

세무회계저널

제12권 제1호 2011년 3월 pp.45~87

한국세무학회

IFRS도입과 관련된 2010년 세제개편의 평가

심태섭*

— <요 약> —

2007년 3월에 국제회계기준(IFRS) 도입에 대한 로드맵이 발표된 이후, 한국채택국제회계기준(K-IFRS)과 이를 적용받지 않는 기업에 대한 일반기업회계기준의 제정도 2009년에 이미 완료된 상황이다. 그리고 2010년에 들어와서야 우리나라 세제당국은 K-IFRS도입에 따른 법인세법 개정방향을 발표하였고 이에 따른 본격적인 법인세법 개정이 이루어지기 시작하였다. 이러한 과정에서 본 연구는 세제당국의 구체적인 법인세법 개정이 이루어진 현재 IFRS도입과 관련된 정부의 세법 개정내용을 평가하고 그에 대한 개선안을 제시하고자 한다. 이에 우선 본 연구는 K-IFRS도입에 따른 우리나라 세제당국의 2010년 법인세법 개정내용을 살펴보고, 이를 평가하였다. 이어 K-IFRS를 2009년에 조기에 도입한 기업과 2010년에 도입예정인 기업의 경우 금번 개정사항이 어떠한 영향을 미칠 것인가를 분석하였다. 이러한 분석을 근거로 향후 추가적인 개정이 필요한 사항을 정책당국에 제안을 하였다. 본 연구에서 분석결과 가능하면 앞으로 빠른 시일내에 법인세법 개정 에 반영되어야 할 사항은 다음과 같다. 우선, 많은 연구에서 요구하여 왔던 기업회계와 세무회계와의 관계를 장기적인 관점에서 재정립하여야 할 필요가 있다. 또한 금번 법인세법 개정에서 감가상각이나 대손충당금과 같이 IFRS규정의 개정을 예정하고 특례규정으로 개정한 것은 임시방편적인 개정이기때, 조속한 시일에 재개정을 하여야 할 것이다. 이 외에 K-IFRS도입으로 기업에 영향을 미친 사항중 금번 개정 에 반영되지 않은 재고자산평가방법변경으로 인한 과세소득 이연, 감가상각 단위에 대한 규정 등은 추후 개정시 검토되어야 한다.

<주제어> 국제회계기준, 법인세법 개정, K-IFRS

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

논문접수일 2010년 11월

1차수정일 2010년 12월

게재확정일 2010년 12월

I. 서 론

2007년 3월에 국제회계기준(International Financial Reporting Standards : IFRS) 도입에 대한 로드맵이 발표된 이후 한국채택국제회계기준(Korean IFRS : K-IFRS)이 제정되었다. 또한 K-IFRS를 적용받지 않는 기업에 대한 일반기업회계기준의 제정도 2009년에 이미 완료된 상황이다.

K-IFRS에 따른 각종 기준서가 마련되는 과정에서 학계와 기업에서는 관련 법인세법 개정을 꾸준히 요구하여 왔다. 그러나 여러 가지 불확실성과 일반기업회계기준의 제정과 같은 변수로 우리나라 세제당국의 K-IFRS도입에 따른 법인세법 개정은 2010년에 들어와서야 본격적으로 진행되기 시작하였다. 이러한 과정에서 2010년 6월 공청회가 이루어진 이후 2010년 9월에서야 구체적인 법인세법 개정에 대한 정부안이 마련되었다. 그리고 2010년말 정부와 국회의 통과과정을 거쳐 최종 법인세법 개정내용이 확정·발표되었다.¹⁾

이러한 과정에서 K-IFRS도입에 따른 법인세법 개정방향에 대한 연구가 꾸준히 진행되어 왔으나, 세제당국의 구체적인 법인세법 개정이 이루어진 현 시점에서 정부의 법인세법 개정내용을 평가하고 그에 대한 추가 개선안을 제시하는 연구가 필요한 상황이다. 우리나라보다 IFRS를 먼저 도입한 국가의 경우 IFRS도입하기 전은 물론이고 도입 후에도 계속하여 IFRS도입에 따른 세제상의 문제를 논의하고 해결한 것을 볼 수 있다.²⁾ 이에 K-IFRS도입에 따른 구체적인 법인세법 개정이 이루어진 현재 시점에서, 세제당국의 법인세법 개정내용을 평가하고 추후로 개선할 사항에 대한 연구가 계속적으로 필요하다.

이러한 필요성에 따라 K-IFRS도입에 따른 우리나라 세제당국의 2010년 법인세법 개정내용을 살펴보고, 이를 평가하며 추가적인 개선사항을 통하여 정책당국에 제안하는 것이 본 연구의 목적이다. 이러한 연구목적을 달성하기 위하여 본 연구에서는 우선 2010년 12월말에 확정된 2010년 법인세법 개정내용중 K-IFRS와 관련된 내용을 정리하고, 이를 평가하고자 한다. 다음으로 2009년 K-IFRS를 조기에 도입한 기업과 2010년에 도입하려고 예정된 기업의 경우 구체적으로 앞의 개정조항에 어떠한 영향을 받는 가를 분석하고자 한다. 이를 기초로 향후 법인세법 개정에 대한 정책적 제안을 하고자 한다.

본 연구는 서론에 이어 관련 선행연구를 검토하고자 한다. 이어서 2010년 법인세법 개정내용중 K-IFRS도입과 관련된 조항의 내용을 파악하여 이를 평가하고자 한다. 그리고 K-IFRS를 조기에 도입하였거나 도입예정인 기업을 대상으로 금번 개정규정이 미치는 영향을 파악하고자

-
- 1) K-IFRS도입과 관련된 법인세법 개정은 2010년 12월 30일에 법인세법(법률 제10423호) 그리고 동법 시행령(대통령령 제22577호)로 확정·공표되었다. 본 연구에서는 이를 평가대상으로 하였다.
 - 2) 이에 대한 구체적인 외국 사례는 심태섭 외(2010)를 참조할 것이며, 외국의 사례에 대한 간단한 소개는 본 연구의 제II장에 소개 되어 있다.

한다. 이를 기반으로 향후 K-IFRS의 도입과 관련된 법인세법 개정에 대한 건의를 하고자 한다.

II. K-IFRS도입에 따른 법인세법 개정에 대한 선행연구

2007년 3월 우리나라의 IFRS도입 일정이 발표된 이후 K-IFRS가 제정·공포되었다. K-IFRS가 확정·발표됨에 따라 각 기업에서는 이에 대한 도입을 서둘렀고 회계법인 등 관련 업계에서 기업의 K-IFRS도입에 따른 자문업무를 수행하게 되었다. 또한 금융감독원, 회계기준원 등의 적극적인 홍보와 노력덕분으로 회계측면에서 K-IFRS의 도입은 비교적 성공적으로 도입이 이루어졌다.

이러한 과정에서 K-IFRS 도입에 따른 법인세법 개정방향에 대한 관심이 높아졌고, 이에 대한 선행연구가 이루어졌다. K-IFRS도입에 따른 법인세법 개정방안에 대한 선행연구는 우선 회계측면에서의 연구와 실무계에서의 연구로 구분할 수 있다. 각 분야에서 이루어진 대표적인 연구를 정리하면 다음과 같다.

1. 학계에서의 연구

이영한(2007)은 IFRS의 도입이 세법상 기업회계와 세무회계간의 관계에 미치는 영향을 중심으로 IFRS의 도입에 대한 연구를 하였다. 즉 현행 법인세법에서 기업회계기준의 내용을 준용하는 규정으로 인하여 IFRS도입이후 과세소득의 변화가능성을 검토하였다. 검토결과 IFRS의 도입으로 기업회계와 세무회계간의 일시적 차이는 더욱 확대될 것으로 전망하였고, 이는 IFRS가 자산과 부채에 대한 공정가치 평가를 폭넓게 수용하기 때문이라고 지적하였다. 또한 회계기준이 IFRS와 이를 적용받지 않는 기업에 대한 회계기준으로 이원화됨에 따라 세법을 적용하는 데 혼선이 있을 것으로 예상하였다. 이에 따라 장기적으로 기업회계와 세무회계를 분리하는 방안을 검토할 것을 제안하였다.

김문철·이준규(2008)는 IFRS의 도입이 기업의 세무조정과 조세부담에 미치는 영향을 파악하고 이를 근거로 하여 현행 법인세법 개정의 필요성에 대하여 연구하였다. 이를 위하여 우선 현행 기업회계기준(이하 K-GAAP이라함)과 IFRS의 차이점을 주요 항목별로 정리한 후, 이러한 분석을 기초로 법인세법 개정의 필요성과 각 항목별 문제점 및 해결방안을 제시하였다. 이 연구에서는 법인세법상 결산조정을 최우선적인 개정사항으로 제시하였다. 즉 IFRS하에서는 결산조정제도로 인하여 기업의 비용이 법인세법상 손금으로 인정받지 못할 경우가 발생할 수 있어, 이를 해결하기 위하여 결산조정을 신고조정으로 전환하는 등의 법인세법 개정이 필요하다는 점을 제시하였다. 또한 IFRS도입으로 손익금의 가액이나 귀속시기가 차이가 발생하는 항목이

생겨 이러한 항목에 대한 법인세법 개정방향을 제시하였다.

오윤택(2009)은 K-IFRS의 도입으로 발생하는 K-IFRS와 K-GAAP간의 주요한 차이와 앞으로의 세법개정방향에 대한 이론적·논리적인 검토를 하였다. 또한 K-IFRS도입과 관련된 이해당사자 집단에 대한 설문조사를 통하여 주요 항목별로 회계기준과 세법간의 차이의 중요도, 납세협력비용의 증가도, IFRS의 수용 필요성, 수용의 타당성 등에 대하여 의견조사를 하였다. 그리고 이러한 검토와 설문조사를 근거로 각 항목별 세법개정안을 제시하였다. 학위논문을 통한 연구이어서 각 항목별로 비교적 자세히 분석한 점이 돋보였다.

K-IFRS와 관련되어 학회에서의 연구도 매우 활발하였다. 우선 한국세무학회·한국회계학회·대한상공회의소에서는 2008년에 “국제회계기준(IFRS)과 조세”라는 주제로 공동학술시포지엄을 2008년에 개최하였다. 이 심포지엄에서는 주요 분야별로 IFRS의 도입에 따른 법인세법 개정방향을 제시하였다. 즉 이영한·최원석(2008)은 IFRS의 도입으로 금융기관의 세무조정과 과세소득에 미치는 영향을 파악하고 정리하였다. 박재환·정도진(2008)은 IFRS의 도입으로 세무상 별도의 장부를 유지할 필요에 대하여 의견을 제시하였다. 신현걸·정재연(2008)은 IFRS에 의한 공정가치 평가로 인한 영향을 분석하였다. 조용언·이정란(2008)은 K-IFRS채택의 전체 항목의 검토를 거쳐 이연법인세에 미치는 영향을 정리하였고, 손혁·최성호·박성진(2008)은 무형자산에 대한 영향을 정리하고 개선방향을 제시하였다.

심태섭 외(2009)는 “국제회계기준(IFRS)의 도입에 따른 세법 대응방안에 대한 연구”에서 K-IFRS의 기준서별로 K-GAAP, K-IFRS 그리고 현행 법인세법의 내용으로 비교적 상세히 분석한 후, 이를 기초로 세법상 예상되는 문제점과 이를 해결할 수 있는 방안을 제시하였다. 이 연구 보고서는 2009년 말에 한국조세연구원, 한국세무학회 그리고 한국회계학회와 공동으로 정책토론회에서 발표되기도 하였다.

한국세무학회에서는 본격적인 법인세개정작업이 이루어지기 전인 2010년 5월에 각 항목별로 법인세법 개정방향을 제시하였다. 정운오·전규안·박종일(2010)은 K-IFRS를 조기에 도입한 기업을 대상으로 실제 법인세 부담이 변동하였는가를 분석하였다. 조용언(2010)은 K-IFRS를 적용하지 않는 기업에 대한 회계기준인 일반기업회계기준의 제정에 따른 법인세법 개정안을 발표하였다. 그리고 오윤택(2010)은 감가상각, 전규안(2010)은 세무상 기능통화의 도입, 그리고 심태섭·최원석(2010)은 보험준비금에 대한 법인세법 개정방향을 제시하였다.

심태섭·서희열·김진수·조용언(2010)은 일반기업회계준 제정에 따른 법인세법 개정방향을 연구하였다. 이 연구에서는 주요 항목별로 K-GAAP, K-IFRS, 일반기업회계기준, 그리고 법인세법 규정을 정리하여 비교분석한 후, 이를 기초로 법인세법 개정방향을 제시하였다.

2. 업계에서의 연구

K-IFRS도입에 따른 법인세법 개정에 대한 업계의 연구는 우선 회계법인 등에서 수행한 용역보고서와 주요 경제관련단체에서 소속 기업의 건의사항에 대한 보고서로 구분된다.

한국공인회계사회(2008)에서는 K-IFRS 도입에 따라 세무상 유의사항을 정리하고 이를 근거로 세제개선방향을 제안하였다. 이 보고서는 K-IFRS가 도입이 되고 현행 법인세법 하에서 세무조정을 할 경우, 유의하여야 할 사항을 중심으로 설명하였기에 실무자들에게 매우 유용한 보고서이다.

한영회계법인(2008)에서는 한국상장회사협의회 의뢰를 받아 K-IFRS도입에 따른 세제개선 연구에 대한 보고서를 작성하였다. 이 연구보고서에는 K-IFRS 기준서를 중심으로 K-IFRS와 K-GAAP의 차이, 현행 법인세법 규정, 이로 인한 세무상의 영향과 이연법인세에 미치는 영향을 체계적으로 분석하였다. 이 보고서는 이후에 다른 관련 단체(한국상장회사협의회(2008), 한국세무사회(2009))의 세제개선 건의안에도 인용되었다.

대한상공회의소(2010)에서는 K-IFRS에 따른 법인세법 개정에 대한 실무계의 보다 구체적인 건의안을 마련하여 관련 세제당국에 건의한 바가 있다. 또한 손해보험업계는 K-IFRS의 도입에 따른 책임준비금과 비상위험준비금에 대한 세제개선방안을 한국조세연구원에 의뢰하여 관련 연구보고서(한국조세연구원 2010)를 발간한 바가 있다.

3. 본 연구와 선행연구와의 차이

앞에서 본 바와 같이 K-IFRS 및 일반기업회계기준에 따른 법인세법 개정방안에 대하여는 많은 연구와 용역보고서가 있다. 그러나 대부분의 연구가 세제당국이 구체적인 법인세법 개정방안을 발표하기 전에 이루어진 연구이다. 우리나라 세제당국은 2010년 6월 30일에서야 “기업회계기준 개편에 따른 법인세법 개정 방향”이라는 공청회를 통하여 구체적인 법인세법 개정 방향을 마련하였다. 또한 2010년 12월말에 법인세법과 이에 따른 시행령을 개정하여 확정·발표하였다. 이에 IFRS 도입과 관련된 법인세법 개정과정에서 보여온 세제당국의 입장과 금번 법인세법 개정내용을 평가하고 추가 개선사항을 정리하는 연구가 필요하다. 이러한 의미에서 K-IFRS에 대한 법인세법 개정내용을 평가하는 본 연구는 기존연구와 연구내용에서 차이가 있으며 연구결과에 유용성을 갖는다.

이미 우리나라 보다 IFRS를 먼저 도입한 국가의 예를 보더라도 IFRS도입이 이루어진 전·후의 지속적인 논의가 중요함을 알 수 있다. 즉 세무행정 측면에서 선진국인 호주의 경우, 2005년 IFRS를 도입하기 전인 2004년부터 호주국세청(Australian Tax Office ; ATO)에서는 국가조세협의체(National Tax Liaison Group ; NTLG)를 통하여 호주증권투자자위원회, 호주법규자문원 등의 정부당국과의 협력을 통해 IFRS 도입으로 제기되는 세무상 문제들을 해결하였고, 호주채택

국제회계기준(A-IFRS)의 도입을 위한 청사진을 발표하였다. 2004년 12월, A-IFRS와 관련된 논의창구 일원화 목적으로 NTLG 산하에 IFRS위원회(IFRS sub-committee)를 설치하였다. IFRS위원회와 ATO는 2006년까지 수차례 회의를 거치면서 A-IFRS 도입으로 제기되는 세무상 문제점을 검토하였다. IFRS위원회의 의장은 ATO의 부청장이 임명하며, ATO와 재무성은 IFRS위원회의 상근위원이 되며 전문가단체는 IFRS 도입으로 인한 세무상 이슈사항에 대해 조언하였다. 이 IFRS위원회는 호주에서 IFRS도입된 이후에 일정기간 동안 계속적으로 회의하면서 IFRS 도입에 따른 세제상의 문제를 해결하는데 힘써왔다.³⁾

이와 같이 우리나라보다 앞서 IFRS를 도입한 외국의 경우도 IFRS도입전후 일정기간 동안 발생하는 세무상의 문제나 이에 대한 개선방안을 꾸준히 연구하여 왔다. 이와 같은 IFRS 도입후 사후관리 절차는 우리나라 세제당국에서도 예외가 아닐 것이다. 이에 2010년 세제개편내용에 포함된 K-IFRS도입에 따른 법인세법 개정내용에 대한 지속적인 평가와 재검토가 이루어져야 할 것이다. 이러한 의미에서 본 연구가 유용성을 갖는다.

Ⅲ. K-IFRS도입에 따른 2010년 법인세법 개정내용과 평가

우선 K-IFRS의 도입에 따른 세제당국의 2010년 법인세법 개정의 내용을 알아보고 이를 평가하고자 한다. 이를 위하여 먼저 그 동안의 법인세법 개정 경과와 그 구체적인 내용을 정리하고자 한다. 이를 바탕으로 각 항목별로 제시된 2010년 법인세법 개정내용을 평가하고 이를 근거로 추후 개정에 필요한 정책적 제안을 하고자 한다.

이러한 목적을 달성하기 위하여 우선 그 동안 K-IFRS도입에 따른 법인세법 개정 과정을 간단히 정리하고, 세제당국이 발표한 법인세법 개정의 3원칙을 살펴보자 한다. 이어 주요 항목별로 법인세법 개정내용을 정리하고, 이 개정내용을 평가하고자 한다.

1. K-IFRS도입에 따른 법인세법 개정 과정

K-IFRS도입에 대한 회계측면의 준비인 K-IFRS와 일반기업회계기준의 정비가 완료된 2010년도 초부터 기획재정부 세제실을 중심으로 K-IFRS도입에 따른 법인세법 개정방안이 준비되어 왔다. 이러한 준비를 기초로 기획재정부 세제실에서는 2010년 6월 30일에 “기업회계기

3) 2004년부터 2006년 4월까지 IFRS 위원회의 회의가 주로 이루어져 왔으며 이에 대한 회의록은 호주국세청 홈페이지에 공개되어 있다. 그러나 2007년 이후 추가 회의록의 공개는 이루어지지 않고 있으며, 2010년 현재에는 이 위원회는 활동하고 있지 않은 것으로 파악되었다. 이에 대한 자세한 내용은 심태섭 외(2010)의 pp.109-119에 기술되어 있다.

준 개편에 따른 법인세법 개정 방향”의 공청회를 개최하였다. 이 공청회는 K-IFRS와 일반기업 회계기준의 도입이 완료된 시점에서 이에 따른 법인세법 개정방안을 공식적으로 발표한 첫 번째 자리이었다. 세제실에서는 IFRS도입에 따른 K-IFRS와 일반기업회계기준의 제정을 “기업회계기준 개편”으로 표현하여, 공청회의 제목도 “기업회계기준 개편에 따른 법인세법 개정 방향”으로 하였다. 이 공청회에서 세제실은 우선 세법개정방향에 대한 세 가지 원칙을 제시하고, 각 원칙에 따라 각 항목별로 구체적인 세법개정방안을 제시하였다.⁴⁾

이 공청회이후 매년 이루어지는 세법개정 절차에 따른 통상적인 과정을 거쳐 법인세법 개정이 추진되었다. 즉 공청회 이후 수집된 각종 건의사항을 참고하여 2010년 8월 23일 기획재정부의 제43차 세제발전심의위원회에서 K-IFRS도입에 따른 법인세법 개정안을 포함한 “일자리 창출·서민생활 안정을 위한 2010년 세제개편(안)”이 상정되어 통과되었다. 이 위원회에 회부된 안건의 내용은 6월의 공청회의 내용과 대동소이하였다.

이후 기획재정부는 발표된 2010년 세제개편(안)을 입법예고하고 부처협의 등을 통해 이해관계자 및 관계부처 등의 다양한 의견을 수렴한 후, 관련 법안들은 9월 28일 국무회의를 거쳐 정부안을 확정하였다. 이러한 정부안은 정기국회에 제출되어 2010년 12월 30일자로 확정·발표되었다. 그리고 예년과 달리 법인세법 시행령도 동일날짜로 확정하여 납세자의 애로사항을 덜어주려는 노력을 하였다.

이러한 과정을 거치면서 K-IFRS도입에 따른 구체적인 법인세법 개정내용이 확정되었다. 이에 본 연구에서는 우선 2010년 6월 30일의 공청회에서 발표한 정부의 “K-IFRS 도입에 따른 세법 개정 방향”의 세 가지 원칙을 정리하고 이를 평가하고자 한다. 이어 12월 30일에 확정 공표된 법인세법 및 동법 시행령 개정조문의 내용을 정리하고 이를 평가하고자 한다.

2. K-IFRS 도입에 따른 법인세법 개정방향의 세 가지 원칙

이 부분에서는 2010년 6월 30일 공청회시 기획재정부가 발표한 K-IFRS도입에 따른 법인세법 개정시 견지할 세 가지 원칙을 정리한 후 이를 평가하고자 한다.

가. K-IFRS도입에 따른 법인세법 개정 원칙의 내용

(1) 원칙 1 : 동일한 경제행위에 대하여 동일한 세부담 유지

우선 첫 번째 대원칙으로 회계처리 방식에 따라 K-IFRS 적용기업과 비적용기업간 세부담 차이가 발생하지 않도록 세법에 개정할 것이라는 원칙을 천명하였다. 이러한 원칙 하에서 구체적인 항목별 개정방안으로 다음과 같은 것을 제시하였다.

4) 이 부분의 자세한 내용은 기획재정부(2010a)에 기술되어 있다.

(가) 회계처리 방식 차이에 따른 세부담 차이 방지

K-IFRS 적용시 회계처리 방식 변경에 따라 기업간 영구적인 세부담 차이가 발생하거나 기간손익의 차이가 크게 발생하는 경우, 우리나라 세제당국은 세법에 별도 규정을 두어 세부담 차이 방지하는 방향으로 세법을 개정할 예정이다. 즉 K-IFRS 적용기업과 미적용기업간의 세부담의 차이가 발생하지 않도록 하겠다는 원칙이다. 또한 동일한 기업이라도 K-IFRS 적용 전후 세부담 차이가 발생하는 경우에도 세부담의 차이가 최소화되도록 개정할 예정이다. 이러한 원칙 하에서 개정될 구체적인 예는 <표 1>과 같다.

<표 1> 회계처리 방식 차이에 따른 세부담 차이 방지를 위한 개정 방향

구 분	K-GAAP	일반기업회계기준	K-IFRS	현행 세법	개정방향
상환우선주 분류	일괄적으로 자본으로 분류	좌 동	실질에 따라 자본 또는 부채로 분류	자본으로 분류	현행 유지
자산유동화	일괄적으로 매각거래로 분류	실질에 따라 매각 또는 차입거래로 분류	좌 동	매각거래로 분류	현행 유지
예약매출 수익인식	건설진행률에 따라 수익인식	좌 동	인도시점에 수익인식	건설진행률에 따라 수익인식	현행 유지
중소기업의 1년미만 건설계약 수익 인식	진행기준 · 인도기준 선택가능	좌 동	진행기준만 허용	결산상 인식한 방법대로 세법상 수익인식	K-IFRS 적용기업도 세법상 인도기준 선택 허용
보험업 비상위험 준비금	비상위험 준비금 적립액을 비용으로 인정	해당사항 없음	비상위험 준비금 적립액 비용계상 금지	결산조정사항	신고조정으로 변경

(나) 공정가치 평가 등 미실현 손익 인식 불인정

공정가치 평가로 인한 평가손익 등 미실현손익을 세무상 인정할 경우 평가방식에 따라 실질이 동일한 기업간의 세부담이 달라질 수 있으므로, 법인세법상 공정가치평가로 인한 손익은 현행과 같이 인정하지 않기로 하였다. 이러한 원칙 하에서 개정될 구체적인 예는 <표 2>와 같다.

〈표 2〉 공정가치 평가와 관련된 개정 방향

구 분	K-GAAP	일반기업회계기준	K-IFRS	현행 세법	개정방향
자산 평가 방법	역사적 원가 평가 중심	공정가치 평가 확대(투자자산, 단기금융자산 등)	좌 동	평가손익을 원칙적으로 불인정	현행 유지
생물자산의 가치증가	수익으로 인식하지 않음	좌 동	수익으로 인식	수익으로 인식하지 않음	현행 유지
충당부채 인식요건	자원의 유출가능성이 “매우 높은” 경우	좌 동	자원의 유출가능성이 “높은” 경우	충당부채 원칙적으로 불인정	현행 유지

(2) 원칙 2 : 세부담 차이가 미미한 경우 회계처리를 최대한 수용하여 세무조정 부담 최소화

IFRS도입으로 세법과 회계기준 차이로 세무조정이 크게 증가할 수 있다. 이에 세제당국에서는 기간손익의 차이가 미미한 경우에는 K-IFRS나 일반기업회계기준 등 회계기준에 따른 세무처리 인정하는 방향으로 법인세법을 개정하기로 하였다. 즉 세부담 차이가 미미한 경우에는 최대한 기업회계기준에 따른 회계처리를 수용하여 세무조정으로 인한 부담을 최소화하는 방향으로 법인세법을 개정한다는 원칙이다. 이와 관련된 구체적인 항목은 다음과 같다.

(가) 리스 분류

법인세법상 리스분류기준과 K-IFRS 및 일반기업회계기준의 리스분류기준은 서로 다르나, 이에 따른 기간손익의 차이가 미미하므로 기업의 세무조정 부담 완화를 위해 회계기준의 리스분류를 준용하여 앞으로 법인세법을 개정하겠다는 것이다. 즉 세법상 별도의 리스분류기준을 폐지하고 K-IFRS 및 일반기업회계기준 각각의 분류를 세법상 인정하기로 한 것이다. 구체적인 내용은 <표 3>과 같다.

〈표 3〉 공정가치 평가와 관련된 개정 방향

K-GAAP	일반기업회계기준	K-IFRS	현행 세법	개정방향
금융·운용리스 분류 : 구체기준* 제시 * 실무 지침 • 리스기간 : 내용연 수의 75% 이상 • 리스료 현재가치 : 자산의 공정가치의 90% 이상	좌 동	금융·운용리스 분류 원칙만 제시 * 실무지침 폐지	K-GAAP 분류기준과 동일	일반기업회계기준, K-IFRS 각각의 리스 분류를 인정

(나) 기능통화

IFRS하에서는 영업활동이 이루어지는 주된 경제환경의 통화로서 기능통화가 도입이 되기에, 원화 이외의 통화로 재무제표를 작성하는 것이 가능하게 되었다. 그러나 개정전 세법은 기능통화를 인정하지 않아 원화외의 기능통화를 도입한 기업의 경우 과세표준 신고시 원화 재무제표를 재작성하며, 이로 인하여 기업의 세무조정부담이 증가한다.

이에 따라 기능통화 도입기업의 세무조정 부담을 완화하기 위해 기능통화 도입기업의 과세표준 계산방식을 신설하고 기업의 선택권을 최대한 인정하는 방향으로 개정하기로 하였다. 구체적으로 기능통화 도입기업의 과세표준 계산방법으로 다음의 세 가지 방법중에서 선택할 수 있도록 허용하였고, 선택한 방법은 계속 적용하도록 하였다.

- (방법1) 기능통화 재무제표를 기준으로 과세표준을 계산하여 원화로 환산하는 방법
- (방법2) 원화로 재무제표를 재작성하고 이를 기준으로 과세표준을 계산하는 방법
- (방법3) 표시통화 재무제표를 기준으로 과세표준을 계산하는 방법

기능통화에 대한 내용을 정리하면 <표 4>와 같다.

〈표 4〉 기능통화와 관련된 개정 방향

K-GAAP	일반기업회계기준	K-IFRS	현행 세법	개정방향
원화로 재무제표 작성	기능통화 개념 도입 : 외화로 재무제표 작성 가능	좌 동	원화 재무제표만 인정*	기능통화 도입기업의 과세표준 계산 방법 신설

* 외부공시목적으로 기능통화 재무제표를 일정한 환산방법에 의해 원화로 환산한 재무제표 : 대차대조표항목은 기말환율, 손익계산서항목은 거래일환율(감가상각비, 대손충당금 등은 평균환율)로 환산

(다) 해외사업장 재무제표 환산방법

해외사업장의 재무제표를 환산하는 방법도 앞의 기능통화의 경우와 마찬가지로 세 가지 방법중에서 선택할 수 있도록 하였다.

- (방법1) 해외사업장의 기능통화로 과세표준을 별도로 계산한 후 본점의 과세표준과 합산하는 방법
- (방법2) 해외사업장 재무제표를 본점의 기능통화로 재작성하여 본점 재무제표와 합산하는 방법
- (방법3) 표시통화 재무제표 환산방법에 따라 환산하는 방법

(라) 외화자산의 환산손익 인식

현재의 법인세법에 의하면 은행 이외 기업의 외화자산 환산 손익을 인정하지 않아, 회계상 인식한 환산손익을 부인하는 세무조정을 하여야 하기에 기업의 세무조정부담이 크다.

이에 K-IFRS와 일반기업회계기준의 도입에 따라 외화자산환산손익 인식 관련 회계와 세법의 차이를 완화하기 위해, 은행 이외의 기업에 대해서도 화폐성 외화자산에 대한 환산손익 인식을 선택할 수 있도록 허용하는 방향으로 개정하겠다는 것이다. 그리고 은행업은 현행 세법을 유지할 경우 비화폐성 외화자산의 환산손익을 별도로 인식하는 세무조정이 필요하므로 회계기준 변경에 맞추어 화폐성 외화자산의 환산손익만 인식하도록 개정할 예정이다. 외화환산 손익에 대한 내용을 정리하면 <표 5>와 같다.

<표 5> 기능통화와 관련된 개정 방향

K-GAAP	일반기업회계기준	K-IFRS	현행 세법	개정방향
- 은행업 : 모든 외화 자산 환산손익 인식 - 일반기업 : 화폐성 외화자산의 환산손익 인식	모든 기업 : 화폐성 외화자산의 환산손익 인식	좌 동	- 은행업 : 모든 외화 자산 환산손익 인식 - 일반기업 : 환산손익 불인정	- 은행업 : 화폐성 외화 자산 환산손익 인식 - 일반기업 : 화폐성 외화 자산 환산손익 인식 허용

(마) 기타 세부담 차이가 미미하여 회계기준을 수용하는 사항

회계기준 차이에 따라 기간손익의 미미한 차이만 발생하는 경우에는 기업의 세무조정 부담 완화를 위해 회계처리방식을 세법상 인정하여, 기업의 부담을 덜어주는 방향으로 법인세법을 개정할 예정이다. 이러한 입장에서 개정할 예정인 항목을 정리하면 <표 6>과 같다.

<표 6> 기타 세부담 차이가 미미한 사항과 관련된 개정 방향

구분	K-GAAP	일반기업회계기준	K-IFRS	현행 세법	개정방향
건설자금 이자 자본화	자본화 대상 : 일반차입금, 특정차입금 * 자본화 의무 : 선택사항	좌 동	좌 동 * 자본화 의무 : 강제사항	자본화 대상 : 특정차입금만 인정 * 자본화 의무 : 강제사항	- 특정차입금 : 현행 유지(강제사항) - 일반차입금 : 자본화 허용(선택사항)
채무재조정시 채권의 현재가치 계산	채권발생시 이자율로 할인	좌 동	채무재조정시 이자율로 할인	K-GAAP과 동일	일반기업회계기준, K-IFRS 각각의 계산방식을 인정

(3) 원칙 3 : 세법목적상 합당한 회계처리는 세부담이 증가하더라도 수용

K-IFRS 도입으로 기존보다 경제적 실질에 부합하게 처리를 하게 되는 경우 세부담이 증가

하더라도 회계처리 수용하는 방향으로 법인세법을 개정하기로 하였다. 다만 K-IFRS 도입 초기 세 부담 완화하는 방안을 마련하기로 하였다. 이에 대한 구체적인 항목은 다음과 같다.

(가) 유형자산 감가상각

K-IFRS 도입시 감가상각방법이 정률법에서 정액법으로 변경되거나 내용연수가 증가하는 기업이 증가할 것으로 예상된다. 이에 따라 기업의 감가상각비 감소에 따른 세 부담 증가를 완화하기 위한 특례 규정을 마련할 예정이다. 구체적으로 유형자산중 2013년말까지 취득한 분에 대하여는 기존 감가상각방법 및 내용연수를 적용한 감가상각비로 신고조정을 허용하기로 개정할 예정이다. 그리고 2014년 이후 취득분에 대하여는 세법상 기준내용연수를 한도로 신고조정을 허용하는 방향으로 개정할 예정이다. 이 경우 현행 회계상 내용연수와 세법상 기준내용연수의 차이가 큰 일부 업종에 대해 기준내용연수를 조정할 예정이다. 유형자산의 감가상각과 관련된 구체적인 내용은 다음의 <표 7>과 같다.

<표 7> 유형자산의 감가상각과 관련된 개정 방향

K-GAAP	일반기업회계기준	K-IFRS	현행 세법	개정방향
감가상각방법 및 내용연수를 개별기업이 판단하여 선택(기업별로 감가상각방법 및 내용연수가 다를 수 있음)	좌 동	감가상각방법 및 내용연수를 국제비교 ⇒ 일부기업은 내용연수 증가 또는 상각방법 변경(정률→정액)으로 감가상각비 감소	결산조정 사항	결산조정 유지하되 감가상각비 감소에 따른 세 부담 증가 완화를 위해 특례 신설

(나) 대손충당금

K-IFRS 및 일반기업회계기준 적용시 대손충당금 규모가 축소되므로, 기존에 손금산입한 대손충당금 적립액중 K-IFRS 및 일반기업회계기준에 따른 대손충당금과의 차액이 익금으로 환입되어 기업의 세 부담이 증가될 것으로 예상된다. 이러한 기업의 세 부담의 증가를 방지하기 위하여, K-IFRS 및 일반기업회계기준 적용 첫째 대손충당금 일시환입액을 익금불산입하여 일시적인 세 부담의 증가를 방지할 예정이다.

그런데 대손충당금과 관련된 IFRS규정이 2013년에 현재의 발생손실모형에서 종전의 예상손실모형으로 개정될 것으로 예상된다. 만일 2013년 이후 대손충당금 추정방법이 예상손실모형으로 변경될 경우 대손충당금 규모가 확대되어 증가액이 일시에 손금산입될 것이다. 이에 2013년의 대손충당금 증가액과 금번 개정안에 의해 익금불산입된 일시환입액을 상계하는 방향으로 법인세법을 개정하기로 하였다. 대손충당금과 관련된 구체적인 개정방안을 <표 8>과 같다.

〈표 8〉 대손충당금과 관련된 개정 방향

K-GAAP	일반기업회계기준	K-IFRS	현행 세법	개정방향
기업의 합리적 대손 추정액을 대손충당금으로 적립	손상 발생의 객관적 증거가 있는 경우 인 식 (발생손실 모형)	좌 동 - '13년 이후 예상되는 손 실을 추정하여 인식하 는 방법으로 개정 예정 (예상손실모형)	결산조정 사항	결산조정 유지. 다만, 일시 환입액은 2년 유예후 익금산입

나. 법인세법 개정의 세 가지 원칙에 대한 평가

기획재정부 세제실에서 발표한 K-IFRS도입에 따른 법인세법 개정 방향에 대한 세 가지 원칙은 전반적으로 긍정적으로 평가할 수 있다. 우선, 구체적인 세법 개정에 대한 내용을 발표하기 전에 그 윤곽을 제시한 점에서 높이 평가할 수 있다. 우리나라 보다 IFRS를 먼저 도입한 EU국가 중 우리나라의 회계와 세무환경이 비슷한 이탈리아⁵⁾의 세제당국도 본격적인 법인세법 개정을 하기 전에 법인세법 개정방향에 대한 원칙을 발표한 바 있다.⁶⁾

이러한 법인세법 개정 원칙의 발표와 더불어 대표적인 몇 가지 항목의 개정방향을 언급함으로써, 그 동안 법인세법 개정방향에 대한 불확실성을 가지고 있던 많은 기업들은 앞으로의 개정방향을 예측할 수 있게 되었다. 이로 인하여 그 동안 주저하였던 많은 의사결정을 할 수 있게 하였다는 점에서 법인세법 개정의 세 가지 원칙 발표를 높게 평가할 수 있다.

그러나 이러한 개정의 대원칙이 2010년에서야 발표된 점은 매우 아쉬운 점이다. 즉 이미 K-IFRS가 마련되기 시작한 시점부터 상당기간 경과하였고 그 동안 법인세법에 대한 개정요구가 많았던 상황에서 상당히 늦게 법인세법 개정원칙을 밝혀, 그동안 K-IFRS도입준비에 따라 기업 회계와 동시에 세무회계의 전산시스템 등을 정비하려던 많은 기업에 이중으로 작업을 하게 하는 등 많은 납세준응비용을 추가로 발생시켰다. 이에 향후 K-IFRS 도입이 본격적으로 진행이 되면서 K-IFRS에 따른 추가적인 법인세법 개정안이 마련이 될 경우 최대한 빠른 시일내 그 개정내용을 납세자에게 알려야 할 것이다.

이러한 발표시점 이외에 내용측면에서도 IFRS시대하에서 기업회계와 세무회계와의 관계에 대한 세제당국의 명확한 입장발표가 유보된 점도 아쉬운 점이다. 물론 발표된 원칙의 구체적인 개정 내용에서 감가상각에 대한 결산조정을 유지하는 규정에서 보면, IFRS하에서도 현재와 같이 세무회계가 기업회계에 종속적인 관계를 계속적으로 유지하려는 세제당국의 입장을 짐작할 수 있다. 그러나 이러한 입장에 대하여 IFRS의 내용이 계속적으로 제정·개정이 되고 있으며, 또한

5) 이탈리아에서는 세무회계가 기업회계에 종속적인 관계에 있으면서, IFRS를 연결재무제표 뿐만 아니라 상장법인의 개별재무제표에도 적용된다.

6) 이에 대한 구체적인 내용은 심태섭 외(2010)의 pp.165-205에 기술되어 있다.

미국 회계기준과의 합치성을 높이려는 작업이 이루어지고 있는 상황에서⁷⁾ 이러한 입장을 계속적으로 견지하여야 하는 지에 대한 심도있는 검토가 이루어져야 할 것이다. 이러한 관점에서 금번 개정의 원칙에 K-IFRS하에서의 기업회계와 법인세법간의 관계에 대한 세제당국의 입장이 빠진 점은 아쉬움으로 남는다.

3. 각 항목별 개정 내용과 평가

이 부분에서는 2010년 8월 23일의 세제발전심의회에서 통과된 “2010년 세제개편(안)”의 내용⁸⁾과 동년 12월 30일에 개정이 되어 발표된 법인세법과 관련 시행령의 내용을 각 항목별로 정리하고, 이를 평가하고자 한다. 각 항목별로 제시된 K-IFRS에 따른 법인세법 개정내용은 다음과 같다.

가. K-IFRS를 법인세법상 인정되는 회계기준으로 포함

(1) 개정 내용

이 개정규정은 기존 기업회계기준(K-GAAP)이 2011년부터 이원화되어 K-IFRS와 일반기업회계기준으로 대체되는 것을 감안하여 개정한 규정이다. 구체적인 내용은 다음과 같다.⁹⁾

〈표 9〉 법인세법상 인정되는 회계기준 (법인령 § 79)

종 전 내 용	개 정 내 용
□ 법인세법 규정 없는 경우 다음 회계기준 준용 ○ 기업회계기준(K-GAAP)	○ K-IFRS*, 일반기업회계기준** * '11년부터 상장기업에 적용 ** '11년부터 비상장기업에 적용
종 전 규 정	개 정 규 정
제79조(기업회계기준과 관행의 범위) (생략) 1. 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제13조의 규정에 의하여 제정된 기업회계기준 <신 설> 2. ~ 4. (생 략)	제79조(기업회계기준과 관행의 범위) (현행과 같음) 1. 국제회계기준 1의2. 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제13조 제1항 제2호 및 같은 조 제4항에 따라 한국회계기준원이 정한 회계처리기준 2. ~ 4. (현행과 같음)

7) 이에 대한 추가적인 논의는 심태섭 외(2009) pp.510-516에 기술되어 있다.

8) 이에 대한 구체적인 내용은 기획재정부(2010b)에 기술되어 있다.

9) 이하의 표에서 법인세법은 법인법, 동법 시행령은 법인령으로 표기하였다.

(2) 개정규정에 대한 평가

K-IFRS가 도입이 되면서 기업회계기준의 이원화에 따른 당연한 세법의 변경이다. 그러나 이러한 변경은 다음과 같은 문제점을 내포하고 있다.

우선, 변경시기가 너무 늦은 점이다. 즉 개정규정의 적용시기를 “2010년 12월 31일이 속하는 사업연도분부터 적용”하도록 되어 있어, 2009년도에 K-IFRS를 조기에 도입한 기업의 경우에는 K-IFRS에 따라 작성된 재무제표를 기존의 회계기준인 K-GAAP에 의하여 재작성하여 제출하는 불편함을 겪은 바가 있다. 이러한 적용시기는 금번 개정안에 포함된 규정중 적용시기가 “2010년 12월 31일이 속하는 사업연도분부터 적용”하는 모든 규정에 공통적인 점이다. 이러한 관점에서 K-IFRS에 따른 법인세법 개정이 좀 더 빠른 시기에 이루어졌으면 하는 아쉬움이 있다.

다음으로 이 규정은 법인세법 제43조와 관련된 내용이다. 법인세법 제43조는 기업회계와 세무회계와의 관계를 표명한 규정으로, “세법에 달리 규정하고 있는 경우는 제외하고는 K-IFRS와 일반기업회계기준의 내용을 따른다”라고 규정되어 있다. 만일 이 규정이 계속 유지된다면, K-IFRS를 도입한 이후에도 기업회계와 세무회계간의 관계는 현재와 같은 종속적인 관계를 계속 유지한다는 것을 의미한다. 그러나 그 내용이 계속 변하고 또한 앞으로 새로운 규정이 제정될 가능성이 높은 IFRS체제하에서, 관련 IFRS규정이 제·개정될 때마다 세법 규정의 개정을 검토하여야 하는 어려움이 있다. 그리고 많은 연구자들이 기업회계와 세무회계를 현재와 같은 관계로 계속 유지하는 것에 의문을 제기하고 있어, 법인세법 제43조를 그대로 유지하는 것이 바람직한지의 여부는 시간을 두고 평가하여야 할 것이다.

나. K-IFRS 도입기업 유·무형자산 감가상각비 신고조정 허용

(1) 개정 내용

이 규정은 K-IFRS도입시 감가상각비의 감소가 예상되는 상황에서 이에 따른 세부담을 완화하기 위한 개정이다. 즉, K-IFRS이 도입되면서 종전에 정률법을 사용하였던 많은 기업들이 정액법으로 감가상각방법을 변경하는 추세이다.¹⁰⁾ 이에 따라 감가상각비의 감소가 예상되어 이로 인한 세부담 증가를 완화하기 위한 개정이다. 그 구체적인 개정 취지와 개정 조문은 다음과 같다.

10) 이에 대한 자세한 내용은 ‘제IV장’의 내용을 참조하시오.

〈표 10〉 유·무형자산 감가상각비관련 규정 (법인법 § 23)

종 전 내 용	개 정 내 용
☐ 유·무형자산 감가상각비의 경우 ☐ 결산상 계상한 경우 손금 산입 (결산조정사항)	☐ 결산조정 원칙 유지하되 다음과 같이 신고조정 허용 ☐ 대상 - 유형자산 - 비한정 내용연수 무형자산 ☐ 신고조정시 한도 - '13년 이전 취득자산 : K-IFRS 도입이전 결산상 감가상각방법 및 내용연수 한도로 신고조정 허용 - '14년 이후 취득자산 : 세법상 기준내용연수 한도로 신고조정 허용 * 현행 회계상 내용연수와 기준내용연수의 차이가 큰 경우 기준내용연수를 조정
종 전 규 정	개 정 규 정
第23條(減價却費의 損金不算入) <신 설>	제23조(감가상각비의 손금불산입) ② 제1항 본문에도 불구하고 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제13조 제1항 제1호에 따른 회계처리기준(이하 “국제회계기준”이라 한다)을 적용하는 내국법인이 보유한 고정자산 중 유형고정자산과 대통령령으로 정하는 내용연수가 비한정인 무형고정자산의 감가상각비는 개별 자산별로 다음 각 호의 구분에 따른 금액이 제1항에 따라 손금에 산입한 금액보다 큰 경우 그 차액의 범위에서 추가로 손금에 산입할 수 있다. 1. 2013년 12월 31일 이전 취득분 : 국제회계기준을 적용하지 아니하고 종전의 방식에 따라 감가상각비를 손금으로 계상한 경우 제1항 본문에 따라 손금에 산입할 감가상각비 상당액(이하 이 조에서 “종전감가상각비”라 한다) 2. 2014년 1월 1일 이후 취득분 : 기획재정부령으로 정하는 기준내용연수를 적용하여 계산한 감가상각비 상당액(이하 이 조에서 “기준감가상각비”라 한다)

(2) 개정규정에 대한 평가

K-IFRS가 도입이 되면서 실무적으로 가장 어려운 부분은 유·무형자산에 대한 감가상각이다. 특히 신고조정에 의한 감가상각을 꾸준히 요구한 학계와 실무계에 대하여, 세제당국은 결산조정을 유지하되 감가상각비 감소에 따른 세부담 증가의 완화를 위하여 신고조정을 허용하는

특례를 신설하는 방향으로 규정을 개정하였다. 구체적으로 K-IFRS를 적용하는 기업에 대하여 2013년도 말까지 취득하는 자산에 대하여는 종전 방식에 의한 감가상각방법과 내용연수를 적용한 감가상각비로 신고조정을 허용하였다. 그리고 그 이후인 2014년도 이후 취득분에 대하여는 세법상 기준내용연수를 한도로 신고조정을 허용하도록 하였다. 또한 현행 회계상의 내용연수와 세법상 기준내용연수와의 차이가 큰 일부 업종에 대하여는 향후 세법의 기준내용연수를 조정할 것으로 그 방침을 밝혔다(기획재정부 2010a, 11).

이러한 개정은 신고조정에 의한 감가상각을 꾸준히 주장하여 온 학계와 실무계의 요구를 특례형식으로 세제당국에서 받아들였다는 측면에서 긍정적으로 평가할 수 있다. 그러나 현재의 개정안에 의하면 감가상각에 대한 K-IFRS에 따른 개정을 실질적으로 2014년으로 미루어 놓은 형태이기에, 장기적인 관점에서 K-IFRS에 따른 감가상각 관련 세법규정은 향후에 다시 한 번 개정 하여야 할 것으로 예측된다.

현재 세제당국에서는 2013년 말까지는 IFRS의 관련 규정이 어느 정도 정비될 것이라는 예상 하에 감가상각비와 대손충당금에 대한 세무조정을 한시적인 특례규정형태로 개정하였다. 그러나 현재의 IFRS의 개정과정과 미국 회계기준과의 합치과정을 보면 이러한 예측보다 늦어질 수 있다. 이러한 IFRS를 둘러싼 불확실성에 의하여 현재와 같이 특례규정에 의한 개정은 임시방편이라는 비판을 면치 못할 것이다. 또한 기본적으로 결산조정의 원칙을 유지하기 위해 세법이 회계 처리의 발목을 잡는 대표적인 규정으로 여전히 남게 되었다. 이는 넓은 관점에서 기업회계와 세무회계와의 관계를 재정립하는 관점에서도 장기적으로 반드시 해결되어야 하며, 이러한 관점이 정립이 되면 그에 맞게 반드시 다시 개정되어야 할 규정이다.

다. 감가상각방법 및 내용연수 변경신고 사유 추가

(1) 개정 내용

이 규정은 K-IFRS 도입으로 인하여 일부기업의 감가상각방법이 변경하거나 내용연수가 연장되는 경우를 감안하여 개정되는 규정이다. 즉 K-IFRS를 최초로 도입하면서 합리적인 감가상각방법이라는 측면에서 현재 주로 사용하고 있는 정률법에서 정액법으로 변경이 이루어질 것으로 예상된다.¹¹⁾ 또한 K-IFRS에 의하면 매년 감가상각의 구성요소인 잔존가액, 내용연수 그리고 감가상각방법 등을 재검토하게 되어 있기에, K-IFRS를 최초로 도입하면서 내용연수를 변경할 가능성이 있다. 이러한 사유로 인한 감가상각방법 및 내용연수 변경사유를 세법에 추가하기 위하여 개정한 사항이다. 구체적인 내용은 다음과 같다.

11) 조기도입기업의 감가상각방법변경 추이는 ‘제IV장’의 내용을 참조하시오.

〈표 11〉 감가상각방법 및 내용연수 변경신고 사유 추가(법인영 §27, 29)

종 전 내 용	개 정 내 용
☐ 감가상각방법 변경신고사유 ○ 합병·사업인수·외국인투자·경제적 여건 변동 등의 경우 변경 신고 허용 ☐ 신고 내용연수 변경사유 ○ 자산의 훼손·가동률 증가신기술 보급·경제적 여건 변동 등의 경우 변경 신고 허용	☐ 변경사유 추가 ○ K-IFRS를 최초로 도입하여 결산상 감가상각방법이 변경된 경우를 추가 ☐ 변경사유 추가 ○ K-IFRS 최초 도입하여 결산상 내용연수가 변경된 경우를 추가
종 전 규 정	개 정 규 정
제27조(감가상각방법의 변경) ① (생략) 1. ~ 4. (생략) <신설> (이하 생략)	제27조(감가상각방법의 변경) ① (현행과 같음) 1. ~ 4. (현행과 같음) 5. 기획재정부령으로 정하는 회계정책의 변경에 따라 결산상각방법이 변경된 경우(변경한 결산상각방법과 같은 방법으로 변경하는 경우만 해당한다) (이하 생략)

(2) 개정규정에 대한 평가

K-IFRS의 최초 도입연도에 대한 변경사유를 추가한 것은 K-IFRS도입에 따른 적절한 변경이라는 점에서 긍정적이다. 그러나 K-IFRS에서는 매년 감가상각구성요소의 적정성을 평가하도록 요구하고 있어, 기업에서 K-IFRS를 도입한 이후에도 감가상각방법과 내용연수를 다시 변경하여야 할 경우가 발생할 수 있다. 이에 따라 최초 도입연도 이후에 감가상각방법과 내용연수를 변경할 경우, 최초 도입연도만을 고려한 법인세법 개정 규정에 의한 감가상각이나 내용연수 변경사유에 해당되지 않기에, 해당 기업이 감가상각방법이나 내용연수에 대한 변경이 어려울 수 있다. 이러한 점은 추후 개정이 필요한 사항이다.

라. 기능통화 도입기업 과세표준 계산방법 신설

(1) 개정 내용

K-IFRS 규정에 의하여 원화 이외의 기능통화를 도입한 기업에 대한 과세표준 계산방법을 규정하기 위하여 신설된 규정이다. 구체적으로 <표 12>의 세 가지 방법중에서 기업이 선택하도록 되어 있으며, 일단 선택시 변경을 불가하도록 규정을 신설하였다.

〈표 12〉 기능통화 도입기업 과세표준 계산방법 (법인법 §54의2)

종전 내용	개 정 내 용
<신 설>	□ 원화외의 기능통화를 채택한 법인의 경우 다음의 방법중 하나를 선택하여 과세표준 계산 가능(선택시 원칙적으로 변경 불가) ○ (방법1) 원화를 기능통화로 하여 재작성한 재무제표를 기준으로 과세표준 계산 ○ (방법2) 기능통화로 계산한 과세표준을 원화로 환산 ○ (방법3) 표시통화 재무제표*를 기준으로 과세표준 계산 * 기능통화 재무제표를 대차대조표 항목은 기말환율, 손익계산서 항목은 거래일 환율로 원화로 환산한 재무제표
종전 규정	개 정 규 정
<신 설>	제53조의2(기능통화 도입기업의 과세표준 계산 특례) ① 기업회계기준에 따라 원화 외의 통화를 기능통화로 채택하여 재무제표를 작성하는 내국법인의 과세표준 계산은 다음 각 호의 구분에 따른 방법(이하 이 조에서 “과세표준계산방법”이라 한다) 중 납세지 관할 세무서장에게 신고한 방법에 따른다. 다만, 최초로 제2호 또는 제3호의 과세표준계산방법을 신고하여 적용하기 이전 사업연도의 소득에 대한 과세표준을 계산할 때에는 제1호의 과세표준계산방법을 적용하여야 하며, 같은 연결집단에 속하는 연결법인은 같은 과세표준계산방법을 신고하여 적용하여야 한다. 1. 원화 외의 기능통화를 채택하지 아니하였을 경우에 작성하여야 할 재무제표를 기준으로 과세표준을 계산하는 방법 2. 기능통화로 표시된 재무제표를 기준으로 과세표준을 계산한 후 이를 원화로 환산하는 방법 3. 재무상태표 항목은 사업연도종료일 현재의 환율, 포괄손익계산서(또는 손익계산서) 항목은 해당 거래일 현재의 환율(대통령령으로 정하는 항목의 경우에는 해당 사업연도 평균환율로 한다)을 적용하여 원화로 환산한 재무제표를 기준으로 과세표준을 계산하는 방법 ② 제1항 제2호 또는 제3호에 해당하는 과세표준계산방법을 신고하여 적용하는 법인은 기능통화의 변경, 과세표준계산방법이 서로 다른 법인간 합병 등 대통령령으로 정하는 사유가 발생한 경우 외에는 과세표준계산방법을 변경할 수 없다. ③ 제1항 제2호 또는 제3호의 과세표준계산방법을 적용하는 법인이 기능통화를 변경하는 경우에는 기능통화를 변경하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 개별 자산·부채별로 제1호의 금액에서 제2호의 금액을 뺀 금액을 익금에 산입하고 그 상당액을 대통령령으로 정하는 바에 따라 일시상각충당금 또는 압축기장충당금으로 계상하여 손금에 산입한다. 1. 변경 후 기능통화로 표시된 해당 사업연도의 개시일 현재 해당 자산·부채의 장부가액 2. 변경 전 기능통화로 표시된 직전 사업연도의 종료일 현재 자산·부채의 장부가액에 해당 자산·부채의 취득일 또는 발생일의 환율을 적용하여 변경 후 기능통화로 표시한 금액 ④ 법인이 제1항 제2호 또는 제3호의 과세표준계산방법을 최초로 사용하는 경우에 관하여는 제3항을 준용한다. 이 경우 변경 전 기능통화는 원화로 본다. ⑤ 제1항부터 제4항까지의 규정을 적용할 때 환율의 적용, 과세표준계산방법의 신고 및 변경, 손금산입 금액의 처리, 각 과세표준계산방법을 선택한 법인의 과세표준 신고, 그 밖에 과세표준계산방법의 적용 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

(2) 개정규정에 대한 평가

K-IFRS가 도입이 되면서 기능통화를 세법에서 반영하기 위한 개정이라는 점에서 높이 평가할 수 있다. 또한 구체적인 환산방법도 선택을 할 수 있게 함으로써 기업에게 선택권을 준 점도 긍정적으로 평가할 수 있다. 또한 구체적으로 과세표준을 계산하는 방법에 대하여 신설된 법인세법 시행령 제91조의3에서 각 방법별로 구체적인 계산방법을 제시하였다. 이러한 발빠른 관련 법령의 개정은 높게 평가할 만하다.

그리고 장기적으로 실제 법인세액의 납부를 원화로 국한할 것이 아니라 기업이 채택하고 있는 기능통화로 납부하는 방법과 같은 방안도 고려할 수 있다.

마. 해외사업장 재무제표 환산방법 개정

(1) 개정 내용

현재 법인세법 기본통칙에 규정되어 있던 해외사업장 재무제표 환산방법을 기능통화 도입기업의 과세표준 계산방법과 일치시킨 방향으로 개정한 내용이다. 그 구체적인 내용은 다음과 같다.

〈표 13〉 해외사업장 재무제표 환산방법 (법인법 §54의3)

종 전 내 용	개 정 내 용
☐ 해외사업장 재무제표 환산방법은 3가지 방법중 선택 ① 화폐성여부로 구분 - 화폐성 항목 : 기말환율 - 비화폐성 항목 : 거래일 환율 ② 대차대조표/손익계산서 구분 - 대차대조표 항목 : 기말환율 - 손익계산서 항목 : 평균환율 ③ 모든 항목 기말환율적용	☐ 기능통화의 경우와 동일한 방법중 선택(선택시 원칙적으로 변경 불가) ① (방법1) 해외사업장 통화로 계산한 과세표준을 원화로 환산 ② (방법2) 원화를 기능통화로 하여 해외사업장 재무제표 재작성 ③ (방법3) 표시통화 재무제표환산방법 적용 * 다만, 손익계산서 항목 원화환산시 거래일환율·평균환율중 선택 허용
종 전 규 정	개 정 규 정
<신 설>	제53조의3(해외사업장의 과세표준 계산 특례) ① 내국 법인의 해외사업장의 과세표준 계산은 다음 각 호의 방법(이하 이 조에서 “과세표준계산방법”이라 한다) 중 납세지 관할 세무서장에게 신고한 방법에 따른다. 다만, 최초로 제2호 또는 제3호의 과세표준계산방법을 신고하여 적용하기 이전 사업연도의 소득에 대한 과세표준을 계산할 때에는 제1호의 과세표준계산방법을 적용하여야 한다.

〈표 13〉 해외사업장 재무제표 환산방법 (법인법 §54의3) (계속)

종 전 규 정	개 정 규 정
	1. 해외사업장 재무제표를 원화 외의 기능통화를 채택하지 아니하였을 경우에 작성하여야 할 재무제표로 재작성하여 본점의 재무제표와 합산한 후 합산한 재무제표를 기준으로 과세표준을 계산하는 방법 2. 해외사업장의 기능통화로 표시된 해외사업장 재무제표를 기준으로 과세표준을 계산한 후 이를 원화로 환산하여 본점의 과세표준과 합산하는 방법 3. 해외사업장의 재무제표에 대하여 재무상태표 항목은 사업연도종료일 현재의 환율을, 포괄손익계산서(또는 손익계산서) 항목은 대통령령으로 정하는 환율을 각각 적용하여 원화로 환산하고 본점 재무제표와 합산한 후 합산한 재무제표를 기준으로 과세표준을 계산하는 방법 ② 제1항 제2호 또는 제3호에 해당하는 과세표준계산방법을 신고하여 적용하는 법인은 과세표준계산방법이 서로 다른 법인간 합병 등 대통령령으로 정하는 사유가 발생한 경우 외에는 과세표준계산방법을 변경할 수 없다. ③ 제1항 및 제2항을 적용할 때 환율의 적용, 과세표준계산방법의 신고 및 변경, 각 과세표준계산방법을 선택한 법인의 과세표준 신고, 그 밖에 과세표준계산방법의 적용 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

(2) 개정규정에 대한 평가

해외사업장 환산규정은 종전의 법인세법 기본통칙에 있었던 내용을 법인세법에 정식으로 규정하여, 조세법의 법원(法源) 자격을 부여하였다는 의미에서 긍정적으로 평가할 수 있다. 또한 기능통화 도입기업의 과세방법과 일치시킴으로써, 적용상의 복잡함을 줄였다는 측면에서 바람직한 개정으로 평가할 수 있다.

바. 외화자산·부채 환산방법 개정

(1) 개정 내용

종전에 은행업에 대하여만 인정하던 외화자산부채에 대한 환산손익을 은행업 이외의 업종에도 외화환산손익의 인식을 선택할 수 있도록 허용하기 위한 개정이다. 이러한 개정으로 은행업 이외의 기업에서도 회계상 인식한 외화환산손익을 법인세법에서 인정받기에 이로 인한 세무조정이 더 이상 필요없게 되었다. 그리고 은행업에 대하여는 종전에 모든 외화자산부채에 대한 환산을 인정하던 것을 K-IFRS 개정 사항을 반영하여 화폐성 외화자산·부채에 대해서만 평가손익만을 인식하도록 하기 위하여 개정한 것이다.

〈표 14〉 외화자산·부채 환산방법 (법인령 § 73)

종 전 내 용	개 정 내 용
☐ 평가손익 인식대상 외화자산·부채 ○ 은행 : 모든 외화자산·부채 (강제사항) ○ 비은행 : 평가손익 인식 불허	○ 은행 : 화폐성 외화자산·부채 (강제사항) ○ 비은행 : 화폐성 외화자산·부채 (선택사항)
종 전 규 정	개 정 규 정
제73조(평가대상 자산 및 부채의 범위) (생략) 1. 2. (생략) 3. 제61조 제2항 제1호부터 제7호까지의 금융회사 등이 보유하는 외화자산 및 부채 4. (생략) <신설>	제73조(평가대상 자산 및 부채의 범위) (생략) 1. 2. (현행과 같음) 3. 기업회계기준에 의한 화폐성 외화자산과 부채(이하 “화폐성외화자산·부채”라 한다) 4. (현행과 같음) 5. 제61조 제2항 제1호부터 제7호까지의 금융회사 등 외의 법인이 화폐성외화자산·부채의 환위험을 회피하기 위하여 보유하는 통화선도와 통화스왑

(2) 개정규정에 대한 평가

외화환산손익에 대한 업종간의 차이를 없앤 점에서 긍정적으로 평가할 수 있다. 특히 회계상 헷지대상자산의 평가손익과 헷지거래손익이 상쇄되는 경우에도 세법상 평가손익이 부인되어 거래손익만 인식되므로 세부담이 발생하는 현상을 줄이기 위한 점에서 긍정적으로 평가할 수 있다. 다만, 은행이외의 업종에 대하여는 외화환산에 대한 인식을 기업의 선택사항으로 개정하여, 동일한 환산손익의 인식여부에 따라 기업간 세부담의 차이가 발생할 소지는 있다. 이에 따라 은행이외의 기업중 외화환산에 따른 손익을 인식한 기업과 인식하지 않은 기업간의 세부담차이를 조정할 수 있는 방법을 추후 보완하여야 할 것이다.

사. 비상위험준비금 손금산입 신고조정 전환

(1) 개정 내용

손해보험업계 등에서 거대손실 발생에 대비하기 위하여 손금으로 인정하여왔던 비상위험준비금에 대하여 K-IFRS에서 인식을 금지하였다. 이에 관련 업계의 세부담의 증가와 고객의 보호라는 측면에서 종전의 비상위험준비금을 신고조정으로 전환하여 계속적으로 인식할 수 있도록 개정한 규정이다. 다만 그 한도액은 시행령에 위임하였다.

〈표 15〉 비상위험준비금 손금산입 신고조정 전환 (법인법 § 30)

종 전 내 용	개 정 내 용
☐ 비상위험준비금을 결산상 비용계상한 경우 손금인정(결산조정사항)	☐ 비상위험준비금을 이익준비금으로 계상한 경우 손금인정 (신고조정사항) * 시행령에서 한도 규정
종 전 규 정	개 정 규 정
第30條(責任準備金등의 損金算入) <신 설>	제30조(책임준비금 등의 손금산입) ② 제1항을 적용할 때 국제회계기준을 적용하는 법인이 「보험업법」, 그 밖의 법률에 따라 비상위험준비금을 제60조 제2항 제2호에 따른 세무조정계산서에 계상하고 그 금액 상당액을 해당 사업 연도의 이익처분을 할 때 비상위험준비금의 적립금으로 적립한 경우 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액의 범위에서 이를 손금에 계상한 것으로 본다.

(2) 개정 규정의 평가

손해보험업계에서 발생할 거대손실에 대한 대비장치로 그 필요성이 인정되고 있는 비상위험준비금을 계속적으로 인정하였다는 점에서 긍정적이다. 또한 IFRS도입 이후에도 국제경쟁력 등의 이유로 계속적으로 손금인정하는 다른 나라와의 개정내용과도 일치하는 것이다. 다만, 그 한도액은 법인세법 시행령으로 위임하였고, 금번 개정된 법인세법시행령 제57조 제3항에 의하면 적립기준금액의 100분의 90만을 인정하기로 규정되어 있다. 그러나 이러한 규정도 세법의 다른 규정처럼 세법상 한도금액은 100분의 100으로 규정하고 실제 손금인정금액은 해당 기업에서 결정하게 하는 방식이 바람직하다.

아. 저축성보험료 책임준비금 적립한도 개정

(1) 개정 내용

보험업 등에서 보험금지급에 대비하기 위한 적립하는 책임준비금에 대한 적립기준이 K-IFRS도입으로 개정된 사항을 반영하기 위한 개정이다.

〈표 16〉 저축성보험료 책임준비금 적립한도 개정 (법인령 § 57)

종 전 내 용	개 정 내 용
☐ 저축성보험료 책임준비금을 결산상 비용 계상한 경우 다음 한도내에서 손금 인정 ○ 결산일 현재 모든 보험계약 해약시 지급하여야 할 금액 * 보장성보험료 책임준비금 : 미경과보험료적립금, 지급준비금, 배당준비금 등	○ Max[현행한도, 금융위가 기획재정부장관과 협의하여 정한 최소적립기준*] * K-IFRS에서 미래 예상수익률 기준으로 적립토록 함에 따라 금융위에서 적립 기준 마련 예정 * 보장성보험료 책임준비금 : 현행 유지
종 전 규 정	개 정 규 정
제57조(책임준비금 등의 손금산입) (생략) ① (생략) 1. <단서 신설>	제57조(책임준비금 등의 손금산입) (생략) ① (생략) 1. (생략) 다만, 국제회계기준을 적용하는 법인의 경우에는 환급액과 금융위원회가 기획재정부장관과 협의하여 고시한 최소 적립액 중 큰 금액으로 한다.

(2) 개정내용의 평가

보험업의 재무제표에서 차지하고 있는 비중이 매우 중요한 책임준비금에 대한 적립기준을 K-IFRS와 일치시켰다는 점이 긍정적이다. 이렇게 기업회계와 세법간의 규정이 일치함으로써 납세자인 기업의 조세순응비용이 절감될 수 있다. 또한 구체적인 한도를 감독기관인 금융위원회에서 결정하는 기준에 위임하여 보험업의 책임준비금의 적립에 대하여는 기업회계, 세무회계 그리고 감독회계규정이 일치하게 됨으로써 해당 업계의 납세순응비용은 상당히 절감할 수 있게 되어 매우 긍정적인 개정안이다.

자. 건설자금이자 자본화에 일반차입금 이자 포함

(1) 개정 내용

건설자금이자의 자본화 대상 차입금을 K-IFRS규정에 맞게 통일하기 위하여 개정한 규정이다. 즉 현재는 특정차입금만을 건설자금이자로 하던 규정을 일반차입금의 이자도 건설자금이자로 계상할 수 있도록 하여 관련 K-IFRS규정과 일치시키는 방향으로 개정한 것이다.

〈표 17〉 건설자금이자 자본화에 일반차입금 이자 포함 (법인법 § 28)

종 전 내 용	개 정 내 용
☐ 건설자금이자 자본화 ○ 특정차입금만 자본화 강제 * 일반기업회계기준 • (자본화 대상) 특정·일반 차입금 • (강제여부) 선택사항 * K-IFRS • (자본화 대상) 특정·일반 차입금 • (강제여부) 강제사항	☐ 건설자금이자 자본화 ○ 특정차입금 : 자본화 강제 ○ 일반차입금 : 자본화 선택
종 전 규 정	개 정 규 정
第28條(支給利子の 損金不算入) <신 설>	제28조(지급이자의 손금불산입) ② 건설자금에 충당한 차입금의 이자에서 제1항 제3호에 따른 이자를 뺀 금액으로서 대통령령으로 정하는 방법에 따라 계산한 금액은 내국법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 이를 손금에 산입하지 아니할 수 있다.

(2) 개정 규정에 대한 평가

건설자금이자에 대한 회계기준과 세법간의 불일치로 인하여 기업의 세무조정부담이 있었으나, 이번 개정안에서 이러한 차이를 없앴으로써 기업의 세무조정 부담 완화시켰다. 이러한 개정은 납세편의 제고라는 측면에서 긍정적이며, 또한 실질적으로 세부담의 차이가 크지 않기에 이 규정개정은 긍정적인 개정으로 평가할 수 있다.

차. 중소기업 장기할부거래 회수기준 신고조정 허용

(1) 개정 내용

이 규정은 장기할부거래에 대하여 K-IFRS에서는 예외없이 인도기준을 적용하게 되어 있다. 이러한 인식기준을 중소기업에 적용할 경우 중소기업이 받는 불이익을 줄이기 위한 규정이다. 이에 종전 방식인 회수기준으로 수익을 인식한 경우에도 신고조정으로 이를 인정하고자 개정한 규정이다.

〈표 18〉 중소기업 장기할부거래 회수기준 신고조정 허용 (법인령 § 68)

종 전 내 용	개 정 내 용
☐ 장기할부거래 수익인식 ○ 결산상 인식한 방법대로 인도기준 또는 회수 기준 적용 <신 설> * K-GAAP 및 일반기업회계기준은 중소기업에 한해 인도 기준·회수기준을 모두 허용, K-IFRS는 예외없이 인도기준만 허용	○ (좌 동) ○ 중소기업은 결산상 인도기준으로 인식한 경우에도 회수기준으로 신고조정 허용
종 전 규 정	개 정 규 정
제68조(자산의 판매손익 등의 귀속사업연도) (생략) ② <단서 개정>	제68조(자산의 판매손익 등의 귀속사업연도) (생략) ② (생략) 다만, 중소기업인 법인이 장기할부조건으로 자산을 판매하거나 양도한 경우에는 그 장기할부조건에 따라 각 사업연도에 회수하였거나 회수할 금액과 이에 대응하는 비용을 각각 해당 사업연도의 익금과 손금에 산입할 수 있다.

(2) 개정 규정의 평가

이 규정은 K-IFRS의 수익기준인 인도기준을 모든 규모의 기업에 적용할 경우, 종전에 현금 회수기준을 적용하던 중소기업은 K-IFRS의 인식기준과 종전에 적용하던 기준간의 차이로 인하여 세무조정 부담이 증가한다. 이러한 중소기업의 애로를 덜어주기 위하여 회수기준을 신고조정으로 허용하고자 하는 취지의 개정규정이다. 중소기업의 부담을 덜어주기 위한 개정으로 긍정적으로 평가할 수 있다.

카. 중소기업 단기 건설계약 인도기준 신고조정 허용

(1) 개정 내용

종전의 K-GAAP이나 앞으로 적용될 일반기업회계기준은 중소기업이 건설하는 1년미만의 건설계약에 대하여는 진행기준이나 인도기준을 모두 허용하고 있다. 이에 비하여 K-IFRS에서는 예외없이 모든 건설계약에 대하여는 진행기준만을 적용하도록 되어 있다. 이와 같은 수익인식기준의 차이로 인한 중소기업의 세무조정 부담을 완화하기 위하여 중소기업이 계약기간 1년 미만인 건설계약에 대하여 결산상 진행기준으로 인식한 경우에도, 세법상으로는 인도기준으로 할 수 있도록 인도기준으로 신고조정을 허용하기 위한 개정이다.

〈표 19〉 중소기업 단기 건설계약 인도기준 신고조정 허용 (법인령 § 69)

종 전 내 용	개 정 내 용
☐ 계약기간 1년미만인 건설계약 수익인식 ○ 결산상 인식한 방법대로 진행기준 또는 인도 기준 적용 <신 설> * K-GAAP 및 일반기업회계기준은 중소기업에 한해 진행기준·인도기준을 모두 허용. K-IFRS는 예외없이 진행기준만 허용	○ (좌 동) ○ 중소기업은 결산상 진행기준으로 인식한 경우에도 인도기준으로 신고조정 허용
종 전 규 정	개 정 규 정
제69조(용역제공 등에 의한 손익의 귀속사업연도) ① <단서 개정>	제69조(용역제공 등에 의한 손익의 귀속사업연도) ① (생략) 다만, 중소기업인 법인이 수행하는 계약기간이 1년 미만인 건설등의 제공으로 인한 익금과 손금의 귀속사업연도는 그 목적물의 인도일이 속하는 사업연도로 할 수 있다.

(2) 개정 규정의 평가

이 규정은 건설계약에 대한 K-IFRS 수익기준이 진행기준이기에, 종전에 인도기준에 의하여 건설계약에 따른 수익을 인식하던 중소기업에 대하여 종전과 같은 방식으로 수익을 인식하게 하여준 개정이다. 이에 긍정적으로 평가할 수 있다. 다만 건설공사에 대한 수익인식기준의 차이는 실질적으로 수익귀속기간의 차이이며 건설계약기간이 1년 미만인 계약에 한정하기에 실질적인 세부담에 미치는 영향은 크지 않을 것으로 예상된다.

타. 대손충당금 환입액 익금산입 유예

(1) 개정 내용

K-IFRS 및 일반기업회계기준에서는 대손 발생에 대한 객관적인 증거가 있는 경우에만 대손을 인정하기에, 이러한 기준(발생손실모형)을 적용할 경우 대손충당금의 금액이 대규모로 감소할 것이 예상된다. 이에 따라 기존에 손금산입한 금액중 K-IFRS와 일반기업회계기준에 따른 차액이 익금산입이 되어 일시적으로 세부담이 급격하게 증가된다.

이와 같은 K-IFRS도입에 따른 급격한 세부담을 경감하기 위하여 K-IFRS 및 일반기업회계기준 적용 첫해에 한하여 대손충당금 일시환입액을 익금불산입하게 한 취지의 개정이다. 또한 2013년 이후 IFRS가 미래에 발생할 대손을 예상하여 인식하는 예상손실모형으로 변경이 예측되는 바, 이때 다시 대규모로 증가하는 대손충당금 증가액과 이번 개정으로 익금불산입된 일시

환입액을 상계하는 것으로 규정하였다.

〈표 20〉 대손충당금 환입액 익금산입 유예 (조특법 §104의23)

종전 내용	개 정 내 용
<신 설>	☐ 회계기준 변경에 따른 대손충당금 일시환입액 익금 유예 제도 신설 ○ 유예대상 환입액 : K-IFRS · 일반기업회계기준 도입 첫째 대손충당금 감소분 ○ 익금 유예 및 환입 － 회계기준 변경 첫째에 유예대상 환입액을 익금불산입 － '13.1.1일 이후 최초로 개시되는 사업연도에 익금 산입
종전 규정	개 정 규 정
<신 설>	제104조의 23 【국제회계기준 등 적용 내국법인에 대한 대손충당금 환입액의 익금불산입】 ① 내국법인이 2011년 12월 31일이 속하는 사업연도 이전에 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제13조 제1항 제1호에 따른 회계처리기준(이하 이 조에서 “국제회계기준”이라 한다) 또는 같은 조 제1항 제2호 및 제4항에 따라 한국회계기준원이 제정한 일반기업회계기준(이하 이 조에서 “일반기업회계기준”이라 한다)을 최초로 적용하는 경우 해당 사업연도의 소득금액 계산을 할 때 제1호의 금액에서 제2호의 금액을 뺀 금액을 익금에 산입하지 아니할 수 있다. 1. 「법인세법」 제34조 제4항에 따라 익금에 산입하여야 하는 직전 사업연도 대손충당금의 잔액 2. 「법인세법」 제34조 제1항에 따른 해당 사업연도의 대손충당금 손금 산입액 ② 제1항에 따라 익금에 산입하지 아니한 금액은 이후 사업연도에 「법인세법」 제34조 제1항에 따라 손금에 산입하여야 할 금액이 같은 조 제4항에 따라 익금에 산입하여야 할 금액보다 큰 경우 그 차액과 상계하며, 상계하고 남은 금액은 2013년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 익금에 산입한다. ③ 제1항을 적용받으려는 내국법인은 국제회계기준 또는 일반기업회계기준을 최초로 적용하는 사업연도의 과세표준신고를 할 때 기획재정부령으로 정하는 대손충당금익금불산입신청서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다.

(2) 개정 규정의 평가

대손충당금 설정방법에 대한 회계기준의 변경으로 인하여 급격히 증가하는 세부담을 경감하여 주기위한 규정의 개정으로 긍정적으로 평가할 수 있다. 2009년의 조기도입기업이나 2010년도에 도입하기로 한 기업의 경우 대손충당금 설정 기준의 변경으로 인한 차이가 상당히 크기에 이러한 규정의 개정은 바람직한 개정이다.¹²⁾ 그러나 2013년도 IFRS의 규정이 개정되는 것을 전제로 한 점에서, 현재와 같이 예상일정대로 IFRS가 개정될 지에 여부에 따라 추후 다시 개정하

12) 자세한 내용은 ‘IV.2.가.’에 기술되어 있다.

여야 할 필요가 있다.

파. 법인세법상 리스분류 기준 개정

(1) 개정 내용

현행 세법상 리스분류기준이 K-IFRS와 일반기업회계기준의 리스분류기준과 일치하지 않아 발생하는 기업의 세무조정 부담 완화하기 위하여, 세법에서 회계기준의 분류기준을 인정하는 내용으로 개정한 규정이다.

〈표 21〉 법인세법상 리스분류 기준 개정 (법인령 § 24)

종 전 내 용	개 정 내 용
☐ 금융·운용리스 분류 ☐ 법인세법상 별도 분류기준 운용(K-GAAP과 동일)	☐ 금융·운용리스 분류 ☐ K-IFRS·일반기업회계기준 각각의 분류 기준 인정
종 전 규 정	개 정 규 정
제24조(감가상각자산의 범위) (생략) ⑤ ... 기획재정부령으로 정하는 ...	제24조(감가상각자산의 범위) (생략) ⑤ ... 기업회계기준에 따른 ...

(2) 개정 규정의 평가

세법의 리스분류기준과 회계기준의 분류기준을 일치시킴으로써 기업의 납세순응비용을 낮출 수 있다는 점에서 긍정적으로 평가할 수 있다.

그러나 이 규정은 “IFRS시대에도 세법에서 기업회계규정을 계속 준용하여야 하는 것이 바람직한가?”의 관점에서 평가되어야 한다. 현재 IFRS의 리스기준은 모든 리스를 금융리스로 분류하는 방향으로 개정이 추진되고 있는 상황이다.¹³⁾ 이와 같이 관련 IFRS규정이 계속적으로 변화하는 상황에서 세법이 별도의 기준을 명시하지 않고(설사 그 기준의 내용이 회계기준의 내용과 동일하다하더라도) K-IFRS나 일반기업회계기준의 분류기준을 그대로 준용한다면, 관련 IFRS규정이 변경될 때마다 세법의 개정여부를 판단하여야 한다. 이러한 관점에서 리스기준은 IFRS시대에 세법과 기업회계 관계를 어떻게 정립할 것인가에 대한 거시적이고 장기적인 관점에서 판단하여야 할 것이다.¹⁴⁾

13) 이에 대한 자세한 내용은 권성수(2010) p.15부분을 참조하십시오.

14) 이 내용은 제V장 “1. 기업회계와 세무회계간의 관계 재정립”에서 기술하고 있다.

하. 채무재조정된 채권의 현재가치 측정방법 규정

(1) 개정 내용

법인세법 시행령 제19조의2 제5항15)에 따라 채권의 현재가치를 구할 때 종전의 K-GAAP에서는 채권발행시 이자율을 사용하여 할인하였으나, K-IFRS에 의하면 채권발행시가 아니라 채무조정시 이자율로 할인하도록 규정되어 있다. 이에 비해 일반기업회계기준은 K-GAAP과 같은 식으로 처리하도록 되어 있다. 이러한 회계기준의 변화로 K-IFRS를 적용하는 기업과 일반기업회계기준을 적용하는 기업간의 세부담의 차이가 발생할 수 있다. 이러한 세부담의 차이를 줄이기 위하여 종전의 규정, 즉 일반기업회계기준의 내용과 일치하는 방향으로 할인율을 적용하기 위한 개정이다.

〈표 22〉 채무재조정된 채권의 현재가치 측정방법 규정 (법인령 §19의2)

종 전 내 용	개 정 내 용
☐ 채무재조정시 세무처리 ○ K-GAAP 방식*으로 채권을 현재가치할인하여 장부가액과의 차액을 손금 산입 * 채권발행시 이자율로 할인 * K-IFRS에서는 채무재조정시 이자율로 할인하는 것으로 변경	○ 할인 이자율을 법인세법에 규정 - 채권발행시 이자율로 할인 (K-GAAP · 일반기업회계기준 방식과 동일)

주) 법인세법 시행령의 내용은 종전과 동일하기에 개정내용은 생략함.

(2) 개정 규정의 평가

회계기준의 변화로 인하여 K-IFRS를 적용하는 기업과 적용하지 않은 기업간의 세부담의 차이를 조정하기 위한 개정으로 평가된다. 그런데 이 규정은 K-IFRS의 규정을 법인세법에서 준용하지 않고, 법인세법의 독자적인 규정을 만든다는 관점에서, 기업회계와 독립적으로 세법에서 별도의 규정을 둘 수 있다는 예로서 그 의미가 찾을 수도 있다.

거. K-IFRS 도입기업의 과세표준 신고시 재무제표 제출방법 명확화

(1) 개정 규정

K-IFRS는 연결재무제표를 주재무제표로 하기에, 법인세법상 과세표준을 신고할 때 제출하여야 하는 재무제표를 분명하게 명시하기 위하여 개정된 규정이다. 즉 과세표준 신고는 기본적

15) 내국법인이 기업회계기준에 따른 채권의 재조정에 따라 채권의 장부가액과 현재가치의 차액을 대손금으로 계상한 경우에는 이를 손금에 산입한다.

으로 개별기업의 입장에서 하여야 하기에 과세표준 신고시 개별재무제표를 제출하도록 명시하였다. 또한 K-IFRS에서 재무제표 형식이나 구체적인 계정분류에 대하여 최소한의 기준만을 정하고 있기에 K-IFRS를 도입한 기업의 경우 재무제표의 비교가능성이 떨어질 가능성이 있다. 이에 따라 법인세법입장에서 K-IFRS 도입기업 재무제표 형식을 표준화하기 위하여 표준재무제표의 제출을 의무화할 예정임을 본 개정 규정에서 밝혔다.

〈표 23〉 K-IFRS 도입기업의 과세표준 신고시 재무제표 제출방법 명확화 (법인법 §60)

종 전 내 용	개 정 내 용
☐ 과세표준신고시 제출서류 ○ 재무제표 ○ 이하 생략 <신 설>	○ 개별법인의 재무제표 ○ (좌 동) ☐ K-IFRS 기업은 과세표준 신고시 표준재무제표 제출 의무화(법인세법시행규칙 서식으로 규정)
종 전 규 정	개 정 규 정
第60條(課稅標準등의 申告) ① (생략) ② 第1項의 規定에 의한 申告에 있어서는 그 申告書에 다음 各號의 書類를 첨부하여야 한다. 1. 企業會計基準을 準用하여 작성한 貸借對照表·損益計算書 및 利益剩餘金處分計算書(또는 缺損金處理計算書) (이하 생략)	제60조(과세표준 등의 신고) ① (생략) ② 제1항에 따른 신고를 할 때에는 그 신고서에 다음 각 호의 서류를 첨부하여야 한다. 1. 기업회계기준을 준용하여 작성한 개별 내국 법인의 재무상태표·포괄손익계산서(또는 손익계산서) 및 이익잉여금처분계산서(또는 결손금처리계산서) (이하 생략)

(2) 개정 규정의 평가

K-IFRS에서 주 재무제표가 연결재무제표이기에, 이 규정은 과세표준 신고때에는 연결재무제표가 아닌 개별재무제표를 제출하여야 한다는 것을 명시한 규정이다. 또한 재무제표에 대한 표준형식이 없는 K-IFRS가 도입되면 재무제표의 형식도 기업간에 차이가 발생하며, 동일한 항목도 재무제표상 서로 다르게 표시될 가능성이 있다. 이에 향후 세법상 표준재무제표 형식을 정하여 이를 제출하도록 규정함으로써, K-IFRS도입이후 과세표준신고시 제출할 재무제표의 종류를 명시하고 그 형식을 통일하겠다는 점을 밝힌 것은 높이 평가할 만하다. 또한 재무제표의 명칭도 K-IFRS나 일반기업회계기준에서 사용하는 명칭으로 통일한 점도 긍정적으로 평가할 수 있다. 다만, 실무적으로 이러한 내용은 매우 중요하며 K-IFRS도입에 따른 전산시스템 변경 시 필요한 정보이나, 다소 늦게 발표된 점이 아쉬운 점이다.

나. 현행 예규로 운영되고 있는 규정 법령화

(1) 개정 내용

현재 예규 등의 형태로 운영되고 있는 사항을 법 규정에 반영하기 위한 개정사항으로 결산상 손상차손과 받을어음할인이나 자산유동화의 분류에 대한 것이다.

〈표 24〉 현행 예규로 운영되고 있는 규정 법령화 (법인령 §31, 71)

종 전 내 용	개 정 내 용
☐ 예규로 운영되는 사항 ○ 결상상 손상차손 인식한 경우 : 감가상각비로 손금산입 ○ 받을어음할인·자산유동화 : 매각거래	☐ 법인세법령 규정으로 명확화
종 전 규 정	개 정 규 정
제31조(즉시상각의 의제) (생략) <신 설>	제31조(즉시상각의 의제) (생략) ⑧ 감가상각자산이 진부화, 물리적 손상 등에 따라 시장가치가 급격히 하락하여 법인이 기업 회계기준에 따라 손상차손을 계상한 경우(법 제 42조 제3항 제2호에 해당하는 경우는 제외한다)에는 해당 금액을 감가상각비로서 손금으로 계 상한 것으로 보아 법 제23조 제1항을 적용한다.
제71조(임대료 등 기타 손익의 귀속사업연도) ① ~ ③ (생 략) <신 설>	제71조(임대료 등 기타 손익의 귀속사업연도) ① ~ ③ (현행과 같음) ④ 법 제40조 제1항 및 제2항을 적용할 때 「자 산유동화에 관한 법률」 제13조에 따른 방법에 의하여 보유자산을 양도하는 경우 및 매출채권 또는 받을어음을 배서양도하는 경우에는 해당 자산이 매각된 것으로 보아 관련 손익의 귀속 사업연도를 정한다.

(2) 개정 규정의 평가

현재 예규로 되어 있어 그 법원으로서의 자격이 확실하지 않는 조항을 법 규정에 반영하였다는 점에서 긍정적인 개정이다. 특히 K-IFRS상 문제가 되고 있는 손상차손의 경우 현재는 관련 예규(서이46012-10463, 2003.03.10¹⁶⁾, 서면2팀-2184, 2005.12.28¹⁷⁾)로 운영되고 있으나 이를

16) 진부화되거나 시장가치가 급격히 하락한 자산에 대해 기업회계기준에 따라 계상한 ‘자산감액손실’은

분명히 한 점은 높이 평가할 만하다. 그리고 받을어음할인에 대하여는 현재 기본통칙(19-19... 44 【받을어음 할인료의 손금처리방법】 18))으로 되어 있던 것을 앞으로 법인세법시행령으로 개정할 점도 긍정적이다.

이 경우 기업회계상 계상된 자산손상을 모두 감가상각비로 인정할지 여부에 대하여는 추후 다시 검토할 필요가 있다. 즉 기업의 판단에 의하여 계상한 손상차손에 대하여 모두 세법상 감가상각으로 인정할 것인지, 혹은 세법상 별도의 인정요건을 마련할 것인지는 추가로 검토할 필요가 있다.

IV. K-IFRS 관련 세법개정이 기업에 미치는 영향

이 부분에서는 K-IFRS도입에 따른 법인세법 개정내용이 기업의 조세부담에 미치는 영향을 파악하고자 한다. 회계측면에서 K-IFRS의 본격적인 도입을 앞두고 2009년부터 조기도입을 허용하였다. 그러나 세제당국에서는 “K-IFRS 조기도입기업은 2009년 12월 31일이 속하는 사업연도 법인세 과세표준의 계산 및 신고시 기존 기업회계기준(K-GAAP)에 따라 작성한 재무제표를 기준으로 법인세 과세표준과 세액을 계산하여 신고하고 신고서에도 동 재무제표를 첨부하도록 하였다.”¹⁹⁾ 이에 따라 K-IFRS를 조기에 도입한 기업이더라도 2009년의 세액계산은 기존 회계기준인 K-GAAP으로 하였기에, 조기도입기업의 경우에도 K-IFRS 도입으로 인한 기업의 조세부담의 변화를 파악하기는 쉽지 않다. 또한 현재 K-IFRS에 따른 법인세법의 개정규정이 실제 적용되지 않은 시점에서 이러한 분석이 의미가 없을 가능성도 있다.

이러한 상황에서 본 연구에서는 우선 K-IFRS를 조기에 도입한 기업의 경우, K-IFRS와 K-GAAP에 의한 순이익의 차이를 가져오게 한 원인을 분석하고, 금번 법인세법 개정으로 조기도입(예정)기업에 미치는 영향을 분석하고자 한다.

법인세법상 ‘감가상각비’로 손금산입한 것으로 보아 시부인 계산한다.

- 17) 유·무형자산에 대하여 기업회계기준에 따라 자산감액손실을 계상한 경우 감가상각비로 손금에 산입한 것으로 보아 세무조정하는 것이며 이후 사업연도에 시인부족액 범위내에서 손금으로 추인하지 아니한 경우 경정청구할 수 있다.
- 18) 법인이 금융기관에 받을어음을 할인한 경우 상환청구권 부여 여부에 불구하고 그 거래가 기업회계기준에 의한 매각거래에 해당하는 경우에는 그 할인액을 매각일이 속하는 사업연도의 소득금액 계산시 손금에 산입한다.(2003. 5. 10. 신설)
- 19) 기획재정부 법인세제과-1069. 2009.12.11. “K-IFRS 조기도입기업의 세무처리방법에 대한 예규”

1. 분석대상 기업 : K-IFRS 조기도입(예정)기업

본 연구에서는 2009년에 이미 도입한 기업이나 2010년부터 K-IFRS를 도입할 예정인 기업을 대상으로 하여, 이번 법인세법 개정이 이들 기업에 미치는 영향을 분석하고자 한다. 우선, 2009년도에 총14개 기업이 K-IFRS를 조기에 도입하였으며, 그 현황은 다음의 표와 같다. 그리고 2010년도부터 대기업을 중심으로 K-IFRS를 조기에 도입하기로 공시한 기업도 30여개에 이른다.²⁰⁾

〈표 25〉 IFRS 조기 적용 기업 현황

구 분	연결재무제표작성여부	회 사 명
유가증권 시장	연결작성	(주)케이티엔지, STX팬오션(주), (주)폴무원홀딩스, 이진산업(주), 페이퍼코리아(주)
	연결미작성	코스모화학(주), 영진약품공업(주)
코스닥 시장	연결작성	인선이엔티(주), (주)다스텍, (주)에코에너지홀딩스, 국제엘렉트릭코리아(주)*
	연결미작성	(주)디스플레이테크, (주)한국큐빅, 지코엔루티즈(주)

* 3월말 법인이며, 일본계 외투법인임

2. 법인세법 개정안이 K-IFRS 조기도입기업에 미치는 영향

이들 조기도입기업의 경우 비교목적으로 제시된 2008년 사업연도에 대한 재무제표도 K-IFRS에 의하여 수정하여 제시하였다. 또한 그 차이의 원인을 감사보고서에 주석으로 설명하고 있다. 그리고 2010년도에 조기에 도입하기로 예정된 기업도 사전에 K-IFRS 도입에 따른 재무적 영향을 사전에 공시하도록 되어 있다. 이에 이들 기업이 공시한 2009년도 사업보고서에도 K-IFRS 도입으로 인한 영향이 나타나 있다.

본 연구에서는 2009년에 이미 도입한 기업이나 2010년부터 K-IFRS를 도입할 예정인 기업을 분석대상으로 하여, K-IFRS와 기존의 K-GAAP과 차이가 발생한 주요 항목 가운데 금번 세법 개정안에 영향을 받는 사항을 중심으로 해당 개정안이 기업에 미치는 영향을 기술하고자 한다. 각 기업마다 그 차이를 발생시킨 원인은 다르지만, 단순한 재분류 이외에 해당기업의 손익에 영향을 미친 주요 사항과 각 상황에서 K-IFRS에 따른 세법개정안에 대한 영향은 다음과 같다.²¹⁾

20) 금융감독원. 2010.4.27. “IFRS 조기적용기업의 재무영향 분석”에 의하면 35개 회사가 2010년도에 조기 도입하기로 예정되어 있다.

21) 이 부분의 내용을 실제 K-IFRS를 조기도입한 기업의 감사보고서와 사업보고서에서 사용한 문구를 본 연구에 맞게 수정하였다.

가. 대손충당금 설정 기준의 변경

K-GAAP에서는 예상손실모형에 의하여 대손충당금을 설정하였으나, K-IFRS에서는 발생손실모형으로 대손충당금을 인식하도록 되어 있기에, 이에 따라 K-GAAP에 비하여 대손충당금 설정액이 감소하여 결과적으로는 순이익을 증가시켰다.

대표적인 조기도입기업인 (주)케이티엔지의 경우 2008년 사업연도에 대한 수정금액으로 14,955백만원으로 총수정금액 44,804백만원의 상당부분을 차지하고 있다. 이러한 경향은 다른 기업의 경우도 유사하다. 또한 2010년부터 K-IFRS를 적용하기 시작한 삼성전기(주)의 경우도 자산금액에서의 조정예상액 736억원중 대손충당금을 조정한 금액이 22억을 차지하고 있다.

대손충당금 설정 기준의 변경은 K-IFRS도입 기업에 거의 모든 기업에 영향을 미칠 것으로 예상된다. 즉 전기의 대손충당금 잔액중 상당부분을 환입하여야 하는 회계처리가 발생할 것으로 예상된다. 그러나 앞에 언급한 법인세법 개정규정에 의하면 이 금액은 익금불산입이 되기에 대손충당금으로 인한 기업의 세부담은 증가하지 않을 것으로 예상된다.

나. 퇴직급여부채의 인식

퇴직급여부채와 관련하여 K-GAAP에서는 청산모형에 의하여 계상하였으나, K-IFRS에서는 보험수리적 평가방법인 예측단위적립방식을 사용하여 추정한 금액을 계상하도록 되어 있다.

이러한 규정을 적용한 결과 (주)케이티엔지의 경우에는 K-GAAP에 의한 경우 2008년말 퇴직급여부채금액이 38,517백만원에서 9,820백만원이 증가한 48,337백만원으로 증가하였다. 또한 (주)한국큐빅의 경우도 2008년초의 퇴직급여부채가 673백만원에서 61백만원이 증가한 734백만원으로 증가하였다. 대부분의 조기도입기업이 K-IFRS 도입으로 퇴직급여부채가 증가하였으나, 이진산업(주)의 경우는 6,592백만원에서 688백만원이 감소한 5,904백만원으로 퇴직급여부채가 조정되었다. 그리고 2010년부터 도입예정인 삼성전자(주)의 경우에도 K-IFRS도입으로 퇴직급여부채가 175,702백만원 증가할 것으로 분석되었고(K-GAAP에 의한 2009년말 총자산액 86,024,154백만원), LG전자(주)의 경우도 55,228백만원의 증가(K-GAAP에 의한 2009년말 총자산액 21,577,176백만원)으로 예측이 되었다.

퇴직급여부채의 인식에 대한 K-IFRS규정의 적용으로 종전에 비하여 상당히 많은 금액을 추가로 적립하여야 할 것으로 예상되고 있다. 그러나 금번 세법 개정에서는 퇴직급여충당금부분에서 K-IFRS도입에 따른 별도의 개정은 없었다. 이에 따라 세법상 손금인정가능금액은 K-IFRS에 의한 퇴직금추계액보다 적을 것이다. 물론 이 금액은 개정 세법에 의하더라도 추가적인 손금으로 인정받기가 어려울 것이다. 또한 서로 다른 기준으로 회계처리와 세무조정을 하여야 하는 납세순응에 따른 비용이 있을 것이다.

다. 유형자산의 상각방법의 변경

종전에 정률법을 감가상각방법으로 사용하고 있던 우리나라 기업들이 K-IFRS를 도입하면서 정액법으로 변경하는 사례가 많을 것으로 예상된다(대한상공회의소 2010, 2). K-IFRS를 조기도입한 기업의 경우 (주)폴무원홀딩스, 이진산업(주), 그리고 지코엔루티스(주) 등이 유형자산에 대한 감가상각방법을 정율법에서 정액법으로 변경하였다. 또한 2010년부터 조기도입하려는 기업 가운데 많은 기업이 정액법으로 변경하려고 하고 있다.

이러한 감가상각의 변경은 금번 세법개정에서 감가상각 변경신고사유로 추가가 되었기에, 세법상 적절한 신고를 하면 변경하는 데 전혀 문제가 없게 되었다. 이와 별도로 최초 도입연도에 내용연수를 변경하는 경우에도 문제가 없도록 세법이 개정되었다. 이러한 측면에서 금번 법인세법 개정안은 K-IFRS도입으로 인한 기업의 애로를 줄인다는 측면에서 긍정적인 변경으로 평가할 수 있다.

라. 무형자산의 상각 및 인식

K-GAAP에서 매년 상각하여 왔던 영업권을 K-IFRS에 의하여 매년 상각하지 않고, 매기말 손상검사를 통하여 손상차손을 인식하는 것으로 변경되었다. 조기도입기업 가운데 (주)에코에너지홀딩스는 2008년중 상각하였던 2,042백만원(K-GAAP에 의한 2008년말 무형자산총액 26,956백만원, 총자산 59,892백만원)을 취소하는 조정을 하였다. 이외에도 인선이엔티(주)와 지코엔루티스(주)도 K-GAAP에 의하여 계상된 금액을 취소하였다. 그리고 2010년도부터 본격적으로 K-IFRS를 적용하는 기업중 LG전자(주)는 이미 상각한 영업권에 대한 2009년분 상각금액 17,404백만원(K-GAAP에 의한 2009년말 총자산액 21,577백만원)을 취소하는 조정을 하였다.

또한 K-IFRS 규정에 따른 경우 무형자산으로 인식되는 과목이 K-GAAP에 의하여 무형자산으로 인식되지 않거나 다른 계정과목으로 분류되는 항목에 대한 재분류가 이루어졌다. 조기도입기업중 (주)케이티엔지, (주)폴무원홀딩스, 영진약품공업(주)와 코스모화학(주)는 사용기간에 제한이 없는 사용권 성격의 회원권은 비한정내용연수 무형자산에 해당하므로 기타무형자산으로 재분류하였다. 또한 삼성전자(주)는 K-GAAP에 따라 개발활동과 관련하여 발생한 지출을 당기비용으로 인식하였으나, K-IFRS에 의해 개발활동과 관련하여 발생한 지출 중 특정 요건을 충족하는 경우에는 무형자산으로 인식하는 방향으로 회계처리정책을 변경하였다.

무형자산과 관련된 K-IFRS를 적용하면서 종전에 이미 상각하였던 영업권금액을 취소한 경우, 금번 세법개정안에는 이와 관련된 내용이 없다. 즉 영업권상각 취소금액에 대한 추가적인 세무조정은 현행 규정에 따라 하여야 할 것이다. 이 과정에서 기업이 추가적인 세무조정과 세부담이 발생할 것으로 예상된다.

마. 아파트 등 예약매출 수익인식 기준

K-IFRS에 의하여 수익인식기준이 바뀐 규정도 새로이 적용하였다. (주)케이티엔지의 경우, K-GAAP에 따라 진행기준에 의하여 수익을 인식하였던 아파트 등 예약매출에 대하여 K-IFRS에 따라 재화의 소유에 따른 중요한 위험과 보상이 분양자에게 이전되는 인도시점에 수익을 인식하였다.

아파트 등 예약매출의 수익인식과 관련하여 중소기업에 대한 내용 이외의 법인세법 개정사항은 없다. 이에 따라 중소기업 이외의 기업의 아파트 등 예약매출에 대한 것도 기존 법인세법규정에 의하여 인식하여야 한다. 그런데 기존 법인세법 규정에 의하면 아파트 등 예약매출은 단기인 경우에는 인도기준을 적용하나(법인령 제69조 제1항), 법인이 결산을 확정함에 따라 진행기준으로 회계처리한 경우는 이를 수용하도록 되어 있다. 이에 따라 현행 법인세법에서 1년 미만의 단기 건설계약은 진행기준과 인도기준을 모두 수용하고 있어, 인도기준만을 적용하는 K-IFRS도 현행 법인세법하에서 큰 문제는 없다.

그런데 장기인 경우에는 작업진행률을 계산할 수 있는 경우에는 진행기준으로 인식하게 되어 있으나, 작업진행률을 계산할 수 없는 경우에는 완성기준을 적용하도록 되어 있다. 이에 따라 K-IFRS에 따라 인도기준에 의하여 수익을 인식한 아파트 등 예약매출은 현행 법인세법하에서 수용할 수 없다. 이에 따라 장기건설계약에 대하여는 K-IFRS는 인도기준으로, 법인세법은 진행기준으로 인식한 수익을 조정하여야 하기에 이에 따른 세무조정이 필요하다.

아파트 등 예약매출을 K-IFRS에서는 제품의 인도로 보고 있으나 법인세법에서는 건설공사로 취급하고 있어 향후 아파트 예약매출에 대한 성격을 조정도 필요할 것이다. 일반기업회계기준(일반기업회계기준 16.23)은 아파트 등 예약매출을 건설형공사계약으로 포함하고 이에 대한 중소기업특별규정(일반기업회계기준 31.9)에 의하여 1년 이내 건설형 공사계약에 대하여는 완성기준으로 인식할 수 있도록 되어 있다. 이에 따라 단기 건설공사에 대하여 진행기준과 인도기준을 모두 인정하는 현행 법인세법에서 문제는 없다. 다만 이번 개정으로 “해당 중소기업이 결산상 진행기준으로 한 경우 인도기준으로 신고조정을 허용”하여 기업의 애로를 덜 수 있게 되었다. 장기인 경우에는 앞에 언급한 일반기업과 동일한 문제점이 발생할 수 있다.

바. 기능통화

K-IFRS를 조기에 도입하고 있는 기업 가운데 기능통화를 도입한 기업은 거의 없다. 다만 일본계 외국인투자기업인 국제엘렉트릭코리아(주)는 “會社は 財務諸表에 包含되는 項目들을 營業活動이 이루어지는 主된 經濟環境에서의 通貨(以下 “機能通貨”)를 利用하여 測定하고 있는 바 會社は 機能通貨로 원貨(KRW)를 利用하고 있습니다. 또한, 財務諸表를 表示하는 通貨(以下 “表示通貨”)로서 원貨(KRW)를 使用하고 있습니다”로 감사보고서에 기술하고 있다. 그러나 우리나라의 “원貨”를 기능통화와 표시통화로 하고 있어, 실제 K-IFRS에서 규정한 의미에서의 기능통

화도입은 이루어진 것은 아닌 것으로 판단된다.

V. 추가적인 법인세법 개정필요항목

앞에서 K-IFRS에 따른 법인세법 개정내용과 실제 K-IFRS를 도입한 기업에 미치는 영향을 바탕으로 본 장에서는 가능하면 조속한 시일내에 추가로 개정여부를 검토하여야 할 사항을 다음과 같이 제안하고자 한다.

1. 기업회계와 세무회계간의 관계 재정립

이 문제는 K-IFRS도입에 따른 법인세법 개정에 대한 논의가 시작되어 온 이래 계속 제기된 문제이다. 현재 IFRS규정은 계속적으로 제·개정되고 있으며, 미국회계기준(US GAAP)과의 일치성을 높이기 위한 작업이 진행중에 있다. 이러한 과정에서 G20 피치버그정상회의('09.9)에서는 2011년 6월까지 IFRS와 US GAAP의 합치를 요구하였으나, 양 기구의 입장차이, 의견수렴, 규정검토 등 여러 이유로 전체적인 일정이 지연되고 있다. 이에 합치 목표시점은 유지하되 일부 과제는 2011년 하반기 또는 2012년에 완료될 수 있다는 입장에 최근 발표되었다(권성수, 2010). 이러한 상황에서 현행과 같이 기업회계상 당기순이익에서 출발하여 과세소득을 계산하여야 하는 현행 시스템을 계속 유지할 지를 장기적인 관점에서 검토할 필요가 있다. 특히 금번개정에서 2013년 이후 IFRS의 개정을 가정한 감가상각이나 대손충당금에 대한 규정도 이러한 장기적인 관점에서 개정여부를 추가로 검토하여야 할 것이다. 또한 금번 개정내용중 중소기업에 대한 특별규정이나 채권할인시 적용 이자율 등은 K-IFRS규정과 다른 독자적인 세법규정안을 마련하였다는 점으로 평가할 수 있으며, 장기적으로 기업회계와 세법을 독자적으로 운영하는 방안을 심도있게 검토하여야 할 것이다.

2. 추가적으로 개정이 필요한 사항

현재 개정안에는 반영이 되어 있지 않지만 기업의 입장에서 가능한 한 조속한 시일내에 추가로 개정이 필요한 사항은 다음과 같다.²²⁾

가. 재고자산 평가방법 변경에 따라 발생하는 과세소득에 대한 과세이연 제도 도입

현행 K-GAAP, 일반기업회계기준과 법인세법에서는 재고자산 평가방법으로 후입선출법을

22) 이하의 내용을 작성함에 있어 관련업계의 요구를 정리한 대한상공회의소(2010)의 내용을 참조하였다.

인정하고 있으나, K-IFRS에서는 후입선출법을 인정하지 않고 있다. 이에 따라 재고자산 평가 방법으로 후입선출법을 사용하고 있던 상장기업이나 K-IFRS를 선택적용하는 비상장기업은 회계상 재고자산평가방법을 반드시 변경하여야 한다. 이로 인해 K-IFRS을 도입한 해에 과세소득이 일시적으로 급증하여 기업 경영에 부담을 주는 경우가 발생할 것으로 예상된다. 재고자산 평가방법으로 후입선출법을 사용하는 대표적인 업종인 정유업계 최초로 GS칼텍스(주)에서 재고자산평가방법을 후입선출법에서 총평균법으로 변경하였다. 이러한 재고자산 평가방법의 변경으로 당기순이익이 2,428억원 증가하였다(머니투데이, 2010. 4.13.).

이에 따라 K-IFRS의 도입으로 재고자산 평가방법을 후입선출법에서 다른 평가방법으로 변경할 경우 일시적으로 발생하는 과세소득에 대해 일정기간 과세이연 후 분할납부할 수 있는 조세특례제도를 신설하여 기업의 급격한 세 부담 증가를 방지하는 방향으로 추가 개정할 필요가 있다.

나. 고정자산 감가상각비 신고조정사항으로 변경

금번 개정규정에 의하면 감가상각은 결산조정을 원칙으로 하되, 2013년까지 감가상각에 대한 특례규정으로 신고조정을 허용하고 있다. 그러나 이러한 임시방편적인 개정보다 보다 장기적인 관점에서 신고조정으로 변경하는 것을 추가적으로 검토하여야 한다. 이에 대한 구체적인 대안으로 다음의 두 안을 검토할 수 있다.

첫 번째 대안으로서 고정자산 감가상각비를 강제신고조정사항으로 변경하는 방안이다. 이렇게 할 경우 기업은 과세관청에 신고, 승인받은 감가상각방법 및 내용연수를 기준으로 산정한 감가상각비를 세무상 비용으로 신고해야 하며, 과대상각 및 과소상각이 허용되지 않는 방안이다.

두 번째 대안으로서 고정자산 감가상각비를 임의신고조정사항으로 변경하는 방안이다. 이 경우 회계상 감가상각비가 세무상 상각범위액에 미달할 경우 법인의 의사에 따라 손금산입의 세무조정을 할 수 있게 된다.

다. 감가상각 단위에 대한 회계와 세무상 차이 조정

K-IFRS에서는 유형자산의 구성요소 중 취득원가에서 차지하는 비중이 중요할 경우 해당 구성요소를 별도로 구분하여 감가상각을 하도록 규정하고 있다. 이에 비하여 현행 법인세법상 개별유형자산별로 내용연수 및 감가상각방법을 적용하여 세무상 상각범위액을 계산하도록 되어 있다.

이러한 관련 규정간의 차이로 K-IFRS 도입으로 회계상 하나의 개별유형자산에 대해 특정부분을 별도로 구분하여 내용연수 및 상각방법을 달리 적용하여 감가상각을 하면, 회계와 세무상 감가상각자산 단위가 불일치하게 되어 기업의 세무조정 업무 부담이 가중된다. 예를 들어 항공운송업을 영위하는 기업은 K-IFRS를 도입한 이후인 2011년부터는 항공기를 동체, 엔진, 각 부품별로 구분하여 각각 별개의 내용연수를 적용하여 감가상각을 하려고 하고 있다. 현재 법인세

법상으로는 항공기라는 단일자산에 대한 내용연수만 규정되어 있어, K-IFRS에 의한 구성요소별 감가상각이 인정받지 못할 수 있다. 이에 따라 회계와 세무상 감가상각자산 단위가 불일치하게 되어 기업의 세무조정 업무 부담이 가중되며, 이러한 세무조정 업무 부담은 유형자산의 상각이 완료되는 시점(혹은 폐기시점)까지 지속된다.

이에 K-IFRS에 따라 하나의 개별유형자산에 대해 구성요소 단위로 감가상각을 한 경우 이를 세법상도 별도의 감가상각 단위로 인정하여 세법상 감가상각비를 산출하도록 인정하여 주는 방향으로 법인세법의 개정이 필요하다.

라. 기 타

이상에서 제안한 사항은 관련 업계의 건의사항 등에 비추어 가능한 한 조속한 시일 내에 개정되어야 할 필요가 있는 사항이다. 그러나 이러한 사항 이외에 많은 연구나 업계의 건의서에서 언급된 개정요구사항이 많다. 이러한 각 사항에 대하여 세제당국에서는 그 타당성을 검토하여 타당한 경우에는 조속한 시일 내에 개정을 하여야 할 것이다.

VI. 결 론

2010년 말 K-IFRS에 따른 법인세법 개정이 이루어진 시점에서, 본 연구는 K-IFRS도입에 따른 우리나라 세제당국의 2010년 법인세법 개정내용을 살펴보고, 이를 평가하였다. 이어 K-IFRS를 2009년에 초기에 도입한 기업과 2010년에 도입예정인 기업의 경우 금번 개정사항이 어떠한 영향을 미칠 것인가를 분석하였다. 이러한 분석을 근거로 향후 추가적인 개정이 필요한 사항을 정책당국에 제안을 하였다. 본 연구에서 분석결과 가능하면 빠른 시일내에 법인세법 개정 반영되어야 할 사항은 다음과 같다. 우선, 많은 연구에서 요구하여 왔던 기업회계와 세무회계와의 관계를 장기적인 관점에서 재정립하여야 할 필요가 있다. 특히 금번 법인세법 개정안에서 감가상각이나 대손충당금과 같이 IFRS규정의 개정을 예정하고 특례규정으로 개정안을 마련한 것은 임시방편적인 개정이기예, 조속한 시일에 재개정을 하여야 할 것이다. 이 외에 K-IFRS도입으로 기업에 영향을 미친 사항중 금번 개정안에 반영되지 않은 재고자산평가방법변경으로 인한 과세소득 이연, 감가상각단위에 대한 규정 등은 추후 개정시 반드시 검토되어야 한다.

K-IFRS라는 전세계적인 회계기준의 변경에 기업에서는 회계측면의 대비뿐만이 아니라 세무측면에서도 대비하여야 하는 부담을 갖고 있었다. 이러한 관점에서 정부 개정안이 마련되어 본격적인 세법개정이 이루어진다는 것은 긍정적이나, 다소 늦은 감이 있다. 또한 그 개정내용도 추가적으로 개정을 검토하여야 할 사항도 있다. 이러한 관점에서 본 연구의 제안이 추가적인 개정시 반영되었으면 한다.

참고문헌

- 권성수. 2010. “국제회계기준 변화의 키워드”. 공인회계사. 2010.9. : 8 - 16.
- 금융감독원. 2010.4.27. “IFRS 조기적용기업의 재무영향 분석.”금융감독원 회계제도실.
- 기획재정부. 2010a. 「기업회계기준 개편에 따른 법인세법 개정 방향 (2010. 6. 30.)」.
- _____. 2010b. 「일자리 창출·서민생활 안정을 위한 2010년 세제개편(안)(2010.8.23)」.
- 김문철·이준규. 2008. “국제회계기준의 도입에 따른 세법개정의 필요성”. 세무와회계저널 제9권 제2호 : 155 - 185.
- 대한상공회의소. 2010. 「국제회계기준(IFRS) 도입에 따른 세제개선과제 건의」.
- 머니투데이. 2010. 4.13. “GS칼텍스 국제회계기준 업계 첫 전면 도입”
- 박재환·정도진. 2008. “국제회계기준도입이 법인세에 미치는 영향과 대응방안”. 『국제회계기준(IFRS)과 조세』. 한국세무학회·한국회계학회 2008공동심포지엄.
- 손 혁·최성호·박성진. 2008. “국제회계기준으로 인식한 무형자산이 세무상 미치는 효과”. 『국제회계기준(IFRS)과 조세』. 한국세무학회·한국회계학회 2008공동학술심포지엄.
- 신현걸·정재연. 2008. “국제회계기준의 공정가치 평가가 세무조정에 미치는 영향과 대응방안”. 『국제회계기준(IFRS)과 조세』. 한국세무학회·한국회계학회 2008공동심포지엄.
- 심태섭 외. 2009. 「국제회계기준(IFRS)의 도입에 따른 세법 대응방안에 관한 연구」. 한국조세연구원.
- 심태섭 외. 2010. 「IFRS 도입에 따른 주요국의 세법 대응방안에 관한 연구(중간보고서)」. 한국조세연구원.
- 심태섭·최원석. 2010. “국제회계기준 도입에 따른 보험준비금 관련 세제 개선방안”. 「국제회계기준(K - IFRS) 도입에 따른 법인세법 개정방안」. 한국세무학회 심포지엄.
- 심태섭·서희열·김진수·조용언. 2010. “일반기업회계기준제정에 따른 법인세법 개정방안”. 회계저널 제19권 제4호 : 91 - 135.
- 오운택. 2009. 「국제회계기준 채택에 따른 세법의 개정 방안에 관한 연구」. 박사학위논문. 숭실대학교.
- 오운택. 2010. “국제회계기준 도입에 따른 감가상각관련 세법개선방안”. 「국제회계기준(K - IFRS) 도입에 따른 법인세법 개정방안」. 한국세무학회 심포지엄.
- 이영한. 2007. “국제회계기준 도입이 세법적용에 미치는 영향에 관한 연구”. 조세법연구 제13권 제3호 : 189 - 228.
- 이영한·최원석. 2008. “국제회계기준 도입이 금융기관의 세무조정과 과세소득에 미치는 영향”. 「국제회계기준(IFRS)과 조세」. 한국세무학회·한국회계학회 2008공동심포지엄.
- 전규안. 2010. “세무상 기능통화의 도입방안 연구”. 「국제회계기준(K - IFRS) 도입에 따른 법인세법 개정방안」. 한국세무학회 심포지엄.
- 정운오·전규안·박종일. 2010. “IFRS도입으로 인한 법인세 부담 변동”. 「국제회계기준(K - IFRS) 도입에 따른 법인세법 개정방안」. 한국세무학회 심포지엄.
- 조용언. 2010. “일반기업회계기준제정에 따른 법인세법 개정방향”. 「국제회계기준(K - IFRS) 도입에 따른 법인세법 개정방안」. 한국세무학회 심포지엄.

- 조용언 · 이정란. 2008. “K-IFRS 채택이 이연법인세에 미치는 영향”. 『국제회계기준(IFRS)과 조세』.
한국세무학회 · 한국회계학회 2008공동심포지엄.
- 한국공인회계사회. 2008. 『국제회계기준 도입에 따른 세무유의사항 및 세제개선방향에 관한 연구』.
- 한국상장회사협의회. 2008. 『국제회계기준 도입에 따른 세제 개선의견』.
- 한국세무사회. 2009. 『IFRS도입에 따른 세제 개선(안)』.
- 한국조세연구원. 2010. 『국제회계기준 도입에 따른 손해보험산업의 세제 개선방안』.
- 한영회계법인. 2008. 『K-IFRS 도입에 따른 세제개선연구』.

Evaluation of 2010 Tax Reform according to IFRS Adoption in Korea

Tae-Sup Shim*

— <Abstract> —

The purpose of this paper is to evaluate 2010 tax reform according to IFRS adoption in Korea. Also this study makes some suggestions for Korean tax reform for the future. In December 2010, before the time of IFRS adoption from 2011, the Korean corporate tax law was reformed to reflect IFRS. By reviewing the changed tax codes, this research suggested some proposals for the future tax code reform as follows : First, the current relationship between accounting standards (IFRS) and Korean tax codes (tax laws) should be reconsidered. Second, because the changes in depreciation and allowance for bad debts is temporal in the condition of IFRS revision in 2013, these changes should be revised. In addition, the other codes, including the deferment of taxes according to the changes in inventory valuation methods and the depreciation units, should be revised next time.

<Key words> IFRS, 2010 tax reform, tax law change, K-IFRS

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