

Identifying Challenges of Utilizing R&D Tax Credit Program in Selected Industries

Mitra Karami¹, Meysam Narimani², Alireza Shojamoradi³, Mohammad Sahebkar Khorasani⁴

1- PhD in Technology Management, Technology Studies Institute, Tehran, Iran.

(Corresponding Author: Mitra.karami@gmail.com)

2- Associate Professor of Science & Technology Policy, Technology Studies Institute, Tehran, Iran.

3- Master of Science in Chemistry Engineering, Technology Studies Institute, Tehran, Iran.

4- Assistant Professor of Mechanical Engineering, Technology Studies Institute, Tehran, Iran.

Abstract

One of the supportive tools for promotion of research and development which has been recently introduced to the country's science and innovation ecosystems is the Research and Development Tax Credit Program (subject of Section "B" of Article 11 of the Knowledge-Based Production Leap Law). Given that more than two years have passed since the mentioned program has been launched, it is necessary to review the implementation of the aforementioned program in various industries. In this article, using the qualitative content analysis method, challenges to utilizing the tax credit program in five selected industries (Information & communication technology, medicine & diagnostic treatment products, chemicals, equipment & heavy machinery & electronics) in form of common unifying themes (lack of trust, non-user friendliness design of the tax credit system & lack of mechanisms to guide R&D projects) have been identified & the policy recommendations to address these challenges have been addressed. In order to resolve the mentioned challenges, on one hand, it is necessary that tax credit managers review the acceptable expenses in tax credit program in accordance with characteristics of projects in different industries, and on the other hand, to consider activities to support implementation of the program. These activities include reviewing the implementation processes of the existing system, setting up mechanisms to guide R&D projects towards acceptance into the tax credit program, and preparing and updating a list of national priority projects. Only in this way can the tax credit program can be expected to lead to increased R&D intensity in the country.

Keywords: R&D Tax Credit, R &D Tax Credit Design Characteristics, R&D Intensity, R&D Tax Credit Evaluation Process, The Law Of Knowledge-Based Production Leap.

How to Cite this Paper:

Karami, M., Narimani, M., Shojamoradi, A., & Sahebkar Khorasani, M. (2025). **Identifying Challenges of Utilizing R&D Tax Credit Program in Selected Industries.** *Journal of Science & Technology Policy*, 18(1), 37-50. {In Persian}.

doi: 10.22034/jstp.2025.11919.1862



شناسایی چالش‌های بهره‌برداری از اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در صنایع منتخب

میترا کرمی^۱، میثم نریمانی^۲، علیرضا شجاع مرادی^۳، محمد صاحبکار خراسانی^۴

۱- دانش‌آموخته دکترای مدیریت فناوری، پژوهشکده مطالعات فناوری، تهران، ایران. (نویسنده عهده‌دار مکاتبات: mitra.karami@gmail.com)

۲- دانشیار سیاستگذاری علم و فناوری، پژوهشکده مطالعات فناوری، تهران، ایران.

۳- دانش‌آموخته مهندسی شیمی، پژوهشکده مطالعات فناوری، تهران، ایران.

۴- استادیار مهندسی مکانیک، پژوهشکده مطالعات فناوری، تهران، ایران.

چکیده

یکی از ابزارهای حمایت از پروژه‌های تحقیق و توسعه که اخیراً به سبب ابزارهای حمایتی بوم‌سازگان علم و نوآوری کشور اضافه شده، برنامه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، موضوع بند «ب» ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان است. با توجه به گذشت بیش از دو سال از برنامه یادشده لازم است که پیاده‌سازی آن در صنایع مختلف مورد بررسی قرار گیرد. در این مقاله با استفاده از روش کیفی تحلیل مضمون، چالش‌های بهره‌برداری از برنامه اعتبار مالیاتی در پنج صنعت منتخب (فناوری اطلاعات و ارتباطات، دارو و فراورده‌های تشخیص و درمان، مواد شیمیایی، تجهیزات و ماشین‌آلات سنگین و برق و الکترونیک) در قالب پنج مضمون یکپارچه‌ساز اختصاصی (عدم پوشش کامل هزینه‌های نیروی انسانی، هزینه‌های غیرمستقیم، هزینه تجهیزات، تحقیق و توسعه محور نبودن و انعطاف‌ناپذیری فرایند ارزیابی هزینه‌کرد) و سه مضمون یکپارچه‌ساز مشترک (عدم اعتماد به سازمان امور مالیاتی، کاربرپسند نبودن سامانه اعتبار مالیاتی و عدم وجود سازوکارهای هدایت پروژه‌های تحقیق و توسعه) شناسایی شده و به دنبال آن پیشنهاد سیاستی به منظور رفع این چالش‌ها پیشنهاد گردیده است. به منظور رفع این چالش‌ها از یک سو لازم است که دست‌اندرکاران برنامه اعتبار مالیاتی بازنگری سرفصل‌های هزینه‌کردی قابل پذیرش در برنامه اعتبار مالیاتی با توجه به ویژگی‌های پروژه‌های صنایع مختلف را در دستور کار قرار دهند و از طرف دیگر فعالیت‌های حمایتی از اجرای برنامه را اجرا کنند که از جمله این فعالیت‌ها می‌توان به بازبینی فرایندهای اجرایی سامانه موجود، راه‌اندازی سازوکارهای جهت‌دهی به پروژه‌های تحقیق و توسعه در راستای اخذ پذیرش در برنامه اعتبار مالیاتی و تهیه و به‌روزرسانی فهرست پروژه‌های دارای اولویت ملی اشاره نمود. تنها در این صورت است که می‌توان انتظار داشت برنامه اعتبار مالیاتی منجر به افزایش شدت تحقیق و توسعه در کشور گردد.

کلیدواژه‌ها: اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، ویژگی‌های طراحی برنامه اعتبار مالیاتی، شدت تحقیق و توسعه، فرایند ارزیابی اعتبار مالیاتی، قانون جهش تولید دانش‌بنیان.

برای استنادات بعدی به این مقاله، قالب زیر به نویسندگان محترم مقالات پیشنهاد می‌شود:

کرمی، میترا، نریمانی، میثم، شجاع‌مرادی، علیرضا، و صاحبکار خراسانی، محمد. (۱۴۰۴). شناسایی چالش‌های بهره‌برداری از اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در صنایع منتخب. *سیاست علم و فناوری*، ۱۸(۱)، ۵۰-۳۷.

doi: 10.22034/jstp.2025.11919.1862



۱- مقدمه

استفاده از ابزارهای حمایت مالیاتی به منظور تشویق فعالیت‌های تحقیق و توسعه در صنایع کشورهای مختلف به شدت گسترش یافته است. یکی از این ابزارها که نقش قابل توجهی در افزایش شدت تحقیق و توسعه در کشورهای مختلف داشته، برنامه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه است. اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در مقایسه با سایر ابزارهای مالیاتی حمایت از آن به دلیل هوشمندی و سیستمی بودن، هدفمندتر است چرا که تنها آن قسمت از هزینه‌های بنگاه که صرف تحقیق و توسعه می‌شود از مالیات بر عملکرد بنگاه کسر می‌گردد. بدین دلیل، استفاده از این ابزار به یکی از متداول‌ترین سیاست‌های حمایت از فعالیت‌های تحقیق و توسعه در سالیان اخیر تبدیل شده است [۱].

در ایران نیز 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. آیین‌نامه و دستورالعمل اجرایی بند قانونی فوق‌الذکر در همان سال تصویب گردیده و در نهایت از دی ماه سال ۱۴۰۱، ظرفیت بهره‌برداری از اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه برای بنگاه‌های کشور فراهم شد. بر اساس ماده دوم آیین‌نامه اجرایی بند «ب» ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان، آن دسته از شرکت‌ها و مؤسسات تولیدی و خدماتی که دارای پروانه بهره‌برداری یا مجوز فعالیت از وزارتخانه یا نهادهای ذیربط باشند مشمول موارد طرح شده در آیین‌نامه یاد شده هستند. شرکت‌های یاد شده در صورت داشتن پروژه‌های تحقیق و توسعه با هدف تولید محصولات یا خدمات جدید، ارتقای محصولات یا خدمات فعلی و یا بهبود فرایندهای تولید یا عملیات با به‌کارگیری فناوری و نوآوری در قالب طرح مشخص و برنامه زمان‌بندی مشخص (نظام‌مند بودن طرح)، پس از تأیید شورا می‌توانند از اعتبار مالیاتی بهره‌مند شوند (ماده ۵ آیین‌نامه اجرایی یاد شده). معادل هزینه انجام شده برای فعالیت‌های تحقیق و توسعه، به عنوان اعتبار مالیاتی با قابلیت انتقال به سنوات آتی به شرکتها و مؤسسات متقاضی

اعطاء گردیده و معادل آن از مالیات قطعی شده سال انجام هزینه مذکور یا سال‌های بعد کسر می‌شود.

در حال حاضر کلیه سازوکارهای اجرای برنامه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشور وجود دارد و بر اساس آمارهای دبیرخانه اعتبار مالیاتی، در سال ۱۴۰۲ تعداد ۵۳۱ شرکت، متقاضی بهره‌برداری از اعتبار مالیاتی بوده‌اند که پس از بررسی پروژه‌های ثبت شده این شرکت‌ها، در نهایت تعداد ۱۴۰۱ پروژه آنها موفق به اخذ تأییدیه اعتبار مالیاتی شده که مبلغ برآورد اعتبار مالیاتی مصوب برای این پروژه‌ها معادل ۳۵۰۰ میلیارد تومان برآورد شده است.

یکی از نکات مهم در برنامه اعتبار مالیاتی، در نظر گرفتن ویژگی‌های طراحی مناسب برای این برنامه است. انتخاب درست این ویژگی‌ها سبب می‌شود که اجرای برنامه با چالش‌های کمتری همراه بوده و به اهداف ازپیش تعیین شده برای آن نزدیک‌تر گردد [۲]. از جمله اهداف برنامه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشور، انجام تحقیق و توسعه در زمینه‌های اولویت‌دار ملی و جهت‌دهی اقتصادی بنگاه‌های اقتصادی به نوآوری با استفاده از فناوری برای ارتقاء مزیت رقابتی است. در برنامه اعتبار مالیاتی کشور، ویژگی‌های گروه‌های هدف به نحوی طراحی شده‌اند که تمرکز بر صنایع خاصی نبوده و بنگاه‌های اقتصادی تمامی صنایع امکان بهره‌برداری از مزیت‌های این برنامه را دارند [۳]. با این حال با در نظر گرفتن ویژگی‌های خاص صنایع مختلف در کشور می‌توان انتظار داشت که بنگاه‌های صنایع مختلف با چالش‌هایی در استفاده از این برنامه مواجه شوند. بررسی چالش‌های صنایع منتخب و برنامه‌ریزی برای رفع این چالش‌ها می‌تواند مسیر رسیدن به اهداف برنامه اعتبار مالیاتی در کشور را سرعت بخشیده و در نتیجه آن اقتصاد کشور از آثار مثبت این برنامه با سرعت بیشتری منتفع گردند.

بررسی پیشینه موضوع نشان می‌دهد که بیشتر تحقیقات انجام شده در حوزه اعتبار مالیاتی در زمینه تأثیرات اقتصادی استفاده از برنامه در بخش‌های مختلف صنعت بوده [۴-۶] و مقالات علمی معتبر بسیار کمی به صورت خاص موضوع شناسایی چالش‌های شرکت‌ها را مدنظر قرار داده‌اند. در حوزه پژوهش‌های داخلی انجام شده نیز، سابقه مشابهی یافت نشد.

مشوق‌های مالیاتی دیگر است که سبب شده این مشوق نسبت به سایر مشوق‌های مالیاتی از محبوبیت بیشتری برخوردار باشد. آثار مثبت اقتصادی استفاده از اعتبار مالیاتی باعث گردیده که امروزه از این نوع از مشوق مالیاتی تقریباً در تمامی کشورهای توسعه‌یافته استفاده شود [۸].

۲-۲ مطالعات انجام‌شده در زمینه اعتبار مالیاتی

به‌طورکلی مطالعات انجام‌شده در حوزه اعتبار مالیاتی را می‌توان از منظر «موضوع تمرکز این مطالعات» در قالب شش گروه کلی دسته‌بندی کرد. در ادامه در خصوص این مطالعات توضیحات بیشتر ارائه شده است (جدول ۱).

یکی از گسترده‌ترین حوزه‌هایی که در مورد اعتبارات مالیاتی تحقیق و توسعه مورد مطالعه قرار گرفته، تأثیر اقتصادی این دسته از مشوق‌ها است. مطالعات متعددی اثر مثبت اعتبار مالیاتی بر شدت فعالیت‌های تحقیق و توسعه را اثبات می‌کنند [۵، ۸ و ۹]. مزایای اقتصادی اعتبارات مالیاتی تحقیق و توسعه فراتر از موارد فوق است و مطالعات انجام شده به بهبود شاخص‌هایی چون افزایش اشتغال، بهره‌وری و گسترش صنایع اشاره کرده‌اند.

یکی از مباحث مهمی که در مطالعات حوزه اعتبار مالیاتی یافت می‌شود، طراحی ویژگی‌ها (محدوده، هدف‌گیری و ساماندهی) مناسب برای این برنامه است که مواردی نظیر انتخاب نرخ مناسب برای اعتبار مالیاتی، محدوده طرح‌های قابل قبول و غیرقابل قبول، گروه‌های هدف، انتخاب مبنای هزینه‌ای (مبتنی بر حجم یا افزایشی)^۱ و نحوه اجرای برنامه^۲ را دربرمی‌گیرد مطالعه جزئیات اجرای اعتبار مالیاتی در کشورهای مختلف نشان می‌دهد اجرای این ابزار در کشورهای مختلف با ویژگی‌های متفاوتی انجام شده است و الگوی واحدی در این خصوص وجود ندارد [۱۰].

قسمت دیگری از مطالعات انجام‌شده در حوزه اعتبار مالیاتی متعلق به تجزیه و تحلیل‌های بخشی است. تمرکز مطالعات این حوزه بر آثار اعتبار مالیاتی بر هزینه‌کرد تحقیق و توسعه و نتایج نوآوری شرکت‌ها در صنایع مختلف است. نتایج

لذا می‌توان نتیجه گرفت که در خصوص این موضوع، خلأ تحقیقاتی جدی وجود دارد. این نکته با در نظر گرفتن تفاوت‌های بافتاری کشورهای مختلف، اهمیت انجام این تحقیق را بیشتر می‌نماید. اگر چه کلیات برنامه اعتبار مالیاتی معمولاً در کشورهای مختلف یکسان است با این حال هر کشور با توجه به مقتضیات بومی خود اقدام به اختصاصی‌سازی برنامه در راستای رفع مشکلات صنعتی و ارتقاء وضعیت اقتصادی خود می‌نماید.

هدف از این مقاله، احصا مشکلات و چالش‌هایی است که بنگاه‌های اقتصادی صنایع منتخب در بهره‌برداری از برنامه اعتبار مالیاتی با آن مواجه شده‌اند. توجه به این چالش‌ها و تحلیل آن‌ها می‌تواند اطلاعات ارزشمندی در اختیار سیاست‌گذاران برنامه اعتبار مالیاتی در کشور قرار داده و در صورت لزوم زمینه‌ساز باز طراحی مجدد ویژگی‌های برنامه اعتبار مالیاتی در کشور باشد.

جهت رسیدن به هدف ذکرشده در این مقاله پس از بررسی پیشینه موضوع (بخش اول)، در بخش دوم با استفاده از روش تحقیق کیفی (مصاحبه و کدگذاری داده‌ها)، مشکلات شرکت‌ها در زمینه بهره‌برداری از برنامه اعتبار مالیاتی شناسایی و دسته‌بندی گردیده و در نهایت در انتهای مقاله نیز راهکارهای سیاستی به‌منظور ارتقای برنامه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به تفکیک صنایع مورد بررسی ارائه می‌گردد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه

مشوق‌های مالیاتی به دو دسته «درآمدمحور» و «هزینه‌محور» تقسیم‌بندی می‌شوند. اعتبار مالیاتی، مشوق مالیاتی هزینه‌محوری است که بر اساس میزان هزینه‌کرد تحقیق و توسعه بنگاه‌های تجاری محاسبه می‌گردد و برخلاف دیگر مشوق‌های مالیاتی همچون معافیت‌های مالیاتی مستقیماً از مالیات متعلقه بنگاه تجاری کسر می‌شود و نه از درآمد مشمول مالیات بنگاه تجاری [۱ و ۷]. کسر مستقیم اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه از بدهی مالیاتی بنگاه و هدف‌گیری و پوشش‌دهی مؤثرتر هزینه‌کردهای تحقیق و توسعه از مهم‌ترین مزایای اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه نسبت به

^۱ Volume Based or Incremental

^۲ Administrative Issues

جدول ۱) دسته‌بندی مطالعات انجام شده در زمینه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بر اساس موضوع تمرکز مطالعات (مرجع: جمع‌بندی نویسندگان)

حوزه موضوعی	توضیح	جمع‌بندی نتایج	منابع
آثار اقتصادی	اثر اعتبار مالیاتی بر متغیرهای کلیدی اقتصادی نظیر افزایش اشتغال، درآمد ملی و ...	اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه می‌تواند اثرات اقتصادی قابل توجهی مانند افزایش سرمایه‌گذاری در نوآوری، افزایش بهره‌وری، ایجاد اشتغال و تحریک رشد کلی اقتصادی را به دنبال داشته باشد. این اثرات در مناطق جغرافیایی و صنایع مختلف متفاوت است.	[۴]، [۵]، [۸]، [۹]
طراحی ویژگی‌های برنامه	تدوین ویژگی‌های مناسب برای برنامه اعتبار مالیاتی	الگوی واحدی در این زمینه وجود ندارد با این حال در نظر گرفتن نرخ اعتبار مالیاتی سخاوتمندانه‌تر، سرفصل‌های هزینه‌کرد قابل پذیرش متنوع، هماهنگی با سایر سیاست‌های مشوق نوآوری و فناوری و پیاده‌سازی شفاف و ساده و افزایش آگاهی میان ذی‌نفعان بالقوه برنامه بر موفقیت برنامه تأثیر مثبت دارد.	[۱۰]، [۱۱]، [۱۲]
تجزیه تحلیل‌های بخشی	مطالعه آثار اعتبار مالیاتی بر هزینه‌کرد تحقیق و توسعه و نتایج نوآوری شرکت‌ها در صنایع مختلف	برنامه اعتبار مالیاتی در تحقیق و توسعه در صنایع با فناوری پیشرفته (فناوری اطلاعات و ارتباطات، دارو، هوا و فضا، تولید پیشرفته و...) اثربخشی بیشتری دارد.	[۶]، [۱۳]، [۱۴]
مطالعه رفتار شرکت‌ها	مطالعه رفتار شرکت‌های استفاده کننده از اعتبار مالیاتی و درک اینکه چگونه شرکت‌ها به ابزار اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه پاسخ می‌دهند.	شرکت‌های استفاده کننده از اعتبار مالیاتی، پروژه‌های پر ریسک‌تری را تعریف می‌نمایند. شرکت‌های کوچک نسبت به شرکت‌های بزرگ‌تر معمولاً از برنامه اعتبار مالیاتی استقبال بیشتری می‌نمایند.	[۱۵]، [۱۶]
ارتباط با نوآوری	مطالعه ارتباط اعتبار مالیاتی با رفتار نوآورانه در شرکت‌ها	اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه می‌تواند نقش قابل توجهی در بروز نوآوری در شرکت‌ها و ایجاد خوشه‌های نوآوری داشته باشد.	[۱۲]، [۱۷]
چالش‌های شرکت‌ها در برنامه اعتبار مالیاتی	شناسایی چالش‌های شرکت‌ها در بهره‌برداری از برنامه اعتبار مالیاتی	شرکت‌های متقاضی اعتبار مالیاتی به مشکلاتی نظیر وجود قوانین مختلف، مستندسازی اسناد و مدارک لازم، عدم پوشش تمامی هزینه‌ها، ریسک‌های حساسی و ابهام در واجد شرایط بودن پروژه‌های درخواستی اشاره نموده‌اند.	[۱۱]، [۱۲]، [۱۸]

پژوهش‌های این حوزه نشان می‌دهد که برنامه اعتبار مالیاتی در تحقیق و توسعه در صنایع با فناوری پیشرفته مانند صنایع دفاعی، هوا و فضا، داروسازی، زیست فناوری و پزشکی، انرژی و فناوری‌های محیطی و صنایع تولید و مهندسی پیشرفته اثربخشی بیشتری دارد [۶، ۱۳ و ۱۴].

مطالعه رفتار شرکت‌های استفاده کننده از اعتبار مالیاتی و درک اینکه چگونه شرکت‌ها به ابزار اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه پاسخ می‌دهند یک جنبه مهم دیگر از پیشینه این حوزه است که می‌توان آن را در دسته مطالعات رفتاری شرکت‌ها^۱ جای داد. نتایج این دسته مطالعات نشان داد که شرکت‌هایی که به مشوق‌های مالیاتی دسترسی دارند، به احتمال زیاد پروژه‌های تحقیق و توسعه پرمخاطره‌تری را انجام می‌دهند زیرا اطمینان دارند که بخشی از سرمایه‌گذاری آن‌ها

از طریق برنامه اعتبار مالیاتی جبران می‌شود [۱۵]. همچنین پاسخ شرکت‌ها به برنامه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بر حسب اندازه آن‌ها می‌تواند متفاوت باشد. شرکت‌های کوچک‌تر که منابع و بودجه‌های محدودتری دارند در مقایسه با شرکت‌های بزرگ‌تر، اشتیاق بیشتری به این مشوق مالیاتی نشان می‌دهند [۱۶]. رابطه بین اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه و نتایج نوآوری یکی دیگر از موضوعات مورد بررسی در مطالعات حوزه اعتبار مالیاتی است. تحقیقات نشان داده که در شرکت‌هایی که از اعتبار مالیاتی استفاده می‌کنند احتمال ایجاد نوآوری در محصول جدید و ثبت اختراعات بیشتر است [۱۰].

در حالی که پیشینه علمی گسترده‌ای در مورد اثربخشی و تأثیر اقتصادی اعتبارات مالیاتی تحقیق و توسعه وجود دارد (مانند [۴، ۵، ۶، ۱۴ و ۱۹]) با این حال مقالات معدودی وجود دارد که به‌طور خاص چالش‌های شرکت‌ها در تکمیل فرایند اعتبار مالیاتی (مانند مستندسازی اسناد، ریسک‌های حساسی

^۱ Behavioral Studies

که در آن فعالیت می‌کند و چالش‌های تحقیق و توسعه در آن صنعت داشته باشد.

- شرکت‌های انتخابی از صناعی انتخاب شوند که تحقیق و توسعه نسبتاً خوبی در کشور در آن‌ها در حال انجام باشد تا استفاده از برنامه اعتبار مالیاتی برای آن‌ها معنادار و مهم بوده و منجر به اثربخشی بیشتری در صنایع مرتبط با آن‌ها باشد.

در خصوص مؤلفه سوم، پیشینه موضوع هم نکات مهمی را ارائه داده است. نتایج پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد که برنامه اعتبار مالیاتی در تحقیق و توسعه در صنایع با فناوری پیشرفته و شرکت‌های نوآوری محور^۱ (مانند صنایع دفاعی، هوا و فضا، داروسازی، زیست فناوری و پزشکی، انرژی و فناوری‌های محیطی و صنایع تولید و مهندسی پیشرفته) اثربخشی بیشتری دارند [۶ و ۱۳]. نهایتاً با در نظر گرفتن مؤلفه‌های فوق‌الذکر و نظرخواهی از دو نفر از خبرگان برنامه اعتبار مالیاتی که در دبیرخانه اعتبار مالیاتی نیز در حال فعالیت هستند، تعداد پنج شرکت از صنایع فناوری اطلاعات و ارتباطات، مواد پیشرفته و محصولات مبتنی بر فناوری‌های شیمیایی، برق و الکترونیک، ماشین‌آلات و تجهیزات پیشرفته، دارو و فراورده‌های پیشرفته حوزه تشخیص و درمان برای این تحقیق انتخاب شدند.

جهت گردآوری داده‌های مورد نیاز از روش مصاحبه باز استفاده شد. قلمرو زمانی پژوهش، نیمه دوم سال ۱۴۰۲ بود. فهرست مصاحبه‌شوندگان در جدول ۲ ارائه شده است. پس از ایجاد هماهنگی‌های لازم با نمایندگان شرکت‌ها مصاحبه به عمل آمده و متون مصاحبه کدگذاری شده و مورد تحلیل قرار گرفت. به منظور تشریح الگوهای موجود در داده‌های جمع‌آوری شده از روش تحلیل مضمون استفاده شده است.

۴- یافته‌های پژوهش

بر اساس مقولات محوری استخراج شده حاصل از کدبندی محتوا، هشت مضمون یکپارچه ساز به شرح ارائه شده در جدول ۳ از یکدیگر متمایز شده‌اند. در ادامه هر یک از مقولات یکپارچه ساز توضیح داده شده است. بخشی از این

سازمان امور مالیاتی، پیچیدگی‌های ارزیابی هزینه کرد و...) را بررسی کرده باشند و بیشتر اطلاعات منتشر شده در خصوص این موضوع محدود به گزارش‌هایی است که توسط سازمان‌های دولتی و یا شرکت‌های خدمات مالیاتی ارائه می‌گردد [۲۰ و ۲۱]

در میان منابع داخلی نیز تعدادی از مطالعات با موضوع اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشور انجام شده است [۳، ۷ و ۲۲]. اگر چه این مطالعات، اطلاعات خوبی در زمینه اعتبار مالیاتی و ضرورت اجرای آن در کشور ارائه می‌دهند، با این حال تمرکز آن‌ها بیشتر بر طراحی و اجرای برنامه اعتبار مالیاتی در کشور به صورت کلی بوده است و سابقه انجام تحقیق مشابه موضوع فعلی این مطالعه در کشور یافت نشد. نتیجه مرور پیشینه ما، نشان‌دهنده وجود خلأ قابل توجه در خصوص موضوع این تحقیق است. نتیجه این مطالعه می‌تواند در بازنگری ویژگی‌های برنامه اعتبار مالیاتی و تدوین سیاست‌های مناسب به منظور تشویق هر چه بیشتر صنایع منتخب به انجام تحقیق و توسعه کمک قابل توجهی نماید.

۳- روش انجام تحقیق

جهت انجام این تحقیق از روش مطالعه چند موردی کیفی استفاده شد. این روش زمانی که محقق به دنبال شناخت ابعاد نهان پدیده اجتماعی و دستیابی به کلیت منحصر به فرد راجع به موضوع مورد مطالعه است پیشنهاد می‌شود. انجام پژوهش با این شیوه دربرگیرنده چهار مرحله اصلی بیان مسأله و انتخاب واحد تحلیل، انجام عملیات میدانی (گردآوری داده‌ها)، سازمان‌دهی داده‌ها (تحلیل داده‌ها) و تدوین گزارش نهایی است. واحد تحلیل در این تحقیق، شرکت‌های متقاضی برنامه اعتبار مالیاتی هستند. انتخاب شرکت‌ها با در نظر گرفتن مؤلفه‌های زیر به صورت قضاوتی انجام گرفته است:

- شرکت انتخاب شده جزو شرکت‌های فعال در برنامه اعتبار مالیاتی باشد تا شناخت درستی از ابعاد مختلف آن داشته باشد. بدین منظور شرکت‌های انتخابی باید سابقه حضور موفق در برنامه اعتبار مالیاتی را داشته باشند.
- شرکت انتخاب شده از شرکت‌های مطرح و شناخته شده در صنعت خود باشد تا شناخت خوبی از صنعتی

^۱ Innovation driven

جدول ۲) معرفی مصاحبه‌شوندگان

کد	میزان سابقه (سال)	سمت	مجموع پروژه‌های تأیید شده در برنامه اعتبار مالیات	حوزه فعالیت سازمان منتخب	تعداد	گروه‌های مرتبط
A	۱۰	مدیر بخش تحقیق و توسعه و مدیر عامل	۳۴	فناوری اطلاعات و ارتباطات (شرکت الف)	۲	مدیران شرکت‌های منتخب صنایع مختلف
B	۸	مدیر مالی				
C	۷	مدیر بخش تحقیق و توسعه و مدیر تولید	۱۵	دارو و فراورده‌های حوزه درمان و تشخیص (شرکت ب)	۲	
D	۶	مدیر مالی				
E	۶	مدیر بخش تحقیق و توسعه و مدیر عامل	۱۱	مواد پیشرفته و محصولات مبتنی بر فناوری‌های شیمیایی (شرکت ج)	۲	
F	۷	مدیر مالی				
G	۸	مدیر بخش تحقیق و توسعه و مدیر عامل	۶	ماشین آلات و تجهیزات پیشرفته (شرکت د)	۲	
H	۵	مدیر مالی				
I	۷	مدیرعامل و مدیر کنترل کیفی	۱۱	برق و الکترونیک (شرکت ه)	۲	
J	۹	مدیر مالی				
K	۱۰	مرکز شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان	---	معاونت علمی، فناوری و اقتصاد دانش‌بنیان	۴	خبرگان موضوع
L	۱۲	مرکز شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان	---	معاونت علمی، فناوری و اقتصاد دانش‌بنیان		
M	۱۰	معاونت سیاست‌گذاری و توسعه	---	معاونت علمی، فناوری و اقتصاد دانش‌بنیان		
N	۸ سال	مرکز شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان	---	معاونت علمی، فناوری و اقتصاد دانش‌بنیان		
O	۵ سال	ارزیاب فنی	---	کارشناس مسئول	۳	کارگزاران و نهادهای ارزیاب
P	۸ سال	ارزیاب فنی	---	کارشناس مسئول		
Q	۷ سال	ارزیاب مالی	---	کارشناس مسئول		

مضامین یکپارچه ساز اختصاص به صنایع خاصی داشته (مضامین شماره ۱ الی ۵) و بخشی نیز متعلق به حوزه خاصی نبوده و بین همه صنایع مورد بررسی مشترک بوده است (مضامین شماره ۶ الی ۸). در ادامه هر یک از مضامین یکپارچه‌ساز استخراج شده تشریح می‌گردد.

۱-۴ هزینه‌کرد بالای نیروی انسانی در پروژه‌های فناوری اطلاعات

پروژه‌های حوزه فناوری اطلاعات و ارتباطات هزینه بالایی داشته و در عین حال از عدم قطعیت ناشی از بازگشت

سرمایه‌گذاری برخوردار هستند. بنابراین اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه می‌تواند نقش مؤثری در تأمین مالی پروژه‌های شرکت‌های این حوزه ایفا نماید [۲۳]. مهم‌ترین چالش پروژه‌های این گروه مرتبط با موضوع هزینه‌کرد و ارزیابی نیروی تحقیق و توسعه مشغول به کار در این نوع از پروژه‌هاست. به زعم مصاحبه‌شوندگان A، B، M و P «سهم عمده هزینه‌کرد پروژه‌های فناوری اطلاعات متعلق به سرفصل نیروی انسانی است که متأسفانه قسمت قابل‌ملاحظه آن در ارزیابی هزینه‌کرد برنامه اعتبار مالیاتی مورد تأیید قرار

جدول ۳) مضامین استخراج شده از مصاحبه‌ها

ردیف	مضامین یکپارچه‌ساز	مضامین محوری مرتبط	مصاحبه‌شوندگان مرتبط
۱	هزینه‌کرد بالای نیروی انسانی در پروژه‌های فناوری اطلاعات	هزینه بالای نیروی متخصص، ارزیابی سخت‌گیرانه نیروی انسانی، سقف هزینه کردی برای حقوق و دستمزد نیروی انسانی	A, B, M, P
۲	سهم بالای هزینه‌های غیرمستقیم در پروژه‌های دارو و فراورده‌های تشخیص و درمان	هزینه‌های بالای حمل و نقل و گمرک، هزینه‌های گزاف واردات غیر رسمی کالا به دلیل تحریم‌ها (خریدهای چمدانی)	C, D, P, L
۳	سهم بالای هزینه تجهیزات در پروژه‌های حوزه مواد پیشرفته	عدم پوشش هزینه‌های خرید تجهیزات، لحاظ نمودن هزینه‌های استهلاک تجهیزات، هزینه بالای پیشبرد طرح تا مقیاس نیمه‌صنعتی	G, H, P, N
۴	تحقیق و توسعه محور نبودن صنایع تجهیزات و ماشین‌آلات سنگین	مجهز نبودن شرکت‌ها به واحد تحقیق و توسعه مجزا، سطح پایین فناوری و نوآوری پروژه‌های تحقیق و توسعه، کارفرما محور بودن اکثر پروژه‌ها	G, H, Q, K
۵	انعطاف ناپذیری فرایند ارزیابی هزینه‌کرد برای ثبت هزینه کردهای پروژه‌های حوزه برق و الکترونیک	پیچیدگی فرایندهای ثبت مستندات مالی، مورد تأیید نبودن صورتحساب‌های تجمیعی در برنامه اعتبار مالیاتی	I, J, O, K
۶	عدم اعتماد به سازمان امور مالیاتی	به رسمیت نشناختن اعتبار مالیاتی توسط سازمان امور مالیاتی، ابهام در نحوه برخورد سازمان امور مالیاتی، ابلاغ نشدن دستورالعمل نحوه ثبت اسناد مالی برای برنامه اعتبار مالیاتی توسط سازمان امور مالیاتی.	A, D, F, H, J, P, M, Q
۷	کاربرپسند نبودن سامانه اعتبار مالیاتی	سردرگمی کاربران در تکمیل فرایندها، پیام‌های خطای مکرر سامانه، عدم امکان ذخیره اطلاعات به صورت مرحله به مرحله، نبودن راهنمای جامع نحوه کار با سامانه	O, Q, A, C, E, G, I
۸	ضرورت طراحی سازوکارهای هدایت دهی و جهت‌دهی به پروژه‌های تحقیق و توسعه	مشخص نبودن پروژه‌های اولویت‌دار ملی، عدم وجود دستورالعمل‌های شفاف خود ارزیابی برای شرکت‌ها، کمبود مشاورین اعتبار مالیاتی مورد تأیید	A, C, E, G, L, O

مصاحبه‌شوندگان «L» و «P» اظهار نمودند که: «ارزیابی هزینه‌کرد نیروی انسانی پروژه‌های فاوا چالش‌برانگیز است، ارزیاب‌های ما سعی می‌کنند با استفاده از روش‌هایی مانند رصد نرم‌افزارهای مدیریت پروژه شرکت‌ها، دقت ارزیابی را بیشتر کنند اما همچنان به دنبال روش‌های مؤثرتر هستیم».

۴-۲ سهم بالای هزینه‌های غیرمستقیم در پروژه‌های دارو و فراورده‌های تشخیص و درمان

پروژه‌های این حوزه با توجه به پیشرفت‌های اخیر در حوزه صنعت دارویی کشور، معمولاً از سطح نوآوری و فناوری قابل قبولی برخوردار هستند. این پروژه‌ها معمولاً منجر به تولید محصولات جدید دارویی شده و هزینه‌های غیرمستقیم (مانند حمل و نقل، گمرک و ...) قابل توجهی دارند. اگرچه

نمی‌گیرد. این دسته از هزینه‌ها بر اساس آیین‌نامه و دستورالعمل اعتبار مالیاتی محدود به سقف حداکثر دستمزد تعیین شده برای نیروی انسانی توسط تأمین اجتماعی است که با توجه به بالا بودن دستمزدهای پرداختی به ضرر شرکت‌های فناوری اطلاعات تمام شده و باعث ناامیدی آن‌ها می‌شود». همچنین در خصوص سقف هزینه کردهای مشاوره هم لازم است که تجدیدنظر صورت گیرد چرا که در این پروژه‌ها، حق‌الزحمه‌های مشاوران معمولاً بالاتر از سایر حوزه‌ها است و به دلیل نحوه انجام کار به صورت آزادکاری ممکن است قرارداد رسمی هم وجود نداشته باشد». متصدیان اعتبار مالیاتی نیز اهمیت این موضوع را دانسته و در صحبت‌های خود به این موضوع اشاره کرده‌اند.

۴-۴ تحقیق و توسعه محور نبودن صنایع تجهیزات و ماشین‌آلات سنگین

پروژه‌های متقاضی اعتبار مالیاتی در این حوزه معمولاً نرخ تأیید بالایی ندارند و اکثراً به سفارش کارفرما انجام می‌شوند. سطح فناوری و نوآوری این نوع از پروژه‌ها متوسط رو به پایین است. بعضاً برخی از شرکت‌های متقاضی اعتبار مالیاتی در این حوزه، فاقد بخش تحقیق و توسعه مجزا هستند که این موضوع پیگیری موضوع اعتبار مالیاتی برای شرکت را چالش‌برانگیز می‌نماید (مصاحبه‌شونده L).

مصاحبه‌شوندگان نماینده این حوزه، به سطح اندک تحقیق و توسعه در شرکت‌های این حوزه اشاره کردند (مصاحبه‌شونده G و H). به‌زعم این افراد: «تعداد قابل‌توجهی از شرکت‌های این حوزه واحد تحقیق و توسعه رسمی ندارند و برای تکمیل مستندات مورد نیاز برنامه اعتبار مالیاتی دچار مشکل می‌شوند». یکی دیگر از مدیران شرکت یاد شده (مصاحبه‌شونده H) در ادامه اظهارات همکارانش به نکته مهم دیگری اشاره می‌نماید: «بسیاری از پروژه‌های این حوزه کارفرما محور هستند و با توجه به اینکه اعتبار مالیاتی به کارفرمای طرح تعلق می‌گیرد بهره‌ای از اعتبار مالیاتی نمی‌توانند داشته باشند و توسط دبیرخانه اعتبار مالیاتی رد می‌شوند».

۴-۵ انعطاف‌ناپذیری فرایند ارزیابی هزینه‌کرد در پروژه‌های حوزه برق و الکترونیک

این حوزه در برنامه اعتبار مالیاتی دربرگیرنده زیرگروه‌های مختلفی (مخابرات، الکترونیک، قدرت و رباتیک) است و پروژه‌های متقاضی اعتبار مالیاتی در این گروه از سطح فناوری و نوآوری مختلفی برخوردار هستند اما به‌طور کلی می‌توان سطح نوآوری و فناوری پروژه‌های تحقیق و توسعه در این گروه را متوسط در نظر گرفت (مصاحبه‌شوندگان L و Q). با توجه به اینکه پروژه‌های این حوزه دربرگیرنده قطعات با پیچیدگی‌های مختلفی هستند، مجزا نمودن قسمت‌های فناورانه این طرح‌ها چالش‌برانگیز بوده و همچنین تعدد قطعات به کار گرفته منجر به صدور صورت‌حساب‌های مالی تجمیعی می‌گردد که فرایند بررسی

صنعت داروسازی کشور در سالیان اخیر پیشرفت‌های چشمگیری داشته، با این حال این صنعت در تأمین مواد اولیه تا حد زیادی متکی به واردات مواد اولیه است. همان‌طور که نماینده C از شرکت «ب» در این حوزه اشاره می‌کند: «مواد اولیه پروژه‌های تحقیق و توسعه از خارج از کشور وارد شده و هزینه‌های گمرکی و حمل و نقل قابل‌توجهی دارد که متأسفانه برنامه اعتبار مالیاتی این موارد را پوشش نمی‌دهد». در ادامه نماینده D از این شرکت به موضوع پذیرفته نشدن بخشی از صورت‌حساب‌ها اشاره می‌نماید: «در برخی از موارد به دلیل تحریم‌ها قسمتی از خریدها به‌صورت غیررسمی انجام می‌شود و نمی‌توانیم بابت این دسته از خریدها صورت‌حسابی رسمی ارائه دهیم. این دسته از هزینه‌ها هم در برنامه اعتبار مالیاتی لحاظ نمی‌گردند و این به ضرر شرکت‌های دارویی است».

۴-۳ سهم بالای هزینه تجهیزات در پروژه‌های حوزه مواد پیشرفته

پروژه‌های متقاضی اعتبار مالیاتی در این حوزه معمولاً فاقد سطح فناوری بالایی بوده و از جنبه نوآوری نیز متوسط هستند. یکی از چالش‌های اساسی که شرکت‌های فعال در این حوزه با آن مواجه هستند هزینه‌های بالای تجهیزات مورد نیاز برای انجام طرح‌های تحقیق و توسعه است و برنامه اعتبار مالیاتی نیز در حال حاضر تنها استهلاک این تجهیزات رو پوشش می‌دهد. صحبت‌های نمایندگان شرکت‌های این حوزه (مصاحبه‌شوندگان E و F) به خوبی این موضوع را نشان می‌دهد: «برای انجام پروژه‌های تحقیق و توسعه نیازمند خرید تجهیزات هستیم که در برنامه اعتبار مالیاتی تنها هزینه استهلاک تجهیزات به کار رفته پوشش داده می‌شود و این موضوع برای صنایعی که انجام طرح تحقیق و توسعه در آن‌ها تجهیزات محور است چالش جدی محسوب می‌گردد.». یکی دیگر از خبرگان موضوع به چالش دیگری اشاره می‌نماید (مصاحبه‌شونده M): «پروژه‌های این حوزه در صورتی ارزشمند هستند که طرح به مقیاس نیمه‌صنعتی برسد. برای رسیدن به چنین سطحی از کار، شرکت متحمل هزینه‌های بالایی می‌شود که برنامه اعتبار مالیاتی تمامی این هزینه‌ها را به‌خصوص در بحث تجهیزات، پوشش نمی‌دهد».

(مصاحبه‌شوندگان B و F)، مشخص نبودن مراحل انجام فرایند، سردرگمی کاربران در نحوه تکمیل فرایندها و نبود راهنمای جامع نحوه کار با سامانه (مصاحبه‌شوندگان D و H) و پیام‌های خطای متعدد (مصاحبه‌شوندگان U و H) مواجه هستند. همان طور که مصاحبه‌شونده D اشاره نمود.

۴-۸ ضرورت طراحی سازوکارهای هدایت‌دهی و

جهت‌دهی به پروژه‌های تحقیق و توسعه

تأیید پروژه‌های تحقیق و توسعه در برنامه اعتبار مالیاتی مستلزم نوآورانه و فناورانه بودن این طرح‌ها است و تعداد قابل توجهی از پروژه‌های شرکت‌های متقاضی به دلیل حائز شرایط نبودن در این برنامه مورد پذیرش واقع نمی‌شوند. اظهارات نمایندگان شرکت‌های منتخب (B, C, F, H) به مواردی نظیر «عدم وجود دستورالعمل‌های شفاف خود ارزیابی برای شرکت‌ها»، «سردرگمی شرکت‌های متقاضی در زمینه قابلیت تأیید پروژه‌های تحقیق و توسعه» و «فقدان مشاورین قابل اعتماد برای هدایت پروژه‌های شرکت‌ها» به خوبی اهمیت موضوع طراحی سازوکارهای جهت‌دهی به پروژه‌های تحقیق و توسعه شرکت‌ها را نشان می‌دهد. همچنین مصاحبه‌شوندگان به لزوم شکل‌دهی فرایندهای هدایت پروژه‌های تحقیق و توسعه به سمت اولویت‌های ملی اشاره نمودند. آنچنان که (مصاحبه‌شوندگان A, E, G, L, O) عنوان نمودند: «اگر فهرست‌های مشخصی از پروژه‌های اولویت‌دار ملی وجود داشته باشد، تعریف پروژه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط برای برنامه اعتبار مالیاتی آسان‌تر شده و شرکت‌ها با اطمینان بیشتری وارد این فرایند می‌شوند ... پروژه‌های تحقیق و توسعه شرکت‌ها به شدت نیازمند اصلاح جهت‌گیری هستند».

۵- بحث

با گذشت بیش از دو سال از برنامه اعتبار مالیاتی در کشور لازم است نحوه پیاده‌سازی آن در صنایع گوناگون مورد بررسی قرار گیرد. این ارزیابی به شناسایی چالش‌های موجود در بهره‌برداری از این ابزار و ارائه راهکارهای بهینه‌سازی آن بر اساس نیازها و ساختارهای خاص هر صنعت کمک می‌کند تا بتوان از ظرفیت این سیاست حمایتی

هزینه‌کرد در برنامه اعتبار مالیاتی را پیچیده می‌سازد. مصاحبه‌شوندگان نماینده این حوزه (مصاحبه‌شوندگان I و J) دغدغه‌هایی در زمینه ارزیابی هزینه‌کرد در برنامه اعتبار مالیاتی مطرح نمودند. آن‌ها اظهار داشتند: «در شرکت‌های بزرگ نظیر شرکت ما، جداسازی صورت‌حساب‌ها به صورت مجزا بسیار سخت است و بعضاً صورت‌حساب‌های تجمیعی صادر می‌شوند و جداسازی آن‌ها به نحوی که گروه ارزیابی هزینه‌کرد از ما انتظار دارد فرایندی پیچیده و وقت‌گیر است». در ادامه مصاحبه‌شونده I عنوان نمود: «به‌طور کلی فرایند ارزیابی هزینه‌کرد در برنامه اعتبار مالیاتی پیچیده و غیرقابل انعطاف است و نیازمند این است که چندین نفر از پروژه به صورت اختصاصی برای آن وقت بگذارند».

۴-۶ عدم اعتماد به سازمان امور مالیاتی

یکی از مهم‌ترین دغدغه‌های شرکت‌های مورد بررسی ترس از سازمان امور مالیاتی است. تکمیل کامل فرایند اعتبار مالیاتی مستلزم به رسمیت شناختن اعتبار مالیاتی اختصاص داده شده از جانب معاونت علمی توسط سازمان امور مالیاتی است. مصاحبه‌شوندگان در جملات خود از عباراتی نظیر به رسمیت نشناختن اعتبار مالیاتی توسط سازمان امور مالیاتی (مصاحبه‌شوندگان A, E و U)، هماهنگ نبودن سازمان امور مالیاتی با معاونت علمی فناوری و عدم ابلاغ دستورالعمل نحوه ثبت اسناد مالی برای اعتبار مالیاتی (مصاحبه‌شوندگان C و H) و ابهام در نحوه برخورد سازمان اعتبار مالیاتی (مصاحبه‌شوندگان D, F و G) اشاره نمودند که نشان از عدم اطمینان به سازمان امور مالیاتی است.

۴-۷ کاربرپسند نبودن سامانه اعتبار مالیاتی

یکی از مزیت‌های برنامه اعتبار مالیاتی امکان ثبت درخواست و پیگیری فرایندهای مرتبط با آن به صورت متمرکز از طریق سامانه اعتبار مالیاتی است. اگر چه در حال حاضر تمامی فرایندهای برنامه اعتبار مالیاتی از طریق این سامانه^۱ انجام می‌گیرد با این حال به زعم مصاحبه‌شوندگان، سامانه مرتبط با برنامه اعتبار مالیاتی، سامانه‌ای کاربرپسند نبوده و کاربران در ثبت اطلاعات پروژه‌های تحقیق و توسعه با مشکلات متعددی نظیر عدم امکان ذخیره نمودن اطلاعات

^۱ www.etebar14.ir

در جهت ارتقای نوآوری به شکلی اثربخش‌تر بهره‌برداری نمود. در این قسمت چالش‌های احصا شده و نکات مهمی که در خصوص آن‌ها وجود دارد مورد بحث قرار گرفته است. همچنین پیشنهادات سیاستی به منظور رفع چالش‌های شناسایی شده در جدول ۴ ارائه شده است.

یافته‌های این مقاله نشان‌دهنده آن است که چالش‌های برنامه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ایران صرفاً ناشی از سیاست‌گذاری کلان نیست بلکه ضعف در جزئیات نهادی و اجرایی نیز منجر به ایجاد مشکلاتی برای شرکت‌های متقاضی شده است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که

شرکت‌های متقاضی اعتبار مالیاتی در حوزه فناوری اطلاعات مشابه با نتایج تجارب بین‌المللی با چالش عدم پوشش کامل هزینه‌های نیروی انسانی مواجه هستند [۲۴]. این مشکل ناشی از هزینه‌های بالای حقوق و دستمزد نیروی انسانی فعال در این حوزه و اعمال سقف هزینه کردی برای نیروی تحقیق و توسعه در برنامه اعتبار مالیاتی است. نحوه ارزیابی این دسته از هزینه‌ها در حوزه فناوری اطلاعات نیز موضوعی پیچیده است که منجر به عدم تأیید کامل کارکرد نیروی انسانی مشغول به کار در پروژه‌های تحقیق و توسعه می‌شود.

جدول ۴) پیشنهادات سیاستی به منظور رفع چالش‌های احصا شده

حوزه	مضامین یکپارچه ساز مرتبط	سیاست‌های پیشنهادی
فناوری اطلاعات و ارتباطات	هزینه‌کرد بالای نیروی انسانی در پروژه‌های فناوری اطلاعات	- در نظر گرفتن و اعمال سقف هزینه کردی بالاتر برای هزینه‌های نیروی انسانی این نوع از پروژه‌ها - بازبینی معیارهای فعلی و تعیین معیارهای دقیق ارزیابی هزینه کردی نیروی انسانی
دارو و فراورده‌های حوزه درمان و تشخیص	سهم بالای هزینه‌های غیرمستقیم در هزینه پروژه‌های دارو و فراورده‌های تشخیص و درمان	- پوشش هزینه‌های حمل و نقل و گمرکی به عنوان هزینه‌های قابل پذیرش برای پروژه‌های خاص دارای اولویت ملی در برنامه اعتبار مالیاتی - در نظر گرفتن هزینه‌های غیر مستقیم در صورت ایجاد شرکت‌های تحقیق و توسعه ذیل شرکت‌های تولید کننده (ذیل پروژه‌های تعریف شده برای برنامه)
مواد پیش‌ساخته و محصولات مبتنی بر فناوری‌های شیمیایی	سهم بالای هزینه تجهیزات در پروژه‌های حوزه مواد پیشرفته	- پوشش هزینه کردهای تجهیزات برای حمایت ویژه از پروژه‌های توسعه دانش فنی در مقیاس نیمه صنعتی - در نظر گرفتن سقف هزینه کرد بالاتر برای پوشش هزینه کردهای تجهیزات این نوع از پروژه‌ها
ماشین‌آلات و تجهیزات پیشرفته	تحقیق و توسعه محور نبودن صنایع ماشین‌آلات و تجهیزات پیشرفته	- حمایت ویژه از طرح‌هایی که ذیل آن‌ها واحدهای رسمی تحقیق و توسعه ایجاد شود - فعال نمودن سازوکارهای بهم رسانی مجریان و کارفرمایان
برق و الکترونیک	انعطاف‌ناپذیری فرایند ارزیابی هزینه کرد برای ثبت هزینه کردهای پروژه‌های حوزه برق و الکترونیک	- تسهیل فرایند ارزیابی هزینه کرد - پذیرش صورت حساب‌های تجمیعی در ارزیابی هزینه کرد
تمامی حوزه‌ها	عدم اعتماد به سازمان امور مالیاتی	- اجرای برنامه‌های مشترک ترویج برنامه اعتبار مالیاتی با حضور نماینده سازمان مالیاتی - اعلام رسمی نحوه ثبت هزینه کردهای برنامه اعتبار مالیاتی از جانب سازمان مالیاتی - برگزاری جلسات منظم به منظور رصد فرایند نهایی تخصیص اعتبار مالیاتی و بررسی مشکلات احتمالی
	کاربر پسند نبودن سامانه مالیاتی	- بازنگری فرایندهای اعطای اعتبار مالیاتی و اصلاح فرایندها و سامانه اعتبار مالیاتی - نظرخواهی از کاربران سامانه به منظور رفع چالش‌های کلیدی کار با سامانه
	عدم وجود سازوکارهای هدایت دهی و جهت‌دهی به پروژه‌های تحقیق و توسعه	- مذاکره با ستادها و سایر سازمان‌های دولتی مرتبط به منظور استخراج دقیق فهرست طرح‌های اولویت‌دار ملی - راه‌اندازی شبکه مشاورین اعتبار مالیاتی

پذیرش بوده و این موضوع برای پروژه‌های تحقیق و توسعه تجهیز محور چالشی اساسی محسوب می‌گردد. در این خصوص لازم است که قانون فعلی مورد بازنگری قرار گرفته و در خصوص پوشش این نوع از هزینه‌ها به‌خصوص برای طرح‌های حائز اهمیت ملی تجدیدنظر صورت گیرد.

چالش‌های استخراج‌شده در حوزه ماشین‌آلات و تجهیزات پیشرفته بر خلاف سه حوزه قبلی، هزینه محور نبوده و ماهیتی متفاوت دارد [۲۰ و ۲۷]. نمایندگان این حوزه به چالش سطح پایین تحقیق و توسعه در شرکت‌های فعال در این صنعت اشاره نمودند. این موضوع به دلیل تفاوت‌های بومی متفاوت از چالش‌های اشاره شده در پیشنهاد موضوع است. تعداد قابل توجهی از شرکت‌های فعال در این حوزه فاقد دفتر تحقیق و توسعه رسمی بوده و پروژه‌های آن‌ها نیز به سفارش کارفرما انجام می‌گیرد. این موضوع منجر می‌شود که شرکت‌های این حوزه در تعریف پروژه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط برای برنامه اعتبار مالیاتی دچار مشکل شوند. در نظر گرفتن برنامه‌های هدایت و جهت‌دهی پروژه‌های حوزه ماشین‌آلات در راستای اخذ پذیرش در برنامه اعتبار مالیاتی در این خصوص می‌تواند راهگشا باشد.

شرکت‌های حوزه برق و الکترونیک نیز به چالش‌های مواجه شده در فرایند ارزیابی هزینه‌کرد در برنامه اعتبار مالیاتی اشاره نمودند که شرکت‌های مشابه در سایر کشورها نیز به این موضوع اشاره کرده‌اند [۲۱]. پروژه‌های این حوزه از جنبه مالی دربرگیرنده صورت‌حساب‌های تجمیعی هستند و تفکیک این صورت‌حساب‌ها به موارد جزئی‌تر با توجه به دستورالعمل اعتبار مالیاتی فرایندی زمان‌بر و پیچیده است. این چالش نیازمند بررسی و بازبینی مجدد فرایند ارزیابی هزینه‌کرد پروژه‌های تحقیق و توسعه است که باید در دستور کار دست‌اندرکاران برنامه اعتبار مالیاتی در کشور قرار گیرد.

علاوه بر چالش‌های صنعت محور، سه مضمون یکپارچه‌ساز مشترک در بین تمام صنایع بررسی شده شناسایی شد. نخست، مسئله بی‌اعتمادی به سازمان امور مالیاتی است که ناشی از عدم ابلاغ شفاف دستورالعمل‌ها، عدم هماهنگی نهادهای ذی‌ربط و ابهام در نحوه برخورد با مشوق‌های

در این خصوص لازم است که دست‌اندرکاران حوزه اعتبار مالیاتی با در نظر گرفتن ویژگی‌های پروژه‌های این حوزه، اقدامات لازم به‌منظور بازنگری سقف هزینه‌کرد قابل قبول نیروی انسانی و دستورالعمل ارزیابی این نوع از پروژه‌ها را در دستور کار قرار دهند تا ضمن استفاده از روش‌های ارزیابی دقیق‌تر نیروی انسانی، پوشش هرچه بیشتر این نوع از هزینه‌ها در برنامه اعتبار مالیاتی میسر گردد.

شرکت‌های حوزه دارویی نیز با چالش‌های هزینه‌کردی مواجه هستند. این گروه از شرکت‌ها با مشکلات عدم پوشش هزینه‌های غیرمستقیم (مانند گمرک و حمل و نقل) و هزینه‌های واردات غیررسمی کالاها (خرید چمدانی) در برنامه اعتبار مالیاتی مواجه هستند [۱۸، ۲۵ و ۲۶]. هر چند در پیشنهاد پژوهش، شرکت‌های فعال این حوزه به این چالش‌ها اشاره نکرده‌اند اما این تفاوت در دیدگاه‌ها با توجه به متفاوت بودن ساختار صنعت دارو در کشور و عوامل بومی حاکم بر این صنعت منطقی به نظر می‌رسد. با توجه به وجود تحریم‌های فعلی، تجدید نظر در پذیرش هزینه‌های خریدهایی که به صورت غیر رسمی به عنوان نمونه تحقیقاتی وارد کشور می‌گردند منطقی به نظر می‌رسد. همچنین پوشش هزینه‌های غیرمستقیم برای پروژه‌های اولویت‌دار می‌تواند کمکی مؤثر در راستای تشویق شرکت‌ها به تعریف و انجام پروژه‌های تحقیق و توسعه هدفمند در کشور باشد.

مشابه با چالش‌های دو حوزه ذکر شده، شرکت‌های حوزه مواد پیشرفته نیز با چالش‌های هزینه‌کردی مواجه هستند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که مهم‌ترین چالشی که نمایندگان این حوزه به آن اشاره کرده‌اند مرتبط با در نظر گرفته نشدن بخش عمده‌ای از هزینه‌های تحقیق و توسعه به دلیل تجهیز محور بودن این طرح‌ها و محدودیت برنامه اعتبار مالیاتی در پوشش کامل این نوع از هزینه‌ها است. گرچه این چالش مشابه چالش‌های شناسایی شده در پیشنهاد پژوهش نبوده [۲۸] با این حال با در نظر گرفتن تفاوت‌های سرفصل‌های هزینه‌کردی در برنامه‌های مختلف اعتبار مالیاتی در سطح جهان، این تفاوت منطقی به نظر می‌رسد. در برنامه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه ایران، تنها هزینه‌های استهلاک تجهیزات قابل

مالیاتی است. برای رفع این مشکل، تقویت شفافیت، اطلاع‌رسانی و هماهنگی نهادی بین معاونت علمی فناوری و سازمان امور مالیاتی امری ضروری است.

دومین چالش مشترک، کاربرپسند نبودن سامانه اعتبار مالیاتی است. نبود راهنمای جامع، پیام‌های خطای مکرر، عدم امکان ذخیره مرحله‌ای اطلاعات و پیچیدگی در تکمیل فرایندهای ثبت اطلاعات در سامانه اعتبار مالیاتی باعث سردرگمی کاربران شده است. طراحی مجدد سامانه با رویکرد تجربه‌محور و مشارکت کاربران در بهبود آن، می‌تواند نقش مهمی در افزایش بهره‌وری برنامه ایفا نماید.

سومین چالش مشترک، نبود سازوکارهای هدایت‌گر برای پروژه‌های تحقیق و توسعه است. بسیاری از شرکت‌ها در انتخاب موضوع پروژه و خودارزیابی انطباق مشخصات پروژه‌های پیشنهادی با الزامات برنامه دچار سردرگمی هستند. طراحی دستورالعمل‌های شفاف، معرفی پروژه‌های اولویت‌دار ملی و توسعه شبکه‌ای از مشاوران مورد تأیید می‌تواند به هدایت اثربخش پروژه‌ها در مسیر مورد تأیید برنامه اعتبار مالیاتی کمک نماید. نکته قابل تأکید این است که برنامه اعتبار مالیاتی باید در پوشش هزینه کردهای پروژه‌های اولویت‌دار ملی در صنایع مختلف انعطاف‌پذیری داشته باشد و با ارائه حمایت‌های بیشتر از انجام این دسته از طرح‌ها حمایت نماید. این حمایت‌ها می‌توانند دربرگیرنده ابزارهای حمایتی مکمل اعتبار مالیاتی [۲۹]، ارزیابی‌های تسهیل شده و یا پذیرش هزینه‌های بیشتر باشد.

۶- نتیجه‌گیری

در این پژوهش سعی شد چالش‌های بهره‌برداری از برنامه اعتبار مالیاتی در صنایع منتخب (فناوری اطلاعات و ارتباطات، دارو و فراورده‌های تشخیص و درمان، مواد پیشرفته، ماشین‌آلات و تجهیزات پیشرفته، برق و الکترونیک) مورد بررسی قرار گیرد. بدین منظور با نمایندگان صنایع منتخب ذکر شده و تعدادی از خبرگان مصاحبه به عمل آمده و بر مبنای تحلیل مضمون انجام شده چالش‌های کلیدی بهره‌برداری از برنامه اعتبار مالیاتی استخراج گردید. این

چالش‌ها در قالب دو دسته کلی «چالش‌های عمومی» و «چالش‌های اختصاصی» قابل تفکیک هستند. چالش‌های اختصاصی مرتبط با ویژگی‌های خاص صنایع بوده و چالش‌های عمومی در همه صنایع مشترک هستند.

از یک سو، چالش‌هایی مانند هزینه بالای نیروی انسانی در حوزه فناوری اطلاعات، سهم بالای هزینه‌های غیرمستقیم در صنعت دارو، محدودیت پوشش هزینه‌های تجهیزات در حوزه مواد پیشرفته، تحقیق و توسعه محور نبودن صنایع ماشین‌آلات سنگین، و انعطاف‌پذیر نبودن فرایند ارزیابی هزینه‌کرد در حوزه برق و الکترونیک، همگی بیانگر ضرورت بازنگری و طراحی انعطاف‌پذیرتر برای این برنامه در مواجهه با ویژگی‌های منحصربه‌فرد هر صنعت مختلف هستند. از سوی دیگر، چالش‌هایی نظیر عدم اعتماد به سازمان امور مالیاتی، کاربرپسند نبودن سامانه اعتبار مالیاتی و نبود سازوکارهای هدایت‌گر برای تعریف پروژه‌های تحقیق و توسعه، مسائلی بنیادین و فراگیر هستند که ضعف‌های نهادی و ساختاری در پیاده‌سازی این برنامه را آشکار می‌کنند. این عوامل، کارآمدی کل سیستم را تحت تأثیر قرار داده و موجب سردرگمی، بی‌اعتمادی و کاهش انگیزه در میان شرکت‌های متقاضی اعتبار مالیاتی می‌شوند.

بر این اساس، می‌توان نتیجه گرفت که اثربخشی برنامه اعتبار مالیاتی در گرو اصلاحات ساختاری و سیاست‌گذاری‌های هدفمند است؛ به نحوی که از یک سو با پوشش‌دهی مناسب‌تر هزینه‌ها با در نظر گرفتن ماهیت خاص صنایع مختلف و از سوی دیگر با تقویت زیرساخت‌های اجرایی، طراحی سازوکارهای هدایت پروژه‌های تحقیق و توسعه در راستای اولویت‌های ملی و راه‌اندازی شبکه مشاوران اعتبار مالیاتی، امکان بهره‌برداری مؤثرتر از این ابزار حمایتی فراهم گردد. در غیر این صورت، ظرفیت‌های بالقوه این برنامه در جهت ارتقای نوآوری و توانمندسازی صنایع کشور به‌درستی فعال نشده و به مرور، فرایندهای فعلی تخصیص اعتبار مالیاتی منجر به ناامیدی شرکت‌ها و نادیده گرفتن کلی این ظرفیت قانونی فراهم شده خواهد گردید.

این پژوهش به شیوه کیفی انجام گرفته و جهت استخراج

- [8] Rao, N. (2016). **Do Tax Credits Stimulate R&D Spending? The effect of the R&D Tax Credit In Its First Decade.** *Journal of Public Economics*, 140, 1-12. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2016.05.003>
- [9] Smith A. J., & Jones, R. (2020). **The Economic Impact of R&D Tax Credits: Evidence from Firm-Level Data.** *Journal of Economic Perspectives*, 34, 123-146.
- [10] Garcia, A.H., & Wong, T. (2021). **R&D Tax Credits and Innovation: The Role of Financial Incentives.** *Research Policy*, 50(4), 103-115.
- [11] Czarnitzki, D., Hanel, P., & Rosa, J. M. (2011). **Evaluating the Impact of R&D Tax Credits on Innovation: A Microeconometric Study on Canadian Firms.** *Research Policy*, 40(2), 217-229. <https://doi.org/10.1016/j.respol.2010.09.017>
- [12] Tasse, G. (2007). **Tax Incentives for Innovation: Time to Restructure the R&E Tax Credit.** *The Journal of Technology Transfer*, 32, 605-615. <https://doi.org/10.1007/s10961-007-9045-z>.
- [13] Oliver, E., Kourouklis, D., & Jofre-Bonet, M. (2024). **Do R&D Tax Credits Impact Pharmaceutical Innovation? Evidence From a Synthetic Control Approach.** *Research Policy*, 53(8), 105053. <https://doi.org/10.1016/j.respol.2024.105053>.
- [14] Foreman, J. (2012). **Effectiveness and Efficiency of SME Innovation Policy.** *Small Business Economics*, 41(1), 55-70. <https://doi.org/10.1007/s11187-012-9426-z>.
- [15] Patel, K. V., & Lee, M.S. (2018). **Behavioral Responses to R&D Tax Incentives: Evidence from a Survey of Firms.** *Innovation Studies Journal*, 12 (2), 89-105.
- [16] Sterlacchini, A., & Venturini, F. (2019). **R&D Tax Incentives in EU Countries: Does the Impact Vary with Firm Size?.** *Small Business Economics*, 53(3), 687-708. <https://doi.org/10.1007/s11187-018-0074-9>
- [17] Chen, M. C., & Li, H. Y. (2018). **The Effects and Economic Consequences of Cutting R&D tax Incentives.** *China Journal Of Accounting Research*, 11(4), 367-384. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2018.07.003>.
- [18] Garnov, A. P., Kamchatova, E. Y., Prodanova, N. A., Perepelitsa, D. G., Markov, M. A., & Badalov, L. A. (2020). **Efficiency of Tax Incentives for Innovation in the Development of the Industrial Economy (on the Example of the Chemical and Pharmaceutical Sphere).** *Systematic Reviews in Pharmacy*, 11(12).
- [19] Hájek, P. (2024). **Research and Development, R&D, Software Development, Tax Credit.** *Financial Law Review*, 35(3), 26-42.
- [20] **R&D tax Credits for the Machining Industry.** (2025). KBKG.
- [21] **R&D Tax Credits for Engineering Firms.** (2025). FI Group.
- [22] Sahari, H., & Narimani, M. (2022). **The Role of Financial Credit Instruments as Support tool for**

داده‌ها از تعداد محدودی از کارشناسان ذی‌صلاح در صنایع منتخب استفاده شده است. این موضوع اگر چه به تمرکز بیشتر بر موضوع تحقیق و تحلیل عمقی چالش‌های شرکت‌ها کمک کرده اما منجر به عدم امکان تعمیم نتایج تحقیق می‌گردد. بدین منظور پیشنهاد می‌گردد که در تحقیقات آینده، پژوهشگران با در نظر گرفتن نتایج این تحقیق، اقدام به اخذ داده‌های بیشتر به منظور آزمون نتایج ارائه شده در این تحقیق نمایند. همچنین محققان می‌توانند با تمرکز بر یکی از صنایع منتخب مورد تمرکز در این تحقیق و اخذ داده‌های بیشتر به نتایجی دست یابند که قابلیت تعمیم داشته باشند.

تعارض منافع

نویسندگان تعهد می‌کنند که هیچ تعارض منافی در این مقاله وجود نداشته‌است.

References

- [1] Larédo, P., Köhler, C., & Rammer, C. (2016). **The Impact of Fiscal Incentives for R & D.** In Handbook of Innovation Policy Impact (pp. 18-53). Edward Elgar Publishing. <https://doi.org/10.4337/9781784711856.00009>.
- [2] Appelt, S., Bajgar, M., Criscuolo, C., & Galindo-Rueda, F. (2016). **R&D Tax Incentives: Evidence on Design, Incidence and Impacts.** <http://dx.doi.org/10.1787/5jl8f8ldqk7j-en>
- [3] 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. {In Persian}. <https://doi.org/10.22034/rahyaft.2024.11369.1393>
- [4] Fazio, C., Guzman, J., & Stern, S. (2019). **The Impact of State-Level R&D Tax Credits on the Quantity and Quality of Entrepreneurship.** *National Bureau of Economic Research*. <http://dx.doi.org/10.3386/w26099>.
- [5] Bakhshi, H., Breckon, J. & Puttick, R. (2021). **Understanding R&D in the Arts, Humanities and Social Sciences.** *Journal of the British Academy*, 9, 115-145. <https://doi.org/10.5871/jba/009.115>
- [6] Chen, L., & Yang, W. (2019). **R&D tax Credits and Firm Innovation: Evidence from China.** *Technological Forecasting and Social Change*, 146, 233-241. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2019.05>.
- [7] Sahari, H., (2021). **Designing a Framework for Research & Development Tax Credit in Iran.** *Technology studies institute*, {In Persian}.

- [26] Rizzo, A. (2024). **The Role of Tax Incentives for Innovation in Pharma, Biotech, and MedTech: A Comparative Study Between the EU and the US Regulatory Approaches.** *TTLF Working Papers Stanfor Law School*.
- [27] **How Can the Machinery and Equipment Industry Get Tax Credits with its Investments in R&D?** (2023) FI Group.
- [28] **Leveraging Tax Credits for Renewable Energy Projects: A Comprehensive Guide.** (2024). Engineered Tax Services.
- [29] Shaverdi, M. (2023). Tax Credits; An Attractive Tool to Increase the Intensity of Research & Development in The Country. *Journal of Science and Technology Policy*, 16(4), 1-3. {In Persian}. <https://doi.org/10.22034/jstp.2023.14027>
- Research and Development Activities of Commercial Firms and Assessment of its Financial Burden Based on Data from the Statistical Center of Iran.** *Research Centre of Islamic Repblic of Iran Parliamnt, Tehran*. {In Persian}.
- [23] Fartash, T., Barmaki, S., Saremi, M., & Sadabadi, A. (2022). **The Growth Challenges of Pioneer Knowledge-based Firms of ICT.** *Journal of Science & Technology Policy*, 15(3), 41-56 {In Persian}. <https://doi.org/10.22034/jstp.2022.13957>
- [24] McKeown, P. (2017). **Taxation and Innovation in the IT Industry.** *Wiley & Sons*.
- [25] Kim, J., & Kwak, J. (2024). **Tax Problems and Improvements in the Korean Pharmaceutical Industry.** *Management & Economic Research*. 46(4), 75-105.