

7. 건설업등의 매출액 회계처리 [건설공사, 신축분양, 예약매출]

[법인세법 시행령 제69조(용역제공 등에 의한 손익의 귀속사업연도)
법인세법 시행규칙 제34조(작업진행률의 계산등)]

가. 세목별 공급 · 수입의 시기

부가가치세 [세금계산서 작성일자]	<p>① 원 칙 : 용역의 공급으로서 역무의 제공이 완료되는 때 즉 건설공사의 경우 준공시점, 분양의 경우 잔금지급시기가 용역의 공급시기이다.</p> <p>② 완성도지급기준 : 재화의 제작기간이 장기간을 요하여 그 진행도 및 완성도를 확인하여 그 진행비율 만큼 대가를 지급하는 것을 말하며, 이 경우, 대가의 각 부분을 받기로 한때가 용역의 공급시기이다.</p> <p>③ 중간지급조건부 : 지급조건이 계약금, 중도금, 잔금의 3부분 이상으로 나누어지고 계약금과 잔금지급일 까지의 기간이 6개월 이상인 경우, 대가의 각 부분을 받기로 한 때 [즉 계약금, 중도금, 잔금 약정일]</p>												
법인세 [법인] [익금의 귀속시기]	<p>건설, 제조, 기타 용역 (예약매출 포함)에 대하여 진행률 기준을 원칙으로 한다.</p> <p>다만, 중소기업인 법인이 수행하는 계약기간이 1년 미만인 건설등의 경우 또는 일반기업이 기업회계기준에 따라 그 목적물의 인도일이 속하는 사업연도의 수익과 비용으로 계상한 경우에도 인도기준을 적용할 수 있고, 중소기업은 결산상 진행률 기준으로 매출을 계상한 경우에도 인도기준[잔금일,소유권이전등기일,인도일 중 빠른날]으로 신고조정 할 수 있다.</p>												
소득세 [개인] [총수입금액의 귀속시기]	<p>위의 법인세법과 동일하나 부동산 신축판매업의 경우 [아파트,상가등의 예약매출]에는 장·단기 구분없이 진행률에 의하지 아니하고 대금을 청산한 날, 등기등록하거나 사용수익일을 수입금액 귀속시기로 하고 있음.</p>												
기업회계기준 [매출의귀속시기]	<table><tr><th>구 분</th><th>일반 기업회계기준</th><th>국제 회계기준</th></tr><tr><td>예약매출</td><td>진행률 기준</td><td>인도기준 [완성도 기준]</td></tr><tr><td>건설공사</td><td>진행률 기준</td><td>진행률 기준</td></tr><tr><td>중소기업 1년미만 건설공사</td><td>진행률 과 인도기준 중 선택</td><td>진행률 기준</td></tr></table>	구 분	일반 기업회계기준	국제 회계기준	예약매출	진행률 기준	인도기준 [완성도 기준]	건설공사	진행률 기준	진행률 기준	중소기업 1년미만 건설공사	진행률 과 인도기준 중 선택	진행률 기준
구 분	일반 기업회계기준	국제 회계기준											
예약매출	진행률 기준	인도기준 [완성도 기준]											
건설공사	진행률 기준	진행률 기준											
중소기업 1년미만 건설공사	진행률 과 인도기준 중 선택	진행률 기준											

[예약매출인 분양의 경우 공사기간 1년 이상인 경우로서 분양계약이 준공 전에 있는 경우에는
준공시점에 잔금의 수령과 상관없이 분양금액 전체를 법인매출로 처리해야 할 것으로 보인다]

나. 진행률의 계산

당기 매출 = 계약금액 총액 × 작업진행률 - 직전사업연도 말까지의 매출계상액

작업진행률 = $\frac{\text{당해 사업연도까지 발생한 총공사비 누적액}}{\text{총공사예정비 [추정공사 예정원가]}}$

[법인세법 시행령 제69조(용역제공 등에 의한 손익의 귀속사업연도) 제3항의 규정에 의하여
작업진행률에 의한 익금 및 손금을 계상하였으나 공사계약의 해제로 인하여 확정된 금액과 차액이 발생한 경우에는
2012년 이후부터 그차액을 해야일이 속하는 사업연도 익금 및 손금에 반영한다.
따라서 당초 신고한 법인세의 경정청구가 아니라 해약일이 속하는 법인세 신고시 반영하도록 하고 있다.
부가가치세 또한 이와 같다.]

① 총공사비 누적액의 계산항목

진행률 계산시 총공사비 누적액은 당해 공사 개시일부터 당해 사업연도 말까지 발생한 공사원가의 구성요소가 되는
재료비, 노무비, 기타공사경비의 누적액을 말하며 다음의 금액은 포함하지 않는다.

- 기업회계기준에 의한 판매비와 일반관리비
- 당해 공사에 대한 토지의 구입비 및 건설자금이자
- 건설업법인의 공사진행을 계산시 재고자산에 대한 건설자금 이자

- 아파트를 신축분양함에 있어서 시공사에게 일괄도급을 주어 건설하는 경우,
시공사의 작업진행률에 의하여 수입금액을 계산하는 것이다. [대법2015두1694 2015.11.26.]

- 모델하우스 설치 비용

일반기업회계기준서 제16장(수익) 제2절 건설형 공사계약

건설업 영위 법인의 모델하우스 설치비용은 판매활동과 관련된 비용으로 판매비와 일반관리비 중
광고선전비에 해당함이 원칙이나
종전기업회계기준서 제12호(건설형 공사계약)에 의거 공사원가로 계상하는 경우에는
기업회계기준에 따라서 처리할 수 있음. [재법인-70 2005. 1. 27]

- 토지구입 비용

아파트등을 분양하는 경우 토지 취득원가는 작업진행률 계산시 포함되지 아니하며,
분양수익계산시에는 작업진행률에 의하여 계산된 비율만큼 토지 취득가액을 분양원가에 산입한다.

- 재고자산

신축분양업의 경우 공사가 완료되었으나 아직 판매되지 않은 주택은 완성주택으로,
미분양된 주택부분에 대한 건설공사원가 [재료비 + 노무비 + 기타경비] 는 미완성주택으로,
토지의 경우 진행률에 의하여 원가처리된 부분을 제외하고 나머지 토지원가는 용지로서 고정자산이 아닌
재고자산으로 처리하며,
재고자산의 구입과 관련된 이자는 기업회계기준서에서는 1년 이상 장기간에 걸쳐서 취득하는
재고자산의 구입관련 이자는 선택적으로 자본화 하여 건설자금이자로 처리할 수 있으나,
세법에서는 고정자산의 경우에만 인정되므로 지급이자로서 당기 비용 처리 한다.

- 해약된 경우

법인세법 시행령 제69조 [용역제공 등에 의한 손익의 귀속사업연도] 제3항
‘ ③ 제1항을 적용할 때 작업진행률에 의한 익금 또는 손금이 공사계약의 해약으로 인하여 확정된 금액과 차액이
발생한 경우에는 그 차액을 해약일이 속하는 사업연도의 익금 또는 손금에 산입한다. <신설 2012. 2. 2.> ’
고 하여 계약의 해제로 인하여 실현되지 아니한 소득금액은 그 해제일이 속하는 사업연도의 손금에 산입한다.

[부가가치세법 또한 마찬가지로 해약이 발생한 경우 당초 신고한 과세기구가 아닌 경정청구가 아닌 해약일의
▲매출로 본다]

다. 회계처리 사례

- 전체 도급금액 300,000,000원 / 예정원가 270,000,000원 / 현재 투입원가 108,000,000원의 공사로서
- 공사착공일 계약금 30,000,000원 , 2013. 3. 1.수령 [세금계산서 교부]
중도금 80,000,000원 , 2013. 7. 1. 수령
- 공사완공 예정일 2014.5.1. 잔금 190,000,000원 수령 (부가가치세 별도임)

① 2013. 3. 1. 계약금 수령시

[차] 보통예금[103]	33,000,000	[대] 공사선수금 [271]	30,000,000
		부가세예수금[255]	3,000,000

② 2013. 7. 1. 중도금 수령시

[차] 보통예금[103]	88,000,000	[대] 공사선수금 [271]	80,000,000
		부가세예수금[255]	8,000,000

③ 2013. 12. 31. 결산 시

[차] 공사선수금[271]	110,000,000	[대] 공사수익[매출액][407]	120,000,000
공사미수금[112]	10,000,000		

④ 2014. 5. 1. 공사 완공시

[차] 보통예금[103]	209,000,000	[대] 공사수익[매출액][407]	180,000,000
		공사미수금[112]	10,000,000
		부가세예수금[255]	19,000,000

※ 부가가치세법 상 용역의공급시기 즉 세금계산서 작성시기와 법인세법상 수익의 실현시기가 다르므로
세금계산서 교부하고 현금수령시 일단 공사 선수금으로 처리 한 후 결산 때 이를 진행률에 따라
공사수익 또는 공사선수금으로서 차기 이월하여야 한다.

라. 건설업등 당기 매출액 계산표

구 분	현장 1	현장 2	현장 3	합 계
① 공사현장명				
② 착공일				
③ 준공예정일				
④ 장 · 단기 구분 [③ - ② 1년 기준]				
⑤ 총 도급금액				
⑥ 예정원가				
⑦ 누적투입원가 [전기 + 당기]				
⑧ 작업진행률 [⑦ ÷ ⑥]				
⑨ 총 공사매출 [⑤ × ⑧]				
⑩ 전기 계상 공사매출				
⑪ 당기 계상 공사매출 [⑨ - ⑩]				
⑫ 누적세금계산서금액 [= 현금[보통예금]수령]				
⑬ 당기 세금계산서 금액 [= 부가가치세 신고액]				
⑭ 당기 공사미수금 (+) 공사선수금 (-)				
⑮ 전기 공사미수금 (-) 공사선수금 (+)				
⑯ 당기 계상 공사매출 [= ⑬ + ⑭ + ⑮ = ⑪]				
⑰ 당기 미완성 공사				

⑭ 당기 공사미수금 or 공사선수금 : ⑨ > ⑫ 인 경우는 공사미수금 (+) 으로 계상하고
⑨ < ⑫ 인 경우는 공사선수금 (-) 으로 계상하여야 함.

⑰ 당기 미완성 공사 : 단기 도급공사로서 완성도 기준을 적용할 경우
기말 현재 공사진행중인 현장에 대해서는 공사매출이 없으며
투입원가 [= ⑦]는 재고자산인 당기미완성공사로 처리한다.

법인세법 시행령 제69조(용역제공 등에 의한 손익의 귀속사업연도)

- ① 법 제40조(손익의 귀속사업연도) 제1항 및 제2항을 적용함에 있어서
건설·제조 기타 용역(도급공사 및 예약매출을 포함하며, 이하 이 조에서 “건설등”이라 한다)의 제공으로 인한
 익금과 손금은 그 목적물의 건설등의 착수일이 속하는 사업연도부터 그 목적물의 인도일
 [용역제공의 경우에는 그 제공을 완료한 날을 말한다. 이하 이 조에서 같다]이 속하는 사업연도까지
 기획재정부령(법인세법 시행규칙 제34조[작업진행률의 계산등])으로 정하는 바에 따라
 그 목적물의 건설등을 완료한 정도(이하 이 조에서 “작업진행률”이라 한다)를 기준으로 하여
 계산한 수익과 비용을 각각 해당 사업연도의 익금과 손금에 산입한다.
- 다만, 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 그 목적물의 인도일이 속하는 사업연도의 익금과 손금에 산입할 수 있다.
 <개정 2010. 12. 30., 2012. 2. 2., 2013. 2. 15.>
1. 중소기업인 법인이 수행하는 계약기간이 1년 미만인 건설등의 경우
 2. 기업회계기준에 따라 그 목적물의 인도일이 속하는 사업연도의 수익과 비용으로 계상한 경우
- ② 제1항을 적용할 때 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는
 그 목적물의 인도일이 속하는 사업연도의 익금과 손금에 각각 산입한다.
 <개정 2010. 12. 30., 2013. 2. 15., 2019. 2. 12., 2021. 2. 17.>
1. 작업진행률을 계산할 수 없다고 인정되는 경우로서 기획재정부령(법인세법 시행규칙 제34조[작업진행률의 계산등])으로 정하는 경우
 2. 법 제51조의2(유동화전문회사 등에 대한 소득공제)제1항 각 호의 어느 하나에 해당하거나
 「조세특례제한법」 제104조의31(프로젝트금융투자회사에 대한 소득공제) 제1항에 따른 법인으로서
 한국채택국제회계기준을 적용하는 법인이 수행하는 예약매출의 경우
- ③ 제1항을 적용할 때 작업진행률에 의한 익금 또는 손금이 공사계약의 해약으로 인하여 확정된 금액과
 차액이 발생된 경우에는 그 차액을 해약일이 속하는 사업연도의 익금 또는 손금에 산입한다. <신설 2012. 2. 2.>

법인세법 시행규칙 [작업진행률의 계산등]

- ① 영 제69조(용역제공 등에 의한 손익의 귀속사업연도)제1항 본문에서 “**건설등을 완료한 정도**”란
 다음 각 호의 구분에 따른 비율을 말한다. <개정 2007. 3. 30., 2011. 2. 28.>
1. 건설의 경우 : 다음 산식을 적용하여 계산한 비율.
 다만, 건설의 수익실현이 건설의 작업시간·작업일수 또는 기성공사의 면적이나 물량 등
 [이하 이 조에서 “작업시간등”이라 한다] 과 비례관계가 있고, 전체 작업시간등에서
 이미 투입되었거나 완성된 부분이 차지하는 비율을 객관적으로 산정할 수 있는 건설의 경우에는
 그 비율로 할 수 있다.

$$\text{작업진행률} = \frac{\text{해당 사업연도말까지 발생한 총공사비 누적액}}{\text{총공사예정비}}$$

2. 제1호 외의 경우 : 제1호를 준용하여 계산한 비율
- ② 제1항에 따른 총공사예정비는 기업회계기준을 적용하여 계약 당시에 추정한 공사원가에
 해당 사업연도말까지의 변동상황을 반영하여 합리적으로 추정한 공사원가로 한다. <신설 2007. 3. 30.>
- ③ 영 제69조제1항 본문에 따라 각 사업연도의 익금과 손금에 산입하는 금액의 계산은 다음 각호의 산식에 의한다.
1. 익금

$$\text{계약금액} \times \text{작업진행률} - \text{직전 사업연도말까지 익금에 산입한 금액}$$

2. 손금

$$\text{당해사업연도에 발생한 총비용}$$

- ④ 영 제69조제2항제1호에서 “기획재정부령으로 정하는 경우”란 법인이 비치·기장한 장부가 없거나 비치·기장한
 장부의 내용이 충분하지 아니하여 당해사업연도 종료일까지 실제로 소요된 총공사비누적액 또는 작업시간등을
 확인할 수 없는 경우를 말한다.