

在庫資産의 評價를 爲한 取得價額에 對한 小考

京畿大學 教授

閔 玉 仁

在庫資産은 그 評價여하에 따라서 當期の 損益이 달라지고 企業이 負擔할 取得稅(法人稅)額도 變動하게 되는 것이다. 그러므로 企業에 있어서는 評價에 대한 法人稅法의 制約을 熟知하여 精確한 課稅所得이 計算되도록 유의하여야 할 것이다.

1. 在庫資産의 種類

在庫資産은
商品 또는 製品,
半製品과 在工品,
原材料,
貯藏品,

으로서 販賣業에 있어서는 買入해서 賣出되지 아니한 在庫商品에 국한되고 있으나 製造業에 있어서는 製品뿐만 아니라 製品化 되기 이전의 어느 工程을 거쳐서 나온 半製品이나 機械에 물려있는 在工品(Work in Process) 또는 전혀 製造工程을 거치지 아니하고 있는 原材料 貯藏品 등을 網羅하고 있는 것이다.

2. 在庫資産의 評價方法

法人稅法에 의하면 在庫資産의 評價方法은 原價法, 時價法, 低價法 중 하나를 擇할 수 있다고 되어있는 바 時價法에 의할 때에는 當該 事業 年度 終了日 現在에 取得하는데 요하는 正常價格으로 評價하도록 되어있다.

그러나 時價를 어떻게 결정하느냐 하는 것은 지극히 곤란하며 여기에 主觀이 개입되므로 客觀의 으로 타당성을 얻기란 매우 힘든 것이다. 低價

法은 이론적으로 근거가 희박하고 保守主義의 產物이다. 原價法에 의할 때에는 個別法·先入先出法·後入先出法·單純平均法·移動平均法·總平均法, 最終買入原價法·賣買還元法 중 어느 것을 선택하여도 좋으나 일단 채택된 방법은 자주 고치지 말고 繼續해줄 것을 요망하고 있다. 이것이 곧 繼續性의 原則이며 企業은 繼續할 것을 전제로 人爲的으로 기간을 구분하며 이 기간의 收益과 費用을 對應시켜서 期間損益을 산출하게 되는 것이다.

그런데 자주 評價方法을 고치면 前期와의 經營成果 比較에 있어서 財務諸表上에 나타난 數値가 일정한 기준에서 산출된 것이 아니므로 精確히 판단하기 힘들 것이다.

3. 取得價額

前項의 各 評價方法은 그 기준이 取得價額이므로 取得價額의 결정이 문제가 되는 것이다. 現行 稅法에 의하면,

- ① 타인으로부터 買入한 資産은 그 買入價額,
- ② 자기가 製造 또는 生産한 資産은 그 製造價額

額

③ 前各號 이외의 資産은 그 取得價額으로 규정하였으며 이것은 곧 取得原價 또는 製造原價에 의하여 記帳 處理할 것을 규정하고 있다. 그러나 取得原價의 결정을 雜多한 附帶費用의 처리방법에 따라서 相異하게 되고 따라서 期間損益에 주는 영향도 달라질 것이다. 그러므로 各項에 대하여 상세하게 검토해 보기로 한다.

(A) 他人으로부터 買入한 在庫資産

企業이 타인으로부터 買入하는 在庫資產의 取得價額은 그 買入原價에 의하도록 되어 있는 바, 買入原價의 결정 방법으로는.

- 가. 買入代價
- 나. 買入代價+買入附帶費用
- 다. 買入代價-買入割引
- 라. 買入代價-에누리

등이 있겠으나 買入原價에 買入附帶費用을 加算한 價額을 取得原價로 처리함이 타당하고 또 稅法에서도 認定하고 있다. 따라서 附帶費用을 어느범위로 할 것인가를 결정하는 것이 중요하며, 이를 구분하여 보면 다음과 같다.

(1) 買入原價에 포함시켜야 할 附帶費用

㉠ 引受運賃 荷役費 運送保險料 關稅 등 그 買入에 요한 引受費用

㉡ 在庫資產의 買入을 위하여 타인으로부터 買入에 요하는 權利를 讓受하는 데에 소요된 費用

㉢ 不動產賣買業者가 판매를 목적으로 취득한 不動產의 登錄稅 代書料 取得稅 등

이상 열거한 附帶費用은 반드시 買入原價에 포함시켜야 하며 營業費나 기타 計定으로 처리하게 되면 稅務上 否定의 대상이 되는 것이다.

(2) 附帶費用이 多額일 때에는 買入原價에 포함하나 小額일 때에는 포함치 않아도 무방한 費用

㉣ 買入事務 換收 整理 選別 修理 등에 소요된 費用

㉤ 會社(工場)內部에서 商店(製品)을 移動시킴에 따라 소요된 運賃 및 包裝 費用

㉥ 商店을 특수한 時期에 판매하기 위하여 長期間 보관하는데 소요되는 費用

(3) 買入原價에 포함시킬 수 없는 附帶費用

買入資金을 借入함으로써 발생하는 借入金의 利子나 割引料는 一般 借入金의 利子和 같이 營業外 費用으로 처리함이 타당할 것이다.

이상 左庫資產의 買入原價에 포함시킬 附帶費用에 대하여 검토하였다.

그러나 여러가지 左庫資產을 일단 買入하였을 때에는 공통적으로 발생한 附帶費用을 각 在庫資產에 합리적으로 配賦해야 할 것이다. 그 配賦 방법으로는

- ㉦ 買入價額에 비례하여 配賦하는 방법
- ㉧ 買入價格이 큰 것에만 配賦하는 방법
- ㉨ 期末에 가서 賣出原價와 期末在庫의 비례에

따라 配賦하고 다시 期末在庫의 種類別 비례에 따라 再配賦하는 방법 등이 있다.

(B) 자기가 製造 또는 生産한 在庫資產

자기가 製造한 在庫資產은 製造原價에 의하도록 稅法에서는 규정하고 있다.

각종 大小의 企業들은 價格決定 經營管理 財務諸表 作成 등의 목적을 위하여 모두 原價計算을 실시하고 있다.

따라서 製造原價 計算으로서 在庫資產의 取得價額은 容易하게 산출하게 된다.

그러나 買入品の 取得價額은 타인과의 商去來에서 결정되므로 어느정도 客觀性을 가짐에 反하여 自家製造하고 在庫資產은 價格決定에 恣意的인 要素가 개입하기 쉽다.

이런 것은 정확한 原價計算을 해서 主觀性을 排除하여야 할 것이다.

製造原價에는 原價計算의 형태에 따라 實際原價 標準原價 見積原價 直接原價 등이 있지만 稅法에 규정하고 있는 生産價額이란 實際原價를 의미하는 것이다. 製造原價란 直接 間接을 막론하고 在庫資產의 生産을 위하여 消費된 經濟的價値를 말한다. 즉 直接材料費 直接勞務費 直接經費 등 3대 요소 외에 製造間接費를 포함하는 것이다

(C) 기타의 在庫資產

기타 在庫資產이라 함은 上述한 타인으로부터 買入 또는 자기가 造造한 在庫資產 이외의 在庫資產을 말하며,

① 贈與를 取得한 在庫財產

② 交換으로 取得한 在庫財產

③ 債權의 辨濟로서 取得한 在庫資產 등이 있다. 이들은 모두 取得代價에 그 取得에 要한 引受費用을 포함하여 그 價額을 결정하는 것이며, 이때의 引受費用은 타인으로부터 買入한 경우의 附帶費用에 준하여 買入原價에 포함시키면 되는 것이다.

이상 企業이 소유하고 있는 在庫財產의 評價에 관하여 略述하였다.

在庫資產의 評價는 그 前提로 取得價額 결정이 정확해야 하고 여기에는 특히 附帶費用 등 算入與否로 當期の 經營成果에 미치는 영향이 큰 것이므로 모름지기 企業에 종사하는 經營者나 담당 管理者는 經營方策 특히 租稅對策에 대한 깊은 認識이 있어야 할 것이다.