

구분손익계산서 및 감가상각



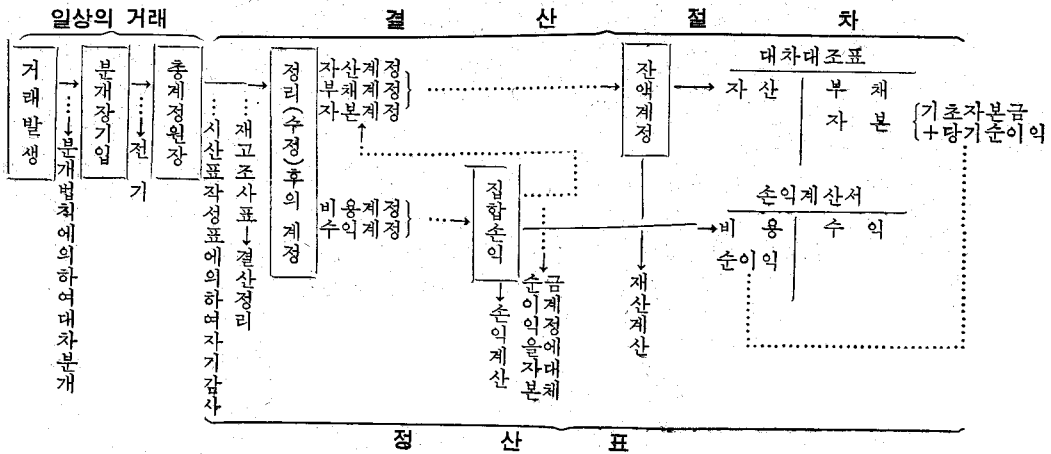
조용희
 <영남대 축대 교수>

1. 부기절차의 요약

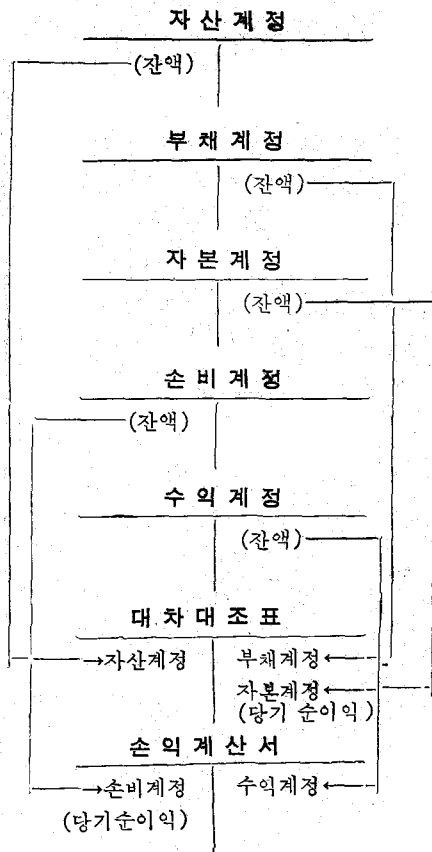
지금까지의 모든 부기절차(簿記節次)에 의해서 회계기간 동안에 발생했던 모든 거래가

기장(記帳)되고 정리되어 재무제표로 요약되기에 이르렀다.

그러면 여기서 그동안에 있었던 모든 부기절차를 돌이켜 보면서 한 표에다 정리해보기로 한다.



그리고 기말결산을 할 때 원장각계정(元帳 各計定)의 상호관계를 정리해서 요약해 보면 다음과 같다.



※ 대차대조표의 당기순손익 = 손익계산서의 당기순손익

2. 농가경제의 구조와 구분손익계산서

손익계산서와 대차대조표는 두 가지 면에서 이들의 형식을 구분할 수 있다. 즉 하나는 계정식(計定式)과 보고식(報告式)이고, 다른 하나는 총괄식(總括式)과 구분식(區分式)이다. 이들에 대해서는 앞에서 언급한 바 있지만, 여기서 농가경제(農家經濟)의 구조(構造)에 따른 구분손익계산서(區分損益計算書)를 표시하기 위해서 약간의 설명을 가하고자 한다.

대차대조표 혹은 손익계산서의 총괄식은 표(表)의 내용을 세분하지 않고 총체적으로 기재하여 최종적인 순손익(純損益)을 산출하는 형식이고, 구분식은 표의 기재 내용을 세분해

서 기업내용(企業內容)의 판단이 쉽도록 한 형식이다. 그러나 기업의 [손익계산서는 단순히 얼마만큼의 순이익을 올렸는가를 보고하는 것만으로 자기의 기능을 다하는 것이 아니기 때문에 총괄식 손익계산서로서는 여러가지로 미흡한 점이 따르게 된다. 그러므로 손익계산서는 기업의 여러가지로 주요한 영업활동에 대해 각각의 수익과 이에 대응하는 비용을 구분해서 기재하는 구분손익계산서(區分損益計算書)가 필요하게 된다.

구분손익계산서는, 우선 영업에 있어서 가장 중요한 상품 혹은 제품(생산물)의 판매에서 오는 매출이익(賣出利益)을 명백히 하고 다음에 영업의 관리에 필요한 일반관리비와 판매비의 상황을 명백히 함과 동시에 순수한 영업에서 발생한 이익액을 계산하며, 최후에 고유의 영업에 직접적으로 관계가 있는 영업외의 비용과 수익을 계산함으로써 영업 전체의 순손익을 밝히는 것이다.

참고로 일반적으로는 기업에서 표시하는 구분손익계산서의 양식을 한번 더 제시해 보면 다음과 같다.

손익계산서		(계정식)	
매출원가	XXX	매출액	XXX
(매출이익)	XXX		/
	XXX		XXX
판매비 및 일반관리비	XXX	매출이익	XXX
(영업이익)	XXX		/
	XXX		XXX
영업외비용	XXX	영업이익	XXX
(당기순이익)	XXX	영업외수익	XXX
	XXX		XXX

(참고; 본지 74년 9월호 P. 102에 제시된 본고의 계정식 구분 손익계산서는 인쇄가 잘못되어 있음을 밝힘)

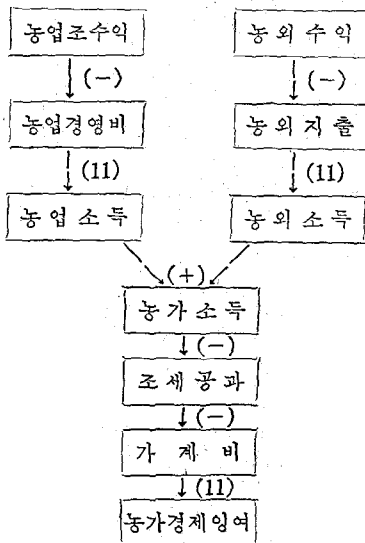
그런데 기업의 체계를 갖추지 않은 개별 농가경제의 구조는 가계(家計)와 경영이 확연히 구분되어 있지 못하다. 따라서 소농경영(小農

손익계산서 (보고식)

매출액	XXX
매출원가	-)XXX
(매출이익)	XXX
판매비및일반관리비	-)XXX
(영업이익)	XXX
영업외수익	+)XXX
(당기총이익)	XXX
영업외비용	-)XXX
(당기순이익)	XXX

經營의 손익계산서에는 여러가지 소비경제 부문의 결합이 불가피하고 개별 생산물 마다의 원가계산이 실제로 곤란하다. 그래서 농업 경영에서는 먼저 농업소득을 구하고 다음은 농가소득을 구하며, 결국은 회계기간 동안의 순재산증가액(純財産增加額)인 농가경제잉여(農家經濟剩餘)를 산출하게 된다.

(농업소득(農業所得)은 농업조수익(農業粗收益)에서 농업경비를 뺀 것이고, 농가소득(農家所得)은 농업소득에 농외소득(農外所得)을 합한 것이며, 농가경제잉여는 농가소득에서 조세공과(租稅公課)와 가계비를 뺀 것이다. 이를 그림으로 표시하면 다음과 같다.



이렇게 산출된 농가경제잉여는 결국 자기자

본을 증가시키는 경영의 순이익과 같은 것이며 결국은 대차대조표 대변에 있는 자본을 증가시킨다.

이러한 농가경제의 구조에 따른 손익계산서를 구분 표시해서 작성해 본다면 다음과 같이 될 것이다.

손익계산서

농업경영비	XX	농업조수익	XX
농업소득	XX		
	XX		XX
농외비용	XX	농업소득	XX
농가소득	XX	농외수익	XX
	XX		XX
조세공과	XX	농가소득	XX
가계비	XX		
농가경제잉여	XX		XX
	XX		XX

이와 같이, 소규모 양계에 있어서 순수한 양계소득과 양계이외의 소득을 구분하면서 농가경제 잉여를 산출하는 구분손익계산서는 다음과 같을 것이다.

손익계산서

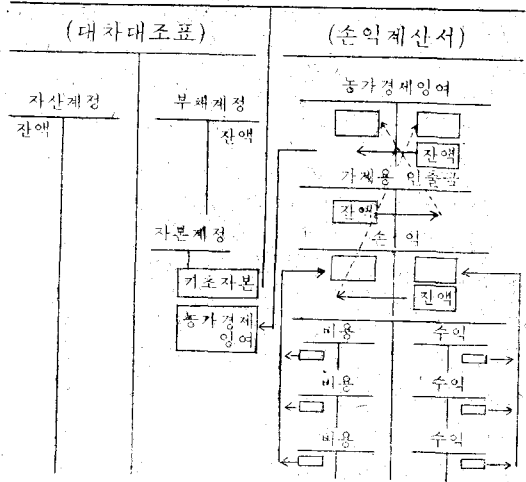
양계경영비	XX	양계수익	XX
양계소득	XX		
	XX		XX
양계의비용	XX	양계소득	XX
농가소득	XX	양계의수익	XX
	XX		XX
조세공과	XX	농가소득	XX
가계비	XX		
농가경제잉여	XX		XX
	XX		XX

그리고 만약 양계를 주업으로 하면서 부업으로 양돈을 결들인 축산농가의 손익계산서 구조는 다음과 같이 표현될 수 있을 것이다.

손익계산서

비목별양계경영비 (일반관리비포함)	××	과목별양계수익	××
양계순이익	××		××
양 돈 비	××	양계순이익	××
축산의이익	××	양돈수익	××
축산의비용	××	축산순이익	××
농가소득	××	축산의수익	××
환급금(인출금)	××	농가소득	××
농가경제잉여	××		××

계정도식



이상에서 여러가지 경우의 구분손익계산서를 만들어 봤는데, 어느 경우에서나 적어도 경영손익(經營損益)과 경영외손익(經營外損益)은 뚜렷이 구분할 필요가 있음을 알 수 있다. 그리고 한가지 유의할 것은 개별농가경영 소득구조에 의하면 농업소득(農業所得)안에는 자가 노동력보수와, 토지의 자본에 대한 이자와, 경영이윤을 함께 포함하고 있다. 왜냐하면 “농업소득=농업주수익-농업경영비”에서 보면 농업경영비라고 하는 비용의 계산에 가족노동력 보수와 토지·자본의 이자 등이 포함되어 있지 않기 때문이다. 이러한 점들이 외에도 소농의 개별경영에는 여러가지로 석연치 못한 문제점들이 많이 있다. 그러나 이런 점들에 대해서 더욱 구체적인 설명을 한정된 지면에서 제시할 수 없음을 유감으로 생각한다.

어쨌든 개별농가경영의 계산구조를 구분손익계산서에 표시하여, 수익과 비용의 원천(源泉)에 따라 그에 대한 성과를 파악할 수 있다. 다만 다행으로 여길 도리밖에는 없다.

그러면 농가경제 잉여가 대차대조표와 어떻게 연결되어 있으며 계정 상호간에 어떻게 관계되고 있는가에 대해서 이를 그림으로 표시해 본다.

3. 채란계의 감가상각

1) 채란계는 고정자산이다.

자산을 분류하는 방법은 여러가지가 있지만 일반적으로는 유동자산(流動資産), 고정자산(固定資産), 이연계정(移延計定)으로 나눈다.

고정자산이란 기업이 경영활동을 수행하는 수단으로 장기간에 걸쳐서 사용하기 위해 소유하는 자산을 말한다. 이러한 고정자산의 특징을 말해 보면, 첫째 판매를 목적으로 하지 않는 사용자산(使用資産)이고, 둘째, 유동자산에 비해서 장기간 기업내부에 소유되며, 여러기간에 걸쳐서 비용화되는 내구성(耐久性) 자산이라는 점이다.

이러한 면에서 보면 채란계 총계 등은 당연히 고정자산이라는 것을 알 수 있다. 왜냐하면 채란계 등은, 부로일러 등과 달라서, 단기간 내에 닭 그 자체를 판매하기 위해서 기르는 것이 아니라 계란을 생산하기 위해서 기르고 있는 것이며, 개체별 경제수명을 보더라도 평균 1년 이상은 될 뿐 아니라 무리(群)로 볼 때는 더구나 장기간에 걸쳐서 기업의 수익형성에 계속 이바지 하고 있기 때문이다.

사실 현재까지는 대가축(大家畜)은 고정자산에, 그리고 소가축(小家畜)은 유동자산에 포함시키는 것이 일반적이었다. 이렇게 구분

것은 가장 큰 이유는 소가축 중에서 고정자산의 성질을 갖고 있는 것이라 할지라도 이들을 감가상각 혹은 증가계산(增價計算)을 하기에는 너무나 번잡하다는 점이었다. 고정자산은 감가상각이라는 절차에 의해서 서서히 비용화 시킬 것이 요망되기 때문이다.

번잡한 문제를 간편한 방법으로 해결하기 위해서 어떤 자산의 성격을 해결하기 위해서 어떤 자산의 성격을 근본적으로 바꿔놓지 않으면 안되는 고충은 심분 이해할 수 있다. 그러나 본래의 성격을 충분히 살리면서 간편한 방법으로 막힌 문제점을 풀어 낼 수 있다면 더욱 좋을 것이다.

이러한 점에 대해서 그 방법을 제시하고 본고의 매듭을 지으려고 한다.

2) 채란계의 감가상각은 어떻게 하면 편리한가.

토지를 제외한 모든 유형고정자산(有形固定資産)과 무형고정자산은 시일이 흐르고 사용을 거듭함에 따라서 서서히 비용화(費用化)되어 그 가치(價値)가 줄어들며, 수명이 다함에 따라 결국은 폐기(廢棄)된다. 이와 같은 고정자산의 감가현상(減價現象)을 처리하는 회계수속이 감가상각(減價償却)이다.

감가상각의 방법은 정액법(定額法)·정률법(定率法)을 비롯해서 여러가지의 방법이 있다

정액법

$$\text{년도상각액} = \frac{\text{취득원가} - \text{잔존가액}}{\text{내용년수} (\text{혹은 경제수명})}$$

정률법

$$\text{년도 상각액} = (\text{총상각액} - \text{상각누계액}) \times \text{상각율}$$

단,

$$\text{상각율} = 1 - n \sqrt[n]{\frac{\text{잔존가액}}{\text{취득원가}}}$$

$$n = \text{내용년수}$$

현행 우리나라의 세법에서는 정액법, 정률법, 그리고 비례법(比例法)에 의해서 기업의 고정자산을 감가상각 하도록 규정하고 있다. 물론 이들의 방법이 적용되는 범위는, 일률적인 것이 아니고, 고정자산의 종류에 따라서

혹은 사업에 따라서 법이 따로 제한해서 규정하고 있다. 이 점에 대해서는 지면의 제한으로 설명을 생략한다.

위의 세가지 방법은 감가상각의 대표적인 방법이라고 할 수 있지만, 이들 이외에도 년금법(年金法), 감채기금법(減債基金法), 대치법(代置法), 제각법(除却法), 가속상각법(加速償却法) 등 많은 방법들이 있다. 예를 들어 Kester란 학자에 의하면 감가상각의 방법은 무려 17종이라고 한다.

이렇게 수많은 방법들 중에 양제업에 가장 적합한 방법은 과연 어느 것일까. 물론 부로 일러는 불과 2개월 정도만에 판매되는 유동자산이므로 감가상각이 필요없다. 그러나 산란계는 분명히 고정자산이므로 감가상각을 해야겠는데 비교적 가치가 적은 이들 수많은 자산들은 제각기 능력과 수명이 다를 뿐만 아니라 개체를 일일이 구분하기도 곤란하고 폐제가격도 시장상황의 변동에 따라 전혀 엉뚱한 시세를 형성하므로, 개별적인 감가상각이 꼭 어렵게 된다. 따라서 이들 닭들을, 개별적인 상각을 함이 불가능한 것은 아니지만, 개체별로의 감가상각을 한다는 것은 복잡하기만 할 뿐 거의 의의가 없어지고 만다.

그러므로 닭들을 고정자산으로 파악함에 있어서 이들이 상당한 단위가치로 포착되면서 개체별 구분이 필요 없도록 구름(群)으로 파악한다면 회계적인 취급방법이 간편해질 것이다. 그리고 수많은 닭들의 경제수명을 일일이 예측하거나 그렇지 않으면 구름의 평균수명을 예측하지 않아도 되면서 잔존가격 즉 폐제가격을 예측하지 않아도 되는 감가상각 방법을 이용할 수 있다면 훨씬 간편할 것이라는 것을 짐작할 수 있다.

그래서 여기에 대치법과 제각법을 제시하고 약간의 설명을 풀인다.

대치법에서는 취득된 고정자산을 영구적 자산으로 간주하여 고정자산의 취득가격을 장부에 계상(計上)해 놓은채 감가상각을 하지 않되, 일정한 고정자산의 갱신에 지출된 비용을 그 기간의 비용으로 처리한다. 다시 말하면 오래된 자산의 일부가 폐기(廢棄)되고 새로운

자산이 대치(代置)될 경우, 실제로는 구자산(舊資産) 대신 신자산(新資産)이 기업내에 들어와 있지만 해당자산계정에는 구자산이 그대로 있는 것처럼 아무런 변화가 일어나지 않고 신자산을 취득한데 대한 지출은 단순히 당기의 비용으로 처리되어 버리는 것이다.

이렇게 볼때 대치법은, 엄격한 의미에서는 감가상각이라고 볼 수 없으나, 결과적으로 감가상각과 같은 효과를 가져오는 수축이라고 할 수 있다.

대치법에서는 갱신에 들어간 비용은 “(차) 감가상각비, (대)현금”으로 처리되어 펍 편리한 방법이지만, 고정자산의 장부가격은 최초의 자산가치를 나타낼 뿐이고 현실의 자산가치를 반영하지 못하며, 일정한 사업규모가 아닌 계속 확장되어 가거나 축소되어 가는 사업에서는 적용시키기 펍 곤란한 점이 발견된다.

대치법과 비슷한 방법의 하나로서 제각법(除却法; 이는 廢棄法이라고도 함)이 있는데 이를 설명하면 다음과 같다.

제각법에서도 대치법과 마찬가지로 취득한 고정자산을 장부에 계산한 채 감가상각은 하지 않으나, 그 자산이 폐기되는 경우에 폐기자산의 제거차손(除去差損)을 그 년도의 비용으로 계산한다. 이때 폐기된 자산 대신에 새로이 취득한 자산은 취득원가로서 당해 자산계정에 차기(借記)한다.

그러므로 제각법에서는 새로 취득한 자산의 원가가 항상 장부에 기록되며, 장부에 기록된 자산은 현재의 사용중인 실질적인 가치를 반영하게 된다. 따라서 대치법 보다는 제각법이 보다 합리적인 방법이라고 할 수 있다. 그리고 제각법은 사업규모의 확장여부에도 관계없이 적용할 수 있어 펍 편리한 방법이다. 그러므로 제각법은 공공사업(公共事業), 특히 철도의 침목이나 전주 등과 같이 동일품종·동일종류의 재산이 매년 일정액씩 갱신되는 경우에 널리 적용되기도 한다.

제각법의 기본적인 처리방법은, 구자산이 폐기될 때 “(차) 감가상각비 (대) 구자산” 그리고 신자산이 들어올 때 “(차) 신자산 (대) 현금”으로 분개되는 것이다. 여기서 구자산을 처분할때 회수된 가치(폐계판매대금과 같이)는 물론 감가상각비에서 공제된다.

오늘날의 양계형태는 다양각색이며, 감가상각액을 인식하는 방법도 각자의 사정에따라 구구하다. 양계경영에서도 감가상각이 반드시 필요하긴 하지만, 그렇다고 100수의 닭을 한 마리씩 정확히 감가계산 한답시고 기술자가 몇일씩 밤샘을 한다면 차라리 그만 두는 것만 못할 것이다.

그래서 닭의 감가상각계산을 함에 있어서도 대치법이나 제각법에 의해서, 혹은 집단으로 구분하고 혹은 일정한 기간으로 나누어서, 쉽게 상각하는 방법을 채용할 필요가 있다. 오늘날 All in all out system에서는 더욱 쉽게 적용시킬 수 있는 방법들이다. 그러나 앞에서 언급한 바와 같이 양계경영에 더욱 다양하게 적합시킬 수 있는 방법은 제각법이므로 이를 각자의 실정에 따라 연구 이용함이 좋을 줄 안다.

물론 이들 방법에 대해서는 이론적으로 반대가 없는 바도 아니며, 현행 우리나라 세법이 인정하지도 않고 있다. 그러나 축산업의 특수성을 고려한다면 세법에서도 체란제나 번식돈의 감가상각 방법으로서 이들의 방법을 인정해 줄 필요가 있다고 본다.

※ 맺는 말

지금까지 지극히 기본적인 부기절차를 여려회에 걸쳐서 연재했는데, 본인의 능력부족으로 무척 딱딱한 감을 씻을 수가 없었다. 더구나 본인의 사정에 의하여, 최소한 필요한 양계부기의 기법과 회계이론에 대해 더 연재하지 못하고 일단 끝 맺음을 아쉽게 여긴다. □

양계인들에게 올바른 부기회계와 정확한 기장을 통하여 효과적인 경영수익을 올릴 수 있는 계기를 마련하고자 시도되었던 양계경영상의 부기회계는 18회로 연재되면서 많은 독자들의 아쉬움을 남긴채 끝을 맺는다.