

# 지방자치단체의 국고보조금 재무보고에 관한 분석

## Analysis on Financial Accounting Information of Grants in Local Government

허웅\*·윤성식\*\*

Heo, Woong · Yoon, Sung-Sig

### Ⅰ 목 차 Ⅰ

- I. 서론
- II. 국고보조금의 특성
- III. 국고보조금 재무보고 관련 실증분석
- IV. 결론 및 한계점

본 연구는 지방자치단체가 교부받는 국고보조금에 대한 재무보고를 복식부기·발생주의 정부회계제도 관점에서 분석하였다. 현행 지방자치단체 회계처리기준에서는 국고보조금을 별도의 구분 없이 전액 당기 수익으로 인식하고 있다. 국고보조금은 운영차액의 상당 부분을 차지하고 있기 때문에 향후 자치단체별 성과평가에 중대한 변수가 될 것으로 예상된다. 본 연구에서는 국고보조금의 목적별 분류에 대한 재무보고가 반드시 필요하다는 가정 하에서 국고보조금이 자산취득에 미치는 영향을 실증분석 하였다. 회귀분석 결과 수익으로 계상된 국고보조금의 일부는 유형자산의 취득에 사용되고 있음을 알 수 있었다. 특히, 이러한 결과는 자치구 보다는 시·군 지역에서 뚜렷이 나타나고 있었다. 또한, 자산취득에 사용된 국고보조금을 어떻게 회계처리 하는지에 따라 각 기초자치단체의 운영차액의 순위가 변동되고 있음도 증명할 수 있었다. 이에 따라 자산취득에 대한 국고보조금을 단순히 수익으로 인식될 경우 성과평가 결과가 왜곡될 수 있으며, 주민 등 정부회계정보이용자가 올바른 의사결정을 내리지 못할 수도 있다. 유형자산 취득과 관련한 국고보조금은 수익이 아닌

\* 공인회계사, 고려대학교 행정학과 박사과정

\*\* 고려대학교 행정학과 교수

논문 접수일: 2009. 1.30, 심사기간(1,2차) : 2009. 2.16~3.12, 게재확정일 : 2009. 3.18

다른 방법으로 회계처리하거나 최소한 사용목적에 따라 구분된 회계정보가 제공될 필요가 있다.

□ 주제어: 국고보조금, 지방자치단체, 정부회계정보이용자, 성과평가

This study analyzes financial reports of the accounting information of grants which local governments receive from central government employing accrual accounting framework. The grants occupy a great portion of operating income of local governments, therefore, it will have much effect on the performance evaluation of local governments. The current local government accounting standard prescribes that all grants should be recognized as current profit without classifying grants depending on their types, even though grants can be categorized depending on whether asset acquisitions are their purposes or not. This study analyzes empirically how grants influence asset acquisition of a local government. It was found that the ranking of performance evaluation of local governments can be changed depending on how grants for asset acquisition are recorded. If grants for asset acquisition are recognized as current profit, government accounting information will give users a false signal and performance evaluation will be distorted.

□ Keywords: Grants, Local Government, Government Accounting Information User, Performance Assessment

## I. 서 론

2005년 지방재정법의 개정을 통하여 2007년부터 모든 지방자치단체에서 복식부기·발생주의 회계제도를 도입하기 시작하였다(지방재정법 제53조). 복식부기·발생주의 회계는 의사결정 및 성과평가를 위한 정확한 회계정보<sup>1)</sup>를 산출할 수 있으며 세입, 세출만을 보고하던 과거와는 달리 자산, 부채, 순자산까지 누락하지 않고 보고하기 때문에 각 지방자치단체에서는 점차 재무적 성과평가를 중요시하는 분위기가 형성될 것으로 예상된다. 지방자치단체는

1) 이하 본 연구에서의 회계정보는 복식부기·발생주의 하에서의 회계정보를 의미한다.

성과평가의 비교가 가능하기 때문에 지방자치단체의 구성원은 자발적인 의사에 따라 거주할 지방자치단체를 선택할 수 있는 특성(Hirschman et al., 1970; Tiebout, 1956)으로 인하여 자치단체장은 회계정보<sup>2)</sup>에 민감해 할 것이며, 재무구조의 개선을 위하여 점차 노력을 기울일 것으로 예상된다.

우리나라의 대부분 기초지방자치단체는 재정자립도가 낮아<sup>3)</sup> 수입(收入)의 상당부분을 중앙정부 또는 상위자치단체로부터 의존하고 있는데 이러한 낮은 재정자립도를 보완하는 제도를 지방재정조정제도라고 하며, 지방교부세, 조정교부금, 재정보전금, 국고보조금 등이 있다. 자율적으로 사용되는 지방교부세, 조정교부금 또는 재정보전금에 비하여 그 사용이 제한되어 있는 국고보조금(시도비보조금을 포함한다. 이하 같다)을 본 연구의 분석대상으로 삼는다<sup>4)</sup>. 지방재정의 관점에서 볼 때, 국고보조금은 중앙정부 또는 상위자치단체의 관여로 인하여 자치단체의 지혜나 창의를 살린 자주적인 행정 및 재정운동을 저해할 수 있다(배인명, 2000)는 측면에서 그 동안의 많은 연구 역시 국고보조금의 자율성 침해로 인한 자원배분의 왜곡(하연섭, 1997; 임성일 1993) 또는 비효과적인 관리실태(박기목, 2002; 이상용, 2001) 등에 치중해 왔다(김재훈, 2003).

단식부기·현금주의 회계제도 하에서는 국고보조금의 사용결과를 불문하고 지출(支出)이라는 범주에서 세부적인 구분이 필요 없었으나 복식부기·발생주의 회계제도 하에서는 교부받는 국고보조금의 성격에 따라 회계처리를 달리하거나 세부적으로 구분하여 공시하여야 한다. 즉, 국고보조금의 원인이 자산(資産)을 취득하는 것인지 아니면 경상적인 운영비용(費用)을 위하여 교부받는 것인지를 구분하여야 한다는 것이다. 이를 구분하지 아니할 경우 회계정보는 왜곡되고 의사결정과 성과평가에 부정적 영향을 미치게 되며 복식부기 발생주의회계를 채택하는 의미가 훼손된다.

현행 지방자치단체 회계처리기준은 국고보조금의 성격을 자세히 구분하지 않고 단순히 '정부간이전수익'의 일부로서 처리하고 있는 실정이다(행정안전부, 2007). 모든 국고보조금을 다른 자율적 의존재원수입과 구분하지 않고 단순히 수익(收益)<sup>5)</sup>으로 처리할 경우 자산취

2) 회계정보는 정책입안자들로 하여금 재정에 대한 정확한 분석을 가능하게 한다(윤성식, 2004).

3) 2007년 기초자치단체의 재정자립도는 군, 시, 자치구 평균이 각각 16.3%, 35.6%, 34.3%로서 50%에도 미치지 못함을 볼 수 있다  
(지방행정종합정보공개시스템(행정안전부), 2008).

4) 국고보조금은 지방교부세와 달리 별도의 재원이 정해져 있지 않을 뿐만 아니라 사용용도가 지정되어 있어(이승우, 2003) 회계적인 이슈가 제기된다.

5) 수익(收益)과 수입(收入)에 대한 구체적인 정의는 다음과 같다.

득을 위한 국고보조금 지출은 비용이 아닌 자산의 형태로 나타나기 때문에 당기의 운영차액<sup>6)</sup>이 과대로 계상될 수 있다. 이에 따라 자산취득을 위한 국고보조금을 많이 받을수록 경제적 실질의 왜곡이 발생하여 성과평가가 좋은 결과로 나타나므로 자치단체장의 입장에서 재무구조를 개선하려는 노력이 반감될 수 있다.

이러한 문제의식을 가지고 본 연구에서는 정부회계의 관점에서 지방자치단체에 대한 국고보조금의 회계적 특성 및 회계처리의 방향에 대하여 실증적으로 분석하기로 한다. 지금까지의 정부회계에 대한 선행 연구는 상당 부분 복식부기·발생주의 회계제도의 도입의 필요성 또는 도입 방법론적인 측면이 강조되었는 바(윤성식, 1998; 권수영, 1999; 김혁·이경섭, 2000; 이남국, 2003), 이는 지금까지 실제 data가 존재하지 아니하여 실증분석이 어려웠기 때문이다.

이에 비하여 본 연구에서는 비교분석방법과 실증분석방법을 적용하였다. 우선 국고보조금 관련 지방자치단체 회계처리기준, 미국 지방정부회계기준(GASB No.34) 및 기업회계기준을 비교한다. 그 다음으로 국고보조금 사용 목적과 관련한 세부적 분류의 중요성에 대하여 실증분석 한다. 국고보조금 구분관리의 필요성이 검증될 경우 현행과 같은 단순한 회계처리 및 공시방법은 개선될 필요가 있기 때문이다. 이를 위하여 230개 전국 모든 시·군·구 중에서 해당 기초자치단체의 홈페이지에서 자료입수가 가능한 159개 기초자치단체의 2007년 복식부기·발생주의 재무보고서를 이용하였다.

구분	성격 및 특성
수익(revenue)	발생주의 관점에 기초하여 통상적인 영업(행정)활동에서 발생하는 경제적 효익의 총유입을 말함(IPSAS 1, SFFAS No.7, Freeman et al., 2006)
수입(receipt)	현금주의 관점에서의 현금의 유입을 의미(Cash Basis IPSAS, 2003). 수익은 아니나 수입에 해당될 수도 있고(예: 자산취득목적의 국고보조금 등), 반대로 수익이지만 수입이 아닌 경우(예: 미수이자수익 등)도 발생

- 6) 지방자치단체 재무제표의 하나인 재정운영보고서에 나타나는 계정과목으로 일반기업의 당기순이익에 해당되는 성격(이경섭, 2003)을 가지고 있다.

## II. 국고보조금의 특성

### 1. 일반적인 특성

의존재원수입인 국고보조금은 사용이 자유롭지 않은데 지방자치단체로 하여금 일정한 행정수준의 설정이나 특정한 시책의 장려 등을 위한 정책수단으로서, 또는 국가사업과 지방사업의 연계를 강화하고 국가의 정책적 필요에 따라 지방자치단체의 특정사업의 지원 또는 국가위임사무의 수행을 원활히 하기 위한 목적<sup>7)</sup>으로 그에 소요되는 경비(경상적 또는 자본적 경비)의 일부 또는 전부를 지방자치단체에 보조하는 것과 재정상의 원조를 하기 위하여 교부하는 제도이고 국고위탁금, 국고부담금, 국고보조금 등을 포괄하는 제도이다(국회행정자치위원회, 2003).

이러한 국고보조금은 일반적으로 전국적인 행정수준의 유지, 장려적 보조금 등 일정한 시책의 보급 및 정착, 행정서비스에 대한 국민의 실질적 부담의 조정 등의 기능을 하고 있으며, 제일 중대한 기능은 중추적 공공시설을 계획적이고 중점적으로 정비하는 기능이라 할 수 있다. 대규모 도로, 하천, 항만 등 전국적 관점에서 계획적으로 정비할 필요성이 있거나 사회복지시설과 같이 전국적인 균형을 고려해야 하는 사업과 같은 것이 그에 해당된다. 이 경우 국가가 이들 공공시설의 확충 및 정비관련 소요비용을 일부 부담함으로써 국가 차원에서 계획의 달성을 위한 자치단체의 투자수준의 확보가 가능하게 되는 것이다<sup>8)</sup>.

<표 1> 국고보조금에 의해 이루어지는 사업 예시

기준보조율	주요사업내용
100%	일반여권발급, 배수개선, 국가관리 방조제 개·보수, 지표수보강 농업용수개발, 쌀소득보전고정직접지불, 원종생산 등
70~80%	도서종합개발, 기계화경작로 확·포장, 토지개발사업, 지방어항건설, 농어촌 생활용수개발, 사방사업, 국가지정문화재 보수정비 등

7) 자치단체의 정책수행에 필요한 재원의 전부 혹은 일부를 중앙정부가 특정한 용도를 지정하여 제공하는 국고보조금은 취약한 지방자치단체의 재정능력을 보완하고 중앙정부의 정책을 지방에 침투시키는 데 효과적인 수단으로 알려져 있다(김재훈, 2003).

8) 국고보조금은 그 사용목적이 지방자치단체가 직접 부과·징수하는 지방세와 다르며, 일정 수준의 행정을 유지하는데 필요한 부족한 일반 재원의 단순한 보전이 아니라는 점에서 지방교부세 등과 다르다.

50~60%	119구조장비확충, 자연재해위험지구정비, 농업전문인력 양성교육, 지방의료원기능 강화, 사회복지보장시설 및 장비지원 등
30~40%	민방위교육훈련 및 시설장비 확충, 쓰레기 매립시설, 산불방지시설·장비 및 운영, 공공도서관 건립(용지매입비 제외) 등

출처 : 보조금의 예산 및 관리에 관한 법률 시행령 별표 1

## 2. 회계적인 특성

미국 지방정부회계기준(GASB No.34)에서는 기본적으로 국고보조금을 당기 수익으로 인식한다. 우리나라의 지방자치단체 회계기준 역시 국고보조금 전체를 당기 수익으로 인식한다는 점에서 큰 차이가 없어 보인다. 그러나 미국 지방정부의 회계환경과 우리나라 지방자치단체의 회계환경이 근본적으로 차이가 있다.

우리나라의 지방자치단체는 세부 회계실체로서 일반회계, 기타특별회계, 기금회계로 구성되어 있으며, 각각의 재무제표는 공시하지 않는 대신 이를 통합한 재무제표에서 각각의 보고주체별로 칼럼(column)을 구분<sup>9)</sup>하여 나타내고 있다. 반면, 미국의 지방정부는 정부형펀드(governmental fund), 사업형펀드(proprietary fund), 수탁형펀드(fiduciary fund)로 구성되어 있으며, 각각 펀드별로 재무제표를 공시할 뿐만 아니라 전체 펀드를 통합한 통합(government-wide)재무제표도 작성한다(IPSASB, 2006). 주의할 것은 정부형펀드의 회계처리하는 수정발생주의(modified accrual basis)<sup>10)</sup>를 적용하는 반면, 기업형펀드, 수탁형펀드 및 통합실체의 재무제표는 완전발생주의(full accrual basis)를 적용한다는 것이다. 따라서 통합 재무제표 작성시에는 정부형펀드의 일부 회계계수를 조정하여야 하는 상황이 발

9) 이를 다열식(多列式) 재무제표라 한다. 이는 미국 지방정부의 통합 재무제표 역시 다열식 재무제표를 공시하는 것을 벤치마킹한 것으로 보인다. 반면, 일반기업의 재무제표는 개별실체와 연결실체 모두 단열식(單列式) 재무제표를 사용한다. 다열식 재무제표의 사례는 다음과 같다.

구분	일반회계	기타특별회계	기금회계	내부거래	합계
XXX과목	200	100	50	(30)	320

10) 수정발생주의의 회계측정의 초점은 재무자원의 흐름(current financial resources)이나 완전발생주의의 회계측정의 초점은 경제적 자원의 흐름(economic resources)이다(박훈, 2006). 따라서 GASB No.34에서의 정부형펀드에서의 수익의 개념은 일반적인 의미의 수익의 개념과 다소 상이하다(윤성식·권수영, 1998). 이에 따라 정부형펀드에서는 수익(revenue)에 대응되는 개념이 지출(expenditure)이지만, 통합 재무제표에서의 수익(revenue)에 대응되는 개념은 비용(expenses)이다. 같은 revenue라는 표현을 사용하지만 그 의미는 다소 차이가 있음을 주의할 필요가 있다.

생한다<sup>11)</sup>.

GASB(No.34)에서는 국고보조금 수익을 자산취득 국고보조금(capital grants)과 운영비용 국고보조금(operating grants) 및 비제한 국고보조금(unrestricted grants)로 구분한다(Freeman et al., 2006). 통합재무제표의 일종인 활동보고서(Statement of Activity)에서는 자산취득 국고보조금과 운영비용 국고보조금은 각각 구분된 프로그램수익으로서 별도의 칼럼으로 표기한다. 반면, 비제한 국고보조금은 지방세수익 등과 같이 일반 수익에 포함되어 공시된다. 펀드단위 측면에서는 정부형펀드의 재무제표인 수입·지출·잔액변동보고서(Statement of revenues, expenditures, and changes in fund balance)에서도 자산취득 국고보조금과 운영비용 국고보조금이 구분되어 표시된다<sup>12)</sup>. 이는 우리나라 지방자치단체 회계기준에서 국고보조금을 세분화 하지 않고 전체를 하나의 국고보조금수익이라고 회계처리하는 것과는 상당히 차이가 있다. 우리나라의 경우 재무보고를 통해서는 국고보조금이 어떠한 용도로 사용되었는가를 전혀 알 수 없고 회계정보를 사용한 의사결정이나 성과평가가 왜곡될 수밖에 없다<sup>13)</sup>.

더구나 우리나라 지방자치단체 회계처리기준은 국고보조금수익을 재정운영보고서의 계정 과목으로 처리하고 있어, 일반기업의 당기순이익과 유사한 운영차액의 일부를 구성하고 있다는 점이다(〈표 2〉 참고). 이에 따라 국가 또는 상위자치단체로부터 상당 금액의 자산취득 목적 국고보조금을 받을 경우 당 회계연도의 운영성과가 과대계상되어 나타난다. 반면, GASB(No.34)의 활동보고서나 수입·지출·잔액변동보고서는 재정운영보고서의 성격이라고 볼 수 없다. 오히려, 우리나라 지방자치단체 재무제표의 일종인 순자산변동보고서의 성격이 강하다. 즉, GASB(No.34)에서의 국고보조금 수익은 수익이기는 하지만, 당기 운영성과(운영차액)를 구성하지 않기 때문에 자산취득 목적 국고보조금이 성과평가에 영향을 주지 않는다<sup>14)</sup>.

11) 이에 따라 미국의 지방정부는 차이조정정보서(Reconciliation of differences between governmental fund balance sheet and the statement of net assets)를 추가로 작성한다(Strayhorn, 2003). 한편, 우리나라는 세부 회계실체와 통합 실체 모두 발생기준에 의한 동일한 회계기준을 적용한다.

12) 운영비용 국고보조금이나 자산취득 국고보조금 모두 정부간이전수익(intergovernmental revenue)의 과목으로 별도의 칼럼으로 구분되어 표시된다(AICPA, 2003).

13) 임성일(2006)은 현재 국고보조사업은 자본보조(capital grants)와 경상운영보조(operational grants) 간에 구분이 없기 때문에 정확한 사업성과의 평가가 이루어지지 않고 있음을 주장한다.

14) 운영비용 국고보조금은 당기 운영비용과 대응될 수 있으나, 자산취득 국고보조금은 당기 비용과 아무런 대응관계가 없다고 볼 수 있다.

한편, 일반기업에 적용되는 기업회계기준에서는 기업이 상환의무가 없는 국고보조금을 받을 경우 자산취득 목적인지, 특정 비용의 보존목적인지에 따라 회계처리가 상이하다(기업회계기준 등에 관한 해석 61-71). 자산취득 목적일 경우 해당 국고보조금은 취득 자산의 장부 가액에서 차감시키며, 특정 비용의 보존목적일 경우 관련 비용에서 차감시킨다. 목적이 불분명한 경우 당기 수익으로 처리한다. 이에 대해서는 국제회계기준(IFRS)에서도 유사하게 규정되어 있다(Epstein, 2006).

이렇듯 일반기업이나 미국 지방정부 모두 국고보조금을 목적에 따라 명확하게 구분하여 회계처리 하거나 구분하여 공시하고 있어<sup>15)</sup>, 현재 우리나라 지방자치단체 회계처리방법과 명백한 차이를 보이고 있다. 국고보조금이 지방자치단체의 재정에 중요한 부분을 차지하고 있음을 감안할 때, 국고보조금의 사용 목적에 따른 복식부기·발생주의에 의한 회계정보의 산출이 정부회계정보이용자들에게 필요할 것이다. 그러나 현재 회계시스템 하에서는 국고보조금을 자산취득 목적과 경상운영 목적으로 구분하는 기초데이터조차 관리하고 있지 아니하여 구분관리의 실익조차 따지기 어려운 현실이다. 국고보조금의 회계처리 개선에 대한 논의에 앞서 국고보조금이 어디에 어떻게 사용되고 있는지에 대한 연구부터 필요한 이유가 여기에 있다. 참고로 우리나라 지방자치단체의 재정운영보고서의 형태는 다음과 같다.

<표 2> 재정운영보고서 양식

재정운영보고서	
I. 자체조달수익	- 재정보전금수익
- 지방세수익	- 국고보조금수익
- 경상세외수익	- 시도비보조금수익
- 임시세외수익	- .....
II. 정부간이전수익	III. 기타수익
- 지방교부세수익	IV. 비용
- 조정교부금수익	V. 운영차액( I + II + III-IV)

15) 국제통화기금(IMF)에서 발간한 Manual on Government Finance Statistics(GFS) 2001의 Ch.5.75에서도 grants를 capital grants와 current(operating을 의미) grants로 구분하여 분류하도록 규정하고 있다.

### Ⅲ. 국고보조금 재무보고 관련 실증분석

#### 1. 실증분석의 배경

지방자치단체에 대한 국고보조금은 그 특성상 대규모의 국가사업이나 중요한 정책적 필요에 따라 지급되는 것이기 때문에 금액 규모가 커질 수밖에 없다. 지방비부담이 의무적으로 부여되기도 하지만, 자치단체의 재정능력이 향상될 수 있고, 특히 관련 자산을 쉽게 증가시킬 수 있기 때문에 국고보조금의 폐단이 논란이 된다고 해도 지방자치단체의 입장에서는 그 유혹을 뿌리칠 수 없을 것이다.

또한, <표1>을 참고할 경우 국고보조금으로 지원하는 사업은 크게 3가지로 분류된다. 첫째, 대도시지역보다는 농어촌지역의 개발과 관련된 것<sup>16)</sup>이며, 둘째, 사회복지시설의 확충과 관련된 것<sup>17)</sup>이고, 셋째, 여권발급, 병무(민방위)행정, 문화재보호 등 국가를 대신하여 행정업무를 위임 받은 경우가 그것이다. 여기서 국고보조금이 중요한 역할을 하는 정도가 지방자치단체에 따라 차이가 있을 것으로 예상할 수 있다. 첫번째 및 두번째 분류기준에 의할 경우 상대적으로 인프라 시설이 미비한 농어촌지역이 많은 군과 시의 자치단체가 자치구보다 국고보조금이 중요한 역할을 할 것으로 보인다. 마지막 분류기준은 상기 세 지역이 거의 무차별할 것으로 보이나 인구가 많은 지역에 다소 많은 국고보조금이 배정될 것으로 예상된다.

이러한 배경에서 국고보조금은 지방자치단체 재정의 중요한 역할을 할 것이며, 많은 국가보조금이 유형자산 취득액에 사용되고 있음을 선형적으로 예상할 수는 있다. 그러나 현재로서는 이에 대한 명확한 회계정보를 알기 어렵기 때문에, 본 연구는 실증적으로 국가보조금이 유형자산 취득액에 어느 정도 영향을 미치는지를 분석하기로 한다. 그 연결고리를 증명함으로써 국가보조금수익에 대한 회계처리의 문제점을 환기시킬 수 있을 것으로 본다.

16) 국가관리 방조제 개·보수, 지표수보강 농업용수개발, 원종생산, 도서종합개발, 토지개발사업, 기계화경작로 확·포장, 지방어항건설, 농어촌 생활용수개발, 사방사업, 농업전문인력 양성교육, 산불방지시설·장비 및 운영 등이 이에 속한다고 볼 수 있다.

17) 119구조구급장비, 사회복지보장시설 및 장비지원, 쓰레기 매립시설, 공공도서관 건립 등이 이에 속한다고 볼 수 있다.

## 2. 가설의 설정

본 연구를 위한 가설은 다음과 같다.

첫째, 국고보조금수익은 지방자치단체의 자산, 특히 일반유형자산<sup>18)</sup>, 사회기반시설<sup>19)</sup> 및 주민편의시설<sup>20)</sup> 등 유형자산의 취득과 밀접한 관계가 있을 것이다. 만일 관계가 있다면 국고보조금수익에 대한 현재의 회계처리 방법이 과연 올바른 것인가에 대해 논의가 필요하게 될 것으로 보인다. 앞서 언급하였듯이 모든 국고보조금이 유형자산의 취득에 사용되는 것이 아니라는 점은 별도로 고려할 필요가 있다.

둘째, 첫번째 가설과 연결하여 유형자산의 취득과 관련한 국고보조금수익이 각 지방자치단체의 성과(당기 운영차액)에 영향을 가져올 것이다. 즉, 유형자산의 취득과 관련된 국고보조금수익을 당기 운영차액에서 제외할 경우 지방자치단체별로 성과평가에 대한 결과가 변동될 수 있을 것으로 본다.

## 3. 연구자료의 수집

우리나라의 모든 지방자치단체는 2007회계연도에 대한 재무보고서를 2008년 8월에 최초 공시하였기 때문에 각 지방자치단체의 홈페이지에서 동 재무보고서를 수집하였다. 또한, 광역자치단체의 경우 국고보조금의 상당 부분을 하위자치단체에 이전하기 때문에 재무보고서상 국고보조금수익과 유형자산 취득액 간의 관계가 불분명할 수 있어 230개 기초자치단체를 대상으로 한정하였다. 그러나 일부 기초자치단체의 경우 재무보고서를 공시하지 않거나 공시하더라도 본 연구에 필요한 회계정보를 얻기에 불충분하게 공시되었기 때문에 이러한 기초자

18) 일반유형자산이란 1년 이상 공공서비스 제공을 위해 반복적 또는 계속적으로 사용되는 자산으로서 토지, 입목, 구축물, 기계장치, 차량운반구, 집기비품, 기타일반유형자산 및 건설중인일반유형자산을 말한다(행정안전부, 2007). 대표적인 것으로 청사(廳舍), 청사부속건물 및 기계장치, 청사내 각종 집기비품 및 각종 관용차 등이 있다.

19) 사회기반시설이란 초기에 대규모의 투자가 소요되며 파급효과가 장기간에 걸쳐서 나타나는 지역사회의 기반적 자산을 말한다. 도로, 도시철도, 상수도시설, 수질정화시설, 하천부속시설, 폐기물처리시설, 재활용시설, 농수산시설, 댐, 항만시설, 기타사회기반시설 및 건설중인사회기반시설이 여기에 속한다(행정안전부, 2007).

20) 주민편의시설이란 지역주민이 공동으로 이용하는 편의시설로서 도서관, 주차장, 공원, 박물관, 동물원 등 주민의 생활에 밀접한 공동시설을 의미한다(행정안전부, 2007)

치단체는 제외하였다. 군, 시, 자치구별로 본 연구에서 포함된 자치단체와 제외된 자치단체의 현황을 정리하면 다음과 같다.

<표 3> 연구자료 현황

구분	전체	표본	비율	제외이유(개수)
군	86	66	77%	공시자료과악불가(11), 재무보고서 미비(9)
시	75	44	59%	공시자료과악불가(13), 재무보고서 미비(18)
자치구	69	49	71%	공시자료과악불가(6), 재무보고서 미비(14)
전체	230	159	70%	공시자료과악불가(30), 재무보고서 미비(41)

#### 4. 실증연구의 방법

국고보조금수익이 유형자산 취득액에 미치는 영향을 분석하기 위하여 횡단면분석을 통한 다중회귀분석을 실시한다. 종속변수는 2007년도 중 유형자산 취득액으로 하며, 이는 재무보고서의 '예산회계와 재무회계의 차이에 대한 명세서'에서 '자산취득으로 인한 세출 증가액 차감' 항목 중 일반유형자산, 주민편의시설, 사회기반시설의 합계액으로 하였다. 이는 실제 현금 취득으로 인한 자산 증가를 나타낸다.

독립변수는 국고보조금수익, 기타이전수익, 자체조달수익으로 하며, 통제변수로서 주민수, 더미(dummy)변수로서 시를 기준으로 '자치구=1'과 '군=1'을 사용하였다. 국고보조금수익, 기타이전수익 및 자체조달수익은 재무보고서 중 재정운영보고서에서 추출하였으며, 주민수는 행정안전부가 공시한 '재무분석지표비율'을 이용하였다. 또한 종속변수 및 독립변수 모두 금액 자료에는 자연로그값을 취하였는데, 절대값을 상대값으로 변경함으로써 비교가능성을 높일 수 있기 때문이다. 이상 종속변수와 독립변수가 산출된 산식을 정리하면 다음과 같다.

유형자산취득액 = 일반유형자산취득액 + 사회기반시설취득액 + 주민편의시설취득액

국고보조금수익 = (협의의) 국고보조금수익 + 시도비보조금수익

기타이전수익 = 지방교부세수익 + 재정보전금수익 + 조정교부금수익 + 기타이전수익

자체조달수익 = 지방세수익 + 경상세외수익 + 임시세외수익 + 기타수익

주민수 = 1 / (총수익 / 주민수 비율) \* 총수익

상기 변수들로 이루어진 회귀식은 다음과 같으며, SPSS를 이용하였다.

$$\ln\{y(\text{유형자산취득액})\} = \beta_0 + \beta_1 \ln\{X_1(\text{국고보조금수익})\} + \beta_2 \ln\{X_2(\text{기타이전수익})\} + \beta_3 \ln\{X_3(\text{자체조달수익})\} + \beta_4 \ln\{X_4(\text{주민수})\} + \beta_5 \cdot D_1(\text{자치구}=1) + \beta_6 \cdot D_2(\text{군}=1) + e$$

## 5. 기초통계 분석결과

159개 자료에 대한 각 변수들의 평균값은 다음과 같다.

<표 4> 각 변수들에 대한 기초통계(평균) 결과

구분	전체	군	시	자치구
유형자산취득액	11.009881	11.302648	11.885941	9.288750
국고보조금수익	11.233198	11.211387	11.525488	11.000112
기타이전수익	11.467991	11.585180	11.895209	10.926520
자체조달수익	10.949008	10.371727	11.948259	10.829284
주민수	11.735375	10.769145	12.311286	12.519684

본 연구에 이용된 기초자치단체의 유형자산 취득액 평균값은 11.009881, 국고보조금수익의 평균값은 11.233198, 기타이전수익의 평균값은 11.467991, 자체조달수익의 평균값은 10.949008 및 주민수의 평균값은 11.735375로 산출되었다. 이를 다시 군, 시, 자치구로 구분한 값은 상기 표와 같다<sup>21)</sup>.

자치구의 경우 2007년도 중 유형자산 취득액이 가장 낮게 나타나고 있는데, 이는 자치구의 경우 이미 인프라 등 유형자산이 상당 부분 구축되어 있기 때문으로 보인다. 이에 반해 농어촌 지역이 속하는 군 및 시의 경우 상대적으로 유형자산 취득액이 많은 것을 볼 수 있다.

21) 표의 값은 자연로그값이다. 엄밀히 말하면 분석을 위해서는 상기 값에 exp로 변환한 값(즉, 금액은 원단위, 주민수는 명단위)을 사용하여야 하지만, 단순히 자연로그값은 exp로 변환한 값과 실제 금액 및 주민수를 기준으로 평균을 산출한 값과는 차이가 있다. 따라서 표에서의 평균값에 대한 기초통계분석은 이 점을 감안하여 가능하면 상대적 분석을 위주로 실시하였다.

국고보조금수익 역시 시, 군, 자치구의 순서로 많이 인식되고 있다. 이는 유형자산 취득액의 순서와 일치하고 있다는 점에 주의할 필요가 있다.

자체조달수익의 경우 일반적으로 알려진 것과 달리 자치구가 시보다 낮은 결과를 보이고 있다. 이는 표본에서 재정자립도가 높은 서울지역의 자치구는 상대적으로 적은 반면<sup>22)</sup>, 재정자립도가 낮은 타 광역시 자치구가 많이 포함되었기 때문이다. 한편, 주민수의 경우 자치구가 제일 높고, 군이 제일 낮게 나타나고 있는데, 이는 일반적으로 알려진 것과 일치한다고 볼 수 있다.

## 6. 국고보조금수익과 유형자산 취득액의 회귀분석 결과

첫번째 가설을 검증하기 위한 159개의 기초자치단체에 대한 회귀분석의 결과는 다음과 같다.

<표 5> 모형요약

R	R2	수정된 R2	추정값 표준오차
0.935	0.875	0.869	0.3498282

<표 6> 분산분석 결과

모형	제곱합	자유도	평균제곱	F	유의확률
선형회귀분석	128.808	7	18.401	150.361	0.000
잔차	18.479	151	0.122		
합계	147.287	158			

22) 서울시 25개 자치구 중에서 재무보고서를 확보할 수 있었던 지역이 14개에 불과하였다. 그것도 상대적으로 재정이 좋지 않은 강북 및 강서지역에 편중되었다. 본 연구에 활용된 서울시 자치구는 중구, 성동구, 광진구, 동대문구, 중랑구, 강북구, 도봉구, 노원구, 양천구, 강서구, 구로구, 금천구, 관악구, 서초구이다. 이중 재정자립도가 50%를 초과하는 자치구는 중구, 양천구, 서초구에 불과하였다. 이외에 본 연구에 활용된 다른 광역시 자치구 역시 재정자립도가 낮은 편에 속하였다. 본 연구의 한계점이다.

〈표 7〉 회귀계수 결과

모형	비표준화계수		표준화계수 베타	t	유의확률
	B	표준오차			
(상수)	0.193	1.013		0.191	0.849
ln(국고보조금수익)	0.304	0.100	0.145	3.027	0.003
ln(기타이전수익)	0.390	0.089	0.225	4.379	0.000
ln(자체조달수익)	0.643	0.084	0.624	7.634	0.000
ln(주민수)	(-)0.325	0.100	(-)0.344	(-)3.246	0.001
자치구	(-)0.739	0.179	(-)0.355	(-)4.130	0.000
군	0.042	0.103	0.021	0.407	0.685
재정자립도분류	(-)0.167	0.090	(-)0.087	(-)1.852	0.066

회귀분석결과 국고보조금수익, 기타이전수익 및 자체조달수익 모두 계수가 정(+ )의 값으로서 통계적으로 유의미한 결과( $p < 0.01$ )를 보이고 있다. 특히, 국고보조금수익이 유형자산 취득액에 영향을 미치고 있음에 주의할 필요가 있다. 이는 국고보조금이 유형자산을 취득하는데 투입되고 있음을 증명하는 것으로 유형자산의 취득에 소요되는 국고보조금을 과연 수익으로 처리하여야 하는가에 대해서 회계처리의 적정성에 문제를 지적하지 않을 수 없다.

국고보조금과 유사한 성격의 기타이전수익 역시 유형자산의 취득에 영향을 미치고 있는 점에 대해서는 좀 더 깊이 생각할 필요가 있다. 기타이전수익을 구성하는 지방교부세수익 등 역시 국가 또는 광역지방자치단체가 지원하는 재원이므로 실질적으로 국고보조금과 큰 차이는 없다. 그러나 정부회계의 기본 바탕이 비교환거래(non-exchange transaction)에 근거하고 있고, 지방교부세수익 등이 지방세와 국세의 불균형으로 인한 지원이라는 성격이 강하기 때문에 기타이전수익까지 국고보조금과 유사한 것으로 보기에는 힘든 면이 있다. 즉, 국고보조금의 경우 앞서 언급하였듯이 특정 목적에 소요되는 지출을 보조하는 것일 뿐만 아니라 보조금을 결정하기 위해서는 별도의 절차(부처심사 및 국회심의 등)가 요구되는 반면, 지방교부세수익 등은 특정 목적에 한정되지 않으며, 세법상의 불균형으로 인한 성격이 강하기 때문에 비교환수익의 일종으로 해석하는 것이 더 타당하다고 본다.

한편, 주민수와 관련해서는 (-)의 계수값을 보이고 있는데, 주민수가 많을수록 관련되는 유형자산(특히 주민편의시설 등)이 더 많을 수 있다는 예상과 상치되는 것은 아닌가하는 의

문이 들 수 있다. 그러나 주민수가 많은 기초자치단체는 대부분 자치구나 도시 성격이 강한 시에 집중되어 있고, 이들 기초자치단체는 지금까지 인프라와 관련한 상당한 투자가 이루어져 왔음을 볼 때, 오히려 군이나 농어촌에 근접한 시에서 주민편의시설 등의 확충을 위한 투자가 이루어지고 있는 것으로 해석된다.

이는 dummy 변수인 자치구(자치구=1)의 계수값으로도 설명이 가능하다. 자치구의 경우 계수가 부(-)의 값을 보이고 있는데 이 역시 자치구의 경우 인프라가 상당 부분 구축되어 있다는 것과 무관하지 않다. 반면, 더미변수인 군(군=1)은 통계적으로 유의하지 아니하므로 유형자산 취득과 관련하여 기준변수인 시와 별다른 차이가 없다고 볼 수 있다. 한편, 더미변수인 재정자립도의 분류와 관련해서도 비록 유의수준 5%에서 통계적으로 유의하지 않지만 부(-)의 계수값은 군이나 시지역에서 유형자산 취득이 더 많이 이루어지고 있음을 알 수 있다.

이상의 결과에서 볼 때, 두 가지 사실을 알 수 있다. 첫째, 국고보조금이 유형자산의 취득과 밀접한 관련이 있는 것과 동시에 이는 회계처리상의 문제를 가져올 수 있다는 점이다. 이는 첫번째 가설을 증명하는 것이다.

둘째, 유형자산의 취득은 군이나 시 자치단체에서 많이 이루어지고 있다는 점이다<sup>23)</sup>. 첫번째와 두번째의 사실을 연결하면 시·군 지역의 경우 유형자산의 취득을 위한 국고보조금수익이 많이 인식되고 있고, 이와 관련한 국고보조금수익을 수익으로 인식함에 따라 성과(운영차액)가 변동될 수 있다는 두번째 가설로 연결된다. 이하에서는 이를 증명하기 위하여 군, 시, 자치구별로 구분하여 상세히 살펴보도록 한다.

## 7. 국고보조금수익이 성과(운영차액)에 미치는 영향 분석

재무보고서의 운영차액은 수익에서 비용을 차감하여 산출된다(〈표 2〉 참고). 운영차액은 지방자치단체의 재무성과와 관련한 지표 중의 하나로서 성과평가의 중요한 지표이다. 그러나 앞서 현재 지방자치단체 회계기준상 국고보조금수익이 수익으로서 운영차액에 영향을 주고 있고, 앞서 언급하였듯이 동 국고보조금의 상당부분이 유형자산의 취득과 관련되어 있어 이 국고보조금수익으로 인해 운영차액과 관련한 회계정보가 왜곡될 소지가 충분히 있어 보인다. 여기서는 국고보조금수익이 운영차액에 어느 정도 왜곡시킬 수 있는지에 대하여 분석하기로 한다.

23) 이는 기초통계 분석결과와 동일하다.

이를 위하여 우선 운영차액을 조정하기로 한다. 조정운영차액은 운영차액에서 유형자산 취득과 관련한 국고보조금수익을 차감하여 산출한다. 그러나 현재 재무보고서상에는 유형자산 취득과 관련한 국고보조금수익을 정확히 산출할 수 없으므로 기초자치단체별로 국고보조금수익 중 얼마가 유형자산 취득에 사용되었는지 추정하는 것이 필요하다. 이를 위하여 앞서 분석한 회귀식을 군, 시, 자치구로 구분하여 국고보조금수익 계수를 각각 산출하기로 한다. 각각의 회귀결과는 다음과 같다.

<표 8> 군, 시, 자치구별 회귀결과 요약

구분	N	R2	F	유의확률
군	66	37.9%	7.327	0.000
시	44	79.6%	29.636	0.000
자치구	49	49.5%	8.414	0.000

<표 9> 군지역 회귀계수 결과

모형	비표준화계수		표준화계수 베타	t	유의확률
	B	표준오차			
(상수)	(-)0.039	2.409		(-)0.016	0.987
ln(국고보조금수익)	0.462	0.179	0.330	2.582	0.012
ln(기타이전수익)	0.458	0.230	0.279	1.992	0.051
ln(자체조달수익)	0.654	0.139	1.030	4.705	0.000
ln(주민수)	(-)0.547	0.167	(-)0.730	(-)3.283	0.002
재정자립도분류	(-)0.296	0.152	(-)0.284	(-)1.954	0.055

<표 10> 시지역 회귀계수 결과

모형	비표준화계수		표준화계수 베타	t	유의확률
	B	표준오차			
(상수)	2.850	1.669		1.708	0.096
ln(국고보조금수익)	0.539	0.155	0.526	3.473	0.001
ln(기타이전수익)	(-)0.096	0.216	(-)0.055	(-)0.443	0.660
ln(자체조달수익)	0.683	0.189	0.973	3.606	0.001
ln(주민수)	(-)0.330	0.206	(-)0.438	(-)1.599	0.118
재정자립도분류	(-)0.177	0.145	(-)0.123	(-)1.219	0.230

〈표 11〉 자치구지역 회귀계수 결과

모형	비표준화계수		표준화계수 베타	t	유의확률
	B	표준오차			
(상수)	(-)0.556	2.072		(-)0.268	0.790
ln(국고보조금수익)	(-)0.020	0.227	(-)0.014	(-)0.089	0.930
ln(기타이전수익)	0.439	0.126	0.478	3.479	0.001
ln(자체조달수익)	0.678	0.145	0.735	4.661	0.000
ln(주민수)	(-)0.111	0.182	(-)0.114	(-)0.610	0.545
재정자립도분류	(-)0.186	0.173	(-)0.152	(-)1.076	0.288

상기 결과에서 보듯이 군과 시의 경우 국고보조금수익의 계수가 각각 0.462 및 0.539로서 통계적으로 유의하게 나타나고 있으나( $p < 0.05$ ), 자치구의 경우 계수가 (-)0.02로서 유의하지 못한 결과( $p > 0.05$ )가 나오고 있다. 통계적으로 유의하지 못한 부(-)의 계수값은 의미가 없으므로 자치구는 실질적으로 국고보조금수익이 유형자산의 취득에 영향이 없는 것으로 간주한다. 자치구를 제외한 군 및 시지역에 대하여 다음과 같이 국고보조금수익 영향액을 추정한다.

$$\text{군지역의 국고보조금수익 영향액} = \text{국고보조금수익} * \{\exp(0.462) - 1\}$$

$$\text{시지역의 국고보조금수익 영향액} = \text{국고보조금수익} * \{\exp(0.539) - 1\}$$

이에 따라 군, 시, 자치구의 조정운영차액은 다음과 같이 산출하였다.

$$\text{군지역: 조정운영차액} = \text{운영차액} - \text{국고보조금수익 영향액}$$

$$\text{시지역: 조정운영차액} = \text{운영차액} - \text{국고보조금수익 영향액}$$

$$\text{자치구: 조정운영차액} = \text{운영차액}$$

유형자산 취득과 관련한 국고보조금수익이 운영차액에 미치는 왜곡현상을 분석하기 위하여 운영차액 및 조정운영차액에 5등급 순위를 부여한다. 이 때 5등급은 추출된 159개 기초자치단체의 운영차액 및 조정운영차액을 균등하게 분류(각각 32개)하였다. 이에 따라 운영차액 대비 조정운영차액의 등급이 하락한 기초자치단체의 분석결과는 다음과 같다.

〈표12〉 조정운영차액의 순위등급이 하락한 기초자치단체

연번	광역명	기초명	종류	원순위 등급	조정순위등급	등급차이 (감소)
166	전북	익산	시	1	5	-4
232	경남	김해	시	1	5	-4
152	충남	논산	시	2	5	-3
97	경기	파주	시	1	3	-2
158	충남	청양	군	3	5	-2
177	전북	부안	군	2	4	-2
204	경북	김천	시	3	5	-2
207	경북	영주	시	3	5	-2
241	경남	하동	군	3	5	-2
63	인천	옹진	군	4	5	-1
106	경기	양주	시	2	3	-1
117	강원	강릉	시	4	5	-1
121	강원	삼척	시	2	3	-1
123	강원	횡성	군	4	5	-1
126	강원	정선	군	3	4	-1
129	강원	양구	군	4	5	-1
130	강원	인제	군	4	5	-1
131	강원	고성	군	3	4	-1
132	강원	양양	군	4	5	-1
135	충북	충주	시	1	2	-1
138	충북	보은	군	3	4	-1
139	충북	옥천	군	2	3	-1
148	충남	공주	시	1	2	-1
149	충남	보령	시	1	2	-1
170	전북	완주	군	2	3	-1
179	전남	목포	시	1	2	-1
191	전남	강진	군	2	3	-1
192	전남	해남	군	1	2	-1
194	전남	무안	군	2	3	-1
195	전남	함평	군	4	5	-1
200	전남	신안	군	1	2	-1
205	경북	안동	시	1	2	-1
208	경북	영천	시	2	3	-1
211	경북	경산	시	2	3	-1

224	경북	울릉	군	4	5	-1
229	경남	진해	시	4	5	-1
230	경남	통영	시	2	3	-1
233	경남	밀양	시	2	3	-1
234	경남	거제	시	2	3	-1
239	경남	고성	군	3	4	-1
240	경남	남해	군	3	4	-1
242	경남	산청	군	3	4	-1
245	경남	합천	군	3	4	-1

〈표12〉에서 43개의 군과 시에서 운영차액의 순위가 하락하고 있는 결과를 볼 수 있다. 상기 분석에서 한 등급의 범위에 속하는 기초자치단체가 32개(전체 159개의 20%)임을 고려한다면 순위의 변동이 평균 20%이상 하락되었음을 의미한다. 특히, 일부 기초자치단체의 경우 80% 이상 하락한 경우도 볼 수 있다. 선정된 기초자치단체 중 군 및 시의 합계가 110개임을 감안한다면 40% 가까이가 운영차액이 변동될 수 있음을 알 수 있다.

이러한 결과는 국고보조금수익을 어떻게 회계처리 하는가에 따라 각 자치단체의 성과평가가 달라질 수 있음을 보여주는 것이라고 볼 수 있다. 즉, 국고보조금의 성격상 인프라 구축이 필요한 농어촌 등 지역의 기초자치단체는 국가 또는 상급자치단체로부터 지원을 많이 받게 되는데, 이러한 보조금수익을 전액 당기 수익으로 처리할 경우 성과(운영차액)는 좋아질 수밖에 없게 된다. 기존에 인프라 시설이 미비한 지역에 대하여 동 목적으로 인한 국가 또는 상급단체의 지원액을 마치 해당 자치단체가 재정을 잘 운영한 결과로 나타낸다는 것은 분명 문제가 아닐 수 없다.

여기에 국고보조금수익을 전액 당기 수익으로 처리하는 것은 문제가 발생할 소지가 있게 되는 것이다. 앞서 언급하였듯이 자치단체의 운영성과를 주민의 자치단체 선택여부와 관련이 된다고 한다면 궁극적으로 주민들은 잘못된 재정정보로 잘못된 판단을 할 것이라는 것은 충분히 예상이 가능하다. 회계정보가 얼마나 중요한지 잘 알 수 있는 부분이라 할 수 있다.

## 8. 실증분석 소결

이상 실증분석 결과, 국고보조금수익은 유형자산 취득액과 밀접한 관련이 있고, 이는 지방자치단체의 성과를 왜곡시킬 수 있는 요인이 될 수 있다는 가설이 증명되었다. 이에 따라 현

재의 기준대로 복식부기·발생주의 회계제도가 정착될 경우 회계적으로 큰 이슈가 될 것으로 예상된다. 상대적으로 인프라의 구축이 미비한 군 또는 시지역의 경우 전체 수익에서 국고보조금수익이 차지하는 비율이 커질 수밖에 없고, 주요 사업을 진행하거나 중요한 유형자산을 취득할 경우에 상당부분 국고보조금에 의존한다면 이에 대한 정확한 회계처리 또는 공시가 요구되기 때문이다. 만일 유형자산의 취득과 관련된 국고보조금이 별도의 손익구분 또는 주석 공시 등 최소한의 견제장치 없이 다른 수익과 같은 수준으로 인식하게 되면 왜곡된 성과평가가 이루어질 수밖에 없다. 본 실증분석의 결과는 이러한 문제 있는 회계정보로 인하여 주민들이 해당 자치단체에 대한 잘못된 의사결정을 내릴 가능성이 있음을 증명하는 것이라고 할 수 있겠다.

## IV. 결론 및 한계점

### 1. 결론 및 시사점

국고보조금은 지방재정에서 중요한 부분을 차지함에도 불구하고 그 동안 교부 또는 사용 목적에 따른 관리가 효과적으로 이루어지지 아니하여 제대로 된 성과를 평가할 수 없었다. 과거 단식부기 회계제도 하에서는 경상비용 목적의 국고보조금과 자산취득 목적의 국고보조금을 구분할 필요가 없었기 때문이다. 그러나 복식부기·발생주의 회계제도가 도입된 현 시점에서도 이에 대한 문제가 여전히 남아 있다는 것은 문제가 아닐 수 없다.

복식부기·발생주의 재무보고서의 가장 큰 장점은 정부회계정보이용자가 올바른 의사결정을 내릴 수 있도록 하는 정확하고 다양한 회계정보를 산출하는 것이다. 문제는 회계정보를 산출하는 과정에서 필수적인 회계기준에 문제가 있다면 오히려 그러한 정보가 없었던 때보다 더 심각할 수 있다는 점이다. 지금까지 논의되었던 국고보조금수익과 관련한 회계처리가 대표적이라 할 수 있다.

물론 아직 시행 초기라 앞으로 회계기준을 많이 다듬어 가야 할 것이다. 그러나 문제를 직관적으로 파악하여 개선하기는 분명 어려운 점이 많다.

본 연구는 실증분석의 방법으로 국고보조금수익에 대한 현행 회계처리방법이 문제의 소지가 있음을 증명하였다. 분명 단순히 일반기업이나 미국의 지방자치단체 회계기준을 참고하더

라도 현행 지방자치단체의 회계처리는 분명 개선해야 할 부분이 있음을 이해할 수 있기는 할 것이다. 그럼에도 불구하고 본 연구는 국고보조금과 유형자산 취득액의 관계를 실증적으로 증명함으로써 개선의 필요성을 더욱 강조하였다는데 의의가 있다고 본다.

이상의 결과에 따라 유형자산의 취득과 관련된 국고보조금은 수익이 아닌 다른 방법(자산의 차감항목 등)으로 처리하거나 최소한 사용목적에 따라 구분하여 회계정보를 제공하여야 한다. 또한, 국가나 상위자치단체 역시 국고보조금 수령시 사용목적에 어느 정도 결정하여 줄 필요는 있다. 이러한 과정을 통해 주민 등 정보이용자들은 해당 자치단체의 성과에 대한 정확한 판단을 내릴 수 있게 될 것으로 본다.

## 2. 연구의 한계점

본 연구는 자료입수의 문제로 인하여 모든 기초자치단체에 대하여 분석하지 못하고 일부에 대해서만 이루어졌다는 데 한계가 있다. 전수조사를 하지 않을 경우 최소한 무작위 표본 추출의 방법을 사용하였어야 했으나, 본 연구에서는 자료가 입수가 가능한 기초자치단체를 대상으로 하였다는 데서 오류가 발생할 소지가 충분히 있다. 만일 모든 기초자치단체를 대상으로 연구가 이루어졌다면 회귀계수의 추정이나 순위의 변동에 대한 결과는 달라질 가능성도 없지 않다고 본다.

또한, 복식부기·발생주의 회계제도의 시행초기임에 따라 자료가 특정연도 한 해에 대해서만 이루어진 것도 문제가 될 수 있다. 왜냐하면 국고보조금의 특성상 특정 해에 많거나 또는 적은 보조가 이루어질 수 있기 때문이다. 그러나 이는 향후 많은 연구자료가 축적되면 자연스럽게 해결될 수 있을 것이다.

## 【 참고문헌 】

- 국회행정자치위원회. (2003). 「지방재정의 수평적 재정조정 강화방안」.
- 권수영, “한국의 정부회계제도 개혁”, 감사 제64권, 1999.
- 김재훈. (2003). 국고보조금의 효과성 제고를 위한 비교정책적 분석. 『한국지방재정논집』 제8권 제1호.
- 김정수. (1999). 『한국 지방재정의 이론과 실제』. 법문사.
- 김혁·이경섭, “정부회계의 개혁방향에 관한 연구”, 경영저널 Vol. 1 No.1, 2000.
- 박 훈. (2006). 『Governmental and Not-For-Profit Accounting』. 도서출판 윈.
- 배인명. (2000). 지방정부 자치재정력의 지방세출구조에 대한 효과분석: 시정부를 중심으로. 『한국행정학보』 제34권 제2호.
- 윤성식, “공공부문에서의 복식부기제도의 비용과 편익”, 사회과학논집 제23집, 1998.
- 윤성식. (2004). 예산개혁과 정부회계: 발생주의 예산과 발생주의 회계를 중심으로. 『한국정책학 회보』 제13권 2호.
- 윤성식·권수영. (1998). 『정부회계』. 법문사.
- 이경섭. (2003). 『지방자치단체 회계기준시안의 문제점』. 감사원.
- 이남국, “한국 정부회계제도개혁에 연구 - 발생주의 회계로의 전환을 중심으로”, 연세대학교 대학원 박사학위논문, 2003.
- 이승우. (2003). 『지방재정조정제도의 유형별로 지방재정운영에 미친 영향분석』. 박사학위논문. 성균관대학교.
- 임성일. (2006). 국고보조금제도의 향후과제. 『지방재정』 2006 제3호.
- 행정안전부(행정자치부). 2007. 『지방자치단체 발생주의 복식부기 회계처리지침』.
- American Institute of Certified Public Accountants. (2003). *Audits of State and Local Governments(GASB 34 Edition)*.
- Barry J. Epstein and Abbas Ali Mirza. (2006). *IFRS (Interpretation and Application of International financial Reporting Standards)*. Wiley.
- Carole K. Strayhorn. (2003). *GASB 34 Manual for Texas Cities and Counties*
- Hirschman, A.O. (1970). *Exit, Voice, and Loyalty: Responses to Declines in Firms. Organizations and States*. Cambridge: Harvard University Press.
- IMF. (2001). *Manual on Government Finance Statistics*
- IFAC Public Sector Committee. (2003). *Cash Basis IPSAS: Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting*.
- International Public Sector Accounting Standards Board. *IPSAS No.1: Presentation*

*of Financial Statements*. IFAC

International Public Sector Accounting Standards Board. (2006). *The Road to Accrual Accounting in the United States of America*.

Robert J. Freeman, Craig D. Shoulders and Gregory S. Allison.(2006). *Governmental and Nonprofit Accounting(8th edition)*. Prentice Hall.

Federal Accounting Standards Advisory Board. *SFFAS No.7: Accounting for Revenue and Other Financing Sources and Concepts for Reconciling Budgetary and Financial Accounting*.

Tiebout, C.M. (1956). A Pure Theory of Local Expenditures. *Journal of Political Economy*. 64

각 기초자치단체 홈페이지 및 재무보고서

기업회계기준 등에 관한 해석 [61-71] 상환의무가 없는 국고보조금에 대한 회계처리  
보조금의 예산 및 관리에 관한 법률 시행령 별표 1

지방행정종합정보공개시스템(행정안전부, 2008)

