

발생주의·복식부기 정부회계 상의 감가상각제도에 관한 연구

최락인*

A Study on the Depreciation System under the Accrual Basis Accounts and Bookkeeping by Double Entry

Rackin Choi *

요 약

본 연구에서는 정부의 복식주의·발생주의 회계에 있어서 정부자산의 회계처리 상 감가상각을 통해 비용화할 것 인지에 대한 감가상각제도의 전반적인 특징과 문제점을 살펴보고 효과적이고 효율적인 자산과 비용 처리를 위한 감가상각제도의 개선 방안을 모색하고자 한다.

정부회계에서는 2011년부터 정부자산을 인식하고 정부자산회계가 적용되어 완전한 발생주의회계로 전환되어 감가상각제도가 시행되고 있다. 따라서 발생주의 정부회계 하에서 행정비용의 절감과 자산 및 자원을 효과적으로 활용하기 위한 감가상각제도의 간편화가 이루어진다면 정부의 재무정보를 보다 효과적으로 활용하여 정부회계의 성과평가 및 정보 제공에 유용하게 활용될 수 있을 것이다.

▶ Keywords : 복식주의·발생주의 회계, 정부자산, 감가상각제도, 행정비용, 재무정보, 성과평가

Abstract

This study looked into the whole features and problems about depreciation system of government capital assets in the way of the government accrual basis accounts and bookkeeping by double entry and then, tries to find a scheme to improve depreciation system for effective and efficient treatment about assets and expenses. In government accounts, depreciation system has been carried out turning around the entire accrual basis accounts be recognized government assets and applied capital asset accounts from 2011. Therefore, if depreciation system can be facilitated in order to retrench administrative expenditure and utilize assets and resources effectively under the accrual basis accounts, it would be good use of achievement evaluation in government accounts and information providing on the ground of more effective use to

•제1저자 : 최락인

•투고일 : 2013. 11. 7, 심사일 : 2013. 11. 18, 게재확정일 : 2013. 11. 28.

* 성결대학교 지역사회과학부 교수(sungkyul university)

government's financial information.

- ▶ Keywords : Accrual Basis Accounts and Bookkeeping by Double Entry, Government Capital Asset, Depreciation System, Administrative Expenditure, Financial Information, Achievement Evaluation

I. 서 론

지금 전 세계적으로 제2, 제3의 금융위기가 나타날 조짐을 보이고 있기 때문에 국가 재정 관리의 중요성이 매우 강도 높게 요구되고 있다. 따라서 정부회계에서의 복식주의 발생주의 도입은 많은 선진국들은 이미 시행하고 있으며, 국제적인 확산을 일으키고 있는 추세이다. 미국발 금융위기 이후 관련 규제와 모두의 노력으로 금융부문이 상당부분 개선되었지만 고질적인 문제는 여전히 존재하고 있다.¹⁾

회계(accounting)란 회계정보의 이용자, 즉 이해관계자가 회계실체와 관련하여 합리적인 의사결정을 할 수 있도록 재무상의 유용하고 적절한 정보를 제공하는 것을 말한다. 이와 마찬가지로 정부회계란 정보이용자 및 이해관계자에게 정부의 법규에 대한 준수 여부 및 예산의 순환과정과 관련된 제정의 효율적·효과적 조달과 분배에 관련된 정보를 제공하는 것이다. 따라서 정부회계의 재무보고목적에는 정부의 보고책임이 근간이 되고 있으며, 정부의 보고책임에는 수탁책임(accountability)과 운영책임(responsibility)이 포함되어 폭넓게 확대 해석하고 있다. 우리나라의 경우 2006년 국가재정법이 제정됨으로써 예산회계법의 틀에서 벗어나 국가재정의 효과성, 효율성, 안전성, 투명성 등을 목표로 하는 성과주의 예산제도가 도입되었으며, 2007년 국가회계법이 제정되어 지방자치단체를 시작으로 복식주의 발생주의 회계제도가

실시되고 있다. 그리하여 2009년부터 자산을 제외한 재정 전 부문에 발생주의·복식부기 회계제도가 시행되기에 이르렀고 2011년부터는 유예되었던 정부자산의 인식 및 감가상각이 적용되고 있다.

정부자산 중에서 유·무형자산은 경제적 실질을 반영하여 한정된 자원을 효율적으로 활용하고 적절하게 관리하여 미래 경제 활동에 유용하게 사용되어야 할 것이다. 정부자산을 어떻게 인식하고 비용으로 배분하여 처리하느냐에 따라 성과평가와 유용한 정보제공에 커다란 영향을 미칠 수 있다. 따라서 국가의 유·무형자산을 영리법인인 기업의 감가상각 처리와 비교하여 어떻게 감가상각할 것인지, 그 상각방법과 내용연수의 적용은 정부회계에 있어서 매우 중요한 문제라고 할 수 있을 것이다.

본 연구에서는 정부의 복식주의·발생주의 회계에 있어서 정부자산의 회계처리 상 감가상각을 통해 비용화할 것인지에 대한 감가상각제도의 전반적인 특징과 문제점을 살펴보고 효과적이고 효율적인 자산과 비용 처리를 위한 감가상각제도의 개선 방안을 모색하고자 한다. 그리고 본 연구는 국내외 각종 단행본과 선행연구 논문, 간행물 및 통계보고서 등을 수집하여 분석하는 문헌고찰 방법과 국내 및 해외 법규와 제도 등을 중심으로 이루어지고 있는데, 그 이유로는 아직 정부의 복식주의·발생주의 회계의 정착이 제대로 이루어지지 않고 있으며, 또한 정부자산에 대한 인식 및 감가상각 적용이 초기 단계에 있기 때문이다. 차후 연구문제는 이를 보완하여 실증적 연구(empirical study)를 동시에 수행하는 것도 기대해 볼 수 있을 것이다.

II. 정부회계에서의 감가상각제도의 발전과정과 연구의 차별성

2.1 감가상각제도의 발전과정

우리나라에서는 현금주의, 단식회계시스템을 보완하고 행

1) 글로벌 금융위기를 촉발시킨 미국 리먼브러더스의 파산이 벌써 1년이 됐지만 미국 금융산업이나 이를 뒷받침하는 제도적 측면, 미국 통화당국과 정부 등이 풀어야 할 숙제가 여전히 많으며, 미국 경제와 주택경기에 대해서는 대체적으로 낙관적이면서도 고용시장에 대해 여전히 우려하고 있으며, 이에 따라 미 연준은 9월 연방공개시장위원회(FOMC)에서 양적완화(QE) 규모를 축소하기는 어렵지만 아마 12월에는 축소작업에 나설 것으로 전망하고 있다.(강인봉 뉴욕주의회 수석 이코노미스트, 2013년 9월 15일 이메일)

정의 효율성과 효과성을 향상시키기 위해, 1998년부터 정부 재정운영에 발생주의 회계를 도입하여 효율성과 효과성을 제고하기에 이르렀다[1]. 발생주의 회계시스템을 국가 및 정부 부문에 도입하면 정부부문의 성과 평가를 용이하게 할 수 있고, 기존 현금주의 회계시스템의 문제점을 해결하고 행정의 효율성과 효과성을 향상시킬 수 있다.

복식부기·발생주의 회계시스템이 2001년에 개발되어 2005년 지방자치단체회계기준을 확정되었고 2007년에는 국가회계법이 제정되었다. 기획재정부는 2009회계연도부터 국가재정 전 부문에 도입·시행된 발생주의 국가회계제도가 차질 없이 정착될 수 있도록 3개년에 걸친 연차별 「국가회계 중점 과제」에 대한 추진계획을 마련했다. 추진계획에 따라 2009회계연도부터 국가회계법에 따라 재정 전부문(일반회계, 특별회계 및 기금)에 국가자산의 인식 및 감가상각을 제외한 발생주의·복식부기 회계제도를 시행하고 있다. 이에 따라 기존의 「세입·세출 결산」에 더하여 재무제표(재정상태표, 재정운영표 및 순자산변동표)를 추가로 작성하고 있다. 이미 지방자치단체는 2007년도부터 발생주의 회계제도를 도입·시행하고 있다[2]. 그리고 2011년 회계연도부터는 정부결산에도 적용하고 있다. 발생주의 회계방식에 따라 작성된 국가통합 재무제표는 국가재정법 및 국가회계법에 따라 2011회계연도 결산부터 2012년 5월 국회에 제출하고 있으며, 기금 및 특별회계의 재무제표는 2009회계연도 결산부터 국회에 제출하고 있다.

2.2 선행연구와 차별성

조태형(1999)은 감가상각은 그 회계단위가 목적하는 바에 따라서 필요하거나 불필요하게 되며 영리기업에서는 투자에 대한 적절한 이윤배당을 추구하게 되기 때문에 고정자산의 투자를 일시에 비용으로 회계처리할 경우, 이윤배당은 조기에 실현되지 못하고 상당기간이 지난 후에 가능해질 것이다. 이와 같은 회계처리 방법이 도입될 경우 이윤을 목적으로 한 기업에 투자를 원하는 사람이 없을 것이다. 따라서 투자자를 유치하기 위해서는 감가상각제도를 도입하여 고정자산을 제상하고 사용가능기간에 분할 감가상각방법으로 비용화하는 것은 적절한 방법이다. 그러나 정부나 비영리기업의 경우, 이윤배당을 받을 대상이 특정개인이나 법인이 아니며 얻어진 이윤은 국가 또는 사회에 환원하게 되는 것이다. 이와 같이 이윤의 배당은 영리기업과 정부나 비영리기업은 입장이 서로 다른 것을 알 수 있다. 따라서 이윤배당이 없는 정부회계제도상에서 감가상각제도는 필요하지 않은 제도라고 하였다[3]. 윤석철(2004)은 정부자산의 감가상각에 대해서는 일반유형자산은 이론의 여지없이 감가상각하여야 하나, 문화재나 골동품

등의 유산자산은 지속적으로 유지 보존되고 물리적 열화현상이 중요하지 않으므로 감가상각은 필요치 않다고 하였다. 국부자산이 국가자산으로 인식되는 경우에는 전비품 등은 제외하고 일반유형자산과 마찬가지로 감가상각 하여야 하며, 도로, 항만, 공항 등 지속적인 유지보수를 통해 용역잠재력이 최초 취득 시와 동일하게 유지되는 경우 감가상각을 실시하지 않고 동 유지보수비를 비용으로 계상하는 대체방법을 제안하고 있다[4]. 광이기(1992), 김범진(1997), 이진영·이중현(2010) 등은 법인세법 상 고정자산의 감가상각제도에 대한 연구로서 기업 결산에서의 감가상각과 법인세법상의 감가상각제도의 차이를 지적하며 감가상각제도의 개선점, 특히 국제회계기준의 도입과 때를 같이하여 기업들의 감가상각제도에 대한 개혁을 제시하고 있다[5-7]. 황명철(2010)은 조세회피방지를 위해 제정된 감가상각의제제도에서 감가상각의제제도의 적용상 나타나고 있는 문제점을 예시하고, 감가상각의제제도의 기본목적에 부합할 수 있도록 문제해결 방안으로 의제상각액을 적극적으로 손급에 산입하는 방법과 상각자산의 처분손익 등을 계산함에 있어 의제상각액을 그 자산의 장부가액에서 공제하도록 하는 방법을 제시하고 이 두 가지 대안 중 하나를 선택할 것을 입법상 개선방안으로 제안하였다[8]. 윤태화·박재환(2011)은 2009년부터 국가자산을 제외한 재정 전 부문에 발생주의·복식부기 회계제도의 시행과 2011년부터 유예되었던 국가자산의 인식 및 감가상각이 적용된다. 이에 유무형의 국가자산의 분류 최초 인식과 재평가 재평가주기 재평가방법 및 감가상각방법 그리고 내용연수 등에 대한 시행방안을 제시하였다. 그리고 이미 발생주의 국가회계를 도입하고 있는 주요 선진국의 사례를 분석하여 본격적으로 도입될 우리나라 국가회계 시행방안에 도움을 주고자 하였다.

앞에서 살펴본 선행연구들 대부분은 법인의 감가상각제도에 대한 연구가 대부분이고 정부자산에 대한 감가상각에 관한 연구 및 각종 사례에 대한 분석은 시행된 지 얼마 지나지 않아 많은 연구가 이루어지지 않고 있다. 2011년부터 국가자산의 최초인식 및 감가상각이 시행되는 점을 고려할 때 우리보다 앞서 정부회계를 시행하고 있는 나라들의 정부자산 감가상각 현황에 대해 비교 분석이 필요하다고 할 수 있다. 따라서 본 연구에서는 기존 연구들과는 차별성을 갖기 위해 정부자산에 대한 감가상각제도에 대한 구체적인 규정과 사례를 통해 복식부기·발생주의 회계의 실시가 이미 시작되고 있는 시점에서 정부자산의 감가상각제도에 대한 운용과 개선방안을 고찰하고자 시도하였다.

III. 정부회계 감가상각제도의 이론적 배경

3.1 감가상각의 의의와 목적

감가상각(Depreciation)이란 1년 이상 장기간 사용하는 유형의 자산을 고정자산으로 분류하여 그 고정자산의 사용가능기간에 취득원가를 분할하여 비용 처리하는 제도를 말한다. 건물이나 기계장치와 같은 고정자산은 일정기간이 지나면 사용이 불가능하게 된다. 즉, 고정자산의 가치는 사용기간 동안 서서히 감소하게 되므로 회계에서는 고정자산의 가치감소분에 대해서 사용기간 동안의 비용으로 배분하게 되는데, 이를 감가상각이라고 한다. 그리고 감가상각비 계산에는 취득가액·잔존가액·내용연수 및 상각방법이 필요하다[9]. 감가상각대상 자산은 사업용 고정자산 중 시간의 경과에 따라 가치가 감소하는 것이 감가상각대상인데 첫째 사업용 고정자산이어야 한다. 고정자산은 유형고정자산과 무형고정자산으로 나눈다. 사업용으로 사용하는 고정자산이 감가상각대상이므로 업무무관자산이나 가동을 중단한 자산과 사용개시 전의 자산은 감가상각대상이 아니다. 둘째 시간의 경과에 따라 가치가 감소하는 것이다. 시간이 경과해도 가치가 감소하지 않거나 내용연수가 무한한 자산은 감가상각자산이 아니다. 골동품·서화 및 정원수는 시간이 경과해도 가치가 감소하지 않으므로, 토지는 내용연수가 무한하므로 감가상각대상이 아니다. 그러나 동물의 관람용 호랑이, 목장의 젓소, 경마장의 경주용 말과 과수원의 과일나무는 수명이나 수확기간이 제한되어 있어서 시간의 경과에 따라 가치가 감소하므로 감가상각대상이 된다. 감가상각의 목적은 이윤배당의 평균화가 첫째 목적이라고 할 수 있다. 이윤 배당을 하지 않는 중앙정부나 지방자치단체의 회계에서는 영리를 목적으로 하는 영리기업과는 달리 이윤배당이 있을 수 없다. 감가상각을 하고 이에 상응하는 감가충당금을 설정하는 것은 감가상각으로 인한 자금을 지급한다는 의미와는 다르고, 소유하고 있는 고정자산이 얼마나 감가되고 있느냐를 표시하는 것에 불과하다. 다만 감가상각비를 계상함으로써 이윤이 감가상각액 만큼 적게 표시되고 따라서 이윤배당액이 감가상각비만큼 적게 배당되어 자금이 감가상각만큼 기업으로부터 외부로 유출되지 않는 결과를 가져 오는 것이다.

3.2 정부와 민간기업의 감가상각 방법 비교

3.2.1 정부회계의 감가상각방법

기획재정부는 2009년 6월 11일 제2차 국가회계제도심의 위원회의 심의·의결을 거쳐 2009년 3월 제정·공포한 국가회계기준의 세부회계처리 내용과 방법을 구체적으로 제시하는 재정상태표 계정과목 회계처리지침, 융자회계준칙 및 원가계산준칙 등 발생주의·복식부기 회계처리를 위한 실무처리지침을 마련하였으며 동 국가회계실무처리지침 등은 관계부처 협의를 거쳐 6월말부터 시행하여 왔다. 자산에 대한 주요 계정과목 회계처리에서 고유한 행정활동에 1년 이상 사용할 목적으로 취득한 자산(사회기반시설은 제외)으로서, 토지, 건물, 구축물, 기계장치, 집기·비품·차량운반구, 전비품, 기타 일반유형자산 및 건설 중인 일반유형자산으로 구분하고 자산의 취득원가는 취득대가 및 설치비 등의 취득부대비용을 포함하여 계상한다. 그러나 건당 취득원가가 50만원 이하인 소재자산의 경우 취득 시 비용으로 처리하도록 한다. 그리고 특수한 경우의 취득원가 측정은 관리환의 경우에는 무상의 경우 장부가액, 유상의 경우 거래가액으로 하고, 물납인 경우에는 중당채권의 장부가액으로 하며 일괄취득의 경우에는 각 자산의 공정가액의 비율로 안분하여 계상하도록 한다. 일반유형자산 등에 대한 감가상각은 정액법으로 실시하되, 감가상각 대상자산 및 내용연수 등 감가상각의 세부적인 사항은 기획재정부장관이 별도로 제시하도록 하고, 이에 따르도록 한다[10].

3.2.2 민간기업의 감가상각방법

건물이나 기계장치와 같은 고정자산은 일정기간이 지나면 사용이 불가능하게 되므로 고정자산의 가치감소분에 대해서 사용기간 동안의 비용으로 배분하는 감가상각을 시행한다. 감가상각비 계산에는 취득가액·잔존가액·내용연수 및 상각방법이 필요하다. 기업회계에서는 잔존가액과 내용연수는 추정에 의하고, 감가상각방법은 합리적인 것이면 모두 인정하고 있다.²⁾

연도별 감가상각 배분액을 결정하는 요소로는 취득원가, 내용연수, 잔존가치 등이 있으며 잔존가치와 내용연수는 자산의 취득시점에서 추정하여 결정한다. 따라서 잔존가액은 유형

2) 세법에서는 잔존가액은 0으로 하고, 내용연수는 법정화하여 추정을 배제하고 있으며, 상각방법도 정액법·정률법·생산량비례법만 인정하고 있다. 기업회계에서는 감가상각비를 반드시 결산상 계상해야 하며 과대상각은 물론 과소상각도 허용하지 않는다. 그러나 세무상 감가상각비는 결산 조정사항이므로 과대상각은 허용하지 않으나, 과소상각을 허용한다는 점에서 기업회계와 다르다고 할 수 있다.

자산의 내용연수가 종료되는 시점에서 해당 자산의 예상치분 가액에서 예상치분비용을 차감한 금액으로 추정한다. 또한 내용연수는 추정 내용연수 또는 경제적 내용연수라고도 하며 자산을 취득하여 실제 수익활동에 사용될 수 있는 기간으로 경제적으로 사용가능한 연수이어야 한다. 감가상각방법으로는 첫째, 매기 일정한 금액을 상각하는 정액법(straight-line method), 둘째, 내용연수 초기에 많은 금액을 상각하고 시간이 경과함에 따라 점차 감가상각비를 적게 인식하는 체감상각법, 셋째, 내용연수를 기준으로 하지 않고 생산량 또는 사용량에 따라 감가상각액을 계산하는 생산량비례법이 있다. 체감상각법에는 정률법(fixed-rate method)과 연수합계법(sum-of-the year's-digits method)과 이중체감법(double declining balance method)이 있다[11].

표1. 감가상각방법
Table 1. Depreciation method

감가상각방법	계산방식
정액법	감가상각비=(취득원가-잔존가액)×1/내용연수
정률법	감가상각비=장부가액(취득원가-감가상각누계액)×상각률 $\text{상각률} = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{잔존가치}}{\text{취득원가}}}$ n: 내용연수
연수합계법	감가상각비=(취득원가-잔존가치)×잔여내용연수/내용연수의 합계
이중체감법	감가상각비=장부가액×상각률 상각률=정액법 상각률(1/내용연수)×2
생산량비례법	감가상각비=(취득원가-잔존가치)×실제생산량/총추정생산량

3.3 주요 국가의 감가상각제도 현황

3.3.1 미국의 감가상각제도 현황

미국의 세무상 감가상각제도는 수정가속상각법(Modified Accelerated Cost Recovery System)에 따라 감가상각비를 산정하여 과세소득에서 공제하는 방식이며, 수정가속상각법에는 일반상각법(General Depreciation System)과 대체상각법(Alternative Depreciation System)이 있다. 일반적으로는 GDS가 적용되며 ADS는 법규 또는 법인의 신청이 있을 경우 적용이 가능하다. GDS에 의한 상각방법으로는 200%정률법, 150%정률법, 정액법을 적용할 수 있고, ADS에서의 상각방법은 정액법이다[12].

정부회계처리기준(GASB)에 따르면 국가자산에는 토지, 토지개발, 지역권, 건물, 건물개발, 차량, 기계, 설비, 예술작품, 문화재, 사회간접자본 등 하나의 회계기간을 초과하여 사용될 것이 예상되는 모든 유형과 무형자산이 있다[13]. 따라

서 이러한 유형자산이나 무형자산은 체계적이고 합리적인 기준에 따라 예상되는 내용연수 동안 상각을 한다. 이때 소모되지 않는 자산이나, 수정접근법을 사용하는 일부 사회간접자본 및 무한한 내용연수를 가진 무형자산은 제외한다. 내용연수를 결정함에 있어서 정부는 해당 자산의 현재 상태와 사용이 가능할 것으로 예상되는 기간을 고려하여야 한다. 다양한 유형자산 및 무형자산의 예상되는 평균 내용연수를 제시하고 있으며 동일한 내용연수가 적용되는 자산그룹은 그것이 사용되는 위치 등을 포함한 특정한 환경에 따라서 달라질 수 있다. 정부회계처리기준에 의하면 다양한 방법의 감가상각방법을 사용할 수 있으나, 2009회계연도 미 연방 재무제표에 따르면 감가상각은 정액법으로 규정하고 있다. 상각비는 토지, 제한기간이 없는 토지 사용권 및 건설 중인 자산을 제외하고는 재무상태표에 반영된다.

3.3.2 영국의 감가상각제도 현황

세법상 감가상각을 위하여 2001년에 자본공제법(Capital Allowance Act 2001)을 제정하여 이 법에 따라 회계상 감가상각비나 감모상각에 대하여 세법상 소득공제를 허용하지 않는 대신에 세법상 인정되는 자본공제금액을 설정하여 이를 공제할 수 있다. 따라서 영국은 원칙적으로 감가상각비나 감모상각비를 과세소득에서 공제하지 않는다[14]. 정부자산인 유형자산과 무형자산의 인식은 주로 국제회계기준 16 및 국제회계기준 38의 규정에 따른다. 다만, 네트워크자산, 기부자산, 자산이전 및 유산자산 등 4가지 자산에 대해서는 별도의 인식 기준을 적용한다. 영국의 경우 국제회계기준(IFRS)을 따라 감가상각을 수행하며 경제적 내용연수에 따라서 상각하고 있다. 영국의 상각기준은 국제회계기준을 따르므로 해당 자산이 소비되는 형태를 반영한 모든 상각방법이 가능하다. 그러나 영국 국가 재무보고서에 따르면 정액법을 사용하고 있다[15].

3.3.3 캐나다의 감가상각제도 현황

세법상 소득을 벌어들이는 데 사용되는 자산의 원가는 일시에 공제할 수 없고 자산원가의 일정비율만큼만 공제할 수 있으며, 캐나다의 경우에는 자본비용공제(Capital Cost Allowance)방식으로 공제한다. 자산의 유형별로 자본비용공제의 공제비율을 규정하고 특정자산의 취득원가 또는 미상각잔액에 공제비율을 적용하여 당해연도 공제액을 계상한다. 이것은 일종의 정률법 감가상각 방식이라고 할 수 있다[16]. 유형자산 중에서 토지 외 대부분의 유형자산은 한정 내용연수를 가지고 있기 때문에 체계적이고 합리적인 방법에 의해서 상각한다. 유형자산을 상각하는 방법에 따라서 비용을 인식하는

형태가 달라진다. 따라서 체계적이고 합리적인 기준에 따라서 유형자산의 비용을 배분하는 것이 감가상각의 목적이다. 정액법을 적용하면 시간의 경과에 따라서 일정한 비용을 배분하게 되며, 상황에 따라서 적절한 다른 방법을 사용할 수도 있다. 캐나다 국가 재무제표에서 따르면 캐나다는 모든 자산에 대하여 정액법을 사용하여 감가상각을 시행하고 있다[17].

3.3.4 호주의 감가상각제도 현황

자본공제제도를 도입하여 회계상 감가상각비와 감모상각비를 세무상 인정하지 않는 대신 세법상 인정하는 자본공제금액을 과세소득에서 공제하는 UCA(Uniform Capital Allowance)제도를 사용하고 있는데, 이는 우리나라의 경우 결산조정이 아닌 신고조정에 의한다는 의미이다. 자본공제액을 계산하는 방법에는 기초원가법과 가치감소법이 있다[18]. 그리고 정부가 통제하는 자산은 국가재무제표에서 인식하는데, 국가재무제표에 인식하는 자산에는 사회기반시설, 유산자산, 공동자산과 장기간 동안 경제적 효익을 창출할 것으로 기대되는 기타 자산을 포함한다. 유형자산에는 건물, 전문군용품, 기타 사회기반시설, 기계 및 장비, 유산자산 및 문화재가 있다. 그리고 무형자산에는 내부사용목적으로 내부창출 될 공공기관이 구입한 소프트웨어가 있다. 또한 공기업이 자회사 등에 투자를 할 경우 공정가치를 초과하여 지불하는 금액은 영업권으로 계상한다. 유형자산이나 무형자산은 미래 경제적 효익이 발생할 것으로 기대되는 경제적 내용연수 동안 상각하여야 한다. 호주 국가재무보고서에 따르면 실제 적용되고 있는 내용연수는 짧은 경우 2년에서 유산자산과 같은 특수한 경우 5000년까지 매우 광범위하게 규정되어 있다. 감가상각은 해당 유형자산이나 무형자산에 내재된 미래 경제적 효익이 소모되는 형태를 반영되어야 한다. 호주의 국가재무보고서에 따르면 실제 적용되고 있는 감가상각 방법은 정액법이다[19].

3.4 국가 간 감가상각방법 비교

국제공공부문화계기준과 주요 국가들의 감가상각방법을 비교해본 결과 정부자산의 상각방법은 대부분 유사하게 나타났다. 국제공공부문화계기준은 정액법, 체감잔액법 및 생산량 비례법을 사용할 수 있다고 규정하고 있으며, 상각방법 또한 미래 경제적 효익이 소비되는 형태를 반영하여 결정할 수 있도록 규정하고 있다. 그러나 위에서 살펴본 주요 4개국의 국가 재무제표를 분석한 결과 모든 국가에서 정액법을 사용하고 있다는 것을 알 수 있다. 우리나라에서도 정부회계에서는 정액법으로 감가상각을 하도록 하고 있다.

표 2. 감가상각방법의 국가 간 비교
Table 2. Comparisons of depreciation method

구분	국제공공부문화계기준	미국	캐나다	영국	호주	우리나라
상각방법	정액법, 체감잔액법 및 생산량 비례법을 사용할 수 있다.	내용연수에 걸쳐 체계적인 방법으로 배분하고 자산의 미래 경제적 효익이 소비되는 형태를 반영하여 정액법으로 상각하고 있다.				

IV. 정부회계 상 정부자산의 감가상각방안

4.1 정부자산의 감가상각방법과 적용[20]

토지, 입목, 문화재보호법을 적용받지 않는 예술품을 제외한 자산은 각 회계실체의 정상적인 경제활동에 사용되면서 미래의 경제적 효익이 감소된다.³⁾ 회계실체가 위와 같은 자산의 경제적 효익 감소분을 직접 관찰하여 화폐금액으로 측정하기는 어렵기 때문에 자산의 경제적 효익 감소분을 합리적이고 체계적인 방법으로 배분하여 당기비용으로 처리하는 절차가 필요하다. 즉, 수익(또는 성과) 창출을 위하여 투입된 비용의 적절한 대응을 위해서 당해 자산의 내용연수 동안 취득원가를 합리적이고 체계적인 방법으로 배분하여 당기비용으로 인식하는 과정이 감가상각이다. 따라서 감가상각은 원가의 배분을 위한 과정이며 자산의 평가를 위한 것이 아니다.

일반유형자산 및 사회기반시설의 감가상각방법은 정액법을 원칙으로 한다. 다만 자산의 미래 경제적 효익이 소비되는 형태가 정액법으로 감가상각하는 방법과 중대하게 다를 경우에는 경제적 효익이 소비되는 형태를 반영한 감가상각방법을 적용할 수 있다. 감가상각에 따른 자산 감소분은 자산에서 직접 차감하지 않고 감가상각누계액에 가산하여 자산에서 차감한 형식으로 표시한다.

다음은 OO부처 일반회계에서 2013년도 초에 취득원가 11,000원, 내용연수 5년, 잔존가액 1,000원인 기계장치를 취득하여 정액법을 적용하여 2013년도 기말 결산 시 회계처

3) 자산의 미래 경제적 효익의 감소요인은 다양하고 복잡하여 측정하기가 어렵지만 크게 물리적 요인과 경제적 요인으로 구분하여 볼 수 있다. 물리적 요인은 자산의 사용 및 시간의 경과에 따른 자산의 마멸이나 화재와 같은 우발적 사고 등으로 인한 파괴 등을 말하며 경제적 요인은 진부화, 부적합화 및 경제적 여건의 변화 등을 말한다. 진부화란 보다 효율적이고 개선된 대체품이 나타남에 따라 현존하는 자산이 구식화되는 것을 의미한다.

리 사례이다.

차변) 기계장치 감가상각비	2,000*	대변) 기계장치 감가상각누계액	2,000
----------------	--------	------------------	-------

* (11,000-1,000) / 5 = 2,000

2014년~2017년도 매기 감가상각비는 2,000원으로 동일

일반유형자산과 사회기반시설에 포함되어 있는 건설중인 일반유형자산과 건설중인사회기반시설은 감가상각하지 않는다. 사회기반시설 중 관리·유지 노력에 따라 취득 당시의 용역 잠재력을 그대로 유지할 수 있는 시설에 대해 감가상각을 하지 않을 수 있다. 이 경우 시설의 관리·유지에 투입되는 비용은 해당자산의 비용으로 인식한다.

다음은 OO부처 특별회계에서 2013년도 초에 취득원가 11,000원으로 도로 건설을 완성하였으며, 소관부처의 관리·유지 노력에 따라 취득 당시의 용역 잠재력을 그대로 유지하고 있는 동 도로에 대해 2012년도에 100원의 유지관리비가 발생하였다. 한편, 소관부처는 도로를 관리하는 부속건물(2013년도 초에 취득원가 11,000원, 내용연수 50년, 잔존가액 1,000원, 정액법 적용)을 소유하고 있다. 따라서 유지관리비 100 발생 시 회계처리 적용사례이다.

차변) 유지관리비	100	대변) 현금및현금성자산	100
-----------	-----	--------------	-----

이에 대한 2013년도 기말 결산 시 회계처리는 다음과 같다.

차변) 건물 감가상각비	200*	대변) 건물 감가상각누계액	200
--------------	------	----------------	-----

* (11,000-1,000) / 50 = 200

** 도로와 관련된 감가상각비는 없음

무형자산은 정액법에 따라 해당 자산을 사용할 수 있는 시점부터 합리적인 기간 동안 상각하며, 일반유형자산 등과는 달리 상각에 따른 자산 감소분을 그 자산에서 직접 차감한다.

다음은 OO부처 일반회계에서 2013년도 초에 소프트웨어를 취득하였으며, 취득원가 10,000원, 내용연수 5년, 잔존가액은 0원이다. 2013년도 기말 결산 시 회계처리는 다음과 같다.

차변) 무형자산상각비	2,000*	대변) 소프트웨어	2,000
-------------	--------	-----------	-------

* (10,000-0) / 5 = 2,000

또한 국가회계기준 제32조 제4항에 따라 전비품은 국방부장관이 따로 정하는 바에 따라 평가한다. 예를 들어, 군수품 중 모동장치 및 비소모성 물품 등에 대하여는 재고법 등 국방부장관이 정한 방법을 적용하여 감가상각할 수 있다.

4.2 내용연수

일반유형자산의 내용연수는 경제적 효익의 감소를 고려하여 중앙관서의 장이 합리적인 내용연수를 정한다. 일반유형자산인 건물·건축물은 내용연수를 합리적으로 정하기 어려운 경우에는 다음의 기준내용연수를 적용할 수 있으며, 중앙관서의 장은 자산별 관리상태 및 특수성을 감안하여 기준내용연수를 일정 범위(±25%) 내에서 조정하여 적용할 수 있다.

표 3. 건물의 기준내용연수
Table 3. The life of building

구조물 종류	기준내용연수(년)
철근콘크리트조	50
철골조	40
석조	40
PC조	40
연와석조	40
철파이프조	40
시멘트블록조	20
시멘트벽돌조	20
목조	20
흙벽돌조	20
돌담조	20
토담조	20
목골물담조	20
기타	20

표 4. 건축물의 기준내용연수
Table 4. The life of structure

구조물 종류	기준내용연수(년)
수도, 하수, 지정, 위생, 소화 등	20
축정(정원시설), 사정(활터), 문	20
포장	20
조명, 통신, 전산장치	10
난방, 냉방, 통풍, 외시장치(가스장치)	10
연통, 저통, 노	10
교량, 전신주, 망루, 승강기 등	20
터널, 궤도, 모노레일, 담	20
전신선, 전화선, 전력선 등	20
원동, 변동, 전동, 작업장치	20
기타 잡공학물	10

일반유형자산인 집기·비품·차량운반구에 적용하는 내용연수는 물품관리법 제16조의 2에 따라 조달청장 또는 중앙관서의 장이 정하는 물품의 내용연수를 합리적인 내용연수로 본다. 다만 조달청장 또는 중앙관서의 장이 정하는 물품의 내용연수가 없는 경우에는 유사한 물품의 내용연수를 적용할 수 있다. 한편 일반유형자산 중 국유재산인 선박, 항공기는 다음의 기준내용연수를 적용할 수 있으며, 중앙관서의 장은 자산

별 관리상태 및 특수성을 감안하여 기준내용연수를 일정 범위 (±25%) 내에서 조정하여 적용할 수 있다.

표 5. 선박 항공기의 기준내용연수
Table 5. The life of ship & aircraft

구분	구조물 종류	기준내용연수(년)
선박	기선	12
	법선	12
	잡선	12
항공기	비행기	12
	헬기	12
	글라이더	12
	항공기기타	12

사회기반시설 중 국가회계기준 제 38조 제2항 단서를 충족하지 않아 감가상각하는 경우 문단 11에 따라 내용연수를 정한다. 국가회계기준 제32조 제4항에 따라 전비품에 대하여는 국방부장관이 기획재정부장관과 협의에 의하여 따로 내용연수를 정할 수 있다.

그리고 무형자산의 내용연수는 법적권한의 존속기간 등을 고려하여 중앙관서의 장이 합리적인 내용연수를 정하는 것을 원칙으로 한다. 다만 내용연수를 합리적으로 결정하기 어려운 경우에는 다음의 기준내용연수를 적용할 수 있으며, 중앙관서의 장은 자산별 관리상태 및 특수성을 감안하여 기준내용연수를 일정 범위(±25%) 내에서 조정하여 적용할 수 있다.

표 6. 무형자산의 기준내용연수
Table 6. The life of intangible property

종류	기준내용연수	
영업권	20	
산업재산권	상표권	5
	저작권	10
	특허권	10
	실용신안권	5
기타무체재산권	5	
소프트웨어	5	

「사회기반시설에 대한 민간투자법」 등에 따른 민간투자사업에 해당되어 사용수익권이 설정된 일반유형자산 등의 내용연수는 위의 방법으로 정한 내용연수와 사용수익기간 중 긴 것을 내용연수로 한다.

자산의 내용연수는 국가회계기준 제40조에 따른 자본적 지출 또는 진부화 등의 사유로 인해 증감될 수 있으므로 각 중앙관서의 장은 자산의 내용연수에 대하여 중요한 자본적 지출 또는 진부화 등의 사유가 발생할 경우 재검토하여 잔존내용연수를 수정할 수 있다.

다음 적용사례는 OO부처 일반회계에서 2012년도 초에

취득원가 11,000원, 내용연수 5년, 잔존가액 1,000원인 기계장치를 취득하였다. 동 기계장치에 대해 2013년도 중 자본적 지출 4,000원이 발생하였고 이로 인해 내용연수가 1년 증가하였다. 동 기계장치는 정액법을 적용하여 감가상각하였다. 2012년도 기말 결산 시 회계처리이다.

차변) 기계장치 감가상각비	2,000*	대변) 기계장치 감가상각누계액	2,000
-------------------	--------	---------------------	-------

* (11,000-1,000) / 5 = 2,000

다음은 2013년도 기말 결산 시 회계처리이다.

차변) 기계장치 감가상각비	2,400**	대변) 기계장치 감가상각누계액	2,400
-------------------	---------	---------------------	-------

** (9,000 + 4,000 - 1,000) / (4+1) = 2,400

9,000 = 11,000(취득가액) - 2,000(2012년도 감가상비)

4,000 : 자본적지출, 1,000 : 잔존가액

4 = 5(내용연수) - 1(2012년)

1 : 내용연수 증가분

다음 적용사례에서 OO부처 일반회계에서 2012년도 초에 취득원가 11,000원, 내용연수 5년, 잔존가액 1,000원인 기계장치를 취득하여 동 기계장치에 대해 2013년도 중 자본적 지출 4,000원이 발생하였고 이로 인해 내용연수 증가 여부는 파악하기 어렵다. 동 기계장치는 정액법을 적용하여 감가상각하였다. 이에 대한 2012년도 기말 결산 시 회계처리는 다음과 같다.

차변) 기계장치 감가상각비	2,000*	대변) 기계장치 감가상각누계액	2,000
-------------------	--------	---------------------	-------

* (11,000-1,000) / 5 = 2,000

또한 2013년도 기말 결산 시 회계처리는 다음과 같다.

차변) 기계장치 감가상각비	3,000**	대변) 기계장치 감가상각누계액	3,000
-------------------	---------	---------------------	-------

** (9,000 + 4,000 - 1,000) / (4+0) = 3,000

9,000 = 11,000(취득가액) - 2,000(2012년도 감가상비)

4,000 : 자본적지출, 1,000 : 잔존가액

4 = 5(내용연수) - 1(2012년)

4.3 잔존가액

일반유형자산 등의 잔존가액은 자산 취득시점에 합리적으로 추정하여 결정하는 것을 원칙으로 한다. 다만, 사용완료 후의 잔존가액이 중요하지 않다고 예상되는 경우에는 잔존가액을 "0"으로 할 수 있다. 잔존가액이 0인 경우라도 감가상각

이 완료되었지만 실제로 실물이 존재하거나 사용되는 경우에는 자산의 처분 시까지 1천원을 자산가액으로 계상한다.

V. 결론

기업회계와 정부회계는 외부 회계정보이용자가 상이하다. 먼저 기업회계에서의 회계정보이용자는 크게 자기자본과 관련하여 주주, 타인자본과 관련하여 채권자 및 조세와 관련하여 국가이다. 정부회계에서의 정보이용자는 크게 국민(Citizens), 의회(Congress), 행정부(Executives), 그리고 프로그램 관리자(Program managers) 등 4그룹이다. 정부회계에서 발생주의·복식부기 회계의 제도화는 정부의 한정된 자원을 효율적으로 활용하고 미래 경제 활동에 중요한 역할을 하는 정부의 유·무형자산의 적절한 관리와 정부자산 평가 및 당기비용 배분을 통해 대내적으로는 결과중심의 성과평가와 대외적으로 유용한 정보를 제공하기 위해 필요한 것이다. 따라서 정부자산을 어떠한 감가상각방법과 내용연수 및 잔존가액을 적용할 것인가는 정부회계 감가상각제도에 있어서 중요한 요소이다. 우리나라 정부회계에 있어서는 국제공공부문회계기준의 국가자산의 분류 및 평가 그리고 감가상각방안 내용을 적용하기 위하여 2009년 정부회계도입 시에는 적용하지 않다가 2011년부터 본격적으로 적용되도록 한 것은 적절하고 큰 발전이라고 할 수 있다.

우리나라 30대 재벌기업들은 자산에 대한 감가상각방법을 정액법을 주로 사용한다. 구체적으로는 규모가 큰 자산은 정액법을, 비교적 규모가 작은 자산은 정률법을 사용하고 있다. 그러나 기업에서도 감가상각에 대한 적용에서 법인세법과의 괴리 등 상당히 많은 문제점이 발생하고 있다. 그리고 2011년부터 전면적으로 시행되는 정부자산의 경우에는 유·무형 자산 전부 정액법을 사용하도록 규정하고 있다. 그러나 자산 분류, 재평가방법 및 감가상각방법 그리고 내용연수에 관한 개선이 필요할 것으로 보인다. 첫째, 미국의 경우처럼 자산유형이 동일한 경우에는 1개의 자산으로 보고 상각하는 경우나 영국처럼 시설 및 기계장치에 대한 자산집단별로 상각제도를 운영하는 경우처럼 자산 분류를 단순화할 필요가 있다. 둘째, 자산 분류, 상각방법 및 내용연수에 대해 과학적인 방법을 통한 부처별 사용자산을 정확히 파악하여 그룹화하여 간소화한다면 행정비용을 절감할 수 있을 것이다. 셋째, 정부자산의 내용연수를 실제적인 경제적 내용연수로 단축할 필요가 있다. 현실적으로 경제 환경의 급속한 변화와 기술수준의 빠른 변화로 인하여 자산의 경제적 수명이 짧아지고 있기 때문이다. 2011년부터 정부자산을 인식하고 정부자산회계가 적용되어

완전한 발생주의회계로 전환되어 감가상각제도가 시행되고 있다. 따라서 발생주의 정부회계 하에서 행정비용의 절감과 자산 및 자원을 효과적으로 활용하기 위한 감가상각제도의 간편화가 이루어진다면 정부의 재무정보를 보다 효과적으로 활용하여 정부회계의 성과평가 및 정보 제공에 유용하게 활용될 수 있을 것이다.

참고문헌

- [1] richoi, "A Schemes of Improving about Accrual Basis Accounts and Bookkeeping by Double Entry for Financial Transparency of Local Governments," Journal of The Korea Society of Computer and Information Vol. 18, No. 1, p. 160, 2013 1.
- [2] thyoon, jwpark, "A Study on the Implementation of Government Capital Asset accounting and Depreciation," Korea International Accounting Review, Vol. 39, p. 285, 2011 10.
- [3] tkjo, "A Study on Depreciation System of Governmental Bookkeeping by Double Entry," Local Finance, LOFA, Vol. 100, pp. 82-85, 1999 10.
- [4] scyoon, "A Study on Accounting Standards about Fixed Assets of Governmental Accounts," Accounting Review, Vol. 9(2), 2004.
- [5] igkwak, "A Study on the Depreciation System in Tax Law," Tax Review, Vol. 5, pp. 1-24, 1992.
- [6] bjpark, "A Study on the Improvement of Depreciation System," The Sangji Industrial Management Review Vol.6, pp. 67-78, 1997.
- [7] jylee, jhlee, "Study on Depreciation Methods under K-IFRS for Tax Purpose and Amendment of Tax Law," Tax Science Review, Vol.2, No.2, 2010.
- [8] mchwang, "Issues and Improvement Plans for Application of Current Constructive-Depreciation Taxation System," Daehan journal of business Vol.23 No.4 , pp. 2289-2303, 2010.
- [9] cjlee, The Tax Law Lecture. Saekyungsa pp. 430-431, 2009.
- [10] Ministry of Strategy and Finance, The Practical

- Treatment Index of National Accounts, 2009 6.
- [11] jhlee, jslee, gsbae, Korean-International Financial Reporting Standards, Saehaksa, pp. 316-323, 2012.
 - [12] United States Internal Revenue, <http://www.irs.gov>
 - [13] GASB Statement No. 34, Basic Financial Statements, and Management's Discussion and Analysis for State and Local Governments
 - [14] United Kingdom National Tax Administration, <http://www.hmrc.gov.uk>
 - [15] Annual Report and Accounts 2008-9, HM TREASURY
 - [16] Canada Revenue Agency, <http://www.cra-arc.gc.ca>
 - [17] Public Accounts of Canada 2009.
 - [18] The Australian Taxation Office, <http://www.ato.gov.au>
 - [19] Consolidated Financial Statements for the Australian Government for the financial year ended 30, June 2009.
 - [20] Ministry of Strategy and Finance, The Accounts Treatment Index of Tangible & Intangible Assets Depreciation, 2011 12.

저 자 소 개



최 락 인

1986: 국민대학교 정치외교학 학사.

1991: 연세대학교 행정학 석사.

1998: 국민대학교 행정학박사

현 재: 성결대학교

지역사회개발학부 교수

관심분야: 조사방법론, 지방자치,

지방재정, 지역사회개발학,

도시행정

Email : kdhong@korea.ac.kr