

ارزیابی تاریخی معافیت‌های مالیاتی

شرکت‌های دانش‌بنیان و واحدهای فناور در ایران

میثم نریمانی^{۱*}، محمد صاحبکار خراسانی^۲، حمیدرضا سحری^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۶/۲۵ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۲/۲۹

چکیده:

یکی از ابزارهای مهم دولت در حمایت از فعالیت‌های تحقیق و توسعه بنگاه، به‌کارگیری مشوق‌های مالیاتی است. مطالعه تجربه کشورهای توسعه‌یافته نشان می‌دهد ابزارهای مالیاتی با اهداف توسعه فناوری عموماً در قالب هزینه‌ای و به‌صورت اعتبار مالیاتی به کار گرفته می‌شوند. تجربه اجرای مشوق‌های مالیاتی قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان در ایران نشان می‌دهد که ابزار مالیات از رویکرد درآمدی به سمت رویکرد هزینه‌ای حرکت کرده است. این در حالی است که تاکنون الگوی سیاستی مناسبی برای این گذار سیاستی پیشنهاد نشده است. به‌منظور تدوین الزامات اجرایی و اثربخشی این گذار تاریخی در قالب یک الگوی سیاستی، پژوهش مطالعه موردی کیفی و روش تحلیل محتوا برای استخراج مقولات محوری در این مقاله انجام شده است. روش گردآوری داده‌ها، مصاحبه نیمه ساختاریافته بوده و مجموعاً با ۱۱ نفر افراد مرتبط مصاحبه انجام شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که از منظر اجرایی، مقولات ساده‌سازی اجرا و پایداری سیاست از اهمیت بالایی برخوردار است. از منظر اثربخشی نیز مقولات پوشش ریسک تحقیق و توسعه فناوری‌های بالا و تشویق به انجام فعالیت‌های جدید تحقیق و توسعه‌ای باید مورد توجه قرار گیرد.

واژگان کلیدی: سیاست فناوری و نوآوری، هزینه‌های تحقیق و توسعه، معافیت مالیاتی، اعتبار مالیاتی

*- عضو هیئت علمی پژوهشکده مطالعات فناوری، تهران، ایران. / نویسنده عهده‌دار مکاتبات narimani@tssi.ir

۲- عضو هیئت علمی پژوهشکده مطالعات فناوری، تهران، ایران.

۳- پژوهشگر مرکز همکاری‌های تحول و پیشرفت، تهران، ایران.

۱- مقدمه

توجه به نقش فناوری در رشد اقتصادی از نیمه قرن بیستم و با مدل رشد سولو به ادبیات اقتصاد رشد وارد شد و دو دهه بعد با توسعه مدل‌های رشد درون‌زا رسمیت یافت (Romer, ۱۹۸۶). از این زمان به بعد، تأثیر پیشرفت فنی برنامه‌ریزی شده موضوع مدل‌های رشد قرار گرفت و دانش به‌مثابه خروجی فعالیت‌های تحقیق و توسعه به‌عنوان محور توضیح‌دهنده رشد اقتصادی کشورها مطرح شد (Grossman & Helpman, ۱۹۸۹). لذا گسترش فعالیت‌های تحقیق و توسعه به‌عنوان یکی از راهبردهای مهم در رشد اقتصادی، مورد توجه کشورهای مختلف قرار گرفته است و اندازه‌گیری و ارتقای آن، یکی از ابزارهای مهم در سیاست فناوری و نوآوری قلمداد می‌گردد (علیزاده & منطقی، ۱۳۹۸). مطابق دسته‌بندی‌های مرسوم در اندازه‌گیری هزینه‌های تحقیق و توسعه در سطح ملی، چهار بخش دولت، کسب‌وکار، آموزش عالی و بخش خصوصی و غیرانتفاعی از یکدیگر متمایز می‌شوند. تحقیقات نشان می‌دهد نقش هزینه‌های تحقیق و توسعه در بخش کسب‌وکار^{۲۰} تأثیر بیشتری بر ارتقای نوآوری و رشد اقتصادی دارد و شایسته توجه است (Özçelik & Taymaz, ۲۰۰۸). چراکه احتمال تجاری‌سازی نتایج فعالیت‌های تحقیق و توسعه که در این بخش انجام می‌شود بسیار بیشتر است. سرمایه‌گذاری در فعالیت‌های تحقیق و توسعه که توسط بنگاه‌های تجاری صورت می‌گیرد در تولید کالا و خدمات جدید و ارتقاء ارزش افزوده کالاهای تولیدی اثرگذار است و موجب رشد بهره‌وری و رقابت‌پذیری در هر دو سطح خرد بنگاه‌ها و کلان اقتصادی می‌شود. بدین ترتیب انجام تحقیق و توسعه در بخش بنگاه‌های تجاری از منظر هزینه‌کرد تحقیق و توسعه ملی از اهمیت بالایی برای دولت‌ها برخوردار است. آمارها نشان می‌دهد در کشورهای توسعه‌یافته، عمده هزینه‌کرد تحقیق و توسعه توسط کسب‌وکارها صورت می‌گیرد. مطابق گزارش OECD، در سال ۲۰۲۰، بیش از ۷۰ درصد از کل هزینه‌های تحقیق و توسعه در کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه، توسط بخش کسب‌وکار انجام شده است. یکی از ابزارهای مهم دولت‌ها، در تحریک هزینه‌کرد تحقیق و توسعه در بخش کسب‌وکار، استفاده از سیاست‌های مالیاتی است (Bryce, Bonfatti et al, ۲۰۱۶). انواع مختلفی از سیاست‌های مالیاتی مشوق فعالیت‌های تحقیق و توسعه در کشورهای عضو OECD به کار گرفته می‌شود.

جدول (۱): گستردگی انواع مشوق‌های مالیاتی رایج تحقیق و توسعه در کشورهای عضو OECD در سال

(OECD, 2020). (Deloitte, 2018). (EY, 2020). (OECD, 2021) ۲۰۲۰

نام کشور	تعداد کشور	نوع مشوق مالیاتی
استرالیا، اتریش، بلژیک، کانادا، چین، کلمبیا، دانمارک، فرانسه، مجارستان، ایرلند، ایسلند، ایتالیا، ژاپن، کره جنوبی، مکزیک، نیوزیلند، نروژ، پرتغال، اسپانیا، انگلیس، آمریکا	۲۱	اعتبار مالیاتی ^۲
بلژیک، جمهوری چک، دانمارک، یونان، مجارستان، لیتوانی، لهستان، اسلواکی، اسلونی، ترکیه، انگلیس	۱۱	کسورات مالیاتی ^۱ (هزینه‌های قابل قبول)
بلژیک، دانمارک، فرانسه، ایرلند، فلسطین اشغالی، لیتوانی، لهستان، اسپانیا، انگلیس	۹	استهلاک تسریع شده سرمایه‌ای ^۴
بلژیک، فرانسه، یونان، مجارستان، ایرلند، فلسطین اشغالی، ایتالیا، کره جنوبی، لیتوانی	۱۸	جعبه پنت ^۳

بررسی‌ها نشان می‌دهد در سالیان اخیر اقبال کشورها مبنی بر به‌کارگیری سیاست اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه با استقبال فزاینده‌ای در حال افزایش است به طوری که در سال ۲۰۲۰، از ۳۷ کشور عضو OECD، ۳۳ کشور دارای مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه برای بنگاه‌ها هستند که از میان آن‌ها ۲۱ کشور دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه هستند (OECD, 2020, EY). (2020, EY) و تعداد کشورهای عضو OECD بهره‌مند از این ابزار مشوقی در بیست سال گذشته، ۱۳۳ درصد رشد داشته است (OECD, 2019).

«کسور هزینه‌های تحقیق و توسعه»، موجب کاهش پایه مالیاتی قبل از محاسبه مالیات می‌گردد و درآمد مشمول مالیات را کاهش می‌دهد (OECD Frascati Manual, 2015). «استهلاک تسریع شده سرمایه‌ای» به بنگاه‌ها اجازه می‌دهد که هزینه‌های سرمایه‌ای (مانند ماشین‌آلات، تجهیزات، ساختمان‌ها و غیره) را با نرخ‌های بالاتر در سال‌های نخست اکتساب دارایی (و در واقع پیش از موعد) مستهلک کنند؛ بنابراین این مشوق این امکان را می‌دهد که درآمد مشمول مالیات بنگاه در دوره‌های خاص، کاهش یابد (OECD Frascati Manual, 2015). «جعبه پنت» مشوق مالیاتی است که نرخ مالیات بر درآمد حاصل از تجاری‌سازی محصولات نوآورانه و محصولاتی که نتیجه فعالیت‌های تحقیق و توسعه هستند و تحت حمایت قانون مالکیت فکری می‌باشد را کاهش می‌دهد (قاضی نوری، ردائی و بهبودی، ۱۳۹۹).

اعتبار مالیاتی، مشوق مالیاتی هزینه محوری است که بر اساس میزان هزینه کرد تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی محاسبه می‌گردد و برخلاف هزینه‌های قابل قبول مالیاتی مستقیماً از مالیات متعلقه بنگاه تجاری کسر می‌شود و نه از درآمد مشمول مالیات بنگاه تجاری. در روابط (۱) و (۲) نحوه اعمال اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بر مالیات بنگاه تجاری و محاسبه میزان آن نشان داده شده است (OECD Frascati Manual, 2015).

رابطه (۱):

اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه - نرخ مالیات بنگاهی × [هزینه‌های قابل قبول - درآمد مشمول

مالیات] = مالیات پرداختی بنگاه تجاری

رابطه (۲):

نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه \times هزینه‌های واجد شرایط تحقیق و توسعه = اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه

کسر مستقیم اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه از بدهی مالیاتی بنگاه و شفافیت مالیاتی ایجادشده از این طریق و همچنین هدف‌گیری و پوشش دهی مؤثرتر هزینه‌کردهای تحقیق و توسعه از مهم‌ترین مزایای اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه نسبت به مشوق‌های مالیاتی دیگر است (Kao, ۲۰۱۸). موضوع مهم در مطالعات بین‌المللی مرتبط با اجرای مشوق‌های مالیاتی خصوصاً اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه این است که چگونه تلاش شود اعمال مشوق مالیاتی به افزایش عملکرد تحقیق و توسعه بنگاه منجر شود (Bérubé & Mohnen, ۲۰۰۹). در واقع، مطالعات مختلف نشان می‌دهد عوامل متنوعی بر اجرای مؤثر سیاست‌های اعتبار مالیاتی مؤثر است: اندازه بنگاه (Agrawal, Rosell, et al, ۲۰۲۰). نظام حسابداری ثبت هزینه‌های بنگاهی پیچیدگی (Laplante, Skaife et al, ۲۰۱۹) و سطح فناوریانه در پروژه‌های تحقیق و توسعه (Lin & Vasarhelyi, ۱۹۸۰)، اهم عوامل تأثیرگذار بر طراحی الگوی مناسب بکارگیری سیاست‌های مشوق مالیاتی محرک تحقیق و توسعه کارآمد هستند. نقش عوامل اجرایی در اثربخشی سیاست‌های مالیاتی مشوق تحقیق و توسعه به حدی است که در مطالعات اخیر از مفهوم "آمیخته سیاستی" برای طراحی مناسب الگوی اجرای سیاست اعتبار مالیاتی تحقیق توسعه استفاده می‌شود (Neicu, Teirlinck et al, ۲۰۱۶) و مقصود از آن توجه به ترکیب ابزارهای سیاستی برای جهت‌دهی مناسب به رفتار نوآوری در بنگاه‌های اقتصادی است. لذا طراحی الگوی سیاستی مناسب اعطای مشوق‌های مالیاتی متناسب با وضعیت بنگاه‌های اقتصادی و نظام مالیاتی کشور از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

در نظام قوانین و مقررات ایران، ابزارهای مالیاتی برای حمایت از فعالیت‌های تحقیق و توسعه‌ای و پژوهشی به صورت پراکنده مورداستفاده قرار گرفته است که مهم‌ترین آن‌ها در قالب قانون دانش‌بنیان محقق شده است. از سوی دیگر اجرای معافیت مالیاتی قانون دانش‌بنیان در ایران در سالیان اخیر تغییر جهت یافته و توجه به اعتبار مالیاتی در اجرا تقویت شده است. این پراکندگی اجرایی لازم می‌دارد که در خصوص الزامات اجرایی و اثربخشی سیاست اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، الگوی سیاستی مناسبی ارائه شود تا تغییرات رفتاری بنگاه‌ها در نتیجه دریافت حمایت‌های ناشی از این سیاست‌ها به سمت افزایش هزینه کرد تحقیق و توسعه جهت‌دهی شود (Lokshin & Mohnen, ۲۰۱۲). به‌منظور تدوین الزامات اجرایی و اثربخشی سیاست‌های مشوق مالیاتی تحقیق

و توسعه در ایران، تبیین دلایل تغییر جهت در سیاست‌های اتخاذ شده و الزامات و چالش‌های پیش روی اجرای این سیاست‌ها شایان توجه ویژه است. بر این اساس، مسئله تحقیق این است که الزامات اجرایی و اثربخشی در الگوی سیاستی مناسب اعمال اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ایران چیست؟ برای پاسخ‌گویی به این سؤال تلاش شده است با مطالعه موردی اعمال مشوق‌های مالیاتی قانون دانش‌بنیان در ایران، زمینه‌ها و موانع اجرای سیاست و نیز دلایل گذار تاریخی تغییر جهت از معافیت مالیاتی به سمت اعتبار مالیاتی بررسی شود. لذا راهبرد پژوهش اکتشافی با روش تحقیق کیفی و استفاده از روش تحلیل تماتیک برای تحلیل داده‌ها در دستور کار قرار گرفته است.

۲- مبانی نظری پژوهش

حمایت دولت از فعالیتهای تحقیق و توسعه در بخش کسب‌وکار، دلالت سیاستی مهمی است که توسط چارچوب اقتصاد رفاه و مبتنی بر مفهوم شکست بازار پشتیبانی می‌شود. به دلیل ویژگی‌های کالای دانش، خصوصاً غیررقابتی بودن و استثناناپذیری، بازار در تخصیص بهینه منابع شکست می‌خورد و نیاز به دخالت‌های جبرانی برای نیل به حد بهینگی اجتماعی به وجود می‌آید (قاضی نوری، نریمانی et al, ۱۳۹۳). در واقع، شکست بازار و شکست سیستم، عقلانیت‌های اصلی مداخله دولت و اتخاذ سیاست نوآوری محسوب می‌شوند (Metcalfe, ۲۰۰۵). در میان ابزارهای سیاست نوآوری، ارائه انگیزه‌های مالی برای تحقیق و توسعه و پشتیبانی مستقیم از تحقیق و توسعه در بنگاه به‌عنوان اصلی‌ترین ابزارهای سمت عرضه از اهمیت ویژه‌ای برخوردار هستند (Edler & Fagerberg, ۲۰۱۷) ابزارهایی که عموماً با استفاده از مشوق‌های مالیاتی از سوی دولت‌ها مورد توجه قرار می‌گیرند (قاضی نوری، ردائی و بهبودی، ۱۳۹۹).

در خصوص میزان اثربخشی مشوق‌های مالی تحقیق و توسعه اعم از مالیات یا یارانه مطالعات بسیاری انجام شده است (Hall & Van Reenen, ۲۰۰۰). حمایت‌های مالی دولتی اگر در قالب یارانه تحقیق و توسعه اعطا شود، هم به لحاظ اداری و اجرایی راحت‌تر است و هم امکان تأمین مالی جدید و مازاد در آینده را به بنگاه می‌دهد. لیکن از آنجاکه گزینش پروژه مطلوب توسط دولت انجام می‌شود، امکان گزینش غلط در آن بسیار بالاست (Takalo & Tanayama, ۲۰۱۰) در مقابل، مزیت مهم حمایت‌های مالیاتی، افقی بودن و عدم انتخاب برندگان است که در عین اینکه اجرای آن سخت‌تر است، امکان بهره‌مندی از نتایج را بهتر فراهم می‌کند (Busom, ۲۰۱۲) همچنین در مطالعه‌ای دیگر، نشان داده شده است که یارانه عموماً باعث تأمین مالی تحقیق و توسعه جدید می‌شود

و درحالی که حمایت مالیاتی، تحقیق و توسعه‌های جاری و ثابت را پشتیبانی می‌کند (Castells & Mohnen, 2012). در مجموع، از آنجاکه اولویت در بنگاه، بازدهی اقتصادی و در دولت بازدهی اجتماعی است، می‌توان این‌گونه جمع‌بندی کرد که یارانه‌ها، پروژه‌هایی با بالاترین بازدهی اجتماعی را برمی‌گزینند (عمدتاً نوآوری‌های رادیکال) و اعتبارات مالیاتی، پروژه‌هایی با بالاترین بازدهی اقتصادی در سطح بنگاه (عمدتاً نوآوری تدریجی) را هدف می‌گیرند (David, Hall et al, 2000).

بعد دیگر مطالعات نظری مشوق‌های مالی تحقیق و توسعه اعم از مالیات و یارانه، توجه به اثر افزونگی رفتاری است که به تفاوت‌هایی اشاره دارد که به واسطه دخالت‌های سیاستی در رفتار بنگاه حمایت‌شده و در مواجهه با سرعت، مقیاس، ریسک و ... فعالیت‌های تحقیق و توسعه آن به وجود می‌آید. دسته اول، مطالعاتی هستند که اثر افزونگی را برافزایش ورودی نوآوری را نشان می‌دهند. به‌عنوان نمونه، اینکه مشوق‌های مالی دولتی باعث افزایش اشتغال و دستمزد نیروی انسانی تحقیق و توسعه می‌شود (Link, Scott et al, 2013). از منظر افزونگی خروجی، میزان فروش محصولات جدید، دستیابی به اختراع و نوآوری در خروجی بنگاه مورد توجه قرار می‌گیرد. به‌عنوان نمونه، نشان داده‌شده مشوق‌های مالی باعث افزایش فروش محصولات و ارائه محصولات بنگاه می‌شود (Kazan & Baydar, 2014). اما موضوع مهم در برابر اثر افزونگی، اثر جایگزینی است و تلاش دارد نشان دهد چگونه تخصیص منابع دولتی باعث انجام پروژه‌هایی می‌شود که اگر حمایت دولتی نبود، انجام نمی‌شدند و چگونه منابع دولتی توسط بنگاه جایگزین منابع برنامه‌ریزی‌شده می‌شود و هزینه‌های مازادی انجام نمی‌شود (Lach, 2002). علیرغم مطالعات فراوانی که اثر افزونگی، چه در ورودی و چه در خروجی را تأیید می‌کنند، برخی مطالعات نیز اذعان دارند که نمی‌توان اثر جایگزینی را رد کرد (Lach, 2002). یکی از مسائل مهم در این خصوص، موضوع ابراز صحیح هزینه‌هاست.

پیش‌فرض مطالعات مؤید اثربخشی حمایت‌های مالی تحقیق و توسعه، ابراز صحیح هزینه‌هاست، درحالی که جابه‌جایی هزینه‌ها به دلیل پیچیدگی فرآیند تحقیق و توسعه و منحصر بودن آن در هر شرکت می‌تواند به وقوع بپیوندد. به‌عنوان نمونه، یک کارمند مهندسی فرآیند، چقدر از زمانش درگیر فرآیند قدیمی و چقدر درگیر فرآیند جدید است؟ (Lin & Vasarhelyi, 1980). مطالعات مختلفی در خصوص ثبت هزینه‌های غیرمستقیم تحقیق و توسعه برای بهره‌گیری از مشوق‌های مالیاتی انجام‌شده است که نشان می‌دهد یا هزینه‌ها

درست منعکس نمی‌شود و یا هزینه‌های ثبت‌شده هزینه کرد و یا سرمایه‌گذاری در تحقیق و توسعه را به‌خوبی منعکس نمی‌کنند (Laplante, Skaife et al., 2019). به دلیل همین مشکلات است که برخلاف تعداد روبه‌رو رشد مطالعات تجربی، نتیجه به‌کارگیری سیاست‌های اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه کاملاً شناخته‌شده نیست؛ مثلاً ادعا می‌شود که در شرکت‌های کوچک، تأثیر اعمال مشوق‌های تحقیق و توسعه بالاست ولی در شرکت‌های بزرگ عمدتاً جایگزینی اتفاق می‌افتد (Lokshin & Mohnen, 2012). لذا می‌توان ادعا نمود که سیاست‌های مالی حمایت از تحقیق و توسعه، گذشته از میزان تأثیر بر حجم تحقیق و توسعه بنگاه به دلیل (جایگزینی یا تکمیل)، عمدتاً استراتژی بنگاه را تغییر می‌دهد مثلاً اینکه سهم تحقیق و توسعه را تغییر می‌دهد یا نیروی انسانی متخصص بخش تحقیق و توسعه را با نیروی تحصیل‌کرده جایگزین می‌کنند (McCutchen Jr, 1993). دیگر اینکه تأثیر ابزارهای حمایت از تحقیق و توسعه در سطح بنگاه به‌صورت مستقیم یا غیرمستقیم نباید به‌صورت مجزا بررسی شود بلکه باید در قالب آمیخته سیاستی مطالعه شود (Bérubé & Mohnen, 2009). در مجموع می‌توان ادبیات نظری مرتبط با اعتبار مالیاتی از منظر سیاست فناوری و نوآوری را در سه فصل اهداف سیاستی، عوامل مؤثر بر اثربخشی، تأثیرات اجرایی و مقایسه با ابزارهای جایگزین جمع‌بندی نمود. موضوعات اصلی و مهم محورهای پژوهشی مرتبط با هر یک در قالب جدول (۲) ارائه شده است.

جدول (۲): جمع‌بندی مرور ادبیات نظری در حوزه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه

از منظر سیاست فناوری و نوآوری

موضوعات محوری	مفاهیم اصلی	مقالات مرتبط
اهداف سیاستی	تحریک نوآوری	(Bérubé & Mohnen, 2009)
	تغییر استراتژی	(McCutchen Jr, 1993)
	اهداف راهبردی	(Laplante, Skaife et al., 2019)
عوامل مؤثر بر اثربخشی	تفاوت صنایع	(Castellacci & Lie, 2015)
	اندازه بنگاه	(Agrawal, Rosell et al., 2020) (Lokshin & Mohnen, 2012)
	نوع اعطای اعتبار	(Finley, Lusch et al., 2015)
	هزینه‌های حسابداری	(Lin & Vasarhelyi, 1980)
	آمیخته سیاستی	(Neicu, Teirlinck et al., 2016)
	سطح‌بندی	(Lokshin & Mohnen, 2012)
تأثیرات اجرایی	مازاد (مکمل) یا جایگزینی (خروج)	(Marino, Lhuillery et al., 2016)(Lach, 2002) (David, Hall et al., 2000)
مقایسه با ابزارهای جایگزینی	پارانه تحقیق و توسعه	(Busom, 2012)
	ابزارهای تأمین مالی تحقیق و توسعه	(Takalo & Tanayama, 2010)

بکارگیری اعتبار مالیاتی به عنوان ابزار سیاست فناوری و نوآوری از منظر اهداف سیاستی، به دنبال تحریک نوآوری در سطح بنگاه است به این معنی که با اعمال این سیاست، بنگاه هم در استراتژی و هم در اهداف راهبردی خود تغییر ایجاد نماید و برنامه‌های تحقیق و توسعه درون خود را با اولویت بالاتری دنبال کند (Laplante, Skaife et al, ۲۰۱۹). این در حالی است که برای تحقق این هدف عوامل متعددی تأثیرگذار خواهند بود. تفاوت میان سطح بلوغ فناوری در صنایع مختلف و نیز مقیاس تولید و اندازه بنگاه در تشویق به اولویت‌دهی برنامه‌های تحقیق و توسعه بشدت اثرگذار است (Castellacci & Lie, ۲۰۱۵). همچنین (Agrawal, Rosell et al, ۲۰۲۰) همچنین الگوی حسابرسی ملی و چگونگی ارزیابی و تأیید هزینه‌های تحقیق و توسعه در سطح بنگاه و سطح‌بندی آن نیز بر موفقیت سیاست اعتبار مالیاتی برای توسعه فناوری و نوآوری تأثیرگذار است (Lokshin & Mohnen, ۲۰۱۲). (Lin & Vasarhelyi, ۱۹۸۰) همچنین باید توجه شود که برای موفقیت این سیاست در ایجاد مازاد در هزینه کرد تحقیق و توسعه و نه صرفاً جایگزینی منابع دولتی با منابع بخش خصوصی، باید ترکیبی از سیاست‌های مرتبط اتخاذ شود و خصوصاً از ابزارهای دیگر مالی همچون گرننت و الگوهای تأمین مالی نوآوری به صورت آمیخته سیاستی بهره‌برداری نمود (Takalo & Tanayama, ۲۰۱۰). محورهای پژوهشی ارائه‌شده در جدول (۲) مبنای تدوین پرسش‌نامه‌های نیمه ساختاریافته و طراحی رهنمودهای مصاحبه برای انجام تحقیق بوده است. پیش از توضیح روش تحقیق، تجربه اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ایران و پژوهش‌های مرتبط انجام‌شده با این موضوع در ادامه تشریح می‌شود.

۲-۱. اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ایران

به کارگیری ابزارهای مالیاتی باهدف توسعه فعالیت‌های تحقیق و توسعه‌ای در بنگاه‌ها در قوانین ایران مورد توجه قرار گرفته و ابزارهای متعددی به این منظور بکار گرفته شده است. برای دسته‌بندی مشوق‌های مالیاتی در ایران از دسته‌بندی درآمد محور (مرتبط با ورودی) و هزینه محور (مرتبط با خروجی) استفاده شده است. در نوع اول، مشوق‌ها بر اساس درآمدهای حاصل از فعالیت‌های تحقیق و توسعه اعمال می‌شود و در دسته دوم، مشوق‌ها بر اساس میزان هزینه کرد تحقیق و توسعه تعیین می‌شود (قاضی نوری، ردائی و بهبودی، ۱۳۹۹). جدول (۳) سیاست‌های مالیاتی مشوق فعالیت‌های تحقیق و توسعه بنگاه‌ها را نشان می‌دهد.

جدول (۳): مشوق‌های مالیاتی فعالیت‌های تحقیقاتی و پژوهشی بنگاه‌های اقتصادی ایران

نوع مشوق مالیاتی	اقدام	نوع بنگاه اقتصادی	تاریخ تصویب	متن قانونی
معافیت مالیات بر درآمد	ماده ۳ قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و تجاری‌سازی نوآوری‌ها و اختراعات	شرکت‌های دانش‌بنیان	۱۳۸۹/۸/۳۰	بند الف: معافیت از پرداخت مالیات، عوارض، حقوق گمرکی، سود بازرگانی و عوارض صادراتی به مدت پانزده سال.
	ماده ۹ قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و تجاری‌سازی نوآوری‌ها و اختراعات	واحدهای پژوهشی، فناوری و مهندسی مستقر در پارک‌های علمی و فناوری	۱۳۸۹/۸/۳۰	در جهت انجام مأموریت‌های محوله از مزایای مناطق آزاد در خصوص روابط کار، معافیت مالیاتی و عوارض سرمایه‌گذاری خارجی و مبادلات مالی بین‌المللی برخوردارند.
	بند د ماده ۱۲۲ قانون مالیات مستقیم (ماده ۳۱ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور)	واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات	۱۳۹۴/۲/۱	واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات با تأیید وزارتخانه‌های ذی‌ربط و معاونت علمی و فناوری رئیس‌جمهور در هر حال از امتیاز این ماده برخوردار می‌باشند. درآمد ارزی ناشی از واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات اشخاص حقوقی غیردولتی که از تاریخ اجرای این ماده از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آنها پروانه‌های مجاز صادر می‌شود به مدت پنج سال و در مناطق کمتر توسعه‌یافته به مدت ده سال با نرخ صفر مشمول مالیات می‌باشند.
معافیت بر درآمد حق اختراع (جبهه پتنت)	ماده ۱۴۴ قانون مالیات مستقیم	تمامی اشخاص حقیقی و حقوقی	۱۳۹۴/۴/۳۱	درآمدی که بابت حق اختراع یا حق اکتشاف عاید مخترعین و مکتشفین می‌گردد به‌طور کلی و نیز درآمد ناشی از فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی مراکزی که دارای پروانه تحقیق از وزارتخانه‌های ذیصلاح می‌باشند به مدت ده سال از تاریخ اجرای این اصلاحیه طبق ضوابط مقرر در آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت‌وزیران خواهد رسید از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.
اعتبار مالیاتی (برون‌سپاری - قرارداد با دانشگاه و مراکز پژوهشی)	بند س ماده ۱۳۲ قانون مالیات مستقیم (ماده ۳۱ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور)	واحدهای تولیدی و صنعتی	۱۳۹۴/۲/۱	معادل هزینه‌های تحقیقاتی و پژوهشی اشخاص حقوقی خصوصی و تعاونی و واحدهای تولیدی و صنعتی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه‌های ذی‌ربط که در قالب قرارداد منعقد با دانشگاه‌ها یا مراکز پژوهشی و آموزش عالی دارای مجوز قطعی از وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی که در چهارچوب نقشه جامع علمی کشور انجام می‌شود، مشروط بر اینکه گزارش پیشرفت سالانه آن به تصویب شورای پژوهشی دانشگاه‌ها و یا مراکز تحقیقاتی مربوطه برسد و ناخالص درآمد ارزی حاصل از فعالیت‌های تولیدی و معدنی آن‌ها کمتر از پنج میلیارد (۵.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال نباشد، حداکثر به میزان ده درصد (۱۰٪) مالیات ارزی سال انجام هزینه مذکور بخشوده می‌شود. معادل مبلغ منظور شده به حساب مالیات اشخاص مذکور، به‌عنوان هزینه قابل‌قبول مالیاتی پذیرفته نخواهد شد.
	کسر مالیاتی هزینه‌های تحقیقاتی	بند ۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات مستقیم (هزینه‌های قابل‌قبول تحقیقاتی)	تمامی اشخاص حقیقی و حقوقی	۱۳۹۴/۴/۳۱

همان‌گونه که در جدول (۳) نشان داده شده است، علیرغم گستردگی توجه به موضوع اعتبار مالیاتی در سیاست‌های مالیاتی تحقیق و توسعه در کشورهای پیشرو، در ایران کمتر به این مفهوم توجه شده است. در پژوهش‌های مختلفی که در خصوص سیاست‌های مالیاتی مشوق فعالیت‌های تحقیق و توسعه در ایران انجام شده است، به دلایل عدم توجه به سیاست اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ایران پرداخته نشده است و کارآمدی سیاست‌های کنونی مالیاتی محور توجه بوده است. به‌عنوان نمونه ارزیابی اثربخشی حمایت‌های دانش‌بنیان اعم از معافیت مالیاتی (شجاعی و همکاران، ۱۴۰۰) و یا ارزیابی اثربخشی حمایت‌های مالی و مالیاتی از شرکت‌های دانش‌بنیان حوزه

زیست فناوری (محمد هاشمی و همکاران، ۱۳۹۸) انجام شده است. همچنین در خصوص کلیت اجرای معافیت مالیاتی قانون دانش بنیان و عوامل مؤثر بر آن مطالعاتی انجام شده است (نقی زاده و همکاران، ۱۳۹۸) لیکن در خصوص تفاوت معافیت مالیاتی و اعتبار مالیاتی و عدم توجه کافی به مورد اخیر در ایران مطالعه‌ای انجام نشده است. بر این اساس، در ادامه روش انجام تحقیق تشریح می‌شود.

۳- روش پژوهش

برای نشان دادن مفاهیم و موضوعات کلیدی در جریان اجرایی معافیت مالیاتی قانون دانش بنیان، محقق ناگزیر از مراجعه به سطوح عمیق تجربه زیسته به صورت تاریخی است. لذا انتخاب روش تحقیق مطالعه موردی کیفی به تجارب اجرایی به صورت تاریخی در این تحقیق مورد توجه قرار گرفته است. راهبردهای نمونه‌گیری باید بر اساس روش تحقیق انتخابی تعیین شوند. از آنجاکه در این تحقیق، روش تحلیل تماتیک برای تحلیل داده‌ها استفاده شده است، لذا نمونه‌گیری با واحد تحلیل متنی و با معیارهای نظری، جامع، چندگانه و ناهمگون در دستور کار قرار گرفته است (محمدپور، ۱۳۹۰). لذا نمونه‌های تحقیق بر اساس معیارهای درگیری در فرآیند، سابقه موضوعی، جامعیت مخاطبین و ناهمگونی و تفاوت در نوع مخاطب به سه دسته کارگزاران و نهادهای واسط، دستگاه‌های دولتی (معاونت علمی و فناوری رییس جمهور، دبیرخانه شورای عالی عتف، سازمان امور مالیاتی کشور) و شرکت‌های دانش بنیان و فناور تقسیم می‌شوند. بر این اساس، همین معیارها برای نمونه‌گیری هدفمند و انتخاب مصاحبه‌شوندگان اعمال شده است. بلافاصله بعد از انجام مصاحبه، فرآیند تحلیل داده‌ها انجام شده است. تعداد مصاحبه‌ها بر اساس اشباع نظری از نوع اشباع نظری مقوله‌ای تنظیم شده است. اشباع نظری با نمونه‌گیری نظری مرتبط است و معنای آن این است که خصوصیات یک دسته یا طبقه تئوریک به اشباع رسیده است. این حالت زمانی رخ می‌دهد که داده بیشتری که سبب توسعه، تعدیل، بزرگ‌تر شدن یا اضافه شدن به تئوری موجود گردد به پژوهش وارد نشود (Hesse- Biber & Leavy, ۲۰۱۰). در این وضعیت داده جدیدی که به پژوهش وارد می‌شود طبقه‌بندی و کدبندی موجود را تغییر نمی‌دهد یا پیشنهادی برای ایجاد طبقه جدید ایجاد نمی‌کند. روش تحقق آن به این ترتیب است که مصاحبه بیشتر تا زمان تولید مقولات محوری جدید تداوم می‌یابد و پس از تکرار مقولات، مصاحبه‌های جدید متوقف می‌شود. مصاحبه نیمه ساختاریافته بر مبنای پروتکل مصاحبه انجام شده و برای اطمینان از حصول اشباع نظری، مقولات جدید در مصاحبه‌های آتی

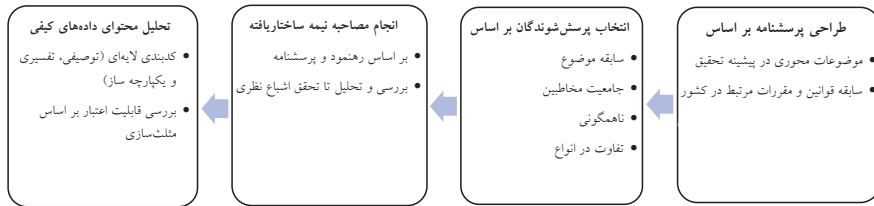
مورد توجه قرار گرفته است. در مجموع ۱۱ مصاحبه انجام گرفته که مشخصات مصاحبه‌شوندگان به شرح جدول (۴) نشان داده شده است.

جدول (۴): معرفی مصاحبه‌شوندگان

ردیف	ارتباط با برنامه	سابقه فعالیت	وابستگی سازمانی و سمت	تعداد	گروه مصاحبه
A	مسئول اجرای معافیت مالیاتی	۵ سال	مرکز شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان	۳	معاونت علمی و فناوری ریاست جمهوری
B	کارشناس اجرای معافیت مالیاتی	۸ سال	مرکز شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان		
C	سیاست‌گذاری حمایت‌های مالیاتی	۷ سال	معاونت سیاست‌گذاری و توسعه		
D	نظارت بر اجرای قانون دانش‌بنیان	۵ سال	مسئول اجرایی دبیرخانه	۱	شورای عالی عتف
E	سامانه مالیاتی	۶ سال	رئیس مرکز تنظیم مقررات	۲	سازمان امور مالیاتی کشور
F	ممیزی دانش‌بنیان	۱۲ سال	ممیز مالیاتی		
G	صنایع دارویی	۸ سال	مدیرعامل	۳	شرکت‌های دانش‌بنیان
H	صنایع الکترونیک و مخابرات	۷ سال	مدیرعامل		
I	صنایع شیمیایی	۸ سال	مدیرعامل		
J	کارشناس ارزیابی فنی	۷ سال	کارشناس مسئول	۲	کارگزاران ارزیابی
K	کارشناس ارزیابی مالی	۶ سال	کارشناس مسئول		

برای تحلیل داده‌ها از روش تحلیل تماتیک استفاده شده و مضامین مصاحبه‌ها با کدبندی اولیه و ثانویه در قالب مضامین توصیفی و تفسیری سازماندهی شده و در نهایت مقولات یکپارچه ساز شناسایی شده‌اند. برای اطمینان از روایی و قابلیت اعتبار تحقیق، دو بعد روایی تحلیلی و روایی داده‌ای از هم متمایز شده‌اند (محمد پور، ۱۳۹۰). از منظر روایی داده‌ای تلاش شده است در کنار مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته، سایر منابع و داده‌ها خصوصاً گزارشات سیاستی منتشر شده توسط دستگاه‌های اجرایی مرتبط با حمایت‌های مالیاتی مشوق فعالیت‌های پژوهشی و تحقیق و توسعه، مورد مطالعه و بررسی قرار گیرد. به‌منظور بررسی روایی تحلیلی نیز از روش مثلث سازی تحلیلی مبتنی بر بازبینی محققین مجزا از مصاحبه‌شوندگان استفاده شده است. بر این اساس و باهدف تحقق سه الزام مثلث سازی مشتمل بر نقش تخصصی، تفاوت نقش و آشکار بودن سوگیری افراد، محققین مجزا از مصاحبه‌شوندگان از بخش دولت (دو نفر از وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و وزارت امور اقتصادی و دارایی) از بخش غیردولتی (دو نفر از شرکت‌های دانش‌بنیان و کارگزاران تخصصی) انتخاب شده و نتایج تحقیق با ایشان مطرح شد. کدبندی یکپارچه ساز استخراج شده تأیید شد ولی در کدبندی‌های تفسیری و توصیفی مرتبط با ارزیابی مالیاتی در سطح بنگاه تغییراتی پیشنهاد شد. به‌منظور بررسی پایایی و تأیید پذیری تحقیق از دو معیار تکرار شدن یافته‌ها و استانداردسازی فرایند تحقیق استفاده شده است.

از آنجاکه پایایی مستلزم بررسی خطای تصادفی است، تداوم مصاحبه‌ها تا رسیدن به مقولات تکراری و اشباع نظری دنبال شده تا مقولات مورد بررسی با تکرار دوباره و چندباره، تأیید شوند. همچنین برای حذف خطای تصادفی تلاش شده است پروتکل مصاحبه به صورت استاندارد تدوین شده و در همه مصاحبه‌ها رعایت شود. بر این اساس، استفاده از رهنمود مصاحبه و انجام کلیه مصاحبه‌ها با رهنمود یکسان در دستور کار قرار گرفته و از ملاک یکسان برای کدبندی محتوا استفاده شده است. فرآیند انجام پژوهش در شکل (۱) نشان داده است.



شکل (۱): فرآیند انجام پژوهش

نتایج حاصل از کدبندی نهایی در بخش آینده تشریح شده است.

۴- تجزیه و تحلیل یافته‌ها

سابقه اجرای معافیت مالیاتی برای بنگاه‌های فعال در حوزه‌های فناورانه و نوآورانه به قانون برنامه چهارم توسعه بازمی‌گردد که در آن معافیت مالیاتی مشابه مناطق آزاد به واحدهای پژوهشی و فناوری و مهندسی مستقر در پارک‌های علم و فناوری اعطا شد. پارک‌های علم و فناوری با استفاده از زمین‌های سازمان پژوهش‌های علمی و صنعتی استانی در اوایل دهه ۸۰ تأسیس شده بودند و برای رونق بخشی به این ساختارهای تازه تأسیس، معافیت مالیاتی شبیه مناطق آزاد در سال ۱۳۸۳، برای آنان در نظر گرفته شد. از آنجاکه هدف از تصویب قانون دانش‌بنیان حل مسائل مختلف مرتبط با «شرکت‌های دانش‌بنیان» بوده است. یکی از موارد مهم در لایحه این قانون که از طرف معاونت علمی و فناوری رییس جمهور پیشنهاد شد، حمایت مالیاتی از این شرکت‌ها بوده است. با تصویب قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان در سال ۱۳۸۹، اگرچه در ابتدا به صورت درآمدی اجرا می‌شد و کلیه درآمدهای حاصل از فروش محصولات دانش‌بنیان این شرکت‌ها مشمول معافیت مالیاتی می‌شدند، لیکن به مرور توجه به الگوی هزینه‌ای در اجرا قوت پیدا کرد و شرکت‌های مشمول صرفاً به میزان هزینه کرد تحقیق و توسعه از معافیت مالیاتی بهره‌مند می‌شدند. جدول (۵) روند این تغییرات را نشان می‌دهد.

جدول (۵): روند تغییرات تعداد شرکت‌های مشمول شرکت‌های دانش‌بنیان از معافیت درآمد به اعتبار مالیاتی

سال انجام	تعداد شرکت‌های دانش‌بنیان مشمول	
	معافیت مالیاتی درآمدی	اعتبار مالیاتی هزینه‌ای
۱۳۹۲	۴۶	-
۱۳۹۳	۱۲۰۰	-
۱۳۹۴	۲۰۲۹	-
۱۳۹۵	۲۴۰۲	-
۱۳۹۶	۲۳۳۳	-
۱۳۹۷	۲۳۸۱	۴
۱۳۹۸	۱۸۰۹	۱۳
۱۳۹۹	۱۳۵۰	۵۰
۱۴۰۰	۱۱۰۰	۱۲۱

برای پاسخگویی به سؤال تحقیق در خصوص الزامات سیاستی بکارگیری اعتبار مالیاتی به‌عنوان ابزار سیاست فناوری و نوآوری، مقولات اصلی در نتیجه تحلیل محتوای کیفی که در این مقاله انجام شده است در جدول (۶) نمایش داده شده است. مقولات در دودسته الزامات اجرایی و الزامات اثربخشی اجرای سیاست دسته‌بندی شده‌اند. الزامات اجرایی فارغ از محتوای سیاست به دنبال تداوم اجرا و پایداری اجرای سیاست در فضای تصمیم‌گیری کشور هستند. در مقابل الزامات اثربخشی، مطلوبیت نتایج حاصل از پیاده‌سازی سیاست را مورد توجه قرار می‌دهند. مقولات یکپارچه ساز و کدبندی متناظر با هر یک در جدول (۶) نشان داده شده است.

جدول (۶): کدگذاری مضامین استخراج شده از مصاحبه‌ها (عبارت داخل «)

از متون مصاحبه‌شوندگان به‌صورت مستقیم استخراج شده است)

کدبندی یکپارچه ساز	کدبندی تفسیری	کدبندی توصیفی
الزامات اجرایی سیاست	تسهیل در پیاده‌سازی و اجرا	<ul style="list-style-type: none"> - «انجام در قوانین» و اجرای معافیت مالیاتی به‌صورت درآمدی و مستقیم - «یکپارچگی اجرایی» یا تمرکز در اجرا به‌صورت ملی و سامانه واحد - عدم تفکیک فعالیت‌های بنگاه به‌صورت جغرافیایی یا «داخل و خارج پارک» - «توجه و حالی کردن سازمان مالیاتی» یا اعتمادسازی در نهادهای مرتبط و سازمان مالیاتی - تسریع در «تعیین تکلیف همگانی» مبنی بر شفافیت - «آگاهی بخشی سیاست‌ها» و اطلاع‌رسانی، آموزش و ایجاد وحدت رویه
	کنترل حجم معافیت	<ul style="list-style-type: none"> - تفکیک انواع ۱ و ۲ دانش‌بنیان یا «دسته‌بندی‌های دانش‌بنیان» - تناسب میان هزینه‌های تحقیق و توسعه و حجم معافیت تأییدشده - پایداری اجرای برنامه در شرایط تغییر دوات و مجلس و کاهش درآمد کشور با «بالا و پایین رفتن دولتها» - «دوگانه کمیت و کیفیت» یا تناقض گستردگی اجرا (تعداد) با حجم معافیت (مبلغ) - جلوگیری از فرار مالیاتی (ارزیابی در سطح فاکتور، توسعه ارزیابی فنی و غیره)
الزامات اثربخشی سیاست	پوشش ریسک تحقیق و توسعه بالا	<ul style="list-style-type: none"> - «حذف صنعتی‌ها» یا حذف معافیت مالیاتی دانش‌بنیان نوع ۲ - شرط پیچیدگی فنی در عنوان و محتوای پروژه تحقیق و توسعه - «مشکلات حصولی‌ها» یا چالش مالکیت عمومی و فروش پایین - «مشکل عدم آیدانگویی» و عدم توجه به نیازهای آئی و مشکلات آینده کشور - «چالش دانش‌بنیانی صفر و یکی» و تداوم دوگان «شرکت- فعالیت - دسته‌بندی سطح پیچیدگی فنی و تهیه جدول هم‌ترازی بین بخشی
	تشویق انجام تحقیق و توسعه جدید	<ul style="list-style-type: none"> - مشکل معافیت درآمدی به‌صورت «جایزه کار خوب فنی» (گذشته‌نگری) - تفاوت فناوری (تکنولوژی بالا) و نوآوری در ارائه محصول (خدمت جدید) - لزوم تأیید هزینه‌های اعلامی بنگاه در پروژه‌های تحقیق و توسعه - «دور ریختن حمایت‌ها» یا خروج معافیت‌های داده شده از شرکت - هم‌افزایی میان ابزارهای یارانه و مالیات (آمیخته سیاستی) - «چالش دو دفتری و فاکتور صسوری» و دسوارزی سنجش هزینه کرد در داخل بنگاه و فقدان سامانه مالیاتی کارآمد

به منظور تشریح مقولات استخراج شده در این تحقیق لازم است سیر تاریخی اجرای قوانین مرتبط با اعتبار مالیاتی در حوزه شرکت‌های دانش‌بنیان و فناوری مورد توجه قرار گیرد. مطالعه موردی کیفی تاریخی انجام شده در این تحقیق، سه گذار نسلی به شرح ذیل را در اجرای معافیت مالیاتی شرکت‌های دانش‌بنیان و فناوری در کشور را متمایز می‌سازد.

۴-۱. گذار به نسل اول (متمرکز سازی): ۱۳۹۵-۱۳۸۹

اگرچه در ماده ۹ قانون دانش‌بنیان، معافیت ماده ۴۷ برنامه چهارم توسعه در خصوص پارک‌ها به صورت قانون دائمی تصویب شد، لیکن در ماده ۳ این قانون، معافیت جدیدی برای شرکت‌های دانش‌بنیان (اعم از داخل و یا خارج از پارک) تصویب گردید. این گذار نسلی باعث شد در کنار ملاک جغرافیایی (محدود به پارک)، ملاک محصولی (شرکت دانش‌بنیان) تعریف شود که اگر شرکت دارای تسلط فناورانه در تولید محصول با فناوری بالا باشد، درآمد حاصل از فروش محصول مذکور معاف از مالیات باشد. مصاحبه‌شونده C: «مزیت معافیت دانش‌بنیانی در تمرکز است. در مقابل معافیت ماده ۹ که اجرای آن در پارک‌های استانی و در تعامل رئیس پارک با اداره مالیات استانی انجام می‌شد، معافیت ماده ۳ به صورت متمرکز در معاونت علمی و فناوری ریس جمهور و با شبکه کارگزاری و الگوی ارزیابی واحد انجام شده و لیست نهایی با تأیید معاون علمی و فناوری ریس جمهور به صورت یکجا به وزیر اقتصاد ارسال می‌شود». در این گذار نسلی، اگرچه الگوی ارزیابی منطقه‌ای امکان انعطاف‌پذیری اجرایی با توجه به ویژگی‌ها و توانمندی‌های مختلف در مناطق ایجاد می‌کند، لیکن تمرکز ارزیابی، امکان ارزیابی تخصصی و اعتمادسازی با سازمان مالیاتی را بیشتر فراهم می‌کند. همچنین چالش مهم تفکیک فعالیت‌های داخل و خارج از پارک برای شرکت‌هایی که بخشی از فعالیت آن‌ها در داخل پارک بود باعث می‌شد حتی برخی شرکت‌های داخل پارک تمایل داشته باشند ذیل ماده ۳ قانون از معافیت متمرکز بهره‌مند شوند. طبق بیان مصاحبه‌شونده D: «معضل داخل یا خارج فعالیت شرکت‌های عضو پارک همواره چالش مهم ما با سازمان امور مالیاتی بوده است». علاوه بر اینکه در برخی مناطق، در تعامل پارک با اداره مالیات استان، اجرای معافیت ماده ۹ به لحاظ اجرایی با برخی نوسان‌ها و عدم قطعیت‌ها مواجه می‌شد.

۴-۲. گذار به نسل دوم (کیفی سازی): ۱۳۹۷ - ۱۳۹۵

اگرچه معافیت مالیاتی ماده ۳ قانون برای ساده‌سازی در ابتدای اجرا، به صورت درآمدی و ذیل مالیات مستقیم تفسیر شد، لیکن به همه شرکت‌های مورد تأیید اعطا می‌شد و این موضوع موجب

شد حجم معافیت‌های مالیاتی اعطاشده بالا رود و پایداری اجرای برنامه در نوسانات بودجه‌ای و مالی دولت به خطر بیفتند. از سوی دیگر، طبق گفته مصاحبه‌شونده A: «دانش‌بنیانی به‌صورت طیفی نیست بلکه صفر و یکی است. تفکیک محصولات دانش‌بنیان به‌گونه‌ای است که یا یک شرکت تأییدشده و از همه حمایت‌ها بهره‌مند می‌شود یا رد شود و مشمول هیچ حمایتی نمی‌شود». بر این اساس، در گذار به نسل دوم، ایجاد طیفی از شرکت‌های دانش‌بنیان مخصوصاً بر مبنای سطح پیچیدگی محصولات فناورانه موردتوجه قرار گرفت. مصاحبه‌شونده A توضیح می‌دهد «نشستیم و جداول مفصلی تهیه کردیم. هم معادل‌سازی بین‌رشته‌ای و هم سطح‌بندی عمودی پیچیدگی فنی. معادل‌سازی بین‌رشته‌ای بسیار سخت بود». لذا جداولی که قبلاً فقط فهرست محصولات دانش‌بنیان را معین می‌کردند، بازطراحی شدند و محصولات دانش‌بنیان را در ۷ سطح به ترتیب پیچیدگی فنی تقسیم می‌کردند. همچنین برای جلوگیری از تفاوت بین بخش‌های مختلف، معادل‌سازی سطوح فناورانه بین بخشی نیز موردتوجه قرار گرفت. لذا دسته‌ای از شرکت‌های دانش‌بنیان که واجد محصولات فناورانه سطح ۱ نبودند، در قالب سطح ۲ از سایر حمایت‌های دانش‌بنیانی به‌جز معافیت مالیاتی بهره‌مند شدند. این تفکیک باعث شد هم شرکت‌های مشمول معافیت مالیاتی محدود به شرکت‌های پیش رو با محصول با فناوری بالا شوند و هم شرکت‌های با سطح پیچیدگی کمتر محصول، همانند شرکت‌های ارائه خدمات مهندسی و خدمات تجاری‌سازی بتوانند از سایر مزایای دانش‌بنیانی بهره‌مند شوند. مصاحبه‌شونده H: «طیف‌بندی تدبیر خوبی بود. لاقلاً به‌جز حمایت مالیاتی، می‌توانستیم از سایر حمایت‌ها همچون تسهیلات صندوق بهره‌مند شویم».

۳-۴. گذار به نسل سوم (رفتارسازی): ۱۳۹۷-۱۴۰۰

چالش بنیادی قانون دانش‌بنیان، ماهیت گذشته‌نگر آن بود. طبق بیان مصاحبه‌شونده B: «قانون جایزه‌ای بود نه حمایتی، یعنی ماهیت آن ارائه معافیت به‌عنوان جایزه کار خوب قبلی بود و انجام تحقیق و توسعه برای محصول جدید یا تغییر جدید را تشویق نمی‌کرد». موضوع دیگر آن بود که معافیت اعطا شده لزوماً به افزایش سرمایه‌گذاری در درون شرکت منجر نمی‌شد. همچنین از منظر سازمان امور مالیاتی، همچنان حجم معافیت مسئله بود. طبق گفته مصاحبه‌شونده F: «باوجود نوع بندی دانش‌بنیان‌ها توسط معاونت، هنوز هم برخی شرکت‌ها بابت فروش محصول با فناوری بالا، معافیت مالیاتی فراوانی دریافت می‌کردند. چند شرکت معدود معافیت بالا داشتند و بسیاری شرکت‌ها معافیت کم داشتند. خیلی نامتوازن بود». معافیت مالیاتی بالای معدود شرکت‌ها منجر به افزایش حجم مجموع معافیت‌ها شده و باعث ناپایداری برنامه می‌شد؛ بر این اساس، اجرای قانون

در قالب نظارت بر هزینه کرد تحقیق و توسعه در دستور کار قرار گرفت. مصاحبه‌شونده K: «ارزیابی هزینه‌ها و جدا کردن هزینه‌های تحقیق و توسعه از حسابداری غیر شفاف و دو دفتره شرکت‌ها بسیار دشوار است. هر سندی مطالبه می‌کنیم، شرکت‌ها بدل آن را جور می‌کنند». طبیعی است تأیید پروژه‌های تحقیق و توسعه جدید و راستی آزمایی هزینه کرد، نسبت به ارزیابی درآمدی با دشواری‌های بسیار بیشتری همراه است؛ لیکن جهت‌دهی به رفتار بازیگران باهدف ترغیب آن‌ها به تداوم و توسعه فعالیت‌های تحقیق و توسعه مستلزم نظارت بر هزینه کرد می‌شود. مصاحبه‌شونده B: «کار بسیار دشواری بود ولی چاره‌ای نبود. تجربه همه کشورهای پیشرو مؤید این اتفاق بود. مسیر ارزیابی هزینه کرد تحقیق و توسعه مسیری بود که کشور باید می‌رفت و یاد می‌گرفت. ما هم شروع کردیم». از طرف دیگر، دوگان شرکت - فعالیت که از ابتدای تصویب قانون مورد توجه منتقدین بود تا اندازه مناسبی مرتفع شد. توضیح اینکه به‌صرف تأیید دانش‌بنیانی، معافیت مالیاتی تعلق نمی‌گیرد بلکه اعطای معافیت منوط به انجام فعالیت‌های تحقیق و توسعه مداوم می‌باشد. همچنین ظرفیت شورای عالی عتف در انعطاف‌پذیری اجرای قانون باعث شد تغییر رویکرد اجرایی با حداقل موانع در نظام تصمیم‌گیری کشور انجام شود. مصاحبه‌شونده D: «اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه حرف درستی بود و ما در عتف از این تغییر رویکرد حمایت کردیم. با این کار، آمار و اطلاعات کشور هم از توانمندی‌های داخلی و پروژه‌های جدید و در دست اقدام شرکت‌ها ارتقا پیدا می‌کرد». جدول (۷)، نسل‌های سه‌گانه در اجرای قانون دانش‌بنیان را نشان می‌دهد.

جدول (۷): گذار سه‌گانه نسل‌های اجرای معافیت دانش‌بنیان

موضوعات مرتبط در قوانین و مقررات	انگوری اجرایی	مزایا و معایب
<ul style="list-style-type: none"> - برکنندگی اجرا در پارک‌های استانی - تعامل ریس پارک با ادارات استانی مالیات - ارزیابی برکننده (موت/ چالش) 	<ul style="list-style-type: none"> - عدم سامانه واحد - عدم یکپارگی در سطح وزیر - امکان اعمال با لحاظ توانمندی‌های منطقه - تفکیک فعالیت داخلی و خارج پارک 	<ul style="list-style-type: none"> - ملاک جغرافیایی (تعریف محدوده به پارک علم و فناوری)
<ul style="list-style-type: none"> - تجمیع متمرکز اطلاعات - تعامل معاون علمی و فناوری ریاست‌جمهور - با وزیر اقتصاد - ارزیابی واحد و شبکه کارگزاری 	<ul style="list-style-type: none"> - ایجاد اعتماد در سازمان مالیاتی - ایجاد سامانه متمرکز - ارزیابی تخصصی بنام تجاری (فاکتور) - تمایل شرکت‌های داخلی پارک به قانون دانش‌بنیان - چالش دوگانه شرکت - فعالیت - حجم بالای معافیت مالیاتی به دلیل تجمیع 	<ul style="list-style-type: none"> - گذار به نسل اول (متمرکز سازی) ۱۳۸۹-۱۳۹۵ - ملاک محصولی (تعریف شرکت دانش‌بنیان)
<ul style="list-style-type: none"> - منطبق جایزه به تحقیق و توسعه گذشته - تفکیک کالا و خدمات دانش‌بنیان از غیر آن 	<ul style="list-style-type: none"> - منطبق جایزه برای شدت بالای R&D گذشته - سطح‌بندی پیچیدگی کالاها و خدمات دانش‌بنیان - جدول هسان‌سازی سطح پیچیدگی فنی بین بخش‌ها و فناوری‌ها 	<ul style="list-style-type: none"> - معافیت عمومی (دانش‌بنیان و غیر دانش‌بنیان) - فهرست کالا و خدمات دانش‌بنیان مصوب کارگروه
<ul style="list-style-type: none"> - معافیت درآمدی مشروط به ارزیابی و تأیید سطح پیچیدگی و تسلط فناورانه 	<ul style="list-style-type: none"> - معافیت درآمدی مشروط به تأیید پروژه R&D و ارزیابی و تأیید هزینه‌های مرتبط 	<ul style="list-style-type: none"> - معافیت عمومی (توبه، تولیدی و صنعتی) - آیین‌نامه ارزیابی شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان مصوب کارگروه
<ul style="list-style-type: none"> - معافیت مالیاتی بالا در برخی موارد - عدم کنترل در خروج حمایت‌ها از شرکت - ناپایداری برنامه در تغییرات دولت و مجلس 	<ul style="list-style-type: none"> - معافیت مالیاتی بالا در برخی موارد - عدم کنترل در خروج حمایت‌ها از شرکت - ناپایداری برنامه در تغییرات دولت و مجلس 	<ul style="list-style-type: none"> - جایزه گذشته‌نگر (ارزیابی درآمدی) - آیین‌نامه اجرایی قانون دانش‌بنیان
<ul style="list-style-type: none"> - معافیت درآمدی مشروط به تأیید پروژه R&D و ارزیابی و تأیید هزینه‌های مرتبط 	<ul style="list-style-type: none"> - پاسخگو کردن شرکت‌ها در مطالعه دائم از آن‌ها (مشروط و مرحله‌ای) - اشراف اطلاعاتی از پروژه‌های جدید در حال انجام - حل دوگانه شرکت - فعالیت - هدفمند و صرفه‌جویی در سایر حمایت‌ها - اجرای سخت انگوری معافیت هزینه‌ای - ناهمخوانی معافیت درآمدی با معافیت هزینه‌ای 	<ul style="list-style-type: none"> - معافیت مشروط (ارزیابی هزینه‌ای) - مصوبه جلسه شورای عالی علوم، تحقیقات و فناوری^۱
		<ul style="list-style-type: none"> - گذار به نسل سوم (رفترسازی) ۱۳۹۷-۱۴۰۰

۳-۴. اعتبار مالیاتی بمتابه ابزار سیاست فناوری و نوآوری

بررسی تجربه اعطای مشوق‌های مالیاتی شرکت‌های دانش‌بنیان و فنآور نشان می‌دهد بکارگیری مؤثر این ابزار مستلزم تمرکز ملاک‌های ارزیابی، تأکید بر لزوم انجام فعالیت تحقیق و توسعه جدید و نیز توانمندی ارزیابی دقیق هزینه‌های بنگاه و تفکیک هزینه‌های تحقیق و توسعه از سایر هزینه‌های بنگاه است. از سوی دیگر، از منظر محیط اجرای سیاست لازم است ملاحظات مرتبط با پایداری اجرایی خصوصاً در سقف مشوق‌ها و بروز خطای در ارزیابی مورد توجه قرار گیرد. الزام تمرکز ارزیابی لازم می‌دارد سطوح ارزیابی محصول در یک صنعت و میان صنایع مختلف به صورت هم‌زمان مورد توجه بوده و از قضاوت پراکنده در خصوص شرایط تأیید پروژه‌های تحقیق و توسعه (جدید بودن و غیر بدیهی بودن و داشتن کاربرد صنعتی) اجتناب شود. همچنین امکان طراحی آمیخته سیاستی با ترکیب ابزار اعتبار مالیاتی و گرنت‌های تحقیقاتی برای پروژه‌های اولویت‌دار در یک ساختار متمرکز فراهم می‌شود. موضوع ساختار حسابرسی ملی هزینه‌های بنگاه در سازمان مالیاتی نیز الزام مهمی است که هم در ادبیات نظری مورد تأکید بوده و هم الزام مهم اجرایی در اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه محسوب می‌شود. لازم است نظام ثبت هزینه‌های تحقیق و توسعه و نیز داری‌های نامشهود در سطح بنگاه مشتمل بر ارقام قابل قبول و استاندارد تهیه و ابلاغ شود تا توسط ممیزان مالیاتی ملاک عمل قرار گیرد.

از بعد کلان نیز باید اعتبار مالیاتی در نظام مشوق‌های مالیاتی کشور جانمایی شود. اگرچه اعتبار مالیاتی در ایران تاکنون فقط محدود به قراردادهای تحقیقاتی با دانشگاه بوده است (بند س ماده ۳۱ قانون رفع موانع تولید)، می‌توان معافیت‌های موضوع قانون دانش‌بنیان در خصوص شرکت‌های بزرگ را در قالب اعتبار مالیاتی اجرا کرد تا به صورت مؤثرتری به دف افزایش هزینه کرد بخش خصوصی در تحقیق و توسعه کمک شود. در این شرایط، معافیت درآمدی دانش‌بنیان می‌تواند فقط به شرکت‌های دانش‌بنیان کوچک و نوپا محدود شود. موضوعی که هم باعث پایداری بیشتر اجرای سیاست از منظر کاهش کمتر درآمدهای عمومی می‌شود و هم اثربخشی اجرای سیاست با هدف‌گیری مستقیم فعالیت‌های تحقیق و توسعه را به دنبال خواهد داشت.

۵- جمع‌بندی

در مطالعه موردی تجربه تاریخی اجرای معافیت‌های مالیاتی دانش‌بنیان در ایران، مقولات محوری مشتمل بر الزامات اجرایی (ساده‌سازی اجرا و کنترل حجم) و الزامات اثربخشی (پوشش ریسک فناوری‌های بالا و تشویق انجام تحقیق و توسعه جدید) متمایز شده‌اند. میزان توجه به این مقولات در سه گذار نسلی معرفی شده در این مقاله در جدول (۸) نشان داده شده است.

جدول (۸): گذار به سمت اجرای دشوارتر باهدف اثربخشی بیشتر

مقولات محوری	ابعاد متأثر از الزامات اجرای سیاست		ابعاد متأثر از الزامات اثربخشی سیاست	
	ساده‌سازی پیاده کردن	کنترل حجم معافیت	پوشش ریسک R&D بالا	تشویق R&D جدید
گذار به نسل اول (متمرکز سازی)	✓ (اجرای معافیت درآمدی و تمرکز در اجرا)	x (حجم پایین معافیت)	x (عدم تفکیک شرکت‌ها)	x (گذشته‌نگری)
گذار به نسل دوم (کیفی سازی)	x (پیچیدگی تفکیک شرکت‌ها)	✓ (حذف معافیت نوع ۲)	✓ (اعطای معافیت به نوع ۱)	x (گذشته‌نگر)
گذار به نسل سوم (رفارسازی)	x (ارزیابی دشوار هزینه‌ها)	x (افزودن معافیت نوع ۲)	✓ (شرط پیچیدگی فنی بالا در پروژه R&D)	✓ (شرط جدید بودن در پروژه R&D)

توضیحات جدول: علامت ✓ به معنای اهمیت بالا در گذار بین نسلی است. علامت x به معنای اهمیت پایین در گذار بین نسلی است.

همان‌گونه که در جدول (۸) نشان داده شده است، در نسل‌های ابتدایی کمتر به الزامات اثربخشی توجه شده و بیشتر الزامات اجرایی و پیاده‌سازی مورد توجه بوده است. با گذشت زمان و ارتقای توانمندی‌های نهادی و سازمانی در بدنه دولت و یادگیری روال‌های اجرایی در بخش خصوصی، توجه به الزامات اثربخشی بیشتر شده است. لذا در تجربه تاریخی اجرای معافیت مالیات دانش‌بنیان، از معافیت مالیاتی به سمت اعتبار مالیاتی حرکت شده و اگرچه این حرکت مستلزم اجرای دشوارتری است، لیکن به اذعان مصاحبه‌شوندگان، اثربخشی بهتری از اجرای این‌گونه سیاست، مورد انتظار است. به بیان دیگر، گذار به سمت اجرای دشوارتر باهدف اثربخشی بیشتر دنبال شده است. این دو بعد در ادامه بررسی شده است.

۵-۱. اجرای دشوارتر

یکی از مهم‌ترین چالش‌های پیش روی اجرای سیاست اعتبار مالیاتی، ارزیابی و راستی‌آزمایی حجم فعالیت‌های تحقیق و توسعه مورد ادعای بنگاه‌ها است (Laplante, Skaife et al, ۲۰۱۹). اجرای معافیت دانش‌بنیان به صورت معافیت درآمدی، چندان متوجه ارزیابی هزینه‌ها نیست و بیشتر مستلزم تفکیک میزان درآمد حاصل از فروش محصولات دانش‌بنیان از سایر درآمدهای شرکت است. لیکن در خصوص اعتبار مالیاتی، علاوه بر اینکه موضوع پروژه تحقیق و توسعه تأیید می‌شود، لازم است میزان هزینه کرد شرکت در انجام پروژه تحقیق و توسعه از سایر هزینه‌های شرکت تفکیک و راستی‌آزمایی شود. اگرچه الگوی هزینه کرد تحقیق و توسعه از دستورالعمل‌های بین‌المللی همچون فراسکاتی (OECD Frascati Manual, ۲۰۱۵) قابل اقتباس و بعضاً بومی‌سازی

است؛ لیکن ضعف نظام مالیاتی کشور، دو دفتره بودن شرکت‌ها، نقص سامانه مؤدیان و ارزش افزوده و غیره باعث می‌شود امکان دستکاری در اعداد حسابداری شرکت فراهم باشد. در حال حاضر، با توسعه ارزیابی فنی، نقص ارزیابی مالی پوشیده می‌شود مثلاً اینکه متخصصان فنی در خصوص تناسب پیشرفت پروژه با هزینه کرد نیز نظر می‌دهند (چالش سندسازی مالی با توسعه ارزیابی فنی مرتفع می‌شود). لیکن این فرآیند غیردقیق است و لازمه آن، اصلاح اساسی در نظام مالیاتی و شفافیت زنجیره‌های پسین و پیشین است.

۲-۵. اثربخشی بیشتر

تجربه حمایت‌های مالیاتی در کشورهای پیشرو نشان می‌دهد معافیت درآمدی به صورت محدود و فقط در خصوص درآمدهای دانشی همچون فروش حق ثبت اختراع انجام می‌شود و عمده حمایت‌ها به صورت هزینه‌ای است (OECD, 2020). (Deloitte, 2018) لذا اعمال معافیت درآمدی در قانون دانش‌بنیان به کلیه محصولات با فناوری بالا بیشتر از روندهای معافیت درآمدی محسوب می‌شود. همچنین مطالعات ارزیابی اثربخشی حمایت‌های مالیاتی دانش‌بنیان به صورت معافیت درآمدی نشان می‌دهد ارتباط میان استفاده از این معافیت و توسعه محصول جدید ناچیز و غیر معنادار است (شجاعی و همکاران، ۱۴۰۰)؛ و با توجه به اینکه تولید محصول دانش‌بنیان مبتنی بر تحقیق و توسعه است، اجرای اعتبار مالیاتی که اثربخشی آن بر افزونگی ورودی و خروجی در تجربیات سایر کشورها نشان داده شده است، پیشنهاد شده است (قاضی نوری، محمد هاشمی و همکاران، ۱۳۹۹). لذا اگرچه روند حرکت از معافیت درآمدی به سمت اعتبار مالیاتی مطلوب بوده و مورد تأیید روندهای جهانی است، باید توجه شود که اجرای مؤثر اعتبار مالیاتی نیز باید با ظرافت‌های خاص صورت پذیرد تا به موفقیت برسد. مطالعات اخیر در اثربخشی سیاست‌های اعتبار مالیاتی نشان می‌دهد افزایش اثر جایگزینی در سطح متوسط و بالای حمایت بر اثر افزونگی محتمل است و این به معنای کاهش اثربخشی این سیاست در افزایش هزینه کرد تحقیق و توسعه در بخش خصوصی می‌شود (Marino, Lhuillery et al, 2016). برای اجتناب از این امر در مطالعات مختلف بر لزوم به‌کارگیری آمیخته سیاستی و به‌کارگیری اعتبار مالیاتی در کنار یارانه تحقیق و توسعه و سایر ابزارها تأکید شده است (Marino, Lhuillery et al, 2016). لذا اجرای معافیت دانش‌بنیان به صورت اعتبار مالیاتی، این امکان را فراهم می‌آورد که میان ابزار مالیات و سایر ابزارهای حمایتی هم‌افزایی ایجاد شده و با مسئولیت‌پذیر کردن شرکت به انجام پروژه‌های جدید تحقیق و توسعه در مشوق‌ها و هزینه‌های دولتی صرفه‌جویی شده و اثربخشی آن بیشتر شود.

اگرچه روندهای بین‌المللی علاوه بر توسعه حمایت‌های مالیاتی هزینه‌ای و اعتبار مالیاتی، حرکت به سمت آمیخته‌های سیاستی را نیز نشان می‌دهد، تجربه اجرای معافیت مالیاتی دانش‌بنیان در ایران، نشان از گذر تاریخی از معافیت مالیاتی به سمت اعتبار مالیاتی دارد و هنوز تا نیل به آمیخته سیاستی فاصله دارد. چالش مهم در این گذار سیاستی در ایران، مشکلات و چالش‌های ساختاری در نظام مالیاتی کشور است. بدیهی است اندازه‌گیری دقیق هزینه‌کرد تحقیق و توسعه بنگاه، مستلزم نظام مالی شفاف هم در سطح حسابداری شرکتی و هم در خصوص ارزیابی و ممیزی مالیاتی در سطح ملی است. کشورهای موفق در اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه از زیرساخت نهادی قدرتمند در نظام مالی تا سطح بنگاه برخوردار هستند. لذا موفقیت کشور در جهت‌دهی به فعالیت‌های تحقیق و توسعه مستلزم تقویت و ارتقای نظام مالی در سطح بنگاه است. البته تحقق این گذارهای سیاستی با مقاومت گروه‌های ذینفع خصوصاً شرکت‌ها و دستگاه‌های اجرایی مواجه بوده است. به اذعان مصاحبه‌شوندگان حرکت از معافیت درآمدی به سمت اعتبار مالیاتی باعث می‌شد که منافع شرکت‌ها به میزان زیادی تحت شعاع قرار گیرد. لذا اجرای این گذارهای سیاستی مستلزم اجماع سازی میان کلیه ذینفعان بوده است. نکته دیگر اینکه مشوق مالیاتی تحقیق و توسعه در دنیا عمدتاً بر اساس ارزیابی هزینه‌های تحقیق و توسعه و اعطای اعتبار مالیاتی بکار گرفته می‌شود. درحالی‌که در ایران تاکنون، قانون اعتبار مالیاتی عمومی تصویب نشده است. بر این اساس پیشنهادات ذیل می‌تواند از نتایج این تحقیق در دستور کار قرار گیرد:

• قانون اعطای اعتبار مالیاتی متناسب با هزینه‌های تحقیق و توسعه برای کلیه بنگاه‌ها در کشور تصویب شود.

• در اجرای معافیت مالیاتی موضوع ماده ۹ قانون دانش‌بنیان (در خصوص پارک‌های علم و فناوری) گذار نسلی توضیح داده‌شده در این مقاله نیز اتفاق بیفتد و اجرای این معافیت به هزینه‌کرد تحقیق و توسعه بنگاه‌ها منوط گردد. بدلیل محدودیت تحقیق، تنوع ارزیابی پارک‌های فناوری در کل کشور موردبررسی قرار نگرفته است و بیشتر بر الگوی ارزیابی دانش‌بنیان تمرکز شده است. لازم است پژوهش مجزایی باهدف استخراج و تبیین تفاوت‌های موجود در الگوی ارزیابی پارک‌های سراسر کشور که متناسب با توسعه منطقه‌ای تدوین شده‌اند یا خیر انجام شود.

• الگوی اجرایی اندازه‌گیری هزینه‌های تحقیق و توسعه ذیل قانون دانش‌بنیان متناسب با نظام حسابداری شرکتی با مشارکت سازمان امور مالیاتی استاندارد شده و توسط ممیزان مالیاتی تخصصی در شرکت‌ها ملاک عمل قرار گیرد. تجربه اجرای معافیت دانش‌بنیان در قالب اعتبار مالیاتی، نقطه آغازی در ارزیابی هزینه‌کرد تحقیق و توسعه بنگاهی در کشور است و می‌تواند زمینه‌ای برای

ارتقای نظام نهادی و سیاست‌گذاری کشور در اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در سایر بنگاه‌های کشور ایجاد نماید. خصوصاً پروژه مطالعاتی با موضوع مقایسه الگوهای مختلف ارزیابی هزینه تحقیق و توسعه در سطح بنگاه باید در دستور کار قرار گیرد تا تفاوت سناریوهای مختلف ارزیابی در موفقیت سیاست تبیین شود.

• تطابق دستورالعمل‌های ثبت هزینه کرد بنگاهی در ایران در حوزه تحقیق و توسعه مبتنی بر دستورالعمل‌های بین‌المللی همچون اسلو و خصوصاً فراسکاتی بازنگری شود. این موضوع می‌تواند از جنبه پژوهشی مورد مطالعه پژوهشگران محترم قرار گیرد که با توجه به ساختار مالی کشور، بومی‌سازی و پیاده‌سازی و اجرای دستورالعمل‌های بین‌المللی اندازه‌گیری تحقیق و توسعه در بنگاه‌های اقتصادی و صنعتی در ایران چگونه انجام شود.

• الگوی ثبت هزینه‌های تحقیق و توسعه در صورت‌های مالی شرکت‌ها، توجه به تفاوت‌های هزینه‌های تحقیق و توسعه با سرمایه‌گذاری در تحقیق و توسعه، اهمیت راه‌اندازی سیستم حسابداری مبتنی بر پروژه، ارتباط هزینه‌های تحقیق و توسعه با استانداردهای حسابداری خصوصاً استاندارد شماره ۱۷ در خصوص ارزش‌گذاری دارایی نامشهود و پیش‌نیازهای ارزیابی‌های تحقیق و توسعه همچون سامانه مؤدیان و ارزش افزوده، نیز سیاست‌های پیشنهادی دیگری هستند که در مسیر توسعه و به‌کارگیری اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ایران می‌توانند دستور کار سیاستی و نیز موضوع پروژه‌های آتی قرار گیرند.

۶- مراجع

Agrawal, A., Rosell, C. and Simcoe, T. 2020. Tax credits and small firm R&D spending. *American Economic Journal: Economic Policy*, 12(2), 121-.

Bryce, L.A., Bonfatti, R. and Luigi, P. 2016. Tax policy and the financing of innovation. *Journal of Public Economics*, 135, 3246-.

Bérubé, C. and Mohnen, P. 2009. Are firms that receive R&D subsidies more innovative? *Canadian Journal of Economics/Revue canadienne d'économique*, 42(1), 206225-.

Busom, I. 2012. Tax incentives or subsidies for R&D? UNU-Merit working paper, 56.

Castells, P.A. and Mohnen, P. 2012. Sunk costs, extensive R&D subsidies and permanent inducement effects. *Documentos de trabajo*, (10), 1.

Castellacci, F. and Lie, C.M. 2015. Do the effects of R&D tax credits vary across industries? A meta-regression analysis. *Research Policy*, 44(4), 819832-.

- Deloitte, 2018. Survey of Global Investment and Innovation Incentives.
- David, P.A., Hall, B.H. and Toole, A.A. 2000. Is public R&D a complement or substitute for private R&D? A review of the econometric evidence. *Research Policy*, 29(4529-497), (5- EY, 2020. Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2020.
- Edler, J. and Fagerberg, J. 2017. Innovation policy: what, why, and how. *Oxford Review of Economic Policy*, 33(1), 223-.
- Finley, A.R., Lusch, S.J. and Cook, K.A. 2015. The effectiveness of the R&D tax credit: Evidence from the alternative simplified credit. *The Journal of the American Taxation Association*, 37(1), 157181-.
- Grossman, G.M. and Helpman, E. 1989. Comparative advantage and long-run growth. National Bureau of Economic Research Cambridge, Ma., USA.
- Hesse-Biber, S.N. and Leavy, P. 2010. Handbook of emergent methods: Guilford Press.
- Hall, B. and Van Reenen, J. 2000. How effective are fiscal incentives for R&D? A review of the evidence. *Research Policy*, 29(4469-449), (5-.
- Kazan, H. and Baydar, M. 2014. R&D Expenditures, New Product Introductions, and Sales Performance with Application to the Furniture Industry. *International Journal of Operations Logistics Management*, 3(1), 3041-.
- Kao, W.C. 2018. Innovation quality of firms with the research and development tax credit. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 51(1), 4378-.
- Laplante, S.K., Skaife, H.A., Swenson, L.A. and Wangerin, D.D. 2019. Limits of tax regulation: Evidence from strategic R&D classification and the R&D tax credit. *Journal of Accounting Public Policy*, 38(2), 8910-.
- Lin, W.T. and Vasarhelyi, M.A. 1980. Accounting and financial control for R&D expenditures. *TIMS Studies in the Management Sciences*, 15(2), 199213-.
- Lokshin, B. and Mohnen, P. 2012. How effective are level-based R&D tax credits? Evidence from the Netherlands. *Applied Economics*, 44(12), 1527153-.
- Link, A.N., Scott, J.T. and Technology, N. 2013. Public R&D subsidies, outside private support, and employment growth. *Economics of Innovation*, 22(6), 537550-.
- Lach, S. 2002. Do R&D subsidies stimulate or displace private R&D? Evidence from Israel. *The journal of industrial economics*, 50(4), 369390-.
- Marino, M., Lhuillery, S., Parrotta, P. and Sala, D. 2016. Additionality or crowding-out? An overall evaluation of public R&D subsidy on private R&D expenditure.

Research Policy, 45(9), 17151730-.

Metcalf, J.S. 2005. Systems failure and the case for innovation policy. Innovation policy in a knowledge-based economy, 4774-.

McCutchen Jr, W.W. 1993. Strategy changes as a response to alterations in tax policy. Journal of Management, 19(3), 575593-.

Neicu, D., Teirlinck, P. and Kelchtermans, S. 2016. Dipping in the policy mix: do R&D subsidies foster behavioral additionality effects of R&D tax credits? Economics of Innovation New Technology, 25(3), 218239-.

OECD, 2020. OECD compendium of information on R&D tax incentives 2019.

OECD, 2021. Intellectual Property Regimes, https://qdd.oecd.org/data/IP_Regimes

OECD, 2019. OECD time-series estimates of implied marginal R&D tax subsidy rates based on the B-index.

OECD Frascati Manual, 2015. Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development. Organisation for Economic Co-operation and Development(OECD).

Özçelik, E. and Taymaz, E. 2008. R&D support programs in developing countries: The Turkish experience. Research Policy, 37(2), 258275-.

Romer, P.M., 1986. Increasing returns and long-run growth. The Journal of Political Economy, 94(5), 10021037-.

Takalo, T. and Tanayama, T. 2010. Adverse selection and financing of innovation: is there a need for R&D subsidies? The Journal of Technology Transfer, 35(1), 1641-.

شجاعی، م.ح.، غریبی، ج. و صاحبکار خراسانی، م. ۱۴۰۰. ارزیابی اثربخشی سیاست‌های حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان در ایران. فصلنامه سیاست‌گذاری عمومی، ۷(۱)، ۳۸-۵۱.

علیزاده، پ. و منطقی، م. ۱۳۹۸. سیاست‌های حمایت از تحقیق و توسعه در بخش کسب‌وکار. فصلنامه جامع سیاست علم، فناوری و نوآوری، ۱۱(۲)، ۳۳۳-۳۷۸.

قاضی نوری، س.، ردائی، ن. و بهبودی، م. ۱۳۹۹. مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه، طراحی پیاده‌سازی و ارزیابی. شرکت چاپ و نشر بازرگانی.

قاضی نوری، س.، نریمانی، م.، افشاری، ز. و حسن‌زاده، ع. ۱۳۹۳. تحلیل خرد مایه‌های سیاستی اقتصاد متعارف در حوزه سیاست‌گذاری علم، فناوری و نوآوری مبتنی بر روش زمینه محور.

فصلنامه علمی مدیریت نوآوری ۳(۲)، ۱-۲۲.

قاضی نوری، س.، محمد هاشمی، ز. و سجادی فر، م. ۱۳۹۹. بررسی اثرات مداخلات دولتی بر عملکرد نوآورانه بنگاه‌ها: مطالعه موردی شرکت‌های دانش‌بنیان حوزه فناوری اطلاعات و ارتباطات. پژوهشنامه مدیریت اجرایی، ۱۲(۲۳)، ۹۵-۱۲۴.

محمد پور، ا. ۱۳۹۰. روش تحقیق کیفی ضد روش ۱، منطق و طرح در روش‌شناسی کیفی. انتشارات جامعه‌شناسان.

محمد هاشمی، ز. قاضی نوری، س. سجادی فر، م. صاحبکار خراسانی، م. و موسوی، آ. ۱۳۹۸. ارزیابی اثربخشی حمایت‌های دولتی از شرکت‌های دانش‌بنیان زیست‌فناوری. زیست‌فناوری، ۱۰(۴)، ۶۸۱-۶۹۷.

نقی زاده، ر.، هاجری، م. و رحمان خشمخی، ز. ۱۳۹۸. عوامل مؤثر بر الگوی سیاستی حمایت مالیاتی از فعالیت‌های دانش‌بنیان. فصلنامه مدیریت فناوری (۲)۷، ۱۶۱-۱۹۴.

1- Business Expenditure of Research and Development

2- <https://stats.oecd.org>

3- Tax credit

4- Tax allowance

5- Accelerated depreciation of R&D capital

6- Patent Box

۷- به‌موجب مصوبه شورای عالی علوم، تحقیقات و فناوری، معافیت مالیاتی شرکت‌های دانش‌بنیان تحت شرایطی در سالیان اخیر به‌صورت متناسب با هزینه‌های تحقیق و توسعه این شرکت‌ها اعمال می‌شود. اطلاعات مرتبط با این مصوبه در سایت دبیرخانه شورا به آدرس www.atf.gov.ir در دسترس می‌باشد.

8- Adverse Selection

9- Behavioral Additionality

10- Crowding-in

11- Crowding-out

۱۲- تنها مصداق واقعی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ایران، بند س ماده ۱۳ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۴۹۳۱ است که از هزینه‌های تحقیق و توسعه، فقط قرارداد با دانشگاه‌ها را شامل می‌شود و سایر هزینه‌های تحقیق و توسعه بنگاه را حمایت نمی‌کند. اگرچه آیین‌نامه اجرایی آن در دولت در سال ۴۹۳۱ تصویب شده است، لیکن هیچ گزارش رسمی از میزان عملکرد این قانون منتشر نشده است.

۱۳- متن ماده ۷۴ قانون برنامه چهارم توسعه: به‌منظور ایجاد و توسعه شرکت‌های دانش‌بنیان و تقویت همکاری‌های بین‌المللی، اجازه داده می‌شود واحدهای پژوهشی و فناوری و مهندسی مستقر در پارک‌های علم و فناوری در جهت انجام مأموریت‌های محوله از مزایای قانونی مناطق آزاد در خصوص روابط کار، معافیت‌های مالیاتی و عوارض، سرمایه‌گذاری خارجی و مبادلات مالی بین‌المللی برخوردار گردند.

۱۴- منظور مصاحبه‌شوندگان از دوگان شرکت-فعالیت این است که آیا ملاک تأیید صلاحیت برای برخورداری از مزایای قانون دانش‌بنیان، کلیت یک بنگاه است یا اینکه بخشی از فعالیت بنگاه نیز می‌تواند دانش‌بنیان باشد. به‌عبارت‌دیگر، در حالت اول قانون به‌صورت صفر و یک اجرا می‌شود یعنی یا یک بنگاه دانش‌بنیان است و یا نیست. لیکن اگر ملاک فعالیت بنگاه باشد، مفهوم دانش‌بنیان به‌صورت طیفی می‌شود و هر بنگاه به میزان انجام فعالیت‌های تحقیق و توسعه، دانش‌بنیان محسوب می‌شود.

۱۵- بند ۴-۱ بیست و هفتمین جلسه شورای عالی علوم، تحقیقات و فناوری (عتف) مورخ ۰۰۴۱/۲/۶