

세무와회계저널
제11권 제1호 2010년 3월 pp.97~135
한국세무학회

사립대학의 감가상각 회계처리에 관한 연구*

정대용**

<요 약>

그 동안 사립대학의 감가상각 제도에 대한 연구는 이것만을 별도로 취급한 연구를 확인하기가 쉽지 않으며 대부분 사립대학의 회계제도에 대한 연구 중에 포함시켜 부분적으로 취급하고 있다. 이 경우도 사립대학이 왜 감가상각을 실시해야 하는지에 대한 논의가 주를 이루고 있다. 지금까지의 논의는 감가상각을 실시해야 한다는 것이 통설로 자리 잡은 듯하다. 그러나 감가상각을 실시할 경우 구체적으로 어떻게 회계처리 해야 하는지에 대한 선행연구는 없다.

본 연구에서는 사립대학이 감가상각을 실시한다면 구체적으로 어떻게 회계처리 해야 하는지를 개정된 특례규칙 및 그 동안 제시된 대학회계기준(안)들에 대해 문제점을 분석하고 대안을 제시하였다. 연구결과를 정리하면 다음과 같다.

첫째, 고정자산과 기본금을 일치시키는 회계처리과정에서 불가피하게 발생하게 되는 각종 기본금 대체액과 운영차액대체 항목은 회계정보의 왜곡이나 회계정보의 이해가능성 저해문제를 야기시켰다. 동 회계처리는 감가상각비에 대한 회계처리와 직접적으로 연결되기 때문에 새로운 감가상각제도 도입과 더불어 특례규칙 제25조를 완전히 폐지해야 한다. 이는 일본식 회계에서 미국식 회계로의 전환을 의미한다.

둘째, 특례규칙 제25조가 폐지될 경우 고정자산과 기본금을 일치시키는 회계처리와 관련하여 기존의 대차대조표에 기표되어 있는 기본금 항목을 수정처리 해야 한다. 즉, 기본금 항목을 다른 기본금 항목인 전기운영차액수정으로 일괄 대체시킨 후 전기운영차액수정은 감가상각 대상자산의 감가상각이나 매각(폐기)에 따라 운영계산서 항목인 운영차액대체로 전환시켜 준다.

셋째, 감가상각제도는 개정된 특례규칙이 시행되는 시점 이후에 취득하는 감가상각 대상자산에 적용하는 것을 원칙으로 하되 내용연수가 전부 또는 일부 경과한 기간분의 감가상각은 예외로 하여 소급법을 적용한다.

넷째, 내용연수가 전부 또는 일부 경과된 유형자산에 대한 감가상각비의 경우 개정된 특례규칙 시행시점 이전에 취득한 유형자산에 대하여 정상적으로 감가상각을 실시했었다라면 이러한 회계처리 결과가 개정된 특례규칙 시행연도에 어떻게 반영될 지를 나타내는 분개를 다음과 같이 표시하도록 한다.

* 본 연구는 2008학년도 홍익대학교 학술진흥연구비에 의하여 지원되었습니다.

** 홍익대학교 상경대학 교수, ryjung@hongik.ac.kr, 041-860-2528

(차변) 전기운영차액수정	× × ×	(대변) 감가상각누계액	× × ×
다섯째, 특례규칙의 재평가규정은 폐지한다.			

<주제어> 감가상각의 성격, 기본금대체, 운영차액대체, 기본금, 내용연수

I. 연구의 목적

2009년 11월 현재 우리나라의 4년제 대학은 전체 237개 대학 중에서 194개 대학(82%)을 사립대학이 차지하고 있으며 전문대학은 전체 167개 대학 중에서 153개 대학(92%)을 사립대학이 차지하고 있다.¹⁾ 이처럼 사립대학의 비중이 작지 않음에도 불구하고 영리기업과는 달리 사립대학의 회계문제는 실무자나 연구자들에게 상대적으로 주목을 받지 못하고 있다. 영리기업 및 영리기업에 대한 감사인의 경우 정직하지 못한 회계처리나 부실감사에 대해서는 주식회사의 외부감사에 관한 법률에 의거 형사적 책임까지 묻고 있음에도 불구하고 사회적인 파급효과 면에서 영리기업에 뒤지지 않는 사립대학의 경우 회계문제가 사회적인 관심사로 등장한 적은 별로 없어 보인다. 왜냐하면 그 동안 사립대학 회계기준은 영리기업처럼 일반적으로 인정되는 회계원칙이라기 보다는 감독당국(교육부)제출용 회계보고서 작성기준의 성격이 강한 탓이 클 것이다. 이러한 이유로 사립대학 회계실무자나 외부감사인들은 사립대학 회계처리기준 준수의 엄격성에 대해 상대적으로 덜 예민했다고 본다. 그리고 사립대학 회계는 영리기업과는 달리 회계처리기준 위반에 대한 벌칙이 불명확하다는 점도 그 이유 중의 하나라고 본다.

한때 논란이 되었던 사립대학 등록금 분쟁은 대학당국 또는 정책당국과 학생들 간에 사립대학 유형자산의 감가상각제도에 대한 관심을 유발시킨 측면이 적지 않다.²⁾ 사립대학의 감가상각 회계처리에 관한 본 연구는 사립대학의 등록금분쟁과 관련하여 시사성이 있다. 사립대학에서 유형자산에 대한 감가상각비를 어떻게 회계처리 하느냐 하는 문제는 등록금 결정과 밀접한 관련이 있기 때문이다. 사립대학의 감가상각비는 영리기업처럼 이익을 산정하기 위한 비용요소는 아니지만 부서별 성과측정 등 학교경영자의 의사결정목적에 사용되는 변수가 된다는 점에서도 감가상각 회계처리는 중요하다. 그리고 최근 국가기관 및 지방자치단체가 복식부기제도와 감가상각제도를 도입하였고 사회복지법인과 종교단체에도 감가상각제도 도입문제가 제기되고 있는 상황에서 대표적인 비영리조직인 사립대학의 감가상각 회계처리문제는 다른 비영리조직들에게 주목의 대상이 될 수밖에 없다. 왜냐하면 사립대학이 감가상각 회계처리 문제를 어떻게 취급하느냐

1) 사학진흥재단 홈페이지(www.kfpp.or.kr)

2) 전국사립대학재정관리자협의회, 2008.11, 「국립대학 회계제도 도입 연구보고서」 78쪽

나에 따라 다른 비영리조직들도 그에 영향을 받을 가능성이 적지 않기 때문이다.

교육과학기술부(이하 ‘교육부’)는 국회에 계류 중인 ‘국립대학 재정·회계법’ 개정(안)이 국회를 통과하면³⁾ 국립대학의 재정 및 회계의 세부적인 운영기준이 필요하다는 인식하에 전문연구팀에 의뢰하여 2008년 11월 ‘국립대학 재정·회계기준(안)’을 마련한 바 있다. 동 기준 제33조에는 국립대학 회계의 감가상각제도 도입을 명시하고 있다. 그리고 2008년 2월 13일 교육부 출연기관인 사학진흥재단에서 준비한 ‘사학대학기관 회계기준에 관한 규칙(안)’ 제47조도 사립대학에 대한 감가상각제도 도입을 명시하고 있다. 그리고 교육부는 2009년 10월 16일 ‘사학기관 재무·회계규칙에 대한 특례규칙’⁴⁾(이하 ‘특례규칙’) 개정(안)을 공고(교육과학기술부공고 제2009-283호)하고 12월 22일 개정(안)을 공포하였는 바, 동 개정(안) 제34조에서도 유형자산에 대한 감가상각 실시를 명시하고 있다. 상기 회계기준들은 동일하게 감가상각제도 도입을 규정하고 있으면서 회계처리방법에 대해서는 일관된 규정을 하고 있지 않거나 규정이 불충분하다. 한편 국가기관은 2009년 3월 19일부터 그리고 지방자치단체는 2008년 12월 31일부터 복식부기제도와 감가상각제도가 시행 중에 있으나 감가상각 회계처리 규정은 매우 미흡하다.

사립대학의 감가상각제도 도입에 따른 감가상각비 회계처리문제의 중요성에도 불구하고 과거의 선행연구는 사립대학에 감가상각제도가 도입되어야 하는지 그렇지 않은지에 대한 논의가 중심이었고 대부분 사립대학의 회계제도에 대한 연구 중에 포함시켜 부분적으로 취급하고 있다. 즉 사립대학의 감가상각 회계처리 문제를 다룬 선행연구는 없다. 선행연구에 의하면 사립대학이 감가상각을 실시해야 한다는 것이 통설로 자리 잡은 듯하다. 그러나 사립대학의 감가상각제도 도입 시 감가상각회계는 유형자산과 기본금을 일치시키는 회계처리 규정의 문제점 및 관련된 감가상각 회계처리 내용, 과거 기간에 취득한 유형자산의 감가상각 여부 및 관련된 감가상각비의 회계처리 내용 그리고 감가상각 회계처리와 밀접한 관련이 있는 유형자산의 재평가규정 등이 충분히 연구되어 특례규칙 개정예 반영되어야 하나 개정된 특례규칙 및 기존에 발표된 특례규칙 이외의 회계기준(안)들에는 이러한 내용이 반영되어 있지 않거나 반영이 되었다 하더라도 이론적인 문제점을 내포하고 있다.

본 연구는 사립대학이 감가상각을 실시해야 한다는 통설의 입장에서 개정된 특례규칙의 감가상각 관련 회계처리 규정을 비판적으로 검토하고자 한다. 그리고 그 동안 제시되어 온 특례규칙 이외의 대학회계기준(안)들의 감가상각 관련 회계처리 규정의 문제점을 함께 규명하여 특례규칙에 대한 대안을 제시하고자 한다.

3) 동 개정(안)중 국립대학에 대한 재정지원 축소가가능성(국가의 재정지원근거가 강제규정이 아닌 임의규정으로 개정)조항으로 인해 국립대학 측의 거센 반발에 직면해 있는 상황이다.

4) 사립 중·고등학교에는 사학기관 재무·회계규칙이 적용되며 본 연구의 범위를 벗어난다.

II. 감가상각의 본질 및 감가상각 정보의 유용성

1. 감가상각의 본질

가. 기업회계의 관점

대부분의 고정자산은 물리적 또는 기능적 원인으로 인하여 자산의 가치가 감소하게 된다. 따라서 자산가치가 감소할 때 가치감소 부분을 인식(장부에 기록)하는 것을 일반적으로 감가상각이라 하고 감소부분에 대한 측정치를 감가상각비라 한다. 우리나라에서는 자산가치가 감소되는 모든 고정자산의 가치감소분을 감가상각(depreciation)이라는 말로 일률적으로 사용하고 있으나 영어의 depreciation은 유형자산에 대한 감가상각을 의미하며 고갈성자산에 대해서는 depletion을 사용하고 무형자산에 대해서는 amortization이라는 용어를 사용하여 구분하고 있다.

위와 같이 감가상각의 개념을 ‘자산가치 감소분의 기록’으로 정의하는 것은 경제학적인 접근 방법이라 할 수 있는데 이는 자산의 평가과정이라고 정의된다. 그러나 회계학적인 접근방법의 경우 용어는 경제학에서 차용했으나 개념정의는 이와 상이하다. 즉, 감가상각이란 “상각대상인 고정자산의 취득원가를 고정자산이 수익창출에 기여하는 기간인 내용연수 동안 합리적이고 체계적인 방법(통상 정액법 또는 정율법)으로 배분한 다음 동 배분액을 내용연수기간 동안인 관련된 수익을 인식하는 회계기간에 수익과 대응⁵⁾하여 비용으로 인식하는 절차”라고 정의된다.⁶⁾ 한마디로 표현하면 원가의 비용화과정이라고 정의된다.

상기 정의에 의하면 감가상각은 기간손익을 결정하기 위한 목적으로 이루어지는데 유형자산이 수익창출에 기여하는 내용연수 기간 동안에 비용화해야 한다는 점과 동 비용은 합리적이고 체계적인 방법으로 배분해야 한다는 점이 핵심이라 할 수 있다. 이때 취득원가를 어떻게 합리적이고 체계적으로 배분할 것인가 하는 문제가 제기된다. 회계학적으로는 자산가치의 감소분 만큼을 합리적이고 체계적인 배분액으로 한다는 논리에 의거⁷⁾ 자산가치의 감소가 내용연수 기간에 어느 정도만큼 발생했느냐에 대한 가정에 따라 정율법과 정액법 등으로 원가를 배분한다. 정율법은 내용연수 초기에 가치감소가 많이 발생하고 뒤로 갈수록 가치감소가 적게 발생한다는 가

5) 수익창출에 기여한 비용을 관련된 수익을 인식하는 동일한 회계연도에 인식하는 원칙을 대응의 원칙이라 한다.

6) 미국 AICPA의 ARB에 의하면 ‘감가상각이란 유형고정자산의 원가에서 잔존가치를 차감한 금액을 내용연수에 걸쳐 체계적이고 합리적인 방법으로 배분하는 것으로, 이는 배분의 과정이지 평가의 과정은 아니다’고 하였다(AICPA Committee on Accounting Procedure. "Restatement and Revision of Accounting Research" Accounting Research Bulletin No 43, New York : AICPA, 1953. ch 9 section C. para 5)

7) 회계학에서는 취득원가의 배분액을 결정하는 논리에 경제학적인 감가상각의 개념을 원용했다고 볼 수 있다.

정에 기초하며 정액법은 내용연수 기간 동안 가치감소가 매년 동일하게 발생한다는 가정에 기초한다. 이러한 회계학적인 개념정의는 기업회계에서 기간손익(수익-비용)을 결정하는 과정에서 감가상각비가 수익창출에 기여하는 대표적인 비용항목이라는 점에서 매우 중요하다 할 수 있으며 기업회계에서는 내용연수 기간 동안의 감가상각비 인식이 강제되고 있다. 왜냐하면 기간손익은 기업의 이해관계자들이 기업의 장래 현금흐름을 예측하는데 있어 핵심적인 회계정보로 간주되어 왔기 때문이다.

나. 세무회계의 관점

후술하는 ‘국립대학 재정·회계기준(안)’ 부칙에 의하면 내용연수가 경과한 고정자산의 경우 단축된 내용연수를 적용하여 산출한 감가상각비를 내용연수가 경과한 이후의 회계기간의 운영수익에 대응시키는 방식을 취하고 있어 법인세법의 방식을 원용하고 있다. 법인세법에서의 감가상각은 기업회계와 접근방법이 상이한데 그 이유는 법인세법상 감가상각의 목적은 과세소득을 산출하는데 있기 때문이다. 법인세법상의 감가상각은 법인세법상의 감가상각비 한도액의 범위 내에서 법인이 장부상에 감가상각비를 계상하는 경우에 손금으로 인정하는 결산조정방식을 취하고 있으며⁸⁾ 법인이 장부에 감가상각비를 계상할지 여부, 세법상의 한도액내에서 얼마만큼의 감가상각비를 계상할지 그리고 어느 회계기간에 감가상각비를 손금으로 계상할지⁹⁾에 대해 법인이 임의로 결정할 수 있는 임의상각제도를 적용하고 있다.¹⁰⁾ 기업회계와 법인세법과의 감가상각비 계상방법의 중요한 차이 중의 하나는 법인세법의 경우는 기업회계와는 달리 반드시 내용연수 기간 동안에 상각할 필요가 없다는 점인데 법인세법은 내용연수가 경과한 이후에라도 감가상각비 한도액 이내의 감가상각비라면 손금계상이 가능하다. 따라서 법인세법에서의 내용연수라 함은 감가상각비 한도액을 결정하는 기준의 의미가 있을 뿐 기업회계에서처럼 유형자산이 수익창출에 기여하는 기간으로서의 의미가 아닌 것이다.

다. 사립대학의 관점

기업회계에서 적용하는 감가상각의 개념 즉 원가의 비용화 과정이라는 정의는 사립대학에 원용하는 것이 원칙적으로 가능하다고 본다. 기업회계의 수익에 운영수익을 대응시키고 기업회계의 비용에 운영비용을 대응시킬 수 있기 때문이다. 이렇게 본다면 사립대학에서의 감가상각의 개념은 “감가상각대상인 고정자산의 취득원가를 고정자산이 사립대학의 고유목적사업인 교육

8) 따라서 장부에 감가상각비를 계상하지 않고 세무조정에 의해 손금으로 인정하는 방법은 원칙적으로 인정되지 않는다.
9) 따라서 반드시 내용연수기간(수익창출에 기여한 기간) 동안에 감가상각을 실시해야 하는 것은 아니다
10) 영리법인이 법인세법에 따라 감가상각을 실시한다면 기업회계기준을 위배할 수 있는바, 이는 감사의견의 제한사유가 될 뿐이다.

사업에 기여하는 기간인 내용연수 동안 합리적이고 체계적인 방법(통상 정액법 또는 정율법)으로 배분한 다음 동 배분액을 내용연수 기간 동안인 관련된 운영수익을 인식하는 회계기간에 운영수익과 대응하여 운영비용으로 인식하는 절차”라고 정의된다. 그러나 영리기업의 수익과 같은 성과측정치(가) 사립대학에서도 개념규정이 가능한지¹¹⁾ 그리고 그것이 측정가능한지의 문제가 제기된다. 설령 그것이 가능하더라도 동 정보가 이해관계자에게 얼마나 유용한 정보가 될 것이며 실제로 얼마나 유용하게 활용되고 있는가 하는 것은 또 다른 문제이다. 즉, 사립대학의 감가상각 정보는 후술하는 것처럼 그 유용성면에서 영리법인과 뚜렷하게 구별됨을 주의해야 한다.

2. 감가상각 정보의 유용성

감가상각 정보의 유용성을 영리기업과 사립대학을 비교하여 살펴보면 다음과 같다.

가. 영리기업의 경우

영리기업의 감가상각은 적정한 기간손익(수익-비용)을 계산하기 위한 목적이라 할 수 있다. 영리기업은 특정회계기간의 수익에 관련된 비용을 대응시켜야 적정한 기간손익이 계산되는데 감가상각비는 수익에 대응하여 인식할 대표적인 비용항목이다. 이때 기간손익은 기업의 주가, 법인세, 부채차입능력 등에 영향을 미치므로 감가상각은 기간손익 계산을 위한 필수적인 회계절차라 할 수 있다.

나. 사립대학의 경우

사립대학의 감가상각은 교육원가 계산에 필요한 정보로서 당기운영차액(운영수익-운영비용)을 계산하기 위한 목적으로 이루어진다. 교육원가 계산은 대학의 경영자들의 의사결정을 돕기 위한 관리회계정보 성격으로서 등록금 책정 또는 대학의 부서별 원가계산에 주로 활용될 것으로 예상된다. 이때 감가상각비를 포함한 교육원가 정보가 외부이해관계자들의 의사결정 목적에 유용하게 활용될지 여부는 불확실한데 그 이유는 다음과 같다.

첫째, 감독당국인 교육부는 교육원가 정보를 포함한 대학의 재무정보보다 대학의 비리문제에 주된 관심이 있다.

둘째, 학생들은 등록금 수준과 관련하여 대학이 보유하고 있는 자금수준이나 정부의 지원에 주된 관심이 있다. 감가상각비 등 교육원가 정보의 신뢰성 문제는 별론으로 하더라도 교육원가

11) 운영수익은 화폐액으로는 등록금수입이나 기부금수입이 될 것이나 실질적으로는 대학교육의 실적이라 할 수 있는 졸업생 수, 교수의 연구논문 발표 수 등이 될 것이며 양적인 정보보다 측정가능성이 떨어지는 질적인 정보가 더 중요하다. 예컨대 우수한 졸업생, 실력 있는 교수진 등으로 인한 대학의 명성에 관한 정보가 더 유용한 정보가 된다.

정보를 포함한 대학의 재무정보에는 부차적인 관심을 보일 것이다.

셋째, 학부모나 동문들은 교육원가 정보를 포함한 대학의 재무정보보다 대학의 브랜드 정보(명성)에 주된 관심이 있다.

III. 사립대학 감가상각에 대한 선행연구와 찬반 논의

정병수(2003)는 사립대학의 감가상각제도에 찬성하는 입장을 보이면서 사립대학이 감가상각을 실시하지 않는 이유와 감가상각을 실시해야 할 이유를 설명하였다. 최준환(1990)은 비영리기관의 감가상각 찬성론과 반대론을 자세히 비교하여 소개했으며 최길란(2000), 홍창수(2002) 및 최해수(2002)도 비영리기관이 감가상각을 실시할 것을 주장하였다. 이윤원과 노태일(2003)은 사립대학이 감가상각을 실시해야 함을 주장하면서 기회비용의 개념을 사용하여 산출한 감가상각비를 내부관리 자료(교육원가 산정)로 활용한 S대학교의 사례를 인용하였다.

1. 감가상각을 실시하지 않아야 하는 이유

선행연구를 기초로 사립대학이 감가상각을 실시하지 않는 이유를 설명하면 다음과 같다.

첫째, 설립연도가 오래된 대학의 경우 자산의 대부분은 재평가를 실시하지 않아 장부가액이 현행원가(예컨대 재취득원가)보다 매우 낮다. 이 경우 역사적원가에 기초한 감가상각 정보가 대학의 이해관계자들에게 얼마나 유용한 정보가 될 것인지는 매우 의문스럽다.

둘째, 등록금 책정에 관련성이 있는 감가상각비를 계산하기 위해서는 역사적원가에 기초한 자산가액 보다 현행원가 정보가 더 유용하나 이는 객관성이 떨어지므로 동 감가상각비를 장부에 반영하기 어렵다는 것이다.

셋째, 대학이 보유하는 대부분의 시설에는 매년 적지 않은 수선비가 지출되고 있는데 이를 자본적지출로 회계처리하지 않고 비용화 하는 것은 동 수선비가 감가상각비에 해당되는 비용성격이라 볼 수 있다.

넷째, 현금수지를 중시하는 사립대학 회계에서¹²⁾ 현금의 지출을 수반하지 아니하는 비용인 감가상각비의 계상은 재무정보 이용자들로 하여금 혼란을 줄 수 있다.

12) 사립대학의 회계는 등록금전수금 등 몇 가지 항목을 제외하고는 원칙적으로 현금주의를 채택하고 있다. 그 이유는 영리기업처럼 ‘적정한 기간손익을 계산’해야 하는 것이 아니기 때문이다. 이러한 이유로 사립대학의 주요 재무정보는 자금계산서인 것이며 영리기업의 손익계산서에 해당하는 운용계산서는 거의 활용되지 않고 있고 이해하기도 쉽지 않다.

다섯째, 대학은 영리기업처럼 손익계산을 할 필요가 없고 소득과 관련하여 세금을 납부할 필요가 없으므로 비용 성격인 감가상각비의 계산이 불필요하다.

2. 감가상각을 실시해야 하는 이유

감가상각을 실시해야 하는 이유는 다음과 같다.

첫째, 사립대학이 보유하고 있는 자산들은 감가상각을 실시하지 않아 회계정보가 왜곡되어 있다. 건축 후 오랜 기간 동안 노후화되어 있는 건물이라 할지라도 취득원가로 기록되어 있기 때문이다. 만일 감가상각이 이루어진다면 누적 상각액 만큼 자산에서 차감되는 형식으로 표시되어 건물의 노후화 정도를 파악할 수 있을 것이다.

둘째, 사립대학 고정자산의 원가 중 교육에 사용되는 만큼의 교육원가가 감가상각비 형태로 비용에 반영되지 않고 있기 때문에 적절한 교육원가가 계산되지 못하고 있다. 결국 학생1인당 교육비, 교육비환원을 같은 교육지표는 왜곡된 정보이므로 동 지표는 등록금 책정이나 교육정책에 적극적으로 활용되지 못하고 있다.

셋째, 사립대학의 감가상각 미 실시는 운영계산서 정보가 왜곡되는 주된 원인이 되고 있다. 왜냐하면 운영수익에서 운영비용을 차감한 경상운영수지 정보는 감가상각비만큼의 정보가 반영되어 있지 않아 정보가 왜곡되고 있고 운영수익에서 운영비용 및 기본금대체액을 차감한 당기 운영수지차액 정보는 건물 등 고정자산구입액 전액이 기본금대체액에 한꺼번에 반영되어 있어 정보가 왜곡되어 있기 때문이다. 즉, 건물 등의 건축 또는 구입 시에 구입원가 전액이 운영계산서의 기본금대체액¹³⁾에 반영되어 해당 연도의 비용으로 회계처리 되고 있다. 이는 당기운영차액 정보가 영리기업의 당기순이익에 대응되는 정보로서의 역할을 거의 포기하고 있는 셈이어서 운영계산서 정보의 유용성에 의문이 제기된다.

넷째, 감가상각 미 실시는 등록금 인상 등과 관련하여 대학과 학생, 학부모와의 의사소통에 장애가 되고 있다. 대학당국은 물가의 인상, 교육환경개선을 위한 막대한 투자성 지출 등이 등록금 인상의 원인이 되고 있다고 주장한다. 그러나 이러한 주장이 재무정보로 뒷받침되지 못하고 있다. 대표적인 교육환경개선 투자인 교육용건물 등의 감가상각비가 운영비용에 반영되어 있지 않은 이상 학생과 학부모를 설득할 명분이 부족한 것이다. 그렇다고 자금계산서에 반영되어 있는 고정자산구입비나 운영계산서의 기본금대체액이 사실은 교육비라고 설명하는 것은 무의미하다. 그들에게 대학회계의 특수성까지 이해시켜 가면서 등록금 인상의 당위성을 설득할 수는 없기 때문이다.

13) 운영계산서의 지출 란에서 운영비용 다음에 기본금대체액(건물의 경우 법인기본금대체액, 비품인 경우 기타기본금대체액)으로 표시된다.

다섯째, 감가상각을 실시하지 않는 현행 회계제도 하에서는 고정자산과 관련된 회계부정이 발생할 개연성이 증가한다.¹⁴⁾ 먼저 내용연수가 장기간이고 비교적 고가인 비품 등을 취득 당시에 유형자산으로 회계처리하지 않고 비용으로 처리할 경우 회계처리상 별다른 제재가 없어 실무상 부외자산 상태로 자산을 관리해야 하는 문제가 발생한다. 이러한 부외자산을 관리자가 통제절차 없이 매각하여 매각대금을 개인적으로 횡령하더라도 장부에 반영되어 있는 자산이 아니기 때문에 적발하기가 쉽지 않다. 또한 불용처리(폐기처분)대상이 아닌 고정자산임에도 불구하고 이사회에 허위로 불용처리 승인을 득하고 장부에서 고정자산을 감소시킨 다음 동 자산을 매각하여 횡령하는 경우도 가능하다. 만약 감가상각이 의무화된다면 감가상각 대상 자산을 비용으로 처리하기가 쉽지 않을 것이다. 한편 비품 등을 고정자산으로 장부에 반영시킨 경우라 하더라도 동 자산을 폐기처분 하는 등 실질적으로 불용(제거)처리하고 나서 이사회의 불용처리 승인이 나 고정자산을 장부에서 감소시키는 회계처리 없이 그대로 내버려두는 경우도 적지 않다. 이 경우는 고정자산이 장부상 가공자산으로 계속 남아있게 되므로 재무제표가 그만큼 왜곡표시 되는 셈이다. 만약 감가상각이 계속되어 오고 있고 잔존가액만 남아있는 자산이라면 불용자산임을 쉽게 식별할 수 있을 것이다.

IV. 주요국의 사립대학 감가상각제도 및 재무제표 예시

1. 주요국의 감가상각제도의 비교

한국과 일본 및 미국 사립대학의 감가상각제도를 비교하면 다음과 같다.¹⁵⁾

〈표 1〉 주요국의 사립대학 감가상각제도 비교

구 분	한 국	일 본	미 국
근거규정	사립학교법에 따른 사학기관 재무·회계 규칙에 대한 특례규칙	사립학교진흥조성법에 따른 학교법인 회계기준	FASB No 93, 116, 117, 124, AICPA SOP 94-3, 98-2
감가상각회계	미 실시(무형자산은 실시)	실시	실시
기본금 전입 및 대체	고정자산 취득액 및 처분액	고정자산 취득액 및 처분액	해당없음. 다만 순자산 은 영구제한, 일시제한, 비제한으로 구분표시

14) 홍창수, 2002. “학교법인의 회계제도에 관한 연구”. 제주대학교 경영대학원 석사학위 논문 77쪽

15) 서갑수, 2007.4 「특례규칙 회계」, 회계·경영담당자 워크숍 교재 47쪽

상기 표에서 보는 바와 같이 미국에서는 사립대학 회계기준을 FASB에서 제정하나 한국과 일본은 정부기관에서 제정하고 있다. 그리고 사립대학에 대한 고정자산의 회계처리에 있어 기본금 전입 및 대체는 우리나라가 일본의 제도를 원용한 것이며 이는 미국의 경우와 상이하다. 미국은 영리기업과 동일한 고정자산의 회계제도를 시행하고 있다. 그리고 감가상각제도는 일본이나 미국과 달리 우리나라는 실시하지 않고 있다가 2010년 3월 1일부터 시행에 들어갔다. 미국의 FASB No 93 ‘Recognition of Depreciation by Non-Profit Organization’(1987)에 의하면 “모든 비영리기관은 재무제표 작성 시 고정자산에 대하여 감가상각을 실시하여야 한다. 그리고 감가상각기간, 감가상각누계액 및 감가상각방법 등은 주석으로 공시해야 한다.”고 규정하고 있다. 그러나 미국의 대학회계는 유형자산에 대한 감가상각을 행하기는 하나 감가상각비는 대체로 비용으로 보고하지 않고 있다.¹⁶⁾

그 이유는 대학의 고정자산은 보통 증여나 정부재정 지원으로 취득되기 때문에 고정자산 이용자(학생 등)에게 고정자산 취득을 위한 재정적 부담을 강제로 부과해서는 안 되기 때문이다. 즉, 감가상각비를 비용으로 처리하여 그 비용을 등록금 등을 통해 회수하는 것은 비합리적이라고 보는 것이다. 감가상각을 운영계산서에 비용으로 계상하지는 않지만 많은 대학들이 감가상각누계액을 시설투자 계정에서 차감하여 보고한다.

한편 일본의 ‘학교법인 회계기준’에 의하면 “고정자산 중에서 시간의 경과에 따라 그 가치가 감소하는 것에 대하여는 정액법으로 감가상각을 행한다.”고 규정하고 있다. 그리고 “감가상각자산에 대해서는 당해 감가상각자산에 관계되는 감가상각누계액을 차감한 잔액을 기재하고 감가상각누계액을 각주로서 기재한다. 다만 필요한 경우에는 당해 감가상각자산에 속하는 과목 각각에서 감가상각누계액을 차감하는 형식으로 기재할 수 있다.”고 규정하고 있다.

2. 일본 사립대학 대차대조표의 예시

와세다대학교의 2009년 3월 31현재의 대차대조표를 예시하면 다음과 같다(단위 : 엔).¹⁷⁾

16) 이동규, 2006.10, 「발생주의 복식부기 회계제도의 학교회계 도입방안에 대한 연구」, 교육인적자원부 연구보고서 82쪽

17) 일본 와세다대학교 홈페이지(www.waseda.ac.jp)

〈표 2〉 와세다대학교의 2009년 3월말 대차대조표

계 정	금 액
고정자산	302,641,993,388
유형고정자산	223,196,253,868
토 지	58,133,083,080
건 물	103,479,904,439
건축물	7,765,864,528
교육연구용기구비품	19,974,828,685
기타기구비품	700,823,377
도 서	30,626,647,603
건설중인자산	2,515,102,156
기타고정자산	79,445,739,520
유동자산	30,629,371,424
자산합계	333,271,364,812
고정부채	28,256,539,430
유동부채	25,618,190,734
부채합계	53,874,730,164
기본금	357,620,199,739
소비지출초과액	(-)78,223,565,091
기본금합계	279,396,634,648
부채 및 기본금합계	333,271,364,812

상기 대차대조표 각주3에 의하면 감가상각누계액의 합계액이 100,657,776,711엔이라고 명시하고 있다. 상기 대차대조표에 의하면 유형고정자산 중 감가상각대상자산은 자산합계에서 39.6%를 차지하고 있으며 감가상각누계액을 고려하지 않는다면 53.6%를 차지한다.

3. 우리나라 사립대학 전체 대차대조표 및 운영계산서의 예시

우리나라 사립대학 전체 교비회계의 2007회계연도의 대차대조표와 운영계산서를 예시하면 다음과 같다(단위 : 100만원).¹⁸⁾

18) 사학진흥재단 홈페이지(www.infro.or.kr)

〈표 3〉 우리나라 사립대학 전체 교비회계의 2007회계연도의 주요 재무제표

대차대조표계정	금 액	운영계산서계정	금 액
유동자산	7,695,755	등록금수입	12,311,606
투자및기타자산	7,809,801	전입및기부금수입	2,349,316
고정자산	37,047,754	교육부대수입	501,777
토 지	5,284,167	교육외수입	933,175
건 물	18,550,288	고목준비금환입액	215,394
구축물	928,205	수입합계	16,311,267
기계기구	6,915,536	보 수	6,584,977
집기비품	1,646,536	관리운영비	1,935,833
차량운반구	93,864	연구학생경비	3,264,401
도 서	1,709,058	교육외비용	672,529
박물관유물	157,615	전출금	45,559
건설중인자산	1,696,203	고유목적전입금	218,117
무형고정자산	39,710	기본금대체	5,893,085
자산합계	52,554,310	운영차액대체	-2,521,432
유동부채	6,147,617	당기운영차액	218,198
고정부채	734,192		
부채합계	6,881,809		
기본금합계	45,672,501		
부채와기본금합계	52,554,310	지출합계	16,311,267

상기 재무제표에 의하면 유형고정자산 중 감가상각대상자산은 자산합계에서 53.5%를 차지하고 있어 일본 와세다대학과 비슷한 수준을 보이고 있다. 이때 감가상각대상자산이 개정된 특례규칙 시행 이후 취득한 자산이고 내용연수를 개정된 특례규칙에 의거 건물과 구축물은 평균 30년, 나머지는 5년이라고 가정하면 연간 감가상각비는 다음과 같이 계산된다.

$$19,478,493\text{백만}/30\text{년} + 8,655,936\text{백만}/5\text{년} = 2,380,470\text{백만원}$$

이는 2007회계연도의 등록금수입 총액 12,311,606백만원의 19.3%를 차지하고 관리운영비 1,935,833백만원의 123%에 해당하는바 감가상각비가 교육원가중 주요항목인 관리운영비를 23%나 초과한다.

V. 개정된 특례규칙의 유형자산 및 감가상각 회계처리 규정

종전 특례규칙은 무형자산을 제외하고 유형자산에 대해서는 감가상각을 실시하지 않도록 하고 있었다. 그러나 2009년 10월 16일 교육부에서 공고하고 12월 22일 공포한 특례규칙 개정(안)에 의하면 사립대학의 감가상각제도 도입을 규정하고 있다. 아래에서는 감가상각과 관련된 규정을 개정된 특례규칙을 중심으로 살펴보고 특례규칙 이외의 대학회계기준(안)과 기타 비영리조직의 감가상각 관련 규정을 비교하여 살펴본다. 정부기관이나 지방자치단체는 최근에 복식부기제도 및 감가상각제도를 도입한 바 있다. 또한 한국회계기준원에서 발표한 ‘비영리조직의 재무제표 작성과 표시지침서’에 의하면 비영리조직의 고정자산 감가상각비 인식을 규정하고 있다. 그러나 보건복지가족부에서 발표한 ‘사회복지법인 재무·회계규칙’은 단식부기제도를 적용하도록 하고 있어 감가상각제도를 도입하지 않고 있다. 한편 보건복지가족부에서 발표한 ‘의료기관 회계기준 규칙’이 있으나 이는 수익사업에 속하는 보건업의 회계처리방법으로서 순수한 비영리조직에 대한 회계처리기준이라 보기 어렵다.

1. 개정된 특례규칙의 감가상각 관련 규정

가. 감가상각 관련 규정

현 행	개 정
제34조(감가상각) ① 법인회계 및 학교회계에 속하는 유형고정자산에 대하여는 감가상각을 실시하지 아니한다.	제34조(감가상각) ① 법인회계 및 학교회계에 속하는 고정자산에 대하여는 감가상각을 실시한다. 다만, 토지, 박물관유물 및 건설중인자산에 대하여는 실시하지 아니한다.
(신설)	② 고정자산에 대한 감가상각은 정액법을 적용한다
(신설)	③ 고정자산별 감가상각 내용연수는 [별표 4]에 의한다
② 법인회계 및 학교회계에 속하는 무형고정자산에 대하여는 해당 법률의 규정에 의한 유효기간 중에 매기 균등액을 상각한다.	④ 제3항의 규정에 의하여 실시한 감가상각비 중 유형고정자산은 감가상각누계액으로, 무형고정자산은 해당 무형고정자산에서 직접 차감하여 표시한다.
(신설)	⑤ 당해 감가상각비 상당액은 당해 건축적립금에 적립할 수 있다.

나. 유형자산과 기본금을 일치시키는 회계처리 규정

현 행	개 정
제25조(기본금의 증감) ① 이사장 및 학교의 장은 <u>고정자산 등</u> ¹⁹⁾ 기본재산이 증가한 때에는 그 증가한 <u>자산가액</u> 만큼의 <u>운영차액</u> 을 기본금의 증가로 대체한다. ② 이사장 및 학교의 장은 재정부의 필요에 의하여 고정자산 등 기본재산을 매각 또는 폐기처분한 때에는 그 자산의 장부가액과 동일한 금액의 기본금을 전기이월운영수정 ²⁰⁾ 으로 대체한다.	제25조(기본금의 증감) ① 이사장 및 학교의 장은 <u>출연재산으로 인한</u> 기본재산이 증가한 때에는 그 증가한 <u>자산가액</u> 만큼을 기본금의 증가로 대체한다 ② <u>삭제</u>

다. 재평가 규정

개정(안)에 포함되어 있지 않은 현행 재평가 규정은 다음과 같다.

제31조(자산재평가에 대한 특례) ① 이사장 및 학교의 장은 보유자산의 장부가액을 시가에 적합하게 자산의 재평가를 할 수 있다.

② 자산의 재평가방법 및 재평가차액 등의 회계처리에 관한 사항은 자산재평가법의 규정을 준용하되 토지는 제30조 제3항의 규정에 의한 공시지가 또는 개별토지의 가격에 의하여 자체적으로 평가할 수 있다.

라. 부칙 경과규정

제1조(시행일) 이 규칙은 2010년 3월1일부터 시행한다.

제2조(유형자산의 감가상각에 관한 적용례) 제34조의 개정규정은 이 규칙 시행 후 별표 4에 따른 고정자산의 내용연수가 경과하지 아니한 유형고정자산에 대하여 해당연도 분 감가상각부터 적용한다.

19) ‘고정자산등’이라는 포괄적인 규정으로 인해 대학에 따라서는 자산의 범위를 확장시키거나 축소시킴으로써 기본금대체액과 기본금의 증감을 통해 운영차액을 조절하는 편법문제가 지적되어 왔다(최철호, 2008.12, “사립대학 회계제도에 관한 연구-특례규칙 실무적용을 중심으로-,” 원광대학교 대학원 석사논문 13쪽).

20) 특례규칙 부칙의 재무제표 예시에 의하면 ‘운영차액대체’로 회계처리 해야 한다.

2. 특례규칙 이외의 대학회계기준(안)

가. 국립대학 재정·회계기준(안)

(1) 감가상각 관련 규정

제33조(유형자산의 상각) ① 유형자산에 대하여는 감가상각을 실시한다. 다만, ...

② 유형자산에 대한 감가상각은 정액법을 적용한다.

③ 유형자산별 감가상각 내용연수는 <별표 4>에 의한다.

④ 제1항의 규정에 의하여 실시한 유형자산 감가상각비는 감가상각누계액을 설정하여 해당 유형자산에서 차감하는 형식으로 기재한다.

(2) 유형자산과 기본금을 일치시키는 회계처리 규정

제26조(재정상태표의 작성방법) ① 재정상태표는 자산·부채 및 순자산으로 구분하고, ... 순자산은 출연기본금·적립금 및 운영차익으로 구분한다.

상기 규정은 개정된 특례규칙 제25조와 동일한 취지로 이해된다.

(3) 재평가 규정

특례규칙 제31조와 같은 규정이 없다.

(4) 경과규정

부칙 제3조(유형자산 감가상각 내용연수 특례) ① 이 통합회계규칙 시행일 이전에 취득하였거나 <별표 4>의 내용연수가 시행일 현재 전부 경과한 유형자산의 내용연수 계산은 잔존연수에다 경과한 내용연수의 50%를 가산한 것으로 한다. 다만 경과한 내용연수는 <별표 4>의 내용연수를 한도로 한다.

② 제1항을 계산함에 있어 6월 이하는 없는 것으로 하고 6월을 초과하는 경우에는 1년으로 한다.

상기 부칙 규정은 후술하는 ‘사학대학기관 회계기준에 관한 규칙(안)’과는 달리 그동안 미인식한 감가상각비로 인한 기본금수정 회계처리 방법에 대해서는 규정하고 있지 않다. 국립대학의 경우는 사립대학에 적용되는 특례규칙 제25조와 같은 규정과 무관하기 때문이다. 다만 국립대학 회계기준은 그 동안 미인식한 감가상각비 산정방법 즉 내용연수가 전부 또는 일부 경과한 고정자산의 감가상각비 산정방법을 규정하고 있으며 전진법 회계처리를 규정하고 있다.

나. 사학대학기관 회계기준에 관한 규칙(안)

(1) 감가상각 관련 규정

제47조(유형자산의 평가) ② 유형자산에 대한 감가상각은 정액법을 원칙으로 한다. ...

(2) 유형자산과 기본금을 일치시키는 회계처리 규정

제22조(순자산의 구분 및 정의) ① 순자산은 자산에서 부채를 차감한 잔여액으로 기본순자산, 특정순자산 및 운영순자산으로 구분하여 표시한다.

② 기본순자산이란 회계실체가 고유활동을 수행하기 위해서 지속적으로 유지해야 할 자산으로 기본금과 기타기본금으로 구분하여 표시한다. 여기서 기본금은 토지와 건물, 구축물의 장부금액을 말하며, 기타기본금은 토지와 건물, 구축물을 제외한 유형자산과 무형자산의 장부금액을 말한다. 다만, ...

상기 규정은 종전 특례규칙 제25조의 내용과 사실상 동일하다.

(3) 재평가 규정

특례규칙 제31조와 같은 규정이 없다.

(4) 경과규정

부칙 제4조(감가상각비에 대한 경과조치) 이 규칙 시행일 현재까지 유형자산 ... 에 대해 미인식한 감가상각비 누계액에 대해서는 해당 기본금 및 기타기본금을 감소시키고, ... 감가상각 누계액으로 회계처리한다.

상기 규정은 종전 특례규칙 제25조를 폐지하지 않는 것을 전제로 하여 그 동안 미인식한 감가상각비 누계액에 대해서는 해당 기본금 및 기타기본금을 감소시키고, 감가상각누계액으로 회계처리 하도록 했다. 그러나 그동안 미인식한 감가상각비 즉 개정(안) 시행일을 기준으로 과거연도에 계상했어야 할 감가상각비를 어떻게 산정해야 하는지에 대해서는 규정하고 있지 않으므로 감가상각대상자산의 내용연수를 단축함이 없이 소급하여 감가상각비를 계산해야 하는 것으로 이해된다.

3. 기타 비영리조직 회계기준

가. 국가기관

국가회계법 제11조 제1항에는 국가의 재정활동에서 발생하는 경제적 거래 등을 발생사실에 따라 복식부기 방식으로 회계처리 하도록 하고 있으며 ‘국가회계기준에 관한 규칙’ 제37조 제1

항에는 “일반유형자산은 당해 자산의 건설원가 또는 매입가액에 부대비용을 더한 금액을 취득 원가로 하고 객관적이고 합리적인 방법으로 추정한 기간에 정액법 등을 적용하여 감가상각을 한다.”고 규정하고 있다. 동 규칙은 2009년 3월 19일부터 시행되고 있으나 관련된 경과규정(부칙)은 없다.

나. 지방자치단체

지방재정법 제53조 제1항에는 지방자치단체의 재정상태 및 운용결과를 발생주의와 복식부기 회계원리를 기초로 회계처리하고 재무보고서를 작성하도록 하고 있으며 ‘지방자치단체 회계기준에 관한 규칙’ 제49조 제2항에는 “일반유형자산과 주민편의시설 중 감가상각자산에 대한 감가상각은 정액법을 원칙으로 한다.”고 규정하고 있다. 동 규칙은 2008년 12월 31일부터 시행되고 있으나 관련된 경과규정(부칙)은 없다.

다. 비영리조직의 재무제표 작성과 표시 지침서

한국회계기준원에서 2003년 3월 14일 발표한 ‘비영리조직의 재무제표 작성과 표시 지침서’(임의규정이다)중 지침서2의 문단25는 비영리조직의 감가상각에 대해 다음과 같이 규정하고 있다.

25. 비영리조직은 유형자산 ... 의 사용에 따른 비용을 인식하고 다음의 사항을 주석으로 기재한다.

- (가) 당 회계연도의 감가상각비
- (나) 대차대조표일 현재 감가상각대상자산의 주요 유형별 성격과 금액
- (다) 대차대조표일 현재 감가상각누계액의 주요 유형별 금액과 총액
- (라) 감가상각방법

라. 사회복지법인

‘사회복지법인 재무·회계규칙’ 제23조(회계의 방법)는 “회계는 단식부기에 의한다. 다만 법인회계와 수익사업회계에 있어서 복식부기의 필요가 있는 경우에는 복식부기에 의한다.”고 규정하여 사회복지법인의 회계는 현금주의에 기초한 단식부기 회계처리방법을 채택하고 있다. 따라서 감가상각제도도 도입하고 있지 않으며 특례규칙에서와 같은 기본금 회계처리나 재평가 관련 규정도 없다.²¹⁾

21) 사회복지법인도 복식부기제도와 감가상각제도를 도입해야 한다는 의견이 제시되고 있다(기현희, 2005. 10, “사회복지법인 회계처리의 개선방안에 대한 고찰”, 국제회계연구 제13집 178-180쪽). 한편 종교단체에 적용되는 통일된 회계기준의 도입 및 복식부기제도와 감가상각제도 도입을 제안한 연구도 있다

VI. 유형자산 및 기본금 관련 회계규정과 감가상각 회계처리의 문제점과 개선방안

1. 종전 규정에 따른 유형자산 및 기본금 회계처리

종전 특례규칙 하에서의 기본금 관련 회계처리(특례규칙 제25조)는 유형자산의 증가(구입) 및 감소(처분 및 폐기)에 따른 회계처리를 규정하고 있는 바, 유형자산의 감소에 해당하는 감가상각은 특례규칙 제25조에 따른 유형자산 회계처리에 직접적으로 영향을 미친다. 먼저 유형자산을 중심으로 특례규칙 제25조의 회계처리를 예시하면 다음과 같다.

가. 기본금의 증가

(1) 교육용부동산(토지, 건물) 구입

먼저 교비회계의 회계처리를 예시하면 다음과 같다.

(차변) 토	지(건물)	1억	(대변) 예	금	1억
(차변) 법인기본금대체액		1억	(대변) 법	인	1억

재산의 증가·감소 또는 재산의 변화를 회계상의 거래라고 할 때²²⁾ 상기 두 번째 회계처리는 거래의 결과를 반영한 것이라 보기 어려우며 단순히 차변의 유형자산과 대변의 기본금을 일치시키기 위한 목적에서 행해지는 작위적인 회계처리 성격이 있다.

법인기본금대체액을 포함한 각종 기본금대체액은 운영계산서의 운영비용 합계액 다음에 별도 항목으로 표시된다(비용의 가산항목). 그 이유는 다음과 같다.²³⁾ 즉 고정자산에 대한 감가상각을 인정하지 않는 사립대학 회계에서 고정자산 등과 같은 자본적지출을 운영비용 란에 추가하지 않는다면 그 만큼 당기운영차액이 크게 되어 이해관계자의 판단을 오도시킬 가능성이 있다고 한다. 따라서 당기운영차액을 적정하게 조정(당기운영차액을 적게 계상)하기 위하여 비용 란에 ‘기본금대체액’이라는 항목을 부득이 삽입하도록 한 것이다.

(김광윤, 2005.12, “우리나라 종교단체의 회계처리 및 재무보고 상 개선방안—종교단체 회계지침(안)의 제정을 위한 연구—” 세무와회계저널 제6권 제4호 51쪽).

22) 회계거래로 인식되기 위해서는 기업의 재무상태(구체적으로는 자산, 부채 및 자본 중의 하나 또는 그 이상)에 변동을 가져오는 경제적 사건이라야 한다(이효익·최 관·백원선, 2007.2, 「회계원리」, 신영사 47쪽).

23) 정병수, 2008.11, 「대학 교비회계의 결산 및 재무제표 작성사례」, 대학교육협의회 대학회계·경리담당자 워크숍(고급) 교재 55쪽

한편 법인회계의 회계처리를 예시하면 다음과 같다.

(차변) 설 치 학 교	1억	(대변) 설립자기본금	1억
--------------	----	-------------	----

이때 법인회계의 설치학교 계정은 교비회계의 법인계정에 대응되며 법인명의의 부동산임을 표시한다. 상기 회계처리는 교비회계에서 취득한 부동산이 법적으로는 법인소유임을 나타낸다.²⁴⁾ 법인명으로 등재되는 부동산 이외의 유형자산의 경우는 법인회계에서 상기와 같은 분개가 불필요하다.

(2) 기타 유형자산의 구입

부동산 이외의 부동산 구입에 따른 회계처리를 예시하면 다음과 같다.

(차변) 비 품	1억	(대변) 예 금	1억
(차변) 기타기본금대체액	1억	(대변) 기타기본금	1억

나. 기본금의 감소

(1) 교육용기본자산(토지, 건물)의 매각

먼저 교비회계의 회계처리를 예시하면 다음과 같다.

(차변) 예 금	0.4억	(대변) 토 지(건물)	1억
고정자산처분손실	0.6억		
(차변) 법 인	1억	(대변) 운영차액대체	1억

상기와 같은 회계처리가 이루어져야 학교회계의 대차대조표에서 차변의 부동산과 대변의 법인계정의 금액이 일치된다. 운영차액대체는 고정자산과 기본금을 일치시키는 회계를 원칙으로 하기 때문에 나타날 수밖에 없는 회계처리이며 각종 기본금대체액의 환입과목으로서 운영계산서 과목이다. 이는 종전의 대차대조표의 기본금 항목에서 운영계산서의 운영수익 항목으로 변경된 것이다(2000회계연도 사학기관 결산서 작성요령 통보, 교육과학기술부 대재 81423-217, 2001.2.26).²⁵⁾

한편 법인회계의 회계처리를 예시하면 다음과 같다.

(차변) 설립자기본금	1억	(대변) 설 치 학 교	1억
-------------	----	--------------	----

24) 최철호, 앞의 논문 12쪽

25) 이는 고정자산 취득 시에는 각종 기본금대체액이 운영계산서의 운영비용 항목에 기재되고 매각 시에는 운영계산서의 운영수익 항목이 아닌 대차대조표의 기본금에 표시되어야 하느냐는 일관성에 대한 비판을 수용한 것이다.

이는 부동산 취득 시의 법인회계에서의 회계처리와 반대되며 법인에서 이행하게 될 부동산의 명의이전의 실질에 부합한다.

(2) 기타 유형자산 폐기

부동산 이외의 기타 유형자산 폐기시의 회계처리를 예시하면 다음과 같으며 매각의 경우도 원칙은 동일하다.

(차변) 유형자산폐기손실	1억	(대변) 비 품	1억
(차변) 기타기본금	1억	(대변) 운영차액대체	1억

다. 유형자산 및 기본금 회계의 예시

사학기관의 회계는 원칙적으로 대차대조표의 왼쪽(차변)에 계상되는 투자와기타자산 및 고정자산의 금액과 오른쪽(대변)에 기록되는 기본금의 합계금액이 일치되도록 하는데 특색이 있다. 교비회계의 대차대조표를 다음과 같이 예시한다.²⁶⁾

〈표 4〉 사립대학 교비회계 대차대조표의 예시

차변(자산)		대변(부채 및 기본금)	
I. 유동자산		I. 유동부채	
II. 투자와기타자산		II. 고정부채	
1. 투자자산	500	III. 기본금	
2. 특정기금	800	1. 법인	2,000
III. 고정자산		2. 기타기본금	900
1. 부동산	2,000	3. 적립금	800
2. 부동산외의 유형자산	400	4. 운영차액	

위 대차대조표 상에서 부동산금액 2,000원과 법인금액 2,000원이 상호 일치하게 되고 투자자산 500원과 부동산외의 유형자산 금액 400원의 합계금액 900원과 기타기본금 금액 900원이 일치하게 된다. 한편 특정기금 800원과 적립금 800원도 상호 일치되어야 한다.

상기와 같은 회계처리는 영리기업과 비교되는 사립학교 회계의 매우 두드러진 특징인데 그 이유는 다음과 같이 이해된다.

첫째, 사립대학의 설립 단계에서 주로 부동산 형태의 재산이 출연되는 사실이 고려된 것이다. 그러나 영리기업은 현금을 납입하여 설립되는 것이 일반적이다.

둘째, 사립대학은 물질 자본인 교육용기본재산이나 각종 기금이 교육사업 수행에 핵심적인

26) 정병수, 1999.3, 「사립대학회계」, 도서출판 동원 133쪽

구비요건임을 고려한 것이다. 영리기업의 경우 기업의 주인인 주주가 불입하는 자본금이란 발행 주식수에 액면가액을 곱한 금액으로서 채권자보호를 위해 회사가 유지해야 할 최소한의 재산액을 의미하며 상법에 의해 등기가 요구된다. 그러나 사립대학의 경우 국가에 대한 출연(일종의 기부)에 의해 설립되므로 영리기업에 존재하는 주주개념인 주인이 존재하지 않는 공익적기관인 것이며 영리기업에서와 같은 최소한의 자본유지액 개념이 존재하지 않는다. 또한 사립대학은 교육사업을 수행한다는 기능적인 측면에서 볼 때 인적자본인 교수와 물적자본인 교육용기본재산 그리고 특정한 재정목적에 대비하기 위한 기금적립이 핵심적인 구비요건이 된다. 이러한 사립대학의 특성을 회계정보 형태로 반영하기 위해 교육용기본재산인 부동산과 부동산이외의 유형자산 그리고 투자자산(특정기금)을 영리기업의 자본금과 대비되는 용어인 기본금으로 표시하도록 한 것으로 이해된다.

2. 유형자산 및 기본금 회계처리의 문제점과 개선방안

사립대학의 유형자산 회계처리의 문제점은 운영계산서에 표시되는 각종 기본금대체액 및 운차액대체와 관련하여 야기된다고 볼 수 있다. 구체적으로 살펴본다.

가. 각종 기본금대체액 문제

법인기본금대체액등 각종 기본금대체액은 운영계산서의 운영비용 합계액에 표시된다(비용의 가산항목). 이는 대차대조표 차변의 유형자산 금액과 대변의 기본금 금액을 일치시키고자 하는 과정에서 나타나는 작위적인 회계처리 성격이 있으며²⁷⁾ 유형자산에 대한 감가상각 미실시도 그 원인중의 하나라 할 수 있다. 운영계산서가 교비회계의 운영수지를 나타내는 기본적인 재무제표임을 고려할 때 유형자산의 취득 또는 각종 적립금의 적립 시 운영계산서의 운용비용에 나타나는 각종 기본금대체액(법인기본금대체액, 기타기본금대체액, ○○적립금대체액)은 운영계산서의 성격과는 무관한 항목이라 할 수 있다. 따라서 운영계산서의 각종 기본금대체액 계정은 운영계산서의 회계정보로서의 유용성을 떨어뜨리는 주된 원인이 되고 있다.²⁸⁾ 결국 대차대조표 차변의 유형자산 금액과 대변의 기본금 금액을 일치시키는 회계처리를 왜 실시해야 하느냐는 본질적인 의문을 초래한다. 그러한 회계처리가 반드시 필요하다 해도 그 결과 작성된 재무제표가 이해관계자의 의사결정에 도움이 안 된다거나 심지어 이해조차 할 수 없다면 특례규칙 제25조의 존재의미가 의문시된다.

27) 김병기, 2002.11, 「사학기관 회계처리 기준에 관한 연구-특례규칙상의 재무제표 체계와 계정과목을 중심으로-」, 한국사학진흥재단 연구보고서 13쪽

28) 김안규·오정훈·김광태, 2008.12, “사립대학 회계제도 개선방안에 대한 고찰”, 한국비즈니스리뷰 제1권 제2호 438쪽

나. 운영차액대체 문제

앞서 살펴본 것처럼 운영차액대체는 투자와기타자산 및 유형자산의 감소와 관련하여 발생된다. 운영차액대체는 고정자산과 기본금을 일치시키는 회계를 원칙으로 하기 때문에 나타날 수밖에 없는 회계처리로서 운영계산서의 각종 기본금대체액의 환입과목이다. 운영계산서의 운영수익과 운영비용의 차액인 당기운영차액과 구분하기 위해 운영차액대체 계정을 사용한다. 운영차액대체는 용어뿐만 아니라 계정과목이 제공하고자 하는 회계정보의 내용이 불명확하여 회계정보 이용자에게 전달하고자 하는 의미가 모호하다. 이는 사립대학 재무제표의 회계정보로서의 유용성을 떨어뜨리는 요인이 아닐 수 없다.

다. 개정된 특례규칙 제25조의 문제점

개정된 특례규칙 제25조에 의하면 “출연재산으로 인하여 기본재산이 증가한 때에는 그 증가한 자산가액 만큼을 기본금의 증가로 대체한다.”고 하고 있다. 원칙적으로 제25조가 폐지된 것이다. 그러나 교육부의 ‘사학기관 재무·회계규칙에 대한 특례규칙’ 개정 유의사항(2009.12.22) 18쪽에 의하면 “등록금으로 구입하는 고정자산을 기본금으로 대체하여 교비회계의 기본금(법인)을 증가시키는 대체를 하지 않고, 법인에서 출연분만 기본금으로 구성한다.”고 설명하고 있으나 개정된 특례규칙 제25조는 다음과 같은 문제가 예상된다.

첫째, 개정된 규정을 적용할 경우 어떤 경우를 ‘출연재산으로 인하여 재산이 증가한 경우’로 보는 지에 대한 구체적인 정의가 불명확하여 실무적인 적용에 어려움이 예상된다. 예컨대 교육용건물이 증가할 경우 ① 순수하게 건물자체를 출연받을 수도 있고 ② 동문들로부터 건축기금을 모금하여 동 건축기금으로만 건물을 신축할 수도 있으며 ③ 건축기금에 매칭펀드 형태의 학교보유 자금을 합하여 신축할 수도 있고 ④ 재단보유 자금으로 학교 교육용 건물을 신축하되 동보유자금이 외부출연자금과 수익용기본재산에서 발생한 이익금(부속병원진출금 포함)이 혼재된 경우 등 여러 가지 경우의 수가 있을 수 있으며 법인으로부터의 출연만이 아닌 대학 자체에서 출연받아 이루어 지는 유형자산의 증가가 적지 않다. 이때, 각각의 경우 어떻게 회계처리 해야 하는지가 분명하지 않다.

둘째, 출연재산으로 인하여 재산이 증가한 경우 또는 동 재산이 감소한 경우 종전처럼 운영계산서에 기본금대체 또는 운영차액대체 항목이 나타날 수밖에 없어 앞서 설명한 운영계산서의 문제점은 해소되지 않는다.²⁹⁾

셋째, 출연재산으로 인하여 재산이 증가하여 동 재산을 법인에서 등기한 경우 종전처럼 법인 회계에서 (차변) 설치학교 $\times \times \times$ (대변) 설립자기본금 $\times \times \times$ 으로 회계처리 해야 하는지도 분

29) 교육부의 「사학기관 재무·회계규칙에 대한 특례규칙 개정 유의사항(2009.12.22)」 9쪽의 기금회계 운영계산서 구조에 의하면 특례규칙 개정 후에도 제적립금대체액과 운영차액대체 항목이 여전히 발생한다.

명치 않다.

넷째, 교육부의 ‘사학기관 재무·회계규칙에 대한 특례규칙’ 개정 유의사항(2009.12.22) 18쪽에 의하면 특례규칙 제25조 적용 시 과거의 기본금 및 기타기본금은 소급적용하지 않는 것으로 설명하고 있다. 즉 “시행일 현재 내용연수가 경과하지 아니한 유형고정자산을 대상으로 해당연도 분 감가상각부터 특례규칙 제25조를 적용한다(부칙).”고 하고 있다. 이 경우 과거 분 기본금과 향후 발생하는 기본금의 합산표시에 따른 정보왜곡의 문제가 예상된다. 과거 분 기본금에는 출연재산에서 증가하지 않은 유형자산도 포함하고 있기 때문이다.

다섯째, 감가상각자산의 경우 ‘출연재산으로 인하여 재산이 증가한 경우’와 그렇지 않은 경우에 대해 다음과 같이 회계처리방법이 상이할 것이므로 실무상의 번거로움이 예상된다.³⁰⁾

① 출연재산의 경우

(차변) 감가상각비	× × ×	(대변) 감가상각누계액	× × ×
(차변) 기본금(법인)	× × ×	(대변) 운영차액대체	× × ×

② 비출연재산의 경우

(차변) 감가상각비	× × ×	(대변) 감가상각누계액	× × ×
------------	-------	--------------	-------

라. 개선방안

고정자산과 기본금을 일치시키는 회계처리 과정에서 불가피하게 발생하게 되는 각종 기본금 대체액과 운영차액대체 항목으로 인해 야기되는 회계정보의 왜곡이나 회계정보의 이해가능성 저해문제는 회계정보 이용에 따른 효익보다 회계정보 산출과 해석에 따른 원가가 더 크다고 본다. 즉, 고정자산과 기본금을 일치시키는 회계처리의 실익이 무엇인지 의문인 바, 감가상각제도의 도입과 더불어 특례규칙 제25조를 완전히 폐지하여 운영계산서의 이해가능성 및 정보의 유용성을 제고시키는 방안이 합리적이라고 본다.

3. 특례규칙 제25조의 폐지 여부에 따른 감가상각 회계처리의 문제점과 개선방안

사립대학의 유형자산 감가상각에 따른 회계처리는 특례규칙 제25조의 폐지 여부에 따라 상이하다. 따라서 특례규칙 제25조 폐지 여부에 따라 달라지는 회계처리방법을 부칙의 경과규정에 명시할 필요가 있으나 개정된 특례규칙에는 이에 대해 규정하고 있지 않다.

30) 교육부의 「사학기관 재무·회계규칙에 대한 특례규칙 개정 유의사항(2009.12.22)」 15쪽에 의하면 “개정된 특례규칙 시행 이후 자산의 증감 및 감가상각은 기본금 대체를 하지 않는다.”고 하고 있으나 이는 비출연자산의 경우에 대한 설명으로 이해된다.

가. 특례규칙 제25조가 폐지되지 않는 경우³¹⁾

특례규칙 제25조가 폐지되지 않는 경우에는 유형자산의 취득 시 종전처럼 사립대학 대차대조표 차변의 유형자산과 대변의 기본금을 일치시키는 회계처리를 한 다음 감가상각에 따른 회계처리를 하게 된다.

건물에 대한 감가상각비 회계처리를 예시하면 다음과 같다.(취득원가 1억, 정액법, 내용연수 5년 잔존가치 0)

(차변) 감가상각비	0.2억	(대변) 감가상각누계액	0.2억
(차변) 법인	0.2억	(대변) 운영차액대체	0.2억

상기 두 번째 회계처리는 건물취득 시 (차변) 법인기본금대체액 1억 / (대변) 법인 1억으로 회계처리 하여 법인기본금대체액을 운영계산서의 비용항목으로 차감시킨 것을 취소하는 회계처리로 이해할 수 있다. 상기 운영차액대체는 각종 기본금대체액의 환입으로서 운영계산서 항목이다. 또한 법인회계에서는 다음과 같이 회계처리 하여 법인회계의 설치학교계정 금액과 교비회계의 법인계정 금액을 일치시킨다.

(차변) 설립자기본금	0.2억	(대변) 설치학교	0.2억
-------------	------	-----------	------

그리고 비품에 대한 감가상각이 이루어지는 경우 회계처리를 예시하면 다음과 같다(취득원가 1억, 정액법, 내용연수 5년 잔존가치 0).

(차변) 감가상각비	0.2억	(대변) 감가상각누계액	0.2억
(차변) 기타기본금	0.2억	(대변) 운영차액대체	0.2억

상기 감가상각비는 운영계산서에서 교육원가중의 하나인 운영비용에 반영될 것이다.

나. 특례규칙 제25조가 폐지되는 경우³²⁾

특례규칙 제25조가 완전히 폐지되는 경우 먼저 과거에 대차대조표의 왼쪽(차변)에 계상되는 투자와기타자산 및 고정자산의 금액과 오른쪽(대변)에 기록되는 기본금의 합계금액이 일치되도록 한 회계처리를 수정한 후에 감가상각에 따른 회계처리를 하게 된다. 회계처리를 예시한다.

(1) 기본금 수정분개의 내용 및 이론적 근거

(가) 교비회계의 기본금 수정분개

특례규칙 제25조가 완전히 폐지되는 경우 다음과 같이 네 가지로 구분하여 기본금을 수정하

31) 이는 기본금대체 및 환입회계처리 제도를 유지하고 있는 일본의 방식이라 할 수 있다.

32) 기본금대체 및 환입 회계처리와 무관한 미국의 방식이라 할 수 있다.

는 회계처리를 행한다.

1) 감가상각대상자산 및 투자자산과 관련된 기본금의 경우

감가상각대상자산 및 투자자산과 관련된 기본금의 경우 교비회계에서는 개정된 특례규칙의 시행일이 속하는 회계연도에 다음과 같이 일괄적인 수정분개를 행한다.³³⁾

(차변) 기본금(법인, 기타기본금) $\times \times \times$ (대변) 전기운영차액수정 $\times \times \times$

상기 회계처리는 과거에 대차대조표의 왼쪽(차변)에 계상되는 감가상각대상자산 및 투자자산의 금액과 오른쪽(대변)에 계상되는 기본금의 합계금액이 일치되도록 한 회계처리를 수정하는 회계처리이다. 즉 감가상각대상자산 및 투자자산 취득 시 ‘(차변) 각종 기본금대체액 $\times \times \times$ (대변) 기본금(법인, 기타기본금) $\times \times \times$ ’으로 회계처리 한 부분을 일괄적으로 수정하기 위한 것이다. 상기 전기운영차액수정은 일종의 전기손익수정이익 성격인 바, 과거의 회계처리를 일괄적으로 수정함에 따라 발생하므로 운영계산서가 아닌 대차대조표의 기본금에 계상하는 것이 합리적이다. 만일 운영계산서에 ‘각종 기본금대체환입’으로 회계처리 한다면 당해 회계기간의 재무제표는 일시적으로 거액의 당기운영차액이 발생하게 될 것이기 때문이다.

감가상각대상자산 및 투자자산과 관련된 기본금의 경우에 한정하여 일괄 수정하는 이유는 향후 동 자산의 감가상각이나 매각(폐기)을 통해 전기운영차액수정이 운영계산서 항목인 운영차액대체로 전환될 것이기 때문이다.

2) 토지 및 비감가상각대상자산과 관련된 기본금의 경우

토지 및 비감가상각대상자산(박물관유물 등)과 관련된 기본금의 경우 향후 동 자산을 매각할 가능성이 거의 없거나 개정된 특례규칙 제25조에 의거 동 자산은 출연재산으로 인해 증가한 것으로 간주해도 무방할 것이므로 관련된 기본금을 계속 유지하는 것이 합리적이라고 본다. 그러나 특례규칙 제25조가 완전히 폐지되는 경우는 상기 ① 과 같이 회계처리 한다.

3) 건설중인자산과 관련된 기본금의 경우

건설중인자산과 관련된 기본금의 경우 교비회계에서는 개정된 특례규칙의 시행일이 속하는 회계연도에 다음과 같이 일괄적인 수정분개를 시행한다. 단, 동 자산이 출연재산으로 인해 증가한 때에는 개정된 특례규칙 제25조에 따른다(기본금 유지).

(차변) 기본금(법인, 기타기본금) $\times \times \times$ (대변) 전기운영차액수정 $\times \times \times$

그리고 향후 동 자산이 유형자산으로 대체될 때 전기운영차액수정을 운영계산서 항목인 운영차액대체로 전환시켜 준다.

33) 그러나 개정된 특례규칙에 의하면 과거의 기본금 및 기타기본금은 소급적용하지 않는 것으로 규정하고 있다. 이 경우 아래 회계처리는 불필요하다.

4) 특정기금과 관련된 기본금(적립금)의 경우

개정된 특례규칙 제26조에 의하면 교비회계는 등록금회계와 기금회계로 분리되어야 하므로 특정기금과 관련된 기본금(적립금)의 경우 교비회계에서 차변의 특정기금계정과 대변의 적립금계정을 기금회계로 이관시킨다.

(나) 이론적 근거

한국채택 국제회계기준(제1008호 문단 14)에서는 다음과 같은 경우 회계정책의 변경으로 보아 소급법으로 회계처리 하도록 규정하고 있다.

첫째, 기업회계기준서에서 회계정책의 변경을 요구하는 경우

둘째, 회계정책의 변경을 반영한 재무제표가 거래, 기타 사건 또는 상황이 재무상태, 경영성과 또는 현금흐름의 영향에 대하여 신뢰성 있고 더 목적적합한 정보를 제공하는 경우

위와 같은 내용을 사립학교의 경우에 원용해 볼 때 기본금 회계처리 규정의 폐지는 개정된 특례규칙에서 요구하는 회계정책의 변경에 해당된다고 볼 수 있다. 그리고 소급법을 반영하여 작성한 재무제표가 더 신뢰성 있고 더 목적적합한 정보를 제공한다고 본다. 왜냐하면 개정된 특례규칙 시행 이후에도 종전 규정에 의한 회계처리 결과인 기본금 항목이 대차대조표에 나타나 있는 것은 바람직하지 않고 동 기본금 항목과 개정된 특례규칙 시행 이후 출연재산으로 인해 계상하는 기본금이 혼합된 대차대조표는 이해관계자들을 오도할 수 있기 때문이다. 따라서 특례규칙 제25조의 폐지에 따른 회계처리는 소급법이 바람직하다고 본다.

(다) 법인회계에서의 수정분개

교비회계에서 취득한 부동산의 명의를 법인이어서 법인회계에서는 ‘(차변) 설치학교 ×××/(대변) 설립자기본금 ×××’으로 회계처리 했을 것이므로 다음과 같은 일괄적인 수정분개가 이루어 져야 한다.³⁴⁾

(차변) 설립자기본금	×××	(대변) 설 치 학 교	×××
-------------	-----	--------------	-----

(2) 새로운 감가상각에 대한 분개

(가) 감가상각 회계처리

먼저 개정된 특례규칙 시행 시점에 대차대조표에 계상되어 있는 유형자산에 대한 향후의 감가상각 회계처리는 다음과 같다.

(차변) 감가상각비	0.2억	(대변) 감가상각누계액	0.2억
(차변) 전기운영차액수정	0.2억	(대변) 운영차액대체	0.2억

34) 교육부의 「사학기관 재무·회계규칙에 대한 특례규칙 개정 유의사항(2009.12.22)」 6쪽에 의하면 ‘등록금회계와 기금회계의 대차대조표상 표시방법’의 예시에 설치학교 계정이 그대로 존속하는 것으로 나타난다. 그러나 설치학교계정은 법인회계에 나타나는 계정이다.

상기 두 번째 회계처리는 대차대조표의 기본금 항목에 기표되어 있는 전기운영차액수정 항목을 운영계산서의 운영수익 항목으로 대체시키기 위한 분개라 할 수 있다.

그리고 개정된 특례규칙 시행 이후에 취득한 유형자산의 감가상각은 다음과 같이 회계처리한다.

(차변) 감가상각비 × × × (대변) 감가상각누계액 × × ×

(나) 감가상각비를 한도로 한 건축적립금의 적립

개정된 특례규칙의 특징 중의 하나는 매년 감가상각비 만큼 기금회계에 적립할 수 있으며, 적립하지 못한 부족액은 이월하거나 추후 익년도에 적립할 수 없다는 것이다.³⁵⁾ 이는 대학들의 과도한 건축기금 적립을 규제하는 동시에 대학의 감가상각을 간접적으로 강제하는 측면이 있다고 본다.

2008학년도 우리나라 사립대학(전문대 포함)의 누적적립금은 8조2,923억이며 전년대비 13.5%가 증가한 것이다. 이는 교비회계 자금총액의 43.3%를 차지하는 것이며 등록금인하주장의 근거로 제시되어 왔다. 누적적립금 중 건축적립금은 4조1,468억(50.0%)이며 연구적립금은 5,965억(7.2%)이었다.³⁶⁾

(3) 전기운영차액수정의 감액이 발생하는 경우 및 그에 따른 회계처리

상기 감가상각 이외에 전기운영차액수정의 감액이 발생하여 동 금액이 소멸되는 경우는 감가상각대상자산 및 투자자산이 매각되는 경우이며 회계처리를 예시하면 다음과 같다.

(차변) 현금	1.2억	(대변) 건물(또는 비품)	1억
감가상각누계액	0.2억	고정자산처분이익	0.4억
(차변) 전기운영차액수정	0.8억	(대변) 운영차액대체	0.8억

이때 운영차액대체가 0.8억인 이유는 건물(또는 비품)의 취득원가 1억중 0.2억은 감가상각을 통해 이미 운영차액대체가 이루어 졌기 때문이다. 그리고 건물 또는 기타 고정자산이 폐기되는 경우도 회계처리는 원칙적으로 위와 동일하다. 결국 새로운 회계기준의 시행에 따라 발생된 전기운영차액수정이 모두 제거되는 시점은 새로운 회계기준의 시행시점에 대차대조표에 기표되어 있는 감가상각대상자산 및 투자자산이 매각(폐기)되거나 감가상각으로 인해 모두 감소되는 시점이 될 것이다. 그러나 개정된 특례규칙 시행일이 속하는 회계연도 말 현재 대차대조표의 기본 금액에 남아 있게 되는 전기운영차액수정은 향후 감가상각대상자산 및 투자자산이 감가상각이나

35) 특례규칙 제34조 제5항, 교육부의 「사학기관 재무·회계규칙에 대한 특례규칙 개정 유의사항(2009.12.22)」 15쪽

36) 「사학기관 재무·회계규칙에 대한 특례규칙 개정 유의사항(2009.12.22)」, 2쪽

매각(폐기)을 통해 소멸될 때까지 별도로 관리해야 한다는 번거로움은 피할 수 없다고 본다.

다. 개선방안

특례규칙 제25조가 완전히 폐지되는 경우를 전제로 한 상기와 같은 회계처리 방법은 개정된 특례규칙 뿐 아니라 특례규칙 이외의 대학회계기준(안)에도 언급되어 있지 않다. 따라서 상기 회계처리 방법을 다음과 같이 구체적으로 규정해야 한다.

- ① 교비회계의 경우 종전 특례규칙 제25조에 따른 회계처리 결과 발생한 기본금의 세부항목을 자산별로 구분하여 기본금을 유지하거나 전기운영차액수정(기본금) 항목으로 일괄 대체 또는 기금회계로 이전하고 법인회계의 경우 대차대조표의 설치학교 계정금액과 설립자 기본금 계정금액을 상계하여 제거한다.
- ② 개정된 특례규칙 시행시점에 대차대조표에 기표되어 있는 감가상각대상자산이나 투자자산의 경우 감가상각 또는 매각(폐기)에 따라 그리고 건설중인자산의 경우 해당 자산으로 대체될 때 상기 전기운영차액수정 계정은 운영계산서 항목인 운영차액대체로 전환시켜 준다. 단 출연재산으로 인해 증가한 건설중인자산은 예외로 한다.
- ③ 특정기금의 경우 관련된 적립금과 함께 기금회계로 이전한 후 적립금을 전기운영차액수정으로 대체한다. 그리고 동 특정기금을 인출할 때 전기운영차액수정 계정은 운영계산서 항목인 운영차액대체로 전환시켜 준다.

VII. 내용연수의 전부 또는 일부가 경과된 유형자산 감가상각의 문제점과 개선방안

1. 과거기간에 취득한 유형자산의 감가상각 실시 여부의 문제점과 개선방안

개정된 특례규칙 시행시점에 내용연수가 전부 또는 일부 경과된 유형자산이 대차대조표에 기표되어 있을 경우 이에 대해 감가상각을 실시해야 하는지 여부의 문제가 제기된다. 앞서 인용한 개정된 특례규칙 부칙이나 대학회계기준(안)들의 부칙 시행시기에 의하면 감가상각제도는 동 기준 시행시점부터 적용하도록 하고 있으므로 동 기준 이후에 새로 취득하거나 내용연수가 일부 경과된 유형자산만 향후 기간 분부터 감가상각을 실시하고 회계기준 시행시점 이전에 취득하고 내용연수가 전부 경과하거나 일부 경과한 유형자산에 대해서는 과거기간분에 대해 감가상각을 실시하지 않는 것으로 해석될 수 있기 때문이다. 각각의 경우를 나누어 살펴본다.

가. 감가상각제도를 회계기준 시행시점 이후부터 적용하는 방안

이 경우는 개정된 특례규칙이 적용되는 시점 이후에 새로 취득하는 유형자산부터 감가상각을 실시하되 그 이전에 취득한 유형자산으로서 내용연수가 경과한 유형자산에 대해서는 감가상각을 실시하지 않고 동 자산을 폐기할 때까지 장부에 그대로 유지하는 방법이다. 그리고 아직 내용연수가 경과하지 않은 유형자산도 나머지 내용연수기간 동안만 감가상각을 실시해야 한다. 이 방법은 개정된 특례규칙 시행일 이후에 취득하는 유형자산만 감가상각을 실시한다는 원칙에 충실한 방법일 것이나 내용연수의 전부 또는 일부가 경과한 유형자산과 새로운 회계기준이 적용되는 시점 이후에 새로 취득하는 유형자산이 장부에 동일한 계정과목으로 혼재되어 표시되므로 이해관계자들을 오도시키거나 유형자산의 관리가 복잡해진다는 문제가 있다.

나. 감가상각제도를 소급하여 적용하는 방안

이 경우는 개정된 특례규칙 시행 시점을 기준으로 내용연수가 전부 또는 일부 경과된 유형자산에 대해서도 소급하여 감가상각을 실시하는 방안이다. 과거기간분의 감가상각비를 어떻게 회계처리 하는 가는 별론으로 하더라도 과거기간분에 대해 감가상각을 실시하는 것은 유형자산에 대한 경제적 실질을 충분히 반영할 것이라는 점에서 바람직하다고 본다. 왜냐하면 과거기간분에 대해서도 감가상각을 실시해야 개정된 특례규칙 시행 이후 대차대조표에 표시되는 유형자산의 장부금액(취득원가-감가상각누계액)은 이미 경과된 기간분의 감가상각누계액을 차감한 미상각잔액을 정확히 표현할 것이기 때문이다.

다. 개선방안

상기 문제점에 대한 대안은 개정된 특례규칙 부칙 시행시기에 단서를 신설하는 방법이다. 즉, 감가상각제도는 개정된 특례규칙이 시행되는 시점 이후에 취득하는 감가상각 대상자산에 적용하는 것을 원칙으로 하되 내용연수가 전부 또는 일부 경과한 기간분에 대해서도 감가상각제도를 소급적용 하도록 규정한다.³⁷⁾ 이는 소위 소급입법의 성격을 내포한다는 문제점이 있을 수 있으나 사립대학의 감가상각이란 유형자산의 취득원가를 교육용역 제공에 기여하는 내용연수 동안에 배분하는 절차라는 개념에 비추어 볼 때 문제가 되지 않는다고 본다. 즉, 후술하는 바대로 과거기간분의 감가상각비를 미래의 운영비용으로 처리하지만 않는다면 문제되지 않을 것이다.

37) 개정된 특례규칙 부칙 제2조에 의하면 “...내용연수가 경과하지 아니한 유형고정자산에 대하여 해당 연도분 감가상각부터 적용한다.”고 규정하고 있다.

2. 감가상각제도의 소급 적용 시 과거기간분의 감가상각 회계처리의 문제점과 개선방안

가. 회계처리의 내용 및 이론적 근거

(1) 회계처리 내용

새로운 감가상각제도 도입 이후 내용연수가 전부 또는 일부 경과한 유형자산에 대해 소급하여 감가상각을 실시한다는 논리에 따를 경우 그동안 미인식한 감가상각비 즉 내용연수가 전부 또는 일부 경과한 유형자산에 대한 과거기간 분 감가상각비는 일종의 전기손익수정손실인 전기운영차액수정을 차감시키는 회계처리가 합리적이라고 본다. 즉, 새로운 감가상각제도가 도입되기 이전 기간에 감가상각을 실시했다라면 계상했을 감가상각비를 전기손익수정손실의 성격으로 보는 것이다. 기업회계에서는 소급법을 적용할 경우 과거연도분에 대한 감가상각비를 회계정책 변경누적효과로 하여 이익잉여금에 반영하도록 하고 있다. 소급법 회계처리를 예시하면 다음과 같다.

(차변) 전기운영차액수정	1억	(대변) 감가상각누계액	1억
---------------	----	--------------	----

이는 다음과 같은 두 가지 분개가 합쳐진 것이다.

(차변) 전기감가상각비수정손실*	1억	(대변) 감가상각누계액	1억
(차변) 전기운영차액수정	1억	(대변) 전기운영차액대체수정이익**	1억

* 전기 이전 분 감가상각비 과소계상 분 수정

** 전기 이전 분 운영차액대체 과소계상 분 수정

상기 분개에서 차변의 전기감가상각비수정손실과 대변의 전기운영차액대체수정이익을 상계 처리하면 다음과 같은 분개가 된다.

(차변) 전기운영차액수정	1억	(대변) 감가상각누계액	1억
---------------	----	--------------	----

이때 내용연수가 전부 경과된 유형자산의 감가상각누계액은 취득원가에서 잔존가액을 차감한 금액이 될 것이다. 따라서 대차대조표의 유형자산 장부가액(미상각잔액)은 잔존가액이 될 것이며 동 자산이 이사회에 의해 폐기처분이 결정될 때까지 대차대조표에 남아 있게 된다.³⁸⁾ 내용연수가 일부 경과된 유형자산의 경우 감가상각누계액은 이미 경과한 내용연수 기간 동안의 감가상각누계액이라 할 수 있다.

38) 교육부의 「사학기관 재무·회계규칙에 대한 특례규칙 개정 유의사항(2009.12.22)」 16쪽에 의하면 감가상각이 완료된 자산은 비망가액을 남기지 않고 장부가액을 0원으로 부외자산 관리하도록 하고 있다.

(2) 이론적 근거

상기 회계처리는 개정된 특례규칙 시행시점 이전에 취득한 유형자산 중 내용연수가 전부 또는 일부 경과한 유형자산에 대하여 정상적으로 감가상각을 실시했었다면 이러한 회계처리 결과가 새로운 회계기준 시행연도에 어떻게 반영될 지를 나타내는 분개라 할 수 있다.

이는 내용연수가 전부 또는 일부 경과된 유형자산에 대해 동 기간이 경과된 이후 시점에 감가상각을 실시하여 전진법으로 회계처리할 수 없다는 논리를 반영한 것이다. 왜냐하면 내용연수 경과 이후에 감가상각을 실시하여 이를 비용화시키는 것은³⁹⁾ 감가상각의 회계적 정의에 위배되기 때문인데 동 개념에 의하면 감가상각은 취득원가를 유형자산이 교육용역 제공에 기여한 기간인 내용연수 동안에 배분하는 절차이기 때문이다. 상기 회계처리는 특례규칙에서의 감가상각 제도 도입을 회계정책의 변경으로 보아 소급법을 적용해야 한다는 의미로서 앞서 살펴본 특례규칙 제25조의 폐지에 따른 기본금 수정회계처리의 이론적 근거와 동일하다.

나. 국립대학 회계기준(안) 부칙의 전진법 회계처리 규정의 문제점

동 부칙 제3조에 의하면 “이 통합회계규칙 시행일 이전에 취득하였거나 <별표 4>의 내용연수가 시행일 현재 전부 경과한 유형자산의 내용연수 계산은 잔존연수에다 경과한 내용연수의 50%를 가산한 것으로 한다. 다만 경과한 내용연수는 <별표 4>의 내용연수를 한도로 한다.”고 규정하고 있다. 이는 내용연수가 전부 또는 일부 경과한 유형자산은 단축된 내용연수를 적용하여 감가상각을 실시해야 한다는 것으로써 동 감가상각비를 운영계산서에 비용으로 계상하라는 것이므로 전진법 회계처리를 규정한 것이다. 그러나 동 규정은 다음과 같은 이유에서 불합리하다.

첫째, 감가상각의 회계적인 정의에 위배되기 때문이다. 즉 유형자산이 교육용역 제공에 기여한 내용연수 기간 이후에 감가상각비를 계상하여 수익에 대응시키는 셈이므로 대응에 원칙에 위배된다. 상기 부칙 조항은 법인세법에 의한 감가상각 방법을 원용한 것이라 할 수 있다.

둘째, 단축된 내용연수 기간 동안 감가상각을 실시하여 운영계산서에 운영비용으로 계상할 경우 새로운 감가상각제도가 시행된 이후 수년 동안은 운영계산서에 대규모 운영차손이 발생할 것으로 예상되므로 회계정보가 왜곡될 수 밖에 없어 정보의 신뢰성 문제가 제기된다.

만일 개정된 특례규칙 시행일 현재 대차대조표에 계상되어 있는 감가상각대상자산의 경과내용연수가 평균적으로 50%수준이라고 가정하고 상기 부칙 조항을 적용하면 내용연수는 건물과 구축물의 경우는 $15\text{년} + 15\text{년} \times 50\% = 23\text{년}$ 이고 나머지는 $2.5\text{년} + 2.5\text{년} \times 50\% = 4\text{년}$ 이어서 전체 사립대학의 2007회계연도 분 감가상각비는 다음과 같이 추정된다.

$$19,478,493\text{백만} / 23\text{년} + 8,655,936\text{백만} / 4\text{년} = 3,010,875\text{백만원}$$

이는 단축된 내용연수를 적용하지 않았을 경우의 연간 감가상각비 2,380,470백만원보다 약

39) 이는 법인세법상의 감가상각제도에서 가능하다.

26%(630,405백만) 증가된 금액이다.

셋째, 경제적 실질에 부합하지 않는 회계처리를 하게 되므로 교육원가계산 등에 있어 의사결정을 왜곡할 수 있다.

다. 사학진흥재단 회계기준(안) 부칙의 과거 분 감가상각누계액 회계처리 규정의 문제점

사학진흥재단 회계기준에 의하면 특례규칙 제25가 폐지되지 않는 것을 전제로 하였으며 부칙에 “그 동안 미인식한 감가상각비 누계액에 대해서는 해당 기본금 및 기타기본금을 감소시키고, 유형자산의 경우 감가상각누계액으로 회계처리 하도록” 하고 있다.

동 부칙에 따른 회계처리는 다음과 같이 표시된다.

(차변) 법인 또는 기타기본금	1억	(대변) 감가상각누계액	1억
------------------	----	--------------	----

그러나 특례규칙 제25가 완전히 폐지되는 것을 전제로 할 경우 개정된 특례규칙 시행 시점에 대차대조표에 기표되어 있는 감가상각대상자산 및 투자자산과 연관된 기본금 항목을 다른 기본금 항목인 전기운영차액수정으로 일괄 대체시켰다면 다음과 같은 회계처리만 하면 된다.

(차변) 전기운영차액수정	1억	(대변) 감가상각누계액	1억
---------------	----	--------------	----

라. 개선방안

상기 회계처리 방법을 새로운 회계기준 부칙에 다음과 같이 구체적으로 반영해야 한다.

“이 규칙 시행일 현재까지 유형자산에 대해 미인식한 감가상각비 누계액에 대해서는 전기운영차액수정 금액을 감소시키되 감가상각누계액으로 회계처리 한다.”

상기와 같은 회계처리를 할 경우 내용연수가 전부 또는 일부 경과한 고정자산에 대한 과거연도분의 감가상각비는 운영계산서에 반영되는 것이 아니므로 교육원가 계산과는 무관하다. 그리고 감가상각제도 도입 이전에 취득한 유형자산으로서 내용연수가 경과하지 않은 자산은 추후 잔존 내용연수기간 동안의 감가상각비가 교육원가에 반영되어야 할 것이다.

VIII. 감가상각과 관련된 유형자산 재평가의 문제점과 개선방안

1. 취득시점이 오래된 자산의 경우 감가상각비의 신뢰성 문제

매우 오랜 시간 전에 취득한 자산으로써 역사적 원가로 기록되어 있는 자산⁴⁰⁾과 이와 동일한 시점에 취득한 동일 성격의 자산으로서 지방세시가표준액 또는 감정가액으로 기록되어 있는 자산 간에는 기간별 또는 대학별 비교가능성에 있어 적지 않은 차이가 있을 수 밖에 없다. 즉 감가상각제도 도입 이후 일정한 기간 동안은 취득원가 금액의 신뢰성 문제로 인해 재무제표의 비교가능성이 훼손되는 것은 불가피해 보인다. 우리나라 사립대학은 100년 내외의 역사를 가지고 있는 경우가 적지 않다. 따라서 유형자산을 당시의 취득가액으로 기록하고 재평가가 이루어지지 않은 경우, 수증 받은 자산으로서 수증당시의 평가액(지방세과세시가표준액 또는 공시가격등)으로 기록한 경우, 추후 재평가하여 장부에 기록한 재산의 경우 등 여러 가지가 있을 것이다. 어느 경우이든 현행원가에 비해 매우 작은 가액으로 장부에 반영되어 있을 것인 바, 이러한 작은 금액을 기초로 한 감가상각비를 교육원가에 반영하는 것이 합리적이겠는가 하는 의문이 가능하다. 이러한 문제점을 피하기 위해 현행원가(예컨대 재취득원가)를 기초로 한 감가상각을 고려할 수 있겠으나 이 경우 회계원칙에 위배된다는 문제뿐만 아니라 재취득원가 정보의 신뢰성문제 그리고 기간별 또는 대학별 비교가능성 저해문제는 피할 수 없다.

2. 현행 재평가 규정에 대한 국제회계기준의 고려

현행 특례규칙 제31조에 의하면 “보유자산(유형자산)의 장부가액을 시가에 적합하게 자산의 재평가를 할 수 있으며 자산의 재평가방법 및 재평가차액 등의 회계처리에 관한 사항은 자산재평가법의 규정을 준용하되 토지는 제30조 제3항의 규정에 의한 공시지가 또는 개별토지의 가격에 의하여 자체적으로 평가할 수 있다.”고 규정하고 있으며 개정된 특례규칙에 반영되어 있지 않다. 따라서 동 규정에 따라 재평가가 이루어지는 경우 어떻게 감가상각비를 계산해야 하는지에 대한 문제가 제기된다. 논리적으로 따지면 건물의 경우 재평가된 금액에서 잔존가액을 차감한 후의 금액을 감가상각대상금액으로 하고 재평가시점부터 새로운 내용연수를 적용하여 감가상각을 실시해야 하는 것으로 이해되나 개정된 특례규칙에는 여기에 대해 구체적으로 규정하고 있지 않다.⁴¹⁾

40) 김민철 등(2003)은 학교의 유형고정자산은 일반적으로 그 취득연도가 오래된 것들이 많아 장부가액이 현행가치와 너무나 차이가 있기 때문에 이를 기초로 계산된 감가상각비는 회계정보로서의 유용성이 없다고 하였다.

41) 교육부의 「사학기관 재무·회계규칙에 대한 특례규칙 개정 유의사항(2009.12.22)」 15쪽에 의하면 평가증감된 금액은 감가상각 대상에서 제외시킨다는 취지의 설명을 하고 있다. 만일 건물에 대해 특례

한편 한국채택 국제회계기준의 경우 유형자산의 재평가 회계처리와 관련하여 원가모형과 재평가모형을 선택 적용할 수 있도록 하고 있다. 만일 재평가모형을 선택하는 경우 과거의 재평가 법과는 달리 일회적인 재평가로 끝나지 않고 공정가액의 변동에 따라 지속적으로 재평가를 수행해야 하고 재평가(감정평가의 경우)에 따라 적지 않은 비용이 소요될 수 있으며 평가증이 발생하는 경우는 자본항목인 기타포괄손익누계액(재평가잉여금)으로 인식하지만 평가감이 발생하는 경우 곧바로 당기손실(재평가손실)로 인식한다는 점 등을 특례규칙이 고려하지 않을 수 없다고 본다. 영리기업의 경우 재평가모형을 채택하고자 하는 동기는 재무구조의 개선을 통한 기업가치의 현실화 또는 금융기관에 대한 신용제고 목적이 클 것이다. 그러나 사립대학의 경우는 감가상각자산 가액의 현실화를 통한 교육원가 산정의 합리화의 동기가 크다고 본다.

3. 문제점 및 개선방안

현행 특례규칙의 재평가규정은 그 자체로 그리고 사립대학의 감가상각과 관련하여 다음과 같은 문제점이 예상된다. 따라서 현행 특례규칙 제31조는 폐지되어야 한다.

첫째, 감가상각자산 가액의 현실화를 통한 교육원가 산정의 합리화의 필요성이 크다고 하더라도 재평가에 따른 비용문제를 고려하지 않을 수 없다. 현행 특례규칙 제31조에 의하면 토지의 경우에만 자체평가를 허용하고 있고 건물이나 기타 유형고정자산은 감정평가액을 적용해야 하기 때문이다.

둘째, 현행 특례규칙 제31조에 의하면 재평가 횟수, 재평가모형 적용의 일관성 및 회계처리는 자산재평가법의 규정을 준용하도록 하고 있으나 앞서 살펴본 한국채택 국제회계기준과의 조화문제를 배제하기는 어렵다고 본다. 무엇보다 자산재평가법은 2000년 12월말까지만 적용되고 현재 폐지된 법률이라는 점이다.

셋째, 실제로 사립대학의 교비회계에서 재평가규정을 적용하는 사례를 확인하기 어려운 바, 사실상 사문화된 규정이라고 본다. 영국공인회계사회에서 실시한 샘플조사에 따르면 유럽에서 국제회계기준을 적용하는 기업 중 재평가모형을 적용하는 기업은 전체 기업의 4%에 불과하며 그 4%의 기업 또한 모든 유형자산에 재평가모형을 적용하는 것이 아니고 일부 유형자산에 국한하여 제한적으로 적용하고 있다는 사실에 비추어 볼 때⁴²⁾ 사립학교의 경우는 재평가 규정이 거의 실익이 없다고 봐야 할 것이다.

규칙 제31조에 의거 재평가를 실시한다면 어떻게 감가상각 회계처리를 해야 할지 적지 않은 혼란이 예상된다.

42) 김계순, 2009.2, “[회계해설] 유형자산 재평가허용”, 월간 공인회계사 35쪽

IX. 결 론

최근에 논란이 되고 있는 등록금 분쟁은 대학당국 또는 정책당국과 학생들 간에 사립대학의 감가상각제도에 대한 관심을 유발시킨 측면이 적지 않다. 그동안 사립대학도 감가상각을 실시해야 한다는 견해가 주류를 이루어 왔으며 2010년 3월 1일부터 사립대학에 감가상각제도가 시행되고 있다. 그리고 최근 국가기관 및 지방자치단체가 감가상각제도를 도입하였고 사회복지법인과 종교단체도 감가상각제도 도입을 제기하고 있는 상황에서 사립대학의 감가상각 회계처리 문제를 선도적으로 연구하는 것은 의미가 작지 않다고 본다. 본 연구에서는 사립대학의 유형자산 감가상각에 대해 구체적으로 어떻게 회계처리 해야 하는지를 개정된 특례규칙 및 그 동안 제시된 대학회계기준(안)들에 대해 문제점을 분석하고 대안을 제시하였다.

연구결과를 정리하면 다음과 같다.

첫째, 고정자산과 기본금을 일치시키는 회계처리과정에서 불가피하게 발생하게 되는 각종 기본금대체액과 운영차액대체 항목은 회계정보의 왜곡이나 회계정보의 이해가능성 저해문제를 야기 시켰다. 동 회계처리는 감가상각비에 대한 회계처리와 직접적으로 연결되기 때문에 새로운 감가상각제도 도입과 더불어 특례규칙 제25조를 완전히 폐지해야 한다. 이는 일본식 회계에서 미국식 회계로의 전환을 의미한다.

둘째, 특례규칙 제25조가 폐지될 경우 고정자산과 기본금을 일치시키는 회계처리와 관련하여 기존의 대차대조표에 기표되어 있는 기본금 항목을 수정처리 해야 한다. 즉, 기본금 항목을 다른 기본금 항목인 전기운영차액수정으로 대체시킨 후 전기운영차액수정은 감가상각대상자산의 감가상각이나 매각(폐기)에 따라 운영계산서 항목인 운영차액대체로 전환시켜 준다.

셋째, 감가상각제도의 시행 시기와 관련하여 감가상각제도는 새로운 회계기준이 시행되는 시점 이후에 취득하는 감가상각대상자산에 적용하는 것을 원칙으로 하되 내용연수가 전부 또는 일부 경과한 기간분의 감가상각은 예외로 하여 소급법을 적용한다.

넷째, 내용연수가 전부 또는 일부 경과된 유형자산에 대한 감가상각비의 회계처리 문제와 관련하여 개정된 특례규칙 시행시점 이전에 취득한 유형자산에 대하여 정상적으로 감가상각을 실시했었다면 이러한 회계처리 결과가 개정된 특례규칙 시행연도에 어떻게 반영될 지를 나타내는 분개를 다음과 같이 표시하도록 한다.

(차변) 전기운영차액수정 × × × (대변) 감가상각누계액 × × ×

다섯째, 특례규칙의 재평가규정은 폐지한다.

본 연구는 다음과 같이 사립대학의 회계제도에 기여할 것으로 기대된다.

첫째, 개정된 특례규칙의 감가상각 관련 규정에 대한 이론적 배경과 구체적인 지침을 제공할 것이다.

둘째, 사립대학의 감가상각 정보 이용 시 정보이용의 한계를 인식하도록 하는 역할을 수행할 것이다. 즉 적정한 기간손익과 정확한 과세소득을 계산하기 위한 목적에서 감가상각비 회계가 매우 엄격한 기업회계나 법인세회계와는 달리 사립대학은 합리적인 교육원가계산이라는 관리회계 목적에 주로 활용될 것이라는 점에서 회계처리의 엄격성이 동일하지 않다고 본다. 새로운 제도도입 이후 사립대학이 감가상각을 실시하지 않아 회계기준을 위배한 경우 외부감사에서의 감사의견제한(외부감사가 의무화되지 않는 사립대학도 적지 않다)이외에 어떤 제재수단을 통해 기준준수를 유도 또는 강제할 것인지의 문제도 제기된다.

셋째, 그 동안 고정자산 회계처리와 관련하여 특례규칙의 문제점으로 지적되어 온 부분들을 개선하고 경제적 실질에 부합할 뿐 아니라 이해가능성이 제고된 회계정보를 제공하게 함으로서 사립대학의 재정투명성을 제고시키는데 기여할 것이다.

넷째, 사립대학에 적용되고 있는 특례규칙은 비영리조직의 대표적인 회계기준이라 할 수 있으므로 사립대학의 감가상각 관련 회계처리 문제는 향후 다른 비영리조직의 감가상각제도 도입 시 하나의 지침과 기준으로서의 역할을 수행할 것으로 기대된다.

참고문헌

- 교육과학기술부, 2009.12, 「사학기관 재무·회계규칙에 대한 특례규칙 개정(안)」
- 교육과학기술부, 2009.12, 「사학기관 재무·회계규칙에 대한 특례규칙 개정 유의사항」
- 교육과학기술부, 2008.11, 「국립대학 재정·회계기준(안)」
- 김병기, 2002.11, 「사학기관 회계처리 기준에 관한 연구 - 특례규칙상의 재무제표 체계와 계정과목을 중심으로 -」, 한국사학진흥재단 연구보고서
- 사학진흥재단, 2008.2, 「사학대학기관 회계기준에 관한 규칙(안)」
- 서갑수, 2007.4, 「특례규칙 회계」, 회계·경리담당자 워크숍 교재
- 이동규, 2006.10, 「발생주의 복식부기 회계제도의 학교회계 도입방안에 대한 연구」, 교육인적자원부 연구보고서
- 이효익·최 관·백원선, 2007.2, 「회계원리」, 신영사
- 전국사립대학재정관리자협의회, 2008.11, 「국립대학 회계제도 도입 연구보고서」
- 정병수, 2008.11, 「대학 교비회계의 결산 및 재무제표 작성사례」, 대학교육협의회, 대학회계·경리담당자 워크숍(고급) 교재
- 정병수, 1999.3, 「사립대학회계」, 도서출판 동원
- 한국회계기준원, 2003.3, 「비영리조직의 재무제표 작성과 표시 지침서」
- 기현희, 2005.10, 「사회복지법인 회계처리의 개선방안에 대한 고찰」, 국제회계연구 제13집 : 165 - 184
- 김계순, 2009.2, 「[회계해설] 유형자산 재평가허용」, 월간 공인회계사
- 김광윤, 2005.12, 「우리나라 종교단체의 회계처리 및 재무보고상 개선방안 - 종교단체회계지침(안)의 제정을 위한 연구 -」 세무와회계저널 제6권 제4호 : 35 - 56
- 김민철·박영규, 2003.12, 「사립대학 회계제도의 효율적 운영방안」, 세무회계연구 제13권 : 29 - 51쪽
- 김안규·오정훈·김광태, 2008.12, 「사립대학 회계제도 개선방안에 대한 고찰」, 한국비즈니스리뷰 제1권 제2호 : 427 - 456
- 이윤원·노태일, 2003.11, 「사립대학 회계상의 감가상각제도의 실태분석」, 세무와회계저널 제4권 제1호 : 329 - 367
- 정병수, 2003.6 「[회계산책] 사립대학의 감가상각제도가 도입되어야 한다」, 월간공인회계사. 한국공인회계사회
- 최길란, 2000, 「우리나라 사립대학 회계제도에 관한 연구」, 동국대학교 경영대학원 석사학위 논문
- 최준환, 1990, 「비영리기관에서의 감가상각」, 삼육대학교 논문집 제24집 : 211~219쪽
- 최철호, 2008.12, 「사립대학 회계제도에 관한 연구 - 특례규칙 실무적용을 중심으로 -」, 원광대학교 대학원 석사논문
- 최해수, 2002, 「비영리기관의 회계제도에 관한 연구」, 덕성여자대학교 경영대학원 석사학위논문
- 홍창수, 2002, 「학교법인의 회계제도에 관한 연구」, 제주대학교 경영대학원 석사학위 논문

A Study on the Accounting Practice of the Depreciation in Private Universities

Jung, Rae Yong*

〈Abstract〉

The dispute over tuitions in universities spurred quite a little interest among university administrators and students about the depreciation policy of private universities. For the depreciation cost of the material assets like educational buildings and facilities is an important part of educational cost to make it a persuasive base for tuition calculation.

There has been hardly any research that dealt with the depreciation policy of private universities so far and some researches done have been seeing it as a part of their research on private university accounting. And these are focused on why private universities have to apply depreciation. Regarding this, there seems a consensus that private universities have to apply depreciation in their accounting. Yet, there is little discussion on how they deal with the depreciation cost in their accounting .

This study looks into the concrete process of depreciation when they decide to do so based on the proposed revision special rules and proposals for new university accounting standards. To do so, the paper analyzes related problems.

To sum up the analysis :

First, the accounting process that matches the fixed asset and the endowment fund necessarily creates various endowment substitutes and operational difference substitutes to cause the distortion of accounting information and reduce the readability of it. The accounting process for these items is directly connected to the accounting process of depreciation. The new accounting process that takes a new way of processing depreciation cost can be done first with the abolishment of the article 25 of the special rules. This means a transition from the Japanese accounting style to the American accounting style.

Second, upon abolishing the article 25 of the special rules, one should revise the endowment fund item registered in the previous balance sheet in relation to the accounting process that matches the fixed asset amount and the endowment fund. That is, one has to convert the previous period operation cost difference adjustment to the operation cost substitute which is the depreciation of the fixed assets with depreciation or the sales of fixed assets after one substitute the endowment item with other endowment time of the previous period operation cost difference adjustment.

* Professor, Hongik University

Third, regarding the beginning point of the depreciation policy, it should be by principle applied to the fixed assets with depreciation acquired after the beginning of the new accounting standards. Yet, for the assets that have partially or fully passed the durable years, it should be retroactively applied as an exception.

Fourth, the new item regarding the depreciation cost of the fixed assets that have partially or fully passed the durable years should appear as the following. If the normal depreciation had conducted for the material assets acquired before the new accounting, the result of this kind of accounting would be reflected on the new balance sheet like this.

(The debit side) Previous operation cost difference adjustment $\times \times \times$

/ (The credit side) Accumulative depreciation costs $\times \times \times$.

Fifth, The article of revaluation in the special rules must be abolished.

<Key words> characteristics of the depreciation, endowment substitutes, operational difference substitutes, endowment fund, the durable years