
발생주의 회계제도 도입이 세입 결산에 미치는 영향

신영임 · 장윤정

2012. 6

경제현안분석 제71호

발생주의 회계제도 도입이 세입 결산에 미치는 영향

총괄 | 박종규 경제분석실장

기획·조정 | 조의섭 조세분석심의관
성명기 세수추계과장

작성 | 신영임 세수추계과 경제분석관
장윤정 세수추계과 경제분석관

지원 | 장유진 세수추계과 행정실무원

「경제현안분석」은 국회가 관심 있게 다룰 재정 현안이나 정책 이슈에 대해 객관성 있는 분석정보를 적시성 있게 제공함으로써, 국회의 예산 및 법안 심사와 의제 설정을 실효성 있게 지원하기 위한 것입니다.

문의: 경제분석실 세수추계과 | 02) 788-4744 | ret@nabo.go.kr

이 책은 국회예산정책처 홈페이지(www.nabo.go.kr)를 통하여 보실 수 있습니다.

발생주의 회계제도 도입이 세입 결산에 미치는 영향

신영임 · 장윤정

2012. 6

이 보고서는 「국회법」 제22조의2 및 「국회예산정책처법」 제3조에 따라
국회의원의 의정활동을 지원하기 위하여 작성되었습니다.

발간사

최근까지 국가회계제도는 예산회계제도를 중심으로 이루어져 왔으나, 행정부는 재정정보의 신뢰성을 제고하고 내부통제 기능을 강화하기 위하여 발생주의·복식부기회계제도를 도입하게 되었습니다. 2007년 10월 국가회계법이 제정되었고, 결산보고서의 체계적인 정비 등을 위한 국가회계법 개정을 거쳐 2009회계연도부터 일반회계, 특별회계 및 모든 기금에 대하여 발생주의·복식부기 방식에 따라 회계처리 하고 재무제표를 작성하고 있습니다. 특히 2012년에는 2011 회계연도 국가 재무제표가 국회에 처음으로 제출된 바 있습니다.

2011년 국회에 제출된 결산보고서는 그동안 유예되었던 국가결산보고서상 재무제표가 포함되는 등 발생주의 회계 제도의 형식적 조건은 충족하고 있으나, 실질적 조건을 만족시키고 있는지에 대해서는 심층적 검토가 필요한 상황입니다. 현행 「국가회계기준에 관한 규칙」 상 신고분 국세의 수익인식기준은 신고시점으로 설정되어 있는데, 이로 인해 세수의 상당 부분을 차지하는 소득세와 법인세의 세수를 다음 연도에 인식하게 됨으로써 현금주의와 큰 차이가 없게 되기 때문입니다.

그러나 IMF나 UN은 경제적 활동이 있었던 시점에 세입을 기록하는 것이 발생주의의 원칙에 보다 부합한다고 보고 있습니다. 특히 2008년에 개정된 국민계정 체계(SNA)는 세금의 기록시점이 세무 당국이 알게 되거나 세금고지서가 발부된 시점, 혹은 납부가 이뤄진 시점이어야 할 필요는 없다고 명시하고 있습니다.

이에 따라 본 보고서에서는 발생주의 회계제도의 도입 목적에 맞는 세수를 산출하기 위한 개념, 방법, 해외 사례 등을 살펴보고, 나아가 2010년 결산자료를 대상으로 발생주의 개념에 근거한 세수를 산출해보고자 하였습니다. 특히 본 보고서에서는 발생주의에 의거한 세수를 처음으로 측정하고, 이 세수가 경제상황과 상관관계가 높음을 보임으로써, 경제학적 의미로 발생주의 결산서를 작성하는 것의 장점을 명시적으로 보였습니다. 이는 향후 관련 논의에 대안적 측정치를 제공할 수 있을 것으로 기대됩니다.

국회예산정책처는 앞으로도 조세정책상의 주요 쟁점을 정리하고 그 효과를 분석하여 국회의원님들의 의정활동에 도움이 될 수 있도록 최선을 다하겠습니다.

2012년 6월

국회예산정책처장 주영진

요 약

1. 서 론

- 발생주의 복식부기 회계제도의 도입
 - 재정의 건전성 점검, 성과 평가가 가능한 새로운 재정시스템의 구축과 운영 수요가 증가
 - 2007년 10월 국가회계법 제정
 - 2009회계연도부터 발생주의·복식부기 방식에 따라 회계처리
 - 2012년에는 2011 회계연도 국가 재무제표가 국회에 처음으로 제출

- 2011년 국회에 제출된 결산보고서에 대한 문제제기
 - 2011년 결산상 세입은 2011년의 경제활동에 따른 세입 뿐만 아니라 2010년의 경제활동에 부과된 세수가 함께 나타남
 - 이는 신고분 국세수익을 조세채권이 확정되는 시점에 인식하기 때문으로, 발생주의의 원칙과는 거리가 있음

2. 발생주의의 개념과 국제 사례

- 발생주의의 개념
 - 현금유출입 시점에 관계없이 거래나 그 밖의 경제적 가치가 창출, 변형, 교환, 이전 또는 소멸되는 시점에 거래를 기록하고 재무제표에 표시하는 것

- 세입 결산에 있어 발생주의 도입의 장점
 - 정부가 현금 입출 시점을 조정함으로써 일정기간의 재무상황을 분석하여 보고하는 것이 불가능해짐

- 경제적 사건과 세입의 기록 기간이 일치하게 되므로 제도 및 경제상황의 변화가 세수에 미치는 영향을 분석하는데 보다 용이
- 발생주의와 현금주의는 예산과정과 회계기록 및 통합재무제표 보고 과정에서 혼용되고 있음
 - 회계연도 중 거래 기록 및 통합재무제표 작성시에는 발생주의를 원칙으로 하되, 입법부의 예산심사시에는 현금주의를 사용하는 국가들이 많음(OECD 29개 국가 중 8개 국가)
- 발생주의 기준으로 집계한 세수는 현금주의 기준에 비해 호주 등 5개 국가에서 GDP대비 평균 0.16% 큰 것으로 나타남

3. 발생주의 도입이 세수에 미치는 효과

- 발생주의에서 수익의 종류와 인식시점
 - 수익은 교환수익과 비교환수익으로 구분
 - 비교환수익은 직접적인 반대급부 없이 발생하는 국세, 부담금, 기부금, 무상 이전 및 제재금 등을 말하며, 수익에 대한 청구권이 발생하고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때에 인식
- 현행 「국가회계기준에 관한 규칙」상 국세의 수익인식기준
 - 신고납부제도 적용세액: 신고시점
 - 부과세제도 적용세액: 부과지시
 - 원천징수 조세수익: 원천징수의무자가 원천징수세액을 납부하는 때
- SNA 2008는 세입이 경제적 활동이 있었던 시점에 기록되는 것이 발생주의의 원칙에 보다 부합하다고 봄
 - 판매나 거래에 부과되는 세금은 해당 활동이 발생한 시점에 기록되어야 하

며, 이에 대해 세무 당국이 알게 되거나 세금고지서가 발부된 시점, 혹은 납부가 이뤄진 시점이어서 할 필요는 없음

□ 경제학적 개념에 근거한 발생주의 세수 측정

- 개념: 2010년 경제활동에 부과한 세금의 수입을 2010년 세수로 인식
- 측정자료: 국세통계연보의 신고, 징수실적 및 진도비 자료
- 측정방법: 소득세와 법인세 신고분은 신고/평가방법을 사용하였고, 나머지 모든 세목에서 징수시기연동법을 사용

□ 2010년 실제 징수된 금액(현금주의)은 177.7조원(GDP대비 15.15%)이지만, 발생주의 개념의 세수는 184.8조원(GDP대비 15.75%)

- 현금주의로 집계시 2009년 소득에 대한 세금이라도 2010년에 신고납부 된 경우 2010년 세수로 계상하지만, 본 보고서는 2011년에 신고납부 되었다라도 2010년에 발생한 소득에 대한 세금을 2010년 세수로 계상하여 집계함
- 소득세와 법인세 신고분은 현금주의 기준으로 집계하였을 때 보다 발생주의 기준으로 집계하였을 때 세수가 더 크게 포착되는데, 이것은 2009년보다 더 좋았던 2010년의 경제상황을 반영하는 것임
- 단, 이것은 세수가 실질적으로 증가하는 것이 아니라, 세수의 귀속연도가 바뀌므로써 연도간 재배분이 일어난 것이라는 데 주의

발생주의 도입 전후의 2010년 세수

(단위: 억원, %)

	현금주의	GDP대비	발생주의 (본보고서)	GDP대비	차이 (억원)	차이 (%p)
국세	1,777,184	15.15	1,848,292	15.75	71,108	0.61
소득세	374,604	3.19	393,066	3.35	18,461	0.16
법인세	372,682	3.18	433,298	3.69	60,615	0.52
부가가치세	491,220	4.19	497,463	4.24	6,242	0.05

□ 경제학적 의미로 발생주의 제도를 사용할 경우, 세수가 경제상황과 제도의 변화를 더욱 잘 반영할 수 있음

- 2006~2010년 현금주의 법인세 신고분 증가율과 법인 영업잉여 증가율의 상관관계는 0.047에 불과한 반면, 발생주의 법인세 신고분 증가율과 법인 영업 잉여 증가율의 상관관계는 0.367로 훨씬 높음
- 행정부의 발생주의 금액은 2011년의 증가율이 21.8%로 실세수 증가율 (20.4%)보다 높고, 이는 경상성장률 및 법인영업증가율이 2010년에 높았던 것이 시차를 두고 나타난 현상으로, 현재 국가개정법에 따른 발생주의가 현금주의와 거의 차이가 없다는 것을 보여줌

현금주의와 발생주의의 비교: 법인세 신고분

		2006	2007	2008	2009	2010
조원	현금주의	29.36	35.42	39.15	35.25	37.27
	발생주의	33.85	40.14	37.58	33.20	43.33
증가율	현금주의	-1.49	20.62	10.55	-9.97	5.72
	발생주의	19.70	18.58	-6.36	-11.65	30.49
법인영업잉여증가율		0.56	16.87	7.56	7.91	23.86

자료: 한국은행, 국민계정; 국세청, 국세통계연보; 저자의 계산

4. 정책적 시사점

- 세무회계적 접근방법의 타당성과 현금주의의 이점을 고려할 때 현재와 같이 현금주의 세입세출결산과 국가회계법상 발생주의 통합결산서 작성을 이원화시키는 것은 바람직
- 그러나 경제학적 의미의 발생주의 기준으로 세수를 집계·보고하는 것은 세수입의 변화와 정책의 효과를 보다 쉽게 분석 가능하게 하는 장점이 있는 만큼 별도의 과정으로 독립될 필요
 - 현재 행정부가 통합결산서 작성시 적용한 발생주의 방식의 조세수입 인식기준은 현금주의와 비교하여 신규 도입의 실익이 크지 않음
 - 조세수입을 과세근거가 되는 경제활동이 일어난 시기로 재배분하여, 경제학적 관점의 발생주의 세입결산 통계를 작성하는 과정이 결산과정에 포함되는 것이 바람직

차 례

I. 서 론 / 1

II. 발생주의의 개념과 국제 사례 / 3

- 1. 발생주의 회계의 정의와 도입 효과3
 - 가. 발생주의의 개념3
 - 나. 세입 결산에 있어서 발생주의 도입의 장점과 한계4
- 2. 발생주의 방식으로 변경한 OECD국가들의 선례6
- 3. 발생주의 예산제도와 회계제도의 관계10

III. 발생주의 도입이 세수에 미치는 효과 / 15

- 1. 현행 수익 인식 시점17
- 2. 발생주의 세입결산의 개념 및 방법론21
- 3. 사례: 2010년 결산 수정26
 - 가. 추정 방법 및 자료26
 - 나. 추정 결과31
- 4. 사례: 경제성과 및 제도 변화와 발생주의 세수의 관계34

IV. 정책적 시사점 / 39

참고문헌 / 41

표 차례

[표 1] 발생주의 회계 사용 국가와 세입 추정시 사용 방법(2003년 기준)	8
[표 2] 현금주의에서 발생주의 변경으로 인한 세입의 변화(GDP대비 %)	10
[표 3] 국가별 발생주의 도입 현황	12
[표 4] 비교환수익의 수익 인식 기준	18
[표 5] 국세 징수활동표의 구조	20
[표 6] 2010년에 귀속되는 세금의 징수 시기와 조정방법	22
[표 7] 2010년 귀속소득 종합소득세의 납부 시기	25
[표 8] 법인세 신고시기와 귀속소득	25
[표 9] 월별 진도비: 2004~2008년 평균	27
[표 10] 법인세 신고분 2010년 귀속분 추정	29
[표 11] 2010년 농어촌특별세의 세원별 비중	31
[표 12] 발생주의 도입 전후의 2010년 세수	33
[표 13] 2010년 국세징수활동표	34
[표 14] 현금주의와 발생주의의 비교: 법인세	37
[표 15] 법인세수 비교	38
[부표 1] 각 세목의 연중 납기 일정	43
[부표 2] 지방세 조세납기	45
[부표 3] 국세징수활동표	46

그림 차례

[그림 1] 복식부기 발생주의 도입 후 결산체계의 변화	14
--------------------------------------	----

I. 서론

최근까지 국가회계제도는 예산회계제도를 중심으로 이루어져 왔다. 그러나 재정의 건전성 여부를 점검하고 성과 평가가 가능한 새로운 재정시스템의 구축과 운영 수요가 증가함에 따라 국가 재정의 체계적 관리, 신뢰성 제고 등을 위해 발생주의·복식부기 회계 제도를 도입하게 되었다. 2007년 10월 국가회계법이 제정되었고, 결산 보고서의 체계적인 정비 등을 위한 국가회계법 개정을 거쳐 2009회계연도부터 일반회계, 특별회계 및 모든 기금에 대하여 발생주의·복식부기 방식에 따라 회계처리하고 재무제표를 작성하고 있다. 2012년에는 2011 회계연도 국가 재무제표가 국회에 처음으로 제출되었다.

행정부는 발생주의·복식부기 회계제도 도입을 위한 「국가회계기준」이 시행됨에 따라, 재무제표를 통해 재정상태 및 재정운영현황을 종합적·체계적으로 파악함으로써 재정건전성 등 유용한 재정정보를 생산·제공하며, 프로그램(정책사업)별 원가계산 및 성과측정을 통해 재정사업에 대한 성과평가의 실효성이 강화될 것으로 보고 있다. 또한 복식부기 회계제도를 통한 검증기능으로 재정정보의 신뢰성 제고 및 내부통제 기능이 강화되며, 재무제표 작성을 통해 국가자산의 지속적·체계적 관리를 위한 기반이 마련될 것으로 기대하고 있다.¹⁾

그러나 2011년 국회에 제출된 결산보고서가 그동안 유예되었던 국가결산보고서상 재무제표(재정상태표, 재정운용표, 순자산변동표)가 포함되는 등 발생주의 회계 제도의 형식적 조건은 충족하고 있음에도 불구하고, 발생주의로 전환한데 따른 실질적 조건을 만족시키고 있는지에 대해서는 더 검토가 필요하다. 특히 이를 세수 기록의 측면에서 살펴보면, 경제활동에 대한 세수와 경제활동 기간이 일치하지 않아 발생주의의 개념에 부합하는지에 대해 검토가 우선 필요하다. 즉, 조세채권이 확정되는 시점(세수의 큰 비중을 차지하는 소득세·법인세 신고분의 경우 다음 연도)에 국세수익을 인식함으로써 현금주의와 큰 차별화를 이루지 못하고 있어 세수 집계

1) 기획재정부 보도자료(2009.3.18), “재정부문의 발생주의·복식부기 회계처리를 위한 「국가회계기준」 제정·공포”

측면에서 발생주의 제도 도입의 실효성에 의문이 제기된다.

발생주의는 거래의 기록 시점을 경제적 가치가 창출, 변형, 교환, 이전 또는 소멸되는 시점으로 하는 것이다. 따라서 발생주의 회계를 엄밀히 적용한다면 2011년의 세입결산은 2011년의 경제활동에 따른 세수만 포함하는 것이 바람직하다. 그러나 2011년의 경제활동에 대한 소득세 신고납부는 2012년 5월 말일을 기한으로 이루어지기 때문에, 같은 날인 2012년 5월 말일 국회에 제출된 결산서는 2011년의 경제활동에 대한 정보를 담고 있을 수 없다. 즉, 결산대상 연도의 경제활동에 대한 세수가 아님은 명백하며, 이런 의미에서는 발생주의 제도를 적용했을 경우의 세수라고 보기 어렵다.

경제적 의미의 발생주의에 의거한 세수와 발생주의에 의거하여 작성된 통합 결산서의 세수가 다른 이유는 현행 국가회계법에서 국세수익(비교환수익)의 인식기준을 신고분의 경우, 신고시점을 기준으로 하고 있기 때문이다. 행정부의 입장에서는 과세대상의 경제활동이 발생하는 시점에 세금 징수에 대한 권리를 인식하기 어렵고, 경제활동을 한 후 세금을 징수, 결산보고서를 작성하기까지 시차가 존재하기 때문에 이와 같은 규정이 명문화된 것으로 보인다. 행정부의 「2011~2015년 국가재정운용계획」에 포함된 정부의 「재정통계 개편방안」에 따르면, 이러한 어려움을 고려하여 행정부는 재정수지를 발생주의에 기반한 2001년 정부재정통계편람에 맞추어 산출하여 국제기구에 제출하고, 국제비교용으로 활용할 예정이나, 「국가재정운용계획」, 「국가채무관리계획」 등에 활용되는 재정관리용 통계는 현행과 같이 현금주의로 별도 관리·운영하는 이원화(two-track) 체제를 운영할 계획이다.

이에 따라 본 보고서에서는 발생주의 회계제도의 도입 목적에 맞는 세수를 산출하기 위한 개념, 방법, 해외 사례 등을 살펴보고, 나아가 2010년 결산자료를 대상으로 발생주의 개념에 근거한 세수를 산출해보고자 한다. 구체적으로 본 보고서의 내용은 다음과 같다. II장에서는 발생주의의 개념과 국제 사례를 소개한다. 구체적으로 발생주의 회계의 장점, 현실에 적용할 때의 어려움, 해외에서 처음 도입되었을 당시 세입의 변화를 얼마나 가져왔는지에 대해 살펴본다. III장에서는 발생주의 도입이 세입 결산에 미치는 효과와 한계를 우리나라의 사례를 들어 살펴본다. 2010년 전후의 국세 수입 자료를 활용하여 발생주의에 의거한 세수를 측정하고, 발생주의 회계의 장점을 보다 명확히 보여주기 위하여, 발생주의로 측정한 세수와 경제상황의 관계를 같이 살펴본다. IV장에서는 결론 및 시사점을 도출한다.

II. 발생주의의 개념과 국제 사례

1. 발생주의 회계의 정의와 도입 효과

가. 발생주의의 개념

인위적으로 기간을 구분하여 가치의 생성과 거래를 기록하려 할 때에는 거래에 수반된 일련의 사건 중에서 어떤 사건의 시점을 기준으로 하느냐를 우선 정하여야 한다. 거래의 체결, 상품의 인수 및 인계, 그 대가인 현금의 교환 중 어느 사건의 시점을 기준으로 하느냐에 따라 수입이나 지출에 대하여 기록되는 액수가 달라질 수 있고, 그 결과로 보고되는 일정 기간의 재무성과가 달라질 수 있기 때문이다. IMF의 정부부문 회계 매뉴얼(Government Financial Statistics Manual, 이하 GFSM)은 이러한 기록시점에 현금기준, 원인행위기준, 지급일도래기준, 발생기준 네 가지가 있다고 설명하고 있다.

우선 현금주의(cash basis)는 현금이나 현금성자산을 수취 또는 지급하는 시점에 거래나 그 밖의 사건에 대한 영향을 재무제표에 기록함을 원칙으로 한다. 현금주의에 따라 장부기록을 하면 현금 유출입시점과 금액을 명확하게 알 수 있다는 장점이 있다. 그러나 현금주의를 적용하는 경우 의도적으로 현금 유출입 시점을 조정할 수 있기 때문에 기간 손익을 조작할 여지도 존재한다. 또한 미래의 현금흐름 잠재력이 있는 미회수 채권이나 미지급 채무 등의 자산·부채와 현금흐름을 수반하지 않는 손익(감가상각비, 자산의 평가손익 등)의 정보를 제공할 수 없다는 단점이 있다.

원인행위기준(commitments basis)에서는 거래의 원인행위를 실시한 시점을 기준으로 유량을 기록하며, 정부회계에서는 피용자보수를 포함한 자산·재화·용역의 구입에 대해 적용한다. 기록시점은 대개 일반정부단위가 구입주문을 내린 시점이 된다.

지급일기준(due-for-payment basis)에서는 현금지급을 발생시키는 유량을 기록할 때, 지급의무를 지는 단위가 연체료나 벌과금을 부담하지 않고 이를 지불할 수 있는 가장 늦은 시점을 기준으로 이를 기록하며, 그 시점 이전에 현금지급이 이루어졌다면 지급이 이루어진 시점을 기준으로 이를 기록한다. 지급일 이후에 현금이 지급된 경우 그 사이의 기간에는 발생주의에서와 같이 그러한 거래가 미수금

으로 기록된다.

마지막으로 발생주의(accrual basis)는 현금유출입 시점에 관계없이 거래나 그 밖의 경제적 가치가 창출, 변형, 교환, 이전 또는 소멸되는 시점에 거래를 기록하고 재무제표에 표시하는 것이다. 따라서 발생주의를 적용하는 경우 현금흐름을 수반하는 거래뿐만 아니라 현금흐름을 수반하지 않는 거래 및 미래에 현금이 유입될 자원 및 현금이 유출될 의무에 대한 정보도 제공하기 때문에 미래 현금흐름 예측에 유용하게 사용될 수 있다.

발생주의는 정부활동의 성과 평가 및 예산사용의 효율성에 대한 정보를 제공하고 투명한 회계처리를 가능하게 하며 우발채무를 인식하여 장기의 재정건전성을 관리하는 데 기여할 수 있다는 장점이 있다. 이에 따라 전통적으로 현금주의에 입각하던 국가회계는 1990년대 초반 뉴질랜드를 시작으로 각국에서 발생주의로 전환되고 있는 추세이며, 위에서 언급한 IMF의 GFSM 2001뿐만 아니라 EU의 ESA95 및 UN의 SNA 2008 등 국제적으로 통용되는 국가회계기준들은 공통적으로 발생주의의 사용을 권장하고 있다. 2011년 기준으로 29개 OECD회원국들 중에서 부분적으로라도 발생주의 회계를 도입한 곳은 18개국에 이른다. ([표 3] 참조)

우리나라도 정부 회계기준을 발생주의로 전환하기 위하여 비교적 일찍부터 노력을 기울여 왔다. 1998년 행정부는 국가회계에 발생주의 도입 원칙을 발표하고, 회계법인에 의뢰하여 회계기준 초안마련을 위한 연구용역을 수행하였다. 2000년에는 정부회계기준위원회를 구성하였으며, 앞서 마련된 초안을 바탕으로 50여차례의 회의와 수정을 거쳐 정부회계기준 시안을 구체화하였다. 발생주의를 명문화한 국가회계법은 2006년 12월 국회에 제출되어 2007년 의결되었으며, 2009년 1월 1일부터 시행되었다. 이후 2년의 경과기간을 거친 뒤에 2012년 5월 2011 회계연도 결산을 맞아 발생주의 기준으로 작성된 국가통합 재무제표가 국회에 처음 제출되었다.

나. 세입 결산에 있어서 발생주의 도입의 장점과 한계

이하에서는 위에서 언급한 바와 마찬가지로 국제기구에서 공통적으로 채택할 것을 권장하고 있는 발생주의 도입의 장점을 특히 세입 측면에서 살펴보고자 한다.

우선 우리나라의 예산회계가 근거하고 있는 국민계정체계 System of National Account 93(이하 SNA93)에서는 세입결산에 대해 발생주의의 개념을 적용할 것을

권고하고 있다. SNA 93 3.99문단의 가이드라인에서는 “세금이 들어오는 시점은 잠재적인 거래나 다른 흐름이 지급의무를 발생시키는 시점”으로 정의하고 있다. IMF의 GFSM 2001 역시 3.47문단에서 “GFS체제는 발생주의를 사용한다”는 원칙 하에 3.55문단에서 “조세와 기타 강제적 이전은 정부의 징수권을 창출하는 활동 거래 기타 사건들이 발생한 시점을 기준으로 기록되어야 한다”고 정의하고 있다. 또한 유럽위원회(European Commission)의 정부회계 매뉴얼인 ESA95의 적용에 관련한 『Manual on Government Deficit and Debt』의 2012년 수정판에서도 “경제적 가치가 생산, 변형 혹은 소멸되는 시점에서 유량의 변화를 기록한다”고 적고 있다.

이와 같이 발생주의 제도에 의한 세수의 기록이 공통적으로 권장되는 이유는, 첫째로 발생주의가 재정상태에 대해서 보다 정확한 정보를 제공할 수 있다는 장점 때문이다. 현금주의 제도에서는 정부가 조세를 좀 더 일찍 징수하거나 징수시기를 미루어 현금 입출 시기를 조작함으로써 재정상태를 정부에 유리하게 나타낼 여지가 존재한다. 이에 반해 발생주의 제도 하에서는 세입이 현금 입출에 구애받지 않고 작성되므로 정부가 재정상태를 조작할 수 있는 가능성을 최소화시킨다. 하지만 이와 같은 정부의 재정상태 조작으로 인한 현금주의 예산과 발생주의 예산의 차이는 중기 입장에서 보면 매우 작다는 지적도 있다.²⁾

두 번째로 발생주의에 따라 국세수입이 집계 혹은 보고되는 경우 경제적 사건과 국세수입의 기록 시점이 일치되므로, 국세수입의 변화가 통계적인 방법을 통해 분석이 가능해지고, 국가간의 비교 역시 보다 용이해진다는 장점이 있다. 또한 경제적 사건 뿐만 아니라 세율변화 등 세제 변동 역시 대부분 어떤 해에 발생한 소득을 기준으로 적용되는 것이지 징수시기가 속하는 연도에 따라 적용되는 것이 아니므로, 발생주의에 따라 기록되는 국세수입은 조세정책 변화의 효과를 더욱 명확히 반영하게 된다(OECD (2003)).

우리나라의 경우, 그동안 조세지출이나 세제개편의 효과를 분석할 때 신고자료를 토대로 효과를 분석하였기 때문에 귀속연도 기준의 세수효과로 분석하는 경우가 대부분이었다. 그러나 이는 신고자료에 불과할 뿐 실제 국세수입으로 계상되는 현금기준의 국세수입과 연관성이 불분명하여, 세제개편의 효과 등을 세입결산자료를 통해 직접적·사후적으로 확인하거나 평가하기 어려운 문제점이 있었다. 그러나 발생주의 회계의 본격적인 도입으로 세제개편의 효과를 직접적으로 확인하고 평가하

2) 자세한 내용은 [표 2] 와 다음 절의 내용을 참고

는 것이 가능해 질 것으로 보인다. 또한 발생주의 회계 도입으로 인해 국제적으로 통용되는 IMF 통계 등과의 비교 가능성이 높아짐에 따라, 보다 투명한 정부 재정 통계를 기대할 수 있을 것으로 보인다.

한편 발생주의 방식을 권장하고 있는 정부 회계기준 매뉴얼은 세금을 비롯한 정부의 재정활동이 경제적 사건이 발생한 시점에 기록되어야 하지만, 이론적으로 모든 세금을 발생한 시점에 장부에 기록하기는 어렵다는 점도 인지할 필요가 있다고 공통적으로 명시하고 있다. 왜냐하면 세금의 발생에 대한 모든 경제적 사건을 과세 당국에서 인지할 수 없고, 해당 시점에 세액을 평가하는 것이 불가능하기 때문이다. 또한 세금 평가액에 대한 자료가 모두 수집이 가능한 것이 아닐 수도 있다. 따라서 발생주의 기준의 세입 기록시 이러한 것에 대한 조정이 필수불가결해진다.

발생주의에 따라 국세수입을 기록하는 경우 대상연도 간 과세 이익이 나누어 지는 세목에 대해서는 현금주의와 뚜렷이 구분되는 적용이 힘들다는 한계점도 존재한다. 예를 들어 양도소득세와 같은 자산과세는 시간과 경제적 흐름에 따라 축적된 소득에 대해서 양도 시점에 과세하게 되는데, 발생주의에 충실하자면 양도 시점에 납부된 세금을 경제적 이득이 발생한 각 연도에 배분하여야 하지만 이는 실질적으로 불가능하다. 또한 이월결손금이 존재하는 경우 서로 다른 연도의 과세소득의 평균을 과세하는 효과가 있기 때문에 어떤 연도의 세수에 귀속시킬 것인지에 대한 논쟁이 있을 수 있다(OECD (2003), (2004)).

2. 발생주의 방식으로 변경한 OECD국가들의 선택

OECD에서 실시한 2007년도 ‘예산 실제와 절차에 관한 조사’에 따르면, OECD 회원국 30개국 중에서 완전 발생주의에 따라서 재무보고를 하고 있는 국가는 영국, 호주, 뉴질랜드, 캐나다 등 10개국이었다. 우리나라의 주변국인 일본 역시 완전 발생주의에 기초하여 재무보고를 하고 있으며, 완전 발생주의를 포함하여 부분적이라도 발생주의 회계를 도입한 국가는 11개 국가이다. 미국의 경우, 지출은 완전한 발생주의에 따라서 회계보고를 하고 있지만, 수입은 2%를 제외하고는 현금주의에 따라서 재정상태를 보고하고 있다.(우석진·조진권(2008)) 한편 완전 발생주의에 따라 재무보고를 하는 국가의 수는 2011년 18개 국으로 확대되었다. ([표 3] 참조)

본 소절에서는 국세수입을 기록하는 회계 방식을 현금주의에서 발생주의로 전환한 OECD 국가들의 사례를 분석함에 있어, 발생주의에 따른 세수집계방법과, 전환 효과의 크기가 시사하는 점 등에 대해 살펴보고자 한다.³⁾

먼저 현금주의에서 발생주의로 전환한 국가들이 발생주의에 따른 세수를 보고하기 위해 사용한 방법은 크게 두 가지로 나누어지는데, 정수시기연동법(time-shifted cash)과 평가/신고(assessment/declarations)법이다. 전자는 현금 기준으로 기록된 세수를 세무행정상 납부 기준일에 따라 한 달 혹은 몇 개월씩 발생주의 기준에 따라 이동하는 방법이다. 예를 들어 원천세 12월분에 대한 납기가 익년 1월 말일인 경우, 현금주의로 기록된 세수 중 1월분을 이전년도의 발생주의 기준 세수로 이동시켜 기록하는 방법이다. 후자인 평가/신고방법은 일정 기간의 과세사건에 대한 평가나 신고가 일어나는 시점에서 세수를 기록하는 방법이다. 이 두 방식은 혼용되기도 하며, 여전히 현금주의 기준 세수를 보고하는 세목들까지 포함하면 3개 기준을 혼용한 세수가 보고되기도 한다(아래 표 참조).

3) 내용의 상당부분은 OECD *Revenue Statistics 1965-2003* (2004) 중 "Accrual Reporting in Revenue Statistics"부분을 참조하였다.

[표 1] 발생주의 회계 사용 국가와 세입 추정시 사용 방법(2003년 기준)

	평가/신고 방법	징수시기연동법	현금주의
호주	모든 세목		
오스트리아		1000, 5000	기타 세목
벨기에	2000	기타 세목	
캐나다	4000, 5000의 일부, 1200	5000의 일부, 1100, 2000	4000, 5000의 일부,
체코		모든 세목	
덴마크	모든 세목		
핀란드	2000		
프랑스	대부분의 세목		소규모의 몇몇 세목
독일		대부분의 세목	소규모의 몇몇 세목
그리스	대부분의 세목		소규모의 몇몇 세목
헝가리			모든 세목
아이슬랜드	모든 세목		
아일랜드		5111, 5121	
이탈리아	대부분의 세목	1110의 일부, 5111	소규모의 몇몇 세목
일본			모든 세목
한국			모든 세목
룩셈부르크	5111	기타 세목	
멕시코			모든 세목
네덜란드		모든 세목	
뉴질랜드	국세		지방세
노르웨이	4000의 일부, 1000, 2000		소규모의 몇몇 세목
폴란드			모든 세목
포르투갈			모든 세목
슬로바키아			모든 세목
스페인			모든 세목
스웨덴			소규모의 몇몇 세목
스위스			모든 세목
터키			모든 세목
영국		대부분의 세목	몇몇 직접세, 소규모의 몇몇 세목
미국	혼합 방법 사용		

주: 숫자는 OECD Revenue Statistics에서 사용하고 있는 분류코드를 나타낸다. 1000은 소득과세, 1100은 개인소득세, 1110은 개인소득세 중 소득과 이익에 대한 세금(근로소득세, 사업소득세, 이자배당소득세 등이 포함되며 자본소득세, 양도소득세 등은 제외됨), 1200은 법인소득세, 2000은 사회보장기여금, 4000은 재산과세, 5000은 소비과세, 5111은 부가가치세, 5121은 개별소비세를 나타낸다.

자료:OECD(2004) Revenue Statistics 1965-2003

징수시기연동법은 부가가치세나 개별소비세와 같이 과세기간과 징수기간의 차이가 짧고 예측가능한 시기에 납세가 이루어지는 세목에 적용할 수 있으며, 다른 방법들에 비해 비교적 적용이 쉽다는 장점이 있다. 한편, 평가/신고방법은 세금이 귀속되는 연도를 과세사건이 일어난 시점으로 정의하므로 발생주의 기준의 세수 보고에 가장 부합하는 접근방법이지만, 실제 적용에 있어서 두 가지 단점이 있다. 첫째로 평가/신고는 과세 사건이 속하는 연도가 종료된 이후에 이루어지기 때문에, 세수 데이터가 집계되는 데에 소요되는 시간이 길어진다. 둘째로는 평가 혹은 신고된 모든 세액이 모두 징수되는 것은 아니기 때문에, 신고자료에 기초하여 보고된 세액과 실제 징수액을 반영하도록 조정하는 과정이 필요하다는 점이다. 구체적으로 이러한 조정은 이전의 경험을 통해 평가된 세액 중 실제 징수된 금액의 비율을 추정하여 이루어질 수도 있고, (음의) 자본이전 방법을 쓰는 방법으로 이루어질 수도 있다. 이것은 초기 평가와 신고금액에서부터 징수되지 않는 수입부분을 반영해서 구하는 것이다. 대부분의 OECD 국가는 징수시기연동법을 쓰지만, 프랑스는 자본이전 방법을 쓰고 있다.

한편 그 효과 측면에서, 발생주의 기준의 세수 보고는 이전연도의 경상이가격이 반영된 세수를 당해 연도의 세수에 반영하지 않도록 하기 때문에 일반적으로 성장하는 경제 하에서는 현금주의 기준에 비해 세수입을 더 높게 기록할 것으로 예측할 수 있다. 하지만 이러한 예측은 항상 성립되는 것이 아님을 아래 5개 국가의 예시를 통해 알 수 있다.

호주를 비롯하여 발생주의로 전환한 국가에 있어 1998-2002의 5년간 발생주의 기준에 따른 세수 기록이 현금주의 기준에 비해 세수를 얼마나 증가 혹은 감소하였는지를 분석한 결과, 호주의 경우에는 매년 발생주의 기준의 세수가 현금주의 기준의 세수보다 더 작았음을 보여주고 있다. 반면, 아일랜드의 경우에는 이와 반대로 현금주의 기준 세수가 발생주의 기준 세수보다 더 작았음을 확인할 수 있다. 이것은 세수가 꾸준히 증가하는 것이 아니라 경제적 활동 및 경기순환 등에 영향으로 인해 오히려 줄어들 수도 있음을 의미한다. 노르웨이의 세수는 석유 추출에 대한 과세에 크게 의존하고 있는데, 발생주의에 의해 보고된 세수는 석유가격과 밀접하게 연동하는 반면 현금주의 기준의 세수는 시차를 가지고 변동하여 1999년과 2000년에 두 기준의 세수가 서로 큰 차이(1.7~2.9%)를 보인다.

[표 2] 현금주의에서 발생주의 변경으로 인한 세입의 변화(GDP대비 %)

	세목	1998	1999	2000	2001	2002	평균
호주	합 계	-0.33	-0.16	0.24	-0.06		-0.078
오스트리아	합 계					-0.20	-0.200
	1000					-0.03	-0.030
	2000					-0.18	-0.180
벨기에	합 계	0.23	0.32	0.00	-0.02	0.01	0.108
	1000	0.29	0.13	0.02	0.08	-0.12	0.080
	4000	0.00	0.00	0.01	0.00	0.01	0.004
	5000	-0.06	0.20	-0.02	-0.09	0.12	0.030
아일랜드	합 계	0.23	0.20	0.22	0.09	0.01	0.150
	5000	0.23	0.20	0.22	0.09	0.01	0.150
노르웨이	합 계	-0.80	1.70	2.90	-0.05	0.39	0.828

주: 숫자는 OECD Revenue Statistics에서 사용하고 있는 분류코드를 나타낸다. 1000은 소득과세, 2000은 사회보장기여금, 4000은 재산과세, 5000은 소비과세를 나타낸다.

자료: OECD(2004), *Revenue Statistics 1965-2003*

3. 발생주의 예산제도와 회계제도의 관계

기존의 연구들을 살펴보면,⁴⁾ 발생주의 예산제도(budgeting)과 발생주의·복식부기 회계제도(accounting)가 서로 구분되는 개념임을 알 수 있다. 발생주의 회계는 회계연도 중 거래를 발생주의·복식부기 원칙에 따라 기록하고, 사후적(ex post)으로 결산시 통합재무제표를 작성할 때에도 발생주의 개념에 따르는 것을 말한다. 한편 예산과정이란 정부가 재정계획을 수립, 집행하고 결산을 통해 평가하여 다음해의 예산에 반영하는 과정을 말하므로 사후적인 재무보고와는 차이가 있다. 따라서 발생주의 예산제도라 함은 예산과정까지 발생주의 체도를 도입한 것을 의미하며, 이 체도를 채택하게 되면 사전적으로(ex ante) 발생주의적 관점에서 수입과 지출을 국회의 승인을 얻어 규정하게 된다. 예를 들어 발생주의에 기초한 예산은 현금성 지출 이외에도 감가상각과 사회보장성연금의 필요지출 등의 비현금성 지출에 대한 예산까지를 포함한

4) Kahn and Mayes(2009), OECD(2011), 우석진·조진권(2008), 임동완(2011) 등

다. 수입 또한 신뢰성 있게 예측 및 측정될 수 있는 경우 발생주의에 의거한 예산상의 대차대조표에 반영되어야 한다. 이론적으로 발생주의 회계제도는 기존의 현금주의 예산제도를 유지하면서 부가적으로 시행될 수 있다(Kahn and Mayes, 2009).

세계 각국에서도 국가회계기준을 발생주의로 전환하는데 있어 많은 나라들이 발생주의 회계제도만을 우선 도입하였는데, 이에 따라 발생주의 결산과 예산의 편성 단계의 연계에 관한 논의가 쟁점으로 부각되고 있다. 새로 도입된 회계기준은 기존 현금주의 기준과 예산과목 및 인식기준이 상이하여 불필요한 혼란과 비효율이 발생할 수 있다. 이러한 문제점은 결산단계에서 제일 명확하게 나타나게 되는데, 발생주의 회계를 통해 집계된 회계 정보를 결산하고 이로부터 얻은 정보를 예산에 반영하려 할 경우 서로 과목이 다르기 때문에 명확한 연계가 불가능하기 때문이다.

그러나 한편 발생주의 예산제도의 장점들이 현금주의 예산제도하에서도 달성이 가능하거나 발생주의 예산제도가 가져올 혜택이 그리 크지 않다는 점을 들어 발생주의 예산제도의 도입이 필수적인 것은 아니라는 지적이 있다. 현금주의 하에서도 정부가 현금 입출의 시점을 조정함으로써 재정운용 성과를 조작하는 것을 방지할 수 있는 조치들을 충분히 강구할 수 있으며, 재정갭 혹은 재정불균형과 같은 재정지표의 생성을 통해서 재정의 장기적 지속가능성을 통제할 수 있고, 민주적 통제를 받아야 하는 예산에 발생주의가 도입되면 복잡성의 증가로 인해 현금 지출에 대한 통제가 약화되고 기술관료들에 의해 조작될 가능성이 증가할 수 있다는 것이다(우석진·조진권, (2008)).

각국의 발생주의 도입 상황을 보고하고 있는 OECD자료는 통합재무제표(consolidated financial statement) 작성에서의 발생주의 도입을 입법부 심사 대상인 예산 과정에서의 발생주의 도입과 구분해서 보고하고 있다. 이에 따르면 현금주의 회계를 입법부의 예산과정에서 계속적으로 사용하는 나라가 29개국 중 19개국에 이르고 있다. 또한 예산심사시에는 현금주의를 사용하면서도 통합재무제표를 작성할 때는 발생주의를 사용하는 국가는 19개 국가 중 절반에 해당하는 8개 국가이며, 일부라도 현금주의나 발생주의를 혼용하는 경우를 포함하면 해당 국가 수는 더욱 많아진다([표 3] 참조).

[표 3] 국가별 발생주의 도입 현황

	통합재무제표 작성시	입법부의 예산 심사시
호주	발생주의	발생주의
오스트리아	현금주의	현금주의
벨기에	일부항목 발생주의	현금주의
캐나다	발생주의	자본화와 자산상각 없는 발생주의
체코	현금주의	현금주의
덴마크	일부항목만 발생주의	일부항목만 발생주의
핀란드	발생주의	자본화와 자산상각 없는 발생주의
프랑스	발생주의	현금주의
독일	현금주의	현금주의
그리스	발생주의	현금주의
헝가리	현금주의	현금주의
아이슬랜드	자본화와 자산상각 없는 발생주의	자본화와 자산상각 없는 발생주의
아일랜드	현금주의	현금주의
이탈리아	자본화와 자산상각 없는 발생주의	자본화와 자산상각 없는 발생주의
일본	현금주의	현금주의
한국	발생주의	현금주의
룩셈부르크	현금주의	현금주의
멕시코	현금주의	현금주의
네덜란드	현금주의	현금주의
뉴질랜드	발생주의	발생주의
노르웨이	현금주의	현금주의
폴란드	일부항목만 발생주의	현금주의
포르투갈	현금주의	현금주의
스페인	발생주의	현금주의
스웨덴	발생주의	현금주의
스위스	발생주의	발생주의
터키	발생주의	현금주의
영국	발생주의	발생주의
미국	발생주의	일부항목만 발생주의
계:발생주의를 일부라도 도입한 국가	18/29	10/29

자료: OECD(2011)에서 한국만 수정

발생주의 회계와 예산제도를 병행하는 다른 나라들의 예를 보면, 미국은 발생주의 기준의 재무보고서(financial reports)를 생성하지만, 발생주의 예산제도를 도입하는 데 대한 계획은 발표한 바 없다. 영국은 행정부(executive agencies)들에게 발생주의 회계와 예산제도를 도입하였고, 이후 순차적으로 중앙정부에도 발생주의 회계와 예산제도를 도입하였다. 프랑스는 발생주의 회계제도는 도입하였지만 미국과 같이 발생주의 예산제도를 도입하는 계획은 발표한 바 없다. 호주는 발생주의 회계제도를 먼저 도입하였고, 이어서 몇 년 후 발생주의 예산제도를 도입하였다. 뉴질랜드는 발생주의 회계와 예산제도를 동시에 도입하였다. (Khan & Mayes, 2009).

우리나라의 예결산제도는 엄밀히 말하면 현금주의와 발생주의를 혼용한다고 볼 수 있다. 세입, 세출 예·결산서는 현금주의로 작성하되 통합결산서는 발생주의로 작성하고 있는 것이다. 우리나라 정부의 일반회계와 특별회계의 예산서는 세입예산서와 세출예산서로 구분되는데 세입예산서의 구조는 관, 항, 목으로 구성되고 세출예산서의 구조는 분야, 부문, 프로그램, 단위사업, 목, 세목으로 구성된다. 한편 국가회계법 제14조에 의하면 결산보고서는 세입세출결산, 재무제표(재정상태표, 재정운영표, 순자산변동표) 등으로 구성된다. 이중 세입세출결산은 세입세출예산과 일치하지만, 결산보고서 중 재무제표는 예산과 일치하지 않는다.

한편 정부의 일반회계와 특별회계와는 달리 기금과 공기업 등에는 발생주의 예산이 부분적으로 도입되어 있다. 국가재정법 제71조에서는 기금운용계획안 등을 제출할 때 추정재정상태표 및 추정재정운영표를 제출하도록 하고 있다. 공기업과 준정부기관의 회계와 예산 제도에 대해서는 공공기관의 운영에 관한 법률에서 규정하고 있는데 동법 제39조 제1항에서는 공기업·준정부기관의 회계는 경영성과와 재산의 증감 및 변동 상태를 명백히 표시하기 위하여 그 발생 사실에 따라 처리함을 명시하여 발생주의를 적용하고 있다. 그리고 동법 제40조 제1항에서도 공기업·준정부기관의 예산은 예산총칙·추정손익계산서·추정대차대조표와 자금계획서로 구분하여 편성함을 명시하고 있다(임동완, 2011).

[그림 1] 복식부기 발생주의 도입 후 결산체계의 변화



자료: 우석진, 조진권(2008)

III. 발생주의 도입이 세수에 미치는 효과

발생주의 원칙에 따르면, 2011년의 경제활동에 영향을 받는 세수는 2011년의 세수로 기록되는 것이 바람직하다. 그러나 경제 및 재정통계에는 자료수집 시차가 존재하기 마련이다. 예를 들어 종합소득세는 매년 5월 1일~31일 사이에 전년도 귀속소득에 대한 신고가 이루어진다. 그런데 국회에 대한 행정부의 결산 제출 시한은 국가재정법에 의해 매년 5월 31일로 정해져 있기 때문에 전년도 귀속 소득에 대한 소득세 신고가 끝나지도 않은 상황에서 결산서가 작성된다. 그러므로 현재 각 법에서 정해진 기한을 고려하면, 국회에 제출되는 결산서 중 조세수익부분은 경제적 의미의 발생주의를 적용하여 작성하기에는 한계가 발생할 수 밖에 없는 일정상상에 놓여있다.

물론 이것은 앞서 살펴본 바와 같이 확정되지 않은 채권에 대한 권리를 주장하기 어려우므로 국가회계법에서 수익인식시점을 신고시점으로 정의한 국가회계기준상의 원칙에 기인한다. 청구권이 발생하고, 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때에만 수익을 인식하도록 정하고 있는 것이다.

그러나 SNA 2008은 조세수익의 기록 시점에 대해 “경제적 활동이 일어난 시점에 기록하는 것을 원칙으로 하며, 이에 따라 세금이 기록되는 시점은 조세채권(tax liabilities)이 발생하는 시점이다. 예를 들어 판매나 거래에 부과되는 세금은 해당 활동이 발생한 시점에 기록되어야 하며, 이에 대해 세무 당국이 알게 되거나 세금고지서가 발부된 시점, 혹은 납부가 이뤄진 시점이어야 할 필요는 없다”고 정하고 있다.⁵⁾ 다만 “소득세의 경우 소득의 발생 이후의 회기에 조세채권이 확정되는 경우가 있으므로, 원천분(pay-as-you-earn taxes)과 예납분(regular prepayments)은 납부 시점에 기록하고 잔여 채무는 확정 시점에 기록하여도 좋다⁶⁾”고 허용의 의미로 적고 있어, 경제적 활동이 있었던 시점으로 재배분 되는 것이 가능하다면 각 시점에 기록되는 것이 보다 발생주의의 원칙에 부합하는 방법임을 알 수 있다.⁷⁾

5) SNA 2008 8.58문단

6) SNA 2008 8.61문단

앞서 발생주의 제도의 장점에서 보았듯이, 발생주의의 원칙에 근거하여 기록된 세수의 경우 과세 기반이 되는 경제적 사건이 발생한 해를 기준으로 하기 때문에, 세제 변동의 효과를 더욱 명확히 반영할 수 있다는 장점이 있다. 또한 행정부에서도 우리나라의 결산과정과 별도로 IMF의 2001년 정부재정통계편람에 맞추어 산출한 재정수지 및 통계를 국제기구에 제출할 예정이므로, 이와 비교 가능하도록 발생주의 기준에 의거한 수치를 직접 산출해 보는 것이 의미가 있을 것으로 보인다.

이에 따라 본 보고서에서는 “경제학적 의미의 발생주의”를 “과세의 대상이 되는 경제적 거래가 발생한 연도에 수익을 기록한 것”으로 정의하고, 국가회계법상 발생주의에 근거해 조세수익을 인식한 세입결산이 아닌, 경제학적 의미의 발생주의에 근거한 세수 실적을 다시 산출해보고자 한다. 2011년 결산의 경우, 소득세나 법인세와 같이 아직 수집중인 자료가 존재하기 때문에, 여기서는 대부분의 경제 및 재정통계 수집이 완료된 2010년 귀속 경제활동과 발생주의 방법으로 측정된 2010년 귀속 세수를 측정하고자 한다. 이를 위하여 우선 국가회계법에 규정된 수익인식 기준에 대하여 살펴본다.

7) 이는 GFS상의 발생주의 원칙이기도 함을 GFS의 작성 주체인 IMF 내 담당자(Sage de Clerk)와의 메일교신을 통해 확인하였다.

1. 현행 수익 인식 시점

여기서는 국가회계법에 규정된 수익인식 기준에 대하여 살펴본다. 「순자산변동표 및 국세징수활동표 계정과목 회계처리지침」에 따르면, 수익은 교환수익과 비교환수익으로 구분할 수 있다(국가회계기준 규칙 제28조 제2항). 교환수익은 재화나 용역을 제공한 대가로 발생하는 수익이다. 반면 비교환수익은 직접적인 반대급부 없이 발생하는 국세, 부담금, 기부금, 무상이전 및 제재금 등의 수익을 말한다.

국가회계실체는 비교환수익의 인식시기를 교환수익과 달리 규정할 필요가 있으며, 국가회계기준에서는 이를 청구권이 확정된 시점으로 규정하고 있다. 교환수익의 경우 수익창출 활동이 끝나고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때에 인식한다. 반면 비교환수익은 수익에 대한 청구권이 발생하고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때에 인식한다(국가회계기준 규칙 제29조 1, 2항).

국세의 수익인식기준은 납부방법에 따라 다르다. 우선 신고납부제도가 적용되고 있는 세목은 신고시점에 수익을 인식한다. 이 때 수익인식시점이 납입고지서 도달일이 아니라는 사실에 주의할 필요가 있다. 예를 들면 종합소득세의 경우 종합소득세 신고 기간인 익년도 5월 중에 수익을 인식한다. 우리나라의 부가가치세, 특별소비세, 법인세 등 대부분 국세 및 지방세가 이에 해당한다.

부과과세제도가 적용되고 있는 세목은 부과고지 시점에 수익을 인식한다. 예를 들면 종합부동산세는 국세청에서 세액을 계산하여 납세고지서를 발부하고 있는데,⁸⁾ 종합부동산세의 납부기간은 매년 12월 1일 ~ 12월 15일이지만 부과·고지되는 시점이 수익인식시점이다. 종합부동산세 이외에도 자산재평가세 등이 해당된다. 지방세의 경우에는 보통징수 방식이라고 하며 자동차세가 이에 해당한다.

한편 원천징수하는 세목의 수익인식시점은 원천징수의무자가 원천징수세액을 납부하는 때이다. 원천징수 제도는 소득금액 또는 수입금액을 지급하는 자(원천징수의무자)가 이를 지급하는 때에 소득자에게 그 소득에 대한 원천징수세액을 차감한 잔액만을 지급하고 관할세무서에 원천징수세액을 납부하는 제도로 원천징수의무자는 원천징수한 세금을 그 징수일이 속하는 달의 다음달 10일까지 납부하여야 한다. 예를 들면 근로소득세는 직원의 근로소득세를 원천징수하는 법인이 해당 세무서에 다음달 10일까지 납부하여야 한다. 이 다음달 10일까지 원천징수를 내는 시점,

8) 신고납부도 가능하다.

즉 수납일에 수익이 인식되는 것이다.

연부연납·분납이 가능한 국세는 징수할 세금이 확정된 때에 그 납부할 세액 전체를 인식한다. 분납 가액은 납부세액이 2천만원 이하일 경우에는 1천만원과 그 나머지 금액은 분납하고, 2천만원 초과 시엔 납부세액의 50%를 분납할 수 있다.

지방세의 경우에는 세금 발생 시점을 징수방식에 관계없이 징수결의를 통해 금액이 확정되는 시점에 수익을 인식한다. 지방세의 경우 부과지지를 하는 경우와 자진신고의 경우가 있으며, 수익을 인식하는 시점은 징수결의시점이라고 보고 있다. 자진신고하는 지방세의 경우 징수결의시점 이전에 수납이 발생하며, 수납시점에서는 수익이 발생하지 않은 것이므로 수납액을 부채(선수수익)로 회계처리하고 있다.

[표 4] 비교환수익의 수익 인식 기준

<국세>

- i. 신고납부제도 적용세액 : 신고시점
- ii. 부과과세제도 적용세액 : 부과고지시
- iii. 원천징수 조세수익 : 원천징수의무자가 원천징수세액을 납부하는 때
- iv. 연부연납·분납이 가능한 국세: 징수할 세금이 확정된 때

<지방세>

세금발생시점: 징수결의한 날짜(징수방식에 관계 없음)

<부담금수익 등 무상이전수입>

청구권이 확정된 때

<제재금 수익>

벌금이나 과태료 등이 납부되거나 몰수가 집행된 때

(자료: 국가회계기준에 관한 규칙[기획재정부령 제60호] 제29조 1,2항)

이와 같은 비교환수익이 실제 발생주의로 작성된 통합결산서에 어떻게 반영되는지 살펴보면 다음과 같다. 행정부는 2011 회계연도부터 필수보충정보 중의 하나인 국세징수활동표를 작성하여야 한다. 필수보충정보는 재무제표에는 표시하지 않았으나, 재무제표의 내용을 보완하고 이해를 돕기 위하여 필수적으로 제공되어야 하는 정보를 말한다(국가회계기준 규칙 제54~56조). 국가재무제표의 필수보충정보는 유산자산의 종류, 수량 및 관리상태, 연금·보험·사회보험보고서, 국세징수활동

표 등을 포함한다.

국세징수활동표는 국세를 징수하는 활동으로 인해 당해 발생한 회수가능 세금(국세수익) 중 실제로 징수하여 국고에 귀속된 세금(국고이전지출)이 얼마인지를 나타내는 것으로, 국세청, 관세청 및 기획재정부에서만 작성된다.

관련된 기본 회계처리 과정을 살펴보면, 납세자가 국세를 신고함과 동시에 납부하는 경우, 관세청 및 기획재정부는 국세징수활동표에 해당 세목의 국세수익으로 계상함과 동시에 국고이전지출의 계정과목으로 국고로 이전하는 회계처리를 하고, 국고금회계에서는 이를 받아 현금으로 계상함과 동시에 국고이전수입으로 처리한다. 부과고지되는 국세의 경우에는 부과지 시점에 국세수익을 인식함과 동시에 미수국세를 계상하였다가 납부시점에 미수국세의 회수 처리를 한 후 국고로 이전되는 수납액을 국고이전지출로 처리한다. 이 경우 국세수입은 국세청, 관세청, 기획재정부의 재정운영표가 아닌 국세징수활동표에 표시된다(허웅, 2012).

다음 [표 5]는 국세징수활동표의 구조를 나타내고 있다. 국세수익에서 처분과정을 차감하여 차감계는 항상 0이 된다. 국세수익에는 발생주의에 의한 국세수익에서 대손상각비를 차감하고, 대손충당금환입을 더한 금액이 기재된다. 이 때 대손상각비는 미수국세의 대손충당금을 설정할 때 생기는 계정과목으로, 미수국세의 불납결손 처분을 의미하는 것이 아니다. 미수채권(미수국세)은 신뢰성 있고 객관적인 기준에 따라 산출한 대손추산액을 대손충당금으로 설정하여 평가하여야 하는데(국가회계기준에 관한 규칙 제34조), 해당 국세과목별로 구분하지 않는다. 불납결손 처분에 따라 미수국세채권을 처리하여야 하는 경우, 동 채권과 같은 금액의 대손충당금을 동시에 제거하여야 한다.

처분 측면을 살펴보면 우선 국고이전지출은 국세수익 중 현금수취분을 국고금회계로 이전시키는 금액을 의미하는데, 그러므로 현금주의로 작성되는 세입결산서상의 국세수입과 동일하다. 농어촌특별세수입과 주세수입의 경우 각각 농어촌구조개선특별회계(농림수산물식품부 소관) 및 국가균형발전특별회계(기획재정부 소관)의 세입결산서에 인식되는데, 이러한 것을 반영하기 위하여 농특세이전지출, 주세이전지출은 국고금회계 외의 타회계로 이전하는 금액으로 표시한다. 이 외에 물납과 미수국세의 증감을 더하고 대손충당금의 증감을 차감함으로써 처분 합계를 구한다.

[표 5] 국세 징수활동표의 구조

I. 국세수익	(1) - (2) + (3)
(1) 국세수익발생금액 1. 소득세수익 2. 법인세수익 ...	- 발생주의에 의한 ‘해당국세수익 - 국세환급금’ 금액을 기재
(2) 대손상각비 (3) 대손충당금환입	- 미수국세에 대한 대손상각비 설정액 또는 대손 충당금 환입액
II. 처분	(1) + (2) + (3) - (4)
(1) 국고이전지출 (가) 총현금수입 1. 소득세수입 2. 법인세수입 :	- 국세수익 중 현금수취분을 국고금회계로 이전시 키는 금액을 의미(세입결산서 상의 국세수입과 동일)
(나) 국세환급금	- 국세환급금의 지급을 위하여 국고금회계로부터 이전받는 금액은 세금별 구분 없이 합계금액을 기재하여 차감
(2) 타회계 이전	- 국세징수 이후 국고금회계 외의 타회계로 이전 하는 금액으로 농특세이전지출, 주세이전지출 등을 기재
(3) 물납	- 국세징수 이후 국고금회계 외의 타회계로 이전 하는 금액으로 물납된 자산을 기획재정부로 이 관한 금액
(4) 미수국세의 증감	- 미수국세의 증(감) 및 대손충당금의 증(감)은 발 생주의에 따른 수익과 실수납액과의 차이를 조 정하는 것으로, 전기말과 당기말의 미수국세와 대손충당금의 차이금액을 ‘처분’에 반영
(5) 대손충당금의 증감	
III. 차감계	I-II 로 계산하며 잔액이 항상 ‘0’

국세 수익은 발생주의에 의한 국세수입이지만, 처분은 현금수입만 해당이 되므로, 이 차이는 ‘미수국세의 증감’ 및 ‘대손충당금의 증감’ 항목으로 나타난다. 즉, 처분에 해당하는 국고금회계로의 이전은 ‘현금수입’만 가능하기 때문에, 발생주의에서 현금주의로 조정되는 과정이 국세징수활동표에 나타난다고 볼 수 있다.

그런데 이와 같은 제도는 발생주의를 도입하여 생긴 제도이지만, 발생주의 제도를 도입한다고 해서 예산회계 처리시 세수실적과 큰 차이가 생기는 것은 아니다. 예산회계 하에서도 수입의 경우에는 발생주의 인식기준인 받아들여야 할 금액, 즉 징수결정 금액이나 세목별 불납결손액(대손액) 및 미수납액(미수채권) 등에 관한 내용을 회계처리 하여 왔기 때문에, 발생주의 회계로 처리한다고 하여도 유용성 면에서 크게 차이가 없다. 이러한 사유로 영국의 경우에는 발생주의 자원예산회계를 채택하면서도 수익은 그대로 종전의 예산회계 방식을 적용하고 있다(이경섭, 2012).

2. 발생주의 세입결산의 개념 및 방법론

경제학적 개념에 근거한 발생주의 세수를 측정하려면 각 경제활동에 대한 세금이 언제 징수되는지에 대해 알아야 한다. 다음 [표 6]은 각 세목의 징수시기와 이를 2010년 귀속분으로 조정하기 위한 방법을 요약하고 있으며, 각 세목별로 자세한 징수 시기는 [부록]에 첨부하였다.

우선 원천분이나, 신고분이라고 하더라도 소득이나 매출과 같은 과세사건이 발생한 후 익월 혹은 익익월에 징수되어 납부까지의 시차가 짧고(대부분 소비세), 시차가 길더라도 분산되어 있지 않은 경우에는 월 단위로 귀속 연도를 이동시키는 방법(앞서 살펴본 징수시기연동법)으로 발생주의 세수를 쉽게 구할 수 있다. 대표적인 사례인 소득세 원천분은 원천징수의무자가 원천징수한 세금을 그 징수일이 속하는 달의 다음달 10일까지 납부하여야 한다. 그러므로 2010년 귀속 소득에 대한 원천세수를 구하기 위해서는 1월과 12월에 징수된 세금만큼 세수귀속연도를 변경시켜야 한다. 구체적으로 2010년 1월에 징수된 세금은 2009년 12월 귀속소득에 대한 것이며, 2010년 12월 귀속소득에 대한 세금은 2011년 1월에 징수되므로 2010년 귀속소득에 대한 세수는 2010년 2월부터 2011년 1월 사이에 징수된 세수로 볼 수 있다.

신고납부하는 소비세도 이와 같은 방법으로 조정할 수 있다. 부가가치세의 경우 매년 1~6월분에 대한 부가가치세는 7월 21~25일 사이에 신고 및 납부하고, 7~12월 분에 대한 부가가치세는 다음 연도 1월 21~25일 사이에 신고 및 납부하도록 되어 있다. 따라서 매년 7월에 걷히는 세수는 당해 연도에 귀속되는 매출의 부가가치세라고 볼 수 있지만 매년 1월에 걷히는 세수는 전년도에 귀속되는 매출의

부가가치세로 볼 수 있다. 개별소비세의 경우에는 석유류, 비석유류, 과세유흥장소로 나누어 징수된다. 석유류와 과세유흥장소에 대한 개별소비세는 소득세 원천분과 마찬가지로 징수시차가 1개월이지만, 비석유류의 경우에는 징수시차가 1~3개월이다. 교통에너지환경세의 징수시차는 2개월, 증권거래세의 징수시차는 1개월, 주세의 징수시차는 2개월이다.

[표 6] 2010년에 귀속되는 세금의 징수 시기와 조정방법

	징수시기	조정방법: 징수시기연동법
소득세		
원천분	익월 10일	(1개월 조정) - 2010.1 징수: 2009귀속소득분 - 2011.1 징수: 2010귀속소득분
신고분	확정신고는 2011년 5월 중간예납은 2010년 11월	(11개월 조정) - 2009.11 징수: 2009귀속소득분 - 2010.5 징수: 2009귀속소득분 - 2010.11 징수: 2010귀속소득분 - 2011.5 징수: 2010귀속소득분
법인세		
원천분	익월 10일	(1개월 조정) - 2010.1 징수: 2009귀속소득분 - 2011.1 징수: 2010귀속소득분
신고분	과세기간 종료 후 3개월내 신고 과세기간 종료 후 8개월내 중간예납	(12월 결산법인기준: 8개월 조정) - 2010.8 징수: 2010.1~6월분 - 2011.3 징수: 2010.7~12월분
상속세, 증여세	3~6개월이내	-
부가가치세		(6개월 조정)
1기(상반기)	7월	- 2010.1 징수: 2009귀속소득분 - 2010.7 징수: 2010귀속소득분
2기(하반기)	익년 1월	- 2011.1 징수: 2010귀속소득분
개별소비세		
과세유흥장소	익월 25일	(1개월 조정)
석유류		(1~3개월 조정)
석유류제외		(1개월 조정)
증권거래세	익월 10일	(1개월 조정) - 2010.1 징수: 2009귀속소득분 - 2011.1 징수: 2010귀속소득분

	징수시기	조정방법: 징수시기연동법
인지세		
즉시분	과세사건 발생시점	조정 없음
후납분	익월 10일	(1개월 조정)
교통·에너지·환경세	익익월 말일	(2개월 조정) - 2010.1~2 징수: 2009귀속소득분 - 2011.1~2 징수: 2010귀속소득분
관세	통관시	조정 없음
교육세	2,5,11월 - 2010년 기타 - 본세와 같음	본세와 함께 조정
종합부동산세	12.1~12.15 고지,	분납 조정
주세	익익월 말일	(2개월 조정) - 2010.1~2 징수: 2009귀속소득분 - 2011.1~2 징수: 2010귀속소득분
농어촌특별세	본세와 같음	본세와 함께 조정

주: 국세기본법 제5조(기한의특례) 규정에 따라 신고·납부 기한일이 공휴일·토요일 또는 근로자의 날에 해당하는 때에는 공휴일·토요일 또는 근로자의 날의 다음 날을 기한으로 함

그러나 소득이나 매출과 같은 과세사건이 발생한 후 징수까지의 시차가 길고, 납부기간이 분산되어 있는 경우 징수시기연동법을 사용한다면, 좀 더 많은 조정이 필요하다. 2010년 귀속 소득에 대한 세금은 2010년과 2011년에 걸쳐서 납부되기 때문이다. 2010년 귀속 종합소득세 신고는 2011년 5월에 이루어진다. 이를 자세히 살펴보면 다음 [표 7]과 같다. 이 표는 국세통계연보의 종합소득세 신고 현황의 체계를 보여주고 있다.

2010년 귀속분에 대한 종합소득세 신고를 가정하면, 세무행정처리 절차에 따라 다음 시기에 납부된다. 우선, 2010년 5월에 종합신고 및 납부하는 소득은 2009년 경제활동 귀속분에 대한 세금이다. 2010년 경제활동에 대한 세금을 첫 번째로 납부하는 시기는 2010년 11월에 이루어지는 중간예납을 통해서이다. 소득세 중간예납은 내년 5월에 낼 소득세를 미리 내는 것이 아니라, 금년 상반기(1.1~6.30)의 소득에 대해 11월에 내는 것이다. 연부연납·분납이 가능한 국세는 징수할 세금이 확정된 때에 그 납부할 세액 전체를 인식한다. 소득세 중간예납은 종합소득세 확정신고와 달리 고지·부과 방식으로 이루어진다.⁹⁾ 중간예납세액은 전년도 11월의 중간예납세

9) 국세청(2011.11), 「종합소득세 중간예납 안내」에 따르면, 중간예납을 신고제로 운영하는 법인세

액, 당해연도 5월의 확정신고 금액 등을 바탕으로 추산되며, 매년 11월 1일에 고지되고, 11월 30일까지 중간예납세액을 납부하여야 한다. 따라서 이 때 국가회계법에 근거한 수익을 인식하는 시점은 고지시점인 2010년 11월 1일이라고 볼 수 있다.

이 외에도 2010년 중에 토지 등 매매차익 예정신고 및 고지가 이루어지며, 연중 수시부과하는 제도가 존재한다. 이자배당소득을 통하여 원천징수한 세금은 종합소득세 계산시 차감된다. 여기에 2011년에 환급을 받거나, 분납하는 것, 무과소 납부분 등을 더하거나 뺌으로써 2011년 5월 말일까지 자진납부한 세액이 산출된다. 이 금액에 수정신고분, 국세청 세무조사 및 추가징수분, 고지취소 및 환급분 등을 추가하여 각 연도 소득세 징수액이 결정된다. 총결정세액에 대해서 국가회계법에 근거한 수익을 인식하는 시점은 신고 및 징수결정시점인 2011년 5월이라고 볼 수 있다.

이와 같이 소득세의 경우, 경제활동의 결과에 따른 세수가 2년에 걸쳐 징수되기 때문에 징수시기연동법을 사용하기 힘들다. 이 때문에 해외사례에서 살펴본 바와 같이 소득세는 신고/평가 시기 방법을 사용할 수도 있다. 그러나 우리나라의 경우 종합소득세 신고분의 경우, 국세통계연보에 수록되는 통계는 해당연도에 귀속되는 소득에 대한 자료이다. 따라서 징수시기연동법을 통해 조정하지 않고 종합소득세 신고자료를 활용하는 것도 가능하다. 예를 들어 2011년 국세통계연보에 수록된 종합소득세 통계는 2010.1.1~2010.12.31 기간 동안의 소득을 집계한 통계이므로, 해당 결정세액이 곧 발생주의에 의한 세수가 된다.

법인세도 소득세와 마찬가지로 경제활동의 결과에 따른 세수가 2년에 걸쳐 징수되기 때문에 징수시기연동법을 사용하기 힘들다. 그러나 국세통계연보에 해당연도에 귀속되는 소득에 대한 세금 신고자료가 존재한다. 단, 법인세의 경우에는 법인의 결산시기별로 세수의 귀속시기가 다르다. 3월말이 결산인 법인은 당해연도 6월에 전년도 4월부터 당해 3월까지의 소득에 대한 세금을 신고, 납부하여야 한다. 당해연도 11월에는 당해연도 4~9월 사이의 소득에 대한 세금을 신고, 납부하여야 한다. 이와 같이 특정 연도에 대한 세금은 결산일별로 납부시기가 다 다르기 때문에 발생주의에 근거한 세수를 구하기 위해서는 특정연도에 대한 세금을 내는 시기를 찾아 그 때 낸 세금으로 귀속세수를 구하는 것이 바람직하다.

와 달리, 소득세를 고지제로 운영하는 것은, 개인 자영업자의 신고에 따른 납세협력비용과 행정 비용 등 사회적 비용을 축소하기 위한 취지이며 사업실적이 부진하여 일정요건에 해당하면 추계액신고를 할 수 있게 하여, 고지제의 단점을 보완하고 있다.

[표 7] 2010년 귀속소득 종합소득세의 납부 시기

	실제 납부시기
총결정세액('11.5 신고)	2010년 결정세액
- 기납부세액	
중간예납('10.11월 고지)	2010년 11월 납부(약 80%)+2011년 일부 납부(약 20%)
토지등매매차익예정신고	2010년 납부
토지등매매차익예정고지	2010년 납부
수시부과세액	2010년 납부
원천징수세액	2010년 이자배당 등
+ 환급세액	2011년도에 환급받음
= 차가감납부할세액	2010~2011에 낸 세금 (위 계산과정 참고)
- 분납할세액	분납신청자에 한해서 2011년 7월 말일까지 납부해야하는 세금 (규정: 2개월 내에 분납)
- 무과소납부세액	2011.5월말까지 납부해야 하는데 하지 않은 세금
= 자진납부한세액	2011년 30일 내에 납부한 세금

주: 위 금액에 수정신고분, 국세청 세무조사 및 추가징수분, 고지취소 및 환급분 등을 추가하여 각 연도 소득세 징수액이 결정됨

[표 8] 법인세 신고시기와 귀속소득

결산일	본신고		중간예납	
	신고시기	귀속소득	신고시기	귀속소득
3월말	6월	전년4~당해3월	11월	당해4~9월
6월말	9월	전년7~당해6월	2월	전년7~12월
9월말	12월	전년10~당해9월	5월	전년10~당해3월
12월말	4월	전년	8월	당해1~6월

3. 사례: 2010년 결산 수정

가. 추정 방법 및 자료

본 장에서는 2010년 현금주의 결산을 경제적 의미의 발생주의로 바꾸어, 2010년의 경제활동에 대한 2010년의 세수를 측정하고, GDP대비 비중이 얼마나 변화하였는지를 측정하여, 발생주의 제도의 도입이 세수 실적에 얼마나 영향을 미치는지를 살펴보고자 한다.

사용한 자료는 국세통계연보의 신고, 징수실적 및 진도비 자료이다. 소득세와 법인세 신고분을 제외한 모든 세목에서 징수시기연동법을 사용하였고, 소득세와 법인세 신고분은 신고/평가방법을 사용하였다.

징수시기 연동법에 필요한 자료는 월별 진도비 자료이다. 진도비란 당해 걸린 세수에서 당월까지 누적으로 징수된 세수가 얼마나 되는지 계산한 것이다. 국세의 1월 진도비가 12.6%라는 것은 그 해 징수된 국세 중 12.6%가 1월에 징수되었다는 뜻이다. 이 개념에 따르면 12월 진도비는 100%로 정의된다. 그러나 본 연구는 현금주의 기준의 세수가 각 월에 어떻게 수납 및 징수되는지를 관심의 대상으로 하고 있으므로, 국세청에서 제공한 월별 진도비에서 이전 월의 진도비를 차감하여 각 월에 걸린 세수가 연간 걸린 세수에서 차지하는 비중을 나타내는 수치로 변환하였다.

세수는 경기에 영향을 받으므로 매년 당해 연도의 월별 진도비 자료를 사용하는 것이 바람직하다. 즉, 2010년 귀속 세수를 구하기 위해서는 2010년과 2011년의 진도비 자료가 필요하다. 그러나 본 보고서에서는 2004~2008년의 월별 진도비 자료만 존재하기 때문에 이 자료의 월별 평균을 구하여 사용하였다.¹⁰⁾ 본 연구에서 사용한 월별 진도비 평균은 다음 [표 9]에 나타나 있다. 부가가치세 등 몇몇 세목에서 음(-)의 진도비가 있는 것은 세금을 환급해주었기 때문이다.

총국세의 월별 표준편차는 3.4으로 낮은 편이지만, 종합소득세는 17.2, 부가가치세 국내분은 54.1, 종합부동산세는 23.0으로 매우 높은 편인데, 이는 부록에 있는 표에서 볼 수 있듯이, 납기일이 특정 월에 편중되어 있기 때문이다. 단, 납기일이 특정 월에 편중되어 있지 않고, 연중에 고르게 분포하고 있더라도 세수가 경기상황에 영향을 많이 받는다면 월별 진도비의 표준편차가 클 수 있다. 반면, 이자소득세, 근로소득세, 법인세 원천분과 같이 원천징수하거나 개별소비세, 교통에너지환경세와 같이 매월 신고·납부하는 세목의 경우에는 표준편차가 작다.

10) 2006~2007년에 이월세수 문제가 존재하는 단점이 있다.

[표 9] 월별 진도비: 2004~2008년 평균

(단위: %)

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	표준 편차
총국세	126	2.5	10.3	12.7	7.0	5.6	12.0	6.3	8.0	11.6	4.7	6.6	3.4
소득세	9.3	5.0	4.8	7.3	16.6	5.4	10.7	7.7	7.3	7.6	11.8	6.6	3.4
신고분	4.9	7.2	3.7	5.5	28.1	2.1	12.1	5.7	5.1	5.2	16.8	3.7	7.4
중소	1.4	0.6	0.8	1.0	54.6	-5.3	15.3	1.6	1.7	1.7	28.8	-2.4	17.2
을근	12.0	4.2	5.6	6.8	6.9	8.3	9.8	8.8	9.8	9.4	8.8	9.7	2.1
양도	7.3	11.5	5.7	8.7	10.5	7.2	10.4	8.9	7.6	7.8	7.6	6.9	1.7
원천분	12.1	3.3	5.6	8.4	9.4	7.5	9.9	9.0	8.6	9.2	8.7	8.4	2.2
이자	9.4	7.1	8.7	9.8	8.2	7.9	8.7	8.1	8.0	7.2	8.3	8.7	0.8
배당	5.2	3.9	4.5	17.2	27.8	8.2	11.1	3.8	5.1	3.7	4.6	4.9	7.3
사업	10.5	5.2	5.2	8.1	8.9	8.7	10.3	8.4	8.6	8.5	8.8	8.8	1.6
근로	13.6	2.1	4.9	7.2	8.0	7.2	10.1	9.7	9.2	10.4	9.1	8.5	2.9
기타	9.5	4.2	7.7	8.6	8.9	8.6	9.0	8.7	8.4	8.0	8.6	9.8	1.4
퇴직	14.3	6.8	6.6	10.5	10.3	5.5	8.6	9.1	7.1	6.8	7.5	6.9	2.4
법인세	3.5	2.3	25.1	11.3	8.3	3.3	2.5	18.3	13.0	5.5	3.2	3.7	7.3
신고분	2.6	1.1	30.4	10.1	7.1	2.3	1.0	21.7	14.4	4.3	2.5	2.6	9.4
원천분	7.0	6.4	7.0	15.3	12.7	6.9	7.9	6.9	8.2	9.4	5.5	6.8	2.9
상속,증여세	6.8	7.7	10.1	7.3	7.9	7.8	8.7	10.2	10.0	8.3	7.6	7.5	1.2
상속세	7.5	7.0	8.1	7.9	8.5	8.4	8.3	6.8	10.6	7.9	9.6	9.4	1.1
증여세	6.4	8.0	11.3	6.9	7.6	7.5	9.0	12.3	9.6	8.5	6.4	6.5	1.9
부가가치세	23.5	-5.8	4.7	23.0	-2.4	5.8	25.5	-6.0	5.4	24.6	-3.0	4.8	12.4
국내분	85.6	-47.2	-8.3	73.5	-36.4	-6.4	80.0	-51.5	-10.0	74.5	-42.8	-11.1	54.1
수입분	5.2	7.3	9.3	7.3	8.0	10.0	8.1	7.6	10.4	8.5	8.8	9.6	1.4
개별소비세	10.1	10.9	11.0	8.3	7.8	7.9	6.2	6.9	7.6	6.5	7.8	9.0	1.6
증권거래세	8.0	8.7	8.6	7.8	8.6	14.3	8.2	8.1	7.7	7.7	9.0	9.7	1.8
인지세	9.6	7.4	6.9	8.7	8.5	8.6	9.2	8.6	7.8	8.0	8.0	8.6	0.8
과년도수입	49.3	8.0	10.4	6.7	3.2	6.9	3.4	3.6	3.0	2.5	0.5	2.4	13.2
증부세	17.7	0.7	1.0	-0.5	0.3	0.3	0.1	0.1	0.1	0.0	0.5	79.7	23.0
교통세	11.4	8.9	7.3	7.9	8.1	7.1	9.1	7.1	8.6	8.0	8.7	7.8	1.2
관세	6.8	7.2	8.9	8.3	8.4	9.0	7.7	8.0	8.7	8.5	8.9	9.6	0.8
주세	9.7	9.7	7.7	6.9	8.3	22.2	8.8	9.1	9.1	8.7	6.6	7.0	4.2
교육세	9.0	11.5	5.7	7.4	10.9	6.7	7.1	11.0	6.9	6.5	11.0	6.2	2.2
농어촌특별세	5.0	6.3	9.8	13.9	8.9	6.6	7.2	7.3	6.2	6.7	7.9	14.3	3.0

자료: 기획재정부 자료협조

본 연구에서 각 세목별로 발생주의 기준의 세수를 구하는 방법을 자세히 서술하면 다음과 같다.

먼저 소득세는 신고분과 원천분으로 나누어 추정하였다. 소득세 원천분은 1개월 징수시차연동법을 이용하였는데, 이 때 3월에 납부되는 세금은 2월 귀속분 뿐만 아니라 전년도 연말정산분을 포함하고 있다. 그러나 자료상의 한계로 이를 반영하지 못하였다.

소득세 신고분은 국세통계연보 자료상의 결정세액을 사용하는 신고/평가방법을 적용하였다. 국세통계연보의 종합소득세 신고자료는 원천분(근로소득세 등) 자료를 포함하고 있으므로, 중복계상을 막기 위해 이 부분을 제외하였다.

법인세는 신고분과 원천분으로 나누어 추정하였다. 2010년 귀속소득에 대한 법인세 신고분 세수를 구하기 위해서는 2012년에 발간될 예정인 2012년 국세통계연보 자료를 활용하여야 한다. 왜냐하면 12월 결산법인의 법인세 신고는 2011년 3월에 이루어지는데, 이들의 통계는 2012년 책에 실리기 때문이다. 그러나 현재 동 자료가 없기 때문에, 2010년 결산법인의 납부세액 비중이 2011년에도 동일하게 적용된다고 가정하였다. 또한 결산월이 3, 6, 9, 12월이 아닌 기타 종료일의 경우 12월 말 결산 법인과 귀속시기가 같다고 가정하였다.

다음 [표 10]은 법인세 신고분의 2010년 귀속분을 구한 방법을 요약하고 있다. 2010년에 실제로 징수한 법인세 신고분(A열의 합계)은 28.17조원이다. 이 중 법인의 결산일별 총부담세액의 비중은 국세통계연보의 신고자료 비중을 사용하였다. 3월말 법인의 총부담세액은 2.5조원인데, 이 세액은 2009년 4월~2010년 3월 귀속 소득에 대한 세액이다. 그러므로 2010년분 법인세는 2010년 신고분에 1/4을 곱하여 구하였다. 이와 같은 방법으로 6월말 결산 법인과 9월 말 결산 법인의 총부담세액을 기간별로 조정하였다. 12월말 법인은 모두 전년도 귀속 소득에 대한 세금을 납부하는 것이므로 여기에는 하나도 분배하지 않는다

2011년 법인세 신고분은 34.34조원이 징수되었다. 이 중 3월말 법인의 총부담세액은 3.06조원인데, 이 세액은 2010년 4월~2011년 3월 귀속 소득에 대한 세액이다. 따라서 2010년분 법인세는 2010년 신고분에 3/4을 곱하여 구하였다. 이와 같은 방법으로 6월말 결산 법인과 9월 말 결산 법인의 총부담세액을 기간별로 조정하였으며, 12월말 법인은 모두 2010년 귀속소득으로 간주하였다. 이 외에 결산일을 알 수 없는 법인(기타 종료일)의 경우에는 전체 신고 법인 중 대부분을 차지하는(2010

년 신고 기준 97.1%) 12월 결산 법인과 동일하게 가정하였다.

이 방법으로 추산한 세수 역시 엄밀한 의미에서는 발생주의 기준을 적용한 결과라고 보기 어려운 측면이 있다. 1년을 4분기로 나누어서 봤을 때, 4분기에 경기가 급격히 악화된다면 연중에 일정(uniform)하게 세수가 걷힌다고 보기 어렵기 때문이다. 이와 같은 문제를 해결하기 위해서는 각 신고법인의 법인세 등 계산명세서 혹은 결산월별 법인세 진도비 자료가 필요하지만 해당 자료를 구할 수 없기 때문에 이와 같은 방법을 사용하였다.

2010년 실제 걷힌 법인세수(현금주의)는 28.17조원이지만, 2010년 귀속소득에 대한 법인세 신고분은 2010년에 걷힌 28.17조원의 3.3%인 0.93조원과 2011년에 걷힌 34.34조원의 96.7%인 33.2조원을 합한 34.13조원이다. 2010년의 법인세는 실제 걷힌 세금보다 훨씬 더 많은 세금이 걷혔다고 보는 것이 바람직하다. 이는 2010년의 경기가 호황인 데 기인한다. 자세한 내용은 3절에서 논의한다.

[표 10] 법인세 신고분 2010년 귀속분 추정

(단위: 백만원)

	2010년 징수			2011년 징수		
	총부담세액 (A)	귀속시기	2010년분 (B)	총부담세액 (C)	귀속시기	2010년분 (D)
3월말 법인	2,506,555	09.4~10.3	626,639	3,055,075	10.4~11.3	2,291,306
6월말 법인	276,041	09.7~10.6	138,021	336,448	10.7~11.6	168,224
9월말 법인	222,201	09.10~10.9	166,651	270,826	10.10~11.9	67,707
12월말 법인	24,572,737	09.1~12	0	29,950,087	10.1~12	29,950,087
기타 종료일	595,785	09.1~12	0	726,163	10.1~12	726,163
합 계	28,173,320		931,310	34,338,600		33,203,487

소비세의 경우에는 앞서 살펴본 바와 같이 징수시기를 연동시켜 1~3개월씩 차이를 두는 방법을 사용하였다. 우선 개별소비세는 과세대상별로 징수시차가 다르므로, 석유분, 비석유분, 과세유흥장소로 나누어 각각 1개월, 3개월, 1개월씩 세수를 이동시켰다. 이 때 개별소비세 하위항목은 징수자료가 없기 때문에 국세청 소관 진도비 자료의 비중대로 배분하여 추정한 수치이다. 개별소비세의 경우 다른 세목에

비하여 상대적으로 진도비의 표준편차가 작아 각 과세대상별로 구하지 않더라도 발생주의 관점의 세수를 구하는 데 큰 무리가 없을 것으로 생각된다.

교통에너지환경세, 증권거래세, 인지세 항목은 징수시차를 1개월 조정하였으며, 주세의 경우에는 익익월에 징수되므로 징수시차를 2개월 조정하였다.

종합부동산세는 12월에 당해 연도의 세금이 모두 걷히지만, 국세통계연보 자료에 따르면 약 27.5%분납을 하고 있다. 이 때문에 연중에 계속 세수가 발생하는 것이며, 12월부터 신고납부를 하는 것이므로 11개월의 징수시차를 두고, 2010년 12월~2011년 11월에 징수된 세금을 2010년 귀속분으로 조정하였다.

교육세는 주세분, 교통세분, 개소세분, 관세분, 금융보험업분으로 나누어 조정하였다. 교육세의 세원별 비중자료를 이용하여, 각 ‘세원별 교육세를 본세로 나누는 방식’으로 세원별 실효세율을 구하였다. 그 뒤 실효세율에 본세의 당월 세수를 곱하는 방식으로 매월 교육세수를 구하였다. 이렇게 구할 경우, 본세의 진도비와 교육세의 진도비가 일치하는 장점이 있다. 이 때 주세, 교통세, 개별소비세, 관세는 앞서 설명한 바와 같이 시차를 조정하였다. 금융보험업분 교육세는 [부록]의 징수시차에 따라 2010년 5월~2011년 4월분을 2010년 귀속 교육세로 보았다.

내국세의 감면, 개별소비세, 증권거래세, 종합부동산세 등에 부과되는 농어촌특별세도 교육세와 마찬가지로 하위항목으로 나누어, 실효세율과 본세의 당월세수를 곱하는 방식으로 추정하였다. 종합부동산세의 경우 12월에 대부분이 징수되기 때문에 이와 같이 본세의 납기일정이 고르지 않은 경우, 개별소비세처럼 세원별 농어촌특별세의 세수 비중을 사용하여 각 월에 징수된 농어촌특별세를 구하면 편차가 생길 수 있다. 단 취득등록세분(2011년 이후 취득세분)과 레저세분은 조정을 하지 않았다. 취득등록세의 경우 일반적으로 취득일부터 60일 이내에 신고납부 하도록 되어 있으나(상속취득의 경우 6월내), 과세사건의 규모와 시기를 알 수 없으므로 연간 징수시기를 조정하는 것의 실익이 없을 것으로 판단된다. 취득등록세와 징수방법이 유사한 상속증여세도 진도비의 편차가 심하지 않기 때문에 무리한 가정이 아닐 것으로 판단된다. 레저세의 경우 일반적인 소비세와 마찬가지로 다음달 10일까지 납부하도록 되어 있다. 이를 징수시기연동법으로 조정하기 위해서는 진도비 자료가 필요하나, 지방세의 진도비 자료가 없기 때문에, 특별한 조정 없이 2010년의 세수를 쓰기로 한다. 이 역시 소비세 진도비의 편차가 크지 않으므로, 역시 무리한 가정이 아니라고 생각된다.

[표 11] 2010년 농어촌특별세의 세원별 비중

	억원	비중
농어촌특별세	39,019	1.00
소득세분	1,790	0.05
법인세분	4,450	0.11
관세분	440	0.01
개별소비세분	240	0.01
증권거래세분	20,100	0.52
취등록세분	7,760	0.20
레저세분	2,150	0.06
종합부동산세	2,080	0.05

자료: OECD(2011), *Revenue Statistics 1965-2010*

그 외 양도소득세와 상속증여세는 별다른 조정을 하지 않았다. 이는 이 세목들이 대부분 과세사건이 발생한 이후 6개월 내에 신고하도록 되어 있으나, 취득등록세와 마찬가지로 과세사건의 규모와 시기를 알 수 없기 때문이다. 관세의 경우에도 별다른 조정을 하지 않았는데, 통관시에 납부하므로 모두 해당연도에 귀속된다고 볼 수 있기 때문이다.

과년도 수입은 작년에 견혀야 할 것이 당해 연도에 징수되는 것이므로 2011년의 세수를 2010년 귀속세수로 조정하였다. 이 때 국세채권의 경우 소멸시효가 일반적으로 5년이기 때문에, 작년 뿐 아니라 이전년도 것도 다 포함되어 있는 문제점이 있으나, 자료상 문제점으로 모두 한 해 전 것으로 가정하였다.

나. 추정 결과

다음 [표 12]는 발생주의 도입으로 인해 2010년의 세수가 어느 정도 변화하였는지 살펴본 것이다. 2010년 실제 징수된 금액(현금주의)은 177.7조원이지만, 발생주의 개념의 세수는 184.8조원으로, 현금주의를 발생주의로 변환할 경우 2010년 세수는 GDP대비 0.61%p 증가한다. 차이는 대부분 소득세와 법인세 부문에서 현금주의 기준에 비해 세수가 증가한데 기인한다. 이 때 주의할 것은 이것은 세수가 실질적으로 증가하는 것이 아니라, 세수의 귀속연도가 바뀌으로써 연도간 재배분이 일어난

것이라는 점이다.

행정부의 현금주의 수치는 2010년에 신고한 2009년도 귀속소득분이 상당히 포함되어 있다. 그러나 본 보고서에서 신고분은 2011년에 신고하였더라도 2010년 귀속소득 혹은 귀속 매출에 대한 것은 2010년에 반영하였다. 따라서 행정부의 2010년 소득세, 법인세 신고수치는 2010년보다는 2009년의 경제상황을 더 많이 반영한 것이다. 반면 본 보고서에서는 2009년보다 더 좋았던 2010년의 경제상황을 반영한 것이다. 때문에 소득세와 법인세 신고분은 발생주의로 변환할 경우 세수가 증가한다.

반면 개별소비세, 교통에너지환경세는 소폭 감소한다. 이 세목들은 징수시차가 각각 1~3개월(비석유류의 경우 3개월)이다. 그러므로 현금주의 수치는 2009년 4분기의 경제상황은 반영되어 있는 반면, 2010년 4분기의 경제상황은 반영되어 있지 않다. 반면 본 보고서에는 2010년의 경제상황만 반영한 것이다. 즉 2009년 4분기와 2010년 4분기의 경제상황 차이가 이러한 차이를 가져온 것이다.

한편 행정부에서 국회에 제출한 2011년 결산자료에 따르면(표 13), 2010년 발생주의에 의거한 국세수익은 179.1조원이다.¹¹⁾ 반면 본 보고서에서는 2010년의 발생주의 세수는 184.8조원으로 보고 있다. 이러한 차이는 세목별로 비교하기가 곤란하므로 어디서 발생한 것인지 알기 어렵다.¹²⁾ 다만 위에서 살펴본 바와 같이(행정부의 2010년 발생주의 수치 중 신고분은 2010년에 신고) 2010년의 세수가 2009~2010년의 경제상황을 반영한 것인지, 2010년만의 경제상황을 반영한 것인지의 차이에서 나타난 것이라고 유추할 수 있을 뿐이다. 다음 절에서는 법인세를 상대로 이러한 차이를 보다 살펴본다.

11) 이는 2010년 국세수익 발생금액 186.2조원에서 미수법인세와 같은 미수국세 등에 대한 대손상각비 설정액과 대손충당금환입액을 가감한 것이다.

12) 그런데 [부록]에 있는 국세징수활동표에서 보다시피, 대손상각비, 대손충당금환입, 환급세액이 세목별로 나와 있지 않기 때문에 발생주의와 현금주의, 본보고서의 발생주의와 행정부의 발생주의 수치 비교를 세목별로 하기는 곤란하다.

[표 12] 발생주의 도입 전후의 2010년 세수

(단위: 억원, %)

	현금주의	GDP대비	발생주의 (본보고서)	GDP대비	차이 (억원)	차이 (%p)
국세	1,777,184	15.15	1,848,292	15.75	71,108	0.61
소득세	374,604	3.19	393,066	3.35	18,461	0.16
신고	145,323	1.24	159,330	1.36	14,007	0.12
원천	229,281	1.95	233,736	1.99	4,455	0.04
법인세	372,682	3.18	433,298	3.69	60,615	0.52
신고	281,733	2.40	341,348	2.91	59,615	0.51
원천	90,949	0.78	91,950	0.78	1,001	0.01
상속세	12,028	0.10	12,028	0.10	0	0.00
증여세	18,734	0.16	18,734	0.16	0	0.00
부가가치세	491,220	4.19	497,463	4.24	6,242	0.05
개별소비세	50,658	0.43	33,977	0.29	-16,682	-0.14
주세	28,783	0.25	32,089	0.27	3,305	0.03
증권거래세	36,671	0.31	39,513	0.34	2,842	0.02
인지세	5,219	0.04	5,318	0.05	98	0.00
과년도수입	44,456	0.38	42,324	0.36	-2,132	-0.02
교통세	139,701	1.19	136,942	1.17	-2,760	-0.02
교육세	46,450	0.40	45,924	0.39	-527	0.00
농어촌특별세	39,019	0.33	40,516	0.35	1,496	0.01
종합부동산세	10,289	0.09	10,438	0.09	148	0.00
관세	106,663	0.91	106,663	0.91	0	0.00

주 1. 행정부에서 국회에 제출한 2011년 결산자료에 따르면, 2010년 발생주의에 의거한 국세수익은 179.1조원임

[표 13] 2010년 국세징수활동표

(단위: 백만원)

	2010년
I. 국세수익	179,079,805
(1)국세수익발생금액	186,152,491
(2)대손상각비	-7,089,753
(3)대손충당금환입	17,067
II. 처분	179,079,805
(1)국고이전지출	170,938,679
(가)총현금수입	225,086,106
(나)국세환급금	54,147,427
(2)타회계이전	6,780,177
(3)물납이전	186,438
(4)미수국세의증감	1,026,136
(5)대손충당금의증감	148,376
III. 차감계	0

자료: 대한민국정부, 2011년 결산자료

4. 사례: 경제성과 및 제도 변화와 발생주의 세수의 관계

본 절에서는 법인세를 통하여 발생주의 개념에 근거한 세수 측정 결과가 경제성과 및 제도 변화와 얼마나 연관이 깊은지를 살펴보고자 한다. 앞서 살펴본 바와 같이 경제학적 의미의 발생주의 세수를 구하는 데 있어서 법인세를 선택한 이유는 법인세의 경우 세율과 같은 제도의 변화가 뚜렷하며, 징수시차가 크기 때문에 경제성과와 세수의 관계를 파악하는데 효과적이기 때문이다. 반면 소비세 등의 경우에는 징수시차가 1~2개월밖에 존재하지 않기 때문에 매년 1~2월에 경기의 변화가 크지 않은 경우, 경제성과와 세수의 관계를 파악하기 어렵다.

우선 2010년 현금주의 법인세와 발생주의 법인세를 비교해 보면 다음과 같다. 2010년 징수된 법인세는 28.17조원이지만, 2010년 귀속소득에 대한 법인세신고분은 2010년에 걸친 28.17조원의 3.3%인 0.93조원과 2011년에 걸친 34.34조원의 96.7%인 33.2조원을 합한 34.13조원이다. 즉, 2010년의 발생주의 법인세는 실제 징수된 세수보다 더 많은데, 이것은 2010년의 경기가 호황이었던 데 기인한다.

현금주의에 따른 2010년 법인세 세수는 2009년 대비 2.0조원 증가에 불과하였는데, 이는 신고분이 2009년보다 2.4조원 감소하였음에도 불구하고 원천분이 4.4조원 증가하였기 때문이다. 신고분이 감소한 것은 2009년의 경기와 제도에 영향을 받기 때문이다. 서울인하로 신고분 징수액은 감소하였으나 금융기관 채권이자 원천징수제도 부활 등으로 원천징수분이 증가한데 기인한 것이다. 2010년의 현금주의 법인세보다 발생주의 법인세가 훨씬 큰 것은 2011년의 실제 법인세 징수액(현금주의)을 보아도 확인할 수 있다. 우선 현금주의에 따른 2011년 법인세 세수는 2010년 실적 37.3조원 대비 20.4%(7.6조원) 증가한 44.9조원이었다. 이는 2011년의 세수가 2010년의 경기에 영향을 많이 받기 때문이었다. 2010년 귀속 기업실적 호조로 인해 신고분이 증가하였고, 법인예금 및 채권발행액 증가 등으로 인해 원천징수분이 큰 폭으로 증가하였다. 2010년 상장법인 영업이익 증가율은 45.9%로 매우 높았으며, 기업경영분석 자료로 보더라도 매출액증가율 17%, 매출액영업이익률 7% 등으로 매우 좋은 실적을 보였다.

반면, 발생주의에 따른 2010년 법인세 발생주의 세수는 2009년이 아닌 2010년 경제상황과 세율에 영향을 받는다. 따라서 이미 서울인하의 영향은 2009년에 반영되었으며, 2010년부터는 2009년과 동일한 법인세율이었기 때문에 2010년에 법인세율 인하의 효과가 2009년에 비해 추가적으로 나타나지는 않는다.¹³⁾ 또한 2010년 귀속 기업실적의 호조로 인한 신고분 증가가 2011년에 나타나는 것이 아니라, 2010년에 나타나게 된다.

결국, 현금주의를 채택하면 2010년의 세수는 2009년의 경기와 제도에 영향을 받지만, 발생주의를 채택하면 2010년의 세수는 2010년의 경기와 제도에 영향을 받는다는 사실을 알 수 있다.

이러한 관계를 시계열 자료를 통해서 보면 더욱 선명하게 드러난다. 다음 표는

13) 법인세 최고세율은 2008년 귀속분까지는 25%였으나, 2009년 귀속분부터는 22%가 적용되었다. 2010년에는 2009년과 동일한 세율이 적용되었다.

[표 14] 현금주의와 발생주의의 비교: 법인세

		2006	2007	2008	2009	2010
	<조원>					
(1)	현금주의법인세	29.36	35.42	39.15	35.25	37.27
(2)	신고	22.65	27.06	31.74	30.57	28.17
(3)	원천	6.71	8.36	7.42	4.68	9.09
(4)	발생주의법인세	33.85	40.14	37.58	33.20	43.33
(5)	신고	26.85	31.57	30.69	28.22	34.13
(6)	원천	7.00	8.56	6.89	4.99	9.20
	<증가율>					
(7)	현금주의법인세	-1.49	20.62	10.55	-9.97	5.72
(8)	신고	-6.12	19.47	17.30	-3.68	-7.84
(9)	원천	18.16	24.51	-11.28	-36.89	94.29
(10)	발생주의법인세	19.70	18.58	-6.36	-11.65	30.49
(11)	신고	19.81	17.61	-2.79	-8.07	20.97
(12)	원천	19.29	22.29	-19.53	-27.60	84.34
	<GDP대비%>					
(13)	현금주의법인세	3.23	3.63	3.81	3.31	3.18
(14)	신고	2.49	2.78	3.09	2.87	2.40
(15)	원천	0.74	0.86	0.72	0.44	0.78
(16)	발생주의법인세	3.72	4.12	3.66	3.12	3.69
(17)	신고	2.95	3.24	2.99	2.65	2.91
(18)	원천	0.77	0.88	0.67	0.47	0.78
(19)	법인영업잉여증가율	0.56	16.87	7.56	7.91	23.86
(20)	경상GDP 증가율	5.03	7.29	5.28	3.76	10.16
(21)	명목최고세율	25	25	25	22	22

주 1. (8)현금주의 법인세 신고분 증가율과 (19)법인영업잉여증가율의 상관관계 = 0.047
 (11)발생주의 법인세 신고분 증가율과 (19)법인영업잉여증가율의 상관관계 = 0.367
 2. 행정부가 국회에 제출한 국제징수활동표에 따르면 2010년 발생주의 법인세는 38.11조원, 2011년 발생주의 법인세는 49.47조원이다.
 자료: 한국은행, 국민계정; 국세청, 국제통계연보; 저자의 계산

한편 이를 행정부의 수치와 비교해보면 다음과 같다. 행정부에서 국회에 제출한 국세징수활동표는 2010~2011년의 자료만 존재하기 때문에 같은 시계열에 대한 직접적인 비교는 곤란하지만 전후 경제상황과 비교해 보았을 때 어떤 방법이 경제상황과 일치성이 높을 것인지에 대한 유추는 가능하다. 우선 실세수는 2010년에는 5.7% 증가하였으나, 2011년에는 20.4% 증가하였다. 경제성장률이 10.2%에서 5.4%로 감소하였음에도 불구하고 세수가 증가한 것은 징수시차가 존재하기 때문이다. 반면 본 보고서의 발생주의 금액은 2010년에 30.5%의 높은 증가율을 보여, 2010년의 경제상황과 어느 정도 방향성이 같다고 볼 수 있다.

그러나 행정부의 발생주의 금액은 2011년의 증가율이 21.8%로 실세수보다 높은 증가율을 보이고 있다.¹⁵⁾ 이는 국가회계법의 국세 수익인식기준에 따라 12월 결산법인(전체 법인의 97%)의 결산 신고 및 납부 기한인 다음연도 3월에 전년도 실적에 대한 법인세 수익을 인식하고 있어, 사실상 현금주의와 거의 차이가 없기 때문이다. 앞서 살펴본 바와 같이 회계학적 의미의 발생주의보다 경제학적 의미의 발생주의가 실제 세수와 더 연관이 높다는 장점이 나타나는 대목이다.

경제학적 의미의 발생주의 제도가 도입되면, 정책결정자는 정책에 수반되는 비용에 대해 좀 더 정확한 정보를 갖게 된다. 반면 회계학적 의미의 발생주의 제도를 시행할 경우에는 발생주의 선택의 장점이 사라지게 된다.

[표 15] 법인세수 비교

(단위: 조원, %)

	2010	2011
실세수(현금주의)	37.27	44.87
(증가율)	(5.7)	(20.4)
본보고서 발생주의	34.13	-
(증가율)	(30.5)	-
행정부 발생주의	38.11	46.43
(증가율)	-	(21.8)
경제성장률	10.2	5.4

15) 행정부의 발생주의 금액은 [부록]의 국세징수활동표의 국세수익발생금액으로, 대손상각비와 대손충당금환입이 고려되지 않은 수치인데, 세목별 수치가 없기 때문에 법인세끼리의 비교는 곤란하다. 자세한 내용은 III장의 1절 참조

IV. 정책적 시사점

발생주의 회계제도는 재정의 건전성 여부 점검과 성과 평가가 가능한 재정시스템의 운영 수요가 증가함에 따라 국가 재정의 체계적 관리, 신뢰성 제고 등을 위해 도입되었으며, 2012년에는 2011 회계연도 국가 재무제표가 국회에 처음으로 제출되었다.

본 보고서의 주요 내용을 요약하고 정책적 시사점을 함께 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 발생주의 기준으로 세수를 집계 혹은 보고 하는 것의 가장 큰 장점은 경제적 사건과 세수의 기록 시점을 일치시킴으로써, 세수입의 변화를 보다 쉽게 분석 가능하게 하고, 통계적인 분석이나 국가간 비교를 보다 용이하게 하는 것이다. 특히 세율과 같은 세제는 세수가 징수된 연도가 아니라 과세 기반이 되는 경제적 사건이 발생한 해를 기준으로 적용되기 때문에, 발생주의 기준으로 기록된 세수는 이러한 세제 변동의 효과를 더욱 명확히 반영하게 된다.

본 보고서에서는 현금주의 기준에서 기록된 세수를 신고/평가법과 징수시기연동법을 사용하여 조정함으로써 발생주의를 적용한 경우의 세수를 추산하고, 이를 현금주의 기준 금액과 비교하였다. 2010년 실제 징수된 금액(현금주의)은 177.7조원이지만, 발생주의 개념을 적용하여 산출한 세수는 184.8조원이다. 발생주의 기준으로 기록된 세수가 현금주의를 적용한 경우보다 2010년 GDP대비 0.61%p 더 크게 기록된다. 이것은 현금주의 기준의 2010년 세수에 포함되어 있던 2009년 발생 소득이나 이익에 대한 과세분이 발생주의 기준을 적용하면서 2010년 발생분으로 대체되는 데에 기인한 것이다. 2010년의 경제성장률과 물가상승률이 2009년보다 더 높았으므로, 2010년의 소득에 대한 과세분이 2009년분 보다 더 크기 때문이다. 이와 같이 경제학적 의미의 엄격한 발생주의 기준을 적용할 경우, 세수가 경제상황과 제도의 변화를 더욱 잘 반영할 수 있다.

둘째, 발생주의 제도를 유지하면서 실무처리상 행정비용을 최소화하기 위해서는 결산을 현재와 같이 현금주의 세입세출결산과 발생주의 통합결산서 작성으로 이원화하여 유지하는 것은 바람직하다고 보인다.

현재 국가회계법은 국세수입 인식기준을 수입이 발생한 시점이 아닌 신고시점

으로 설정하고 있다. 이는 회계이론적으로 보았을 때 경제활동의 결과가 세금을 징수할 권리로 곧바로 이어지는 것이 아니기 때문에, 청구권과 그 금액을 확정된 신고시점에 수익을 인식하는 것이 불가피하다는 데 기인하고 있다. 세무회계는 익금과 손금의 확정이라는 개념에 근거한 권리의무확정주의를 인식 시점의 원칙으로 하고 있는 것이다. 이러한 접근방식의 타당성 이외에도 예산 과정에서 현금주의 제도가 가지는 장점 때문에 현실적으로 발생주의의 적용기준을 소득 발생 시점으로 전면 변경하는 것은 다소 무리가 있다.

셋째, 이원화 방식을 유지할 경우 발생주의 통합결산서의 작성은 그대로 놔두더라도, 경제학적 관점의 발생주의에 의해 작성된 세입결산 통계를 작성하는 과정은 별도로 독립되는 것이 바람직하다. 현행 「국가회계기준에 관한 규칙」상 발생주의 수익인식기준은 현금주의와 거의 차이가 없어서 이원화하는 실익이 크지 않기 때문이다. 현재 행정부의 통합 결산서상 2011년 세수는 발생주의를 따라 작성되었다고 하더라도, 현금주의와 큰 차이가 없고, 2011년의 경제활동에 대한 세수로 보기는 어렵다. 따라서 회계적으로 수익인식이 다음연도에 이뤄지는 것이 불가피하다면, 위에 적은 바와 같은 발생주의 적용의 이점을 살리기 위해서는 수익인식이 끝난 후에 경제활동이 일어난 시기로 인식된 수익을 재배분하는 과정이 필요하다. 이와 같이 경제학적 관점의 발생주의 세입결산 통계를 작성·공개하는 과정이 결산과정에 포함되는 것이 바람직할 것이다.

한편 본 연구의 한계는 다음과 같다. 우선 2010년 발생주의 세수를 구하면서 2010년과 2011년의 진도비 자료를 구하지 못하여 2004~2008년의 자료를 사용한 점, 세무행정상 자세한 처리규정이 다를 수 있음에도 불구하고 자료 등의 한계로 이를 반영하지 못한 점 등이다. 향후 행정부의 정보공개가 이루어진다면 발생주의 세수를 추산할 때 더 정확한 계산이 가능할 것이다.

참고문헌

- 기획재정부 보도자료(2009.3.18), “재정부문의 발생주의 복식부기 회계처리를 위한 「국가회계기준」 제정 공포”
- 대한민국정부(2011.12), 「순자산변동표 및 국세징수활동표 계정과목 회계처리지침」
- 우석진·조진권(2008), “주요국의 발생주의 예산제도의 도입 현황과 정책과제”, 「재정포럼」 08-05, p29
- 이경섭(2012), “수익비용회계의 이해”, 「발생주의 복식부기 회계전문과정」, 국회사무처, p72
- 임동완(2011), “정부의 발생주의 회계 정책과 발생주의 예산 도입에 관한 연구”, 국제회계연구 제35집, pp235-260
- 허웅(2012), “중앙관서, 국가통합의 이해”, 「발생주의 복식부기 회계전문과정」, 국회사무처, p211
- 행정자치부, 「지방자치단체 재무회계 운영규정」
- European Commission(2012), *Manual on Government Deficit and Debt: implementation of ESA95*
- Kahn & Mayes(2009), *Transition to Accrual Accounting*, IMF technical notes and manuals
- IMF(2001), *Government Financial Statistics Manual*
- OECD(2011), "Overview of Accrual Accounting and Budgeting Practices in Individual Countries", *OECD Public Governance Reviews: Estonia*
- _____ (2004), *Revenue Statistics 1965-2003*.
- _____ (2003), *Revenue Statistics 1965-2002*.

[부표 1] 각 세목의 연중 납기 일정

	1월	2월	3월	4월	5월	6월	7월	8월	9월	10월	11월	12월
소득세												
- 신고					전년분	중소세 전 년분(성실 신고자)	중소세 확 정신고분 납(전년분)		중소세 분 납(성실신고 자, 전년분)		중간예납 (1~6월분)	
- 원천	12월분, 반 기납(전년 7~12월분)	1월분	2월분+전 년도연말 정산분	3월분	4월분	5월분	6월분	7월분	8월분	9월분	10월분	11월분
법인세												
- 신고		6월말법인 중간예납 (전년7~12 월분)		12월말법 인(전년도)	9월말법인 중간예납 (전년10~ 당해3월)	3월말법인 (전년4월~ 당해3월)		12월말법 인 중간예 납(1~6월)	6월말법인 (전년7월~ 당해6월)		3월말법인 중간예납 (4~9월분)	9월말법인 (전년10월~ 당해9월)
- 원천	12월분, 반 기납(전년 7~12월분)	1월분	2월분, 전 년도연말 정산분	3월분	4월분	5월분	6월분, 원 천세 반기 분(1~6월)	7월분	8월분	9월분	10월분	11월분
부가 가치세	2기분(전년 7~12월분)			당해예정 신고(1~3 월분)			1~6월분			당해예정 신고(7~9 월분)		
개소세												
- 석유류	전년12월분	1월분	2월분	3월분	4월분	5월분	6월분	7월분	8월분	9월분	10월분	11월분
- 비석유류	전년3월분 (10~12월분)			1~3월분			4~6월분			7~9월분		

	1월	2월	3월	4월	5월	6월	7월	8월	9월	10월	11월	12월
- 과세유 홍장소		1월분	2월분	3월분	4월분	5월분	6월분	7월분	8월분	9월분	10월분	11월분
주세	전년 11월분	전년12월분	1월분	2월분	3월분	4월분	5월분	6월분	7월분	8월분	9월분	10월분
증권 거래세	12월분	1월분(3조 1,2호), 전년 분(3조3호, 전년10~12 월분)	2월분	3월분	4월분/당해 1~3월분	5월분	6월분	7월분/당해 4~6월분	8월분	9월분	10월분/당 해 7~9월분	11월분
인지세	12월분	1월분	2월분	3월분	4월분	5월분	6월분	7월분	8월분	9월분	10월분	11월분
교통세		1월분	2월분	3월분	4월분	5월분	6월분	7월분	8월분	9월분	10월분	11월분
교육세		금융업분 (전년10~12 월분)			금융업분 (당해1~3 월분)			금융업분 (당해4~6 월분)			금융업분 (당해7~9 월분)	
증부세		전년도정 기고지분, 정기신고 분분납										당해분

주: 상증세는 상증 개시일 후 3~6개월에 납부하여야 하므로 과세일을 알 수 없어서, 관세는 자료의 문제로 제외, 농특세는 본세와 같음.

[부표 2] 지방세 조세납기

세목	과세대상 또는 납세의무자		납 기
취득세	부동산, 차량 등 취득		(신고·납부) 취득일부터 60일 이내 (상속취득 6월내)
지방 소비세	부가가치세		(신고·납부) 지방소비세를 징수한 세무서장·세관장(부가세액의 5%) ○다음달 20일까지 서울시장에게 징수액 납입 ○서울시장(납입관리자)이 시도별로 안분하여 25일까지 각 시·도에 납입
지방 소득세	소득분	소득세액·법인세액	○법인세분: 사업연도 종료일로부터 4개월 ○양도·종합소득세분:소득세와 동시납부 ○특별징수: 특별징수세액 징수일이 속하는 달의 다음달 10일까지 신고납부 ○종업원분: 다음달 10일까지 신고납부
	종업원분	급여액 (50인초과)	면허증서를 교부 또는 송달받기 전까지
자동차세	소유분	승용 자동차	○정기분:1기분(6.16~30)/2기분(12.16~31) ○수시분:중고자동차 일할 계산 신청시 수시분과 정기분 누락자 1월/7월 수시부과 ○연세액 일시납부(1,3,6,9월), 분할납부(3,6,9,12월)
		승합 자동차	
	화물 자동차		
	주행분	교통에너지환경세	
담배소비세	담배 제조 및 수입업자		다음달 말일까지 혹은 수시부과
레저세	승마(승자) 투표권 발매액		다음달 10일까지, 미신고납부자는 수시부과
지역 자원 시설세	특정시설분	건축물, 선박	다음달 10일까지(컨테이너 20일까지, 기존 지역개발세분) 매년 7월(16~31), 9월(16~30): 기존 공동시설세분 미신고납부자에 대하여 수시부과
	특정자원분	지하수	
지방 교육세	취득세액,등록면허세(등록분),레저세액, 균등할주민세액, 재산세액, 자동차세액, 담배소비세액		○취득세·담배소비세 납부기한까지 ○주민세(균등한)·재산세·자동차세 납부기한까지
재산세	재산세	건축물, 주택, 토지, 선박, 항공기	○정기분-7월(16~31): 주택분 재산세 1/2 건물분 재산세 전액 ○정기분-9월(16~30): 주택분 재산세 1/2 토지분 재산세 전액 ※ 주택분재산세 산출세액이 5만원 이하시 7월에 전액고지, 정기분 누락자 수시부과
	과세 특례분	토지, 건축물, 주택	
등록 면허세	등록(부동산 등기, 선박등기, 차량등록, 기계장비, 법인등기)		○매년 1.16 ~31 (면허에 대한 등록면허세만) ○등기·등록하기 전까지 (등기·등록신청서 접수 전까지) ○면허증서 교부받기 전에 등록면허세 납부
	면허(각종 인허가 등 면허)		

자료: 기획재정부(2011), 조세개요

[부표 3] 국세징수활동표

(단위: 백만원)

	2010년	2011년
I. 국세수익	179,079,805	195,277,473
(1) 국세수익발생금액	186,152,491	203,048,455
소득세	42,467,455	46,394,517
법인세	38,113,660	46,426,491
상속세	1,384,590	1,777,792
증여세	2,423,861	3,033,081
재평가세	3	66
부가가치세	54,187,193	58,053,252
주세	2,795,546	2,660,035
전화세	3	5
증권거래세	3,675,880	4,287,322
인지세	521,970	624,355
방위세	468	231
교통에너지환경세	13,979,727	11,580,831
교육세	4,632,194	4,312,006
농어촌특별세	3,932,199	4,912,152
종합부동산세	1,089,025	1,151,694
기타내국세	1,092,290	900,827
토치초과이득세	74	-
개별소비세	5,106,506	5,686,629
관세	10,749,848	11,247,170
(2)대손상각비	-7,089,753	-7,795,139
(3)대손충당금환입	17,067	24,158
II. 처분	179,079,805	195,277,473
(1)국고이전지출	170,938,679	184,957,081
(가)총현금수입	225,086,106	249,750,930
소득세	41,443,153	44,779,705
법인세	41,190,357	49,469,273
상속세	1,317,751	1,289,801

	2010년	2011년
증여세	1,988,987	2,116,670
재평가세	3	66
부가가치세	93,147,907	102,596,169
전화세	3	5
증권거래세	3,672,385	4,281,019
인지세	522,809	625,067
방위세	470	232
교통에너지환경세	14,611,766	12,202,762
교육세	4,839,186	4,466,587
증부세	1,076,162	1,157,687
기타내국세	1,081,397	4,954,401
토지초과이득세	74	-
개별소비세	5,606,247	5,731,757
관세	14,587,451	16,079,730
(나)국세환급금	54,147,427	64,793,849
(2)타회계이전	6,780,177	7,424,160
(3)물납이전	186,438	337,535
(4)미수국세의증감	1,026,136	3,033,516
(5)대손충당금의증감	148,376	- 474,819
III. 차감계	0	0

자료: 대한민국정부, 2011년 결산자료, 국세청, 관세청, 기획재정부의 국세징수활동표를 합하여 만든 수치임

[경제현안분석 목록]

	제 목	집 필	발 간
70	외국자본의 조세회피 방지를 위한 합리적 과세방안	최천규	2012. 5
69	신용카드 소득공제의 소득계층별 귀착 및 세수효과와 시사점	성명기	2011. 12
68	경제성장률 단기에측 모형 - 베이지언 VAR 접근방식에 의한 예측 -	황종률	2011. 12
67	재정통계 개편의 주요 쟁점과 과제	윤용중, 이강구, 윤준승, 서재만, 김정미	2011. 11
66	소득계층별 물가지수의 차이가 체감물가에 미치는 영향	장인성	2011. 11
65	자영업자 현황 및 정책 방향	서재만	2011. 9
64	통일비용에 대한 기존연구 검토	신동진	2011. 8
63	2010년 결산상 재정통의 문제점과 개선방안	윤준승	2011. 8
62	재정의 경제안정화 효과 분석 - 자동안정화장치를 중심으로 -	박승준, 이강구	2011. 6
61	한·중 신재생에너지 정책 비교와 시사점	원동아	2011. 2
60	고령화가 생산성 및 경제성장에 미치는 영향	장인성	2010. 12
59	위안화 절상의 영향과 시사점	신후식, 유승선	2010. 12
58	재정정보 공개 현황 및 개선방안	서재만	2010. 12
57	2010년 세법개정안의 세수효과	이영환, 신영임	2010. 10
56	조세법률주의 위반 사례 및 개선방향	윤준승, 정지은, 이남수	2010. 9
55	가계부채의 문제점과 정책개선방안	신동진	2010. 7
54	경기선행지수의 향후 경기에 관한 시사점	유승선	2010. 7
53	남유럽 재정위기와 정책시사점	김정미	2010. 7
52	외평기금 이자비용 처리문제로 본 통합재정통계의 문제점 및 개선방안	심혜정	2010. 6
51	경제위기와 각국의 조세정책 동향 및 시사점	신영임, 이영환	2010. 5
50	외화예산의 환위험 관리방안	연훈수	2010. 2
49	국가재정운용계획의 평가 및 과제	나아정, 박승준	2009. 12
48	소득격차의 확대와 재분배 정책의 효과	장인성	2009. 12

	제 목	집 필	발 간
47	금융위기와 한국의 잠재성장률	황종률	2009. 12
46	사회복지 기능 확대에 따른 지방재정 영향 분석	심혜정	2009. 12
45	2009년 말 일몰도래 비과세·감면항목 운용현황	정지은	2009. 11
44	비과세·감면제도 운용현황 및 개선과제	정지은	2009. 11
43	지방소득세·지방소비세 도입과 향후 과제	이영환, 황진영,신영임	2009. 11
42	금융안정화대책의 정책효과와 출구전략의 방향	신동진	2009. 11
41	2008년 이후 세제개편의 세수효과	이영환,신영임	2009. 8
40	글로벌 금융위기 극복을 위한 금융정책 분석	신동진	2009. 7
39	재정확대의 거시경제적 효과분석	박승준	2009. 4
38	경제위기의 전개와 대응	신후식, 유승선, 연훈수	2009. 3
37	우리나라 외환금융시장 취약성 비교 분석	신후식, 유승선, 연훈수	2008. 12
36	중국의 기업소득세법 제정에 따른 입법적 시사점 검토	황진영	2008. 12
35	지방정부 재정자주권의 국제비교와 정책적 시사점	심혜정	2008. 12
34	2009년 세제개편안 분석 : 목적세 정비안을 중심으로	이영환, 정지은	2008. 11
33	2008년 세제개편안 분석 : 비과세·감면제도를 중심으로	정지은	2008. 11
32	2008년 세제개편안 분석 : R&D지원 강화를 중심으로	이상훈	2008. 11
31	2008년 세제개편안 분석 : 종합부동산세	이영환, 신영임	2008. 11
30	OECD 주요국가 초과세수 발생과 재정규율 사례	이남수, 이성규	2008. 9
29	유가환급금 지급(안) 평가	정지은, 홍인기, 전승훈	2008. 9
28	청년층 고용현황과 시사점	정상훈, 이충언	2008. 8
27	환율변동이 국내물가에 미치는 영향	연훈수	2008. 4
26	목적세와 특별회계의 문제점과 개편방향	이영환, 이성규	2008. 1
25	은행산업의 경쟁도 분석과 정책적 시사점	신동진	2007. 12
24	「강제집행등과 체납처분의 절차조정법」의 입법 필요성 검토	황진영	2007. 12

	제 목	집 필	발 간
23	원화가치 변동이 수출가격에 미치는 영향	성명기	2007. 11
22	한국의 실질 GDP 장기 예측 : 2007~2050년	장인성	2007. 11
21	세법체계 개편작업의 동향분석	황진영	2007. 9
20	중소기업 신용보증제도의 운영성과와 개선방안	정상훈	2007. 9
19	과세정보 공개제도의 현황	문성환	2007. 8
18	구조조정 이후 은행산업의 효율성 분석	신동진	2007. 8
17	한국의 잠재성장률과 자연실업률 추정	황종률	2007. 7
16	유가 상승의 원인 및 유류세 인하를 둘러싼 쟁점 분석	이영환, 전승훈	2007. 7
15	미국 기준선전망의 의의와 우리 예산과정에 대한 시사점	정문종	2007. 6
14	최근 일본의 재정개혁과 시사점	이남수, 서세욱	2007. 6
13	물가상승에 의한 소득세 부담 증가 완화를 위한 정책대안 : 소득세 물가연동제에 대한 검토	전승훈	2007. 5
12	DDA 농업협상의 논의동향 및 영향에 대한 고찰	송원근	2006. 6
11	미국의 재정개혁 논의동향과 시사점	정문종	2006. 6
10	2000~2005년 경제예측의 경험과 단기에측 방식의 개선방향	유승선	2006. 5
9	퇴직연금세제 관련 현안분석과 개선방향	문성환	2006. 5
8	자영업 진출 결정요인과 정책적 시사점	김기승	2006. 2
7	분야별 자원배분에 대한 국제비교 연구	전승훈	2006. 1
6	주택가격 안정을 위한 정책현황 및 과제	송원근	2005. 12
5	국세행정에 대한 새로운 감독체제의 모색	문성환	2005. 7
4	재정 건전성 강화를 위한 재정규율의 확립-지출상한선을 중심으로	정문종	2005. 6
3	일자리 창출정책의 현황과 과제	김기승	2005. 5
2	조세지출예산제도과 정책과제	전승훈	2004. 12
1	재정지출 확대와 감세의 경제적 효과 분석	김기승, 임일섭, 전승훈	2004. 10

발생주의 회계제도 도입이 세입 결산에 미치는 영향

발간일 2012년 6월 28일
발행인 주영진 국회예산정책처장
편 집 경제분석실 세수추계과
발행처 **국회예산정책처**
서울특별시 영등포구 의사당대로 1
(tel 02·2070·3114)
인쇄처 커뮤니케이션 인맥 (tel 02·2269·0932)

1. 이 책의 무단 복제 및 전제는 삼가주시기 바랍니다.
 2. 내용에 관한 문의는 국회예산정책처 세수추계과로 연락해주시기 바랍니다. (tel 02·788·4744)
-

ISBN 978-89-6073-549-1 93350

© 국회예산정책처, 2012

