

세무회계저널
제13권 제4호 2012년 12월 pp.309~341
한국세무학회

국제회계기준시대의 세법과 회계기준 간 분리 방안에 대한 연구*

심태섭** · 구자은*** · 최기호****

<요 약>

본 연구에서는 국제회계기준(IFRS)도입이후 우리나라 세법과 회계기준을 분리하는 방안을 제시하고자 한다. 본 연구는 우리나라 법인세법과 회계기준의 분리방안을 단기, 중·장기 그리고 장기로 구분하여 살펴보았다.

우선 단기적 분리방안을 도출하기 위하여 현행 법인세법이나 조세특례제한법에서 기업회계기준을 준용하고 있는 규정들을 찾아내고 이들 조항들에 대한 개정 필요성을 검토하였다. 검토 결과에 따른 본 연구의 결론은 단순히 부속서류를 언급한 경우나 회계상의 수익비용에 대한 세무상 처리에 대해 언급한 조항들은 개정이 필요하지 않다는 것이다. 그 외의 다른 조항들은 기업회계상의 수익비용에 의존하는 경우이기 때문에 세법에서 별도로 새로운 규정을 마련해야 한다는 제안을 하였다.

다음으로 중·장기 분리방안은 세법과 회계기준 간의 차이가 큰 일부 주요항목들에 대해서 양자를 완전하게 분리시키는 방안이다. 회계기준과 세법을 분리시키는 방안으로는 호주 등에서 실시하고 있는 것처럼 해당 항목에 대해서는 회계상 금액을 취소시키고 세법상 금액을 계상하는 방법과 현재의 결산조정방식을 강제신고조정방식으로 전환하는 방법이 있을 수 있다. 본 연구에서는 감가상각비, 대손충당금, 재고자산평가, 현재가치할인차금 평가 등을 중·장기적으로 분리해야 하는 주요항목으로 선정하고 이들 항목들에 대한 세법규정들이 구체적으로 어떻게 개정되어야 하는지를 살펴보았다.

마지막으로 장기분리방안은 기업회계기준과 법인세법을 완전하게 분리시키는 방안으로서 현행 세법의 기술체계를 변화시켜 별도장부체제를 구축하는 방안이다. 별도장부체제 하에서는 세법의 기술체계가 현행과 같이 장부상 당기순이익을 기초로 어떻게 조정해야 하는가를 설명하는 것이 아니라 독립적인 수익비용에 대한 포괄적인 정의가 필요하다. 또한 현행 세법에서처럼 유보를 통해

* 본 논문의 내용은 서울시립대학교 조세재정연구소(2011)의 내용의 수정·보완한 것임.

** 서울시립대학교 세무전문대학원 교수, tsshim@uos.ac.kr, 02-2210-5386, 주저자

*** 수원대학교 회계학과 조교수, jekoo@suwon.ac.kr, 031-229-8376

**** 서울시립대학교 세무전문대학원 교수, cgh@uos.ac.kr, 02-2210-5617, 교신저자

서 세무상 자산부채를 관리하는 방식이 아니라 별도로 세무상 자산부채를 관리해야 한다는 점을 보여주었다.

본 연구는 우리나라 세법과 회계기준을 분리시키는 구체적 방안에 대하여 살펴본 최초의 연구라는 점에서 학계나 실무계에 공헌할 수 있다.

〈주제어〉 세법과 회계기준의 일치정도, 세법과 회계기준 분리, 국제회계기준

I. 서 론

현재 우리나라 법인세법은 기업회계에서 계산된 당기순이익에서 출발하여 세법과 차이가 있는 항목에 대하여 세무조정을 한 후, 법인세법상 과세소득을 계산하는 형태를 취하고 있다. 또한 법인세법 제43조에서는 “법인세법 및 「조세특례제한법」에서 달리 규정하고 있는 경우를 제외하고는 기업회계의 기준 또는 관행에 따른다”라고 규정하고 있다. 이러한 규정으로 미루어 보아 우리나라 법인세법은 기업회계기준의 내용을 준용하고 있으며 과세소득계산과정에서도 기업회계기준에 일정부분 의존하고 있는 형태임을 알 수 있다. 세계 여러 나라와 비교해보더라도 우리나라는 법인세법과 기업회계기준 간의 일치정도가 매우 높은 국가에 속한다.¹⁾

한국채택국제회계기준(Korean International Financial Reporting Standards, K-IFRS) 도입 전에는 우리나라의 기업회계기준(K-GAAP이라 함)은 그 내용에 급격한 변화가 없었으며 우리나라에서 회계기준을 제·개정할 수 있었기 때문에 세법과 기업회계기준 간에 높은 일치도를 유지하는데 큰 무리가 없었다. 그러나 국제회계기준(International Financial Reporting Standards, IFRS)을 도입한 이후 이러한 관계를 계속적으로 유지하는 것이 바람직하지 않으며 이제는 기업회계기준과 세법을 분리함으로써 양자의 일치도를 낮추어야 한다는 주장이 제기되고 있다.²⁾ 이러한 주장들의 주요 근거는 다음과 같다.

첫째, IFRS는 원칙중심기준(principle-based standard)이기에, 동일한 거래에 대하여도 기업마다 회계처리나 계상하는 금액에 차이가 날 가능성이 있다. 이에 기업회계에 의한 당기순이익을 과세소득계산에 출발점으로 하는 현행 법인세법체계가 합리적인가에 대한 의문이 있다.³⁾

1) 통계적 방법을 이용하여 국가별로 세법과 회계기준 간의 일치정도를 측정한 Atwood et al.(2010) 연구에서 우리나라는 총 33개국가 중 4번째로 일치도가 높았으며 구자은(2011)의 연구에서는 34개국 중 9번째로 일치도가 높은 것으로 나타났다.

2) 이에 대해서는 이상신(2008), 심태섭 외(2010)를 보시오.

3) 세법과 회계기준이 일치된 경우 동일한 경영성과를 나타낸 경우라고 하더라도 적용하는 회계기준의 차이로 인하여 당기순이익이 달라질 수 있다. 당기순이익을 세무조정의 출발점으로 하기 때문에 이 경우 과세소득은 달라질 수 밖에 없다. 이에 비하여 세법과 회계기준이 분리된 경우 과세소득 산출은 세법에서 규정한 방법에 따르기 때문에 동일한 경영성과를 나타낸 경우 동일한 과세소득을 산출할 수 있다.

둘째, 현행 IFRS는 IFRS와 미국 회계기준과의 합치 노력 등의 여러 이유로 계속적인 제·개정 작업이 이루어지고 있다. 회계기준이 변동할 때 동일한 수준의 세수를 확보하기 위해서는 세법도 변동해야 한다. 법적인 안정성과 예측가능성을 중요시 하는 세법의 입장에서 이와 같이 변화할 가능성이 높은 IFRS를 계속적으로 준용하는 것은 바람직하지 않다.

셋째, 법인세법에서 준용하고 있는 기업회계기준은 한국채택국제회계기준(이하 K-IFRS라 함)과 K-IFRS의 적용을 받지 아니하는 기업을 대상으로 하는 일반기업회계기준으로 이분화되어 있다. 이와 같이 각 기업마다 적용하고 있는 회계기준이 달라지는 상황에서 현행과 같이 회계상 당기순이익을 과세소득 산정의 기초로 보는 것은 부적절하다.

이러한 관점에서 본다면 K-IFRS 도입에 따라 우리나라도 이제는 세법과 기업회계기준을 분리하는 것을 본격적으로 검토해야 할 시점에 와 있음을 알 수 있다. 물론 세법과 회계기준을 분리하자는 주장은 K-IFRS 도입 이전에도 제기되어 왔었다.⁴⁾ 그러나 이들 연구에서 제시하는 방안들은 모든 항목을 신고조정으로 전환하자고 주장하거나(이준봉, 2005) 혹은 감가상각비나 대손충당금과 같은 일부 항목을 신고조정을 전환하자는 주장(최기호 등, 2006)으로서 구체적인 지 않은 선언적인 주장에 불과하였다. 즉, 기존 연구는 “세법과 회계의 분리가 바람직한가?”라는 관점에서만 연구되었고, 구체적인 분리방안에 대한 제시가 없었다. 이에 비하여 본 연구는 기존 연구와 달리 구체적인 세법과 회계기준과의 분리방안을 제시하여, 기존연구에서 제시하지 못한 정책적인 제안을 하고자 한다. 이러한 연구를 통하여 세제당국에서는 IFRS시대에 바람직한 세법과 회계기준 간의 관계를 재정립하고, 구체적인 실현방안을 마련할 수 있을 것이다.

이러한 연구목적을 달성하기 위하여 우선, K-IFRS시대에 바람직한 법인세법과 회계기준 간 관계 재정립의 필요성을 제시하고자 한다. 다음으로 IFRS시대에 맞는 우리나라 법인세법과 회계기준의 구체적인 재정립방향과 그에 따른 구체적인 분리방안을 제시하고자 한다. 이러한 분리 작업은 장기적인 일정 하에서 추진되어야 하기에, 분리방안도 단기, 중·장기 그리고 장기적인 방안으로 나누고 각 방안별로 구체적인 실행방안을 제안한다. 이어서 세법과 회계를 분리할 경우 추진일정이나 별도장부의 유지방안 등을 검토한 후, 결론을 맺고자 한다.

동일한 경영성과를 가진 기업이라면 동일한 세금을 부담하는 것이 “응능부담의 원칙”에 보다 적합한 것이므로 기업회계기준과 세법을 분리하는 것이 보다 타당하다.

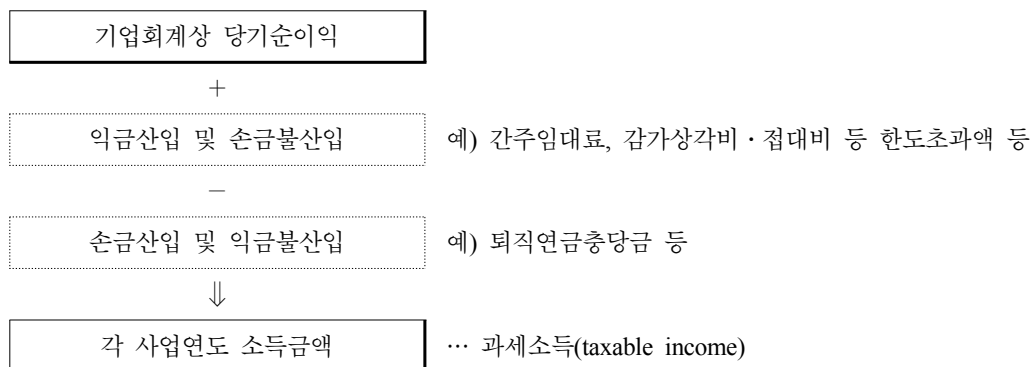
4) 지금까지 선행연구들은 결산조정원칙을 완화하거나 폐지하고 신고조정으로 전환하는 방안을 주장해왔다(박정우와 손상욱, 2001 ; 이준봉, 2005 ; 최기호 등, 2006).

II. IFRS시대의 법인세법과 회계간의 새로운 관계정립의 필요성

1. 현재 우리나라의 세법과 회계기준과의 관계

현행 법인세법에 의한 과세소득계산은 기업회계에서 계산된 당기순이익에서 출발하여 세법과의 차이를 조정하는 세무조정을 거쳐 법인세법상 과세소득이 결정된다(<그림 1> 참조).

〈그림 1〉 우리나라 법인세법상 과세소득 계산방식



이러한 방식은 연구자마다 표현하는 방식은 다르지만 법인세법이 기업회계기준에 의존하고 있는 형태이다. 또한 현행 법인세법 제43조의 규정에 의하면, “법인세법 및 「조세특례제한법」에서 달리 규정하고 있는 경우를 제외하고는 기업회계의 기준 또는 관행에 따른다”라고 되어 있어, 우리나라 법인세법이 기업회계기준에 의존하고 있다는 것을 명확하게 보여준다.

2. K-IFRS 도입에 따른 세법과 회계기준 간의 관계에 대한 재정립 필요성

2011년부터 우리나라는 본격적으로 K-IFRS를 도입하였다. 이에 따라 현재와 같이 회계기준에 의존한 세법규정에서 세법과 기업회계기준을 분리하는 방안으로 바꾸어야 할 필요성이 적극적으로 제기되고 있다. 이렇게 세법과 회계기준 간의 분리방안을 취하여야 하는 이유는 다음과 같다.

우선 IFRS는 세계적으로 통일된 회계기준이기에, 각국의 사정에 맞게 과세규정을 운영하여야 하는 세제당국의 입장에서는 자국의 사정이 고려되지 않은 IFRS를 법인세법의 준용규정으로 유지하는 것이 바람직하지 않을 수 있다. 실제로 IFRS도입 전후로 우리나라에 맞지 아니한 IFRS

규정이 문제가 되고 있다. 분양주택의 수익인식 방법, 조선업의 외환관련 평가손익의 표시방법 등은 우리나라의 실정에 맞지 않음에도 불구하고 IFRS에서 규정하고 있기에 도입할 수밖에 없었다. 그런데 이러한 회계기준을 법인세법이 준용하는 경우에는 우리나라 실정에 맞지 아니한 회계규정에 의해 법인세법이 계속 영향을 받게 된다. 이렇게 되면, 우리나라 기업의 과세소득계산이 적절하게 이루어지지 않는다. 우리나라 세제당국의 입장에서는 이를 개선할 필요에 직면하였고, 이러한 관점에서 세법과 기업회계기준 간의 분리를 검토할 필요가 있다. 우리보다 먼저 IFRS를 도입한 유럽연합(European Union, EU)의 국가 중에는 이러한 문제점을 방지하기 위하여 개별재무제표에는 자국의 기존 회계기준을 계속 준용하여 자국의 경제 환경을 계속적으로 반영할 수 있도록 하였다.⁵⁾

다음으로 투자자를 위한 회계정보를 제공하는 IFRS는 재무상태표 중심, 공정가치 평가, 경제적 실질의 강조, 연결재무제표 중심 등을 기본개념으로 하고 “해당기업의 미래 현금창출능력”에 대한 정보를 제공하기 위한 미래지향적 목적을 가지고 있다. 이에 비하여 세법에서는 공평 과세의 실현, 손익계산서중심, 취득원가에 의한 평가, 법적 형식의 강조, 개별재무제표 중심 등을 기본개념으로 하고 “해당기업의 실제 세금납부 능력”을 측정하기 위한 목적을 가지고 있어, 회계기준인 IFRS와는 다른 입장을 견지하고 있다(Newton 2006). 이러한 여러 가지 기본개념의 차이 때문에 세법이 회계기준인 IFRS를 계속적으로 준용하는 데 어려움이 있다.

그리고 IFRS는 회계처리의 적정성을 판단할 수 있는 충분한 원칙 및 근거를 제시하는 데 주력하여야 하는 원칙중심의 기준(principle-based standards)이다. 즉 IFRS에서는 회계담당자가 경제적 실질에 기초하여 합리적으로 회계처리할 수 있도록 회계처리의 기본원칙과 방법론만을 제시하고 있다. 이에 비하여 법인세법은 모든 사항을 자세하게 규정하여 해당 기업의 과세소득을 확정하는 규정중심의 기준(rule-based standards)이다. 이에 따라 구체적인 규정을 정하고 있는 법인세법이 원칙중심인 IFRS 규정을 계속 준용한다면, 법률상 불확정개념이 더욱 증가하게 된다. 이로 인하여 동일한 거래에 대하여 기업 간의 회계처리가 달라질 가능성이 더욱 커져, 결과적으로 기업 간의 과세형평에 문제가 발생할 수 있다. 또한 법률상 불확정개념의 증가는 이를 해석하는 과세관청의 재량권 남용의 문제로 이어질 수 있다.⁶⁾

다음으로 IFRS도입이후 기업회계기준이 K-IFRS와 일반기업회계기준으로 이원화되어 기업에 따라 적용하는 회계기준이 달라졌다. 이러한 상황에서 세법이 기업회계기준을 계속적으로 준용한다면, 서로 다른 회계기준을 적용하는 기업 간의 과세형평에 문제가 발생할 가능성이 있다.

한편 IFRS는 미국 회계기준과의 합치성 및 호환성을 높이려는 노력을 계속하고 있고, 이미 제정된 IFRS규정에 대하여 세계 각국의 제·개정요구가 있어, IFRS는 앞으로 계속적으로 제·개정될 가능성이 있다. IFRS의 계속적인 제·개정은 기업회계기준을 준용하고 있는 현행 법인

5) 이에 대한 자세한 내용은 심태섭 외(2009)나 한국조세연구원(2010)을 참조하시오.

6) 불확정성에 대한 개념 등의 내용은 이상신(2008)을 참조하시오.

세법 체제하에서는 법인세법에 대한 예측가능성을 낮추고 불확정성을 높일 수 있다.

요컨대, 이러한 여러 이유로 IFRS는 기본 목적이나 내용 면에서 세법에서 수용하기 어려우며, 그 규정이 계속 변경될 것으로 예상되기에, 현재와 같이 법인세법에서 기업회계기준을 계속적으로 준용하는 것은 바람직하지 않다. 따라서 K-IFRS를 본격적으로 도입한 현 시점에서 기존의 회계기준과 세법간의 관계를 재정립할 필요가 있다. 이를 위하여 다음에서는 주요 외국에서 세법과 회계기준 간의 관계를 어떠한 방식으로 유지하고 있는가를 살펴보고자 한다.

III. 바람직한 세법과 회계기준 간의 관계 모색

본 장에서는 세법과 회계기준 간의 관계에 대한 유형을 구분하고 이를 기반으로 우리나라의 세법과 회계기준 간의 바람직한 관계를 모색하는 방안을 제시하고자 한다.

1. 세법과 회계기준 간의 관계 구분

각국의 상황에 따라 세법과 회계기준 간의 관계를 유지하고 있으며, 이러한 세법과 회계기준 간의 상호관계는 크게 다음과 같이 분류할 수 있다.⁷⁾

첫 번째 형태는 “의존적 접근방법”으로 기업회계기준에 의해 계산된 회계상 수치를 기업의 과세소득으로 하는 방법이다. 만일 이러한 접근방법을 취하고 있던 국가가 IFRS를 도입할 경우, IFRS에 의하여 계산된 회계상의 순이익을 법인세법상 과세소득으로 그대로 받아들이는 것을 의미한다. 이러한 형태는 세제당국의 입장에서 회계기준의 변동에 따른 세법개정이 필요 없고, 회계투명성을 제고할 수 있는 장점이 있다. 그러나 세법제정권한을 상실하고, 세법과 회계원칙 간에 충돌가능성이 커지는 등의 단점이 있다. 그리고 납세자의 입장에서는 납세비용이 적게 들고 재무제표 작성시 이연법인세 계산이 간단해지는 장점이 있으나, IFRS가 도입되는 상황 하에서는 납세자의 납세액 변동가능성이 커지는 단점이 있다.

두 번째 형태는 “독립적 접근방법”으로 기업회계기준의 내용과 관련 없이, 오직 세법의 규정에 의해서만 해당 기업의 과세소득을 산출하는 방식이다. 이러한 방식을 유지하고 있던 국가는 새로운 회계기준으로 IFRS를 도입하더라도, 과세소득은 IFRS와 별도인 법인세법에 의하여 결정하면 된다. 이러한 방식은 세제당국의 입장에서 세법 제정권한을 유지할 수 있고, 경제정책에 맞는 세제를 운영할 수 있으며, 회계와 세법의 기본원칙을 각각 유지할 수 있는 장점이 있다. 이에 비하여 과세소득계산에 필요한 모든 내용이 세법에 포함되기에 세법이 복잡해지며, 동일한

7) 이러한 분류방식은 Newton(2006)에 의한 방식이다. 이 이외에 세법과 회계기준 간의 관계는 다양하게 분류할 수 있다. 이에 대한 자세한 내용은 심태섭 외(2011) 제3장을 참조하시오.

내용이 세법과 회계기준에 동시에 규정되어, 결과적으로 복잡한 세법규정을 이용한 조세회피가 더 커질 가능성이 있다. 그러나 납세자의 입장에서 경영자의 목적에 따라 회계상 당기순이익과 세법상 사업연도소득금액을 별도로 산출할 수 있으며, 영세기업의 경우 외부감사를 받지 않기에 세법에 맞추어 회계이익을 작성할 수 있는 장점이 있다. 이에 비하여 세무상 별도의 기록(장부 등)을 유지하여야 하고, 외부회계감사를 받지 않는 기업의 재무제표에 대한 최소한의 신뢰성을 확보하는 것이 어려워지는 등 단점이 있다.⁸⁾

마지막 형태는 “중도적 접근방법”으로, 이 형태는 회계기준에 의해 계산된 순이익을 과세소득의 근거로 하되 세법상의 규정과 회계기준과의 차이가 있는 경우, 이를 조정하여 과세소득을 확정하는 방식이다.⁹⁾ 만일 이러한 방식을 취한 국가에서 IFRS를 도입한다면, IFRS에 의하여 계산된 당기순이익을 과세소득 계산의 출발점으로 활용하면 된다. 이 방식은 세제당국의 입장에서 세법 제정권한을 계속적으로 보유할 수 있으며, 동일한 내용을 세법과 회계에 이중으로 규정할 필요가 없는 등의 장점이 있다. 그러나 우리나라처럼 IFRS 도입 후 회계기준이 이원화가 되면서 당기순이익 계산과정에서 발생한 상이한 기준 적용에 따른 기업 간 차이를 세법상 완벽하게 조정하기가 어려운 단점이 있다. 또한 일부 세제에 대한 기업회계상 인정여부가 세제 적용가능성에 영향을 미치는 경우 세제당국이 보다 적극적인 세제를 펴는 데 걸림돌이 될 수 있다. 그리고 납세자의 입장에서 별도장부가 필요 없는 등 적용이 쉬운 장점이 있으나, 이익극대화와 과세소득최소화를 동시에 달성하기 어려운 단점이 있다.¹⁰⁾

IFRS가 도입되기 이전에 세계 각국은 자신의 국가에 적합한 접근방법을 취하고 있었다. 그러나 IFRS가 도입되면서 일부 국가에서는 세법과 회계기준 간의 관계를 재정립하고 있다. 대표적인 국가로 독일의 경우에는 2009년 5월 29일에 회계현대화법(Accounting Modernization Act, Bilanzmodernisierungsgesetz)을 개정하여 100년 넘게 지속되어 오던 “의존적 접근방법”의 일부를 독립적으로 개정하였다(Kessler and Ericke, 2010). 마찬가지로 노르웨이의 경우는 “의존적 접근방법”에서 “독립적 접근방법”으로 전환하였다(Newton 2006). 이러한 국가들은 IFRS 도입으로 세법과 회계기준의 관계를 양자를 분리시키는 방향으로 설정한 것으로 보인다. 이러한 국가들의 사례를 보면 우리나라도 IFRS가 도입된 이후 세법과 회계기준의 관계를 재정립해야 한다는 것을 알 수 있다.¹¹⁾

-
- 8) 독립적 접근방법에 의한 경우 의존적 접근방법과 달리 세제당국이 납세자의 재무제표를 검토할 가능성이 없으며, 이에 따라 외부감사를 받지 않는 납세자가 회계기준에 맞춰 적정하게 재무제표를 작성하고자 하는 유인이 감소한다.
 - 9) 이러한 모형은 기업회계기준에 대한 의존정도에 따라 실질적 의존형, 부분 의존형, 부분 독립형으로 세분할 수 있다. 이에 대한 보다 자세한 내용은 심태섭 외(2010)의 제3장에 자세히 기술되어 있다.
 - 10) 이는 납세자 입장에서 단점이지만 세제당국 입장에서 장점으로 볼 수 있다.
 - 11) 물론 독일과 노르웨이는 의존적 접근방법을 채택한 국가들로서 우리나라와는 다르다. 그렇지만 IFRS 도입 이후 세법과 회계기준의 분리수준을 크게 높였다는 점에서 우리나라에서 참고할 만한 사례라고

2. 바람직한 세법과 회계기준 간의 관계 모색

우리나라는 이미 개별기업의 별도재무제표에 대하여 IFRS를 도입하였으며 과세소득의 계산이 회계에서 계산된 당기순이익에서 출발하기에, IFRS도입에 따라 가장 영향을 많이 받는 국가에 속한다. 이러한 집단에 속하는 국가는 IFRS도입이 회계상 당기순이익을 통하여 과세소득계산에 직접적인 영향을 주기에, IFRS도입에 따라 기존의 세법과 기업회계기준 간의 관계에 대하여 재검토가 필요한 국가이다. 우리나라는 본격적으로 IFRS를 도입하는 현 시점에서 IFRS시대에 맞는 우리나라에 바람직한 세법과 회계기준 간의 관계를 찾기 위하여 현재 세법과 회계기준 간 관계에 재검토가 특히 필요한 것이다.

우선 세법과 회계기준이 “현재와 같이 중도적 접근방법을 유지할 것인지?” 혹은 “분리할 것인지?”를 결정할 필요가 있다.¹²⁾ 앞의 분석에서 보았듯이 IFRS는 기본 목적이나 내용 면에서 세법에서 수용하기 어려우며, 또한 그 규정이 계속 변경될 것으로 예상된다. 이러한 상황에서 현재와 같이 법인세법에서 기업회계기준을 계속적으로 준용하는 것은 바람직하지 않다. 이에 장기적으로는 법인세법이 기업회계기준과 독립적으로 분리되는 것이 IFRS시대에 따른 우리나라 회계기준과 세법의 바람직한 관계로 판단된다. 이렇게 함으로써 앞으로 IFRS가 법인세법에 미치는 영향을 줄일 수가 있을 것이며 세제당국은 기업회계기준 인정여부에 얽매이지 않고 독자적인 입장에서 정책적 의지를 가지고 각종 세제를 시행할 수 있다.

다음으로 “세법과 회계기준을 분리한다면, 어느 정도로 분리하느냐?”에 대한 분리의 정도에 대한 결정도 필요하다. 즉 ‘지금보다는 좀 더 분리하는 형태’를 취할지, 혹은 ‘완전 분리할 것인지’와 같은 분리의 정도를 결정하여야 한다. 이러한 관점에서 오랫동안 중도적인 접근방법에 익숙하여 있는 우리나라 상황에서, 세법과 회계기준을 단기간에 완전 분리하는 것은 세제당국의 준비의 어려움, 납세자인 기업이 새로운 규정을 수용하는 데 어려움 등의 여러 이유로 바람직하지 않을 수 있다. 따라서 보다 장기적인 관점에서 세법과 회계기준 간의 분리를 검토하고 이를 위한 구체적인 실행대안을 마련할 필요가 있다.

이에 본 연구에서 IFRS를 본격적으로 도입한 이후에 세법과 회계기준 간의 분리를 양자 간 바람직한 관계로 설정하고 이를 위한 구체적인 대안을 제시하고자 한다. 본 연구에서는 IFRS하에서 세법과 회계기준을 분리하는 것을 장기적인 목표로 하되, 그 분리 정도를 순차적으로 높여가는 방안을 제시하고자 한다. 이렇게 순차적으로 분리할 경우 세제당국에서는 세법과 회계기준 간의 분리를 세제당국의 준비상황에 맞게 순차적으로 할 수 있을 것이다. 또한 납세자도 현재의 시스템에서 변경된 시스템으로 적응하는 데 필요한 시간이 확보가 되어 두 기준 간의 관계 변화

보여지며 우리나라도 세법과 회계기준의 의존도가 상당히 높은 수준이라는 점에서 어느 정도 비교가능성이 있는 사례라고 생각하였다.

12) 세법과 회계기준을 일치시키는 방법은 우리나라에서 현실적으로 도입하기가 쉽지 않기에 고려 대안에서 제외하였다.

에 따른 혼란을 줄일 수 있을 것이다. 이러한 관점에서 보다 장기적인 계획 하에서 세법과 회계기준 간의 분리를 검토하여야 한다. 물론 본 연구에서 제안하는 바와 같이 세법과 회계기준을 분리하는 방안을 순차적으로 도입하는 경우, 현재보다는 보다 분리된 형태이나 완전분리가 아닌 형태로 세법과 회계기준 간의 관계를 유지할 수 있다. 세법과 회계기준 간의 구체적인 분리방안은 다음 장에서 제시하고자 한다.

IV. 우리나라 법인세법과 회계기준의 분리 방안에 대한 검토

앞 장의 분석에 따라 우리나라의 경우 IFRS의 도입이 법인세법에 미치는 영향을 최소화하기 위하여 법인세법과 회계기준의 분리를 제안하였다. 그러나 법인세법과 기업회계기준 간의 관계가 급격하게 변화할 경우, 세제당국에서는 준비의 어려움, 납세자인 기업은 새로운 규정을 수용하는 어려움이 매우 클 가능성이 있다. 이에 장기적으로 법인세법과 회계기준의 관계를 현재의 관계에 비하여 보다 더 독립적인 관계가 되도록 하되, 변경에 따른 필요시간과 비용 등 여러 가지 요인을 감안하여 법인세법과 회계기준을 순차적으로 분리하는 방안을 검토할 필요가 있다.

이러한 현실적인 상황을 반영하여 본 연구에서는 IFRS의 본격적인 도입을 맞아 바람직한 법인세법과 기업회계기준의 분리방안을 다음과 같이 순차적으로 제안하고자 한다. 우선 단기적 분리방안으로 현재 법인세법에서 준용하고 있는 기업회계기준의 내용을 법인세법 규정으로 대체하는 방안이다. 다음으로 중·장기적 분리방안으로는 기업회계와 법인세법 간의 차이가 큰 일부 항목에 대해서 별도의 규정을 두어서 세법과 회계기준을 분리하는 방법이다. 여기에서는 기업회계상 당기순이익에서 출발하되, 기업회계와 법인세법간의 차이가 큰 일부항목(예 : 감가상각비)에 대하여는 기업회계상 계상된 비용을 세법에서 인정하지 않고, 법인세법에 의하여 계산된 손비를 적용하는 방안¹³⁾과 결산조정원칙을 폐지하고 강제신고조정을 통한 방안 등이 포함된다. 그리고 마지막으로 기업회계기준과 법인세법을 완전 분리하는 방안으로, 현재 미국 등에서 채택하고 있는 방안이다.¹⁴⁾

위의 각 분리방안은 실제 적용에 필요한 시간 등을 고려하여 순차적으로 제안하였다. 그러나 단기적 방안과 중·장기적 방안의 일부항목은 동시에 적용이 가능하다. 또한 궁극적으로 법인세법과 회계기준을 완전히 분리할 지에 대한 것도 세제당국에서 여러 가지 요인을 고려하여 장기적인 관점에서 결정하여야 할 사항이다.

13) 이러한 방법은 현재 호주에서 채택하고 있는 방안과 유사한 방안이다.

14) 본 논문에서는 각 분리방안을 시차적으로 시행할 것을 제안하였다. 그렇지만 각 방안은 서로가 서로에 대한 대안이 될 수 있다. 특히 단기와 중기분리방안은 완전분리방안에 비해 어느 정도 현행 체제를 유지할 수 있는 방안으로 볼 수 있다.

결론적으로 우리나라의 관점에서 현재 회계기준을 준용하는 형식으로 되어 있는 법인세법 체계를 현재보다 독립적인 입장으로 전환하는 것이 바람직하지만, 어느 정도 독립성을 유지하느냐는 각 방안의 장·단점을 분석하여 결정하여야 한다.

각 방안의 구체적인 내용은 다음과 같다.

1. 단기 분리 방안 : 현행 법인세법 규정의 개정

세법과 회계기준의 단기적인 분리방안은 현재 법인세법 규정에서 기업회계기준의 내용을 준용하고 있는 규정만을 개정하는 방안이다. 이 방안은 현재 법인세법의 규정 중에서 기업회계기준의 내용을 준용한 규정을 모두 검토하여 이에 대한 개정 등의 여러 방법을 통하여 세법과 회계기준 간의 관계를 분리하는 방안이다. 즉 현행 법인세법에서 회계기준을 준용하고 있는 경우, 현재 준용하고 있는 회계기준과 유사한 법인세법의 규정을 준용하게 하거나, 그러한 규정이 없는 경우에는 법인세법에 새로운 규정을 제정하는 방향으로 세법과 회계기준을 분리하고자 하는 방안이다.

이 방안은 현재 규정을 기반으로 하기에 가장 짧은 기간 안에 시행할 수 있는 장점이 있다. 그러나 여전히 과세소득 계산 등의 측면에서 완벽한 세법과 회계기준 간의 분리방안은 아니며 오히려 세법이 현재보다 더 복잡해 질 수도 있는 단점이 있다.

결론적으로 단기 분리 방안은 명백하게 회계기준과 연결되어 있는 세법 규정만을 개정하는 것인데 각 규정의 성격에 따라 개정방안은 달라질 수 있다. 본 연구는 우선 법인세법, 동법 시행령, 동법 시행규칙, 동법 기본통칙과 조세특례제한법의 규정을 대상으로 기업회계기준을 준용하고 있는 조문들을 탐색하고 이들을 대상으로 개정방안을 다시 검토하였다.¹⁵⁾ 우선 세법과 회계기준과의 관계를 규정한 조문에 대한 개정방안을 제안하고, 이어서 각 항목별 규정에 대한 개정방안을 제안하고자 한다.

가. 세법과 회계기준과의 관계에 대한 규정

만일 세법과 회계기준과의 관계를 최소한 현재보다는 독립적인 관계로 전환할 경우, 즉 두 규정을 분리할 경우, 현재 법인세법 규정 중 세법과 회계기준과의 관계를 규정한 내용은 일부 개정되어야 한다. 특히 세법에서 기업회계기준 및 관행의 적용과 관련된 법인세법 제43조의 내용은 개정할 필요가 있다.

우선 현행 법인세법 제43조에서는 “세법에 달리 규정되어 있는 경우를 제외하고 기업회계기준 또는 관행”을 따르도록 규정되어 있어, 비교적 강한 방식으로 기업회계기준을 준용할 것을

15) 구체적으로 삼일아이닷컴에서 기업회계기준, 회계관행의 탐색어로 검색하였다. 국제회계기준과 관련된 조문은 대부분 본 연구의 4.2와 관련이 되기에 각 조문에 대한 구체적인 분석은 생략하였다. 이에 대한 내용은 서울시립대학교 조세재정연구소(2011)의 내용을 참조하시오.

규정하고 있다. 이에 비하여 국세기본법 제20조 【기업회계의 존중】에서는 “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”라고 규정하고 있다. 이 규정에서는 “존중”이라는 표현을 쓰고 있어, 앞의 법인세법 제43조에 비하여 완화된 표현으로 기업회계기준과 관행을 적용하도록 규정되어 있다.

K-IFRS가 본격적으로 도입되었으며, 향후 세법과 회계의 분리를 추진하는 상황에서 현행 법인세법 제43조와 같이 “반드시 기업회계기준과 관행을 따라야 한다”라는 강한 의미를 갖는 규정은 개정할 필요가 있다. 특히 장기적으로 세법과 회계가 완전 분리 운영된다면 현행 법인세법 제43조를 계속 유지할 필요는 없을 것이다. 그러나 세법과 회계의 분리는 많은 시간을 필요로 하므로, 단기적인 관점에서 현행 국세기본법에서 규정된 방식과 유사하게 “기업회계기준과 관행을 존중하여야 함”으로 개정하는 방안이 바람직하다.¹⁶⁾

위에 언급한 바와 같이 다음과 같은 방향으로 현행 법인세법 제43조의 내용을 개정할 필요가 있다.

〈표 1〉 기업회계기준과 관행의 적용 (법인세법 §43)

현 행 규 정	개 정 규 정 (안)
제43조 【기업회계기준과 관행의 적용】 내국법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 그 법인이 익금과 손금의 귀속사업연도와 자산·부채의 취득 및 평가에 관하여 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 기업회계기준을 적용하거나 관행(慣行)을 계속 적용하여 온 경우에는 이 법 및 「조세특례제한법」에서 달리 규정하고 있는 경우를 제외하고는 그 기업회계의 기준 또는 관행에 따른다.	제43조 【기업회계기준과 관행의 존중】 내국법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 그 법인이 익금과 손금의 귀속사업연도와 자산·부채의 취득 및 평가에 관하여 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 기업회계기준을 적용하거나 관행(慣行)을 계속 적용하여 온 경우에는 이 법 및 「조세특례제한법」에서 달리 규정하고 있는 경우를 제외하고는 그 기업회계의 기준 또는 관행을 존중한다.

이 이외에 법인세법 시행령 제79조 【기업회계기준과 관행의 범위】에서는 K-IFRS이후 각종 회계기준에 대한 정확한 명칭을 사용할 필요가 있다. 예를 들어 법인세법 시행령 제79조에서 규

16) 예를 들어 적용이라는 용어는 상당히 강제적인 느낌이 있어서 특정 거래의 손익을 계산함에 있어서 세법에 정해진 별도의 규정이 없는 경우에는 기업회계기준에 해당 거래에 대한 규정이 있는지를 확인하고 만일 기업회계기준에 별도의 기준이 있다면 이러한 기준이 세법의 전반적인 취지에 부적합하다고 하더라도 이를 적용해야 할 것이다. 그러나 존중이라는 표현을 사용한 경우에는 혹시 기업회계기준에 별도 기준이 존재하더라도 그 규정이 세법의 전반적인 입법목적에 비추어 부적합하다면 이를 적용하지 않을 수도 있음을 시사한다. 그러나 적용과 존중이라는 용어가 공식적으로 법률효과에 있어서 차이를 가져오는 것은 아니다.

정한 “국제회계기준”은 “한국채택국제회계기준”이 정확한 용어이며, “증권선물위원회가 정한 업종별회계처리준칙”도 “금융감독위원회가 정한 업종별회계처리기준”으로 변경하는 것이 바람직하다.

나. 각 개별 항목별 규정

이하에서는 각 항목별 현행 법인세법 규정과 관련하여 세법과 회계기준의 단기적 분리방안을 제시하고자 한다. 이 방안에 해당하는 규정은 비록 기업회계기준을 준용하고는 있지만 현재 규정을 그대로 유지하더라도 문제가 없는 항목들과 개정이 필요한 항목들로 구분된다. 이에 대해서 살펴보면 다음과 같다.

(1) 현재의 규정을 그대로 유지하는 형태

이 방안은 비록 회계와 세법이 분리가 되더라도 기업회계기준을 준용한 현행 법인세법 규정을 그대로 유지하여야 하는 규정이다. 이러한 부류의 규정은 다음과 같이 크게 두 가지 형태로 구분할 수 있다.

1) 법인세 신고나 회계처리방법과 관련된 규정

우선 관련규정의 내용이 과세소득 계산과는 관계없는 규정이다. 주로 법인세 신고 혹은 이에 필요한 첨부서류 등에 대한 규정이거나 회계처리방법에 대한 원칙적인 내용을 규정한 경우이다. 예를 들어 법인세법 제60조 【과세표준 등의 신고】 제2항의 경우에는 과세표준신고시 “1. 기업회계기준을 준용하여 작성한 개별 내국법인의 재무상태표·포괄손익계산서 및 이익잉여금처분계산서(또는 결손금처리계산서)”를 첨부하여야 한다는 규정이다. 이 규정은 회계기준에 의한 재무제표를 법인세 신고시 첨부하는 등 주로 법인세 신고와 관련된 규정이다. 그리고 법인세법 기본통칙 4-0...3 【비용배분 원칙】의 경우 “법인은 기업회계기준에 따라 관련 비용과 자산을 명확히 구분하여야 한다”는 원칙을 천명한 것이다.

이러한 유형의 규정은 비록 세법과 회계기준이 분리가 되더라도 현행 규정을 그대로 유지할 필요가 있다. 이에 해당하는 구체적인 조문은 <표 2>와 같다.

〈표 2〉 법인세 신고와 회계처리방법과 관련된 규정

관련 법		관 련 조 항
법인세법	법	제60조 【과세표준 등의 신고】
	시행령	제97조 【과세표준의 신고】
	기본통칙	4-0...3 【비용배분 원칙】 60-0...3 【기업회계기준의 준용범위】
조세특례제한법	시행령	제100조의 24 【동업기업의 소득의 계산 및 배분명세 신고】

2) 기업회계기준에서 계상한 수익/비용 등의 세법상 인정여부와 관련된 규정

이 부류에 해당하는 법인세법 규정은 “기업회계상 비용(수익)을 법인세법상 손금(익금)으로 인정할지 여부”를 규정한 것이다. 예를 들어 법인세법 제31조 【즉시상각의 의제】에서는 “⑧ 감가상각자산이 진부화, 물리적 손상 등에 따라 시장가치가 급격히 하락하여 법인이 기업회계기준에 따라 손상차손을 계상한 경우(법 제42조 제3항 제2호에 해당하는 경우는 제외한다)에는 해당 금액을 감가상각비로서 손금으로 계상한 것으로 보아 법 제23조 제1항을 적용한다”라고 규정되어 있다. 또한 법인세법 시행령 제19조의 2 【대손금의 손금불산입】 제5항은 “⑤ 내국법인이 기업회계기준에 따른 채권의 재조정에 따라 채권의 장부가액과 현재가치의 차액을 대손금으로 계상한 경우에는 이를 손금에 산입하며, 손금에 산입한 금액은 기업회계기준의 환입방법에 따라 익금에 산입한다”라고 규정되어 있다.

이러한 규정은 회계기준에 의하여 처리된 항목의 세법상 처리방법을 규정한 것이기에, 세법과 회계기준이 분리되더라도 현행 세법상 규정을 그대로 유지할 필요가 있다. 이러한 형태에 해당하는 구체적인 조문은 <표 3>과 같다.

<표 3> 법인세 신고와 회계처리방법과 관련된 규정

관련 법		관 련 조 항
법인세법	시행령	제19조의 2 【대손금의 손금불산입】 제31조 【즉시상각의 의제】
	시행 규칙	제10조 【판매부대비용의 범위】 제34조 【작업진행률의 계산 등】 제77조 【합병법인 및 분할신설법인등의 구분경리】
	기본 통칙	3-2...1 【수익사업에서 생긴 소득의 범위】 18-18... 2 【채무면제이익 등을 이월결손금의 보전에 충당한 경우의 처리】 19-19...44 【받을어음 할인료의 손금처리방법】 19-19...46 【특수관계자간 사업양수도시 취득한 영업권 상각액의 손금산입】 19의 2-19의 2...7 【수표·어음상의 채권의 대손금 처리】 19의 2-19의 2...8 【채권조정시 원금감면분에 대한 처리】 19의 2-19의 2...9 【채무재조정에 의한 채무면제이익의 처리】 23-0... 4 【전기오류수정손으로 계상한 감가상각비의 처리】 23-26...8 【감가상각방법의 변경으로 인한 누적효과의 처리】 36-64...1 【국고보조금에 대한 세무조정방법】 40-71...2 【전환사채 또는 신주인수권부사채의 발행 및 상환에 따른 세무상 처리방법】 61-98...1 【준비금 등의 손금계상 특례규정 적용】
조세특례 제한법	시행령	제104조의 7 【해운기업에 대한 법인세 과세표준 계산특례】

(2) 현재 법인세법 규정을 개정하거나 신설하는 형태

다음으로 법인세법에서 준용하고 있는 기업회계기준의 내용을 법인세법에 반영하는 방향으로 현행 법인세법을 개정하거나 해당 규정을 신설하는 형태이다. 현재 세법상 해당 개념이나 구체적인 분류기준이 없기에 기업회계기준의 분류기준이나 개념, 그리고 관련 계산 금액을 이용하는 경우이다. 이러한 형태의 규정은 세법과 회계기준의 분리관점에서 보면 현재 준용하고 있는 기업회계기준의 내용을 세법에서 신설하여 규정하는 방식으로 개정이 이루어져야 한다.

이러한 형태에 해당하는 규정을 기업회계기준을 준용하는 이유별로 구분하면 다음과 같이 구분할 수 있다.

1) 기업회계상 분류기준, 평가기준 또는 기업회계상 분류를 준용한 경우

이 부류에 속하는 법인세법 규정은 기업회계상 분류기준이나 평가기준을 법인세법에서 그대로 준용한 경우이다. 우선 기업회계상 분류기준을 준용한 대표적인 경우로 법인세법 시행령 제24조 【감가상각자산의 범위】가 있다. 동조 제5항에서는 “⑤ 제1항을 적용할 때 자산을 시설·대여하는 자가 대여하는 해당 자산 중 기업회계기준에 따른 금융리스의 자산은 리스이용자의 감가상각자산으로, 금융리스 외의 리스자산은 리스회사의 감가상각자산으로 한다”로 규정하고 있어 기업회계기준의 금융리스분류기준을 그대로 준용하고 있다.

다음으로 기업회계상 평가기준 혹은 평가금액을 그대로 준용한 경우가 있다. 대표적으로 세법상 평가에 대한 규정인 법인세법 시행령 제72조 【자산의 취득가액 등】 제3호의 경우 자산의 취득가액을 규정하면서 구체적으로 기업회계기준에 따라 계상한 유형고정자산의 취득가액을 세법상 인정하고 있다. 이러한 규정은 기업회계상 평가금액을 세법에서 그대로 인정하여 주는 내용의 규정이다.

이 이외에 기업회계상 자산부채의 분류기준이나 수익·비용의 내용을 그대로 준용한 경우도 있다. 예를 들어 법인세법 시행령 제61조 【대손충당금의 손금산입】 제1항 제3호에서는 “3. 기타 이에 준하는 채권 : 어음상의 채권·미수금 기타 기업회계기준에 의한 대손충당금 설정대상이 되는 채권”라고 규정하고 있어, 기업회계상 자산(혹은 부채)로 분류된 금액을 법인세법에서 그대로 준용하고 있는 경우이다. 이 이외에 법인세법 시행령 제11조와 제19조는 기업회계기준에 따른 매출(매입)환인, 매출환입(매입환출) 및 매입에누리를 세법상 그대로 인정하는 내용이다.

이러한 형태에 해당하는 조문은 다음 <표 4>와 같다.

〈표 4〉 기업회계상 분류/평가기준 등을 준용한 규정

관련 법		관 련 조 항
법인세법	시행령	제11조 【수익의 범위】 제19조 【손비의 범위】 제24조 【감가상각자산의 범위】 제61조 【대손충당금의 손금산입】 제72조 【자산의 취득가액 등】 제73조 【평가대상 자산 및 부채의 범위】
	시행규칙	제42조의 4 【파생상품】
	기본통칙	42-74...6 【작업부산물등의 평가】
조세특례 제한법	시행규칙	제3조의 2 【금융리스의 범위】

2) 기업회계상 회계처리에 따라 세법도 동일하게 처리한다는 규정

이 부류에 속하는 규정은 기업회계상 처리방법과 동일한 방법으로 세법에서도 처리한다는 규정이다. 대표적으로 법인세법 시행규칙 제35조 【리스료 등의 귀속사업연도】 제1항에서는 “① 리스이용자가 리스로 인하여 수입하거나 지급하는 리스료의 익금과 손금의 귀속사업연도는 기업회계기준으로 정하는 바에 따른다”로 되어 있어, 기업회계상 동일한 방법으로 세법에서도 처리한다는 내용이다.

이러한 형태에 해당하는 조문은 다음 <표 5>와 같다.

〈표 5〉 기업회계상 처리와 동일한 처리에 대한 규정

관련 법		관 련 조 항
법인세법	시행규칙	제35조 【리스료 등의 귀속사업연도】
	기본통칙	14-0...2 【기간손익계산 원칙】 23-24...1 【리스의 회계처리】

3) 기업회계상 계산된 결과를 이용하는 경우

이 부류에 속한 법인세법 규정은 기업회계상 계산된 결과치를 이용하여 세법상 처리를 하는 규정이다. 예를 들어 기업회계상 계산된 당기순이익이나 이월결손금을 이용하여 세법상 처리방법을 규정한 내용을 들 수 있다. 법인세법 시행규칙 72-0...1 【결산재무제표상 당기순이익의 범위】에서는 “① 법 제72조 제1항에서 “결산재무제표상 당기순이익”이라 함은 「법인세법 시행령」 제79조의 규정에 의한 기업회계기준 또는 관행에 의하여 작성한 결산재무제표상 법인세비용차감전순이익을 말한다”로 규정하고 있어, 기업회계상 계산된 순이익을 이용한 세법상 절차

를 규정하고 있다.

이러한 형태에 속하는 규정은 다음 <표 6>과 같다.

<표 6> 기업회계상 계산된 결과를 이용한 규정

관련 법		관 련 조 항
법인세법	시행령	제36조 【지정기부금의 범위 등】 제86조의 2 【유동화전문회사 등에 대한 소득공제】 제89조 【시가의 범위 등】
조세특례 제한법	기본통칙	72-0...1 【결산재무제표상 당기순이익의 범위】 72-0...2 【당기순이익과세 적용시 부당행위 계산의 부인 적용 배제】

이상 각 항목별 규정에 대하여 세법과 회계기준을 분리하는 관점에서 보자면 기업회계기준의 내용을 계속 준용하기 보다는, 세법에 필요한 규정을 법인세법에 규정해야 한다. 이를 위하여 현행 규정을 개정하거나 필요한 경우 규정을 신설할 필요가 있다. 특히 K-IFRS를 도입하는 경우 동일한 거래에 대하여도 기업마다 회계처리하는 방식에 차이가 날 가능성이 있기에 그 결과물인 기업회계상 결과치, 특히 당기순이익이나 결손금 등을 법인세법에서 준용하는 것은 적절하지 않을 수 있다. 이에 세법상 유사한 개념을 나타내는 용어(소득금액이나 과세표준, 이월결손금)를 사용하도록 법인세법이 개정되어야 할 것이다.

이러한 형태로 단기적인 분리방안의 적용대상이 될 수 있는 것의 대표적인 조항은 법인세법과 조세특례제한법의 리스 관련 규정이다. 우선 현행 법인세법 시행령 제24조 【감가상각자산의 범위】에서는 “기업회계기준에 따른 금융리스”, 그리고 법인세법 시행규칙 제35조 【리스료 등의 귀속사업연도】에서는 “리스료의 익금과 손금의 귀속사업연도는 기업회계기준으로 정하는 바에 따른다”로 규정하여 기업회계기준의 내용을 준용하고 있다. 또한 현행 조세특례제한법 시행규칙 제3조의2 【금융리스의 범위】에서는 종전 기업회계기준과 거의 동일한 내용으로 리스분류기준을 제시하고 있으며, 법인세법 기본통칙 23-24...1 【리스의 회계처리】에서도 종전 기업회계기준과 유사한 내용으로 리스에 대한 회계처리내용을 규정하고 있다.

이와 같은 상황에서 구체적으로 다음과 같이 현행 리스관련 세법규정을 부분 개정하는 방안을 검토할 수 있다. 우선 조세특례제한법 시행규칙 제3조의2 【금융리스의 범위】와 법인세법 기본통칙 23-24...1 【리스의 회계처리】와 같은 기본적인 내용을 법인세법으로 규정화하고, 이에 따른 관련 세법 규정인 법인세법 시행령 제24조 【감가상각자산의 범위】와 법인세법 시행규칙 제35조 【리스료 등의 귀속사업연도】에서 종전의 “기업회계기준에 따른 (혹은 기업회계기준으로 정하는 바)”의 문구대신 앞의 법인세법 규정조문을 준용하게 한다. 이렇게 함으로써 세법과 기업회계기준이 분리되도록 하는 방안이다. 구체적인 조문 개정 내용은 다음의 <표 7>과 같다.

〈표 7〉 리스의 회계처리 등 (법인세법 시행령 §24 등)

현 행 규 정	개 정 규 정 (안)
조세특례제한법 시행규칙 제3조의 2 【금융리스의 범위】	<법인세법으로 이동>
기본통칙 23-24...1 【리스의 회계처리】	<법령화>
법인세법 시행령 제24조 【감가상각자산의 범위】 ①~④ (생략) ⑤ 제1항을 적용할 때 자산을 시설대여하는 자 (이하 이 항에서 “리스회사”라 한다)가 대여하는 해당 자산(이하 이 항에서 “리스자산”이라 한다) 중 기업회계기준에 따른 금융리스(이하 이 항에서 “금융리스”라 한다)의 자산은 리스이용자의 감가상각자산으로, 금융리스 외의 리스자산은 리스회사의 감가상각자산으로 한다. (2010. 12. 30. 개정) ⑥ (생략)	법인세법 시행령 제24조 【감가상각자산의 범위】 ①~④ (생략) ⑤ 제1항을 적용할 때 자산을 시설대여하는 자 (이하 이 항에서 “리스회사”라 한다)가 대여하는 해당 자산(이하 이 항에서 “리스자산”이라 한다) 중 (신설된 법 혹은 법령 규정번호)에 따른 금융리스(이하 이 항에서 “금융리스”라 한다)의 자산은 리스이용자의 감가상각자산으로, 금융리스 외의 리스자산은 리스회사의 감가상각자산으로 한다. (2010. 12. 30. 개정) ⑥ (생략)
법인세법 시행규칙 제35조 【리스료 등의 귀속사업연도】 ① 리스이용자가 리스로 인하여 수입하거나 지급하는 리스료의 익금과 손금의 귀속사업연도는 기업회계기준으로 정하는 바에 따른다. ② (이하 생략)	법인세법 시행규칙 제35조 【리스료 등의 귀속사업연도】 ① 리스이용자가 리스로 인하여 수입하거나 지급하는 리스료의 익금과 손금의 귀속사업연도는 (신설된 법 혹은 법령 규정번호)에서 정하는 바에 따른다. ② (이하 생략)

2. 중·장기 분리 방안 : 주요 항목의 분리

앞에 언급한 단기적 분리방안은 기본적으로 현재 기업회계기준을 준용하고 있는 법인세법의 규정을 개정하여 가능한 기업회계기준을 준용하는 조문들을 줄임으로써 회계와 세법을 분리하는 방안이었다.

이에 비하여 본 연구에서 제안한 세법과 기업회계기준을 분리하는 중·장기 방안은 기본적으로 현재 과세소득 계산의 틀을 유지하지만 주요 항목들에 대해서는 별도의 소득금액계산규정을 둬으로써 회계기준과 세법을 부분적으로 분리하는 방안이다. 여기에는 두 가지 유형의 방식이 있을 수 있다.

첫째, 세법과 회계기준을 분리하고자 하는 주요 항목에 대해서는 회계기준에 의한 손익계산 금액을 취소하고, 이와는 별도로 세법규정에 의하여 계산된 손금을 추가로 반영하는 방식이다. 이러한 방안은 현재 영국이나 호주에서의 감가상각비 적용방법과 동일한 방법이다. 이러한 분리

방안은 기본적으로 현재의 과세소득계산 체계와 유사하나, 일부 항목에 대하여는 기업회계기준에 의하여 계산된 금액을 완전히 취소하고, 법인세법에 의하여 계산된 금액을 신고조정방식으로 반영하기에 현재의 과세소득체계와는 차이가 있다. 실제 세제당국의 판단에 따라 앞에 언급한 단기적인 분리방안과 동시에 적용하는 것도 가능할 것이다. 그러나 이러한 방안은 감가상각비 등에는 적용 가능하지만 여러 항목이 추가되면 적용하는데 오히려 불편을 초래할 수 있다.

둘째, 세법과 회계기준을 분리하고자 하는 주요 항목에 대해서 강제신고조정방식을 적용하는 방식이다. 즉, 회계기준에서 계산한 순이익을 형식적인 기초로 삼지만 세법에 규정한 소득금액과의 차이를 강제적으로 조정하도록 하는 것이다.

위와 같은 방안 중 어떤 방안을 선택하든지 중·장기 분리방안은 주요 항목들에 있어서 세법이 기업회계기준과 분리되어 독립적인 소득계산체계를 갖춘다는 것을 의미한다. 따라서 중요한 것은 독립적인 소득계산체계를 어떻게 만드는 가이며 이에 따라 다시 중·장기적 방안을 ① 현행 세법을 가급적 그대로 유지하여 기업회계기준과 유사한 형태로 만드는 유지·종속형 ② 기업회계기준과 독립적으로 새롭게 세법규정을 만드는 신설·독립형으로 구분할 수 있다. 각 방안 별로 장단점을 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 유지·종속형은 기업회계기준과 가급적 유사한 형태를 유지한다는 면에서 변화에 따른 실무적인 혼란을 최소화할 수 있으며 기업회계와 세법 간의 차이를 최소화함으로써 세무조정에 따른 번거로움을 회피할 수 있다는 장점이 있다. 그러나 세법이 기업회계기준에 종속된다는 점에서 세법 고유의 논리적 체계에 부적합할 수 있다는 단점이 있다.

둘째, 신설·독립형은 기업회계기준과 무관하게 세법 고유의 원칙에 맞추어 경영자의 재량권을 최소화하면서 동시에 규정을 가장 단순화하여 세법을 새로 제정하는 방안이다. 이렇게 세법을 제정함으로써 조세회피 가능성을 감소시키면서 납세자의 이해가능성을 높여서 세제당국과의 불필요한 마찰을 최소화할 수 있다는 장점이 있다. 그러나 현행 세법과 차이가 커진다면 변화에 따른 실무적인 혼란이 있을 수 있으며 기업회계와의 차이가 커지면서 세무조정의 번거로움도 증가할 수 있는 단점이 있다.

위와 같은 두 가지 방안 중에서 본 연구에서는 신설·독립형으로 개정할 것을 제안한다. 그 이유는 세법과 회계기준을 분리하게 된 근본적인 이유는 K-IFRS 도입으로 인하여 회계기준과 세법 간의 괴리가 지나치게 커져서 과세소득을 산출하기 위하여 당기순이익을 기초금액으로 삼아서 조정하는 것보다는 처음부터 독립적으로 산출하는 것이 효율적이라고 생각했기 때문이다. 따라서 이러한 분리의 취지에 적합한 방법은 유지·종속형보다는 신설·독립형이다. 다만 기업회계기준 규정 자체도 단순하고 재량적 판단의 여지가 별로 없다고 생각되는 경우에는 예외적으로 유지·종속형을 채택할 수도 있을 것이다.

본 연구에서 제안한 세법과 회계기준 간의 분리에 대한 중·장기 방안은 모든 항목을 일률적으로 분리시키기 보다는 일부 주요항목에 대한 부분적인 분리방안이다. 따라서 어떤 항목을 분

리시킬 것인가도 중요한 정책적 의사결정이 된다. 본 연구에서는 분리대상인 주요 항목으로 선행연구에서 항상 논란의 대상이 되었던 감가상각비, 대손충당금을 일차적인 분리대상으로 선정하였고¹⁷⁾ 개념 상 기업회계와 세법 간 가장 큰 차이를 보이고 있는 자산·부채 평가에 있어서의 현재가치 평가 문제와 함께 재고자산평가 문제를 검토해야 할 대표적 사례로 선정하였다. 이러한 항목에 대해 구체적으로 중·장기적인 관점에서 분리가능성여부와 이에 대한 구체적인 분리 방안을 살펴보면 다음과 같다.¹⁸⁾

가. 유·무형자산의 감가상각비

감가상각비는 대부분의 기업 손익에 대해 결정적 영향을 미치는 주요 항목으로서 현재 우리나라 법인세법에서 가장 대표적인 결산조정항목이다. 우리나라 법인세법에서는 일단 기업회계상 계상한 감가상각비를 기초로 하여 세법에 따른 한도를 설정한 후 한도에 미달하는 경우에는 회계상 감가상각비를 그대로 인정하지만 한도를 초과하는 경우에는 한도만큼의 감가상각비만을 인정하는 방식을 취하고 있다.

이에 대해서 세법과 회계기준이 분리된다면 회계기준과 독립적으로 세법에서 정해진 방법에 따라서 감가상각비를 산출하고 이를 손금으로 산입하는 방안을 고려해볼 수 있다. 이러한 방안은 신설·독립형 방안으로 볼 수 있는데 영국이나 호주와 같은 방식으로 1) 기업회계상 감가상각비를 전액 취소하고, 2) 법인세법(혹은 법인세법에 의한 별도의 규정)에 의한 감가상각비를 신고조정으로 손금으로 인정받는 방안과 유사한 것이다.

이렇게 회계기준과 세법을 완전하게 분리함으로써 납세자가 재무보고목적과 세무보고 목적의 장부를 별도로 유지해야 하는 부담은 있으나, 관련된 규정이 매우 단순화해져서 오히려 세무

17) 최기호 등(2006)은 대표적 결산조정 항목으로 감가상각비, 대손충당금과 퇴직급여충당금을 들고 있으며 세무전문가집단들은 대체로 이들 항목을 신고조정으로 전환해야 한다는 의견을 제시하였음을 보여 주었다. 그렇지만 퇴직급여충당금은 실무에서 퇴직연금으로 전환되는 추세이므로 본 연구에서는 제외한다.

18) 중·장기적 관점에서 세법과 회계규정을 분리가능한 항목과 관련된 규정은 다음과 같다.

관련 법		관 련 조 항
법인세법	시행령	제40조 【접대비의 수입금액계산기준 등】 제68조 【자산의 판매손익 등의 귀속사업연도】 제71조 【임대료 등 기타 손익의 귀속사업연도】 제74조 【재고자산의 평가】
	시행규칙	제25조 【매출액의 범위 등】
	기본통칙	40-68...3 【주식을 연불로 양도한 경우의 손익 귀속시기】
조세특례 제한법	법	제9조 【연구·인력개발준비금의 손금산입】
	시행규칙	제2조 【중소기업의 범위】

신고비용이 낮아질 가능성도 있다. 즉, 현재 세법규정 하에서는 재무보고 목적의 감가상각비가 세법상 한도와 일치하지 않는 경우에는 차기 감가상각비에 다시 영향을 주게 되며 이러한 차이를 개별 자산별로 일일이 관리하는 등 세무관리가 복잡하였다. 그렇지만 본 연구에서 제안한 바와 같이 단순한 형태로 세법과 회계기준이 분리된다면 단순히 세법상의 감가상각비만 신고조정을 통해서 손금에 산입하는 형태가 되므로 세무관리를 단순화할 수 있을 것이다.

또한 감가상각비에 대한 회계기준과 세법이 분리된다면 세제당국에서 정책적인 의지를 가지고 독립적으로 감가상각규정을 운영할 수 있는 장점이 있다. 그리고 실제 K-IFRS를 도입할 시점에 감가상각에 대하여는 회계와 세법의 분리를 요구하는 주장도 많았다. 즉, 세제당국에서는 보다 다양한 감가상각방법을 통하여 납세자의 투자이익을 고취시킬 수 있게 된다. 구체적으로 미국과 일본의 경우¹⁹⁾ 가속상각법의 일종인 정률법에 의한 금액보다 많은 금액을 손금으로 인정하여 주는 150%, 혹은 200% 정률법을 사용하고 있다. 신설·독립형으로 감가상각방법이 변경된다면, 우리나라도 주요 외국에서 자본재에 대한 투자비용의 조기회수를 위하여 다양하게 실시하고 있는 즉시상각제도나 특별상각제도의 운영을 검토할 수 있을 것이다.

다만 회계기준과 세법이 분리될 경우에 기업들이 세무보고목적의 감가상각방법과 재무보고목적의 감가상각방법을 분리하여 당기순이익을 극대화하면서도 조세를 최소화할 수 있도록 의사결정을 내릴 가능성이 높다. 예를 들자면 재무보고목적으로는 정액법, 세무보고목적으로는 정률법을 선택한다면 재무보고목적의 당기순이익을 극대화하면서도 세법상 과세소득을 최소화할 수 있을 것이다. 이러한 문제점을 최소화하기 위해서는 세법상 감가상각방법을 건물에는 정액법, 기타의 경우에는 정률법 등으로 강제 적용하는 방법도 고려해볼 수 있다.²⁰⁾

나. 대손충당금

현재 우리나라 법인세법을 보면 대손충당금의 경우도 감가상각비와 마찬가지로 회계상 대손충당금을 기초로 세법상 한도의 초과 여부를 판단하여 미달하는 경우에는 회계상 대손충당금을 그대로 인정하지만 초과하는 경우에는 세법상 정해진 한도만큼만 대손충당금으로 인정하고 있다. 만일 세법과 회계기준을 분리하고자 한다면 이에 대해서는 다음과 같은 두 가지 방안을 고려해볼 수 있다.

- ① 회계기준과 무관하게 세법상 별도의 대손충당금을 계상하는 방법
- ② 대손충당금을 인정하지 않고 대손 확정 시점에서 대손을 손금에 산입하는 방법

19) 주요 외국의 감가상각제도는 김진수 외(2009)에 자세히 소개되어 있다.

20) 현행 법인세법 규정 하에서도 건물과 무형고정자산의 경우에는 정액법만 이용가능하며 기계장치 등의 자산도 정률법과 정액법 중 하나만 선택하도록 되어 있다. 따라서 상각방법을 강제적용한다고 하더라도 큰 혼란이 있을 것으로 보이지 않는다.

본 연구에서는 위 방안 중 직접상각방법을 중·장기적으로 바람직한 개선안으로 추천한다. 그 이유는 대손충당금은 추정부채를 인정하지 않는 세법상 부채 혹은 비용의 개념에 부합되지 않으며 이런 관점에서 미국, 영국 등²¹⁾의 국가들이 대부분 대손충당금을 인정하지 않고 있기 때문이다. 또한 직접상각법은 실무적으로 가장 단순하게 적용할 수 있다. 그러나 법인의 입장에서 시행 초기에 기존의 충당금잔액을 일시 환입함에 따르는 갑작스러운 세 부담의 증가가 예상된다는 단점이 있다.

그리고 대손충당금을 폐지하기 위해서는 추가적인 보완책으로서 현재 법인세법상 대손확정시기를 완화시켜야 할 필요성이 있다. 현행 세법에서의 대손확정시기는 지나치게 엄격해서 현행 기준을 그대로 유지할 경우에 기업회계에 따른 법인결산과의 대손확정시점 간 차이가 커짐으로써 이를 조정하는 실무적 부담이 커질 것으로 보인다. 이에 따라 앞에서 제시한 방안대로 대손충당금을 없앤다면 현재의 대손확정시기를 완화할 필요가 있다. 또한 대손 확정시점을 결정함에 있어서 개별채권의 회수가능성에 대한 경영자의 재량적 판단을 어느 정도 인정해야 할 필요성이 있다.

금융업의 경우 거의 모든 국가에서 대손이나 대손충당금의 범위를 넓게 인정하는 경향이 있다. 이에 만일 일반기업에 있어서 대손충당금이 폐지되는 경우라도 금융업에 대하여는 계속적으로 대손충당금을 유지하는 것이 합리적이다. 이에 따라 금융업의 대손충당금에 대하여는 앞선 방안①이 보다 바람직하다.

다. 재고자산 평가

재고자산평가에 있어서 우리나라 법인세법에서는 세무당국에 사전에 신고한 방법에 따른 평가금액과 회계상 평가금액과의 차이를 손금 혹은 익금으로 조정하도록 하고 있다. 따라서 재고자산평가에 대해서는 당장 기업회계와 세법을 분리한다고 하더라도 큰 혼란은 없을 것으로 보인다. 그러나 중·장기적인 관점에서 저가법의 허용 여부 및 후입선출법의 허용 여부에 대하여 검토할 필요가 있다.

우선 기업회계기준에 따른 재고자산의 저가법 평가의 경우는 평가손익의 귀속시기 및 자산·부채의 평가와 관련한 세법상 일반원칙, 재량적 판단의 최소화 및 세법 규정의 단순화 원칙을 고려할 때 이를 세법에서 허용하지 않는 방안이 바람직하다. 즉 법인세법 제40조에서 법인세법상 손익의 귀속시기는 그 익금과 손금이 확정된 날이 속하는 사업연도로 하고 있으며, 이를 근거로 동법 제42조에서는 내국법인이 보유하는 자산과 부채의 평가를 원칙적으로 인정하지 아니하고 있다. 이와 같은 점을 고려할 때 현행 세법에서와 같이 재고자산에 대해서만 예외적으로 기업회계기준에 의한 평가를 인정할 이유가 없다. 또한 저가법은 순실현가능가치가 하락하는 경우에만 손실을 인식하고 순실현가능가치가 상승하는 경우에는 이익을 인식하지 않으므로 논리

21) 주요 외국의 대손충당금 제도에 대한 것은 최기호 외(2007)에 정리되어 있다.

적 일관성이 없다는 문제가 있다.²²⁾ 아울러 기업회계기준에서 저가법의 적용을 위해 사용하는 순실현가치에는 납세자의 판단이 개입될 수밖에 없으며 결국 이러한 판단이 법인세 부담액에 영향을 줄 수 있는 문제가 있다. 이에 중·장기적으로 재고자산에 대한 저가법 평가는 세법에서 허용하지 않는 방향으로 개선하는 것이 바람직하다.

다음으로 후입선출법은 실물의 흐름과 일치하지 아니하는 경우가 많고 대개 과세이연 혜택을 받기 위해 악용되어 온 측면이 있다는 점 및 K-IFRS에서도 이를 인정하지 아니하고 있는 점을 고려할 때 중·장기적으로 세법에서 이를 인정하지 아니하는 것으로 명문화 하는 방안이 바람직하다.

다만, 이와 같이 세법에서 재고자산의 저가법 평가 및 후입선출법을 인정하지 아니하는 것으로 세법이 개정됨으로 인하여 일시적으로 증가한 과세소득에 대해서는 기업의 과도한 법인세 부담을 줄이고 친기업적인 세제 환경을 조성한다는 차원에서 이를 이연하거나 분할하여 인식할 수 있는 제도적 장치의 도입을 검토하여야 할 것이다.

라. 현재가치평가와 유효이자율법 적용

회계기준에서는 현금흐름을 합리적으로 추정할 수 있는 자산 혹은 부채를 현재가치로 평가하도록 하고 있으며 현재가치로 평가된 자산과 부채는 유효이자율법에 의하여 매년 이자비용 혹은 이자수익을 인식하는 것을 원칙으로 하고 있다. 이에 비하여 현재 우리나라 법인세법에서는 결산조정원칙 하에서 장기할부판매, 회사채의 할인발행 등과 같은 일부 항목에 대해서만 예외적으로 현재가치평가와 유효이자율법 적용을 인정하고 있다. 따라서 기업회계와 세법이 분리된다면 현재 현재가치할인차금과 유효이자율법 적용을 허용하고 있는 항목들에 대한 처리문제가 대두된다. 그러나 이는 이들 항목에만 국한된 문제는 아닌 것이며 중·장기적으로 세법전반에 걸쳐 현재가치평가와 유효이자율법 적용에 대해서 어떤 입장을 가질 것인가를 정해야 함을 의미한다. 이에 고려할 수 있는 방안으로는 다음과 같은 것들이 있다.

- ① 기업회계와 유사하게 현재가치평가와 유효이자율법 적용을 광범위하게 적용하는 방안
- ② 현재가치평가와 유효이자율법 적용을 인정하지 않고 명목가치평가와 명목이자율만을 인정하는 방안
- ③ 항목별로 구분하여 일부 항목에 대해서는 현재가치평가와 유효이자율법 적용을 도입하고 다른 항목에 대해서는 명목가치평가와 명목이자율만을 인정하는 방안

법인세법이 현재가치평가와 유효이자율법 적용에 소극적이었던 것은 이를 산출하는 과정에

22) 기업회계에서는 재고자산의 감액을 초래했던 상황이 해소되거나 경제상황의 변동으로 순실현가능가치가 상승한 명백한 증거가 있는 경우에는 최초의 장부가액을 초과하지 않는 범위 내에서 평가손실을 환입하도록 하고 있다.

서 경영자의 재량권이 지나치게 개입될 수 있다는 우려 때문이다. 그러나 현재가치평가와 유효이자율법을 적용하는 것이 일반화된 현 상태를 고려하면 오히려 현재가치평가를 배제함으로써 나타나는 실질과세의 훼손으로 인한 부작용이 더욱 클 것으로 보인다. 또한 현재가치평가나 유효이자율법 적용을 적극적으로 인정함으로써 회계기준과의 차이가 최소화되어서 장부기록의 유지관리에 효율적일 것이다. 따라서 이제는 법인세법에서도 현재가치평가와 유효이자율법을 기본원칙으로 적용하는 방안^①이 바람직할 것으로 보인다.

현재가치평가가 적용되는 대표적인 항목은 리스이다. 현재 세법에서는 리스로 인식에 대하여는 기업회계기준을 준용하며 일부 규정은 법인세법 기본통칙이나 조세특례제한법으로 나누어져 있어(앞의 단기분리방안 참조), 기업회계와 세법이 분리된다면 리스에 대한 별도 규정이 필요하다. 이에 따라 세법과 회계기준을 분리한다면 리스에 대한 규정을 어떻게 개정해야 할 것인가에 대해서 생각해보아야 한다. 세법과 회계기준을 분리하는 중·장기적 방안의 관점에서 리스에 대하여는 다음과 같은 방안이 있을 수 있다.

- ① 기업회계기준을 준용하여 금융리스와 운용리스를 구분하고 금융리스의 경우에는 리스채권과 리스부채를 현재가치로 인식하며 유효이자율법을 적용하는 방안
- ② 모든 리스를 금융리스로 보면서 현재가치평가와 유효이자율법을 적용하는 방안
- ③ 모든 리스를 운용리스로 보는 방안

리스에 대하여는 모든 리스를 금융리스로 보아서 현재가치평가와 유효이자율법을 적용하는 방안이 합리적인 것으로 판단된다. 일단 세법과 회계기준이 분리된다면 운용리스와 금융리스를 구분하도록 하는 방안은 조세회피에 악용될 소지가 있다. 세법과 회계기준이 분리된 미국의 경우에도 세법과 회계기준상의 운용리스와 금융리스 구분기준을 악용하여 회계상으로는 운용리스로 분류하면서도 세법상 금융리스로 분류하도록 하는 절세수단을 활용하는 것으로 알려져 있다.²³⁾ 따라서 모든 리스를 금융리스로 보도록 함으로써 세법을 단순하게 만들면서 예외적으로 조세회피에 악용되는 것을 방지할 수 있을 것으로 판단된다. 또한 이는 IFRS에서 앞으로 모든 리스를 금융리스로 처리하는 방향으로 그 입장을 발표하였기에²⁴⁾ 향후 회계기준과 세법간의 차이를 최소화할 수 있어서 납세자의 불편함을 해소하는 차원에서도 바람직하다.

23) 이는 synthetic lease라고 부르는데 세부적 내용은 Mills and Newberry(2005)를 참고하시오.

24) 이에 대한 자세한 내용은 권성수(2010)의 내용을 참조하시오.

3. 장기 분리 방안 : 세법과 회계의 완전분리

장기방안은 당초 취지대로 세법과 기업회계기준을 완전히 분리하는 방안이다. 이는 장기적으로 세법과 회계기준이 완전 분리되는 것을 전제로 하여 세법의 과세소득 계산체계를 전면적으로 재검토하여 완전 분리된 상황에 가장 적합한 구조로 개편하는 작업이 된다.

여기에서는 세법과 기업회계기준을 완전 분리하는 경우 세무장부를 별도로 유지하는 방안에 대해서 검토하고자 한다. 이는 우리나라가 전통적인 세무장부와 회계장부를 일원화했던 것에 비하여 큰 차이가 있다. 따라서 우선 세법과 기업회계기준이 분리되는 경우, 가장 효율적인 세법의 체계가 무엇인가를 찾아보고자 한다. 그리고 다음으로는 현행 세법의 규정을 보완하는 단기적 수준의 방안보다는 세법의 체계 자체를 근본적으로 검토하는 방안을 제안해보고자 한다.²⁵⁾

가. 단일장부(one book)와 별도장부(two book) 체제

통상 현재 우리나라와 같이 당기순이익을 기초로 한 후 별도의 계산체계 없이 가감하여(세무조정) 과세소득을 결정하는 방식을 단일장부체제(one book system)라고 부르며 이에 비하여 세법과 회계기준이 완전히 분리되어 세법이 별도의 계산체계를 갖고 있는 경우에는 별도장부체제(two book system)라고 부른다. 따라서 여기에서는 우선 현재와 같이 단일장부체제와 완전 분리된 방식인 별도장부체제를 비교한 후, 완전 분리될 경우 갖추어야 할 세법의 체계를 검토하고자 한다.

지금까지 검토한 분리 방안은 기업회계기준에서 산출된 당기순이익을 기초로 필요한 세무조정을 통하여 세법상의 과세소득을 산출하고자 하는 방안으로 단일장부체제(one book system)에 입각한 방안으로 볼 수 있다. 이는 하나의 장부기록을 바탕으로 기업회계와 세법의 소득을 산출한다는 의미에서 단일장부체제로 불리는 것이다. 현행 우리나라 법인세법을 보면 단일장부 체계에서 어떤 방식으로 과세소득을 계산하도록 규정하는지를 이해할 수 있다. 즉, 단일장부 체계 하에서의 세법에서는 익금과 손금을 간략하게 정의한 후 익금불산입과 손금불산입 규정을 통해서 과세소득 산출 과정을 설명하고 있으며 자산, 부채 평가에 대한 규정이 단순화되어 있어서 주로 손익 중심의 규정체계를 갖추고 있는 것으로 보인다. 자산, 부채에 대해서는 별도의 자세한 규정보다는 손익귀속시기에 대한 일시적 차이를 유보로 정의하고 이를 통하여 자산, 부채의 결산상

25) 회계기준과 세법의 차이가 커지면서 부분개정 of 사회적 비용은 커질 수 밖에 없다. 부분개정의 사회적 비용이라고 함은 두 가지 측면인데 하나는 과세소득을 계산하는데 있어서 예측가능성이 감소한다는 것이다. 장기조세전략을 세워야 하는 법인납세자의 경우에는 이로 인한 간접적인 비용부담을 하게 될 것이다. 둘째 해마다 세법을 개정해야 하는 입법비용이 있다. 법을 개정하는 일에는 많은 정치적 비용이 따르게 된다. 법 개정 이전에 사회적 합의를 구하는 비용과 입법 이후 홍보비용 등이다(Scholes et al. 2008). 따라서 회계기준과 세법 간의 차이가 어느 정도 이상으로 커지게 되면 세법과 회계기준을 완전히 분리하는 것이 사회적 비용을 최소화하는 것이다.

장부가액과 세무상 장부가액의 차이를 보여주고 있는 형태이다.

이러한 세법의 구성 내용은 세법과 회계기준을 분리한다고 하더라도 당장 큰 충격을 일으키지는 않는다. 그러나 효율성은 떨어질 가능성이 높다. 따라서 장기적으로는 세법이 독자적인 규정을 통해서 기업회계기준에 의존하지 않고 과세소득을 산출하는 방안인 별도장부체제(two book system)를 생각해볼 수 있을 것이다. 이는 회계와 세법에서 이익을 산출하기 위하여 각각 독립적인 장부기록을 유지한다는 점에서 별도장부체제로 보는 것이다.

별도장부체제 하에서는 익금과 손금에 대해 보다 구체적이고 정교한 정의가 필요하다. 자산, 부채에 대한 세무상 장부가액을 별도로 정의하여야 하며 이에 따라 자산, 부채의 평가에 대한 보다 구체적인 규정이 필요하게 된다. 이러한 별도장부체제와 단일장부체제의 우열을 비교하는 것은 세법과 기업회계기준의 차이가 얼마나 큰가에 달려있다. 만일 세법과 기업회계기준의 차이가 크지 않다면 기업회계를 중심으로 차이점만 조정하는 단일장부체제가 보다 효율적일 것이다. 세법과 기업회계기준의 차이가 크다면 양자를 분리하여 별도장부체제를 구축하는 것이 효율적일 것이다. 그런데 이미 언급한 바와 같이 우리나라는 IFRS 도입으로 인하여 기업회계와 세법 간의 차이는 계속 커질 것이라는 점을 감안하면 장기적으로는 별도장부체제를 구축하는 것이 합리적 방안이 될 것이다.

나. 별도장부체제로의 전환

별도장부체제로 전환하는 경우, 단일장부체제와 비교하여 예상되는 중요한 변화는 다음과 같다.

첫째, 익금과 손금에 대한 보다 포괄적인 범위설정이 필요하며 지금보다 상세한 규정이 별도로 요구된다. 현재 익금에 대해서는 법인세법 제15조에서 규정하고 있으며²⁶⁾ 손금에 대해서는 제19조에서 규정하고 있다.²⁷⁾ 익금은 순자산을 증가시키는 거래로 발생하는 수익의 금액이라고 정의하고 있으며 손금은 자본과 출자의 환급, 잉여금의 처분 및 법에서 규정하고 있는 것을 제외하고 해당 법인의 순자산을 감소시키는 거래로 인하여 발생하는 손비의 금액이라고 정의하고 있다. 현행과 같은 단일장부체제 하에서는 이렇게 단순한 정의만 가지고 충분한데 그 이유는 앞서 언급했듯이 회계상 수익과 비용을 그대로 수용한 상태에서 세법에서는 단지 이를 인정할 수 없는 경우만을 규정하면 되었기 때문이다. 그렇지만 별도장부체제로 전환된 경우에는 모든 익금

26) 제15조 【익금의 범위】 ① 익금은 자본 또는 출자의 납입 및 이 법에서 규정하는 것은 제외하고 해당 법인의 순자산(純資産)을 증가시키는 거래로 인하여 발생하는 수익의 금액으로 한다.

27) 제19조 【손금의 범위】 ① 손금은 자본 또는 출자의 환급, 잉여금의 처분 및 이 법에서 규정하는 것은 제외하고 해당 법인의 순자산을 감소시키는 거래로 인하여 발생하는 손비(損費)의 금액으로 한다.

② 제1항에 따른 손비는 이 법 및 다른 법률에서 달리 정하고 있는 것을 제외하고는 그 법인의 사업과 관련하여 발생하거나 지출된 손실 또는 비용으로서 일반적으로 인정되는 통상적인 것이거나 수익과 직접 관련된 것으로 한다.

이나 손금항목을 법인세법에서 별도로 규정해야 한다. 그러나 사실상 모든 경우를 대비하여 익금과 손금 규정을 만든다는 것을 불가능하며 이에 따라 좀 더 정교하게 포괄규정을 둘 필요가 있다는 것이다. 참고로 K-IFRS 기준서 제1018호에 있는 수익에 대한 규정을 보면 총 38개 문단으로 구성되어 있는데 그 중에서 수익의 성격에 대한 규정만 보더라도 28개 문단에 이른다. 현재 법인세법 제15조에서는 익금의 성격을 단 한 줄의 문장으로 정의하고 있음을 볼 때, 별도장부체제로 전환되는 경우 이 부분에서 법인세법의 보완이 있어야 한다는 것을 알 수 있다.

둘째, 자산부채평가, 손익귀속시기에 대해서도 현재보다는 상세한 규정이 필요하다. 자산부채평가, 손익의 귀속시기는 서로 맞물려 있는 규정이다. 이 규정들은 앞선 익금과 손금의 정의와도 관련을 갖는다. 따라서 현행 법인세규정은 별도장부체제로 전환되는 경우에는 좀 더 포괄적이면서 치밀하게 개정되어야 한다. 그 이유는 앞선 익금과 손금규정과 동일하다.

셋째, 현행 단일장부체제에서는 회계장부와의 차이점을 중심으로 소득처분을 정의하고 있다. 이에 따라 소득처분은 유보와 사외유출, 기타로 구분하고 사외유출은 다시 상여, 배당, 기타소득 그리고 기타사외유출로 구분한다. 그렇지만 별도장부체제에서는 세무상 자산부채의 변동과 자본 및 이익잉여금 변동의 개념으로 소득처분을 재규정해야 한다. 이 때 가장 크게 달라져야 할 것은 유보처분이다.

유보는 현재 회계상 순자산과 세무상 순자산 간의 차이를 말하는 것으로서 이 차이가 증가 혹은 감소하면 이 금액만큼 과세소득에 대해서 같은 방향으로 영향을 미친다. 현재와 같은 방법의 장점은 세무상 순자산을 별도로 구할 필요가 없다는 것이다. 세무상 순자산은 회계상 순자산에 유보금액을 가감하여 구할 수 있기 때문이다. 그런데 별도장부체제 하에서는 회계상 순자산은 알 수 없기 때문에 이를 통한 세무상 순자산을 구할 수 없다. 따라서 유보의 개념은 필요 없어진다. 이 경우에는 납세자가 직접 세무상 순자산을 기록·유지해야 한다.

다. 별도장부체제의 비용

세법과 회계기준이 분리되는 별도장부체제로 전환될 경우 일차적으로 제기되는 것은 기업들이 2개의 장부를 유지·관리하는데 따르는 관리비용이 커질 수 있다는 우려이다. 그러나 별도장부체제란 개념적으로 세법과 기업회계가 별도의 장부기록에 기초하여 이익을 계산한다는 것이므로 실제로 기업이 두 개의 장부를 유지·관리해야 하는 가와는 별개의 문제이다. 따라서 세법체제가 어떻게 되어 있느냐와 관련 없이 법인은 기존 방식을 적용하여 과세소득을 구할 수도 있다.²⁸⁾ 따라서 기업들은 기존 경리시스템에 따라서 단일한 데이터베이스에서 두 개의 장부를 산출하여 이를 유지·관리하는 경우와 현재와 같이 단일한 장부만을 유지관리하면서 세법과 회계이익의 차이를 조정하는 경우 중에서 선택하게 될 것이다. 이런 관점에서 보자면 별도장부체제에서의 장부기록의 관리·유지에 따른 납세자의 추가비용문제는 심각하지 않을 것으로 판단된다.

28) 물론 효율성의 문제는 있을 것이다.

다. 그럼에도 불구하고 상당수의 학자나 실무자들은 별도장부체제로 전환되면 재무보고와 세무보고로 보고체계가 중복됨으로 인하여 관리비용이 증가할 것으로 우려하고 있다. 그러나 별도장부체제가 물리적으로 2개의 장부를 유지·관리한다는 의미는 아니며 단지 개념적인 문제이기 때문에 생각보다 비용부담은 크지 않을 것이다. 물론 초기에 전산시스템을 정비하기 위한 정착비용은 상당할 것으로 예상하지만 그 이후 경상적인 유지비용은 현재와 큰 차이가 없을 것으로 기대한다.

결론적으로 관리비용의 측면만을 보자면 세법과 기업회계기준이 완전 분리되면서 제시한 방안에 따라 세법이 개정된다면 큰 비용 없이 별도장부체제로 전환이 가능할 것으로 보인다. 앞서 살펴 본 바와 같이 세법과 기업회계기준이 완전 분리된다면 지금보다 익금과 손금 및 자산부채 평가에 대한 보다 자세한 규정이 필요할 것으로 보인다. 따라서 별도장부체제로 전환하면서 가장 중요한 차이는 소득처분에 대한 개념이 바뀌는 것이다. 이러한 관점에서 본다면 소득처분에 대한 규정을 신설하는 것으로써 충분하게 별도장부체제로 전환할 수 있을 것으로 판단된다.

그러나 별도장부에 대한 관리비용과 같은 직접적인 비용 외에 간접적으로 더 크게 우려되는 것은 세법과 회계기준이 분리될 경우 이로 인한 이익조정이나 조세회피가 지금보다 더 수월해질 수 있다는 점이다. 이는 세법과 회계기준이 이미 분리되어 있는 미국의 경우를 보더라도 알 수 있다. 미국의 경우 엔론사태 이후 세법과 회계기준의 분리가 1990년대 이후 기업들의 공격적인 재무보고와 조세회피를 불러왔다는 주장이 제기된 바 있다(Desai, 2005). 이러한 문제는 미국 상원에서도 심각하게 논의가 되었으며 일부 학자들은 세법과 회계기준을 일치시켜야 한다고 적극적인 주장을 펼치기도 하였지만 대체로 많은 회계학자들은 세법과 회계기준이 일치될 경우에 나타날 수 있는 부작용도 무시할 수 없다는 의견을 제기한 바 있다(최기호, 2012). 이에 따라 미국 의회와 과세당국은 세법과 회계기준의 불일치된 부분을 기업들이 세무신고시에 과세당국에 신고하도록 하고 새로운 세무신고양식인 M-3를 개발하였으며 FASB에서도 FIN48을 통해서 기업들로 하여금 공격적인 조세회피로 인한 추가적 조세부담은 우발채무로 공시할 것을 강제화 하였다(최기호, 이정미, 2012). 이러한 미국의 대응방안은 우리나라에게도 상당한 시사점을 던져 준다. 즉, 우리나라도 장기적으로 세법과 회계기준의 분리를 고려한다면 이에 따른 공격적인 이익조정과 조세회피를 보완할 수 있는 제도적 장치를 마련해야 할 것으로 보이며 그러한 방안 중 하나가 미국과 같이 공시를 강화하거나 과세당국에 세법과 회계기준의 불일치 항목을 적극적으로 신고하도록 하는 것이 될 것이다.

4. 세법과 회계기준 분리시 기타 고려사항

가. 세법과 회계의 분리 방안 추진 일정

현재 기업회계규정을 준용하는 등 기업회계와 관련성이 있는 법인세법 형태를 세법과 회계를

분리하는 방안으로 변경하는 것은 납세자와 세제당국 모두의 입장에서 상당히 큰 변화이다. 이에 체계적이고 구체적인 계획에 의하여 분리 방안을 추진하여야 할 것이다.

이에 다음과 같은 순서로 구체적인 분리 방안과 일정을 수립하는 것이 바람직하다. 우선, 세법과 회계를 분리하는 정도를 먼저 결정하며, 구체적으로 이를 달성하기 위한 일정을 수립하여야 할 것이다.

나. 세무장부 별도 유지

세법과 회계가 완전히 분리가 되더라도, 기업회계상 회계장부와 완전 별개인 세무장부를 별도로 유지하는 아니라, 과세소득 계산에 필요한 기록만을 유지하면 될 것이다. 현재와 같이 세무조정양식을 통하여 세무상 기록을 유지하는 것이 기업의 부담을 줄일 수 있다. 다만 이러한 방식을 취할 경우 현재의 세무조정양식보다는 좀 더 복잡한 형태로 세무조정양식을 바꿀 필요가 있다.

다. 기타 고려사항

세법과 회계를 분리하는 것은 그 분리 정도를 떠나서 상당히 복잡한 작업이며, 세제당국 및 납세자 등 많은 곳에 영향을 미칠 가능성이 높다. 이에 구체적으로 분리하는 과정에서 관련 전문가로 구성된 “세법·회계 분리 위원회(가칭)”를 운영할 필요가 있다. “세법·회계 분리 위원회(가칭)”는 재무회계에 근간을 두지 않기 때문에 발생할 수 있는 공격적 조세전략의 방지대책 등 분리에 따라 발생할 수 있는 문제점이나 납세자가 별도 장부체제로 전환하는 경우에 발생할 수 있는 시스템 전환비용의 추산 등에 대한 구체적인 검토를 수행하게 될 것이다.

세법과 회계가 분리되더라도 필요한 경우 세법의 내용과 기업회계기준의 내용을 일치시킴으로써, 납세자의 납세순응비용을 최소화할 필요가 있다. 특히 기업회계기준의 내용이 합리적이며, 단기간 내에 그 내용이 변경될 가능성이 없는 경우에는 동일한 내용을 법인세법에서 규정하거나 준용함으로써 납세자의 납세순응비용을 절감시켜줄 수 있을 것이다.

V. 결 론

본 연구에서는 우리나라 법인세법과 기업회계기준을 분리하는 방안을 제시하고자 하였다. 우리나라는 전통적으로 회계상 당기순이익을 기초로 세무조정을 통하여 과세소득을 구하는 방식을 취하여 왔다. 이에 따라 회계기준과 법인세법은 언제나 연결되어 있으며 양자 간의 일치도 또한 세계적으로도 매우 높은 국가로 분류되어 왔다. 이러한 상황에서 학계와 실무계 일각에서는 법인세법과 기업회계기준 간의 일치도를 낮추자는 주장이 과거부터 지금까지 꾸준히 제기

되어 왔지만 정책당국에 의하여 받아들여지지 않았다. 그러나 이제 IFRS가 도입됨으로써 상황은 급격하게 변화하였다. 우리나라에서 제정권한을 갖지 못하면서 수시로 변화하는 IFRS의 특성상 더 이상 법인세법과 기업회계기준을 서로 연결시키는 것이 불가능해졌으며 이제는 본격적으로 세법과 회계기준의 분리를 검토해야 할 시점이 되었다. 본 연구는 이러한 맥락에서 우리나라 법인세법과 회계기준의 분리방안을 구체적으로 제시하고자 한다.

전통적으로 법인세법과 회계기준 간의 일치도가 높았던 우리나라에서 갑자기 양자를 분리시키는 것은 많은 혼란을 초래할 가능성이 높다. 이에 따라 본 연구에서는 회계기준과 세법의 분리를 단기, 중·장기 그리고 장기추진방안으로 구분하고 각각 살펴보았다.

우선 단기적 분리방안은 현행 법인세법이나 조세특례제한법에서 기업회계기준을 준용하고 있는 규정들을 찾아내고 이들 조항들에 대한 개정을 우선 검토하는 것이다. 본 연구에서 이들 조항들을 검토한 결과 단순히 부속서류를 언급한 경우나 회계상의 수익비용에 대한 세무상 처리에 대해 언급한 조항들에 대해서는 개정이 필요하지 않다는 결론을 얻었다. 이에 비하여 다른 조항들은 기업회계상의 수익비용에 의존하는 경우이기 때문에 세법에서 별도로 새로운 규정을 마련해야 한다는 판단을 내렸다.

다음으로 중·장기 분리방안은 세법과 회계기준 간의 차이가 큰 일부 주요항목들에 대해서 양자를 완전하게 분리시키는 방안이다. 회계기준과 세법을 분리시키는 방안으로는 호주 등에서 실시하고 있는 것처럼 해당 항목에 대해서는 회계상 금액을 취소시키고 세법상 금액을 계상하는 방법도 있으며 현재의 결산조정방식을 강제신고조정방식으로 전환하는 방법도 있을 것이다. 본 연구에서는 감가상각비, 대손충당금, 재고자산평가, 현재가치할인차금 평가 등을 중·장기적으로 분리해야 하는 주요항목으로 선정하고 이들 항목들에 대한 세법규정들이 구체적으로 어떻게 개정되어야 하는지를 보았다. 본 연구에서는 경영자의 재량권을 최소화하면서 규정을 단순화시키는 방향으로 개정되어야 함을 제안하였다.

마지막으로 장기분리방안은 기업회계기준과 법인세법을 완전하게 분리시키는 방안으로서 현행 세법의 기술체계를 변화시켜 별도장부체제를 구축하는 방안이다. 별도장부체제 하에서는 세법의 기술체계는 현행과 같이 장부상 당기순이익을 기초로 어떻게 조정해야 하는가를 설명하는 것이 아니라 독립적인 수익비용에 대한 포괄적인 정의가 필요하게 된다. 또한 현행 세법에서처럼 유보를 통해서 세무상 자산부채를 관리하는 방식이 아니라 별도로 세무상 자산부채를 관리해야 한다는 점을 보여주었다.

본 연구는 우리나라 세법과 회계기준을 분리시키는 구체적 방안에 대하여 살펴본 최초의 연구라는 점에서 학계나 실무계에 공헌할 수 있다. 그러나 세법과 회계기준 분리에 대한 단점을 보완하는 방안에 대한 고려가 미흡하다는 한계점을 갖는다. 우리나라와는 반대로 세법과 회계기준이 분리되어 있는 미국에서는 재무보고와 세무보고에서 동시에 최적화를 추구하고자 하는 경영자의 강한 유인에 따른 부작용이 지적되고 있다. 즉, 미국기업들은 당기순이익을 과대계상하

면서도 과세소득은 오히려 감소시키고자 하는 유인에 따라 다양한 절세수단거래들이 활용하고 있다는 것이다. 이에 따라 미국의 학계나 실무계에서는 세법과 회계기준의 일치도를 오히려 높이자는 의견도 제시되고 있는 실정이다.²⁹⁾ 세법과 회계기준을 분리하기 전에 이러한 미국에서의 주장을 면밀하게 검토하는 것이 분리에 대한 부작용을 최소화하는 방안이 될 것이다.

마지막으로 세법과 회계기준이 비록 현재보다는 분리하는 형태로 유지하더라도, 회계와 세법은 서로 연결될 수밖에 없는 관계라는 점에 유의해야 한다. 이러한 관점에서 세법도 회계기준의 변동에 대하여 항상 관심을 가지고 이에 맞게 적절하게 세법을 개정하도록 하여야 할 것이다. 특히 두 가지 기준을 적용하여야 하는 납세자의 관점에서 판단할 필요가 있다.

29) 이에 대해서는 Desai(2005)를 보시오.

참고문헌

- 구자은. 2011. 세법과 회계기준 일치정도의 측정과 효과에 대한 연구. 서울시립대학교 세무전문대학원 박사학위논문.
- 권성수. 2010. 국제회계기준 변화의 키워드. 공인회계사(2010년 9월호) : 8-16.
- 김진수 · 정희선 · 조진권. 2009. 주요국의 감가상각 제도. 한국조세연구원.
- 박정우 · 손상욱. 2001. 기업회계와 세무회계와 관계정립에 관한 연구 : 결산확정주의의 문제점과 해결방안을 중심으로, 세무와회계저널(제2권, 제1호) : 53-91.
- 서울시립대학교 조세재정연구소. 2011. 세법 · 회계간 관계 재정립 방안(해외사례 포함)에 관한 연구. 서울시립대학교 조세재정연구소.
- 심태섭 외. 2009. 국제회계기준(IFRS) 도입에 따른 세법대응방안에 관한 연구. 한국조세연구원.
- _____. 2010. IFRS 도입에 따른 주요국의 세법대응방안에 관한 연구. 한국조세연구원.
- 안종석 · 조찬래. 2006. 주요국의 접대비 관련 세제와 시사점. 한국조세연구원.
- 이상신. 2008. 국제회계기준 도입 · 적용의 법적 쟁점. 세무와회계저널 (제9권 제4호) : 171-193.
- 이준봉. 2005. 기업회계와 세법의 조화방안. 조세법연구(제11권 제1호) : 26-60.
- 최기호 · 윤상수 · 정규언. 2006. 결산조정항목의 강제신고조정 전환에 대한 연구. 한국공인회계사회 국제연구위원회 연구보고서.
- 최기호 · 최원석 · 정지선. 2007. 충당금 과세제도 개편방안 연구. 한국세무학회.
- 최기호. 2012. 과세소득과 당기순이익의 일치 여부검토와 법인세법 개정방향, 한국조세연구원 연구보고서.
- 최기호 · 이정미. 2012. 소득금액조정합계표의 개선방안, 한국세무학회 춘계학술대회 발표논문집. 한국조세연구원. 2010. 국제회계기준 도입에 따른 손해보험산업의 세제 개선방안 : 책임준비금과 비상위험준비금을 중심으로. 한국조세연구원.
- Atwood, T. J., Drake, M. S and Myers, L. A., 2010, Book-tax Conformity, earnings persistence and the association between earnings and future cash flows, *Journal of Accounting and Economics* (50) : 111-125.
- Desai, M., 2005. The Degradation of Reported Corporate Profits. *Journal of Economic Perspectives* (Vol. 19, No.4) : 171 - 192.
- Kessler, W., and R. Eicke, 2010, New German GAAP - The Gap Between Commercial and Tax Accounting, *Tax Notes International* (Vol. 59, No. 7) : 519-522.
- Newton, David. 2006. IFRS : Tax implications for the EU financial services industry - are you ready?. *PriceWaterHouseCoopers*.
- Mills, L., and K. Newberry, 2005. Evidence of off-balance-sheet financing from book-tax differences. *Journal of Accounting Research* (43) : 251-282.

Proposals on Separating Tax Laws from Accounting Standards in the IFRS Era of Korea

Taesup Shim* · Jaeun Koo** · Kiho Choi***

— <Abstract> —

This paper is to suggest proposal on separating tax laws from accounting standards in the IFRS era of Korea. Because IFRS has been implemented since 2011 in Korea, it is not easy to conform tax laws to accounting standards — especially IFRS. Therefore, it is time to think about the separation of tax laws and accounting standards. In this regard, this study is to propose the specific methods for the separation of tax laws and accounting standards.

If the separation were completed in a short time, there would be huge confusion in Korea, because Korea is one of the countries that have high book-tax conformity. Therefore, this study suggests more systematic approach for the separation by preparing a short-, middle-, and long-term plan respectively.

As the short-term plan, we search tax codes that cite accounting standards directly and examine whether to change them or not. As a result of examination, we find some tax codes simply citing the name of financial reporting purpose documents and tax treatments for accounting revenue or expense. They are not needed to change in a short period. The other tax codes being dependent on accounting standards, however, are to be changed. We propose new codes for them.

The middle-term plan is to completely separate some revenues and expenses that can be recognized by tax laws, but cannot be allowed by IFRS. For example, depreciation, bad debt allowance, inventory evaluation, and effective interest rate can be subject to the middle-term plan. According to the middle-term plan of this study, tax codes related with these items must be changed into new ones. In this paper, we propose how to prepare the new codes.

The long-term plan is to completely separate tax laws from accounting standards, and build a two-book system in relationship of tax laws and accounting standards (current system is a one-book system). In the one-book system, tax codes explain how to adjust accounting income into tax income. However, in the two-book system, tax laws enact the specific definition of revenue/expense and asset/liability which is needed to calculate tax income. In this perfectly

* Professor, Graduate School of Science in Taxation, University of Seoul

** Assistant Professor, Department of Accounting, Sunwon University

*** Professor, Graduate School of Science in Taxation, University of Seoul

separate system, tax laws should be conclusive and elaborate in defining all terms in tax laws, as like that in IFRS. In addition, to report correct future tax income, all assets and liabilities are separately recorded according to tax law.

This paper may be the first proposal to suggest specific plans for separating tax laws from accounting standards. In this regard, we wish that this paper be contributed to academic and practical societies in Korea.

〈Key words〉 Book-tax conformity, Separating tax laws from accounting standards, IFRS