

畜産人을 위한簿記要領

〈3回〉

입 역 성

〈대한양계협회총무부장〉

V. 減價償却

1. 減價償却의 意義

土地를 除外한 有無形의 固定資產은 時日의 經過와 使用에 따라 其 價值가 繼續 減少된다 (減價). 이렇게 계속되는 減價現象을 決算期마다 그 年度에 일어난 減價額을 計算하여 當該固定資產의 帳簿價額에서 控除하여 費用으로서 處理하는 節次를 減價償却이라고 부른다.

2. 減價償却의 計算

稅法에서는 減價償却의 計算方法으로서

- 가. 有形固定資產에 대하여는 定率法 또는 定額法
- 나. 無形固定資產에 대하여는 定額法
- 다. 鎌業權에 對하여는 生產量比例法 또는 定額法
- 라. 鎌山業에 直接 使用되는 事業別 固定資產에 對하여는 生產量比例法, 定率法 또는 定額法으로 規制하고 있다.

3. 傷却資產과 非傷却資產의 區別

減價傷却資產은 大略 다음과 같다.

A. 有形固定資產

- ① 建物 및 其 附屬設備 ② 構築物
- ③ 機械 및 裝置 ④ 車輛 및 運搬具
- ⑤ 工具器具 및 備品 ⑥ 船舶 및 航空機
- ⑦ 魚具 및 魚船具
- ⑧ 觀賞用 및 農業用 기타 이에 準하는 일에 쓰이는 生物(耐用年數表: 家具 및 備品種)

類에 屬함)

B. 無形固定資產

- | | |
|-------|---------|
| ① 特許權 | ② 商標權 |
| ③ 意匠權 | ④ 實用新案權 |
| ⑤ 水利權 | ⑥ 魚業權 |
| ⑦ 開發費 | ⑧ 鎌業權 |
| ⑨ 營業權 | ⑩ 試驗研究費 |

非減價傷却資產은 大略 다음과 같다.

A. 有形固定資產

- | | |
|------|----------|
| ① 土地 | ② 書畫 骨童品 |
|------|----------|

B. 無形固定資產

- | |
|--------------------|
| ① 土地위에 있는 賃借權같은 權利 |
| ② 電話加入權 |

등으로 區別 된다.

家畜에 있어서 어느 것이 減價資產이 되고 또 한 實查資產이 되느냐 하는 것은 우리 나라 稅法에는 아직도 規制된 바 없으나 參考로 日本稅法에 依한 家畜의 分類內譯을 보면 다음과 같다.

家畜別	實查資產	傷却資產
乳用牛(全部)	成熟時까지	成熟後
役肉用牛 {繁殖牛 肥育牛}	成熟時까지 全 部	成熟後 —
豚 {繁殖豚 肥育豚}	成熟時까지 全 部	成熟後 —
鷄 {肉用鷄 採卵鷄}	全 部	二

[備考] 採卵鷄는 成鷄를 傷却資產으로서 計理하는 것이 認定되고 있다.

4. 耐用年數와 殘存價額

減價償却費를 計算하기 為해서는 事業에 쓰이는 其 資產의 耐用年數를 見積하여야 하며 稅法은 法定耐用年數制度를 採擇하여 資產別 耐用年數를 定하고 있다. 이 耐用年數는 種類와 標準의 設定으로 規制되고 通常의 想定으로서, 場所, 作業, 効果度 등을 考慮하여 期間이 定해져 있다.

例示를 한가지 한다면

3層의 鐵筋콩크리트 建物을 使用하고 있는 데 1, 2層은 倉庫와 作業場으로 쓰이고 三層은 事務室이며 屋上에는 木造建物로서 簡易休息所와 化粧室로 쓰이고 있다. 이럴때의 耐用年數는 어떻게 定함이 좋을까, 即, 하나의 固定資產을 두가지 以上의 用途에 쓰이고 있으므로 個個의 用途에 쓰이는 時間의 比率을 考慮하여 比率이 큰 것에 適用한다. 專用度의 比重이 事業의 主的인 工場用과 倉庫用에 있으므로 其 耐用年數는 50年이 된다. 休息所와 化粧室도 工場附屬建物로 보아서 亦是 耐用年數는 50年이 되는 것이다. (法人稅法施行規則 27條) 減價償却資產中 耐用年數가 2年未滿의 것에 對하여는 其價額의 多少에 不拘하고 損金에 算入된다. 또한 1個 또는 1組의 取得價額이 通常 2萬원 未滿의 것은 其 全額을 損金으로 處理할 수 있으나, 少額多量資產이라고 하는 것에 對하여는 1時에 其 全額을 損金으로 처리하는 것이 허용되지 않는다(例 養鷄場의 케이지等) (法人稅法施行令 56條)

殘存價額이란 減價償却資產이 最終의 으로 使用할 수 없게 되었을 때의 남은 價額을 말하며 稅法에서는一律의 으로 殘存價額을 10%로 規定하고 있으며 無形固定資產에 對하여는 零으로 하고 있다.

따라서 取得價額에서 殘存價額을 控除한 價額을 其 資產의 耐用年數期間에 按割當하여 每期의 偿却費를 計上하는 것이다. (法人稅法施行令 55條)

5. 計算方法

減價償却費의 計算方法에도 여러 가지가 있으나 代表의 案에 「定率法」과 「定額法」의 두

가지가 있다.

<定率法>

이 法은 遞次的으로 減少시키기 때문에 遞減價償却法이라고도 하고 帳簿의 未償却殘額에 一定率을 곱하는 方法이므로 未償却殘額法이라고도 한다.

$$\text{減價償却費} = \text{帳簿價額} \times 1 - \frac{\text{年數}}{\sqrt{\text{取得價額}}} \times \text{償却率}$$

<定額法>

이 法은 直線法 또는 均等償却法이라고도 하며 固定資產의 取得價額에서 殘存價額을 削減金額에 每期 同一額의 偿却額이 되도록 其 資產의 耐用年數에 따른 比率을 곱하여 計算하는 方法이다.

$$\text{減價償却費} = \frac{\text{取得價額} - \text{殘存價額}}{\text{耐用年數}}$$

<減價償却費의 計算例>

取得價額 100,000원 電氣冷藏庫

耐用年數 8年 殘存率 10%

償却率: 定額法 0.125 定率法 0.250

年次別	定額法 0.125		定率法 0.250	
	帳簿價額	償却額	帳簿價額	償却額
第1年度	90,000	11,250	100,000	25,000
2	78,750	11,250	75,000	18,750
3	67,500	11,250	56,250	16,062
4	56,250	11,250	42,188	10,547
5	45,000	11,250	31,641	7,910
6	33,750	11,250	23,731	5,932
7	22,500	11,250	17,799	4,449
8	11,250	11,250	13,350	3,350
第9年度	0		10,000	

[備考] 定額法 및 定率法 共히 殘存價額은 10,000 원이다(10%). 定率法의 最終償却年度의 偿却額은 計算上調整.

6. 定額法과 定率法의 比較檢討

定額法과 定率法의 適用에 있어 앞의 計算例에서 보는 바와 같이 年次別로는 偿却費의 差異가 大端하다. 第1年度의 定率法은 定額法의 2倍以上 偿却이 可能하지만 4年度에 가서는 거의 비슷한 額面이 되고 最終年度인 8年度에는 反對로 定額法의 3分의 1에 不過

하다. 오늘날 大概의 企業은 定率法을 採擇하고 있는 것으로 생각된다. 經營成績을 分析하는 面에서 본다면 사업개시년도에 多額의 償却費가 생기는 反面에 耐用年數가 끝날 臨迫에는 償却費가 아주 적어지는不合理性을 招來하기 때문에 오히려 定額法에 의한 均等償却方法이 바람직하다고도 볼 수 있다. 그러나 定率法을 採擇하는 傾向이 많은 것은 짐작컨대 稅務對策關係가 아닌가보며 經營上 조들리는 財政形便을 조금이라도 더 經費(損費)로서 計上하고 利益計上을 그만큼 줄일 수 있기 때문이 아닌가본다. 우리나라 稅法은 法人稅法施行令 第50條 2項에서 固定資產의 償却額을 計算함에 있어서는 規定된 償却方法中 하나의 償却方法만을 適用하여야 하며 그 後의 事業年度에 있어서도 繼續하여 그 償却方法을 適用하여야 한다고 못박고 있다. 即 方法變更으로 償却費를 增加시켜 損費算入의 操作을 막고 있는 것이다. (法人合併, 外資導入法에 의한 內國法人株式引受, 綠色法人의 經濟的與件變動等除外)

또한 우리나라稅法에는 아직 家畜에 關한 仔細한 規定이 없는 것으로 알고 있는데 日本의 稅法은 乳牛등의 家畜에 對하여는 定額法以外에는 適用못하여 殘存率에 있어서도 畜種別로 5~50%로 規定하여 特殊한 取扱을 하고 있다. 그리고 償却範圍額을 規制하여 範圍額超過時는 損金不算入으로 하고 償却額不足計算上時는 그 企業이 計上한 대로만 損金算入한다는 等의 法등은 우리나라 稅法과 同一하다고 본다.

7. 收益의支出와 資本의支出

固定資產의 原狀을 恢復하거나 能率維持를 위하여 支出한 修繕費는 收益의支出로 하고當該固定資產의 耐用年數를 延長시키거나當該固定資產의 價值를 現實의으로 增加시키는 修繕費는 이를 資本의支出로 보기 때문에 다음과의 區分에 의하여 處理하여야 한다.

가. 收益의支出(損費로 算入)

- ① 建物 또는 壁의 塗裝
- ② 破損된 유리나 기와의 代替
- ③ 機械의 消耗된 附屬品의 代替와 ベル트

의 代替

- ④ 自動車의 타이어, 踏板의 代替
- ⑤ 災害를 입은 資產에 對한 外裝의 復舊塗裝 유리의 插入
- ⑥ 其他 操業可能한 狀態의 維持등 前各號와 類似한 性質의 것.

나. 資本의支出(資產의 價值을 增加시키므로 耐用年數가 延長됨)

- ① 本來의 用途를 變更하기 위한 改造
- ② 에레베ータ 또는 冷暖房裝置의 設置
- ③ ベリング등에 있어서 避難施設등의 設置
- ④ 災害등으로 因하여 建物 機械 設備등이 滅失 또는 毀損되어 當該資產의 本來의 用途에 利用價值가 없는 것의 復舊
- ⑤ 其他 改良 擴張 增設등 前各號와 類似한 性質의 것 (法人稅法施行令 57條 同施行令規則 33條)

8. 產卵鷄의 實查와 減價償却

產卵鷄가 實查資產이냐 아니면 減價償却資產이냐 하는 것은 畜產分野의 經理取扱에 있어 研究되어야 할 問題이고 또한 論爭의 對象이라고 본다. 稅法에는 전혀 規制된 것이 없다.

먼저 成鷄를 實查資產으로서 看做한다면 月속에 구애받지 않고 其取得價額 即 成鷄로育成될때까지의 投入된 費用(育成原價)를 其評價額으로 보아야하므로, 老鷄이건 產卵率이 좋은 成鷄이건 통일어서一律的으로 評價하지 않으면 안된다.

그렇게 되면 期末의 實查額은 成鷄의 事實上の 價值보다 훨씬 높은 價額으로 表示되어 過大하고도 不當한 利益을 計上하게 되므로 贊同할 수가 없게 된다.

反對로 減價償却資產으로서 取扱한다면 月속에 따라 鷄卵의 生產에 隨伴하여 鷄體의 價值가 繼續的이며 漸次의으로 減少되므로 그대로 減價해 나아가면 于先은合理的인 處理라고 보는 것이다.

그런데 問題는 償却을 始作할 때의 帳簿價額을 병아리의 購入에서부터 繼續의으로 區分記帳하여야 하고 또한 鷄群別로 區分取扱하여 育成費의 精算處理를 하여야 하는 等極히復

雜한 作業이 必要하게 되며, 그것뿐만 아니라 成鶏의 壽命 即, 耐用月數를 18個月 乃至 20個月로 보지만 實際로는 더 오랜동안 生存한다는 現實의 處理問題가 惹起되므로 理論과 實際의 隔差가 너무 멀다는 것이다.

本人이 알기로는 모든 養畜家는 稅法에 依하여 適期에 所得稅減免申請書를 當局에 提出하여 承認을 얻어야 하며 그려기 위하여는 根據帳簿을 備置하여 誠實記帳을 하고 合理的이고 客觀性 있는 會計處理가 되어야 하는 것이다. 왜냐하면 畜產業은 免稅가 아니고 申請에 依한 所得稅額에 對한 減免承認이기 때문에 稅務當局이 必要할 때에는 實查對象이 되며 所得金額의 正當性如否의 是否認을 가름하는 대상이 되기 때문이다. 所得金額의 確定은 곧 防衛稅에 影響을 줌은勿論이다.

우리나라 稅法에는 成鶏의 區分을 實查資產으로 하라든가 減價償却資產으로 하라는 規定은 없다. 進一步되었다고 보여지는 日本稅法도 固定資產(상각자산)으로 끌어 놓고 있으나 여러 가지의 難題가 있어 實查資產으로 經理할 수도 있다는 農林省通達이 있고 成鶏耐用年數도 納稅者의 選擇에 맡긴다고 되어 있다. 그러므로 우리 養畜家들은 其나름대로의 作戰上 有利한 高地占領을 為해서는 資產區分의 選擇의 自由와 任意性이 附與되어 있다고 보아 無妨하다. 다만 深甚 留意하여야 할 일은 是否認計算의 對象이 안되도록 合理的인 經理處理가 要望되는 것이다. 우리 나라 企業養畜家들 가운데에는 實查資產으로 取扱하는 분이 있는가 하면 債却資產으로 取扱하는 분이 있는 것으로 안다. 이 問題는 여기서 是非를 가릴수는 없다.前述한 바와 같이 兩者的 모두가 根本의 缺陷들을 갖고 있기 때문이다.

가. 實查資產으로서의 產卵鶏取得價額의 決定

명아리購入費 + 運搬費等의 附帶費 또는 種卵費 + 孵化費等의 附帶費(스스로 부화 했을 때)에다 成鶏到達時까지의 飼料費, 燃料費, 防疫衛生費, 水道光熱費, 人件費等의 諸費用 合計額이 取得價額이 된다.

그리고 育雛中에 생기는 殺死雛가 먹은 飼

料費의 處理는 生存雛에 賦課하여 計算하는 方法과 期末에 가서 別個로 所要經費로서 處理하는 等의 方法이 있다. (前者는 資產의 增加後者は 費用(損費)의 增加)

나. 減價償却資產으로서의 產卵鶏減價償却額의 決定

우리 나라와 日本에서는 產卵鶏의 壽命期間을 大概 18個月로 잡고 있으며 우리는 殘存率을 10%로 하고 있는데 對하여 日本에서는 30%로 規定하고 있는 差異가 있다.

여기에 新井氏의 簡便한 計算方法을 紹介하면 다음과 같다.

① 年末에 生存하는 成鶏로서 當該年中에 成鶏編入된 것.

$$(當年의 取得價額 \times 70\%) \times \frac{6月}{18月} = 當該年 度償却額$$

② 年初부터 成鶏인 것

年初의 未償却殘額一年末에 있어서의 生存하는 成鶏의 取得價額 \times 30\% = 當該年度償却額으로 說明하고 있다. 이것은 殘存率 30%에 基礎를 두고 있다. 그러므로 이 方式을 우리가 利用한다면 아래와 같은 算式으로 하면 될 것이다. (殘存率 10%)

③ 年末의 것

$$(當年의 取得價額 \times 90\%) \times \frac{6月}{18月} = 當該年 度償却額$$

④ 年初의 것

年初의 未償却殘額一年末에 있어서의 生存하는 成鶏의 取得價額 \times 10\% = 當該年度償却額

* 計算例 :

$$(取得價額 1000원 \times 90\%) \times \frac{6}{18} = 300원 (상각액)$$

..... 初年度

$$(未償却殘額 700원 - 1000원 \times 10\%) = 600원$$

(상각액) 末年度

$$300원 + 600원 = 900원 (상각총액) 殘存價額 = 100원$$

殘存價額(殘存率 10%相當額)은 廢鶏로서 實地處理하였을 때 當該年度의 必要經費로서 算入計上하면 된다.