사용해야 한다는 기준서 제1012호의 요구사항은 회계연도 이후에 세율이나 세법의 변동에 대하여 추가적인 정보를 입수한다고 하여도 이는 수정을 요하지 않는 보고기간후사건에 해당된다는 의미이다. 그러나 기준서 제1010호 '보고기간후사건'에 따라 당기 및 이연법인세자산과 부채에 유의적인 영향을 미치는 세법이나 세율에 대한 보고기간후의 변경 또는 변경예고는 공시하여야 한다(기준서 제1012호 문단 22(8) 및 기준서 제1012호 문단 88).

사례 **"법인세비용차감전순손익과 법인세비용 간의 관계 설명" 사례**

[회계이익에 적용세율을 곱하여 산출한 금액과 법인세비용(수익) 간의 수치 조정과 적용세율의 산출근거]

	X5	X6
회계상 이익	8,775	8,740
적용세율 35%(X5 : 40%)하에서의 법인세	3,510	3,059
과세소득 결정시 공제되지 않는 비용의 세효과 :		
자선기부금	200	122
환경오염벌과금	280	–
세율 인하에 따른 기초 이연법인세의 감소	–	(1,127)
법인세비용	3,990	2,054

적용세율은 법인세율 30%(X5 : 35%)와 지방세율 5%의 합계이다.

[평균유효세율과 적용세율 간의 수치 조정과 적용세율의 산출근거(문단 81(3)(나))]

	X5	X6
적용세율	40%	35%
세무상 공제되지 않는 비용의 세효과 :		
기부금	2.3	1.4
환경오염벌과금	3.2	–
법인세율 인하에 따른 기초 이연법인세의 효과	–	(12.9)
평균유효세율(법인세비용을 세전이익으로 나누어 산출)	45.5%	23.5%

적용세율은 법인세율 30%(X5 : 35%)와 지방세율 5%의 합계이다.

14. 사 례

사례 갑회사의 20×4년의 법인세비용차감전순이익은 1,000,000이며 법인세율은 30%이다. 그러나 법인세법의 개정으로 20×6년 회계연도 이후 적용되는 법인세율은 26%이다. 갑회사의 당기법인세부담액을 계산하기 위한 세무조정사항 및 이연법인세계산 관련 자료는 다음과 같다.

1. 20×4년의 세무조정사항은 다음과 같다.
   ① 퇴직급여충당금 한도초과액은 200,000이 발생하였으며, 동 한도초과액은 20×5년 및 20×6년에 각각 100,000씩 손금추인된다.
   ② 회사는 보유 재고자산 중 장부금액이 300,000인 상품의 순실현가능가액이 200,000으로 하락하여 저가법으로 평가하였다. 세법상 갑회사는 재고자산 평가방법을 원가법 중 총평균법으로 신고하였으며 위의 재고자산평가손실은 법인세법상 손상이 인정되는 평가손실에 해당하지 않는다. 그리고 당해 상품은 20×5년에 모두 판매되었다.
   ③ 세법상 손금한도를 초과하여 지출한 기부금은 70,000이다.
   ④ 회사는 만기일이 20×5년 6월 30일인 정기예금에 대한 20×4년도분 미수수익 80,000을 재무상태표에 계상하였다.
   ⑤ 회사는 다음과 같이 20×4년부터 준비금을 설정하고 환입하였다.

연 도	준비금 설정액	준비금 환입액
20×4년	120,000	-
20×5년	150,000(예상)	-
20×6년	90,000(예상)	-
20×7년	100,000(예상)	40,000(예상)
20×8년	100,000(예상)	90,000(예상)

   20×7년의 준비금 환입액은 20×4년 설정분에 대한 환입액이며, 20×8년의 준비금 환입액은 20×4년 설정분 및 20×5년 설정분에 대한 환입액으로 구성되어 있다.
   ⑥ 회사가 매출채권의 기대신용손실을 계상하여 당기 중 대손상각비로 200,000 인식하였고, 기존 인식한 대손충당금은 0으로 가정한다.
   ⑦ 비과세이자소득 50,000을 수취하여 영업외수익에 계상하였다.
   ⑧ 위의 사항 이외에 직전 사업연도로부터 이월되어온 일시적차이는 없다.

2. 회사는 당기 이전 수년 전부터 과세소득을 실현해오고 있으며 20×5년 이후 세무조정사항 반영 전 예상 과세소득은 500,000이다.

(20×4 회계연도의 법인세 부담액 계산)

Ⅰ. 법인세비용차감전순이익		1,000,000
Ⅱ. 차이조정		320,000
Ⅱ-1. 가산조정		
1. 재고자산평가손실(매출원가)	100,000	
2. 대손상각비	200,000	
3. 퇴직급여충당금한도초과액	200,000	
4. 기부금한도초과액(*)	70,000	
	570,000	
Ⅱ-2. 차감조정		
1. 미수이자	(80,000)	
2. 준비금전입액	(120,000)	
3. 비과세이자수익(*)	(50,000)	
	(250,000)	
Ⅲ. 과세소득(법인세 과세표준)		1,320,000
법인세율		30%
Ⅳ. 법인세부담액		396,000

(*) 일시적차이를 유발하지 않는 조정항목임.

(20×4 회계연도의 인식할 이연법인세)

1. 20×4년 말 현재 자산과 부채의 장부금액, 세무기준액, 일시적차이, 법인세효과(일시적차이가 존재하는 항목만 제시함)

계정과목	장부금액		세무기준액	일시적차이		법인세효과
	자산항목	부채항목		가산할	차감할	
퇴직급여충당금		A(*)	A-200,000		200,000	56,000
재고자산	300,000		300,000		100,000	30,000
(평가충당금)	(100,000)		(0)			
미수이자수익	80,000		0	80,000		(24,000)
준 비 금		0	120,000	120,000		(31,200)
매출채권	B(*)		B		200,000	60,000
(대손충당금)	(200,000)		(0)			
합계				200,000	500,000	90,800

(*) 장부금액이 사례에서 제시되지 않았으므로 임의의 금액 A와 B로 표시함.

2. 이연법인세의 계산

계정과목	20×4말 현재 일시적차이	일시적차이의 소멸 20×5	20×6	20×7	20×8이후	20×4말 현재 이연법인세 자산(부채)
재고자산	(100,000)	(100,000)	–	–	–	30,000
매출채권	(200,000)	(200,000)	–	–	–	60,000
퇴직급여충당금	(200,000)	(100,000)	(100,000)	–	–	56,000
차감할 일시적차이 소계	(500,000)	(400,000)	(100,000)			146,000
미수이자	80,000	80,000	–	–	–	(24,000)
준 비 금	120,000	–	–	40,000	80,000	(31,200)
가산할 일시적차이 소계	200,000	80,000	–	40,000	80,000	(55,200)
일시적차이 합계	(300,000)	(320,000)	(100,000)	40,000	80,000	
적용될 법인세율		30%	26%	26%	26%	
법인세액절감(부담)		96,000	26,000	(10,400)	(20,800)	

3. 이연법인세자산의 실현가능성 검토

	20×5	20×6	20×7	20×8
가산할 일시적차이 소멸액 소계	80,000	–	40,000	80,000
세무조정사항 반영 전 예상 과세소득	500,000	500,000	500,000	500,000
합 계	580,000	500,000	540,000	580,000
차감할 일시적차이 소멸액 소계	(400,000)	(100,000)	–	–

* – 세무조정사항 반영 전 예상 과세소득과 가산할 일시적차이의 합계액이 차감할 일시적차이를 초과하므로 이연법인세자산을 전액 인식한다.

(20×4 회계연도 법인세비용의 회계처리와 주석공시 예시)

1. 이연법인세자산과 부채의 당기 변동액
   – 이연법인세자산 : 146,000(기말) – 0(기초) = 146,000(증가)
   – 이연법인세부채 : 55,200(기말) – 0(기초) = 55,200(증가)
   – (이연법인세자산과 부채가 동일한 과세당국과 관련된 것이기 때문에) 재무상태표에는 이연법인세자산과 이연법인세부채를 각각 상계한 순액으로 계상한다.

2. 법인세비용 : 396,000 – 146,000 + 55,200 = 305,200

(차)	법 인 세 비 용	396,000	(대)	당 기 법 인 세 부 채	396,000
	이 연 법 인 세 자 산	146,000		법 인 세 비 용	146,000
	법 인 세 비 용	55,200		이 연 법 인 세 부 채	55,200

– 법인세비용은 당기 법인세부담액에서 이연법인세자산(부채)의 당기 변동액을 가감하여 계산한다. 다만 일시적차이가 발생한 당해 사업연도의 과세소득에 대한 법인세율과 이후 사업연도의 법인세율이 동일하다면 법인세비용은 법인세비용차감전순이익에 일시적차이

를 유발하지 않는 소득조정항목을 가감한 금액에 당해 사업연도의 법인세율을 곱하여 계산한 금액과 일반적으로 일치한다.

당해 사례의 경우 법인세비용차감전순이익에 일시적차이를 유발하지 않는 소득조정항목을 가감한 금액에 당해 사업연도의 법인세율을 곱하여 계산한 금액 306,000[=(1,000,000 + 70,000 − 50,000)×30%]과 당기 법인세비용 305,200의 차액 800은 일시적차이 부분(순자산 20,000)에 대한 세율차이(4%)에 해당한다.

※ 즉, 세율의 변동에 의하여 20×6년도 이후에 소멸할 순 가산할 일시적차이의 미래법인세효과가 800 감소하고 이로 인하여 동 금액만큼 20×4년도의 법인세비용이 감소된 것이다.

3. 20×4 회계연도의 주석공시 예시

(가) 법인세비용의 구성요소

당기 법인세비용	396,000
일시적차이로 인한 이연법인세 변동액	(90,800)
법인세비용	305,200

(나) 법인세비용차감전순손익과 법인세비용 간의 관계 설명

법인세비용차감전순이익		1,000,000
적용세율에 따른 법인세		300,000
조정사항		
• 비과세수익 (50,000)	−15,000	
• 비공제비용 (70,000)	+21,000	
• 20×6년 이후 세율변동 효과(*)	−800	
법인세비용		305,200

유효세율(법인세비용/법인세비용차감전순이익) : 30.52%

(*) 세율이 26%로 변경되는 20×6년도 이후에 소멸하는 순 일시적차이 부분(순가산 20,000)에 대한 세율차이(4%)에 해당한다.

(다) 중단영업 관련 법인세비용

−해당사항 없음.

(라) 일시적차이 및 이연법인세자산(부채)의 증감내역

관련 계정과목	가산할(차감할) 일시적차이				인식한 이연법인세자산(부채)			
	기초잔액	증 가	감 소	기말잔액	기초잔액	증 가	감 소	기말잔액
퇴직급여충당금	−	(200,000)	−	(200,000)	−	56,000	−	56,000
재고자산	−	(100,000)	−	(100,000)	−	30,000	−	30,000
매출채권	−	(200,000)	−	(200,000)	−	60,000	−	60,000
준 비 금	−	120,000	−	120,000	−	(31,200)	−	(31,200)
미수이자수익	−	80,000	−	80,000	−	(24,000)	−	(24,000)
기타(*)	−	−	−	−	−	−	−	−
소 계	−	(300,000)	−	(300,000)	−	90,800	−	90,800

(*) 유의적인 항목들은 개별적으로 증감내역을 보이고, 기타 항목들은 합계금액의 증감내역을 보임.

(마) 모든 차감할 일시적차이 및 세무상 결손금 등에 대한 이연법인세자산 및 이연법인세자산의 실현가능성이 미래 과세소득의 발생 여부에 따라 결정되는 경우, 실현가능성에 대한 판단에 따라서 인식한 이연법인세자산과 그의 판단 근거

-당기말 현재 가산할 일시적차이 금액(200,000)이 차감할 일시적차이 금액(500,000)보다 작지만, 예상 과세소득이 충분할 것으로 예상되므로 모든 차감할 일시적차이에 대하여 이연법인세자산을 인식하였음.

(바) 재무상태표에 이연법인세자산으로 인식되지 아니한 차감할 일시적차이, 미사용 세무상 결손금 및 세액공제 등의 금액 및 만기일

-해당사항 없음.

(사) 이연법인세부채로 인식되지 않은 종속기업, 지점 및 관계기업에 대한 투자자산, 공동약정 투자지분과 관련된 일시적차이 총액

-해당사항 없음.

(아) 자본에 직접 부가되거나 차감된 당기 법인세부담액과 이연법인세의 내역

-해당사항 없음.

(자) 세법의 변경 또는 실현가능성의 변경에 따른 이연법인세자산 및 부채의 변동액

-해당사항 없음 : 20×6년부터 세율이 변경되지만 20×4년 이전부터 존재하던 이연법인세가 없으므로 세율 변경에 따른 이연법인세의 변동은 없음.

(차) 이연법인세자산과 부채의 내역

	금액
이연법인세자산	146,000
12개월 후에 회수될 이연법인세자산	26,000
12개월 이내에 회수될 이연법인세자산	120,000
이연법인세부채	55,200
12개월 후에 결제될 이연법인세부채	31,200
12개월 이내에 결제될 이연법인세부채	24,000

* 기준서 제1001호 문단 61에 따라 12개월 이내와 12개월 후에 회수되거나 결제될 것으로 기대되는 금액을 공시함.

(카) 세무상 결손금과 관련된 사항

-해당사항 없음.

(20×5 회계연도의 법인세 부담액 계산)

20×5년의 법인세비용차감전순이익은 1,000,000이며 20×5년의 세무조정사항은 20×4년에 발생한 세무조정사항 및 신고조정으로 손금산입한 준비금 150,000과 관련된 사항 이외는 없다고 가정한다.

Ⅰ. 법인세비용차감전순이익		1,000,000
Ⅱ. 차이조정		
Ⅱ-1. 가산조정		(470,000)
1. 전기미수이자수익	80,000	
	80,000	
Ⅱ-2. 차감조정		
1. 전기재고자산평가손실(매출원가)	(100,000)	
2. 전기대손부인액추인	(200,000)	
3. 퇴충한도초과액손금추인	(100,000)	
4. 준비금전입액	(150,000)	
	(550,000)	
Ⅲ. 과세소득(법인세 과세표준)		530,000
법인세율		30%
Ⅳ. 법인세부담액		159,000

(20×5 회계연도의 인식할 이연법인세)

1. 20×5년 말 현재 자산과 부채의 장부금액, 세무기준액, 일시적차이, 법인세효과(일시적차이가 존재하는 항목만 제시함)

계정과목	장부금액		세무기준액	일시적차이		법인세효과
	자산항목	부채항목		가산할	차감할	
퇴직급여충당금		C(*)	C - 100,000		100,000	26,000
준 비 금		0	270,000	270,000		(70,200)
합계				270,000	100,000	(44,200)

(*) 사례에서 장부금액이 제시되지 않아 임의의 금액인 C로 표시함.

2. 이연법인세의 계산

계정과목	20×5말 현재	일시적차이의 소멸				20×5말 현재
	일시적차이	20×6	20×7	20×8	20×9 이후	이연법인세 자산(부채)
퇴직급여충당금	(100,000)	(100,000)	–	–	–	26,000
차감할 일시적차이 소계	(100,000)	(100,000)	–	–	–	26,000
준 비 금	270,000	–	40,000	90,000	140,000	(70,200)
가산할 일시적차이 소계	270,000	–	40,000	90,000	140,000	(70,200)
일시적차이 합계	170,000	(100,000)	40,000	90,000	140,000	
적용될 법인세율		26%	26%	26%	26%	
법인세액절감(부담)		26,000	(10,400)	(23,400)	(36,400)	

3. 이연법인세자산의 실현가능성 검토

	20×6	20×7	20×8	20×9
가산할 일시적차이 소멸액 소계	-	40,000	90,000	140,000
세무조정사항 반영 전 예상 과세소득	500,000	500,000	500,000	500,000
합 계	500,000	540,000	590,000	640,000
차감할 일시적차이 소멸액 소계	(100,000)	-	-	-

- 가산할 일시적차이의 합계액이 차감할 일시적차이를 초과하므로 이연법인세자산을 전액 인식한다.

(20×5 회계연도 법인세비용의 회계처리와 주석공시 예시)

1. 이연법인세자산과 부채의 당기 변동액
   - 이연법인세자산 : 26,000(기말) - 146,000(기초) = -120,000(감소)
   - 이연법인세부채 : 70,200(기말) - 55,200(기초) = 15,000(증가)
   - (이연법인세자산과 부채가 동일한 과세당국과 관련된 것이기 때문에) 재무상태표에는 이연법인세자산과 이연법인세부채를 각각 상계한 순액으로 계상한다.

2. 법인세비용 : 159,000 + 120,000 + 15,000 = 294,000

(차)	법 인 세 비 용	159,000	(대)	당 기 법 인 세 부 채	159,000
	법 인 세 비 용	120,000		이 연 법 인 세 자 산	120,000
	법 인 세 비 용	15,000		이 연 법 인 세 부 채	15,000

- 법인세비용은 당기 법인세부담액에서 이연법인세자산(부채)의 당기 변동액을 가감하여 계산한다.

3. 20×5 회계연도의 주석공시 예시

(가) 법인세비용의 구성요소

당기 법인세비용	159,000
일시적차이로 인한 이연법인세 변동액	135,000
법인세비용	294,000

(나) 법인세비용차감전순손익과 법인세비용 간의 관계 설명

법인세비용차감전순이익		1,000,000
적용세율에 따른 법인세		300,000
조정사항		
*20×6년 이후 세율변동 효과(*)	-6,000	
법인세비용		294,000
유효세율(법인세비용/법인세비용차감전순이익)		: 29.4%

(*) 당기에 발생한 가산할 일시적차이 150,000에 대하여 법인세부담액 계산에서는 30%의 당기 세율이 반영되었으나 이연법인세부채의 측정에서는 26%의 미래세율이 반영됨에 따른 세율차이(4%)에 해당한다.

(다) 중단영업 관련 법인세비용
- 해당사항 없음.

(라) 일시적차이 및 이연법인세자산(부채)의 증감내역

관련 계정과목	가산할(차감할) 일시적차이				이연법인세자산(부채)			
	기초잔액	증 가	감 소	기말잔액	기초잔액	증 가	감 소	기말잔액
퇴직급여충당금	(200,000)	-	(100,000)	(100,000)	56,000	-	30,000	26,000
재고자산	(100,000)	-	(100,000)	-	30,000	-	30,000	-
매출채권	(200,000)	-	(200,000)	-	60,000	-	60,000	-
준 비 금	120,000	150,000	-	270,000	(31,200)	(39,000)	-	(70,200)
미수이자수익	80,000	-	80,000	-	(24,000)	-	(24,000)	-
기타(*)	-	-	-	-	-	-	-	-
소 계	(300,000)	150,000	(320,000)	170,000	90,800	(39,000)	96,000	(44,200)

(*) 유의적인 항목들은 개별적으로 증감내역을 보이고, 기타 항목들은 합계금액의 증감내역을 보임.

(마) 모든 차감할 일시적차이 및 세무상 결손금 등에 대한 이연법인세자산 및 이연법인세자산의 실현가능성이 미래 과세소득의 발생 여부에 따라 결정되는 경우, 실현가능성에 대한 판단에 따라서 인식한 이연법인세자산과 그의 판단 근거
당기말 현재 가산할 일시적차이 금액(270,000)이 차감할 일시적차이 금액(100,000)보다 크므로 모든 차감할 일시적차이에 대하여 이연법인세자산을 인식하였음.

(바) 재무상태표에 이연법인세자산으로 인식되지 아니한 차감할 일시적차이, 미사용 세무상 결손금 및 세액공제 등의 금액 및 만기일
- 해당사항 없음.

(사) 이연법인세부채로 인식되지 않은 종속기업, 지점 및 관계기업에 대한 투자자산, 공동약정 투자지분과 관련된 일시적차이 총액
- 해당사항 없음.

(아) 자본에 직접 가감되는 항목과 관련된 당기 법인세와 이연법인세 총액
- 해당사항 없음.

(자) 세법의 변경 또는 실현가능성의 변경에 따른 이연법인세자산 및 부채의 변동액
- 해당사항 없음. : 20×6년부터 세율이 변경되지만 20×4년에 존재하던 이연법인세 중 20×6년 이후에 소멸할 이연법인세는 이미 변경되는 세율로 측정하였음.

(차) 이연법인세자산과 부채의 내역

	금액
이연법인세자산	26,000
12개월 후에 회수될 이연법인세자산	-
12개월 이내에 회수될 이연법인세자산	26,000
이연법인세부채	70,200
12개월 후에 결제될 이연법인세부채	70,200
12개월 이내에 결제될 이연법인세부채	-

* 기준서 제1001호 문단 61에 따라 12개월 이내와 12개월 후에 회수되거나 결제될 것으로 기대되는 금액을 공시함.

(카) 세무상 결손금과 관련된 사항

-해당사항 없음.

사례 한국채택국제회계기준을 적용하는 을회사의 20×4년의 법인세비용차감전순손실은 500,000, 당해 회계연도의 법인세율은 30%이며 법인세율의 변동은 없다. 20×4년 초 현재 가산할 일시적 차이(준비금)는 300,000이며 재무상태표에는 관련 이연법인세부채 90,000이 계상되어 있고 동 누적일시적차이는 20×6년에 전액 소멸한다. 20×4년 초 현재 세무상 결손금은 없다.

을회사의 당기 법인세부담액을 계산하기 위한 세무조정사항 및 이연법인세계산 관련 자료는 다음과 같다.

1. 20×4년 세무조정사항은 다음과 같다.
   ① 취득원가 1,000,000, 내용연수 4년, 잔존가치가 영(0)인 기계장치를 당해 사업연도 초에 취득하여 생산량비례법(*1)으로 상각하나 세법상으로는 정액법으로 상각한다.
   ② 세법상 손금한도를 초과하여 지출한 기부금은 50,000이다.
   (*1) 사례목적을 위해 생산량비례법이 기계장치에 대한 소비행태를 잘 반영한 감가상각방법인 것으로 가정하였다.

2. 을회사의 20×5년부터 20×7년까지 세무조정사항 반영 전 예상 과세소득은 80,000이다. 그 후 기간의 예상 과세소득은 없다.