

자본금

▶ 자본금의 감소거래

◦ 유상감자(실질적 감자)

- 유상감자(실질적 감자)란, 회사가 발행주식을 법적으로 감소시키고, 이에(자본금의 감소에) 대한 대가를 주주들에게 지분 비율에 따라 실질적으로 지급하는 자본거래.
- 유상감자시 주주에게 현금을 지급하는 경우의 회계처리: [아래]
- 감자차익: 감소하는 주식의 액면금액보다 지급하는 대가가 더 적으면 그 차액을 감자차익(자본잉여금 항목)으로 회계처리함.
- 감자차손: 감소하는 주식의 액면금액보다 지급하는 대가가 더 많으면 그 차액을 감자차손(자본조정 항목)으로 회계처리하되,
 - (주식할인발행차금의 회계처리방법과 같이) 감자차손은 감자차익과 우선적으로 상계하고 그 잔액을 자본조정 항목으로 계상한 후, 이익잉여금의 처분으로 상각하여 보전하는 것이 타당함.

(차) 보통주 자본금	×××	(대) 현	금	×××
(감 자 차 손	×××)	(감 자 차 익	×××)	

*[참조] 유상감자 사례: 김수현 외, 『기업경영에 숨겨진 101가지 진실』, 어바웃어북(2013), 145-156쪽

자본금

▶ 자본금의 감소거래

◦ 무상감자(형식적 감자)

- 무상감자(형식적 감자)란, 누적결손금이 커지는 경우 결손 보전 등의 목적으로 감자 대가의 지급이 없이 무상으로 주식을 상환하여 소각시키는 자본거래임.
- 무상감자의 경우, 감소되는 자본금보다 상계하는 미처리결손금이 적을 경우 감자차익(자본잉여금 항목)을 인식함. (이는 감소되는 자본금 전체를 감자차익으로 인식하고, 동시에 상계하는 미처리결손금을 감자차익으로 대체하는 것과 같음. 이 때 그 차이가 감자차익으로 인식됨).
- 무상감자의 경우, 감자 대가가 없으므로 감자차손은 발생하지 않음. (감자차손이 발생하지 않도록 자본금과 미처리결손금을 상계함)
- 보통주식의 무상감자시 회계처리:

(차) 보통주 자본금	xxx	(대) 미처리결손금	xxx
		(감자차익	xxx)

자본금



5

유상감자, 무상감자



A회사는 20×1년 4월 1일에 주식 100주(주당 액면금액 ₩5,000)를 주당 ₩8,000에 발행하였다.



다음 [물음1]과 [물음2]는 일련의 연속된 거래이며, [물음3]은 독립적인 거래이다.

1. 발행주식 10주를 주당 감자대가 ₩6,000을 지급하고 즉시 소각하였다. 주식소각일의 회계처리를 제시하시오.
2. 발행주식 10주를 주당 감자대가 ₩3,500을 지급하고 즉시 소각하였다. 주식소각일의 회계처리를 제시하시오.
3. 발행주식 10주를 감자대가를 지급하지 않고 소각하고 전액을 결손금을 보전하기 위해 사용한 경우 회계처리를 제시하시오.

자본금



1. 유상감자

액면초과대가	(차) 자본금	50,000 ①	(대) 현금	60,000 ②
	감자차손	10,000 ③		

2. 유상감자

액면미달대가	(차) 자본금	50,000 ①	(대) 현금	35,000 ②
			감자차손	10,000 ③
			감자차익	5,000 ④

3. 무상감자

무상감자	(차) 자본금	50,000 ①	(대) 감자차익	50,000 ②
결손보전	(차) 감자차익	50,000 ③	(대) 미처리결손금	50,000 ④

자본금

예제 5 무상감자

갑회사는 보통주자본금 중 ₩1,000,000을 무상감자하기로 하였다.

罏 물음

보통주식의 무상감자시 갑회사의 미처리결손금이 ₩900,000일 경우와 ₩1,200,000일 경우 각각 회계처리를 하라.

罏 풀이

(1) 미처리결손금이 ~~₩~~900,000인 경우

(차) 보통주자본금	1,000,000	(대) 미처리결손금	900,000
		감자차익	100,000

(2) 미처리결손금이 ~~₩~~1,200,000인 경우

(차) 보통주자본금	1,000,000	(대) 미처리결손금	1,000,000*
------------	-----------	------------	------------

* 감자차손이 발생되지 않도록 소멸되는 미처리결손금을 감자하는 자본금과 일치시키며, 소멸되지 않은 미처리결손금 ₩200,000은 차기로 이월한다.

자본금

▶ 자본금의 감소거래

- 상환주식의 상환: 지분상품으로 분류되는 상환우선주의 상환
 - 발행회사가 상환권리를 보유하는 상환우선주를 상환하기 위해서는 먼저 당해 주식을 취득하여 자기주식으로 회계처리.
 - 이후 상환절차를 완료하는 시점에 자기주식과 이익잉여금을 상계처리 (따라서 상환우선주를 상환하더라도 이익잉여금이 감소되는 것이지 자본금이 감소되는 것이 아님에 유의.)

<상환주식의 취득시>			
(차) 자 기 주 식	×××	(대) 현	금 ×××
<상환절차 완료시>			
① 미처분이익잉여금으로 상환하는 경우			
(차) 미처분이익잉여금	×××	(대) 자 기 주 식	×××
② 임의적립금으로 상환하는 경우			
(차) 임 의 적 립 금	×××	(대) 자 기 주 식	×××

자본금

예제 6 상환우선주의 상환

갑회사의 지분상품으로 분류되는 상환우선주 발행 및 상환에 대한 일자별 거래는 다음과 같다.

20×1년 1월 1일 : 상환우선주 1,000주(액면금액 ₩500)를 주당 ₩600에 발행

20×1년 10월 1일 : 상환우선주 1,000주를 주당 ₩800에 취득

20×1년 10월 5일 : 상환절차 완료

갑회사는 상환우선주 상환을 위하여 별도의 임의적립금을 적립하지는 않았다.

☞ 물음

각 일자별로 상환우선주의 발행, 취득 및 상환절차 완료시 갑회사가 해야 할 회계처리를 하라.

자본금

풀이

<20×1. 1. 1.>

(차) 현	금	600,000	(대) 우선주 자본금	500,000
			주식발행초과금	100,000

<20×1. 10. 1.>

(차) 자기주식	800,000	(대) 현금	금	800,000
----------	---------	--------	---	---------

<20×1. 10. 5.>

(차) 미처분이익잉여금	800,000	(대) 자기주식	800,000
--------------	---------	----------	---------

상환우선주 1,000주가 모두 상환되더라도 재무상태표에는 우선주자본금과 주식발행초과금이 계속 표시된다.

자본잉여금

▶ 자본잉여금의 의의

- 자본잉여금이란 주주에 의한 불입자본에서 자본금을 제외한 부분, 즉 자본거래에서 발생한 잉여금을 말함.

▶ 자본잉여금의 증가거래

◦ 주식발행초과금

- 액면주식을 유상증자하는 경우 주식발행가액이 액면금액을 초과한 금액; 무액면주식을 유상증자하는 경우 주식발행가액에서 이사회가 자본금으로 결정한 금액을 차감한 금액
- 주식발행과 관련하여 직접 발생한 거래원가는 주식발행가액에서 차감하므로 그 만큼 주식발행초과금이 감소됨.

자본잉여금

▶ 자본잉여금의 증가거래

- **기타자본잉여금:** 기타자본잉여금에는 감자차익, 자기주식처분이익, 전환권대가 및 신주인수권대가 등이 있으며, 기업의 재량에 따라 재무상태표에 구분표시 또는 통합표시함
 - **감자차익**
 - 유상감자시 감소하는 자본금보다 지급하는 대가가 적을 때 발생
 - 무상감자시 감소하는 자본금보다 상계하는 미처리결손금이 적을 때 발생
 - **자기주식처분이익**
 - 자기주식을 취득원가보다 더 많은 대가를 수령하고 처분한 경우의 차액 (회계처리 후술)
 - **전환권대가, 신주인수권부대가**
 - 전환사채 또는 신주인수권부사채 발행시 전환권 및 신주인수권의 가치만큼 추가 불입된 금액 (회계처리 전술)

자본잉여금

▶ 자본잉여금의 감소거래

- 상법상 자본잉여금은 배당 등을 통해 사외유출될 수 없음. 따라서 자본잉여금은 자본전입 및 결손보전에만 사용할 수 있음.
- **자본전입**: 자본잉여금을 자본금으로 대체하는 것. 무상증자.

(차) 주식발행초과금	xxx	(대) 보통주자본금	xxx
-------------	-----	------------	-----

- **결손보전(결손금의 처리)**: 결손보전은 미처리결손금을 자본잉여금이나 법정적립금 또는 임의적립금과 상계하는 것(회계처리 후술):

(차) 임의적립금	xxx	(대) 미처리결손금	xxx
법정적립금	xxx		
주식발행초과금	xxx		

자본조정

▶ 자본조정

- 자본조정이란, 당해 항목의 성격으로 보아 자본거래에 해당하나 최종 납입된 자본으로 볼 수 없거나 자본의 가감 성격으로서 자본금이나 자본잉여금으로 분류할 수 없는 항목을 말함.
- 기준서 제1032호에서는 자기주식의 회계처리만 간단하게 언급하고 있을 뿐임. (후술되는 자기주식 이외의 항목은 일반기업회계기준에서 언급하는 항목들임)
- 자본조정에는 자기주식, 주식할인발행차금, 자기주식처분손실, 감자차손, 미교부주식배당금 및 주식선택권 등이 포함됨.

자본조정

▶ 자기주식

- 자기주식(treasury stock)이란, 주식회사가 이미 발행한 자기지분상품(주식)을 일정한 사유나 특정 목적으로 재취득하여 보유하고 있는 주식.
- 자사의 주가를 일정한 수준으로 유지하기 위하여 자기주식을 취득하는 경우가 많음. 또한 적대적 인수합병의 방어 차원에서 대주주 지분율을 높이기 위해서 자기주식을 취득하기도 함.
- 자기주식은 자본에서 차감함(1032.33). (자기주식을 자산으로 인정하게 되면 회사가 자신을 스스로 소유한다는 모순이 발생함. 따라서 기준서에서도 미발행주식설에 입각, 자기주식을 자본에서 차감하는 것으로 규정).
- 자기주식을 취득한 후 이를 다시 매각할 수도 있고 소각할 수도 있음.
- 회계처리: (기준서는 액면금액법이 아닌 원가법에 따라 회계처리)

<자기주식의 취득>

(차) 자 기 주 식 × × × (대) 현 금 × × ×

자본조정

▶ 자기주식

- 회계처리: 처분시 처분대가와 장부금액인 취득원가의 차이를 자기주식처분손익으로 처리.

<자기주식의 매각>

- ① 처분가액 > 취득원가

(차) 현	금	×××	(대) 자 기 주 식	×××
			자기주식처분이익	×××
			(자 본 잉 여 금)	

- ② 처분가액 < 취득원가

(차) 현	금	×××	(대) 자 기 주 식	×××
			자기주식처분이익	×××
			자기주식처분손실	×××

* 자기주식처분이익이 먼저 계상되어 있으면 자기주식처분손실을 자기주식처분이익과 우선 상계하고, 미상계된 자기주식처분손실을 인식한다. 자기주식처분이익과 상계되지 않은 자기주식처분손실은 자본조정으로 계상한 후 이익잉여금처분시 미처분이익잉여금과 상계한다.

자본조정

▶ 자기주식

- 회계처리: 소각시, 소각되는 주식의 자본금을 감소시키고, 자기주식의 장부금액인 취득원가와와의 차이를 감자차익(자본잉여금) 또는 감자차손(자본조정항목)으로 인식. 소각 전후 자본총계는 불변.

<보유하고 있던 자기주식의 소각>

(차) 보통주 자본금	×××	(대) 자기주식	×××
감자차익	×××**		
감자차손	×××**		

** 감자차익이 먼저 계상되어 있으면 감자차손을 감자차익과 우선 상계하고, 미상계된 감자차손을 인식한다. 감자차익과 상계되지 않은 감자차손은 자본조정으로 계상한 후 이익잉여금 처분시 미처분이익잉여금과 상계한다.

자본조정

○ 자기주식

- 원가흐름에 대한 가정
 - 자기주식을 2회 이상 취득시 취득시점마다 취득단가가 상이한 경우, 기준서에는 명문의 규정이 없으므로, 기업이 선입선출법이나 총평균법 등의 원가흐름에 대한 가정을 임의로 선택하여 적용
 - 단, 자기주식에 대해서 이동평균법을 적용할 수는 없음. 상장회사가 자기주식을 취득하고자 하면 미리 자기주식 취득총수와 취득기간을 공시해야 하며, 자기주식 취득기간 중에는 이미 취득한 자기주식을 처분할 수 없기 때문.

- 자기주식의 상여지급:
 - 상여금으로 지급할 자기주식의 가격은 이사회에서 결정.
 - 이사회 결정 금액과 취득원가의 차이를 자기주식처분손익으로 인식.

(차) 상 여 금	xxx	(대) 자 기 주 식	xxx
(자기주식처분손실	xxx)	(자기주식처분이익	xxx)

자본조정

예제 7 자기주식의 회계처리

회사가 발행한 보통주식(액면금액 ₩5,000, 발행가액 ₩7,000) 중 10주를 주당 ₩8,000에 취득하였다. 이 중 5주를 ₩9,000에 매각한 후 3주를 다시 ₩6,000에 매각하였으며, 나머지 2주는 소각하였다.

답 물음

자기주식의 취득, 매각 및 소각의 회계처리를 하라.

풀이

<자기주식 취득시>

(차) 자기주식	80,000	(대) 현금	80,000
----------	--------	--------	--------

<5주 매각시>

(차) 현금	45,000	(대) 자기주식	40,000
		자기주식처분이익	5,000

<3주 매각시>

(차) 현금	18,000	(대) 자기주식	24,000
자기주식처분이익	5,000		
자기주식처분손실	1,000*		

<소각시>

(차) 보통주 자본금	10,000	(대) 자기주식	16,000
감자차손	6,000*		

* 자기주식처분손실이나 감자차손은 발생시 자본조정으로 구분한 후 이익잉여금 처분과정에서 미처분이익잉여금과 상계처리한다.

자본조정

▶ 주식할인발행차금

- 액면주식을 유상증자할 경우 주식발행가액이 액면금액에 미달하는 경우 주식할인발행차금이 발생.
- 무액면주식을 유상증자할 경우에는 주식발행가액 중 1/2 이상을 자본금으로 결정해야 하며 나머지 금액이 주식발행초과금이 되기 때문에 주식할인발행차금이 발생할 수 없음.
- 일반기업회계기준을 준용하여 주식할인발행차금은 이미 인식한 주식발행초과금과 우선 상계하고, 상계 후에도 잔액이 있다면 이를 자본조정으로 구분한 후 이익잉여금 처분과정에서 미처분이익잉여금과 상계처리하며, 이익잉여금 처분 후에도 남는 주식할인발행차금은 향후 발생하는 주식발행초과금과 우선 상계함.

자본조정

▶ 자기주식처분손실, 감자차손

- 자기주식처분손실 및 감자차손은 이미 계상되어 있는 자기주식처분이익 및 감자차익과 우선 상계하며,
- 상계 후 잔액은 자본조정으로 회계처리한 후 이익잉여금 처분과정에서 미처분이익잉여금과 상계처리함.

▶ 미교부주식배당금

- 이익잉여금 처분과정에서 주식배당을 결의하였다면 미처분이익잉여금이 감소하면서 미교부주식배당금을 인식하며 자본조정으로 회계처리
- 이후 배당으로 주식을 교부할 때 미교부주식배당금을 자본금으로 대체 하는 회계처리.



본 강의안은 『IFRS 중급회계』(신현걸 외, 탐진, 2014, 제4판) 교재에 기초한 교육 목적용 강의를 위하여 마련된 것입니다. 위 교재의 구매와 사용을 전제로 한 강의 학습용 이외의 목적으로는 사용을 금합니다.