

양계 경영상의 부기회계



조 용 희
<영남대 축산대학 교수>

1. 결산절차는 어떠한가

지금까지 복잡다단하게 일어난 경영상의 거래는 전부 여러가지의 장부에 기록되었다. 그리고 경영활동은 지금도 계속되고 있으므로 장부기록도 계속해 나가지 않으면 안된다. 그런데 우리는 이러한 기록들을 정리하여 적당한 방법에 따라 결산을 해야 한다. 그러면 여기서 결산이란 무엇이며 그 절차는 어떠한가를 먼저 알아 보기로 한다.

기업(企業)은 계속적인 경영활동을 하는 반영구적(半永久的) 조직체이다. 따라서 경영의 종말을 기다려서 청산(清算)을 한다는 것은 불가능한 일이며, 설사 그렇게 한다고 하더라도 경영활동을 위한 도움이 되지 않는 못한다. 그러므로 경영자로서는 경영의 도중에 인위적으로 일정한 기간, 즉 회계기간(會計期間)을 정해 놓고, 그 기간내의 경영성적(經營成績)을 측정하고 재산의 증감변화(增減變化)를 알아 둘 필요가 있게 된다. 이와같이 기말(期末)에 가서 그 기간에 올린 경영의 성과를 확정하고, 기말의 재정상태를 명백히 함과 동시에, 모든 장부를 당기(當期)와 차기(次期)로 구별해 두는 수속(手續)을 결산(決算)이라고 한다.

그리고 결산의 절차는 다음과 같이 예비절차(豫備節次)와 본절차(本節次)로 나누어볼 수 있다.

(1) 결산예비 절차

① 장부기록의 검증(帳簿記錄의 檢證): 분개장으로 부터 원장예의 전기가 정확한가를 검사하기 위해 시산표(試算表)를 작성한다.

② 기록수정자료(記錄修正資料)의 작성: 농장내에 있는 여러가지 실제의 자산은 시세의 변동, 파손, 부패, 분실 등의 원인으로 장부에 기록된 가격과 틀리는 경우가 많으므로 이들의 실제가치를 장부에 반영시켜 정확한 손익계산을 할 것이 요망된다. 따라서 양계기업이 소유하는 각종의 자산을 실지 조사하여 종류, 수량, 가격 등을 한 표에다 모은 재고 조사표(在庫調査表)를 작성한다.

③ 계정기록(計定記錄)의 수정(修正): 재고 조사표를 토대로해서 정리해야 할 모든 계정기록을 수정하여 일체의 거래를 완성시킨다. 이 때 수정된 거래를 반영시킨 수정후시산표(修正後試算表)를 작성하기도 하고, 결산을 신속하고 정확하게 하기 위하여 미리 손익계산서와 대차 대조표에 기재할 금액을 계산해 두는 정산편(精算表)도 만들어 보게 된다.

(2) 결산 본절차

- ① 손익계정(損益計定)의 마감
- ② 자산·자본·부채 계정의 마감
- ③ 이월시산표(移越試算表)의 작성
- ④ 분개장과 보조부(補助簿)의 마감.

(3) 결산보고서(決算報告書)의 작성

- ① 손익계산서의 작성
- ② 대차대조표의 작성
- ③ 기타서류의 작성

2. 장부기록의 검증

1) 시산표란 무엇인가

지금까지 장부상에 기록된 복잡다기한 거래가 정확하다고는 아무도 장담할 수 없다. 아직 계산(檢算)을 안해봤기 때문이다. 그래서 장부기록이 정확한지 어떤지를 검산해볼 필요가 있게 된다. 따라서 모든 장부의 기록내용을 총괄하고 있는 총계정원장의 기록을 검증(檢證)할 목적으로 검산표(檢算表)를 작성하게 되는데, 이것을 시산표(試算表)라고 한다.

하나의 거래는 거래의 이중성(二重性)에 의해서 대차(貸借) 양면에 동액으로 분개되었기에, 만일 기록이 정확하기만 했다면 모든 계정의 차변합계와 대변합계가 반드시 일치하게 된다. 이것을 대차평균의 원리(貸借平均의 原理)라고 함을 이미 설명했다. 이러한 대차평균의 원리는 분개장에서 뿐만 아니고, 원장 계정들의 대차합계액(貸借合計額)들을 합한데서도 나타난다. 그뿐 아니라 원장계정들의 대차잔액(貸借殘額)들을 합해도 대차평균의 원리는 성립된다. 이유는 분개장에 분개된 금액은 하나도 빠짐없이 원장계정들 중 어딘가에 대변 차변으로 갈라져서 각각 기록되어 있기 때문이다.

이러한 원리에 따라 일정한 기간마다 모든 원장계정계좌(元帳計定計座)의 대차각합계액(貸借各合計額) 또는 대차차감잔액(貸借差減殘額)을 집계해 보므로써 원장기록의 정부(正否)를 알 수 있게 된다.

전기(轉記)를 통한 원장계정들의 수치(數值)는 결산을 하는 중요한 기초자료가 되는 것이므로, 그 정확여부가 실로 중요성을 지니게 되는 것이다. 따라서 분개장의 전기가 끝나면 반드시 한번 시산표를 작성해 보지 않으면 안된다.

시산표를 통하여 대차의 합계액이 일치하면 일

단은 모든 기록이 제대로 되었다고 생각할 수 있으나, 만약 일치하지 않으면 어딘가에 잘못이 있다는 것을 의미하므로 즉시 그 원인을 규명하여 정정(訂正)해야 한다. 이와같이 복식부기는 자동적인 검증능력(檢證能力)을 갖고 있는 것이다.

2) 시산표의 종류

이러한 시산표는 원장계정들의 대차 합계액을 모으는 합계시산표(合計試算表)와, 원장계정들의 대차차액인 잔액만을 모으는 잔액시산표(殘額試算表)와, 이상의 두종류를 한데 합한 합계잔액시산표(合計殘額試算表) 세 종류가 있다. 일반적으로는 합계잔액시산표가 많이 이용되며, 때에 따라서는 6위식시산표(六位式試算表) 등도 이용된다.

① 합계시산표

합계시산표(合計試算表)는 각 계정의 차변합계(借邊合計)와 대변합계(貸邊合計)를 과목별로 한표에 모아 차변총계(借邊總計)와 대변총계(貸邊總計)를 비교시킨 것이다. 물론 기록 계산이 틀림 없으면 양쪽 합계의 총계가 일치(一致)해야 한다. 특히 합계시산표의 합계액은, 분개장에 개시분개(開始分介)가 되어있는한, 분개장의 총합계와도 일치하게 된다. 그 이유는 이러하다. 합계시산표의 총합계는 총계정원장계정들의 합계를 모은 것이요, 총계정원장 계정들의 합계는 당해 계정의 거래액들을 모은 것이다. 그리고 당해 계정의 거래액들은 전부 분개장을 통해서 원장에 전기(轉記)되었으므로, 분개장의 최종합계액과 합계시산표의 합계액이 일치하는 것은 너무나도 당연한 일이다. 따라서 분개장의 최종합계액과 합계시산표의 합계액이 틀리면 틀리는 금액만큼의 오차범위를 포착할 수 있으므로, 합계시산표의 검증능력(檢證能力)은 잔액시산표의 경우보다 크다고 할 수 있다.

합 계 시 산 표

1973년 월 일

차 변	계정과목	대 변
합계액	××××	합계액

② 잔액시산표

잔액시산표는 원장각계정(元帳各計定)의 잔액만을 같은 방법으로 모은 것이다. 이 경우도 마찬가지로 차변잔액의 총계와 대변잔액의 총계가 일치해야 한다. 그런데 잔액시산표에서는 잔액의 총계가 분개장의 총계와는 전혀 무관한 것이다. 그러므로 시산표의 점정능력면에서 보면 합계시산표에 비해 떨어진다고 볼 수 있다.

잔 액 시 산 표

1973년 월 일

차 변	계정과목	대 변
잔 액		잔 액

③ 합계 잔액 시산표

합계 잔액 시산표는 합계 시산표와 잔액 시산표를 한 표에 집합시킨 것이다. 보통 합계잔액시산표가 주로 이용되기 때문에 여기서 지난호(73. 12월호)에 제시한 서울 양계장의 원장계정을 기초로 합계 잔액 시산표를 작성해 보기로 한다.

합 계 잔 액 시 산 표

1973년 11월 30일

차 변		계정과목	대 변	
잔 액	합 계		합 계	잔 액
106,900	249,500	현 금	142,600	
57,300	237,300	예 금	180,000	
	42,000	의상매출금	42,000	
1,750,000	1,750,000	산란계군		
324,000	324,000	육성계군		
16,000	16,000	소농구군		
468,000	468,000	매가구		
5,000	5,000	비 품		
1,800,000	1,800,000	건 물		
1,250,000	1,250,000	토 지		
	15,000	의상매입금	675,000	660,000
		미지급금	66,000	66,000
		차입금	447,000	447,000
	42,000	자본금	4,892,000	4,850,000
45,000	45,000	초생추비		

468,000	468,000	구입사료비		
5,500	5,500	방역취생비		
10,500	10,500	수도광열비		
50,000	50,000	노 임		
27,000	27,000	수선유지비		
2,000	2,000	여비교통비		
600	600	사 무 비		
7,000	7,000	지 급 이 자		
		계란수익	334,800	334,800
		계분수익	20,000	20,000
		폐제수익	15,000	15,000
6,392,800	6,814,400		6,814,400	6,392,800

위에서 보는바와 같이, 합계의 합계가 대변 차변 공히 6,814,400으로서 일치했고, 잔액의 합계가 공히 6,392,800으로서 일치했다. 그러므로 기록 계산에 틀림이 없다는 것을 일단은 알게 되었다.

이와 같이 시산표는 원장기업의 정부(正否)를 검증한다.

이외에도 시산표는 재무제표를 만드는 기초자료를 제공하기도 한다. 그리고 합계시산표는 일정 기간내에 있었던 거래의 총량(總量)을 표시하고, 잔액 시산표는 일정 기간 내에 행해진 거래의 결과를 표시하므로써 개괄적인 경영상태를 표시하는 기능도 하게됨을 알 수 있다.

그러므로 거래가 많은 기일 수록 기록을 정확하게 하기 위해서는 시산표를 자주 작성해서 대차(貸借)의 일치 여부를 조사해 볼 필요가 있다. 그래서 매일 작성하는 일계표(日計表), 매주 작성하는 주계표(週計表), 매월 작성하는 월계표(月計表)등의 시산표도 자주 이용되고 있다.

여기서 참고로 6위식시산표(六位式試算表)를 간단히 소개하면 다음과 같다. 6위 시산표는 기초이월시산표(期初移越試算表)와 당기의 합계시산표와 기말잔액 시산표를 한 표에다 대조시킨 것이다.

6 위 식 시 산 표

1973년 월 일

계정과목	기초이월액		기간거래액		기말잔액	
	차변	대변	차변	대변	차변	대변

그런데 시산표의 대차합계가 일치했다고 해서 모든 장부기록이 절대적으로 정확하다고 볼 수는 없다. 시산표의 검증 능력이 대단히 높은 실용적 가치를 가지고 있긴 하지만 시산표도 자검 능력(自檢能力)에 한계가 있는 것이다.

3) 시산표검증능력의 한계란?

시산표를 만들어 보아서 그것의 대차 합계가 일치하지 않으면 원장기록에 어떤 틀림이 있다는 것이 분명하다. 그렇다고 대차가 일치한다고 하여 반드시 원장기록이 정확하다는 보장은 없다. 시산표는 다만 대차평균의 원칙이 성립되어 있는가 아닌가에 의한 점산에 불과한 것이므로, 다음과 같은 여러가지 경우에는 대차가 일치하지만 시산표로서는 도저히 오류(誤謬)를 발견할 수 없다. 이것을 시산표검증능력(試算表檢證能力)의 한계(限界)라 한다.

- ① 어떤 거래의 분개기입을 빠뜨렸을 경우
- ② 분개장으로 부터 전기를 하지 않았을 경우
- ③ 계정계좌를 잘못 택하여 기입했을 경우
- ④ 하나의 거래를 2중(二重)으로 전기 했을 경우.
- ⑤ 틀린 금액이 한 계정의 차변과 다른 계정의 차변에 금액 만큼 기입됐을 경우
- ⑥ 대변계정과 차변계정을 서로 바꾸어 기입했을 경우
- ⑦ 대차양측에 우연히 같은 오기(誤記)가 있을 때
- ⑧ 시산표를 작성할 때 잘못하여 틀리게 된 금액만큼 원장 계정에 오기(誤記)가 있을 때
- ⑨ 분개자체가 부기이론상 불합리한 것일 경우. 이럴 경우는 시산표 본래의 기능 면에서 보면, 검증능력의 한계를 직접적으로 설명하는 것이 못될지는 몰라도, 여하튼 이 경우도 시산표를 대차 일치 시키게 된다.

4) 시산표 불균형(不均衡)의 정정

시산표의 대차가 불균형을 이루었을 때는 그 원인을 밝혀서 곧 고치도록 해야 한다. 그러면 어떤 경우에 대차가 일치하지 않게 되는가를 살펴 보기로 한다.

(1) 시산표 작성상의 잘못

- ① 원장에서 시산표에 금액을 잘못 옮겼을 때.
- ② 원장에서 시산표에 옮길 때, 대차를 잘못 택하는 경우.
- ③ 원장에서 시산표에 옮길 때, 어떤 과목을 빠트린 경우.
- ④ 시산표의 대차의 금액을 잘못 합산했을 때.

(2) 분개장에서 원장에 전기할 때의 잘못

- ① 분개장의 금액을 원장에 옮길 때 대차를 잘못 전기 했을 때.
- ② 어떤 과목의 전기를 빠뜨렸을 때.
- ③ 전기할 때, 금액을 잘못 썼을 때.
- ④ 같은 계정을 중복해서 전기했을 때.
- ⑤ 원장계정의 합산이 틀렸을 때.

(3) 분개장에서의 잘못

분개장에 기입할 때 금액의 틀림이 있었을 때 이와같이 시산표의 대차가 일치하지 않는 원인은 여러가지이므로, 만약 시산표가 불균형을 이루면 이와같은 원인을 발견하기 위하여 다음과 같은 순서에 따라 검사(檢査)해 나가야 한다.

- ① 시산표의 대차금액의 합산을 검사(檢算)한다.
- ② 원장 각계정과 시산표와를 대조시킨다.
- ③ 원장 각계정의 대차변의 합산을 검사한다.
- ④ 원장 각계정의 전기이월액(前期移越額)이 대차 일치하는가를 검토한다.
- ⑤ 분개장의 금액과 원장 각계정의 금액이 일치하는가를 검토한다.

시산표의 대차가 불균형일 경우는 이상과 같이 검토해 나가는 것이 원칙이나, 이때 다음과 같은 점에 유의해서 적은 수고로 오류를 발견해 낼 수도 있다.

- ① 대차평균의 차액이 1, 10, 100, 1,000등의 수일 경우에는 합계계산의 잘못된 경우가 많다.
- ② 대차평균의 차액이 2로 나누어 질 수 있으면, 2로 나눈 금액이 대차 거꾸로 전기되어 있는 수가 많다. 예를 들어 시산표의 차변합계가 대변합계보다 2,000의 많다고 하면, 대변에 기입되어야 할 거래액 1,000이 차변에 기입된 것이 아닌가를 조사해 보는 것이다.
- ③ 대차평균의 차액이 9로 나누어지면 위수(位數)의 잘못을 뜻한다. 즉 시산표의 차액이 153이라고 하면 이를 9로 나누어서 17이라는 숫

차를 얻는다. 그러면 17을 170으로 전기하지 않았는지, 혹은 170을 17로 전기하지 않았는지를 조사해 보는 것이다.

④ 대차평균의 차이가 9로 나누어지고 그 답이 1~9일 경우에는, 그 답만큼 차이가 나는 두 숫자를 거꾸로 적은 경우가 많다. 이를테면 대차합계의 차액이 36이라면 $36 \div 9 = 4$ 이다. 따라서 이 경우에는 04을 40으로 잘못 기입한 수가 많다는 것이다.

(4) 오류의 정정(訂正)

시산표의 대차불일치의 원인이 밝혀졌을 때는 그것을 바로 고쳐야 한다. 그리고 시산표의 대차가 일치한다고 하더라도 여러가지의 오류가 발견되면 즉시 고치도록 해야 한다. 오류를 정정하는 방법은 대개 다음과 같다.

① 합계액의 오산(誤算): 이때는 합계 액만 고치면 된다.

② 전기의 누락: 대차 어느쪽이든 빠뜨린 금액을 보충기입해서 전기를 완성시킨다.

③ 과목의 오기: 잘못된 부분을 취소 분개하고 새로 분개한다.

④ 금액의 오기: 잘못된 금액을 상쇄시키고

옳게 분개한다. 즉 수도로가 ₩2,800 이었는데 잘못해서 ₩1,800으로 분개되어 있다고 하면,

당초.....차) 수도를 ₩1,800

대) 현금 ₩1,800

취소.....차) 현금 ₩1,800

대) 수도로 ₩1,800

이와같이 당초의 분개를 취소시키고 난 다음, 차) 수도로 ₩2,800 대) 현금 ₩2,800으로 바로 분개 해 주게 된다.

⑤ 그외에도 여러가지의 오류를 정정하는 경우가 있겠지만, 이경우에 회계이론상 모순이 되었던 분개도 발견되는대로 곧 고치도록 해야겠다. 예를들면 지난호 경우 서울 양계장의 분개장에서 “상계사의, 폐계 50수를 ₩300으로 현금 판매”라는 분개를 (차)현금 ₩15,000 (대)폐계 수익 ₩15,000으로 분개 기록 했었는데, 이는 물론 시산표의 대차평균을 그르치지 않는 것만 분명히 잘못된 분개이다. 왜냐하면 산란계인 성계는 고정자산이지 현물(現物)은 아니기 때문에 판매대금이 단순한 수익(收益)으로 인정될 수가 없다. 이 경우 분개하는 방법은 회계이론에 의하여 여러가지로 처리될 수 있겠으나, 이것은 실로 중요한 문제이고 실수하기 쉬운 문제이다.

超大型 필취 88A
하이브로

양지농장부화장

55-4854, 4954

제 1층계장 : 서울·성동구방이동 148번지

제 2층계장 : 경기도광주시동부면천현리456