

제41조 자산의 취득가액



제41조의 요약

- 매입자산취득가액 : 매입가액 ⊕ 취득세 · 등록세 ⊕ 부대비용(단기매매증권 · 파생상품은 부대비용 제외)
- 자기 제조 · 생산 · 건설인 경우 : 제조원가(원재료비 · 노무비 · 경비 · 설치비) ⊕ 부대비용
- 현물출자 · 합병 · 분할거래시 : 적격요건 갖춘 경우 장부가액(기타 시가)
- 현물출자 · 물적분할시 취득주식 등 : 적격요건 갖춘 경우 장부가액(기타 시가)
- 단기금융자산(단기매매증권 · 파생상품) : 매입가액
- 공익법인 등 기부받은 자산 : 기부당시 장부가액(증여세부과시 시가)
- 채무 출자전환시 취득 주식 등 : 취득시 시가(경영정상화 이행에 따른 출자전환채권의 장부가액)
- 합병 · 분할로 취득한 주식 등 : 장부가액 ⊕ 합병 · 분할대가차액 ⊕ 특수관계 분여받은 이익 ⊖ 합병 · 분할대가
- 취득가액에 가산되는 금액 : 특수관계자의 주식저가매입차액 · 건설자금이자 ⊕ 강제매입한 국 · 공채 매입시 실제부담할인 차액 등
- 취득가액에서 차감(제외)되는 금액 : 현재가치할인차금 · 연지급수입의 지급이자, 부당행위계산부인 시가초과액(신주매입 포함) 등
- 각종 사유발생시 취득가 영향 금액 : 법정평가증액은 가산(⊕), 감모손 등은 감액(-), 자본적지출은 가산(+), 합병 · 분할시 특수관계자 분여받은 이익은 더함(⊕).

● 제41조 [자산의 취득가액]

- ① 내국법인이 매입 · 제작 · 교환 및 증여 등에 의하여 취득한 자산의 취득가액은 다음 각 호의 금액으로 한다. (2010. 12. 30 개정)
 1. 타인으로부터 매입한 자산(대통령령으로 정하는 금융자산은 제외한다)은 매입가액에 부대비용을 더한 금액
 2. 자기가 제조 · 생산 또는 건설하거나 그 밖에 이에 준하는 방법으로 취득한 자산은 제조원가(製作原價)에 부대비용을 더한 금액
 3. 제1호와 제2호 외의 자산은 취득 당시의 대통령령으로 정하는 금액
- ② 제1항에 따른 매입가액 및 부대비용의 범위 등 자산의 취득가액의 계산에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다. (2010. 12. 30 개정)

I. 자산의 취득가액 결정

1. 매입가액·제작원가·시가결정

① 자산취득에 관련된 총 투입원가의 범위 요약

법인의 모든 자산의 취득원가는 법인의 미래수익을 창출할 수 있는 용역잠재력인데, 이는 시간의 경과와 사용에 따라 가치가 감소되며 수익에 대응되는 비용이나 원가로 인식된다. 일반적으로 재고자산의 원가투입 및 자산의 비용대체, 고정자산감가상각, 사용종료후의 처분 등의 방법으로 원가에 반영되는데 원가에 반영될 대상금액은 취득원가를 기준으로 한다. 자산의 취득원가·취득가액에 대해 본 조는 자산의 매입가액이나 제조원가에 부대비용을 가산한 총 투입원가로 한다고 규정하고 있으며, 시행령 제72조는 이를 자산취득 상황별로 구분하여 규정하고 있다.

- ◎ 일반적 외부구입 : 매입가액 + 취득세 + 등록세 + 부대비용
- ◎ 자기제조생산·건설 : 원재료비 + 노무비 + 운임 + 하역비 + 보험료 + 수수료 + 공과금 + 설치비 + 부대비용(생산자 이익은 가산하지 않음)
- ◎ 현물출자·합병·분할 : 적격요건 갖춘 경우 장부가액(비적격시 시가), 취득시 시가 등
- ◎ 단기금융자산 등 : 매입가액(부대비용 제외)
- ◎ 공익법인 등 기부받은 자산 : 기부당시 장부가액(증여세부과시 시가)
- ◎ 기타취득 : 정상시가
- ◎ 장기할부조건취득 등 : 매입가액 + 취득세 등 + 부대비용 - 현재가치할인차금
- ◎ 현재가치할인차금상각액과 연지급수입의 지급이자계상액 : 일반지급이자로 보지 않고 지급이자 손금불산입적용대상 아니며 원천징수·지급명세서 작성제출 등의 적용대상이 아님.
- ◎ 수익으로 익금산입된 금액과 건설자금 차입금이자 등은 취득가로 봄.

그러나 특수관계자간 자산매입이나 특수관계자간 신주매입시의 시가초과액은 취득가액에 불포함한다.

관련 시행령 규정은 다음과 같다.

관련법령

① 시행령 제72조 【자산의 취득가액 등】

- ② 법 제41조제1항 및 제2항에 따른 자산의 취득가액은 다음 각 호의 금액으로 한다.
(2010. 12. 30 개정)
1. 타인으로부터 매입한 자산 : 매입가액에 취득세·등록세 기타 부대비용을 가산한 금액
 2. 자기가 제조·생산·건설 기타 이에 준하는 방법에 의하여 취득한 자산 : 원재료비·노무비·운임·하역비·보험료·수수료·공과금(취득세와 등록세를 포함한다)·설치비 기타 부대비용의 합계액
 3. 합병·분할 또는 현물출자에 따라 취득한 자산 : 법 제44조제2항·제3항, 제46조제2항, 제47조제1항 또는 제47조의2제1항에 따라 양도손익이 없는 것으로 하거나 양도차익에 상당하는 금액을 손금에 산입한 경우에는 피합병법인등 또는 출자법인의 장부가액으로 하고, 그 밖의 경우에는 해당 자산의 시가로 한다. (2011. 3. 31 개정)
 4. 현물출자, 물적분할에 따라 취득한 주식등 : 법 제47조제1항 또는 제47조의2제1항에 따라 양도차익에 상당하는 금액을 손금에 산입한 경우에는 출자법인이 현물출자한 자산의 장부가액으로 하고, 그 밖의 경우에는 해당 주식등의 시가로 한다 또는 분할법인이 양도한 자산의 장부가액으로 하고, 그 밖의 경우에는 해당 주식등의 시가로 한다.
(2010. 12. 30 개정)
- 4의2. 채무의 출자전환에 따라 취득한 주식등: 취득 당시의 시가. 다만, 제15조제4항 각 호의 요건을 갖춘 채무의 출자전환으로 취득한 주식등은 출자전환된 채권(법 제19조의2제2항 각 호의 어느 하나에 해당하는 채권은 제외한다)의 장부가액으로 한다. (2010. 6. 8 신설)
5. 합병 또는 분할(물적분할은 제외한다)에 따라 취득한 주식등: 종전의 장부가액에 법 제16조제1항제5호에 따른 합병대가 또는 같은 항 제6호에 따른 분할대가 중 금전이나 그 밖의 재산가액의 합계액을 뺀 금액
(2010. 6. 8 개정)
- 5의2. 단기금융자산등: 매입가액 (2010. 12. 30 신설)
- 5의3. 『상속세 및 증여세법 시행령』 제12조에 따른 공익법인 등이 기부받은 자산 : 제87조제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 특수관계자 외의 자로부터 기부받은 법 제24조제1항에 따른 지정기부금에 해당하는 자산(제37조제1항에 따른 금전 외의 자산만 해당한다)은 기부한 자의 기부 당시 장부가액[사업소득과 관련이 없는 자산(개인인 경우만 해당한다)의 경우에는 취득 당시의 『소득세법 시행령』 제89조에 따른 취득가액을 말한다]. 다만, 『상속세 및 증여세법』에 따라 증여세 과세가액에 산입되지 아니한 출연재산이 그 후에 과세요인이 발생하여 그 과세가액에 산입되지 아니한 출연재산에 대하여 증여세의 전액이 부과되는 경우에는 기부 당시의 시가로 한다. (2011. 3. 31 신설)
6. 그 밖의 방법으로 취득한 자산 : 취득당시의 시가 (2009. 2. 4 개정)

② 자산의 취득가액 결정방법론

자산이란 당해 법인의 과세소득창출을 위하여 사용가능한 용역잠재력을 말하므로 특정 재고자산이 기업의 이용가능한 상태나 위치로 되도록 하는데 발생된 총 투입가치에 의하여 평가되는 것이 일반적이다. 따라서 부대비용도 취득가액에 포함되는데 자산 취득을 위한 제반비용이 합산된다. 타인매입이나 자기제조 등은 매입원가나 제작원가와 부대비용의 합계액(단기금융자산 등은 매입가액으로 부대비용 불포함) 등으로 표현이 구체적이다. 그러나 기타 자산 취득의 경우는 취득당시의 시가인데 정상시가를 말한다. 법인세법의 전체적인 적용차원에서 고정자산 취득가액의 경우에 대하여 규정하고 있는 '취득당시의 시가'는 취득할 때에 정상적으로 소요되는 정상조건·취득원가의 개념으로 파악하면 된다. 이러한 취득가액 결정과 관련하여 기업회계기준 제55조도 자산의 가액은 당해 자산의 취득원가를 기초로 하여 계상함을 원칙으로 한다고 규정하고 있고, 교환·무상취득은 공정가액을 취득원가로 한다고 하여 시가·정상시가로 기록한다는 뜻이 된다.

③ 재고자산인 경우 취득가액과 재고수불수량의 연관성·중요성

자산의 취득원가에 대해 일반자산의 경우는 처분시, 고정자산의 경우는 내용연수기간동안의 감가상각방식으로 자산의 취득원가가 손금으로 반영된다. 재고자산은 원가투입 및 공정투입의 방법으로 취득원가가 손금으로 인식된다. 재고자산이란 거래상황에 따라 대부분 개별적으로 가액이 부여되므로 재고자산의 가액을 정확히 평가하기 위하여는 i) 개별적으로 취득하는 재고자산의 취득가액을 결정하고, ii) 연중 계속적으로 소비되거나 투입되는 재고자산의 수량을 결정하고, iii) 투입된 재고자산의 가액을 결정하는 작업의 모든 단계가 적절히 이루어져야 한다.

이러한 모든 단계를 재고자산의 평가라고 하는데 평가의 목적은 개별적으로 취득한 재고자산의 취득가액은 대부분 취득시점 및 방법 등에 따라 상이하고 당기중 제조 및 판매활동에 투입되어 제조 및 매출원가를 구성하는 부분과 기말재고를 구성하는 재고가액을 각각의 구입단가에 따른 직접적인 대응이 곤란하므로 미리 인위적으로 설정한 방법에 따라 양자를 구분하여 과세소득금액을 명확히 산출하기 위한 것이다.

2. 취득원가결정의 연재가치도입 및 예외사항

- ① 시가미달차액 및 건설자금이자, 국·공채 강제 매입시의 할인차액 부담액의 취득원가 포함

법인이 특수관계자 개인에게서 유가증권을 저가로 매입하는 경우 본 법 제15조제2항제1호는 미달매입차액(=시가-매입가)을 익금산입한다고 규정하였는데, 이를 익금산입하면서 상대편 계정과목에서 해당 금액을 취득원가로 인정하여 향후 매각시 세무계산상 원가로 대응시킨다. 또한 본 법 제28조 및 시행령 제52조 규정에 따라 계산된 건설자금 총당차입금이자액에 대하여 자산취득원가로 계상하여 향후 대응원가로 하거나 감가상각자산으로 계상한 후 감가상각방법으로 손금산입하며, 유형자산 취득시 강제로 매입한 국·공채의 매입가액과 현재가치의 차액을 유형자산의 취득가액으로 계상한 경우도 취득가액으로 인정한다. 관련 시행령 규정은 다음과 같다.

관련법령

① 시행령 제72조 【자산의 취득가액 등】

- ③ 제2항을 적용할 때 취득가액에는 다음 각 호의 금액을 포함하는 것으로 한다.

(2010. 12. 30 개정)

1. 법 제15조제2항제1호의 규정에 의하여 익금에 산입한 금액
2. 제52조의 규정에 의한 건설자금에 총당한 차입금의 이자
3. 유형고정자산의 취득과 함께 국·공채를 매입하는 경우 기업회계기준에 따라 그 국·공채의 매입가액과 현재가치의 차액을 당해 유형고정자산의 취득가액으로 계상한 금액

(2006. 2. 9 신설)

신주인수 배정포기 및 일부 소각관련 분여이익도 취득가액에 포함한다. 관련 시행규칙은 다음과 같다.

관련법령

▲ 시행규칙 제37조 【자산의 취득가액】

- ② 영 제72조제3항 및 제5항에 따라 취득가액에 포함하거나 가산하는 금액에는 영 제11조제9호의 금액중 영 제88조제1항제8호 나목 및 다목의 규정에 의하여 분여받은 이익을 포함한

다.

(2011. 2. 28 개정)

② **취득가액에서 제외 : 현재가치할인차금 · 연지급수입시의 지급이자 · 부당행위가 적용되는 시가초과액**

취득관련 명목가액, 매입가격, 지출금액인 경우도 장기할부조건 취득시 현재가치할인차금 상당액은 취득원가에서 제외한다. 즉, 이 금액을 뺀 현재가치만 취득가액으로 한다. 연지급 수입시 취득가액과 구분하여 지급이자로 계상한 금액도 제외된다. 특수관계자로부터 시가초과매입(일반자산, 주식매입 등)하여 부당행위 적용되는 금액도 취득가액에서 제외시킨다.

관련 시행령 규정은 다음과 같다.

관련법령

① **시행령 제72조 [자산의 취득가액 등]**

- ④ 제2항을 적용할 때 취득가액에는 다음 각 호의 금액을 포함하지 아니하는 것으로 한다. (2010. 12. 30 개정)
 1. 자산을 제88조제4항에 따른 장기할부조건 등으로 취득하는 경우 발생한 채무를 기업회계 기준이 정하는 바에 따라 현재가치로 평가하여 현재가치할인차금으로 계상한 경우의 당해 현재가치할인차금 (2010. 12. 30 개정)
 2. 기획재정부령이 정하는 연지급수입에 있어서 취득가액과 구분하여 지급이자로 계상한 금액 (2008. 2. 29 개정)
 3. 제88조제1항제1호 및 제8호 나목의 규정에 의한 시가초과액 (2002. 12. 30 개정)
 4. 삭 제 (2001. 12. 31)

③ **장기할부조건 취득자산의 현재가치만 취득가 반영**

장기할부조건으로 구입하는 자산의 취득원가는 총 투입원가에서 현재가치로 환산하기 위한 할인차금 금액은 장기구입에 따른 금융비용으로 보고 취득원가로 보지 않는다. 따라서 현재가치할인차금의 상각액은 지급이자 등의 금융비용으로 하여 할부구입기간동안 안분하여 손금에 반영되도록 한다. 그러나 지급이자에 관련한 세무상 처리의 불편을 없애기 위해 지급이자 손금불산입 적용대상이나 원천징수의무 및 지급명세서제출의무 적용대상에서 제외하여주

고 있다.

④ **현재가치할인차금과 연지급수입의 이자부분 차감계상과 지급이자에 대한 일반적 세법적용의 배제**

자산취득시 장기할부조건 등으로 구입하는 경우 현재가치보다 많은 대가를 지급하는데, 현재가치와 총지급대가와의 차액만큼을 현재가치할인차금이라 하여 취득원가로 보지 않고 차감한다. 즉, 순현재가치만 취득원가가 되며 초과액은 현재가치할인차금으로 계상되어 총지급대가에서 차감하는 방법으로 계상되며, 기간에 따른 할인차금상각액은 지급이자비용과 같은 개념으로 손익계산서에 반영한다. 기업회계기준상의 현재가치개념을 세법이 받아들인 것이다.

반대로 외부로부터 매출액이나 수입을 받는 경우도 연지급수입이 있을 수 있는데, 이 경우도 현재가치로 수입할 금액보다 총 수입금액이 크게 되고, 이러한 차이금액은 현재가치할인차금으로 계상하여 감가상각방법으로 지급이자 혹은 수입이자로 계상한다.

이러한 지급이자는 세법상의 지급이자로 보지 않아 차입금이자 익금불산입 규정 지급이자손금불산입규정, 지급이자의 원천징수규정, 지급명세서제출규정을 적용하지 않는다.

관련 시행령 규정은 다음과 같다.

관련법령

① **시행령 제72조 【자산의 취득가액 등】**

⑥제4항제1호에 따른 현재가치할인차금의 상각액 및 같은 항 제2호에 따른 지급이자에 대하여는 법 제18조의2제1항제3호·법 제18조의3제1항제3호·법 제28조·법 제73조·법 제98조 및 법 제120조를 적용하지 아니한다. (2010. 12. 30 개정)

⑤ **연지급수입의 범위**

여기서 연지급수입이란 외국으로부터의 수입 등에 대하여 적용한다고 다음 시행규칙이 규정하고 있다.

관련법령

▲ 시행규칙 제37조 【자산의 취득가액】

- ③ 영 제72조제4항제2호에서 “기획재정부령이 정하는 연지급수입”이라 함은 다음 각 호의 수입을 말한다. (2011. 2. 28 개정)
1. 은행이 신용을 공여하는 기한부 신용장방식 또는 공급자가 신용을 공여하는 수출자신용 방식에 의한 수입방법에 의하여 그 선적서류나 물품의 영수일부터 일정기간이 경과한 후에 당해 물품의 수입대금 전액을 지급하는 방법에 의한 수입 (2007. 3. 30 개정)
 2. 수출자가 발행한 기한부 환어음을 수입자가 인수하면 선적서류나 물품이 수입자에게 인도되도록 하고 그 선적서류나 물품의 인도일부터 일정기간이 지난 후에 수입자가 해당 물품의 수입대금 전액을 지급하는 방법에 의한 수입 (2007. 3. 30 신설)
 3. 정유회사, 원유·액화천연가스 또는 액화석유가스 수입업자가 원유·액화천연가스 또는 액화석유가스의 일람불방식·수출자신용방식 또는 사후송금방식에 의한 수입대금 결제를 위하여 「외국환거래법」에 의한 연지급수입기간 이내에 단기외화자금을 차입하는 방법에 의한 수입 (2007. 3. 30 개정)
 4. 그 밖에 제1호 내지 제3호와 유사한 연지급수입 (2007. 3. 30 개정)

⑤ 취득원가계산 : 평가액⊕, 평가손⊖, 자본적지출⊕, 특수관계분여이익⊕

취득가액에서 가감하는 금액은 다음과 같다.

- ◎ 세법상 법정평가차익은 취득원가로 가산하며, 파손·부패·천재·지변·감모손가액은 취득원가에서 차감함.
 - ◎ 세법상 자본적 지출가액으로 인정되는 금액은 취득원가로 가산하여 감가상각함.
 - ◎ 합병·분할시 특수관계자로부터 분여한 이익을 받은 경우는 분여받은 이익을 취득원가에 가산하여 감가상각함.
- 관련 시행령은 다음과 같다.

관련법령

① 시행령 제72조 【자산의 취득가액 등】

- ⑤ 법인이 보유하는 자산에 대하여 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생한 경우의 취득가액은 다음과 같다. (2010. 12. 30 개정)

1. 법 제42조제1항 각호 및 제3항의 규정에 의한 평가가 있는 경우에는 그 평가액
2. 제31조제2항의 규정에 의한 자본적 지출이 있는 경우에는 그 금액을 가산한 금액
3. 합병 또는 분할합병(제1항제5호에 해당하는 경우는 제외한다)으로 받은 제11조제9호에 따른 이익이 있는 경우에는 그 이익을 가산한 금액

II. 타인으로부터의 매입자산의 취득가액

1. 매입가액의 범위

① 매입대금과 매입부대비용의 합계

자산의 취득방법 중 가장 일반적인 방법이 법인 외부의 제3자로부터 매입하는 것이다. 외부 매입자산의 경우는 법인이 사용수익할 수 있을 때까지 투입된 모든 원가를 취득가액으로 하므로 재고자산의 취득가액은 그 매입대금과 매입부대비용의 합계액이다. 다만, 단기금융자산 등은 부대비용을 제외한 매입가액이다. 취득세·등록세 등 공과금도 있다면 당기비용이 아니고 취득원가로 계상하여 재고수불금액에 포함시키고 감가상각한다.

매입대금은 당해 재고자산을 인도하는 자가 직접 수취하는 금액을 말하고, 매입부대비용은 기타 매입자가 자신의 정상적 사용 가능상태로 만들기까지 투입된 제반 직·간접 경비나 지출액 등을 말한다. 관련 시행령 규정은 다음과 같다.

관련법령

● 시행령 제72조 【자산의 취득가액 등】

② 법 제41조제1항 및 제2항에 따른 자산의 취득가액은 다음 각 호의 금액으로 한다.

(2010. 12. 30 개정)

1. 타인으로부터 매입한 자산 : 매입가액에 취득세·등록세 기타 부대비용을 가산한 금액

② 외화부채의 교환되는 취득

구입자산을 외화로 환가하거나 교환하는 경우, 양도가액·취득가액은 인계·인수하는 외화부채의 기준환율이나 재정환율로 환산한 금액으로 계상하면 타당하다.

③ 단기금융자산 등은 매입부대비용 제외

기업회계기준에 따라 단기매매항목으로 분류된 금융자산 및 파생상품은 자산의 취득가액은 단기금융자산 등을 취득하는데 소요된 매입가액을 취득가액으로 하며, 매입에 소요된 경비와 부대비용은 취득가액에 합산하지 않는다. 즉, K-IFRS 도입으로 인한 금융상품 취득부대비용 관련 회계처리 변경사항을 세무상으로도 인정하여 종전에 K-GAAP상 단기매매증권, 파생상품의 취득부대비용을 취득원가에 가산하던 것을 K-IFRS로 변경하면서 관련 부대비용을 당기비용으로 처리하도록 변경된 것이다. 관련 규정은 다음과 같다.

관련법령

● 시행령 제72조 【자산의 취득가액 등】

① 법 제41조 제1항 제1호에서 “대통령령으로 정하는 금융자산”이란 기업회계기준에 따라 단기매매항목으로 분류된 금융자산 및 파생상품(이하 이 조에서 “단기금융자산 등”이라 한다)을 말한다. (2010. 12. 30 신설)

2. 매입관련 계반부대비용 입산

① 외부매입부대비용

매입부대비용이란 매입물품을 매입자가 자신의 사용가능한 상태나 장소에 두기까지 물품구입에 부대하여 지급되는 계반 경비와 부대비용이다. 부대비용에는 외부판매자로부터 법인의 재고상태도 입고될 때까지의 외부 부대비용과 입고 이후의 검수·정리·분류 등에 따른 내부 부대비용이 있는데, 일반적으로는 외부 부대비용만이 매입가액으로 계산된다. 내부부대비용은 취득원가가 아니고 생산·제조원가나 판매비와 관리비로 계상된다. 외부부대비용의 종류로는 운반비·수수료·보험료·조세공과금 등이 있다.

② 공통부대비용의 자산별 안분배부

기업회계기준서 제10호는 매원원가는 매입가액에 직접 소요된 제비용은 매입액에 포함한다고 규정하고 있다. 매입운임이나 매입보관비 중 공통비는 매입상품별로 배부하며 배부가 곤란하면 전액을 당기의 매출원가에 가산한다. 그러니까 상품별 안분이 극히 곤란한 경우에는 공통비용을 매입액에 부가하여 기재하되 중요성 기준에 따라 전액을 당기의 매출원가에 가산하면 된다. 그러나 세무상으로는 여러 종류의 재고자산을 일괄하여 매입하는 경우 공통으로 발생한 비용으로서 재고자산의 종류별로 직접 구분되지 않는다면 그 공통부대비용은 수량·중량·매입가액·용적 등 합리적인 배부기준에 의하여 안분계산함이 타당하다.

3. 매입가액·취득원가의 감액사항

① 매입에누리과 환출 및 매입할인은 감액

일반기업회계기준 제7장 문단7.6은 매입과 관련된 매입에누리과 환출 및 매입할인은 상품의 총 매입액에서 차감한 금액으로 한다고 명시하고 있다. 또한 세법상으로도 재고자산 구입시 거래처로부터 받은 매입에누리 금액은 당연히 재고자산의 취득가액에서 차감한다. 이밖에 구입한 재고자산의 반품인 매입환출도 취득원가의 차감항목이다.

② 매입할인도 매입액에서 차감 손익기재

매입할인은 물건구입시 확정된 외상매입금을 그 약정기일전에 조기 변제하는 경우 변제일부터 지급약정기일까지의 일수에 비례하여 일정액의 할인을 받는 금액이다. 즉, 일종의 금융비용할인금액인데 종전에는 재고자산의 취득가액을 수정하지 않고 법인의 영업외수익을 구성하는 항목으로 처리하였으나 99년부터는 매입원가에서 직접 차감한다.

③ 매입장려금

일정기간의 거래수량이나 거래금액에 따라 매입액을 감액하는 것은 매입에누리에 포함하는 것으로 총 매입액에서 차감하는 항목이라는 뜻이다. 즉, 매입

원가의 감액사항이다. 그러나 법인의 보유재고자산에서 구체적, 개별적 대응이 안되고 전체 금액에 대한 통합장려금 형식이면 매입원가차감이 아니고 영업외 수익으로 처리할 수는 있다고 본다.

4. 당기상품 매출원가의 계산

판매업 영위법인의 당기상품 매입액은 외부로부터의 매입형태에 따라 매입 시점에 그 매입가액이 외부적으로 확인가능한 자료 등으로 쉽게 결정되는 것이 일반적이나, 판매업 영위법인의 당기매출수익에 대응하는 매출원가는 다음의 산식으로 계산한다.

$$\text{◎ 당기매출원가} = \text{기초상품재고액} + \text{당기상품매입액} - \text{기말상품재고액}$$

현행 세법상으로는 매출원가의 결정방법에 대해 1년간 재고자산의 총 투자액에서 기말 실제 재고액을 공제하는 간접법을 취하는 방법으로 되어 있다. 기말상품재고액의 결정은 시행령 제74조의 재고자산의 평가방법에 구체적으로 규정되어 있다. 여기서 판매업 영위법인은 제조활동을 별도로 수행하지 않아 원가계산이라는 별도의 회계절차없이 단순한 반면 제조업 영위법인의 매출원가는 다음의 산식에서와 같이 원가계산절차를 반드시 필요로 한다.

$$\text{◎ 당기매출원가} = \text{기초제품재고액} + \text{당기제품제조원가} - \text{기말제품재고액}$$

III. 자기제조·생산·건설취득한 경우

1. 자기가 제조·제작한 중 관련원가의 범위

① 자기제조원가의 범위

외부구입재료에 추가공정을 가하여 자기가 제조·생산하는 재고자산의 취득가액은 원가의 합계 및 분류를 위해 원가계산절차로 확정된다. 주로 자기내부 제조 생산건설에 투입되는 재료비·노무비·인건비·직·간접경비 등의 합계액을 취득가액으로 하는데 합리적 원가계산과 배부과정이 필요하다. 이러한 원가계산결과 산출되는 재고자산은 재공품·반제품 및 제품 등이 해당된다.

② 당기제품 제조원가의 기업회계상 계산방법준용

재고자산 중 자기가 제조 및 생산한 제품은 주로 제조업의 경우에 발생되는데 제조업 영위법인에 있어서는 당기제품 제조원가는 별도의 법인내부의 특별한 원가집계를 위한 회계절차를 거쳐 결정되고 이러한 회계절차를 '원가계산'이라 한다. 즉, 특정제품을 생산하기 위하여 재료비·노무비·경비 등으로 공정에 투입된 때부터 제품완성시까지 소비된 경제가치를 집계하여 제품별로 취득가액을 계산하는 절차이다. 원가계산 과정상 원가는 재료비·노무비 및 경비 등으로서 이들은 각 사업연도소득금액 계산상 당해 사업연도의 총 익금에서 공제될 총 손금의 구성항목이다. 일반적으로 제조원가에는 재료비·노무비·경비 등이 포괄적으로 포함되는데 공정·타당하다고 인정되는 기업회계기준상의 개념이 준용된다.

③ 법인의 재무회계결산방식의 원가계산준용

자가 제조 및 생산한 제품에 대한 취득원가는 그 제조 또는 생산원가로 함이 일반적이다. 그런데 법인의 원가계산은 법인이 외부에 지출한 제반 비용이나 원가를 법인의 재화용역의 생산 제조 및 창출 흐름에 따라 계산·집계·배분·조정절차를 거쳐 이루어지므로 각 법인세와 아주 다르며 계산이론도 다른 경우가 많다. 결국 법인이 합리적으로 적용 선택한 방법이 취득원가계산에 적용된다고 본다. 특히 본 법이나 기타 시행령·시행규칙 및 기본통칙 등에서 특별한 강제방법이 없다면 이는 전적으로 기업이 적절히 택하는 방법을 준수할 수밖에 없다. 다음의 국세기본법은 당해 법인이 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 방법을 채택하여 계속적으로 적용한다면 법인세법상으로도 이를 준용하도록 규정하고 있다.

관련법령

● 국세기본법 제20조 【기업회계의 존중】

세무공무원이 국세의 과세표준을 조사·결정할 때에는 해당 납세의무자가 계속하여 적용하고 있는 기업회계의 기준 또는 관행으로서 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 것은 존중하여야 한다. 다만, 세법에 특별한 규정이 있는 것은 그러하지 아니하다. (2010. 1. 1 개정)

④ 세무조정상 손금부인·추인액의 원가계산반영

당기비용인 경우에는 손금부인 금액과 손금추인으로 인한 손금인정금액 등이 각 사업연도마다 단순히 증가(+) 및 감소(-)되어 별 문제가 없으나, 손금부인 및 손금추인 금액이 제조원가에 속하는 개별적 항목인 경우는 당기제품 제조원가로 인한 손금산입 및 기말재고로 인한 손금이연 등의 문제가 발생한다. 현재의 유권해석은 당해 사업연도의 제조원가가 세무계산상 익금가산 또는 손금가산으로 조정된 경우 기말재공품 및 제품 등 재고자산의 평가는 당해 익금가산 또는 손금가산금액을 가감한 후의 제조원가를 기준으로 평가하도록 하고 있다. 또한 세무상의 손금부인 및 손금추인액 등도 제조원가에 반영한 개념하에 세무조정하여야 하고 원가계산하여야 한다.

⑤ 건물의 층별 판매가격의 현격한 차이와 대응원가의 면적별 배분의 손익왜곡문제

생산제품의 가격은 당해 제품의 품질이나 최종 가공시의 특정요건 충족에 따라 실제 외관상 기능차이가 없는 경우에도 가격차이가 있을 수 있다. 이러한 경우에는 각 제품의 투입원가 계산시 별도의 고려를 하여야 한다. 고층건물의 경우 분양금액이나 시가에 있어서 1층이 제일 높으며 그 다음이 꼭대기층인 경우가 많다.

이때 고층건물의 원가인 토지가액과 건축가액을 각 층의 면적비율대로만 배분할 경우, 같은 사업연도에 모든 층이 팔렸다면 손익 왜곡 문제가 없다. 그러나 비싼 층과 싼 층이 다른 사업연도에 엇갈려 판매되면 연말재고자산으로 남은 건물층과 가격에 따라 손익이 왜곡될 수 있다.

최근 APT 분양에서도 층별, 방향별, 경향별로 가격차별화가 이루어지고 있기도 한데, 이를 위해 고층 빌딩에 대해 시가가 비싼 층과 싼 층간에는 적절한 가중치를 부여해 배부되는 층별 원가를 달리하여야 합리적이다. 일반적으로는 분양시가에 비례해서 배분한다면 타당해 보인다.

2. 원가계산준칙

(일반적으로 인정되는 기준 : 일반기업회계기준 제7장[재고자산] 참조)

우리나라의 대부분 기업이 일반적으로 적용하는 원가계산기준은 한국공인회

계사회에서 1973년 1월 1일 제정·공표한 것이고 98. 4. 1에 증권선물위원회의 규정으로 제정되다가, 현재는 회계기준위원회에서 규정하고 있다.

일부만 발취·요약한다.

관련법령

◇ 원가계산준칙 (회계기준위원회, 2002. 8. 25)

제 1 장 총 칙

◇ 제1조 ~ 제6조 (생략)

◇ 제7조 【제조원가요소의 분류】

- ① 제조원가요소는 재료비, 노무비 및 경비로 분류하거나, 회사가 채택하고 있는 원가계산방법에 따라 직접재료비, 직접노무비 및 제조간접비 등으로 분류할 수 있다.
- ② 제조원가요소와 판매비와 일반관리비요소는 구분하여 집계한다. 다만, 그 구분이 명확하지 아니한 경우에는 발생원가를 비목별로 집계한 후 일정한 기준에 따라 제조원가와 판매비와 일반관리비로 구분하여 배부할 수 있다.

제 2 장 실제원가계산제도

◇ 제8조 【실제원가계산의 절차】

실제원가계산은 원가 요소의 실제발생액을 비목별 계산을 거쳐 원가부문별로 계산한 후 제품별로 제조원가를 집계한다.

◇ 제9조 【재료비의 계산】

- ① 재료비는 기초재료재고액에 당기재료매입액을 가산하고 기말재료재고액을 차감하여 계산한다.
- ② 재료의 소비수량은 계속기록법에 의하여 계산하며 필요한 경우에는 실시재고조사법 또는 역산법에 의하여 계산할 수 있고, 2 이상의 방법을 병행하여 적용할 수 있다.
- ③ 재료의 소비가격은 취득원가에 의하여 계산하며, 동일재료의 취득원가가 다른 경우에는 개별법·선입선출법·후입선출법·이동평균법 또는 총평균법 등의 방법을 적용하여 계산한다.

◆ 제10조 【노무비의 계산】

- ① 노무비는 그 지급기준에 기초하여 당해 기간에 실제로 발생한 비용을 집계하여 계산한다.
- ② 작업시간 또는 작업량에 비례하여 발생하는 노무비는 실제작업시간 또는 실제작업량에 임률을 곱하여 계산한다. 이 경우 임률은 개별임률 또는 평균임률에 의한다.
- ③ 상여금 또는 특별수당 등과 같이 월별·분기별로 지급금액 또는 지급시기가 일정하지 아니한 노무비는 회계연도 중의 원가계산기간에 안분하여 계산한다.

◆ 제11조 【경비의 계산】

- ① 경비는 제조원가 중 재료비와 노무비를 제외한 모든 비용을 포함하고 그 내용을 표시하는 적절한 세부과목으로 구분하여 기재한다.
- ② 경비는 당해 기간에 실제로 발생한 비용을 집계하여 계산한다.
- ③ 시간 또는 수량에 비례하여 발생하는 경비는 실제시간 또는 실제수량에 단가를 곱하여 계산한다.

◆ 제12조 【외주가공비의 계산】

- ① 당기제품제조와 관련하여 발생한 외주가공비는 당해 기간에 실제로 발생한 비용을 집계하여 계산한다.
- ② 외주가공비는 그 성격에 따라 재료비 또는 경비에 포함하여 계상할 수 있으며, 그 금액이 중요한 경우에는 별도의 과목으로 기재할 수 있다.

◆ 제13조 【예정가격 등의 적용특례】

제8조의 규정에 불구하고 제조원가는 재료의 가격, 임률 및 경비를 예정가격 또는 예정액으로 계산할 수 있으며, 제조간접비는 예정배부율을 적용하여 계산할 수 있다.

◆ 제14조 【원가부문별 계산】

- ① 원가계산은 원가의 발생을 관리하고 제품원가의 계산을 정확히 하기 위하여 부문별로 계산할 수 있다. 이 경우 원가의 비목별 계산에서 집계된 원가요소는 그 전부 또는 일부를 다시 원가부문별로 집계한 후, 이를 다시 제품별로 배분할 수 있다.
- ② 원가부문은 원가요소를 분류·집계하는 계산상의 구분으로서 제조부문과 보조부문으로 구분한다.
- ③ 제조부문은 직접 제조작업을 수행하는 부문을 말하며 제조활동 등에 따라 세분할 수 있다.
- ④ 보조부문은 직접 생산활동을 수행하지 아니하고 제조부문을 지원·보조하는 부문으로서 그 수행하는 내용에 따라 세분할 수 있다.

◇ 제15조 【부문비 계산의 절차】

- ① 원가의 부문별 계산은 원가요소를 제조부문과 보조부문에 배부하고, 보조부문비는 직접 배부법·단계배부법 또는 상호배부법 등을 적용하여 각 제조부문에 합리적으로 배부한다.
- ② 제조부문에 집계된 원가요소는 필요에 따라 그 부문의 소공정 또는 작업단위별로 집계할 수 있다.

◇ 제16조 【부문개별비와 부문공통비】

- ① 원가요소는 발생한 원가의 직접적인 집계가능성 여부에 따라 부문개별비와 부문공통비로 구분한다.
- ② 부문개별비는 원가발생액을 당해 발생부문에 직접 부과하고, 부문공통비는 인과관계 또는 효익관계 등을 감안한 합리적인 배부기준에 의하여 관련부문에 배부한다.

◇ 제17조 【원가의 제품별 계산방법】

원가의 제품별 계산은 원가요소를 제품단위에 집계하여 단위 제품의 제조원가를 산정하는 절차를 말하며, 이는 생산형태에 따라 개별원가계산방식과 종합원가계산방식 등으로 분류한다.

◇ 제18조 【개별원가계산】

- ① 개별원가계산은 다른 종류의 제품을 개별적으로 생산하는 생산형태에 적용하며, 각 제조 지시서별로 원가를 산정한다.
- ② 제조간접비의 제품별 배부액은 각 제조부문별·소공정별 또는 작업단위별로 예정배부율 또는 실제배부기준에 의하여 배부한다. 다만, 필요한 경우에는 제조부문에 배부하지 않고 직접 제품에 부과할 수 있다.

◇ 제19조 【종합원가계산】

- ① 종합원가계산은 동일 종류 또는 다른 종류의 제품을 연속하여 반복적으로 생산하는 생산형태에 적용한다.
- ② 종합원가계산의 단위당 원가는 발생한 모든 원가요소를 집계한 당기 총제조비용에 기초 재공품 원가를 가산한 후 그 합계액을 완성품과 기말재공품에 안분계산함으로써 완성품 총원가를 계산하고, 이를 제품단위에 배분하여 산정한다.
- ③ 종합원가계산에 있어서 완성품원가와 기말재공품원가는 완성품환산량에 의하여 선입선출법·후입선출법 또는 총평균법 등 기타 합리적인 방법을 적용하여 계산한다.
- ④ 기말재공품의 완성품환산량은 재료의 투입정도 또는 가공정도 등을 고려하여 직접재료비와 가공비로 구분하여 산정할 수 있다.
- ⑤ 종합원가계산은 생산되는 제품의 형태 및 공정에 따라 공정별원가계산, 조별원가계산, 등급별원가계산 및 연산품원가계산 등으로 분류한다.

◆ 제20조 【공정별원가계산】

- ① 공정별 원가계산은 제조공정이 2 이상의 연속되는 공정으로 구분되고 각 공정별로 당해 공정제품의 제조원가를 계산할 경우에 적용한다.
- ② 전공정에서 다음 공정으로 대체되는 제조원가는 전공정대체원가로 하여 다음 공정의 제조원가에 가산한다.
- ③ 재료가 최초 공정에 전량 투입되고 다음 공정 이후에는 단순히 가공비만이 발생하는 경우 완성품 총원가는 각 공정별로 가공비를 집계하고 여기에 재료비를 가산하여 계산할 수 있다.

◆ 제21조 【조별원가계산】

- ① 조별원가계산은 다른 종류의 제품을 조별로 연속하여 생산하는 생산형태에 적용한다.
- ② 조별원가계산에서는 당해 기간의 제조원가를 조직접비와 조간접비로 구분하여 조직접비는 각조에 직접 부과하고, 조간접비는 일정한 배부기준에 의하여 각 조별로 배부하여 조별 총제조원가를 산출한다.

◆ 제22조 【등급별원가계산】

- ① 등급별 원가계산은 동일 종류의 제품이 동일공정에서 연속적으로 생산되나 그 제품의 품질 등이 다른 경우에 적용한다.
- ② 등급품별 단위당원가는 각 등급품에 대하여 합리적인 배부기준을 정하고, 당해 기간의 완성품 총원가를 동 배부기준에 따라 안분하여 계산한다.
- ③ 등급품별로 직접 원가를 구분하는 것이 가능할 경우 직접 원가는 당해 제품에 직접 부과하고 간접 원가는 제2항의 배부기준에 따라 배부할 수 있다.

◆ 제23조 【연산품원가계산】

- ① 연산품원가계산은 동일재료로 동일공정에서 생산되는 다른 종류의 제품으로서 주산물과 부산물을 명확히 구분하기 곤란한 경우에 적용한다.
- ② 연산품원가계산은 제22조제2항 및 제3항의 규정을 준용한다.

◆ 제24조 【부산물과 작업폐물의 평가】

- ① 부산물은 제22조의 규정을 준용하여 평가하거나, 다음 각호의 방법에 의하여 그 가액을 산정하여 이를 발생부문의 주산물 총원가에서 안분하여 차감한다.
 1. 부산물을 그대로 외부에 매각할 수 있는 경우에는 추정매각가격에서 판매비와 일반관리비 및 정상이윤을 공제한 가액
 2. 부산물로서 추가 가공후 매각하는 경우에는 가공제품의 추정매각가격에서 추가가공비, 판매비와 일반관리비 및 정상이윤을 공제한 가액
 3. 부산물을 그대로 자가소비하는 경우에는 그 추정매입가격

4. 부산물로서 추가가공후 자가소비하는 것은 그 추정매입가격에서 추가가공비 발생액을 공제한 가액
- ② 부산물의 추정매각가격 또는 추정매입가격은 최근의 거래가격 또는 권위있는 물가조사기관의 물가조사표에 의한 시가를 적용한다.
- ③ 판매비와 일반관리비 및 정상이윤은 유사제품의 최근 평균매출원가율을 적용하여 계산한다.
- ④ 작업폐물은 제1항 내지 제3항의 규정을 준용하여 평가하고, 이를 발생부문의 제조원가에서 차감하거나 필요에 따라 당해 제품의 제조원가에서 차감할 수 있다.

◆ 제25조 【공손비의 계산】

- ① 공손비는 다음 각호에 따라 계산하여 당해 제품의 제조원가에 부과하거나 원가발생부문의 간접 비용으로 한다. 다만, 비정상적인 공손비는 영업외 비용으로 한다.
1. 공손이 보수에 의하여 회복될 경우 공손비는 그 보수비용으로 한다.
 2. 공손이 보수로서 회복되지 않고 그 전부를 다시 생산할 경우 공손비는 기발생된 공손품 제조원가에서 공손품의 평가액을 차감한 가액으로 한다.
 3. 공손이 보수로서 완전 회복되지 않고 그 일부를 다시 생산할 경우 공손비는 추가적으로 발생하는 제조원가에서 공손품의 평가액을 차감한 가액으로 한다.
- ② 제1항제2호 및 제3호의 규정에 의한 공손품의 평가는 제24조의 규정을 준용한다.

제 3 장 표준원가계산제도

◆ 제26조 【표준원가계산의 적용】

- ① 표준원가계산은 사전에 객관적이고 합리적인 방법에 의하여 산정한 원가(이하 “표준원가”라 한다)를 이용하여 제조원가를 계산하는 경우에 적용한다.
- ② 표준원가는 회사의 제반사정을 고려하여 현실적으로 달성가능하도록 설정한다.

(이하 조문 생략)

IV. 연물출자 · 합병 · 분할의 출자 · 승계가액

① 관련 거래시 장부가액

현물출자 · 합병 · 분할은 법률적 유상거래이지만 경제적으로는 현금대가의 수수가 수반되지 않는 무상거래인데, 장부상 계상되는 출자가액 및 승계가액

(≤시가)을 취득가액으로 반영한다. 다음과 같이 구분된다.

- ① 현물출자·합병·분할에 따라 취득한 자산 : 양도손익이 없거나 양도차익을 손금에 산입한 경우 장부가액을 취득가액으로 함.
- ② 현물출자·합병·분할에 따라 취득한 자산 : 그 밖의 경우 시가를 취득가액으로 함.

② 합병에 의한 취득

법인합병시 피합병법인이 합병으로 해산하는 경우 그 법인의 자산을 합병법인에 양도한 것으로 보는데 양도가액은 적격합병의 요건(1년 이상 사업영위 법人间 합병, 주식비율 80% 이상 및 일정 주주는 합병신주를 계속 보유 및 합병등 사업연도 종료일까지 승계받은 사업을 계속 영위)을 갖춘 경우 또는 내국법인이 발행주식총수 또는 출자총액을 소유하고 있는 다른 법인을 합병하는 경우로 양도차익이 없거나 양도차익을 손금에 산입한 경우에는 장부가액을 취득가액으로 본다. 적격합병의 요건을 갖추지 못한 경우 등 그 밖의 경우에는 자산의 시가를 취득가액으로 한다.

③ 분할에 의한 취득

내국법인이 분할 또는 분할합병으로 해산하는 경우(물적분할 제외) 그 법인의 자산을 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인(분할신설법인 등)에 양도한 것으로 양도가액은 적격분할의 요건(5년 이상 사업영위 법인의 분할, 분할대가의 전액을 주식으로 받아 보유하고 분할등기일이 속하는 사업연도의 종료일까지 승계받은 사업을 계속할 것)을 갖춰 양도차익이 없거나 양도차익을 손금에 산입한 경우에는 장부가액을 취득가액으로 한다. 다만, 적격분할의 요건을 갖추지 못한 경우 등 그 밖의 경우에는 자산의 시가를 취득가액으로 한다.

④ 현물출자에 의한 취득

법인설립 및 설립 후 자본납입시 현금 이외에 현물로 납입하는 경우 이를 현물출자라 하는데 상법상 검사인이 선임되어야 하는 등 비교적 엄격한 요건이 부과된다. 출자법인이 적격요건(5년 이상 계속 사업영위 법인, 피출자법인이

승계받은 사업을 계속 영위, 공동출자자간 비특수관계, 80% 이상의 주식 보유)을 갖춰 양도차익이 없거나 양도차익을 손금에 산입한 경우 장부가액을 취득가액으로 한다. 다만, 적격요건을 갖추지 못한 경우 등 그 밖의 경우에는 자산의 시가를 취득가액으로 한다.

V. 연물출자·합병·분할거래시 주주의 취득주식시가

① 자산의 장부가액

현물출자에 따라 취득한 주식 등의 가액은 출자법인이 적격요건(5년 이상 계속 사업영위 법인, 피출자법인이 승계받은 사업을 계속 영위, 공동출자자간 비특수관계, 80% 이상의 주식 보유)을 갖춰 양도차익을 손금에 산입한 경우 현물출자한 자산의 장부가액으로 하고, 물적분할시 적격분할 요건(5년 이상 사업영위 법인의 분할, 분할대가의 전액을 주식으로 받아 보유하고 분할등기일이 속하는 사업연도의 종료일까지 승계받은 사업을 계속할 것)을 갖춰 양도차익을 손금에 산입한 경우는 분할법인이 양도한 자산의 장부가액을 각각 취득가액으로 한다. 그 밖의 경우에는 자산의 시가를 취득가액으로 한다.

◎ 양도차익을 손금에 산입한 경우 : 합병시 피합병법인의 주주가 교부받은 주식 : 액면가가 아니라 해당 취득주식의 장부가액임(합병대가 등 포함).

분할시 분할신설법인의 주주가 교부받은 주식 : 액면가가 아니라 장부가액임(분할신설법인의 자산평가중에 따른 분할평가차액(자본잉여금계상액) 등도 주식시가에 포함됨).

분할신설법인의 대차대조표			
자 산	10억원	부 채	5억원
		자 본 금	3억원
		분할평가차익	2억원
	10억원		10억원

주주의 주식취득가가 3억원이 아니고 5억원임.

◎ 그 밖의 경우 : 출자자산 시가 10억원, 부채 5억원, 교부주식액면가 3억원 : 교부주식액면가는 3억원이지만, 출자법인의 주식(투자유가증권)가치는 5억원

임(=10억원-5억원).

자 산	10억원	부 채	5억원	} 주주의 주식취득가는 5 억원임.
		자 본 금	3억원	
		자본잉여금	2억원	
	<u>10억원</u>		<u>10억원</u>	

② 출자전환된 채권의 장부가액

채무의 출자전환에 따라 취득한 주식 등은 취득당시의 시가에 의하나 회생 계획인가 결정법인, 부실징후기업 그리고 경영정상화계획 이행협약 체결법인이 출자전환으로 취득하는 주식의 취득가액은 출자전환된 당해 채권의 장부가액으로 한다. 「기업회계기준」에서는 출자전환으로 취득하는 주식의 취득가액을 출자전환 채권장부가액과 주식의 공정가액 중 적은 금액으로 하는데, 이익은 인식하지 않고 손실만 대손으로 인정하고 있다.

③ 합병·분할시 종전 장부가⊕합병·분할대가차액⊖합병·분할대가 중 재산가액

합병·분할거래에서의 주식취득가액은 다음의 차액을 가산한다.

- ◎ 합병 : 합병자산의 기존장부가액⊕합병대가차액⊕특수관계자로부터 부여받은 이익⊖합병·분할대가 중 재산가액
- ◎ 분할 : 분할법인자산의 기존장부가액⊕분할대가차액⊕특수관계자부터 부여받은 이익⊖합병·분할대가 중 재산가액

VI. 기타의 여러 방법 취득의 시가

1. 무상교환·수증의 취득시가

① 소비대차 취득시 시가

소비대차란 빌려주는 자가 금전이나 물건을 대체물 소유권을 차주에게 이전하면서 상대방 차주는 같은 물건으로 반환할 것을 약정하여 성립하는 계약이

다. 원료차용시에는 대여자의 정당한 매입가격으로 계상한 후 상환시에 상환 원료의 매입가격으로 계상한다.

소비대차관련 시가를 취득가로 한다. 동종 원료의 소비대차시 상대방 매입 가격으로 취득계상한 후 자기매입가격으로 상환하므로 그 가액 간에 차이가 발생할 수밖에 없다. 차이 금액이 양수(+)이면 지급이자로 손금처리하고, 음수(-)이면 상환차익으로 당기 익금산입한다.

이의 회계처리를 예시하면 다음과 같다.

○ 차용시

(차) 원재료	300	(대) 차입금	300
---------	-----	---------	-----

○ 상환시

• 금액이 큰 경우

(차) 차입금	300	(대) 원재료	350
지급이자	50		

• 금액이 작은 경우

(차) 차입금	300	(대) 원재료	250
		상환차익	50

② 교환·증여·기타의 무상취득

법인이 현물을 교환하거나 증여 기타 무상으로 취득하는 경우의 재고자산가액은 취득당시 당해 법인이 실제로 제3자나 타인으로부터 매입할 때 소요되는 시가·정상가액, 즉 재매입가액으로 평가한다. 무상으로 받은 자산의 가액은 그 자산을 받은 날에 그 자산을 타인으로부터 매입하는 경우에 소요될 정상가액으로 취득원가를 반영하고 익금산입하며 취득가액을 감가상각한다.

③ 공익법인 등이 기부받은 자산

상속세 및 증여세법 시행령 제12조에 따른 공익법인 등이 기부받은 자산의 취득가액은 특수관계자 외의 자로부터 기부받은 지정기부금에 해당하는 자산(금전 외의 자산)은 기부자의 기부당시 장부가액으로 한다. 다만, 증여세 과세 가액에 산입되지 않은 출연재산이 과세요건 발생으로 증여세가 부과되는 경우에는 기부당시 시가로 한다.

2. 기타의 취득부대비용

1) 재고자산취득 관련이자

① D/A이자·유전스이자도 당기비용처리가 가능함

재고자산취득은 법인의 운영자금에 의한 취득이 일반적이는데 운영자금의 관련이자는 대부분 법인의 기간비용으로서 지급이자계정으로 분류되어 당기에 손금산입된다. 그러나 일반적으로 D/A수입자채이자나 유전스이자는 당해자산의 직접 매입부대비용으로 보아 재고자산가액에 포함된다. 다만, 취득가액과 구분하여 당기 지급이자로 계상시는 당기비용으로 인정한다.

② 기업회계상 기간비용과의 차이

재고자산은 일반적으로 판매를 목적으로 보유하는 단기적 자산이라는 특성 때문에 기업회계상으로는 재고자산의 매입과 관련된 지급이자는 당기 금융비용으로 처리한다.

이는 재고자산의 취득을 위해 직접 사용한 차입금에 대하여 그 자산의 취득 시까지 발생한 지급이자를 재고자산의 취득원가에 산입하여야 한다는 세법 규정과 상반된다. 따라서 은행신용제공 유전스 지급이자 상당액은 기업회계와 처리방법이 달라 세무조정대상이 된다. 즉, 법인이 기업회계상 당기비용으로 처리한 Banker's Usance이자상당액 중 세무조정시 기말재고자산에 대응하는 이자상당액 만큼을 계산하여 손금불산입하고 유보처분한 후 다음 사업연도에 판매 또는 소비된 분에 상당하는 금액만큼 손금추인하고 유보된 금액을 감소시키는 처분을 한다.

구 분	법인세법(규칙 §37③)	기업회계기준서(제10호)
D/A이자	취득원가 (다만, 취득가액과 구분하여 지급이자로 계상시 당기비용 인정) (선택적으로 기업이 당기금융비용으로 할 수 있음)	금융비용
Shipper's Usance 이자		
Banker's Usance 이자		

2) 수출용 원재료의 관세환급금

① 관세환급제도와 회계처리 유형

부가가치세는 재화·용역의 국내소비에 대한 사용소비세이며, 국외수출 물품에 대해서는 영세율로 부가가치세가 없다. 반대로 관세는 해외에서 제공 반입되는 수입재화·용역에 대하여 부과되는데, 이 또한 당해 재화·용역의 국내 국경 통과 및 국내소비를 감안하여 부과되는 소비세이다. 그러나 반입된 재화가 수출되면 국내사용 소비되지 않았기 때문에 관세를 환급할 필요가 있는 것이다. 관세법상 관세를 납부한 해외수입 원·부재료 등을 사용하여 수출한 경우 당해 수출에 사용된 재료 등에 상당하는 관세 부담액을 없애주는 방법은 관세환급 외에 사전면제 혹은 조건부면제의 방법도 있다.

현재는 대부분 관세환급제도로 실시되고 있는데 첫째, 재화수입시 환급될 금액을 미리 예상하여 취득가액에서 차감하는 방법 둘째, 관세 포함한 총 금액을 매출원가로 계상한 후 향후 차감하는 방법 셋째, 관세포함 금액을 매출원가로 한 후 향후 환급시 환급액을 영업수익이나 영업외 수익으로 익금반영하는 방법이 있다.

② 환급시 매출원가를 수정하는 기업회계기준

수익자재의 경우 처음부터 수출용인 경우도 내수로 판매하는 경우도 있고 의무수출비율이 변경되는 경우도 있어 수입재화의 관세환급 금액을 어느 정도라도 추정하는 것이 어렵다. 관세는 매입부대비용으로 일단 취득원가로 한 후 관세환급금은 환급시 매출원가의 차감 또는 부가 항목으로 구분기재한다.

3) 의제매입세액공제액은 원가제외(불포함)

부가가치세법 제12조는 미가공식료품이나 농산물·축산물·수산물·임산물의 공급시는 부가가치세를 면제한다고 규정하고 있고, 부가가치세법 제17조제3항은 제조업 사업자가 부가가치세 면제된 농산물·축산물·수산물·임산물을 원재료로 하여 제조 또는 가공한 과세재화의 공급시 공급받은 원재료의 가격에서 부가가치세가 일부 포함된 것으로 보아 매입가액의 일정비율(현재 2/102 혹은 음식점업은 3/103)에 상당하는 금액을 의제매입세액으로 공제되는 금액

은 취득원가에서 제외된다. 일반과세사업자의 매입세액은 매출세액에서 공제될 세금의 선납으로써 원가가 되지 않는다. 그러나 면세사업자로부터 공급받은 금액은 전액이 손금이다. 일반적인 재고자산 구입에 따른 부가가치세 매입세액이 취득부대비용이 아닌 것과 같이 의제매입세액에 상당하는 금액을 매입가액에서 차감하여 기말재고를 평가한다.

4) 기타의 특별한 부대비용

① 상대적으로 중요한 작업설물가액의 평가공제

제품제조과정에서 발생하는 작업설물은 상당한 가액이면 제품원가에서 차감 평가하지만 경미하면 평가하지 않는다.

② 사육·재배비용의 자본적 지출처리

농작물 중 판매목적의 재고자산으로 분류되는 농작물·입목·가축·가금 등의 재배 또는 사육비용은 판매시까지 자본적 지출로 하여 취득가액에 산입한다. 그러나 직접비용이 아닌 관리비나 판매목적이 아닌 사육비는 당기비용으로 처리한다. 이밖에 사육비 등을 취득원가로 보는 사례는 젖소가 성숙하여 종축용·착유용에 공하기 이전의 사육비용, 출산 후의 사육원가인 사료비, 인건비 등, 입목의 재배와 직접 관련하여 발생하는 비용, 원시취득을 위해 직접 지출하는 종묘대금, 조림작업 직접 인건비, 비료대금·치수무육비용·시비작업비용·풀베기작업비용 등으로 모두 원가 및 취득원가가 된다.

③ 비경상적 발생비용에 대한 국고보조금의 차감

법인이 국가나 사회전반을 위해 특별히 기여한 대가로 국고보조금을 받는 경우가 있는데 이러한 국고보조금은 발생한 원가의 차감적 항목으로 볼 수도 있다. 기업회계는 국고보조금받은 금액과 국고보조금으로 취득한 자산가액을 서로 감액시키는 회계처리를 규정하고 있다. 일반 국고보조금이라면 익금산입하고 일시상각충당금 전입방법으로 대응손금하면서 일시 상각하여 세무조정한다. 그러나 특별비용이나 손실을 보상하는 차원의 국고보조금은 해당 매입부대비용을 감소시켜주는 것으로 원가의 차감으로 처리한다.