

碩士學位論文

# 建設業 工事契約의 會計處理에 관한 研究

指導教授 高 成 孝



濟州大學校 經營大學院

會計學科 會計學專攻

韓 寅 鏞

2003

# 建設業 工事契約의 會計處理에 관한 研究

指導教授 高 成 孝

韓 寅 鏞

이 論文을 經營學 碩士學位 論文으로 提出함.

2003년 월

韓寅鏞의 經營學 碩士學位論文을 認准함.

委員長 \_\_\_\_\_ 印

委 員 \_\_\_\_\_ 印

委 員 \_\_\_\_\_ 印

濟州大學校 經營大學院

2003년 월

# 목 차

## I. 서론

제1절 문제제기 -----	1
제2절 연구목적 -----	2
제3절 연구방법과 논문구성 -----	3

## II. 건설업회계의 일반적 고찰 및 선행연구의 검토

제1절 건설업의 경제적 역할과 성격 -----	5
1. 건설업의 국민경제적 역할 -----	5
2. 건설업의 분류와 성격 -----	8
3. 우리나라 건설업 현황 -----	12
제2절 건설업회계기준의 발전과정과 회계문제 -----	14
1. 건설업회계의 발전과정과 내용 -----	14
2. 건설업회계의 특성과 회계문제 -----	16
제3절 선행연구의 검토 -----	18

## III. 건설형 공사계약의 회계처리 및 공시에 관한 국제적 비교분석

제1절 건설형 공사계약의 적용범위 -----	23
1. 공사계약의 정의와 유형 -----	23
2. 적용범위의 국제적 비교 -----	25
제2절 공사계약의 병합과 분할 -----	28

제3절 공사수익의 인식과 측정 -----	30
1. 공사수익의 정의와 분류 -----	30
2. 공사수익의 인식과 측정이론 -----	32
3. 공사수익인식 회계기준의 국제적 비교 -----	41
제4절 공사원가의 인식과 측정 -----	42
1. 공사원가의 인식과 측정이론 -----	42
2. 공사원가인식 회계기준의 국제적 비교 -----	50
제5절 국제회계기준과의 주요 차이점 -----	51

#### IV. 우리나라 건설형 공사계약 회계기준의 문제점과 개선방안

제1절 건설형 공사계약의 적용범위 및 분류 -----	53
제2절 공사계약의 분할과 병합 -----	53
제3절 공사수익과 공사원가의 정의와 항목 -----	54
제4절 공사수익과 공사원가의 인식기준 -----	58
제5절 기타 회계처리 및 공시문제 -----	60

#### V. 결론

참고문헌

ABSTRACT

## 1. 그림목차

<그림 Ⅲ-1>건설공사 수익인식 과정-----	34
<그림 Ⅲ-2> 공사원가 계산의 기본 단계-----	47

## 2. 표목차

<표Ⅱ-1> 국민경제와 건설산업-----	7
<표Ⅱ-2> 건설 생산의 부문별 성장률 추이-----	8
<표Ⅱ-3> 건설업의 분류-----	9
<표Ⅱ-4> 일반건설업 등록상황-----	13
<표Ⅱ-5> 일반건설업 계약실적-----	13
<표Ⅱ-6> 전문건설업 등록상황 및 계약실적-----	13
<표Ⅱ-7> 전문건설업 원도급과 하도급 대비-----	14
<표Ⅲ-1> 공사진행기준의 장·단점 비교-----	35
<표Ⅲ-2> 진행률의 계산방법-----	35

## I. 서 론

### 제1절 문제제기

건설업은 제조업 및 기타 타 산업과 달리 건설업 고유의 특수한 성격으로 인해 회계처리도 그 특수성을 지니고 있다. 그런데 건설업회계에 대한 이론적 연구가 미흡하고 실무상 회계처리에 대해서도 여러 가지 문제점을 갖고 있다.

우리나라 경제구조 가운데 건설업 비중이 증대되고 전문성이 커짐에 따라 1983년 건설업회계처리기준이 제정되었고 건설업환경의 변화와 기업회계기준 개정 등으로 동 기준도 3차에 걸쳐 개정 된 바 있다. 이후 IMF시대를 겪으면서 회계의 투명성 요구에 따라 기업회계기준의 개정작업과 더불어 1998년 4월과 1999년 12월에 건설업회계처리기준을 대폭 개정하면서 건설업회계처리준칙으로 바뀌었다. 이처럼 기업회계기준 개정작업이 계속됨에도 불구하고 건설업 특수성을 감안한 회계처리 규정이 구체적이지 못하고 세법과 상법 및 기타 법령과도 조화를 이루지 못하여 왔다.

최근 기업회계기준의 국제적 정합성을 높이기 위하여 한국회계연구원에서 건설형 공사계약에 대한 회계처리기준서를 마련하는 과정에서 많은 연구와 논의가 있었고, 2003년 2월 건설형 공사계약에 관한 기준서가 제정되었다. 한편 관련 미국회계기준을 보면 1955년에 공표된 ARB No. 45(Long-Term Construction-Type Contracts)와 1981년에 공표된 AICPA Statement of Position 81-1(Accounting for performance of Construction-Type Contracts)이 있다. 또한 국제회계기준으로는 1993년에 공표된 IAS 11(Construction Contracts)이 있다. 따라서 이 기준서를 제정하는 과정에서 쟁점이 되었던 문제들을 재검토할 필요성이 있다는 것이다.

이번 새 기준서 제정작업의 기본방향은 기준서 내용면에서는 국제적 정합성을 제고하고, 형식면에서는 준칙을 기준서로 제정하자는 것이었다. 기존 건설업준칙은 1999년 12월 22일에 미국회계기준과 국제회계기준을 참조하여 개정되었기 때문에 이미 상당부분 기준의 국제화가 달성되어 있었다. 그러나 다음과 같이 아직 몇 가지 추가적인 개선 내지 보완을 필요로 하는 부분이 있다. 첫째 미국회계기준이나 국제회계기준에는 있으나 기존 건설업회계처리준칙에서는 다루어지지 않고 있는 부분이다. 둘째 총공사예정원가의 추정이나 공사계약전 원가에 대한 회계처리와 같이 종전준칙에 간략하게 규정되어 있으나 좀더 상세하고 전문적인 규정을 필요로 하는 경우이다. 셋째 종전 준칙에 규정되어 있기는 하나 미국기준이나 국제기준과 차이

가 있어 그 차이를 없애거나 또는 그 차이를 줄이는 것이 필요한 부분이다.<sup>1)</sup>

여기에서 핵심적으로 논의되고 있는 건설업 회계처리 및 보고에 대해 다음과 같은 문제점 및 과제들이 다루어지고 있다.

첫째 건설형 공사계약에 대한 회계처리기준의 용어 정의 및 적용범위 문제는 회계기준 규정 내용상 명확성에 대한 검토와 이해가 필요하다.

둘째, 수익 및 비용의 인식기준에 관한 문제는 건설업회계처리의 핵심과제이다. 현행 기준과 국제회계기준과 제도적인 차이에 대한 분석이 필요하다.

셋째, 공사계약의 병합과 분할에 관한 문제가 중요한데, 좀 더 구체적 검토가 필요하다.

넷째, 공사예정원가의 계산문제는 건설회계처리에 있어서 가장 어렵고 중요한 과제인데 상세한 검토가 필요하다.

다섯째, 기타 미국회계기준이나 국제회계기준과의 정합성에 필요한 부분들을 검토할 필요가 있다.

## 제2절 연구의 목적



새로 제정된 기준서는 건설형 공사계약과 특정 생산공사계약의 회계처리와 공시에 대한 사항을 규정하는 데 목적이 있다. 건설형 공사는 일반적으로 여러 회계기간에 걸쳐 진행되기 때문에 이 기준서는 공사수익과 공사원가를 공사가 수행되는 회계기간에 적절히 배분하는 회계처리를 주로 다룬다. 기준서는 건설업뿐만 아니라 기타 산업에도 적용하고, 적용되는 "공사계약"은 단일자산의 건설공사는 물론이고, 설계나 기술, 기능 또는 그 최종적 목적이나 용도에 있어서 밀접하게 상호 연관되어 있는 복수자산의 건설공사를 위해 합의된 법적으로 구속력 있는 계약을 말한다. 공사계약은 일반적으로 건물이나 교량, 도로 등의 건설공사계약을 의미하지만, 이외에도 선박이나 복잡한 전자장비(레이더나 무기, 우주장비 등) 등의 제작과 같은 특수주문생산 공사계약도 포함하고 있다.<sup>2)</sup> 이러한 목적 아래 제정과정에서 관련미국회계기준과 관련국제회계기준 중에서 가장 바람직한 기준을 뽑아 종전 준칙내용을 수정 보완하는 방식을 취하였다. 그러나 기준서내에 종전준칙, 미국회계기준, 그

1) 김정국, 기업회계기준서 제12호 건설형 공사계약, 월간공인회계사 10월호, 한국공인회계사회, 2003.10., pp.40-41

2) 한국회계연구원 회계기준위원회, 기업회계기준서 제12호 건설형 공사계약, 2003. 2.

리고 국제회계기준이 혼합되면서 문단간에 문제가 발생하는 경우가 있다.

이 논문은 위의 관점에서 우리나라 건설업과 관련된 회계기준에서의 문제점을 검토 분석하고 그 개선방안을 제시하는데 있다. 이에 대한 구체적인 연구목적은 다음과 같다.

첫째, 공사손익의 인식기준으로 진행기준과 완성기준이 있는데, 이는 건설업회계처리의 핵심과제이다. 일반적으로 수익인식기준을 가장 잘 충족시키는 시점은 판매(인도)시점이기 때문에 수익인식은 원칙적으로 판매(인도)시점에서 이루어진다. 그러나 건설공사계약은 성격상 장기계약인 경우가 대부분으로서 공사를 시작하는 시점과 공사종료시점이 서로 다른 회계기간에 속하게 되는 경우가 대부분이다. 따라서 수익획득과정이 완료되기 이전일지라도 회계기간별로 공사계약의 수익과 비용을 적절하게 인식하는 것이 매우 중요한 문제가 된다. 현행 기준서와 국제회계기준, 미국회계기준 모두 진행기준의 사용을 원칙으로 하고 있다는 점에서는 동일하다. 그러나 미국회계기준에서는 완성기준의 사용이 허용되고 있으며, 우리나라에서도 제한적이지만 완성기준이 사용되고 있다. 이러한 제도적인 차이에 대한 분석을 한다.

둘째, 공사에정원가의 추정 및 계산문제는 건설회계처리에 있어서 가장 어렵고 중요한 과제로서, 미국회계기준에는 비교적 상세한 규정이 있는 데 반하여 우리나라와 국제회계기준에는 상세한 규정이 미비한 실정이다. 이에 대한 보완을 위한 분석을 한다.

셋째, 건설계약의 병합 및 분할문제도 국제회계기준에서는 일정한 조건하에서 공사계약의 병합과 분할을 강제하고 있다. 그러나 미국회계기준에서는 일정한 조건(국제회계기준보다 엄격)하에서 공사계약의 병합과 분할을 허용할 뿐 이를 강제하지는 않고 있다. 우리 기준에 대한 국제적 정합성을 분석한다.

넷째, 건설업 회계처리기준의 적용범위로서 미국회계기준 및 국제회계기준에서는 특정계약이 건설계약이나 아니냐에 근거하여 회계처리기준의 적용여부를 결정하고 있다. 국제적 정합성을 제고하고 나날이 복잡해져 가는 건설공사계약의 다양한 계약형태와 조건에 따라 충분히 회계처리 할 수 있도록 검토하고자 한다.

한편, 이 연구의 부수적 목적으로 현행 기준서에서 사용하고 있는 용어들의 명료성 및 공시 등 기타 문제들을 검토한다.

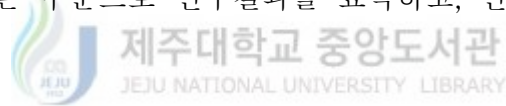
### 제3절 연구방법과 논문구성

건설업 회계처리 방법은 다른 업종과 달리 매우 특이하며, 특히 일반제조업에 비하여 체계적인 이론정립이 되어 있지 못할 뿐만 아니라 건설업 회계에 관한 연구조



사나 문헌 또한 부족한 실정이다. 따라서 이 연구는 이러한 상황에 따라 건설 공사 수익·비용인식과 측정에 관련된 우리나라와 외국의 저서, 논문 및 정기간행물들을 조사 분석하는 문헌조사연구방법에 의한다. 특히 이 연구에서는 우리나라 기업회계 기준서와 3차에 걸친 공개초안, 세법규정, 기타 주요 예규와 국제회계기준 등의 관련 연구보고서 및 의견서와 자료들을 참고하였다.

이 논문의 구성 및 주요 내용을 정리하면 다음과 같다. 제Ⅱ장에서 건설업 및 건설업 회계의 일반적 특성에 대해 고찰하였다. 건설업의 국민경제적 역할과 중요성을 살펴보고 우리나라의 건설업 현황을 요약하였다. 제Ⅲ장에서는 우리나라 기업회계기준이 국제적 정합성에 따라 기준서가 제정되고 있어 국제적 비교분석이 필요성에 따라 건설형 공사계약의 회계처리 및 공시에 대한 이론적 고찰과 국제적 비교분석을 하고, 선행연구에 대한 검토를 하였다. 특히 건설형 공사계약의 적용범위, 병합과 분할, 그리고 핵심문제가 되는 공사수익과 비용의 인식과 측정에 대해 이론적 장단점과 국제회계기준, 미국기준과 비교분석 하였다. 제Ⅳ장에서는 건설형 공사계약에 대한 회계처리 및 보고기준서 공개초안에서 논의되었던 문제에 대한 논의를 근거로 건설공사계약 회계처리의 문제점과 개선방안을 제시하였다. 이 논문의 마지막 장인 제Ⅴ장은 결론 부분으로 연구결과를 요약하고, 연구의 한계점 및 향후 과제를 제시하였다.



## II. 건설업회계의 일반적 고찰

### 제1절 건설업의 경제적 역할과 성격

#### 1. 건설업의 국민경제적 역할

건설업은 공학적 차원의 2차 산업이 아닌 3차 산업으로서 복잡다기한 시스템 산업이며, 노동집약적임과 동시에 지식집약형을 요구하며, 하드와 소프트를 입체적으로 혼합하는 종합산업이다.<sup>3)</sup> 1958년 처음으로 건설업법이 제정되어 시행되어 오다가 1997년 건설산업기본법으로 바뀌면서 건설산업은 종래의 건설업과 건설용역을 포함하는 것으로 개편되었다.

건설산업기본법<sup>4)</sup>에 의하면 "건설산업"이라 함은 건설업과 건설용역업을 말하고, "건설업"이라 함은 건설공사를 수행하는 업이며, "건설용역업"이라 함은 건설공사에 관한 조사, 설계, 감리, 사업관리, 유지관리 등 건설공사와 관련된 용역(이하 한 다)을 수행하는 업을 말한다.

"건설공사"라 함은 토목공사, 건축공사, 산업설비공사, 조경공사 및 환경시설공사 등 시설물을 설치, 유지, 보수하는 공사(시설물을 설치하기 위한 부지조성공사를 포함한다), 기계설비 기타 구조물의 설치 및 해체공사 등을 말한다.

건설산업은 특정한 토지를 바탕으로 노동, 자본, 자재, 기술 및 경영 관리 등 다양한 생산요소들을 결합하여 내구적인 구축물을 생산하는 종합산업이다. 이와 같은 산업적 특성으로 인해, 건설산업은 국민 생활의 공간이자 근간을 이루는 주택의 건설에서부터 도로 및 공장을 비롯한 각종 산업활동 및 생산기반시설의 구축을 통한 다양한 사회간접자본시설의 확충을 담당하고 있다. 그리고 건설산업은 국토개발뿐만 아니라 국경을 초월한 국제적 개발사업에 이르기까지 광범위한 고정자본의 형성을 담당하며, 이를 통하여 실물부문의 효율적인 생산 과정을 지원하는 국가 경제의 기간산업이다.

또한, 건설산업은 여타 산업의 생산 활동을 간접적으로 지원하여 우리 경제의 성장을 뒷받침하는 보완적인 산업이며, 다른 산업에 비하여 생산과 고용, 그리고 부가가치의 창출 측면에서 높은 유발 효과가 있는 까닭에 국가 경제의 운영 측면에서

3) 김기덕, 「건설업회계학」, 삼일회계법인, 1999, p.22.

4) 건설산업기본법 제2조

국내 경기를 조절할 수 있는 전략적 산업이기도 하다. 특히 건설산업은 여타 산업에 비하여 전방 및 후방으로 밀접한 연관 관계가 있는 독특한 특성을 가진 일종의 서비스 산업이다.

한편, 건설산업은 좁은 의미에 있어서 건축물의 건설을 의미하는 시공업을 뜻하지만, 보다 넓은 의미에 있어서는 건설 프로젝트의 기획 및 개발, 타당성 분석, 그리고 기본 및 상세 설계와 감리 등 소프트한 엔지니어링 부문과 관련된 용역업을 포함하는 종합적 산업이다. 따라서 가장 넓은 의미에 있어서 건설은 프로젝트의 발굴 및 기획, 타당성 분석, 기본 및 상세 설계, 구매 및 조달, 시공과 감리, 건설 제품의 시운전 및 인도, 지속적인 유지 관리 및 개보수, 그리고 최종적으로 해체 작업을 통한 조업 등 일련의 건설 활동을 주요 영업 내용으로 한다. 최근에 들어서는 사회간접자본시설의 확충에 민간부문의 자금 조달 및 경영 기법을 도입하기 위하여, 민간투자사업이 활성화 단계에 진입함에 따라 건설산업의 영역은 더욱 더 확대되는 추세를 보이고 있다.

대한건설협회 경영분석 자료에 의하면, 국내총생산 비중은 1990년대 초까지 국내총생산(GDP) 12%(1993년도)이고 이후 1998년까지 11% 정도이며, 이 후 8% 내외로 비중이 점차 줄어드는 추세를 보이고 있다. 2002년 대한건설협회 민간백서<sup>5)</sup>에 의하면, 2001년도 우리경제는 설비투자과 수출이 부진하였으나, 민간소비가 꾸준히 증가하고 건설투자가 증가세로 반전됨에 따라 GDP 기준 성장률이 3.0%를 기록하였다. 건설업은 주거용, 상업용 등 민간건축이 증가하고 항만시설, 일반도로 등 공공부문의 토목건설이 호조를 보여 전년의 -3.1%에서 5.6% 증가세로 반전하였다. 국내건설 수주액은 전년대비 20.8% 증가한 60조 3,290억원으로, '95년 불변가격 기준으로는 18.9% 증가한 52조 7,351억원을 기록하였다. 한편 2001년말 기준 업체수는 전년보다 3,986개사가 늘어난 11,961개사로 49.8%의 증가율을 보였으며, 경상가격 기준 업체당 평균수주액은 '99년 91.7억원, '00년 62.6억원 그리고 '01년 50.4억원을 기록, '98년의 절반 수준이하로 급감하였다.<sup>6)</sup>

2001년 중 건설산업이 국민경제에서 차지하는 비중을 살펴보면, 먼저 경상가격을 기준하여 국내 건설산업의 계약실적(일반 건설업체 기준)은 67조8,000억원 규모에 이르렀다. 이는 전년 동기의 계약실적인 60조2,000억원에 대비하여 12.6%의 높은 성장률을 기록한 것이지만, 외환 위기가 발생한 1997년의 계약실적인 74조9,000억원에 대비하여 90.5% 수준에 불과한 규모이다. 이와 같이 국내 건설산업의 수주 규모가 1999년 이후 지속적으로 증가 추세를 유지하였음에도 불구하고, 2001년 중에도 건설산업이 외환 위기의 부정적인 영향을 여전히 극복하지 못하고 있는 실정이다.

5) 대한건설협회, 2002년 민간건설백서, 제1장 “국내경제와 건설산업”, 2002

6) 대한건설협회, 2001년도 국내건설업 개황, 건설통계년보, 2002

이와 같은 현상은 기본적으로 건설산업이 수주산업의 특성으로 인해 여타 산업의 건설 활동에 대한 파생산업이기 때문이다. 또한, 건설산업은 여타 산업에 비하여 상대적으로 장기의 생산 활동이 요구되므로, 실물 경기의 회복이 건설산업에 미치는 영향의 시차 구조 또한 상당 기간을 필요로 하기 때문이다. 그러나 2001년에 이르러 건설산업이 1998~2000년 동안의 마이너스 성장에서 벗어나 플러스 성장으로 반전함에 따라, 부가가치를 기준한 건설산업의 생산 규모가 국내총생산(GDP)에서 차지하는 비중은 전년 동기의 7.6%에 비하여 1.4% 포인트가 상승한 8.0%로 잠정 집계되었다.

한편, 2001년의 건설산업 성장률은 국내총생산을 기준한 경제성장률 3.0%보다 2.6% 포인트를 상회하는 5.6%를 기록하였고, 이로 인해 경제성장률에 대한 건설산업의 기여도는 2000년의 마이너스 0.3%에서 2001년에는 0.4%의 플러스 기여도로 반전하였다. 특히, 건설산업 성장률의 분기별 추세를 보면, 2/4분기에는 다소 증가 추세가 감소하였으나, 하반기에 접어들면서 큰 폭의 증가율을 시현한 것으로 나타났다.

<표Ⅱ-1> 국민경제와 건설산업<sup>7)</sup> (단위 : 조원, %)

구 분	1998	1999	2000	2001(P)				연 간	
				1/4분기	2/4분기	3/4분기	4/4분기		
건설수주액 <sup>1)</sup>	47.1	51.1	60.2	10.5	17.5	14.8	25.0	67.8	
생산액 구성비 (건설산업/GDP) <sup>2)</sup>	10.1	8.8	7.6	6.1	7.9	8.7	8.9	8.0	
성장률 <sup>2)</sup>	GDP	-6.7	10.9	9.3	3.7	2.9	1.9	3.7	3.0
	건설산업	-8.6	-10.1	-3.1	2.4	1.5	7.6	9.5	5.6
건설산업의 경제성장 기여도 <sup>2)</sup>	-0.9	-1.1	-0.3	0.1	0.1	0.6	0.8	0.4	
총고정자본형성의 건설투자 비중 <sup>2)</sup>	70.1	60.7	55.2	56.0	63.1	62.2	57.1	59.5	
취업자구성비 (건설업/전산업)	7.9	7.3	7.5	7.1	7.5	7.6	7.7	7.7	

주 : 1)은 각년도 경상가격 기준이고, 2)는 1995년도 불변가격 기준임.

자료 : 한국건설산업연구원 · 대한건설협회, 『건설저널』, 각월호; 통계청.

7) 대한건설협회, 2002년도 민간건설백서, 재인용

이와 같이 2001년의 건설산업이 생산 측면에서 플러스 성장으로 반전함과 더불어 투자 측면에서도 증가 추세로 반전한 것으로 나타났다. 국가 경제의 지속적인 장기 성장에 근간을 이루는 총고정자본형성에 있어서 건설투자가 차지하는 비중이 지속적인 감소 추세를 보여 왔던 1998~2000년과는 달리 2001년에는 전년 동기에 비하여 4.3% 포인트 증가한 59.5%를 차지하였다. 그리고 건설산업의 생산 및 투자 증가는 건설업 고용의 증가로 이어져 전체 산업의 취업자 중에서 차지하는 건설산업의 취업자가 차지하는 비중이 전년 동기에 비하여 0.2% 포인트 상승한 7.7%를 차지하였으며, 특히 건설산업의 취업자 비중은 분기별로 지속적인 증가 추세를 시현하였다.

한편, 부가가치를 기준한 건설 생산의 성장률 추이를 부문별로 세분하여 살펴보면, 민간부문의 건설 생산은 토목건설이 공항 및 고속도로의 건설 등을 중심으로 전년 동기에 비하여 3.4% 감소하였으나, 아파트 개발사업을 중심으로 한 주거용 건물건설이 전년 동기에 비하여 무려 13.3% 증가하였고, 상업용 건물건설의 증가에 힘입어 비주거용 건물건설 또한 소폭의 증가 추세를 유지함에 따라 전년 동기의 7.0% 마이너스 성장률에서 4.9%의 플러스 성장으로 반전하였다. 그리고 정부 건설 또한 학교 등 건물건설이 크게 증가하였고, 항만 및 일반도로를 중심으로 한 토목 건설 또한 크게 증가하여 전년 동기에 대비하여 4.1% 포인트가 증가한 7.2%의 높은 성장률을 시현하였다.

<표Ⅱ-2> 건설 생산의 부문별 성장률 추이<sup>8)</sup>

(단위 : %, 1995년 불변가격 기준, 전년동기대비)

구 분	1998	1999	2000	2001(P)				
				1/4분기	2/4분기	3/4분기	4/4분기	연 간
건설업	-8.6	-9.1	-3.1	2.4	1.5	7.6	9.5	5.6
민간건설	-11.1	-15.8	-7.0	1.9	2.0	7.5	7.2	4.9
(주거용)	-6.4	-17.9	-10.2	1.0	4.3	16.4	32.1	13.3
(비주거용)	-25.0	-47.2	8.0	9.3	6.2	1.8	-17.3	1.0
(토목건설)	-0.8	6.9	-10.6	-3.8	-3.7	1.9	-6.7	-3.4
정부건설	-3.5	4.2	3.1	3.7	1.2	8.0	13.6	7.2

자료 : 한국은행, 『2001년 국민계정(잠정)』, 2002. 3.

## 2. 건설업의 분류와 성격

8) 대한건설협회, 2002년도 민간건설백서, 재인용

우리나라의 건설업은 건설산업기본법, 주택건설촉진법의 규정에 의하여 등록을 하고 건설업을 영위하는 자를 말하지만 이외에도 기타 무자격의 건설업자 등이 불특정 다수인에게 건설관련시설물을 시공하여 분양수익 등을 실현하는 주택업자로 나눌 수 있다.

<표Ⅱ-3> 건설업의 분류

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

구 건설업법에서는 건설업 면허제도를 일반건설업, 특수건설업, 전문건설업으로 나누었다. 그러나 현행 건설산업기본법에서는 <표Ⅱ-3>에서처럼 일반건설업 5가지와 전문건설업 30가지로 구분된다.

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

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

그러나 건설업은 공사 시공을 위하여 각종자재는 제조기업으로부터 조달받고, 공사수행 중 상당한 부분의 전문공사는 하도급을 주며, 이 경우 노동력도 하도급업자로부터 공급받는 등 수행하는 공사의 형태나 내용에 따라 기획, 설계, 시공, 감리 등 각종 작업분야에 있어서 많은 경험과 능력을 요하게 되는 건설업은 일반 제조기업이나 상품매매업과는 여러 가지 다른 속성을 보유하고 있다.<sup>9)</sup>



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

건설업을 타 산업과 비교하여 그 특성을 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 주문생산 시스템 형태이다.

일반적으로 제조업은 동종 동질의 제품을 생산계획에 의거 대량생산하는데 비하여 도급건설업은 발주자의 개별적 주문에 따라 입찰제도를 통하여 생산활동을 전개하는 계속 생산시스템의 주문 생산형태이다. 즉 특정고객이 주문하는 제품/서비스를 차별적으로 제공하기 위한 것으로 고객의 요구가 다양하여 고도의 고객화(customization)가 요구되는 맞춤 제품을 생산하는 시스템이다.

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

그리고 분양건설업은 건설업자가 판매하기 용이한 주택이나 상가 또는 대지 등의 형태를 결정하여 관계 법령에 따른 건설허가를 얻어서 착공하게 된다. 이 경우에는 생산자인 건설업자는 법령으로 규제된, 또는 자신의 의사대로 건설목적물을 생산하게 되고 일부 선택사양을 제시하여 약간의 변형된 제품 고객의 의사에 따라 생산하기도 한다. 즉 분양건설업자가 생산하는 제품인 주택이나 상가 등 건축물은 불특정 다수의 고객에게 판매(분양)되기 위한 것이며, 이 경우 동일한 형태의 복수의 제품이 생산되기도 한다. 도급건설업과 같은 주문식 현장생산은 아니지만, 고정된 작업 현장에서 많은 종류의 건설활동이 이루어짐으로써 일상적인 제조기업의 생산 시스템과는 상이한 비반복적인 현장 생산이 이루어진다고 할 수 있다.

둘째, 노동집약적이며 하도급에 의존하는 분업화된 산업이다.

제조업은 일반적으로 고정설비와 제품생산목표에 의하여 종업원을 고용하며, 직종이나 인원수에 있어 별로 변화가 없다. 그러나 각각 공종, 공종별로 설계도, 규모, 기간, 제조방식이 다르기 때문에 자동화, 기계화, 표준화하기가 어렵다. 따라서 공종이나, 공정별로 시공을 위한 인력을 필요로 하게 되며 주로 임시 고용원에 의존하기 때문에 많은 노동력을 필요로 하게 되며 주로 임시 고용원에 의존하기 때문에 많은 노동력을 필요로 하게 된다. 또한, 공사내용면에서도 각기 다른 공종별로 시공해야하기 때문에 분업화된 산업이라 할 수 있으며, 기술적으로 고도의 전문성을 보

---

9) 김영자, 건설공사 수익 비용 인식에 관한 연구, 제주대학교 경영대학원. 석사학위논문, 2000

유한 책임 시공업체로서의 하도급 업체가 필요하고 시공의 분업화에 따른 생산성 향상과 규모의 경제 및 효율적 관리 등을 목적으로 하므로 하도급 의존도는 대단히 높다.

건설산업기본법 제 29조 제 2항에 따르면 수급인은 그가 도급받은 건설공사 중 전문공사에 해당하는 건설공사를 하도급하고자 하는 때에는 당해 전문공사를 시공할 수 있는 전문건설업자에게 하도급 하여야 한다라고 규정하고 있으며, 또한 일정 금액 이상의 건설공사를 도급받은 경우에는 일정비율에 상당하는 공사를 전문건설업자에게 하도급 하여야 한다<sup>10)</sup>는 규정이 있어 하도급의 중요성을 강조하고 있다.

셋째, 작업환경과 시공조건에 제약이 있다.

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

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

이와 같이 건설공사는 일반적으로 공장인 고정설비내에서 생산활동을 하게 되어 작업장소와 자연적인 기상조건에 크게 영향을 받지 않는 제조업과는 다르다 할 수 있다.

넷째, 가설재를 사용한다.

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

우리나라 건설회계준칙 제 3조 제 9호에서 ‘가설재라 함은 도급공사의 시공과정상 공사를 위하여 보조적 또는 임시적으로 설치, 사용되고 당해 공사완료 후 해체 또는 철거되는 모든 자재를 말한다.’라고 정의하고 있다. 따라서 비록 건설공사에 가설재적 기능을 위하여 투입되었다 하더라도 당해 공사 완료후 해체 또는 철거되지 않는 것은 가설재라 할 수 없다. 즉, 현실적으로 투입시에는 가설재적 기능을 위하여 투입되었다고 하더라도 그것이 해체 또는 철거되지 않을 경우에는 그 자재는

10) 건설산업기본법 제 30조 제 1항



원자재로 투입된 것으로 보는 것이다.

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

### 3. 우리나라 건설업 현황

#### 가. 2002년도 국내건설업 개황

2002년도 우리경제는 민간소비와 수출이 호조를 보이고, 설비투자과 건설투자가 증가세를 유지하여 GDP 기준 경제성장률이 6.3%를 기록하였다. 건설업은 고속도로, 항만·공항시설등 토목건설이 부진하였으나, 주거용 및 상업용 건물건설이 크게 늘어나 전년대비 3.2%의 증가율을 보여 증가세가 지속되었다. 한편 2002년말 기준 업체수는 전년보다 673개사가 늘어난 12,634개사로 5.6%의 증가율을 보였으며, 업체당 평균수주액은 2001년 50.4억원, 2002년 67.4억원을 기록하여 지속적인 감소추세에서 증가세로 반전되었다.

#### 나. 제주지역의 건설업 현황

IMF전 대비 전국이나 제주도의 건설업체 수는 약 4배수이상 증가하여 실제계약 실적은 다소 증가하였으나 업체당 계약실적은 30%를 밑돌고 있으며, 이로 인한 업체의 경쟁력 약화가 유발되고 중국에는 기술력, 자본력약화로 이어지면서 부실시공 초래가 심히 우려되고 있다.

건실한 건설업체를 양성화하기 위해서는 건설업체의 수(양적)적인 팽창을 억제하여야 하며, 이는 자본금과 기술력 등을 더욱 강화시켜 신생업체가 태동하는 것을 제도적으로 막고 있다.(건실한 건설업체를 양성화하기 위한 좋은 예이다.)

현재 제주도는 제주도와 제주국제자유도시개발센터가 주관하는 국제자유도시 “선도·추가 프로젝트 개발사업”에 직접적인 자금 투자의향서를 제출한 국내외 기업은 6개사에 미화 34억달러(한화 약 4조4000억원)에 이르고 있다. 제주국제자유도시개발센터는 생태·신화·역사공원과 첨단과학기술단지, 제주도가 주관하는 공항자유무역지역 조성사업 등 지금까지 7개 사업에 국내외 9개 업체가 투자의향서를 제출했다고 밝히고 있다.

위와 같은 국제자유도시개발사업이 원활하고 지속적으로 진행될 경우 그 발전 규모에 따라 건설업도 양적으로나 질적으로 발전을 거듭할 것이며, 도내 건설업체도 경영호조상태가 예상되므로 특히 제주도건설업계의 앞날은 다소 밝아질 것으로 예상된다.

일반건설업과 전문건설업 이외에 전기공사업, 설비공사업 등이 있으나 그 차지하는 비중은 그리 많지 않으며, 제주도내 건설업체수는 다소 많은 것으로 보여져 건설업계가 살아남으려면 구조조정도 불가피하게 보여 진다.

<표Ⅱ-4> 일반건설업 등록상황

(단위 : 개사)

구분		합 계	토 건	토 목	건 축	산업설비	조 경	업체수
2001	전국	14,082	2,736	5,016	5,497	265	568	11,961
	제주	366	64	207	95	0	0	313
2002	전국	14,694	2,796	4,675	6,345	250	628	12,634
	제주	348	62	178	108	0	0	302



<표Ⅱ-5> 일반건설업 계약실적

(단위 : 개사, 억원, %)

구분	2001				2002			
	업체수	금액	구성비	증가율	업체수	금액	구성비	증가율
전국	11,961	603,290	100.0	20.80	12,634	851,191	100.0	41.10
제주	313	5,368	0.9	18.00	302	7,218	0.8	34.50

상기 표와 같이 전국의 일반건설업업체 수는 증가하는 반면 제주도내의 일반건설업업체 수는 감소하고 있음을 알 수 있으나 상대적으로 계약 실적은 증가 추세를 보이고 있으며 그 구성비 면에서는 미약함을 보여주고 있다.

<표Ⅱ-6> 전문건설업 등록상황 및 계약실적

(단위 : 개사, 억원, %)

구분	2001			2002		
	업체수	금액	구성비	업체수	금액	구성비
전국	69,685	394,103	100.0	65,470	484,117	100.0
제주	1,221	3,636	0.9	1,179	3,603	0.8

<표Ⅱ-7> 전문건설업 원도급과 하도급 대비

(단위 : 억원, %)

구분	2001					2002				
	합계	원도급		하도급		합계	원도급		하도급	
		금액	비율	금액	비율		금액	비율	금액	비율
전국	394,103	129,036	32.74	265,067	67.26	484,117	151,613	31.32	332,504	68.68
제주	3,636	1,224	33.66	2,412	66.34	3,603	1,299	36.05	2,304	63.95

전문건설업은 업체 수나 계약 실적이 모두 감소하고 있으며 그 구성비 면에서도 일반건설업이나 마찬가지로 미약함을 보이고 있다. 또한 원도급과 하도급의 차이가 원도급은 36.05%이며 하도급은 63.95%(2002년도 기준)이어서 회사 경영수지에 불리하게 작용하고 있다.

제2절 건설업회계기준의 발전과정과 회계문제



1. 건설업회계의 발전과정과 내용

우리나라 건설업과 관련된 회계기준은 1981년 제정된 기업회계기준 제131조 업종별 회계처리기준에 의거하여 1983년에 건설업회계기준을 처음 제정하였다. 그 이전에는 기업회계기준 제67조 제4항 예약매출액과 제5항 도급공사에 대한 매출수익의 실현은 공사진행기준 또는 공사완성기준에 따라 실현되는 것으로 했다.

1983년 건설업회계기준이 제정된 이후 1992년, 1994년, 1996년 3차에 걸친 부분적 개정이 있었다. 이후 IMF시대를 겪으면서 회계의 투명성 요구에 따라 기업회계기준의 개정작업과 더불어 1998년 4월과 1999년 12월에 건설업회계처리기준을 대폭 개정하면서 「건설업회계처리준칙」으로 바뀌었다. 이처럼 기업회계기준 개정작업이 계속됨에도 불구하고 건설업 특수성을 감안한 회계처리 규정이 구체적이지 못하고 세법과 상법 및 기타 법령과도 조화를 이루지 못하여 왔다. 최근 기업회계기준의 국제적 정합성을 높이기 위하여 한국회계연구원에서 건설형 공사계약에 대한 회계처리기준서를 마련하는 과정에서 많은 연구와 논의가 있었고, 2003년 2월 건설형 공사계약에 관한 기준서가 제정되었다.

기업회계기준 제1조에 의하면 주식회사의 외부감사에 관한 법률 제 3조의 규정에

의하여 동법의 적용을 받는 회사의 회계와 감사인의 감사에 통일성과 객관성을 부여하기 위하여 회계처리 및 보고에 관한 기준을 정하는 것을 목적으로 한다고 규정하고 있다. 그 동안 개정과정의 내용을 살펴보면 다음과 같다.

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

또한 1994년 6월10일자의 2차 개정에서 총칙, 공사손익의 계산, 공사손익의 특례 및 재무제표의 작성 및 주석 등 총 4개장의 18개 조문과 부칙으로 구성되어 있으며, 제정기준보다는 그 내용면에서 진일보하였지만 복잡다기한 건설업의 특수한 회계처리 내용을 충분히 규정하고 있다고 할 수는 없다. 그래서 이어 1996년 3월에는 기업회계기준상 공사수익의 인식기준으로서 공사완성기준과 공사진행기준의 임의적용 규정에서 공사진행기준으로 개정됨에 따라 그에 맞춰 동년 12월 건설업회계처리기준도 3차 개정되었다.

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

따라서 건설회계준칙은 총칙, 공사손익의 계산, 손익계산의 특례, 재무제표의 작성 및 주석과 부칙으로 구성되었다. 한편, 개정된 기업회계기준에서는 매출수익을 실현할 때 진행기준에 따라 실현할 것으로 하고, 개정된 기업회계기준의 부칙 13조에서는 건설업회계처리준칙 제4조의 규정에도 불구하고 건설업자가 시행하는 단기도급공사 또는 예약매출은 진행기준을 적용한다라고 규정하여, 공사기간의 장·단기 구분없이 모두 진행기준을 적용하도록 개정되었다. 이와 관련하여 1999년 12월에 건설회계준칙도 개정되어 도급공사 및 예약매출의 수익인식은 진행기준을 적용한다 하여 기존의 공사기간의 장·단기 구분하여 공사수익을 인식하도록 하였던 규정을 진행기준으로 적용할 것으로 개정하였다.

1999년 9월 한국회계연구원이 개원되고 회계기준 제정업무를 위탁받은 회계기준 위원회는 기업회계기준의 제정이나 개정이 필요한 25개 과제 중 하나로 건설형 공사계약 기준서를 채택하였다. 한국회계연구원 조사연구실은 2000년 7월 연구보고서 제1호에서 건설업회계처리준칙의 검토 결과를 발표하였다. 기존 준칙의 개선방향을 제시한 내용과 외부의 검토의견 그리고 국제회계기준 제11호와 미국의 ARB No.45 등 외국의 회계기준과 연구문헌 등을 반영하여 2001년 3월 기준서 기초안을 작성하였다. 2001년 4월 기초안을 검토하여 의견을 수렴하고 반영하여 공개초안 시안을 확정하였다.

2001년 4월 회계기준위원회는 공개초안 시안을 심의하여, 2001년 7월 심의결과를 반영한 공개초안을 확정하였다. 이 공개초안을 실무 및 학계의 의견을 검토 반영하여 2001년 12월 2차 공개초안을 확정하고 의견을 검토 반영하여 최종공개초안을 확정하였다. 각 기관으로부터 검토의견을 접수 심의 반영하여 2003년 1월 21일 기업회계기준서 제12호 건설형 공사계약이란 명칭으로 제정되었다. 이 기준서를 제정하는데 있어 회계기준위원회는 우리나라 회계환경의 특수성을 반영하고 국제회계기준의 중요한 내용을 반영한 건설형 공사계약의 회계처리와 공시에 관한 규정으로 국제회계기준 제11호의 내용을 대부분 반영하고 있다.



## 2. 건설업의 특성과 회계문제

건설업은 타산업과 비교하여 여러 가지 특수성을 갖고 있다. 따라서 건설업회계에 있어서도 그 업종의 특수성으로 인해 다음과 같은 여러 가지 특성을 지니게 된다.<sup>11)</sup>

### 첫째, 건설업 종류의 다양성

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

### 둘째, 주문생산방식에 의한 개별원가 계산

발주자의 공사발주로부터 시작하는 도급공사에서는 입찰하는 단계부터 발주자가 원하는 공사형태가 결정되게 되고 시공자로 선정되어서도 도급계약에서 규정하는

11) 김영자, 전계서, pp.14-15

바에 따라 건설이 진행되는 철저한 주문생산 방식을 띠게 된다. 그러므로 일반 생산과는 달리 건설업에서는 현장생산에 적합한 각 공사건별로 개별원가계산 방식에 의한 회계가 필요하며 복합·종합적 산업으로서 고도의 회계기술이 요구된다.

셋째, 수익인식방법이 독특하다.

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

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

넷째, 도급금액이 수시로 변경된다.

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

다섯째, 외주비의 의존도가 높다.

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

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

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

여섯째, 공사형태별로 회계처리방법이 다르다.

토목공사와 건축공사는 성격상 공사의 형태가 다르며, 최근에는 규모가 큰 일반



건설회사의 경우 토지분양, 아파트, 주상복합건물의 분양건설 등 부동산사업의 비중이 상대적으로 높아지고 있어 회계업무도 각 사업별로 독특한 회계기법이 요구되어지고 있어 건설업회계는 더욱 복잡해지고 있다.

### 제3절 선행연구의 검토

#### 1. 김정국 최현석의 연구<sup>12)</sup>

이 연구는 종전 건설업회계처리준칙을 국제회계기준 및 미국회계기준과 비교분석하여 국제적 정합성이 제고되는 방향으로 관련회계기준의 개선방안을 제시하고, 건설계약의 회계처리에 관한 한국의 준칙과 미국회계기준, 그리고 국제회계기준간에는 크고 작은 차이점들 검토하고 있다. 이 연구에서 비교적 중요하게 다루어진 과제들은 건설업 회계처리기준의 적용범위, 진행기준과 완성기준 차이, 건설계약의 병합 및 분할 문제, 공사예정원가의 계산 문제, 현행 준칙의 기준서화 문제 등을 검토하고 있다. 또한 건설업회계처리에 관한 준칙과 미국 및 국제회계기준을 비교분석하고, 현행준칙의 국제적 정합성 제고를 위한 개선안을 제시하고 있다. 이 연구의 주요 결론을 정리하면 다음과 같다.

첫째 준칙은 적용범위가 건설업자를 기준으로 정해지고 있으나, 미국이나 국제회계기준에서는 건설업자가 아니라 계약을 기준으로 적용범위가 정해지고 있다. 건설업자보다는 계약을 기준으로 회계기준의 적용범위를 정하는 것이 회계기준을 보다 포괄적이면서도 상세하게 만드는 데 도움이 되며, 국제적 정합성을 제고시킬 것이라는 것이다.

둘째, 미국회계기준과 국제회계기준에는 건설계약의 병합, 분할, 그리고 계약상의 옵션과 추가에 대한 규정이 있으나, 준칙의 경우에는 이러한 규정이 없다. 계약의 병합, 분할, 그리고 계약상의 옵션과 추가에 대한 회계처리가 필요할 것이므로 관련 규정의 신설이 필요하다.

셋째 국제회계기준과 미국회계기준 모두 계약변경에 관한 규정을 가지고 있으나, 미국회계기준에서는 '발주자가 주문변경의 범위와 가격을 실제로 승인할 때 변경된 공사수익으로 인식'하도록 하는 보다 엄격한 규정을 가지고 있다. 준칙은 '도급금액의 변경사유 발생시 합리적으로 조정해야 하며 사유가 발생한 사업연도부터 공사수익계산에 반영'하도록 하고 있다. 준칙에서는 도급금액의 변경사유 발생시점과 도급

12) 김정국 최현석, 건설업 회계처리준칙 검토, 한국회계연구원, 2000. 7.

금액의 조정시점이 다를 경우 변경된 공사수익의 인식시점 등에 관한 규정내용이 다소 모호하므로, 국제회계기준과 미국회계기준 중 보다 엄격한 미국회계기준을 참조하여, '발주자가 주문변경의 범위와 가격을 사실상 승인한 때 변경된 공사수익으로 인식'하도록 하는 규정을 신설하는 것이 바람직하다.

넷째 클레임에 대한 회계규정은 국제회계기준과 미국회계기준에 모두 존재하나 미국회계기준이 국제회계기준보다 더 많은 조건의 충족을 요구하고 있다. 인센티브에 대한 회계규정은 국제회계기준과 미국회계기준간에 큰 차이가 없다. 준칙에는 클레임과 인센티브와 관련된 규정이 없으므로, 이러한 규정을 포함시키는 것이 필요하며, 클레임의 경우에는 보다 엄격한 요건을 정하고 있는 미국회계기준을 참조할 필요가 있다.

다섯째 국제회계기준에서는 수주비의 비용처리를 원칙으로 하되, 일정한 요건(계약과 직접 연관되어 있으며 계약을 체결하는 데 발생한 비용을 개별적으로 확인할 수 있고 신뢰성 있게 측정할 수 있으며, 계약이 체결될 가능성이 높은 경우)을 충족시킬 경우 공사원가에 포함시키도록 하고 있다. 미국회계기준에서는 모두 당기비용 처리하도록 하고 있다. 준칙의 경우에는 비용처리를 원칙으로 하되, 일정한 요건(계약된 공사수주와 직접적인 관련이 있을 것, 도급금액의 100분의 3을 초과하는 거액일 것)을 충족시 투자자산 중 이연수주비의 과목으로 계상하여, 동 금액을 공사수익 금액에 비례하여 상각하도록 하고 있다. 자산성이 없는 수주비를 수익비용의 보다 적절한 대응을 위해 투자자산 중 이연수주비의 과목으로 자산화한 후 감가상각하는 회계처리상의 번거로움과 자산개념의 문제, 국제회계기준과 미국회계기준에서도 수주비를 자산화하지는 않는다는 점, 그리고 진행기준이 적용될 경우 수주비를 당기 공사원가에 포함시키든 자산화해서 감가상각처리하든 당기순이익의 규모에 미치는 영향은 그렇게 큰 차이가 나는 것은 아니라는 점 등을 고려할 때, 국제회계기준을 채택하여 수주비의 비용처리를 원칙으로 하되 일정한 요건을 충족시키는 경우 공사원가에 포함시키도록 하는 것이 적합하다는 것이다.

여섯째, 미국회계기준에서는 진행기준과 완성기준을 모두 허용하고 있으나, 국제회계기준에서는 완성기준은 허용되지 않고 있다. 준칙에서는 미국회계기준과 같이 완성기준을 허용하고는 있으나, 사실상 상당히 제한적으로 일부 중소기업(상장기업과 등록법인 제외)의 단기공사에만 허용하고 있다. 그러나 일부 중소기업에 완성기준을 허용할 필요가 있는지는 의문이다. 중소기업의 단기공사에 대해서도 국제회계기준과 같이 진행기준을 적용하도록 하고, 기타 추정에 어려움이 있을 경우에는 당기지출을 비용으로 인식하고, 수익은 비용의 범위내에서 적절하게 인식하는 것이 완성기준에 의한 회계처리에 비해 보다 보수적인 회계처리방법이라고 볼 수 있다.



따라서 국제회계기준에 맞추어 준칙을 개정하는 것이 보다 적절하다.

일급제, 기타 미성공사계정과 공사대금청구계정의 사용과 진행률 산정방법에 대한 검토의 필요성을 제시하고 있다.

## 2. 김영자의 연구<sup>13)</sup>

이 연구는 건설공사에 있어서 수익·비용의 인식에 대한 이론적 배경을 검토하고, 이를 바탕으로 실제 실무적으로 이루어지는 건설업회계 처리 실태를 분석·정리하여 기업회계기준 및 세법, 건설회계준칙에서 규정하고 있는 수익·비용 인식에 관하여 다음과 같은 개선방안을 제시하고 있다.

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

둘째, 건설공사 수익인식 할때 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 허용되는 완성단위법이 동시에 적용되고 있는 실정이다. 업무의 이중처리를 배제시키기 위해서 실무적으로도 동시 적용할 수 있는 방법을 모색해야 할 것이다.

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

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

여섯째, 건설공사의 간접비 배부시 당해 기업의 실정을 고려하고 원가배부의 목적과 그에 따른 비용·효익을 분석하여 활동기준을 원용하여 적용하여야 한다.

## 3. 김기덕의 연구<sup>14)</sup>

13) 김영자, 건설공사 수익·비용 인식에 관한 연구, 제주대학교 경영대학원 석사학위논문, 2000

14) 김기덕, "건설공사 수익·비용의 인식과 측정에 관한 연구", 홍익대학교 대학원, 박사학위논문, 1996.

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

수익의 인식방법인 기성고 산출에 있어 다양한 방법이 이용되고 있으며 그 방법의 상이에서 오는 이익차이로 인하여 정보이용자의 이해와 판단을 그르치게 할 가능성이 내포하고 있음을 제시하고 있다. 공사진행률 계산방법 중 공사원가법을 원칙적으로 개정할 이래 외부감사를 받는 건설회사의 회계부서에서는 재무회계 목적상 일반적으로 공사원가법에 의하여 수익을 인식하고 있다. 그러나 기술자들이 대발주처 보고용 및 회사 내부의 관리회계 목적으로 기성고를 산출하는 방식은 완성단위법이다. 이에 따라 동일회사에서도 기술부서의 관리회계 목적과 회계부서의 재무회계 목적에 따라서 기성고 산출방법을 달리하고 있는 것이다. 이러한 기성고 산출방법의 통일화 작업에 대하여 건설기술적 내지 회계이론적 접근의 필요성을 인식하여 각 방법의 장·단점을 분석하였는데, 공사원가법은 비정상적인 요인으로 원가증감이 되는 경우 수익의 크기도 달라지게 되는 모순을 보이는 반면, 실행단위법은 비정상적인 원가증감이 수익에 영향을 미치지 않아 공사비의 발생과 수익실현이 비례한다는 기본과정에 더 충실하고 수익창출 노력과 성과배분을 보다 합리적으로 대응시키는 방법임을 제시하고 있다. 따라서 완성단위법이 건설회계기준에서 원칙으로 규정한 공사원가법보다 합리적이고 실무관행에서도 널리 사용되고 있으므로 완성단위법으로 공사진행률 산출방법을 통일화해야 한다고 주장하고 있다.

#### 4. 송한철<sup>15)</sup>의 연구

이 연구는 건설업에 있어서 기업회계기준, 건설업회계기준 및 법인세법상의 수익 부분에 관한 규정을 살펴보고, 장기예약매출과 장기도급공사에 대한 사례분석을 통하여 건설수익의 인식기준에 관한 합리적인 개선방안을 검토하고 있다.

이 구는 장기계속공사에 대한 수익인식기준이 법인세법상 규정과 기업회계기준과의 차이로 인한 세무조정사항이 발생함을 제시하고 그 개선방안을 제시하고 있

---

15) 송한철, “건설수익의 인식기준에 관한 연구”, 홍익대학교 세무대학원, 석사학위논문, 1996.

다. 즉, 기업회계기준에서는 공사진행률 적용시 공사원가법, 완성단위법 등을 선택 적용할 수 있으나 법인세법에서는 공사원가법만을 강제규정으로 하였기 때문에 이에 대한 차이로 말미암아 발생하는 금액에 대해 세무조정 사항이 발생한다는 점을 지적하고, 세무조정 사항이 발생하지 않도록 법개정이나 예규 등의 필요성을 강조하고 회계처리 하는데 있어서 법조문과 회계처리기준을 일치시켜 보다 단순화 할 필요성을 강조하고 있다.

#### 5. 김병호의 연구<sup>16)</sup>

김병호(1995)의 연구는 우리나라의 건설업과 관련된 회계기준의 문제점과 그 개선방안을 제시하고 있다. 미국의 기준과 우리 기준을 비교하여 이해관계자들에 대한 회계정보의 유용성을 제고하고 회계실무 측면에서 용어의 모호성과 회계처리 개선방안을 제시하고 있는데 이를 요약하면 다음과 같다.

첫째, 공사진행기준을 사용할 수 있는 전제조건들이 모두 충족되었을 때 진행기준이 더 유용한 정보를 제공하기 때문에 완성시기에 대한 명확한 정의가 필요하다.

둘째 우리 기준에서 회계인식을 앎고 있는 공사대금 청구시 회계처리의 필요성을 제시하고 있다.

셋째 미성공사계정을 공사완료시까지 영구계정으로 계속 설정해야 진행기준에서 공사 순실현가치가 공사완료시에 투자자들이 알 수 있다는 것이다.

넷째 기타 거액의 손실에 대한 구체적 규정과 공사진행율에 대한 측정방법으로 원가법 이외의 규정이 구체화해야 한다는 주장이다.

---

16) 김병호, 우리나라 건설업에 관한 회계기준의 문제점과 개선방안, 한국회계학회, 회계저널 제3권, 1995

### Ⅲ. 건설형 공사계약의 회계처리 및 공시에 관한 국제적 비교분석

#### 제1절 건설형 공사계약의 적용범위

##### 1. 공사계약의 정의와 유형

계약의 사전적 정의는 서로가 지켜야 할 의무에 관한 약속 또는 약정, 채권의 발생을 목적으로 하는 두 사람 이상의 의사표시의 합치에 의하여 성립되는 법률행위, 매매, 교환, 대차, 도급, 위임, 고용 등<sup>17)</sup>이라 하고 있다. 따라서 공사계약은 공작에 관한 토목, 건축공사 등의 일에 거래 당사자간에 약속이라 할 수 있다. 기준서의 건설형 공사계약의 회계처리와 공시라는 표현은 보다 정확을 기하자면 건설형 공사계약의 수행에 대한 회계처리와 공시 또는 건설형 도급계약공사에 대한 회계처리와 공시라 할 수 있다. 기준서에서의 공사는 기본적으로 도급계약에 의거하여 수행되는 것이므로 이 기준서의 목적이나 적용범위를 공사보다는 계약에 근거하여 규정하고 있다. 건설형 공사계약은 성격상 장기계약이 대부분이고 수익획득과정이 모두 완료되기 이전 회계기간별로 수익과 비용을 인식하는 것이 중요한 회계문제가 된다.

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

도급공사의 공사수익을 결정하기 위하여는 도급건설업의 속성을 파악하여야 한다. 건설업은 이동산업이고 자연환경에 영향을 받으며 종합산업적 생산품인 건설목적물을 생산하고 있으며 그 건설기간이 장기인 경우가 많다. 따라서 도급공사의 공사수익을 결정하는데도 장래의 여러 가지 사건에 의한 영향 때문에 불확실한 부분이 너무나 많다. 이러한 불확실성 때문에 공사수익을 적절히 결정하기 위해서는 이러한 자료를 정기적으로 수집·평가하고 이로 인한 공사수익의 수정이 전 공사기간을 통하여 계속되어야 하는 것이다. 또한 공사계약을 상호 대등한 입장에서 당사자의 합의에 따라 체결하여야 하고, 당사자는 계약의 내용에 따라 신의와 성실의 원칙에 따라 이행하도록 규정하고 있으므로 발주자가 공공기관이든 민간이든 도급공사계약의 이러한 요건은 유사하다 할 것이다.

17) 신기철, 신용철 편저, 새 우리말 큰사전, 삼성출판사, 1983, p.220

공사수익을 산출함에 있어서 가장 기본적으로 검토하여야 할 사항은 공사계약금액의 결정이 매우 중요하다. 공사계약은 도급금액 결정방식에 따라 다음과 같이 분류할 수 있을 것이다.<sup>18)</sup>

#### 가. 정액도급계약 (fixed-price or lum-sum contracts)

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

정액도급은 도급계약서상에 물가변동이나 계약이행에 따른 성과의 차원에서 도급금액의 증감을 규정할 수 있는데<sup>19)</sup> 이들 변경조건에 따라 다음과 같이 세분할 수 있다.

##### ① 불변정액도급계약 (firm fixed contract)

도급계약서내에 도급금액 변경에 관한 조항이 없어서 도급금액이 정액으로 불변인 경우이다.

##### ② 물가변동 조정 조건부 정액도급계약 (fixed price contract with economic price adjustment)

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

##### ③ 성과조정 조건부 정액도급계약 (fixed price contract providing for performance incentive)

공사기간, 공사의 완벽한 정도 등에 관한 목표가 설정되어 있고 이들을 달성 또는 미달하게 될 경우 성과급의 차원에서 기초 도급금액이 증감하게 된다는 조건이 명시된 계약을 말한다.

#### 나. 원가가산 도급계약 (cost-type contracts)

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

##### ① 공무원가 보상계약 (cost without fee contract)

18) 김영자, 전계서, pp.18-19

19) 건설산업기본법 시행령 제 25조 제 1항 제 6호

공무원가만을 보상하기로 한 도급계약을 말한다.

② 원가가산 정액보수계약 (cost plus fixed fee contract)

공무원가 발생액에 사전 결정한 일정액의 정액이윤을 지급하기로 하는 계약을 말한다.

③ 원가가산 성과 보수계약 (cost plus incentive fee contract)

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

다. 시간-재료계약 (time-material contracts)

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

라. 단위가격계약(unit-price contracts)



2. 적용범위의 국제적 비교

기준서는 좁은 의미의 건설업종 뿐만 아니라, 공사계약의 형태가 유사한 경우에는 기타 산업에도 적용토록 해야 한다는 관점에서 제정되었다. 이에 따라 기준서는 '건설공사'가 아니라 '건설형 공사계약'을 그 대상으로 하고 있다. 결국 공사란 체결된 계약의 수행이므로, 기준서를 계약을 위주로 해서 제정한 것으로 본다. 한편 관련 미국회계기준과 국제회계기준의 명칭도 모두 'contract'로 되어 있다.

기준서의 목적은 기존 준칙이 '건설업'에 관한 회계처리와 재무보고를 그 목적으로 하였으나 새 기준서는 '건설형 공사계약'의 회계처리와 공시에 대한 사항을 규정함을 그 목적으로 하고 있다. 적용범위를 보면 건설업회계처리준칙은 건설업자가 시행하는 도급공사나 예약매출 관련 건설공사로 되어 있으나, 새 기준서의 적용범위는 '진행기준을 사용할 수 있는 건설형 공사계약'으로 되어 있다. 결국 기준서의 적용범위가 종전의 건설업종에서 건설사업자가 시행하는 공사의 개념에서 건설형 공사계약의 개념으로 확장된 셈이다. 적용예외사항을 보면 종전 준칙에서는 제2조(적용범위)에서 '다만 불특정의 고객을 상대로 일정한 제품을 제조공급하는 부분에 대해서는 이 준칙을 적용하지 않는다'라고 되어 있었으나, 새 기준서에서는 이에 대



해 문단 4에서 보다 상세한 설명을 하고 있다. 즉 ‘규격화된 제품을 일정기간 동안의 반복생산을 통하여 공급하거나 보유 재고를 공급하는 계약’만이 아니라, ‘구매자가 규격을 정하여 주문한 제품이지만 표준화된 제조공정에서 생산한 후 정상적인 영업망을 통해 판매하고, 수익을 판매기준에 따라 인식할 수 있으며 매출원가가 재고자산의 평가를 통하여 산출될 수 있는 제품의 공급 계약’에 대해서는 적용하지 않도록 하고 있다<sup>20)</sup>.

## 1) 국제회계기준

IAS No.11에서는 적용범위가 계약을 기준으로 정해지고 있으며 계약자에 대한 규정은 없다. 따라서 다른 산업에 속하는 기업들도 이 기준의 적용을 받는지 명백하지 않다. 또한, IAS No.11에서는 fixed-price contracts와 cost-plus contracts에 대해 동 기준이 적용된다고 구체적으로 언급되어 있으나, unit-price contract와 time-and-materials contracts에 대해서는 언급하지 않고 있다. 따라서 이러한 계약들에도 이 기준이 적용될지는 명백하지 않다. 다만 IAS No.11을 광의로 해석하여 적용할 수 있으며, 또 IAS No.11로 해결되지 않을 경우 IAS No.18(Revenue)로 해결될 수 있다고 보는 견해가 있다.<sup>21)</sup>



## 2) 미국회계기준

미국회계기준(ARB No.45 and SOP 81-1)에서는 주로 건설계약에 대해 언급하고 있으나 다른 형태의 계약에도 적용될 수 있다. ARB No. 45에서는 “이 기준은 건설업에 전부 또는 일부 참여하는 상업적 조직(commercial organizations)의 건설형태의 계약에 대해 적용된다”고 규정하고 있으나, 또 한편 계약자 자신의 공장에서 계약에 따라 특별한 항목의 제조나 건설을 하는 경우에도 적용될 수 있다고 밝히고 있다. SOP 81-1에서는 후자의 경우에 대해 보다 상세한 설명을 제시하고 있다.

한편 ARB No.43 (Chapter 11 : Government Contract)에서 다루어지고 있는 cost-plus-fixed-fee contracts나 기타 형태의 cost-plus-fixed-fee contracts 등은 ARB No. 45에서 다루지 않는다고 밝히고 있다. SOP 81-1에서는 국제회계기준과는 달리 fixed-price contracts와 cost-plus contracts 뿐만이 아니라, lump-sum, unit-price contract와 time-and-materials contracts에 대하여도 언급하고 있다.

20) 김정국, 기업회계기준서 제12호 건설형 공사계약, 월간공인회계사 10월호, 한국공인회계사회, 2003.10., p.41

21) 한국회계연구원, 제01호 기업회계기준 준칙에 대한 검토, 제1권1 건설업, 2000.

또한 SOP 81-1에서는 적용요건에 해당하는 계약과 그러하지 않은 계약의 형태에 대해 구체적인 예를 제시하고 있으나, 국제회계기준에서는 이러한 예를 제시하고 있지 않다.

### 3) 기준서

기준서는 사전에 확정된 계약에 따라 총공사수익과 총공사원가의 추정이 가능하기 때문에 이익을 공사진행 정도에 따라 인식할 수 있는 건설형 공사계약에 적용한다. 따라서 건설업뿐만 아니라 공사계약의 형태가 유사한 경우에는 기타 산업에도 적용할 수 있다. 다만, 중요하지 않은 금액의 건설형 공사계약에 대하여는 적용하지 않을 수 있다. 그리고 적용하지 아니하는 계약의 예는 다음과 같다.

(가) 구매자가 규격을 정하여 주문한 제품이지만 표준화된 제조공정에서 생산한 후 정상적인 영업망을 통해 판매하고, 수익을 판매기준에 따라 인식할 수 있으며 매출 원가가 재고자산의 평가를 통하여 산출될 수 있는 제품의 공급 계약

(나) 규격화된 제품을 일정기간 동안의 반복생산을 통하여 공급하거나 보유 재고를 공급하는 계약

기준서에서 "건설형 공사계약"은 단일자산의 건설공사 또는 설계나 기술, 기능 또는 그 최종적 목적이나 용도에 있어서 밀접하게 상호 연관되어 있는 복수자산의 건설공사를 위해 합의된, 법적으로 구속력 있는 계약으로 정의하고 있다.

건설형 공사계약의 회계처리와 공시라는 표현은 보다 정확을 기하자면 건설형 공사계약의 수행에 대한 회계처리와 공시 또는 건설형 도급계약공사(의 수행)에 대한 회계처리와 공시가 되어야 할 것이다. 그러나 이 기준서에서의 공사는 도급계약에 의거하여 수행되는 것이므로 이 기준서의 목적이나 적용범위를 공사보다는 계약에 근거하여 규정하여, 이 문제와 관련된 국제회계기준과 미국회계기준의 규정내용의 중간 입장을 취하고 있다.<sup>22)</sup>

---

22) 즉 IAS 11의 제목은 Construction Contract이고 ARB 45의 제목은 Long-Term Construction-Type Contracts이며, AICPA Statement of Position 81-1의 제목은 Accounting for Performance of Construction-Type and Certain Production-Type Contracts이다. IAS 11에서는 기준서의 적용범위가 계약을 기준으로 정해지고 있다. ARB 45에서는 적용범위에 대한 구체적인 언급은 없으나 이 기준서가 건설형계약과 관련된 회계적인 문제점을 다루기 위함이라고 지적하고 있다. SOP 81-1에서는 이 기준서는 도급공사계약의 수행에 대한 회계에 적용한다고 규정하고 있다. 결국 국제회계기준이나 미국회계기준 모두 기준서의 목적이나 적용범위를 공사 자체보다는 계약을 기준으로 정하고 있음을 알 수 있는데, 그 주된 이유는 우리 기준서에서 다루어지고 있는 공사가 사전에 합의된 계약에 의거하여 수행되는 공사이기 때문일 것이다. 즉 여기에서의 공사란 수행된 계약을 의미한다.



## 제2절 건설계약의 병합과 분할

### 1. 계약의 병합(combining)과 분할(segmenting)

국제회계기준의 내용을 보면 계약병합과 분할을 가능케 하는 일정요건이 충족될 경우 병합 내지 분할회계의 적용을 강제하고 있다. 그러나 미국의 관련기준을 보면 계약병합과 분할을 가능케 하는 요건은 보다 엄격하게 정해 놓고 있으면서도 그러한 요건충족 시 병합 내지 분할회계의 적용을 강제하지는 않고 선택사항으로 허용하고 있다. 우리 기준서는 가능한 한 국제회계기준을 수용하고, 또 자의적인 회계처리의 여지를 가능한 한 없앤다는 의미에서 국제회계기준 내용을 수용하였다. 한편 건설형 공사계약의 병합과 분할에 대한 회계는 주로 미국에서 세액절감(tax saving)과 관련하여 이용되고 있는 것으로 알려져 있다. 따라서 당장 한국에서 광범위하게 이용되지는 않을 것으로 보이나, 일단 국제회계기준이나 미국회계기준에서도 규정하고 있고, 또 경제적 실질을 올바르게 반영하기 위해서는 이러한 회계처리가 예외적으로 필요한 경우도 있을 수 있으므로 신설한 것이다<sup>23)</sup>.



#### 1) 국제회계기준

국제회계기준(IAS No. 11, paragraph 7-10, Combining and Segmenting Construction Contracts)에서는 일정한 조건을 충족할 경우 건설계약의 병합·분할을 강제하고 있다. 즉 국제회계기준에서는 하나의 계약내에 많은 자산의 건설에 관한 내용이 포함되어 있으나, 각각의 자산들에 대해 (a)건설제안서가 제출되었고 (b)협상이 따로 이루어졌으며 협상과정에서 계약자와 고객이 해당 계약부분을 받아들이거나 거부할 수 있고 (c)관련된 건설 수익과 비용을 자산별로 계산할 수 있을 때, 각각의 자산에 대한 건설은 별개의 독립된 건설계약으로서 다루어지도록 하고 있다.

또한 단일고객과의 계약인가 아니면 다수고객과의 계약인가의 여부에 상관없이 복수의 계약들(a group of contracts)이 (a)단일 package로 협상되며 (b)서로 상당히 밀접하게 상호 연관되어 있어서 사실상 전체적인 수익을 올리기 위한 하나의 프로젝트의 구성부분이며 (c)동시적으로 또는 연속적으로 수행될 때, 그러한 복수의 계약들은 하나의 건설계약으로 처리되어야 한다. 그러나 국제회계기준은 어떻게 다

23) 김정국, 전계논문, p.42

수의 고객이 단일계약의 구성부분이 될 수 있을지, 또는 어떤 경우에 복수계약들이 서로 상당히 밀접하게 상호연관 되어 있는 것으로 볼 수 있을 지에 대해 구체적인 실행지침을 제시하지 않고 있어 유사한 계약을 달리 회계처리 할 가능성이 높다.

## 2) 미국회계기준

미국회계기준(SOP 81-1)에서는 일정한 조건이 충족될 경우 계약의 분할(segmenting)과 병합(combining)을 허용하고는 있으나 국제회계기준에서와 같이 이를 강제하지는 않고 있다. 그러나 일단 계약자가 회계처리 목적상 계약의 병합이나 분할을하기로 결정하였다면, 그러한 회계처리방법은 이후 유사한 환경에서 일어나는 유사한 성격의 계약에 일관성 있게 적용되어야 한다.

기업이 계약을 병합할 경우에는 이익인식의 남용을 방지하기 위하여 국제회계기준에서 정한 조건 외에 병합대상 계약들이, 동일지역 또는 근린지역에서 이루어질 것, 동일한 프로젝트 관리자에 의해 관리될 것, 실질적으로는 한 고객과의 계약이나 마찬가지로 일 것, 상호 연관되어 있어서 건설에 소요되는 공통비용을 적절히 배분하기 어려울 것 등의 조건을 추가로 요구하고 있다.

기업이 계약을 분할할 경우에는 (a) 건설계약자가 프로젝트 전체에 대한 제안서 및 프로젝트 구성부분들에 대한 제안서들을 신뢰성 있게 제출하였을 것, (b) 고객은 프로젝트 전체에 대한 제안서의 수락을 할 수도 있고 프로젝트의 구성부분에 대한 제안서를 수락할 수도 있을 것, (c) 프로젝트 전체에 대한 제안서상의 금액과 프로젝트 구성부분들의 제안서에 나와 있는 금액들의 합계가 거의 동일할 것의 세 가지 조건이 모두 충족되어야 하며 이러한 사실이 서류화되어 있어야 하고 증명할 수 있어야 한다.

이러한 조건이 충족되지 못할 경우에도 (a) 프로젝트 또는 계약의 조건과 범위를 볼 때 하나의 프로젝트가 각각 다른 단계(phases)나 구성부분(elements)들로 이루어져 있으며, (b) 프로젝트의 각각의 단계와 구성부분들이 종종 분리되어 협상되며, (c) 시장에서 구성부분들에 대해 각각 다른 이익률이 형성되어 있으며, (d) 건설계약자는 이전에도 유사한 서비스를 독립된 계약의 형태로 다른 고객에게 제공한 적이 많을 것 등의 조건을 모두 충족되면 계약자는 계약을 분할할 수 있다.

## 3) 기준서

공사계약의 병합과 분할은 공사계약별로 적용함을 원칙으로 한다. 그러나 계약내용의 경제적 실질을 올바로 반영하고 기간손익의 왜곡을 방지하기 위하여 동일 계약 내에서도 구분 가능한 부분별로 이 기준서를 적용할 수 있으며, 또는 여러 계약을 하나의 계약으로 보아 이 기준서를 일괄 적용할 수 있도록 하고 있다.

문단9에서 여러 자산의 건설공사에 대하여 단일의 계약을 체결하였다더라도 다음의 조건을 모두 충족하는 경우에는 여러 자산의 건설공사를 각각 독립된 건설공사로 본다.

(가) 각 자산에 대하여 별개의 공사제안서가 제출된다.

(나) 각 자산에 대해 독립된 협상이 이루어졌으며, 발주자와 건설사업자는 각 자산별로 계약조건의 수락 또는 거부가 가능하다.

(다) 각 자산별로 비용과 수익의 인식이 가능하다.

문단10에서 다음의 조건을 모두 충족시키는 경우에는 복수계약전체를 단일 건설공사계약으로 본다.

(가) 복수의 계약이 일괄적으로 협상된다.

(나) 설계, 기술, 기능 또는 최종용도에서 복수의 계약이 상호 밀접하게 연관되어 사실상 단일 목표이윤을 추구하는 하나의 프로젝트가 된다.

(다) 복수의 계약이 동시에 진행되거나 연쇄적으로 이행된다.

문단11에서 다음과 같은 경우에는 발주자의 요구나 계약의 수정에 따라 추가되는 자산의 건설공사를 독립된 건설공사로 본다.

(가) 추가되는 자산이 설계, 기술, 기능에 있어서 원래의 계약에 포함된 자산과 상당히 차이가 있거나,

(나) 추가공사의 공사계약금액이 원래 계약상의 공사계약금액과 별도로 협상된다.

### 제3절 공사수익의 인식과 측정

#### 1. 공사수익의 종류와 분류

중전의 건설업준칙 제2조에서는 "도급공사"와 "예약매출"관련 건설공사를 적용범위에 포함시켰다. 건설업실무에서는 "예약매출계약"이라는 용어를 아파트분양방식에 의한 매출계약을 의미하는 것으로 사용하고 있다. 현행 아파트분양방식은 분양대상 아파트에 대하여 일정한 표준모델을 정해 놓고 이를 기초로 일정률의 공사가 진행된 뒤에 분양계약을 하고 공사를 진행한 뒤에 완료하여 인도하는 것이므로 주문자 규격에 맞추어 건설하는 일반적인 도급공사와는 다소 차이가 있다. 그러나 일반적

으로 장기간 건설공사가 이루어지면서 계약금, 중도금, 잔금 등이 지급된다는 점에서 진행기준을 적용하는 일반 도급공사와 유사하다. 이러한 측면에서, "예약매출계약"에 해당하는 아파트분양계약도 건설형 공사계약에 포함한다고 볼 수 있다.

따라서 건설형 공사계약에 대한 공사수익은 주로 도급공사에 해당되는데 그 외 특별예약매출과 건설공사와 관련된 용역의 제공도 포함된다.

## 1) 도급공사수익

도급공사 수익은 계약의 유형과 내용에 따라 다음과 같이 분류될 수 있다.

### 가. 정액도급계약 (fixed-price or lump-sum contracts)

- ① 불변정액도급계약 (firm fixed contract)
- ② 물가변동 조정 조건부 정액도급계약 (fixed price contract with economic price adjustment)
- ③ 성과조정 조건부 정액도급계약 (fixed price contract providing for performance incentive)



### 나. 원가가산 도급계약 (cost-type contracts)

- ① 공사원가 보상계약 (cost without fee contract)
- ② 원가가산 정액보수계약 (cost plus fixed fee contract)
- ③ 원가가산 성과 보수계약 (cost plus incentive fee contract)

### 다. 시간-재료계약 (time-material contracts)

### 라. 단위가격계약(unit-price contracts)

## 2) 예약매출수익(분양수익)

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

### ① 주택분양수익

주택분양수익은 형태에 의한 분류에 의해 단독주택과 공동주택으로 나뉘고, 분양

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

## ② 상가 등 분양수익

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

## ③ 용지분양수익

택지개발촉진법, 주택건설촉진법, 산업입지 및 개발에 관한 법률 및 도시계획법에 의한 택지개발사업이나 대지조성사업, 중소기업진흥법, 공업배치 및 공장설립에 관한 법률, 산업입지 및 개발에 관한 법률에 의한 공업단지조성사업, 산업입지 및 개발에 관한 법률이나 수출자유지역설치법에 의한 산업기지개발사업, 관광진흥법에 의한 관광단지조성사업 등의 일환으로 개발한 택지나 대지를 분양함으로써 인하여 실현하는 수익을 말한다.

## 3) 용역제공수익(건설 관련)

### 2. 공사수익의 인식과 측정이론

#### 1) 공사수익 인식과정

공사수익은 일반적으로 도급공사 계약에 따른 도급금액이 된다. 도급공사는 건설사업자가 건설공사의 완성을 약정하고, 발주자가 그 결과에 대하여 대가의 지급을 약정한 건설형 공사계약에 따라 수행하는 공사를 말한다. 하도급공사는 건설사업자(원도급자)가 도급공사의 전부 또는 일부를 다른 건설사업자(하도급자)로 하여금 수행하도록 하는 공사를 말한다. 건설사업자는 발주자의 주문에 따라 건설형 공사계

약을 체결하고 공사를 수행하는 개인 또는 기업을 말한다. ‘도급금액’이라 함은 확정된 계약조건에 의하여 도급공사를 수행함에 있어 대차대조표일 현재로 실현되었거나 실현이 예상되는 도급계약의 총액을 말한다. 따라서 공사수익이란 건설업자가 원도급, 하도급, 위탁, 기타 명칭의 여하에 불구하고 발주자가 도급공사계약을 체결하여 건설공사를 완성할 것을 약정하는 계약에 의거 실현하는 모든 건설수익을 말한다.

공사계약금액은 확정된 계약조건에 따라 건설사업자가 수행한 도급공사에 대하여 발주자 또는 원도급자 등이 지급하기로 한 대가의 총액을 말한다. 공사수익의 계상은 도급공사금액의 총액을 기준으로 한다. 다만 건설업자가 단순한 관리자로서 용역보수 또는 수수료만을 받는 경우에는 도급금액 중 건설업자에게 실제로 귀속될 금액만을 기준으로 한다. 또한 매 사업연도말 현재로 계약조건, 기본설계, 또는 공사내용의 변경과 선택가능한 약정의 행사 등으로 인하여 도급금액의 변경 사유가 발생한 때에는 도급금액을 합리적으로 조정하여야 한다. 건설도급공사에 있어 도급금액의 총액이 결정되면 수익을 언제 인식할 것인가를 결정해야 한다. 즉 공사 완성시점에서 일시에 도급금액 전액을 수익으로 인식할 것인가, 또는 공사의 진행정도에 따라 수익을 인식할 것인가를 결정해야 한다.

건설공사에 있어서 공사수익의 인식을 각 사업장 단위별로 계산하게 되는데 공사수익 및 비용계산 단위는 도급공사계약의 성격과 규모에 따라 다르지만 일반적으로는 각 공사계약을 독립된 손익계산단위로 하거나 각 공사현장을 하나의 손익계산단위로 한다. 그런 이유로 하나의 도급계약이 바로 하나의 수익 및 비용의 인식단위가 되는 것이 일반적이다.

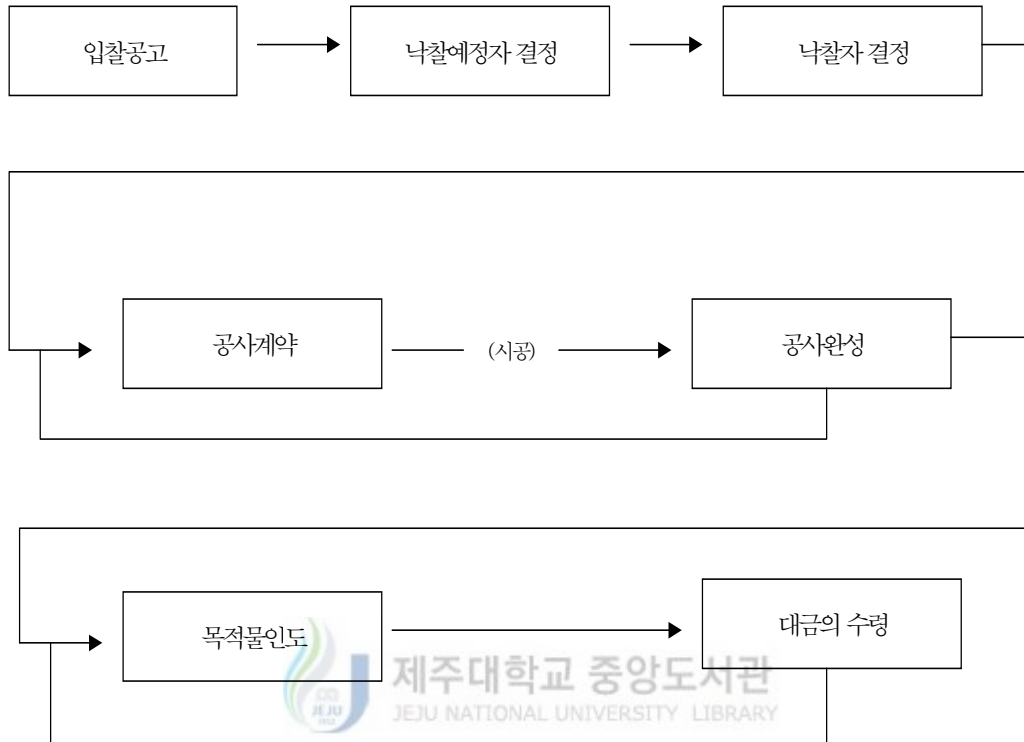
공사수익 인식기준에는 공사진행기준과 완성기준이 있다.

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

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

이런 과정을 그림으로 나타내면 아래의 <그림 Ⅲ-1>과 같다.

<그림 III-1>건설공사 수익인식 과정



## 2) 공사수익의 인식과 측정

### (1) 공사진행기준(percentage of completion method : PCM)

공사진행기준은 공사가 착공되어 완성되어지기까지 공사진행률에 따라 공사수익을 인식하고 그에 대한 비용은 공사원가로 인식하는 방법이다. 즉 도급금액에 공사진행률을 곱하여 공사수익을 인식하고 동 공사수익에 대응하여 실제 발생한 비용을 공사원가로 계상하는 방법을 말한다.

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



<표 III-1> 공사진행기준의 장·단점 비교

장 점	단 점
<ul style="list-style-type: none"> <li>· 기간별 수익인식으로 기간손익 왜곡 방지</li> <li>· 수익·비용의 적절한 대응</li> <li>· 미완성공사의 현행상태를 정확히 보고.</li> <li>· 진행공사의 성과를 알 수 있다.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 측정의 어려움</li> <li>· 공사예정원가의 계상이 불확실</li> <li>· 주관적인 요소가 개제되어 기간별 이익조작의 가능성</li> </ul>

진행기준을 적용하기 위해서는 공사진행률을 적절히 결정할 수 있어야 한다. 왜냐하면 진행기준에서는 당해 기간의 진행률에 따라 그 기간의 손익금액이 결정되기 때문이다. 진행률은 <표III-2>에서와 같이 투입가치비율이나 산출가치비율로 대별된다. 전자에는 원가법(cost-to-cost method)<sup>24)</sup>과 투하노력법(efforts expended method)이 있고, 후자에는 완성가치법(units performed method)이 있다. 이중에서 원가법이 가장 보편적으로 이용된다.<sup>25)</sup>

<표 III-2> 진행률의 계산방법

계산방법		진행률의 산정공식
투입가치비율	원 가 법	실제공사누적원가/총공사예정원가
	투하노력법	실제투하노력량/총투하노력량
산출가치비율	완성단위법	실제완성작업량/총계약작업량
	완성가치법	실제완성작업가치/총계약작업가치

① 원가법 (cost-to-cost method)

이 방법은 공사예정원가에 대한 실제공사비발생액의 비율을 계산하여 이를 공사진행률로 하는 방법으로서 공사계약에 대한 투입측면에서 간접적으로 작업진행률을 측정하는 것이다.

24) 원가법을 'cost method'라고 하지 않고 'cost-to-cost method'라고 하는 이유는 비율의 분자와 분모가 누적원가와 총예정원가로서 모두 원가로 이루어졌기 때문이다.

25) 윤순석 최관 송인만, 제9판 중급재무회계, 신영사, 2003, p.891



### 실제공사비발생액

$$\text{공사진행률} = \frac{\text{실제공사비발생액}}{\text{공사예정원가}} \times 100$$

공사원가법의 적용에 있어서 발생한 원가 중 어떤 것은 특히, 계약초기에 발생한 것으로서 공사수행과 무관한 비용들은 제외되어야 한다.

이러한 성질의 비용에는 당해 공사를 위해 특별히 생산 또는 조립되지 아니한 미사용 자재들이나 하도급자에게 공급된 자재 중 사용되지 않은 부분 등이 포함된다.

중전 건설회계준칙 제5조 제1항에는 ‘공사진행률은 공사예정원가에 대한 실제 공사비 발생액의 비율로 한다’라고 규정되어있어 공사원가법을 원칙으로 하고 있다. 이때 실제 공사비 발생액이란 측정시점까지 발생한 원가를 요소별로 집계한 금액을 말하며, 공사예정원가란 측정시점 현재로 발생되었거나 발생이 예상되는 공사원가의 총액을 말한다.

새로 제정된 기준서에서도 공사진행률은 실제공사비 발생액을 토지의 취득원가와 자본화대상 금융비용 등을 제외한 총공사예정원가로 나눈 비율로 계산함을 원칙으로 한다고 하고 있다.

따라서 각 건설현장에서 공통적으로 적용 할 수 있는 보다 명확한 공사 예정원가 추정에 대한 기준을 의미하는 ‘실행예산서지침’을 제정하여 견적기술과 용어, 회계학적인 공사원가명세서상의 항목과 서식의 통일화 작업이 이루어져야 할 것이다.

#### ② 투하노력법 (efforts-expended method)

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

### 실제투하노력의 량

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

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

투하노력법의 제 형태들은 일반적으로 공사수익의 발생은 설계, 구매 및 감리 등 모든 영업활동 과정상 건설업자가 실제로 투하하는 노력으로부터 연유한다는 가정

에 기반을 두고 있다. 즉, 건설용원자재의 단순한 구매행위나 하도급을 주는 행위 자체만에 의해서는 수익이 발생하지 않는다고 가정을 하는 것이다.

구 건설회계기준에서는 투하노력법을 다른 방법과 함께 선택적으로 적용할 수 있도록 규정하였으나, 공사원가법을 원칙으로 하는 개정 건설회계준칙의 제5조 제2항에 의하면 ‘제1항에 불구하고 공사수익의 실현이 작업시간이나 작업일수 등과 비례관계에 있고 전체공사에서 이미 투입된 비율을 객관적으로 산정할 수 있는 도급공사의 경우에는 그 비율로 할 수 있다’라고 하여 예외 규정을 두고 있다. 상기한 총 작업시간에는 당해 공사의 상당한 부분을 하도급업자에게 외주하고 있는 경우 동 하도급업자의 작업시간도 포함시켜야한다. 기준서에서도 공사수익의 실현이 작업시간이나 작업일수 또는 기성공사의 면적이나 물량 등과 밀접한 비례관계에 있고, 전체 공사에서 이미 투입되었거나 완성된 부분이 차지하는 비율을 객관적으로 산정할 수 있는 경우에는 그 비율로 공사진행률을 계산할 수 있도록 원가법에 대한 예외를 허용하고 있다.

한편, 투하노력법의 단점은 측정에 포함된 노력이 모두 생산적인 것이 아닐 수 있다는 사실과 투입한 작업노력에 대한 공사수익이 비례관계에 있는 공종이 실제적으로는 거의 없다는 점이다.

### ③ 완성가치법(value-added method)

이 방법은 공사계약에 따라 달성되는 계약상 총 가치를 100이라 할때 0으로부터 시작하여 이미 진행이 된 공사활동 결과에 의해 달성이 된 가치의 비율을 계산하여 이를 공사진행률로 하는 방법이다.

기성공사가치

$$\text{공사진행률} = \frac{\text{기성공사가치}}{\text{총공사계약가치}} \times 100$$

총공사계약가치

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

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

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

완성단위법이란 완성물량기준 중에서 공사를 사용하고 있는 건설업자가 스스로 공사완성정도를 판단하여 공사진행률로 삼는 방식으로서 이는 객관성과 신뢰성을

보장받을 수 있는 요건이 충족되어야하며 이를 위해서는 공사가 완성되는 정도에 비례하여 공사수익을 실현하여도 불합리하지 않고 공사수익과 완성정도가 비례하여 검증가능하거나 완성된 정도가 객관적으로 산정가능하여야 그 조건을 충족하는 것이라 하겠다.

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

#### 실제완성 작업량

$$\text{공사진행률} = \frac{\text{총계약 작업량}}{\text{총계약 작업량}} \times 100$$

이 방법은 산출량기준법 또는 실측법(physical observation method)이라고도 하며, 공사계약에 따라 수행하는 작업의 단위를 기준으로 하여 총 계약 단위에 대하여 이미 완성된 작업단위가 차지하는 비율을 계산하여 이를 공사진행률로 하는 방법으로 공사계약의 내용이 기성공사의 면적이나 물량 등에 따라 수익이 실현되도록 한 경우에 매우 합리적으로 활용된다.

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

따라서 이러한 현실을 감안할 때 이 두 가지 방법의 통일화 작업에 대하여 건설 기술적 또는 회계이론적으로 계속적인 연구가 이루어져야 할 것이다.

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

## 2) 공사완성기준(completed contracted method : CCM)

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

도급공사에서 인도라 함은 단순한 직접점유의 이전을 의미한다기보다는 '도급인이 목적물을 검수하여 일이 계약 내용대로 완성되었음을 명시적이든 묵시적이든 인정하여 점유이전을 받는것'으로 본다. 따라서 인도라는 것은 '도급인의 검수'를 의미하게 된다.

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

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

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

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

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

### (1) 공사완성시기의 결정

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

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

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

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

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

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

#### ① 목적물 인도주의 (delivery of product)

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

#### ② 목적물 인수주의 (acceptance by the customer)

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

#### ③ 현장철수주의 (departure from the site)

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

④ 이행조건충족주의(compliance with performance specification)

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

### 3. 공사수익인식 회계기준의 국제적 비교

#### 1) 미국회계기준

미국회계기준에서는 세 가지 조건을 충족시켜야만 진행기준을 적용할 수 있다. 이 세 가지 조건은 우리나라의 진행기준 적용조건과 내용이 동일하다. 미국회계기준에서는 전체적으로 손실이 발생하지 않을 것으로 확신하나, 산출물에 대한 추정이 어려울 경우 기본적으로는 진행기준을 사용하되, 공사원가와 공사수익을 동일하게 인식하도록 되어 있다. 한편 일정한 경우에는 완성기준의 사용을 강제하고 있다.

#### 2) 국제회계기준

진행기준만을 사용하고 있으며, 계약의 종류에 따라 진행기준의 적용요건을 달리 정하고 있다.

① 공사계약의 성과가 신뢰성 있게 측정가능할 경우

- cost-plus contracts는 경제적 이익이 확실시 되고, 공사원가가 명백히 확인되고, 합리적인 측정이 가능한 경우

- fixed-price contracts는 위의 요건에 추가하여 계약에 대한 수익이 합리적으로 측정가능하고, 공사를 완성하는데 소요될 공사원가와 공사진척도를 합리적으로 측정가능할 경우 진행기준을 적용하도록 하고 있다.

② 총공사수익금액이나 공사원가, 공사진척도를 신뢰성있게 측정하지 못할 경우 공사원가는 발생한 기간의 비용으로 인식하고 수익은 발생한 비용한도 내에서 회수가능한 부분만 인식하도록 하고 있다.

#### 3) 우리나라

기준서에서는 진행기준에 대한 정의만을 제시하고 있으며 완성기준에 대한 정의를 따로 제시하지 않았다. 완성기준은 현재 미국회계기준과 기업회계기준 제89조1항1호('중소기업기본법에 의한 중소기업에 대해 제37조의 규정에 불구하고 단기용



역매출액 및 단기에약매출액은 용역을 제공하거나 제품 등을 완성한 날에 실현된 것으로 한다'라고 규정하고 있다)에서 허용하고 있다. 또한 종전 건설업준칙(제3조, 제7조1항)에서는 "완성기준"이란 공사가 완성되는 시점에서 총공사계약금액을 공사수익으로 인식하고 동 공사수익에 대응하여 발생한 총공사비를 공사원가로 계상하는 방법을 말하며, 완성기준을 적용하는 경우 당기공사원가는 당기총공사비용에 공사손실충당부채전입액(추정공사손실)(또는 환입액)과 기초미성공사를 가산(차감)하고 기말미성공사와 타계정대체액을 차감하여 계산하도록 규정하였으나, 구체적으로 어느 경우에 완성기준에 의한 회계처리를 할 것인지에 대해서는 언급이 없었다. 국제회계기준에서와 같이 기준서에서도 "완성기준"이라는 용어의 정의를 제시하지 않았다. 따라서 기준서의 적용대상이 되는 건설형 공사계약에 대해서는 다른 회계기준에서 따로 정하지 않는 한, 진행기준을 적용하거나 진행기준의 적용이 어려운 경우에는 당기 발생원가를 비용으로 인식하고 그 범위내에서 회수가능한 금액을 수익으로 인식하는 회계처리방법을 사용할 수 있도록 하고 있다.

그리고 기존 준칙에는 나와 있지 않으나 기준서에서는 공사수익을 구성하는 항목으로서 문단 15와 16에서 각각 보상금과 장려금에 대해 회계처리를 신설하였다. 보상금은 계약금액에 포함되어 있지는 않으나 발주자 또는 기타 당사자의 귀책사유로 인해 건설사업자(시행업자)가 일정 비용을 보전받는 것이며, 장려금은 특정수행기준을 충족하거나 초과할 때 건설사업자가 발주자로부터 수취하는 추가금액이다. 보상금이나 장려금과 관련된 주요 회계이슈는 보전받거나 수취할 가능성에 대한 판단이다. 이에 따라 문단 15에서 보상금은 발주자가 지급요청을 수락하였거나 수락할 가능성이 매우 높고, 그 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있는 경우에 한하여 공사수익에 포함하도록 하고 있으며, 문단 16에서 장려금은 특정수행기준이 충족되거나 초과될 가능성이 매우 높은 정도로 공사가 충분히 진행되었으며, 그 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있는 경우에 한하여 공사수익에 포함하도록 하고 있다.

#### 제4절 공사원가의 인식과 측정

##### 1. 공사원가의 인식과 측정이론

###### 1) 공사원가의 인식과 특수성



비용은 일정기간 내에 수익 창출활동과정에서 발생하는 원가의 소멸로 자산의 유출액 또는 부채의 증가액을 말한다. 비용의 근본적인 특징은 수익을 획득하는 과정에서 발생되어야 한다는 점이다. 즉, 수익비용대응의 원칙하에서만 비용을 인식하여야 한다는 것이다. 따라서 수익의 획득활동과 관계없이 발생하는 자산의 유출액을 비용에 포함하여서는 아니 된다.

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

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

첫째, 개별원가 계산을 들 수 있다.

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

둘째, 표준원가 설정이 어렵다.

건설공사는 공사현장에서의 생산직 산업이다. 그런데 공사현장은 대부분 옥외에서 생산활동이 행하여지고, 각각의 건설현장은 분사되어 있으며, 또한 건설장소는 일정치 않고 이동이 심하다. 따라서 제조업의 공장생산과는 달리 제반 생산요소의 효율적 이용과 능률화에 한계가 있어 표준화 및 규격화가 미진하다.

셋째, 외주비 관리가 중요하다.

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

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

## 2) 공사원가의 측정

### (1) 건설공사의 요소별 원가

기업회계기준에서 재고자산의 취득원가의 측정은 제조원가 또는 매입가액에 정상적으로 발생한 부대비용을 가산한 금액이다. 재고자산의 원가결정방법은 통상적으로 상호 교환될 수 없는 재고항목이나 특정프로젝트별로 생산되는 제품 또는 서비스의 원가는 개별법을 사용하여 결정하고, 개별법으로 원가를 결정할 수 없는 경우 선입선출법, 평균법, 후입선출법을 사용하여 결정하도록 하고 있다.

#### 가. 재료비

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

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

직접재료비는 공사를 위하여 직접투입, 소비된 재료를 말하며, 시멘트, 철근, 목재, 기타 주요자재 등이 이에 해당된다.

간접재료비는 공사를 위하여 공통적으로 사용되는 것으로서 그 소비액을 직접 파악할 수가 없든가, 매우 적어 일정비율에 의하여 관계공사에 배부하는 것으로서 보조재료비, 소모공기구 등이 이에 해당한다.

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

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

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

#### 나. 노무비

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

노무비는 그 노동력이 이용되지 않은 것은 노무비가 아니며 현금지급이 없어도

노동력이 이용된 것은 노무비로서 계상된다. 즉 노무비는 구입되는 노동력을 이용함으로써 생기는 원가를 뜻한다.

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

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

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

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

#### 다. 외주비

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

건설산업기본법에서는 원도급자가 하도급 여부를 임의로 결정할 수 있는 경우를 규정하면서 일정규모이상의 국가 지방자치단체 또는 정부투자기관이 발주하는 공사는 공사금액의 일정비율이상을 전문건설업자에게 하도급해야 하는 것을 강제하고 있다.

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

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

첫째, 무면허업자나 십장 등을 당해 기업의 임직원으로 고용하여 사실상 하도급

이면서도 직접 건설공사를 시공하는 것처럼 하는 경우

둘째, 전문건설업체를 당해 기업의 현장소장 등으로 위장하는 경우

셋째, 자재납품업자에게 자재만 납품하는 것처럼 계약한 후 시공을 하도급하는 경우

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

위와같은 위장직영을 하는 경우에는 정상적인 하도급보다 상대적으로 저렴한 공사비의 지급이 가능하고, 공사에 사용되는 자재의 선택, 납품처의 선택, 인력의 지원, 공기의 조정 등이 유리하고 시공능력을 알고 있을 경우 불특정 다수에게 입찰하는 경우보다 안전하다.

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

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

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

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

라. 경비

경비는 건설업자가 건설공사를 직접 수행하면서 투입하는 원가요소중에서 건설목적물의 실체를 구성하는 재료나 건설공사에 투입되는 작업인원 또는 현장관리 임직원 등에게 지급되는 인건비인 노무비를 제외한 원가성이 있는 전체 원가가 모이는

원가풀이라 할 수 있다.

(2) 건설공사 원가계산의 방법

원가계산은 관점에 따라 여러 가지로 분류할 수 있는데, 방법상 계산시점상 목적상의 분류로 나눌 수 있다. 그러나 건설업의 특성상 일반적으로 개별원가 계산을 주로 사용하고 있다.

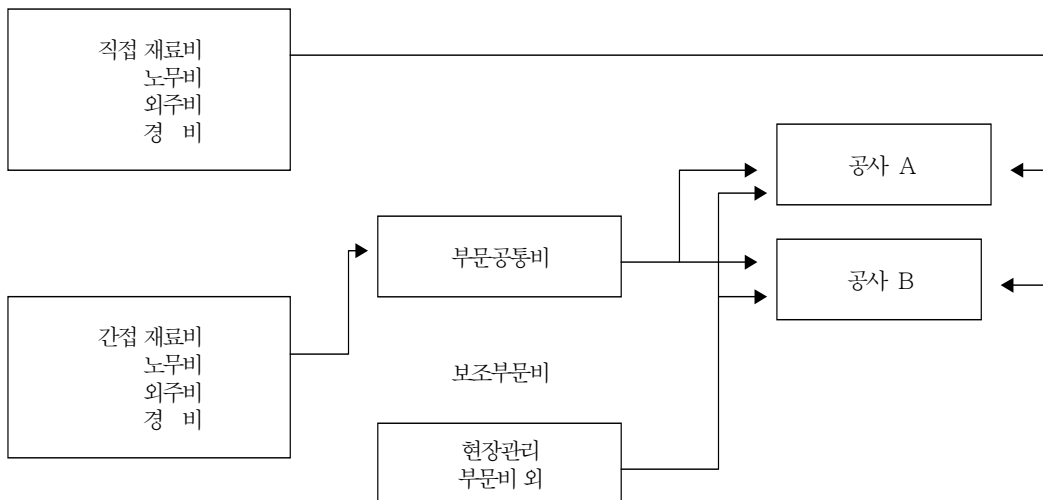
한 공장 또는 한 부문에 있어서의 개개의 제품단위를 계산대상으로 하여 제품의 일정단위마다 원가요소의 소비된 액수를 계산하는 방법이다.

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

<그림 III-2>의 공사원가 계산의 기본 단계와 같이 각 제품에 직접 소비된 직접비와 모든 제품에 공통적으로 소비된 간접비로 나누어지며, 이 간접비는 일정한 배부기준에 따라 각 부문별 또는 공사별로 배부하여 집계된다.

<그림 III-2> 공사원가 계산의 기본 단계

<원가요소별>	<부문별>	<공사별>
원가답계	원가배부	원가집계



### (3) 간접비의 배부

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

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

원가배부기준 중에서 건설공사 원가계산에서 적용할 수 있는 방식으로는 인과관계기준과 부담능력기준을 들 수 있다. 인과관계기준이란 여러 원가요인을 찾고 그 원가요인들 중 가장 중요한 원인인 '주요원가요인'을 배부기준으로 삼아서 원가를 배부하는 방식이다. 여기서 원가요인이란 어떤 원가가 발생할 경우 그 원가를 발생하도록 한 원인(cost driver)을 말하고 '원가동인'이라고도 한다.

#### ① 공사직접비기준

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

첫째, 이미 계산되어 있는 자료를 이용한다.

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

둘째, 간접비 배부율이 한 가지이기 때문에 간접비 배부가 용이하다.

전체 간접비를 각 건설현장의 공사직접비라는 하나의 가중치를 이용하여 안분하



게 된다는 점이다.

#### ② 직접노무비기준

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

#### ③ 직접작업시간기준

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

#### ④ 외주비 제외한 공사직접비 기준

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

하도급의 경우와 같이 당해 기업이 직접작업을 수행하지 않음에도 불구하고 당해 건설현장에는 직접비로 회계처리 되는 원가로 '외주비'를 들 수 있다.

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

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

#### (4) 예정원가 작성

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

또한 시공계획의 하나로서 건설원가를 관리계획 하는 데 지침이 되는 실행예산서



를 작성하게 된다.

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

건설공사는 수주생산, 현지생산, 단품생산이기 때문에 일반 제조업과는 달리 계약공사마다 그 공사조건에 타당하고 적합한 실행예산이 작성되지 않으면 안된다. 즉, 건설업에 있어서의 실행예산은 일반 제조업의 표준원가에 해당되는 것으로 공사를 완성하는데 필요한 자원의 매입가를 그 공종내역마다 자원수량과 구입시기에 대응시켜 최종적으로 계약금액내에서 적정한 이익을 확보하지 위한 지침인 것이다. 시공의 원가관리나 공사의 실적집계도 실행예산을 기준으로 비교해가면서 하는 것이 일반적인 바 공사관리의 지침이 되는 매우 중요한 의의를 가지고 있다. 즉, 실행예산은 현장은 물론 본사의 관리부문에 있어서도 필수적인 것이다.

이러한 실행예산서 작성시 유의할 점은,

첫째, 시공계획에 짜여진 시공방법에 입각하여 실행예산이 편성되어야 한다.

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

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

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

## 2. 공사원가인식 회계기준의 국제적 비교

국제회계기준 IAS 11 par. 16~21과 미국회계기준 SOP 81-1 par. 69~72 에서는 공사와 직접 연관되고 측정 가능한 원가는 모두 공사원가에 포함시키고 있다. 예를 들어 특정공사에 직접 관련된 원가, 공사활동 전반에 귀속되며 특정공사에 배분될 수 있는 원가, 계약조건에 따라 발주자에게 개별적으로 부과할 수 있는 기타 원가 등이 이에 해당된다. 우리나라 기준도 공사와 직접 또는 간접으로 관련하여 발생한 원가는 모두 공사원가에 포함시키고 있

어 미국회계기준 및 국제회계기준과 큰 차이가 없다.

그러나, 수주비의 경우 세 기준 모두 회계처리방법상 약간의 차이가 존재한다. 종전 준칙은 수주비를 비용처리 하는 것을 원칙으로 하되, 일정한 요건을 충족시킬 경우에는(공사계약이 체결되었을 것, 계약된 공사의 수주와 직접적인 관련이 있을 것, 도급금액의 100분의 3을 초과하는 거액일 것) 투자자산 중 이연수주비로 계상하여 공사수익금액에 비례하여 상각하도록 하고 있다.

국제회계기준은 IAS 11 par. 21 에서 수주비를 비용 처리하되 일정한 요건을 충족시킬 경우(계약과 직접 연관되어 있으며 계약을 체결하는 데 발생한 비용이 개별적으로 확인될 수 있고 신뢰성 있게 측정될 수 있으며, 계약이 체결될 가능성이 높은 경우) 공사원가에 포함시키도록 하였다. 그러나, 미국회계기준 SOP 98-5(Reporting on the Costs of Start-Up Activities)에서는 수주비를 모두 당기비용으로 처리하도록 하고 있다. 하자보수비에 관하여는 미국회계기준과 국제회계기준은 언급이 없다.

우리 기준서는 국제회계기준을 수용하여 기존 준칙상의 회계처리방법을 변경하였다. 즉 새기준서의 문단 23과 24에서는 계약에 직접 관련이 되며 계약을 획득하기 위해 공사계약체결 전에 부담한 지출은, 개별적으로 식별이 가능하며 신뢰성 있게 측정될 수 있고 계약의 체결가능성이 매우 높은 경우에 경과적으로 선급공사원가로 계상하며, 당해 공사를 착수한 후 공사원가로 대체하도록 하고 있다. 선급공사원가를 공사원가로 대체하는 방법은 공사손익을 왜곡하지 않는 방식으로 하여야 할 것이다. 한편 실무지침(A27)에서는 분양계약전의 모델하우스 건립관련비용도 그것이 상설전시관이 아니라 특정 분양계약과 직접 관련된 경우에는 선급공사원가로 회계처리하도록 하고 있는데 이는 분양계약을 체결하기 위한 수주비로 간주될 수 있기 때문이다.

## 제5절 국제회계기준과의 주요 차이점

기준서에서는 가능한 국제회계기준을 모두 수용하고자 하였으나, 여러 가지 차이점이 계속 존재하게 되었다. 그러나 이러한 차이점들의 대부분은 국제회계기준상 모호한 정의나 설명을 보다 명료하게 하거나 보다 상세하게 하다 보니 발생하게 된 차이점들이므로 차구 내지 표현상의 차이에 불과하다고 볼 수 있다. 그러나 공사대금청구 및 미성공사계정의 회계처리방법과 관련된 차이점은 향후 국제회계기준을 수용하는 방향으로의 개선이 요구되는 데 보다 구체적인 설명은 다음과 같다.

우리의 경우에는 건설사업자가 공사대금청구 시 차변에 공사미수금, 대변에 공사

수익과 미납부가세로 회계처리하지만 국제회계기준(및 미국회계기준)에 의하면 차변에 매출채권, 대변에 공사대금청구로 회계처리하며 공사대금청구는 계속 누적된 후 공사종료 시 역시 공사기간 중에 잔액이 누적되어 온 미성공사계정과 상계처리된다(즉, 차변에 공사대금청구 대변에 미성공사)<sup>26)</sup>. 우리의 경우 미성공사계정이 회계기간 말에 공사원가로 대체되나 국제회계기준의 경우에는 미성공사계정잔액은 공사기간 중 발생한 공사원가와 공사손익의 누적합계액으로서 공사완료시까지 잔액이 계속 누적되므로 우리와 계정과목의 성격에 있어서 차이가 존재한다.

한편 국제회계기준(IAS 11) 문단 41-44에서는 (국제기준에서는 누적공사손익과 누적공사원가의 합계인) 미성공사계정잔액과 공사대금청구계정잔액간의 차이를 발주자에 대한 자산 또는 부채로 보아 “due from the customer” 또는 “due to the customer”라는 표현으로 나타내도록 하고 있다. 미성공사계정잔액이 공사대금청구계정잔액보다 큰 경우에는 향후 공사대금청구를 통해 유입될 현금흐름을 나타내므로 재고자산으로 회계처리하고, 그 반대의 경우에는 현금유입을 동반하지 않는 향후의 공사수익인식분을 나타내므로 그 차액을 유동부채로 처리한다. 이와 유사하게 미국회계기준(SOP 81-1의 Appendix에 나와 있는 Exhibit의 내용)을 보면 Costs and Estimated Earnings in excess of billings on uncompleted contracts(국제기준의 Due from customer와 동일)등의 공시가 예시되어 있다. 비록 국제회계기준과 미국회계기준에서 사용하는 용어에는 차이가 있으나 그 의미와 회계처리는 동일한 것으로 판단된다. 한편 기존준칙은 물론 새기준서에서도 이러한 회계처리 및 정보의 공시는 요구되고 있지 않으므로 역시 차이가 존재한다. 향후 국제회계기준을 사용하는 것이 바람직할 것으로 판단된다<sup>27)</sup>.

26) 보다 구체적인 회계처리예시를 위해서는 ‘건설형공사계약의 회계처리-공사대금청구의 회계처리’(김정국, 공인회계사지, 2002년 4월, pp. 28- 32)를 참조. 다만 (표 1)의 P-②를 보면 한국의 경우 중도금 청구시 분개가 없는 것으로 되어 있으나 이는 기존 중급회계 교과서에 소개되어 있는 내용이고 실무에서는 차변에 공사미수금, 대변에 공사수익(및 미납부가세)으로 회계처리되는 차이점에 유의할 것.

27) 김정국, 전계논문, p.45

## IV. 우리나라 건설형 공사계약 회계기준의 문제점과 개선방안

### 제1절 건설형 공사계약의 정의와 적용범위 및 분류

기준서 문단4의 건설형 공사계약은 단일자산의 건설공사 또는 설계나 기술, 기능 또는 그 최종적 목적이나 용도에 있어서 밀접하게 상호 연관되어 있는 복수자산의 건설공사를 위해 합의된, 법적으로 구속력 있는 계약으로 정의하고 있다.

그리고 문단2에서 적용범위 “사전에 확정된 계약에 따라 총공사수익과 총공사원가의 추정이 가능하기 때문에 이익을 공사진행 정도에 따라 인식할 수 있는 건설형 공사계약에 적용한다. 따라서 기준서는 건설업뿐만 아니라 공사계약의 형태가 유사한 경우에는 기타 산업에도 적용할 수 있다. 다만, 중요하지 않은 금액의 건설형 공사계약에 대하여는 적용하지 않을 수 있다.” 또한 적용하지 아니하는 계약의 예를 (가) 구매자가 규격을 정하여 주문한 제품이지만 표준화된 제조공정에서 생산한 후 정상적인 영업망을 통해 판매하고, 수익을 판매기준에 따라 인식할 수 있으며 매출 원가가 재고자산의 평가를 통하여 산출될 수 있는 제품의 공급 계약, (나) 규격화된 제품을 일정기간 동안의 반복생산을 통하여 공급하거나 보유 재고를 공급하는 계약으로 들고 있다.

종전 준칙에서 적용범위를 계약자를 기준으로 결정하게 되면 비건설업자에 의한 유사한 성격의 계약에 기준을 적용하기 어려울 수 있다. 또 다양한 형태의 계약을 중심으로 해서 기준을 정교화해 나가는 데에도 상대적으로 더 어려움이 많을 수 있다는 것이다. 따라서 기준의 적용범위를 국제적 정합성 제고차원에서 미국이나 국제회계기준과 같이 계약을 기준으로 정하고 있고, 합의되고 법적 구속력이 있는 건설업 공사계약 및 유사한 공사계약으로 정의하고 있는데 계약의 유형과 내용을 더 구체화하는 것이 바람직하다. 즉 정액공사계약과 원가보상공사계약 뿐만 아니라, lump-sum, unit-price contract와 time-and-materials contracts 등에 대해 기준서내에서 설명을 해주고, 기준이 적용되는 계약과 적용되지 않는 계약에 대해 예를 들어 상세히 설명해 주는 것이 바람직 할 것이다. 그리고 적용되는 계약의 형태에 관하여는 ARB No. 43, 45, SOP 81-1 등의 내용을 참조하여 포괄적이면서도 상세하게 정해 줌으로써, 국제회계기준에 내포되어 있는 불분명함을 없애야 할 것이다.

### 제2절 공사계약의 분할과 병합

건설형 공사계약에 관련된 회계처리는 공사계약별로 적용함을 원칙으로 하고 있다. 그러나 경우에 따라서는 계약내용의 경제적 실질을 올바르게 반영하고 기간손익의 왜곡을 방지하기 위하여 필요한 경우에는 동일 계약 내에서도 부분별로 적용할 수 있으며, 여러 계약을 하나의 계약으로 보아 일괄 적용할 수 있다. 즉 여러 자산의 건설공사에 대하여 단일 계약을 체결하였다도 특정조건<sup>28)</sup>을 충족하는 경우에는 여러 자산의 건설공사를 각각 독립된 건설공사로 본다. 한편, 다른 특정조건<sup>29)</sup>을 충족시키는 경우에는 복수계약 전체를 단일 건설형 공사계약으로 본다.

발주자의 요구나 계약의 수정에 따라 추가되는 자산의 건설공사는 추가되는 자산이 원래의 계약에 포함된 자산과 상당히 차이가 있거나 추가공사의 공사계약금이 원래 공사계약금액과 별도로 협상된 경우에는 독립된 건설공사로 본다. 이러한 조건을 충족하지 못하지만 추가공사가 계약병합의 조건을 충족하는 경우에는 기존계약과 병합하여 회계처리 한다. 한편, 계약의 병합이나 독립된 건설공사에 해당하지 않는 추가공사는 기존 계약내용의 변경으로 회계처리 한다<sup>30)</sup>.

우리 기준은 국제회계기준과 같이 일정한 조건을 충족하면 공사계약의 병합이나 분할을 의무적으로 하게 되어 있어 선택의 여지를 허용하지 않고 있으나, 미국의 회계실무의 경우에는 국제회계기준에 비해 보다 더 엄격한 기준을 제시한 후 그 기준을 만족시키면 병합이나 분할을 할 수 있도록 되어 있다. 병합과 분할에 대한 회계처리방법을 규정함에 있어서 미국의 회계실무에서와 같이 일정한 요건 충족시 병합과 분할을 할 수 있도록 미국기준을 더 보강하여 의무화 하도록 하는 방법을 고려할 필요가 있다.

### 제3절 공사수익과 공사원가의 정의와 항목

28) 다음 조건(독립계약조건)을 모두 충족시켜야 한다.

- ① 각 자산에 대해 별개의 공사제안서가 제시된다.
- ② 각 자산에 대해 독립된 협상이 이루어졌으며, 발주자와 건설사업자는 각 자산별로 계약조건의 수락 또는 거부가 가능하다.
- ③ 각 자산별로 비용과 수익의 인식이 가능하다.

29) 다음 조건(계약병합조건)을 모두 충족시켜야 한다.

- ① 복수의 계약이 일괄적으로 협상된다.
- ② 설계, 기술, 기능 또는 최종용도에서 복수의 계약이 상호 밀접하게 연관되어 사실상 단일 목표이윤을 추구하는 하나의 프로젝트가 된다.
- ③ 복수의 계약이 동시에 진행되거나 연쇄적으로 이행된다.

30) 윤순석 최관 송인만, 전계서, p.909

## 1. 공사수익

건설형 공사계약은 가장 대표적인 것이 도급공사이다. 도급공사에서 건설사업자는 건설공사의 완성을 약정하고, 발주자 또는 원도급자 등은 그 결과에 대하여 대가의 지급을 약정한다. 이에는 원도급공사와 하도급공사가 있다. 하도급공이란 원도급자가 도급공사의 전부 또는 일부를 다른 건설사업자(하도급자)로 하여금 수행하도록 하는 공사를 말한다.

건설형공사계약은 일반적으로 건물이나 교량, 댐, 파이프라인, 도로, 터널 등의 건설공사계약을 의미한다. 이외에도 건설형공사계약은 선박이나 항공기, 레이더·무기·우주장비 등의 복잡한 전자장비의 제작과 같은 특별한 주문생산형 공사계약을 포함한다. 또한, 다음과 같은 유형의 계약도 건설형공사계약에 포함된다.

- ① 자산건설공사와 직접 관련된 용역제공계약(공사감리, 설계용역계약 등)
- ② 자산의 철거나 원상회복, 그리고 자산철거에 따르는 환경복구계약
- ③ 예약매출에 의한 건설공사계약(청약을 받아 분양하는 아파트 등)

건설형공사계약은 공사계약금액의 결정방식에 따라 정액공사계약과 원가보상공사계약으로 분류한다. 정액공사계약은 전체 공사계약금액을 정액으로 하거나 산출물 단위당 가격을 정액으로 하는 공사계약을 말하며, 물가연동조항이 있는 경우를 포함한다. 한편, 원가보상공사계약은 공사원가의 일정비율이나 고정된 이윤을 공사원가에 가산한 금액을 건설사업자가 보상받는 공사계약을 말한다. 어떤 공사계약은 정액공사계약과 원가보상공사계약의 성격을 모두 가질 수 있다. 예를 들면 사전에 정한 최고가격의 범위 내에서는 원가에 소정의 금액을 가산하여 지급하는 계약방식이 있을 수도 있다.

따라서 공사수익은 도급공사수익 이외의 자산건설공사와 관련된 용역제공계약수익과 예약매출에 의한 건설공사수익으로 대별되고, 계약은 정액공사계약 또는 원가보상공사계약으로 구별되는데 계약의 성격에 따라 더 구체적인 계약의 성격별로 수익금액을 규정할 필요가 있다.

또한 건설형공사계약의 공사수익은 최초에 합의된 공사계약금액에 건설공사내용의 변경이나 보상금 또는 장려금의 지급에 따라 추가될 수익 중 발생가능성이 매우 높고 신뢰성 있는 측정이 가능한 금액으로 구성된다. 보상금은 건설사업자가 공사계약금액에 포함되어 있지 않은 비용을 발주자나 다른 당사자로부터 보전받는 금액이다. 예를 들면, 발주자에 의한 보상금은 발주자에 의하여 공사가 지체되거나 제시한 설계에 오류가 있을 때 또는 공사내용의 변경과 관련하여 분쟁이 있을 때 발생할 수 있다. 장려금은 특정 수행기준을 충족하거나 초과할 때 건설사업자가 발주자로부터 보상 받는 추가금액이다. 예를 들면, 공사의 조기완료에 대해 건설사업자에게 계약상 정해진 장려금이 지급될 수 있다. 최초에 합의된 공사계약금액을 제외하고는 불확실성이 높으며 협상결과에 따라 달



라질 수 있으므로 그 발생할 가능성이 매우 높고 그 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있는 경우에만 수익으로 본다. 여기에서 추가수익에 대한 보다 상세한 규정이 필요하다.

공사수익은 수취하였거나 수취할 대가의 공정가액으로 측정한다. 이러한 공사수익의 측정치는 미래 사건의 결과나 관련된 다양한 불확실성에 의해 영향을 받는다. 따라서 공사수익의 측정치는 불확실성을 증가시키는 사건이 발생하거나 불확실성이 해소되면 수정되어야 한다.

공사수익은 건설사업자가 발주자로부터 지급받을 공사계약금액 총액을 기준으로 하여 계상함을 원칙으로 한다. 다만, 건설사업자가 실질적으로는 단순한 관리자로서 용역보수 또는 수수료만을 받는 경우에는 공사계약금액 중 건설사업자에게 실제로 귀속될 금액만을 공사수익으로 계상한다. 수주전담회사는 일반적으로 수주를 하여 이를 하도급함으로써 중간수수료의 획득을 주된 사업으로 한다. 이 경우 총액주의에 의해 인식하는 것은 재무제표를 왜곡시킬 우려가 있다. 따라서 공사와 관련된 모든 위험이 사실상 하도급회사에 전가되며 수익이 수수료수익의 성격을 지닌다면 순액주의로 회계처리하고, 관련 사항을 적절하게 공시하는 것이 필요한 것이다. 수주전담회사가 아니라도 사실상 수주업무를 행하는 경우가 있다면, 이도 마찬가지로 순액주의로 회계처리 되어야 할 것이다.



## 2. 공사원가

우리나라 건설형 공사계약에 대한 회계준칙에서 규정하는 공사원가를 살펴보면, 문단17에서 공사원가는 (가) 특정공사에 관련된 공사직접원가, (나) 특정공사에 개별적으로 관련되지는 않으나 여러 공사활동에 배분될 수 있는 공사공통원가, (다) 계약조건에 따라 발주자에게 청구할 수 있는 기타 특정공사원가의 항목으로 구성된다고 하고 있다.

문단18에서 특정공사에 관련된 공사직접원가의 예로 (가) 건설공사에 사용된 재료비, (나) 현장감독을 포함한 현장인력의 노무비, (다) 문단48에 따라 계상한 생산설비와 건설장비의 감가상각비, (라) 생산설비, 건설장비 및 재료의 건설현장으로의 또는 건설현장으로부터의 운반비, (마) 생산설비와 건설장비의 임차료, (바) 공사와 직접 관련된 설계와 기술지원비, (사) 외주비, (아) 공사종료시점에서 추정 한 하자보수와 보증비용, (자) 제3자에 대한 보상, (차) 이주대여비 관련 순이자비용, (카) 창고보관료, 보험료 등 특정공사 진행과정에서 직접적으로 발생한 기타 비용 들고 있다.

그리고 특정공사에 배분 될 수 있는 공사공통원가에는 보험료, 특정공사에 직접 관련되지 않은 설계와 기술지원비, 기타 공사간접비 및 자본화될 금융비용 등이 있



다. 공통원가는 체계적이고 합리적인 방법에 따라 손익계산단위에 배분되며, 배분방법은 비슷한 성격의 모든 원가에 동일하게 적용한다. 손익계산단위는 수익을 인식하고 원가를 계상하며 손익을 측정하기 위해 구분한 공사손익의 계산단위를 말한다. 일반적으로는 각각의 계약이 손익계산단위가 된다. 그러나 계약의 병합이나 분할의 조건을 충족시키는 계약의 경우에는 여러 개의 계약이 하나의 손익계산단위가 될 수 있으며, 하나의 계약에 여러 개의 손익계산단위가 있을 수도 있다. 또한, 문단20에서 계약 조건에 따라 발주자에게 청구할 수 있는 기타 특정공사원가에는 계약에 규정되어 있는 일부 일반관리비와 연구개발비 등이 있다.

문단21에서 공사활동과 관련이 없거나 특정공사에 귀속시킬 수 없는 다음의 비용 (가) 계약상 청구할 수 없는 일반관리비, (나) 문단23에 규정되어 있는 공사계약전 지출에 해당하지 않는 판매비, (다) 계약상 청구할 수 없는 연구개발비, (라) 일시적이 아닌 장기적인 유희 생산설비나 건설장비의 감가상각비는 공사원가에서 제외하고 있다.

문단21에서 계약상 건설사업자가 부담해야 할 환경정화비 등을 발주자가 대신 지출하고 건설사업자에게 대금청구를 하거나, 또는 하도급자가 사용한 건설사업자 장비의 사용료에 대해 건설사업자가 하도급자에게 비용 청구를 하는 경우에는 다음과 같이 회계처리 하도록 하고 있다.

(가) 건설사업자가 청구받은 비용으로서 지급할 가능성이 높은 금액은 건설공사원가에 가산한다.

(나) 건설사업자가 부담한 공사원가를 하도급자 등에게 청구한 때는 상대방이 지급요청을 수락하거나 수락할 가능성이 매우 높고, 지급받을 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있는 경우에 건설공사원가에서 차감한다.

공사계약 전 지출에 대해서 공사원가는 계약체결일부더 계약의 최종적 완료일까지의 기간 동안에 당해 공사에 귀속될 수 있는 원가를 포함한다. 그러나 공사계약에 직접 관련되며 공사계약을 획득하기 위하여 공사계약체결 전에 부담한 지출(예를 들면, 수주비, 모델하우스 건립관련비용 등)도 ①개별적으로 식별이 가능하며, ②신뢰성 있게 측정될 수 있고, ③계약의 체결가능성이 매우 높은 경우에 공사원가의 일부로 포함된다.

공사계약 전 지출은 당기 비용처리를 원칙으로 한다. 그러나 이러한 지출 중 계약체결가능성이 매우 높고 특정계약의 체결과 직접 관련되어 개별적으로 식별가능하고 신뢰성 있게 측정할 수 있는 경우에는 공사원가의 일부로 포함시킨다. 이러한 지출은 경과적으로 선급공사원가(자산)로 계상하며, 당해 공사를 착수한 후 공사원가로 대체한다.

#### 제4절 공사수익과 공사원가의 인식기준

공사수익과 공사원가의 인식은 진행기준을 원칙으로 하고, 진행기준을 적용할 수 없는 경우는 예외로 원가회수기준과 현금회수기준을 적용할 수 있도록 하고 있다. 즉 기준서에서는 진행기준에 대한 정의만을 제시하고 있으며 완성기준에 대한 정의를 따로 제시하지 않았다. 완성기준은 현재 미국회계기준과 기업회계기준 제89조1항1호('중소기업기본법에 의한 중소기업에 대해 제37조의 규정에 불구하고 단기용역매출액 및 단기에약매출액은 용역을 제공하거나 제품 등을 완성한 날에 실현된 것으로 한다'라고 규정하고 있다)에서 허용하고 있다. 국제회계기준에서와 같이 기준서에서도 "완성기준"이라는 용어의 정의를 제시하지 않았다. 따라서 기준서의 적용대상이 되는 건설형 공사계약에 대해서는 다른 회계기준에서 따로 정하지 않는 한, 진행기준을 적용하거나 진행기준의 적용이 어려운 경우에는 당기 발생원가를 비용으로 인식하고 그 범위내에서 회수가 가능한 금액을 수익으로 인식하는 회계처리 방법을 사용할 수 있도록 하고 있다. 그러나 진행기준을 적용하기가 어려운 경우,

특히 중소건설업자의 추정능력을 고려하여 미국회계기준과 같이 단기공사인 경우 완성기준을 허용하는 것을 고려할 필요가 있다.

그리고 진행기준을 적용하는 경우 공사수익과 비용의 인식에 대해 다음과 같은 회계문제는 보다 자세한 규정이나 지침이 마련되어야 한다.

##### 가. 총공사예정원가의 추정

총공사예정원가의 추정은 건설업회계에서 가장 어렵고 중요한 부분중의 하나이지만 기존의 준칙상의 내용을 관련 미국회계기준내용이나 국제회계기준내용과 비교해보면 기존 준칙상의 내용이 상세성이나 전문성 측면에서 보완을 필요로 한다. 이러한 보완을 통해 총공사예정원가 추정에 있어서의 실무상의 어려움을 해소하고 회계처리관행상의 차이를 줄일 수 있게 된다.

##### 나. 진행률 산정방법

진행기준을 적용하기 위해서는 공사진행률을 적절히 결정할 수 있어야 한다. 왜냐하면 진행기준에서는 당해 기간의 진행률에 따라 그 기간의 손익금액이 결정되기 때문이다. 진행률은 투입가치비율이나 산출가치비율로 대별되는데, 투입가치비율은 원가법과 투하노력법이 있고, 이중에서 원가법이 가장 보편적으로 이용된다.

#### 다. 당기공사수익과 비용의 산정

진행기준에서 당기공사수익은 공사계약금액에 대차대조표일 현재의 공사진행률을 적용하여 인식한 누적공사수익에서 전기말까지 계상한 누적공사수익을 차감하여 산출한다. 한편 당기공사원가는 당기에 실제로 발생한 비용이다.

진행기준에 따른 손익의 인식에는 수익비용법과 매출총이익법이 있다. 먼저 수익비용법(revenue-cost approach)에서는 공사수익을 추정총공사수익에 진행률을 곱하여 구하고, 공사원가는 추정총공사원가에 진행률을 곱하여 구한다. 매출총이익법(gross-profit approach)에서는 추정매출총이익에 진행률을 곱하여 매출총이익을 구하고, 공사원가는 당기에 발생한 공사원가이며 공사원가에 당기에 인식할 매출총이익을 가산한 금액을 수익으로 인식한다. 이 두 방법간에는 회계기간별로 인식되는 공사수익금액에 차이가 발생할 수도 있으나 특별한 경우를 제외하고는 일치하게 된다.

그러나 공사원가 이외에 노동시간 등 다른 기준을 이용하여 진행률을 산정하여 사용할 경우에는 두 방법간에 인식되는 당기공사원가와 당기공사수익의 크기에 차이가 발생할 수 있다. 미국에서는 두 방법 중 한 방법을 선택하여 사용할 수 있도록 되어 있다.

새기준서 문단 5의 (자)에 의하면, 진행기준은 도급금액에 공사진행률을 곱하여 공사수익을 인식하고 동 공사수익에 대응하여 실제로 발생한 비용을 공사원가로 계상하는 방법을 말한다. 또 문단 26에 의하면 당기공사원가는 당기에 실제로 발생한 총공사비용에 공사손실충당부채전입액(추정공사손실)을 가산하고 공사손실충당부채환입액을 차감하며 다른 공사와 관련된 타계정대체액을 가감하여 산출하도록 되어 있다. 실제 발생한 공사원가를 당기공사원가로 인식토록 한 것은 이 방법이 실무적으로 보다 많이 사용되고 있을 뿐만 아니라, 측정이 더 객관적이라는 장점이 있기 때문이다. 기준서에서도 이 두가지 방법이 모두 허용되는 것으로 보인다(문단25와 26).

문제는 공사진행률을 공사원가가 아닌 노동시간 등 다른 기준에 의해 산정할 때의 공사원가 인식방법이다. 과연 문단 26에서 정한 바에 따라 실제발생공사원가를 당기공사원가로 인식할 것인가 아니면 총공사예정원가에 진행률을 곱하여 산정한 공사원가를 당기공사원가로 인식할 것인가 하는 문제이다.

결국 공사원가 이외의 다른 기준을 진행률계산에 사용하는 것은 다른 기준이 공사원가보다 공사의 진행도를 보다 잘 나타내고 공사수익과 보다 밀접한 관련이 있다고 볼 수 있기 때문이다. 따라서 예를 들어 노동시간을 이용하여 진행률을 산정한 경우에도 여전히 공사수익은 당해 진행률과 도급금액에 곱하여 계산하게 된다.

그러나 당기공사원가로는 실제발생공사원가를 사용하는 것보다는, 총공사예정원가에 다른 기준(예: 노동시간)을 사용하여 산정한 진행률을 곱하여 계산하는 것이 수익비용대응의 관점에서 보다 적절하다고 볼 수 있다. 왜냐하면 실제노동시간이나 실제발생공사원가 모두 객관적인 측정은 가능하나 실제노동시간이 실제발생공사원가보다 공사진행정도를 보다 잘 나타내므로 실제노동시간을 사용하여 계산한 진행률과 총공사예정원가를 곱하여 당기공사원가를 계산하는 것이 보다 타당하며 수익비용대응의 측면에서도 보다 바람직하다고 볼 수 있기 때문이다<sup>31)</sup>.

기준서에서는 매출총이익법과 같이 실제 발생한 공사원가를 당기공사원가로 인식하도록 하였는데, 이는 실제 발생한 공사원가를 당기공사원가로 인식하는 것이 실무적으로 보다 많이 사용되고 있을 뿐만 아니라, 측정이 더 객관적이라는 장점이 있기 때문이다.

## 제5절 기타 회계처리 및 공시문제

### 1) 공사수익

건설형 공사계약의 공사수익은 최초에 합의된 공사계약금액에 건설공사내용의 변경이나 보상금 또는 장려금의 지급에 따라 추가될 수익 중 발생가능성이 매우 높고 신뢰성 있는 측정이 가능한 금액으로 구성된다. 최초에 합의된 공사계약금액을 제외하고는 불확실성이 높으며 협상결과에 따라 달라질 수 있으므로 그 발생할 가능성이 매우 높고 그 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있는 경우에만 수익으로 본다.

공사수익은 수취하였거나 수취할 대가의 공정가액으로 측정한다. 이러한 공사수익의 측정치는 미래 사건의 결과나 관련된 다양한 불확실성에 의해 영향을 받는다. 따라서 공사수익의 측정치는 불확실성을 증가시키는 사건이 발생하거나 불확실성이 해소되면 수정되어야 한다.

공사수익은 건설사업자가 발주자로부터 지급받을 공사계약금액 총액을 기준으로 하여 계상함을 원칙으로 한다. 다만, 건설사업자가 실질적으로는 단순한 관리자로서 용역보수 또는 수수료만을 받는 경우에는 공사계약금액 중 건설사업자에게 실제로 귀속될 금액만을 공사수익으로 계상한다.

따라서 최초의 공사계약금액에 이후 변경 또는 추가되는 공사 수익과 관련된 다음 문제들도 보다 상세한 지침이 마련되어야 한다.

#### 가. 수익의 수정

31) 김정국, 전계논문, pp.46-47

나. 계약변경

다. 보상금

라. 장려금

## 2) 공사원가

공사원가에는 특정공사에 관련된 공사직접원가 뿐만 아니라 특정공사에 개별적으로 관련되지는 않으나 여러 공사활동에 배분될 수 있는 공사공통원가와 계약조건에 따라 발주자에게 청구할 수 있는 기타 특정공사원가를 포함한다.

특정공사에 관련되는 직접공사원가에는 ①건설공사에 사용된 재료비, ②현장감독을 포함한 현장인력의 노무비, ③ 생산설비와 건설장비의 감가상각비, ④ 공사종료 시점에서 추정된 하자보수와 보증비용, ⑤ 이주대여비 관련 순이자비용 등이 포함된다.

공사원가에 대한 회계처리방법상 다음과 같은 문제들도 더 구체적인 내용이 보완되어야 한다.

### 가. 수주비

국제회계기준에서는 수주비의 비용처리를 원칙으로 하되, 일정한 요건(계약과 직접 연관되어 있으며 계약을 체결하는 데 발생한 비용을 개별적으로 확인할 수 있고 신뢰성 있게 측정할 수 있으며, 계약이 체결될 가능성이 높은 경우)을 충족시킬 경우 공사원가에 포함시키도록 하고 있다. 미국회계기준에서는 모두 당기비용 처리하도록 하고 있다. 자산성이 없는 수주비를 수익비용의 보다 적절한 대응을 위해 투자자산 중 이연수주비의 과목으로 자산화한 후 감가상각하는 회계처리상의 번거로움과 자산개념의 문제, 국제회계기준과 미국회계기준에서도 수주비를 자산화하지는 않는다는 점, 그리고 진행기준이 적용될 경우 수주비를 당기공사원가에 포함시키든 자산화해서 감가상각처리하든 당기순이익의 규모에 미치는 영향은 그렇게 큰 차이가 나는 것은 아니라는 점 등을 고려할 때, 국제회계기준을 채택하여 수주비의 비용처리를 원칙으로 하되 일정한 요건을 충족시키는 경우 공사원가에 포함시키도록 하는 것이 적합할 것이다.

## 3) 미성공사계정 및 공사대금청구계정 사용

미성공사계정에 관한 한국과 미국의 회계처리방법은 서로 차이가 있다. 한국의 경우에는 공사대금 청구를 비망기록 하는데 그치고 있으며 미국과 같이 공사대금청구계정을 사용하지 않아 청구금액을 누적적으로 기록해 나가고 있지는 않다. 미성

공사 및 공사비청구에 관한 정보는 투자자들에 대한 정보유용성을 고려해 볼 때, 다음과 같은 점을 보완하면 될 것이다. 첫째, 주요공사의 누적공사원가 정보에 대한 주석공시를 강화한다. 둘째, 공사손실충당금잔액은 향후 공사기간 중에 예상되는 손실액을 나타내나, 미국의 추정부채계정잔액은 공사 전기간에 걸쳐서 예상되는 추정손실액을 나타낸다. 공사 전기간에 걸쳐서 예상되는 추정손실액에 관한 정보를 주석공시 하는 것이 바람직하다.

따라서 국제회계기준(및 미국회계기준)에 의하면 회계연도말 현재 미성공사계정잔액(즉 공사개시시점부터 회계연도말 현재까지 누적된 공사원가와 누적공사손익의 합계액)이 누적공사대금청구액보다 큰 경우 그 차액은 우리처럼 공사미수금이 아니라 채고자산으로서 회계처리 된다. 그 반대의 경우, 즉 미성공사계정잔액이 누적공사대금청구액보다 작은 경우 유동부채로 표시되는데, 국제회계기준의 회계처리방법이 보다 유용한 정보를 제공하는 것으로 판단된다. 우리의 경우에도 주석으로 공시되는 정보 등을 종합적으로 이용하면 동일금액을 계산해 낼 수도 있겠으나 결국 일반외부 투자자들에게 쉽게 접근가능한 정보라고 볼 수 없으므로 국제회계기준을 수용하는 것이 바람직하다<sup>32)</sup>.

#### 4) 금융비용과 이주대여비 순이자비용의 자본화문제



금융비용자본화기준서는 금융비용의 당기비용처리를 원칙으로 하고 있으며 일정한 경우 자본화를 허용하고 있다. 새기준서를 보면 문단 18에서 이주대여비 관련 순이자비용을 특정공사에 관련된 직접공사원가의 예로 들고 있으며, 문단 19에서는 자본화될 금융비용을 공사공통원가의 예로 들고 있다. 건설업의 경우 금융비용은 금융비용자본화기준서에 따라 당기비용처리를 원칙으로 해야 할 것인지 아니면, 건설형공사계약의 특수성(예를 들어, 건설공사원가의 보다 정확한 측정필요성 등)을 반영하여 당연히 자본화해야 할 것인가의 문제가 제기된다. 직접 또는 공통공사원가로 간주될 수 있는 금융비용은 공사계약별 정확한 공사원가 및 공사이익의 산정을 위해 의무적으로 자본화해야 하며, 기타 시행사업자의 일반금융비용은 금융비용자본화 기준서에 따라 회계처리해야 할 것으로 판단된다. 금융비용이 진행률산정에 포함되지 않음은 물론이다<sup>33)</sup>.

#### 5) 기타<sup>34)</sup>

32) 김정국, 전계논문, p.46

33) 김정국, 전계논문, p.47

34) 김정국, 전계논문, p.47



#### 가. 토지취득원가의 배분문제

중전에는 토지를 취득하기 전에 분양이 이루어졌으나 이제는 토지를 취득한 후에 분양이 이루어져야 하므로 이러한 경우 토지원가를 진행률에 따라 배분하는 것은 적절치 못하고 오히려 진행률산정에 포함시켜야 한다는 주장이 있다. 그러나 진행률산정에 포함되는 공사원가는 원칙적으로 행해진 공사작업과 관련하여 발생한 원가이다. 따라서 발생하기는 하였으나 실제 행해진 작업과 관련성이 적은 금융비용이나 토지취득원가는 적절한 방법으로 공사원가에는 포함시키되 진행률산정에는 포함시키지 않는 것이 타당할 것이다.

#### 나. SOC 민자법인에 대한 회계처리

한국 SOC 민자법인의 특수성을 감안할 때 과연 조만간 제정될 조인트벤처기준서의 내용만으로 회계처리가 충분할 지에 대한 검토가 필요하다.





#### IV. 결론

2003년 2월 제정된 새기준서 제정작업의 기본방향은 기준서 내용면에서는 국제적 정합성을 제고하고, 형식면에서는 준칙을 기준서로 제정하자는 것이었다. 기존 건설업준칙은 1998년 4월에 제정된 후 2년도 채 지나지 않은 지난 1999년 12월 22일에 미국회계기준과 국제회계기준을 참조하여 개정되었기 때문에 이미 상당부분 기준의 국제화가 달성되어 있었다. 그러나 아직 몇 가지 추가적인 개선 내지 보완을 필요로 하는 부분이 있었다. 이 연구는 건설형 공사계약의 회계처리 및 공시에 대한 최근 제정된 회계기준서에서 논쟁이 되었던 다음과 같은 문제들을 검토하고 개선방안을 제시하였다.

첫째, 기준의 적용범위 결정 및 건설계약의 병합과 분할문제이다. 현행 기준서는 건설업자가 아니라 계약을 기준으로 적용범위가 정해지고 있다. 건설업자보다는 계약을 기준으로 회계기준의 적용범위를 정하고 있는데 회계기준을 보다 포괄적이면서도 상세하게 만드는 데 도움이 되며, 국제적 정합성을 제고시킬 것이다. 기준의 적용범위를 국제적 정합성 제고차원에서 미국이나 국제회계기준과 같이 계약을 기준으로 정하고 있고, 합의되고 법적 구속력이 있는 건설업 공사계약 및 유사한 공사계약으로 정의하고 있다. 그런데 계약을 기준으로 적용범위를 정하고 있으나 미국회계기준과 같이 회계기준이 적용되는 계약과 그러하지 않은 계약, 그리고 적용되는 계약의 유형과 내용에 대해 더 상세하게 기술해 주는 것이 실무상의 혼란을 줄이는 데 도움이 될 것이다.

그리고 기준서는 미국회계기준과 국제회계기준에는 건설계약의 병합, 분할, 그리고 계약상의 옵션과 추가에 대한 규정에 따르고 있다. 계약의 병합과 분할의 경우, 국제회계기준은 일정한 조건의 충족시 계약의 병합이나 분할을 강제하는 데 반해, 미국은 국제회계기준에서 요구하는 조건 외에 추가적인 조건을 더 만족시켜야 병합이나 분할을 할 수 있도록 하였다. 또한 미국의 기준에서는 계약의 병합이나 분할을 허용은 하나 강제하지는 않고 있다. 미국회계기준의 경우에는 선택적 회계처리 방법을 허용함으로써, 동일한 계약에 대해 다른 회계처리가 가능하다는 문제점은 있으나, 미국회계기준이 국제회계기준에 비해 상대적으로 더 상세하며 이익조작을 막기 위해 보수적인 회계처리방법을 택하고 있으므로 미국회계기준을 준거하는 것이 바람직하다. 마찬가지로 계약상의 옵션이나 추가에 대해서도 보다 상세한 미국회계기준을 보다 많이 참조하는 것이 필요하다.

둘째, 공사수익과 비용의 인식기준과 관련된 문제이다. 국제회계기준과 같이 기준

서의 문단5에서는 진행기준에 대한 정의만을 제시하고 있으며 완성기준에 대한 정의를 따로 제시하지 않고 있다. 그런데 완성기준은 현재 미국회계기준과 기업회계기준 제89조1항1호('중소기업기본법에 의한 중소기업에 대해 제37조의 규정에 불구하고 단기용역매출액 및 단기에약매출액은 용역을 제공하거나 제품 등을 완성한 날에 실현된 것으로 한다'라고 규정하고 있다)에서 허용하고 있다. 그리고 기업회계기준서 제4호 "수익인식" 문단36의 중소기업회계처리에 대한 특례에서 중소기업기본법에 의한 중소기업(주권상장법인 및 협회등록법인과 금융감독위원회 등록법인 제외)의 경우에는 1년내의 기간에 완료되는 용역매출은 용역의 제공한 날에, 1년 이상의 기간에 걸쳐 이루어지는 할부매출은 할부금회수기일이 도래한 날에 수익으로 인식할 수 있다고 규정하고 있다. 국제회계기준에서와 같이 본 기준서에서도 "완성기준"이라는 용어의 정의를 제시하지 않고 있다. 따라서 미국회계기준과 같이 예외적으로 완성기준을 허용할 수 있는 내용을 고려할 필요가 있을 것이다.

셋째, 회계처리 및 공사와 관련된 제 문제들이 있다. 공사수익은 최초의 공사계약금액에 이후 변경 또는 추가되는 공사 수익과 관련된 수익의 수정, 계약변경, 보상금, 장려금 등 문제들이 있다. 크레임은 국제회계기준과 미국회계기준에 모두 존재하나 미국회계기준이 국제회계기준보다 더 많은 조건의 충족을 요구하고 있다. 인센티브에 대한 회계규정은 국제회계기준과 미국회계기준간에 큰 차이가 없다. 현행 기준에서 이러한 규정을 포함시키는 것이 필요하며, 클레임의 경우에는 보다 엄격한 요건을 정하고 있는 미국회계기준을 참조할 필요가 있다.

공무원가에 대한 회계처리방법상 수주비 문제가 있다. 수주비의 자산화, 이연수주비의 상각 문제 등이 있다.

미성공사계정에 관한 한국과 미국의 회계처리방법은 서로 차이가 있는데, 투자자들에 대한 정보유용성을 고려해 볼 때, 보완하면 되어야 할 부분이다.

총공사예정원가의 추정이나 공사계약전 원가에 대한 회계처리와 같이 종전준칙에 간략하게 규정되어 있으나 좀더 상세하고 전문적인 규정을 필요로 하는 경우이다. 총공사예정원가의 추정은 건설업회계에서 가장 어렵고 중요한 부분중의 하나이지만 기존의 준칙상의 내용을 관련 미국회계기준내용이나 국제회계기준내용과 비교해 보면 기존 준칙상의 내용이 상세성이나 전문성 측면에서 보완을 필요로 한다. 이러한 보완을 통해 총공사예정원가 추정에 있어서의 실무상의 어려움을 해소하고 회계처리관행상의 차이를 줄일 수 있게 된다.

기타 추정치 변경과 주식사항 내용이 좀 더 보완되어야 할 것으로 보인다.

따라서 이상의 문제점들을 고려하여 새로 제정된 건설형 공사계약기준서는 국제적 정합성을 제고하고 나날이 복잡해져 가는 건설공사계약의 다양한 계약형태와 조

건을 충분히 잘 처리 할 수 있도록 미리 대비해 두는 것이 바람직하다.

마지막으로 이 논문은 국제적 정합성에 일차적인 목표로 최근 건설형 공사계약에 대한 기준서를 제정하는 과정에서 논의되었던 내용을 중심으로 고찰하였기 때문에 문헌조사 및 이론적 연구의 한계를 동시에 갖고 있으며, 국제적 정합성의 정도와 앞으로 실무에 적용하는 과정에서 제기되는 많은 문제들을 해결해야 하는 과제들이 있다. 이러한 문제들은 이 논문에서 논의되었던 각 주제별로 추가적인 실증적 연구와 조사에 의해 검증되어야 할 것이다.



## 참 고 문 헌

### 1. 국내문헌

권선국, 우리나라기업의 회계방법 선택 : 미국기업과의 비교, 회계저널 제8권 제2호  
김기덕, “건설공사 수익·비용의 인식과 측정에 관한 연구”, 홍익대학교 대학원, 박사학위논문, 1996.

-----, 「건설업회계학」, 삼일회계법인, 1999.

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

김영자, 건설공사 수익 비용 인식에 관한 연구, 제주대학교 경영대학원. 석사학위논문, 2000

김정국, 기업회계기준서 제12호 건설형 공사계약, 월간공인회계사 10월호, 한국공인회계사회, 2003.10.,

김정권, “수익과 비용의 대응에 관한 소고” 경상대학교 대학원, 석사학위논문, 1987

금융감독원, 건설업회계처리준칙, 1999. 12. 23

나종소, “건설업 가설재 회계처리의 합리화 방안”, 전남대학교 경영대학원, 석사학위논문, 1996.

대한건설협회, 2001년도 국내건설업 개황, 건설통계년보, 2002

-----, 2002년도 민간건설백서, 2003

박정희, “건설공사의 수익인식에 관한 연구”, 단국대학교 경영대학원, 석학위논문, 1994

송한철, “건설수익의 인식기준에 관한 연구”, 홍익대학교 세무대학원, 석사학위논문, 1996.

신기철, 신용철 편저, 새 우리말 큰사전, 삼성출판사, 1983

신홍철, 「관리회계의 혁신」, 경문사, 1995.

오탈석, “건설업의 수익 및 비용의 인식과 측정에 관한 연구”, 배제대학교 대학원, 석사학위논문, 1999

윤순석 최관 송인만, 제9판 중급재무회계, 신영사, 2003

이정환, “건설업 원가계산의 문제점과 개선방안”, 경북대학교 경영대학원, 석사학위논문, 1995

조성운, “우리나라 건설업에 관한 회계기준의 문제점과 개선방안에 대하여”, 회계저

널, 제3호, 1995.6.

주인기, 기업회계기준의 국제비교 필요성과 국제회계기준의 최근동향, 공인회계사  
99. 10

증권관리위원회, (구)기업회계기준, 1998.

-----, 건설업회계처리기준, 1998.

증권선물위원회, 기업회계기준, 1999.

-----, 건설업회계처리준칙, 1999.

한국회계연구원, 제01호 기업회계기준 준칙에 대한 검토, 제1권1 건설업, 2000.

한국회계연구원 회계기준위원회, 기업회계기준서 제12호 건설형 공사계약, 2003. 2.

-----, 기업회계기준서 공개초안 제02-10.2호, 2002. 11.

한창희, “건설회사의 수익인식에 관한 실태연구”, 서강대학교 대학원, 석사학위논문,  
1995.

## 2. 외국문헌

AICPA, Audit and Accounting Guide, *Construction Contractors*, May 1999

AICPA, SOP 81-1, *Accounting for Performance of Construction-Type and Certain  
Production-Type Contracts*, New York :July 1981

FASB, ARB 45 *Long-Term Construction-Type Contracts*, Oct. 1995

FASB, *The IASC-U.S. Comparison Project*, 1999

IASC, IAS 11, *Construction Contracts*, Jan. 1995

## ABSTRACT

# A STUDY ON THE ACCOUNTING AND REPORTING OF A CONSTRUCTION-TYPE CONTRACTS

In-Yong Han

*Department of Accounting*

*Graduate School of Business Administration*

*Cheju National University*

*Supervised by Professor Seong-Hyo Ko*

It was the basic directions of new standards(Feb. 2003) that progressing international proprietyand establishing regulations as standards. This study researched the problems about the last established accounting standards of the accounting and reporting of a construction-type contracts, which are on dispute today. Moreover, it suggested solutions for the improvement of them.

-. Set-up of application bounds of the standards and the combining and the segmenting of a construction-type contracts

The international accounting standards enforces integration or division of contracts by the present standards, however, American insists satisfying the additional conditions for the action. Furthermore, the American standards allows the integration or division of contracts though they are not enforced. In the case, there are problems which the different accounting management is possible with the same contract as they allow to choose the accounting management system. Nevertheless, it is reasonable to follow American standards because it has more details than the International standards and takes the conservative accounting management system to restrict fabrication of profits. It is necessary to refer to it about the options and additions of contracts as well as the

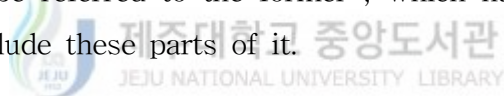
abovebecause of its details.

- Recognition Standards of contracts revenues and expenses

It doesn't define the completed- contract method but only the standards of process in the 5th paragraph as like the International accounting stands. It is necessary to consider the way to allow the standards of completion for exceptions as well as American accounting standards.

- Accounting and reporting of a construction-type contracts

The contracts revenues include problems like the corrections of revenues, changes of contracts, incentives and claims which have put on the first amounts of contracts afterwards. There are claims in the both of standards, the International and American accounting standards but the latter requires satisfaction of more conditions. It is not very different of the part of incentive between the International accounting standards and the American accounting standards. It should be referred to the former, which has more strict requisites, and essential to include these parts of it.



- Ordering expenses of construction cost in accounting method

There are examples like switch-over ordering expenses to the assets and depreciation of delayed ordering expenses. There are differences of uncompleted construction accounts between Korean and American accounting management and they should be completed for useful information of investors.

- Assumption total estimated costs and contracts costs

It needs more professional regulations with details as though the present standards explained roughly. It is one of the most difficult parts of construction accounting, however, the details should be completed more professionally, compared with American or International standards. It will solve the difficulties of assumption of the costs and mistakes of accounting process.

According to the above, the new standards of the construction-type contracts should develop the international suitability and prepare itself for the various



types of the construction contracts and the conditions.

In short, the thesis has the limitation of a paper research and theoretical limit as it studies the points of discussions, on the process to establish the new standards of the construction-type contracts, as the primary goal. Besides, it has many assignments caused on the process to apply for a business and how reasonable it could be in the international society. It should be followed to solve these problems from the thesis with additional practical research according to each of the subjects.

