

# 해커스 정윤돈 중급회계 합격기초

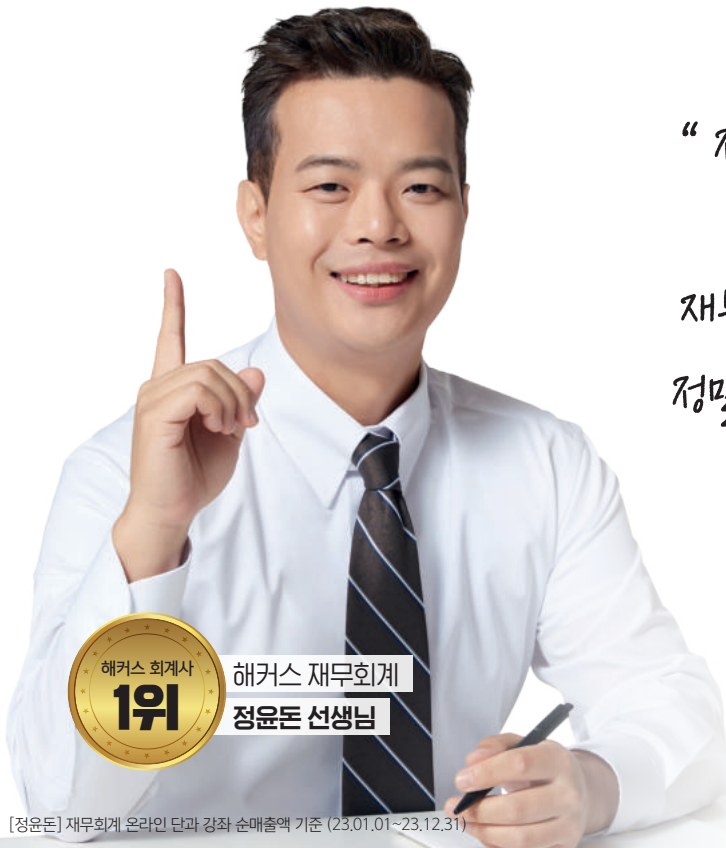


# 재고자산

정윤돈 저

# 시험과목의 근간이 되는 중급회계! 합격의 첫 단추, 중급회계 재고자산!

실제 시험에서 출제빈도와 비중이 높고  
여러 단원의 기반이 되는 핵심 기초!



해커스 재무회계  
정윤돈 선생님

“ 정윤돈 선생님 커리큘럼을  
쭉 따라온 게  
재무회계 고득점을 얻는 데에  
정말 도움이 많이 됐습니다. ”

제62회 세무사 합격생 박\*현

정윤돈 재무회계 패스 ▶  
바로가기



[정윤돈] 재무회계 온라인 단과 강좌 판매출액 기준 (23.01.01~23.12.31)

회계사·세무사·재무회계,  
정윤돈 선생님과 함께하면 수험기간이 단축됩니다.

# 해커스 회계사 1위 정윤돈 재무회계 패스



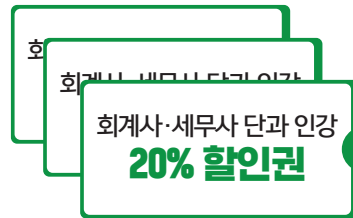
◀ 정윤돈 재무회계 패스  
바로가기

필기 시간 절약!  
정윤돈 선생님 필기노트 3종 무료



\*비매품, PDF

취약한 과목 대비 가능!  
단과 인강 20% 할인권 지급



\*수강기간 종료 시까지 사용가능, 만료 후 재지급 불가

[정윤돈] 재무회계 온라인 단과 강좌 순매출액 기준 (23.01.01~23.12.31)

# 해커스 회계사

# 최대 300% 환급반

입문부터 합격까지 충분한, 최대 5년 수강!

넉넉한 수강기간  
최대 5년 제공



\*5년: 인증 필요, 1회 연장 시 100% 환급,  
2회 연장 시 환급 불가, 유의사항 필독

합격 시  
최대 300% 환급



\*환급: 미선 달성 시(인터뷰 참여 필수),  
제세공과금 본인부담, 유의사항 필독

입문 특별 지원  
입문 교재 8종 무료



\*교재: 비매품, 일부 PDF,  
출간교재 별도 구매 필요

수험생을 위한  
특별 교재 4종 무료



\*비매품, PDF

어학 성적 완성  
토익·지텔프 인강 무료



\*교재 미제공

실전 감각 향상  
봉투 모의고사 무료



\*비매품, 최초 1회 제공

합격하면 수강료 최대 77만원 환급!  
최대 5년 수강 가능한 회계사 300% 환급반 수강하기



77만원: 정가결제 후 제세공과금 제외 전 금액

# 해커스 세무사

최대 5년수강

수강료  
최대

# 200% 환급반

\*환급: 미선달성 시, 제세공과금 본인부담



수강연장 3회  
→ 최대 5년



온라인 수강시  
추가 학원 혜택 무료

경영아카데미(학원)  
1차 실전문의고사  
**10% 할인권**

경영아카데미(학원)  
1차 단과 과정  
**50% 할인권**

경영아카데미(학원)  
2차 단과 과정  
**50% 할인권**

\*혜택 사용 전 페이지 상세 설명 필수 확인

입문교재+  
핵심용어집 무료!



\*교재: PDF제공/비매품

토익·지텔프  
강의 제공!



\*PC, 모바일 무제한  
\*\*교재 미제공

수강료 최대 **419만원 환급 가능!**  
최대 5년 수강 가능한 세무사 200% 환급반 수강하기

\*419만원: 정가 결제 후 제세공과금 제외 후 금액



\*419만원: 정가 결제 후 제세공과금 제외 후 금액 \*미선달성시/제세공과금 본인부담/유의사항 필독  
\*연장: 기본 수강기간 내 불합격 인증 시 12개월씩 연장, 연장방법 페이지 참고

회계사·세무사합격,  
해커스에서 가능합니다!

해커스 정윤돈 선생님의

# 중급회계 학습전략



재무회계  
정윤돈 회계사

[1위] 재무회계 온라인 단과 강좌 판매출력 기준 (23.01.01~23.12.31)

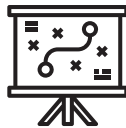
## 전략 1

이론부터 사례까지  
체계적인 학습



## 전략 2

표, 그림을 활용한  
이해하기 쉬운 설명



## 전략 3

실제 시험 대비  
기출문제 풀이



중급회계 강의를 포함한 1,2차 환급반 궁금하다면?



**세무사 200%환급반**

90만원 할인받고  
지금 시작하기



**회계사 300%환급반**

80만원 할인받고  
지금 시작하기

## Chapter 4

# 재고자산

1. 재고자산의 정의 및 분류
2. 재고자산의 취득원가 및 기말재고자산 조정
3. 재고자산의 단위원가 결정방법
4. 재고자산의 감모손실과 평가손실
5. 특수한 원가배분방법
6. 농림어업
  - 핵심 빈출 문장
  - 객관식 문제
  - 주관식 문제

# 1

## 재고자산의 정의 및 분류

### I 재고자산의 정의

재고자산은 통상적인 영업과정에서 판매를 위하여 보유 중인 상품과 제품, 판매를 위하여 생산 중인 재공품 및 생산 중인 자산 및 생산이나 용역제공에 사용될 원재료나 소모품을 말한다.

[한국채택국제회계기준에서 정의하고 있는 재고자산]

구분	해당 재고자산
통상적인 영업과정에서 판매를 위하여 보유 중인 자산	상품, 제품
통상적인 영업과정에서 판매를 위하여 생산 중인 자산	재공품, 반제품
생산이나 용역제공에 사용될 원재료나 소모품	원재료, 소모품

#### Additional Comment

재고자산은 회사의 업종에 따라 세부 분류에 차이가 있다. 도소매업을 주업으로 하는 기업은 통상적인 영업과정에서 판매를 위하여 다량의 재고자산을 보유하는데, 이를 상품이라고 한다. 이에 반해 제조 및 판매를 주업으로 하는 기업이 보유하는 생산에 사용할 원재료, 생산 중인 재공품, 그리고 생산 완료한 제품이 모두 재고자산에 해당한다. 용역 제공을 주업으로 하는 기업도 재고자산을 보유하는데, 용역제공에 사용될 소모품(예 운수업을 하는 기업이 보유하는 차량용 경우 등)이 재고자산에 해당된다.

## II

## 재고자산의 분류

자산은 그 보유목적에 따라 그 금액을 측정하여야 정보이용자에게 유용한 정보를 제공할 수 있다. 따라서 재고자산은 기업의 주된 영업활동의 특성 및 성격에 따라 분류하여야 한다.

### [영업활동의 특성 및 성격에 따른 자산의 분류 예시]

영업활동의 특성 및 성격	자산의 분류
① 기업이 영업활동에 사용할 목적으로 건물을 보유	유형자산
② 시세차익 또는 임대수익을 얻으 목적으로 건물을 보유	투자부동산
③ 부동산판매기업이 통상적인 영업과정에서 판매를 위하여 건물을 보유	재고자산
④ 금융회사가 보유하고 있는 지분상품과 채무상품	재고자산
⑤ 금융회사가 아닌 기업이 보유하고 있는 지분상품과 채무상품	금융자산

### Additional Comment

재고자산의 정의에 기초하여 볼 때 기업이 장기간 사용하기 위하여 보유하는 자산은 재고자산이 아니라 유형자산 또는 무형자산으로 분류하여야 한다. 예를 들어, 노트북 판매업자가 보유하는 판매용 노트북은 재고자산으로 분류하지만, 업무용으로 장기간 사용하는 노트북은 유형자산으로 분류한다. 대부분의 경우 예비부품과 수선용구를 재고자산으로 분류하고 사용시점에 당기손익으로 인식하도록 규정하고 있다. 그러나 중요한 예비부품과 대기성 장비로서 한 회계기간 이상 사용할 것으로 예상되는 경우에는 유형자산으로 분류한다.

### 참고 기준서 제1002호의 적용 범위

#### 1. 전체 제외

재고자산은 기준서 제1002호를 적용하여 회계처리한다. 그러나 다음의 경우에는 이 기준서를 적용하지 않는다.

- ① 금융상품(기준서 제109호 '금융상품'과 제1032호 '금융상품: 표시' 적용)
- ② 농림어업활동과 관련된 생물자산과 수확시점의 농림어업 수확물(기준서 제1041호 '농림어업' 적용)

#### 2. 측정 규정만 제외

기준서 제1002호에서는 재고자산을 원가와 순실현가능가치 중 낮은 금액으로 측정하도록 규정하고 있다. 그러나 다음에 해당되는 재고자산에는 이러한 측정 규정을 적용하지 않는다.

- ① 생산자가 해당 산업의 합리적인 관행에 따라 순실현가능가치로 측정하는 농림어업과 삼림제품
- ② 순공정가치로 측정된 일반상품 중개기업의 재고자산

# 2

## 재고자산의 취득원가 및 기말재고자산 조정

### I 재고자산의 취득원가

재고자산의 취득원가는 매입가격의 정상적인 취득과정에서 불가피하게 발생한 부대비용을 가산한 금액이다. 이에 따라 한국채택국제회계기준 제1002호 ‘재고자산’에서 재고자산의 취득원가는 **매입원가, 전환원가** 및 재고자산을 현재의 장소에 현재의 상태로 이르게 하는 데 발생한 **기타원가 모두를 포함**하도록 규정하고 있다.

재고자산의 취득원가: **매입원가** + 전환원가 + 기타원가

#### Additional Comment

기타원가는 재고자산을 현재의 장소에 현재의 상태로 이르게 하는 데 발생한 범위 내에서만 취득원가에 포함된다. 예를 들어, **특정 고객을 위한 비제조 간접원가 또는 제품 디자인원가는 재고자산의 원가에 포함**하는 것이 적절할 수 있다.

전환원가는 제조업의 회계처리에서 원재료가 제품으로 전환되는 데 소요되는 원가를 전환원가라고 한다. 전환원가는 직접노무원가 등 생산량과 직접 관련된 원가와 고정 및 변동제조간접원가의 체계적인 배부액을 포함한다.

재고자산의 취득원가에 포함할 수 없으며 발생기간의 비용으로 인식하여야 하는 원가의 예는 다음과 같다.

- ① 재료원가, 노무원가 및 기타 제조원가 중 **비정상적으로 낭비된 부분**
- ② **후속 생산단계에 투입하기 전에 보관이 필요한 경우 이외의 보관원가**
- ③ 재고자산을 현재의 장소에 현재의 상태로 이르게 하는 데 기여하지 않은 **관리간접원가**
- ④ 판매원가

### 01 상품매매기업

상품매매기업이 보유하는 재고자산의 매입원가는 **매입가격에 수입관세와 제세금, 매입운임, 하역료** 그리고 **고 완제품, 원재료 및 용역의 취득과정**에 직접 관련된 기타원가를 가산한 금액이다. **매입할인, 리베이트** 및 기타 유사한 항목은 매입원가를 결정할 때 차감하며, **과세당국으로부터 추후 환급받을 수 있는 수입관세나 제세금(부가가치세 등)**은 매입원가에서 제외한다.

상품매기업의 재고자산 매입원가

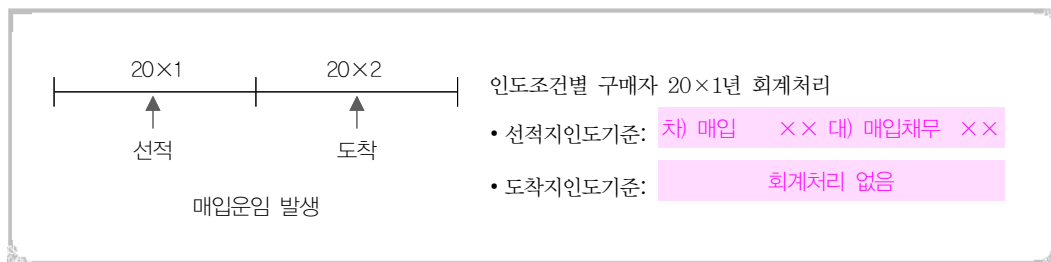
$$\begin{aligned}
 \text{매입원가} &= \text{매입가격} - \text{매입에누리·환출·할인} - \text{리베이트} \\
 &+ \text{매입운임} && \begin{aligned} &\bullet \text{ 선적지인도기준: 가산} \\ &\bullet \text{ 도착지인도기준: } \times \end{aligned} \\
 &+ \text{보관원가} && \begin{aligned} &\bullet \text{ 원칙: 비용처리} \\ &\bullet \text{ 후속생산단계 투입 전} \\ &\quad \text{보관이 필요한 경우: 가산} \end{aligned} \\
 &+ \text{수입관세·제세금} && \begin{aligned} &\bullet \text{ 추후 환급받을 수 있는} \\ &\quad \text{수입관세·제세금 제외} \end{aligned}
 \end{aligned}$$

**(1) 매입운임**

매입운임은 통상적인 영업과정에서 재고자산 취득 시 불가피하게 발생한 지출을 말하며, 매입운임은 매입원가에 포함되므로 재고자산의 취득원가에 포함시켜야 한다. 매입운임은 FOB선적지인도기준과 FOB도착지인도기준에 따라 매입운임의 부담자가 달라지고 각각의 회계처리도 달라진다.

**[FOB선적지인도기준과 FOB도착지인도기준의 회계처리와 취득원가 가산(차감) 예시]**

구분	회계처리	취득원가에 가산(차감)
FOB선적지인도기준	구매자의 자산의 취득원가에 포함	가산
FOB도착지인도기준	판매자의 판매비(비용)로 인식	해당사항 없음



Additional Comment

FOB선적지인도기준은 재고자산에 대한 통제권이 선적시점에 이전되기 때문에 구매자가 운임을 부담한다. 그러나 FOB도착지인도기준은 재고자산에 대한 통제권이 도착시점에 이전되기 때문에 판매자가 운임을 부담한다. 운반비용은 취득이나 생산과정에 수반되어 발생한 경우에만 재고자산의 매입원가에 포함시키고, 그렇지 않은 경우 (예) 재고자산의 매입이나 생산 완료 후 단순한 위치 이동에 소요되는 운반비용의 경우에는 당기비용으로 인식한다.

## (2) 매입에누리과 환출, 매입할인, 리베이트

### 1) 매입에누리과 환출

매입에누리는 매입한 재고자산을 대량으로 구매하거나 **상품의 결함 혹은 파손으로 인하여 판매자가 가격을 할인**해주는 것이다. 매입환출은 매입한 **상품의 결함 혹은 파손으로 인하여 반품**하는 것을 말한다. 따라서 매입이 취소된 것으로 보기 때문에 매입에누리과 환출은 **재고자산의 취득원가에서 차감**하여야 한다.

#### EX. 매입에누리과 환출

A사가 B사로부터 상품 ₩100,000을 외상으로 매입하였으며, 상품 결함 혹은 파손으로 인하여 매입에누리 ₩2,000과 매입환출 ₩1,000이 발생하였다. 각 시점별 회계처리를 나타내면 아래와 같다.

[상품의 외상매입 시]

차) 매입	100,000	대) 매입채무	100,000
-------	---------	---------	---------

[매입에누리과 환출 발생 시]

차) 매입채무	3,000	대) 매입(에누리·환출)	3,000
---------	-------	---------------	-------

[매입채무 지급 시]

차) 매입채무	97,000	대) 현금	97,000
---------	--------	-------	--------

### 2) 매입할인, 리베이트

매입할인이란 매입자가 **매입채무를 조기에 지급하여 가격을 할인**해주는 것을 말하고 리베이트란 **매입 가격의 일부를 다시 돌려받는 것**을 말한다. 매입할인과 리베이트 및 기타 유사한 항목은 **매입원가를 결정할 때 차감**한다. 그 이유는 매입할인이나 리베이트는 수익창출과정에서 발생한 순자산 증가(즉, 수익)가 아니라 **당초 그 금액만큼 매입원가가 적게 소요된 것이나 다름없기** 때문이다.

#### EX. 매입할인, 리베이트

A사가 B사로부터 상품 ₩100,000을 외상으로 매입하였으며, 매입할인 ₩2,000과 매입환출 ₩1,000이 발생하였다. 각 시점별 회계처리를 나타내면 아래와 같다.

[상품의 외상매입 시]

차) 매입	100,000	대) 매입채무	100,000
-------	---------	---------	---------

[매입할인 발생 시]

차) 매입채무	100,000	대) 현금	97,000
		매입(할인·환출)	3,000

[매입할인이 아닌 리베이트로 ₩2,000을 수령한 경우의 회계처리]

차) 현금	2,000	대) 매입(리베이트)	2,000
-------	-------	-------------	-------

[매입에누리·환출·할인, 리베이트의 회계처리, 취득원가 가산(차감)]

구분	회계처리		취득원가에 가산(차감)
매입에누리와 환출	차) 매입채무	대) 매입(에누리·환출)	차감
매입할인	차) 매입채무	대) 현금 매입(할인)	차감
리베이트	차) 현금	대) 매입(리베이트)	차감

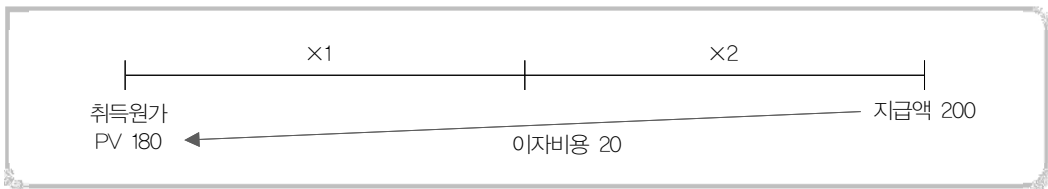
Self Study

재무제표에 표시될 매출원가는 총매입액을 기준으로 하는 것이 아니라 기업에 순수하게 유출되는 순매입액을 기준으로 한다. 그러므로 문제의 자료에서 총매입액과 에누리, 환출, 할인 등을 제시하고 있다면 총매입액에서 에누리, 환출, 할인을 차감한 순매입액을 기준으로 풀이하여야 한다. 다만, 문제에서 매입채무의 기초, 기말잔액 및 매입채무 지급액을 제시한 후에 에누리, 환출, 할인을 추가 자료로 제시하였다면 매입채무에는 이미 해당 금액이 고려되어 있으므로 추가로 차감할 필요가 없다.

매입채무		당기매입
지급	기초	= 현금매입 + 외상매입 <sup>1)</sup>
기말	외상매입(순)	<sup>1)</sup> 에누리·환출·할인 고려됨 = 총매입 - 매입에누리·환출·할인 + 매입운임

(3) 후불지급조건

재고자산을 후불지급조건으로 취득하는 경우 한국채택국제회계기준에서는 재고자산의 구입계약이 실질적으로 금융요소를 포함하고 있다면 해당 금융요소(예 정상신용조건의 매입가격과 실제 지급액 간의 차이)는 금융이 이루어지는 기간 동안 이자비용으로 인식한다. 즉, 재고자산의 취득원가는 지급할 대가의 현재가치(공정가치)로 결정한다.



EX. 후불지급조건의 회계처리

[취득일]

차) 재고자산	정상신용조건의 매입가격	대) 매입채무	PV(실제 지급액)
---------	--------------	---------	------------

[기말]

차) 이자비용	N/I	대) 매입채무	× ×
---------	-----	---------	-----

[지급일]

차) 이자비용	N/I	대) 매입채무	× ×
차) 매입채무	BV	대) 현금	명목금액

**사례연습 1: 재고자산의 매입(후불지급조건)**

다음은 (주)대한의 재고자산에 관련된 자료이다. 20×1년 1월 1일 재고자산을 ₩ 18,000,000에 취득하면서 ₩ 6,000,000은 즉시 지급하였다. 나머지 대금은 20×1년 12월 31일과 20×2년 12월 31일에 ₩ 6,000,000씩 총 2회에 걸쳐 분할 지급하면서, 기초 미지급 대금의 연 5% 이자도 함께 지급하기로 하였다. 취득일 현재 재고자산의 현금가격상당액은 총지급액을 유효이자율로 할인한 현재가치와 동일하며, 동 거래에 적용되는 유효이자율은 연 8%이다. 현재가치 계산 시 아래의 현가계수를 이용하고, 계산은 소수점 첫째 자리에서 반올림하시오.

기간	이자율	단일금액 ₩ 1의 현가계수	
		5%	8%
1		0.95238	0.92593
2		0.90703	0.85734
3		0.86384	0.79383

- 20×1년 1월 1일의 매입액을 계산하시오.
- 동 거래와 관련하여 (주)대한이 20×1년도 각 일자에 해야 할 회계처리를 보이시오.

**풀이**

- 20×1년 1월 1일 매입액

현금 지급액 6,000,000  
 매입채무:  $(6,000,000 + 12,000,000 \times 5\%) \times 0.92593 + (6,000,000 + 6,000,000 \times 5\%) \times 0.85734 =$  11,512,380  
17,512,380

- [20×1년 1월 1일]

차) 매입	17,512,380	대) 현금	6,000,000
		매입채무	11,512,380

[20×1년 12월 31일]

차) 이자비용 <sup>1)</sup>	920,990	대) 현금 <sup>2)</sup>	6,600,000
매입채무	5,679,010		

<sup>1)</sup> 11,512,380 × 8% = 920,990

<sup>2)</sup> 6,000,000 + 12,000,000 × 5% = 6,600,000

#### (4) 차입원가

한국채택국제회계기준에서는 판매 가능한 상태에 이르게 하는 데 상당한 기간을 필요로 하는 재고자산의 경우 타인자본에서 발생하는 차입원가를 재고자산의 취득원가로 인식하도록 규정하고 있다. 단, 단기간 내에 반복해서 대량으로 제조되거나 다른 방법으로 생산되는 재고자산은 적격자산에 해당하지 않으므로 차입원가를 자본화하지 않는다. 차입원가의 구체적인 내용은 Chapter 6 차입원가 자본화에서 다룰 것이다.

##### [차입원가 회계처리와 취득원가 가산(차감)]

구분	회계처리		취득원가에 가산(차감)
차입원가	차) 매입	대) 이자비용 등	가산

#### (5) 보관원가

후속생산단계에 투입하기 전에 보관이 필요한 경우의 보관원가는 취득원가에 포함된다. 따라서 일반적으로 상품 또는 제품의 보관비용은 당기비용으로 처리하지만, 원재료의 보관비용은 자산의 취득원가로 처리한다.

##### [보관원가의 회계처리, 취득원가 가산(차감)]

구분	회계처리		취득원가에 가산(차감)
상품 또는 제품	차) 보관비용	대) 현금	당기비용처리
원재료	차) 매입	대) 현금	가산

#### (6) 관세 납부금·환급금

관세 납부금은 납부시점에 자산의 취득원가에 가산한다. 관세 환급금은 수입원재료 구입시기와 다른 시기에 환급될 수 있으므로 원재료수입액에서 차감하기보다는 관세가 환급된 시기의 매출원가에서 차감하는 것이 합리적이다.

##### 관세 납부금과 환급금 회계처리

[관세 납부 시]

차) 매입	××	대) 현금	××
-------	----	-------	----

[기말]

차) 재고(기말)	××	대) 재고(기초)	××
매출원가	××	매입	××

[관세 환급금 환급 시]

차) 현금(관세환급금)	××	대) 매출원가	××
--------------	----	---------	----

단, 문제에서 매출원가만을 묻는다면 매입원가에서 관세 환급금을 차감하여 매출원가를 계상하여도 답은 동일하다.

[관세 납부금과 환급금의 회계처리, 취득원가 가산(차감)]

구분	회계처리		취득원가에 가산(차감)
관세 납부금	차) 매입	대) 현금	가산
관세 환급금	차) 현금	대) 매입	차감

기출 Check 1

다음은 (주)서울의 20×1년 단일상품거래와 관련한 자료이다.

구분	금액	구분	금액
기초재고	₩ 120,000	당기매입	₩ 500,000
매입운임(선적지인도조건)	₩ 15,000	보험료	₩ 2,000
하역료	₩ 3,000	매입할인	₩ 2,000
관세납부금	₩ 7,000	매입에누리	₩ 13,000
기말재고	₩ 75,000	관세환급금	₩ 5,000

(주)서울은 감모손실과 평가손실은 존재하지 않았다고 할 때 20×1년의 매출원가는 얼마인가?

[공인회계사 2009년 수정]

- ① ₩ 530,000                      ② ₩ 534,000                      ③ ₩ 542,000  
 ④ ₩ 552,000                      ⑤ ₩ 654,000

풀이

1. 당기매입

구분	금액
조정 전 당기매입	500,000
매입운임(선적지인도조건)	15,000
보험료	2,000
하역료	3,000
매입할인	(-)2,000
매입에누리	(-)13,000
관세납부금	7,000
관세환급금	(-)5,000
조정 후 당기매입	507,000

2. 매출원가

		재고자산	
기초재고	1st 120,000	매출원가	대차차액 552,000
당기매입	2nd 507,000	기말재고	3rd 75,000

정답: ④

## 02 제조기업

제조기업은 원재료를 구입하여 공장을 설립하고 인력과 기타 설비를 투입하여 제품을 생산한다. 제조기업의 영업활동에 따라 **제품의 취득원가는 원재료를 취득하면서 불가피하게 발생한 부대비용을 포함한 직접재료원가에 직접노무원가 등 생산량과 직접 관련된 원가와 원재료를 완제품으로 전환하는 데 발생하는 고정 및 변동제조간접원가의 체계적인 배부액을 포함**하도록 규정하고 있다.

$$\text{재고자산의 제조원가} = \text{직접재료원가} + \text{직접노무원가} + \text{변동제조간접원가} + \text{고정제조간접원가}$$

### Additional Comment

고정제조간접원가는 건물이나 기계장치의 감가상각비와 수선유지비 및 공장관리비처럼 **생산량과 관계없이 비교적 일정한 수준을 유지**하는 간접제조원가이다. 변동제조간접원가는 간접재료원가나 간접노무원가처럼 **생산량에 따라 직접적으로 또는 거의 직접적으로 변동**하는 간접제조원가이다.

### 참고 고정제조간접원가 배부

전환원가는 직접노무원가, 고정 및 변동제조간접원가의 체계적인 배부액을 포함한다. **고정제조간접원가는 생산설비의 정상조업도에 기초하여 전환원가를 배부하는데, 실제조업도가 정상조업도와 유사한 경우에는 실제조업도를 사용할 수 있다.**

생산량 비례 ×	고정제조간접원가 ⇒ <b>정상조업도로 배분</b>
생산량 비례 ○	변동제조간접원가 ⇒ 실제 생산량 기준

- ① 생산단위당 고정제조간접원가 배부액은 **낮은 조업도나 유휴설비로 인해 증가되지 않고, 배부되지 않은 고정제조간접원가는 발생한 기간의 비용으로 즉시 인식**한다.
- ② **비정상적으로 많은 생산이 이루어진 기간에는 재고자산이 원가 이상으로 측정되지 않도록 생산단위당 고정제조간접원가 배부액을 감소**시킨다.

Ex 1. 고정제조간접원가(감가상각비) ₩10,000, 정상조업도 1,000개, 실제조업도 900개

- ① 제품 1개당 고정제조간접원가 배부액: ₩10/개당 = ₩10,000 ÷ 1,000개
- ② **예정배부액: ₩10 × 900개 = ₩9,000 ⇒ 재고자산 취득원가 가산**
- ③ **비정상 낭비(= 조업도손실): ₩10,000 - ₩9,000 = ₩1,000 ⇒ 당기비용(매출원가에 포함)**

#### [제조간접원가 발생]

차) 감가상각비	10,000	대) 감가상각누계액	10,000
----------	--------	------------	--------

#### [재공품 대체]

차) 재공품(예정배부액)	9,000	대) 감가상각비	10,000
조업도손실(N/I)	1,000		

Ex 2. 고정제조간접원가(감가상각비) ₩10,000, 정상조업도 1,000개, 실제조업도 1,250개

이 경우 단위당 고정제조간접원가 배부액은 ₩10/개당이 되며, 실제조업도가 1,250개라면 재고자산원가에 배부되는 금액은 ₩12,500(= 1,250개 × ₩10)이 되어야 한다. 이런 경우에는 재고자산에 단위당 배부액을 ₩8(= ₩10,000 ÷ 1,250개)로 하여 재고자산원가에 ₩10,000을 배부한다.

### 03 기타의 상황에서 재고자산의 취득원가

용역제공기업은 일반적으로 용역을 제공하면서 수익을 인식하기 때문에 관련 원가도 즉시 비용으로 인식한다. 따라서 특정 시점에서 재고자산을 인식할 가능성은 낮다. 그러나 **용역을 제공하더라도 수익을 인식하지 않는다면 여기에 대응되는 비용도 인식할 수 없으므로 발생한 원가를 재고자산으로 인식한다.** 일반적으로 용역제공기업이 **가격을 산정할 때 고려하는 이윤이나 용역과 직접 관련이 없는 간접원가**는 재고자산의 **취득원가에 포함하지 않는다.**

#### 용역제공기업의 재고자산 인식 사례

광고대행업을 영위하는 기업이 제공하는 광고용역에 대해서 아직 수익을 인식하지 않은 상태이나, 광고용역 제공과 관련된 노무원가 등이 발생하고 있는 상태이면 이를 재고자산으로 인식하고 향후 수익을 인식할 때 재고자산을 매출원가로 대체한다.

### 04 원가측정방법

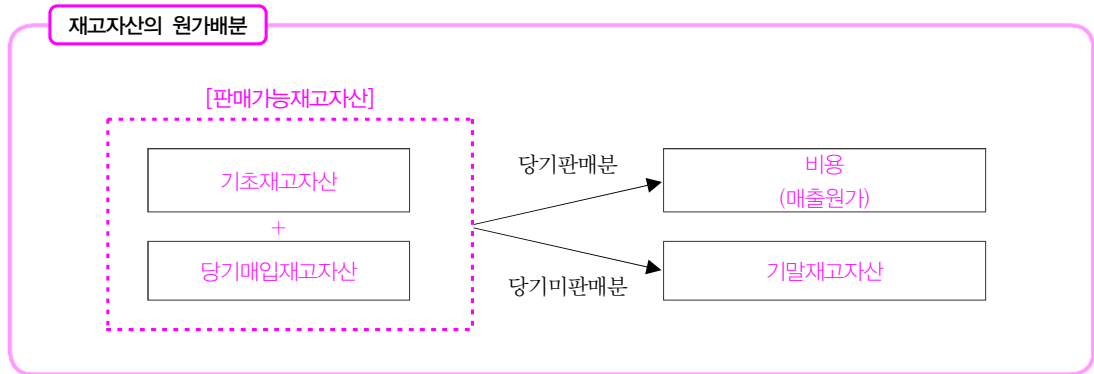
재고자산의 **취득원가는 실제 발생한 원가 즉, 역사적 원가에 기초한다.** 그러나 취득원가가 실제원가와 유사하다면 편의상 표준원가법이나 소매재고법 등의 원가측정방법도 사용할 수 있다.

#### Self Study

1. 한국채택국제회계기준에서는 표준원가가 실제원가와 유사하다면 표준원가로 재고자산을 측정할 수 있도록 허용하고 있다.
2. 이익률이 유사하고 품종변화가 심한 다품종 상품을 취급하는 유통업에서 실무적으로 다른 원가측정방법을 사용할 수 없는 경우에는 소매재고법을 사용할 수 있다.

## 01 재고자산의 원가배분

상품매대기업의 판매 가능한 재고자산은 기초재고자산에 당기매입액을 합산한 금액으로 구성된다. 이때 판매 가능한 재고자산 중 기중 판매된 부분에 해당하는 금액은 당기비용으로 인식되며, 보고기간 말까지 판매되지 않은 부분에 해당하는 금액은 기말 재무상태표에 재고자산으로 보고되는데 이러한 과정을 재고자산의 원가배분이라고 한다.



## Self Study

당기에 비용으로 인식하는 재고자산 금액을 일반적으로 매출원가라고 한다. 매출원가는 판매된 재고자산의 원가와 배분되지 않는 제조간접원가 및 제조원가 중 비정상적인 부분의 금액으로 구성되며, 기업의 특수한 상황에 따라 물류원가와 같은 금액들도 포함될 수 있다.

## 02 재고자산의 수량결정방법

재고자산의 특성상 상품의 입·출고가 빈번하고 그 금액이 크기 때문에 매출원가와 기말재고로 인식할 금액을 결정하는 문제는 매우 중요하다. 따라서 재고자산 회계의 초점은 기초재고자산과 당기매입 재고자산의 합(= 판매가능재고자산)을 비용과 자산으로 적절하게 배분하는 데 있다.

## 재고자산 회계의 핵심

$$\text{기초재고자산} + \text{당기매입 재고자산} = \text{매출원가} + \text{기말재고자산}$$

위 등식에서 알 수 있듯이 등식 우변의 매출원가를 먼저 확정지으면 기말재고자산을 간접적으로 알 수 있으며, 기말재고자산을 먼저 확정지으면 매출원가를 간접적으로 알 수 있다. 어느 금액을 먼저 확정할지는 재고자산의 수량 기록법에 따라 다르다. 기말재고자산을 과대평가하면 그만큼 매출원가가 과소계상되어 당기순이익을 증가시킬 수 있고, 기말재고자산을 과소평가하면 그만큼 매출원가가 과대계상되어 당기순이익을 감소시킬 수 있다. 그러므로 재고자산 회계의 핵심은 기말재고자산을 얼마나 적정하게 인식하는가에 있다.

## (1) 계속기록법

계속기록법은 **상품의 입고와 출고상황을 상품계정과 매출원가계정에 계속적으로 기록**하는 방법이다. 즉, **당기 판매가능수량에서 당기에 실제로 판매된 수량을 차감하여 기말재고수량을 역산**하는 방법이다.

$$\text{기초재고수량} + \text{당기매입수량} - \text{① 당기판매수량(기록)} = \text{② 기말재고수량(역산)}$$

계속기록법을 적용하면 **언제든지 특정 기간의 매출원가와 특정 시점의 재고자산 잔액을 파악**할 수 있다는 장점이 있다. 계속기록법의 회계처리를 요약하면 다음과 같다.

### [계속기록법 회계처리]

매입	차) 재고자산	××	대) 매입채무	××
판매	차) 매출채권	××	대) 매출	××
	차) 매출원가	실제 판매분	대) 재고자산	××
결산				
1) 매출원가			회계처리 없음	

### Additional Comment

계속기록법을 적용하면 재고자산을 판매할 때마다 보유 재고자산을 매출원가로 대체하기 때문에 재고자산 장부에는 기중의 증가, 감소 금액이 계속 기록된다. 따라서 **특정 시점 현재 장부에 계상되어 있는 재고자산의 금액이 곧 그 시점의 재고자산 잔액이 되어 기말에 재고자산의 잔액을 구하기 위하여 별도의 회계처리를 수행할 필요가 없다는 장점이 있다.** 그러나 도난, 분실 등의 사유로 **감모수량이 발생한다면 재고자산의 장부상 수량과 실제 수량 간에 차이가 발생할 수 있다.** 따라서 **재고자산의 감모 여부를 파악하지 않고 장부상 재고자산을 재무상태표의 기말재고자산으로 결정하면 재고자산이 과대계상될 수 있다.**

## (2) 실지재고조사법

실지재고조사법은 **상품의 입고 시에는 매입계정에 기록하고 출고 시에는 매출원가를 계속적으로 기록하지 않고, 결산일 현재 실사(= 재고자산의 수량을 일일이 세는 것)를 통하여 기말재고수량을 파악하여 한 번에 매출원가를 기록**하는 방법이다. 즉, **당기판매가능수량에서 기말 실사를 통한 실제 수량을 차감하여 당기판매수량을 역산**하는 방법이다.

$$\text{기초재고수량} + \text{당기매입수량} - \text{① 기말재고수량(실사)} = \text{② 당기판매수량(역산)}$$

실지재고조사법을 사용하면 **장부기록이 간편해지고 실제 존재하는 재고가 기말재고금액으로 계상되는 장점이 있다.** 실지재고조사법의 회계처리를 요약하면 다음과 같다.

[실지재고조사법 회계처리]

매입	차) 매입 <sup>1)</sup>	××	대) 매입채무	××
판매	차) 매출채권	××	대) 매출	××
결산				
1) 매출원가	차) 매출원가		대차차액 대) 재고자산(기초)	1st
	재고자산(기말)	3rd 실제 존재하는 재고	매입 <sup>1)</sup>	2nd

<sup>1)</sup> 매입계정을 자산으로 보아야 한다는 주장과 비용으로 보아야 한다는 주장도 있지만 핵심은 **입시계정으로 기말에 모두 사라진다**는 것이다.

Additional Comment

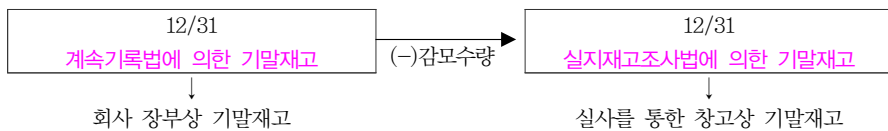
실지재고조사법을 사용하면 재고자산을 판매할 때마다 매출원가를 기록해야 하는 계속기록법의 번거로움을 피할 수 있다. 그러나 재고자산에 대하여 실사를 하지 않는 한 **특정 시점 현재 재고자산의 잔액과 매출원가를 파악할 수 없고, 당기판매수량에 도난이나 파손으로 발생한 감모수량이 포함되는 문제점**이 있다.

(3) 혼합법(계속기록법과 실지재고조사법 동시 적용)

판매할 때마다 재고자산의 원가를 추적해야 하는 번거로움을 고려하지 않는다면 재고자산에 대한 **관리목적상 계속기록법이 실지재고조사법보다 더 바람직한 방법**이다. 그 이유는 계속기록법을 적용하면 회사는 특정 시점의 재고자산 잔액과 그때까지 발생한 매출원가에 대한 정보를 적시에 제공할 수 있기 때문이다. 그러나 **계속기록법과 실지재고조사법 모두 도난이나 파손으로 발생하는 감모수량이 기말재고수량이나 당기판매수량에 포함되는 문제점**이 있다. 그러므로 현재 우리나라에서는 소규모 기업을 제외하고는 대부분의 기업이 **계속기록법과 실지재고조사법을 병행하여 사용하고, 계속기록법의 실제 판매수량과 실지재고조사법의 실제 기말재고수량을 사용하여 감모수량을 파악**한다.

$$\text{기초재고수량} + \text{당기매입수량} - \text{① 당기판매수량(기록)} = \text{② 기말재고수량(실사)} + \text{재고감모수량}$$

혼합법 적용에 의한 재고자산수량 파악 과정



Self Study

- 회계기간 중 재고자산의 입·출고수량을 계속 기록(계속기록법)하여 기말장부수량을 파악한 후, 기말실지수량(실지재고조사법)과 비교하여 차이를 감모수량으로 파악한다.
- 계속기록법의 기말재고수량 - 감모수량 = 실지재고조사법의 기말재고수량

사례연습 2: 수량결정방법

아래의 물음들은 서로 독립적이다.

- 1 A사의 당기재고자산수량에 대한 자료가 다음과 같을 때, A사가 계속기록법과 실지재고조사법, 혼합법을 각각 사용할 경우의 당기판매수량과 기말재고수량을 구하시오.

기초재고수량 100개, 당기매입수량 1,000개, 회사의 창고에 기말 현재 존재하는 기말재고 수량 250개, 판매된 수량 800개

- 2 계속기록법을 적용하는 B사는 기초재고자산이 ₩1,000이고 재고자산의 당기매입액이 ₩10,000 (전액 외상매입)이며, 당기매출액(전액 외상매출)이 ₩15,000이다. 당기 중에 판매된 재고자산에 대한 매출원가가 ₩9,500이며 B사는 이에 대한 적절한 회계처리를 하였다. 결산시점의 수정 전시산표에는 다음과 같은 금액들이 표시되어 있다.

수정전시산표			
...		...	
재고자산	1,500	매출	15,000
...		...	
매출원가	9,500	...	
...		...	

B사가 기말시점에 재고자산과 관련하여 행하여야 할 회계처리를 보이시오(단, 재고자산의 감모 손실과 평가손실은 당기에 발생하지 않은 것으로 가정한다).

- 3 실지재고조사법을 적용하는 C사는 기초재고자산이 ₩1,000이고 재고자산의 당기매입액이 ₩10,000 (전액 외상매입)이며, 당기매출액(전액외상매출)이 ₩15,000이다. 결산일에 재고자산을 실사한 결과 기말재고자산이 ₩1,500인 것을 확인하였다. 결산시점의 수정전시산표에는 다음과 같은 금액들이 표시되어 있다.

수정전시산표			
...		...	
재고자산	1,000	매출	15,000
...		...	
매입	10,000	...	
...		...	

C사가 기말시점에 재고자산과 관련하여 행하여야 할 회계처리를 보이시오(단, 재고자산의 감모 손실과 평가손실은 당기에 발생하지 않은 것으로 가정한다).

풀이

1. 계속기록법 - 당기판매수량: 800개, 기말재고수량: 300개  
 ➔ 기초재고 100 + 당기매입 1,000 - ① 당기판매 800 = ② 기말재고 300(역산)
2. 실지재고조사법 - 당기판매수량: 850개, 기말재고수량: 250개  
 ➔ 기초재고 100 + 당기매입 1,000 - ① 기말재고 250 = ② 당기판매 850(역산)
3. 혼합법 - 당기판매수량: 800개, 기말재고수량: 250개  
 ➔ 기초재고 100 + 당기매입 1,000 - 당기판매 800 = 기말재고 250 + 감모 50

2 B사는 기중에 아래와 같은 회계처리를 수행하였고 그 결과로 수정전시산표에는 판매가능재고자산(11,000)이 당기 판매된 재고자산에 해당하는 매출원가(9,500)와 당기 미판매된 재고자산(1,500)에 배분되어 있다. 그러므로 결산시점에 추가적인 회계처리를 수행할 필요는 없다.

매입	차) 재고자산	10,000	대) 매입채무	10,000
판매	차) 매출채권	15,000	대) 매출	15,000
	차) 매출원가	실제 판매분 9,500	대) 재고자산	9,500
결산				
1) 매출원가				
회계처리 없음				

\* 장부상 기말재고자산: 1,000 + 10,000 - 9,500 = 1,500

3 C사는 기중에 아래와 같은 회계처리를 수행하였고 그 결과로 수정전시산표에는 매출원가가 표시되어 있지 않으며, 재고자산도 기말재고자산이 아니라 기초재고자산으로 표시되어 있다. 그러므로 회사는 결산수정분개를 아래와 같이 수행하여야 한다.

매입	차) 매입	10,000	대) 매입채무	10,000
판매	차) 매출채권	15,000	대) 매출	15,000
	결산			
1) 매출원가	차) 매출원가	대차차액 9,500	대) 재고자산(기초)	1st 1,000
	재고자산(기말)	3rd 실제 존재하는 재고 1,500	매입	2nd 10,000

참고 실지재고조사법의 수정후시산표

수정후시산표			
...	...		
재고자산	1,500	매출	15,000
...		...	
매출원가	9,500	...	
...		...	

### 03 기말재고자산에 포함될 항목(기말재고자산 조정)

재무상태표에 표시할 기말재고자산의 수량은 회사 소유의 재고수량을 파악함으로써 결정할 수 있다. 여기서 회사 소유의 재고수량은 창고실사재고로만 구성되어 있지 않다. 특정 재고수량을 재무상태표의 재고자산에 포함할 것인지는 재고자산에 대한 통제권을 기업이 보유하고 있는지에 따라 결정된다. 기업이 특정 재고자산에 대한 통제권(= 실질소유권)을 보유하고 있다면 해당 재고자산은 회사소유의 재고자산에 포함된다.

#### [재무상태표에 가산할 기말재고자산 조정]

구분(판단순서)	1st In 창고	→	2nd My 재고	→	창고실사재고자산에 가감
유형 1	○	→	○	→	조정사항 없음
유형 2	○	→	×	→	차감
유형 3	×	→	○	→	가산
유형 4	×	→	×	→	조정사항 없음

#### Additional Comment

기업의 창고에는 존재하지 않지만 통제권을 기업이 가지고 있을 때에는 창고실사재고에 해당 항목을 가산하여 기말재고자산을 산정하고 기업의 창고에는 존재하지만 통제권을 기업이 가지고 있지 않다면 창고실사재고에서 해당 항목을 차감하여 기말재고자산을 산정하여야 한다.

#### Self Study

기업이 재고자산에 대한 통제권을 소유하고 있는지는 재화의 판매나 용역의 제공으로 인한 수익을 인식하였는지 여부에 따라 결정된다. 구체적인 내용은 중급회계 2 (Chapter 14 고객과의 계약에서 생기는 수익)에서 다루게 된다.

### (1) 기말재고자산 조정의 회계처리

#### 1) 창고실사재고에 가산해야 하는 경우

창고실사재고에는 포함되어 있지 않으나 기업이 해당 재고자산의 통제권을 소유하고 있는 경우에는 해당 재고자산을 창고실사재고에 가산하여 재무상태표에 보고하여야 한다. 이 경우 회계처리는 회사가 해당 재고자산을 매입할 때 매입 회계처리를 한 경우와 하지 않은 경우의 차이가 발생할 수 있다.

#### 매입 시 매입 회계처리를 수행한 경우 - 실지재고조사법 가정

매입 시	차) 매입	A	대) 매입채무	A
기말	차) 매출원가	×× + A	대) 재고자산(기초)	××
	차) 재고자산(기말)	창고실사재고	대) 매입	×× + A
↓				
재고자산 조정	차) 재고자산(기말)	A	대) 매출원가	A

**Additional Comment**

실지재고조사법하에서 회사가 특정 재고자산을 매입하고 이에 대한 회계처리를 수행하였으며, 기말 현재 재고자산의 통제권을 기업이 소유하고 있음에도 해당 재고자산이 창고 내에 존재하지 않는 경우 해당 재고자산은 기말에 매출원가에 배분되어져 있을 것이다. 그 이유는 실지재고조사법하에서는 매입 시 장부에 기록이 되었으며 기말시점에 창고에 존재하지 않는 재고는 모두 매출원가로 처리되기 때문이다. 그러나 회사는 재고자산에 대한 통제권을 소유하고 있으므로 해당 재고자산에 대하여 매출원가로 처리하면 안 된다. 이 경우 회사는 재고자산의 조정 회계처리를 통하여 매출원가를 줄이고 기말재고자산을 증가시키는 회계처리를 수행하여야 한다.

**매입 시 매입 회계처리를 수행하지 않은 경우 - 실지재고조사법 가정**

<b>매입 시</b>	매입분 A에 대한 회계처리를 수행하지 않음		
<b>기말</b>	차) 매출원가	×× 대) 재고자산(기초)	××
	차) 재고자산(기말)	창고실사재고 대) 매입	××
↓			
<b>재고자산 조정</b>	차) 재고자산(기말)	A 대) 매입채무	A

**Additional Comment**

실지재고조사법하에서 회사가 특정 재고자산을 매입하고 이에 대한 회계처리를 수행하지 않았으며, 기말 현재 재고자산의 통제권을 기업이 소유하고 있음에도 해당 재고자산이 창고 내에 존재하지 않는 경우에 해당 재고자산은 어디에도 기록되어 있지 않을 것이다. 그 이유는 실지재고조사법하에서는 매입 시 장부에 기록이 되어있지 않으면 창고에 존재하지 않는 재고는 원가배분이 불가능하기 때문이다. 그러나 회사는 재고자산에 대한 통제권을 소유하고 있으므로 해당 재고자산에 대하여 기말재고자산에 가산하여야 한다. 이 경우 회사는 재고자산의 조정 회계처리를 통하여 기말재고자산을 증가시키고 매입채무도 증가시키는 회계처리를 수행하여야 한다.

**2) 창고실사재고에 차감해야 하는 경우**

창고실사재고에는 포함되어 있으나 기업이 해당 재고자산의 통제권을 소유하고 있지 않은 경우에는 해당 재고자산을 창고실사재고에 차감하여 재무상태표에 보고하여야 한다. 이 경우 이미 해당 재고자산이 창고실사재고자산에 포함되어 있으므로 회사가 해당 재고자산의 매입 시 회계처리를 하였는지에 대한 여부는 고려할 필요가 없다.

**창고실사재고에서 차감해야 하는 경우 - 실지재고조사법 가정**

<b>재고자산 조정</b>	차) 매출원가	×× 대) 재고자산(기말)	××
----------------	---------	----------------	----

**(2) 미착상품**

미착상품이란 상품을 주문하였으나 운송 중에 있어 아직 도착하지 않은 상품을 말한다. 이 경우 상품에 대한 통제권(= 법적 소유권)의 이전 여부는 FOB선적지인도조건과 FOB도착지인도조건과 같은 매매 계약조건에 따라 결정된다.

[FOB선적지인도조건과 FOB도착지인도조건에 따른 매입자와 판매자의 매입 및 수익인식]

구분		×1년 말 현재 선적 후 이동 중	×1년 말 기말재고자산 조정 회계처리	
FOB선적지인도조건	매입자	매입 ○(회계처리 수행)	차) 재고자산(기말)	대) 매출원가
		매입 ×(회계처리 미수행)	차) 재고자산(기말)	대) 매입채무
	판매자	판매 ○	회계처리 없음	
FOB도착지인도조건	매입자	매입 ×	회계처리 없음	
	판매자	판매 ×	차) 재고자산(기말)	대) 매출원가

Additional Comment

FOB선적지인도조건으로 재고자산을 판매한 경우 판매자가 선적하는 시점에 재고자산의 통제권이 매입자에게 이전된다. 따라서 판매자는 선적시점에 매출을 인식하며, 매입자도 선적시점에 재고자산 매입을 인식한다. 그러나 FOB도착지인도조건으로 재고자산을 판매하는 경우 재고자산이 목적지에 도착하여야 재고자산의 통제권이 매입자에게 이전된다. 따라서 목적지에 도착하기 전까지 판매자는 매출을 인식하지 않으며, 매입자도 매입을 인식하지 않는다.

[미착상품의 재고자산 조정 판단]

구분(운송 중)	1st In	창고	→	2nd My	재고	→	창고실사재고자산에 가감
선적지인도조건 - 구매자	×		→	○		→	기말재고 가산
선적지인도조건 - 판매자	×		→	×		→	조정사항 없음
도착지인도조건 - 구매자	×		→	×		→	조정사항 없음
도착지인도조건 - 판매자	×		→	○		→	기말재고 가산

사례연습 3: 미착상품

다음은 12월 말 결산법인인 A사의 20×1년도 재고자산의 매입과 관련된 자료이다. 다음 자료를 바탕으로 물음에 답하시오.

- 선적지인도조건으로 매입 중인 상품 ₩3,000이 12월 31일 현재 운송 중에 있다. 12월 31일 까지 선적서류가 도착하여 매입에 관한 회계처리를 하였다.
- 선적지인도조건으로 매입 중인 상품 ₩5,000이 12월 31일 현재 운송 중에 있다. 12월 31일 까지 선적서류가 도착하지 않아 매입에 관한 회계처리를 하지 못하였다.
- 도착지인도조건으로 매입 중인 상품 ₩2,000이 12월 31일 현재 운송 중에 있다. 12월 26일 선적서류가 도착하여 매입에 관한 회계처리를 하였다.
- 도착지인도조건으로 매입 중인 상품 ₩4,000이 12월 31일 현재 운송 중에 있다. 12월 26일 선적서류가 도착하지 못하여 매입에 관한 회계처리를 하지 못하였다.

12월 31일 현재 A사의 창고에 있는 모든 재고자산을 실시한 결과 재고자산이 ₩12,000이라면 12월 31일 현재 올바른 재고자산은 얼마인가? (단, 회사는 실지재고조사법을 적용하고 있다)

**풀이**

1. 재고자산 조정의 판단

구분(운송 중)	1st In 참고	→	2nd My 재고	→	참고실사재고자산에 가감
(1)	×	→	○	→	기말재고 가산
(2)	×	→	○	→	기말재고 가산
(3)	×	→	×	→	조정사항 없음
(4)	×	→	×	→	조정사항 없음

2. 12월 31일 현재 올바른 재고자산

12월 31일 현재 참고실사재고자산	
	12,000
(1)	(+3,000)
(2)	(+5,000)
(3)	-
(4)	-
합계	20,000

3. 12월 31일 기말재고자산 조정 회계처리

(1)	차) 재고자산(기말)	3,000	대) 매출원가	3,000
(2)	차) 재고자산(기말)	5,000	대) 매입채무	5,000
(3)	차) 매입채무 <sup>1)</sup>	2,000	대) 매출원가	2,000
(4)	회계처리 없음			

<sup>1)</sup> 매입자는 FOB도착지인도조건이므로 재고자산의 도착시점에 매입거래를 기록하여야 한다. 그러나 회사는 선적서류가 도착하는 시점에 매입과 매입채무에 대한 매입거래를 기록하였고, 참고실사재고에 포함되지 않는 매입분은 모두 매출원가에 계상된다. 그러므로 기말재고자산 조정으로 매출원가를 취소하고 매입채무를 감소시키는 회계처리를 수행하여야 한다.

**04 시용판매**

시용판매는 재고자산을 고객에게 인도하고 일정 기간 사용한 후 구매 여부를 결정하는 조건부 판매로, 시용판매한 상품을 시송품이라고 한다. 매입자가 매입의사를 표시한 시점에 수익을 인식하고 매입의사표시가 없으면 시송품이 참고실사재고자산에 포함되어 있지 않았더라도 기말재고자산에 포함시켜야 한다.

[시용판매 판매자의 수익인식]

구분	수익인식 여부	×1년 말 기말재고자산 조정 회계처리
시용판매 판매자	매입의사표시 ○	수익인식 ○ 회계처리 없음
	매입의사표시 ×	수익인식 × 차) 기말재고      대) 매출원가

**Additional Comment**

만약 판매자가 시송품을 매입자에게 인도하는 시점에 매출을 인식하는 회계처리를 수행하였다면 매입자가 기말 현재 시점에 매입의사를 표시하지 않은 부분의 매출을 취소하는 회계처리를 수행하여야 한다.

매출 취소 회계처리	차) 매출	매입의사표시 × 부분	대) 매출채권	매입의사표시 × 부분
------------	-------	-------------	---------	-------------

**[시용판매의 재고자산 조정 판단]**

구분(운송 중)	1st In 창고	→	2nd My 재고	→	참고실사재고자산에 가감
시송품(매입의사표시 ×)	×	→	○	→	기말재고 자산
시송품(매입의사표시 ○)	×	→	×	→	조정사항 없음

**05 할부판매**

할부판매란 상품 등을 고객에게 인도하고 대금은 미래에 분할하여 회수하기로 한 판매를 말한다. 한국채택국제회계기준에서는 할부판매의 경우 계약에 유의적인 금융요소가 포함되어 있으므로 자산에 대한 통제권이 이전되는 시점에 현재가치로 평가한 금액을 수익으로 인식하고, 유의적인 금융요소는 신용기간 동안 이자수익으로 인식하도록 규정하고 있다. 그러므로 할부판매된 재고자산은 수익인식시점 이후에는 판매자의 재고자산에서 제외하여야 한다.

**[할부판매 판매자의 수익인식]**

구분	수익인식 여부	×1년 말 기말재고자산 조정 회계처리
할부판매 판매자   통제권 이전	수익인식 ○	회계처리 없음

**Additional Comment**

할부판매는 판매자가 고객에게 자산에 대한 통제권을 이전하는 시점에 수익을 인식한다. 추후에 대금 회수가능성이 불확실해지는 경우 이미 인식한 수익금액을 조정하지 않고, 대금의 회수불가능한 부분이나 더 이상 회수가능성이 없다고 볼 수 없는 부분을 별도의 비용(손상차손)으로 인식한다.

추후 회수가능성 ↓	차) 손상차손	회수불가능한 부분	대) 손실충당금	××
------------	---------	-----------	----------	----

**[할부판매의 재고자산 조정 판단]**

구분	1st In 창고	→	2nd My 재고	→	참고실사재고자산에 가감
할부판매 판매자	×	→	×	→	조정사항 없음

## 06 위탁판매

위탁판매는 제품의 판매를 다른 기업에게 위탁하고 그 다른 기업이 재고자산을 판매하게 되면 그 대가로 수수료를 지급하는 형태의 판매이다. 이때 재고자산의 판매를 위탁한 기업을 위탁자, 재고자산의 판매를 위탁받은 기업을 수탁자라고 한다. 이때 위탁자가 수탁자에게 판매를 위탁하기 위해 보낸 재고자산을 적송품이라고 한다.

위탁판매가 되려면 최종 고객에게 판매하기 위해 기업이 재고자산을 중개인이나 유통업자 등 다른 당사자에게 인도하는 경우에는 그 다른 당사자(=수탁자)가 그 시점에 재고자산을 통제하게 되었는지 여부를 먼저 평가하여야 한다.

- ① 다른 당사자(= 수탁자)가 재고자산을 통제하는 경우: 재고자산의 통제가 다른 당사자에게 이전되었으므로 수익으로 인식한다.
- ② 다른 당사자(= 수탁자)가 재고자산을 통제하지 못하는 경우: 재고자산의 통제가 다른 당사자(= 수탁자)에게 이전되지 않았으므로 다른 당사자(= 수탁자)가 제3자에게 재고자산에 대한 통제를 이전할 때 수익으로 인식한다(위탁판매).

### [위탁판매 위탁자·수탁자의 수익인식]

구분		미판매분 수익인식 여부	×1년 말 기말재고자산 조정 회계처리
위탁자 통제권 보유 ○	위탁자	수익인식 ×	차) 기말재고      대) 매출원가
	수탁자	수익인식 ×	차) 매입채무      대) 기말재고
수탁자 통제권 보유 ○	위탁자	수익인식 ○	회계처리 없음
	수탁자	수익인식 ×	회계처리 없음

### [위탁판매의 재고자산 조정 판단]

구분	1st In	창고	→	2nd My	재고	→	창고실사재고자산에 가감
위탁판매 미판매분 - 위탁자	×		→	○		→	기말재고 가산
위탁판매 미판매분 - 수탁자	○		→	×		→	기말재고 차감
위탁판매 판매분 - 위탁자	×		→	×		→	조정사항 없음
위탁판매 판매분 - 수탁자	×		→	×		→	조정사항 없음

## 07 반품권이 부여된 판매

반품권이 부여된 판매란 기업이 고객에게 제품에 대한 통제를 이전하고, 다양한 사유로 제품을 반품할 권리와 함께 환불, 공제, 교환을 조합하여 받을 권리를 고객에게 부여하는 판매를 말한다. 반품권이 부여된 판매의 경우에는 반품을 예상할 수 없는 경우와 반품을 예상할 수 있는 경우로 구분하여 회계처리한다.

### (1) 반품을 예상할 수 없는 경우

반품을 예상할 수 없다면 재고자산을 이전할 때 수익으로 인식하지 않는다. 그러므로 기업은 반품권과 관련된 불확실성이 해소되는 시점에 수익을 인식하고, 받은 대가를 전액 환불부채로 인식해야 한다. 또한 반품을 예상할 수 없는 경우에는 수익을 인식할 수 없고 관련 매출원가를 인식하지 아니하고 고객에게 제품을 이전할 때 고객에게서 제품을 회수할 기업의 권리에 대해서는 반환재고회수권이라는 별도의 자산을 인식한다.

#### 반품을 예상할 수 없는 경우 회계처리

[판매]

차) 현금	①	대) 환불부채	①
차) 반환재고회수권	②	대) 재고자산	②

### (2) 반품을 예상할 수 있는 경우

반품을 예상할 수 있다면 받았거나 또는 받을 금액 중 기업이 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 부분의 수익과 관련 매출원가를 인식한다. 그러나 받았거나 또는 받을 금액 중 기업이 권리를 갖게 될 것으로 예상하지 않는 부분은 고객에게 제품을 이전할 때 수익으로 인식하지 않고, 환불부채로 인식한다.

#### 반품을 예상할 수 있는 경우 회계처리

[판매 - 반품률 A% 추정]

차) 현금	①	대) 매출	①
차) 매출	① × A%	대) 환불부채	① × A%
차) 매출원가	②	대) 재고자산	②
차) 반품비용	수선비 + 재고자산 가치 감소분	대) 매출원가	② × A%
반환재고회수권	대차차액		

**Additional Comment**

한국채택국제회계기준에서는 반환재고회수권을 기말 재무상태표에 재고자산으로 포함하여 표시 여부는 규정하고 있지 않다. 다만, 수험 목적상으로 **기말재고자산으로 인식하는 금액은 반품가능성의 예측가능 여부에 관계없이 항상 '0'으로 하는 것이 타당하다.** 그러나 **반환재고회수권이라는 계정은 별도의 자산으로 환불부채와 구분하여 표시하도록 규정하고 있다.**

**[반품권이 부여된 판매의 수익인식]**

구분		수익인식 여부	×1년 말 기말재고자산 조정 회계처리
반품권이 부여된 판매	예상 ○	수익인식 ○	회계처리 없음
	예상 ×	수익인식 ×	회계처리 없음

**[반품권이 부여된 판매의 재고자산 조정 판단]**

구분	1st In 창고	→	2nd My 재고	→	창고실사재고자산에 가감
반품가능성 예상 ○					
1) 판매 예상 부분	×	→	×	→	조정사항 없음
2) 반품 예상 부분	×	→	×	→	조정사항 없음
반품가능성 예상 ×	×	→	×	→	조정사항 없음

**08 저당상품**

저당상품이란 **자금을 차입하기 위해 채무의 담보로 잡힌 재고자산**이다. 차입자인 회사가 원금과 이자를 상환하지 못할 경우 금융기관이 임의로 처분하여 채권을 회수하게 되지만, **저당권이 실행되기 전까지는 담보제공자인 회사에게 소유권이 있다.** 그러므로 **저당권이 행사되기 전까지의 저당상품은 기말실사재고자산에 포함되어 있지 않다면 가산하여 기말재고자산으로 표시하여야 한다.**

**[저당상품의 재고자산 조정 판단]**

구분	1st In 창고	→	2nd My 재고	→	창고실사재고자산에 가감
저당상품 - 창고에 보관 ○	○	→	○	→	조정사항 없음
저당상품 - 창고에 보관 ×	×	→	○	→	기말재고 가산

**참고** 기타의 조정항목 - (구체적인 회계처리는 중급회계 2 <Chapter 14 고객과의 계약에서 생기는 수익>에서 다룸)

구분	1st In	→	2nd My	→	참고실사재고자산에 가감
미인도청구판매(판매자) <sup>1)</sup>	○	→	×	→	기말재고자산에 차감
인도결제 판매조건 <sup>2)</sup>	×	→	○	→	기말재고자산에 가산
대금 수령 후 재고완성 <sup>3)</sup>	○	→	○	→	조정사항 없음
재매입약정 판매 <sup>4)</sup>	×	→	○	→	기말재고자산에 가산

<sup>1)</sup> 고객이 제품을 통제할 수 있는 경우

<sup>2)</sup> 인도 후 대금 미회수된 경우

<sup>3)</sup> 대금 수령 후 완성되었으나 미인도된 상태

<sup>4)</sup> 금융약정에 해당하는 경우

**사례연습 4: 기말재고자산 조정**

A사가 기말 현재 창고에 보관 중인 재고자산은 ₩ 4,000,000이다. 다음은 기말재고자산에 대한 추가 자료이다.

- (1) 결산일 현재 운송 중인 재고자산 ₩ 1,000,000 중 ₩ 600,000은 선적지인도기준으로 구입하였고, ₩ 400,000은 도착지인도기준으로 구입하였다. 회사는 송장(거래증빙서류)이 도착하지 않아 매입 회계처리를 하지 않았다.
- (2) 회사는 시용판매를 하고 있는데 20×1년 말 현재 고객이 구입의사를 표시하지 않은 금액은 판매가로 ₩ 1,250,000이며, 시용매출의 매출총이익률은 20%이다. 회사는 고객이 구입의사를 표시한 시점에 매출을 인식하고 있다.
- (3) 회사는 위탁판매를 하고 있는데 수탁자에게 적송한 시점에 매출 회계처리를 하고 있다. 당기 적송품의 판매가는 ₩ 1,500,000이며 기말 현재 수탁자가 보관하고 있는 적송품재고액은 판매가로 ₩ 400,000이다. 위탁판매의 경우 원가에 25%의 이익을 가산하여 판매하고 있다.
- (4) 결산일 현재 회사가 창고에 보관하고 있는 재고자산 중 금융기관의 차입금에 대한 담보로 제공된 재고자산이 ₩ 1,500,000이다.
- (5) 반품권이 있는 판매조건으로 원가 ₩ 800,000의 재고자산을 ₩ 1,000,000에 판매하였다. 기업은 변동대가로 추정하기 위해 기댓값 방법을 사용하여 판매된 재고자산의 90%는 반환되지 않을 것으로 추정하였다. 기말 현재 반품기간은 종료되지 않았다. 단, 회사는 고객에게 재고자산을 인도하는 시점에 매출과 매출원가를 전액 인식하였고, 반품시점에 예상되는 재고자산의 가치감소분과 수선비 등은 발생하지 않을 것으로 예상된다.
- (6) 재고자산은 원가 ₩ 3,000,000을 장기할부판매하였다. 할부금 중 ₩ 2,000,000은 결산일 현재 회수되지 않았다.

**1** 각 항목별 기말재고자산 포함 여부를 결정하시오.

**2** A사의 기말재고자산 금액을 계산하시오.

**풀이**

구분	1st In	참고	→	2nd My	재고	→	참고	실사재고자산에 가감
(1) 선적지인도기준 매입	×		→	○		→		기말재고자산에 가산
도착지인도기준 매입	×		→	×		→		조정사항 없음
(2) 시용판매 구매의사 ×	×		→	○		→		기말재고자산에 가산
(3) 수탁자 판매분	×		→	×		→		조정사항 없음
수탁자 미판매분	×		→	○		→		기말재고자산에 가산
(4) 담보제공(참고보관 중)	○		→	○		→		조정사항 없음
(5) 반품권이 있는 판매	×		→	×		→		조정사항 없음
(6) 할부판매	×		→	×		→		조정사항 없음

**2** A사의 기말재고:  $4,000,000 + 600,000 + 1,250,000 \times (1 - 20\%) + 400,000 / (1 + 25\%) = 5,920,000$

[기말재고자산 조정 회계처리]

(1) 차) 재고자산	600,000	대) 매입채무	600,000
(2) 차) 재고자산	1,000,000	대) 매출원가	1,000,000
(3) 차) 매출	400,000	대) 매출채권	400,000
차) 재고자산	320,000	대) 매출원가	320,000
(5) 차) 매출	100,000	대) 환불부채	100,000
차) 반환재고회수권	80,000	대) 매출원가	80,000

**Self Study**

1. 매출총이익률:  $\text{매출} \times (1 - \text{매출총이익률}) = \text{매출원가}$
2. 원가가산율:  $\text{매출} \times 1 / (1 + \text{원가가산율}) = \text{매출원가}$

기출 Check 2

(주)세무의 20×1년 재고자산 관련 현황이 다음과 같을 때, 20×1년 말 재무상태표의 재고자산은?

[세무사 2017년]

- (1) 20×1년 말 재고실사를 한 결과 (주)세무의 창고에 보관 중인 재고자산의 원가는 ₩ 100,000 이다.
- (2) 20×1년도 중 고객에게 원가 ₩ 80,000 상당의 시송품을 인도하였으나, 기말 현재까지 매입사를 표시하지 않았다.
- (3) 20×1년도 중 운영자금 차입목적으로 은행에 원가 ₩ 80,000의 재고자산을 담보로 인도하였으며, 해당 재고자산은 재고실사 목록에 포함되지 않았다.
- (4) (주)한국과 위탁판매계약을 체결하고 20×1년도 중 원가 ₩ 100,000 상당의 재고자산을 (주)한국으로 운송하였으며, 이 중 기말 현재 미판매되어 (주)한국이 보유하고 있는 재고자산의 원가는 ₩ 40,000이다.
- (5) (주)대한으로부터 원가 ₩ 65,000의 재고자산을 도착지인도조건으로 매입하였으나 20×1년 말 현재 운송 중이다.

- ① ₩ 220,000                      ② ₩ 260,000                      ③ ₩ 300,000
- ④ ₩ 320,000                      ⑤ ₩ 365,000

풀이

1. 재고자산 조정

구분(운송 중)	1st In 창고	→ 2nd My 재고	→ 기말 B/S 재고 가산·차감
시송품(매입의사 ×)	×	○	+ 80,000
담보제공(기말재고실사 포함 ×)	×	○	+ 80,000
위탁자 - 미판매분	×	○	+ 40,000
도착지인도조건(미도착)	×	×	-
합계			200,000

2. 기말재고자산: 창고보관재고 100,000 + 재고자산 조정 200,000 = 300,000

정답: ③

# 3

## 재고자산의 단위원가 결정방법

### I 재고자산의 원가배분에 수량과 단가의 고려

재고자산의 판매가능재고자산을 결산일 현재 판매된 매출원가와 판매되지 않고 기업이 보유하는 기말재고자산의 원가로 배분하는 것을 원가의 배분이라고 한다. 재고자산의 원가배분을 하기 위해서는 **판매된 부분**과 **판매되지 않고 보유하는 부분의 수량(Q)과 단가(P)를 결정**하여야 한다.

#### 재고자산의 원가배분 시 고려사항

재고자산	
기초재고 $Q \times P$	↙ 매출원가 $Q \times P$
당기매입 $Q \times P$	↘ 기말재고 $Q \times P$

⇒ 원가의 배분

1. Q: 계속기록법, 실지재고조사법, 혼합법  
회사장부수량 ≠ 실제창고수량
2. P: 선입선출법, 평균법, 개별법, 후입선출법

↳ 원가흐름의 가정

## II 단위원가 결정(원가흐름의 가정)

당기 중에 재고자산을 여러 차례 매입할 경우 매입시점마다 재고자산의 단위당 취득원가가 동일하다면 판매된 재고자산의 취득원가(= 매출원가)는 쉽게 파악할 수 있다. 그러나 **재고자산의 단위당 취득원가가 매입시점마다 상이하다면 얼마에 취득했던 재고자산이 판매되었는지 파악하는 것은 쉽지 않다.** 따라서 재고자산의 **실물흐름과 관계없이 원가흐름에 대한 가정을 선택**하여야 한다.

### Ex. 원가흐름에 대한 가정의 필요성

		재고자산		
기초	1개 @100	매출원가	2개 판매	← 단위당 취득원가 적용?
매입(4/1)	1개 @120			
매입(6/1)	1개 @160	기말	1개 보유	← 단위당 취득원가 적용?

### Additional Comment

위의 예에서 판매되는 재고자산의 당초 취득원가를 식별하는 것이 어려운 경우 기업이 자의적으로 매출원가를 결정할 여지가 있다. 만약 기업이 당기순이익을 증가시키고자 한다면 매출원가를 적게 인식하기 위하여 ₩100과 ₩120에 취득한 재고자산이 판매되었다고 주장할 수 있다. 또한 당기순이익을 감소시키고자 한다면 매출원가를 많이 인식하기 위하여 ₩120과 ₩160에 취득한 재고자산이 판매되었다고 주장할 것이다.

## III 단위원가 결정방법

재고자산을 매입하는 시점이 여러 번인 경우 판매된 매출원가와 판매되지 않은 기말재고자산에 단가를 어떻게 적용하느냐에 따라 기말재고자산, 매출원가, 당기순이익, 법인세지급액에 영향을 미치게 된다. 이 경우 **원가흐름의 가정 개별법, 선입선출법, 후입선출법, 평균법**의 단위원가 결정방법과 장·단점은 아래와 같다.

### Self Study

1. 원가흐름의 가정에 따라 다양한 단위원가 결정방법을 사용하여도 수량을 결정하는 계속기록법과 실지재고조사법이 결합되어 사용된다.
2. 성격과 용도 면에서 유사한 재고자산에는 동일한 단위원가 결정방법을 적용하여야 하며, 성격이나 용도에 차이가 있는 재고자산에는 서로 다른 단위원가 결정방법을 적용할 수 있다.
3. 재고자산의 지역별 위치나 과세방식이 다르다는 이유만으로 동일한 재고자산에 다른 단가 결정방법을 적용할 수 없다.

## 01 개별법

개별법은 식별되는 재고자산별로 특정한 원가를 부과하는 방법이다.

### [개별법의 장점과 단점]

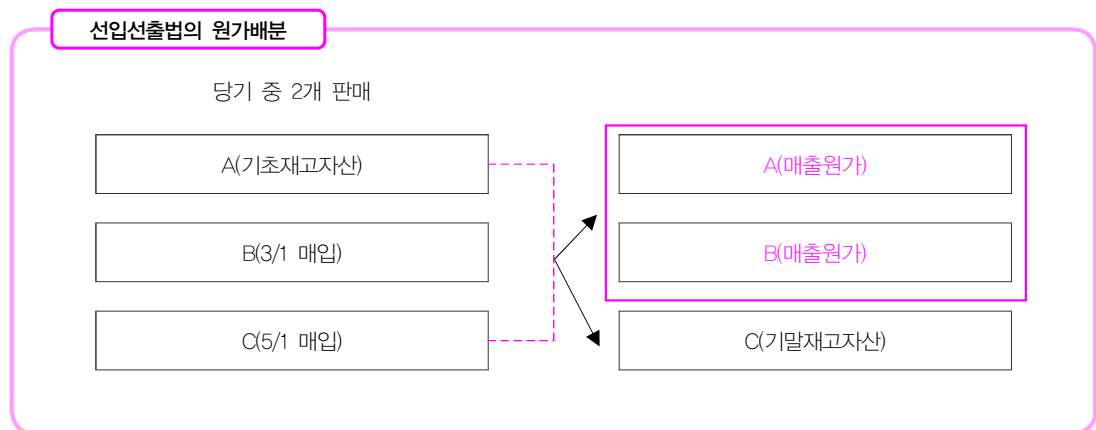
구분	장점	단점
개별법	① 원가흐름과 실제물량흐름이 일치하므로 이론상 가장 이상적인 방법 ② 실제원가와 실제수익이 대응되어 수익·비용 대응이 이상적임	① 재고자산의 종류와 수량이 많고 거래가 빈번한 경우에는 실무적용이 어려움 ② 동일한 상품의 구입단가가 다른 경우 의도적인 이익조작이 가능함

### Self Study

- 통상적으로 상호교환될 수 없는 재고자산 항목의 원가와 특정 프로젝트별로 생산되고 분리되는 재화 또는 용역의 원가는 개별법을 사용하여 결정한다. 개별법이 적용되지 않는 재고자산의 단위원가는 선입선출법이나 가중평균법을 사용하여 결정한다.
- 통상적으로 상호교환 가능한 대량의 재고자산 항목에 개별법을 적용하는 것은 적절하지 않다. 이 경우 기말재고로 남아 있는 항목을 선택하는 방식을 사용하여 손익을 자의적으로 조정할 수 있기 때문이다.

## 02 선입선출법

선입선출법은 먼저 매입 또는 생산한 재고자산이 먼저 판매되고 결과적으로 기말에 재고로 남아 있는 항목은 가장 최근에 매입 또는 생산된 항목이라고 가정한다. 선입선출법은 실물흐름과 원가흐름이 대체로 일치하는 방법으로서 부패하기 쉽거나 진부화 속도가 빠른 재고자산에 적용하는 것이 적절하다.

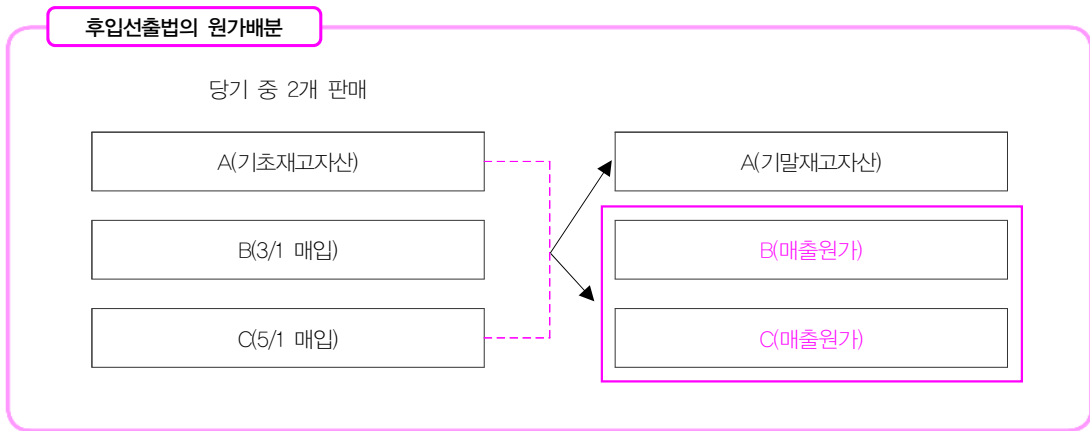


### [선입선출법의 장점과 단점]

구분	장점	단점
선입선출법	① 일반적인 물량흐름과 원가흐름의 가정이 일치함 ② 기말재고는 최근에 구입한 상품의 원가가 되므로 재무상태표상 재고자산금액은 현행원가에 가까움	① 물가상승 시 현재수익에 과거원가가 대응되므로 높은 이익을 계상하게 되어 실물자본유지를 어렵게 함 ② 현행수익에 과거원가를 대응시키므로 대응원칙에 충실하지 못함

### 03 후입선출법

후입선출법은 가장 최근에 매입 또는 생산한 재고항목이 가장 먼저 판매된다고 원가흐름을 가정하는 방법이다. 그러나 후입선출법을 적용하면 재무상태표의 재고자산은 최근의 원가수준과 거의 관련 없는 금액으로 표시될 뿐만 아니라 재고자산이 과거의 낮은 취득원가로 계상되어 있을 때 의도적으로 당해 재고자산이 매출원가로 대체되도록 함으로써 이익조정의 수단으로 이용될 수 있다. 이러한 이유 때문에 **한국채택국제회계기준은 후입선출법을 허용하지 않는다.**



#### Additional Comment

재고자산을 후입선출법으로 평가하는 경우 기업이 기말재고자산으로 보유하고 있는 재고자산이 과거에 구입한 재고자산이 되는 것은 아니다. 기업이 기말에 보유하고 있는 재고자산은 모두 최신 재고자산들이다. 다만, 후입선출법에서는 최신상품들에 적용하는 단가를 과거의 가격으로 한다는 것일 뿐이다.

#### [후입선출법의 장점과 단점 - 물가의 지속적 상승 & 기말재고수량 > 기초재고수량인 경우]

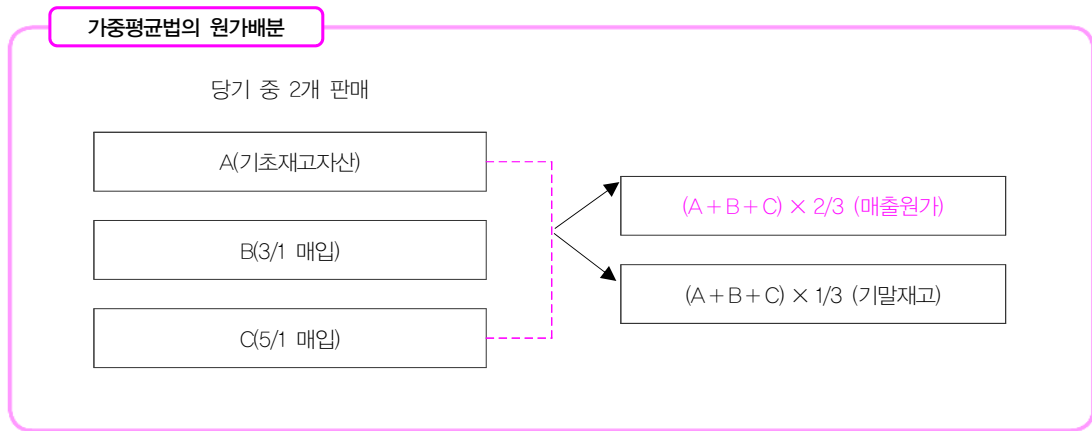
구분	장점	단점
후입선출법 (한국채택국제회계기준 인정 ×)	① 다른 방법에 비하여 현재의 수익에 현재의 원가가 대응되므로 수익·비용대응이 적절히 이루어짐 ② 물가상승 시에 기말재고수량이 기초재고수량과 같거나 증가하는 한 다른 방법보다 이익을 적게 계상하므로 법인세연효과가 있음	① 재고자산금액은 오래 전에 구입한 원가로 구성되어 있기 때문에 공정가치를 표시하지 못함 ② 일반적인 물량흐름과 원가흐름의 가정이 일치하지 않음 ③ 물가상승 시 재고자산의 수량이 감소하면 오래된 재고가 매출원가로 계상되어 이익을 과대계상하게 되므로 과도한 법인세 및 배당을 부담하는 현상이 발생할 수 있음(LIFO청산)

### Self Study

1. 후입선출청산(LIFO청산)은 물가상승 시 특정 회계기간의 판매량이 급증하여 기말재고수량이 감소하면 오래된 재고의 원가가 매출원가를 구성하여 이익을 과대계상하게 되는 것을 말한다. 이로 인하여 그동안 적게 계상한 이익을 한꺼번에 모두 인식하여 과다한 법인세를 납부하게 된다.
2. 물가상승 시 후입선출청산을 회피하기 위해 불필요한 재고를 매입하거나, 이익을 증가시키기 위해 기말재고를 고갈 시킴으로써 후입선출청산을 유도할 수 있어 불건전한 구매관습을 통해 당기순이익을 조작할 수 있다.

## 04 가중평균법

가중평균법은 기초재고자산과 회계기간 중에 매입 또는 생산된 재고자산의 원가를 가중평균하여 단위원가를 결정하는 방법이다.



가중평균법을 적용할 경우, 기업이 실지재고조사법에 따라 장부기록을 한다면 월별 또는 분기별, 연말에 총평균법을 적용하겠지만, 계속기록법에 따라 장부기록을 한다면 판매할 때마다 재고자산의 단위당 취득 원가를 파악하여 매출원가로 인식해야 하므로 이동평균법을 적용해야 할 것이다.

### Additional Comment

실지재고조사법하에서 가중평균법(총평균법)은 한 회계기간의 판매가능재고자산 총액을 총판매가능수량으로 나누어 평균 단위원가를 산출한다. 이에 반해, 계속기록법하에서 가중평균법(이동평균법)은 매입할 때마다 매입 당시까지 재고자산의 취득원가(직전 매입 시 이동평균법으로 평가한 금액)와 새로 구입한 재고자산의 매입금액을 가산하고 이를 판매 가능수량으로 나누어 평균 단위원가를 산출한다.

Self Study

계속기록법과 실지재고조사법에 따른 가중평균법 계산

일자	적요	수량	단가
기초	기초재고	100개	₩ A/개
3/1	매입	200개	₩ B/개
5/1	매출	(200)개	
7/1	매입	200개	₩ C/개
9/1	매출	(100)개	

➤ 실지재고조사법하의 가중평균법(총평균법): 기말에 한 번 평균단위원가 계산

- ① 평균단가:  $(100\text{개} \times A + 200\text{개} \times B + 200\text{개} \times C) / 500\text{개} = \text{평균단위원가 총평균법}$
- ② 매출원가:  $300\text{개} \times \text{평균단위원가 총평균법}$   
\* 총평균법의 경우 매출 후 매입분도 매출원가 계산 시 고려된다.

➤ 계속기록법하의 가중평균법(이동평균법): 매출이 발생할 때마다 평균단위원가 재계산

- ① 평균단가
  - 5/1 매출분:  $(100\text{개} \times A + 200\text{개} \times B) / 300\text{개} = \text{평균단위원가 } 5/1\text{분}$
  - 9/1 매출분:  $(100\text{개} \times \text{평균단위원가 } 5/1\text{분} + 200\text{개} \times C) / 300\text{개} = \text{평균단위원가 } 9/1\text{분}$
- ② 매출원가:  $200\text{개} \times \text{평균단위원가 } 5/1\text{분} + 100\text{개} \times \text{평균단위원가 } 9/1\text{분}$

[가중평균법의 장점과 단점]

구분	장점	단점
가중평균법	<ul style="list-style-type: none"> <li>① 실무적으로 적용하기 편리하며 객관적이어서 이익조작의 가능성이 작음</li> <li>② 실제의 물량흐름을 개별 항목별로 파악하는 것은 현실적으로 불가능하므로 평균원가의 사용이 보다 적절할 수 있음</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>① 수익과 비용의 적절한 대응이 어려움</li> <li>② 기초재고자산의 원가가 평균단가에 합산되어 기말재고자산의 금액에 영향을 미칠 수 있음</li> </ul>

사례연습 5: 단위원가 결정방법

다음은 A사의 20×1년 재고자산 관련 자료이다.

일자	거래	수량	단가
기초	기초재고	10개	₩ 100
2월	매입	10개	₩ 120
5월	매출	(10개)	?
8월	매입	10개	₩ 140
기말	기말재고	20개	

다음의 각 방법에 따라 A사가 20×1년에 포괄손익계산서에 인식할 매출원가와 20×1년 말에 재무상태표에 인식할 재고자산을 구하라.

- (1) 계속기록법 - 개별법(단, 2월 매입분이 판매된 것으로 가정한다)
- (2) 실지재고조사법 - 개별법(단, 2월 매입분이 판매된 것으로 가정한다)
- (3) 계속기록법 - 선입선출법
- (4) 실지재고조사법 - 선입선출법
- (5) 계속기록법 - 평균법
- (6) 실지재고조사법 - 평균법
- (7) 계속기록법 - 후입선출법
- (8) 실지재고조사법 - 후입선출법

풀이

구분	매출원가	기말재고
개별법(2월분 판매)		
- 계속기록법	$1,200 = @120 \times 10\text{개}$	$2,400 = 3,600^3 - 1,200$
- 실지재고조사법	$1,200 = 3,600 - 2,400$	$2,400 = @120 \times 20\text{개}$
선입선출법		
- 계속기록법	$1,000 = @100 \times 10\text{개}$	$2,600 = 3,600 - 1,000$
- 실지재고조사법	$1,000 = 3,600 - 2,600$	$2,600 = @120 \times 10\text{개} + @140 \times 10\text{개}$
평균법		
- 계속기록법(이동평균법)	$1,100 = @110^1 \times 10\text{개}$	$2,500 = 3,600 - 1,100$
- 실지재고조사법(총평균법)	$1,200 = 3,600 - 2,400$	$2,400 = @120^2 \times 20\text{개}$
후입선출법		
- 계속기록법	$1,200 = @120 \times 10\text{개}$	$2,400 = 3,600 - 1,200$
- 실지재고조사법	$1,400 = 3,600 - 2,200$	$2,200 = @100 \times 10\text{개} + @120 \times 10\text{개}$

<sup>1)</sup>  $(@100 \times 10\text{개} + @120 \times 10\text{개}) / 20\text{개} = @110$

<sup>2)</sup>  $(@100 \times 10\text{개} + @120 \times 10\text{개} + @140 \times 10\text{개}) / 30\text{개} = @120$

<sup>3)</sup>  $@100 \times 10\text{개} + @120 \times 10\text{개} + @140 \times 10\text{개} = 3,600$

Self Study

개별법과 선입선출법은 계속기록법과 실지재고조사법 사용 시 결과가 일치하지만 후입선출법과 평균법은 계속기록법과 실지재고조사법 사용 시 결과가 일치하지 않는다.

기출 Check 3

다음은 (주)대한의 20×1년도 매입과 매출에 관한 자료이며, 재고자산의 평가방법으로 **평균법을 적용**하고 있다. **실지재고조사법 또는 계속기록법을 적용**한다고 가정할 경우 20×1년의 매출원가는 각각 얼마인가? (단, 장부상 재고와 실지재고는 일치한다) [세무사 2009년]

일자	적요	수량	단가	금액
1월 1일	기초재고	100개	₩ 50	₩ 5,000
3월 1일	매입	200개	₩ 65	₩ 13,000
5월 1일	매출	(200개)		
7월 1일	매입	200개	₩ 75	₩ 15,000
9월 1일	매출	(100개)		
10월 1일	매입	50개	₩ 77	₩ 3,850

	실지재고조사법	계속기록법
①	₩ 16,750	₩ 17,850
②	₩ 16,750	₩ 19,000
③	₩ 19,000	₩ 20,100
④	₩ 20,100	₩ 17,850
⑤	₩ 20,100	₩ 19,000

풀이

- 실지재고조사법하의 평균법(총평균법): 기말에 한 번 평균단위원가 계산
  - (1) 평균단위원가:  $(5,000 + 13,000 + 15,000 + 3,850) / 550\text{개} = @67$
  - (2) 매출원가:  $300\text{개} \times @67 = 20,100$
  - \* 총평균법의 경우 매출 후 매입분도 매출원가 계산 시 고려된다.
- 계속기록법하의 평균법(이동평균법): 매출이 발생할 때마다 평균단위원가 재계산
  - (1) 평균단위원가
    - 5/1 매출분:  $(5,000 + 13,000) / 300\text{개} = @60$
    - 9/1 매출분:  $(100\text{개} \times @60 + 200\text{개} \times @75) / 300\text{개} = @70$
  - (2) 매출원가:  $200\text{개} \times @60 + 100\text{개} \times @70 = 19,000$

정답: ⑤

## 05 원가흐름의 가정별 비교

위의 사례연습 5번을 보듯이 물가가 지속적으로 상승하고 기말재고수량이 기초재고수량보다 많은 경우 재고자산 원가흐름의 가정별로 당기순이익의 크기는 일정한 관계를 갖게 된다. 그 관계를 정리하면 아래와 같다.

### [원가흐름의 가정별 재무제표 효과 분석 - 물가의 지속적 상승 및 재고수량 증가 가정]

기말재고자산		선입선출법 > 이동평균법 > 총평균법 > 후입선출법
매출원가		선입선출법 < 이동평균법 < 총평균법 < 후입선출법
당기순이익		선입선출법 > 이동평균법 > 총평균법 > 후입선출법
법인세비용(과세소득이 있는 경우)		선입선출법 > 이동평균법 > 총평균법 > 후입선출법
현금흐름	법인세효과 ×	선입선출법 = 이동평균법 = 총평균법 = 후입선출법
	법인세효과 ○	선입선출법 < 이동평균법 < 총평균법 < 후입선출법

선입선출법의 경우에는 **최근에 높은 가격으로 매입한 재고자산부터 기말재고자산 장부금액을 구성하는 것으로 가정**하는 반면, 가중평균법에서는 **기초재고자산과 당기매입재고자산의 평균단위원가를 기말재고자산 장부금액으로 결정**하기 때문에 **선입선출법의 기말재고자산 장부금액이 가중평균법의 기말재고자산 장부금액보다 더 많다**. 그 결과 매출원가는 선입선출법이 가중평균법보다 더 적으며, 법인세부담액과 당기순이익은 선입선출법이 가중평균법보다 더 많다. 후입선출법은 이 반대의 경우를 적용하여 판단하면 된다.

### Self Study

1. 법인세가 있는 경우 법인세는 당기순이익에 비례하므로 당기순이익의 크기를 비교한 순서와 동일하며, **법인세가 클수록 기업의 현금흐름이 나빠지므로 현금흐름의 크기는 당기순이익의 크기순서의 반대가 된다**.
2. 법인세가 없다고 가정하면 현금흐름의 크기는 재고자산 원가흐름의 가정에 관계없이 동일한 금액이다. 각 방법별로 판매가능재고자산을 매출원가와 기말재고로 배분하는 가정의 차이만 있을 뿐이지 실제 현금흐름(매출, 매입)과 원가배분과는 무관하다. 그러므로 **법인세를 고려하지 않으면 현금흐름은 모두 동일하다**.

	I/S		재고자산
매출원가	매출	판매가능 재고자산	기초
			당기매입(①)
			매출원가(a) 기말재고(b)

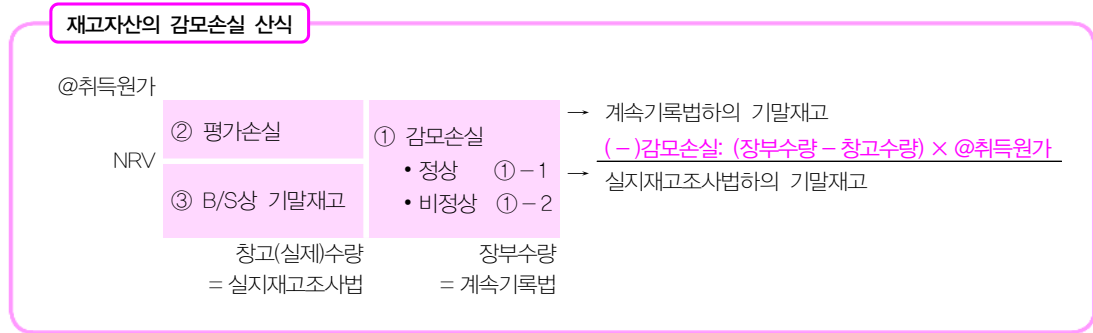
# 4

## 재고자산의 감모손실과 평가손실

### I 재고자산 감모손실

#### 01 재고자산 감모손실의 정의와 인식

재고자산의 **창고실사수량이 장부수량보다 적은 경우 차액을 재고자산 감모손실**이라고 한다. 재고자산 감모손실은 아래의 그림과 같이 구할 수 있다.



재고자산의 감모는 정상적인 경우(정상감모손실)와 비정상적(비정상감모손실)인 경우로 나눌 수 있다.

구분	정의	산식
정상적인 경우 = 정상감모손실	재고자산의 특성으로 인해 <b>정상적인 영업활동에서 감소</b> 하는 것	(장부수량 - 창고수량) × @취득원가 × 정상감모비율
비정상적인 경우 = 비정상감모손실	<b>영업활동과 관련 없이</b> 특별한 사유로 인해 감소하는 것	(장부수량 - 창고수량) × @취득원가 × 비정상감모비율

#### 02 재고자산 감모손실의 회계처리

재고자산 감모손실은 재고자산이 수익에 공헌하지 못하고 소멸된 부분이므로 **장부상 재고자산 금액을 감소**시키고 동 금액을 비용으로 인식하여야 한다. 한국채택국제회계기준에서는 **모든 감모손실은 감모가 발생한 기간에 비용으로 인식하도록** 규정하고 있다.

##### Additional Comment

재고자산의 감모손실은 실제로 판매할 수 있는 재고자산이 존재하지 않으므로 충당금을 설정하는 방법을 사용할 수 없다.

재고자산 감모손실의 회계처리 - 정상감모는 매출원가에 포함 가정

[계속기록법하의 감모손실]

차) 매출원가	정상감모	대) 재고자산	감모손실
기타비용(영업외비용)	비정상감모		

[실지재고조사법하의 감모손실]

차) 기타비용(영업외비용)	비정상감모	대) 매출원가	비정상감모
----------------	-------	---------	-------

사례연습 6: 감모손실 회계처리

다음은 A사의 20×1년 재고자산거래와 관련된 자료이다.

(1) 기초재고: ₩ 200, 당기매입액: ₩ 1,000, 기말장부수량: 10개, 기말실사재고수량: 8개
(2) 단위당 원가: ₩ 10, 영업활동과 관련 없이 발생한 감모수량: 1개

- ❶ A사는 재고자산을 계속기록법을 이용하여 회계처리하고 있다. A사가 기말 결산 시 동 재고자산과 관련하여 수행할 회계처리를 보이시오(단, A사는 정책상 정상감모손실을 매출원가에 가산하고 있다).
- ❷ A사는 재고자산을 실지재고조사법을 이용하여 회계처리하고 있다. A사가 기말 결산 시 동 재고자산과 관련하여 수행할 회계처리를 보이시오(단, 회사는 정책상 정상감모손실을 매출원가에 가산하고 있다).

풀이

❶ 1. 매출원가 계상 기말수정분개

	회계처리 없음
--	---------

\* 기중 매입·판매시점에 재고자산 관련 회계처리를 모두 수행하였다. 단, 기말재고자산은 장부상재고수량 10개를 기준으로 한 100이 계상되어 있고 매출원가는 1,100(= 1,200 - 100)로 계상되어 있다.

2. 재고자산 감모손실 기말수정분개

차) 매출원가 <sup>1)</sup>	10	대) 재고자산	20
기타비용	10		

<sup>1)</sup> 정상감모손실: 1개 × @10 = 10

❷ 1. 매출원가 계상 기말수정분개

차) 매출원가(역산)	1,120	대) 재고자산(기초)	200
재고자산(기말) <sup>1)</sup>	80	당기매입	1,000

<sup>1)</sup> 8개 × @10 = 80

2. 재고자산 감모손실 기말수정분개

차) 기타비용	10	대) 매출원가	10
---------	----	---------	----

\* 정상감모손실: 1개 × @10 = 10

## II

## 재고자산 평가손실과 저가법 적용

### 01 재고자산의 평가

재고자산의 회계처리는 취득원가에 기초하여 매출원가와 기말재고자산을 결정하는 과정을 중시하고 있다. 그러나 재고자산의 취득원가보다 순실현가능가치(NRV; Net Realizable Value)가 낮음에도 불구하고 재무상태표에 재고자산을 취득원가로 보고한다면 재고자산 금액이 과대표시되는 문제가 발생한다. 그러므로 재고자산은 취득원가와 순실현가능가치 중 낮은 금액으로 측정하여야 하는데 이를 저가법이라고 한다. 저가법은 재고자산의 원가를 회수하기 어려운 다음의 경우에 적용한다.

- ① 물리적으로 손상된 경우
- ② 완전히 또는 부분적으로 진부화된 경우
- ③ 판매가격이 하락한 경우
- ④ 완성하거나 판매하는 데 필요한 원가가 상승한 경우

#### Additional Comment

재고자산의 순실현가능가치가 취득원가보다 낮은 경우에도 재고자산을 취득원가로 보고하면, 미래현금유입액에 대한 정보이용자의 예측을 오도할 수 있다. 그러므로 재고자산의 장부금액은 순실현가능가치와 취득원가 중 낮은 금액으로 표시되어야 한다. 이는 저가법이 재고자산의 장부금액이 판매(제품, 상품)나 사용(원재료)으로부터 실현될 것으로 기대되는 금액을 초과해서는 안 된다는 견해와 일치한다.

#### Self Study

저가법의 문제점

1. 순실현가능가치가 하락하는 경우에만 손실을 인식하고 순실현가능가치가 상승하는 경우에는 이익을 인식하지 않으므로 논리적 일관성이 없다.
2. 특정 기간에 저가법으로 평가한 결과는 차기 이후의 기간의 이익을 증가시키므로 현재 주주의 부가 미래 주주의 부로 이전되는 결과를 초래한다.

## 02 재고자산의 재무상태표 표시

재고자산의 순실현가능가치가 장부금액 이하로 하락하여 발생한 평가손실은 발생한 기간에 비용으로 인식한다. **비용으로 인식한 평가손실은 재고자산평가충당금의 과목으로 하여 재고자산의 차감계정으로 표시한다.**

### 재고자산의 재무제표 표시

- 저가법에 의한 기말재고자산 장부금액(③) =  $\text{Min}[\text{취득원가}, \text{순실현가능가치}] \times \text{실사수량}$
- 저가법에 의한 기말 재무상태표상 재고자산평가충당금(②) =  $\text{실사수량} \times (\text{취득원가} - \text{NRV})$

		B/S	
재고자산	② + ③		
재고자산평가충당금	(-)②		
BV	③		

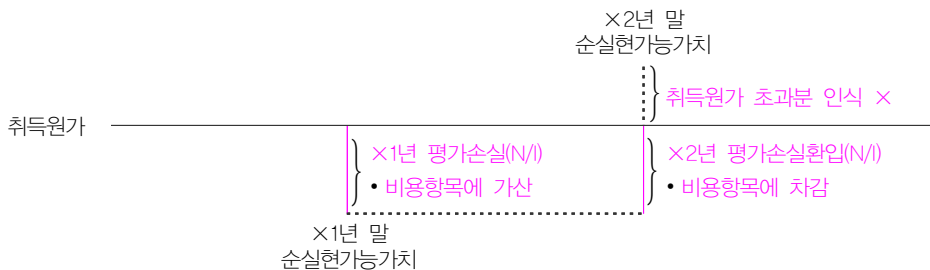
### Additional Comment

한국채택국제회계기준에서는 재고자산 평가손실의 분류표시에 대해서 언급하고 있지 않으므로 기업의 판단에 따라 **재고자산평가손실을 매출원가 또는 기타의 비용으로 분류할 수 있을 것이다.** 또한 재고자산평가충당금 계정의 사용에 대해서도 기준서 제1002호에는 명시적으로 언급하고 있지 않으나 **기준서 제1001호에서 재고자산평가충당금의 표시를 언급하고 있기 때문에 재고자산평가충당금으로 회계처리**한다. 또한 재고자산 평가손실을 인식하면서 직접 재고자산을 감소시키면 재고자산의 감소가 저가법을 적용한 결과인지, 판매한 결과인지 구분하기가 어렵기 때문에 재고자산평가충당금을 사용하는 회계처리가 더 적절하다고 사료된다.

## 03 재고자산의 저가법 회계처리

재고자산을 순실현가능가치로 측정된 이후에는 매 보고기간 말에 순실현가능가치를 재평가한다. **재고자산의 감액을 초래했던 사유가 해소되거나 경제상황의 변동으로 순실현가능가치가 상승한 명백한 증거가 있는 경우에는 최초의 장부금액을 초과하지 않는 범위 내에서 평가손실을 환입**한다. 순실현가능가치의 상승으로 인한 재고자산 평가손실의 환입은 **환입이 발생한 기간의 비용으로 인식된 재고자산 금액의 차감액으로 인식**한다.

### 저가법에 의한 재고자산 평가





**2**

**3**

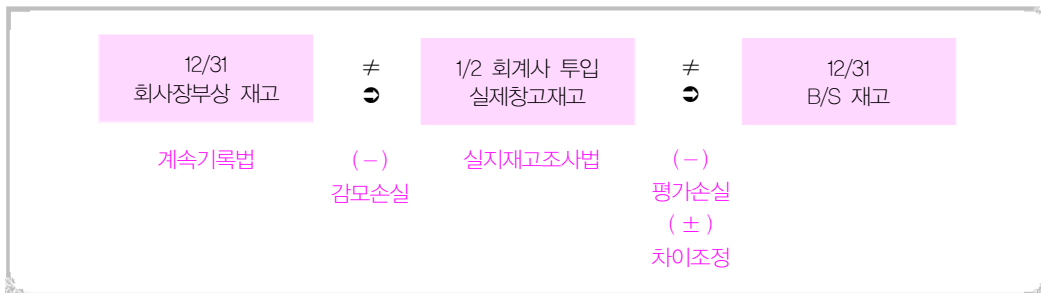
- (1) 20×1년 말 회계처리  
 차) 평가손실 30      대) 평가총당금 30
- (2) 20×2년 말 회계처리  
 차) 평가총당금 20      대) 평가손실환입 20
- (3) B/S상 평가총당금  
 • 20×1년 말: 30      • 20×2년 말: 10
- (4) I/S상 평가손실(환입)  
 • 20×1년: 30      • 20×2년: (-)20

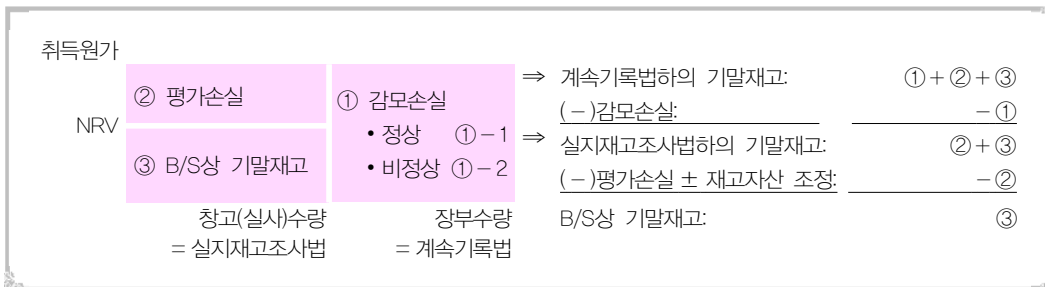
- (1) 20×1년 말 회계처리  
 차) 평가손실 30      대) 평가총당금 30
- (2) 20×2년 말 회계처리  
 차) 평가총당금 30      대) 평가손실환입 30
- (3) B/S상 평가총당금  
 • 20×1년 말: 30      • 20×2년 말: 0
- (4) I/S상 평가손실(환입)  
 • 20×1년: 30      • 20×2년: (-)30

**04** 재고자산의 감모손실과 평가손실 적용에 따른 재무제표 효과

(1) 기말재고자산 산정 과정



(2) 감모손실과 평가손실 적용에 따른 계산구조



(3) 재고자산의 T계정 구성항목 파악

재고자산			
기초	당기판매		↻ 비용처리
매입	정상감모	① - 1	↻ 비용처리
	평가손실	②	↻ 비용처리
	비정상감모	① - 2	↻ 비용처리
	기말재고	③	↻ B/S상 기말재고

(4) 재고자산의 감모손실과 평가손실 회계처리(정상감모손실과 평가손실 매출원가에 포함 가정)

1) 계속기록법하의 회계처리

매입	차) 상품	××	대) 매입채무	××
판매	차) 매출채권	××	대) 매출	××
	차) 매출원가	××	대) 상품	××
결산	↻ 결산시점 기말재고: ①+②+③			
1) 매출원가	회계처리 없음			
2) 감모손실	차) 매출원가(정상감모)	①-1	대) 상품	①
	기타비용(비정상감모)	①-2		
3) 평가손실	차) 매출원가	②	대) 재고자산평가충당금	②

2) 실지재고조사법하의 회계처리

매입	차) 매입	××	대) 매입채무	××
판매	차) 매출채권	××	대) 매출	××
결산				
1) 매출원가	차) 매출원가	××+①	대) 재고자산(기초)	1st
	재고자산(기말)	3rd(②+③)	당기매입	2nd
2) 감모손실	차) 기타비용(비정상감모)	①-2	대) 매출원가	①-2
3) 평가손실	차) 매출원가	②	대) 재고자산평가충당금	②

(5) 재고자산의 재무제표 표시

		B/S
재고자산	② + ③	
재고자산평가충당금	(-)②	
BV	③	
		I/S
매출원가		×× + (① - 1) + ②
기타비용		① - 2

(6) 재고자산 T계정을 이용한 풀이 TOOL(순액법 풀이)

재고자산	
기초재고 순액(= 기초 취득가 - 기초평가충당금)	당기판매 <span style="float: right;">대차차액</span>
당기매입	정상감모 (장부 - 실사수량) × 취득가 × 정상감모비율
문제 제시	평가손실 <span style="float: right;">실사수량 × (취득가 - NRV)</span>
	비정상감모 (장부 - 실사수량) × 취득가 × 비정상감모비율
	기말재고 <span style="float: right;">실사수량 × Min[NRV, 취득원가]</span>

- 재고자산으로 인한 비용 합계: 기초재고 + 당기매입 - 기말재고(③)
- 매출원가(정상감모, 평가손실 포함 가정): 기초재고 + 당기매입 - 기말재고(③) - 비정상감모손실(① - 2)

기출 Check 4

(주대한의 20×1년도 재고자산(상품 A)과 관련된 자료가 다음과 같을 때, 20×1년도의 매출원가와 감모손실, 평가손실로 인식할 비용의 합계액은? [세무사 2013년 수정]

- (1) 기초재고: ₩ 700,000(재고자산평가충당금 ₩ 0)
- (2) 매입액: ₩ 6,000,000
- (3) 매출액: ₩ 8,000,000
- (4) 기말재고: 장부수량 3,000개, 개당 취득원가 ₩ 200  
 실사수량 2,500개, 개당 순실현가능가치 ₩ 180  
 재고자산 감모분 중 50%는 정상적인 것으로 판단되었다.

- ① ₩ 6,000,000                      ② ₩ 6,050,000                      ③ ₩ 6,100,000
- ④ ₩ 6,150,000                      ⑤ ₩ 6,250,000

풀이

재고자산

기초재고	순액(= 기초 취득가 - 기초평가충당금)	당기판매	대차차액
	700,000	정상감모	(장부 - 실사수량) × 취득가 × 정상감모비율
		평가손실	실사수량 × (취득가 - NRV)
		비정상감모	(장부 - 실사수량) × 취득가 × 비정상감모비율
당기매입	문제 제시	기말재고	실사수량 × Min[NRV, 취득원가]
	6,000,000		2,500개 × Min[200, 180] = 450,000

➔ 재고자산으로 인한 비용 합계: 기초재고(700,000) + 당기매입(6,000,000) - 기말재고(450,000) = 6,250,000

[회계처리] - 정상감모손실과 평가손실은 매출원가에 반영한다고 가정

매출원가	차) 매출원가	6,200,000	대) 재고자산(기초)	700,000
	재고자산(기말)	500,000	매입	6,000,000
감모손실	차) 기타비용 <sup>1)</sup>	50,000	대) 매출원가	50,000
평가손실	차) 매출원가 <sup>2)</sup>	50,000	대) 평가충당금	50,000

<sup>1)</sup> (3,000 - 2,500)개 × 50% × @200 = 50,000

<sup>2)</sup> 2,500개 × @(200 - 180) = 50,000

정답: ⑤

기출 Check 5

(주)한국의 20×1년 말 재고자산의 취득원가는 ₩ 200,000, 순실현가능가치는 ₩ 160,000이다. 20×2년 중 재고자산을 ₩1,600,000에 매입하였다. 20×2년 말 장부상 재고자산 수량은 200단위지만 실사 결과 재고자산 수량은 190단위(단위당 취득원가 ₩2,200, 단위당 순실현가능가치 ₩1,900)였다. 회사가 재고자산으로 인한 당기비용 중 재고자산 감모손실을 제외한 금액을 매출원가로 인식할 때, 20×2년 매출원가는? (단, 20×1년 말 재고자산은 20×2년에 모두 판매되었다) [세무사 2015년]

- ① ₩ 1,377,000                      ② ₩ 1,394,000                      ③ ₩ 1,399,000  
 ④ ₩ 1,417,000                      ⑤ ₩ 1,421,000

풀이

재고자산

기초재고	순액(= 기초 취득가 - 기초평가충당금) 200,000 - 40,000 = 160,000	당기판매	대차차액
		평가손실	실사수량 × (취득가 - NRV)
		감모손실	(장부 - 실사수량) × 취득가 (200 - 190)단위 × 2,200 = 22,000
당기매입	문제 제시 1,600,000	기말재고	실사수량 × Min[NRV, 취득원가] 190단위 × Min[1,900, 2,200] = 361,000

➡ 매출원가(정상감모, 평가손실 포함 가정): 160,000 + 1,600,000 - 361,000 - 22,000 = 1,377,000

[회계처리]

매출원가	차) 매출원가	1,382,000	대) 재고자산(기초)	200,000
	재고자산(기말)	418,000	매입	1,600,000
감모손실	차) 감모손실 <sup>1)</sup>	22,000	대) 매출원가	22,000
평가손실	차) 매출원가 <sup>2)</sup>	17,000	대) 평가충당금	17,000

<sup>1)</sup> (200 - 190)단위 × @2,200 = 22,000

<sup>2)</sup> (2,200 - 1,900) × 190단위 - (200,000 - 160,000) = 17,000

정답: ①

사례연습 8: 감모손실과 평가손실 종합

다음은 한국채택국제회계기준을 적용하고 있는 A사의 재고자산과 관련된 자료이다. A사의 회계기간은 20×1년 1월 1일부터 12월 31일까지이다. 관련 자료를 기초로 하여 각 물음에 답하시오.

- (1) 상품(기초): ₩ 500,000, 재고자산평가충당금(기초): ₩ 0
- (2) 당기총매입: ₩ 4,100,000, 매입에누리과 환출: ₩ 80,000, 매입할인: ₩ 20,000
- (3) 기말상품의 장부재고액과 실지재고액 및 공정가치는 다음과 같다. 재고자산 감모손실 중 30%는 원가성이 있는 것으로 판명되었으며 종목별로 저가법을 적용한다.

상품	장부재고	실지재고	단위원가	순실현가능가치
A	1,000개	900개	₩ 100	₩ 110
B	400개	350개	₩ 200	₩ 180
C	500개	500개	₩ 250	₩ 220

- (4) A사는 재고자산과 관련하여 평가손실 및 원가성 있는 감모는 매출원가에 포함하고, 원가성 없는 감모는 기타비용으로 처리한다.

- ❶ 상기 관련 자료를 토대로 20×1년 말 재무상태표에 계상할 재고자산의 장부금액을 구하면 얼마인가? (단, 장부금액은 취득원가에서 재고자산평가충당금을 차감한 후의 금액이다)
- ❷ 상기 관련 자료를 토대로 20×1년 포괄손익계산서에 계상해야 할 매출원가를 구하시오.
- ❸ 상기 관련 자료에서 기초상품에 대한 재고자산평가충당금이 ₩ 15,000만큼 계상되었을 경우 매출원가를 구하고, 재고자산평가충당금 설정과 관련한 회계처리를 제시하시오.
- ❹ 상기 관련 자료에서 기초상품에 대한 재고자산평가충당금이 ₩ 30,000만큼 계상되었을 경우 매출원가를 구하고, 재고자산평가충당금 설정과 관련한 회계처리를 제시하시오.

풀이

- ❶ 20×1년 말 재무상태표에 계상할 재고자산의 장부금액: 263,000

[근거]

A: 900개 × Min[100, 110] = 90,000

B: 350개 × Min[200, 180] = 63,000

C: 500개 × Min[250, 220] = 110,000

합계: 263,000

**2** 매출원가: 4,223,000

[근거]

- 1) 20×1년 원가성이 없는 감모:  $(10,000 + 10,000) \times (1 - 30\%) = 14,000$   
 A:  $(1,000 - 900) \text{개} \times 100 = 10,000$   
 B:  $(400 - 350) \text{개} \times 200 = 10,000$   
 C: 감모수량 없음
- 2) 매출원가:  $500,000 + (4,100,000 - 80,000 - 20,000) - 263,000 - 14,000 = 4,223,000$
- 3) T계정을 이용한 풀이

재고자산			
기초상품	500,000	매출원가(판매 + 평가손실 + 정상감모)	4,223,000
당기매입	4,000,000	비정상감모손실	14,000
		기말상품(순액)	263,000

**3** 매출원가: 4,208,000

[재고자산평가충당금 회계처리]

차) 매출원가	7,000	대) 재고자산평가충당금	7,000
---------	-------	--------------	-------

[근거]

- 1) 매출원가:  $(500,000 - 15,000) + (4,100,000 - 80,000 - 20,000) - 263,000 - 14,000 = 4,208,000$   
 \* T계정을 이용한 풀이

재고자산			
기초상품	500,000 - 15,000	매출원가(판매 + 평가손실 + 정상감모)	4,208,000
당기매입	4,000,000	비정상감모손실	14,000
		기말상품(순액)	263,000

2) 재고자산평가충당금 회계처리

차) 매출원가	7,000	대) 재고자산평가충당금	7,000
---------	-------	--------------	-------

- \* 기말 재고자산평가충당금: 22,000
- A: 단위원가가 순실현가능가치보다 작으므로 저가법 적용대상 아님
- B:  $350 \text{개} \times [200 - 180] = 7,000$
- C:  $500 \text{개} \times [250 - 220] = 15,000$
- \* 재고자산평가충당금 변동:  $22,000 - 15,000 = 7,000$

**4** 매출원가: 4,193,000

[재고자산평가충당금 회계처리]

차) 재고자산평가충당금	8,000	대) 매출원가	8,000
--------------	-------	---------	-------

[근거]

- 1) 매출원가:  $(500,000 - 30,000) + (4,100,000 - 80,000 - 20,000) - 263,000 - 14,000 = 4,193,000$   
 \* T계정을 이용한 풀이

재고자산			
기초상품	500,000 - 30,000	매출원가(판매 + 평가손실 + 정상감모)	4,193,000
당기매입	4,000,000	비정상감모손실	14,000
		기말상품(순액)	263,000

2) 재고자산평가충당금 회계처리

차) 재고자산평가충당금	8,000	대) 매출원가	8,000
--------------	-------	---------	-------

- \* 재고자산평가충당금 변동:  $22,000 - 30,000 = (-)8,000$

## 05 순실현가능가치

순실현가능가치는 통상적인 영업과정에서 재고자산의 판매를 통해 실현할 것으로 기대하는 순매각금액을 말한다. 그러므로 순실현가능가치는 통상적인 영업과정의 예상판매가격에서 예상되는 추가 완성원가와 판매비용을 차감한 금액으로 측정된다.

### Additional Comment

공정가치는 측정일에 시장참여자 사이의 정상거래에서 자산을 매도할 때 받거나 부채를 이전할 때 지급하게 될 가격을 말한다. 순실현가능가치는 기업특유가치이지만 공정가치는 그렇지 않으므로 재고자산의 순실현가능가치는 순공정가치와 일치하지 않을 수도 있다.

재고자산을 저가법으로 평가하는 경우 순실현가능가치는 재고자산의 보유목적에 고려하여 아래의 표와 같이 추정한다.

### [순실현가능가치의 추정]

구분	순실현가능가치의 추정
확정판매계약 또는 용역계약을 이행하기 위하여 보유하는 재고자산	계약에 기초하여 추정
보유하고 있는 재고자산의 수량이 확정판매계약의 이행에 필요한 수량을 초과하는 경우	초과수량의 순실현가능가치는 일반 판매가격에 기초하여 추정

완성될 제품이 원가 이상으로 판매될 것으로 예상되는 경우에는 그 생산에 투입하기 위해 보유하는 원재료 및 기타 소모품을 감액하지 아니한다. 그러나 원재료 가격이 하락하여 제품의 원가가 순실현가능가치를 초과할 것으로 예상된다면 해당 원재료를 순실현가능가치로 감액한다. 이 경우 원재료의 현행대체원가는 순실현가능가치에 대한 최선의 측정치가 될 수 있다.

### [재고자산의 순실현가능가치와 저가법 적용 여부]

구분	순실현가능가치(NRV)	저가법 적용(취득원가 > NRV)	
제품	예상판매가(≠ FV) - 예상판매비용	적용 ○	
재공품	예상판매가(≠ FV) - 추가가공원가 - 예상판매비용	적용 ○ <sup>1)</sup>	
원재료	현행대체원가	원칙: 적용 ×, 예외 <sup>2)</sup>	
확정판매 계약	계약이행	계약가격에 기초함	적용 ○
	계약초과수량	일반판매가격에 기초한 추정가액	적용 ○ <sup>3)</sup>

<sup>1)</sup> 재공품은 완성될 제품의 저가법 적용 대상 여부와 관계없이 저가법 적용 대상이 되면 저가법 적용

<sup>2)</sup> 원재료의 경우 완성될 제품이 원가 이상으로 판매되지 못하면(취득원가 > NRV) 저가법 적용 ○

<sup>3)</sup> 제품이 확정판매계약으로 이행되는 부분과 계약초과수량분으로 나누어져 있다면 원재료의 저가법 적용 여부는 계약초과수량을 기초로 하여 산정한다.

Self Study

- 원재료 가격이 하락하고 제품의 원가가 순실현가능가치를 초과할 것으로 예상된다면 해당 원재료를 순실현가능가치(현행대체원가)로 감액한다.
  - 원재료의 저가법 적용 조건: ①과 ②가 모두 만족할 때
    - 제품: 취득원가 > 순실현가능가치
    - 원재료: 취득원가 > 현행대체원가
- 순실현가능가치를 추정할 때에는 재고자산으로부터 실현가능한 금액에 대하여 추정일 현재 사용가능한 가장 신뢰성 있는 증거에 기초하여야 한다. 또한 보고기간 후 사건이 보고기간 말 존재하는 상황에 대하여 확인하여 주는 경우에는, 그 사건과 직접 관련된 가격이나 원가의 변동을 고려하여 추정하여야 한다.

사례연습 9: 재고자산의 저가법 적용을 위한 순실현가능가치

20×2년 초 영업을 개시한 A회사의 20×2년 말 기말재고자산 평가와 관련된 자료는 아래와 같다. 20×2년에 계상될 재고자산 평가손실은 얼마인가?

구분	취득원가	현행대체원가	예상판매가 - 추가비용
제품	24,000	22,000	26,000
재공품	18,000	19,000	16,000
원재료	15,000	12,000	10,000

풀이

- 제품: 0(24,000 < 26,000, 순실현가능가치가 취득원가보다 크므로 저가법 적용 대상 아님)
  - 재공품: (-)2,000(18,000 > 16,000, 순실현가능가치가 취득원가보다 작으므로 저가법 적용 대상임)
  - 원재료: 0(현행대체원가가 취득원가보다 작지만 제품의 순실현가능가치가 취득원가보다 높으므로 원재료의 평가손실을 계상하지 않음)
- ∴ 20×2년 재고자산 장부금액은 얼마인가? ➔ 24,000 + 16,000 + 15,000 = 55,000

**사례연습 10: 재고자산의 저가법 적용을 위한 순실현가능가치(확정판매계약)**

A사는 20×1년 말 현재 배추 500포기를 재고자산으로 소유하고 있고 배추의 취득원가는 개당 ₩10,000이다. 20×1년 말 현재 200포기를 개당 ₩20,000에 확정판매계약을 체결한 상태이고 기 말 현재 일반판매가격에 기초한 순실현가능가치는 ₩5,000이다. 20×1년에 A사가 인식할 재고자산의 평가손실을 계상하시오.

**풀이**

- (1) 200포기: 평가손실 없음, 순실현가능가치 20,000이 취득원가보다 크다.
- (2) 300포기:  $(-), 1,500,000 = 300\text{포기} \times (10,000 - 5,000)$

**사례연습 11: 재고자산의 감모손실과 평가손실 적용**

12월 말 결산법인인 A사는 20×1년 말 현재 다음과 같은 재고자산을 보유하고 있으며, 원재료는 제조공정에 투입하여 제품을 생산하고 있다.

구분	수량		단위당		
	장부수량	실사수량	원가	현행대체원가	순실현가능가치
원재료	100개	90개	₩10	₩9	₩12
제품	50개	40개	₩40	₩35	₩42

A사는 20×1년 12월 중 B사와 제품 20개를 개당 ₩35에 판매하는 확정계약을 체결하였으며, 12월 31일 현재 인도한 제품은 없다. 확정판매계약에 따라 판매하는 제품은 판매비용은 ₩10이다.

- ❶ A사가 20×1년도에 인식할 재고자산 감모손실과 재고자산 평가손실은 각각 얼마인가?
- ❷ A사의 20×2년 말 현재 제품과 관련된 자료들이 다음과 같다고 할 경우 재고자산 감모손실과 재고자산 평가손실(또는 환입)을 구하시오(단, 재고자산 감모손실이나 재고자산 평가손실 및 환입은 별도의 계정으로 처리한다).

수량		단위당	
장부수량	실사수량	원가	순실현가능가치
100개	80개	₩10	₩9

**풀이**

**1** 1. 20×1년 재고자산 감모손실:  $(100 - 90)\text{개} \times @10 + (50 - 40)\text{개} \times @40 = 500$

2. 20×1년 재고자산 평가손실:  $20\text{개} \times @[40 - (35 - 1)] = 120$

\* 원재료를 제조공정에 투입하여 생산한 제품은 손상대상이 아니므로 원재료는 평가하지 않는다. 확정판매계약에 따라 판매하는 제품의 경우 재고자산 평가손실이 발생하지만 나머지 제품은 손상대상이 아니므로 원재료를 투입하여 생산된 제품은 평가손실이 발생하지 않는다.

**[회계처리]**

(1) 감모손실	차) 감모손실	500	대) 재고자산	500
(2) 평가손실	차) 평가손실	120	대) 재고자산평가충당금	120

**[재무상태표]**

		B/S	
재고자산		② + ③ 2,500	
재고자산평가충당금		(-)② (-)120	
BV		③ 2,380	

**2** 1. 재고자산 감모손실:  $(100 - 80)\text{개} \times @10 = 200$

2. 재고자산 평가손실환입:  $120 - 80 = 40$

(1) 20×2년 기말재고자산평가충당금:  $80\text{개} \times @(10 - 9) = 80$

(2) 20×2년 기초재고자산평가충당금: 120

**[회계처리]**

(1) 감모손실	차) 감모손실	200	대) 재고자산	200
(2) 평가손실환입	차) 재고자산평가충당금	40	대) 평가손실환입	40

**[재무상태표]**

		B/S	
재고자산		② + ③ 800	
재고자산평가충당금		(-)② (-)80	
BV		③ 720	

기출 Check 6

상품판매업을 하는 (주)한국은 **확정판매계약(취소불능계약)**에 따른 판매와 시장을 통한 판매를 동시에 실시하고 있다. 다음은 (주)한국이 20×1년 말 보유 중인 재고내역이다.

종목	실사수량	단위당 취득원가	단위당 정상판매가격
상품 A	100개	₩ 150	₩ 160
상품 B	200개	₩ 200	₩ 230
상품 C	300개	₩ 250	₩ 260

(주)한국은 **확정판매계약**에 따른 판매의 경우 판매비용이 발생하지 않으나, 시장을 통해 판매하는 경우 상품의 종목과 관계없이 단위당 ₩20의 판매비용이 발생한다. 재고자산 중 상품 B의 50%와 상품 C의 50%는 **확정판매계약을 이행하기 위하여 보유하고 있는 재고자산**이다. 상품 B의 단위당 **확정판매계약은 ₩190**이며, 상품 C의 단위당 **확정판매계약가격은 ₩230**이다. 재고자산평가와 관련한 20×1년도 당기 손익은? (단, 재고자산의 감모는 발생하지 않았다) [세무사 2015년]

- ① ₩ 5,000 손실                      ② ₩ 5,500 이익                      ③ ₩ 6,500 손실  
 ④ ₩ 7,500 이익                      ⑤ ₩ 8,000 손실

풀이

1. 종목별 저가법 적용 판단(취득원가 > NRV) 및 단위당 평가손실

종목	취득원가		NRV		단위당 평가손실
상품 A	150	>	160 - 20 = 140	↻	(-)10
상품 B					
• 확정판매계약(50%)	200	>	190	↻	(-)10
• 초과수량(50%)	200	<	230 - 20 = 210	↻	-
상품 C					
• 확정판매계약(50%)	250	>	230	↻	(-)20
• 초과수량(50%)	250	>	260 - 20 = 240	↻	(-)10

2. 20×1년 평가손실

종목	평가손실 계상
상품 A	@(10) × 100개 = (-)1,000
상품 B	
• 확정판매계약(50%)	@(10) × 200개 × 50% = (-)1,000
• 초과수량(50%)	저가법 적용 대상 아님
상품 C	
• 확정판매계약(50%)	@(20) × 300개 × 50% = (-)3,000
• 초과수량(50%)	@(10) × 300개 × 50% = (-)1,500
합계	(-)6,500

정답: ③

## 06 저가법의 적용

재고자산을 순실현가능가치로 감액하는 **저가법은 항목별로 적용**한다. 그러나 경우에 따라서는 **서로 비슷하거나 관련된 항목들을 통합하여 적용하는 것(조별)이 적절할 수 있다**. 이러한 경우에는 재고자산 항목이 비슷한 목적 또는 최종 용도를 갖는 같은 제품군과 관련되고, 같은 지역에서 생산되어 판매되며, 실무적으로 그 제품군에 속하는 다른 항목과 구분하여 평가할 수 없는 경우를 들 수 있다. 그러나 **재고자산의 분류나 특정 영업부문에 속하는 모든 재고자산에 기초하여 저가법을 적용하는 것은 적절하지 않다**.

### Example 저가법 적용

구분	취득원가	NRV	항목별 기준	조별 기준	총계 기준
A	100	80	(-)20	(-)20	
B	100	100	0		
①	100	70	(-)30	0	
②	100	160	0		
계	400	410	(-)50	(-)20	

즉, 재고자산을 저가법으로 평가하는 방법에는 **항목별 기준, 조별 기준, 총계 기준**이 있다. 세 가지 방법 중에서 **항목별 기준이 가장 보수적인 방법**이라고 할 수 있다. 항목별 기준으로 저가법을 적용하는 것을 원칙으로 하고, **재고자산들이 서로 유사하거나 관련 있는 경우에는 조별 기준으로도 저가법을 적용할 수 있도록 하고 있다**.

### Self Study

- 완제품 또는 특정 영업부문에 속하는 모든 재고자산과 같은 분류에 기초하여 저가법을 적용하는 것은 적절하지 아니다(= 총계 기준은 인정하지 않는다).
- 보유하고 있는 재고자산의 순실현가능가치 총합계액이 취득원가 총합계액을 초과하더라도 재고자산 평가손실을 계상할 수 있다.
- 조별 기준 적용 시 기말재고자산의 장부금액  
 ➔  $\text{Min}[(\text{실사수량}_1 \times \text{취득원가}_1 + \text{실사수량}_2 \times \text{취득원가}_2), (\text{실사수량}_1 \times \text{NRV}_1 + \text{실사수량}_2 \times \text{NRV}_2)]$

기출 Check 7

유통업을 영위하는 (주)대한의 20×1년도 기초재고자산은 ₩ 855,000이며, 기초재고자산평가충당금은 ₩ 0이고 순매입액은 ₩ 7,500,000이다. (주)대한의 20×1년도 기말재고자산 관련 자료는 다음과 같다.

조	항목	장부 수량	실사 수량	단위당 원가	단위당 순실현가능가치
A	A1	120개	110개	₩ 800	₩ 700
	A2	200개	200개	₩ 1,000	₩ 950
B	B1	300개	280개	₩ 900	₩ 800
	B2	350개	300개	₩ 1,050	₩ 1,150

(주)대한은 재고자산 감모손실과 재고자산 평가손실을 매출원가에 포함한다. (주)대한이 항목별 기준 저가법과 조별 기준 저가법을 각각 적용할 경우, (주)대한의 20×1년도 포괄손익계산서에 표시되는 매출원가는 얼마인가? [공인회계사 2019년]

	항목별 기준	조별 기준
①	₩ 7,549,000	₩ 7,521,000
②	₩ 7,549,000	₩ 7,500,000
③	₩ 7,519,000	₩ 7,500,000
④	₩ 7,519,000	₩ 7,498,000
⑤	₩ 7,500,000	₩ 7,498,000

풀이

1. 항목별 기준

- (1) 기말재고자산:  $110\text{개} \times \text{Min}[800, 700] + 200\text{개} \times \text{Min}[1,000, 950] + 280\text{개} \times \text{Min}[900, 800] + 300\text{개} \times \text{Min}[1,050, 1,150] = 806,000$
- (2) 매출원가:  $855,000 + 7,500,000 - 806,000 = 7,549,000$

2. 조별 기준

- (1) 기말재고자산:  $\text{Min}[110\text{개} \times 800 + 200\text{개} \times 1,000, 110\text{개} \times 700 + 200\text{개} \times 950] + \text{Min}[280\text{개} \times 900 + 300\text{개} \times 1,050, 280\text{개} \times 800 + 300\text{개} \times 1,150] = 834,000$
- (2) 매출원가:  $855,000 + 7,500,000 - 834,000 = 7,521,000$

정답: ①

# 5

## 특수한 원가배분방법

### I 매출총이익률법

매출총이익률법이란 과거의 매출총이익률을 이용하여 판매가능상품원가를 매출원가와 기말재고에 배분하는 방법으로 **기준서에서 규정하는 재고자산 평가방법이 아니다**. 그러나 매출총이익률법은 화재 등의 재난으로 인해 재고자산에 대한 기록을 이용할 수 없거나 실지재고조사를 하지 않고 중간결산을 하는 경우 등 회사의 필요에 의해 사용한다.

재고자산	
기초	④ 매출원가 ← ③ 매출(순)
① 매입(순)	⑤ 기말
② 판매가능상품원가	

(1) 당기매입(순): 총매입 - 매입에누리/환출/할인 + 매입운임 등 = 현금매입 ± 외상매입

매입채무	
지급	기초 → 당기매입 ① = 현금매입 + 외상매입(순) <sup>1)</sup>
기말	외상매입(순) <sup>1) 에누리·환출·할인 고려됨</sup>

(2) 판매가능상품원가: 기초 + 매입

재고자산(×1)		재고자산(×2)	
기초재고 ××	매출원가 ××	기초재고 ?	← 매출 ××
	기말 ?	당기매입 ××	
×1년 재고자산평균보유기간: ××			

- ➡ 재고자산회전율: 매출원가/[(기초재고 + 기말재고)/2]  
= 360(1년을 360일로 가정)/재고자산 평균보유기간
- ➡ 매출채권회전율: 매출/[(기초매출채권 + 기말매출채권)/2]  
= 360(1년을 360일로 가정)/매출채권 평균회수기간

(3) 매출(순): 총매출 - 매출에누리/환입/할인 = 현금매출 ± 외상매출

매출채권	
기초	회수·대손확정
외상매출(순)	기말

→ 매출(②) = 현금매출 + 외상매출(순)<sup>1)</sup>  
<sup>1)</sup> 에누리·환입·할인 고려됨  
<sup>\*</sup> 판매운임 → 판매관리비(비용)로 처리

(4) 매출원가

→ 매출총이익률(a): 매출 × (1 - a) = 매출원가

→ 원가가산율 = 매출원가 대비 매출총이익률(b): 매출/(1 + b) = 매출원가

(5) 기말재고: 판매가능상품원가(②) - 매출원가(④)

(6) 화재 발생 시 재고자산손실액: 기말재고추정액 ⑤ - 운송 중 재고(선적지인도조건 매입 + 도착지인도조건 판매) - 정상감모손실 - 소실 후 남은 재고자산 Min[NRV, 취득원가]

Self Study

매출총이익률법은 과거의 자료에 의한 매출총이익률을 사용하며, 정확성이 없고 검증가능성이 떨어지기 때문에 재무회계목적상 사용할 수 없으며, 한국채택국제회계기준에서도 이를 인정하고 있지 않다.

기출 Check 8

다음은 (주)대한의 20×1년도 매출 및 매입 관련 자료이다. (주)대한의 매출원가 대비 매출총이익률이 25%일 때, 20×1년 기초상품재고원가는 얼마인가? [세무사 2009년]

• 총매출액	₩ 1,170,000	• 총매입액	₩ 600,000
• 매출에누리와 환입	₩ 120,000	• 매입에누리와 환출	₩ 30,000
• 기초상품재고원가	?	• 기말상품재고원가	₩ 120,000

- ① ₩ 307,500                      ② ₩ 337,500                      ③ ₩ 390,000  
 ④ ₩ 410,000                      ⑤ ₩ 427,500

풀이

재고자산			
기초	대차차액 390,000	매출원가 ④	840,000 ← ③ 매출(순):
① 매입(순) 600,000 - 30,000 = 570,000		기말 ⑤	120,000                      1,170,000 - 120,000 = 1,050,000
② 판매가능상품원가			
* ④ 매출원가: 1,050,000 / (1 + 25%) = 840,000			

정답: ③

기출 Check 9

다음은 (주)국세의 20×1년도 회계자료 중 일부이다. 이를 이용하여 물음에 답하시오. (주)국세의 20×1년 말 재무상태표에 표시될 매출채권은 얼마인가? (단, 대손상각은 고려하지 않는다) [세무사 2017년]

• 당기현금매출액	₩ 50,000	• 매출총이익	₩ 90,000
• 기초매출채권	₩ 80,000	• 매출채권회수액	₩ 260,000
• 기초상품재고	₩ 120,000	• 당기상품매입액	₩ 200,000
• 기말상품재고	₩ 110,000		

- ① ₩ 60,000                      ② ₩ 70,000                      ③ ₩ 80,000  
 ④ ₩ 90,000                      ⑤ ₩ 100,000

풀이

1. 재고자산 T계정

재고자산			
기초	120,000	④ 매출원가	대차차액 210,000 ← ③ 매출(순): 210,000 + 90,000 = 300,000
① 매입(순)	200,000	⑤ 기말	110,000
② 판매가능상품원가			

2. 매출(순): 현금 매출 ± 매출채권증감액

매출채권			
기초	80,000	회수·대손확정	260,000 → ③ 매출 = 현금매출 + ⑥ 외상매출(순)
⑥ 외상매출(순)	250,000	기말	대차차액 70,000      300,000 = 50,000 + 250,000

정답: ②

사례연습 12: 매출총이익률법

(주)포도는 LED조명장치를 판매하는 업체인데, 20×9년 4월 1일 낙뢰로 인하여 창고에 있던 상품재고 중 20%가 소실된 것으로 추정하였다. 다음은 소실된 상품재고를 파악하기 위한 20×9년 1월 1일부터 3월 31일까지의 회계자료이다.

• 기초상품재고액	₩ 1,000,000
• 기초매입채무	₩ 3,000,000
• 현금매입	₩ 1,000,000
• 매입에누리	₩ 200,000
• 매입할인	₩ 300,000
• 3월 31일까지 매입채무 현금지급액	₩ 50,000,000
• 3월 31일 현재 매입채무	₩ 2,000,000
• 기초매출채권	₩ 2,000,000
• 현금매출	₩ 1,500,000
• 매출환입	₩ 300,000
• 매출할인	₩ 200,000
• 3월 31일까지 매출채권 현금회수액	₩ 50,000,000
• 3월 31일 현재 매출채권	₩ 3,000,000

위의 현금매입 중에는 FOB(Free On Board)선적지인도조건으로 매입하여, 20×9년 3월 31일 현재 운송 중인 미착품 ₩ 500,000이 포함되어 있다. (주)포도의 매출원가에 대한 이익률은 25%이고 매출 환입·매출에누리는 외상거래에서 발생하였다고 가정한다.

- ❶ (주)포도의 1분기 매출총이익을 계산하십시오.
- ❷ (주)포도의 소실된 상품재고금액을 계산하십시오.

**풀이**

**1** 1. 매출액의 추정

매출채권			
기초매출채권	2,000,000	현금회수액	50,000,000
순외상매출액	x	3/31 매출채권	3,000,000
	53,000,000		53,000,000

순외상매출액( $x$ ) = 51,000,000

∴ 매출액 = 51,000,000(순외상매출액) + 1,500,000(현금매출액) = 52,500,000

2. 매출총이익

(1) 매출원가 = 52,500,000 ÷ 1.25 = 42,000,000

(2) 매출총이익 = 52,500,000 - 42,000,000 = 10,500,000

**2** 1. 매입액의 추정

매입채무			
현금지급액	50,000,000	기초매입채무	3,000,000
3/31 매입채무	2,000,000	순외상매입액	x
	52,000,000		52,000,000

순외상매입액( $x$ ) = 49,000,000

∴ 매입액 = 49,000,000(순외상매입액) + 1,000,000(현금매입액) = 50,000,000

2. 소실 전 상품재고액

재고자산			
기초재고	1,000,000	매출원가	42,000,000
당기매입	50,000,000	3/31 재고	x
	51,000,000		51,000,000

∴ 3월 31일 재고금액( $x$ ) = 9,000,000

3. 소실된 상품재고액

(1) 창고재고액 = 9,000,000 - 500,000 = 8,500,000

(2) 소실된 상품재고액 = 8,500,000 × 20% = 1,700,000

## II

## 소매재고법

백화점이나 대형할인점과 같이 다품종이면서 다량의 거래가 빈번하게 이루어지는 유통업의 경우 모든 재고자산에 대해서 일일이 원가기록을 유지하고 기말재고자산 및 매출원가를 파악하는 것은 쉬운 일이 아니다. 따라서 이러한 업종의 경우에는 기중에 매입거래의 내용만 기록하고 기말재고자산을 판매가격에 기초하여 결정한 후 이를 원가로 환원하는 방법을 적용하는 것이 편리할 것이다. 이렇게 매가로 계산된 기말재고자산에 원가율을 곱하여 매가를 원가로 환원하는 재고자산평가방법을 소매재고법(retail method) 또는 매출가격환원법이라고 한다.

소매재고법은 실제원가가 아닌 추정에 의한 원가결정방법이므로 평가한 결과가 실제 원가와 유사한 경우에 편의상 사용할 수 있다. 따라서 소매재고법은 이익률이 유사하고 품종 변화가 심한 다품종 상품을 취급하는 유통업에서 실무적으로 다른 원가측정방법을 사용할 수 없는 경우에 흔히 사용한다.

### 소매재고법의 계산구조

원가		매가	
기초	⑥ 매출원가	기초	매출
매입		매입	(-)에누리/환입
(-)에누리/환출/할인		(-)환출	정상파손
(-)비정상파손	⑤ 기말(원가)	순인상	종업원할인
① I		(-)순인하	③ 기말(매가)
		(-)비정상파손	
		② II	

기말재고(매가) × ④ 원가율(원가/매가)<sup>1)</sup> = 기말재고(원가)

<sup>1)</sup> 원가율

1. 가중평균법: I / II
2. 선입선출법: (I - 기초재고(원가)) / (II - 기초재고(매가))
3. 전통적소매재고법(저가법·평균): I / (II + 순인하)
4. 선입선출법하의 저가법: (I - 기초재고(원가)) / (II - 기초재고(매가) + 순인하)

**참고** 특수항목의 조정방법 정리

특수항목	조정방법
매입운반비	당기매입 원가에 가산
매입환출	당기매입 원가 및 당기매입 매가에서 모두 차감
매입할인, 매입에누리	당기매입 원가에서 차감 cf) 매입과정에서 할인이나 에누리를 받았다고 해서 매가를 하향조정하는 것은 아님. 그러나 매입할인이나 매입에누리가 상품매가의 하향조정에 반영된다면 당기매입 매가에서도 차감
매출환입, 매출에누리	매출액에서 차감
매출할인	조정 없음 cf) 매출할인은 매출채권 조기 회수 시 발생하는 것이므로 기말재고자산 매가 및 원가율 계산에 영향을 주지 않아야 함. 따라서 아무런 조정도 필요하지 않음
정상파손	기말재고자산매가 계산
비정상파손	비정상파손은 기말재고자산매가 차감. 원가율 계산과정에서도 원가와 매가에서 모두 차감
종업원할인	종업원할인액은 기말재고자산매가에서만 차감 cf) 원가율 계산에는 반영하지 않음. 왜냐하면 종업원할인이 있다고 해서 회사가 취급하는 재고자산의 원가율이 변동되었다고 볼 수 없기 때문임

**01** 매입운임, 매입환출, 매입에누리 및 매입할인

각 항목은 매입에 가산 또는 차감항목이다. 다만, **매입환출의 경우에는 환출을 하면 상품 자체가 반품이 되므로 원가와 매가 모두에서 차감**해야 한다(매입환출은 매가 자료가 있을 때만 고려한다).

**02** 순인상액과 순인하액

순인상액(가격인상 - 가격인상취소)과 순인하액(가격인하 - 가격인하취소)은 최초로 정한 판매가격보다 더 높거나 낮은 가격으로 조정된 판매가격을 말한다. 순인상액과 순인하액은 매가기준 매출액과 기말재고에 반영하면 되고 **매가의 변동이므로 원가에는 고려하지 않는다.**

**03** 비정상파손

비정상파손은 비정상적으로 발생한 파손, 감손, 도난 등을 말하는 것으로 정상적인 영업활동과 무관하므로 기타비용(영업외비용)으로 처리한다. 그러므로 비정상파손은 **원가와 매가에서 차감**한다.

**04** 종업원할인과 정상파손

종업원할인이나 정상파손은 정상적인 영업활동에서 발생한 것으로 매출원가로 처리해야 한다. 이 금액을 조정하지 않으면 **기말재고 매가가 과대평가되므로 기말재고 매가를 적정하게 평가하기 위해서 종업원할인과 정상파손은 기말재고자산과 별도로 구분하여 표시**한다. 다만, 원가에서는 매출원가에 고려되므로 별도로 고려할 필요가 없다.

## 05 원가율

소매재고법을 적용하더라도 단위원가 결정방법인 선입선출법 또는 가중평균법의 원가흐름의 가정은 그대로 적용된다. 왜냐하면 기말재고자산을 판매가격에 기초하여 결정하더라도 먼저 매입한 재고자산이 먼저 판매되었는지, 아니면 평균적으로 판매되었는지에 대한 가정은 필요하기 때문이다. 따라서 소매재고법은 선입선출소매재고법과 가중평균소매재고법으로 구분되며, 두 방법의 차이는 원가율을 어떻게 계산하는가에 있다. 또한 소매재고법에 저가법을 함께 적용할 수도 있다.

### (1) 가중평균소매재고법

가중평균소매재고법은 기초재고와 당기매입분이 평균적으로 판매된다고 가정하므로 원가율은 기초재고자산과 당기매입, 순인상액, 순인하액을 모두 포함하여 계산한다.

### (2) 선입선출소매재고법

선입선출소매재고법은 먼저 구입한 재고자산이 먼저 판매된다고 가정하므로 가중평균소매재고법의 원가율에서 기초재고자산을 고려하지 않는다.

### (3) 저가기준가중평균소매재고법(전통적소매재고법)

저가기준가중평균소매재고법은 기말재고자산을 가능한 낮게 표시하기 위하여 가중평균소매재고법의 원가율에서 순인하액을 원가율 분모에서 제외시켜 원가율을 낮게 계상하는 방법이다.

### (4) 저가기준선입선출소매재고법

저가기준선입선출소매재고법은 가중평균소매재고법의 원가율에서 기초재고자산을 고려하지 않고 순인하액도 분모에서 제외시키는 방법이다.

#### Self Study

1. 소매재고법은 판매가격을 기준으로 한 기말재고자산에 원가율을 적용하여 기말재고자산금액을 산정하므로 원가율이 서로 다른 재고자산을 통합하여 매출가격환원법을 적용할 경우 매출원가 및 재고자산금액에 신뢰성이 결여될 수 있다. 그러므로 원가율이 서로 다른 상품군을 통합하여 소매재고법을 적용할 수는 없다.
2. 한국채택국제회계기준에서 표준원가법이나 소매재고법 등의 원가측정방법은 그러한 방법으로 평가한 결과가 실제 원가와 유사한 경우에 편의상 사용할 수 있다고 규정하고 있다.
3. 매출할인은 매출채권 조기 회수 시 발생하는 것이므로 기말재고자산 매가 및 원가율 계산에 영향을 주지 않아야 하므로 아무런 조정도 필요하지 않다는 주장도 있다.

사례연습 13: 소매재고법

여의마트는 재고자산평가의 원가배분방법으로 소매재고법을 사용하고 있다. 20×2년의 재고자산과 관련된 자료는 다음과 같다.

구분	원가	매가
기초재고	₩ 5,700	₩ 10,000
총매입액	₩ 88,600	₩ 132,900
매입환출	₩ 1,900	₩ 1,200
총매출액		₩ 81,000
매출에누리 등		₩ 8,000
순인상액		₩ 600
순인하액		₩ 8,000
종업원할인		₩ 1,000
정상파손	₩ 940	₩ 1,450
비정상파손	₩ 2,700	₩ 4,300

여의마트가 아래의 원가흐름 가정을 적용하는 경우 다음 표의 각 번호에 해당하는 금액은 얼마인가?  
(단, 소수점 첫째 자리에서 반올림한다)

구분	기말재고(원가)	매출원가
가중평균소매재고법	①	②
선입선출소매재고법	③	④
전통적소매재고법	⑤	⑥
저가기준선입선출소매재고법	⑦	⑧

풀이

상품(원가)			상품(매가)			
기초	5,700	매출원가	기초	10,000	매출액	81,000
매입	88,600		매입	132,900	정상파손	1,450
매입환출	(-)1,900		매입환출	(-)1,200	종업원할인	1,000
비정상파손	(-)2,700	기말재고	순인상	600	매출에누리 등	(-)8,000
			순인하	(-)8,000		
			비정상파손	(-)4,300	기말재고	54,550
합계: I	89,700		합계: II	130,000		

1. 가중평균소매재고법

- (1) 원가율:  $I/II = 69\%$
- (2) 기말재고(원가):  $54,550 \times 69\% = 37,640$
- (3) 매출원가:  $89,700 - 37,640 = 52,060$

2. 선입선출소매재고법

- (1) 원가율:  $(I - 5,700)/(II - 10,000) = 70\%$
- (2) 기말재고(원가):  $54,550 \times 70\% = 38,185$
- (3) 매출원가:  $89,700 - 38,185 = 51,515$

3. 전통적소매재고법

- (1) 원가율:  $I/(II + 8,000) = 65\%$
- (2) 기말재고(원가):  $54,550 \times 65\% = 35,458$
- (3) 매출원가:  $89,700 - 35,458 = 54,242$

4. 저가기준선입선출소매재고법

- (1) 원가율:  $(I - 5,700)/(II - 10,000 + 8,000) = 66\%$
- (2) 기말재고(원가):  $54,550 \times 66\% = 36,003$
- (3) 매출원가:  $89,700 - 36,003 = 53,697$

핵심 Check

(주)한국백화점은 선입선출법에 의한 저가기준소매재고법을 이용하여 재고자산을 평가하고 있으며, 재고자산 관련 자료는 다음과 같다. (주)한국백화점이 20×1년도 포괄손익계산서에 인식할 매출원가는 얼마인가?

구분	원가	소매가
기초재고액	₩ 2,000,000	₩ 3,000,000
당기매입액	₩ 6,000,000	₩ 9,600,000
매입운반비	₩ 100,000	
매입할인	₩ 318,000	
당기매출액		₩ 10,000,000
종업원할인		₩ 500,000
순인상액		₩ 200,000
순인하액		₩ 300,000

- ① ₩ 6,502,000                      ② ₩ 6,562,000                      ③ ₩ 6,582,000  
 ④ ₩ 6,602,000                      ⑤ ₩ 6,642,000

풀이

원가			매가		
기초	2,000,000	⑥ 매출원가 6,602,000	기초	3,000,000	매출 10,000,000
매입	6,100,000		매입	9,600,000	(-)예/환
(-)예/환/할	(-)318,000		(-)환출		정상파손
(-)비정상파손		⑤ 기말(원가) 1,180,000	순인상	200,000	종업원할인 500,000
① I	7,782,000		(-)순인하	(-)300,000	③ 기말(매가) 2,000,000
			(-)비정상파손		
			② II	12,500,000	

기말매가 × ④ 원가율(원가 / 매가)<sup>1)</sup> = 기말재고(원가)  
 2,000,000 × 59% = 1,180,000

<sup>1)</sup> 원가율법

선입선출법하의 저가법: ( I - 기초재고(원가) ) / ( II - 기초재고(매가) + 순인하 )  
 = ( 7,782,000 - 2,000,000 ) / ( 12,500,000 - 3,000,000 + 300,000 ) = 59%

정답: ④

# 6

## 농림어업

### I 의의

농림어업활동은 판매목적 또는 수확물이나 추가적인 생물자산으로의 전환목적으로 생물자산의 생물적 변환과 수확을 관리하는 활동을 말한다. 농림어업활동은 목출, 조림, 일년생이나 다년생 곡물 등의 재배, 과 소재배와 농원경작, 화훼원예, 양식(양어 포함)과 같은 다양한 활동을 포함한다. 이러한 활동의 공통적인 특성은 다음과 같다.

- ① 변환할 수 있는 능력: 살아있는 동물과 식물은 생물적 변환을 할 수 있는 능력이 있다.
- ② 변화의 관리: 관리는 생물적 변환의 발생과정에 필요한 조건을 향상시키거나 적어도 유지시켜 생물적 변환을 용이하게 한다. 이러한 관리는 농림어업활동을 다른 활동과 구분하는 기준이 된다.
- ③ 변화의 측정: 생물적 변환이나 수확으로 인해 발생한 질적변화나 양적변화는 일상적인 관리기능으로 측정되고 관찰된다.

### II 인식과 측정

#### 01 인식

생물자산과 수확물은 다음의 조건이 모두 충족되는 경우에 한하여 인식한다.

- ① 정의 충족: 과거 사건의 결과로 자산을 통제한다.
- ② 효익의 가능성: 자산과 관련된 미래경제적효익의 유입가능성이 높다.
- ③ 측정가능성: 자산의 공정가치나 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있다.

생물자산은 살아있는 동물이나 식물을 말하며, 생산용식물에서 자라는 생산물을 포함한다. 한편, 수확물은 생물자산에서 수확한 생산물을 말한다. 생산용식물은 다음 모두에 해당하는 살아있는 식물을 말한다.

- (1) 수확물을 생산하거나 공급하는 데 사용
- (2) 한 회계기간을 초과하여 생산물을 생산할 것으로 예상
- (3) 수확물로 판매될 가능성이 희박(부수적인 폐물로 판매하는 경우는 제외)

다음의 경우에는 생산용 식물에 해당하지 아니한다.

- (1) 수확물로 수확하기 위해 재배하는 식물(예 목재로 사용하기 위해 재배하는 나무)
- (2) 부수적인 폐물 판매가 아닌, 수확물로도 식물을 수확하고 판매할 가능성이 희박하지 않은 경우 수확물을 생산하기 위해 재배하는 식물(예 과일과 목재를 모두 얻기 위해 재배하는 나무)
- (3) 한해살이 작물(예 옥수수, 밀)

## 02 측정

- (1) 생물자산은 최초 인식시점과 매 보고기간 말에 순공정가치로 측정하여야 한다. 단, 생물자산 중 생산용식물은 유형자산으로 분류하여 원가모형이나 재평가모형을 적용한다.
- (2) 생물자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우(➡ 오직 최초 인식시점에만 적용됨)에는 생물자산은 취득원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정한다. 그러나 원가로 측정하는 경우에도 추후에 그러한 생물자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있게 되면 순공정가치로 측정한다.
- (3) 생물자산에서 수확된 수확물의 경우에도 수확시점의 순공정가치로 측정해야 하며, 이 측정치는 기업 회계기준서 제1002호 ‘재고자산’이나 적용가능한 다른 한국채택국제회계기준서를 적용하는 시점의 원가가 된다.

### Self Study

1. 순공정가치는 공정가치에서 추정매각부대원가(금융원가, 법인세비용 제외)를 차감한 금액으로 결정된다.
2. 수확시점에서 수확물의 공정가치는 항상 신뢰성 있게 측정할 수 있다.
3. 생물자산의 순공정가치를 산정할 때에 추정 매각부대원가를 차감하기 때문에 생물자산의 최초 인식시점에 손실이 발생할 수도 있다.

### Additional Comment

기준서 제1041호는 생물자산에 공정가치모형을 적용할 때 공정가치에서 추정매각부대원가를 차감한 순공정가치로 측정하도록 요구하고 있다. 이는 순공정가치가 보고기간 말에 자산으로부터 기업에 유입될 것으로 기대되는 경제적 효익의 시장 추정치를 표시하며, 추정매각부대원가를 차감하지 않으면 생물자산이 판매될 때까지 손실이 이연될 수 있다는 견해에 기초한다. 생물자산을 순공정가치로 측정하면서 생물자산에서 수확한 수확물을 원가로 측정하는 것은 적절하지 않다. 예를 들어 절반 정도 자란 양털을 가지고 있는 양의 공정가치는 다 자란 양털을 가지고 있는 유사한 양의 공정가치보다 적을 것이다. 양털을 깎아낸 직후 양털의 공정가치만큼 양의 공정가치가 감소한 시점에 깎아낸 양털을 원가로 측정한다면 일관성 없고 왜곡된 당기 경영성과를 보고할 것이다. 오히려 수확물을 원가로 측정하는 것이 실무상 더 어려울 수 있다. 이러한 점을 고려하여 기준서 제1041호는 수확물에 대해서도 순공정가치로 측정하도록 하였다.

### 03 평가손익 인식방법

- (1) 생산용식물을 제외한 생물자산을 **최초 인식시점에 순공정가치로 인식하여 발생하는 평가손익과 후속적으로 생물자산의 순공정가치 변동으로 발생하는 평가손익은 발생한 기간의 당기손익에 반영한다.**
- (2) 수확물을 최초 인식시점에 **순공정가치로 인식하여 발생하는 평가손익은 발생한 기간의 당기손익에 반영하며, 수확의 결과로 수확물의 최초 인식시점에 평가손익이 발생할 수 있다.**

#### [생물자산 등의 측정]

구분	최초 취득	후속측정	비고
생물자산 - 공정가치 측정가능	순공정가치	순공정가치	평가손익 ○, 상각 ×
생물자산 - 공정가치 측정불가	취득원가	상각후원가측정	감가상각, 손상차손 인식
수확시점의 수확물	<b>순공정가치</b>	<b>재고자산(저가법)</b>	<b>취득 시 평가손익계상</b>
수확 후 가공	재고자산	재고자산(저가법)	
생산용식물	<b>원가</b>	<b>원가 or 재평가모형 적용</b>	<b>유형자산으로 분류</b>

사례연습 14: 농림어업

(주)대한농림은 사과를 생산·판매하는 사과 과수원을 운영하고 있다. 자료를 이용하여 각 물음에 답하시오.

1. 사과나무의 20×1년 초 장부금액은 ₩ 50,000이며, 잔존내용연수는 5년이다. 잔존가치는 없으며, 정액법으로 감가상각하고 원가모형을 적용한다.
2. 20×1년 9월에 20박스의 사과를 수확하였으며, 수확한 사과의 순공정가치는 박스당 ₩ 30,000이고 수확비용은 총 ₩ 20,000이다.
3. 20×1년 10월에 10박스를 ₩ 400,000에 판매하였고, 판매비용은 총 ₩ 10,000이다.
4. 20×1년 말 사과 10박스를 보유하고 있고, 10박스의 순공정가치는 ₩ 450,000이다.
5. 20×1년에 생산되기 시작하여 20×1년 말 수확되지 않고 사과나무에서 자라고 있는 사과의 순공정가치는 ₩ 200,000으로 추정된다.

- 1 (주)대한농림의 20×1년도 포괄손익계산서상 당기순이익에 미치는 영향을 계산하시오.
- 2 20×1년 말 (주)대한농림의 재무상태표에 보고할 재고자산과 유형자산의 금액을 계산하시오.

풀이

1 회계처리

[20×1년 9월]			
차) 수확물(사과) <sup>1)</sup>	600,000	대) 평가이익	600,000
차) 수확비용	20,000	대) 현금	20,000
[20×1년 10월]			
차) 현금	400,000	대) 매출	400,000
차) 매출원가	300,000	대) 수확물(사과)	300,000
차) 판매비용	10,000	대) 현금	10,000
[20×1년 말]			
차) 생물자산(자라나는 사과) <sup>2)</sup>	200,000	대) 평가이익	200,000
차) 생산용식물(사과나무) 감가상각비 <sup>3)</sup>	10,000	대) 감가상각누계액	10,000

1) 20박스 × @30,000 = 600,000. 생물자산에서 수확된 수확물은 수확시점에 순공정가치로 측정한다.

2) 생물자산은 살아있는 동물이나 식물을 말하며, 생산용식물에서 자라는 생산물을 포함한다. 그러므로 기말에 순공정가치로 평가하여야 한다.

3) 생산용식물의 감가상각비: (50,000 - 0)/5년 = 10,000

\* 이미 수확하여 보유하는 사과 10박스는 재고자산으로 처리하여 저가법을 적용하므로 평가이익은 인식하지 않는다.

⇒ 당기순이익에 미치는 영향: 600,000 - 20,000 + 400,000 - 300,000 - 10,000 + 200,000 - 10,000 = 860,000

- 2 (1) 재고자산(수확한 사과 중 미판매분): 10박스 × @30,000 = 300,000  
(2) 유형자산(생산용식물): 50,000 - 10,000 = 40,000

### III

## 정부보조금

농림어업활동과 관련하여 정부로부터 지원받는 보조금은 상황에 따라 다음과 같이 인식한다.

#### 01 순공정가치로 측정하는 생물자산과 관련된 정부보조금

순공정가치로 측정하는 생물자산과 관련된 정부보조금에 다른 조건이 없는 경우에는 이를 수취할 수 있게 되는 시점에 수익으로 인식한다. 다만, 기업이 특정 농림어업활동에 종사하지 못하게 요구하는 경우를 포함하여 순공정가치로 측정하는 생물자산과 관련된 정부보조금에 조건이 있는 경우에는 그 조건을 충족하는 시점에 수익으로 인식한다.

#### 02 상각후원가로 측정하는 생물자산과 관련된 정부보조금

취득원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정하는 생물자산과 관련된 정부보조금에 대해서는 일반 유형자산과 동일하게 기업회계기준서 제1020호 '정부보조금의 회계처리와 정부지원의 공시'를 적용한다.

#### [농림어업 관련 정부보조금의 인식]

구분		정부보조금의 인식방법
순공정가치로 측정하는 생물자산	조건이 없는 경우	수취할 수 있게 되는 시점에 수익인식
	조건이 있는 경우	관련 조건을 충족하는 시점에 수익인식
상각후원가로 측정하는 생물자산		유형자산과 동일한 논리로 정부보조금 인식

#### 사례연습 15: 농림어업의 정부보조금 인식

(주)서농은 20×1년 1월 1일 정부로부터 아래의 정부보조금을 수령하였다. (주)서농이 정부보조금과 관련하여 20×1년도 당기손익으로 인식할 금액을 계산하시오(단, 20×1년 초에 사육 중인 어미 양과 새끼 양은 20×1년 말까지 정상적으로 사육하였다고 가정한다).

구분	정부보조금	지급조건
어미 양	₩ 20,000	현재 사육 중인 경우에 지급하며 반환하지 않음
새끼 양	₩ 80,000	지급일로부터 8년간 사육하여야 함(사육 중단 시 기간경과에 비례하여 반환하여야 함)

#### 풀이

- 어미 양 관련 보조금: 20,000
- 새끼 양 관련 보조금:  $80,000 \div 8년 = 10,000$

\* 정부보조금에 조건이 부여된 경우에는 당해 조건이 충족되는 시점에 수익으로 인식한다.

**기출 Check 10**

농림어업 기준서의 내용으로 옳지 않은 것은?

[세무사 2018년]

- ① 최초의 인식시점에 생물자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없다면, 원가에서 감가상각누계액 및 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정한다.
- ② 생물자산을 이전에 순공정가치로 측정하였다면 처분시점까지 계속하여 당해 생물자산을 순공정가치로 측정한다.
- ③ 수확물을 최초 인식시점에 순공정가치로 인식하여 발생하는 평가손익은 발생한 기간의 당기손익에 반영한다.
- ④ 목재로 사용하기 위해 재배하는 나무와 같이 수확물로 수확하기 위해 재배하는 식물은 생산용식물이 아니다.
- ⑤ 과일과 목재 모두를 얻기 위해 재배하는 나무는 생산용식물이다.

**풀이**

부수적인 폐물 판매가 아닌, 수확물로도 식물을 수확하고 판매할 가능성이 희박하지 않은 경우 수확물을 생산하기 위해 재배하는 식물(예 과일과 목재를 모두 얻기 위해 재배하는 나무)은 생산용식물로 보지 않는다.

정답: ⑤

**기출 Check 11**

낙농업을 영위하는 (주)대한목장은 20×1년 1월 1일에 우유 생산이 가능한 젖소 10마리를 보유하고 있다. (주)대한목장은 우유의 생산 확대를 위하여 20×1년 6월 젖소 10마리를 1마리당 ₩100,000에 추가로 취득하였으며, 취득시점의 1마리당 순공정가치는 ₩95,000이다. 한편 (주)대한목장은 20×1년에 100리터(ℓ)의 우유를 생산하였으며, 생산시점(착유시점) 우유의 1리터(ℓ)당 순공정가치는 ₩3,000이다. (주)대한목장은 생산된 우유 전부를 20×1년에 거래처인 (주)민국유업에 1리터(ℓ)당 ₩5,000에 판매하였다. 20×1년 말 현재 (주)대한목장이 보유 중인 젖소 1마리당 순공정가치는 ₩100,000이다. 위 거래로 인한 (주)대한목장의 20×1년 포괄손익계산서상 당기순이익의 증가액은 얼마인가? (단, 20×0년 말 젖소의 1마리당 순공정가치는 ₩105,000이다)

[공인회계사 2021년]

- ① ₩340,000
- ② ₩450,000
- ③ ₩560,000
- ④ ₩630,000
- ⑤ ₩750,000

**풀이**

당기순이익 증가액: 450,000

- (1) 젖소 취득 시 평가손실:  $(95,000 - 100,000) \times 10\text{마리} = (-)50,000$
- (2) 수확물 수확 시 평가이익:  $3,000 \times 100\text{리터} = 300,000$
- (3) 수확물 처분이익:  $(5,000 - 3,000) \times 100\text{리터} = 200,000$
- (4) 젖소 기말 평가이익:  $(100,000 - 105,000) \times 10\text{마리} + (100,000 - 95,000) \times 10\text{마리} = 0$

정답: ②

## Chapter 4 | 핵심 빈출 문장

- 01 재고자산의 매입원가는 매입가격에 매입운임, 하역료 및 보험료 등 취득과정에서 정상적으로 발생한 부대 비용을 가산하며, 매입과 관련된 할인, 예누리 및 기타 유사 항목은 매입원가에서 차감한다.
- 02 후속 생산단계에 투입하기 전 보관이 필요한 경우 이외의 보관원가는 재고자산의 취득원가에 포함할 수 없으며 발생기간의 비용으로 인식한다.
- 03 재고자산의 취득원가는 매입원가, 전환원가 및 재고자산을 현재의 장소에 현재의 상태로 이르게 하는 데 발생한 기타 원가 모두를 포함한다.
- 04 하나의 생산과정을 통하여 동시에 둘 이상의 제품이 생산되는 연산품의 경우 전환원가를 완성시점의 제품별 상대적 판매가치를 기준으로 배부할 수 있다.
- 05 용역제공기업이 재고자산을 가지고 있다면, 이를 제조원가로 측정하며 이는 용역제공에 직접 관여된 인력에 대한 노무원가 및 기타 원가와 관련된 간접원가로 구성된다.
- 06 통상적으로 상호 교환될 수 없는 재고자산항목의 원가와 특정 프로젝트별로 생산되고 분리되는 재화 또는 용역의 원가는 개별법을 적용한다. 개별법이 적용되지 않는 재고자산의 단위원가는 선입선출법이나 가중평균법을 사용한다.
- 07 특정한 고객을 위한 비제조 간접원가 또는 제품 디자인원가를 재고자산의 원가에 포함하는 것이 적절할 수도 있다.
- 08 물가가 지속적으로 상승하는 경우 선입선출법하의 기말재고자산금액은 평균법하의 기말재고자산금액보다 적지 않다.
- 09 물가가 지속적으로 상승할 때 후입선출법하에서의 당기순이익이 선입선출법하에서의 당기순이익보다 적어지는데, 이는 후입선출법이 수익비용의 대응을 왜곡하는 일례가 아니다.
- 10 계속기록법에서는 판매가 이루어질 때마다 당해 판매로 인한 매출원가를 계산하여야 한다.
- 11 계속기록법을 사용하더라도 기말의 정확한 재고를 파악하기 위하여 실지재고조사법을 병행하여 사용할 수 있다.
- 12 개별법을 적용할 수 없는 재고자산의 단위원가는 선입선출법이나 가중평균법을 사용하여 결정한다.
- 13 성격과 용도 면에서 유사한 재고자산에는 동일한 단위원가 결정방법을 적용하여야 하며, 성격이나 용도 면에서 차이가 있는 재고자산에는 서로 다른 단위원가 결정방법을 적용할 수 있다.

- 14 동일한 재고자산이 동일한 기업 내에서 영업부문에 따라 서로 다른 용도로 사용되는 경우에는 서로 다른 단위원가 결정방법을 적용할 수 있다.
- 15 재고자산의 지역별 위치나 과세방식이 다르다는 이유만으로 동일한 재고자산에 다른 단위원가 결정방법을 적용하는 것이 정당화될 수는 없다.
- 16 재고자산에 대한 단위원가 결정방법 적용은 동일한 용도나 성격을 지닌 재고자산에 대해서는 동일하게 적용해야 하나, 지역별로 분포된 사업장이나 과세방식이 다른 사업장 간에는 동일한 재고자산이라도 원칙적으로 다른 방법을 적용할 수 없다.
- 17 재고자산은 서로 유사하거나 관련 있는 항목들을 통합하여 적용하는 것이 적절하지 않은 경우 항목별로 저가법을 적용한다.
- 18 완성될 제품이 원가 이상으로 판매될 것으로 예상하는 경우에는 그 제품의 생산에 투입하기 위해 보유하는 원재료는 감액하지 아니한다.
- 19 순실현가능가치를 추정할 때에는 재고자산으로부터 실현가능한 금액에 대하여 추정일 현재 사용가능한 가장 신뢰성 있는 증거에 기초하여야 한다. 또한 보고기간 후 사건이 보고기간 말 존재하는 상황에 대하여 확인하여 주는 경우에는, 그 사건과 직접 관련된 가격이나 원가의 변동을 고려하여 추정하여야 한다.
- 20 재고자산을 순실현가능가치로 감액한 평가손실과 모든 감모손실은 감액이나 감모가 발생한 기간에 비용으로 인식한다. 순실현가능가치의 상승으로 인한 재고자산 평가손실의 환입은 환입이 발생한 기간의 비용으로 인식된 재고자산 금액의 차감액으로 인식한다.
- 21 재고자산보유 수량을 초과하는 확정판매계약을 체결하는 경우 매입단가와 계약단가를 비교하여 손실이 예상되는 경우에는 손실충당부채가 인식될 수 있다.
- 22 표준원가법이나 소매재고법 등의 원가측정방법은 그러한 방법으로 평가한 결과가 실제 원가와 유사한 경우 편의상 사용할 수 있다.
- 23 소매재고법은 흔히 이익률이 유사하고 품종변화가 심한 다품종 상품을 취급하는 유통업에서 실무적으로 다른 원가측정법을 사용할 수 없는 경우에 사용한다.
- 24 가중평균 소매재고법을 사용할 경우 매출원가는 판매가능재고자산의 원가와 판매가를 이용하여 산출한 원가율을 매출액에 곱하여 결정한다.
- 25 다음의 경우에는 생산용식물에 해당하지 아니한다.
  - ① 수확물로 수확하기 위해 재배하는 식물(예 목재로 사용하기 위해 재배하는 나무)
  - ② 부수적인 폐물 판매가 아닌, 수확물로도 식물을 수확하고 판매할 가능성이 희박하지 않은 경우 수확물을 생산하기 위해 재배하는 식물(예 과일과 목재를 모두 얻기 위해 재배하는 나무)
  - ③ 한해살이 작물(예 옥수수, 밀)

- 26** 생물자산은 최초 인식시점과 매 보고기간 말에 순공정가치로 측정하여야 한다. 단, 생물자산 중 생산용식물은 유형자산으로 분류하여 원가모형이나 재평가모형을 적용한다.
- 27** 생물자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우(⇒ 오직 최초 인식시점에만 적용된다)에는 생물자산은 취득원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정한다. 그러나 원가로 측정하는 경우에도 추후에 그러한 생물자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있게 되면 순공정가치로 측정한다.
- 28** 생물자산에서 수확된 수확물의 경우에도 수확시점의 순공정가치로 측정해야 하며, 이 측정치는 기업회계기준서 제1002호 '재고자산'이나 적용 가능한 다른 한국채택국제회계기준서를 적용하는 시점의 원가가 된다.
- 29** 생산용식물을 제외한 생물자산을 최초 인식시점에 순공정가치로 인식하여 발생하는 평가손익과 후속적으로 생물자산의 순공정가치 변동으로 인해 발생하는 평가손익은 발생한 기간의 당기손익에 반영한다.
- 30** 수확물을 최초 인식시점에 순공정가치로 인식하여 발생하는 평가손익은 발생한 기간의 당기손익에 반영하며, 수확의 결과로 수확물의 최초 인식시점에 평가손익이 발생할 수 있다.
- 31** 농림어업활동과 관련하여 정부로부터 지원받는 보조금은 상황에 따라 다음과 같이 인식한다.

구분		정부보조금의 인식방법
순공정가치로 측정하는 생물자산	조건 ×	수취할 수 있게 되는 시점에 수익인식
	조건 ○	관련 조건을 충족하는 시점에 수익인식
상각후원가로 측정하는 생물자산		유형자산과 동일한 논리로 정부보조금 인식

## Chapter 4 | 객관식 문제

**01** 다음은 재고자산의 취득원가와 관련된 설명이다. 아래의 설명 중 한국채택국제회계기준서 제1002호 '재고자산'의 규정과 다른 설명은 무엇인가?

- ① 재고자산의 취득원가는 매입원가, 전환원가 및 재고자산을 현재의 장소에 현재의 상태로 이르게 하는 데 발생한 기타 원가 모두를 포함한다.
- ② 외부 구입한 재고자산의 매입원가는 매입가격에 수입관세와 제세금, 매입운임, 하역료 등 취득과정에 직접 관련된 기타 원가를 가산한 금액이다.
- ③ 자가제조한 재고자산의 취득원가는 전환원가이다.
- ④ 전환원가에 포함되는 고정제조간접원가는 생산설비의 정상조업도에 기초하여 전환원가에 배부하는 것을 원칙으로 하며, 실제조업도가 정상조업도와 유사한 경우에는 실제조업도를 사용할 수 있다.
- ⑤ 하나의 생산과정을 통하여 동시에 둘 이상의 제품이 생산되는 연산품의 경우에는 전환원가를 완성시점의 제품별 상대적 판매가치를 기준으로 배부할 수 있다.

**02** 다음은 한국채택국제회계기준서 제1002호 '재고자산'의 단위원가 결정을 위한 원가흐름의 가정에 대한 설명이다. 기준서의 내용과 일치하지 않는 설명은 무엇인가?

- ① 통상적으로 상호 교환될 수 없는 재고자산 항목의 원가와 특정 프로젝트별로 생산되고 분리되는 재화 또는 용역의 원가는 개별법을 사용하여 결정한다.
- ② 개별법을 적용할 수 없는 재고자산의 단위원가는 선입선출법이나 가중평균법, 후입선출법을 사용하여 결정한다.
- ③ 성격과 용도 면에서 유사한 재고자산에는 동일한 단위원가 결정방법을 적용하여야 하며, 성격이나 용도 면에서 차이가 있는 재고자산에는 서로 다른 단위원가 결정방법을 적용할 수 있다.
- ④ 동일한 재고자산이 동일한 기업 내에서 영업부문에 따라 서로 다른 용도로 사용되는 경우에는 서로 다른 단위원가 결정방법을 적용할 수 있다.
- ⑤ 재고자산의 지역별 위치나 과세방식이 다르다는 이유만으로 동일한 재고자산에 다른 단위원가 결정방법을 적용하는 것이 정당화될 수 없다.

**03** 유통업체인 A회사는 다양한 판매방식을 이용하여 매출을 발생시키고 있다. 20×1년 12월 31일부로 종료하는 회계연도의 재고실사 수행 후 기말재고자산은 ₩1,350,000이다. 20×1년의 결산을 수행하면서 아래의 사항을 누락한 것을 발견하고 수정하였다. 아래의 자료를 바탕으로 A회사의 수정후시산표에 인식되어야 할 정확한 재고자산의 금액을 계산하면 얼마인가?

- (1) 20×1년 말 현재 B회사로부터 선적지인도조건으로 매입한 상품 ₩200,000이 운송 중에 있다. 이에 대한 운송비는 ₩10,000으로 회사는 선적시점에 매입에 대한 회계처리를 적절히 하였으나, 운송비는 20×2년 초에 청구된 시점에 회계처리를 수행하였다.
- (2) 20×2년 1월 초에 ₩30,000의 월별운임청구서를 수령하고 이를 회계처리하였다. 이 청구서는 12월의 원재료 매입과 관련된 것으로 매입한 원재료의 50%는 기말재고에 남아 있다.
- (3) 20×1년 말 C회사로부터 검수완료 조건부매입계약으로 원재료 ₩48,000을 공급받아 매입 회계처리를 수행하고 재고자산으로 인식하였다. 하지만 20×2년 초 A회사의 검수 부서에서 검수를 수행한 결과 물품에 하자가 있어 C회사로 다시 반품처리하였다.
- (4) D회사와의 20×1년의 반품가능조건 현금판매액이 ₩100,000이며, 매출원가율은 70%이다. 업계 평균 반품률은 10%이지만, A회사는 전액을 매출과 매출원가로 각각 인식하였다. 가방이 반품될 경우 수선만 하면 판매가치의 감소는 없다. 그리고 가방이 반품될 경우 수선에 총 ₩200이 지출될 것으로 추정된다.

- ① ₩1,350,000
- ② ₩1,575,000
- ③ ₩1,560,000
- ④ ₩1,527,000
- ⑤ ₩1,536,000

**04** (주)국세의 20×1년 기초재고자산은 ₩ 2,000,000이며, 당기매입액은 ₩ 12,000,000이다. (주)국세는 20×1년도 결산을 하는 과정에서 재고자산 실사를 한 결과 ₩ 1,000,000인 것으로 파악되었다. 20×1년 중에 발생한 아래와 같은 사항을 고려하여 20×1년도 매출원가를 계산하면 얼마인가? (단, 당기 매입에 대한 회계처리는 적절하게 이루어졌으며, 재고자산 감모손실과 재고자산 평가손실은 없다고 가정한다)

- (1) 20×1년 12월 25일 (주)대한으로부터 선적지인도조건으로 매입한 상품(송장가격 ₩1,500,000)이 20×1년 12월 31일 현재 선박으로 운송 중에 있다. 이 상품은 20×2년 1월 9일에 도착할 예정이다.
- (2) 20×1년 12월 30일 (주)민국으로부터 도착지인도조건으로 매입한 상품(송장가격 ₩2,100,000)이 20×1년 12월 31일 현재 항공편으로 운송 중에 있다. 이 상품은 20×2년 1월 2일에 도착할 예정이다.
- (3) (주)국세가 판매를 목적으로 고객에게 발송한 상품(원가 ₩1,500,000) 중 20×1년 12월 31일 현재 원가 ₩1,000,000에 해당하는 상품에 대해서만 고객이 매입의사를 표시하였다.
- (4) (주)국세가 은행에서 자금을 차입하면서 담보로 제공한 재고자산(₩ 700,000)을 창고에 보관 중인데, 재고자산 실사 시 이를 포함하였다.

- ① ₩ 9,300,000
- ② ₩ 10,300,000
- ③ ₩ 11,000,000
- ④ ₩ 11,500,000
- ⑤ ₩ 11,700,000

**05** 다음은 20×1년 C사의 재고자산 매입과 매출에 관한 자료이다. C사는 재고자산에 대하여 실시재고조사법과 가중평균법을 이용하고 있다. 기말재고자산의 실사수량은 15개이며, 단위당 순실현가능가치는 ₩ 18이다. 재고자산 감모손실은 매출원가에 포함하지 않고 별도의 계정으로 분류하며 재고자산 평가손실(환입)은 매출원가에 포함하여 표시한다고 할 때, 당기 매출원가는 얼마인가? (단, 기초재고의 단위당 순실현가능가치는 ₩ 12이다)

일자	적요	수량	단가 <sup>1)</sup>	금액
1월 1일	기초재고	20개	₩ 10	₩ 200
2월 3일	매입	40개	₩ 20	₩ 800
7월 8일	매출	(50개)	₩ 50	₩ 2,500
10월 3일	매입	40개	₩ 30	₩ 1,200
11월 31일	매출	(30개)	₩ 60	₩ 1,800

<sup>1)</sup> 매입 시 매입단가, 매출 시 판매단가를 의미함

- ① ₩ 2,220
- ② ₩ 2,120
- ③ ₩ 2,020
- ④ ₩ 1,920
- ⑤ ₩ 1,820

## 06 다음 중 재고자산의 회계처리에 대한 설명으로 옳지 않은 것은?

- ① 완성될 제품이 원가 이상으로 판매될 것으로 예상하는 경우에는 그 생산에 투입하기 위해 보유하는 원재료 및 기타 소모품을 감액하지 아니한다. 그러나 원재료 가격이 하락하여 제품의 원가가 순실현가능가치를 초과할 것으로 예상된다면 해당 원재료를 순실현가능가치로 감액한다. 이 경우 원재료의 현행대체원가는 순실현가능가치에 대한 최선의 이용가능한 측정치가 될 수 있다.
- ② 순실현가능가치는 정상적인 영업과정에서 재고자산의 판매를 통해 실현될 것으로 기대하는 순매각금액을 말한다. 공정가치는 측정일에 재고자산의 주된 시장에서 시장 참여자 사이에 일어날 수 있는 그 재고자산을 판매하는 정상거래의 가격을 반영한다. 전자는 기업특유가치이지만, 후자는 그러하지 아니하다.
- ③ 소매재고법에서 재고자산의 원가는 재고자산의 판매가격을 적절한 총이익률을 반영하여 환원하는 방법으로 결정한다. 이때 적용되는 이익률은 최초판매가격 이하로 가격이 인하된 재고자산을 고려하여 계산하는데, 일반적으로 판매부문별 평균이익률을 사용한다.
- ④ 당기에 비용으로 인식하는 재고자산 금액은 일반적으로 매출원가로 불리며, 판매된 재고자산의 원가와 배분되지 않은 제조간접원가 및 제조원가 중 비정상적인 부분의 금액으로 구성된다. 또한 기업의 특수한 상황에 따라 물류원가와 같은 다른 금액들도 포함될 수 있다.
- ⑤ 기타 원가는 재고자산을 현재의 장소에 현재의 상태로 이르게 하는 데 발생한 범위 내에서만 취득원가에 포함된다. 따라서 특정한 고객을 위한 비제조 간접원가 또는 제품 디자인원가를 재고자산의 원가에 포함하는 것은 적절하지 않다.



09 유통업을 영위하고 있는 (주)대한은 확정판매계약(취소불능계약)에 따른 판매와 시장을 통한 일반 판매를 동시에 수행하고 있다. (주)대한이 20×1년 말 보유하고 있는 상품재고 관련 자료는 다음과 같다.

• 기말재고 내역

항목	수량	단위당 취득원가	단위당 일반판매가격	단위당 확정판매 계약가격
상품 A	300개	₩ 500	₩ 600	-
상품 B	200개	₩ 300	₩ 350	₩ 280
상품 C	160개	₩ 200	₩ 250	₩ 180
상품 D	150개	₩ 250	₩ 300	-
상품 E	50개	₩ 300	₩ 350	₩ 290

- 재고자산 각 항목은 성격과 용도가 유사하지 않으며, (주)대한은 저가법을 사용하고 있고, 저가법 적용 시 항목기준을 사용한다.
- 확정판매계약(취소불능계약)에 따른 판매 시에는 단위당 추정 판매비용이 발생하지 않을 것으로 예상되며, 일반 판매 시에는 단위당 ₩20의 추정 판매비용이 발생할 것으로 예상된다.
- 재고자산 중 상품 B, 상품 C, 상품 E는 모두 확정판매계약(취소불능계약) 이행을 위해 보유 중이다.
- 모든 상품에 대해 재고자산 감모는 발생하지 않았으며, 기초의 재고자산평가충당금은 없다.

(주)대한의 재고자산 평가와 관련된 회계처리가 20×1년도 포괄손익계산서의 당기순이익에 미치는 영향은 얼마인가? [공인회계사 2020년]

- ① ₩ 11,800 감소                      ② ₩ 10,800 감소                      ③ ₩ 9,700 감소  
 ④ ₩ 8,700 감소                        ⑤ ₩ 7,700 감소

10 (주)세무는 단일상품을 판매하는 기업으로, 20×1년 결산 이전 재고자산의 정상적인 수량부족과 평가손실을 반영하지 않은 매출원가는 ₩989,400이다. 재고와 관련된 자료가 다음과 같을 때, 20×1년 기초재고자산은? (단, 재고자산의 정상적인 수량부족과 평가손실은 매출원가로 처리하고, 비정상적인 수량부족은 기타비용으로 처리한다) [세무사 2020년]

- 당기 매입 관련 자료
  - 상품 매입액: ₩800,000
  - 매입운임: ₩60,000
  - 관세환급금: ₩10,000
- 기말 재고 실사자료
  - 기말 재고 장부상 수량: 500개
  - 기말 재고 실제 수량: 480개(14개는 정상적인 수량 부족임)
  - 단위당 취득단가: ₩900
  - 단위당 순실현가능가치: ₩800

- ① ₩584,000                      ② ₩586,600                      ③ ₩587,400  
 ④ ₩589,400                      ⑤ ₩596,600

11

(주)대한은 20×2년도 결산을 앞둔 시점에 화재가 발생하여 장부와 창고에 보관 중이던 재고자산 전부를 잃게 되었다. (주)대한은 재고자산 손실액을 파악할 목적으로 외부감사인, 매입처 및 매출처 등으로부터 다음과 같은 자료를 수집하였다. (주)대한의 20×2년도 매출총이익률이 20×1년도와 동일하다고 가정할 때, 화재와 관련된 재고자산 손실액은? (단, 재고자산회전을 계산 시 평균재고자산을 사용하면 1년을 360일로 가정한다)

- (1) 외부감사인으로부터 수집한 20×1년도 재무자료
  - 20×1년도 매출총이익률: 25%
  - 20×1년도 기초재고자산: ₩ 700,000
  - 20×1년도 매출원가: ₩ 5,000,000
  - 20×1년도 재고자산평균보유기간: 72일
- (2) 매입처 및 매출처로부터 수집한 20×2년도 재무자료
  - 20×2년도 매입액: ₩ 7,500,000
  - 20×2년도 매출액: ₩ 9,000,000

- ① ₩ 2,050,000                      ② ₩ 2,150,000                      ③ ₩ 2,250,000
- ④ ₩ 2,350,000                      ⑤ ₩ 2,450,000

12 여의마트는 재고자산평가의 원가배분방법으로 소매재고법을 사용하고 있다. 20×2년의 재고자산과 관련된 자료는 다음과 같다.

구분	원가	매가
기초재고	₩ 5,700	₩ 10,000
총매입액	₩ 88,600	₩ 132,900
매입환출	₩ 1,900	₩ 1,200
총매출액		₩ 81,000
매출에누리 등		₩ 8,000
순인상액		₩ 600
순인하액		₩ 8,000
종업원할인		₩ 1,000
정상파손	₩ 940	₩ 1,450
비정상파손	₩ 2,700	₩ 4,300

여의마트가 아래의 원가흐름 가정으로 저가기준선입선출소매재고법을 적용하는 20×2년 매출원가는 얼마인가? (단, 원가율(%)은 소수점 첫째 자리에서 반올림한다)

- ① ₩ 54,242                      ② ₩ 53,697                      ③ ₩ 51,515  
 ④ ₩ 52,060                      ⑤ ₩ 51,987

## Chapter 4 | 객관식 문제 정답 및 해설

01 ③ 자가제조한 재고자산의 취득원가는 원재료의 매입원가와 전환원가(노무비와 간접비)의 합계이다.

02 ② 후입선출법은 한국채택국제회계기준에서 인정하지 않는다.

03 ④	수정 전 기말재고	1,350,000
	(1) 선적지인도조건 매입	210,000
	(2) 12월분 재고 잔여분	$30,000 \times 50\% = 15,000$
	(3) 검수 미완료 매입계약	(-)48,000
	(4) 반품조건부판매	-
	<hr/> 수정 후 기말재고	<hr/> 1,527,000

04 ③ (1) 기말:  $1,000,000 + 1,500,000 + (1,500,000 - 1,000,000) = 3,000,000$

(2) 매출원가:  $2,000,000 + 12,000,000 - 3,000,000 = 11,000,000$

05 ⑤ (1) 평균단가(순액법):  $(200 + 800 + 1,200)/100\text{개} = @22/\text{단위당}$

(2) 재고자산 감모손실:  $(20^1) - 15\text{개} \times @22 = 110$

<sup>1)</sup> 기말재고 장부수량:  $20 + 40 - 50 + 40 - 30 = 20\text{개}$

(3) B/S에 기재될 기말재고:  $15\text{개} \times \text{Min}[22, 18] = 270$

(4) 매출원가:  $1,820^2$

<sup>2)</sup> 판매가능상품원가  $2,200 - \text{재고자산 감모손실 } 110 - \text{B/S상 기말재고 } 270$

06 ⑤ 특정한 고객을 위한 비제조 간접원가 또는 제품 디자인원가를 재고자산의 원가에 포함하는 것이 적절할 수도 있다. 이는 기타 원가는 재고자산을 현재의 장소에 현재의 상태로 이르게 하는 데 발생한 범위 내에서만 취득원가에 포함 되는 것과 같은 이유이다.

07 ① 1) 매출원가:  $1,000,000 \times (1 - 15\%) = 850,000$

2) 기말재고자산:  $680\% = 850,000 \div (100,000 + \text{기말재고})/2$ , 기말재고 =  $150,000$

08 ③ 표준원가법이나 소매재고법 등의 원가측정방법은 그러한 방법으로 평가한 결과가 실제원가와 유사한 경우에 편의 상 사용할 수 있다. 표준원가는 정상적인 재료원가, 소모품원가, 노무원가 및 효율성과 생산능력 활용도를 반영한다. 표준원가는 정기적으로 검토하여야 하며 필요한 경우 현재 상황에 맞게 조정하여야 한다.

- 09 ⑤ 1) 재고자산 평가손실: 7,700 평가손실  
 (1) 상품 A: 순실현가능가치가 취득원가보다 크므로 저가법 적용대상 아님  
 (2) 상품 B: 200개 × (300 - 280) = 4,000  
 (3) 상품 C: 160개 × (200 - 180) = 3,200  
 (4) 상품 D: 순실현가능가치가 취득원가보다 크므로 저가법 적용대상 아님  
 (5) 상품 E: 50개 × (300 - 290) = 500  
 2) 당기순이익에 미친 영향: (-)7,700

10 ④ 기초재고자산 + (800,000 + 60,000 - 10,000) = 989,400(판매에 대한 재고) + 500개 × @900(감모와 평가손실 포함된 재고), 기초재고자산: 589,400

11 ①

재고(×1)			재고(×2)		
기초재고	700,000	매출원가	5,000,000	기초재고 ②	1,300,000
당기매입	××	기말 ②	1,300,000	당기매입	7,500,000
				매출원가 ①	6,750,000 ← 매출 9,000,000
				기말 ④	대차차액 2,050,000

×1년 재고자산평균보유기간: 72일

- 재고자산회전율  
 매출원가 / [(×1년 기초재고 + ×1년 기말재고) / 2] = 360(1년 360일 가정) / 재고자산 평균보유기간
- 재고자산회전율  
 5,000,000 / [(700,000 + ×1년 기말재고) / 2] = 360 / 72일, ×1년 기말재고 = 1,300,000  
 \* 20×2년 매출원가: 9,000,000 × (1 - 25%) = 6,750,000

12 ②

상품(원가)			상품(매가)			
기초	5,700	매출원가	기초	10,000	매출액	81,000
매입	88,600		매입	132,900	정상파손	1,450
매입환출	(-)1,900		매입환출	(-)1,200	종업원할인	1,000
비정상파손	(-)2,700	기말재고	순인상	600	매출에누리 등	(-)8,000
			순인하	(-)8,000	기말재고	54,550
			비정상파손	(-)4,300		
합계: I	89,700		합계: II	130,000		

- (1) 저가기준선입선출법
- 원가율: (I - 5,700) / (II - 10,000 + 8,000) = 66%
  - 기말재고(원가): 54,550 × 66% = 36,003
  - 매출원가: 89,700 - 36,003 = 53,697

## Chapter 4 | 주관식 문제

### 문제 01 재고자산의 매입과 재고자산 조정

다음은 12월 말 결산법인인 A사의 20×1년도 재고자산의 매입과 관련된 자료들이다. 이들 자료를 기초로 물음에 답하시오.

- (1) 선적지인도조건으로 매입 중인 상품 ₩3,000이 12월 31일 현재 운송 중에 있다. 12월 31일까지 선적서류가 도착하지 않아 매입에 관한 회계처리를 하지 못하였다.
- (2) 도착지인도조건으로 매입 중인 상품 ₩2,000이 12월 31일 현재 운송 중에 있다. 12월 26일 선적서류가 도착하여 매입에 관한 회계처리를 하였다.
- (3) 선적지인도조건으로 매입 중인 상품 ₩1,000이 12월 31일 현재 운송 중에 있으나 운송 중 사고로 인하여 소실되었다. 12월 26일 선적서류가 도착하여 매입에 관한 회계처리를 하였다.
- (4) 거래처에서 판매를 위탁한 상품 ₩2,500이 12월 31일 현재 창고에 보관되어 있다. 회사에서는 상품을 구입한 것으로 보아 12월 31일 현재 매입으로 회계처리하였다.
- (5) 12월 30일, 1개월 후에 재판매하는 조건으로 거래처로부터 상품 ₩3,400을 매입하고 매입채무로 회계처리하였다. 상품은 12월 31일 현재 창고에 보관되어 있으며 대금의 결제는 다음 해 1월 2일에 있었다.

A사의 12월 31일 현재 매입채무와 창고에 있는 모든 재고자산을 실시한 결과 재고자산이 각각 ₩9,000과 ₩12,000이라면 12월 31일 현재 올바른 매입채무와 재고자산은 얼마인가?

구분	매입채무	재고자산
수정 전 금액	9,000	12,000
(1)	3,000	3,000
(2)	(-)2,000	-
(3)	-	-
(4)	(-)2,500	(-)2,500
(5)	(-)3,400	(-)3,400
수정 후 금액	4,100	9,100

(1)

구분	회사 금액	수정분개	올바른 금액
매입채무	-	3,000	3,000
재고자산	-	3,000	3,000

차) 재고자산 3,000    대) 매입채무 3,000

(2)

구분	회사 금액	수정분개	올바른 금액
매입채무	2,000	(-)2,000	-
재고자산	-	-	-

차) 매입채무 2,000    대) 매출원가 2,000

(3)

구분	회사 금액	수정분개	올바른 금액
매입채무	1,000	-	1,000
재고자산 <sup>1)</sup>	-	-	-

<sup>1)</sup> 재고는 운송 중에 소실되어 운송손실로 비용처리한다.

회계처리 없음

(4)

구분	회사 금액	수정분개	올바른 금액
매입채무	2,500	(-)2,500	-
재고자산	2,500	(-)2,500	-

차) 매입채무 2,500    대) 재고자산 2,500

(5)

구분	회사 금액	수정분개	올바른 금액
매입채무	3,400	(-)3,400	-
재고자산	3,400	(-)3,400	-

차) 매입채무 3,400    대) 재고자산 3,400

**문제 02****재고자산 원가흐름의 가정**

다음은 A사의 20×9년도 상반기의 매입과 매출에 관한 자료이며, 재고자산의 평가방법으로 가중 평균법을 적용하고 있다(단, 장부상 재고와 실지재고는 일치하며, 소수점 이하 금액은 반올림한다).

일자	적요	수량	단가
1월 1일	기초재고	50개	₩ 310
2월 3일	매입	200	₩ 330
3월 12일	매출	(100)	₩ 500
4월 7일	매입	90	₩ 350
5월 23일	매출	(150)	₩ 600
6월 30일	매입	60	₩ 370

**물음 1)** 기말단가기록법(총평균법)을 적용한다고 가정할 경우 A사의 (1) 20×9년 6월 30일 현재 재고자산금액과 (2) 20×9년 상반기 매출총이익을 각각 계산하시오.

**물음 2)** 계속단가기록법(이동평균법)을 적용한다고 가정할 경우 A사의 (1) 20×9년 6월 30일 현재 재고자산금액과 (2) 20×9년 상반기의 매출총이익을 각각 계산하시오.

- 물음 1) (1)  $20 \times 9$ 년 6월 30일 현재 재고자산금액:  $150\text{개} \times @338 = 50,700$
- 1)  $20 \times 9$ 년 6월 30일 현재 재고수량:  $50 + 200 - 100 + 90 - 150 + 60 = 150\text{개}$
  - 2) 평균단가:  $(50\text{개} \times 310 + 200\text{개} \times 330 + 90\text{개} \times 350 + 60\text{개} \times 370) \div (50 + 200 + 90 + 60)\text{개}$   
 $= @338$
- (2)  $20 \times 9$ 년 상반기 매출총이익
- 1) 매출액:  $100\text{개} \times 500 + 150\text{개} \times 600 = 140,000$
  - 2) 매출원가:  $135,200 - 50,700 = 84,500$
  - 3) 매출총이익:  $140,000 - 84,500 = 55,500$
- 물음 2) (1)  $20 \times 9$ 년 6월 30일 현재 재고자산금액:  $150\text{개} \times @349 = 52,350$
- 1) 2월 3일 평균단가:  $(50\text{개} \times 310 + 200\text{개} \times 330) \div (50 + 200)\text{개} = @326$
  - 2) 4월 7일 평균단가:  $(150\text{개} \times 326 + 90\text{개} \times 350) \div (150 + 90)\text{개} = @335$
  - 3) 6월 30일 평균단가:  $(90\text{개} \times 335 + 60\text{개} \times 370) \div (90 + 60)\text{개} = @349$
- (2)  $20 \times 9$ 년 상반기 매출총이익
- 1) 매출액:  $100\text{개} \times 500 + 150\text{개} \times 600 = 140,000$
  - 2) 매출원가:  $135,200 - 52,350 = 82,850$
  - 3) 매출총이익:  $140,000 - 82,850 = 57,150$

(주)포도의 당해 상품 매매와 관련된 자료는 다음과 같다.

〈자료〉

1) 재고자산의 물량 흐름

구분	수량	단위원가
기초 상품 재고	650개	@700
1월 20일 매입	1,500개	@800
2월 10일 매출(외상매출)	1,500개	@1,000
5월 25일 매입	750개	@820
7월 10일 매출(외상매출)	1,200개	@1,000
10월 20일 매입	800개	@844
12월 15일 매출(외상매출)	350개	@1,000

2) (주)포도는 기말 재고자산 실사 중에 감모 수량이 100개가 발생한 것을 확인하였고 이 중 40개는 원가성이 있는 감모인 것을 확인하였다. 기말 재고자산의 순실현가능가치는 ₩750이고, 전기 말에 재고자산평가충당금은 없었다.

3) (주)포도는 정상감모손실과 평가손실은 매출원가로 기록하고 있으며, 비정상감모손실은 기타비용으로 기록하고 있다.

4) 기말 재고자산 중 250개는 ₩1,200에 판매하기로 확정판매계약을 맺었으며, 이 계약에서만 판매비용으로 ₩200이 발생한다.

**물음 1)** (주)포도는 재고자산에 대해 가중평균법을 사용하고 있으며, 재고자산 수량을 계속기록법에 따라 기록하는 경우, 7월 10일에 (주)포도가 해야 할 회계처리를 보이시오. (단, 단위원가는 소수점 첫째 자리에서 반올림한다)

**물음 2)** (주)포도는 재고자산에 대해 가중평균법을 사용하고 있으며, 재고자산 수량을 실지재고조사법에 따라 기록하는 경우, 매출원가를 계산하시오.

**물음 3)** (주)포도는 재고자산에 대해 가중평균법을 사용하고 있으며, 재고자산 수량을 실지재고조사법에 따라 기록하는 경우, 매출원가를 계산하시오. (단, 기초에 동 재고자산에 대한 평가충당금은 ₩20,000이 존재한다고 가정한다)

**물음 4)** (주)포도는 재고자산에 대해 선입선출법을 사용하고 있으며, 재고자산 수량을 계속기록법과 실지재고조사법에 따라 기록할 경우, 두 방법에 따른 매출원가의 차이를 구하시오.

물음 1) [7월 10일 회계처리]

차) 매출채권	1,200,000	대) 매출	1,200,000
매출원가	956,400	상품	956,400

- 1) 2월 10일 평균단위원가:  $(650\text{개} \times @700 + 1,500 \times @800) \div (650 + 1,500)\text{개} = @770$
- 2) 7월 10일 평균단위원가:  $(650\text{개} \times @770 + 750\text{개} \times @820) \div (650 + 750)\text{개} = @797$
- 3) 7월 10일 매출:  $1,200\text{개} \times @1,000 = 1,200,000$
- 4) 7월 10일 매출원가:  $1,200\text{개} \times @797 = 956,400$

물음 2) 매출원가: 2,473,440

- 1) 장부상 기말재고수량:  $650 + 1,500 - 1,500 + 750 - 1,200 + 800 - 350 = 650\text{개}$
- 2) 평균단위원가:  $(650 \times 700 + 1,500 \times 800 + 750 \times 820 + 800 \times 844) \div (650 + 1,500 + 750 + 800) = @796$
- 3) 감모손실
  - (1) 정상감모손실:  $40\text{개} \times @796 = 31,840$
  - (2) 비정상감모손실:  $60\text{개} \times @796 = 47,760$
- 4) 기말 평가총당금: 13,800
  - (1) 확정판매계약분: 순실현가능가치( $1,200 - 200 = 1,000$ )가 평균단위원가보다 크므로 저가법 대상이 아니다.
  - (2) 확정판매계약초과분:  $(650 - 100 - 250)\text{개} \times @796 = 13,800$
- 5) 매출원가:  $455,000 + 2,490,200 - 47,760 - 437,800 + 13,800 = 2,473,440$

재고자산

기초재고	455,000	당기판매	대차차액
(-)기초평가총당금	-	정상감모 (장부 - 실제수량) × 취득가 × 정상감모비율	
		평가손실	기말평가총당금 - 기초평가총당금
		비정상감모	47,760
당기매입	2,490,200	기말재고	437,800
		(-)기말평가총당금	(-)13,800

물음 3) 매출원가:  $455,000 - 20,000 + 2,490,200 - 47,760 - 437,800 + 13,800 = 2,453,440$

재고자산

기초재고	455,000	당기판매	대차차액
(-)기초평가총당금	(-)20,000	정상감모 (장부 - 실제수량) × 취득가 × 정상감모비율	
		평가손실	기말평가총당금 - 기초평가총당금
		비정상감모	47,760
당기매입	2,490,200	기말재고	437,800
		(-)기말평가총당금	(-)13,800

물음 4) 차이 금액: 0

선입선출법을 사용하는 경우 계속기록법과 실제재고조사법은 기말재고자산과 매출원가의 차이가 존재하지 않는다.

다음은 (주)대한의 재고자산에 관련된 자료이다.

[세무사 2차 2017년]

- (1) 20×1년 1월 1일 재고자산은 ₩ 200,000이고, 재고자산평가총당금은 ₩ 15,000이다.
- (2) 20×1년 1월 1일 재고자산을 ₩ 18,000,000에 취득하면서 ₩ 6,000,000은 즉시 지급하였다. 나머지 대금은 20×1년 12월 31일과 20×2년 12월 31일에 ₩ 6,000,000씩 총 2회에 걸쳐 분할지급 하면서, 기초 미지급대금의 연 5% 이자도 함께 지급하기로 하였다. 취득일 현재 재고자산의 현금가격상당액은 총지급액을 유효이자율로 할인한 현재가치와 동일하며, 동 거래에 적용되는 유효이자율은 연 8%이다.
- (3) 현재가치 계산 시 아래의 현가계수를 이용하고, 계산은 소수점 첫째 자리에서 반올림하시오.

기간	단일금액 ₩1의 현가계수	
	5%	8%
1	0.95238	0.92593
2	0.90703	0.85734
3	0.86384	0.79383

- (4) 20×1년 총매입액은 ₩ 30,000,000(1월 1일 매입액 포함)이고, 매입에누리와 환출은 ₩ 1,000,000, 매입할인은 ₩ 400,000이다.
- (5) 20×1년 총매출액은 ₩ 40,000,000이고, (주)대한이 부담한 매출운임은 ₩ 100,000, 매출에누리와 환입은 ₩ 300,000, 매출할인은 ₩ 150,000이다.
- (6) 20×1년 12월 31일 재고자산의 장부상 수량은 1,100개, 실사수량은 1,050개이다. 재고자산의 단위당 취득원가는 ₩ 1,300이고, 기말 평가를 위한 자료는 다음과 같다.

단위당 현행대체원가	단위당 예상 판매가격	단위당 예상 판매비용
₩ 1,200	₩ 1,400	₩ 150

- (7) 재고자산 감모손실 중 80%는 원가성이 있고 20%는 원가성이 없는 것으로 판명되었다. 원가성이 있는 재고자산 감모손실과 재고자산 평가손실(환입)은 매출원가에 반영하고, 원가성이 없는 재고자산 감모손실은 기타비용으로 처리한다.

**물음 1)** 20×1년 1월 1일의 매입액을 계산하시오.

**물음 2)** (주)대한은 재고자산의 기말 장부수량에 단위당 취득원가를 적용하여 매출원가산정을 위한 분개를 하였다. 정확한 매출원가 계산을 위해 ① 재고자산 감모손실과 ② 재고자산 평가손실(환입)에 대한 분개를 추가로 행하였다. ①과 ②의 분개가 매출원가에 미치는 영향을 각각 계산하시오(단, 매출원가를 감소시키는 경우에는 금액 앞에 (-)표시를 하시오).

**물음 3)** 20×1년 포괄손익계산서에 보고되는 ① 매출액, ② 매출원가, ③ 당기순이익을 각각 계산하시오(단, ③의 당기순이익을 계산할 경우 매출총이익은 ₩ 3,000,000으로 가정한다).

물음 1) ① 20×1년 1월 1일 매입액: 17,512,380

$$\text{매입채무} = (6,000,000 + 12,000,000 \times 5\%) \times 0.92593 + (6,000,000 + 6,000,000 \times 5\%) \times 0.85734 = 11,512,380$$

② 매입 시 회계처리(계속기록법)

차) 재고자산	17,512,380	대) 현금	6,000,000
		매입채무	11,512,380

물음 2) ① 재고자산 감모손실이 매출원가에 미치는 영향: 52,000 증가

② 재고자산 평가손실(환입)이 매출원가에 미치는 영향: 37,500 증가

• 재고자산 감모손실

– 정상감모손실:  $(1,100 - 1,050)\text{개} \times @1,300 \times 80\% = 52,000$

– 비정상감모손실:  $(1,100 - 1,050)\text{개} \times @1,300 \times 20\% = 13,000$

• 재고자산 평가손실: 37,500

– 20×1년 말 재고자산평가총당금:  $1,050\text{개} \times @[1,300 - (1,400 - 150)] = 52,500$

– 20×1년 재고자산평가손실(환입):  $52,500 - 15,000(\text{기초 재고자산평가총당금}) = 37,500$

③ 계속기록법하의 감모손실과 평가손실 회계처리

차) 매출원가	52,000	대) 재고자산	65,000
기타비용	13,000		
차) 매출원가	37,500	대) 재고자산평가총당금	37,500

물음 3) ① 매출액: 39,550,000

② 매출원가: (-)27,459,500

③ 당기순이익: 1,966,010

• 매출액:  $40,000,000 - 300,000(\text{에누리}) - 150,000(\text{매출할인}) = 39,550,000$

\* 매출운임은 별도의 판매관리비 처리

• 매출원가:  $\text{㉠} + \text{㉡} - \text{㉢} - \text{㉣} = 27,459,500$

㉠ 기초 재고자산(순액):  $200,000 - 15,000 = 185,000$

㉡ 매입:  $30,000,000 - 1,000,000 - 400,000 = 28,600,000$

㉢ 기말 재고자산(순액):  $1,050\text{개} \times @(1,400 - 150) = 1,312,500$

㉣ 비정상감모손실: 13,000

• 당기순이익:  $\text{㉠} - \text{㉡} - \text{㉢} - \text{㉣} = 1,966,010$

㉠ 매출총이익: 3,000,000

㉡ 기타비용(비정상감모손실): 13,000

㉢ 매입채무 관련 이자비용:  $11,512,380 \times 8\% = 920,990$

㉣ 매출운임: 100,000

신용판매만을 하는 (주)대한은 20×1년 중 창고에 보관 중이던 상품 전부를 도난당하였다. 사고조사 과정에서 수집된 20×0년도 및 20×1년도의 자료에서 도난사건과 관련하여 회수하지 못한 상품의 원가는 얼마로 추정되는가?

- (1) (주)대한의 20×0년도 신용 매출액과 평균매출채권을 이용하여 계산한 매출채권회전율은 10.5회, 매출원가와 평균재고자산을 이용하여 계산한 재고자산회전율은 8회였다. 또한 (주)대한은 20×0년도에 매출원가에 25%를 가산하여 상품을 판매하였다.
- (2) (주)대한의 20×0년 1월 1일 매출채권은 ₩10,000, 상품재고액은 ₩8,000이었으며, 20×0년도에는 경기부진으로 인해 기말매출채권이 기초 대비 80% 증가하였다.
- (3) 20×1년 1월 1일부터 상품의 도난시점까지 (주)대한의 상품매입액과 상품매출액은 각각 ₩260,000과 ₩330,000이었으며, 매출원가율은 20×0년도와 동일하였다.
- (4) 경찰의 신속한 수사를 통해 도난 당일에 원가 ₩10,000의 상품을 회수하였다.

## 풀이

- 1) 20×0년 매출:  $10.5 = \text{매출} \div 14,000$ , 매출: 147,000
- 2) 20×0년 매출원가:  $147,000 \div (1 + 25\%) = 117,600$
- 3) 20×0년 기말재고:  $8 = 117,600 \div [(8,000 + \text{기말재고}) \div 2]$ , 기말재고: 21,400
- 4) 20×1년 기말재고:  $21,400 + 260,000 - 330,000 \div 1.25 = 17,400$
- 5) 회수 못한 상품 원가:  $17,400 - 10,000 = 7,400$

A사는 업종의 특성상 매출가격환원법이 다른 재고자산평가방법보다 합리적이라고 인정되어 매출 가격환원법을 사용하고 있다. A사의 20×1년도 재고자산과 관련된 자료는 다음과 같다. 원가율 계산 시 소수점 다섯째 자리(0.00%)에서 반올림한다.

	원가	매가
기초재고	₩ 12,000	₩ 20,000
당기총매입액	₩ 200,000	₩ 308,000
매입할인	₩ 3,000	
순인상		₩ 4,000
순인하		₩ 1,600
매출액		₩ 295,000
종업원할인		₩ 3,000
정상파손	₩ 1,000	₩ 1,500
비정상파손	₩ 4,000	₩ 8,000

A사가 원가흐름의 가정으로 저가기준선입선출법을 적용하는 경우와 가중평균법을 적용하는 경우 다음 표의 각 번호에 해당하는 금액은 얼마인가? (단, 원 단위 미만은 반올림한다)

구분	기말재고(원가)	매출원가
저가기준선입선출매출가격환원법	①	②
가중평균매출가격환원법	③	④

구분	기말재고(원가)	매출원가
저가기준선입선출매출가격환원법	① 14,539	② 190,461
가중평균매출가격환원법	③ 14,562	④ 190,438

1. T계정 분석

상품(원가)				상품(매가)			
기초재고	12,000	매출원가	?	기초재고	20,000	총매출액	295,000
총매입액	200,000			총매입액	308,000	종업원할인	3,000
매입할인	(-)3,000	기말재고	?	순인상액	4,000	정상파손	1,500
비정상파손	(-)4,000			순인하액	(-)1,600		
				비정상파손	(-)8,000	기말재고	22,900
	<u>205,000</u>		<u>205,000</u>		<u>322,400</u>		<u>322,400</u>

2. 저가기준선입선출매출가격환원법

- (1) 원가율:  $(205,000 - 12,000) \div (322,400 - 20,000 + 1,600) = 63.49\%$
- (2) 기말재고(원가):  $22,900 \times 63.49\% = 14,539$
- (3) 매출원가:  $205,000 - 14,539 = 190,461$

3. 가중평균매출가격환원법

- (1) 원가율:  $205,000 \div 322,400 = 63.59\%$
- (2) 기말재고(원가):  $22,900 \times 63.59\% = 14,562$
- (3) 매출원가:  $205,000 - 14,562 = 190,438$

단 10문제로 나에게 딱 맞는 과정 추천 받기!



나에게 맞는  
맞춤 과정  
추천은 물론,  
수강료 쿠폰팩까지!

회계사 300% 환급반  
**7만원 할인권**

세무사 1차 ALL패스  
**5만원 할인권**

세무사 200% 환급반  
**9만원 할인권**

회계사 1차 환급반  
**4만원 할인권**

세무사 입문패스  
**5만원 할인권**

회계사 입문패스  
**6만원 할인권**

나는 어떤 과정부터 시작해야 할 지 막막하다면?  
지금 바로 테스트 해보기!



\*쿠폰은 테스트 제출 시 자동 지급됩니다. \*쿠폰 유효기간: 발급일로부터 7일, 기간 만료 시 재지급 불가

# 해커스 회계사·세무사 전강좌 올인원 패키지 무료배포

해커스 회원이면 누구나!  
회계사·세무사 입문 전강좌 0원!+할인권 제공!



**이벤트 참여하고 무료혜택 받기**



\*이전 무료배포 이벤트 참여자 중복 참여 불가 \*강의: 15일간 수강 가능 \*할인권: 수강기간 내 사용 가능

# 해커스 세무사 1차 집중 ALL패스

넉넉한 수강기간  
2년(730일) 보장



\*기본수강기간 1년+연장기간 1년(총 2년 보장)

1차 단기완성을 위한  
특별 교재 6종 무료



\*비매출/PDF

1차 합격 시,  
2차 이론 전강의 제공



\*합격 후 미선완료시, 동차+유예 강의 100일 지급

세무사 1차  
온라인 모의고사 무료



과목별  
성적분석  
제공

\*2023 세무사 1차 CBT 모의고사 1회분 제공

1차 시험에 필요한 모든 커리큘럼 2년 무제한 수강! >  
1차 인강합격을 원한다면, 2년 수강보장 1차 ALL패스 수강하기



\*2년: 기본수강기간 1년+연장기간 1년(총 2년 보장)  
\*제공 커리큘럼: 페이지 확인

# 해커스 회계사 1차

# 수강료 100% 환급반

## 3년 수강 보장+최대 169만원 환급!

넉넉한 수강기간  
**3년(1,095일) 보장**



1차 합격 시  
**100% 환급**



\*환급: 1차 합격수기 작성 시, 제세공과금 본인부담  
\*169만원: 정가 결제 후 제세공과금 제외 전 금액

탄탄한 기초 완성  
**입문 교재 8종 무료**



\*교재: 비매출, PDF

1차 우편 모의고사반  
**30% 할인권 지급**

회계사 1차  
우편 모의고사반  
**30% 할인권**

\*결제 시 지급, 수강기간 내 사용 가능

어학 성적 완성  
**로악·지텔프 인강 무료**



\*수강기간 내 수강 가능, 교재 미제공

2차 환급반  
**50% 할인권 지급**

회계사 2차  
200% 환급반  
**50% 할인권**

\*1차 합격 인증 시, 지급 후 7일 간 사용 가능

회계사 1차 3년 수강 + **100% 환급!**  
수강료 30만원 지원받고 수강하기



# 합격이 쉬워지는 해커스 경영아카데미 무료 강의

실시간 가장 H0T한 무료 강의 제공!

무료 특강

과정별 맛보기 강의

설명회 영상

## 여유 시간 활용!

독서실이나 학원 이동 중에도  
식사 중에도 해커스 무료 특강으로  
남는 시간을 활용해보세요!



## 무료 특강 정보 빠르게 확인!

최신 특강 업로드 정보, 찾는데 시간  
보내지 말고 해커스 경영아카데미의  
무료특강에서 확인해보세요.



“유튜브나 해커스 경영아카데미 사이트에서 다양한 강의 영상, 무료특강 등  
좋은 강의를 경험할 수 있어 수강하기 전에도 선생님들의 강의 스타일을  
쉽게 알 수 있던 점 역시 장점이었습니다.”

- 제57회 세무사 합격자 이은혜 합격 인터뷰 中 -

세무사 합격생이  
추천한 특강 지금 확인! ▶



해커스 경영아카데미  
유튜브 구독하기 ▶





[1위] 한경비즈니스 선정 2019 한국 브랜드 선호도 교육(교육그룹) 부문 1위

# 해커스 회계사·세무사 합격 특화 커리큘럼

## 해커스 회계사 1차 합격 특화 커리큘럼



## 해커스 세무사 1차 합격 특화 커리큘럼



\*커리큘럼은 상황에 따라 변동될 수 있습니다.

# 해커스 정윤돈 중급회계 합격기초



## 재고자산

### 해커스 IFRS 정윤돈 재무회계 시리즈



해커스 IFRS  
정윤돈 회계원리



해커스 IFRS  
정윤돈 중급회계 1, 2



해커스 IFRS 정윤돈  
재무회계 키 핸드북



해커스 IFRS 정윤돈  
객관식 재무회계



해커스 IFRS  
정윤돈 고급회계



해커스 IFRS 정윤돈  
재무회계연습