
碩士學位論文

濟州地域 建設業 會計에 관한 研究

濟州大學校 大學院

經營學科



제주대학교 중앙도서관
JEJU NATIONAL UNIVERSITY LIBRARY

高 徹 守

1994年 6月 日

濟州地域 建設業 會計에 관한 研究

指導教授 高 富 彦

高 徹 守

이 論文을 經營學 碩士學位 論文으로 提出함

1994年 6月 日

고철수의 經營學 碩士學位 論文을 認准함

審查委員長

委 員

委 員

員

員

濟州大學校 大學院

1994年 6月

**A Research Study on The Accounting of
The Construction Industry in Cheju**

Cheol-Soo, Ko

(Supervised by Professor Bu-Eon, Ko)

A THESIS SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT
OF THE REQUIREMENTS FOR THE DEGREE OF
MASTER OF BUSINESS ADMINISTRATION

DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION
GRADUATE SCHOOL
CHEJU NATIONAL UNIVERSITY

1994

目 次

I. 序論	1
1. 研究의 目的	1
2. 研究의 方法 및 範圍	2
II. 建設業 會計處理의 理論的 背景	3
1. 建設業 會計의 特性	3
2. 建設業의 收益 및 費用認識과 測定에 관한 理論的 背景	9
III. 濟州地域 建設業 會計處理 實態 및 選好度 分析	38
1. 우리나라 建設業體 現況	38
2. 濟州地域 建設業體 現況	39
3. 研究標本의 特性 및 分析方法	41
4. 建設業 會計處理 實態 分析	42
5. 建設業 會計處理 方式에 대한 會計關係者의 選好度 分析	51
6. 事例分析 : S株式會社의 會計處理 實態를 중심으로	58
IV. 濟州地域 建設業 會計處理 方式의 差異分析	62
1. 收益認識 會計處理 方式의 差異分析	62
2. 費用認識 會計處理 方式의 差異分析	65
3. 收益 費用認識 會計處理 方式의 綜合的 差異分析	69
V. 濟州地域 建設業 會計處理 方式의 改善方向	75
1. 收益認識 會計處理 方式의 改善方向	75
2. 費用認識 會計處理 方式의 改善方向	76
VI. 結言	78
參考文獻	81
英文要約	83
<부록> 設問紙	86

表目次

[丑 1] 國內建設業 免許現況	38
[丑 2] 全國 地域別 建設業 免許 分布 現況	39
[丑 3] 濟州地域 建設業 免許現況	40
[丑 4] 年度別 工事 受注現況	40
[丑 5] '93 建設工事 受注實績	41
[丑 6] 設問紙의 構成	41
[丑 7] 人口統計의 分析	43
[丑 8] 工事既成金額 計算方法	43
[丑 9] 工事進行基準 計算方法	44
[丑10] 總工事豫定價額 算定 및 總工事豫定價額 變更要因	45
[丑11] 工事完成 基準時 收益認識時期	45
[丑12] 自體工事 施工時 工事既成金額 計算方法	46
[丑13] 受注活動 關聯經費 會計處理	47
[丑14] 工事契約前 發生한 費用 會計處理方法	47
[丑15] 工事의 一部再都給時 工事費用 會計處理方法	48
[丑16] 現場一般剩餘資材 評價處理	48
[丑17] 瑕疵補修充當金 設定	49
[丑18] 建設用裝備 減價償却費 處理	50
[丑19] 建設工事に 換入된 假設材 評價와 會計處理	50
[丑20] 都給工事 豫想原價 計算時 工事損失豫想 會計處理	51
[丑21] 建設既成金額 計算方法	51
[丑22] 工事進行基準 計算方法	52
[丑23] 總工事豫定價額 算定 및 總工事豫定價額 變更要因	52
[丑24] 工事完成基準時 收益認識時期	53

[丑25]	自體工事施工時 工事既成金額 計算方法	54
[丑26]	受注活動 關聯經費 會計處理	54
[丑27]	工事契約前 發生한 費用 會計處理	55
[丑28]	工事一部 再都給時 工事費用 會計處理	55
[丑29]	現場一般 剩餘資材 評價處理	56
[丑30]	瑕疵補修充當金 設定	56
[丑31]	建設用裝備 減價償却費 處理	57
[丑32]	建設工事に 換入된 假設材評價와 會計處理	57
[丑33]	都給公私 豫想原價 計算時 工事損失豫想 會計處理	58
[丑34]	工事原價 計算節次	59
[丑35]	都給金額	59
[丑36]	工事原價 節次에 따라 集計된 工事原價	60
[丑37]	工事收益과 工事原價의 對應에 의한 工事收益	60
[丑38]	工事進行基準 計算方法의 差異	62
[丑39]	總工事豫定價額 選定 및 總工事豫定價額 變更要因의 差異	63
[丑40]	工事完成基準時 收益認識時期의 差異	64
[丑41]	自體工事施工時 工事既成金額 計算方法의 差異	65
[丑42]	工事契約前 發生한 費用 會計處理方法의 差異	65
[丑43]	現場一般 剩餘資材 評價處理의 差異	66
[丑44]	瑕疵補修充當金 設定與否의 差異	67
[丑45]	建設用裝備 減價償却費 處理方法의 差異	68
[丑46]	都給工事 豫想原價 計算時 工事損失豫想 會計處理의 差異	68
[丑47]	變數의 集落度	69
[丑48]	實態와 選好度의 一致度	70
[丑49]	勤續年數別 結合變數의 差異分析	70
[丑50]	企業規模別 結合變數의 差異分析	71

[표51] 勤續年數別 工事收益認識의 差異分析	72
[표52] 勤續年數別 自體工事收益認識의 差異分析	72
[표53] 勤續年數別 費用認識의 差異分析	73
[표54] 企業規模別 工事收益認識의 差異分析	73
[표55] 企業規模別 自體工事收益認識의 差異分析	74
[표56] 企業規模別 費用認識의 差異分析	74



I. 序 論

1. 研究의 目的

우리나라의 建設業은 60년대의 경제개발 5개년 계획, 70년대 해외건설 참여와 국내건설 공사의 활성화로 급속한 賣出額의 신장이 이루어지고 기업규모가 확대되어 왔다.

건설업이 국민경제에서 차지하는 비중이 커짐에 따라 많은 理解關係者들이 건설업의 경영활동 내용에 대해 관심을 가지게 되었다. 이와 같이 건설업이 기업규모 및 國民經濟에서 차지하는 비중이 확대됨으로 인해서 많은 이해관계자들의 관심이 집중되었다. 그러므로 이에 따른 유용한 정보를 제공하여야 하나 건설업만이 갖고 있는 독특한 성격과 會計處理의 特殊性으로 인해 건설업의 경영활동을 정확히 파악하여 이해관계자들에게 전달한다는 것은 매우 어려운 일이다.

이러한 건설업의 특수성을 감안하여 1983년 10월에 財務部 證券管理委員會에서는 건설업 會計基準의 準則인 建設業會計處理基準을 제정 공포하였으나, 건설업회계에 적용할 수 있는 세부규정이 未備한 관계로 각각의 기업들이 基準未備部分을 임의로 회계처리함으로써 상호 비교분석이 어렵고, 이해관계자들에게 정보를 명확히 전달하지 못하고 있는 실정이었다. 또한 83년 제정 당시에 비하여 企業規模가 날로 확대되고 있으며, 최근들어서는 국제화되는 經營活動을 인식하여, 이를 測定, 報告할 수 있는 처리기준이 국제적으로 인정되는 수준으로 선진화가 요구되고 있고, 80년대 중반 이후 證券市場의 발전으로 정보이용자가 획기적으로 증가하여 이에 따른 회계정보의 適正公示要求가 증대되었다. 더구나 그동안 건설업회계 처리기준의 불명확성으로 인해 회계처리의 混線, 선택적 기준으로 인한 회계처리의 통일성 결여 등 문제점이 있었다. 이와 같은 諸般與件 및 現況을 고려하여 83년 제정이후 9년 여만에 처리기준의 개념정립 및 명확성, 선택적 기준의 縮小, 그리고 混線이 야기될 수 있는 부분의 손질을 중심으로 建設業 會計處理基準이 개정(92. 12)되기에 이르렀다.

濟州地域의 경우 제 1차, 제 2차 綜合開發計劃의 영향으로 1985년도에 5개 회사에 불과했던 종합건설업체가 1993년 6월말 현재 28개 회사로 늘어났고 都給實績도 1982년도 1백 93억 7천만원에서 1993년도에는 5천 3백 73억으로 무려 28배나 신장되었다. 따라서 본 논문

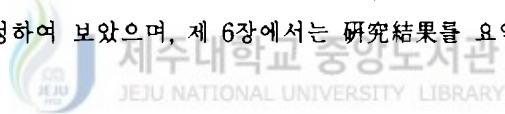
의 연구 목적은 제주지역 건설업체를 중심으로 會計處理實態를 分析하여 건설업 회계처리 기준의 규정에 따른 문제점을 파악하고, 會計擔當者의 의견과 선호도를 수집 분석한 결과를 이용하여, 제주지역 건설업 회계처리의 올바른 방향을 제시하는 데 있다.

2. 研究의 方法 및 範圍

본 연구의 목적을 달성하기 위해 建設業會計의 특성과 건설업회계에 있어서 수익 및 비용인식과 측정에 관한 理論的 背景을 살펴보았으며, 이를 위해 연구와 관련된 각종 보고서 및 국내외 논문, 기타자료를 살펴보았다. 또한 문헌이나 통계로 나타나지 않는 實狀을 實證하기 위해 설문지를 작성하여 調査分析하였다.

조사 대상기업은 1993년 6월말 현재 제주도에 등록된 건설업체중에서 企業規模가 크고 도급한도액이 5억 이상인 법인 60개사를 임의 抽出하였다. 논문의 내용을 충실하게 하기 위해 필요에 따라 기업을 방문하여 회계실무자와 면담도 실시하였다.

본 논문의 구성은 제 1장 序論에 이어, 제 2장에서는 건설업회계에 대한 理論的 考察을 하였고, 제 3장에서는 濟州地域 建設業의 收益, 費用認識에 관한 實態 및 選好度를 분석하였으며 제 4장에서는 實態 및 選好度 분석결과에 따라 建設業 會計處理基準에서 실무상 쟁점이 되고 있는 주요 문제점을 導出하여 제시하였으며, 제 5장에서는 建設業會計處理方式의 대한 개선방향을 설정하여 보았으며, 제 6장에서는 研究結果를 요약하여 結論을 맺었다.



II. 建設業 會計處理의 理論的 背景

1. 建設業 會計의 特性

가. 建設業의 의의

건설업은 토목, 건축에 관한 공사를 都給施工하는 것을 업으로 하는 산업이며, 주택이나 산업시설의 건설에서부터 국토건설부문에 이르기까지 광범위한 고정자본 내지는 社會間接資本의 형성을 그 생산대상으로 하고 있다.

건설업법에 의하면 "건설업이라 함은 이 법의 적용대상인 建設工事의 도급을 받는 영업을 말한다"라고 규정하고 있다. 여기서 건설공사라 함은 토목, 건축, 기타 대통령령이 정하는 공사를 말하며 도급이란 原都給, 下都給, 委託, 기타 명칭 여하에 불구하고 건설업자가 건설공사를 완성할 것을 約定하고 상대방이 그 일의 결과에 대하여 대가를 지급할 것을 약정한 계약을 말하며, 건설업자라 함은 이 법의 규정에 의한 免許를 받아 건설업을 영위하는 자를 말한다.¹⁾

건설업의 기본성격은, 건설공사에 관련된 制限영업활동의 범위 및 형태가 전적으로 특정 發注者(需要者)와의 계약에서 정한 바에 따라 결정된다는 점에서 볼 때, 불특정수요자를 대상으로 일정한 제품 또는 설비를 제조하여 공급하는 製造業과는 근본적으로 성격이 다르다. 이와같이 건설업을 他 産業과 비교하면 여러가지 성격이 상이하다. 따라서 건설업의 회계도 타 산업과 다른 여러가지 특성을 가지게 되며, 건설업회계의 문제를 검토함에 있어 이와같은 특성들은 중요한 요소가 되기도 한다.

나. 建設業의 特性

일반적으로 제조업은 공장건물내의 제품생산을 위한 固定設備를 이용하여 제품을 대량생산하는 데 비하여, 건설업은 발주자의 도급계약내용과 설계 示方書에 따라 통상 야외에서 해당 목적물을 시공하며 인도하게 될 뿐만 아니라, 발주자가 언제, 어디에, 어떻게, 언제까

1) 법전 건설업법 제 2 조 참조

지 공사의 시공을 요청할 것인지 또 발주하게 될는지 불확실한 상황에서 공사시공에 필요한 기술자 등 관리요원과 건설장비 및 기계기구와 자금 등을 항상 보유하고 공사발주에 즉시 임할 수 있는 제반설비를 갖추어야 하는 여러가지 특수성을 가지고 있다.²⁾

1)주문생산

일반적으로 제조업은 同種 同質의 제품을 생산계획에 의거 대량생산하는 데 비하여, 건설업은 발주자의 개별적 주문에 따라 入札制度를 통하여 생산활동을 전개하는 계속생산시스템의 注文生産形態이다.³⁾ 또한 건설업의 도급가격은 推定工事費와 期待利潤을 토대로 하여 산정된 것이기는 하나, 사전계획에 의한 이윤을 확보하기 어려우며, 공사비지출도 계획대로 집행하기 어렵다. 주문생산으로 市場生産은 특수한 부문을 제외하고는 어려우며, 설제도에 따라 건축물의 내용과 형태가 상이하므로 標準原價設定이 곤란하고, 대부분 재고품이 허용되지 않아, 경영에 탄력성을 발휘하기가 어렵다.

2)작업환경과 시공조건의 제약

제조업은 일반적으로 공장인 고정설비내에서 생산활동을 하게 되어 자연적인 기상조건과 거의 무관하다고 볼 수 있는 반면, 건설업은 제조공장과 같이 작업이 용이한 곳보다는 통상 도시·농촌의 오지, 육상, 지하, 해상, 해저 등 유동적 환경이나, 강우, 강설, 바람, 기온 등 자연조건의 영향을 크게 받게되고, 또 重裝備의 사용, 위험물의 취급, 미완성물의 지하 및 공중, 수중에서의 작업으로 산업재해 등 安全事故의 발생위험이 크다. 이러한 자연환경과 산업재해 등은 시공상 원가와 공사기간 등에 영향을 미쳐 수익성을 阻害하는 간접적 원인이 된다.

3)시공설비와 시공장소의 이동

제조업의 생산시설은 일반적으로 장기간 사용하나, 건설업은 공사별로 시공장소가 다르게 되므로 설비를 계속적으로 고정시켜 놓을 수가 없으며, 受注된 공사의 종류, 규모, 형태, 입지, 토질, 교통 등과 발주조건에 따라 시공방법이 다르고 목적물(고속도로 등)의 시공장소에 따라 장소를 옮겨야 되므로 시공활동에 어려움이 수반된다.

4)노동집약적 산업

제조업은 일반적으로 고정설비와 제품생산목표에 의하여 종업원을 고용하며 직종이나 인원수에 있어 변화가 별로 없다. 그러나 건설업은 타산업에 비하여 固定資産에 투자되는 施工設備의 비중이 낮고, 수주된 공사종류에 따라 기능자 직종이 변화되며, 공사규모와 工期에 따라 고용자수와 취업기간이 변경되므로, 시공을 위한 인력은 주로 임시 고용원에 의존

2) 이양교, 「건설원가관리」, 한국건설경영연구소, 1986, pp.73~75

3) 이순용, 「생산관리론」, 법문사, 1987, p. 75.

하고 숙련공의 확보와 장기취업의 보장이 곤란하다. 따라서 건설업은 그만큼 고용증대효과가 크고, 고용증대를 통한 경제성장기여도가 크다.

5) 원자재의 구성

제조업은 일반적으로 사용하는 原資材가 거의 변동없이 고정적이므로 조달이나 사용취급에 있어서 편리하나, 건설공사에 사용되는 원자재는 공사종류에 따라 수량, 규격이 다르며, 주원자재인 시멘트, 레미콘, 아스팔트, 철근, 유리 등을 제외하고는 거의 전품목이 규격이 다르며, 토목공사의 사토와 석재는 생산지, 수량, 운반거리 등에 따라 가격이 각각 다르다.

6) 간접비 비율의 불균형

제조업은 일반적으로 生産費用이 거의 일률적으로 지출되며, 간접비의 지출도 어느 정도 예측 가능하나, 건설업에서는 공사마다 지출이 일률적이지 못하다. 또한 공사비의 규모가 클수록 간접비비율은 상대적으로 감소하고, 공사비의 규모가 적을수록 간접비비율은 커지는 것이 일반적이다.

7) 가설재의 처리

건설업에서는 제조업과는 달리 假設材를 사용하는데, 가설재는 내용년수가 긴 것도 있고 짧은 것도 있으며, 당해공사 이외의 공사에 계속적으로 사용할 수 있는 類型固定資産에 준하는 것도 있고, 그렇지 못한 것도 있어 그 평가방법에 따라 회계처리에 영향을 미친다.

8) 시공기간의 장기화와 수익계산

제조업은 일반적으로 공정설비에 의한 대량생산으로 제품생산기간이 짧으며 수익도 판매기준에 의거 계산하나, 건설업에 있어서는 個別注文生産形態로 공사기간이 목적물에 따라 다르다. 특히 대형공사는 공시기간이 장기화되는 동시에 그 규모도 대형이어서 공사수익은 생산기준에 의거 계산하지 않을 수 없다.

9) 경영관리 및 회계처리

제조업은 고정설비내에서 생산을 하게 되어 관리 및 회계처리의 어려움이 없으나, 건설업은 施工場所가 각처에 산재되어 있어 관리와 회계처리를 개별공사 계약별로 하게 되므로 經營管理 및 회계처리과정이 매우 복잡하게 된다.

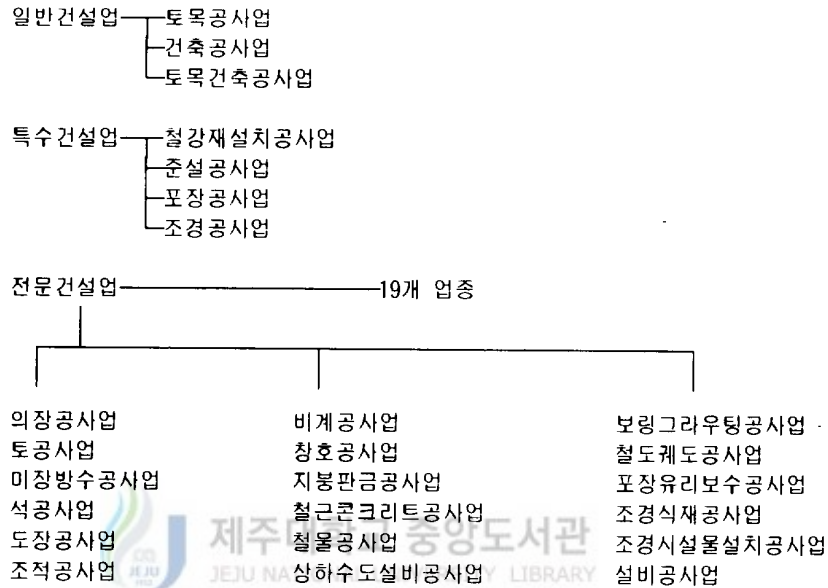
다. 건설업의 종류

우리나라의 건설공사는 建設業法施行令 제 2조에 규정된 일반공사, 특수공사 및 전문공사의 3종으로 대분류할 수 있으며, 이를 소분류하면 일반공사에는 토목공사, 건축공사, 토목건축공사의 3종이 있고, 특수공사에는 철강재설치공사, 준설공사 등 4종이 있다. 또한 전문

공사에는 木工事, 土工事, 美裝防水工事 등 19종의 공사가 있다.⁴⁾

따라서 건설업면허 구분도 일반공사업, 특수공사업, 전문공사업으로 나누어지며, 소분류에 따라서 각각의 면허로 나누어진다. 예를 들면, 건축공사의 건설영업을 하려면 일반건설업면허를 소지하여야 한다.

건설업의 종류



라. 건설업 회계의 특수성

기업의 재무회계는 일반적으로 인정되는 會計原則에 따라 회계정보의 신뢰성을 확보하고, 동시에 경제적 의사결정에 유용하게 사용될 수 있도록 하여야 한다. 이점은 건설업의 경우에도 예외가 될 수 없다.

따라서 우리나라의 건설업은 企業會計基準⁵⁾에 따라 회계처리해야 함이 당연하다.

우리나라 기업회계기준에 의하면 재무제표에는 대차대조표, 손익계산서, 이익잉여금처분

4) 건설업법 시행령 제 2 조 참조

5) 기업회계기준 제 3조 참조

계산서 또는 결손금처리계산서와 재무상태변동표가 있으며, 當該年度分과 直前年度分을 비교하는 형식으로 작성하도록 되어 있다. 한편 재무제표에는 이를 사용하는 자가 기업실체에 관하여 올바른 판단을 할 수 있도록 충분한 회계정보를 제공해야 한다. 따라서 중요한 회계 방침 등 필요한 사항에 대하여는 註記 및 註釋하여야 하며, 이 밖에 필요한 명세서는 부속 명세서로 작성하여 첨부하도록 되어 있다.⁶⁾

건설업에 있어서도 상술한 재무제표 작성기준에 따라야 하는 것은 당연하며, 각 재무제표의 양식과 용어는 건설업의 특수성을 잘 나타내어 줄 수 있어야 한다. 현재는 증권관리위원회에서 제정 발표한 건설업회계처리기준에 따라 이 기준을 적용하도록 되어 있다.

손익계산서작성기준에서는 모든 수익과 비용은 그것이 발생한 기간에 정당하게 배분되도록 처리하여야 하고, 다만 수익은 實現時期를 기준으로 한다⁷⁾고 하였으며 “매출액은 상품 등의 판매 또는 용역의 제공에 의하여 실현된 것으로 하되 도급공사의 경우에 있어서 도급공사 수익은 공사진행기준 또는 공사완성기준에 따라 실현되는 것으로 한다”⁸⁾고 규정하고 있다.

건설업이 갖고 있는 회계상의 특수성은 다음과 같은 것이 있다.⁹⁾

1) 건설업의 수가 타업종에 비교하여 난립되어 있으며 그 규모는 다양하다. 종업원을 수 천명 이상을 거느리는 대기업으로부터 종업원 수가 몇 명 되지 않는 中小企業도 있다. 그러므로 건설업회계에 있어서도 기업 개개의 조직능력과 관리능력을 생각하는 방법이 여러 가지가 있을 수 있으므로 이것을 동일선상에서 논하기는 불가능한 것이다. 이것은 건설업회계의 近代化와 統一化를 저해하는 큰 요인이 되고 있으며, 건설업경영의 문제점이기도 하다.

2) 건설업은 “청부업자”로 통칭되는 것과 같이 전형적인 주문생산업이다. 그러므로 일반 생산과는 달리 공사별로 個別原價計算方式에 의한 회계가 필요하며 복합·통합적 산업으로서의 고도의 회계기술이 요구된다.

3) 수주로부터 공사의 완공인도까지의 기간이 타업종의 생산에 요하는 기간에 비하여 長期를 요하는 것이 건설업이다. 수주에서 완공인도까지 요하는 기간이 각각 다르므로 수 년을 요하는 대공사를 수주하는가 하면 작게는 완공까지 수 개월만을 요하는 경우도 있다. 그러나 대체로 완공까지 장기간을 요하는 특성을 지니므로 건설업의 독특한 회계처리방법이 생기게 된다. 또한 타업종의 賣出額에 해당되는 “完工工事額”의 계상방법은 타업종의 경우

6) 기업회계기준 제 5조 참조

7) 기업회계기준 제 65조 참조

8) 기업회계기준 제 67조 5호 참조

9) 이양교, 전계서, pp. 82~84

는 상품의 판매 또는 역무가 실현된 시기에 계상되는 것이 원칙이나, 공기가 1년 이상 걸리는 공사가 많은 건설업의 경우는 장기의 未完成下都給工事に 한해 공사의 진행도에 의해서 합리적인 수익을 계산하여 부분적인 “완성공사액”에 계상하는 공사진행기준 방법이 인정되는 것이 건설업회계의 특색이다.

4) 도급금액 등 기타의 受注條件은 후일 변경되는 경우가 많다. 특히 회계업무에 있어서 추가공사가 행하여지든가 자재가 폭등에 의해 도급금액의 인상요인 등으로 공사가격이 크게 변동되는 경우에는 도급금액이 변경되어야 한다. 이러한 경우는 완성공사액에 計上된 금액이 타업종의 매출액과는 달리 간단히 파악되지 않는 사정 때문에 건설업회계가 복잡하게 되는 요인이 된다.

5) 외주의존도가 타업종에 비하여 상당히 높다. 건설업을 이루는 공사의 내용을 분석하면, 설계·측량·가설·철골·기초·목공·도장·전기공사 등 잡다한 종류의 공사가 있다. 건설업은 이것을 시스템으로 총합하여 공사를 완성해야 하므로 이러한 복잡다기한 공사를 자영으로 행하기보다는 많은 부분을 하도급자에 外注를 주게 되는 것이 통례이다. 그러므로 하도급자에 관한 독특한 회계업무가 중요한 부분을 점하게 된다.

6) 토목 및 건축공사는 성격상 공사의 형태가 상당히 다르며, 또한 최근의 건설기능이 토지분양·건물 및 아파트분양 등 부동산을 포함함으로써 회계업무도 각 사업별로 독특한 회계기법이 요구되어 건설업회계는 더욱 복잡해지고 있다.

7) 건설업자가 체결하는 계약에는 瑕疵擔保責任이 부과된다. 즉 일정기간에 한해 건설업자는 공사보상책임을 지게 되므로 공사의 완공, 인도를 끝낸 다음 년도 이전에 완성공사액에 계상된 것에 대한 추가 비용이 발생하는 경우가 많다. 이 추가비용의 부담선이 장기간 동안 확정되지 않는 경우의 회계처리와 工事報償充當金(하자 보증금)의 설정방법 등 회계담당자로서의 문제가 건설업 특유의 계약형태에서 파생되고 있다.

8) 작업환경이 여러 곳에 분산되어 공사완료시에는 또 다른 현장으로 이동하는 것이 건설업의 특색이다. 그러므로 회계담당자가 실제로 생산의 현장에 밀착되어 그 상황을 파악하기가 곤란한 경우가 많다. 현장에서 적시에 정확히 보고되지 않으면 현장의 실정과는 거리가 먼 회계처리가 행하여지는 경우가 많다. 건설업에서의 원가와 판매, 그리고 企業利潤의 발생지가 건설현장이기 때문이다. 이상과 같이 건설업 경영의 회계적인 특질은 건설업의 속성으로부터 이루어진 것이다.

2. 建設業의 收益 및 費用認識과 測定에 관한 理論的 背景

건설업회계의 수익과 비용의 인식에 있어서도 일반회계의 기준이 동일하게 적용되는 것이다.

건설업회계에 있어서 수익과 비용은 그것이 발생하는 기간에 정당하게 배분되도록 처리하여야 한다. 그러므로 수익은 실현시기를 기준으로 계상하며 未實現收益을 당기의 수익에 算入하지 아니하는 것이다. 따라서 도급공사에 대한 수익은 해당공사의 성격에 따라 공사진행기준 또는 공사완성기준을 선택·적용하여 인식하며 이에 대한 費用認識은 당기에 인식한 수익에 대응하는 금액을 공사원가로 계상하게 되는 것이다.

건설업 특성에 따라 공사이익을 산정함에 있어서 고려해야 할 요소들이 있는 바 이들은 수익과 비용인식에 있어서 영향을 미치는 조건이 되는 것이며, 이 요소들 이외에도 특별한 계약조항들이 전계약기간중 총공사 수익의 계산에 충분히 고려되어야 한다.

가. 수익 및 비용의 인식과 측정에 관한 이론

1) 수익의 인식과 측정에 관한 이론

회계에서 수익의 인식이라 함은 자산, 부채, 수익, 비용의 항목을 회계실체의 재무제표에 공식적으로 포함시키거나 기록하여 보고하는 과정을 말한다.¹⁰⁾ 따라서 수익을 인식하는 것은 특정한 회계기간(귀속기간)의 재무제표에 생산물의 交換價値인 수익을 보고한다는 뜻이다.

수익은 경제적 관점에서 보면, 經濟活動의 전과정에 걸쳐서 발생하게 된다. 이와같이 수익이 연속적인 경영활동에서 발생한다고 하면, 어떤 시기를 택하여 수익을 인식할 것인가에 관하여, sprouse & moonitz는 재화 및 용역의 생산과 처분에 필요한 주요경제활동 결과를 객관적으로 측정할 수 있다면 수익은 그 경영활동이 완료된 시기에 귀속시켜야 한다¹¹⁾고 하였다.

이 두 조건이 중요한 경영활동의 완료와 측정의 客觀性이 相異한 경우 상이한 단계에서 이루어진다. 즉 어떤 경우에는 제품의 인도시 또는 용역의 수행시에 또 다른 경우에는 이보다 앞선 시점에서 이루어진다.

10) 김영청, 「회계이론」, 박영사, 1983, p. 281.

11) 남상오, 「현대재무회계」, 다산출판사, 1993, p. 406.

이 시점의 판단기준은 중요한 경제활동이 완료되었다고 하는 결정적 사실에 두고 있는 것이 보통이다. 결정적 사실이란 말은 수익을 획득하는 과정에서 중대한 결정을 단행하는 시기 또는 가장 어려운 과업이 수행되는 시기를 기준으로 보는 것이 타당할 것이다.¹²⁾

이 시점이 어느 때인가 하는 점은 기업 또는 업종에 따라 다르다. 어떤 것은 계약이 이루어진 시점, 어느 것은 用役이 수행된 때, 어느 것은 현금이 회수된 시점, 또 어떤 것은 상품 또는 제품을 판매(인도)하였을 때 등이다.

기간손익에 있어 현금수입과 수익의 발생은 일치하지 않으며 이를 위하여 나타난 것이 發生主義이다.

그러나 발생주의가 그 의미내용이 반드시 명료한 것은 아니다. 이를 적용하게 되면 순차적으로 수익을 계산하게 되어 아주 복잡하게 되기 때문이다.

그러므로 수익은 가치가 발생하였다고 단정할 수 있는 정도로 객관적인 시점에서 수익을 인식하는 實現主義를 채택하게 된다. 이런 의미에서 오늘날 회계관행으로 사용하고 있는 실현주의는 발생주의를 수익에 적용시키기 위하여 수정된 것으로 보아야 할 것이다.

수익의 측정은 기업이 생산 판매한 제품 또는 서비스의 가치를 화폐액으로 표시하는 과정을 말한다. 따라서 수익의 측정은 수익금액을 결정하는 과정이다. 수익은 기업이 창출하는 재화나 서비스, 즉 생산물의 교환가치로 측정되며 교환가치는 고객으로부터 받게되는 현금, 현금등가액 또는 수익거래로 받게되는 貨幣請求權의 할인된 현가가 된다.¹³⁾

일반적으로 수익은 제품의 판매로 발생하는 것이므로 원칙적으로 販賣價格에 의하여 평가한다.

판매가 현금이 아닌 다른 재화나 서비스와의 교환으로 이루어지는 경우 수익의 측정을 위하여 판매가격은 추정되지 않으면 안된다. 또한 수익은 認識時點과 測定時點이 차이가 발생할 수 있다.

수익의 인식과 측정에 대한 기준은 다음과 같다.¹⁴⁾

- ① 판매시점에서의 판매수익 측정
- ② 판매시점 이후인 대금회수시점에서의 수익측정
- ③ 생산시점에서의 판매수익측정

12) 이정호, 「현대회계이론」, 경문사, 1983, p. 164.

13) 남상오, 전계서, p. 408.

14) 조성하, 「회계정보의 이론」, 무역경영사, 1985, pp. 338~342

생산 시점에서의 판매수익 측정은 수익을 인식하는 것이 일반적이나 판매 이전에 수익인식을 위한 조건이 충족되는 수가 있다. 이때는 생산과정에서 생산의 완성도에 따라 수익을 인식측정하게 되는 것이다. 도급공사에 있어서는 目的物의 인도시점 이전인 계약시점에 금액이 결정되거나 상당히 정확하게 측정될 수 있다. 이러한 경우 공사에 있어서 목적물의 인도란 형식적인 절차에 불과하며 대금을 받지 못하게 될 가능성은 극히 적다 하겠다.

따라서 이러한 경우에는 期間利益을 계산하는 과정에서 함께 대응될 비용의 측정이 가능한 부문에 해당되는 수익은 生産進陟度에 따라 인식된다.

2)비용의 인식과 측정에 관한 이론

비용의 인식은 비용의 귀속이 되는 회계기간을 결정하는 문제로서, 비용의 발생, 비용의 보고, 비용의 期間歸屬 등으로 구분할 수 있다. 수익의 인식과 마찬가지로 비용의 인식도 회계담당자에 있어서는 가장 어려운 문제이며 이는 비용의 발생시점, 인식시점, 보고시점에 관한 것이다.

費用이란 엄밀한 의미에서 수익과 동일한 흐름(flow)을 나타내는 것이다. 비용은 수익을 획득하는 과정에서 財貨 서비스가 사용 소비될 때 발생한다. 그러나 비용의 인식보고는 재화나 서비스를 사용 소비하는 활동시점과 일치할 수 있고 그 이후가 될 수도 있고 그 이전일 수도 있다. 비용의 인식은 명시적 또는 묵시적으로 수익 결정과의 관계에서 이루어지는 것이다. 費用認識의 시점을 결정하는 기준으로 제시되고 있는 것으로는 다음 4가지가¹⁵⁾ 있다.



- ①원가의 소멸사실이 발생한 시점
- ②원가가 발생한 시점
- ③원가에 대응된 지출사실이 발생한 시점
- ④원가에 관련된 수익인식 시점

정확한 수익을 측정하기 위해서는 수익과 비용을 대응시켜야 하고 또 수익에 관련된 비용을 식별하는 과정이 필요하다고 본다. 수익을 인식할 회계기간을 결정하지 않으면 안된다. 이와같이 수익 및 비용을 대응시키는 것은 전통적인 회계방법이며 對應이란 수익과 비용의 인식관계를 찾는 것이다.

15) 조성하, 전계서, pp. 355~358

수익과 비용의 대응의 원칙은 인식된 수익과 그 수익을 위하여 소멸된 원가로 대응시켜 손익을 계산하는 것이다.

適正對應은 수익과 비용사이의 합리적 관계가 존재할 경우 이루어질 수 있는 것이며, 비용의 기간 귀속문제는 다음과 같은 요건을 갖추어야 한다.¹⁶⁾

- ①비용은 수익과 관련을 가질 것
- ②비용은 수익과 관련하여 동일 기간에 보고할 것

대응개념을 중심으로 볼 때 원가중에는 그 소멸사실이 특정수익과 직접적으로 관련지어질 수 없는 것이 있기 때문에 會計實務에 있어서 수익과 비용의 대응은 언제나 직접적인 것이 될 수는 없다. 바꾸어 말하면 인식된 회계는 인식된 수익과 그 수익을 얻기 위한 원가의 소멸분을 대응하는 直接對應方法과 그 기간동안 일정한 기준에 따라 인식된 비용을 인식된 수익과 대응시키는 期間對應方法(또는 간접대응방법)을 택하고 있다.¹⁷⁾

비용의 측정이란 인식된 비용을 화폐가치로 표시하는 과정을 말한다. 비용은 기업에 투입되는 어떠한 재화나 서비스의 거래에 대가로 지급되는 현금 또는 현금을 지급하여야 하는 교환가치에 의하여 측정한다.

비용의 측정에 있어서 평가기준은 다음과 같이 3가지로 구분할 수 있다.¹⁸⁾

- ①역사적 원가
- ②현행원가
- ③현재 화폐가치로 수정된 역사적 원가



나. 공사수익에 영향을 미치는 요소

건설업은 토목 건축 및 이에 준하는 공사를 發注者와 합의된 계약조건에 따라 수행하는데 관련되는 일련의 영업활동을 통칭하는 것이다. 따라서 건설업의 기본속성은 건설공사에 관련된 제반영업활동의 범위 및 형태가 전적으로 특정고객인 발주자와의 계약에서 정한 바에 따라 결정된다는 점이라고 볼 수 있다. 따라서 우리나라 건설업이 兼業하고 있는 주택건설업은 불특정고객을 상대로 일정한 제품(단독주택, 연립주택, 아파트 등)을 공급하는 시장

16) 조성하, 전계서, pp. 359~360

17) 남상오, 전계서, pp. 431~432

18) 조성하, 전계서, pp. 359~360

판매라는 점에서 근본적으로 성격이 다르다 하겠다. 그러나 수익을 인식하는 관점에서 공통점이 많고 건설업이 견업을 하기 때문에 본 논문에서는 함께 다루도록 하겠다.

건설업도급공사에서의 수익은 끊임없는 추정과정에 의해서 정해지는 금액으로서 일련의 미래사항추이에 좌우되는 수많은 不確實性에 의해 영향을 받는다. 추정치는 전 계약기간중 새로운 사건이 생기거나 불확실한 일이 해소될 경우 정기적으로 수정되어야 한다.

공사수익, 즉 총공사 豫定價額을 산출함에 있어서 고려하여야 할 주요요소는 다음과 같다.¹⁹⁾

1) 기본도급금액

공사의 성격에 따라 그 금액결정방법이 계약상 다양하게 정하여지는데 정액의 경우와 공사비에 비례하는 경우가 있다. 전자의 경우로는 定額都給契約(fixed price 또는 lump sum contracts)과 단가계약(time and material contracts)을 들 수 있으며, 후자의 경우에는 時間 및 資材契約(time and material contracts)과 原價報價契約(cost-plus contracts)을 들 수 있다. 이 네 가지 유형의 공사계약을 설명함으로써 공사수익의 인식에 관한 회계처리방법의 근거로 제시하고자 한다.²⁰⁾

(가) 정액도급계약

정액계약은 하나의 project에 대하여 발주자와의 합의된 단일가격으로서 체결한 계약으로 동 계약가격은 건설업자가 동 공사에 투입한 비용과는 비례관계가 없는 것이 그 특징이다. 이 계약의 경우에는 통상적으로 계약금액이 명시되어 수행되어야 할 작업범위가 구체화되고 자세한 시공계획이 계약서상에 규정이 된다고 하겠으나, 이들 중에도 때로는 경제적 가격 조정(物價聯動制), 가격재결정 인세티브제 등과 같은 가격조정조항에 따라 그 금액을 조정하기로 규정하는 경우도 있다.

(나) 단가계약

단가계약이란 완성작업의 매 단위당 정액을 건설업자에게 주기로 하는 계약으로서 완성작업단위라는 變數(variable)가 추가된 것을 제외하고는 본질적으로 전술한 정액도급계약과 동일하다. 따라서 단가 계약의 경우에도 정액도급계약에서 세분한 것과 똑같은 형태로 세분이 가능하다.

(다) 시간 및 자재계약

시간당 固定補修率(직접노무비와 간접비 및 이윤이 감안된 금액)에다 직접작업시간을 곱

19) 정기선·문택곤, 「건설업회계의 이론과 실제」, 한국건설경영연구소, 1981, p. 14.

20) 정기선·문택곤(1981), 상계서, p. 14.

하여 산출한 금액을 계약금액으로 하되 자료비 및 기타 특정비용은 발주자가 별도로 부담하기로 하는 계약을 말한다.

(4) 원가보상계약

원가보상계약은 일정한 범위에 속하는 공사비에 대하여 건설업자에게 실제로 발생한 금액을 전액시공주가 변제하고, 추가로 건설업자의 이윤에 해당하는 일정한 보수를 별도로 지급하기로 하는 계약을 말한다.

2) 설계와 계약변경

設計變更이란 원래 계약에 대하여 신규 계약조항의 추가없이 실질적으로 계약조항의 변경과 똑같은 효과를 가져다 주는 계약의 조정사항들을 말한다. 이러한 변경은 건설업자에 의하여 제기되기도 하며 發注者 자신의 요청에 의하여 발생하기도 하는 바, 여기에는 사양 또는 도면의 변경, 시공방법 또는 양식의 변경, 시설, 자재, 입지의 변경 및 공사 완성시기의 변경 등이 포함된다. 대부분의 설계변경은 가격이 정해지지 않으며 오직 수행하여야 할 작업의 내용만을 명시하는 것이 보통이다. 이러한 설계변경에 의한 계약금액의 조정은 추후에 별도 합의에 따르는 것이 관례로 되어 있다. 설계변경의 경우 분쟁이 발생할 수 있으며 이 때는 배상청구의 방법에 따라 처리하게 된다.

3) 계약상 선택적 규정

기본공사계약에서 규정한 바 있는 선택적 約定에 따라 基本都給金額에 상당한 변경을 가져오고 이에 수반된 공사원가의 변경이 생기는 경우 그 비중이 매우 중요하다면 이를 하나의 새로운 계약으로 취급하는 약정이다. 다만 그 내용이 기존 계약의 연장 또는 일부에 속하는 것으로 볼 수 있는 경우에는 기존의 공사계약에 포함 처리하며 비중이 중요하지 않은 경우에는 설계변경에 따른 계약변경으로 취급처리한다.

4) 배상청구

賠償請求라 함은 합의된 계약가격 이외의 금액으로서 건설업자가 발주자나 기타의 者로부터 받아내고자 하는 것을 말한다. 이러한 배상청구의 원인으로는 발주자에 의한 공사지연, 示方書 및 設計圖상의 오류, 승인되지 않은 설계변경, 또는 기타 이유로 인한 추가 비용 발생 등을 들 수 있다. 배상청구에 대한 공사수익의 추가적인 인식은 그러한 배상청구가 다음 두 가지 요건을 모두 충족시키는 경우에 한해서 인정될 수 있다.

- ① 추가공사수익이 실현될 것이 거의 확실할 것
- ② 실현될 금액을 신뢰성있게 추정할 수 있을 것

5) 하도급과 외주비

건설업자는 발주자와 공사계약을 체결하면 해당공사중 상당한 부분을 외부 하도급자에게 위촉하는 경우가 많다. 이는 어떤 특정부분의 전문적인 기능을 활용하기 위한 목적상 일반적으로 통용되고 있는 慣行이라 하겠다. 이러한 下都給契約은 원래의 공사계약의 주요부분이 아닌 보조적인 부분에 국한하며, 하도급계약금액은 전부 공사수익에 포함시키는 것이다. 그러나 공사계약서에 제3자에게 하도급 금지를 하였을 때는 이에 따라야 하며 하도급을 주어 공사를 함에 있어서도 하도급을 준 部門의 專門工事(단종공사)에 대한 계약에 관계없이 원계약자의 의무는 면제되지 아니한다. 만일 하도급자에게 재도급하고 발주자에 대하여는 대리 또는 중개역할만을 함으로써 시공결과에 대한 책임이 별로 크지 않을 경우에는 기본도급금액 중 자기에게 실제로 귀속될 금액만을 공사수익으로 처리하여 공사원가도 직접 자기가 부담한 것만을 計上하게 되는 것이다.

6) 공사경비의 구분표시²¹⁾

건설공사는 공사단위별로 한 사업부적 성격을 갖고, 성과 및 업적을 공사단위별로 분석하는 특성이 있음으로써 공사경비의 명확한 구분표시하에 공사수익이 인식되어야 한다.

- ① 공사발생액을 대상공사에 직접부가하여 원가에 산입하는 방법
- ② 공사작업량의 변동에 따른 경비 발생상태에 따라 固定費와 變動費로 나누는 방법

공사경비의 내용이 복합적인 사건에서 발생한 경비인지 단일사건에서 발생한 경비인지를 구분하는 단순경비와 복합경비로 구분한다.

이상과 같은 공사경비의 명확한 구분으로 특정공사 단위업무와 관련성을 찾기 어려운 일반경비는 공사원가에 포함시키는 것이 아니라 一般管理費로 손익계산서에 반영하여야 한다.

7) 가설재의 평가²²⁾

(가) 가설재의 종류

건설공사에서 假設材는 필수적인 자재이며 그 규모나 사용면에서 중요한 비중을 차지하

21) 유장열, "건설공사 수익인식 기준의 제도적 개선방안", 석사학위논문, 경북대학원, 1991, pp. 35~36
 22) 유장열, 전계서, pp. 36~38

고 있어 회계처리의 여부에 따라 공사원가에 중요한 영향을 미친다.

가설재는 본공사의 보조적 임시적으로 설치 사용되고, 당해공사 완료후 해체 또는 철거되어 환입되며, 그 종류나 재질도 다양하여, 가설재 평가에 어려움이 있다.

내가설재의 손료

가설재는 사용에 따라 자산가치의 점차적 감소를 평가해가야 하는데, 이때 자산가치의 감소를 손료라 하며 건설업 회계처리 기준에서는 “건설공사에서 환입되는 가설재는 취득가액에서 합리적으로 계산한 감소액을 차감한 가액으로 평가한 금액을 재고자산으로 계산한다.”라고 규정하여, 명확한 회계처리의 제시없이 업계에 받아 들여지고 있는 실정이다. 따라서, 會計處理가 회사마다 약간 다른 양상을 보인다.

다. 공사수익의 인식 및 측정에 관한 이론

공사수익의 인식방법

건설업의 공사수익은 도급계약에 따른 도급금액이 된다. 都給金額이란 건설업자가 건설공사를 완성할 것을 약정하고 상대방이 그 일의 결과에 대하여 대가를 지급할 것을 약정하는 확정된 계약 조건에 의하여, 도급공사를 수행하는 과정에서 대차대조일 현재로 실현되었거나 실현이 예상되는 도급계약의 총액을 말한다.²³⁾

공사수익의 계상은 도급금액의 총액을 기준으로 함을 원칙으로 하고, 다만, 건설업자가 관리자로서 용역보수 또는 수수료만을 받는 경우에는 도급금액 중 본인에게 실제로 귀속될 금액만을 기준으로 한다. 또한 受注全擔會社가 도급공사를 수주하여 그 전부나 일부를 다른 건설업자에게 하도급한 경우에는 총액주의에 의하여 수익을 인식한다.²⁴⁾

한편 공사진행기준에 의하여 공사수익을 인식하는 경우, 매 사업연도말 현재로 계약조건, 기본설계 또는 공사내용의 변경과 선택가능한 약정의 행사 등으로 인하여 도급금액의 변경사유가 발생한 때에는 도급금액을 합리적으로 조정하여야 한다.²⁵⁾

건설도급공사에 있어 도급금액의 총액이 결정되면 수익을 언제 인식할 것인가를 결정해야 한다. 즉 공사 완성시점에서 일시에 도급금액 전액을 수익으로 인식할 것인가(工事完成基準), 또는 공사의 진행 정도에 따라 수익을 인식할 것인가(工事進行基準)를 결정해야 한다.

23) 기업회계기준 제 3조

24) 회계예규 23 - 830

25) 기업회계기준 제 6조 2항

건설업에 있어서 공사수익의 인식은 각 사업장 단위별로 계산하게 되는데 공사수익 및 비용계산단위는 도급공사계약의 성격과 규모에 따라 다르지만 일반적으로는 각 공사계약을 독립된 손익계산단위로 하거나 각 공사현장을 하나의 손익계산 단위로 한다.

이는 건설업자가 임의로 정하는 것이 보통이지만 발주자의 요청에 따라서 당해 도급공사에 대한 회계처리를 구분회계할 필요가 있는 경우가 있다. 따라서 하나의 도급공사계약이 바로 하나의 수익 및 비용 인식단위가 되는 것이 일반적이다. 공사수익의 인식기준은 공사진행기준과 공사완성기준으로 대별할 수 있다.

1)공사진행기준

공사진행기준을 도급금액에 공사진행률을 곱하여 공사수익을 인식하고 동 공사수익에 대응하여 실제로 발생한 비용을 공사원가로 계상하는 방법이다.

공사기간이 2개 연도 이상에 걸쳐 있을 때 각 연도별로 원가발생비율 등에 의거 공사진행률을 산정하고 총도급금액 중 당해 연도에 수행된 공사진행률만큼을 수익으로 인식하는 것이다. 따라서 이 방법은 공사가 완성되기 전이라도 공사가 진척된 만큼 수익을 인식하므로 회계정보의 적시성을 강조한다.

공사진행기준의 특징으로서 장점은 공사계약으로 얻는 공사수익이 당해 공사활동을 수행할 기간의 수익으로 귀속되어, 공사활동과 비례하여 공사수익을 인식함으로써 건설업의 기간별 영업활동을 적절히 반영할 수가 있다.²⁶⁾ 단점으로는 기본도급금액, 작업진행율, 공사에 정원가 등의 추정이 실무상 까다롭고 추후의 여러가지 요인에 의한 변동사항에 대하여 항상 이를 수정하는 등 회계처리과정이 복잡할 뿐만 아니라 추정을 하는 데 있어서 주관적인 요소가 많이 개재됨으로써 기간별 이익에 자의성이 개재될 가능성을 배제하기 어렵다는 사실을 들 수 있다.

(가)공사진행기준의 적용요건

공사진행기준을 적용할 수 있는 경우는 다음과 같다.

- 도급공사
- 장기계약매출
- 원가보상계약
- 해상화물운송업(항해진행기준)

26) IASC, IASII, *Construction Contract* PAR. 27, 1979

공사진행기준은 공사와 관련된 수익·원가 및 공사진행률을 합리적으로 예측할 수 있는 경우에 한하여 적용한다.²⁷⁾ 구체적으로는 다음 각호의 요건을 모두 충족시키는 경우에 한하여 적용할 수 있다.²⁸⁾

- ① 도급금액·공사진행률 및 공사예정원가에 대하여 합리적인 예측이 가능한 경우
- ② 계약조항에 계약당사자간에 수수될 財貨 또는 用役의 내용과 이에 대한 대가의 지급 방식에 관하여 쌍방을 구속시키는 권리·의무가 명백히 규정되어 있는 경우
- ③ 계약당사자가 각기 계약상 의무를 이행할 능력이 충분히 있다고 인정되는 경우

첫번째 요건은 도급금액이 객관적으로 결정 가능하고 工事進行率을 합리적으로 측정할 수 있으며, 총공사원가를 합리적으로 추정할 수 있어야 함을 요한다. 그러나 도급금액이 단일의 금액으로 정해져 있어야 함을 요하지는 않는다. 객관적으로 결정가능하면 된다. 예컨대, 도급금액을 都賣物價 또는 建資材價格指數가 공사기간 동안 상승한 비율만큼 인상한다는 식으로 결정되어 있는 경우에도 공사진행기준을 적용할 수 있다. 공사예정원가란 공사의 수행으로 발생할 총원가를 말한다. 만약, 공사기간중 돌발사태에 의하여 총공사원가가 변동될 가능성이 큰 경우에는 공사진행기준을 적용할 수 없을 것이다.

공사진행률을 원가발생비율로 하지 않고 後衛할 투입량기준법 또는 산출량기준법에 따라 산정할 경우에도 총공사예정원가에 대한 합리적 예측이 요건이 되는가에 대하여 요건이 된다고 해석함이 타당하다. 총공사예정원가는 원가발생비율에 의한 공사진행률 산정시에만 필요한 것이 아니라 공사전체의 손익상황을 견적하는 데도 필요하기 때문이다. 공사 전체에서 손실이 날 것으로 예상되는 경우에는 그 총손실액을 즉시 인식해야 하는데, 이를 위해서도 총공사예정원가의 추정은 필요한 것이다. 工事豫定原價에 대한 추정은 체계적이고 합리적인 절차에 의하여 일관성 있게 이루어져야 하며, 공사수행과정에서 얻을 수 있는 새로운 정보를 계속해서 적절히 반영하여야 한다.²⁹⁾

두번째와 세번째 요건은 도급계약의 이행의 確實性을 擔保하기 위한 규정이다. 즉 공사의 진행만으로 수익을 인식하기 위해서는 그 공사계약이 명확해야하고 취소되거나 불행상태에 빠질 가능성이 거의 없어야 한다는 의미로서, 이는 형식적인 요건이라 하겠다. 따라서 천재·지변 또는 전쟁 등으로 인하여 장래의 손익상황이 불확실한 경우에는 공사진행기준을 적용할 수 없다. 이같은 경우에는 공사가 언제 완공될지, 완공된다 하여도 그 대금을 받을 수 있을지, 받을 수 있다면 그 시기가 언제가 될지, 갑작스런 돌발사태 등으로 인하여 공사

27) 기업회계기준 제 67조 2항

28) 건설업 회계기준 제 4조 2항

29) 건설업 회계기준 제 4조 4항

원가가 얼마나 더 추가될지 등에 관하여 불확실성이 너무 많으므로 공사진행기준을 적용할 수 없도록 한 것이다.

기존에 공사진행기준을 적용하여 오다가 전쟁이 발발한 경우에는 공사진행기준을 계속 적용해야 하는지 공사완성기준으로 전환해야 하는지의 여부에 대하여 의문이 있을 수 있다. 이에 대하여 공사진행 기준의 적용이 정지되고 공사완성기준으로 전환해야 한다고 해석한다. 과거에 적용한 부분은 되돌리지 말고 앞으로 공사진행기준을 적용하지 않으면 된다. 이는 會計規定에 의한 변경이므로 강제적 회계변경에 해당된다.³⁰⁾

이상의 요건 중 어느 하나라도 충족하지 못한다면 공사진행기준을 적용할 수 없다. 그때는 공사완성기준을 적용해야 한다. 또한 공사완성기준은 이상의 요건을 모두 충족하여도 적용할 수 있다. 따라서 공사완성기준의 적용범위가 더 넓다고 할 수 있다. 그러나 한번 선택한 회계처리방법은 다른 도급공사에도 적용해야 한다.³¹⁾

위의 세 가지 요건을 만족시키는 어느 한 공사에 대하여 공사진행기준을 적용했다면 이 요건을 만족시키는 다른 공사에도 공사진행기준을 적용해야 하는 것이다. 여기서 '다른 공사'란 현재 수행되고 있는 공사 뿐 아니라 앞으로 수행하게 될 모든 공사를 말한다. 즉 동일한 요건의 공사에 대하여는 한 가지 방법을 통일적이고 계속적으로 적용해야 한다.

그러나 위의 세 가지 요건을 만족시키지 못하는 경우에는 공사완성기준을 적용할 수 밖에 없을 것이므로 외관상으로는 두 가지 방법이 병용되는 것처럼 보일 수도 있다. 만약 위의 세 가지 요건을 만족함에도 공사완성기준을 적용하였다면 모든 공사에 대하여 계속적으로 공사완성기준을 적용해야 할 것이므로 이 경우에는 외관상으로도 한 가지 방법만 적용하는 것으로 나타날 것이다.

이처럼 회계처리방법의 적용을 제한하는 이유는 기업의 任意性 방지에 있다.³²⁾ 즉 기업의 필요에 따라 공사완성기준 또는 공사진행기준을 선택할 수 있도록 한다면 이익 등 會計情報의 조작이 가능해지기 때문에 이를 방지하기 위한 것이다. 그러나 정당한 사유가 있다면 회계처리방법을 변경할 수는 있다. 이는 회계변경에 해당된다.

공사진행기준은 다음과 같은 방식에 의해 수익과 비용을 인식한다.

공사수익=(총도급금액×공사진행률)-전기까지 인식한 공사수익

공사원가=당기에 실제 발생한 공사비용

공사이익=공사수익-공사원가

30) 김영준, "개정건설업 회계처리기준 해설", 『월간조세』, 1993. 3.

31) 건설업 회계기준 제 4조 5항

32) 김영준, 전계서, p. 78.

(내)공사진행률의 계산

공사진행률이란 공사가 진행된 정도를 말하는 것으로 工事進捗度·作業進行率 등으로도 표현된다.

공사진행기준이란 공사가 진행된 정도에 따라 수익을 분할하여 인식하는 것이므로 공사 진행기준을 적용하기 위해서는 먼저 공사진행률을 산정하여야 한다.

공사진행률은 총공사예정원가에 대한 실제공사비 발생액의 비율로 한다. 다만, 공사수익의 실현이 작업시간이나 작업일수 또는 기성공사의 면적이나 물량 등과 비례관계에 있고, 전체공사에서 이미 투입되었거나 완성된 부분이 차지하는 비율을 객관적으로 산정할 수 있는 도급공사의 경우에는 그 비율로 할 수 있다.³³⁾ 이 규정은 공사진행률의 산정방법으로 원가기준법을 원칙으로 하고 있으나, 그 외에도 투입량 또는 산출량을 기준으로 산정하는 방법도 인정하고 있다.

〈공사진행률 산정방법〉

- 원가기준법 : 총공사예정원가에 대한 실제공사비 발생액의 비율
- 투입량기준법 : 작업시간·작업일수 등 투입량을 기준으로 총투입예정량에 대한 실제 투입량의 비율
- 산출량기준법 : 기성공사의 면적·물량 등 산출량을 기준으로 총산출예정량에 대한 실제 산출량의 비율

투입량기준법과 산출량기준법은 다음의 요건을 만족하여야 적용할 수 있다.³⁴⁾

- ① 투입량 또는 산출량이 공사수익의 실현과 비례관계에 있어야 한다.
- ② 투입량 또는 산출량의 비율을 객관적으로 산정할 수 있어야 한다.

위의 요건을 만족하지 못하는 경우에는 원가기준법을 사용할 수밖에 없다. 원가는 수익 창출을 위한 기업의 노력의 貨幣的 測定置로 볼 수 있으므로 원가기준법은 어느 경우에든 적절하다고 할 수 있다.

시공주의 既成高證明은 그 자체만으로는 공사진행률로 인정될 수 없다. 시공주의 既成高證明은 종전에는 인정되었으나 그동안 이의 폐단이 심하여 1992년 12월 개정시에 삭제된

33) 건설업 회계기준 제 5조 1항

34) 김영준, 전계서, p. 79.

것이다. 그러나 객관성과 진실성이 있는 기성고증명의 경우에는 산출량으로 간주하여 산출량기준법에 의거 인정하도록 해석한다는 것이 타당할 것이다.

공사진행률은 일반적으로 累計基準으로 계산한다. 공사착수시부터 당기말까지의 총진행률을 곱하면 공사착수시부터 당기까지의 수익이 구해진다.

여기서 전기까지 인식한 수익을 差減하면 당기수익이 산출된다. 공사진행률을 누계로 구하는 이유는 도급금액·총공사예정원가 등이 변동된 경우 이로 인한 수익금액의 변동을 당기에 반영하기 위해서이다.

공사진행률의 산출공식은 다음과 같다.

$$\text{공사진행률} = \frac{\text{당기말까지 발생한 원가누계액}}{\text{총공사예정원가}}$$

(대공사수익의 계산과 회계처리)

공사진행기준에 의한 공사수익은 총도급금액에 공사진행률을 곱하여 당기말까지 인식될 총수익액을 구한 다음 여기서 전기까지 이미 인식한 수익액을 차감하여 당기 공사수익을 계상한다.

$$\text{당기 공사수익} = (\text{도급금액} \times \text{공사진행률}) - \text{전기까지 인식한 공사수익}$$

공사진행기준의 특징으로서 장점은 공사계약으로 얻는 공사수익이 당해 공사활동을 수행할 기간의 수익으로 歸屬되어, 공사활동과 비례하여 공사수익을 인식함으로써 건설업의 기간별 영업활동을 적절히 반영할 수가 있다. 短點으로는 기본도급금액, 작업진행율, 공사예정원가 등의 추정이 실무상 까다롭고 추후의 여러가지 요인에 의한 변동사항에 대하여 항상 이를 수정하는 등 회계처리과정이 복잡할 뿐만 아니라 추정을 하는 데 있어서 주관적인 요소가 많이 개재됨으로써 기간별 이익에 自意性이 개재될 가능성을 배제하기 어렵다는 사실을 들 수 있다.

3)공사완성기준

工事完成基準이란 공사가 완성된 때, 총도급금액을 공사수익으로 인식하고 동 공사수익에 대응하여 발생한 총공사비를 공사원가로 계상하는 방법을 말하며, 공사진행기준이란 도급금액에 공사진행률을 곱하여 공사수익을 인식하고 동 공사수익에 대응하여 실제로 발생한 비용을 공사원가로 計上하는 방법을 말한다.

공사완성기준은 모든 도급공사에 대하여 적용할 수 있다. 공사진행기준은 이를 적용하려

면 일정요건을 충족해야 하지만 공사완성기준은 적용요건이 없다. 도급공사이면 된다. 그러나 도급받은 공사가 아니고 건설 후 판매할 목적의 공사인 경우에는 완성기준을 적용하지 못한다. 이 경우에는 인도기준을 적용해야 하는 것이다.³⁵⁾

도급공사에 대하여 引渡基準을 적용하지 않고 완성기준을 적용하는 이유는 인도라는 절차가 도급계약에는 없기 때문이다. 도급계약의 목적은 특정의 일의 완성이다. 따라서 일의 완성으로서 계약상의 모든 의무가 완료되고 대부분의 수익이 可得되므로 인도기준 대신 완성기준을 적용하는 것이다.

공사완성기준은 공사가 완성되기 전에는 수익을 전혀 인식하지 않다가 완성된 시점에서 수익 전액을 인식하므로 완성시점을 언제로 볼 것인가가 중요한 문제이다. 이론적으로는 도급계약상의 모든 의무를 완료하였거나 실질적으로 완료한 때를 완성시기로 보는 것이 타당할 것이다. 그러나 이는 실무적용상 너무 애매하므로 건설업기준에서는 공사의 목적물이 준공된 때로 하도록 하였다. 그러나 동 공사와 관련된 추가공사비 또는 하자보수비 등을 합리적으로 예측하여 충당금을 설정한 경우에는 동 공사의 목적물을 실질적으로 사용할 수 있는 때를 공사의 완성시점으로 볼 수 있다.³⁶⁾

이 규정은 공사의 완성시기를 원칙적으로 竣工檢査日로 하되, 현실적으로 준공검사 전 가사용 승인을 얻어 사용하고 있는 실무를 고려하여 가사용 승인일로 할 수 있도록 한 것이다. 그러나 假使用 承認日을 완성시기로 하기 위해서는 이후 발생할 것으로 추정하여 충당금을 설정하여야 한다.

잔여공사비의 예로는 假使用 승인시점에서 아직 발생되지 아니한 造景工事費 등을 들 수 있고, 瑕疵수선비의 예로는 하자보수 의무기간 동안 발생할 것으로 예상되는 벽의 균열 등과 같은 하자의 보수비용을 들 수 있다.

공사완성기준에서는 공사완성시까지 발생한 모든 원가를 미성공사계정으로 처리한다. 공사에서 손실이 예상될 경우 동 손실진행기준과 같다. 이때 공사손실충당금전입액은 공사원가로 계상될 수 없으므로 영업외 비용으로 처리해야 할 것이다. 공사대금을 청구한 사실은 회계처리하지 않으며, 공사계약금이나 중도금을 받은 때에는 工事先受金計定으로 처리한다. 공사대금 청구액과 수령액은 주석으로 기재한다. 공사가 완성되면 도급금액을 수익으로 계산하고, 공사선수금을 초과하는 금액은 공사미수금계정으로 처리한다. 공사원가는 未成工事計定으로부터 대체되는 금액으로 한다.³⁷⁾

35) 김영준, 전제서, p. 81.

36) 건설업 회계기준 제 5조 2항

37) 김영준, 전제서, p. 82.

공사완성기준은 공사가 완성될 때까지는 수익을 인식하지 않기 때문에 공사기간 중에 발생한 영업활동에 대한 성과를 적절하게 나타내지 못한다. 따라서 기간별 이익이 왜곡되고 적시성있는 회계정보를 제공하지 못 한다는 단점이 있다. 그러나 미완성공사에 대해서는 공사수익을 인식하지 않고 공사가 완성된 시점에서 공사수익을 인식하기 때문에 保存主義에 충실하게 되어 회계정보의 신뢰성을 높이는 장점이 있다.

라. 공사비용의 인식 및 측정에 관한 이론

1)비용의 본질

건설업회계는 도급공사의 수익을 공사진행기준 또는 공사완성기준에 따라 인식하기 때문에 비용에 있어서도 工事進行基準이나 工事完成基準 중 한가지 방법을 선택하여 공사비용을 인식하고 당기에 인식한 수익에 대응하는 금액을 건설공사원가(비용)로 한다. 공사수익 인식에 있어서도 건설공사의 공사계약에 수반되는 불확실성이 너무 많아 발주자의 기호, 풍습, 문화 경제여건 등에 따라 수시로 당초계획이 변경되기도 하며, 대부분의 공사계약이 정형화된 반복적인 작업이 아니므로 관련자들의 主觀에 의해 많은 영향을 받기 쉽고 전체공사비에 대한 事前豫測에 어려움이 많기 때문에 수익에 따른 공사비의 정확한 인식과 측정이 그만큼 어려우며, 어느 업종보다도 그 중요도가 큰 것이다. 특히 공사진행기준을 적용하여 공사비용을 인식하는 경우에는 실제로 발생하였거나 발생시키기로 확정된 비용은 물론 잔여공사를 완성시키기 위하여 계속 발생할 비용까지도 추정해야 하는 것이다. 비용의 본질은 수익의 경우에 있어서와 마찬가지로 흐름(flow)의 개념으로 파악해야 한다. 즉 비용을 "일정한 회계기간에 시장에서 판매되는 재화나 서비스의 흐름에 따라 소비된 원가나 그와 관련된 영업활동을 위하여 소비된 원가 또는 수익을 얻기 위한 재화나 서비스의 사용 또는 소비"라고 정의한다.³⁸⁾

2)공사원가의 인식과 측정

공사원가는 완성 또는 진행된 공사와 직접 또는 간접으로 관련하여 발생한 材料費·勞務費·外注費 및 경비의 총액으로 한다.³⁹⁾ 건설회사는 공사원가명세서를 작성해야 하는데, 이 명세서에서는 재료비·노무비·외주비·경비를 합하여 당기 총공사원가를 산출하고 이에 공사

38) E. S. Hendriksen, *Accounting Theory*, forth edition, Richard D. Irwin Inc. 1982, p. 142

39) 건설업 회계기준 제 7조 1항

손실충당금전입액을 가산하거나 동 환입액을 차감하고, 기초 미성공사를 가산하고 기말미성공사를 차감하여 당기 공사원가를 산출한다. 고정자산 등 타계정으로부터의 代替額이 있는 경우에는 당기 공사원가의 산출 전에 기재한다.

감가상각비 등 특정공사와 직접 관련되어 있지 않은 간접비용은 공사직접원가·직접노무비 또는 직접작업시간을 기준으로 배부하거나, 그밖에 당해 비용의 성격에 적합한 기준을 선택 적용하여 계산한다. 배부기준은 한 번 채택하면 계속 적용해야 한다.

일반관리비는 물론 공사원가에 산입될 수 없다. 그러나 실무적으로는 간접원가와 일반관리비를 명확히 구분하기가 쉽지 않을 것이다. 따라서 일단 구분기준을 정하면 이를 매기 계속 적용해야 할 것이다.

(가) 外注費

도급받은 공사의 일부를 타건설업자에게 再都給 하는 경우가 있는데, 이를 下都給이라 한다. 하도급의 경우에도 공사진행기준을 적용할 수 있는데, 이때 하도급한 공사의 진행률을 어떻게 算定할 것인가가 문제이다. 이론적으로는 그 공사를 수행하는 건설업자의 원가발생비율에 의거하여 공사진행률을 산정하는 것이 가장 타당하겠지만 이것을 명확히 알 수가 없다. 실무에서는 대부분 공사중도금을 지급할 때 그 금액만큼 공사가 진행된 것으로 보고 있으나 이 역시 공사진행률을 정확하게 측정하지는 못한다.

건설업기준에서는 하도급공사의 공사비 등을 발생시에 外注費의 과목으로 하여 공사원가에 산입하도록 하였다.⁴⁰⁾ 따라서 명확한 방법이 제시되어 있지 않은데, 이렇게 규정한 이유는 공사진행률을 명확하게 산정하기 어려운 현실을 감안한 것이다. 그러므로 '발생시'의 의미를 당해 공사의 실제 원가발생비율, 공사수행자로부터 청구받은 금액, 공사수행자에게 지급한 금액 중 보다 명확하고 합리적인 것으로 해야 한다고 해석하는 것이 타당하다. 실무에서는 대부분 총하도급금액 중 청구받았거나 지급한 금액의 비율을 공사진행률로 할 것이다. 그러나 工事先手金을 받았거나 공사대금의 청구와 지급이 공사기성실적에 비례하지 않을 수 있다는 점에 유의해야 할 것이다.

외주비는 재료비·노무비 등과 다른 독립된 과목이다. 그러나 당해 하도급계약과 관련하여 건설업자가 직접 조달하여 지급하는 工事費用은 재료비·노무비·경비등 요소별로 구분하여 처리해야 한다.

40) 건설업 회계기준 제 7조 3항

(나)受注費

공사를 수주하기 위해서는 공사계약 전에 어느 정도의 지출이 나타나게 된다. 入札費用·見積書 작성비용·仲介收受料 등이 그것인데, 이를 수주비라 한다. 수주비는 공사원가에 포함시켜서는 안되며 발생시에 판매비용으로 처리해야 한다. 건설용역의 판매비로 보기 때문이다. 그러나 수주비가 다음 각 호에 해당하는 경우에는 이연자산으로 계상할 수 있다.⁴¹⁾

- ①工事契約이 체결되었을 것
- ②계약된 공사의 受注와 직접적인 關聯이 있을 것
- ③都給金額의 100분의 3을 초과하는 巨額일 것

상기 요건을 모두 충족하면 수주비를 이연수주비의 과목으로 이연자산에 계상할 수 있다. 그러나 이 중 한 가지라도 충족하지 못하면 移延할 수 없다.

이 요건을 모두 만족시킨다면 당해 수주비의 지출로 인하여 창출될 효익이 반드시 나타날 것이고 개별적으로 식별가능하며 거액이므로 매기 經常的이 아닐 것이다. 따라서 이연처리할 수 있도록 한 것이다.

이연수주비는 기업회계기준에서 인정하고 있는 다섯 가지 이연자산에 포함되지 않지만 건설업기준에서 인정한 것이므로 계상이 가능하다. 이연수주비는 건설계약기간 이내의 기간에 매기 均等額을 償却하거나 공사수입금액에 비례하여 상각하여 한다.⁴²⁾ 공사진행기준을 적용한다면 매기 균등액을 상각해도 별 문제가 없겠지만, 공사완성기준을 적용하는 경우에는 동 상각액이 수익에 대응되지 않을 것이다. 이런 경우에 대비하여 공사수입금액에 비례하여 상각할 수 있도록 한 것이다. 따라서 공사완성기준을 적용하는 경우에는 移延受注費를 공사완성시에 일시에 償却할 수 있을 것이다.

이연수주비의 상각방법은 한번 채택하면 모든 공사에 동일하게 적용해야 할 것이다. 그러나 예컨대 공사진행기준을 적용해 오던 회사가 이연수주비를 매기 균등액 상각하는 정책을 취하고 있었는데, 공사진행기준의 적용요건을 충족하지 못하여 공사완성기준을 적용해야 하는 공사에는 收益金額에 비례하여 상각할 수 있다고 해석하는 것이 합리적이다.

수주비는 아니지만 계약 전에 공사계약을 예상하고 공사원가를 지출한 경우가 있을 수 있다. 이같은 계약 전 공사원가에는 동 공사에 사용할 목적으로 취득한 고정자산에 대한 감가상각비 및 유지비가 포함된다. 이같은 계약 전 공사원가는 계약이 확실히 체결될 것으로 인정되는 都給工事와 관련하여 발생한 원가만을 선급공사원가로 계상했다가 공사를 착수한 때 공사원가로 대체처리할 수 있다.⁴³⁾ 따라서 계약 전에 공사원가가 발생하였으나 계약이

41) 건설업 회계기준 제 7조 4항

42) 건설업 회계기준 제 7조 4항

확실히 체결될지 여부가 불확실한 경우에는 이를 전액 당기비용으로 처리해야 한다. 과목은 건설용역을 판매하기 위한 販賣費로 보는 것이 타당할 것이다.

(ㄷ) 契約前費用

契約前費用중 계약이 확실히 체결될 것으로 인정되는 도급공사와 관련하여 발생한 비용은 經過的으로 선급공사비로 계상한 후 당해공사를 착수한 때 공사원가로 대체처리할 수 있다.

계약전비용에 대하여는 향후 기대되는 工事契約으로부터 얻을 공사수익에 대응시키기 위하여 비용을 이연처리하는 경우가 있으며 이러한 비용에는 다음과 같은 것들이 있다.

① 앞으로 계약체결이 예상되는 특정계약과 관련하여 지출된 것으로서 동 계약이 성립되지 않을 경우에는 이로 인한 장래의 효익은 전혀 없는 비용인 바 이에 관련된 交際費, 調査費, 設計費 등을 들 수 있다.

② 앞으로 계약체결이 예상되는 特定契約을 위하여 사용될 자산에 관하여 발생한 비용으로서 건설용 장비, 자재 또는 저장품 등의 구입비가 있다.

③ 어떤 공사를 시공하는 과정상 앞으로 동종의 공사수주를 기대하여 實際所要量보다 더 많이 제작하거나 취득한 재화에 관련하여 발생한 비용이다.

④ 예상은 되지만 구체화되지 않은 工事契約을 위하여 지출된 교육비 착수비용 또는 교체비 등이다.

공사원가에는 일반적으로 모든 직접재료비, 직접노무비, 직접경비와 당해공사계약에 속하는 간접비들이 포함된다. 그러나 특정공사계약에 관련여부가 명확하지 않은 일반관리비 등은 공사원가에 포함시켜서는 안된다.

① 직접재료비와 직접노무비는 전액 공사원가에 산입한다.

② 간접비용은 관련공사계약에 적절히 배분한 금액으로서 공사원가에 산입한다. 간접비용을 배분하는 기준으로서 직접노무비 직접작업시간 또는 그밖에 해당비용의 성격에 알맞은 기준을 선정한다.

③ 一般管理費는 원칙적으로 발생시의 비용으로 처리하여야 한다. 그러나 공사완성기준을 적용하는 공사계약에 대하여는 일반관리비중 적절히 배분한 금액을 工事原價에 산입 처리할 수 있다. 정부 공사도급업자들의 경우에는 공사진행기준을 적용하는 경우라 할지라도 일

43) 건설업 회계기준 제 7조 7항

반관리비 중 해당 공사수익에 대응이 되는 것은 공사원가에 算入處理할 수 있다.

④入札費用, 見積書作成費用 등과 같은 판매비용 성격의 비용은 공사원가에 제외시켜 발생시의 비용으로 처리하여야 한다.

⑤原價報價式契約下에서 발생하는 공사비는 다른 형태의 공사계약에서와 마찬가지로 모두 공사원가에 산입처리한다. 이는 보전이 될 수 있는 비용이던 아니던 일단 공사비로 계상함으로서 期間損益이 부당히 歪曲됨을 방지하기 위한 목적이다.

⑥추정 총이익을 산출하거나 공사계약에 대한 손실을 총당함에 있어서 총공사비의 추정에는 공사원가에 포함되는 모든 유형의 비용을 전부 반영하여야 한다.

⑦在庫資産 항목은 관련 공사계약으로부터 기대되는 예상 현실가치보다 많은 금액으로 평가해서는 아니된다.

⑧공사원가의 구성내용은 재무제표에 대한 註釋으로 기재하되 그 주요원가 유형별로 표시한다.

3)工事原價의 特例

이상에서 논한 공사원가회계처리기준외에 건설업의 特殊性에 의한 원가의 특례는 다음과 같은 사항들이 있다.

(가)建設用裝備의 減價償却

건설용 장비에 대한 감가상각비는 다음에 따라 계산하여 각각 공사원가에 산입한다.⁴⁴⁾

①당해 장비의 사용이 특정 工事目的에만 제한된 경우에는 당해 공사기간과 동 장비의 경제적 내용연수 중 짧은 기간에 걸쳐 減價償却하고 이를 전액 당해 공사원가에 산입한다.

②당해 장비의 사용이 한 공사에만 제한되어 있지 않고 여러 공사에 공통으로 사용되는 경우에는 동 장비의 경제적 내용연수에 걸쳐 감가상각하고 이를 각 공사에 배분한다. 여기서 건설용 장비란 일반적인 建設重裝備뿐 아니라 당해 건설을 위하여 특별히 설치된 구조물 등을 포함한다. 예컨대, 특정 공사를 위하여 기중설비를 한 경우에는 공사가 종료되면 동 기중설비도 철거해야 하므로 공사기간 내에 감가상각해야 한다. 이때 철거시 殘存價值가 상당히 큰 금액일 수 있으므로 잔존가치를 잘 추정해야 할 것이다. 물론 그 기중설비의 내용연수가 工事期間보다 짧다면 내용연수동안 상각한다.

특정 공사에 국한되지 않은 일반적인 건설중장비는 당연히 그 내용연수에 따라 감가상각

44) 건설업 회계기준 제 11조

하고, 동 減價價却費는 이를 사용한 공사의 원가에 산입하여야 한다. 한 회계연도 중 여러 공사에 사용하였다면 각 공사에 사용된 기간의 비율 등 합리적인 배분기준을 정하여 배분하면 될 것이다.

(4) 假設材와 建設剩餘資材의 評價

가설재란 예컨대 건설현장에서 사용되는 거푸집·공사장·울타리 등을 말한다. 이러한 가설재는 그 재질과 용도에 따라서 공사완료 후에는 거의 쓸모가 없게 되는 것도 있고 다른 공사에 다시 사용되는 것도 있다. 판자와 같은 것은 전자에 속할 것이고, 철제·플라스틱 등은 후자에 속할 것이다. 건설업기준에서는 철제 등과 같이 내용연수가 장기이고 다른 공사에도 계속적으로 사용될 수 있는 내구재는 有形固定資産의 감가상각방법을 원용하여 평가하고, 그 이외의 것은 당해 연도에 감가 또는 감모된 가액을 합리적으로 계산하여 평가하고 그 잔액을 在庫資産으로 계상하도록 하였다.⁴⁵⁾

감가상각 방법으로는 定額法이나 定率法을 적용하는 것이 적절할 것이다. 그러나 감가상각충당금을 설정하지는 않고 假設材價額을 직접 감소시켜 주어야 한다. 가설재를 재고자산으로 보므로 이에 대하여 감가상각을 할 수는 없고 단지 그 減價額을 측정하기 위하여 감가상각방법을 원용할 뿐이다. 따라서 감가상각충당금을 설정할 수 없고 그 상대과목도 감가상각비가 아니라 在庫資産評價損失로 해야 한다. 생각컨대, 철제 등과 같이 정상적인 영업활동 과정에서 계속적·내구적으로 사용되는 자산은 재고자산이 아니라 유형고정자산으로 계상하는 것이 理論的으로는 더 타당하다.

내구재가 아닌 목재 등의 가설재는 당해 연도에 감가 또는 감모된 가액을 합리적으로 측정하여 評價損失을 계상해야 한다. 그 방법으로는 공사장에서 철거하는 시점에서 잔존가치를 추정하고 취득원가에서 帳簿價額을 차감한 금액을 재고자산 평가손실로 계상하는 방법 등이 있을 것이다.

假設材의 평가손실은 공사원가인가 아니면 판매관리비인가, 이에 대하여는 명확한 규정이 없으나, 공사원가로 해석하는 것이 타당하다. 당해 공사와 직접 관련하여 나타난 비용이고 개별적인 식별이 가능하기 때문이다.

한편, 공사완료 후에는 공사장 근처에 남아 있는 모래·자갈 등을 볼 수 있는데, 이것을 工事剩餘資材 또는 殘餘原資材라 한다. 이와 같은 공사잉여자재는 그 가치가 거의 없는 것이 많다. 그렇지 않다면 건설잉여자재로 보아 評價할 필요가 없을 것이다. 예컨대, 철근이

45) 건설업 회계기준 제 12조

많이 남아 그 전부를 다른 공사에 사용하기 위하여 보관하고 있는 경우에는 減價分이 거의 없을 것이므로 통상의 원자재로 보면 될 것이다.

建設剩餘資材(잔여원자재)는 기업회계기준 제93조의 규정을 준용하여 평가하며, 동 평가손실은 재고자산평가손실의 과목으로 하여 營業外費用으로 처리한다.⁴⁶⁾ 건설잉여자재는 재고자산 중 원자재 등의 과목으로 계상된다. 따라서 기업회계기준의 재고자산평가규정이 적용되는 것이지만 건설업기준에서 특별히 규정하고 있는 이유는 가치가 거의 없는 건설잉여자재의 평가를 강조하기 위해서이다.

기업회계기준에 의하면 재고자산을 取得原價와 時價 중 낮은 가액으로 반드시 평가해야 하는 것이 아니고 취득원가로도 평가할 수 있다. 그러나 품질저하·진부화·손상 등의 경우에는 반드시 시가로 평가해야 한다.⁴⁷⁾ 그런데 건설잉여자재는 장소적으로 적합하지 않는 곳에 소량이 남아 있는 것이므로 품질저하·진부화·손상 등의 경우에 해당된다고 해석한다. 따라서 반드시 시가로 평가하고 평가손실을 계상해야 한다. 이 평가손실은 재고자산평가손실로서 영업외비용으로 계상된다.

假設材의 중요성을 인식하고 가설재의 과학적이며 효율적인 운용을 하여야 한다고 본다. 가설재의 特性을 살펴보면 다음과 같다.⁴⁸⁾

①假設材는 한 공사에 전부 소비되는 것도 있지만 대부분은 工程完了 후 다음 공정에 재투입되거나 타공사에 전용 또는 반복사용되며 때로는 창고에 반납되어 다음 사용에 대비하기도 한다.

②假設材는 건설공사를 진행함에 있어 본공사를 위해서 補助的으로 사용되는 것으로 본공사의 일부분이 되는 것은 아니다.

③假設材는 종류 및 재질등이 다양하며 보관방법, 구매방법, 운반방법, 또는 구입처 등도 반드시 동일하지 않다.

④假設材는 금액면에서도 재질 규격 등에 따라 일정하지 않다.

⑤假設材는 보통 시공자의 주관적인 판단에 따라 구입 사용되는 반면에 본공사의 主資材는 발주자의 요구나 施工자의 선정에 의하여 상세히 示方書 등에 기재하여 사용한다.

(다) 瑕疵補修充當金

46) 건설업 회계기준 제 7조 6항

47) 기업회계기준 제 93조 2항

48) 선영동, "건설업회계의 개선방안에 관한 연구:건설공사가설재의 회계처리를 중심으로". 한양대학원, 석사학위논문, 1987, pp. 24~26

대부분의 공사는 공사완공 후 일정기간의 瑕疵補修期間이 있다. 이 하자보수기간 중 나타난 하자는 施工會社가 무료로 보수해 주어야 한다. 따라서 시공회사는 공사완성과 동시에 미래의 하자보수비를 추정하여 瑕疵補修充當金을 설정해야 한다. 하자보수비는 공사완공 후에 나타난다 하여도 공사수익을 창출하기 위하여 불가피하게 발생하는 비용이기 때문이다.

건설업기준은 공사완성 후 하자보수가 예상되는 경우에는 都給金額의 일정률을 하자보수충당금으로 계상하도록 규정하고 있다.⁴⁹⁾ 計上하는 시기는 물론 공사를 완성한 회계연도이다. 都給金額의 일정률이라 하였지만 이에 구애될 필요는 없고, 실제로 발생할 하자보수비를 합리적으로 예측하여 설정하면 될 것이다. 각 공사마다 瑕疵補修費 발생액이 다르게 나타날 수 있을 것이기 때문에 도급금액의 일정률을 모든 공사에 적용하는 것은 바람직하지 않다. 예컨대, 무리하게 공사를 단축하여 건설한 경우에는 하자도 많이 나타날 것으로 예상할 수 있으므로 하자보수충당금도 더 많이 설정해야 할 것이다.

하자보수충당금 전입액은 販賣管理費이다. 공사원가에 산입하지 않는다. 하자보수충당금은 負債性充當金으로서 고정부채(잔여 하자보수기간이 결산일로부터 1년 이내라면 유동부채로 계상하고, 이 후 하자보수비가 나타날 때 이와 상계해야 한다.

공사완성후 발생하는 하자보수비는 사전에 설정한 하자보수충당금과 정확히 일치하지는 않을 것이다. 만약 하자보수비가 더 적게 발생하여 하자보수충당금 잔액이 있는 상태에서 하자보수기간이 종료하였다면 그 잔액을 종료한 회계연도에 환입하면 되므로 별 문제가 없다. 이 환입액은 영업외 수익이다. 그러나 하자보수충당금을 초과하여 하자보수비가 발생하면 그 초과하는 금액을 어떻게 처리할 것인가가 실무상 민감한 문제이다.⁵⁰⁾

특히 예상하지 않았던 뜻밖의 하자로 거액의 하자보수비가 발생한 경우에는 더욱 그렇다. 실무에서는 이를 당기의 비용이나 손실로 하지 않고 전기 損益修整損失로 처리하려는 동기가 있다. 과거에 하자보수충당금을 잘못 추정하였기 때문에 나타난 것이라고 보기 때문이다. 만약 이같은 처리를 수용한다면 공사완성시에 하자보수비를 적정하게 추정하지 않고 있다가 나중에 하자보수비가 나타나면 이를 전기손익수정손실로 처리함으로써 기간이익을 조정하려는 기업이 있을 수 있다. 이렇게 될 경우 회계정보의 유용성이 크게 저해될 것이다.

建設業基準에서는 하자보수충당금을 초과하는 하자보수비는 이를 당해 연도의 비용 또는 손실로 計上하도록 규정하여 오해의 소지를 없앴다.⁵¹⁾ 따라서 하자보수충당금의 설정시 오

49) 건설업 회계기준 제 10조 1항

50) 김영준, 전계서, p. 86.

51) 건설업 회계기준 제 10조 2항

류가 있었으므로 전기손익수정손실로 처리해야 한다는 주장도 이제 수용될 수 없게 되었다. 사실 하자보수비의 추정은 너무 주관적인 것이어서 나중에 이의 잘잘못을 가려내기가 어렵다. 따라서 會計推定の變更의 論理를 원용하여 전기손익을 수정하지 않고 발생한 기간의 비용 또는 손실로 처리하도록 한 것이다.

하자보수충당금을 초과하여 발생한 하자보수비가 통상적인 誤差의 한도 내에 있거나 그 발생원인을 통상 예상할 수 있는 것이었다면 이를 비용, 즉 판매관리비로 계상해야 한다. 그러나 그 하자보수비가 통상적인 오차의 한도를 크게 벗어나는 거액이거나 그 발생원인을 통상적으로 예측하지 못하는 돌발적인 사태에 기인한 것이라면 이를 손실, 즉 特別損失 등으로 처리해야 할 것이다.

(라) 합작공사의 회계처리

대형공사에는 여러 건설업체들이 consortium을 구성하여 合作으로 참여하는 경우가 있다. 이를 合作工事라 한다. 합작공사에는 여러 가지 형태가 있겠지만, 회계상으로는 공사에 참여한 여러 회사들이 그 공사에 직접 영향을 미치지 아니하고, 그 공사를 수행하기 위하여 별도의 실체를 구성하여 그 실체가 실질적이고 통일적으로 공사를 수행하는 경우를 일컫는다. 따라서 그 실체는 독립적인 회계시스템을 채용하고 있고 참여회사와는 회계적으로 단절되어 있다. 건설업기준은 이를 합작공사단위로 표현하고 있다.

합작공사단위는 法人이든 組合의 形態이든 묻지 아니한다. 하나의 공사에 여러 건설회사가 참여하기는 하나, 공사를 각각의 참여회사가 독립적으로 수행하는 경우에는 합작공사단위로 볼 수 없고, 따라서 일반적인 회계처리방법에 따라 처리하면 된다. 실무에서는 이러한 경우가 많이 나타나고 합작 공사단위가 구성되는 경우는 많지 않다.

합작공사단위에 現金을 출자하면 이를 합작공사 출자금으로 처리한다. 만약 현물로 출자하였다면 출자한 자산의 공정한 평가액을 합작공사출자금으로 계상한다. 그리고 현물출자시에 출자자산에 대하여 전부 또는 일부의 대가를 받은 경우에는 그 대가를 출자자산의 공정가액에서 차감하여야 한다.⁵²⁾ 합작공사출자금은 투자자산이다.

투자자산이므로 취득원가로 기록한다. 그러나 합작공사단위에서 손실의 발생이 분명한 경우에는 동 손실액을 합작공사출자손실의 과목으로 하여 영업외 비용으로 계상하고, 그 금액을 평가충당금으로 설정하여 동 출자금에서 차감하는 형식으로 표시하며, 추후 회복된 경우에는 회복된 만큼 동 충당금을 환입한다. 이는 投資有價證券의 평가방법과 동일하다.

52) 건설업 회계기준 제 8조 1항

합작공사단위로부터 이익을 분배받은 경우에는 이를 합작공사출자이익으로 처리한다. 합작공사출자이익은 영업외 수익으로 처리하는 것이 타당하다. 그 본질은 영업상의 이익이지만 합작공사출자금을 투자자산으로 보는 건설업기준의 입장에서는 영업외 수익으로 처리하는 것이 一貫性이 있다. 따라서 합작공사단위에서 이익이 아무리 많이 나도 이를 분배받기 전에는 이익으로 인식할 수 없다.

합작공사단위로부터의 분배금이 이익의 분배가 아니고 출자금의 회수인 경우에는 이를 출자금의 감소로 처리해야 한다. 그러나 경우에 따라서는 이익의 분배인지 출자금의 회수인지 명확하지 못한 경우가 있을 수 있다. 이런 경우에는 이를 출자금의 회수로 처리한다.

합작공사단위와의 거래는 内部去來를 간주한다. 따라서 원자재, 저장품, 용역 등은 판매하였다 하여도 합작공사단위가 이를 제 3자와의 거래를 통하여 매각하기 전까지는 판매수익을 인식하지 않는다. 다만 이를 원가로 未收金 등의 과목에 계상해야 할 것이다. 합작공사단위가 제 3자와 거래하지 않는다면 당해 합작공사가 완료될 때 수익을 인식해야 할 것이다.

(배)공사손실충당금

공사손실은 크게 두가지 유형으로 나누어진다. 첫째는 공사계약기간 전체에 걸쳐서는 이익이 발생하지만 특정 會計年度에 손실이 발생하는 경우이고 둘째는 공사계약기간 전체에 걸쳐 손실이 발생하는 경우이다. 공사완성기준을 적용할 때에 첫째의 경우에는 최종적으로 이익이 인식되기 때문에 기간별 회계처리에서 손실예상액 자체는 전혀 고려할 필요가 없다. 그러나 두번째의 경우에는 손실이 예상되는 년도에 예상되는 전체손실은 비용으로 인식하여야 한다.

공사손익을 공사완성기준이나 공사진행기준 중 어느 것을 적용하던 공사와 관련하여 거액의 공사손실의 발생이 분명한 경우에는 예상되는 총손실액을 공사손실충당금에 계상하고, 이에 상당하는 工事損失充當金轉入額을 당기의 비용으로 처리하여야 한다. 이때 공사완성기준을 적용하는 경우에는 공사원가로 계상할 수 없으므로 영업외비용이나 특별손실로 처리하여야 한다.

이렇게 계상된 공사손실충당금은 잔여 공사기간 동안 공사손실이 발생할 경우 동 손실에 상당하는 금액을 환입하고 동 환입액은 당해 사업연도의 공사원가에서 차감하는 형식으로 표시하여야 한다.⁵³⁾ 따라서 공사 완성시에는 공사수익과 공사원가가 동일하게 되어 공사이

53) 건설업 회계기준 제 9조 2항

익은 0이된다.

공사손실충당금은 거액의 공사손실의 발생이 분명한 경우에 계상하여야 하는 바 여기에서 거액의 범위가 문제가 된다 하겠다. 「巨額」은 일정하게 정하여진 금액을 의미하지 않고 회사 규모등을 고려하여 사회 통념에 비추어 정보이용자의 의사 결정에 영향을 미칠 수 있는 정도의 일반적인 중요성의 개념으로 해석해야 한다.

공사진행기준을 적용하는 경우 공사와 관련하여 전체 공사에 대하여 공사손실의 발생이 분명한 경우에는 공사완성기준을 적용하는 경우와 같이 예상되는 총손실액을 예상연도에 공사손실충당금으로 계상하고, 이에 상당하는 공사손실충당금전입액은 당기의 비용으로 처리하여야 한다. 다만, 이 비용을 공사완성기준에서는 영업외비용이나 特別損失로 처리하였으나, 공사진행기준에서는 공사원가로 처리한다. 그리고 이렇게 계상된 공사손실충당금은 잔여공사기간동안 공사손실이 발생한 때 동 손실에 상당하는 금액을 환입하고 동 換入額은 당해사업연도의 공사원가에서는 차감하는 형식으로 표시한다.

工事損失充當金を 설정한 이후에 공사손실이 추가로 발생될 것이 예상되는 경우에는 동 예상손실액을 추가로 공사손실충당금계정에 계상하고 당기의 공사원가로 처리하여야 한다. 결국 공사에 대한 예상손실액은 진행기준으로 인식하지 아니한다.

마. 공사 수익 및 인식에 관한 기업회계처리 기준

1)공사수익에 관한 회계처리기준 제주대학교 중앙도서관 JEJU NATIONAL UNIVERSITY LIBRARY

(가)공사수익의 인식

건설도급공사에 있어 그 회계기간에 속하는 공사수익은 공사완성기준 또는 공사진행기준에 의하여 인식하도록 되어있다. 공사진행기준은 다음과 같은 요건을 충족시키는 경우에 한하여 적용할 수 있다.

①기본도급금액, 작업진행율 및 工事豫定原價率에 대하여 합리적인 예측이 가능한 경우

②계약조항에 계약당사자간에 수수될 재화 및 용역의 내용과 이에 대한 대가의 지급방식에 관하여 쌍방을 구속시키는 권리의무가 명백히 규정되어 있는 경우

③계약당사자가 각기 계약상 의무를 이행할 능력이 충분히 있다고 인정되는 경우

다만 천재·지변 또는 전쟁 등으로 인하여 장래의 손익상황이 불확실한 경우에는 공사진행기준은 적용하여서는 아니된다.

공사예정원가에 대한 추정은 체계적이고 합리적인 절차에 의하여 일관성있게 이루어져야

하며, 공사수행과정에서 얻을 수 있는 새로운 정보를 계속해서 적절히 반영하여야 한다.

(내)작업진행율의 측정

공사진행율은 총공사예정원가에 대한 실제공사에 발생액의 비율로 한다.

다만, 공사수익의 실현이 作業時間이나 作業日數 또는 기성공사의 면적이나 물량 등과 비례관계에 있고, 전체공사에서 이미 투입되었거나 완성된 부분이 차지하는 비율을 객관적으로 算定할 수 있는 도급공사의 경우에는 그 비율로 할 수 있다.

작업진행율은 다음의 방법중 당해공사에 가장 적합하다고 인정되는 방법을 적용하도록 하고 있다.

①원가기준법

$$\text{작업진행율} = \frac{\text{실제공사비 발생액}}{\text{총공사 예정원가}} \times 100(\%)$$

②투입량기준법

$$\text{작업진행율} = \frac{\text{실제투입량}}{\text{총투입예정량}} \times 100(\%)$$

③산출량기준법

$$\text{작업진행율} = \frac{\text{실제산출량}}{\text{총산출예정량}} \times 100(\%)$$



(대)공사의 완성시기

공사완성기준을 적용하는 경우 공사의 완성시기는 도급공사와 관련하여 건설업자가 이행하기로 한 계약상의 기본의무를 완료한 때로서 동 공사의 목적물이 준공된 때로 한다. 다만 동 공사와 관련된 追加工事費 또는 하자보수충당금등을 합리적으로 예측하여 충당금을 설정한 경우에는 동 공사의 목적물을 실질적으로 사용할 수 있는 때로 할 수 있다.

(해)공사수익의 계상

공사수익의 계상은 도급금액의 총액을 기준으로 함을 원칙으로 한다. 다만 건설업자가 단순한 관리자로서 용역보수 또는 收受料만을 받는 경우에는 도급금액 중 본인에게 실제로 귀속될 금액만을 기준으로 한다.

공사진행기준에 의하여 공사수익을 인식하는 경우 매사업년도말 현재로 계약조건, 기본 설계 또는 공사내용의 변경과 선택가능한 약정의 행사 등으로 인하여 기본도급금액의 변경사유가 발생한 때에는 기본도급금액을 합리적으로 조정하여야 하며 調整金額은 그러한 사유가 발생한 사업년도부터 공사수익계산에 반영하여야 한다.

2)공무원가에 관한 회계처리 기준

공무원가는 공무원가명세서에 의거 集計되며 공무원가는 직접원가와 간접원가로 집계되고 간접원가는 적합한 기준을 선택 적용하여 계산하는 것이다.

(가)공무원가에 대한 회계처리

(1)공무원가는 완성 또는 진행된 공사와 직접 또는 간접으로 관련하여 발생한 재료비, 노무비, 외주비 및 경비의 총액으로 한다.

(2)간접비용의 배부는 공사직접원가, 직접노무비 또는 직접작업시간을 기준으로 하거나 그 밖에 당해비용의 성격에 적합한 기준을 선택, 적용하여 계산한다.

(3)하도급계약에 의하여 공사의 일부를 他建設業者에 재도급하는 경우 하도급자에 지급하는 공사비용은 전액 외주비로 처리한다. 다만 당해 하도급계약과 관련하여 건설업자가 직접 조달, 지급하는 공사비용은 재료비, 노무비, 경비 등 요소별로 구분처리한다.

(4)입찰, 견적서작성 및 중개수수료 등 수주 및 기타 판매활동에 수반하여 발생한 경비(이하 "受注費"라한다.)는 공무원가에 포함시켜서는 안되며 발생시에 판매비용으로 처리하여야 한다. 다만 수주비가 다음 각 호에 해당되는 경우에는 이연자산으로 계상할 수 있으며 이 경우에는 동 금액을 건설계약기간이내의 기간에 매기 균등액을 상각하거나 공사수입금액에 비례하여 상각하여야 한다.

①공사계약이 체결되었을 것

②계약된 공사의 수주와 직접적인 관련이 있을 것

③기본도급금액의 3/100을 초과하는 거액일 것

(5)일반관리비는 공무원가에 산입하여서는 안되며 발생시에 비용으로 처리하여야 한다.

(6)건설잉여자재(잔여원자재)는 시가와 取得原價(또는 장부가액)중 낮은 가격으로 평가하여 동 평가손실은 영업외비용으로 처리한다.

(7)계약전 비용중 계약이 확실히 체결될 것으로 인정되는 도급공사와 관련하여 발생한 비용은 결과적으로 선급공사비로 계상한 후 당해 공사를 착수한 때 공사원가로 대체처리할 수 있다.

(내)공사원가의 특례

(1)건설용 장비의 감가상각

건설용 장비에 대한 감가상각비는 다음과 같이 계산하여 각각 工事原價에 산입한다.

① 당해 장비의 사용이 특정공사 목적에만 제한이 된 경우에는 당해 공사기간과 동 장비의 경제적 내용년수 중 짧은 기간에 걸쳐 감가상각을 하고 이를 전액 당해공사원가에 산입한다.

② 당해 장비의 사용이 한 공사에만 제한되어 있지 않고, 여러 공사에 공통으로 사용되는 경우에는 동 장비의 경제적 內容年數에 걸쳐 감가상각을 하고 이를 각 공사원가에 배분한다.

(2)하자보수충당금

① 공사완성 후 하자보수가 예상되는 경우에는 기본도급금액의 일정율을 하자보수충당금으로 계상하여야 한다.

② 전항의 규정에 의거 설정된 하자보수충당금은 瑕疵補修의 사유가 발생한 경우 우선적으로 이를 상계하여야 하며 잔액은 하자보수사유가 종료한 사업년도에 이를 전액 換入하여야 하며, 하자보수충당금을 초과하는 하자수선비는 이를 當該年度의 비용으로 처리한다.

(3)공사손실충당금

① 공사와 관련하여 거액의 공사손실의 발생이 분명한 경우에는 공사손익의 인식방법에 하에 불구하고 예상되는 총손실액을 공사손실충당금계정에 계상하고 이에 상당하는 공사손실충당금전입액은 당기의 비용으로 처리하여야 한다.

② 공사손실충당금으로 계상된 금액은 잔여공사기간에 걸쳐 실제 발생하는 공사손실에 해당하는 금액을 공사손실충당금에 환입 처리하고, 해당 사업년도의 공사원가에서 差減하는 형식으로 표시한다.

(4)가설재의 평가

건설공사에서 회수되는 假設材 중 내용연수가 장기이고 당해공사 이외의 공사에 계속적으로 사용할 수 있는 또는 이와 유사한 耐久材의 경우에는 유형고정자산의 감가상각방법을 원용하여 평가하고, 그 이외의 경우에는 당해 회계년도에 감가 또는 소모된 가액을 합리적

으로 계산하며, 그 잔액을 재고자산으로 평가한다.

(5)합작공사의 회계처리

① 합작공사단위에 현물로 출자한 자산은 공정하게 평가한 가액을 합작공사출자금으로 계상한다. 다만 동 출자자산에 대하여 전부 또는 일부에 해당하는 대가를 받은 경우에는 출자자산의 가액중 대가를 받은 금액에 해당하는 부분을 차감한 금액으로 한다

② 합작공사단위에 원재료,저장품,용역등을 판매한 경우에는 제 3자와의 거래를 통하여 판매수익이 실현될 때까지 이를 수익으로 인식하지 않는다.

③ 合作工事出資金은 취득원가로 기록하고 당해 합작공사단위로부터 이익분배금을 수령한 때에 이를 이익으로 인식한다. 다만 합작공사단위에서 손실이 발생될 것이 분명한 경우에는, 동 손실액을 합작공사출자손실의 과목으로 하여 영업외비용으로 계상하고, 그 금액을 평가충당금으로 설정하여 동 출자금에서 차감 표시하며, 추후 회복된 경우에는 회복된 만큼 동 충당금을 환입한다. 이 경우 당해 합작공사단위로부터의 분배금이 이익의 분배인지 또는 출자금의 분배인지 불분명한 경우에는 이를 출자금의 회수로 처리한다.



Ⅲ. 濟州地域 建設業 會計 實態分析

1. 우리나라 建設業體 現況

건설업법에 의하면 건설공사의 施工은 일정기준 이상의 建設業 免許를 소지해야만 할 수 있다. 즉 주거용건축물로서 연면적이 661제곱미터를 초과하거나 기타의 건축물로서 연면적이 495제곱미터를 초과하는 건축물의 신축, 증축, 개축, 재축 또는 대수선에 관한 공사일 때에는 건설업 면허를 소지한 자만이 도급 또는 하도급을 받을 수 있도록 되어 있다.

건설업에 있어서는 건설업 면허를 받은 자를 기준으로 하고 있기 때문에 이에 대한 국내 면허의 현황 및 제주지역의 건설업 면허 현황을 살펴 보겠다.

1993년 현재 우리나라에 등록되어 있는 건설업 면허를 보면 일반건설업이 2,283개사, 특수건설업 면허업체수는 637개사, 전문건설업 면허수는 15,481개에 이르고 있다. 1980년부터 면허업체수의 증가 실태를 보면 다음과 같다.

<표 1> 국내건설업 면허현황 (단위: 개)

구분 년도별	일반면허		특수면허		전문면허	
	면허수	업체수	면허수	업체수	면허수	업체수
1980	510	510	112	7	4,266	2,486
1985	481	481	215	11	8,539	4,827
1989	905	905	392	25	9,086	5,593
1992	887	887	390	23	8,160	5,265
1993	2,283	1,669	637	24	15,481	12,217

자료 : 대한건설협회, 「1993 회원명부」
대한 전문건설협회, 「1993 회원명부」

1993년 현재의 전국 지역별 면허업체수의 分布現況을 보면 다음에 보는 바와 같이 총 13,886개 업체나 되며, 서울지역이 절대우위를 차지하고 있다.

<표 2> 전국 지역별 건설업 면허 분포 현황

(단위: 개)

지역별 면허별	일반면허			특수면허			계
	토목	건축	토건	철강	포장	조경	
서울	13	219	291			9	532
부산	7	70	70				147
대구	1	35	50				86
인천	2	36	33			2	73
광주	1	7	25			1	34
대전	1	15	26			3	45
경기	16	54	102	1		2	175
강원	13	8	33				54
충북	7	17	32		1		57
충남	4	13	44			3	64
전북	6	4	46				56
전남	8	5	54			1	68
경북	9	10	86				105
경남	14	40	91		1		146
제주	3	7	17				27
계	105	540	1,000	1	2	21	1,669

자료: 대한건설협회, 『월간 건설』 1993년 9월호

2. 濟州地域 建設業體 現況



가. 제주지역 건설업체 면허현황

제주지역의 건설업체수는 1985년 85개사에서 1993년 현재 244개사로 증가하였으며 이 중 토건업체수는 1985년 5개사에서 1992년에 新規免許를 허용함에 따라 1992년 12개사에서 1993년 27개로 증가하였다. 연도별 증가 실태는 다음과 같다.

<표 3> 제주지역 건설업 면허현황

(단위: 개)

년도별	구분	일반면허		특수면허		전문면허	
		면허수	업체수	면허수	업체수	면허수	업체수
1987		5	5			180	90
1988		5	5	-	-	191	99
1989		12	12	5		183	98
1990		12	12	5		200	104
1991		12	12	5		193	108
1992		30	30	8		182	108
1993		27	27	8		320	217

자료 : 대한건설협회, 「1993 회원명부」,
대한전문건설협회, 「1993 회원명부」

나. 제주지역 건설업체 수주현황

'91년도 도내 일반건설업체의 평균 공사수주액은 233억원이었으나 '92년도에는 102억원으로 떨어졌고, 전문건설업체도 11억원에서 8억4천만원으로 감소됐다. 이러한 평균 공사수주액의 주된 감소요인은 無分別한 건설업체수의 증가이며, 이로 인해 경영난이 심화되고 있다. 또한 부동산 경기침체로 민간공사가 감소하는 등 도내 건설경기가 가라앉고 있으며, 설상가상으로 20억원 이상 공사는 전국단위 競爭入札로 대규모공사 대부분이 타도 대기업이 수주하고 있는 실정이다.

<표 4> 연도별 공사 수주현황

(단위:억원)

구분	1990			1991			1992		
	계	일반	전문	계	일반	전문	계	일반	전문
수주총액	2,624	1,755	869	4,140	2,803	1,337	4,314	2,543	1,771
업체당평균	-	146	7.5	-	233	11	-	11	8.4

자료 : 「제주도」 통권 제 95호

도내 건설업체의 경영난이 심화되고 있는 이유는 건설경기의 침체 이외에도 전반적인 여러가지 문제점을 안고 있는데, 財務構造의 취약·技術水準의 낙후·인력부족 문제이다.

<표 5> '93 건설공사 수주실적('93. 12. 31 현재)

(단위:건, 억원)

구분	계		지역업체						도외업체	
	건수	금액	소계		도내수주		도외수주		건수	금액
			건수	금액	건수	금액	건수	금액		
계	3,124	5,373	2,389	3,931	2,368	3,822	21	109	84	1,442(27%)
일반	1,353	3,083	636	2,460	625	2,362	11	98	66	578(17%)
전문	1,771	2,335	1,753	1,471	1,743	1,460	10	11	18	864(37%)

자료 : 『제주도』 통권 제 95호

3. 研究標本의 特性 및 分析方法

가. 설문지의 구성

본 실태분석에 사용된 設問紙는 <표 6>에서 보는 바와 같이, 총 38문항으로 구성되어 있으며, 현행 회계처리 실태와 향후 회계처리 방향성을 묻는 동종의 2원화된 設問(각 14문항)으로 구성되어 있다. 이는 현행 회계처리 담당자들의 회계처리 실태와 경험적 측면에서 회계처리 기준의 선호도간의 차이를 살피고자 하는 의도이다. 나머지 2문항은 기업규모와 회계처리 담당자의 근속년수를 묻는 문항으로, 이 변수들은 면접결과 회계처리 실태 및 선호도에 영향요인으로 작용하고 있음을 인지할 수 있었기 때문에 선정하였다.

<표 6> 설문지의 구성

회계처리	구분	분포	내용
인구통계학적 변수		2	근무년수, 도급한도액
공사수의 인식시 회계처리 방법	실 태	4	공사수익금액 계산방법, 공사진행기준 계산방법, 총공사예정가액 선정, 총공사예정가액 변경요인
	선호도	4	공사수익금액 계산방법, 공사진행기준 계산방법, 총공사예정가액 선정, 총공사예정가액 변경요인
공사 완성 기준 적용시와 판매를 위한 자체공사 시공시 회계처리방법	실 태	2	공사완성기준시 수익인식 시기, 자체공사시공시 공사기성금액 계산방법
	선호도	2	공사완성기준시 수익인식 시기, 자체공사시공시 공사기성금액 계산방법

비용인식에 대한 회계처리방법	실 태	8	수주활동 관련 경비 회계처리, 공사계약전 발생한 비용 회계처리방법, 공사의 일부재도급시 공사비용 회계처리방법, 현장 일반인여자재평가 처리, 하자보수충당금 설정, 건설용장비 감가상각비 처리, 건설공사에 환입된 가설재 평가와 회계처리, 도급공사 예상원가 계산시 공사손실 예상 회계처리
	선호도	8	수주활동 관련 경비 회계처리, 공사계약전 발생한 비용 회계 처리방법, 공사의 일부재도급시 공사비용 회계 처리방법, 현장일반인여자재 평가처리, 하자보수 충당금 설정, 건설용장비 감가상각비 처리, 건설공사에 환입된 가설재 평가와 회계처리, 도급공사예상원가 계산시 공사손실예상 회계처리

나. 설문지 분석현황 및 조사기간

설문지의 배포 및 회수현황을 보면, 제주도내 종합건설업 28개, 전문 건설업 188개 업체 중 도급한도액이 5억 이상인 60개 업체를 무작위로 추출하여 설문지를 배포하여 46부를 회수하였다. 이중 응답이 불성실하거나 설문내용을 이해하지 못하고 있는 것으로 파악된 13부를 제외하여 총 33부의 설문지를 가지고 분석을 실시하였다.

조사기간은 1994년 3월 19일부터 26일까지 일주일 간에 걸쳐 제주지역 건설업체를 6명의 조사원이 직접방문하여 배포·회수하였다.

다. 분석방법 및 도구

자료 처리는 개인용 컴퓨터를 이용하여 SPSS/PC+를 활용하였다. 근속년수 및 도급한도액에 따른 會計處理의 實態 및 選好度간의 차이를 살펴보기 위한 분석방법은 각 문항 특성에 적합한 비모수 統計分析(nonparamstic statistical analysis) 방법중 교차분석을 실시하여 χ^2 값으로 통계적 유의성을 평가하였다. 또한 현행 회계처리 실태와 선호도간의 단순 차이 분석을 위해서는 頻度分析(frequency analysis)을 병행 실시하였다.

4. 建設業 會計處理實態 分析

가. 인구통계적 분석

본 연구표본의 인구통계적 구성분포를 보면 <표 7>에서 보는 바와 같이 근속년수별로는 5년 미만의 근속자가 대부분을 차지하고 있어 현재 제주지역 건설업체 회계처리 실무담당자들이 이직률이 높음을 단적으로 보여주고 있다. 기업규모의 평가는 종업원수, 자본금, 매출액 등으로 가능할 수 있다. 본 연구는 2차 자료를 참조로 매출액에 해당하는 도급한도액을 기준으로 上中下로 기업규모를 구분하여 연구표본을 선정하였기 때문에 비교적 고른 분포를 이루고 있다.

<표 7> 인구통계적 분석

근속년수				도급한도액			
1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계	20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계
15(48.4)	13(41.9)	3(9.7)	31(100.0)	10(30.3)	11(33.3)	12(36.4)	33(100.0)

나. 공사수익인식에 대한 회계처리 방법

1) 공사수익금액의 계산방법

공사수익금액의 계산방법에 관한 내용은 현행 기준상 회사 공사진행기준에 의한 방법과 공사완성기준에 의한 두 가지 방법이 제시되고 있으며, 설문조사결과도 이 두 가지 방법으로 계산하고 있다. 특히 <표 8>에서 보는 바와 같이 도급금액, 회계담당자의 근속년수에 따라 통계적으로 有意한 차이를 보이고 있다.

도급액별로는 $\alpha=0.1$ 수준에서 도급금액이 높을수록 회사 공사진행기준에 의한 방법으로 계산하고 있으며, 도급금액이 낮은 기업은 공사완성기준에 의한 방법도 적지 않게 사용하고 있음을 나타내고 있다.

<표 8>공사수익금액 계산방법

(단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근무년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
공사진행기준		6(60.0)	8(80.0)	10(100.0)	24(80.0)	9(64.3)	12(100.0)	3(100.0)	24(82.8)
공사완성기준		4(40.0)	2(20.0)	-	6(20.0)	5(35.7)	-	-	5(17.2)
계		10(33.3)	10(33.3)	10(33.3)	30(100.0) ¹⁾	14(48.3)	12(41.4)	3(10.3)	29(100.0) ²⁾

註: 1) $\chi^2=5.00000^*$, d.f=2, *p < 0.1

2) $\chi^2=6.47321^{**}$, d.f=2, **p < 0.05

2) 공사진행률 계산 방법

공사진행률 계산방법은 현행 건설업 회계처리 기준은 총공사예정가액 대 실제공사비 발생액이나 총투입예정량 대 실제투입량, 총산출예정량 대 실제산출량을 기준으로 계산하도록 규정하고 있다. 분석결과 <표 9>에서 보는 바와 같이 도급금액별로 α=0.05수준에서 유의적인 차이를 보이고 있다. 즉 도급금액이 20억 미만의 소규모 건설업체는 총산출예정량 대 실제산출량을 기준으로 계산하고 있는 경우가 많은 반면, 중규모의 건설업체일수록 총공사 예정가액 대 실제 공사비 발생액을 기준으로 계산하고 있는 경우가 많다.

<표 9>공사진행기준 계산방법 (단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근무년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
총공사예정가액 대 실제공사비발생액		2(22.2)	6(54.5)	10(83.3)	18(56.3)	6(42.9)	9(69.2)	2(66.7)	17(56.7)
총투입예정량 대 실제투입량		-	1(9.1)	-	1(3.1)	-	1(7.7)	-	1(3.3)
총산출예정량 대 실제산출량		7(77.8)	4(36.4)	2(16.7)	13(40.6)	8(57.1)	3(23.1)	1(33.3)	12(40.0)
계		9(28.1)	11(34.4)	12(37.5)	32(100.0) ¹⁾	14(46.7)	13(43.3)	3(10.0)	30(100.0)

註: 1) $\chi^2=10.13485^{**}$, d.f=4, $^{**}p < 0.05$

3) 총공사 예정가액 선정 및 총공사 예정가액 변경요인 처리방법

현행기준은 입찰후 재작성된 실행금액을 근거로 산출하도록 규정되어 있다. 그러나 총공사 예정가액의 선정은 <표 10>에서 보는 바와 같이 都給金額별로 α=0.1수준에서 유의적인 차이를 보이고 있다. 즉, 都給金額이 50억 미만인 소규모의 건설업체의 경우 입찰시 추정공사 예산액을 총공사 예정가액으로 보는 경우가 많게 나타나 현행기준을 적용치 못하고 있는 실정이다. 반면, 중규모의 건설업체의 경우는 입찰후 재작성된 금액을 총공사 예정가액으로 선정하는 경우가 조사대상기업의 72.7%로 나타나 현행 기준을 대체로 적용하고 있는 것으로 나타나고 있다.

총공사 예정가액의 변경요인 발생시 회계처리방법은 기업규모에 관계없이 기존 총공사 豫定價額을 변경하여 공사수익을 계산하고 있다.

<표 10> 총공사예정가액 선정 및 총공사예정가액 변경요인

(단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근무년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
총공사 예정가 액 선정	입찰시추정공사 예산액	5(62.5)	8(72.7)	3(27.3)	16(53.3)	8(66.7)	5(38.5)	1(33.3)	14(50.0)
	입찰후재작성 실행금액	3(37.5)	3(27.3)	8(72.7)	14(46.7)	4(33.3)	8(61.5)	2(66.7)	14(50.0)
	계	8(26.7)	11(36.7)	11(36.7)	30(100.0) ¹⁾	12(42.9)	13(46.4)	3(10.7)	28(100.0)
총공사 예정가 액 변경 요인	기존총공사예 정가액의거수 의계산	2(22.2)	3(27.3)	3(27.3)	8(25.8)	3(23.1)	4(30.8)	-	7(24.1)
	기존총공사예 정가액변경수 의계산	7(77.8)	8(72.7)	8(72.7)	23(74.2)	10(76.9)	9(69.2)	3(100.0)	22(75.9)
	계	9(29.0)	11(35.5)	11(35.5)	31(100.0)	13(43.8)	13(43.8)	3(10.3)	29(100.0)

註: 1) $\chi^2=4.93405^*$, d.f=2, *p < 0.1

4) 공사완성시기 인식방법

현행 건설업 회계처리 기준은 공사의 목적물이 준공된 때를 공사완성시기로 한다고 규정하고 있다. 공사완성기준에 의거 공사수익계산시 공사완성시기를 어느 때로 하는 것이 타당한지에 대해서 <표 11>에서 보는 바와 같이 도급금액별로 $\alpha=0.1$ 수준에서 유의적인 차이를 보이고 있다. 즉, 기업규모가 중기업인 경우 공사완공증명서를 받은 준공검사일로 인식하는 경우가 절대적으로 많은 반면, 기업규모가 작아질수록 계약상 의무를 완료될 때를 공사완성시기로 인식하는 경우도 많이 나타나고 있다.

<표 11>공사완성기준시 수익인식시기

(단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
계약상기본의무 완료시		5(50.0)	2(20.0)	2(16.7)	9(28.1)	5(33.3)	3(25.0)	-	8(27.6)
건설업자가 부 담할 위험이 없 다고 판단될 시		-	2(20.0)	-	2(6.3)	1(6.7)	1(8.3)	-	2(6.9)
공사완공증명서 받은 준공검사 일		5(50.0)	6(60.0)	10(83.3)	21(65.6)	9(60.0)	8(66.7)	2(100.0)	19(65.5)
계		10(31.3)	10(31.3)	12(37.5)	32(100.0) ¹⁾	15(51.7)	12(41.4)	2(6.9)	29(100.0)

註: 1) $\chi^2=7.88995^*$, d.f=4, *p < 0.1

5) 자체공사시 공사기성금액 계산방법

판매를 위한 자체공사시의 공사기성금액의 산출방법은 都給工事が 아니기 때문에 현행 건설업회계처리기준에는 명문규정이 없고 양식으로만 표시되어 있다. 따라서 자체공사의 완성 후 판매하게 되면 제조업이 되어 건설업 기업회계기준을 적용할 수 없으나 중도금을 받으면서 공사를 완성할 경우 도급으로 간주한다면 공사진행율에 의한 계산방법을 적용할 수도 있다. 통계적으로 유의한 차이를 보이고 있지는 않지만, 도급금액 50억 이상의 중기업의 경우 <표 12>에서 보는 바와 같이 분양대금을 회수한 시점으로 계산하는 경우가 많은 반면, 50억 미만의 소기업의 경우는 공사진행률에 따라 공사기성금액을 계산하는 경우가 높게 나타나고 있다.

<표 12> 자체공사 시공사 공사기성금액 계산방법 (단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
판매시점기준	-	1(16.7)	3(27.3)	4(16.7)	1(10.0)	2(18.2)	-	3(13.6)	
공사진행율에 의한공사기성금액	5(71.4)	4(66.7)	3(27.3)	12(50.0)	7(70.0)	4(36.4)	-	11(50.0)	
분양대금회수기준	2(28.6)	1(16.7)	5(45.5)	8(33.3)	2(20.0)	5(45.5)	1(100.0)	8(36.4)	
계	7(29.2)	6(25.0)	11(45.8)	24(100.0)	10(45.5)	11(50.0)	1(4.5)	22(100.0)	



다. 비용인식에 대한 회계처리 방법

1) 수주활동관련 경비의 회계처리 방법

受注活動과 관련된 경비의 회계처리 방법은 공사원가에 포함시켜서는 안되며 발생시에 판매비용으로 처리하며 공사계약이 체결되고 수주와 직접 관련이 있되, 기본도급금액의 3/100을 초과하는 거액일 경우 이연자산으로 처리하도록 하고 있다. 실태 또한 이연자산으로 처리하는 경우가 대부분으로 나타나고 있는 것은 수주와 관련된 비용이 많음을 알 수 있다.

<표 13>수주활동 관련경비 회계처리

(단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년이상	계
전액 판매비비용처리		1(10.0)	4(36.4)	4(33.3)	9(27.3)	6(40.0)	1(7.7)	2(66.7)	9(29.0)
전액 당해공사원가처리		2(20.0)	1(9.1)	2(16.7)	5(15.2)	2(13.3)	3(23.1)	-	5(16.1)
이연자산처리		7(70.0)	6(54.5)	6(50.0)	19(57.6)	7(46.7)	9(69.2)	1(33.3)	17(54.8)
계		10(30.3)	11(33.3)	12(36.4)	33(100.0)	15(48.4)	13(41.9)	3(9.7)	31(100.0)

2) 공사계약전 발생한 공사비용의 회계처리

건설업회계처리기준에는 공사계약전 발생한 비용중 계약이 확실히 체결될 것으로 인정되는 도급공사와 관련하여 발생한 비용은 經過的으로 선급공사비로 계상한 후 당해공사를 착수한 때 공사원가로 대체처리할 수 있다고 규정하고 있다. 그러나 <표 14>에서 보는 바와 같이 현행 기준을 잘 따르지 않고 오히려 판매비로 처리하는 경우가 더 높게 나타나고 있다.

<표 14>공사계약전 발생한 비용 회계처리방법

(단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년이상	계
전액 판매비처리		4(44.4)	4(36.4)	5(45.5)	13(41.9)	6(46.2)	4(30.8)	2(66.7)	12(41.4)
전액 건설원가처리		1(11.1)	4(36.4)	5(45.5)	10(32.3)	3(23.1)	7(53.8)	-	10(34.5)
중요한 경우 공사원가, 기타비용 판매비		4(44.4)	3(27.3)	1(9.1)	8(25.8)	4(30.8)	2(15.4)	1(33.3)	7(24.1)
계		9(29.0)	11(35.5)	11(35.5)	31(100.0)	13(44.8)	13(44.8)	3(10.3)	29(100.0)

3) 일부공사 재도급시 공사비용의 회계처리

현행 회계처리 기준에는 전액 外注費로 처리하게 되어 있다. 조사결과도 대부분 현행 회계처리 기준을 따르고 있다.

<표 15>공사의 일부재도급시 공사비용 회계처리방법

(단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년이상	계
공사의주비처리		8(80.0)	9(90.0)	11(91.7)	28(87.5)	14(93.3)	10(76.9)	2(100.0)	26(86.7)
전액경비처리		1(10.0)	-	-	1(3.1)	1(100.0)	-	-	1(3.3)
하도급공사 비용구성요소중 비중이 큰 원가요소		1(10.0)	1(10.0)	1(8.3)	3(9.4)	-	3(23.1)	-	3(10.0)
계		10(31.3)	10(31.3)	12(37.5)	32(100.0)	15(50.0)	13(43.3)	2(6.7)	30(100.0)

4) 잉여자재평가방법

현행 건설업회계처리 기준에 잉여자재의 평가는 시가와 取得原價(또는 장부가액)중 낮은 가격으로 반드시 평가해야 하는 것은 아니고 취득원가로도 평가할 수 있다. 현행 회계처리 기준을 적용하는 기업은 거의 없고 통계적으로 유의한 차이를 보이고 있지는 않지만 20억 미만의 영세기업이나 50억 이상의 중기업의 경우는 투입분 전액을 비용으로 처리하는 경우가 상대적으로 높은 반면, 20-50억미만의 소기업의 경우 장부가액에서 일정률을 저평가하여 계산하는 경우가 조금 높게 나타나고 있다.

<표 16>현장일반잉여자재 평가처리

(단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년이상	계
시가장부가액중 낮은 가액 평가		1(10.0)	-	2(18.2)	3(9.4)	1(7.1)	2(15.4)	-	3(10.0)
장부가액 일정비율 저평가 계산		4(40.0)	8(72.7)	4(36.4)	16(50.0)	9(64.3)	4(30.8)	2(66.7)	15(50.0)
투입분 전액 비용처리		5(50.0)	3(27.3)	5(45.5)	13(40.6)	4(28.6)	7(53.8)	1(33.3)	12(40.0)
계		10(31.3)	11(34.4)	11(34.4)	32(100.0)	14(46.7)	13(43.3)	3(10.0)	30(100.0)

5) 하자보수충당금의 설정여부

현행 建設業會計處理基準에는 하자보수충당금을 설정하도록 규정하고 있다. 그러나 <표

17>에서 보는 바와 같이 하자보수충당금을 설정하지 않는 기업이 조상대상기업중 43.8%로 가장 높게 나타나고 있다. 특히 통계적으로 유의한 차이를 보이고 있지는 않지만, 도급금액이 20억 미만인 영세기업의 경우는 하자보수충당금을 설정하는 경우가 22.2%에 불과한 것으로 나타나고 있다. 중규모의 기업의 경우도 하자보수충당금을 설정하는 경우는 50%에 불과한 것으로 나타나고 있다.

<표 17> 하자보수충당금 설정

(단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년이상	계
하자보수충당금 설정		2(22.2)	5(45.5)	6(50.0)	13(40.6)	5(35.7)	8(61.5)	-	13(43.3)
경우에 따라 다름		3(33.3)	1(9.1)	1(8.3)	5(15.6)	3(21.4)	-	1(33.3)	4(13.3)
하자보수충당금 설정 없음		4(44.4)	5(45.5)	5(45.7)	14(43.8)	6(42.9)	5(38.5)	2(66.7)	13(43.3)
계		9(28.1)	11(34.4)	12(37.5)	32(100.0)	14(46.7)	13(43.3)	3(10.0)	30(100.0)

6) 특수공사장비의 감가상각비 처리방법

현행 건설업회계처리기준에는 특수공사에 제한 사용하는 건설용장비에 대한 감가상각비 처리는 당해공사기간과 동장비의 경제적 내용연수중 짧은 기간에 걸쳐 감가상각을 하고 이를 전액 當該工事原價에 산입하도록 규정하고 있다. 또한 여러 공사에 공통으로 사용되는 경우에는 장비의 경제적 내용연수에 걸쳐 감가상각을 하고 이를 각 공사원가에 배분하도록 하고 있다. 그러나 <표 18>에서 보는 바와 같이 현행 회계처리기준을 지키고 있는 기업은 한 군데도 없는 것으로 나타나고 있다. 오히려 고정자산상각 내용연수에 따라 계산한 상각액만을 원가상각하는 경우가 대부분을 차지하고 있다.

<표 18>건설용장비 감가상각비 처리

(단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년이상	계
고정자산 상각내용연수 따라 계산한 상각액만 원가 계산		7(77.8)	9(90.0)	9(81.8)	25(83.3)	11(78.6)	10(90.9)	2(66.7)	23(82.1)
투입시간 의거 산출된 상각액전액 공사 원가에 계산		2(22.2)	1(10.0)	2(18.2)	5(16.7)	3(21.4)	1(9.1)	1(33.3)	5(17.9)
계		9(30.0)	10(33.3)	11(36.7)	30(100.0)	14(50.0)	11(39.3)	3(10.7)	28(100.0)

7) 건설공사에서 환입된 가설재의 평가

건설공사에서 환입된 假設材의 평가와 회계처리방법은 내용연수가 장기이고 내구제인 경우에는 유형고정자산 감가상각방법을 원용하여 평가하고, 그 이외일 경우에는 소모액은 원가로, 잔액은 재고자산으로 평가하도록 되어있다. 실태 또한 기업회계기준을 50%이상 준용하고 있는 것으로 나타났다.

<표 19>건설공사에 환입된 가설재 평가와 회계처리

(단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년이상	계
투입시 전액 원가로 계상		1(12.5)	1(9.1)	1(8.3)	3(9.7)	1(7.7)	1(7.7)	-	2(6.9)
소모액은 원가 계산, 잔액은 재고자산		5(62.5)	5(45.5)	6(50.0)	16(51.6)	7(53.8)	7(53.8)	2(66.7)	16(55.2)
소모성은 전액 원가, 고정자산성은 소모액만 원가 계산		2(25.0)	5(45.5)	5(41.7)	12(38.7)	5(38.5)	5(38.5)	1(33.3)	11(37.9)
계		8(25.8)	11(35.5)	12(38.7)	31(100.0)	13(44.8)	13(44.8)	3(10.3)	29(100.0)

8) 예상공사손실의 회계처리방법

현행 건설업회계처리기준에는 공사손실충당금을 설정하고 매기말 기간계산하여 비용처리하도록 규정하고 있다. 그러나 <표 20>에서 보는 바와 같이 현행기준을 적용시키는 기업은 거의 없고, 공사손실 발생시점에서 비용처리하는 경우가 63.6%로 높게 나타나고 있다.

<표 20>도급공사 예상원가 계산시 공사손실예상 회계처리

(단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
공사손실충당금 설정 없음	설	3(30.0)	3(27.3)	2(16.7)	8(24.2)	5(33.3)	2(15.4)	1(33.3)	8(25.8)
공사손실충당금 설정. 매기말 기간계산 비용처리	설	-	2(18.2)	2(16.7)	4(12.1)	-	4(30.8)	-	4(12.9)
공사손실 발생시점 손실처리	손	7(70.0)	6(54.5)	8(66.7)	21(63.6)	10(66.7)	7(53.8)	2(66.7)	19(61.3)
계		10(30.3)	11(33.3)	12(36.4)	33(100.0)	15(48.4)	13(41.9)	3(9.7)	31(100.0)

5. 建設業 會計處理方式에 관한 會計關係者の 選好度 分析

2의 實態分析결과 현행 건설업회계처리기준은 실무 적용상 많은 문제점을 안고 있음을 알 수 있었다. 따라서 본 절에서는 현행 건설회계처리기준의 실제 적용가능성을 탐색해 보고자 한다. 그 방법으로 건설업체 회계관계자의 선호도를 분석해 보고자 한다.

가. 공사수익인식에 대한 회계처리 선호도

1) 공사수익금액 계산 방법의 선호도

공사수익금액 계산방법에 대한 선호도는 실태와는 달리 회사 공사진행기준에 의한 계산 방법을 절대적으로 선호하고 있는 것으로 나타나고 있다.

<표 21> 공사수익금액계산방법

(단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근무년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
공사진행기준		9(100.0)	7(63.6)	10(83.3)	26(81.3)	13(86.7)	9(69.2)	2(66.7)	24(77.4)
공사완성기준		-	3(27.3)	1(8.3)	4(12.5)	1(6.7)	2(15.4)	1(33.3)	4(12.9)
소득표준율		-	1(9.1)	1(8.3)	2(6.3)	1(6.7)	2(15.4)	-	3(9.7)
계		9(28.1)	11(34.4)	12(37.5)	32(100.0)	15(48.4)	13(41.9)	3(9.7)	31(100.0)

2) 공사진행을 계산 방법의 선호도

工事進行率 계산 방법은 <표 22>에서 보는 바와 같이 현행 총산출예정량 대 실제산출량에 의한 계산 방법보다 절대수가 '총공사 예정가액대 실제 공사비 발생액'에 의한 계산 방법을 더 선호하고 있는 것으로 나타나고 있다.

<표 22>공사진행기준 계산방법 (단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근무년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
총공사예정가액 대 실제 공사비 발생액		5(62.5)	9(100.0)	7(63.6)	21(75.0)	10(76.9)	11(84.6)	1(50.0)	22(78.6)
총투입예정량 대 실제투입량		3(37.5)	-	4(36.3)	7(25.0)	3(23.1)	2(15.4)	1(50.0)	6(21.4)
계		8(28.6)	9(32.1)	11(39.3)	28(100.0)	13(46.4)	13(46.4)	2(7.1)	28(100.0)

3) 총공사 예정가액 산정 및 총공사 예정가액 변경요인 처리방법의 선호도

총공사 예정가액의 산정은 비교적 기업규모나 근무년수에 관계없이 현행 규정인 '입찰후 재작성된 금액'을 선호하고 있는 것으로 나타나고 있다. 또한 총공사예정가액 변경요인의 처리 방법은 79.3%가 기존 총공사 예정가액을 변경하여 공사수익을 계산하는 방식을 선호하고 있다.

<표 23>총공사예정가액 산정 및 총공사예정가액 변경요인 (단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근무년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
총공사 예정가액 산정	입찰시 추정 공사예산액	4(44.4)	3(27.3)	3(30.0)	10(33.3)	6(42.9)	2(16.7)	1(33.3)	9(31.0)
	입찰후 재작성 실행금액	4(44.4)	6(54.5)	7(70.0)	17(56.7)	6(42.9)	9(75.0)	2(66.7)	17(58.6)
	표준원가금액	1(11.1)	2(18.2)	-	3(10.0)	2(14.3)	1(8.3)	-	3(10.3)
	계	9(30.0)	11(36.7)	10(33.3)	30(100.0)	14(48.3)	12(41.4)	3(10.3)	29(100.0)

총공사 예정가액 변경요인	기존총공사예 정가액 의거 수익계산	1(12.5)	4(36.4)	1(10.0)	6(20.7)	4(30.8)	2(15.4)	-	6(20.7)
	기존총공사예 정가액 변경 수익계산	7(87.5)	7(63.6)	9(90.0)	23(79.3)	9(69.2)	11(84.6)	3(100.0)	23(79.3)
	계	8(27.6)	11(37.9)	10(34.5)	29(100.0)	13(44.8)	13(44.8)	3(10.3)	29(100.0)

4) 공사완성시기 인식방법의 선호도

공사완성시기에 대한 회계관계자의 선호도를 보면 <표 24>에서 보는 바와 같이 현행회계처리기준인 工事完工證明書を 받은 준공검사일을 54.8%가 선호하고 있다. 반면 위험부담이 없다고 판단될 때를 인식하기로 보는 경우는 전체 6.5%로 나타나고 있다.

<표 24>공사완성기준시 수익인식시기

(단위:명,%)

회계처리 구분	도급금액				근속년수			
	20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
계약상 기본 의무 완료 시	4(44.4)	3(30.0)	5(41.7)	12(38.7)	6(40.0)	5(41.7)	1(33.3)	12(40.0)
건설업자가 부담할 위험이 없다고 판단될 시	-	1(10.0)	1(8.3)	2(6.5)	1(6.7)	1(8.3)	-	2(6.7)
공사완공증명서 받은 준공검사일	5(55.6)	6(60.0)	6(50.0)	17(54.8)	8(53.3)	6(50.0)	2(66.7)	16(53.3)
계	9(29.0)	10(32.3)	12(38.7)	31(100.0)	15(50.0)	12(40.0)	3(10.0)	30(100.0)

5) 자체공사시 공사기성금액 계산 방법의 선호도

자체 공사시공사 공사기성금액의 수익인식시점은 <표 25>에서 보는 바와 같이 $\alpha=0.1$ 수준에서 기업규모별로 유의적인 차이를 보이고 있다. 도급금액 50억미만의 중소기업체의 경우 '공사진행에 의한 공사기성금액'을 수익으로 인식하려는 경우가 각각 66.7%와 75.0%로 많은 반면, 50억이상의 중기업의 경우 판매시점을 수익으로 인식하려는 경우가 50%로 상대적으로 높게 나타나고 있다.

<표 25> 자채공사시공시 공사기성금액 계산방법

(단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
판매시점 기준		1(16.7)	1(12.5)	6(50.0)	8(30.8)	2(18.2)	5(41.7)	1(50.0)	8(32.0)
공사진행율에 의한 공사기성금액		4(66.7)	6(75.0)	2(16.7)	12(46.2)	7(63.6)	5(41.7)	-	12(48.0)
분양대금 회수기준		1(16.7)	1(12.5)	4(33.3)	6(23.1)	2(18.2)	2(16.7)	1(50.0)	5(20.0)
계		6(23.1)	8(30.8)	12(46.2)	26(100.0) ¹⁾	11(44.0)	12(48.0)	2(8.0)	25(100.0)

註: 1) $\chi^2=7.98958^*$, d.f=4, *p < 0.1

나. 비용인식에 대한 회계처리 방법의 선호도

1) 수주활동관련 경비의 회계처리 선호도

수주활동과 관련된 경비의 회계처리 방법은 실패와 마찬가지로 공사와 직접관련된 비용이나, 금액이 거액인 경우의 이연자산으로 처리해야 한다는 선호도가 <표 26>에서 보는 바와 같이 기업규모에 관계없이 56.3%로 높게 나타나고 있다.

<표 26> 수주활동관련경비회계처리

(단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근무년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
전액판매비용처리		2(22.2)	4(36.4)	2(16.7)	8(25.0)	7(46.7)	-	1(33.3)	8(25.8)
전해당해공사원가처리		3(33.3)	2(18.2)	1(8.3)	6(18.8)	2(13.3)	4(30.8)	-	6(19.4)
이연자산처리		4(44.4)	5(45.5)	9(75.0)	18(56.3)	6(40.0)	9(69.2)	2(66.7)	17(54.8)
계		9(28.1)	11(34.4)	12(37.5)	32(100.0)	15(48.4)	13(41.9)	3(9.7)	31(100.0)

2) 공사계약전 발생한 공사비용의 회계처리의 선호도

공사계약전 발생한 공사비용에 관한 회계관계자의 선호도는 <표 27>에서 보는 바와 같

이 현행 건설업회계처리 기준대로 건설원가로 代替處理해야 한다는 의견이 기업규모나 근속년수에 관계없이 50%이상으로 나타나고 있다.

<표 27>공사계약전 발생한 비용 회계처리방법 (단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
전액 판매비 처리		2(22.2)	4(36.4)	2(16.7)	8(25.0)	5(33.3)	2(15.4)	1(33.3)	8(25.8)
전액 건설원가 처리		4(44.4)	4(36.4)	8(66.7)	16(50.0)	7(46.7)	9(69.2)	1(33.3)	17(54.8)
중요한 경우 공사원가, 기타 비용 판매비		3(33.3)	3(27.3)	2(16.7)	8(25.0)	3(20.0)	2(15.4)	1(33.3)	6(19.4)
계		9(28.1)	11(34.4)	12(37.5)	32(100.0)	15(48.4)	13(41.9)	3(9.7)	31(100.0)

3) 일부공사 재도급시 공사비용의 회계처리 선호도

실태와 마찬가지로 현행 회계처리 기준대로 전액 외주비로 처리해야 한다는 의견이 기업 규모, 근속년수 등의 변수와 상관없이 80%이상으로 매우 높게 나타나고 있다.

<표 28> 공사의 일부재도급시 공사비용 회계처리방법 (단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근무년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
공사의주비 처리		7(87.5)	9(90.0)	8(72.7)	24(82.8)	14(100.0)	9(69.2)	1(100.0)	24(85.7)
전액경비처리		-	-	-	-	-	-	-	-
하도급공사비용구성요소 중 비중이큰원가요소		1(12.5)	1(10.0)	3(27.3)	5(17.2)	-	4(30.8)	-	4(14.3)
계		8(27.6)	10(34.5)	11(37.9)	29(100.0)	14(50.0)	13(46.4)	1(3.6)	28(100.0)

4) 잉여자재 평가 방법의 선호도

剩餘資材 평가방법은 <표 29>에서 보는 바와 같이 현행 회계처리 기준인 시가와 취득원가(혹은 장부가액) 중 낮은 것으로 평가하는 방법에 대한 선호도는 28.1%로 낮게 나타나고 있다. 반면 기업규모별로 보면 장부가액에서 일정비율을 저평가 해야한다는 의견이 43.8%로 높게 나타나고 있다.

<표 29> 현장일반 잉여자재 평가처리

(단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
시가장부가액중 낮은 가액 평가		2(22.2)	3(27.3)	4(33.3)	9(28.1)	1(6.7)	6(46.2)	1(33.3)	8(25.8)
장부가액 일정비율 저평가 계산		3(33.3)	6(54.5)	5(41.7)	14(43.8)	8(53.3)	4(30.8)	1(33.3)	13(41.9)
투입분 전액 비용처리		4(44.4)	2(18.2)	3(25.0)	9(28.1)	6(40.0)	3(23.1)	1(33.3)	10(32.3)
계		9(28.1)	11(34.4)	12(37.5)	32(100.0)	15(48.4)	13(41.9)	3(9.7)	31(100.0)

5) 하자보수충당금의 설정여부의 선호도

하자보수충당금 설정에 대한 선호도는 <표 30>에서 보는 바와 같이 76.7%로 매우 높게 나타나 현행 건설업 회계처리기준의 타당성을 입증하고 있다. 그러나 제주지역의 경우 조사대상기업중 瑕疵補補充當金을 설정하지 않은 기업이 현재 43.9%에 이르고 있는 실정이다. 특이한 점은 근속년수별로 유의한 차이를 보이고 있는데, 5년 이상의 장기근속자의 경우 하자보수충당금을 경우에 따라서는 설정하지 않아도 된다고 하고 있다.

<표 30> 하자보수충당금 설정

(단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
하자보수충당금 설정		7(77.8)	6(66.7)	10(83.3)	23(76.7)	13(92.9)	9(75.0)	-	22(75.9)
경우에 따라 다름		2(22.2)	3(33.3)	2(16.7)	7(23.3)	1(7.1)	3(25.0)	3(100.0)	7(24.1)
계		9(30.0)	9(30.0)	12(40.0)	30(100.0)	14(48.3)	12(41.4)	3(10.3)	29(100.0) ¹⁾

註: 1) $\chi^2=11.64170^{**}$, d.f=2, $^{**}p < 0.05$

6) 특수공사장비의 감가상각비 처리방법의 선호도

특수공사장비의 감가상각비 처리방법에 대한 선호도는 <표 31>에서 보는 바와 같이 '특수공사에 제한 사용하는 건설용장비에 대한 감가상각비 처리는 당해공사기간과 동장비의 경제적 내용연수중 짧은 기간에 걸쳐 감가상각을 하고 이를 전액 당해 공사원가에 삼입'하

도록 규정하고 있는 회계처리 기준에 대한 선호도는 20.0%에 불과한 실정이다. 그러나 固定資産償却内容年數에 따라 계산한 상각액만을 비용처리하는 경우는 기업규모별로 보면 56.7%로 높게 나타나고 있다.

<표 31> 건설용장비 감가상각비 처리 (단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
공사기간과 장비내용 연수중 짧은 기간에 걸쳐 상각하여 공사 원가에 계산		1(12.5)	1(10.0)	4(33.3)	6(20.0)	1(7.7)	4(30.8)	-	5(17.2)
고정자산 상각내용연수 따라 계산한 상각액만 원가계산		4(50.0)	7(70.0)	6(50.0)	17(56.7)	8(61.5)	6(46.2)	3(100.0)	17(58.6)
투입시간 의거 산출된 상각액 전액공사 원가에 계산		3(37.5)	2(20.0)	2(16.7)	7(23.3)	4(30.8)	3(23.1)	-	7(24.1)
계		8(26.7)	10(33.3)	12(40.0)	30(100.0)	13(44.8)	13(44.8)	3(10.3)	29(100.0)

7) 건설공사에서 환입된 가설재의 평가

건설공사에서 환입된 假設材의 평가와 회계처리방법의 선호도는 "취득가액에서 합리적인 기준에 의거해 계산한 消耗額을 원가로 계산하고 잔액은 재고자산으로 처리해야" 한다는 의견이 <표 32>에서 보는 바와 같이 50%이상을 상회하고 있다. 그러나 근속년수별로 보면 $\alpha=0.1$ 수준에서 유의적인 차이를 보이고 있는데 근속년수가 3년 미만인 경우는 '소모성은 전액 원가인식하고 고정자산성의 것은 합리적 기준에 의거 계산한 소모액만을 원가로 계산해야' 한다는 의견이 53.8%로 높게 나타나고 있다.

<표 32> 건설공사에 환입된 가설재평가와 회계처리 (단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
투입시전액원가로계상		1(11.1)	2(18.2)	1(8.3)	4(12.5)	3(20.0)	-	-	3(9.7)
취득가액에서 합리적기준으로 계산한 소모액 원가계산, 잔액 재고자산		3(33.3)	6(54.5)	7(58.3)	16(50.0)	4(26.7)	10(76.9)	2(66.7)	16(51.6)

소모성 전액 원가, 고정자산성은 합리적 기준으로 계산한 소모액만 원가계산	5(55.6)	3(27.3)	4(33.3)	12(37.5)	8(53.3)	3(23.1)	1(33.3)	12(38.7)
계	9(28.1)	11(34.4)	12(37.5)	32(100.0)	15(48.4)	13(41.9)	3(9.7)	31(100.0)

註: 1) $\chi^2=8.42564$, d.f=4, *p < 0.1

8) 예상공사손실의 회계처리방법의 선호도

예상공사손실의 회계처리 방법은 현행 건설업 기업회계기준대로 '공사손실충당금을 설정하고 매기말 기간계산하며 비용처리'에 대한 선호도는 28.1%에 불과하고, 공사손실 발생 시점에서 비용처리를 해야 한다는 의견이 59.4%로 나타나고 있다.

<표 33>도급공사 예상원가계산시 공사손실예상 회계처리

(단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
공사손실충당금 설정 없음		-	1(9.1)	3(25.0)	4(12.5)	2(13.3)	1(7.7)	1(33.3)	4(12.9)
공사손실충당금 설정, 매기말 기간계산 비용처리		3(33.3)	2(18.2)	4(33.3)	9(28.1)	3(20.0)	4(30.8)	-	7(22.6)
공사손실발생시점 손 실처리		6(66.7)	8(72.7)	5(41.7)	19(59.4)	10(66.7)	8(61.5)	2(66.7)	20(64.5)
계		9(28.1)	11(34.4)	12(37.5)	32(100.0)	15(48.4)	13(41.9)	3(9.7)	31(100.0)



6. 사례분석 : S주식회사의 회계처리 실태를 중심으로

가. 사례분석방법

건설업의 공사수익과 공사원가의 회계처리 실태분석은 제주지역 건설회사(S주식회사)를 대상으로 공사원가의 요소별 회계처리 절차에 따라 실적을 수집하였다. 실태의 계산예시는 S주식회사가 회계처리한 도급공사의 대표적인 건축공사인 주택공사(예시 A공사) 및 토목공사인 도로공사(예시 B공사)와 자채공사(예시 C공사) 등 3개 건설공사를 대상으로 하였다.

나. 공사원가의 계산

S주식회사의 공사원가 계산절차를 도표로 표시한 것은 다음과 같다.

<표 34> 공사원가 계산절차

구 분	현 장	본 사
재료비	사재납품업체--기술부경유--경리부승인	전표전기 재료비기장
노무비	급여(현장기술직, 사무직)--경리부자금배정	전표전기 급여기장
	노임(현장지급청구)--기술부경유--공무부경유--경리부승인	노임대장 작성날인 전표전기 노임기장
경 비	현장전도품의서작성	수시전도정산영수증 기술부경유--경리부승인
	월말경비청구서접수--공무부원가배분	전표전기 경비세목별 기장
외주비	하도급업자추천--공무부하도급업자선정 및 계약체결	기술부경유--경리부승인
	하도급업자	기성검사 신청 및 대금 청구 전표전기 외주비기장
용지비	기타자산계정	

다. 공사수익과 공사원가의 계산예시

<표 35> 도급금액

(단위:천원)

공사별	년도별	91	92	93
	A	-	5,939,615	833,912
B	455,000	639,983	75,846	
C	-	3,968,250	-	

<표 36>공무원가 절차에 따라 집계된 공무원가

(단위:천원)

구분		년도별	91	92	93	계
A공사 도금액: 6,773,527	재료비	-	-	870,734	55,990	926,724
	노무비	-	-	1,041,705	142,695	1,184,400
	경비	-	-	571,506	113,830	685,336
	외주비	-	-	2,943,394	771,129	3,714,523
	계	-	-	5,427,339	1,083,644	6,510,983
B공사 도금액: 1,170,829	재료비	22,053	22,053	126,771	22	148,846
	노무비	51,526	51,526	23,569	394	35,489
	경비	18,654	18,654	39,620	1,440	59,714
	외주비	233,637	233,637	87,455	0	321,092
	계	325,870	325,870	277,415	1,856	605,141
C공사 도금액: 3,968,250	재료비	254,740	254,740	1,345,076	-	1,599,816
	노무비	185,611	185,611	335,356	-	520,967
	경비	189,543	189,543	672,084	-	631,180
	외주비	427,285	427,285	203,895	-	631,180
	계	1,057,179	1,057,179	2,556,411	-	3,613,590

<표 37>공사수익과 공무원가의 대응에 의한 공사수익

(단위: 천원)

구분		공사별	A공사	B공사	C공사	계
91	공사수익	0	0	455,000	-	455,000
	공무원가	0	0	325,870	1,057,179	1,383,049
	공사총이익	0	0	129,130	△1,057,179	△928,049
92	공사수익	5,939,615	5,939,615	639,983	3,968,250	10,547,848
	공무원가	5,427,339	5,427,339	277,415	2,556,411	8,261,165
	공사총이익	512,276	512,276	362,568	1,411,839	2,286,683
93	공사수익	833,912	833,912	75,846	-	909,758
	공무원가	1,083,644	1,083,644	1,856	-	1,085,500
	공사총이익	△249,732	△249,732	73,990	-	△175,742

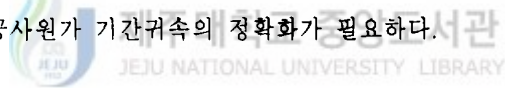
라. 문제점

S주식회사의 회계처리 절차에서 나타난 문제점은 다음과 같다.

1) 간접비가 공사원가에 포함되어 있지 않다는 점이다. 간접비는 공사에 직접 관련되는 비용은 아니지만 간접적으로 공사에 공통으로 지원되는 경비를 말하며 직접 공사비에 비례하여 배부되는 경비이다. 간접비에는 각 공사에 공통으로 지원되는 기술자, 관리자와 잡급직의 노무비와 같은 간접 노무비와 건설현장에 간접으로 투입되는 중장비 감가상각비와 중장비 유지비 등과 같은 간접경비 등이 있다. 간접비가 집계되지 않는다는 것은 공사별 원가 계산이 정확하게 이루어지지 않고 있다는 것을 의미한다.

2) 공사에정원가가 정확하여야 공사진행율 계산이 정확하여 이에 따른 공사수익도 올바르게 인식할 수 있다. 그러나 S주식회사는 주요공정에 의한 공정을 검사방법과 같은 과학적인 방법을 사용하지 않고 경험에 의한 추정치를 이용함으로써 공사에정원가가 부정확하게 계산되고 있다.

3) 공사수익에 대응하는 비용이 적정하게 대응하지 못함으로써 올바른 공사수익이 측정되지 않고 있다. 따라서 공사원가 기간귀속의 정확화가 필요하다.



IV. 濟州地域 建設業 會計處理 方式의 差異分析

1. 收益認識 會計處理 方式의 差異分析

가. 공사진행을 계산방법의 차이분석

공사진행을 계산방법은 <표 38>에서 보는 바와 같이 총산출예정량 대 실제산출량에 의한 계산방법을 조사대상 기업의 40.6%가 실무에 적용하고 있으나 이와는 달리 총공사예정가액 대 실제공사비 발생액에 대한 선호도가 75%에 이르는 것으로 나타나고 있다.

특히 실무에서 도금액 20억미만인 업체는 총산출예정량 대 실제산출량에 의한 수익인식 방법을 77.8%가 선택하고 있는 것으로 나타나고 있다. 반면 선호도는 20억 미만의 업체도 총공사예정가액 대 실제공사비 발생액을 더 선호하고 있는 것으로 나타나고 있다. 이는 아직도 건설업 회계처리 기준의 개정상황에 대한 實務者의 認識不足과 원도급자와 하청업자 간에 계약이 과거에 업체별로 정확한 장부를 비치하지 아니하던 때의 방법을 사용하므로 인하여 총 공사비 계약이 아니라 作業量 계약을 하고 있다고 볼 수 있다. 따라서 앞으로는 공사의 질과 책임성을 부여하기 위하여는 정확한 원가계산에 의한 하도급의 관계가 이루어져야 할 것이다.

<표 38> 공사진행을 계산방법의 차이

(단위:명.%)

회계처리	구분	도금액액				근무년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
총공사예정가액 대 실제공사비발생액	실	2(22.2)	6(54.5)	10(83.3)	18(56.3)	6(42.9)	9(69.2)	2(66.7)	17(56.7)
총투입예정량 대 실제투입량	실	-	1(9.1)	-	1(3.1)	-	1(7.7)	-	1(3.3)
총산출예정량 대 실제산출량	실	7(77.8)	4(36.4)	2(16.7)	13(40.6)	8(57.1)	3(23.1)	1(33.3)	12(40.0)
계		9(28.1)	11(34.4)	12(37.5)	32(100.0) ¹⁾	14(46.7)	13(43.3)	3(10.0)	30(100.0)
		8(28.6)	9(32.1)	11(39.3)	28(100.0)	13(46.4)	13(46.4)	2(7.1)	28(100.0)

註: 1) $\chi^2=10.13485^{**}$, d.f=4, $^{**}p < 0.05$

나. 총공사 예정가액 산정 및 총공사 예정가액 변경요인 처리방법의 차이분석

총공사 예정가액의 산정은 <표 39>에서 보는 바와 같이 비교적 기업규모나 근속년수에 관계없이 현행 규정인 “입찰후 재작성된 금액”을 더 선호하고 있는 것으로 나타나고 있다. 그러나 현행 회계처리 실태는 50억 미만의 소규모의 기업에서는 입찰시 추정공사액에 의해 총공사 예정가액을 산정하도록 하고 있다. 이는 제주지역 건설업체의 난립과 정부에서 인정하는 요율과 실제적으로 발생하는 요율이 같지 않음으로 인하여 일단은 공사낙찰을 받고 보자는 입장에서 어느정도 낙찰을 받을 수 있는 예정가액을 경정하여 낙찰받은 후 다시 정확한 豫定價額을 산정하는 것으로 볼 수 있다.

<표 39> 총공사 예정가액 산정 및 변경요인의 차이 (단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근무년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
총공사 예정가액 산정	입찰시 추정 공사예산액	5(62.5)	8(72.7)	3(27.3)	16(53.3)	8(66.7)	5(38.5)	1(33.3)	14(50.0)
	입찰후 재작성 실행금액	4(44.4)	3(27.3)	3(30.0)	10(33.3)	6(42.9)	2(16.7)	1(33.3)	9(31.0)
	표준원가금액	-	-	-	-	-	-	-	-
	계	1(11.1)	2(18.2)	-	3(10.0)	2(14.3)	1(8.3)	-	3(10.3)
	계	8(26.7)	11(36.7)	11(36.7)	30(100.0)	12(42.9)	13(46.4)	3(10.7)	28(100.0)
총공사 예정가액 변경요인	기존총공사예 정가액 의거 수익계산	2(22.2)	3(27.3)	3(27.3)	8(25.8)	3(23.1)	4(30.8)	-	7(24.1)
	기존총공사예 정가액 변경 수익계산	1(12.5)	4(36.4)	1(10.0)	6(20.7)	4(30.8)	2(15.4)	-	6(20.7)
	계	7(77.8)	8(72.7)	8(72.7)	23(74.2)	10(76.9)	9(69.2)	3(100.0)	22(75.9)
	계	7(87.5)	7(63.6)	9(90.0)	23(79.3)	9(69.2)	11(84.6)	3(100.0)	23(79.3)
계	9(29.0)	11(35.5)	11(35.5)	31(100.0)	13(43.8)	13(43.8)	3(10.3)	29(100.0)	
계	8(27.6)	11(37.9)	10(34.5)	29(100.0)	13(44.8)	13(44.8)	3(10.3)	29(100.0)	

註: 1) $\chi^2=4.93405^*$, $df=2$, * $p < 0.1$

다. 공사완성시기 인식방법의 차이분석

공사완성시기 인식 방법에 대한 실태와 선호도는 <표 40>에서 보는 바와 같이 기업규모 별로 “공사완공증명서를 받은 竣工検査日”을 수익 인식기준으로 판단하는 경우가 각각 65.6%와 54.8%로 높게 나타나고 있다. 그러나 위험부담이 없다고 판단될 때는 전체 6.5%로 낮게 나타나고 있다. 이는 현행 건설업 회계처리기준의 표현은 모호성과 주관성을 다분히 내포하고 있고, 기업은 한 공사에만 매달릴 수 없는 데 그 원인이 있는 것으로 여겨진다.

<표 40> 공사완성시기 인식방법의 차이

(단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
계약상기본의무 완료시		5(50.0) 4(44.4)	2(20.0) 3(30.0)	2(16.7) 5(41.7)	9(28.1) 12(38.7)	5(33.3) 6(40.0)	3(25.0) 5(41.7)	- 1(33.3)	8(27.6) 12(40.0)
건설업자가 부담할 위험이 없다고 판단될 시		- -	2(20.0) 1(10.0)	- 1(8.3)	2(6.3) 2(6.5)	1(6.7) 1(6.7)	1(8.3) 1(8.3)	- -	2(6.9) 2(6.7)
공사완공증명서 받은 준공검사일		5(50.0) 5(55.6)	6(60.0) 6(60.0)	10(83.3) 6(50.0)	21(65.6) 17(54.8)	9(60.0) 8(53.3)	8(66.7) 6(50.0)	2(100.0) 2(66.7)	19(65.5) 16(53.3)
계		10(31.3) 9(29.0)	10(31.3) 10(32.3)	12(37.5) 12(38.7)	32(100.0) ¹⁾ 31(100.0)	15(51.7) 15(50.0)	12(41.4) 12(40.0)	2(6.9) 3(10.0)	29(100.0) 30(100.0)

註: 1) $\chi^2=7.88995$, d.f=4, *p < 0.1

라. 자체공사시 공사기성금액 계산방법의 차이분석

자체공사시 공사기성금액 계산방법은 자체공사시 완성후 판매하게 되면 제조업이 되어 건설업회계기준을 적용할 수 없으나 중도금을 받으면서 공사를 완성할 경우 도급으로 간주한다면 공사진행율에 의한 방법을 채택할 수 있다. <표 41>에서 보는 바와 같이 현행 회계처리 실태에서는 도급금액 50억 미만의 업체는 공사진행율에 의한 공사기성금액계산방법이 높게 나타난 반면, 50억 이상인 업체는 분양대금회수기준이 높게 나타나고 있다. 그리고 선호도에서도 도급금액 50억 기준으로 같게 나타나고 있다. 이러한 원인은 첫째로, 企業會計와 稅務會計의 인식부족을 들 수 있다. 법인세법 기본 통칙(2-10-4... 17)에서 주택, 상가 또는 아파트 신축, 販賣損益의 귀속사업년도를 대금을 청산한 날, 소유권 이전등기일, 입주한 날 중 먼저 到來한 날의 사업년도로 한다고 규정하고 있다. 예외적으로 기업회계기준에 의한 공사진행율도 인정한다고 국세심판소가 결정하고 있다. 둘째로 규모가 작은 기업은 대부분의 공사가 도급에 의하여 진행되고 규모가 큰 기업은 자체적으로 분양하기 때문에 이러한 결과가 나타난 것으로 여겨진다. 따라서 결론은 판매시점을 수익으로 인식하는 것이 現實主義에 타당한 것으로 여겨진다.

<표 41> 자체공사시 공사기성금액 계산방법의 차이

(단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
판매시점기준		-	1(16.7)	3(27.3)	4(16.7)	1(10.0)	2(18.2)	-	3(13.6)
		1(16.7)	1(12.5)	6(50.0)	8(30.8)	2(18.2)	5(41.7)	1(50.0)	8(32.0)
공사진행율에의 한공사기성금액		5(71.4)	4(66.7)	3(27.3)	12(50.0)	7(70.0)	4(36.4)	-	11(50.0)
		4(66.7)	6(75.0)	2(16.7)	12(46.2)	7(63.6)	5(41.7)	-	12(48.0)
분양대금회수기 준		2(28.6)	1(16.7)	5(45.5)	8(33.3)	2(20.0)	5(45.5)	1(100.0)	8(36.4)
		1(16.7)	1(12.5)	4(33.3)	6(23.1)	2(18.2)	2(16.7)	1(50.0)	5(20.0)
계		7(29.2)	6(25.0)	11(45.8)	24(100.0)	10(45.5)	11(50.0)	1(4.5)	22(100.0)
		6(23.1)	8(30.8)	12(46.2)	26(100.0) ¹⁾	11(44.0)	12(48.0)	2(8.0)	25(100.0)

註: 1) $\chi^2=7.98968^*$, d.f=4, *p < 0.1

2. 費用認識 會計處理 方式의 差異分析

가. 공사계약전 발생한 공사비용의 회계처리 차이분석

공사계약전 발생한 공사비용은 <표 42>에서 보는 바와 같이 실무에서는 현재 전액 판매비로 처리하는 경우가 41.9%로 가장 높게 나타난 것은 공사계약을 하기 위하여 비용이 지출되면 그 공사가 落札될 지 모른 상태이므로 일단은 판매비로 처리하는 것으로 여겨진다. 그러나 회계 관계자의 선호도는 현행 건설업 회계처리 기준대로 건설원가로 대체 처리해야 한다는 의견이 50%로 높게 나타나고 있다. 따라서 현행 회계처리 실태를 회계처리 기준에 맞게 전환할 필요가 있다.

<표 42> 공사계약전 발생한 공사비용의 회계처리 차이

(단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
전액 판매비처리		4(44.4)	4(36.4)	5(45.5)	13(41.9)	6(46.2)	4(30.8)	2(66.7)	12(41.4)
		2(22.2)	4(36.4)	2(16.7)	8(25.0)	5(33.3)	2(15.4)	1(33.3)	8(25.8)
전액 건설원가처리		1(11.1)	4(36.4)	5(45.5)	10(32.3)	3(23.1)	7(53.8)	-	10(34.5)
		4(44.4)	4(36.4)	8(66.7)	16(50.0)	7(46.7)	9(69.2)	1(33.3)	17(54.8)
중요한 경우 공사원 가, 기타비용 판매비		4(44.4)	3(27.3)	1(9.1)	8(25.8)	4(30.8)	2(15.4)	1(33.3)	7(24.1)
		3(33.3)	3(27.3)	2(16.7)	8(25.0)	3(20.0)	2(15.4)	1(33.3)	6(19.4)
계		9(29.0)	11(35.5)	11(35.5)	31(100.0)	13(44.8)	13(44.8)	3(10.3)	29(100.0)
		9(28.1)	11(34.4)	12(37.5)	32(100.0)	15(48.4)	13(41.9)	3(9.7)	31(100.0)

나. 잉여자재 재평가 방법의 차이분석

잉여자재 재평가 방법은 <표 43>에서 보는 바와 같이 현행 회계처리 기준인 시가와 취득원가(혹은 장부가액) 중 낮은 것으로 평가하는 방법에 대한 선호도는 28.1%이고, 그 실태는 9.4%에 불과한 것으로 나타나고 있다. 그러나 일정율을 저평가하는 방법은 43.3%로 가장 많이 선호하고 있고, 실태는 오히려 투입분 전액을 비용처리 하는 방식이 40.6%로 가장 높게 나타나고 있다. 이는 실제적으로 회계처리하는데 있어서 사용이 간편하고 과거부터 이러한 방법을 사용하여 왔기 때문이라 여겨진다. 따라서 이러한 회계처리가 보수주의 원칙과 효익, 비용원칙에 합당한 것으로 여겨진다.

<표 43> 잉여자재 재평가 방법의 차이

(단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년이상	계
시가장부가액중 낮은 가액 평가	1	10.0	-	2(18.2)	3(9.4)	1(7.1)	2(15.4)	-	3(10.0)
	2	22.2	3(27.3)	4(33.3)	9(28.1)	1(6.7)	6(46.2)	1(33.3)	8(25.8)
장부가액 일정비율 저평가 계산	4	40.0	8(72.7)	4(36.4)	16(50.0)	9(64.3)	4(30.8)	2(66.7)	15(50.0)
	3	33.3	6(54.5)	5(41.7)	14(43.8)	8(53.3)	4(30.8)	1(33.3)	13(41.9)
투입분 전액 비용처리	5	50.0	3(27.3)	5(45.5)	13(40.6)	4(28.6)	7(53.8)	1(33.3)	12(40.0)
	4	44.4	2(18.2)	3(25.0)	9(28.1)	6(40.0)	3(23.1)	1(33.3)	10(32.3)
계	10	31.3	11(34.4)	11(34.4)	32(100.0)	14(46.7)	13(43.3)	3(10.0)	30(100.0)
	9	28.1	11(34.4)	12(37.5)	32(100.0)	15(48.4)	13(41.9)	3(9.7)	31(100.0)

다. 하자보수 총담금의 설정여부의 차이분석

하자보수 총담금은 <표 44>에서 보는 바와 같이 회계처리실태에서는 40.6%로 낮게 나타나고, 선호도는 76.6% 높게 나타나고 있다. 그 이유는 첫째, 총담금을 세법에서 손금으로 인정해 주지 않기 때문이고, 둘째, 기업이 영세하다 보니 총담금을 설정할 여지가 없기 때문이며, 셋째, 하자보수 보증금 설정에 따른 하자보수 총담금 미설정 등을 들 수 있다. 따라서 앞으로는 세법에서도 손금을 인정해 주고 또한 강제적 총담금 설정을 인정하는 것이 공사의 질을 높일 뿐 아니라 소비자 보호에도 유익할 것으로 판단된다.

<표 44> 하자보수 총담금 설정의 차이

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년이상	계
하자보수총담금 설정	설	2(22.2)	5(45.5)	6(50.0)	13(40.6)	5(35.7)	8(61.5)	-	13(43.3)
	정	7(77.8)	6(66.7)	10(83.3)	23(76.7)	13(92.9)	9(75.0)	-	22(75.9)
경우에 따라 다름	3(33.3)	1(9.1)	1(8.3)	5(15.6)	3(21.4)	-	1(33.3)	4(13.3)	
	2(22.2)	3(33.3)	2(16.7)	7(23.3)	1(7.1)	3(25.0)	3(100.0)	7(24.1)	
하자보수총담금 설정 없음	설	4(44.4)	5(45.5)	5(45.7)	14(43.8)	6(42.9)	5(38.5)	2(66.7)	13(43.3)
	정 없음	-	-	-	-	-	-	-	-
계	9(28.1)	11(34.4)	12(37.5)	32(100.0)	14(46.7)	13(43.3)	3(10.0)	30(100.0)	
	9(30.0)	9(30.0)	12(40.0)	30(100.0)	14(48.3)	12(41.4)	3(10.3)	29(100.0) ¹⁾	

註: 1) $\chi^2=11.64170^{**}$, $df=2$, $^{**}p < 0.05$

라. 특수공사장비의 감가상각비 처리방법의 차이분석

특수장비의 감가상각비 처리방법에 대한 실태와 선호도는 <표 45>에서 보는 바와 같이 '특수공사에 제한 사용하는 건설용 장비에 대한 減價償却費 처리는 당해 공사기간과 동장비의 경제적 내용연수중 짧은 기간에 걸쳐 감가상각하고 이를 전액 당해 공사원가에 삽입'하도록 규정하고 있는 현행 건설업 회계처리 기준을 활용하고 있는 기업이 전무하고, 그 선호도도 20%에 불과한 것으로 나타나고 있다. 이는 장비를 여러 공사에 공통으로 사용하는 경우가 많기 때문으로 여겨진다. 그러나 '고정자산상각 내용연수에 따라 계산한 상각액만을 원가상각'하는 경우의 실태와 선호도는 각각 83.3%와 56.7%로 높게 나타나고 있다. 이러한 원인은 현행 세법에서 정부가 인정하는 償却限度가 있기 때문에 이를 더 활용하는 데서 찾아볼 수 있을 것이다. 따라서 앞으로 건설용장비가 새로운 것을 많이 사용하려면 하기 때문에 정부에서는 내용연수를 줄여서 기업이 투자분에 대한 자금을 빨리 회수하고 새로운 장비를 도입하여 원가를 절감할 수 있도록 하여야 할 것이며 공사의 질을 높이는 데도 한 몫을 하여야 한다고 사료된다.

<표 45> 특수공사장비의 감각상각 처리방법의 차이 (단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
공사기간과 장비내용 연수중 짧은 기간에 걸쳐 상각하여 공사 원가에 계산		- 1(12.5)	- 1(10.0)	- 4(33.3)	- 6(20.0)	- 1(7.7)	- 4(30.8)	- -	- 5(17.2)
고정자산 상각내용연수 따라 계산한 상각액만 원가계산		7(77.8) 4(50.0)	9(90.0) 7(70.0)	9(81.8) 6(50.0)	25(83.3) 17(56.7)	11(78.6) 8(61.5)	10(90.9) 6(46.2)	2(66.7) 3(100.0)	23(82.1) 17(58.6)
투입시간 의거 산출된 상각액 전액공사 원가에 계산		2(22.2) 3(37.5)	1(10.0) 2(20.0)	2(18.2) 2(16.7)	5(16.7) 7(23.3)	3(21.4) 4(30.8)	1(9.1) 3(23.1)	1(33.3) -	5(17.9) 7(24.1)
계		9(30.0) 8(26.7)	10(33.3) 10(33.3)	11(36.7) 12(40.0)	30(100.0) 30(100.0)	14(50.0) 13(44.8)	11(39.3) 13(44.8)	3(10.7) 3(10.3)	28(100.0) 29(100.0)

마. 예상공사손실의 회계처리방법의 차이분석

<표 46>에서 보는 바와 같이 현행 건설업회계처리 기준에 의한 예상공사손실의 회계처리 방법의 실태와 선호도는 12.1%와 28.1%에 불과하고 '공사손실 발생시점에서 費用處理'하는 실태와 선호도는 각각 63.6%와 59.4%로 높게 나타나고 있다. 이는 공사손실 총담금 설정시 巨額에 대하여는 정의하고 있지 않아 이를 사회 통념에 비추어 해석할 것인지 아니면 정보이용자의 의사결정을 달리하게 할 정도의 금액으로 해석해야 할 것인가에 대한 명문화가 이루어지지 않는 데서 그 한 원인을 찾아볼 수 있다. 그러나 기업의 재무구조를 건설하기 위해서는 총담금 설정에 따른 지도, 감독이 뒤따라야 할 것이다.

<표 46> 예상공사손실의 회계처리방법의 차이 (단위:명,%)

회계처리	구분	도급금액				근속년수			
		20억 미만	20~50억 미만	50억 이상	계	1~3년 미만	3~5년 미만	5년 이상	계
공사손실총담금 설정 없음		3(30.0) -	3(27.3) 1(9.1)	2(16.7) 3(25.0)	8(24.2) 4(12.5)	5(33.3) 2(13.3)	2(15.4) 1(7.7)	1(33.3) 1(33.3)	8(25.8) 4(12.9)
공사손실총담금 설정. 매기말 기간계산 비용처리		- 3(33.3)	2(18.2) 2(18.2)	2(16.7) 4(33.3)	4(12.1) 9(28.1)	- 3(20.0)	4(30.8) 4(30.8)	- -	4(12.9) 7(22.6)
공사손실 발생시점 손실처리		7(70.0) 6(66.7)	6(54.5) 8(72.7)	8(66.7) 5(41.7)	21(63.6) 19(59.4)	10(66.7) 10(66.7)	7(53.8) 8(61.5)	2(66.7) 2(66.7)	19(61.3) 20(64.5)
계		10(30.3) 9(28.1)	11(33.3) 11(34.4)	12(36.4) 12(37.5)	33(100.0) 32(100.0)	15(48.4) 15(48.4)	13(41.9) 13(41.9)	3(9.7) 3(9.7)	31(100.0) 31(100.0)

3. 收益 費用認識 會計處理 方式의 綜合的 差異分析

본 절에서는 앞절의 교차분석 결과를 보완하여 이를 명확히 구명하기 위하여 별도로 분산분석을 실시하였다. 본 설문 문항이 모두 명목척도인 점을 감안하면 분산분석을 실시할 수 없으나, 동일한 설문문항을 실태와 선호도로 2원화하여 두었기 때문에 양 문항의 응답에 차이가 있으면 0점, 일치하면 1점의 점수를 부여하여 새로운 변수를 만들었다. 이렇게 만들어진 변수를 통해 본절에서는 수익·비용인식에 대한 실태와 선호도간의 차이를 종합적으로 분석하여 보았다.

가. 變數의 集落度

이는 각 표본별로 각 변수의 실태와 선호도의 일치도의 빈도를 살펴보고, 이에 따라 일치되는 빈도가 많은 變數의 群과 그렇지 못한 變數의 群으로 분리하여 보고자 하는 데 목적이 있다. 두 군의 분류는 중앙값을 기준으로 양분하였다.

<표 47>에서 보는 바와 같이 선호도와 일치도가 비교적 높은 변수는 7가지 변수이고 상대적으로 일치도가 낮은 변수 역시 7가지로 나타나고 있다.

<표 47> 變數의 集落度

일치빈도 변수군	총공사예정가액산정(3), 총공사예정가액변경요인처리(4), 공사완성시기인식(5), 수주활동경비처리(7), 공사계약전 발생한 공사비용처리(8), 일부공사 재도급시 공사비용처리(9), 예상공사손실처리(14)
상대적 불일치 변수군	공사수익금액산정(1), 공사진행율계산(2), 자체공사시 공사기성금액 계산(6), 잉여자재평가방법(10), 하자보수충당금설정(11), 특수공사장비 감가상각처리(12), 건설공사에서 환입된 가설재 평가(13).

註) Mean=20.143, Median=20.000, Mode=16.000, Variance=18.286, Min.=14, Max.=28

()안은 설문번호임.

<표 48> 실태와 선호도의 일치도

(단위: 개)

설문번호 일치도	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
일 치	19	16	21	25	21	15	28	24	25	18	14	16	18	22
불 일 치	16	19	14	10	14	20	7	11	10	17	21	19	17	13
계	35													

나. 綜合結合變數의 差異分析

전술한 바와 같이 실태와 선호도의 각 문항간에 응답에 차이가 있으면 0점, 일치하면 1점의 점수를 부여하고 그 값을 각 표본별로 각 변수의 값을 총합(종합결합변수)하여 기업 규모별, 근속년수별로 분산분석을 실시하였다. 총 변수가 14개 이므로 실태와 선호도가 모두 일치한다면 평균은 14.0가 되어야 할 것이다.

<표 49> 근속년수별 결합변수의 차이분석

구 분	N	Mean	df	SS	MS	F Ratio	F Prob
1-3년미만	15	8.6000					
3-5년미만	13	8.6923	2/28	4.71/205.06	2.35/7.32	0.3213	0.7278
5년이상	3	7.3333					
계	31	8.5161		209.7419			

between groups/within groups

<표 49>에서 보는 바와 같이 근속년수별로는 통계적으로 유의한 차이를 보이지 않고 있으며, 총 14개 변수중 8.5개가 실태와 선호도간의 일치됨을 보여주고 나머지 5.5개 변수가 일치되지 않음을 보여주고 있다.

<표 50> 기업규모별 결합변수의 차이분석

구 분	N	Mean	df	SS	MS	F Ratio	F Prob
20억 미만	9	7.4444					
20-50억미만	11	8.3636	2/29	8.98/207.02	4.49/7.14	0.6291	0.5402
50억 이상	12	8.7500					
계	32	8.2500		216.0000			

*p<0.05 between groups/within groups

기업규모별로도 <표 50>에서 보는 바와 통계적으로 유의적인 차이를 보이고 있지 않다. 즉 도급금액 20억 이상의 기업체들은 전체 14개 변수중 약 8.5개 변수정도가 실패와 선호도가 일치하고 있으며, 20억 미만의 기업의 경우는 이보다 조금 적은 7.5개 정도가 일치하고 있는 것으로 나타나고 있다.

다. 部分結合變數의 差異分析

부분결합변수의 차이분석은 실패와 선호도 각 문항의 특성상 공사수익인식문항, 자체공사수익인식문항, 비용인식문항으로 구분하고 이를 다시 부분결합하여 근속년수별, 기업규모별로 분석하였다.

1) 근속년수별 공사수익의 차이분석

근속년수별 공사수익의 차이분석을 <표 51>에서 보는 바와 같이 통계적으로 유의적인 차이를 보이고 있지는 않지만 5년 이상의 근무자들이 실패와 선호도간의 일치도가 평균 0.7500으로 3년 미만자의 0.5176에 비해 높게 나타나고 있다.

<표 51> 근속년수별 공사수익인식의 차이분석

구 분	N	Mean	df	SS	MS	F Ratio	F Prob
3년미만	15	0.5167					
3-5년미만	13	0.6538	2/28	0.21/1.88	0.11/0.07	1.5603	0.2278
5년이상	3	0.7500					
계	31	0.5968		0.2639			

between groups/within groups

2) 근속년수별 자체공사수익인식의 차이분석

근속년수별 자체공사수익인식의 차이분석은 <표 52>에서 보는 바와 같이 $\alpha=0.1$ 수준에서 통계적으로 유의적인 차이를 보이고 있는데 5년이상의 장기근속자들이 5년미만의 단기근속자들에 비해 실패와 선호도의 일치도가 현저히 낮게 나타나고 있다.

<표 52> 근속년수별 자체공사수익인식의 차이분석

구 분	N	Mean	df	SS	MS	F Ratio	F Prob
1-3년미만	15	0.7000					
3-5년미만	13	0.5385	2/28	0.75/3.30	0.38/0.18	3.1883*	0.0566
5년이상	3	0.1667					
계	31	0.5806		4.0484			

*p<0.1 between groups/within groups

3) 근속년수별 비용인식의 차이분석

근속년수별 비용인식의 차이분석은 <표 53>에서 보는 바와 같이 통계적으로 차이를 보이지 않고 5년이상 근속자들이 실패와 선호도의 일치도가 50%정도이고 5년 미만의 경

우는 60%를 조금 상회하고 있는 것으로 나타나고 있다.

<표 53> 근속년수별 비용인식의 차이분석

구 분	N	Mean	df	SS	MS	F Ratio	F Prob
1-3년미만	15	0.6417					
3-5년미만	13	0.6058	2/28	0.05/2.24	0.26/0.08	0.3206	0.7284
5년이상	3	0.5000					
계	31	0.6129		2.2923			

between groups/within groups

4) 기업규모별 공사수익의 차이분석

기업규모별 공사수익의 차이분석을 <표 54>에서 보는 바와 같이 $\alpha=0.05$ 수준에서 통계적으로 유의적인 차이를 보이고 있다. 즉 도급금액 20억 미만과 20-50억미만의 중소기업의 경우 회계처리 실패와 선호도간의 일치된 변수는 각각 약 41%와 57%에 불과한 반면 도급금액 50억 이상의 기업들은 그 일치도가 약 73%에 달하고 있는 것으로 나타나고 있다. 이는 비교적 규모가 큰 기업일수록 그들이 선호하는대로 공사수익에 관한 회계처리를 하고 있는 경우가 많음을 알 수 있다.

<표 54> 기업규모별 공사수익인식의 차이분석

구 분	N	Mean	df	SS	MS	F Ratio	F Prob
20억 미만	9	0.4167					
20-50억미만	11	0.5682	2/29	0.51/1.69	0.25/0.06	4.3450**	0.0224
50억 이상	12	0.7292					
계	32	0.5859		0.2639			

**P < 0.05

between groups/within groups

5) 기업규모별 자체공사수익인식의 차이분석

기업규모별 자체공사수익인식의 차이분석은 <표 55>에서 보는 바와 같이 통계적으로 유의적인 차이를 보이고 있지 않다. 비교적 기업규모에 관계없이 55-60%에 수준에서 자체공사수익인식시점에 대한 실태와 선호도간의 변수의 일치도를 보이고 있다.

<표 55> 기업규모별 자체공사수익인식의 차이분석

구 분	N	Mean	df	SS	MS	F Ratio	F Prob
20억 미만	9	0.6111					
20-50억미만	11	0.5455	2/29	0.03/4.35	0.02/0.15	0.0990	0.9060
50억 이상	12	0.5417					
계	32	0.5625		4.3750			

between groups/within groups

6) 기업규모별 비용인식의 차이분석

기업규모별 비용인식의 차이분석은 <표 56>에서 보는 바와 같이 통계적으로 차이를 보이지 있지 않다. 즉 기업규모에 관계없이 실태와 선호도간의 변수의 일치도가 55-63%의 분포를 형성하고 있다.

<표 56> 기업규모별 자체공사수익인식의 차이분석

구 분	N	Mean	df	SS	MS	F Ratio	F Prob
20억 미만	9	0.5556					
20-50억미만	11	0.6364	2/29	0.04/2.22	0.02/0.08	0.2471	0.7827
50억 이상	12	0.5729					
계	32	0.5898		2.2573			

between groups/within groups

V. 濟州地域 建設業 會計 處理方式의 改善方向

지금까지 제주지역 건설업체의 회계처리 실태 및 회계관계자의 선호도를 설문조사자료를 통해 분석하고, 이 중 실태와 선호도의 차이 또는 건설업 회계기준과 실태 및 선호도의 차이를 분석하여 보았다. 그 결과 前章에서 살펴본 바와 같이 현행 회계처리 실태와 선호도간에 상당한 차이를 보이고 있거나, 현행 회계처리기준이 잘 적용되지 않고 있음을 알 수 있었다. 본장에서는 이를 토대로 제주지역 건설업체의 회계처리방식에 대한 개선방향을 제시해 보고자 한다.

1. 收益認識 會計處理方式의 改善方向

가. 공사진행율 계산방법의 전환

현재 많이 사용되고 있는 총산출예정량 대 실제산출량에 의한 공사진행율 계산방식을 총공사예정가액 대 실제공사비 발생액에 의한 계산방법으로 전환하여야 할 것으로 여겨진다. 특히 20억 미만의 零細企業體의 경우 이에 대한 전환은 시급한 것으로 여겨진다. 그러기 위해서는 건설업 회계처리 기준의 개정상황에 대한 실무자의 교육 및 선도가 필요하다.

나. 총 공사예정가액 산정방법의 개선

현재 소규모 업체에서 공사 豫定價額 산정방법은 현행 건설업회계처리 기준인 입찰 후 제작성된 금액에 의한 방법보다는 입찰시 추정공사 예산액을 더 많이 활용하고 있는 실정으로 나타나고 있다. 실제 회계담당자의 선호도도 현행 會計處理基準의 타당성을 인정하고 있는 것으로 나타나고 있다. 따라서 소규모업체의 공사 예정가액산정방식은 입찰후 제작성된 금액에 의한 방법으로 전환하는 것이 바람직할 것이다.

다. 공사완성시기에 대한 표현의 명확성과 객관성 유지

현재 제주지역의 건설업체 회계관계자들은 건설업회계기준에 의한 건설업자가 부담할 위험이 거의 없다고 판단되는 주관적 시점은 거의 선호하지 않는 실정이다. 반면 공사완성기

준을 받은 竣工檢査日을 많이 선호하고 있다. 이는 건설업 회계처리기준이 표현의 모호성과 주관적 요인을 많이 담고 있기 때문으로 여겨진다. 따라서 건설업 회계처리기준에서 공사완성시기에 대한 표현은 명확성과, 객관성을 내포하도록 보완되어야 할 것으로 여겨진다.

라. 현실주의에 의한 자체공사시 공사기성금액 산출

조사결과 자체공사시 공사기성금액 산출방법은 기업규모가 작은 경우 공사진행율에 의한 공사기성금액을 산출하고 있는 반면, 기업규모가 큰 경우는 販賣時點을 수익으로 인식하고 있다. 현재 건설업기업회계기준은 이에 대한 명문규정은 없고 양식에만 표시되어 있는 상태이다. 그러나 판매시점을 수익으로 인식하는 것이 현실주의에 타당한 것으로 여겨진다. 더불어 기업회계와 세무회계에 대한 실무자 교육이 절실하다.

2. 費用認識 會計處理方式의 改善方向

가. 공사계약전 발생한 공사비용처리 실태의 개선

조사결과 공사계약전 발생한 공사비용은 상당수가 전액 판매비로 처리하고 있어 현행 기업회계기준의 규정인 이연자산으로 대체 처리하고 있지 않는 실정으로 나타나고 있다. 그러나 회계관계자의 선호도는 현행회계처리기준을 가장 선호하는 것으로 나타나 공사계약전 발생한 공사비용처리는 현행회계처리기준의 규정을 준수하도록 유도하여야 할 것이다. 또한 실무자들에게도 이에 대한 교육이 절실하다.

나. 건설임여자재 평가 방법의 보완

현행 企業會計基準의 규정인 시가와 취득원가중 낮은 것으로 평가하는 건설임여자재 평가방법은 조사결과 실태나 선호도에서 모두 낮게 나타나고 있다. 회계관계자들은 장부가액 또는 취득가액에서 일정비율을 저평가하는 계산방법을 선호하고 있다. 실무자의 의견도 보수주의 원칙과 효익, 비용원칙에 합당한 것으로 여겨져 이에 대한 보완이 필요하다.

다. 하자보수충당금 설정유도

조사결과 瑕疵補修充當金을 설정하지 않은 기업이 상당수 있는 것으로 나타났다. 물론 하자보수 보증금설정에 따른 하자보수충당금 미설정도 그 원인이 되기도 하지만, 선호도 조

사결과는 76.7%가 하자보수충당금 설정의 필요성을 인정하고 있는 것으로 나타났다. 따라서 하자보수 충당금 미설정 기업을 하자보수 충당금 설정으로 유도하는 것이 바람직할 것으로 여겨진다. 또한 稅法에서는 충당금을 일정액만 인정하고 있어, 충당금을 인정해주는 방향으로의 개정을 검토해야 할 것이다.

라. 특수장비의 감가상각비 처리방법의 개선

특수공사에 제한 사용하는 建設用 裝備에 대한 감가상각비 처리는 당해 공사기간과 동장비의 경제적 내용연수 중 짧은 기간에 걸쳐 減價償却을 하고 이를 전액 당해 공사원가에 산입하도록 건설업 회계처리기준에 규정되어 있으나, 회계담당자들은 법인세법에 따라 사업별 고정자산의 내용연수에 의한 상각액을 감가상각비로 계상하는 것을 선호하고 있다. 회계담당자가 세법에 의한 감가상각을 하는 것은 기업회계기준에 의할 경우 세무조정계산서 작성시 재계산하여야 하고 규정준수가 실제적용이 모호하기 때문으로 보인다. 따라서 건설용 장비의 내용연수를 줄여서 기업의 투자분에 대한 자금을 빨리 회수하고 새로운 장비를 도입하여 원가를 절감할 수 있도록 하여야 할 것으로 여겨진다.

마. 예상 공사손실의 회계처리 방법

도급공사의 예정원가계산을 하는 경우 工事損失이 예상될 때의 회계처리에 대한 현행의 규정은 공사손실충당금을 설정하고 매기말기간 계산하여 비용처리하도록 규정하고 있다. 그러나 회계담당자들은 공사손실발생시점에서 손실처리하는 방법을 선호하기 때문에 이 규정은 공사손실이 예상되어도 손실처리를 하지 못한다는 것으로 해석되나, 건설업회계기준에 따라 마땅히 공사손실로 처리해야 할 사항으로 생각된다. 또한 회계처리기준에 「공사손실충당금은 거액의 공사손실의 발생이 분명한 경우에 계상하여야」한다는 규정은 明瞭性的의 규정에 어긋나는 것으로 이를 명료화할 필요가 있다.

VI. 結 言

본 논문의 연구목적은 제주지역 건설업체를 중심으로 會計處理 실태를 분석하여 그 문제점을 파악하고 회계담당자의 의견과 선호를 수집 분석한 결과를 이용하여 제주지역 건설업 회계처리의 올바른 방향을 제시하는 데 있다. 이를 위해 文獻研究와 實證研究를 병행하였다.

실태분석의 결과에서 밝혀진 다음과 같은 사항들을 개선하는 것이 타당하다고 생각된다.

가. 수익인식 회계처리방식 개선 방향

1) 공사진행율 계산방법의 전환

현재 많이 사용되고 있는 총산출예정량 대 실제산출량에 의한 공사진행율 계산방식을 총공사예정가액 대 실제공사비 발생액에 의한 계산방법으로 전환하여야 할 것으로 여겨진다. 특히 20억 미만의 영세기업체의 경우 이에 대한 전환은 시급한 것으로 여겨진다. 그러기 위해서는 건설업 회계처리 기준의 개정상황에 대한 실무자의 교육 및 선도가 필요하다.

2) 총 공사예정가액 산정방법의 개선

현행 건설업 회계처리 기준인 입찰후 재작성된 금액에 의한 방법으로 회계처리가 이루어지도록 지도, 감독이 뒤따라야 할 것이다.

3) 공사완성시기에 대한 표현의 명확성과 객관성 유지

현행 建設業 會計處理基準이 공사완성시기 인식 항목에 대한 표현의 모호성과 주관적 요인을 많이 담고 있기 때문에 건설업 회계처리기준에서 공사완성시기에 대한 표현은 명확성과 객관성을 내포하도록 보완되어야 할 것으로 여겨진다. 또한 준공검사가 끝났다는 것은 상품으로서의 가치가 있다는 것으로 판단되기 때문에 공사완성시기를 준공검사일을 기

준으로 하는 것이 타당하다고 생각된다.

4) 현실주의에 의한 자체공사시 공사기성금액 산출

현행 건설업기업회계기준은 자체공사시 공사기성금액 산출에 대한 명문규정은 없고 양식에만 표시되어 있는 상태이다. 그러나 판매시점을 수익으로 인식하는 것이 현실주의에 타당한 것으로 여겨진다.

나. 비용인식 회계처리방식 개선 방향

1) 공사계약전 발생한 공사비용처리 실태의 개선

공사계약전 발생한 공사비용처리를 현행회계처리기준의 규정대로 이연자산으로 대체 처리하도록 유도해야 하며, 실무자들에게도 이에 대한 교육이 필요하다.

2) 건설잉여자재 평가 방법의 교육

회계관계자들은 장부가액 또는 취득가액에서 일정비율을 저평가하는 계산방법을 선호하고 있다. 실무자의 의견도 보수주의 원칙과 수익, 비용원칙에 합당한 것으로 여겨져 이에 대한 보완이 필요하다.

3) 하자보수충당금 설정유도

하자보수충당금 미설정 기업을 하자보수충당금 설정으로 유도하는 것이 바람직하며, 세법 역시 充當金을 인정해주는 방향으로의 개정을 검토해야 할 것이다.

4) 특수장비의 감가상각비 처리방법의 개선

회계담당자가 稅法에 의한 減價却을 하는 것은 기업회계기준에 의한 경우 세무조정계산서 작성시 재계산하여야 하고 규정준수가 실제적용이 모호하기 때문으로 보인다. 따라서 건설용장비의 내용연수를 줄여서 기업의 투자분에 대한 자금을 빨리 회수하고 새로운 장비를 도입하여 원가를 절감할 수 있도록 하여야 할 것으로 여겨진다.

5) 예상 공사손실의 회계처리 방법

회계담당자들은 공사손실발생시점에서 損失處理하는 방법을 선호하고 있으나, 이 규정은

공사손실이 예상되어도 손실처리를 하지 못한다는 것으로 해석되어 건설업회계기준에 따라 마땅히 공사손실로 처리해야 할 사항으로 생각된다. 따라서 공사손실충당금을 설정하고 매기말기간 계산하여 비용처리하도록 해야할 것이다. 또한 會計處理基準에 「공사손실충당금은 거액의 공사손실의 발생이 분명한 경우에 계상하여야」한다는 규정은 明瞭性의 규정에 어긋나는 것으로 이를 명료화할 필요가 있다.

본 논문은 표본추출에서 제주지역 건설업체 60개를 대상으로 조사했기 때문에 전국규모의 標準이 되지 못했다. 앞으로 실시하는 연구에서는 회계처리방법을 타지역의 우수 건설업체와 비교분석하고 전문가인 公認會計士의 의견을 수렴하면 보다 합리적인 건설업 회계처리기준 개선방향을 재정립할 수 있을 것이라고 판단된다.



參 考 文 獻

[資料]

- 『1993 회원명부』, 대한건설협회. 1993
『1993 회원명부』, 대한전문건설협회. 1993
『건설업통계조사보고서』, 통계청. 1993. 12.
『건설행정백서』, 건설부. 1993
『도정백서』, 제주도. 1993
『세법편람』, 세법통람사. 1989
『월간 건설』, 대한건설협회. 1993. 9.
『조세편람』, 조세통람사. 1993

[國內論著]



- 강정효, “건설업의 활로모색”, 『제주도』 통권 95, 제주도. 1993
김영준, “개정건설업 회계처리기준 해설”, 월간조세, 1993. 3.
김영청, 『회계이론』, 박영사. 1983
김홍대, 『예산회계실무독해』, 동아출판사. 1986
남상오, 『현대재무회계』, 다산출판사. 1993
문요한, “건설업의 원가관리에 관한 연구”, 고려대 석사학위논문. 1990
박명남, “건설업의 수익인식기준과 측정에 관한 연구”, 홍익대 석사학위논문. 1993
선영동, “건설업회계의 개선방안에 관한 연구 : 건설공사가설재의 회계처리를 중심으로”,
한양대 석사학위논문. 1987

- 송한영, "건설원가의 효율적 관리에 관한 연구", 계명대 석사학위논문. 1992
- 유장열, "건설공사 수익인식기준의 제도적 개선방안", 경북대 석사학위논문. 1991
- 이성찬, "건설업 회계에 관한 연구", 제주대학교 경영대학원, 1993
- 이순용, 『생산관리론』, 법문사. 1987
- 이양교, 『건설원가관리』, 한국건설경영연구소. 1986
- 이정호, 『현대회계이론』, 경문사. 1983
- 이정호·심재영, 『재무회계』, 한국방송통신대학. 1993
- 정기선·문기선, 『건설업회계의 이론과 실제』, 한국경영연구소. 1981
- 정대철, "우리나라 건설업 원가관리의 효율화에 관한 연구", 전남대 석사학위논문. 1990
- 정성조, "건설도급공사의 공사수익의 인식에 대한 회계처리", 한국공인회계사, 1993
- 조성하, 『회계정보의 이론』, 무역경영사. 1985
- 황재식, "회계방법 선택의 제요인에 관한 연구", 전북대 박사학위논문. 1992

[國外論著]

- AAA., Concepts and Standards Research Study Committees, "The Realization Concept", *The Accounting Review*, Vol. 40. 1965
- AAA., 1964 Concept and Standard Research Study Committee-"The Matching Concept", "The Matching Concept", *Accounting Review*, April 1965
- AICPA., "Profit Recognition of Sales of Real Estate", *Industry Accounting Guide*. 1973
- FASB, *Statements of Financial Accounting Concepts* No. 5. 1984
- Hendriksen E. S., *Accounting Theory*, forth edition, Richard D. Irwin Inc. 1982
- IASC, IASII, *Construction Contract PAR*. 27. 1970
- IASC, *International Accounting Standard II Accounting for Construction Contracts*, 1979
- Sprous. T. and Moonitz. Maurice, "A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises", *Accounting Research Study* No. 3, 1962.
- , "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprises", *Accounting Principles Board Statement* No. 4, 1970.

Summary

A Research Study on The Accounting of The Construction Industry in Cheju

Cheol-Soo, Ko

This study is intended to present a right direction of accounting management in the construction industry in Cheju, and to grasp the problems of accounting management realities and use the result of the collection of the accountant' preferences in the construction industry in Cheju.

There are 38 questions in the questionnaire, and they are about both current accounting management practices and the accountants' preferences(Each has 14 questions.). The period of this survey was March 19 to March 26, 1994, and the object was 60 construction enterprises chosen by convenience sampling. The analyzing method was between cross classification analysis and frequency analysis. The former was designed to examine the length of service and the differences among accounting management realities and of preferences based on enterprises' scale. The latter was designed to recognize the differences between accounting management realities and preferences.

A. Improving the direction of accounting management methods based on profit recognition.

1) Making a change in the accounting method of the construction process rate:

The construction process rate based on the already-existing part of the standard, which is mainly used now, must be considered to be changed by the construction process rate.

2) Improving the assessment methods of the total amount of prearranged money in construction:

Guidance and supervision will be needed to improve the accounting management

based on the amount of money after bids, which is the current standard of the accounting management in the construction industry.

3) Maintaining clearness and objectivity in the expressions of the time of completion:

As the current standard of accounting management in the construction industry has a lot of vagueness and subjectivity in the expressions about the recognition item of the time of completion, it should be complemented to include clearness and objectivity.

4) Producing the construction funds for the enterprise's own construction projects based on realities:

Although the cut standard of accounting in the construction industry does not have any substantive enactment on the production of construction funds for the enterprise's own construction projects but a form, it is considered to be proper for realities to recognize the sale point of time as a profit.

B. Improving the direction of accounting management method based on expense recognition.

1) Improving the realities of construction expense management before making a contract:

According to the regulations of the current standard of accounting management, the construction expense management before making a construction contract should be led to replace basic construction cost, and, what is more, the officials in charge need to be re-educated on this.

2) Education on the assessment method of surplus construction materials:

Accountants are in favor of the accounting method which sets low value on the fixed rate of the book value of acquisition cost. As the opinions of the officials in charge are thought to be proper for the principle of expenses and the principle of repairing, improvements to the method are needed.

3) Encouraging establishment for the appropriation of defects:

It is desirable to encourage enterprises without establishing the appropriation of defects and should be examined to revise the tax law for the direction of appraising the

appropriation of defects also.

4) Improving the method of depreciation cost management in special equipment:

It is considered that the durable years of equipment for construction should be shortened and the funds corresponding to the investments and cutting down basic expenses.

5) The method of accounting management in the estimated loss of construction:

Appropriation of constructional loss should be established and regarded as expenses at the end of each month. Further, as the regulation of the accounting management standard, "Appropriation of constructional loss is appropriated only in case of a large amount of constructional loss", goes against the regulation of clearness, and needs to be clarified.

This research study can't reflect a nationwide standard since the object of the samole survey was 60 construction enterprises in Cheju. In the following with that of the superior enterprises in other regions and will be analyzed, including the collection of opinions of C.P.A.'s, it is estimated that more reasonable improvement in the standard of accounting management in the construction industry will be established.



설문지

안녕하십니까?

귀하와 귀사의 발전을 기원합니다. 기업의 회계처리 방법 중 비용의 인식 기준과 측정에 있어 회계방법의 선택은 재무제표에 큰 영향을 미친다고 할 수 있습니다. 건설업 회계에서는 수익과 비용의 인식기준과 측정방법이 복잡하고 자의성이 개재될 가능성이 커서 이에 대한 합리적인 회계처리 방법을 선택하는 것이 더욱 중요하다고 생각합니다. 저는 제주지역 건설업 회계실태와 건설업 회계가 재무제표에 미치는 영향 및 건설업 회계에 대하여 회계 담당책임자의 의견 등을 조사, 연구함으로써 제주 지역의 실정에 알맞는 건설업 회계처리방법의 개선방향을 설정하는 데 기여하고자 합니다.

바쁘신 줄 알지만 잠시 시간을 내시어 이 설문에 응하여 주시면 저의 연구에 큰 도움이 되겠사오니 협조하여 주시면 진심으로 감사하겠습니다.

이 설문을 통하여 얻은 자료는 연구목적으로만 이용될 것이며 추후라도 누를 끼치지 않도록 할 것임을 약속 드립니다. 감사합니다.

1994. 3.

제주대학교 대학원 경영학과

석사과정(회계학전공)

고 철 수 올림

연락처 회사: 22 - 4757

집: 46 - 2745



공사수익 인식(실현)에 대한 회계처리 방법등의 의견조사입니다. 해당 난에 V표 하여 주십시오.

설문1. 건설공사 수익 인식을 위한 공사 수익금액 계산은 다음중 어느 방법을 선택하고 계시는지요?

- 1) 공사진행기준 ()
- 2) 공사완성기준 ()
- 3) 소득표준율(국세청제정 기준) ()

설문2. 공사진행율(작업진행율)의 계산은 다음중 어느 방법을 선택하고 계시는지요?

- 1) 총공사 예정가액대 실제 공사비 발생액 ()
- 2) 총투입예정량 대 실제투입량 ()
- 3) 총산출예정량 대 실제산출량 ()

설문3. 총공사 예정가액은 다음 사항중 어느 것으로 하시는지요.

- 1) 입찰시의 추정(견적) 공사 예산액 ()
- 2) 입찰후 재작성된 실행금액 ()
- 3) 표준원가에 의한 금액 ()

설문4. 만일 총공사 예정가액의 변경요인이 발생하는 경우 공사기간중에 어떻게 처리하시는지요.

- 1) 기존의 총공사 예정가액에 의거 공사수익을 계산한다. ()
- 2) 기존의 총공사 예정가액을 변경하여 공사수익을 계산한다. ()
- 3) 다른 방법을 사용하는 경우 기재하여 주십시오. ()

공사 완성기준 적용시와 판매를 위한 자체공사 시공시에 대한 회계처리 방법 등의 의견 조사입니다. 해당난에 V표 하여 주십시오.

설문5. 공사완성 기준에 의거 공사수익을 계산하는 경우 공사 완성시기는 어느 기준으로 하고 계시는지요.

- 1) 계약상 기본의무를 완료할 때 ()
- 2) 공사의 잔여 공사비의 금액이 중요하지 않고 건설업자가 부담할 위험이 거의 없다고 객관적으로 판단될 때 ()
- 3) 공사 완공 증명서를 받은 준공검사일 ()

설문6. 판매를 위한 자체공사(아파트,오피스텔) 시공시 공사기성금액 계산은 다음중 어느 방법을 선택하여 계산하시는지요.

- 1) 판매(분양)시점 기준 ()
- 2) 공사진행율(작업진행율)에 의한 공사기성금액 ()
- 3) 분양대금 회수기준 ()

비용인식에 대한 회계처리 방법 등의 의견조사입니다. 해당난에 V표하여 주십시오.

설문7. 수주활동에 관련된 경비(입찰, 견적서작성비, 중개수수료 등)는 어떻게 회계 처리하고 계시는지요.

- 1) 전액을 판매비로 비용처리한다. ()
- 2) 전액을 당해공사의 원가로 처리한다. ()
- 3) 이연자산으로 처리한다. ()

설문8. 공사계약전 발생한 공사비용의 회계처리는 어느 방법으로 하고 계시는지요.

- 1) 전액을 판매비로 처리한다. ()
- 2) 전액을 건설원가로 처리한다. ()
- 3) 금액이 비교적 중요한 경우에는 공사원가로 기타의 비용은 판매비로 처리한다. ()

설문9. 하도급 계약에 의하여 공사의 일부를 하도급자에게 재도급할 경우 지급하는 공사비용은 어떻게 회계처리하시는지요.

- 1) 전액 외주비로 처리한다. ()
- 2) 전액 경비로 처리한다. ()
- 3) 하도급 공사비용의 구성요소(재료비, 노무비등)중 비중이 큰 원가요소로 처리한다. ()

설문10. 현장의 일반잉여 자재의 평가와 처리는 어떻게 하고 계시는지요.

- 1) 시가와 장부가액중 낮은 가액으로 평가하여 계산한다. ()
- 2) 장부가액에서 일정비율 저평가하여 계산한다. ()
- 3) 투입분은 전액 비용 처리한다. ()

설문11. 건설공사 완공후 하자보수가 예상되는 경우 하자보수 충당금 설정은 어떻게 하고 계시는지요.

- 1) 하자보수 충당금을 설정하다. ()
- 2) 설정할 때도 있고 설정하지 않을 경우도 있다. ()
- 3) 하자보수 충당금은 설정하지 않는다. ()

- 설문12. 건설용 장비중 특수공사에 제한 사용한 경우 이에 대한 감가상각비 처리는 어느 방법으로 하고 계시는지요?
- 1) 당해 공사기간과 동장비의 경제적 내용연수중 짧은 기간에 걸쳐 상각 당해 공사원가에 계산한다. ()
 - 2) 고정자산 상각 내용연수(세법)에 따라 계산한 상각액만 원가 계산한다. ()
 - 3) 실제 투입시간에 의거 산출된 상각액을 전액 당해공사원가에 계산한다. ()
- 설문13. 건설공사에서 환입된 가설재의 평가와 이에 대한 회계처리는 어느 방법으로 하고 계시는지요?
- 1) 투입시 전액 원가로 계상한다. ()
 - 2) 취득가액에서 합리적인 기준에 의거 계산한 소모액을 원가로 계산하고 잔액은 재고자산으로 한다. ()
 - 3) 소모성은 전액 원가로 하고 고정자산성의 것은 합리적인 기준에 의거 계산한 소모액만을 원가로 계산하다. ()
- 설문14. 도급공사의 예정원가 계산을 하는 경우 공사손실이 예상된 경우 회계처리는 어느 방법으로 하고 계시는지요.
- 1) 공사손실충당금을 설정하지 않는다. ()
 - 2) 공사손실 충당금을 설정하고 매기말 기간 계산하여 비용 처리하다. ()
 - 3) 공사손실 발생시점에 손실로 처리한다. ()

다음의 설문은 객관적인 입장에서 귀하께서 어떠한 회계방법이 가장 적합할지 의견을 제시해 주십시오.

공사수익 인식(실현)에 대한 회계처리 방법 등의 의견조사입니다. 해당 난에 V표 하여 주십시오.

설문1. 건설공사 수익 인식을 위한 공사 수익금액 계산은 다음중 어느 방법을 선택하고 계시는지요?

- 1) 공사진행기준 ()
- 2) 공사완성기준 ()
- 3) 소득표준율(국세청제정 기준) ()

설문2. 공사진행율(작업진행율)의 계산은 다음중 어느 방법을 선택하고 계시는지요?

- 1) 총공사 예정가액 대 실제 공사비 발생액 ()
- 2) 총투입예정량 대 실제투입량 ()
- 3) 총산출예정량 대 실제산출량 ()

설문3. 총공사 예정가액은 다음 사항중 어느 것으로 하시는지요.

- 1) 입찰시의 추정(견적) 공사 예산액 ()
- 2) 입찰후 재작성된 실행금액 ()
- 3) 표준원가에 의한 금액 ()

설문4. 만일 총공사 예정가액의 변경요인이 발생하는 경우 공사기간중에 어떻게 처리하시는지요.

- 1) 기존의 총공사 예정가액에 의거 공사수익을 계산한다. ()
- 2) 기존의 총공사 예정가액을 변경하여 공사수익을 계산한다. ()
- 3) 다른 방법을 사용하는 경우 기재하여 주십시오. ()



공사 완성기준 적용시와 판매를 위한 자체공사 시공시에 대한 회계처리 방법 등의 의견 조사입니다. 해당란에 V표 하여 주십시오.

설문5. 공사완성 기준에 의거 공사수익을 계산하는 경우 공사 완성시기는 어느 기준으로 하고 계시는지요.

- 1) 계약상 기본의무를 완료할 때 ()
- 2) 공사의 잔여 공사비의 금액이 중요하지 않고 건설업자가 부담할 위험이 거의 없다고 객관적으로 판단될 때 ()
- 3) 공사 완공 증명서를 받은 준공검사일 ()

설문6. 판매를 위한 자체공사(아파트, 오피스텔) 시공시 공사기성금액 계산은 다음중 어느 방법을 선택하여 계산하는지요.

- 1) 판매(분양)시점 기준 ()
- 2) 공사진행율(작업진행율)에 의한 공사기성금액 ()
- 3) 분양대금 회수기준 ()

비용인식에 대한 회계처리 방법 등의 의견조사입니다. 해당란에 V표하여 주십시오.

설문7. 수주활동에 관련된 경비(입찰, 견적서작성비, 중개수수료 등)는 어떻게 회계 처리하고 계시는지요.

- 1) 전액을 판매비로 비용처리한다. ()
- 2) 전액을 당해공사의 원가로 처리한다. ()
- 3) 이연자산으로 처리한다. ()

설문8. 공사계약전 발생한 공사비용의 회계처리는 어느 방법으로 하고 계시는지요.

- 1) 전액을 판매비로 처리한다. ()
- 2) 전액을 건설원가로 처리한다. ()
- 3) 금액이 비교적 중요한 경우에는 공의원가로 기타의 비용은 판매비로 처리한다. ()



설문9. 하도급 계약에 의하여 공사의 일부를 하도급자에게 재도급할 경우 지급하는 공사비용은 어떻게 회계처리 하시는지요.

- 1) 전액 외주비로 처리한다. ()
- 2) 전액 경비로 처리한다. ()
- 3) 하도급 공사비용의 구성요소(재료비, 노무비 등)중 비중이 큰 원가요소로 처리한다. ()

설문10. 현장의 일반잉여 자재의 평가와 처리는 어떻게 하고 계시는지요.

- 1) 시가와 장부가액중 낮은 가액으로 평가하여 계산한다. ()
- 2) 장부가액에서 일정비율 저평가하여 계산한다. ()
- 3) 투입분은 전액 비용 처리한다. ()

설문11. 건설공사 완공후 하자보수가 예상되는 경우 하자보수 총당금 설정은 어떻게 하고 계시는지요.

- 1) 하자보수 총당금을 설정하다. ()
- 2) 설정할 때도 있고 설정하지 않을 경우도 있다. ()
- 3) 하자보수 총당금은 설정하지 않는다. ()

설문12. 건설용 장비중 특수공사에 제한 사용한 경우 이에 대한 감가상각비 처리는 어느 방법으로 하고 계시는지요?

- 1) 당해 공사기간과 동장비의 경제적 내용연수중 짧은 기간에 걸쳐 상각 당해 공사원가에 계산한다. ()
- 2) 고정자산 상각 내용연수(세법)에 따라 계산한 상각액만 원가 계산한다. ()
- 3) 실제 투입시간에 의거 산출된 산출된 상각액을 전액 당해공사원가에 계산한다. ()

설문13. 건설공사에서 환입된 가설재의 평가와 이에 대한 회계처리는 어느 방법으로 하고 계시는지요?

- 1) 투입시 전액 원가로 계상한다. ()
- 2) 취득가액에서 합리적인 기준에 의거 계산한 소모액을 원가로 계산하고 잔액은 재고자산으로 한다. ()
- 3) 소모성은 전액 원가로 하고 고정자산성의 것은 합리적인 기준에 의거 계산한 소모액만을 원가로 계산하다. ()

설문14. 도급공사의 예정원가 계산을 하는 경우 공사손실이 예상된 경우 회계처리는 어느 방법으로 하고 계시는지요.

- 1) 공사손실총당금을 설정하지 않는다. ()
- 2) 공사손실 총당금을 설정하고 매기말 기간 계산하여 비용 처리하다. ()
- 3) 공사손실 발생시점에 손실로 처리한다. ()

다음은 일반사항에 대한 설문입니다. 해당란에 기입하여 주십시오.

설문1. 귀하의 현직무의 근속연수는? ()년

설문2. 귀사의 전년도 도급금액은? ()천만원