

선진국과 한국의 정부회계개혁 비교와 정책적 함의

A Comparison of Government Accounting Reform in Advanced Countries and South Korea and Policy Implications

임동완
단국대학교 공공관리학과

Dong-Wan Lim(sum2@dankook.ac.kr)

요약

본 연구는 선진국과 한국의 정부회계제도 개혁 사례를 비교함으로써 한국에 대한 시사점을 제공하고자 하였다. 선진국과 한국의 정부회계제도 개혁은 제도 도입기, 제도 형성기, 제도 안정기의 순서로 분석하였다. 연구는 뉴질랜드, 미국, 영국, 한국의 정부회계개혁 사례에 대한 문헌조사 및 뉴질랜드, 미국, 영국, 한국의 재무부, 감사원, 정부회계기준위원회 등의 홈페이지에서 체계적으로 자료를 수집하여 수행하였다.

분석결과 선진국과 한국은 발생주의 회계제도 도입을 통하여 포괄적이고 객관적인 재정정보를 제공하고 있다. 그러나 선진국의 정부회계제도에 비하여 한국의 정부회계제도는 개혁이 더 필요하다. 이를 위하여 본 연구는 통합재무제표 범위의 확대, 공공부문 회계기준의 일관성 확보, 정부회계 감사제도의 정비, 발생주의 예산제도의 활용 등에 대한 보완이 필요함을 제시하였다. 다만 정부회계는 기업회계와 차이가 있으므로 정부회계제도 개혁에 이에 대한 고려가 필요하다.

■ 중심어 : | 정부회계개혁 | 발생주의 회계 | 통합재무제표 | 정부회계기준 | 정부회계감사 | 발생주의 예산 |

Abstract

This study aims to compare the government accounting reform of advanced countries and South Korea and suggest policy implications for South Korea. The reform steps are structured down to institutional introduction, institutional formation and institutional stability. I researched the literatures on the government accounting system and compiled research materials from the Finance Ministries, Audit Offices, and Government Accounting Standards Boards websites of New Zealand, US, UK and South Korea.

Analysis showed that advanced countries and South Korea have adopted accrual accounting systems which have provided more comprehensive and objective financial information. But the government accounting system of South Korea compared with those of advanced countries needs reform. The suggestions of this study include: expanding range of whole of government financial statements; giving coherence to the public accounting standards; adopting government audit system; and introducing accrual budgeting. However, there are differences between business accounting and government accounting and the differences are considered for government accounting reform.

■ keyword : | Government Accounting Reform | Accrual Accounting | Whole of Government Financial Statements | Government Accounting Standards | Government Audit | Accrual Budgeting |

I. 서론

1980년대 이래 선진국의 정부개혁은 공공부문의 효율성을 높이기 위한 다양한 제도들의 도입과 활용에 초점이 맞추어져 있다. 정부개혁 중 재정개혁도 정부재정을 효율적으로 관리하고 운영하기 위한 것이다. 이를 위해서는 정부부문의 포괄적이고 객관적인 재정정보가 필요하였고 정부회계제도 개혁이 추진되었다. 그 결과 많은 선진국이 발생주의 정부회계제도를 도입하였다.

이중 뉴질랜드, 미국, 영국 등은 정부회계제도 개혁을 성공적으로 추진한 국가이다. 뉴질랜드는 세계에서 최초로 발생주의 회계제도 개혁을 추진하여 다른 국가들에게 모범적 사례가 되었다. 미국은 발생주의 회계제도 도입을 위한 많은 논쟁이 있었지만 개혁을 추진하여 성공적으로 완성한 국가이다. 영국은 뉴질랜드나 미국에 비하여 정부회계개혁이 약간 늦게 추진되었지만 영국만의 독특한 자원회계예산제도를 발전시켰다.

한국은 성과중심의 관리개혁을 추진하면서 중앙정부에 발생주의 회계제도를 2009년에 도입하였다. 그런데 최근 발생주의 회계제도의 착근에 어려움이 나타나고 있어 선진국의 경험을 통해 다양한 방법을 고찰할 필요가 있다.

본 연구는 신제도주의 이론에 근거하여 선진국과 한국의 정부회계개혁의 주요한 내용과 특성을 비교하고 정책적 함의를 제시하고자 한다. 특히 기존의 연구들은 대부분의 연구가 정부개혁 사례의 하나로 발생주의 회계제도를 간략하게 소개하고 있거나 우리나라가 발생주의 회계제도를 도입할 당시의 연구이어서, 최신의 다양한 정부회계개혁 변화의 흐름을 반영하지 못하고 있다. 따라서 최신의 개혁 내용을 심도 있게 소개하고 우리나라의 발생주의 회계제도에 대한 시의적절한 시사점을 제공할 필요가 있다.

이를 위하여 본 연구는 뉴질랜드, 미국, 영국 및 한국의 정부회계개혁에 대한 문헌조사를 바탕으로 각국의 재무부, 감사원, 정부회계기준위원회 등의 홈페이지에서 체계적으로 관련 자료를 수집하여 수행하였다.

신제도주의 이론은 제도가 발전하는 과정을, 첫째 환경이 변화함에 따라 새로운 제도가 처음으로 인식되어 제도 채택이 추진되는 제도 도입기, 둘째 구체적인 활

동이 수행되어서 제도가 만들어지는 제도 형성기, 셋째 제도가 검증되어 일상적으로 작동되는 제도 안정기로 구분한다[1-5]. 본 연구에서도 이러한 분석틀에 따라 환경이 변화함에 따라 정부회계제도 개혁의 필요성이 인식되어 논의되는 제도 도입기, 다양한 행위자들의 활동으로 정부 재무제표가 산출되는 제도 형성기, 재무제표 산출 이후에도 이를 착근시키기 위하여 다양한 보완적 요소들이 도입되는 제도 안정기로 구분하여 논의한다. 본 연구는 기존의 연구에서 논의하지 않았던 제도 안정기에 대한 논의와 시사점에 초점을 맞춘다. 다만 연구의 체계성을 확보하기 위하여 도입기와 형성기에 대한 논의도 충분히 한다.

II. 선진국과 한국의 정부회계제도 개혁

1. 제도 도입기

1.1 뉴질랜드

뉴질랜드의 정부회계제도 개혁은 경제위기와 맞물려 증가된 재정적자로부터 시작되었다. 뉴질랜드의 경제 위기는 1973년 영국의 유럽경제공동체 가입으로 인하여 영국과 유럽시장에서 수출 부진이 심화되면서 나타났다. 이와 함께 석유과동을 겪었다. 이러한 상황에서 당시 국민당 정부 수상인 Muldoon은 ‘Think Big’이라는 시장개입정책과 석유가격 안정을 위한 보조금 지원 정책을 시행하였다. 이는 재정적자를 심화시켰고 복지 정책으로 인하여 정부재정의 부정적인 추세는 지속되었다[6][7].

경제위기와 함께 증가된 정부부채의 관리를 위해서는 신뢰할 수 있는 포괄적인 재무정보가 필요하였는데 현금주의 회계제도는 이러한 문제를 해결하기 어려웠다. 이러한 상황에서 발생주의 회계제도가 논의되었고 1978년 뉴질랜드 감사원장인 Shailes는 발생주의 회계제도 도입의 필요성을 주장하였다. 이것이 뉴질랜드의 발생주의 회계제도 도입의 기원이 되었다[8][9].

1.2 미국

미국의 정부회계 개혁은 경제위기와 재정적자로부터

시작되었다. 미국의 재정적자는 1970년대 말부터 세계 경제위기와 맞물려 급격히 증가하였는데, 재정적자가 악화되는 상황에서 현금주의 회계제도가 재정적자를 축소하여 제시한다는 주장에 따라 정부부문에 발생주의 회계제도 도입에 대한 논의가 활성화되었다[10].

특히 감사원은 정부회계제도의 개혁을 위해 노력하였다. 감사원은 1984년에 연방정부 기관들의 정책과 절차에 대한 지침을 개정하였는데 이 지침에서 정부부처에게 발생주의에 의한 재무제표를 제출할 것을 요구하였다[11].

그런데 감사원의 발생주의에 의한 재무제표 요구에 대해 다른 정부부처는 반발하였다. 특히 관리예산처는 1985년에 재무관리와 회계목적이라는 보고서를 발행하면서 당시의 결산보고로도 재정보고의 목적을 달성할 수 있다는 주장을 하였다. 그리고 1986년에는 재정정책 정보의 교환과 정부프로그램의 효율적 운영 및 갈등관리 개선을 위해서 연결재무관리프로그램(JFMIP)의 설립을 추진하였다. 연결재무관리프로그램은 관리예산처, 재무부, 인사관리처 및 감사원의 대표들로 구성되어 운영되었다. 이 프로그램에도 불구하고 관리예산처와 감사원은 다른 기준을 제시하여 부처간 혼동이 나타났고 갈등은 지속되었다[11][12].

1.3 영국

영국정부의 발생주의 회계제도에 대한 논의는 재정적자로부터 시작되었다. 1970년대 초 영국은 요람에서 무덤까지 안정된 생활을 보장하는 복지정책의 실패로 얻은 영국병과 국유화로 인해 비대한 공공부문의 비효율성 및 석유과동으로 경제위기를 맞게 되었다. 영국의 재정상태도 경제순환과 맞물려서 악화되었다. 그 결과 1976년 12월 Callaghan 정부는 IMF에 금융구제를 요청하였다[13].

1979년에 집권한 Thatcher 수상은 공공부문 전반을 개혁하였다. 개혁의 주요내용은 공공부문의 영역을 축소하고 효율성을 높이기 위하여 기업경영 방식을 도입하는 것이었다. 1979년의 능률성 진단(Efficiency Scrutiny)을 시작으로 1982년에는 재무관리창안(Financial Management Initiative)을 실행하였다. 그런

데 당시의 현금주의 회계제도는 이러한 개혁을 추진하는데 어려움이 있어서 발생주의 회계제도가 요구되었다[14].

영국에서 정부부문에 발생주의를 사용하는 자원회계(Resource Accounting)제도는 1993년에 공식화되었다. 당시 재무부 장관이었던 Clarke는 의회에 예산안을 제출하면서 자원회계 시행 계획을 공표하였다[15][16].

1.4 한국

한국정부의 발생주의 회계제도 도입은 경제위기와 재정적자로부터 시작되었다. 한국은 한강의 기적이라고 불리는 고도의 경제성장을 이룩하였으나 고도성장의 부작용으로서 관치금융과 재벌중심의 경제구조라는 문제점이 나타났다. 이러한 문제점은 1997년 말에 기업이 연쇄적으로 도산하는 형태로 여실히 드러났고 한국 정부는 외환보유고의 부족으로 IMF에 금융구제를 요청하였다[17].

경제위기 상황에서 1988년 출범한 김대중 정부는 기업, 노동, 금융, 공공부문 등 국가 전반에 대한 개혁을 추진하였고, 공공부문의 효율성, 건전성 및 투명성 제고를 위하여 정부회계제도 개혁을 추진하였다[18].

실무적으로는 1998년 5월에 재정경제부에서 발생주의 회계제도 도입을 공표하면서 추진되었다. 발생주의 회계제도 도입을 위하여 재정경제부 국고국 내에 재정관리제도 개선을 위한 실무작업반이 설립되었고, 실무작업반은 정부회계제도 개선방향을 재정경제부 장관에게 보고하였다. 동년 12월에는 정부회계제도 개혁을 위한 정부회계제도개선추진협의회가 설립되었다[19].

표 1. 제도 도입기 정부회계개혁 비교

	뉴질랜드	미국	영국	한국
도입 이유	재정위기	재정위기	재정위기	재정위기
도입 제안	감사원	감사원	재무부	재정경제부

2. 제도 형성기

2.1 뉴질랜드

뉴질랜드 공인회계사회는 발생주의 회계제도의 형성

에 중심적인 역할을 하였다. 공인회계사회는 1985년에 재무부, 감사원, 중앙정부 및 지방정부 공무원들과 학자들로 구성된 공공부문회계위원회를 설립하였다. 이 위원회는 공공회계기준을 발표하고 이후 실무지침서 등의 발간을 통해 발생주의 회계제도의 기틀을 만들었다 [8][11].¹

1989년에는 공공재정법(Public Finance Act)이 제정되었다. 이 법에서 정부 재무제표는 뉴질랜드 공인회계사회의 회계기준에 따라 작성되도록 하였다. 그 결과 1989-1990회계연도부터 일부 부처가 발생주의 회계제도에 의한 재무제표를 작성하는 시범사업이 시작되었다. 1990년 6월에는 3개 부처를 제외한 대부분 부처에서 발생주의에 기반을 둔 재무제표를 작성하였고 동년 12월에는 모든 부처에서 작성하였다. 1991-1992회계연도까지 현금주의와 병행하여 운영하는 시범사업을 마치면서 뉴질랜드 최초의 재무제표가 발간되었다[21].

2.2 미국

미국에서는 어느 부처가 정부회계기준을 제정할 것인가 명확하게 명시되어 있지 않아 관계 부처간 논쟁이 있었다. 이에 따라 감사원장, 재무부장관, 관리예산처장 합의에 의하여 1990년 10월 독립적인 연방회계기준자문위원회(Federal Accounting Standards Advisory Board) 설립에 대한 합의를 하였다. 동년 12월에는 재무책임관법이 승인받았다. 재무책임관은 각 부처의 재무관리 및 회계시스템을 개발 및 운영하는 책임을 부여받았다. 연방회계기준자문위원회는 1991년부터 운영되었는데 위원회는 정부위원과 민간위원으로 구성되며 위원회에서 연방정부재무회계기준서를 만들고 재무부, 관리예산처, 감사원이 함께 검토하고 공표한다[11][12][22].

이후 단계적으로 발생주의 회계제도가 실행되었다. 1991년에는 관리예산처 내부에 연방재정관리실이 설치되었고 연방정부재무회계기준서 및 지침서가 발간되었다. 이에 따라 일부 정부기관과 27개 정부기업이 재무

제표를 산출하였다. 1992년에는 67개의 정부기관 및 24개의 정부기업이 최초로 감사받은 재무제표를 산출하였다. 1994년의 정부관리개혁법은 정부전체에 대한 재무제표를 작성할 것과 회계감사를 받을 것을 요구하였다[10][23].

이후 연방회계기준자문위원회는 1995년에 원가회계기준 및 감가상각기준을 공표하였다. 1996년에는 연방회계개념과 연방회계기준을 설명하는 보고서가 발간되었다. 이에 따라 1996-1997회계연도부터 정부기관들은 재무제표를 작성하였다[23][24].

2.3 영국

영국은 재무부 장관의 발생주의 회계제도 도입에 대한 발표 이후 이를 추진하기 위한 다양한 정책이 시행되었다. 우선 1994년에 자원회계와 자원예산을 위한 녹색서(Green Paper)가 발간되었는데, 녹색서에는 자원회계를 1998년까지 도입하고 자원예산을 2000년까지 도입할 계획이 포함되어 있었다. 녹색서는 1995년에 의회의 승인을 받았고 1995년 7월에는 백서(White Paper)가 발간되었다[14][25].

백서에는 1999-2000회계연도에 최초의 자원회계보고서가 의회에 제출되고, 2001-2002회계연도에 자원예산에 기반을 둔 예산서가 의회에 제출될 것을 명시하였다. 또한 백서에는 학계, 회계전문가, 정부부처 대표들로 구성된 재무보고자문위원회(Financial Reporting Advisory Board)를 설립할 계획이 포함되어 있었다. 그리고 1996년에 재무부의 주도로 재무보고자문위원회가 독립된 위원회로 설립되었다. 재무보고자문위원회는 21명으로 정부위원과 민간위원으로 구성되는데 정부위원이 더 많다[26]. 영국은 재무보고자문위원회가 회계기준을 제정하고 재무부가 공표하는 형태로 운영된다 [15][16].²

1997년 7월에는 자원회계설명서(Resource Accounting Manual)가 발간되었다. 이를 토대로 1997-1998회계연도부터 주요 부처에서 자원회계 시범사업이 실시되었고, 1998-1999회계연도부터 모든 부처에서 자원회계가

1 현재는 재무보고법(Financial Reporting Act)에 근거하여 외부보고위원회(External Reporting Board: XRB)의 분과위원회인 뉴질랜드회계기준위원회(New Zealand Accounting Standards Board: NZASB)에서 회계기준을 제정한다[20].

2 재무보고자문위원회는 2000년에 제정된 정부자원회계법에 의하여 법적 근거가 마련되었다[10][15].

적용되었다. 그리고 2000-2001회계연도까지 시범적으로 현금주의 회계제도와 발생주의 회계제도를 병행하여 운영한 후 2001-2002회계연도부터는 발생주의로 결산보고서를 작성하였다[15][23]. 현재 재무보고자문위원회는 재무보고설명서(Financial Reporting Manual)를 발간한다[26].

2.4 한국

한국은 정부회계개혁에서 재정경제부의 역할이 컸다. 재정경제부는 국가회계기준 초안 작성을 위하여 회계법인에게 연구용역을 의뢰하였고 회계법인은 국가회계기준 초안을 만들었다. 2000년부터 운영된 중앙정부회계기준심의위원회는 정부위원 3인과 민간위원 6인으로 구성되었는데 회계법인이 만든 초안을 바탕으로 2003년에 정부회계기준 시안을 만들었다. 이와 함께 전산시스템 개발회사에 회계정보시스템 개발을 추진하였는데 2002년에 국가재정정보시스템이 개발되었다[24].³

2005년에는 정부회계기준 시안과 국가재정정보시스템을 기반으로 12개 중앙부처를 대상으로 시범사업을 실시하였다. 2006년 8월부터 시범사업 대상을 모든 부처로 확대하여 실시하였다. 이와 더불어 구체적인 실시 지침을 마련하고 국가의 자산과 부채를 실시하였다. 그리고 발생주의 회계제도 도입을 위한 근거법으로 국가회계법을 제정하고 2009년부터 시행하고 있다[28].

국가회계법은 국가회계제도와 그 운영 등에 관한 사항을 심의하기 위하여 국가회계제도심의위원회를 설치하도록 규정하고 있는데 이는 과거의 정부회계기준위원회를 개편하고 법적 근거를 마련한 것이다. 국가회계법에 의하면 국가회계제도심의위원회 위원장은 기획재정부장관이 지명하는 기획재정부차관이 되고, 위원은 감사원, 행정자치부 등 관계 부처 3급 공무원 또는 고위 공무원단에 속하는 일반직 공무원과 회계업무 전문가 등으로 구성된다.

국가회계법 및 동법 시행령 제정 이후 국가기관 전

부문에 발생주의 회계제도를 적용하기 위한 국가회계기준이 2009년 제정되어 공포되었다. 2010년에는 국가회계기준업무를 위탁 수행하기 위하여 한국공인회계사회 산하기관으로 국가회계기준센터가 설립되었다[28].

표 2. 제도 형성기 정부회계개혁 비교

	뉴질랜드	미국	영국	한국
정부회계기준위원회	뉴질랜드 회계기준 위원회 (1985)	연방회계 기준자문 위원회 (1991)	재무보고 자문위원회 (1996)	국가 회계제도 심의위원회 (2000)
	공인회계사회 주도	감사원, 재무부, 관리예산처 협의	재무부 주도	기획재정부 주도
	민간위원 위주의 7명	정부 및 민간위원 9명	정부위원 위주의 21명	정부 및 민간위원 15명
	뉴질랜드 회계기준	연방정부회계기준	재무보고기준	국가회계기준
법령	공공재정법 (1989)	재무책임관법 (1990)	정부자원 회계법 (2000)	국가회계법 (2009)
시범사업 시작	1989-1990 회계연도	1992-1993 회계연도	1997-1998 회계연도	2005 회계연도
도입연도	1991-1992 회계연도	1996-1997 회계연도	2001-2002 회계연도	2009 회계연도

3. 제도 안정기

3.1 뉴질랜드

뉴질랜드의 발생주의 회계제도는 1991-1992회계연도부터 각 부처를 포함한 주요 정부의 통합재무제표가 산출되면서 정착되었다. 이 시기부터 대부분의 공공부문이 발생주의 회계제도를 받아들이기 시작하였고 1992-1993회계연도부터 공공기관 등도 포함된 정부전체의 통합재무제표가 작성되었다[21]. 통합재무제표는 뉴질랜드 채택 국제회계기준(NZ IFRS)과 국제공공회계기준(IPSAS)에 따라 작성된다[10][20].

통합재무제표는 재정성과표, 기능별 비용분석표, 포괄손익표, 순자산변동표, 현금흐름표, 재정상태표, 부문보고서, 주석 등으로 구성된다. 이외에도 보충자료로서 미승인지출보고서, 긴급비용자본지출보고서, 정부신탁기금보고서 등이 포함된다[29][30].

재무제표 감사는 공공감사법에 따라 감사원장이 수행한다. 다만 감사원장은 민간 회계법인에게 감사업무

3 국가재정정보시스템은 디지털예산회계시스템으로 발전하게 된다. 디지털예산회계시스템은 기존의 국가재정정보시스템과 예산정보관리시스템을 통합하고 사업관리시스템 및 성과관리시스템 등을 추가하여 공공부문의 재정정보를 실시간으로 확인하고 활용할 수 있도록 만든 시스템이다. 이 시스템은 2007년부터 운영되고 있다[27].

의 일부를 위탁할 수 있다. 감사는 뉴질랜드 감사원에서 제정 및 개정하는 감사기준에 따라 수행한다. 감사보고서에는 재무감사, 이행감사, 내부통제감사 등에 대한 내용을 포함한다. 감사원은 재무제표에 대한 감사의견을 표명하고 있다. 감사결과는 뉴질랜드 재무부 및 감사원에 공시한다[10][31].

1994년에는 재정책임법이 제정되었는데 이 법은 재정성과관리, 장기적 재정운영 및 발생주의 예산제도를 규정하고 있었다. 이에 따라 1994-1995 회계연도부터 추정재무제표에 의하여 예산이 편성되어 운영되고 있다[9][23].

3.2 미국

미국은 1997-1998회계연도부터 통합재무제표가 산출되었다. 그러나 당시의 통합재무제표는 많은 문제점이 있어서 감사원은 감사의견을 표명할 수 없었다. 1998-1999회계연도에는 연방정부의 두 번째 통합재무제표가 발표되었는데 24개의 주요 기관 중 12개 기관이 적정의견을 받았다[23]. 이후 통합재무제표 대상기관의 범위는 확대되어 왔으며 현재 재무책임관법에 의한 24개의 정부기관과 기금 및 공공기관 등이 포함된다. 통합재무제표는 연방회계기준자문위원회에서 제정 및 개정하는 연방정부회계기준에 의하여 작성된다[10][32].

통합재무제표는 순원가표, 재정운영 및 순재정상태 변동표, 순원가조정명세서, 현금변동표, 대차대조표, 장기재정전망표, 사회보험표, 사회보험액변동표 등으로 구성된다[30][32].

재무제표 감사는 감사원이 제정한 일반적으로 인정된 정부회계감사기준(GAGAS)에 따라 감사를 수행한다. 정부전체에 대해서는 감사원이 감사를 수행하고, 각 부처에 대해서는 독립적인 외부감사인, 독립적인 신분의 내부감찰관 또는 감사원장이 감사를 수행할 수 있다. 감사보고서는 단일감사법에서 규정한 요건에 따라 작성된다. 감사보고서는 재무감사, 이행감사, 내부통제감사 등에 대한 내용을 포함한다. 정부회계감사기준은 재무제표에 대한 감사의견을 표명할 것을 규정하고 있다[10][33].

한편 발생주의를 사용하는 회계와 달리 예산은 연금,

이자비용 등 일부분만 발생주의를 적용하고 대부분은 현금주의를 적용한다. 연방정부, 특히 감사원은 발생주의 제도가 정부회계뿐만 아니라 정부예산에 미칠 수 있는 이점을 인식하고 1980년대부터 정부원가관리를 위하여 예산에서도 발생주의를 적용할 것을 주장해 왔다. 또한 재정상태가 악화되고 있는 상황에서 장기적 재정지속성을 확보하기 위해 필요하였다. 의회에서도 발생주의 예산제도에 대하여 관심을 갖고 있으며 감사원은 발생주의 예산제도를 운영하고 있는 국가들의 실태를 조사하여 보고하였다. 그러나 아직까지 발생주의 예산제도는 연방정부에서 전면적으로 활용되고 있지는 않다[23][34].

3.3 영국

영국에서는 발생주의 회계제도의 도입과 함께 통합재무제표의 작성범위도 확대되어 왔다. 통합재무제표는 공공회계위원회가 1995년에 공공부문 전체에 통합재무제표를 요청하면서 준비되기 시작하였다. 1998년 7월에는 재무부와 감사원이 통합재무제표의 제공에 따르는 편익과 비용을 연구한 보고서를 발간하였다[9].

2000년에 제정된 정부자원회계법에서는 통합재무제표 작성에 대한 규정을 명시하였다. 실무적으로 2001-2002회계연도에는 중앙정부만을 대상으로 하는 시범사업이 시작되어 통합재무제표가 작성되었으나, 외부에 발간되지는 않았다. 2003-2004회계연도부터는 정부부처와 관련 기관 및 공공기관을 포함한 통합재무제표가 작성되었고 2004-2005회계연도부터 통합재무제표의 작성범위가 모든 공공부문으로 확대되었다. 그리고 2010년 법규로 통합재무제표의 발행을 의무화하였다[10].

한편 국제회계기준은 2007년에 2008-2009회계연도부터 적용하기로 공표하였으나 2008년에 적용시기를 1년 연기하였다. 이에 따라 국제회계기준은 2009-2010회계연도에 최초로 적용하였다. 현재 영국은 국제회계기준위원회가 제정한 국제회계기준을 적용하되, 재무보고자문위원회는 재무부 등과 체결한 양해각서에 규정된 절차에 따라 국제회계기준의 도입 수준을 결정하고 공공기관의 상황에 적합하도록 일부 문단에 대한 해석

을 제공한다[10].

통합재무제표는 재정운영표, 포괄손익표, 재정상태표, 순자산변동표, 현금흐름표 및 주석으로 구성되는데 국제회계기준에서 규정하고 있는 5대 재무제표를 기반으로 하고 있다[30][35].

이와 함께 재무제표에 대한 감사도 진행되었다. 정부자원회계법은 통합재무제표를 작성하고, 감사원장의 감사를 받을 것을 규정하고 있다. 감사는 감사원의 책임하에 수행되며 업무의 일부를 민간회계법인에게 위탁할 수 있다. 감사원의 감사범위는 정부부문뿐만 아니라 공공기관까지 포함한다[10][36].

자원예산은 자원회계가 실시된 이후 예산과 회계의 연계를 위해서 발생주의 예산제도가 필요하다는 인식하에 논의되었다. 2000년 의회는 기존의 현금주의 예산서를 대체하는 발생주의에 기초한 자원예산제도의 도입을 승인하였다. 자원예산제도는 2001-2002회계연도부터 시작되었다[34].⁴

영국은 부서 성과목표 등 공공 서비스 계약을 사용하고 있고, 자원을 성과에 대응시키는 발생주의 자원예산은 이에 활용되고 있다[34]. 발생주의 예산제도는 당장 현금지출이 필요하지 않는 공무원 연금, 우발부채, 환경부채 등을 인식하고 반영하여 사전적인 통제기능을 수행한다. 정부의 정책은 이를 포함하고 있는 부채척도를 목표로 설정함으로써 재정상태를 개선해 왔다[38][39].

3.4 한국

한국의 통합재무제표는 통합재무제표 작성지침에 따라 일반회계, 특별회계, 기금 등 개별 회계실체를 소관 중앙관서별로 통합한 중앙관서결산보고서와 이를 국가전체로 통합한 국가결산보고서가 작성된다.

재무제표는 국가회계법 제14조 제3호 등에 따라 재정상태표, 재정운영표, 순자산변동표 및 주석으로 구성한다. 국가회계기준에 관한 규칙은 이를 구체적으로 설명한다. 재정상태표는 회계연도 말 당시의 자산과 부채의 명세 및 상호관계 등 재정상태를 나타내는 재무제표로서 자산, 부채 및 순자산에 대한 정보를 제공한다. 재정

운영표는 회계연도 동안 수행한 정책 또는 사업의 원가와 재정운영에 따른 원가의 회수명세 등을 포함한 재정운영결과에 대한 정보를 제공한다. 순자산변동표는 회계연도 동안 순자산의 변동명세에 대한 정보를 제공한다. 주석은 정보이용자에게 충분한 회계정보를 제공하기 위하여 채택한 중요한 회계정책과 재무제표에 중대한 영향을 미치는 사항에 대한 정보를 제공한다.

한국은 현금주의 회계제도를 사용할 때부터 운영해 온 세입세출결산서에 대한 감사제도를 발생주의 회계제도 도입 이후에도 사용하고 있다. 다만 감사원은 2011회계연도부터 세입세출결산서에 대한 검사 이외에 재무제표가 국가회계기준 등에 따라 적정하게 작성되었는지도 검사하고 있다. 재무제표 검사는 재정상태표, 재정운영표, 순자산변동표 및 주석 등이 국가회계기준에 따라 적정하게 작성되었는가를 점검하는 것으로 감사의견을 제시하지는 않고 있으며 민간기업의 회계감사보다는 낮은 수준의 확신을 제공하고 있다[40-43].

표 3. 제도 안정기 정부회계개혁 비교

	뉴질랜드	미국	영국	한국
	공공부문	공공부문	공공부문	중앙정부
	뉴질랜드 채택 국제회계 기준	미국 연방정부 회계 기준	영국 채택 국제회계 기준	한국 국가회계 기준
통합 재무제표	재정성과표 기능별 비용분석표 포괄손익표 순자산변동표 현금흐름표 재정상태표 부문보고서	순원가표 재정운영 및 순재정상태변동표 순원가조달명세서 현금변동표 대차대조표 장기재정전망표 사회보험료 사회보험액변동표	재정운영표 포괄손익표 재정상태표 순자산변동표 현금흐름표	재정상태표 재정운영표 순자산변동표
감증 체계	감사원 회계법인	감사원 회계법인	감사원 회계법인	감사원 회계법인
	재무감사 이행감사 내부통제감사	재무감사 이행감사 내부통제감사	재무감사 이행감사 내부통제감사	합법성 중심의 감사
	감사기준 있음	감사기준 있음	감사기준 있음	공시된 감사기준 없음
	감사의견 표명	감사의견 표명	감사의견 표명	감사의견 표명 안함
예산 제도	발생주의	수정 현금주의	발생주의	현금주의

III. 선진국과 한국의 정부회계개혁 비교

⁴ 발생주의 예산제도 도입 초기에는 자본부담금, 감사상각비 등과 같은 비현금지출이 부처 예산에 포함되지 않았대[37].

1. 제도 도입기

뉴질랜드, 미국, 영국 및 한국은 제도 도입기에 경제 및 재정 위기를 겪었다는 공통점이 있다. 특히 영국과 한국은 IMF 금융구제와 맞물려 정권교체가 이루어졌고 정권교체 이후 공공부문개혁이 추진되면서 그 일환으로 발생주의 회계제도가 논의되었다[7][10][13][18].

발생주의 회계제도에 대한 도입 제안은 국가마다 차이가 있었다. 뉴질랜드와 미국은 감사원에서 발생주의 정부회계 개혁의 필요성을 주장하였다. 다만 미국은 감사원에서 공론화하였으나 재무부와 갈등이 있었다. 영국과 한국은 재무부와 재정경제부(현 기획재정부)에서 주도했다[8][9][11][15][16][19].

2. 제도 형성기

발생주의 회계제도를 도입한 국가들은 정부회계기준 위원회를 설립하여 회계기준을 제정하였다는 공통점이 있다. 다만 정부회계기준위원회의 설립은 국가마다 차이가 있었다. 뉴질랜드는 민간공인회계사회 내에 설립되었고, 미국은 재무부, 감사원, 관리예산처의 협의에 의해 독립된 형태로 설립되었다. 영국은 재무부 주도로 재무보고자문위원회가 설립되었다. 한국은 재정경제부 주도로 중앙정부회계기준심의위원회가 설립되었고 이후 국가회계제도심의위원회로 이름을 바꾸었다[8][11][16][24].

또한 이들 국가는 정부회계개혁과정에서 발생주의 회계제도에 대한 명시적 규정을 담은 법을 제정하였다. 뉴질랜드는 재정법, 미국은 재무책임관법의 형태로 이와 관련된 내용을 포함시켰으나 영국과 한국은 회계법의 형태로 제정하였다. 관련법의 제정과 더불어 시범사업이 시작되었는데 시범사업을 통하여 재무제표 작성 과정에서 나타난 문제점을 해결하고 제도적 보완사항을 정비하여 발생주의 회계제도를 실질적으로 시작하였다[10][21-26][28].

3. 제도 안정기

선진국은 재무제표를 산출한 이후에도 통합재무제표의 범위를 확장시켜왔다. 그 결과 뉴질랜드는 공공부문

전체의 재무제표를 연결하여 발표하고 있다. 미국은 공공부문을 포함하여 작성한다. 영국도 중앙정부 이외에 지방정부와 공공기관 등을 포함한 재무제표를 작성한다. 반면 한국의 국가통합재무제표는 중앙정부를 중심으로 작성한다. 한편 뉴질랜드와 영국은 국제회계기준 및 국제공공회계기준을 근간으로 정부회계기준을 운영하고 있는데 반하여 미국은 연방정부재무회계기준을 운영하고 있고 한국은 국가회계기준을 운영하고 있다[10][20-23][29][32][35].

뉴질랜드, 미국, 영국은 재무제표의 종류가 다양하여 많은 정보를 이용할 수 있으나 한국은 재무제표의 종류가 다양하지 못하여 제공되는 정보가 제한적이다[29][30][32][35].

뉴질랜드, 미국, 영국의 재무제표 및 통합재무보고서에 대한 감사는 공인회계사 또는 민간회계법인을 활용하는 경우가 많고 민간에서 감사를 행하고 입법부 소속의 감사원이 승인하는 형태이다. 또한 감사의 신뢰성을 높이기 위하여 명확한 감사기준에 따라 재무감사, 이행감사, 내부통제감사 등을 포괄적으로 수행하고 있으며 감사의견을 표명한다. 반면 한국은 검사제도를 운영하고 있는데 공시된 감사기준이 없고 합법성 위주의 감사를 수행하고 있으며 감사의견을 제시하고 있지 않다. 따라서 재무제표의 신뢰성을 확보하기 어려운 제도가 있다[10][31][33][36][43].

발생주의 회계제도의 활용성을 높이기 위하여 뉴질랜드와 영국에서는 발생주의 예산제도를 도입하여 운영하고 있다. 반면 미국은 일부분만 발생주의 예산제도를 활용하고 있으며 한국은 현금주의 예산제도를 운영하고 있다[9][23][34][37-39].

IV. 결론 및 시사점

본 연구는 한국의 정부회계개혁에 선진국의 정부회계개혁이 의미하는 바가 크다고 생각하여 이들의 주요한 내용과 특성을 비교하여 살펴보았다. 한국은 정부회계개혁이 안정기에 접어들었는데 선진국은 안정기에도 지속적인 개혁을 수행하여 제도를 착근시키고 있었다. 이를 바탕으로 다음과 같은 시사점을 제시한다.

첫째, 통합재무제표는 국가 전체에서 중복 계상된 부분을 제외한 포괄적인 재정상태 및 재정운영 상황을 다양한 정보이용자들에게 제공할 수 있는 이점이 있다. 선진국의 경우 발생주의 회계제도의 정착을 위하여 공공부문 전체를 포함하는 통합재무제표를 작성하고 있다. 반면 한국은 현재 중앙정부 중심으로 통합재무제표를 작성하고 있어 국가전체의 재정정보를 알기 어렵다. 따라서 선진국과 같이 통합 대상 범위를 단계적으로 확대할 필요가 있다. 이를 위해서는 통합 대상 회계실체들 사이의 연계가 필요하며 공공부문 회계기준이 조화될 수 있도록 하여야 한다.

둘째, 뉴질랜드와 영국은 중앙정부, 지방정부 및 공공기관 등의 회계기준이 국제회계기준 및 국제공공회계기준을 사용함으로써 일관성 있게 작성하고 있다. 반면 한국은 정부회계기준 제정과정에서 국제회계기준 및 국제공공회계기준을 참고하여 적용하거나 그 내용을 비교하여 적용하는 작업을 하지 않았다[44]. 그 결과 중앙정부의 경우 국가회계기준, 지방자치단체의 경우 지방자치단체회계기준, 공공기관의 경우 국제회계기준 또는 과거의 기업회계기준 등 다양하게 사용되고 있어 정합성 확보가 어렵다. 따라서 회계기준 간 정합성을 확보하고 공공부문 전체의 연계 등을 감안한다면 이들을 국제기준에 맞게 대응시키는 것이 필요하다. 다만 공공부문의 특수성도 감안해야 한다.

또한 선진국은 다양한 재무제표를 산출하여 포괄적인 정보를 제공하고 있으나 한국은 소수의 재무제표만 산출하여 다양한 정보를 제공하지 못하고 있다. 따라서 재무제표 종류를 다양화하는 작업이 필요하다.

셋째, 선진국은 재무제표에 대한 신뢰성을 확보하기 위하여 회계감사제도를 운영하고 있다. 선진국의 회계감사제도는 재무제표에 대한 재무감사를 수행하고, 내부통제의 문제점을 개선하였으며, 감사의견을 공표하여 왔다. 한편 한국은 검사제도를 사용하고 있는데 선진국의 감사제도와는 달리 합법성 위주의 검사로서 신뢰성 확보를 위해서는 불충분한 제도로 판단된다[41]. 재무제표에 대한 신뢰성을 높이기 위해서는 선진국과 같이 감사기준을 확립하고 재무감사, 이행감사, 내부통제감사 등의 제도를 활용하며 감사의견을 제시할 필요

가 있다.

넷째, 뉴질랜드와 영국은 발생주의 회계제도를 적용한 이후 발생주의 예산제도를 활용하여 회계과목과 예산과목이 대응되어 연계가 가능하게 되었다. 또한 발생주의 예산제도의 추정재무제표를 활용하여 재정의 지속성 및 건전성 확보에 활용하고 있다. 한편 한국은 발생주의 회계제도에 의한 재무제표가 산출되고 있으나 예산은 현금주의에 의한 세입세출예산서가 산출되어 연계가 어렵다. 따라서 발생주의 예산제도를 도입하여 정책결정에 활용하는 것도 방안이 될 수 있다. 다만 발생주의 예산제도는 다양한 형태로 운영되므로 한국에 적합한 유형에 대한 심도있는 고민이 필요하다[39].

한편 발생주의 회계제도 도입은 정부회계가 기업회계와는 차이가 있음을 염두하고 다음과 같은 점을 고려해 다각적인 접근을 해야 한다.

첫째, 정부가 제공하는 서비스는 민간 기업이 제공하는 서비스와 달리 비용과 수익의 대응원리가 적용되기 어렵고 자본의 실질적 내용이 차이가 있어 정부회계기준 구성에 있어 유의하여야 한다.

둘째, 정부 사업의 원가는 행정형 회계와 사업형 회계를 구분하고 있는데 특히 행정형 회계의 경우 원가산정이 어렵거나 불필요한 경우가 있다. 따라서 회계유형에 따라 원가산정에 대한 접근을 달리하는 것도 필요하다.

셋째, 정부자산은 민간 기업에 존재하지 않는 특수한 형태의 자산인 사회간접자본, 공공시설, 천연자원, 국방자산 등이 존재하기 때문에 자산의 유형구분 및 평가기준에 있어서 정부자산의 특성에 맞는 회계처리기준이 정립되어야 한다.

넷째, 기업의 회계감사는 독립적인 회계법인에 의하여 수행되고 회계법인이 감사의견을 표명하는 형태로 운영된다. 반면 정부의 회계감사는 회계법인에게 업무의 일부를 위탁하기도 하지만 궁극적 책임은 감사원에 있기 때문에 감사원의 독립성과 전문성이 요구되나 제도적 제약으로 이를 확보하기 어려운 경우가 많은 점도 감안해야 한다.

다섯째, 예산회계제도의 운영과 관련하여 정부부문은 기업과 달리 의회의 예산승인 및 결산확인이 요구된

다. 따라서 발생주의 예산 및 회계제도를 도입할 때에는 의원 및 보좌관 등이 발생주의를 이해할 수 있도록 교육하는 것이 필요하다.

OECD 회원국 중에서 발생주의 회계제도 도입에 완급을 조절하고 있는 국가들은 이와 같은 기업회계와 정부회계의 차이점을 인식하고 이를 도입하는데 신중을 기하고 있기 때문이다. 이와 더불어 발생주의 회계제도 도입을 위해서는 공무원 교육 및 시스템 구축 등 새로운 제도 도입에 따른 비용문제도 있다. 따라서 발생주의 회계제도가 가져올 편익과 비용에 대한 점을 충분히 고려하여야 한다.

본 연구는 신제도주의 이론에 따라 정부회계제도 개혁을 비교하였는데 학문적 의의가 있다. 또한 선진국의 최근 개혁내용을 포함시키고 선진국과 한국의 정부회계 개혁 사례를 비교하여 정책적 시사점을 제시하였다는 점에 실무적으로도 의의가 크다. 다만 선진국과 한국의 발생주의 회계제도 정착을 위한 제도적 기반의 차이 및 시사점 각각에 대한 구체적인 논의가 깊지 않았다. 추후 이러한 부분에 대한 연구가 이루어지길 바란다.

참 고 문 헌

[1] 김윤권, “중국 정부행위의 제도화: 인치에서 법치로” 한국행정학보, 제43권, 제4호, pp.129-153, 2009.
 [2] T. B. Lawrence, M. I. Winn, and P. D. Jennings, “The Temporal Dynamics of Institutionalization,” The Academy of Management Review, Vol.26, No.4, pp.624-644, 2001.
 [3] P. S. Tolbert and L. G. Zucker, “Institutional Sources of Change in Formal Structure of Organizations: The Diffusion of Civil Service Reform, 1880-1935,” Administrative Science Quarterly, Vol.28, No.1, pp.22-39, 1983.
 [4] 염재호, 홍성만, 왕재선, “정부관료제의 역사적 형성과 제도변화: 중앙행정기관 조직시스템 변화에 대한 역사적 제도주의 접근을 중심으로,” 정부학

연구, 제10권, 제1호, pp.5-49, 2004.
 [5] 홍성만, 염재호, 최홍석, “한국중앙재정기구의 형성과 변화과정: 미군정이후 조직적 기체의 기능변화를 중심으로,” 정부학연구, 제13권, 제2호, pp.251-288, 2007.
 [6] J. Williamson, *The Political Economy of Policy Reform*, Institute for International Economics, 1994.
 [7] <http://www.nzhistory.net.nz/>
 [8] J. Pallot, “Innovation in National Government Accounting and Budgeting in New Zealand,” Research in Governmental And Nonprofit Accounting, Vol.9, pp.323-338, 1996.
 [9] J. Pallot, “Government Accounting and Budgeting Reform in New Zealand,” OECD Journal on Budgeting, Vol.2, No.1, pp.163-186, 2002.
 [10] 김상노, 정지웅, 박보희, 윤송이, 오미경, 임정혁, 유동훈, 이진관, 이남주, 이혜진, *주요 5개국 국가회계제도에 대한 연구* 국가회계기준센터, 2013.
 [11] 이경섭, *정부회계개혁*, 감사원, 2000.
 [12] J. L. Chan, “Government Budgeting and Accounting Reform in the United State,” OECD Journal on Budgeting, Vol.2, No.1, pp.187-223, 2002.
 [13] 삼성경제연구소, *SERI 보고서로 읽는 글로벌 경제위기*, 삼성경제연구소, 2009.
 [14] A. Likiernan, “The UK Government’s Accounting and Budgeting Revolution,” Research in Governmental and Nonprofit Accounting, Vol.9, pp.303-322, 1996.
 [15] IFAC/PSC, “Resource Accounting: Framework of Accounting Standard Setting in the UK Central Government Sector,” Occasional Paper 5, IFAC, 2002.
 [16] N. Hepworth, “Government Budgeting and Accounting Reform in the United Kingdom,” OECD Journal on Budgeting, Vol.2, No.1, pp.115-162, 2002.
 [17] 오연천, 이달곤, 김동건, 노화준, 정용덕, 김준기,

정홍익, 최병선, 임도빈, 이석원, 김광웅, *세계화시대의 국가정책* 박영사, 2004.

[18] 이남국, “한국 정부회계제도개혁과정에 관한 분석: Luder의 상황모형 적용을 중심으로,” 한국행정학보, 제37권, 제4호, pp.193-213, 2003.

[19] 편호범, *정부회계의 복식부기 및 발생주의 수용요인에 관한 연구* 성균관대학교, 박사학위논문, 2004.

[20] <https://www.xrb.govt.nz/>

[21] L. S. Athukorala and B. Reid, *Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries*, Asian Development Bank, 2003.

[22] <http://www.fasab.gov/>

[23] GAO, *Accrual Budgeting: Experiences of Other Nations and Implications for the United States*, US GAO, 2000.

[24] 김혁, 이병철, 전중열 최신재, *알기 쉬운 정부회계*, 신영사, 2004.

[25] D. Heald, “The Implementation of Resource Accounting in UK Central Government,” *Financial Accountability and Management*, Vol.21, No.2, pp.163-189, 2005.

[26] <https://www.gov.uk/government/groups/financial-reporting-advisory-board-frab>.

[27] 임동완, “디지털예산회계시스템의 발전을 위한 제도의 연계에 대한 연구,” 한국거버넌스학회보, 제19권, 제3호, pp.241-266, 2012.

[28] 국가회계기준센터, *국가회계제도 개혁 백서*, 기획재정부, 2012.

[29] <http://www.treasury.govt.nz/>

[30] 주인기, 박현영, 김중선, *선진국 재무제표 비교 분석 연구* 연세대학교 산학협력단, 2012.

[31] <http://www.oag.govt.nz/>

[32] <http://www.treasury.gov/>

[33] <http://www.gao.gov/>

[34] GAO, *Accrual Budgeting Useful in Certain Areas but Does not Provide Sufficient*

Information for Reporting on Out Nation's Longer-Term Fiscal Challenge, US GAO, 2007.

[35] <http://www.hm-treasury.gov.uk/>

[36] <http://www.nao.gov.uk/>

[37] 김재훈, “성과관리행정개혁을 위한 정부예산회계제도개혁: 영국, 호주 및 뉴질랜드를 중심으로,” 한국사회와 행정연구, 제14권, 제1호, pp.121-144, 2003.

[38] 윤재원, “발생기준 예산제도 도입에 관한 연구,” 한국조세연구원 발표자료, 2010.

[39] 임동완, “발생주의 예산제도에 대한 국가간 비교 연구,” 국가정책연구, 제28권, 제4호, pp.93-115, 2014.

[40] <http://www.bai.go.kr/>

[41] 양은진, 김경만, “2011회계연도 재무제표 결산검사 결과 및 향후 검사방향,” 계간감사, 제115권, pp.26-31, 2012.

[42] 염호열, “2012회계연도 재무제표 결산검사 결과 및 향후 검사방향,” 계간감사, 제119권, pp.66-73, 2013.

[43] 임동완, “정부 회계검사 제도의 제도적 제약과 행위자의 선택,” 한국콘텐츠학회논문지, 제15권, 제12호, pp.193-203, 2015.

[44] 김경호, “공공회계기준의 동향,” 한국정부회계학회 하계세미나 발표논문, 2006.

저 자 소 개

임 동 완(Dong-Wan Lim)

정회원



- 2003년 2월 : 서울대학교 행정대학원(행정학석사)
- 2007년 2월 : 서울대학교 행정대학원(행정학박사)
- 2007년 5월 ~ 2009년 8월 : 국회예산정책처 예산분석관

▪ 2009년 9월 ~ 현재 : 단국대학교 공공관리학과 교수
<관심분야> : 정부예산, 정부회계, 제도론