

무형고정자산에 대한 국제회계관습과 외국투자기업 회계계산에서 그의 적용

리 충 심

1. 서 론

경애하는 최고령도자 김정은동지께서는 다음과 같이 말씀하시였다.

《경제학부문에서는 지식경제시대의 요구에 맞게 사회주의경제관리방법을 우리 식으로 연구완성하는 문제, 나라의 지식자원을 최대로 확보하고 리용하는 문제를 비롯하여 경제강국건설에서 나서는 리론실천적문제들을 대담하게 풀어나가야 합니다.》

지식경제시대인 오늘날 기업체들의 경영과 발전에서 지적제품을 비롯한 무형고정자산의 역할이 더욱더 높아지고있다. 공장이나 건물, 설비의 규모에 의하여 생산능력이 규제되던 지난 세기와는 달리 새 세기는 지식자원의 크기에 의하여 기업체의 수준과 그의 성공여부가 규제된다고 볼수 있다. 현재 많은 기업체에서 특허권이나 상표권과 같은 지적재산들이 생산능력보다 더 가치있는것으로 평가되고있다.

착상, 설계, 시장전략, 제조법 등과 같은 무형적인 요소들의 차이가 기업체들의 경영활동결과에 미치는 영향이 큰것과 관련하여 무형적인 요소들을 회계계산에 반영하기 위한 연구가 국제적인 규모에서 진행되어왔다.

국제회계기준위원회는 1994년 1월과 1995년 6월에 국제회계기준 제16호 《유형고정자산계산》에 밝혀진 조항과 거의나 일치하게 무형고정자산과 관련한 기준초안을 내놓은 후 연구 및 개발비용과 영업권에 대한 회계계산과 무형고정자산의 감가상각문제를 수정하는 과정에 생긴 많은 의견을 고려하여 그것을 하나로 종합하는 기준제정을 제기하였다. 그리하여 국제회계기준위원회는 1998년 4월 국제회계기준 제36호 《재산가치감소계산》을 내놓은 후 1998년 7월 국제회계기준 제22호 《기업통합계산》을 수정하였으며 국제회계기준 제9호 《연구 및 개발비용》의 일부 조항을 포함하여 국제회계기준 제38호 《무형고정자산계산》을 내놓았다.

국제회계기준 제38호 《무형고정자산계산》은 무형고정자산과 관련하여 나온 포괄적인 기준으로서 국제회계기준 제9호 《연구 및 개발비용》을 대신하여 무형고정자산의 인식 및 측정기준과 그의 공개요구를 반영하였다. 국제회계기준 제38호는 그후 2004년에 수정되었는데 여기서 무형고정자산들이 미정의 내용년한을 가질수 있다는데 대하여 인정하였으며 현재 무형고정자산목록을 제시하고 개발비를 비롯한 무형고정자산에 대한 회계처리방법을 취급하고있다.

국제회계기준 제38호 《무형고정자산계산》은 무형고정자산들이 보통 개개로 따로따로 분리되어 등록되어야 하며 단순히 영업권으로 분류되지 말아야 한다고 주장하면서 기타 다른 국제회계기준이나 국제재무보고기준에서 취급한 무형고정자산들에 대해서는 언급하지 않았다.

지금까지 우리 나라에서 외국투자기업회계법규에 국제회계관습을 적용하는 사업은

주체95(2006)년부터 주체105(2016)년까지 4차에 걸쳐 《조선민주주의인민공화국 외국투자기업회계법》을 수정보충하면서 진행되었다. 외국투자기업회계법에서 회계결산서와 관련하여 현금류동표를 작성하도록 한것(제40조), 생산물판매인정시점을 대금회수가 아니라 발송시점을 기준으로 하여 계산하도록 한것(제21조), 손익계산서의 양식을 제시식이 아니라 보고식으로 하도록 한것(제38조) 등은 국제회계관습을 적용한 결과이다. 이외에 《조선민주주의인민공화국 라선경제무역지대법》 제52조, 《조선민주주의인민공화국 경제개발구법》 제44조, 《금강산국제관광특구 회계규정》 제5조 등에서 《...회계관련법규에서 정하지 않은 사항은 국제적으로 인정되는 회계관습에 따른다.》라고 규제해주고있다.

도서 《국제회계기준해석》(공업출판사, 주체104(2015))에서는 무형고정재산계산과 관련하여 국제회계기준 제38호 《무형고정재산계산》에서 밝힌 규제내용과 적용범위, 회계계산방법과 공개내용, 관련용어해설에 대하여 밝히고있다.

도서 《경제일군들을 위한 법률지식》(과학백과사전출판사, 주체97(2008))에서는 《지적재산은 일정한 경제적가치를 가지는 인간의 지적창조물로서 법적으로 인정되는 재산을 말한다.》고 정의하였으며 지적재산의 징표는 그것이 인간의 지적창조물이며 법적으로 인정된 재산이라는데 있으며 지적재산에는 문학예술작품, 새 기술, 상표, 공업도안과 같은 것이 속한다고 밝히면서 일반적으로 무형재산에서 많은 비중을 차지하는것은 지적재산이라고 서술하였다.

론문 《지적제품의 류통과 도입조직에서 나서는 몇가지 문제》(서명철, 주체101(2012))에서는 《지적제품이란 사람의 지적활동의 결과로서 기술경제적으로 효과를 줄수 있는 무형의 지적재부를 말한다. 다시말하여 사람의 지적활동에 의하여 창조된 새로운 과학기술성과들로서 기술경제적으로 효과를 줄수 있는 일정한 형태를 가지지 못한 지적재부를 의미한다.》고 정의하면서 지적제품에는 새 기술, 발명, 창의고안, 설계도면, 프로그램 등이 있다고 서술하였다. 론문에서는 지적제품은 일반물질제품과 달리 사람의 창조적인 지적활동의 결과물인것으로 하여 대체로 일정한 모양이 없는 제품, 무형제품이며 과학기술성과들이 경제생활에 광범히 류통되고 그와 관련한 법, 규정들이 생겨나고 발전하면서 재산을 무형과 유형재산으로 구분하게 되었다는것, 지적제품은 지적재부로서 지적재산에 포함되며 무형재산으로 된다고 서술하였다.

론문 《사회주의기업관리에서 지적재산의 합리적리용》(맹윤희, 주체107(2018))에서는 지적재산은 기업체의 생산경영활동에 리용되며 기업체의 권리가 법적으로 보호되는 무형의 과학기술성과, 지적제품으로 표현되는 재산을 의미한다고 밝히면서 기업체가 연구개발하였거나 양도받아 그에 대한 리용권을 행사하는 특허와 같이 지적소유권으로 보호되며 일정한 경제적가치를 가지는 과학기술성과, 지적제품들이 기업체의 지적재산대상으로 된다고 서술하였다. 이와 함께 발명, 특허, 공업도안, 기술비결 등과 같이 기업체의 생산경영활동에 리용되어 일정한 경제적효과를 가져오는것뿐아니라 상표와 같이 생산경영활동에 직접 리용되지는 않지만 인간의 지적로동의 산물로서 기업체의 권리가 보호되는 무형의 지적제품들도 지적재산대상에 포함된다고 밝혔다.

국제회계기준 제38호 《무형고정재산계산》(2016년, 국제재무보고기준협회, 국제재무보고기준지도서: 국제재무보고언어)에서는 무형고정재산을 물리적실체가 없는 인식가능한 비화폐성재산으로 정의하면서 무형고정재산의 등록 및 측정에 대한 기준과 공개요구를 제시하고있다. 여기에서는 따로따로 분리될수 있다면 혹은 계약이나 기타 법적권리로 산생될수 있다면 해당 재산은 무형고정재산으로 볼수 있으며 그렇게 따로따로 분리할수

있는 자산은 판매 및 양도되거나 리용허가를 받을 수 있다고 밝히면서 그러한 무형고정자산에는 컴퓨터소프트웨어, 면허증, 상표권, 특허권, 영화, 저작권, 수입할당액 등이 포함된다고 서술하였다. 기업체내부에서 자체로 산생시킨 영업권과 관련하여서는 국제회계기준 제38호 《무형고정자산계산》의 적용범위에는 놓이지만 따로따로 분리할 수 있는 자원이 아니므로 무형고정자산으로 등록할 수 없다고 밝히고있다.

국제회계기준 제38호 《무형고정자산계산》에서는 무형고정자산에 대한 지출은 무형고정자산의 개념정의에 부합된다고 하여도 그것이 등록기준에 맞지 않으면 무형고정자산으로 등록하지 않고 비용으로 계산한다고 밝히면서 해당 자산으로부터 장래에 경제적이익을 얻을 수 있는가 그리고 자산의 비용을 정확히 계산할 수 있는가를 무형고정자산의 등록기준으로 정하였다.

국제회계기준 제38호 《무형고정자산계산》에서는 자체로 무형고정자산을 마련하는데 든 비용은 기업체의 경영활동을 유지하거나 개선하는데 든 비용이나 영업권과 구분하기가 비교적 어렵기때문에 자체로 마련한 상표명, 손님명단 등과 유사한 항목들은 무형고정자산으로 등록하지 않는다고 밝히고있다. 그외의 무형고정자산들을 자체로 마련하는데 든 비용은 연구단계와 개발단계의 지출로 구분하고 연구단계의 지출은 비용으로 취급하며 개발단계의 지출은 일정한 기준에 부합되는 경우 무형고정자산으로 등록한다고 밝히고있다.

국내선행연구결과를 종합해보면 지적자산의 개념과 특징을 밝힘으로써 어떤것이 지적자산으로 될 수 있는가에 대한 표상은 비교적 주고있지만 해당 자원을 지적자산으로 인정하여 회계계산의 무형고정자산항목에 반영하겠는가와 관련한 등록기준에 대하여서는 제기하지 못하였다.

무형고정자산과 관련한 국제회계관습에서는 임의의 자산을 무형고정자산으로 인식할 수 있는가 없는가에 대한 문제를 제기하고 인식할 수 있는 무형고정자산에 대한 등록기준과 측정에 대하여 밝히는데 기초하여 내용년한이 있는가 없는가 즉 한정인가 미정인가를 론하면서 그에 해당하는 회계처리방법들을 제시하였다.

론문에서는 무형고정자산에 대한 일반적견해를 주고 국제회계기준 제38호에서 밝힌 무형고정자산에 대한 정의에 기초하여 무형고정자산을 어떻게 인식하고 등록하며 그 가치를 측정하는가에 대하여 해석하고 국제회계관습에서 밝힌 무형고정자산의 인식 및 측정방법론을 외국투자기업회계법규에 적용할 수 있는 가능성에 대하여 분석하였다.

론문에서는 무형고정자산과 관련하여 국제회계기준 제38호 《무형고정자산계산》에서 밝힌 등록기준과 금액계산방법을 해석한데 기초하여 우리 나라 외국투자기업회계에 그것을 적용할 수 있는 가능성에 대하여 해설하려고 한다.

2. 본 론

2.1. 무형고정자산의 등록기준에 대한 국제회계관습 해석

일반적으로 고정자산은 유형적으로 혹은 무형적으로 존재한다. 존재방식과 자산가치 측정방식, 사용방식 등에서의 차이로 하여 기업체의 자산규모와 가치, 경영활동의 결과를 정확히 평가하기 위해서는 고정자산을 유형고정자산과 무형고정자산으로 세분화하여 관리할 필요가 제기된다.

유형고정재산은 말그대로 물질적인 형태를 이루고있는것이며 무형고정재산은 그렇지 못한것이다. 유형고정재산에는 공장, 설비, 건물 등이 속하고 무형고정재산에는 저작권, 특허권, 소프트웨어 등이 속한다. 유형고정재산은 물질적인 존재 그자체이지만 무형고정재산은 비록 물질적인 내용에 담겨져 존재하지만 물질 그자체가 재산으로 되지는 않는다.

특허권을 비롯하여 일정한 물리적형태를 가지지 않는 재산을 무형고정재산으로 보는 근거는 우선 특허가 부여되었다는것을 보여주는 증서와 같이 재산의 존재를 알리는 유형적인 증거물이 있을수 있지만 그것이 무형고정재산으로 되는 지적재산 그자체는 아니기 때문이다.

그 근거는 또한 컴퓨터소프트웨어와 같은 지적재산이 CD와 같은 물리적실체에 내장되어있지만 이것이 무형고정재산으로 되는 지적재산 그자체는 이루지 못하기때문이다.

그 근거는 또한 유형적인 시제품이나 견본은 연구 및 개발활동의 초기결과인 지식이 구현된 즉 지적재산의 리용결과이므로 그러한 물리적형태가 무형고정재산으로 되는 지적재산 그자체는 이루지 못하기때문이다. 예를 들어 쏘세지와 그것을 담은 결비닐포장사이의 관계로 비유할수 있다. 쏘세지의 가치는 고기에 있는것이고 그것을 담은 결비닐포장지에 있는것이 아닌것처럼 무형고정재산의 가치는 그 재산을 담고있는 그 어떤 그릇에 있는것이 아니다. 실례로 무형고정재산인 컴퓨터소프트웨어의 가치는 그의 기술적내용으로 평가되는것이며 그것이 담겨져있는 CD 그자체의 물질적비용으로 평가되는것이 아니다. 따라서 많은 경우 무형고정재산은 그에 대한 소유권을 기업이 가지게 됨으로써 행사하게 되는 권리나 특권을 놓고 그 가치를 평가하게 된다.

특허권, 저작권, 허가증, 구매자명단, 상표권, 수입할당액, 컴퓨터소프트웨어, 판매권 그리고 기술비결과 같은 비교적 판별하기 쉬운 무형고정재산들은 실제적인 물리적실체가 전혀 혹은 거의나 없으며 1년이상의 내용년한을 가지게 된다.

그밖에 유형적인 요소와 무형적인 요소를 둘 다 가지고있는 고정재산도 있다. 이러한 경우에는 그의 유형적인 성질과 무형적인 성질중에서 어느것이 상대적으로 의의가 있으며 우선시되는가에 따라 유형고정재산이나 무형고정재산으로 분류할수 있다.

무형고정재산은 그자체가 인간의 질높은 지적활동으로 이루어지므로 지적재산으로도 알려져있다.

일반적으로 어떤 사물을 인식함에 있어서 그것이 어느 부류에 속하는가 하는것을 가르는 기준을 설정하는것이 무엇보다 선차적인 문제로 나선다.

회계계산에서도 해당 재산을 회계결산서의 어느 항목에 등록하겠는가 하는것을 결정하는것이 가장 선차적인 문제이고 그에 대한 분기방법은 그 다음문제라고 볼수 있다. 기업체들은 과학기술지식, 새로운 공정이나 체계의 설계 및 실행방안, 허가권, 지적제품, 시장지식과 상표권과 같은 무형적인 자원을 취득, 개발, 유지 및 갱신하는것과 관련하여 일정한 자금을 지출하거나 채무를 발생시킨다. 무형적인 자원의 대표적인 항목들을 보면 컴퓨터소프트웨어, 특허권, 저작권, 영화, 거래자명단, 저당권, 어업권, 수입할당액, 독점판매권, 구매자나 공급자관계, 시장점유율과 시장판매권을 들수 있다. 이 모든 항목을 다 회계결산서항목에 등록하여 회계계산을 진행하는 경우에 회계계산의 정확성과 효과성을 담보할수 없으며 결과적으로 분식회계를 진행할 여지를 주게 된다. 따라서 일정한 자막대기를 그어주고 그에 부합되는 경우에 엄선하여 회계계산대상으로 선택하여야 한다.

국제회계기준 제38호 《무형고정재산계산》에서는 임의의 재산이 무형고정재산의 개념정

의에 맞을뿐아니라 등록기준에 부합되어야 재산으로 등록할수 있다고 밝히고있다.

무형고정재산의 본질적특징을 두가지 측면에서 찾아볼수 있다. 하나는 재산일반이 가지게 되는 징표인 기업체가 통제할수 있다는것, 장래의 경제적리익이 기업체에 흘러드는것이 예상된다는것 그리고 다른 하나는 무형고정재산고유의 징표인 물리적실체가 거의나 없지만 개별적으로 인식할수 있다는것이다. 무형고정재산이 가지고있는 이러한 징표로부터 그 등록기준을 다음과 같이 해석할수 있다.

- 해당 무형고정재산이 여러 측면에서 개별적으로 인식될수 있는가.(판별가능성)

- 기업체가 과거활동의 결과로 해당 무형고정재산의 리용을 통제할수 있는가.(통제가능성)

- 기업체에 흘러들게 될 장래의 경제적리익을 예상할수 있으며 무형고정재산의 비용을 명백하게 측정할수 있는가.(확정가능성)

우선 해당 재산이 단독으로 또는 그와 관련된 계약이나 재산, 부채와 함께 기업체로부터 분리될수 있으며 판매, 양도, 사용허가, 임대, 교환될수 있는 경우 혹은 계약상 혹은 다른 법률상권리로부터 산생되는 경우(그 법률상권리가 기업체나 다른 권리 및 의무로부터 양도되거나 분리되는가에는 관계없이)에는 무형고정재산으로 판별할수 있다.

대부분의 무형고정재산들은 자체의 고유한 특성으로 하여 존재하기 시작한 순간부터 인식된다고 볼수는 없다. 무형고정재산들을 창조하는데 드는 비용은 일반적으로 그 재산이 창조되었다는것이 명백해지기 전에 해마다 지출되게 된다. 자체로 개발한 무형고정재산의 개발비용은 후에 다시 고정재산항목에 넣어 회계처리될수 없으며 이것은 해당 기업체가 다른 기업체에 의하여 인수될 때까지 혹은 인수되지 않는 한 그러한 재산들이 재정상태표에 오르지 않는다는것을 의미한다. 따라서 기업체내부에서 자체로 산생시킨 영업권은 국제회계기준 제38호 《무형고정재산계산》의 적용범위에는 놓이지만 따로따로 분리할수 있는 자원이 아니므로 무형고정재산으로 인정할수 없게 된다.

인수하는 기업체는 인수되는 기업체의 모든 재산과 부채가 재정상태표에 등록되어있는가에는 관계없이 인수한 재산과 채무들을 대상으로 인수가격을 배분하여야 한다. 판별가능성개념은 기업통합에 지출한 비용을 배분하는것과 관련하여 해당 재산을 개별적으로 등록할수 있는가 하는 분리가능성의 의미로 보다 더 의의가 있다고 볼수 있다.

국제회계관습에서는 기업들을 통합할 때 재산들을 될수록 개별적으로 분리하여 등록하여야 한다고 주장한다. 그것은 배분하지 못한 나머지인수금액은 영업권으로 처리되는데 이것은 투자가를 비롯한 회계결산서리용자들에게 정확성을 보여주지 못하는것으로 되기때문이다. 실례로 무형고정재산으로 충분히 인정될수 있는 임의의 재산이 영업권으로 처리되는 경우 기업체의 회계결산서의 정확성에는 장기적인 영향을 미치게 된다.

또한 기업체가 재정상태표에 제시되는 무형고정재산을 리용하는것을 통제할수 있는 경우에 해당 재산은 무형고정재산의 등록기준에 부합될수 있다.

여기에서 통제라는 의미에는 해당 무형고정재산으로부터 장래의 경제적리익을 얻는 것과 함께 다른 기업체들이 해당 무형고정재산으로부터 장래의 경제적리익을 얻지 못하도록 제한한다는 의미가 담겨져있다.

기업체들은 특허권, 저작권 등을 등록하여 무형고정재산들에 대한 통제를 실현하면서 때로 그러한 통제를 유지하는 과정에 제기되는 소송에 개입되게 된다. 특허권은 그 소유자에게 해당 제품이나 공정을 다른 대상으로부터의 간섭이나 침해를 받음이 없이 리용할수 있는 독점적인 권리를 부여한다.

이와는 대조적으로 기업체참모부서의 관리능력, 해당 상표에 대한 구매자들의 애착심, 장기적인 양성활동으로 얻게 되는 리익 등과 관련한 무형고정재산은 장래의 경제적 리익이 예상됨에도 불구하고 등록기준에 부합되기가 어렵다. 그것은 해당 기업체가 이러한 자원들을 완전히 통제하거나 다른 대상들이 그것을 리용하지 못하도록 막는것이 불가능하기때문이다. 실례로 어느 한 기업체가 종업원들의 기능을 높이기 위한 실무강습을 비롯한 양성사업에 자금을 지출하였다고 하여 양성된 종업원들로부터 얻게 되는 경제적 리익을 완전히 통제할수 있다고 볼수는 없다. 왜냐하면 그들이 현직을 떠나 다른 직업을 선택할수도 있기때문이다. 따라서 종업원양성지출은 그 금액을 얼마로 확정할수 있는가에는 관계없이 무형고정재산으로 등록되지 않는다.

또한 무형고정재산의 정의에 부합되는 해당 재산을 리용한 결과 기업체에 흘러들게 될 장래의 경제적리익을 예상할수 있고 그에 지출된 비용을 명백하게 측정할수 있으면 무형고정재산의 등록기준에 부합될수 있다.

무형고정재산으로 하여 기업체에 흘러들게 될 장래의 경제적리익에는 제품판매나 봉사수익과 원가절약 혹은 기업이 해당 재산을 리용한 결과로 얻은 기타 리익 등이 포함된다. 실례로 생산공정에서의 지적재산의 리용은 앞으로의 수익을 증가시킨다는것보다는 생산원가를 감소시킴으로써 기업체에 리익을 가져다준다고 볼수 있다.

일반적으로 해당 무형고정재산으로 얻게 되는 장래의 경제적리익이 기업체에 흘러들게 되는것이 확실한 경우에만 재산의 원가를 믿음직하게 측정할수 있다. 해당 재산을 리용한 대가로 장래에 현금수입이 들어오지 않는것보다 들어올 가능성이 높은 경우에만 해당 항목은 무형고정재산으로 등록할수 있다.

2.2. 무형고정재산의 취득원가계산과 관련한 국제회계관습 해석

일반적으로 어떠한 조건에서 무형고정재산을 조성하는가 하는데 따라 그 가치의 크기가 달라진다.

우선 국제회계기준 제38호 《무형고정재산계산》에서는 따로따로 조성한 무형고정재산의 원가는 유형고정재산의 원가와 비슷한 방법으로 계산된다고 밝히고있다. 즉 무형고정재산의 개념정의와 등록기준에 부합되어 회계계산항목에 등록된 무형고정재산의 원가는 유형고정재산처럼 계산한다는것이다.

개별적으로 등록할수 있는 무형고정재산의 원가에는 다음과 같은것이 포함된다.

— 무역할인금과 반환금을 공제하고 법률수수료, 중개수수료, 수입관세와 되물릴수 없는 구입세를 포함한 무형고정재산의 구입가격

— 사용목적에 맞게 재산을 구비하는 과정에 직접 발생하게 되는 임의의 비용

— 작업조건에 맞게 재산을 설치하면서 발생하게 되는 외부전문봉사수수료, 재산이 제대로 동작하는가를 검사하는데 드는 비용 그리고 기타 부대비용

유형고정재산과 마찬가지로 기업체들이 무형고정재산을 리용하는 순간부터 발생하는 비용은 자본화되지 않는다. 다시말하여 연구개발비로 적립되지 않고 비용지출로 계산된다는것이다. 따라서 무형고정재산을 리용하거나 류용하면서 발생하는 비용은 그의 재산금액에 포함되지 않는다. 비록 앞으로 리용하려고 계획한 무형고정재산이라고 하더라도 이미 리용하고있는 경우에는 자본화되는것이 아니라 비용으로 처리된다.

무형고정재산금액의 부분으로 될수 없는 지출에는 새 제품이나 봉사도입비, 새로운

지역에 기업을 전개하는데 지출된 비용이나 새로운 부류의 손님들에게 봉사를 진행하는데 지출된 비용 그리고 행정관리비와 기타 일반비가 포함된다.

국제회계기준 제38호 《무형고정자산계산》에서는 무형고정자산의 성능을 높일 목적으로 지출하는 비용 즉 유형고정자산의 대보수비와 같은 비용은 자본화될수 있으며 이 경우에 국제회계기준 제16호 《유형고정자산계산》에 따르는 지도서의 내용대로 하며 기업통합으로 이루어지는 무형고정자산의 취득원가는 인수당일날에 합의한 가격으로 한다고 밝히고있다. 개별적으로 등록할수 있는 무형고정자산이나 계약, 기타 법적권리로 조성한 무형고정자산인 경우에는 자산의 가격을 정할수 있는 자료가 충분하다고 볼수 있다.

그러나 무형고정자산을 거래할만 한 대상이 없다면 가격은 기업체가 인수당일날 쌍방사이의 거래에서 재산구입에 지불하는 금액에 기초하여 정할수 있다. 기업통합으로 인수된 무형고정자산의 가격을 정확히 계산할수 없는 경우 그 자산은 따로따로 등록하지 않고 영업권에 포함시킨다. 이러한 예비방안은 무형고정자산의 가치를 직접 계산할수 없는 경우에만 리용하여야 한다.

또한 국제회계기준 제38호 《무형고정자산계산》에서는 무형고정자산의 취득원가를 4부류로 갈라서 취급하였다.

- ① 기업체가 자체로 개발한 무형고정자산
- ② 재산교환으로 조성한 무형고정자산
- ③ 기업체자체가 조성한 영업권
- ④ 정부의 허가를 받고 무상으로 조성한 무형고정자산

국제회계기준 제38호 《무형고정자산계산》에서는 첫째로, 기업체가 자체로 개발한 무형고정자산은 영업권을 제외하고 일정한 기준에 부합되는 조건에서 내용년한안에 자본화하여 감가상각하여야 한다고 밝히고있다.

외부에서 구입한 무형고정자산은 구입가격을 가지게 된것으로 하여 무형고정자산으로 등록하고 그 금액을 계산하기가 쉬운 반면에 자체연구 및 개발자산이나 상표권과 같은 지적재산들은 자체로 마련한것으로 하여 그 가치를 측정하기 어려우며 따라서 무형고정자산으로 인정하기 힘들다. 실례로 상표를 외부에서 구입한 경우에는 회계결산서의 무형고정자산항목에 등록하기 쉽지만 기업체자체에서 제정한 경우에는 등록하기가 힘들다.

대체적으로 무형고정자산들은 기업체가 자체로 개발하는 경우가 많다. 기업체가 해당 무형고정자산이 실지 창조되었다고 결정할수 있기 전에 다시말하여 재산으로 등록하여 시초금액을 계산하기 전에 그와 관련한 비용의 대부분은 이미 지출된 상태이다. 새 잡지발간을 실례로 든다면 기업체는 초기기에 광고비를 포함하여 많은 비용을 지출하면서 즉 손해를 보면서 잡지를 운영하게 된다. 그후 잡지명이 유명해지면서 무형고정자산으로 등록된다면 그 시점에서 볼 때 그 재산창조를 위한 모든 비용은 이미 다 지출된것으로 된다.

국제회계기준 제38호 《무형고정자산계산》에서는 자체로 개발한 무형고정자산에 대한 지출은 연구활동인가 개발활동인가에 따라 다르게 계산된다고 밝히고있다. 연구단계에서의 지출은 즉시 비용으로 처리되며 개발단계에서의 지출비용은 일정한 기준에 맞는 경우 무형고정자산으로 등록하여 자본화한다. 그러나 개발단계라고 하여도 비용으로 처리된 지출은 후날에 자본화될수 없다. 실천에서는 개발용지출과 연구용지출을 구분하기가 쉽지 않다.

특히 경제적리익을 직접 계산할수 없는 무형고정자산들 실례로 상표권, 신문, 잡지

명, 거래자명단과 같은 재산들인 경우에는 가치를 직접 평가하는것이 보다 더 어렵다. 임의의 지출이 어떠한 무형고정재산(실례로 상표권)을 조성하거나 그에 이바지한다고 하면 그 지출의 어느 부분이 상표권의 조성에 얼마만큼 이바지하는가를 결정하기가 힘들며 만일 있다고 하여도 비용의 얼마가 상표권의 부분으로 자본화될수 있는가를 확정하기는 쉽지 않다.

따라서 국제회계기준 제38호 《무형고정자산계산》에서는 이러한 경우에는 무형고정재산의 초보적인 등록기준에 부합될수가 없으므로 기업체자체로 만든 상표, 신문, 잡지, 출판물, 거래자명단이나 그와 유사한 재산들의 자본화를 허용하지 않지만 자체로 임의의 무형고정자산을 개발하면서 발생한 지출이 일반적인 연구 및 개발활동의 개발단계와 비슷한 정도에서는 허용한다고 밝히고있다. 따라서 기업체내부에서 자체로 개발한 특허권이나 저작권, 상표권, 독점판매권과 같은 무형고정재산들은 지출총액에서 연구비용과 유사한 지출을 제외한 나머지 개발용지출비용으로 그 취득원가를 계산한다.

일단 자체로 개발한 무형고정재산이 등록기준에 부합되면 조성된 유형고정재산(국제회계기준 제16호 《유형고정자산계산》)과 같은 방법으로 그 원가를 결정한다. 따라서 취득원가에는 일정한 리용목적에 맞게 재산을 개발하고 생산하며 마련하는데 직접 든 모든 비용이 다 포함되게 된다.

국제회계기준 제38호 《무형고정자산계산》은 무형고정재산의 취득원가의 구성요소와 관련하여 그리고 무형고정자산조성거래가 지불연기조건을 제시하는 경우 그 가격제정문제와 관련하여 국제회계기준 제16호 《유형고정자산계산》의 내용을 반영하고있다.

자체로 건설한 유형고정재산과 마찬가지로 무형고정재산은 자본화된 금액에서 리용항목은 배제되어야 하지만 행정관리비와 기타 간접비는 무형고정자산을 마련하는 과정에 직접 발생하는 조건에서 배분하여 원가에 포함시킬수 있다. 다른 한편 초기경영손실은 무형고정자산원가로 첨부시키는 방법으로 연기할수 없으며 발생할 때마다 비용으로 처리되어야 한다.

국제회계기준 제38호 《무형고정자산계산》은 연구단계에서 발생하는 비용이 앞으로 경제적리익을 가져오게 된다고 장담하기 어려운 조건에서 무형고정재산이 반드시 조성된다고 보기 힘들기때문에 그러한 지출은 비용으로 처리되어야 한다는 견해에 기초하고있다. 연구단계에는 새 지식습득을 목적으로 하는 활동, 연구결과와 탐구 및 평가, 그 적용의 최종선택, 새롭게 갱신된 체계들에 대한 대응방안들의 탐색 및 모형화 등과 같은 활동들이 포함된다.

국제회계기준 제38호 《무형고정자산계산》에서는 연구단계에 비해볼 때 개발단계에서 창조된 제품이나 봉사의 최종적인 상업화가 더 가능하다고 인정하면서 해당 회계단위가 다음과 같은 내용들을 다 반영할수 있는 조건에서 개발단계에 있는 무형고정재산의 등록을 허용한다고 밝히고있다.

- 무형고정재산이 리용되거나 판매되도록 완성하기 위한 기술적가능성
- 무형고정자산을 완성하여 리용하거나 판매하려는 의도
- 무형고정자산을 리용하거나 판매할수 있는 능력
- 무형고정재산이 장래의 경제적리익을 가져오도록 할수 있는 기구체계
- 무형고정재산의 개발을 완성하고 그 재산을 리용하거나 판매할수 있는 충분한 기술적, 재정적 및 기타 자원의 리용가능성
- 무형고정재산개발과정의 지출을 정확히 계산할수 있는 기업체의 능력

개발단계에는 시제품이나 모형, 견본의 설계와 제작준비기간의 시험, 새 기술이 도입된 공구, 지구, 주형 등의 설계, 상업적목적이 아닌 중간시험공장의 설계, 건설 및 운영, 새롭게 갱신한 장치, 제품, 공정, 체계나 봉사와 관련하여 선택된 대응설계 및 시험 등과 같은 활동들이 포함된다.

국제회계기준 제38호 《무형고정재산계산》에서는 이외에 컴퓨터소프트웨어의 원가계산과 관련하여 다음과 같은 문제점들을 제기하고 밝히고있다.

— 판매용소프트웨어를 개발하고있는 회사의 경우 자체로 소프트웨어를 개발하는데 드는 원가를 비용처리해야 하는가 혹은 자본화하여 감가상각하여야 하는가, 소프트웨어를 자체리용 목적으로만 쓰는 경우 그 개발에 대한 처리를 다르게 하여야 하는가.

— 구입한 소프트웨어인 경우에 소프트웨어구입원가를 유형고정재산으로 혹은 무형고정재산으로 자본화하여야 하는가 혹은 완전히 그리고 즉시에 비용처리하여야 하는가.

국제회계기준 제38호 《무형고정재산계산》에서는 둘째로, 재산교환으로 조성한 무형고정재산의 원가계산에 대하여 밝히고있다.

서로 다른 무형고정재산이나 기타 재산을 전부 혹은 부분적으로 교환하여 무형고정재산들을 조성할수 있는 경우에 국제회계기준 제16호 《유형고정재산계산》에서 밝힌 상업적성격이라는 개념이 국제회계기준 제38호 《무형고정재산계산》에 적용된다.

국제회계기준 제16호 《유형고정재산계산》에서 정의한 상업적성격이라는 개념은 기업체의 장래의 현금류동액을 변화시킬수 있는 능력을 의미하는데 일정한 비화폐성교환과 관련한 회계계산을 진행하는데 리용된다. 상업적성격이라는 개념은 국제회계관습에 비교적 새롭게 등장한 개념으로서 기업체의 현금류동액을 변화시키는 거래나 사건과 관계된다.

만약 재산을 교환한 후에 현금류동액이 교환이 일어나지 않은 경우의 현금류동액과 차이나는 경우 그러한 교환은 상업적성격을 띠게 되며 합의가격으로 계산되게 된다는것이다. 다시말하여 해당 재산의 교환이 기업체로 흘러드는 장래의 현금류동에 영향을 미치게 된다면 그것은 상업적성격을 띠게 되므로 조성한 무형고정재산은 합의가격으로 등록되고 또 삭제한 재산도 합의가격으로 계산된다. 삭제한 재산과 조성한 무형고정재산의 장부상금액의 차액은 리득이나 손실로 계산하게 된다.

국제회계기준 제38호 《무형고정재산계산》에서는 셋째로, 기업체자체로 조성한 영업권은 지출비용의 믿음직한 계산, 기타 자원으로부터 분리되는 개체성 그리고 기업체에 의한 통제가능성 등과 같은 등록기준에 부합되지 않으므로 무형고정재산으로 등록할수 없다고 밝히고있다.

현실에서는 일부 기업체들이 일정한 시점에서 자기의 시장가치가 순재산의 장부상가치를 넘어선다는 전제하에 자체로 조성한 영업권을 등록하려고 하는 경우가 있다.

국제회계기준 제38호 《무형고정재산계산》에서는 그러한 가치의 차액은 기업에 의하여 통제되는 무형고정재산의 비용을 반영한다고 볼수 없으며 따라서 기업체의 회계제시상에서 그러한 재산은 등록기준에 부합될수 없다고 규제하였다.

국제회계기준 제38호 《무형고정재산계산》에서는 넷째로, 정부보조금에 의하여 무상으로 혹은 적은 명목상금액으로 조성한 무형고정재산의 원가계산에 대하여 밝히고있다.

민간방송회사를 운영할 권리를 정부로부터 부여받거나 그와 유사한 방법으로 무형고정재산을 무상으로 혹은 약간의 명목상대금을 지불하고 조성한다면 그리고 시초구입가격 계산방법으로 이러한 재산을 회계처리하고있는 경우 명백히 재산으로서 반영되는 금액은

거의나 혹은 전혀 없게 된다. 그러나 해당 무형고정재산이 기업체의 경영활동에서 중요한 자리를 차지한다면 회계결산서의 부록에 충분히 공개되어야 한다.

국제회계기준 제20호 《정부보조금계산 및 정부원조공개》에 따르면 기업체는 무형고정재산과 보조금을 둘 다 초시기에 합의가격으로 등록하는것을 선택할수 있다고 되어있다.

국제회계기준 제38호 《무형고정재산계산》에서는 무형고정재산에 대한 재평가계산방법을 허용하였는데 그에 따라 시장가격을 참고하여 합의가격을 정할수 있다.

만일 이러한 류형의 무형고정재산과 관련하여 시장가격이 존재하지 않는다면 기업체는 명목상금액에 해당 재산과 관련하여 직접 지출한 기타 비용들을 합하는 방법으로 계산할수 있다.

2.3. 외국투자기업 무형고정재산회계계산에서 국제회계관습 적용

일부 외국투자기업들은 기업의 리해관계로부터 출발하여 재산의 규모를 실지 투자보다 크게 혹은 작게 하여 회계계산에 반영하려고 할수 있다.

만일 투자대방이 실지적인 투자재산보다 장부금액상으로 재산을 불구면 합작기업인 경우에는 투자상환과 관련하여 원금상환만 받아도 목적인 리익을 일정하게 얻은것으로 되며 합영기업인 경우에는 기업을 청산할 때 청산금액이 상대적으로 높아지므로 그를 통한 리득을 얻을수 있게 된다.

반대로 투자대방이 실지적인 투자재산보다 장부금액상으로 재산을 줄이면 경영활동에 참가하는 재산을 은폐하여 수익을 감출수 있는 가능성이 있게 되며 세금수입에 부정적인 영향을 미치게 된다.

일부 외국투자기업들이 재산의 규모를 그릇되게 회계계산에 반영하여 부당한 리득을 얻는것을 방지하고 쌍방의 리익을 똑같이 보장하려면 재산의 규모를 정확하게 계산하여야 하며 이런 측면에서 무형고정재산은 해결하여야 할 문제점들을 많이 안고있다고 볼수 있다.

상대측 무형고정재산계시에 올리는 금액이 회계검증기관의 검증을 받아야 하는 조건에서 회계검증기관들이 무형고정재산과 관련하여 구체적인 기준을 가지고 사업하는것이 중요하다. 일반적으로 유형고정재산은 국제시장가격과 같이 객관적으로 대비평가할수 있는 가격이 존재한다고 볼수 있지만 무형고정재산은 많은 경우 그것이 불가능하다. 따라서 무형고정재산에 대한 기준이 명백치 않으면 일부 투자대방이 자기 리익에 맞게 무형고정재산을 비대하게 등록하려는 행위에 옳바른 자막대기를 그어줄수 없게 된다.

현재 우리 나라 외국투자기업회계법규에서는 무형고정재산에 대한 계산을 바로할데 대하여 규제하고있다.(외국투자기업회계법시행규정세칙 주제104(2015)년, 제43조)

우선 여기에서는 무형고정재산계산은 실물형태가 없이 장기적으로 사용하거나 판매, 기증, 임대, 교환 등의 거래를 할수 있는 고정재산(특허권, 특허기술, 상표권, 저작권, 토지리용권, 영업권, 광업권, 기술문헌비 등)에 대하여 회계검증기관의 검증을 받은 실적에 준하여 투자자별(자체투자, 무상기증 포함)로 갈라 하여야 한다고 규제되어있다.

이 규제는 특허권, 특허기술, 상표권, 저작권, 토지리용권, 영업권, 광업권, 기술문헌 등과 같은것들을 무형고정재산으로 당연히 받아들이고 그에 대한 계산을 바로할것을 요구하고있지만 무형고정재산으로 등록하기 위한 기준문제에 대하여서는 밝히지 못하고

있다. 같은 상표권이라고 하여도 그 소유권의 발생시점과 양도시점의 차이로 하여 무형고정자산으로 등록하는것이 언제나 가능한것이 아니므로 그에 대한 등록기준이 반드시 필요하게 된다.

그를 위하여 무형고정자산과 관련한 포괄적인 법규를 제정하여야 한다. 그리고 여기에서 국제회계관습을 참고하여 무형고정자산에 대한 정의를 보다 합리적으로 하고 어떠한 재산을 무형고정자산으로 인정하겠는가 하는 등록기준을 우리의 실정에 맞게 설정할 수 있다.

우리 나라 외국투자기업은 인수나 합병의 방법으로가 아니라 합병, 합작의 방법으로 설립되어 영업권이 발생하지 않으므로 국제회계기준 제38호 《무형고정자산계산》에서 밝힌 무형고정자산의 등록기준에서 판별가능성을 제외하고 통제가능성과 확정가능성을 참고하여 무형고정자산의 등록기준을 정하는것이 합리적이다.

또한 법규에서는 무형고정자산금액의 계산과 관련하여 투자자들이 출자한 무형고정자산은 쌍방이 합의하고 평가확인한데 따라 계산하여야 한다.

외부에서 구입한 무형고정자산은 시장가격에 준하여 계약에서 합의한 거래가격에 부대비용을 합한 금액으로 계산하여야 한다. 자체로 개발한 무형고정자산은 개발과정에 실지 지출한 액수에 의하여 정확히 장부에 계산하여야 한다. 기중에 의한 무형고정자산은 기증하는측이 관련증서를 제공한 경우 그 증서에 명기된 금액에 부대비용을 합하여 계산하며 관련증서를 받지 못한 경우 같은 부류 혹은 유사한 무형고정자산의 국제시장가격을 참고로 하고 부대비용을 합하여 계산하여야 한다고 규제하고있다. 이것은 국제회계기준 제38호 《무형고정자산계산》에서 무형고정자산의 측정을 4부류로 갈라서 진행한것과 거의나 일치되며 우리 나라 외국투자관계와 국제회계기준에서 공통적으로 규제된 내용들이다.

3. 결 론

지식경제시대의 요구에 맞게 외국투자기업체들에서의 무형고정자산에 대한 회계계산 방법론을 끊임없이 완성시켜나가야 한다. 해당 재산을 무형고정자산으로 등록하여 자본화하는가 아니면 지출로 처리하여 비용화하는가 하는것은 외국투자기업 무형고정자산회계계산과 관련하여 제기되는 관건적인 문제이다. 합병, 합작기업체쌍방의 이해관계를 만족시키고 국가의 이익을 침해하지 않는 원칙에서 무형고정자산의 자본화와 비용화를 엄격히 구분하여야 한다.

만일 무형고정자산의 정의와 그 등록기준에 부합되지 않는 재산을 무형고정자산으로 등록하여 자본화하는 경우 재산규모가 부당하게 커지게 되며 이것은 분식회계를 할수 있는 여지를 주게 될뿐아니라 기업체를 청산할 때 일련의 문제를 산생시키게 된다. 반대로 무형고정자산으로 등록하여야 할 재산을 기업관리비로 처리하여 비용화하면 생산물의 실현시점과는 별도로 지출이 계산되므로 당해년도 소득세납부에 영향을 미치게 된다.

이러한 우단점을 분석하여 대방기업의 기술투자를 장려하면서도 우리의 이익을 고수하는 원칙에서 무형고정자산회계방법론을 완성하기 위한 연구를 보다 심화시켜야 한다.

유형고정자산과 마찬가지로 무형고정자산은 고정자산으로서의 특징을 가지며 회계계산측면에서 많은 경우 그와 유사하므로 무형고정자산과 관련한 국제회계기준 제38호 《무형고정자산계산》은 유형고정자산과 관련한 국제회계기준 제16호 《유형고정자산계산》의 내용을 대부분 반영하게 된다.

일반적으로 유형고정재산과 마찬가지로 무형고정재산도 시초등록가격을 바로 정하는 문제, 보고시기의 재산금액을 바로 계산하는 문제, 사용기간의 비용을 배분하는 문제 등과 같은 내용을 심화시킬 필요가 있다. 뿐만아니라 유형고정재산과 구별되는 무형고정재산으로서의 고유한 특징으로 하여 등록기준에 관한 문제, 시초원가계산문제, 감가상각문제 등에서 차이를 가지게 된다. 실제로 유형고정재산은 내용년한을 가지지만 무형고정재산은 반드시 내용년한을 가지는것이 아니므로 감가상각방법에서도 유형고정재산과 어느 정도 차이난다.

외국투자기업회계에서는 무형고정재산의 내용년한에 따르는 각이한 감가상각계산방법과 관련한 문제, 무형고정재산항목에서의 삭제와 관련한 문제 등을 심화시켜야 한다.

우리는 세계가 분초를 다투며 새 기술, 새 제품개발경쟁을 벌리고있는 시대의 요구와 경제관리실천에서 수자가 증시되는데 맞게 지적제품을 비롯한 무형고정재산에 대한 회계계산방법론연구를 보다 심화시켜 나라의 경제를 하루빨리 지식경제로 전환시키는데 실질적으로 이바지해나가야 할것이다.

실마리어 무형고정재산, 지적제품, 회계