

지방자치단체 예산회계제도의 혁신방향

The Principles, Strategies for Reforming the Budgeting and
Accounting System in the Korean Local Governments

임 성 일

(한국지방행정연구원 지방재정세제연구실장)

- I. 문제제기
- II. 지방예산회계제도의 현황과 문제점
- III. 지방예산회계제도의 개혁방안
- IV. 제약조건
- V. 종합 및 결론

【Abstract】

Considering the changes in the surrounding environment of the public sector in general, this is the time to push a major structural change in the governmental budgeting and accounting system in Korea. In this context, the budgeting and accounting systems of the local governments need to be changed to reflect the fair presentation of the fiscal capacity, position, and performance of a local government in the macro-level as well as in the micro-level.

This article mainly deals with several topics such as the general direction or principle, strategy, and the constraints related to the possible introduction of the double-entry bookkeeping system based on the accrual basis to the local government's accounting system in Korea.

Among other things, this article suggests that the reform of the budgeting and accounting systems has to be focused on the general enhancement of the efficiency, effectiveness, and public accountability of the activities of the local governments. To find out the specific strategies, many topics such as (1)accounting methods and recognition criteria, and measurement focus, (2)an introduction of the new accounting principle, (3)an establishment of the comprehensive fiscal information system, (4)the linkage between the budgeting and the accounting system, (5)performance measurement, and others are dealt with.

Finally, a couple of constraints to the proposed reform of the budgeting and accounting systems of the local governments are mentioned. They are (1)the structural and technical problems related to the employment and the accounting skill level of a local government, (2)the fundamental difference between the public sector and the private sector, (3)social costs related to the reform, and (4)obstacles to the changes in many laws and rules.

I. 문제제기

1980년대 이후 세계의 선진국들은 공공부문 개혁의 가치를 내걸고 다양한 개혁 프로그램을 추진해 왔다. 각국의 공공부문 개혁은 몇 가지 특징을 지니지만 압축하자면 크게 민영화(privatization)와 분권화(decentralization)의 두 현상으로 표현할 수 있다. 민영화는 공공부문의 기능축소현상과 공공·민간 두 부문의 상호 협력체제 구축으로 표현될 수 있고, 분권화는 중앙권한의 지방이양, 지방권한의 하부기관 이양, 부처(서) 기능의 분권화 등으로 압축될 수 있다. 이들 두 현상을 견인해 나가는 원리와 전략적 수단으로는 시장원리에 의한 경쟁체제의 구축, 규제완화, 시민참여(NGO 역할 포함), 행정서비스의 질 향상, 관민협조체제 구축, 성과측정 등이 있고, 이들이 지향하는 목표는 공공부문의 효율성, 효과성 제고와 함께 공공책임성(public accountability)을 증진시키는 데 있다.

정부개혁은 행정개혁과 재정개혁으로 구분될 수 있는데, 양자는 상호 분리적으로 추진될 것이 아니라 상호 보완적으로 추진되어야 할 성질에 속한다. 세계 각국의 실태를 파악할 때, 두 개혁이 상호 유기적이고 보완적인 체제로 추진된 경우 정부개혁이 성공적인 결실을 맺은 반면 그렇지 못한 경우에는 실패한 것으로 나타나고 있다.

우리 나라의 경우 최근까지 추진되고 있는 정부개혁은 다분히 행정개혁에 치우친 경향이 있으며, 재정부문의 개혁은 상대적으로 도외시되거나 미진한 경향을 보이고 있다. 예를 들어, 1997년 말의 외환위기 이후 추진된 공공부문의 구조조정을 포함하여 각종 민영화 프로그램(민간매각, 민간위탁, 규제완화 등), 행정서비스의 성과측정, 행정서비스헌장제도 등은 대표적인 행정개혁 프로그램에 해당한다. 이에 비해 정부부문의 예산회계제도와 재정제도, 중앙·지방정부 등 서로 다른 정부간의 재정관계(intergovernmental fiscal relations), 조세제도, 공공지출, 기채발행 등에 대한 재정개혁은 현재까지 확고한 틀을 갖고 추진되지는 못하였다. 이러한 상태에서는 행정부문과 재정부문이 적절한 균형과 상호 보완성을 유지하는 참신한 변화를 모색하기가 어렵고, 결과적으로 공공부문의 개혁속도와 개혁성과 면에서 상당한 문제와 제약요인이 초래될 가능성이 높다.

우리 나라의 현행 예산회계제도는 예산의 편성과 집행의 법규준수에 중점을 두는 반면 결산 결과의 활용을 매우 소홀히 다루고 있어서 재정운용의 효율성 향상 면에서 이미 그 내재적인 한계를 지니고 있는 실정이다. 일반적으로 예산의 편성이 객관적인 비용과 수익의 추정에 기초하기보다는 예산점증주의 방식에 의존하는 경향이 높아서 예산운영의 성과를 평가할 수가 없고 나아가 예산집행의 결과를 다음연도의 예산활동에 반영할 수 없는 상황이 나타나고 있다. 그 뿐 아니라 대부분의 정부(중앙 및 지방정부)회계제도가 현금의 유입과 유출에 초점을 두는 현금주의와 단식부기제도

를 채택하고 있기 때문에 정부활동의 경제적 비용·편익 비교와 성과측정 그리고 재무변동 상황에 대한 적절한 재정정보가 제공되지 못하고 있다. 이러한 상황에서는 재정운영의 공공책임성은 물론 투명성, 효율성(efficiency), 효과성(effectiveness)을 제고할 수가 없다.

이와 같은 현실을 인식할 때 지금은 정부의 예산회계제도에 대한 전반적인 변화가 절실히 요구되는 시점이라 하겠다. 지방예산회계제도의 변화는 지방자치단체가 수행하는 모든 행정활동을 사실대로 반영하는 한편 지방재정의 상태와 위상 그리고 운영실적을 각 회계단위별, 그리고 지방자치단체 총체적으로 객관적이고 공정하게 제시할 수 있는 방향으로 전개되어야 할 것이다.

이러한 문제의식을 지니면서 본 논문은 지방자치단체 예산회계제도의 개혁에 초점을 두고 개혁의 방향과 실천전략, 그리고 주요 이슈 등을 다루되, 특히 발생주의에 기초한 복식부기제도의 도입에 중점을 두고자 한다. 본 논문에서는 회계제도의 개혁에 관하여 주로 다루지만 예산과 회계의 연계성이 불가피한 공공부문의 특성을 고려하여 두 제도를 동시에 다루는 경향이 있다¹⁾.

II. 지방예산회계제도의 현황과 문제점

1. 현황

현재 지방자치단체의 예산회계는 기본적으로 일반회계, 기타특별회계, 공기업특별회계의 세 유형으로 구성되어 있고, 그 밖에 세입세출예산외로 다양한 기금들이 존재하고 있다. 일반회계와 특별회계의 예산은 지방자치법과 지방재정법에 의해 지방의회의 심의의결을 거치도록 되어 있지만 기금예산은 지방의회의 예산심의를 거치지 않는 것으로 되어 있다.

2000년도 당초예산을 기준할 때, 지방재정의 세입규모는 총 55조 5,088억원이며 이것은 일반회계 40조 5,097억원(73%)과 특별회계 14조 9,991억원(27%)으로 구성되어 있고 그 구체적인 상황은 자치단체별로 상이하다. 지방재정의 세입은 지방세 18조 5,209억원(33.4%), 세외수입 16조 4,305억원(29.6%), 이전재정 17조 8,674억원(지방교부세, 지방양여금, 보조금: 32.2%), 지방채 2조 6,900억원(4.8%)으로 구성되어 있다. 세출성질별 예산규모를 파악하면, 경상예산 13조 9,401억원(25.1%), 사업예산 31조 5,931억원(56.9%), 채무상환 3조 3,667억원(6.1%), 예비비등 6조 6,089억원(11.9%)으로 구성되어 있다.

1) 엄밀히 말해서, 정부의 예산제도와 회계제도는 서로 다른 개념과 영역의 것이다. 예산은 법적 구속성을 전제로 지출을 사전에 통제하는 것이고, 회계는 예산을 토대로 행해진 각종 행정활동 즉, 거래들을 일정한 방식에 의해 체계적으로 처리하고 정보를 제공하는 것이다.

<표 1> 지방재정의 세입규모(2000년)

구 분		총 규모	일반회계	특별회계
2000년도 당초예산(억원)		555,088	405,097	149,991
1999년도	당초예산	500,654	357,652	143,002
	최종예산	609,220	443,588	165,632

자료: 행정자치부

<표 2> 세입순계예산규모(회계별)

(단위 : 억원)

회계·재원별		연도별					
		1980	1985	1990	1995	1999	2000
총 규 모	계	26,042	65,946	229,140	523,789	609,220	555,088
	지방세	7,678	16,546	63,786	153,169	178,613	185,209
	세외수입	10,874	33,736	93,240	207,465	181,943	164,305
	지방교부세	4,100	10,061	27,647	56,746	68,977	70,909
	지방양여금	-	-	-	18,701	28,388	33,920
	보조금	3,390	5,603	21,905	41,092	98,035	73,845
	지방채	-	-	22,562	46,616	53,264	26,900
일 반 회 계	계	19,454	42,123	154,910	366,673	443,588	405,097
	지방세	7,678	16,546	63,786	153,169	178,613	185,209
	세외수입	4,407	10,829	39,796	90,325	70,195	55,282
	지방교부세	4,100	10,061	27,647	56,713	68,947	70,909
	지방양여금	-	-	-	18,701	28,237	33,520
	보조금	3,269	4,687	20,418	32,190	79,591	56,859
	지방채	-	-	3,263	15,575	18,005	3,318
특 별 회 계	계	6,588	23,823	74,230	157,116	165,632	149,991
	세외수입	6,467	22,907	53,444	117,140	111,748	109,023
	지방교부세	-	-	-	33	30	-
	지방양여금	-	-	-	-	151	400
	보조금	121	916	1,487	8,902	18,444	16,986
	지방채	-	-	19,299	31,041	32,259	23,582

자료: 행정자치부

주: 1995년까지는 결산액, 1999년도 최종예산액, 2000년도 당초예산액임.

각 지방자치단체는 일반회계와 특별회계의 세입세출예산과는 별도로 다양한 종류의 기금을 운영하고 있으며²⁾, 1999년 말 현재 120종 1,797개 기금에 총 8조 6,140억원이 확보되어 있다. 기금들 중에는 사업적 특성을 지니는 것이 있는 가하면 융자형 또는 적립형 특성을 지니는 기금도 있다. 일반적으로 지방자치단체가 보유하는 기금들은 특성, 기능, 규모 그리고 사회적 파급효과 면에서 중앙정부가 보유하는 기금들과 상당한 차이가 있다.

지방자치단체의 현행 예산회계제도를 회계처리 방식과 거래인식기준(recognition criteria) 면에서 파악하면 크게 다음의 두 유형으로 구분될 수 있다. 일반회계와 기타특별회계 그리고 기금은 지방재정법에 근거하여 현금주의에 기초한 단식부기제도를 채택하고 있다(엄밀히 말하자면, 출납쇄기한 등으로 인해 수정현금주의를 채택하고 있음). 즉, 이들 회계는 현금의 유입과 유출에 따라 수입(수익)과 지출(비용)을 인식하고 현금이 수반되지 않는 거래들을 회계처리의 대상에서 제외시키는 인식기준을 취하고 있다. 이에 비해 지방공기업특별회계는 지방공기업법에 근거하여 일반 민간기업과 유사한 발생주의에 기초한 복식부기제도를 채택하고 있다³⁾. 일반회계와 기타특별회계의 경우 회계처리에 필요한 회계기준은 민간기업과 같이 체계적으로 정립되어 있지 않고, 지방재정법 등 관련법규가 일종의 회계기준 내지 실무지침의 역할을 수행하고 있는 실정이다. 다만, 지방공기업특별회계의 경우 지방공기업법에 의해 민간기업의 회계기준이 원용되고 있다.

한마디로, 지방자치단체의 재정운영을 다루는 주요 회계들간에는 회계처리방식은 물론 거래의 인식기준과 측정의 초점(measurement focus) 등에 있어서 본질적으로 다른 접근이 이루어지고 있는 것이 현실이다. 이러한 상황에서는 동일한 거래현상에 대하여도 회계별로 상이한 재무정보가 생산될 수 있고, 지방재정의 상태나 위상 그리고 재정운영 실적을 객관적으로 포괄하는 거시적이고 종합적인 정보를 얻을 수가 없다.

일반회계의 경우 회계의 특성과 내용 그리고 운영방식 면에서 지방자치단체간에 별다른 차이가 없지만, 기타특별회계나 공기업특별회계의 경우는 사업유형·규모·특성·운영방식 면에서 자치단체간에 상당한 차이가 있다. 이러한 상황에서는 기타특별회계와 지방공기업특별회계의 재무상태와 경영실적을 자치단체간에 객관적으로 비교하기가 매우 어렵다.

재무보고서의 유형과 성격, 양식체계도 각 회계별로 차이가 있다. 일반회계와 기타특별회계의 경우 자치단체 단위로 재무보고서가 제출되지만 지방공기업의 경우는 개별 공기업 단위로 재무보

2) 기금의 설치근거는 지방자치법 제133조(행정목적의 달성을 위하여 또는 공익상 필요한 경우에는 특정한 자금의 운용을 위하여 조례로서 기금을 설치·운영할 수 있다)에 있고, 관리 및 운영방법에 관한 사항은 지방재정법 제110조와 동법 시행령 제156조 등에 명시되어 있다.

3) 지방공기업특별회계의 경우도 형식적으로는 발생주의에 기초한 복식부기제도를 도입하고 있지만 실제 운용과정에서는 민간기업에 비해 매우 제한적이고 제약적인 적용을 하고 있다.

고서가 작성되고 있다. 일반회계와 기타특별회계는 지방재정법에 근거하여 현금주의에 기초한 단식부기 회계방식에 의해 세입세출결산서 등을 산출하도록 되어 있으며 민간기업 방식의 재무제표는 만들지 않고 있다. 지방공기업특별회계는 지방공기업법을 토대로 발생주의에 기초한 복식부기 회계방식에 의해 민간기업과 유사한 재무제표를 만들고 있다(<표 3> 참조).

이와 같이 일반회계·기타특별회계의 재무보고서와 공기업특별회계의 재무보고서간에 본질적인 차이가 있는 상황에서는 회계간의 상호연계방식에 의한 유용한 재무정보를 정보이용자에게 적절히 제공할 수가 없다. 한마디로, 현재의 지방회계체제와 여건에서는 각 회계를 연결하는 통합재정정보체계를 구축하고 그것을 토대로 통합재무정보를 파악하는 것이 무리일 뿐 아니라 비용-효과적이지 못할 가능성이 높다.

<표 3> 지방회계의 재무보고서 유형

일반회계	지방공기업특별회계
<ul style="list-style-type: none"> · 세입세출결산서 · 기금결산보고서 · 채권현재액보고서 · 재무결산보고서 · 공유재산증감 및 현재액보고서 · 물품증감 및 현재액보고서 	<ul style="list-style-type: none"> 지방공기업법 제35조 및 제46조 · 결산 및 사업보고서 · 회계감사보고서 · 재무제표 · 경영실적평가보고서 · 동법 시행령에서 정하는 서류

주: 지방재정법·시행령, 지방공기업법·시행령을 토대로 작성한 것임

현재 지방공기업특별회계를 제외하고는 자산과 부채(특히, 비재무적 자산과 부채)에 대한 인식을 하지 않고 있다. 현금주의에 근거를 두고 있는 현행의 자산 분류 및 인식기준은 발생주의에 기초한 자산의 개념, 분류, 가치평가와 크게 다르다. 일반적으로 지방자치단체들은 자산에 대한 객관적인 가치평가와 가치증식에 관심을 두기보다는 재산으로서의 유지·관리·기록보존에 상대적으로 치중하고 있는 실정이다⁴⁾. 즉, 자치단체들은 회계적 의미에서의 자산에 대한 인식·관리보다 행정운용 측면에서의 자산관리에 중점을 두고 있는 것이 현실이다. 마찬가지로 지방재정에 있어서 채

4) 지방자치단체의 자산은 지방재정법(제10장 재산)을 토대로 인식되며 크게 공유재산, 물품, 채권, 공공시설 및 기금(현금과 유가증권은 별개)으로 구분된다. 공유재산은 그 용도에 따라 행정재산, 보존재산, 잠종재산으로 구분되고 다시 행정재산은 공용재산, 공공용 재산, 기업용 재산으로 분류된다(지방재정법 제72조②).

무개념은 있지만 회계적 의미의 부채 개념은 거의 없는 상태이다. 예를 들어, 지방채의 경우 수입으로 인식되고 원리금의 상환이 이루어질 경우 지출(비용)로 인식되고 있다. 이러한 회계인식에서는 자치단체가 미래에 부담해야 할 채무에 관한 정보와 채무부담의 기간별·세대별 안배(distribution)에 대한 고려가 배제될 수 밖에 없다.

그 외에 자본에 대한 인식이나 비용과 수익에 대한 인식들이 민간기업에서 다루어지고 있는 것과는 비교할 수 없을 정도로 낮거나 무시되고 있는 것이 지방예산회계제도의 현주소이다.

2. 문제점

현행 지방예산회계제도는 현금주의에 기초한 단식부기제도가 내재적으로 안고 있는 한계점으로 인하여 회계정보 이용자에게 객관적이고 다양한 재무정보를 제공하지 못하고 있으며, 그 결과 재무보고의 투명성과 공공책임성을 충실히 완수하지 못하고 있는 실정이다. 여기에서 현행 지방회계제도가 안고 있는 문제점을 지적하면 다음과 같다.

첫째, 현실적으로 별개의 재무보고 단위로서 보고되고 있는 회계간(일반회계, 기타특별회계, 지방공기업특별회계)에 유사사업이 존재하고 동일회계 내에서도 특성이 다른 사업이 포함되는 등 회계체계의 불합리성이 발견되고 있다. 예를 들어, 기타특별회계에 속한 간이상수도 사업과 지방공기업법 상의 상수도사업은 본질적으로 유사한 사업임에도 불구하고 법적 요건에 따라 어떤 수도사업은 현금주의에 기초한 단식부기의 적용을 받고 또 다른 수도사업은 발생주의에 기초한 복식부기제도의 적용을 받고 있는 실정이다. 이러한 현상은 지방공기업특별회계에 속한 지역개발기금과 세입세출예산외로 처리되는 기금간에도 발견되며, 기금들 가운데 사업형 기금과 비 사업형 기금들이 뒤섞여 있는 현실에서도 발견된다.

이와 같이 회계별로 특성이 다른 사업이 섞이게 되면 일관성 있고 통일된 방식의 예산회계처리를 하기가 어렵고, 서로 다른 회계의 정보를 통합하는 방안을 마련하더라도 각 회계별 특성을 공정하고 정확히 반영해주는 재무정보를 도출하기가 힘들다.

둘째, 지방재정을 다루는 주요 회계를 체계적으로 연계시켜 주는 통합·연계시스템이 결여되어 있다. 이러한 현상이 발생하는 이유는 부분적으로 통합재정시스템이 개발되지 못하기 때문이기도 하지만, 그것 못지 않게 각 회계별로 기능과 특성이 다르고 동일회계내의 사업간에도 기능과 특성의 차이가 존재하는 현실여건과도 밀접한 관련이 있다. 이와 같은 상태에서는 지방재정의 상태와 운영실적에 관한 객관적이고 종합적인 재무정보를 입수하는 것이 불가능하다.

셋째, 현행 지방예산회계제도는 기본적인 회계 개념들 - 자산, 부채, 자본, 비용, 수익개념(과

목) - 을 체계적으로 반영하고 있지 않아서 지방재정에 관한 정확한 정보를 파악할 수가 없다. 예를 들어, 지방재정법 등에 의해 파악되고 있는 지방자치단체의 자산(공유재산, 물품, 채권, 공공시설 등)은 대체로 자치단체의 법적 권리와 의무를 나타내는 채권, 채무와 법적 소유권을 나타내는 재산과 물품 중심으로 대장에 기록·관리되고 있는 실정이다. 민간기업에서 보편화되고 있는 자산의 평가와 감가상각이 이루어지지 않기 때문에 실제 소비되는 자원의 규모가 상대적으로 과소 평가되는 경향이 있다.

자산과 마찬가지로 앞서 언급한 바와 같이 회계적 의미의 부채 개념이 적용되지 않고 있다. 이러한 상태에서는 지방재정의 상태가 실제보다 과대·과소 평가되어 정보이용자에게 왜곡된 정보가 주어질 가능성이 높다. 극단적인 예로 어떤 자치단체가 재정을 부실하게 운영하였음에도 불구하고 그 해에 지방채를 많이 발행한 경우 해당자치단체의 재정수입이 증가한 것으로 나타날 수가 있다. 마찬가지로 재정운영을 매우 잘한 경우에도 그해에 대규모의 지방채 상환을 하였다면 결과적으로 재정운영이 잘못된 것으로 나타날 수도 있다. 그리고 지방공무원의 퇴직과 관련된 퇴직충당금이나 기타 부채성격의 회계과목에 대한 인식이 결여되어 있는 것도 문제점으로 지적될 수 있다.

종합적으로, 자치단체의 자산과 부채에 대한 인식과 평가가 제대로 이루어지지 않고 있는 현 상태에서는 자치단체의 현재와 미래의 재정력(fiscal capacity)과 각종 재정활동의 파급효과를 제대로 측정하기가 사실상 어렵다.

넷째, 현행 지방예산회계제도는 현금주의에 기초한 단식부기 방식에 의존하기 때문에 정부활동의 경제적 비용·편익과 재정상태의 변화, 그리고 정책결정과 성과측정에 필요한 재정정보를 제대로 제공해주지 못하고 있다. 이 문제는 구체적으로 자치단체의 자산, 부채, 자본, 운영성과(비용, 수익) 등에 대한 정보를 제대로 반영할 수 있는 경로가 차단되어 있는데서 비롯된다. 행정활동의 원가가 제대로 산정되지 않기 때문에 수익성 사업의 경우 비용과 수익에 초점을 두는 재무성과의 측정이 이루어지지 못하고, 비수익성 사업의 경우 비용과 효과(성과/결과)에 대한 측정이 이루어지지 못하고 있다.

다섯째, 현행 예산회계제도는 경상적 지출과 자본적 지출을 구분하지 않고 있어서 진정한 의미에서의 재정상태와 재정실적에 대한 정보를 제공해주지 못하고 있다. 예를 들어, 현행 현금주의 회계에서는 중장기적으로 사회에 많은 편익을 가져다주는 사회간접자본과 같은 유형자산을 비롯하여 일정 규모 이상의 건설, 증축, 개량, 시설장비 구축에 대한 투자를 단순히 일시적인 지출로 인식하기 때문에 정확한 비용의 계산을 해주지 못하고 있다.

투자의 규모가 크고 투자로 인한 사회적 편익이 오랜 기간에 걸쳐서 주어지는 자본적 지출은 단기 소비적인 경상적 지출과는 구분하여 평가되는 것이 합리적이다. 대부분의 선진국에서

는 예산운영의 효율성과 합리성을 높일 목적으로 예산을 경상예산(current budget)과 자본예산(capital budget)으로 구분하고 서로의 특성을 최대한 반영하는 가운데 예산을 수립·집행·평가하는 체제를 취하고 있다. 이에 비해 우리 나라의 경우 특별회계가 어느 정도 자본예산의 특성을 지니지만, 특별회계 중에서도 경상예산이 존재하고 일반회계 내에서도 자본예산의 특성이 존재하는 복합적 예산체제가 운영되고 있는 것이 현실이다. 자본예산제도는 특히 예산집행의 성과를 측정하는데 있어서 중요한 역할을 하므로 동 제도의 도입을 신중히 검토할 필요가 있다.

여섯째, 지방예산회계제도의 기준이 체계적이고 합리적으로 설정되어 있지 못하는 문제가 있다. 현행 지방예산회계제도는 예산의 편성과 예산집행의 법규준수에 중점을 두는 행정통제위주의 체제를 취하는 한편 정부회계관련 제 규정은 회계처리 기준이라기보다는 자치단체의 운영과 사무관리의 지침적 성격을 지니며 예산과 재정 그리고 회계가 혼합되어 있다(권수영, 김선구, 1999 : 290-291).

그 밖에 예산과목 분류의 비체계성, 결산보고서의 양식·과목구분의 복잡성, 결산시기, 결산보고서간의 상호 연계성 결여 등 크고 작은 문제점들이 노정되고 있다(김선구, 2000 : 3-7). 현행 자치단체 회계를 보면 한 회계과목에 여러 성격의 지출이 포함되거나 유사 내지 동일 성격의 지출이 여러 회계과목에 산재하고 있어서 정확한 재무정보를 파악하기가 힘들다. 그리고 결산보고서간의 연계성이 결여되어 회계보고서의 검증이 어렵고 회계감사의 효율성이 저해되어 회계정보의 신뢰성이 떨어지는 문제점이 발견된다.

III. 지방예산회계제도의 개혁방안

1. 기본방향

우리 나라 지방재정의 현황과 문제점, 그리고 지방행정을 둘러싼 여건변화 요인 등을 종합적으로 고려할 때 향후 있을 지방예산회계제도의 개선은 다음과 같은 기본방향 아래 추진되는 것이 바람직할 것이다.

첫째, 지방회계제도의 개혁은 정부의 공공부문 개혁의 목표 및 정신과 동일한 방향성을 지녀야 한다. 현재 추진 중인 정부개혁의 목표와 정신이 공공부문에 시장원리를 적용하고 경쟁체제를 도입함으로써 행정활동의 효율성을 높이는 데 있음을 인식할 때 회계제도의 개혁은 지방자치단체의

행정·재정활동의 효율성을 증진시킬 수 있는 방향으로 추진되어야 한다.

이를 위해서는 무엇보다도 정부활동의 효율성을 객관적으로 측정할 수 있고 그것을 진작시킬 수 있는 예산회계적 수단과 장치가 마련되어야 한다. 현금의 유입과 유출에 중점을 두고 있는 현행 예산회계 시스템으로부터는 지방재정의 건전성을 측정하고 유도할 수는 있지만, 재정운영의 성과와 효율성을 측정하고 유도하기에는 근본적인 한계가 있다. 이러한 사실은 지방재정법 제 118조에 근거하여 지방재정의 건전성과 효율성을 측정할 목적으로 개발된 재정분석지표⁵⁾들이 현재 대부분 지방재정의 건전성을 측정하거나 평면적인 통계분석 수단으로 기능을 하고 있는 사실을 통해서 단적으로 알 수 있다.

예산회계제도 측면에서 정부활동의 효율성을 높이기 위해서는 정부의 예산회계제도를 (수정)발생주의에 기초한 복식부기제도로 전환시키는 정책변화가 이루어져야 한다. 이것은 앞서 언급한 현금주의에 기초한 단식부기 회계제도의 한계를 극복하는 대안으로서 뿐 아니라 근년에 이루어진 주요 선진국의 예산회계제도 개혁으로부터 시사를 받고 제시하는 사항이기도 하다. 이와 함께 예산제도를 성과중심예산(result-oriented budget) 체제로 변화시키고 자본회계를 도입하는 방안도 적극적으로 검토해볼 필요성이 있다.

둘째, 지방회계제도의 개혁은 지방자치단체의 공공책임성을 최대한 제고시키는 방향으로 추진되어야 한다. 지방예산회계제도의 공공책임성은 다양한 각도에서 정의될 수 있지만 최소한 다음의 사항들을 일정 수준 충족시키는 범위에서 공공책임성이 정의될 수 있을 것이다.

- (1) 예산 및 회계관련 법규의 철저한 준수
- (2) 자치단체가 수행하는 모든 거래를 포괄하는 객관적이고 공정한 정보제공
- (3) 자치단체의 재정 건전성·효율성 달성을 통한 주민의 일반복지 증진
- (4) 중앙정부(또는 상위정부)로부터 지원받는 각종 이전재정의 효율적 운영·관리

셋째, 정부회계의 투명성과 신뢰성을 높이는 방향으로 추진되어야 한다. 현재 우리 나라의 정부회계와 기업회계는 국제기준에 미달하는 것으로 평가되고 있어서 정보이용자의 수요 충족은 물론 대외 신뢰도 면에서 문제가 발생하고 있다. 정부회계의 투명성과 신뢰성은 정보이용자에 대한 공공책임성 완수 측면에서도 의미가 있지만, 그것 못지 않게 자치단체의 신용도를 향상시키고 만일 발생할 지도 모르는 재정위기(fiscal crisis)를 사전에 예방하는 차원에서 큰 의미가 있다. 특히

5) 행정자치부의 「지방재정분석·진단제도 운영지침(1999)」에 의하면 현행 지방재정 분석지표는 재정자립도 등 10개 지표로 구성되고 이들은 자주성, 효율성, 안정성, 노력도의 네 부문으로 구분되고 있다. 그러나 이들 지표는 대부분 재정의 건전성을 평가하는 기능을 지닐 뿐 효율성이나 생산성을 측정하는 지표로서의 기능은 수행하지 못하고 있다.

근년에 IMF, OECD와 같은 국제기구를 중심으로 재정 투명성(fiscal transparency)에 관한 관심이 고조되고 재정 투명성 관련 규범이 제시(1998)되는 가운데 세계의 많은 나라들이 이와 보조를 같이 하고자 나서는 추세에 주목할 필요가 있다.

넷째, 지방회계제도의 개혁은 선진국을 중심으로 하는 세계적 예산회계제도의 변화추이와 동일한 방향성을 지닐 필요성이 있다. 오늘날 대부분의 선진국들은 정부부문의 회계처리 방식으로 복식부기제도를 채택하고 있고, 상당수의 국가들이 회계의 인식기준으로 (수정)발생주의를 채택하고 있는 실정이다. 이와 더불어 선진국들은 예산제도를 성과측정의 중요한 수단으로 활용하고자 부단한 노력을 아끼지 않는 가운데 차츰 성과주의 예산제도를 도입하는 추세에 있다.

영국의 지방자치단체는 오래 전부터 발생주의에 입각한 복식부기제도를 적용해왔고 중앙정부는 1998년부터 발생주의 회계제도인 자원회계(resource accounting)제도를, 그리고 2000년부터는 자원예산(resource budgeting)제도를 도입하기로 예정되어 있다⁶⁾. 미국의 지방자치단체들은 최근까지 수정발생주의를 채택해 왔으나 1999년도 하반기에 발표된 정부회계기준위원회 개념서(GASB Statement, No. 34)를 통하여 통합재무보고(Government-wide Financial Statement)에 대하여는 발생주의를 적용하는 한편 자금별 재무보고서(Funds Financial Statement)에 대하여는 수정발생주의를 적용하는 방식을 채택하고 있다(2001 회계연도부터 자치단체의 규모 등에 따라 단계적으로 시행될 예정임)⁷⁾. 스페인의 경우 중앙정부는 1986년부터, 그리고 지방정부는 1992년부터 복식부기제도를 전면적으로 도입하였고 현재는 수정발생주의를 채택하고 있다⁸⁾. 뉴질랜드의 경우 중앙정부와 지방자치단체 모두 발생주의에 기초한 복식부기 회계시스템을 채택하고 있으며, 예산에 대해서도 결산과 마찬가지로 발생주의에 기초한 복식부기 방식으로 회계처리하고 있어서 이 부문에 관한 한 명실공히 세계의 첨단을 지향하고 있다. 특히, 뉴질랜드는 다른 나라와 달리 민간기업과 정부 모두 뉴질랜드 공인회계사회에서 발행하는 뉴질랜드 회계기준을 적용하는 특징을 보이고 있다.

그밖에 유럽연합, 네덜란드, 프랑스 정부는 수정발생주의 회계시스템을 채택하고 있으며, 특히 프랑스의 기초자치단체들은 1997년부터 발생주의 회계를 적용하고 있다. 이들 국가에서는 민간기업의 손익계산서와 유사한 것으로 정부의 활동(손익)보고서를 작성하고 있다⁹⁾.

이와 같은 세계적 추세를 고려할 때, 지방의 회계제도 개혁은 발생주의에 기초한 복식부기 방식

6) The Stationery Office, Better Accounting for the Taxpayer's Money, Cm2929, 1998, pp. 1-3.

7) GASB, Statement No. 34 of the Governmental Accounting Standard Board, 1999, pp. 4-9, 29.

8) 스페인의 회계 당국자와의 면담(2000년 5월)에 의하면 예산회계제도 개혁의 관건은 치밀한 사전준비, 충분한 사전 교육 및 홍보, 공무원의 인식변화, 정책결정권자의 리더십과 관련이 있는 것으로 파악되었다.

9) 정부회계혁명(갈렘 엔 컴퍼니 편역, 1999, 한·언, pp. 86-92 ; 筆谷勇, 公會計原則の解説, 中央經濟社, 1998)을 참조하였다.

으로 변화되는 것이 합리적이다. 다만, 그 과정에서는 외국의 제도를 벤치마킹(benchmarking) 하되, 한국적 현실에 대한 깊은 이해와 사례 깊은 판단을 경주(傾注)하는 것을 잊어서는 안 된다.

2. 개혁방안의 모색

1) 발생주의에 기초한 복식부기제도의 도입

지방자치단체의 회계제도를 현재의 현금주의에 기초한 단식부기 방식으로부터 발생주의에 기초한 복식부기 방식으로 변화시켜 나가야 한다. 이러한 접근은 이론적, 현실적 타당성을 지닐 뿐 아니라 근년에 선진국을 중심으로 추진되고 있는 세계적 추세와도 맥을 같이 하는 것이다. 이와 관련하여 예산에 발생주의를 적용할 것인가 하는 문제가 중요한 이슈로 제기될 수 있지만, 아직 복식부기제도조차 도입되지 않은 우리 현실을 고려할 때 이 문제에 대하여 인식은 하되 중장기적 차원에서 다루는 것이 바람직할 것이다.

지방자치단체의 회계처리 시스템을 단식부기 방식에서 복식부기 방식으로 전환하는 것 못지 않게 회계의 인식기준을 새롭게 결정하는 문제는 매우 중요하다¹⁰⁾. 이 문제는 국(주)민의 알권리와 정부회계의 공공책임성 관점에서 자치단체의 모든 거래를 공정하게 제시해 주는 측면과 유용한 재무정보를 제공하는데 소요되는 사회적 비용 측면을 동시에 고려하면서 접근되어야 할 것이다. 일반적으로 현금주의 회계는 그 장점에도 불구하고 모든 거래에 대한 보고를 공정하고 충실히 못해주는 한계를 비롯하여 지방재정의 상태와 운영실적 즉, 스톡(stock)과 흐름(flow)에 대한 객관적이고 종합적인 정보를 충분히 제공해주지 못하는 문제점을 안고 있다. 이러한 문제점에 대한 인식과 세계적인 추세를 고려할 때 정부회계의 인식기준을 현금주의로부터 발생주의로 방향을 전환하는 것은 합리적인 정책선택이라 할 수 있다. 정부회계에 발생주의를 토대로 하는 복식부기제도를 도입할 경우 대차평균원리에 의한 자기검증기능 효과(회계관련 부정·오류의 감소), 자산·부채 등의 객관적·총체적 파악에 따른 지방재정 상태와 위상에 대한 객관적 정보이용과 이에 근거한 정책 결정, 재정의 건전성·안정성 파악, 성과평가에 유용한 정보입수 등의 장점을 확보할 수 있는 사실은 이미 잘 알려져 있다(권수영, 김선구, 1999 : 294-303).

지방예산회계제도의 회계인식기준을 현재의 현금주의에서 발생주의 방식으로 변화시키는 경우 발생주의의 수준을 어떤 범위에서 적절히 조절할 것인가 하는 문제도 중요한 과제이다. 이 문제에

10) 회계의 인식기준이란 회계처리의 대상이 되는 거래의 범위와 회계기간 동안의 수익과 비용의 인식시기를 결정하는 기준을 의미한다. 일반적으로 파악되는 인식기준에는 현금의 유입·유출에 따라 비용을 인식하는 현금주의(cash basis)로부터 경제적 자원의 변동을 인식하는 발생주의(accrual basis)에 이르는 다양한 영역이 있다.

대하여는 행정·재정개혁의 목표와 정신, 정부회계의 공공책임성과 국민수요 반영, 회계 이론 및 원리, 주요 선진국 사례, 관련 전문가 및 실무 공무원의 견해, 제도변화와 관련된 사회적 기회비용 (social opportunity cost), 그리고 한국적 현실 등의 제 요인들을 적절히 고려하는 가운데 한국의 지방재정에 적합한 대안을 모색해 나가는 접근이 합리적이다.

2) 새로운 회계기준의 제정

지방예산회계제도를 발생주의에 기초한 복식부기 방식으로 변화시킬 경우 새로운 회계기준의 제정이 필수적으로 요구된다. 새로운 회계기준은 재무보고 실체가 자신의 회계정보를 필요로 하는 다양한 이해관계자 또는 정보이용자에게 회계책임을 충실히 완수해주는 차원에서 제정되어야 한다. 구체적으로, 지방자치단체 회계기준은 자치단체가 수행하는 모든 정상적인 거래와 재무상태 및 실적을 공정하게 보고해 주는 재무제표의 준비·작성에 필요한 객관적인 회계처리 및 보고기준을 제시할 수 있어야 한다.

회계기준의 제정과정에서는 자치단체 재무회계의 보고 목적을 명확히 해주어야 하며, 그것은 다음의 사항을 고려하는 범위에서 규정되는 것이 합리적이다.

- (1) 외부이용자(지역주민, 지방세 납세자, 지방의원, 공무원, 기타 이해관계자)와 내부관리자의 각종 의사결정에 유용한 정보 제공
- (2) 회계실체의 공공회계책임에 대한 이해와 평가에 유용한 정보 제공
- (3) 회계실체의 법률준수 및 예산 충실성에 대한 정보제공

지방자치단체 회계기준의 제정과 더불어 회계기준의 적용대상과 재무보고의 실체(reporting entity)에 대하여도 규정을 할 필요성이 있다. 지방자치단체의 재무보고 실체를 어느 범위로 설정할 것인가에 따라 재무보고의 단위, 종류, 내용, 결합방법 등에 있어 상당한 차이가 있을 수 있으므로 재무보고의 실체를 적절히 규정하는 문제는 매우 중요하다. 재무보고의 실체에 관한 일반적 이론(또는 요건) 및 국제관례 등을 토대로 할 때, 재무보고의 실체가 되기 위해서는 다음의 요건을 일정 수준 충족시켜야 한다¹¹⁾.

- (1) 예산의 수립·집행의 자율성, 자원사용 및 통제에 대한 책임과 권한 소유
- (2) 조직 및 기관에 대한 자율적 의사결정
- (3) 해당실체의 회계기록이 유의미한 회계정보를 산출

11) IFAC, 정부회계혁명(전계서, 갤럽 엔드 컴퍼니), 미국 GASB 등을 참조 정리하였음.

- (4) 해당실체의 활동 및 사업에 관심을 갖는 다수의 정보이용자 존재
- (5) 재정과산 또는 해산 시의 법적 책임성
- (6) 존재의 영속성

여러 가지 상황을 종합해 볼 때, 지방예산회계의 재무보고 실체는 지방자치법에 명시된 지방자치단체로 하는 것이 합리적이며, 행정구, 읍·면·동을 보고실체로 하는 방안은 현재로서는 비용-효과적이지 못한 것으로 판단된다. 다만, 향후 행정환경(조직)의 재정분권화(fiscal decentralization) 진전상태와 정보생산비용문제를 고려하면서 재무보고의 실체를 점진적으로 확대함으로써 재무정보의 이용자에게 한 단계 진보된 재무정보를 제공할 수 있는 체제를 구축하는 것이 합리적이다.

3) 통합재정 시스템 구축

(1) 예산회계(재무보고) 단위의 조정

지방예산회계제도의 변화를 모색하는 과정에서는 재무보고의 단위를 재정비할 필요성이 있다. 여러 가지 현실적 장애요인을 종합적으로 고려할 때, 단기적으로는 가능한 현행 회계단위별 분류체제(일반회계, 기타특별회계, 지방공기업특별회계)를 토대로 기금회계를 추가시키는 방안이 합리적이다. 그러나 중장기적으로는 지방자치단체의 행정활동을 정부형 활동(governmental-type activities)과 사업형 활동(business-type activities)으로 구분하여 접근할 필요가 있다¹²⁾. 그 이유는 자치단체의 활동을 성격과 기능이 유사한 것끼리 그룹화 시킴으로써 행정활동의 결과(재무정보)를 보다 객관적인 근거에 의해 평가할 수 있기 때문이다. 예를 들어, 현행 일반회계의 활동과 공기업특별회계의 활동간에는 재원의 출처와 지출의 내역 그리고 사업의 성격과 기능 면에서 큰 차이가 있으므로 이에 대한 대안모색이 필요하다.

일반적으로 대부분의 일반회계 사업은 수익성 측면보다는 주민만족과 행정서비스의 질 향상에 중점이 주어지는 반면 공기업특별회계사업과 일부 기타특별회계사업 및 기금사업들은 수익성과 수익성을 동시에 추구하고 있다. 이러한 상황에서 서로 다른 거래(행정활동)나 회계에 대하여 동일한 재정·재무분석 잣대를 가지고 비교 평가하거나 특정 회계기준 또는 통합방안을 적용한다면

12) 미국의 경우 정부형회계, 사업형회계로 구분 작성하고 있다(이들을 통합하는 통합재무보고서도 작성함). 그리고 일본의 경우(공회계원칙시안) 회계단위를 행정형 회계단위와 사업형 회계단위로 구분하고 있으며, 전자는 일반회계를 중심으로 하는 반면 후자는 행정대행형 보고주체, 수익획득형 보고주체, 수지균형형 보고주체로 다시 구분하고 있다.

객관적이고 공정한 정보 대신 왜곡된 재무정보가 주어질 가능성이 있다. 이러한 문제를 해결하기 위해서는 우선 각 회계별로 예산의 특성과 기능을 체계적으로 재정비하여 동일한 유형으로 구분해 준 다음 일관성 있고 통일된 예산회계처리를 모색하는 것이 합리적이다.

(2) 재무보고서의 유형

재무보고는 자치단체가 수행하는 재무행위에 대한 회계책임을 종합적으로 판단할 수 있는 유력한 수단이므로 재무보고서의 유형과 내용을 규정하는 문제는 매우 중요하다. 특히, 지방자치단체가 수행하는 거래의 성격과 내용이 민간기업과 상당히 다르기 때문에 재무보고서의 선정 문제는 매우 신중히 접근할 필요성이 있다. 이와 관련하여 재무보고서의 유형과 내용을 규정하는 과정에서 고려되어야 할 사항을 제시하면 다음과 같다.

첫째, 지방자치단체의 재무보고서는 재무보고 이용자의 이용목적에 충실히 대응하고 공공책임성을 최대한 확보할 수 있는 방향에서 규정되어야 한다. 이를 위해서는 재무보고서가 지방자치단체의 모든 거래와 재무상태 및 재정운영 상황을 가능한 객관적이고 정확히 나타낼 수 있는 동시에 지방 공공부문의 특성을 반영할 수 있어야 한다.

둘째, 재무보고서의 유형과 내용은 비용-효과적(cost-effective) 관점을 고려하는 가운데 결정되어야 한다. 정보이용자의 관점에서 본다면 가능한 많은 유용한 정보가 제공되는 것이 바람직하겠지만 예산제약 상 재무정보의 생산비용과 재무정보로 인한 사회적 혜택간에 적절한 조화가 있어야만 한다.

셋째, 재무보고서는 각 회계간(일반회계, 특별회계간)의 연계성과 통일성을 고려하는 관점에서 선정되어야 한다. 현재 각 회계간에는 거래인식기준이나 회계처리방식을 비롯하여 재무보고서의 종류와 양식체계 등이 매우 다른 데 향후 예산회계제도의 개혁과정에서는 이 문제에 대한 적절한 해법이 모색되어야 한다. 그 대안으로 오랜 역사적 검증을 거쳐 온 기업의 재무제표를 토대로 지방자치단체의 특성을 충실히 반영하는 범위에서 재무보고서의 유형을 결정하는 방안을 고려할 수 있다.

이상의 내용과 세계적인 추세를 고려할 때 재무보고서는¹³⁾ 지방자치단체 회계보고의 기본 목적을 달성할 수 있는 것으로 구성하고 구체적으로, (1)재정(재무)상태표, (2)운영보고서, (3)현금흐름표, (4)예산집행보고서를 중심으로 검토해볼 수 있을 것이다. 재정상태표는 재무보고실체

13) 기본 재무보고서는 재무제표와 주석으로 구성하되 서문과 부속명세서를 적절히 첨부하는 형식을 취하는 방안이 바람직하며, 이들은 지방자치단체의 모든 거래를 체계적이고 공정하게 나타낼 수 있도록 상호 조화적인 틀 안에서 구성되어야 한다.

의 당해 사업연도 말의 자산, 부채, 자본의 상황을 나타내는 것으로 기업회계의 대차대조표에 해당하며, 운영보고서는 자금의 수입 및 지출상황을 체계적으로 보여주는 보고서로서 손익계산서에 해당한다. 현금흐름표는 기업에서 사용하는 것과 동일하며 예산집행보고서는 현행 세입세출 결산서와 유사하다. 외국의 사례를 고려할 때 운영보고서 대신에 그 명칭을 (재정)활동보고서로 하는 방안도 고려할 수 있다¹⁴⁾.

다만, 주민만족을 목표로 하는 일반정부형 사업(일반회계)에 대하여 민간기업의 손익계산서에 해당하는 운영보고서를 작성하는 것이 의미와 합리성이 있는가에 대하여 심도있게 검토할 필요가 있다. 특히, 매출개념이나 수익개념, 수익과 비용의 매칭, 이전지출(보조금 등)에 대한 처리 등에 있어서 민간기업이나 공기업부문과 큰 차이가 있는 실정에서 일반회계의 손익계산서를 도출하는 것이 진정 의미가 있는 가 하는 문제는 하나의 중요한 과제로 남는다.

<표 3> 재무보고서의 국가별 비교

구분	미국	뉴질랜드	일본	영국
기본재무제표	<ul style="list-style-type: none"> · 순자산보고서 · 운영(활동)보고서 · 예산집행보고서 	<ul style="list-style-type: none"> · 재정성과표 · 재정상태표 · 현금흐름표 	<ul style="list-style-type: none"> · 대차대조표 · 성과보고(성과보고서 및 손익계산서 혹은 순자산증감계산서) · 자금수지계산서 	<ul style="list-style-type: none"> · 대차대조표 · 수입지출보고서 · 현금흐름표
부속명세서	<ul style="list-style-type: none"> · 유가증권명세서 · 일반유형자산명세서 · 사회간접자본명세서 · 보존자산명세서 · 차입금명세서 · 지방채명세서 · 채무보증명세서 	<ul style="list-style-type: none"> · 회계정책표 · 자본증감표 · 서비스성과표 · 채무상황표 · 경영정책보고서 	<ul style="list-style-type: none"> · 부속설명서 	<ul style="list-style-type: none"> · 회계정책기술서 등

주: 각국의 관련자료를 정리한 것임.

(3) 재무제표의 통합

현재와 달리 지방자치단체의 재무상태와 재정운영 실적 등을 종합적으로 파악할 수 있도록 각

14) 특히 재무보고서의 이름을 정하는 과정에서는 보고서의 명칭이 해당보고서가 제공하고 있는 회계정보의 내용을 상징적으로 함축할 수 있는 동시에 민간기업회계와 차별성을 지니는 정부회계의 특성을 반영하는 것이어야 한다.

재무보고 단위별(회계별)로 작성되는 재무보고서를 객관적이고 통일된 방식에 의해 적절히 연계시켜 나가는 제도적 장치를 마련하는 것이 중요하다. 이것은 구체적으로 각 회계별 재무보고 단위를 어떤 방법으로 적절히 통합시켜 주는 것이 합리적인 가를 다루는 것으로 지방자치단체회계의 공공책임성 완수와 밀접한 관련이 있다.

회계간의 재무제표를 통합하는 방법으로는 연결방법(내부거래를 상계한 다음 합산하는 방법)과 병기방법(각기 다른 회계단위를 단순히 하나의 표에 열거하여 기재하는 것으로 수치를 합산하지 않는 방법)을 고려할 수 있으나 연결재무제표의 방식을 취하는 것이 합리적일 것이다. 회계간 연결에 있어서는 현실적으로 각 회계별로 정부형과 사업형을 구분하기가 곤란한 점을 인식할 때 단기적으로는 일반회계와 특별회계 그리고 기금회계를 연결하는 방식으로 통합재무제표를 도출하는 방안이 바람직하며, 장기적으로는 자치단체의 보고단위를 지방정부형 보고실체와 사업형 보고실체로 구분하여 통합재무제표를 도출하는 방안이 바람직하다. 지방자치단체 전체의 통합재무제표는 보고실체별 연결재무제표를 다열 형식(multi-column format)으로 작성·보고하는 방식을 고려할 수 있을 것이다.

재무보고 단위를 통합하는 과정에서는 현실적으로 여러 가지 제약조건과 문제점이 뒤따를 것으로 예상되는 데 특히 다음의 사실을 유념할 필요가 있다.

주민만족을 목표로 하는 일반정부형 보고단위로부터 생성되는 운영보고서와 최소한의 수익성을 전제로 하는 지방공기업특별회계로부터 생성되는 손익계산서간에는 본질적인 차이가 있는데 이 부분에 대하여 신중히 접근할 필요가 있다. 회계별로 특성과 중요성에 차이가 존재하는 현실에서 일부 재무제표를 무리하게 통합하는 경우 통합의 의미가 감소할 수 있다. 현재의 제도적 구조와 여건 하에서는 일반회계에 기업의 손익개념을 적용하기가 매우 어려우며, 만일 일반회계와 특별회계를 손익개념으로 연결하는 경우 자금계산과 손익계산의 혼용문제가 발생할 가능성이 있다. 앞서 언급한 바와 같이 자치단체 활동의 총체적 성과와 생산성을 평가할 목적으로 일반정부형 회계에 대해서도 손익계산서 개념을 적용하는 것이 타당한가 하는 본질적인 문제가 제기된다. 만일 일반회계에 손익계산서 개념을 적용하는 것이 큰 합리성을 지니지 못한다면 재무제표의 통합은 재정운영표(손익계산서)를 제외하고 재정(재무)상태표를 중심으로 접근하는 것도 대안이 될 수 있을 것이다.

(4) 통합재정회계시스템의 개발

정부예산회계제도의 개혁시도가 성공으로 이어지기 위해서는 자치단체의 행정·재정활동을 실용적이면서도 정확히 표현·분석해주는 전산시스템을 적절히 개발하는 것이 매우 중요하다. 사실,

예산회계제도의 개혁은 (통합)재정정보시스템의 개발에 달려 있다 해도 과언이 아니다. 구체적으로, 자치단체의 회계별 예산(세입·세출예산)과 세입세출 예산외(기금) 등 모든 관련자원에 대한 재정·재무정보를 실시간에 개별, 통합적 차원에서 파악할 수 있고 다양한 재정분석을 할 수 있는 재정정보화체계를 구축해야 한다.

전산시스템의 개발은 철저히 시스템의 수요자 또는 사용자 입장에서 접근되어야 하며, 어떤 의미에서 이것이 예산회계제도 개선의 성패를 결정짓는 관건이라 할 수 있다. 아무리 논리적이고 첨단화된 전산시스템을 개발한다 할 지라도 담당공무원의 입장에서 거부감과 불편감이 든다면 이 시스템은 성공할 수가 없고 그것은 예산회계제도 개혁의 실패를 의미한다.

4) 예산제도와 회계제도의 연계

지방예산회계제도에 발생주의를 토대로 한 복식부기 방식을 도입하는 경우 회계과목을 체계적으로 설정하고 이것을 예산과목과 직접 연계시켜야 하는 문제가 발생한다. 이 문제는 현행 예산회계제도가 발생주의를 반영하는 회계과목을 갖고 있지 않기 때문이기도 하지만 보다 본질적으로는 민간기업회계와 달리 예산을 중요시하는 정부회계의 특성과 밀접한 연관성이 있다. 예산회계제도의 개혁과 관련하여 회계과목의 설정과 예산과 회계간의 연계과정에서는 다음의 사항들을 고려할 필요가 있다.

첫째, 지방자치단체가 수행하는 모든 거래(행정활동)를 공정하고 객관적으로 나타낼 수 있는 방향으로 회계과목을 설정해 나가야 한다. 자치단체의 특성을 고려할 때, 현행의 예산회계과목이나 기업회계에서 사용하는 회계과목을 그대로 회계과목으로 사용할 수 없는 상황이 예상되며 기존 과목의 일부 조정과 함께 새로운 회계과목의 설정이 불가피 할 것으로 예상된다.

둘째, 현금주의에 기초한 단식부기 방식에서 발생주의에 기초한 복식부기 방식으로 변화됨에 따라 발생주의 원리를 반영하는 예산 및 회계과목을 신설해야 한다. 예를 들어, 미수금, 미수수익, 미지급금, 감가상각, 퇴직급여충당금 등 현금을 수반하지 않는 거래들을 회계처리의 대상으로 인식하는 것이다. 이와 함께 자산과목과 부채과목을 상당부분 새롭게 설정해야 하며, 비용과 수익과목의 조정·신설이 요구된다. 자산과목의 경우 기본적으로 기업회계를 기초로 설정하되 사회간접자본, 문화재, 공동체 자산 등에 대한 인식문제를 결정해야 한다. 부채과목의 경우 지방채관련 부채와 그 동안 회계처리에서 제대로 인식하지 않았던 퇴직금, 연금, 퇴직 후 복지 등 지방자치단체의 특성을 반영할 수 있는 과목을 추가로 설정하는 방안을 고려할 필요가 있다. 자본과목은 정부부문의 특성과 세계적인 경향을 고려하여 자산에서 부채를 뺀 순자산(net asset) 개념을 토대로 설정

하는 것이 합리적이다.

셋째, 지방행정활동의 기능과 특성을 최대한 반영할 수 있는 범위에서 회계과목을 조정·신설해 나간다. 예를 들어, 사회간접자본, 문화재, 공동체 자산과 같은 특수자산들은 민간부문에서 다루어지고 있지 않지만 정부부문에서는 매우 중요한 것들이므로 회계과목을 설정하는 과정에서는 이들을 고려해야 할 것이다. 그리고 결산 결과 나타나는 세계잉여금은 민간부문의 이익잉여금과는 성격이 다르므로 이에 대해서도 회계적 의미를 부여해야 할 것이다.

넷째, 가능한 빠른 시일 내에 예산과목과 회계과목을 일치시켜 나간다. 예산과 연계성을 지니는 재무보고서가 산출되기 위해서는 예산과목과 회계과목간의 일치작업이 필요한데, 주요 선진국의 경우 오래 전부터 복식부기제도를 사용해 온 관계로 예산과목과 회계과목은 일치하고 있다. 이에 비해 우리 나라의 경우 오랫동안 현금주의에 입각한 단식부기 방식의 회계처리를 해 온 상태이기 때문에 발생주의를 도입하면서 단기간에 예산과목을 전면적으로 개편하여 예산과목과 회계과목을 일치시키기에는 현실적으로 어려움이 뒤따른다. 이러한 현실을 인정할 때 예산과목과 회계과목의 일치는 중장기적 차원에서 이루어지는 것이 바람직하다.

5) 성과측정의 개선

지방예산회계제도의 변화는 행정활동의 성과측정에 필요한 재무정보가 현재보다 나은 형태로 제공되는 방향성을 지녀야 한다. 정부활동에 대하여 성과를 측정하는 주된 목적은 재정운영의 공공책임성과 효율성을 높이는 데 있고, 부차적으로는 예산절약, 조직개편 등과 관련이 있으므로 예산회계제도의 개선과정에서는 이러한 사실을 유념해야만 한다.

지방자치단체의 행정활동에 대한 성과를 제대로 측정하기 위해서는 여러 가지 수단과 장치가 마련되어야 하지만, 예산회계제도의 개선 측면에서 본다면 무엇보다도 행정활동의 비용(원가)정보와 함께 산출물(output)을 구체적으로 측정·평가할 수 있는 체제를 구축하는 문제에 중점이 주어진다. 그 이유는 예산회계제도의 개선을 통하여 성과측정에 기여할 수 있는 부분이 다른 아닌 비용(원가) 및 수익산정의 객관성 제고와 관련이 있기 때문이다.

예산회계제도를 통하여 비용(직접비용, 간접비용)과 수익(주민만족·효용증가, 사업수입 등)을 객관성 있고 체계적으로 산출할 수 있기 위해서는 현행 예산회계체계를 성과중심의 예산체제로 변화시키고 회계처리와 경영성과의 보고양식을 개선할 필요성이 있다¹⁵⁾. 이를 위해서는 재정분

15) 어떤 의미에서 이 부분은 발생주의·복식부기의 도입과는 상당한 거리가 있는 별개의 주제일 수 있다. 정부활동 관리에 투입중심에서 산출물 중심으로 전환하는 방안을 통해 예산을 산출물(조직단위별 사업)과 연계시키는 방안으로 뉴질랜드의 산출예산제도를 통해 시사점을 얻을 수 있고, 이웃 일본의 미에현(三重縣) 사례도 상

권화를 토대로 한 자율과 책임성 강화, 비용-효과, 비용-혜택분석에 대한 기법 개발, 기관/조직/부서의 성과와 예산·인사·임금과의 연계, 예산과 결산의 연계, 예산제도와 회계제도의 연계성 확보 등 투입·산출·성과와 관련된 인프라(infrastructure)를 제대로 구축하는 작업이 선행되어야 한다¹⁶⁾. 성과중심 예산제도의 핵심은 예산과 결산을 대비하여 그 결과를 평가하고 그것을 다시 예산에 환류시키는 일련의 순환작업(feedback)을 얼마나 체계적이고 합리적으로 실행하는가에 달려 있다. 따라서 예산집행의 결과(1차는 output, 2차는 outcome)를 두고 기관별/사업별(산출물)/조직별로 객관적인 분석을 한 다음 그 결과를 다음연도의 예산에 반영하는 일련의 작업흐름을 체계화 시켜주는 방향으로 예산회계제도를 개선하는 것이 중요하다.

이와 함께 각종 행정활동을 객관적이고도 적절히 평가해줄 수 있는 성과지표를 개발하고 적절히 적용하는 작업이 매우 중요하다. 일반적으로 정부활동의 성과를 측정하는 지표의 상당수가 비재무적 특성을 지니므로 지표의 개발이 제대로 이루어지지 못하는 경우 주관성과 자의성의 한계를 벗어나기 어려우므로 이 점에 많은 관심과 노력을 기울여야 한다. 회계제도의 개선은 회계정보를 반영·측정할 수 있는 정치화된 재무성과지표의 개발과도 밀접한 관련이 있다.

지방행정·재정부문의 성과측정 대상은 크게 보아 (1)지방자치단체간의 성과측정·비교, (2)지방자치단체의 자체비교, (3)지방자치단체 내의 조직(실·국/과 단위) 또는 개인의 성과측정 등 세 유형으로 구분이 가능하다. 이 중 (1), (2)는 상대적으로 중앙정부의 입장에서, 그리고 (3)은 자치단체의 입장에서 필요성이 강하다.

당한 시사를 준다(石原俊彦, 1999:31-70 참조).

16) 성과주의 예산제도가 성공적으로 정착하기 위해서는 여러 가지 여건과 제도적 장치들이 구비되어야 하는데 그 중에서도 다음의 사항들이 필수적이다.

- (1) 조직 및 조직 구성원의 업무에 대한 명확한 구분과 독자적 업무수행 영역 구축
- (2) 조직단위별 자율적 예산편성과 인력의 탄력적 운용(부서의 예산자율권 부여)
- (3) 업무량과 업무량에 대한 비용추정의 정확성
- (4) 예산과목체계와 성과측정체계간의 연계
- (5) 객관적이고 계량화가 가능한 성과지표의 개발
- (6) 예산회계제도의 구조개선(예산체계 개편, 복식부기·발생주의)
- (7) 품목별 세출예산제도의 개선을 통한 간접비용 산정 및 원가계산
- (8) 자치단체의 통제불가능 변수(uncontrollable variables)의 영향력 파악

<표 4> 성과측정의 대상

성과측정 대상	성과측정 예	이해당사자
자치단체간	동일 서비스에 대한 단위당 비용계산, 예산대비 결산실적	중앙·지방정부, 기타이해관계자
자치단체 자체	과거에 대비한 현재의 개선상태, 동일 서비스에 대한 단위당 생산비용, 예산대비 결산실적	해당 자치단체, 기타이해관계자
자치단체내 조직	조직별 산출물·성과	해당 자치단체, 기타이해관계자

성과측정의 영역은 크게 계량적인 부문과 비 계량적인 부문(질적, 심미적)으로 구별될 수 있다. 이 중에서 예산회계제도의 개선을 통하여 기여할 수 있는 부문은 비용산정과 계량적 산출물의 객관화·합리성 제고(즉, 재무적 성과측정)에 국한될 것이고, 비계량적 산출물과 결과물 특히, 질적인 요인과 관련된 성과측정의 기여 분은 극히 제한적일 것으로 예상된다. 즉, 행정활동에 따른 성과측정이 제대로 이루어지기 위해서는 예산회계제도의 개선과 함께 정부정책의 영향과 효과를 측정해 주는 측정수단과 방법에 대한 개선작업이 병행되어야 한다.

이와 관련하여 지방재정의 상태나 실적을 분석해 주는 재정분석기법의 개발도 성과측정에 있어서 중요한 역할을 하므로 기존의 재정분석지표 이외에도 새로운 지표의 개발과 함께 전통적으로 기업부문에서 사용되어 온 재무비율지표(financial ratio indicator)들을 적절히 활용함으로써 보다 객관적이고 종합적인 재정정보를 도출하도록 노력해야 한다. 끝으로, 예산회계제도의 개선을 통해 행정활동의 성과를 제대로 측정하기 위해서는 어떤 형태이던 간접비용(공통비용)의 배분방안에 대한 별도의 깊은 연구가 뒤따라야 함을 명심해야 한다.

행정서비스의 성과를 측정하는 문제는 기본적으로 정부활동의 정책효과(성과/결과)에 대한 평가 문제이므로 복식부기 회계제도를 도입하더라도 그 측정의 제약과 한계는 여전히 존재하며, 앞으로 이 부문에 대하여 많은 연구가 요구된다.

6) 자산에 대한 인식

발생주의에 기초한 회계제도를 도입할 경우 지방자치단체의 자산에 대한 인식과 정의를 분명히 해주는 문제가 매우 중요하다(부채, 자본, 비용, 수익 등에 대한 인식과 정의도 중요하지만 이 문제는 자산에 비해 상대적으로 쉬움). 특히, 지방자치단체가 소유하는 자산 중에는 기

업이 소유하는 자산과 본질적으로 다른 정부의 존재목적과 관련된 특수자산들이 있고 이들 상당수는 공공재 및 가치재(worthy good) 특성과 함께 비 시장거래 특성을 지니고 있기 때문에 이러한 자산을 포괄할 수 있는 자산의 정의, 유형 구분, 과목 신설, 그리고 자산평가 등에 대한 사항들이 다루어져야 한다.

민간기업의 자산정의를 지방자치단체 회계에 그대로 적용할 경우 자치단체가 소유 관리하는 자산 가운데 배제될 가능성이 있는지를 면밀히 검토할 필요가 있다. 이 문제는 구체적으로 소유권이 없음에도 소유하고 있는 재산(세입세출의 현금, 보관품, 타 정부재산 등)에 대한 자산으로서의 인식문제를 비롯하여 과세권, 무형재산 창조권, 사회간접자본, 유산자산, 천연자원 등과 관련하여 제기된다.

사회간접자본은 통상 대규모의 자본투자를 필요로 하는 사업이면서 미래의 장기간에 걸쳐 다양한 비용·편익을 창출하는 특성을 지니는 것으로 민간부문에서는 다루어지지 않고 있다. 일반적으로 지방자치단체가 관리하는 사회간접자본은 중앙정부에 비해 상대적으로 제한적이며, 구체적으로 지방도로, 교량, 지하철, 상·하수도, 하천, 지방항만, 어항, 소형 댐, 조립 등이 여기에 포함될 수 있다.

자산의 정의, 재무보고의 공정성, 정확성 등의 관점에 입각할 때 사회간접자본을 자산으로 인식하는 것이 원칙이지만 측정과 평가의 어려움 등으로 인하여 각국마다 이 문제에 대하여 서로 다른 접근을 취하고 있다. 주요 선진국의 사례를 살펴볼 때, 대부분의 회계제도에서 사회간접자본의 계상을 원칙으로 하고 있지만 모든 시설을 자산으로 인식하는 것이 아니라 주요시설만을 대상으로 하고 있다. 일본(공회계원칙)의 경우 사회기반형성 등을 위해 영구적으로 유지해야 하는 사회간접자본에 대해서는 취득원가로 계상하지만, 일부 지방정부의 경우는 사회간접자본을 인프라 자산과 인프라외 자산으로 구분하고 그 일부를 대차대조표에 계상하고 있다¹⁷⁾. 미국(GASB)의 경우 일반고정자산의 범위 속에 사회간접자본이 포함되며, 고정자산은 역사적 원가(취득원가)에 의하여 보고되는 것으로 규정되어 있다. IFAC-PSC에서는 다리, 보도의 연석, 운하, 도로망, 하수도 시스템, 상수도 시스템, 배수 시스템, 쓰레기 매립장, 홍수통제작업, 커뮤니케이션 망, 공동묘지 등으로 구분 계상한다. 영국(CIPFA)의 경우 일부 사회간접자본과 지역공동체자산(community asset)을 대상으로 역사적 원가와 순 감가상각 두 방식 중 적절한 방식에 의해 대차대조표에 표시하고 있다. 뉴질랜드(NZAS)의 경우 하수도시설, 상수도시설, 배수시설, 도로망 등 각 시설의 종류별로 계상한다.

17) 예를 들어, 동경도(東京都)의 경우 인프라자산을 대차대조표에 계상하지는 않지만 도로와 교량에 대해서만 1969년도 이후의 결산통계를 누적·추계하여 난외로 기재하고 있고, 미에현(三重縣)의 경우에는 인프라외 자산만을 계상하고 있다(石原俊彦, 1999 : pp. 165-168).

사회간접자본을 자산으로 인식할 경우 직면하게 되는 가장 큰 문제점은 이들에 대한 취득가액을 산정하기가 매우 어려운 점이다. 지방자치단체가 소유·관리하는 사회간접자본을 자산으로 인식하고 그것을 측정·평가하는데는 현실적으로 많은 문제점이 있지만 그 규모나 사회적 중요성, 세대간 형평(intergenerational equity)을 고려할 때 장기적 차원에서 가능한 자산으로 인식하여 관리해 나가는 것이 바람직할 것이다.

유산자산은 역사적, 문화적 속성으로 인해 정부가 보존하는 자산이지만 매각과 교환이 불가능하고 가치평가가 어려운 속성이 있기 때문에 일반자산과 동일하게 다루기가 어렵다. 현재 지방자치단체가 소유·관리하는 유산자산으로는 예술작품, 역사적 문서·유적·유물, 문화적 건물, 기념비, 기타 역사·문화·예술적 가치가 있는 유·무형 자산들이 있다. 이들의 경우 일부 중요유물에 대한 소재와 수량에 대한 기록만 있을 뿐 여러 이유로 그에 대한 경제적·재무적 가치평가(economic·financial valuation)는 전혀 이루어지지 않고 있다. 지방자치단체에서 유산자산에 대한 유지·관리의 책임이 있고 또 이를 위해 예산이 지출되고 있기 때문에 자산의 인식범위에 포함하는 것을 원칙으로 하되 현실 적용가능성을 고려하여 취득원가의 산정이 가능한 것들을 중심으로 최소한의 상징적인 수준에서 자산으로 간주하는 것이 바람직하다¹⁸⁾.

그밖에 천연자원에 대한 자산으로서의 인식여부를 결정할 필요성이 있다. 현재는 입목에 대해서만 자산가치를 기록하고 있고 5년 단위로 재평가가 이루어지고 있다. 발생주의 원리나 주민에 대한 공공책임성 등의 측면에 입각할 경우 모든 천연자원을 자산으로 인식하는 것이 원칙이지만, 현실적용상의 애로와 자산인식에 따르는 비용과 효과(cost-effect) 측면 등을 고려할 때 단기적으로는 천연자원을 자산으로 인식하지 않고 장기적으로 측정이 가능한 일부의 천연자원에 대하여 예외적으로 인식하는 접근을 취하는 것이 합리적일 것이다.

종합적으로, 정부부문과 민간부문간의 가장 큰 차이점 중의 하나는 자산평가의 어려움에 있으므로 특수자산에 대한 접근은 보다 장기적 시각에서 접근하는 것이 합리적이다.

7) 기타

지방자치단체의 회계제도를 발생주의에 기초한 복식부기 방식으로 변화시키는 경우 출납폐쇄기한을 없애는 것이 원리 적용 면에서 합리적이다¹⁹⁾. 출납폐쇄기한을 폐지하는 접근은 발생주의에

18) 일본(공회계원칙시안)의 경우 문화적으로 중요한 자산에 대해서는 취득원가로 계상하도록 하고 있으나 대부분의 지방정부는 유산자산을 자산으로 인식하고 있지 않다. 뉴질랜드의 경우 유산자산을 자산으로 인식하는 것을 원칙으로 하고 있으나 예술작품, 문화재, 도서관 소장 도서 등 일부만을 자산으로 인식하고 있다. 미국(GASB)의 경우 예술품과 역사적 유물 등에 대하여 증여될 시점의 취득원가나 공정가액으로 자본화시키고 있다.

기초를 둔 복식부기제도의 도입과 맥을 같이 하는 것일 뿐 아니라 중앙정부 예산회계제도와의 일관성 유지 측면에서도 중요한 의미를 지닌다. 출납폐쇄기한제도가 원만하게 폐지되기 위해서는 (1)관련법률의 개정, (2)지방공무원의 인식변화, (3)지방자치단체가 임의적으로 “통제 불가능한 요인(uncontrollable factor)”에 의한 구조적 문제(예: 보조금의 내시 및 집행)에 대한 정부간 조정, (4)기타(조상충용제도, 과년도 지출, 채무부담행위, 자금 없는 사업이월 등)에 대한 보완책이 뒤따라야 할 것이다.

회계제도의 변화가 있을 경우 재무보고의 시기·빈도·방법 등에 관한 사항을 보다 명확히 결정해야 할 필요성이 있다. 이와 관련하여 년 1회 보고와 반기별·분기별 또는 수시 재무보고 방안을 고려할 수 있을 것이다. 재무정보의 제공에 대한 적시성과 정보이용자의 수요충족, 그리고 의사결정의 합리성 등의 측면에서는 후자의 방향성을 지니는 것이 바람직하다. 다만, 지방자치단체의 추정회수가 많고 의존재원의 불투명성이 높은 현실을 고려할 때 단기적으로는 회계연도를 기준으로 년 1회 재무보고를 하는 방안을 모색하고, 중장기적으로는 재무보고의 빈도를 년 2회 이상으로 증가시키는 방안을 모색하는 것이 합리적일 것이다.

IV. 제약조건

지방예산회계제도의 개혁이 성공적인 결실을 맺기 위해서는 현실적인 제약조건들을 분명히 인식하는 것이 중요하다. 제약조건은 크게 보아 공공부문의 특성과 관련되는 부분과 지방의 현실 여건과 관련되는 두 부분으로 구분해볼 수 있다.

첫째, 지방회계제도의 개혁은 지방자치단체의 현실적 여건에 의하여 제약을 받으며, 여기에는 제도변화에 대한 공무원의 인식과 태도를 포함하여 지방공무원의 회계 전문성 정도, 공무원 임용 및 승진제도, 회계교육과 관련한 각종 여건들이 포함된다. 향후 회계제도의 개혁과정에서는 이들 요인을 매우 체계적으로 접근하고 배려함으로써 그 실천 가능성을 넓혀나가야 한다.

둘째, 지방자치단체는 민간기업과 본질적으로 다른 특성과 존재목적은 지니는데 이와 관련하여 제도변화에 대한 제약조건이 존재한다. 최근 공공부문과 민간부문간의 기능 및 영역조정

19) 현행 지방재정법 제4조와 동법 시행령(제2조, 제3조, 제4조)에서는 연도 말 이후 수입, 그리고 미사용 자금의 반납 및 자금사용을 처리하기 위해 출납폐쇄기한과 출납정리기한을 두도록 규정하고 있으며, 출납사무의 완결은 회계연도 종료후 3월내에 완결하도록 규정되어 있다. 중앙정부의 예산회계제도에서는 출납폐쇄기한에 대한 언급이 없고, 다만 출납기한을 3월 10일까지로 규정하고 있다(예산회계법 제4조).

과 함께 두 부문간의 공조체제가 새로운 행정서비스 공급방식으로 각광을 받고 있지만, 두 부문간에는 기본적으로 다음의 측면에서 상당한 차이가 있다.

- (1) 정부부문과 민간부문간에는 존재이유와 목적 면에서 뚜렷한 차이가 있다. 정부부문은 국민의 일반적 복지증진과 공공책임성(public accountability)을 추구하는 반면 민간기업은 사적 이윤의 극대화(profit maximization)를 추구하고 있다.
- (2) 운영 및 활동의 특성 면에서 정부부문은 공공재(public goods)의 생산·공급에 주력하는 반면 민간부문은 개인재(private goods)의 생산·공급에 주력한다.
- (3) 활동에 필요한 재원의 조달 및 지출방식 면에서 두 부문간에 차이가 있다. 정부부문은 강제성을 지니는 과세권을 토대로 재원을 조달하는 반면 민간부문은 자기자본과 함께 시장을 통해 재원을 조달하고 있다. 지출의 경우 정부부문은 예산과 예산편성 관련 법령의 준수에 치중하는 반면 민간부문은 예산에 크게 구속을 받지 않고 탄력적인 운영을 하는 경향이 있다.
- (4) 사회적 형평과 소득재분배를 고려하는 면에서 두 부문간에 차이가 있다. 정부부문은 사회적 효율과 사회적 형평을 동시에 추구하는 반면 민간기업은 기업운영의 효율성(경제성, 생산성, 능률성 등)을 추구하는 특징을 보인다. 특히, 정부부문이 담당하고 있는 사회 형평성 기능 - 사회적 약자와 한계지역(주민)에 대한 배려, 전국적 최소·표준(national minimum/standardization) 수준 유지, 소득재분배기능 - 은 민간기업과 본질적으로 차이가 나는 정부고유의 특성이다²⁰⁾.

이러한 사실을 인식할 때, 정부회계제도의 개선과정에서는 역사적 전통을 지니는 민간부문의 회계기법을 반영하되 정부회계 고유의 특성과 영역을 적극적으로 고려해야 하는 제약조건이 존재한다. 이와 같은 조건을 잘 극복하기 위해서는 회계의 개념과 기준, 자산·부채의 측정, 수익과 비용의 인식, 재무보고서의 유형과 체제, 보고사항(정보의 범위와 내용), 회계과목의 조정 등에 있어서 민간기업과 유사점과 차이점을 분명히 파악하고 그에 적절한 대응책을 모색해야 할 것이다.

셋째, 지방예산회계제도의 변화를 모색하는 과정에서는 필연적으로 사회적 비용의 제약조건이 등장한다. 비용 측면에서의 제약조건은 크게 회계시스템 구축비용과 예산회계관련 교육비용 등으로 구분될 수 있다. 회계시스템 구축비용은 전산기술의 발전과 기존 재정관리전산시스템과의 연계 구축을 통한 중복비용 제거 가능성, 표준화된 회계시스템의 정립과 그 확산을 통하여 어느 정도

20) 이와 같은 차이점으로 인해 주요 의사결정 과정에서 민간부문의 경우 통상 경제적 타당성(economic feasibility)과 기술적 타당성(technical feasibility)을 검토하는데 치중하지만, 정부부문에서는 두 타당성 외에도 정치적 타당성(political feasibility)을 종합적으로 검토하고 있다.

비용 최소화를 도모할 수 있을 것이다. 이에 비해 회계교육 및 훈련비용은 비교적 많이 소요될 가능성이 있다. 그 이유는 우리 나라의 지방공무원제도가 전문직 위주로 운영되지 않고 순환직 체제를 취하고 있어서 관련공무원의 교육에 많은 시간과 비용이 소요될 가능성이 높기 때문이다. 그리고 관련 공무원의 인식변화를 유도하는데 소요되는 간접적, 암묵적 비용(implicit cost) 또한 상당할 것으로 예상된다.

이러한 문제에 대해서는 예산회계제도 개혁에 대한 체계적인 중기 계획(4-6년)과 그에 따른 구체적인 이행계획(action plan)을 수립한 다음 적절한 시간계획 하에 사전홍보와 예산회계교육을 전국적으로 확대시키는 조치를 취하는 것이 바람직할 것이다. 이와 동시에 회계사 등 외부 전문가를 영입하는 방안과 일부 회계직 공무원을 고정직으로 만드는 방안을 적극적으로 검토할 필요가 있다.

넷째, 지방예산회계제도의 개혁과정에서는 관련법령에 대한 개정 등 외부적 요인들이 중요한 제약조건으로 등장한다. 관련법령의 개정 수준은 예산회계제도의 변화 수준과 내용에 따라 다르겠지만 본질적이고 구조적인 변화를 모색하는 경우에는 적어도 예산회계법, 지방자치법, 지방재정법, 지방공기업법 등의 개정이 불가피할 것으로 예상된다. 이와 같은 법령개정은 그 자체로서도 쉬운 일이 아니지만 이것 못지 않게 법령개정에 따른 과도적 잠정조치의 운영 또한 상당히 어려운 문제에 해당한다.

공무원들의 회계지식 부족과 현행 예산회계제도의 개정에 소요될 시간을 고려할 때 일정 기간 기존의 예산회계제도와 새로운 정부회계제도를 병행 사용해야 하는 현실적 과제가 등장하는데 이에 대한 지혜로운 대처가 필요하다. 구체적으로 과도기적 이원체제(Dual System)의 유지가 불가피하므로 이에 대한 대응책(기간, 정책수단, 각종 안전망 등)을 마련해야 한다.

V. 종합 및 결론

국내외의 여건변화를 고려할 때, 지금은 정부의 예산회계제도 전반에 걸치는 구조적인 변화를 모색해야 할 시점이다. 지방예산회계제도의 변화는 자치단체가 수행하는 모든 행정활동을 사실대로 반영하는 한편 지방재정의 상태와 위상 그리고 운영실적을 각 회계단위별, 그리고 지방자치단체 총체적으로 객관적이고 공정하게 제시할 수 있는 방향으로 전개되어야 할 것이다. 그리고 그 방향성은 지방공공부문의 효율성과 예산회계의 공공책임성을 제고시키는데 초점이 맞추어져야 한다.

지방자치단체 예산회계의 개혁이 성공을 거두기 위해서는 예산회계체계의 구조변화 뿐 아니라

자치단체 회계기준의 제정, 통합재정관리시스템 구축을 위한 전산화, 그리고 새로운 예산회계교육 및 의식개혁 프로그램을 포함하는 종합적인 개혁프로그램이 체계적이고 실천성 있게 추진되어야 한다.

이와 관련하여 특별히 발생주의에 기초한 복식부기제도를 우리 나라의 지방예산회계체제에 성공적으로 도입·정착시키기 위해서는 무엇보다도 정부가 중·장기적인 시간계획과 정책 마인드를 가지고 관련전문가를 중심으로 종합적이고 체계적인 연구와 토의를 거치면서 사회적 공감대를 형성해나가는 과정을 단계적으로 밟을 필요가 있다. 선진국의 경우 오랜 시간을 두고 관련 전문가들이 공감대를 형성하는 가운데 정부의 예산회계제도에 대한 개선방안을 모색한 것은 우리들에게 많은 시사를 준다.

현재 회계제도에 관한 한 세계의 첨단을 달리고 있는 뉴질랜드의 경우에도 발생주의의 도입에 대한 논의로부터 최소 7년 이상의 기간이 걸렸고, 이웃 일본의 경우도 1980년대 말 이후 이에 대한 꾸준한 논의와 일부 자치단체를 중심으로 한 부분적인 시도가 있었음에도 불구하고 아직은 공식적인 정부정책으로 채택되지 않고 있다. 스페인의 경우 중앙정부는 1986년에, 그리고 지방정부의 경우 1992년에 각각 복식부기제도를 도입하였으나 그 이전 수년간에 걸쳐 정책발표와 함께 관련 공무원의 교육 및 홍보에 많은 노력을 기울였다. 영국의 경우(중앙정부)도 과거 논의를 토대로 1995년에 자원회계에 대한 백서가 발표된 이후 1998년부터 그 시행이 이루어졌다²¹⁾.

오늘날 세계는 급격히 변화하고 있고 이러한 환경변화는 정부의 행정, 재정활동이 전에 없이 탄력적이고 효율성 있는 방향으로 변화할 것을 강력히 요구하고 있다. 지방자치를 둘러싼 환경변화를 고려할 때 지방회계제도가 현재의 현금주의에 기초한 단식부기 방식에서 발생주의에 기초한 복식부기 방식으로 변화되어야 할 시대적 당위성과 사회적 공감대는 여러 곳에서 발견되고 축적되고 있다. 문제는 그러한 변화의 방향성을 한국적 현실에 가장 적합한 방식으로 적절한 시간계획하에 구체화시킬 것인지에 있다. 성급한 개혁은 또 다른 사회적 기회비용의 부담으로 이어질 가능성이 높다. 조금 더딘 듯하더라도 현실을 정확히 인지(認知)하는 자세와 함께 인지된 현실에 새로운 예산회계제도를 한국적 모델로 만들어나가는 자세가 매우 중요하다.

21) 주요 국가의 정부개혁의 역사적 배경에 관한 논의는 이경섭(정부회계 개혁)에 잘 기술되어 있다.

【참고문헌】

- 갈렘 엔 컴퍼니 편역, 「정부회계혁명」, 한·언, 1999.
- 김선구, “지방정부의 결산서로 본 우리 나라 예산회계제도의 문제점과 개선방안”, 2000년 행정학회 춘계학술대회, 2000, 5.
- 김선구, 권수영, “정부부문에서의 발생주의회계/복식부기제도 도입 및 추진방안”, 회계저널, 제8권 제1호, 1999, 6.
- 김혁, “정부회계의 복식부기 도입방안에 관한 연구”, 감사논집, 1999.
- 이경섭, 「정부회계 개혁」, 연구논문집, 2000.
- 이윤재, “우리 나라 지방자치단체의 회계제도 개선방안에 관한 연구”, 회계학 연구 제9호, 1989.
- 전중열, “정부부문에서의 발생주의회계/복식부기제도 도입 및 추진방안에 관한 토론”, 회계저널, 제8권 제1호, 1999, 6.
- 행정자치부, 「2000년도 지방공기업 예산편성지침」, 2000.
- 행정자치부, 「2000년도 지방자치단체 예산편성지침」, 「참고자료」, 2000.
- 石原俊彦, 地方自治體の事業評價 發生主義會計, 中央經濟社, 1999.
- 日本公認會計士協議會, 公會計原則(試案), 公會計委員會研究報告, 第1號, 1997.
- 筆谷勇, 公會計原則の解説, 中央經濟社, 1998.
- Birmingham City Council, *Financial Review*, 1997-98, 1999.
- CIPFA, *The Code of Practice on Local Authority Accounting in Great Britain*, 1999.
- Freeman, R., C. Shoulders, and E. Lynn, *Governmental & Nonprofit Accounting: Theory and Practice*, 3rd. ed., Prentice-Hall, 1988.
- GASB, *Statement No. 34 of the Governmental Accounting Standard Board*, 1999.
- Institute of Chartered Accountants of New Zealand, *New Zealand Accounting Standards*, 1999.
- Klaus Lüder, "A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political Administrative Environment", *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Vol. 7, 1992.

Tanzi, Vito, "The Role of the IMF in Promoting Fiscal Transparency", *The Korea/OECD Forum on Public Sector Reform*, 2000. 6.

The Stationery Office, *Better Accounting for the Taxpayer's Money*, Cm2929, 1998.