

지방정부회계의 환경적 특성과 구조

Environmental Characteristics and Structure of Local Government Accounting

이 상 봉* (Lee, Sang Bong)

〈개 요〉

최근 정부부문에 발생주의에 의한 복식부기 도입에 대한 찬반논의가 활발한 가운데 정부에서는 정부부문에 2,000년 회계연도부터 단계적으로 발생주의 확대와 복식부기제도 도입을 발표한 바 있다.

회계는 사회·경제적 환경의 산물로서 조직의 환경에 적합하게 구성되어야 한다. 정부의 경제활동의 환경은 일반 영리기업과는 상이한 환경적, 구조적 특성을 갖고 있음에도 정부조직의 환경적 특성에 대한 충분한 검토도 없이 정부부문에 발생주의/복식부기를 근간으로 하는 기업회계식 회계제도의 도입움직임은 많은 논란의 여지를 남겨놓고 있다. 회계제도의 개선을 논하기 전에 먼저 조직의 환경적 특성에 대한 논의가 이루어져야 한다.

그러한 논의의 필요성에 따라 본 논문에서는 정부 및 지방자치단체의 회계환경과 영리기업의 회계환경의 차이를 비교하고, 그 차이로 인한 현행 정부회계의 구조적 특성을 고찰함으로써 회계제도 개선을 위한 토대를 마련하고자 하는 데 그 목적을 두고 있다.

I. 서 론

최근 정부는 국가재정관리시스템을 정보화환경에 맞추어 정비하고, 재정관리업무 전반에 걸쳐 비능률·비현실적인 요소를 제거하여 선진적 재정관리기반을 조성하기 위하여 재정정보화사업을 추진하고 있다. 정부의 이러한 노력의 일환으로 정부회계에 복식부기 및 발생주의회계를 확대 도입할 것을 검토하고 있다. 즉, 정부는 정부재정정보의 투명성 과 신뢰성 확보를 기본목적으로 하여 2000년 회계연도부터 기업적 성격과 독립채산성을 갖는 특별회계에 복식부기제도를 시범실시하는 한편, 금관리법에 의하여 복식부기에 의한 결산서작성이 의무화되어 있는 공공기금에 대하여는 일관된 원칙하에 회계처리와 결산서가 작성될 수 있도록 하고, 2003년 회계연도부터는 일반회계를 포함한 모든 정부회계에 대하여 복식부기제도를 전면 실시할 계획을 발표한 바 있다(강원순, 1999).

* 제주대학교 경상대학 회계학과 교수

그 동안 현행 정부재정관리구조와 시스템은 ① 세입·세출예산, 국유재산, 물품, 국가채권·채무 등으로 구분하여 각기 별개로 관리됨으로써 회계간 서로 연계되지 못하여 계수의 신뢰성이 결여되고 국가재정에 대한 총괄적이고 체계적인 파악이 곤란하다는 비판과 ② 정부나 지방자치단체의 회계관련 법규는 예산, 재정 및 회계가 혼재되어 있고, 그 내용은 회계처리에 관한 기준이라기 보다는 행정 운영 및 사무지침적 성격으로서 법규 및 예산준수와 현금통제에만 중점을 두고 있기 때문에 재정의 효율성 및 성과측정이 불가능하고, ③ 정보이용자들의 다양한 정보요구를 충족시킬 수 없는 시스템이라는 비판을 학계로부터 받아 왔다. 이런 상황에서 정부부문에 복식부기제도의 단계적 도입에 정에 대한 발표는 중요한 선언적 의미를 가지고 있다고 할 수 있다. 회계제도의 개선은 그 조직의 환경적, 조직적 특성을 감안하여 회계목적과 기본개념을 정하고, 회계인식·측정기준과 보고방법에 대한 논의가 이루어져야 한다. 그러나 정부는 정부부문에 복식부기의 단계적인 도입만을 발표하였을 뿐이고 그것이 기업회계식 완전발생주의와 복식부기제도인지 아니면 다른 나라의 정부회계제도를 도입하고자 하는 것인지 분명하지 못하여 논란의 여지를 남겨두고 있는 실정이다.

최근에 정부와 지방자치단체회계에 관련된 연구들은 대부분 회계제도의 개선과 기준정립을 요구하고 있다. 이운재(1989)는 그의 연구가 개괄적이고 방향제시를 목적으로 하기 때문에 우리나라 정부회계제도에 적합한 목적과 기본개념, 인식 및 측정에 대한 구체적인 연구의 필요성을 제시한 바 있다. 그 이후 제도개선에 관한 연구로서 권찬태와 이중희(1995)는 지방자치 회계제도의 한·미·일 비교연구를 통하여, 권찬태와 안홍복(1994)은 현행 지방자치단체회계의 구조적 특성의 고찰을 통하여 체계적인 회계기준의 제정, 일반원칙의 보완, 인식과 측정기준, 그리고 재무보고와 관련된 개선방안을 제시하고 있다. 정부회계기준정립을 위한 연구로서 권수영(1995)은 미국의 정부회계기준을 고찰하고 서울시의 회계처리 실태를 분석하여 정부의 재정활동에 대한 회계정보공시체제의 구축과 인식 및 측정기준을 포함한 통합적인 정부회계기준이 마련되어야 한다고 하고 있다. 또한 권수영과 김선구(1999)는 현행의 정부회계의 현금주의/단식부기 구조에 대한 문제점을 지적하고 그 개선방안으로서 발생주의 회계/복식부기, 즉 기업회계형식의 개선을 주장하고 개혁의 성공조건들을 제시하고 있다.

그러나 기존연구들은 대부분 정부 및 지방자치단체의 환경적 특성과 구조적 특성을 충분히 검토하지 않고 발생주의에 의한 복식부기를 근간으로 하는 기업회계식 회계제도로의 개선을 주장하고 있다. 즉, 기존의 연구들이 예산과정상 발생하는 기록의 필요성을 충족하기 위한 최소한의 장부정리제도를 구비하고 있는 우리 나라의 정부회계제도를 복식부기에 의한 정부회계제도가 정립된 미국의 정부회계제도를 비교하여 그 개선방안을 제시함으로써 비교 자체의 문제점을 안고 있는 실정이며, 정

부회계와 기업회계가 그 환경적 차이로 인하여 생겨나는 회계시스템상의 차이를 간과한 채 정부부문의 회계제도 개선방안으로 기업회계의 도입을 주장하고 있는 실정이다. 한편, 회계제도의 개선을 주장하는 연구들과는 달리 담당공무원으로서 이경섭(1996)은 정부회계가 예산과 불가분의 관계에 있기 때문에 발생주의회계의 도입이 어렵다고 하고, 복식부기의 도입은 정부종사자들에 대한 교육비가 많이 소요되는 등 개선에 의한 실익보다 비용이 더 크기 때문에 신중히 고려되어야 한다고 주장하고 있는 실정이다. 이렇게 상반된 주장이 이루어지는 상황에서 정부회계에 대한 논의는 그 환경적 특성과 구조에 대한 이해가 우선되어야 하고 그 다음 조직에 적합한 회계제도를 모색하는 것이 바람직하다고 하겠다.

회계는 사회·경제적 환경의 산물로서 최소한 회계가 처한 환경과 조직에 적합하게 구성되어야 한다. 그런 이유로 회계목적이나 개념 그리고 회계기준을 논하기 전에 조직이 처한 환경과 그 구조적 특성에 대한 고찰이 우선되어야 한다. 이에 따라 본 연구에서는 정부 및 지방자치단체의 경제활동과 영리기업의 경제활동에 있어서 차이점을 비교·분석하여 정부부문회계의 환경적 특성을 고찰하고 현행 정부회계의 구조적 특성을 고찰함으로써 향후 정부회계기준설정에 대한 논의의 기틀을 마련하는데 그 목적을 두고 있다. 이하 제 II 장에서는 영리기업과 정부조직의 회계환경적 차이점을 검토하여 정부조직의 특성을 고찰하고 제 III 장에서는 그러한 특성으로 인하여 나타나는 정부회계의 구조적 특성을 분석한다.

II. 정부조직의 회계환경

2.1 회계환경과 특성

회계학은 사회와 인간을 다루는 사회과학으로서 사회환경과 밀접한 관련을 갖고 있다고 말할 수 있다.

회계의 대상은 경제실체(economic entities)로서 회계는 사회환경 속에서 활동하고 있는 경제적 실체의 재무적 상태·활동결과를 측정하고 있어 회계와 환경은 긴밀한 관계에 있다. 사회는 회계에 필요한 인적자원을 공급하며, 기술과 수단을 개발하여 제공한다. 또 사회는 회계에 대하여 수행하여야 할 목적과 역할을 부여하기도 한다.

일반적으로 회계의 환경(environment of accounting)은 정치·경제·사회·문화의 환경을 가리

킨다. 이 중에서도 회계환경으로서 경제·사회의 환경을 지칭하는 경우가 많으며, 정치·문화의 환경은 회계환경에서 제외되는 경우가 많다. 이것은 회계에서 다루는 것이 경제적 현상·경제적 사상·경제적 실체·경제적 정보이기 때문이며, 기업이 사회에 미치는 영향과 회계의 사회적 기능 때문에 경제·사회환경이 회계환경으로 보통 여겨지고 있다. 그러나 정치·문화적 환경도 회계이론·실무의 발전에 간접적인 영향을 끼쳐왔다고 볼 수 있어 회계환경으로부터 완전히 제외할 수는 없는 것이다.

회계는 이러한 사회·경제적 환경 속에서 생성되고 성장한 것이라고 볼 수 있으며 사회경제적 환경내에 존재하고 있는 현상·기준·제도·법규·관습을 받아들이고 있다. 회계환경의 환경적 상황·여건을 열거하면 다음과 같다(남상오, 1982, p.89~92).

첫째, 회계에서는 인간이 희소자원의 세계에서 살고 있다는 것을 인지한다.

자원의 제한된 공급 때문에 인간은 자원을 효과적으로 관리·보존·이용하고자 한다. 따라서 경제적 실체의 경제적 효율성·효과성이 강조된다. 회계에서는 재화와 용역의 생산에 투입·소비된 노력과 자원의 원가를 측정하고 이들 재화와 용역을 처분하여 얻은 수익을 측정하게 된다.

둘째, 회계에서는 사회·경제적 환경 속에서 인정하고 있는 법률적·윤리적·가치적 기준을 받아들인다. 사회에서 보호되는 재산권(property rights), 사회에서 일반적으로 수용되는 가치, 평등(equity), 공정성(fairness)의 개념들을 인정한다.

셋째, 회계에서는 현행의 정치적·경제적·사회적·법률적 시스템에서 인정하고 있는 제도를 받아들인다. 예를 들면, 자본주의하에서 인정되고 있는 사유재산제도라든가 자본과 경영의 분리를 전제로 소유주가 경영자에게 경영을 위탁하는 수탁기능(stewardship function)도 제도적으로 주어진 여건으로 받아들인다. 그래서 회계에서는 환경적 조건을 전제로 특정 조직의 경영활동을 기록·측정하고 평가한다.

넷째, 회계에서는 사회에 널리 인정되고 있는 법칙과 관습을 받아들인다. 회계는 자연법칙은 물론 제 법규를 받아들인다. 법규가 없을 때는 관습을 받아들인다. 회계원칙이나 회계관습은 그 예라고 할 수 있다.

다섯째, 회계는 환경으로부터 생성되고, 성장하며, 환경의 지배를 받는다. 그래서 회계는 환경의 영향을 받아 변모하며 그런 의미에서 회계환경은 변화하는 특성을 갖고 있다.

이런 의미에서 회계는 환경의 산물(product of environment)이라고 한다. 회계는 그 시대의 시대적 요청에 따라 또는 그 나라의 특수한 상황에 따라 변화한다. 이것은 회계가 환경에 대해 독립적인 것이 아니라 환경의 변화에 순응하여 변화하는 속성을 갖고 있기 때문이다.

2.2 영리기업과의 환경적 차이

어떤 조직의 특성을 이해하기 위해서는 다른 조직과의 유사점과 차이점을 비교분석하는 것이 필요하다. 그러나 연구에 따라서는 영리기업과 정부조직의 차이점만을 지나치게 강조하여 두 조직에 있어서 유사점을 간과하는 경향을 보이기도 한다. 예를 들면 미국회계학회의 보고서(AAA, 1971, p.96)에서는 유사점을 다음과 같이 제시하고 있다.

- ① 두 조직은 경제시스템의 중요한 부분이며 조직의 목적달성을 위하여 자원을 이용한다.
- ② 둘다 자원을 획득해야하며 그 희소자원을 저마다의 재화나 서비스로 전환해야 한다.
- ③ 관리과정은 두 조직에서 필수적인 것이며 매우 유사하다. 두 조직 모두 경영자나 통제기관이 희소 자원의 이용에 대하여 계획, 지휘, 통제 및 평가하는데 필요한 목적적합하고 적시성 있는 정보를 창출할 수 있는 정보시스템을 가지고 있어야 한다. 정보시스템 중 가장 필수적인 요소는 회계시스템이다.
- ④ 두 조직 모두 이용가능한 자원이 상대적으로 희소하기 때문에 자원을 경제적, 효과적 그리고 효율적으로 사용하기 위하여 원가분석 등의 통제와 평가기법을 갖추어야 한다.
- ⑤ 경우에 따라서는 두 조직이 유사한 생산물을 생산한다. 예를 들면 두 조직 모두 운송시스템, 보전위생서비스 그리고 전기나 가스시설을 소유하고 운용할 수 있다.

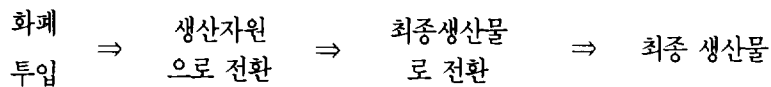
AAA 보고서는 위에 제시한 것 처럼 유사점을 너무 간단히 제시함으로써 영리기업과 정부조직을 이해하는데 기여하지 못하고 있는 편이다. 이 같은 유사점의 나열은 공산주의나 사회주의 경제에 있어서 조직특성을 설명하는데도 사용될 수 있다. 마찬가지로 한 개인의 행동을 설명함에 있어서도 모든 개개인이 한 개의 머리와 두 다리를 가지고 있다는 사실을 설명하는 것보다는 독특한 방법으로 행동하는 개인적인 특성을 설명하는 것이 더 효과적인 방법이다. 그러므로 상이한 조직을 이해하기 위해서는 조직의 다른 조직과의 유사점이 설명되어야 하지만 차이점이 더욱 강조되어야 한다. 본 절에서는 영리기업과 정부조직의 주요한 차이점을 기술하고 이들 차이점이 어떻게 현행의 정부회계실무를 구축하는가를 나타낸다. 현행의 정부회계시스템에 의하여 산출되는 자료의 형태에 대한 이해는 이들 차이점을 부각시킴으로써 더욱 명확하여 질 것이다.

2.2.1 생산물에 있어서 차이

사람의 집합체인 조직은 그 규모나 목적에 관계없이 조직의 존재를 위해서는 조직구성원의 욕구를 충족하기 위하여 재화나 서비스를 창출할 능력이 있어야 한다. 그러므로 조직은 그 조직에서 충족시

키려고 하는 욕구의 형태에 따라 분류되어 질 수 있고 조직이 창출하는 재화나 서비스를 기준으로 분류할 수 있다.

모든 조직은 투입물을 산출물로 전환한다는 점에서 유사하다. 대부분의 경우에 있어서 최초의 투입물은 화폐에 의해서 이루어지며 그것은 노동력이나 원재료와 같은 생산자원으로 전환되고 이 생산 자원은 다시 최종 생산물로 전환되는 과정을 거치게 되는데 이를 도식화 하면 아래와 같다.



이러한 전환과정을 계속 지속시키는 한 화폐투입은 계속되어야 한다. 조직이 일단 사업을 시작하면 지속적인 재무자원의 조달을 위해서 여러 가지 방법을 이용하게 된다. 하나의 방법은 단기 차입금에 의존하는 방법이 지만 단기차입금은 장기적인 영업활동을 하는데 필요한 기본적인 재무자원의 조달 수단은 되지 못한다. 다른 방법은 조직의 소유자로부터 자원을 조달하는 것이지만 소유주가 없는 조직에서는 이용할 수 없으며, 소유주가 있는 조직에 있어서도 소유주들이 출연하는 재화의 한계가 있기 마련이다. 결국 재무조달 방법으로 이용가능한 것은 조직에 의해서 창출된 생산물이다. 조직의 생산한 산출물은 교환시장에서 판매하거나 교환될 수 있는 여러 개의 단위로 나누어 질 수 있다. 그러나 생산물에 따라서는 판매하거나 교환될 수 없는 것들이 있는데 이를 공공재(public goods)라 한다. 공공재는 재화나 서비스를 구입하거나 교환하려는 사람들과 그러한 능력을 가지고 있는 사람들에게만 제공되지 않는다. 즉, 공공재의 생산목적이 대중의 편의를 위한 것이고 모든 사람들이 이용할 수 있는 것이라면 그것은 모든 개인이 동등하게 이용할 수 있어야 한다. 어느 누구도 공공재의 편익에서 제외되어서는 안 되는 것이다(Crain, G. W. 1978, p. 10). 영리기업과 정부조직에 있어서의 주요한 차이는 기본적으로 생산물의 차이에서 찾아 볼 수 있다.

1) 사유재의 생산

사유재(private goods)는 배제원칙이 존중되는 재화나 서비스로 정의될 수 있다. 배제원칙(exclusion principle)은 재화나 서비스를 생산, 구매하거나 또는 상속받은 사람은 다른 사람들이 그 재화나 서비스로부터의 편익을 향유하는 것을 배제시킬 수 있어야 한다는 철학적인 교훈이다. 이러한 원칙은 사유재산권을 보호하기 위하여 고안되고 운용되는 법규에서 구체화된다. 자유기업경제

체제가 근거하고 있는 모든 자발적인 교환시장에 있어서 이런 법 절차가 존중되어 진다. 그러한 질서가 없이는 어느 누구도 다른 사람이 생산한 재화와 서비스를 이용하고 소비하기 위하여 대가를 지불하려고 하지 않을 것이다. 자신이 생산물의 이용에 대한 통제권을 행사할 수 없다면 사람들은 자신들의 소비에 필요한 정도의 재화와 서비스만을 획득하거나 생산하게 될 것이다. 반대로 배제의 원칙이 적용된다면 사람들은 자기개인의 욕구보다도 다른 사람을 위하여 사적 재화를 생산하는 것이 자신에게 이득이 된다는 것을 알게 될 것이다.

사유재생산은 두 개의 측면에서 공공재생산과 차이가 난다. 사유재는 보통 본질적으로 유형의 재화이거나 가시적인 형태(예를 들면 자동차나 주택 등)로 표현된다. 이런 가시적인 성격은 사유재를 위한 생산기능의 발전을 가져오게 한다. 표준은 개별단위의 사유재를 생산하는데 필요한 생산자원의 형태와 수량을 나타내기 위하여 개발될 수 있다. 서비스와 같은 무형의 재화는 종종 그것을 생산하는데 필요한 생산자원의 절절한 배합에 대하여 전문가의 동의에 의하여 이루어진다. 예를 들면 감사 서비스의 제공에 대해 정확한 특정화된 표준을 설정할 수 없지만 감사인들 사이에 일반적으로 감사 업무를 수행하는데 필요한 자원의 종류와 수량에 대해 동의가 이루어진다. 일반적으로 사유재에는 생산자들이 이용할 수 있는 생산표준이 존재한다.

두 번째의 차이는 사유재 생산자들이 특정기간에 생산할 생산물 수량을 어떻게 결정하는가에 있다. 사유재는 시장에서 교환되어 지기 때문에 사유재가 어떤 가격으로 얼마만큼 판매되었는가에 대한 정보가 보통 시장자료에서 수집될 수 있다. 판매나 수요예측에는 많은 전문적인 기술이 필요하지만 사유재 생산자들은 특정의 제품에 대해 다소간의 객관적인 정보를 가지고 있는 것이 보통이다. 반면에 공공재 생산자들에게는 이와 유사한 정보가 거의 없는 게 일반적이다.

사유재의 기본적인 특징은 생산자들이 사유재를 직접 소비하기 위하여 생산하는 것이 아니라 판매하기 위하여 생산한다는 점이다. 사유재 생산자들의 목적은 자신들의 생산물을 판매하는 것이고, 판매된 생산물의 생산에 소비된 것보다 더 많은 화폐를 판매로부터 획득하는 것이다. 이러한 이익지향적 성격이 사유재를 생산하는 조직의 주요한 특성이다.

영리기업에서는 완전한 자발적인 교환에 의존한다는 것이다. 기업에서는 최초의 화폐투자액을 투자자와 채권자들로부터 자발적으로 획득하고 자발적인 교환을 통하여 화폐액을 생산자원으로 전환하고, 생산자원을 이용하여 생산된 최종 산출물을 자발적 판매를 통하여 화폐로 전환시킨다. 또한 이들 조직은 개인 또는 집단에 의하여 소유된다. 소유주의 수에 관계없이 소유주들은 영리기업에 대해 이해관계를 가지게 되고 잔여재산 분배나 이익의 분배에 있어서 상이한 권한을 가지게 된다. 영리기업

에 있어서 상술한 특성들은 이들 조직에 있어서 회계시스템의 특징을 나타내는 중요한 요인이 된다.

2) 공공재의 생산

공공재에는 배제의 원칙이 적용되지 않는다. 그 결과 공공재는 이익을 기준으로 생산되거나 판매되지 않는다. 이들 재화는 일단 생산되면 거래되거나 구매되지 않지만 향유할 수 있는 편익을 제공한다.

전술한 바와 같이 영리기업에서는 공공재를 생산하지 않는다. 그러나 개인이나 집단은 공공재가 생산되기를 바란다. 이러한 욕구충족을 위해서 비영리조직이 탄생되는 것이다. 이들 조직은 거의 모두가 자원전환과정에서 사용되는 화폐를 영리를 목적으로 하는 자발적인 투자자나 최종생산물의 판매를 통해서 조달하지 않는다¹⁾ 조직에 따라서는 자선목적으로 자발적인 기부금 형식으로 재원을 조달하기도 하지만 정부조직에서는 그 활동에 필요한 재원을 조세와 같은 비자발적인 지급을 강요할 수 있는 권한을 가지고 조직의 활동에 필요한 재원을 조달한다(이하에서는 기타의 비영리조직은 무시한다). 즉, 공공재가 비배제적인 성격인 경우 소비자들이 공공재의 사용에 합당한 대가를 지급하려고 하지 않는 무임승차자(free rider)로 인한 시장의 실패로 판매될 수 없기 때문에 공공재생산자들이 투입화폐를 조달하는데 자발적인 교환을 이용할 수 없다는 점이다. 이에 따라 대부분의 공공재 생산자들에게 공공재의 사용대가를 강제하는 조세권이 부여되고(김완순, 1986,) 조세수입이 공공재 생산을 위하여 획득되는 생산자원이 되는 것이다.

공공재의 생산은 사유재의 생산동기와는 명확히 반대된다는 점에서 그 특징을 찾을 수 있다. 공공재는 일반적으로 본질상 무형의 재화이다. 국가방위, 치안 그리고 공공복지는 만지거나 볼 수가 없는 것이다. 서비스와 같은 무형의 사유재와는 달리 다양한 공공재를 생산하기 위한 자원의 적절한 배합에 대한 전문가적 합의가 현재에는 존재하지 않는다²⁾

다시말하면, 화폐를 생산자원으로 전환하거나 최종 산출물로 전환하는 것을 관리하기 위한 표준이 이용되지 못한다. 둘째, 공공재는 시장에서 교환되지 않기 때문에 공공재의 수요추정에 시장정보를

1) 조직에 따라서는 최종 산출물의 판매를 통하여 투입화폐액을 조달 하지만, 창출된 화폐액이 상대적으로 적기 때문에 본 논의에서는 제외한다.

2) 프로그램예산, 성과주의 예산, 원가-효익분석 등 여러 종류의 기법들이 정부조직에 있어 경영과정을 공식화하기 위하여 제안되어 왔지만 거의 이용되지 못하고있기 때문에 본 논의에서는 무시한다

이용할 수 없고 그 대신 정치적 과정이 시장메카니즘을 대신하고 개인들은 그룹의 의사결정에 따라야 한다. 정부조직이 생산해야 하는 공공재의 종류와 수량을 결정하는데 이용되는 정치적 과정은 하나의 과정으로 존재하고 있다(Crain.G.W. 1978, p.13). 또한 영리기업과 정부조직의 차이점 중 하나는 정부조직에는 영리목적이 없다는 것이다. 영리기업에서는 생산조직이 공공재생산으로 바라는 이익을 실현할 수 없기 때문에 공공재를 생산하려는 경제적 동기를 갖지 않는다. 그 결과 정부조직은 사회적인 욕구충족을 위하여 재화나 서비스를 생산하지만 소유주들의 이해관계가 존재하지 않는다.

이상을 요약하면 ① 정부조직에는 이윤동기가 없다. ② 영리기업에 기본적인 성과측정치인 이익은 정부활동에서 적용되지 않는다. ③ 투자에 대한 이익(대가)을 기대하는 소유주지분이 없다. ④ 정부가 제공하는 재화와 서비스의 생산을 위한 대부분의 재무적 자원은 조세에 의하여 조달되며, 지방정부의 경우에는 지방세와 중앙정부로부터의 교부금과 보조금이 주된 자원조달 원천이다. ⑤ 정부조직에 의하여 제공된 재화나 서비스는 본질적으로 독점적이고 재화나 서비스의 가치를 객관적으로 평가할 공개시장이 없다

2.2.2 법률적 환경에서의 차이

1) 영리조직

자유기업경제시스템하에서 영리기업의 장기적인 통제는 자발적인 교환시장메카니즘을 통해서 이루어진다. 특정의 실체가 전환과정에서 소비된 화폐보다 더 많은 화폐유입을 실현시키지 못하고 소유주들이 바라는 이익을 창출하지 못하면, 그 실체는 조만간 생산활동을 중단할 것이다. 실제로 획득된 이익이 다른 투자대상에서 획득될 수 있는 것보다 적다면 소유주들은 그 조직을 포기하고 다른 투자대상을 모색할 것이다. 만일 생산자원 조달이 이전 보다 어려워진다면 그 조직은 또한 실패하게 될 것이다. 그러므로 조직의 경영자가 만족할 만한 이익을 획득하지 못하면 시장메카니즘은 장기적인 통제를 행사하게 되는 것이다.

장기적이고 궁극적인 통제가 시장메카니즘에 의하여 이루어지지만 단기적으로 영리기업은 법률적 환경에 의하여 통제된다. 자유기업시스템에서 정부는 최소한 경쟁시장의 활동에 필요한 법률을 제정하고 준수하도록 하는 역할을 수행한다. 예를 들면 도둑, 모방, 사기, 그리고 기타 비자발적인 재산 획득 수단 등 사유재산이 점유당하거나 파괴되는 것을 예방하기 위하여 계약적 합의가 강요될 수밖에 없다. 즉 일단 자발적인 교환에 대한 합의가 이루어지면 구매자와 판매자는 둘다 동의한 계약내용을

준수하도록 법률에 의하여 보호되어야 한다. 또한 정부는 개인이건 집단이건 생산자나 소비자가 교환시장에서 인위적으로 경쟁을 제한받지 않도록 생산자와 소비자를 보호한다. 그리고 생산자나 소비자들이 가격단합과 독과점행위를 하는 것도 예방하여야 한다. 이러한 광범위한 규제 틀 속에서 영리기업은 소비자가 원하는 재화를 자유롭게 생산하게 된다.

재화와 서비스의 생산비용(원가) 모두가 생산자에 의해서만 발생하는 것이 아니며 재화와 서비스의 모든 편익도 개별소비자에 의해서만 향유되는 것도 아니다. 반대로 생산물을 생산하는 편익도 생산자 이외의 사람에 의해서 향유될 수 있으며 특정 생산물의 원가도 그 재화를 소비하지 않는 사람에 의해서도 발생하게 된다. 이런 경우에 외부자가 존재하게 되고 통제행위가 나타나게 되는 것이다. 즉 생산활동에는 공기나 수질의 오염과 알콜이나 약품중독행위의 효과 등과 같이 사회에 부정적인 영향을 미치는 요인들이 나타날 수 있기 때문에 사회전체를 위해서 통제장치가 필요하게 된다. 제삼의 통제형태는 정부의 활동비용을 조달하기 위한 필요성에서 기인한다. 법률의 제정과 집행 그리고 외부규제는 다른 활동과 같은 생산자원을 필요로 하기 때문에 비자발적 재무자원의 조달수단으로서 조세를 부과한다. 단기적으로 영리기업은 세 개의 측면에서 법적 환경의 지배를 받는다. 첫째, 영리조직은 교환시장의 보호를 위해서 제정된 제반 법규를 준수해야 한다. 둘째, 재화의 전환과정에서 발생하는 부정적인 외부환경을 통제하기 위해서 특정의 규제가 존재한다³⁾

셋째, 정부조직에 의하여 영리기업에 세금이 부과된다. 전반적으로 정부에 의한 영리기업의 통제는 상대적으로 한계가 있고 보통은 본질상 일반적인 것으로 매일 매일의 일상적인 활동에 대한 세부지침은 거의 존재하지 않는다. 그러나 정부조직에 있어서는 그 반대의 현상이 이루어진다.

2) 정부조직

법률의 제정과 집행 그리고 조세를 부과·징수할 수 있는 권한과 교환으로 민주주의 형태의 정부는 헌법상의 규정에 따라 그 권한을 행사하여야 한다. 대의 민주주의 하에서는 위임된 권한이 실제로 이용되는 방법을 결정하기 위하여 일반대중이 그 대표자를 선출한다. 지방자치제도하에서 지방정부는 보통 중앙정부의 한 분점이며, 중앙정부의 헌법과 법령에 의하여 제한을 받는다. 법률적 환경에 대해서는 지방정부를 중심으로 고찰한다.

3) 사유재산권을 보호하기 위하여 행위의 기준을 설정하고 강요하는 것, 그리고 생산물이나 소비행태에 대한 규제는 사회가 바람직하지 않는 것으로 여기는 개인행동의 결과를 예방하기 위한 것임을 주지할 필요가 있다.

중앙정부의 하위기구로서 지방정부는 영리기업과 동일한 법률적 환경내에서 활동한다. 가장 일반적인 행위의 기준은 중앙정부에 의하여 설정되어지고 하위의 정부조직과 영리기업은 이 기준에 따라 행동하여야 한다. 중앙정부는 특정의 필요성에 맞추기 위하여 가능한 한 일반기준을 개선하거나 확장하려고 한다. 지방정부와 영리기업은 둘 다 중앙정부의 법령을 준수해야한다는 점에서 유사하지만 지방정부는 중앙정부의 하부기관(지방자치법 제 3조)으로서 중앙정부가 허용한 권한의 범위 내에서 활동하기 때문에 지방정부에 적용되는 법령은 훨씬 엄격하다는 점에서 차이가 있다.

지방정부는 최종 생산물의 소비자인 투표자(주민)에 의하여 장기적으로 통제를 받는다. 만일 지방자치단체가 시민들이 요구하는 공공재를 생산하지 못하거나 지방정부의 비효율적인 운영의 결과 미래에 주민들에게 과중한 세금을 유발시키는 결과를 초래하는 경우에는 주민들은 차기선거에서 대표자를 바꾸는 행태를 보이게 될 것이다. 의회는 이러한 장기통제의 방법으로 법률에 의하여 지방자치단체의 대표의 임기를 정하고 정기적으로 선거를 치룰 수 있도록 하고 있는 것이다(지방자치법 제86-87조). 이런 의미에서 연차재무보고서를 발간하도록 규정하는 것은 시민들이 지방정부를 평가하고 통제하는데 도움을 줄 수 있도록 하는 장치이다. 선출된 대표자가 바람직한 산출물을 창출하지 못하거나 운영에 있어서 비효율성을 초래하는 경우에 중앙정부는 주민들이 지방정부의 조직구조를 변경하거나 여러 개의 지방정부를 하나로 통합시키던가 또는 해체시킬 수 있는 수단을 마련하는 게 일반적이다.

단기통제는 보통 활동에 관한 상세한 법령(지방자치법, 지방재정법 등)을 통하여 행사된다. 이들 법령은 지방정부가 생산하는 재화와 서비스를 명시하고 지방정부의 활동을 위하여 조달할 수 있는 재무자원을 열거하고 있다. 그 외 생산자원을 구매하고 계약하는 데 준수해야 하는 절차 등을 규정하여 지방정부의 실제 구체적인 활동을 제약하는 실행지침과 같은 법령이 있게 된다. 매년의 활동을 제한하는 가장 포괄적인 수단은 화폐의 지출과 조세부과를 정당화하기 위하여 작성하도록 하는 연차예산서이다. 예산은 획득해야하는 생산자원과 사업연도 중에 예산의 변경이나 보완에 대한 절차를 포함한다. 예산의 재무조달 측면에는 수익(수입)에 대해 상세하게 명시되어 있다. 즉 이용할 수 있는 세금의 종류와 세율의 상한까지도 제한을 하게 된다. 지방정부가 도산하는 것을 방지하기 위하여 예정된 세출예산은 세입예산을 초과해서는 안되며 적어도 둘 사이는 균형이 이루어야 한다.

예산이 최종적으로 의회에서 승인된 이후에 예산이 남용되는 것을 방지하기 위하여 예산회계법이나 지방재정법과 같은 다른 규정이 존재하게 된다. 예산을 집행하는 과정에서는 필요에 따라 변경(추경예산)내지는 이용이나 전용을 통하여 보완되어 질 수 있다. 예산관련 법규에서는 일상적인

지출행태를 통제하기 위하여 예산집행에 대한 월별 보고서를 작성제출하도록 요구되며 연말에는 예산수치와 실제 집행내역을 비교하는 연말보고서(세입·세출결산서)를 작성·제출하도록 요구된다(지방자치법, 지방재정법, 지방자치단체재무회계규칙 등).

연차예산서는 단기통제에 있어서 가장 중요한 수단이지만 그것만이 유일한 통제수단은 아니다. 장기부채에 대한 규제 때문에 지방자치단체는 장기차입금을 가지고 단기활동에 대한 재무자원으로 이용할 수 없다. 예를 들면, 장기부채를 발행하기 전에 그 자금의 용도를 지역주민의 대표기구인 의회의 승인을 받아야 한다.

지방정부에 관련된 법률적인 규제는 일반 영리기업에서 보다 그 종류가 훨씬 많고 구체적이고 상세한 것이 일반적이다. 이하에서는 두 조직의 생산물과 법적 규제의 차이점으로 인한 경영관리과정에서 나타나는 차이점을 고찰한다.

2.2.3 경영관리과정에서의 차이

모든 조직은 전반적인 목표와 목적을 달성하기 위하여 존재한다. 경영관리의 목적은 전반적인 목표와 목적을 위하여 조직전체의 부문을 지휘하고 동기부여를 하는 것이다. 어떤 조직에 있어서도 경영과정은 계획·통제과정으로 나눌 수 있다.

- (1) 계획과정: 조직의 각 부문을 위한 활동목표와 이들 목표달성을 위한 활동계획을 수립하는 과정
- (2) 통제과정: 활동계획의 실행(실행과정), 실제로 조직의 목표가 어떻게 달성되었는지에 대한 평가(평가과정), 그리고 미래의 목표를 달성하기 위한 효과적인 방법을 결정하는 과정(피이드백 과정)을 의미한다.

모든 조직은 화폐형태로 투입된 투입물을 재화나 서비스형태로 전환하기 때문에 보통 활동계획과 통제는 이들 자원의 변환과정에 초점을 두게 된다. 공공재와 사유재의 차이점이 존재하는 경우에 경영과정은 영리기업과 정부조직 사이에 다소간의 차이가 있게 된다.

1) 영리기업의 경영과정

영리목적의 달성을 위하여 영리기업은 최소한 두 개의 보조목표(sub-goals)를 동시에 달성하여야 한다. 그것은 자발적인 시장을 통하여 판매될 수 있는 사유재를 생산하여야 하고, 자원의 변환과정에서 소비된 것보다 더 많은 화폐를 판매과정에서 획득할 수 있어야 한다. 활동계획에는 생산하고 판매될 사유재의 종류와 수량, 생산활동에 필요한 생산자원과 화폐액에 대한 추정치가 반드시 포

함되어야 한다.

사유재가 시장을 통해서 판매되기 때문에 소비자가 원하는 특정 사유재의 수량과 가격에 대한 추정이 비교적 객관적인 자료로 획득되어 질 수 있다. 그러므로 영리기업의 경영자는 시장자료를 이용하여 어떤 재화를 생산할 것인가에 대한 추정을 할 수 있다. 판매될 상이한 재화의 수량에 대한 추정이 가능하다면 경영자는 필요한 생산자원을 추정하기 위하여 표준을 사용할 수 있게 된다. 표준(standard allowances)은 사유재의 생산과 판매에 대한 계획수립을 상당히 단순화시킨다. 이러한 표준은 전문가의 합의에 의해 설정되는 서비스에 대한 표준과 같이 불명확한 것일 지라도 그 존재가치가 있다. 각 자원의 표준가격을 근거로 필요한 생산자원을 추정하고 그에 따라 필요한 화폐투입액에 대한 추정을 할 수 있다. 판매에서 기대된 화폐유입액은 충분한 정도인가를 점검하기 위하여 생산에 소비된 화폐액과 비교할 수 있다.

영업활동에 대한 통제를 위해서도 동일한 절차가 이행된다. 시간이 경과하면 최종생산물의 기대된 수량이 실제 기대한 가격으로 판매되었는지를 점검하는 과정을 거치게 되며, 마찬가지로 생산자원의 취득과 소비에 대해서도 동일한 점검절차가 이루어진다. 실제 결과가 계획과 다른 경우에 경영자는 그 차이에 대한 이유를 확인하고 가능한 한 기대(표준)를 수정하려고 시도한다. 결과와 실제를 비교하는 이러한 점검절차는 단기적인 통제의 필수조건이다. 경영자들에게 점검시스템을 이용하도록 강요하는 법률적인 규제는 없다. 그러나 그러한 통제시스템의 유용성을 알기 때문에 기업의 경영자들은 그것을 적절히 이용한다. 단기통제는 영리기업의 운영권을 가진 개별경영자에게는 필수적인 것이다.

영리기업을 식별하는 기본적인 특징중의 하나는 사유재에 대한 계획과 통제에 대한 강조이다. 판매에 의한 화폐의 유입과 생산자원에 대한 화폐의 유출은 생산·판매된 사유재의 수량에 대한 함수이다. 두 번째의 특징은 단기통제에 대한 특성의 법률적인 요구사항이 없다는 것이다.

2) 정부조직의 경영과정

영리기업과 마찬가지로 정부조직에서도 화폐의 유입과 유출을 관리하여야 한다. 정부조직에서는 일반적으로 공공재를 판매할 수 없기 때문에 다른 원천에서 활동에 필요한 재무자원(화폐의 유입)을 조달하여야 한다. 공공재에 대한 화폐유출은 생산된 수량과 직접적인 함수관계가 존재하지 않고 또한 공공재를 특성의 단위로 측정하는 것이 곤란하기 때문에 표준(standard allowance)이라는 용어가 사용되지 않는다. 그에 따라 정부조직에서의 계획과 통제과정은 영리기업에 비하여 보다 주관적이고 정치적인 과정을 거치게 된다.

공공재를 특정의 단위로 측정하는 것이 곤란하기 때문에 이들 재화에 대한 생산계획에서는 보통 현재상태에 비하여 “보다 많음” 또는 “보다 적음”이라는 용어가 사용된다. 정부관리자는 생산되는 다양한 형태와 수량에 있어서 어떠한 변화가 필요한 지를 정치적 과정을 통해서 주장하여야 하며 이들 증감변화는 보다 많은 또는 보다 적은 이라는 용어로 표현되어야 한다. 표준이라는 용어를 사용하지 않기 때문에 계획과정에서는 종종 전문가의 의견이 이용되지만 전문가들도 공공재를 생산하는데 소요되는 생산자원의 형태와 수량은 추정치에 의존할 수밖에 없게 된다. 또한 생산자원의 형태와 수량은 정부기관에서 조달되어야 하는 화폐액을 나타낸다.

정부기관의 계획과정에서 중요한 것은 공공재 생산을 위한 재원(화폐투입액)을 조달하는 것이다. 정부조직이 과세권을 가지고 있기 때문에 필요한 현금유입은 영리기업에 비하여 그 실현가능성이 매우 높다. 그러나 세금의 종류와 세율은 법률에 의하여 엄격히 규제되기 때문에 이용되는 세금의 종류가 계획과정에서 설명되어야 한다. 현금유입은 대부분의 지방정부가 이용하는 세외수입으로 인하여 복잡성을 띠게 되며 이들 세외수입은 영리기업의 판매수익과 달리 예측하기 어렵다는 특징을 있다.

그러므로 정부조직의 활동계획(또는 예산)은 지출부문(세출)과 재원조달(세입)부문으로 나누어진 다. 세출부문은 특정의 생산자원을 위해 소비될 수 있는 화폐액을 나타내는 것이고 세입부문은 세출에 필요한 화폐액을 조달하기 위한 세금과 세외수입을 나타낸다. 정부조직의 예산에서는 세입예산액 만큼 세출예산액을 결정하는 것이 일반적이며 당해 연도 결산이 이루어지기 전에 다음연도 활동계획인 예산이 확정되어야 한다.

정부조직에 있어서 통제는 예산을 통한 법률적 기법이 이용되며 법률에 의하여 연차예산이 작성되어 진다. 지출될 것으로 계획된 세출예산은 예산기간동안에 지출될 수 있는 최대치이다. 지출액이 예산현액을 초과하는 경우에는 책임이 있는 관리자는 개인적으로 문책을 받게 된다. 그러한 법률적인 책임이 뒤따르기 때문에 생산자원의 실제 지출액에 대해서 월별 또는 분기별로 점검이 이루어지며, 또한 유동성을 유지하기 위하여 세입예산에 대한 점검도 월별 또는 분기별로 이루어진다.

정부조직경영의 기본적인 특성은 첫째, 화폐유입과 유출이 상대적인 독립성이다. 영리기업과는 달리 공공재의 생산량이 자금흐름과 직접적인 관계가 적고 자금흐름(화폐의 유입과 유출)은 오직 정치적 과정을 통해서만 연결되어 질뿐이다. 둘째, 관리자들이 준수해야하는 광범위한 법적인 요구사항(법령이나 조례 등)이 존재하고 있다는 점이다. 셋째, 정부조직의 경영과정에 있어서 필수도구로 예산이 이용되며 계획, 통제 및 평가과정은 예산의 편성, 집행 및 평가에 의해서 이루어진다. 영리기

업과 정부조직에 있어서 생산물, 법률적 환경 그리고 경영관리 기법에 있어서의 차이점은 이들 조직에서 이용되는 회계시스템에 있어서도 상이한 면을 가질 수 있다.

Ⅲ. 지방정부회계의 구조적 특성

전술한 바와 같이 공공재는 판매될 수 있는 재화가 아니다. 또한 공공재의 생산자는 이익을 목표로 하지 않으며 소유주도 없다. 공공재의 생산자이며 관리자인 정부기관에 있어서 회계시스템은 이러한 공공재의 특성과 깊은 관련을 갖게 된다. 사업내용이 영리기업과 유사한 공기업 특별회계를 제외하고는 정부기관의 화폐의 유입과 유출이 정상적으로 관련된 것으로 간주되지 않기 때문에 이익측정을 위한 시도가 이루어지지 않으며 소유주가 없기 때문에 영리기업의 자본회계인 지분회계가 상대적으로 단순해진다. 이러한 단순성 때문에 정부회계에 있어서 준수해야하는 법률적인 요구사항이 증가하게 되므로 단순화에 대한 이점보다도 불투명성으로 인한 단점이 더 많이 지적되어 진다. 본 절에서는 미국 지방정부의 회계구조와 우리 나라 정부회계의 구조적 특성을 중심으로 고찰한다.

회계는 하나의 서비스 기능이므로 주어진 환경에서 맞추어야 한다. 정부조직의 환경하에서 재무자원의 취득과 배분결정, 재무자원에 대한 관리적 지휘·통제 그리고 재무 및 기타자원에 대한 보존기능(custodianship)은 전통적으로 수익성보다도 사회적, 정치적 목적과 제약에 의하여 형성되어져 왔다. 법적, 행정관리적 제약은 그 목적달성을 위하여 정부조직을 지휘하는 사회적 방법으로서 이용되어 왔다(Lynn. E. S. & J. W. Norvelle, 1974, p.6). 그러므로 정부조직의 회계와 보고는 보통 지출가능한 재무자원에 대한 통제와 회계책임을 강조하게 되는 것이다.

이러한 환경하에서 정부회계는 정부단위의 법률적, 관리적 통제를 위하여 (1) 독립된 재정·회계실체를 목적별로 세분화하고, (2) 예산시스템을 이용하는 것이다.

3.1 회계실체의 세분화

정부에 제공된 재무적 자원은 특정목적이나 활동에만 사용하도록 하는 많은 제약조건이 존재하게 된다. 예를 들면 중앙정부가 제공한 자원이 특정목적만을 위해서만 사용되도록 요구하는 것, 도로, 교육 또는 부채상환과 같은 특정목적만을 위해서 부과된 조세와 기타자원, 그리고 특정목적만을 위해서 조달된 차입금 등이다. 국가 및 지방정부에는 법률 등에 의한 외부적 제약과 관리규정 등에 의한 내부

적 제약으로 인하여 자원획득과 그 사용에 있어 그 제약을 잘 준수했음을 보고해야 하는 회계책임이 존재하게 된다.

그런 이유로 정부조직에서는 제한되고 지정된 자원을 통제하기 위하여 그리고 법적, 관리적 책임 이행을 확보하고 나타내기 위하여 목적과 제약별로 구분된 펀드(Fund)를 이용하게 된다. 즉, 정부조직에서는 법률에 의한 제약과 내부규정의 이행을 나타내야 하기 때문에 상이한 이용목적과 제약을 가지는 자원을 하나의 실체에 집약관리 하기가 곤란하다는 이유로 각기 독립된 재정운영실체인 펀드⁴⁾를 설정하는 것이며, 이러한 펀드는 목적별로 여러 개의 펀드로 세분되는 것이다.

미국의 정부회계기준위원회(Government Accounting Standard Board: GASB)에 의하면 이러한 펀드는 현금과 기타 재무자원, 관련된 부채와 잔여지분이나 잔액, 및 그들의 변동을 기록하는 자기균형계정(self-balancing set of accounts)을 가진 재정·회계실체로서 특정활동을 수행하기 위하여 또는 특별한 규제, 제약이나 제한에 따라 특정의 목적을 달성하기 위하여 세분되어야 한다고 하고 있다. 즉, 정부활동의 다양성과 법적 이행을 확보할 필요성 때문에 하나의 회계실체에 모든 정부의 재무거래와 잔액을 기록하고 요약하는 것을 배제하고 있다. 그러므로 회계와 재정관리적 관점에서 하나의 정부단위는 각각이 상이한 일련의 계정을 가진 펀드와 계정구룹이 독립적으로 기능하는 여러 개의 상이한 재정·회계실체의 결합이다.

넓은 의미에서 하나의 펀드회계실체는 기업회계실체와 유사하다. 각 기업회계실체는 전체 기업에 대해 모든 기록된 속성과 거래를 집합할 수 있을 정도의 일련의 자기균형계정을 가진다. 마찬가지로 정부의 각 펀드는 펀드가 책임을 지는 정부의 활동과 자원에 대한 기록된 모든 속성을 포착하는데 충분한 일련의 자기균형을 가진 계정을 갖는다. 이 둘간의 중요한 차이점은 기업회계인 경우 한 기업의 모든 자원을 회계처리하기 위하여 하나의 회계실체가 사용되는 반면 각 펀드회계실체는 정부의 활동과 자원중 한 특정 부분만 회계처리하기 위하여 사용된다는 것이다. 또한 기업회계실체에서 기금(예: 감채기금)은 단순히 특정용도에 제한된 자산의 한 부분이지만 분리 독립된 회계실체는 아니다. 그런 기금에 관련된 수익과 비용은 기업운영의 한 부분으로서 다른 수익, 비용계정과 함께 총계정원장에 표시된다. 반대로 정부회계에서 펀드는 자신의 자산, 부채, 수익, 지출 또는 비용 그리고 펀

4) 우리나라의 기금은 세입·세출예산에 의하지 않고 독립적으로 운영되는 특별자금으로서의 펀드를 의미하기 때문에 우리나라의 기금과 미국에서 자기균형을 이루는 계정들을 가지고 있는 회계실체로서의 기금인 펀드(fund)를 구분하기 위하여 펀드라는 용어를 사용한다.

드잔액이나 지분계정을 가진 자기균형계정이다. 정부의 각 펀드에서는 서로 다른 분개장과 서로 다른 원장과 시산표를 가진다. 즉 각 기금별로 재무제표가 작성되고 제시된다.

3.1.1 미국의 지방정부회계시스템

미국의 정부회계에서 가장 중요한 특징은 펀드회계로서 정부회계제도는 펀드기준에 의하여 작성·운영되어야 한다. GASB에 의하면 정부의 펀드는 크게 정부형 펀드(Governmental Funds), 기업형 펀드(Proprietary Funds)와 수탁펀드(Fiduciary Funds)로 나누어진다. 이를 요약하면 아래와 같다.

◎ 정부형 펀드(Governmental Funds)

- (1) 일반펀드(General Fund): 다른 펀드에서 계상되지 않는 모든 재무자원을 기록 하기 위한 펀드
- (2) 특별수익펀드(Special Revenue Fund): 특정목적에 사용되도록 법적으로 정해진 특별수입의 재무자원에서 발생한 자금을 기록하기 위한 펀드
- (3) 자본시설취득펀드(Capital Project Fund): 주요 자본시설의 취득 또는 건설에 사용할 재무자원을 기록하기 위한 펀드
- (4) 부채상환펀드(Debt Service Fund): 일반장기부채의 원금상환과 이자지급을 위한 재원의 축적과 그 원금 및 이자를 지불을 기록하기 위한 펀드

◎ 사업형 펀드(Proprietary Funds)

- (5) 기업펀드(Enterprise Fund):
 - ① 사기업과 유사한 방법으로 자원을 조달하고 운영하는 것으로서 일반시민에게 계속적으로 제공하는 재화와 서비스의 원가를 주로 이용자의 부담에 의하여 조달·회수되는 사업을 회계처리하기 위한 펀드, 또는
 - ② 정부기관이 자본설비유지, 공공정책, 경영통제, 회계책임 및 기타 목적을 위하여 수익과 비용 및 순이익이 주기적인 결정이 적절하다고 판단한 사업을 회계처리하기 위한 펀드
- (6) 내부서비스 펀드(Internal Service Fund): 정부단위의 한 부서가 타부서 또는 타정부 단위에게 원가보상기준에 의하여 재화 또는 서비스를 제공할 때 자금조달 및 운영을 회계처리하기 위한 펀드

◎ 수탁관리형 펀드(Fiduciary Funds)

(7) 수탁 및 대리펀드(Trust and Agency Fund):

정부단위가 개인, 사적조직, 타정부 기관 또는 타펀드의 수탁자 또는 대리인으로서 보유하고 있는 자산을 기록하기 위한 펀드로서 소모성 수탁펀드, 비소모성 수탁 펀드, 연금수탁펀드 및 대리펀드가 포함된다.

또한 GASB는 이러한 펀드와는 달리 일반고정자산과 일반장기부채의 기록을 위하여 별도의 계정구분을 설정하고 그 회계처리를 규정하고 있다. 즉 펀드고정자산과 일반고정자산 그리고 펀드장기부채와 일반장기부채 사이에는 명확한 구분이 있어야 한다는 것이다. GASB(회계원칙5)에 의하면 ① 특정 사업형펀드나 수탁펀드와 관련된 고정자산은 해당 펀드에서 회계처리 되어야 하고 정부의 기타 모든 고정자산은 일반고정자산계정구분을 통하여 회계처리 되어야 한다. ② 사업형펀드와 수탁펀드의 장기부채는 해당 펀드에서 회계처리 되어야 하고 정부의 기타 모든 장기부채는 일반장기부채계정구분을 통하여 회계처리 되어야 한다. 이러한 계정구분은 정부형 펀드에서 이용되는 것으로서 펀드와는 달리 자기균형을 가지는 회계실체가 아니다. 즉 정부형 기금의 측정초점이 재무적 자원에 있기 때문에 고정자산의 취득 등 자본적 지출은 해당기금의 자산으로 기록되지 않고 “지출”로 기록되고, 고정자산을 취득하기 위하여 발생한 장기부채도 재무자원이나 재무부채가 아니기 때문에 별도로 기록하여 관리되는 계정인 것이다.

이 처럼 여러 종류의 펀드가 사용되지만, 특정 정부단위(하나의 지방정부)에 있어서서 단하나의 일반펀드, 단하나의 일반고정자산계정구분, 단 하나의 장기부채계정구분이 존재하며, 다른 유형의 펀드는 정부단위의 특성에 따라 그 수가 달라질 수 있다. 지방정부의 활동과 자원에 대해서는 두 개의 펀드와 두 개의 계정구분이 사용된다. 일반정부활동과 자원은 일반정부펀드와 두 개의 계정구분에서 처리되고 기업형 활동은 기업펀드에서 처리된다.

정부형펀드는 정부활동을 위해 소비가능한 재무자원(과 관련된 유동부채)의 원천, 운영 그리고 잔액을 처리하기 위해서 사용되며, 특히 일반펀드에서는 운전자본등식이라는 회계등식에 의하여 복식부기로 회계기록을 한다.

지출가능 자원은 지출되어야 할 목적에 따라 여러 개의 일반정부펀드에 배분되어 진다. 유동부채는 부채를 유발하는 지출이 이루어고 그 부채를 상환해야 하는 펀드에서 회계처리 되어진다. 일반펀드자산과 부채의 차이는 “펀드잔액(Fund Balance)”라고 불리는 펀드지분이다. 요약하면 정부의 일

반펀드의 회계등식은 "유동자산 - 유동부채 = 펀드잔액"이다.

일반펀드회계는 순이익을 측정하는 것이 아니라 펀드채무상태와 그 변동, 즉 순재무자원(운전자본)의 원천과 운영 및 변동을 측정한다. 수익, 지출 그리고 펀드잔액의 변동에 관한 보고서는 중요한 일반펀드의 운영보고서이며 이것은 손익계산서보다는 현금흐름표에 더 가깝다(Freeman. R. J. & C. D. Shoulders, 1996).

중요한 것은 일반펀드의 회계등식에 일반정부활동에서 사용된 고정자산과 그런 활동을 위해 발생한 장기부채가 없다는 점이다. 그러나 전형적으로 고정자산의 중요한 금액은 일반정부활동에 사용되는 것이고 중요한 장기부채도 그런 활동에 관련된다는 점이다. 이들 고정자산과 장기부채에 대한 회계책임은 계정구름이라고 하는 두 개의 분리된 계정에서 관리된다.

계정구름은 일반고정자산 계정구름과 일반장기부채 계정구름으로 나누어 진다. 일반고정자산이나 일반장기부채의 계정차감, 균형은 각 회계구름의 회계등식을 완전하게 한다. 즉

< 일반고정자산 계정구름의 회계등식 >

고정자산 = 일반고정자산에의 투자

< 일반장기부채 계정구름의 회계등식 >

고정부채 상환을 위해 부채기금에서 이용가능한 금액	+	고정부채상환을 위해 미래에 제공될 금액	=	지급될 장기부채
-----------------------------------	---	--------------------------	---	----------

기업형 펀드나 신탁펀드에 속하는 것을 제외한 모든 고정자산인 정부의 일반고정자산은 일반펀드의 지출재원으로 이용할 수 있는 재무적 자원이 아니며 일반장기부채도 상환기간이 도래할 때까지는 일반펀드의 지출을 필요로 하지 않는다. 그러므로 일반고정자산과 일반장기부채는 일반펀드에서 회계처리 되지 않고 계정구름에서 처리된다. 이들 계정구름은 지출가능한 재무자원과 관련된 부채를 포함하거나 회계처리 하지 않기 때문에 독립된 회계실체인 펀드가 아니다. 오히려 그들은 하나의 계정으로써 자기균형을 가진다.

일반펀드와 계정구름은 정부회계의 독특한 특성을 나타내는 일반정부의 회계실체인 반면 기업형 기금과 신탁기금은 오직 실체와 밀접하게 관련되는 자산, 부채, 거래와 사건만을 펀드 내에서 기록하는 사기업과 유사한 성격을 지닌다. 기타 모든 자산, 부채, 거래 및 사건은 일반정부회계실체(일반펀드와 계정구름)에서 기록된다.

더구나 일반펀드 회계등식에 의하면, 일반펀드의 운영결과는 필연적으로 순이익보다도 지출가능한 순재무자원(순전자본)의 원천, 운용 및 잔액으로 측정되어 진다. 즉 이것은 순운전자본의 증가, 감소 및 잔액을 의미하는 것이고 순이익을 의미하지 않는다. 계정구룹에서는 일반펀드의 고정자산과 미상환 고정부채를 제외한 순운전자본의 원천, 운용 및 잔액을 취급하지 않기 때문에 계정구룹에서의 변동은 일반펀드의 운영결과에는 영향을 미치지 않는다.

미국의 정부회계제도의 또 하나의 특징은 우리 나라의 일반회계와 유사한 정부형펀드에 있어서 복식부기제도를 운영함으로써 예산과 회계가 연계된다는 점이다. 즉, 예산과 회계가 연계되어 회계기록에 예산관련 계정들이 이용된다는 점이다.

3.1.2 우리 나라 지방정부회계의 구조

정부회계는 정부형태에 따라 중앙정부회계, 지방자치단체회계, 공기업회계로 구분된다. 중앙정부회계는 중앙정부 각 기관이 하나의 회계실체로 독립적으로 수입 및 지출, 물품관리, 재산기록 등을 수행하는 회계이다. 지방자치단체회계는 도·시·군과 같은 각 지방자치단체를 회계실체로 하는 회계이며, 공기업회계는 국가 및 지방자치단체 대신 특정사업을 수행하기 위하여 설립된 기업의 회계이다. 공기업회계는 이익을 추구한다는 점에서 기업회계원칙에 따라 회계업무가 이루어지나 예산에 의하여 많은 제약을 받고 있다.

지방정부는 지방자치법과 지방자치에 관한 임시 조치법에 규정하고 있는 지방자치단체인 도와 서울특별시 및 광역시 그리고 시와 군 등을 일컫는다. 지방재정에 관한 기본적인 사항은 지방재정법에 설정되어 있는데 동법 제1조에서 지방자치단체의 재정 및 회계에 관한 기본원칙을 정하여 지방재정의 건전한 운영과 엄정한 관리를 도모함을 목적으로 하고 있다. 지방재정법은 예산회계법과는 달리 재산, 물품, 채권과 채무 그리고 공공시설 및 기금 등을 포함하고 있어 중앙정부회계에서의 예산회계법은 물론 국가채권관리법, 국채법, 물품관리법, 국유재산법의 내용을 포괄적으로 규정하고 있다.

지방정부회계는 목적에 따라 일반회계, 특별회계 와 기타특별회계로 구분된다.

- ◎ 일반회계: 지방자치단체의 기능수행을 위한 공적 일반활동에 소요되는 세입세출을 포괄하는 회계로서, 수입원은 지방세, 국가의 교부금, 보조금 및 양여금, 그리고 세외수입으로 이루어지며, 지출은 일반행정비, 사회개발비, 경제개발비, 민방위비 및 기타경비로 구성된다.

- ◎ 특별회계: 특수한 목적을 수행하기 위한 수입, 지출을 일반회계로부터 분리하여 독립적으로 경영하는 회계
 - ① 공기업특별회계: 지방자치단체가 직접사회공공의 복리증진을 위하여 인적, 물적 시설을 갖추어 경영하는 비권력적 사업을 관리하는 특별회계 (예; 주택사업, 하수도사업, 지역개발 기금특별회계 등)
 - ② 기타 특별회계: 특정자금이나 특정 세입세출로서 일반 세입세출과 구분하여 경리할 필요가 있을 때 한하여 법률, 또는 조례로 설치하는 회계 (예; 주택사업, 의료보호기금운영, 토지구획정리사업, 산업단지조성사업, 택지개발사업)

우리 나라 지방정부회계에서 사용되는 일반회계와 특별회계는 그 자체로서 독립적으로 기록계산하는 계정체계를 가진 하나의 회계실체인 펀드로 볼 수 있다. 또한 지방정부회계는 관리대상에 따라 현금(금전)회계, 공유재산회계, 물품회계, 채권·채무회계로 구분된다.

- 현금(금전)회계: 현금의 출납, 보관, 관리하는 회계로서 회계의 주종임
- 공유재산회계: 지방자치단체가 소유한 일체의 부동산 등 재산을 출납, 관리하는 회계
- 물품회계: 현금, 공유재산, 유가증권을 제외한 동산 및 물품을 출납관리하는 회계
- 채권·채무회계: 금전의 지급을 목적으로 하는 지방자치단체의 권리를 관리하는 회계와 금전의 지급을 목적으로 하는 지방자치단체의 의무를 관리하는 회계

지방정부의 회계는 지방재정법, 지방자치법 그리고 지방교부세법에 의하여 이루어지며 나머지 관련 규정은 정부회계 처리 및 보고에 관련된 법률 및 규정에 준하기 때문에 중앙정부와 지방정부간에 회계상 큰 차이가 없고 단지 지방정부의 특별회계에 있어서 지방정부의 규모와 사정에 따라 약간의 차이가 있을 뿐이다.

정부회계에 대한 해석을 보면 회계는 재정활동의 일부로서 국가나 지방자치단체가 금전이나 물품, 기타 재산 등의 출납과 보관·관리 등을 일련의 조직하에 계수로서 연속적으로 종합정리하는 것으로 정의하고 있으며, 회계의 생명은 정확하고 엄정한 집행이며, 사실행위나 법률행위를 막론하고 책임의 소재가 명확해야 하는 바, 회계는 취급기관 재량으로 집행하는 것이 아니고 회계법규에 정한 바에 의하여 처리하도록 규정하고 있다. 즉 ① 안전성과 정확성을 보장하기 위하여 정정, 삽입, 개서, 삭제, 도말 등의 제한, ② 책임소재를 명확히 하기 위해서 회계문서상의 기명날인, ③ 서식, 시기, 내용

등을 법규화 함으로써 취급기관의 재량권을 인정하지 않고 있다(제주도, 1999).

이런 의미에서 보면 우리나라 정부회계는 안정성과 정확성, 책임, 법규에 의한 재량권의 불인정 등을 강조함으로써 회계의 기본기능으로서 사실의 기록 그 자체와 자산의 보존과 관리기능을 나타내는 수탁관리책임(stewardship responsibility)만을 강조하는 것이라 할 수 있으며, 회계책임(accountability)으로서 조직의 효율적이고 능률적인 경영관리와 조직의 재정상태와 운영성과를 조직구성원(이해관계자)에게 설명해야 되는 책임에 대한 언급이 없다. 또한 회계관련 법규는 관리대상인 현금, 유가증권, 물품, 재산, 그리고 채권·채무별로 각기 별도로 규정되어 있어 법률과 규정 상호간에 일관성이나 통일성이 결여되어 있다. 더욱이 회계규정은 예산, 재정 및 회계가 혼합되어 있으며 회계 처리에 관한 규정이라기 보다는 정부나 지방자치단체의 운영과 사무관리의 지침적 성격을 가지고 있으며, 제반 법규 및 예산준수여부의 확인과 증명 및 재무통제의 기능만을 수행하는 것(편호범, 1992)으로 조직 내부관리자들이 자원의 이용에 대한 계획과 통제만을 위한 것이라고 할 수 있다.

회계기록은 단식부기방식에 의한 원시기록이며, 관련 회계장부는 징수부, 지출원인행위부, 지출부, 현금출납부 등의 기초장부와 계산증명을 위한 각종 계산서로 구성되는 원시기록장부로서 각 회계별로 예산과정상 발생하는 기록과 증명의 필요성을 충족하기 위한 장부정리제도를 구비하고 있는 데 그치고 있다. 이러한 회계기록은 각 관리대상별 회계간에 유기적인 관련성이 없이 각각 독립적인 입장에서 단식기장방식으로 이루어지기 때문에 대차대조표 등의 재무제표를 작성하기 어렵고 장부조직상의 계수적인 자기검증수단이 없다. 그러한 회계시스템은 정부회계가 예산에 종속하는 기록장치에 불리한 기능을 수행하는 것으로 우리 나라에는 정부회계가 존재하지 않는다고 할 수 있다(윤성식, 1995).

3.2 예산시스템

예산, 예산회계 및 예산보고는 정부일반회계와 재무보고에 있어서 매우 중요한 특성이다. 정부회계라고 할 때는 보통 예산회계를 의미한다.

예산편성(budgeting)은 희소자원을 무한한 요구에 배분하는 과정이고, 예산은 특정기간동안 화폐 운영계획이다. 정부에 있어서 예산은 정부기관의 공공정책과 그 의도에 대한 설명이며, 일정기간 동안 행할 지출의 종목, 금액 및 목적과 그들을 위한 재무조달 수단을 나타내는 재무계획서다. 예산은 공공정책의 표현, 법적 문서 또는 계약, 통제수단, 의사전달수단, 계획작성수단 및 장·단기 정책수립의 기초 등 여러 가지 기능을 가진다. 예산은 그 조직의 사업계획과 이를 위한 자원조달 방법에 관한

정보를 제공하고, 운영계획서로서 행동지침을 제공하며, 특히 정부조직의 예산은 국민에 대한 약속으로 법적 성격을 갖는다.

영리기업도 많은 경우에 있어서 연간예산을 채택하고 이에 따라 운영하지만 정부예산은 법적 구속력이 있어서 엄격히 적용되고 예산준수여부를 확인하는 것이 중요한 목적인 반면 기업의 경우에는 예산이 상대적으로 엄격히 다루어지지 않는다⁵⁾(이운재, 1993, p.48).

현대의 대의민주주의 정부하에서 시민들은 선거과정을 통하여 공무원들에게 자원의 이용과 배분에 대한 권한을 위임하고 잠재적인 권한남용에 대한 “견제와 균형(check and balances)”시스템으로서 정부기관을 행정(집행)부, 입법부 그리고 사법부로 나누고 그 권한을 세분하는 것이다. 그러므로 선임된 기관의 자원이용에 대하여 예산과정을 통한 보다 세부적인 제약을 두게된다. 예산은 법으로 채택되며 행정부와 입법부 그리고 시민들사이에 하나의 계약이 되는 것이다.

예산채택은 계획과정의 기준에 따라 조직이 목적달성을 위해서 어떻게 해야하는가에 대한 의사결정을 의미한다. 회계시스템은 관리자들이 계획수행을 위한 활동을 통제하고, 예산과 실제를 비교하는 재무제표를 작성하여 그 차이를 평가할 수 있도록 도움을 준다. 이들 예산의 세 가지 국면인 계획, 통제 및 평가는 모든 예산방식과 과정에서 결정적인 측면이다.

계획과정으로서의 예산의 중요성은 그 환경에서 자연적으로 도출된다. 계획은 (1) 정부가 제공하는 재화와 서비스의 형태와 양과 질이 보통 공개시장메카니즘을 통하여 평가되지 않고, (2) 이들 재화와 서비스(예를 들면, 교육, 치안과 소방, 보건위생)는 일반대중에게 매우 중요한 것이며, (3) 현대 정부활동의 광범위성과 다양성 때문에 순조로운 의사결정을 위해서 포괄적이고, 체계적인 계획은 필수요건이며, (4) 정부의 계획과 의사결정은 일반적으로 개인이던 집단이던 그 시민과 선출된 의회의 원들과 행정기관 사이에 연계(참여)과정이라는 점에서 그 중요성이 특히 강조된다(Freeman. R. J. & C. D. Shoulders, p.69).

소위 견제와 균형이라는 의회와 사법부의 권력분산은 모든 정부조직(중앙정부와 지방정부 모두)에서 존재한다. 행정기관이 계획을 제안하고, 이를 의회가 심의 의결한다. 즉 행정기관은 잠정적인 계획서를 작성하고, 그 계획에 대한 최종 결정은 의회에서 이루어진다. 작성된 예산서는 계획작성에 관

5) 미국의 경우는 예산제정을 총 재정원장에 포함시켜 정부회계시스템을 운영한다. 기업회계에서는 예산제정은 총 재정 원장에 포함시키지 않고 재무회계시스템과는 별도로 운영된다.

심이 있고 책임이 있는 사람들이 계획에 대하여 의사소통하고, 토론하고, 수정하는데 필수적인 문서이다.

통제과정으로서의 예산은 (1) 의회기관이 행정기관에 대한 통제 그리고 (2) 행정기관의 장이 하부행정기관이나 부서를 통제한다는 관점에서 볼 때 정부에서 널리 이용되는 통제장치이다. 전술한 바와 같이 예산이 의회에서 승인되면, 채택된 예산은 ① 다양한 특정목적을 위해서 지출할 수 있는 금액에 대한 권한과 ② 각각의 목적을 위해서 소비할 수 있는 금액에 대한 한계(정당한 절차에 의하지 않고는 세출예산을 초과할 수 없는 한계) 또는 제약을 나타내는 법적인 효력을 가지게 된다.

세출예산은 매우 광범위하고 세분된 항목으로 구성된다. 세출예산이 광범위한 항목으로 승인되면, 의회는 일반적이거나 정책적 수준의 통제만 하고 행정기관에는 정부사업을 수행하는 과정에서 많은 경영재량권을 가지게 된다. 행정기관의 장은 의회에서 승인된 예산의 준수를 위해서 보다 세부적으로 하부기관이나 부서의 지출권한을 제한하게 된다. 또한 기관장은 월별 또는 분기별 지출한도(자금배정)에 의하여 하부기관이나 부서의 지출권한을 제한할 수 있다.

그러므로 회계시스템은 (1) 하부기관이나 부서가 기관장에 의하여 강요된 범위(한계)내에서 지출을 유지하고 그 한계의 이행을 나타내고 (2) 기관장이 의회에 의해 강요된 범위내에서 조직 전체의 지출을 유지하고 그 이행을 나타낼 수 있는 정보를 제공하여야 한다. 이런 의미에서 예산은 법적으로 승인된 예산준수와 예산의 초과지출억제가 중요한 목적으로 작용하게 된다.

평가과정으로서의 예산은 법적이고 행정적인 이행이나 미이행을 측정하기 위한 하나의 표준이 된다. 특정기간 동안 예정된 수익과 지출을 실제와 비교하는 형식의 재무보고는 독특한 정부환경하에서 다양한 화폐수탁책임(dollar stewardship accountability)관계에 의하여 설정된 표준의 이행정도를 평가하는 하나의 기준이다.

그러므로 정부단위에 있어서 예산은 회소자원의 배분에 대한 중요한 계획과정이고, 통제의 한 형태이며, 예산범주내에서 성과를 평가하는 기준이다. 행정부는 세출예산과 법규내 활동에 대해서 입법부에 설명할 책임이 있으며 또한 두 기관은 시민들에게 그 활동에 대해서 설명할 책임이 있다. 따라서 정부는 “예산회계책임(budgetary accountability)”을 나타내야 한다. 즉 정부는 계획 데로 수익이 획득되었는지와 기대 데로 지출되었는지 그리고 지출한도(세출예산)를 초과했는지에 대한 보고를 함으로서 그 책임을 해소할 의무가 있는 것이다.

더구나 시민들에게 부과할 조세와 기타수익의 형태와 금액 그리고 그러한 자원의 사용방법을 결정하는 예산편성은 선출된 지방정부의 장이 수행해야하는 가장 중요한 기능의 하나이다. 사실 예산과

정에 있어서 지방정부 대표의 행태에 대한 시민들의 인식은 투표결정행위의 가장 중요한 요소로 작용할 수 있기 때문에 예산과정은 하나의 중요한 정치적 과정이다(Freeman, R.J. & C.D. Shoulders, p.26).

전술한 바와 같이 독특한 환경적 특성을 갖는 지방정부회계는 정부자원의 이용에 대한 많은 규제와 제약으로 인하여 세분화된 회계실체로서 펀드 또는 일반회계와 특별회계로 구분하고, 이를 다시 관리대상별로 현금과 유가증권, 재산, 물품 및 채권·채무회계로 구분하여 이루어지는 회계시스템과 지방정부활동을 계획, 통제 및 평가수단으로서 예산기법이 이용된다. 정부회계구조의 기본적인 특징인 목적별, 기능별로 세분화된 각 회계실체의 회계와 예산은 두 개의 시스템이 각기 별도로 존재하는 것을 의미하는 것이 아니다. 회계시스템과 예산시스템이 조직의 효율적이고 효과적인 목표달성이라는 공통의 목적을 위해서 상호보완되어 상호작용할 수 있도록 연계되어야 하는 것이며, 각기 독립적으로 구분되어 작용하는 경우는 그 의미가 없는 것이다.

우리 나라의 정부 및 지방자치단체의 회계는 기능별, 품목별로 구분된 세출예산의 기록을 위하여 원시기록형태로 이루어지는 단식부기이기 때문에 그 보고서는 세입·세출결산서와 그 부속서류 및 몇 개의 통계자료에 불과하다. 예·결산서는 특히 세출결산서인 경우, 예산과목과 동일하게 장, 관, 항, 세항 및 목으로 구분하여 관리기관별, 품목별로 예산과 실제를 비교하는 명세서이며, 예산항목별 내용은 예산액, 성립후 증감액(이월액, 전용, 이용, 예비비에 의한 증감), 예산현액, 지출원인행위액, 지출액, 익년도이월액(사고이월, 명시이월), 불용액순으로 구체적으로 나타내기 때문에 그 분량은 200~300쪽에 이르는 방대한 것으로 예산전문가일 지라도 그 내용과악이 쉽지 않은 정도이다. 또한 관리대상항목별로 독립해서 예산집행결과를 단식부기에 의한 원시기록의 누계로서 현금, 물품, 공유재산, 채권·채무가 회계연도중 증감액과 기말현재액이 보고되어 진다. 현행 정부회계의 재무보고서는 세부적이고 부분적이기 때문에 조직전체로서 재정상태와 운영결과는 물론 정부서비스의 지속적인 제공능력 및 채무이행능력을 평가하기 위한 정보를 전혀 제공하지 못하고 있으며, 그런 정보를 파악하기 위해서는 회계시스템과는 별도로 상당한 노력이 뒤따라야 한다는 문제를 갖고 있다.

따라서 우리 나라 정부의 재무보고는 첫째, 법적으로 채택된 예산과 실제 집행된 재무결과를 비교하고, 둘째, 재무관련 법률, 규정, 조례 등의 준수여부의 확인을 위한 것이며, 셋째, 정부회계의 관련 법규는 수탁책임의 이행을 위한 통제수단이고, 사무관리지침으로서 기능을 강조하는 것으로 해석될

수 있다. 이런 의미에서 보면 우리 나라 정부 및 지방자치단체의 회계는 내부관리 보고를 위해서 예산과 예산집행을 위한 단순기록만 존재하는 것이며 외부 회계정보이용자들의 의사결정에 유용한 정보시스템⁶⁾으로서의 회계는 존재하지 않는다고 할 수 있다.

다시 말하면, 현행의 정부회계는 재정규모가 상대적으로 적었던 과거의 기록행태의 답습과 상대적 인 단순성과 명료성에 집착하여 단식부기를 이용한 결과 재무보고서가 원시증빙기록에 의한 명세서 수준을 벗어나지 못하고 있는 실정이다. 정부의 재무보고는 그 이용자들로 하여금 정부의 회계책임 뿐만 아니라 재무상태와 운영결과를 평가하고, 조직의 효율성과 효과성을 평가할 수 있는 유용한 정보를 제공할 수 있어야 한다. 복식부기는 경제활동의 이면성(거래의 이중성)을 기록함으로써 자기검증능력이 있기 때문에 단식부기에 비하여 회계기록에 따르는 부정과 오류의 소지가 적고, 관련 계정 간 연계성으로 인하여 재무제표(재무보고서)가 자동적으로 작성된다는 이점 있다. 그런 이유로 정부 회계제도의 개선은 복식부기의 도입으로부터 시작되어야 하는 것이다.

정부회계에서 복식부기의 도입은 회계시스템과 예산시스템이 별개로 존재하고 운영되는 것을 의미하지 않는다. 예산과 회계시스템은 조직의 목표수행을 위한 공통의 목적을 가지고 있는 제도이기 때문에 통제시스템으로서 그리고 정보시스템으로서 상호작용하고 의존되어야 한다. 예산과 회계가 상호작용을 하고 연계될 때 이를 예산회계정보시스템(Budget and Accounting Information System)이라고 할 수 있다. 예산회계시스템은 정부회계를 구현하는 실제도구이며 회계정보는 예산회계시스템에 의해 산출된다. 예산회계시스템과 정부회계는 동전의 양면처럼 하나의 실체가 두 개의 모습으로 나타난 것으로 보아야 한다. 예산회계정보시스템은 과거의 기록과 미래의 계획과의 연계라는 점에서 더욱 중요한 의미를 지니며, ① 예산운영의 효율성, ② 조직의 성과측정을 위한 정보제공, ③ 국민소득측정을 위한 정보제공, ④ 정보시스템으로서의 역할, ⑤ 세금의 부과징수를 위한 세입세출의 예측, ⑥ 부채관리와 투자에 관한 정보 ⑦ 예산과 실제금액의 비교, ⑧ 투자자에 대한 정보제공 등의 중요한 기능을 수행하는 정보시스템이다(윤성식, 권수영, pp. 78~90.).

6) 예를 들어 알파벳 o, l, e, v를 두서없이 나열하면 아무런 의미도 아니고, o가 하나, l이 하나, e가 하나, v가 하나 있다는 사실을 기록하고 보고하여 주는 정보시스템은 별다른 효용이 없으며 정보시스템도 아니다. 정보시스템은 사용자가 원하는 뜻이 무엇인가에 따라 vole 혹은 love로 정렬하여 그 의미를 나타낼 때 정보시스템으로서 의의가 있는 것이다. 윤성식, 권수영, 정부회계, 법문사, 1998, p. 79.

정부회계에서 정부의 재산보호를 위하여 관리통제시스템을 확보하고, 조직을 효과적이고 효율적으로 운영하고 그 성과를 보고함으로써 정부가 갖는 회계책임을 다하기 위해서는 예산과 회계가 효과적으로 연계되어야 한다. 예산과 회계의 효과적인 연계를 위해서는 언제 무엇을 측정할 것인가 하는 회계인식기준에 대한 논의와 더불어 복식부기에 의한 회계기록을 위한 제도개선이 무엇보다도 중요한 과제라고 할 수 있다.

IV. 결 론

회계시스템의 기본목적은 모든 조직에 공통적인 것이지만 회계시스템과 회계시스템이 창출하는 정보로서의 보고서는 조직과 그 조직이 기능하는 환경에 적합하여야 한다.

정부나 지방자치단체는 그 구성원인 시민들이 바라는 재화나 서비스를 생산하고 이를 시민들에게 제공한다. 정부조직의 경제활동 측면은 정부가 생산하는 재화나 서비스의 생산동기, 생산물의 생산을 위한 재무자원의 조달원천, 그러한 자원의 이용에 대한 법률적인 규제와 통제라는 관점에서 영리기업의 경제활동을 위한 환경과는 상이한 특징을 가지고 있다.

정부조직의 환경하에서 재무자원의 취득과 배분결정, 재무자원에 대한 관리적 지휘·통제 그리고 재무 및 기타자원에 대한 보존기능(custodianship)은 전통적으로 수익성보다도 사회적이고 정치적 목적과 제약에 의하여 형성되어져 왔다. 법적, 행정관리적 제약은 그 목적달성을 위하여 정부조직을 지휘하는 사회적 방법으로서 이용되어 왔다

독특한 환경적 특성을 갖는 지방정부회계는 정부자원의 이용에 대한 많은 규제와 제약으로 인하여 세분화된 회계실체로서 펀드회계와 정부활동을 계획, 통제 및 평가수단으로서 예산기법이 이용된다. 우리 나라의 지방정부회계는 목적에 따라 일반회계와 특별회계로 구분하여 예산에 의하여 운영되고 있으나, 예산과정상 발생하는 기록의 필요성을 충족하고, 관리의 필요성에 따라 현금과 유가증권, 공유재산, 물품 및 채권·채무회계로 구분하고 관련 법규에 따라 단식부기방식에 의하여 기록·관리되고 있어서 단순하기보다는 오히려 복잡한 체계로 운영되고 있다. 더욱이 회계관련 법규들은 회계제도에 대한 규정이라기 보다는 법규와 예산의 준수, 현금통제를 위한 것으로 좁은 의미의 수탁관리책임만을 강조하고 있는 실정이다. 이런 면에서 보면 우리 나라 정부회계에는 예산기록만이 있고 회계시스템은 존재하지 않는다고 할 수 있다.

이러한 회계환경과 구조적 특성으로 비추어 볼 때, 몇몇 연구에서 제시되고 있는 발생주의에 의한

복식부기의 도입, 즉 기업회계방식의 도입은 보다 신중을 기해야 될 것이다. 정부회계가 자산, 부채, 자본개념을 수정도입하고 있는 사실 때문에 기업회계와 유사한 것으로 파악하는 것은 매우 위험한 일이며(윤성식, 1995), 또한 이용가능한 재무자원을 중심으로 운영되는 예산회계의 틀 속에서 인식·측정기준으로 완전 발생주의회계의 도입문제는 정부회계의 특징인 예산시스템과 정보시스템으로서 회계시스템의 연계문제를 고려할 때, 보다 신중을 기해야 할 것이다.

발생주의에 의한 복식기장이 기업회계의 특징이라는 점에서 복식부기가 곧 발생주의를 의미하는 것은 아니다. 즉, 회계시스템을 인식-측정-기록-보고라는 과정에서 보면, 무엇을 언제 기록할 것인가의 문제인 회계인식·측정기준과 기록방식으로서 복식부기제도는 각기 다른 차원에서 논의되어야 하는 것이다.

참 고 문 헌

- 강원순, 1999, 정부회계제도의 개편방향: 정부회계에 복식부기 및 발생주의의 확대도입 검토, 공인 회계사회(제70호)
- 권수영, 김선구, 1999, 정부부문에서의 발생주의회계/복식부기 도입 및 추진방안, 회계저널(8권제1호)
- 권수영, 1995, 우리나라 정부회계기준의 정립을 위한 고찰, 회계저널 제3호.
- 권찬태, 이중희, 1995, 지방자치회계제도의 한·미·일 비교연구, 회계저널 제3호.
- 권찬태, 안홍복, 1994, 우리나라 지방자치회계의 구조적 특징과 개선방안, 경북대 (경상논집 제22권).
- 남상오, 1984, 재무회계이론, 일신사.
- 윤성식, 1995, 지방자치회계제도의 한·미·일 비교연구 토론, 회계저널 제3호.
- 윤성식, 1998, 정부회계—예산 원가회계 및 감사—, 법문사.
- 이경섭, 1997, 정부회계와 감사, 조세통람사.
- 이윤재, 1989, 우리 나라 지방자치단체의 회계제도 개선방향에 관한 연구, 회계학연구 제9호.
- 조익순, 1996, 한·미·일 정부회계 및 감사제도의 문화적 조명, 박영사.
- 제주도, 1999, 회계실무.
- AAA, 1971, Report of the Committee on Accounting Practices of Non-Profit Organization, The Accounting Review, Supplement to Vol, XLVI.
- Crain, G. W., 1978, An Investigation of the Usage and Comprehension of Municipal Accounting Reports in two Montana Cities, Univ of Illinois, Ph.D. dissertation.
- FASB, 1978, Statement of Financial Accounting Concepts No.1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, Stanford, connecticut.
- Freeman, R. J. & C. D. 1996, Shoulders, Governmental and Nonprofit Accounting, Theory and Practice, 5th ed, Prentice Hall.
- GASB, 1992, Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards, June 30.

- Henke, E. O., 1988, Introduction to Nonprofit Organization Accounting, 3th ed, Kent Publishing Co.
- Wolk, Harry I., Jere R. Francis and Michel G. Tearney, 1992, Accounting Theory, Kent Publishing Co.