

碩士學位論文

建設工事 收益・費用 認識에 관한 研究

— 제주지역 일반건설업 대상으로 —

指導教授 李 相 奉



濟州大學校 經營大學院

會計學科 會計學專攻

金 玲 子

2000

建設工事 收益・費用 認識에 관한 研究

— 제주지역 일반건설업 대상으로 —

指導教授 李 相 奉

이 論文을 經營學 碩士學位 論文으로 提出함.

2000년 6월 일



金 玲 子

金玲子の 經營學 碩士學位論文을 認准함.

2000년 6월 일

委員長 _____ 印

委 員 _____ 印

委 員 _____ 印

목 차

I. 서 론

제1절 문제의 제기	1
제2절 연구의 목적	3
제3절 연구방법과 범위	5

II. 건설업회계의 일반적 고찰

제1절 건설업 의의 및 특수성	6
1. 건설업의 의의 및 종류	6
2. 건설업의 특수성	8
제2절 건설업 회계의 특성	11
1. 건설업 관련 회계기준	11
2. 건설업 회계의 특성	14

III. 건설공사 수익·비용인식 및 선행연구 검토

제1절 건설공사 수익인식에 관한 고찰	17
1. 건설공사 수익인식의 이론	17
2. 기업회계상 건설공사 수익인식기준	23
3. 세법상 건설공사 수익인식기준	34
4. 건설공사 수익인식의 문제점	37
5. 선행연구 검토	39

제2절 건설공사 비용인식에 관한 고찰	42
1. 건설공사 비용인식의 이론	42
2. 건설공사 원가의 측정	45
3. 건설공사 비용인식	59
4. 건설공사 비용인식의 문제점	62
5. 선행연구 검토	63

IV. 실태분석과 개선방안

제1절 조사설계 및 방법	67
1. 조사설계	67
2. 조사방법	68
3. 표본의 선정 및 자료의 수집	69
제2절 분석의 결과 및 개선방안	69
1. 분석결과 및 문제점	69
2. 개선방안	82

V. 결론 및 요약

참고문헌	87
------------	----

ABSTRACT	91
----------------	----

<부 록>

건설공사 수익·비용 인식에 관한 실태 조사표

< 그림 목 차 >

<그림 III-1> 건설공사 수익인식 과정	22
<그림 III-2> 공사진행률의 산출방법	27
<그림 III-3> 공사원가 계산의 기본단계	52
<그림 III-4> 건설공사 원가계산의 절차	59

< 표 목 차 >

<표 II-1> 국내 총생산액 중 건설업 비중	7
<표 II-2> 건설업의 종류	7
<표 II-3> 건설업 규모별 건설공사원가 구성	16
<표 II-4> 연도별 완성공사 원가요소별 구성비율 추이	16
<표 III-1> 공사진행기준의 장·단점 비교	26
<표 III-2> 건설공사 원가의 원가동인	51
<표 III-3> 활동기준에 의한 주요 원가동인	56
<표 III-4> 건설현장별에 의한 주요 원가동인	56
<표 III-5> 종목별 실행예산서	58
<표 III-6> 실행예산 총괄표	59
<표 III-7> 공사원가 명세서와 제조원가 명세서	61
<표 IV-1> 실태분석표의 문항구성	68
<표 IV-2> 기업형태별 매출액 규모 분석	70
<표 IV-3> 종업원 규모별 분석	70
<표 IV-4> 응답자의 건설업 회계업무 경력	70
<표 IV-5> 건설회계준칙 인지정도	71

<표 IV-6> 매출액 규모별 건설회계준칙 적용정도	71
<표 IV-7> P·Q심사 등에 대비하여 회계감사 여부	73
<표 IV-8> P·Q심사 등과 관련한 매출액규모별 분석	73
<표 IV-9> 공사수익 인식기준 현황	74
<표 IV-10> 규모별 공사에정원가의 적용방법	75
<표 IV-11> 규모별 예정원가 산출 부서	76
<표 IV-12> 공사진행률 산출방법에 대한 분석	76
<표 IV-13> 가설재 회계처리에 대한 분석	77
<표 IV-14> 공사손실이 예상되는 경우의 회계처리	78
<표 IV-15> 노무비 및 외주비의 구성 분석	78
<표 IV-16> 간접비에 대한 회계처리 분석	79

I. 서론

제1절 문제의 제기

'93년 12월에 최종 타결된 우루과이 라운드(UR)의 협상에서 건설시장이 개방되었고, UR 협상의 타결은 국내 건설시장의 개방과 더불어 해외 건설시장의 문을 동시에 열어놓게 되었다. 그 결과 기술력, 금융력, 정보력 등에서 우리나라 업체보다 우수한 경쟁력을 지닌 외국 건설업체가 국내시장을 잠식하게 되었고, 국내시장이 잠식가능성이 있는 만큼 해외 건설시장에의 진출 가능성도 크게 열리게 되었다.

건설시장의 개방에 따라 입찰제도와 관련된 도급한도제도¹⁾가 선진국에서 시행하는 국제입찰제도의 전형인 입찰참가자격사전심사제도(PQ)²⁾를 도입하여 대체하게 되고, 감리제도를 개방, 강화하는 한편 건설시장과 관련된 제도들이 세계시장의 기준을 따르게 되었다. P·Q입찰제도의 도입으로 건설업의 경영상태가 중요시되고 이에 따라 건설업의 회계가 중요 관점으로 대두 된 것은 당연시되고 있다.

건설업은 제조업과 기타 타 산업과는 달리 건설업만이 갖고 있는 독특한 특수성으로 인해 회계처리 또한 그 특수성을 지니고 있다. 그럼에도 불구하고 이런 상황과는 달리 현실적으로는 건설업회계에 대한 일반적인 학문연구도 미미할 뿐만 아니라 이와 관련하여 실제 공학적인 기술측면에서 시공되어지는 부분의 회계처리에 관한 체계적인 이론 또한 정립되지 않고 있는 실정이다.

1) 도급한도제도: 건설업체의 과거 공사실적 금액에 따라 도급가능한 공사금액의 한계를 정하는 제도로 과거 공사실적이 비슷한 업체들끼리 각 군을 형성하여 한도내의 모든 공사의 입찰에 나서게 된다

2) PQ(Pre-Qualification)란 낙찰자를 결정할 때 가격외에 공사실적, 기술능력, 경영상태, 공사안전성적 등과 같은 비가격 요소도 입찰결정요인으로 고려하는 것이다. 즉 건설업체의 공사수행 능력을 기술적 능력, 재무상태, 조직 및 인사능력 등 비가격 요인까지도 종합적으로 검토하여 입찰 참가 자격을 부여하며, P·Q제도에 의한 입찰은 프로젝트마다 입찰자격을 얻은 업체들만이 입찰을 할 수 있다는 것이다.

우리나라에서는 건설업 비중의 증대와 그 전문성에 따라 1983년 「건설업회계처리기준」이 제정되어 시행중에 있었으나, 건설업환경의 변화와 기업회계기준 개정 등의 이유로 동 기준도 3차에 걸쳐 개정된 바 있다. 이후 IMF시대를 겪으면서 회계의 중요성을 인식하여 기업회계기준의 개정작업과 더불어 1998년 4월과 1999년 12월에 건설업회계처리 기준도 대폭 개정되어 그 명칭 또한 「건설업회계처리준칙」(이하 '건설회계준칙')으로 바뀌었다. 이처럼 기업회계기준의 개정작업이 계속됨에도 불구하고 건설업 특수성을 감안한 회계처리 규정이 구체적이지 못하고 세법과 상법 및 기타법령과도 조화를 이루지 못하고 있는 실정이다.

특히 건설공사 수익·비용 인식측면에서 다음과 같은 문제점들이 지적되어진다.

첫째, 현행 기업회계기준 및 건설회계준칙과 세법의 규정 차이로 말미암아 기업형태에 따라 기간손익에 미치는 영향이 크다고 볼 수 있으며,

둘째, 공사진행기준에 의해 수익을 인식함에 있어 공사예정원가를 '합리적으로 예측'하여 적용하도록 규정하고 있는데 이에 대한 명확한 해석이 없으며, 물가상승 혹은 예상치 못했던 경제적 변동 등으로 인한 예정원가의 변동에 대한 규정이 불확실할 뿐만 아니라 주관적인 요소가 개입될 우려가 있으며,

셋째, 현재 실무에서는 공사수익의 인식기준으로 공사진행기준상의 공사진행을 계산에 있어서 재무회계 중심의 공사원가법과 관리회계 중심의 완성단위법이 혼용되고 있는 실정이다. 이러한 이유로 기존 연구에서는 건설회계준칙이 내포하고 있는 여러 가지 한계점등을 보완하고 타 법령과 연계를 통하여 실무적으로는 쉽게 적용할 수 있는 방향으로 건설회계준칙이 개선되어야 한다고³⁾ 지적하고있는 실정이다.

따라서 건설업에 있어서 건설공사 수익과 비용의 인식기준에 어떠한 문제가 있으며 그 해결방안이 무엇인지를 구체적으로 검토하고 현행 실무에

3) 金起德, "建設工事 收益·費用의 認識과 測定에 관한 研究", 弘益大學校 大學院, 博士學位論文, 1996

오테석, "건설업의 수익 및 비용의 인식과 측정에 관한 연구", 배제대학교 대학원, 석사학위논문, 1999.

서 적용하는 방법과 어떤 차이가 있는지를 조사연구 할 필요성이 크다고 하겠다.

제2절 연구의 목적

제주지역 건설업체 중 시공능력평가액 기준으로 살펴보았을 때 일반 건설업체는 모두 전국 100위권 밖의 중소형 건설업체이며 '89년 이후 건설업 면허가 개방된 이후에 설립된 것이 대부분이다⁴⁾ 또한 전문경영인에 의한 경영이 이뤄지지 않고 있으며, 경영자의 의사결정에 필요한 재무적 정보의 중요성에 대한 인식이 결여되어 있는 상태이다.

미국회계학회(American Accounting Association : AAA)는 1966년에 기초적 회계이론에 관한 보고서(A Statement of Basic Accounting Theory : ASOBAT)에서 “회계는 정보이용자의 합리적 판단이나 경제적 의사결정에 필요한 유용한 경제적 정보를 식별·측정·전달해 주는 과정이다”라고 정의하여⁵⁾ 이는 회계는 정보이용자의 의사결정에 유용한 정보를 생산하여 제공하는 정보시스템이라는 점을 강조하고있다. 여기서 정보시스템은 한 경제실체에 대한 정보를 수집하여 이들을 그 실체의 이해관계자에게 전달하는 점을 강조한 것⁶⁾이라고 할 수 있다.

지금까지 업계의 지배적인 통념에 의하면, 우리나라 건설업체, 특히 대형 건설업체들의 수익성을 좌우하는 가장 중요한 요인은 로비력, 업계 자율조정능력, 그리고 최고경영자의 추진력 등 비계량적인 요인이라고 지적되어왔다. 그러나 업체 수의 지속적인 증가, 자율경쟁, 1997년 12월 IMF의 체제하의 국가경영이 이뤄지면서 회계정보의 중요성이 부각되었고, 국제회계기준에 맞는 회계처리 및 투명경영을 골자로 한 경영마인드가 대두됨에 따라 건설기업의 경영패러다임 또한 전환이 불가피할 전망이다.

또한 아직 국내업체들의 수주 및 경영에 직접적인 영향을 미치지 않는다고

4) 한국은행 제주지점, 「제주지역 건설업 현황과 과제」, 1996 10, p.4.

5) American Accounting Association, *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA, 1966, p.1

6) 권수영·이재경, 「중급 재무회계」, 박영사, 1999, p.5.

있지만, 시장개방 이후 외국 건설업체의 진입은 향후 본격화 될 전망이다⁷⁾, 건설시장의 개방으로 인한 건설입찰제도의 변경 및 각종 신용평가제도의 도입 등으로 기업의 재무상태 및 회계 정보는 그 중요성을 더하게 되었다.

건설업은 건설업만이 갖고 있는 독특한 특수성 및 회계처리의 특성으로 인해, 건설공사에 대한 수익인식은 일반제조업의 수익인식과 그 방법이 상이하고 복잡한 특성을 지니고 있기 때문에 어떤 인식기준을 택하는지에 따라 기간손익에 상당한 차이를 가져올 수 있다. 또한 기간손익으로 인한 이익측정은 수익과 비용의 기간별 대응에 의하여 측정되기 때문에 자연히 수익과 비용을 어떻게 인식하느냐에 따라 이익계산의 차이를 가져올 수 있다. 따라서 이로 인하여 정보이용자의 이해와 판단을 저해 할 소지가 크다고 하겠다.

그렇기 때문에 손익측정에 있어서 손익계산의 직접적이고 기본적 구성요소인 수익과 비용은 그 의미나 개념이 명확히 정의되어 체계화 될 필요가 있는 것이다.⁸⁾

더구나 제주지역 건설산업은 타도에 비해 그 규모가 영세하여 의사결정 수단으로서의 회계정보의 역할이 그 기능을 다하지 못한다고 사료된다. 또한 P·Q심사, 적격심사제 및 시공능력평가액 제도에서 가장 큰 비중을 차지하고 있는 경영상태에 대해서도 그 중요성을 인지하면서도 그에 대해 회계정보가 미치는 영향 등을 고려하지 못하고 있다.

이에 따라 본 연구에서는 건설공사의 수익·비용 인식에 있어서 기업회계기준과 세법, 기타규정과 차이로 말미암아 나타나는 문제점들에 대하여 살펴보고, 실제 건설회사를 대상으로 회계처리실태를 분석함으로써 회계실무상 나타나는 문제점과 그 개선방안을 제시하고자 하는 것이다.

즉, 제주지역 건설업체를 대상으로 하여 기업규모별 수익인식방법의 차이와 예정원가 적용실태 및 기업회계기준의 활용도에 대하여 분석하고, 외부감사법인과 비외부감사법인의 수익인식 방법 및 기업회계기준에 대한 적용도를 실태분석 함으로써 현행 회계실무에서 나타나는 문제점과 그 개선방

7) 한국건설산업연구원, 「건설업체 경영실태 분석」, 1997. 12.

8) Salmonson, R. F., *Basic Financial Accounting Theory* (Wadsworth publishing Co. Inc., 1969), p22.

안을 제시하고자 하는데 목적을 두고 있다

제3절 연구방법과 범위

건설업 회계처리 방법은 다른 업종과 달리 매우 특이하며, 특히 일반제조업에 비하여 체계적인 이론정립이 되어있지 못할 뿐만 아니라 건설업 회계에 관한 연구조사나 문헌 또한 부족한 실정이다.

본 연구는 이러한 현실을 감안하여 건설공사 수익·비용인식과 측정에 관련된 우리나라와 외국의 저서, 논문 및 정기간행물들을 분석·정리하는 문헌조사연구방법과 제주도의 일반건설업 면허를 보유한 회사를 대상으로 수익·비용인식 및 회계처리 방법에 대한 실태를 조사하는 실증적 연구방법을 함께 이용하였다.

본 연구에서는 우리나라 기업회계기준과 그 하위 준칙인 건설회계준칙, 세법규정, 기타 주요 예규와 국제회계기준 등의 관련 연구보고서 및 의견서와 자료들을 참고하였으며, 아울러 제주도에 일반건설업 면허를 보유하고 있는 건설회사 88개사를 대상으로 설문조사와 통계분석을 통하여 실무에서 적용하고 있는 건설공사 수익·비용인식 및 회계처리 방법의 실태를 분석하였다.

본 논문은 제 I 장에서 V 장까지 다섯개의 장으로 구성 되어있다.

본 장에 이어 제 II 장에서는 건설업 및 건설업 회계의 일반적 특성에 대해 이론적으로 고찰하였으며, III 장에서는 건설공사 수익·비용인식에 관한 이론적 고찰 및 선행연구에 대한 검토를 하였다, 특히 공사수익 인식방법인 공사진행기준, 공사완성기준에 대해 살피고, 공사원가의 요소 및 간접비 배부 등을 살펴보았다. IV 장에서는 설문조사를 근거로 건설공사 수익·비용의 인식 및 일반적인 회계처리 실태를 분석하고 그 문제점 및 개선방안을 제시하였다. 본 논문의 마지막 장인 제 V 장은 결론 부분으로 연구결과를 요약하고, 연구의 한계점 및 향후 과제에 대해서 제시하였다.

II 건설회계의 특성 및 일반적 고찰

제1절 건설업 의의 및 특수성

1. 건설업의 의의 및 종류

1) 건설업의 의의

건설업은 공학적 차원의 2차산업이 아닌 3차산업으로서 복잡다기한 시스템 산업이며, 노동집약적임과 동시에 지식집약형을 요구하며, 하드와 소프트웨어를 입체적으로 혼합하는 종합산업이다.⁹⁾

1958년 처음으로 건설업법이 제정되어 시행되어 오다가 1997년 건설산업기본법으로 바뀌면서 건설산업은 종래의 건설업과 건설용역을 포함하는 것으로 개편되었다.

건설산업기본법 제2조에 의하면 '건설업'이란 건설공사를 수행하는 업을 말하며 '건설공사'라 함은 토목공사·건축공사·산업설비공사·조경공사 및 환경시설공사등 시설물을 설치·유지·보수하는 공사, 기계설비 기타 구조물의 설치 해체공사등을 말한다. 그리고 건설용역업은 건설공사에 관한 조사·설계·감리·사업관리·유지관리등 건설공사와 관련된 용역을 수행하는 업을 말한다.

대한건설협회의 건설업경영분석 자료에 의하면 국내총생산액중 건설업비중은 아래의 <표 II-1>에 나타나는 바와같이 '97년은 11.6%, '98년은 10.1%를 차지한다.

그리고 동 협회의 "98년도 국내건설업 개황"의 자료에 의하면, '97년도 국내건설공사 수주현황은 전체금액이 74조 9,240억원으로 토목공사가 27조 1,447억원, 건축공사가 45조3,515억원, 산업설비 및 조경이 2조4,276억원이다. 또한 '98년 국내건설공사는 47조802억원으로 '97년에 비해 37.2%나 감소하였다. 이는 IMF체제 진입의 여파로 산업전반의 경기침체로 토목공사는

9) 김기덕, 「건설회계학」, 삼일회계법인, 1999, p 22.

19.2%감소한 21조9,264억원, 건축공사는 23조 6,743억원 산업설비 및 조경은 1조 4,793억원을 기록하였다

<표 II -1> 국내총생산액중 건설업비중

(단위:억원,%)

구분	국내총생산 (GDP)	건설업		제조업	
		금액	비중	금액	비중
1993	2,774,965	332,909	12.0	799,429	28.8
1994	3,234,071	363,317	11.2	938,741	29.0
1995	3,773,498	425,641	11.3	1,108,269	29.4
1996	4,184,790	485,548	11.6	1,207,595	28.9
1997	4,532,764	527,955	11.6	1,309,682	28.9
1998	4,495,088	455,506	10.1	1,378,313	30.7

자료출처 : 대한건설협회, 「1998년도 건설업 경영분석」, 1999.

2) 건설업의 종류

우리나라의 건설업은 건설산업 기본법, 주택건설촉진법의 규정에 의하여 등록 등을 하고 건설업을 영위하는 자를 말하지만 이외에도 기타 무자격의 건설업자 등이 불특정 다수인에게 건설관련시설물을 시공하여 분양수익등을 실현하는 주택업자로 나눌 수 있다.

<표 II -2> 건설업의 종류

일반건설업	토목공사업, 건축공사업, 토목건축공사업, 산업설비공사업, 조경공사업
전문건설업	의장공사업, 토공사업, 미장·방수공사업, 조적공사업, 석공사업, 도장공사업, 비계·구조물해체공사업, 창호공사업, 지붕·판금공사업, 철근·콘크리트공사업, 철물공사업, 기계설비공사업, 상·하수도설비공사업, 보링·그라우팅공사업, 철도·궤도공사업, 포장공사업, 수중공사업, 조경식재공사업, 조경시설물설치공사업, 건축물조립공사업, 강구조물공사업, 온실설치공사업, 철강재설치공사업, 삭도설치공사업, 준설공사업, 승강기설치공사업, 가스시설시공업, 특정열사용기자재시공업, 온돌시공업, 시설물유지관리업.

구 건설업법에서는 건설업 면허제도를 일반건설업, 특수건설업, 전문건설업으로 나누었다. 그러나 현행 건설산업기본법에서는 <표 II-2>에서 처럼 일반건설업 5가지와 전문건설업 30가지로 구분되어진다.

2. 건설업의 특수성

건설업의 기본성격은 건설공사에 관련된 제반경영활동의 범위 및 형태가 전적으로 특정 발주자(수요자)와의 계약에서 정해진 바에 따라 결정된다는 점에서 볼 때, 불특정 수요자를 상대로 일정한 제품 또는 설비를 제조하여 공급하는 제조업과는 근본적으로 성격이 다르다.

또한 건설업이 도로·댐 등의 사회간접자본과 실제 소비자의 구매대상이 되는 건물 등의 유체물을 생산하는 산업으로 본다면, 제조기업이 생산하는 제품과 건설업이 생산하는 건물 등의 제품은 생산품이라는 성질에 있어서는 별로 다를 바 없다.

그러나 건설업은 공사 시공을 위하여 각종 자재는 제조기업으로부터 조달 받고, 공사수행 중 상당한 부분의 전문공사는 하도급을 주며, 이 경우 노동력도 하도급업자로부터 공급받는 등 수행하는 공사의 형태나 내용에 따라 기획, 설계, 시공, 감리 등 각종 작업분야에 있어서 많은 경험과 능력을 요하게 되는 건설업은 일반 제조기업이나 상품매매업과는 여러 가지 다른 속성을 보유하고 있다.¹⁰⁾

이와같이 건설업은 다른산업 또는 기업과 비교하면 여러 가지 특성이 상이하 며 이와같은 사항들은 건설업의 회계에도 특색인 동시에 건설업회계의 제도에 중요한 요소가 되기도 한다.

건설업을 타 산업과 비교하여 그 특성을 살펴본다면,
첫째, 주문생산 시스템 형태이다.

일반적으로 제조업은 동종 동질의 제품을 생산계획에 의거 대량생산하는데 비하여 도급건설업은 발주자의 개별적 주문에 따라 입찰제도를 통하여 생산활동을 전개하는 계속생산시스템의 주문 생산형태이다. 즉 특정고

10) 權容讚, 「建設業會計와 稅務」, 조세통람사, 1994, p8.

객이 주문하는 제품/서비스를 차별적으로 제공하기 위한 것으로 고객의 요구가 다양하여 고도의 고객화(customization)가 요구되는 맞춤형 제품을 생산하는 시스템이다.¹¹⁾

또한, 각각 공사건별로 설계도나 규모, 기간 등이 다른 주문생산으로써 특수한 부문을 제외하고는 시장생산이 어려우며, 설계도에 따라 공사물건의 내용과 형태가 상이하므로 표준원가 설정이 곤란하여 규격화나 표준화가 어렵고 대부분 재고품이 허용되지 않아 경영에 탄력성을 발휘하기가 어렵다.

그리고 분양건설업은 건설업자가 판매용이한 주택이나 상가 또는 대지 등의 형태를 결정하여 관계 법령에 따른 건설허가를 얻어서 착공하게 된다. 이 경우에는 생산자인 건설업자는 법령으로 규제된, 또는 자신의 의사대로 건설목적물을 생산하게 되고 일부 선택사항을 제시하여 약간의 변형된 제품(option)을 고객의 의사에 따라 생산하기도 한다. 즉 분양건설업자가 생산하는 제품인 주택이나 상가 등 건축물은 불특정 다수의 고객에게 판매(분양)하기 위한 것이며, 이 경우 동일한 형태의 복수의 제품이 생산되기도 한다. 이 경우는 도급건설업과 같은 주문식 현장생산은 아니지만, 고정된 작업현장에서 많은 종류의 건설활동이 이루어짐으로써 일상적인 제조기업의 생산시스템과는 상이한 비반복적인 현장생산이 이루어진다고 할 수 있다.¹²⁾ 둘째, 노동집약적이며 하도급에 의존하는 분업화된 산업이다

제조업은 일반적으로 고정설비와 제품생산목표에 의하여 종업원을 고용하며, 직종이나 인원수에 있어 별로 변화가 없다 그러나 각각 공종, 공정별로 설계도, 규모, 기간, 제조방식이 다르기 때문에 자동화, 기계화, 표준화하기가 어렵다 따라서 공종이나, 공정별로 시공을 위한 인력을 필요로 하게 되며 주로 임시 고용원에 의존하기 때문에 많은 노동력을 필요로 하게 된다. 또한, 공사내용면 에서도 각기 다른 공종별로 시공해야하기 때문에 분업화된 산업이라 할 수 있으며, 기술적으로 고도의 전문성을 보유한 책임 시공업체로서의 하도급 업체가 필요하고 시공의 분업화에 따른 생산성 향상과 규모의 경제 및 효율적 관리 등을 목적으로 하므로 하도급 의존도는

11) 이순룡, 「생산관리론」, 법문사, 1998, p.127.

12) 權容讚, 전세서, p10

대단히 높다.

건설산업기본법 제29조 제2항에 따르면 수급인은 그가 도급받은 건설공사 중 전문공사에 해당하는 건설공사를 하도급 하고자 하는 때에는 당해 전문공사를 시공할 수 있는 전문건설업자에게 하도급 하여야 한다라고 규정하고 있으며, 또한 일정금액 이상의 건설공사를 도급받은 경우에는 일정 비율에 상당하는 공사를 전문건설업자에게 하도급 하여야 한다.¹³⁾는 규정이 있어 하도급의 중요성을 강조하고 있다.

셋째, 작업환경과 시공조건에 제약이 있다.

건설공사는 일반적으로 대형공사가 많고 건별 공사비가 크며 장기적 계획에 의해 시공되어지며, 시공장소 또한 지방오지, 지하, 해저, 도시등 발주자가 정하는 대로 유동적이라 할 수 있다.

또한 강우, 강설, 바람 등 자연조건에 영향을 받게 되며, 크고 작은 위험적인 작업환경에 따라 중장비의 사용, 위험물의 취급 등으로 안전사고의 발생위험이 크다. 이러한 자연환경과 산업재해 등은 시공회사의 원가와 공사기간 등에 영향을 미쳐 수익성을 저해하는 간접적 요인이 된다. 그러나 이러한 간접적 요인에도 불구하고 정해진 공사기간내에 시공을 완료해야 하며, 이를 연장하게 되면 시공회사 뿐만 아니라 발주자에게도 막대한 손실을 주게된다.

이와같이 건설공사는 일반적으로 공장인 고정설비내에서 생산활동을 하게되어 작업장소와 자연적인 기상조건에 크게 영향을 받지않는 제조업과는 다르다 할 수 있다.

넷째, 가설재를 사용한다.

건설공사에서는 일반 제조업과는 달리 본 공사의 완성을 위해 작업능률의 향상과 공사의 안정을 도모하고 예정 공사기간내에 경제적으로 공사를 완성시키는데 일련의 보조적 공사가 필요한데 이를 가설공사라 하고, 가설공사에 투입된 자재를 가설재라 한다.

우리나라 건설회계준칙 제3조 제9호에서 '가설재라 함은 도급공사의 시공과정상 공사를 위하여 보조적 또는 임시적으로 설치, 사용되고 당해 공사

13) 건설산업기본법 제30조 제1항.

완료후 해체 또는 철거되는 모든 자재를 말한다.’ 라고 정의하고 있다. 따라서 비록 건설공사에 가설재적 기능을 위하여 투입되었다 하더라도 당해 공사완료 후 해체 또는 철거되지 않는 것은 가설재라 할 수 없다. 즉, 현실적으로 투입시에는 가설재적 기능을 위하여 투입되었다고 하더라도 그것이 해체 또는 철거되지 않을 경우에는 그 자재는 원자재로 투입된 것으로 보는 것이다.

그리고 가설재는 본 공사가 완성된 시점에서 거의 흔적을 남지 않으나, 가설공사에 소요된 자금 및 시간은 총공사비 또는 총작업시간내에서 상당한 비중을 차지한다. 특히 가설재는 반복사용 할 수 있는 특수성과 다양한 형태로 재고로 남는 특성이 존재한다. 그리고 가설재는 내용년수가 긴 것도 있고 짧은것도 있으며 당해공사 이외의 공사에도 계속적으로 사용 할 수 있는 유형고정자산에 준하는 것도 있고 그렇지 못한 것도 있어 그 평가방법에 따라 회계처리에 영향을 미친다.

제2절 건설업 회계의 특성

1. 건설업 관련 회계기준

1) 기업회계기준

기업회계기준 제1조에 의하면 주식회사의 외부감사에 관한 법률 제3조의 규정에 의하여 동법의 적용을 받는 회사의 회계와 감사인의 감사에 통일성과 객관성을 부여하기 위하여 회계처리 및 보고에 관한 기준을 정하는 것을 목적으로 한다고 규정하고 있다.

또한 동기준 91조의 규정에는 주식회사의 외부감사에 관한 법률에 의한 외부감사대상 이외 기업의 회계처리에 이를 준용할 수 있다고 하여, 외부감사대상 법인이나, 외부감사대상 이외의 기업과 개인사업자도 이를 준용하도록 하여 외부감사대상 건설업체는 물론이고 그 이외의 건설업체도 기업회계기준을 적용 또는 준용하여 회계처리를 하는 것이다.

2) 건설업회계처리 준칙

기업회계기준 제90조에 의하면 '이 기준의 시행과 관련하여 필요한 경우에는 업종별 회계처리준칙 또는 세부사항을 증권선물위원회가 따로 정할 수 있다'라고 규정하고 있다. 또한 건설회계준칙은 건설업에 관한 회계처리와 재무보고에 관하여 기업회계기준에서 규정하지 아니하였거나 건설업종의 특수성으로 인하여 달리 적용할 필요가 있는 사항에 대하여 회계처리 방침을 정하는 것을 그 목적으로 하고 있다.¹⁴⁾ 이에 따라 건설업에 관한 회계처리와 재무보고에 관한 업종별 회계처리 기준인 건설업회계처리 기준이 1983년 11월 1일자로 제정·시행 중에 있었으나, 건설업환경의 변화, 일반 투자자수의 급격한 증가 및 그에 따른 회계정보의 수요증대와 아울러 기업회계기준 개정 등의 이유로 동 기준의 개정 필요성이 제기되었다. 따라서 1992년 12월 23일자로 1차 개정되어 구 기준의 시행상 나타난 문제점을 개선하고, 임의규정 및 예외규정을 축소하도록 개정되었다.

또한, 1994년 6월 10일자의 2차 개정에서 총칙, 공사손익의 계산, 공사손익의 특례 및 재무제표의 작성 및 주식등 총 4개장의 18개 조문과 부칙으로 구성되어있으며, 제정기준보다는 그 내용면에서 진일보하였지만 복잡다기한 건설업의 특수한 회계처리 내용을 충분히 규정하고 있다고 할 수는 없다. 그래서 이어 1996년 3월에는 기업회계기준상 공사수익의 인식기준으로서 공사완성기준과 공사진행기준의 임의적용 규정에서 공사진행기준으로 개정됨에 따라 그에 맞춰 동년12월 건설업회계처리기준도 3차 개정되었다.

그리고, 1998년 4월 1일 기업회계기준상 업종별 회계처리 '기준'의 하위 개념인 '준칙'으로 개정되어 건설업회계처리기준도 건설업회계처리준칙으로 그 명칭이 바뀌었으며 1999년 12월에 최종 개정되었다.

따라서 현재의 건설회계준칙은 총칙, 공사손익의 계산, 손익계산의 특례, 재무제표의 작성 및 주식과 부칙으로 구성되어있다.

한편, 개정된 기업회계기준에서는 매출수익을 실현할 때 진행기준에 따라

14) 건설업회계처리준칙 제1조

실현할 것으로 하고, 개정된 기업회계기준의 부칙 13조에서는 건설업회계처리준칙 제4조의 규정에도 불구하고 건설업자가 시행하는 단기도급공사 또는 예약매출은 진행기준을 적용한다라고 규정하여, 공사기간의 장·단기 구분없이 모두 진행기준을 적용하도록 개정되었다. 이와 관련하여 1999년 12월에 건설회계준칙도 개정되어 도급공사 및 예약매출의 수익인식은 진행기준을 적용한다¹⁵⁾하여 기존의 공사기간의 장·단기 구분하여 공사수익을 인식하도록 하였던 규정을 진행기준으로 적용할 것으로 개정하였다.

3) 기타 예규 관습 및 법령

기업회계기준이나 건설회계준칙과 같이 확정 규정된 조문으로 수많은 경제현상과 거래를 모두 규정할 수는 없다. 이에 증권선물위원회에서는 회계처리에 관한 유권해석의 질의 요청에 따라 답변형식으로 회계처리 방침을 회신하게 되는데 이를 기업회계기준에 관한 해석이라 하며 1982년 4월 14일자의 예규번호는 1번에서부터 시작하여 현재에 이르기까지 다양한 내용에 대한 회계처리 방침을 제시하고 있다.

기업회계기준에 관한 해석은 종전의 예규를 명칭 변경한 것으로 그 형태가 종전 법률문구로 되어있던 회계기준에서 설명서(statement)형태로 바뀐 것이다. 이는 사례를 통해 설명으로 알기 쉽게 회계기준을 설명함으로써 자의적인 해석을 최소화하고 복잡한 현상을 최대한 자세히 기록하고자 함이다.¹⁶⁾

따라서, 기업회계기준에 관한 해석은 기업회계기준을 보완하는 질의에 대한 유권해석으로서 기업회계기준의 한 구성요소이다.

수많은 건설업체들이 기업체의 규모, 회계담당자의인적, 물적능력 혹은 경영자의 회계정보에 대한 마인드의 측면에서 볼 때, 동일한 기업내에서도 회계연도를 달리하면서 상시 접하는 회계거래 이외에 특별한 회계사건이 발생하는 경우, 기업회계기준에 의해서 회계사건을 기록한다는 것은 사실상 불가능하다. 이런 기준상 규정의 불비가 있을 경우, 다른 기업의 회계처리

15) 건설업회계처리준칙 제4조 제1항

16) 권수영, 「중급재무회계」, 박영사, 2000, p26.

중 유사한 경우를 답습하게 되고, 현재 건설업체에서 인습적으로 이용하는 건설회계 관습을 적용한다. 이는 기업회계기준 제4조 및 제8조에도 규정하고있듯이 일반적으로 공정 타당하다고 인정되는 회계관습을 따르는 것이다.

한편, 최근의 세법개정으로 과거에 비하여 기업회계와 세법간의 차이가 많이 줄어들고 있지만 양자가 정확히 일치하고 있지는 않다. 그리고 기업회계에서 규정하지 않고 있는 거래 중에서 각종 세법상 규정이나 세무상 거래에 대한 국세청이나 관련 국가기관에서 내리는 유권해석이 회계 이론적 입장에서 보아 합리적이라면 그 유권해석에 따른 회계처리는 타당하다 할 것이다.

2. 건설업 회계의 특성

건설업은 타산업과 비교하여 여러 가지 특수성을 갖고 있다. 따라서 건설업회계에 있어서도 그 업종의 특수성으로 인해 다음과 같은 여러 가지 특성을 지니게 된다.

첫째, 건설업 종류의 다양성

건설업체의 수는 타업종과 비교하여 매우 많을 뿐만 아니라 그 규모에 있어서도 종업원을 수천명 이상 거느리는 대기업으로부터 종업원수가 몇 명되지 않는 중소기업도 있다. 그러므로 건설업회계에 있어서도 기업 개개의 조직능력과 관리능력을 생각하는 방법도 있을 수 있으므로 이것을 동일 선상에서 논하기란 불가능할 것이다. 이것은 건설업회계의 발전을 저해하는 큰 요인이 되고 있으며, 건설업경영의 문제점이기도 하다.¹⁷⁾

둘째, 주문생산방식에 의한 개별원가 계산

발주자의 공사발주로부터 시작하는 도급공사에서는 입찰하는 단계부터 발주자가 원하는 공사형태가 결정되게 되고 시공자로 선정되어서도 도급계약에서 규정하는 바에 따라 건설이 진행되는 철저한 주문생산 방식을 띄게 된다. 그러므로 일반생산과는 달리 건설업에서는 현장생산에 적합한 각 공

17) 오태석, 전제논문

한창희, “건설회사의 수익인식에 관한 실태연구”, 서강대학교 대학원, 석사학위 논문, 1995

사건별로 개별원가계산 방식에 의한 회계가 필요하며 복합·종합적 산업으로서 고도의 회계기술이 요구된다.

셋째, 수익인식방법이 독특하다

건설공사는 수주로부터 완공, 인도까지 요하는 기간이 각각 다르므로 수년이 소요되는 장기계속공사가 있는가 하면 몇 개월만에 완공되는 공사도 있다. 그러나 대체로 완공까지 장기간이 소요되는 특성을 지니므로 건설업의 독특한 회계처리 방법이 생기게 된다.

일반적으로 매출액 계상시 수익의 인식방법은 제품을 생산하거나, 상품의 판매 혹은 서비스가 제공된 시기에 계상 하는 것을 원칙으로 하고 있다. 그러나 건설업의 경우 공사기간이 도급공사 및 예약매출은 공사의 진행도에 따라서 합리적인 수익을 계산하여 부분적인 '완성공사액'에 계산하는 공사 진행 기준 방법이 인정되는 것이다.

넷째, 도급금액이 수시로 변경된다.

건설공사의 도급금액은 물가변동, 설계변경 등에 따라 크게 좌우되는데 특히 회계업무에 있어서 공사기간의 연장으로 인한 추가공사가 실시되든지, 발주자의 요청에 의한 설계변경 등으로 도급금액이 증액 혹은 감액이 될 수 있다. 이러한 경우 완성공사액에 계상될 금액이 타업종의 매출액과는 달리 확정되지 않은 경우가 많다.

다섯째, 외주비의 의존도가 높다.

건설공사의 상당부분은 공사 성격에 따라 당해 건설회사의 직원만으로 시공되지 않고 하도급자에게 하도급을 주어 실시한다.

건설회사에서 하도급자에게 하도급을 주는 이유로서는 하도급자는 하나의 전문건설분야에만 종사하기 때문에 그들의 높은 전문기술을 이용하고, 간편한 관리체계에 따르는 작은 관리비로 인하여 원도급 회사로서는 전체적인 공사비를 절감할 수 있는 목적 이외에도 수주액의 변화에 따라 정규 직원들을 거느리는 위험부담을 완화시킬 수 있는 장점이 있기 때문이다.¹⁸⁾

이런 특성에 의해 < 표 II-3>과 < 표 II-4>에서 나타난 바와같이 외주비가 총공사비용에서 차지하는 비율은 매년 증가되고 있다.

18) 김기덕, 전계서, p301.

<표 II-3> 건설업 규모별 건설공사원가 구성

(단위 : %)

구 분	1994	1995	1996	1997	1998				
					종합	소기업	중기업	대기업	순건설
재 료 비	30.0	29.9	32.4	39.1	35.0	22.9	29.7	39.5	26.6
노 무 비	11.6	10.9	10.8	12.5	9.8	20.1	9.9	8.2	10.9
외 주 비	30.6	29.2	28.5	28.4	33.3	34.4	31.2	34.2	47.4
현장경비	12.9	12.9	14.3	16.2	16.9	19.2	19.2	15.4	15.6
당기총공사비용	85.2	82.9	86.0	96.2	95.1	96.6	90.0	97.4	100.5
기초미성공사	12.6	8.2	9.8	8.7	4.1	2.3	10.0	1.4	2.1
타계정전입	12.1	19.7	14.4	3.2	8.7	12.0	11.0	7.1	10.9
합 계	109.8	110.8	110.2	108.0	107.9	110.9	111.0	105.9	113.4
기말미성공사	6.9	7.3	6.8	5.5	7.0	9.4	7.7	6.2	9.4
타계정대체	3.1	3.5	3.5	2.6	1.0	1.5	3.3	-0.3	4.0
당기공사원가	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

자료출처 : 대한건설협회, 「1998년 건설업 경영분석」에서 발췌 인용.

<표 II-4> 연도별 완성공사 원가요소별 구성비율 추이

(단위 : %)

구 분	1993	1994	1995	1996	1997	1998
재 료 비	29.73	30.25	28.50	28.57	25.38	24.57
노 무 비	16.72	14.58	13.63	12.85	11.89	11.11
외 주 비	42.66	44.46	46.69	47.53	51.37	51.83
현장경비	10.90	10.71	11.18	11.05	11.36	12.50
(기계경비)	(3.95)	(3.11)	(3.22)	(3.05)	(3.19)	(3.22)
공사원가	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

자료출처 : 대한건설협회, 「완성공사원가구성분석」, 1999.12

따라서 건설업은 외주공사를 시스템으로 종합하여 공사를 완성해야 하므로 이러한 복잡다기한 공사를 자영으로 행하기보다는 많은 부분을 하도급자에게 외주를 주게 되는 것이 통례이므로 하도급자에 관한 독특한 회계업무가 중요한 부분을 점하게 된다.

여섯째, 공사형태별로 회계처리방법이 다르다

토목공사와 건축공사는 성격상 공사의 형태가 다르며, 최근에는 규모가 큰 일반건설회사의 경우 토지분양, 아파트, 주상복합건물의 분양건설 등 부동산사업의 비중이 상대적으로 높아지고 있으므로 회계업무도 각 사업별로 독특한 회계기법이 요구되어 지고 있어 건설업회계는 더욱 복잡하여 지고있다.

Ⅲ 건설공사 수익·비용 인식 및 선행연구 검토

제1절 건설공사 수익인식에 관한 고찰

1. 건설공사 수익인식의 이론

1) 건설공사 수익의 종류

(1) 도급공사수익

도급공사 수익이란, 건설업자가 발주자와의 도급계약을 체결하여 공사를 시행하는 도급공사로부터 실현하는 수익으로써 원도급이든 하도급, 또는 위탁 기타 명칭에 불문하고 각종 건설 도급계약에 의하여 실현하는 모든 건설수익을 말한다.

도급공사의 공사수익을 결정하기 위하여는 도급건설업의 속성을 파악하여야 한다. 건설업은 이동산업이고 자연환경에 영향을 받으며 종합산업적 생산품인 건설목적물을 생산하고 있으며 그 건설기간이 장기인 경우가 많다. 따라서 도급공사의 공사수익을 결정하는데도 장래의 여러 가지 사건들에 의한 영향 때문에 불확실한 부분이 너무나 많다. 이러한 불확실성 때문에 공사수익을 적절히 결정하기 위해서는 이러한 자료를 정기적으로 수집·평가하고 이로 인한 공사수익의 수정이 전 공사기간을 통하여 계속되

어야 하는 것이다. 또한 공사계약을 상호 대등한 입장에서 당사자의 합의에 따라 체결하여야 하고, 당사자는 계약의 내용에 따라 신의와 성실의 원칙에 따라 이행하도록 규정¹⁹⁾하고 있으므로 발주자가 공공기관이든 민간이든 도급공사계약의 이러한 요건은 유사하다 할 것이다.

공사수익을 산출함에 있어서 가장 기본적으로 검토하여야 할 사항은 도급계약일 것이다. 도급공사의 경우 도급계약 금액은 공사수익과 직결되기 때문에 매우 중요하다. 도급계약은 도급금액 결정방식에 따라 다음과 같이 분류 할 수 있을 것이다.²⁰⁾

① 정액도급계약 (fixed or stipulated sum contract)

정액도급계약은 도급자인 발주자와 수급인인 건설업자간의 도급계약이나 또는 수급인과 하수급인 간의 하도급 계약에 있어서 도급금액 계약상 정액으로 고정되는 도급계약을 말한다.

정액도급은 도급계약서상에 물가변동이나 계약이행에 따른 성과의 차원에서 도급금액의 증감을 규정 할 수 있는데²¹⁾ 이들 변경조건에 따라 다음과 같이 세분할 수 있다.

ㄱ. 불변정액도급계약 (firm fixed contract)

도급계약서내에 도급금액 변경에 관한 조항이 없어서 도급금액이 정액으로 불변인 경우이다.

ㄴ. 물가변동 조정 조건부 정액도급계약(fixed price contract with economic price adjustment)

공무원가요소중 주요 재료의 구입단가나 인건비 또는 특정 중장비의 임차료 등이 특별한 사건이 발생하여 인상 또는 인하될 경우 이를 반영하여 기초도급금액을 조정 할 수 있다는 조건이 제시되어 있는 계약을 말한다.

ㄷ. 성과조정 조건부 정액도급계약(fixed price contract providing for performance incentive)

공사기간, 공사의 완벽한 정도 등에 관한 목표가 설정되어 있고 이들을

19) 예산회계법 제73조.

20) 權容讚, 전계서, p.208

21) 건설산업기본법 시행령 제25조 제1항 제6호

달성 또는 미달하게 될 경우 성과급의 차원에서 기초 도급금액이 증감하게 된다는 조건이 명시된 계약을 말한다.

② 원가가산 도급계약(cost plus contract)

원가가산 도급계약이란 수급인인 건설업자가 도급공사를 수행하면서 부담한 공사원가 뿐만 아니라 공사원가에 대한 일정 이윤까지도 발주자가 보상해 주기로 하는 도급계약의 형태이다. 여기에는 일정이윤의 보상형태에 따라 여러 가지 유형으로 구분될 수 있다.

ㄱ. 공사원가 보상계약(cost without fee contract)

공사원가만을 보상하기로 한 도급계약을 말한다.

ㄴ. 원가가산 정액보수계약(cost plus fixed fee contract)

공사원가 발생액에 사전에 결정한 일정액의 정액이윤을 지급하기로 하는 계약을 말한다.

ㄷ. 원가가산 성과 보수계약(cost plus incentive fee contract)

공사원가 발생액에 사전에 합의된 공사의 성과에 대한 달성 또한 미달 여부에 따라 성과보수금액의 가감이 있도록 체결된 도급공사를 말한다.

③ 시간재 보수계약(time and material contract)

시간재 보수계약은 직접작업시간당 고정보수액을 결정하고 도급공사 수행시 발생하는 직접작업시간에 비례하여 도급금액을 결정하는 방식이다. 이는 발주자가 재도나 특정 원가요소를 제공하면서 수급인에게 동 재료의 가공이나 조립등의 도급을 하는 경우에 주로 적용되는 도급금액의 결정방식이라 할 수 있다.

(2) 분양수익

분양수익은 자체공사를 수행함으로써 완공한 건물이나 토지를 불특정 다수에게 분양함으로써 실현되는 수익으로 주택분양수익, 상가분양수익 및 용지분양수익등이 포함된다.

① 주택분양수익

주택분양수익은 형태에 의한 분류에 의해 단독주택과 공동주택으로 나뉘고, 분양방법에 의한 분류에 의해 일반주택, 분양주택, 조합주택, 임대주택을 나눌 수 있다. 여기서 건설업자의 입장에서 분양수익이 계상되는 거래는 일반주택과 분양주택이며, 임대주택의 경우는 분양수익 대신에 장기임대보증금이 발생한다. 또한 조합주택의 경우 공동지주제 또는 지분제로 참여하는 경우 분양수익이 계상될 수 있으며 공사도급을 받는 도급제인 경우는 공사수익이 계상된다.

② 상가등 분양수익

상가, 사무실, 오피스텔, 레저시설 등을 건설하여 분양하는 경우에 발생하는 수익이다. 특히 최근 들어 규제완화 조치에 힘입어 급증하고 있는 주상복합 건물의 경우에는 아파트와 같은 주거부분은 주택분양으로 계상되고 주택부분 이외의 상가 오피스텔 등이 상가 등 분양수익으로 계상된다.

③ 용지분양수익

택지개발촉진법, 주택건설촉진법, 산업입지및개발에관한법률 및 도시계획법에 의한 택지개발사업이나 대지조성사업, 중소기업진흥법, 공업배치및공장설립에관한법률, 산업입지및개발에관한법률에 의한 공업단지조성사업, 산업입지및개발에관한법률이나 수출자유지역설치법에 의한 산업기지개발사업, 관광진흥법에 의한 관광단지조성사업 등의 일환으로 개발한 택지나 대지를 분양함으로써 인하여 실현하는 수익을 말한다.

(3) 임대수익

임대수익에는 임대목적물에 따라 두가지로 구분 할 수 있다.

① 부동산임대수익

미분양된 상가, 오피스텔 등을 단기간 임대하는 경우나, 임대 목적으로 건설한 주택이나 상가등을 임대하는 등 부동산임대로부터 획득되는 수익을 말한다

② 중장비 임대수익

건설공사에 사용되어지는 각종 중장비를 임대해 줌으로써 발생하는 수익을 말한다.

2) 건설공사 수익인식의 일반원칙

건설공사의 수익은 도급계약에 따른 도급금액이 된다.

‘도급금액’이라 함은 확정된 계약조건에 의하여 도급공사를 수행함에 있어 대차대조표일 현재로 실현되었거나 실현이 예상되는 도급계약의 총액을 말한다.²²⁾

공사수익이란 건설업자가 원도급, 하도급, 위탁, 기타 명칭의 여하에 불구하고 발주자가 도급공사계약을 체결하여 건설공사를 완성할 것을 약정하고, 상대방이 그 일의 결과에 대하여 대가를 지급할 것을 약정하는 계약에 의거 실현하는 모든 건설수익을 말한다.

공사수익의 계상은 도급공사금액의 총액을 기준으로 한다. 다만 건설업자가 단순한 관리자로서 용역보수 또는 수수료만을 받는 경우에는 도급금액 중 건설업자에게 실제로 귀속될 금액만을 기준으로 한다.²³⁾

또한 매 사업연도말 현재로 계약조건, 기본설계, 또는 공사내용의 변경과 선택가능한 약정의 행사 등으로 인하여 도급금액의 변경 사유가 발생한 때에는 도급금액을 합리적으로 조정하여야 한다.²⁴⁾

건설도급공사에 있어 도급금액의 총액이 결정되면 수익을 언제 인식할 것인가를 결정해야 한다. 즉 공사 완성시점에서 일시에 도급금액 전액을 수익으로 인식할 것인가, 또는 공사의 진행 정도에 따라 수익을 인식할 것인가를 결정해야 한다.

건설공사에 있어서 공사수익의 인식은 각 사업장 단위별로 계산하게 되는데 공사수익 및 비용계산 단위는 도급공사계약의 성격과 규모에 따라 다

22) 건설업회계처리준칙 제3조 제2항

23) 건설업회계처리준칙 제6조 제1항.

24) 건설업회계처리준칙 제6조 제2항

르지만 일반적으로는 각 공사계약을 독립된 손익계산단위로 하거나 각 공사현장을 하나의 손익계산 단위로 한다. 그런 이유로 하나의 도급계약이 바로 하나의 수익 및 비용의 인식단위가 되는 것이 일반적이다.

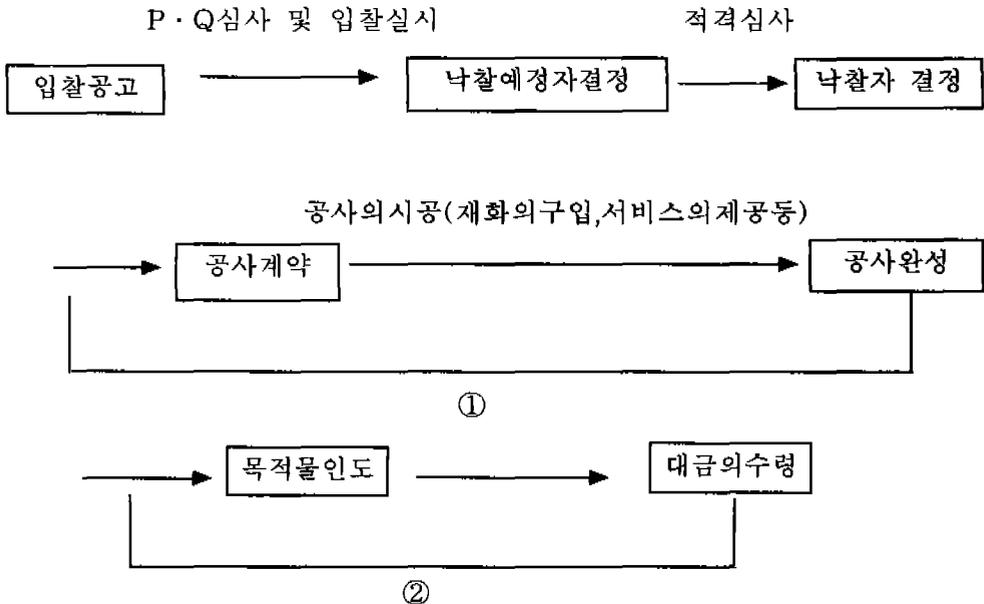
공사수익 인식기준에는 공사진행기준과 완성기준이 있다.

공사진행기준은 도급금액에 공사진행률을 곱하여 수익을 인식하고 동공사수익에 대응하여 실제로 발생한 비용을 공사원가로 계상하는 방법을 말한다. 이런 공사진행기준은 공사완성 시점에서 일시에 인식하는 것이 아니고, 공사진행정도에 따라 점진적으로 인식된다. 그리고 이런 진행기준에 의해 수익을 인식하고자 할 때 공사진행정도를 측정하는 공사진행률 계산 방법이 매우 중요하게 된다.

공사완성기준은 공사가 완성된 시점에서 공사에 따른 수익과 비용을 인식하는 방법이다. 즉 공사기간에는 수익을 계상하지 않았다가 공사가 실질적으로 완료가 되었거나 발주자에게 공사목적물의 인도가 되어서 사용할 수 있을 때 수익을 인식하는 것이다.

이런 과정을 그림으로 나타내면 아래의 <그림 III-1>과 같다.

<그림 III-1> 건설공사 수익인식 과정



- ① 공사수익의 발생과정
- ② 공사수익의 실현과정

2. 기업회계상 건설공사 수익인식기준

1) 공사진행기준(Percentage of completion method : PCM)

(1) 공사진행기준의 개념

공사진행기준(이하 진행기준 이라고 함)은 공사가 착공되어 완성되어지기 까지 공사 진행률에 따라 공사수익을 인식하고 그에 대한 비용은 공사원가로 인식하는 방법이다. 즉 도급금액에 공사진행률을 곱하여 공사수익을 인식하고 동 공사수익에 대응하여 실제 발생한 비용을 공사원가로 계상하는 방법을 말한다.²⁵⁾

구 건설업회계처리기준에서는 '건설도급공사에 있어 그 회계기간에 속하는 공사수익과 공사원가의 인식은 공사완성기준 또는 공사진행기준에 의한다'²⁶⁾ 라고 하여 두가지 방법을 선택적으로 적용하도록 하고 있다. 그러나 현행 건설회계준칙에서는 '도급공사 및 예약매출의 수익인식은 진행기준을 적용한다.'²⁷⁾ 라고 하여 공사기간의 장·단기 구분없이 진행기준만을 인정하고 있다.

또한 동 준칙에 의하면 '진행기준은 다음 각 호의 요건을 충족시키는 경우에 한하여 적용한다.'²⁸⁾라고 하여 모든 공사에 적용되는 것이 아니라 그 적용을 제한하고 있다.

1. 도급금액, 공사진행률 및 공사에정원가에 대하여 합리적인 예측이 가능한 경우
2. 계약조항에 계약당사자간에 수수될 재화 또는 용역의 내용과 이에 대

25) 건설업회계처리준칙 제3조 제4호.

26) 구 건설업회계처리기준 제4조 제1항.

27) 건설업회계처리준칙 제4조 제1항

28) 건설업회계처리준칙 제4조 제2항

한 대가의 지급방식에 관하여 쌍방을 구속시키는 권리·의무가 명백히 규정되어 있는 경우

3. 계약당사자가 각기 계약상 의무를 이행할 능력이 충분히 있다고 인정되는 경우

또한 예외적으로 천재, 지변, 또는 전쟁 등으로 인하여 장래에 손익상황이 불확실한 경우에는 진행기준을 적용해서는 안되며,²⁹⁾ 진행기준을 적용할 수 없는 경우에는 발생원가 범위내에서 회수가 가능한 금액을 수익으로 계상하고 발생원가 전액을 당기비용으로 계상하도록 하고있다.³⁰⁾

건설회계준칙 제3조 제3항에 공사예정원가라 함은 확정된 계약조건에 의하여 도급공사를 수행함에 있어 대차대조표일 현재로 발생한 공사원가와 발생이 예상되는 공사원가의 합계금액을 말한다라고 정의하고 있다.

공사예정원가에 대한 추정 즉 견적은 건설업의 가장 기본적인 활동 영역으로 공사가 진행됨에 따라 계속 수정할 필요가 있으며, 상황에 따라 견적금액을 수시로 수정한다는 사실자체가 견적의 목적을 못 믿게(unreliable)하는 것은 아니다. 공사예정원가는 확정된 계약조건에 의하여 도급공사를 수행함에 있어서 준공시까지 발생할 것으로 예상되는 실행예산에 입각한 현행원가로서의 공사예정원가를 말한다. 이 추정 공사비는 전문적인 토목기사 또는 건축기사가 일위대가(一位對價)를 근거로 하여 작성하는 견적금액에 의하여 결정된다.³¹⁾

한편, 공사진행률은 공사예정원가에대한 실제공사비 발생액의 비율로 한다 이 경우 공사예정원가에 대한 추정은 체계적이고 합리적인 절차에 의하여 일관성 있게 이루어져야 하고, 공사수행과정에서 얻을 수 있는 새로운 정보를 계속해서 적절히 반영하여야 하며 예상되는 하자보수비는 공사예정원가에 포함한다.³²⁾ 그 외에 작업시간이나 작업실수 또는 기성공사의 면적이나 물량 등과 비례관계에 있고, 전체공사에서 이미 투입되었거나 완성된 부분이 차지하는 비율을 객관적으로 산정할 수 있는 경우에는 그 비율로

29) 건설업회계처리준칙 제4조 제3항.

30) 건설업회계처리준칙 제4조 제4항.

31) 김기덕, 전계서, p 194.

32) 건설업회계처리준칙 제5조 제1항

할 수 있다.³³⁾

두번째와 세번째 요건은 도급계약의 이행의 확실성을 담보하기 위한 규정이다. 즉 공사의 진행만으로 수익을 인식하기 위해서는 그 공사계약이 명확해야하고 취소되거나 불행상태에 빠질 가능성이 거의 없어야 한다는 의미가 된다. 즉 천재지변 등으로 인하여 장래의 손익 상황이 불확실한 경우에는 공사진행기준을 적용할 수 없다.

진행기준은 위에 열거한 세 가지 요건을 모두 충족시켜야만 적용할 수 있고, 위 조건 중 어느 하나라도 충족되지 못하면 진행기준을 적용할 수 없고 공사완성기준(이하 완성기준이라 함)에 의하여 공사수익을 인식하여야 한다. 또한 위 세가지를 모두 충족하여 공사진행률에 따라 공사수익을 인식하였다면 기업회계기준의 '회계처리에 관한 기준 및 추정은 기간별 비교가 가능하도록 매기 계속하여 적용하고 정당한 사유 없이 이를 변경하여서는 아니 된다'³⁴⁾라는 일반원칙에 의하여 위 세가지 요건을 충족시키는 다른 공사에도 계속 진행기준을 적용하여야 한다. 그러므로 한번 적용한 공사진행기준 또는 완성기준을 임의적으로 선택 적용함으로써 이익조작 할 가능성은 상당히 줄어들 수 있다고 본다.³⁵⁾

공사진행기준의 이론적 근거는 도급공사나 예약매출에 있어서 재산의 소유권이 아직 이전되지는 않았지만 진행정도에 따라 수익창출과정 실질적으로 완료되는 것을 전제로 하고 있다. 즉 도급공사나 예약매출에 있어서는 공사계약의 수주나 공사진척에 비하여 인도는 수익창출 과정에서 상대적으로 중요한 것이 아니다 하는 것이다. 장기도급공인 경우에 도급가액과 도급처가 미리 정해져 있기 때문에 생산 그 자체가 수익을 얻기 위한 결정적 사건(가득기준)으로 볼 수 있으며, 공사원가를 합리적으로 추정할 수 있고 공사진행률을 합리적으로 측정할 수 있다면(측정기준) 공사진행정도(생산기간 등)에 따라 수익을 인식할 수 있다는 것이다.³⁶⁾

이러한 공사진행기준의 장·단점을 살펴보면 아래의 <표 III-1> 와같다.

33) 건설업회계처리준칙 제5조 제2항.

34) 기업회계기준 제3조 제4항.

35) 조성윤, "우리나라 건설업에 관한 회계기준의 문제점과 개선방안에 대하여"

회계저널, 제3호, 1995 6.

36) 권수영, 전개서, p.182

< 표 III-1 > 공사진행기준의 장·단점 비교

장 점	단 점
<ul style="list-style-type: none"> · 진행율에 따라 공사수익이 점진적으로 인식된다. · 수익·비용의 적절한 대응 · 미완성공사의 현행상태를 정확히 보고. · 진행공사의 성과를 알 수 있다 	<ul style="list-style-type: none"> · 공사비 발생에 따라 공사순이익이 획득되는 것으로 가정한다 · 공사에정원가의 계상이 불확실 · 주관적인 요소가 개제되어 기간별 이익조작의 가능성

(2) 공사진행률의 계산방법

공사진행률의 결정은 공사진행기준의 핵심적인 요소이다.

진행기준에서 가장 중요한 공사진행률 산출방법에는 투입기준측정법과 산출기준측정법이 있다. 투입기준측정법(input method)으로서 공사원가법과 투하노력법이 있고 산출기준측정법(output method)으로서는 부가가치법(완성가치법)과 완성단위법 두가지 방법이 있다. 건설회계준칙 제4조 제1항에 의하면 공사진행률은 공사에정원가에 대한 실제공사비 발생액의 비율로 한다. 이 경우 공사에정원가에 대한 추정은 체계적이고 합리적인 절차에 의하여 일관성 있게 이루어져야하고, 공사수행과정에서 얻을 수 있는 새로운 정보를 계속해서 적절히 반영하여야 한다. 이는 원칙적으로 공사원가법을 적용토록 규정하고 있는 것이다. 그러나 건설회계준칙 제5조 제2항을 살펴보면, 공사수익의 실현이 작업시간이나 작업일수 또는 기성공사 면적이나 물량등과 비례관계에 있고, 전체공사에서 이미 투입되었거나 완성된 부분이 차지하는 비율을 객관적으로 산정 할 수 있는 경우에는 그 비율로 할 수 있다라고 규정하고 있어 이는 예외적으로 투하노력법과 완성단위법을 인정하고 있다. 따라서 개정 건설회계준칙에서의 공사진행률 산출방법은 원칙적으로 공사원가법, 예외적으로 작업시간이나 작업일수 기준의 투하노력법, 기성공사 면적이나 물량기준의 완성단위법으로 요약 할 수 있다.

그리고 공사비 발생액이나 작업시간등 기타 변수 중 임의로 유리한 것을

선택하여 공사진행률을 계상함으로써 이익을 조작하는 것을 방지하기 위하여 원칙적으로 공사비발생액을 사용하도록하고 기타의 방법을 사용하는 경우를 엄격히 제한하였고, 또한 이론적인 부가가치법을 실무적용상의 어려움 때문에 개정시에는 삭제하였다.

진행률 계산에 있어서 개정전 건설회계기준에서는 시공주의 기성고증명만으로도 진행기준에 의한 공사수익을 인식할 수 있었으나, 이 규정은 국제적으로 인정되지 않고 우리나라에서만 있는 특수한 규정으로 기업의 이익 유연화 혹은 이익조작을 위한 분식회계의 수단이 되어 기업부실화를 초래할 수 있으므로 1차 개정 건설회계기준에서는 공사진행률에 의한 공사수익만 인식할 수 있도록 하여 이 조항을 삭제토록 하였다.

그러나 기업회계기준에 관한 예규에서 시공주가 확인한 기성고증명이 공사의 실제 기성부분과 부합하고 그 기성부분에 대하여 공사대금이 청구되어 그 대금의 지급이 확정되는 등 충분히 신뢰할 수 있는 경우에는 건설회계기준 제5조 제1항 단서의 규정에 의해 이에 투입되었거나 완성된 부분이 차지하는 비율로 할 수 있다.³⁷⁾하여 기성고증명에 의한 공사진행률을 현실적으로 사용하기도 한다.

이상에서 공사진행률 산출방법을 투입기준과 산출기준을 적용하여 분류하여 보면 아래의 <그림 Ⅲ-2> 과 같다

<그림 Ⅲ-2> 공사진행률의 산출방법



37) 기업회계기준에관한예규 제 111-830호, 1993. 6. 30.

① 공의원가법(cost-to-cost method)

이 방법은 공의원정원가에 대한 실제공의원발생액의 비율을 계산하여 이를 공의원진행률로 하는 방법으로서 공의원계약에 대한 투입측면에서 간접적으로 작업진행률을 측정하는 것이다.

$$\text{공의원진행률} = \frac{\text{실제공의원발생액}}{\text{공의원정원가}} \times 100$$

공의원가법의 적용에 있어서 발생한 원가 중 어떤 것은 특히, 계약초기에 발생한 것으로서 공의원수행과 무관한 비용들은 제외되지 않으면 안된다.

이러한 성질의 비용에는 당해 공의를 위해 특별히 생산 또는 조립되지 아니한 미사용 자재들이나 하도급자에게 공급된 자재중 사용이 되지 않은 부분등이 포함된다.

건설회계준칙 제5조 제1항에는 '공의원진행률은 공의원정원가에 대한 실제 공의원비 발생액의 비율로 한다.'라고 규정되어있어 공의원가법을 원칙으로 하고 있다. 이때 실제 공의원비 발생액이란 측정시점까지 발생한 원가를 요소별로 집계한 금액을 말하며, 공의원정원가란 측정시점 현재로 발생되었거나 발생이 예상되는 공의원가의 총액을 말한다.

개정 건설회계준칙에서는 '공의원정원가에 대한 추정은 체계적이고 합리적인 절차에 의하여 일관성 있게 이루어져야하고, 공의원수행과정에서 얻을 수 있는 새로운 정보를 계속해서 적절히 반영하여야 하며 예상되는 하자보수비는 공의원정원가에 포함한다'³⁸⁾라고 규정하고 있어 그 추정방법을 구체적으로 규정하고 있지만 이 규정 역시 서술적 표현에 불과하고 구체성의 결여로 실제 적용함에 있어서는 유명무실한 조항일 따름이다. 즉 공의원정원가를 산출하는 기준이 명확하지 않다. 각 회사마다 실제 공사에 대비해 작성하는 실행예산계획서도 표준적으로 구체화된 규정이 없어 그 내용또한 각기 다른 실정이다.

따라서 각 건설현장에서 공통적으로 적용 할 수 있는 보다 명확한 공의원정원가 추정에 대한 기준을 의미하는 '실행예산서지침'을 제정하여 견적

38) 건설회계처리준칙 제5조 제1항.

기술과 용어, 회계학적인 공사원가명세서상의 항목과 서식의 통일화 작업이 이루어져야 할 것이다

② 투하노력법(efforts-expended method)

이 방법은 투입량기준법이라고도 할 수 있으며, 공사계약의 수행에 소요되는 총 작업시간, 직접노무비, 기계의 시간 또는 원자재의 수량 등과 같은 총노력의 예상량에 대한 실제 투하노력량의 비율을 계산하여 이를 공사진행률로 하는 방법이다.

$$\text{공사진행률} = \frac{\text{실제투하노력의양}}{\text{노력의 총예상량}} \times 100$$

이 방법은 공사수익이 하도급 자체의 가치보다는 하도급업자를 관리할 수 있는 능력으로부터 발생하는 일반건설업자의 경우에 특히 합당하다고 할 수 있다.

투하노력법의 제 형태들은 일반적으로 공사수익의 발생은 설계, 구매 및 감리등 모든 영업활동 과정상 건설업자가 실제로 투하하는 노력으로부터 연유한다는 가정에 기반을 두고 있다. 즉, 건설용 원자재의 단순한 구매행위나 하도급을 주는 행위 자체만에 의해서는 수익이 발생하지 않는다고 가정을 하는 것이다.

구 건설회계기준에서는 투하노력법을 다른 방법과 함께 선택적으로 적용할 수 있도록 규정하였으나, 공사원가법을 원칙으로 하는 개정 건설회계기준의 제5조 제2항에 의하면 '제1항에 불구하고 공사수익의 실현이 작업시간이나 작업일수 등과 비계관계에 있고 전체공사에서 이미 투입된 비율을 객관적으로 산정할 수 있는 도급공사의 경우에는 그 비율로 할 수 있다'라고 하여 예외 규정을 두고 있다. 상기한 총 작업시간에는 당해 공사의 상당한 부분을 하도급업자에게 외주하고 있는 경우 등 하도급업자의 작업시간도 포함시켜야 한다.

한편, 투하노력법의 단점은 측정에 포함된 노력이 모두 생산적인 것이 아닐 수 있다는 사실과 투입한 작업노력에 대한 공사수익이 비례관계에 있는

공종이 실제적으로는 거의 없다는 점이다.

③ 부가가치법(value-added method)

이 방법은 공사계약에 따라 달성되는 계약상 총 가치를 100이라 할 때 0 으로부터 시작하여 이미 진행이 된 공사활동결과에 의해 달성이 된 가치의 비율을 계산하여 이를 공사진행률로 하는 방법으로 완성가치법이라고 한다.

$$\text{공사진행률} = \frac{\text{기성공사가치}}{\text{총공사 계약가치}} \times 100$$

이 방법은 공사계약에 대한 산출측면에서 직접적으로 공사진행률을 측정 하자는 것으로서 이론상 가장 합리적이라고 하겠으나, 그 측정기술상의 어려움 때문에 개정 건설회계기준에서는 이 방법이 삭제되었다.

이 때 기성공사가치는 설계, 시방서 등에 따라 전문적인 평가에 의하여 추정되거나, 정상가치(fare value)에 의한 평가에 따라 추정된다.

④ 완성단위법((unit-of-work-performed method)관

완성단위법이란 완성물량기준 중에서 공사를 사용하고 있는 건설업자가 스스로 공사 완성 정도를 판단하여 공사진행률로 삼는 방식으로서 이는 객관성과 신뢰성을 보장받을 수 있는 요건이 충족되어야 하며 이를 위해서는 공사가 완성되어가는 정도에 비례하여 공사수익을 실현하여도 불합리하지 않고 공사수익과 완성정도가 비례하여 검증가능하거나 완성된 정도가 객관적으로 산정가능하여야 그 조건을 충족하는 것이라 하겠다.

따라서 수익실현과 공사완성정도의 비례관계나 완성정도를 합리적으로 계상할 수 있는지의 여부 등의 요건이 필요하다.

$$\text{공사진행률} = \frac{\text{실제완성 작업량}}{\text{총 계약 작업량}} \times 100$$

이 방법은 산출량기준법 또는 실측법(physical observation method)이라고도 하며, 공사계약에 따라 수행하는 작업의 단위를 기준으로 하여 총 계

약 단위에 대하여 이미 완성된 작업단위가 차지하는 비율을 계산하여 이를 공사진행률로 하는 방법으로 공사계약의 내용이 기성공사의 면적이나 물량 등에 따라 수익이 실현되도록 한 경우에 매우 합리적으로 활용된다.

현재 우리나라 대부분의 일반 건설회사에서는 기술자들이 대발주처 보고용 및 회사 내부 관리회계목적으로 기성고를 산출하는 방식은 완성단위법이다. 즉 발주처의 기성대금수령을 위해서는 본사보고용 목적과는 별도로 도급내역서를 기준으로 한 완성단위법에 의하여 기성고 산출을 다시 하는 것이 실무계의 현실이다. 건설회계준칙에서 공사진행률 계산방법 중 공사원가법을 원칙으로 개정할 이래 외부감사를 받는 건설회사의 회계부서에서는 재무회계목적상 일반적으로 공사원가법에 의하여 수익을 인식하고 있다. 따라서 동일회사에서도 기술부서의 관리회계목적과 회계부서의 재무회계 목적에 따라서 기성고 산출방법을 달리하고 있으며, 공사의 종류별로 산출방법을 달리하는 경우도 있다.

따라서 이러한 현실을 감안할 때 이 두가지 방법의 통일화 작업에 대하여 건설기술적 또는 회계이론적으로 지속적인 연구가 이루어져야 할 것이다.

한편, 이러한 완성단위법에는 측정시점기준으로 도급내역서상의 완성수량을 개별적으로 산출한 다음 도급단가를 곱하여 기성고를 구하는 도급단가 기준 완성단위법과 도급금액에 실행기성률을 곱하여 산출하는 실행기준 완성단위법이 있다. 일반적으로 건설기술부서에서 실무적으로 널리 쓰이는 방법은 실행기준 완성단위법이라 할 수 있다.

2) 공사완성기준(completed contracted method : CCM)

완성기준은 공사가 완성된 시점에서 공사에 따른 수익과 비용을 인식하는 방법이다. 공사가 완성되면 공사 발주자에게 공사목적물이 인도되므로 인도시점에서 수익을 인식하는 것이다.

도급공사에서 인도라 함은 단순한 직접 점유의 이전을 의미한다기보다는 '도급인이 목적물을 검수하여 일이 계약내용대로 완성되었음을 명시적이든 묵시적이든 인정하여 점유이전을 받는것'으로 본다. 따라서 인도라는 것은

‘도급인의 검수’를 의미하게 된다.³⁹⁾

이 방법이 적용되는 경우는 수익·비용의 결정 요소들에 대한 측정치의 신뢰도가 불충분하든가 소규모의 단기공사를 다량으로 반복 수행하는 공사에 해당된다.

구 건설회계기준에서는 진행기준과 완성기준을 선택적으로 적용할 수 있도록 되었으나, 1999년 12월 개정된 건설회계기준에서는 진행기준을 적용하도록 개정되었다.

또한 예규 111-830에 의하면 진행기준을 사용하여 수익을 인식해 오던 공사를 천재, 지변 또는 전쟁 등의 이유로 이해 손익상황이 불확실하여 공사수익 인식방법을 완성기준으로 변경하였는데, 이후 전쟁의 종료 등으로 공사를 재개하여 정상적으로 수행하는 경우에는 이전에 사용하던 진행기준을 적용하여 수익을 인식해야 한다. 이 경우에 발생하는 손익은 당 회계연도의 손익에 반영하고 그 내용 및 금액을 주석으로 표시한다고 정하고 있다.

이런 공사완성기준의 주된 장점은 계약이 완료되었을 때 또는 사실상 완성되었을 때에 결정한 결과를 기준으로 하는 것이며 추산에 의존함으로써 있을 수 있는 예측 못한 원가나 손실로 인하여 추후 수정을 하지 않는다는 점이다. 따라서 실현하지 않았을지도 모르는 이익을 인식하는 위험을 최소한으로 줄일 수 있으며, 보수주의에 충실하게 되어 회계정보의 신뢰성을 높일 수 있다.

완성기준의 단점으로는 일정기간에 발생한 수익을 그 기간에 반영하지 못한다는 점이다. 즉 건설공사는 일반적으로 그 규모가 크기 때문에 공사기간 또한 수년에 걸쳐 계속되어진다. 그러나 이러한 큰 계약공사가 일정회계기간에 완성되었으나 그 기간에 완성된 계약이 없고 차기에도 없을 때에는 공사실적이 각 기간을 통하여 비교적 평준하였다 하더라도 기간별 수익금액은 변동이 심하게 된다. 또한 다수의 계약이 규칙적으로 각 회계기간에 완성되며, 따라서 기간별 수익금액이 공사실적을 반영하는 것 같이 보이는 때에도 시공한 기간과 수익을 인식하는 기간 사이에는 계속적인 차이가 발

39) 權容讚, 전계서, p.174

행할 것이다.

(1) 공사완성시기의 결정

공사수익을 인식 할 때 완성기준을 적용함에 있어서 문제가 되는 것은 공사가 완성된 시점을 언제로 볼 것이냐 하는 것이다. 이론적으로는 도급계약상의 모든 의무를 완료하였거나 실질적으로 완료한 때를 완성시점으로 보아야 하겠지만 실무적으로 완성시점을 정하기란 쉬운 일이 아니다.

이러한 점을 감안하여 건설회계준칙에서는 공사의 완성시기 결정 방법을 규정하였는데 '공사의 완성시기는 도급공사와 관련하여 건설업자가 이행하기로 한 계약상 기본의무를 완료한 때로서 동 공사의 목적물이 준공된 때로 한다. 다만, 동 공사와 관련된 추가공사비 또는 하자보수비 등을 합리적으로 예측하여 총당금을 설정한 경우에는 동 공사의 목적물을 실질적으로 사용할 수 있는 때로 할 수 있다'⁴⁰⁾라 하여 보다 구체적으로 명시하였다.

개정 건설회계준칙은 공사의 완성시기를 원칙적으로 준공검사일로 하고, 준공검사일전에 가사용승인을 얻어 실지로 사용하고 있는 경우에는 가사용승인일로 할 수 있도록 함으로써 실무적 수용가능성을 제고시켰다고 볼 수 있다.⁴¹⁾

그러나 가사용승인일을 완성시기로 하기 위하여는 이후 발생될 것으로 예상되는 추가공사비 등을 합리적으로 추정하여 총당금을 설정하여야 한다.

한편, 전형적인 검수완료기준에서도 그 검수의 방법에 따라 여러 가지 경우로 나누어 볼 수 있으며 발주처가 민간인가 관청인가, 또한 검수함에 있어 일정한 기준이 있는가 없는가 등을 고려하여 그 공사에 가장 합리적인 날을 선택하여야 할 것이다.

그리고 공사계약이 실질적으로 완료한 때를 결정함에 있어서 고려할 기준으로는 다음과 같이 요약할 수 있다.⁴²⁾

40) 건설업회계처리준칙 제5조 제3항.

41) 예규 111-830 (1993. 6. 30), 건설업회계처리에 관한 질의사항.

42) 김기덕, 전개서, p 232

① 목적물 인도주의(delivery of product)

건설업자가 완성된 건물 등을 발주자에게 인도한 때 당해 공사계약이 완성된 것으로 보는 방법을 말한다. 예컨대 턴키(turn-key)방식에 의한 계약에 있어서 모든 공사를 마치고 발주자에게 사용이 가능하도록 키(key)를 건네주는 경우를 들 수 있다.

② 목적물 인수주의(acceptance by the customer)

건설업자가 완성한 건물 등이 발주자에게 의하여 검수가 끝나서 소정의 인수 절차를 완료하였을 때 당해 공사계약이 완성된 것으로 보는 방법이다.

③ 현장철수주의(departure from the site)

건설업자가 소정의 공사를 마침으로써 동 공사현장으로부터 철수를 한 때 당해 공사계약이 완성된 것으로 보는 방법이다.

④ 이행조건충족주의(compliance with performance specification)

발주자가 제시한 모든 이행조건을 다 충족시킨 때 당해 공사계약이 완성된 것으로 보는 방법이다.



3. 세법상 건설공사 수익인식기준

1) 법인세법상 공사수익 인식

건설회계준칙에서는 도급공사 및 예약매출에 대하여는 공사진행기준을 적용하도록 일원화하고 있다. 한편, 진행기준을 적용함에 있어 공사·제조 및 용역제공과 관련한 수익, 원가 또는 진행률 등을 합리적으로 추정할 수 없거나 수입금액의 회수가능성이 크지 않은 경우에는 발생원가의 범위 내에서 회수가능한 금액을 수익으로 계상하고 발생원가 전액을 비용으로 계상한다.⁴³⁾고 규정하고 있다.

그러나 세법에서는 도급공사를 단기와 장기로 나누고 있는데, 건설동의

43) 건설업회계처리준칙 제4조 제3, 4항.

계약기간이 1년 이상인 건설 등의 경우 그 목적물의 건설 등이 착수일이 속하는 사업연도부터 그 목적물의 인도일이 속하는 사업연도까지의 각 사업연도의 익금과 손금은 동항의 규정에 불구하고 '작업진행률'를 기준으로 하여 계산한 수익과 비용을 각각 해당 사업연도의 익금과 손금에 산입한다. 다만, 작업진행률을 계산할 수 없다고 인정되는 경우로서 재정경제부령이 정하는 경우에는 그 목적물의 인도일이 속하는 사업연도의 익금과 손금에 각각 산입한다.⁴⁴⁾라고 규정하고 있어 장기도급공사는 작업진행률에 의해서 수익을 인식해야함을 강제하고 있다. 그러나 예외적으로 장부가 없거나 장부내용이 불충분하여 공사비누적액을 확인할 수 없는 경우에는 공사진행기준을 적용할 수 없으므로 공사완성기준을 적용해야 한다.

그러나 건설 등의 계약기간이 1년 미만인 경우로서 법인이 그 목적물의 건설 등의 착수일이 속하는 사업연도의 결산을 확정함에 있어서 작업진행률을 기준으로 하여 수익과 비용을 계상한 경우의 익금과 손금의 귀속사업연도에 관하여 이를 준용한다.⁴⁵⁾라고 규정하여 공사기간이 1년미만인 단기공사인 경우 사실상 작업진행률을 적용하여 수익을 계상할 수 있고, 건설 목적물의 인도일이 제공을 완료한 날을 기준으로한 공사완성기준을 적용할 수도 있어 기업의 이익조정 혹은 이익유연화를 초래할 소지가 있다.

이오성(1998)의 회계이익 조정에 관한 연구논문에 의하면 '일반적으로 기업회계기준에서는 수익의 인식 시기를 규정함으로써 수익의 인식을 통한 이익의 조절을 방지하고 있다. 하지만 매출이 기업의 이익에 미치는 영향을 볼 때 그 영향이 가장 크다고 볼 수 있고 현금이 수반되지 않는 매출거래는 경영자가 자의적으로 조정하기가 현금매출보다는 상대적으로 쉽다고 할 수 있다.'⁴⁶⁾라고 하여 이와같은 현금거래가 수반되지 않는 작업진행률에 의해서 매출수익을 인식할 경우는 더욱 그렇다고 할 수 있다.

한편, 법인이 각 사업연도의 소득금액계산에 있어서 당해 법인이 익금과 손금의 귀속사업연도에 관하여 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 기

44) 법인세법시행령 제69조 제2항.

45) 법인세법시행령 제69조 제3항.

46) 이오성, "회계이익 조정에 관한 실증적 연구", 서울대학교 대학원, 석사학위논문, 1998.

업회계의 기준을 적용하거나 관행을 계속적으로 적용하여 온 경우에는 당해 기업회계의 기준 또는 관행에 따른다.⁴⁷⁾라고 규정하고 있으나 강제 사항이 아니라 선택적 적용이 가능한 사항으로 실무적으로 회계처리하는데 필요한 사항일 따름이다.

2) 소득세법상 공사수익 인식

소득세법 시행령 제48조 '사업소득의 수입시기'에 관한 내용중 제5항을 살펴보면, '건설용역의 제공을 완료한 날로서 계약기간이 1년 이상인 경우로서 재정경제부령이 정하는 경우에는 재정경제부령이 정하는 작업진행률을 기준으로 하여야 하며, 계약기간이 1년 미만인 경우로서 재정경제부령이 정하는 경우에는 작업진행률을 기준으로 할 수 있다.'라고 규정하여 장기계속공사인 경우는 작업진행률을 강제하고 있으나 단기계속공사인 경우에는 기업회계기준과는 달리 임의규정을 두고 있다. 이때 재정경제부령이 정하는 작업진행률이라 함은 당해 과세기간말까지 발생한 건설 등의 필요경비 총 누적액을 건설 등의 필요경비 총 예정액으로 나눈 값을 말한다. 다만 건설 등의 수익실현이 건설 등의 작업시간·작업일수 또는 기성공사의 면적이나 물량등과 비례관계가 있고, 전체 작업시간등에서 이미 투입되었거나 완성된 부분이 차지하는 비율을 객관적으로 산정할 수 있는 건설 등의 경우에는 그 비율로 할 수 있다.⁴⁸⁾하여 진행률 계산시 공사원가법, 투하노력법, 완성단위법 중 어느 계산방법을 쓰더라도 무방한 것이다.

한편, 계약기간이 1년 미만인 단기계속공사의 경우에는 사업자가 그 목적물의 착수일이 속하는 과세기간의 결산을 확정함에 있어서 작업진행률을 기준으로 총수입금액과 필요경비를 계상한 경우를 말한다.⁴⁹⁾라고 규정하고 있어 이 또한 기업회계기준의 규정과 맞지 않으며 임의규정으로서 기업의 이익유연화 혹은 이익조정을 가져올 수 있다.

47) 법인세법 제43조

48) 소득세법 시행규칙, 제20조 제3항.

49) 소득세법 시행규칙, 제20조 제5항.

4. 건설공사 수익인식의 문제점

세법과 기업회계기준 또는 건설회계준칙의 차이로 말미암아, 혹은 규정의 미비로 인한 공사수익 인식기준은 다르게 나타나고 있으며 이에 대한 문제점을 살펴보면

1) 건설공사 수익인식기준의 불일치

우리나라 기업회계기준에는 공사수익을 인식할 때 공사진행기준을 적용하게 되었지만 세법에서는 공사진행기준이나 공사완성기준을 모두 허용하고 있어 공사수익 인식방법에 차이를 두고 있다.

이처럼 서로 상이한 규정으로, 적용방법에 따라 공사수익 인식금액이 달라지는 것은 당연할 것이다.

미국의 규정은 공사진행기준과 공사완성기준은 각각의 특정된 상황에서 사용되어야하고, 동일한 상황인 경우에 두 가지 방법이 모두 허용되지 말 것을 권고하고 있다.⁵⁰⁾ 다시 말해서 공사진행기준의 조건에 합치하여 공사진행기준을 사용하여야 하는 경우는 반드시 공사진행기준을 사용하여야 하고 공사완성기준을 사용하여서는 안 된다는 것이다. 이러한 것은 공사진행기준이 공사완성기준보다 더 낮은 수익의 측정 방법으로, 공사진행기준의 사용이 부적합할 때에만 공사완성기준을 사용하여야 한다는 것을 의미한다.

나종길(1996)⁵¹⁾의 연구에 의하면 기업경영자들은 경영자보상제도에 따라서 기업이익을 증가시키거나 혹은 감소시켜서 자신들의 보상을 극대화시킨다는 사실을 발견하였다.

따라서 기업에서의 경영자들에 의한 자의적인 회계방법의 선택에 의하여 기업이익을 늘이거나 줄일 수 있기 때문에 투자자들이 발표된 회계학적 기업이익을 통하여 정확한 그 기업의 영업성과를 판단할 수가 없게 된다. 따

50) *Accounting for Performance of Construction Type and Certain Production Type Contracts*, Statement of Position 81-1 (NEW YORK AICPA, 1981).

51) 나종길, 이익조작에 대한 경영자보상가설과 이익유연화가설의 비교”, 회계학연구, 제21권 제4호, 1996 12

라서 기업경영자들에 의한 기업이익의 변경가능성을 배제하기 위하여, 두가지 회계방법들 중에서 자의적 선택을 가능하게 하지 않는 권고사항을 건설 회계준칙에 삽입하는 것은 바람직한 일이나 세법의 규정과 다른 것은 개선해야할 사항이라 할 수 있다.

따라서 세법의 규정도 기업회계기준의 규정과 동일하게 수익인식 기준을 진행기준에 의하여 적용할 것으로 개선되어야 할 것이다.

2) 공사에정원가 결정에 대한 불명확성

1999년 12월 개정 건설회계준칙에서 공사기간의 장·단기를 구분하지 않고 결산기말 시점에서 계속공사인 경우 공사수익 계산시 공사진행률 적용할 것을 규정하고 있다.

또한 공사진행률 계산시 공사에정원가의 산출을 공사원가법을 원칙으로 하고 있다. 따라서 공사수익의 확정시 공사에정가격의 정확성은 가장 중요한 요소가 된다.

그러나 공사에정원가를 작성하기 위한 적절한 지침이 없어 실무적으로는 입찰시 추정공사계산서, 입찰후 작성된 실행예산서, 표준원가 등에 의한 예산 등으로 공사에정원가를 결정하고 있다.

건설회계준칙에서는 공사에정원가 대한 추정은 체계적이고 합리적인 절차에 의하여 일관성 있게 이루어져야하며 공사시행과정에서 얻을수 있는 정보를 계속해서 적절히 반영하여야 한다고 규정하고 있으나 이는 서술적 표현에 불과할 뿐 그에 대한 객관성과 합리성을 입증할 수 있는 구체적 기준을 제시하지 못하고 있다.

또한 일반적으로 입찰시 추정공사 견적금액에 비해 실제 실행예산서의 예정공사원가는 적은 금액이 산출된다.

따라서 실행예산서의 금액을 기준으로 공사수익을 계상했을 때에는 입찰시의 견적금액을 기준으로한 공사수익금액보다 큰 금액이 계상 된다.

그러므로 기업에서는 이를 자의적으로 적용했을 경우, 어떻게 예정원가를 적용하느냐에 따라 손익계산서상 산출되는 공사수익 금액이 달라지게 된다.

그리고 이오성의 연구(1998)에 의하면 매출이 기업의 이익에 미치는 영향

을 볼 때 현금이 수반되지 않는 매출거래가 경영자가 자의적으로 조정하기가 현금매출보다는 상대적으로 쉽다고 한다. 따라서 이처럼 예정원가 산출의 기준을 어떻게 적용하느냐에 따라 매출액이 결정되는 경우도 같다고 할 수 있다.

이와같이 공사예정원가의 계산은 물가상승, 예기치 않았던 경제적 변동등으로 엔지니어들도 추정이 불확실할 뿐만 아니라 주관적인 요소가 많이 개입됨으로써 기간별 이익조작의 가능성을 배제하기 어렵다.

따라서 예정원가의 산출을 위해 객관성과 합리성을 입증할 수 있는 실행예산서의 지침에 따라 산출해야 할 것이며, 무엇보다도 실행예산산출의 지침이 되는 표준 '실행예산작성지침서'가 작성되어야 할 것이며 이에 따라 예정원가가 산출되도록 규정화 해야 할 것이다.

5. 선행연구의 검토

1) 김기덕의 연구

김기덕(1996)의 연구는 건설업의 경제적 위상제고와 건설업회계정보 중요성의 증대에도 불구하고 현실적으로는 건설업의 공학적인 기술수준에 비하여 각 분야의 관리적인 기법은 대단히 취약하며, 건설업회계 분야도 낙후되어 있기 때문에 이론적으로 더욱 합리적이고 실무적으로 건설업회계에 공헌할 수 있는 방향으로 건설업회계기준이 개선되어야 할 것을 제시하고 있다.

또한, 수익의 인식방법인 기성고 산출에 있어 다양한 방법이 이용되고 있으며 그 방법의 상이에서 오는 이익차이로 인하여 정보이용자의 이해와 판단을 흐리게 할 가능성이 내포하고 있음을 제시하고있다. 즉, 공사진행기준상의 공사진행률 계산에 있어 재무회계에서 사용하고 있는 공사원가법과, 관리회계에서 이용하고 있는 완성단위법의 두가지 방법이 혼용되고 있는데, 실태분석을 통하여 공사진행률 산출시 완성단위법의 도입에 대한 근거를 마련하는데 연구의 목적을 두고 있다.

우리나라 건설업회계기준에서는 공사진행률 계산방법 중 공사원가법을 원칙적으로 개정할 이래 외부감사를 받는 건설회사의 회계부서에서는 재무회계 목적상 일반적으로 공사원가법에 의하여 수익을 인식하고 있다. 그러나 기술자들이 대 발주처 보고용 및 회사 내부의 관리회계 목적으로 기성고를 산출하는 방식은 완성단위법이다. 이에 따라 동일회사에서도 기술부서의 관리회계 목적과 회계부서의 재무회계 목적에 따라서 기성고 산출방법을 달리하고 있는 것이다.

본연구는 이러한 기성고 산출방법의 통일화 작업에 대하여 건설기술적 내지 회계이론적 접근의 필요성을 인식하여 각 방법의 장·단점을 분석하였는데,

공사원가법은 비정상적인 요인으로 원가증감이 되는 경우 수익의 크기도 달라지게 되는 모순을 보이는 반면, 실행단가기준 완성단위법은 비정상적인 원가증감이 수익에 영향을 미치지 않아 공사비의 발생과 수익실현이 비례한다는 기본과정에 더 충실하고 수익창출 노력과 성과배분을 보다 합리적으로 대응시키는 방법임을 제시하고 있다.

또한 공사원가법 채택시 비능률에 따른 원가상승분에 해당하는 수익증가분은 가공의 자산으로 대차대조표에 계상되어 재무상태를 왜곡 표시하게 되고, 총공사예정원가를 지속적으로 추정·보완해야 하는데 이에 따른 업무량의 과다하고 임의로 기간손익을 조작할 가능성이 상대적으로 높는데 반하여, 실행단가기준 완성단위법은 완성수량을 실측함으로써 공사원가법의 단점을 보완하여 객관성을 높일 수 있는 방법임을 제시하고 있다.

따라서 본 연구자는 완성단위법이 건설회계기준에서 원칙으로 규정한 공사원가법보다 합리적이고 실무관행에서도 널리 사용되고 있으므로 완성단위법으로 공사진행률 산출방법을 통일화해야 한다고 주장하고 있다.

물론 현행 실무에서는 발주자 대보고용으로 도급단가기준 완성단위법을 이용하여 기성고를 산출하고 보고한다. 그러나 완성단위법을 이용한 진행률 산출방법은 공사초기에는 기성고가 적에 인식되고, 도급단가나 실시단가의 차이가 큰 공사에 있어서는 측정시점에 따라 기간대별 손익

차이가 심하게 나타날 수 있다. 또한 건설기술자들의 기성고를 직접 개별적으로 산출함으로서 업무량이 늘어난다.

더구나 대형업체에서 각 공사현장별 위주로 현장관리가 이뤄지는 곳에서는 전체현장에 대한 공사비가 어느 시점에서든 산출이 가능하다. 그러나 제주지역처럼 대체적으로 영세한 업체들은 본사위주의 현장관리가 이뤄지므로 간접비 배분이라든가, 현장경비의 집계가 그때그때 이뤄지지 않아 정확한 투입원가의 파악이 어렵다고 할 수 있다.

따라서 제주지역의 중소형 업체들처럼 본사관리체계의 기업에서는 완성단위법을 이용한 진행률계산 방법이 적절하지 않다고 할 수 있다.

2) 송한철⁵²⁾의 연구

본 연구는 건설업에 있어서 기업회계기준, 건설업회계기준 및 법인세법상의 수익부문에 관한 규정을 살펴보고, 장기예약매출과 장기도급공사에 대한 사례분석을 통하여 건설수익의 인식기준에 관한 합리적인 개선방안을 검토하는데 그 목적을 두고 있다.

본 연구는 장기계속공사에 대한 수익인식기준이 법인세법상 규정과 기업회계기준과의 차이로 인한 세무조정사항이 발생함을 제시하고 그 개선방안을 제시하고 있다 즉, 기업회계기준에서는 공사진행률 적용시 공사원가법, 완성단위법등을 선택적용할 수 있으나 법인세법에서는 공사원가법만을 강제 규정으로 하였기 때문에 이에 대한 차이로 말미암아 발생하는 금액에 대해 세무조정 사항이 발생한다는 점을 지적하고, 세무조정 사항이 발생하지 않도록 법개정이나 예규등의 필요성을 강조하고 회계처리 하는데 있어서 법조문과 회계처리기준을 일치시켜 보다 단순화할 필요성을 강조하고있다.

송한철의 연구는 법인세법이 개정됨으로서 기업회계기준과의 차이가 조정되었다.

물론 공사수익 계산시 기초가 되는 공사에정원가 산출시 공사원가법

52) 宋漢哲, “建設收益의 認識基準에 關한 研究”, 弘益大學校 稅務人學院, 碩士學位論文, 1996

을 적용하는 것과 완성단위법 혹은 투하노력법을 적용하느냐에 따라 산출금액이 달라지게 된다. 그러나 계속성의 원칙에 의해, 각 기업은 일관된 산출방법에 의해 공사에정원가를 산출해야 할 것이다.

따라서 본 연구자가 논의하고 있는 세무조정사항의 불필요성에 대해서는 더 이상 논의하지 않아도 될 것이다

3) 기타의 연구

박정희(1994)⁵³⁾와 김병호(1995)⁵⁴⁾의 연구에서는 건설공사에 따른 공사미수금은 공사를 한 부분에 대하여 청구액에서 실수금액을 공제한 미수령된 금액의 계정인데 이 계정에는 복합적인 내용이 포함되어 있다고 볼 수 있어 구분표시가 요구됨을 지적하고 있다. 즉, 공사미수금에는 미청구된 공사미수금이 포함되어 있을 수 있는 것이다. 그 이유는 우리나라 회계기준에 따르면 공사비 청구시 아무런 회계처리를 하지 않기 때문에 대차대조표상에서 공사대금중에서 얼마가 청구가 되었고 얼마가 지급되었으며 아직 얼마가 청구되지 않았는지를 알 수가 없게 된다는 것이다.

따라서 공사진행중에 중도금을 청구할 때에 외상매출금의 증가로 표시하고, 공사원가청구계정을 외상매출금 계정에 대비되는 계정으로 설정하여 재무제표를 이용하는 이해관계자가 건설업체의 재무상태를 보다 정확히 평가하여 의사결정을 할 수 있도록 해야한다고 주장하고 있다.

제2절 건설공사 비용인식에 관한 고찰

1. 건설공사 비용인식의 이론

53) 朴正熙, “建設工事의 收益認識에 관한 研究”, 檀國大學校 經營大學院, 碩學位論文, 1994.

54) 김병호, “우리나라 건설업에 관한 회계기준의 문제점과 개선방안”, 회계저널, 제3호, 1995 6

비용(expense)이란 일정기간 내에 기업이 상품을 생산하거나 판매하는 과정에서 또는 기업의 주된 영업활동을 구성하는 또 다른 이익창출활동과정에서 발생하는 자산의 유출액 또는 부채의 증가액을 말한다. 비용의 근본적인 특징은 그것이 수익을 획득하는 과정에서 발생되어야 한다는 점이다. 즉, 수익비용대응의 원칙하에서만 비용을 인식하여야 한다는 것이다. 따라서 수익의 획득활동과 관계없이 발생하는 자산의 유출액을 비용에 포함하여서는 안 된다. 미국의 재무회계기준 심의회는 '비용은 실체의 주된 혹은 중심적 영업활동을 구성하는 제품의 생산·인도·용역의 제공·기타 다른 활동을 통한 유출 또는 자산의 사용 및 부채의 증가를 말한다'고 정의하였다.⁵⁵⁾

비용의 인식은 비용을 측정할 회계기간의 재무제표에 보고하는 과정을 말한다. 비용의 개념을 수익을 획득하는 과정에서 나타나는 재화 및 서비스의 소멸로 파악할 때, 그것이 어느 회계기간에 소멸하였는지를 결정해야 한다. 이와 같이 비용을 보고할 회계기간 즉 비용의 귀속기간을 결정하는 기준이 비용의 인식기준이다.

W. A. Paton과 A. C. Littleton에 의하면 비용은 다음의 3단계를 거쳐서 발생하게 된다.⁵⁶⁾

제1단계 : 원가의 인식·측정·분류

제2단계 : 경영활동에 따른 원가의 추적 및 재분류

제3단계 : 당기 또는 차기 이후의 기간수익에의 최종적 대응

여기서 설명하고 있는 제2단계의 원가의 추적과정이란 원가가 비용으로 대체되기 이전에 다른 자산으로 변형되는 것을 말하며 이와 같이 변형된 원가가 수익을 획득하는 과정에서 공헌을 한다면 이때 소멸되는 원가는 비용이 되며, 수익에 공헌하지 못하고 그대로 소멸되면 손실이 된다.

비용의 측정이란 기업의 경영활동과정에서 수익을 얻기 위하여 소멸되는 원가를 측정하는 것이다. 비용의 측정기준으로는 전통적으로 가장 많이 사용하는 역사적원가(historical cost)로서, 원가는 확정적으로 결정되기 때문에 검증가능성을 갖고 있을 뿐만 아니라 이는 또한 기업이 재화나 용역을

55) 정종암, 「현대재무회계이론」, 박영사, 2000, p.212.

56) 李止浩, 「財務會計論」, 1997, p.590.

취득한 시점에 있어서의 교환가치를 나타내기 때문이다.

비용과 원가와 의 관계를 설명하여 보면, 비용은 수익을 획득하는 과정에서 소멸된 원가 또는 소비된 자산이라고 정의된다. 즉, 원가는 실물자산의 유입으로 설명되는데 일단 발생된 원가는 일정한 과정을 거치면서 변형되어지고, 변형된 원가가 최종적으로 기업 밖으로 유출됨으로써 소멸된다.⁵⁷⁾

그러므로 기업의 자산이 감소하는 경우 궁극적으로 비용이나 손실이 발생하게 되는데, 만약 자산의 감소로 인하여 '또 다른 자산'이 생산된다면 이때 감소되는 자산 중에서 이 또 다른 자산의 생산에 기여한 부분은 그 자산의 원가(cost)로 처리되었다가 후일 동 자산이 판매될 때 매출원가라는 비용으로 처리되게 되는 것이다. 즉, 원가는 급부창출을 위하여 소비한 경제적 가치이며, 비용은 수익을 획득하기 위하여 사용한 자원의 경제적 가치이다.

1) 건설공사 원가의 특수성

건설공사원가 계산이란 원가대상의 원가를 결정하기 위하여 원가를 집계하고, 배부하는 과정이라 할 수 있다. 이러한 건설공사원가 계산은 그 기업의 특수성에 따라 체제가 달라질 수 있는데 건설공사원가 계산의 특수성을 살펴보면,

첫째, 개별원가 계산을 들 수 있다.

건설공사는 주문생산업이므로 공사단위별 원가계산이 요구된다. 즉 대표적인 주문산업인 건설업에서 생산품이라 하는 것은 통상 각각이 가격, 종류 등에서 서로 다른 주문품으로 그 생산장소 및 주문과 생산시기가 상이하여 각 공사별로 원가를 집계하지 않으면 안되게 되어 있어 당연히 개별원가계산을 채택하게 된다.

둘째, 표준원가 설정이 어렵다.

건설공사는 공사현장에서의 생산직 산업이다. 그런데 공사현장은 대부분 옥외에서 생산활동이 행하여지고, 각각의 건설현장은 분사되어 있으며, 또

57) 威麟範, 「建設業經理와 實務」, 稅務通信社, 1997, p 311.

한 건설장소는 일정치 않고 이동이 심하다. 따라서 제조업의 공장생산과는 달리 제반 생산요소의 효율적 이용과 능률화에 한계가 있어 표준화 및 규격화가 미진하다.

셋째, 외주비 관리가 중요하다.

건설공사는 다양한 부문의 전문적인 기술이 요구되며, 또한 여러 부문별로 특수장비도 필요하다. 어떤 건설회사도 건설공사를 위하여 필요한 기술, 인력, 장비를 모두 갖고 있지 못하며, 또 모두 갖고 있는 것이 효율적이지도 못하다.

따라서 기업들은 가능한 한 고정비를 줄이고 이를 가변비용화하기 위하여 건설공사의 상당부분을 하도급에 의존하게 되므로, 하도급자의 적절한 관리는 공사의 질을 높여 줄 뿐만 아니라 외주비의 절감도 가져올 수 있다. 그러므로 외주비의 관리는 건설업체에 따라서는 원가관리 중 매우 큰 비중을 차지하고 있다.

2. 건설공사 원가의 측정

1) 건설공사의 요소별 원가

(1) 재료비

① 재료비의 의의와 종류

재료비는 주요재료, 보조재료 등의 자산이 어떤 회계기간 동안 사용됨으로써 새로운 자산인 건설목적물의 일부를 구성하게 되는 중요한 건설원가의 한 계정이다.

재료는 건설현장에서 '자재'라고도 하지만 원가계산상 정확한 용어는 재료이다. 재료비라는 것은 재료비중에서 공사현장에 이송된 후 실제 공사에 투입된 재료를 말한다. 또한 원가계산상 제품 또는 공사에 직접 부과할 수 있는가 없는가에 따라 직접재료비와 간접재료비로 분류한다.

직접재료비는 공사를 위하여 직접투입, 소비된 재료를 말하며, 시멘트, 철

근, 목재, 기타 주요자재등이 이에 해당된다.

간접재료비는 공사를 위하여 공통적으로 사용되는 것으로서 그 소비액을 직접 파악할 수가 없든가, 그 비용액이 매우 적으므로 일정비율에 의하여 관계공사에 배부하는것으로서 보조재료비, 소모공기구등이 이에 해당한다.

이런 재료비를 계산하는 방법으로서 재료비는 기초재료재고액과 당기매입액의 합계액에서 기말재료재고액을 차감하는 형식으로 기재된다. 여기서 재료매입액에서 매입에누리와 환출을 차감하고 재료매입에 직접소요된 제비용은 포함된다. 또한 매입운임, 매입보관비중 매입재료별로 부과하기 곤란한 것이 있는 경우에는 이를 매입액에 부가하여 기재한다.

② 재료비의 단가결정

재료비의 단위원가를 결정함에 있어서 문제가 되는 것은 동일종류의 재료를 상이한 가격으로 구입하였을 경우의 출고단가의 결정방법인 것이다.

재료의 출고단가계산과 상품 등 기말재고자산의 평가는 동일한 계산과정을 거쳐 이루어지며, 재료의 경우에는 재료원장을, 상품의 경우에는 상품재고장을 비치하여 기록을 유지하여야 한다.

기업회계기준에서는 재료의 단가를 결정함에 있어 '재고자산은 제조원가 또는 매입가액에 부대비용을 가산하고, 이에 개별법·선입선출법·후입선출법·이동평균법·총평균법 또는 매출가격환원법을 적용하여 산정한 취득원가를 대차대조표가액으로 한다⁵⁸⁾' 라고 규정하여 취득원가를 기준으로 계산할 것을 명시하고 있다.

(2) 노무비

노무비란 건설업자에게 고용되어 근로를 제공하고 그 대가로 지급하였거나 지급하여야할 급여, 임금, 상여, 퇴직금등을 말한다.

노무비는 그 노동력이 이용되지 않은 것은 노무비가 아니며 현금지급이 없어도 노동력이 이용된 것은 노무비로서 계상된다. 즉, 노무비는 구입되는

58) 기업회계기준 제58조 제1항.

노동력을 이용함으로써 생기는 원가를 뜻한다.

노무비의 지급형태는 일반적으로 시간급과 성과급으로 구분되어 지급한다. 또한 건설업자의 본사 및 현장의 노무비 지급시 이에 부수되는 간접조세 즉 의료보험료, 산재보험료, 고용보험료등을 노무비에 가산할 지의 여부는 각 회사의 규정에 따라 다르다.

노무비는 각 회사의 규정에 따라 명칭이 조금씩 다를 수 있으나 우리나라 기업회계기준상의 제조원가명세서 및 건설회계기준상의 공사원가명세서의 노무비란에는 급여와 퇴직급여로 분류하고 있다. 또한 원가계산상 직접노무비와 간접노무비로 분류하는 방법이 있다.

노무비는 어떤 공사를 위하여 직접 소비된 노무에 대한 대가로서 공사원가에 계상되며 대부분의 임금과 일부 급여가 직접노무비에 해당된다.

간접노무비는 어떤 특정공사를 위하여 직접적으로 관계하지 아니하고 공사전체를 위하여 공통적으로 소비된 노동에 대한 대가로서, 인위적인 배부기준에 의하여 각 공사에 배부되는 노무비를 말하며, 급여 중 이에 해당하는 것이 많다.

(3) 외주비



제주대학교 중앙도서관
JEJU NATIONAL UNIVERSITY LIBRARY

① 외주비의 의미

외주비는 건설공사를 수행하기 위하여 건설공사의 일부를 다른 건설업자에게 하도급을 주면서 그 하도급의 대가로 자산을 유출하거나 부채를 발생시키는 것이라 할 수 있다.

건설회계기준 제7조 제4항에 의하면 '하도급계약에 의하여 공사의 일부를 타건설업자에 재도급하는 경우 당해 하도급공사에 대한 공사비용은 발생시 외주비의 과목으로 하여 공사원가에 산입한다.'라고 규정하고 있듯이 이러한 외주비를 공사원가에 산입한다고 하는 것은 외주비가 당해 공사목적물의 건설에 공헌을 하고 있는 '원가성'이 있는 금액으로 본다는 것이다. 따라서 당해 공사목적물의 건설과 무관한 지출은 공사원가인 외주비로 될 수 없으며, 건설에 공헌한다면 직접적이든 간접적이든 불문하고 공사원가인 외주비로 회계처리될 수 있게 된다.

② 하도급의 필요성

건설산업기본법에서는 원도급자가 하도급 여부를 임의로 결정할 수 있는 경우를 규정하면서 일정규모 이상의 국가 지방자치단체 또는 정부투자기관이 발주하는 공사는 공사금액의 일정비율 이상을 전문건설업자에게 하도급해야하는 것을 강제하고 있다.

하도급을 주는 이유는 하나의 전문건설분야에만 관계하기 때문에 당해 건설공사에 대한 전문성이 높으므로 책임시공이 가능하며 분업화된 업무를 수행하기 때문에 생산성이 향상되어 공기단축과 공사비의 절감 등의 효과가 있다. 또한 전문건설업자는 필요한 장비와 인력만 보유하면서 시공을 수행할 수 있기 때문에 장비가동률과 인력가동률이 높게 된다. 그 외에도 원도급자에게는 모든 건설공종을 직접 시공하는 데 따르는 각종 조직이나 인력을 보유하지 않아도 되는 잇점이 있다.

그러나 공식적으로 하도급형태가 아니면서 실질적인 하도급의 형태를 띠고 있는 위장직영의 비공식적인 하도급거래가 일부 건설업자간에 채택되고 있는 경우가 있다. 이러한 위장직영의 일반적인 형태는 다음과 같다.

첫째, 무면허업자나 십장 등을 당해 기업의 임직원으로 고용하여 사실상 하도급이면서도 직접 건설공사를 시공하는 것처럼 하는 경우

둘째, 전문건설업체를 당해 기업의 현장소장 등으로 위장하는 경우

셋째, 자재납품업자에게 자재만 납품하는 것처럼 계약한 후 시공을 하도급하는 경우

넷째, 전문건설업체에게 실제 하도급을 주었으면서도 품삯기 계약을 하고 직접 시공하는 것처럼 하는 경우 등

위와 같은 위장직영을 하는 경우에는 정상적인 하도급 보다 상대적으로 저렴한 공사비의 지급이 가능하고, 공사에 사용되는 자재의 선택, 납품처의 선택, 인력의 지원, 공기의 조정등이 유리하고 시공능력을 알고 있을 경우 불특정 다수에게 입찰하는 경우보다 안전하다.

상기한 위장직영의 경우 건설회사에는 주로 재료비, 노무비로 회계처리하고 있으나, 건설관련법규의 위반 문제가 아니라면 외주비로 처리함이 마땅하며 건전한 하도급거래관행의 정착을 위해서도 근절되어야 하는 행위임에 틀림없다 하겠다.

③ 외주비의 회계처리

동일한 하도급 공사에 대하여 하도급자의 공사수익과 원도급자의 외주비는 동시에 계상되게 된다.

전체 건설업 회계의 균형을 맞추는 차원에서 본다면 하도급 주는 자의 외주비와 하도급 받는 자의 공사수익은 정확히 일치하여야 한다. 즉 하도급 공사 대가를 현금으로 주고 받는 금액을 외주비와 공사수익으로 계상한다면 양자는 정확히 일치할 것이다. 그러나 외주비와 공사수익으로 계상되는 금액은 거의 항상 서로 다르다. 왜냐하면 건설업자의 공사수익 실현 방식이 서로 달라서 양자가 일치하지 않는 경우도 있겠지만, 근본적인 원인은 수익과 비용의 인식에 대한 회계처리의 기본입장의 차이에 기인한다고 볼 수 있다. 즉, 수익은 실현주의로 인식하고 비용은 발생주의로 인식하기 때문에 똑같은 외주비 또는 공사수익에 관한 거래가 발생하였다고 하더라도 외주비를 인식하는 하도급 주는 자는 발생주의에 의하고, 공사수익을 실현하는 하도급 받는 자는 실현주의에 의하기 때문에 양자간에 차이가 나게 마련인 것이다.

따라서 외주비는 원칙적으로 발생주의에 의한다. 발생주의란 수익·비용 대응의 원칙과 더불어 비용인식의 중요한 기준으로 수익과 직업적인 인과관계는 없으나 비용지출의 효과가 수익획득에 간접적으로 기여하는 경우에 비용을 인식하는 기준이 된다.

(4) 경 비

경비는 건설업자가 건설공사를 직접 수행하면서 투입하는 원가요소 중에서 건설목적물의 실체를 구성하는 재료나 건설공사에 투입되는 작업인원 또는 현장관리 임직원 등에게 지급되는 인건비인 노무비를 제외한 원가성 있는 전체 원가가 모이는 원가풀이라 할 수 있다

2) 건설공사 원가계산의 방법

원가계산은 관점에 따라 여러 가지로 분류할 수 있는데, 방법상 계산시점

상 목적상의 분류로 나눌 수 있다. 그러나 건설업의 특성상 일반적으로 개별원가계산을 주로 사용하고 특수원가계산인 활동기준원가계산이 이뤄지고 있다.

(1) 개별원가계산(job order costing)

한 공장 또는 한 부문에 있어서의 개개의 제품단위를 계산대상으로 하여 제품의 일정단위마다 원가요소의 소비된 액수를 계산하는 방법이다.

건설공사는 특정의 공사를 도급 받아 이를 완성하여 발주자에게 인도하는 대표적인 주문생산 방식으로서, 이때 시공한 건설공사는 그 공사의 종류·규격·품질 등의 다양하며 표준화되지 않은 것이 대부분이기 때문에 개별적으로 원가계산을 행하게 된다.

이 방법에 있어서는 각 제품에 직접 소비된 직접비와 모든 제품에 공통적으로 소비된 간접비로 나누어지며, 이 간접비는 일정한 배부기준에 따라 각 제품별로 배부하게 된다.

(2) 활동기준 원가계산(activity-based costing)

활동기준 원가계산(이하 'ABC')이란 전통적인 원가계산과는 달리 '활동(activities)'에 기초하여 원가를 제품에 추적·부과하며 효율적인 원가관리를 추구하는 새로운 회계실무로 정의하고, 보다 구체적으로는 원가가 발생하는 원인을 규명하고 체계적인 활동분석(activity analysis)을 통해서 부가가치활동과 비부가가치활동을 구분하여 불필요한 활동을 제거하고 비부가가치활동(non-value added activity)은 가급적 줄이며 필요한 활동은 올바른 방법 즉, 최소의 비용으로 실행하도록 함과 아울러 정확한 원가산정에 필요한 정보를 제공하는 제도라 정의 내릴 수 있다.⁵⁹⁾

ABC에서의 '활동'이란 기업내의 각 집단이 기업목표의 달성을 위하여 수행하는 일체의 반복전인과업(repetitive tasks)으로 정의된다. 또한 원가발생

59) 申洪哲, 「管理會計의 革新」, 經文社, 1995, p.87.

의 장본인 즉, 作用因은 원가동인(cost driver)에 해당하며, 활동을 유발시키는 요인으로 이는 생산과정에서 특정 자원을 소비한 제품에 대하여 생산활동원가를 추적하는데 사용된다.

ABC시스템의 일차적 목적은 보다 정확한 원가정보를 산출하는데 있다. ABC시스템 도입의 기초가 되는 것은 각 부문에서 행하고 있는 다양한 업무를 단위활동들로 규명하는 활동분석이 되는데, 각 부문에서 어떠한 활동을 하는지 파악하여 원가동인을 결정한다. 이를 바탕으로 원가동인 단위당 원가를 산출한 후 이에 의거하여 각 원가대상에 활동소비량 만큼 원가를 할당함으로써 원가계산이 이루어진다.⁶⁰⁾

ABC시스템이 도입·활동되는 가운데 그 효과를 발휘 할 수 있도록하기 위해서는 절차에 따른 새로운 원가 시스템을 설계·실행해야 하며 무엇보다도 기업내부 원가시스템 이용자 즉 기술부서와 시스템설계자(재무·회계담당자)간의 충분한 의사소통이 필요하다.

관리·회계담당자와 제반 운영기술부서간의 충분한 의사소통이 이루어지도록 하기 위해서는 관리·회계담당자는 건설공사 시공 과정이나 현장실무에 대한 지식을 쌓아 보다 현실성을 갖는 시스템이 마련되도록 하는 것이다.

건설공사 원가관리에 적용할 수 있도록 ABC의 원가동인을 살펴보면 다음의 <표 III-2>와 같다.

<표 III-2> 건설공사 원가의 원가동인

구분	계정분류	원가동인
현장관리	경비	건설현장별 작업일수
중장비관련	경비	중장비별 운행시간
인원유지관련	경비 및 노무비	각 현장별 인원수
현장급여등	노무비	현장직원의 급여
노무비 관련	노무비	현장의 직접노무비

ABC의 도입결정이 이루어진 후 동 시스템으로부터의 효과를 최대화 하

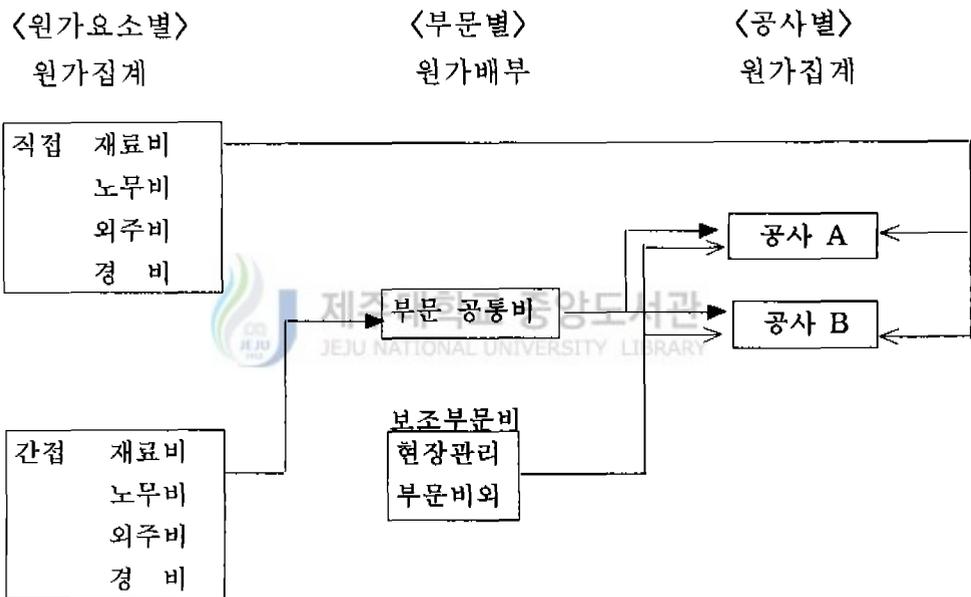
60) 김순기·이건영, 「한국의 원가관리」, 홍문사, 1995, p.19.

기 위해서는 종전의 재무적인 측정치와는 성격이 다른 비재무적인 측정치의 활용을 통해 과연 기업의 운영성과가 개선되고 있는가를 지속적으로 파악해야 한다.

3) 간접비의 배부

(1) 간접비의 의의

<그림 III-3> 공사원가 계산의 기본 단계



원가는 원가계상 결과의 사용목적과 관점에 따라 여러 가지 형태로 구분할 수 있으며 그 중 추적가능성에 따라 원가를 구분했을 경우 원가대상에 추적가능한 원가와 추적이 불가능한 원가로 나누어지고, 추적가능한 원가를 당해 원가대상에 직접비라 하고 추적불가능한 원가를 간접비라 한다. 여기서 간접비는 원가계산상 원가대상을 무엇으로 삼는가에 따라 달라지게 된다. 건설공사 원가계산에서의 원가대상에는 작업현장, 공사현장, 건설공사 자체를 들 수 있다.

따라서 간접비에는 작업현장 간접비, 공사현장 간접비, 도급공사 간접비가 있게 된다. 이들 작업현장의 공통비 혹은 간접비는 당해 작업이 수행되고 있는 공사현장에서 발생한 것은 분명하나 여러 가지 작업에 공통적으로 발행한 간접비이고, 공사현장공통비는 최종 원가대상인 건설공사에서 발생한 것임에는 분명하지만 당해 공사를 수행하고 있는 공사원가를 뜻한다. 따라서 작업현장공통비는 원가대상을 당해 작업들을 내포하고 있는 공사현장의 직접비가 되고, 공사현장 공통비도 원가대상을 당해건설공사 전체로 본다면 도급공사의 직접비가 되는 것이다.

그러므로 이러한 공사현장의 공통비를 '배부' 해야만이 건설원가 계산의 마지막 철자가 끝나는 것이다.

(2) 간접비 배부기준

원가배부기준 중에서 건설공사 원가계산에서 적용할 수 있는 방식으로는 인과관계기준과 부담능력기준을 들 수 있다.⁶¹⁾

인과관계기준이란 여러 원가요인을 찾고 그 원가요인들 중 가장 중요한 원인인 '주요원가요인'을 배부기준으로 삼아서 원가를 배부하는 방식이다. 여기서 원가요인이란 어떤 원가가 발생할 경우 그 원가를 발생하도록 한 원인(cost driver)을 말하고 '원가동인'이라고도 한다.

건설회계준칙에서는 '공사원가는 완성 또는 진행된 공사에 직접 또는 간접으로 관련하여 발생한 재료비, 노무비, 외주비 및 경비의 총액으로 한다'⁶²⁾라고 규정하고 있다.

이는 공사원가계산의 원가대상을 완성 또는 진행된 공사로 함으로써 공사현장자체를 원가대상으로 규정하고 있음과 공사원가를 발생형태에 따라 집계하여 공사원가계산을 실시하도록 하는 규정이다.

또한 간접비 배부와 관련하여 건설회계준칙에서는 '간접비용의 배부는 공사직접원가, 직접노무비 또는 직접작업시간을 기준으로 하거나 그밖에 당해비용의 성격에 적합한 기준을 선택 적용하여 계산한다.'⁶³⁾라고 규정하여 인

61) 權容讚, 전계서, P.463.

62) 건설업회계처리준칙 제7조 제2항.

과관계기준을 채택하고 있는 것으로 볼 수 있다.

① 공사직접비기준

건설회계준칙에서 가장 우선적으로 제시하고 있는 간접비 배부기준이다.

이는 공사직접비기준을 이론적인 원가배부기준 중 부담능력기준을 준용한 것으로 볼 수 있는데 부담능력기준으로 원가를 배부하는 것은 발생한 간접비가 원가배부대상이 되는 원가대상의 수익성에 비례하여 발생한다는 것을 주장하는 것이다. 직접공사비 기준의 간접비 배부방식은 다음의 두 가지 측면에서 대단히 손쉬운 간접비 배부기준이 되는데,

첫째, 이미 계산되어 있는 자료를 이용한다.

직접공사비란 공사가 진행되면서 계속적으로 집계되어 가고 있는 것이므로 간접비 배부를 위하여 특별히 새로운 정보를 작성할 필요가 없고 이미 존재하는 자료를 이용하여 간접비 배부하게 될 것이기 때문이다.

둘째, 간접비 배부율이 한 가지이기 때문에 간접비 배부가 용이하다.

전체 간접비를 각 건설현장의 공사직접비라는 하나의 가중치를 이용하여 안분하게 된다는 점이다.

공사직접비기준을 산식으로 나타낸다면,

$$\text{직접원가 배부율} = \frac{\text{원가계산기간의 간접비 총액}}{\text{동 기간의 직접원가 총액}}$$

$$\text{현장별 배부액} = \text{현장별 직접원가} \times \text{배부율}$$

$$\text{현장별 공사원가} = \text{직접원가} + \text{간접비 배부액}$$

② 직접노무비기준

이 기준은 직접노무비총액을 배부기준으로 하여 간접비를 배부하는 방법을 말한다. 특히, 노무비 비중이 높은 현장에 적합한 방법으로서, 이 기준은 일정기간의 간접비 총액을 같은 기간의 직접노무비 총액으로 나누어 간접비 배부율을 구하고 이것을 각 공사현장별 직접노무비에 곱하여 그 현장의 간접비 부담액으로 하는 방법이다.

63) 건설업회계처리준칙 제7조 제3항.

③ 직접작업시간기준

이 기준은 기계작업시간법과 함께 시간법의 한 방법으로서 종업원 직접작업시간의 총계를 기준으로 하여 간접비를 배부하는 방법을 말한다. 이 기준은 일정기간의 간접비 총액을 같은 기간의 점접노동시간수로 나누어 배부율을 구하고 이것을 각 공사현장법 소요직접노동시간수에 곱하여 간접비의 배부액을 산출하는 방법이다.

④ 외주비 제외한 공사직접비기준

공사직접비에는 당해 건설업자가 직접공사를 수행함으로써 발생하는 원가와 직접 공사를 수행하지 않고 다른 건설업자에게 하도급하여 발생하는 직접비가 있다.

하도급의 경우와 같이 당해 기업이 직접 작업을 수행하지않음에도 불구하고 당해 건설현장에는 직접비로 회계처리되는 원가로 '외주비'를 들 수 있다.

외주비는 비록 직접비이기는 하지만 당해 건설업자가 직접 수행하는 원가가 아니므로 외주비를 포함한 직접공사비기준의 간접비배부는 외주비의 영향에 의하여 각 공사현장에 대한 간접비배부가 왜곡될 수 있다.

따라서 외주비를 제외한 공사직접비를 기준으로 간접비를 배부하는 것이 인과관계의 입장에서 보면 보다 논리적이라고 할 수 있다.

⑤ 활동기준을 원용한 인과관계기준

활동기준을 원용한 인과관계기준으로 원가배부를 하자면 우선 간접비 개개의 주요원가요인을 파악해야 하며, 이때 원가계산의 비용·효익을 고려하여야 한다.

즉, 모든 간접비 계정의 주요원가요인을 개별적으로 파악하여 이를 기준으로 원가배부 하고자 한다면 모든 간접비의 주요원가요인을 정확히 파악할 수도 없겠지만, 시간적으로나 비용적으로 낭비를 가져올 것이다.

따라서 금액적으로 중요하고 활동적으로 가치가 있는 것을 대상으로, 건설공사현장별로 파악하여 주요원가동인으로 한다.

활동기준을 원용한 인과관계기준을 발생형태별 원가집계 되어있는 간접

비들을 주요 원가요인별로 활동기준과 건설공사현장별로 나눠본다면 다음과 같이 나타낼 수 있을 것이다.

<표 III-3> 활동기준에 의한 주요 원가동인

구 분	간접비 계정	주요 원가요인
현장 관리원가	노무비	건설공사현장별 근무일수
중장비 관리원가	노무비 및 경비	중장비별 운행시간
인원유지 관리원가	경비	각 공사현장 및 관련부서의 인원수
노무비 관리원가	경비	공사현장별 직접노무비

<표 III-4> 건설현장별에 의한 주요 원가동인

구 분	간접비 계정	내 역
현장 관리원가	노무비	수개 현장을 관리하는 소장 또는 기사급여
중장비 관리원가	노무비	중장비 기사, 수선부 직원의 급여등
	감가상각비	중장비, 창고 등 관련 감가상각비
	중기유지비	소모자재, 공기구, 외부수선비
	세금과공과	중기관련 자동차세, 검사비
	보험료	종합보험, 화재보험등
	중기임차료	중기임차료, 리스료외
인원	복리후생비	의약품비, 건강진단비, 식대등
유지관련원가	감가상각비	복리시설의 감가상각비 및 수선비
		유지관리비등
노무비 관리원가	보험료	산재보험료, 의료보험료
		국민연금부담액등

우리나라 건설회계준칙에서는 간접비 배부시 직접공사비기준으로 할 것을 규정으로하고 예외규정으로서의 하나로 활동기준별 배부방법을 채택하고 있다. 이는 전통적인 간접비 분류에 대한 인과관계 기준에 의한 원가배

부로부터 전통적인 간접비 항목을 주요원가요인별로 분류 집계한 후 주요원가요인을 기준으로 간접비를 배부하는 방안을 제시함으로써 새로운 원가절감의 기법으로 접근하는 것이다.

그리고 앞에서 살펴보았듯이, 직접공사비나 외주비를 제외한 직접공사비는 둘다 서로 상반된 견해를 가지고 있다. 즉 회사가 직접시공하지 않은 외주비를 포함하는 것이나, 외주비를 포함한 직접공사비 기준 둘 다 같은 경우라 할 수 있다. 외주비란 것이 각 공사현장별로 똑 같은 비율로 발생하는 것도 아니고, 외주비 비율이 낮으면 그만큼 노무비 비율이 올라갈 것이다. 따라서 직접공사비 기준은 외주비를 포함하든 포함하지 않든 같은 맥락이라 할 수 있다.

한편 활동기준별준용한 원가계산은 다르다 할 수 있다.

직접공사비기준별로 간접비를 배부하게 되면, 현장과 관련이 없는 간접비가 경우도 전체공사비에 대한 직접공사비 비율이 차지하는 율 만큼 간접비가 배부된다. 하지만 활동기준별로 원가동인을 설정하여 배부한다면, 최소한 그 현장과 관련이 없는 간접비가 배부되는 일은 없을 것이다.

4) 예정원가 작성



일반적으로 건설현장에서는 건설공사를 보다 합리적으로 하고, 안전하고 경제적으로 공사를 완성시키기 위하여 공사관리를 한다. 또한 수주한 공사에 대하여 공사의 제반조건에 의거 회사의 경영방침 및 목표에 따라 물량 및 기술 중심의 계획으로서 시공계획서를 작성한다.

또한 시공계획의 하나로서 건설원가를 관리계획 하는데 지침이 되는 실행예산서를 작성하게 된다.

실행예산이란 공사목적물을 계약된 공기내에 완성하기 위하여, 공사손익을 사전에 예지하고 이익계획을 명확히 하여 합리적이고 경제적인 현장운영 및 공사수행을 도모하도록 사전에 작성되는 예산이므로, 건설업의 특성인 불확실성을 최소화하고 최소의 비용으로 정확하고 안전하게 시공이 되도록 작성되어야 한다.⁶⁴⁾

건설공사는 수주생산, 현지생산, 단품생산이기 때문에 일반 제조업과는

달리 계약공사마다 그 공사조건에 타당하고 적합한 실행예산이 작성되지 않으면 안된다. 즉, 건설업에 있어서의 실행예산은 일반제조업의 표준원가에 해당되는 것으로 공사를 완성하는데 필요한 자원의 매입가를 그 공종내역마다 자원수량과 구입시기에 대응시켜 최종적으로 계약금액내에서 적절한 이익을 확보하기 위한 지침인 것이다. 시공의 원가관리나 공사의 실적집계도 실행예산을 기준으로 비교해 가면서 하는 것이 일반적인 바 공사관리의 지침이되는 매우 중요한 의의를 가지고 있다. 즉, 실행예산은 현장은 물론 본사의 관리부문에 있어서도 필수적인 것이다.

이러한 실행예산서 작성시 유의할 점은.

첫째, 시공계획에 짜여진 시공방법에 입각하여 실행예산이 편성되어야 한다.

둘째, 실행예산의 내역분류는 공사원가를 효율적으로 관리 할 수 있도록 결정되어야 한다. 일반적으로 공사를 공종별로 분류하고, 이들 공종을 다시 원가요소로 세분하고 또다시 원가요소를 자원별로 나누어 수량과 단가에 의한 내역을 명시하는 것을 기본구조로 하고 있다

셋째, 실행예산 편성상의 기본문제로서, 예상되는 물가, 노임의 상승을 어느 정도 반영할 것인가 등 불확정요소의 문제는 실행예산편성 이전의 문제로서 전사적으로 별도로 규정을 정해 둘 필요가 있다.

실행예산서의 양식은 각 회사마다 약간의 차이가 있으나 일반적으로 종목별 실행예산서와 실행예산 총괄표로 나누어 작성된다.

<표 III-5> 종목별 실행예산서

공종	규격	단위	도급금액			실행예산			조정액	실행을	비고
			수량	단가	금액	수량	단가	금액			

64) 최승규, 「공사관리」, 건설관리개발원, 1995, p.112.

<표 III-6> 실행예산 총괄표

원 가 구 분		단위	도급금액	실행금액					실행 율
				재료비	노무비	외주비	경비	계	
총 공 사 원 가	직 접 공 사 비	1. 토공사 2. 철근콘크리트공사							
		현장경비							
	간 접 경 비	1. 보험료 2. 국민연금							
	계								

3. 건설공사 비용인식

원가계산이란 원가대상의 원가를 결정하기 위하여 원가를 집계하고 배부하는 과정이라 할 것이다. 물론 건설공사의 원가대상은 건설목적물이 된다. 이러한 건설목적물을 원가대상으로 하는 건설원가는 재료비, 노무비, 외주비, 경비로 분류된다

<그림 III-4> 건설공사 원가계산의 절차

<작업현장별>

직접 재료비
노무비
외부비
경비

+

작업현장
공통비배부
또는
공사현장집계

<공사현장>

직접 재료비
노무비등
작업현장
공통비

+

공사현장
공통비배부
또는
도급공사집계

<도급공사>

직접 재료비
노무비등
공사현장
공통비

+

도급공사
공통비
배부

=

공사원가

우리나라 건설회계기준에서 규정하는 공사원가를 살펴보면,

① 총공사비용은 공사와 직접 또는 간접으로 관련하여 발생한 재료비, 노무비, 외주비, 경비의 총액으로 한다. 다만 공사가 종료되는 회계연도의 당기총공사비용에는 하자보수비를 포함한다.

이때 하자보수비는 하자보수충당금설정에 따른 비용으로 추후에 발생 가능할 하자보수에 대비하여 공사완료시점에서 계상한 비용이며 이 또한 공사원가에 포함하며, 제조기업과 다른 점이라고 할 수 있다.

② 하도급계약에 의하여 공사의 일부를 타건설업자에 재도급하는 경우 당해 하도급공사에 대한 공사비용은 발생시 외주비의 과목으로 하여 공사원가에 산입한다.

③ 입찰, 견적서 작성 및 중개수수료 등 수주 및 기타 판매활동에 수반하여 발생한 경비(이하 “수주비”)는 공사원가 포함시켜서는 안되며, 발생시에 판매비용으로 처리하여야 한다. 다만, 수주비가 다음 각호에 해당하는 경우에는 투자자산 중 이연수주비의 과목으로 계상할 수 있으며, 이 경우에는 동 금액을 공사수익금액에 비례하여 상각하여야 한다.

1. 공사계약이 체결되었을 것
2. 계약된 공사의 수주와 직접적인 관련이 있을 것
3. 도급금액의 100분의 3을 초과하는 거액일 것

그러나 기업회계기준에서는 이연자산 항목이 모두 삭제되었고, 또한 투자자산은 고정자산의 항목이며 투자자산의 상각과 관련하여 언급된 내용이 없다. 즉 투자자산으로 계상하여 상각한다 하더라도 이에 대한 명확한 규정이 없는 실정이다. 따라서 이연수주비의 자산 계상은 삭제되어야 한다.

④ 판매비와 관리비는 공사원가에 산입하여서는 안되며, 발생시에 비용으로 처리하여야 한다.

⑤ 건설잉여자재(잔여원자재)는 기업회계기준 제66조의 규정을 준용하여 평가하여, 동 평가손실은 재고자산 평가손실의 과목으로 하여 영업외비용으로 처리한다.

⑥ 계약전 공사원가 중 계약이 확실히 체결될 것으로 인정되는 도급공사와 관련하여 발생한 원가는 경과적으로 선급공사원가로 계상한 후 당해 공사를 착수한 때 공사원가로 대체처리할 수 있다.

우리나라 기업회계기준에 의해 작성된 제조원가명세서에는 대과목 분류를 재료비, 노무비, 경비로 나누지만 건설회계준칙에는 외주비가 추가되어 하도급의 중요성을 나타내주고 있다. 또한 경비중에서 중장비유지비, 중기임차료, 현장관리비, 하자보수비는 건설업에서만 존재하는 특수한 계정과목이며, 이중 중장비유지비, 중기임차료, 중기감가상각비등은 '장비비' 혹은 '기계경비'라는 대과목으로 분류하기도 한다.

<표 III-7> 공사원가명세서와 제조원가명세서

공사원가명세서	제조원가명세서
I. 재 료 비	I. 재 료 비
II. 노 무 비	
III. 외 주 비	II. 노 무 비
IV. 경 비	III. 경 비
1. 전력비	1. 전력비
2. 가스수도비	2. 가스수도비
3. 운 반 비	3. 운 반 비
4. 감가상각비	4. 감가상각비
5. 수 선 비	5. 수 선 비
6. 중기유지비	6. 보 험 료
7. 중기임차료	7. 세 금 과 공 과
8. 중기감가상각비	8.
9. 안전관리비	9.
10. 현장관리비	10.
11. 하자보수비	11.
12. 폐기물처리비	12.
13	

기계경비

또한 제조업의 경우 제조활동, 건설업의 경우 공사와 관련하여 발생하는 비용인데 비하여 판매비와 관리비는 수익에 대응되는 기간비용으로 엄격히

구분되어야하며, 제품생성과정 또는 공사시공과정에서 불가피하게 발생하는 것으로 정상적인 것이어야 하며, 우발적이거나 비정상적으로 발생한 것은 비록 그 성격이 경비에 속한다 하더라도 공사원가에 산입하여서는 안된다.

공사경비와 일반관리비는 서로 다른 개념으로서 공사경비는 미완성 공사 지출금계정에 집계되고, 공사완성시에는 완성공사로 처리되어 완성공사수익에 대응되는 비용인 반면, 일반관리비는 기간비용이다.

우리나라 건설회계준칙에서는 경비에 관한 조항으로 '판매비와 관리비는 공사원가에 산입하여서는 안되며, 발생시에 비용으로 처리하여야 한다'라고 규정하고 있다⁶⁵⁾

4. 건설공사 비용인식의 문제점

1) 이연수주비의 비합리성

현행 건설회계준칙 제7조 제5항에는 입찰, 견적서 작성 및 중개수수료등 수주 및 기타 판매활동에 수반하여 발생한 경비는 공사원가에 포함시켜서는 안되며 발생시 판매비용으로 처리하여야 한다. 다만, 공사계약이 체결되었거나 공사수주와 직접적인 관련이 있고, 도급금액의 3/100을 초과하는 거액의 금액은 투자자산의 이연자산과목으로 계상하여 공사수익금액에 비례하여 상각하도록 하고 있다.

그러나 수주와 관련된 수주비의 이연처리 규정은 기업회계기준의 이연자산에 포함되지 않을 뿐만아니라 기업회계기준에서는 개정작업을 거치면서 이연자산 항목을 모두 삭제하였고, 투자자산과 관련한 상각규정 또한 명확하게 재정되어있지 않다.

그리고 도급금액의 3/100을 초과하는 금액을 거액으로 규정하였는데 금액의 중요성 또한 애매하다.

무엇보다 수주비는 공사원가의 직접적인 요소라 할 수는 없으나 공사와 직접적인 관련이 있고 이로서 공사계약이 체결되었다면 공사원가에 포함하

65) 건설업회계처리준칙 제7조 제6항

여야 할 것이다. 물론 공사계약이 체결이 안되었거나 공사와 직접적인 관련이 없다면 판매비용으로 처리해야 할 것이다.

2) 간접비 배부기준의 비합리성

건설회계준칙이 다시 재정 되면서 간접비 배부와 관련하여, 실무관행상 널리 이용되고 있는 직접공사비를 배부기준으로 할 것을 추가하여 실무적 용상 용이하게 하였다.

간접비 배부는 당해 건설공사 현장에 적합하여야 하고, 공사원가제도의 비용·효익에 따라 효율적이어야 한다는 점을 고려하여 실시해야 한다.

그러나 당해공사 현장의 적합성 여부와 관계없이 직접 투입된 직접공사비 기준으로 간접비를 배부한다면 간접비 배부율이 한가지이기 때문에 공사현장과 관련성이 없는 비용도 배부되어진다. 이는 직접공사비기준 뿐만 아니라 직접노무비기준, 직접작업시간기준등 또한 배부율만 다를뿐 같은 문제점이 발생된다 할 수 있다.

5. 선행연구의 검토

제주대학교 중앙도서관
JEJU NATIONAL UNIVERSITY LIBRARY

1) 이정환⁶⁶⁾의 연구

본 연구는 건설원가계산 체제의 문제점들을 해결하기 위하여 건설회사 견적원가계산과 실행예산원가 계산시 체제와 실태를 살펴보고, 문제점을 도출하여 합리적인 방안을 제시하는데 목적을 두고 있다.

본 연구에서는 실행예산 편성시 합리적인 계산이 이루어져야 함에도 불구하고 최고경영자층이 허용하는 비율로 삭감된 허용예산제도에 따르고 있는 것이 대부분이며, 실행예산의 세목분류에 일정한 기준이 없다. 또한 현대적 공사관리기법인 전산활용법을 많이 사용하고 있는데, 실행

66) 李政煥, "建設業 原價計算의 問題點과 改善方案", 慶北大學校 經營大學院, 碩士學位論文, 1995.

예산서의 공종별분류와 전산활용의 활동별 분류가 상이하다는 문제점을 도출해 냈다.

그리고 실행예산서의 계정과목은 실행예산의 분류기준에 따라 본공사비, 가설공사비, 경비 등으로 나누지만 재무제표작성을 위한 원가계정체계는 건설회계기준에 의거하여 재료비, 노무비, 외주비, 경비등으로 나누게 된다. 따라서 건설원가의 계정과목 체계가 서로 상이하게 구성되어 있어 공사의 수주에서 완공에 이르는 전단계에서 각각의 원가에 관한 측정, 기록계산이 독립적으로 행해지고 있다는 문제점을 제시했다.

이에 본 연구는 첫 번째의 문제점에 대해 실행예산 작성시 기술자와 관리자가 함께 참여하여 충분한 검토를 하여 세목분류를 통일되게 갖추고, 단순한 비율에 의한 예산편성이 아니라 정상적인 작업조건하에서 달성가능 하도록 실행예산을 편성하여야 할 것을 제시하였다.

두 번째 문제에 대해서는 기업내의 다양한 원가정보망의 원활한 원가정보의 유통, 축적, 그리고 피드백 등을 위해서는 원가계정과목을 공종, 부문별로 일정한 체계에 따라 분류하고, 다시 원가요소별로 내역이 작성될 수 있도록 표준분류를 확립하여야 한다는 것이다. 그러기 위해서는 발생주의 원칙을 철저히 지켜 요소별 원가를 측정해야 하고, 각 현장의 구분과 보조부문별로 부문별 원가계산제도를 채택하여 실행예산의 편성시 기존의 공종별 원가계산체계와 함께 요소별 원가계산체계를 도입·운용하는 것이 특히 중요하다고 제시하였다.

2) 나중소⁶⁷⁾의 연구

본 연구는 건설공사에서 시공과정상 해당공사에 부착되어 계약목적물의 실체를 형성하는 것은 아니지만 보조적 기능을 하기 위하여 임시로 설치하였다가 해당 공사가 끝나면 해체 또는 철거되는 건설자재 또는 가설재에 대한 평가상의 문제와 계정분류상의 문제, 관련세무규정상의 문제점을 제시하였다.

67) 羅種紹, “건설업 가설재 회계처리의 합리화 방안”, 전남대학교 경영대학원, 석사학위논문, 1996.

① 평가상의 문제점으로는 일반적으로 건설업체 실무에서 가설재를 관리/평가하는 방법으로 첫 번째는 가설재 구입시 상각성 유형고정자산으로 기록하고 매월 일정율의 감감상각으로 손료를 계산하는 방법. 두 번째는 가설재를 공사에 투입할 때 전액 공사원가로 계상하고 공사완료시 행환가설재를 재평가 하는 방법이다.

그러나 이들 평가방법은 모두 실무적용상 나름대로의 한계점을 내포하는데 첫 번째 방법의 한계점은 공사과정에 실제로 얼마만큼의 가설재가 투입되었는지에 관계없이 전체 가설재에 대한 일정율의 감가상각비가 공사원가로 배분되고 있기 때문에 원가배분차원에서 합리적인 방법이라 보기 어려우며, 두 번째 방법의 문제점은 수년에 걸쳐 이뤄지는 장기공사는 기간별 수익인식에 어려움이 있는 것으로 평가된다.

② 계정분류상의 문제점으로는 현행 건설공사에서 취급하고 있는 가설재는 그 종류나 수량이 다양함에도 불구하고 회계처리 편의상 일률적으로 재고자산 항목으로 분류하고 있다.

③ 세무규정상상의 문제점으로는, 현행 세법에 규정된 가설재에 대한 평가손료 계산 기준은 전무하다고 할 수 있다. 단지 기본통칙에 재고자산으로서 사용손료에 의하여 손급계상한다고만 규정하고 있어 명확한 처리에 어려움만 가중시키고 있다고 제시하고 있다.

본 연구자는 이러한 문제점에 대한 개선방안으로

① 가설재의 경우에는 그 내용년수와 잔존가치를 정확히 평가할 수 있는 기준이 필요하며, 보유가설재에 대한 처분가능한 시가 또는 청산가치로 평가할 수 있도록 하며 이를 장부에 반영하여 재고자산 평가등의 손비항목으로 인정받도록 해야 할 것이다.

② 가설재는 실무상 사용형태에 따라 가설건물과 가설재로 나뉘야 할 것이며, 가설재로는 철재와 목재에 따라 계정과목 분류를 달리해야 하고, 가설건물은 공사기간에 따라 잔여내용 년수별로 고정자산과 재고자산으로 분류해야 할 것이다.

③ 세법 관련규정에서 일반적인 고정자산의 내용년수와 상각율 규정 외에도 가설재의 특수성을 고려하여 이에 대한 적절한 내용년수 또는 잔존가액에 대한 평가규정을 마련해 둘 필요가 있으며, 이외에도 이론

적으므로 실무적으로도 수용 가능한 회계처리기준을 마련하기위한 제도적 장치를 마련하는것도 하나의 방법이 될 수 있다고 연구자는 주장하고 있다.

3) 기타연구

오태석(1999)⁶⁸⁾은 가설재에 대한 회계처리방법의 개선으로 위 연구자인 나종소와 같은 의견을 제시하였고, 이외에도 공사경비의 정확한 구분표시를 주장하였다.

즉, 건설공사 원가계산은 개별원가 계산에 의한 현장별 원가계산 형태를 취하고 있는데 어떤 비용의 공통비적인 성격과 판매관리비적인 성격의 명확한 구분이 이뤄지지 않으면 기간손익과 공사원가에 영향을 미치므로 건설공사에 있어 기간비용의 정확한 구분표시가 이루어져야 한다는 것이다.

따라서 공사시공을 위하여 공사현장에서 발생하는 순공사비 이외의 관리비용으로서 공사현장 관리에 직접 소요되는 판매관리비라고 볼 수 있다. 그러므로 공사경비를 계상하여 현행 제도상 파악이 불가능하였던 공사경비 계상을 가능하게하고 또한 실제공사에서 소요되는 모든 발생비용을 원가요소별로 원가화하여 당해 공사에 현실적으로 반영시켜 총공사경비를 계산한다. 그리고 당해 공사의 총공사 경비에 적정이윤을 가산하여 기업이윤이 보장되게 하여야 한다고 발표하고 있다.

그러나 이러한 주장은 이론적이고 원론적인 주장이라 할 수 있다.

이미 건설회계준칙에서 공사원가에 대한 규정을 제시하였고, 판매비와 일반관리비를 공사원가에 산입하여서는 안된다는 규정도 제시하였다. 또한 간접비용에 대해서도 현장별로 배부할 것을 규정하고 있는바 이를 어떻게 산출할 것이며 어느정도 정확성을 기해서 원가에 반영할 것인가는 각 기업의 회계처리 담당자의 재량에 달린 문제라 할 수 있을 것이다.

68) 오태석, 전개논문.

IV. 실태분석과 개선방안

제1절 조사설계 및 방법

1. 조사설계

현재 우리나라의 세법과 건설회계준칙의 불일치로 인하여 실무에서는 건설공사 수익과 비용의 인식을 위해서 다양한 방법들이 이용되고 있는 실정이다. 본 연구의 조사는 건설공사 수익·비용인식에 대한 문제점 및 그 개선방안을 모색하기 위하여 실제적인 회계처리실태를 파악하는 것이다.

본 연구의 조사내용과 분석은 아래와 같다.

첫째, 우리나라의 기업회계기준 및 세법에서는 공사진행기준에 의해 공사수익 인식을 원칙으로 하고 있다. 그러나 단기계속공사인 경우 세법에서는 공사완성기준을 적용할 수 있도록 하고 있다. 다만 기업회계기준에 따라 공사진행률에 따라 공사수익을 인식하였을 경우 세무조정대상에서 배제시키도록 규정하고 있다. 이처럼 상호 규정의 차이로 말미암아 공사수익금액에 차이가 있을 수 있으며 이로 인해 기간손익에 영향을 미칠 수 있다.

또한 공사진행률에 의하여 공사수익을 계산함에 있어서 공사에정원가의 산출에 대한 명백한 규정이 없어 각 회사마다 예정원가를 달리 적용하고 있으며, 예정원가 산출시 주관적인 요소가 개입될 우려가 있다. 이렇게 적용된 예정원가의 차이로 말미암아 공사수익금액에도 영향을 미쳐 이또한 기간손익에 영향을 미칠 수 있다는 것을 알 수 있다. 이에 따라 공사수익을 계산함에 있어 기업규모별 차이와 외부감사법인과 비외부감사법인의 차이를 살펴보고자 하였다.

둘째, 현재 수주활동에서 가장 관심의 대상인 P·Q심사등과 관련하여 회계처리에 영향을 미치는지 기업규모에 따라 혹은 외부감사법인이나 비외부감사법인에 따라 어떻게 다른지 살펴보고자 하였다.

세재, 김기덕(1996)논문에 의하면 간접비 배부기준에 따라 공사원가의 차이는 4.5% ~ 9%에 까지 이른다고 한다. 간접비 배부와 관련하여 건설회계준칙에서는 직접공사비, 직접노무비, 직접작업시간등을 기준으로 하거나 그 밖에 당해 비용의 성격에 적합한 기준을 선택적용하여 계산하게 되었으나 그 중 실무관행상 널리 사용되는 직접공사비를 배부기준으로 언급하여 실무적용상 용이하게 하였다. 그 결과 간접비 배부기준의 선택을 기업규모에 따라 다양할 것으로 판단된다. 따라서 제주지역의 일반건설업체들이 선호하는 간접비 배부기준에 대해서 조사하고 추가적으로 간접비에 해당하는 비용항목의 선정 실태를 조사하였다.

2. 조사방법

본연구의 실태조사는 일반건설업 면허를 보유한 건설회사를 대상으로 각 업체의 회계담당자에게 설문조사를 실시 하였다.

실태분석표의 각 문항은 일반적인 회사규모, 회계담당자의 경력, P·Q심사등에 관한 사항등으로 10문항과 수익인식 관련사항 8문항, 비용인식 관련사항 7문항으로 구성되어 있다. 그의 회계담당 실무자들이 건설회계준칙에대한 인지정도와 건설회계준칙의 실무적용에서 나타나는 문제점을 조사하였다.

실태분석을 위한 설문지 구성은 <표 IV-1>과 같다.

<표 IV-1> 실태분석표의 문항구성

구 분		문항수
일반사항	회사 규모 및 형태	3
	담당자 경력 및 회계처리준칙 관심도	4
	P·Q심사등에 관련사항	3
수익인식관련	수익인식기준 관련사항	3
	진행기준시 예정원가의 산출등	5
비용인식관련	외주비 및 노무비	2
	가설재 및 기타비용	3
	간접비 관련사항	2

3. 표본의 선정 및 자료의 수집

본 설문조사의 표본집단으로 제주도 건설업체중에서 일반건설업 면허를 보유한 88개(토건63, 토목21, 건축4)⁶⁹⁾업체를 선정하였으며 그 업체에 종사하는 회계담당자를 대상으로 설문지를 배포하였다. 또한 재무관련사항은 1999년도 결산을 기준으로 응답하도록 하였다.

설문조사결과 모두 47개가 회수되었는데 그중 2개사의 설문지는 회계업무에 대한 지식의 부족으로 작성이 미비됨과 '모르겠다'는 응답이 많아 조사대상에서 제외하여, 45개 업체를 대상으로 분석되었다.

설문조사는 1차적으로 우편에 의한 조사와, 직접적인 방문 및 전화요청에 의한 FAX의 송수신에 의한 회수방법으로 실시한 결과 회수율은 53.4%가 되었다.

제2절 분석의 결과 및 개선방안

1. 분석결과 및 문제점

1) 일반사항에 대한 결과

먼저 기업의 규모 및 형태를 살펴보면 아래<표 IV-2>와같이 외부감사대상 법인이 5개업체이고, 비외부감사대상 법인이 40개업체로 개인사업자는 없는 것으로 나타났다.

또한 매출액 규모를 살펴보면 200억이상 법인은 2개업체로 모두 외부감사대상 법인이며, 50억이상 업체가 18개사로 전체 40%의 구성비율을 나타내고 있다

69) 대한건설협회, 2000. 2 29기준.

<표 IV-2> 기업형태별 매출액 규모 분석

구 분	200억이상	100~200억미만	50~100억미만	20억~50억미만	20억미만	계
응답자수	2	5	11	15	11	45
외감법인	2	2	1	-	-	5
비외감법인	-	3	10	16	11	40
구성비율	44%	11.0%	24.5%	35.6%	24.5%	100%

또한 업체의 종업원 규모는 11~30명 이하가 전체응답자중 35개 회사로 77.8%의 비율로 일용근로자를 많이 고용하는 건설업체의 일반적 특성을 나타내었으며 종업원 규모는 일반적으로 매출액 규모에 비해 적은 인원으로 구성되어있다.

<표 IV-3> 종업원 규모별 분석

종업원수	10명이하	11~30명이하	31~50명이하	51~80명이하	81명이상	계
응답자수	5	35	4	1	-	45
구성비율	11.1%	77.8%	8.9%	2.2%	-	100%

한편, 응답자의 건설관련 회계업무 경력은 6년 이상이 26명으로 57.8%의 비율로 설문응답의 신뢰성을 높여주고 있다.

<표 IV-4> 응답자의 건설업 회계업무 경력

근무년수	1년이하	2~5년	6~9년	10~20년	21년이상	계
응답자수	-	19	12	14	-	45
구성비율	-	42.2%	26.7%	31.1%	-	100%

건설회계준칙에 관한 사항으로 먼저 건설회계 준칙에 관한 내용의 숙지는 대부분 알고있는 것으로 나타났으며, 합리성의 여부는 대부분 합리적이라는 평가가 가장 높으며, 실무에서는 대부분 적용하는 것으로 나타났다.

<표 IV 5> 건설회계 준칙 인지정도

구 분	내 용 면	응답자수	구성비율
내용에 대하여	전부 알고 있다	2	4.4%
	대부분 알고 있다	23	51.1%
	조금 알고 있다	17	37.8%
	거의 모르고 있다	3	6.7%
합리성 관련	대부분 합리적이다	21	46.7%
	조금 합리적이다	18	40.0%
	거의 합리적이지 않다	4	8.9%
	무응답 또는 모른다	2	4.4%
합 계		45	100%

한편, 건설회계 준칙에 관하여 거의 모르고 있다는 응답자는 3명이며, 건설회계준칙이 거의 합리적이지 않다는 응답은 4명이 되는데, 건설회계준칙상의 문제점이나 개선방안을 제시하도록 하는 설문사항의 응답에는 건설회계준칙과 세무회계와의 차이가 있으며, 진행률계산시 기술자가 산출하는 공사예정원가가 불확실하다. 또한 진행기준 적용시 회계담당자의 추정에 의한 측정으로 임의성이 개입될 수 있고 가설재 평가에 대한 명확한 규정이 없으며, 간접비 배부시 직접공사원가에 대한 범위가 제시되지 않았다는 등의 문제점을 제시하고 있었다.

<표 IV-6> 매출액 규모별 건설회계준칙 적용정도

구 분	모든부분에서적용	대부분 적용	조금적용	계
200억이상	-	2	-	2
100~200억미만	1	4	-	5
50~100억미만	-	10	1	11
20~50억미만	1	12	3	16
20억미만	1	7	3	11
합 계	3(6.7%)	35(77.8%)	7(15.5%)	45

<표 IV-6>는 실무에서 건설회계준칙을 어느정도 적용하는지 매출액 규모별로 분류하였는데 매출액 규모와 상관없이 대부분의 업체들이 건설회계준칙을 적용하는 것으로 나타났다. 그러나 조금 적용하고 있다고 응답한 수는 7명이 되며 이중 매출액 규모가 50억 이하인 업체가 6개사가 속함을 알 수 있으며 비외감법인으로서 까다로운 건설회계준칙을 적용하기 보다는 세법관련 업무정도의 회계실무 수준이라고 할 수 있다.

다음은 현재 수주를 하기 위해 최대 관심사가 되고 있는 P·Q심사 등에 관련한 회계처리 사항이다.

1999년 7월부터 실시되어온 P·Q심사제도는 부실공사가 국가적인 문제로 대두됨에 따라 정부에서는 시공업체 선정방법을 가격경쟁위주에서 능력경쟁위주로 전환, 우수한 시공업체를 선정, 공사의 품질을 확보하기 위하여 도입되어졌다. 또한 적격심사는 모든 경쟁입찰로 집행하는 시설공사에 대하여 낙찰예정자를 대상으로 당해 공사의 이행능력이 있는지의 여부를 심사하여 적정한 자를 낙찰자로 선정하는 제도이며 공사의 품질을 확보하기 위한 제도이다.⁷⁰⁾

P·Q심사는 정부 혹은 지방자치단체 발주 공사를 경쟁입찰시 각 업체의 경영상태, 시공경험, 기술능력 등을 평가하여 사전 입찰참가자격을 부여하는 제도로 일정규모이상의 국가계약법시행규칙에서 정한 공사를 대상으로 한다. 그리고 P·Q대상이외의 공사는 적격심사 기준을 적용하게 되는데 적격심사 또한 같은 항목을 평가기준으로 삼는다.

단지 P·Q심사와 적격심사가 다른점은 P·Q심사는 입찰전에 입찰참가자격을 부여하는 것이고, 적격심사는 입찰후 낙찰자를 결정하는 것이다. 따라서 공사수주시 입찰에서 낙찰이 되었다 하더라도 적격심사 기준에 미달이 된다면 낙찰자 대상에서 제외된다.

이러한 이유로서 P·Q심사 등의 평가구성항목중 절대적인 비중을 차지하는 경영상태는 각 건설업체의 중요한 관심사로 대두되고 있다.

여기서 P·Q심사 등과 관련 사항 분석을 살펴보면, P·Q심사 등과 관련하여 경영상태비율 등을 높이고 재무보고의 신뢰성을 높이기 위해서 외부

70) 대한건설협회, 「정부시설공사 계약제도 설명자료」, 1999. 6. p.7~p.17.

감사를 받은 업체는 27개업체(60%)가된다. 이들 회사들이 경영상태를 보다 좋게 나타내기 위해서 이용된 방법은 자본의 증자등 자본조정한 기업은 25개 업체이며 기업합병과 기업분할을 이용한 회사는 각 1개 회사씩 이 있다. 이중 자본금을 증자한 업체는 21개사로 가장 많으며 절대적으로 경영상태 비율을 높이기 위해 외부감사를 받은 것을 알 수 있다.

<표 IV-7> P·Q심사 등에 대비하여 회계감사의 여부

구 분	자본의증가	자본의감소	자본의 증 감	기업합병	기업분할	기타	계
받은적있다	21	2	2	1	1	3	30
받은적없다	-	-	-	-	-	15	15
합 계	21	2	2	1	1	18	45

또한 회계처리시 기업회계기준에 다소 위배되더라도 P·Q심사등의 비율을 맞추기 위해서 우선적으로 적용하는 업체도 33개사를 전체응답자의 73.3%에 이른다. 여기서 알수 있듯이 건설회사들이 공사수주를 위해서는 기업회계기준 보다도 P·Q심사등에 맞는 경영상태 비율을 더 중시하고 있는 점이다.

그러나 P·Q심사등의 비율보다 기업회계기준을 우선시 적용하는 업체는 3개사로 모두 외부감사대상법인이다. 이로써 외부감사대상법인이 비외부감사대상법인보다 기업회계기준을 우선 적용한다는 것을 나타내고 있다.

<표 IV-8> P·Q심사 등과 관련한 매출액 규모별 분석

구 분	200억이상	100~200	50~100	20~50	20억이하	계
기업회계 기준을 우선 적용	1(1)	1(1)	4(1)	1	2	9(3)
P·Q심사등의 기준을 우선적용	1(1)	2	7	15	8	33(1)
재무비율을 조정하지 않는다	-	1	-	-	1	2
기 타	-	1	-	-	-	1
합 계	2	5	11	16	11	45

* ()안의 수는 외부감사 대상법인

2) 수익인식관련 결과

우리나라 기업회계기준에는 공사기간의 장·단기를 구분하지 않고 공사 진행기준을 원칙으로 하고 있다.

그러나 실태조사 분석의 결과 장기계속공사를 공사완성기준에 의해 수익인식을 하는 업체는 4개사이며, 단기계속공사를 공사완성기준에 의해 수익인식을하는 업체는 26개사나 된다.

이중 50억 이상인 업체는 2개사이며 대체적으로 매출액 규모가 클수록 장·단기 계속공사에 공사진행률 기준에 의해 공사수익을 인식하고 있다.

<표 IV-9> 공사수익 인식기준 현황

구 분	진행기준	완성기준	혼 합	기타	계
장기계속공사	37 (18)	4 (0)	2	2	45
단기계속공사	18 (16)	26 (2)	1	-	45

※ ()의 수는 매출액 규모가 50억원 이상인 업체

단기계속공사를 완성기준에 의해 수익인식을 하는 것은 기업회계기준의 수익인식 기준에는 위배되나 세무회계상 아무런 제재를 받지 않기 때문이라고 볼 수 있다.

물론 장기계속공사를 완성기준에 의해 공사수익을 인식하게 되면 세무조정 대상이 되지만 단기계속공사일 경우 세법에서는 선택적용 가능하게 되어있으며 세무조정 대상이 되지않는 잇점이 있어 이런 결과가 도출된 것이라 볼 수 있다. 또한 공사수익인식을 공사건별로 진행기준과 완성기준을 병행해서 계산하는 응답자도 3개 업체에서 있었다. 이는 회계의 계속성이 원칙에도 어긋날 뿐만 아니라, 진행기준을 적용해야 함에도 불구하고 완성기준을 적용하는 것은 이런 차이로 말미암아 발생하는 공사수익의 증·감으로 이익유연화 혹은 이익조작을 가져올 수 있을 것이다.

공사진행률 적용시 산출되는 수익금액에 영향을 주는 것 중 하나가 공사 예정원가이다. 공사에정원가는 도급공사를 수행함에 있어 현재 발생된 공사 원가와 발생이 예상되는 공사원가의 합계금액을 말하며, 공사에정원가에 대

한 추정은 체계적이고 합리적으로 일관성 있게 이루어져야 한다고 건설회계준칙에서는 규정하고 있다. 이때 체계적이고 합리적으로 산출한다는 것은 전문적인 기술자가 실행예산에 입각하여 산출한 현행원가라 할 수 있다.

공사진행기준에 의해 공사수익을 계산하기 위한 공사에정원가의 적용을 살펴 본 결과 입찰후 작성된 실행예산에 입각하여 예정원가를 산출하는 업체는 응답자중 17개사로 41.46%에 불과하며, 매출액 규모별로 구분했을 때, 매출액 규모와는 상관이 없이 고루 분포되어 있다.

<표 IV-10> 규모별 공사에정원가의 적용방법

구 분	200억이상	100~200	50~100	20~50	20억이하	계
입찰시 추정(견적금액)액	1	1	2	4	2	10
입찰후 실행예산금액	-	2	5	6	4	17
표준원가 계산에 의한금액	1	1	3	5	-	10
공사건별 적절히 선택	-	1	1	-	2	4
합 계	2	5	11	15	8	41

그러나 여기서 특이한 사항은 건설공사원가는 표준설정이 어려워 개별원가 계산을 기본으로 하고 있음에도 불구하고 표준원가 계산을 적용하는 업체가 10개사가 있다.

한편 예정원가 산출 적용시 공사건별로 적절히 선택하여 적용하는 항목에도 4개사가 응답하였는데 그 이유는 공사수익을 과대(과소)계상하기위하여(1개사), 공사건별 내역이 작성되지 않아서(1개사), 실무적으로 편리하기 때문에(2개사) 선택적용을 한다고 응답하였다. 그리고 이들 응답업체는 모두 비외부감사법인에 해당한다.

공사예정원가의 산출은 매출액 규모와 상관없이 거의 모든 업체에서 현장 혹은 기술직에서 산출 한다고 응답하여(33개사) 가장 많았고, 기술직 관리직에서 모두 참여하여 예정원가를 산출하는 업체는 불과 11개사 밖에 되지 않고 있다.

예정원가 산출시 간접비 부분은 관리부서에서 산출하여야 보다 정확한

원가를 산출할 수 있음에도 불구하고 기술부서에서 산출한다면 보다 정확한 예정원가의 산출이 어렵다고 볼 수 있다.

<표 IV-11> 규모별 예정원가 산출 부서

구 분	200억이상	100~200	50~100	20~50	20억이하	계
현장 또는 기술직에서 산출	2	4	10	11	6	33
관리직에서 산출	-	-	-	1	-	1
기술직 관리직 모두 참여	-	1	1	4	5	11
합 계	2	5	11	16	11	45

한편, 공사수행과정에서 공사에정금액의 변동요인을 적용하는 회사는 36개사(80%)로 이부분에 대해서는 거의 모든 회사가 건설회계준칙을 준용하고 있음을 알 수 있다.

공사진행률 적용시 공사진행률의 산출방법은 기업회계기준에서나 세법에서 똑같이 공사원가법 적용을 원칙으로 하고 있는데, 분석결과 공사원가법을 적용하는 응답자는 33명으로 전체 80.5%를 차지하고 있으며, 4개사는 완성기준에 의해서 공사수익을 인식하고 있기 때문에 진행률 산출방법을 적용하지 않고 있다.

<표 IV-12> 공사진행률 산출방법에 대한 분석

구분	공사원가법	투하노력법	완성단위법	기성고증명	계
응답자수	33	5	3	-	41
구성비율	80.5%	12.2%	7.3%	-	100%

그러나 발주자에게 공사대금청구시 기성고의 산출은 공사관련 기술부서에서 공사완성작업량의 비율로 산출한다고 응답한 업체는 42개사로, 공사수익 인식시 적용방법과 공사원가 청구시 기성고산출 적용방법을 달리하고 있음을 알 수 있다. 따라서 본사 회계부서에서 공사수익 산출시 적용방법과 기술부서에서 기성고 청구시 적용방법이 달라 이중으로 수익을 인식하는 결과

가 된다.

3) 비용인식관련 결과

비용인식 관련사항에 대해서는 가설재 및 공사손실충당금의 설정, 간접비 배부를 중심으로 조사를 실시하였다.

먼저 건설공사에 투입되는 가설재 관련 회계처리는 응답자의 60%(27개사)가 채고자산 계상후 감모손은 공사원가에 산입한다고 했으며, 현장투입시 공사원가 계상하는 업체가 12개사가 된다. 이는 가설재 회계처리에 대한 복잡성과 감모손실 계상에 대한 명확한 규정이 없어 전액 발생시 원가에 산입한다고 볼 수 있다. 이런 회계처리로 말미암아 공사초기에 원가 투입량이 많이 발생하게 되어 이 또한 공사수익에 영향을 미치게 된다.

<표 IV-13> 가설재 회계처리에 대한 분석

내 용	응답자수	구성비율
채고자산 계상, 감모손은 공사원가 산입	27	60.0%
현장투입가설재는 전액 당해 공사원가 산입	12	26.7%
고정자산 계상후 감가상각비는 일반관리비	2	4.4%
고정자산 계상후 감가상각비는 공사원가	3	6.7%
기 타	1	2.2%
합 계	45	100%

또한 공사손실이 예상되는 경우 공사손실충당금의 설정 여부에서 32개사(71.1%)가 공사손실충당금을 설정하지 않고 공사 완료시점에서 손실로 처리하는 것으로 나타났다.

건설회계준칙에서는 공사손실 발생이 분명한 경우는 예상되는 총 손실액을 공사손실충당금계정에 계상하고 이에 상당하는 공사손실충당금전입액을 당기의 비용으로 처리하여야 한다고 규정하고 있다. 그러나 이를 준용하는 회사는 4개에 지나지 않으며 오히려 대부분의 회사가 공사손실충당금을 설정하지 않고 완료시 손실로 처리하는 것으로 나타났다.

<표 IV-14> 공사손실이 예상되는 경우의 회계처리

회 계 처 리 방 법	응답자수	비율
공사손실충당금 설정, 당기비용처리	4	8.9%
공사손실충당금 설정치않고 공사완료시 손실	32	71.1%
위 ①,② 항을 선택 적용	6	13.3%
기 타	3	6.7%
합 계	45	100%

예상손실을 보수주의적 관점에서 조기에 계상 하는 것은 수익·비용 대용의 원칙에 맞지 않을 뿐만 아니라 세무회계상 손금불산입 대상항목으로 공사손실충당금 설정의 규정은 삭제되어야 하며, 실태분석 결과에도 71.1%가 공사손실충당금을 설정하지 않고 완료시점에서 손실로 처리하는 것으로 나타났다.

노무비 및 외주비와 관련한 회계처리 실태를 살펴보면, 회사 직영공사 일용노무자의 임금을 직접노무비로 계상하는 업체가 25개사로 가장 많고, 전문건설업과 하도급계약을 체결한 공사비를 외주비로 처리하는 회사가 28개사가 된다. 그러나 사실상 무면허업자(폼페기)가 시공하는 공종도 외주비에 포함된다. 그러나 이런 계약 형태는 건설업법에 위반되므로 일반적으로 위장직영 처리하여 노무비로 변칙 처리를 하고 있는 실정이다.

<표 IV-15> 노무비 및 외주비의 구성 분석

구 분	내 용	응답자수	구성비율
직접 노무비	직영공사 일용노무자	25	55.6%
	위 1항 및 무면허업자	14	31.1%
	위 1항 및 외주비의 노무비	4	8.9%
	1, 2, 3항 모두	2	4.4%
외주비	전문건설업 하도급 계약분	28	62.2%
	위1항과 무면허업자와의 계약	13	28.9%
	직접시공하지 않은 모든공종	3	6.7%
	기 타	1	2.2%
계		45	100%

이외에 간접비에 대한 회계처리를 분석한 결과 입찰, 견적서 작성 및 중개수수료는 가설공사의 직접적인 원가라 할 수 없다. 그러나 해당 공사와 관련하여 발생한 비용이므로 해당공사의 비용에 계상되어야 한다. 물론 수주가 되지 않았을 경우에는 원가에 산입할 수 없다. 건설회계준칙에서는 이와 관련하여 거액의 수주비용이 발생하였을 경우 이연자산으로 처리할 것을 규정화 하고 있다. 그러나 기업회계기준이 개정되면서 이연자산의 항목은 모두 삭제되었다. 그리고 실태분석의 결과 건설회계준칙을 따라 이연자산으로 계상한 응답자는 1개사에 불과하여 건설회계준칙은 선급비용의 이연자산 처리를 지양하는 회계이론적 관점과 실무적 편의라는 관점에서 문제가 있음을 표방하고 있다.

공무원가 구성의 하나인 간접비의 배부기준을 살펴보면, 건설회계준칙에서 원칙으로 하고있는 직접공사비 기준으로 배부한다고 응답한 업체는 20개사가 선택하였다.

<표IV-16> 간접비에 대한 회계처리 분석

구 분	내 용	응답자수	비율
입찰견적작성 및중개수수료의 회계처리	공무원가에 투입	4	8.9%
	판매관리비 계상	13	28.9%
	수주전 관리비 수주후 공무원가	27	60.0%
	수주전 관리비 수주후 이연자산	1	2.2%
현장 간접비 해당금액	현장경비(현장사무실경비포함)	23	51.1%
	현장경비 및 관련 본사경비 배부액	16	35.6%
	현장관련 본사관리비 배부액	5	11.1%
	무응답	1	2.2%
간접비 배부기준	직접 노무비 기준	10	22.2%
	직접 작업시간의 가중치	2	4.4%
	직접 공사비기준	20	44.5%
	활동기준을 원용	10	22.2%
	무응답 혹은 수입금액기준	3	6.7%
계		45	100%

간접비란 공사현장과 직접적인 관련이 없지만 현장 관련 비용이나, 뚜렷한 한 현장에 투입된 원가가 아니라 중복 현장에 투입된 원가 등을 말한다. 따라서 간접비 배부시, 배부되는 현장과 관련이 없는 공사현장에는 배부해서는 안된다. 그러나 건설회계준칙에서 규정하는 공사직접비 기준으로 일괄 배부했을 경우에는 관련없는 현장에 간접비가 배부될 수 있다. 따라서 활동기준별로 원가동인을 설정하여 배부한다면 이러한 단점을 배제할 수 있을 것이다.

4) 실태분석의 결과 도출된 문제점

설문조사를 바탕으로 제주지역 일반건설업체의 건설회계준칙의 사용실태와 일반적인 회계처리 상태를 살펴보면,

첫째, 기업회계기준에서는 공사의 장·단기 구분 없이 진행기준을 적용할 것을 원칙으로 하고 있다. 그러나 분석결과를 살펴보면 단기공사인 경우 완성기준을 적용하는 업체가 진행기준을 적용하는 업체보다 많다.

이는 기업회계기준과는 달리 세법에는 공사진행기준, 완성기준 둘 중 선택적용이 가능하게 되어있어 세무조정을 하지 않아도 되기 때문에 세무신고의 편의를 위한 것으로 사료된다. 기업의 기장 비용을 줄이고 재무보고의 건전화를 위해서 세법상 선택적용규정을 기업회계기준과 통일을 기하여야 한다. 또한 공사건별로 진행기준과 완성기준을 병행하여 적용한다는 응답자도 있었는데, 이는 회계의 계속성의 원칙에도 위배될 뿐만 아니라 이로써, 이익유연화 혹은 이익조작을 가져올 수도 있다.

둘째, 공사진행률 산출요소인 공사에정원가에 대한 명확한 규정이 없어 각 업체마다 제각기 다른 예정원가를 적용하고 있다. 그 중에서는 공사수익을 과대(과소) 계상하기 위해 공사건별로 적절히 선택한다고 응답한 업체도 있다. 이 또한 건설회계준칙의 규정이 명확하지 않아 실무적용상 혼란을 초래한 결과라 할 수 있다.

셋째, 실태분석결과 공사진행기준 적용시 공사진행률을 공사원가법에 의해서 산출하는 업체가 대다수를 차지한다. 그러나 발주자에게 공사대금 청구시 기성고의 산출은 공사관련 기술부에서 완성단위법에 의해 산출한다는

업체가 90%이상이 된다. 이는 공사수의 인식방법과 대금 청구를 위한 기성고 산출방법을 달리하고 있음을 알려준다. 즉, 동 회사에서 공사수의 산출시 적용방법과 기성고 청구시 적용방법이 달라 업무의 이중부담과 복잡성을 가중시키는 요인이라 하겠다.

넷째, 예정원가 산출시 공사직접비 관련은 관련 기술자가 산출하고 간접경비와 관련된 것은 관리직원이 산출해야 보다 예정원가에 대한 정확성을 가질 수 있다. 그러나 실태분석 결과 대다수의 응답자가 예정원가는 현장 혹은 기술부에서 산출한다고 응답하여 예정원가 산정이 불합리성을 나타내고 있다.

다섯째, 기업회계기준에서는 공사와 관련하여 설치되었다가 공사가 끝나면 철거되는 가설재는 재고자산에 계상하여 적절한 방법으로 감모손을 계상하여 이를 공사원가에 산입 하도록하고 있다.

그러나 가설재가 발생하였을 때 전액 해당 공사원가에 투입한다고 응답한 업체 12개사나 되어 공사초기에 비용이 과대 계상하고 있음을 나타내고 있다.

여섯째, 직접노무비와 외주비를 구분하지 않고 있다. 즉 변칙적인 위장직영으로 사실상 외주비에 설정되어야함에도 불구하고 직접노무비 혹은 재료비에 계상되어 계정과목상 금액에 혼돈을 가져오게 한다.

마지막으로 제주지역 일반건설업체는 P·Q심사등과 관련하여 상당히 심각한 반응을 보이고 있다. 기업회계기준보다는 P·Q심사등의 경영상태 비율을 우선하여 재무비율등을 조정하는 것으로 나타났다. P·Q심사등과 관련한 기업형태별 분석에서 살펴보면, 33개사가 매출액 규모와는 상관없이 P·Q심사등의 비율적용을 우선으로 하여 회계처리를 하고 있는 것으로 나타났다.

회계란 정보이용자가 합리적인 판단이나 경제적인 의사결정을 하는데 필요한 재무적 정보를 식별, 측정, 전달해주는 하나의 과정으로서 회계정보이용자의 욕구충족을 위해 정확한 정보를 전달하는데 있다.

그러나 이와 같이 P·Q심사등의 이유로 기업회계기준보다 평가비율에 초점을 맞추어 회계처리를 한다면 그 결과 나타나는 재무제표로 정보이용자에게 정확한 정보를 전달해 주지 못할뿐만 아니라 그렇게 작성된 재무제표

로 경영상태를 평가한다해도 왜곡된 결과만이 도출될 따름이다.

2. 개선방안

1) 건설공사 수익인식 관련 사항

(1) 건설공사 수익인식기준의 통일성

건설공사 수익인식에 있어서 진행기준에 의해서 수익인식 하도록 각 규정을 통일화 해야한다.

이론적으로 각 규정의 불일치에 의한 이익조작 및 이익유연화의 문제점을 제시했을 뿐만 아니라 실태분석의 결과 또한 규정상의 불일치로 인한 수익인식 방법의 적용이 제각기 다르게 나타났다.

따라서 건설공사의 당기의 영업성과를 측정하는 방법은 투입된 공사원가에 비례하여 인식하는 진행기준을 적용하여야 할 것이며, 특히 세법에서도 장·단기 구분 없이 진행기준을 적용하는 것으로 개선되어야 할 것이다.

(2) 공사예정원가의 명확성

건설공사 수익을 인식할 때 진행기준을 적용하기 위해서는 진행기준 산출시 필수요소인 공사예정원가에 대한 규정이 명확해야한다.

현행 규정에서처럼 원론적인 이론으로 나열한다면 예정원가의 적용은 실태분석의 결과처럼 제각기 다른 원가를 적용하게 된다.

이론적으로 나열한 객관적이고 명확한 공사예정원가의 산출을 위해서는 '실행예산 지침서'가 작성되어 이를 준용해야 할 것이다.

물론 실행예산 지침서의 규정 또한 명확해야 하며 공학적인 용어와 회계학적인 용어의 통일성을 기해서 작성되어야 한다.

2) 비용인식 관련 사항

(1) 공사손실충당금의 삭제

공사수익을 인식함에 있어 공사완성기준이나 공사진행기준중 어느것을 적용하든 공사와 관련하여 공사손실이 발생이 분명한 경우에는 예상되는 손실액을 공사손실충당금 계정에 계상하고 이에 상당하는 공사손실충당금 전입액을 당기의 비용으로 처리해야 한다 라고 건설회계준칙에서는 규정하고 있으나 여기서 합리적 추정 및 예상되는 손실액에 대한 명확한 규정이 없다. 따라서 회사규모등을 고려하여 사회통념에 비추어 보아 정보이용자의 의사결정에 영향을 미치는 정도 개념으로 해석할 수 있는데, 이는 자의적인 해석에 지나지 않는다. 즉 회계담당자의 예상 손실액 결정에 의해 미래의 예상 손실을 현재시점에서 인식하거나 미래 시점에서 인식시킬수 있으므로 이익조작의 가능성을 제공할 수 있다.

또한 사실상 실무에서는 외부정보이용자의 투자기피등으로 공사손실충당금을 설정하지 않고 있으며, 공사손실충당금전입액은 세무상으로도 손금불산입 항목에 해당된다.

무엇보다도 충당금 설정은 수익·비용 대응의 원칙에 맞지 않는다. 따라서 공사손실충당금의 규정은 삭제하거나, 합리적 추정 및 금액 산출에 대한 명확한 규정이 있어야 할 것이다.

(2) 이연수주비의 삭제

건설회계준칙에서는 수주와 관련된 수주비 발생시 판매비용으로 처리하거나 이연수주비 계상후 상각처리 하게 되었다. 이연자산으로 계상할 경우는 공사계약이 체결되거나, 계약된 공사와 직접적인 관련이 있으며, 도급액의 3/100을 초과하는 거액일 것으로 규정하고 있다.

물론 수주비는 공사에 직접적으로 투입되는 원가요소는 아니다. 하지만 공사와 관련하여 발생한 비용임에 틀림 없다. 따라서 공사계약 체결의 유무에 따라 판단되어야 할 사항이라 할 수 있다. 즉 공사계약이 체결되었을 경우에는 공사원가에 산입하며, 그렇지 않았을 경우에는 판매비와 관리비에 계상하여야 할 것이다.

더구나 기업회계기준이 개정되면서 이연자산을 사실상 허용하지 않는 추세이다.

따라서 기업회계기준의 하위 준칙인 건설회계준칙에 규정된 수주비의 이연자산 계상에 관련된 사항 또한 삭제되어야 할 것이다.

(3) 간접비 배부시 활동기준 적용

공무원가 구성은 직접공사비와 간접공사비로 대별된다.

직접공사비는 투입된 원가를 요소별로 분류하지만 간접비는 배부의 단계를 거친후 요소별로 배분된다. 이러한 간접비는 배부방법에 따라 배부된 금액에 차이가 있으며 이로 말미암아 공무원가의 금액에도 영향을 미친다.

건설회계준칙에서는 간접비 배부시 직접공사비 기준으로 할 것을 규정으로 하고 있으나, 이 배부방법이 가장 적절한 방법이라고는 할 수 없다.

간접비 배부는 배부되는 공사현장과 직접·간접으로 관련이 있어야 하며 금액 또한 현장투입 비율에 근접한 금액이 배부되어야 한다. 그런 의미에서 직접공사비 혹은 노무비등을 기준으로 배부를 한다면 이러한 요구사항을 충분히 충족시킬 수 없다.

따라서 주요 원가요인별 배부방식을 기본사고로 하여 당해 건설업체의 목적에 따라 하나 또는 그이상의 원가동인을 선정하여 기업에 적합한 방식으로 간접비를 배부하는 활동기준별 원가 계산을 할 수 있다.

이러한 활동기준에 입각한 간접비 배부방식을 사용함으로써 단순한 공사원가 계산뿐만 아니라 원가절감의 목적도 달성 할 수 있다.

V. 결 론 및 요약

본 연구는 건설공사에 있어서 수익·비용의 인식에 대한 이론적 배경을 검토하고, 이를 바탕으로 실제 실무적으로 이루어지는 건설업회계 처리실태를 분석·정리하여 현행 기업회계기준 및 세법, 건설회계준칙에서 규정하고

있는 수익·비용 인식에 관하여 개선하여야 할 객관적인 기준을 제시하는데 그 목적을 두고있다

이와 관련하여 각종 규정에 대한 이론적 연구 및 제주지역 일반건설업 면허를 보유한 건설회사에 대해 실태조사를 실시·분석한 결과 다음과같은 문제점이 도출되었다. 이러한 문제점들에 대한 개선방안은 다음과 같다.

첫째, 공사수익 인식할 때 진행기준을 적용한다.

현행 장·단기 공사를 구분하여 단기공사인 경우 진행기준, 완성기준을 병행 채택할 수 있는 세법의 규정을 기업회계기준과 동일하게 진행기준으로 해야 할 것으로 개선해야한다.

둘째, 예정원가 산출 규정을 명확화 한다.

건설공사 수익인식 할 때 진행기준을 적용하기 위해서는 예정원가가 필요한데, 체계적이고 합리적인 예정원가 산출을 위해, 그리고 산출된 예정원가의 신뢰도를 높이기 위해서는 현재 실무적으로 사용하고 있는 실행예산의 지침이 되는 '실행예산 지침서'를 규정 명문화하여 예정원가 산출을 객관화하도록 해야 한다.

셋째, 동일회사에서 진행률에 의한 공사수익 인식시, 재무회계목적의 공사원가법 적용과 발주자에 대한 통보 및 기성고 청구시 사용되는 완성단위법이 동시에 적용되고 있는 실정이다. 업무의 이중처리를 배제시키기 위해서 실무적으로도 동시 적용할 수 있는 방법을 모색해야 할 것이다.

넷째, 공사손실 충당금을 삭제해야 한다.

예상되는 손실액에 대한 명확한 규정이 없고 외부정보이용자의 투자기피등을 이유로 실무적으로 이용되지 않으며, 또한 수익·비용 대응의 원칙에 맞지 않는 공사손실충당금의 규정은 삭제되어야 한다.

다섯째, 이연수주비를 삭제해야 한다.

수주와 관련하여 발생한 비용은 수주가 되었을 경우에는 원가에 산입하고 수주가 되지 않았을 경우는 판매비와 관리비에 계상하며, 건설회계준칙에서도 기업회계기준의 규정을 적용하여 이연자산 관련부분을 삭제하여야 한다.

여섯째, 간접비 배부시 활동기준을 적용한다.

건설공사의 간접비 배부시 당해 기업의 실정을 고려하고 원가배부의 목

적과 그에 따른 비용·효익을 분석하여 활동기준을 원용하여 적용하여야한다.

본 연구의 한계점 및 향후 과제는 다음과 같다.

첫째, 이론 및 문헌연구와 관련하여 건설공사와 관련 회계처리에 대한 문헌의 부족과 선행연구에 대한 자료의 부족을 들 수 있고, 실제 공학적용어와 기술용법의 대한 지식의 부족으로 회계처리상 나타날 수 있는 오류를 들 수 있다

둘째, 조사연구에 있어서는 건설업은 소규모의 전문건설업에서 대형 종합건설업에 이르기까지 그 규모면이나 종류면에서 다양함에도 불구하고 실태 분석의 대상을 제주지역의 일반건설업을 국한시키다 보니 표본기업이 적어 건설업 회계의 일반화에 한계점을 갖고 있다.

셋째, 연구의 중심을 도급공사의 수익·비용 인식에 초점을 맞추다보니 자체공사의 주택 혹은 상가의 분양수익, 임대수익 등의 건설업의 다른 종목의 회계에 대해서는 연구가 이루어지지 않았다.

넷째, 최근 정부 및 지방자치단체에서 발주하는 대형공사에 대한 공동도급관련 연구나, 현재 육지부에서 활발히 이뤄지고 있는 재개발 재건축에 대한 연구가 이루어지지 않았다. 그리고 종류나 수량이 다양함에도 불구하고 일률적으로 재고자산 항목에 분류하고 있는 가설재 평가에 대한 연구가 이루어지지 않았다.

다섯째, 도급공사를 시행하는데 있어 각종 계약과 관련된 회계처리 및 기성금 청구와 세무회계와의 관련, 하도급 청구대금의 지급과 관련된 회계처리 및 세무사항과의 관련 등 건설업 전체적인 세법 및 각종 규정 등과의 관련에 대해 연구가 이뤄지고 있지 않다.

마지막으로 본 논문에서 개선방향을 제시하지 못한, 동일회사에서 진행률에 의한 수익인식시 재무회계목적으로 산출하는 공사원가법의 적용과 발주자보고 및 기성청구 목적의 기술부서에서 산출하는 완성단위법이 적용되고 있어 이중으로 계산하고 있다. 이에 기술적인 측면과 회계적인 측면에서 서로 근접한 방법으로 수익인식방법을 적용할 수 있는 통일된 진행률 계산방법을 제시하지 못 하였는데, 이와 관련해서는 전술한 연구의 과제들과 더불어 추가적인 연구와 조사가 필요하다고 하겠다.

참 고 문 헌

1. 국 내 문 헌

- 고철수, “濟州地域 建設業 會計에 관한 研究”, 濟州大學校 大學院, 碩士學位論文, 1994.
- 권수영·이재경, 「중급재무회계」, 박영사, 1999.
- 권수영, 「중급재무회계」, 박영사, 2000.
- 권용찬, 「건설업회계와세무」, 조세통람사, 1994.
- 金起德, “建設工事 收益·費用의 認識과 測定에 관한 研究”, 弘益大學校 大學院, 博士學位論文, 1996.
- _____, 「건설업회계학」, 삼일회계법인, 1999.
- 金炳昊, “우리나라 건설업에 관한 회계기준의 문제점과 개선방안” 회계저널, 제3호 1995. 6.
- 김순기·이건영, 「한국의 원가관리」, 홍문사, 1995.
- 김인호, 「건설경영」, 21세기북스, 1996.
- 金正權, “收益과 費用의 對應에 관한 小考”, 慶尙大學校 大學院, 碩士學位論文, 1987.
- 나종길, “이익조작에 대한 경영자보상가설과 이익유연화가설의 비교”, 회계학연구, 제21권 제4호. 1996. 12.
- 羅種紹, “건설업 가설채 회계처리의 합리화 방안”, 전남대학교 경영대학원 석사학위논문, 1996.
- 대한건설회계연구원, 「월간 건설회계」, 1995. 11.
- _____, 「계간 건설회계」, 1996. 5·7.
- 대한건설협회, 「1997년도 건설업 경영분석」, 1998.
- _____, 「1998년도 건설업 경영분석」, 1999.
- _____, 「정부시설공사 계약제도 설명자료」, 1999. 6.
- _____, 「시장개방과 건설산업」, 1994. 3.
- _____, 「건설산업기본법」, 1999.

- 대한건설협회, 「예산회계법」, 1999.
- 朴正熙, “建設工事의 收益認識에 관한 研究”, 檀國大學校 經營大學院, 碩士學位論文, 1994.
- 宋漢哲, “建設收益의 認識基準에 관한 研究”, 弘益大學校 稅務大學院, 碩士學位論文, 1996.
- 宋寅萬·尹淳哲, 「中級財務會計」, 新英社, 1998.
- 申洪哲, 「管理會計의 革新」, 經文社, 1995.
- 月刊經理社, 「月刊經理」, 1997. 11.
- 오태석, “건설업의 수익 및 비용의 인식과 측정에 관한 연구”, 배제대학교 대학원, 석사학위논문, 1999.
- 이순룡, 「생산관리론」, 법문사, 1998.
- 이오성, “회계이익 조정에 관한 실증적 연구”, 서울대학교 대학원, 석사학위논문, 1998.
- 李正浩, 「財務會計論」, 經文社, 1997.
- 李政煥, “建設業 原價計算의 問題點과 改善方案”, 慶北大學校 經營大學院, 碩士學位論文, 1995.
- 정종암, 「현대재무회계이론」, 박영사, 2000.
- 조성운, “우리나라 건설업에 관한 회계기준의 문제점과 개선방안에 대하여” 회계저널 제3호, 1995. 6.
- 삼일회계법인, 「租稅法典」, 1998.
- _____ , 「租稅法典」, 1999.
- _____ , 「租稅法典」, 2000.
- 중권관리위원회, (구)기업회계기준, 1998.
- _____ , 건설업회계처리기준, 1998.
- 중권선물위원회, 기업회계기준, 1999.
- _____ , 기업회계기준에 관한 예규, 1993.
- _____ , 건설업회계처리준칙, 1999.
- 최승규, 「공사관리」, 건설관리개발원, 1995.
- 한국건설산업연구원, 「IMF시대의 건설산업 ; 영향과 대응방안」, 1997. 12.
- 한국은행제주지점, 「제주지역 건설업 현황과 과제」, 1996. 10.

- 한창희, “건설회사의 수익인식에 관한 실태연구”, 서강대학교 대학원, 석사 학위논문, 1995.
- 咸麟範, 「建設業經理와 實務」, 稅務通信社, 1997.
- 韓國公認會計士會, 「會計便覽」, 1999.

2. 외 국 문 헌

- AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966.
- _____, , 1957*Accounting & Reporting Standard for Corporate Financial Statements*, 1957.
- _____, *Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements*, 1979.
- AICPA, *Accounting for Performance of Construction Type and Certain Production Type Contracts*, Statements of Position 81-1 New York ; 1981.
- _____, Sprouse, R. T. & Moonitz, *A Tentative Set of Broad Accounting Principle for Business Enterprises*, 1962.
- Cahan, S. F., " the effect of antitrust investigation on discretionary accruals : A refined test of the political-cost hypothesis." *The Accounting Review*. 67. January 1992.
- DeChow, P. M., "Accounting earnings and cash flows as measure of firm performance ; The role of accounting accruals", *Journal of Accounting and Economics* 18, 1994.
- FASB, *Elements of Financial Statement of Business Enterprises*, SFAC, NO.3. : 1980.
- IASC, *International Accounting standard 11, Accounting for Construction Contract*, 1979.
- Kieso & Weygandt, *Intermediate Accounting*, John Wiley & Sons. Inc., 1996.

Standish, E. M. and Ung, Sweelom, "Corporate Signaling, Asset Revaluation and the Stook Prices of British Companies," *The Accounting Review*, October, 1982

Salmonson, R. F., *Basic Financial Accounting Theory*, Wadsworth publishing Co. Inc., 1969



ABSTRACT

A Study on the Recognition of Revenue and Expense in the Construction Projects

Young Ja, Kim

Department of Accounting

Graduate School of Business Administration

Cheju National University

Supervised by Professor Sang Bong Lee

The construction industry is an integrated industry with its unique characteristics of complexity and sophistication which takes a crucial role over other industries in the national economy. As construction business has its own natural characteristics including production based on an order, mobility of job site, etc, there are some particular characteristics in the construction accounting accordingly.

The purpose of this study is to suggest a rationalization on how to take the accounting from current Construction Accounting Standards related with the principle to the recognition of revenue and expense in construction contracts, the actual condition of construction accounting through the analysis and adjustment.

This study reference data is Financial Accounting Standard, Construction Accounting Standard, Tax Law, International Accounting Standard, and analyzes construction accounting using 45 sample construction companies in cheju-Do, which have a

general construction industry license.

The calculation method for percentage-of-completion shall be the followings, a basic of input method are cost-to-cost method, efforts-expended method and a basic of output method are value-added method, unit-of-work-performed method. While, in general the major contents of the construction cost are Material cost, labor cost, sub-contract cost, site administration cost and allocation of overheads cost.

The conclusion of this study can be summarized as follows,

First, when the Recognition of construction income, shall be applied by the percentage-of-completion method, in disconnection with long-term-contract or short-term-contract. It is the same stipulation in Financial Accounting Standards.

Second, it is necessary that appropriate and objective standard related with computation of estimated construction costs.

Third, it must be delete that the recorded ad deferred receiving order costs. Because of the recorded as deferred asset is deleted in Financial Accounting Standard.

Forth, it must be delete that the stipulated of reserves for loss on construction accounts.

At last, overheads cost shall be allocated based on activity-based costing

<부록>

건설공사 수익·비용 인식에 관한 실태조사표

안녕하십니까?

귀사와 귀하의 무궁한 발전을 기원합니다.

본 설문지는 석사논문의 작성을 목적으로 조사하는 것입니다.

최근 정부발주공사의 입찰참가자격사전심사제도(P·Q), 적격심사 및 각종 신용평가 등으로 건설업의 경영상태가 중요 관심으로 대두되고 있습니다.

건설업은 그 특성상 공사 수익이나 비용 인식기준(회계처리방법)이 매우 복잡하고 다양한 양상을 띠고 있기 때문에 어떤 기준을 선택하느냐에 따라 경영성과가 다르게 나타날 수 있습니다.

이에 본 설문조사는 제주도내 건설업체를 중심으로 하여 실제 공사수익과 비용을 어떤 기준에 의하여 인식하고 있는지 그 실태를 파악하고, 현행 「건설업회계처리준칙」상의 공사수익·비용 인식기준과의 비교를 통하여 그 개선 방안을 찾고자 하는데 목적을 두고 있습니다.

본 설문을 통하여 얻은 자료는 연구목적 이외에는 어떠한 목적으로도 사용되지 아니할 것을 약속드립니다.

2000 . 03 . 15.

지도교수 : 이 상 봉 교수

TEL : 754-3143

연구자 : 제주대학교 경영대학원

석사과정(회계학과)

김 영 자

E-mail : 0303ja@hitel.net

TEL : 748-3331

FAX : 747-3434

7) 귀하는 실무에서 현행 「건설업회계처리준칙」을 적용하고 있습니까?

- ① 모든 부분에서 적용하고 있다. —② 대부분 적용하고 있다.
- ③ 조금 적용하고 있다. —④ 거의 적용하지 않는다.
- ⑤ 전혀 적용하지 않는다.

8) 귀사는 1999사업년도에 입찰참가자격사전심사제도(P·Q)심사 및 적격 심사를 대비하여 회계감사를 받은적이 있습니까?

- ① 받은적이 있다 —② 받은적이 없다
- ③ P·Q심사 및 적격심사외에 다른 이유로 받았다
- ④ 기타()

9) 회계감사를 받았다면 어떤 이유에서 받게 되었습니까?

- ① 자본의 증가 —② 자본의 감소
- ③ 기업의 합병 —④ 기업의 분할
- ⑤ 기타()

10) 귀사는 P·Q심사 및 적격심사, 신용평가와 관련하여 어떻게 대처 하고 있습니까?

- ① P·Q심사등 보다는 기업회계기준에 위배되지 않도록 한다.
- ② 기업회계기준에 다소 위배되더라도 P·Q심사 등의 비율에 맞춘다.
- ③ 특별히 재무비율등을 조정하지 않는다.
- ④ 기타()

II. 수익인식 관련 사항

1) 귀사에서 공사수익을 인식할 때 어떠한 방법을 채택하고 있습니까?

구 분	공사 진행기준	공사 완성기준
① 장기 계속공사		
② 단기 계속공사		
③ 기 타	()	

2) 공사진행기준을 적용할 경우 공사진행율은 어떠한 방법을 적용하고 있습니까?

- ① 공사예정원가에 대한 실제공사비의 발생액비율(공사원가법)
- ② 공사예정소요량에 대한 실제투입량의 비율(투하노력법, 예: 작업

시간이나 작업일수의 비율)

- ③ 공사계약작업량에 대한 실제 완성작업량의 비율(완성단위법, 예: 기성공사의 면적이나, 물량의 비율로 산정)
- ④ 시공주 확인에 의한 기성실적증명(기성고증명)
- ⑤ 기타()

3) 공사진행기준에 의해 공사수익을 계산하기 위한 공사에정원가는 어떠한 금액을 적용하고 있습니까?

- ① 입찰시의 추정 공사에정액(견적금액)
- ② 입찰후 작성된 실행예산금액
- ③ 표준원가 계산에 의한 금액
- ④ ①, ②, ③중 공사건별로 적절히 선택하여 적용한다.
- ⑤ 기타()

4) 위 3)번 문항에서 ④번을 선택하셨다면, ④번을 적용하는 이유는 무엇입니까?

- ① 공사수익을 과대계상(혹은 과소계상)하기 위해서
- ② 공사건별로 내역서(혹은 실행예산서)가 작성되어 있지 않아서
- ③실무적으로 편리하므로
- ④기타()

5) 귀사의 공사에정원가(혹은 실행예산원가)는 누가 산출하고 있습니까?

- ① 현장 혹은 기술직에서 산출한다.
- ② 관리직(경리직 포함)에서 산출한다.
- ③ 기술직, 관리직 모두 참여해서 산출한다.
- ④ 외부 용역에 의존한다.
- ⑤ 기타()

6) 공사수행과정에서 공사에정금액 혹은 실행예산의 변동요인이 발생하는 경우 당해 공사 기간 중에 어떻게 적용하고 있습니까?

- ① 기존의 공사 예정금액을 계속적으로 적용한다.
- ② 변동요인을 적용한 수정된 공사에정원가를 적용한다.
- ③ 경우에 따라 다르게 적용한다.
- ④ 기타()

- 7) 귀사의 손익계산시 매출액의 공사수익은 어떻게 산출하고 있습니까?
 —① 현장 혹은 기술부에 산출한 기성고를 경리부에서도 실제적으로 그대로 적용하고 있다.
 —② 현장 기술부와는 별도로 경리부에서 산출하고 있다.
 —③ 현장 기술부에서 산출한 기성고를 참조하여 경리부에서 재 수정하여 산출하고 있다.
 —④ 기타()

- 8) 귀사가 발주자에 대해 공사대금 청구(기성금 혹은 공사원가청구)시 기성고는 어떻게 산출하고 있습니까?
 —① 공사관련 기술부에서 공사완성작업량의 비율(완성단위법)에 따라 산출한다.
 —② 경리부에서 실제공사비 발생액(공사원가법)에 따라 산출하고 있다.
 —③ 공사 예정소요량에 따라 산출한다.
 —④ 기타 ()

Ⅲ. 비 용 인 식 관 련 사 항

- 1) 건설공사에 투입되는 가설재의 회계처리는 어떻게 하고 있습니까?
 —① 재고자산으로 계상했다가 결산기에는 감모손을 계상하여 공사원가에 산입한다.
 —② 현장투입 가설재는 전액 당해 공사원가에 산입한다.
 —③ 고정자산 계상후 감가상각을 하여 일반관리비 처리한다.
 —④ 고정자산 계상후 감가상각을 하여 공사원가에 산입한다
 —⑤ 기타()

- 2) 귀사의 직접노무비(임금)는 다음 중 어느것에 해당합니까?
 —① 회사 직영공사 일용노무자의 임금
 —② 위 ①항 및 무면허업자(폼떼기)가 공사한 금액
 —③ 위 ①항 및 외주비의 노무비 항목을 포함한 금액
 —④ 위 ①항, ②항, ③항 모두 포함한 금액
 —⑤ 기타()

3) 귀사의 외주비는 다음 중 어느것에 해당합니까?

- ① 전문건설업 면허를 보유한 업체와 하도급 계약을 체결한 공사비
- ② 위 ①항 및 면허를 보유하지 않더라도 약정 계약을 체결한 공사비
- ③ 회사에서 직접 시공하지 않는 모든 공종의 공사비
- ④ 기타()

4) 귀사는 공사에정원가(혹은 실행예산서)상 거액의 공사손실이 예상 되는 경우 어떻게 회계처리를 하고 있습니까?

- ① 공사손실충당금을 설정하고 공사손실충당금전입액은 당기 비용 처리한다.
- ② 공사손실충당금 설정을 하지 않고 공사 완료 시점에서 손실로 처리한다.
- ③ 재무제표 상황에 따라 ①항 또는 ②항을 선택 적용한다.
- ④ 기타()

5) 입찰, 견적서 작성 및 중개수수료 등 수주 및 기타 판매활동에 수반 하여 발생한 경비는 어떻게 회계처리하고 있습니까?

- ① 전부 공사간접비로 처리한다.(공사원가)
- ② 전부 판매비와 관리비로 처리한다.
- ③ 수주가 되기 전에는 판매비와 관리비로, 수주 후에는 공사원가로 처리한다.
- ④ 수주가 되기 전에는 판매비와 관리비로, 수주 후에는 이연자산 처리후 상각하여 비용처리한다.

6) 귀사의 현장 간접비는 어느것에 해당합니까?

- ① 현장경비(현장사무실 경비를 포함한 금액)
- ② 현장경비 및 현장과 관련된 본사 관리비 배부액으로 처리한다.
- ③ 현장과 관련된 본사 관리비 배부액으로 처리한다.
- ④ 기타()

7) 귀사의 건설공사 간접비는 어떠한 배부기준을 사용하고 있습니까?

- ① 직접 노무비 기준
- ② 직접 작업시간의 가중치
- ③ 직접 공사비 기준
- ④ 활동기준을 원용

8) 현행 「건설업회계처리준칙」이 실무적 관점에서 문제점이나 개선방안이 있으면 기입하여 주십시오.

문제점	①
	②
	③
개선방안	①
	②
	③

기타 본 조사에 대한 의견이나 문의사항이 있으면 기입하여 주십시오.
()



또한 조사결과를 필요로 하는 귀 업체께서는 아래 조사표 작성자란에 기입해 주시면 조사결과 보고서를 우송해 드리겠습니다.

회사(법인)명			
주소	(우 : -)		
작성 자	부서 및 지위		부서: 지위:
	성명		전화번호
			팩스

설문에 응해주셔서 감사합니다.