

# 유형고정자산 구축물 회계제도에 관한 고찰

## - 지방공기업 상하수도사업의 구축물계정과목분류와 감가상각제도를 중심으로 -

조 태 형

신한회계법인 공인회계사

### 1. 총 론

구축물(構築物)이란 지방공기업 상수도사업, 하수도사업에서 쓰고 있는 대차대조표의 유형고정자산에서 분류한 계정으로 상하수도사업을 위한 관설비, 관거, 암거, 도로, 정수장, 저수지, 댐, 철조망 등 지방공기업법시행규칙 제19조(감가상각의 방법) 제1호의 별표2 '유형자산내용연수표'에 열거하고 있는 설비를 총칭하여 구축물이라고 하고 있다.

이 구축물은 자동차, 기계, 건물, 공구기구 등과 달리 개별성이 명확하지 못하여 설치장소, 취득금액, 내용연수 등을 개별적으로 관리하는 것이 불가능하다. 따라서 내용연수 완성에 따른 폐기, 제각 및 교체시에 장부가액을 삭제하여 정

확한 회계정보를 제공하여야 하나 그렇지 못한 실정이다.

또한 구축물의 종류별 내용연수가 실제하는 것과는 상당한 차이가 있어 이 내용연수를 적용하여 산정한 구축물의 감가상각비는 손익계산서상 적정한 경영성과를 측정하는데 기여하지 못하는 것으로 판단된다.

상하수도사업의 경우 유형고정자산 중 구축물이 차지하는 비율은 74.73%(5개사의 평균)로 매우 높은 비중을 점하고 있음에도 불구하고 구축물이란 계정과목은 너무 포괄적이어서 자산의 내용을 표시하기에는 부족하다. 계정명칭이 자산내용을 나타낼 수 있도록 세분할 필요가 있다고 생각된다.

## 2. 구축물 회계제도 현황

구축물 자산에 관한 취득, 처분, 관리 등은 지방공기업법, 예산편성지침, 결산지침을 통하여 규율하고 있다.

구축물 취득에 관한 것은 예산편성지침상 자본적 지출로 분류하고 계정과목 해소, 감가상각방법, 내용연수 등은 지방공기업법에서 규정하고 처분에 관한 회계관리는 결산지침과 기업회계기준에 따라 처리하고 있다.

개별성이 희박하고 내용연수가 현실과 부합되지 않는 상태에서 구축물 자산의 감가상각은 적정하다고 할 수 없다. 대부분의 상하수도사업을 영위하는 지방공기업은 개별자산의 감가상각방법이 아닌 전년대비 비율을 적용하여 구축물 계정 종합상각방법을 취하고 있는 실정으로 폐기·매각시에 개별자산의 장부가액과 상각누계를 정확하게 파악하지 못하고 있어 이에 따른 회계처리가 이루어지지 못하고 있다.

개별자산의 카드에 기록되는 자산과 실물을 연계시키는 것이 곤란하여 실사도 매우 불합리하게 이루어진다.

고정자산의 감가상각이란 1년 이상 장기간에 사용하기 위한 자산을 취득시

점에 전액 비용으로 처리하고 않고 자산으로 계상하고 그 자산의 사용기간(수명)에 걸쳐 비용화하는 것이다.

지방공기업에서 유형고정자산 중 구축물계정으로 분류되는 자산은 도로, 항만, 댐, 철조망, 축대, 철도, 전주·전선, 항공기활주로, 정수장, 정수시설, 관설비, 하수도 관거와 암거 등을 들 수 있다.

구축물계정으로 분류된 자산들은 취득금액 내용연수를 개별성 있게 관리하는데 많은 문제점을 내포하고 있다. 감가상각제도에서는 개별취득금액과 내용연수를 명확히 해야하나 구축물로 분류된 자산들은 대부분이 개별 관리가 될 수 없고 수명도 반영구적으로 수선 또는 개체를 통하여 영구적으로 사용할 수 있는 자산이다.

이와 같이 개별 구분과 내용연수의 예측이 불가능한 자산을 감가상각이란 제도를 통하여 비용을 인식하는 것은 경영성과나 재정상태를 적정하게 나타낼 수 있는 제도가 아니다.

현재 지방공기업법시행규칙에서 규정하고 있는 구축물의 내용연수는 실제와는 상당한 거리가 있다. 구축물들은 법정내용연수가 끝난 상태에서 폐기하는 경우는 매우 드물고 수명이 완성되고도 계속 사용되고 있는 실정이다.

감가상각비가 영업비용에 포함되고 있는 회계제도에서 감가상각비가 영업이익 산정에 중요한 수치로 작용되고 있어 손익계산서상 영업이익을 적정하다고 보기 곤란하다.

### 3. 구축물 계정과목의 세분

계정과목의 명칭은 그 내용을 쉽게 이해할 수 있는 명칭이라야 재무제표를 보충 설명 없이 이해할 수 있을 것이다. 그러나 현재 사용중인 구축물계정이란 명칭은 그 내용을 이해하는데 적합한 표현이 못되고 있다. 지방공기업인 상수도사업과 하수도사업은 구축물 자산이 유형고정자산 중에 많은 비중을 차지하고 있다. 구축물계정내용을 이해하도록 계정명칭을 세분하여 바꾸는 것은 재무제표를 쉽게 이해하는데 매우 도움이 될 것이다.

구축물계정의 세분은 상수도사업의 경우 관설비시설, 취수·정수·배수시설, 댐설비시설, 도로시설, 기타축조시설, 하수도사업의 경우 관거설비시설, 하수처리시설, 댐설비시설, 도로시설, 기타축조시설로 세분할 수 있을 것이다.

이와 같이 구축물계정을 세분할 경우 재정상태(대차대조표)의 이해가 용이할

뿐 아니라 내용연수의 책정과 환치법의 회계처리방법 도입도 용이할 것이다.

## 4. 구축물 감가상각제도 개선안

유형고정자산(Tangible Assets)이란 일정한 수명을 갖고 비교적 장기간 이용되는 자산을 말한다. 유형고정자산 중 시간의 경과 또는 이용횟수에 따라 가치가 감소되는 자산을 내용연수(수명)로 분할하여 비용화하기 위한 방법을 감가상각이라고 한다.

이 감가상각을 하기 위해서는 개별자산의 구분, 내용연수와 취득가액이 명확하게 제시되어야 한다.

구축물인 자산은 건설기간도 장기간에 걸쳐 축조될 뿐 아니라 축조 후 수명도 반영구적이다. 고정자산의 감가상각 계산요소가 취득가액과 내용연수 및 잔존가치이나 구축물은 자산구분의 개별성을 명확하게 구분하는데 어려움이 따른다. 구축물은 부분적인 교체나 수선이 계속 필요하며 축조 후에도 많은 유지관리비가 소요되고 부분교체나 수리에 따라서 수명을 연장하게 된다.

이와 같은 상황에서 현재의 구축물에 대한 감가상각제도는 적정한 재정상태

와 경영성과를 나타내는데는 적합하지 못하다고 본다.

유형고정자산인 구축물에 대한 감가상각제도에 갈음할 수 있는 방편으로서는 환치법이 있다.

환치법은 유형고정자산의 감가상각제도와는 달리 기존시설의 부분적 교체나 수리에 소요되는 예산은 예산규모가 크거나 작은 것에 관계없이 비용(수익적 지출)으로 회계처리하는 것으로 내용연수에 따라 분할상각하는 감가상각제도와는 다르다. 그러나 환치법에서는 확장 또는 신규로 구축하게 되는 시설의 예산 집행액은 자산(자본적 지출)으로 회계처리하여야 한다.

지방공기업에서도 수용가의 부담으로 설치되는 급수관, 계량기와 부대시설을 환치자산(기타가동설비자산)으로 분류하여 감가상각방법이 아닌 환치법을 이용하여 수리시에 소요되는 예산을 비용으로 처리하고 있다. 또한 철도청에서 관리하고 있는 철도(궤도)도 부분적인 교체와 수리에 소요되는 예산을 비용(수익적 지출)으로 처리하고 감가상각제도 대신에 환치법을 사용하고 있다.

감가상각비 계산목적은 수익자부담원리에 의한 독립채산 공기업이나 영리를 목적으로 하는 영리기업에서 원가계산을 하여 비용과 수익대응원칙에 따라 적

정한 이윤계산과 수익자에게 전가할 원가를 산정하는데 있는 것이다. 구축물계정에 대한 감가상각제도는 이 목적 달성에 기여하지 못하는 것으로 판단된다. 원가계산상 실제와 거리가 먼 감가상각비가 포함된 원가를 기초로 수익자의 부담액을 책정하는 것은 모순이다.

특히나 수익자부담원리에 의하지 않는 정부의 회계는 감가상각비를 무엇에 활용할 것인가는 독립채산공기업이나 영리목적기업과는 그 목적이 상이하다. 자금(현금)의 정보를 중요시하고 있는 정부회계는 발생주의회계 중 대표적인 유형고정자산의 감가상각제도는 필요하지 않은 제도라고 본다.

구축물계정과 같이 불확실한 내용연수와 개별관리가 불가능한 자산들은 감가상각제도에 갈음하는 환치법을 도입하여 기존시설의 교체와 수선에 필요한 지출은 규모에 관계없이 비용(수익적 지출)으로 회계처리하도록 하여야 한다.

'99 〇〇시 상수도사업 결산재무제표에 의하면 영업비용 중 감가상각비가 차지하는 비율이 상수도사업의 경우 43.71%, 하수도사업의 경우 33.40%로 나타나고 있는 것을 볼 때 현재의 구축물 감가상각제도는 감가상각비를 적정하게 나타낼 수 있는 방편이 되지 못하고 있다고 본다.

유형고정자산을 합리적으로 관리하는 데는 자산구분의 개별성이 명확하고 내용연수가 정확해야 개별자산 관리가 가능하나 이 두 가지를 다 충족하지 못하는 상황에서 개별자산의 관리와 감가상각계산의 신뢰성에 문제가 있는 것이다.

## 5. 결론

자동차와 같이 개별 구분이 명확하고 수명이 예측가능하며 수명이 끝났을 때 폐기하고 새로운 차를 구입하게 되는 경우 감가상각제도는 실제 감가되는 경제적 가치를 비교적 정확하게 반영할 수 있다. 이와 같은 자산들을 감가상각 대상자산으로 할 수 있겠으나 관설비, 정수설비, 도로, 항만, 댐, 공항활주로, 궤도와 같이 개별성과 반영구적인 내용연수를 갖는 자산들은 내용연수의 책정이 불가능하며 따라서 정확한 감가상각비

를 계산할 수 없다.

현재 구축물에 관한 감가상각비 계산은 개별자산의 수명을 나타내는 내용연수가 적정한 것을 전제로 하여야 하나 적정하지 못한 내용연수를 적용하여 산출된 감가상각비는 적정한 것이라고 할 수 없다. 또한 수명관리 수단으로서도 적정하지 못한 것으로 개선할 사항이다. 구축물계정을 개별성 자산과 포괄성 자산으로 구분하여 세분하고 포괄성 구축물 자산은 감가상각제도에서 환치법 회계처리로 대체하여 명확한 재정상태 표시와 적정한 경영성과를 나타낼 수 있도록 하는 개선이 요망된다.

위와 같은 구축물계정에 관한 회계제도개선방안은 복식부기제도를 도입하게 될 자치단체 일반회계의 사회간접시설(도로, 교량, 댐, 운동장등)에 관한 회계처리방안에서도 고려될 사항이다. ☺

## 시사용어 해설

### • 로드 레이지 (Road Rage)

평소에는 그러지 않다가 운전만 하면 옆 차로의 운전자에게 거칠고 상스러운 욕을 해대거나 난폭한 운전습관을 보이는 행위. 화가 나면 차에서 내려 길 한가운데서 싸움을 해대는 사람들의 심리상태를 묘사한 말.

- 편집실 -