

GAAP에 대한 稅務會計의 影響

高 承 禧*

目 次

- | | |
|------------------------------|---------------------------|
| I. 問題의 提起 | III. 租稅配分에 대한 稅務會計의 秩序形成力 |
| II. 會計의 社会的 性格과 會計原則의 制度的 意義 | IV. GAAP의 形成을 위한 稅務會計의 作用 |
| 1. 會計의 社会的, 制度的 機能 | 1. 稅務會計 規定의 財務會計의 基準化 現象 |
| 2. 會計原則의 制度的 意義와 稅法領域에의 浸透 | 2. 制度會計의 秩序形成을 위한 基本方向 |
| 3. 制度的 機能으로서의 會計原則의 性格 | V. 結 論 - 稅務會計論의 體系의 形成問題 |

I. 問題의 提起

오늘날의 企業會計制度는 會計理論과 會計原則, 그리고 商法 및 稅法과의 사이에 複雜한 關係를 維持하고 있어서, 各各 서로 다른 理論 내지는 計算規定을 定立하고 있는 實情이다. 따라서, 企業의 現實的인 會計實務上에서는 여러가지 困難한 問題가 惹起되고 있는 것이다.

우리나라의 企業會計의 實務는 非一非再하게 稅法의 支配的인 拘束을 받고 있으며, 그것은 순수한 會計理論 및 會計原則에 準據하여 이루어지고 있다고 할 수 없는 것이 또한 事實이다. 따라서, 稅法에 있어서의 課稅所得計算에 관한 規定의 會計的 妥當性を 檢討하고, 稅務會計制度의 形成과 確立에 기여할 수 있는 稅務會計論의 研究의 基底에는 追究하지 않으면 안될 課題가 너무나 많다고 본다. 그 중에서도 重要한 課題는 稅法에 의한 課稅所得의 計算體系라고 할 수 있다. 그것은 法人稅法上의 規定에 의한 納稅額의 客觀性を 維持하기 위해서도 必要한 것이다. 그런데 課稅所得은 「一般的으로 認定된 會計原則」을 基本으로 하여 計算되어야 하는 것임에도 불구하고, 稅法과 企業會計와의 사이에 相衡되는 일이 있을 경우에는 「稅法優先의 原則」¹⁾이 作用하고 있어서, 企業會計와 稅務會計間의 差異는 많은 問題點을 가져오게 하는 것이다. 換言하면, 稅務會計에서의

* 本研究所 研究員, 檀國大·商經大 副教授

1) 李庸俊, 「稅務會計原則에 관한 研究」(서울대학교 經營大學 經營研究所, 『經營論集』 第XI卷 第4号, 1977年4月), p. 24.

課稅所得은 「一般的으로 認定된 會計原則」에 의하여 算出된 企業利益을 基礎로 調整 計算한다는 計算體系를 가지고 있다고는 하지만, 稅法의 強制性 때문에 會計原則을 도외시하는 것이 一般的인 社會現狀이다.

그러므로, 企業會計에 대한 稅法의 拘束實態를 批判的으로 考究하고, 그러한 稅法의 拘束으로부터 벗어날 수 있는 企業會計制度의 確立을 위해서는 稅法(法人稅法)과 企業會計(會計原則)와의 理論的 調整을 통하여 課稅所得計算의 體系 내지는 稅務會計의 原理的인 領域이 構築될 수 있게 하지 않으면 안된다고 思料된다.

이러한 狀況에 비추어 볼 때, 法的 拘束力을 가진 徵收者(政府)의 立場에서만 論議되어 왔고 法解釋的인 研究에 限定되다시피 한 稅務會計의 方法을 止揚하여, 納稅者의 立場에서 稅務會計의 基本的인 原理問題에 着眼하여 一瞥해 보는 것도 意義있는 일이라고 할 수 있다. 本稿가 志向하는 바도 바로 稅務會計에 의하여 크게 영향을 받는 「一般的으로 認定된 會計原則」의 現代的 課題와 稅務會計의 學問的 體系의 形成問題에 관하여 追究해 보려고 하는데 있는 것이다.

II. 會計의 社會的 性格과 會計原則의 制度的 意義

1. 會計의 社會的, 制度的 機能

根本的으로 會計는 財務的 情報의 測定과 傳達를 위한 하나의 手段이 되며, 會計의 機能은 測定機能과 傳達機能의 두 가지 側面에서 分類된다.²⁾ 따라서, 그러한 企業會計의 機能을 遂行하기 위해서는 企業을 둘러싸고 있는 無數한 利害關係者의 存在를 考慮하지 않으면 안된다. 企業의 經濟的 活動이 複雜化되어지는 現代社會에 있어서는, 이들 企業을 둘러싸고 있는 利害關係者 集團이 점점 廣範圍하게 擴大되어지고, 그 數도 점차로 增加하게 되는 것이다. 더욱이, 現代의 經濟社會에 있어서 企業의 社會的 責任 내지는 社會性的 增大를 고려할 때, 企業을 둘러싸고 있는 利害關係者는, 바로 社會 그 自體라고 할 수 있을 것이다.

이러한 狀況下에서 利害關係者 集團의 利害는 서로 一致하지 않고 對立하는 경우가 많게 된다. 여기에 企業會計를 통한 利害關係의 調整機能이 追求되는 所以가 있다. 따라서, 이러한 「利害關係者의 要請」에서 볼 수 있는 利害對立의 樣相은 단순한 것이 아니고, 債權者 集團對 株主集團

2) William A. Paton, Essentials of Accounting, 1949, p 1.

間에 對立하는 利害調整 뿐만 아니라, 現在의 株主集團 對 未來의 株主集團間에 對立하는 利害調整에서 볼 수 있는 것처럼 매우 複雜하다고 한다.³⁾ 이것은 모두가, 『會計는 이러한 利害對立의 調整을 위하여 人間에 의하여 만들어진 制度의 하나이다』,⁴⁾ 라고 생각되는 것이고, 여기에서 動的 社會秩序의 形成要因으로서의 會計 내지는 社會的 秩序形成力으로서의 會計에 대한 本質이 存在하는 것임을 알 수가 있다.

上述한 바와 같이 社會的으로 對立하는 利害關係는 그것이 抗爭하는 狀態인 채로 放任되어 있을 경우에 混亂과 無秩序가 招來하게 된다. 이러한 利害關係의 對立을 混亂과 無秩序로 부터 해결하고, 一聯의 方法에 의하여 秩序를 形成시키는 過程이 「制度」라고 하는 것이다.⁵⁾ 따라서, 일단 制度가 形成된 때에는 對立하는 利害關係에 대하여 抗爭하는 個人이나 集團의 行動은 그 制度에 의하여 統制되고, 社會的 拘束이 加해진다. 이것을 일컬어 制度의 作用이라고 한다. 會計도 역시 이렇게 社會的으로 形成된 「制度의 한 가지 形態」라고 볼 수 있는 것이다. 從來에는 一般的으로 會計라는 것이 企業의 利潤追求를 위한 私的인 計算手段이라고만 보는 경향이 있었다. 그러나, 이러한 思考方式은 會計의 한 가지 現狀에 대하여 適用할 수 있겠지만, 그것은 會計의 一斷面에 지나지 않으며, 적어도 그것이 會計學의 唯一한 研究對象으로서의 會計는 아니라고 하겠다.

사실상, 企業은 會計制度라고 불리우는 情報시스템의 土台위에서 經營에 대한 意思決定을 行하고 生産活動을 營爲하지 않으면 안되지만, 會計制度가 提供하는 情報는 企業 自體에 있어서 필요할 뿐만 아니라, 企業의 外部에 있어서의 經濟的, 社會的인 事象(events)의 重要한 意思決定이나 政策決定을 위해서도 없어서는 안될 基礎資料가 되기에 이른 것이다.⁶⁾ 이렇게 하여 企業會計는 社會의 基本的인 情報시스템으로서의 社會的 機能을 遂行할 수 있는 公器가 되지 않으면 안되게 되었다.

會計는 個別企業의 私的인 計算手段에 그치지 않고, 社會的 用具로서 社會의 公共의 性格을 가지고 있음은 물론, 制度的 社會秩序의 形成要因으로서 그 機能을 遂行하고 있는 것이기 때문에, 社會的, 經濟的인 意思決定 問題에 대해서도 會計의 社會的, 制度的 機能이 作用하지 않을 수 없게 되었다는 것이다. 따라서, 國民經濟의 科學的 運營은 會計의 社會的 機能을 發見함으로써만이 可能한 것이라고 할 수 있다.

3) 山下勝治, 「利害關係者の要請をめぐって」(日本會計學會編, 『會計』誌 第84卷第3号, 1963), pp. 12~13.

4) 黒沢清, 近代會計の理論(東京, 白桃書房, 1955), p. 43.

5) 黒沢清 編, 新しい會計學第二卷(東京, 日本經營出版會, 1967), p. 130.

6) 黒沢清 外, 「新企業會計原則訳解」(東京, 中央經濟社, 1975), pp. 46~47.

2. 會計原則의 制度的 意義와 稅法領域에의 浸透

한 나라의 産業社會가 合理的인 發展을 가져오게 하기 위해서는, 거기에서 發生하는 社會的 混亂과 無秩序를 排除하고, 서로 對立하는 經濟的 利害關係를 調整함과 동시에 數 많은 利害關係者들에 의하여 지켜질 수 있는 一聯의 「原則」이 生成되어, 그 産業社會가 整備될 수 있는 制度的 裝置로서의 機能을 다하지 않으면 안된다. 이러한 관점에서 會計의 秩序의 維持를 위한 會計原則이 社會的으로 確立되고, 制度的으로 形成되지 않으면 안될 필요성은 強調되는 것이다. 그러므로, 會計原則이 確立되어야 한다고 하는 背後에는 「企業 自體를 保護한다」는 意味가 內包되어 있을 뿐만 아니라, 동시에 「企業에 대한 利害關係者의 利益을 擁護한다」고 하는 意味도 包含되어 있다고 할 수 있다. 이와같이 會計原則이 企業內部的 會計實務를 維持하는 計算秩序의 原理로서 生成된 것이면서도, 企業外部의 第三者에 대한 制度的 權威로서 客觀化되는 會計原則이 樹立되지 않으면 안되는 것은, 企業들에 의하여 이루어지는 産業社會의 社會的 責任이 增大되고 政府나 企業의 政策決定에 있어서 會計의 役割이 重要化되어가는 傾向에 起因한다⁷⁾고 볼 수 있다.

이러한 관점에서 會計原則은 社會的으로 確立되어야 할 그 필요성이 명백해졌다고 본다. 따라서, 會計原則은 社會의 一般的인 「承認性」을 갖고 確立되어, 商法이나 稅法中에 浸透하였고, 특히 公認會計士制度를 통하여 制度的으로 維持하여가는 過程에서, 비로서 産業社會가 健全한 發展을 이룩할 수 있게 하는 것이다. 그렇기 때문에 會計原則은 우선 商法에 있어서의 計算體系의 改革을 圖謀하고, 낡은 計算秩序를 打破하여 動態論的으로 發展한 會計思想을 會計實務의 領域에 導入시킬 수 있도록 하기 위하여 研究되어지고 있는 것이다. 그리고, 會計原則에 賦課된 중요한 使命으로서 稅法의 領域에 대한 浸透가 意圖되어지는 바, 그 中の 하나가 會計原則에 의한 近代稅法의 基礎를 提示하는 일이다. 租稅의 近代化를 위한 努力은 會計理論에게 주어진 커다란 任務中의 하나라고 하지 않으면 안된다.

그것은, 이러한 會計思想의 基底에 「租稅配分을 위한 秩序形成力으로서의 適用」이라는 精神이 있는 때문이며, 「企業의 眞正한 所得은 一般的으로 認定되는 會計原則에 의해서만 決定되는 것」이라고 보는 데서 비롯된다고 하겠다. 稅法의 立法精神은 企業의 眞正한 所得을 算定하여 課稅하는 것으로 되어있는 바, 이것은 會計原則論의 基本的 主張을 의미하고 있는 것이다.

따라서, 그것은 課稅所得이 繼續的으로 適用되는 「一般的으로 認定된 會計原則」 또는 「公正妥當한 會計原則」에 따라 算定되어야 한다고 하는 立場에 서있음을 뜻하며, 더 나아가서는 課稅

7) 黒沢清, 近代會計學(東京, 春秋社, 1974), p.278.

所得은 會計理論을 基礎로 하여 求한 企業利益에 根據를 두어 算定되어야 한다는 論理⁸⁾에 接近하는 것이라 하겠다. 여기에 會計原則이 갖는 制度的 意義가 있으며, 아울러 課稅所得計算의 基礎가 會計理論에서 導出된다고 하는 의미에서는 會計原則이 稅法에 浸透되어 있음을 立證한다고 할 수 있다.

3. 制度的 機能으로서의 會計原則의 性格

會計原則의 生成過程을 보면, 그것은 斷片的인 會計實務上の 諸基準으로서 自然 發生的인 것이었다. 그 發生을 歷史的으로 追求하는 것은 지극히 困難한 일이라고 하겠으나, 發生主義 原則의 成立이 中世的인 會計實務를 近代的인 會計實務로 轉換시킨 하나의 要因이라는 것은 一般的으로 잘 알려진 사실이다. 收益의 支出과 資本의 支出의 區分原則은 企業의 大規模化에 따른 自然的인 要求였지만, 그것은 드디어 企業會計를 資本家나 經營者의 恣意性 또는 主觀的인 措置에서 해방하는 第三者의 權威를 가진 社會的 基準으로 까지 成長하게 한 것이다.⁹⁾

이렇게 하여 이루어진 近代的 經濟社會에 있어서의 會計原則은 産業社會를 舞臺로 하는 廣範圍한 利害關係者가 서로 對立하여 나타나는 利害의 交錯을 調整하고, 이것을 規律하며, 社會的 秩序를 形成하는 行動基準으로서 그 制度的 結晶을 이루게 하는 것임은 물론, 더 나아가서는 企業會計와 關係있는 法律分野의 諸領域에 까지 浸透가 期待될 수 있는 狀況에 놓여 있다고 할 것이다. 要컨대, 會計原則이 그 制度的 意義를 理論的으로나 實務的으로 까지 浮刻시킬 수만 있다면, 그것은 보다 純粹하고 普遍的인 性格을 갖는 것으로서 存在하지 않으면 안되는 것이 된다. 왜냐하면, 그것은 會計原則 그 자체가 갖고 있는 性格에서 볼 수 있는 바와 같이, 그것이 繼續企業으로서의 産業社會의 行動基準이라야 한다는 使命과 機能을 갖지 않으면 안되기 때문이다. 결국, 會計原則이 制度的 機能을 가지고, 그것에 의하여 産業社會의 모든 分野에 存在하는 수 많은 利害關係者를 納得시키므로서, 會計原則은 利害關係者 相互間에 서로 交錯하여 發生하는 混亂과 無秩序를 調整하고 調和시키는 使命을 達成할 수 있게 된다. 그리고, 이러한 制度的 機能의 達成을 目標로 하여 여러가지 法體系의 領域에 浸透하게 하므로써, 會計原則의 制度的인 結晶이 形成될 수 있도록 하기 위해서는, 會計原則은 純粹하고 普遍的인 性格과 內容을 具備하는 것¹⁰⁾으로서 確立되지 않으면 안된다.

따라서, 會計原則의 具體的 形態의 하나인 우리나라 「企業會計基準」이 과연 上述한 바와 같은 性格과 內容을 具備하고 있는가에 대해서는 깊은 研究를 통하여 檢討할 필요가 있다고 思料

8) 日本中央大学 會計學研究室 編, 會計原則의 現代的課題 (東京, 中央經濟社, 1974), pp.107~108.

9) 平井泰太郎 編, 企業會計原則批判 (東京, 國元書房, 1950), p.6.

10) 日本中央大学 會計學研究室 編, 前掲書, p.109.

된다. 그렇기 위해서는 우선 우리나라의 「企業會計基準」이 어떠한 時代的 背景下에서 形成되고 發展되어 왔는가에 대하여 探究해야 할 것이다. 그리고, 그러한 考究에 의할 때, 「企業會計基準」에 나타나 있는 企業會計의 理論的 體系는 물론, 그 特質과 社會的 公器로서의 最大公約數的 合意 (consensus)에 따라 成立된 것인가에 대해서 까지도 밝혀질 수 있을 것으로 思料된다.

Ⅲ. 租稅配分에 대한 稅務會計의 秩序形成力

企業會計上の 純利益과 稅務會計上の 課稅所得과의 사이에는 여러가지 原因에 의한 差異가 現實的으로 存在하게 마련이다. 이것은 時代的 發展과 더불어 그 內容에 變化가 있었다고는 하지만, 會計的 制度가 成立된 이래 오늘에 이르기까지 變함 없는 것이 事實이다. 企業會計와 稅務會計는 똑같은 事實을 對象으로 놓고 이루어지는 것이기는 하지만, 『前者는 納稅者의 財産狀態와 經營成績을 적정하게 認識 測定하고자 하는데 대하여, 後者는 課稅事實을 認識 測定하고자 한다. 따라서, 서로 다른 思考가 생기게 되어, 稅務會計는 企業會計에 「調整」이라는 依存性을 보이게 되지만, 計算結果는 서로 다르게 된다.』¹¹⁾라고 하는 것처럼, 兩者間에는 調整의 問題點이 存在한다는 것을 찾아 볼 수가 있다.

企業利益과 課稅所得과의 사이에 差異點이 發生하는 根本原因은 企業會計와 稅務會計가 갖는 各各의 目的論에서 찾지 않으면 안되며, 兩者의 原理的 淵源을 探究함으로써 模索해야 될 것이다.

稅務會計는 원래 稅法이 位置하고 있는 環境條件에 左右되며, 그 時代的 租稅理論 내지 租稅制度上的 構造에 영향을 받는다. 또한 그것은 租稅原則에 根據를 두고 거기에서 導出된 稅務會計 特有的 具體的인 諸原則에 支配를 받고 있다. 따라서, 이러한 內容을 充分히 檢討하여, 企業利益과 課稅所得의 差異가 나타나게 된 根本原因을 명백히 밝힌 다음에 稅法의 改正을 要望하는 社會經濟的 風土造成이 필요한 것이다. 그리고 그러한 根本原因의 解明을 통하여 稅務財務諸表 또는 申告調整의 方法에 의한 調和를 圖謀하는 稅務會計의 理論的 體系形成이 確立되지 않으면 안된다고 생각하는 바이다.

企業利益과 課稅所得의 差異를 가져오게 하는 代表的인 原因을 들자면 다음과 같은 것들이 摘된다.¹²⁾

11) 李庸俊, 前掲論文, p.39.

12) 番場嘉一郎 外, 「企業利益と課稅所得の差異及び調整について」(日本會計研究學會 稅務會計 特別委員會, 研究報告書, 1966年5月26日附 公表).

- (1) 稅法 및 稅務會計가 存在하는 環境條件에서 發生하는 差異
- (2) 租稅理論(또는 租稅制度上的 構造)에 있어서의 二重負擔 排除의 思考에서 發生하는 差異
- (3) 稅務會計上的 基本原則에서 發生하는 差異
- (4) 稅務會計上的 所得計算原則에서 發生하는 差異

이와 같이 企業會計의 稅務會計와의 調整을 중심으로 하는 論議는 美國에서도 活潑히 展開된 바가 있다. 그중 代表的인 研究物로는 AAA의 1948年度 「會計原則」에 관한 「補充的意見書」의 하나인 『會計原則과 課稅所得』¹³⁾ 및 AICPA의 『稅法과 會計原則과의 調整에 관한 勸告書』¹⁴⁾를 들 수가 있다.

稅務會計는 一國의 租稅現象을 要因으로 하여 이루어지는 會計行爲라 할 수 있으며, 그것은 納稅實體로서의 個別經濟(즉, 企業)의 會計現象인 것이지만, 租稅負擔의 社會的 配分關係를 통하여 綜合經濟(즉, 國民經濟)와의 關係를 갖는 特殊한 會計現象이라 할 것이다. 그러므로, 稅務會計의 特質은 納稅者인 個別企業의 課稅標準에 대한 計算이 단순히 그 納稅者인 企業을 위해 서만 이루어지는 것으로서 存在하는 것은 아니다. 稅務會計는 課稅標準의 算定에 관한 會計의 測定과 傳達를 통하여 納稅負擔能力의 指標로서 課稅標準의 概念構成을 파악하고, 租稅當局인 政府와 納稅者인 企業과의 사이에 存在하는 社會的인 利害關係를 調整하는 役割을 遂行한다. 그와 동시에 納稅者인 企業의 租稅負擔을 公正하게 配分하고, 企業의 經營成果 및 利益의 社會的 配分을 중심으로 하는 社會的 利害의 調整을 圖謀하는 特殊領域의 會計가 稅務會計論인 것이다.

그러므로, 그것은 租稅를 球心點으로 하는 動的인 社會秩序의 形成要因으로서의 會計「시스템」이라 할 수 있다. 더우기 그것은 租稅負擔과 配分에 관한 領域에다 會計가 갖는 機能과 役割을 適用시킴으로써 生成될 수 있는 새로운 會計分野라고 할 수 있다. 즉, 稅務會計論은, 上記한 바

13) AAA, Committee on Concepts and Standards Underlying corporate Financial Statements, "Accounting principles and Taxable Income," Supplementary Statements NO.4, (The Accounting Review, Oct. 1952), pp. 425~430.

14) AICPA, "Divergences Between Rules of Tax Accounting and Generally Accepted Accounting principles," (The Journal of Accountancy, January 1954), pp. 93~114. < 이것은 美國公認會計士協會의 「租稅目的을 위한 會計原則委員會(Committee on Accounting principles for Tax purposes)가 1953年 11月 10日字의 書翰으로서, 美國下院의 Committee on Ways and Means의 委員長 Daniel A. Reed에게 提出한 勸告書인 것이다.

와 같은 納稅者로서의 企業이 負擔하는 課稅所得의 計算을 主된 研究對象으로 하는 會計學의 한 分野라는 것이다. 그것은 또한 租稅를 社會的 經濟現象이나 法制度로서가 아니라, 會計的 現象으로서 觀察하는 學問分野라고 할 것이다.

이러한 稅務會計論의 特質과 役割은 企業이라는 個別經濟의 租稅支給能力을 把握하기 위한 基本概念 및 測定基準의 確立을 實現함으로써, 社會經濟的 利害關係의 合理的인 調整을 企圖함과 동시에, 한 나라의 經濟가 健全하게 發展할 수 있도록 하는데 있다고 하겠다. 사실상, 稅務會計論은 租稅를 球心點으로 하는 動的인 社會秩序의 形成力을 지닌 것으로서의 課稅所得計算을 對象으로 하는 것이며, 그것에 의한 論理의 展開는 社會的 秩序形成에 貢獻할 수 있는 새로운 分野로서의 可能性을 지니고 있는 것이라 할 수 있다.

IV. GAAP의 形成을 위한 稅務會計의 作用

1. 稅務會計의 規定의 財務會計의 基準化 現象

上述한 바 있는 美國會計學會의 「補充的意見書」 第4號인 「會計原則과 課稅所得」에 의하면 ① 企業目的을 위한 純利益의 決定은 一般目的, 즉 公表財務諸表目的 (purpose of published financial statement) 인데 대하여, ② 稅法上에서의 課稅所得의 決定은 特殊目的, 즉 租稅目的 (tax purpose)에서 이루어지는 것으로 되어 있다.¹⁵⁾

稅法의 目的은 租稅徵收을 위한 實際的인 方式을 設定하는데 있으며, 거기에는 課稅, 非課稅 및 租稅減免 등의 節次에 따라 實際의 所得을 修正하게 되어 있다. 이에 대하여 企業會計上 純利益의 決定은 어떠한 경우에도 人爲的인 修正을 인정함이 없이 會計事實의 發生에 따라 經營成果를 測定하는데서 비롯된다.

一般的으로 法人稅法下에서는 企業의 純所得에 대하여 課稅하는 것을 原則으로 하고 있다. 이러한 法律的인 規則에 의하면, 「一般的으로 認定된 會計原則」이 規定하고 있는 純所得의 財務會計的 決定方法과는 相異한 課稅所得의 決定方法이 基本으로 되어 있음을 發見하게 된다. 그러나, 이러한 稅法의 租稅目的에 立脚하여 課稅所得이 計算되는 것으로 되어 있음에도 불구하고, 그것이 現實的으로는 企業會計의 實務上 直接的 또는 間接的으로 企業의 純利益 決定에 커다란 영향을 미치고 있

15) AAA, Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statement, op.cit., pp.425~430.

는 것이다. 다시 말해서, 稅法規定이 企業會計에 대하여 事實上的 諸基準 내지는 會計의 rule로서 作用하고 있다고 보지 않으면 안된다는 것이 우리나라의 現狀이라는 뜻이다.

이것은 稅務會計的 計算이 企業의 決算利益을 出發點으로 하는, 소위 稅務上的 調整計算(申告調整)을 內容으로 하는 것 뿐만 아니라, 企業會計 그 자체의 領域 즉, 會計處理의 基準 및 그 節次의 選擇이나 採用決定도 包含된 決算財務諸表 作成에 대한 會計分野까지도 「稅務上的 規制的 計算」(決算調整)이라는 이름으로 密接한 關聯을 갖게 하고 있다.

이러한 事實에 비추어 볼 때, 우리나라 企業會計의 實務은 여러가지 면에서 事實上 稅法의 支配的 拘束下에 상당한 影響을 받고 있음은 물론, 企業會計의 基本的 行動指針이 되는 「企業會計基準」에 의하기 보다는, 稅法規定이 事實上的 基準으로서 우선하여 作用하고 있다고 볼 수 있다. 예컨대, 租稅減免規制法의 規定에 의한 投資準備金, 海外市場開拓準備金, 證券去來準備金, 海外投資損失準備金, 探鑛準備金, 價格變動準備金, 中小企業施設改善準備金, 地方施設移轉準備金 등은 特別한 負債性 充當金으로 認定¹⁶⁾ 받을 수 있도록 되어 있어서, 이에 관련되는 企業의 경우는 이것들을 充當金으로 計上함으로써 稅法의 惠澤을 받으려고 하는 것이 또한 現實이다.

이와 같이 稅務會計는 會計의 領域에 있어서 租稅目的을 위한 特殊目的의 會計로서의 地位를 갖고 있어야 함에도 불구하고, 稅法이 規定한 特定の 會計方式을 要求하고 있다. 그것이 企業의 潛在的, 實質的인 租稅特惠에 結合하고 있는 限, 企業會計에 대한 稅務會計의 影響은 現實的인 의미에서 會計의 概念을 變容시키는 것임은 물론, 企業會計의 原則形成에 實質적으로 作用하게 된다. 그래서, 稅務會計는 現實적으로 企業會計의 原則에 대한 形成要因으로서 作用하는 現狀을 露呈하고 있다고 指摘되는 것이다.

上述한 바와 같은 租稅特惠의 例는 美國의 경우에도 存在하는 것으로, 1954年의 租稅目的을 위한 「加速償却」制度의 採擇은, 數 많은 會社로 하여금 그 基準에 따른 財務的 記錄을 하도록 促進시키는 結果¹⁷⁾를 가져왔는 바, 1960年에는 大企業의 60%, 小企業의 92%가 財務諸表에서 實質적으로 充當金을 計上¹⁸⁾ 하였다고 한다. 이에 따라 Arnett 教授는 租稅特惠가 會計原則의 形成에 影響을 미치고 있는 問題를 指摘하면서 다음과 같이 論한 바가 있다. 『租稅特惠가 存在하는 것을 契機로 하여 會計擔當實務者(accountant)는 最大의 租稅特惠(the greatest tax advan-

16) 李海東, 企業會計基準解説(서울, 一朝閣, 1983), pp.227~234.

17) U.S. Internal Revenue Code, Sec., 179, (Preliminary Report on Treasury Depreciation Survey).

18) George E. Lent, "Accounting Principles and Taxable Income," (The Accounting Review, July 1962), p. 483.

tage) 를 許容하는 節次를 GAAP에 따라 正當化하도록 經營者로 부터 甚한 壓力을 받는 處地에 놓여 있다』¹⁹⁾고. 그리고, 그는 稅務會計가 GAAP에 調和되도록 생각하는 것을 모두가 斷念해야 한다고 力說하면서. 그 理由로는 그러한 思考方向이 租稅目的을 위하여 認定되는 節次에 따라 記帳하도록 要求하는 쪽으로 기울고 있는 때문이라고 극히 注目할만한 所見을 피력하였던 것이다.

2. 制度會計의 秩序形成을 위한 基本方向

위에서 살펴본 바와 같은 租稅特惠에 관한 問題는, 1938년에 美國의 聯邦所得稅法에서 陞入先出法』이라는 資産評價方法을 設定하고, 그에 따라 記帳要求를 稅法에 反映하면서 부터라고 하겠다. 그러나, 後入先出法에 의한 租稅의 特惠制度는 會計擔當者들로 하여금, 그 利用을 위한 理論的 合理性을 展開하는 結果를 가져왔다.

이것은, 결국 租稅問題가 一般적으로 認定되어 있는 會計原則에 어떠한 영향을 주는가 하는 問題로 歸結된다. Arnett 教授에 의하면, 『혹시, 一般적으로 認定되고 있는 會計原則을, 課稅所得의 決定을 위한 基準으로 하도록 會計士들이 美國議會를 說得시켰다고 하더라도, 그 議會로 하여금 財務報告를 위하여 同一한 節次를 要求하도록 하게 하는 것은 아마 어려울 것이다.』²⁰⁾ 라고 論述하면서, 課稅所得의 決定을 위하여서는 GAAP가 基準性을 갖지 않으면 안된다고 主張하였다. 그리고, 職業的인 會計擔當자들이 느끼고 있는 記帳要求에 대한 壓力은 企業會計의 立場에서 먼저, 稅務會計에 대하여 調整하도록 하는 생각을, 議會의 議員이나 內國歲入廳(Internal Revenue Service; IRS)의 當局者들에 의하여, 하게 된 것이라고 指摘하면서, 그러한 傳統的인 調整意見에 대하여 根本的인 疑問을 提起하고 그 反省을 促求하였던 것이다.²¹⁾

그와 동시에 會計原則이 立法命令에 의하여 決定되기에 이른다면 그 結果는 明若觀火한 것인 바, 그 發展은 늦어지고 停滯되고 만다. 그리고, 經營者들에 의한 租稅支給額을 極小로 하게 하는 壓力때문에, 會計擔當者(accountants)는 아마도 가장 낮은 課稅所得을 算定할 수 있는 會計原則(例컨대, 後入先出法, 加速償却法, 割賦販賣의 基準등)에 따르도록 強要되기에 까지 이를 것이다. 따라서, 選擇된 諸方法은 企業의 債權者, 株主 및 其他의 利害關係者에게 有用한 情報가 되지 못할 것²²⁾ 이라고 하면서, 그는 稅務會計의 영향 때문에 財務會計의 情報의 本來的 機

19) Harold E. Arnett, "Taxable Income Vs. Financial Income; How Much Uniformity can We Stand?" (The Accounting Review, July 1969), p. 484.

20) Harold E. Arnett, Ibid., p. 490.

21) Harold E. Arnett, Ibid., pp. 490~492.

22) Harold E. Arnett, Ibid., p. 491.

能이 阻害될 것은 뻔하다고 하였다. 要컨데, 「一般的으로 認定된 會計原則」이 課稅所得을 算定할 수 있는 稅務會計의 規定에 合致되도록 要求하게 되면, 會計擔當者들은 財務會計의 目的에 대한 拘束感에 사로 잡히게 되고 만다. 그러한 拘束感에서 벗어날 수 있게 해주지 않게 되면, 問題는 더욱 심각해질 것이다. 더우기, 同一한 所得概念이 所得稅와 財務會計의 양쪽에 利用되어야 한다고 會計專門家들이 主張한다면, 會計는 결국 政府에 의하여 完全히 支配되고 規制되는 結果를 가져오게 되어 「會計原則의 發展에 대한 事實上的 崩壞」(virtual collapse of progress)²³⁾ 라고 밖에 할 수 없을 것이라고 경고하였던 것이다.

지금까지 살펴본 바와 같이, 美國에서 稅務會計와 企業會計의 關係를 中心으로 하는 最近의 所論은 「一般的으로 認定된 會計原則」의 形成에 稅務會計가 실질적으로 影響을 미치고 있음을 示唆하고 있는 것이다. 그리고, 稅務會計에 의한 會計原則의 基準性 내지 準據性을 要求하고 強化하는 것은 會計原則의 法制化를 가져오게 한다고 볼 수 있다. 이것은, 逆으로 말해서 會計原則을 硬直化하게 한다는 것뿐만 아니라, 그것의 健全한 發展을 阻害할 危險과 弊害가 潛在해 있음을 指摘해 주고 있는 것이다. 이와 같은 所論의 發現은, 企業會計와 稅務會計의 差異가 그 目的概念의 不同에서 오는 것이라고 보아, 그것을 基本的인 背景으로 하여 理論的인 問題로 接近시킨 結果에 依하여 나타난 것이라고 思料된다.

그렇지만, 이러한 問題에 관하여 企業會計와 稅務會計의 分離를 強調하고, 稅務會計에 대한 會計原則의 基準性 내지 準據性을 단순히 否定하는 것을 主張하는 것만으로는 충분한 해결이 되지 않는다. 問題의 解決을 위해서는 적극적으로 稅務會計의 獨自性에 대한 論理化가 이루어 지도록 努力하지 않으면 안되며, 그렇게 함으로써 稅務會計의 獨自的인 理論體系는 確立되어질 수 있으리라고 믿는다.

V. 結 言 — 稅務會計論의 體系의 形成問題

위에서 살펴본 바와 같이, 稅務會計論은 租稅를 中心으로 하는 社會的 秩序形成力을 가진 會計學의 하나의 分科라고 할 수 있으며, 社會的 正義의 實現을 促進하는 役割을 하는 것이다. 稅務會計는 「一般的으로 認定된 會計原則」에 準據하여 決定된 企業利益을 基礎로 하여, 이에서 誘導的, 調整的으로 課稅所得을 測定하는 것이 前提로 되어 있다. 租稅目的을 위한 基本理念과 確

23) Harold E. Arnett, Ibid., p. 491.

立된 會計原則과의 사이에, 「合理的인 理由로 인한 差異」가 存在하는 分野에는 그 妥當性を 받아들이고, 企業會計에 대한 稅務會計의 獨自性を 理論적으로 確立하지 않으면 안된다. 따라서, 課稅所得의 概念을 明確하게 밝히고 課稅所得의 計算體系를 形成하기 위해서는, 稅務會計가 갖는 獨自의 論理 내지는 特有한 稅務會計理論의 結晶으로서의 「稅務會計의 基礎概念」에 照應하여 企業利益과의 差異를 明確히 밝혀낼 수 있는 理論적인 根據를 提示할 수 있어야 한다.

그리고, 制度會計의 秩序의 形成을 위한 方向을 摸索하기 위해서는, ① 稅務會計와 財務會計와의 調整을 圍繞하여, 從來부터 取해온 傳統적인 見解를 反省하고, 이것을 改善하지 않으면 안된다는 所論을 展開시켜야 하는 것이다. ② 그것은 租稅制度나 稅務會計의 規制에 의한 強制性으로 부터 分離遮斷시켜 企業의 外部報告會計를 制度的으로 確立시킴으로써, 獨自적인 秩序 形成이 이루어지도록 하는 前提條件을 探究할 필요가 있다.

以上에서 稅務會計論의 問題에 관한 것을 考究해 본 바, 그것은 稅務會計의 理論적인 特有性を 明確히 하고 稅務會計理論의 體系를 構築할 수 있는 可能性을 提示해주고 있을 뿐만 아니라, 稅務會計論의 研究를 통하여 制度會計의 秩序의 體系確立이 摸索될 수 있는 것이라고 思料된다.