

相談：鄭 基 善 (서울대학교病院 附設
 病院 研究所 諮問研究
 委員)·公認會計士
 柳 泰 鉉 (公認會計士·正宇會計
 法人)

國民의 福祉向上과 더불어 점차 增大되는 醫療需要는 醫療保險制度의 擴大實施와 함께 國民에 對한 醫療施惠를 점차 充足시켜나가고 있다. 그러나 한편 急増하는 醫療需要와 함께 醫療에 對한 選好度에 비해 醫療機關의 發展은 現實情을 勘案한 醫療制度上의 各種問題로 인해 어려움을 겪고 있는 實情에 처해 있다.

本會는 이에 특히 病院諸稅面에 關心을 갖고 病院稅制綱을 마련하여 病院運營 發展에 一助가 되고자 하오니 회원병원의 많은 參與를 바라는 바입니다.

〔質疑〕 病院 固定資産의 資本的支出에 關한 質疑 (인천직할시 E 醫療法人)

〔問〕 企業會計基準에 의한 取得原価 認識過程을

- 1) 直接建設 製作 또는 買入하는 경우
- 2) 現物出資로 取得하는 경우
- 3) 交換 贈與 및 기타 無償으로 취득하는 경우로 区分하여 說明하여 주시길 바랍니다.

〔答〕 有形固定資産의 取得原価 認識과 關한 하여 企業會計基準에서 規定한 內容은 다음과 같습니다.

第96條 (有形固定資産의 評價) ①有形固定資産의 取得原価는 當該 資産의 製作原価 또는 買入價額에 取得附帶費用을 加算한 價額으로 하고, 交換·現物出資·贈與 其他無償으로 取得한 경우에는 다음 各號에 의한다.

1. 現物出資로 받은 資産은 出資者에 對하여 交付된 株式의 發行 價額을 取得原価로 한다.
2. 交換·贈與·其他 無償으로 取得한 資産의 價額은 公正한 評價額을 取得原価로 한다.
- ② 減價償却이 끝난 資産은 除却될 때까지 殘存價額 또는 備忘價額으로 記載한다.
- ③ 有形固定資産의 製作·買入·建設에 直接使用한 長期 借入金에 對하여 그 資産의 取得完了時까지 發生된 支給利子등 金融費用은

그 資産의 取得原価로 計上할 수 있다. 다만, 그 借入金의 一時預金에서 생기는 收入利子는 取得原価에 計上되는 支給利子에서 差減하여야 한다.

④ 長期割賦買入固定資産의 取得原価는 割賦金總額에서 引受日 以後에 屬하는 利子該當額을 差減한 金額으로 한다.

上記規程을 상세히 說明드리면 다음과 같습니다.

(1) 製作·建設 또는 買入에 의한 取得의 경우; 當該資産의 製作原価·建設原価 또는 買入價額에 試運轉費·荷役費·設置費·取得稅·引受運賃·諸手数料 등 取得附帶費用을 加算한 價額을 그 資産의 取得原価로 합니다. 有形固定資産의 製作·建設 또는 買入에 直接使用된 長期借入金에 對하여 그 資産의 取得完了時 (當該資産의 本연의 목적에 사용할 수 있는 상태가 된 때로서, 所有權移轉登記 등과 같은 形式的要件의 충족을 반드시 필요로 하는 것은 아니라고 봅니다) 까지 발생된 支給利子 등 金融費用은 그 資産의 取得附帶費用으로 보아 取得原価로 計上할 수 있다. 다만 이 때 同借入金의 一時預金으로 부터 收入利子が 發生한 경우에는 取得原価에 計上되는 支給利子에서 差減하여야 합니다. 다만, 稅務會計上으로는 收入利子が 發生한 경우에도 支給利子和 차감할 수 없으므로 支給利子 全部를 建設資金利子로 보아야 합니다.

한편, 長期割賦買入固定資産의 取得原価는 割賦金總額에서 引受日 이후에 속하는 利子相

当額을 差減한 金額으로 한다고 규정함으로써 중전에 애매하던 長期割賦條件에 의하여 取得한 資産의 會計處理基準을 보다 명확히 하였으며, 유사한 형태로서 長期延賦償還方式에 의한 資産의 購入, 資本리스方式에 의한 資産의 賃借 등도 여기에 準하는 性質의 거래이므로 上記 規定이 準用되어야 한다고 봅니다.

(본 내용에 대하여는 后述하여 상담하기로 합니다)

(2) 現物出捐에 의한 取得의 경우; 固定資産이 出捐의 對象이 되거나 또는 合併 등의 원인에 의하여 固定資産만이 取得이 되는 경우가 있는 바, 이러한 경우에는 固定資産의 代價로서 인정되는 出捐評價額이거나 持分價額 取得 原價로 합니다.

(3) 交換·贈与 및 其他 無償으로 取得하는 경우; 該當取得資産은 公正한 評價額을 그 取得原價로 하도록 되어 있는 바, 公正한 評價額은 교환의 경우에는 交換의 代價로 提供한 自己所有의 資産의 적정한 帳簿價額이 되고 贈与 및 기타 無償取得의 경우에는 그 資産의 正常價額, 즉 取得當時의 公正한 時價가 될 것 입니다.

*一說은 交換에 의해 取得한 資産에 대한 公正한 時價가 있는 경우에는 그 時價를 取得原價로 하는 것이 옳다고 합니다. 이 경우에는 舊資産의 帳簿價額과의 差額은 舊資産의 処分損益으로 處理하게 됩니다.

[問] 新設病院의 建設期間 會計處理中 留意해야할 事項을 說明하여 주십시오.

[答] 新設病院이 相当期間의 建設이 이루어진 다음 비로소 開業하게 될 경우 그 期間의 會計處理에 관하여는 여러가지 문제가 발생합니다.

設立에는 상당히 多額의 設立關係費가 소요되고 設立后 建設期間에는 一般管理費가 支出되고 醫療從事者의 訓練費가 支出되고 또 建設關係費用이 支出되며 出捐資本金의 預金에 관한 利자가 受入되며, 借入金으로 일부 건설자금을 조달하였으면 利자가 支給됩니다. 또한 病院이 竣工段階에서 正常的인 醫療活動을

하기까지 많은 開業費가 支出케 됩니다.

(1) 設立關係費: 소위 창업비는 法人登記가 될 때까지 發生한 모든 비용으로써, 稅務上認定을 받기 위해서는 定款에 總金額이 기재되어 承認되어야 합니다. 小費用科目別로 創業費는 整理記帳되어 稅務實查時 設立과 直接關聯하여 發生한 費用임을 立証하여야 한다.

(2) 建設期間中の 受入利子: 建設期間 중에 받는 預金利子は 營業外收益으로 計上하여야 한다는 意見과, 一般管理費를 控除하고 남은 受入利子를 建設假計定에서 差減하여야 한다는 意見이 있으며, 建設期間 중 借入金에 대한 支給利자가 발생하면 그 受入利자와 이 支給利子は 建設假計定에 加減하여야 한다는 意見도 있으나, 現行法人稅法上 受入利子를 建設假計定貸邊에 記入하면 否認하고 益金算入하여 法人稅를 賦課하는 事例가 있으므로, 受入利子對 管理費를 對照하여 損益計算書를 작성하여 稅務申告하여야 합니다.

(3) 開業關係費: 病院의 建設이 竣工된후 (준공시까지의 모든 비용은 建設原價에 포함됨) 開業式을 하기까지 상당한 費用이 소요되는 바 이 支出金을 開業費로 처리하게 됩니다.

法人稅法 施行令 第38條에서 규정하고 있는 移延資産의 種類와 償却方法은 다음과 같습니다.

1. 創業費: 法人設立日이 屬하는 事業年度부터 5年以内의 每事業年度에 均等額 以上을 償却하여야 한다.

2. 開業費: 開業日이 屬하는 事業年度부터 3年以内의 每事業年度에 均等額 以上을 償却하여야 한다.

3. 試驗研究費: 試驗研究費로 計上한 事業年度부터 5年以内의 每事業年度에 均等額 以上을 償却하여야 한다.

[質疑] 固定資産會計處理內容中 資本的 支出과 收益的 支出 区分等에 關한 質疑.

[問] 資本的 支出의 會計的 概念은 무엇이며 實務的 適用은 어떠한지요?

[答] 資産과 關連한 支出을 資本化(capit-

alized) 시킬 것인가, 또는 当期의 費用으로 처리할 것인가에 따라 資本的支出(capital expenditure)과 收益的支出(revenue expenditure)로 区分되는바, 이는 “期間利益決定”을 合理的으로 算定하기 爲한 区分입니다.

1) 資本的支出의 一般의概念은 다음과 같습니다.

1. 固定資産의 本체를 構成하여 그 重要한 부분이 됨으로써 그 原價를 構成하는 支出

2. 價値를 비교적 오래 증가시키기 위한 支出

3. 耐用年數를 延長시키는 支出

4. 生産能力을 增進시키는 支出

5. 用途變更을 통하여 그 利用價値를 增加시키는 支出

2) 上記概念과 對應되는 收益的支出의 概念은 다음과 같습니다.

1. 頽廢한 固定資産을 原狀으로 回復시키는 支出

2. 本然의 機能을 발휘시키는데 필요한 經常的 修繕費支出

3. 費用支出의 效果가 會計年度內에 消滅되는 支出

4. 資産의 성격에 따라 周期的으로 대규모의 修繕이 예상됨으로써 사전에 修繕充當金을 設定하여 每期에 一定額을 費用으로 計上한 경우.

法人稅法 施行令 第57條는 上記內容과 同一한 基準을 提示하고 있으며, 区分이 分明하지 아니한 경우를 다음과 같이 例示하고 있습니다

3) 收益的 支出의 例示

(가) 建物 또는 壁의 塗裝

(나) 破損된 유리나 기와의 代替

(다) 機械의 消耗된 附屬品의 代替와 벨트의 代替

(라) 自動車의 타이어 튜브의 代替

(마) 災害를 입은 資産에 대한 外裝의 復舊·塗裝, 유리의 挿入

(바) 기타 操業可能한 狀態의 維持등 前各號와 類似한 性質의 것

實務的으로는 ① 支出額이 相對的으로 적고 ② 未來効益의 重要性이 없으며 ③ 特定資産에 대한 支出이 주기적으로 나타나는 경우를 收益的支出로 처리하고 있으며, 病院 規模에 따라서는 一定金額을 基準으로 미리 定해두고 兩會計處理의 区分基準으로 삼기도 합니다.

4) 資本的 支出의 例示

(가) 本來의 用途를 變更하기 위한 改造

(나) 엘리베이터 또는 冷暖房裝置의 設置

(다) 빌딩등에 있어서 避難施設등의 設置

(라) 災害등으로 인하여 建物·機械·設備 등이 滅失 또는 毀損되어 當該資産의 本來의 用途에 利用價値가 없는 것의 復舊

(마) 기타 改良·擴張·增設등 前各號와 類似한 性質의 것.

5) 修繕 및 維持費의 区分은 正常的 修繕費(ordinary repairs)와 異常的 修繕費(extraordinary repairs)로 区分하여 金額적으로 클 뿐만아니라, 非反復的 性格의 支出과 重大한 代置 및 改良(major improvements)은 帳簿價格, 耐用年數 및 殘存價値를 再調整하여 尙각비를 계산하는 資本的 支出로 處理하여야 하며, 또한 增設(additions)은 既存의 設備資産을 擴張·擴大 또는 附加시키는 것으로 事務室을 增築하거나 醫療設備을 附加시키는 內容은 當然히 資本的 支出로 會計處理 하여야 합니다.

[問] 設備資産의 退去·撤去·処分에 따른 會計認識은 어떠한지요?

[答] 設備資産은 販賣를 目的으로 구입한 것이 아니나 自發的 処分(판매 교환 포기)과 非自發的 要因(火災 또는 風水害)에 의해 撤去 또는 処分되는바, 留意하여야 할 內容은 다음과 같습니다.

1) 土地를 取得하였을 때의 取得價額은 土地의 買入代錢과 整地費 등 그 附帶費用의 合計액이므로, 土地를 使用할 目的으로 買入한 土地에 地上建物이 있어 그 建物を 撤去한 경우에는, 그 建物の 取得價額과 撤去費用은 土地의 整地費로서 그 取得價額에 算入하여야 함

니다.

2) 自己所有의 土地에 있는 既存 建物을 撤去하여 事實上 同 建物이 滅失된 경우이거나, 政府의 都市計劃 事業에 따라 当局의 撤去命令에 의하여 他意로 철거된 경우, 同 撤去建物の 帳簿価額은 費用으로 計上하고, 撤去한 建物殘骸의 売却代金은 收益으로 計上하여야 합니다(직세 1234~823, 1970. 5. 23 및 제세 2. 1234~960, 1976. 9. 27)

3) 그러나, 既存建물이 老朽 등 그 밖의 事由(用途變更·改良·擴張 및 增設등)로 法人이 任意로 撤去하고 새 建物を 新築하는 경우에 있어서의 撤去費는 建物を 新築하기 위하여 철거한 것이므로, 既存建物の 帳簿価額과 撤去費는 建物を 新築하기 위하여 支出한 附帶費用으로 처리하여 取得価額에 合算되어야 합니다(재세 2.1234~960, 1967. 9. 27)

〈事例〉

대한의료법인은 1983년 4월 15일 病院을 增築하였다. 이 병원증축에 지출한 금액은 다음과 같다.

① 土地 및 建物の 買入價格 ₩ 30,000,000 (다만, 建物價格은 ₩ 8,000,000)이고, 건물은 病院建物로 사용하기가 적합하지 아니하므로 買入 후 즉시 撤去하였는데, 撤去費用 ₩ 1,500,000이 들었다.

② 建물을 撤去한 토지 위에 공장을 新築하기 위해 土地整地作業費 ₩ 8,000,000을 지출하였다.

③ 登録稅 및 取得稅 ₩ 500,000을 지출하였다.

(건물 ₩ 200,000, 토지 ₩ 300,000)

④ 新病院建築 ₩ 15,000,000을 지출하였다.

⑤ 病院新築竣工式 記念品代 ₩150,000과 기타 비용 ₩ 200,000이 소요되었다.

⑥ 病院建設 期間은 1983. 5. 1~1983. 11. 1까지 이며, 건설을 위하여 充當한 借入金의 利子(1983. 5. 6~1983. 12. 31)로 ₩ 4,000,000이 지출되었다.

이상의 資料에 의하여 固定資産의 取得価額을 계산하여 拂시다.

土地価額

買入代金	22,000,000원
整地作業費	800,000원
登録稅 및 取得稅	300,000원
合計	23,100,000원

建物価額

新築費用	15,000,000원
登録稅 및 取得稅	200,000원
撤去建物買入代金	8,000,000원
撤去費用	1,500,000원
新築竣工式費用	350,000원
建設資金利子 (1983. 5. 6~1983. 10. 31)	3,000,000원
合計	28,050,000원

註：建設資金利子

$4,000,000원 \times \frac{180일}{240일} = 3,000,000원$

〈其他稅務上 例規〉

다음예에 해당하는 것은 資本的支出로 처리합니다(通則 2-15-1.....21)

1) 도시계획에 의한 道路工事로 因하여 工事費로 支出된 收益者負擔金.

2) 病院等の 施設을 新築 또는 增築함에 있어서 排水施設을 하게 됨으로 公共下水道의 改築이 不可避하게 되어 負擔한 工事費.

3) 輸入醫療裝置를 設置하기 위하여 支出한 外國人 技術者의 食費等 滞在費.

4) 附加價値稅 免稅事業者의 고정자산 취득에 따른 買入稅額은 당해자산에 대한 資本的支出로 함.

5) 延払條件에 利子相当額을 加算하여 買入價額을 確定하고 그 支拂을 延拂方法으로 한 경우의 利子相当額은 당해 자산에 대한 資本的支出로 하나,

다만, 買入價額 確定后 延拂代金 支給時 에 利子 相当額을 變動利子率로 再計算함에 따라 增加된 利子 相当額을 除外합니다. ■

[担当：柳泰鉉 서울시 中区 明洞 1街 1의3号(YWCA 607号) : 753-6175~9]