「지방정부연구」 제4권 제2호(2000 겨울) : 29~49

지방예산회계제도 개혁의 주요쟁점과 과제

New Directions and Main Issues on the Reform of the Local Governmental Accounting System in Korea

나 중 식(경성대학교 사회과학부)

Local Governmental financial reporting should provide information to assist users in assessing budgetary accountability and making economic, social, and political decisions.

Financial Reporting both Central and Local Government in Korea could not provide necessary informations to evaluate the Government's operating results for the fiscal year, to demonstrate the budgetary accountability and compliance with other finance-related legal and contractual requirements. That is because of the single-entry bookkeeping system on cash basis.

This study aims to provide the desirable directions, strategies, contents on the reform of the Local Governmental Accounting System, and to prospect the main issues that is suitable to Korean Circumstances in terms of production of necessary financial informations to users. The main issues are Principles of Local Governmental Accounting , types of financial reports, recognition of the assets and debts, depreciation of the long term assets that are the main contents of the double-entry bookkeeping system.

I. 서 론

1. 연구의 목적

최근 우리 나라는 건국이후의 최대의 국난이라 할 수 있는 IMF 관리체제의 원인이 공공부문의 "고비용·저효율"에 있었다는 반성 하에, 공공부문의 효율성과 책임성을 제고하기 위한 광범위한 정부개혁을 실시 중에 있다. 신자유주의와 신공공관리의 이념에 기반을 둔 이러한 정부개혁은 1980년대 이후 선진산업국가들이 추구한 기업가적 정부(entrepreneurial government)를 그 모델로 하고 있다(Osbone and Plastrik, 1997; 나중식, 1999: 2-10). 그러나 최근 추진되고 있는 정부개혁은 다분히 행정개혁에 치우친 경향이 있으며, 재정부문의 개혁은 상대적으로 도외시되거나 미진한 경향을 보이고 있다.

예컨대, 1997년 말의 외환위기 이후 추진된 공공부문의 구조조정, 각종 민영화 프로그램(민간위탁, 규제완화 등), 행정서비스의 성과측정, 책임운영기관제도, 개방임용제, 행정서비스 헌장제도 등은 대표적인 행정개혁에 해당된다. 이에 비해 예산제도의 개혁, 조세제도, 중앙과 지

Copyright (C) 2002 Nuri Media Co., Ltd.

방정부간의 재정관계, 공공지출, 채무발행 등에 대한 재정개혁은 현재까지 확고한 틀을 갖고 추진되지 못하였다.(임성일, 2000: 1)

행정개혁과 재정개혁은 상호 유기적이고 보완적으로 병행되지 않을 때 정부개혁은 성공할 수 없다. 특히 경쟁, 책임, 성과, 고객중심의 "기업가적 정부"로의 개혁은 성과측정이나 효율성 측정의 기본이 되는 예산회계제도의 개혁(회계혁명)이 없는 한 형식에 불과하다. 우리 나라의 예산회계제도는 그 나름의 장점에도 불구하고, 이러한 정부활동의 성과측정, 효율성제고, 서비스 질 향상, 원가산정, 재정상태와 재정성과에 대한 정보제공 등에는 시원한 해답을 주지 못했다. 현행 우리 나라 예산회계제도가 현금의 유입과 유출에 초점을 두는 현금주의와 단식부기 제도를 채택하고 있어서 정부활동의 비용·편익비교와 성과측정, 그리고 재정력에 대한 정확한 정보를 국민에게 제공하지 못하고 있고, 또 국민이 낸 세금의 구체적인 사용내역을 밝혀야 할 결산심의에 정부의 자산과 부채에 대한 객관적인 정보를 제공할 수 없었다. 이러한 상황에서는 재정운영의 공공책임성은 물론 투명성, 효과성, 효율성을 제고할 수 없다.

이러한 인식 하에 현 정부는 1999년 5월 복식부기 회계제도의 도입계획을 발표하였다. 그 내용을 보면 지방자치단체는 부천시와 서울특별시 강남구를 시범기관으로 선정하여 1999년부터 실시하고 2002년부터 전국 지방자치단체로 확대 실시하며, 중앙정부는 1999년에 회계기준을 수립하고 2000년부터 특별회계에 단계적으로 적용하며, 2003년에는 일반회계에까지 도입하겠다는 내용이었다. 이러한 계획에 따라 99년 10월에는 안건회계법인에 의하여 작성된 중간용역보고서가 재경부에 제출되었고, 2000년 7월 28일에는 지방자치단체 발생주의 복식부기 도입을 위한 공청회를 개최한 바 있다. 그러나 아직도 구체적인 회계모형을 확정하지 못하고 있다.

이 논문은 현재 지방정부의 회계제도의 문제점이 무엇인가를 회계 및 재정정보의 생산이라는 관점에서 분석하고, 그 대안으로서 발생주의에 기초한 복식부기제도 도입의 타당성을 검토한다. 또한 기업회계로의 개혁이 아무런 오류와 실패 없이 연착륙(soft landing)할 수 있는 전략과 방향은 무엇이며, 한국 현실에 적합한 회계기준, 재무제표, 자산·부채의 인식 및 평가, 그리고 운영보고서와 현금흐름에 관한 주요 쟁점사항에 대한 해결방안은 무엇인가를 제시한다.

2. 선행연구

정부회계에 대한 선행연구는 다수 있다. 연구의 대부분이 복식부기의 도입 또는 발생주의 회계의 장단점에 대한 기술과 정부회계제도의 개혁방향에 관한 논문이다. 80년대와 90년대 초반에는 주로 정부회계의 중요성을 주장하는 논문이었으나, 90년대 후반부터는 구체적으로 정부회계 개혁에 관한 주장이 많다. 이러한 연구로는 심재영(1984), 강인재(1992, 2000), 이수범(1999), 윤영진(1999), 백승천(1999), 이영조·문인수(2000)의 연구가 있고, 외국의 사례를 소개한 것으로는 김재훈(1999), 이창준(1999)의 연구 등을 들 수 있다.

본 연구는 이들 선행연구들과 상당부분 유사성이 있으나, 지방정부 회계제도개혁의 바람직한 내용과 주요쟁점사항을 구체적으로 논의하고 있다는 점에서 차이가 있다.

Copyright (C) 2002 Nuri Media Co., Ltd.

Ⅱ. 정부회계와 재정정보

1. 정부회계의 의의와 목적

정부회계의 개념은 일반적으로 두 가지의 흐름이 있다. 하나는 전통적 회계기능의 관점에서 실무를 강조하는 개념이고, 또 하나는 정보지향적 접근법에서 과학과 이론을 강조하는 개념이다. 정부회계란 "정부의 재정활동과 상태를 분석·기록·요약·평가·해석하고 그 결과를 이용자에게 보고하는 기술(Thai, 1992: 317)"이라고 정의하는 유형들은 전자에 속한다. 반면에 "정부의 경제적 정보를 측정·전달하는 과정으로서 정보이용자의 경제적 의사결정에 유용한 정보를 제공하는것(Report on A Statement of Basic Accounting Theory, 1966 : 1)"이라고 정의하는 유형은 모두 후자에 속한다. 전자의 개념은 회계를 주로 재무제표의 작성·보고와 관련된 실무적 기술(부기)의 범주로 보는 반면, 후자는 기술의 범주를 벗어난 사회과학 및 의사결정에 정보를 전달하는 과학으로 보는 개념이다. 지금까지 정부회계가 주목을 받지 못하고 하나의 학문체계로 대접을 받아오지 못한 이유는 전자의 단순한 기술로 취급되어 왔기 때문이라 볼 수 있다. 그러나 정부회계는 전자의 기술적·실무적 측면과 후자의 과학적·이론적 측면을 모두 가지고 있어 어느 한 측면만을 강조할 경우 정부회계 전체의 이해에 한계가 있다. 따라서 정부회계는 "정부조직의 재정활동과 상태를 분석하고 기록·요약·평가·해석하는 기술이며, 조직 내·외의 이해관계자들의 의사결정에 필요한 정보를 전달하는 과학"으로 정의할 수 있다(이영조·문인수, 2000: 289).

정부회계와 기업회계는 거래를 기록하고 재정활동상태를 기술하고 보고한다는 점에서는 유사하지만, 기본적으로 활동무대와 환경, 그리고 추구하는 목적간에 차이가 있다. 정부회계는 사적 이윤추구동기를 배제하고 공공 이익증대를 위한 자원배분을 목표로 하고 있고, 법적 조건들에 의하여 재정활동이 지배되어 재량이 제한되며, 재원동원수단이 다양하며, 의회와 국민에 대한 회계책임이 주된 목적이며, 별도의 자금을 보유하거나 다수의 자금회계를 이용하고 있으며, 대차대조표상의 고정자산과 감가상각은 기금에 따라서 기록되기도 하고 때로는 기록되지 않기도 한다는 점에서 기업회계와 차이가 있다(Thai, 1992: 259; Mautz, 1991: 3-4).

정부회계의 목적은 부정과 오류의 방지 및 적발, 효과와 효율의 평가에 입각한 효과와 효율의 증진, 투자를 위한 정보제공, 효율적인 자원배분을 가능케 하는 재정정보의 제공이다(윤성식·권수영, 1998: 64). 이러한 재정정보 생산(재무보고서의 작성)의 궁극적인 목적은 다음 두 가지로 요약할 수 있다. 첫째의 목적은 외부의 이해관계자(지역주민, 지방세 납세자, 지방의원, 지방정부 채권자, 기타 이해관계자) 및 내부관리자가 재정정보를 이용하여 지방정부 활동의 내역을 파악하고 자원배분에 관한 합리적인 의사결정을 할 수 있도록 유용하고 적절한 정보를 제공하고자 함이다.[1] 두 번째의 목적은 지방정부의 공공회계책임을 명백히 하는데 필요한 정보를 생산하고자 함이다.

1) 정부회계는 재무회계와 관리회계로 분류된다. 따라서 재무회계정보는 주로 외부이용자(납세자, 주민, 채권자, 투자자, 상위관리자 등)를 위해 생산되는 조직의 재무상태와 조직의 활동, 그리고 재무상태의 변동에 관한 재정정보이다. 반면에 관리회계정보는 조직 내부의 의사결정에 도움을 주고자 하는 원가와 효율성에 관한 정보이다. 전자는 재정통제와 책임을 위한 예산 및 재정에 관한 정보인 동시에, 외부이용자들의 요구에 충족시켜야 하고, 후자는 원가와 효율성, 그리고 기획과 통제 등 내부의사결정을 위한 재정정보이다.

Copyright (C) 2002 Nuri Media Co., Ltd.

공공회계책임(public accounting accountability)은 정부가 행하는 모든 재무보고의 기본이며, 정부회계를 통하여 생산된 정보는 정부의 재정활동을 정당화시키고 평가하는데 도움이 되는 것이어야 한다. 공공회계책임은 크게 나누어서 수탁관리책임, 운영관리책임, 건전재정책임, 재무보고책임 등을 포괄적으로 함축하고 있는 개념이다. 즉 예산 및 관련법규를 준수하고 자금의 유입·유출과 재정상태의 변화를 기록 보고하고 있는가, 주민의 복지증진을 위해 추진하는 각종 사업을 생산적으로 수행하고 재정운영의 효율성을 도모하고 있는가, 채무변제능력 등의 재정건전성을 적정 수준에서 유지함으로서 재정의 안정성을 도모하고 혹 미래에 발생할지 모르는 재정위기(fiscal crisis)를 사전에 예방하고 있는가, 모든 이해관계자들에게 공정하고 유용한 재무보고를 해주고 있는가 등을 포괄하고 있는 종합적인 재정운영책임을 말한다. 정부회계를 통하여 생산되는 재정정보는 이러한 공공회계책임을 소명하고 평가할 수 있는 유용한 정보여야 한다.

2. 회계 및 재정정보의 요건

정부회계가 제대로 역할을 하기 위해서는 정보이용자와 그들의 회계정보 이용목적을 간파하고, 그들에게 가장 유용한 정보가 될 수 있도록 회계보고서의 내용과 구성, 그리고 회계처리절차와 방법을 규정해야 한다. 일반적으로 회계정보가 유용하기 위해서는 다음 다섯 가지의 요건 즉 이해가능성, 목적적합성, 신뢰성, 비교가능성, 중요성을 충족시켜야 한다(김선구, 2000: 2).

이해가능성(understandability)은 어느 정도 회계지식을 갖춘 이용자가 쉽게 이해할 수 있는 형태로 제공되어야 한다는 요건이다. 이는 정보의 공시방법과 형태에 관한 요구로서 회계보고서의 양식을 표준화하거나 그 내용을 간단·명료하게 작성하고 회계과목의 단순화와 체계화를 추구하는 근거이다. 내·외부 정보이용자 모두가 이해할 수 없는 정보는 아무리 내용이 훌륭해도 가치가 없다는 것이다.

목적적합성(compatability to purpose)은 아무리 쉬운 형태의 정보라 해도 그 이용목적에 맞지 않으면 역시 가치가 없다는 것이다. 목적에 맞기 위해서는 과거실적을 검증할 수 있고 미래를 예측할 수 있어야 하며, 필요할 때 적시에 제공되어야 한다. 신뢰성(reliability)은 믿을 수 있는 정보여야 한다는 것이다. 신뢰성이 있기 위해서는 누구나 검증해 볼 수 있도록 회계보고서가 만들어져야 하며, 공인된 제3자의 전문가에게 종합적인 회계감사를 받는다면 신뢰성을 높이는 방법이 될 것이다.

그리고 비교가능성(comparatibility)은 모든 회계정보가 서로 비교·평가될 수 있어야 한다는 요건이다. 제공되는 회계정보가 아무리 합목적적이고 신뢰성이 있고, 이해가능하다 해도 다른 조직의 회계정보와, 또는 과거 기간의 회계정보와 비교할 수 없다면 쓸모가 없기는 마찬가지다. 이를 위해서는 매년 동일회계기준을 계속적으로 적용해야 한다. 끝으로 중요성(importance)은 이용자의 의사결정에 크게 중요하지 않은 정보는 과감하게 생략함으로써 오히려 이해가능성을 높이자는 것이다. 이러한 유용한 회계정보가 되기 위한 요건은 회계기준의 제정이나 회계규정의 제정에 반드시 반영되어야 할 기본적인 전제조건이 된다.

Copyright (C) 2002 Nuri Media Co., Ltd.

Ⅲ. 지방정부 예산회계제도의 실태와 문제점

1. 지방정부의 예산과 회계제도 현황

현재 지방자치단체의 예산회계체제는 〈표 1〉에서 보는바와 같이, 기본적으로 248개의 일반회계, 1617개의 기타특별회계, 171개의 공기업특별회계의 세 유형으로 구성되어 있고, 그 외에 세입세출예산외로 운영되는 1796개의 다양한 기금들이 존재하고 있다. 일반회계와 특별회계의 예산은 지방자치법과 지방재정법에 의해 지방의회의 심의의결을 거치도록 되어 있지만, 예산외로 운영되는 기금예산은 지방의회의 예산심의를 거치지 않는 것으로 되어 있다(지방자치법 제133조, 지방재정법 제110조).

일반회계와 기타특별회계 그리고 기금은 지방재정법에 근거하여 현금주의에 기초한 단식부기제도를 채택하고 있다. 보다 엄밀히 말하면 출납폐쇄기한을 정하고 있기 때문에 수정현금주의를 채택하고 있다고 볼 수 있으며, 회계운영에 필수적인 회계기준은 별도로 정하고 있지 않다. 즉 민간기업의 회계기준과 같이 별도로 회계기준이 제정되어 있지 않고 지방재정법 등 관련법규가 일종의 회계기준 내지 실무지침의 역할을 수행하고 있다. 지방공기업특별회계는 지방공기업법에 근거하여 민간기업과 유사한 발생주의에 기초한 복식부기제도를 채택하고 있으며, 민간기업의 회계기준을 원용하고 있다. 그러나 지방공기업의 경우도 엄밀히 말하면 형식적으로는 발생주의에 기초한 복식부기제도를 도입하고 있지만 실제 운용과정에서는 매우 제한적이고 제약적인 적용을 하고 있다. 또한 지방공기업은 예산회계와 재무회계를 병행하고 있는 복잡한 회계제도를 가지고 있다. 재정을 효율적으로 운영하기 위한 관리와 통제를 목적으로 하는 예산회계제도는 단식부기방식에 의하여 현금관리를 목적으로 하고 있고, 재무회계제도는 복식부기에 의하여 자산, 부채, 자본, 수익, 비용을 관리하고 있다(조태형, 1999: 28-29).

결국 지방정부의 재정운영을 다루는 주요 회계들간에 회계처리방식은 물론 거래의 인식기준과 측정의 초점, 재무보고서의 작성 등에 있어서 본질적으로 다른 접근이 이루어지고 있어 일관성과 비교가능성이 없는 실정이다. 이러한 상황하에서는 동일한 거래현상에 대하여도 회계별로 상이한 재무정보가 생산될 수 있고, 각 회계를 연결한 통합재무정보를 파악할 수 없기 때문에 지방재정의 상태와 운영실적을 객관적으로 나타내주지 못하게 된다. 우리 나라의 정부회계제도는 회계적 관점에 입각한 것이라기보다는 예산집행의 실무적 절차를 규제하는 지침의 성격이 강하기 때문에, 하부 조직의 통제와 책임 평가에 초점이 맞추어져 있다고 할 수 있다. 즉 재정정보이용자 입장에서의 유용성이 아니라 조직의 통제와 평가에 초점을 맞추고 있기 때문에 회계정보의 생산과 공시라는 입장에서 볼 때 많은 문제점이 존재한다.

Copyright (C) 2002 Nuri Media Co., Ltd.

〈표 1〉 지방정부의 회계제도의 현황(2000년도 기준)

구 분 / 회계종류	회 계 수	근 거 법	거래인식기준	기 장 방 식
일 반 회 계	248	지방재정법	현금주의	단식부기
기타특별회계	1,617	지방재정법	현금주의	단식부기
공기업특별회계	171(상수도 90, 하수도 19, 공영개발 46개)	지방공기업법	발생주의	복식부기
기 금	1,796(120종)	지방자치법(133) 지방재정법(110)	현금주의	단식부기

2. 지방정부 회계제도의 특징과 문제점

우리 나라 지방정부 회계의 특징은 〈표 1〉에 나타나 있는 바와 같이 현금주의에 기초한 단식부기제도를 회계처리방식으로 채택하고 있다는 점이다. 따라서 현금주의와 단식부기제도가 내재적으로 안고 있는 문제점이 그대로 우리 나라 지방정부 회계제도의 문제점이라 볼 수 있다. 먼저 거래의 인식방법과 거래의 기록방법이 현금주의와 단식부기이기 때문에 나타나는 문제점을 분석하고, 회계 및 재정정보의 생산과 관련된 제도와 행태의 문제를 분석한다.

1) 통일된 회계처리기준의 부재

지방정부도 중앙정부와 마찬가지로 정부회계에 통일적으로 적용할 수 있는 회계기준이 없다. 현행 지방정부 예산회계제도는 예산의 편성과 예산집행의 법규준수에 중점을 두는 행정통제위주의 체제를 갖고 있고, 정부회계관련 제규정은 회계처리기준이라기 보다는 자치단체의 운영과 사무관리의 지침적 성격을 지니며 예산과 재정, 그리고 회계가 혼합되어 있다. 즉 각 법령이나 규정은 부분적이고 다기화되어 통일성이나 일관성이 결여되어 있으며, 특정목적에 따라 독립적으로 제정되어 있어서 정부회계의 목적, 원칙, 재무제표, 재무제표의 구성요소의 정의 등에 대한 체계가 형성되어 있지 못하다.

2) 재무보고의 명료성 및 연계성 부족

현금주의와 단식부기에 의하여 거래를 인식하고 기록하고 있기 때문에 특정시점의 재무상태는 물론 운영성과를 평가할 수 없고, 일부 자산과 부채만을 단편적으로 보고하고 있다. 따라서 재산, 채권, 채무 등이 각각 독립된 장부에 별개로 기록되고 있어 회계상호간에 인과관계가 전혀 나타나지 않을 뿐 아니라, 자기검증적 역할을 전혀 기대할 수 없다. 따라서 정책결정에 필요한 총량자료(Gross Data), 즉 지방재정에 대한 총괄적 체계적 정보의 생산이 불가능하다. 이는 회계장부상 관련항목간 계수적 연계성이 없이 단편적으로 구분 관리되고 있기 때문이다.

3) 재정상태에 관한 정보의 부정확성과 불명료성

지방정부의 회계제도는 회계학적 접근방법에 의한 제도라기 보다는 법조문적 성격을 가진 법규로 규정되어 있다. 따라서 자산과 부채, 수익과 비용 등에 관한 회계학적 개념정의가 정립되어 있지 못하다. 다만 법률적인 소유를 나타내주는 재산 또는 물품과 법적으로 상환의무가 존재하는 채무의 개념만 존재하며, 또한 이러한 일부의 자산 및 부채도 각기 다른 독립적인 장

Copyright (C) 2002 Nuri Media Co., Ltd.

부에 기록되고 있다.

현금주의에 기초하여 작성된 고정자산 및 비품대장에 기재된 수치는 비망기록으로서 정부의 재정사태를 정확히 표시하지 못한다. 부주의나 고의 등으로 인한 누락, 오기, 변조 등을 식별하기가 어렵기 때문에 정부의 전반적인 재정상태는 물론 자산관리의 적정성을 체계적으로 파악하는 것이 매우 어렵다. 그 이유는 지방재정법 등에 의해 파악되고 있는 지방자치단체의 자산은 대체로 자치단체의 법적 권리와 의무를 나타내는 채권·채무와 법적 소유권을 나타내는 재산과 물품중심으로 대장에 기록·관리되고 있는 실정에 불과하기 때문이다. 따라서 자산의 평가와 감가상각이 이루어지지 않고 회계적 의미의 부채개념이 적용되지 않아서 지방재정의 상태가 실제보다 과대·과소 평가되어 정보이용자에게 왜곡된 정보가 주어질 가능성이 높다.

또한 현금주의에서는 거액의 부채가 있음에도 불구하고 현금이 지출될 때까지는 운영계산서상에 마치 건전한 상태인 것으로 표시되며, 감가상각비나 대손상각비 등 비현금지출항목이 운영계산서에서 제외됨으로 실제로는 자본이 잠식되었음에도 흑자로 표시된다. 따라서 현행 지방정부의 회계제도는 재정정보의 부정확성과 불명료성으로 인하여 지방정부의 재정위기관리 및 재정력 평가를 위한 정책결정에는 별 도움을 주지 못하고 있는 제도이다.

4) 성과평가에 관한 정보산출의 불가능

현행 현금주의에 기초한 단식부기제도는 정부활동의 경제적 비용·편익과 재정상태의 변화, 그리고 정책결정과 성과측정에 필요한 재정정보를 제대로 제공해주지 못한다. 즉 정부활동의 원가가 제대로 산정되지 않기 때문에 수익성 사업의 경우 비용과 수익에 초점을 두는 재무성과의 측정이 이루어지지 못하고, 비수익성 사업의 경우 비용과 효과에 대한 측정이 이루어지지 못하고 있다. 예컨대, 현금주의에서는 지출을 수반하지 않는 비용(감가상각비, 대손상각비, 연금비용, 우발부채 등)이 누락되기 때문에 투자액(비용)을 정확히 파악할 수 없고, 나아가 성과측정이 합리적으로 이루어질 수 없다.

5) 회계체계의 불합리성

현행 지방정부의 회계체계는 별개의 재무부고 단위로서 보고되고 있는 회계간(일반회계, 기타특별회계, 공기업특별회계)에 유사사업이 존재하고 동일회계내에서도 특성이 다른 사업이 포함되는 등 회계체제의 불합리성이 발견된다(임성일, 2000: 8). 예컨대, 기타특별회계에 속하는 간이수도사업과 지방공기업상의 상수도사업은 본질적으로 유사한 사업임에도 불구하고 법적 요건에 따라 어떤 수도사업은 현금주의에 기초한 단식부기의 적용을 받고, 또 다른 수도사업은 발생주의에 기초한 복식부기의 적용을 받고 있는 실정이다. 이러한 현상은 지방공기업특별회계에 속하는 지역개발기금과 세입세출예산외로 처리하는 기금간에도 발견되며, 기금들 가운데 사업형기금과 비사업형기금들이 뒤섞여 있는 현실에서도 발견된다.

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

Copyright (C) 2002 Nuri Media Co., Ltd.

6) 공무원의 회계전문성부족과 재정정보의 유용성 인식 결여

공무원들의 회계전문성의 부족과 회계에 대한 인식의 부족으로 회계를 단순히 장부기록 정도로 이해하고 있을 뿐만 아니라, 의사결정을 위한 재정정보의 유용성에 대한 인식이 결여되어 있다. 이는 법률위주의 재정제도가 강조되어 정부회계이론이 발전할 가능성이 적었고, 정책결정자들 스스로 정부회계와 재정정보의 중요성을 과소평가해 왔기 때문이다. 따라서 정부회계분야의 업무는 누구나 할 수 있는 단순기록으로 생각하게 되었고, 기획·분석·평가에 필요한 자료 역시 회계제도를 통하여 생산되지 못하고 있다.

Ⅳ. 복식부기제도의 도입과 회계기준

1. 도입방향의 기본전제

회계제도의 전면개혁은 기존의 예산회계행정의 틀을 바꾸는 작업이기 때문에 많은 혼란과 부작용, 그리고 비용이 든다. 따라서 개혁안이 정착되기까지의 비용과 혼란을 줄일 수 있는 연착륙전략이 필요하다. 먼저 발생주의에 기초한 복식부기제도의 도입에 따른 사회적 비용을 최소화하는 방향으로 진행해야 한다. 그러기 위해서는 실패와 오류비용이 비교적 적은 기초자치단체부터 적용하여 차츰 광역자치단체와 중앙정부로 확대시켜야 하며, 정책실험(시범적 시행)을 통하여 회계정보시스템의 오류발견과 검증을 철저하게 거쳐나가는 방향이 바람직하다.

동시에 새 제도 도입에 따른 행·재정적 행정업무의 혼란과 부작용이 없도록 현행 예산회계제도의 규정과 관행의 변화를 최소화하여야 한다. 뿐만 아니라 회계규정의 형식이나 업무체계 및 조직구조의 개선 등 후속적인 개혁도 저항을 최소화할 수 있도록 점진적인 변화의 선에 그쳐야 할 것이다. 프로그램의 개발도 완전한 기업회계를 지향하기보다는 공공부문의 특성을 가미하고 현재의 행정업무체계를 반영한 정부회계모형이어야 한다. 관련법규의 개정과 회계원칙의 제정이전까지의 시범기관에서는 당분간은 새로운 복식부기회계와 현행의 예산회계를 병행하여(dual system) 처리함으로서, 새로운 시스템의 오류를 발견하고 현행의 회계체제에 입각한 재정정보생산에 일관성을 유지하여야 할 것이다. 이 장에서는 이러한 점진적·상향적 전략과 연착륙 전략을 전제로 도입방향을 제시하였다.

2. 거래의 기록방식과 복식부기

앞에서 살펴본 바와 같이 우리 나라 지방정부의 회계는 단식부기 방식으로 거래를 기록하고, 현금주의에 입각하여 거래를 인식하고 있다.[2] 일반적으로 회계는 기장의 방식여하에 따라 복식부기와 단식부기로 나눌 수 있고, 거래의 인식시점에 따라 현금주의와 발생주의로 나누어진다.

---

2) 인식(recognition)이란 회계상의 거래를 자산, 부채, 자본, 수익, 비용 등의 재무제표항목으로 포함시키는 과정을 말한다. 거래란 생활에 필요한 물품을 얻기 위하여 주고받는 행위를 말하는데, 주로 화폐 또는 신용으로 이루어진다. 경제활동이 다양하고 복잡해짐에 따라 거래의 형태는 점점 복잡해지고 있다. 현재는 주고받는 거래가 아닌 경제적 가치의 증감, 이동 또는 미래의 재화까지 거래하는 선물거래 등 많은 거래의 형태가 존재하고 있다. 거래의 형태가 아무리 다양해져도 복식부기의 분개의 법칙은 변화되지 않고 있다.

Copyright (C) 2002 Nuri Media Co., Ltd.

단식부기와 복식부기는 회계의 하위기술로서, 하나의 거래가 경제실체에 미치는 영향을 기록·분류·집계하여 정보화 하는 방식을 말한다. 단식부기(single-entry bookkeeping)는 거래의 영향을 단 한가지 측면에서 수입과 지출로만 파악하여 기록하는 방식으로서, 가계부가 가장 전형적인 단식부기의 사례에 속한다. 현금의 증감발생시에 회계처리를 하는 현금주의에 주로 채택된다.

복식부기(double-entry bookkeeping)는 경제의 일반현상인 거래의 이중성을 회계처리에 반영하여 기록하는 방식이다. 즉 자산, 부채, 자본을 인식하여 거래의 이중성에 따라 차변과 대변을 계상하고 그 결과 차변의 합계와 대변의 합계가 반드시 일치하여 자기검증 기능을 가지는 기장방식이다.[3] 거래의 영향을 2가지 이상의 상반된 측면에서 파악하여 각각 별도의 절차를 거쳐 기록하고 집계하는 것이 특징이며, 경제활동의 발생시에 이를 기록하는 발생주의에서 주로 채택된다.

복식부기는 단식부기의 단점을 보완하기 위해 만들어진 발전적인 회계제도이며, 유용한 회계정보의 산출과 통제가능성이라는 점에서 단식부기보다 훨씬 우월한 기장방식이다. 구체적으로 살펴보면, 첫째, 복식부기는 통합자료를 제공함으로서 정책결정자의 합리적인 의사결정에 유용한 정보를 제공한다. 반면에 단식부기는 각 담당자별로 관리하고 있는 개별자료만 제공되기 때문에 통합자료를 얻기 위해서는 별도의 특별작업이 필요하다. 게다가 이러한 특별작업은 매번 수년 전 자료부터 모두 다시 작업해야 하는 문제가 있다. 둘째, 복식부기는 대차평균의 원리와 내부통제기능에 의하여 자료의 상호검증(cross check)이 가능하고, 그 결과 회계자료의 신뢰성이 높아지고, 부정과 오류 등 회계부정을 방지할 수 있다. 셋째, 복식부기는 자기통제기능이 있어 매일 매일의 종합적인 재정상태를 알 수 있어서, 정보의 적시성(timeliness)을 확보할 수 있다. 따라서 신속 정확한 결산과 효율적인 회계감사가 가능하고, 공표 되는 회계정보의 이해가능성이 증대되어 국민의 신뢰를 얻을 수 있다.

3. 인식시점과 측정대상

현금주의와 발생주의는 거래에 대해 인식하는 시점에 의해 구분하는 회계기준이다. 현금주의(cash basis)는 현금을 수취했을 때 수익(수입)으로 인식하고, 현금을 지불했을 때 비용(지출)으로 인식하고, 현금이 수반되지 않는 거래는 회계처리 대상에서 제외하는 것을 원칙으로 하는 회계기준이다. 현금주의의 장점으로는 이해가 쉽고 확실한 측정이 가능하며 자의적 회계가 불가능하여 통제가 용이한 점을 들 수 있고, 단점으로는 자산 및 부채의 비효율적 관리, 기간별 재무성과의 비교 불가능, 감가상각·미지급금 등의 미인식에 따른 가용자원의 과대평가 가능성, 정확한 원가산정에 기초하는 성과측정의 불가능 등을 지적할 수 있다.

발생주의(accrual basis)는 현금의 수불과 관계없이 실질적으로 수익이 획득되거나 지출 또는 비용이 발생한 시점으로 기준으로 거래를 인식하는 회계기준이다. 즉 경제적 자원의 변동에 따라 수익 및 비용을 인식하는 것을 원칙으로 하며, 이 때 수익은 경제적 자원의 획득과정이 완료된 시점에서 인식하고, 비용은 수익을 발생시키기 위하여 필요한 경제적 자원을 소비한

3) 거래의 이중성(dual aspect of an accounting transaction)이란 복식부기의 기본이 되는 것으로써, 하나의 거래는 차변과 대변 양쪽에 같은 크기의 변동을 가져오는 것을 말한다. 대차평균의 원리(equality of debts and credits)란 거래의 이중성에 의하여 각 계정기입의 전체적인 대차결과가 일치하는 현상으로, 모든 거래에 대하여 성립한다.

Copyright (C) 2002 Nuri Media Co., Ltd.

시점에서 인식한다. 따라서 선급비용과 선급수익은 현금주의에서는 수익과 비용으로 인식하는데 반해 발생주의에서는 자산과 부채로 인식한다. 미지급비용과 미수수익은 현금주의에서는 인식이 안 되는데 반해 발생주의에서는 부채와 자산으로 인식된다. 감가상각과 대손상각은 현금주의에서는 인식되지 않으며, 발생주의에서는 비용으로 인식된다.

발생주의의 장점으로는 자산과 부채를 효율적으로 관리할 수 있다는 점, 기간별 성과의 비교가 가능하다는 점, 산출물에 대한 완전하고 정확한 원가산정을 통하여 부문별 성과측정이 가능하다는 점등이 있는 반면, 단점으로는 현금기준으로 작성된 예산대비 지출비교에 어려움이 있으며, 정보생산비용이 과도할 가능성이 있다.

그런데 인식기준에 의한 구분은 현금주의와 발생주의라는 대립적인 두 가지 기준만이 존재하는 것이 아니라, 현금주의와 발생주의를 양극단으로 한 연속선(continuum)상의 여러 기준이 존재할 수 있다. 국제회계연맹의 공공부문위원회((International Federation of Accounting-Public Sector Committee: IFAC-PSC)는 현금기준, 수정현금기준, 수정발생기준, 발생기준으로 구분하고 있다(1991: 13-16). 실제로 각 나라에서는 다양하게 인식기준을 사용하고 있다.

수정현금주의는 현금기준의 조건을 약간 완화시킨 것으로서 현금주의에 의한 회계처리의 대상에 단기적(경상적) 재무자원의 변동에 따른 수익 및 비용을 인식하는 것을 원칙으로 한다. 수정현금주의는 회계기간이 끝나도 며칠동안의 유예기간을 두어 회계기간 중에 마치지 못한 지출 혹은 수입에 대해 지출 또는 수납하는 것을 허용한다(김재훈·박광훈, 1999: 3). 따라서 수정현금주의에 의하면 단기적 재무자원의 변동이 파악 가능하며 출납정리기한 및 조상충용제도의 적용이 가능하다는 장점이 있으나, 장기적 재무자원의 변동 파악이 어려운 단점이 있다. 현재 우리 나라의 중앙 및 지방정부의 회계의 인식기준은 엄밀히 말해 출납정리기간이 마련되어 있어서 이 수정현금주의를 채택하고 있다고 볼 수 있다.

수정발생주의는 모든 재무자원의 변동에 따라 수익 및 비용을 인식하는 것을 원칙으로 한다. 즉 현금과 경상적 재무자원 뿐만 아니라 장기 재무자원까지도 인식하며, 현금의 수입 및 지급 시점이 아니라 이들의 거래가 발생한 시점에 비용과 수익을 인식한다. 수익은 측정가능하고 지출을 위해 사용 가능할 때 인식하며, 비용은 측정가능하고 재무적 부채가 발생할 때 인식한다. 수정발생주의의 장점으로는 현금주의에 비해 재무자원의 변동에 대한 파악이 가능하다는 점이고, 단점으로는 비재무자원 즉, 고정자산을 포함한 유형자산 및 장기 미지급금 등의 변동에 대한 파악이 어렵다는 점을 지적할 수 있다.

이상 네 가지의 인식기준이 담고 있는 회계거래의 구체적인 측정 및 인식의 시기(회계의 기초)와 대차대조표에 담으려는 측정대상(측정의 초점)을 요약하면 〈표 2〉와 같이 나타낼 수 있다.

Copyright (C) 2002 Nuri Media Co., Ltd.

〈표 2〉 회계의 인식방법(회계의 기초와 측정의 초점)

시점과 측정대상 / 인식기준	인식시점(회계의 기초)	측정대상(B/S 계상항목)
현 금 주 의	입·출금시	현금예금 (화폐성자산과 차입금이 부분적으로 인식)
수정현금주의	입·출금시(출납정리기간내의 입·출금포함)	당좌재무자원 (모든 화폐성자산과 모든 차입금)
수정발생주의	재무자원(유동자원이나 유동부채)이 증감할 때	재무자원(유동자원이나 유동부채) * 고정자산 포함 안됨
발 생 주 의	거래나 사상이 발생할 때	모든 경제자원(재무자원 + 비재무자원)

4. 회계제도 유형의 탐색과 회계기준의 형식

현재의 현금주의에 기초한 단식부기제도를 발생주의에 기초한 복식부기제도로 변경하는데 반대하는 주장도 있기는 하나 복식부기가 단식부기보다 우수한 제도라는 점에서는 이의가 없다. 일반적으로 단식부기는 ,비영리기관에 적합하고 복식부기는 영리기관에 적합하다는 고정관념은 옳지 못하다. 단식부기와 복식부기 중 어느 것을 도입해야 할 것인가의 문제는 선택의 문제라기 보다는 당위의 문제라 할 수 있다. 다만 복식부기도입을 반대하는 논리는 회계제도변경에 따른 비용이 많이 소요되고, 발생비용만큼 유용한 정보를 획득하기 어렵다는 점을 강조한다. 그러나 복식부기 도입에 관한 비용편익논쟁은 도입이후의 복식부기의 장점을 얼마나 활용할 수 있는가에 맞추어져야 할 것이다.

현재 정부가 추진하고 있는 "기업가적 정부"로의 개혁이 성공하기 위해서는 발생주의에 기초한 복식부기의 도입은 필수적이다. 즉 경쟁, 책임, 성과중심의 국정운영을 위해서는 성과평가를 위한 회계 및 재정정보가 필수적이며, 비용과 원가산정을 통하여 정부부문의 효율을 증대시킬 수 있는 회계제도가 먼저 확립되어 있어야 하기 때문이다.

이렇게 발생주의에 기초한 복식부기의 도입은 당위라 하더라도 거래의 인식기준을 완전발생주의로 할 것인가, 아니면 수정발생주의로 할 것인가를 결정하는 일은 그리 쉬운 일이 아니다. 또한 수정발생주의라 하더라도 축소수정, 순수수정, 확장수정 중 어느 것을 택할 것인가는 개혁의 수준의 문제이자 그 나라의 고유한 정책선택의 문제라 할 수 있다.[4] 회계기준과 기장방식의 조합에 따라 어떠한 유형의 회계제도가 존재할 수 있고, 각 나라에서는 실제 어떤 유형의 회계제도를 선택하고 있는가를 보면 〈표 3〉과 같다.

인식기준(회계의 기초)과 기장방식의 조합에 따라 회계제도를 이론적으로 유형화하면 〈표 3〉와 같이 8개의 유형으로 나눌 수 있다. 여기서 회계의 기초인 인식기준은 현실적으로 많이 사용하고 있고, 국제회계연맹(IFAC)이 구분한 바 있는 내가지 만을 대상으로 하였다. 이를 보다 단순화시키면 현금주의에 기초한 단식부기(i, ii), 발생주의에 기초한 단식부기(iii, iv),

4) 수정발생주의라 하더라도 대차대조표에 기록되는 재정상태의 범위를 어디까지 할 것인가에 따라, 즉 측정의 초점을 어디까지 허용할 것인가에 따라 축소수정, 순수수정, 확장수정발생주의로 나눈다. 축소수정발생주의 회계는 수입과 지출의 일부만을 포함하도록 행정활동보고서를 수정한 것을 말하고, 확장수정발생주의 회계는 수지항목이 아닌 비용항목까지도 행정활동보고서에 포함하도록 수정을 가한 것을 말한다. 기본적으로 수정발생주의는 모든 실현 가능한 자산과 부채(화폐성자산, 수취계정, 재고자산, 모든 순부채개념)가 대차대조표를 통해 인식된다.

Copyright (C) 2002 Nuri Media Co., Ltd.

현금주의에 기초한 복식부기(v, vi), 발생주의에 기초한 복식부기(vii, viii)로 유형화할 수 있을 것이다. 가장 전형적인 유형은 가계나 정부회계에서 볼 수 있는 (i, ii) 형과, 기업회계에서 사용하고 있는 (vii, viii) 유형이다. (v, vi)형은 절충적 형태로서, 현금기준 재무상태변동표, 금융기관 재무제표 일부에서 보듯이 현실적으로 운용이 가능하고 실제 독일, 스웨덴, 덴마크 등에서 사용되고 있다. 그러나 발생주의에 기초한 단식부기제도(iii, iv)는, 단식부기가 자산, 부채, 자본을 별도로 인식하지 않기 때문에 실제적인 운용이 불가능하다(윤영진, 1999: 20). 실제로 이 유형을 택하고 있는 국가는 하나도 없다.

우리 나라가 선택해야 할 회계의 인식기준은 정부가 지향하는 행·재정개혁의 정신과 방향, 정부회계의 공공책임성과 국민수요의 반영, 수정발생주의를 채택한 다음 발생주의로 옮기는데 따르는 사회적 기회비용(social opportunity cost)의 과다문제, 그리고 세계적인 회계혁명의 추세 등의 요인을 고려하면, 이 기회에 바로 발생주의를 채택하는 것이 바람직 할 것이다. 다만 측정, 평가 등 현실적 제약이 있거나 실무적 애로사항이 있는 경우에 예외적으로 수정발생주의를 인정하는 접근방법을 취하는 것이 보다 바람직할 것으로 생각된다.[5]

회계기준을 새롭게 제정하는 경우 그 법적 근거는 지방자치법 또는 지방재정법에 두고, 회계기준의 작성방식은 프랑스와 같은 법령방식 또는 일본의 절충식(공회계원칙 시안) 형식을 취하는 것이 강력한 집행력을 담보할 수 있다는 점에서 바람직할 것이다.[6]

〈표 3〉 각국의 정부회계제도의 유형

인식기준 / 기장방식	현 금 주 의	수정현금주의	수정발생주의	발 생 주 의
단 식 부 기	i	ii (한국, 일본)	iii	iv
복 식 부 기	v (독일)	vi (덴마크, 스웨덴, 일본의 일부자치단체)	vii (프랑스, 네덜란드, 스페인, 미국, 유럽연합)	viii (뉴질랜드, 영국, 미국지방정부)

자료: 정부회계혁명(후데야이사무, 1999) pp.85-91에서 재구성

V. 재무정보의 내용탐색 및 선결과제

1. 보고주체와 재무보고

발생주의에 기초한 복식부기를 도입할 경우, 그 보고주체와 재무제표의 양식은 어떻게 변화되어야 할 것인가를 살펴본다. 재무보고의 실체가 되기 위해서는 독자적인 예산이 계속성을 갖고 수립·집행되어야 하며, 경제적 자원의 사용 및 통제에 대한 책임과 권한을 소유하고 그 회계기록이 유의미한 회계정보를 산출하는 실체이어야 한다. 이와 같은 요건을 만족시키는 실

5) 전문가들의 견해는 현실적인 제약요건을 고려하여 수정발생주의를 채택하자는 의견과 세계적인 흐름과 정부개혁의 차원에서 완전발생주의를 채택하자는 안으로 나누어지고 있다. 실무공무원들의 시각은 전문성의 부족, 순환보직의 문제, 행·재정의 혼란가능성 등을 이유로 급격한 변화보다는 점진적이 변화를 선호하고 있는 것으로 나타나고 있다(공청회 자료: 23).

6) 미국은 회계기준의 작성방식을 개념서(concept statement) 방식에 의해 규정하고 있다.

Copyright (C) 2002 Nuri Media Co., Ltd.

체로는 광역자치단체와 기초자치단체들이므로 지방예산회계의 재무보고실체는 지방자치법에 명시된 지방자치단체로 하는 것이 합리적이다.[7]

재무보고단위는 단기적으로는 현행 예산회계제도의 기틀에 입각하여 각 회계별(일반회계, 기타특별회계, 공기업특별회계)로 구분 접근하는 것이 바람직하며, 장기적으로는 지방행정형과 지방사업형으로 구분하는 것이 합리적이라 할 수 있다(임성일, 2000 : 14). 그러나 현재 세입세출예산외로 운영되는 각종 기금은 단기적으로는 다양한 기금을 종합적으로 관장해주는 〈기금회계〉를 독립된 회계단위로 설정하고,[8] 장기적으로는 기금의 특성에 따라 지방행정형 기금과 지방사업형 기금으로 구분하여 이에 적정한 회계기준을 적용하는 것이 바람직 할 것이다.

재무보고서는 재무정보 이용자의 이용목적에 충실히 대응하고 공공책임성을 최대한 확보할 수 있는 방향으로 구성하되, 기업회계의 재무제표를 토대로 지방정부의 특성을 적절히 반영하는 수준에서 결정되어야 한다. 재무보고서는 서문,[9] 재무제표와 부속명세서, 그리고 적절한 주석을 부기하는 형식이 적절하다. 재무제표는 지방정부 회계보고의 기본목적을 달성할 수 있는 것으로서 기업회계의 대차대조표에 해당되는 재정상태표, 손익계산서에 해당되는 재정운영보고서, 자금수지계산서에 해당되는 현금흐름표로 구분하고, 부속명세서는 기본재무제표를 상세하게 설명하는 계정설명서와 근거자료 혹은 재정운영상황 및 재무상태를 파악하는데 필요한 기타자료로 구성되는 것이 바람직하다. 현재의 현금주의에 기초한 단식부기하에서의 기본 재무보고서는 세입세출결산보고서, 기금결산보고서, 채권액현재보고서, 채무결산보고서, 공유재산증감 및 현재액보고서, 물품증감 및 현재액보고서, 그리고 부속명세서로 되어 있다. 발생주의에 기초한 복식부기제도가 중앙 및 지방정부에서 획일적으로 일시에 시행할 수 있는 현실적 여건이 갖추어져 있지 않기 때문에 당분간은 과거의 예산회계와 병행하는 것을 전제로 한다면, 당분간은 두 제도에 입각한 재무보고서가 작성되어야 할 것이다(표 4 참조).

그러나 병행처리시스템으로 연착륙을 시도 한다하더라도 현 법규상의 출납폐쇄기간처리와 관련된 조정문제가 발생한다. 현재의 세입세출결산보고서는 출납정리기한내의 세입·세출금의 수납 또는 지급사항 등을 반영하고 있으나, 복식부기 재무제표에서는 출납폐쇄기한내의 사항은 익년도의 거래로 인식되기 때문에 회계 년도 귀속에 차이가 발생하여 결산내용상에 차이가 발생한다. 따라서 시범기간내 또는 정책실험기간에는 과도기적 잠정조치를 통하여 해결하고 발생주의 복식부기 도입이후에는 출납폐쇄기한은 없애는 것이 바람직하다.

다음으로 복식부기의 도입은 보고단위간 내부거래를 상계한 통합재무제표의 작성은 필수적이다.[10] 단기적으로는 일반회계, 특별회계 그리고 기금회계를 연결하는 방식으로 통합재무제

---

7) 지방자치단체가 아닌 행정구, 읍·면·동, 사업소 등은 행·재정활동의 독립성, 자율적인 의사결정, 재정파산 등에 대한 자기책임성 등의 관점에서 독립적인 보고실체로서의 기능을 지니지 못한다.(임성일 : 14)

8) 지방자치단체가 소유하는 기금의 대부분은 관련 "과" 단위에서 운영·관리되고, 다른 회계들과 통합적인 관점에서 재무·회계파악이 이루어지고 있지 않으며, 감시·감독도 소홀한 실정이다.

9) 서문은 주로 재무제표에 대한 총괄적인 기술이며, 반드시 재무제표에 포함된 정보를 토대로 한 것이어야 한다. 주로 회계정책, 외부의 여건, 각 회계별 특징 및 유의사항 등이 포함되며, 또 국가정책상의 변화내용, 그에 따른 파급효과분석, 재무·재정상황의 분석, 자치단체의 인력·조직·구조의 변화, 경제예측 등 지방정부나 지역주민의 복지에 영향을 미치는 재정적·비재정적 사항이 포함된다.

10) 상계 되어야 할 내부거래의 유형을 보면, (1) 예탁금, 예수금, 전입금, 부담금, 공기업전출금 등과 같은 일반회계와 특별회계간의 내부거래, (2) 기부금, 기금수입, 출연금 등과 같은 일반회계와 기금간의 내부거래, (3) 국고보조금, 시도보조금 등과 같은 상위정부와 하위정부간의 내부거래 등으로 유형화 할 수 있다. 그러나 교육비특별회계전출금은 지방행정과 교육자치가 분리된 현행체제하에서는 내부거래로 볼 수 없다.

Copyright (C) 2002 Nuri Media Co., Ltd.

표를 작성한다 장기적으로는 자치단체의 보고단위를 지방행정형 보고실체와 지방사업형 보고실체로 구분한 다음 통합재무제표를 도출하는 방안이 바람직하다(임성일, 2000 : 20).

〈표 4〉 재무보고서의 종류비교

구 분	현재의 일반회계 재무보고서	복식부기하의 재무보고서(안)
재무보고서	세입세출결산서 기금결산보고서 채권액현재액보고서 채무결산보고서 공유재산증감 및 현재액보고서 물품증감 및 현재액보고서	재정상태표 재정운영보고서 현금흐름표
부속명세서	결산수지상황총괄 총수입 및 지출액증명 세입세출결산총규모 전년도결산대비 재원별 경제성질별 결산액 기능별 성질별 결산현황 세출예산불용액현황 보조금집행현황 주요사업추진현황 미완성 종단 사업조서 세입세출외현금 종류별 현재액	순자산증감표 예산집행보고서 채무상황표 공유재산증감 및 현재액보고서 잉여금변동보고서 보조금집행현황 주요사업추진현황 명시이월조서 계속비조서 잉여금명세서 채무부담명세서 그 외 각종 계정명세서
기타(주석 또는 부기사항)	* 채무부담행위조서 * 명시이월조서 * 계속비조서	* 우발적 및 후발사항 * 최근의 환경 및 정책변경 * 재정상태표에 계상되지 않은 주요 자산·부채의 내용 * 기타 필요한 사항

자료 : 현재의 보고서는 지방재정법 및 시행령, 일선 자치단체의 현황을 토대로 작성한 것임.
복식부기하의 보고서는 일종의 안임

2. 재정상태표상의 자산·부채의 인식 및 평가

1) 자산의 인식 및 평가

발생주의에 기초한 복식부기를 지방정부에 도입한다 하더라도 기업과 동등하게 자산을 인식 평가할 수는 없다. 지방정부가 소유하는 자산 중에는 기업소유 자산과는 본질적으로 다른 고유자산, 즉 문화유산, 사회간접시설 등과 같이 공공재 및 가치재의 특성과 함께 비시장거래 특성을 가지고 있는 것이 포함되어 있다. 따라서 이러한 자산을 포괄할 수 있는 자산의 정의와 분류체계, 그리고 평가기준과 감가상각의 방법이 정립되어야 한다.

현재 지방자치단체의 자산은 공유자산, 채권, 물품, 공공시설 및 기금 등으로 구분되어 있다. 또한 유동자산, 투자자산, 유형자산, 무형자산 등이 산재되어 있고, 지방자치단체 고유의 자산에 대한 인식과 분류가 정립되어 있지 못하다. 이러한 구분은 일정한 회계적 분류기준에 의하여 이루어진 것이라기 보다는 재산의 관리차원에서 구분되어진 것으로 볼 수 있다. 따라서 지방자치단체가 소유·관리하는 자산을 회계원리, 민간기업의 회계기준, 그리고 정부의 유용성이라는 관점에서 체계적으로 분류할 필요가 있다. 즉 투자자산, 유형자산, 사회간접시설, 유산

Copyright (C) 2002 Nuri Media Co., Ltd.

자산, 무형자산 등의 중분류체계를 사용하는 것이 바람직 할 것이다.

지방정부 회계기준에 적용될 자산의 개념은 "과거의 거래나 회계사상의 결과로 발생하여 지방자치단체에 의해 통제되며 미래의 경제적 효익이 유입될 것으로 기대할 수 있는 자원"이라는 기존의 자산의 정의를 그대로 이용한다. 자산중 사회간접시설, 유산자산, 천연자산 등은 정부회계에 고유한 특성을 가진 자산이다. 지방정부가 소유·관리하는 사회간접시설을 자산으로 인식하고 측정·평가하는데는 현실적으로 많은 문제점이 있지만, 그 규모나 사회적 중요성, 세대간의 형평성 등을 고려하여 자산으로 인식하여 관리해 나가는 것이 바람직하다. 그러나 현실적으로 자산평가의 측정이 불가능하고 보고에 소요되는 비용문제 등 여러 가지 현실적 제약성이 있기 때문에 미국(GASB)이나 영국처럼 일부간접시설만을 자산에 포함시키는 것이 바람직할 것이다. 또한 유산자산도 유지·관리책임이 지방정부에 있고 또 이를 목적으로 예산이 지출되기 때문에 자산의 인식범위에 포함시키되, 그 취득원가의 산정이 가능한 것들(그림, 사진, 서예, 조각, 문학작품 등)을 중심으로 최소한의 상징적인 수준에서 자산으로 간주하여야 할 것이다. 특히 매각과 교환이 불가능하고 경제적·재무적 가치평가가 어려운 유물자산은 자산으로 인식하지 않고 현재와 같이 별도로 관리와 실태를 파악하는 것이 바람직 할 것이다. 천연자원(삼림, 입목, 발전용수, 관개, 석유, 광산물 등)은 미개발상태의 경제자원으로 일반적인 자산의 정의에 부합하고, 자산으로 인식하는 것이 원칙이지만 정확한 가치의 측정이 곤란하고 전국적인 표준화가 곤란하다는 현실적 제약이 있기 때문에 자산으로 인식하지 않는 것이 바람직하다.

다음으로 복식부기 도입시 자산에 대한 감가상각을 인정할 것인가에 관한 문제이다. 반대론자들은 "계산상 산출된 감가상각비가 과연 어떠한 가치가 있는가? 라는 의문을 제기하는데 반하여, 찬성론자들은 단순 계산상의 숫자가 아니라 비용 및 원가에 관한 유용한 정보를 제공한다는 점을 강조한다. 감가상각을 가치감소과정으로 잘못 이해하는 사람이 많다. 그러나 감가상각은 자산평가과정이 아니라 원가배분과정이다. 즉 감가상각은 유형자산의 시장가치가 감소한 것을 인식하는 과정이라기 보다는 수익과 비용의 적절한 대응을 위하여 유형자산의 원가를 효익이 발생하는 기간에 체계적이고 합리적인 방법으로 배분하는 방법이다. 만약 원가배분의 과정이 없으면 지방정부간의 운영결과 및 재정상태의 비교가능성에 문제가 생긴다.[11] 하나의 지방정부를 상정한다 하더라도 원가배분의 과정이 있어야만 자산을 사용함에 따른 대가(효익에 대한 비용)가 어느 정도인지를 알 수 있게되어 비용·효과분석이 가능하여 평가를 제대로 수행할 수 있게 된다.

감가상각은 토지를 제외한 사용연수가 유한한 모든 고정자산을 대상으로 실시하는 것을 원칙으로 하고, 여기에 일부 사회간접시설을 포함시키는 것이 바람직하다. 즉 사회간접자본중 도로와 같이 항상 유지보수가 필요한 자산은 감가상각 대상에서 제외하고, 그 외의 고정자산은 포함시키는 것이 바람직하다.[12] 감가상각 방법은 정액법을 채택하되, 일부는 예외적인 방법인

11) 예컨대, A 지방정부는 청사건물을 소유하고 있고 복사기를 구매하여 사용하고 있고, B 지방정부에서는 임대한 청사건물에서 복사기까지 임대하여 사용하고 있다고(다른 조건은 동일) 가정하자. 감가상각을 실시하지 않으면, A 지방정부는 청사건물과 복사기를 구매하는 시점에 취득원가 전액이 비용으로 처리될 것이고 취득이후 회계연도에는 비용이 발생하지 않을 것이다. 그러나 B 지방정부에서는 매년 청사임대료와 복사기임대료가 비용으로 처리될 것이다. 이 때 생산되는 재무정보(운영보고서)는 비교가능성이 없을 뿐 아니라고 상호 실적을 평가할 수 없게되어 재정정보의 유용성에 문제가 생긴다.

12) 토지는 노후화와 기술적 진부화를 상정할 수 없기 때문에 감가상각에서 제외되는 것이 바람직하다는 것이 통설이다. 그러나 토지를 제외한 사회간접시설은 일정한 사용기한이 존재하기 때문에 이 기간동안의 원가배분이 필요하다는 이유에서 감가상각의 대상에 포함시키자는 주장과, 지속적인 유지보수 투자를 통

Copyright (C) 2002 Nuri Media Co., Ltd.

그룹상각법이나 환치법등을 허용한다. 자산의 평가는 역사적 원가주의를 기본적으로 채택하고 일부자산에 대해서는 현행대체원가, 현행청산원가 등의 대안적 측정방법을 적합한 평가기준으로 활용하면 될 것이다. 대표적인 자산의 인식과 평가 그리고 감가상각에 대한 설명을 도표화한 것이 〈표 5〉이다.

〈표 5〉 대표적 자산의 인식 · 평가 및 감가상각

구 분	인 식 여 부	평 가 기 준	감 가 상 각	감가상각의 방법
토 지	●	공시지가	×	×
건 물	●	취득원가	●	정액법
동산(구축물, 기계장치, 공기구비품, 차량운반구)	●	취득원가	●	정액법
사회간접시설	▲(일부인식)	취득원가	× (유지보수가 항상 필요한 자산) ● (그 외의 고정자산)	정액법,그룹환치법, 환치법
유산자산	●	취득원가	●	정액법
천연자원	×	×	×	×

2) 부채의 인식 및 평가

지방정부의 재정위기(fiscal crisis)나 재정력의 평가에서 가장 중요한 계정이 부채이다. 부채의 객관적이고 정확한 규모가 파악되지 않는다면 그 회계시스템은 정보이용자에게 왜곡된 정보를 제공할 뿐 아니라 공공회계책임(public accounting accountability)과 조기경보기능을 수행할 수 없게 된다. 현재 우리 지방정부 일반회계의 경우, 부채에 대한 개념이 명확하게 정립되어 있지 못하다. 즉 현금주의로 인해 미지급금, 미지급비용, 선수금, 선수수익, 예수금, 퇴직급여충당금 등이 부채로 인식되지 않거나 단순히 수입과 지출로 처리되고 있는 실정이다.

발생주의에 기초한 복식부기를 도입할 경우, 부채의 정의와 인식을 구체화해야 한다. 부채의 개념은 국제회계연맹(IFAC)이 정의한 "과거의 사건으로부터 발생하는 현재적 의무 또는 경제적 편익을 제공하는 자원의 유출이 예상되는 지불"로 정의하고, 그 인식과 평가는 부채의 정의에 부합하고 신뢰성 있는 측정이 가능할 때로 하는 것이 바람직하다. 일반적으로 대부분의 고정부채(장기차입금, 장기지방채, 퇴직급여충당금 등)는 화폐성 부채로서 미래에 지급하여야 할 채무 액의 현재가치로 평가한다. 그리고 우발부채의 경우,[13] 우발사건의 발생가능성이 거의 확실하고 금액의 합리적 추정이 가능하면 재무제표에 계상하는 것이 바람직하다. 그러나 기간이 정해져 있는 수익인 이연수익은 현대 기업회계에서도 처리하지 않는 추세에 있으므로 이연수익의 실현시(기부채납시) 자산으로 처리하는 것이 바람직하다.

하여 사용기간을 연장시키고 있기 때문에 감가상각이 불필요하다는 견해가 서로 나누어진다.

13) 우발부채는 채무의 실재성, 지급할 금액, 또는 지급시기가 불확실할 경우에 발생하는 것으로, 계류중인 소송사건, 타인의 채무에 대한 지급보증, 발생할 가능성이 있는 배상책임 등의 우발손실이 그 원천이 된다.

Copyright (C) 2002 Nuri Media Co., Ltd.

지방정부의 연금부담금은 비용으로 계상되므로 연금의 미래 지급예상액을 연금부채로 회계처리하지 않아도 된다. 중앙정부가 고용주체로서 의무를 가지는 있는 공무원연금의 경우 직접적인 지급의무는 중앙정부이기 때문이다. 또한 중앙정부가 직접적인 지급의무를 지니지 않는 국민연금 등은 특정한 상황의 발생으로 인하여 지방정부의 지급의무가 확정되지 않는 한 정부부채로 인식하지 않는다.

부채의 분류는 유동성에 따라 유동부채와 고정부채로 구분하고 각 부채과목은 공시의 충분성을 고려하여 그 중요성이 인정되면 독립된 계정과목으로 설정한다.[14] 부채의 평가는 유동부채이든 고정부채이든 모두 미래에 제공하여야 할 재화와 용역 또는 채무액의 현재가치로 평가하고, 우발부채 등은 손실이 확실해질 때 현재가액으로 계상하여야 한다.

3. 재정운영보고서와 현금흐름표의 구조 및 형식

재정운영보고서는 정부활동으로 인한 모든 비용과 수익을 표시하는 재무제표로서 기업회계의 손익계산서에 대응되는 개념이다. 재정활동에 대한 총체적 평가를 보고해 줄 수 있는 재정운영보고서는 그 구조, 형식, 수익·비용의 인식범위, 정보내용 등의 면에서 기업회계와 상당한 차이를 보일 수 있다. 현재 우리 지방정부는 민간기업의 손익계산서나 정부거래의 수지상황을 나타내는 수지계산서(현금흐름표)를 별도로 작성하지 않고 있다. 다만 세입세출결산서를 통해 세입과 세출을 결산처리하고 있으나 이월금의 과다 등으로 인하여 진정한 의미의 실질수지를 파악하기가 곤란하다.

먼저 총수익은 자체재원과 의존재원으로 나누며, 지방교부세, 보조금, 지방양여금 등을 의존재원으로 분류하여 수익에 포함시킨다. 만약 의존재원을 자본전입(또는 자산차감)으로 처리 할 경우에는 상당수 지방정부가 자체재원만으로 비용을 충당할 수 없기 때문에 거의 모든 지방정부가 재정운영보고서상 적자단체로 나타난다. 따라서 이는 지방정부의 운영성과 분석에 많은 왜곡을 초래할 가능성이 있다.

재정운영보고서의 형태는 총수익과 총비용만을 제시하는 가장 단순한 형태에서부터 이전수입(전입금)과 이전지출(전출금), 특별이익과 특별손실, 수입이자(영업외수익)와 지급이자(영업외비용)를 각각 구분하는 복잡한 형태에 이르기까지 다양하다. 우리의 경우는 우선 현실적 제약요건을 고려하여 일반수익·비용과 이전수익·비용을 구분하여 제시하는 간단한 유형에서 먼저 시작하는 것이 바람직할 것이다. 즉 1.총수익, 2. 전입금, 3. 전출금, 4. 일반회계수익, 5. 시정운영비, 7. 시정잉여금으로 제시하는 보고서형태이다.

기업회계의 자금수지계산서에 해당되는 현금흐름표의 작성에 관해서는 찬반양론이 있을 수 있다. 즉 현재의 세입세출결산보고서가 현금기준에 의하여 작성되므로 특별히 현금흐름표를 작성할 필요가 없다는 주장이다. 복식부기하의 현금흐름표는 현행 세입세출결산보고서와는 달리 현재의 현금잔액이 형성된 과정을 정부의 활동별로 구체적으로 제시한다는 점에서 회계보고서로서 그 기능이 중요하다. 현금흐름표는 국제적인 관례에[15] 따라 크게 3부분, 즉 행정활동수

14) 유동부채는 재정상태표 작성 일로부터 1년 이내에 지급기한이 도래하는 부채를 말하며, 고정부채는 1년 이내에 지급기한이 도래하지 아니하는 부채를 말한다. 유동부채로는 단기차입금, 단기 지방채, 선수금, 선수수익, 미지급금, 미지급비용, 예수금, 예수보증금, 미지급보조금, 우발부채 등을 말하며, 고정부채로는 장기차입금, 장기지방채, 퇴직급여충당금, 회계간장기채무, 채무부담행위액 등을 말한다.

15) 〈국제회계기준 제7호〉의 규정내용이 현금흐름(자금수지)에 관한 국제적인 표준이라 할 수 있다.

Copyright (C) 2002 Nuri Media Co., Ltd.

지, 투자활동수지, 재무활동수지로 구분하는 방법이 바람직하다(후데야 이사무 · 겔럽 앤 컴퍼니 : 291). 여기서 행정활동은 공공부문의 경상적인 활동을 말하며, 투자활동은 장기자산의 취득과 처분, 그리고 현금등가물에는 포함되지 않는 그 밖의 자산의 취득과 처분활동을 말하며, 재무활동은 해당 보고주체의 순자산 · 차입의 규모와 구성에 변동을 초래하는 활동을 말한다. 이렇게 활동별로 자금수지를 보고하는 이유는 재무보고의 이용자들로 하여금 개별 활동이 재정상태 및 현금에 어떠한 영향을 미치는가를 평가하게 하고, 나아가 재무상환계획의 작성이나 활동들간의 자금관련성(보전상황)을 평가하게 하는데 있다.[16]

Ⅵ. 결론 : 예산회계제도개혁의 전망 및 제언

1980년대의 재정위기이후 각 나라에서는 국정운영방법을 "시장형" 또는 "기업형"으로 바꾸려는 정부개혁이 하나의 흐름으로 등장했다. 그러나 경쟁, 성과, 책임, 보상, 고객중심으로의 행정개혁을 아무리 표방한다해도 이를 실현시킬 수 있는 재정정보체제가 갖추어져 필요한 정책정보를 생산할 수 없다면 아무런 의미가 없다. 성과주의 예산제도, 목표관리제, 책임운영기관, 개방임용제 등 아무리 책임과 성과를 강조하는 제도를 도입한다하더라도 평가에 적합한 회계제도가 구축되어 있지 않다면 명목적인 제도에 불과한 것이다. 따라서 정부부문의 효율성을 높이고 내부통제를 강화하며, 공공재정책임을 가장 잘 확보할 수 있는 개혁은 바로 기업형으로의 예산회계제도의 개선이라 할 수 있다. 발생주의에 기초한 복식부기로의 회계제도 개혁은 이해관계자들의 갈등과 조정이 크게 수반되지 않는 분야이기 때문에 정치적 저항이나 이해집단의 반대는 비교적 적을지는 모르나, 어떠한 유형과 내용의 회계제도를 선택하느냐에 따라 생산되는 회계 및 재정정보의 수준과 정책비용은 많은 차이가 있다. 회계혁명은 한국의 행정현실과 현실적 여건을 충분히 고려하여 혼란과 부작용을 최소화하는 선에서 연착륙시켜야 한다. 회계혁명을 단순히 정권차원의 개혁실적으로 생각한다거나, 정치적 인기와는 거리가 먼 회계의 성격으로 인하여 개혁의지가 상실된다거나, 또는 다른 행정개혁과 마찬가지로 일상 있어온 개선정도로 생각한다면 정부개혁 자체가 실패로 끝날 것이다.

이 논문에서 제시한 회계원칙과 재정정보에 포함될 각 계정의 인식 및 평가방법은 각 나라마다 제 각각이다. 각 나라마다 관심을 갖고 있는 재정정보의 내용이 다르고, 인식과 평가에 대한 합의와 약속이 다르기 때문이다. 결국 각 나라의 기업형 회계제도의 근본적 틀은 동일하나 그 속에 담기는 정보의 범위나 내용은 합의된 약속에 따라 다를 수밖에 없기 때문이다. 따라서 우리 나라의 지방정부 회계제도도 전문가들의 토의와 검토를 거쳐 우리의 행정현실에 적합한 형태로 가공되어야 할 것이다.

우리 나라가 지향하고 있는 회계혁명이 성공하기 위해서는 다음과 같은 점에 유의해야 한다. 첫째로는, 기업회계의 정부부문에의 도입을 위한 연구, 검증, 인식기준 및 평가방법에 대한 합의, 시범적 도입, 그리고 정착에 이르기까지의 개혁일정을 지나치게 정치적으로 활용하려는 시각에서 벗어나야 한다는 점이다. 현재 진행되고 있는 예산회계제도의 개혁일정이 지나치게 정

16) 예컨대, 재무활동수지계산서의 분석을 통하여 장기적인 채무상환계획 작성이 가능하고, 또한 행정활동의 잉여금이 투자활동의 부족분으로 보전된 상황을 검토함으로서 보고주체의 자금의 여유정도 등을 파악할 수 있다.

Copyright (C) 2002 Nuri Media Co., Ltd.

치적으로 계획되어 있음을 볼 수 있다. 비록 대통령선거공약에 들어간 정치의제이긴 하나, 지금까지 기업회계 도입을 위한 치밀한 연구와 검증, 그리고 국민적 합의 없이 2년 반만에 전국의 지방자치단체에 획일적으로 실시하고(2002년도), 중앙정부는 그 1년뒤(2003년)에 도입하겠다는 내용이 지나치게 정치적이고 관주도적이라 볼 수 있다. 이렇게 하향적이고 획일적이며 속결형(acute)의 개혁일 경우, 순응비용·교육비용·오류비용 등을 포함하여 제도정착에 필요한 사회비용이 지나치게 많이 들 가능성이 있다. 정치적 갈등과 이해관계가 거의 없는 전문적 영역에 속하는 회계제도의 개혁은 치밀한 연구와 기반조성을 통하여 비용을 극소화하는 배양형(incubated)의 개혁이어야 한다. 그것이 실패와 오류를 최소화할 수 있기 때문이다. 선진외국의 경우 거의 모든 나라가 배양형이었다. 선진외국에서의 연구 및 도입기간을 비교하면 우리의 경우는 지나치게 속전속결로 해결하려고 하고 있는 경향이 짙다. 기업가적 정부로의 개혁을 가장 성공적으로 추진한 뉴질랜드의 경우는 1978년 감사원보고서에서 기업회계의 도입필요성을 제기한 후, 의회의 공공지출위원회, 민간부문의 회계사협회, 학계, 그리고 민간실무계 인사들의 적극적이고 체계적인 연구와 정보공유를 통하여 14년 후인 1992년에 전면적으로 기업회계를 도입하게 되고, 1993년에 공공부문을 포함한 전체재무제표가 작성되었다. 한편 우리와 가장 비슷한 회계제도를 가지고 있는 일본은 공인회계사협회 공회계위원회를 중심으로 10년 이상 자치단체 복식부기제도 연구에 몰두하여 1997년에 공회계원칙(안)을 발표하고, 그 원칙에 의거하여 자율적으로 자치단체가 실시하고, 그 실시결과를 종합하여 2000년도에 통일기준을 책정하려 하고 있다. 결국 일본도 14년의 기간의 과정을 거치고 있는 샘이다.

둘째로는 특정 회계법인에 대한 발주형식의 개혁안을 모색하기보다는 회계사협회, 회계학회, 재무행정학회, 그리고 실무전문가들의 복수제안(counter proposal)을 중심으로 합의과정을 거쳐나가는 방법이 바람직하다. 또한 무엇보다도 일선공무원들이 회계제도개혁의 필요성을 공유할 수 있도록 해야 하고 , 또 그들의 요구와 관행의 변화를 염두에 둔 제도개혁이어야 한다. 뉴질랜드의 경우 정부회계의 개혁에 대한 많은 압력은 중앙 및 지방정부의 공무원들에 의해 나왔기 때문에 성공할 수 있었음을 염두에 두어야 할 것이다.

마지막으로, 생산된 재정정보의 활용과 연계되지 않은 회계제도는 아무런 의미가 없다는 점을 염두에 두어야 한다. 즉 각종의 정보이용자들이 어떠한 재정정보를 필요로 하는가에 대한 분석을 전제로 안이 작성되어야 하고, 나아가 생산된 회계 및 재정정보의 활용을 위한 계획과 정보공개의 방법에도 염두에 두어야 할 것이다.

Copyright (C) 2002 Nuri Media Co., Ltd.

참 고 문 헌

강인재. (1992). "지방재정정보와 지방정부의 회계원칙," 『한국행정학보』, 25(4):421-439.

강인재. (1992). "지방정부의 예산과 회계의 연계에 관한 연구," 『한국행정학보』 26(4): 1371-1389.

강인재. (1999). "지방자치단체회계의 현황과 발전과제," 1999. 2. 한국행정학회, 정부회계에 관한 workshop 발표논문

김선구. (2000). "우리 나라 예산회계제도의 문제점과 개선방안," 2000. 한국행정학회 하계학술대회 발표논문 별쇄본

김재훈·박광훈. (1999). "New Zealand의 정부회계제도개혁 : 발생기준으로의 전환을 중심으로," 미발표논문.

김헌. (2000). "지방자치단체 복식부기회계규정 제정 및 정착방안," 2000. 7. 28일, 공청회 자료

나중식. (1999). "기업식 정부의 예산개혁," 경성대사회과학연구소, 『사회과학연 구』 15: 5-31.

나중식. (2000). "최근예산개혁의 경향분석", 『한국행정논집』 12(3): 469-490.

백승천. (1999). "복식부기제도의 도입방안," 『지방재정』 2: 44-56.

안건회계법인. (1999. 10). 재경부 정부회계제도개편을 위한 연구용역 중간보고서

윤성식. (1997). 예산과 정부회계의 이해 -기획과 통제의 관점-, 『지방재정학보』 2(1): 173-187.

윤성식·권수영. (1998). 『정부회계』 서울 :, 법문사.

윤영진. (1999). "지방예산회계제도의 개혁과 복식부기제도," 『지방재정』 2:13-25.

이수범. (1999). "지방예산회계제도의 개혁과 복식부기제도의 도입방안", 『지방재 정』 2: 4-12.

이영조·문인수. (2000). "지방정부의 기업회계 도입의 기대와 과제", 『한국행정논 집』 12(2): 287-306.

이창균. (1999). "일본 자치단체의 복식부기제도 도입을 위한 연구 및 동향(1)," 『지방재정』 5: 117-127.

이창균. (1999). "일본 자치단체의 복식부기제도 도입을 위한 연구 및 동향(11)," 『지방재정』 6: 121-136.

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

조익순. (1996). 『한·미·일 정부회계 및 감사제도의 문화적 조명』 서울 : 박영사

조태형. (1999). "지방공기업의 복식부기운영실태," 『지방재정』 2: 26-43.

후데야이사무·겔럽 엔 컴퍼니. (1999). 『정부회계혁명』 서울 : 한·언

총무처 직무분석기획단. (1997). 『신정부혁신론 -OECD국가를 중심으로 -』, 서울:동명사.

Douglas, Ptrica P. (1995). *Governmental and Nonprofit Accounting : Theory and Practice,* Florida, Orlando: The Dryden Press

Freeman, Robert J., Craig D. Shoulders and Edward S. Lynn. (1988).

Copyright (C) 2002 Nuri Media Co., Ltd.

Governmantal and Nonprofit Accounting, Englewood Cliffs, N.J. : Prentice-Hall, Inc.,

Herzlinger, R. E. and D. Nitterhouse. (1994). *Financial Accounting and Managerial Control for Nonprofit Organizations,* South-Western Publishing Co.

International Federation of Accounting. (1991). *Financial Reporting National Government.*

Rabin, Jack and Thomas D. Lynch, eds. (1992). *Handbook on Public Budgeting and Financial Management,* New York: Marcel Dekker, Inc.

Thai, Khi V. (1983). "Governmental Accounting," in Jack Rabin and Thomas D. Lynch. eds. *Handbook on Public Budgeting and Financial Management,* N.Y : Marcel Decker, Inc., : 317-344.

나중식: 영남대학교 상경대학, 서울대학교 행정대학원을 졸업하고, 영남대학교에서 행정학박사학위를 취득. 미국 North Carolina State University에서 박사후과정과 객원교수를 역임. 현재는 경성대학교 법정대학장으로 재직중이다. 주요관심분야는 재무행정, 예산정치, 정부회계, 정책집행 등이며, 주요저서로는 『재무행정론』 『민주주의 조세행정론』 『행정학』 『신행정학원론(공저)』 등이 있고, 최근의 주요 논문으로 "지방정부 예산결정실태와 경향성 분석", "지방의회 예산심의 결정요인분석", "한국 중앙재정기구 변천의 역사적 분석", "최근 예산개혁의 경향분석" 등이 있다.

Copyright (C) 2002 Nuri Media Co., Ltd.