

제주지역 건설업회계처리실태

- A Survey on Accounting Practice of Construction Company in Jeju -

이 상 봉* · 김 영 자**
(Lee, Sang-Bong) · (Kim, Young-Ja)

목 차

- I. 서 론
- II. 건설업회계의 일반적 고찰
- III. 실태분석 및 개선방안
- IV. 결 론

I. 서 론

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

건설시장의 개방에 따라 입찰제도와 관련된 도급한도제도¹⁾가 선진국에서 시행하는 국제입찰제도의 전형인 입찰참가자격사전심사제도(PQ)²⁾를 도입하여 대체하게 되고, 감

* 제주대학교 경상대학 회계학과 교수

** 제주대학교 경영대학원 회계학과

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

2) PQ(Pre-Qualification)란 낙찰자를 결정할 때 가격외에 공사실적, 기술능력, 경영상태, 공사

리제도를 개방, 강화하는 한편 건설시장과 관련된 제도들이 세계시장의 기준을 따르게 되었다. P·Q입찰제도의 도입으로 건설업의 경영상태가 중요시되고 이에 따라 건설업 회계가 중요 관심사항으로 대두되게 되었다.

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

우리나라에서는 건설업 비중의 증대와 그 전문성에 따라 1983년 「건설업회계처리기준」이 제정되어 시행 중에 있었으나, 건설업환경의 변화와 기업회계기준 개정 등의 이유로 5차에 걸쳐 개정된바 있으며 명칭 또한 「건설업회계처리준칙」(이하 '건설회계준칙')으로 개정되었다. 계속되는 개정작업에도 불구하고 건설업 특수성을 감안한 회계처리 규정이 구체적이지 못하고 세법과 상법 및 기타법령과도 조화를 이루지 못하고 있는 실정으로 건설공사 수익·비용 인식측면에서 다음과 같은 문제점들이 지적되어진다.(김기덕, 1996; 오태석 1999)

첫째, 현행 기업회계기준 및 건설회계준칙과 세법의 규정 차이로 말미암아 기업형태에 따라 기간손익 산정방식이 다를 수 있고,

둘째, 공사진행기준에 의해 수익을 인식함에 있어 공사에정원가를 '합리적으로 예측'하여 적용하도록 규정하고 있는데 이에 대한 명확한 해석이 없으며,

셋째, 현재 실무에서는 공사수익의 인식기준으로 공사진행기준상의 공사진행을 계산에 있어서 재무회계 중심의 공사원가법과 관리회계 중심의 완성단위법이 혼용되고 있는 실정이다.

이러한 이유로 기존 연구에서는 건설회계준칙이 내포하고 있는 여러 가지 한계점등을 보완하고 타 법령과 연계를 통하여 실무적으로는 쉽게 적용할 수 있는 방향으로 건설회계준칙이 개선되어야 한다고 지적되고있는 실정이다.

지금까지 업계의 지배적인 통념에 의하면, 우리나라 건설업체, 특히 대형건설업체들의 수익성을 좌우하는 가장 중요한 요인은 로비력, 업계 자율조정능력, 그리고 최고경

사수행 능력을 기술적 능력, 재무상태, 조직 및 인사능력 등 비가격 요인까지도 종합적으로 검토하여 입찰 참가 자격을 부여하며, P·Q제도에 의한 입찰은 프로젝트마다 입찰자격은 얻은 업체들만이 입찰을 할 수 있다는 것이다.

영자의 추진력 등 비계량적인 요인이라고 지적되어왔다. 그러나 업체 수의 지속적인 증가, 자율경쟁, 1997년 12월 IMF의 체제하의 국가경영이 이뤄지면서 회계정보의 중요성이 부각되었고, 국제회계기준에 맞는 회계처리 및 투명경영을 골자로 한 경영마인드가 대두됨에 따라 건설기업의 경영패러다임 또한 전환이 불가피할 전망이다.

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

한국은행(1996)에 의하면 제주지역 건설업체 중 시공능력평가액 기준으로 살펴보면 때 일반건설업체는 모두 전국 100위권 밖의 중소형 건설업체이며 '89년 이후 건설업 면허가 개방된 이후에 설립된 것이 대부분이다. 또한 전문경영인에 의한 경영이 이뤄지지 않고 있으며, 경영자의 의사결정에 필요한 재무적 정보의 중요성에 대한 인식이 결여되어 있는 상태이다. 또한 P·Q심사, 적격심사제 및 시공능력평가액 제도에서 가장 큰 비중을 차지하고 있는 경영상태에 대해서도 그 중요성을 인지하면서도 그에 대해 회계정보가 미치는 영향 등을 고려하지 못하고 있다.

이에 따라 본 연구에서는 건설공사의 수익·비용 인식에 있어서 기업회계기준과 세법, 기타규정과의 차이로 말미암아 나타나는 문제점들에 대하여 살펴보고, 실제 건설회사를 대상으로 회계처리실태를 분석함으로써 회계실무상 나타나는 문제점과 그 개선방안을 제시하고자 하는 것이다. 즉, 제주지역 건설업체를 대상으로 하여 기업규모별 수익인식방법의 차이와 예정원가 적용실태 및 기업회계기준의 활용도에 대하여 그 실태를 분석함으로써 현행 회계실무에서 나타나는 문제점과 그 개선방안을 제시하고자 하는데 연구목적을 두고 있다.

Ⅱ 이론적 고찰

2.1 건설회계의 특성

2.1.1 건설업의의의 및 특수성

건설업은 공학적 차원의 2차산업이 아닌 3차산업으로서 복잡다기한 시스템 산업이며, 노동집약적임과 동시에 지식집약형을 요구하며, 하드와 소프트웨어를 입체적으로 혼합하는 종합산업이다(김기덕,1999).

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

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

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

또한 건설업은 공사 시공을 위하여 각종 자재는 제조기업으로부터 조달 받고, 공사 수행 중 상당한 부분의 전문공사는 하도급을 주며, 이 경우 노동력도 하도급업자로부터 공급받는 등 수행하는 공사의 형태나 내용에 따라 기획, 설계, 시공, 감리 등 각종 작업분야에 있어서 많은 경험과 능력을 필요하게 되므로 일반 제조기업이나 상품매매업과는 여러 가지 다른 속성을 보유하고 있다. 타 산업과 비교한 건설업의 특성은 아래와 같다(권용찬, 1994).

첫째, 주문생산시스템이다.

둘째, 노동집약적이며 하도급에 의존하는 분업화된 산업이다.

셋째, 작업환경과 시공조건에 제약이 있다.

건설공사는 일반적으로 대형이고 건별 공사비가 거액이며 장기적인 계획에 의해 시공되어지며, 시공장소 또한 지방오지, 지하, 해저, 도시 등 발주자가 정하는 대로 유동적이라 할 수 있다.

넷째, 가설재를 사용한다.

2.1.2 건설업 회계의 특성

건설업은 타산업과 비교하여 상기와 같은 여러 가지 특수성을 갖고 있기 때문에 회계현상도 일반제조업과는 달리 아래와 같은 특성을 지니게 된다.

첫째, 건설업종류의 다양성

건설산업기본법에 의하면 일반건설업 5가지와 전문건설업 30가지로 구분되어 진다.

둘째, 주문생산방식에 의한 개별원가계산

도급공사인 경우 입찰하는 단계부터 발주자가 원하는 공사형태가 결정되게 되어 주문생산방식을 띄게 되고 이에 공사별로 개별원가계산 방식에 의한 회계가 필요하게 된다.

셋째, 수익인식방법의 독특성

건설공사는 수주로부터 완공, 인도까지 요하는 기간이 각기 다르며 비교적 장기간이다. 일반적으로 수익의 인식은 제품을 생산하거나, 상품의 인도 혹은 서비스가 제공된 시기에 이루어지지만 건설업의 경우 공사의 진행정도에 따라 수익을 부분적으로 인식하는 '공사진행기준'으로 수익을 인식한다.

넷째, 도급금액(수익총액)이 수시로 변경된다.

건설공사의 도급금액은 물가변동, 설계변경 등에 따라 크게 좌우되는데 공사기간의 연장이나 설계변경 등으로 도급금액이 수시로 변경이 될 수 있어 매출액이 확정되지 않는다.

다섯째, 외주비의 의존도가 높다.

건설공사의 상당부분은 공사 성격에 따라 당해 건설회사의 직원만으로 시공되지 않고 하도급자에게 하도급을 주어 실시한다. 하도급자에게 하도급을 주는 주된 이유는 하도급자 대부분이 전문건설분야에만 종사하기 때문에 그들의 전문기술을 이용하고 관리체계의 간편성과 위험부담을 완화시킬 수 있는 장점 때문이라고 할 수 있다 (김기덕, 1999).

여섯째, 공사형태별로 회계처리방법이 다르다.

일반 토목공사와 건축공사 또는 아파트나 주상복합건물의 분양건설 등 그 사업형태나 공사형태에 따라 수익 및 비용의 인식기준을 달리하게 된다.

건설업관련 회계기준으로는 주식회사의 외부감사에 관한 법률에 의한 외부감사대상 법인 및 외부감사대상 이외의 기업과 개인사업자도 준용하도록 되어있는 기업회계기준이 있으며, 건설업에 관한 회계처리와 재무보고에 관한 업종별 회계처리 준칙인 건설업회계처리 준칙이 있다. 또한 기업회계기준이나 건설회계준칙과 같이 확정 규정된 조문으로 수많은 경제현상과 거래를 모두 규정할 수는 없다. 그래서 사례를 통해 설명으로 알기 쉽게 회계기준을 설명함으로써 자의적인 해석을 최소화하고 복잡한 현상을 최대한 자세히 기록하고있는 기업회계기준에 관한 해석을 준용하여 건설업에서는 회계처리를 하고 있다.

2.2 건설공사 수익인식

건설공사 수익에는 도급공사수익, 분양수익, 임대수익이 있는데 도급공사수익이란, 건설업자가 발주자와의 도급계약을 체결하여 공사를 시행하는 도급공사로부터 실현하는 수익으로써 원도급, 하도급, 또는 위탁 기타 명칭에 불문하고 각종 건설 도급계약에 의하여 실현하는 모든 건설수익을 말한다(건설업회계처리준칙 제3조 제2항). 그리고 분양수익은 자체공사를 수행함으로써 완공한 건물이나 토지를 불특정 다수에게 분양함으로써 실현되는 수익으로 주택분양수익, 상가분양수익 및 용지분양수익 등이 포함된다. 또한 임대수익은 임대목적물에 따라 부동산 임대수익과 중장비 임대수익으로 구분되어진다.

공사수익의 계상은 도급공사금액의 총액을 기준으로 하며, 도급금액의 총액이 결정 되면 수익을 언제 인식할 것인가를 결정해야한다. 즉 공사 완성시점에서 일시에 도급금액 전액을 수익으로 인식할 것인가, 또는 공사의 진행 정도에 따라 수익을 인식할 것인가를 결정해야 한다. 공사수익의 인식은 각 사업장 단위별로 계산하게 되는데 공사수익 및 공사비용의 계산단위는 도급공사계약의 성격과 규모에 따라 다르지만 일반적으로 각 공사계약을 독립된 손익계산단위로 하거나 공사현장을 하나의 손익계산단위로 한다. 그런 이유로 하나의 도급계약이 바로 하나의 수익비용의 인식단위가 되는 것이다.

공사수익 인식기준에는 공사완성기준과 공사진행기준이 있다. 공사완성기준은 공사기간에는 수익을 계상하지 않았다가 공사가 실질적으로 완료가 되었거나 발주자에게 공사목적물이 인도가 되어서 사용할 수 있을 때 수익인식을 하는 방법이며, 공사진행기준은 공사진행 정도에 따라 도급금액에 공사진행률을 곱하여 공사수익을 점진적으로 인식하는 방법이다.

2.2.1 기업회계기준상 건설공사 수익인식기준

개정전 건설업회계처리기준 제3조, 제4조에서는 건설도급공사에 있어 그 회계기간에 속하는 공사수익과 공사원가의 인식은 공사완성기준 또는 공사진행기준 중 한가지 방법을 선택적으로 적용할 수 있도록 하였다. 그러나 현행 건설회계준칙 제4조 제1항에서는 도급공사 및 예약매출의 수익인식은 진행기준만을 적용하도록 하여 공사기간의 장·단기 구분 없이 진행기준만을 인정하고 있다. 공사진행기준은 공사가 착공되어 완성되어지기까지 공사진행율에 따라 공사수익을 인식하고 그에 대한 비용을 공사원가로 인식하는 방법인데 공사진행율의 결정은 공사진행기준의 핵심적인 요소이다.

공사 진행기준에서 가장 중요한 공사진행률 산출방법에는 투입기준측정법과 산출기준측정법이 있다. 투입기준측정법(input method)으로서 공사원가법과 투하노력법이 있고 산출기준측정법(output method)으로서는 부가가치법(완성가치법)과 완성단위법 두가지 방법이 있다. 건설회계준칙 제4조 제1항에 의하면 공사진행률은 공사에정원가에 대한 실제공사비 발생액의 비율로 하여 공사진행률 산출방법은 원칙적으로 공사원가법을 적용하도록 하고 있으며, 예외적으로 작업시간이나 작업일수 기준의 투하노력법, 기성공사 면적이나 물량기준의 완성단위법을 인정하고 있다.

2.2.2 세법상 건설공사 수익인식기준

법인세법에서는 도급공사를 단기와 장기로 나누고 있는데, 건설등의 계약기간이 1년 이상인 장기도급공사는 작업진행률에 의해서 수익을 인식해야함을 강제하고 있다. 그러나 예외적으로 장부가 없거나 장부내용이 불충분하여 공사비 누적액을 확인할 수 없는 경우에는 공사진행기준을 적용할 수 없으므로 공사완성기준을 적용해야하며, 계약기간이 1년 미만인 단기공사인 경우도 사실상 작업진행률을 적용하여 수익을 계상할 수 있고, 건설 목적물의 인도일을 기준으로 공사완성기준을 적용할 수도 있어 기

업의 이익조정 혹은 이익유연화를 초래할 소지가 있다.

이오성(1998)의 회계이익 조정에 관한 연구논문에서 현금이 수반되지 않는 매출거래는 현금매출보다는 경영자가 자의적으로 이익을 조정하기가 상대적으로 쉽다고 하고 있다. 그런 이유로 작업진행률에 의해서 공사(매출)수익을 인식하는 것은 현금거래가 수반되지 않기 때문에 이익조정행위의 발생가능성이 높다고 할 수 있다.

소득세법 또한 사업소득의 수입시기를 건설용역의 제공을 완료한 날로서 계약기간이 1년 이상인 경우 재정경제부령이 정하는 경우에는 재정경제부령이 정하는 작업진행률을 기준으로 하여야 하며, 계약기간이 1년 미만인 경우로서 재정경제부령이 정하는 경우에는 작업진행률을 기준으로 할 수 있다. 라고 규정하여 장기계속공사인 경우는 작업진행률을 강제하고 있으나 단기계속공사인 경우에는 기업회계기준과는 달리 임의규정을 두고 있다.

이상에서 살펴본 바와 같이 공사수익의 인식에 있어서 기업회계기준은 공사진행기준을 적용하도록 하고, 세법에서는 공사진행기준이나 공사완성기준을 모두 허용함으로써 외부감사를 받지 않는 소규모 건설업인 경우에는 실무적 편의를 위해서 수익인식방법을 달리 선택할 가능성을 배제할 수가 없다.

2.3 건설공사 비용인식

비용이란 일정기간 내 기업이 재화나 서비스를 생산하거나 판매하는 과정에서 또는 주된 영업활동을 구성하는 또 다른 이익창출활동과정에서 발생하는 자산의 유출액 또는 부채의 증가액을 말한다. 비용의 근본적인 특징은 그것이 수익을 획득하는 과정에서 발생하여야 한다는 것으로 수익비용대응의 원칙하에서만 비용을 인식하여야 하는 것이다. 따라서 수익의 획득활동과 관계없이 발생하는 자산의 유출은 비용에 포함해서는 안된다. 이처럼 비용을 수익획득과정에서 소멸된 재화나 서비스로 파악할 때, 그것이 어느 기간수익창출을 위해서 발생하였는지를 결정하는 것 즉, 비용의 귀속기간을 결정하는 것이 비용의 인식기준이 된다.

W. A. Paton & A. C. Littleton에 의하면 비용은 다음 3단계를 거쳐서 발생하게 된다고 한다.

제1단계 : 원가의 인식 · 측정 · 분류

제2단계 : 경영활동에 따른 원가의 추적 및 재분류

제3단계 : 당기 또는 차기 이후의 기간수익에의 최종적인 대응

여기서 제2단계의 원가의 추적과정이란 원가가 비용으로 대체되기 이전에 다른 자산으로 변형되는 것을 말하며 이와 같이 변형된 원가가 수익을 획득하는 과정에서 공헌을 한다면 이때 소멸된 원가는 비용이 되며, 수익에 공헌하지 못하고 그대로 소멸되면 손실이 된다(이정호, 1997). 따라서 비용의 측정은 기업의 경영활동과정에서 수익을 얻기 위하여 소멸된 원가를 측정하는 것이다.

건설공사의 비용의 인식은 건설공사의 원가를 집계하고, 배부하는 과정을 거쳐 관련된 수익에 대응되는 원가의 소멸액 즉 비용을 산정하는 과정이라 할 수 있기 때문에 건설업에 있어서 비용의측정은 곧 건설공사의 원가계산이라 할 수 있다.

건설공사원가를 요소별로 살펴보면

첫째, 재료비로서 자산이 어떤 회계기간 동안 사용됨으로써 새로운 자산인 건설목적물의 일부를 구성하게 되는 중요한 건설원가의 한 계정이다.

둘째, 노무비로서 건설업자에게 고용되어 근로를 제공하고 그 대가로 지급하였거나 지급하여야할 급여, 임금, 상여, 퇴직금등을 말한다

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

넷째, 기타경비로 경비는 건설업자가 건설공사를 직접 수행하면서 투입하는 원가요소 중에서 건설목적물의 실체를 구성하는 재료나 건설공사에 투입되는 작업인원 또는 현장관리 임직원 등에게 지급되는 인건비인 노무비를 제외한 원가성 있는 전체 원가가 모이는 원가풀이라 할 수 있다. 그리고 건설공사의 원가계산은 관점에 따라 여러 가지로 분류할 수 있는데, 방법상 계산시점상 목적상의 분류로 나눌 수 있다. 그러나 건설업의 특성상 일반적으로 개별원가계산을 주로 사용하고 '활동(activities)'에 기초하여 원가를 제품에 추적·부과하여 효율적인 원가관리를 추구하는 활동기준원가계산이 이뤄지고 있다(신홍철, 1995).

원가는 원가계상 결과의 사용목적과 관점에 따라 여러 가지 형태로 구분할 수 있으며 그 중 추적가능성에 따라 원가를 구분했을 경우 원가대상에 추적가능한 원가와 추적이 불가능한 원가로 나누어지고, 추적가능한 원가를 당해 원가대상에 직접비라 하고 추적불가능한 원가를 간접비라 한다. 이러한 간접비는 공사현장에서 발생한 것은 분명하나 여러 가지 작업에서 공통적으로 발생한 것이므로 공사현장의 공통비로 '배

부' 해야만이 건설원가 계산의 절차가 끝난 것이라 할 수 있다.

간접비배부와 관련하여 건설회계준칙 제7조 제2항에서는 공사직접원가, 직접노무비 또는 직접작업시간을 기준으로 배부하거나 그밖에 당해 비용의 성격에 적합한 기준을 선택 적용하여 계산한다고 하여 간접비배부기준으로 인과관계기준을 채택하고 있다.

또한 건설회계준칙 제7조 5항에서는 입찰, 견적서 작성 및 중개수수료 등 수주 및 기타 판매활동에 수반하여 발생한 경비는 공사원가에 포함 시켜서는 안되며 발생 시 판매비용으로 처리하여야 한다고 하고 다만 공사계약이 체결되었거나 공사수주와 직접적인 관련이 있고, 도급금액의 3/100을 초과하는 거액의 금액은 투자자산의 이연자산으로 계상하여 공사수익금액에 비례하여 상각하도록 하고 있어 기업회계기준의 이연자산의 최소화라는 취지와는 다른 규정을 하고 있다.

Ⅲ. 실태분석과 개선방안

3.1 조사설계 및 개요

3.1.1 조사설계

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

본 연구의 조사내용은 아래와 같다.

첫째, 기업회계기준과 세법에서의 공사수익인식기준은 공사진행기준을 원칙으로 하고 있다. 다만 단기공사인 경우 세법에서 완성기준을 적용할 수 있도록 함으로써 나타날 수 있는 장·단기공사에 대한 수익인식기준선택 형태

둘째, 예정원가산정실태 공사진행을 계산에 이용되는 예정원가에 대한 명확한 규정이 없기 때문에 회사마다 예정원가를 달리 계산할 수 있다. 이는 공사수익계산에 있어서 주관적인 판단이 개입될 소지가 있으며 그에 따른 기간손익에 차이를 가져올 수

있다.

셋째, 현재 수주활동에서 이루어지는 P·Q심사와 관련하여 회계처리방법선택에 차이가 있는지, 또한 그것이 기업규모에 따라 차이가 있는지를 조사하고

넷째, 김기덕(1996)에 의하면 간접비 배부기준에 따라 간접비가 공사원가에서 차지하는 비율이 4.5%- 9%에 이른다고 하고 있다. 이에 따라 제주지역 건설업에서의 간접비배부기준 어떤 기준으로 이루어지는지를 조사하였다.

3.12 조사방법 및 자료수집

본 연구의 실태조사는 제주도 건설업체중에서 일반건설업 면허를 보유한 88개(토건 63, 토목21, 건축4)(2000. 2. 29기준)건설회사를 대상으로 각 업체의 회계담당자에게 설문조사를 실시하였으며 재무관련사항은 1999년도 결산을 기준으로 응답하도록 하였다. 설문조사결과 모두 47개가 회수되었는데 그중 2개사의 설문지는 회계업무에 대한 지식의 부족으로 작성이 미비됨과 '모르겠다'는 응답이 많아 조사대상에서 제외하여, 45개 업체를 대상으로 분석되었다.

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

실태분석을 위한 설문지 구성은 <표1>과 같다.

<표1> 실태분석표의 문항구성

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

3.2 분석의 결과 및 개선방안

3.2.1 일반사항에 대한 결과

먼저 기업의 규모 및 형태를 살펴보면 아래<표2>와같이 외부감사대상 법인이 5개 업체이고, 비외부감사대상 법인이 40개업체로 개인사업자는 없는 것으로 나타났다.

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

<표2> 기업형태별 매출액 규모 분석

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

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

<표3> 종업원 규모별 분석

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

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

<표4> 응답자의 건설업 회계업무 경력

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

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

한편, 건설회계 준칙에 관하여 거의 모르고 있다는 응답자는 3명이며, 건설회계준칙이 거의 합리적이지 않다는 응답은 4명이 되는데, 건설회계준칙상의 문제점이나 개선 방안을 제시하도록 하는 설문사항의 응답에는 건설회계준칙과 세무회계와의 차이가 있으며, 진행률계산시 기술자가 산출하는 공사예정원가가 불명확하다고 인지하고 있었다.

<표5> 건설회계준칙의 인지정도

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

또한 진행기준 적용시 회계담당자의 추정에의한 측정으로 임의성이 개입될 수 있고 가설재 평가에 대한 명확한 규정이 없으며, 간접비 배부시 직접공사원가에대한 범위가 제시되지 않았다는 등의 문제점을 제시하고 있었다.

<표6> 매출액 규모별 건설회계준칙 적용정도

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

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

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

정부시설공사 계약제도 설명자료에 의하면 1999년 7월부터 실시되어온 P·Q심사제도는 부실공사가 국가적인 문제로 대두됨에 따라 정부에서는 시공업체 선정방법을 가격경쟁위주에서 능력경쟁위주로 전환, 우수한 시공업체를 선정, 공사의 품질을 확보하기 위하여 도입되어졌다. 또한 적격심사는 모든 경쟁입찰로 집행하는 시설공사에 대하여 낙찰예정자를 대상으로 당해 공사의 이행능력이 있는지의 여부를 심사하여 적절한 자를 낙찰자로 선정하는 제도이며 공사의 품질을 확보하기 위한 제도이다.(대한건설협회, 1996)

P·Q심사는 정부 혹은 지방자치단체 발주 공사를 경쟁입찰시 각 업체의 경영상태, 시공경험, 기술능력 등을 평가하여 사전 입찰참가자격을 부여하는 제도로 일정규모 이상의 국가계약법시행규칙에서 정한 공사를 대상으로 한다. 그리고 P·Q대상이외의 공사는 적격심사 기준을 적용하게 되는데 적격심사 또한 같은 항목을 평가기준으로 삼는다. 단지 P·Q심사와 적격심사가 다른점은 P·Q심사는 입찰전에 입찰참가자격을 부여하는 것이고, 적격심사는 입찰후 낙찰자를 결정하는 것이다. 따라서 공사수주시 입찰에서 낙찰이 되었다 하더라도 적격심사 기준에 미달이 된다면 낙찰자 대상에서 제외된다.

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

여기서 P·Q심사 등과 관련 사항 분석을 살펴보면, P·Q심사 등과 관련하여 경영상태비율 등을 높이고 재무보고의 신뢰성을 높이기 위해서 외부감사를 받은 업체는 27개업체(60%)가 된다. 이들 회사들이 경영상태를 보다 좋게 나타내기 위해서 이용된 방법은 자본의 증자등 자본조정된 기업은 25개 업체이며 기업합병과 기업분할을 이용한 회사는 각 1개 회사씩 이 있다. 이중 자본금을 증자한 업체는 21개사로 가장 많으며 절대적으로 경영상태비율을 높이기 위해 외부감사를 받은 것을 알 수 있다.

<표7> P·Q심사 등에 대비하여 회계감사의 여부

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

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

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

<표8> P·Q심사 등과 관련한 매출액 규모별 분석

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

※ ()안의 수는 외부감사 대상법인

4.2.2 수익인식관련 결과

우리나라 기업회계기준에는 공사기간의 장·단기를 구분하지 않고 공사진행기준을 원칙으로 하고 있다. 그러나 실태조사 분석의 결과 장기계속공사를 공사완성기준에 의해 수익인식을 하는 업체는 4개사이며, 단기계속공사를 공사완성기준에 의해 수익인식을하는 업체는 26개사나 된다.

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

<표9> 공사수익 인식기준 현황

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

※ ()의 수는 매출액 규모가 50억원 이상인 업체

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

물론 장기계속공사를 완성기준에 의해 공사수익을 인식하게 되면 세무조정 대상이 되지만 단기계속공사일 경우 세법에서는 선택적용 가능하게 되어있으며 세무조정 대상이 되지않는 잇점이 있어 이런 결과가 도출된 것이라 볼 수 있다.

또한 공사수익인식을 공사건별로 진행기준과 완성기준을 병행해서 계산하는 응답자도 3개 업체에서 있었다. 이는 회계의 계속성이 원칙에도 어긋날 뿐만 아니라, 진행기준을 적용해야 함에도 불구하고 완성기준을 적용하는 것은 이런 차이로 말미암아 발생하는 공사수익의 증·감으로 이익유연화 혹은 이익조작을 가져올 수 있을 것이다.

공사진행률 적용시 산출되는 수익금액에 영향을 주는 것 중 하나가 공사예정원가이다. 공사예정원가는 도급공사를 수행함에 있어 현재 발생된 공사원가와 발생이 예상되는 공사원가의 합계금액을 말하며, 공사예정원가에 대한 추정은 체계적이고 합리적으로 일관성 있게 이루어져야 한다고 건설회계준칙에서는 규정하고 있다. 이때 체계적이고 합리적으로 산출한다는 것은 전문적인 기술자가 실행예산에 입각하여 산출한 현행원가라 할 수 있다.

공사진행기준에 의해 공사수익을 계산하기 위한 공사예정원가의 적용을 살펴 본 결과 입찰후 작성된 실행예산에 입각하여 예정원가를 산출하는 업체는 응답자중 17개사로 41.46%에 불과하며, 매출액 규모별로 구분했을 때, 매출액 규모와는 상관없이 고루 분포되어있다.

<표10> 규모별 공사에정원가의 적용방법

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

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

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

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

예정원가 산출시 간접비 부분은 관리부서에서 산출하여야 보다 정확한 원가를 산출할 수 있음에도 불구하고 기술부서에서 산출한다면 보다 정확한 예정원가의 산출이 어렵다고 볼 수 있다.

<표11> 규모별 예정원가 산출 부서

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

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

공사진행률 적용시 공사진행률의 산출방법은 기업회계기준에서나 세법에서 똑같이 공사원가법 적용을 원칙으로 하고 있는데, 분석결과 공사원가법을 적용하는 응답자는

33명으로 전체 80.5%를 차지하고 있으며, 4개사는 완성기준에 의해서 공사수익을 인식하고 있기 때문에 진행률 산출방법을 적용하지 않고 있다.

<표 12> 공사진행률 산출방법에 대한 분석

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

그러나 발주자에게 공사대금청구시 기성고의 산출은 공사관련 기술부에서 공사완성 작업량의 비율로 산출한다고 응답한 업체는 42개사로, 공사수익인식시 적용방법과 공사원가 청구시 기성고산출 적용방법을 달리하고 있음을 알 수 있다. 따라서 본사 회계부서에서 공사수익 산출시 적용방법과 기술부에서 기성고 청구시 적용방법이 달라 이종으로 수익을 인식하는 결과가 된다.

4.2.3 비용인식관련 결과

비용인식 관련사항에 대해서는 가설재 및 공사손실충당금의 설정, 간접비배부를 중심으로 조사를 실시하였다. 먼저 건설공사에 투입되는 가설재 관련 회계처리는 응답자의 60%(27개사)가 재고자산 계상후 감모손은 공사원가에 산입한다고 했으며, 현장 투입시 공사원가 계상하는 업체가 12개사가 된다. 이는 가설재 회계처리에 대한 복잡성과 감모손실 계상에 대한 명확한 규정이 없어 전액 발생시 원가에 산입한다고 볼 수 있다. 이런 회계처리로 말미암아 공사초기에 원가 투입량이 많이 발생하게 되어 이 또한 공사수익에 영향을 미치게 된다.

<표 13> 가설재 회계처리에 대한 분석

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

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

건설회계준칙에서는 공사손실 발생이 분명한 경우는 예상되는 총 손실액을 공사손실충당금계정에 계상하고 이에 상당하는 공사손실충당금전입액을 당기의 비용으로 처리하여야 한다고 규정하고 있다. 그러나 이를 준용하는 회사는 4개에 지나지 않으며 오히려 대부분의 회사가 공사손실충당금을 설정하지 않고 완료시 손실로 처리하는 것으로 나타났다. 예상손실을 보수주의적 관점에서 조기에 계상 하는 것은 수익·비용 대응의 원칙에 맞지 않을 뿐만 아니라 세무회계상 손금불산입 대상항목으로 공사손실충당금 설정의 규정은 삭제되어야 하며, 실태분석 결과에도 71.1%가 공사손실충당금을 설정하지 않고 완료시점에서 손실로 처리하는 것으로 나타났다.

<표14> 공사손실이 예상되는 경우의 회계처리

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

노무비 및 외주비와 관련한 회계처리 실태를 살펴보면, 회사 직영공사 일용노무자의 임금을 직접노무비로 계상하는 업체가 25개사로 가장 많고, 전문건설업과 하도급 계약을 체결한 공사비를 외주비로 처리하는 회사가 28개사가 된다.

<표15> 노무비 및 외주비의 구성 분석

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

그러나 사실상 무면허업자(품떼기)가 시공하는 공정도 외주비에 포함된다. 그러나 이런 계약 형태는 건설업법에 위반되므로 일반적으로 위장직영 처리하여 노무비로 변칙 처리를 하고 있는 실정이다.

이외에 간접비에 대한 회계처리를 분석한 결과 입찰, 견적서 작성 및 증개수수료는 가설공사의 직접적인 원가라 할 수 없다. 그러나 해당 공사와 관련하여 발생된 비용이므로 해당공사의 비용에 계상되어야 한다. 물론 수주가 되지 않았을 경우에는 원가에 산입할 수 없다.

<표16> 간접비에 대한 회계처리분석

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

건설회계준칙에서는 이와 관련하여 거액의 수주비용이 발생하였을 경우 이연자산으로 처리할 것을 규정화 하고 있다. 그러나 기업회계기준이 개정되면서 이연자산의 항목은 모두 삭제되었다. 그리고 실태분석의 결과 건설회계준칙을 따라 이연자산으로 계상한 응답자는 1개사에 불과하여 건설회계준칙은 선급비용의 이연자산 처리를 지양하는 회계이론적 관점과 실무적 편의라는 관점에서 문제가 있음을 표방하고 있다.

공사원가 구성의 하나인 간접비의 배부기준을 살펴보면, 건설회계준칙에서 원칙으로 하고있는 직접공사비 기준으로 배부한다고 응답한 업체는 20개사가 선택하였다. 간접비란 공사현장과 직접적인 관련이 없지만 현장 관련 비용이나, 뚜렷한 한 현장

에 투입된 원가가 아니라 중복 현장에 투입된 원가 등을 말한다.

따라서 간접비 배부시, 배부되는 현장과 관련이 없는 공사현장에는 배부해서는 안된다. 그러나 건설회계준칙에서 규정하는 공사직접비 기준으로 일괄 배부했을 경우에는 관련없는 현장에 간접비가 배부될 수 있다.

따라서 활동기준별로 원가동인을 설정하여 배부한다면 이러한 단점을 배제할 수 있을 것이다.

4.2.4 문제점 및 개선방안

설문조사를 바탕으로 제주지역 일반건설업체의 건설회계준칙의 사용실태와 일반적인 회계처리 상태를 살펴보면,

첫째, 기업회계기준에서는 공사의 장·단기 구분 없이 진행기준을 적용할 것을 원칙으로 하고 있다. 그러나 분석결과를 살펴보면 단기공사인 경우 완성기준을 적용하는 업체가 진행기준을 적용하는 업체보다 많다. 이는 기업회계기준과는 달리 세법에는 공사진행기준, 완성기준 둘 중 선택적용이 가능하게 되어있어 세무조정을 하지 않아도 되기 때문에 세무신고의 편의를 위한 것으로 사료된다. 기업의 기장 비용을 줄이고 재무보고의 건전화를 위해서 세법상 선택적용규정을 기업회계기준과 통일을 기하여야 한다. 또한 공사건별로 진행기준과 완성기준을 병행하여 적용한다는 응답자도 있었는데, 이는 회계의 계속성의 원칙에도 위배될 뿐만 아니라 이로써, 이익유연화 혹은 이익조작을 가져올 수도 있다.

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

셋째, 실태분석결과 공사진행기준 적용시 공사진행률을 공사원가법에 의해서 산출하는 업체가 대다수를 차지한다. 그러나 발주자에게 공사대금 청구시 기성고의 산출은 공사관련 기술부에서 완성단위법에 의해 산출한다는 업체가 90%이상이다. 이는 공사수익 인식방법과 대금 청구를 위한 기성고 산출방법을 달리하고 있음을 알려준다. 즉, 동 회사에서 공사수익 산출시 적용방법과 기성고 청구시 적용방법이 달라 업무의 이중부담과 복잡성을 가중시키는 요인이라 하겠다.

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

다섯째, 기업회계기준에서는 공사와 관련하여 설치되었다가 공사가 끝나면 철거되는 가설재는 재고자산에 계상하여 적절한 방법으로 감모손을 계상하여 이를 공사원가에 산입 하도록하고 있다. 그러나 가설재가 발생하였을 때 전액 해당 공사원가에 투입한다고 응답한 업체 12개사나 되어 공사초기에 비용이 과대 계상하고 있음을 나타내고 있다.

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

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

회계란 정보이용자가 합리적인 판단이나 경제적인 의사결정을 하는데 필요한 재무적 정보를 식별, 측정, 전달해주는 하나의 과정으로서 회계정보이용자의 욕구충족을 위해 정확한 정보를 전달하는데 있다. 그러나 이와 같이 P·Q심사등의 이유로 기업회계기준보다 평가비율에 초점을 맞추어 회계처리를 한다면 그 결과 나타나는 재무제표로 정보이용자에게 정확한 정보를 전달해 주지 못할 뿐만 아니라 그렇게 작성된 재무제표로 경영상태를 평가한다해도 왜곡된 결과만이 도출될 따름이다.

실태분석결과 나타난 문제점에 대한 개선방안으로는

첫째, 건설공사 수익인식 관련 사항으로는, 건설공사 수익인식에 있어서 진행기준에 의해서 수익인식 하도록 각 규정을 통일화 해야한다. 즉 건설공사의 당기의 영업성과를 측정하는 방법은 투입된 공사원가에 비례하여 인식하는 진행기준을 적용하여야 할 것이며, 특히 세법에서도 장·단기 구분 없이 진행기준을 적용하는 것으로 개선되어야 할 것이다 또한 현행 규정에서처럼 원론적인 이론으로 나열한다면 예정원가의 적용은 실태분석의 결과처럼 제각기 다른 원가를 적용하게 된다. 따라서 건설공사 수익

을 인식할 때 진행기준을 적용하기 위해서는 진행기준 산출시 필수요소인 공사에정원가에 대한 규정이 명확해야한다.

둘째, 비용인식 관련 사항으로는, 공사를 수행함에 있어 공사손실이 발생이 분명한 경우 예상되는 손실액을 공사손실충당금으로 계상하도록 건설회계준칙에서는 규정하고 있는데 이는 회계담당자의 예상 손실액 결정에 의해 미래의 예상 손실을 현재시점에서 인식하거나 미래 시점에서 인식시킬수 있으므로 이익조작의 가능성을 제공할 수 있다. 또한 사실상 실무에서는 외부정보이용자의 투자기피등으로 공사손실충당금을 설정하지 않고 있으며, 공사손실충당금전입액은 세무상으로도 손금불산입 항목에 해당된다. 무엇보다도 충당금 설정은 수익·비용 대응의 원칙에 맞지 않는다. 따라서 공사손실충당금의 규정은 삭제하거나, 합리적 추정 및 금액 산출에 대한 명확한 규정이 있어야 할 것이다. 그리고 건설회계준칙에서는 수주와 관련된 수주비 발생시 판매비용으로 처리하거나 이연수주비 계상후 상각처리 하게 되었다.

이연자산으로 계상할 경우는 공사계약이 체결되거나, 계약된 공사와 직접적인 관련이 있으며, 도급액의 3/100을 초과하는 거액일 것으로 규정하고 있다.

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

더구나 기업회계기준이 개정되면서 이연자산을 사실상 허용하지 않는 추세이다.

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

IV. 결 론

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

하여 개선하여야 할 객관적인 기준을 제시하는데 그 목적을 두고있다.

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

첫째, 공사수익 인식할 때 진행기준을 적용한다.

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

둘째, 예정원가 산출 규정을 명확화 한다.

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

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

넷째, 공사손실 충당금을 삭제해야 한다.

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

다섯째, 이연수주비를 삭제해야 한다.

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

여섯째, 간접비 배부시 활동기준을 적용한다.

건설공사의 간접비 배부시 당해 기업의 실정을 고려하고 원가배부의 목적과 그에 따른 비용·효익을 분석하여 활동기준을 원용하여 적용하여야한다.

본 연구의 한계점 및 향후 과제는 다음과 같다.

첫째, 이론 및 문헌연구와 관련하여 건설공사와 관련 회계처리에 대한 문헌의 부족

과 선행연구에 대한 자료의 부족을 들 수 있고, 실제 공학적용어와 기술용법의 대한 지식의 부족으로 회계처리상 나타날 수 있는 오류를 들 수 있다

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

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

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

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

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

참 고 문 헌

- 권용찬, 「건설업회계와세무」, 조세통람사, 1994.
- 金起德, “建設工事 收益·費用의 認識과 測定에 관한 研究”, 弘益大學校 大學院, 博士學位論文, 1996.
- _____, 「건설업회계학」, 삼일회계법인, 1999.
- 대한건설협회, 「정부시설공사 계약제도 설명자료」, 1999. 6.
- 삼일회계법인, 「租稅法典」, 1998.
- _____, 「租稅法典」, 1999.
- _____, 「租稅法典」, 2000.
- 申洪哲, 「管理會計의 革新」, 經文社, 1995.
- 증권관리위원회, (구)기업회계기준, 1998.
- _____, 건설업회계처리기준, 1998.
- 증권선물위원회, 기업회계기준, 1999.
- _____, 건설업회계처리준칙, 1999.
- 오태석, “건설업의 수익 및 비용의 인식과 측정에 관한 연구”, 배제대학교 대학원, 석사학위논문, 1999.
- 이오성, “회계이익 조정에 관한 실증적 연구”, 서울대학교 대학원, 석사학위논문, 1998.
- 한국은행제주지점, 「제주지역 건설업 현황과 과제」. 1996. 10.
- 咸麟範, 「建設業經理와 實務」, 稅務通信社, 1997
- AICPA, *Accounting for Performance of Construction Type and Certain Production Type Contracts*, Statements of Position 81-1 New York ; 1981.