

# 家畜資産의 特性 및 評價에 관한 會計實務的인 考察 (上)

차 두 흥  
(한일사료(주) 사장)

이 글은 서울대학교 경영대학에서 매년 실시하고 있는  
최고 경영자 과정의 수료 논문집에 수록된 차두흥 씨의  
논문 내용을 본지가 전재한 것이다. (편집자 주)

## I. 서론

한국의 축산도 영세적인 소규모 관리에서 탈피하여 기업축산 경영으로 진일보하였고 작금에 이르러서는 온 국민의 직접적 식량자원으로 큰 비중을 차지하게 되었다. 종래 소규모에서 대규모로 확장되면 부수적으로 자금의 투자비율도 규모증가와 함께 비례하므로 기업의 이윤을 추구하는 데는 수익 및 안정의 정확성을 기하여야 할 것이다. 세법상 76년부터는 완전소득감면혜택에서 50% 과세되는 상태에 있으므로 자산의 명확을 기하여야 한다. 수익 및 비용만을 산출하는 단식부기에서는 기초적인 수익만을 파악하고 총자산 상태는 파악이 불가능하여 축산기업의 수익과 안정성을 기할 수 없다. 자동적으로 기업의 규모증가와 더불어 자산실태 파악이 정확한 대차대조표가 작성되는 복식 부기의 기장이 요구된다. 여기에 자산처리 및 원

가회계 실무가 일반회계실무와 상이한 자산의 특성이 발생한다. 대개 회계실무상 상이한 자산의 특성을 열거하면 다음과 같다.

### 가. 가축의 자산적 특성

#### (1) 무생명체의 자산

유형·무형의 자산 및 용역을 투입하여 양적으로 수량을 파악할 수 있는 유형의 재화(제품)

#### (2) 유생명체의 자산

생명체가 있는 자산(동물)에서 다시 생명체가 있는 재화(축산물, 수산물)를 생산할 수 있고 유생명체에서 무생명체의 재화(난류)를 생산하는 것이 있다.

상기 (1)항은 유동자산중 채고 자산으로 원가요소의 일부분이고 (2)항은 유동자산으로 존속하면서 일정기간 육성기까지 투입되는 비용(원·부재료, 노무비, 제조경

비)을 자본적 지출로하여 육성시키고 육성기가 경과한 이후는 고정자산으로 전가되는 것이 있다. 전가된 고정자산이 제품을 생산할 때부터 투입되는 비용(원·부재료, 노무비, 제경비)을 수익적지출로 하여 투입된 비용과 생산된 양에 의한 원가를 산출한다. 현세법에 자본적 지출과 수익적 지출의 의의를 다음과 같이 하고 있다. (법인세법시행령 57조참조)

“법인이 소유하는 고정자산의 원상을 회복하거나 능률유지를 위하여 지출한 수리비는 수익적 지출로 하고 당해고정자산의 내용년수를 연장하거나 당해고정 자산의 가치를 현실적으로 증가시키는 수리비는 이를 자본적 지출로 본다. 이 경우에 수익적 지출과 자본적 지출의 구분이 분명하지 아니한 경우에는 재무부령이 정하는 바에 의한다.”

가치를 현실적으로 증가시키는 것은 자본적 지출이고 능률유지를 위한 것은 수익적 지출로 하였고 유형·무형 자산중에 유형자산만을 골자로 하였으며 유형자산의 생명체에 유무가 구별되어 있지 않다 생명체가 있는 가축의 자본적 지출기는 육성만료기가 되고 수익적지출은 육성기를 경과한 기능기(재화를 생산할 수 있는 상태)를 말한다.

가축이 출생으로부터 기능만료시(도태)까지 합산손익을 산출함도 무방하나 회계학상 기간손익계산을 원칙으로 하기 때문에 육성기까지는 유동자산으로 회계처리가 되고 육성기를 경과한 기능기에 접하는 시점에서 고정자산으로 회계처리한 후 감가상각을 하여야 타당하다.

법인세법 시행규칙 27조에도 고정자산 감가상각 내용년수가 다음과 같이 규정되어 있다.

소(牛)	: 6년
말(馬)	: 4년(경주용)
말(馬)	: 8년(기타)
돼지(豚)	: 3년

면양 및 양 : 5년

그러나 1년내지 2년생의 닭(鷄)을 비롯한 가금류와 수산물은 규정에 명문화가 없다. 고정자산으로 전가된 가액을 산정된 기간으로 체감상각을 적용함이 타당한지, 효용가치가 상실(죽거나 경제성이 없어 도태) 될 때 손익처리함이 타당한지 모호하여 문제가 된다.

전기한 바와 같이 기간손익의 귀속 및 육성기와 기능기의 한계점 결정에 따른 원가계산 방법과 회계실무의 차이 등 제반 문제점을 내포하고 있다. 이와같은 문제의 자료를 기초로 고찰하고자 한다.

## II. 가축자산의 자산적 특성

### 가. 가축자산의 종류 및 기능

가축자산에도 여러 종류가 있으나 여기서는 닭(鷄) 돼지(豚) 소(肥育牛 및 乳牛)만을 대상으로 한다.

#### ① 유형별로 본 가축자산

- A. 양계 : (가) 부화  
(나) 산란계  
(다) 육용계
- B. 양돈 : (가) 비육돈  
(나) 번식돈
- C. 비육우 및 유우 : (가) 비육우  
(나) 번식우  
(다) 유우

#### ② 자산형태로 본 가축

- A. 유동자산 : 육성계(산란전의 육성계)  
육성돈(번식전의 육성돈)  
비육우  
비육돈
- B. 고정자산 : 산란계  
번식돈  
번식우  
유우

### 나. 가축자산의 효용가치 한계의 분류

가축자산에는 자본적 지출(노동대상)을 제공받아 효용가치의 증식을 목적으로 하는 것과 자본적 지출을 제공받아 수익적 지출(노동수단)의 결정체인 가치를 창조한 재화를 생산하는 것 등 2종으로 분류할 수 있다.

첫째 : 자본적 지출면에서 본 가축

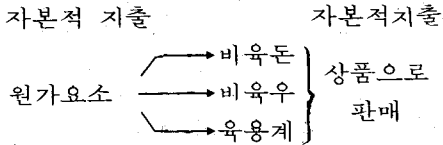
노동대상을 제공받아 가치의 증식단계에 도착하면 경제적 수단으로 행위가 성립되는 가축(육용계, 비육우, 비육돈)이 있고 기능을 할 수 있는 상태의 가축(육성계, 육성돈)이 있다. 전자는 자본적 지출로서 매출행위가 이루어지는 것이며 후자는 재화를 생산할 수 있는 상태를 의미한다.

둘째 : 수익지출면에서 본 가축

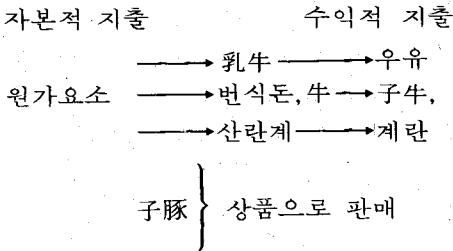
자본적 지출(육성기)을 거쳐 가치의 증식이 아닌 재화를 생산(기능기)하는 가축을 말한다. 牛(유우, 번식우), 번식돈, 산란계

이상과 같이 2종의 가축을 도면으로 보면 다음과 같다.

A. 자본적지출면(가치증식 과정)



B. 자본적 지출에서 수익적 지출면 (가치 증식과정에서 재화의 생산과정)

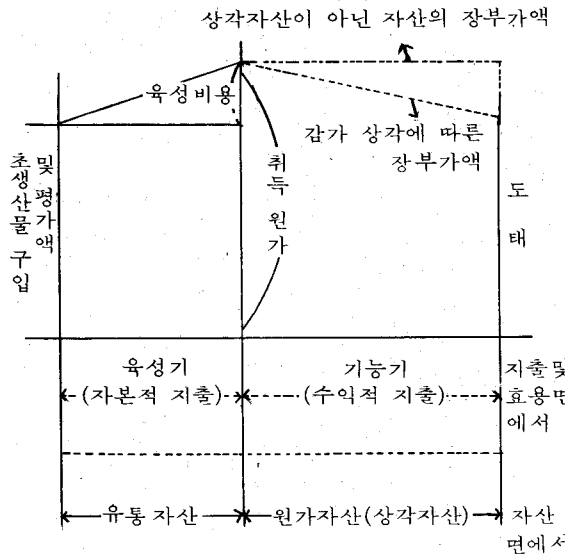


다. 가축의 육성기와 기능기의 한계점

가축의 육성기 즉 자본적지출은 유동자산이라 하고 육성기 한계점을 경과한 기능기 즉 수익적 지출을 고정자산으로 분류

한다. 육성기 한계점을 정확히 측정하여 야만이 고정자산의 가액을 확정짓고 고정자산으로 대체된 이후에 투입되는 원가요소를 비롯해서 제 비용은 수익적 지출로 표기하여 원가 계산을 하여야 할 것이다. 육성기 한계점 확정에 따른 자산 상태를 도해하면 별표와 같다.

별표 ① 육성기 한계점 확정에 따른 자산상태



가축의 초생동물 구입 및 자가 생산으로 생산된 가축이 육성하여 종부를 한다면 종부한 날짜를 기준으로 육성기 한계점으로 하느냐 또는 종부후 임신기간을 거쳐 출산한 일자를 기준으로 육성기 한계점으로 하느냐에 따라 유동자산에서 고정자산으로 대체되는 과정의 차이가 자산면과 원가계산면에서 양상이 달라지는 형상이 다음과 같다.

자산측면 : ① 종부까지 계상하면 고정자산가액이 과소평가되며

② 임신기간을 경과후 출산시를 기준하면 고정자산 가액이 많아진다.

원가계산측면 : ① 종부까지를 한계점으로 하면 수익적 지출

이 과대하여 이윤의 폭이 준다.

②출산을 기준하면 수익적 지출이 과소하여 이윤의 폭이 넓어질 것이다.

이와같이 육성기 한계점 결정 여하에 따라 자산의 증가 형태가 다르며 손익계산의 차이가 야기된다. 결과적으로 이익관리에도 차이가 있으며 세무회계상 과세와 직결되므로 연구하여야 할 것이다.

## 라. 가축별 육성기 한계점 검토

### (1) 비육돈, 비육우, 육용계

육용계는 암, 수 모두 육성하고 비육돈 비육우는 주로 숫놈만을 육성하여 판매행위가 성립되는 것이다. 원가산출방법으로는 초생동물 구입비 및 평가금액으로부터 매출행위가 종료될 때까지 소요되는 원·부재료의 제 경비를 원가요소에 투입하여 합계된 총액과 판매된 량으로 손익을 산출할 수 있으므로 육성기 한계점 관계는 차항에 해당이 없다. 다만 암놈인 육성돈, 육성우를 매출할 때 육성중에 매출한 것과 종부후 임신한 자산을 매출한 것과는 회계실무상 차이가 있다. 이것은 번식돈 번식우에서 논하기로 한다.

### (2) 번식돈, 번식우

번식돈 및 번식우는 재화를 생산하는 데 목적이 있다. 육성기를 경과한 번식돈 및 번식우는 종부하여 임신기간을 지나 재화의 생산까지 소요되는 기간과 육성기 한계점을 도표로 고찰한다. (표②③④)

표② 번식돈 및 번식우의 임신기간

번식돈 : 113일 (3개월 3주 3일)

번식우 : 304일 (10개월)

### A. 종부를 기준으로 한 가축자산

가축자산의 육성기간을 종부일자 기준으로 하는 경우 유동자산에서 고정자산으로 대체되는 가액이 적어지며 상각기간동안 수익적 지출이 많아진다. 상기 도표에

서 보는 바와 같이 번식돈 및 번식우의 임신기간 동안 투입되는 원·부재료등 제비용을 포함해서 이유기까지의 소요되는 제경비가 원가에 합산계상되므로 생산된 子牛 子豚의 가액이 높아진다.

### B. 출산을 기준으로 한 가축자산

전항과의 반대현상이 나타난다. 유동자산에서 고정자산으로 대체되는 자산가액이 많아지는 반면 출산기까지를 자본적지출로 하였으므로 자연적으로 수익적지출이 적어 생산품의 원가가 저렴하다. 결과적으로 상기 A, B항을 검토하면 고정자산으로 대체되는 가액 및 기간손익의 발생 차액이 있다. 더욱 임신기간이 짧은 번식돈은 차액의 폭이 적으나 10개월간의 임신기간이 소요되는 번식우는 고정자산 가액의 폭이 두드러지게 나타난다. 이와같은 번식우, 번식돈의 경우, 초산일 때 이루어지는 회계이므로 일반회계와 실무면에서 차이가 여기에 있다. 현재 과세가 되는 축산업에 세법상 상기한 한계점의 규정이나 규칙이 명문화되어 있지 않아 많은 문제점을 안고 있다.

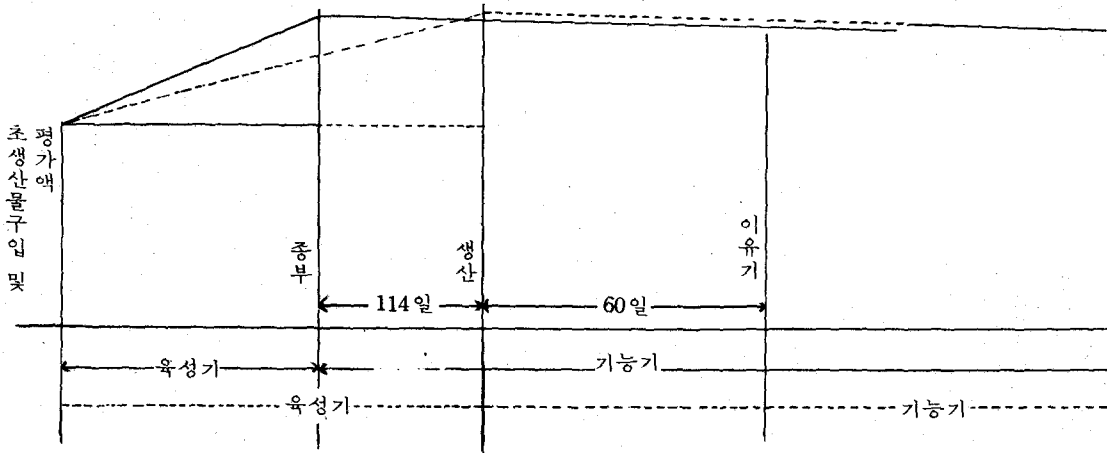
### (3) 乳牛

우유는 착유의 목적이 있으나 子牛가 생존되어야 우유를 생산할 수 있다. 동등한 재화를 생산하여도 어느 생산물을 주생산물로 단정하기는 어렵고 다만 계속생산물을 공급하는 우유를 주제품으로 간주하여야 할 것이고 자우는 자산(유동자산)의 증가이다. 환언하면 우유는 손익 계정에 속하며 자우는 자산계정에 속한다. 우유의 육성기 한계점은 번식우와 같으므로 차항에서는 略한다.

### (4) 산란계

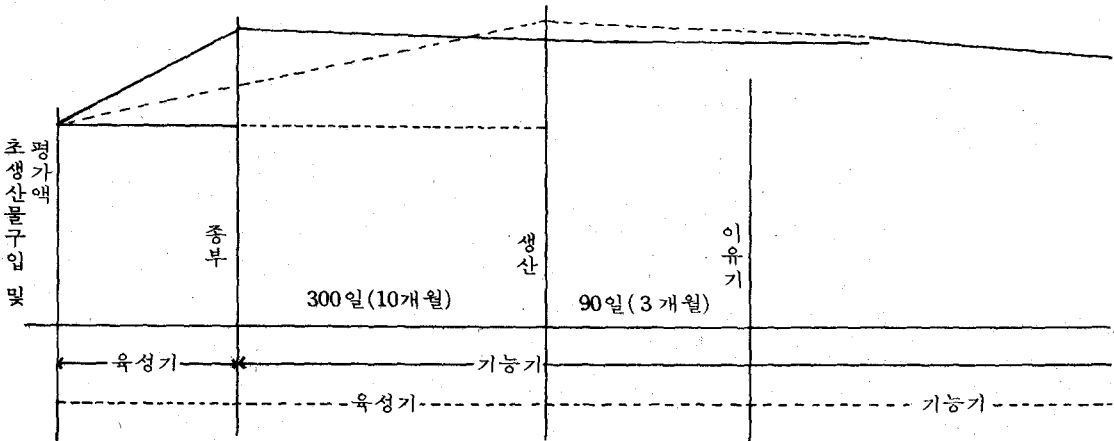
산란계의 육성기 한계점을 산란계 1수 단위로 산란일을 기준하여 정할 수 있다. 그러나 근간 한국의 양계업은 영세업자가 기천수, 대단위 업자는 기만수를 사양하고 있다. 초생추(병아리)의 입추도 기백수 내지 기천수 단위를 한 계군으로 한다.

표③ 번식돈 육성기 한계점 도표



※ 한계점 이후 기능기는 상각자산이 된다.

표④ 번식우 육성기 한계점 도표



※ 한계점 이후 기능기는 상각자산이 된다.

한 계군이 육성을 하여 기능기에 도달하였다고 하여도 한 계군 전수수가 동시에 산란은 불가능하다. 한 계군의 산란율(계군 수수를 매일 생산되는 산란수로 제한 것을 백분율로 계상한 것)을 기준으로 육성기의 한계점을 확정지워야 한다. 산란율은 1%로 시작해서 최고 90% 이상을 상회하고 있는데 어느 수치를 한계점으로 결정하느냐는 의문이다. 서론에서 언급한 바와 같이 산란계 및 육용제는 상각대상에

서 제외되었으므로 여하한 방법으로 회계처리 하느냐도 문제이다.

산란계는 산란초일부터 52주 이상을 산란할 수 있으나 경제성이 없을 때는 도태시킨다. (인위적 도태) 이와같이 산란일부터 도태일까지 그 기간을 月割償却 하는지 또는 도태일을 기준하여 판매 가액을 고정자산에서 공제하고 고정자산 잔액을 비용(고정자산 매각손)으로 처리하는지가 연구과제이다. (계속)