

국제회계기준 도입 이후 회계이익과 과세소득의 일치도 변화와 법인세법 개정방향

장지경(동서대)

I. 서 론

2007년 3월 금융감독위원회가 한국채택국제회계기준(이하 K-IFRS)의 전면도입을 선언한 이래로 2011년 이후부터 모든 상장기업과 금융기관은 K-IFRS를 적용하여 재무제표를 작성·공시하고 있다. K-IFRS의 도입은 기업이 제공하는 회계정보의 투명성을 높이고 이로써 한국기업에 대한 국제신인도를 제고하기 위해 이루어졌다. 도입이 얼마 지나지 않은 현시점에서 K-IFRS의 도입이 과연 최선의 결정이었는지 판단할 수는 없지만, K-IFRS의 도입이 우리나라 회계환경에 엄청난 변화를 초래하였으며 이러한 변화의 충격이 아직도 진행 중이라는 데는 이견이 없다. 회계환경의 급격한 변화는 기업회계 상의 당기순이익을 기초로 과세소득을 산출하는 체계를 가진 우리나라의 경우 세무조정 과정에 직접적인 영향을 초래할 수 있다. 즉, K-IFRS의 도입은 비단 기업회계의 변화뿐만 아니라 과세소득 산출과정에 많은 영향을 주어 기업의 납세협력비용에 상당한 변화를 가져올 것으로 예상된다.

K-IFRS의 도입을 앞두고 국내에서는 법인세법에 미치는 영향과 관련하여 많은 연구가 진행되어왔으나, 대부분 연구의 초점은 개정전 기업회계기준과 K-IFRS를 비교분석하여 세무조정 사항에 대한 직접적인 영향을 파악하는 것이었다. 이러한 연구는 납세자가 세무신고를 위한 과세자료를 산출함에 있어 기업회계를 일차적으로 수용하되, 권리의무 확정주의로 대표되는 세법의 목적을 훼손하는 부분에 대해서만 일부 조정을 행하는 현행 법인세 체계를 그대로 유지함을 전제로 하고 있다. 그러나 K-IFRS의 도입은 단순히 일부 세무조정 사항의 변동에 그치는 것이 아니라 지난 수 십 년간 유지해왔던 세법과 기업회계의 관계에 근본적인 영향을 미칠 수 있음에 주목할 필요가 있다. 그럼에도 불구하고 현재까지 법인세법은 여전히 미시적인 관점에서의 개정에 대해서만 논의되고 있으며, K-IFRS의 도입 이후 법인세법과 기업회계 관계의 재조명이라는 거시적 관점에서의 접근은 이루어지지 않고 있다.

기업회계와 세법은 유사한 측면과 상이한 측면을 동시에 가지고 있다. 기업회계에 의한 회계이익과 세법에 의한 과세소득은 모두 특정 실체에 대한 경제적 이익을 측정하였다는 점에서 유사하다. 그러나 기업회계는 자본시장의 이해관계자들에게 유용한 정보를 전달하기 위해 이익을 측정하는 반면, 세법은 권리의무 확정주의 하에 납세자 간의 공평한 세부담을 결정하기 위해 이익을 측정한다는 점에서 목적상의 차이가 존재한다. 이러한 차이는 곧 회계이익과 과세소득의 차이로 귀결되는데, 어느 한쪽에서 원칙에 대한 근본적인 수정이 있지 않는 한 양자는 일치되기 어렵다고 보아진다. 회계이익은 전통적으로 자본시장에서 이용되는 수많은 정보 중 가장 유용한 정보로 인정받고 있으며, 과세소득 역시 회계이익에 대해 추가적인 정보가치를 가지는 것으로 평가되고 있다(Lev and Nissim 2004). 따라서 정보이용자의 효익만을 고려한다면, 기업회계와 세법은 양자의 목적에 따라 각각의 정보를 산출하여

제공하는 것이 최선일 수 있다.

그러나 정보이용자별로 상이한 이익정보를 산출하는 경우 기업의 비용부담이 상당히 발생하므로 현행 법인세법은 회계이익을 기초로 세무조정을 통하여 과세소득을 산출하도록 하는 체계를 따르고 있다. 기업회계와 세법의 일치도가 높아지는 경우의 또 다른 효익은 이익조정과 조세회피 행위의 상충관계에 기인하여 존재한다. 경영자들은 보너스 계약이나 부채계약 등과 같이 여러 유인들에 의하여 회계이익을 증가시키려는 유인을 가지며, 반대로 조세부담을 최소화하기 위해 과세소득을 최소화하고자 하는 유인을 갖는다. 만약 경영자가 이익조정과 조세회피의 유인을 모두 만족시키고자 한다면 회계이익과 과세소득의 차이는 커지게 되므로, 회계이익과 과세소득을 일치시키면 경영자의 이익조정이나 조세회피 행위를 억제할 수 있게 된다.

회계이익과 과세소득의 일치여부가 갖는 효익과 비용에 대해서는 이미 많은 실증연구가 이루어져왔으며, 분석결과는 일치여부에 따른 효익 또는 비용이 한 방향으로만 존재하는 것은 아니라 상호 공존하고 있음을 제시한다. 이러한 상황에서 특정 국가가 회계이익과 과세소득을 일치시킬 것인가 하는 것은 해당 국가의 상황에 따른 정책당국의 판단문제일 수 있다. 우리나라 역시 기업회계와 세법의 최적 관계에 대해 과거부터 많은 논의가 진행되었으며, 이로 인해 양자의 관계가 수차례 새로이 정립되는 변화의 과정을 거쳐 왔다. 초기에는 세법이 기업회계보다 우위에 놓여 있었으나, 1980년대 들어 기업회계의 중요성이 대두되기 시작하면서 기업회계기준과 세법이 양립하게 된다. 그러다 1990년 이후에는 기업회계기준에 대한 세법의 영향력은 거의 사라지게 되었다. 이러한 변화 끝에 현행 법인세법은 공평과세 등의 조세목적 달성을 위해 법인세법에서 별도로 규정된 사항이 아닌 부분에 대해서는 기업회계를 존중하여 기업회계기준을 그대로 세법에 준용하는 체계를 갖추게 되면서 회계이익과의 일치도가 매우 높게 형성되었다(이준봉 2005).¹⁾

그러나 기업회계와 세법의 일치도가 높다는 것은 세법이 회계기준의 영향을 받음을 의미하므로, 회계환경에 변화가 발생할 경우 조세목적의 변화에 기인하지 않은 조세부담 및 세무조정 사항의 변동이 발생가능하다. 특히, K-IFRS 도입 이후 기업회계와 법인세법의 괴리가 심화될 것으로 예상되면서, 일각에서는 현행 법인세법 제 43조의 기업회계준용 규정의 적용이 더 이상 바람직하지 않을 수 있다는 주장이 제기되는 등 법인세법 개정방향을 둘러싼 논쟁이 확산됨으로써 회계이익과 과세소득의 관계설정에 대한 문제는 중대한 관심사로 부각되고 있다. 만약 현행법의 기업회계기준 준용 체제를 유지하여 K-IFRS를 법인세법 준용규정으로 적용하는 경우에는 다음의 몇 가지 문제점이 발생가능하다. 첫째, K-IFRS 도입 이후 회계기준의 제정권이 더 이상 국내에서의 통제권은 갖지 못하므로 기업회계기준 준용시 조세정책의 결정권 차원에서 문제의 소지가 있다. 둘째, K-IFRS는 계속적으로 제·개정될 가능성이 있어 법인세법의 준용기준으로 K-IFRS를 유지할 경우 법적예측가능성을 낮추고 불확실성을 높일 가능성이 있다. 셋째, 법인세법과 K-IFRS의 차이는 현행 법인세법의 결산조정제도와 맞물려 기업의 세부담 측면에 변동을 초래할 수 있다. 넷째, 법인세법과 K-IFRS의 차이가 확대됨으로 인해 세무조정 사항이 늘어나 실무진의 업무부담이 증대된다. 다섯째, K-IFRS는 상장여부에 따라 적용범위가 달라 기업간 과세형평성이 저해될 수 있다. 상술한

1) Atwood et al.(2010)의 분석결과에 의하면, 전 세계 주요 국가를 대상으로 회계이익과 과세소득의 일치도를 측정한 결과 한국은 일치도 순위에서 4위를 기록하여 상대적으로 회계이익과 과세소득의 일치도가 매우 높은 국가로 분류되었다. 이러한 결과는 기업회계기준을 준용하는 현행 법인세법 체계에 기인한 것으로 판단된다.

바와 같이 기업회계기준 준용규정은 부정확한 과세소득의 산출 등 다양한 문제를 내포하고 있음에도 불구하고 납세협력비용의 저감 측면에서 실무계로부터 그 정당성을 부여받고 있는 실정이다.

이러한 상황에서 본 연구는 몇 가지 흥미로운 의문점을 제기한다. 첫째, K-IFRS 도입 전후 회계이익과 과세소득은 어떠한 변화를 가져왔는가? 다시 말해, 회계이익과 과세소득의 일치정도가 높아졌는가 혹은 낮아졌는가? 둘째, K-IFRS 도입 이후에도 법인세법 제43조의 기업회계 준용 규정을 유지하는 것은 바람직한가? 셋째, 도입 3년이 경과한 시점에서 학계 및 실무계에서는 법인세법과 기업회계의 관계를 어떻게 설정하는 것이 바람직하다고 보는가? 본 연구에서는 K-IFRS 도입과 관련한 법인세법의 영향에 대해 정성적, 정량적 분석을 통하여 상술한 의문점들에 대한 시사점을 얻고자 한다.

II. 연구의 배경

2.1 회계이익과 과세소득의 일치에 따른 효익과 비용

회계기준과 세법은 동일한 대상을 염두에 두고 경제적 이익을 측정하는 기준이라는 점에서 상호 유사한 면이 있다. 그러나 회계기준은 자본시장의 이해관계자들(주주, 채권자, 분석가)에게 유용한 정보를 제공하기 위한 수단으로 회계이익을 산출하는 데 반해, 세법은 공평과세 및 소득재분배라는 공공의 목표를 달성함과 동시에 국가 재정수입을 확보하기 위한 목적으로 과세소득을 산출한다. 이렇듯 양자의 목적이 상이한 것을 고려하면 회계기준과 세법이 동일한 실체의 경제적 이익을 측정함에 있어 그 결과가 다른 것은 당연한 논리라 할 수 있다. 그럼에도 불구하고 회계이익과 과세소득의 일치도에 관심을 가지는 이유는 회계기준과 세법의 관계 설정에 따라 이들의 차이가 변화하게 되며 경영자의 의사결정 행태에 영향을 주기 때문이다.

회계이익과 과세소득의 일치도가 높아진다는 것은 기업회계기준과 세법에 의해 각각 산출되는 이익이 같은 방향으로 움직임을 의미한다. 다시 말해 회계이익을 과대계상하면 과세소득이 높아져서 조세부담이 커지고, 반대로 과세소득을 낮추는 조세회피를 하게 되면 회계이익도 함께 낮아져서 자본시장에 의한 기업가치 평가금액이 낮아지게 된다. 경영자가 이익조정 혹은 조세회피 유인을 가지고 있다고 가정할 때, 회계이익과 과세소득의 일치도가 높은 경우 이러한 상충관계는 경영자의 이익조정 혹은 조세회피 유인에 대한 상호 억지력을 갖게 된다(Desai 2005). 또한 회계이익과 과세소득의 일치도가 높아지면 재무보고와 세무보고가 단순해지므로 기업의 재무보고비용 및 납세협력비용이 감소하게 되는 효익이 있다. Freedman(2008)은 이러한 견해에 동의하여 회계이익과 과세소득에 차이를 두는 것은 개념적인 혼란을 유발할 수 있고 두 개의 규칙을 관리하는 것이 어렵다고 보아 양자를 일치시키는 것이 바람직하다고 주장하였다.

한편, 회계이익과 과세소득의 일치도가 높은 경우 기업이 부담해야 할 비용적 부담도 존재한다. 양자의 일치도가 높아진다는 것은 회계기준과 세법이 상호간에 영향을 받게 됨을 의미하므로 각자의 목적에 따른 정확한 이익의 산출이 불가능해진다. 이는 Hanlon and Shevlin(2005)의 연구에 의해 뒷받침 되는데, 이들은 회계이익과 과세소득을 일치시킬 경우

각각의 이익이 가지고 있는 추가적인 정보력이 감소함을 확인하였다.

2.2 법인세법 준용규정으로서의 K-IFRS 및 관련 효과

앞서 회계이익과 과세소득의 일치도에 따른 효익과 비용은 모든 경우에 존재하기 때문에, 일치정도에 대한 판단은 정책당국의 판단문제일 수 있음을 언급하였다. 현행 법인세법은 기업회계기준을 준용하여 과세소득을 산출하므로 우리나라의 회계이익과 과세소득 일치정도는 타 국가에 비해 상대적으로 높은 것으로 평가된다. 이렇듯 일치도가 높은 상황에서 급격한 회계환경의 변화는 조세정책 목적과 무관하게 과세소득을 산출하는 과정에서 기업회계의 변화를 세법이 수용해야만 하는 문제를 초래한다. 만일 법인세법과 기업회계기준에 큰 차이가 존재하지 않는다면 비록 각각의 목적에 맞는 정확한 이익을 산출하기 어렵다 하더라도 양자의 일치를 통해 얻게 되는 효익을 감안하여 현행 체제를 유지하는 것이 바람직할 것이나, 법인세법과 기업회계기준에 근본적인 인식차이가 크게 존재할 경우 현행 체제를 유지한다는 것은 더 많은 비용을 발생시킬 가능성이 있다.

학계 및 실무계는 K-IFRS의 도입으로 인해 회계기준과 세법간의 차이가 심화될 것을 우려하였으며, 이에 과세당국은 K-IFRS 도입당시 실무계의 혼란을 최소화하기 위하여 현행 법인세법 체제를 유지하면서 기업들의 세부담 변동 및 납세협력비용 증가를 완화시킬 수 있도록 K-IFRS를 일부 수용하는 방향으로 개정작업을 진행하였다. 그러나 법인세법의 개정에도 불구하고 회계기준과 세법 간의 차이는 여전히 남아있으며, K-IFRS의 도입으로 인한 법인세법 개정작업은 현재까지 지속적으로 이루어지고 있는 상황이다. 이러한 상황에서 논의의 초점은 K-IFRS가 국내 법인세법의 준용규정으로 과연 적절한가, 만약 현행 체제를 유지한다면 기업회계기준의 수용범위를 어느 정도까지 허용할 것인가로 귀결된다.

국제회계기준은 전 세계 자본시장 참가자들과 다른 이용자들이 경제적 의사결정을 내리는 데 유용하도록 고품질의 이해 가능하고 강제적이며 글로벌한 단일 회계기준을 개발하는 것을 목적으로 한다. 국제회계기준은 원칙중심의 기준체계, 연결재무제표의 작성 및 공정가치로 대표되는 특징을 가지고 있으며, 대표적 특징을 비롯하여 각 항목별 규정에 있어서도 기존 기업회계기준 및 법인세법과 상당한 차이가 존재한다. 이러한 상황에서 기업회계기준 준용 규정으로 K-IFRS를 수용할 경우 여러 가지 문제가 발생할 수 있으며, 관련 효과는 다음과 같이 정리되어진다.²⁾

첫째, K-IFRS의 도입 이후 회계기준을 제정함에 있어 더 이상 국내에서의 통제권은 없으므로 법인세법이 기업회계기준을 그대로 준용할 경우 조세정책의 결정권 차원에서 문제의 소지가 있다. 조세는 국가행정의 원동력으로 각국의 사정에 맞는 차별화된 세제정책이 요구된다. 그럼에도 불구하고 K-IFRS를 법인세법의 준용규정으로 수용한다면 자국의 과세규정을 제정할 수 있는 권한을 일정 부분 포기하는 결과가 되므로 실질적인 과세권한이 축소될 수밖에 없다.

둘째, K-IFRS는 계속적으로 제·개정될 가능성이 있어 법인세법의 준용기준으로 K-IFRS를 유지할 경우 법적예측가능성이 낮아지고 불확실성은 높아질 가능성이 있다. 현재 미국뿐

2) K-IFRS 도입당시 법인세법과의 차이를 비교분석한 내용임. 국제회계기준의 도입에 따른 세법개정의 필요성, 김문철·이준규, 세무와 회계저널, 2008, pp.171~187; 국제회계기준 도입이 세법적용에 미치는 영향에 관한 연구, 이영한, 2007, pp.207~213 내용 참고.

만 아니라 국제회계기준을 적용하고 있는 세계 각국에서 기준의 개정에 대한 요구가 많은 상황이고, 제정기관인 IASB 자체적으로도 기준을 제·개정할 예정으로 있다. 실제, 대손충당금에 대한 설정 기준 등에 대하여 지속적인 수정 요구가 있어, 현재 발생손실 모형에서 종전의 기대손실 모형으로 전면 개편하는 내용의 공개 초안이 발표된 바 있다. 이렇듯 K-IFRS의 개정가능성은 과세소득의 결정이 국내 조세환경과 무관하게 외부의 변화에 의해 변동될 수 있음을 의미하며, 이는 곧 법인세법의 예측가능성 및 확정성을 낮추는 결과로 이어지게 된다(이상신 2008).

셋째, 법인세법과 K-IFRS의 차이는 현행 법인세법의 결산조정³⁾ 제도로 인해 기업의 세부담 측면에 변동을 초래할 수 있다. K-IFRS는 기업의 보유자산에 대해 추정내용연수의 변경을 허용하므로 법인세법에서 정한 내용연수와 기업회계의 내용연수가 상이하게 결정될 가능성이 높다. 이 때, 기업회계에서 계상한 상각비가 법인세법상 상각범위액보다 큰 경우에는 신고조정에 의해 상각범위액만큼 손금산입 가능하지만, 기업회계에서 계상한 상각비가 법인세법상 상각범위액 보다 적은 경우에는 결산조정제도에 의해 차액을 세법상 손금에 산입할 수 없으므로 기업의 세부담이 늘어나게 된다. 즉, 기업은 기업회계기준에 따른 적법한 회계처리와 법인세법상의 손금산입 혜택 중 하나를 포기하여야 하는 상황에 직면하게 된다(박정우와 손상욱 2001, 송은주 외 2014).

넷째, 법인세법과 K-IFRS의 차이가 확대됨으로 인해 세무조정 사항이 증가하게 된다. 특히, 유형자산 등에 대한 재평가법 규정은 기존 기업회계기준과 비교할 때 가장 큰 차이점으로 회자된다. 구체적으로 K-IFRS는 원가법과 재평가법을 기업이 선택적으로 적용 가능하나, 법인세법은 원가법에 의한 평가를 원칙으로 규정하고 있다. 만일 현행 기업회계 준용 규정이 유지된다고 가정하면, 유형자산의 최초 재평가지 기업회계상 평가이익은 자본으로 처리하며 세무상으로는 해당 평가이익에 대하여 익금산입하는 동시에 동액만큼 익금불산입하고 유보처분을 하여야 한다. 반대로, 평가손실의 경우 장부상 비용으로 처리하며 세무상 손금불산입하고 유보처분한다. 기존의 기업회계기준이 세법과 동일하게 원가법 적용을 원칙으로 하였음을 고려하면 재평가 차액은 K-IFRS 도입 이후 새로이 발생하는 세무조정사항이며, 위의 재평가를 비롯한 공정가치의 확산적용은 세무조정 사항의 증대를 초래하게 된다.

마지막으로 K-IFRS의 적용범위에 따른 기업간 과세형평성이 저해될 수 있다. 우리나라는 K-IFRS의 도입시 상장기업은 K-IFRS를 적용하고 비상장기업은 일반기업회계기준을 적용하는 이원화된 체계로 운영되도록 하였다. 이는 각 기업의 상황을 고려하여 적절하게 회계처리할 수 있도록 하기 위한 것으로 기업회계 입장에서는 회계정보의 유용성을 증대시킬 수 있는 방안으로 고려된 것이나, 법인세법 입장에서는 동일한 사항에 대하여 과세소득이 달리 산출되어 과세형평 문제가 초래될 수 있다.

3) 법인세법상 익금, 손금을 인정받는 방법에는 장부상에 수익 또는 비용으로 계상함으로 익금, 손금을 인정받는 경우와 장부상에 익금, 손금을 계상하지 않았더라도 세무조정을 통해 익금, 손금을 인정받는 방법이 있다. 이 때 법인이 전자와 같이 장부상에 계상하고 결산에 반영함으로써 비로소 익금, 손금으로 인정받는 방법을 결산조정(또는 결산서반영 조정)이라 한다.

Ⅲ. 실증분석

본 연구에서는 최근 회계환경에 급격한 변화를 가져온 K-IFRS 도입 이후 기업회계기준과 법인세법의 올바른 관계정립을 위한 법인세법 개정방향을 전망하고자 한다. 먼저 실증분석에서는 회계이익과 과세소득의 일치도를 측정하여 연도별로 이들 관계가 어떻게 변화하였는지를 분석한 다음 기업회계기준의 개정이 일치도 변화추이를 설명할 수 있는지 분석하는 순서로 전개된다. 이하에서는 실증분석을 위한 연구모형으로 회계이익과 과세소득의 일치도를 측정하기 위한 검증모형을 소개하고, 실증분석 결과를 제시한다.

3.1 연구모형

일반적으로 회계이익과 과세소득의 일치정도를 측정하기 위한 방법에는 질적 방법과 통계적 방법이 사용되어진다. 질적 방법을 사용한 대표적 연구로는 Hung(2001)의 연구가 있는데, Hung(2001)은 회계이익과 과세소득의 일치정도를 판단할 때 고려해야 항목들을 결정하고 각 항목별로 일치정도를 점수화 한 후 각 항목에 가중치를 부여함으로써 일치도를 측정하였다. 그러나 이러한 질적 방법은 가중치를 부여하는 과정에서 연구자의 주관이 개입될 여지가 있다는 한계점이 존재하므로, 본 연구에서는 개별기업의 객관적 재무자료를 이용한 Atwood et al.(2010)의 통계적 방법에 기초하여 회계이익과 과세소득의 일치도를 측정한다.

구체적으로 회계이익과 과세소득의 일치도는 세전회계이익과 과세소득의 회귀분석에서 도출된 평균제곱근오차(RMSE: root mean squared error)로 측정된다. 본 연구에서는 식(3)의 모형에서 평균제곱근오차(RMSE)를 연도별로 도출하여 회계이익과 과세소득의 일치도를 측정한다. 본래 식(3)에서 회계이익과 과세소득이 일치도를 측정하기 위해서는 독립변수인 세전회계이익과 종속변수인 과세소득을 주요 변수로 하여 회귀식을 통해 일치도를 측정하여야 한다. 그러나 과세소득 정보를 수집하는데 한계가 있어 대용치로 당기법인세비용을 회귀식의 종속변수로 사용하였다.

또한, 본 연구에서는 위의 명목세율 변수 이외에도 Atwood et al.(2010)의 연구모형을 국내 조세환경에 맞추기 위해 해외세전회계이익 변수를 제외하였다. Atwood et al.(2010)의 모형에서는 국가별 과세방식의 차이를 통제하기 위하여 해외세전회계이익을 통제변수에 포함하였으나, 본 연구는 국가별 비교연구가 아닐 뿐만 아니라 국내 법인세법에서는 외국법인세액 공제제도를 두고 있어 해외세전회계이익에 대한 과세효과가 완전히 제거되므로 국가간 조세효과의 차이를 통제할 필요가 없다. 아래 식(3)은 이와 같은 논리에 의해 본 연구에서 회계이익과 과세소득의 일치도를 측정하기 위한 모형으로 사용한 식이다.

$$CTE_t = \beta_0 + \beta_1 PTBI_t + \beta_2 DIV_t + \beta_3 NTAX_t + \varepsilon_t \quad (3)$$

여기서,

- CTE_t : t기의 법인세비용/ t기의 평균자산액
- $PTBI_t$: t기의 세전회계이익/ t기의 평균자산액
- DIV_t : t기의 총배당액/ t기의 평균자산액
- $NTAX_t$: t기의 명목세율

3.2 연도별 회계이익과 과세소득의 일치도 변화

본 연구의 표본기간은 1999년부터 2013년까지의 기간 동안 한국증권거래소에 상장된 유가증권 상장기업 중 결산일이 12월 31일이고 금융업에 속하지 아니하는 기업들로 한국상장사협의회 데이터베이스로부터 연구에 필요한 자료가 추출 가능한 기업을 선정하였다. 표본기간은 국내 회계기준의 급격한 변화가 시작된 금융위기 이후부터로 하되, 이연법인세 회계제도 도입된 이후기간인 1999년부터 표본기간을 선정하였다. 이러한 과정을 거쳐 우선 15년간의 표본기간에 걸쳐 10,078개의 기업-연도 자료를 확보하였으나 이 중 이상치가 분석에 미치는 영향을 배제하기 위하여 일치도 측정모형에 포함된 변수의 값이 상하위 1% 범위를 벗어나는 경우 표본에서 제외하였다. 또한 분석에 필요한 재무자료가 없는 기업을 제외하여 최종적으로 9,202개의 기업-연도 자료를 분석에 사용하게 되었다.

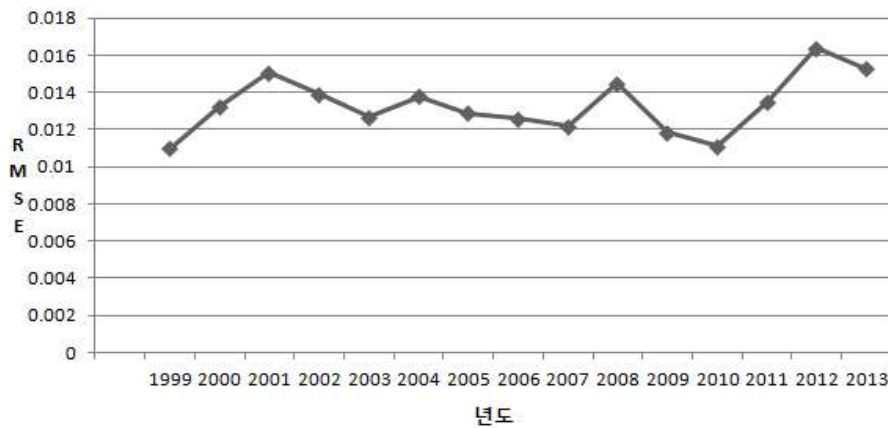
본 연구에서 식(3)의 모형에 의해 회계이익과 과세소득이 어느 정도로 일치하는가를 검증하고자 하며, 이 때 일치정도는 세전회계이익과 과세소득의 회귀분석에서 도출된 평균제곱근오차(RMSE)의 수치로 측정된다. 아래의 <그림1>은 우리나라의 회계이익과 세무이익의 일치도 정도를 연도별로 분석한 결과를 나타내고 있다. 그림에 의하면, RMSE 수치는 표본기간 동안 다소의 변동은 있지만 전반적으로 증가추세에 있는 것으로 나타났다. 구체적으로 1999년 이후 수년간 RMSE 수치가 지속적으로 증대되었으며, 또한 K-IFRS가 도입된 2011년 이후부터 최근까지 RMSE 수치가 급격히 증가하는 양상을 보였다. 특정 기간의 RMSE 수치가 증대되었다는 것은 해당 기간의 회계이익과 과세소득의 일치도가 낮아짐을 의미하며, 이는 곧 회계기준과 세법이 독립적으로 적용되는 부분이 증대된 것으로 해석할 수 있다. 특히, 이러한 변화가 우리나라 회계기준의 개정역사와 그 변화 기류를 함께하고 있어 분석 결과에 주목할 필요가 있다.

먼저 우리나라는 1997년 말 유사 이래 경험해보지 못한 총체적 경제위기에 봉착하였으며 특히 수십 년간의 부실이 누적된 금융권의 경우 자발적 존립기반 자체를 위협받는 상황에 이르게 되었다. 이에 정부는 국제통화기금과 세계은행으로부터 구제금융을 신청하였고, 구제금융을 지원받기 위한 선결 요건의 하나로 회계의 투명성 제고를 요구받았다. 이후 국제통화기금과 세계은행의 요구조건을 반영하기 위하여 기업회계의 대대적 제정 및 개정작업이 착수되었으며, 1999년 9월 회계기준원이 개원되고 외감법시행령 제7조 2에 의거하여 2000년 7월부터 회계기준제정 업무를 수탁받은 이후로는 회계기준원에서 제정되는 회계기준서를 중심으로 하여 회계제도 개혁이 추진되어 왔다.

한편, 외환위기 이후 기업회계의 선진화를 위한 지속적인 개정작업에도 불구하고 우리나라는 국제회계기준 미사용국으로 분류되어 우리나라 기업회계에 대한 대외신뢰도는 여전히 낮게 평가되면서 회계제도 개혁의 실효성에 대한 논란이 일어났다. 이후 회계투명성 제고와 국제적 정합성을 확보하기 위해 국제회계기준 도입이 필요하다는 의견이 대두되었고, 한국회계기준원은 영문으로 제정된 국제회계기준을 국문으로 번역을 시작으로 국제회계기준 도입을 위한 준비작업에 착수하게 된다. 2007년 3월 한국회계기준원은 국제회계기준 도입 로드맵을 발표하고 동 해 11월 K-IFRS를 제정하였는데, 로드맵에 의하면 2011년 이후부터 모든 주권상장기업은 K-IFRS를 적용한 재무제표의 작성·고시가 의무화된다. K-IFRS의 도입은 기업회계 실무뿐만 아니라 세무회계 실무에도 적지 않은 영향을 줄 것으로 예상되었으며, 도입 이전부터 전문가 및 기업담당자들은 기업회계기준의 개정으로 세무조정 사항이 늘

어남으로써 업무부담이 가중될 것에 대해 심각하게 우려하였다. <그림1>에서 2011년 이후 RMSE 수치가 급격히 증대되고 있다는 분석결과는 세무조정의 증대에 대한 회계실무가의 우려가 현실로 나타나고 있음을 보여주는 것으로, 한국채택국제회계기준의 도입 이후 회계 이익과 세무이익의 괴리 심화, 즉 일치도가 감소하고 있음을 시사하고 있다.

<그림 1> 연도별 회계이익과 세무이익의 일치도 정도(RMSE)



IV. 설문조사결과

본 연구에서는 설문조사를 통해 국제회계기준 도입 이후 회계이익과 과세소득의 관계 정립 방향에 대한 여러 대상 집단들의 인식도를 조사하였다. 설문조사는 2013년 8월 12일부터 약 1달간 E-mail 및 서면을 통해 실시되었으며 조사대상에는 기업의 회계담당자, 공인회계사 및 외부감사인, 세무사, 규제당국의 정책담당자, 회계학 전공 대학교수 등이 포함되었다. 본 연구에서는 회계이익과 과세소득의 일치도 여부에 따른 이해관계가 상이할 것으로 기대되는 집단으로 회계담당자, 조세전문가(공인회계사 및 세무사), 규제당국의 정책담당자, 교수로 구분하여 설문응답결과를 분석하였다. 설문의 내용은 크게 나누어 세무상 이익의 이용현황, 국제회계기준 도입 이후 현행 법인세법 적용상의 문제점, 향후 회계이익과 과세소득의 관계 정립 방향에 대한 인식을 조사하는 문항으로 구성하였다. 이하에서는 먼저, 설문조사 응답자의 구성현황을 설명한 후 설문조사의 결과를 세무상 이익의 유용성, 국제회계기준 도입 이후 현행 법인세법 적용상의 문제점, 그리고 향후 회계이익과 과세소득의 관계 재정립에 대한 인식 항목으로 구분하여 순차적으로 제시한다.

3.1 설문조사 대상의 구성 및 경력분포

설문조사 대상은 회계담당자, 공인회계사 및 세무사, 규제당국의 정책담당자, 교수 집단으로 구분된다. 상장회사 회계담당자 앞으로는 100건의 설문메일을 발송하였고 공인회계사 및 세무사를 대상으로는 400건의 설문을 발송하였으며 그 외 집단을 대상으로 100건의 설문을 배포하였다. 배포된 총 600부의 설문 중 회수된 응답건수는 총 160건으로 d약 27%의 회수

율을 보였다. 회수된 응답은 기업의 회계담당자가 32건으로 전체의 20%, 조세전문가가 89건으로 56%(공인회계사는 62건, 세무사는 27건), 규제기관 소속 담당자가 23건으로 14%, 그리고 교수 집단이 16건으로 전체 응답자의 10%를 차지하였다.

3.2 설문조사 분석결과

3.2.1 세무상 이익의 활용도와 관련된 설문조사

본 연구에서는 회계이익과 과세소득의 관계 정립에 대한 분석에 들어가기에 앞서 과세소득 자료 즉, 세무상 이익의 활용여부를 대상 집단별로 조사하였으며 이에 대한 응답현황은 <표 2>를 통해 확인할 수 있다. 분석결과 전체적으로 설문대상 160명 가운데 86%에 해당하는 137명이 세무상 이익을 활용하고 있는 것으로 응답하여 대부분의 대상자가 회계상 이익과 별도로 세무상 이익을 업무에 활용하고 있는 것으로 확인되었다. 이와 같이 설문조사 대상자들이 세무상 이익이 유용하다고 응답하였다는 사실은 회계이익과 과세소득의 관계를 정립함에 있어 양자가 독립적인 혹은 추가적인 정보력이 존재하는 상황에서 실무적 관점에서의 의견을 얻을 수 있을 것이라는 기대를 갖게 한다.

<표 2> 설문대상 집단별 세무상 이익 활용여부

활용여부	회계담당자	공인회계사	세무사	규제당국자	교수	전체
있음	28(88%)	53(85%)	26(96%)	23(100%)	7(44%)	137(86%)
없음	4(12%)	9(15%)	1(4%)	0(0%)	9(56%)	23(14%)
합계	32(100%)	62(100%)	27(100%)	23(100%)	16(100%)	160(100%)

1) 괄호속의 수치는 열 백분율을 나타냄.

다음으로는 설문대상 집단별로 세무상 이익을 활용하는 목적에 차이가 있는지를 분석하였다. 분석결과에 따르면 회계담당자는 주로 기업가치를 평가하거나 손금불산입 등의 법적 제재를 회피하기 위한 기초자료로 세무상 이익을 활용하고 있음을 응답한 반면에 공인회계사는 당기순이익의 보조목적으로 세무사는 기업의 조세전략을 수립하기 위한 정보원으로 세무상 이익을 활용하고 있는 것으로 답하고 있음을 알 수 있다. 한편 규제당국자의 경우 기업의 성과측정과 조세전략 수립으로 교수는 법적제재 회피를 가장 중요한 세무상 이익의 활용 목적으로 간주하는 것으로 나타났다. 세무상 이익의 각 활용목적의 선택비율에 조사대상 집단별로 차이가 있는지를 검정한 결과 대부분의 목적에 있어서 통계적으로 유의한 차이가 관찰되었으나 기업가치평가와 당기순이익의 보조적 역할에 있어서는 유의한 차이가 없는 것으로 나타났다. 이는 회계담당자, 조세전문가 등 세무상 이익의 정보이용 집단간에 세무상 이익이 기업가치의 평가 및 회계상 이익인 당기순이익의 보조적 역할을 담당한다는 데에 동일한 인식을 공유하고 있음을 의미한다.

<표 3> 세무상 이익의 활용목적

분 류	회계담당자	공인회계사	세무사	규제당국자	교 수	전 체	χ^2 통계치
성과측정기초자료	13(40.62)	11(17.74)	5(18.51)	14(60.86)	2(12.50)	45(28.12)	25.37***
법적제재회피자료	16(50.00)	7(11.29)	15(55.55)	0(0.00)	5(31.25)	43(26.87)	38.20***
조세전략수립자료	8(25.00)	7(11.29)	23(85.18)	14(60.86)	3(18.75)	55(34.38)	55.68***
기업가치평가자료	18(56.25)	11(17.74)	5(18.51)	3(13.04)	4(25.00)	41(25.63)	6.74
당기순이익보조	10(31.25)	35(56.45)	7(25.92)	12(52.17)	4(25.00)	68(42.50)	12.72
합 계	32	62	27	23	16	160	

1) 괄호속의 수치는 각 집단별 응답자 수에 대한 열 백분율을 나타냄.

2) *, **, ***은 양측 검증시 각각 10%, 5%, 1% 수준에서 유의함을 나타냄.

3.2.2 K-IFRS 도입 이후 현행 법인세법 적용의 문제점과 관련된 설문조사

다음으로 본 연구에서는 2011년부터 전면도입된 K-IFRS의 적용이후 기업회계기준을 준용하는 현행 법인세법의 체제하에서 야기될 수 있는 실무상의 문제점 및 제도상의 미비점에 대하여 설문조사 하였다. <표4>에 제시된 바와 같이 회계담당자는 세무조정 사항의 증가를 문제점으로 인정한 비율이 81%로 가장 높았다. 다음으로는 법적 예측가능성의 축소, 공평과세 위배 순으로 문제점을 지적하였다. 공인회계사는 66%에 해당하는 응답자가 세무조정 사항의 증가를 문제점으로 지적하였으며, 다음으로 공평과세의 위배, 법적 예측가능성의 축소 순으로 문제점을 꼽았다. 세무사 역시 89%에 해당하는 응답자가 세무조정 사항의 증가를 문제점으로 지적하여 법인세조정에 직접 관여하는 세무대리인의 업무고충을 반영하였다. 다음 순서로 법적 예측가능성의 축소, 공평과세의 위배 문제를 중요하게 인식하는 것으로 나타났다. 규정당국자와 교수 등의 기타 집단에서도 대체로 비슷한 비율로 각 문제점에 동의하는 것으로 확인되었다. 이러한 결과는 각 집단이 현행 법인세법의 적용으로 인해 발생하는 문제점에 대해 대체로 업무량의 증대라는 공통된 어려움을 겪고 있음을 의미한다. 법인세법 제43조 기업회계기준의 존중이 기업의 업무편의를 위해 도입된 규정임을 고려할 때 실무계 및 학계에서 세무조정에 대한 업무부담 가중을 심각하게 인식하고 있다는 본 연구의 결과는 향후 법인세법 개정방향을 수립함에 있어 실무적 어려움에 대한 충분한 이해가 필요함을 시사한다.

<표 4> K-IFRS 도입 이후 현행 법인세법 적용의 문제점

분 류	회계담당자	공인회계사	세무사	규제당국자	교 수	전 체	χ^2 통계치
과세권한축소	6(18.75)	11(17.74)	5(18.51)	11(47.82)	3(37.50)	36(22.50)	12.40**
예측가능성축소	10(31.25)	31(46.26)	16(59.25)	12(52.17)	2(25.00)	71(44.37)	6.85
결산조정사항	6(18.75)	17(27.41)	11(40.74)	8(34.78)	1(12.50)	43(26.87)	3.13
세무조정증가	26(81.25)	41(66.12)	24(88.88)	18(78.26)	8(100.00)	117(73.12)	12.48**
공평과세위배	8(25.00)	32(51.61)	12(44.44)	11(47.82)	4(50.00)	67(41.87)	6.49
합 계	32	62	27	23	16	160	

1) 괄호속의 수치는 각 집단별 응답자 수에 대한 열 백분율을 나타냄.

2) *, **, ***은 양측 검증시 각각 10%, 5%, 1% 수준에서 유의함을 나타냄.

3.2.3 향후 회계이익과 과세소득의 관계 정립 방향에 대한 설문조사

본 연구는 현행 법인세법 적용으로 인한 다양한 문제점의 해결방안으로 별도의 세무회계 장부를 작성하는 대안에 초점을 두고 기업회계기준의 준용규정 유지에 대한 동의 여부를 조사하였으며 그 결과는 <표5>을 통해 확인할 수 있다. 표에 나타난 결과에 의하면 설문대상 160명 가운데 68%에 해당하는 109명이 현행 기업회계기준 준용 규정을 유지하는데 찬성하는 것으로 나타났으나, 찬반여부에 대한 비율은 집단별로 유의한 차이가 존재한다. 구체적으로 세무조정을 행하는 공인회계사와 세무사 집단에서는 85%를 상회하는 응답자가 찬성의견을 보인 반면 규제당국자와 교수 집단에서는 60%를 상회하는 반대의견을 보여 집단별로 기업회계기준 준용규정의 유지여부에 대한 견해차가 상당히 존재함을 알 수 있다.

<표 5> 법인세법 제43조 기업회계기준 준용규정의 유지에 대한 의견

찬반여부	회계담당자	공인회계사	세무사	규제당국자	교수	전체	χ^2 통계치
찬성	19(59.37)	54(87.09)	23(85.18)	9(39.14)	4(25.00)	109(68.12)	37.63***
반대	13(40.63)	8(12.91)	4(14.82)	14(60.86)	12(75.00)	51(31.88)	
합계	32	62	27	23	16	160	

1) 괄호속의 수치는 각 집단별 응답자 수에 대한 열 백분율을 나타냄.

2) *, **, ***은 양측 검증시 각각 10%, 5%, 1% 수준에서 유의함을 나타냄.

V. 결 론

국내 상장기업은 2011년부터 의무적으로 K-IFRS를 적용하여 재무제표를 작성·공시하고 있다. K-IFRS의 도입은 비단 기업회계 뿐만 아니라 당기순이익을 기초로 과세소득을 산출하는 세무회계 측면에도 상당한 변화를 일으키고 있다. 우리나라는 기업회계기준 준용규정의 적용으로 회계이익과 과세소득의 일치도가 높은 편이며, 이로 인해 회계기준 변경시 조세정책상의 목적과 관계없는 과세소득 산출과정 상의 변화가 초래된다. 특히, K-IFRS 도입 이후 기업회계와 법인세법의 괴리가 심화될 것이라는 우려가 제기되면서 일각에서는 법인세법 제43조의 기업회계준용 규정의 적용이 더 이상 바람직하지 않을 수 있다는 주장이 제기된 바 있다. 그럼에도 불구하고 기업회계기준의 준용규정은 납세협력비용의 저감 측면에서 실무계로부터 그 정당성을 부여받고 있는 상황이다. 요컨대 K-IFRS의 도입 이후 회계이익과 과세소득의 관계설정을 둘러싼 논쟁이 지속되면서 법인세법 개정방향에 대한 다양한 목소리가 쏟아지고 있다. 본 연구에서는 K-IFRS의 도입이 3년 경과한 현 시점에서 회계이익과 과세소득의 일치도 변화에 주목하여 양 기준의 차이가 심화되었는지를 살펴보고, 학계 및 실무계를 대상으로 향후 법인세법 개정방향에 대한 의견을 수렴함으로써 구체적 변화방향을 전망하고자 하였다.

주요한 연구결과를 요약하면 다음과 같다. 첫째, 1999년 이후 수년간 일치도가 지속적으로 감소되었으며, 또한 K-IFRS가 도입된 2011년 이후부터 최근까지 급격히 감소하는 양상을 보였다. 이러한 추세변화는 우리나라 회계기준의 개정역사와 그 변화 기류를 함께하는 것으로, 기업회계기준의 변경이 과세소득 산출과정에 영향을 주고 있음을 시사한다. 둘째, 실무계 및 학계를 대상으로 한 설문조사에서 대다수의 응답자가 세무상 이익이 유용하다고 응답하였다. 셋째, 설문조사 응답자는 K-IFRS 도입 이후 현행 법인세법의 적용시 세무조정 사항의 증가와 공평과세 위배를 가장 심각한 문제로 인식하는 것으로 나타났다. 넷째, 기업회계기준 준용 규정의 유지여부에 대한 질문에서 68%의 응답자가 현행 체제를 유지해야 한다고 응답하였으나, 집단별로 찬반여부에 대한 비율은 유의한 차이가 존재하였다.

본 연구의 결과는 K-IFRS 도입 이후 법인세법 개정방향에 대한 의견이 일치 혹은 독립적이라는 형태로 확일적으로 나타나는 것이 아니고 회계실무에 직접적으로 종사하는지 여부에 따라 상이한 형태로 표명됨을 보여주고 있다. 특히, 규제당국자와 교수 집단은 현행 체제의 유지로 인한 문제점들을 해결하는 동시에 과세권한을 확보하고 공평과세를 실현하기 위해 기업회계와 보다 독립적인 방향의 개정을 요구한 반면, 회계담당자와 회계전문가 집단은 오히려 기업회계로 보다 의존적 관계로 개정되는 것이 바람직하다고 응답한 것은 주목할 만한 결과라 하겠다. 본 연구는 회계이익과 과세소득의 일치 여부에 따른 대체적인 효익과 비용이 공존하는 상황에서 과세당국이 법인세법을 개정함에 있어 각 계의 입장과 고충을 충분히 고려할 수 있도록 설문조사 결과를 제시하였다는 점에 의의가 있다.

참고문헌

- 김문철 · 이준규. 2008. 국제회계기준의 도입에 따른 세법개정의 필요성. 세무와 회계저널(제9권 제2호) : 155-185.
- 박정우 · 손상욱. 2001. 기업회계와 세무회계의 관계정립에 관한 연구: 결산확정주의의 문제점과 해결방안을 중심으로. 세무와 회계저널(제2권 제1호): 53-91.
- 박재환 · 정도진. 2009. 국제회계기준의 도입이 과세소득에 미치는 영향 및 과세시스템의 변화. 세무와 회계저널(제10권 제4호) : 293-314.
- 송은주 · 이준규 · 박성욱. 2014. 결산조정 및 신고조정 항목을 이용한 이익조정이 회계이익과 과세소득 차이에 미치는 영향에 관한 연구. 회계저널(제23권 제1호) : 121-155.
- 심태섭 · 구자은 · 김태훈 · 정희선 · 조진권. 2010. IFRS 도입에 따른 주요국의 세법 대응방안에 관한 연구. 한국조세연구원.
- 심태섭 · 구자은 · 최기호. 2012. 국제회계기준시대의 세법과 회계기준 간 분리 방안에 대한 연구. 세무와 회계저널(제13권 제4호) : 309-341.
- 오윤택. 2009. 국제회계기준 채택에 따른 세법의 개정 방안에 관한 연구. 박사학위논문. 숭실대학교.
- 이상신. 2008. 국제회계기준 도입 · 적용의 법적 쟁점: 상법 · 세법 · 외감법을 중심으로. 세무와 회계저널(제9권 제4호) : 171-193.
- 이영환. 2007. 국제회계기준 도입이 세법적용에 미치는 영향에 관한 연구. 조세법연구(제13집 제3호) : 189-229.
- 이준봉. 2005. 기업회계와 세법의 조화방안. 조세법연구(제11권 제1호): 26-60.
- Ali, A. and Hwang, L. S. 2000. Country-Specific Factors Related to Financial Reporting and the Value Relevance of Accounting Data. *Journal of Accounting Research* 38 (1) : 1-21.
- 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 Economics Perspectives* 19 (4) : 171-192.
- Freedman, J. 2008. Financial and Tax Accounting: Transparency and Truth. *Tax and Corporate Governance* : 71-92.
- Hanlon, M. and T. Shevlin 2005. Book-Tax Conformity for Corporate Income: An Introduction to the Issues. *Tax Policy and the Economy* 19 : 101-134.
- Hung, M. 2001. Accounting Standards and Value Relevance of Financial Statements: An International Analysis. *Journal of Accounting and Economics* 30 : 401-420.
- Lev, B. and D. Nissim. 2004. Taxable Income, Future Earnings, and Equity Values. *The Accounting Review* 79 (4) : 1039-1074.
- Young, D. and Guenther, D. A. 2003. Financial Reporting Environments and International Capital Mobility. *Journal of Accounting Research* 41 (3) : 553-579.