

浅谈建筑施工企业研究开发费用的财务管理

郑义阳

(中铁十二局集团第三工程有限公司, 山西 太原 030000)

摘要: 建筑施工行业是推动我国国民经济增长的重要产业, 在国民经济中占据着十分重要的地位。随着行业竞争的日益激烈, 建筑施工企业为增加市场竞争力, 加大了自主创新、科技研发力度, 同时也享受到了政府出台的各项优惠政策, 因此, 研究开发费用的财务管理就显得尤为重要。文章通过文献研究的方法, 首先概述了研究开发活动及研究开发费用, 其次介绍研究开发费用的会计核算和税收政策, 再次分析了研究开发费用对建筑施工企业的财税状况的影响, 最后对建筑施工企业如何加强研发费用的财务管理提出了对策和建议。

关键词: 建筑施工企业; 研究开发费用; 财务管理

【中图分类号】F275

【文献标识码】A

【DOI】10.12248/j.issn.1007-676X.2023.001.022

随着我国经济的不断发展以及产业结构的不断调整, 通过自主研发、科技创新提高企业市场竞争力已经成为企业构建创新驱动的必然要求, 建筑施工企业也不例外。建筑施工企业以施工工程项目为载体, 开展各种科技研发及技术创新活动, 形成一系列工法、专利、科技进步奖项、行业标准等, 推动了行业的技术进步与应用创新, 也促进了我国经济效益的快速实现。为鼓励企业加快建立创新驱动发展战略, 国家出台了财税配套政策, 为企业将科技研发投入转化成企业经济效益进行保驾护航。如何运用好这些财税配套政策, 对建筑施工企业科技创新活动中发生的研究开发费用进行科学合理的财务管理则显得尤为重要。

一、研究开发费用概述

(一) 研究开发活动

根据财政部、国家税务总局、科学技术部《关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》(财税〔2015〕119号)及科技部、财政部、国家税务总局关于修订印发《高新技术企业认定管理工作指引》的通知(国科发火〔2016〕195号)规定, 作为建筑施工企业来说, 研究开发活动则指企业在工程施工过程中, 为解决施工难题、改进施工方法、提高施工效率、发明创造施工机具及器具、改进施工用具等而进行的科技研发、技术攻关、课题研究等一系列技术创新活动, 最终会形成施工方法以及发明、实用新型、外观设计专利等, 并对其他企业以及施工项目有借鉴意义的科学技术成果。在这一活动过程中, 建筑施工企业需要以企业为主体, 结合产、学、研,

从研发项目立项、项目审批、计划下达、经费管理、过程监控、成果评审、成果登记、科学技术奖评选、知识产权申请保护、科技成果推广应用等各个方面建立完善的技术创新体系, 对研发活动进行管理。

(二) 研究开发费用

根据国家税务总局《关于研发费用税前加计扣除归集范围有关问题的公告》(国家税务总局公告2017年第40号)及科技部、财政部、国家税务总局关于修订印发《高新技术企业认定管理工作指引》的通知(国科发火〔2016〕195号)规定, 研发费用的具体范围包括: 人员人工费用、直接投入费用、折旧费用与长期待摊费用、无形资产摊销、设计费用、装备调试费用与试验费用、委托外部研究开发费用、其他费用。对于建筑施工企业来说, 如果企业的科技研发需要在工程施工过程中进行, 研发费用应该包含直接人工、材料费、机械使用费、其他直接费用、间接费用等。人员人工则指直接参与研发的工程技术人员工资薪金及社保、公积金, 也包含间接参与研发的施工人员的部分人工费用; 直接投入、折旧费用、长期待摊费用、无形资产摊销则包含研发直接耗用的钢材、混凝土等主材以及辅材、地材等, 各种试验检验费用, 施工设备、设施的折旧费用、租赁费用等机械使用费, 与研发相关的软件、专利权、非专利技术的摊销费; 其他相关费用则指与研发相关的资料费、专家费、科技成果相关费用, 知识产权相关费用以及差旅费、会议费等; 此外还包括委托研发项目发生的委外研发费。

二、研究开发费用会计核算与税收政策

(一) 研发费用的会计核算

根据《企业会计准则第6号-无形资产》规定, 企业的研究开发活动应当区分研究阶段与开发阶段两个部分分别进行核算。研究阶段的有关支出在发生时, 应当予以费用化计入当期损益。而进入开发阶段, 企业很大程度上形成一项新产品或新技术的基本条件已经具备, 所发生的开发支出可资本化, 确认为无形资产的成本。

将会计准则与上文对研发开发费用范围及内容的阐述相结合, 建筑施工企业应该按照如下内容对研发费用进行会计核算: 通过“研发支出”一级会计科目下设“XX研发项目”二级明细科目, 在企业开展研发活动发生费用时根据研究阶段与开发阶段的不同分别计入“资本化支出”“费用化支出”三级明细科目, 在“资本化支出”“费用化支出”三级明细科目下分别设置“人员人工

费用”“直接投入费用”“……”等明细科目。期末时将费用化支出转入“管理费用-XX研发项目”，资本化支出如果当年未形成无形资产的，年末则不需结转，在其形成无形资产的年度转入“无形资产”，在资产持有期间分期摊销计入成本费用。

（二）研发费用的税收政策

为鼓励企业加大科技研发投入，国家先后出台了多项有关研发费用的税收优惠政策支持企业进行技术创新。与建筑业相关的研发费用的税收优惠政策主要有三项。

1. 高新技术企业

《企业所得税法》规定，国家需要重点扶持的高新技术企业，减按15%的税率征收企业所得税。科技部、财政部、国家税务总局关于修订印发《高新技术企业认定管理办法》的通知（国科发火〔2016〕32号）及科技部、财政部、国家税务总局关于修订印发《高新技术企业认定管理工作指引》的通知（国科发火〔2016〕195号）对高新技术企业的认定条件、工作程序、认定领域、组织实施等已经做了全面规定。建筑施工企业在满足相关条件，依照相关工作程序也可以被认定为高新技术企业，享受减按15%的税率征收企业所得税的税收优惠。

2. 研究开发费用加计扣除

根据财政部、税务总局、科技部《关于提高研究开发费用税前加计扣除比例的通知》（财税〔2018〕99号）以及财政部、税务总局《关于延长部分税收优惠政策执行期限的公告》（财政部、税务总局公告2021年第6号）规定，企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，在2018年1月1日至2023年12月31日期间，再按照实际发生额的75%在税前加计扣除；形成无形资产的，在上述期间按照无形资产成本的175%在税前摊销。

3. 延长亏损结转年限

根据财政部、税务总局《关于延长高新技术企业和科技型中小企业亏损结转年限的通知》（财税〔2018〕76号）规定，自2018年1月1日起，当年具备高新技术企业或科技型中小企业资格（以下统称资格）的企业，其具备资格年度之前5个年度发生的尚未弥补完的亏损，准予结转以后年度弥补，最长结转年限由5年延长至10年。

三、研究开发费用对建筑施工企业财税状况的影响分析

根据企业会计准则，建筑施工企业发生的研究开发费用应根据情况分别核算为费用化支出以及资本化支出，费用化支出影响企业当期损益，资本化支出影响企业资产规模以及通过摊销的方法影响企业以后年度损益，两者都不会计入企业的工程施工成本，但由于建筑施工企业的行业特殊性，研究开发费用会对企业的财务指标产生以下方面的影响：

（一）研发费用影响工程施工成本

通常情况下，建筑施工企业施工项目规模较大，工期较长，建筑施工企业的科研活动形式不同于其他行业，对实际工程的依赖性较强，技术研究及技术创新的过程中也可能就完成了部分施工任务，也就是说研发和生产是同时进行的。此时，按照研发费用的核算规则，企业发生的人工费用、耗用的施工材料以及机械使用费等则计入了研究开发费用，而不能计入工程施工成本，这样就导致该项工程项目的施工成本减少，如果该标段的合同收入不发生变化的情况下，该项工程项目的合同毛利则会上升，提高了工程项目毛利率，不能真实反映该项工程的总体盈利水平。

（二）研发费用影响当期会计利润

建筑施工企业执行新收入准则，通常按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例确定履约进度，当期确认的合同收入=合同总收入×履约进度-以前会计期间累计已确认的收入，当期会计利润则由合同收入减去实际发生的合同成本以及期间费用等产生。由于建筑施工企业进行了研发活动，部分合同成本核算为研发费用，影响了当期合同成本及合同预计总成本，也影响了履约进度，进而影响了合同收入，同时费用化支出的研究开发费用以及通过摊销的方式进入企业损益的资本化支出的研究开发费用也都会影响企业当期会计利润。

此外，当合同预计总成本超过合同总收入时，应当将预计损失确认为合同成本，当期确认的合同预计损失=（合同预计总成本-合同总收入）×履约进度-以前会计期间累计已确认的预计损失，由于研发费用减少了预计合同总成本，可能会导致亏损合同变为盈利合同，导致当期少确认合同成本，也会影响当期会计利润。

（三）研发费用降低建筑施工企业税负

建筑施工企业在研究开发费用相关的税收优惠政策方面可以享受三项，即高新技术企业、研发费加计扣除、延长亏损结转年限。企业所得税的法定税率是25%，如果认定成为高新技术企业，则可以减按15%征收企业所得税。享受研发费加计扣除的是指除了正常发生的费用化支出和摊销的资本化支出可以在企业所得税税前扣除外，还允许企业额外扣除符合加计扣除政策规定条件的75%部分的费用化支出，如果研发形成的是无形资产，则允许按照无形资产成本的175%进行摊销。且三项优惠政策之间不相互影响，即企业可以同时申请叠加享受以上三项税收优惠政策。

四、加强研究开发费用财务管理的对策及建议

（一）建立完善的研究费财务管理制度

建立科学、规范、符合会计准则及税收政策要求的研发费用财务管理制度，是正确核算研发费用，有效享

受税收优惠政策,降低税务风险的关键。企业应加强研发费用的财务管理,按照会计及税务要求,建立完善的财务管理制度,从设置统一模板的辅助账格式、规范研发费用会计核算科目及核算内容,到各种原始凭证的表单设计、签字盖章等要求,如何编制研发经费预算、如何进行研发费用决算、如何进行预决算的跟踪评价及调整等,准确、合理划分研发项目间的研发费用以及研发和生产经营间的费用等,以上内容均应形成有效操作性的研发费用财务管理制度,保证企业可以正确归集研发费用。

(二) 领导重视是根本,部门联动是关键

公司各级领导重视是企业有效开展一项工作的前提,是员工形成强有力执行力的表率。建筑施工企业研究开发费用的管理涉及企业研发、财务、工程、物资、人力资源等多个部门,企业各个部门必须互相联动,在公司层面建立研发费用的内部控制体系。第一,研发部门应将公司每年度下发的研发计划项目任务及时通知财务部门,财务部门要积极组织研发、工程、物资、人力资源等各个部门进行研发经费的预算编制,同时密切跟踪关注预算执行情况。第二,工程、物资部门传递给财务部门的原始凭证及各种表单等,应该清晰、明确载明是用于研发还是工程施工,人力资源部门应清楚标注直接参与研发活动的技术人员以及间接参与研发活动的普通施工人员的研发工时,以利于财务部门正确归集、区分研发费用和施工成本。

(三) 正确划分研发活动与生产经营活动以及研发项目间研发活动

通常情况下,建筑施工企业在工程施工的同时进行研发活动。此外,同一项施工项目,可能会同时进行不止一项的研发活动。同一研发人员可能同时参与多项研发活动,同一施工设备也可能用于多项研发项目或者既用于研发活动也用于工程施工。而不管是高新技术企业还是研发费加计扣除的政策均要求,企业要分别按照研发项目核算研发费用,要准确划分研发费用与生产经营费用,企业可采用的管理措施包括:一是明显标识研发活动所耗用的人工、材料、机械使用费、其他费用等,如与研发相关的成本费用都经研发项目负责人签字确认,领料单有研发人员签字等;二是保留详尽的原始记录,如研发所耗用的工时记录表及机械使用台班统计表,研发领料的数量、单价、金额及对应的研发项目等。

(四) 加强研发费用预算管理,避免实际归集的研发费用与预算差距过大

为合理使用研发经费,保障研发活动中资金的有效配置,同时节约资金,约束研发活动的随意性,建筑施工企业需合理编制研发费用的预算。还应定期如每月或者每季,将实际发生的研发费用和研发预算进行比对分析,避免预算执行偏差较大,如果发生偏差的理由及原因具有合理性,则需要考虑调整总预算。企业只有合理编制预算,加强预算执行的跟踪管理,才能保证预算发挥其真正作用,也能使真实发生的研发经费在费用结构上、比例上具有合理性,降低相关财税风险。

五、结束语

随着建筑业行业竞争的加剧,建筑施工企业必然会加大自主研发、科技创新的力度,同时为更好享受研发费用的各项税收优惠政策,建筑施工企业必须加强研究开发费用的财务管理。从企业管理层重视开始,到企业研发、财务、工程、物资、人力资源等多个部门互相联动,建立完善的研究开发费用的内部控制体系,都是建筑施工企业可以采取的措施。只有加强研发费用的财务管理,企业才能更好地享受到相关税收优惠政策,同时也促进企业研发活动的顺利开展。

参考文献:

- [1]财政部.企业会计准则[Z].财政部令〔2006〕第33号,2006.
- [2]中华人民共和国财政部制定,财政部.企业会计准则——应用指南[M].中国财政经济出版社,2006.
- [3]财政部,国家税务总局.科技部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知[Z].财税〔2015〕119号,2015.
- [4]科技部,财政部.国家税务总局关于修订印发《高新技术企业认定管理办法》的通知[Z].国科发火〔2016〕32号,2016.
- [5]赵伯廷,廖丹丹.浅论以完善研发费用税收优惠政策促进建筑企业科技创新升级[J].中国总会计师,2016(05):34-37.
- [6]尹丽芳.对建筑施工企业研发费用的思考[J].现代经济信息,2012(02):39+41.
- [7]江富.对建筑施工企业研发费用会计核算的思考[J].中国外资,2013(22):92-93.

作者简介:

郑义阳,中铁十二局集团第三工程有限公司。