

碩士學位論文  
指導教授 洪容植

法人稅期間配分에 관한 實證的 研究  
An Empirical Study on Corporate Income Tax Allocation

1997年2月 日

漢城大學校 大學院

經營學科

會計學專攻

裴 宰 煜

碩士學位論文  
指導教授 洪容植

法人稅期間配分에 관한 實證的 研究

An Empirical Study on Corporate Income Tax Allocation

위 論文을 經營學 碩士學位論文으로 提出함

1996年12月日

漢城大學校 大學院

經營學科

會計學專攻

裴 宰 煜

裴宰煜의 經營學 碩士學位 論文을 認定함

1996年 12月 日

審査 委員長

崔 秋 吉 

審査 委員

崔 鴻 宇 

審査 委員

洪 容 植 

# 목 차

제 1 장 서 론 .....	1
제 1 절 문제의 제기 .....	1
제 2 절 연구의 목적 .....	3
제 3 절 연구의 방법 및 논문의 구성 .....	4
1. 연구의 방법 .....	4
2. 논문의 구성 .....	5
제 2 장 법인세기간배분의 이론적 고찰 .....	6
제 1 절 법인세기간배분의 이론적 배경 .....	6
1. 법인세의 본질과 비용설에 대한 근거 .....	6
2. 기업이익과 과세소득의 차이 .....	10
3. SFAS No.109와 APB Opinion No.11의 비교 .....	17
제 2 절 법인세기간배분의 방법 .....	20
1. 기간간 배분 .....	20
2. 법인세기간배분에 대한 논쟁 .....	24
제 3 절 법인세기간배분의 필요성 .....	27
제 3 장 실증적 연구의 설계 .....	29
제 1 절 가설의 설정 및 변수의 선정 .....	29
제 2 절 표본의 선정 및 자료의 수집 .....	31
제 3 절 자료의 처리 및 분석방법 .....	34
1. 자료의 처리 .....	34
2. 자료의 분석방법 .....	35

제 4 장 분석결과 .....	36
제 1 절 실증결과의 분석 .....	36
1. 대기업집단의 법인세기간배분효과 분석 .....	36
2. 중소기업집단의 법인세기간배분효과 분석 .....	38
제 2 절 사례분석의 결과 .....	39
제 5 장 결    론 .....	46
참 고 문 헌 .....	49
ABSTRACT .....	53

## 표 목 차

<표2-1> 원인별 기업회계와 세무회계의 차이 .....	11
<표2-2> 일시적 차이의 유형과 사례 .....	13
<표2-3> 영구적 차이의 유형과 사례 .....	14
<표2-4> 일시적 차이와 세무조정 .....	16
<표2-5> 영구적 차이와 세무조정 .....	17
<표2-6> 재무분석 자료 .....	28
<표3-1> 대기업의 분석자료 .....	32
<표3-2> 중소기업의 분석자료 .....	33
<표4-1> 대기업 집단의 차이분석결과 .....	37
<표4-2> 중소기업 집단의 차이분석결과 .....	38
<표4-3> A기업의 10년간 분석자료 .....	40
<표4-4> 상관관계의 분석결과 .....	41

## 그 립 목 차

<그림2-1> 기업이익과 과세소득의 차이 .....	15
<그림2-2> 법인세기간배분의 흐름표 .....	16
<그림4-1> 법인세기간배분 이전의 매출액 비교분석 .....	43
<그림4-2> 법인세기간배분 이후의 매출액 비교분석 .....	44

# 제 1 장 서 론

## 제 1 절 문제의 제기

재무회계는 기업의 외부에 있는 주주나 채권자 또는 정부 등 회계정보 이용자가 기업실체와 관련하여 합리적인 의사결정을 할 수 있도록 기업의 재무상태와 경영성과에 관한 재무상의 자료를 일반적으로 인정된 회계원칙(GAAP)에 따라 처리하여 유용하고 적정한 정보를 제공하는 것을 목적으로 한다.<sup>1)</sup>

기업환경이 복잡해지고 고도화될수록 기업이 이해관계자에게 제공해야 할 정보도 확대되고 있으며, 정보이용자들은 효율적이고 경제적인 의사결정을 위하여 기존의 재무제표 이외에 물가변동과 현재가치에 관련된 회계정보 등 보다 다양하고 정밀·유용한 정보를 요구하고 있다.

또한 각종 법규, 경제정책 등의 환경변화는 기업경영에 상당한 영향을 미치고 있으며, 특히 세법의 변경은 기업의 경영의사결정과 불가분의 관계를 맺고 있으므로 재무회계와 세무회계의 수익과 비용의 인식기준에 대한 관점 차이로 기업회계상의 법인세비용차감전순이익과 세무회계상의 과세소득 사이에 많은 차이가 발생될 수 있다.

이러한 경우에 발생하는 회계이익과 과세소득의 차이로 회계정보이용자들은 당기의 법인세 납부액과 차기 이후의 법인세 변동내용을 간과할 수도 있으며, 그 결과 기업의 재정상태와 경영성과에 대한 합리적인 판단을 왜곡시킬 수도 있을 것이다.

이와 같은 점에서 법인세비용의 기간배분에 대한 회계처리방법의 이해는 중요하다고 할 수 있으며, 더우기 최근에 들어서는 국내기업의 해외

---

1) 기업회계기준 제2조.

투자 확대전략에 따라 설립된 해외 현지법인과 인수 및 합병(M&A)에 관련된 법인세 문제가 현안으로 대두되고 있으므로 법인세기간배분에 대한 연구와 검토가 시급히 요청되고 있는 실정이다.

기업회계에 의한 법인세의 본질에는 이익처분설과 비용처분설이 있다. 우리 나라 기업회계기준에 의하면 법인세비용은 법인세비용차감전순손익에 법인세 등의 법령에 의하여 과세하였거나 과세할 세율을 적용하여 계산한 금액으로 하며, 법인세에 부가하는 세액을 포함한다. 법인세비용과 법인세법 등의 법령에 의하여 당기에 부담하여야 할 금액과의 차이는 이연법인세차 또는 이연법인세대의 과목으로 하고 차기 이후에 발생하는 이연법인세대 또는 이연법인세차와 상계한다.<sup>2)</sup>라고 1996년 3월 30일에 규정하였다. 그러나 본법의 시행을 2년간 유예하고 있으므로 12월 결산 법인의 경우 1998회계연도까지는 적용하지 않아도 되지만 기업에 따라서는 시행일 이전에 이연법인세회계의 적용을 허용할 것인가에 대하여는 허용한다고 해석하고 있다.

이연법인세에 관한 기업회계기준의 규정은 원칙적으로 모든 기업에 적용되지만 중소기업은 적용하지 않아도 된다.<sup>3)</sup> 중소기업이 적용하지 않을 때에는 계정과목의 명칭이 달라지고 주식의 기재의무가 추가된다는 점에 유의하여야 한다. 그리고 기업회계기준에서는 법인세비용을 선언적으로만 규정할 뿐 세부적인 내용은 추후 준칙 등에서 제정할 것으로 보인다.

이러한 측면에서 법인세의 기간배분문제는 재무보고의 일반목적<sup>4)</sup>을

---

2) 기업회계기준 제59조.

3) 기업회계기준 제8장 보칙 93조 1항 3호 “중소기업의 회계처리에 대한 특례”.

4) 정기영, 「 회계이론 」, 율곡, 1992, p.98.

재무보고의 일반 목적으로는 ① 경제적 자원과 채무에 관하여 신뢰할 수 있는 재무정보의 제공, ② 영업활동으로부터 발생한 순자원의 변동에 관하여 신뢰할 수 있고 이와 관련된 잠재수익력을 평가하는데 도움이 되는 정보의 제공, ③ 경제적 자원과 채무의 변동에 관한 정보 제공, ④ 재무제표 이용자의 요구에 따른 재무정보를 가능한 한 공시하도록 하고 있다.

제고시키기 위하여 측정된 법인세비용차감전순이익과 권리의무확정주의를 원칙으로 하는 세법상의 과세소득간의 일시적 차이에서 발생하는 법인세비용과 법인세과세액의 차이를 그 영향이 미치는 회계연도에 배분하는 것을 말한다.

우리 나라 법인세기간배분에 관한 대부분의 선행연구들은 기업의 규모를 고려하지 않은 상태에서 법인세기간배분으로 인한 각종 재무비율 변화의 유의적인 차이를 분석함으로써 기간배분이 재무비율에 미치는 정도의 중요성을 입증하였다는 데 불과하다.

따라서 본 연구는 선행연구의 결과에 근거하여 법인세기간배분과 재무비율간의 연결관계에다 기업규모를 매개변수(mediating variable)로 도입하여 법인세의 기간배분효과를 체계적으로 연구하고자 하였다.

기업의 규모에 따라 법인세의 기간배분효과가 상이하다면 이는 기간배분의 무차별적 효과에서 발전하여 보다 세분화된 배분효과에 대한 기술적(descriptive)인 연구결과로써 우리 나라 회계기준설정에 보다 구체적인 방향을 제시하게 될 것이다.

## 제 2 절 연구의 목적

우리 나라 기업회계기준은 법인세를 당해 회계연도의 순수한 법인세와 동 주민세, 적정 유보 초과소득에 대한 법인세와 동 주민세, 최저한세와 동 주민세, 가산세와 동 주민세, 특별부가세와 동 주민세, 농어촌 특별세로 규정하고, 손익계산서의 당기순이익은 법인세비용차감전순이익에서 법인세비용을 차감하여 보고하도록 요구하고 있다. 이때 차감하는 법인세비용은 회계이익과 과세표준에 의하여 각각 산출할 수 있기 때문에 일시적 차이가 발생하게 된다.

현행 회계실무에서는 발생주의에 따라 계산된 법인세비용을 차감하여 당기순이익을 계산하는 것이 아니라 세법상에 따라 계산된 법인세비용을 차감하여 당기순이익을 계산하도록 요구하지만 이렇게 산출된 당기순이익은 적절한 기업의 경영성과를 평가한다고 보기 어렵다. 왜냐하면 미래의 현금흐름을 예측하는데 도움이 되는 경영성과는 발생주의의 회계적 개념을 적용하여 측정되어야 하기 때문이다.

이와 같이 법인세비용을 발생할 기간에 배분하지 않는 경우에는 기업의 기간손익을 적정하게 공시할 수 없을 뿐만 아니라 기업의 재무적 정보를 올바르게 제공할 수 없고 주주에 대한 배당금 지급도 형평을 잃게 된다.

본 연구의 목적은 법인세기간배분과 재무비율간의 연결관계에 기업규모를 매개변수로 도입하여 기업규모의 무차별적 기간배분이 아닌 세분화된 배분효과를 실증적으로 분석함으로써 우리 나라 법인세기간배분의 시행을 위한 회계기준 설정에 보다 구체적인 방향을 제시하는데 있다.

### 제 3 절 연구의 방법 및 논문의 구성

#### 1. 연구의 방법

본 연구에서는 법인세기간배분에 관한 이론적 배경과 선행연구의 결과를 검토한 후 기업규모를 고려한 법인세의 기간배분효과를 분석하고, 특정 기업의 사례를 통하여 실증적 분석을 검토하고자 한다.

이론적 연구에서는 문헌을 통한 법인세기간배분회계의 배경을 고찰하고 법인세기간배분의 당위성을 규명 또는 정립하고자 했으며, 실증적 연구에서는 회계실무에서 발생하고 있는 재무회계와 세무회계의 차이를 분석하여 법인세차액이 법인세기간배분에 미치는 효과를 비교하고자 한다.

## 2. 논문의 구성

제1장의 서론에 이어 제2장에서는 법인세기간배분회계의 이론적 고찰을 하였다. 제1절에서는 법인세의 본질과 비용설에 대한 근거를 개관해 보고, 기업이익과 과세소득의 차이를 중심으로 SFAS No.109와 APB Opinion No.11을 비교·검토하였다. 제2절에서는 법인세의 기간배분방법으로 기간간 배분과 법인세기간배분에 대한 논쟁을 전개했으며, 제3절에서는 법인세기간배분의 필요성을 설명하였다.

제3장에서는 법인세기간배분에 관한 실증적 연구를 분석하였다. 제1절에서는 법인세기간배분의 차별적 효과를 분석하는데 필요한 가설을 설정하고 변수를 선정하였으며, 제2절에서는 본 실증적 연구에서 사용되는 표본의 선정과 자료수집을 서술하였고, 제3절에서는 자료의 처리 및 분석방법을 기술하였다.

제4장에서는 법인세기간배분회계에 대한 실증적 연구결과와 사례분석의 결과를 제시했으며, 제5장에서는 본 연구에 대한 총체적인 결론과 시사점을 논술하고 본 연구가 갖는 한계와 향후 연구를 위한 제언을 기술하였다.

## 제 2 장 법인세기간배분의 이론적 고찰

### 제 1 절 법인세기간배분의 이론적 배경

#### 1. 법인세의 본질과 비용설에 대한 근거

법인세(corporate income tax)는 법인세법에 의하여 결정된 법인의 소득에 대하여 부과하는 조세이다.<sup>5)</sup> 이와 같은 법인세는 조세상의 법인이 주주와 별개의 실체라고 보는 결과로서 법인이윤은 법인에 의해 유보되거나 또는 주주에게 지급되는 배당과는 관계없이 법인에게 우선적으로 법인세가 부과된다.

따라서 법인세의 부과대상은 자연인이 아니라 법인격이 존재하는 법인이라는 점에서 법인실재설이나 법인의제설이라는 법인의 개념규정에 관한 문제를 제외하고, 부과원천은 법인의 소득으로서 이를 과세소득이라고 하고 법인세의 인식대상으로서 과세소득과 기업이익의 관계를 규명한다.

기업의 영업활동 결과에 대해 과세를 할 경우 법인세를 과세권자인 국가에 대한 이익의 분배로 인식하는 경우와 기업의 존재에 의한 기간비용으로 간주하는 경우에 따라 회계학적 의의가 달라진다고 할 수 있다.

그러므로 법인세를 배당금의 지급과 같이 이익의 분배로 보아서 미처 분이익잉여금의 처분항목으로 취급하는 이익처분설과 법인의 계속성과 연계하여 수익에 대응하는 기간비용으로 인식하는 비용설이 있다.

#### 1) 이익처분설

법인세를 이익의 처분으로 보는 것은 법인세를 비용으로 인식할 수 없다고 생각하기 때문이다. 즉 비용이란 수익을 얻기 위하여 경제적 주체

---

5) AICPA, APB Opinion No.11, "Accounting for Income Taxes," December 1967, p.13.

(기업)에 귀속하는 재화나 용역이 소비되어 그 후의 경영활동에 공헌하고 없어진 자원(자산의 감소 또는 부채의 증가)<sup>6)</sup>이라고 정의한다면 법인세는 수익을 획득하기 위하여 소비된 재화나 용역이 아니며 정부로부터 받은 혜택이나 수익과 관계있는 것도 아니고 다만 과세소득과 관련지을 수 있을 뿐이다.

AAA(미국회계학회)는 1957년에 기업을 이해관계자인 주주, 채권자, 정부와 별개의 독립된 실체로서 인식하는 경우에 이익의 분배는 주주에게는 배당금, 채권자에게는 이자 그리고 정부에게는 조세가 분배되는 것이라는 점에 의거하여 법인세 및 배당 등은 기업 순이익의 결정요소가 아니라고 함으로써 이익처분설을 주장하였다.<sup>7)</sup>

Water와 Edward는 법인세가 수익을 획득하기 위하여 소비된 재화나 용역이 아니며 정부로부터 받은 혜택이나 수익과 함수관계를 찾을 수 없고, 단지 법인세 과세표준과 관련지을 수 있다는 점에서 법인세를 수익과 대응시킬 수 있는 비용으로 볼 수 없다고 주장하여 이익처분설을 따르고 있다.

中田申正은 법인세란 이익이 없으면 부담할 의무가 없으므로 이익의 결정요소가 아니라 이익의 결과로써 발생하고, 정부는 기업에 대해 이해관계를 가지는 구성원으로서 주주나 채권자와 같이 기업이익에 대해 조세로서 분배받는 수익자이며 그리고 법인세의 부담은 주주에게 귀속되며 기업이 주주를 위해 정부에게 지급하는 원천세의 일종이라고 하여 법인세를 이익의 처분이라고 하였다.<sup>8)</sup>

이상의 논의를 통하여 볼 때 법인세를 이익의 처분으로 보는 근거는 대체로 다음과 같은 세 가지를 들 수 있다.<sup>9)</sup>

---

6) 고승희, 「 회계학개론 」, 삼영사, 1993, p.115.

7) AAA "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements", 1957, p.5.

8) 中田申正, "法人稅所得 の 會計處理", 中央經濟社, 1979, p.4.

9) 이정호, 「 현대회계이론 」, 법문사, 1990, p.391.

첫째, 법인세는 이익이 없으면 부담할 의무가 없으므로 이익의 결정 요소가 아니라 이익의 결과로써 발생한다.

둘째, 정부는 기업에 대해 이해관계를 가지는 구성원으로서 주주나 채권자와 같이 기업이익에 대해 조세로서 분배받는 수익자이다.

셋째, 법인세의 부담은 주주에게 귀속되며 기업이 주주를 위해 정부에 지급하는 원천세의 일종이다.

## 2) 비용설

법인세를 비용으로 인식하는 입장은 법인의 계속성을 부인할 수 없는 이상 법인세는 회피할 수 없는 비용이므로 기간비용으로 인식해야 하며 비용설을 주장하는 주요 근거로는 비용에 대한 정의에서 찾아 볼 수 있다. 즉, 비용은 순자산을 감소시키는 것으로서 자산의 감소나 부채의 증가로 측정되어지며 재화의 생산, 인도, 용역의 제공 등과 관련하여 발생하지만 반드시 수익과 직접적으로 관련을 갖지 않고도 발생될 수 있기 때문이다.

따라서 경제적 용역을 사용하여 획득한 수익에 대해 정부가 부과하는 법인세는 순이익에서 차감된 비용으로 인식할 수 있다는 것이다.<sup>10)</sup> 이러한 논거는 비용을 광의로 해석하여 이익으로부터 공제될 수 있는 모든 소멸원가를 포함하는 것으로 정의할 수 있다.<sup>11)</sup>

AICPA(미국공인회계사회), IASC(국제회계기준위원회) 등에서는 법인세의 비용설을 인정하고 있으며, 일반적인 회계이론에도 법인세의 비용설이 타당한 것으로 받아들여지고 있다.

1944년에 발표된 AICPA의 ARB No.23에 의하면 “법인세는 비용으로 필요에 따라 실무에서 가능하면 이익 및 다른 계정에 배분해야 한다.”고

10) 中田申正, “法人稅所得の 會計處理”, 中央經濟社, 1979, p.4.

11) R. T. Sprouse and M. Moonitz, “A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises,” ARS, No.3, N. Y.: AICPA, 1962, p.49.

언급함으로써 법인세는 이익의 배분과정이라기 보다는 본질적으로 그 비용의 관련된 기간에 배분해야 한다고 주장하고 있다.

또한 1966년에 발표된 ARS No.9에서는 법인세를 이익의 배분보다는 비용이라는 측면에서 법인세기간배분 이론을 전개시키고 있다. APB Opinion No.1에 있어서도 법인세를 비용으로 인식하여 발생주의에 따라 당해기간에 부담시킬 법인세를 산출하며, 이것을 손익계산에 배분함으로써 법인세비용을 적절히 표시하도록 권고하고 있다.

이와 함께 IASC No.12도 “세효과를 인식하는 회계처리에 있어 법인세는 기업의 수익을 얻는 데 발생한 동일 기간내의 비용으로 회계처리하여야 한다.”고 함으로써 법인세의 본질을 비용으로 인식하고 있다.

IAS(국제회계기준)도 법인세를 인식하는 회계처리방법에서 “기업이 수익을 획득하는데 발생하는 관련 비용으로 인식하며, 손익이 발생한 동일 기간의 비용으로 회계처리 한다”.<sup>12)</sup>고 하여 법인세 비용설의 입장을 수용하고 있다.

이상에서 보는 바와 같이 법인세는 이익의 처분이라는 입장보다는 비용이라는 입장이 이론적으로 타당하다고 인정된다. 그러므로 법인세를 비용으로 인식함에 따라 “세법에 따라 실제로 납부하는 법인세와 재무회계의 발생주의에 따른 법인세비용 중 어느 것을 기간비용으로 계상해야 할 것이냐?”하는 법인세기간배분의 문제가 대두되게 된 것이다.

우리 나라에서는 1990년 3월 기업회계기준 개정시에 도입되었다고 볼 수 있으며, 법인세기간내 배분제도는 예규 101-280에 의거 1992년도부터 시행되어 왔으나 세부규정을 정하지 못하고 있던 중, 1996년 기업회계기준 개정시에 보다 명확하게 규정하게 되었다.

---

12) International Accounting Standards Committee No.12, “Accounting for Income Taxes,” London : July 1979, par.12.

## 2. 기업이익과 과세소득의 차이

재무회계는 기업의 이해관계자인 정보이용자가 기업에 대한 올바른 판단과 평가를 할 수 있도록 필요한 재무정보를 제공함에 목적이 있는 반면에 조세목적의 입장인 세무회계는 국가재정의 조달을 위하여 세법의 규정에 따라 공평·타당한 조세부담의 배분기준으로 과세소득의 계산과 파악을 목적으로 한다. 즉 세무회계는 기업의 과세소득을 산정하는 회계로 세무서에 대해 기업의 납세자료를 제공하기 위한 회계이며, 세무계획, 세무관리, 세액결정, 세무신고서의 작성, 조세심사청구 등을 다루는 회계라고 할 수 있을 것이다.

따라서 재무회계의 영역에서는 기업의 경영활동성으로 파악된 기업이익의 개념을 형성하는 항목이라도 세무회계에서는 그것이 특수한 성격을 갖고 조세부담 능력을 갖지 않으면 과세제외소득 혹은 과세공제익금으로 취급된다.

이와 같이 기업회계와 세무회계의 목적은 상이하지만 각각 상호 밀접한 관련을 가지면서도 이익을 계산하는 근본목적이 서로 다르기 때문에 다른 계산 이념을 바탕으로 하고 있다고 할 수 있다.

따라서 기업회계와 세무회계는 개념적으로나 실무적으로 기업이익과 과세소득의 계산에 있어서 논리적 체계가 다르게 전개되는 것은 당연히 예상되어야 한다. 즉, 일반적으로 인정된 회계원칙에 의하여 산출한 기업이익과 조세 목적을 위한 세법상의 과세소득 사이에는 현실적으로 차이가 발생하며, 이는 우리 나라 뿐만 아니라 다른 국가에서도 나타나는 현상이라고 할 수 있다.

이러한 기업이익과 과세소득간의 차이를 원인별로 살펴보면 <표2-1>과 같다.

<표 2-1> 원인별 기업회계와 세무회계의 차이

	기 업 회 계	세 무 회 계
1. 개념· 본질	-기업의 재무상황(재무상태, 경영 성과, 현금흐름)을 파악하는 절차 -기간손익을 산출하는 절차	-경영성과의 세법적인 평가에 의 한 계산 결과 -과세소득을 계산하는 절차
2. 목적	-정보이용자의 의사결정을 위한 정보의 제공 -기업의 건전한 발전과 유지	-국가재정의 조달 -공평한 과세와 형평을 유지 -세수 확보, 조세의 합리적 징수
3.손익계산	-기간손익의 계산	-과세소득의 계산
4. 원칙 (기준)	-신뢰성의 원칙 등 회계의 일반 원칙을 따름 -대차대조표 작성기준과 손익계 산서 작성기준을 따름	-세입 충분성의 원칙, 세원 최대 확보주의, 과세평등성의 원칙 등 을 따름
5. 일률성 다양성	-다양성을 나타내는 계산과정으 로 기업회계는 기업에 따라 독 자적으로 이루어지므로 세법이 제한을 가하는 항목은 기업회계 에서 각양각색으로 나타남	-일률성을 나타내는 계산과정으 로 세법은 공평과세의 견지에서 특히 손금에 관해 일률적인 제한 을 가함 (예: 접대비의 한도액 제한)
6.계상요소	-수익과 비용, 원가를 비교하여 기간손익을 산출	-세무손익과 세무손비를 비교하여 과세소득을 산출

따라서 법인세기간배분회계에서 문제로 제기되는 귀속기간에 의한 차  
이란 수익과 비용에 대한 기업회계와 세무회계의 귀속기간상의 차이에서  
발생하는 것으로 기업회계가 발생주의 회계에 의한 수익과 비용의 대응  
원칙에 의해 손익을 산정하는 반면 세무회계는 권리의무확정주의에 의해  
익금과 손금을 인식하여 소득을 산정하기 때문에 양자 사이에는 시간적  
차이가 존재한다.

여기에서 설명하고자 하는 회계이익과 과세이익의 일시적 차이는 바로법인 세기간배분대상이 되므로 대단히 중요한 의미를 내포하고 있다고 할 것이다.

#### 1) 일시적 차이

일시적 차이(temporary differences)는 거래가 과세소득을 결정하는데 영향을 미치는 기간과 법인세비용차감전순이익을 결정하는데 포함되는 회계이익과 과세소득간의 기간의 차이<sup>13)</sup>로 정의된다. 다시 말하면 기업 회계상의 수익 비용과 법인세법상의 익금 손금과의 인식기준이 다른 경우에 발생하는 거래의 귀속기간에 대한 견해차이로 발생하게 된다.

이러한 일시적 차이의 세효과는 어느 특정회계기간의 법인세를 증가시키기도 하고 감소시키기도 하므로 당기의 적정한 법인세를 기간손익에 대응시키려면 일시적 차이에서 오는 법인세효과를 고려해야 한다.

그러나 어떤 특정 회계년도에 발생한 일시적 차이는 차기 이후의 회계년도에 반드시 반대의 영향을 가져 음으로써 전체적으로 법인세효과가 상쇄된다.

따라서 일시적 차이로 분류되기 위한 조건으로는 차이가 적어도 두 회계기간 이상에 걸쳐 영향을 미치고, 당초에 발생한 차이가 차기 이후의 회계기간에 실현될 반대 차이에 의하여 완전히 소멸되어야 한다.<sup>14)</sup>

그러므로 과세소득과 법인세비용차감전 회계이익의 조건을 만족시키는 일시적 차이가 당기에 지급하여야 할 법인세납부액이 당기의 기업회계기준에 인식되었고 거래에 적용할 수 있는지를 법인세비용으로 나타낸다고 볼 수 없기 때문에 법인세의 기간배분이 필요하게 되는 것이다.<sup>15)</sup>

이와 같이 일시적 차이의 유형과 사례를 보면 <표2-2>와 같다.

---

13) AICPA, APB Opinion No.11, "Accounting for Income taxes," 1967, p.13. SFAS No.96 일시적 차이를 임시적 차이(temporary difference)로 규정함.

14) 문택곤, "법인세의 회계처리에 관한 연구", 세무와 회계, 대한세무협회, 1987, p.69.

15) AICPA, op. cit., 1967, p.16.

<표2-2> 일시적 차이의 유형과 사례

유 형	사 례
<ul style="list-style-type: none"> <li>회계이익에 먼저 산입되고 미래의 과세표준에 산입되는 수익이나 이득</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>수입이자</li> <li>할부매출(기업회계;인도기준,세법;회수기일도래기준)</li> <li>장기보유채권(기업회계;유효이자율 등.세법;만기시 익금)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>회계이익에서 먼저 공제되고 미래의 과세표준에서 공제되는 손실</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>감가상각비 한도초과액</li> <li>퇴직급여충당금 한도초과액</li> <li>대손충당금 한도초과액</li> <li>부실채권 대손처리액</li> <li>주식투자평가손실</li> <li>부채성충당금 설정액(수선충당금, 하자보수충당금)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>과세표준에 먼저 산입되고 미래의 회계이익에 포함되는 수익이나 이득</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>원가추정이 곤란한 도급공사, 장기예약매출(세법;표준소득률에 의해 인식, 기업회계;발생원가범위내 인식)</li> <li>무상주 취득(세법;취득시 인식, 기업회계;판매시 인식)</li> <li>사채할인발행차금의 상각(세법;정액법,기업회계;유효이자율법)</li> <li>국고보조금·공사부담금(세법;수령시 산입, 기업회계;감가상각과정에서 산입)</li> <li>주식투자평가이익(세법;계상시,기업회계;판매시)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>과세표준에서 먼저 공제되고 미래의 회계이익에서 공제되는 비용이나 손실</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>특별상각준비금</li> <li>조세감면규제법상 제반 준비금</li> <li>내구연수가 3년 미만인 비품 등</li> </ul>

2) 영구적 차이

영구적 차이(permanent differences)란 특정 회계년도에 회계이익과 과

세표준의 차이가 나타나면 그 이후에 영구적으로 그 차이가 반전되지 않는 것을 의미하며 이는 주로 세법의 규정에 의해 나타나게 된다. 즉 조세정책적 목적에서 특정 비용을 손금으로 인정하지 않거나 비용이 아닌 데도 과세표준에서 공제하도록 함에 따라 나타난다.

따라서 법인세비용 산정시 영구적 차이는 인식하지 않고 당기에 납부해야 할 법인세를 산출한 후 이연법인세회계를 적용해야 한다. 왜냐하면 영구적 차이는 당기에 설정되는 미지급법인세계정에 영향을 미칠 뿐 이연법인세계정과는 관계가 없기 때문이다.

그러나 만약 영구적 차이 중 사외로 유출되지 않고 자본잉여금이나 이익잉여금에 남아 있는 금액이 있다면 이는 기간내 배분의 대상이 된다.

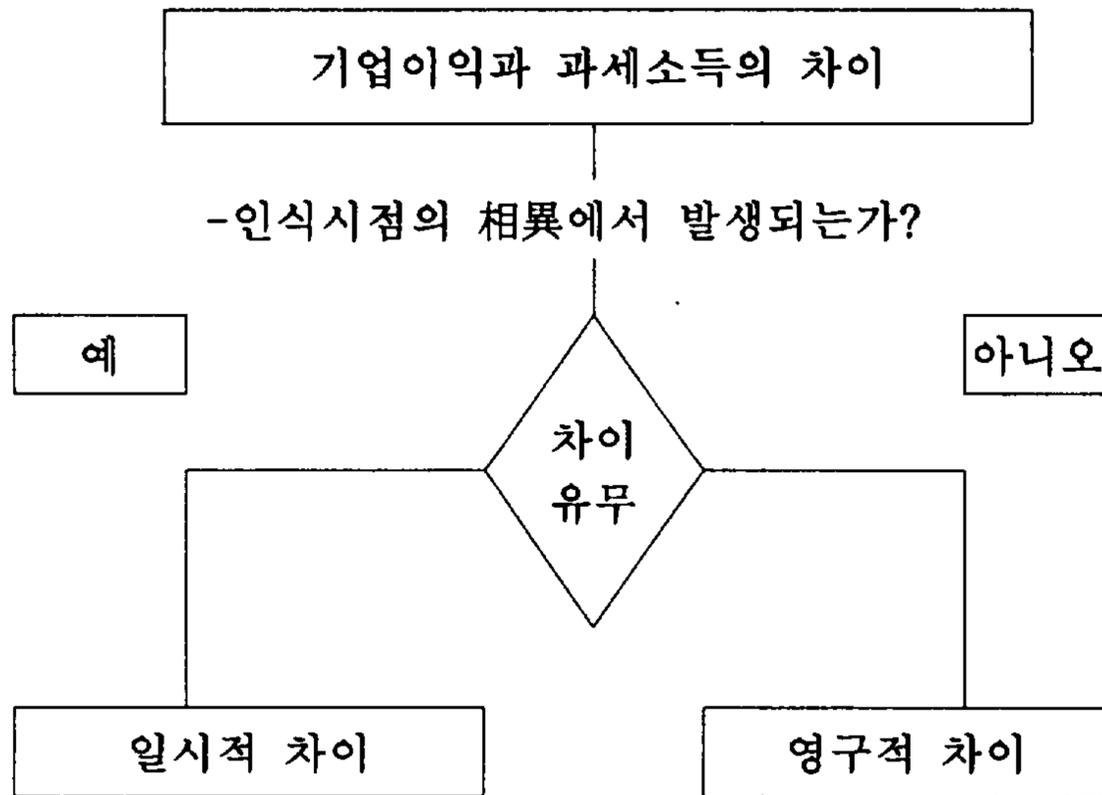
이러한 영구적 차이의 유형과 사례를 보면 <표2-3>과 같다.

<표2-3> 영구적 차이의 유형과 사례

유 형	사 례
· 회계상 수익을 세법에서 익금으로 간주하지 않는 항목	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 공익신탁의 신탁재산에서 생기는 소득</li> <li>- 기관투자자가 상장법인과 장외등록법인으로부터 받는 배당소득 중 80%</li> <li>- 중소기업창업투자회사의 주식양도차익</li> <li>- 합병시 비과세되는 의제배당과 청산소득</li> <li>- 과오납부금의 환급금이자</li> </ul>
· 회계상 비용을 세법에서 비용으로 인정하지 않는 항목	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 비지정기부금, 지정기부금 한도초과액</li> <li>- 접대비 한도초과액</li> <li>- 임원퇴직금 한도초과액</li> <li>- 업무무관지출</li> <li>- 타법인주식 · 가지급금 · 비업무용부동산 등의 보유로 인한 지급이자 손금부인액</li> <li>- 채권자가 불분명한 사채이자</li> <li>- 소비성 서비스업의 광고선전비 일정한도 초과액</li> <li>- 각종 벌과금(교통 범칙금, 임의 조합 회비)</li> <li>- 양도소득계산시 자산재평가차익, 토지초과이득세 등</li> </ul>

· 회계상 수익이 아닌데 세법에서 익금으로 간주하는 항목	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 자본보전목적의 자산수증이익 · 채무면제 이익</li> <li>- 자기주식처분이익</li> <li>- 자산평가증으로 인한 합병차익</li> <li>- 가지급금에 대한 인정이자</li> <li>- 부당행위계산부인에 익금 산입되는 항목</li> <li>- 부동산 임대업의 간주임대료</li> </ul>
· 회계상 비용이 아닌데 세법에서 공제해 주는 항목	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 각종 소득공제액(해외사업소득공제 등)</li> <li>- 5년내에 발생한 이월결손금</li> <li>- 자기주식처분손실</li> </ul>

위에서 살펴본 기업이익과 과세소득간의 차이를 도시하면 <그림2-1>와 같다.<sup>16)</sup>

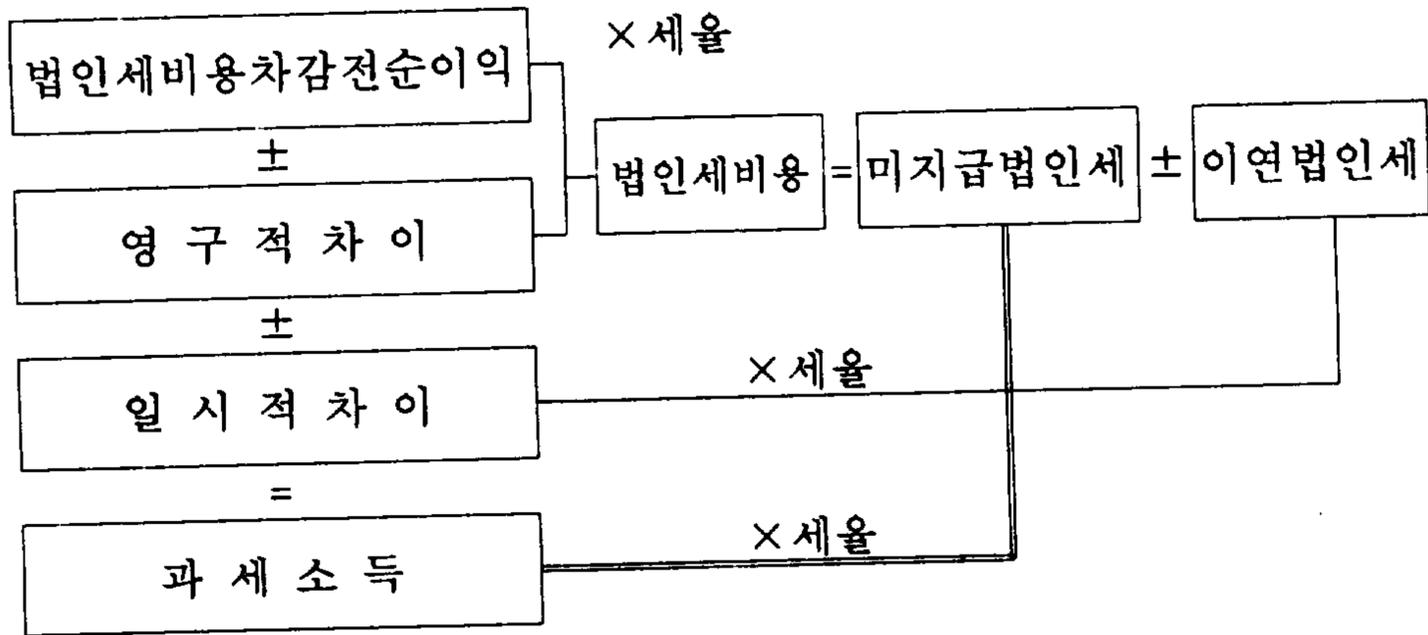


<그림2-1> 기업이익과 과세소득의 차이

한편 일시적 차이와 영구적 차이에 대한 법인세 관련 계정과 흐름은 다음 <그림2-2>와 같은 관련을 갖는다.<sup>17)</sup>

16) 조성하, 「재무회계」, 무역경영사, 1982, p.323.

17) 문택곤, “법인세의 회계처리에 관한 연구”, 「회계와 세무」, 대한세무협회, 1976, p.71.



<그림2-2> 법인세기간배분의 흐름표

### 3) 우리 나라 법인세의 계산구조

지금까지의 우리 나라 법인세 등은 기업이익을 기초로 세법 규정에 의하여 각 사업년도소득의 계산, 과세표준의 계산, 산출세액의 계산, 그리고 납부세액의 계산이라는 일련의 단계적 과정을 거쳐 산출한다.

세무조정이란 기업회계상의 이익을 기초로 세법의 규정에 의한 부담세액을 산출하는 과정으로 익금산입항목, 익금불산입항목, 손금산입항목, 손금불산입항목을 가감하여 산출하는데, 이를 일시적 차이 및 영구적 차이 사이의 관계로 표시하면 <표2-4>, <표2-5>과 같다.

<표2-4> 일시적 차이와 세무조정

차이내용	차이유형	세무조정	
		차이발생시	차이소멸시
수익의 인식시기	기업회계>세무회계	익금불산입	익금산입
	기업회계<세무회계	익금산입	익금불산입
비용의 인식시기	기업회계>세무회계	손금불산입	손금산입
	기업회계<세무회계	손금산입	손금불산입

<표2-5> 영구적 차이와 세무조정

차이내용	차이유형		세무조정
	기업회계	세무회계	
수익의 계상여부	계상함 계상안함	계상안함 계상함	익금불산입 익금산입
비용의 계상여부	계상함 계상안함	계상안함 계상함	손금불산입 손금산입

법인세법상 각 사업연도소득금액은 기업회계상의 당기순이익에서 익금산입항목과 손금불산입항목을 가산하고, 익금불산입과 손금산입항목을 차감하여 계산한다. 이와 같이 조정하는 손금 또는 익금의 귀속을 확정하는 세법상의 절차를 소득처분이라 하며, 소득처분에 있어서 일시적 차이는 유보처분되고 영구적 차이는 사외유출인 상여, 배당, 기타 소득, 기타 사외유출로 처리하였다.

### 3. SFAS No.109와 APB Opinion No.11의 비교

미국에서 법인세기간배분회계에 관하여 일반적으로 인정되는 회계처리 방법은 1988년 12월 15일 이후 개시되는 회계연도부터는 SFAS No.96의 규정에 따라 이연법에서 부채법으로 변경하여 적용하도록 되었으나, 그 후 부채법의 수용상태가 미비하여 적용시기를 1991년 12월 15일 이후로 연기하였다.

그러나 문제점이 많이 제시되어 FASB에서는 SFAS No.96을 시행하지도 못한채 SFAS No.109을 1992년 2월에 발표하여 1992년 12월 15일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 새로운 규정에 의하여 부채법을 적용토록 하였다.

이러한 법인세기간배분에 관한 회계처리방법의 변경이 재무제표에 미치는 중요한 영향을 발췌하여 보면 다음과 같다.

첫째, 이연법인세의 배분방법에서 이연법은 법인세비용차감전순이익에 대응하는 법인세비용의 계상에 목적이 있으므로 손익계산서 지향적이다. 자산부채법은 기업회계상 자산과 부채를 인식하는데 주안점을 두기 때문에 대차대조표 지향적인 방법이라 할 수 있다.

자산부채법에 있어서 이연법인세는 다음과 같이 산정한다.

- \* 재무회계상 자산 부채가액 - 세무상 자산 부채가액 = 일시적 차이
- \* 일시적 차이 × 세법상 당기 및 차기세율 = 이연법인세 자산·부채

둘째, 세법 또는 세율변경의 효과가 이연법인세에 미치는 영향을 보면 이연법은 세법 또는 세율의 변경이 있는 경우에 이미 계상된 이연법인세를 수정하지 않지만, 자산부채법은 근본적으로 미래에 실제 지급하거나 공제할 금액으로 이연법인세에 반영되며 조정금액을 이연법인세로 대차대조표상에 수정하여 보고한다.

셋째, 이연법인세를 자산으로 어떻게 계상할 것인가에 대한 판단하는 문제에서 이연법은 기간차이 금액을 감안한 경우와 감안하지 않은 경우를 비교하는 방법에 의하여 자산으로 계상할 수 있으나 예외적으로 현실 가능성이 확실하다고 판단되지 않는 경우에 자산으로 계상하지 않는다.

그러나 자산부채법은 실현가능성이 있다고 판단되는 경우에 자산으로 인식한다. 즉 미래에 법인세 절세효과가 가능성이 50% 이상 있을 때만 자산으로 인식하고, 미래의 절세효과가 100% 확실성이 없다면 불확실성 부분에 해당하는 평가충당금을 설정하여 재무제표에 표시할 수 있다.

넷째, 이월결손금 또는 이월공제세액의 처리에 있어서 이연법은 이월공제가 확실한 경우에 이연법인세 자산으로 계상할 수 있으며 차기 이후에 실현되었다면 특별항목(extraordinary item)으로 보고하지만, 자산부

채법은 실현가능성이 있다면 100% 자산으로 인식할 수 있다.

다섯째, 기업의 합병시 이연법인세의 처리방법은 두 가지로 구분된다.

① 장부상 계상금액과 세무상 금액의 차이가 존재하는 경우에 이연법은 취득자산 및 부채에 대하여 이연법인세 잔액을 상쇄시킨 후의 가액으로 평가(net of tax value)하는 반면 부채법은 장부상 계상금액과 세무상 가액과의 차액에 대한 법인세 효과를 이연법인세 자산 또는 부채로 계상하는 방법을 선택하고 있다.

② 취득한 기업에서 이월결손금 또는 이월공제세액 처리방법의 경우에 이연법은 이월결손금 또는 이월공제세액의 세효과가 차후에 실현될 경우 이미 보고된 재무제표를 재작성해야 하며, 실현된 금액을 영업권, 비유동자산의 순서로 상계처리하고 최종적으로 미상계분은 부의 영업권(합병차익)으로 상계한다. 그러나 자산부채법은 영업권, 비유동자산과 상계처리하고 미계상부분이 있으면 당기법인세로 처리한다.

여섯째, 기능적 통화가 외화로 표시되는 경우에 해외사업장 비화폐자산의 원가회수와 관련하여 발생하는 환산차손익을 자산부채법은 일반적 차이로 구분하고 이에 대한 이연법인세를 계상하도록 요구하는 반면에 이연법은 극히 제한된 경우에만 자산으로 계상할 수 있도록 하였다.

이와 같은 점은 APB Opinion No.11의 일시적 차이에 대한 범위가 SFAS No.109에서 확대된 데 기인하고 있다.

일곱째, 세무계획(tax planning)에 있어서 이연법은 일시적 차이의 반대효과가 언제 나타나는지 여부만 추정하면 되기 때문에 세무계획에 큰 의미가 없었으나, 자산부채법은 언제 일시적 차이의 반대효과가 나타나는지를 확실하게 예측하여 기업에 유리한 시점에서 손금산입 또는 익금가산 등과 관련한 세무계획을 수립할 수 있다.

한편 자산부채법하에서 세무전략으로 경영자는 세무계획을 실행할 능력을 보유하고 수행할 분명한 의사가 있어야 하며, 또한 당해 세무계획

을 통제할 수 있고 실행가능해야 하지만 세무계획과 관련된 비용이 너무 커서는 안된다.

## 제 2 절 법인세기간배분의 방법

법인세를 배분하는 문제는 순과세소득이 순회계이익과 다른 방법으로 계산되는 데에서 비롯되고 있다. 대체로 과세소득과 회계이익과의 차이점은 순회계이익의 산출에 관계되지 않는 경제적, 정치적 및 행정적 이유로 인한 특별법적인 허용 또는 제한에서 발생하는 영구적 차이와 일시적 차이를 기간간배분하는 방법을 말한다.

### 1. 기간간 배분

회계이익과 과세이익의 차이가 수익과 비용의 인식시기와 다름으로 인하여 발생할 때 법인세비용차감전순이익을 기준으로 법인세비용을 기록하려면 기간간 배분이 필요하다. 즉, 당기의 과세소득이지만 차기 이후의 회계목적으로 인식되는 소득에 대한 법인세는 이연이 필요하고, 반대로 당기의 회계목적으로 차기 이후에 과세될 이익은 당기 법인세비용으로 인식할 필요가 있다.

일반적으로 법인세의 기간간 배분에 필요한 것으로는 ① 세무목적으로 과세소득에 포함되었지만 회계보고서에서는 이연시킨 것, ② 당기에는 회계목적으로 기록되나 세무목적으로는 차기에 보고되는 수익, ③ 세무 계산에는 포함되나 회계보고서에서는 이연시킨 이익, ④ 손익계산서에서는 공제된 비용이나 차기에만 세무목적으로 손금할 수 있는 비용의 네 가지 형태가 제시되고 있다.<sup>18)</sup>

---

18) FASB Statements of Financial Accounting Standards No.109. "Accounting for Income Taxer," February 1992, par.36.

위의 ①②는 당기의 회계이익에 관련되는 법인세비용이 당기에 지급될 세액보다 많으므로 법인세부채나 다른 형태의 대변계정을 설정해야 하며, ③④는 당기에 지급할 세액이 당기의 손익에 보고되는 법인세비용보다 많기 때문에 선급법인세 혹은 다른 명목의 차변계정이 필요하다.

법인세배분을 지지하기 위해 가정되는 기본전제는 다음과 같다.<sup>19)</sup>

첫째, 전통적인 회계구조에 따라 순이익의 보고만 강조하면 대차대조표의 각 항목에 대한 영향을 무시하게 되므로 대응개념은 법인세의 보고에도 적합하리라고 가정한다.

둘째, 법인세기간배분은 자산 및 부채의 평가에 있어서 측정은 물론 각 항목에 대해서도 경제적 해석을 얻을 수 있어야 한다.

법인세기간배분이 모든 일시적 차이에 포괄적으로 적용할 것인가, 아니면 당기순이익의 적정한 표시를 왜곡시키는 한정된 일시적 차이에만 적용되는가에 따라 부분적 기간배분과 포괄적 기간배분으로 구분된다.<sup>20)</sup>

#### 1) 부분적 기간배분

부분적 기간배분은 어떤 연도의 법인세비용은 당해연도에 지급해야 할 법인세이어야 한다는 전제하에 순이익에 중요하고 확실한 영향을 미치는 비교적 단기간에 걸친 비반복적 차이에 대해서만 기간배분을 하는 방법이다.<sup>21)</sup>

부분적 기간배분법을 지지하는 사고방식에서 회계란 재화의 수수, 차입, 차입금의 변제 등 실제 거래를 반영하는 것이지 예상되는 미지급법인세와 같이 누구에게 언제 지급할 것이며, 지급할 금액조차도 불확정한 것을 취급하는 것이 아니라는 것이다.

---

19) Ibid., p.433.

20) AICPA, APB Opinion No.11, op. cit., par.25.

21) D. E. Kieso & J. J. Weygandt, Intermediate Accounting, Third Edition, John Wiley & Sons Inc., 1980, p.889.

따라서 사실상 실제로 지급하는 금액상의 명백한 차이를 가져다주는 거래만 기간배분하고, 다른 반복적 사항은 각 연도마다 평균적으로 발생하기 때문에 기간배분을 하지 않더라도 기간손익에 영향을 주지 않는 것이다.<sup>22)</sup>

그러나 이 방법의 가장 큰 문제점은 반복적 차이의 판단에 있어 객관성이 부족할 뿐만 아니라 발생주의에 어긋나기 때문에 APB Opinion No.11 에서도 모든 일시적 차이로 인한 세효과액은 이연법을 적용하여 포괄적으로 기간배분할 것을 요구하고 있다.<sup>23)</sup>

## 2) 포괄적 기간배분

포괄적 기간배분은 당기의 법인세비용차감전순이익을 결정하는 데 포함된 모든 거래들의 세효과를 혼합하는데 모든 일시적 차이가 세효과를 갖고 있으므로 그 차이가 반복적인 것과 관계없이 모든 세효과를 인식해야 한다는 주장이다.<sup>24)</sup> 즉, 특정 사업년도의 세소득 산출에 산입된 항목이 법인세비용차감전순손익의 산출에 포함된 항목과 다르므로써 발생하는 일시적 차이가 반복적이든 비반복적이든 모두 기간배분의 범위에 포함시켜야 한다는 것이다.

포괄적 배분은 세효과와 기간배분으로 인하여 발생하는 선급법인세나 미지급법인세가 통상적인 수취채권이나 채무와 다르다고 하더라도 엄격한 발생주의원칙에 따라 특정 기간의 법인세비용차감전순이익이 부담하지 않으면 안될 법인세비용을 정확히 계상해야 한다는 입장을 견지하고 있다.<sup>25)</sup>

따라서 포괄적 기간배분에 의한 법인세비용은 수익과 비용의 대응원칙

---

22) 조익순, "법인세회계에 관한 연구", 회계학연구 창간호, 한국회계학회, 1977, p.8.

23) AICPA, APB Opinion No.11, op. cit. par.34.

24) Ibid., par.29.

25) 조익순, op. cit., p.8.

에서 법인세비용차감전순이익의 계산에 관련된 모든 거래의 세효과를 인식하여 기간배분의 범위에 포함시키므로 발생주의 원칙과 수익-비용대응 개념이 더 완전하고 일관된 결과를 가져올 수 있는 방법이라고 평가되고 있다.<sup>26)</sup>

포괄적 배분의 초점은 세금절약으로 발생된 이득은 법인세비용을 측정하는 기간에 인식해야 한다는데 있으며,<sup>27)</sup> 포괄적 배분이 지지되는 견해는 다음과 같다.<sup>28)</sup>

첫째, 누적적인 세효과는 고정적이라기 보다는 변동적인 것이다.<sup>29)</sup>

둘째, 누적적인 세효과가 실제로 고정적이라고 하더라도 대차대조표상에 표시되는 다른 고정부채액이 환원계정개념(revolving account concept)에 의해서 부채로 인식되는 것과 동일한 논리로 고정된 누적세효과도 인식되어야 한다.<sup>30)</sup>

셋째, 세효과가 고정적이라 할지라도 그것을 발생시키는 개별단위에 대해 계속적으로 소멸하므로 영구자산이나 영구부채로 볼 수 없으며, 불확실한 것이라고 이를 모두 무시해서는 안된다.<sup>31)</sup>

법인세효과는 차이의 발생과 소멸에 의하여 순환되는 것이며, 당기의 차이 발생액이 이전연도의 차이를 상쇄시킨다고 하여 그 소멸 사실을 부인하는 것은 아니다. 따라서 차기의 발생과 소멸에 관한 거래의 세효과는 별개로 인식하여야 한다.

법인세효과의 배분범위에 대해 미국의 AICPA에서는 포괄적 배분이

---

26) D. E. Kieso and J. J. Weygandt, op. cit., p.908.

27) S. Davidson, C. P. Stickney, & R. L. Weil Intermediate Accounting, 3er ed., The Dryder Press, 1986, p.20.

28) 한대규, "법인세기간배분 회계정보의 유용성에 관한 실증적 연구", 홍익대학교 대학원, 박사학위 논문, 1989, p.11.

29) H. A. Black, op. cit., pp.64-72.

30) Ibid., p.71.

31) AICPA, APB Opinion No.11, op. cit., par.67.

법인세비용 등의 결정에 불가결한 것으로 보고,<sup>32)</sup> IASC에서는 포괄적 배분방법을 원칙으로 하되 부분적 배분방법을 선택할 수 있다는 입장을 취하고 있으며<sup>33)</sup>, 영국은 부분적 배분방법을 적용하도록 하고 있다.<sup>34)</sup>

결론적으로 비반복적 항목에 대하여는 부분적 기간배분법과 포괄적 기간배분법에서 동일한 기간간 배분을 요구하고 있으며, 영구적 차이는 다른 기간에 영향을 미치지 않기 때문에 법인세의 기간간 배분은 모두 타당하지 않다고 보고 있다.

그러나 반복적 항목에 대하여 부분적 배분법은 기간간 배분을 하지 않고, 포괄적 배분법은 기간간 배분을 해야 한다는 점에서 양자는 차이가 있으며, 또한 부분적 기간배분법은 현금지출하는 반면, 포괄적 기간배분법은 발생주의에 근거하고 있다.

## 2. 법인세기간배분에 대한 논쟁

### 1) 법인세기간배분의 찬성론

법인세기간배분 문제에서 기업이익과 과세소득의 일시적 차이로 인하여 발생한 법인세액을 기간별로 배분하는 회계처리의 타당성에 대한 논의로 법인세기간배분을 지지하는 견해와 반대하는 견해가 대립하고 있다.<sup>35)</sup>

법인세기간배분을 지지하는 견해는 회계이익에 의하여 산출한 법인세비용과 과세소득에 의하여 산출한 법인세비용은 서로 다른 목적하에서 산출된 차이이므로 이를 기간별로 배부하는 것이 목적적합한 회계정보임

---

32) Ibid., par.34.

33) IASC, IAS No.12, op. cit., par.43.

34) Institute of Chartered Accountants in England and Wales(ICAEW), Statement of Standard Accounting Practice(SSAP)No.15, "Accounting for Deferred Taxation," par.26.

35) 한 대규, 전게서, pp.22-28.

을 주장하고 있다.

AIA(미국회계사회)의 회계절차제정위원회(Committee on Accounting Procedure : CAP)가 1944년에 발표한 회계연구공보(Accounting Research Bulletin : ARB) No.23에서 법인세감소와 동일한 금액을 손익계산서에 계상하는 것이 바람직하다고<sup>36)</sup> 하여 법인세기간배분을 최초로 지지하는 견해를 제시하였다.

그 후 AAA,<sup>37)</sup> Graham,<sup>38)</sup> Keller,<sup>39)</sup> Moonitz<sup>40)</sup> 등에 의하여 법인세비용차감전순이익으로 산출된 법인세비용과 당기의 실제법인세납부액과의 차액은 순이익을 결정하는 데 포함된 인식시기에 기인하여 발생하는 동시에 일시적인 성격의 것이다. 따라서 그 차액은 자산 또는 부채로 계상되며 차기 이후의 기간에 걸쳐 상쇄해서 제시해야 한다고 주장하였다.

법인세의 기간배분에 의한 이연법인세는 미래의 기업이익을 발생시키고 그 기업이익에 대하여 과세가 이루어지는 한, 미래에 있어 현실가능성이 매우 높은 현금지출이나 세금혜택이 존재할 때에는 자산으로 인식할 수 있다는 것이다.

따라서 법인세기간배분은 한 회계기간의 영업성과와 법인세 사이에는 직접적인 관련이 있으며 보고 목적을 위해 법인세기간배분이 필요하다. 또한 법인세를 기간배분함으로써 이익의 왜곡을 회피할 수 있으며 미래의 현금흐름 측정에도 도움을 줄 수 있다.

---

36) H. A. Black, "Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes", ARS No.9. New York: AICPA, 1966, p.5.

37) AAA, Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Supplements, 1957, p.5.

38) W. J. Graham, "Allocating of Income Taxer", The Journal of Accountancy Review, January, 1959, pp.14-15.

39) T. F. Keller, "Interperiod Tax Allocation," Readings in Accounting Theory, Hong-Rung Science Publishing Co., 1977, p.302.

40) M. Moonitz, "The Changing Concept of Liabilities," Journal of Accounting Research, May, 1989, p.45.

## 2) 법인세기간배분의 반대의견

법인세의 기간배분을 반대하는 입장은 법인세의 기본적 성격과 일시적 차이가 단기적이 아닐 가능성의 두가지 문제에 초점을 맞추어 논의를 전개해 가고 있다. 즉 법인세란 기업이 이익을 기록할 때에만 발생하므로 본질적으로 다른 비용들과는 다르고 이연법인세의 자산 또는 부채로서의 성격을 부인하는 입장에 기인하고 있다. 그러므로 법인세는 단지 과세소득의 결과로 정부의 재정정책의 목적에 의거하여 산정되는 것이지 회계이익과는 관련이 없다는 견해이다.

그리고 이연법인세로서 자산과 부채는 일반적인 자산이나 부채의 특징을 나타내지 못하며 미래에 조정되어 소멸될 금액은 불확실성이 크고 발생주의 회계처리가 복잡하기 때문에 바람직하지 못하다는 주장이다. 이러한 주장은 부채로 표시된 이연법인세금액은 기업이 현재 책임져야 할 부채가 아니라 미래에 책임져야 할 부채로 이연법인세 자산에 대하여 기업은 선급자산으로서 자금을 청구할 수 없다는 견해가 있다.

그러나 회계정보이용자들의 정보요구가 의사결정상황에 적합하고 적시적이며 예측력있고 신뢰성있는 객관적 재무정보에 있다면 법인세기간배분의 유용성을 부인할 수 없다.

따라서 법인세기간배분회계의 타당성으로는 법인세를 비용으로 인식하는 한 수익에 대응되어야 하고, 비용으로서의 법인세는 발생주의회계에 의하여 산출된 기업회계이익인 법인세비용차감전순이익으로부터 계산된 법인세비용이 당해기간의 손익 측정에 계상되어야 하며, 정보로서의 유용성도 있어야 한다.

### 제 3 절 법인세기간배분의 필요성

지금까지 살펴본 바에 의하면 기업회계와 재무회계의 상이한 회계처리 방법은 기업의 재무정보를 오도함과 동시에 기업 이해관계자 집단의 의사결정에 오류를 범하게 할 수 있다는 결과가 도출된다. 그러면 본 절에서는 이러한 상이한 회계처리 방법이 수반하는 재무정보의 오류를 살펴보기로 한다.

현재까지 재무회계에서는 연말결산시 미래에 있을 법인세 납부를 위해 법인세를 추정해 왔으며, 이러한 추정금액은 실제의 법인세 납부액과는 다소 차이를 보이고 있다. 대부분의 기업들은 실제의 법인세 납부액보다 결산시 법인세를 과대계상하는 성향이 있는데 이를 <표3-1>과 <표3-2>에서 확인할 수 있다. 결산시 법인세 추정 계상은 당기순이익과 밀접한 관련을 가지고 해당기업의 재무정보를 구성하고 있기 때문에 법인세 추정결과에 따라 기업의 재무정보가 변동하는 현상이 나타나고 있다.

더우기 세법에 의하여 납부되는 법인세와 결산시 계상되는 법인세비용의 차액은 세법에 의해 과세소득이 확정되어지는 시점에 전기오류수정손익이라는 계정처리를 통하여 처리 되었으므로 때문에 기업의 재무정보에 제대로 반영되지 못하는 문제점을 야기시킬 뿐만 아니라, 경영자의 의도에 따라 법인세의 추정이 과대 혹은 과소계상될 수 있는 여지를 가지고 있기 때문에 기업의 재무정보를 조작할 가능성 또한 배제할 수 없다.

이러한 문제를 예를 통하여 설명하면 다음과 같다. 자본총액 50억원, 보통주의 발행주식수 1,000,000주, 매출액 20억원, 평균주가 20,000원, 법인세비용차감전순이익 10억원인 기업이 당해 법인세를 2억원으로 과소계상하여 8억원의 당기순이익을 발생시킨 기업이 실제 납부액 3억원인 경우의 재무정보와 비교·분석하면 <표2-6>과 같다.

<표2-6>재무분석자료

	법인세기간배분전의 재무정보	법인세기간배분후의 재무정보
투자수익률(ROI)	16%	14%
주당순이익(EPS)	₩800	₩700
매출액 순이익률	40%	35%

<표2-6>은 법인세의 과소계상에 따른 재무정보를 나타내고 있다.

ROI는 기업의 자본운용 효율성에 관한 지표로 법인세과소계상에 의해 2%의 효율성 증대를 보이고 있으며, 투자자들이 기업의 미래 배당이나 성장율을 예측하는 지표인 EPS나 경영활동의 종합적 수익력 분석의 지표인 매출액순이익률도 법인세를 과소계상함으로써 증가하고 있다.

이러한 일련의 재무정보는 실제의 경영활동에 따라 증가해야 하지만 단순한 법인세비용 추정에 의한 증가이므로 이는 해당 기업의 대주주 혹은 경영자와 회계담당자의 의도에 따라 중요한 재무정보가 왜곡될 수 있는 가능성을 제시하고 있다.

그러므로 법인세비용을 과소계상함으로써 인해 당기순이익이 과대계상되어 기업의 결산서상 재무정보 등을 오도할 뿐만 아니라 과대계상함으로써 당기순이익을 축소시켜 소액주주들에 대한 배당금 지급액수를 감소시키는 등 재무회계의 목적적합성에 위배된 재무정보를 통하여 경영자의 경영성과 판단 및 기업의 수익성 평가 척도를 변동시키는 도구로 이용될 수 있는 가능성을 배제할 수 없다.

## 제 3 장 실증적 연구의 설계

### 제 1 절 가설의 설정 및 변수의 선정

기업의 재무정보를 분석할 때 이해관계자들은 기업이 제공하는 재무정보에 의해 경영자의 경영능력 및 업적평가, 기업의 수익력 측정, 미래의 현금흐름 예측, 위험도 등을 평가하므로 기업은 정확한 재무정보를 제공함으로써 그들의 의사결정에 도움을 주려고 해야 할 것이다.

특히 기업이 제공하는 재무정보 중에서 법인세기간배분에 의한 기간손익과 법인세 추정에 의한 기간손익 차이가 크게 발생하기 때문에 법인세비용을 기간배분하지 않고 추정함으로써 재무정보가 왜곡 표시되면 기업이 제공하는 재무정보는 신뢰성을 잃게 되고 당기순이익을 비롯하여 당기순이익에 의하여 산출되는 총자본이익율, 주당순이익 등은 올바르게 계산될 수 없을 것이다.

향후 실행될 법인세기간배분에 의한 이연법인세는 기간손익에 영향을 미치게 되고, 이러한 영향은 재무비율의 전반적인 변동을 초래하게 되며 특히 재무비율 중 수익성에 관련된 정보를 변동시킨다.

따라서 본 연구는 이러한 문제에 대하여 재무정보(재무비율)의 분석에 의한 접근방법을 이용하여 기업의 규모에 따른 법인세기간배분의 차이적 효과를 실증적으로 분석하고, 사례분석을 통해서 이를 검증하고자 한다.

이연법인세가 다른 정보에 미치는 영향을 분석하기 위하여 이연법인세와 기업의 규모를 독립변수로 하고 독립변수의 변동에 따라 다른 변수들의 변동하는 관계를 검증하기 위해 법인세기간배분에 의하여 영향을 받는 당기순이익, 주당순이익 및 유효세율을 종속변수로 다음과 같은 가설을 설정하여 법인세기간배분의 필요성을 검증하고자 한다.

지금까지 논의한 연구의 가설을 나타내면 다음과 같다.

## 1. 대기업집단의 주당순이익에 관한 가설

### 가설1

(Ho) : 대기업에서 법인세기간배분 이전이나 이후에 주당순이익에는 유의한 차이가 없다.

(Ha) : 대기업에서 법인세기간배분 이전이나 이후에 주당순이익에는 유의한 차이가 있다.

## 2. 대기업집단의 유효세율에 관한 가설

### 가설2

(Ho) : 대기업에서 법인세기간배분 이전이나 이후에 유효법인세율에는 유의한 차이가 없다.

(Ha) : 대기업에서 법인세기간배분 이전이나 이후에 유효법인세율에는 유의한 차이가 있다 .

## 3. 중소기업집단의 주당순이익에 관한 가설

### 가설3

(Ho) : 중소기업에서 법인세기간배분 이전이나 이후에 있어서 주당순이익에는 유의한 차이가 없다.

(Ha) : 중소기업에서 법인세기간배분 이전이나 이후에 있어서 주당순이익에는 유의한 차이가 있다.

## 4. 중소기업집단의 유효세율에 관한 가설

### 가설4

(Ho) : 중소기업에서 법인세기간배분 이전이나 이후에 유효법인세율에는 유의한 차이가 없다.

(Ha) : 중소기업에서 법인세기간배분 이전이나 이후에 유효법인세율에는 유의한 차이가 있다.

## 제 2 절 표본의 선정 및 자료의 수집

표본은 연구설계의 타당성에 영향을 미치는 중요한 요소이다. 본 연구는 법인세기간배분회계와 현행회계의 이익수치가 가지는 통계적 유의성이 있는 차이를 입증함으로써 기업의 규모에 따른 법인세기간배분에 대한 정보의 중요성을 검증하고자 한다.

따라서 법인세기간배분에 관한 실증적 연구의 표본으로서 대기업 중 30개의 표본을 무작위로 추출하였으며, 중소기업(자본금 1억원 이하의 저세율 혹은 법인세비용차감전순이익과 과세표준소득금액과의 차이가 적은 기업) 중 29개의 기업을 선택했다.

표본으로 선정된 대기업의 자료는 증권거래소 기업공시실에 비치되어 있는 재무제표와 1996년 상장기업분석, 상공회의소가 발간하는 주요업체 재무제표요람 그리고 중소기업의 자료는 모 회계법인의 도움을 받아 기업의 소득금액합계조정표, 과세표준신고서 그리고 각종 재무제표 등의 자료를 수집하였다.

따라서 보다 많은 수의 기업을 대상으로 실증 분석을 해야 하지만 법인세신고서가 외부에 공표되지 않아 자료수집에 어려움이 있었고, 표본기업 모두가 무작위로 추출되었음을 고려할 때 이들에 대한 자료분석의 결과로도 본 논문의 목적을 달성할 수 있을 것으로 생각된다. 특히 법인세신고서는 세무당국에 제출되는 경우 이외는 공표되지 아니하는 관계로 법인의 상호은 생략하였다. 실증적 검정을 위한 대상법인은 다음과 같은 기준으로 선정되었다.

- ① 1995년 12월 31일 현재 등록된 기업
- ② 1995년도 결손이 발생하지 않은 기업
- ③ 12월말 결산법인
- ④ 회계기간이 1년인 기업

대상법인의 선정기준 ②는 결손이 발생한 기업의 경우 법인세를 납부

하지 아니하므로 법인세기간배분에 따른 이연효과를 측정할 수 없고, ③과 ④는 표본기업의 결산기간이 다르거나, 회계기간이 다를 경우 분석결과를 왜곡시킬 가능성이 있기 때문에 동질적 표본을 추출하기 위해 이러한 기준을 적용하였다.

위의 기준에 의해 작성한 분석자료는 <표3-1>, <표3-2>와 같다.

<표3-1> 대기업의 분석자료 (단위:백만원)

법인세기간배분 이전				법인세기간배분 이후			
법인세 비용	당기순이익	유효세율	주당순이익	법인세 비용	당기순이익	유효세율	주당순이익
246	467	0.34	326	203	510	0.285	356
383	470	0.44	1585	324	529	0.380	1784
2093	3479	0.37	2408	1894	3678	0.340	2546
1413	2820	0.33	1880	1324	2909	0.313	1939
4211	8820	0.32	1186	3556	9477	0.273	1274
1750	7404	0.19	4627	1468	7686	0.160	4803
1707	1764	0.49	425	1325	2146	0.382	517
11490	25691	0.30	3649	9682	27499	0.260	3906
2336	7173	0.24	3912	2206	7303	0.232	3983
2653	5307	0.33	3446	20009	5951	0.252	3864
3565	14681	0.19	1835	3521	14725	0.193	1840
16791	33815	0.33	8453	15954	34652	0.315	8662
21982	34778	0.38	5796	20642	36118	0.364	6019
8221	18314	0.31	778	6554	19981	0.247	849
554	1120	0.33	933	553	1121	0.330	934
875	2608	0.25	502	852	2631	0.245	506
9936	12544	0.44	5303	6213	16267	0.276	6877
990	2147	0.31	715	230	2907	0.073	968
15267	48127	0.24	446	10267	53127	0.162	492
334	1572	0.17	471	56	1850	0.029	554
25499	74345	0.25	491	21648	78196	0.217	516
1734	4447	0.28	3285	1524	4657	0.247	3440
2854	6854	0.29	2354	2345	7363	0.242	2529
568	2694	0.17	990	453	2809	0.139	1032
3334	8521	0.28	1694	2314	9541	0.195	1897
13264	38654	0.25	2512	10654	41264	0.205	2682
4567	12011	0.27	2647	2370	14208	0.143	3131
5623	9654	0.36	990	4261	11016	0.279	1130
19854	45216	0.30	1023	19231	45839	0.296	1037
8649	22356	0.27	2010	6263	24742	0.202	2225

<표3-2> 중소기업의 분석자료

(단위:백만원)

법인세기간배분 이전				법인세기간배분 이후			
법인세 비용	당기순이익	유효세율	주당순이익	법인세 비용	당기순이익	유효세율	주당순이익
51	147	0.258	919	49	149	0.247	932
68	189	0.265	189	75	182	0.292	182
71	229	0.237	229	80	220	0.267	220
982	2144	0.314	107200	1003	2123	0.321	106150
50	58	0.463	967	63	45	0.583	750
608	1376	0.306	7406	634	1350	0.320	7266
88	450	0.164	3750	96	442	0.178	3683
211	223	0.486	9292	196	238	0.452	9917
466	478	0.494	478	455	489	0.482	489
138	308	0.309	2053	153	293	0.343	1953
67	443	0.131	8860	80	430	0.157	8600
188	260	0.420	4333	192	256	0.429	4266
3	15	0.167	83	5	13	0.278	72
138	415	0.250	2804	134	419	0.242	2831
583	1431	0.289	1431	601	1413	0.298	1413
777	1874	0.293	2874	802	1849	0.303	2836
52	103	0.335	583	64	91	0.413	515
38	145	0.208	3625	42	141	0.230	3525
58	121	0.324	864	68	111	0.380	793
84	222	0.275	222	92	214	0.301	214
171	381	0.310	2977	163	389	0.295	3040
85	140	0.378	786	21	204	0.093	1145
271	371	0.422	9275	302	340	0.470	8500
30	76	0.283	1520	41	65	0.387	1300
11	35	0.239	2000	13	33	0.283	1886
15	38	0.283	160	13	40	0.245	168
367	503	0.422	3593	356	514	0.409	3672
94	287	0.247	14350	93	288	0.244	14400
160	408	0.282	408	156	412	0.275	412

### 제 3 절 자료의 처리 및 분석방법

#### 1. 자료의 처리

표본기업의 법인세신고서에서 회계이익과 과세소득의 차이를 분석하고 법인세효과를 산출하기 위하여 각 회사별로 법인세분석표를 작성하였다. 분석표를 작성할 때 단순화를 위하여 법인세기간배분방법은 이연법(deferred method)을 적용하고 법인세기간배분의 적용범위 및 세효과의 계산방법은 각각 포괄적 기간배분법(comprehensive allocation method)과 순변동법(net change method)을 적용하였다.

법인세분석자료의 작성과정을 살펴 보면 다음과 같다.

첫째, 표본회사의 손익계산서에서 당기순이익을 산출하여 법인세분석 자료에 기입한다.

둘째, 회계상 이익과 과세소득의 차이분석은 표본기업의 소득금액조정 합계표에 의해 일시적 차이와 영구적 차이로 구분하였으며, 계산기준은 소득처분의 내용별로 유보라고 표시된 것은 일시적 차이를 뜻하며, 상여, 배당, 기타 소득, 기타 사외 유출로 표시된 것은 예외적인 경우가 있으나 통상적으로 영구적 차이를 의미한다.

세법상 소득처분은 신고조정사항인 익금산입, 익금불산입, 손금산입, 손금불산입을 각 사업연도의 소득에 가감 조정되는 시점에서 당기순이익에 가감되는 금액의 귀속을 결정하는 것으로 이는 유보, 상여, 기타소득, 기타사외유출로 구분하여 표시된다.

유보란 익금산입 또는 손금불산입으로 생긴 세법상 소득이 기업내부에 남아 있는 것으로 차기 연도 이후에 손금산입 또는 익금불산입에 해당되는 것을 의미하며, 배당이란 세법상 소득이 출자자에게 귀속되었다고 인정하는 것을 말한다. 또한 기타소득은 세법상 소득의 귀속이 출자자, 임

원, 상여, 기타소득에 해당되지 아니한 것을 의미한다.

셋째, 대상기업의 법인세과세표준 및 세무조정계산서의 각 사업년도의 소득계산과 과세표준계산란에는 표본기업의 이월결손금, 비과세소득 및 소득공제내역이 기재되어 있으며 이월결손금, 비과세소득 및 소득공제내역은 분석표에 영구적 차이로 표시하였다.

## 2. 자료의 분석방법

분석방법은 이연법인세가 다른 정보에 미치는 효과를 분석하여 법인세 기간배분회계의 시행에 기초가 될 수 있도록 사실검정에 목표를 두어 법인세기간배분 이전과 이후의 차이 유무를 분석하되 쌍체대비 검정을 사용하였다.

또한 실증결과에 나타난 이연법인세가 회계정보(재무비율)에 미치는 효과를 기업의 규모별로 측정하여 각 집단간 통계적 유의성에 중점을 두어 법인세의 기간배분효과를 분석하고자 하였다.

이러한 자료들은 워드프로세서와 LOTUS 3.0을 이용하여 편집했으며 편집된 자료들은 SPSS/PC+를 이용하여 분석하였다.

## 제 4 장 분석결과

본 장에서는 1995년도 표본기업의 재무제표 및 상장기업분석표 그리고 세무조정자료를 이용하여 제2장에서 기술한 이연법에 의한 포괄적기간배분법과 순변동법에 의한 법인세기간 배분회계처리로 개별표본기업을 대기업과 중소기업으로 나누어 집단간의 차이유무를 분석하고 사례기업을 대상으로 판별분석을 시도하였다.

### 제 1 절 실증결과의 분석

법인세기간배분 이전과 이후의 법인세비용 차이로 기업의 당기순이익은 일치하지 않지만 법인세기간배분 이전과 이후의 차이는 당기순이익의 차이금액과 일치하게 된다.

법인세기간배분효과를 분석하기 위해 작성한 대기업과 중소기업의 자료는 <표3-1>과 <표3-2>에 제시되어 있다. 일반적으로 재무제표비율에서  $\pm 5-10\%$ 의 차이를 중요한 차이로 보고 있으므로 이들 수치는 통계적 유의성을 검정할 필요성을 제공해 주고 있다.

#### 1. 대기업집단의 법인세기간배분효과 분석

##### 가설1

(Ho) : 대기업에서 법인세기간배분 이전이나 이후에 주당순이익에는 유의한 차이가 없다.

(Ha) : 대기업에서 법인세기간배분 이전이나 이후에 주당순이익에는 유의한 차이가 있다.

가설2

(Ho) : 대기업에서 법인세기간배분 이전이나 이후에 유효법인세율에는 유의한 차이가 없다.

(Ha) : 대기업에서 법인세기간배분 이전이나 이후에 유효법인세율에는 유의한 차이가 있다 .

법인세기간배분이전과 이후에 있어서 자료들을 쌍체대비 T-test에 의하여 분석하면 <표4-1>, <표4-2>와 같다.

<표4-1> 대기업집단의 차이분석결과

	자유도 (DF)	평균 (MA)	표준편차 (SD)	T값	결과
가설 1	29	1094.9	1299.8525	4.61	귀무가설 기각
가설 2	29	0.0581	0.054	5.09	귀무가설 기각
유의수준 : P < 0.025 (2.045)					

<표4-1>의 법인세기간배분 이전과 이후의 T-test를 통한 가설의 검증결과 법인세기간배분 이전과 이후에 유의한 차이가 없다는 귀무가설이 기각되었다.

법인세이연전의 주당순이익과 이연후의 추정주당순이익 사이의 상이점을 살펴보고 단순평균치의 차이를 인정할 수 있는 여부를 알아보기 위하여 T분석을 시행한 결과 EPS의 MEAN= 2222.4000 LEPS의 MEAN= 2409.7333 로서 법인세기간배분 이후에 주당순이익이 증가하는 것으로 나타났다. 이러한 통계분석결과는 대기업에 있어서 법인세기간배분이 필요함을 역설하는 증거라고 할 수 있을 것이다.

따라서 이연법인세가 대기업집단에서 유의적인 차이가 있다는 것은 우리나라 세법상 일시적 차이로 인한 법인세이연효과가 크다는 것을 의미한다.

## 2. 중소기업집단의 법인세기간배분효과 분석

### 가설3

(Ho) : 중소기업에서 법인세기간배분 이전이나 이후에 있어서 주당순이익에는 유의한 차이가 없다.

(Ha) : 중소기업에서 법인세기간배분 이전이나 이후에 있어서 주당순이익에는 유의한 차이가 있다.

### 가설4

(Ho) : 중소기업에서 법인세기간배분 이전이나 이후에 유효법인세율에는 유의한 차이가 없다.

(Ha) : 중소기업에서 법인세기간배분 이전이나 이후에 유효법인세율에는 유의한 차이가 있다.

<표4-2>중소기업의 차이분석결과

	자유도 (DF)	평균 (MA)	표준편차 (SD)	T값	결과
가설 3	28	306.3	1311.724	1.28	귀무가설 채택
가설 4	28	-0.1384	0.693	-1.09	귀무가설 채택
유의수준 : P < 0.025 (2.045)					

<표4-2>는 자본금 1억원 이하의 저세율중소기업을 대상으로 한 T-test 결과로 <가설3>과 <가설4>의 귀무가설이 채택되었다. 자본금 1억원 이하의 저세율중소기업은 법인세기간배분 이전과 이후의 유효세율과 주당순이익에서 법인세기간배분이전과 이후의 차이가 유의수준 5%의 단측검정결과 T값이 기각영역 2.045보다 작아 유의적인 차이가 없는 것으로 나타났다.

이러한 분석결과는 자본금 1억원 이하의 저세율기업에 있어서 법인세 차감전손익과 과세소득표준간의 차이가 적기 때문에 일어나는 현상이다.

<표4-2>의 분석결과를 보더라도 법인세기간배분 이전의 유효세율이 30.82%로서 실제의 세법에 의하여 부과되는 명목법인세율과 차이가 적게 나타난다.

따라서 자본금 1억원 이하의 저세율중소기업에서 법인세기간배분효과는 적게 발생하므로 절실히 법인세기간배분은 할 필요성은 없는 것으로 보인다.

## 제 2 절 사례분석의 결과

지금까지 살펴본 바에 의하면 재무회계와 세무회계의 상이한 회계처리 방법은 기업의 재무정보를 오도함과 동시에 기업 이해관계자집단의 의사 결정에 커다란 오류를 범할 수 있다는 결과가 도출되었다.

본 절에서는 이러한 상이한 회계처리방법이 수반하는 재무정보의 오류를 분석하였다. 현재까지 재무회계에서는 연말결산시 미래에 납부할 법인세를 추정해 왔으며, 이러한 추정금액은 실제의 법인세 납부액과는 다소 차이를 보이고 있다. 대부분의 기업들은 실제의 법인세 납부액보다 결산시 법인세를 과대계상하는 성향이 있는 것으로 보고되고 있다.

결산시 법인세의 추정 계상은 당기순이익과 밀접한 관련성을 가지며 기업의 재무정보를 구성하고 있기 때문에 법인세 추정결과에 따라 기업의 재무정보가 변동하는 현상이 나타날 수 있다.

더우기 세법에 의하여 납부되는 법인세비용과 결산시 계상되는 법인세비용의 차액은 세법에 의해 과세소득이 확정되는 시점에서 전기오류수정손익이라는 계정처리를 통해 처리했기 때문에 기업의 재무정보에 제대로 반영되지 못하는 문제점을 야기시킬 뿐만 아니라, 경영자의 의도에 따라 법인세의 추정이 과대 혹은 과소계상될 수 있는 여지를 가지므로 기업의 재무정보를 조작할 가능성 또한 배제할 수 없음은 실증분석을 통하여 나타났다.

종전 재무회계는 법인세 등을 기업의 수익처분항목으로 간주하고 있으나, 기업회계기준의 개정에 따라 앞으로 적용될 법인세는 비용으로 간주된다. 법인세비용이 비용으로 간주된다는 것은 발생주의원칙에 입각하여 수익과 비용을 대응시켜 회계처리한다는 것으로, 법인세기간배분은 과세소득과 회계상 당기순이익의 차이 중에서 영구적 차이를 제외한 일시적 차이를 법인세기간배분해야 함을 의미한다.

법인세기간배분이전과 이후의 계량적 차이분석에 대한 유의성이 법인세기간배분의 타당성을 실증하는 것이 아니기 때문에 본 절에서는 일반적인 기업의 경영성과와 수익성의 판단지표인 매출액과 당기순이익 그리고 주당이익이라는 변수를 이용하여 실증의 객관성 및 타당성을 입증하기 위해 A기업의 10년간 분석자료를 상관분석을 통하여 법인세의 기간배분효과차이를 검정하였다.

<표4-3> A기업의 10년간 분석자료 (단위:억원)

연도	법인세 비용	당기 순이익	세전 이익	유효 세율	이연법인세 차*대	배분후 세전 이익	배분후당 기순이익	매출액	주당 순이익	배분후 주당순 이익
1986	167	305	473	0.35	25	677	510	42513	102	425
1987	289	385	675	0.42	86	695	406	43652	306	437
1988	134	400	534	0.25	-26	604	470	35241	287	352
1989	167	352	519	0.32	11	498	331	32147	200	321
1990	203	197	401	0.50	83	410	207	29458	200	295
1991	77	243	321	0.24	-18	387	310	27491	200	275
1992	100	450	550	0.18	-64	535	435	37874	383	379
1993	609	656	1266	0.48	229	1003	394	43235	773	432
1994	301	1046	1347	0.22	-102	1102	801	51491	1249	515
1995	306	792	1098	0.27	-23	1156	850	65917	885	659

<표4-3>는 법인세기간배분 이전의 당기순이익, 세전이익, 당기순이익에 대한 법인세의 비율로 표시된 유효세율, 주당순이익 그리고 법인세기간배분 이후의 이연법인세와 세전이익, 당기순이익, 주당순이익과 당기의 매출액을 비교 분석하는 자료로 제시되었다.

비교적 객관적 지표라고 할 수 있는 매출액을 기준으로 이들 변수들간의 상관관계를 분석하면 <표4-4>와 같다.

<표4-4> 상관관계의 분석결과

Correlation		법인세 기간배분 이전			매출액	법인세 기간배분 이후		
		당기 순이익	세전 이익	EPS		당기 순이익	세전 이익	EPS
법인 세기 간배 분전	당기 순이익	1	-0.2966	0.9777	0.7856			
	세전 이익	-0.2966	1					
	EPS	0.9777		1				
매출액		0.7856			1	0.9050		
법인 세기 간배 분후	당기 순이익				0.9050	1		0.9040
	세전 이익						1	
	EPS					0.9040		1

<표4-4>에서도 법인세기간배분이전의 당기순이익과 세전이익의 상관계수는 -0.2966으로 오히려 음의 값이 나타났다. 물론 이것은 자료의 특성상 편차가 포함된 값이기는 하나 이러한 상관계수의 의미는 재무회계처리 당사자가 세전이익에서 법인세를 추정하여 차감한 결과로서 담당자의 주관이 개입되었다고 볼 수 있다.

또한 법인세의 추정에 있어서 재무회계와 세무회계의 귀속시간의 차이로 인하여 재무회계의 수익과 비용의 인식기준과 세법의 익금과 손금 인

식기준의 차이에 의한 기업의 법인세비용차감전순이익과 세법의 과세소득간의 차이가 매 결산기마다 비례적이지 못하여 나타난 것으로 보인다.

법인세기간배분 이전과 이후의 당기순이익과 결산서상의 매출액을 분석하면 법인세기간배분 이전의 당기순이익과 매출액의 상관계수는 0.7856으로 법인세기간배분 이후의 당기순이익과 매출액과의 상관계수 0.9050보다 적음을 알 수 있다.

이와 같이 법인세기간배분이후의 당기순이익과 매출액의 상관계수가 높다는 것은 법인세기간배분을 통하여 산출되는 재무정보가 기업의 이해관계자 집단들의 객관적인 의사결정지표로 이용될 수 있음을 의미한다.

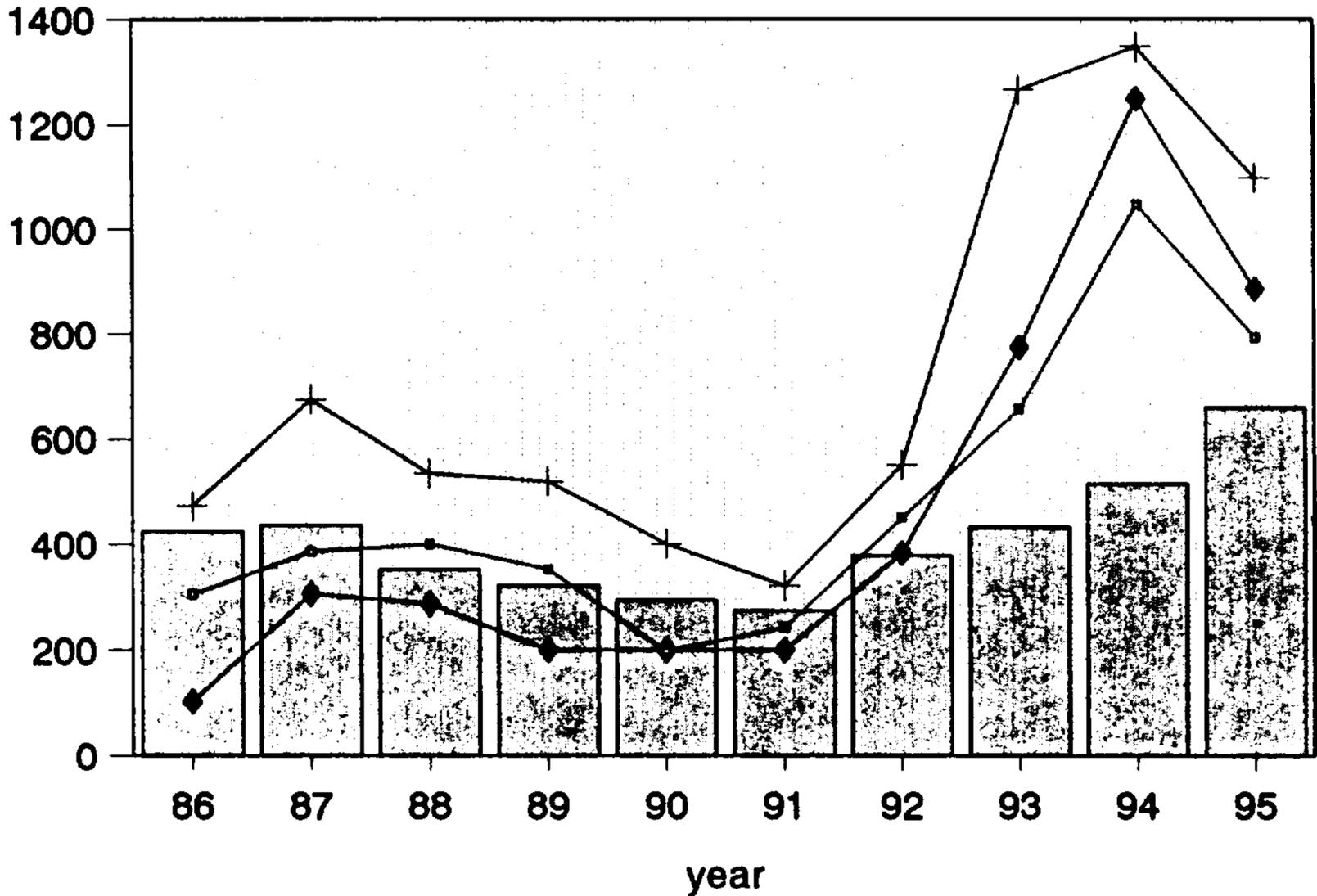
의사결정자들에게 해당기업의 수익성은 가장 민감한 부분의 정보로서 이러한 수익성의 분석 변수인 당기순이익이 다른 재무정보와의 상관관계가 적다는 것은 변수로서의 의미를 상실하고 있다고 볼 수 있다.

법인세기간배분 이전의 당기순이익에 의하여 산출된 총자본이익률, EPS, PER, 매출액순이익률, 자기자본이익률, 경영자본이익률 등의 재무정보는 법인세기간배분 이후의 당기순이익에 의하여 산출된 정보보다 의사결정 지표로서의 입지가 모호하다.

이러한 문제 즉, 법인세 기간배분 이전과 이후의 재무정보 효율성을 비교분석하기 위하여 법인세기간배분 이전과 이후의 당기순이익, 세전이익, 주당이익 등의 변동성향을 매출액과 비교하면 <그림 4-1>, <그림4-2>와 같다.

<그림4-1>은 법인세기간배분이전의 당기순이익, 세전이익,주당이익을 매출액과 비교분석한 그래프로서 독립변수는 결산연수이며 종속변수는 법인세기간배분이전의 당기순이익, 세전이익, 주당순이익과 비교변수로서의 매출액이다.

이 그래프를 살펴보면 매출액의 변동과 기타변수의 변동이 상이한 부분을 가지고 있음을 알 수 있는데 1986년과 1987년 그리고 1993년과 1995년 사이의 그래프에서 이들의 변동폭이 많은 차이를 나타내고 있다.



○ NI + EBIT □ SALE/100 ◆ EPS

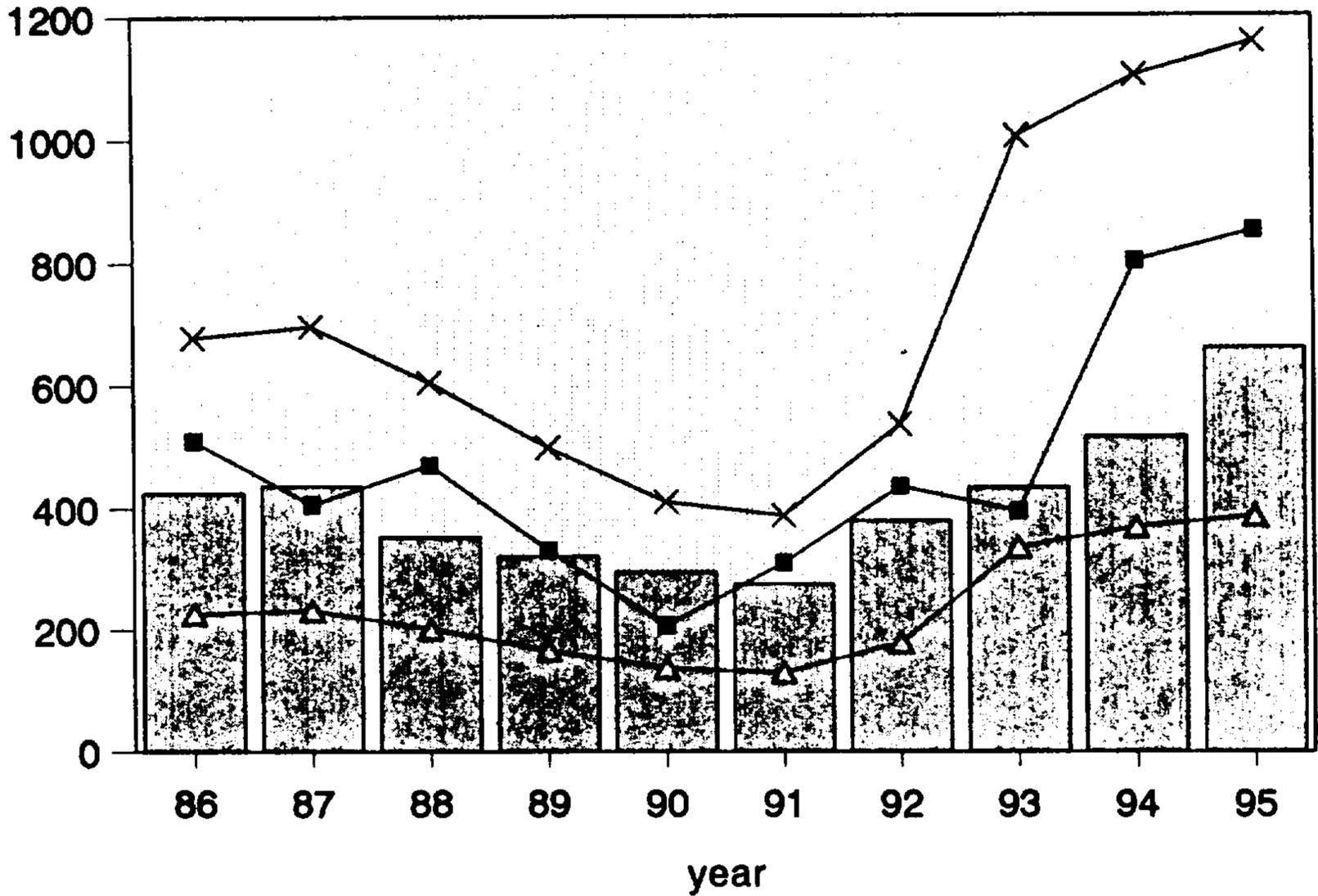
NI : 법인세기간배분 이전의 당기순이익

EBIT : 법인세기간배분 이전의 세전이익

EPS : 법인세기간배분 어전의 주당순이익

SALE : 매출액

<그림4-1> 법인세기간배분 이전의 매출액 비교분석



SALE/100
  LNI
  LEBIT
  LEPS

LNI : 법인세기간배분 이후의 당기순이익  
 LEBIT : 법인세기간배분 이후의 세전이익  
 LEPS : 법인세기간배분 이후의 주당순이익  
 SALE : 매출액

<그림4-2> 법인세기간배분 이후의 매출액 비교분

<그림4-2>은 법인세기간배분 이후의 그래프로서 결산연수가 독립변수이고 종속변수로는 법인세기간배분 이후의 당기순이익, 세전이익, 주당이익, 매출액으로서 매출액을 비교변수로 활용하여 법인세기간배분 이후의 당기순이익과 세전이익 그리고 주당이익을 비교하여 나타내고 있다. <그림4-2>의 그래프는 <그림 4-1>과 달리 법인세기간배분의 영향에 의하여 매출액과 기타 변수들의 변동성향이 유사함을 알 수 있다.

<그림4-1>과 <그림4-2>를 살펴보면 <그림4-1>은 법인세기간배분이 이루어지지 않았기 때문에 법인세비용차감전순이익에서 당해연도의 법인세를 차감한 부분을 당해연도의 당기순이익으로 처리하는 방식에 따라서 과세소득표준과 세전이익의 차이에서 발생하는 부분 만큼 그래프가 변동하게 된다.

그러나 법인세기간배분이 이루어진 그래프를 보면 과세소득표준금액과 세전이익의 차이를 법인세 비용설의 원칙하에 당해연도의 수익과 비용으로 대응을 시킴에 따라 분산효과가 나타나고 있다. 이러한 현상은 <표4-5>에서 보는 바와 같이 법인세기간배분 이후의 재무정보가 판별변수로 제공된 매출액과의 상관관계가 더욱 높기 때문에 발생하는 결과로 보인다.

따라서 법인세기간배분 이전과 이후의 당기순이익, 세전이익, 주당이익의 차이를 비교하면 법인세기간배분은 재무정보이용자에게 그 기업의 안정성과 수익성을 가늠할 수 있는 보다 정확한 정보를 제공하게 된다.

이상의 분석에서 알 수 있듯이 법인세기간배분을 통해 당해연도의 영업활동에 따른 영업성과를 보다 정확하게 재무정보에 반영할 수 있으므로 법인세기간배분을 통한 재무정보는 재무정보이용자들에게 현행 재무제표가 가지고 있는 정보의 가치보다 나은 유용한 정보를 제공할 수 있을 것이다.

## 제 5 장 결 론

기업의 국제화 및 자본시장의 개방화에 따라 해외현지법인 또는 M&A 등으로 인하여 우리 나라 기업회계기준은 제59조에 법인세기간배분회계를 도입하였으며 세부실천사항은 추후 공고한다고 하였다.

본 논문은 법인세기간배분에 따른 이론적 배경과 법인세기간배분의 방법, 적용범위 그리고 대기업과 중소기업 및 사례분석을 통하여 세부실천사항 도입방안에 대하여 살펴 보았다.

법인세기간배분의 주된 논쟁은 기간간배분에 관한 것으로 기간간배분은 세액을 적절하게 산정, 분류하여 기록하므로 회계정보이용자들의 재무정보이용에 따른 오도를 줄이는데 있다고 할 수 있다.

손익계산서 등에 공시되는 법인세비용은 해당기간에 실제 부담할 법인세비용을 수익과 비용의 대응원칙에 의거해 적정공시해야 기업의 당해사업년도의 경영성과를 적정공시할 수 있음에도 불구하고, 대부분의 기업들은 세무조정을 완결하지 않은 상태에서 법인세비용을 추정하여 확정공시함으로써 추정된 법인세비용과 실제 부담하는 법인세비용에는 커다란 차이를 발생시키고 있다.

본 연구의 제2장에서 현행 법인세비용처리방법의 문제점으로 결산일과 법인세에 의한 과세소득 및 법인세의 확정일의 시차, 결산서상 법인세비용 추정계상에 있어서 발생하는 회계담당자, 경영자, 대주주 등의 주관개입으로 인한 공시법인세비용과 부담법인세비용의 차이는 차기회계이익의 계산자료로 사용되는 것이 아니라 전기오류수정손익항목을 통하여 이익잉여금처분계산서에서 조정되는 등 결산손익계산서를 비롯한 재무정보에 오류가 발생할 수 있음을 지적하였다.

이러한 오류는 재무회계의 목적적합성에 위배되어 재무정보를 통하여

의사결정을 하는 기업의 이해관계자집단에게 의사결정의 올바른 척도로 제공되지 못하고 있다.

따라서 본 논문은 이러한 문제를 법인세비용설에 입각하여 기간손익을 대응시키고 기간배분을 함으로서 전통적 방법에 의한 재무정보와 법인세 기간배분에 의한 재무정보의 유의성을 기업의 규모에 따라 실증적으로 분석함으로써 법인세 기간배분의 타당성을 검토하였다.

제3장과 제4장에서는 대기업30개, 중소기업29개를 표본추출하여 T-test를 한 결과 대기업은 유의수준 2.5%의 단측검정결과 법인세기간 배분 이전과 이후의 변수들간에 유의적 차이가 없다는 귀무가설이 기각되었다.

그리고 자본금 1억원 이하의 중소기업에서는 법인세기간배분 이전과 이후의 각기 변수들의 평균의 차이를 어느정도 인정할 수 있었으나, 유의수준 2.5%의 단측검정결과 변수들간에 유의적 차이가 없다는 귀무가설이 채택되었다.

이러한 결과는 특히 대기업에 있어서 법인세 기간배분의 문제가 유의성이 실증되었으면 이러한 유의성을 근거로 특정 기업의 10년간의 자료에 대한 상관분석 그리고 다변량분석을 통한 법인세기간배분 이전과 이후의 재무정보를 비교분석함으로써 법인세기간배분후 재무정보의 효율성이 법인세기간배분전 재무정보의 효율성보다 높음이 증명되었다.

또한 실증분석결과를 살펴보면, 법인세기간배분회계는 기업의 형태나 업종과는 무관하고 기업의 규모와 연결되어 그 기준이 설정된다 할 수 있으며, 법인세기간배분과 관련된 기업의 규모를 정의한다면 공시법인세와 당기부담법인세의 차이와 법인세기간배분 처리비용을 연계시킬 수 있다.

한편 자본금 1억원 이상의 기업은 법인세기간배분을 통해 재무회계의 목적적합성에 부합되는 재무정보를 산출할 수 있으며, 이러한 법인세기

간배분은 법인세의 추정계상에서 야기되는 주관을 배제하고 기간손익을 적정 배분함으로써 올바른 재무정보를 산출하여 특정 사업년도의 경영성과 및 수익성 평가에 객관성을 부여하므로 이해관계자집단에게 객관적 지표로 제공될 수 있을 것이다.

지금까지 법인세기간배분에 대한 이론적 고찰과 실증적 연구를 통하여 법인세 기간배분의 타당성 및 재무정보로서의 효율성을 검토하였으나 세무자료라는 특수목적의 실증적 자료수집에 어려움이 있었으므로 실증의 객관성과 신뢰성이 의심받을 여지가 있다.

향후 법인세 기간배분의 제도적 정착을 통해 세무정보의 공개성이 확립되면 공증된 자료의 수집을 통하여 종전 단일회계년도의 비교분석적인 실증이 아닌 시계열적 분석을 통하여 법인세 기간배분이 미치는 효과를 고려한 실증적인 연구가 필요하다고 사료된다.

## 참 고 문 헌

### [국내문헌]

#### (1) 서적

1. 고승희, 회계학개론, 삼영사, 1993.
2. 기업회계기준, 상공회의소, 1996.
3. 김광윤, 현대세무회계, 전영사, 1994.
4. 김우철 외, 통계학개론, 영진출판사, 1996.
5. 신찬수, 법인세실무, 삼일회계법인, 1994.
6. 이동희, 법인세신고서 작성요령, 한국세무경영사, 1993.
7. 이만우, 세무회계 측면을 중심으로, 전영사, 1995.
8. 이영우, 법인세조사와 대책, 한국세정신문사, 1995.
9. 이정호, 현대회계이론, 법문사, 1990.
10. 정기영, 회계이론, 울곡, 1992.
11. 조세법전, 세학사, 1996.
12. 채서일 외, SPSS/PC<sup>+</sup>를 이용한 통계분석, 학현사, 1995.
13. 최경수, 세무회계개론과 실무, 안건, 1993.
14. 최명근, 법인세법, 세경사, 1994.
15. 최명호, 법인세법, 세경사, 1996.
16. 홍수현, Lotus1-2-3 Release 2.3 업그레이드, 영진출판사, 1992.

#### (2) 논문

1. 문택곤, “법인세의 회계처리에 관한 연구”, 세무와 회계, 대한세무협회, 1987.
2. 이광조, “법인세기간배분회계에 관한 연구”, 한양대학교 대학원, 박사학위논문, 1986.

3. 조익순, “법인세회계에 관한 연구” 세무와 회계, 한국회계학회, 1977.
4. 한대규, “법인세기간배분회계정보의 유용성에 관한 실증적 연구”,  
홍익대학교 대학원, 박사학위논문, 1990.

[외국문헌]

I. 일본문헌

1. 番場嘉一郎, “稅效果會計と 制度的 環境,” 中央經濟社, 1976.
2. 中田申正, “法人稅所得の 會計處理,” 中央經濟社, 1979.

II. 구미문헌

(1) 서적

1. Davidson, S., Stickney, C. P., and Weil, R. L., Intermediate Accounting : Concept, Method, and Uses, The Dryden Press.
2. Hendriksen, E. S., Accounting Theory, 4th ed, Richard D. Irwin Inc., 1982.
3. Keller, T. F., Interperiod Tax Allocation, Readings in Accounting Theory, Seoul : Hong-Rung Science Publishing Co., 1977.
4. Kieso, D. E. and Weygandt, J. J., Intermediate Accounting, 3rd Edition, John Wiley and Sons Inc., 1980.

(2) 논문

1. American Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Theory(Evanston, Ill), 1966.
2. American Accounting Association, Committee on Accounting Concepts and Standards, "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements," 1957.

3. American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Principles Board Opinion No.11, "Accounting for Income Taxes," December 1967.
4. American Institute of Certified Public Accountants, APB Opinion No.23, Accounting for Income Taxes-Special Areas, April 1972.
5. American Institute of Certified Public Accountants, APB Opinion No.24, Accounting for Income Taxes-Equity Method Investment, April 1972.
6. American Institute of Certified Public Accountants, APB Statement No.3, Financial Statements Restated for General Price-Level Change.
7. American Institute of Certified Public Accountants, APB Statement No.4, Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises, New York, 1971.
8. Black, H. A., "Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes," The Accounting Research Study, No.9, New York : AICPA, 1966.
9. Financial Accounting Standards Boards Statement No. 37, Balance Sheet Classification of Deferred Income Taxes, July 1980.
10. Financial Accounting Standards Boards Statement, Statements of Financial Accounting Standard No.9, "Accounting for Income Tax," 1975.
11. Financial Accounting Standards Boards Statement, "Accounting for Income Taxes," Statement of Financial Accounting Standards No.96, 1987.
12. Financial Accounting Standards Boards Statement, Statement of

- Financial Accounting Standards No.109, "Accounting for Income Taxes," February 1992.
13. Grahm, W. J., "Allocating of Income Taxes," The Journal of Accountancy, January 1959.
  14. Herry, I. W, and M. G. Tearney, "Income Tax Allocation and Loss Carryforwards ; Exploring Uncharted Ground," The Accounting Review, April 1973.
  15. Hill, T. M., "Some Arguments Against the Interperiod Allocation of Income Taxes," The Accounting Review, July 1975.
  16. International Accounting Standard No.12, Accounting for Income Taxes, London, July 1979.
  17. Keller, T. F., "Accounting for Corporate Income Taxes," Bereay of Business Reserch, 1961.
  18. Moonitz, M. "Income Taxes in Financial Statement," The Accounting Review, Vol.32, 1957.
  19. Moonitz, M. "The Changing Concept of Liabilities," Journal of Accounting Research, May 1989.
  20. Sprouse, R. T. and M. Moonitz, "A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises," ARS No.3, AICPA, 1962.
  21. Water, D. D., and J. P. Edward, "The Nature of Taxes and the Matching Principles," The Accounting Review, July 1965.

# ABSTRACT

## An Empirical Study on Corporate Income Tax Allocation

Jae Youg Bae

Department of Management

The Graduate School of

Hansung University

### I. Introduction

The objective of financial accounting is to provide users of financial statements with useful information that will help them make many economic decisions. To fulfill such objective, accounting information should be settled by the generally accepted accounting principle. However the objective of tax accounting is to maintain the equity of tax charge.

While many industrialized countries use interperiod income tax allocation - a system of accounting whereby the tax effects of temporary differences are reflected in the financial statements as a means of reconciling the differences between financial and taxable income that will later offset, the generally accepted accounting principle in Korea had not permitted such an accounting method until a recent amendment of Korean financial accounting standards.

That is, the traditional accounting of tax expenses in Korea had ignored the concept of matching costs with revenues. Consequently,

the profit information offered by companies seems to be less useful.

The study of interperiod income tax allocation in previous literature has confirmed the necessity of the accounting for income tax allocation because of the limitations of the traditional financial statements.

The purpose of this thesis is to analyze the effect of differences between taxable income and accounting income before income taxes in accordance with firm size, and to introduce the accounting for income tax allocation in order to enhance the usefulness of the accounting information.

The thesis consists of researching the related accounting literatures and tax law concerning income tax allocation, and also analyzing empirical cases of last audit reports and tax reports of 30 sample companies.

## II. Theoretical Background

Under several Opinions of the Accounting Principle Board, companies that have temporary differences are required to include the tax effects of the items in income tax expense in the same period in which the item affect pretax accounting income. This procedure is called interperiod tax allocation.

In the United States the corporate income tax allocation system was implemented by APB Opinion No.11(1967) and revised by FASB statement N0.96 (1987).

The two important problems in income tax allocation theory are

the methods of allocation and the treatment of the loss carryback or loss carryforward. Without income tax allocation, income presentation in the income statement gives an unrealistic view of the company's activities, and is misleading information users.

The income tax effects of temporary differences are included in the income tax expense in the income statement and in the deferred income tax balances in the balance sheet. Income tax effect accounting methods are used in a number of countries in accounting or taxes on income. Those in common use are described as the deferred method, the liability method and the net of tax method.

Income tax allocation theory is concerned with reason of the differences between financial accounting and tax accounting. The purposes, principles, procedures of measuring taxable income and income before income taxes are not the same and the differences are probably inevitable. There are two types of differences for the purpose of accounting recognition: temporary differences & permanent differences.

Information on the nature and amount of these temporary differences is often considered to be useful to the users of financial statements. However the method of reflecting the effect of temporary differences are different. Sometimes the information is included in notes to the financial statements. In other cases, the effect of these differences is reflected by the application of the tax effect accounting methods.

### III. Research Methods

In this paper paired comparison t-test is selected to test the differential effect of interperiod tax allocation in accordance with 2 firm size (small & medium companies and large companies)

The analysis period is 1995 tax year and selected each 30 companies in Korea to research the differential effect of the accounting information adapted income tax allocation theory.

### IV. Research Results

I selected 30 companies for each of two different 2 firm sizes (small & medium companies and large companies in Korea) to research the differential effect of the accounting information adapted income tax allocation theory.

This study is to verify the fact that the differential effect in accordance with firm size of the accounting information adapted interperiod tax allocation theory comes out through analyzing some empirical data.

The empirical analysis was made with the audit and tax data collected from the companies. As the result of the case study, I acknowledged that differential effect exist in accordance with firm size.

I measured the criminent effects in accordance with firm size on net profit, earning per share, an effective corporate income tax rates of the information adapted income tax allocation theory.

## V. Conclusion

It is shown that the differential effect of interperiod tax allocation in accordance with firm sizes. Therefore I suggest that the target companies of interperiod tax allocation should be small & medium companies in the case of deferred tax debit account and large companies in the case of deferred tax credit account.

The financial statements lacked of tax allocation would is to omit on important accounting information. As a result, the interest group might make wrong economic decisions. Financial reports should include reconciliation of accounting income and taxable income.

In conclusion, I think that business accounting should be separated from tax accounting, the standards of interpreting income tax law should be made, a recognition and study on income tax allocation accounting should be increased.