

건설형 공사계약의 회계처리 및 공시에 관한 연구

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

고 성 효* · 한 인 용**

(Ko, Seong-Hyo · Han, In-Yong)

목 차

- I. 서론
- II. 건설업회계의 일반적 고찰
- III. 건설형 공사계약의 회계처리 및 공시에
관한 국제적 비교분석
- IV. 우리나라 건설형 공사계약 회계기준의
문제점과 개선방안
- V. 결론

I. 서 론

최근 기업회계기준의 국제적 정합성을 높이기 위하여 한국회계연구원에서 건설형 공사계약에 대한 회계처리기준서를 마련하는 과정에서 많은 연구와 논의가 있었고, 2003년 2월 건설형 공사

* 고성효 제주대학교 경상대학 회계학과 교수

** 한인용 제주대학교 경영대학원 회계학과

계약에 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 있다.

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 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 종전준칙에 규정되어 있기는 하나 미국기준이나 국제기준과 차이가 있어 그 차이를 없애거나 또는 그 차이를 줄이는 것이 필요한 부분이다.

이 논문은 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. 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, 공사예정원가의 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 분할문제로 국제회계기준에서는 일정한 조건하에서 공사계약의 병합과 분할을 강제하고 있다. 그러나 미국회계기준에서는 일정한 조건하에서 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.

그리고 현행 기준서에서 사용하고 있는 용어들의 명료성 및 공시 등 기타 문제들을 검토한다. 건설업 회계처리 방법은 다른 업종과 달리 매우 특이하며, 특히 일반제조업에 비하여 체계적인

이론정립이 되어 있지 못할 뿐만 아니라 건설업 회계에 관한 연구조사나 문헌 또한 부족한 실정이다. 따라서 이 연구는 건설 공사 수익·비용인식과 측정에 관련된 우리 나라와 외국의 저서, 논문 및 정기간행물들을 조사 분석하는 문헌조사연구방법에 의한다. 특히 이 연구에서는 우리 나라 기업회계기준서와 3차에 걸친 공개초안, 세법규정, 기타 주요 예규와 국제회계기준 등 관련 연구보고서 및 의견서와 자료들을 참고하였다.

II. 건설업회계의 일반적 고찰

2.1 건설업의 국민경제적 역할과 성격

1958년 처음으로 건설업법이 제정되어 시행되어 오다가 1997년 건설산업기본법으로 바뀌면서 건설산업은 종래의 건설업과 건설용역을 포함하는 것으로 개편되었다. 건설산업기본법에 의하면 “건설산업”은 건설업과 건설용역업을 말하고, “건설업”은 건설공사를 수행하는 업이며, “건설용역업”은 건설공사에 관한 조사, 설계, 감리, 사업관리, 유지관리 등 건설공사와 관련된 용역을 수행하는 업을 말한다.

“건설공사”는 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 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 민간백서에 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.

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.

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 국내

총생산(GDP)에서 차지하는 비중은 전년 동기의 7.6%에 비하여 1.4% 포인트가 상승한 8.0%로 잠정 집계되었다.

2.2 건설업회계기준의 발전과정

우리나라 건설업과 관련된 회계기준은 1981년 제정된 기업회계기준 제131조 업종별 회계처리 기준에 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, 건설업 환경의 변화, 일반 투자자수의 급격한 증가 및 그에 따른 회계정보의 수요증대와 아울러 기업회계기준 개정 등의 이유로 동 기준의 개정 필요성이 제기되었다. 따라서 1992년 12월 23일자로 1차 개정되어 구 기준의 시행상 나타난 문제점을 개선하고 임의규정 및 예외규정을 축소하도록 개정되었다.

또한 1994년 6월 10일자의 2차 개정에는 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 회계기준위원회는 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.

Ⅲ. 건설형 공사계약의 회계처리 및 공시에 관한 국제적 비교분석

3.1. 건설형 공사계약의 적용범위

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 등이라 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 공시는 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 도급 계약에 의하여 실현하는 모든 건설수익을 말한다.

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 제 2조(적용범위)에서 '다만 불특정의 고객을 상대로 일정한 제품을 제조공급하는 부분에 대해서는 이 준칙을 적용하지 않는다'라고 되어 있었으나, 새 기준서에서는 이에 대해 문단 4에서 보다

상세한 설명을 하고 있다. 즉 '규격화된 제품을 일정기간 동안의 반복생산을 통하여 공급하거나 보유 재고를 공급하는 계약만이 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 계약에 대해서는 적용하지 않도록 하고 있다.

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.

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.

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.

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.

3.2 건설계약의 병합과 분할

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.

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 다수의 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.

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 분할을 하기로 결정하였다면, 그러한 회계처리 방법은 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.

우리 기준서는 공사계약의 병합과 분할은 공사계약별로 적용함을 원칙으로 한다. 그러나 계약 내용의 경제적 실질을 올바르게 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.

3.3 공사수익의 인식과 측정

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 표준모형을 정해 놓고 이를 기초로 일정률의 공사가 진행된 뒤에 분양계약을 하고 공사를 진행한 뒤에 완료하여 인도하는 것이므로 주문자규격에 맞추어 건설하는 일반적인 도급공사와는 다소 차이가 있다. 그러나 일반적으로 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.

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 공사계약을 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 손익계산 단위로 한다. 그런 이유로 하나의 도급계약이 바로 하나의 수익 및 비용의 인식단위가 되는 것이 일반적이다.

공사수익 인식기준에는 공사진행기준과 완성기준이 있다.

공사진행기준은 도급금액에 공사진행률을 곱하여 수익을 인식하고 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.

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 있다라고 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 발생될 것으로 예상되는 추가공사비용을 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.

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.

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

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 단기용역매출액 및 단기예약매출액은 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 회수가 가능한 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 포함되

어 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 수취할 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.

3.4 공사원가의 인식과 측정

국제회계기준 IAS 11 par. 16~21과 미국회계기준 SOP 81-1 par. 69~72에서는 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 있어 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. 21에서 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 새 기준서의 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.

3.5 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 자구 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 공사수익과 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). 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 기준준칙은 물론

새기준서에서도 이러한 회계처리 및 정보의 공시는 요구되고 있지 않으므로 역시 차이가 존재한다. 향후 국제회계기준을 수용하는 것이 바람직할 것으로 판단된다.

IV. 우리나라 건설형 공사계약 회계기준의 문제점과 개선방안

4.1 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 매출원가가 재고자산의 평가를 통하여 산출될 수 있는 제품의 공급 계약, (나) 규격화된 제품을 일정 기간 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.

4.2 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 체결하였더라도 특정조건을 충족하는 경우에는 여러 자산의 건설공사를 각각 독립된 건설공사로 본다. 한편, 다른 특정조건을 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.

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.

4.3 공사수익과 공사원가의 정의와 항목

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 원가보상계약으로 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 특정수행기준을 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 달라질 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. 수주

전담회사가 아니라도 사실상 수주업무를 행하는 경우가 있다면, 이도 마찬가지로 순액주의로 회계처리 되어야 할 것이다.

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 추정된 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 있다. 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 유헴 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 계약체결일부터 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.

4.4 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 단기예약매출액은 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 회계처리방법을 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 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.

나. 진행률 산정방법

진행기준을 적용하기 위해서는 공사진행률을 적절히 결정할 수 있어야 한다. 왜냐하면 진행기준에서는 당해 기간의 진행률에 따라 그 기간의 손익금액이 결정되기 때문이다. 진행률은 투입 가치비율이나 산출가치비율로 대별되는데, 투입가치비율은 원가법과 투하노력법이 있고, 이 중에서 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 타계정 대체액을 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 때문이

다. 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.

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.

4.5 기타 회계처리 및 공시문제

4.5.1 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
- 나. 계약변경

다. 보상금

라. 장려금

4.5.2 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 공사종료시점에서 추정한 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.

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

따라서 국제회계기준(및 미국회계기준)에 의하면 회계연도말 현재 미성공사계정잔액(즉 공사 개시시점부터 회계연도말 현재까지 누적된 공사원가와 누적공사손익의 합계액)이 누적공사대금 청구액보다 큰 경우 그 차액은 우리처럼 공사미수금이 아니라 재고자산으로서 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

4.5.4 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.

4.5.5 기타

가. 토지취득원가의 배분문제

종전에는 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. 결 론

2003년 2월 제정된 새기준서 제정작업의 기본방향은 기준서 내용면에서는 국제적 정합성을 제고하고, 형식면에서는 준칙을 기준으로 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 그렇지 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 회계처리방법을 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 기준서의 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 단기예약매출액은 용역

을 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 할부금회수일이 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 공시와 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, 크레임의 경우에는 보다 엄격한 요건을 정하고 있는 미국회계기준을 참조할 필요가 있다.

공사원가에 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 주석사항 내용이 좀 더 보완되어야 할 것으로 보인다.

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

던 각 주제별로 추가적인 실증적 연구와 조사에 의해 검증되어야 할 것이다.

참고문헌

- 김기덕, “건설공사 수익·비용의 인식과 측정에 관한 연구”, 홍익대학교 대학원, 박사학위논문, 1996.
- 김병호, “우리나라 건설업에 관한 회계기준의 문제점과 개선방안” 회계저널 제3호 1995. 6.
- 김정국, 기업회계기준서 제12호 건설형 공사계약, 월간공인회계사 10월호, 한국공인회계사회, 2003.10.,
- 금융감독원, 건설업회계처리준칙, 1999. 12. 23
- 대한건설협회, 2001년도 국내건설업 개황, 건설통계년보, 2002
_____, 2002년도 민간건설백서, 2003
- 신기철, 신용철 편저, 새 우리말 큰사전, 삼성출판사, 1983
- 윤순석 최관 송인만, 제9판 중급재무회계, 신영사, 2003
- 조성운, “우리나라 건설업에 관한 회계기준의 문제점과 개선방안에 대하여”, 회계저널, 제3호, 1995.6.
- 주인기, 기업회계기준의 국제비교 필요성과 국제회계기준의 최근동향, 공인회계사 1999. 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.
- AICPA, Audit and Accounting Guide, *Construction Contractors*, May 1999.
- AICPA, SOP 81-1, *Accounting for Performance of Construction-Type and Certain
roduction-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.