

## 축산업의 경영관리(6)

민 경 래  
(퓨리나 코리아 경영지도부장)

지난회에서 간단히 설명한바있는 감가상각에 대해서 이해를 돕기위하여 부연해서 설명하면 다음과같다.

즉 **감가상각**이란 기업이 소유하고 고정자산의 가치가 사용 또는 시간의 경과에 따라 그 경제적 가치가 줄어들게 되는데 이와같은 고정자산의 가치의 감모도를 인위적으로 추정하여 정액법 또는 정율법 등과같은 일정한 계산 방법에 따라 고정자산의 경제적 가치의 감모도를 화폐가치로 추정계산하여 매 회계기간에 비용처리하는 회계수속을 감가 상각이라 한다.

그런데 이와같이 고정자산의 경제적 가치의 감모에따른 감가 상각처리를 하는 이유로서는 다음과같은 4가지의 견해가있다.

### 1) 재산계산 때문이라는 가정 소박한 견해

이견해는 과거에 취득한 재산의 현재가치를 결정하기위한 편의상의 수단이란 뜻이다.

### 2) 손익계산을 위해서라는 견해

이견해는 고정자산에 투하된 자본가치를 유지하기 위하여 그 소모액을 수익에서 차감함으로써 정당한 손익계산을 할 수 있고 또 한 수익에서 감모된 가치와 동일한 금액을 차감하여 회수한다는 견해이다.

### 3) 재무정책을 위한 실무좌면으로

이 견해는 고정자산은 사용 또는 시간의 흐름에 따라 그 경제적 가치가 감모되어 사용수명인 내용년수가 지나고나면 경제적가치를 상실하게 됨으로서 폐기처분을 하고 새로운 것으로 갱신(更新)해야 되는데 이때 필요한 갱신비용을 미리 이익에서 유보하여 준비해 둔다는 재무관리의 조치라는 견해이다.

### 4) 원가 계산적 견해

이 견해는 고정자산의 감모되는 가치가 생산공정을 통하여 제품의 가치에 전화(轉化)하게 되는데 이 전화하는 고정자산의 감모되는 가치를 제품의 원가에 포함시키기 위한 계산적 반영이라는 견해이다.

이상 설명한 바와같이 4가지견해 모두가 고정자산의 가치의 감모를 감가상각 처리해야만 된다는 당위성(當爲性)을 설명해주고 있듯이 기업에서는 그 기업이 소유하고 있는 고정자산에 대해서 반드시 감가상각 처리를 해야만 되는 것이다.

이상이 감가상각의 일반적 개념이며 오늘날과 같이 과학기술의 고도화로 인하여 기술의 향상은 기계및 시설등의 급격한 발전을 가져옴으로서 종전에 매입한 시설및 기계의 내용년수를 상대적으로 단축시키는 경향이 있다. 즉 기계문명의 발달은 새로운 시설이나 기계를 개발해냄으로서 종전에 취득한 기계나 시설보다 경제성이

나 생산성이 월등이 높을경우 기업주는 종전에 취득한 기계나 시설들의 내용년수가 다 되기 전이라도 새로 개발된 기계나 시설로서 대체하게 될 것이며 이것은 상대적으로 종전에 취득한 기계나 시설의 내용년수를 감소시키는 결과를 갖어 오게 되는 것이다. 이와같은 과학기술의 향상은 종래의 고정자산에 대한 내용년수의 수정을 가해야 된다는 이론적인 근거를 가능케함으로써 고정자산의 내용년수는 시대적 요구에 따라 수정 되어야 한다는 경향이 있는 것이다.

이와같은 이론적 근거는 축산업에도 적용이 가능하다고 본다. 즉 종계의 경우 일반적으로 종계의 경제수명을 1년으로보나 만일 증가개량에 따라 아직까지의 어느 품종이나 계통보다도 월등이 우수한 새로운 품종이 개발되는 경우 아직까지 사육하고 있던 종계의 경제적 산란기간이 다하지 않았다고 하더라도 종계업자는 새로 개발된 품종으로 대체할 것이며 따라서 종래 사육하고있던 종계는 그의 경제적 산란수명이 다하기전에도 폐계처리를 할 것이다. 이 경우 종래 사육하고 있던 종계의 내용년수는 상대적으로 단축되는 결과가 될 것이다.

이와같은 원리는 감가상각의 근본원리를 이해하는데 많은 도움이 되리라 믿어 부언해서 설명하는 바이다. 여하튼 이제 우리는 가금가족등에 대해서도 감가상각 처리를 마땅히 하는 것이 타당하다는데 대해서 이의가 없을 것이다.

그러나 일반적으로 제조 공장등과 같은 생산업체가 소유하고 있는 건물 기계 시설등에 대해서 감가상각을 하는것은 당연한 것으로 인식하면서 도축산업에서 소유하고 있는 소나 증빈돈 등모돈 등과같은 가족에 대해서도 감가상각을 해야 한다는데 대해서는 별로 관심을 갖지 않는 것이 사실이다. 필자의 경험에 의하면 축산업 경영진단을 행한바있는 축산업자를 대부분이 가금 또는 가족에대한 감가상각 처리에 대해서 전혀 무관심한 것을 체험한 바있다. 그들에게 감가상각의 원리를 설명하고 다음과같은 몇가지 실 예를 들어 설명한즉 비로서 가금가족에 대해서도 감가상각 처리를 해야 한다는데 깊은관심을 보이기 시작한 예가 있다.

### (1) 산란계의 경우

산란계의 경우 산란계 초생추 한마리에 대한 초산 5%에 이르러 성계로 편입되는 시기까지의 육성비가 보통700원 내지800원이 드는데 성계편입시까지 지출된 700원내지 800원이란 육성비가 바로 다른 고정자산의 취득가액에 해당하며 성계 편입후에 지출되는 사료비 관리비 약품비등은 계란의 생산원가로서 처리하며 취득가액인 육성비는 다른 고정자산과 동일한 방법으로 감가상각 처리해야만 되는 것이다.

산란계의 육성비를 감가상각 처리해야 하는 이유는 산란계의 산란가능한 기간은 산란계의 수명년한을 5년이라고 가정하면 5년동안은 일년에 단 몇개의 기한을 낳더라도 산란을 하나 그 경제적 가치가 사료비및 관리비 약품비등의 생산원가와 비교하여 볼때 경제성이 없음으로 산란계의 일생을 통하여 경제성이 가장높은 성계 편입후 일년간을 산란기간으로 하여 사육하는 것은 축산을 하는 사람이면 누구나 다 알고있는 사실이며 일년동안의 산란기간이 지나고나면 경제성이 낮아짐으로 누구나 노계를 폐계처분하게 되는데 이때 폐계 판매수입과 육성비를 비교하면 상당한 차이가 생기게 되는데 이 차이가 바로 감가상각 처리해야 할 금액이다.

즉 폐제시의 평균체중을 1.8kg로 보고 kg당 단가를 220원으로 본다면 마리당 폐계수입은 1.8kg×220원=396원이 될 것이다.

물론 폐제시의 평균체중도 품종및 계통에따라 다르고 가격도 계절에따라 다르나 위의수치는 평균치로 본 수치이다.

위의 예에서 본 바와같이 폐계수입이 400원정도라면 감가상각 해야할 금액이 마리당300원내지 400원이 되는 셈이다.

즉 산란계의 감가상각해야 할 금액은 육성비에서 폐계수입을 공제한 나머지 금액을 경제적 산란기간인 1년동안에 감가상각 처리해야만 되는 것이다.

만일 이와같은 원칙에 따라 감가상각 처리를 하지 않았을 경우 마리당 300원내지 400원이라는 가상이익이 생기게 되는 것이다. 이와같은

불합리한 손익계산을 피하고 정확한 손익계산을 위해서도 감가상각 처리는 반드시 해야만 되는 것이다.

그런데 산란계나 종계의 경우 대차대조표 상에는 유동자산에 포함 시켜놓고 고정자산에 대해서만 적용하는 감가상각처리를 해야만 된다는 데에 이론상 모순을 내포하고 있는 것이 사실이나 이는 생체동물이라는 특수한점과 성체편입후의 경제적 산란기간이 1년이란 점에서 불배 자산의 분류 기준으로 보아 동자산에 포함 시키는 것이 타당하며 또한 경영분석시의 유동비율(후일 설명이 있겠으나 기업의 지불능력을 측정하는 비율을말함)을 분석할때 유동자산에 포함시키느냐 고정자산에 포함 시키느냐에 따라 비율 분석상 상당한 오차가 생기게되며 이는 기업체의 지불능력을 부정확하게 표시하는 경과를 초래 하게된다. 산란계나 종계를 사육하는 축산업자의 경우 자기농장에 투자한 자본의 대부분이 산란계 또는 종계에 투자되어 있을 것임으로 산란계나 종계를 단순한 감가상각이 필요하다는 측면적인 원인에서 고정 자산에 포함시켰을 경우 그농장의 기업외부에 대한 지불능력과 신용도를 표시하는 유동비율(流動比率)이 불합리하게 나쁘게 나오게 됨으로서 사실상의 그 농장의 지불능력이나 신용도와 전혀 다르게 불량하게 나타나게 됨으로 감가상각은 앞에서 설명한 이론에 근거하여 처리하되 유동자산에 포함시키는 것이 보다 합리적인 방법이라 하겠다.

그러면 산란계의 감가상각 처리를 어떻게 할 것인가? 이론상으로 보아서는 산란계의 경제적 산란기간인 1년동안 산란개시초과 산란개시 증기 및 산란말기등 산란계의 주령(週令)에따라 산란율이 다르므로 감가상각율도 산란율에 맞추어 상각처리 하는것이 타당하나 산란기간이 1년임으로 감가상각해야 할 내용년수도 같은 1년이며 일반적으로 감가상각 처리는 회계년도말인 결산기(決算期)에 하는 점을 감안하여 월간 결산을 하는 경우 육성비와 폐계 예정 수입과의 차액을 정율법에 의하여 12등분하여 매월간 결산시마다 상각처리하면 될 것이다. 종계의 감가상각 처리 방법도 같다. 예를들어 설명하면 다음과 같다.

산란계의 육성비 : 800원

폐계시 평균체중 : 1.8kg

폐계시 kg당단가 : 220원 이라면

감가상각 총액 :  $800 - (1.8\text{kg} \times 220\text{원}) = 404\text{원}$

월별감가 상각액 :  $404 \div 12\text{개월} = 33.66\text{원}$

즉산란계의 월간 감가상각 액은 33원 66전이 되며 이금액은 산란기간동안 매 월 지출된 사료비, 관리비, 약품방역비등에 추가해서 계란의 생산원가에 포함 처리되어야만 비로소 정확한 손익계산이 되는것이다. 만일 폐계처리시에 kg당 단가가 200원으로 떨어졌다면 폐계 판매수입은  $1.8\text{kg} \times 200\text{원} = 360\text{원}$ 임으로 감가상각 처리하고 남은 잔존가액(殘存價額)인 396원과 비교할 때 36원이라는 차액이 생기는데 이 36원의 차액은 폐계판매 손실로서 처리하면 되고 반대로 폐계시의 단가가 kg당 250원이라면 폐계 판매수입 450원과 육성비중 감가상각 처리하고남은 잔존가액 396원과의 차액인 54원은 폐계판매 수익으로 처리하면 된다.

다음으로 만일 산란기간 도중에 사료가격의 인상이나 기타 사정에 의하여 경제적 산란기간에 도달하기 전에 폐계처분을 하는 경우에 어떻게 처리할 것인가? 당초에 감가상각 처리를 시작할 때 앞으로 성체편입후 1년간은 계속 사육할 것을 전제로 감가상각을 시작한 관계로 도중에 감가상각 율이나 감가상각액을 수정할 수 없는 것이고 폐계처분할 당시까지 감가상각 처리하고 남은 잔존가액과 폐계 판매수입과를 비교하여 나머지 차액만큼은 폐계 판매 손실로 처분하면 된다. 이 때 발생한 폐계 판매손실액은 계란판매에서 발생한 손실과 구분하기 위하여 영업외손실(營業外損失)이라고 부르며 계란 판매에서 발생한 손실은 영업손실 또는 영업 이익이라고 부른다.

이상 설명한 자금의 감가상각 처리는 합리적 사업운영과 정확한 손익계산을 위해서 마땅히 요구되는 사항이나 우리나라의 현행 세법에서는 가금류에 대한 감가상각을 인정치 않고 있으나 현재는 축산업이 세법상 감면혜택을 받고 있으므로 세무회계 상으로는 별 문제가 없으나 앞으로 축산업에 대한 소득세감면이 50%로 줄어드는 1976년 1월 1일부터 1978년 12월 31일까지와 1979년 1월 1일부터 총사업소득에 대한 감면 해

택이 전면폐지되는 시기에는 기업축산을 육성한다는 정부당국의 기본방침으로 보아서도 당연히 세법상 감가상각비를 인정해 주도록 세제상의 보완이 요청된다. 그 이유는 세법상 과세기간은 1월 1일부터 6월 30일까지를 1기로하고 7월 1일부터 12월 31일까지를 2기로 구분하여 과세하고 있는 관제로 과세기간중의 어느 1기에 육성기간이 해당하는 경우도 있겠고 또는 2기에 걸쳐서 육성기간이 해당하는 경우도 있을 것임으로 기간 손익계산상 육성비에서 감가상각 처리를 하지 않을 경우 정당한 손익결산을 하기가 불가능하며 현행세법상 소, 돼지 면양등과같은 가축에 대해서는 감가상각을 인정하고 있으나 가금류에 대해서는 감가상각을 인정치 않고 있는관제로 가금류의 감가상각비를손비(損費:세법상 생산또는 판매원가로서 지출된 금액을 손비라한다)로서 인정받지 못할경우 부정확한 손익계산을 하게되고 따라서 가상이익에 대해서 부당한 과세를 하게되는 결과가 되기 때문이다. 물론 현행 세법상으로도 부당한 과세를 피할 수있는 방법이 없는 것은 아니다. 즉 과세 과정중에서 실무적으로 묘를살리면 가능한 방법이 있기는하나 이는 회계학 이론상 감가상각 처리를 인정하고 과세하는 것 보다는 다소 불합리 하다고 사료된다.

산란계의 육성기간과 경제적 산란기간을 합하면 통상 육성기간이 22주내지 24주 경제적 산란기간이 52주내지 54주로 보아 산란계의 일생은 합계 74주부터 78주가 됨으로 546일이된다.

그러니까 1년 6개월이 됨으로 과세 기간으로 보아서는 3기간이되나 축산업자가 세법상 과세기간인 1월 1일이나 또는 7월 1일에 맞추어 산란계 초생추를 입사는 것이 아님으로 때로는 과세 기간으로보아 4기에 걸쳐서 육성및 생산을 하게된다. 따라서 총 사육기간중 과세기간인 4개기중 어느 1기는 적어도 수입 즉 세무 회계상의 익금(益金:수입금액을 세무회계상 익금이라한다)이 전혀 없거나 또는 있어도 1개월 이내의 익금만 있는기가 있을 것이다. 그다음 2회째의 과세 기간중에도 일부기간 동안에만 익금이 있는등 다른사업과는 전혀 그양상이 다른것이 생체동물을 취급하는 축산업의 특징이다. 이상 설명한 것을 실례를 들면 다음과 같을것이다.

예	입사일	육성기간	생산기간
예 1	1. 1	1/1~ 6/17일경	6/18경~다음해 6/17일경
예 2	2. 1	2/1~ 7/17일경	7/18경~다음해 7/17일경
예 3	3. 1	3/1~ 8/15일경	8/16경~다음해 8/15일경
예 4	4. 1	4/1~ 9/15일경	9/16경~다음해 9/15일경
예 5	5. 1	5/1~10/15일경	10/16경~다음해10/15일경

물론 앞의 실예에 예시(例示)한 육성기간 및 생산기간이 산란계의 품종및 계통 또는 사육환경이나 사양기술관제로 다소 차이가 있기는 하겠으나 대동소이(大同小異)할줄안다. 예를들면 초생추를 입사한 후 제 1차로 맞이하는 과세기간 동안은 6/17일경까지는 전혀 익금이 없고 제1기과세기간중 6/18일부터 6/30일 까지의 23일간에만 제1탄 판매수입인 익금이 있을 것이며 그것도 산란개시 초기인 관제로 금액으로 보아 얼마안 될 것이다.

다음으로 제2차 과세기간인 7/1일부터 그해 12/31일까지의 6개월간은 산란초기로부터 중개에이르는 기간임으로 이익이 발생할 것이며 소득이 있음으로 당연히 소득세가 부과 될 것이다. 이때 앞에서 설명한 가금의 감가상각 처리를 한후의 이익과 감가상각을 처리하지 않은경우의 이익이 다름으로 소득세의 금액도 다를 것이다. 이때 사육하고있는 산란계의 수를 3000수라고 보면 월간 마리당 감가상각액이 33원 66전임으로 6개월간의 감가상각총액은 33원 66전×3,000수×6개월 =605,880원이 될것이며 605,880원이라는 사실상 발생하지도 않은 가상이익에 대해서까지 부당한 과세를 당하게되는 경우가 있을수도 있는것이다. 만일 제 1차과세기간에 해당하는 1/1일부터 6/17일까지 사이의 육성비 전액을 손비로 인정했을경우 제1기 과세기간동안의 손실액이 더커지게 되나 적든 많은 손실에 대해서는 소득이 없음으로 과세를 하지 않는 것으로 끝남으로서 개인업체인 축산업자로서는 별로 구제를 받을 수 없게되고 다음기인 제2차 과세기간동안에 달성한 소득에 대해서는 전액 과세가 되는 것이다. 이상 설명한 바와 같이 감가상각 처리는 정당한 납세를 위해서도 필요하며 따라서 이와같은 정당한 과세를 세무당국으로부터 부과받기 위해서는 정확한 거래와 성실한 기장의무를 이행해야만 될 것이다.