌اندازی شده تحقیق و توسعه به میزان استهلاک سالیانه مورد پذیرش قرار گیرد. همچنین اگر «تولید نمونه اولیه» و «برون‌سپاری پروژه» هم به عنوان اقدام قابل قبول پذیرش می‌شوند، لازم است در خصوص ارزیابی هزینه‌های مذکور، دقت فنی بالایی مبذول شود.

بعد بسیار مهم دیگر نیروی انسانی است. به گفته مصاحبه‌شونده (U): «عمده هزینه اصلی و حیاتی تحقیق و توسعه در بسیاری از پروژه‌ها مرتبط با حوزه‌های به‌کارگیری، جذب و نگهداشت نیروی انسانی تحقیق و توسعه است. از سوی دیگر، «عمده مسیر دور زدن قانون و جازدن هزینه‌های غیرقابل پذیرش به عنوان هزینه‌های قابل پذیرش در طرح اعتبار مالیاتی، معرفی افراد خارج از پروژه تحقیق و توسعه به عنوان نیروی انسانی تحقیق و توسعه است». در این خصوص استفاده از روش‌هایی همچون بررسی لیست بیمه برای ارزیابی حقوق و دستمزد پیشنهاد می‌شود.

#### ۲. یافته‌های تحقیق در خصوص ویژگی‌های ساماندهی طرح اعتبار مالیاتی

##### الف) تطابق پیشنهادها و تأیید موضوع

علاوه بر تعیین مصادیق، لازم است تطابق پروژه‌های پیشنهادی شرکت‌ها در ارزیابی اولیه بررسی و تأیید شود. در این ارزیابی لازم است توسعه تجاری از توسعه دانشی درون شرکت از یکدیگر تفکیک شود. این موضوع خصوصاً در پروژه‌های تحقیق و توسعه که نتیجه آن لزوماً محصول جدید نیست و ارتقای محصولات موجود را دنبال می‌کند، حائز اهمیت است. به گفته مصاحبه‌شونده (B): «برخی اوقات ارتقای زیرساخت‌های فنی محصول موجود از پیچیدگی فناورانه بالاتری نسبت به تولید یک محصول جدید برخوردار است؛ خصوصاً زمانی که داخلی‌سازی بسته‌های پایه فناوری محصول هدف‌گیری شده است». لذا ارتقای محصول موجود و ارتقای فرایندهای خط تولید، زمانی تأیید می‌شود که تغییر پلتفرم فناوری محصول انجام‌شده و حداکثر

ارزش بخش‌های فناوریانه تغییر کند و فقط به تولیدات هم‌خانواده و سفارشی‌سازی محصولات موجود بسنده نشود.

### ب) ارزیابی هزینه کرد تحقیق و توسعه

بخش مهم اجرای سیاست اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، ارزیابی هزینه کرد ادعایی بنگاه در تحقیق و توسعه است. از آنجا که صحت‌سنجی و ارزیابی هزینه‌ها فقط با ارائه اسناد مالی، ممکن نیست و می‌تواند به انحراف در اجرای سیاست منجر شود، لازم است در این مرحله از یک نهاد متخصص در مسائل علمی و فناوریانه برای سازمان امور مالیاتی کمک گرفته شود. به گفته مصاحبه‌شونده (E): «برای اخذ اعتبار مالیاتی، هر سندی که از شرکت خواسته شود قابل جعل و ارائه است. کمکی که ارزیابان فنی به ما می‌کنند این است که با ارائه برآوردی فنی از حجم پروژه تحقیق و توسعه، از بیش‌اظهاری جلوگیری می‌کنند». علاوه بر تکمیل ارزیابی مالی از طریق ارزیابی فنی، تسلط به توان فناوریانه و سابقه عملکرد پژوهشی شرکت و شناخت توانمندی‌های نیروی انسانی شرکت، این امکان را به نهاد ارزیاب فنی می‌دهد که برآوردی از سطح فنی شرکت پیش و پس از پروژه تحقیق و توسعه داشته باشد که در صحت‌سنجی مدارک هزینه‌ای ادعایی شرکت بسیار اهمیت دارد. به اذعان مصاحبه‌شونده (I): «تمرکز بر بضاعت فنی و سابقه شرکت، این امکان را می‌دهد که با ارزیابی مداوم حین انجام پروژه، میزان ارتقای توانمندی فناوریانه نیروی انسانی شرکت، کنترل شده و از مدرک‌سازی و بیش‌اظهاری شرکت در هزینه‌ها جلوگیری شود». در این میان ارزیابی نیروی انسانی و روند ارتقای توانمندی‌های انسانی حین انجام پروژه اهمیتی فوق‌العاده دارد».

علاوه بر موارد یادشده ارزیابی هزینه‌های تحقیق و توسعه در صنایع مختلف، نیازمند دانش تخصصی و تجارب عملیاتی ارزیابانی خبره و ماهر است. با توجه به اینکه برنامه اعتبار مالیاتی مختص تمامی شرکت‌هاست و محدود به شرکت‌های دانش‌بنیان نیست، انتظار می‌رود که تعداد زیادی درخواست از صنایع مختلف در مقاطع فراخوان‌های اعلامی از جانب شرکت‌ها دریافت شود. دبیرخانه اعتبار مالیاتی نیازمند مجهز کردن بدنه کارشناس فنی خود به منظور ارزیابی دقیق و به‌موقع درخواست‌های اعتبار مالیاتی است و ضرورت دارد که از قبل در این زمینه تمهیدات لازم انجام گیرد.

### ج) صحت‌سنجی اسناد

علاوه بر فعالیت نهاد ارزیابی فنی، نهایتاً لازم است سازمان امور مالیاتی با صحت‌سنجی اسناد، مبلغ قطعی اعتبار مالیاتی تعلق گرفته به شرکت را تعیین کند. تعیین سرفصل‌های جداگانه برای ثبت دانش فنی ایجادشده و دارایی‌های نامشهود ناشی از فعالیت‌های تحقیق و توسعه و اکتساب از این محل و نیز استفاده از ظرفیت شرکت‌های

حسابرسی و استانداردهای حسابداری همچون استاندارد شماره ۱۷ می‌تواند ابزاری مهم در صحت‌سنجی اسناد ارائه‌شده توسط شرکت‌ها باشد. به اذعان مصاحبه‌شونده (R): «ما نیازمند سازمان‌دهی و تربیت حسابرسان ویژه ارزیابی تحقیق و توسعه هستیم تا به دلیل غلبه مسائل مالی بر مسائل فنی در شرکت‌های حسابرسی موجود، خطا در ارزیابی اتفاق نیفتد. شبیه همان کاری که با حسابرسان معتمد در ارزیابی شرکت‌های دانش‌بنیان بوسیله اتفاق افتاد». موضوع مهم دیگر، الزامی کردن پیاده‌سازی مستقیم حسابداری مبتنی بر پروژه، خصوصاً برای پروژه‌های تحقیق و توسعه است. به گفته مصاحبه‌شونده (K): «تفکیک پروژه‌های تحقیق و توسعه از غیر آن و نیز تفکیک درونی آنها در صورت‌های مالی شرکت‌ها باعث تفکیک شناسایی هزینه‌های پروژه‌ها می‌شود و امکان صحت‌سنجی و راستی‌آزمایی هزینه‌کرد ذیل هر پروژه را تسهیل می‌کند». همچنین موارد مرتبط با هوشمندسازی ارزیابی و صحت‌سنجی هزینه‌ها نیز باید مورد توجه قرار گیرد. تطابق هزینه‌های اعلامی شرکت با درآمدهای اعلامی سایر مؤدیان در قالب تکمیل سامانه مؤدیان و انجام آزمون اتفاقی (رندوم چک) با اعمال جریمه سنگین برای تخلفات احتمالی می‌تواند بار ارزیابی و صحت‌سنجی را سبک گرداند.

### د) لحاظ کردن سابقه عملکرد شرکت‌ها در ارزیابی‌ها

عملکرد تحقیق و توسعه شرکت‌ها در طول سالیان متعدد نشان‌دهنده میزان جدی بودن آنها در عرصه تحقیقات است. مصاحبه‌شوندگان (G, L, N) به درستی به این موضوع اشاره کردند: «باید سابقه شرکت‌ها در ارزیابی‌ها لحاظ گردیده و در پرونده شرکت‌ها درج شود. در صورتی که این کار انجام شود می‌توان در پرونده شرکت‌ها عملکرد تحقیق و توسعه آنها را به‌راحتی رصد نمود و برای شرکت‌های خوش سابقه، امتیازات ویژه در نظر گرفت و نباید همه شرکت‌ها را با یک دید نگاه کرد».

لحاظ کردن عملکرد تحقیق و توسعه شرکت‌ها در فرایند ارزیابی شرکت‌ها بر اساس تجربیات جهانی مورد تأیید است. مثلاً در کشور ترکیه علاوه بر ارزیابی حین اجرای پروژه، پس از اتمام پروژه‌ها نیز ناظران بر نحوه تجاری‌سازی خروجی‌های پروژه‌ها نظارت دارند و نظرات خود را به شورای تحقیقات علمی و فناوری ترکیه منعکس می‌کنند. این نظرات در سوابق بنگاه‌ها درج شده و در ارزیابی‌های آینده مبنای اعطای نمرات مثبت و یا منفی خواهند بود (Tas, 2021).

### ه) تقسیم کار نهادی

تفکیک کارکرد ارزیابی به دو بخش «ارزیابی فنی» در نهاد‌های علمی و «ارزیابی مالی» در نهاد مالیاتی به ارتقای عملکرد و ارزیابی کمک می‌کند و باعث می‌شود توانمندی‌های ارزیابی علمی به عنوان کمک مؤثری به ارزیابی مالی مورد توجه قرار گیرد. به گفته یکی

از مصاحبه‌شوندگان (P): «اجرای سیاست از رویکرد منفعل به فعال تبدیل شده و نیازمندی‌های فنی کشور به عنوان پروژه تحقیق و توسعه به شرکت‌ها پیشنهاد شود تا این سیاست در مسیر رفع مشکلات کشور نقش اثربخش‌تری پیدا کند. آشنایی با توانمندی‌های فناورانه شرکت‌ها در این فرایند و واگذاری مسئولیت به شرکت‌ها اهمیت بالایی دارد». موضوع ایجاد شبکه کارگزاری ارزیابی فنی و ارزیابی مالی و نیز هویت‌دهی به کارشناسان از اهمیت بالایی برخوردار است.

#### و) استفاده از مشاوران معتمد

یکی از مشکلاتی که نمایندگان شرکت‌ها در مصاحبه‌ها به آن اشاره نمودند، پیچیدگی فرایندهای تکمیل ثبت درخواست اعتبار مالیاتی است. شرکت‌ها موظف به ارائه پرسش‌نامه‌های تخصصی و تکمیل فرم‌هایی هستند که نیازمند تخصص و دانش کافی در زمینه مدیریت طرح‌های تحقیق و توسعه است. این موضوع چالشی جدی است که شرکت‌های متقاضی با آن مواجه‌اند. به گفته مصاحبه‌شوندگان (P, D, J): «تکمیل پرسش‌نامه تحقیق و توسعه پیچیده است، با فرمی طولانی سروکار داریم که مشخصات قسمت‌های مختلف پروژه را با جزئیات از ما می‌خواهند راهنمای فرم هم به اندازه کافی کمک نمی‌کند». استفاده از شرکت‌های مشاوره اعتبار مالیاتی معتمد معاونت علمی فناوری ریاست جمهوری راهکاری عملیاتی و مفید به منظور رفع چالش یادشده محسوب می‌شود. فعالیت چنین شرکت‌هایی تحت آموزش و هدایت‌های دبیرخانه اعتبار مالیاتی، مسیر برخورداری از اعتبار مالیاتی را برای شرکت‌ها هموارتر کرده و سبب استقبال بیشتر شرکت‌ها از این برنامه نیز خواهد شد.

#### ز) برنامه‌های ترویج و اعتمادسازی

برنامه اعتبار مالیاتی نیز مانند هر برنامه ملی دیگری نیازمند

برنامه‌های ترویج و آموزش است. با توجه به آشنایی بیشتر شرکت‌های دانش‌بنیان با زیست‌بوم نوآوری و فناوری در کشور و انواع حمایت‌های موجود در این حوزه، جای تعجب نیست که این دسته از شرکت‌ها در ابتدا استقبال بیشتری از برنامه اعتبار مالیاتی کنند. با این حال ضرورت دارد که برنامه‌های هدفمند ترویج و آموزش برای صنایع مختلف کشور در نظر گرفته شود و در این خصوص اطلاع‌رسانی لازم صورت گیرد. در این خصوص می‌توان برنامه‌های ترویج ویژه‌ای با اولویت آموزش برای صنایع بزرگ و کلیدی کشور در نظر گرفت. همکاری نزدیک وزارت صمت با معاونت علمی، فناوری و اقتصاد دانش‌بنیان ریاست جمهوری در این خصوص می‌تواند بسیار سازنده و راهگشا باشد.

یکی از موارد مهمی که تقریباً تمامی شرکت‌ها به آن اشاره کردند موضوع عدم اعتماد به اجرایی شدن برنامه اعتبار مالیاتی از جانب سازمان امور مالیاتی است. اگرچه این گونه دغدغه‌های شرکت‌ها با توجه به نوبت بودن برنامه کاملاً طبیعی است، با این حال ضرورت دارد که دبیرخانه اعتبار مالیاتی در جلسات ترویج و آموزشی خود نسبت به جلب اطمینان شرکت‌ها و رفع دغدغه‌های آنها اقدام کند. برای اعتمادسازی بیشتر می‌توان جلساتی با حضور نمایندگان سازمان امور مالیاتی برگزار کرد.

#### ارائه چارچوب پیشنهادی برای ویژگی‌های مناسب طرح اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشور

با ساماندهی مقوله‌های محوری و تکمیل مصاحبه‌ها، چارچوب پیشنهادی برای ویژگی‌های مناسب طرح اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشور مشتمل بر مراحل، کارکردها و نهادها به همراه توضیحات مرتبط با آن در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳. چارچوب پیشنهادی برای ویژگی‌های مناسب طرح اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشور

مراحل اجرای سیاست	کارکرد / فعالیت	نهاد / سازمان	توضیحات / جزئیات
کلیات پروژه (تعیین ویژگی‌های هدف‌گیری و محدوده طرح اعتبار مالیاتی):	تعیین شرایط موضوعی	شورای فناوری‌ها و تولیدات دانش‌بنیان	تعیین تعریف تحقیق و توسعه و معیارهای تشخیص آن و بازنگری دوره‌ای بر اساس بازخوردها، روش حجمی با قابلیت انتقال به سنوات آتی، تعیین سطح فناوری مورد قبول (پیشنهاد سطح متوسط رو به بالا برای شروع)، تعیین سطح نوآوری پروژه (پیشنهاد جدید بودن در سطح شرکت)، تعیین نرخ و شرایط اعطا (پیشنهاد نرخ ۱۰۰ درصدی برای شروع، پروژه‌ای بودن طرح پیشنهادی، احراز ریسک فنی و تغییر پایه فناوری و محقق شدن تسلط فنی تیم اجرای طرح) تعیین مصادیق قابل قبول (پیشنهاد ارائه مصادیق در حوزه‌های فنی و مهندسی و در نظر گرفتن فعالیت‌های علوم انسانی در صورت دارا بودن نقش پشتیبان)، هدف‌گیری صحیح (پیشنهاد هدف‌گیری غیراختصاصی برای ساده کردن ارزیابی در ابتدای برنامه و هدف‌گیری بر اساس سطح آمادگی فنی، اندازه بنگاه و صنایع استراتژیک برای سال‌های آینده برنامه)
	تعیین ارقام هزینه‌ای		اولویت دادن هزینه‌های جاری نسبت به هزینه‌های سرمایه‌ای، قابل قبول بودن هزینه‌های اجاره فضای تخصصی / نیروی انسانی مستقیم / نرخ استهلاک ماشین‌آلات، مواد و قطعات نمونه اولیه / تست و آزمون / پروژه‌های برون‌سپاری و همکاری فناورانه

مراحل اجرای سیاست	کارکرد/ فعالیت	نهاد/ سازمان	توضیحات/ جزئیات
مرحله اول: ارزیابی اولیه (موضوعی)	تطابق پیشنهادها و تأیید موضوع	معاونت علمی، فناوری و اقتصاد دانش بنیان	توسعه دانشی/ زمان و مدت اجرا/ تمرکز بر پلتفرم‌های فناورانه
مرحله دوم: ارزیابی ثانویه (هزینه‌ای)	ارزیابی هزینه‌کرد و تأیید میزان اعتبار	معاونت علمی، فناوری و اقتصاد دانش بنیان	تناسب سابقه و عملکرد و در نظر گرفتن عملکرد تحقیق و توسعه در سازمان‌ها/ استفاده از ارزیابی فنی/ هوشمندسازی/ ارزیابی پیشرفت/ ارزیابی نیروی انسانی/ تفکیک بخش توسعه تجاری از دانشی، تشکیل پرونده عملکرد شرکت‌های متقاضی
مرحله سوم: صحت‌سنجی اسناد	صحت‌سنجی اسناد و اعمال معافیت	سازمان امور مالیاتی کشور	استفاده از ظرفیت شرکت‌های حسابر/ صورت‌های مالی حسابرسی‌شده/ تقاطع‌گیری/ سامانه جامع/ الگوی حسابداری پروژه‌ای/ سرفصل‌های دارایی نامشهود و دانش فنی
مرحله چهارم: امور اجرایی	ظرفیت‌سازی	معاونت علمی، فناوری و اقتصاد دانش بنیان	آموزش و اعتمادسازی، تقسیم کار نهادی

مطابق تجربه اجرای برنامه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در سایر کشورها در چارچوب پیشنهادی این مقاله ارائه شده است.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

با اجرای بند «ب» ماده ۱۱ قانون جهش دانش بنیان و تصویب برنامه اعتبار مالیاتی شاهد تحولات چشمگیری در عرصه ارائه مشوق‌های مالیاتی به پروژه‌های تحقیق و توسعه بنگاه‌های کشور بوده‌ایم. با گذشت ۱۰ سال از اجرای مشوق‌های مالیاتی محصول محور ذیل قانون دانش بنیان، ارائه مشوق‌های مالیاتی هزینه‌محور در قالب قانون جهش تولید دانش بنیان در دستور کار قرار گرفته است. اگرچه مشوق‌های مالیاتی محصول محور از منظر اجرا ساده و از نظر هدف‌گیری غیردقیق بودند، مشوق‌های مالیاتی هزینه‌محور مانند اعتبار مالیاتی از منظر اجرا، دشوار و از نظر هدف‌گیری دقیق‌اند. ناکارآمدی نظام مالیاتی و ابهام در هزینه‌کردهای واقعی بنگاه‌ها در ایران، مشکل اصلی در اجرای مؤثر اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه محسوب می‌شود، زیرا محور اجرای این سیاست، صحت‌سنجی و تفکیک دقیق هزینه‌کردهای تحقیق و توسعه بنگاه از سایر هزینه‌هاست. چارچوب پیشنهادی در این مقاله تلاش کرده است تا با استفاده از تجربه ده‌ساله اجرای مشوق‌های مالیاتی دانش بنیان، دومرحله‌ای کردن ارزیابی فرایندهای فنی و مالی، توسعه ابزارهای مالیاتی و تقاطع‌گیری خصوصاً در قالب سامانه مؤدیان، محوریت دادن به کارگزاران تخصصی و نیز سایر محورهایی که در چارچوب یادشده ارائه شده است، چارچوبی برای اجرای مؤثر اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشور پیشنهاد دهد. از آنجا که تخصیص اعتبار مالیاتی با منافع سازمان امور مالیاتی در افزایش درآمدهای مالیاتی دولت در تعارض است و با توجه به ساختار نهادی پیشنهادی که ممیزان مالیاتی صحت‌سنجی اسناد هزینه‌کرد تحقیق و توسعه را بر عهده دارند، پیش‌بینی می‌شود در تخصیص اعتبار مالیاتی توسط ممیزان سازمان امور مالیاتی چالش جدی وجود داشته باشد.

در این چارچوب مطابق تجربه اجرای سیاست در کشورهای پیشرو در زمینه اعتبار مالیاتی (Mulkay & Mairesse, 2013) ابتدا معیار حجمی برای اجرا پیشنهاد شده است، از سوی دیگر، به دلیل دشواری اجرا در نظام مالیاتی کشور و به رغم اذعان ادبیات نظری در رجحان اثربخشی، روش قابل استرداد (Acheson & Malone, 2020; Agrawal et al., 2020). با توجه به مصاحبه‌های انجام‌شده استفاده از روش «قابلیت انتقال به سال آتی» پیشنهاد شده است. همچنین باید توجه شود که موفقیت در اجرای مؤثر برنامه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به شدت به قوت و قدرت نظام مالیاتی کل کشور بستگی دارد و ضعف در نظام مالیاتی باعث انحراف در اجرای این مشوق مالیاتی می‌شود (Laplante et al., 2019; Lin & Vasarhelyi, 1980). با عنایت به اینکه از منظر اجرایی و به دلیل ضعف نهادی نظام حکمرانی دولتی در ایران، مقوله‌های ساده‌سازی اجرا و پایداری سیاست از اهمیت بالایی در تجربه اجرای مشوق‌های مالیاتی حمایت از توسعه فناوری در ایران برخوردار است (Narimani et al., 2022)، لذا کاهش نظام بوروکراسی ارزیابی و تلاش برای ارتقای روال‌های حسابداری درون شرکت، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. از این منظر در چارچوب پیشنهادی، ضمن تأکید بر لزوم تکمیل سامانه مؤدیان و آزمون‌های افقی هزینه‌های ادعایی، بر ارتقای نظام حسابداری شرکتی ثبت هزینه‌های تحقیق و توسعه و نیز اجرای روش شناسایی هزینه‌های پروژه‌ای در سطح بنگاه‌های متقاضی تأکید شده است. همچنین برای رعایت ضرورت توجه به تفاوت سطوح بلوغ فناوری صنایع مختلف در اجرای برنامه اعتبار مالیاتی (Harris et al., 2009; Castellacci & Lie, 2015). در چارچوب پیشنهادی در این مقاله بر به‌کارگیری تفاوت‌های میان بخش‌های فناورانه ناشی از تجربه اجرای قانون حمایت از شرکت‌های دانش بنیان تأکید شده است. در ادامه ضرورت انجام ارزیابی دومرحله‌ای به تفکیک نهادهای مرتبط (معاونت علمی و فناوری ریاست‌جمهوری و سازمان امور مالیاتی)

نظری اجرای اعتبار مالیاتی مورد توجه است (Castellacci & Lie, 2015). سطوح واجد شرایط آمادگی فناورانه در برنامه اعتبار مالیاتی کشورهای مختلف تابع مقتضیات بومی آن کشورهاست و با توجه به اولویت‌های توسعه فناوری و شرایط صنایع مختلف، توسط سیاست‌گذاران و مدیران رده بالای علم و فناوری تعیین می‌شود (Héder, 2017). استفاده از سطح آمادگی فناورانه نباید فقط محدود به تعیین سطح آن برای پروژه‌های تحقیق و توسعه باشد و می‌تواند با در نظر گرفتن و تعیین سطوح قابل قبول از سطح آمادگی فناورانه برای اعطای اعتبار مالیاتی، حمایت‌های دولت از پروژه‌های تحقیقاتی صنایع مختلف را به صورت هدفمندتر انجام داد. همچنین ضرورت دارد که معیارهای سطوح مختلف از سطح آمادگی فناورانه با در نظر گرفتن ویژگی‌های صنایع مختلف تغییر یابد و در قالب دستورالعمل در اختیار بنگاه‌های تحقیقاتی قرار گیرد. این امر ضمن جلوگیری از سردرگمی بنگاه‌های تحقیقاتی در تعیین سطح درست بلوغ فناوری، از سوءاستفاده‌های مالی به دلیل امکان تفاسیر مختلف از معیارهای تعیین سطوح مختلف از سطح آمادگی فناورانه جلوگیری خواهد کرد. در خصوص هدف گذاری اعتبار مالیاتی بر اساس اندازه بنگاه‌های مختلف، رویکرد مناسب اعمال نرخ‌های متفاوت با توجه به اندازه بنگاه‌هاست. به طور معمول بنگاه‌های کوچک و متوسط نسبت به بنگاه‌های بزرگ نیاز به حمایت‌های بالاتری دارند. اگرچه اعمال نرخ‌های متفاوت امری منطقی است، ولی می‌توان برای جلوگیری از پیچیدگی اجرای برنامه در سال‌های اول، نرخ‌های یکسان را اعمال کرد و با گذشت زمان به سمت اعمال نرخ‌های متفاوت برای بنگاه‌های مختلف پیش رفت. همچنین اعمال نرخ‌های متفاوت برای صنایع کلیدی دارای اهمیت استراتژیک برای کشور به همراه سختگیری کمتر در سطح فناوری پروژه‌های تحقیق و توسعه این صنایع، می‌تواند هدف گذاری مناسبی برای آینده برنامه اعتبار مالیاتی کشور باشد.

برنامه اعتبار مالیاتی با در نظر گرفتن هزینه‌های همکاری فناورانه، راهکار مناسبی به منظور حمایت از ایجاد ارتباط میان صنعت و دانشگاه است. در این زمینه برای تشویق هرچه بیشتر صنایع مختلف به منظور استفاده از پتانسیل‌های تحقیق و توسعه مراکز علمی کشور می‌توان تسهیلات ویژه‌ای برای این دسته از قراردادها در نظر گرفت. به طور مثال در قسمت هزینه‌های مشمول اعتبار مالیاتی برای این دسته از فعالیت‌های برون سپاری شده می‌توان نرخ‌های بالاتری در نظر گرفت و یا دامنه وسیع‌تری از هزینه‌ها را در نظر گرفت. یکی از موضوعات مهم دیگر مرتبط با ظرفیت‌سازی و اعتمادسازی برای ترویج هرچه بیشتر برنامه اعتبار مالیاتی در صنایع مختلف است. با توجه به کسر هزینه‌های تأیید شده تحقیق و توسعه از مالیات بر عملکرد شرکت‌ها، طبیعی است که بسیاری از شرکت‌ها در خصوص نحوه برخورد سازمان امور مالیاتی با این موضوع نگران بوده و دغدغه‌هایی داشته باشند.

برای حل این چالش، لازم است مرجع مشخصی برای حسابرسی هزینه‌کرد تحقیق و توسعه شرکت‌های متقاضی مورد پذیرش سازمان امور مالیاتی قرار گیرد. ظرفیت شرکت‌های حسابرس رسمی برای حسابرسی ویژه اقلام هزینه‌کرد که در ارزیابی فنی به تأیید می‌رسد، می‌تواند استفاده شود. اگرچه چارچوب ارائه شده در این مقاله برای شرایط ایران طراحی شده است، لیکن بخش‌های مهمی از آن نیازمند مطالعات بیشتر است. کشورهای مختلف با توجه به ملاحظات فنی، مالی و سیاسی داخلی خود، تفاسیر مختلفی از تعریف تحقیق و توسعه بر اساس راهنمای فراسکاتی را مبنای عمل قرار داده‌اند. بنابراین می‌توان گفت که تعریف تحقیق و توسعه در برنامه اعتبار مالیاتی کشورهای مختلف به شدت تحت تأثیر ایدئولوژی سیاسی، بودجه، بافت اجتماعی و فرهنگی و اهداف آن کشورهاست و با توجه به تغییرات ایجاد شده در اولویت‌های علم و فناوری کشورها می‌تواند به صورت دوره‌ای بازنگری و اصلاح شود (Appelt, 2016).

بسیاری از کشورها با توجه به اهمیت تحقیق و توسعه در حوزه‌های هنر، علوم انسانی و اجتماعی به دنبال ایجاد تغییر رویکرد در برنامه‌های اعتبار مالیاتی خود برای مشمول دانستن تحقیق و توسعه این حوزه‌ها هستند. با توجه به اهمیت این موضوع پیشنهاد می‌شود که هم‌راستا با تجربیات سایر کشورها، حتی در صورت مشمول نداشتن صریح این دسته از فعالیت‌ها، با در نظر گرفتن الزامات خاص، این دسته از فعالیت‌ها را به عنوان فعالیت‌های پشتیبان تحقیق و توسعه مشمول برخوردار از اعتبار مالیاتی در نظر گرفت. در خصوص ویژگی‌های پروژه‌های تحقیق و توسعه، دنبال کردن رویکرد فناوری محور برای فعالیت‌های تحقیق و توسعه، انتخابی هوشمندانه و منطقی است. فعالیت‌های رایج و معمول تحقیق و توسعه که فاقد پیچیدگی فنی‌اند و عملاً ریسکی برای شرکت‌ها به دنبال ندارند، ضرورتی به دریافت حمایت و مشوق‌های مالیاتی نخواهند داشت. برای سنجش میزان فناوری می‌توان از معیارهای تفصیلی ارزیابی کالا و خدمات دانش‌بنیان استفاده کرد. با این حال تعیین سطح فناوری طرح‌های تحقیق و توسعه حوزه‌های مختلف، فعالیتی چالش‌برانگیز است و نیاز به مطالعات بیشتری در این حوزه برای استخراج دقیق‌تر معیارهای تعیین سطح فناوری در صنایع مختلف دارد.

در کنار معیار فناوری، معیار نوآوری نیز معیاری معتبر و قابل قبولی برای ارزیابی پروژه‌های تحقیق و توسعه به منظور برخوردار از اعتبار مالیاتی است. جدید بودن پروژه تحقیق و توسعه می‌تواند در سطوح مختلف (شرکت، کشور و دنیا) مطرح باشد. با توجه به تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده در خصوص نوآوری، جدید بودن در سطح کشور با در نظر گرفتن نیازهای ملی برای برنامه اعتبار مالیاتی پیشنهاد داده می‌شود.

توجه به تفاوت‌های صنایع از جنبه بلوغ سطح فناوری در ادبیات

Camponodico, L. A. B., Bonfatti, R., & Pisano, L. (2016). Tax policy and the financing of innovation. *Journal of Public Economics*, 135, 32-46. DOI: 10.1016/j.jpubeco.2015.12.010

Castellacci, F., & Lie, C. M. (2015). Do the effects of R&D tax credits vary across industries? A meta-regression analysis. *Research Policy*, 44 (4), 819-832. DOI: 10.1016/j.respol.2015.01.010

Creswell, J. W. (1998). *Qualitative research and research design: Choosing among five traditions*. London: Thousand Oaks.

Dai, X., & Chapman, G. (2022). R&D tax incentives and innovation: Examining the role of program design in China. *Technovation*, 113, 102419. DOI: 10.1016/j.technovation.2021.102419

EY. (2020). *Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2020*. Retrieved 2024, 16, 06, from: [https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en\\_gl/topics/tax/guides/ey-2020-rannd-book-lowres-24-sept-2020.pdf](https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/guides/ey-2020-rannd-book-lowres-24-sept-2020.pdf)

Harris, R., Li, Q. C., & Trainor, M. (2009). Is a higher rate of R&D tax credit a panacea for low levels of R&D in disadvantaged regions? *Research Policy*, 38 (1), 192-205. DOI: 10.1016/j.respol.2008.10.016

Héder, M. (2017). From NASA to EU: The evolution of the TRL scale in Public Sector Innovation. *The Innovation Journal*, 22 (2), 1-23.

Laplante, S. K., Skaife, H. A., Swenson, L. A., & Wangerin, D. D. (2019). Limits of tax regulation: Evidence from strategic R&D classification and the R&D tax credit. *Journal of Accounting and Public Policy*, 38 (2), 89-105. DOI:10.1016/j.jaccpubpol.2019.02.003

Larédo, P. K. (2016). The impact of fiscal incentives for R&D. In J. Edler, P. Cunningham, A. Gök (Eds.), *Handbook of Innovation Policy Impact* (18-53). Cheltenham: Edward Elgar Publishing.

Lin, W. T., & Vasarhelyi, M. A. (1980). Accounting and financial control for R&D expenditures. *TIMS Studies in the Management Sciences*, 15 (2), 199-213.

Mohammadpur, A. (2013). Qualitative Research Method Counter Method 2. *Jaameeshenasan Publication*, 67-68. (Persian)

Mulkay, B., & Mairesse, J. (2013). The R&D tax credit in France: Assessment and ex-ante evaluation of the 2008 reform. *Oxford Economic Papers*, 65 (3), 746-766. DOI: 10.1093/oep/gpt019

Narimani, M., Sahebkar Khorasani, S. M., & Sahari, H. (2022). Historical assessment of tax exemptions for knowledge-based companies and technology units in Iran. *Innovation Management Journal*, 11 (2), 49-72.

در این خصوص تدوین و اجرای برنامه منسجم ترویج و آموزش با حضور نمایندگان سازمان امور مالیاتی راهگشا خواهد بود. برای هدایت تخصصی شرکت‌ها در مسیر بهره‌برداری از برنامه اعتبار مالیاتی نیز می‌توان استفاده از خدمات شرکت‌های مشاوره اعتبار مالیاتی را که مورد تأیید معاونت علمی فناوری باشند در برنامه ترویج اعتبار مالیاتی لحاظ کرد.

همچنین لازم است اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در چارچوب کلان سیاست‌های مالیاتی حوزه فناوری و نوآوری جایگاه مناسب خود را پیدا کند. به عبارت شفاف‌تر الگوی کلانی نیاز داریم که در آن حمایت‌های مالیاتی قانون دانش‌بنیان، حمایت‌های مالیاتی از پارک‌های علم و فناوری، اعتبار مالیاتی از منظر هزینه‌ای (ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان بند «ب») و نیز از منظر سرمایه‌گذاری (ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان بند «ت») و نیز حمایت‌های مالیاتی حوزه‌های فناوری در صنایع و معادن ذیل قانون رفع موانع تولید به صورت کامل و یکپارچه مورد توجه قرار دهد. لذا اگرچه هدف این مقاله فقط به اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه محدود شده است، لیکن الگوی کلان اجرایی مشتمل بر تمامی ابزارهای مالیاتی حوزه سیاست‌گذاری فناوری و نوآوری در ایران می‌تواند به عنوان چالشی مهم در دستور کار تحقیقات آتی قرار گیرد. همچنین لازم است هم‌افزایی میان ابزارهای مالیاتی و غیرمالیاتی حوزه سیاست‌گذاری فناوری و نوآوری اعم از حمایت‌های مالی و ... نیز با هدف کاهش هم‌پوشانی‌ها و موازی‌کاری‌ها و نیز چینش مناسب ابزارهای مالی و مالیاتی مورد توجه سیاست‌پژوهان و اندیشمندان حوزه سیاست‌گذاری فناوری و نوآوری در ایران قرار گیرد.

## References

Acheson, J., & Malone, R. 2020. Respect your elders: Evidence from Ireland's R&D tax credit reform. *The Economic and Social Review*, 51 (1), 105-131.

Agrawal, A., Rosell, C., & Simcoe, T. 2020. Tax credits and small firm R&D spending. *American Economic Journal: Economic Policy*, 12 (2), 1-21. DOI: 10.1257/pol.20140467

Appelt, S., Bajgar, M., Criscuolo, C., & Galindo-Rueda, F. (2016). R&D Tax Incentives: Evidence on design, incidence and impacts. OECD Science, Technology and Industry Policy Papers. Paris: OECD Publishing. DOI: 10.1787/23074957

Bakhshi, H. & Puthick, R., 2022. A note on international comparisons of R&D tax programs, the inclusion of the humanities and social sciences, and the policy implications. *Journal of British Academy*, 10, 121-134. DOI: 10.5871/jba/010.121

- (Persian)
- OECD. (2015). *Frascati Manual 2015; Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development*. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD).
- OECD. (2020). *OECD compendium of information on R&D tax incentives 2019*. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD).
- Straathof, B., Gailard-Ladinska, E., Kox, H., Mocking, R., Goldberg, I., Jensen, C., ... & Paterson, I. (2014). *A Study on R&D Tax Incentives; Final Report; Study on behalf of the European Commission*. Luxembourg: European Union.
- Tas, E. (2021). *Effectiveness of R&D tax incentives in Turkey* (M.Sc. thesis). Turkey: Middle East Technical University
- Tassey, G. (2007). Tax incentives for innovation: time to restructure the R&E tax credit. *The Journal of Technology Transfer*, 32, 605-615.
- WTS Global. (2020). *R&D tax allowance in Europe*. Retrieved 2024, 16, 06, from: <https://wts.com/wts.com/publications/brochures/rd-tax-allowance-in-europe/wtsglobal-rd-tax-allowance-in-europe.pdf>



#### میثم نریمانی

دانش آموخته مقطع دکتری رشته سیاست‌گذاری علم و فناوری از دانشگاه تربیت مدرس است. وی کارشناسی و کارشناسی ارشد خود را به ترتیب از دانشگاه‌های علم و صنعت و شریف در رشته‌های مهندسی برق مخابرات و مهندسی سیستم‌های اقتصادی اجتماعی کسب کرده است. حوزه تمرکز پژوهشی ایشان در حال حاضر مطالعات حوزه سیاست‌گذاری علم و فناوری است.



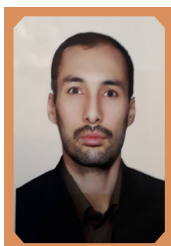
#### میتراکرمی

دانش آموخته مقطع دکتری رشته مدیریت فناوری از دانشگاه علامه طباطبایی است. وی کارشناسی و کارشناسی ارشد خود را به ترتیب از دانشگاه‌های علامه طباطبایی و تربیت مدرس در رشته‌های مدیریت بیمه و بازاریابی و تجارت الکترونیکی کسب کرده است. حوزه تمرکز پژوهشی ایشان در حال حاضر مطالعات حوزه مدیریت نوآوری و فناوری است.



#### علیرضا شجاع مرادی

دانش آموخته مقطع کارشناسی ارشد رشته مهندسی شیمی از دانشگاه تهران است. وی کارشناسی خود را از دانشگاه تهران در رشته مهندسی شیمی کسب کرده است. حوزه تمرکز پژوهشی ایشان در حال حاضر مطالعات حوزه معافیت و اعتبار مالیاتی است.



#### محمد صاحبکار خراسانی

دانش آموخته مقطع دکتری رشته مهندسی مکانیک است. وی هم‌اکنون عضو هیأت علمی گروه سیاست نوآوری و آینده‌نگاری پژوهشکده مطالعات فناوری ریاست جمهوری است. حوزه‌های پژوهشی ایشان سیاست نوآوری و شرکت‌های دانش‌بنیان، سیاست‌گذاری علم و فناوری و حکمرانی است.



### مهدی الیاسی

دانش آموخته مهندسی صنایع از دانشگاه صنعتی شریف و دکتری مدیریت فناوری (گرایش سیاست گذاری) از دانشگاه علامه طباطبایی بوده و عضو هیئت علمی دانشکده مدیریت دانشگاه علامه طباطبایی در حوزه مدیریت فناوری و سیاست گذاری علم و فناوری می باشند. حوزه تمرکز پژوهشی ایشان در حال حاضر مطالعات حوزه مدیریت نوآوری و فناوری است.



### حمیدرضا سحری لقمجانی

دانش آموخته مقطع کارشناسی ارشد رشته فیزیک اتمی و مولکولی از دانشگاه جامع امام حسین (ع) است. وی کارشناسی خود را به ترتیب از دانشگاه تربیت دبیر شهید رجایی در رشته فیزیک نظری کسب کرده است. حوزه تمرکز پژوهشی ایشان در حال حاضر سیاست گذاری علم و فناوری است.