



1. 농림어업자산의 회계처리

회계사 2023

1. 생산전용식물과 수확물의 회계처리
2. 동물과 수확물의 회계처리

1. 생산전용식물과 수확물

(1) 20×1년의 당기손익효과

- ① 사과나무(생산전용식물)의 감가상각비 : $50,000 \div 5\text{년} = 10,000$
- ② 수확물 관련이익 : 취득이익 $20\text{박스} \times \text{₩}30,000 - \text{수확비용 } 20,000 = 580,000 \rightarrow$ 보고기간 말에 보유중인 사과는 재고자산이기에 순공정가치로 평가하지 않음
- ③ 수확물 매출관련이익 : 매출수익 $400,000 - \text{매출원가 } 10\text{박스} \times 30,000 - \text{판매비용 } 10,000 = 90,000$
- ④ 생물자산(수확전사과)평가이익 : $200,000 \rightarrow$ 수확전 사과는 생물자산으로 순공정가치로 최초인식해야 함
- ⑤ **20×1년의 당기손익** : $(-)10,000 + 580,000 + 90,000 + 200,000 = \mathbf{860,000}$
- ⑥ 참고로 관련 회계처리를 제시하면 다음과 같다.

20×1. 1. 1	(차) 생산전용식물	50,000	(대) 현 금	50,000
20×1. 9.30	(차) 수확물재고	600,000	(대) 수확물취득이익	600,000
	(차) 수확비용	20,000	(대) 현 금	20,000
20×1.10.31	(차) 현 금	400,000	(대) 매출수익	400,000
	매출원가	300,000	수확물재고	300,000
	(차) 판매수수료	10,000	(대) 현 금	10,000
20×1.12.31	(차) 감가상각비	10,000	(대) 생산전용식물	10,000
	(차) 생물자산	200,000	(대) 생물자산평가이익	200,000

당기순이익에 미치는 영향

① **860,000**

(2) 20×1년 말 관련자산

- ① 재고자산 : 수확물(수확된 사과) $10\text{박스} \times 30,000 = 300,000$
- ② 유형자산 : $50,000 - 50,000 \div 5\text{년} = 40,000$

재고자산	① 300,000
유형자산	② 40,000

2. 동물과 수확물

(1) 20×1년의 당기손익효과

- ① 생물자산 취득손익 : 순공정가치 $(480,000 - 20,000) - \text{취득시지급액 } 500,000 = (-)40,000$
- ② 보조금 수령이익 : $60,000 - 60,000 \times 1/2 = 30,000 \leftarrow$ 시간의 경과에 따라 보조금의 일부가 기업에 귀속될 수 있는 경우에는 시간의 경과에 따라 그 정부보조금을 당기손익으로 인식함
- ③ 생물자산 평가이익 : 기말 순공정가치 $(600,000 - 30,000) - \text{취득시 순공정가치 } 460,000 = 110,000$
- ④ **20×1년의 당기손익** : $(-)40,000 + 30,000 + 110,000 = 100,000$
- ⑤ 참고로 회계처리를 제시하면 다음과 같다.

20×1. 1. 1	(차) 생물자산	460,000	(대) 현 금	500,000
	생물자산취득손실	40,000		
	(차) 현 금	60,000	(대) 이연보조금수익	60,000
20×1.12.31	(차) 생물자산	110,000	(대) 생물자산평가이익	110,000
	(차) 이연보조금수익	30,000	(대) 보조금수령이익	30,000

당기순이익에 미치는 영향	① 100,000
---------------	-----------

(2) 생물자산의 인식요건과 대체적인 측정방법

세 번째 요건	① 자산의 공정가치나 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있다. (DBM)
요건 미충족시 측정방법	② 취득원가로 최초측정하고, 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 후속측정을 수행

해설

2-1. 기업이 특정 농림어업활동에 종사하지 못하게 요구하는 경우를 포함하여 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 측정하는 **생물자산과 관련된 정부보조금에 부수되는 조건이 있는 경우에는 그 조건을 충족하는 시점에만 당기손익으로 인식한다.** [제1041호 문단 35]

2-2. 정부보조금의 조건은 다양하다. 예를 들어, 특정지역에서 5년 동안 경작할 것을 요구하고, 경작기간이 5년 미만인 경우에는 모두 반환해야 하는 보조금이 있을 수 있다. 이러한 경우에는 5년이 경과하기 전까지는 보조금을 당기손익으로 인식하지 아니한다. 그러나 **시간의 경과에 따라 보조금의 일부가 기업에 귀속될 수 있는 경우에는 시간의 경과에 따라 그 정부보조금을 당기손익으로 인식한다.** [제1041호 문단 36]

2-3. 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.** [제1041호 문단 10]

2-4. 생물자산의 공정가치는 신뢰성 있게 측정할 수 있다고 추정한다. 그러나 생물자산을 최초로 인식하는 시점에 시장 공시가격을 구할 수 없고, 대체적인 공정가치측정치가 명백히 신뢰성 없게 결정되는 경우에는 **최초 인식 시점에 한해 그러한 추정에 반론이 제기될 수 있다.** 그러한 경우 **생물자산은 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정한다.** 이후 그러한 생물자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있게 되면 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 측정한다. [제1041호 문단 30]



2. 유형자산 종합문제

회계사 2023

1. 감가상각비의 인식금액
2. 복구의무부담부 취득자산의 원상복구

1. 20×1년의 감가상각비

- (1) 주유기계의 감가상각비 : $(\text{취득 } 50,000,000 - \text{보조금 } 20,000,000 - \text{잔존 } 10,000,000) \div 5\text{년} = 4,000,000$
- (2) 저유설비의 감가상각비
 - ① 복구충당부채 인식액 : $15,000,000 \times 50\% \times 0.7513148 = 5,634,861$
 - ② 저유설비의 감가상각비 : $(\text{취득 } 15,000,000 + \text{복구 } 5,634,861 - \text{잔존 } 3,000,000) \div 3\text{년} = 5,878,287$
- (3) 배달트럭의 감가상각비
 - ① 트럭본체의 감가상각비 : $(\text{트럭전체 } 12,000,000 - \text{타이어 } 5,000,000 - \text{잔존 } 2,000,000) \div 4\text{년} = 1,250,000$
 - ② 타이어의 감가상각비 : $5,000,000 \div 2\text{년} = 2,500,000$ ← 트럭과 타이어를 구분해서 각각 감가상각을 수행하여야 함

주유기계 감가상각비	① 4,000,000
저유설비 감가상각비	② 5,878,287
배달트럭 감가상각비	③ 3,750,000

2. 20×3년 주유기계처분손익

- (1) 처분시 보조금차감후 순장부금액 : $30,000,000 - (30,000,000 - 10,000,000) \times 30\text{월}/60\text{월} = 20,000,000$
- (2) 처분손익 : $25,000,000 - 20,000,000 = 5,000,000$ ← 보조금이 자산차감법으로 표시하기에 보조금을 차감한 순금액을 기준으로 처분손익을 계산함

주유기계 처분손익	① 5,000,000
-----------	-------------

3. 20×3년 저유설비 당기손익

- (1) 감가상각비 : $(\text{취득 } 15,000,000 + \text{복구 } 5,634,861 - \text{잔존 } 3,000,000) \div 3\text{년} = 5,878,287$
- (2) 이자비용 : $7,500,000 \div 1.1 \times 10\% = 681,818$
- (3) 복구이익 : $7,500,000 - 7,000,000 = 500,000$
- (4) 당기손익효과 : $(-5,878,287 - 681,818 + 500,000) = (-6,060,105)$ ← 문제에 관련 단서가 없으므로 저유설비의 잔존가치만큼 현금으로 수령한 것으로 가정하고 풀이함
- (5) 참고로 회계처리를 제시하면 다음과 같다.

20×1. 1. 1	(차) 저유설비	20,634,861	(대) 현금	15,000,000
			복구충당부채	5,634,861
20×3.12.31	(차) 감가상각비	5,878,287	(대) 저유설비	5,878,287
	이자비용	681,818	복구충당부채	681,818
	(차) 복구충당부채	7,500,000	(대) 현금	7,000,000
			복구공사이익	500,000
	(차) 현금	3,000,000	(대) 저유설비	3,000,000

당기순이익에 미치는 영향	① (-)6,060,105
---------------	----------------

1. 유형자산을 구성하는 일부의 원가가 당해 유형자산의 전체원가에 비교하여 유의적이려면, 해당 유형자산을 감가상각할 때 그 부분은 별도로 구분하여 감가상각한다. 유형자산의 원가는 그 유형자산을 구성하고 있는 유의적인 부분에 배분하여 각 부분별로 감가상각한다. 예를 들면, 항공기 동체와 엔진을 별도로 구분하여 감가상각하는 것이 적절할 수 있다. 또 기업이 리스제공자로서 운용리스 대상 유형자산을 취득하는 경우, 시장 조건과 비교하여 상대적으로 유리하거나 불리한 조건에서 기인하는 금액이 그 항목의 원가에 반영되어 있다면 이를 별도로 감가상각하는 것이 적절할 것이다. [제1041호 문단43 & 문단44]



3. 법인세회계 종합문제

회계사 2023

1. 법인세기간배분과 기간내배분
2. 전환사채 존재시 법인세 기간내배분

1-1. 20×1년의 법인세관련 재무제표효과

(1) 기초와 기말의 이연법인세자산과 부채

구 분	20×1. 1. 1	감 소	증 가	20×1.12.31
당기손익금융자산	(3,500)	(3,000)	(2,500)	(3,000)
매출채권 손실충당금	12,000	2,500	1,500	11,000
기타포괄금융자산(채무)	(4,500)	(2,000)	(500)	(3,000)
유보 합계	4,000	(2,500)	(1,500)	5,000
법인세율	22%			22%
이연법인세부채(자산)	(880)			(1,100)

(2) 법인세기간배분의 효과

금융자산처분	(차) 기타포괄평가이익	2,000	(대) 금융자산처분이익	2,000
금융자산평가	(차) 기타포괄금융자산	500	(대) 기타포괄평가이익	500
20×1.12.31	(차) 이연법인세자산	220 ②	(대) 당기법인세부채	50,000 ①
	기타포괄평가이익	110 ④	기타포괄평가이익	440 ③
	법인세비용	50,110 ⑤		
	② 기말이법자산 1,100 - 기초이법자산 880 = 이법자산의 증가 (+)220			
	③ 재분류조정효과 : $2,000 \times 22\% = 440$			
	④ 기타포괄평가이익증가분 : $500 \times 22\% = 110$			

① 20×1년 말 회계처리

20×1.12.31	(차) 법인세비용	50,110	(대) 당기법인세부채	50,000
	이연법인세자산	220	기타포괄평가이익	330

② 20×1년 당기순이익에 미치는 영향 : (-)50,110

1-2. 자기주식 처분이익 존재시

(1) 법인세기간배분의 효과

자기주식처분	(차) 현 금	6,000	(대) 자기주식	4,000
			자기주식처분이익	2,000
20×1.12.31	(차) 이연법인세자산	220 ②	(대) 당기법인세부채	50,000 ①
	기타포괄평가이익	110 ④	기타포괄평가이익	440 ③
	자기주식처분이익	440 ⑤		
	법인세비용	49,670 ⑥		
	⑤ 자기주식처분이익 : $2,000 \times 22\% = 440$			

20×1년 법인세비용	① 49,670
-------------	----------

2. 전환사채에 대한 법인세효과

- (1) 전환사채의 발행금액 : $7,000 \times 3.2397 + 100,000 \times 0.7084 = 93,518$
 (2) 전환권대가 : $100,000 - 93,518 = 6,482$ ➡ 익금·기타 & 익불·△유보부인
 (3) 20×1년 상각이자비용 : $93,518 \times 9\% - 7,000 = 1,417$ ➡ 익금·유보추인

구 분	20×1. 1. 1	감 소	증 가	20×1.12.31
당기손익금용자산	(3,500)	(3,000)	(2,500)	(3,000)
매출채권 손실충당금	12,000	2,500	1,500	11,000
전환사채 관련	-	(1,417)	(6,482)	(5,065)
유보 합계	8,500	(1,917)	(7,482)	2,935
법인세율	22%			22%
이연법인세부채(자산)	(1,870)			(646)

(4) 관련된 회계처리

20×1. 1. 1	(차) 현 금	6,482 ③	(대) 전환권대가	6,482 ①
20×1.12.31	(차) 전환권대가	1,426 ③	(대) 당기법인세부채	50,000 ①
	법인세비용	49,798 ④	이연법인세자산	1,224 ②
	② 기말이법자산 646 - 기초이법자산 1,870 = 이법자산감소 1,224			
	③ 전환권대가배분액 : $6,482 \times 22\% = 1,426$			

20×1년 말 이연법인세자산(부채)	① 자산 646
20×1년 법인세비용	② 49,798



4. 자본변동표 종합문제

회계사 2023

1. 우선주에 대한 배당금의 배분
2. 무상증자와 총자산회전율의 계산

1. 우선주배당의 배분

- (1) 우선주의 기본배당 : $2,000,000 \times 6\% = 120,000$
- (2) 유통보통주의 자본금 : $(8,000\text{주} - 1,000\text{주}) \times \text{₩}500 = 3,500,000 \rightarrow$ 기본배당 : $3,500,000 \times 4\% = 140,000$
- (3) 우선주가 누적적·완전참가적 우선주인 경우
 - ① 우선주 전기분 배당 : 120,000
 - ② 우선주 당기분 1차배당 : 120,000 $\rightarrow$ 보통주 당기분 1차배당 : 140,000
 - ③ 잔여배당금 : 총배당 500,000 - 전기우선주 120,000 - 당기우선주 120,000 - 당기보통주 140,000 = 120,000
 - ③ 우선주 당기분 2차배당 : $120,000 \times 2,000,000 \div (2,000,000 + 3,500,000) = 43,636$
 - ④ 보통주 당기분 2차배당 : $120,000 - 43,636 = 76,364$

구 분	배당금의 배분			합계
	누적분	당기1차	당기분2차	
우선주배당	120,000	120,000	43,636	283,636
보통주배당	-	140,000	76,364	216,364
합 계	120,000	260,000	120,000	500,000

- (4) 우선주가 누적적·부분참가적(7.5%) 우선주인 경우
 - ① 우선주 전기분 배당 : 120,000
 - ② 우선주 당기분 1차배당 : 120,000 $\rightarrow$ 보통주 당기분 1차배당 : 140,000
 - ③ 잔여배당금 : 총배당 500,000 - 전기우선주 120,000 - 당기우선주 120,000 - 당기보통주 140,000 = 120,000
 - ③ 우선주 당기분 2차배당 : $120,000 \times 2,000,000 \div (2,000,000 + 3,500,000) = 43,636 \rightarrow$ 한도 : $2,000,000 \times 1.5\% = 30,000$
 - ④ 보통주 당기분 2차배당 : $120,000 - 30,000 = 90,000$

구 분	배당금의 배분			합계
	누적분	당기1차	당기분2차	
우선주배당	120,000	120,000	30,000	270,000
보통주배당	-	140,000	90,000	230,000
합 계	120,000	260,000	120,000	500,000

사 례	우선주금액	보통주금액
우선주가 누적적·완전참가적 우선주인 경우	① 283,636	② 216,364
우선주가 누적적·부분참가적 우선주인 경우	③ 270,000	④ 230,000

2-1. 현물출자와 무상증자

(1) 현물출자와 무상증자의 회계처리

현물출자	(차) 토 지	1,550,000	(대) 자 본 금	1,750,000 ^{*1}
	주식발행초과금	200,000		
	^{*1} 3,500주×₩500 = 1,750,000			
무상증자	(차) 주식발행초과금	100,000	(대) 자 본 금	100,000 ^{*2}
	^{*2} 200주×₩500 = 100,000			

(2) 보통주자본금 : 4,000,000 + 1,750,000 + 100,000 = 5,850,000

(3) 자본잉여금 : 20,000,000 + 500,000 - 200,000 - 100,000 = 20,200,000

보통주 자본금	① 5,850,000
자본잉여금	② 20,200,000

2-2. 총자산회전율

(1) 20×2년 말의 자본 : 기초자본 36,500,000 + 순이익 1,950,000 + 현물출자 1,550,000 = 40,000,000

(2) 20×2년 말의 부채 : 기말부채 ÷ 40,000,000 × 100 = 120% → 기말부채 : 48,000,000

(3) 20×2년 말의 총자산 : 기말자본 40,000,000 + 기말부채 48,000,000 = 88,000,000

(4) 20×2년 총자산회전율 : 100,320,000 ÷ 88,000,000 × 100 = 114%

기말 총자산회전율	① 114%
-----------	--------

3. 상환우선주의 분류

- ① 주주가 상환권을 갖는 경우 : 부채로 분류 ← 우선주의 발행자 입장에서는 확정적인 현금지급의무가 존재
- ② 발행회사가 상환권을 갖는 경우 : 자본으로 분류 ← 우선주의 발행자 입장에서는 현금지급의무가 존재한다고 볼수 없음

4-1. 확정급여제도

(1) 산식을 통한 분석 : 이자원가 계산시 할인율은 8%임

20×2년	기 초	기여금 납부	급여 지급	당기손익		기타포괄	기 말
				이자+수익	근무	재측정손익	
확정급여채무	(1,200,000)	-	180,000	(96,000)	(200,000)	(234,000)	(1,550,000)
사외적립자산	1,350,000	250,000	(180,000)	108,000	-	300,000	1,828,000
조정충당금	-	-	-	-	-	(228,000)	(228,000)
순확정급여자산	150,000	250,000	-	12,000	(200,000)	(162,000)	50,000

당기순이익에 미치는 영향	① (-)188,000
기타포괄이익에 미치는 영향	② (-)162,000

4-2. 해고급여

- ① 해고급여의 인식시기 : 기업이 해고급여의 제안을 더는 철회할 수 없거나, 기업이 해고급여의 지급을 포함하는 구조조정 원가를 인식할 때
- ② 종업원의 요청으로 인한 해고시 사용계정 : 퇴직급여계정

해설

4-1. 다음 중 이른 날에 해고급여에 대한 부채와 비용을 인식한다. (1) 기업이 해고급여의 제안을 더는 철회할 수 없을 때, (2) 기업이 기업회계기준서 제1037호의 적용범위에 포함되고 해고급여의 지급을 포함하는 구조조정 원가를 인식할 때 [제1019호 문단 165]

4-2. 기업의 제안이 아닌 종업원의 요청에 따른 해고나 의무 퇴직규정에 따라 생기는 종업원급여는 퇴직급여이기 때문에 해고급여에 포함하지 아니한다. 한편, 기업의 요청으로 해고하는 경우에는 종업원의 요청으로 해고할 때 지급하는 급여(실질적으로 퇴직급여)보다 더 많은 급여를 제공할 수 있다. 종업원의 요청에 따라 해고할 때 지급하는 급여와 기업의 요청으로 해고할 때 더 많이 지급하는 급여와의 차이가 해고급여이다. [제1019호 문단 160]



5. 주당이익 종합문제

회계사 2023

1. 기본주당이익의 계산
2. 희석주당이익의 계산

1. 기본주당순이익

- (1) 공정가치를 가정한 유상증자 주식수 : $2,400\text{주} \times \text{₩}2,000 \div \text{₩}2,400 = 2,000\text{주} \rightarrow$ 무상증자비용 : $400\text{주} \div (18,000\text{주} + 2,000\text{주}) = 2\%$
- (2) 가중평균 유통보통주식수 : $(\text{기초 } 18,000\text{주} \times 12/12 + \text{유상증자 } 2,000\text{주} \times 10/12) \times 1.02 - \text{자사주취득 } 1,000\text{주} \times 4/12 + \text{자사주처분 } 600\text{주} \times 2/12 = 19,827\text{주}$
- (3) 보통주 귀속당기순이익
 - ① 우선주A 재매입손익 : $2,000\text{주} \times (\text{장부금액 } \text{₩}1,600 - \text{지급액 } \text{₩}2,000) = (-)800,000$
 - ② 우선주B 당기분 배당금지금액 : $1,000\text{주} \times \text{₩}1,000 \times 10\% \times 1\text{회분} = 100,000$
 - ③ 보통주 귀속순이익 : $5,000,000 - 800,000 - 100,000 = 4,100,000$

보통주 귀속 당기순이익	① 4,100,000
가중평균 유통보통주식수	② 19,827주

2-1. 신주인수권이 존재하는 경우 희석주당이익

- (1) 당기순이익 조정금액
 - ① 20×1년 초 상환할증금 : $10,000,000 \times (5\% - 3\%) \times (1.05^2 + 1.05^1 + 1) = 630,500$
 - ② 20×2년 상환할증금의 이자비용 : $630,500 \times 0.8396 \times 1.06 \times 6\% = 33,668 \rightarrow$ 미행사된 상환할증금의 법인세 차감후 이자비용 : $33,668 \times 70\% \times (1 - 10\%) = 21,211$
- (2) 신주인수권의 증분보통주식수
 - ① 신주인수권의 개수 : $10,000,000 \div \text{₩}2,000 = 5,000\text{개} \rightarrow$ 미행사개수 : $5,000\text{개} \times 70\% = 3,500\text{개}$
 - ② 가중평균 증분보통주식수 : $(3,500\text{개} - 3,500\text{개} \times \text{₩}2,000 \div \text{₩}4,000) \times 12/12 = 1,750\text{주}$

구 분	당기순이익 조정액	조정주식수
신주인수권	① 21,211	② 1,750주

2-2. 기중에 신주인수권이 행사된 경우 희석주당이익

- (1) 기행사분관련 증분보통주식수 : $(1,500\text{개} - 1,500\text{개} \times \text{₩}2,000 \div \text{₩}4,000) \times 2/12 = 125\text{주}$
- (2) 미행사분관련 증분보통주식수 : $(3,500\text{개} - 3,500\text{개} \times \text{₩}2,000 \div \text{₩}4,000) \times 12/12 = 1,750\text{주}$
- (3) 가중평균 증분보통주식수 : $125\text{주} + 1,750\text{주} = 1,875\text{주}$

구 분	조정주식수
신주인수권	① 1,875주

3-1. 전환사채가 존재하는 경우 희석주당이익

- (1) 당기순이익 조정금액
 - ① 20×1년 초 전환사채의 부채요소 : $300,000 \times 2.6730 + 10,000,000 \times 0.8396 = 9,197,900$

② 20×2 년 전환사채의 이자비용 : $(9,197,900 \times 1.06 - 300,000) \times 6\% = 566,986$

② 미행사된 전환사채의 법인세차감후 이자비용 : $566,986 \times 70\% \times (1 - 10\%) = 357,201$

(2) 전환사채의 증분보통주식수

① 전환권의 개수 : $10,000,000 \div \text{₩}2,000 = 5,000\text{개} \rightarrow$ 미행사개수 : $5,000\text{개} \times 70\% = 3,500\text{개}$

② 가중평균 증분보통주식수 : $3,500\text{개} \times 12/12 = 3,500\text{주} \rightarrow$ 회사가 결제방식을 선택할 수 있는 경우에는 희석주당익 산정시 주식결제를 가정함

구 분	당기순이익 조정액	조정주식수
전 환 권	① 357,201	② 3,500주

3-2. 보유자가 결제방식을 선택할 수 있는 경우

보유자의 선택에 따라 보통주나 현금으로 결제하게 되는 계약의 경우에는 **주식결제와 현금결제 중 희석효과가 더 큰 방법으로 결제된다고 가정하여 희석주당이익을 계산한다.** [제1033호 문단 60]



6. 리스 종합문제

회계사 2023

1. 판매후리스의 오류수정
2. 연장선택권의 오류수정

1. 판매후리스의 오류수정

(1) 판매가격을 공정가치 미만인 ₩7,000,000으로 처리한 경우

- ① 20×1년 초 리스부채 : $1,000,000 \times 2.4869 = 2,486,900$ ← 내재이자율 10%를 적용
- ② 20×1년의 사용권자산 인식액 : $6,000,000 \times (2,486,900 + 1,000,000) \div (7,000,000 + 1,000,000) = 2,615,175$
- ③ 자산처분이익 : $(8,000,000 - 6,000,000) \times \{1 - (2,486,900 + 1,000,000) \div (7,000,000 + 1,000,000)\} = 1,128,275$
- ④ 20×1년 리스부채 이자비용 : $2,486,900 \times 10\% = 248,690$
- ⑤ 20×1년 사용권자산 감가상각비 : $2,615,175 \div 3\text{년} = 871,725$
- ⑥ 20×1년 당기손익 : $1,128,275 - 248,690 - 871,725 = (+)7,860$

20×1. 1. 1	(차) 현금	7,000,000 ②	(대) 건물	6,000,000 ①
	사용권자산	2,615,175 ④	리스부채	2,486,900 ③
			유형자산처분이익	1,128,275 ⑤
20×3.12.31	(차) 이자비용	248,690 ①	(대) 현금	1,000,000 ②
	리스부채	751,310 ③		
	(차) 감가상각비	871,725 ④	(대) 사용권자산	871,725 ⑤

(2) 판매가격을 공정가치인 ₩8,000,000으로 처리한 경우

- ① 20×1년 초 리스부채 : $1,000,000 \times 2.4869 = 2,486,900$ ← 내재이자율 10%를 적용
- ② 20×1년의 사용권자산 인식액 : $6,000,000 \times 2,486,900 \div 8,000,000 = 1,865,175$
- ③ 자산처분이익 : $(8,000,000 - 6,000,000) \times (1 - 2,486,900 \div 8,000,000) = 1,378,275$
- ④ 20×1년 리스부채 이자비용 : $2,486,900 \times 10\% = 248,690$
- ⑤ 20×1년 사용권자산 감가상각비 : $1,865,175 \div 3\text{년} = 621,725$
- ⑥ 20×1년 당기손익 : $1,378,275 - 248,690 - 621,725 = (+)507,860$
- ⑦ 20×1년 말 사용권자산 : $1,865,175 - 621,725 = 1,243,450$

20×1. 1. 1	(차) 현금	8,000,000 ②	(대) 건물	6,000,000 ①
	사용권자산	1,865,175 ④	리스부채	2,486,900 ③
			유형자산처분이익	1,378,275 ⑤
20×3.12.31	(차) 이자비용	248,690 ①	(대) 현금	1,000,000 ②
	리스부채	751,310 ③		
	(차) 감가상각비	621,725 ④	(대) 사용권자산	621,725 ⑤

(3) 답안의 작성

- ① 20×1년 당기손익 수정액 : $507,860 - 7,860 = (+)500,000$
- ② 20×1년 말 올바른 사용권자산 : $1,865,175 - 621,725 = 1,243,450$

당기손익에 미치는 영향	① 500,000
사용권자산	② 1,243,450

2. 연장선택권의 오류수정

(1) 연장선택권을 행사하지 않는다고 판단하는 경우

- ① 20×1년 초 리스료의 현재가치 : $1,000,000 \times 3.1699 = 3,169,900$ ← 내재이자율 10% 적용
- ② 20×1년 초 사용권자산 : 3,169,900
- ③ 20×2년 말 조정전 리스부채 : $(3,169,900 \times 1.1 - 1,000,000) \times 1.1 - 1,000,000 = 1,735,579$
- ④ 20×2년 말 조정전 사용권자산 : $3,169,900 - 3,169,900 \times 2/4 = 1,584,950$

20×2.12.31	
(순)사용권자산	1,584,950
리스부채	1,735,579

- ④ 20×3년 감가상각비 : $1,584,950 \div 2\text{년} = 792,475$
- ⑤ 20×3년 이자비용 : $1,735,579 \times 10\% = 173,558$
- ⑥ 20×3년 당기손익 : $792,475 + 173,558 = (-)966,033$

(2) 연장선택권을 행사한다고 판단하는 경우

- ① 20×1년 초 리스료의 현재가치 : $1,000,000 \times 3.1699 = 3,169,900$ ← 내재이자율 10% 적용
- ② 20×1년 초 사용권자산 : 3,169,900
- ③ 20×2년 말 조정전 리스부채 : $(3,169,900 \times 1.1 - 1,000,000) \times 1.1 - 1,000,000 = 1,735,579$
- ④ 20×2년 말 조정전 사용권자산 : $3,169,900 - 3,169,900 \times 2/4 = 1,584,950$

20×2.12.31	
(순)사용권자산	1,584,950
리스부채	1,735,579

- ⑤ 20×2년 말 조정후 리스부채 : $1,000,000 \times 1.8080 + 800,000 \times 0.8163 = 2,461,040$ ← 수정할인율 7%적용
- ⑥ 20×2년 말 리스부채 변동액 : $2,461,040 - 1,735,579 = 725,461$
- ⑦ 20×2년 말 조정후 사용권자산 : $1,584,950 + 725,461 = 2,310,411$

20×2.12.31	
(순)사용권자산	2,310,411
리스부채	2,461,040

- ⑧ 20×3년 이자비용 : $2,461,040 \times 7\% = 172,273$
- ⑨ 20×3년 감가상각비 : $2,310,411 \div 3\text{년} = 770,137$
- ⑩ 20×3년 당기손익 : $172,273 + 770,137 = (-)942,410$

(3) 답안의 작성

- ① 20×3년 당기손익 수정액 : $(-)942,410 + 966,033 = (+)23,626$
- ② 20×3년 말 올바른 사용권자산 : $2,310,411 - 2,310,411 \div 3\text{년} = 1,540,274$

당기순이익에 미치는 영향	① 23,626
사용권자산	② 1,540,274

3. 부동산리스의 리스료배분

임차권의 상대적 공정가치에 비례하여 토지 및 건물 요소에 리스료를 배분

3. 토지 및 건물의 리스를 분류하고 회계처리하기 위하여 필요할 때마다, 리스제공자는 **약정일에 리스의 토지 요소와 건물 요소에 대한 임차권의 상대적 공정가치에 비례하여 토지 및 건물 요소에 리스료를 배분한다**. 이 두 요소에 리스료를 신뢰성 있게 배분할 수 없는 경우에는, 두 요소가 모두 운용리스임(전체 리스를 운용리스로 분류함)이 분명하지 않다면 전체 리스를 금융리스로 분류한다. [\[제1116호 문단 B56\]](#)



7. 수취채권의 양도거래

회계사 2023

1. 어음의 할인거래
2. 지속적 관여의 회계처리

1-1. 어음할인이 차입거래로 분류되는 경우

(1) 차입거래로 분류되는 경우

- ① 어음의 만기가치 $300,000 \times (1 + 5\% \times 6/12) = 307,500$
- ② 어음의 할인료 $307,500 \times 6\% \times 4/12 = (6,150)$
- ③ 어음 처분시 현금유입액 301,350

(2) 20×1년 말 받을어음 표시이자수익 : $300,000 \times 5\% \times 3/12 = 3,750$

(3) 20×1년 말 단기차입금 이자비용 : $6,150 \times 1/4 = 1,538$

(4) 20×1년 당기손익효과 : $3,750 - 1,538 = 2,212$

(5) 참고용 회계처리

20×1.12. 1	(차) 현 금	301,350	(대) 단기차입금	301,350
20×1.12.31	(차) 미수이자	3,750	(대) 이자수익	3,750
	(차) 이자비용	1,538	(대) 단기차입금	1,538

20×1년 당기순이익에 미치는 영향

① 2,212

1-2. 어음할인이 매각거래로 분류되는 경우

(1) 매각거래로 분류되는 경우

- ① 어음의 만기가치 $300,000 \times (1 + 5\% \times 6/12) = 307,500$
- ② 어음의 할인료 $307,500 \times 6\% \times 2/12 = (3,075)$
- ③ 어음 처분시 현금유입액 304,425

(2) 20×2년 받을어음 이자수익 : $300,000 \times 5\% \times 1/12 = 1,250$ → 미수이자잔액 : $300,000 \times 5\% \times 4/12 = 5,000$

(3) 20×2년 매출채권처분손익 : $304,425 - (300,000 + 5,000) = (-)575$

(4) 20×2년 당기손익효과 : $1,250 - 575 = 675$

(5) 참고용 회계처리

20×1.12.31	(차) 미수이자	3,750	(대) 이자수익	3,750
20×2. 2. 1	(차) 미수이자	1,250	(대) 이자수익	1,250
	(차) 현 금	304,425	(대) 매출채권	300,000
	매출채권처분손실	575	미수이자	5,000

20×2년 당기순이익에 미치는 영향

① 675

2. 이자분리채권의 양도

(1) 20×1년 10월 1일 금융자산 전체의 공정가치 : $30,000 \times 2.57710 + 500,000 \times 0.7938 = 474,213$

(2) 20×1년 10월 1일 이자부분의 공정가치 : $30,000 \times 2.57710 = 77,313$

(3) 금융자산처분손익의 배분

구 분	공정가치	장부금액	제거손익의 배분
표시이자 부분	77,313	81,517	(4,204)
액면금액 부분	396,900	418,483	(21,583)
합 계	474,213	500,000	(25,787)

(4) 20×1년 10월 1일의 회계처리

20×1. 1. 1	(차) 현 금	77,313	(대) 대출채권	81,517
	금융자산처분손실	4,204		

당기순이익에 미치는 영향	① (-)4,204
---------------	------------

3. 지속적관여접근법이 적용되는 양도거래

- (1) 지급보증제공액 : $5,000,000 \times 6\% \times 5/12 = 125,000$
- (2) 계속 인식하여야 할 양도자산 : $\text{Min } [5,000,000 \text{ or } 125,000] = 125,000$
- (3) 관련부채 인식액 : 보증금액인 125,000 + 보증의 공정가치 50,000 = 175,000
- (4) 관련 회계처리

20×1.12.31	(차) 현 금	4,750,000 ②	(대) 대 여 금	5,000,000 ①
			금융자산처분이익	250,000 ③
	(차) 지속적관여자산	125,000 ⑤	(대) 금융보증부채	125,000 ④
	현 금	50,000 ⑥	이연수익부채	50,000 ⑦

(5) 자산총액에 미치는 영향 : $4,750,000 + 125,000 + 50,000 - 5,000,000 = (-)75,000$

자산총액에 미치는 영향	① (-)75,000
--------------	-------------

4. 금융자산의 분류

구 분	금융자산의 분류	이 유
금융상품 A	① AC측정 금융자산	② 계약상 현금흐름이 원리금 지급만으로 구성되며, 사업모형이 현금흐름 수취목적임
금융상품 B	③ FVPL측정 금융자산	④ 계약상 현금흐름은 원리금 지급이 아님

→ 기본서 13-85페이지에 아래의 관련 내용이 있음

참고 원리금으로만 구성되어 있는지에 대한 판단 사례

- (1) 금융상품 A는 명시된 만기일이 있는 채권이다. 원리금 지급은 이 금융상품이 발행된 통화의 인플레이션 지수와 연계되어 있다. 이러한 인플레이션 연계는 레버리지되어 있지 않으며 원금은 보장된다.
- (2) 이 경우에는 계약상 현금흐름이 원리금 지급만으로 구성되어 있다. 원리금 지급을 레버리지 되지 않은 인플레이션지수와 연계하는 것은 화폐의 시간가치를 현행 수준으로 재설정하는 것이기 때문이다.
- (3) 그러나 만일 이자의 지급이 채무자의 순이익이나 주가지수와 같이 또 다른 변수와 연계되어 있다면 이러한 계약상 현금흐름은 원리금 지급만은 아니다. 계약상 현금흐름이 기본대여계약과 일관되지 않는 수익을 반영하기 때문이다.

- 4-1. 원리금 지급이 금융상품이 발행된 통화의 인플레이션지수와 연계되어 있으며, 이러한 인플레이션 연계는 레버리지되어 있지 않으며 원금은 보장되는 경우에는 **계약상 현금흐름이 원리금 지급만으로 구성되어 있는** 것이다. 원리금 지급을 레버리지되지 않은 인플레이션지수와 연계하는 것은 화폐의 시간가치를 현행 수준으로 재설정하는 것이다. 다시 말하면, 이 금융상품의 이자율은 실질이자를 반영한다. 따라서 이러한 이자금액은 원금잔액에 대한 화폐의 시간가치에 대한 대가이다. [제1109호 문단 B4.1.13]
- 4-2. 만일 이자의 지급이 **채무자의 성과(예 채무자의 순이익)나 주가지수와 같이 또 다른 변수와 연계되어** 있다면 이러한 **계약상 현금흐름은 원리금 지급이 아니다**. 계약상 현금흐름이 기본대여계약과 일관되지 않는 수익을 반영하기 때문이다. [제1109호 문단 B4.1.13]



8. 현금흐름표 종합문제

회계사 2023

1. 영업활동 현금흐름
2. 투자활동과 재무활동 현금흐름

1. 20×2년의 영업활동 현금흐름

(1) 고객으로부터 유입된 현금

- ① 20×2년 채권 손상차손 : 기초손충 950 - 손상확정 800 + 손상차손 = 기말손충 1,050 → 손상차손 : 900
- ② 고객으로부터 현금흐름 : 매출수익 98,000 - 손상차손 900 - 매출채권증가 500 + 손충증가 100 = **96,700**

- ② 공급자관련 현금흐름 : 매출원가 (-)49,000 + 외환차익 200 + 외화환산이익 400 - 재고증가 2,000 - 손충감소 400 + 매입채무증가 8,000 = **(-)42,800** → 재고자산평가손실환입 400에 대한 분류기준이 제시되어 있지 않아서 일반적인 분류방법인 매출원가로 처리한 것으로 간주하여 풀이함. 만약에 재고자산평가손실환입을 별도손익계정으로 분류하는 경우 답은 (-)42,400임

- ③ 법인세로 관련 현금흐름 : 법인세비용 (-)8,750 + 미지급법인세증가 2,100 + 이연법인세부채증가 70 + 유형자산처분관련법인세 280 = **(-)6,300** → 법인세지급액 중 투자활동인 유형자산처분으로 납부한 법인세를 명백히 제시하고 있으므로, 이는 투자활동 법인세지급액으로 분류하였음. 만약에 투자활동과 명백히 관련되어 있다고 볼 수 없다고 판단하는 경우에는 답은 (-)6,580임

- ④ 이자관련 현금흐름 : 이자비용 (-)4,800 - 선급이자증가 380 - 미지급이자감소 820 = **(-)6,000**

고객으로부터 유입된 현금	① 96,700
공급자에게 지급한 현금	② 42,800
법인세로 납부한 현금	③ 6,300
이자로 지급한 현금	④ 6,000

2. 20×2년의 투자활동과 재무활동 현금흐름

(1) 유형자산 관련 현금흐름

① 증감분석법

유형자산 관련 계정	발생주의 조정	순현금흐름
감가상각비	(32,000)	
유형자산처분이익	13,000	
유형자산의 증가	(25,000)	
감가상각누계액의 증가	11,000	
미지급금의 증가	15,000	
순현금흐름	(18,000)	순현금 (18,000)

② 분개법

유형자산	(차) 감가상각비	32,000 ①	(대) 감가상각누계액	32,000 ②
관련	(차) 유형자산(가정)	50,000 ③	(대) 미지급금	15,000 ④
			현 금	35,000 ⑤
	(차) 현 금	17,000 ⑨	(대) 유형자산	25,000 ⑥
	감가상각누계액	21,000 ⑦	유형자산처분이익	13,000 ⑧

③ 순현금흐름 : 처분유입 17,000 - 취득유출 35,000 = (-)18,000

(2) 사채 관련 현금흐름

① 증감분석법

사채 관련 계정	발생주의 조정	순현금흐름
상각이자비용	(4,000)	
사채상환이익	1,000	
사채의 증가	70,000	
사채할인발행차금의 증가	-	
순현금흐름	67,000	순현금 67,000

② 분개법

사채관련	(차) 상각이자비용	4,000 ①	(대) 사채할인발행차금	4,000 ②
	(차) 사 채(가정)	20,000 ③	(대) 현 금	19,000 ④
			사채상환이익	1,000 ⑤
	(차) 현 금	86,000 ⑧	(대) 사 채	90,000 ⑥
	사채할인발행차금	4,000 ⑦		

(3) 배당으로 지급된 현금

① 증감분석법

이익잉여금관련	발생주의 조정	순현금흐름
당기순이익	(38,000)	
이익잉여금 감소	(15,000)	
자본금 증가	15,000	
우선주 상환	30,000	
순현금흐름	(8,000)	순현금 (8,000)

② 분개법

당기순이익	(차) 집합손익	38,000 ①	(대) 이익잉여금	38,000 ②
주식배당	(차) 이익잉여금	15,000 ③	(대) 자 본 금	15,000 ④
우선주상환	(차) 이익잉여금	30,000 ⑤	(대) 현 금	30,000 ⑥
현금배당	(차) 이익잉여금	8,000 ⑤	(대) 현 금	8,000 ⑥

➡ 상법상 자본으로 분류되는 상환우선주의 상환은 이익잉여금으로 상환한다. 하지만 이는 배당금지급액이 아니므로 현금배당금 지급액은 ₩8,000으로 하는 것이 타당하다.

(4) 자본관련 현금지급액

① 증감분석법

이익잉여금관련	발생주의 조정	순현금흐름	
자본금 증가	15,000		
이익잉여금 감소	(15,000)		
자본잉여금 증가	12,000		
자기주식 감소	1,500		
우선주 상환	(30,000)		
순현금흐름	(16,500)	순현금	(16,500)

우선주상환	(차) 이익잉여금	30,000 ⑤	(대) 현 금	30,000 ⑥
주식배당	(차) 이익잉여금	15,000 ③	(대) 보통주자본금	15,000 ④
자사주매각	(차) 현 금	17,000 ⑨	(대) 자기주식	5,000 ⑦
			자본잉여금(자취익)	12,000 ⑧
자사주취득	(차) 자기주식	3,500 ⑩	(대) 현 금	3,500 ⑪

➡ 자본관련 유출액 : 상환우선주 상환 30,000 + 자기주식의 취득 3,500 = 33,500

➡ 상환우선주의 상환액은 이익잉여금으로 상환하지만, 이는 감자대가를 지급한 것이므로, 자본관련 현금지급액에 포함시키는 것이 타당하다. 또한 현금배당금 지급액은 별도표시하였으므로, 자본 관련 현금지급액에서 배제하는 것이 타당하다.

유형자산 관련 순현금유출액	① 18,000
사채 관련 순현금유입액	② 67,000
배당으로 지급된 현금	③ 38,000
자본 관련 현금유출액	④ 33,500



9. 연결재무제표의 작성

회계사 2023

1. 연도별 연결재무제표의 작성
2. 미실현손익 존재시 연결
3. 유상증자와 자기주식 취득시 연결

1-1. 20×1년의 연결재무제표

(1) 20×1년 1월 1일 이전대가의 배분

	이전대가		식별가능한 순자산 공정가치		염가매수
지배주주지분	120,000	=	(장부 190,000 + 과소 15,000) × 60%	-	3,000
비지배지분	82,000	=	(장부 190,000 + 과소 15,000) × 40%	+	-

(2) 순자산과소금액 상각스케줄

내역	FV-BV	상 각		
		20×1년	20×2년	20×3년
재고자산	6,000	(4,800)	(1,200)	-
토지	4,000	-	(4,000)	-
건물	(5,000)	1,000	1,000	1,000
기계장치	10,000	(2,000)	(2,000)	(2,000)
염가매수차익	(3,000)	3,000	-	-

(3) 내부거래의 실현스케줄

- ① (주)대한의 20×1년 이익률 : $60,000 \div 150,000 = 40\%$ → 미실현이익 $30,000 \times 50\% \times 40\% = 6,000$
- ② (주)민국의 20×1년 이익률 : $40,000 \div 100,000 = 40\%$ → 미실현이익 $15,000 \times 40\% \times 40\% = 2,400$
- ③ (주)대한의 20×2년 이익률 : $40,000 \div 200,000 = 20\%$ → 미실현이익 $50,000 \times 40\% \times 20\% = 4,000$
- ④ (주)민국의 20×2년 이익률 : $36,000 \div 120,000 = 30\%$ → 미실현이익 $12,000 \times 50\% \times 30\% = 1,800$
- ⑤ (주)대한의 기계장치 미실현이익 : $18,000 - (20,000 - 8,000) = 6,000$

구분	20×1년	20×2년	20×3년
현금배당수익	-	(3,000)	-
재고자산미실현 (하향)	(6,000)	6,000	-
재고자산미실현 (하향)	-	(4,000)	4,000
재고자산미실현 (상향)	(2,400)	2,400	-
재고자산미실현 (상향)	-	(1,800)	1,800
기계장치 미실현이익 (하향)	(6,000)	-	-
기계장치 실현이익 (하향)	2,000	2,000	2,000

(4) 20×1년 연결당기순이익의 계산

구 분	지배기업	종속기업	연결실체		
조정전 당기순이익	28,000	20,000	48,000		
과소금액 상각	-	(5,800)	(5,800)		
재고미실현이익	(6,000)	(2,400)	(8,400)		
기계미실현이익	(6,000)	-	(6,000)		
기계실현이익	2,000	-	2,000		
염가매수차익	3,000	-	-		
조정후 당기순이익	21,000	11,800	29,800		
지배기업지분이익	21,000	100%	7,080	60%	28,080
비지배지분이익	-	4,720	40%	4,720	

(5) 20×1년 말 비지배지분 : 기초 82,000 + 비지배순이익 4,720 = 86,720

비지배지분	① 86,720
지배기업소유주 귀속 당기순이익	② 28,080

1-2. 20×2년의 연결재무제표

(1) 20×2년 연결당기순이익의 계산

구 분	지배기업	종속기업	연결실체		
조정전 당기순이익	39,000	34,000	73,000		
배당금수익	(3,000)	-	(3,000)		
과소금액 상각	-	(6,200)	(6,200)		
재고실현이익	6,000	2,400	8,400		
재고미실현이익	(4,000)	(1,800)	(5,800)		
기계실현이익	2,000	-	2,000		
조정후 당기순이익	40,000	28,400	68,400		
지배기업지분이익	40,000	100%	17,040	60%	57,040
비지배지분이익	-	11,360	40%	11,360	

(2) 20×2년 말 비지배지분 : 기초 86,720 - 비지배배당 2,000 + 비지배순이익 11,360 = 96,080

비지배지분	① 96,080
지배기업소유주 귀속 당기순이익	② 57,040

1-3. 20×3년의 연결재무제표

(1) 20×3년 연결당기순이익의 계산

구 분	지배기업	종속기업	연결실체
조정전 당기순이익	36,000	25,000	61,000
과소금액 상각	-	(1,000)	(1,000)
재고실현이익	4,000	1,800	5,800
기계실현이익	2,000	-	2,000
조정후 당기순이익	42,000	25,800	67,800
지배기업지분이익	42,000	15,480	57,480
비지배지분이익	-	10,320	10,320

지배기업소유주 귀속 당기순이익	① 57,480
------------------	----------

2-1. 종속기업의 유상증자

- (1) 20×2년 초 비지배지분 : $220,000 \times 20\% = 44,000$
- (2) 유상증자 후 비지배지분율 : $(120\text{주} + 200\text{주}) \div (600\text{주} + 200\text{주}) = 40\%$
- (3) 유상증자 후 비지배지분 : $(220,000 + 200\text{주} \times \text{₩}400) \times 40\% = 120,000$
- (4) 연결실체 순현금유입(비지배지분 유상증자참여액) : $200\text{주} \times \text{₩}400 = 80,000$
- (5) 비지배지분의 변동액 : 증자후 120,000 - 증자전 44,000 = 76,000
- (6) 연결관점의 회계처리

20×2. 1. 1	(차) 현 금	80,000 ①	(대) 비지배지분	76,000 ②
			자본잉여금	4,000 ③

비지배지분 증감액	① 76,000
연결자본잉여금 증감액	② 4,000

2-2. 종속기업의 자사주취득

- (1) 20×2년 초 비지배지분 : $220,000 \times 40\% = 88,000$
- (2) 자사주취득 후 비지배지분율 : $(240\text{주} - 150\text{주}) \div (600\text{주} - 150\text{주}) = 20\%$
- (3) 자사주취득 후 비지배지분 : $(220,000 - 150\text{주} \times \text{₩}300) \times 20\% = 35,000$
- (4) 연결실체 순현금유출(자사주취득액) : $150\text{주} \times \text{₩}300 = 45,000$
- (5) 비지배지분의 변동액 : 취득후 35,000 - 증자전 88,000 = (-)53,000
- (6) 연결관점의 회계처리

20×2. 1. 1	(차) 비지배지분	53,000 ②	(대) 현 금	45,000 ①
			자본잉여금	8,000 ③

비지배지분 증감액	① (-)53,000
연결자본잉여금 증감액	② 8,000



10. 지분법의 적용

회계사 2023

1. 현물출자시 지분법
2. 미실현손실 발생시 지분법

1. 20×1년의 지분법

- (1) 관계기업주식의 취득원가 : $300,000 - 30,000 = 270,000$
- (2) 투자차액 : $(\text{장부 } 800,000 + \text{재고 } 40,000 + \text{기계 } 30,000 + \text{토지 } 20,000) \times 30\% - 270,000 = (-)3,000 \leftarrow \text{영업권}$
- (3) 현물출자미실현이익 : $40,000 \times 270,000 \div 300,000 = 36,000$
- (4) 20×1년 재고미실현이익 : $30,000 \times 30\% \times 40\% + 15,000 \times 20\% \times 20\% = 4,200$
- (5) 20×1년 비품미실현손실 : $16,400 - (40,000 - 20,000) = (-)3,600$
- (6) 20×1년 비품실현손실 : $3,600 \div 3\text{년} \times 8/12 = 800 \rightarrow 20 \times 2\text{년 실현손실} : 3,600 \div 3\text{년} = 1,200$
- (7) 20×1년 지분법이익 : $(\text{순이익 } 70,000 - \text{재고상각 } 40,000 \times 50\% - \text{기계상각 } 30,000 \div 6\text{년} - \text{출자미실현이익 } 36,000 - \text{재고미실현이익 } 4,200 + \text{비품미실현손실 } 3,600 - \text{비품실현손실 } 800) \times 30\% = 2,280$

20×1. 1. 1	(차) 관계기업투자주식	270,000	(대) 토 지	260,000
	현 금	30,000	유형자산처분이익	40,000
20×1.12.31	(차) 관계기업투자주식	2,280	(대) 지분법이익	2,280

관계기업투자주식	① 272,280
지분법이익	② 2,280

2. 20×2년의 지분법

- (1) 20×2년 현금배당으로 인한 주식감소액 : $20,000 \times 30\% = 6,000$
- (2) 20×2년의 지분법당기손익 : $(\text{순이익 } 90,000 - \text{재고상각 } 40,000 \times 50\% - \text{기계상각 } 30,000 \div 6\text{년} - \text{토지상각 } 20,000 + \text{재고실현이익 } 4,200 - \text{비품실현손실 } 1,200) \times 30\% = 14,400$
- (3) 20×2년의 지분법기타포괄손익 : $40,000 \times 30\% = 12,000$
- (4) 20×2년 말 관계기업투자주식의 잔액 : $\text{기초 } 272,280 - \text{배당수령 } 6,000 + \text{지분법순이익 } 14,400 + \text{지분법기타포괄이익 } 12,000 = 292,680$
- (5) 20×2년의 지분법관련 회계처리를 제시하면 다음과 같다.

배당 수령	(차) 현 금	6,000	(대) 관계기업투자주식	6,000
20×2.12.31	(차) 관계기업투자주식	14,400	(대) 지분법이익	14,400
	(차) 관계기업투자주식	12,000	(대) 지분법기타포괄이익	12,000

관계기업투자주식	① 292,680
----------	-----------



11. 사업결합과 합병

회계사 2023

1. 단계적취득에 의한 합병
2. 이전대가로 보지 않는 별도거래의 회계처리

1-1. 매각예정비유동자산이 있는 경우

당기순이익에 미치는 영향	① 0
이 유	② 매각예정자산의 순공정가치를 취득일의 순자산의 일부로 인식

1-2. 임원에 대한 계약위반 보상금액이 있는 경우

당기순이익에 미치는 영향	① 0
이 유	② 보상금 지급액을 취득일의 순자산의 일부로 인식

1-3. 취득자가 부담할 비용을 변제하는 경우

당기순이익에 미치는 영향	① (-)1,875,000
이 유	② 이전대가가 아니며, 별도거래로 보아 수수료비용을 인식

➡ 피취득자나 피취득자의 이전 소유주가 대신 지급한 취득자의 취득관련 원가를 피취득자나 피취득자의 이전 소유주에게 변제하는 거래는 별도거래이며, 이는 이전대가가 아니다.

2. 취득일의 영업권금액

- (1) 20×2년 3월 1일 순자산공정가치 : 유동자산 3,000,000 + 비유동자산 4,000,000 - 유동부채 1,200,000 - 비유동부채 2,500,000 + 매각예정 2,500,000 - 보상금부채 200,000 = 5,600,000
- (2) 20×2년 3월 1일 이전대가지급액 : 기보유지분 1,500주 × ₩1,800 + 현금지급 3,000,000 + 현물지급 2,500,000 + 신주발행 5,000,000 - 변제금액 1,875,000 = 11,325,000
- (3) 20×2년 3월 1일 영업권 : 11,325,000 - 5,600,000 = 5,725,000
- (4) 참고용 회계처리

별도거래	(차) 수수료비용	1,875,000	(대) 현 금	1,875,000
합 병 일	(차) 식별가능순자산	5,600,000	(대) 기타포괄금융자산	2,700,000
	영 업 권	5,725,000	현 금	1,125,000
			당기손익금융자산	2,500,000
			납입자본	5,000,000

1-3. 사업결합전에 취득자나 취득자의 대리인이 체결하거나 피취득자의 효익보다는 주로 취득자나 결합기업의 효익을 위하여 체결한 거래는 별도 거래일 가능성이 높다. 다음은 **취득법을 적용하지 않는 거래의 예**이다.

- (1) 취득자와 피취득자 사이의 기존 관계를 사실상 정산하는 거래
- (2) 미래 용역에 대하여 종업원이나 피취득자의 이전 소유주에게 보상하는 거래
- (3) **피취득자나 피취득자의 이전 소유주가 대신 지급한 취득자의 취득관련 원가를 피취득자나 피취득자의 이전 소유주에게 변제하는 거래** [제1103호 문단 52]



12. 위험회피회계

회계사 2023

1. 현금흐름위험회피회계
2. 위험회피의 일부 재조정

1. 20×1년의 현금흐름 위험회피회계

(1) 관련손익의 분석

	계약체결일	보고기간말	만기청산일	
미래예상거래 :	(+)190,000	(-)197,000	(-)205,000	예상현금변동
		예상현금변동		예상현금변동
	(-)7,000	(-)8,000	(-)15,000	
원재료선도매입 :	(-)195,000	(+)210,000	(+)205,000	손익효과
		손익효과		총손익
	(+)15,000	(-)5,000	(+)10,000	
	효과적 (+)7,000	효과적 (+)3,000		
	비효과 (+)8,000	비효과 (-)8,000		

(2) 20×1년 당기순이익 효과 : 100톤×₩8,000 = 800,000

(3) 20×1년 기타포괄손익 효과 : 100톤×₩7,000 = 700,000

당기순이익에 미치는 영향	① 800,000
기타포괄이익에 미치는 영향	② 700,000

2. 20×2년의 위험회피 재조정

(1) 20×2년 초 당기순이익금융자산 재분류액 : 1,500,000×20% = 300,000

(2) 20×2년 2월 28일 기타포괄손익 : 효과적인 부분 (+)3,000×80톤 = 240,000

(3) 참고로 회계처리를 제시하면 다음과 같다.

20×1.12. 1	회계처리 없음			
20×1.12.31	(차) 위험회피수단자산	1,500,000 ①	(대) 위험회피적립금	700,000 ②
			위험회피수단이익	800,000 ③
20×2. 1. 1	(차) 당기순이익금융자산	300,000 ②	(대) 위험회피수단자산	300,000 ①
(비율재조정)	위험회피적립금	140,000 ③	당기순이익평가이익	140,000 ④
20×2. 2.28	(차) 위험회피적립금	400,000 ②	(대) 위험회피수단자산	400,000 ①
	위험회피수단손실	640,000 ③	위험회피적립금	640,000 ④

금융자산 분류와 그 금액	① FVPL자산 300,000
기타포괄손익	② 240,000

3. 위험회피회계의 적용요건

- ① 위험회피대상과 수단의 경제적관계 존재
- ② 지배적이지 않은 신용위험효과
- ③ 동일한 위험회피대상과 수단의 수량비율

2. 위험회피수단의 수량 감소는 파생상품은 계속 보유하지만 파생상품의 일부만을 위험회피관계의 위험회피수단으로 유지하는 경우일 수 있다. 이러한 경우는 위험회피관계에서 더 이상 필요 없는 수량을 계속 보유하면서 위험회피수단의 수량을 줄여서만 재조정이 달성될 수 있는 경우에 생길 수 있다. 그러한 경우에는 **위험회피에 지정되지 않은 파생상품의 일부분은 당기손익-공정가치 측정 항목으로 회계처리**될 것이다. [제1109호 문단 B6.5.16]
3. 위험회피관계는 다음의 위험회피효과에 관한 요구사항을 모두 충족해야 한다.
- (1) 위험회피대상항목과 위험회피수단 사이에 **경제적 관계**가 있다.
 - (2) **신용위험의 효과가** 위험회피대상항목과 위험회피수단의 경제적 관계로 인한 가치 변동 보다 **지배적이지 않다**.
 - (3) 위험회피관계의 위험회피비율은 기업이 실제로 위험을 회피하는 **위험회피대상항목의 수량과** 위험회피대상항목의 수량의 위험을 회피하기 위해 **기업이 실제 사용하는 위험회피수단의 수량의 비율과 같다**. 그러나 위험회피대상항목과 위험회피수단의 가중치의 불균형은 위험회피의 비효과적인 부분(인식 여부와 관계없이)을 만들어 내고 위험회피회계의 목적과 일치하지 않는 회계처리 결과를 가져올 수 있으므로 지정할 때 가중치의 불균형을 반영해서는 안 된다. [제1109호 문단 6.4.1]



13. 외화투자사채

회계사 2023

1. 기타포괄금융자산(채무상품)의 외화환산
2. 기능통화 결정시 고려사항

1. 외화표시 기타포괄금융자산의 포괄손익효과

- (1) 상각후원가를 가정한 금융자산(초) : $\$45,671 \times \text{₩}1,010 = 46,127,710$
- (2) 상각후원가를 가정한 금융자산(말) : $\$45,671 \times 1.05 - \$1,500 = \$46,455 \rightarrow \$46,455 \times \text{₩}1,120 = 52,029,600$
- (3) 현금수령액(말) : $\$1,500 \times \text{₩}1,120 = 1,680,000$
- (4) 20×1년 이자수익 : $\$45,671 \times 5\% = \$2,284 \rightarrow \$2,284 \times \text{₩}1,080 = 2,466,720$
- (5) 20×1년 말 기타포괄금융자산의 공정가치 : $\$48,000 \times \text{₩}1,120 = 53,760,000$
- (6) 20×1년의 기타포괄손익 : $53,760,000 - 52,029,600 = 1,730,400$
- (7) 회계처리로 인한 풀이 (간편법)

20×1년	(차) 기타포괄금융자산(말)	52,029,600 ②	(대) 기타포괄금융자산(초)	46,127,710 ①
	현금	1,680,000 ③	이자수익	2,466,720 ④
			외환이익	5,115,170 ⑤
	(차) 기타포괄금융자산(말)	1,730,400 ⑥	(대) 기타포괄평가이익	1,730,400 ⑦

이자수익	① 2,466,720
외환이익	② 5,115,170
FVOCI금융자산평가이익	③ 1,730,400

2. 기능통화 결정시 고려사항

- ① **재화와 용역의 공급가격에 주로 영향을 미치는 통화**와 재화와 용역의 공급가격을 주로 결정하는 경쟁요인과 법규가 있는 국가의 통화
- ② **재화를 공급하거나 용역을 제공하는 데 드는 노무원가, 재료원가와 그 밖의 원가에 주로 영향을 미치는 통화**

해설

2. 일반적으로 영업활동이 이루어지는 주된 경제 환경은 주로 현금을 창출하고 사용하는 환경을 말한다. 기능통화를 결정할 때는 다음의 사항을 고려한다. [제1021호 문단 9]

- (1) 재화와 용역의 공급가격에 주로 영향을 미치는 통화(흔히 재화와 용역의 공급가격을 표시하고 결제하는 통화와 재화와 용역의 공급가격을 주로 결정하는 경쟁요인과 법규가 있는 국가의 통화)
- (2) 재화를 공급하거나 용역을 제공하는 데 드는 노무원가, 재료원가와 그 밖의 원가에 주로 영향을 미치는 통화(흔히 이러한 원가를 표시하고 결제하는 통화)