經營論集, 第 36 卷 2 · 3號 (2002年 9月)

정부회계의 개혁에 관한 연구*

沈 載 榮**

한국은 1999년부터 정부회계에 개혁을 추진하고 있다. 개혁의 주요 과제는 중앙정부회계 및 지방자치단체회계에 복식부기/발생주의회계모델을 도입하는 것이다. 회계실무계 및 학계 일각에서는 정부회계개혁의 성공여부에 우려를 표하고 있다. 본 논문의 목적은 한국의 정부회계의 개혁방향과 과정이 적절한지를 검토하여 정부회계개혁의 성공적 시행에 도움을 주기 위한 것이다. 본 논문에서는 Lüder의 정부회계혁신에 대한 상황모델을 한국의 개혁모델을 적용하여 분석하였다. 개혁에 영향을 주는 구조적 변수는 취약한 것으로 나타났다. 따라서 개혁의 성공을 위해서는 사전에 충분한 준비가 필요하며, 개혁과정에 대한 세련된 관리가 요구된다.

I. 서 론

1980년대에 들어와 전세계적으로 정부회계개혁의 바람이 불고 있다. 한국은 1999년부터 정부회계에 복식부기와 발생주의회계를 도입하기 위해 작업을 진행중에 있다. 복식부기와 발생주의회계를 도입은 한국의 정부회계에 대변혁을 가져오는 역사적인 사건이다.

그 동안 한국은 회계분야에서는 뒤떨어진 국가라고 하여도 과언이 아니다. 1997년 IMF체제관리체제로 들어간 후 IMF와 IBRD가 한국에 개혁을 요구했던 가장 중요한 사항이 회계정보의 신뢰성 제고와 기업지배구조개선이라는 것이 이것을 증명한다. 특히 정부회계는 단식부기/현금주의시스템으로 세계에서 가장 낙후된 체제를 가지고

* 이 논문은 2001년 한국방송통신대학교 학술연구비 지원을 받아 작성된 것임.
** 한국방송통신대학교 경영학과 교수

있었던 국가이다.

현재 진행되고 있는 정부회계의 개혁내용은 정부회계가 발달한 국가 및 개혁에 성공한 국가를 벤치마킹하여 첨단적으로 구성되어 있어서 점진적인 개혁보다는 급진적인 개혁을 추진하고 있다. 그러나 회계실무계 및 학계의 일부에서는 성공적 실행여부에 대해 우려를 표명하고 있다.

본 논문의 목적은 한국의 정부회계의 개혁방향과 추진이 올바르게 진행되고 있는 검토하여 정부회계개혁의 성공적 시행에 도움을 주기 위한 것이다. 본 논문의 구성은 II.에서 정부회계의 개혁모델을 검토한후, III.에서 Lüder의 정부회계혁신에 대한 상황모델을 검토한다. IV.에서는 한국의 개혁모델을 Lüder의 상황모델에 의해 검토한후 V.에서 결론을 맺는다.

II. 정부회계의 개혁모델

1. 정부회계모델

정부회계모델은 기록방법과 측정초점 및 회계의 기준, 회계실체 및 재무보고, 예산과 회계의 관계, 정부의 위계별 회계기준의 설정 체계에 따라 분류될 수 있다.

1) 기록방법, 측정초점 및 회계의 기준에 의한 분류

기록방법은 장부기입의 메커니즘으로 단식부기와 복식부기가 있다. 측정초점(measurement focus)이란 한 실체의 재무성과 및 상태를 보고하는 데 있어서 무엇을 표시하여야 하는 지를 말하는데 특정의 측정초점은 어떤 자원(resources)이 측정되어야 하는지 뿐만 아니라 그러한 자원과 관련된 거래나 사상들을 언제 인식하여야 하는지를 고려함으로써 달성된다(GASB 기준서 No. 11, par. 3). 여기에서 거래나 사상의 인식시점을 결정하는 것을 회계의 기준(basis of accounting) 또는 회계의 인식기준이라고 한다. 측정초점과 회계의 기준은 정부개혁의 핵심주제로써 1984년 정부회계 기준위원회(GASB)가 창설되었을 때 최초의 프로젝트 의제의 상위에 랭크된 두가지 주제였다〔Razek, Hosch and Ives, 2000: 396〕.

정부형기금(governmental fund)의 측정초점이 되는 자원개념에는 현금, 유동재무자원(current financial resources), 총재무자원(total financial resources), 경제적 자원(economic resources)이 있다.

총재무자원이란 과거의 거래나 사상의 결과로서 획득하거나 통제하는 현금, 현금에 대한 청구권, 재화나 서비스에 대한 청구권(예: 선급항목), 소비가능재화(예: 소모품 재고), 타실체의 지분증권을 말한다(GASB 기준서 No. 11, par. 34). 즉, 유형고정자산을 제외한 자산개념이다. 유동재무자원은 1년 또는 60일 이내에 회수가능한 재무자원을 말한다.

회계의 기준은 보통 현금주의와 발생주의로 크게 구분하나 정부회계에서는 좀더 세분하여 현금주의, 수정현금주의, 수정발생주의, 발생주의로 구분한다〔권수영, 김선구, 1999: 293〕.

현금주의(cash basis)는 수익은 현금을 받은 때, 비용(지출)은 현금을 지급한때 인식한다. 반면 발생주의(accrual basis)는 현금의 수입이나 지급과 관계없이 수익은 실현되었을 때, 비용(지출)은 발생했을 때 인식한다. 이에 비해 수정현금주의(modified cash basis)는 현금뿐만 아니라 단기적 재무자원의 흐름에 초점을 맞추는 인식기준을 지칭한다. 수정현금주의는 회계기간 후에 며칠 동안의 유예기간을 두어 회계기간 중에 출납이 이루어지지 않는 수입 혹은 지출을 이때 수납 혹은 지출하는 것을 허용한다. 우리 나라 정부회계도 출납정리기간을 두고 회계연도경과후 수입과 지출의 출납을 정리할 수 있도록 한다는 점에서 수정현금주의의 요소를 보유하고 있다〔권수영, 김선구, 1999: 293〕. 또한 수정발생주의(modified accrual basis)는 수익은 측정가능하고 이용가능한 기간에 인식하고, 지출은 재화나 서비스를 수령하였거나 발생한 시점에 인식한다. 여기에서 측정가능(measurable)하다는 것은 수익금액을 화폐가치로 표시할 수 있는 능력을 말하고, 이용가능(available)하다는 것은 당기에 징수가능하거나 당기에 부채상환에 사용될 수 있는 것을 의미한다〔Razek, Hosch, and Ives, 2000: 16〕.

측정초점과 회계의 기준은 다음과 같이 상호 연결되어 있다:

측정초점	회계의 기준
현금	현금주의
유동재무자원	수정발생주의

총재무자원	발생주의
경제적 자원	발생주의

기록방법에 있어서 복식부기는 단식부기에 비해 다음과 같은 이점을 가지고 있다〔권수영, 김선구, 1999: 296-3〕:

(1) 부정과 오류의 격감
(2) 총체적 시각에서 효율적 정책결정
(3) 안전성, 효율성, 활동성 등에 대한 정보제공
(4) 성과평가에 유용한 정보제공

회계의 기준에 있어서 발생주의는 현금주의에 비해 다음과 같은 이점을 가지고 있다〔권수영, 김선구, 1999: 294-296〕:

(1) 수익과 비용의 대응
(2) 자산 · 부채의 효율적 관리
(3) 자본부담금에 의한 자산의 효율적 사용유도
(4) 예산에서의 수익개념
(5) 개선된 현금관리
6) 부처별 산출물에 대한 원가산정

따라서 정부회계의 개혁에서는 단식부기에서 복식부기로 그리고 현금주의회계에서 발생주의로 전환하는 것이 주요한 과제로 되어 있다.

기록방법, 측정초점 및 회계의 기준에 의해 정부회계모델을 분류하면 〈표 1〉과 같다.

〈표 1〉을 분석해 보면 정부회계모델은 다음과 같이 6개의 유형으로 나누어 볼 수 있다.

Ⅰ형: 단식부기/현금주의 모델
Ⅱ형: 단식부기/수정현금주의 모델
Ⅲ형: 복식부기/현금주의 모델
Ⅳ형: 복식부기/수정현금주의 모델

〈표 1〉 기록방법과 회계의 기준에 의한 모델 유형

기록방법 / 회계의 기준	단식부기	복식부기
현금주의	Ⅰ형	Ⅲ형
수정현금주의	Ⅱ형	Ⅳ형
수정발생주의		Ⅴ형
발생주의		Ⅵ형

Ⅴ형: 복식부기/수정발생주의 모델

Ⅵ형: 복식부기/발생주의 모델(기업회계모델)

Ⅰ형과 Ⅱ형은 가장 낙후된 모델로 1980년대 이전에 미국과 영연방국가들을 제외한 대부분의 국가들이 채택하고 있던 정부회계모델이다. Ⅲ형과 Ⅳ형은 1980년대 이전에 영연방국가들이 채택하고 있던 정부회계모델이다. Ⅴ형은 1930년대 이후부터 미국의 주 및 지방정부에서 채택해 왔고, 1980년대 스페인에서 채택해 시행하고 있는 정부회계모델이다. Ⅵ형은 기업회계에 근접한 가장 발전된 모델로 1990년대 뉴질랜드와 스웨덴에서 채택해 시행하고 있는 정부회계모델이며, 1994년대에 채택해 2001년부터 미국의 주 및 지방정부 시행된 정부회계모델이다. 영국도 2002년부터 자원회계를 도입함으로써 Ⅵ형을 채택한다. Ⅵ형은 또한 국제회계사연맹(IFAC)의 공공부문위원회(PAC)에서는 현재 채택하고 있으며 정부회계개혁이 지향하는 궁극적 모델이다.[1] IMF도 2001년말 확정된 정부간 비교를 위한 GFS(Government Finance Statistics) 매뉴얼에서 인식기준을 종전의 현금주의가 아닌 발생주의에 의한 자료제공을 권고하고 있다.

정부회계개혁모델은 개혁의 범위 및 속도에 따라 급진적 개혁 모델, 중간적 개혁 모델, 점진적 개혁 모델로 나눌 수 있다.

급진적 개혁 모델은 단식부기/현금주의 모델이나 단식부기/수정현금주의 모델에서

1) 정부회계에 기업회계를 도입하는 것이 부적절하다는 견해도 있다. Chan(2001)은 기업회계는 예산이나 계약채무를 공개하는 데 있어서 그리고 예산과 관련하여 실제성과를 보고하는 데 있어서는 정부회계에 뒤쳐져 있으며, 발생주의가 현금주의보다 바람직하고 정부는 전체로 보고되어야 한다는 주장을 정당화하는 근거는 불충분하다고 주장하고 있다.

복식부기/수정발생주의 모델이나 복식부기/발생주의 모델로 전환하는 것이다(Ⅰ형 → Ⅵ형, Ⅱ형 → Ⅵ형, Ⅰ형 → Ⅴ형, Ⅱ형 → Ⅴ형). 스페인은 단식부기/현금주의 모델에서 복식부기/수정발생주의 모델로 전환했다. 우리 나라도 이 모델을 채택하려고 하고 있다.

중간적 개혁 모델은 단식부기/현금주의 모델이나 단식부기/수정현금주의 모델에서 복식부기/현금주의 모델로 전환하는 것이다(Ⅰ형 → Ⅲ형, Ⅱ형 → Ⅳ형).

점진적 개혁 모델은 복식부기/현금주의 모델이나 복식부기/수정현금주의 모델에서 복식부기/수정발생주의 모델로 전환하거나 복식부기/수정발생주의 모델에서 복식부기/발생주의 모델로 전환하는 것이다(Ⅲ형 → Ⅴ형, Ⅳ형 → Ⅴ형, Ⅴ형 → Ⅵ형). 미국의 주 및 지방정부, 뉴질랜드, 영국, 캐나다, 스웨덴 등이 채택한 방법이다.

2) 회계실체 및 재무보고에 따른 분류

정부회계에서 회계실체(accounting entity)에 대한 개념은 단일실체와 다수실체로 구분된다. 정부를 단일실체로 간주하여 회계의 대상으로 하면 기업회계와 같은 단일실체회계(single entity accounting)가 되나 다수실체로 간주하면 다수실체회계(multiple entity accounting)가 된다. 다수실체회계를 기금회계(fund accounting)라고 한다〔Freeman and Shoulders, 1999: 8〕.

정부회계에서 재무보고를 위해 단일실체회계를 택하면 실체통합재무제표(entity-wide financial statements)를 작성하고, 기금회계를 택하면 기금별재무제표(fund-type financial statements)를 작성하게 된다. 기금별재무제표를 선택하느냐 아니면 정부통합재무제표를 선택하느냐는 매우 중요하다. 그 이유는 정부형기금과 기업형기금을 운영결과를 통합하려면 양기금유형에 유사한 회계의 기준을 필요로 하기 때문이다〔Razek, Hosch, and Ives, 2000: 398〕.

3) 예산과 회계의 관계에 따른 분류

정부회계모델은 예산과 회계와의 관계에 따라 분류할 수 있다〔Chan, 2001〕. 하나의 유형은 회계가 예산에 종속되는 관계(X모델)이고, 다른 하나는 회계는 예산에 영향력을 행사하는 관계이다. X모델은 "예산이 리드하고 회계가 따른다"는 전통적 정부회계모델이다. 이 모델은 위계적 회계책임, 즉 의회에 대한 행정부의 회계책임을

강조한다. 채무와 현금흐름이 주요한 재무적 측정치가 된다. Y모델은 유권자와 일반 대중에 대한 정부의 회계책임을 강조하고 발생주의에 의한 자산(권리), 부채(채무)가 주요한 재무적 측정치가 된다

X모델은 정부활동에 관심을 갖으며, 대의민주주의에서의 관료에 대한 의회통제가 회계시스템의 설계의 충분한 기준이 된다. 이 모델은 법적인 근거 요구하며, 정치인과 법률가가 지지하는 모델로 주로 유럽대륙에서 채택하고 있다(예, 독일, 프랑스). Y모델은 대중의 관심을 반영하고 민주주의에서 정부에 대한 대중통제의 필요성에 근거한다. 이 모델에서는 독립적 공공감시가 중요하다. 주로 정부외부의 회계사와 감사인이 지지하며 기업회계에서 훈련받은 사람이 더 친숙하고 이 모델의 채택으로 그들의 전문적 서비스를 공공부문으로 확대하게 된다. 주로 앵글로색슨국가(예, 뉴질랜드, 호주)에서 채택하고 있다.

4) 정부의 위계별 회계기준의 설정 체계에 따른 분류

정부회계에서 회계기준은 중앙정부와 지방정부의 체계로 구분되어 설정한다. 미국과 영연방국가들에서는 중앙정부회계(central government accounting)보다 지방정부회계(local government accouting)에서 먼저 개혁이 이루어져 왔다. 반면 기타 국가는 중앙정부회계가 지방정부회계를 선도하는 경향이 있다.

2. 주요 국가별 정부회계 개혁모델

정부회계제도가 오랫동안 가장 잘 발달된 국가는 미국이고, 최근에 정부회계개혁의 모범적 국가는 뉴질랜드이며 그밖에 스웨덴, 스페인 등이 성공사례에 속한다. 영국은 현재 개혁을 실행하는 단계에 있다. 대륙법 체계를 가지고 있는 독일, 프랑스, 일본 등 선진국들의 경우는 개혁에서 뒤쳐져 있다.

1) 미국

미국의 정부회계는 연방정부회계(federal government accounting)과 주 및 지방정부회계(state and local government accounting)로 구분된다.

주 및 지방정부회계의 회계기준은 정부회계기준위원회(GASB)에서 제정된다. 미국

의 주 및 지방정부회계는 1930년대 이전에는 현금주의를 사용하여 왔으나 1930년대부터 복식부기/유동재무자원 측정초점의 수정발생주의를 채택하여 왔다. 1970년대 뉴욕시를 비롯한 대도시의 일련의 재정위기는 기존의 회계시스템에 대한 비판을 불러 왔으며 이를 계기로 1984년 GASB가 창설되었다. GASB는 1990년에 기준서 No. 11(측정초점 및 회계의 기준-정부형기금운용계산서)에서 총재무자원 측정초점의 발생주의를 도입하여 1994년에 시행하려고 했으나 계속된 논쟁으로 1993년에 시행일을 실행기준이 제정된 후 약 2년 후에 시작되는 회계연도로 연기하였다〔GASB 기준서 No. 17〕. 그후 1999년에 기준서 No. 34(주 및 지방정부의 기본적 재무제표-경영자의 토론 및 분석)를 발표하였다. 여기에서는 기본적 재무제표로 정부통합재무제표(government-wide financial statement)와 기금재무제표(fund financial statement)를 작성하기로 하였다. 정부통합재무제표는 경제적 자원 측정초점과 발생주의를 적용하며, 기금재무제표의 경우 정부형기금은 유동재무자원 측정초점/수정발생주의를 적용하고, 기업형기금은 경제적 자원 측정초점과 발생주의를 적용한다. 시행은 총수익 100만불 이상은 2001년 6월 15일 이후의 회계연도부터, 총수익 10만 불 이상 100만 불 미만은 2002년 6월 15일 이후의 회계연도부터, 총수익 10만 불 미만은 2003년 6월 15일 이후의 회계연도부터 순차적으로 적용된다.

연방정부의 회계기준 제정책임은 1950년의 예산회계절차법에 의해 일반회계원(GAO)에서 가지고 있었다. 이에 따라 GAO는 회계원칙 및 기준을 제정해 왔는데 이는「연방기관의 지침을 위한 정책 및 절차편람」Title 2(회계)에 포함되어 왔다. 1990년 최고재무관법(CFO Act)이 통과된 후 GAO, 관리예산실(OMB), 재무부는 연방정부회계원칙을 제정하기 하기 위해 재무회계기준자문위원회(FASAB)를 창설하였다. 연방정부회계는 복식부기/발생주의 회계시스템으로 운영되고 있다.

2) 뉴질랜드

뉴질랜드는 현재 중앙정부와 지방정부 모두 복식부기/발생주의모델을 채택하여 성공적으로 운영하고 있으며 정부회계 개혁모델로 다른 국가에 대해 상당한 영향력을 행사하고 있다.

뉴질랜드는 원래 현금주의를 사용해 왔으나 1989년 재정법(Public Finance Act)의 통과됨에 따라 1990년 7월 1일부터 발생주의에 기초한 복식부기회계로 전환하였다

〔임성일, 2000: 65〕. 재정법은 일반적으로 인정된 실무를 "공공부문의 재무정보의 보고에 적절하고 적합한 것으로서 뉴질랜드회계사회에서 인정한 회계실무"로서 정의했다. 따라서 정부회계기준이 별도로 정해져 있는 것이 아니라 뉴질랜드회계사회에서 제정한 회계기준을 그대로 따르고 있다. 1992년에는 정부전체에 대해 발생주의에 의한 재무제표를 작성했는데 주권국가가 발생주의로 결합재무제표를 작성한 것은 근세사에서 처음있는 일이다〔Pallot, 1996: 324〕. 1993년에는 재정보고법(Financial Reporting Act)이 제정되었는데 이 법에서 일반적으로 인정된 원칙(GAAP)을 다시 정의했다. 뉴질랜드는 예산에도 발생주의를 도입하고 있다.

3) 스웨덴

스웨덴은 정부관리개혁 분야의 선두주자의 하나이다〔Lundqvist, 2001〕. 스웨덴 중앙정부회계는 1993년 7월 1일 이후 부터 발생주의를 도입하였다. 이는 "17세기 이래 스웨덴 정부행정에서 가장 큰 변화"〔Ström, 1995〕로 간주되고 있다. 발생주의회계의 도입은 별다른 장애 없이 매끄럽게 진행되었다. 스웨덴 정부회계는 기관회계가 중심이 되어 있는 데, 1979년에 기관회계원칙을 규제하기 위해 정부회계법령을 제정 · 공포하여 발생주의를 적용토록 하였으나 대부분의 기관이 발생주의 적용의 예외대상에 속해 현금주의를 사용해 왔다. 예외조항은 1994년에 폐지되었다.

스웨덴정부회계에 발생주의가 도입된 것은 재정관리개혁의 일환이다. 1980년대 말 자원사용에 대한 상당한 융통성(flexibility)이 도입되었다. 이에 따라 미사용된 예산은 차기로 이월되었다. 이는 재정관리의 초점이 자원사용보다 성과로 전환되었음을 의미한다. 자원사용의 융통성과 성과에 대한 초점은 재무성과 및 운영성과에 대한 회계책임(acountabilty)을 증대시켰으며 연차보고서가 중요한 도구가 되었다. 이에 따라 모든 정부기관은 발생주의에 의한 연차재무제표 및 성과보고서를 제출하도록 된 것이다.

회계개혁의 2단계로 중앙정부의 모든 기관에 대해 발생주의에 의한 1993/94년의 연결연차보고서가 작성되었다. 3단계로는 발생주의를 예산에 도입하려고 하고 있는데 2004년에 도입될 예정이다. 스웨덴의 정부회계기준은 민간부문의 기준과 거의 같다. 이는 국제회계기준위원회(IASC) 기준을 준용했기 때문이다. 지방정부도 동일한 회계기준을 적용하고 있다. 1998에는 정부회계의 틀을 개발하기로 결정하였는데

IASC 틀이 출발점이 되었다. 2002년에 완성될 예정이다.

4) 스페인

스페인의 정부회계는 복식부기/수정발생주의회계모델을 적용하고 있는데 중앙정부는 1982년부터, 지방정부는 1992년부터 적용하고 있다. 스페인은 단식부기/현금주의 모델에서 복식부기/수정발생주의 모델로 전환한 급진적 개혁의 대표적 사례이다.

스페인의 정부회계개혁은 1977년의 일반예산법(General Budgeting Law)에서 시작되었다. 이법에서는 공공부문에 새로운 회계정보시스템의 개발을 위한 기준을 제공했다. 이후 1981년에 공공계정도(Public Chart of Accounts)의 간행은 회계기준개발의 첫 단계가 되었다. 1983년 공공계정도의 최종판이 나왔으며 1984년 1월 1일부터 적용가능한 것이다. 여기에는 중앙정부의 기본적 회계기준이 포함되어 있었다. 이 계정도는 다음의 세 가지 이유에서 스페인정부회계 발전에 역사적 사건이다〔Montesinos and Vela, 1996: 222〕.

(1) 처음으로 복식부기를 도입하였으며, 기업회계시스템에서 사용된 것과 동일한 시스템을 정부회계에 채택하였다. 실제로 복식부기는 1986년부터 시행되었다.

(2) 법률조항이 아닌 GAAP 기준에서 재무제표를 작성할 필요을 인식하였다.

(3) 1977년의 일반예산법과 일치하는 보고시스템을 설계하였고, 발생주의를 도입하였다.

1991년에 일반내부감사회계청(IGAE)은 회계원칙보고서(Statement of Accounting Principles)를 발행하여 정부회계의 개념적 틀을 정의했다. 1994에는 새로운 공공계정도가 공포되었는데 이는 1990년 도입된 기업회계정도와 매우 근접한 것이며 EEC의 fourth Directive에 포함된 재무보고 조항도 적용하고 있다.

5) 영국

영국의 지방정부는 1994년 4월 1일에 발생주의를 도입하였다. 중앙정부는 최근까지 현금주의를 사용하여 왔으나 2001~02회계연도부터 발생주의를 도입한다. 중앙정부에 도입되는 발생주의는 예산 및 재무보고에 모두 적용되는 데 이를 자원회계 및 예산(Rsource Accounting and Budgeting, RAB)이라고 한다. 자원회계 도입에 대한 정부의 최초의 언급은 1993년 재무장관에 의해 있었지만 최초의 발의는 1982년의 재정

관리안(Financial Management Initiative)에서 나타났다. 그리고 RAB 도입은 1995년에 결정되었는데 이는 1995년의 백서(납세자의 돈에 대한 더 나은 회계: 정부의 자원회계 및 예산)에 나타나 있다.

자원회계란 용어는 변화가 단순한 발생주의회계 이상으로 나타난다는 데서 유래한다. 자원회계의 초점은 의회통제와 투입보다 산출에 있다.

III. 정부회계개혁의 상황모델

II.에서 정부회계모델 및 정부회계개혁을 이룬 주요 국가에 대해 살펴 보았다. 정부회계의 개혁은 주로 1980년대에 들어오면서 시작되었다. 스페인의 경우처럼 단식부기/수정현금주의 모델에서 복식부기/수정발생주의 모델로 급진적 개혁을 택한 나라도 있고, 미국의 주 및 지방정부나 뉴질랜드처럼 복식부기/현금주의 모델에서 복식부기/발생주의 모델로 전환하거나 복식부기/수정발생주의 모델에서 복식부기/발생주의 모델로 전환한 점진적 개혁 모델은 채택한 나라도 있다.

여기에서 보면 정부회계개혁에 적극적인 국가들은 주로 미국과 영연방국가들이고 독일, 프랑스, 일본 등 선진국들의 경우는 개혁에서 뒤쳐져 있다. 선진국들 중에서도 개혁에 적극적인 나라도 있고 그렇지 않은 나라도 있으며 개혁의 성과가 만족스런 나라로 있고 그렇지 않은 나라도 있다. 또한 급진적 개혁을 취한 나라도 있고 점진적인 개혁을 취한 나라도 있다.

정부회계를 연구하는 학자들은 왜 이러한 현상이 나타나는 지에 대에 관심을 가지게 되었는데 이러한 현상을 설명하기 위한 첫 번째 시도는 독일의 Lüder에 의해 이루어 졌다. Lüder는 1992년에 전통적 정부회계에서 좀더 정보적인 시스템으로의 전환(혁신)을 설명하는 모델인 상황모델(contingency model)을 제안하였다. 그는 혁신(innovations)이라는 용어를 사용했으나 혁신과 개혁(reform)을 동일한 의미를 갖는 것으로 설명하고 있다〔Chan, Jones, and Lüder, 1996: 13〕. 상황모델은 1990년에 처음 독일어로 출판되었고 1992년에 영어로 출판되었다. 이후 10년간 비교정부회계학자들의 관심이 끌어 왔으며 국가별 정부회계개혁을 설명하는 데 사용되었다. 1994년에 수정 모델이 제시되었으며, 2001년에는 완전한 수정모델로 재정관리 개혁과정모

델(fianancial management reform process model)을 제시하였다.[2)]

1. 기본 모델

Lüder(1992)의 기본 모델(초기 모델)은 혁신과정의 결정변수로서 제도적 배경조건과 집합행동의 양자를 포함하고 있다. 제도적 조건을 설명하는 상황변수는 혁신과정의 기능에 따라 자극, 구조적 변수, 실행의 장애물의 세가지 범주로 분류하고 있다.

1) 자극(stimuli)

자극은 혁신과정의 첫 단계에서 발생하고, 회계정보이용자의 입장에서 개선된 정보에 대한 필요성을 창출하며, 이러한 정보를 공급하는데 산출자의 용이성을 증가시키는 사건들로 재정적 어려움, 재정스캔들, 자본시장, 외부기준환경, 전문기관의 관심이다.

2) 구조적 변수(structural variables)

공공부문회계에 대한 좀더 정보적 형태의 사고를 향한 정보의 이용자(시민, 의원 등)와 생산자(정치인, 행정가, 회계담당자)의 기본적 태도에 영향을 주는 사회 및 정치-행정시스템의 특징이다.

구조적 변수는 다시 사회구조변수(social structural variables)와 정치행정시스템의 구조변수(structural variables of the political-administrative system)로 나뉜다. 사회구조변수에는 사회경제적 상태, 정치문화가 있고, 정치행정시스템의 구조변수에는 스탭교육 및 채용, 행정문화, 정치적 경쟁이 있다.

3) 실행의 장애물(implementation barriers)

실행의 과정을 억제하는 환경적 조건들이다. 따라서 원칙적으로 바람직한 좀더 정보적인 회계시스템의 창조를 방해하고 극단적으로는 막는다. 실행의 장애물에는 조

2) 이 모델은 2001년 스페인 발렌시아대학에서 열린 제8차 CIGAR Conference에서 발표가 되었으나 저자의 허락 없이 인용을 금지하였기 때문에 소개하지 못한다.

직적 특성, 법률제도, 회계스탭의 자격, 관할지역의 규모가 있다.

상황모델은 4개의 모듈, 즉 (1) 자극모듈, (2) 정보생산자의 구조적 변수모듈, (3) 정보이용자의 구조적 변수모듈, (3) 실행의 장애물모듈로 구성되어 있다. 이것들간의 관계는 〈표 2〉에 나타나 있다. 〈표 2〉에서 화살표는 과정과 그 결과에 있어서 참가자의 태도와 행동에 대한 상황변수의 가정된 영향의 방향을 가리킨다.

2. 수정 모델

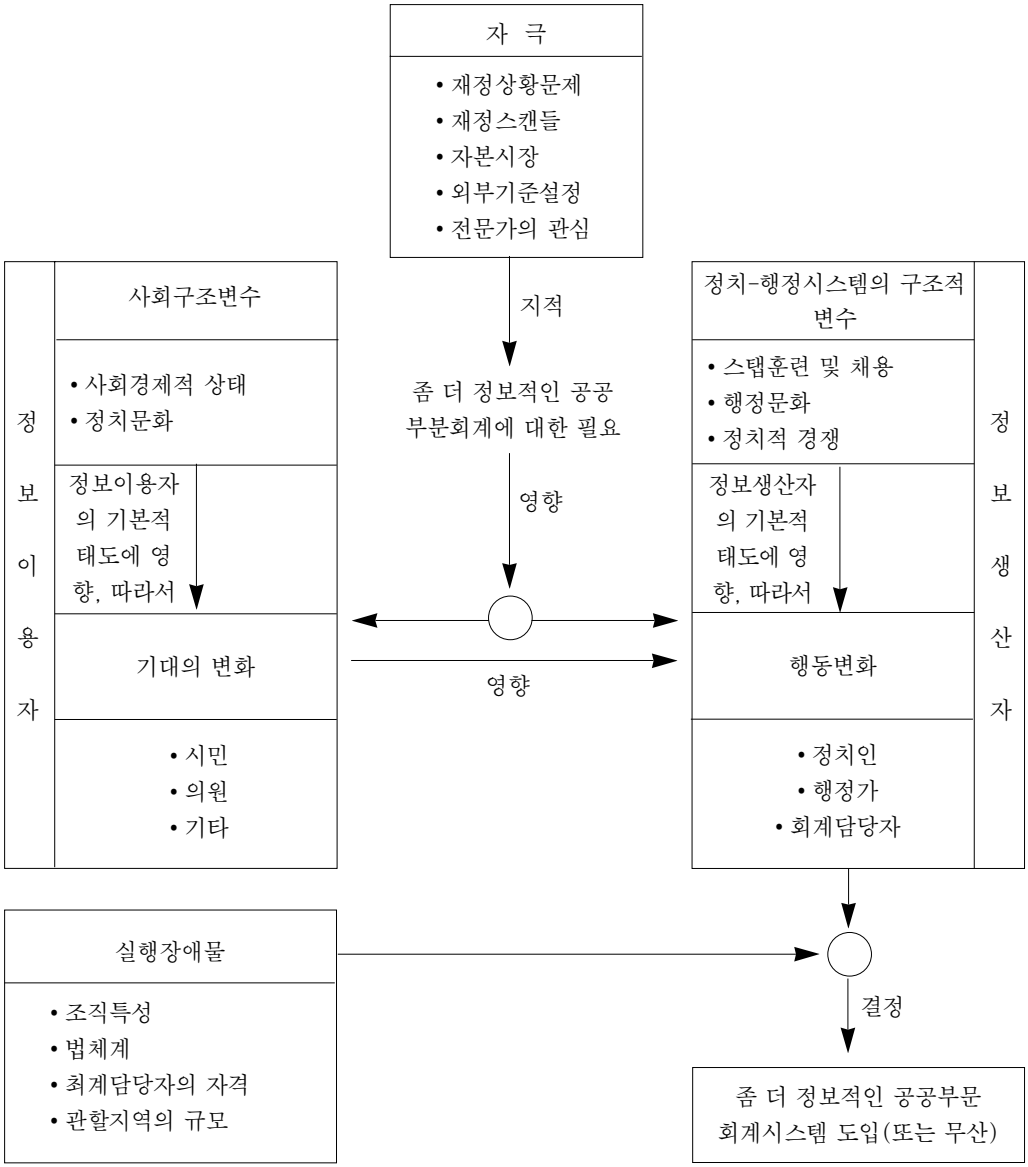
1) Lüder의 수정 모델

Lüder(1994)는 자신의 초기 모델을 〈표 3〉과 같이 수정하였다. 수정모델은 주로 환경변수와 종속변수(개혁과정의 결과)간에 중개변수로 광범위한 행동변수를 도입하였고, 정치와 행정시스템의 구조변수를 정치구조변수와 행정구조변수로 분리하여 그것들을 두 가지 상이한 군집으로 배분하였으며, 인식가능하고 관찰가능한 자극으로 "지배독트린(dominating doctrine)"의 존재를 추가하였다. 지배독트린의 예로는 기업경영방법이 우월하다든가 기업회계가 우월하다는 관념이다. 이렇게 함으로써 개혁과정에서 회계책임주의의 추구(accountabilism-driven) 또는 투명성의 추구(transparency-driven)와 관리주의의 추구(managerialism-driven)를 구분할 수 있도록 하였다. 재정스캔들은 회계책임주의의 추구 접근법을 촉발하는 더 많은 투명성, 포괄적, 및 신뢰성 있는 정보에 대한 수요를 초래할 수 있고, 외부보고를 개선한다. 반면 재정의 어려움(fiscal stress)은 좀더 효율적이고 효과적인 공공부문관리에 기여하는 관리주의의 추구 접근법을 촉발한다. 이 접근법은 주로 내부(관리)회계에 관심을 갖지만 종종 혁신과정의 부산물로 재무회계 및 보고의 개선을 가져 온다.

상황모델의 수정 및 확장은 대부분 1994년의 Lüder의 수정모델에 기준한 것이다.

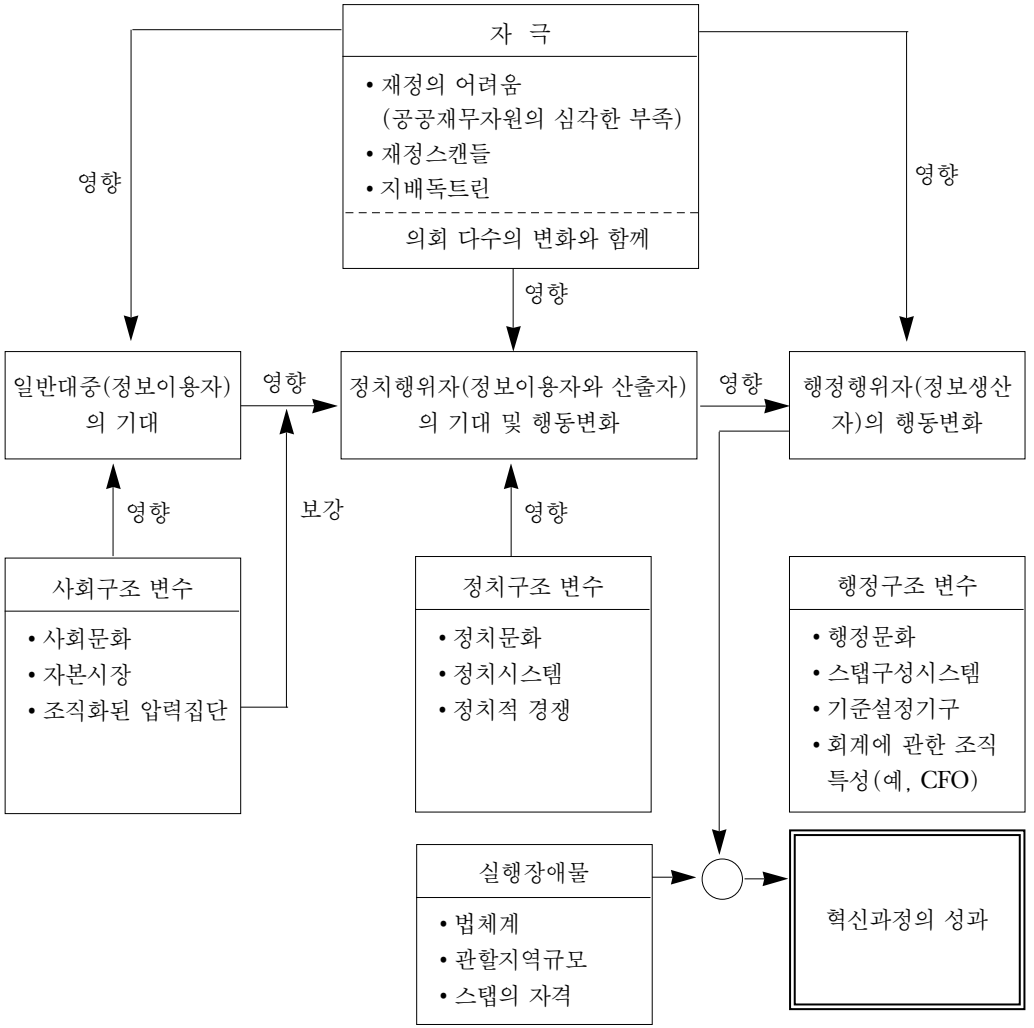
2) Jaruga and Nowak의 수정 모델

Jaruga and Nowak(1996)는 Lüder의 상황모델에 추가적 구성요소로써 "실제세계의 결과"(consequences in the real world)를 도입하여 공공부문 회계혁신의 일반모델을 형성하려고 시도하였다. 즉, 실제세계의 결과들은 회계개혁의 결과로서 구조적 변수뿐만 아니라 정보이용자와 정보생산자에게 피드백되어 행동변화를 가져오게 된다는 것



〈표 2〉 공공부문 회계혁신의 상황모델

이다. 이것은 사실상 상황모델의 "동태주의"를 의미한다. 왜냐하면 그것은 하나의 회계개혁이 일시점이 아니고 여러 단계나 사이클을 관통한다는 것과 이전 단계가 다음 개혁단계를 촉발한다는 것을 인식한 것이다. 이러한 동태모델은 특히 완만하고 점진



〈표 3〉 공공부문 회계혁신의 수정상황모델

적인 단계를 밟는 개혁국가의 회계개혁을 기술하고 설명하는데 특히 적절하다.

3) Godfrey, Delvin and Merrouche의 수정 모델

Godfrey, Delvin and Merrouche(1996)는 개발도상국에 적용하기 위해 상황모델을 수정하였다. 그들은 자극에 지배독트린대신에 정치참여욕구를 포함시켰고, 사회구조

적 변수에 자본시장, 조직화된 압력집단대신에 지역문화(regional culture), 국제적 평판(international reputation), 국제기구 및 기부기관(international organizations and donor agecies)을 포함시켰다. 그들의 주요한 기여는 정부회계변화과정에 국제기관과 기부기관의 도입이었다. 원조를 제공하는 국제기관과 기부기관의 수요는 직간접으로 변과과정을 자극할 수 있다. 그러한 수요가 개발도상국의 필요성을 충족하지 못하면 그것들은 잘못된 변화를 자극하고 따라서 적절한 회계시스템의 실행에 장벽을 초래할 것이다. 또한 국제기관과 기부기관의 재무자원과 노하우는 변화과정을 보강하거나 그것을 가능하게 하는 개발도상국의 사회구조 요소를 형성한다. 이 사고의 확장은 개발도상국이 국제사회의 인식된 요구를 충족하기 위해 그리고 국제적 평판을 개선하기 위해 그들의 회계시스템을 변화시키려 할 것이라는 예상을 하도록 만든다.

Godfrey, Delvin and Merrouche(2001)은 또한 확산-상황모델(diffusion-contingency model)을 제안하였다. 이 모델은 상황모델을 혁신의 확산이론과 결합한 것으로 한 국가의 정부회계혁신은 정치, 행정, 사회행위자의 상호작용이 정부의 조직구조변수에 조절되고 여과되는 반복과정의 결과라고 가정한다. 그리고 그것은 또한 정부조직의 혁신성에 영향을 준다. 이 모델은 '조직의 혁신'(organizational innovativeness)을 평가하기 위해 사용된다. 이것은 혁신결정과정으로 특징지워진 실행모듈에 의해 보완된다. 그 다음 그 과정의 결과는 상황모듈의 요소로 피드백된다.

4) Pallot의 수정모델

Pallot(1996)는 뉴질랜드의 정부회계 및 예산의 혁신을 상황모델로 분석하면서 상황모델에 실행관리와 관련하여 과정변수(process variables)를 도입하여 상황모델을 수정하였다. 그녀는 혁신의 성공적 실행은 과정이 얼마나 잘 관리되는지에 의존한다고 주장하였다. 뉴질랜드의 개혁의 성공 이유의 하나로 혁신과정의 순서(ordering)를 들었다. 발생주의회계는 정부전체에 도입하기 전에 개별 정부부문에서 도입되었으며, 발생주의예산은 발생주의에 의한 재무제표가 도입된 후 도입되었다. 과정변수에는 실행시점(timing), 실행유인(incentive), 및 필요한 입법(legistration)이 있다.

Ⅳ. 한국의 정부회계 개혁모델

1. 한국의 정부회계 개혁모델

한국의 중앙정부회계는 1961년 12월 19일 제정된 예산회계법에 의해, 지방자치단체회계는 1963년 11월 11일 제정된 지방재정법에 의해 단식부기/수정현금주의 모델을 채택하여 왔으나 1999년부터 복식부기/(수정)발생주의 모델로 전환하는 급진적인 개혁이 이루어 지고 있다. 개혁은 중앙정부와 지방자치단체로 나누어 별도로 진행되고 있다. 따라서 중앙정부회계와 지방자치단체회계로 나누어 개혁 모델을 고찰한다.

1) 중앙정부회계

중앙정부는 1999년 이후 재정의 효율성, 투명성, 책임성을 제고하기 위해 2003년 중 발생주의 · 복식부기를 전면 도입하는 것을 목표로 정부회계제도 개편작업을 추진해 왔다. 정부회계에 발생주의 · 복식부기를 도입하는 것은 재정정보화사업(재정경제부)의 일환으로 이루어 지는 것이다〔강원순, 1999〕.

현행 정부회계의 문제점은 다음과 같다.

(1) 재정의 총괄적 · 체계적 현황파악 곤란

(2) 대외적으로 발표되는 숫자에 대한 신뢰성 미흡

(3) 사업별 자산관리와 사업별 원가의 파악 미흡

(4) 통일된 회계처리기준 미비

(5) 국가자산 · 부채에 대한 명확한 인식에 한계

(6) 자기검증 및 회계간의 연계성 분석기능이 결여

이에 따라 정부회계의 새로운 운영방안이 다음과 같이 모색되었다.

(1) 장기적 · 미래지향적 재정관리 기반의 조성

(2) 공공부문의 생산성제고를 위한 유용한 회계정보의 제공

(3) 정부재정활동의 투명성 및 책임성 확보

정부는 정부회계의 새로운 운영방안에 가장 부합하는 제도로서 복식부기 및 발생주의회계를 도입하기로 하였다.

발생주의 · 복식부기에 의한 개편의 필요성과 기대효과는 다음과 같다〔김경호, 2002〕.

(1) 정부회계의 기대역할 변화

(2) 재정관련 효율적 의사결정을 위한 자료 제공

(3) 자산의 효율적 사용과 효율적인 자금(예산)관리

(4) 투명한 자료제공을 통한 대외신인도 제고 및 국민의 알권리 충족 유도

(5) 정부기구의 효과적 성과측정 및 평가

(6) 국회에서 예산의 심사 및 효율적 배분을 위한 자료제공

정부는 당초에 1999년에 정부회계기준을 제정하고, 2000년부터 일부 소관부처를 대상으로 복식부기를 시범 적용한후 2003년에 전면 시행할 계획을 세웠다. 재정경제부는 1999년 5월 28일 정부회계기준제정에 대한 용역계약을 안건회계법인과 맺고 작업을 추진하여 2002년 6월 28일 용역을 완료하였으며, 2002년 2월에 정부회계제도 개편에 관한 전문적 의견수렴을 위해 정부회계기준위원회를 구성하였으나 2002년 현재 아직까지 정부회계기준을 제정하지 못하고 있어서 2003년에 전면 시행 여부가 불투명한 실정이다.

정부회계제도 개편은 기업회계원리를 최대한 수용하되, 재정의 공공성이나 회계환경 등 정부회계의 특수성을 고려함으로써 기업회계의 논리와 정부회계 현실의 조화를 도모함을 기본방향으로 하고 있다. 구체적으로 다음과 같다:

(1) 정부회계 전반에 공통적용되는 단일 정부회계기준을 제정하여 운용한다.

(2) 발생주의를 다소 완화하여 적용한다. 고정자산 및 부채 일부는 인식 · 측정수준을 단계적으로 높여나간다.

(3) 정부전체의 연결재무제표를 작성한다.

(4) 자금을 유형별로 분류하고, 연결범위를 제한한다.

(5) 정부전체의 통합재정상태보고서를 작성한다.

(6) 비재무적 정보도 보고한다.

(7) 제도적인 보완 조치(정부회계조직 개편, 예산과의 연계성 확보, 각종 자금의 정비)를 병행한다.

이에 따라 중앙정부회계에 기록방법으로 복식부기를, 회계의 인식기준으로 발생주의를 도입한다. 재무보고는 소관별 · 회계별로 이루어지며, 재무보고서는 총평, 재무

제표, 주석,부속명세서로 구성된다. 재무제표는 재정상태보고서(사업형은 대차대조표), 재정운영보고서(사업형은 손익계산서), 예산집행보고서(일반행정형 및 사엉형만 해당), 현금흐름표(기금형 및 사업형)로 구성된다.

2) 지방자치단체회계

지방자치단체도 중앙정부와 마찬가지로 1999년부터 회계개혁을 추진하고 있다. 현행 지방자치단체회계는 현금주의에 기초한 단식부기제도로 다음과 문제점을 가지고 있다〔임성일, 2000〕.

(1) 기본적인 회계개념들 — 자산, 부채, 자본, 비용, 수익개념(과목) — 을 체계적으로 반영하고 않아서 지방재정상태는 물론 자치단체의 진정한 재정력(fiscal capacity)과 각종 재정활동의 파급효과를 객관적으로 측정하는데 한계가 있다.

(2) 현금주의에 기초한 단식부기 방식에 의존하기 때문에 정부활동의 경제적 비용·편익과 재정상태의 변화, 그리고 정책결정과 성과측정에 필요한 재정정보를 제공해 주지 못하고 있다.

(3) 현실적으로 별개의 재무보고단위로서 보고되고 있는 회계간(일반회계, 타특별회계, 지방공기업특별회계)에 유사사업이 존재하고 동일회계 내에서도 특성이 다른 사업이 포함되는 등 회계체계의 불합리성이 발견된다.

(4) 지방재정을 다루는 주요 회계를 체계적으로 연계시켜주는 통합·연계시스템이 결여되어 지방재정의 상태와 운영실적에 관한 객관적이고 종합적인 재무정보를 입수하는 것이 불가능하다.

(5) 경상적 지출과 자본적 지출을 구분하지 않고 있어서 진정한 의미에서 재정상태와 재정실적에 대한 정보를 제공해주지 못하고 있다.

(6) 지방예산회계제도의 기준이 체계적이고 합리적으로 설정되어 있지 못하다.

(7) 예산과목 분류의 비체계성, 결산보고서의 양식·과목구분의 복잡성, 결산시기, 결산보고서간의 상호연계성 등 크고 작은 문제점들이 노정되고 있다.

이에 따라 행정자치부는 1999년에 정부회계제도 개혁의 일환으로 복식부기도입을 추진하기로 하고 시범실시기관으로 부천시와 서울시 강남구를 선정하였다. 초기의 계획은 다음과 같다〔서효원, 1999〕:

1999년 회계기준, 복식부기 프로그램 개발등 연구용역
2000년 프로그램 가동 평가검증 · 보완등 시범실시
2001년 프로그램설치 법령정비 공무원 교육등 제도 정비
2002년 자치단체 전체회계에 대한 확대 적용

그러나 당초 예정보다 늦어져 2003~2004년에 10개 자치단체에 복식부기를 시범 적용해보고 2005년 이후 전자치단체에 확대적용할 예정이다. 1차 용역(복식부기회계 기준 및 전산프로그램개발연구용역) 계약은 산동회계법인 · 지방행정연구원 · 삼성 SDS(주)와 1999년 12월 1일 체결되었는데 2001년 3월 19일 완료되었다. 이에 따라 현재 지방정부 복식부기 회계정보시스템인 LADI(local government accrual accounting & double-entry information system)가 개발되었으며, 2차 용역(복식부기회계제도 시험 적용용역)이 2001년 8월부터 2003년 5월까지 진행 중이다.

부천시는 2002년 1월 1일부터 발생주의에 의한 복식부기를 전부서(시청, 사업소, 구청, 동)에 걸쳐 운영하고 있다. 2003년도에는 부천시의 일반회계, 기타특별회계, 기금, 공기업특별회계를 포함하는 통합재정보고서를 발표할 수 있을 것으로 예상된다.

지방자치단체회계기준(안)은 기본적으로 현금주의에 기초한 단식부기모델에서 발생주의에 기초한 복식부기모델로 전환하고 있는데 기본방향은 다음과 같다〔임성일, 2000〕.

(1) 지방회계제도의 개혁은 정부의 공공부문 개혁의 목표 및 정신과 아울러 선진국을 중심으로 하는 세계적 예산회계제도의 변화추이와 동일한 방향성을 지녀야 한다.

(2) 지방회계제도의 개혁은 지방자치단체의 공공책임성을 최대한 높이는 방향으로 추진한다.

(3) 정부회계의 투명성과 신뢰성을 높이는 방향으로 추진한다.

이러한 방향에 따라 지방자치단체회계는 기록방법으로는 복식부기를, 회계의 인식 기준으로는 발생주의를 도입하고 있다. 재무보고서는 서문, 재무제표와 부속명세서, 주석으로 구성되고, 재무제표는 재정상태표, 운영보고서, 현금흐름표로 구성된다. 재무보고는 현행처럼 회계별로 이루어지는 동시에 이것들을 연결하여 통합재무제표를 작성한다.

따라서 지방자치단체회계는 기업회계에 접근하고 있으며 복식부기/발생주의회계모

델, 기금회계 및 실체통합회계의 조합모델을 택하고 있다

2. 한국의 정부회계개혁에 대한 평가

한국의 정부회계개혁이 성공여부는 아직 불투명하다. 아직은 법적인 뒷받침을 받고 있지 않으며 급진적으로 추진되고 있기 때문이다. 여기에서는 Lüder(1994)의 상황모델를 이용하여 한국의 정부회계개혁에 대한 평가를 시도한다.

1) 자극

상황모델에 따르면 자극(stimuli)은 혁신과정의 첫 단계에서 발생하고, 일반대중(회계정보이용자)의 기대, 정치행위자(회계정보이용자와 생산자)의 기대와 행동변화, 행정행위자의 행동변화에 영향을 주는 사건들로 재정위기(재정자원의 심각한 부족), 재정스캔들, 지배독트린이 있다.

한국에 정부회계개혁에 있어서 자극은 무엇인가? 정부는 정부회계에 복식부기 및 발생주의를 도입하는 것은 국가재정관리시스템을 정보화환경에 맞추어 정비하고, 재정관리업무전반에 걸쳐 비능률적 · 비현실적 요소를 제거하여 선진적인 재정관리기반을 조성하기 위한 재정정보화사업의 하나로서 설명하고 있다〔강원순, 1999〕. 이러한 설명에 따르면 재정위기, 재정스캔들보다는 지배독트린으로 설명할 수 있다. 그러나 사실상 복식부기 및 발생주의 도입은 정부회계에 대변혁을 가지고 오는 것으로 그렇게 단순한 이유로 설명되기가 어렵다.

정부회계개혁은 중앙정부나 지방자치단체 모두 1999년초에 갑자기 시작되었다. 정부회계기준제정에 대한 용역계약은 중앙정부는 1999년 5월 28일에, 지방자치단체는 1999년 12월 1일 체결되었다. 1999년은 한국이 1997년에 IMF관리체제로 나간지 약 1년이 되는 시점이다. 따라서 IMF의 영향을 생각해 볼 수 있다. 이종운(2001: 2-4)은 정부회계개혁을 IMF와 OECD의 영향을 받은 것으로 다음과 같이 설명하고 있다.

"지난 '97년 말에 있었던 IMF와의 구제금융협약을 체결하면서 IMF는 우리 나라의 재정투명성 확보와 관련하여 주요 제도적 부문에 대한 개선을 추진할 것을 권고한 바 있다. IMF의 주요 권고사항은 크게 재정제도 및 운영, 재정정보의 공개와 정부회계

제도의 개선 등으로 구분할 수 있는데, 이들 개선 부문에는 지방자치단체를 포함한 통합재정수지의 관리 및 정보 공표, 기금관리제도의 개선, 성과주의 예산제도 도입 및 정부회계제도의 개선이 포함되어 있다."

"정부는 이와 같은 현행 현금주의 · 단식부기 체제가 지니고 있는 자산 · 부채관리의 구조적 한계를 개선하고 OECD 권고사항인 성과주의 예산제도를 확대하기 위하여 정부회계를 발생주의 · 복식부기체제로 전환하는 작업을 추진하고 있다."

다른 자극으로는 시민단체의 영향을 들기도 한다. 경제정의실천시민연합(경실련)은 1998년 1월 부터 예산감시운동의 필요성을 인식하고 자료수집에 들어가 동년 7월에 예산감시단(예산감시위원회)을 구성하였다. 예산감시위원회의 주요 멤버들은 재무행정 전공교수들로 정부회계제도 개혁을 위한 복식부기시스템 도입을 촉구하였다. 1999년 1월 14일에는 복식부기시스템 도입에 적극적이었던 부천시의 시청에서 정부회계제도 개혁을 위한 복식부기시스템 도입 출범식 및 토론회를 가진 바 있다. 따라서 경실련이 일정부분 영향을 주었다는 것을 추정할 수 있다. 서원교(1999)는 이에 대해 다음과 같이 설명하고 있다.

"현정부들어 복식부기는 일부 자치단체와 시민단체를 중심으로 거론되었으나 앞의 이유로 인해 주목을 끌지 못하다가 작년 12월 청와대 정책수석실[3)]에서 지금까지의 문제점을 극복할 수 있는 개선된 복식부기의 가능성과 실체를 확인하고 정부부문에 복식부기의 도입을 심도있게 검토한 것을 계기로 기획예산위원회, 행정자치부, 재정경제부 등 관련부처에서 적극적으로 관심을 가지고 협조하여 실천방안을 모색, 급기야 시범사업을 추진하기에 이르렀다."

예산감시란 사실상 부정이나 비효율을 감시하자는 데 그 목적이 있으므로 사실상 사건은 없었으나 발견치 못한 비리들이 있을 것이라는 것을 암묵적으로 가정하고 있기 때문에 재정스캔들과 연결시킬 수 있을 것이다.

컨설팅회사인 갈렙앤컴퍼니는 재정혁신프로젝트를 수행하면서 전략과제로 복식부기와 발생주의 도입을 권고하였으며 프로젝트의 최종 결과가 관련 장관은 물론 대통령에게까지 보고 되어 정부회계제도 개선작업이라는 성과를가져 왔다고 주장하고 있다(갈렙앤컴퍼니 홈페이지 참조).

---

3) 당시 정책수석비서관은 경실련출신이었다.

이상을 종합해 볼 때 한국의 정부회계개혁은 IMF, OECD 등 국제기구, 경실련 등 시민단체, 재정정보화사업, 청와대의 의지 등이 종합적으로 작용해 시작된 것으로 볼 수 있다. 이는 Godfrey, Delvin and Merrouche(1996, 2001) 모델과 일치한다.

Lüder는 자극의 유형에 따라 두 가지 유형의 혁신과정을 초래한다고 설명했다. 재정스캔들은 회계책임주의의 추구 접근법을 촉발하고 외부보고를 개선하는 반면 재정의 어려움은 좀더 효율적이고 효과적인 공공부문관리에 기여하는 관리주의의 추구 접근법을 자극한다. 이러한 관점에서 한국의 정부회계개혁안은 재정의 투명성, 책임성을 강조함으로써 회계책임주의 추구 접근법을 따르고 있다. 또한 예산에는 발생주의를 도입하려는 움직임이 없다. 이것은 암묵적으로 회계개혁이 재정비리를 방지하기 위해 초점을 두고 있다는 것을 시사하고 있다.

2) 구조적 변수

구조적 변수는 공공부문회계에 대한 좀더 정보적 형태의 사고를 향한 일반대중(회계정보이용자)의 기대, 정치행위자(회계정보이용자와 생산자)의 기대와 행동변화, 행정행위자의 행동변화에 영향을 주는 사회 및 정치-행정시스템의 특징으로 사회구조변수(social structural variables), 정치구조변수(political structural variables), 행정구조변수(administrative structural variables)로 나뉜다. 사회구조변수에는 사회문화, 자본시장, 조직화된 압력집단이 있고, 정치구조변수에는 정치문화, 정치시스템, 정치적 경쟁이 있으며, 행정구조변수에는 행정문화, 스탭구성제도, 기준설정기관, 회계에 대한 조직특성(예, CFO)가 있다.

(1) 사회구조변수

사회구조변수 측면에서 한국은 더 정보적인 정부회계시스템을 창조할 유인이 약하다. 정부채권은 강제로 매각되고 있기 때문에 정부의 신용평가 등이 이루어지고 있지 않아 자본시장(capital market)에서 정부재무제표가 잘 활용되고 있지 않다. 사회문화(social culture)적인 측면에서도 전반적으로 개방적 · 실용적이기 보다는 보수적이고 이론을 중시하는 측면이 강해 정부회계보고서 등에 별다른 관심을 가지고 있지 않다. 그러나 경실련과 같은 조직화된 압력집단(organized pressure group)이 더 정보적인 정부회계시스템을 강력하게 요구하고 있어 여론을 조성하고 있는 데 이는 실제로 강력

한 영향력을 행사한다.

(2) 정치구조변수

정치문화(political culture)는 개방의 정도와 공공의사결정과정에서 참여로 표시된다. 정치문화가 공적 참여를 향해 좀더 개방되어 있을 수록 공공부문의 재무정보에대한 기대가 강하다. 한국 민주화가 되면서 개방되고 정치참여가 증가한다는 점에서 더 정보적인 정부회계시스템을 창조할 유인이 강하다. 정치적 경쟁(political competition)은 투표시장내의 경쟁과 정보생산자(행정부)와 정보이용자(유권자와 입법부)간의 경쟁을 의미한다. 정치적 경쟁이 강하면 좀더 정보적인 정부회계시스템 도입에 긍정적인 영향을 주는 반면 약하면 부정적인 영향을 준다. 한국의 정치시스템(political system)은 강력한 대통령제로 정치적 경쟁이 약하다.

(3) 행정구조변수

행정문화(administrative culture)는 개방성과 참여에 의해 표시되는데 행정문화가 좀더 개방되어 있을 수록 공공부문의 재무정보에대한 기대가 강하다. 한국의 행정문화는 폐쇄적인 경향이 있어서 더 정보적인 정부회계시스템을 창조할 유인이 약하다. 스탭구성제도(staff foramtion system)에 있어서도 회계에 전문적인 스탭이 확보되고 있지 않고, 회계조직특성에 있어서도 최고재무관제도가 운영되고 있지 않아 회계개혁에 부정적인 영향을 미치고 있다.

3) 실행장애물

실행장애물은 회계개혁을 방해하고 요인으로 법률제도, 회계스탭의 자격, 관할지역의 규모가 있다.

(1) 법률제도

법률제도는 정부회계시스템의 융통성(flexibility)에 영향을 준다. 일반적으로 성문법(대륙법) 계통의 법률체계를 가진 국가들은 관습법(영미법) 계통의 법률체계를 가진 국가들보다 회계제도를 개혁하는 데 더 큰 어려움에 직면한다. 한국은 법률체계는 성문법(대륙법) 계통으로 회계제도개혁에는 장애물로 작용하고 있다.

(2) 회계스탭의 자격

회계에 대한 일반지식과 새로운 회계시스템의 실행에 필요한 지식의 결여는 좀더 정보적인 회계시스템의 도입을 방해한다. 이러한 것은 단기적으로 제거가 불가능하다. 따라서 회계기법을 근본적으로 바꾸었을 때는 위험에 빠질 수 있다. 우리 나라는 현재 광범위한 회계지식을 가진 인적 자원풀이 부족한 편이다. 특히 복식부기/발생주의에 의한 정부회계모델에 익숙한 회계실무자, 공인회계사, 회계학자가 거의 없는 형편이다. 이것은 정부회계개혁에 가장 큰 장애물이라고 할 수 있다.

(3) 관할지역의 규모

관할지역의 규모(예: 인구수, 정부기관수)의 증가에 따라 새로운 회계 및 재무보고 시스템시행의 기술적 및 관리적 문제는 승수로 증가하며 실행비용도 증가한다. 따라서 소규모 영역단위(예: 뉴질랜드, 스웨덴)에서는 혁신이 자주 일어나는 반면 대규모 영역단위(예: 독일, 프랑스)에서는 혁신이 자주 일어나지 않는다. 한국은 인구수에서는 대규모이고 정부기관수에서는 소규모에 속한다. 이것도 개혁에 성공한 뉴질랜드보다 불리한 조건이다.

3. 한국의 정부회계제도 개혁과정의 문제점과 개선방안

앞에서 살펴본 바와 같이 상황모델에 의하면 한국의 정부회계제도 개혁의 환경은 유리한 조건보다 불리한 조건이 많은 편이다. 따라서 Pallot(1966)가 지적한 바와 같이 개혁과정을 잘 관리하여야 한다. 이러한 관점에서 문제점과 개선방안을 제시하면 다음과 같다.

(1) 중앙정부와 지방정부가 단일의 회계처리기준을 마련할 필요가 있다. 중앙정부와 지방정부의 예산회계가 유사한 구조와 기능을 지니고 있다는 측면에서 볼 때, 이들 기관이 각각 별도의 기준을 마련하는 것은 국가회계의 통일성과 객관성 유지를 위하여 단일의 회계처리기준을 마련하고 세부사항은 각각 별도의 지침으로 시행하는 것이 타당하다고 본다〔이종운, 2001〕.

(2) 복식부기도입은 일시에 적용하여야 한다. 복식부기도입방법에는 두 가지 견해가 있다. 하나는 점진적으로 도입하는 방안이고, 다른 하나는 일시에 도입하는 방안이다. 점진적으로 도입하는 방안은 발생주의 회계의 도입은 예산실무에 상당한 혼란

을 야기할 소지가 있어서 모든 정부회계에 전면 도입하는 것보다는 충분한 준비와 적응기간을 거쳐 현행회계제도를 최대한 수용하면서 단계적 · 점진적 도입방안이 수립되어야 한다〔강원순, 1999; 이권훈, 1999〕는 것이다. 그러나 회계제도변화에 따른 충격을 완화해 나가면서 관계공무원의 적응력을 확보하기 위해 회계규모가 적은 '기금→기타특별회계→일반회계' 순으로 점진적으로 적용하는 방안을 모색할 경우 오랜 시일이 필요하게 될 뿐만 아니라 '기금→기타특별회계'를 담당하는 공무원이 대부분 일반회계업무까지 맡고 있어서 점진적 진행은 오히려 업무를 번거롭게 할 소지가 있어서〔서효원, 1999; 배성렬, 1999〕 기금 · 기타특별회계 · 일반회계를 동시에 적용하는 것이 바람직하다고 생각된다. 따라서 시행시기를 늦추더라도 일시에 적용하는 것이 바람직하다.

(3) 정부회계개혁의 법적 근거를 확보할 필요가 있다. 현재의 정부회계개혁은 법률에 근거를 두고 있지 않다. 대부분의 정부회계개혁을 시행한 국가에서는 법률을 먼저 제정한 후 개혁과정을 시작했다. 특히 성문법체계를 가진 한국에서 사전에 법적 근거를 갖는 것은 실행을 담보하는데 매우 중요하다.

(4) 충분한 사전준비(시범적용, 조직의 정비, 인적 자원의 확보 등)를 마친 후 시행하여야 한다. 정부회계제도 개혁방침을 결정하더라도 10년 이상의 준비기간이 필요하다〔김혁 · 이경섭, 2000: 100〕는 주장이 있다.

(5) 재무회계와 관리회계의 균형이 필요하다.

V. 결 론

1980년대 시작된 정부회계의 개혁운동은 1990년대에 전세계적으로 확산되었다. 특히 뉴질랜드의 개혁의 성공의 다른 나라들의 개혁에 커다란 영향을 미쳤다. 한국도 1999년에 복식부기/발생주의회계모델을 채택하는 방향으로 개혁을 추진하고 있는 데 이는 한국의 정부회계의 대변혁을 초래하는 역사적 사건이다.

정부회계개혁에 복식부기/발생주의회계모델을 도입하는 것은 이제 국제기준이 되고 있다. 국제회계사연맹(IFAC)도 복식부기/발생주의회계모델에 근거해서 정부회계기준을 제정하고 있으며, IMF, OECD 등 국제기관도 발생주의에 기초한 정부통계자

료를 요구하고 있다. 더나아가 뉴질랜드는 별도의 정부회계기준이 없이 민간부문에서 사용하는 회계기준을 사용하고 있는 실정이다. 이것은 정부회계와 기업회계가 점차 통합하는 방향으로 나아가는 추세를 보여주고 있는 것이다.

그러나 아직까지도 정부회계개혁에 소극적인 나라들도 있다. 대표적인 예가 선진국인 독일, 프랑스이다. Lüder는 이러한 현상을 분석하기 위해 1992년에 상황모델을 만들었으며 이 모델은 국제정부비교회계에 기본모델로 각광을 받아 왔다. 상황모델에 의해 한국의 정부회계개혁을 분석해보면 회계책임추구 접근법을 따르고 있고 재무회계에 초점을 맞추고 있다. 이것은 정부회계개혁을 성공적으로 시행한 대부분의 국가들이 관리주의의 추구 접근법을 따르고 있는 것과 비교된다. 이러한 점에서 회계개혁의 목적을 명확하게 설정할 필요가 있다. 이를 위해서 정부회계의 개념적 틀(conceptual framework)을 먼저 제정할 필요가 있다.

Lüder의 상황모델에 의해 분석해 보면 한국의 사회, 정치, 행정구조변수는 정부회계개혁에 취약한 것으로 나타나고 있고, 실행장애물도 많다. 따라서 시행 전에 충분한 준비를 하여야만 하며 실행과정을 잘 관리하여야 할 필요가 있다.

참고문헌

권수영 · 김선구 (1999), 정부부문에서의 발생주의회계/복식부기제도 도입 및 추진방안. *회계저널*, 제8권 제1호, 289-320.

강원순 (1999). 정부의 복식회계제도 도입방안1-정부회계제도의 개편방안. *월간 공인회계사*, 3월호, 15-18.

김경호 (2002). 정부회계제도의 개편: 복식부기 · 발생주의회계제도 도입 어떻게 해야 하나?. 정부회계제도공청회 자료(2002년 5월 22일).

김혁 · 이경섭 (2000). 정부회계의 개혁방안에 관한 연구. *경영저널*, Vol. 1 No. 1, 95-127.

배성렬 (1999). 지방예산회계제도의 복식부기 도입방안. *회계와 세무*, 6월호, 15-18.

서원교 (1999). 회계-정부회계의 복식부기 도입 특집을 읽고. *월간 공인회계사*, 4월호, 26.

서효원 (1999). 정부의 복식회계제도 도입방안 2 — 지방자치단체의 복식부기 도입. *월간 공인회계사*, 3월호, 19–21.

이권훈 (1999). 정부의 복식회계제도 도입방안 4 — 선진국 정부회계의 복식부기회계제도. *월간 공인회계사*, 3월호, 26.

이종운 (2001). 국가 회계관련 정보시스템의 운영구조와 효과적인 회계검사 수행방안. 감사교육원 2001년 춘계세미나 발표논문집.

임성일 (2000). 지방자치단체 복식부기 회계기준의 설정 및 도입방안. 발생주의 복식부기 도입을 위한 공청회 자료(2000년 7월 28일).

Chan, J. L. (2001), Global Government Accounting Principles, mimeo.

_____, R. W. Jones, and K. G. Lüder (1966). Modelling Governmental Accounting Innovations: An Assesment and Future Research Directions. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Volume 9, JAI Press, 1-19.

Freeman, J. F. and C. D. Shoulders (1999), *Governmental and Nonprofit Accounting: Theory and Practice*. 6th ed., New Jersey: Prentice-Hall.

Douglas, P. (1991). *Governmental and Nonprofit Accounting: Theory and Practice.* San Diego: Harcourt Brace Jovanovich.

Godfrey, A. D., P. J. Delvin and C. Merrouche (1996). Governmental Accounting in Kenya, Tanzania, and Uganda. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Volume 9, JAI Press, 193-208.

_____ (2001). A Diffusion-Contingency Model for Government Accounting Innovations, in Aad Bac (2001). *International Comparative Issues in Government Accounting*, Boston: Kluwer Academic Publishers, 279-296.

IFAC Public Sector Committee (2002). *Resource Accounting: Framework of Accounting Standard Setting in the UK Central Government Sector.*

Jaruga, A. and W. A. Nowak (1996). Toward A General Model of Public Sector Accounting Innovations. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Volume 7, JAI Press, 21-31.

Lüder, Klaus G. (1992). A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political Administrative Environment. *Research in Governmental and Nonprofit*

Accounting, Volume 7, JAI Press, 99-127.

_____ (1994), The 'Contingency Model' Reconsidered: Experience from Italy, Japan and Spain. in Buschor, E. and K. Schedler (eds.), *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, 1-15.

Lundqvist, K. (2001). Current State and Latest Developments of Governmental Accounting in Sweden. Paper presented at the 8th CIGAR Conference in Valencia on 14 and 15 June 2001.

Montesinos, V. and J. M. Vela Bargues (1996). Governmental Accounting in Spain. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Volume 9, JAI Press, 219-238.

Pallot, J. (1966). Innovations in National Government Accounting and Budgeting in New Zealand. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Volume 9, JAI Press, 99-127.

Razek, J. R., G. A. Hosch, and M. Ives (2000). *Governmental and Not-for-Profit Accounting*, 4th ed., New Jersey: Prentice-Hall.

Ström, S. (1995). Full Accrual Government Accounting in Sweden, in FAC Public Sector Committee (1996), *Perspectives on Accrual Accounting*, Occasional Paper 3.

A Study on Governmental Accounting Reforms

Jae-Young Shim*

ABSTRACT

Since 1999, Korea is undertaking reforms in accounting for government. Main tasks of reforms are to introduce double-entry bookkeeping and accrual basis for central government accounting and municipal accounting. Some of acounting society worry about success of governmental accounting reforms. The purpose of this paper is to review relevance of direction and process in governmental accounting reforms, and to help to successful implemetation. The paper adopted Lüder's contingency model of governmental accounting innovations to analyze Korea's reform model. It reveals the structural variables to reform are weak. Accordingly, success of reforms depends on sufficient prior preparation and sophisticated management of reform process.

Keyword: governmental accounting reforms, Lüder's contingency model

*Professor of Accounting, Department of Management, Korea National Open University.