

OECD 국가들의 발생주의 회계제도 도입요인에 관한 연구

임동완^{*} · 문광민^{**}

〈目 次〉

- I. 서론
- II. 선행연구
- III. 연구모형과 가설
- IV. 조사설계
- V. 결과분석
- VI. 결론

〈要 约〉

본 연구는 어떠한 요소들이 한 국가로 하여금 다른 국가들보다 먼저 발생주의 예산회계제도를 도입하도록 한 것인지, 그렇다면 얼마나 유의미한 영향을 미쳤는가라는 연구문제에 대해 1980년~2004년까지 OECD 회원국을 분석대상으로 하여 경제·재정적 요인, 정치·제도적 요인, 사회·문화적 요인 측면으로 나누어 통계적 분석을 실시하였다.

경제·재정적 요인들에 있어서 국부수준 및 국제개방도는 발생주의 회계제도 도입확률에 유의미한 영향을 주는 것으로 나타났으나, 부채수준, 조세부담은 영향을 주지 못하였다. 정치·제도적 요인의 경우 모든 모형에서 어떠한 변수도 유의미한 영향을 주지 못하는 것으로 나타났다. 사회·문화적 요인들에 있어서는 국가규모를 나타내는 인구변수, 지리적 위치로서의 EU 더미변수, 및 행정문화 중 공익국가모델 더미변수가 발생주의 회계제도 도입확률에 유의미한 영향을 미치는 변수로 나타났다.

지금까지 발생주의 회계제도 도입의 결정요인에 대한 선행연구들이 대부분 단순 서술식, 또는 일정시점에서의 정태적 자료에 대한 단순 로지스틱 회귀분석을 사용하였던 것과 달리, 본 연구에서는 제도 미도입기간을 반영한 생존분석을 통해 발생주의 회계제도 도입에 대한 영향요인을 분석함으로써 보다 정교한 통계적 결과를 얻을 수 있었다는 점에서 의의가 있다.

【주제어: 생존분석, 이산시간분석, 발생주의 회계제도, 도입요인】

* 서울대학교 행정대학원 박사(e-mail : summaeul@naver.com).

** 서울대학교 행정대학원 박사과정(e-mail : mkm95@hanmail.net).

I. 서 론

많은 OECD 국가들이 1970년대에 복지국가를 유지하기 위한 재정운영과 석유파동으로 심각한 위기를 겪었다. 1980년대에는 경기침체로 인하여 재정수지가 점차 악화되었고 낮은 경제성장 및 만성적인 재정적자에 시달리게 되었다. 이러한 경제적·재정적 어려움을 해결하기 위하여 OECD 국가들은 1980년대 이래 지속적인 정부의 효율성 증진을 위하여 성과에 의한 관리라는 유사한 내용의 행정개혁을 추진하고 있다. 이러한 성과중심 관리개혁이 그 의도한 목표를 달성하기 위해서는 정부의 재정활동과 현실을 객관적이고 공정하게 반영할 수 있는 정부회계제도(governmental accounting)가 필수적이다. 이에 따라 최근에는 민간에서 사용하던 발생주의 회계제도를 공공부문에 도입하거나 도입하려는 시도를 하고 있다. 발생주의 회계제도는 공공부문 관리자에게 정부 활동 수행에 필요한 총비용과 재정에 대한 보다 종합적이고 포괄적인 정보 제공 및 책임설정에 대한 근거를 제공한다. 또한 투입과 산출에 대한 측정을 가능하게 함으로써 자원의 합리적인 배분을 도모할 수 있다. 이러한 이점이 있기 때문에 OECD, IMF, 국제회계사협회 등의 국제기구는 발생주의 회계제도의 공공부문 도입을 적극 권장하고 있다. 그러나 이와 같은 노력에도 불구하고 독일, 오스트리아 등과 같이 발생주의 회계제도를 도입하지 않은 국가가 있고, 뉴질랜드, 호주 등과 같이 발생주의 회계제도를 모두 도입한 국가도 있어서 국가별로 제도 도입에 의미 있는 차이를 발견할 수 있다.

본 연구는 왜 특정 국가는 발생주의 회계제도를 도입하고 특정 국가는 도입하지 않았는지를 연구하였다. 구체적으로 어떤 요소들이 한 국가로 하여금 다른 국가들보다 먼저 발생주의 회계제도를 도입하도록 한 것이며, 그렇다면 얼마나 유의미한 영향을 미친 것인가?라는 질문에 대한 해답을 구하는데 있다. 이를 위해 본 연구는 1980년부터 2004년까지 선택된 변수들에 대한 정확한 수치를 바탕으로 OECD 회원국의 발생주의 회계제도 도입에 영향을 미친 요인들이 무엇인지를 생존분석 통계기법을 이용하여 분석하기로 한다.

II. 선행연구

1. 정부회계제도 개혁에 영향을 미치는 요인에 관한 선행연구

정부회계제도 개혁에 영향을 미치는 요인들에 대한 선행연구들은 다음과 같이 경제·재정적 요인, 정치·제도적 요인, 사회·문화적 요인으로 분류할 수 있다.

우선 경제적·재정적 요인에 관한 연구들은 경제위기, 재정적자와 정부부채의 증가 등이 주요한 요인으로 작용한다고 보고 있다(김재훈·박광훈, 1999; 이남국, 2003b; Chan, Jones, and Lüder, 1996). 이남국은 Lüder의 수정모형을 검토하면서 재정압박이 강하고 재정스캔들이 발생할 경우 더 많은 재정정보를 제공할 수 있는 정부회계제도개혁에 대한 기대가 높아지게 되고, 의회다수당의 지배이념 또한 정치인, 공무원 국민에 대한 상당한 영향력을 행사하게 된다고 보고 있다(Baber, 1983; Baber and Sen, 1984; Ingram, 1984; Robbins and Austin, 1986; Carpenter, 1991; 이남국, 2003b). 이 밖에 직접세 증가에 따라 조세저항 형태로서 직접세의 감소에 대한 요구도 정부회계제도 개혁에 대한 요인이 될 수 있다고 한다(Hepworth, 2002).

다음으로, 정치·제도적 요인에 관한 연구들이 있다. 정책결정 체제를 둘러싼 정책환경 변수로서의 정치적 요인들은 정책의 방향이나 내용을 결정짓는데 주된 요소가 된다. 이와 관련된 연구들은 정부회계제도 개혁이 기존 제도와의 상호작용 또는 내부 구조로부터의 영향에 의하여 촉진 또는 저해되는 경향이 있음을 강조한다(Chan, Jones, and Lüder, 1996; Cheng, 1994). 구체적으로 의회 다수당 지배이념, 지배적인 이론과 이념(윤성식, 2003; Chan, Jones, and Lüder, 1996; Pallot, 2002), 정권교체(이남국, 2003b; Pallot, 2002) 등에 대한 연구들이 있다.

마지막으로 사회·문화적 요인에 관한 연구들이 있다. 구체적으로 문화가 정부회계제도 개혁에 영향을 미친다는 연구(이남국, 2003b; Blöndal, 2003; GAO, 2000; Montesinos, 2002; Pallot, 2002)와 국가의 규모, 인구, 지리적 독립성 등이 정부회계제도 개혁에 영향을 준다는 연구(Zimmerman, 1977; Ingram, 1984; Robbins and Austin, 1986; Carpenter, 1991; Chan, Jones, and Lüder, 1996; Pallot, 2002), 단방제·연방제 등의 국가유형이 정부회계제도 개혁에 영향을 준다는 연구(Chan, Jones, and Lüder, 1996; Pallot, 2002) 등이 있다.

2. 정부회계제도 개혁의 통계적 실증분석에 관한 선행연구

정부회계제도 개혁에 대한 통계적 실증분석으로는 다음과 같은 선행연구들이 있다. Zimmerman은 대리이론을 통해 정부회계제도 개혁과 관련한 연구를 실시하였다. 그는 일반시민(주인)의 입장에서 보면 대리인인 공무원을 감시하기 위한 많은 비용을 부담하는데 비해 그들이 직접 받는 혜택은 적기 때문에 회계 개혁에 대한 유인이 적으며, 또한 지명적 시장의 지방정부가 선출직 시장에 의하여 운영되는 지방정부형태보다 지방의회의 감시를 더 받기 때문에 더 많은 정보(즉 발생주의회계 등에 의한 정보)를 요구하고 외부 감사인을 더 사용할 것이라는 가정을 세워 실증분석을 실시하였다. 그 결과 적용된 일부변수를 제외하

고는 가설의 유의성이 있음을 확인하였다(Zimmerman, 1977).

Baber와 Sen은 정치과정이 재무정보 공시에 대한 결정에 어떠한 영향을 미치는지를 파악하기 위해 종속변수로서 정부회계·감사·재무보고서(GAAFR) 펀드정의의 채택여부를, 독립변수로서 정당간 경쟁(Inter-party competition), 정당내 경쟁(Intra-party competition), 주정부 공무원의 임금(Wages to State Employees), 주정부 부채수준(Debt), 의원순환율(Legislator Turnover) 및 입법적 제약(Statutory Restrictions) 등을 설정하여 Probit 분석을 실시하였다. 이 때 정당간 경쟁, 정당내 경쟁, 입법적 제약은 각각 의회내 소속정당 의석수, 최근 당내 주지사경선에서의 득표수 및 주법이 펀드정의를 적시하고 있는지 여부 등으로 조작화하였다. 분석결과 정당간 경쟁, 의원순환율, 그리고 입법적 제약이 유의성이 있는 것으로 나타났으며, 나머지 변수들은 통계적으로 유의성이 없는 것으로 나타났다. 이러한 결과를 바탕으로 발생주의회계공시는 정치시장(potitical market)에서의 정치적 경쟁에 크게 영향을 받는 것으로 결론내렸다(Baber and Sen, 1984).

Carpenter는 발생주의회계에 근거한 ‘일반적으로 인정된 회계원칙(GAAP)’을 채택하려는 주 정부의 결정에 대한 지지근거를 연구하였는데, 주요 설명변수로 선거경쟁(electoral political competition), 의회경쟁(parliamentary political competition), 이익집단경쟁(interest group political competition)을, 통제변수로 인구수(voter monitoring demands), 의회 직원수, 부채규모(credit market incentives), 국가 감사원장이 공인회계사 자격을 갖출 것을 요구하는 법적 요구사항의 존재여부(signaling incentives) 등을 설정하였다. 다중선행회귀분석 결과 인구변수, 부채규모 등이 유의성이 있는 것으로 나타났다(Carpenter, 1991).

Cheng은 주정부의 회계공시(state government accounting disclosure)에 영향을 미치는 요인에 관한 이론들을 실증적으로 분석하였다. 그녀는 여러 관련문헌들을 종합적으로 분석하여 회계정책의 선택은 투표자의 선호, 이익집단의 압력, 정당간 경쟁, 제도적 역학, 외부적 요구 및 제약, 그리고 주정부의 재정상황의 영향을 받아 입법자, 통치자, 관료들의 의사결정을 통해 형성된다고 보았다. 그리고 이러한 회계정책의 선택에 영향을 미칠 수 있는 변수들을 사회경제적 요인(socioeconomic factors), 정치시스템적 요인(political system factors), 관료제의 특징(characteristics of the bureaucracy), 그리고 외부적 요구 및 제약을 대표하는 요인(factors that represent other external demands and constraints) 등으로 범주화하였다. 이러한 요인들의 복잡한 관계를 분석하기 위해 선형구조관계(Linear Structural Relations, LISREL)이라는 공분산구조분석(causal modeling)을 실시하였다. 1978년과 1986년 두 번의 분석이 이루어졌는데, 우선 1978년의 경우 통치력, 언론의 영향력, 채무제약, 관료의 재정능력 등이 유의미한 영향을 미치는 것으로 나타났다. 그리고 1986년 자료의 경우 관료적 능력/입법능력 및 언론의 영향

력 등 두 변수가 유의미하게 나타났다(Cheng, 1992).

Christiaens은 벨기에 지방자치단체의 발생주의회계로의 전환에 대한 연구에서 발생주의 조기시행여부, 외부의 영향, 지역재무관제도 채택, 회계담당직원의 자질, 부채규모, 재정상태, 시의 규모 등이 발생주의 채택 및 시행에 미치는 영향을 파악하였다. 연구 결과 발생주의 회계제도를 채택하여 1년 이상 경험을 가진 지방정부는 이행정도에 어느 정도의 유의성이 있었다. 반면 회계기구의 영향과의 관계에 있어서 관련 전문가집단 참여변수는 전혀 유의성이 없었으나 전문가 자문변수에 있어서는 높은 유의성이 나타났다. 그 밖에 지역재무관의 참여, 학력, 전문기관의 멤버십 취득 등은 유의성 없었으며, 또한 부채의존도 및 시 재정의 견실성도 이행정도와는 아무런 관련 없는 것으로 나타났다(Christiaens, 1999).

편호범은 회계정보를 이용하는 정보이용자들이 새로운 제도가 도입되었을 때 시행상 장벽을 줄이고 쉽게 정착할 수 있는 방안을 마련코자 하는 목적을 가지고 회계정보이용자를 대상으로 한 설문결과를 토대로 기술수용모델(TAM)을 도입하여 실증분석을 실시하였다. 구체적으로 유용성 인식에 영향을 미치는 선행요인으로 개인특성 차원에서 사전지식 경험, 개혁성향·관심도, 과업특성 차원에서 단식부기 문제인식, 복식부기 부정인식, 조직특성 차원에서 기관장 의지, 지원체제, 환경특성 차원에서 사회적 영향, 용이성 요인을 설정하고, 그 영향력에 대한 가설의 검증을 위해 다중회귀분석을 실시하였다. 분석결과 개인특성 차원에서의 개혁성향이나 관심도, 과업특성 차원에서의 단식부기의 문제인식, 환경특성 차원에서의 사회적 영향 등은 유용성 인식에 유의미한 영향을 주는 것으로 나타난 반면, 조직특성 차원에서의 기관장 의지는 유의성이 적은 것으로 나타났다(편호범, 2004). 이상의 내용을 정리하면 <표-1>과 같다.

<표-1> 정부회계제도 개혁의 통계적 실증분석에 관한 선형연구

연구자	Zimmerman (1977)	Baber and Sen (1984)	Ingram (1984)	Robbins and Austin(1986)	Carpenter (1991)	Christiaens (1999)
증속 변수	재무보고서의 길이 (페이지수, 도해의수)	정부회계감사재무 보고서(GAAFR) 펀드정의의 채택여부	제도화 지수 (practice index)	회계공시의 질에 대한 복합지수 (compound index)	GAAP 채택지수 (GAAP Adoption Index)	이행지수 (compliance index)
독립 변수 / 통제 변수	1. 정부 형태 - 임명직 vs. 선거직 시장 2. 정부 크기 - 인구수	1. 정치적 경쟁 - 소수당의 의석수 - 유권자 순환율 2. 공무원에 대한 보상 3. 부채수준 4. 입법적 제약 5. 의원순환율	1. 부채수준 2. 정부간 이전수입 3. 인구수 4. 신문구독률	1. 정부형태' - 임명직 VS. 선거직 시장 2. 소득수준 3. 자체수입 4. 부채수준' 5. 이전수입' 6. 감시기관의 규모' 7. 인구수	1. 선거경쟁 2. 의회경쟁 3. 이익집단경쟁 4. 통제번수 - 인구수 - 자체수입 4. 부채수준' 5. 이전수입' 6. 감시기관의 규모' 7. 인구수	1. 관습 - 민간의 발행주와 조기시행여부' 2. 외부적 영향 - 회계적 관계 - 계약조건 - 감시원장 자격에 대한 법적 요구사항

자료 : Cheng(1992) 수정.

* 유의미한 변수. 밀줄이 그어진 굵은 이탤릭체는 본 연구에서 차용한 변수를 나타냄.

III. 연구모형과 가설

선행연구들은 대부분 한 국가의 주정부(state government) 내지 도시(city) 차원에서 ‘일반적으로 인정된 회계원칙(Generally Accepted Accounting Principle, 이하 GAAP)의 수용요인’을 다루고 있으나, 국가간 비교차원에서 발생주의 회계제도 도입에 대한 영향요인을 살펴본 실증분석은 아직까지 없는 것으로 보인다. 비록 Lüder(1992)의 연구에서는 회계개혁과정에서의 촉진요인과 장애요인에 대한 거시적인 분석이 이루어지기는 했지만, 영향요인에 대한 통계적 실증분석은 결여되어 있다. 따라서 본 연구는 지금까지 연구된 여러 이론과 모델을 바탕으로 발생주의 회계제도 도입에 대한 영향을 주는 요인을 선정하고 경제·재정적 요인, 정치·제도적 요인, 사회·문화적 요인으로 분류하여 다음과 같이 가설을 설정하였다.

1. 경제·재정적 요인 (economic financial factors)

1) 부의 수준

부(wealth)와 회계공시 확대간의 관계에 대해서는 다양한 견해가 존재한다. 그 중 Evanser와 Patton(1983) 등의 연구들은 유의미한 관계가 존재하지 않는다고 보았다(Cheng, 1992: 3). 그러나 Ingram(1984)은 주정부의 관리의 질이 높아 개별 주정부의 부(state wealth)가 증가하게 되면 개별 정책결정자 및 정치인들은 부의 증가라는 결과를 외부에 보이고자 하는 유인을 갖게 된다고 보았다. 따라서 이들은 회계공시의 확대를 주장하지만 단식부기 하에서는 제공되는 정보에 제한이 따르기 때문에 발생주의 회계제도로의 이행을 요구하게 된다는 것이다. 결국 주정부의 부(state wealth)는 회계공시의 확대에 정(正)의 영향을 미치게 된다고 하였다. Magann(1983)의 연구에서도 부와 회계공시 확대간의 관계를 정의 관계로 보고 있다. 따라서 본 연구에서는 Ingram과 Magann의 견해와 같이 국부상태가 발생주의 회계제도 도입에 긍정적인 영향을 미칠 것이라는 가설을 설정한다.

가설1: 국부상태가 좋을수록 발생주의 회계제도의 도입가능성이 높을 것이다.

2) 국가채무 정도

Standard & Poor's(이하 S&P)는 GAAP에 따라 작성되지 않은 정부재무보고서는 공채수익률에 부정적인 영향을 미치며, 회계 및 재무보고가 기준 이하인 경우 대부시장은 높은 이자율을 적용하는 방식으로 패널티를 부과한다는 증거를 제시한 바 있다(Standard & Poor's, 1980: 2-6). S&P의 이러한 견해는 정부의 부

채의존 경향이 강할수록 국민들에게 더 많은 회계정보 공시량 및 더 질 높은 회계정보의 공시를 요구하도록 하는 유인(incentives)으로 작용할 것이라는 가정을 뒷받침해 준다. 따라서 다음과 같이 부채수준이 높아 재정상황이 좋지 않은 국가일수록 더 빨리 발생주의 예산회계제도를 도입할 것이라는 연구가설을 설정할 수 있다.

가설2: 부채수준이 높을수록 발생주의 회계제도의 도입가능성이 높을 것이다.

3) 조세부담의 증가

조세부담이 증가하면 국민들은 조세저항 형태로서 조세부담의 완화를 요구하게 된다고 한다(Hepworth, 2002). 이러한 요구는 정부회계에 대한 감시유인으로 작용할 가능성이 크므로 다음과 같은 가설을 설정할 수 있다.

가설3: 조세부담이 클수록 발생주의 회계제도의 도입가능성이 높을 것이다.

4) 국제개방도

특정제도는 국가간의 대화나 영향력, 그리고 교류에 의해 영향을 받아 도입되는 경우가 있다. 국제기구의 역할이나 국가간의 관계가 개별국가의 정책발전에 영향을 미칠 수 있는 것이다. 이 때 개별국가들간의 영향은 일국의 국제개방도가 높을수록 크게 나타날 것이라 생각할 수 있다. 따라서 본 연구에서는 국제개방도가 높을수록 이러한 발생주의 회계제도 도입의 국가간 영향이 크게 나타날 것이라는 전제하에 다음과 같이 가설을 설정하였다!)

가설4: 국제개방도가 클수록 발생주의 회계제도의 도입가능성이 높을 것이다.

2. 정치·제도적 요인 (politico-institutional factors)

1) 국가체제

국가 내부의 다양한 수준의 정부간에 공유된 권위의 수직적 분산상태인 국가체제로서 단일국가·연방국가 등이 발생주의 회계제도 도입에 영향을 미칠 수 있다. 단방제 국가일수록 연방제 국가보다 도입이 용이하다는 것이 일반적인 견

1) 이러한 제도도입에 영향을 미칠 수 있는 국제개방도는 경제적 측면과 국제기구의 참여도와 같은 정치적 측면으로 나눌 수 있는데, 학자마다 양자의 상대적 중요성은 달리 평가하고 있다(Cameron, 1978; Usui, 1995), 본 연구에서는 경제적 측면을 강조하여 국제개방도를 국제개방도로 사용하기로 한다.

해이다(Chan, Jones, and Lúder, 1996). 따라서 본 연구에서는 다음과 같은 가설을 설정하기로 한다.

가설5: 단방제 국가가 연방제 국가에 비해 발생주의 회계제도의 도입가능성이 높을 것이다.

2) 정치체제

대통령제 국가와 의원내각제 국가 사이에서는 정부회계제도 개혁에 있어 중요한 차이점이 존재한다. 대통령제에서 입법부와 행정부는 서로 독립적으로 구성되고 서로 다른 기반과 역할을 하고 있다. 반면, 의원내각제에서 정부는 지배 정당이나 정당 연합에 의해 구성되어 의회 다수파의 지지를 받게 되고 행정부와 입법부 사이의 기능 분리가 명백하지 않다. 따라서 정치체제와 관련하여, 영국과 같은 의원내각제 국가는 미국과 같은 대통령제 국가에 비해 거부점(veto-point)이 적어 정부회계제도 개혁이 이루어지기 용이할 것으로 생각된다.²⁾ 또한 양원제 의회가 존재하는 국가에서는 상원과 하원간의 합의과정에 갈등이 상존함으로써 단원제 의회 국가에 비해 의안처리의 자연가능성이 크다고 볼 수 있다(Immergut, 1992: 63-64; 이남국, 2003b: 20).

따라서 이러한 정치체제의 차이들을 고려하여 국가들의 통치형태와 의회형태를 나타내는 더미변수(dummy variables)를 설정하여 발생주의 회계제도 도입 가능성에 영향을 미치는 변수로 고려해야 할 필요가 있다. 본 연구에서는 다음과 같은 가설을 설정하기로 한다.

가설6-1: 의원내각제 통치형태를 가진 국가가 대통령제 통치형태의 국가에 비해 발생주의 회계제도의 도입가능성이 높을 것이다.

가설6-2: 단원제 의회형태를 가진 국가가 양원제 국가에 비해 발생주의 회계제도의 도입가능성이 높을 것이다.

3. 사회·문화적 요인(socio-cultural factors)

1) 국가의 규모

여러 선행논문들에서 정부의 규모(government size)는 정부회계제도의 관행 및 회계공시의 특징에 중요한 영향을 미치는 것으로 조사되었는데, 이 때 대리변수

2) 스위스는 회의제 통치형태를 취하고 있어 대통령제와 의원내각제 중 어디에도 해당되지 않으나, 대통령제와 같이 의사결정과정에서 다수의 거부점이 발생하므로 본 연구에서는 대통령제와 같은 범주로 처리하였다.

는 주로 인구수(population)를 사용하였다.³⁾ 본 연구에서는 인구규모가 클수록 새로운 회계제도를 수행하는데 있어서 행정적 기술적 문제가 증가되고 또한 수행비용도 증가한다는 것으로 해석하여 다음과 같은 가설을 설정하기로 한다.

가설7: 국가규모가 작을수록 발생주의 회계제도의 도입가능성이 높을 것이다.

2) 지리적 위치

해당 국가가 어느 지역에 위치하는가도 발생주의 회계제도 도입에 영향을 미칠 수 있다. 같은 OECD 가입국이라 하더라도 EU국가의 경우 발생주의 회계제도 도입빈도가 상대적으로 높게 나타나고 있다. 이와 같이 EU와 같은 지역변수가 발생주의 회계제도 도입에 미친 순수한 효과를 파악하기 위해서 본 연구에서는 다음과 같은 가설을 설정하였다.

가설8: EU국가가 비EU국가에 비해 발생주의 회계제도의 도입가능성이 높을 것이다.

3) 행정문화

Pollitt과 Bouckaert(2004)는 행정문화와 관련된 논쟁에서 이른바 법치국가모델(Rechtsstaat model)⁴⁾과 공익국가모델(public interests model)⁵⁾이라는 앵글로-색슨

3) Zimmerman(1977)도 주정부규모에 대한 대리변수로 인구수(population)를 사용한 바 있다.

4) 법치국가모델 관점에 따르면, 국가는 사회 내에서 하나의 중앙집권적인 권력이며, 국가의 중점적인 관심은 법의 입안, 개선, 그리고 강화라고 한다. 이러한 관점에서는 대부분의 고위공무원은 법에 대한 교육을 잘 받게 되며, 동시에 광범위한 행정법체계가 만들어졌다고 한다. 이러한 문화에서 본원적인 관료의 자세는 규칙을 준수하고 따르는 것이며, 개별 공무원과 개별 시민들의 행위는 모두 이러한 정확성과 법적 통제의 맥락에서 이루어진다고 한다. 이에 따라 이러한 시스템은 행정법원의 위계를 필요로 하게 된다는 것이다. 이러한 접근의 전형적인 가치는 사회적으로 필요한 통합력으로서 법의 권위에 대한 존경, 전례에 대한 존중, 최소한 법 앞의 평등이라는 의미에서 평등에 대한 관심 등을 포함한다(Pollitt & Bouckaert, 2004).

5) 반면 ‘공익국가모델’은 사회 내에서 덜 광범위하거나 덜 지배적인 역할을 수행하는 국가와 조화를 이룬다고 한다. 정부는 필요악으로 간주되며 정부의 장관과 공무원은 선거에 의해 구성되는 의회에 대해 책임을 지거나 기타 다른 수단들을 통해 반드시 공적 책임을 지게 된다. 물론 법은 통치의 필수적인 요소이지만, 그것의 특별한 관점과 절차들은 법치국가모델의 경우보다는 지배적이지 않으며, 모든 시민들은 법 아래에 있으나 법은 대개 전방위적이기 보다는 하나의 배경을 이루게 된다고 한다. 많은 고위공무원은 특별한 교육훈련을 받지 않으며, 공무원은 고차원적인 목표를 가진 신분 내지 핵심그룹을 위해서가 아니라 단순히 정부조직을 위해 일하는 시민으로 간주된다.

관념(Anglo-Saxon notion)의 양극화된 구분이 있음을 소개하면서, 일반적으로 범치국가모델은 공익국가모델보다 개혁에 있어서 자연 내지 정체될 것으로 보았다. 행정변화는 항상 법적, 문화적인 면에서의 변화를 요구하기 때문이며, 또한 행정법에 대해 고도의 교육훈련을 받은 고위공무원은 일반행정가보다도 경영적·목표지향적 관점으로 이해하는 게 더 어렵기 때문이다.

한편 공익국가모델 내지 범치국가모델과 같이 행정문화의 양극단의 범주만이 실제로 적합한지에 대해 의문을 제기하면서, 많은 나라들이 고도의 범치국가형태로부터 상당히 이탈한 상태이지만 공익국가모델을 곧바로 지향한다고 볼 수 없다고 하면서 네덜란드, 펁란드, 스웨덴 등을 이러한 중간적인 성격을 갖는 세 번째 범주에 속한다고 보는 견해가 있다(Pollitt & Bouckaert: 2004).

본 연구에서는 이러한 Pollitt과 Bouckaert(2004)의 견해를 받아들여 범치주의 모델 국가군, 중간적 성격의 국가군, 그리고 공익국가모델 국가군으로 범주화하고 이에 상응하는 더미변수 2개를 설정하는 방식으로 행정문화를 변수로 고려하였으며, 다음과 같은 가설을 설정하였다.

가설9: 공익국가모델 국가군은 다른 행정문화 국가군에 비해 발생주의 회계제도의 도입가능성이 높을 것이다.

IV. 조사설계

1. 연구의 대상

본 연구는 30개 OECD 가입국 중 8개국을 제외한 총 22개 국가들을 대상으로 하여 발생주의 회계제도의 도입에 대한 영향요인을 분석하였다. 제외된 8개국 중 6개국은 1990년대 이후 OECD에 가입한 나라이며, 체코(1995), 헝가리(1996), 한국(1996), 멕시코(1994), 폴란드(1996), 슬로바키아 공화국(2000) 등이 이에 해당한다. 나머지 2개국은 터키와 룩셈부르크로서 1980년대 이후의 시계열 자료를 구할 수 없는 경우에 해당하여 분석대상에서 제외하였다. 이에 따라 본 연구에서의 분석대상 국가는 호주, 오스트리아, 벨기에, 캐나다, 덴마크, 펁란드,

다. 정부의 절차도 공익을 위해 대중의 동의를 구하는 절차로 간주되는데, 서로 다른 사회적 이익집단은 때로는 매우 치열하게 서로 경쟁하는 것으로 인식된다. 이러한 맥락에서 정부가 해야 할 일은 어느 한 편에 가담하는 것이 아니라 집단간 경쟁에 대해 공정하고 믿음이 가는 심판으로서의 역할이다. 그러므로 실천성 및 신축성과 함께 부분간 이익에 대한 독립적 역할이 정부의 가장 중요한 가치라고 보고 있다(Pollitt & Bouckaert, 2004).

프랑스, 독일, 그리스, 아이슬란드, 아일랜드, 이탈리아, 일본, 네덜란드, 뉴질랜드, 노르웨이, 포르투갈, 스페인, 스웨덴, 스위스, 영국, 미국 등이다.

2. 분석모형

생존분석(survival analysis)이란 생존자료를 분석하는 통계적 방법을 말한다. 생존자료에는 기계나 장치의 부품이 고장나기까지 걸린 시간, 환자나 동물이 사망하기까지의 시간, 보험회사가 특정 사건에 대해 지불한 비용의 액수, 사람들이 결혼을 한 후 결혼생활을 유지하는 기간 등이 있다. 이러한 생존분석은 다음의 식(1)과 같은 기본모형으로 나타낼 수 있다(Allison, 1995; Lee and Wang, 2003).

$$P_{it} = \Pr(T=t | T \geq t) \quad \text{식(1)}$$

식(1)은 관찰대상 i 가 시점 t 년도에 제도 미도입에서 제도 도입으로 전환할 확률을 의미하며, 이 때 T 는 어떠한 사건이 도입된 시간(즉 연도)을 의미하고, P_{it} 는 t 기 전까지는 아직 특정사건이 발생하지 않았다는 조건하에서 t 기에 비로소 동 제도를 도입하게 되는 조건부확률(conditional probability)을 말한다. 보다 구체적으로 식(2)와 같이 다기간 로짓모형을 이용하여 생존분석을 실시할 수 있는데, 여기서 P 는 Logistic 회귀방정식에서의 공변수(covariates)와 연관되어 있다.

$$\log\left(\frac{P_{it}}{1-P_{it}}\right) = \alpha_i + \beta_1 X_{it1} + \dots + \beta_k X_{itk} \quad \text{식(2)}$$

단, $t = 1, 2, 3, \dots$, α_i 는 절편

이러한 생존분석을 이용하여 본 연구는 경제·재정적 요인에 대한 변수만을 포함한 기본모형(모형 I)과 함께 기본모형에 각각 정치·제도적 요인들을 포함한 모형(모형 II)과 사회·문화적 요인들을 포함한 모형(모형 III), 세 요인들을 모두 포함한 통합모형(모형 IV)을 설정하여 발생주의 회계제도 도입여부에 대한 독립 변수들의 영향력을 살펴보았다. 이를 모형화하면 다음과 같다.

모형 I : 기본모형

$$\log\left(\frac{P_{it}}{1-P_{it}}\right) = \alpha_i + \beta_1 \cdot \text{국부수준}_{it} + \beta_2 \cdot \text{부채수준}_{it} + \beta_3 \cdot \text{조세부담수준}_{it}$$

$$+ \beta_4 \cdot 국제개방도 수준_{it} \quad \text{식(3)}$$

모형II : 정치·제도적 요인 통제모형

$$\begin{aligned} \log\left(\frac{P_{it}}{1-P_{it}}\right) = & \alpha_{it} + \beta_1 \cdot \text{국부수준}_{it} + \beta_2 \cdot \text{부채수준}_{it} + \beta_3 \cdot \text{조세부담수준}_{it} \\ & + \beta_4 \cdot \text{국제개방도수준}_{it} + \beta_5 \cdot \text{국가체제}_{it} + \beta_6 \cdot \text{통치형태}_{it} \\ & + \beta_7 \cdot \text{의회형태}_{it} \end{aligned} \quad \text{식(4)}$$

모형III : 사회·문화적 요인 통제모형

$$\begin{aligned} \log\left(\frac{P_{it}}{1-P_{it}}\right) = & \alpha_{it} + \beta_1 \cdot \text{국부수준}_{it} + \beta_2 \cdot \text{부채수준}_{it} + \beta_3 \cdot \text{조세부담수준}_{it} \\ & + \beta_4 \cdot \text{국제개방도수준}_{it} + \beta_5 \cdot \text{국가규모}_{it} + \beta_6 \cdot \text{지리적 위치}_{it} \\ & + \beta_7 \cdot \text{행정문화 더미1}_{it} + \beta_8 \cdot \text{행정문화 더미2}_{it} \end{aligned} \quad \text{식(5)}$$

모형IV : 통합모형

$$\begin{aligned} \log\left(\frac{P_{it}}{1-P_{it}}\right) = & \alpha_{it} + \beta_1 \cdot \text{국부수준}_{it} + \beta_2 \cdot \text{부채수준}_{it} + \beta_3 \cdot \text{조세부담수준}_{it} \\ & + \beta_4 \cdot \text{국제개방도수준}_{it} + \beta_5 \cdot \text{국가체제}_{it} + \beta_6 \cdot \text{통치형태}_{it} \\ & + \beta_7 \cdot \text{의회형태}_{it} + \beta_8 \cdot \text{국가규모}_{it} + \beta_9 \cdot \text{지리적 위치}_{it} \\ & + \beta_{10} \cdot \text{행정문화 더미1}_{it} + \beta_{11} \cdot \text{행정문화 더미2}_{it} \end{aligned} \quad \text{식(6)}$$

3. 변수의 측정

본 연구에서는 제도도입에 영향을 미치는 요인을 살펴보고자 하였으므로 종속변수는 각국의 발생주의 회계제도의 도입여부이고 독립변수는 제도도입에 영향을 미치는 다양한 변수들이다.

종속변수의 발생주의 회계제도 도입 시기는 중앙정부에 도입된 때를 기준으로 하였고 현금주의와 발생주의로 이분화하였다.

경제·재정적 요인으로 설정된 독립변수에는 국부수준, 정부부채수준, 조세부담수준, 그리고 국제개방도 등이 있으며, 각각 GDP에 자연대수(logarithms)를 취한 값, GDP대비 중앙정부 총부채비율(Central government total debt as percentage of GDP), GDP 대비 총조세수입 비율(Total tax as percentage of GDP), 그리고 GDP 대비 (수출+수입) 비율(Trade in goods and services as percentage of GDP)을 사용하여 측정하였다.

정치·제도적 요인의 독립변수로서 국가체제, 정치체제는 더미변수로 측정하

였다. 즉 국가체제 중 단방제 국가, 정치체제 중 의원내각제, 의회형태 중 단원제에 해당하는 경우 1을 값으로 부여하였다.

사회·문화적 요인 중 국가규모는 인구수에 자연대수를 취한 값으로 측정하였고, 지리적 위치는 EU국가에 해당되면 1의 값을 부여하는 더미변수로 처리하였다. 그리고 행정문화는 Pollitt & Bouckaert(2004)의 분류에 따라 법치국가모델 국가군을 기준으로 하여 공익국가모델 국가군에 해당하는 경우 1의 값을 갖는 더미변수와 중간적 성격의 국가군에 해당하는 경우 1의 값을 갖는 더미변수 등 2개의 변수를 설정하였다.

이상의 경제·재정적 요인, 정치·제도적 요인 및 사회·문화적 요인들에 대한 독립변수의 측정은 <표-2>와 같이 정리할 수 있다.

V. 결과분석

1. 변수간의 상관관계 분석

본 연구의 종속변수인 발생주의 회계제도 도입여부와 독립변수들 사이의 상관관계는 다음의 <표-3>과 같다. 변수들 사이의 상관관계를 살펴보면 연구가 설에서 설정한 독립변수와 종속변수간의 관계를 일차적으로 파악할 수 있다. 그러나 단순 상관관계는 다른 변수들은 통제하지 않은 상태에서 두 변수 사이의 관계만을 나타내므로 이후 다변인 분석결과와는 다를 수 있다. 종속변수와 독립변수간의 상관관계를 중심으로 살펴본다.⁶⁾

우선 경제·재정적 요인과 관련된 독립변수, 즉 GDP(LOG_GDP), GDP 대비 중앙정부 부채비율(DEBT), GDP 대비 총조세수입 비율(TOT_TAX), 그리고 경제개방도를 나타내는 GDP 대비 (수출+수입) 비율(OPENNESS)과 발생주의 회계제도 도입여부(ACCRUAL)와의 상관관계는 각각 $r=0.091$, $r=0.022$, $r=-0.001$, $r=-0.060$ 으로 나타났다. 즉 GDP가 증가할수록, 중앙정부 부채비율이 증가할수록 발생주의 회계제도 도입확률은 높아지는 반면, 국부수준을 나타내는 GDP 대비 총조세수입 비율 및 경제개방도를 나타내는 GDP 대비 (수출+수입) 비율이 높아질수록 발생주의 회계제도 도입확률은 낮아지는 것으로 나타났다. 그러나 이 중 LOG_GDP만이 통계적으로 유의미한 관계를 보였다.

다음으로 정치·제도적 요인 및 사회·문화적 요인과 발생주의 회계제도 도입여부와의 상관관계를 살펴본다. <표-7>에서 국가체제(FED_SYS), 통치형태(GOV_SYS), 의회형태(CON_SYS), 인구수(LOG_POP), 지리적 위치(EU), 행정문화 중 중간적 성격의 국가군 더미(CUL_D1), 공익국가모델 국가군 더미변수(CUL_D2)는 각각 $r=-0.003$, $r=0.078$, $r=-0.035$, $r=0.005$, $r=-0.053$, $r=0.035$, $r=0.091$ 의 상관계수 값을 나타냈고, 이 중 CUL_D2만이 $p<0.1$ 수준에서 통계적 유의성이 있었다. 즉, 법치국가모델의 국가군을 기준으로 법치국가모델의 국가군보다는 공익국가모델 국가군이 발생주의 회계제도 도입에 보다 유리한 것으로 해석 할 수 있다.

6) 로짓모형은 일반적으로 일반 선형회귀모형의 기본가정, 즉 선형성(linearity), 정규성(normality), 등분산성(homoscedasticity) 등을 모두 충족시키지 않아도 되는 가정상의 유연성이 허용되는 분석기법이다. 따라서 독립변수간의 다중공선성(multicollinearity)에 대한 확인은 큰 의미가 없다 할 것이다.

〈표-3〉 변수들간의 상관관계분석 결과

	ACCRUAL	LOG_GDP	DEBT	TOT_TAX	OPENNESS	FED_SYS	GOV_SYS	CON_SYS	LOG_POP	EU	CUL_D1	CUL_D2
ACCRUAL	1											
LOG_GDP	.091*	1										
DEBT	.022	.006	1									
TOT_TAX	-.001	.252**	.201**	1								
OPENNESS	-.006	.199**	.250**	.390**	1							
FED_SYS	-.003	-.195*	.411**	.282**	.227**	1						
GOV_SYS	.078	.107*	.037	.235**	.129**	-.076	1					
CON_SYS	.035	-.346*	.135**	-.003	-.133*	.346**	-.384*	1				
LOG_POP	.005	.062	.016	-.216*	-.504*	-.314*	.016	-.254*	1			
EU	-.053	-.183*	.290**	.485**	.320**	.294**	-.090*	.220**	.018	1		
CUL_D1	.035	.081*	-.233*	.380**	.175**	.346**	.265**	.166**	-.433*	-.074	1	
CUL_D2	.091*	-.080*	-.074	-.328*	-.028	-.419*	.293**	-.134*	.128**	-.313*	-.284*	1

Note : * p<0.1, ** p<0.05, *** p<0.01

LOG_GDP : GDP(Logged) / DEBT : GDP 대비 중앙정부부채 비율 / TOT_TAX : GDP 대비 총조세 수입 비율 / OPENNESS : GDP 대비 (수출+수입) 비율 / FED_SYS : 국가체제(단방제=1) / GOV_SYS : 통치형태(의원내각제=1) / CON_SYS : 의회형태(단원제=1) / LOG_POP : 인구수(logged) / EU : EU국가여미(EU국가=1) / CUL_D1 : 법치국가모델과 공익국가모델의 중간적 성격의 국가군 더미(중간적 성격의 국가=1) / CUL_D2 : 공익국가모델 국가군 더미(공익국가모델 국가=1)

2. 생존분석 결과

1) 분석모형에 대한 적합도 검정

종속변수에 대한 독립변수의 영향력을 분석하기 위하여 경제·재정적 요인에 대한 변수만을 포함한 기본모형(모형 I)을 설정하고 아울러 기본모형에 각각 정치·제도적 요인들을 포함한 모형(모형 II)과 사회·문화적 요인들을 포함한 모형(모형 III), 두 범주의 요인들을 모두 포함한 통합모형(모형 IV)을 설정하여 발생주의 회계제도 도입여부에 대한 독립변수들의 영향력을 살펴보았다. 이러한 4가지 모형을 설정하여 얻어진 결과는 <표-3>에 함께 제시되어 있다7).

우선 경제·재정적 요인과 관련된 독립변수들만을 포함시킨 모형 I과 정치·제도적 요인과 관련된 통제변수를 함께 포함하는 모형 II는 각각 $\chi^2 = 2.960(\text{sig}=0.175)$, $\chi^2 = 11.419(\text{sig}=0.121)$ 로서 통계적으로 유의미하지 않게 나타나

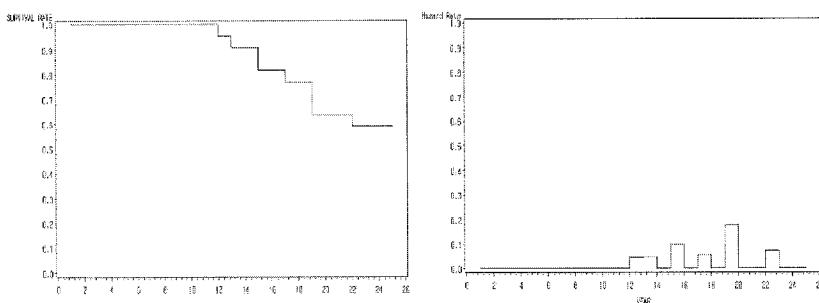
7) 독립변수들의 투입이 종속변수에 대한 예측을 얼마나 개선시켰는가는 Model Fit Statistics를 살펴보면 알 수 있다. 이는 상수항을 제외한 모든 독립변수의 계수가 0이 라는 영가설(Testing Global Null Hypothesis : BETA=0)을 우도비(Likelihood Ratio)의 χ^2 값과 p-value를 통해 검증하는 것이다.

모형의 적합성이 높지 않았다. 그러나 사회·문화적 요인을 추가로 고려한 모형 III과 두 가지 범주의 요인들을 모두 독립변수로 포함한 모형IV의 경우 각각 $\chi^2 = 26.897(\text{sig}=0.001)$, $\chi^2 = 29.727(\text{sig}=0.002)$ 로서 모두 $p < 0.01$ 수준에서 통계적으로 유의미한 모형인 것으로 나타났다. 따라서 본 연구에서는 모형의 적합도가 높은 모형III과 모형IV를 중심으로 설명하고자 한다.

2) 발생주의 회계제도 도입의 누적생존함수 및 위험함수

전체 표본에 대한 생존함수 및 위험함수의 분포는 <그림-1>에 나타나 있다. 생존함수(survival function)는 1980년 이후 기간의 흐름에 따라서 OECD 국가들이 발생주의 회계제도를 도입하지 않고 남아 있는, 즉 생존해 있는 비율을 의미한다. 밑으로 멀어지고 있는 발생주의 회계제도의 생존비율의 감소는 시간이 지남에 따라 각국이 발생주의 회계제도를 도입하고 있음을 의미한다. <그림-1>의 그래프는 분석 대상국가들이 1980년대에는 발생주의 회계제도를 도입하고 있지 않다가 1991년 뉴질랜드를 선두로 하여 1990년대 이후에 집중적으로 발생주의 회계제도를 도입하고 있음을 보이고 있다. 그러나 분석대상 국가들 중 발생주의 회계제도를 도입한 나라가 과반수에 이르지 못하여 생존비율은 아직 0.5 이하로 내려가지 못하고 있다⁸⁾.

<그림-1> 누적생존함수 및 위험함수



한편 전체표본의 위험함수(hazard function)는 특정 시점까지 발생주의 회계제도를 도입하지 않고 있던 국가들이 특정연도에 발생주의 회계제도를 도입할 확률을 의미한다. 시간의 흐름에 따른 발생주의 회계제도를 도입할 위험율의 증감

8) 그러나 프랑스가 2006년부터 발생주의 회계제도를 시행하고 있고, 한국은 2008년 도입을 목표로 사업을 추진하고 있으며, 일본도 도입을 추진하고 있기 때문에 이후 연구에서 발생주의 회계제도의 생존함수는 이와는 다른 형태로 전개될 것으로 예상할 수 있다.

은 <그림-1>의 오른쪽 분포에서 볼 수 있는 것과 같이 전반적으로 처음 10년 동안에는 위험율의 변화가 없는 형태를 보이나, 11년이 지나면서부터 소폭으로 위험률이 상승·감소하는 기복상태를 나타내다가, 이후 1990년대 후반에는 위험률이 다소 크게 증감하고 있음을 알 수 있다.

3) 종속변수에 대한 독립변수의 영향력 분석

로지스틱 회귀분석에서 회귀계수를 통해 일차적으로 설명할 수 있는 것은 독립변수와 종속변수간 상관관계의 방향성과 그 통계적 유의도이다. 그리고 각 변수값의 통계적 유의도는 Wald 통계치(Chi-Square)의 유의도를 통해 알 수 있다. Wald 통계치의 유의도가 유의수준보다 작으면, 계수가 0이라는 가설을 기각하게 되고, 해당 독립변수가 종속변수에 영향을 미쳤다고 할 수 있다. 또한 독립변수가 종속변수에 미치는 영향의 방향은 계수값의 부호를 통해 알 수 있는데, 계수값이 양의 값을 취하면 해당 독립변수 값이 증가할 때 종속변수가 일어날 확률이 커진다는 것을 의미한다.⁹⁾

(1) 경제·재정적 요인의 영향력

<표-4>에서 경제·재정적 요인에 대한 변수만을 포함한 기본모형(모형 I)과 정치·제도적 요인으로 국가체제(FED_SYS), 통치형태(GOV_SYS), 의회형태(CON_SYS) 등 3가지 더미변수를 고려한 모형II의 경우 모형의 적합도가 매우 낮고, 또한 유의미한 변수가 없는 것으로 나타났다. 사회·문화적 요인들을 추가한 모형III은 $\chi^2=26.897$ 로서 모형 I과 모형II의 경우보다 모형의 적합도가 크게 향상되었으며, 국부수준(LOG_GDP) 이외에도 GDP 대비 중앙정부 부채수준(DEBT), 경제개방도(OPENNESS)등 조세부담수준(TOT_TAX)을 제외한 모든 경제·재정적 변수들이 통계적으로 유의미하게 나타났다. 마지막으로 정치·제도적 요인 및 사회·문화적 요인에 대한 변수들을 모두 포함시킨 모형IV에서 국부수준(LOG_GDP)은 발생주의 회계제도 도입확률에 정의 방향으로 $p<0.01$ 수준에서 통계적으로 유의미한 것으로 나타난 반면, OPENNESS는 $p<0.05$ 수준에서 음의 방향으로 통계적으로 유의하게 나타났다.

이상의 모형 I - 모형IV를 통한 경제·재정적 요인의 영향을 정리하면 다음과 같다.

첫째, 발생주의 회계제도의 도입에 대한 경제·재정적 요인과 관련하여 국부

9) Logistic procedure에서 제공하는 Odds ratio의 값을 통해서도 독립·통제변수의 종속변수에 대한 영향력의 방향을 파악할 수 있다. Odds ratio 값이 1보다 크면 독립변수 1 단위의 변화에 따라 발생주의 회계제도를 도입할 확률이 높아지는 것이고, 1보다 작으면 동 제도를 도입할 확률이 작아짐을 의미한다. 그러나 이 때의 값은 표준화된 계수가 아니므로 변수간의 영향력을 직접적으로 비교할 수는 없다.

(national wealth)를 나타내는 GDP(LOG_GDP)는 발생주의 회계제도 도입확률에 정의 방향으로 통계적으로 유의미한 영향을 미치는 것으로 나타났다. 그리고 독립변수가 추가될수록 GDP의 Odds ratio의 값은 크게 증가하고 있음을 알 수 있다. 이러한 사실은, 부가 발생주의 회계제도 도입과 유의미한 관계가 존재하지 않는다고 본 Evanser와 Patton(1983)의 주장과는 배치되는 결과이며, Magann (1983), Ingram(1984)의 주장이 보다 설득력이 있음을 뒷받침하는 결과라고 할 것이다.

다음으로 중앙정부의 GDP 대비 부채비율은 사회·문화적 요인들을 함께 고려한 모형III에서는 발생주의 회계제도 도입확률을 유의미하게 정의 방향으로 높이는 것으로 나타났다. 그러나 정치·제도적 요인들까지 추가적으로 고려한 모형 IV에서는 발생주의 회계제도 도입에 유의미한 영향을 주지 못하는 것으로 나타났다. Robins와 Austin(1986)의 연구에서는 부채수준이 발생주의 회계공시의 질을 결정하는데 있어 긍정적인 방향으로 유의미한 영향을 미친다고 보았으나, 본 연구의 결과는 Barber와 Sen(1984), Ingram(1984), 그리고 Carpenter(1991)의 실증 연구 결과와 같이 발생주의 회계제도 도입에 있어 부채수준이 별다른 영향을 주지 못하는 것으로 나타났다.

조세부담(TOT_TAX)은 모든 모형에서 발생주의 회계제도 도입에 유의미한 영향을 주지 못하는 것으로 나타났다. Hepworth(2002)는 조세부담이 증가하면 이에 따라 조세저항 형태로서 조세부담 완화에 대한 요구가 발생하고 이러한 요구는 정부회계에 대한 감시유인으로 작용하여 발생주의 회계제도 도입확률에 영향을 미칠 가능성이 크다고 보았지만, 본 연구의 결과는 Hepworth의 주장을 유의미하게 지지하지 못하는 것으로 나타났다.

한편 경제개방도(OPENNESS)는 모형III, 모형IV에서 각각 $p<0.01$, $p<0.05$ 수준에서 통계적으로 유의미한 영향을 미치는 것으로 나타났다. 종속변수에 대한 영향력이 음의 방향으로 나타났다.

(2) 정치·제도적 요인의 영향력

정치·제도적 요인과 관련된 변수들은 모든 모형에서 어떠한 변수도 유의미한 영향을 주지 못하는 것으로 나타났다. 모형II에서 뿐만 아니라 모형IV에서와 같이 사회·문화적 요인들을 고려한 결과, 국가체제는 발생주의 회계제도 도입확률에 통계적으로 유의미한 영향을 주지 못했다. 즉, 연방제의 경우 분권화 수준이 높아 국가차원의 정책을 결정하는데 있어 단방제의 경우보다 어려움을 겪을 수 있을 것이라는 예상과는 달리 별다른 영향을 주지 못한 것으로 나타났다.

통치형태(GOV_SYS)의 경우도 의원내각제 국가가 대통령제 내지 회의제 국가보다 발생주의 회계제도 도입 가능성에 유의미한 영향을 주지 못하는 것으로

나타났다. 대통령제 하에서 입법부와 행정부는 서로 독립적으로 구성되고 서로 다른 기반과 역할을 갖는 반면, 의원내각제에서 정부는 지배정당이나 정당 연합에 의해 구성되어 의회 다수파의 지지를 받게 되므로 보다 강력하고 신속한 발생주의 회계제도 도입에 대한 의사결정을 할 수 있을 것으로 보았으나, 본 연구에서는 예상과는 달리 별다른 영향을 주지 못하는 것으로 나타났다.

의회형태의 경우에 있어서도 단원제 국가가 양원제 형태의 국가보다 정책결정과정에서 거부점(veto-point)이 적어 급진적이고 전반적인 정부개혁의 일환으로서 발생주의 회계제도를 입법화할 것이라는 예상과는 달리, 종속변수에 통계적으로 유의성 있는 영향을 주지 못하는 것으로 나타났다.

(3) 사회·문화적 요인의 영향력

사회·문화적 요인의 발생주의 회계제도 도입에 대한 영향을 살펴보면 다음과 같다. 우선 인구수(LOG_POP)의 경우 모형Ⅲ과 모형Ⅳ에서 각각 $p<0.01$ 수준에서 통계적으로 유의미한 영향을 주는 것으로 나타났다. 특히 모형Ⅳ에서 odds ratio가 0.251로서 인구수 증가는 발생주의 회계제도 도입확률에 유의미하게 부정적인 영향을 미치는 것으로 해석할 수 있다. 이는 인구규모가 클수록 새로운 회계제도를 수행하는데 있어서 행정적·기술적 문제점이 증가하고 또한 제도 도입과정에서의 수행비용도 증가하게 되어 발생주의 회계제도 도입에 부정적인 영향을 미치는 것이라 볼 수 있다. 이러한 결과는 주정부 차원에서 인구수가 유의미한 영향을 미친다고 본 Carpenter(1991)의 연구결과와 일치한다고 볼 수 있다.

지리적 위치(EU)의 경우도 모형Ⅲ과 모형Ⅳ에서 $p<0.05$ 수준에서 발생주의 회계제도 도입확률에 유의미한 영향을 미치는 것으로 나타났다. 즉, 다른 조건이 일정한 경우 EU국가와 비EU국가간에 발생주의 회계제도 도입확률에 유의미한 차이가 존재한다고 할 수 있다. EU국가 중에서는 아이슬란드가 1992년에 먼저 발생주의 회계제도를 도입하여 이후 스웨덴, 스페인, 펌란드, 이탈리아, 영국 등이 그 뒤를 이었다. 이는 유럽회계체계(ESA, 95)가 발생주의에 기초한 새로운 회계기준을 정립한 사실이 영향을 미친 것으로 판단된다. 따라서 EU국가군에 속해 있다는 사실은 종속변수에 통계적으로 유의미한 영향을 준 것이라 할 수 있다.

마지막으로 사회·문화적 요인 중 행정문화와 관련하여서는, 다른 조건이 일정할 때 공익국가모델의 국가군(CUL_D2)은 법치국가모델 및 중간적 성격의 문화군에 속하는 국가들보다도 발생주의 회계제도 도입에 대한 선호가 높게 나타났다. 또한 중간적 모델의 국가군은 법치국가모델 국가군과 발생주의 회계제도 도입확률에 대한 유의미한 차이를 보이지 않았다. Laughlin과 Peters(1997)는 신

공공관리적 행정개혁 차원에서 영미의 다원적 행정문화가 계르만적 전통의 행정문화인 법치국가모델보다 신자유주의적 개혁의 도입을 용이하게 한다고 보았으며, 또한 Lüder(1992)도 영미법 계통을 적용하는 나라의 경우는 불문법 형태이므로 법률내용이 제한적으로 기술되어 회계원리와 절차 역시 일반적인 내용 위주로 기술되어 있는 반면, 대륙법 계통을 적용하는 나라의 경우 성문법 체계이므로 포괄적이고 상세한 내용의 회계원리와 절차가 법제화되어 있어 제도적 유연성이 상대적으로 부족하고 이에 따라 회계제도의 변경에 더 많은 시행상 장애가 발생한다고 보았다.

또한 공익국가모델의 국가군은 정부회계제도가 다른 모델의 국가군과 다른 방향으로 발전하여 왔다. 일반적으로 정부회계제도는 대륙형 제도와 영미형 제도로 구분되어 발전하여 왔다. 영미형 국가에서는 정부회계를 예산회계(Budgetary Accounting) 또는 결산회계(Appropriation Accounting)라고 한다. 영미형의 전통적인 정부회계의 특징은 현금통제 및 예산의 수입과 지출에 대한 기록을 회계의 중심내용으로 하는 회계시스템을 유지하면서 기관별로 재무제표를 작성하여 의회에 보고하고 각 재무제표는 별도의 회계감사기관 또는 공인회계사의 감사보고서가 첨부되었다는 점이다(이경섭, 2000: 13-16). 이와 같이 공인회계사의 감사보고서가 작성되어 왔기 때문에 발생주의 회계제도의 도입이 용이하였다. 또한 재무제표의 양식에 있어 대륙형은 단식부기에 의한 수입과 지출의 증감 계산서의 양식을 갖고 있는데 반해 영미형은 민간기업에 매우 유사한 양식을 가지고 있었다. 반면 대륙계 국가들의 정부회계제도를 카메랄 부기(Cameral or Cameralistic Accounting System)라고 하고 한다. 카메랄 부기의 특징은 다음과 같다. 첫째, 현금통제와 자금 관리가 회계의 중심이 된다. 따라서 현금관리를 유형자산의 관리로부터 분리시키고 현금의 수입과 지출에 대한 기록을 가장 중요하게 간주한다. 둘째, 공공부문 경제에서 예산이 회계의 중심 역할을 하게 된다. 회계의 가장 중요한 역할은 의회에서 승인된 예산에 대한 통제이다. 회계는 계획과 실제적인 지출의 일치 또는 차이를 기록하는 것이다. 셋째, 카메랄 부기에서는 종합적인 대차대조표가 없다. 회계의 중심은 예산의 지출과 수입을 대조하는 데 있다. 자산이나 부채의 변동이 있는 경우 체계적으로 장부에 기록되지 않고 부록에 기록된다(Monsen and Näsi, 1996: 263). 공익국가모델의 국가군은 다른 모델의 국가군과는 달리 영미형 정부회계제도를 유지하여 오고 있었는데 이러한 영미형 정부회계제도의 유산은 카메랄 부기보다 발생주의 회계의 도입에 긍정적인 영향을 미친 것으로 판단된다.

<표-4> 경제·재정적 요인이 발생주의 회계제도 도입에 미치는 영향

	Model I 기본모형		Model II 정치제도적 요인 통제모형		Model III 사회문화적 요인 통제모형		Model IV 통합모형	
	B	odds ratio	B	odds ratio	B	odds ratio	B	odds ratio
Constant	-3.5082 (2.5910)		-15.3340 (234.4)		-32.948*** (12.910)		28.8477 (181.4)	
경제재정적 요인								
LOG_GDP	-0.0816 (0.2673)	0.922	-0.0966 (0.3638)	0.908	6.6077*** (2.186)	740.809	7.508*** (2.602)	999.999
DEBT	0.00730 (0.0103)	1.007	0.0916 (0.0148)	1.020	0.0327** (0.016)	1.033	0.027 (0.019)	1.027
TOT_TAX	0.0346 (0.0502)	1.035	-0.00392 (0.003)	0.996	0.0153 (0.077)	1.015	-0.048 (0.090)	0.954
OPENNESS	-0.0503 (0.0387)	0.951	-0.0376 (0.0444)	0.96	-0.169*** (0.063)	0.844	-0.178** (0.071)	0.837
정치제도적 요인								
FED_SYS			-1.1865 (1.0458)	0.305			0.068 (1.634)	1.127
GOV_SYS			12.9592 (234.4)		999.999		11.850 (180.8)	999.999
CON_SYS			1.6735 (1.1028)	5.331			1.148 (1.537)	3.190
사회문화적 요인								
LOG_POP					-7.8810*** (2.598)		-8.9006*** (3.056)	0.251
EU					2.5377** (1.227)	12.651	3.157** (1.518)	23.017
CUL_D1					2.095 (1.361)	8.129	0.831 (1.629)	2.214
CUL_D2					5.445*** (1.712)	231.58	4.5461*** (1.948)	95.323
Model Fitness	χ^2 2.9606	df 4	Sig 0.175	χ^2 11.419	df 7	Sig 0.121	χ^2 26.897	df 8
							χ^2 29.727	Sig 0.001
							11	0.002

Note : * p<0.1, ** p<0.05, *** p<0.01
LOG_GDP : GDP 대비 총 양정부부채 비율 / TOT_TAX : GDP 대비 총 조세 수입 비율 / OPENNESS : GDP 대비 (수출+수입) 비율 /
LOG_POP : 인구수(Logged) / DEBT : GDP 대비 통제 단위체=1) / LOG_POP : 의회 협약(국가=1) / CON_SYS : 통치 형태(의원내각제=1) / EU : EU국가 대미(EU국
가=1) / FED_SYS : 국가체계(단방체=1) / GOV_SYS : 통치 형태(의원내각제=1) / CUL_D1 : 중간적 성격의 국가군 터미(중간적 성격의 국가군=1) / CUL_D2 : 종의 국가군 터미(종의 국가군=1)

VI. 결 론

본 연구는 어떠한 요소들이 한 국가로 하여금 다른 국가들보다 먼저 발생주의 예산회계제도를 도입하도록 한 것인지, 그렇다면 얼마나 유의미한 영향을 미쳤는가라는 연구문제를 통계적으로 분석하였다. 이를 위해 1980년-2004년까지 OECD 회원국의 발생주의 회계제도의 도입에 영향을 미친 요인들이 무엇인지를 살펴보았으며, 분석결과는 다음과 같다.

우선 상관관계분석에 있어서 발생주의 회계제도 도입여부와 독립변수들간의 상관계수는 국부수준을 포함하여 모두 매우 낮게 나타났고 그 가운데서도 종속 변수와 통계적으로 유의미한 상관관계를 갖는 변수는 국부수준(LOG_GDP)과 문화변수 중 공익국가모델 국가군의 문화더미변수(CUL_D1) 두 개 뿐이었다. 하지만 이는 종속변수에 영향을 미칠 수 있는 다른 변수들을 고려하지 않고 오직 발생주의 회계제도 도입여부와 개별변수간의 관계만을 분석한 것이기 때문에 다변량 생존분석의 결과와는 다르게 나타날 수 있다. 따라서 다기간 로짓모형을 이용한 생존분석을 실시하였고, 그 결과는 다음과 같이 정리할 수 있다.

첫째, 경제·재정적 요인들과 관련하여 국부수준은 발생주의 회계제도 도입에 매우 중요한 변수임을 확인할 수 있었다. 반면 부채수준, 조세부담은 일부 모형을 제외하고는 대부분의 모형에서 일관되게 발생주의 회계제도 도입확률에 영향을 주지 못하고 있었다. 또한 국제개방도의 대리변수로 설정한 경제개방도는 발생주의 회계제도 도입확률에 부정적인 영향을 주는 것으로 나타났다. 이러한 결과는 경제적 개방도보다는 오히려 발생주의 회계제도와 관련된 국제기구 회의 참여도 등 재정개혁에 대한 정치적 개방성 및 정치적 선택이 보다 중요한 영향을 줄 수 있고, 따라서 정치적 개방성을 나타내는 변수를 설정하여 추가적인 분석을 실시할 필요가 있음을 시사한다고 하겠다.

둘째, 정치·제도적 요인과 관련된 변수들은 의회형태를 제외하고는 모든 모형에서 어떠한 변수도 유의미한 영향을 주지 못하는 것으로 나타났다. 결국 본 연구의 결과에 따르면, 공식적이고 형식적인 정치·제도변수들은 발생주의 회계제도 도입에 있어 차이를 유발하는 요인으로 작용하지 못하였으며, 다른 비공식적인 국가적 특성을 나타내는 요인들을 추가적으로 고려해야 할 필요성이 있음을 의미한다고 볼 수 있다.

셋째, 사회·문화적 요인들에 있어서 국가규모를 나타내는 인구변수, 지리적 위치로서의 EU 더미변수, 및 행정문화 중 공익국가모델 더미변수가 발생주의 회계제도 도입확률에 유의미한 영향을 미치는 변수로 나타났다.

발생주의 회계제도 도입 영향요인을 분석함에 있어서 본 연구는 제도 미도입 기간을 고려하였다는데 그 의의가 있다. 지금까지 발생주의 회계제도 도입의 결

정요인에 대한 선행연구들이 대부분 단순 서술식, 또는 일정시점에서의 정태적 자료에 대한 단순 로지스틱 회귀분석을 사용하였던 것과 달리, 본 연구에서는 생존분석으로서 이산시간분석을 통해 발생주의 회계제도 도입에 대한 영향요인을 분석하였다. 이를 통해 제도도입 기간을 반영한 보다 정교한 통계적 결과를 얻을 수 있었다.

본 연구는 다음과 같은 한계를 지닌다. 첫째, 정치·제도적 요인의 영향이 없게 나타난 사실과 관련하여, 형식적·공식적인 제도보다는 오히려 미시적 수준에서의 정치인 및 관료들의 역할이 더 중요한 요인으로 작용할 수 있다고 볼 수 있다. 그러나 본 연구에서는 여러 국가들간의 비교가능성을 확보할 수 있는 미시적인 수준의 요인에 대한 자료를 구하는데 한계가 있었다.

둘째, 자료수집상의 한계로 인해 1980년 이전의 기간과 2004년 이후의 기간은 연구에 포함시키지 못하였다. 재정위기 등 정부효율성이 급격히 상실되는 시간적 공간은 사실 1970년대부터 시작되었고, 또한 2004년 이후의 기간이 분석에서 제외됨으로써 2004년 이후 발생주의 회계제도를 도입하였거나 근래에 도입을 예정하고 있는 국가들에 대한 분석이 이루어지지 못하였다.

셋째, 본 연구에서는 Pollitt과 Bouckaert의 행정문화 범주를 따랐으나 범주화의 정교성이 다소 부족한 측면이 있다. 행정문화의 개념을 정의하는 논의는 매우 다양하므로 이러한 행정문화에 대한 일반화된 논의에 대한 연구가 보다 반영되어야 한다. 또한 지수화가 가능하다면 더미변수보다는 수치로 기록하여 결과를 검증하는 방법도 모색해 볼 수 있을 것이다.

참고문헌

- 강인재 외. (1993). 「공공정책의 결정요인분석」. 서울 : 법문사.
- 강인재. (1997). 우리나라 정부회계제도의 개선방안에 관한 연구. 「한국사회와 행정연구」, 8(1): 3-18.
- _____. (2003). 지방자치단체의 회계개혁: Statement No. 34의 시사점. 「정부회계연구」, 1(1): 103-119.
- 강인재·신종렬. (2004). 복식부기 회계제도 정착을 위한 개선방안. 「정부회계연구」, 2(1): 119-138.
- 강인재·신종렬·배득종. (2003). 복식부기회계제도 도입과 적용의 비용편익분석. 「한국행정학보」, 37(1): 59-75.
- 김경호·전중열. (2004). 정부회계기준(안)의 수정과 보완에 관한 연구. 디지털예산회계 기획단 내부자료.

- 김동완. (2003). 지방자치단체 복식부기 회계제도 도입의 Roadmap. 「정부회계연구」, 1(1): 167-177.
- 김재훈. (2003). 성과관리행정개혁을 위한 정부예산회계제도개혁: 영국, 호주 및 뉴질랜드를 중심으로. 「한국 사회와 행정 연구」, 14(1): 121-144.
- 김재훈·박광훈. (1999). 뉴질랜드의 정부회계제도개혁: 발생기준으로의 전환을 중심으로 「한국행정학보」, 33(2): 107-122.
- 김혁 외. (2004). 「알기 쉬운 정부회계」, 서울: 신영사.
- 손동원. (1996). 조직혁신기업의 도입 및 확산 원인에 대한 연구 : TQM을 중심으로. 「인사조직연구」, 5(2): 123-152.
- 신종렬. (2002). 한국 복식부기제도 도입과정 분석. 한국지방재정학회 발표논문집.
- 윤성식. (2004). 예산개혁과 정부회계: 발생주의예산과 발생주의회계를 중심으로. 「한국정책학회보」, 13(2): 21-36.
- 윤성채. (2001). OECD 국가의 예산개혁 내용과 방향. 「한국행정논집」, 13(4): 843-864.
- 윤영진. (2002). 한국 지방정부 회계제도의 개혁. 「사회과학논총」, 21(2): 71-90.
- 이남국. (2003a). 영국의 정부회계제도 개혁에 관한 연구: 발생주의로의 전환과정을 중심으로. 「정부회계연구」, 1(1): 77-102.
- _____. (2003b). 한국 정부회계제도개혁과정에 관한 분석: Lüder의 상황모형 적용을 중심으로. 「한국행정학보」, 37(4): 193-213.
- _____. (2003c). 한국정부회계제도개혁에 관한 연구: 발생주의 회계로의 전환을 중심으로. 연세대학교 대학원 행정학과 박사학위논문.
- 이성우 외. (2005). 「로짓·프라빗모형 응용」, 서울 : 박영사.
- 이효. (2002). 복식부기제도의 도입과 지방정부 회계기준. 「2002년도 춘계학술대회 발표 논문집」, 발표논문집: 565-584.
- 조상은. (2003). 한국 지방정부 회계제도 개혁과정에 관한 연구: 복식부기·발생주의 도입을 중심으로. 서울대학교 석사학위 논문.
- 편호범. (2004). 정부회계의 복식부기 및 발생주의 수용요인에 관한 연구. 성균관대학교 박사학위 논문.
- 허명희·박미라. (1994). 「SAS와 NCSS를 이용한 생존분석」, 서울: 자유아카데미.
- 행정자치부. (2003). 지방자치단체 복식부기 회계제도 도입-추진상황 및 향후계획. 지방자치단체회계기준심의원회 제5차 회의 자료.
- Allison, P. D. (1995). Survival Analysis Using the SAS System: A Practical Guide. SAS Institute.
- _____. (1999). Logistic Regression Using the SAS System: Theory and Application. SAS Institute.
- Baber, W. R. (1983). Toward understanding the role of auditing in the public

- sector. *Journal of Accounting and Economics*, 5(3): 213-227.
- Baber, W. R. and Sen, P. K. (1984). The Role of Auditing in the Public Sector. *Journal of Accounting and Economics*, 5(3): 213-227.
- Blöndal, J. R. (2003). Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments. *OECD Journal on Budgeting*, 3(1): 43-59
- Cameron, D. R. (1978) Expansion of the Public Economy: A Comparative Analysis. *American Political Science Review*, 72: 1243-1261.
- Chan, J. L. (2002). Government Budgeting and Accounting Reform in the United State. *OECD Journal on Accounting*, 2(1): 187-223.
- Chan, J. L., Jones, R. H., & Lüder, K. G. (1996). Modeling governmental Accounting Innovations: An Assessment and Future Research Directions. In J. L. Chan, and J. M. Patton, (eds.). *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*. 9: 1-19.
- Carpenter, V. L. (1991). The Influence of Political Competition on the Decision to Adopt GAAP. *Journal of Accounting and Public Policy*, 10: 105-134.
- Cheng, R. H. (1992). An Empirical Analysis of Theories on Factors Influencing State Government Accounting Disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*, 11: 1-42.
- _____.(1994). A Politico-Economic Model of Government Accounting Policy Choice. In J. L. Chan, and J. M. Patton, (eds.). *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 8: 39-68.
- Christensen, M. & Yoshimi, H. (2003). Public Sector Performance Reporting: New Public Management and Contingency Theory Insights. *Government Auditing Review*, 10: 71-83.
- Christiansen, P. M. (1998). A Prescription Rejected: Market Solutions to Problems of Public Sector Governance. *Government Auditing Review*, 11: 273-295.
- Cox, D. R. (1972). Regression models and life tables(with discussion). *Journal of Royal Statistical Society, Series B*, 34: 187-220.
- Cox, D. R & Oakes. E. (1984). *Analysis of survival data*. Chapman and Hall.
- Evans, J. H. III. & Patton, J. M. (1983). An Economic Analysis of Participation in the Municipal Finance Officers Association Certificate of Conformance Program. *Journal of Accounting and Economics*, 5: 151-75.
- _____.(1987). Signalling and Monitoring in Public-Sector Accounting. *Journal of Accounting Research*, 25 Supplement: 130-158.
- Giroux, G. (1989). Political interests and governmental accounting disclosure.

- Journal of Accounting and Public Policy, 8(3): 199-217.
- Hepworth, N. (2002). Government Budgeting and Accounting Reform in the United Kingdom. *OECD Journal on Budgeting*, 2(1): 115-162.
- Ingram, R. W. (1984). Economic Incentives and the Choice of State Government Accounting Practices. *Journal of Accounting Research*, 22(1): 126-144.
- Laughlin, J. & Peters, G. B. (1997). State Traditions, Administrative Reforms, and Regionalization. Michael Keating and John Loughlin, eds. *The Political Economy of Regionalism*. London : Frank Cass.
- Lee, E. T. & Wang, J. W. (2003). Statistical Methods for Survival Data Analysis, (third edition). A John Wiley & Sons, Inc., publication.
- Lüder, K. G. (1992). A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political Administrative Environment. In J. L. Chan, and J. M. Patton, (eds.), *Research in Governmental And Nonprofit Accounting*, 7: 99-127.
- Magann, J. (1983). Municipal financial disclosure: An empirical investigation. *Research for Business Decisions*, 58, Ann Arbor: UMI Research Press.
- OECD. (2000). Accrual Accounting and Budgeting Practices in Member Countries: Overview. PUMA/SBO.
- Pollitt, C. & Bouckaert, G. (2004). Public Management Reform: A Comparative Analysis, (second edition). New York: Oxford University Press.
- Robbins, W. & Austin, K. (1986). Disclosure Quality in Governmental Financial Reports: An Assessment of the Appropriateness of a Compound Measure. *Journal of Accounting Research*, Autumn 86, 24(2): 412-421.
- Standard & Poor's Corporation. (1980). Who's watching the books?. Standard & Poor's Perspective, New York: Standard & Poor's Corporation.
- Usui, C. (1995). The Origin and the Development of Modern Welfare State: A Study of the Social and World Influences on the Adoption of Social Policies Among 63 Countries, 1880-1966. Ph. D. Dissertation. Stanford, CA: Stanford University.
- Zimmerman, J. A. (1977). The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research*, 15, Supple.: 107-144.

Abstract

A Study of the Factors Influencing Adoption of Accrual Accounting System in OECD Countries

Dong-Wan Lim · Kwang-Min Moon

The purpose of this article is to analyze statistically what factors make any countries adopt accrual accounting system(AAS) in government earlier than the others and how significantly they effects.

This study examines governmental accounting system among 22 OECD countries from 1980 to 2004 in three categories consisted of economic-financial, politico-institutional and socio-cultural sides. The results of survival analysis are like these in brief.

As to economic-financial factors, the Nation-wealth variable measured by GDP has a statistically significant influence on the independent variable. That is, the Nation-wealth positively have an effect on the possibility of it in condition of controlling politico-institutional and socio-cultural factors. In contrast, Debt and Tax-burden have no effect on it in all the models consistently. Rather, it is particular that Openness, which is a proxy for international openness, has the negative effects.

All the variables related to politico-institutional factors have no statistically significant effect. That is, formal and official politico-institutional variables do not have important roles in adopting AAS and so it is likely to be necessary to consider the informal and inofficial variables in addition. And Population, EU dummies and Public-Interest model dummies of the administration culture have statistically significant influence.

The preceding studies explained the factors of adopting AAS in government without statistical analyses or logistic analysis static data in a point of time. This study have the meaning in that it can get the accurate statistical results through using the survival analysis considering non-adoption period from a original time to an event time.

[Key words: Survival Analysis, Discrete-time Analysis, Accrual Accounting System, Adoption Factors]