

**농업경영체의 회계처리방안에  
대한 연구**

**2004. 12**

**미래회계법인**

# 농업경영체의 회계처리방안에 대한 연구

연구책임자: 김 태 용(미래회계법인      공인회계사)

연 구 원: 오 형 석(오형석회계사무소 공인회계사)

연 구 원: 이 상 혁(미래회계법인      공인회계사)

연구보조원: 박 은 영(미래회계법인      직원)

# 제출문

농림부장관 귀하

---

본 보고서를 “농업경영체의 회계처리방안에 대한 연구 최종보고서” 로 제출합니다.

2004년 12 월 일

미래회계법인 대표공인회계사 문 병 무

# <목 차>

<b>제 1 장 서 론</b>	
1. 연구의 필요성과 목적-----	6
2. 연구내용 및 방법-----	10
<b>제 2 장 농업회계대상 범주 및 농업관련 주요회계처리</b>	
1. 산업으로서 농업의 범위-----	12
2. 농업회계처리대상이 되는 농업의 범위-----	14
3. 농업활동에 대한 기업회계기준-----	15
4. 농업회계처리대상이 되는 주요계정-----	16
5. 농업협동조합중앙회의 생물자산에 대한 회계처리 검토-----	16
6. 한국농업전문학교 농업부기교재 회계처리검토-----	18
7. 농업경제학도를 위한 회계학교재-----	20
8. 농촌진흥청 농업경영 회계처리기준설정 연구용역내용 검토-----	22
9. 농장경영의 장부기입방법(저자: 엄동일) 검토-----	24
10. 지방세법의 농업소득세법상의 수익인식-----	26
11. 외부회계감사를 받고 있는 농기업 및 농업회사법인의 회계처리검토-----	27
<b>제 3 장 농업회계 주요계정과목</b>	
1. 농업부분 주요계정과목 비교-----	30
2. 생물자산에 대한 분류 및 회계처리-----	30
3. 재고농산물 및 저장품에 대한 회계처리-----	32
4. 농업용기계장치에 대한 회계처리-----	33
5. 매출 및 매출원가에 대한 계정과목-----	33
6. 농업경영자금요소 비용-----	34
7. 농업관련계정과목 정리-----	35
<b>제 4 장 주요계정과목에 대한 회계처리 방법</b>	
1. 유형자산의 회계처리-----	36
2. 재고자산의 회계처리-----	37
3. 수익의 인식-----	40
<b>제 5 장 국제기업회계기준서 41 Agriculture 검토</b>	
1. 적용대상-----	44
2. 용어의 정의-----	44

3. 생물자산의 인식조건 및 장부가액의 결정-----	47
4. 공정가액의 결정방법(Determining Fair Value)-----	47
5. 생물자산의 변화의 인식(Recognition of Change in Biological Assets)-----	48
6. 발생원가에 대한 회계처리-----	49
7. 생물자산에 대한 계정분류-----	49
8. ISA 41 요약-----	50
9. 미국의 농업회계처리내역 검토-----	51
10.호주의 농업회계기준서(AASB 141) 검토-----	54

## 제 6 장 생물자산에 대한 회계처리 제안

1. 재무회계의 목적-----	56
2. 국내생물자산회계처리와 국제기준과의 비교-----	57
3. 국제기준에 의한 생물자산 회계처리의 문제점-----	59
4. 계정분류-----	62
5. 생물자산에 대한 회계처리제안-----	63

## 제 7 장 농업계정과목 및 재무제표의 표준에 대한 제안

1. 농업관련 주요자산에 대한 계정과목설정-----	73
2. 농업관련자산에 대한 표준계정과목 제안-----	73
3. 손익계산서에 대한 표준계정과목 제안-----	77
4. 표준대차대조표 양식-----	79
5. 표준손익계산서 양식-----	83
6. 표준생산(제조)원가명세서 양식-----	85
7. 농업경영 자금요소비용에 대한 회계처리에 대한 논쟁-----	86
8. 농업계열대학 및 농촌진흥청 연구용역 사례재무제표-----	87

참고문헌

# 제 1 장 서 론

## 1. 연구의 필요성과 목적

### 가. 연구의 필요성

1990년 농어촌발전특별조치법에 의하여 영농조합법인 및 농업회사법인 형태의 농업법인이 설립되었다. 초기에는 자발적인 협업형태로 설립이 되었으나 1994년 이후 농업개방의 대안으로 정부의 적극적인 국고 보조지원에 의하여 2003년 현재 7,653개의 영농조합법인이 설립되어 운영되고 있다.

농가이외의 농업경영체 현황( 2000년)

단위: 개, %

구 분	합계		운영 중		사업 준비 중	유고사업체			
	개	구성비	개	비율		소계	휴업	폐업	소재 불명
소계	8,060	100%	5,575	100%	678	1,807	1,345	244	218
영농조합법인	5,986	74%	3,852	69%	629	1,505	1,129	194	182
농업회사법인	1,667	21%	1,356	24%	45	266	197	39	30
일반회사법인	114	1%	86	2%	4	24	13	9	2
국가, 지자체	87	1%	87	2%	-	-	-	-	-
생산자단체	72	1%	65	1%	-	7	4	1	2
학 교	129	2%	126	2%	-	3	2	1	-
기 타	5	0%	3	0%	-	2	-	-	2

자료: 통계청 "2000농어업법인사업체통계조사보고서"

2003년 12월 31일 현재 운영중인 농업법인은 5,432로 영농조합 법인이 4,274개, 농업회사법인이 1,158개로 조사되었다. 또한 회계장 부결산서를 작성하고 있는 영농조합법인이 1,650개이며 농업회사법인 중 회계장부결산서작성법인이 264개이다<sup>1</sup>.

1990년대 이후 농가의 경영규모의 양극화가 빠르게 진행되면서 대농의 생산집중현상이 뚜렷하게 나타나고 있으며, 대농층으로 자원이 집중되고 있다.

<sup>1</sup> 2003년 통계청 2003년 농어업법인사업체통계조사보고서

## 대규모 농가의 생산집중 실태(2000년)

단위: %

구 분	호수비중	면적비중	구 분	호수비중	두수비중
논3 ha 이상	3.8	20.0	한우 20 두이상	6.5	49.9
밭 2ha 이상	3.2	24.0	젓소 50 두이상	26.4	54.1
과수원1ha이상	14.1	44.3	돼지 1 천두이상	9.8	62.1
시설2천평 이상	10.5	47.1	닭 1만수 이상	2.7	94.1

자료: 농업경영체의 비전과 과제(김정호 농촌경제연구소)

주식회사외부감사에관한법률에 의하여 외부감사대상 농업관련기업현황은 다음과 같다<sup>2</sup>.

### 2003년 외부감사대상 농업법인 현황

No.	회사명	업종	구분
1.	주식회사 보해매원	과실작물재배업	기타외부감사대상법인
2.	주식회사세실	그외기타축산업	기타외부감사대상법인
3.	도래미농산주식회사	기타작물재배업	기타외부감사대상법인
4.	농업회사법인조인주식회사	양계업	기타외부감사대상법인
5.	주식회사 삼화농원	양계업	기타외부감사대상법인
6.	(주)아베스뱅크	양계업	기타외부감사대상법인
7.	(주)한일농원	양계업	기타외부감사대상법인
8.	농업회사법인 (주) 상화육종	양돈업	기타외부감사대상법인
9.	농업회사법인 가야육종주식회사	양돈업	기타외부감사대상법인
10.	농업회사법인(주)상원축산	양돈업	기타외부감사대상법인
11.	농업회사법인(주)다비육종	양돈업	기타외부감사대상법인
12.	주식회사설천농장	양돈업	기타외부감사대상법인
13.	주식회사 신기농장	양돈업	기타외부감사대상법인
14.	유전자원주식회사	양돈업	기타외부감사대상법인
15.	주식회사제일종축	양돈업	기타외부감사대상법인
16.	주식회사푸른에프앤디	양돈업	기타외부감사대상법인
17.	(주)넓은	육우사육업	기타외부감사대상법인
18.	동원산업주식회사	육우사육업	기타외부감사대상법인
19.	(주)소모농산	육우사육업	기타외부감사대상법인
20.	케이앤에스인터내셔널(주)	작물재배 및 축산복합농업	기타외부감사대상법인

<sup>2</sup> 금융감독원 DART 시스템에 농업으로 분류된 업체현황(2004년 11월 현재)

21.	주식회사 신영인더스트리	조경수식재 및 관리서비스	기타외부감사대상법인
22.	(주)농우바이오	종자및묘목생산업	코스닥
23.	대상하이디어(주)	종자및묘목생산업	기타외부감사대상법인
24.	동부한농종묘(주)	종자및묘목생산업	기타외부감사대상법인
25.	시카타코리아주식회사	종자및묘목생산업	기타외부감사대상법인
26.	신젠타종묘주식회사	종자및묘목생산업	기타외부감사대상법인
27.	(주)선진한마을	축산관련서비스	기타외부감사대상법인

### 업종별 외부감사대상 농업법인

회사명	업종	비율
과실작물재배업 개수	1	3.7%
그외기타축산업 개수	1	3.7%
기타작물재배업 개수	1	3.7%
양계업 개수	4	14.8%
양돈업 개수	9	33.3%
육우사육업 개수	3	11.1%
작물재배 및 축산복합농업 개수	1	3.7%
조경수식재 및 관리서비스 개수	1	3.7%
종자및묘목생산업 개수	5	18.5
축산관련서비스 개수	1	3.7%
전체 개수	27	100%

주식회사의외부감사에관한법률에 의하여 외부감사대상 농업관련기업은 27개 업체이며 이중 양돈,양계, 육우사업 및 축산관련서비스업이 17개로 63%을 차지하고 있으며, 종자및묘목생산업이 5개 업체로 18.5%로 축산과 종자산업이 기업화형태로 운영되고 있다. 또한 농업회사법인 5개 업체가 외부감사업체에 해당되며 향후 농업법인이 규모화 촉진으로 인하여 외부감사대상업체가 증가될 것으로 추정된다.

기존의 농업생산이 가족중심에 의하여 운영되었고, 일부 외부투자가 있다고 하는 경우에도 대부분 지인으로 구성되어 농업경영체의 구체적인 경영정보를 일반적으로 인정되는 기업회계기준에 의하여 작성할 것을 요구하지 않았다. 또한 농협이나 정부의 자금지원이 투자자로서의 위치가 아니라 농업자금을 빌려주는 대출자로서의 역할을 수행하면서 구체적인 향후 수익성 및 재무상태를 요구하지 않고 담보 및 연대보증의 형태로 대출이 수행되었다.



재무보고의 목적은 경영체의 외부정보이용자들의 의사결정에 유용한 정보를 제공하는 것이며, 경영체가 제공하는 경영정보는 투자자, 채권자 등 경영체의 이해관계자에게 의사결정에 유용한 것이어야 한다. 1990년대 이후 농업법인의 설립 및 농가경영규모의 확대로 인하여 농업경영체에 대한 이해관계자가 정부 및 농협에서 출자자 및 일반투자자로 확대되었으며, 이로 인하여 농업경영체에 대한 재무정보의 공시가 중요한 역할을 수행하게 되었다. 뿐만 아니라 향후, 도시자본의 농업법인유입과 농업투자의 효율성을 위하여서는 농업회계처리의 표준화가 필수적이다.

### 농업회계기준의 필요성

- 농업법인의 농업금융 및 일반금융의 수요가 증대
- 농업금융종합자금 신청 시 3억 이상의 대출금이 있는 경우 복식부기에 의한 장부기장이 의무화 됨
- 생물자산에 대한 평가 및 수익인식에 대한 회계처리방법이 상이하여 농업경영체간의 재무제표의 비교가능성이 없음
- 도시자본의 농업생산 투입 및 농업금융의 일반은행확대를 위하여서는 농업회계의 통일성을 확보하여야 함
- 기존의 농업회계계정과목과 기업회계계정과목의 통일필요

### 나. 연구의 목적

본 연구는

- 첫째 농업계열 대학교에서 교육하고 있는 농업회계의 내용 중 매출인식 및 재고자산의 평가에 관한 사항에 대한 회계관행을 분석하여 향후, 기업회계기준서에 반영하여 생물자산에 대한 회계기준을 마련하고
- 둘째, 농업부문의 토지비용, 자가인건비, 자본비용과 같은 기회비용의 회계처리에 대한 기준을 마련하며,
- 셋째, 생물자산에 대한 계정과목의 통일화를 통한 장부기장의 통일성과 비교가능성을 확보하며,

- 넷째, 농업경영체가 제시한 재무제표를 이용한 신용평가시스템의 구축과 경쟁력평가를 가능하게 하여 농업종합자금제도를 조기에 정착할 수 있도록 하는 데 목적이 있다.

부수적으로 생물자산에 대한 회계처리와 계정과목에 대한 통일화를 통하여 농업경영체간의 재무제표에 대한 비교가능성과 투명성을 확보할 수 있으며, 나아가 농업회계프로그램개발에 통일성을 확보하는데 그 목적이 있다.

## 2. 연구내용 및 방법

### 가. 연구내용

- 농업계열대학 및 농업분야의 회계교재 분석을 통한 현행 농업분야의 회계처리내역확인
- 영농조합 및 농업회사법인 및 농업협동조합의 성장물에 대한 회계처리내역 연구
- 기업회계기준상의 회계처리내역과 차이점 및 공통점 도출
- 국제기업회계기준 중 농업회계처리기준(ISA41) 과 주요 농업국의 농업관련 회계처리 연구
- 기업회계이론 상 수용 가능한 회계처리 방법의 모색
- 생물자산 및 고정자산에 대한 계정과목의 통일화 및 재무제표의 통일화 방안모색

### 나. 연구방법

연구의 목적을 달성하기 위하여 아래의 방법에 의하여 연구를 진행한다

- 농업계열대학교에서 농업경영분석 및 회계처리를 위한 농업부기, 농업회계교재 등에 대한 문헌조사를 위하여 각 농업대학의 교재, 논문 등의 자료를 수집한다.
- 농협중앙회에서 회원조합의 생물자산에 대한 회계처리를 위한 회계처리지침 및 현행 회계처리자료를 수집분석 한다.

- 외부감사대상 농업법인의 재무제표를 수집하여 현행 회계처리내역에 대하여 분석한다.
- 영농조합 및 농업회사법인의 주요회계처리에 대한 자료를 수집한다.
- 국제농업회계기준서 및 주요 농업국가의 생물자산 및 농업용자산에 대한 회계처리에 대한 자료수집 한다.
- 농업분야의 회계처리 관습을 도출하고, 기업회계기준으로써 적용여부에 대하여 심층분석 한다.
- 생물자산에 대한 회계처리기준 안을 마련하여 향후 농업회계기준서 작성시 제안자료로 사용한다.
- 재무제표의 통일화와 계정과목의 통일화를 통하여 농업경영체간의 비교가능성을 확보 할 수 있도록 한다.

## 제 2 장: 농업회계대상 범주 및 농업관련 주요회계처리

### 1. 산업으로서 농업의 범위

농업을 한국산업표준분류에 의하여 분류 시 대분류는 농업 및 임업 (A)으로 분류하고 이 대분류에는 농업, 임업 및 관련 서비스업을 포함한다.

#### □ 농업 및 관련 서비스업

작물재배업, 축산업, 작물재배 및 축산복합농업, 조경수 식재관리, 작물재배 및 축산관련 서비스업과 수렵업 및 수렵관련 서비스업이 포함한다.

#### 가. 작물재배업

노지 또는 특정 시설내에서 식량작물, 과실, 음료용 및 향신용 작물, 채소 및 화훼작물, 공예작물 등의 각종 농작물을 재배하여 생산하는 산업활동을 말한다. 여기에는 임업이외의 수목재배활동 및 산림용 이외의 묘목·종자생산과 버섯재배, 콩나물 재배활동이나 야생딸기 및 견과 등과 같은 식용의 야생식물 및 식물성 물질을 채취하는 활동이 포함된다.

#### 나. 축산업

가축, 가금, 꿀벌, 누에 및 기타 육지동물을 각종 목적으로 사육·번식·증식하는 산업활동을 말한다. 다만, 운반·경기 등 특정 활동을 수행하면서 그에 사용되는 동물을 사육하거나, 판매장에서 판매할 동물을 사육 관리하는 경우와 애완용 동물의 사육관리 대리는 제외된다.

#### 다. 작물재배 및 축산 복합농업

작물재배활동과 축산활동을 복합적으로 수행하면서 그 중 한편의 전문화율이 66% 미만인 경우를 말하며 전문화율이 66%를 초과할 경우는 작물재배업 또는 축산업에 각각 분류한다.

#### 라. 조경수 식재 관리 및 농업관련 서비스업

수수료 또는 계약에 의하여 정원 및 공원의 구성에 관련된 정원수 식재 및 관리활동과 작물재배 및 축산관련 서비스를 주로 제공하는 산업활동을 말한다.

마. 수렵업 및 관련 서비스업

판매를 목적으로 야생의 육지동물, 조류, 뱀, 곤충 등을 사냥, 포획, 채집하는 산업활동 및 수렵관련 서비스 활동이 포함되나, 스포츠 또는 오락성의 사냥활동은 제외된다.

바. 임업 및 관련 서비스업

영림, 산림용 종자 및 묘목생산, 벌목 활동과 야생임산물 채취 및 임업관련 서비스활동을 말한다. 단, 식용의 야생식물 및 식물성 물질을 채취하는 경우는 농업으로 분류된다.

01 농업

011 작물재배업

0111 곡물 및 기타 식량작물재배업

0112 채소, 화훼작물 및 종묘 재배업

0113 과실, 음료용 및 향신용 작물재배업

0114 기타 작물재배업

0115 시설작물재배업

012 축산업

0121 소사육업

0122 양돈업

0123 가금 사육업

0129 기타 축산업

013 작물재배 및 축산복합농업

014 조경수 식재 및 농업관련 서비스업

015 수렵 및 관련 서비스업

02 임업

020 임업

0201 영림업

0202 벌목업

0203 임업관련 서비스업

05 어업

051 어로어업

0512 내수면어업

052 양식어업 및 어업관련서비스업 0521 양식어업 0522 어업관련 서비스업
--

## 농업·농촌기본법

농업·농촌기본법 제 3조에서는 “농업이란 농작물생산업, 축산업, 임업 및 이들과 관련된 산업으로서 대통령이 정하는 것을 말한다”라고 하면서 농업농촌기본법 시행령 2조에서 농작물생산업(식량작물생산업, 원예작물생산업, 특용작물생산업, 양잠업 및 종자생산업), 축산업(가축의 사육, 부화업 및 증축업) 임업(영임업, 임산물생산업 및 야생조수사육업)에 대하여 농업으로 정의하고 있어 한국산업표준분류표상의 관련서비스업과 수렵업 및 수렵관련서비스업은 농업에서 제외하고 있다.

## 2. 농업회계대상이 되는 농업의 범위

한국산업표준분류상 농업은 관련서비스업도 포함되는 개념이나 농업회계대상이 되는 농업의 범위는 동물, 식물을 관리하여 목적하는 수확물을 얻는 관리활동만을 포함되어야 할 것임으로 수렵과 어업 중 양식업을 제외한 것은 비록 농업 및 어업의 범위에는 포함되나 이는 농업회계범주에서는 제외되어야 할 것이다.

*동식물을 관리하는활동을 통하여 목적물을 수확하는 활동만을 농업회계대상에 포함하며 수확이후의 수확물에 대한 회계처리는 재고자산회계처리기준 준용*

국제기업회계기준(IAS)에서는 농업활동은 “판매 가능한 생물자산을 수확물 또는 추가적인 생물자산으로 생물적 변환을 일으키는 관리활동”으로 정의하고 있다. 생물자산이란 동물과 식물을 말하며 생물적 변환은 생물자산을 질적 또는 양적인 변화를 일으키는 성장, 퇴화 및 생산과정으로 구성된다. 수확은 생물자산으로부터 수확물을 분리하거나 생물자산인 동·식물의 성장과정을 중지시키는 것으로 정의하고 있다.

(ISA41 Par.5)

5. The following terms are used in this Standard with the meanings specified:

Agricultural activity is the management by an enterprise of the biological transformation of biological assets for sale, into agricultural produce, or into additional biological assets.

- 농업회계의 대상이 되는 농업의 범주는 살아있는 식물 및 동물(이하 “생물자산”이라 한다)을 관리하여 목적하는 수확물을 획득하는 활동을 농업회계의 범주에 포함하고 수확이후의 회계처리는 기존의 재고자산에 대한 회계처리를 준용하여야 할 것이다. 따라서 통제되지 않은 생물자산을 획득하는 수렵이나 어업은 농업회계적용의 범주에서 제외하여야 할 것이다. 이는 농업농촌기본법상의 농업의 범위와 일치한다(어업은 제외).

### 3. 농업활동에 대한 기업회계기준

현재 기업회계기준은 주식회사의외부감사에관한법률(이하 “외감법”이라 한다) 제 13조에 의하여 동 법을 적용 받는 회사의 회계처리 및 보고에 관한 기준을 정함을 목적으로 하고 있으며 기업회계기준은 금융감독원의 위탁을 받은 한국회계연구원이 설치한 회계기준위원회에서 심의, 의결을 거쳐 제정하고 있다.

기업회계기준은 기업회계기준과 연결재무제표준칙, 기업집단결합재무제표준칙, 업종별회계처리준칙 등과 동조의 규정에 의한 기업회계기준등에 관한 해석 및 제 92조의 기업회계기준서와 기업회계기준해석서로 구성되어 있다. 기업회계기준은 외감법 대상이 되는 (주식회사로 직전 사업년도 자산규모가 70억 이상) 회사뿐만 아니라 일부 중소기업특례를 제외하고는 모든 기업이 준수하여야 하는 기준이다.

- 현재 농업활동에 대한 농업회계처리에 대하여서는 업종별 회계처리기준이 마련되어 있지 않아, 기업회계기준에서 정한 회계처리방법에 준하여 처리하고 있으며, 2001년 3월 30일부터 제정되는 기업회계기준서(현재 기준서 16호 재무제표의 작성과 표시까지 재정됨)에서 아직 농업회계기준서가 작성되지 않아 기존의 기업회계기준의 방법과 기업회계기준 제 4 조( 회계관습의 존중) 규정에 의하여 일반적으로 공정 타당하다고 인정되는 회계관습에 따라 회계처리하고 있다.
- 한국회계연구원은 2004년도 농·축·임·어업에 대한 기업회계기준서 제정을 과제로 하여 제정된 기준은 2006년도부터 적용하는 것으로 하고 있다.

#### 4. 농업회계처리대상이 되는 주요계정

농업회계처리대상이 되는 것은 생물자산에 해당하는 동물과 식물 및 수확물에 대한 회계처리이다. 본 회계처리에 대하여 외감법의 적용을 받고 있는 주식회사의 경우와 국세인 소득세가 과세되고 있는 축산업과 법인세적용을 받고 있는 영농조합법인 및 농업회사법인<sup>3</sup>은 기업회계기준과 유형자산(기준서 5호), 재고자산(기준서 10호) 및 수익인식기준(기준서 4호)에 따라 회계처리하고 있다.

현재 기업회계기준서 제 4호 수익인식에서는 농산물, 임산물, 가축의 자연적인 증가에 대하여서는 본 기준서를 적용하는 것이 적절하지 않은 경우에는 회계사건의 적용을 제외하도록 하고 있으며, 기업회계기준서 제 10호 재고자산에서도 농업, 임업, 축산업 및 광업의 재고자산에 대하여 적용을 제외하도록 하고 있다. 다만, 기준서 제 5호 유형자산에서는 천연자원의 회계처리에는 적용하지 아니하도록 하고 있음으로 생물자산에 대한 회계처리는 기준서 제 5호의 적용을 받게 된다.

생물자산 및 수확물에 대한 수익인식과 재고자산에 대한 회계처리는 현재 기업회계기준서에서 제외되어 일반적으로 공정 타당한 회계관습에 의하여 회계처리되고 있으며, 대부분의 농기업은 기존의 기업회계기준을 준용하여 회계처리하고 있다. 따라서 농업회계처리대상이 되는 자산은 생물자산과 수확물에 대한 회계처리가 그 대상이 된다.

#### 5. 농업협동조합중앙회의 생물자산에 대한 회계처리 검토

##### 가. 생물자산의 분류

생물자산을 보유목적에 따라 재고자산과 고정자산으로 분류하고 있다. 생물자산 중 당해 가축이나 식물이 생산 또는 이용목적에 기여하는 기능을 가지고 있는 시기인 용역기부터는 유형자산으로 구분하고 있으며 용역기 이전의

---

<sup>3</sup> 개인농가의 경우, 작물재배업은 국세인 소득세가 과세되지 않고 지방세인 농업소득세가 과세되고 있어 기업회계기준에 의하여 회계장부를 기록하지 않는 경우에도 세무상 불이익 등의 문제가 발생하지 않음. 다만, 축산업으로서 농가부업규모를 초과하는 경우에는 국세인 소득세를 납부하여야 함으로 기업회계기준을 준용하고 있으며, 농업법인의 경우에는 영리법인으로 국세인 법인세의 신고·납부의무가 있어 기업회계기준을 준용하여 회계장부를 기록하고 있음.



육성기의 생물자산에 대하여서는 재고자산으로 분류하고 있다.

#### 생물자산의 보유목적

- ▶ 판매 또는 출하목적: 비육우, 비육돈
- ▶ 수확물의 취득목적: 우유생산, 정액생산, 자축의 생산, 과일의 생산
- ▶ 혈통유지, 후대유전 등의 목적

판매 또는 출하의 목적인 경우에는 재고자산으로 처리하고 수확물의 취득이나 혈통유지 등의 목적인 경우에는 유형자산으로 처리한다.

#### 나. 생물자산의 용도별 분류기준

- 용역기: 당해 생물자산이 생산 또는 이용목적에 기여하는 기능을 가지고 있는 시기를 말하며 용역기부터 유형자산으로 기표한다.
- 육성기: 용역기 이전의 재고자산으로 가지고 있는 시기
- 송아지: 생후 7일째 되는 날로부터 6개월령까지의 소
- 육성우: 암소 및 후보종모우로서 생후 6개월령부터 암소는 분만일까지 수소는 최초 정액채취 가능시기까지를 말한다.
- 비육우: 판매를 목적으로 하는 소로서 생후 6개월령 이후부터 출하시기까지를 말한다.
- 착유우: 분만일 이후의 초산우와 경산우 육우
- 종모우: 정액채취 또는 자연종부용으로 이용 가능한 수소
- 종빈우: 분만일 이후의 초산우와 경산우의 육우 및 한우
- 자돈: 생후 7일째 되는 날로부터 이유시까지의 돼지
- 육성돈: 후보종모돈 또는 종빈돈으로서 이유시부터 분양시까지와 암돼지의 경우 분만일까지, 수돼지의 경우 종부용으로 이용가능 할 때까지의 돼지
- 비육돈: 판매를 목적으로 하는 돼지로서 이유시부터 출하시(통상생후 6개월령)까지의 돼지
- 종빈돈: 분만일 이후의 초산돈과 경산돈
- 종모돈: 종부용으로 이용 가능한 수돼지

#### 다. 재고자산에서 유형자산으로 대체시기

육성우 및 육성돈과 같이 향후 유형자산으로 대체하기 위하여 선발된 경우에도 건설중인 자산으로 대체하지 않고 재고자산으로 분류하고 있으며 재고자산에서 유형자산으로 대체시기는 용

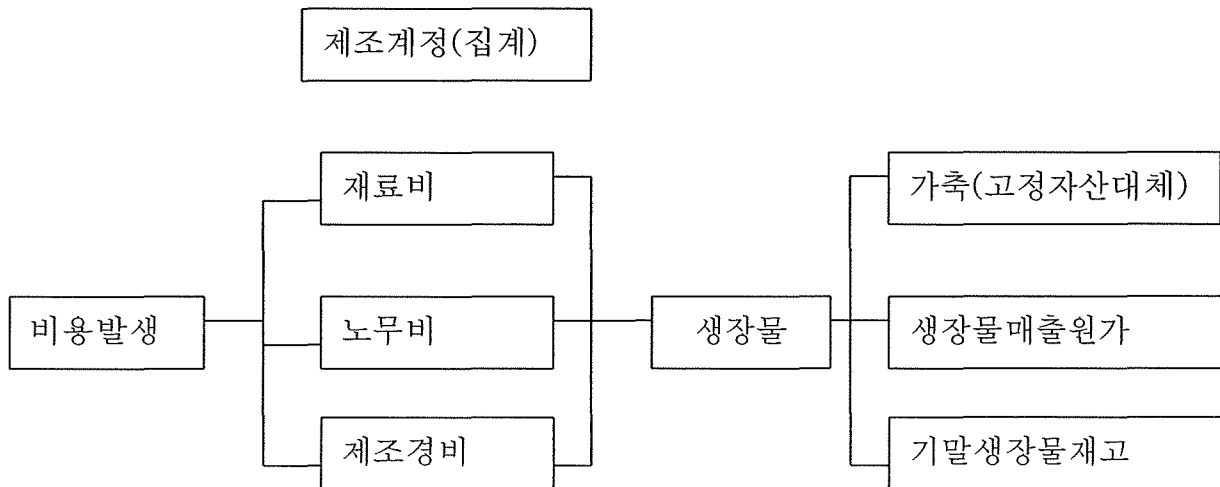
역기가 해당에 해당하는 시점에서 유형자산으로 대체하고 있다.

- 착유우: 분만일
- 종빈우(한우, 육우): 분만일
- 종모우: 종모용으로 이용한 시점
- 돼지: 종빈돈: 최종부일    종모돈: 종부용으로 이용한 시점

#### 라. 재고자산

용역기 이전의 가축 및 식물에 대하여 투하된 비용을 제조원가계정으로 집계 후 결산시 성장물계정(재고자산-재공품계정)으로 처리하고 유형자산인 가축이나 과수로부터 수확한 수확물의 경우에는 생산 자축의 취득원가는 그 어미가축에 투하된 재료비, 노무비, 제경비 등 수확물 생산을 위한 원가성 비용으로 처리한다. 즉 수확물을 얻기 위하여 유형자산인 가축이나 과수에 투하된 비용을 수확물의 원가로 계상하고 있다.

#### 마. 생물자산의 회계처리 흐름



### 6. 한국농업전문학교 농업부기교재 회계처리검토

#### 가. 생육중인 농산물에 대한 평가

- 취득원가주의에 의한 평가

농산물의 경우 일반 사물과 달리 죽어버리면 그의 가치가 전혀 없

게 되는 생물로서 재고자산으로 간주하면 안 된다는 가정이 있으나 원칙적으로 생육 중인 농산물의 경우 반제품으로 재고와 동일한 관점에서 평가하도록 하고 있으며, 제조원가기준(취득가액)으로 하여 평가하도록 하고 있음. 다만, 판매 가능한 상태인 관엽, 분재 등의 경우에는 상품으로 파악하도록 하고 있으며, 비육중인 가축이나 노지나 시설 안에서 자라고 있는 농산물은 반제품으로 하도록 하고 있다.

#### 나. 감가상각비

생산비로 지불되지 않은 비용으로 투자재원을 재확보를 위한 재원 축적의 개념으로 설명하고 있으며, 감가상각적립금을 해당 고정자산에서 차감하는 형식이 아닌 자기자본에 가산하도록 하고 있어 경영체가 보유하고 있는 자산의 가치는 취득가액으로 과대 계상되는 결과를 초래한다.

#### 다. 재고자산의 평가

자산실사 후 재고실사 후 재고수량에 당 년도의 평균판매가격으로 하여 재고자산을 계상하도록 하고 있으나, 재고자산을 취득가액으로 평가하도록 한 것과 불일치 하는 등의 문제가 발생하며, 재고시가평가에 의한 평가이익을 손익계산서에 반영하지 않는 등 일반적인 기업회계기준에 맞지 않는다. 다만, 재물실사수량에 당년도 평균가격에 의하여 재고자산을 평가하도록 한 것은 수확물의 공정한 시가에 의하여 평가하도록 한 것으로 볼 수 있을 것이다.

#### 라. 농업생산물의 자가소비

자가소비분을 수익으로 시가에 의하여 수입으로 계상하도록 하고 있음.

#### 마. 고용노력비

고용노력비는 실제로 임금이 지불된 것만을 말하는 것이 아니라 품앗이 노동을 포함한 자가노동력 이외의 노동력에 의하여 지불한 모든 대가로 노임, 중식 및 간식비, 차비 등과 같은 기업회계기준의 복리후생비도 포함하는 것임.

## 바. 생물자산에 대한 회계처리

본 교재는 생물자산에 대한 분류를 그 기능이 아닌 생물의 크기에 따라 대가축/소가축 및 대식물 등으로 구분하고 있으며, 소가축과 소식물의 경우에는 유동자산의 기타유동자산(반제품)으로 대차대조표에 계상하고 있다. 대차대조표가 복식부기에 의한 장부기장에 의하여 결산절차를 통하여 작성되지 않고 매년 말 재산대장실사를 통하여 작성되는 관계로 재고자산에 해당하는 소가축/소식물에 대한 취득원가를 원가산정의 방식에 의하여 산출하지 않고 재고자산실사의 방법에 의하여 재고수량을 확인하고 이에 시장가격에 의하여 평가하는 방법을 취하고 있다. 따라서 매출은 판매된 가격에 의하여 산출하고 기말재고는 시가평가에 의하지만 기말재고평가이익(손실) 부분이 손익계산서에 반영되지 않는 문제점이 발생하고 있다.

## 아. 회계처리방식의 한계

한국농업전문학교 강의교재의 매년 자산실사의 방법에 의한 자산부채의 평가와 기중의 작업일지에 기록한 비용에 의거하여 농가의 자산부채현황과 수익성을 분석하기 위한 손익계산서의 작성으로 일반적으로 인정할 수 있는 회계기록의 방법으로 볼 수 없다. 따라서 기업적 경영에 필수적인 복식부기에 의한 장부기장으로 볼 수 없으며, 계정과목 및 계정분류, 대차대조표 및 손익계산서의 작성방법도 기업회계와 상이하여 이해관계자가 다양한 기업적 경영을 영위하고 있는 전업농이상의 기업농과 농업법인의 회계에 부적합하다.

## 7. 농업경제학도를 위한 회계학교재 검토

생물자산에 대한 분류를 기능에 의한 분류와 크기에 대한 분류를 일부 혼용하면서 복식부기의 기본이론과 함께 농업회계분야의 특수한 계정과목을 별도 설명하고 있다.

### 가. 대식물

과수나무 등 목본 대식물의 증감을 처리하는 계정으로 처리하고 있으며 육성기에 있는 자산에 대하여서는 매년 증가계산을, 용역기에 있는 자산에 대하여서는 매년 감가상각을 하는 것으로 하고 있다. 육성기와 용역기의 구분은 당해 자산의 비용과 수익이 동등한 시기를 경계로 하

여 수익보다 투하비용이 많은 시기를 육성기, 투하비용보다 수익이 많은 시기를 용역기로 구분하고 있다.

#### 나. 소식물계정

벼, 맥류, 채소류 등의 증감변화에 대하여 처리하는 계정이다. 즉 생산하여 처분함으로써 이익을 얻기 위한 자산을 말한다. 소식물의 평가는 투하비용가액(취득원가주의)에 의하도록 하고 있다.

#### 다. 대동물계정

번식돈 이상 크기의 가축에 대한 증감변화를 처리하는 계정이다. 용역기에 있는 대동물은 감가상각계산을, 육성기에 있는 대동물은 증가계산을 한다. 대동물이라도 비육을 목적으로 한 대동물은 용역기가 없기 때문에 감가상각을 하지 않는다. 육성기에 있는 가축의 증가계산은 비용가로 하는데, 비용의 계산은 육성기 또는 비육 시 소요된 모든 비용의 합계액이다. 육성기에 있는 대동물과 비육용 동물은 재고자산 처리한다.

#### 라. 소동물계정

닭, 꿀벌 등의 소동물 증감을 처리하는 계정이며, 자가생산 소동물을 자가사육용으로 사용하는 경우 그 소동물의 가액은 시가를 기준으로 하며 감가상각을 하지 않는다.

#### 바. 미판매현물

생산된 농산물(수확물)이 아직 판매도 소비도 되지 않은 재고농산물의 증감을 처리하는 계정이며, 미판매현물의 가액은 비용가액으로 평가한다.

#### 사. 구입현물계정

구입농약, 비료, 구입사료 등의 구입농업용품을 처리하는 계정이다.

#### 아. 중간생산물계정

농업경영의 결과 생산된 부산물로 재차 농업경영에 사용되는 생산물로

시가가 결정되지 않은 무시가 현물, 볏짚, 보리 짚, 퇴비, 자급사료 등의 증감을 처리하는 계정이다. 중간생산물의 평가는 시가로 평가되는 것을 원칙으로 하고 시가가 없는 것은 용도에서 같은 효용을 가진 생산물의 가격을 기초로 평가한다.

## 8. 농촌진흥청 농업경영 회계처리기준설정 연구용역내용 검토

농촌진흥청에서 시행한 농업경영공동연구사업의 연구보고서 형태로 발간된 농업경영회계처리기준은 기존의 기업회계기준을 준용하여 일부 농업경영의 특색을 반영한 것으로 주요 농업관련 계정과목은 일반적인 인정되는 회계기준과 일치하지 않으며, 농업경영회계처리(안)과 사례의 내용이 달라 모순된 결과를 가져오고 있다.

### 가. 수익인식기준

농업회계처리기준(안) 34조(손익계산서 작성기준) 1호에서 ‘모든 수익과 비용은 그것이 발생한 기간에 정당하게 배분되도록 처리하여야 한다’ 다만, 수익은 실현시기를 기준으로 계상하고 미실현 수익은 당기의 손익계산서에 산입하지 아니함을 원칙으로 한다’ 고 하여 일반적인 기업회계기준을 준용하도록 하고 있으나

- 제 35 조(농업경영 조수익) 농업경영 조수익은 농산물 및 부산물 총판매대전에 농산물 자가소비분 환산액과 육성중인 농산물의 증가액 및 미판매 현물의 증감액을 더한 금액으로 한다. 농산물 및 부산물 판매대전 중에서 환입 되거나 매출할 인 한 것이 있으면 이를 차감한 금액으로 한다. 농업경영 조수익은 농업생산품을 판매하여 인도하는 시점에 실현되는 것으로 판다.
- 제 35 조(농업경영 조수익)에서 기업회계기준의 매출이란 용어대신 조수익이란 용어로 대체하면서 조수익은 인도시점에 실현되는 것으로 한다라고 하면서 육성중인 농산물의 증가액 및 미판매현물의 증감액을 자산에 가산하도록 한 것으로 하고 있다. 또한 부록1<농업경영회계의 예시>에서 대동물, 대식물의 경영비금액은 전액을 당기비용으로 처리하고 감가상각후의 장부가액과 평가금액차액을 고정자산증가수익으로 수익에 계상하고 있다.

농업경영회계처리기준(안)은 비록 인도시점에 매출을 인식하도록 하고

있으면서도 실질적으로 미실현이익을 인식하는 등 상호 모순된 회계처리를 하고 있다.

진흥청 연구결과는 생물자산에 대하여 자연적가치의 증가분에 대하여 자산과 수익으로 인식하도록 하고 있어 시가를 반영하는 회계처리로 볼 수 있다. 또한 수확물에 대하여 수확시점에 시가로 평가한 금액을 미판매현물과 매출로 인식하고 있어 실현주의에 의한 매출인식이 아닌 시가 평가에 의한 방법에 의하여 수익을 인식하고 있다.

- 생물자산의 가치증가를 매출(조수익)으로 인식/ 생물자산의 투입원가는 생물자산의 증가로 처리하지 않고 당기비용으로 인식
- 정확한 영업이익을 반영하기 어려움

#### 나. 생물자산의 분류

사례에서는 대식물과 대동물을 유형자산으로 하고 판매를 목적으로 생육중인 작물이나 가축을 재고자산으로 계상하도록 하고 있다. 다만, 본 연구에서 대식물과 대동물의 분류기준을 정하지 않고 있으며, 농업회계연구용역의 기준(안) 제 18조(유형자산)에 대동물, 대식물계정을 별도 정하지 않고 있어 생물자산의 분류기준 및 상각에 대하여 언급하지 않고 있다. 다만, 사례에서 생물자산인 대식물과 대동물에 대하여 직접법에 의하여 감가상각비를 취득가액에서 차감하고 다시 시가 평가하여 차액을 고정자산증가액으로 계상하는 방법을 취하고 있는 바, 일반적으로 인정되지 아니한 회계처리방법이다.

#### 다. 농업경영 자금요소 비용

“농업경영 자금요소비용으로 자가노동, 자기자본, 자기토지에 대한 기회비용의 환산액”으로 한다라고 하고 자가노임은 연간 총 노동 투입일수에 그 지역의 고용노임과 성인남자(20-55세)를 기준한 환산율을 적용하여 계산하고 자기자본이자(자기자본에 대하여 국세청이 고시하는 세금환산율 1년 만기 은행정기예금이자율과 자본회전율을 적용하여 계산한다)라고 하고 있다. 또한 자기토지에 대한 요소비용은 자기토지에 대한 지대로서 자기소유 전체 경영면적에 그 지역의 실제 농지임대료를 적용하여 환산한다. 이상의 자금요소비용은 자금요소 미지급비용(부채계정)으로 대응하여 회계처리 한다.

- 비용은 발생주의에 의하여 계상하도록 하고 있으나, 일반적으로 인정되는 회계기준에서 거래란 경영체의 재산의 변동을 가져오고 이를 화폐단위로 측정할 수 있는 경우에만 거래로 인식하고 이를 장부에 반영하도록 하고 있다. 즉 경영체가 종업원을 위하여 교육비를 400,000원 지출한 경우에 교육훈련의 가치를 화폐단위로 계량화하기 어렵기 때문에 투자인적자원은 재무제표에 보고되지 않는다. 또한 자영사업자의 인건비의 경우에는 자영사업자의 소득으로 당기순이익으로 보고 되기 때문에 이에 대하여서는 비용으로 계상할 수 없으며, 또한 본인에 대한 부채로 장부에 계상할 수 없다.

뿐만 아니라 토지에 대한 지대 및 자기자본에 대한 기회비용은 비용의 발생으로 볼 수 없으며, 이를 비용으로 환산하여 재무제표에 반영하는 것은 일반적인 기업회계기준에 일치하지 않으며, 토지를 구입하기 위하여 일부차입하고 이자를 지급하는 경우에는 이자비용과 중복 계상될 가능성과 재무제표의 객관성을 저해할 우려가 있으므로 이를 재무제표에 반영할 수 없다.

차변) 자가농임:     xxx                                    대변) 미지급금     xxx  
           자가토지지대 xxx  
           자기자본이자 xxx

## 9. 농장경영의 장부기입방법 (저자: 엄동일) 검토

### 가. 고정자산

고정자산과 재고자산을 그 기능에 따라 분류하고 있으며. 판매를 목적으로 보유하고 있는 경우를 재고자산으로, 영업을 위하여 보유하고 있는 경우에는 고정자산으로 분류하였다.

농업부문의 생물자산에 대하여 고정자산으로 구분하면서 용역제공가능성여부에 따라 다음과 같이 분류

- 가축(성장가축): 성장을 완료하고 생산을 시작한 가축을 경리 하는 계정이다. 고정자산계정에서 취급하는 가축은 가축 그 자체를 판매하는 것이 목적이 아니라 가축을 이용하여 생산소득을 올리는 것을 목적으로 하는 동물이다. 젖소, 번식용 육우, 번식용 돼지 등 우유의 생산이나 새끼를 분만하는 가축을 성장가축



이라 한다.(내용연수가 짧고, 단위 당 단가가 낮은 어미닭의 경우에는 당기 비용처리 하거나 재고자산으로 처리한다). 가축의 원가는 취득원가주의에 의한다.

- 가축(육성성장가축): 기르기 시작한 때부터 성장이 완료한 때까지 투하한 비용을 이 계정에 기입한다.
- 나무(성장식수): 성목이 된 과수나무, 차나무 등을 취급하는 계정이다
- 나무(육성성장식수):과수나무등에서 과실을 수확하기 시작하여 그 기간수익과 기간비용이 같아지는 연도 말까지는 아직 성장하고 있는 나무로 보아 육성수로 취급한다.
- 용역을 제공하지 못하는 동물과 식물은 건설중인자산과 비슷한 것으로 하여 감가상각을 하지 않고, 용역을 제공하는 경우에는 합리적인 내용연수에 따라 감가상각을 계상한다.
- 농업생산물을 생산하기 위한 생물자산은 고정자산으로 구분하고, 이에 대하여서는 취득원가에 의하여 대차대조표에 계상하며, 생물자산의 자연적인 가치증가에 대하여서는 수익으로 인식하지 않는다.

#### 나. 재고자산

1회계연도 안에 판매를 목적으로 보유하고 있는 자산(미판매농산물), 판매를 목적으로 생산과정 중에 있는 자산(미수확작물, 비육가축), 생산을 위하여 직접, 간접으로 소비될 생산자재(종자, 비료, 사료 등의 이월자재)을 포함한다.

##### □ 미판매농산물

수확한 농산물로서 기말까지 판매되지 않고 남아 있는 것은 당기의 수익으로 계상하는 동시에 재고자산으로 취급하여 관리한다. 미판매농산물은 수확하는 때에 시장에 판다면 받을 수 있는 가격으로 평가한다.

##### 기말 미판매 농산물

차변) 미판매농산물 2,000,000      대변) 과수수익 2,000,000

다음년도에 판매시

차변) 현금 1,500,000                      대변) 미판매농산물 2,000,000  
    이월농산물판매손 500,000

다음년도에 판매시 시가평가액과 판매금액의 차이에 대하여서는 이월농산물판매손 및 이월농산물판매익으로 장부에 계상한다.

□ 미수확농산물

수확하지 않고 현재 자라고 있는 농산물에 대하여서는 취득원가를 미수확농산물계정으로 처리한다.

□ 비육가축

미수확농산물과 같이 처리한다.

수확한 농산물 중 판매되지 않은 기말재고자산에 대하여서만 당기의 수익으로 계상하고 평가금액을 재고자산으로 계상.

## 10. 지방세법의 농업소득세법상의 수익인식

농업소득세 과세대상이 되는 농업소득은 통계법 제 17조의 규정에 의하여 통계청장이 작성, 고시하는 한국산업표준분류상의 농업 중 대통령이 정하는 작물 즉 작물재배업의 분류에 속하는 작물을 재배함으로써 소득이 있는 경우에 농업소득세를 납부하도록 하고 있다.

농업소득세법에서 작물에 대한 수익은 과세기간 중에 수입하였거나 수입할 금액의 합계액으로 규정하고 있다. 농업소득세법은 수익실현여부에 관계없이 수확물에 대하여서는 판매되지 않은 재고농산물에 대하여 수확당시의 생산지 거래시가에 의하여 산정한 금액을 수입금액으로 하고 있어, 수익개념이 실현주의가 아닌 수확시점에 인식하도록 하고 있다.

□ 수확물에 대한 수익: 수확시점의 생산지 거래시가에 의하여 인식

## 11. 외부회계감사를 받고 있는 농기업 및 농업회사법인의 회계처리검토

주식회사외부감사에 관한 법률에 의하여 공인회계사의 외부감사를 받고 있는 10개 농기업의 재무제표를 분석한 결과 현행 기업회계기준에 정한 유형자산, 재고자산 및 수익인식기준에 준하여 회계처리를 하고 있다.

계정과목의 경우에는 기존제조업의 계정을 준용하여 재고자산의 경우에는 제품, 재공품, 원재료, 부재료, 저장품의 계정을 사용하고 있으며, 일부 회사의 경우에는 사육돼지, 재고돈 또는 나종자 등으로 구체적인 계정과목으로 재고자산을 구분하고 있다. 또한 재고자산의 평가방법은 취득가액으로 하고, 재고자산의 가치가 하락 시에는 순실현가능액에 의하여 재고자산을 평가하고 있으며, 재고자산의 가치증가에 대하여서는 수익으로 인식하지 않고 있다.

회사명	업종	재고자산계정			평가방법
		사육 돼지	원재료	저장품	
유전자원주식회사	양돈	사육 돼지	원재료	저장품	취득가액
농업회사법인(주)상화육종	양돈	제품	재공품	원재료	취득가액
주식회사넙은	말	가축			취득가액
농업회사법인(주)다비육종	양돈	재고돈			취득가액
주식회사농우바이오	종자	나종자	원종		취득가액
도레미농산주식회사	버섯재배	재공품			취득가액
설천농장주식회사	양돈	제품	원재료		취득가액
(주)제일종축	양돈	사육돼지			취득가액
사조축산(주)	양돈	재공품	원재료	저장품	취득가액
주식회사 한일농원	부화/종계	제품	원재료		취득가액

용역기에 해당하는 모돈, 웅돈 등에 대하여 종돈, 종돈말, 종계, 가금가축등의 계정을 설정하여 사용하고 있으며, 사조축산(주)의 경우에는 기타의 유형자산으로 계정분류하고 내용연수에 걸쳐 정액법 및 정율법에 의하여 감가상각하고 있다.

### 계정과목내역

회사명	고정자산	평가방법	매출	수익인식기준
유전자원주식회사	중돈	취득원가	대지매출	인도기준
농업회사법인(주)삼화육종	중계/중돈	취득원가	제품매출	인도기준
주식회사넓은	중돈말	취득원가	축산매출	인도기준
농업회사법인(주)다비육종		취득원가	매출액	인도기준
주식회사농우바이오		취득원가	제품매출	인도기준
도레미농산주식회사		취득원가	제품매출	인도기준
설천농장주식회사		취득원가	제품매출	인도기준
(주)제일종축	중돈	취득원가	대지매출	인도기준
사조축산(주)	기타유형자산	취득원가	양돈판매수입	인도기준
주식회사 한일농원	가금가축/육성 계	취득원가	제품/상품매출	인도기준

국세의 납부의무가 있는 축산업 및 농기업의 경우에는 소득세법 및 법인세법에서 필요경비를 법에서 정하고 있으며, 법에서 정하지 아니한 경우에는 기업회계기준과 관행을 적용한 경우에는 당해 기업회계의 기준 또는 관행을 따르도록 하고 있다.

#### 법인세법 제 43조[기업회계기준과 관행의 적용]

내국법인의 각 사업연도의 소득금액계산에 있어서 당해 법인이 익금과 손금의 귀속사업연도와 자산·부채의 취득 및 평가에 관하여 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 기업회계의 기준을 적용하거나 관행을 계속적으로 적용하여 온 경우에는 이 법 및 조세특례제한법에서 달리 규정하고 있는 경우를 제외하고는 당해 기업회계의 기준 또는 관행에 따른다

#### 법인세법 시행령 제 79조[기업회계기준과 관행의 범위]

법 제43조의 규정에 의한 기업회계의 기준 또는 관행은 다음 각 호의 1에 해당하는 회계기준(당해 회계기준에 배치되지 아니하는 것으로서 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 관행을 포함한다)으로 한다.

1. 주식회사의 외부감사에 관한 법률 제 13조의 규정에 의하여 제정된 기업회계기준
2. 증권선물위원회가 정한 업종별 회계처리준칙

3. 정부투자기관관리기본법에 의하여 제정된 정부투자기관회계 규정
4. 기타 법령에 의하여 제정된 회계처리기준으로서 재정경제부장관의 승인을 얻은 것

법인세법에서는 기업회계기준과 관행의 범위를 정의하고 있어 이를 위반하여 회계처리 한 경우에는 세무조정이라는 절차를 통하여 과세대상 소득금액을 조정하여야 한다. 소득세법에서는 기업회계기준과 관행을 정의하지는 않지만 일반적으로 기업회계기준에서 적용한 경우에는 과세 소득산정시 법에서 제한하고 있는 수익이나 비용을 제외하고는 수익과 비용으로 인정하고 있다.

국세과세대상이 되는 축산업을 영위하는 개인농업인과 상법상 주식회사 및 농업농촌기본법에 의하여 설립된 영농조합 및 농업회사법인은 기업회계기준에 의하여 회계처리를 하고 있다.

- 작물재배업을 통하여 소득이 발생한 경우에는 지방세인 농업소득세 납세의무가 있음.

### 제 3 장: 농업회계 주요계정과목

#### 1. 농업부문 주요계정과목 비교

기존의 경영학 및 회계학교재, 농업유관기관 및 학술논문에서 발표된 계정과목을 파악한 바, 대차대조표 및 손익계산서의 개념이 아닌 생산비, 경영비를 중심으로 한 경영분석을 위주로 하고 있음. 이는 농업주체를 소농중심의 내부경영자의 의사결정에 비중을 두고 있는 결과로 해석되고 있으나 1990년 이후 급격한 자본투자로 인하여 외부이해관계자인 농협 등의 금융기관과 정부, 투자자 들에게 농업경영체에 대한 의사결정을 위하여 객관적인 자료에 의한 분석이 가능할 수 있는 기업회계기준이 필요하게 되었음. 본 회계처리분석에서는 농업부문의 생산요소에 해당하는 생물자산에 대한 계정과목 및 농업용 투자자산인 고정자산의 회계처리와 손익계정과목 중 일반기업회계기준과 분류에서 상이한 계정과목에 대하여 살펴보도록 한다.

#### 2. 생물자산에 대한 분류 및 회계처리

동물과 식물에 대한 계정과목은 기존의 농업부기 및 관련경영분석자료에서는 식물을 대식물과 소식물로 구분하고 동물은 대동물과 소동물로 구분하고 있음.

구분의 기준이 일반적인 기업회계기준의 기능 및 내구성에 따른 것이 아니라 단순히 생물자산의 크기에 따라 구분하고 있음.

- 대동물: 돼지, 염소, 양 이상의 가축의 증감을 처리하는 계정으로 용역기 및 성장기에 있는 경우에도 고정자산으로 처리하도록 하고 있는 교재 및 육성기에 있는 경우에는 재고자산으로 처리하도록 하는 교재가 있음. 또한 용역기에 있는 것은 감가상각을 계산하도록 하고 있으며, 일반적으로 구입가격이 폐기가격보다 클 경우에만 감가상각비를 계상하도록 하고 있는 교재가 있는 등 대동물에 대한 회계처리에 대하여 각 교재 및 논문에서 차이를 보이고 있다.
- 소동물: 닭, 꿀벌 등의 소동물 증감을 처리하는 계정이며, 자가 생산 소동물을 자가사육용으로 사용하는 경우 그 소동물의 가액은 시가를 기준으로 하며 감가상각을 하지 않는다. 소동물은 분류를 유동자산의 재고산으로 분류한다.

- 대식물: 과수나무 등 목본 대식물의 증감을 처리하는 계정으로 처리하고 있으며, 육성기에 있는 자산에 대하여서는 매년 증가계산을, 용역기에 있는 자산에 대하여서는 매년 감가상각을 하는 것으로 하고 있다. 육성기와 용역기의 구분은 당해 자산의 비용과 수익이 동등한 시기를 경계로 하여 수익보다 투하비용이 많은 시기를 육성기, 투하비용보다 수익이 많은 시기를 용역기로 구분하고 있다.
- 소식물: 벼, 맥류, 채소류 등의 증감변화에 대하여 처리하는 계정이며, 투하비용을 자산의 취득가액으로 처리한다. 소식물은 기업회계기준에서 재공품과 같은 계정으로 소식물자체판매 및 수확물을 획득하는 중간물의 개념을 가진다.
- 가축: 외부감사를 받고 있는 주식회사의 감사보고서에 해당 동물의 이름이나 통합하여 가축이란 계정을 사용하며, 가축의 보유목적에 따라 고정자산과 재고자산으로 구분.
- 생장물: 판매를 목적으로 보유한 가축이나 채종포, 인삼포, 전시포 등의 식물에 실제 지출된 원가성 비용(구입비용포함)을 처리한다. 생장물은 재고자산과목으로 제조회사의 재공품의 개념으로 생산이 완료되어 판매시점에 생장물매출원가로 대체한다. 또한 생장물 중 유형자산으로 대체되는 금액은 타계정대체로 처리한다.

<생물자산에 대한 계정과목>

구분	농업관련교재 및 논문	농협중앙회	외부감사대상기업 (기업회계준용)
식 물 자 산	대식물	과수 (식물)	과수 또는 기타고정자산
	소식물(미수확소식 물, 미수확농산물)	생장물	재공품
동 물 자 산	대동물	가축	가축이나 해당가축의 명칭사용(돼지, 소 등)
	소동물	생장물	재공품 또는 해당가축 (재고자산으로 분류)

농업관련회계교재 및 논문에서는 생물자산의 보유목적 및 기능에 따라 분류하지 않고 생물자산의 크기에 따라 분류하고 있음. 다만, 일부교재에서는 생물자산에 대하여 성장기에 있는 경우에는 재고자산으로 처리하는 경우가 있음. 다만, 주식회사의 외부감사에 의한 감사대상 농업회사의 경우에는 기업회계기준에 따라 고정자산 및 재고자산으로 분류하며, 취득원가주의에 의하여 자산의 취득금액을 산정하고 용역기에 있는 고정자산에 대하여서는 감가상각을 통하여 제조원가로 계상하고 있음.

### 3. 재고농산물 및 저장품에 대한 회계처리

수확 후에 판매되지 않고 보유하고 있는 사과, 배, 배 등의 농산물은 농업관련교재 및 논문 및 농업법인에서도 동일하게 재고자산계정으로 처리하고 있다.

#### 재고농산물(수확물)

- 미판매현물/재고농산물: 생산된 농산물이 아직 판매도 소비도 되지 않은 재고농산물의 증감처리를 하는 계정(쌀, 보리, 콩, 채소류, 과실류, 축산물)
- 제품: 농업법인의 경우, 수확후의 수확물에 대하여 취득원가에 의하여 제품계정처리
- 상품: 미판매 생장물과실(우유, 계란, 사과 등)에 대하여 당시의 판매가능한 시가로 환산하여 수익으로 계상(농업중앙회 소규모사업으로 제조계정을 사용하지 않는 경우에 적용)

수확물에 대하여 미판매현물/재고농산물 및 일반기업회계의 제품 및 상품으로 처리하고 있음. 현재 대부분 취득원가주의에 의한다고 하고 있으나 매출계정에 해당하는 조수익이 미판매농산물에 대한 시가를 평가하여 수익으로 계상하고 있어 일부교재에서는 수확물재고에 대하여서는 시가를 반영하는 등 수확물의 평가에 대한 구체적인 논의가 없음.

생장물—재공품상태==수확이 없이 생장동식물판매시 생장물매출  
수확이후 -제품으로 구분—제품매출  
제품매출원가/생장물매출원가로 구분(원가)

#### 구입자재에 대한 미사용금액



- 구입현물: 농약, 비료, 사료 등의 구입농업용 자재를 처리하는 계정으로 미사용 금액을 유동자산 중 재고자산으로 분류
- 소농기구: 삽, 낫, 괭이, 호크 등 소농기구의 증감변화에 대하여 처리하는 계정
- 중간생산물계정: 농업경영의 결과 생산된 부산물로 재차 농업경영에 사용되는 생산물로서 시가가 결정되지 않은 무시가(無市價) 현물, 볏짚, 보리짚, 퇴비, 자급사료 등의 증감을 처리하는 계정이다. 중간생산물의 평가는 시가로 평가하는 것을 원칙으로 하고 시가가 없는 것은 용도에서 같은 효용을 가진 생산물의 가격을 기초로 하여 평가한다.
- 저장품: 소모품, 소모공기구비품, 수선용부분품 및 기타저장품으로 한다. 비료, 농약, 포장자재, 소모성공기구, 기타 농업용 자재의 미사용액에 대하여 저장품으로 처리한다(일반기업회계기준)

농업생산 및 판매과정에 필요한 구입농자재 및 소모품공기구비품, 유류 등의 미사용 금액에 대한 계정처리로 취득원가에 의하여 구입현물, 소농기구 및 저장품계정으로 처리하고 있다. 특히, 생산과정에서 발생하는 부산물로 재차 농업생산에 사용되는 경우에는 시가로 평가한 금액을 중간생산물계정으로 처리하고 있다.

#### 4. 농업용기계장치에 대한 회계처리

- 대농기계: 농업생산에 필요한 농업전용기계인 트랙터, 경운기, 이앙기, 관리기, 바인더, 파종기, 예취기, 선과기, 과일세척기 등에 대한 회계처리에 대한 계
- 기계장치: 농업생산과 관련된 기계 및 설비에 대하여 기계장치계정으로 처리(농업법인 및 외감대상 농업회사법인)

취득가액으로 처리하고 매년감가상각을 통하여 비용으로 계상함. 일부 농업회계교재에서 감가상각총당금을 자본의 계정으로 처리하는 등의 문 제점이 있음.

#### 5. 매출 및 매출원가에 대한 계정과목

- 조수익: 농산물 및 부산물 총 판매대전에 농산물 자가 소비분 환산액과 육성중인 농산물의 증가액 및 미판매 현물의 증감액을

더한 금액으로 한다( 김정주: 농업회계처리 기준설정).

- 농산물판매수입, 부산물판매수입
- 축산물수익, 채소작물수익, 맥류작물수익, 과수작물수익, 특용작물수익, 전작물수익, 수도작물수익, 고정자산증가수익
- 돼지매출: 구체적인 축산물의 판매금액을 계정과목으로 함
- 제품매출: 농업을 생물자산을 이용한 제조활동으로 보고 제품매출로 처리
- 상품매출: 동물 및 식물로부터 분리한 수확물에 대하여 상품재고로 처리 후 판매시 상품매출로 처리
- 성장물매출: 동물, 식물이 판매되는 경우 성장물매출로 처리하고 해당원가를 성장물매출원가로 처리
- 조수익 및 해당작물의 수익으로 처리하는 농업교재: 매출원가를 별도로 산정하지 않고 경영비로 하여 비용처리

농업관련교재 및 농업관련기관에서는 농산물 판매를 농업생산물의 분류단위로 매출을 계상하고 해당매출원가를 산정하지 않고 발생한 비용에 대하여 농업경영비 또는 농업지출로 처리함, 다만, 기업회계기준을 준용하고 있는 농협중앙회 및 농업법인의 경우에는 해당 매출액에 상응하는 매출원가를 산출하고 매출에서 매출원가를 차감한 차액에 대하여 매출총이익으로 처리하고 있음.

## 6. 농업경영 자금요소 비용

농업경영 자금요소비용은 농업경영에 투입된 자가노동 및 가족노동, 자기자본, 자기토지에 대한 기회비용을 환산액으로 한다.

- 자가노임: 연간 총 노동 투입일수에 그 지역의 고용노임과 성인 남자를 기준한 환산율을 적용한다
- 자기자본이자: 대차대조표상의 자본액에 국세청이 고시하는 세금 환산용 1년 만기 은행정기적금이자율 적용
- 자기토지에 대한 지대: 자기소유 전체 경영면적에 그 지역의 실제 농지임대료를 적용하여 환산하고 자금요소비용은 자금요소 미지급비용(부채계정)으로 대응하여 회계처리 한다.

개별농가를 기준으로 한 농업회계에서 기회비용을 환산하여 비용과 부채로 계상하고 있으나, 이는 일반적인 기업회계기준에서의 거래의 개념과 일치하지 않으며, 내부경영성과평가 및 정부의 적정수매가격산정 등과 같은 목적을 위한 내부관리회계상의 적절한 기회비용의 보상여부를 판단하기 위한 비용으로 재무회계영역에 도입될 수 없는 것임.

## 7. 농업관련 계정과목 정리

계정분류	농업관련교재 및 논문	농협중앙회 등 기업회계기준 적용농업법인
재고자산	소동물, 재고농산물, 미판매농산물, 구입현물,미수확소식물, 비육소동물, 소농기구	돼지 등 가축의 명으로 사 용, 재공품, 저장품, 상품, 제품, 생장물
유형자산	대동물, 대식물, 대농기계	가축, 과수 가축의 명으로 사용, 기계장치, 집기비품, 공기구
매출	조수익, 농작물판매수익, 부산물판매수익, 축산물수익, 채소작물수익, 맥류작물수익, 과수작물수익, 특용작물수익, 전작물수익, 수도작물수익, 고정자산증가수익	제품매출 가축의 명을 매출계정으로 사용, 생장물매출 상품매출(수확물의 경우) 자가사용소비분은 해당계정 과목으로 대체하거나 개인의 경우 인출(자기자본차감)계 정으로 대체
매출원가	매출원가계정을 사용하지 않고 농업경영비로 표시	제품매출원가, 돼지 등의 매 출원가, 생장물매출원가, 축 산물매출원가로 표시
기타 비용	종묘비, 비료비, 농약비, 제재료비, 포장재료비, 수 선비, 공제보험료, 감가상 각비, 위탁작업비	계정과목의 중요성에 따라 계정과목을 사료비 등으로 안분하거나 자재비, 소모품 비, 지급수수료 등으로 일반 기업회계기준상의 계정과목 사용

## 제 4 장: 주요계정과목에 대한 회계처리 방법의 제안

### 1. 유형자산의 회계처리

2001년 12월 27일 한국회계연구원 회계기준위원회에서 제정한 기업회계기준서 제5호 유형자산은 유형자산의 회계처리 및 공시에 필요한 사항을 정하는 것을 목적으로 하고 있다.

#### 유형자산의 정의

유형자산이란 물리적 형태가 있는 자산으로 재화의 생산, 용역의 제공, 타인에 대한 임대 또는 자체적으로 사용할 목적으로 보유하고, 1년을 초과하여 사용할 것이 예상되는 자산으로 유형자산에는 토지, 건물, 구축물, 기계장치, 건설중인 자산 등을 포함한다.

#### 유형자산의 분류

유형자산의 분류기준은 물리적인 속성이 아닌 기능에 의하여 분류하는 것을 원칙으로 한다. 즉 동일한 토지라 하더라도 공장용 부지로 구입하는 경우에는 “유형자산”으로 분류하고, 지가상승으로 인한 매매차익을 얻기 위하여 취득한 경우라면 ‘투자부동산(투자자산)’으로 분류하여야 한다. 또한 부동산매매업이 주된 영업으로 하는 회사의 경우에는 회사가 매매목적으로 취득한 토지라면 ‘재고자산’으로 분류한다.

- 기업회계기준은 자산의 물리적인 속성이 아닌 기능에 따라 분류하여야 함으로 농업부문에서 보유하고 있는 과수, 식물, 동물의 경우에는 그 내용연수(경제적 수명)이 1년을 초과하는 경우에는 그 기능에 따라 분류하여야 할 것이다.

#### 유형자산의 인식요건

비록 유형자산의 정의와 분류기준에 적합한 경우라 하더라도 다음의 조건을 충족하는 경우에만 유형자산으로 인식할 수 있다.

- 가. 자산으로부터 발생하는 미래경제적 효익이 기업(경영체)에 유입될 가능성이 매우 높고,
- 나. 자산의 취득원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있어야 한다.

### 특정유형자산의 분리인식

특정유형자산의 구성항목이 내용연수가 다르거나 경제적 효익의 제공형태가 다를 경우에는 각각을 분리하여 유형자산을 인식한다.

주자산과 함께 구입한 예비부품, 수선용구 및 대기성 장비

- 가. 내용연수가 1년 미만이거나 사용빈도가 높아 소모성자산의 성격이 강한 경우에는 재고자산에 계상하고 사용시점에서 비용처리한다
- 나. 내용연수가 1년 이상이고 사용빈도가 불규칙한 경우에는 유형자산으로 분류하고 관련자산의 내용연수동안 감가상각을 실시한다
- 다. 중요한 예비부품이나 대기성 장비로서 1년 이상 사용할 것이 예상되는 경우에는 유형자산으로 분류한다.

### 그 자체로서 경제적 효익을 제공하지 못하는 유형자산

그 자체로서 유형자산의 인식요건을 충족하지 못하는 경우라도 다른 자산으로부터 경제적 효익을 얻기 위해 반드시 필요한 자산인 경우에는 유형자산으로 인식가능 하다.

## 2. 재고자산의 회계처리(기업회계기준서 10호)

2003년 12월 31일 이후 최초로 개시하는 사업년도부터 기업회계기준서 10호(재고자산)가 적용됨.

가. 기업회계기준서 제 10호 재고자산과 구기업회계기준의 비교

구 분	기 준 서	구기업회계기준
재고자산의 정의	정상적인 영업과정에서 판매목적을 위해 보유하고 있는 자산 또는 판매를 목적으로 한 생산과정에 있는 자산, 그리고 생산 또는 서비스 제공과정에 투입될 원재료나 소모품의 형태로 존재하는 자산을	제 15 조에서 재고자산의 과목에 포함되는 항목을 나열함

	말한다	
취득원가의 측정	고정제조간접비는 생산설비의 정상조업도에 기초하여 제품에 배부하며, 실제 생산수준이 정상조업도와 유사한 경우에는 실제 조업도를 사용할 수 있다.	특별한 규정이 없음
취득단가의 결정방법	특정프로젝트를 위해 분리된 재고는 우선적으로 개별법으로 하고 그 외의 경우에는 여러 방법 중에서 선택하도록 나열함	여러 가지 방법 중에서 선택하도록 나열함
저가법 적용시 시가의 결정	제품, 상품 및 재공품은 순실현가능가액으로 하고 <u>원재료는 현행 대체원가로 함</u>	모든 재고자산의 시가는 순실현가능가액으로 함
저가법 적용방법	종목별 및 조별로 적용하도록 하고 총계기준은 배제함	모든 방법 중 선택 가능함
평가손실의 환입 여부	평가손실의 환입을 최초장부가액한도 내에서 허용함	특별한 규정 없음.

본 기업회계기준서는 주식회사의외부감사에관한법률의 적용대상이 아닌 기업의 회계처리에 준용할 수 있다. 다만 다음을 제외한 재고자산에 대하여서는 적용이 제외된다.

- 가. 건설형공사계약에서 발생하는 진행중인건설공사
- 나. 금융상품
- 다. 농업, 임업, 축산업 및 광업의 재고자산

기업회계기준서의 재고자산에서 생물자산에 대한 처리를 제외하고 향후 국제기업회계기준서에 준하여 생물자산 및 수확물에 대하여는 국제기준

에 준용한 기준서를 2006년 1월 1일 이후 사업년도에 적용될 수 있는 기준서를 연구 중에 있다.

다만, 기업회계기준서 10호의 재고자산에 대한 구체적인 내용은 향후, 생물자산 및 수확물의 분류시 유형자산과 재고자산의 분류에 중요한 시사점이 있으므로 기준서의 재고자산에 대하여 살펴본다.

#### 나. 용어의 정의

- (가) 재고자산: 정상적인 영업과정에서 판매를 위하여 보유하거나 생산과정에 있는 자산 및 생산 또는 서비스 제공과정에 투입될 원재료나 소모품의 형태로 존재하는 자산을 말한다.
- (나) 순실현가능액: 제품이나 상품의 정상적인 영업과정에서 추정판매액에서 제품을 완성하는데 소요되는 추가적인 원가와 판매비용의 추정액을 차감한 금액을 말한다.
- (다) 현행대체원가: 재고자산을 현재 시점에서 매입하거나 재생산하는데 소요되는 금액을 말한다.
- (라) 정상조업도: 정상적인 유지 및 보수활동에 따른 조업중단을 감안한 상황 하에서 평균적으로 달성할 수 있을 것으로 기대하는 생산수준을 말한다.
- (마) 고정제조간접비: 공장건물 또는 공장설비의 감가상각비나 공장관리비와 같이 생산량에 관계없이 거의 일정하게 발생하는 제조간접비를 말한다.
- (바) 변동제조간접비: 간접재료비 또는 간접노무비와 같이 생산량에 비례하여 발생하는 제조간접비를 말한다.

#### 다. 재고자산에 포함되는 항목

- 상품
- 제품, 반제품 및 재공품, 원재료, 부분품, 소모품, 소모용기구 등
- 미착상품, 시송품, 적송품, 저당상품, 반품율이 높은 재고자산, 할부판매상품
- 토지와 기타의 자산(매매목적 등으로 재고자산의 분류를 충족시키는 경우)

#### 라. 재고자산의 대차대조표 가액결정

재고자산은 취득원가를 대차대조표가액으로 하며, 취득가액이 시가보다

낮은 경우에는 시가를 대차대조표가액으로 하도록 하고 있다. 취득원가는 매입원가 또는 제조원가를 말한다.

### 3. 수익의 인식

#### 가. 재무회계개념체계의 수익

재무회계개념체계에서 수익은 경제적 효익이 유입됨으로써 자산이 증가하거나 부채가 감소하고 그 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 인식하도록 하고 있다. 수익의 인식은 자산의 증가나 부채의 감소를 수반하는 것을 의미한다.

- 수익은 실현되었거나 실현 가능한 시점에서 인식한다. 따라서 제품, 상품, 기타의 자산이 현금 또는 현금청구권과 교환되는 시점에서 실현된다.
- 수익은 그 가득 과정이 완료되어야 한다. 기업실체의 수익창출 활동은 재화의 생산 또는 인도, 용역의 제공 등으로 나타나며, 수익창출에 따른 경제적 효익을 이용할 수 있다고 주장하기에 충분한 정도의 활동을 수행하였을 때 가득 과정이 완료되었다고 본다.

재무회계개념체계에 의하면 인식(Recognition)이란 “거래나 사건의 경제적 효과를 자산, 부채, 수익, 비용으로 재무제표에 표시하는 것을 말한다. 재무제표에 거래로 인식되기 위하여서는

- 미래경제적 효익의 발생가능성
- 측정의 신뢰성

을 갖추어야 한다.

#### 나. 기업회계기준서에 의한 수익인식

수익인식은 기업회계 기준서 제 4호에 따라 인식한다. 이 기준서는 거래의 형태별로 구분하여 수익인식기준을 제정하고 있다. 이 기준서 상의 수익인식의 대상이 되는 거래의 형태는 다음과 같다.

- 재화의 판매



- 용역의 제공
- 이자, 배당금, 로열티와 같이 자산을 타인에게 사용하게 함으로써 발생하는 수익

다만, 별도의 기준서에서 관련사항을 정하고 있거나 이 기준서를 적용하는 것이 적절하지 않은 다음의 거래와 회계사건은 적용하지 않는다.

- 리스계약
- 지분법으로 회계 처리하는 투자자산으로부터의 배당금
- 보험회사의 보험계약
- 금융자산과 금융부채의 공정가액 변동 또는 처분
- 건설업회계처리준칙의 도급공사 및 예약매출 관련 건설공사
- 농산물, 임산물, 가축의 자연적 가치증가
- 광물의 추출

다. 거래유형별 수익인식의 조건

거래의 유형	수익인식의 조건
재화의 판매	<ul style="list-style-type: none"> <li>□ 재화의 소유에 따른 위험과 효익의 대부분이 구매자에게 이전되고,</li> <li>□ 판매자는 판매한 재화에 대하여 소유권이 있을 때 통상적으로 행사하는 정도의 관리나 효과적인 통제를 할 수 없고</li> <li>□ 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있으며,</li> <li>□ 경제적 효익의 유입가능성이 매우 높으며,</li> <li>□ 거래와 관련하여 발생하였거나 발생할 거래원가와 관련 비용을 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 인식한다.</li> </ul>
용역의 제공	<ul style="list-style-type: none"> <li>□ 거래 전체의 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있으며,</li> <li>□ 경제적 효익의 유입가능성이 매우 높으며,</li> <li>□ 진행율을 신뢰성 있게 측정할 수 있으며,</li> <li>□ 이미 발생한 원가와 거래를 완료하기 위해 추가적으로 발생한 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 진행기준에 따라 인식한다.</li> </ul>
이자, 배당, 로열티	<ul style="list-style-type: none"> <li>□ 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있으며,</li> <li>□ 경제적 효익의 유입가능성이 매우 높을 때</li> </ul>

	인식한다.
기타의 수익	<ul style="list-style-type: none"> <li>□ 수익가득과정이 완료되었거나 실질적으로 거의 완료되었고</li> <li>□ 경제적 효익의 유입가능성이 매우 높으며,</li> <li>□ 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 발생기준에 따라 합리적인 방법으로 인식한다.</li> </ul>

라. 기존기업회계기준의 농업적용여부 검토

기업회계기준서 4호 (수익인식) 및 기업회계기준서 제 10호(재고자산)에서 농업, 임업, 축산업이 본 규정서의 적용에서 제외되어 있다.

- 기업회계기준서 제 4호(수익인식)  
농산물, 임산물, 가축의 자연적 가치증가 기준서 적용제외
- 기업회계기준서 제 10호(재고자산)  
농업, 임업, 축산업 및 광업의 재고자산에 대하여 기준서 적용제외
- 기업회계기준서 제 5호(유형자산)  
농업, 임업, 축산업의 유형자산에 대한 적용을 배제하지 않고 있음.

기업회계기준서 제4호(수익인식) 및 제 10호(재고자산)에서 농업에 대하여 적용을 배제하도록 되어 있으나, 기업회계기준서 제5호(유형자산)에서는 적용을 배제하지 않고 있어 현재의 기업회계기준체계하에서는 유형고정자산에 대하여서는 기업회계기준을 준용하여야 한다. 다만, 현재 대부분의 농업기업은 기존의 기업회계기준에 의한 수익인식 및 재고자산회계처리를 하고 있는바, 이는 기업회계기준 제4조(회계관습의 존중)에 의하여 회계처리 되는 것으로 보아야 할 것이다.

국제회계표준위원회(IASB)에서 제정한 국제회계표준(ISA41)은 2003년 1월 1일 이후 개시하는 사업년도부터 적용하도록 하고 있으며, 한국회계연구원 회계기준위원회는 2006년 1월1일부터 개시하는 사업년도부터

적용할 농업회계기준서를 작성하기 위한 연구작업을 진행 중에 있다.  
그 내용이 국제기업회계기준(IAS)을 준용하고 있어 중소기업의 농업법  
인의 회계처리에 어려움이 있을 것으로 사료됨.

## 제 5 장. 국제기업회계기준41 Agriculture 검토

### 1. 적용대상

국제농업회계기준(IA41, Agriculture)의 적용대상이 되는 농업은 판매 가능한 생물자산을 농업생산품 또는, 추가적인 생물자산으로 생물적 변환을 일으키는 관리활동으로 정의하고 있어 관리되지 않는 생물자산 즉 수렵이나 어업의 경우에는 적용대상이 되지 않는다.

- Agriculture is to be defined as essentially the management of the biological transformation of plants and animals to yield produce for consumption or further processing.

따라서 작물재배, 축산, 조림업, 양식업의 경우에 본 국제농업회계기준서를 준용하여야 한다.

수확이후의 수확물은 재고자산으로 재고자산에 대한 회계기준을 준용하여야 한다.

### 2. 용어의 정의.

ISA41의 주요한 용어의 정의는 다음과 같다.

#### 가. 생물자산(Biological assets)

과거의 활동의 결과 기업체에 의하여 통제되는 살아있는 식물 또는 동물(Living plants and animals controlled by the enterprise as a result of pas events. Control may be through ownership or through another type of legal arrangement)

#### 나. 농업활동(Agriculture activity)

판매, 소비, 추가공정을 위한 농업생산물 또는 다른 생물자산으로 생물적 변환을 일으키는 관리활동을 말한다(Managed biological transformation of biological assets into agriculture produce for sale, consumption, further processing, or into other biological assets)

#### 다. 생물적 변환(Biological transformation)

살아있는 생명체의 질적, 양적변화를 일으키는 성장, 퇴화, 생산, 출산 과정과 농업생산품 또는 동일한 분류의 추가적인 생물자산의 형태의 새로운 자산의 생산과정(The process of growth, degeneration, production and procreation, which cause qualitative and quantitative changes in living organisms and the generation of new assets in the form of agricultural produce or additional biological assets of the same class.)

#### 라. 생산용 생물자산(bearer biological assets)

수확을 위하여 농업생산물을 생산하는 생물자산을 말한다. 생물자산 자체로서 최초의 농업생산물은 아니나 자체로 농업생산물을 생산하는 생물자산으로 양, 과수, 젖소 등과 같은 생물자산을 말한다.(Those that bear agricultural produce for harvest. The biological assets themselves are not the primary agriculture produce, but rather are self regenerating (such as sheep raised for wool production; fruit trees)

#### 마. 소비용 생물자산(Consumable biological assets)

수확물이 되거나 생물자산으로 판매될 자산을 말한다. 고기를 생산하기 위한 가축, 1년생 곡물, 펄프를 생산할 나무 등이 있다.(Those which are to be harvested as the primary agricultural produce, such as livestock intended for meat production, annual crops, and trees to be felled for pulp)

#### 바. 생물자산군( Group of biological assets)

살아있는 동물 또는 식물의 유사한 집합체를 말한다.

#### 사. 수확(Harvest)

생물자산으로부터 농업생산물을 분리하거나 생물자산의 성장과정을 중지시키는 것을 말한다(The detachment of agricultural produce from

the biological assets, or the cessation of a biological asset's life processes)

#### · 아. 미성숙생물자산(Immature biological assets)

아직 수확할 수는 없으나 수확이 예상되는 생물자산을 말한다.(Those that are not yet harvestable or able to sustain regular harvests)

#### 자. 성숙생물자산(Mature biological assets)

수확 가능한 생물자산을 말한다.(Those which are harvestable or able to sustain regular harvests. Consumable biological assets are mature when they have attained harvestable specification; bearer biological assets are mature when they are able to sustain regular harvests)

#### 차. 공정가액(Fair value)

공정가액은 합리적인 판단력과 거래의사가 있는 독립된 제 3자간에 거래될 수 있는 자산의 교환 및 부채의 지급금액을 말한다.(The amount for which an asset could be exchanged or a liability settled between knowledgeable, willing parties in an arm's-length transaction)

#### 카. 거래시장(Active market)

거래시장은 다음의 조건을 충족하는 시장을 말한다.

- ㉠ 거래되는 항목이 동질적이다.
- ㉡ 거래의사가 있는 다수의 구매자와 판매자가 항상 존재한다.
- ㉢ 가격이 알려져 있다.

(Market for which all these conditions exist: the items traded within the market are homogeneous; willing buyers and sellers can normally be found at any time; and prices are available to the public)

### 3. 생물자산의 인식조건 및 장부가액의 결정

생물자산의 대차대조표일의 가액은 취득가액이 아닌 공정가액에서 판매 비용을 차감한 금액(POINT-OF-SALE COST)으로 계상하도록 하고 있음. 공정가액은 시장가격(Active market)에서 운반비용을 차감한 금액임(시장접근비용을 차감)

#### 생물자산 수확물 인식조건

- 과거사건의 결과로 경영체가 자산을 통제할 수 있고,
- 자산으로부터 발생하는 미래경제적 효익이 유입될 가능성이 높고
- 자산의 취득가액 및 공정가액을 신뢰성 있게 측정할 수 있을 경우에 인식

- the entity controls the assets as a result of past even
- it is probable that future economic benefits associated with the asset will flow to the entity; and
- the fair value or cost of the asset can be measured reliably

#### *취득원가주의에 의한 자산 및 수익의 인식은 재무보고의 왜곡을 초래*

인삼 등의 다년생작물, 나무 등의 경우에 대하여 기존의 역사적취득원가주의에 의한 수익의 측정은 영업성과의 왜곡을 초래하게 된다. 인삼 등의 다년생식물의 경우, 판매이전에는 계속적인 적자가 발생하지만 판매시점의 사업년도에는 큰 이익을 초래하는 결과를 가져와 잘못된 의사결정을 유도하게 된다. 각 단계별 생물자산의 생물적 변환은 중요하며 이는 미래의 경제적 효익이 기대됨으로 이에 대하여 기간별 수익을 인식하여야 정확한 경영성과 및 재산상태를 보고할 수 있어 취득원가주의에 비하여 우월한 방법이라 할 수 있다.

### 4. 공정가액의 결정방법(Determining Fair Value)

생물자산의 공정가액은 현재의 위치와 조건에 따라 결정한다. 예를 들

면 농장의 돼지를 도축장까지 운반할 경우 소요되는 운반비를 차감한 금액이다. 시장의 불완전성 및 시장의 접근의 제한 및 시장의 공급자독점 또는 수요자독점으로 인하여 대차재조표일 현재 시장가격을 사용하지 못할 경우에는 가장최근의 시장가격이나 유사한 자산의 시장가격을 공정가액으로 한다.

공정가액=시장가격-시장접근비용(운반비 기타 시장접근비용)

시장에서 결정된 가격이 생물자산에 대한 현재의 조건을 반영하지 못하는 경우가 있을 수 있으며, 이러한 상황에서는 공정가액을 결정시 자산에 대하여 기대되는 순 현금의 흐름을 현행 시장에서 결정된 세전이자율로 할인한 현재가치를 사용한다.

다만, 예외적으로 공정가액의 평가가 신뢰할 수 없는 경우에는 공정가액대신에 취득원가로 측정하고 대차대조표일에는 취득원가에서 감가상각누계액과 감액손실누계액을 차감하여 측정한다. 다만, 해당생물 자산의 공정가액을 신뢰성 있게 측정할 수 있게 된 경우에는 공정가액에서 판매비용의 추정액을 차감한 금액으로 측정.

## 5. 생물자산의 변화의 인식(Recognition of Change in Biological Assets)

- 생물자산은 판매시점의 판매비용을 차감한 공정가액으로 측정한다, 예외적으로 공정가액을 신뢰할 수 없는 경우에는 역사적인 원가로 측정한다.
- 회사의 생물자산으로부터 수확한 농업생산물은 수확시점의 판매시점의 판매비용을 차감한 공정가액으로 측정한다.
- 수확이후의 추가적인 원가가산 등의 경우에는 재고자산으로 보아 재고자산의 회계기준을 준용한다(원가에 가산—공정가액에 의한 재평가는 하지 않음)
- 공정가액이 없는 경우라도 최근의 시장에서 결정된 가격이나 금액 또는 이용 가능한 가장최근의 시장거래가격을 이용할 수 있다.
- 시장가격 등을 이용할 수 없는 경우에는 공정가액을 결정시 시장에서 결정된 위험이 반영된 이자율로 세전이익을 현재가치로 할인한 금액을 공정가액으로 한다.
- 자산의 인식시 발생하는 이익과 손실은 이익과 손실이 발생한 기간의 손익계산서에 반영한다.
- 토지는 유형자산의 회계처리기준을 준용한다. 따라서 물리적으로



로 토지와 부착된 생물자산은 토지와 별도로 공정가액에서 판매 비용을 차감한 금액으로 인식하여야 한다.

## 6. 발생원가에 대한 회계처리

취득원가는 발생시점에 비용처리.

생산 및 생물자산의 수확을 위한 원가는 발생시점에 비용으로 처리한다 생물자산의 취득원가를 자산가액에 가산하면 자산가치 또는 원가를 이 중으로 가산하는 위험이 존재한다.

(Costs of producing and harvesting biological assets are to be charged to expense as incurred. This is necessary, since if costs were added to the assets' carrying value and the assets were then also adjusted to fair value, there would be risk of double-counting cost or value increase)

ISA41에서는 생물자산의 발생원가에 대하여서는 발생시점에 비용처리 하고 이를 생물자산의 매출원가로 계상하도록 하고 있으며, 대차대조표 일 현재의 생물자산에 대하여서는 공정한 가액으로 평가한 금액을 자산가액으로 하고 있다.

## 7. 생물자산에 대한 계정분류

생물자산에 대한 계정과목분류에 대하여 명확한 언급이 없음. 생물자산 중 생산용 생물자산 및 다년생생물자산에 대하여서는 유형자산으로 구분하는 사례가 있음.

대차대조표(사례)

계정과목	금 액(USD)
유형자산	
젓소---성숙	52,060
젓소---미성숙	372,990
소계	425,050

젓소의 금액의 변동내역(주석내역)

2001년 1월 1일	459,570
구입에 따른 증가	26,250
성장에 따른 공정가액평가이익	15,350
가격변동에 따른 공정가액평가이익	24,580
판매에 따른 감액	(100,700)
2001년 12월 31일 잔액	<u>425,050</u>

손익계산서

계정과목	금 액(USD)
매출	
□ 우유의 공정가액	518,240
□ 젓소의 공정가액변화에 다른 평가 이익	39,930
(Gains arising from changes in fair value less estimated point-of-sale costs of dairy livestock)	<u>558.170</u>

생물자산에 대한 수량, 단가, 평가금액에 대하여서는 주식의 형태로 재무제표에 기재하도록 함.

8. ISA41 요약

구 분	내 용
공정가액(Fair value)	<ul style="list-style-type: none"> <li>□ 시장가격에서 운반비 등과 같이 시장접근에 소요되는 비용을 차감한 금액</li> <li>□ 생물자산 및 수확물에 대한 공정가액은 생물자산 및 수확물의 그룹별로 결정한다(시장가격결정의 속성을 이용한 그룹)</li> <li>□ 미래의 판매계약금액이 아닌 시장가격을 기준으로 평가한다.</li> </ul>

생물자산의 평가	<ul style="list-style-type: none"> <li>□ 생물자산을 대차대조표일 현재의 공정가액에서 판매비용(Point-of-sale cost)의 추정액을 차감하여 측정된 금액으로 표시</li> <li>□ 현재가치로 평가</li> <li>□ 공정가액을 신뢰할 수 없는 경우에는 취득가액으로 평가.</li> <li>□ 감가상각은 하지 않음</li> </ul>
수확물에 대한 평가	<ul style="list-style-type: none"> <li>□ 수확시점의 공정가액에 의하여 평가한 금액</li> <li>□ 수확이후는 재고자산의 회계처리기준 준용</li> </ul>
생물자산의 원가 및 수확비용	<ul style="list-style-type: none"> <li>□ 발생한 시점에 비용으로 처리</li> </ul>
생물자산의 평가차익 및 평가차손	<ul style="list-style-type: none"> <li>□ 최초 인식시 발생한 연도의 평가이익 및 손실로 당기의 손익계산서에 반영</li> </ul>
정부보조금	<ul style="list-style-type: none"> <li>□ 조건이 없는 경우에는 수령시점에 수익으로 계상</li> <li>□ 일정한 조건을 충족하는 경우에 지급하는 정부보조금은 조건을 충족시점에 수익으로 처리하고 조건을 충족하지 못한 경우에는 부채로 계상</li> </ul>
적용시점	<ul style="list-style-type: none"> <li>□ 2003년 1월 1일 이후 적용</li> </ul>

## 9. 미국의 농업회계처리내역 검토

미국은 별도의 농업회계기준서에 의하여 농업자산에 대한 회계처리를 하지 않고 일반적으로 인정되는 기업회계기준(GAAP)을 적용하고 있으며 회계처리의 원칙에 대하여서는 재무회계표준위원회(FASB)와 미국 공인회계사협회에서 제정을 하고 있다. 농업부분에 있어서 일반적으로 인정되는 회계기준을 준용하되, 농업에 대하여서는 1985년 4월 1일 공

인회계사 협회의 Statement of Position 85-3, Accounting by Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives에서 가축에 대한 재고자산을 특정하지는 않았지만 곡물(수확 후)에 대하여서는 다음의 조건이 충족하는 경우에는 시장가격에서 판매비용(estimated costs of disposal)을 차감한 금액으로 평가하도록 하고 있다.

농업생산자는 판매를 목적으로 보유한 수확한 농작물(crops)재고는 저가법(원가와 시장가격 중 낮은 가격)에 의하여 보고하여야 하며, 산업의 회계관행에 의할 시에는 아래의 조건이 충족하는 경우에는 판매가격에서 판매시의 추정비용을 차감한 금액(순실현가능액)으로 보고하여야 한다.

- 제품의 시장가격이 신뢰할 수 있으며 즉시 결정할 수 있고 실현될 수 있으며,
- 처분시 예상되는 원가가 비교적 중요하지 않으며,
- 즉시 배달 가능한 경우

39 An agricultural producer should report inventories of harvested crops for held for sale at (1) the lower of cost or market or(2) in accordance with established industry practice, at sales price less estimated costs of disposal, when all the following conditions exist:

- The product has a reliable, readily determinable and realizable market price
- The product has relatively insignificant and predictable cost of disposal
- The product is available for immediate delivery.

### *재고자산에 대한 회계처리*

미국의 일반적으로 인정되는 회계원칙은 판매를 목적으로 보유하고 있는 재고자산에 대하여서는 취득원가로 평가하여야 한다. 다만, 시장가격이 취득원가보다 하락한 경우에는 시장가격으로 평가한다. 미국의 회계원칙은 저가주의에 의한 재고평가방법으로 이는 일반적으로 인정되는 국제회계기준과 일치한다. 미국공인회계사협회는 회계가이드에서 판매를 목적으로 보유한 수확물과 가축에 대하여 위의 조건이 충족하는

경우에는 순실현가능액(현재의 시장가격에서 추정판매비용을 차감한 금액)으로 평가하도록 하고 있다.

농업부문의 재고자산의 분류별로 평가방법에 대하여 살펴보면 다음과 같다.

□ 판매를 목적으로 보유하고 있는 곡물 및 가축재고

위의 조건을 충족할 경우에는 **순실현가능가액**으로 평가한다. 시장가격이 없거나 판매비용을 추정이 어려운 전문곡물이나 육성 중인가축 또는 후대생산을 목적으로 보유하고 있는 가축은 제외한다.

□ 생산과정에 투입될 수확물이나 가축의 재고

사료로 사용될 곡물이 이 범주에 포함되며 이 경우에는 순실현가능가액으로 평가하지 않는다. 이는 이러한 재고는 판매를 목적으로 보유하고 있지 않아 판매를 목적으로 보유하여야 하는 기본조건을 충족하지 못하기 때문이다.

□ 생산과정에 투입하기 위하여 구입한 재고

비료, 농약, 사료 등과 같이 농업생산물을 생산하기 위하여 구입한 저장품으로 이는 취득원가로 평가한다.

미국의 경우, 수확시점에 수익을 인식하지 않으며, 수확물에 대하여 취득가액으로 장부에 계상 후 재무제표보고일(사업년도종료일) 판매를 위하여 보유하고 있는 수확곡물이나 가축에 대하여 순실현가능가액으로 평가하도록 하고 있어 국제기준과는 차이가 있다. 특히 후대를 생산하기 위한 가축이나 과수에 대하여서는 취득원가에 의하여 평가하고 이후 용역제공시에는 경제적내용연수에 걸쳐 감가상각을 통하여 비용화하도록 하고 있다.

즉 미국의 일반적인 회계기준은 원가법(Full Cost Absorption Method)을 채택하고 있어 가축을 생산하기 위한 직·간접비용을 집계 후 이를 배분하고 동물이나 식물의 기대수명에 따라 감가상각을 하도록 하고 있다. 원가법에 의하여 사육동물의 평가가 손익계산서에 영향을 미치는 것은 감가상각에 의하여 원가에 가산하거나 사육가축을 처분하는 경

우이다.

## 10. 호주의 농업회계준칙 (AASB141) 검토

Australian Accounting Standard Board 141 [Agriculture]은 2003년에 국제기업회계기준(ISA41)을 준용하여 작성되었으며, 시행시점은 2005년 1월 1일 이후 개시하는 사업년도로 하고 있다. 기업적 농업이 발달된 호주의 농업회계처리방법가 국제기준과의 차이 및 세부처리내역을 검토함으로써 향후 농업회계처리의 기준의 설정에 도움을 받을 수 있을 것으로 본다.

### 가. 범위(Scope)

농업회계기준은 농업활동과 관련한 생물자산, 수확시점의 농업생산물 및 정부보조금에 대한 회계처리에 적용하며, 농업활동과 관련한 토지 및 무형자산에 대하여서는 본 기준서를 적용하지 아니한다.

또한 수확일 이후의 수확물에 대하여서는 적용하지 않으며, 수확일 이후에는 재고자산에 대한 기준서 등 기타의 기준서를 적용한다.

생물자산	농업생산물	수확이후의 추가가공품 (적용제외)
양	양모	실, 양탄자
조림지나무	통나무	목재
식물	목화	깎판, 의류
	사탕수수줄기	설탕
젖소	우유	치즈
돼지	돈육	쓰세지, 햄
관목	잎	차, 담배
포도나무	포도	포도주
과일나무	선별과일	가공된과일

나 용어의 정의

국제기업회계기준41 과 동일함

다. 평가차익 및 평가차손(Gains and Losses)

발생연도에 이익과 손실로 손익계산서에 반영(국제기준과 동일)

라. 공정가액을 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우

국제기준과 동일

마. 정부보조금

국제기준과 동일

## 제 6 장: 생물자산에 대한 회계처리 제안

### 1. 재무회계의 목적

재무회계(Financial accounting)는 정보이용자가 효율적이고 생산성이 높은 경제적 의사결정을 할 수 있도록 기업실체에 관한 유용한 정보를 측정하여 전달하는 과정이다. 회계는 하나의 정보시스템으로 정보이용자의 유형에 따라 재무회계(Financial accounting)와 관리회계(Managerial accounting)를 포함하는 개념이라 할 수 있다. 그 정보이용자가 경영자와 같은 내부이용자일 경우에는 관리회계가 되며, 투자자, 채권자와 같이 외부이해관계자일 경우에는 재무회계로 분류된다.

#### 재무회계와 관리회계의 비교

구 분	재무회계	관리회계
정보이용자	외부불특정다수인	내부경영자
정보전달수단	재무보고서	특수목적보고서
회계처리원칙	일반적으로 인정된 회계원칙	특별한 원칙이 없음
회계정보의 유형	역사적원가정보	미래예측정보
정보질적특성	신뢰성	목적적합성
회계보고주기	정기(1년, 분기, 반기)	수시(월별, 1년, 주별)
보고주기	정기적	수시

(한국공인회계사회 기업회계기준/기준서 비교해설서)

재무회계는 외부불특정다수인의 의사결정에 유용한 정보를 제공하는 것을 목적으로 하고 있다. 회계정보가 의사결정에 중요한 정보를 제공하기 위하여는 회계정보의 목적적합성과 신뢰성을 확보하여야 한다.

회계정보의 질적특성으로 목적적합성과 신뢰성 및 비교가능성이 있다.

#### 목적적합성

회계정보의 정보력을 강조하는 개념으로 특정속성이 정보를 이용함에 있어서 의사결정의 차이를 발생시킬 수 있는 능력이다.

#### 신뢰성

회계정보의 증거력을 강조하는 개념으로 표현의 충실성과 검증가능성 및 중립성을 유지하여야 한다.



## 비교가능성

기업실체의 재무상태, 경영성과, 현금흐름 및 자본변동의 추세분석과 기업실체간의 상대적 평가를 위하여 회계정보는 기간별 비교가 가능해야 하고 기업실체간의 비교가능성도 있어야 한다.(재무회계개념체계 54) 즉, 유사한 거래나 사건의 재무적 영향을 측정, 보고함에 있어서 영업 및 재무활동의 특성이 훼손되지 않는 범위 내에서 기간별로 일관된 회계처리방법을 사용하여야 하며 기업실체간에도 동일한 회계처리방법을 사용하는 것이 바람직하다.

## 회계정보의 제약요건

질적특성을 모두 갖춘 정보라 하더라도 정보제공 및 이용에 소요될 사회적 비용이 정보제공 및 이용에 따른 사회적효익을 초과한다면 그러한 정보는 정당화 될 수 없다.

- 효익과 비용간의 균형(cost-benefit relationship)
- 중요성(Materiality)

## 2. 국내생물자산회계처리와 국제기준과의 비교

농업회계기준의 적용대상이 되는 것은 생물자산(동물, 식물)과 농업활동의 대상이 되는 수확시점의 수확물이 적용대상이 된다. 수확일 이후의 수확물은 기업회계기준서의 재고자산이 적용되어야 한다.

### 국제기업농업기준과 국내농업회계처리의 비교

구분	국제기준	농업계열대학 (개인농업인)	농협, 외감대상회사 및 축산업
수확물에 대한 매출인식	수확시점의 수확물의 공정가액에서 판매비용추정액차감금액으로 매출인식	사업년도 종료일의 수확물에 대하여서는 시가에 의하여 평가하고 평가차익을 수익으로 인식(조수익)—시가에 대한 명확한 개념은 없음	교환시점(인도시점)에 수익으로 인식
생물자산에 대한 자산인식방	공정가액에서 판매비용추정액을	취득원가에 의하여 계상하며, 용역기에	취득원가에 의하여 계상하며,

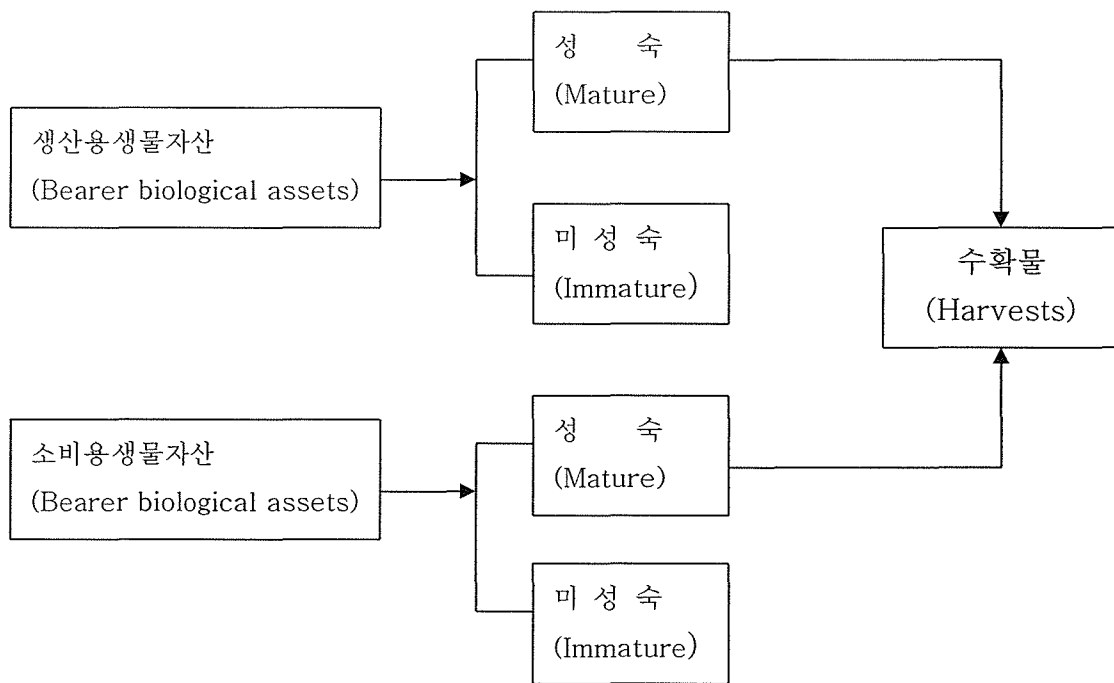
법	차감한 금액을 계상 <감가상각을 하지 않음>	있는 생물자산은 취득원가에서 감가상각누계액을 차감	용역기에 있는 생물자산은 취득원가에서 감가상각누계액을 차감
생물자산의 공 정가액을 신뢰 성 있게 측정할 수 없는 경우.	취득원가로 생물자산 을 인식하고 대차대조 표에는 취득원가에서 감가상각누계액을 차 감하여 표시(공정가액 을 신뢰성이 있게 측 정가능해진 경우에는 공정가액)	취득원가	취득원가
계정과목분류	계정과목분류에 대한 명확한 기준이 없음. 사례에서 내용연수가 장기인 경우에는 고정 자산으로 적소분류, 기타 육성가축, 생장 물의 경우에는 당좌자 산 으로 분류가능	생물자산의 크기에 따 라 고정자산과 재고자 산으로 분류	생물자산의 기능 에 따라 고정자산 과 재고자산으로 분류
국고보조금 1. 조건 없이 생물자산과 관련하여 지 급 받은 경 우 2. 조건을 충족 하여야 하는 경우 3. 조건을 충족 하지 못한 경우 4. 생물자산을 취득원가주 의에 의하여	수령시점에 수익으로 인식  조건충족시 수익으로 인식  부채로 인식  취득원가에 차감	국고보조금에 대한 회 계처리 내역이 없음	고정자산의 취득, 개량과 관련하여 국고보조금을 수 취하는 경우에는 취득원가에 차감 하며, 운영비 보 조 등의 목적일 경우에는 조건이 충족된 시점에서 수익으로 인식

계상하고 감 가상각하는 경우			
-----------------------	--	--	--

### 3. 국제기준에 의한 생물자산 회계처리의 문제점

#### 가. 생물자산의 공정가액평가

생물자산은 크게 동물과 식물로 분류하며, 생물자산의 속성에 따라 다음과 같이 분류된다.



[생물자산의 분류]

#### 공정가액산정의 지난 함

- 생산용생물자산은 우유를 생산하기 위한 젖소, 자돈을 생산하기 위한 모돈, 웅돈, 과일을 생산하기 위한 과수 등과 같이 생물자산자체로서 소비되지 않고, 농업생산물을 생산하기 위한 생물자산으로 시장가격이 특정시점에서만 형성되게 된다. 또한, 최초인식시 상당한 기간이 경과하기까지는 공정가액산정이 불가능하다. 즉 소의 경우에는 생후 6개월, 돼지의 경우에는 생후 2개월이 경과한 시점부터 거래가격이 형성되며, 자돈, 송아지 이후의 경

우에는 시장거래가 형성되지 않아 공정가액을 측정하기가 현실적으로 어렵다. 특히, 생산용 생물자산의 경우에는 일정시점 이후에는 시장이 형성되지 않는다.

- 과수, 다년생식물(인삼, 도라지 등)은 구입시점인 묘목 및 종자시점에는 시장이 형성되어 공정가격을 추정할 수 있으나, 입식이후부터 수확시점까지는 시장가격형성이 되지 않아 공정가격추정이 매우 어렵다.
- 소비성 생물자산 중 곡류, 채소와 같이 1년 생의 미수확작물은 그 수확물의 수량 및 등급 등에 대한 추정이 불가능하여 미수확물상태의 생물자산에 대하여서는 공정가액의 추정이 어렵다.

### 수익실현여부판정의 어려움

수익은 실현되었거나 실현 가능한 시점에서 인식하며 그 가득 과정이 완료되어야 수익으로 인식할 수 있다. 일반적으로 교환시점에 수익이 실현된 것으로 볼 수 있으나 생산이 진행됨에 따라 수익으로 인식할 수 있는 경우는 건설업에서 도급공사와 같이 총원가와 공사진척도를 합리적으로 예측할 수 있고 공사대금의 회수에 불확실성이 존재하지 않을 경우에는 진행을기준에 따라 수익을 인식한다. 이는 영업성과의 왜곡을 방지할 수 있으며, 외부정보이용자의 의사결정에 유용하다는 가정 하에서 성립하는 것이다.

농업부분의 수익인식은 기본가정은

- 생물자산의 공정가액측정이 가능하고
- 생물자산의 시장가격이 안정적이며
- 판매와 관련된 비용이 측정이 가능하다는 가정이라고 볼 수 있다.

생물자산의 특성은 풍수해나 질병으로 인한 자연재해의 영향으로 자유로울 수 없으며, 자연재해로 인한 손실규모가 거대하며, 자연재해로 인한 손실규모를 측정이 불가능한 불확실성이 항상 존재한다.

태풍, 가뭄, 홍수 및 구제역, 콜레라, 바이러스감염, 조류독감 등으로 인한 농업부분의 손실을 고려할 시 이로 인한 손실은 추정이 불가능하며, 이로 인하여 미래경제적효익의 발생가능성의 추정이 너무 불확실하게 된다.

또한 미수확농산물과 같이 향후 수확예상수량 및 등급의 예상이 어려우며, 판매가격의 변동이 심하여 합리적인 가격산정이 어려움이 발생할 수 있다.

#### 나. 다년생 소비성 생물자산

재무회계의 궁극적인 목적은 외부정보이용자의 유용한 의사결정에 필요한 정보를 제공하는 데 있다. 생물이 성장하는 것은 경영체의 입장에서 분명 미래경제적효익의 증가를 가져오는 중요한 사건임에 분명하다. 따라서 생물자산의 경제적가치의 증가분을 기간손익으로 인식하는 것이 손익계산서의 기간의 왜곡을 방지할 수 있는 방법으로서 공정가액에 의한 자산의 증가분을 인식하는 방법이 가치가 있다. 다만, 경제적가치의 측정이 난해한 경우에는 취득원가주의에 의하여 생물자산으로 계상하도록 국제농업회계기준서는 규정하고 있다.

취득원가주의 및 기존의 기업회계기준에 의한 수익인식방법을 적용할 경우, 손익계산서의 심각한 왜곡현상을 발생시키는 생물자산은

- 산림, 인삼, 도라지 등과 같은 수확물을 생산하는 기간이 장기인 경우이며, 1-2년 이내에 생산이 완료되는 농업생산물의 경우에는 기간왜곡은 심각하지 않다.

비록, 다년생생물자산의 경우에는 손익계산의 기간왜곡을 가져올 수 있으나, 위에서 설명하였듯이 수확시점까지의 자연재해 등으로 인한 위험이 너무 높아 이를 기간 수익으로 인식하는 것은 정보이용자의 의사결정을 왜곡시킬 가능성이 있음으로 주식의 형태로 생물자산의 내용을 기재함으로써 정보이용자에게 적합한 정보를 제공할 수 있을 것으로 판단된다

- 원가주의에 의한 취득원가계상 및 수익인식은 수확시점까지 이

다. 생산원가산정의 어려움(경영성과분석의 어려움)

국제농업회계기준 (공정가액에 의한 평가)	취득원가주의에 의한 기준회계처리관행
매출:   공정가액평가액 공정가액변동액  -)매출원가: <u>당기 발생비용</u> 당기순이익	매    출: 판매금액 -)매출원가: <u>판매수량에 대                  응하는 원가 및 기간비용</u> 당기순이익

양돈사업자가 자가 생산한 돼지고기를 이용하여 소시지를 생산하거나 과수농가가 자가 생산한 사과를 이용하여 주스를 생산하는 경우에 당기투여비용을 당기손익으로 전액인식하고 기말공정가액과의 차액을 평가차익 및 손실로 일괄 계상하는 경우에는 최종생산품에 대한 정확한 생산원가의 파악이 어려움(생산단계별 수익인식금액이 원가에 포함됨)으로 인하여 영업에 대한 정보왜곡현상을 발생시킬 수 있으며, 생물자산의 취득원가산정이 어려움으로 인하여 생물자산에 대한 정확한 수익성분석의 지남 할 것으로 판단된다.

4. 계정분류

국제농업회계기준서(ISA41)에서 생물자산에 대하여 계정분류에 대하여 명확하게 정의하지 않고 있다. 사례에서 대차대조표에 짓소를 성숙과 미성숙으로 구분하여 고정자산으로 구분하였으나 수확물 및 미수확물어 대하여 계정과목분류에 대한 사례가 없다.

한국기업회계기준서 제 4호(수익인식) 및 제 10호(재고자산)에서는 농업에 대하여 본 기준서의 적용을 제외하도록 하고 있으나 기업회계기준서 제 5호(유형자산)에 대하여서는 적용을 제외하지 않고 있다.

- 유형자산: 물리적 형태가 있는 자산으로 재화의 생산, 용역의 제공, 타인에 대한 임대 또는 자체적으로 사용할 목적으로 보유하고 1년을 초과하여 사용할 것이 예상되는 자산

- 재고자산: 정상적인 영업과정에서 판매를 목적으로 보유하고 있는 자산 또는 판매를 목적으로 한 생산과정에 있는 자산, 그리고 생산 또는 서비스 제공과정에서 투입될 원재료나 소모품의 형태로 존재하는 자산

생물자산의 평가 및 수익인식에 대하여서는 새롭게 제정될 농업회계기준서에 준용하되 계정과목의 분류는 그 자산의 기능에 의하여 분류하는 것이 타당할 것으로 판단된다<sup>4</sup>. 따라서 생산용 생물자산 중 생존기간이 1년을 초과하는 것이 예상되는 생물자산은 고정자산으로 하여 성숙과 미성숙으로 구분하고 소비성 생물자산의 경우에는 생존기간의 여부에 관계없이 재고자산으로 분류하며, 수확물의 경우에는 수확시점에 재고자산으로 분류하는 것이 타당할 것으로 본다.

#### □ 유형자산

젖소, 모돈, 웅돈, 후보돈, 종빈우, 혈통유지 및 후대유전을 목적으로 보유하고 있는 생물자산, 과수 등으로 수확물을 생산하기 위하여 보유하거나 생산용 생물자산을 재생산하기 위하여 보유하고 있는 생물자산

#### □ 재고자산

비육우, 비육돈과 같이 그 자체로서 소비되는 축산물과 미수확상태의 성장하고 있는 곡물, 채소, 과일 및 비료, 농약 등과 같이 생산과정에서 투입될 것으로 예상되는 자산(저장품)에 대하여 재고자산으로 분류

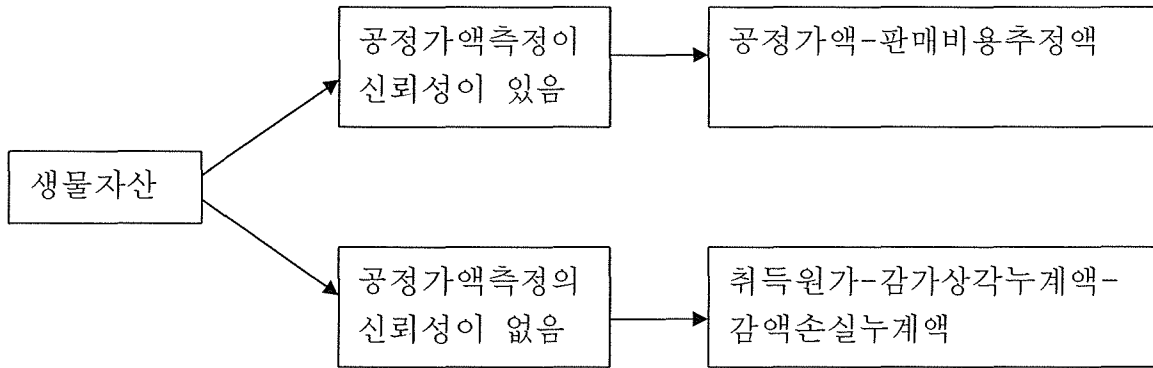
### 5. 생물자산에 대한 회계처리의 제안

국제농업회계기준서에서는 생물자산의 최초인식시점과 매기의 대차대조표일에 생물자산의 공정가액(Fair value)에서 판매비용(Point-of-sale cost)의 추정액을 차감하여 측정하도록 하고 있다. 다만, 공정가액을 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우에는 최초의 인식시점에 취득원가로 측정하고 대차대조표에는 취득원가에서 감가상각누계액 및 감액손실누

<sup>4</sup> 생물자산을 당좌자산의 분류로 구분하여 표시하자는 의견도 있으나 이는 기존의 회계관행에 익숙한 회계정보이용자에게 정보전달의 왜곡을 초래할 가능성이 있음.

계액을 차감하여 측정한다. 다만 그러한 생물자산의 공정가액을 신뢰성 있게 된 경우에는 공정가액에서 판매비용의 추정액을 차감하여 측정한다.

### 국제농업회계기준상의 생물자산의 평가



### 가. 국제농업회계기준서와 현행 농업회계처리관행 사례비교

[사례]

비육우를 생산하여 판매하고 있는 농업회사법인 한산림은 2004년 2월 20일에 암송아지 2마리를 생산하였다. 6개월 된 암송아지의 1마리 당 거래시장의 가격은 60만원이고 판매를 하기 위한 운반비가 50,000원 소요될 것으로 추정되며 시장의 수수료는 25,000원으로 추정하였다.

암송아지의 원가계산에 의한 송아지 1마리 당 취득원가는 350,000원이었다. 거래시장의 형성이 6개월이 지나야 형성되지만 6개월동안의 추가원가 등을 고려하여 공정가액을 500,000원으로 평가하여 장부에 계상하였다.

2004년 12월 31일 현재 송아지의 공정가액에서 판매비를 차감한 금액은 마리 당 700,000원이며, 송아지 2마리의 2004년 12월 31일까지의 추가원가소요금액은 500,000원이다.

2005년 11월 10일 송아지 2마리를 판매하였으며, 판매금액은 2,400,000원이며 운반비 120,000원과 수수료 40,000원을 차감한 2,240,000원을 수령하였다. 2005년 11월 10일까지의 송아지의 추가원가는 600,000원 이었다.



최초인식

송아지의 공정가액:  $500,000 - 50,000 - 25,000 = 425,000$ 원

최초인식금액:  $425,000 \times 2 = 850,000$ 원

취득가액:  $350,000 \times 2 = 700,000$ 원

국제기준)

□ 최초 인식시		
차변) 가축 -미성숙	850,000	대변) 가축매출 850,000

□ 2004년 12월 31일 결산시		
차변) 가축-미성숙	550,000	대변) 가축매출 550,000
가축매출원가	1,200,000	대변) 제비용 1,200,000

자산공정가액의 추가인식:

2004년 12월 31일

공정가액에서 판매비용차감액:  $700,000 \times 2 = 1,400,000$ 원

최초인식금액: 850,000원

결산시 추가인식액: 550,000원

송아지에 대한 원가

2004년 12월 31일 현재: 1,200,000원( 700,000원 +500,000원)

□ 2005년 11월 10일 송아지 판매시		
차변) 현 금	2,240,000	대변) 가축-미성숙: 1,400,000
운 반 비	120,000	가축매출 1,000,000
지급수수료	40,000	
차변) 가축매출원가	600,000	대변) 제비용 600,000

현행회계관행)

□ 최초인식시		
차변) 성장가축	700,000	대변) 재공품(성장물) 700,000

--가축의 출산 및 성장분에 대하여 매출을 인식하지 않고 취득가액으로 재고자산에 계상

□ 2004년 12월 31일 결산시

차변) 성장가축 500,000      대변) 재공품(생장물) 500,000

□ 2005년 11월 10일 판매시

차변) 현 금 2,240,000      대변) 가축매출 2,400,000  
 운반비 120,000  
 지급수수료 40,000

차변) 가축매출원가 1,800,000      대변) 성장가축 1,200,000  
 재공품(생장물) 600,000

#### 회계처리의 비교

구 분	국제농업회계기준서	현행 회계관행
2004년 2월 20일 <최초 인식시>	차변) 가축-미성숙 850,000 대변) 가축매출 850,000	차변) 성장가축 700,000 대변) 재공품 700,000 (제조원가명세서상 타계정대체로 처리됨)
2004년 12월 31일 <결산시>	차변) 가축-미성숙 550,000 대변) 가축매출 550,000 <매출인식> 차변) 가축매출원가 1,200,000 대변) 제비용 1,200,000	차변) 성장가축 500,000 대변) 재공품 500,000 <제조원가명세서상 타계정대체로 계상됨>
2005년 11월 10일 <판매시>	차변) 현 금 2,240,000 운반비 120,000 지급수수료 40,000  대변) 가축-미성숙 1,400,000 가축매출 1,000,000 <판매금액과 기존 매출계상액 차액에 대하여 매출인식>	차변) 현 금 2,240,000 운반비 120,000 지급수수료 40,000  대변) 가축매출 2,400,000 <판매시 매출인식>

	차변) 가축매출원가 600,000 대변) 제 비용 600,000  <당기 투입비용에 대하여 매출원가로 계상>	차변) 가축매출원가 1,800,000 대변) 재공품 1,800,000  <판매가축에 대한 매출원가계 상>
--	--	--

### 대차대조표 및 손익계산서 비교

구 분	국제농업회계기준서	현행회계관행
2004년 2월 20일  <최초 인식시>	대차대조표 자산 가축-미성숙: 850,000	대차대조표 자산 성장가축: 700,000
	손익계산서 가축매출 850,000	손익계산서: 0
2004년 12월 31일  <결산시>	대차대조표 자산 가축-미성숙: 1,400,000	대차대조표 자산 성장가축: 1,200,000
	손익계산서 가축매출 1,400,000	손익계산서 가축매출 0
	가축매출원가 1,200,000	가축매출원가 0
	당기순이익 200,000	당기순이익 0
2005년 11월 10일  <판매시>	대차대조표 자산 가축-미성숙 0	대차대조표 자산 성장가축 0
	손익계산서 가축매출 1,000,000	손익계산서 가축매출 2,400,000
	가축매출원가 600,000	가축매출원가 1,800,000
	운반비 120,000	운반비 120,000
	지급수수료 40,000	지급수수료 40,000
	당기순이익 240,000	당기순이익 440,000

송아지 판매에 따른 누적손익계산서	가축매출	2,400,000	가축매출	2,400,000
	가축매출원가	1,800,000	가축매출원가	1,800,000
	운반비	120,000	운반비	120,000
	지급수수료	40,000	지급수수료	40,000
	당기순이익	440,000	당기순이익	440,000
결론	공정가액에서 판매비용을 차감한 국제기준은 기간별 정확한 손익산정이 가능하나, 판매완료시점에 있어서의 누적손익은 취득주의에 의한 것과 차이가 없음.			

#### 나. 취득원가주의에 의한 적용의 필요성

##### □ 공정가액의 변동이 심한 경우 기간손익의 왜곡초래

위 사례에서 살펴본 바와 같이 공정가액을 신뢰성 있게 추정하였다는 가정 하에서 기간별 손익을 정확하게 파악할 수 있다는 것이 국제농업 회계기준을 적용시의 장점이다. 다만, 가격의 변동이 심할 경우에는 특정사업년도에는 이익이 발생하고 다음년도에는 손실이 발생하는 문제가 발생하게 된다. 이는 농장의 입장에서 사업년도 종료일 현재 출하가 불가능한 상태에 있으나 시장가격을 반영하여 높은 공정가액으로 수익을 인식 후 출하시점에 가격이 하락한 경우에 전체적으로는 손실이 아닌 경우라도 당해 사업년도에 손실이 발생하게 되어 경영성과를 적정하게 반영하지 못하는 결과를 초래할 수 있다.

*돼지의 경우 표준규격 돈(110 kg)이 되기 전에는 출하가 불가능함(시장 형성이 되지 않음)*

##### □ 계속기업가정시 기간손익의 왜곡이 중요하지 않음

산업특성상 농업의 경우에는 제조업과 달리 생산량의 증대는 토지 및 생산시설의 규모에 의하여 제한을 받게 된다. 사업초기 가축의 입식시점의 경우 또는 생산규모를 확대하는 초기사업년도의 경우에만 취득원가주의에 의한 회계처리가 기간별 손익의 왜곡을 가져올 수 있으나 정상생산단계 일 경우에는 취득원가주의에 의한 회계처리와 공정가액에 의한 회계처리간의 기간별 손익은 유사할 것으로 기대된다.

- 생물자산의 등급산출량의 추정이 어려워 시장가격의 산정이 어려움

· 축산물, 과수, 채소 등 농업생산물의 경우, 제품의 등급과 친환경농산물 인정 등에 따라 생산물의 가격차이가 크게 나타난다. 특히, 친환경농업생산은 농산물의 생산량 추정의 불확실성을 크게 하고 있다. 농업생산품의 생산등급의 추정은 토질, 기후 등의 자연환경과 생물자산의 성장상태, 품종에 큰 차이가 발생한다. 즉 농업생산품의 표준화 및 규격화가 어렵다. 생물자산에 대한 생산수량의 추정 및 이를 근거로 공정가액에 의한 자산 및 수익인식은 불확실성으로 인하여 재무제표의 신뢰성을 저해할 가능성이 매우 높다. 따라서 일반적인 수익인식기준인 1) 수익가득과정이 완료되었거나 실질적으로 거의 완료되었고 2) 경제적 효익의 유입가능성이 매우 높으며 3) 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있다는 가정을 충족하기가 매우 어렵다.

- 경영체의 이해관계자가 소수인 경우에는 경제적실익보다 정보제공에 따른 원가가 지나치게 높을 수 있음.

농업생산은 가족단위의 투자가 대부분이며, 일부 외부투자의 경우에도 내부정보를 잘 알고 있는 친인척에 의하여 투자되는 것이 대부분이다. 1990년 이후 농업법인제도 도입으로 인하여 현재 영농조합법인 및 농업회사법인이 농업인들이 출자하여 운영되고 있으며, 2000년대 이후부터 축산 및 종자분야에 외부감사대상 업체들이 증가하고 있다(2004년 현재 27개 기업).

국제농업회계기준서에 의한 회계처리를 모든 농가 및 농업법인에 일괄 적용하는 것은 회계정보의 제약 요건인 효익과 비용측면에 있어 정보의 경제성이 없으며, 중요성의 기준(materiality) 에서도 공정가액에 의한 생물자산의 평가가 정보이용자의 합리적인 의사결정에 영향을 미치지 않을 것으로 판단된다. 따라서 중소기업기본법 상의 중소기업대상 경영체에 대하여서는 취득원가주의에 의한 생물자산의 평가를 인정하여야 한다.

- 미실현이익에 대하여 소득세 및 법인세 납부의무가 발생하여 경영체의 현금흐름에 악영향을 초래

사업초기 농업경영체가 생산용 생물자산( bearer biological asset)을 계

속적으로 증가시키는 경우에 생물자산의 출산으로 인한 최초인식금액 및 생물자산의 성장과 가격변동에 대하여 수익으로 인식하는 경우, 수익으로 인식한 미실현이익에 대하여 소득세 및 법인세를 납부하는 결과를 초래하여 경영체의 자금흐름을 악화시킬 수 있다.

현재, 장기건설공사 및 예약매출의 경우에 진행기준에 의하여 매출을 인식하고 매출에 근거하여 소득세 및 법인세를 납부하게 된다. 다만, 건설업의 경우에는 중간 기성고가 입금되거나 예약판매의 경우 중도금이 입금되어 소득세 및 법인세에 대한 자금부담은 없으나 농업생산의 경우에는 판매시점에 현금이 유입됨으로 법인세법 및 소득세법에 생물자산에 대한 평가이익을 수익에서 제외하는(익금불산입)한다는 규정이 없는 경우에는 소득에 대한 세금부담으로 인한 경영에 어려움을 겪을 수 있다.

□ 다년생 식물 및 동물에 대한 수익인식

인삼, 장생도라지(20년), 분재, 목재생산용나무 및 농업생산에 2년 이상의 장기간의 시간이 필요한 경우에는 취득원가주의에 의한 자산평가 및 교환금액에 의한 수익인식은 경영체의 재무제표에 심각한 왜곡을 초래할 수 있다.

다만, 자연적가치증가분을 수익으로 인식하지 않는 것은 수확확득가정이 완료되지 않았으며, 미래의 시장가격의 추정이나 미래순현금의 유입액의 측정이 너무 불확실하여 이를 추정할 수가 없다는 것이다. 따라서 시간의 경과에 따른 가치증가분을 수익으로 인식하지 않으면, 발생하는 모든 원가도 당기의 비용으로 처리하지 않고 자본화 하여 자산원가에 가산하여야 한다.

인삼과 같이 특정가격으로 특정수량으로 구매자에게 공급하기로 계약이 체결되어 있고 과거의 경험에 의하여 추가비용을 합리적으로 추정할 수 있는 경우에는 시간의 경과에 따라 매출액을 인식할 수 있을 것이다. 그러나 자연재해등에 의하여 계약을 이행하지 못할 변수가 너무 많음으로 수익의 인식을 판매시점까지 연기하는 것이 실무적으로 보수주의관점에서 일반적이다.

□ 수확물에 대하여서는 수확시점에 공정가액이 존재하며 이에 대하여서는 수확시점에 매출인식이 바람직함(수익실현)

재무적으로 시장가격이 안정적이고 시장성이 확실할 경우에는 수확시점에 수익으로 인식할 수 있다. 쌀과 같은 곡물 및 과일의 경우에는 수확시점에 수익으로 인식할 수 있다. 수익실현의 중요한 요건이 수확을 통하여 실현된 것으로 볼 수 있으며, 수확시점에서 판매하지 않고 저장을 하는 경우는 시장출하조정을 통한 추가적인 이익을 보기 위한 행위로 볼 수 있다. 또한 수확물에 대한 매출인식을 하지 않는 경우, 경영체가 임의로 판매시점조정을 통한 경영성과의 왜곡을 가져올 수 있으며, 이로 인한 외부이해관계자들의 의사결정의 왜곡을 초래할 수 있다는 점 등이 고려되어야 한다.

현재, 농업소득세 및 농업계열대학교의 교재에서도 사업년도 종료일의 미판매재고에 대한 시가를 수익으로 인식하고 있어, 현재의 농업분야의 회계처리하고도 일치한다.

#### 다.국제농업회계기준서와 제안 농업회계기준의 회계처리비교

구 분	국제농업회계기준서	제안 생물자산회계처리	
생물자산의 인식	1.공정가액에서 판매비용(Point-of-sale costs)을 차감한 금액으로 평가.  2. 공정가액이 없는 경우 취득원가에서 감가상각누계액 및 감액손실에 차감액으로 평가	생산용 생물자산	취득원가로 평가 (용역제공일 이후 감가상각)
		소비용 생물자산	2년 미만의 성장기간이 필요한 생물자산 취득원가로 평가
		자산	2년 이상 장기의 생산기간이 필요한 생물자산 취득원가 또는 공정가액 (계약재배로 인하여 미래순현금유입액이 확정되어 있는 경우)
수확물	수확시점의 공정가액에서 판매비용차감액으로 평가	좌 동	

계정분류	계정분류에 대한 명확한 규정이 없음. 사례에서 짓소에 대하여 고정자산으로 구분하고 성숙, 미성숙으로 분류	현행 유형자산과 재고자산의 분류기준에 의하며 건설중인 자산에 해당하는 생산용 생물자산의 미성숙을 별도의 건설중인 자산으로 구분하지 않고 생물자산의 성숙, 미성숙으로 구분
공정가격변동	공정가격의 변동으로 인한 차액을 당기 가격 변동차익과 차손으로 반영	공정가액평가시에만 가격변동을 당기손익으로 반영

### 라. 생물자산에 대한 중소기업특례적용

기업회계기준 보칙 제 89조(중소기업의 회계처리에 대한 특례) 규정은 중소기업기본법에 의한 중소기업의 경우에 단기용역매출 및 단기용역매출, 이연법인세 등에 대하여 적용을 배제할 수 있는 특례규정을 두고 있다. 따라서 *국제농업회계기준을 준용하여 생물자산을 공정가액에 의하여 평가하는 경우에도 중소기업의 회계부담을 완화하기 위하여 중소기업에 대하여서는 취득원가주의에 의한 자산평가 및 매출인식이 가능하도록 중소기업특례를 인정하여야 할 것이다.*

다만, 수확물에 대하여서는 심각한 기간손익을 왜곡할 수 있으므로 이에 대하여서는 중소기업특례적용을 제외하는 것이 바람직하다고 사료된다.

### 중소기업의 범위 중소기업기본법 제 2조 및 시행령 제 3조

업종	중소기업범위
작물재배업	상시근로자 50인 미만 또는 매출액 50억이하
축산업	
임업	
종자 및 묘목생산업	상시근로자 200인 미만 또는 매출액 200억 이하
어업	



## 제 7 장:농업회계처리 계정과목 및 재무제표의 표준에 대한 제안

### 1. 농업관련 주요자산에 대한 계정과목설정

작물생산업 및 축산업에 있어서 주요한 자산은 다음과 같이 분류된다.

자산구분		내역
식물	생산용 (용역제공목적)	과수(사과, 배, 감, 등의 유실수), 후대생산목적의 식물 (난의 원종 등)
	소비용 (판매, 소비목적)	채소, 곡물, 특용작물 등 자체로 수확물이 되는 경우.
동물	생산용 (용역제공목적)	젖소, 양, 말, 모돈, 웅돈, 후보돈, 종빈우, 종모우 등과 같이 수확물을 생산하거나 후대보전목적으로 보유한 동 물
	소비용 (판매, 소비목적)	비육우, 비육돈, 육계, 등 동물 그 자체로서 소비되거나 추가가공을 위한 원료로 사용되는 동물
수확물	식물/동물포 함	식물이나 동물로부터 분리되거나 식물 및 동물의 성장 을 정지를 통하여 소비되거나 추가가공의 원재로 사용 되는 것
유형 자산	농업생산에 필요한 자산	토지, 건물, 구축물(온실 등), 기계장치(농기계 포함), 공기구비품, 차량운반구 <식물 및 동물제외>
기타 소 모성 자 재	농업생산에 투여 되는 자재로 일시 보유하는 자 산	종자, 수선자재, 비료, 농약, 포장재, 유류, 사료, 의약 품(예방접종 등에 필요)

### 2. 농업관련 자산에 대한 표준계정제안

계정과목은 유사한 성격의 거래를 묶어서 처리하기 위하여 설정한 계정의 성격을 나타내는 이름을 말한다. 계정과목은 그 성질이나 금액이 중요하지 아니한 경우에는 유사한 계정과목에 통합하여 기재할 수 있으

며, 기업회계기준에 정하지 아니한 것으로서 그 성질이나 금액이 중요한 경우에는 그 내용을 잘 나타낼 수 있는 계정과목으로 구분기재<sup>5</sup>하도록 하고 있다.

외부 이해관계자의 의사결정을 도움을 주기 위하여 작성되는 대차대조표와 손익계산서상의 계정과목은 현재 농업계열대학교 및 농업경영분석에서 사용하는 것과 같이 구체적인 생산제품의 품명을 기록할 필요는 없다. 즉 농가에서 사과, 배를 경작하는 경우, 이를 사과매출, 배매출, 고정자산에 사과나무, 배나무로 구분할 필요는 없는 것이다. 내부경영자의 의사결정에 필요한 각 사업부문에 대한 구체적인 내역은 관리회계 목적으로 이용하고 외부정보이용자를 위한 재무제표에는 매출을 통합하는 방식으로 표시하는 것이 경영체 내부의 원가율 등에 대한 중요한 정보의 노출을 막을 수 있다.

따라서 본 계정과목설정은 과목의 성격과 금액의 중요성에 따라 구분하는 것을 원칙으로 한다.

계정구분	제안계정과목	계정설명	비 고
유형자산	식물 식물-성숙 식물-미성숙	생산용생물자산에 해당하는 식물자산에 사용/(용역제공의 목적으로 보유) 과수나무, 뽕나무 등 <용역을 제공하지 못하는 성장식물에 대하여서는 미성숙(건설중인자산성격)으로 하고 이에 대하여서는 감가상각을 하지 않는다>	대식물 (식물의 목적에 관계없이 크기에 따라 구분)
	동물 동물-성숙 동물-미성숙	생산용생물자산에 해당하는 동물(용역제공)자산에 사용 <미성숙은 감가상각을 하지 않음>	대동물

<sup>5</sup> 기업회계기준 제 7조(과목의 통합 및 구분표시)

	기계장치	농업생산에 필요한 트랙터, 콤바인, 이앙기, 관리기, 파종기, 과일세척기 등에 대하여 기계장치로 통일	대농기계 및 소농기구로 구분  축산 및 외감대상회사는 기계장치로 사용
	건축물	비닐온실 등 등기·등록되지 않은 농업용시설물<유리온실의 경우에는 건물로 처리>	온실 등으로 분류
	감가상각누계액	감가상각비계상금액의 누계액액으로 해당 유형자산에서 차감형태로 표시	감가상각총당금 또는 감가상각비를 유형자산에서 직접차감
	국고보조금	유형자산의 취득·개량을 위하여 정부 및 지방자치단체가 무상지원한 금액을 해당 유형자산에서 차감하고 상각처리	감사대상업체는 국고보조금을 해당 유형자산에서 차감하고 상각처리(농업분야에서는 언급이 없음)
	감액손실누계액	유형자산의 시장가치가 현저히 하락한 경우	
재고자산	수확농산물	과일, 곡류, 감자 등과 같이 수확이후에 미판매농산물에 대하여 수확농산물로 분류-공정가액평가 <원가집계 및 성장 중에 있는 생물자산과 구분하기 위하여 수확농산물로 계정분류>	미판매농산물, 미판매현물  <제조업에 있어서의 제품 개념임>

	<p>생장물</p>	<p>생산원가를 집계하기 위한 계정(재공품)으로 수확 또는 생물자산자체를 판매하는 경우의 사용</p>	<p>소동물, 소식물, 육성가축, 미수확농산물, 비육가축 등으로 세분화 하여 사용, 농협중앙회는 생장물</p> <p>&lt;제조업에 있어서 재공품계정임&gt;</p>
	<p>원재료</p>	<p>양돈, 양계와 같이 사료비의 비중이 높은 축산업에서의 사료재고액 원재료로 분류/중요하지 않은 경우에는 저장품으로 분류</p>	<p>구입현물/저장품</p>
	<p>저장품</p>	<p>미사용 농약, 비료, 유류, 포장자재, 기타 자재 및 부산물로서 농업경영에 사용되는 생산물로서 중요성이 있는 경우. 축산의 사료로서 사료비의 비중 중요한 경우에는 원재료로 구분</p>	<p>구입현물/저장품/ 중간생산물 계정사용</p>

### 3. 손익계산서에 대한 표준계정과목 제안

계정분류	제안 계정과목	계정설명	비 고
매 출	생장물매출	생물자산의 판매에 따른 매출을 처리, 수확물에 대한 공정가액에 의한 평가금액도 포함	조수익, 농작물판매수입, 부산물판매수입, 축산물수입, 채소작물수입, 맥류작물수입, 특용작물수입, 수도작수입, 제품매출, 가축명의 사용한 매출, 생장물매출, 상품매출(수확물)
	생장물가격차익 (생장물가격차손)	수확물의 최초 매출인식금액과 판매시점의 공정가격차이를 반영하는 계정(매출에 가산, 차감하는 계정임)	고정자산증가이익
	수입수수료 (농작업대행수입수수료)	농작업을 대행하고 수령하는 수수료를 처리하는 계정	농작업대행수입
매출원가	생장물매출원가	생장물매출에 대한 원가	제품매출원가, 돼지 등의 매출원가, 축산물매출원가, 생장물매출원가
판매비와 일반관리비	판매비와 일반관리비	판매 및 일반관리와 관련된 비용처리	농업대학 등의 경우에는 판관비를 별도구분하지 않고 경영비로 하여 비용처리/기업회계기준을 따르는 축산 및 외감회사는 기업회계기준 준용
제조원가명세서	생산원가명세서	제조업의 제조원가명세서 용어대신 생물자산을 이용한 생산의 경우에 생산원가명세서로 용어 변경	제조원가명세서

재료비	재료비	축산의 사료사용금액을 재료비로 처리	축산기업은 사료비를 원재료비로 처리
노무비	급여	생산부문 직원 및 임원에 대한 급여	고용인건비, 급여, 상여, 근로와임금, 수당, 일용직급여 등으로 사용
	상여	상여	
	제수당	기타 제수당	
	잡급	직원이 아닌 일용직 사원에게 지급하는 금액	
	퇴직급여	직원에 대한 퇴직급여	
경비 <농업의 특수성과 관련된 계정과목위주>	경비	계정과목의 중요성에 따라 계정분류	
	종묘비	종자 및 묘목구입비용	계정과목금액의 중요성에 따라 계정구분
	비료비	비료구입비	
	농약비	농약구입사용금액	
	포장재료비		
	사료비		
	기타제재료비		
	수선유지비		수리보수비
	수도광열비	난방비, 수도요금, 전기요금	난방비
	약품비	축산의 예방약품 등에 대하여 처리	
	보험료	농협공제 및 건물, 차량에 대한 보험료	공제보험료
	지급수수료	각 종의 수수료포함	위탁작업비, 수수료
	기타	계정과목의 중요성에 따라 계정과목의 분리 및 통합	

5. 표준대차대조표 양식

# 대 차 대 조 표

제 X 기: 200X 년 X 월 X 일 현재

제 X 기: 200X 년 X 월 X 일 현재

회사명: \_\_\_\_\_

(단위: 원)

과 목	제 X (당) 기		제 X (전) 기	
	금	액	금	액
자 산				
1. 유동자산				
(1) 당좌자산				
1. 현금및현금등가물				
2. 단기금융상품				
3. 단기매매증권				
4. 매도가능증권				
5. 만기보유증권				
6. 매출채권				
대손충당금				
7. 단기대여금				
대손충당금				
8. 선급비용				
9. 미수수익				
10. -----				
(2) 재고자산				
1. 수확농산물				
평가충당금				
2. 생장물				
3. 원재료				
4. 저장품				
5. -----				
II. 고정자산				

과 목	제 X(당) 기		제 X(전) 기	
	금	액	금	액
(1) 투자자산				
1. 장기금융상품				
2. 매도가능증권				
3. 만기보유증권				
4. 지분법적용투자주식				
5. 장기대여금				
대손충당금				
6. 장기성매출채권				
현재가치할인차금				
대손충당금				
7. 투자부동산				
8. 보증금				
9. 이연법인세차				
10. -----				
(2) 유형자산				
1. 토지				
감액손실누계액				
2. 건물				
감액손실누계액				
감가상각누계액				
국고보조금				
3. 구축물				
감액손실누계액				
감가상각누계액				
국고보조금				
4. 기계장치				
감액손실누계액				
감가상각누계액				
국고보조금				
5. 식물-성숙				
감액손실누계액				
감가상각누계액				
국고보조금				



과 목	제 X (당) 기		제 X (전) 기	
	금	액	금	액
6. 식물-미성숙 국고보조금				
7. 동물-성숙 감액손실누계액 감가상각누계액 국고보조금				
8. 동물-미성숙 국고보조금				
9. 차량운반구 감액손실누계액 감가상각누계액 국고보조금				
10. 집기비품 감액손실누계액 감가상각누계액 국고보조금				
11. 건설중인자산				
12. -----				
(3) 무형자산				
1. 영업권				
2. 산업재산권				
3. 컴퓨터소프트웨어				
4. 개발비				
5. 임차권리금				
6. -----				
자산총계				
부    채				
1. 유동부채				
1. 매입채무				
2. 단기차입금				
3. 미지급법인세				
4. 유동성장기부채				
5. -----				

과 목	제 X (당) 기		제 X (전) 기	
	금	액	금	액
II. 고정부채				
1. 장기차입금				
2. 퇴직급여충당금				
3. -----				
부 채 총 계				
자 본				
I. 자 본 금				
1. 보통주자본금(출자금, 자본금)				
2. 우선주자본금(준조합원출자금)				
II. 자본잉여금				
1. 감자차익				
2. -----				
III. 이익잉여금				
1. 이익준비금				
2. 기업합리화적립금				
3. 처분전이익잉여금 (또는 처리전 결손금) (당기순이익 또는 당기순손실)				
IV. 자본조정				
1. 자기주식				
2. 매도가증권평가이익				
3. 인출금(개인사업자)				
자 본 총 계				
부채와 자본총계				

6. 표준손익계산서 양식

## 손 익 계 산 서

제 X 기: 200X 년 X 월 X 일부터 200X 년 X 월 X 일까지

제 X 기: 200X 년 X 월 X 일부터 200X 년 X 월 X 일까지

회사명: \_\_\_\_\_

(단위: 원)

과 목	제 X (당) 기		제 X (전) 기	
	금	액	금	액
I. 매출				
1. 성장물매출				
2. 성장물가격차익				
3. 성장물가격차손				
4. 수입수수료				
II. 매출원가				
수확물(성장물) 매출원가				
1. 기초수확물(또는 성장물)재고액				
2. 당기수확물(또는 성장물)생산액				
3. 기말수확물(또는 성장물)재고액				
III. 매출총이익				
IV. 판매비와일반관리비				
1. 급여				
2. 퇴직급여				
3. 복리후생비				
4. 임차료				
5. 접대비				
6. 감가상각비				
7. 무형자산상각비				
8. 세금과공과				
9. 광고선전비				
10. 경상개발비				
11. 대손상각비				
12. -----				

과 목	제 X (당) 기		제 X (전) 기	
	금	액	금	액
V. 영업이익(또는 영업손실)				
VI. 영업외수익				
1. 이자수익				
2. 배당금수익				
3. 유형자산처분이익				
4. 외환차익				
5. 외화환산이익				
6. 전기오류수정이익				
7. 국고보조금수익				
8. -----				
VII. 영업외비용				
1. 이자비용				
2. 채고자산평가손실				
3. 외환차손				
4. 외화환산손실				
5. 유형자산처분손실				
6. 전기오류수정손실				
7. 법인세(소득세)추납액				
8. -----				
VIII. 경상이익(또는 경상손실)				
IX. 특별이익				
1. 자산수증이익				
2. 채무면제이익				
3. 보험차익				
4. -----				
X. 특별손실				
1. 재해손실				
2. -----				
XI. 법인세(소득세)차감전순이익 (또는 법인세(소득세)차감전순손실)				
XII. 법인세(소득세)비용				
XIII. 당기순이익(또는 당기순손실)				

7. 생산(제조)원가명세서

생 산 원 가 명 세 서

제 X 기: 200X 년 X 월 X 일부터 200X 년 X 월 X 일까지

제 X 기: 200X 년 X 월 X 일부터 200X 년 X 월 X 일까지

회사명: \_\_\_\_\_

(단위: 원)

과 목	제 X (당) 기		제 X (전) 기	
	금	액	금	액
1. 재료비				
1. 기초재료재고액				
2. 당기재료매입액				
계				
3. 기말재료재고액				
II. 노무비				
1. 급여				
2. 상여				
3. 수당				
4. 잡급				
5. 퇴직급여				
III. 경비				
1. 종묘비				
2. 비료비				
3. 농약비				
4. 포장배료비				
5. 사료비				
6. 약품비				
7. 기타제재료비				
8. 수선유지비				
9. 수도광열비				
10. 소모품비				
11. 세금과공과				
12. 보험료				
13. 지급수수료				

과 목	제 X (당) 기		제 X (전) 기	
	금	액	금	액
14. 여비교통비				
15. -----				
IV. 당기총생산원가				
V. 기초성장물재고액				
VI. 합 계				
VII. 기말성장물재고액				
VIII. 유형자산(또는 타계정) 대체액				
IX. 당기성장물생산원가				

### 8. 농업경영 자금요소 비용에 대한 회계처리에 대한 논쟁

농촌진흥청농축산물소득자료 농업경영회계처리 기준설정(농촌진흥청)의 연구자료에서 농업경영의 자금요소비용에 대하여 기회비용의 환산액을 비용으로 처리하고 있다.

#### 농업경영자금요소비용

- 자가노동: 연간 총 노동 투입일수에 그 지역의 고용노임과 성인 남자를 기준한 환산율을 적용
- 자기자본환산액: 대차대조표상의 자본액에 국세청이 고시하는 세금환산율 1년 만기 은행정기예금이자율과 자본회전율을 적용하여 계산한다. 여기에 자본회전율은 조수익에 대한 자본비율이다
- 자기토지에 대한 요소비용: 자기토지에 대한 지대로서 자기소유 전체 경영면적에 그 지역의 실제 농지임대료를 적용하여 환산한다.
- 자금요소비용은 자금요소 미지급비용(부채)로서 계상한다.

[농촌진흥청 농업경영회계처리 기준설정 용역보고서]

자금요소의 기회비용은 벼 수매에 있어서 적정한 수매가격의 산정이나 농작물에 대한 정부보상시의 적정한 보상가격을 산정하기 위한 자료로 사용될 수 있으나 경영체의 정확한 소득분석을 위한 회계처리에 있어서는 자금요소의 기회비용은 제외되어야 할 것이다.

- 자금요소의 기회비용은 회계개념에 의한 거래에 해당되지 않는다. 회계에서 거래란 재산의 변동을 가져오고 화폐단위로 측정

할 수 있어야 한다. 직원에 대한 교육의 경우, 교육을 통하여 직원의 생산능력이 증대되었다고 할 수 있으나 이를 화폐단위로 측정할 수 없으므로 자산으로 계상하지 아니하고 지출된 비용만을 당기의 비용으로 처리한다.

- 자금요소의 비용은 경영체의 투자금액대비 향후 수익성을 분석하는 내부관리회계목적에 적합한 분석방법이다.
- 자기자본에 대한 기회비용을 원가에 산입하고 다시 자기토지에 대한 지대를 비용으로 산입하는 것은 자기자본에 대한 이중원가 계상의 문제가 발생한다.
- 자가노임, 개별경영체의 자기자본의 투자에 대한 보상은 시장에서 보상하는 것이며, 이에 대한 보상금액이 당기순이익의 형태로 나타난다.
- 자가노력비, 자기자본에 대한 기회비용은 당기순이익의 구성요소에 해당한다.
- 기회비용에 대한 부채계상은 회계 이론상 부적합하다.

복식부기에 의한 장부기장시 농업경영 자금요소에 대한 비용은 회계기록의 대상이 되는 거래에 해당되지 않는다. 따라서 자금요소에 대한 기회비용은 관리회계목적상의 수익성분석의 목적이나 시장가격의 적정성, 납품가격을 산정시의 적정이윤분석 등에 사용되어야 한다.

## 9. 농업계열대학 및 농촌진흥청 사례 재무제표

### 가. 대차대조표

농업계열대학 및 농촌진흥청의 대차대조표는 현재 기업회계기준에서 사용하지 않고 있는 고정식배열법(고정자산을 상단에 기재)을 사용하고 있으며, 감가상각충당금을 자기자본에 계상하는 경우를 볼 수 있다. 또한 일부는 기업회계기준에 의한 유동성배열법을 택하고 있으나, 감가상각비에 대하여 해당자산에서 직접차감하고, 감가상각비와 고정자산증가수익을 동시에 인식하는 등의 재무제표작성의 일관성이 결여되어 있다.

사례농장대차대조표1  
2003년 12월 31일 현재

<계정식>

자 산		부채 및 자본	
계정과목	금 액	계정과목	금 액
1. 고정자산	280,624,550	1. 부채	45,460,000
1.1 토지	264,214,550	1.1 중장기부채	45,460,000
1.2 농용 건/축/시설물	5,680,000	1.2 단기성부채	-
1.3 대동물	-		
1.4 대식물	-	2. 자기자본	351,871,820
1.5 대농기구	10,730,000	2.1 자본금	281,138,062
		2.2 감가상각적립금	16,290,000
2. 유동자산	80,657,270	2.3 당기순이익	54,443,758
2.1 재고농산물(벼)	79,570,000		
2.2 재고생산자재	457,270		
2.3 기타재고자산	630,000		
3. 유통자산	36,050,000		
3.1 현금 및 예치금	15,150,000		
3.2 적립금	19,000,000		
3.3 유가증권(국민주)	1,900,000		
자산합계	397,331,820	자본 및 부채합계	397,331,820



사례농장대차대조표2  
2003년 12월 31일 현재

자		부채 및 자본	
계정과목	금 액	계정과목	금 액
현 금	620,000	외상매입금	300,000
당 좌 예 금	70,000	차입금	100,000
외상매출금	950,000	자급요소비용미지급금	263,000
유가증권	600,000	자본금	24,427,000
미판매현물	2,150,000	(기초자본금)	
구입현물	50,000	20,300,000	
중간생산물	240,000	(당기경영총순이익)	
소식물	100,000	4,127,000	
소동물	200,000		
소농기구	100,000		
선급사료비	20,000		
선급농약비	10,000		
선급보험료	40,000		
대식물	3,400,000		
대동물	2,560,000		
대농기구	900,000		
건물	2,450,000		
토지	10,600,000		
자산합계	25,060,000	자본 및 부채합계	25,090,000

나. 손익계산서

사례농업손익계산서1  
2002.1.1--2002.12.31

지 출		수 입	
계 정 과 목	금 액	계 정 과 목	금 액
1. 자가생산농업지출 (영업비용)	9,144,318	1. 자가생산농업수입	65,881,976
1.1 수도작지출	6,136,904	1.1 수도작수입	65,881,976
1.1.1 물재비	3,954,780	1.1.1 전년산	22,608,670
1.1.2 고용노력비	-	1.1.2 당년산	43,273,306
1.1.3 위탁작업비	2,182,124	1.2 그외농산물수입	-
1.1.4 기타지출생산비	-	2. 비생산농업수입	350,000
1.2 그외농산물지출	-	(영업외수익)	
1.3 관리/유지비	3,007,414	2.1 수탁작업수입	350,000
1.3.1 감가상각비	2,555,000	2.1.1 이양작업	320,000
1.3.2 유류/윤활유	344,414	2.1.2 방제/시비작업	30,000
1.3.3 소모품비/수선비	108,000		
2. 비생산농업지출	1,904,900		
(영업외비용)			
2.1 수탁자업지출	5,640		
2.1.1 연료비	5,640		
2.2 영농자입금이자	1,899,260		
지 출 합 계	11,049,218		
농업이익(경상이익)	55,182,758		
경상비용합계	66,231,976	경상수익합계	66,231,976
3. 특별지출	2,740,000	3. 특별이익	2,000,000
3.1 영농투자지출	2,740,000	3.1 주택의 창고전용	2,000,000
3.1.1 창고(주택의 전용)	2,000,000		
3.1.2 상토분쇄기	240,000		
3.1.3 농약/비료살포기	500,000		
지 출 합 계	13,789,218		
당기순이익	54,442,758		
합 계	68,231,976	합 계	68,231,976

사례농업손익계산서 2  
2003년 1월1일부터 2003년 12월 31일까지

비 . 용	금 액	수 익	금 액
사료비	670,000	축산물수익	490,000
농약비	119,000	채소작물수익	140,000
비료비	190,000	맥류작물수익	530,000
지불이자	10,000	과수작물수익	2,700,000
노무비	710,000	특용작물수익	500,000
수도광열비	310,000	전작물수익	750,000
수선비	301,000	수도작물수익	2,200,000
종묘비	30,000	고정자산증가수익	300,000
잡비	10,000		
보험료	20,000		
조세공과금	350,000		
감가상각비	390,000		
대손상각비	110,000		
자가노임	230,000		
자가토지대	22,000		
자기자본이자	11,000		
당기경영총순이익	4,127,000		
합 계	7,610,000	합 계	7,610,000

사례에서와 같이 농업부분의 재무제표가 통일되지 않고 있으며, 감가상각비와 고정자산증가익의 동시계상, 감가상각비의 취득가액에서의 직접차감, 또는 감가상각누계액의 자본가산 등의 일반적으로 인정되는 기업회계기준에서 적용할 수 없는 회계처리를 하고 있다.

## 참고문헌

- 농업경영성과과약을 위한 개념적 체계화( 1999.11.26한성일, 소순열, 이승형)
- 경영분석에 필요한 농업회계원칙 및 재무제표 설정에 관한 연구 (1999.11.26. 신해식, 양병우)
- 농업경제 학도를 위한 회계학 (2001.9.25. 김정주, 변규섭 외 4명)
- 농업회계 (1998.9.10. 권오옥, 신해식, 양병우, 한성일)
- 농업경영 회계처리 기준설정 (2004. 3. 31, 건국대학교 김 정주 교수)
- 농업부기( 한국농업전문학교 교재 2004. 이영석)
- 회원조합 회계업무방법(예)(2004.1.1. 농협중앙회 세무회계단)
- 기업회계기준( 2003. 11.7. 한국회계연구원 회계기준위원회)
- 기업회계기준서( 한국회계연구원 회계기준위원회)
- 기업회계기준/기준서 비교해설서(2004.2 . 공인회계사회)
- 계정과목별 회계와세무( 2004.2. 삼일회계법인)
- IAS Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards( Barry J, Epstein. Abbas Ali Miraza)
- Pending Accounting Standard AASB 141 Agriculture (Australian Accounting Standards Board 2003)
- 제 77회 KAI FORUM 발표자료 (한국회계연구원)
- FINANCIAL GUIDELINES FOR AGRICULTURAL PRODUCERS

(Recommendations of the Farm Financial Standards Council  
( December 1997)