

# 遠洋漁船의 減價償却에 관한 小考

— A Study on the Depreciation of the Deep-Sea Fishing Vessels —

鄭 俊 秀  
Jun Soo Chung

## 目 次

- I. 問題의 提起
- II. 減價償却의 意義
- III. 遠洋漁船 減價償却 會計의 實施現況
- IV. 遠洋漁船 減價償却 會計의 問題點과 改善方案
- V. 結 語

### I. 問題의 提起

漁業經營體가 구비해야 할 가장 주요하고 기본적인 生産手段은 漁船이다. 이는 漁業의 特질상 기능적인 면에서도 절대 불가결할 뿐만아니라 經營體의 所有總資產중 차지하는 금액적인 면에서도 절대적인 비중을 차지하고 있다.<sup>1)</sup> 近代企業의 特질을 가르켜 資本構成의 高度化라고 일컫는 데 이와 같이 經營體의 所有總資產중 設備資產의 비중이 높아지는 경향은 漁業에서도 예외는 아니다.

이를 나타내는 1955년부터 1969년까지의 漁業勢力의 變遷을 살펴보면 다음과 같다.

〈表-1〉 漁船勢力의 變遷 單位: 隻

區 分	1 9 5 5	1 9 6 0	1 9 6 5	1 9 6 9
動 力	4,141	4,349	7,572	12,852
無 動 力	35,378	30,089	43,480	53,263
計	39,520	34,438	51,052	66,115

資料 ; 水協中央會編, 水協調査 通卷10號, 1971年 2月, p.18.

〈表-1〉에서 動力漁船은 1955년 4,141척에서 1969년 12,852척으로 약 310%나 증가했다. 이에 비해 동기간중 無動力漁船의 증가율은 약 151%이다. 곧 動力漁船의 憵적 증가율이 無動力漁船의 그것보다 2배나 높다. 또한 1969년 總漁船勢力 66,115척(342,280瓩, 600,870HP)중 動力船이 憵적으로 12,852척으로 전체의 19.4%에 불과하나 噸수로는 251,065瓩으로 전체의 73.3%에 해당한다.<sup>2)</sup>

1) 本稿 III의 表-2을 參照

2) 水産協同組合中央會編, 水協調査 通卷10號, 1971年 2月, pp.17~18

이것은 그동안 漁業에 있어서 資本高度化가 많이 이루어졌었다는 사실을 나타내는 간접적인 자료이다. 특히 資本高度化가 이루어진 대표적인 업종은 遠洋漁業이다. 이 업종은 1957년 인도양에서 참치延繩漁業의 시험조업을 계기로 정부의 적극적인 지원과 장려책에 힘입어 민간기업의 의욕적인 진출로 급진적인 발전을 하였다. 1970년말 현재의 遠洋漁船勢力은 총 278척에 75,798톤(평균273톤)으로서 1965년도와 비교하면 척수는 327%, 톤수는 598%의 급격한 신장을 보인 사실<sup>3)</sup>에서도 이를 잘 알 수 있다. 이 漁業에 있어서 資本高度化의 경향은 제3차 경제개발5개년계획의 기본목표의 하나인 輸出의 劃期的 增大를 위해서 의화가득율이 높은 遠洋漁業의 장려라는 정부당국의 시책에 의하여 더욱 촉진될 전망이다.

이와 같이 遠洋漁業의 漁船資產構成比率이 고율임과 資本構成高度化의 촉진으로 漁船資產이 증가할 경향임으로 漁船에 대한 會計는 水產會計의 주요한 과제의 하나로 꼽히고 있다. 뿐만 아니라 이 資產에 대한 會計處理는 水產會計중 가장 복잡한 문제점을 내포하고 있다. 그 중 漁船의 減價償却會計는 損益計算의 정확성과 밀접한 관련을 맺고 있다. 더욱이 減價計算의 원본인 漁船의 取得原價가 거액이기 때문에 그 消滅原價의 計算인 減價計算은 損益計算에 커다란 영향을 미친다. 또한 遠洋漁業의 대부분의 漁船은 外國借款, 外貨貸付 등으로 導入・建造되었거나 備船料를 支拂하며 備船하였기 때문에 전자의 경우 元利金の 상환을 위해 減價償却是 不特定資產의 留保와 밀접한 관련을 맺고 있다. 곧 現金支出을 요하지 않는 費用인 減價償却費의 計上에 의거하여 固定資產의 流動化 내지 自己金融 源泉의 조성을 통해 内部資金을 조달함은 企業支給能力을 강화하는 것이기 때문이다.

따라서 漁船資產會計의 제 문제점중에서 특히 漁船減價償却을, 遠洋漁業을 中心으로 살펴 보고자 한다.

## II. 減價償却의 意義

企業의 目的은 營利에 있으며 이러한 企業의 經營활동을 계수적으로 반영하는 체계인 會計의 중심 또한 損益에 있다는 것이 일반적이다. 다시 말하자면 會計의 초점은 損益이며 會計學의 중심과제는 정확한 損益計算을 위한 이론적 타당성을 모색하는 데 있다고 할 것이다.

減價償却에 대한 가장 일반적인 定義로서 AIA(현 AICPA)의 用語委員會의 규정을 소개하면,<sup>4)</sup>  
『有形固定資產의 原價 또는 그 외의 基礎價格에서 殘存價額을 공제한 금액을 單位資產(또는 資產의 그룹인 경우도 있다)의 豫定耐用年數에 규칙적인 또는 合理的인 방법에 의해서 배분하는 일을 목적으로 하는 計算制度이다』

이는 減價償却의 本質을 原價配分說에 등을 전제로 하고 규정한 定義로서 일반적인 通說로서 이해되고 있다.

減價償却의 本質에 대한 주요학설에는 ① 實地調査說 ② 評價說 原價配分說 등이 있다.<sup>5)</sup> 이들 學說중 ①의 實地調査說은 가장 원시적 방법으로서 여기에서는 검토의 의의가 없다. ②의 評

3) 韓國水產技術協會編, 水產年鑑, 1971, p.172

4) Accounting Research Bulletin, No.22, American Institute of Accountants, 1944

5) 趙益淳稿; 減價消却理論에 관한 研究, 經營研究 第一卷 第二號, 1963, p.3

### 遠洋漁船의 減價償却에 관한 小考

價說은 減價現象을 固定資産의 가치저하현상으로 보고 減價償却을 두 시점간의 資産評價節次라고 보는 견해이다. 마지막의 原價配分說은 減價償却을 固定資産의 原價(取得原價-殘存價額)를 그 資産의 耐用年數에 걸쳐 매회계기간에 배분하여 비용으로 계상하는 절차로 보는 견해로서 動態論의 立場이다. 이러한 評價說과 原價配分說의 주요한 差異를 보면 전자는 減價償却을 有形固定資産의 評價의 방법으로 보고 그 結果로서 費用을 산정하려는 것인데 비해서, 후자는 減價償却을 費用算定의 방법으로 보고 그 費用把握의 結果로서 資産價値가 산정된다고 하는 점이다. 이상의 學說중에서 原價配分說이 美國會計士協會(A. I. C. P. A), 美國會計學會(A. A. A)를 비롯하여 많은 學者들의 지지를 받고 있는 說이다.

그러므로 여기에서는 原價配分說을 전제로 하여 減價償却의 性格과 特質을 살펴보면 다음과 같다.

#### ① 先給付의 費用把握

減價償却은 先給付의 대표적인 예를 나타낸다.<sup>6)</sup> 즉 제1차의 기록에서 資産으로 처리되었다가 제2차의 기록에서 인위적인 형식계산방법에 의하여 費用을 계산하는 것이다.<sup>7)</sup> 어떤 經營에서 필요한 設備資産을 구입하였을 때 그 구입비용의 전액이 그 會計期間의 費用으로 계상되지는 않는다. 우선 이 設備資産은 그 取得原價로서 貸借對照表의 固定資産區分에 먼저 계상될 것이다. 그 이후에 取得原價, 耐用年數, 殘存價額의 계산요소에 의해서 取得原價의 일부분씩을 費用으로 계상하는 것이다. 곧 장래의 장기간에 걸쳐 費用으로 계산되어질 費用 내지 原價의 집단인 資産計上이 減價償却 費計算 이전에 전제되어진다. 그러므로 資産의 구입시 일시에 거액의 현금지출이 이루어지고 그 이후인 減價償却費의 계상시에는 現金支出이 발생하지 않는다. 즉 減價償却計算에 의해 파악된 비용은 現金支出을 요하지 않는 費用이라는 사실이다.

#### ② 原價의 消滅額

일단 資産으로 계상된 有形固定資産은 장기적 전체적으로 經營의 목적달성을 위해 이용되어진다. 그러나 그 利用의 가능성은 물리적 경제적 등의 요인에 의해서 기간적으로 제한을 받는다. 따라서 모든 經營資産은 經營에 공헌이 가능한 기간(또는 生産量 및 作業時間)을 갖고 있고, 그 가능기간에 걸쳐 收益(또는 生産物)을 대상으로 해당자산의 取得原價가 배분되어진다. 곧 減價는 물리적 변화가 전체적인 면에서나 부분적인 면에서 경제적인 價値의 消滅과 관련성을 갖겠지만 그렇다고 부패나 가치감소 등과 같은 물리적인 과정과 혼동해서는 안된다.<sup>8)</sup> 또한 原價의 소멸액이란 固定資産을 구성하고 있는 素材의 물질이 생산물에 이전하는 것도 아니고 固定資産에 내재하고 있는 에너지가 생산물에 이행되는 것도 아니다. 減價償却計算의 수속은 有形固定資産의 價値移轉의 계산적 반영이다.<sup>9)</sup> 곧 價値移轉이라는 측면에서 원가의 소멸 내지 소비를 파악해야 하는 것이다.

#### ③ 推定計算

設備資産은 費用의 認識過程에 있어서 실제로 아무런 소모됨이 없이 수년에 걸친 일기간을 통해 유사한 용역의 일체열을 제공하는 것이다. 또한 耐用年數의 길어도 불명한 것이다. 따라서 減價償

6) W. A. Paton; Advanced Accounting, 1954, p. 271

7) 趙益淳稿; 前掲論文, p. 3

8) W. A. Paton; op. cit., p. 256

9) 木村和三著; 新版減價償却論, 1969, p. 7

却은 특정기간에 걸친 추정의 문제를 의미한다.<sup>10)</sup> 곧 減價償却은 取得原價, 殘存價格, 耐用年數의 3 요소에 의해 계산되어지는데, 이들 요소중 계산상 명확히 밝혀져 있는 것은 取得原價뿐이다. 殘存價格 및 耐用年數는 미래의 것으로, 현재로서 정확히 결정한다는 것은 어려운 것이다. 특히 耐用年數는 原價의 消滅期間을 나타내는 것으로서 이의 決定은 有効償却原因에 의해 이루어진다. 有効償却原因을 결정하는 한 요소인 물리적 원인은 비교적 정확히 산정할 수 있다고 하더라도 陳腐化 不適應化 公共的要求 등의 기능적 원인에 의한 減價要因은 예측하기 어려운 성질의 것이다. 따라서 減價의 크기를 측정하여 해결하려는 방법은 단념할 수 밖에 없고, 어떤 인위적이고 추정적인 계산방법에 의해서 減價償却을 계산하지 않을 수 없다.

이러한 本質을 가진 減價償却의 目的은 다음과 같이 정리할 수 있다.<sup>11)</sup>

- ① 損益計算의 目的
- ② 固定資産의 流動化
- ③ 自己金融의 手段

정확한 損益計算이 이루어지기 위해서는 收益과 費用의 산정이 정확하게 이루어져야 하며 減價償却費는 총비용을 구성하는 하나의 항목이다. 따라서 減價償却費의 정확한 계산 여부가 손익계산의 정확성에 영향을 미친다. 곧 減價償却은 損益計算과 직접적인 관련을 갖는 것이다. 이것이 減價償却의 損益計算의 目的이다. 設備資産의 減價는 본질상 그 소모를 費用적으로 파악하는 것으로 先給付의 費用把握이다. 곧 設備資産의 소모에 대응되는 대체·경신을 항상 동반하는 것이 아니므로, 減價償却의 對價로 해서 회수되어지는 設備資産投下濟資本은 그 부분만큼 流動資産속에 추가되어지는 것이다.<sup>12)</sup> 곧 減價償却의 진행과 더불어 당해 企業經營의 이용가능한 流動資金은 증대되어진다. 이를 關係式으로 설명하면 기초의 資本과 그 이후의 資本變化는 다음과 같다.<sup>13)</sup>

$$\begin{aligned} \text{기초} & A+B=K \\ \text{당초기간경과후} & (A-a_1)+(B+\alpha_1)=K \\ \text{설비사용기간경과후} & (A-a_1-a_2-\dots-a_n)+(B+\alpha_1+\alpha_2+\dots+\alpha_n)=K \\ & A-a_1-a_2-\dots-a_n=0 \\ & \therefore B+\alpha_1+\alpha_2+\dots+\alpha_n=K \end{aligned}$$

A: 설비자산      B: 유동(운전)자산      K: 자본      a: 감가상각비

$\alpha$ : 감가상각의 대가로서 a에 일치하는 매출금의 일부

곧 이 關係式에서 減價償却이 자본의 유동성을 높이는 작용을 하고 있음을 알 수 있는데 이것이 固定資産의 流動化目的이다. 마지막의 自己金融手段의 目的은 固定資産의 流動化에서 파생된 것이다. 企業資本의 調達源泉을 내부원천과 외부원천으로 나눌 수 있다. 内部源泉으로서 주요한 것은 減價償却費와 利益留保이다.<sup>14)</sup> 減價償却의 自己金融機能은 固定資産의 流動化를 통해 필요한 資本을 조

10) W. A. Paton; op. cit., p. 272

11) 趙益淳稿; 前掲論文, p. 15

12) 木內佳市著; 減價償却論, 1969, p. 140

13) 木內佳市著; 前掲書, p. 140

14) 染谷恭次郎著; 資金計劃の立て方, 1970, p. 113

遠洋漁船의 減價償却에 관한 小考

달할 수 있다. 그러나 必要資本調達이라는 財務的 立場에서 본다면 減價償却에 의해 필연적으로 이루어지는 自己金融의 효과보다 自己金融을 위해 減價計算을 고려할 수도 있다. 이것은 特別減價償却制, 加速償却制, 高速償却制 등으로 불리고 있는 제도로서 우리나라뿐만 아니라 美, 日, 獨, 英 등과 같은 先進國에서 内部資本을 調達하는 하나의 方法으로 채택하고도 있는 것이다.

Ⅲ. 遠洋漁船 減價償却會計의 實施現況

資本主義經濟의 발전 基盤인 自由競爭과 제2차 세계대전이후의 技術發達, 市場擴大 등의 요인에 의해서 企業은 점차로 그 규모를 확대시켜 왔다. 곧 國內의 企業間의 치열한 경쟁에 대처하기 위하여, 또한 기업의 目的인 利潤을 효과적으로 달성하기 위해서 最少原價結合을 도모하는 生産方式의 채택을 목적으로 거대한 資本을 設備資產에 투자하였던 것이다. 따라서 固定資產의 증가가 近代企業의 특징으로 나타나게 되었고, 近代企業의 특징을 가르켜 資本構成의 高度化라고 일컫는 이유도 여기에 있는 것이다.

이 점은 우리나라 遠洋漁業도 예외는 아니어서 일부 業界의 資產規模는 先進國의 그것과 비교해도 손색이 없을 정도로 거대화 되었다. 더구나 沿岸海漁業이 위주였던 과거의 우리나라 漁業과 비교한다면 놀랄 정도의 성장을 보이고 있다는 것은 주지의 사실이다. 漁船이라는 固定資產은 減價償却의 원본이므로 이러한 漁船資產의 증가는 減價償却과 직접적인 관련을 갖고 있고 또한 減價償却費는 費用과 原價構成의 한 항목으로 漁勞原價 및 損益에 미치는 영향이 크다. 따라서 漁船의 減價償却會計를 검토하기 위해 遠洋漁業의 貸借對照表를 통한 漁船資產의 構成比率를 우선적으로 살펴보는 것이 적절된다.

<表-2> 要約貸借對照表(借邊) 및 資產構成比率表

區 分	A 會 社		B 會 社		C 會 社		D 會 社		E 會 社	
	金 額	比率	金 額	比率	金 額	比率	金 額	比率	金 額	比率
流 動 資 產	311,725,148.52	14.2%	217,091,444	34.5%	67,753,213	16.5%	57,284,018	25.3%	7,143,290	6.1%
固 定 資 產										
漁 船	1,704,897,907	77.5%	368,411,128	58.6%	312,617,65	86.3%	150,398,327	66.3%	99,377,717	85.5%
船 漁 具	56,821,799	2.6%	6,970,855	1.1%	18,440,972	4.5%	9,148,879	4.0%	113,937	0.1%
其他固定資產	56,921,942	2.6%	1,065,900	0.2%	3,266,900	0.8%	3,049,258	1.3%	996,719	0.9%
移 延 計 定	68,562,507	3.1%	35,138,073	5.6%	7,924,207	1.9%	6,877,859	3.0%	8,559,318	7.4%
資 產 總 計	2,198,929,303.52	100%	628,677,400	100%	410,002,950	100%	226,758,341	100%	116,190,981	100%

註1: 其他固定資產은 固定資產에서 漁船과 船漁具를 뺀 나머지임.

<表-2>는 우리나라 遠洋漁業체 5개 회사의 자료 협조를 얻어 筆者가 직접 작성한 것이다. 그런데 5개 회사중 A회사만이 會計期間이 1971년 3월 1일~1972년 2월 29일(1년간)이고, 나머지 4개회사의 것은 모두 1971년 1월 1일~1971년 12월 31일(1년간)로서, 이 表에 의하면 漁船資產構成率이 가

수 산 경 영 특 집

장 높은 기업은 E회사이다. 곧 總資產 116,190,981원중 漁船의 帳簿價額은 99,377,717원으로 漁船 資產構成比率이 무려 85.5%이다. 그 다음으로 構成比率이 높은 회사의 순위는 A회사의 77.5%, C會社의 76.3%, D會社의 66.3%이며, 가장 낮은 B會社의 漁船構成比率은 58.6%이다. 따라서 종합적으로 볼때 遠洋漁業의 대부분의 기업은 總資本의 과반수이상을 漁船에 投資하고 있음을 알 수 있다. 漁船資產構成率이 과도하게 높은 것은 漁業이란 業種의 특질에서 비롯된 것으로 漁船에 대한 管理的인 문제뿐만 아니라 會計的 問題의 중요성도 이 資產構成率에서 곧 알 수 있다.

固定資產의 取得原價는 資產을 구입하느냐 自家建造하느냐의 경우에 따라 상이하기 마련이다. 漁船이라는 有形固定資產의 경우도 마찬가지이나, 현재 우리나라 遠洋業界의 漁船購入方法을 大別하여 보면 ①借款導入 ②外貨貸付에 의한 導入 ③國籍取得條件附備船 ④國內購入 등이다. 또한 建造의 경우는 國內建造와 外國建造의 두 경우가 있다. 전술한 ①과 ②는 비슷한 내용의 경우이며, 遠洋漁業체가 보유하고 있는 漁船중 借款에 의한 것이 49.5% 備船이 11.1%로 대외의존도가 심각한 실정이다. 실제로 어선의 取得原價는 어떻게 결정되고 있는가를 모회사의 실례를 통해서 살펴 보도록 한다. 이 회사는 外貨貸付를 받은 자금으로 日本에서 中古漁船을 輸入하였는데, 총톤수 326G/T, 주기 1,260HP, 어창용적 296.83m<sup>3</sup>인 船尾트롤船(Stern Trawler)의 取得原價明細는 <表-3>과 같다.

<表-3> 漁船取得原價明細書

番號	內 譯	金 額
1	外貨貸付額	79,475,000
2	運送手數料	187,019
3	支給保證料	137,987
4	L/C開設手數料	198,575
5	L/C開設印紙代	15,000
6	Amend費用	787
7	Cable Charge	1,400
8	輸入代行料	500,000
9	輸入委託證明印紙代	15,000
10	輸入委託謝禮手數料	132,220
11	引受船員船賃	116,090
12	海上保險料	500,534
13	船舶通關料	83,940
14	漁船修理의 資本의 支出	6,666,839
	計	88,030,391

또한 ③의 경우인 國籍取得條件附備船은 外國의 船主와 일정기간 일정금액의 容선료를 지정날자 마다 지급하기로 하며 마지막 回の 容선료 불입이 끝남과 동시에 그 備船은 備船主에게 소유권이 이전되는 것을 조건으로 계약한 것이다. 이러한 경우 실무계에선 租稅關係상 전술한 계약대로 마지막 回の 容선료의 지불금액을 기준으로 漁船의 取得原價를 결정하는 경향이 있으나 여기에는 여러가지 異論이 있다. 이에 대해서는 후술하기로 한다.

전술한 漁船의 帳簿價額을 대상으로 각 회사가 실시한 漁船과 減價償却費의 비율인 減價償却率을 살펴 보면 <表-4>와 같다.

遠洋漁船의 減價償却에 관한 小考

<表-4>

減價償却率表

區 分	漁船의 帳簿價額 A	漁船減價償却費 B	減價償却率 $\frac{B}{A}$
A 會社	1,704,897,907	132,732,473	7.8%
B 會社	368,411,128	47,583,000	12.9
C 會社	312,617,658	25,245,720	8.1
D 會社	150,398,327	11,030,321	7.3
E 會社	99,377,717	6,304,192	6.3

價償却率이 가장 높은 회사는 12.9%를 나타내고 있는 B회사이다. 그 다음은 8.1%의 C회사, 8%의 A회사, 7.3%의 D회사, 6.3%의 E회사의 차례이다. 이 비율은 費用配分の 적부를 판단하는데 이용하는 비율로서, 고율일수록 企業은 양호하며 안정적인 회계처리를 하고 있는 셈이다. 查對象의 遠洋漁業체가 사업을 시작한지 얼마 안되는 企業이 대부분이라는 점을 고려하면 다른 종에 비해 실제 비율은 낮은 편이 아닌가 생각한다.

전술한 <表-4>에서 漁船資産과 그 減價償却費의 관련성을 살펴 보았다. 다음 費用과 收益의 대이라는 측면에서 漁獲物純賣出額과 減價償却費와의 비율과 漁獲物純賣出額과 當期純利益과의 비율을 나타내는 <表-5>를 살펴 보면 다음과 같다.

<表-5>

純賣出額對 漁船減價償却費 및 當期純利益比率表

區 分	純賣出額 A	漁船減價償却費 B		當期純利益 C	
		金額	比率 $\frac{B}{A}$	金額	比率 $\frac{C}{A}$
A 會社	672,510,442	132,732,473	19.7%	2,593,608.70	0.4%
B 會社	136,571,692	47,538,000	34.8	1,090,747	0.8
C 會社	195,361,412	25,245,720	12.9	1,538,049	0.8
D 會社	60,719,231	11,030,321	18.2	1,003,587	1.7
E 會社	46,421,300	6,304,192	13.6	△2,218,094	△4.8

또한 <表-5>와 결부하여 漁撈原價構成의 측면에서 減價償却費가 차지하는 비중을 살펴보면 <表-6>과 같다.

<表-6>

要約漁撈原價報告書 및 原價構成率表

區 分	A 會社		B 會社		C 會社		D 會社		E 會社	
	金額	比率	金額	比率	金額	比率	金額	比率	金額	比率
材 料 費 勞 務 費 經 費 減價償却費 其他經費 漁撈原價計		%	66,663,427	34.4%	55,182,368	35.7%	25,492,680	36.0%	16,635,462	44.3%
			38,853,471	20.0	46,226,881	29.9	21,906,957	31.0	9,356,162	24.9
			47,538,000	24.5	25,245,720	16.3	11,030,321	15.6	6,304,192	16.8
			40,832,977	21.1	27,925,776	18.1	12,294,740	17.4	5,278,750	14.0
		193,887,875	100	154,580,745	100	70,724,698	100	37,574,566	100	

## 수 산 경 영 륜 집

註1 ; A회사는 資料의 누락으로 作成하지 못하였음.

2 ; 其他 經費란 經費에서 減價償却費(漁船)를 뺀 나머지임.

우선 <表-5>에 의하면 純賣出額과 減價償却費의 비율이 가장 높은 회사는 B회사로서 34.8%를 나타내고 있다. 반면에 가장 낮은 비율을 보이고 있는 회사는 C로서 12.9%이다. 또한 <表-6>에 의하여 減價償却費의 漁撈原價중 構成比率이 가장 높은 회사도 역시 B회사로서 24.5%를 나타내고 있다. 그 다음은 E회사의 16.8%, C회사의 16.3%, D회사의 15.6%의 순이다. 가장 높은 비율을 나타낸 B회사의 경우를 原價要素別로 비교하면, 材料費가 34.4%로 그 構成率이 가장 높고 그 바로 다음이 減價償却費임을 알 수 있다. 純賣出額과 대비해 본 費用構成面에 있어서의 減價償却費의 비중과 漁撈原價와 대비해 본 原價構成面에 있어서의 減價償却費의 비중이 무척 높음은 企業利益率과 비교하면 보다 명백하게 알 수 있다. 곧 <表-5>의 賣出額純利益率은 A회사가 0.4%, B회사 0.8%, C회사 0.8%, D회사 1.7%를 나타내고 있으며, 더구나 E회사는 △4.8%로서 결손을 나타내고 있다. 이와같이 遠洋漁業의 賣出額純利益率은 대체로 저조한 편이다. 이 중에서 이 비율이 가장 높은 D회사의 경우에도 1.7%에 불과한데 비하여 減價償却費는 賣出額중 18.2% 漁撈原價중 15.6%로 높은 비중을 차지하고 있다. 더욱이 減價償却費가 固定費이라는 점을 감안할 때 漁撈原價와 收益力에 미치는 영향이 무척 큼을 충분히 이해할 수 있을 것이다.

지금까지 살펴 본 遠洋漁船의 減價償却費의 計算은 다른 업종에서 행하고 있는 것과 마찬가지로 5개 회사 모두가 法人稅法에서 규정하고 있는 그대로 좇아서 실시하고 있다. 이것은 法人稅法이 기업의 회계처리방법에 대한 그 구속력의 강력함을 말해 주는 것이나, 곧 이를 간단히 설명하면 減價償却의 計算方法은 法人稅法 施行令 第50條의 규정대로 定率法을 적용하고 있다. 또 耐用年數는 同施行令 第49條의 규정에 의한 事業別固定資産(機械 및 裝置)의 耐用年數表에 따라 10年, 年償却率 20.6%를 적용하고 있다. 특히 우리나라 遠洋業界는 외국으로부터 中古漁船을 도입한 경우가 많은데 이 경우의 耐用年數의 결정도 同施行令 第59條에 의한 殘存耐用年數의 計算方法을 따르고 있다. 예를 들어 설명하면 다음과 같다.

例) 殘存耐用年數의 計算

進水日字	;	1968年 11月
通關日字	;	1971年 5月
經過年數	;	2年 6個月
未經過年數	;	10年-2年 6個月=7年 6個月
計 算	;	未經過年數+(經過年數×40%)=殘存耐用年數
		7年 6個月+(2年 6個月×40%)=8年 6個月

전술한 예에서의 中古漁船의 未經過耐用年數는 7年 6個月이나 法人稅法의 殘存耐用年數는 8年 6個月로 계산되며 실제로는 8年으로 적용한다. 또한 殘存價額의 결정은 同施行令 第55條의 규정에 의해 取得原價의 100분의 10에 상당하는 금액으로 하고 있다. 遠洋漁船에 대한 特別償却은 지금까지 同施行令 第51條에 의한 규정에 따라 적용해 왔었다. 그러나 앞으로는 1972년 12월 8일자로 공포된 大統領令 第6395條 『經濟의 安定과 成長에 關한 租稅特例 等에 關한 規程』을 적용하게 되었



#### 遠洋漁船의 減價償却에 관한 小考

다. 곧 水産業法에 의하여 허가받은 遠洋漁業에 직접 사용하는 船舶은 固定資產耐用年數에 따른 償却比率에 의하여 계산한 금액(普通償却)과 그 금액에 60%의 特別償却率을 곱하여 계산한 금액을 합산하도록 하는 것이다. 그러나 이러한 規程은 실질적으로 1973년부터 적용되겠음 附則에서 규정하고 있다. 또 우리나라 遠洋業界가 外貨를 차입했거나 外貨表示에 의한 借款을 많이 하고 있음은 주지의 사실로서, 이 경우에 換率變動으로 인하여 처음 記帳할 때의 장부상 外貨表示額과 償還하는 또는 해야 할 外貨表示額과 差損益이 생기는 경우가 많다. 이러한 때는 회계처리도 同施行令 第38條의 규정에 따르고 있다. 곧 外貨借入金으로 固定資產을 매입 또는 건설한 때에는 그 差損金은 換率調整計定을 設定하여 이를 그 借入金에 대한 잔존상환기간에 따라 균등하게 상각하고 그 差益金은 당해사업년도의 益金으로 계상하게끔 하고 있다.

지금까지 살펴 본 바와 같이 遠洋漁業의 漁船資產構成率은 업종자체의 특질상 다른 업종에 비해 대단히 높았다. 그렇기 때문에 漁船減價償却費가 費用構成과 原價構成에서 차지하는 비중도 높았다. 따라서 기업측으로는 漁船減價償却會計에 대한 상당한 연구와 검토가 행하여져야 할 필요성이 있음에도 불구하고 현재로서는 法人稅法의 規程을 그대로 준용하여 減價償却을 실시하고 있을 뿐이다. 이 점은 기업이 합리적이고 타당한 會計理論에 의거한 독자적인 減價計算을 행하고 세무당국에 제출하는 諸報告書만을 조정계산하는 것이 가장 합리적인 방법이기도 하나 租稅計算關係로 행하지 못하는 애로가 있다. 이러한 점은 앞으로 제도적으로 시정하기 위한 方策을 강구하기 위해 보다 연구가 행하여져야 할 것으로 믿으며 本稿에서는 전술한 5개 회사에서 실시하고 있는 회계처리상의 문제점을 중심으로 다음장에서 고찰해 보고자 한다.

### Ⅳ 遠洋漁船 減價償却會計의 問題點과 改善方案

#### 1. 取得原價의 決定

固定資產을 매입하는 경우의 그 取得原價는 買入代價 뿐만 아니라 매입에 요하는 일체의 비용 곧 買入手數料, 登記料, 取得稅, 設置費, 試運轉費 등을 포함한다. 그러나 실제의 경우에 있어서는 固定資產의 買入에 따른 諸附帶費用중 取得原價의 構成能力與否에 대한 판단을 내리기가 애매한 費用이 많다. 이것은 買入附帶費用의 原價構成能力與否에 대하여 획일적으로 실례적 기준을 일일이 제시하기가 어렵기 때문이다. 따라서 실무에 있어선 固定資產을 매입할 때마다 그 附帶費用에 대한 原價의 構成與否를 會計理論의 타당성과 합리성에 비추어 결정해야 함에 어려움이 있다.

漁船의 取得原價를 결정함에 있어 전술한 어려움을 느끼는 대표적인 것은 漁船의 인수에 따르는 諸引受費用과 支給利子, 海上保險料, 支給保證料 등이다. 이러한 費用들은 물론 資產의 取得과 결부하여 정상적인 조업을 행하기 이전에 발생한 것들이다.

##### ① 漁船引受에 따른 諸費用

借款交渉이 이루어졌으나 아직 어선을 도입하지 못하고 있는 상태 또는 어선의 건조가 거의 완성 단계에 있을 때 기업은 漁船의 運用과 漁撈活動을 담당할 선원의 구성을 시작한다. 이때 정상적인 조업을 하기 위해 대기중인 선원들에게 일정액의 급료를 지급하는데 이를 가르켜 船員待期給料라고

## 수 산 경 영 론 집

한다. 또한 외국에서 船舶을 수입하는 경우 외국에 있는 배를 인수해 오기 위해서 船員들의 파견에 따른 해외여행비 및 船舶의 運航費 등의 經費가 발생한다. 이러한 費用의 取得原價構成能力이 있는가에 대해서는 회계처리상 두가지의 견해가 있다. 우선 첫째로 原價構成能力이 없다는 것으로 收益의 支出로 처리하는 견해이다. 船員待期給料은 평소에 給料을 지급한 것과 동일하게 간주하며 漁船의 인수를 위해 지급한 경비 역시 그 會計期間의 費用으로 損益計算書에 계상하는 것이다. 둘째는 原價構成能力이 있다는 것으로 資本的 支出로 간주하는 것이다. 漁船을 외국에서 수입하거나 他家建造를 하거나간에 아직 어선을 인수하여 정상적인 漁撈活動을 하고 있지 않다는 점에서 船員待期給料은 漁船資產의 原價로 資本化해야 하며 또한 船舶의 인수를 위해 소요된 모든 經費도 資本化하는 것이다. 따라서 이들의 費用의 전부 貸借對照表에 計上된다. 전술한 두가지의 견해중 후자의 견해가 옳다고 사료된다. 이것은 장래의 正常的인 出漁의 준비를 위해 필수불가결하게 발생한 경비이며 建物이나 機械 등의 建設期間중 그 건설과 관련하여 발생한 모든 비용을 그 資產의 原價로 계상하는 것과 같은 성질의 비용이라고 보기 때문이다. 곧 장래의 收益과 대응되어야 할 장래의 비용인 때문이다.

### ② 海上保險料와 支給保證料

海上保險料와 支給保證料는 期間經費로서 漁船의 인수와 그 인수후 出漁를 위한 수리 보급 등을 위해 소요된 기간중에 발생된 이들 費用의 회계처리에 관해서도 原價構成能力이 있다는 견해와 없다는 견해로 갈라지나 ①에서의 마찬가지로 이유로 漁船의 取得原價에 계상하는 것이 옳다고 사료된다.

### ③ 支給利子

정상적인 出漁日 이전에 발생한 支給利子の 原價構成能力에 관해서도 資本內 支出로 보는 설과 收益的 支出로 보는 두가지 견해가 있다. 특히 이 財務費用은 法人稅法 施行令 第33條에 의하여 固定資產의 建設에 相當한 借入金의 支給利子중 건설이 준공 곧 固定資產의 그 건설목적에 실제로 사용될 때까지 발생한 支給利子は 資本的 支出로 처리하여 그 固定資產의 取得原價에 계상하도록 규정되어 있다. 그래서 차관 내지 外貨貸付에 의한 어선도입의 경우가 많은 遠洋業界에선 거의 稅法의 규정에 따라 漁船의 인수 수리 보급 등을 위해 소요된 기간중에 발생한 支給利子를 資本的 支出로 처리하여 漁船의 原價에 계상하고 있다. 그러나 會計理論의으로 볼 때 固定資產買入 資金의 調達源泉에 따라 그 資產의 取得原價가 상이하게 결정된다는 것은 적정치 못하다는 견해가 지배적이다. 따라서 支給利子は 原價構成能力이 없는 것이므로 漁船資產의 原價로 계상해서는 안되며 그 會計期間의 營業外費用으로 처리해야 한다.

### ④ 取得條件附傭船의 경우

이 경우는 일반적으로 漁船導入의 변칙적인 방법으로 그 取得原價의 결정도 특수한 경우임으로 事例를 통해 이를 살펴 본다.

〈例〉 ㄱ. 傭船料總額 ; \$ 100,000  
      ㄴ. 傭船料支給日字 ; 1回 1971. 1. 1 \$ 20,000

遠洋漁船의 減價償却에 관한 小考

2回	1972. 7. 1	\$ 20,000
3回	1973. 1. 1	"
4回	1973. 7. 1	"
5回	1974. 1. 1	"

ㄷ. 備船契約書上 ; 前略……마지막 불임용선료를 선가로 하고 용선주에게 지체없이 동선박에 관한 소유권을 이전한다.

전기한 사례의 경우 漁船의 取得原價를, 契約書대로 마지막 回의 備船料 2萬弗 또는 備船料總額 10萬弗로 보는 두가지의 견해가 있다. 곧 전자는 마지막 回의 備船料 2萬弗을 支給한 1974년 1월 1일에 資産으로 인식되고 그 이전에 지급한 8萬弗은 매회 계기간마다의 營業費用으로 계상한다. 그러므로 漁船에 대한 減價償却도 1974년 1월 1일이 속하는 회계년도부터 시작된다. 반면에 후자는 契約締結이후 첫 回의 용선료가 지급된 1972년 1월 1일에 10萬弗의 漁船資産이 계상되고 이 회계기간부터 減價償却을 실시한다. 곧 備船料란 費用이 아니고 資産을 割賦買入할 때 그 代金を 分割하여 지급하는 것과 같은 성격으로 이해하는 것이다. 이상의 두 견해중 會計理論上 타당한 것은 후자의 견해로 사료된다. 왜냐면 ① 이때의 支給備船料는 순수한 備船料보다 高率이며 ② 일반적으로 漁船을 도입하는 변칙적인 방법이며 ③ 割賦買入의 성격으로 이해하면 所有權의 法的인 移轉이전에도 資産으로서 認識이 가능하기 때문이다.

2. 資本的 支出과 收益的 支出

固定資産을 사용하는 도중 그 能率維持나 能率向上을 위하여 일정한 보수 개량 또는 증설을 하는 데, 이에 따른 費用支出을 일반적으로 修繕費라고 한다. 이 修繕費중 미래기간의 편익을 위한 지출을 資本的 支出이라 말하고 當期만의 편익을 위한 支出을 收益的 支出이라고 구분한다. 그러나 遠洋漁業을 포함한 모든 業種의 企業에서는 전술한 구분이 불분명할 때가 많아 회계처리상 곤란을 많이 겪고 있다. 이에 대한 편법으로 法人稅法 施行令 第56條 直時償却의 擬制라는 규정에 따라 事業用 減價償却資産으로서 그 取得價額이 거래 단위별로 2萬미만인 것에 대해서는 費用으로 계상한다. 그러므로 取得價額이 거래단위별로 2萬원이상일 때는 資本的 支出로 정리하는 것이 일반적이다. 이러한 것은 業種別로 事業用 固定資産의 資本的 支出과 收益的 支出에 대한 확연한 기준이 제시되어 있지 못하기 때문이다. 漁船修理에 따른 收益的 支出과 資本的 支出의 구분을 위해 하나의 試案으로서 발표된 것을 보면 다음과 같다. 15)

① 資本的 支出에 속할 것

- ㄱ. 漁船의 다음과 같은 大修理
  - a. 住機보링
  - b. 定期修理
  - c. 冷凍冷藏設備의 修理

15) 姜吉遠著; 水産簿記, 釜山水産大學附設企業研究所, 1968, pp. 109~110

- d. 揚錐・揚網機의 修理
  - e. 發電機의 오바—홀 등
  - ㄴ. 損害 등에 의한 漁船의 復舊
  - ㄷ. 漁船에 新規施設의 設置
  - ㄹ. 다음과 같은 主要部分品의 代置
    - a. 操舵裝置
    - b. 錐・錐鎖
    - c. 各種펌프
    - d. 救命 및 消火設備
    - e. 科學設備
    - f. 크랭크・샤프트
    - g. 스크류・샤프트
  - ㅁ. 區分困難한 支出은 70%를 資本內 支出로 하고 30%는 收益的 支出로 함.
- ② 收益的 支出에 속할 것.

資本的 支出이외의 小修理와 修理金額이 萬원미만인 支出.

資本的 支出과 收益的 支出을 구분하는 중요성은 그 결과에 따라 회계처리가 상이하기때문이다. 곧 資本的 支出인 경우는 해당의 設備資產에 借記하여 原價에 산입하고 收益的 支出은 지출년도의 費用으로 계상하게 된다. 따라서 資本的 支出과 收益的 支出의 구분을 정확하게 한다는 것은 損益 計算 및 財政狀態의 정확성에 커다란 영향을 미치게 되는 것이다. 그럼에도 실제거래의 내용 및 성격 보다는 거래금액의 중요성에 따라 會計處理하는 稅法規程을 그대로 준용함은 ① 會計의 眞實性에 위배되며 ② 정확한 期間損益計算을 할 수 없고 ③ 정확한 財政狀態를 表示할 수 없는 결과를 낳는다. 따라서 이 문제점의 해결을 위해서 어느 한 사람의 힘으로는 어려운 것이므로 國稅廳, 業種別主務當局, 學界, 業種別企業代表 등으로 구성된 研究團體에 의한 광범위한 研究가 요청된다.

### 3. 耐用年數

法人稅法에서 규정하고 있는 遠洋漁船의 耐用年數는 총톤수 100톤이상의 것은 10年, 총톤수100톤 미만의 것은 8年이다. 이것은 물론 신조어선의 경우이며, 중고어선을 매입한 경우 그 耐用年數를 산정하는 방법은 전술한 바와 같이 未經過年數+(經過年數×40%)이다.

우리나라 遠洋漁船의 耐用年數를 결정함에 있어 나타난 문제점으로

① 中古漁船의 도입이 많은 遠洋業界에서 이미 漁船의 陳腐化와 劣化가 일어난 것이 많다. 특히 船尾트롤선(Stern Trawler)의 경우 그 漁法이 채택된 역사가 짧아 전조국인 日本에서도 技術的으로나 經營的으로 많은 문제점을 낳고 있다. 더구나 이러한 中古漁船을 도입한 우리나라 遠洋業界도 이미 損益의 採算點에 미달하는 漁船이 나타나고 있다는 것이다. 따라서 우리나라도 日本의 中古漁船의 耐用年數를 算定하는 方法인 未經過年數+(經過年數×20%)와 같은 수준 내지 보다 耐用年數가 짧아지도록 法的인 배려가 요청된다. 물론 1973년부터 실시하게 될 特別償却의 혜택을 遠

#### 遠洋漁船의 減價償却에 관한 小考

羊漁業도 입게 되었으나 耐用年數의 산정 자체에서 비롯된 무리는 特別償却의 효과를 그 만큼 경감시키는 결과를 가져오리라 믿기 때문이다.

② 法人稅法에 의해 漁船의 資本的 支出을 강제함으로써 漁船의 原價를 累積계 하며 실질적으로 耐用年數를 長期化 내지 永久化하고 있다. 이것은 전술한 바도 있듯이 資本的 支出과 收益的 支出의 구분을 금액의 중요성에 따라 행하고 있기 때문에 비롯된 것이다. 따라서 실질적인 耐用年數의 長期化라는 문제점의 해결은 資本的 支出과 收益的 支出의 명확한 구분이 선행됨으로써 이루어 질 수 있다.

#### 4. 都中經費의 減價償却費

漁業經營에서 채용하고 있는 賃金形態는 대단히 복잡하나 이를 크게 분류하여 보면 固定給制 및 賃給制(結負制) 實物分配制의 셋으로 나눌 수 있다.<sup>16)</sup> 이 중의 賃給制란 漁業經營의 成果(漁獲高)를 분배하는 形態로서 이의 중추적형태는 勞資共同負擔으로 하는 都中經費를 漁獲高에서 공제하고 그 殘額을 勞資사이에 분배하는 형태이다.<sup>17)</sup> 이때의 都中經費는 勞資의 공동 부담으로 하는 경비로서 漁撈作業에 소요된 航海經費를 기본으로 한다. 이 經費는 그의 처리과정상으로 보아 漁獲物의 委託販賣所(漁業組合의 共同販賣所 및 商人)에서 직접 공제되는 것과 그 공제된 잔액이 실제로 勞資사이에 분배될 때에 공제되는 것의 두 단계로 구분해 볼 수 있는데<sup>18)</sup> 漁船의 減價償却費는 후자에 속한다. 그런데 이 減價償却費는 漁獲高의 7分5厘에서 2分5厘사이에서 대체로 적용되고 있으나 1分 5厘가 일반적으로 많이 적용되고 있다. 遠洋漁業의 경우 最高로 5分을 적용하기도 하며 漁船의 減價償却費를 都中經費에 전혀 계상하지 않는 기업도 있다.

漁船減價償却費의 都中經費構成能力이 있느냐의 여부는 漁業의 共同經營說의 인정여부에 달려 있다. 곧 漁夫가 資本家 내지 經營者와의 共同經營者로 인정될 수 있는가의 여부에서 결정되는 것이다. 漁業經營의 賃金支給形態의 특징인 賃給制에서 共同經營說을 인정한다고 가정할 때 漁船減價償却費는 都中經費속에 계상해도 좋을 것이다. 왜냐면 生産手段인 漁船을 제공한 經營者(資本主)와 또 다른 生産手段인 勞動力을 제공한 漁夫와의 共同經營에서 발생하는 모든 費用은 都中經費로서 계상해야 할 것이며 賃給制賃金を 賃金의 형태가 아닌 利潤 분배의 형태로서 나타난다. 만일 이 共同經營體가 해체될 때는 지금까지 공동으로 관리하고 소유하고 있는, 漁船을 포함한 모든 殘餘財產의 공동분배를 고려해야만 할 것이다. 왜냐면 漁夫들은 都中經費속의 漁船減價償却費를 부담해 왔기 때문에 漁船의 一部에 대한 권리주장을 할 수 있을 것이다. 그러나 이러한 假說은 假說에 지극히 않는 것이며 共同經營說은 通說이 아니다. 곧 이說은 經營財產의 共同所有意思決定의 共同參與가 이뤄지지 않는 중대한 이론상의 허점을 가지고 있기 때문이다. 따라서 賃金說에 입각하여 어디까지나 經營者와 漁夫와의 관계는 生産的 協同關係이며 資本과 賃金勞動의 契約的 關係인 것이다. 따라서 都中經費는 순수한 漁撈經費와 航海經費만을 계상하도록 해야 할 것이다. 설령 漁夫로

16) 張設鎭著: 水産經營學, 新學社, 1966, P. 249

17) 張設鎭著: 賃給制(結負制), 賃金에 있어서 都中經費의 構造, 釜山水産大學 研究報告 第6卷 第2號, 1965, P. 22

18) 張設鎭著: 前揭論文, P. 22

인해 발생하는 費用이더라도 生産性向上을 통한 利潤追求가 이루어지게끔 經營者의 부담으로 할 수도 있을 것이다. 더구나 船齡이 초과된 漁船에 대한 減價償却費를 계속 都中經費속에 계상함으로써 漁夫를 착취하는 후진적인 요소는 제거되어야 할 것이다.

## V 結 語

漁船資産構成率과 費用 및 漁撈原價의 減價償却費構成率이 高率이므로 漁船減價償却會計의 精確성 여부는 精確한 期間損益計算과 財政狀態의 계산에 절대적인 영향을 미친다. 그래서 지금까지 減價償却의 意義 本質 性格 및 目的을 살피고 遠洋漁船의 減價償却會計를 실증적으로 고찰하여 여러 問題點을 제시하고 그 해결을 위한 방안을 모색하여 보았다. 곧 取得原價의 決定에 있어서는 買入 附帶費用의 取得原價構成能力의 여부에 대한 판단이 그 초점이 되며, 漁船修理費의 資本的 支出과 收益的 支出의 區分은 金額的인 重要性에 따라 행하고 있어 합리적 基準의 설정과 제시를 위한 종합적이고 제도적인 연구가 요망된다. 耐用年數의 算定은 외국에서 도입한 中古漁船의 것이 현실적 초점이 되며 이의 해결점은 耐用年數를 단축화하는 데서 찾아야 하고 이를 위한 政策的인 배려가 요망된다. 또한 漁業의 共同經營說을 否認함을 전제하고 漁船의 減價償却費는 都中經費에 計上해서 는 안되는 費用임을 밝혔다.

노정된 諸問題點들과 밀접한 관계를 맺고 있는 또 하나의 주요한 문제점은 遠洋漁業의 會計는 精確한 損益計算에 目的이 있다기 보다 租稅計算에 目的이 있다고 할 정도로 모든 會計處理는 法人稅法의 規程을 그대로 준용하고 있다는 것이다. 이 점은 企業會計理論에 의거한 經理를 한 후에 租稅를 위해서는 稅務調整計算을 하는 것이 바람직하다.

遠洋漁船의 減價償却會計의 改善을 위해서는 遠洋業界의 솔선적인 노력과 협력에 의해 이루어져야 한다. 그럼에도 불구하고 遠洋業界의 지나친 秘密主義에 의해 本論文의 作成에 있어서 상당한 困難을 겪었으며 筆者의 이 조그만 研究는 앞으로의 研究를 위한 밑거름의 역할을 할 수 있다면 다행스럽게 생각한다. (釜山水大教授)