

# 해커스

## 김원종 중급회계

# 합격기초



# 재고자산

김원종 저

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

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



“ 재무회계는 김원종 선생님의  
기본서, 핵심정리, 객관식 교재를  
이용하여 꾸준히 강의를  
따라가고 복습하였습니다. ”

제60회 회계사·세무사 양시합격생 김\*선



해커스 재무회계  
김원종 선생님

김원종 재무회계 패스 ▶  
바로가기



[김원종] 24년 회계사 패스형태 상품 상반기 1~6월 구매자들의 1~6월 수강률 1위

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

# 해커스 회계사 1위 김원종 재무회계 패스



◀ 김원종 재무회계 패스  
바로가기

## 김원종 선생님만의 합격 자료집 2종 제공

합격자의 필기노트 공개!  
회계원리 필기노트



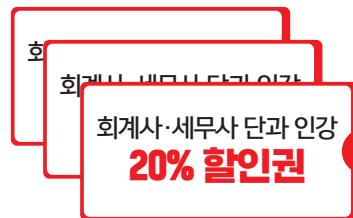
\*비매품, PDF

빠른 1차 합격을 위한 필수템!  
중급·고급회계 말문제 자료집



\*비매품, PDF

## 회계사·세무사 단과 인강 20% 할인권 제공



\*수강기간 종료 시까지 사용가능, 만료 후 재지급 불가

[김원종] 24년 회계사 패스형태 상품 상반기 1~6월 구매자들의 1~6월 수강률 1위

# 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: 미션 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 김원중 선생님의

# 중급회계 학습전략



재무회계  
김원중 회계사

[1위] 24년 회계사 패스형태(양률)생반기1~6월 구매자들의 1~6월 수강률 1위

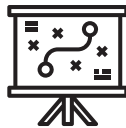
## 전략 1

사례에서 파생되는 개념의  
배경 및 정의 설명!



## 전략 2

쉬운 용어 설명과  
핵심 포인트 집중 공략!



## 전략 3

최신 개정강의로  
회계사/세무사 준비 시작!



중급회계 강의가 포함된 1,2차 환급반 궁금하다면?



**세무사 200%환급반**

90만원 할인받고  
지금 시작하기



**회계사 300%환급반**

80만원 할인받고  
지금 시작하기

# Chapter 05

## 재고자산

- I 재고자산 일반론
- II 취득원가의 결정
- III 기말재고자산에 포함할 항목
- IV 원가배분
- V 재고자산감모손실과 재고자산평가손실
- VI 매출총이익률법
- VII 소매재고법

**보통 1** 농림어업

- 0, X 연습문제
- 객관식 연습문제
- 주관식 연습문제

# I | 재고자산 일반론

재고자산(Inventory)은 통상적인 영업과정에서 판매를 위하여 보유 중인 상품과 제품, 판매를 위하여 생산 중인 재공품 및 생산 중인 자산 및 생산이나 용역제공에 사용될 원재료나 소모품을 말한다. K-IFRS에서는 재고자산<sup>1)</sup>을 다음과 같이 정의하고 있다.

## POINT 재고자산의 정의

통상적인 영업과정에서 판매를 위하여 보유 중인 상품과 제품, 판매를 위하여 생산 중인 재공품 및 생산 중인 자산 및 생산이나 용역제공에 사용될 원재료나 소모품

- ① 통상적인 영업과정에서 판매를 위하여 보유 중인 자산(상품, 제품)
- ② 통상적인 영업과정에서 판매를 위하여 생산 중인 자산(재공품)
- ③ 생산이나 용역제공에 사용될 원재료나 소모품(원재료, 소모품)

재고자산<sup>2)</sup>은 외부에서 매입하여 재판매하기 위해 보유하는 상품, 토지와 그 밖의 자산을 포함한다. 재고 자산은 완제품이나 생산 중인 재공품도 포함하며, 생산에 투입될 원재료와 소모품도 포함한다.

자산은 그 보유목적에 따라 그 금액을 측정하여야 정보이용자에게 유용한 정보를 제공할 수 있다. 따라서 재고자산은 기업의 주된 영업활동의 특성에 따라 분류하여야 한다. 예를 들어, 상품매매기업 혹은 제조기업이 영업활동에 사용할 목적으로 건물을 보유하고 있다면 유형자산으로 분류하고, 시세차익 혹은 임대수익을 얻을 목적으로 보유하고 있다면 투자부동산으로 분류하지만, 부동산판매기업이 정상적인 영업과정에서 판매를 위하여 보유하는 건물은 재고자산으로 분류한다. 한편, 지분상품과 채무상품의 경우 금융회사가 보유하고 있다면 재고자산으로 분류하지만, 상품매매기업 혹은 제조기업이 보유하고 있다면 그 보유목적에 따라 상각후원가측정금융자산, 당기손익공정가치측정금융자산 및 기타포괄손익공정가치측정금융자산 등의 금융자산으로 분류한다.

## ◎ 참고 '재고자산' 기준서의 측정 적용배제

'재고자산' 기준서는 다음 경우에 해당하는 재고자산의 측정에는 적용하지 않는다.

- (1) 생산자가 해당 산업의 합리적인 관행에 따라 순실현가능가치로 측정하는 농림어업과 삼림 제품, 수확한 농림어업 제품 및 광물자원과 광업 제품. 이 경우 순실현가능가치의 변동분은 변동이 발생한 기간의 손익으로 인식한다.
- (2) 순공정가치(공정가치에서 매각부대원가를 차감한 금액)로 측정된 일반상품 중개기업의 재고자산. 이 경우 순공정가치의 변동분은 변동이 발생한 기간의 손익으로 인식한다.

1) K-IFRS 제1002호 '재고자산'은 다음을 제외한 모든 재고자산에 적용한다.  
(1) 금융상품(K-IFRS 제1032호 '금융상품: 표시'와 제1109호 '금융상품')  
(2) 농림어업활동과 관련된 생물자산과 수확시점의 농림어업 수확물(K-IFRS 제1041호 '농림어업' 참조)

2) 고객과의 계약을 이행하기 위해 생긴 원가로서 재고자산(또는 다른 기준서의 적용범위에 포함되는 자산)을 생기게 하지 않는 원가는 K-IFRS 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'에 따라 회계처리한다.

## II | 취득원가의 결정

재고자산의 취득원가는 이론적으로 매입가격에 정상적인 취득과정에서 불가피하게 발생한 부대비용을 가산한 금액이다. 이에 따라 K-IFRS 제1002호 '재고자산'에서 재고자산의 취득원가는 매입원가, 전환원가 및 재고자산을 현재의 장소에 현재의 상태로 이르게 하는 데 발생한 기타 원가 모두를 포함하도록 규정하고 있다.

### POINT 재고자산의 취득원가

재고자산의 취득원가는 매입원가, 전환원가 및 재고자산을 현재의 장소에 현재의 상태로 이르게 하는 데 발생한 기타 원가 모두를 포함함

- ① 매입원가: 매입가격에 수입관세와 제세금(과세당국으로부터 추후 환급받을 수 있는 금액은 제외), 매입운임, 하역료 그리고 완제품, 원재료 및 용역의 취득과정에 직접 관련된 기타 원가를 가산하고 매입할인, 리베이트 및 기타 유사한 항목을 차감한 금액
- ② 전환원가: 직접노무원가 등 생산량과 직접 관련된 원가 및 원재료를 완제품으로 전환하는 데 발생하는 고정 및 변동 제조간접원가의 체계적인 배부액을 포함한 금액
- ③ 기타 원가: 재고자산을 현재의 장소에 현재의 상태로 이르게 하는 데 발생한 원가

기타 원가와 관련하여 고려해야 할 사항은 다음과 같다. 재고자산의 기타 원가는 재고자산을 현재의 장소에 현재의 상태로 이르게 하는 데 발생한 범위 내에서만 취득원가에 포함된다. 예를 들어 특정한 고객을 위한 비제조 간접원가 또는 제품 디자인원가를 재고자산의 원가에 포함하는 것이 적절할 수도 있다. 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

### 참고 보관원가의 실무적용

일반적으로 후속 생산단계에 투입하기 전에 보관이 필요한 경우의 보관원가는 제조기업의 경우 원재료에서 발생한다. 또한 후속 생산단계에 투입하기 전에 보관이 필요한 경우 이외의 보관원가는 상품과 제품에서 발생한다. 따라서 원재료의 보관원가는 자산의 취득원가로 인식하고 상품과 제품의 보관원가는 당기비용으로 처리하는 것이 일반적이다.

**POINT****재고자산의 기타 원가**

기타 원가	① 재고자산을 현재의 장소에 현재의 상태로 이르게 하는 데 발생한 범위 내에서만 취득 원가에 포함됨 ② 특정한 고객을 위한 비제조 간접원가 또는 제품 디자인원가를 재고자산의 원가에 포함하는 것이 적절할 수도 있음
발생기간의 비용으로 인식하여야 하는 원가의 예	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 **매입원가**는 **매입가격**에 **수입관세와 제세금**(과세당국으로부터 추후 환급받을 수 있는 금액은 제외), **매입운임, 하역료** 그리고 완제품, 원재료 및 용역의 **취득과정에 직접 관련된 기타 원가**를 가산하고 **매입할인, 리베이트** 등을 **차감**한 금액을 말한다.

**(1) 매입관련계정****① 매입운임**

매입운임(Freight and Cartage on Purchase)은 재고자산을 정상적인 영업 과정에서 취득 시 불가피하게 발생한 지출이며, 매입원가에 포함되므로 재고자산의 취득원가에 포함시켜야 한다. FOB 선적지 인도기준(FOB Shipping Point)과 FOB 도착지 인도기준(FOB Destination)에 따라 매입운임의 부담자가 달라지며 각각의 회계처리는 다음과 같다.

구분	운임의 부담 및 회계처리
FOB 선적지 인도기준	재고자산의 소유권이 선적 시점에 이전되기 때문에 매입자가 운임을 부담한다. 따라서 매입자는 매입운임을 자산의 취득원가에 포함시켜야 한다.
FOB 도착지 인도기준	재고자산의 소유권이 도착 시점에 이전되기 때문에 판매자가 운임을 부담한다. 따라서 판매자는 취득 이후의 지출이므로 판매운임을 비용(판매비)로 인식한다.

**② 매입에누리과 환출**

매입에누리(Purchase Allowances)란 매입한 재고자산을 대량으로 구매하거나 상품의 결함 혹은 파손으로 인하여 판매자가 가격을 할인해 주는 것을 말하며, 매입환출(Purchase Returns)이란 매입한 상품의 결함 혹은 파손으로 인하여 반품하는 것을 말한다. 따라서 매입이 취소된 것으로 보기 때문에 매입에누리과 환출은 재고자산의 취득원가에서 차감하여야 한다.

예를 들어 A회사가 B회사로부터 상품 ₩100,000을 외상으로 매입하였으며, 매입에누리 ₩3,000과 매입환출 ₩2,000이 발생하였을 경우의 회계처리를 나타내면 다음과 같다.

구분	구매자(A회사)				판매자(B회사)			
상품 구입 시	(차) 매입	100,000	(대) 매입채무	100,000	(차) 매출채권	100,000	(대) 매출	100,000
매입에누리와 환출	(차) 매입채무	5,000	(대) 매입(에누리와환출)	5,000	(차) 매출(에누리와환입)	5,000	(대) 매출채권	5,000
매입채무 지급 시	(차) 매입채무	95,000	(대) 현금	95,000	(차) 현금	95,000	(대) 매출채권	95,000

### ③ 매입할인

매입할인(Purchase Discounts)이란 매입자가 매입채무를 조기에 지급하여 가격을 할인해 주는 것을 말한다. 따라서 매입이 취소된 가격할인에 해당하는 부분은 재고자산의 취득원가에서 차감되어야 한다.

예를 들어 A회사가 B회사로부터 상품 ₩100,000을 외상으로 매입하였으며, 매입할인 ₩5,000이 발생하였을 경우의 회계처리를 나타내면 다음과 같다.

구분	구매자(A회사)				판매자(B회사)			
상품 구입 시	(차) 매입	100,000	(대) 매입채무	100,000	(차) 매출채권	100,000	(대) 매출	100,000
매입채무 지급 시	(차) 매입채무	100,000	(대) 현금	95,000	(차) 현금	95,000	(대) 매출채권	100,000
			매입(할인)	5,000	매출(할인)	5,000		

### POINT 매입관련계정의 취득원가 포함 여부

구분	취득원가 포함 여부
매입운임	취득원가에 포함
매입에누리와 환출	취득원가에서 차감
매입할인	취득원가에서 차감

#### ☞ 참고 순매출액과 순매입액

포괄손익계산서에 표시될 매출액과 매출원가는 총매출액과 총매입액 기준으로 표시되는 것이 아니라 기업에 순수하게 유입·유출되는 순매출액과 순매입액 기준으로 표시된다. 따라서 매입운임, 매출운임, 매입관련계정이 동시에 제시되는 문제의 경우 다음과 같이 순매출액과 순매입액으로 자료를 정리하면 쉽게 문제에 접근할 수 있다.

- ① 당기순매출 = 총매출액 - 매출에누리와 환입 - 매출할인  
(단, 매출운임은 판매비로 처리하며 매출에서 차감해서는 안 됨)
- ② 당기순매입 = 총매입액 - 매입에누리와 환출 - 매입할인 + 매입부대비용(매입운임 등)
- ③ 매출원가 = 기초재고 + 당기순매입 - 기말재고
- ④ 매출총이익 = 당기순매출 - 매출원가

## (2) 후불지급조건

재고자산을 후불조건으로 취득할 수도 있다. K-IFRS에서는 재고자산의 구입계약이 **실질적으로 금융요소를 포함**하고 있다면, 해당 정상신용조건의 매입가격과 실제 지급액 간의 차이는 **금융이 이루어지는 기간 동안 이자비용으로 인식**하도록 규정하고 있다. 따라서 재고자산의 **취득원가는 지급할 대가의 현재 가치(공정가치)**로 결정된다.

## (3) 차입원가

K-IFRS에서는 의도된 용도로 사용하거나 판매가능한 상태에 이르게 하는 데 상당한 기간을 필요로 하는 자산(적격자산)의 취득, 건설 또는 생산과 직접 관련된 차입원가를 자산의 취득원가로 자본화<sup>3)</sup>하도록 규정하고 있다. 그 이유는 취득 완료 시까지 수익이 발생하지 않기 때문에 해당 자산의 취득과 관련된 차입원가를 이자비용으로 인식한다면 수익·비용 대응의 원칙에 위배되며, 자산을 취득하면서 정상적으로 불가피하게 발생한 원가는 자산의 취득원가를 구성하기 때문이다. 따라서 K-IFRS에서는 **판매가능한 상태에 이르게 하는 데 상당한 기간을 필요로 하는 재고자산의 경우 타인자본에서 발생하는 차입원가를 재고자산의 취득원가로 인식하도록 규정**하고 있다. 여기서 유의할 점은 **단기간 내에 반복해서 대량으로 제조되거나 다른 방법으로 생산되는 재고자산은 적격자산에 해당하지 않으므로 차입원가를 자본화하지 않는다**는 것이다. 차입원가의 구체적인 회계처리는 [Ch-06 유형자산]에서 살펴보기로 한다.

### POINT 후불지급조건과 차입원가

구분	취득원가
후불지급조건	① 재고자산의 취득원가는 <b>지급할 대가의 현재가치(공정가치)</b> 로 인식함 ② 재고자산의 구입계약이 <b>실질적으로 금융요소를 포함</b> 하고 있다면, 해당 정상신용조건의 매입가격과 실제 지급액 간의 차이는 <b>금융이 이루어지는 기간 동안 이자비용으로 인식</b> 함
차입원가	① 판매가능한 상태에 이르게 하는 데 <b>상당한 기간을 필요로 하는 재고자산의 경우 타인자본에서 발생하는 차입원가를 재고자산의 취득원가로 인식</b> 함 ② <b>단기간 내에 반복해서 대량으로 제조되거나 다른 방법으로 생산되는 재고자산은 적격자산에 해당하지 않으므로 차입원가를 자본화하지 않음</b>

3) 자본화(Capitalization)란 회계관행적으로 사용하던 용어로서 자산으로 인식한다는 것을 말한다.

## 02 제조기업

제조기업의 경우 원재료를 구입하여 공장을 설립하고 인력과 기타 설비를 투입하여 제품을 생산한다. 이러한 제조기업의 영업활동의 성격에 따라 제품의 취득원가는 원재료를 취득하면서 불가피하게 발생한 부대비용을 포함한 **직접재료원가**에 **직접노무원가** 등 생산량과 직접 관련된 원가와 원재료를 완제품으로 전환하는데 발생하는 **고정 및 변동 제조간접원가의 체계적인 배부액**을 포함하도록 규정하고 있다. 이와 관련된 내용은 다음과 같다.

- ① 고정제조간접원가는 공장 건물이나 기계장치의 감가상각비와 수선유지비 및 공장 관리비처럼 생산량과는 상관없이 비교적 일정한 수준을 유지하는 간접 제조원가를 말한다. 변동제조간접원가는 간접재료원가나 간접노무원가처럼 생산량에 따라 직접적으로 또는 거의 직접적으로 변동하는 간접 제조원가를 말한다.
- ② 고정제조간접원가는 생산설비의 정상조업도에 기초하여 전환원가에 배부하는데, 실제조업도가 정상조업도와 유사한 경우에는 실제조업도를 사용할 수 있다. 정상조업도는 정상적인 상황에서 상당한 기간 동안 평균적으로 달성할 수 있을 것으로 예상되는 생산량을 말하는데, 계획된 유지활동에 따른 조업도 손실을 고려한 것을 말한다. **생산단위당 고정제조간접원가 배부액은 낮은 조업도나 유휴설비로 인해 증가되지 않으며, 배부되지 않은 고정제조간접원가는 발생한 기간의 비용으로 인식한다.** 한편, 변동제조간접원가는 생산설비의 실제 사용에 기초하여 각 생산단위에 배부한다.
- ③ K-IFRS에서 **표준원가법은 그러한 방법으로 평가한 결과가 실제 원가와 유사한 경우에 편의상 사용할 수 있다.**

보다 자세한 내용은 원가·관리회계에서 다루고 있으므로 원가·관리회계 교과서들을 참조하여 공부하기 바란다.

## 03 농림어업

K-IFRS 제1041호 ‘농림어업’에 따라 생물자산에서 수확한 농림어업 수확물로 구성된 재고자산은 **순공정 가치로 측정**하여 수확시점에 최초로 인식한다. 따라서 최초 인식시점에 **순공정가치**가 해당 재고자산의 취득원가이다. 농림어업의 수확물과 관련된 보다 자세한 설명은 후술하기로 한다.

### POINT 업종별 취득원가

상품매매기업	매입가격 + 수입관세 + 제세금(과세당국으로부터 추후 환급받을 수 있는 금액은 제외) + 매입운임 + 하역료 + 직접 관련된 기타 원가 - 매입할인 - 리베이트 및 기타 유사한 항목
제조기업	직접재료원가 + 직접노무원가 + 고정 및 변동 제조간접원가의 체계적인 배부액 ① 고정제조간접원가는 생산설비의 정상조업도에 기초하여 전환원가에 배부하는데, 실제조업도가 정상조업도와 유사한 경우에는 실제조업도를 사용할 수 있음 ② 생산단위당 고정제조간접원가 배부액은 낮은 조업도나 유휴설비로 인해 증가되지 않으며, 배부되지 않은 고정제조간접원가는 발생한 기간의 비용으로 인식함 ③ 표준원가법은 그러한 방법으로 평가한 결과가 실제 원가와 유사한 경우에 편의상 사용할 수 있음
농림어업	최초 인식시점에 순공정가치(수확물)

## 예제 1 재고자산의 취득원가

(주)강남은 상품매매업을 영위하는 12월 31일 결산법인이다. 다음은 (주)강남이 20×1년 상품을 매입하는 과정에서 발생한 사항들이다.

- (1) 당기총매입원가: ₩200,000
- (2) 매입운임: ₩20,000
- (3) 하역료: ₩15,000
- (4) 매입할인: ₩10,000
- (5) 리베이트: ₩20,000
- (6) 보관비용: ₩13,000(후속 생산단계에 투입하기 전에 필요한 보관이 아님)
- (7) 수입관세: ₩5,000
- (8) 관세환급금: ₩1,000

(주)강남이 20×1년 회계연도에 상품의 취득원가로 기록할 금액은 얼마인가?

해답	(1) 당기총매입원가	₩200,000
	(2) 매입운임	₩20,000
	(3) 하역료	₩15,000
	(4) 매입할인	₩(10,000)
	(5) 리베이트	₩(20,000)
	(6) 보관비용	-
	(7) 수입관세	₩5,000
	(8) 관세환급금	₩(1,000)
	합계	<u>₩209,000</u>

- 해설**
1. 매입운임과 하역료는 매입원가에 가산하여야 하며, 매입할인과 리베이트는 매입원가에서 차감하여야 한다.
  2. 후속 생산단계에 투입하기 전에 보관이 필요한 경우가 아니면 당기비용으로 인식해야 한다.
  3. 수입관세는 매입원가에 가산하여야 하며, 관세환급금은 과세당국으로부터 추후 환급받을 수 있는 금액이므로 매입원가에서 차감하여야 한다.

# III | 기말재고자산에 포함할 항목

[그림 5-1] 기말재고자산에 포함할 항목

재고자산	
기초재고      xxx	매출원가      xxx
당기매입      xxx	기말재고      xxx ← 참고실사재고 + 기말재고자산에 포함할 항목
판매가능재고    xxx	합계            xxx

재무상태표에 표시할 기말재고자산은 참고실사재고로만 구성되어 있지 않다. 기업의 창고에는 존재하지 않지만 통제권을 기업이 가지고 있을 때에는 참고실사재고에 그러한 항목을 가산하여 기말재고자산으로 보고해야 한다. 따라서 판매가능재고자산은 수익을 인식하였다면 매출원가로 인식하고, 수익을 인식하지 않았다면 기말재고자산에 포함하여야 한다.

## 01 운송 중인 상품(미착상품)

미착상품(Goods in Transit)이란 상품을 주문하고 운송 중에 있어 결산일 현재 기업에 도착하지 않은 상품을 말한다. 이러한 미착상품에 법률적인 소유권의 이전 여부는 수출입거래 관행상 선적지 인도기준과 도착지 인도기준의 매매계약에 따라 결정되고 수익인식시기도 다르다. FOB 선적지 인도기준(Free On Board shipping point)으로 재고자산을 판매하는 경우 매입자와 판매자는 상품을 선적하는 시점에 매입과 매출을 인식하며, FOB 도착지 인도조건(Free On Board destination)으로 재고자산을 판매하는 경우 매입자와 판매자는 상품이 도착하여 매입자가 인수를 한 시점에 매입과 매출을 인식하여야 한다.

예를 들어 결산일이 20×1년 12월 31일인 매입자와 판매자가 20×1년 12월 26일 상품을 선적하여 결산일 현재 운송 중이며, 20×2년 1월 4일 상품이 도착되어 매입자가 인수하였다고 가정한다면 20×1년 말 현재 매입자와 판매자의 기말재고자산에 포함할 내용은 다음과 같다.

구분		기말재고자산에 포함 여부	
		20×1년 12월 31일	20×2년
FOB 선적지 인도기준	매입자	선적시점에 법률적인 소유권이 매입자에게 이전 되기 때문에 이 경우 20×1년 말 <b>매입자의 기말 재고자산에 포함</b> 해야 한다.	-
	판매자	판매자는 20×1년 수익과 매출원가를 인식하고 20×1년 말 기말재고자산에서 제외하여야 한다.	-
FOB 도착지 인도기준	매입자	도착시점에 법률적인 소유권이 매입자에게 이전 되기 때문에 이 경우 20×1년 말 매입자의 재고 자산에 포함시키면 안 된다.	도착시점에 소유권이 이전되므로 20×2년 매입자의 재고자산에 포함한다.
	판매자	<b>판매자</b> 는 20×1년 수익을 인식하지 않았으므로 20×1년 말 <b>기말재고자산에 포함</b> 시켜야 한다.	판매자는 20×2년 도착시점에 수익을 인식하고 재고자산에서 제외하고 동 금액을 매출원가로 인식한다.

## 02 위탁판매

위탁판매(Consignment Sales)란 한 기업(위탁자)이 재고자산(적송품<sup>4)</sup>)의 판매를 타인(수탁자)에게 위탁하여 판매하는 것을 말한다. **일반적으로 위탁판매는 수탁자가 제3자에게 재고자산을 판매한 시점에 수익을 인식하고 수탁자가 결산일 현재 판매하지 못한 적송품은 재고자산에 포함**하여야 한다.

K-IFRS에서 위탁약정의 조건이 성립하기 위해서는 중개인이나 유통업자에게 인도하는 경우에 그 시점에 제품을 통제하게 되었는지를 평가하도록 하고 있다. 중개인이나 유통업자가 그 제품을 통제하지 못하는 경우에는 인도한 제품을 위탁약정에 따라 보유하는 것이다. 따라서 인도된 제품이 위탁물로 보유된다면 제품을 중개인이나 유통업자에게 인도할 때 수익을 인식하지 않고, 제3자에게 재고자산에 대한 통제를 이전하는 시점에 수익을 인식한다. 그러나 중개인이나 유통업자가 제품을 통제하는 경우에는 자산의 통제가 중개인이나 유통업자에게 이전되었으므로 수익을 인식한다.

구분	기말재고자산에 포함 여부
중개인이나 유통업자가 제품을 통제하는 경우	재고자산의 통제가 중개인이나 유통업자에게 이전되었으므로 인도시점에 수익을 인식하므로 판매자의 재고자산에서 제외되어야 한다.
중개인이나 유통업자가 제품을 통제하지 못하는 경우	재고자산을 중개인이나 유통업자에게 인도하는 시점에 수익을 인식하지 않으므로 수익을 인식하지 전까지는 <b>판매자의 기말재고자산에 포함</b> 하여야 한다.

4) 위탁자가 수탁자에게 판매를 위탁한 재고자산을 적송품이라고 한다.

### 03 수탁판매

기업이 위탁판매거래에서 수탁자인 경우에는 기말 현재 제3자에게 판매하지 못하고 있는 적송품은 회사의 창고에는 보관되어 있지만 위탁자 소유의 재고이므로 **기업(수탁자)의 기말재고를 결정할 때 실사재고에서 차감**하여야 한다.

### 04 시용판매

시용판매(Sales on Approval)는 재고자산을 고객에게 인도하고 일정기간 사용한 후 구매 여부를 결정하는 조건부 판매를 말한다. K-IFRS에서는 시용판매에 대한 명확한 규정이 없지만 회계 관행상 시용판매는 매입자가 매입의사표시를 한 시점에 수익을 인식하므로 **매입자가 매입의사표시를 하지 않은 시송품<sup>5)</sup>은 기말재고자산에 포함**되어야 한다.

### 05 할부판매

**할부판매**란 재고자산을 고객에게 이전하고 대금을 분할하여 회수하는 형태의 판매를 말한다. K-IFRS에서는 할부판매의 경우 계약에 유의적인 금융요소가 포함되어 있으므로 인도시점에 현재가치로 평가한 금액을 수익으로 인식하고, 유의적인 금융요소는 신용기간 동안 이자수익으로 인식하도록 규정하고 있다. 따라서 수익과 매출원가를 인식하였으므로 판매자는 **기말재고자산에서 제외**하여야 한다.

### 06 재매입약정

재매입약정은 **자산을 판매**하고, 같은 계약이나 다른 계약에서 **그 자산을 다시 사기로 약속**하거나 **다시 살 수 있는 선택권**을 갖는 계약이다. 재매입약정의 회계처리<sup>6)</sup>는 상황에 따라 그 방법이 다양하나 재매입약정이 금융약정에 해당하는 경우에는 판매거래가 아니라 금융(차입)거래로 보아야 한다. 따라서 K-IFRS에 따라 **재매입약정이 금융약정에 해당하는 경우에는** 수익을 인식하지 않았기 때문에 매출원가로 인식하지 않고 **기말재고자산에 포함**하여야 한다.

### 07 저당상품

**저당상품**이란 자금을 차입하기 위하여 채무의 담보로 잡힌 상품을 말한다. 차입자가 원금과 이자를 상환하지 못할 경우 금융기관이 임의로 처분하여 채권을 회수하게 되지만, 저당권을 사용하기 전까지의 소유권은 담보제공자가 가지고 있다. 따라서 저당상품은 저당권이 행사되기 전까지 창고에 보관하고 있지 않더라도 **담보제공자의 기말재고자산에 포함**하여야 하며, 일반적으로 담보와 관련된 내역은 재무제표의 주석으로 공시한다.

5) 기업이 고객에게 사용해 보도록 발송한 재고자산을 시송품이라고 한다.

6) 상황에 따른 재매입약정의 구체적인 회계처리는 [Ch-16 수익(1): 고객과의 계약에서 생기는 수익]에서 살펴보기로 한다.

## 08 미인도청구약정

미인도청구약정<sup>7)</sup>은 기업이 고객에게 제품의 대가를 청구하지만 미래 한 시점에 고객에게 이전할 때까지 기업이 제품을 물리적으로 점유하는 계약을 말한다. 일부 계약에서는 기업이 제품을 물리적으로 점유하고 있더라도 고객이 제품을 통제할 수 있다. 그 경우에 비록 고객이 그 제품을 물리적으로 점유하는 권리를 행사하지 않기로 결정하였더라도, 고객은 제품의 사용을 지시하고 제품의 나머지 효익 대부분을 획득할 능력이 있으므로 수행의무를 이행한 것으로 보아 수익을 인식하므로 **기말재고자산에서 제외**하여야 한다.

### POINT 기말재고자산의 포함할 항목

구분	수익인식 O → 매출원가	수익인식 × → 기말재고자산
1. 미착상품		
FOB 선적지 인도기준	매입자: ×1 매입 O 판매자: ×1 매출 O(수익인식 O)	×1 기말재고 O ×1 기말재고 ×
FOB 도착지 인도기준	매입자: ×2 매입 O 판매자: ×2 매출 O(수익인식 ×)	×1 기말재고 × ×1 기말재고 O
2. 위탁판매	수탁자가 적송품을 판매한 시점	수탁자가 판매하지 못한 적송품
3. 수탁판매	수탁자의 재고가 아님	재고자산에서 차감
4. 시용판매	매입자가 매입의사표시를 한 시점	매입의사표시가 없는 시송품
5. 할부판매	원칙: 인도 시 수익인식 O	재고자산 ×
6. 재매입약정	금융약정에 해당하는 경우 차입거래임 (수익인식 ×)	재고자산 O
7. 저당상품	수익인식 ×	재고자산 O
8. 미인도청구약정	수행의무를 이행한 것으로 보아 수익인식 O	재고자산에서 차감

#### ☑ 저자 견해 반품권이 있는 판매

과거의 수익인식 기준서에 따르면 반품권이 있는 판매는 반품을 예상할 수 있는 경우에는 제품을 이전할 때 수익을 인식하므로 기말재고에서 제외하며, 반품을 예상할 수 없는 경우에는 제품을 이전할 때 수익을 인식하지 않는다. 따라서 과거에는 반품을 예상할 수 없는 경우의 반품권이 있는 판매는 기말재고자산에 포함하였다. 개정된 K-IFRS 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'에 따르면 반품을 예상할 수 없는 경우의 반품권이 있는 판매의 경우 재고자산을 제거하고 '반환재고회수권'으로 계정을 대체하므로 제품이 이전될 때 수익을 인식하지 않은 경우에도 기말재고자산에서 조정을 할 필요가 없다고 판단된다. 반품권이 있는 판매와 관련된 구체적인 회계처리는 [Ch-16 수익(1): 고객과의 계약에서 생기는 수익]에서 살펴보기로 한다.

7) 미인도청구약정에 대해서는 [Ch-16 수익(1): 고객과의 계약에서 생기는 수익]을 공부한 후에 이해하기 바란다.

## 예제 2 기말재고자산에 포함할 항목

(주)성현은 제조 및 판매업을 영위하는 12월 31일 결산법인이다. 다음은 20×1년 12월 31일로 종료되는 회계연도의 회계기록에서 입수한 자료이다. (주)성현의 20×1년 12월 31일 실지재고조사법에 의한 실물재고로서 상품금액과 제품금액의 합계금액은 ₩1,000,000이다. 결산과정에서 위 금액에 다음의 사항들이 반영되지 않은 것을 발견하였다.

- (1) (주)성현은 FOB 선적지 인도조건 of 거래명세서를 20×2년 1월 3일에 받아서 매입거래를 기록하였다. 거래명세서에는 20×1년 12월 30일에 선적된 것으로 되어 있으나 20×2년 1월 3일에 상품이 입고되었다. 이 상품의 매입가격은 ₩100,000이다.
- (2) (주)성현은 FOB 도착지 인도조건 of 거래명세서를 20×2년 1월 4일에 받아서 매입거래를 기록하였다. 매입상품은 20×2년 1월 4일에 입고된 것으로 기록되어 있고, 이 상품의 매입가격은 ₩200,000이다.
- (3) (주)성현은 FOB 도착지 인도조건으로 고객에게 판매를 위하여 선적한 원가 ₩120,000의 제품이 20×1년 12월 31일 당시 운송 중에 있었다. 20×2년 1월 3일에 고객으로부터 상품을 인수하였다는 통보를 받고 (주)성현은 ₩160,000의 매출을 기록하였다.
- (4) (주)성현은 20×1년 12월 30일 FOB 선적지 인도조건으로 판매하여 ₩60,000의 매출을 인식한 상품의 원가는 ₩50,000이고 기말재고실사에 포함되어 있지 않다.
- (5) (주)성현은 적송판매도 하고 있는데, 20×1년 12월 중 수탁업자에게 매가가 ₩300,000(원가 ₩200,000)인 상품을 적송하고 매출을 계상하였다. 수탁업자는 12월 적송상품 중 70%를 판매하였다고 통보해왔다. 단, 위탁계약은 수탁업자가 제품을 통제할 수 없다.
- (6) (주)성현이 12월 중 시용판매를 위하여 거래처에 판매가격 ₩150,000의 상품을 시송하고 매출로 계상하였다. 결산일 현재 거래처에서 매입통지를 보내온 금액은 ₩111,000이며, 시용판매가격은 원가의 3할증이다.
- (7) (주)성현은 20×1년 12월 26일에 2개월 후에 재매입약정으로 원가 ₩80,000의 상품을 ₩100,000에 인도하고 매출로 인식하였다. 단, 재매입약정은 금융약정에 해당한다.
- (8) (주)성현의 차입의 담보로 제공되어 창고보관재고에는 포함되지 않은 저장상품의 원가는 ₩40,000이다.
- (9) (주)성현은 20×1년 9월 1일 (주)강원으로부터 원가 ₩100,000의 상품에 대해 판매를 수탁받았으며, 이 중 원가 ₩80,000의 상품을 20×1년 10월 1일에 판매하였다. 나머지 상품은 20×1년 12월 31일 현재 (주)성현의 창고에 보관 중이며, 창고보관상품의 실사금액에 이미 포함되어 있다.

20×1년 12월 31일 (주)성현이 재무상태표에 보고할 기말재고자산은 얼마인가?

해답

항목	계산내역	재고자산
수정 전 금액		₩1,000,000
수정사항		
(1) 선적지 인도조건 매입		₩100,000
(2) 도착지 인도조건 매입		₩0
(3) 도착지 인도조건 매출		₩120,000
(4) 선적지 인도조건 매출		₩0
(5) 위탁판매	$₩200,000 \times (1 - 70\%) =$	₩60,000
(6) 시용판매	$(₩150,000 - ₩111,000)/1.3 =$	₩30,000
(7) 재매입약정		₩80,000
(8) 저당상품		₩40,000
(9) 수탁판매	$₩100,000 - ₩80,000 =$	(20,000)
수정 후 금액		₩1,410,000

해설

- 선적지 인도기준으로 매입한 상품이 결산일 전에 선적되었으므로 20×1년의 기말재고에 포함시켜야 한다.
- 도착지 인도기준으로 매입한 상품이 결산일 이후에 입고되었으므로 20×1년의 기말재고에 포함시키지 않는다. 동 상품은 20×2년 매입으로 회계처리한다.
- 도착지 인도기준으로 매출한 상품이 결산일 이후에 도착하였으므로 20×1년의 수익과 매출원가를 인식하면 안 된다. 따라서 20×1년의 재고자산의 구입원가를 기말재고에 포함시켜야 한다.
- 선적지 인도기준으로 매출한 상품이 결산일 전에 선적되었으므로 20×1년의 수익과 매출원가를 인식하였고 20×1년의 기말재고에 포함시키면 안 된다.
- 위탁판매의 경우 수익은 수탁자가 적송품을 판매한 시점에 인식하므로 기말 현재 수탁자가 판매하지 않은 적송품은  $₩60,000 [= ₩200,000 \times (1 - 70\%)]$ 은 위탁자의 기말재고에 포함해야 한다.
- 시용판매는 고객이 구매의사를 표시한 때 매출을 인식한다. 따라서 구매의사 표시가 없는 부분은 매출에서 제외하고 관련 원가  $₩30,000 [= (₩150,000 - ₩111,000)/1.3]$ 은 재고자산에 포함하여야 한다.
- 재매입약정이 금융약정에 해당하는 경우에는 수익을 인식하지 않았기 때문에 매출원가로 인식하지 않고 기말재고자산에 포함하여 구매자로부터 받은 현금을 부채(차입금)로 기록해야 한다.
- 저당상품은 저당권이 행사되기 전까지 창고에 보관하고 있지 않더라도 담보제공자의 기말재고자산에 포함하여야 한다.
- 위탁판매거래에서 수탁자인 경우에는 기말 현재 제3자에게 판매하지 못하고 있는 적송품은 회사의 창고에는 보관되어 있지만 위탁자 소유의 재고이므로 기업(수탁자)의 기말재고를 결정할 때 실사재고에서 차감하여야 한다.

# IV | 원가배분

재고자산은 그 특성상 상품의 입고와 출고가 빈번하고 그 금액이 크기 때문에 매출원가와 기말재고로 인식할 금액을 결정하는 문제는 매우 중요하다. 재고자산의 판매가능재고자산(기초재고 + 당기매입)을 결산일 현재 판매된 매출원가와 판매되지 않고 기업이 보유하는 기말재고자산의 원가로 배분하는 것을 원가배분이라고 한다.

[그림 5-2] 원가배분

상품		
기초재고	xxx	매출원가 xxx ← (수량 × 단가) 판매된 부분: 수익인식 O
당기매입	xxx	기말재고 xxx ← (수량 × 단가) 미판매된 부분: 수익인식 X
판매가능재고	xxx	합계 xxx

재고자산의 원가배분을 하기 위해서는 판매된 부분과 판매되지 않고 보유하는 부분의 수량과 단가를 결정하여야 한다. 재고자산 원가배분의 수량결정법과 단가결정법은 다음과 같다.

## POINT 재고자산의 수량결정법과 단가결정법

구분	종류
수량결정법	계속기록법, 실지재고조사법, 계속기록법과 실지재고조사법의 병행
단가결정법	개별법, 선입선출법, 후입선출법, 평균법(이동평균법, 총평균법)

## 01 재고자산 수량결정법

### (1) 계속기록법

계속기록법(Perpetual Inventory System)은 상품의 입고와 출고 시마다 상품계정과 매출원가계정에 계속적으로 기록하는 방법이다. 즉, 당기판매가능수량에서 당기판매수량을 차감하여 기말재고수량을 역산하는 방법이다. 따라서 계속기록법을 사용하면 언제든지 상품의 수량과 잔액을 파악할 수 있는 장점이 있으나 이렇게 역산하여 계산된 기말재고수량은 도난이나 파손으로 발생한 감모수량으로 인하여 창고의 실지재고수량과 차이가 날 수 있으므로 유의하여야 한다. 계속기록법의 회계처리는 다음과 같다.

[회계처리]

#### ① 판매 시

(차) 매출원가	xxx	(대) 재고자산	xxx
----------	-----	----------	-----

#### ② 결산 시

회계처리 없음

### (2) 실지재고조사법

실지재고조사법(Periodic Inventory System)은 상품의 입고 시에는 매입계정에 기록하고 출고 시에는 매출원가를 계속적으로 기록하지 않고, 결산일 현재 실지재고조사를 통하여 기말재고수량을 파악하여 한 번에 매출원가를 기록하는 방법이다. 즉, 당기판매가능수량에서 기말실제재고수량을 차감하여 당기판매수량을 역산하는 방법이다. 따라서 실지재고조사법을 사용하면 장부기록이 간편해지고 실제 재고가 기말재고금액으로 계상되는 장점이 있으나 이렇게 역산하여 계산된 당기판매수량은 도난이나 파손으로 발생한 감모수량으로 인하여 장부의 실제판매수량과 차이가 날 수 있으므로 주의가 필요하다. 실지재고조사법의 회계처리는 다음과 같다.

[회계처리]

#### ① 판매 시

회계처리 없음

#### ② 결산 시

(차) 매출원가	xxx	(대) 재고자산(기초)	xxx
(차) 매출원가	xxx	(대) 매입	xxx
(차) 재고자산(기말)	xxx	(대) 매출원가	xxx

### (3) 병행법(계속기록법과 실지재고조사법의 병행)

계속기록법과 실지재고조사법은 모두 도난이나 파손으로 인하여 발생한 감모수량이 기말재고수량과 당기판매수량에 포함되는 문제점이 있다. 따라서 실무에서는 계속기록법과 실지재고조사법을 병행하여 사용하고, 계속기록법의 실제판매수량과 실지재고조사법의 실제기말재고수량을 사용하며, 그 차이를 감모수량으로 파악한다. 이렇게 파악된 감모수량은 적절한 단가를 적용하여 당기비용으로 인식한다.

#### POINT 수량결정법

구분	수량파악 방법
계속기록법	기초재고수량 + 당기매입수량 - 당기판매수량 = 기말재고수량
실지재고조사법	기초재고수량 + 당기매입수량 - 기말재고수량 = 당기판매수량
병행법	기초재고수량 + 당기매입수량 - 당기판매수량 - 기말재고수량 = 감모수량

### 예제 3 원가배분 시 수량결정법

(주)한국의 기초재고수량은 10개이며, 당기매입수량은 90개, 당기판매수량은 60개, 기말실지재고수량은 30개이다. 계속기록법, 실지재고조사법 및 병행법에 따른 수량을 파악하시오.

해답	항목	계산내역	추정수량
	계속기록법	기초재고수량(10개) + 당기매입수량(90개) - 당기판매수량(60개) =	기말재고수량(40개)
	실지재고조사법	기초재고수량(10개) + 당기매입수량(90개) - 기말재고수량(30개) =	당기판매수량(70개)
	병행법	기초재고수량(10개) + 당기매입수량(90개) - 당기판매수량(60개) - 기말재고수량(30개) =	감모수량(10개)

## 02 재고자산 단가결정법

재고자산의 단가를 결정할 때 이론적으로는 실제 판매된 상품의 구입단가를 사용하는 것이 이상적이나 기업의 재고자산은 수량과 종류가 많기 때문에 일정한 가정을 통하여 산출하는 것이 일반적이다. 이를 통상적으로 원가흐름의 가정(Cost Flow Assumption)이라 말한다. 그리고 동일한 재고자산의 매입금액이 매입하는 시점별로 차이가 있을 경우 판매된 매출원가와 판매되지 않은 기말재고자산에 단가를 어떻게 적용하느냐에 따라 매출원가, 기말재고자산, 당기순이익, 법인세비용에 영향을 미치게 된다. 여기서는 원가흐름의 가정 중 개별법, 선입선출법, 후입선출법, 평균법의 단가 결정방법을 각각 살펴본 후 각 방법들의 장점과 단점을 비교하고, 아울러 K-IFRS의 관련 규정들도 함께 살펴보기로 한다.

여기서 유의해야 할 점은 4가지 단가결정법에 의하여 단가를 결정하더라도 수량을 결정하는 계속기록법과 실지재고조사법이 결합되어 사용된다는 것이다. 계속기록법은 판매시점에 수량을 파악하여 장부에 기록하며 실지재고조사법은 기말에 수량을 파악하여 일괄하여 장부에 반영한다.

## (1) 개별법

개별법(Specific Identification Method)은 실제물량흐름과 원가흐름을 일치시키는 이론적으로 가장 이상적인 방법이다. 즉, **식별되는 재고자산별로 특정한 원가를 부과하는 방법**이므로 외부 매입이나 자가제조를 불문하고, 특정 프로젝트를 위해 분리된 항목에 적절한 방법이다. 그러나 기업의 재고자산은 수량과 종류가 많기 때문에 실무에서는 적용하기 힘든 방법이다. 개별법을 적용할 경우에는 다음과 같은 장점과 단점이 있다.

장점	단점
<ul style="list-style-type: none"> <li>① 실제물량흐름과 실제원가흐름이 일치하므로 이론적으로 가장 우수한 방법이다.</li> <li>② 실제원가와 실제수익이 대응되어 수익·비용대응의 원칙에 가장 충실하다.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>① 매입부대비용 등의 공통원가를 경영진이 개별 프로젝트에 임의로 배분할 수 있다.</li> <li>② 재고자산의 종류와 수량이 많으면 실무에 적용하기 힘들다.</li> <li>③ 경영자는 상품의 구입단가가 서로 다른 경우에 <b>자의적인 판단으로 이익조작이 가능하다.</b></li> </ul>

## (2) 선입선출법

선입선출법(First-in First-out, FIFO)은 먼저 구입한 재고자산이 먼저 판매되었다고 가정하는 방법이다. 따라서 기말재고는 가장 최근 구입한 재고자산의 원가로 구성되고 매출원가는 가장 오래 전에 구입한 재고자산의 원가로 구성된다. 재고자산은 진부화되는 특성이 있기 때문에 기업은 먼저 구입한 재고자산을 먼저 판매하는 것이 일반적이므로 실제물량흐름과 가장 유사한 방법이다. 선입선출법을 적용할 경우에는 다음과 같은 장점과 단점이 있다.

장점	단점
<ul style="list-style-type: none"> <li>① 일반적인 실제물량흐름과 원가흐름이 가장 유사한 방법이다.</li> <li>② <b>기말재고자산은 가장 최근에 구입한 재고자산의 원가가 되므로 재무상태표상 재고자산금액은 현행원가의 근사치로 표시된다.</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>① 물가가 상승하는 경우 현재수익에 과거원가가 대응되기 때문에 당기순이익이 과대 계상되어 기업이 배당을 실시할 경우 실물자본을 유지하기가 어렵다.</li> <li>② 물가가 상승하는 경우 현재수익에 과거원가가 대응되기 때문에 수익·비용 대응 원칙에 위배되어 포괄손익계산서의 매출원가가 현행원가를 반영하지 못한다.</li> </ul>

### (3) 후입선출법

후입선출법(Last-in First-out, LIFO)은 가장 최근에 구입한 재고자산이 먼저 판매되었다고 가정하는 방법이다. 따라서 매출원가는 가장 최근 구입한 재고자산의 원가로 구성되고 기말재고자산은 가장 오래전에 구입한 재고자산의 원가로 구성된다.

후입선출법은 재고자산 중 가장 최근의 품목이 우선 판매된 것으로 처리하여 결과적으로 재고자산에 남아 있는 품목은 가장 오래된 것으로서 **기말재고자산이 최근의 현행원가를 반영하지 못한다**. 따라서 후입선출법은 **실제의 재고자산흐름을 신뢰성 있게 표시하지 않기 때문에 K-IFRS에서 인정하지 않고 있다**. 후입선출법을 적용할 경우에는 물가가 상승하고 기말재고수량이 기초재고수량보다 크거나 같을 때 다음과 같은 장점과 단점이 있다.

장점	단점
① 포괄손익계산서의 현재수익에 현재원가가 대응되므로 수익·비용 대응 원칙에 충실하다. ② 물가가 상승하고 기말재고수량이 기초재고수량과 크거나 같을 때 당기순이익을 적게 계상하므로 법인세를 이연하는 효과가 있다.	① 재무상태표의 기말재고자산금액은 가장 오래전에 구입한 원가로 구성되어 있기 때문에 현행원가를 반영하지 못한다. ② 일반적으로 먼저 들어온 것을 먼저 판매하기 때문에 실제물량흐름과 원가흐름이 일치하지 않는다. ③ 물가상승 시에 기말재고자산의 수량이 기초재고자산 수량보다 감소하게 되면 오래전의 재고자산이 매출원가로 인식되어 이익을 과대계상하게 되므로 과도한 법인세를 일시에 부담하는 현상이 발생할 수 있다. (후입선출법침산 <sup>8)</sup> )

**◎ 참고 K-IFRS에서 후입선출법을 인정하지 않는 이유**

후입선출법은 재고자산 중 가장 최근의 품목이 우선 판매된 것으로 처리하여 결과적으로 재고자산에 남아 있는 품목은 가장 오래된 것처럼 인식하는데, 일반적으로 이러한 방식은 실제의 재고자산 원가흐름을 신뢰성 있게 표시하지 않는다. 따라서 후입선출법은 과거가격으로 매출원가를 측정하고 반면에 매출은 현행가격으로 측정하여 전통적인 회계모형에서 인식되었던 결함이 있다. 후입선출법은 비현실적인 원가흐름을 가정하여 그러한 결함을 해결하려고 하였다.

또한 재무상태표를 강조하는 현대회계에서 후입선출법을 사용하면 재고자산의 최근 원가 수준과 거의 관련이 없는 금액으로 재무상태표에 재고자산을 인식하는 결과를 초래한다. 또한 물가상승 시에 기말재고자산의 수량이 기초재고자산 수량보다 감소하게 되면 오래전의 재고자산이 매출원가로 인식되어 손익이 왜곡될 수 있다. 따라서 이러한 이유로 재무상태표 목적의 재고자산 측정과 일관성이 없는 기간 손익을 측정하게 하는 후입선출법을 허용하는 것은 부적합하다고 국제회계기준위원회는 결론지었다.

8) LIFO Liquidation

#### (4) 평균법

평균법(Weighted Average Method)이란 판매가능한 재고자산금액을 가중평균하여 단가를 결정하는 방법이다. 실지재고조사법(총평균법)에서는 결산일에 총판매가능상품금액을 총판매가능수량으로 나누어 단가를 결정한다. 그리고 계속기록법(이동평균법)에서는 매입 혹은 구입시점마다 그 시점의 재고자산금액과 추가로 구입한 매입금액의 합계금액을 판매가능수량으로 나누어 단가를 결정한다. 총평균법의 경우 실무상 적용이 편리한 장점이 있고, 이동평균법의 경우 선입선출법의 장점과 유사하나 계산이 복잡하여 실무상 적용이 어렵다는 단점이 있다.

### 예제 4 원가배분 시 단가결정법

다음은 (주)미국의 20×1년의 재고자산 수불부에서 발췌한 자료이다.

일자	내역	입고			출고 및 잔고		
		수량	단가	금액	수량	단가	금액
1월 1일	기초	100개	@100	₩10,000			
1월 30일	매입	100개	@200	₩20,000			
7월 1일	매출				100개	?	?
12월 1일	매입	100개	@300	₩30,000			
12월 31일	기말				200개	?	?
계		300개		₩60,000	300개		₩60,000

다음의 각 방법에 따라 (주)미국의 매출원가와 기말재고자산금액을 구하십시오. (단, 개별법의 판매분은 1월 30일 입고분이 판매된 것을 확인하였다)

1. 개별법, 계속기록법
2. 개별법, 실지재고조사법
3. 선입선출법, 계속기록법
4. 선입선출법, 실지재고조사법
5. 후입선출법, 계속기록법
6. 후입선출법, 실지재고조사법
7. 평균법, 계속기록법(이동평균법)
8. 평균법, 실지재고조사법(총평균법)

**해답** 1. 개별법, 계속기록법

구분	계산내역	금액
매출원가	100개 × @200 = ₩20,000	₩20,000
기말재고	100개 × @100 + 100개 × @300 = ₩40,000	₩40,000
<b>합계</b>		<b>₩60,000</b>

2. 개별법, 실지재고조사법

구분	계산내역	금액
매출원가	100개 × @200 = ₩20,000	₩20,000
기말재고	100개 × @100 + 100개 × @300 = ₩40,000	₩40,000
<b>합계</b>		<b>₩60,000</b>

개별법의 경우 판매 시마다 동일한 가격표를 보관하고 있으므로 계속기록법과 실지재고조사법에 의한 원가배분 금액은 항상 동일하다.

3. 선입선출법, 계속기록법

구분	계산내역	금액
매출원가	100개 × @100 = ₩10,000	₩10,000
기말재고	100개 × @200 + 100개 × @300 = ₩50,000	₩50,000
<b>합계</b>		<b>₩60,000</b>

4. 선입선출법, 실지재고조사법

구분	계산내역	금액
매출원가	100개 × @100 = ₩10,000	₩10,000
기말재고	100개 × @200 + 100개 × @300 = ₩50,000	₩50,000
<b>합계</b>		<b>₩60,000</b>

선입선출법의 경우 먼저 입고된 것을 먼저 판매되었다고 가정하므로 계속기록법과 실지재고조사법에 의한 원가 배분 금액은 항상 동일하다.

5. 후입선출법, 계속기록법

구분	계산내역	금액
매출원가	100개 × @200 = ₩20,000	₩20,000
기말재고	100개 × @100 + 100개 × @300 = ₩40,000	₩40,000
<b>합계</b>		<b>₩60,000</b>

6. 후입선출법, 실지재고조사법

구분	계산내역	금액
매출원가	100개 × @300 = ₩30,000	₩30,000
기말재고	100개 × @100 + 100개 × @200 = ₩30,000	₩30,000
<b>합계</b>		<b>₩60,000</b>

후입선출법의 경우 나중에 입고된 것을 먼저 판매되었다고 가정하므로 계속기록법의 경우 매출시점과 가장 근접한 시점의 매입분이 매출원가로 계상되지만, 실지재고조사법에서는 기말시점과 가장 근접한 시점의 매입분이 매출원가로 계상되므로 원가배분 금액에 차이가 발생할 수 있다.

7. 평균법, 계속기록법(이동평균법)

구분	계산내역	금액
매출원가	100개 × @150 <sup>1)</sup> = ₩15,000	₩15,000
기말재고	100개 × @150 <sup>1)</sup> + 100개 × @300 = ₩45,000	₩45,000
합계		₩60,000

<sup>1)</sup> 평균단가 = (100개 × @100 + 100개 × @200)/200개 = @150

8. 평균법, 실지재고조사법(총평균법)

구분	계산내역	금액
매출원가	100개 × @200 <sup>1)</sup> = ₩20,000	₩20,000
기말재고	200개 × @200 <sup>1)</sup> = ₩40,000	₩40,000
합계		₩60,000

<sup>1)</sup> 평균단가 = (100개 × @100 + 100개 × @200 + 100개 × @300)/300개 = @200

이동평균법과 총평균법은 평균단가를 구하는 시점이 달라 원가배분 금액에 차이가 발생할 수 있다.

(5) 각 방법의 매출원가와 기말재고자산 금액 비교

지금까지 살펴본 재고자산의 단가결정방법을 [예제 4]의 해답을 기준으로 매출원가와 기말재고자산을 비교해보면 다음과 같다.

구분		매출원가	기말재고
개별법	계속기록법	₩20,000	₩40,000
	실지재고조사법	₩20,000	₩40,000
선입선출법	계속기록법	₩10,000	₩50,000
	실지재고조사법	₩10,000	₩50,000
후입선출법	계속기록법	₩20,000	₩40,000
	실지재고조사법	₩30,000	₩30,000
평균법	계속기록법	₩15,000	₩45,000
	실지재고조사법	₩20,000	₩40,000

일반적으로 네 가지 방법 중 물가가 상승하는 상황에서 기말재고수량이 기초재고수량보다 같거나 증가하는 경우 기말재고, 당기순이익 및 법인세비용은 선입선출법, 이동평균법, 총평균법, 후입선출법 순으로 크다. 반면에 매출원가와 순현금흐름은 선입선출법, 이동평균법, 총평균법, 후입선출법 순으로 작다. 일반적으로 자산이 과대계상되면 이익이 과대계상되므로 기말재고와 당기순이익의 부등호는 같은 방향이며 이익이 많이 계상되면 법인세를 많이 납부하므로 당기순이익과 법인세비용의 부등호도 같다. 그러나 매출원가가 많이 계상되면 이익이 적어지므로 당기순이익과 매출원가의 부등호는 반대이며, 만약 다른 현금흐름이 일정한 상태에서 법인세가 존재한다면, 법인세만 현금흐름에 영향을 주기 때문에 법인세와 순현금흐름은 부등호가 반대이다. 만일 물가가 하락하는 상황이라면 부호가 반대이므로 유의하기 바란다.

[가정] 물가상승 시, 기말재고 ≥ 기초재고

- ① 기말재고: FIFO > 이동평균법 > 총평균법 > LIFO
- ② 매출원가: FIFO < 이동평균법 < 총평균법 < LIFO
- ③ 당기순이익: FIFO > 이동평균법 > 총평균법 > LIFO
- ④ 법인세비용: FIFO > 이동평균법 > 총평균법 > LIFO
- ⑤ 순현금흐름: FIFO < 이동평균법 < 총평균법 < LIFO

☞ **참고 재고자산의 단위원가 결정방법과 관련된 K-IFRS**

- ① 통상적으로 상호 교환될 수 없는 재고자산항목의 원가와 특정 프로젝트별로 생산되고 분리되는 재화 또는 영역의 원가에 개별법을 사용하도록 규정하고 있다. 그러나 통상적으로 상호교환 가능한 대량의 재고자산 항목에 개별법을 적용하는 것은 적절하지 않다. 그러한 경우에는 기말 재고로 남아 있는 항목을 선택하는 방식을 이용하여 손익을 자의적으로 조정할 수도 있기 때문이다.
- ② 통상적으로 상호 교환될 수 없는 재고자산항목의 원가와 특정 프로젝트별로 생산되고 분리되는 재화 또는 영역의 원가가 아닌 재고자산의 단위원가는 선입선출법이나 가중평균법을 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. 예를 들어, 동일한 재고자산이 동일한 기업 내에서 영업부문에 따라 서로 다른 용도로 사용되는 경우도 있다. 그러나 재고자산의 지역별 위치나 과세방식이 다르다는 이유만으로 동일한 재고자산에 다른 단위원가 결정방법을 적용하는 것이 정당화될 수는 없다.
- ④ K-IFRS에서는 재고자산 중 가장 최근의 품목이 우선 판매된 것으로 처리하여 결과적으로 재고자산에 남아 있는 품목은 가장 오래된 것을 인식하여 기말재고자산이 최근에 공정가치를 반영하지 못한다. 따라서 후입선출법은 실제의 재고자산흐름을 신뢰성 있게 표시하지 않기 때문에 인정하지 않고 있다.

# V | 재고자산감모손실과 재고자산평가손실

[그림 5-3] 감모손실과 평가손실

상품	
기초재고 xxx	판매된 부분 xxx
당기매입 xxx	
	판매 이외의 재고감소액 xxx
	기말재고 xxx
판매가능재고 xxx	합계 xxx

## 01 재고자산감모손실

재고자산은 그 특성상 상품의 입고와 출고가 빈번하므로 파손, 도난, 분실 등이 발생하기 쉽다. 이로 인하여 재고자산의 장부수량보다 실제수량이 적은 경우에 발생하는 손실을 재고자산감모손실이라고 한다. 이는 재고자산이 수익에 공헌하지 못하고 소멸된 부분이므로 장부상 재고자산금액을 감소시키고 동 금액을 손실로 인식하여야 한다. 따라서 K-IFRS에서는 **모든 감모손실은 감모가 발생한 기간에 비용으로 인식하도록 규정하고 있다.**<sup>9)</sup>

재고자산감모손실: 장부수량 - 실제수량

9) 회계관행상 정상적인 영업과정에 발생하는 정상감모손실은 매출원가로, 일시적·우발적으로 발생하는 비정상감모손실은 기타비용으로 인식하는 것이 일반적이다. 그러나 수험목적상으로는 K-IFRS에서 감모손실을 구체적으로 매출원가나 기타비용으로 인식하도록 규정하지 않았기 때문에 문제의 언급에 따라 풀이하여야 한다.

## 예제 5 재고자산감모손실

12월 말 결산법인인 강남주식회사의 20×1년 12월 31일로 종료되는 보고기간의 재고자산에 관한 자료들은 다음과 같다.

- (1) 기초재고자산은 ₩10,000이고, 당기매입액은 ₩90,000이다.
- (2) 20×1년 보고기간 중에 매출액은 ₩100,000이다.
- (3) 기말재고자산의 장부상 금액은 ₩30,000이지만 실지창고재고액은 ₩20,000이다.
- (4) 감모손실 중 30%는 정상적인 영업과정에 발생하였고 나머지 부분은 비정상감모손실이다.
- (5) 강남주식회사는 정상감모손실을 매출원가, 비정상감모손실은 기타비용으로 처리하고 있다.

**물음 1** 실지재고조사법에 의할 경우 강남주식회사가 20×1년 12월 31일 수행할 기말회계처리를 하시오.

**물음 2** 20×1년 포괄손익계산서에 매출원가와 비용으로 인식할 금액을 계산하시오.

**물음 3** 다음 양식에 들어갈 숫자를 구하시오.

포괄손익계산서(기능별)	
매출액	①
매출원가	xxx
매출총이익	②
기타비용(재고자산감모손실)	③

해답 **문항 1**

구분	회계처리			
①	(차) 매출원가	10,000	(대) 재고자산(기초)	10,000
	(차) 매출원가	90,000	(대) 매입	90,000
	(차) 재고자산(기말)	30,000	(대) 매출원가	30,000
②	(차) 매출원가	3,000	(대) 재고자산(기말)	10,000
	재고자산감모손실	7,000		

1. 재고자산감모손실: ₩30,000 - ₩20,000 = ₩10,000
2. 정상감모손실: ₩10,000 × 30% = ₩3,000
3. 비정상감모손실: ₩10,000 - ₩3,000 = ₩7,000

**문항 2**

재고자산			
기초재고	₩10,000	판매된 부분	₩70,000
당기매입	₩90,000	정상감모손실	₩3,000
		비정상감모손실	₩7,000
		기말재고	₩20,000
판매가능재고	<u>₩100,000</u>	합계	<u>₩100,000</u>

} 매출원가  
↻ 기타비용

1. 매출원가: ₩70,000 + ₩3,000 = ₩73,000 or ₩100,000 - ₩7,000 - ₩20,000 = ₩73,000
2. 비용으로 인식할 금액: ₩70,000 + ₩3,000 + ₩7,000 = ₩80,000  
or ₩100,000 - ₩20,000 = ₩80,000

**문항 3**

포괄손익계산서(기능별)	
매출액	① ₩100,000
매출원가	₩(73,000)
매출총이익	② ₩27,000
기타비용(재고자산감모손실)	③ ₩(7,000)

## 02 재고자산평가손실(저가법의 적용)

재고자산은 판매를 통하여 미래경제적효익이 회수되는데 자산의 장부금액이 판매나 사용으로부터 실현될 것으로 기대되는 금액을 초과하여서는 안 된다는 원칙에 따라 저가법을 적용하는 것이 일반적이다. 따라서 K-IFRS에서도 **재고자산은 취득원가와 순실현가능가치 중 낮은 금액으로 측정**하도록 규정하고 있다. 여기서 **순실현가능가치**는 통상적인 영업과정의 **예상 판매가격**에서 **예상되는 추가 완성원가와 판매비용**을 차감한 금액을 말한다. 이와 관련된 K-IFRS에 내용을 살펴보면 다음과 같다.

- 재고자산평가손실: Min[취득원가, 순실현가능가치]
- 순실현가능가치: 예상 판매가격 - 예상되는 추가 완성원가 - 예상되는 판매비용

**◎ 참고 순실현가능가치와 순공정가치**

순실현가능가치는 통상적인 영업과정에서 재고자산의 판매를 통해 실현할 것으로 기대하는 순매각금액을 말한다. 공정가치는 측정일에 재고자산의 주된 (또는 가장 유리한) 시장에서 시장참여자 사이에 일어날 수 있는 그 재고자산을 판매하는 정상거래의 가격을 반영한다. 전자는 기업특유가치이지만, 후자는 그러하지 아니다. 재고자산의 순실현가능가치는 순공정가치와 일치하지 않을 수도 있다.

- (1) 재고자산을 순실현가능가치로 감액한 **평가손실**은 **감액이 발생한 기간에 비용**으로 인식한다. 순실현가능가치의 상승으로 인한 재고자산**평가손실의 환입**은 **환입이 발생한 기간의 비용**으로 인식된 **재고자산 금액의 차감액**으로 인식한다.<sup>10)</sup>
- (2) 재고자산의 저가법은 일반적으로 순실현가능가치가 감소하는 상황에서 발생하는데, 다음의 경우에는 재고자산의 원가를 회수하기 어려울 수 있다.

- ① 물리적으로 손상된 경우
- ② 완전히 또는 부분적으로 **진부화**된 경우
- ③ **판매가격이 하락**한 경우
- ④ 완성하거나 판매하는 데 필요한 **원가가 상승**한 경우

- (3) 재고자산을 순실현가능가치로 감액하는 저가법은 **항목별로 적용**한다. 그러나 경우에 따라서는 **서로 비슷하거나 관련된 항목들을 통합하여 적용**하는 것이 적절할 수 있다. 이러한 경우로는 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 분류(예 완제품)나 특정 영업부문에 속하는 모든 재고자산에 기초하여 저가법을 적용하는 것은 적절하지 않다.**

**✔ 저가 견해 저가법에서 총계기준을 인정하지 않는 이유**

재고자산을 순실현가능가치로 감액하는 저가법은 항목별로 적용하며, 경우에 따라서는 서로 비슷하거나 관련된 항목들을 통합하여 적용하는 것도 인정된다. 그러나 총계기준 저가법은 이익이 발생하는 항목과 손실이 발생하는 항목이 서로 상계되어 진부화된 재고의 비중이 작은 회사의 경우에는 총계기준 저가법을 적용하면 손실이 발생할 가능성이 없다. 따라서 자산과 이익을 가능한 적게 인식하여 투자자를 보호하기 위하여 제정된 저가법의 취지를 살릴 수 없어 총계기준은 인정하지 않는다.

- (4) 순실현가능가치를 추정할 때 재고자산의 보유 목적도 고려하여야 한다. 예를 들어 **확정판매계약 또는 용역계약을 이행하기 위하여 보유하는 재고자산의 순실현가능가치는 계약가격에 기초**한다. 만일 보유하고 있는 **재고자산의 수량이 확정판매계약의 이행에 필요한 수량을 초과하는 경우에는 그 초과 수량의 순실현가능가치는 일반 판매가격에 기초**한다. 재고자산 보유 수량을 초과하는 확정판매계약에 따른 충당부채나 확정매입계약에 따른 충당부채는 K-IFRS 제1037호 ‘충당부채, 우발부채, 우발자산’에 따라 회계처리한다.

10) 재고자산평가손실은 일반적으로 재고자산의 가격변동에 의하여 정상적인 영업과정에서 발생하는 사항이므로 매출원가로 비용처리하고 환입금액은 매출원가에서 조정하는 것이 일반적이다. 그러나, K-IFRS에서는 당기비용으로 인식하도록 규정하고 있으므로 문제의 언급에 따라 풀이하여야 한다.

- (5) 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.
- (6) 매 후속기간에 순실현가능가치를 재평가한다. 재고자산의 감액을 초래했던 상황이 해소되거나 경제상황의 변동으로 순실현가능가치가 상승한 명백한 증거가 있는 경우에는 최초의 장부금액을 초과하지 않는 범위 내에서 평가손실을 환입한다. 그 결과 새로운 장부금액은 취득원가와 수정된 순실현가능가치 중 작은 금액이 된다. 판매가격의 하락 때문에 순실현가능가치로 감액한 재고항목을 후속기간에 계속 보유하고 있던 중 판매가격이 상승한 경우가 이에 해당한다.

◎ 참고 저가법의 근거와 문제점

재고자산을 순실현가능가치로 감액하는 저가법의 이론적인 근거는 자산의 장부금액은 판매나 사용으로 실현될 것으로 기대되는 미래경제적효익을 초과해서는 안 된다는 것이다.

이러한 저가법은 보유이익은 인식하지 않고 보유손실은 인식하므로 논리적 일관성이 없으며, 매 보고기간마다 어떤 기간에는 원가로 또 다른 기간에는 순실현가능가치로 평가하게 되어 기간별 비교가능성을 왜곡시킨다. 또한 당기순이익을 과소표시하게 되어 주주에게 불리한 정보를 제공하며, 배당의 재원인 이익잉여금도 과소표시되는 문제점이 있다.

**예제 6** 원재료 평가손실

(주)김포는 재고자산을 저가기준에 따라 평가하고 있다. 다음은 20×1년 말 현재 (주)김포가 보유하고 있는 재고자산과 관련된 내용이다.

구분	취득원가	순실현가능가치
원재료 A	₩40,000	₩35,000
원재료 B	₩50,000	₩45,000
제품 A	₩120,000	₩130,000
제품 B	₩150,000	₩140,000

(주)김포가 20×1년 말에 계상하여야 하는 재고자산평가손실은 얼마인가? (단, 원재료 A는 제품 A에 투입되며, 원재료 B는 제품 B에 투입된다. 또한, 원재료 A, B의 순실현가능가치는 현행대체원가에 기초하여 계산된 금액이다)

**해답**

구분	취득원가	순실현가능가치	재고자산평가손실
원재료 A	₩40,000	₩35,000	- <sup>1)</sup>
원재료 B	₩50,000	₩45,000	₩5,000
제품 A	₩120,000	₩130,000	-
제품 B	₩150,000	₩140,000	₩10,000
계			₩15,000

<sup>1)</sup> 원재료 A의 경우 원재료를 투입하여 완성할 제품 A의 판매가격이 원가보다 높기 때문에 저가법을 적용하지 않는다.

**해설**

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.

**예제 7** 확정판매계약과 관련된 재고자산평가손실

20×1년 초에 설립한 (주)대한은 20×1년 말 다음과 같이 성격과 용도가 다른 세 종류의 상품을 보유하고 있다.

구분	수량	단위당 원가	단위당 예상판매가격	단위당 예상판매비용
상품 A	1,800개	₩1,000	₩1,100	₩50
상품 B	1,000개	₩950	₩950	₩50
상품 C	500개	₩1,200	₩1,150	₩100

(주)대한의 기말재고에는 확정판매계약(단위당 계약가격: ₩950)을 이행하기 위하여 보유한 상품 A 1,300개가 포함되어 있으며, 확정판매계약 이행을 위한 판매비용은 발생하지 않는다. (주)대한이 20×1년 도 포괄손익계산서에 반영할 재고자산평가손실은? [2013 세무사 1차]

**해답**

구분	계산내역	재고자산평가손실
상품 A	1,300개 × (₩1,000 - ₩950) =	₩65,000
상품 B	1,000개 × (₩950 - ₩900) =	₩50,000
상품 C	500개 × (₩1,200 - ₩1,050) =	₩75,000
계		₩190,000

**해설**

1. 확정판매계약 또는 용역계약을 이행하기 위하여 보유하는 재고자산의 순실현가능가치는 계약가격에 기초하므로 상품 A 중 1,300개의 순실현가능가치는 ₩950이다.
2. 보유하고 있는 재고자산의 수량이 확정판매계약의 이행에 필요한 수량을 초과하는 경우에는 그 초과 수량의 순실현가능가치는 일반 판매가격에 기초하므로 상품 A 중 500개의 순실현가능가치는 ₩1,050이다.

## 예제 8 재고자산평가손실

12월 말 결산법인인 강남주식회사의 20×1년 12월 31일로 종료되는 보고기간의 재고자산에 관한 자료들은 다음과 같다.

- (1) 기초재고자산은 ₩10,000이고, 당기매입액은 ₩90,000이다.
- (2) 20×1년 보고기간 중에 매출액은 ₩100,000이다.
- (3) 기말재고자산의 장부상금액은 ₩30,000이지만 순실현가능가치는 ₩20,000이다.
- (4) 강남주식회사는 재고자산평가손실을 매출원가로 처리하고 있다.

**물음 1** 실시재고조사법에 의한 경우 강남주식회사가 20×1년 12월 31일 수행할 기말회계처리를 하시오.

**물음 2** 20×1년도 포괄손익계산서에 매출원가와 비용으로 인식할 금액을 계산하시오.

**물음 3** 다음 양식에 들어갈 숫자를 구하시오.

포괄손익계산서(기능별)	
매출액	①
매출원가	xxx
매출총이익	②

**해답** **물음 1**

1. 회계처리(총액)

구분	회계처리			
①	(차) 매출원가	10,000	(대) 재고자산(기초)	10,000
	(차) 매출원가	90,000	(대) 매입	90,000
	(차) 재고자산(기말)	30,000	(대) 매출원가	30,000
②	(차) 매출원가 (재고자산평가손실)	10,000	(대) 재고자산평가충당금	10,000

2. 재고자산평가손실: ₩30,000 - ₩20,000 = ₩10,000

**물음 2**

재고자산			
기초재고	₩10,000	판매된 부분	₩70,000
당기매입	₩90,000	평가손실	₩10,000
		기말재고	₩20,000
판매가능재고	₩100,000	합계	₩100,000

} ⇒ 매출원가

1. 매출원가: ₩70,000 + ₩10,000 = ₩80,000

or ₩100,000 - ₩20,000 = ₩80,000

2. 비용으로 인식할 금액: ₩70,000 + ₩10,000 = ₩80,000

or ₩100,000 - ₩20,000 = ₩80,000

**문음 3**

포괄손익계산서(기능별)

매출액	① ₩100,000
매출원가	₩(80,000)
매출총이익	② ₩20,000

**03 재고자산감모손실과 재고자산평가손실의 계산방법**

**(1) 계산방법**

기업의 정상적인 영업과정에서는 수량부족으로 발생하는 재고자산감모손실과 순실현가능가치의 하락으로 발생하는 재고자산평가손실이 함께 발생한다. 즉, 장부재고(장부수량 × 취득원가)와 재무상태표에 표시할 재고(실제수량 × Min[취득원가, 순실현가능가치])의 차이에는 재고자산감모손실과 재고자산평가손실이 모두 포함되어 있어 이를 구분하여야 한다. 수량부족을 먼저 계산할 것인가 혹은 저가법을 먼저 평가할 것인가에 따라 그 세부 금액이 달라진다. 결론적으로 수량부족을 먼저 계산하고 저가법을 평가해야 한다. 왜냐하면 수량부족은 보고기간 중에 발생하는 사건이며 저가법 평가는 재무상태표일에 한 번 평가하면 되기 때문이다.

**(2) 회계처리**

앞에서 언급했듯이 재고자산감모손실과 재고자산평가손실은 발생한 기간에 당기비용으로 인식한다. 실지재고조사법에 의한 회계처리를 나타내면 다음과 같다.

[회계처리]

① 매출원가

(차) 매출원가	xxx	(대) 재고자산(기초)	xxx
(차) 매출원가	xxx	(대) 매입	xxx
(차) 재고자산(기말)	xxx	(대) 매출원가	xxx

② 재고자산감모손실

(차) 재고자산감모손실(기타비용)	xxx	(대) 재고자산	xxx
매출원가	xxx		

③ 재고자산평가손실

(차) 재고자산평가손실(매출원가)	xxx	(대) 재고자산평가충당금	xxx
--------------------	-----	---------------	-----

④ 재고자산평가손실환입

(차) 재고자산평가충당금	xxx	(대) 재고자산평가손실환입(매출원가)	xxx
---------------	-----	----------------------	-----

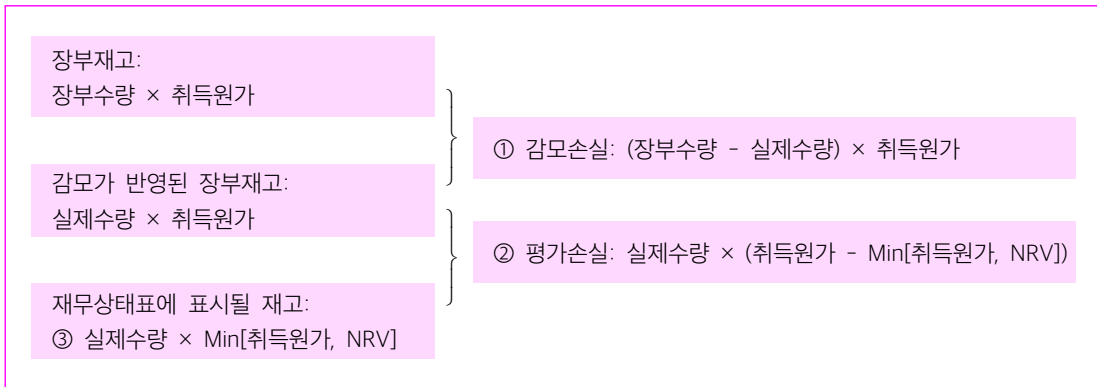
위의 내용을 기초로 하여 재고자산감모손실과 재고자산평가손실의 계산방법과 회계처리를 요약하면 다음과 같다.

**POINT** 재고자산감모손실의 계산방법과 회계처리

구분	재고자산감모손실	재고자산평가손실
정의	장부금액 - 감모가 반영된 장부금액	Min[취득원가, 순실현가능가치] <small>1) 순실현가능가치: 예상판매가격 - 추가완성원가 - 판매비용</small>
계산방법	(장부수량 - 실제수량) × 취득원가	실제수량 × (취득원가 - Min[취득원가, NRV])
회계처리	비용으로 인식	비용으로 인식

또한 상품재고장에 수량부족분, 취득원가 및 순실현가능가치가 모두 포함된 자료가 제시된다면 다음과 같은 방법으로 계산할 수 있으며 상품 T계정을 요약하면 아래와 같다.

[그림 5-4] 감모손실과 평가손실의 계산방법



**POINT** 상품 T계정 요약

		상품		
기초상품	xxx	판매된 부분 ⇨ 역산	xxx	⇨ 매출원가
		평가손실 ②	xxx	
당기매입	xxx	정상감모손실 ① × 정상감모율	xxx	⇨ 기타비용
		비정상감모손실 ① × 비정상감모율	xxx	
		기말상품 ③	xxx	
판매가능상품	xxx		xxx	

## 예제 9 재고자산감모손실과 재고자산평가손실

다음은 돌리회사의 20×1년 12월 31일로 종료되는 보고기간의 수정 전 시산표상 잔액과 재고자산 관련 자료이다.

(1) 수정 전 시산표상 잔액					
상품(기초)					₩950,000
매입					₩8,700,000
매입에누리와 환출					₩110,000
매입할인					₩40,000
(2) 기말에 상품을 실사한 결과는 다음과 같다.					
상품	장부상 재고	실제재고	단위당 원가	판매단가	단위당 추정판매비
라면	800개	750개	₩600	₩650	₩80
소주	500병	480병	₩800	₩1,000	₩20
(3) 재고자산감모손실 중 20%는 정상감모이며 항목별 저가기준을 적용한다.					

**물음 1** 돌리회사가 20×1년 12월 31일에 수행할 모든 회계처리를 나타내시오.

**물음 2** 돌리회사의 포괄손익계산서에 보고될 매출원가는 얼마인가? (단, 재고자산평가손실과 정상감모손실은 매출원가, 비정상감모손실은 기타비용으로 처리한다고 가정한다)

**물음 3** 돌리회사의 20×1년 매출액이 ₩10,000,000이라고 가정하고 부분포괄손익계산서를 작성하시오.

포괄손익계산서(기능별)	
매출액	①
매출원가	xxx
매출총이익	②
기타비용(재고자산감모손실)	③

**해답** **문음 1**

- 재무상태표에 표시할 기말재고  
 $\text{실제수량} \times \text{Min}[\text{취득원가, NRV}] = 750\text{개} \times \text{₩}570 + 480\text{병} \times \text{₩}800 = \text{₩}811,500$
- 감모손실  
 $(\text{장부수량} - \text{실제수량}) \times \text{취득원가} = (800\text{개} - 750\text{개}) \times \text{₩}600 + (500\text{병} - 480\text{병}) \times \text{₩}800 = \text{₩}46,000$
- 비정상감모손실:  $\text{감모손실} \times \text{비정상감모율} = \text{₩}46,000 \times 80\% = \text{₩}36,800$
- 정상감모손실:  $\text{감모손실} \times \text{정상감모율} = \text{₩}46,000 \times 20\% = \text{₩}9,200$
- 재고자산평가손실:  $\text{실제수량} \times (\text{취득원가} - \text{Min}[\text{취득원가, NRV}]) = 750\text{개} \times (\text{₩}600 - \text{₩}570) = \text{₩}22,500$
- 순매입  
 $\text{총매입} - \text{매입에누리} \text{와} \text{환출} - \text{매입할인} = \text{₩}8,700,000 - \text{₩}110,000 - \text{₩}40,000 = \text{₩}8,550,000$

상품			
기초상품	₩950,000	판매된 부분	₩8,620,000
당기순매입	₩8,550,000	재고자산평가손실	₩22,500
		정상감모손실	₩9,200
		비정상감모손실	₩36,800
		기말상품	₩811,500
판매가능상품	<u>₩9,500,000</u>		<u>₩9,500,000</u>

} **↪ 매출원가**  
 } **↪ 기타비용**

7. 회계처리(총액)

구분	회계처리	
①	(차) 매입에누리과 환출 매입할인	110,000      40,000 (대) 매입      150,000
②	(차) 매출원가 (차) 매출원가 (차) 상품(기말)	950,000      8,550,000      880,000 (대) 상품(기초)      950,000 (대) 매입      8,550,000 (대) 매출원가      880,000
③	(차) 매출원가 재고자산감모손실	9,200      36,800 (대) 상품      46,000
④	(차) 매출원가 (재고자산평가손실)	22,500      22,500 (대) 상품평가충당금

**문음 2**

매출원가:  $\text{₩}9,200 + \text{₩}22,500 + \text{₩}8,620,000 = \text{₩}8,651,700$   
 or  $\text{₩}9,500,000 - \text{₩}36,800 - \text{₩}811,500 = \text{₩}8,651,700$

**문음 3**

포괄손익계산서(기능별)

매출액	① ₩10,000,000
매출원가	₩(8,651,700)
매출총이익	② ₩1,348,300
기타비용(재고자산감모손실)	③ ₩(36,800)

## 예제 10 두 보고기간의 재고자산감모손실과 재고자산평가손실

송원주식회사의 20×1년 초 상품의 취득원가는 ₩1,000,000이며 순실현가능가치는 ₩1,100,000이다. 관련 자료는 다음과 같다.

- (1) 20×1년과 20×2년의 상품매입액은 ₩800,000과 ₩900,000이다.
- (2) 회사 상품의 수량감소로 인한 감모손실 중 40%는 비정상적으로 발생한 것이며, 정상감모손실과 재고자산평가손실은 매출원가로, 비정상감모손실은 기타비용으로 인식하고 있다.
- (3) 매 보고기간 말 기말상품의 장부재고와 실지재고액 및 순실현가능가치는 다음과 같다.

보고기간	장부재고	실지재고	단위당 원가	판매단가	추정판매비
20×1년 말	1,000개	900개	₩1,000	₩1,050	₩150
20×2년 말	1,100개	1,000개	₩1,200	₩1,300	₩150

**물음 1** 20×1년 말과 20×2년 말 기말수정분개를 수행하시오.

**물음 2** 20×1년과 20×2년의 매출원가를 계산하시오.

해답

문음 1

1. 20×1년

- ① 재무상태표에 표시할 기말재고: 실제수량 × Min[취득원가, NRV] = 900개 × ₩900 = ₩810,000
- ② 감모손실: (장부수량 - 실제수량) × 취득원가 = (1,000개 - 900개) × ₩1,000 = ₩100,000
- ③ 비정상감모손실: 감모손실 × 비정상감모율 = ₩100,000 × 40% = ₩40,000
- ④ 정상감모손실: 감모손실 × 정상감모율 = ₩100,000 × 60% = ₩60,000
- ⑤ 재고자산평가손실: 실제수량 × (취득원가 - Min[취득원가, NRV]) = 900개 × (₩1,000 - ₩900) = ₩90,000

2. 20×2년

- ① 재무상태표에 표시할 기말재고: 실제수량 × Min[취득원가, NRV] = 1,000개 × ₩1,150 = ₩1,150,000
- ② 감모손실: (장부수량 - 실제수량) × 취득원가 = (1,100개 - 1,000개) × ₩1,200 = ₩120,000
- ③ 비정상감모손실: 감모손실 × 비정상감모율 = ₩120,000 × 40% = ₩48,000
- ④ 정상감모손실: 감모손실 × 정상감모율 = ₩120,000 × 60% = ₩72,000
- ⑤ 재고자산평가손실환입: 기말재고자산평가총당금 - 기초재고자산평가총당금 = ₩(40,000)
  - 기말재고자산평가총당금: 1,000개 × (₩1,200 - ₩1,150) = ₩50,000
  - 기초재고자산평가총당금: ₩90,000

3. 회계처리(총액)

구분	회계처리			
20×1년				
①	(차) 매출원가	1,000,000	(대) 상품(기초)	1,000,000
	(차) 매출원가	800,000	(대) 매입	800,000
	(차) 상품(기말)	1,000,000	(대) 매출원가	1,000,000
②	(차) 매출원가	60,000	(대) 상품	100,000
	재고자산감모손실	40,000		
③	(차) 매출원가	90,000	(대) 상품평가총당금	90,000
	(재고자산평가손실)			
20×2년				
①	(차) 매출원가	900,000	(대) 상품(기초)	900,000
	(차) 매출원가	900,000	(대) 매입	900,000
	(차) 상품(기말)	1,320,000	(대) 매출원가	1,320,000
②	(차) 매출원가	72,000	(대) 상품	120,000
	재고자산감모손실	48,000		
③	(차) 상품평가총당금	40,000	(대) 매출원가	40,000
			(재고자산평가손실환입)	

문음 2

- 1. 20×1년 매출원가: ₩800,000 + ₩60,000 + ₩90,000 = ₩950,000
- 2. 20×2년 매출원가: ₩480,000 + ₩72,000 - ₩40,000 = ₩512,000

해설 1. 20×1년

상품				
기초상품	₩1,000,000	판매된 부분	₩800,000	} 매출원가
당기순매입	₩800,000	재고자산평가손실	₩90,000	
		정상감모손실	₩60,000	
		비정상감모손실	₩40,000	} 기타비용
		기말상품	₩810,000	
판매가능상품	<u>₩1,800,000</u>		<u>₩1,800,000</u>	

2. 20×2년

상품				
기초상품	₩810,000	판매된 부분	₩480,000	} 매출원가
당기순매입	₩900,000	재고자산평가손실환입	₩(40,000)	
		정상감모손실	₩72,000	
		비정상감모손실	₩48,000	} 기타비용
		기말상품	₩1,150,000	
판매가능상품	<u>₩1,710,000</u>		<u>₩1,710,000</u>	

3. 회계처리(순액)

구분	회계처리			
20×1년				
①	(차) 매출원가	1,000,000	(대) 상품(기초)	1,000,000
	(차) 매출원가	800,000	(대) 매입	800,000
	(차) 상품(기말)	810,000	(대) 매출원가	810,000
②	(차) 재고자산감모손실	40,000	(대) 매출원가	40,000
20×2년				
①	(차) 매출원가	810,000	(대) 상품(기초)	810,000
	(차) 매출원가	900,000	(대) 매입	900,000
	(차) 상품(기말)	1,150,000	(대) 매출원가	1,150,000
②	(차) 재고자산감모손실	48,000	(대) 매출원가	48,000

☞ 참고 두 보고기간의 재고자산감모손실과 재고자산평가손실

- ① 재무상태표에 표시할 기말재고: 실제수량 × Min[취득원가, NRV]
- ② 감모손실: (장부수량 - 실제수량) × 취득원가
- ③ 비정상감모손실: 감모손실 × 비정상감모율
- ④ 정상감모손실: 감모손실 × 정상감모율
- ⑤ 재고자산평가손실환입: 기말재고자산평가총당금 - 기초재고자산평가총당금
  - 기말재고자산평가총당금: 기말실제수량 × (기말취득원가 - 기말 NRV)
  - 기초재고자산평가총당금: 기초실제수량 × (기초취득원가 - 기초 NRV)

# VI | 매출총이익률법

## 01 정의

매출총이익률법(Gross Margin Method)이란 과거 보고기간의 매출총이익률을 이용하여 원가배분을 하는 방법을 말한다. K-IFRS는 당기 매출총이익률을 사용하지 않아 합리적인 원가배분이 아니므로 매출총이익률법을 언급하고 있지 않지만 실무상 화재가 발생하였을 때 화재손실액을 추정하기 위하여 사용하던 방법이다. 이는 특별한 이론적 근거에 따른 회계처리가 아니라 추정을 통하여 원가를 배분하는 방법이므로 계산방법 위주로 설명하기로 한다.

## 02 계산방법

[그림 5-5] 매출총이익률법

기초상품		상품		
기초상품	xxx	매출원가	② xxx	① 순매출액 × 매출원가율 ② 순매출액 × (1 - 매출총이익률) ③ 순매출액 × {1/(1 + 원가이익가산율)} (화재를 면한 재고) 화재손실액
순매입	xxx	추정기말상품	③ xxx	
판매가능상품	① xxx	합계	xxx	
				(xxx) ④ xxx

- ① 매출총이익률법의 주어진 자료들 중 매입에서 발생하는 매입운임, 매입에누리과 환출, 매입할인은 각각 총매입액에서 가감하여 순매입액을 계산하고, 매출에서 발생하는 매출에누리과 환입, 매출할인은 각각 총매출액에서 차감하여 순매출액을 계산한 후, 기초상품에 순매입액을 더하여 판매가능상품의 금액을 산출한다.
  - a. 순매입액 = 총매입액 - 매입에누리과 환출 - 매입할인 + 매입운임
  - b. 순매출액 = 총매출액 - 매출에누리과 환입 - 매출할인
- ② 순매출액에 매출원가율, (1 - 매출총이익률) 및 1/(1 + 원가이익가산율)을 곱하여 매출원가를 산출한다.
- ③ 판매가능상품에서 매출원가를 차감하여 추정기말상품금액을 산출한다.
- ④ 추정기말상품에서 화재를 면한 재고를 차감하여 화재손실액을 추정한다.

### ☞ 참고 매출총이익률과 원가이익가산율

- ① 매출총이익률 + 매출원가율  
 = 매출총이익/매출액 + 매출원가/매출액 = (매출액 - 매출원가)/매출액 + 매출원가/매출액 = 1
- ② 원가 + 이익 = 매가
  - ☞ 원가 × (1 + 이익/원가) = 매가
  - ☞ 원가 × (1 + 원가이익가산율) = 매가
  - ☞ 원가 = 매가 × [1/(1 + 원가이익가산율)]

## 예제 11 매출총이익률법

12월 결산법인인 (주)서울의 2010년 1월 1일부터 3월 12일까지의 상품 거래 내역은 다음과 같다.

• 기초상품	₩200,000	• 총매입*	₩1,200,000	• 매입운임*	₩44,000
• 매입에누리	₩14,000	• 매입할인	₩15,000	• 총매출	₩1,520,000
• 판매운임	₩62,000	• 매출에누리	₩28,000	• 매출할인	₩12,000

\* 총매입은 매입운임이 포함되지 않은 금액이다.

그런데 2010년 3월 12일, 상품보관창고에 화재가 발생하여 상품의 일부가 소실되었다. 화재발생 직후 ₩75,000(원가)의 상품이 창고에 남아 있었으며, 창고에 남아 있는 상품 이외에 2010년 3월 8일에 도착 지인도조건으로 판매한 ₩30,000(원가)의 상품이 운송 중에 있었다. (주)서울의 매출총이익률이 20%라고 한다면 화재손실액은 얼마인가?

- 해답**
- 순매입액: ₩1,200,000 + ₩44,000 - ₩14,000 - ₩15,000 = ₩1,215,000
  - 순매출액: ₩1,520,000 - ₩28,000 - ₩12,000 = ₩1,480,000
  - 화재손실액

		상품		
기초상품	₩200,000	매출원가	₩1,184,000	순매출액 × (1 - 매출총이익률) = ₩1,480,000 × (1 - 0.2)
순매입	₩1,215,000	추정기말상품	₩231,000	
계	<u>₩1,415,000</u>	계	<u>₩1,415,000</u>	화재를 면한 재고: ₩75,000 + ₩30,000 = <u>₩(105,000)</u>
				화재손실액 <u>₩126,000</u>

# Ⅶ | 소매재고법

## 01 정의

소매재고법(Retail Inventory Method)<sup>11)</sup>은 기말재고자산(매가)에 적절한 원가율을 곱하여 기말재고자산(원가)을 구하는 방법이다. K-IFRS에서 **소매재고법은 이익률이 유사하고 품종변화가 심한 다품종 상품을 취급하는 유통업에서 실무적으로 다른 원가측정법을 사용할 수 없는 경우에 한하여 인정하고 있다.** 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.** 소매재고법은 특별한 이론적인 근거가 있는 것이 아니라 실무상 편의를 위하여 개발된 방법이므로 계산방법 위주로 설명하기로 한다.

### ☞ 참고 소매재고법에서 원가율이 서로 다른 상품군을 통합하여 적용할 수 있는가?

소매재고법은 판매가격을 기준으로 한 기말재고액에 원가율을 적용하여 기말재고자산금액을 산정하므로 원가율이 서로 다른 상품을 통합하여 매출가격환원법을 적용할 경우 매출원가 및 재고자산금액에 신뢰성이 결여될 수 있다. 따라서 매출가격 환원법은 원가율이 유사한 상품별로 적용하는 것이 타당하며, 원가율의 차이가 큰 상품이 있을 경우 원가율이 유사한 상품군으로 구분하여 각각 소매재고법을 적용함이 타당할 것이다.

11) 소매재고법을 다른 용어로 매출가격환원법이라고도 한다.

## 02 소매재고법의 기초

소매재고법을 사용할 경우 상품매입 시에 원가뿐만 아니라 그 시점에 추정된 매가를 장부에 기록하고, 차 후에 추정된 매가가 변동되는 경우 순인상액(가격인상액 - 가격인상취소액)과 순인하액(가격인하액 - 가격인하취소액)을 조정하여 당기매입액의 추정매가를 조정하여 기록한다. 즉, 가장 먼저 소매재고법의 상품(원가)과 상품(매가)의 원장을 완성하고 대차차액으로 기말재고(매가)를 계산한다.

### [1단계] 기말재고(매가)의 산정

상품(원가)				상품(매가)			
기초재고	xxx	매출원가	?	기초재고	xxx	당기매출액	xxx
당기매입	xxx			당기매입	xxx		
		기말재고(원가)	?	순인상	xxx		
				순인하	(xxx)	기말재고(매가)	대차차액
판매가능재고(원가)(A)	xxx	합계	xxx	판매가능재고(매가)(B)	xxx	합계	xxx

위의 상품(매가)의 원장에서 역산하여 산출된 기말재고(매가)에 원가율을 곱하여 기말재고(원가)를 계산하고, 매출 원가는 판매가능재고(원가)에서 기말재고(원가)를 차감하여 구한다.

### [2단계] 원가율의 산정

[3단계] 기말재고(원가) = 기말재고(매가) × 원가율

[4단계] 매출원가 = 판매가능재고(원가) - 기말재고(원가)

여기서 기말재고(원가)를 산정할 때 적용되는 원가율은 원가기준판매가능상품을 매가기준판매가능상품으로 나누어 산출하는데, 이는 단가결정방법과 저가기준의 적용 여부에 따라 다양한 방법으로 계산할 수 있다. 따라서 소매재고법은 원가율의 계산방법에 따라 가중평균소매재고법, 선입선출소매재고법, 저가기준가중평균소매재고법, 저가기준선입선출소매재고법으로 구분된다.

### (1) 가중평균소매재고법

가중평균소매재고법은 기초재고와 당기매입분이 평균적으로 판매된다고 가정하므로 원가율은 기초재고, 당기매입, 순인상액, 순인하액을 모두 포함하여 계산한다. 가중평균소매재고법에 의한 원가율을 나타내면 다음과 같다.

$$\text{원가율} = \frac{\text{기초재고(원가)} + \text{당기매입(원가)}}{\text{기초재고(매가)} + \text{당기매입(매가)} + \text{순인상액} - \text{순인하액}}$$

### (2) 선입선출소매재고법

선입선출소매재고법은 먼저 구입한 재고자산이 먼저 판매된다고 가정하므로 가중평균소매재고법의 원가율에서 기초재고자산은 고려하지 않는다. 선입선출소매재고법에 의한 원가율을 나타내면 다음과 같다.

$$\text{원가율} = \frac{\text{당기매입(원가)}}{\text{당기매입(매가)} + \text{순인상액} - \text{순인하액}}$$

### (3) 저가기준가중평균소매재고법

저가기준<sup>12)</sup>가중평균소매재고법은 기말재고를 가능한 낮게 표시하기 위하여 가중평균소매재고법의 원가율에서 순인하액을 원가율 분모에서 제외시켜 원가율을 낮게 계상하는 방법이다. 한편, 저가기준가중평균소매재고법을 전통적 소매재고법이라고도 말한다. 저가기준가중평균소매재고법에 의한 원가율을 나타내면 다음과 같다.

$$\text{원가율} = \frac{\text{기초재고(원가)} + \text{당기매입(원가)}}{\text{기초재고(매가)} + \text{당기매입(매가)} + \text{순인상액}}$$

### (4) 저가기준선입선출소매재고법

저가기준선입선출소매재고법은 가중평균소매재고법의 원가율에서 기초재고자산을 고려하지 않고 순인하액도 분모에서 제외시키는 방법이다. 저가기준선입선출소매재고법에 의한 원가율을 나타내면 다음과 같다.

$$\text{원가율} = \frac{\text{당기매입(원가)}}{\text{당기매입(매가)} + \text{순인상액}}$$

12) 저가기준소매재고법은 재고자산의 저가법 평가의 이론적 근거와 일치하는 방법이다.

## 예제 12 소매재고법의 기초

(주)한국은 재고자산평가에 있어서 소매재고법(매출가격환원법)을 사용하고 있다. 20×1년 재고자산과 관련된 자료는 다음과 같다. 원가율 계산 시 소수점 둘째 자리에서 반올림한다. (예를 들어 45.56%는 45.6%로 계산된다)

	원가	매가
기초재고	₩10,000	₩12,000
매입액	₩70,000	₩87,000
순인상액		₩2,000
순인하액		₩1,000
매출액		₩80,000

**물음 1** 기말재고(매가)를 구하시오.

**물음 2** 가중평균소매재고법에 따른 매출원가를 구하시오.

**물음 3** 선입선출소매재고법에 따른 매출원가를 구하시오.

**물음 4** 가중평균저가기준소매재고법(전통적소매재고법)에 따른 매출원가를 구하시오.

**물음 5** 선입선출저가기준소매재고법에 따른 매출원가를 구하시오.

해답

**물음 1**

기말재고(매가) = ₩20,000

상품(원가)				상품(매가)			
기초재고	₩10,000	매출원가	?	기초재고	₩12,000	순매출액	₩80,000
매입액	₩70,000			매입액	₩87,000		
		기말재고	?	순인상액	₩2,000		
	<u>₩80,000</u>		<u>₩80,000</u>	순인하액	₩(1,000)	기말재고	?
					<u>₩100,000</u>		<u>₩100,000</u>

**물음 2** 가중평균소매재고법

1. 기말재고(매가) = ₩20,000
2. 가중평균소매재고법

① 원가율:  $\frac{₩80,000}{₩100,000} = 80\%$

② 기말재고: ₩20,000 × 80% = ₩16,000

③ 매출원가: ₩80,000 - ₩16,000 = ₩64,000

**물음 3** 선입선출소매재고법

1. 기말재고(매가) = ₩20,000
2. 선입선출소매재고법

- ① 원가율:  $\frac{₩80,000 - ₩10,000}{₩100,000 - ₩12,000} = 79.5\%$
- ② 기말재고: ₩20,000 × 79.5% = ₩15,900
- ③ 매출원가: ₩80,000 - ₩15,900 = ₩64,100

**물음 4** 가중평균저가기준소매재고법

1. 기말재고(매가) = ₩20,000
2. 가중평균저가기준소매재고법

- ① 원가율:  $\frac{₩80,000}{₩100,000 + ₩1,000} = 79.2\%$
- ② 기말재고: ₩20,000 × 79.2% = ₩15,840
- ③ 매출원가: ₩80,000 - ₩15,840 = ₩64,160

**물음 5** 선입선출저가기준소매재고법

1. 기말재고(매가) = ₩20,000
2. 선입선출저가기준소매재고법

- ① 원가율:  $\frac{₩80,000 - ₩10,000}{₩100,000 - ₩12,000 + ₩1,000} = 78.7\%$
- ② 기말재고: ₩20,000 × 78.7% = ₩15,740
- ③ 매출원가: ₩80,000 - ₩15,740 = ₩64,260

### 03 특수항목이 포함된 소매재고법

특수항목이 포함된 소매재고법의 매출원가와 기말재고(원가)를 산정할 때 일반적으로 다음의 4단계 절차에 의하여 계산한다.

[그림 5-6] 소매재고법의 계산구조



**(1) [1단계] 기말재고(매가)의 산정**

상품(원가)와 상품(매가)의 원장을 완성하고 대차차액으로 기말재고(매가)를 계산한다.

- ① 소매재고법의 주어진 자료들 중 매입에서 발생하는 매입운임, 매입에누리와 환출, 매입할인은 각각 총매입액(원가)와 총매입액(매가)에서 가감하여 당기순매입(원가)와 당기순매입(매가)를 먼저 계산하고, 매출에서 발생하는 매출에누리와 환입, 매출할인은 각각 총매출액에서 차감하여 순매출액(매가)를 구한다.
  - 순매입액(원가) = 총매입액 - 매입에누리와 환출 - 매입할인 + 매입운임
  - 순매입액(매가) = 총매입액 - 매입환출
  - 순매출액(매가) = 총매출액 - 매출에누리와 환입 - 매출할인
- ② 소매재고법의 경우 상품매입시점에 매가와 판매시점에 매가가 차이가 발생할 수 있다. 이를 순인상액과 순인하액이라고 하는데 이는 상품의 판매가에만 영향을 미치므로 순인상액<sup>13)</sup>과 순인하액<sup>14)</sup>을 상품(매가)의 원장의 차변에서 조정한다.
- ③ 정상적인 영업과정에서 발생한 정상파손은 상품(매가)의 원장에 대기하고 상품(원가)의 원장에서는 실익이 없으므로 반영하지 않는다.<sup>15)</sup> 그러나 일시적·우발적인 이유로 발생하는 비정상파손의 경우에는 상품(원가)와 상품(매가)에 차변에서 차감하는데 이러한 비정상파손을 원가율 산정 시 제외하기 위함이다.<sup>16)</sup>
- ④ 종업원할인의 경우 일반적인 판매가에 영향을 주지 않기 때문에 상품(매가)에 대기하여 기말재고(매가)에서만 조정한다. 왜냐하면 종업원할인을 대기하지 않으면 상품(매가)가 과대계상되어 상품(원가)이 과대계상될 수 있기 때문이다.
- ⑤ 상품(원가)와 상품(매가)의 원장을 나타내면 아래와 같다.

상품(원가)				상품(매가)			
기초재고	xxx	매출원가	?	기초재고	xxx	당기순매출	xxx
당기순매입	xxx			당기순매입	xxx	정상적파손	xxx
비정상적파손	(xxx)	기말재고(원가)	?	순인상	xxx	종업원할인	xxx
				순인하	(xxx)		
				비정상적파손	(xxx)	기말재고(매가)	대차차액
판매가능재고(원가)(A)	xxx	계	xxx	판매가능재고(매가)(B)	xxx	계	xxx

13) 순인상 = 가격인상 - 가격인상취소  
 14) 순인하 = 가격인하 - 가격인하취소  
 15) 정상파손(원가)을 상품(원가)의 원장 차변에 기입하더라도 매출원가를 산출할 때 다시 가산해 주어야 한다. 상품(원가)에 대변에 제외시키고 계산하더라도 매출원가는 동일하다.  
 16) 비정상파손(원가, 매가)은 '자산의 감소'이므로 대변에 기입하는 것이 옳지만 원가율 산정 시 제외하기 위하여 차변에 (-)의 부호로 반영하는 것이 일반적이다.

## (2) [2단계] 원가율의 산정

원가율은 위의 상품 원장에서 [판매가능재고(원가)(A)/판매가능재고(매가)(B)]로 쉽게 산출할 수 있으며, 각각 원가흐름의 가정에 따라 그 내용이 달라지는데 이를 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

- ① 가중평균소매재고법은 기초재고와 당기매입분이 평균적으로 판매된다고 가정하므로 원가율은 기초재고, 당기순매입, 순인상액, 순인하액을 모두 포함하고 비정상적파손은 차감하여 계산한다.
- ② 선입선출소매재고법은 먼저 구입한 재고자산이 먼저 판매된다고 가정하므로 가중평균소매재고법의 원가율에서 기초재고자산은 고려하지 않는다.
- ③ 저가기준가중평균소매재고법은 기말재고를 가능한 낮게 표시하기 위하여 가중평균소매재고법의 원가율에서 순인하액을 원가율 분모에서 제외시켜 원가율을 낮게 계상하는 방법이다.
- ④ 저가기준선입선출소매재고법은 가중평균소매재고법의 원가율에서 기초재고자산은 고려하지 않고 순인하액도 분모에서 제외시키는 방법이다. 이하 4가지 방법의 원가율을 요약하면 다음과 같다.

구분	원가율
가중평균법	$\frac{\text{기초재고(원가)} + \text{당기순매입(원가)} - \text{비정상적파손}}{\text{기초재고(매가)} + \text{당기순매입(매가)} + \text{순인상액} - \text{순인하액} - \text{비정상적파손}}$
선입선출법	$\frac{\text{당기순매입(원가)} - \text{비정상적파손}}{\text{당기순매입(매가)} + \text{순인상액} - \text{순인하액} - \text{비정상적파손}}$
저가기준가중평균법 (전통적소매재고법)	$\frac{\text{기초재고(원가)} + \text{당기순매입(원가)} - \text{비정상적파손}}{\text{기초재고(매가)} + \text{당기순매입(매가)} + \text{순인상액} - \text{비정상적파손}}$
저가기준선입선출법	$\frac{\text{당기순매입(원가)} - \text{비정상적파손}}{\text{당기순매입(매가)} + \text{순인상액} - \text{비정상적파손}}$

### 별해 원가율의 산정

구분	원가율
가중평균법	$\frac{\text{판매가능재고(원가)(A)}}{\text{판매가능재고(매가)(B)}}$
선입선출법	$\frac{\text{판매가능재고(원가)(A)} - \text{기초재고(원가)}}{\text{판매가능재고(매가)(B)} - \text{기초재고(매가)}}$
저가기준가중평균법 (전통적소매재고법)	$\frac{\text{판매가능재고(원가)(A)}}{\text{판매가능재고(매가)(B)} + \text{순인하}}$
저가기준선입선출법	$\frac{\text{판매가능재고(원가)(A)} - \text{기초재고(원가)}}{\text{판매가능재고(매가)(B)} - \text{기초재고(매가)} + \text{순인하}}$

### (3) [3단계] 기말재고(원가)의 산정

$$\text{기말재고(원가)} = \text{기말재고(매가)}[1\text{단계}] \times \text{원가율}[2\text{단계}]$$

### (4) [4단계] 매출원가의 산정

$$\text{매출원가} = \text{판매가능재고(원가)}(A) - \text{기말재고(원가)}$$

## 04 특수항목의 요약

지금까지 살펴본 소매재고법에서 매입관련계정, 매출관련계정, 파손, 종업원할인 등의 특수항목이 있는 경우 기말재고자산과 원가율 계산 시 특수항목에 대해서 고려하여야 한다. 특수항목의 반영방법을 요약하면 다음과 같다.

### POINT 소매재고법의 특수항목

특수항목	반영방법
매입운임	당기매입(원가)에서 가산한다.
매입에누리과 환출	당기매입(원가)에서 차감하고, 매입환출의 경우는 당기매입(매가)에서도 차감한다.
매입할인	당기매입(원가)에서 차감한다.
매출에누리과 환입	총매출액에서 차감한다.
매출할인	총매출액에서 차감한다.
정상파손	정상파손은 기말재고(매가)에서 차감하고 원가율 산정 시에는 포함시켜야 한다.
비정상파손	비정상파손은 기말재고(원가)와 기말재고(매가)에서 모두 차감하고 원가율 산정 시 제외시켜야 한다.
종업원할인	종업원할인은 일반적인 판매가에 영향을 주지 않기 때문에 기말재고(매가)에서 조정하고 원가율에는 반영하지 않는다.

### 예제 13 특수항목이 포함된 소매재고법

(주)한국은 재고자산평가에 있어서 소매재고법(매출가격환원법)을 사용하고 있다. 20×1년 재고자산과 관련된 자료는 다음과 같다. 원가를 계산 시 소수점 셋째 자리에서 반올림한다. (예를 들어 0.456은 0.46으로 계산된다)

	원가	매가
기초재고	₩5,700	₩10,000
총매입액	₩88,600	₩132,900
매입환출	₩720	₩1,200
매입에누리	₩180	
매입할인	₩1,000	
순인상액		₩600
순인하액		₩8,000
총매출액		₩82,000
매출에누리와 환입		₩6,000
매출할인		₩2,000
정상적파손		₩1,450
비정상적파손	₩2,700	₩4,300
중업원할인		₩1,500

**물음 1** 기말재고(매가)를 구하시오.

**물음 2** 가중평균소매재고법에 따른 매출원가를 구하시오.

**물음 3** 선입선출소매재고법에 따른 매출원가를 구하시오.

**물음 4** 가중평균저가기준소매재고법(전통적소매재고법)에 따른 매출원가를 구하시오.

**물음 5** 선입선출저가기준소매재고법에 따른 매출원가를 구하시오.

해답

**물음 1**

1. 순매입액(원가) = ₩88,600 - ₩720 - ₩180 - ₩1,000 = ₩86,700
2. 순매입액(매가) = ₩132,900 - ₩1,200 = ₩131,700
3. 순매출액 = ₩82,000 - ₩6,000 - ₩2,000 = ₩74,000
4. 기말재고(매가) = ₩53,050

상품(원가)				상품(매가)			
기초재고	₩5,700	매출원가	?	기초재고	₩10,000	순매출액	₩74,000
순매입액	₩86,700			순매입액	₩131,700		
				순인상액	₩600	정상적파손	₩1,450
				순인하액	₩(8,000)	종업원할인	₩1,500
비정상파손	₩(2,700)	기말재고	?	비정상파손	₩(4,300)	기말재고	?
	<u>₩89,700</u>		<u>₩89,700</u>		<u>₩130,000</u>		<u>₩130,000</u>

**물음 2** 가중평균소매재고법

1. 기말재고(매가) = ₩53,050
2. 가중평균소매재고법
  - ① 원가율:  $\frac{₩89,700}{₩130,000} = 69\%$
  - ② 기말재고: ₩53,050 × 69% = ₩36,605
  - ③ 매출원가: ₩89,700 - ₩36,605 = ₩53,095

**물음 3** 선입선출소매재고법

1. 기말재고(매가) = ₩53,050
2. 선입선출소매재고법
  - ① 원가율:  $\frac{₩89,700 - ₩5,700}{₩130,000 - ₩10,000} = 70\%$
  - ② 기말재고: ₩53,050 × 70% = ₩37,135
  - ③ 매출원가: ₩89,700 - ₩37,135 = ₩52,565

**물음 4** 가중평균저가기준소매재고법

1. 기말재고(매가) = ₩53,050
2. 가중평균저가기준소매재고법
  - ① 원가율:  $\frac{₩89,700}{₩130,000 + ₩8,000} = 65\%$
  - ② 기말재고: ₩53,050 × 65% = ₩34,483
  - ③ 매출원가: ₩89,700 - ₩34,483 = ₩55,217

**물음 5** 선입선출저가기준소매재고법

1. 기말재고(매가) = ₩53,050
2. 선입선출저가기준소매재고법
  - ① 원가율:  $\frac{₩89,700 - ₩5,700}{₩130,000 - ₩10,000 + ₩8,000} = 66\%$
  - ② 기말재고: ₩53,050 × 66% = ₩35,013
  - ③ 매출원가: ₩89,700 - ₩35,013 = ₩54,687

판매목적 또는 수확물이나 추가적인 생물자산으로의 전환목적으로 생물자산의 생물적 변환과 수확을 관리하는 활동을 농림어업활동이라고 말한다. 이러한 농림어업활동을 하는 기업은 자연적인 성장이나 시간의 경과에 따라 재화의 가치가 증가할 수 있기 때문에 수익인식시기와 관련된 문제가 발생한다. 이와 관련한 K-IFRS 제1041호 ‘농림어업’<sup>17)</sup>의 내용을 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

## 01. 정의

### (1) 농림어업활동과 생물적 변환

**농림어업활동(Agricultural Activity)**이란 **판매목적 또는 수확물이나 추가적인 생물자산으로의 전환 목적으로 생물자산의 생물적 변환과 수확을 관리하는 활동**을 의미한다. 농림어업활동은 예를 들어, 목축, 조림, 일년생이나 다년생 곡물 등의 재배, 과수재배와 농원경작, 화훼원예, 양식(양어 포함)과 같은 다양한 활동을 포함하고, 이러한 다양한 활동의 공통적인 특성은 다음과 같다.

- ① 변화할 수 있는 능력: 살아있는 동물과 식물은 생물적 변환을 할 수 있는 능력이 있다.
- ② 변화의 관리: 관리는 생물적 변환의 발생과정에 필요한 조건(예 영양 수준, 수분, 온도, 비옥도, 조도)을 향상시키거나 적어도 유지시켜 생물적 변환을 용이하게 한다. 이러한 관리는 농림어업활동을 다른 활동과 구분하는 기준이 된다. 예를 들어, 관리하지 않은 자원을 수확하는 것(예 원양어업, 천연림 벌채)은 농림어업활동에 해당하지 않는다.
- ③ 변화의 측정: 생물적 변환이나 수확으로 인해 발생한 질적(예 유전적 장점, 밀도, 숙성도, 지방분포, 단백질 함량, 섬유유의 강도) 변화나 양적(예 개체수 증가, 중량, 부피, 섬유유의 길이나 지름, 발아 수량) 변화는 일상적인 관리기능으로 측정되고 관찰된다.

생물적 변환은 생물자산에 질적 또는 양적 변화를 일으키는 성장, 퇴화, 생산 그리고 생식 과정으로 구성된다. 생물적 변환의 결과는 다음 중 하나와 같이 나타난다.

- ① (가) 성장(동물이나 식물의 양적 증가나 질적 개선), (나) 퇴화(동물이나 식물의 양적 감소나 질적 저하) 또는 (다) 생식(살아있는 동물이나 식물 개체수의 증가)을 통한 자산의 변화
- ② 유액, 찻잎, 양모, 우유와 같은 수확물의 생산

17) 생산용식물(Bearer Plants)을 제외한 생물자산, 수확시점의 수확물, 수확시점의 수확물 및 관련된 정부보조금과 관련된 회계처리에 적용하며, 수확시점 후에는 K-IFRS 제1002호 ‘재고자산’이나 적용 가능한 다른 K-IFRS를 적용한다.

## (2) 생물자산, 생산용식물 및 수확물

생물자산과 생산용식물 및 수확물의 정의는 다음과 같다.

- ① 생물자산: 생물자산은 살아있는 동물이나 식물을 말하며, 찻잎, 포도, 기름야자 열매, 고무나무의 유액 등 생산용 식물에서 자라는 생산물을 포함하는 개념이다.
- ② 생산용식물: 생산용식물<sup>18)</sup>은 다음 요건을 모두 충족하는 살아있는 식물을 말하는데, 여기서 유의할 점은 생산용식물의 정의를 충족하는 생물자산은 유형자산으로 회계처리하여야 한다는 것이다.
  - a. 수확물을 생산하거나 공급하는 데 사용한다.
  - b. 한 회계기간을 초과하여 생산물을 생산할 것으로 예상한다.
  - c. 수확물로 판매될 가능성이 희박하다. (단, 부수적인 폐물(Scrap)로 판매하는 경우는 제외한다)
- ③ 수확물: 수확물은 생물자산에서 수확한 생산물을 말한다.
- ④ 수확 후 가공품: 수확물이 가공되어 판매되는 것을 수확 후 가공품이라고 한다.

❖ 참고 생산용식물의 정의를 충족하는 생물자산의 회계처리 개정

생산용식물은 자체로 팔리지 않고 생산용식물의 공정가치 변동이 기업의 미래현금흐름에 직접 영향을 미치지 않으며, 매각목적의 자산이 아니라 생산물을 생산하기 위한 사용목적의 자산이다. 따라서 공정가치로 측정하는 것이 보유목적에 적합하지 않으며, 활성화된 시장이 없어 공정가치를 측정할 수도 없다. 따라서 이러한 실무적 어려움을 국제회계기준위원회에 건의하여 2014년 유형자산으로 회계처리하도록 개정되었다.

### POINT 농림어업

농림어업활동	판매목적 또는 수확물이나 추가적인 생물자산으로의 전환목적으로 생물자산의 생물적 변환과 수확을 관리하는 활동
특성	<ul style="list-style-type: none"> <li>① 변화할 수 있는 능력: 살아있는 동물과 식물은 생물적 변환을 할 수 있는 능력이 있다.</li> <li>② 변화의 관리: 관리는 생물적 변환의 발생과정에 필요한 조건을 향상시키거나 적어도 유지시켜 생물적 변환을 용이하게 한다.</li> <li>③ 변화의 측정: 생물적 변환이나 수확으로 인해 발생한 질적 변화나 양적 변화는 일상적인 관리기능으로 측정되고 관찰된다.</li> </ul>
생물자산과 생산용식물 및 수확물의 정의	<ul style="list-style-type: none"> <li>① 생물자산: 생물자산은 살아있는 동물이나 식물을 말하며, 찻잎, 포도, 기름야자 열매, 고무나무의 유액 등 생산용 식물에서 자라는 생산물을 포함하는 개념이다.</li> <li>② 생산용식물: 생산용식물은 다음 요건을 모두 충족하는 살아있는 식물을 말하는데, 생산용식물의 정의를 충족하는 생물자산은 유형자산으로 회계처리하여야 한다.                     <ul style="list-style-type: none"> <li>a. 수확물을 생산하거나 공급하는 데 사용한다.</li> <li>b. 한 회계기간을 초과하여 생산물을 생산할 것으로 예상한다.</li> <li>c. 수확물로 판매될 가능성이 희박하다. (단, 부수적인 폐물(Scrap)로 판매하는 경우는 제외한다)</li> </ul> </li> <li>③ 수확물: 수확물은 생물자산에서 수확한 생산물</li> <li>④ 수확 후 가공품: 수확물이 가공되어 판매되는 것</li> </ul>

18) 다음은 생산용식물이 아니다.

- (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 목재 모두를 얻기 위해 재배하는 나무
- (3) 한해살이 작물 예 옥수수과 밀

참고로 생물자산과 수확물 및 수확 후 가공품의 예를 들면 다음과 같다.

[그림 5-7] 생물자산, 생산용식물, 수확물, 수확 후 가공품

생물자산		수확물	수확 후 가공품
생산용식물의 정의를 충족하지 못하는 생물자산	생산용식물의 정의를 충족하는 생물자산 <sup>19)</sup>		
양		양모	모사, 양탄자
조림지의 나무		벌목된 나무	원목, 목재
젖소		우유	치즈
돼지		돈육	소시지, 햄
목화		수확한 면화	실, 의류
사탕수수		수확한 사탕수수	설탕
담배 식물		수확한 잎	담배
	차 관목	수확한 잎	차
	포도나무	수확한 포도	포도주
	과수	수확한 과일	과일 가공품
	기름야자나무	수확한 과일	야자유
	고무나무	수확한 유액	고무 제품

## 02. 인식 및 측정

### (1) 인식기준

다음의 조건이 모두 충족되는 경우에 한하여 생물자산이나 수확물을 인식한다.

- ① 과거 사건의 결과로 자산을 통제한다.
- ② 자산과 관련된 미래경제적효익의 유입가능성이 높다.
- ③ 자산의 공정가치나 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있다.

19) 생산용식물에서 자라는 생산물(예 잣잎, 포도, 기름야자 열매, 고무나무의 유액)은 농림어업의 적용범위에 포함된다.

## (2) 측정

- ① 생물자산은 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있는 경우에 **최초 인식시점과 매 보고기간 말에 순공정 가치**(공정가치에서 추정 매각부대원가를 차감한 금액)로 측정하고 이때 발생한 평가손익은 발생한 기간에 **당기손익**에 반영한다.
- ② 생물자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우에는 취득원가에서 **감가상각누계액과 손상차 손누계액**을 차감하여 측정한다. 이후 그러한 생물자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있게 되면 순공정가치로 측정한다. 또한, 비유동생물자산이 K-IFRS 제1105호 ‘매각예정비유동자산과 중단영업’에 따른 매각예정분류기준을 충족하는 경우에는 생물자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있다고 본다.
- ③ 생물자산에서 수확된 **수확물**은 **수확시점에 순공정가치로 측정**하고 이때 발생한 평가손익은 발생한 기간의 **당기손익**에 반영한다.
- ④ 수확 후 가공품 즉, 수확시점 후 **수확물의 가공품**(예 포도를 재배한 양조업자가 가공하여 만든 포도주)은 K-IFRS 제1002호 ‘**재고자산**’이나 적용 가능한 다른 K-IFRS를 적용하고 농림어업활동에는 포함되지 않는다.

### POINT 생물자산의 인식과 측정

구분	수익인식과 측정
생물자산 (생산용식물 제외)	<ol style="list-style-type: none"> <li>① <b>최초 인식시점과 매 보고기간 말에</b> 공정가치에서 추정 매각부대원가를 차감한 금액(이하 ‘<b>순공정가치</b>’라 한다)으로 <b>측정</b>하고 여기에서 발생한 <b>평가손익</b>은 발생한 기간의 <b>당기손익</b>에 반영</li> <li>② 생물자산을 최초로 인식하는 시점에 시장 공시가격을 구할 수 없고, 대체적인 공정가치 측정치가 명백히 신뢰성 없게 결정되는 경우 생물자산은 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정함</li> </ol>
생물자산(생산용식물)	유형자산으로 분류하여 <b>감가상각</b> 을 수행
생물자산에서 수확된 수확물	<b>수확시점에 순공정가치로 측정</b> 하고 발생한 <b>평가손익</b> 은 발생한 기간에 <b>당기손익</b> 에 반영함
수확 후 가공품	<b>재고자산의 규정</b> 을 준용

## 예제 14 농림어업

(주)서울은 우유 생산을 위하여 20×1년 1월 1일에 어미 젖소 5마리를 마리당 ₩1,000,000에 취득하였으며, 관련 자료는 다음과 같다.

- (1) 20×1년 3월 말에 처음으로 우유를 생산하였으며, 동 일자에 생산된 우유 전체의 순공정가치는 ₩500,000이다.
- (2) 20×1년 4월 초 전월에 생산된 우유 전체를 유제품 생산업체에 ₩700,000에 납품하였다.
- (3) 20×1년 6월 말에 새끼 젖소 1마리가 태어났다. 이 시점의 새끼 젖소 순공정가치는 마리당 ₩200,000이다.
- (4) 20×1년 12월 말 2차로 우유를 생산하였으며, 동 일자에 생산된 우유 전체의 순공정가치는 ₩600,000이다. 또한 20×1년 12월 말에도 어미 젖소와 새끼 젖소의 수량 변화는 없으며, 기말 현재 어미 젖소의 순공정가치는 마리당 ₩1,050,000, 새끼 젖소의 순공정가치는 마리당 ₩180,000이다.

**물음 1** (주)서울의 20×1년의 모든 회계처리를 수행하시오.

**물음 2** 위 거래가 (주)서울의 20×1년도 포괄손익계산서상 당기순이익에 미치는 영향은 얼마인가?

해답 **물음 1**

일자	회계처리			
20×1년 1월 1일	(차) 생물자산(젖소)	5,000,000	(대) 현금	5,000,000
20×1년 3월 말	(차) 수확물(우유)	500,000	(대) 수확물평가이익	500,000
20×1년 4월 초	(차) 현금	700,000	(대) 수확물(우유)	500,000
			수확물평가이익	200,000
20×1년 6월 말	(차) 생물자산(새끼 젖소)	200,000	(대) 생물자산평가이익	200,000
	(차) 수확물(우유)	600,000	(대) 수확물평가이익	600,000
20×1년 12월 말	(차) 생물자산(젖소)	250,000	(대) 생물자산평가이익	250,000
	(차) 생물자산평가손실	20,000	(대) 생물자산(새끼 젖소)	20,000

**물음 2**

당기순이익에 미치는 영향: ₩500,000 + ₩200,000 + ₩200,000(1마리 × ₩200,000) + ₩600,000 + ₩250,000(5마리 × ₩50,000) - ₩20,000(1마리 × ₩20,000)  
= ₩1,730,000 증가

### (3) 정부보조금

- ① 순공정가치로 측정하는 생물자산과 관련된 정부보조금에 다른 조건이 없는 경우에는 이를 수취할 수 있게 되는 시점에만 당기손익으로 인식한다.
- ② 기업이 특정 농림어업활동에 종사하지 못하게 요구하는 경우를 포함하여 순공정가치로 측정하는 생물자산과 관련된 정부보조금에 부수되는 조건이 있는 경우에는 그 조건을 충족하는 시점에만 당기손익으로 인식한다.
- ③ 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정하는 생물자산과 관련된 정부보조금에 대해서는 K-IFRS 제1020호 '정부보조금의 회계처리와 정부지원의 공시'를 적용한다.

**POINT** 생물자산과 관련된 정부보조금

순공정가치로 측정하는 생물자산과 관련된 정부보조금에 다른 조건이 없는 경우	수취할 수 있게 되는 시점에만 당기손익으로 인식
순공정가치로 측정하는 생물자산과 관련된 정부보조금에 부수되는 조건이 있는 경우	그 조건을 충족하는 시점에만 당기손익으로 인식
원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정하는 생물자산	K-IFRS 제1020호 '정부보조금의 회계처리와 정부지원의 공시'를 적용

- 01 재고자산의 취득원가는 판매 가능한 상태로 만들기까지 소요된 매입원가, 전환원가 및 기타원가를 포함한다. (O, X)
- 02 이연지급계약으로 상품을 구입한 경우 미래 지급할 금액을 자산의 취득원가로 한다. (O, X)
- 03 재고자산을 판매 가능한 상태에 이르게 하는 데 상당한 기간을 필요로 하는 경우 재고자산의 취득에 사용된 타인자본에 대한 차입원가를 재고자산의 취득원가로 처리한다. (O, X)
- 04 생물자산에서 수확한 농림어업 수확물로 구성된 재고자산은 순공정가치로 측정하여 수확시점에 최초로 인식한다. (O, X)
- 05 재고자산의 보관원가는 반드시 비용으로 인식한다. (O, X)

정답 및 해설

- 01 O
- 02 X 이연지급방식으로 상품을 구입한 경우 현금으로 즉시 구입하는 것에 비하여 이자요소에 해당하는 만큼 높은 가격으로 계상되기 때문에 이자요소를 차감한 순액으로 기록한다. 즉, 자산의 원가는 취득한 자산의 공정가치나 지급할 부채의 현재가치로 평가해야 한다.
- 03 O
- 04 O
- 05 X 일반적으로 재고자산의 보관원가는 비용으로 인식한다. 단, 후속생산단계 투입 전 보관이 필요한 경우의 보관원가는 취득원가에 포함한다.

- 06** 물가가 지속적으로 상승하는 경제하에서 후입선출법하에서의 당기순이익이 선입선출법하에서의 당기순이익보다 적어지는데, 이는 후입선출법이 수익비용의 대응을 왜곡하는 일례이다. (O, X)
- 07** 일반적인 기업의 경영활동에서 실제물량흐름이 후입선출일 가능성은 크지 않다. (O, X)
- 08** 재고자산에 대한 단위원가 결정방법의 적용은 동일한 용도나 성격을 지닌 재고자산에 대하여 동일하게 적용해야 하나, 지역별로 분포된 사업장이나 과세방식이 다른 사업장 간에는 동일한 재고자산이라도 원칙적으로 다른 방법을 적용한다. (O, X)
- 09** 재고자산을 저가법으로 평가할 경우 항목별로 적용하며, 조별 또는 총계기준으로는 적용할 수 없다. (O, X)
- 10** 확정판매계약을 이행하기 위하여 보유하는 재고자산의 순실현가능가치는 시장가격(일반판매가격)에 기초한다. (O, X)

**정답 및 해설**

- 06** X 물가가 지속적으로 상승하는 경제하에서 후입선출법하에서의 당기순이익이 선입선출법하에서의 당기순이익보다 적어지며, 이는 다른 방법에 비하여 현재의 수익에 현재의 원가가 대응되어 수익·비용의 대응이 적절하게 이루어지는 것이므로 후입선출법의 장점이 된다.
- 07** O
- 08** X 성격과 용도 면에서 유사한 재고자산은 동일한 단가결정방법을 적용하여야 하며, 성격이나 용도 면에서 차이가 있는 재고자산은 서로 다른 단가결정방법을 적용할 수 있다. 따라서, 동일한 재고자산이 동일한 기업 내에서 영업부분에 따라 서로 다른 용도로 사용될 수도 있는데, 이때 재고자산의 지역별 위치나 과세방식이 다르다는 이유만으로 동일한 재고자산에 다른 단가결정방법을 적용하는 것은 정당화될 수 없다.
- 09** X 재고자산을 순실현가능가치로 감액하는 저가법은 항목별로 적용한다. 그러나 경우에 따라서는 서로 유사하거나 관련 있는 항목들을 통합하여 적용(조별기준 적용)하는 것이 적절할 수 있다. 하지만, 완제품 또는 특정 산업이나 특정 지역의 영업부분에 속하는 모든 재고자산과 같은 분류에 기초하여 저가법을 적용(총계기준 적용)하는 것은 적절하지 않다.
- 10** X 확정판매계약을 이행하기 위하여 보유하는 재고자산의 순실현가능가치는 계약가격에 기초한다. 만약, 재고자산의 수량이 확정판매계약의 이행에 필요한 수량을 초과하는 경우 그 초과 수량의 순실현가능가치는 일반 판매가격에 기초한다.

- 11 순실현가능가치의 상승으로 인한 재고자산평가손실의 환입은 환입이 발생한 기간에 별도의 수익으로 인식한다. (O, X)
- 12 완성될 제품이 원가 이상으로 판매될 것으로 예상하는 경우에는 그 생산에 투입하기 위해 보유하는 원재료 및 기타 소모품을 감액하지 아니한다. (O, X)
- 13 생물자산은 최초 인식시점에 순공정가치로 인식하여 발생하는 평가손익 및 최초 인식 후 생물자산의 공정가치 변동으로 발생하는 평가손익을 당기손익에 반영하는 반면, 수확물은 최초 인식시점에 순공정가치로 인식하여 발생하는 평가손익만 발생기간의 당기손익으로 인식한다. (O, X)

**정답 및 해설**

- 11 X 순실현가능가치의 상승으로 인한 재고자산평가손실의 환입은 환입이 발생한 기간의 비용으로 인식된 재고자산 금액의 차감액으로 인식한다.
- 12 O
- 13 X 생물자산은 최초 인식시점에 순공정가치로 인식하여 발생하는 평가손익 및 최초 인식 후 생물자산의 공정가치 변동으로 발생하는 평가손익을 당기손익에 반영하는 반면, 수확물은 최초 인식시점에 순공정가치로 인식하여 발생하는 평가손익을 발생기간의 당기손익으로 인식하지만 그 이후 재고자산의 규정을 준용하여 판매 시에 당기손익이 발생할 수 있다.

- 01 (주)대한이 실지재고조사법으로 재고자산을 실사한 결과 20×1년 말 현재 창고에 보관하고 있는 재고자산의 실사금액은 ₩5,000,000으로 집계되었다. 추가자료는 다음과 같다.

- (1) 20×1년 10월 1일 (주)대한은 (주)서울에 원가 ₩500,000의 상품을 인도하고, 판매대금은 10월 말부터 매월 말일에 ₩200,000씩 4개월에 걸쳐 할부로 수령하기로 하였다.
- (2) (주)대한은 20×1년 11월 1일에 (주)충청과 위탁판매계약을 맺고 원가 ₩2,000,000의 상품을 적송하였다. (주)충청은 20×1년 말까지 이 중 60%만을 판매완료하였다.
- (3) 20×1년 말 (주)대한은 (주)경기에 원가 ₩1,200,000의 상품을 ₩1,600,000에 판매 즉시 인도하면서, (주)경기가 (주)대한에게 동 상품을 ₩1,800,000에 재매입하도록 요구할 수 있는 풋옵션을 부여하는 약정을 체결하였다.
- (4) 20×1년 12월 1일에 (주)대한은 제품재고가 없어 생산 중인 제품에 대한 주문을 (주)강원으로부터 받아 이를 수락하고 동 제품에 대한 판매대금 ₩1,500,000을 전부 수령하였다. 20×1년 말 현재 동 제품은 생산이 완료되었으며 (주)대한은 이를 20×2년 1월 5일에 (주)강원에 인도하였다. 동 제품의 제조원가는 ₩1,000,000이고 실사금액에 포함되어 있다.

추가자료의 내용을 반영하면 (주)대한의 20×1년 말 재무상태표에 보고될 재고자산은 얼마인가?

[2015 공인회계사 1차]

- ① ₩4,800,000                      ② ₩5,200,000                      ③ ₩6,000,000  
 ④ ₩6,200,000                      ⑤ ₩7,000,000

**02** 다음은 (주)흥덕의 20×1년과 20×2년의 상품재고와 관련된 자료이다.

20×1년 기말상품재고		20×2년 기말상품재고	
취득원가	순실현가능가치	취득원가	순실현가능가치
₩200,000	₩150,000	₩300,000	₩100,000

20×1년 기초상품재고액은 ₩100,000이며, 20×1년도와 20×2년도의 당기 상품매입액은 각각 ₩500,000과 ₩600,000이다. 20×1년 기초재고자산의 재고자산평가충당금은 없으며 취득원가와 순실현가능가치는 같다. 또한 (주)흥덕은 재고자산평가손실과 재고자산평가손실환입을 매출원가에 반영한다. (주)흥덕의 20×1년도와 20×2년도의 매출원가를 계산하면 각각 얼마인가? [2010 공인회계사 1차]

- |   | 20×1년도 매출원가 | 20×2년도 매출원가 |
|---|-------------|-------------|
| ① | ₩400,000    | ₩500,000    |
| ② | ₩400,000    | ₩650,000    |
| ③ | ₩400,000    | ₩700,000    |
| ④ | ₩450,000    | ₩650,000    |
| ⑤ | ₩450,000    | ₩700,000    |

**03** 다음의 자료는 (주)민국의 20×1년도 재고자산과 관련된 내용이다.

(1) • 기초재고자산: ₩485,000  
 • 재고자산평가충당금(기초): 없음  
 • 당기매입액: ₩4,000,000

(2) (주)민국은 재고자산감모손실과 재고자산평가손실을 매출원가에 포함한다.

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

(주)민국이 20×1년도 포괄손익계산서에 인식할 매출원가는? [2017 공인회계사 1차]

- ① ₩4,202,000                      ② ₩4,215,000                      ③ ₩4,222,000  
 ④ ₩4,237,000                      ⑤ ₩4,242,000





## 정답 및 해설

## 정답

01 ⑤ 02 ④ 03 ③ 04 ③ 05 ① 06 ①

## 해설

01 ⑤ 1. 기말상품재고액

창고실사금액	₩5,000,000
(1) 할부판매	₩0
(2) 위탁판매	₩800,000
(3) 재구매조건부판매	₩1,200,000
(4) 주문판매	₩0
기말재고액	<u>₩7,000,000</u>

2. 현재 재고가 없는 재화를 인도하기 전에 미리 판매대금의 전부 또는 일부를 수취하는 주문으로 예를 들어, 생산 중인 재화나 제3자가 고객에게 직접 인도하는 재화의 경우에는 고객에게 재화를 인도한 시점에 수익을 인식한다. 따라서 문제의 제시된 자료는 차기에 인도되므로 수익을 인식하지 아니하고 기말재고에 포함하므로 이미 실사금액에 포함되어 있어 기말재고액에서 조정하지 아니한다.

02 ④ 1. 20×1년

재고자산			
기초	₩100,000	매출원가	₩450,000
매입	₩500,000	기말 <sup>1)</sup>	₩150,000
	<u>₩600,000</u>		<u>₩600,000</u>

<sup>1)</sup> Min[₩200,000, ₩150,000] = ₩150,000

2. 20×2년

재고자산			
기초	₩150,000	매출원가	₩650,000
매입	₩600,000	기말 <sup>1)</sup>	₩100,000
	<u>₩750,000</u>		<u>₩750,000</u>

<sup>1)</sup> Min[₩300,000, ₩100,000] = ₩100,000

- 03 ③
1. 재무상태표에 표시할 기말재고: 실제수량 × Min[취득원가, NRV]  
= 900개 × ₩100 + 350개 × ₩180 + 500개 × ₩220 = ₩263,000
  2. 감모손실: (장부수량 - 실제수량) × 취득원가  
= (1,000개 - 900개) × ₩100 + (400개 - 350개) × ₩200 = ₩20,000
  3. 재고자산평가손실: 실제수량 × (취득원가 - Min[취득원가, NRV])  
= 350개 × (₩200 - ₩180) + 500개 × (₩250 - ₩220) = ₩22,000
  4. 매출원가: ₩4,180,000 + ₩22,000 + ₩20,000 = ₩4,222,000

재고자산			
기초재고	₩485,000	판매된 부분	₩4,180,000
당기순매입	₩4,000,000	재고자산평가손실	₩22,000
		재고자산감모손실	₩20,000
		기말상품	₩263,000
판매가능재고	<u>₩4,485,000</u>		<u>₩4,485,000</u>

} 매출원가

**별해**

매출원가: 판매가능재고 - 재무상태표에 표시할 기말재고  
= ₩485,000 + ₩4,000,000 - ₩263,000 = ₩4,222,000

- 04 ③
1. 재무상태표에 표시할 기말재고: 실제수량 × Min[취득원가, NRV]  
= 10단위 × ₩1,000 + 20단위 × ₩900 + 70단위 × ₩1,900 = ₩161,000
  2. 감모손실: (장부수량 - 실제수량) × 취득원가  
= 20단위 × ₩1,000 + 30단위 × ₩2,000 = ₩80,000
  3. 정상감모손실: ₩80,000 × 70% = ₩56,000
  4. 비정상감모손실: ₩80,000 × 30% = ₩24,000
  5. 재고자산평가손실: 실제수량 × (취득원가 - Min[취득원가, NRV])  
= 20단위 × ₩100 + 70단위 × ₩100 = ₩9,000
  6. 순매입액: 200단위 × ₩1,000 + 200단위 × ₩2,000 = ₩600,000

재고자산			
기초재고	₩0	판매된 부분	₩350,000
당기순매입	₩600,000	재고자산평가손실	₩9,000
		재고자산감모손실(정상)	₩56,000
		재고자산감모손실(비정상)	₩24,000
		기말재고	₩161,000
판매가능재고	<u>₩600,000</u>		<u>₩600,000</u>

} 매출원가  
} 기타비용

7. 매출원가: ₩350,000 + ₩9,000 + ₩56,000 = ₩415,000

05 ①

상품(원가)			상품(매가)				
기초재고	$x$	매출원가	₩525,000	기초재고	₩120,000	매출액	₩700,000
순매입	₩630,000			순매입	₩800,000	종업원할인	₩50,000
				순인상	₩80,000		
		기말재고	$x + ₩105,000$			기말재고	₩250,000
	<u><math>x + ₩630,000</math></u>		<u><math>x + ₩630,000</math></u>		<u>₩1,000,000</u>		<u>₩1,000,000</u>

1. 기말재고(매가) = ₩250,000

2. 기말재고(원가) = 기말재고(매가) × 원가율

$$x + ₩105,000 = ₩250,000 \times \frac{x + ₩630,000}{₩1,000,000} \quad \therefore \text{기초재고자산}(x) = ₩70,000$$

06 ①

1. 이동평균단가

(1) 1월 1일: ₩300

(2) 5월 1일:  $(100\text{개} \times ₩300 + 200\text{개} \times ₩400) / 300\text{개} = ₩366.67$

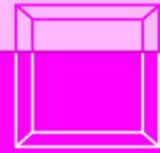
(3) 6월 1일:  $(100\text{개} \times ₩300 + 200\text{개} \times ₩400 + 200\text{개} \times ₩300) / 500\text{개} = ₩340$

(4) 9월 1일:  $(300\text{개} \times ₩340 + 100\text{개} \times ₩200) / 400\text{개} = ₩305$

(5) 12월 15일:  $(200\text{개} \times ₩305 + 100\text{개} \times ₩200) / 300\text{개} = ₩270$

2. 기말재고자산 수량:  $(100\text{개} + 200\text{개} + 200\text{개} - 200\text{개} + 100\text{개} - 200\text{개} + 100\text{개}) = 300\text{개}$

3. 재고자산평가손실:  $300\text{개} \times (₩270 - ₩200) = ₩21,000$



기말재고자산에 포함할 항목

01 (주)한국은 제조 및 판매업을 영위하는 12월 31일 결산법인이다. 다음은 20×1년 12월 31일로 종료되는 회계연도의 회계기록에서 입수한 자료이다.

- 20×1년 12월 31일 재고자산 ₩700,000\*
- 20×1년 12월 31일 매입채무 ₩2,000,000
- 20×1년의 매출액 ₩5,000,000

\* 실지재고조사법에 의한 실물재고로서 상품금액과 제품금액의 합계금액이다.

상기 금액에는 다음의 사항들이 적절하게 반영되어 있지 않다.

- (1) 선적지인도조건의 거래명세서를 20×2년 1월 2일에 받아서 매입거래를 기록하였다. 거래명세서에는 20×1년 12월 29일에 선적된 것으로 되어 있으나 20×2년 1월 3일에 상품이 입고되었다. 이 상품의 매입가격은 ₩10,000이고 운임은 ₩1,000이다.
- (2) 20×1년 12월 26일 도착지인도조건으로 고객에게 선적한 원가 ₩25,000의 상품이 20×1년 12월 31일 당시 운송 중에 있었다. 20×2년 1월 2일에 고객으로부터 상품을 인수하였다는 통보를 받고 (주)한국은 ₩30,000의 매출을 기록하였다.
- (3) 20×2년 1월 3일에 ₩12,000의 월간 운임청구서를 수령하였다. 이 청구서는 20×1년 12월에 매입한 상품에 대한 것인데, 그 상품의 절반은 20×1년 12월 31일의 기말재고에 남아 있다. 매입운임은 20×1년 12월 31일 재고자산이나 매입채무에 포함되지 않았다.
- (4) 회사는 위탁판매도 하고 있는데, 20×1년 12월 중 수탁업자에게 판매가격이 ₩70,000(원가 ₩50,000)인 상품을 적송하고 매출을 계상하였다. 수탁업자는 12월 적송상품 중 60%를 판매하였다. 단, 위탁계약은 수탁업자가 제품을 통제할 수 없다.
- (5) (주)한국이 12월 중 시용판매를 하기 위하여 거래처에 판매가격 ₩150,000의 상품을 시송하고 매출로 계상하였다. 결산일 현재 거래처에서 매입통지를 보내온 금액은 ₩120,000이며, 시용판매가격은 원가의 2할증이다.
- (6) (주)한국은 20×1년 12월 20일에 1개월 후에 재구매하기로 약정하고 원가 ₩100,000의 상품을 ₩120,000에 인도하고 매출로 계상하였다. 단, 재매입약정이 금융약정에 해당하는 경우이다.

20×1년의 재무제표에 계상될 기말재고자산, 매입채무, 매출액을 산출하시오.

**해답**

항목	재고자산	매입채무	매출액
수정 전 금액	₩700,000	₩2,000,000	₩5,000,000
수정사항			
(1)	₩11,000	₩11,000	
(2)	₩25,000		
(3)	₩6,000	₩12,000	
(4)	₩20,000		₩(28,000)
(5)	₩25,000		₩(30,000)
(6)	₩100,000		₩(120,000)
수정사항 소계	₩187,000	₩23,000	₩(178,000)
수정 후 금액	₩887,000	₩2,023,000	₩4,822,000

**해설** 매입과 매출의 기간구분오류(Cut-off Error)와 관련하여 유의할 점은 기말재고자산의 포함할 항목의 여부까지 동시에 고려하여야 한다는 것이다. 매입관련 오류는 재고자산과 매입채무에만 영향을 미치므로 매출액은 고려하지 않고, 매출관련 오류는 재고자산과 매출액에 영향을 미치므로 매입채무는 고려하지 않고 문제를 풀이하면 편리하다.

- (1) 선적지인도기준으로 매입한 상품이 결산일 전에 선적되었으므로 20×1년의 매입채무와 기말재고에 포함시켜야 한다. 선적지인도기준에서는 매입운임을 매입자가 부담하므로 이 또한 매입채무와 기말재고에 포함시켜야 한다. 회사는 20×2년의 매입으로 처리하였기 때문에 20×1년의 매입채무는 ₩11,000만큼 증가해야 하며, 기말재고도 기말재고실사 시 포함되지 않았을 것이므로 동액만큼 증가시켜야 한다.
- (2) 도착지인도기준으로 고객에게 선적한 상품 ₩25,000이 운송 중에 있으므로 상품에 대한 소유권은 (주)한국에 있다. 따라서 기말재고에 ₩25,000을 가산해야 한다. 매출액은 고객이 상품을 인수한 20×2년의 매출로 기록하였기 때문에 수정이 불필요하다.
- (3) 매입운임은 재고자산의 취득원가로 처리되어야 한다. 따라서 운임총액 ₩12,000은 매입채무에 가산해야 하며, 매입운임 ₩12,000의 절반인 ₩6,000은 기말재고에 가산해야 한다.
- (4) 위탁판매의 경우 수익은 수탁자가 위탁품을 판매한 날에 인식하므로 기말현재 수탁자가 판매하지 않은 위탁품은 위탁자의 기말재고에 포함해야 한다. 따라서 ₩28,000(= ₩70,000 × 40%)은 매출액에서 차감하고, ₩20,000(= ₩50,000 × 40%)은 기말재고자산에 가산하여야 한다.
- (5) 시용판매는 고객이 구매의사를 표시한 때 매출을 인식한다. 따라서 구매의사표시가 없는 부분(₩30,000)은 매출에서 제외하고 관련 원가(₩25,000 = ₩30,000/1.2)는 재고자산에 포함하여야 한다.
- (6) 재매입약정이 금융약정에 해당하는 경우에는 수익을 인식할 수 없으므로 매출원가로 인식하지 않고 기말재고자산에 포함하고 구매자로부터 받은 현금을 차입금으로 기록해야 한다.

**재고자산 종합(1)**

**02** 다음은 20×1년 재고자산과 관련된 회계자료이며 각 사례는 독립적이다. 모든 사례에서 재고자산 회계처리는 계속기록법을 사용한다. 독립된 사례 각각에 대해 20×1년에 해야 할 모든 분개를 적절하게 했을 경우, 재고자산 장부금액에 미치는 영향과 당기순이익에 미치는 영향을 구하시오. 다음 양식의 빈칸(① ~ ⑧)에 해당하는 금액을 제시하되 감소의 경우에는 금액 앞에 (-)를 표시하고, 영향이 없는 경우에는 “0”으로 표시하시오. [2014 공인회계사 2차]

[예시] (주)대한은 ₩1,000에 취득한 재고자산을 ₩1,200에 현금 판매하였다.

구분	재고자산	당기순이익
예시	(-)₩1,000	₩200
사례 1	①	②
사례 2	③	④
사례 3	⑤	⑥
사례 4	⑦	⑧

**사례 1** (주)A는 20×1년 3월 1일 재고자산을 ₩90,000에 현금 판매하면서 1년 후에 ₩99,000으로 재구매하기로 약정하였다.

**사례 2** (주)B는 20×1년 10월 1일 상품을 ₩50,000에 취득하면서 계약금으로 ₩10,000을 지급하고 잔금은 20×2년 3월 31일과 20×2년 9월 30일에 각각 ₩20,000씩 총 2회 분할 지급하기로 하였다. 상품 취득일 현재 상품의 현금가격 상당액은 총지급액을 유효이자율로 할인한 현재가치와 동일하며, 이 시점의 유효이자율은 연 6%이다. 단, 현재가치 계산 시 아래의 현가계수를 반드시 이용하시오.

기간	단일금액 ₩1의 현가계수		정상연금 ₩1의 현가계수	
	3%	6%	3%	6%
1	0.9709	0.9434	0.9709	0.9434
2	0.9426	0.8900	1.9135	1.8334

**사례 3** (주)D는 20×1년 12월 1일 당기에 생물자산(재고자산에 해당)을 최초로 수확하였고, 수확시점의 수확물 순공정가치는 ₩15,000이다.

**사례 4** (주)E의 재고자산과 관련한 기중 회계처리는 모두 이루어졌으며, 기말에 재고자산 평가와 관련된 자료는 다음과 같다.

• 장부수량	50개
• 실제수량	45개
• 단위당 취득원가	₩1,000
• 단위당 순실현가능가치	₩900

**해답**

구분	재고자산	당기손이익
사례 1	① ₩0	② (-)₩7,500
사례 2	③ ₩48,270	④ (-)₩574
사례 3	⑤ ₩15,000	⑥ ₩15,000
사례 4	⑦ (-)₩9,500	⑧ (-)₩9,500

**사례 1**

- ① ₩0
- ② ₩9,000 × 10/12 = (-)₩7,500

구분	회계처리			
20×1. 3. 1.	(차) 현금	90,000	(대) 차입금	90,000
20×1. 12. 31.	(차) 이자비용	7,500	(대) 미지급이자	7,500
	(차) 차입금	90,000	(대) 현금	99,000
20×2. 2. 28.	미지급이자	7,500		
	이자비용	1,500		

**사례 2**

- ③ ₩10,000 + ₩20,000 × 1.9135 = ₩48,270
- ④ (₩48,270 - ₩10,000) × 0.03 × 3/6 = (-)₩574

구분	회계처리			
20×1. 10. 1.	(차) 매입	48,270	(대) 현금	10,000
			매입채무	38,270
20×1. 12. 31.	(차) 이자비용	574	(대) 매입채무	574
20×2. 3. 31.	(차) 이자비용	574	(대) 현금	20,000
	매입채무	19,426		

**사례 3**

- ⑤ ₩15,000
  - ⑥ ₩15,000
- \* 생물자산에서 수확된 수확물은 수확시점에 순공정가치로 측정하고 이때 발생한 평가손익은 발생한 기간의 당기손익에 반영한다.

구분	회계처리			
20×1. 12. 1.	(차) 수확물	15,000	(대) 수확물평가이익	15,000

**사례 4**

- ⑦ ₩5,000<sup>1)</sup> + ₩4,500<sup>2)</sup> = (-)₩9,500
  - ⑧ ₩5,000<sup>1)</sup> + ₩4,500<sup>2)</sup> = (-)₩9,500
- <sup>1)</sup> 감모손실: (50개 - 45개) × ₩1,000 = ₩5,000  
<sup>2)</sup> 평가손실: 45개 × (₩1,000 - ₩900) = ₩4,500

**해설**

**사례 1**

재매입약정은 자산을 판매하고, 같은 계약이나 다른 계약에서 그 자산을 다시 사기로 약속하거나 다시 살 수 있는 선택권을 갖는 계약이다. 재매입약정의 회계처리는 상황에 따라 그 방법이 다양하나 재매입약정이 금융약정에 해당 하는 경우에는 판매거래가 아니라 금융(차입)거래로 보아야 한다. 따라서 K-IFRS에 따라 재매입약정이 금융약정에 해당하는 경우에는 수익을 인식하지 않았기 때문에 매출원가로 인식하지 않고 기말재고자산에 포함해야 한다.

**사례 3**

생물자산에서 수확된 수확물은 수확시점에 순공정가치로 측정하고 이때 발생한 평가손익은 발생한 기간의 당기손익에 반영한다.

03 다음에 제시되는 물음은 각각 독립된 상황이다.

[2012 공인회계사 2차]

**물음 1** 다음은 (주)대한의 20×1년 12월 31일로 종료되는 회계연도에 대한 회계기록이다.

- 기말재고자산\* ₩10,000
  - 기말매입채무 ₩20,000
  - 당기 매출액 ₩90,000
- \* 기말 현재 (주)대한의 공장에 있는 재고자산을 실시한 결과에 따른 금액임

재고자산의 단위원가는 선입선출법을 사용하여 결정한다. 추가정보는 다음과 같다.

- (1) 위 기말재고자산 금액에는 원재료 A의 매입운임 ₩800, 운송보험료 ₩50, 보세창고 보관료 ₩100 및 (주)대한의 공장에 있는 원재료 A의 보관창고비용 ₩300이 포함되어 있다. 이 원재료 A의 매입할인 ₩400은 매입원가에서 차감하였다. 원재료 A 기말재고는 곧 제품생산에 투입될 예정이다.
- (2) 위 기말재고자산 금액에는 상품 B의 하역료 ₩100, 수입관세 ₩150 및 (주)대한의 공장에 있는 상품 B의 보관창고비용 ₩200이 포함되어 있다. 상품 B의 구입과 관련하여 매입거래처로부터 리베이트 ₩500을 수령하였는데 이를 기타수익으로 처리하였다. 상품 B의 당기 판매분은 없다.
- (3) (주)대한은 위탁판매를 위해 수탁자에게 제품 C를 적송하고 적송시점에 매출 ₩3,000을 기록하였다. 판매가격은 원가에 20%를 가산한 금액이며, 이 중 ₩1,200은 기말 현재 수탁자가 보관하고 있다.
- (4) 20×2년 1월 4일에 20×1년 12월 매입운임 ₩6,000의 지급을 요청하는 청구서를 받았다. 이 청구서는 20×1년 12월에 구입한 상품 D와 관련된 것인데, 상품의 60%가 20×1년 말 현재 재고자산에 포함되어 있다. 회사는 20×1년 말 현재 이 매입운임 ₩6,000을 재고자산이나 매입채무에 포함시키지 않았다.

아래 양식에 따라 위 회계기록에 대한 수정표를 작성하시오. 단 수정사항이 없는 경우에는 '0'으로 표시하며, 감소일 경우 (-)로 표시한다.

항목	재고자산	매입채무	매출액
수정 전 금액	₩10,000	₩20,000	₩90,000
수정사항			
(1)			
(2)			
(3)			
(4)			
수정 후 금액			

**물음 2** 다음은 소매업을 영위하고 있는 (주)민국의 당기 재고자산 관련 자료이다.

구분	원가	판매가
기초재고액	₩7,000	₩12,000
당기총매입액	₩88,000	₩154,000
당기총매출액		₩146,000
당기가격인상		₩21,000
당기가격인상취소		₩4,000
당기가격인하		₩8,000
당기가격인하취소		₩2,000
매입환출	₩6,000	
매입할인	₩4,000	
종업원할인		₩9,000
매출환입		₩3,000

소매재고법을 적용하여 재고자산 원가를 측정한다고 할 때 다음 빈칸(①부터 ③까지)에 해당하는 금액을 계산하시오. 단, 원가율(%) 계산 시 소수점 이하 둘째 자리에서 반올림하여 계산한다. (예를 들어 72.36%는 72.4%로 계산함)

구분	기말 재고자산(원가)	매출원가
가중평균법	①	②
저가기준선입선출법	③	

**물음 3** 12월 말 결산법인인 (주)동해의 20×1년 말 현재 재고자산 평가와 관련된 자료는 다음과 같다.

구분	재고수량	단위당				
		원가	현행대체 원가	판매가격	추가완성 원가	판매비용
원재료 A	100개	₩210	₩190	₩180	-	₩10
재공품 A	50개	₩400	-	₩440	₩60	₩10
제품 A	300개	₩480	₩460	₩440	-	₩10
원재료 B	200개	₩460	₩430	₩420	-	₩10
재공품 B	70개	₩750	-	₩840	₩90	₩10
제품 B	400개	₩810	₩860	₩840	-	₩10

원재료 A와 재공품 A는 제품 A를 생산하기 위한 것이고, 원재료 B와 재공품 B는 제품 B를 생산하기 위한 것이다. 제품 A와 제품 B는 동일한 영업부문에 속하는 재고자산이며, 유사한 목적 또는 용도를 갖는 동일한 제품군과 관련되어 있지 않다. 장부수량과 실사수량은 같으며, 전기까지 발생한 재고자산평가손실은 없다. 이 경우 (주)동해가 20×1년 회계연도에 재고자산 평가손실로 인식해야 하는 금액을 계산하시오.

**물음 4** 재고자산 저가법 평가가 '재무보고를 위한 개념체계'에 기술된 재무제표 요소의 인식기준에 부합되는 이유를 6줄 내외로 설명하시오.

해답 **문답 1**

항목	재고자산	매입채무	매출액
수정 전 금액	₩10,000	₩20,000	₩90,000
수정사항			
(1)	₩0	₩0	₩0
(2)	(-)₩700	₩0	₩0
(3)	₩1,000	₩0	(-)₩1,200
(4)	₩3,600	₩6,000	₩0
수정 후 금액	₩13,900	₩26,000	₩88,800

**문답 2**

구분	기말 재고자산(원가)	매출원가
가중평균법	① ₩12,000	② ₩73,000
저가기준선입선출법	③ ₩11,400	

- ① 순매입액(원가): ₩88,000 - ₩6,000 - ₩4,000 = ₩78,000
- ② 순매입액(매가): ₩154,000
- ③ 순매출액: ₩146,000 - ₩3,000 = ₩143,000
- ④ 순인상: ₩21,000 - ₩4,000 = ₩17,000
- ⑤ 순인하: ₩8,000 - ₩2,000 = ₩(6,000)
- 1. 기말재고(매가) = ₩25,000

상품(원가)		상품(매가)	
기초재고 ₩7,000	매출원가 ?	기초재고 ₩12,000	순매출액 ₩143,000
순매입액 ₩78,000		순매입액 ₩154,000	
		순인상액 ₩17,000	
		순인하액 ₩(6,000)	종업원할인 ₩9,000
	기말재고 ?		기말재고 ?
₩85,000	₩85,000	₩177,000	₩177,000

- 2. 가중평균소매재고법
  - ① 원가율:  $\frac{₩85,000}{₩177,000} = 48\%$
  - ② 기말재고: ₩25,000 × 48% = ₩12,000
  - ③ 매출원가: ₩85,000 - ₩12,000 = ₩73,000
- 3. 선입선출저가기준소매재고법
  - ① 원가율:  $\frac{₩85,000 - ₩7,000}{₩177,000 - ₩12,000 + ₩6,000} = 45.6\%$
  - ② 기말재고: ₩25,000 × 45.6% = ₩11,400
  - ③ 매출원가: ₩85,000 - ₩11,400 = ₩73,600

**문답 3**

구분	재고수량	단위당 원가	현행대체원가	단위당 순실현가능가치	평가손실
원재료 A	100개	₩210	₩190	-	₩2,000
재공품 A	50개	₩400	-	₩370	₩1,500
제품 A	300개	₩480	-	₩430	₩15,000
원재료 B	200개	₩460	₩430	-	- <sup>1)</sup>
재공품 B	70개	₩750	-	₩740	₩700
제품 B	400개	₩810	-	₩830	-
합계					₩19,200

<sup>1)</sup> 완성될 제품이 원가 이상으로 판매될 것으로 예상하는 경우에는 그 생산에 투입하기 위하여 보유하는 원재료 및 기타 소모품을 감액하지 아니한다. 또한, 원재료의 현행대체원가는 순실현가능가치에 대한 최선의 이용 가능한 측정치가 될 수 있다.

**문답 4**

자산은 미래경제적효익이 기업에 유입될 가능성이 높으며, 해당 항목의 원가 또는 가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 재무상태표에 인식한다. 따라서 재고자산을 취득원가와 순실현가능가치 중 작은 금액으로 평가하는 저가법은 미래경제적효익의 크기를 보다 적절하게 나타내는 방법으로, 자산의 장부금액이 판매나 사용으로부터 실현될 것으로 기대되는 금액을 초과하여서는 아니 된다는 견해와 일관성이 있다.

**해설** 재고자산에 포함할 항목의 결정

- (1) (주)대한의 공장에 있는 원재료 A의 보관창고비용 ₩300은 후속생산단계에 투입하기 전에 보관이 필요한 경우의 보관비용이므로 취득원가에 포함하며, 보세창고보관료도 재고자산의 취득과 관련된 지출이므로 취득원가에 포함한다.
- (2) 상품 B의 보관창고비용 ₩200은 취득원가에 포함하지 않으며, 매입거래처로부터 받은 리베이트 ₩500은 매입금액에서 차감해야 한다.
- (3) 적송품 중 수탁자가 보관하고 있는 부분은 매출액(₩1,200)에서 차감해야 하며, 원가(₩1,000 = ₩1,200/1.2)는 기말재고자산에 포함해야 한다.
- (4) 운임의 미지급분 ₩6,000은 당기 재고자산의 매입과 관련된 금액이므로 기말매입채무의 금액은 ₩6,000이 증가되어야 하며, 이 중 60%가 기말재고자산에 포함되어 있으므로 기말재고자산의 금액을 ₩3,600만큼 증가시켜야 한다.

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 교재제공 입문 무제한 패스

탄탄한 기초 완성  
필수 입문 교재 13종 전원 제공



\*비매품/일부 PDF

어학 자격 완성  
토익·지텔프 인강 제공



\*수강기간 내 수강 가능

실전 감각 향상 가능  
온라인 모의고사 3종 무료



\*온라인 모의고사: 회계원리 2종/원가관리회계 1종 제공

연계 학습 지원  
수강료 지원권 3종 바로 지급

세무사 1차 집중ALL패스  
5만원 추가 지원권

세무사 200% 환급반  
5만원 추가 지원권

세무사 평생반  
5만원 추가 지원권

\*수강기간 내 사용 가능/페이지 내 프로모션 할인권 대비 5만원 추가 지원

교재 13종 무료로 받고 15일만에 세무사 입문!  
비교대상도 없는 업계유일 입문무제한패스 수강하기



\*업계유일: 주요 타사 5곳 비교 결과 (25년 7월 기준)  
\*15일: 결제 혜택으로 제공하는 세무사 입문 학습플랜 교재 내 [15일 집중플랜]으로 진행 시

# 해커스 회계사 교재제공 입문 무제한 패스

## 1위 해커스와 함께 회계사 입문 완벽 정복!

회계사 입문 지원  
교재 10권 무료 제공



\*비매품, 일부 PDF

학습 순서/틀 정립  
입문과정 학습 플랜 무료



\*비매품, PDF

어학 성적 완성  
토익·지텔프 인강 제공



\*수강기간 내 수강 가능

완벽한 복습 지원  
온라인 모의고사 4종 제공



\*회계원리 2종, 원가관리회계 입문 1종, 재무관리 입문 1종 제공

합격을 위한 입문 교재+온라인 모의고사 지원!  
150일 만에 입문 완성 가능한 입문 무제한 패스 수강하기



# 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 중 -

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 김원종 중급회계 합격기초



## 재고자산

### 해커스 IFRS 김원종 재무회계 시리즈



해커스 IFRS 김원종  
POINT 중급회계



해커스 IFRS 김원종  
중급회계 상,하



해커스 IFRS 김원종  
객관식 중급회계



해커스 IFRS 김원종  
POINT 고급회계



해커스 회계사  
IFRS 김원종 고급회계



해커스 IFRS 김원종  
객관식 고급회계



해커스 회계사 IFRS 김원종  
재무회계 1차 기술문제집



해커스 세무사 IFRS  
김원종 재무회계연습



해커스 회계사 IFRS  
김원종 재무회계연습1



해커스 회계사 IFRS  
김원종 재무회계연습2