

An Analysis of the Adoption of Accrual Governmental Accounting System in the OECD countries

Jang Hoon Chung^{1#}, Sung Min Roh², Chang Kil Lee³⁺

¹ Division for Research & development policy, STEPI, Sicheong-daero, Sejong-si, Korea

² Management Evaluation Center, Evaluation Institute of Regional Public Corporation, 136, Mapo-daero, Mapo-gu, Seoul, Korea

³ Department of Urban Policy and Administration, Incheon National University, 119, Academy-ro, Yeonsu-gu, Incheon, Korea

Abstract

In the 1970s, numerous countries faced financial crisis resulting from overspending their budget and worsening terms of trade which led to economic slumps. To solve these kinds of economic and financial problems, numerous OECD member countries have attempted to reform the public sector since 1980s. This study analyzed several important factors of the fiscal management system affecting the implementation of the accrual government accounting system. Compared to other countries where accrual basis accounting and budgeting system was adopted, Korea still demonstrates vulnerable aspects to some extent. This research suggests: systematic government accounting education for public servants; preparation of consolidated financial statement; adoption of accrual basis budgeting system; link between accrual basis accounting and budgeting systems, and government financial management systems.

Key words: accrual government accounting system, fiscal crisis, world society, INGOs

1. 서론

1980년대 이후로 OECD를 비롯한 다수의 선진국들은 공공부문의 효율성 제고를 위해 공공부문 개혁을 추진하여 왔다. 공공부문 개혁을 위하여 다양한 혁신기법들이 제시되고 있다. 특히 정부의 재정위기 혁신의 차원에서 회계제도에 대한 개선 역시 이루어졌으며, 그러한 변화 중 하나가 바로 정부회계에 기업회계의 특성과 기법을 접목시키고자 하는 발생주의 회계제도의 도입이다.

발생주의 회계제도는 공공부문의 관리자로 하여금 총비용의 산출, 종합적인 정보의 제공, 책임설정의 근거 등을 제공하여 합리적인 자원배분을 도모할 수 있다는 장점을 지니고 있다. 이러한 장점으로 인해 여러 국제기구들은 발생주의 회계제도의 도입을 적극적으로 권장한다. 그러나 발생주의 회계제도가 가지고 있는 장점과 더불어 여러 국제기구들의 권고에도 불구하고 OECD 30개국 중 절반에 미치지 못하는 국가들에게만 발생주의 회계제도가 도입되었으며, 이러한 경향 역시

[#] The 1st author: Jang Hoon Chung, Tel. +82-44-287-2177, e-mail. musiqjh@stepi.re.kr

⁺ Corresponding author: Chang Kil Lee, Tel. +82-32-835-8739, Fax. +82-32-835-0796, e-mail. changkillee@inu.ac.kr

1990년대에 중점적으로 나타나고 있다는 점이다.

그렇다면 이러한 차이는 어디에서 기인하는가? 제도를 도입하지 않은 국가와 도입한 국가 간에는 어떠한 차이가 존재하는가? 어떠한 요인들이 도입한 국가들에게 영향을 미친 것인가? 본 연구는 이러한 연구 질문에 대한 해답을 찾기 위한 과정으로서 기존 연구를 통해 제시되어 온 경제적·정치적·사회적 요인과 더불어, 국제적 규범의 강조가 제도의 확산을 추동하는 중요 요인으로 작용하고 있음을 1980년부터 2010년까지 OECD 30개국을 대상으로 실시된 통계분석을 통해 논의하고자 한다.

II. 이론적 검토

1. 재정위기 개혁으로서 발생주의 회계제도

OECD 국가들은 1970년대부터 대규모의 재정적자가 발생함에 따라 다양한 형태의 개혁을 시도하였다. 특히 1980년 이후 '신공공관리(New Public Management; NPM)'를 근간으로 정부의 효율성 증진을 위하여, 성과에 의한 관리를 강조하는 행정개혁을 추진하고 있다. 이러한 성과중심의 정부 개혁이 그 의도한 목표를 달성하기 위해서는 정부의 재정활동과 그 현실을 객관적으로 반영할 수 있는 정부회계제도가 필수적이라는 공감대가 형성되었으며, 이에 따라 민간에서 사용되어오던 발생기준 회계제도를 공공부문에 도입하거나 도입하려는 시도가 이루어졌다.

발생기준 회계제도는 정부 활동을 수행함에 있어 필요한 총 비용과 재정에 대한 보다 종합적이고 포괄적인 정보제공 및 책임 설정에 대한 근거를 제공한다. 또한 투입과 산출에 대한 측정을 가능하게 함으로써 자원의 합리적인 배분을 도모할 수 있다는 장점을 가지고 있다 (Lee & Kim, 2002). 발생기준 회계제도는 기존의 현금주의 회계제도에 대안으로 제시된 제도이다. 발생주의

회계제도와 현금주의 회계제도의 구분은 인식기준에 대한 고려로부터 시작한다. 정부의 회계 거래가 어느 시점에 발생하여 그 거래를 인식하고 기록하느냐에 대한 기준이 바로 회계의 인식기준이다. 기업의 회계와 마찬가지로 정부회계 역시 세입·세출 및 기타 재정활동에 대한 보고를 어느 기간에 귀속시킬 것인가에 관한 고려가 필요하다. 회계의 인식기준은 크게 현금주의와 발생주의로 구분한다.¹⁾

현금주의(cash basis) 회계제도에서 거래는 현금이 들어오거나 나갈 때 기록된다. 재화나 용역은 물건의 대가가 지불된 때에 소비된 것으로 간주된다. 따라서 현금이 수납된 때에 수익 또는 수입이 이루어진 것으로 보고 현금이 지출된 경우 비용 또는 지출이 이루어진 것으로 인식한다. 이 기준은 전통적으로 정부회계에서 채택되어 온 방법으로 현금의 수입은 곧 수익으로, 현금의 지출은 비용으로 인식된다. 발생주의(accrual basis)는 현금이 유입과 유출에 관계없이 거래가 발생한 시점에 인식하는 방식으로 경제적 사건이 실제로 발생한 시점에 거래를 인식한다. 현금주의와 발생주의는 회계기준의 스펙트럼에 있어 양 극단에 존재한다고 볼 수 있다. 현금주의 하에서는 현금이 들어오거나 나갈 때 거래를 인식하는 반면, 발생주의 하에서는 현금 입출 여부와 상관없이 수입을 창출하는 행위 혹은 자원을 사용하게 되었을 때 거래를 인식하기 때문이다. 예를 들어 조세수입의 경우 현금주의에 따르면 조세가 징수된 시점을 거래시점으로 인식하여 수입으로 기록하게 되지만, 발생주의 하에서는 경제적 거래가 일어난 시점을 기준으로 하여 수입을 기록하게 되는 것이다.

정부회계에 있어 발생주의 도입의 가장 중요한 목적은 정부 사업의 실제 비용을 보다 투명하고 정확하게 인식하려는 시도이다. 이를 통해 큰 규모의 자본투자가 발생하였을 때 한 번에 그 비용을 인식하지 않고 감가상각을 통해 합리적 분석을 도모할 수 있게 된다. 현금주

1) Rowan & Pendlebury(2000)는 현금주의(cash basis), 지출인식행위주의(commitment basis), 발생주의(accrual basis)로 구분하고 있다. 그러나 지출인식행위 역시 현금의 수불과 관계없이 거래를 인식한다는 점에서 발생주의 회계제도에 포함된다. 본 연구에서는 지출인식행위주의를 포함하여 발생주의 회계제도를 보다 폭넓게 정의하였다.

의에서는 현금의 입출이 아직 일어나지 않았기 때문에 파악할 수 없던 부분을 발생주의를 통해 고려할 수 있게 된 것이다.

2. 발생주의 회계제도의 도입과 국가 간 확산

그렇다면 발생주의 회계제도를 도입하게 만드는 이유는 경제적 위기의 타파 혹은 효율성 제고라는 원인으로 모든 설명이 가능한가? 또한 어떠한 제도적 맥락이 고려되어야 하는가? 본 연구는 이러한 연구 질문에 대한 해답을 구하기 위하여 회계제도 개혁과정을 분석한 선행 실증연구에 대한 검토를 통해 논의를 발전시키고자 한다.

특정 회계제도를 도입하는 이유는 무엇이며, 그러한 원인들이 어느 정도의 영향을 미치는가를 실증적으로 분석한 선행연구들을 살펴보면 다음과 같다. 먼저 Zimmerman(1977)의 연구는 정치와 회계제도의 상관관계를 논의하면서 정부회계제도의 개혁과정을 분석하였다. 그는 미국의 많은 지방정부가 시도하는 발생주의 회계제도와 통합재무제표의 채택과 같은 회계개혁이 왜 실패하였는지 주인-대리인 이론을 통해 논의하였다. 주민은 대리인인 공무원을 회계제도 개혁을 통해 감시할 수 있으나, 발생주의와 같은 새로운 형태의 회계제도의 구축은 소요되는 비용에 비해 그 효과가 작기 때문에 개혁에 관심을 두지 않는다는 것을 주장하였다. 또한 임명직 시장일수록 대형 회계 법인에 감사를 의뢰하는 경향이 높다는 것을 발견하였다. Baber & Sen(1984)은 미국 주정부들이 1980년에 제시되었던 회계기준을 수용하지 않고 지속적으로 사용하여 오던 기금체계를 유지하려는 경향에 대해 정치적 과정에 초점을 맞추고 분석을 실시하였다. 이들은 정치적 경쟁, 의원교체율 등이 영향을 미치는 것을 확인하였다. Cheng (1992)은 주정부의 회계공시(accounting disclosure)에 영향을 미치는 요인들을 투표자의 선호, 이익집단의 압력, 정당 간 경쟁, 제도적 맥락 등을 주요 원인으로 지목하고 실증적 분석을 시도하였다.

특히 주목할 만한 연구로는 Lim & Moon(2007)의

연구를 들 수 있다. 이들은 1980년부터 2004년까지 OECD 국가를 중심으로 경제·재정적 요인, 정치·제도적 요인, 사회·문화적 요인이 발생주의 회계제도 도입에 어떠한 영향을 미치는지 실증적으로 분석하였다. 제도 도입에 영향을 미치는 요인으로 1인당 GDP 수준, 경제적 개방도, 인구규모, 유럽연합 가입여부, 공익국가모델 등을 제시하였다. 특히 흥미로운 시사점은 경제·재정적 요인에 있다. 국제적인 경제 개방도는 발생주의 회계제도 도입에 부정적인 영향을 주는 것으로 나타났다. 이러한 분석결과에 대해 그들은 경제적 개방도보다 재정개혁에 대한 정치적 개방성 및 정치적 선택이 보다 중요한 영향을 줄 수 있기 때문에, 이에 대한 고려가 필요하다는 점을 강조하였다. 즉 개방성의 여러 차원에 대한 고려와 추가적인 분석을 실시할 필요가 있음을 던져주고 있다. 따라서 이들의 연구를 바탕으로 본 연구는 제도적 환경에서의 국가의 행태를 강조하는 제도주의 조직론을 이용하여 추가적인 분석을 실시하였다.

정부규모 감축, 민영화 등 다양한 형태의 정책과 제도들이 전 세계적으로 확산되고 있는 것은 주지의 사실이다(Simmons, *et. al.*, 2006). 이와 같은 변화를 제도의 확산이라는 측면에서 바라보면 개별 국가의 의사결정이 선행된 다른 국가들의 의사결정에 의해 구조적으로 영향을 받게 되는 것을 의미한다. 제도주의 조직론은 기존의 연구들이 가진 관점과 다른 이론적 가정에서 출발한다. 제도주의 조직론을 통한 제도의 확산은 개별 국가가 지닌 고유한 속성에 의해 국가의 의사결정이 독립적으로 이루어진다고보다, 개별 국가가 다른 국가의 의사결정에 의해 받게 되는 영향력과 이로 인한 개별 국가의 의사결정 변화에 초점을 맞춘다(Meyer & Boli, *et. al.*, 1997).

물론 국제정치경제학적 관점에서 기존에 진행된 다수의 연구들은 개별 국가의 정책이 독립적인 의사결정 과정이며, 개별 국가만의 고유한 속성들로 인해 다양한 형태의 정책이 형성되고 집행된다는 것을 강조한다. 즉 국가 내 정부가 처한 고유한 특성에 의해 다양한 형태의 정책이 나타난다는 것이다. 예를 들어 국가의 특성에

따른 경제발전의 차이에 관한 연구(Przeworski, *et al.*, 2000), 사회적 균열(social cleavages)에 관한 연구(Collier, 1999), 국가의 법과 제도에 관한 연구(Linz & Stepan, 1996) 등은 개별 국가의 민주화가 중요한 변화의 촉발기제로 작용하였다는 것을 주장한다. 이들의 연구에서 민주화는 개별 국가의 독립적인 의사결정에 의해 나타난 사회현상으로 강조된다. 즉 기존의 국제정치경제학적 논의에 있어 주된 가정은 개별 국가의 선택이란 고유한 속성에 의해 발현되는 독립적인 사건인 것이다.

그렇다면 개별 국가의 정책 채택은 국가의 고유 속성을 통해서만 설명되는가? 본 연구는 최근의 연구들이 국내적 속성뿐만 아니라, 국제적 차원의 변화와 국제사회의 압력을 통해 개별 국가의 의사결정이 변화할 수 있다는 점을 제시하고 있다는 점에 주목한다.

특히 1990년대 이후부터 국제정치학적 분석의 초점은 단순히 국가 내부요인에 따른 정책의 선택뿐만 아니라 국제사회에서 발생하는 압력과 기회를 중요한 영향요인으로 주목하기 시작하였다. Frieden & Rogowski (1996)은 90년대 이후 경제 자유화에 관한 논의를 통해 일련의 외생변수로서 국제화의 영향으로 인해 전 세계적인 운송수단 및 통신수단과 관련된 비용의 감소가 관련 국내 산업의 경쟁력 약화로 이어졌고, 이러한 변화가 개별 정부로 하여금 국내 경제체제를 국제사회에 개방하는 유인으로 작용하였음을 지적하였다. 또한 Schneider(2004) 역시 남미 국가들을 대상으로 개별 정치적 상황뿐만 아니라 90년대 이후 전 세계적인 경제적 자유화의 유행이 국제적 규범으로 작용하여 개별 국가의 경제적 자유화가 확산되었음을 강조하였다. Lee & Strang(2006)은 OECD 국가들의 공공부문 축소를 국가 간 확산의 틀로 조명하였고, 지리적 근접성에 의한 모방과 학습이 확산의 주요 요인으로 작용하였음을 주장하였다. 이처럼 개별 국가의 정책 결정이 단순히 국가 내부의 요인뿐만 아니라 외부환경으로서 국제적 변화에 따라 영향을 받게 된다는 점은 본 연구가 OECD

국가들의 발생주의 회계제도 채택을 국가 간 확산의 과정으로 이해하게 된 이론적 단초를 제공하였다. 따라서 본 연구는 상호보완적인 설명을 위하여, OECD 국가들의 발생주의 회계제도 채택을 국가 간 제도 확산으로서 바라보고 이에 영향을 미치는 요인으로써 국가의 외생적인 외부환경으로서 국제사회에 초점을 두었다. 이는 물론 개별 국가의 고유한 속성으로서 국내적 요인 자체를 부정하는 것이 아니다. 국가의 고유한 특성을 통해 이루어지는 의사결정을 일련의 '귀무가설'로 제기하고, 외부환경의 변화에 의해 국가가 어떠한 의사결정을 결정하게 되는지 분석하고자 하는 의도이다.

3. 발생주의 회계제도 도입에 관한 가설²⁾

1) 경제·재정적 요인

국가 경제·재정적 요인이 회계제도 개혁에 미치는 여러 영향 중 첫 번째 요인으로 국가의 재정 상태와 부채수준에 초점을 맞춘다. 국가가 보유한 부(wealth)의 상태와 발생주의 회계제도의 도입과의 관계에 대해서는 다양한 견해가 존재한다. Ingram(1984)은 주정부가 가진 관리의 질이 높아 개별 주정부의 재정상태가 양호하게 되면, 개별 정책결정자 및 정치인들로 하여금 '부의 증가'를 외부에 보이게 하는 동기를 가지게 된다고 주장하였다. 즉 기존 단식부기·현금주의에 기반한 회계제도 하에서는 제공되는 정보에 제한이 따르기 때문에 발생주의 회계제도로의 이행을 요구하게 되는 것이다. Lim & Moon(2007) 역시 이러한 견해를 피력하고 있다. 그러나 Evans & Patton(1983)의 경우 재정 상태와 회계제도 개혁간 유의미한 관계가 없다는 것을 주장하였다.

본 연구에서 국가의 재정 상태를 주요 원인으로 주목한 것은 발생주의 회계의 도입과 실행에 있어 발생할 수 있는 비용(cost)의 문제가 존재하기 때문이다. 정부 부문에 발생회계를 도입함으로써 정확한 성과측정을 통해 정부부문의 효율성을 제고할 수 있지만, 정부부문이 가지는 특징 때문에 발생주의를 적용하는 데에는 여

2) 가설1부터 가설3까지의 내용은 Lim & Moon (2007)의 연구를 중심으로 구성되었다.

리 비용이 수반된다(Blondal, 2003). 물론 민간회계와 같이 국제적으로 통용될 수 있는 기준이 존재할 경우, 이러한 문제가 일정 부분 해소될 수 있다. 그러나 정부 부문은 민간부문에서 볼 수 없는 역사적 가치를 지닌 유물자산, 사회간접자본(SOC) 시설, 사회보험 등 특별한 자산과 부채가 존재하기 때문에 민간회계에서처럼 일률적으로 기준을 제시하는데 한계가 있다. 즉, 발생주의 회계제도의 실행에서 발생할 수 있는 이러한 문제점을 해결하기 위해 순응비용(compliance cost)이 필요할 수밖에 없다(Ellwood & Newberry, 2007). 현금주의 회계제도의 경우 현금의 흐름에 따라 회계를 처리하기 때문에 정부부문의 실질적인 성과측정을 어렵게 하는 반면, 상대적으로 회계처리에 있어 혼란은 작다. 이와 반대로 발생주의 회계제도를 정부부문에 적극적으로 도입하고 활용하기 위해서는 도입 초기 발생할 수 있는 혼란, 공무원 재교육 및 시스템 변경 등 여러 행정 비용으로 대표되는 순응비용의 증가를 감당할 수 있어야 한다. Blondal(2003), Ellwood & Newberry(2007)의 견해에 따라 발생주의 회계제도의 도입은 개별 국가의 재정 상태와 큰 연관이 존재한다는 가설1a를 제시하였다. 국부상태가 양호하여야만 회계제도 개혁으로 인해 발생할 수 있는 순응비용의 문제를 해결함과 동시에 효과적인 제도의 실행이 가능하기 때문이다.

가설1a: 국가가 부유할수록 발생주의 회계제도의 도입가능성은 높다.

또 다른 경제·재정적 요인으로 개별 국가의 부채수준에 초점을 맞춘다. Luder(1992), Pallot(2002), Lim(2007) 등 다양한 연구에서 1970년대에 들어서면서 대부분의 국가들이 석유과동으로 인한 경제위기와 복지국가로 인한 재정적자의 누적 등 재정적 위기를 겪은 점을 강조하면서 이러한 재정적 위기가 정부의 재정지출의 효율성 확보에 대한 요구를 증가시키고 그 결과 예산 및 회계제도의 제도화의 동인이 되었다는 점을 강조하고 있다. 대표적으로 Luder(1992)는 이러한 재정

적 위기를 충격변수(stimuli)로 표현하면서 부채증가로 인해 재정상황이 열악한 국가일수록 복식부기·발생주의 회계제도에 관심을 먼저 가지게 되고, 이에 따라 그 도입의 속도가 빠르게 된다는 것을 주장하였다. 이에 본 연구에서는 다음과 같은 가설1b를 제시한다.

가설1b: 국가의 부채수준이 높을수록 발생주의 회계제도의 도입가능성은 높다.

경제·재정적 요인으로 조세부담의 증가 역시 중요한 독립변수로 작용하게 된다. Lim & Moon(2007)은 조세부담이 증가하면 국민들은 조세에 저항하는 행태로서 조세부담의 완화를 요구하게 되는 것을 주장하고 있다. 이러한 국민들의 요구는 정부회계에 대한 감시유인으로 작용할 가능성이 크기 때문이다(Hepworth, 2002).

가설1c: 조세부담이 커질수록 발생주의 회계제도의 도입가능성은 높다.

또한 국제개방도 역시 발생주의 회계제도 도입의 요인으로 작용한다. Lim & Moon(2007)은 경제적 측면에 있어 개방도가 높아질수록, 발생주의 회계제도의 도입가능성이 높다는 주장을 제시한다. 이는 자본시장의 세계화에 기인한다. 회계정보는 자본시장에서 투자자와 채권자들의 의사결정에 이용되는 중요한 정보이므로, 국제자본시장에서도 효율적 자원배분을 위한 회계정보의 역할은 중요하다고 할 수 있다. 따라서 다른 국가와 비교하여 상이한 회계모형을 유지할 경우, 외국 자본의 유치 및 경제적 이익 극대화를 불리하게 만드는 요인이 될 수 있다. 즉 금융시스템의 세계화와 함께 회계시스템도 세계화되어야 하므로 세계적인 모델을 운영할 수밖에 없는 것이다. EU, APEC, NAFTA, MERCOSUR 등 다양한 지역협력체가 등장하고 WTO와 같은 국제체가 결성된 것은 경제적 영역에서 진행된 세계화에 기인한다. 즉 경제개방과 더불어 국제무역 및 외국의 자

국내 직접투자에 대한 의존을 가져오게 된 것이다. 따라서 경제적 개방을 통해 이익 극대화를 추구하는 국가는 세계경제에 지속적으로 참여하기 위하여 발생주의 회계제도를 도입하고 국제화 수준에 맞는 회계시스템을 채택하게 되는 것이다.

가설1d: 경제적 개방도가 클수록 발생주의 회계제도의 도입가능성은 높다.

2) 정치·행정제도적 요인

지난 20년간 대부분 OECD 국가에서 공공부문 개혁이 추진되었다. 그러나 이러한 개혁들은 그 내용이 국가별로 매우 다양하게 나타나고 있다. 이것이 의미하는 것은 개별 국가가 가진 역사적·제도적 맥락이 개혁의 중요 요인이 된다는 것이다(Ha, 2003). OECD(2005) 역시 재정위기 개혁에 있어 국가별 여건이 중요한 변수라는 점을 강조하고 있다. 개혁과정을 이해하기 위해선 각 국가가 처한 상황과 개혁으로 어떠한 문제를 해결하려는가를 이해하여야 한다는 것이다.

Ha(2003)는 공공부문의 예산개혁을 초래한 중요한 요인으로 재정위기로 대표되는 경제적 요인과 더불어 정치·행정제도를 지적하였다. 한 국가에 고유한 공식적인 제도의 모습은 정부개혁의 형태와 속도에 대해 중대한 영향을 미치며, 행정체제의 집중과 분산에 따라 그 집행속도가 달라질 수 있다는 점이다. 본 연구는 이러한 측면을 고려하여 발생주의 회계제도 도입에 있어 국가별 정치·행정제도를 고려하고자 한다.

먼저 국가의 형태가 단방제 혹은 연방제 여부에 따라 발생주의 회계제도 도입에 영향을 미칠 수 있다. 일반적으로 집권화 수준이 높은 단방제 국가에 비해 연방제 국가에서 이루어지는 개혁이 덜 획일적이며 완만하고 제한된 범위에서 이루어진다는 특징을 지닌다(Ha, 2003). 단방제 국가일수록 연방제 국가보다 도입이 용이하다는 것 역시 일반적인 견해로 받아들여지고 있다(Chan, et. al., 1996). OECD 주요 국가들의 회계제도를 연구한 Lim(2007)의 연구에 따르면 발생주의 회

계제도를 도입한 국가 중 분권화가 충분히 이루어진 연방국가인 미국과 영국은 중앙정부와 지방정부의 회계기준이 분리되어 운영되고 있으나, 분권화 정도가 낮은 뉴질랜드나 중앙정부가 지방정부보다 먼저 도입한 스페인은 통합되어 운영되고 있다는 점을 확인할 수 있다. 즉, 연방제 국가에 비해 단방제 국가에 있어 발생주의 회계제도가 도입될 가능성이 높다는 것을 의미한다.

가설2a: 단방제 국가가 연방제 국가에 비해 발생주의 회계제도의 도입가능성이 높다.

대통령제 국가와 의원내각제 국가 간에도 회계제도 개혁의 차이가 존재한다. 대통령제 국가에서는 입법부와 행정부가 서로 독립적으로 기능하는데 반해, 의원내각제 국가의 경우 지배적 정당이나 정당 연합에 의해 구성된 다수파의 지지를 통해 입법부와 행정부간 기능 분리가 명백히 이루어지지 않는다. 안정적인 의회 다수당에 의하여 행정부가 구성되고 당내 규율이 강하다면 행정부의 결정이 의회에 의해 변화될 가능성은 적다. 동일 정당에 속해 있는 의회는 형식적으로 정부의 결정을 비준하게 된다. 웨스트민스터(westminster) 형태의 정부구조를 갖고 있는 국가들은 거부점(veto-point)이 적어 빠르게 예산 및 회계의 제도화가 이루어졌다(Lim, 2007). 의원내각제 국가에서 의회의 의무는 현재의 정부가 계속 통치하는데 있어 신임을 제공하는데 있으며 이런 의무를 완수하기 위해 정부의 예산이 그대로 통과되는 현상을 자주 확인할 수 있다. 따라서 급진적인 예산 및 회계개혁이 대통령제 국가에 비해 의원내각제 국가에서 이루어질 가능성이 높다.

가설2b: 의원내각제 국가가 대통령제 국가에 비해 발생주의 회계제도의 도입가능성이 높다.

또한 의회의 형태에 따라서도 회계제도 개혁에 차이점이 존재한다. 양원제 의회가 존재하는 국가에서는 상원과 하원간의 합의과정에 갈등이 존재함으로 인해서 단

원제 의회 국가에 비해 의안처리의 지연가능성이 크다 (Immergut, 1992). Vatter(2005)는 1971년부터 1996년까지 OECD국가를 대상으로 양원제 의회가 미치는 영향을 연구하여 양원제 의회는 정부예산팽창과 복지 예산 증액을 저해하고, 경제적·재정적 개혁에 대한 강력한 거부점으로 작용한다는 것을 주장하였다. 이는 양원제 국가일 경우 발생주의 회계제도의 도입가능성에 부정적인 영향을 미칠 것을 예상할 수 있다.

가설2c: 단원제 의회인 국가가 양원제 의회인 국가에 비해 발생주의 회계제도의 도입가능성이 높다.

3) 사회·문화적 요인

정부의 규모는 정부회계제도의 관행 및 회계공시의 특징에 중요한 영향을 미치는 것으로 알려져 있다(Lim & Moon, 2007). 정부의 규모가 크면 클수록 새로운 회계제도를 도입하고 집행하는데 여러 기술적 문제가 증가하고, 기회비용 역시 증가하기 때문이다(Zimmerman, 1977).

가설3a: 정부규모가 작을수록 발생주의 회계제도의 도입가능성이 높다.

지리적 위치 역시 중요한 요인으로 지적받고 있다. 즉 OECD 가입국이더라도 어떠한 지역에 위치하는가에 따라 발생주의 회계제도 및 관련 제도들의 도입 수준이 달라지기 때문이다. Lim & Moon(2007)은 EU국가군의 경우 발생주의 회계제도의 도입빈도가 상대적으로 높게 나타나고 있다는 것을 강조한다.

가설3b: EU국가는 비EU국가에 비해 발생주의 회계제도의 도입가능성이 높다.

Pollitt & Bouckaert(2004)는 유럽 국가를 대상으로 행정문화와 관련된 논쟁에서 법치국가모델(Rechtsstaat model)과 공익국가모델(Public interests model)로 구

분됨을 주장하였다. 일반적으로 법치국가모델이 공익 국가모델보다 정부개혁이 지연된다고 알려져 있다 (Lim & Moon, 2007). 상대적으로 법치국가모델에서는 공무원들이 행정법을 우선시하게 되는데, 행정법에 대해 고도의 교육훈련을 받은 고위공무원은 일반적인 행정가에 비해 경영적·목표지향적인 관점을 가지고 의사결정을 하는 것이 어렵기 때문이다.

가설3c: 공익국가군은 다른 행정문화 국가군에 비해 발생주의 회계제도의 도입가능성이 높다.

4) 국제적 요인

앞서 논의되었던 이론과 가설이 개별 국가가 처한 상황과 보유한 역량의 차이에 기반한 설명이었다면, 국제적 요인과 관련된 이론과 가설은 국제사회에서 국가 간 연결망과 국제적 개방성에 기초한 제도도입에 관한 측면을 강조한다.

Boli & Thomas(1997), Meyer & Boli, et. al.(1997)은 '세계사회(world society)'의 개념을 이용하여 국제사회에서 일어나는 특정제도의 확산을 분석하였다. 이들의 연구에 따르면 세계사회 속에 개별국가 존재하여 연결망을 이루며, 세계사회 속에 보편적인 규범이 존재하기 때문에 특정한 제도의 확산은 개별국가 세계사회에 존재하는 보편적인 규범을 수용하는 과정이라는 것이다. 또한 세계사회 속에서 개별국가 배태된다는 것을 강조한다. 따라서 각각의 국가들은 기본적인 특성이 다르다 할지라도 대중교육, 합리적인 경제발전, 인권의 향상, 사회안전망, 환경보전 등 여러 가치에 대한 표준화된 정의를 가지고 있으며 이에 따라 대다수의 국가들은 거의 동일한 모습으로 존재하게 된다. 이들은 세계화를 단순한 초국가적 현상이 아닌 세계문화의 작용에 의해 국민국가가 하나의 주체로서 더욱 유사한 제도와 조직을 갖추어 가는 것으로 이해한다.

1970년대 이후, 국제회계사협회, IMF, OECD 등 다양한 국제기구들로 대표되는 세계사회는 발생기준에 기초한 새로운 회계기준을 제시하였다(Chevauchez,

2002). 이러한 청사진은 첫째, 공공부문에서 성과 향상과 더불어 투명성과 책임성의 강조, 둘째, 원가와 성과 개념에 따른 적절한 정보제공의 필요성, 셋째, 경제위기와 재정적자에 대한 해결책으로서 발생주의 회계제도를 강조한 것이다. 국제적 연결망과 제도의 확산을 강조하는 관점에서 발생주의 회계제도의 확산은 강대국들에 의해 나타나는 것이 아니라, 세계문화로서 지속 가능한 개발과 같은 통합적 모형이 수용되었다고 보아야 한다.

이와 같이 가치가 확산된 것은 정부간기구와 같은 국제단체의 활동을 통해 이루어진다. 먼저 규범의 유행은 사회학적 제도주의에서 의미하는 규범적 동형화(normative isomorphism)와 유사한 개념이다. 국가들이 불확실한 의사결정의 맥락에서 세계문화라는 제도적 환경의 영향을 받아 다른 국가들이 취한 행위를 모방하는 과정을 의미한다. 1970년대 이후 점차 정부의 투명성과 재정성과 제도가 중요한 가치로 등장하면서, 국제사회 속에서 개별 국가들은 불확실성에 직면하게 되고 이를 해결하기 위해 전 세계적으로 여러 국가들이 채택한 '발생주의'라는 청사진을 모방하게 되는 것이다.

따라서 본 연구는 발생주의 회계제도 확산과정의 주요 기제로서 비정부기구에 주목한다. 비정부기구와 같은 국제단체는 관념을 광범위하게 공유시키는 역할을 수행한다(Haas, 1992). 이러한 '인식공동체(epistemic community)'들이 환경파괴가 인간에게 미치는 영향의 심각성을 각국의 정책결정자들에게 알리고 환경보호의 중요성을 계몽함으로써 각 국가들의 국제적인 공동책임을 강조하는 역할을 맡는 것이다. Boli & Thomas (1997)도 국제단체가 세계문화의 보편적 원칙들을 이해시키고 확산하는데 핵심적인 역할을 담당한다는 것을 주장하였다. 이러한 비정부기구가 정치적 측면에서의 제도 도입과 관련된 국제적 연결망 수준을 보여주는 것이라면 경제적 측면에서의 고려 또한 필요하다. 제도 도입에 영향을 미칠 수 있는 국제적 차원의 변수는 크게 국제기구의 참여와 같은 정치적 측면과 함께 경제적 측면에서의 개방도로 구분할 수 있다. 학자에 따라 양자

의 상대적 중요성은 달리 평가하고 있다(Cameron, 1978; Usui, 1995). 따라서 본 연구에서는 제도도입과 확산에 중요 기제로 인식되고 있는 비정부기구와 더불어 경제적 측면에서의 개방도 역시 중요 기제로 강조하고자 한다. 이상의 논의를 통해 다음과 같은 가설을 제시한다.

가설4a: 국제정부간기구(IGOs)에 많이 가입한 국가일수록 발생주의 회계제도의 도입가능성은 높다.

III. 분석방법 및 변수설정

1. 종속변수

본 연구에서의 종속변수는 1980년부터 2010년까지 OECD 국가를 대상으로 발생주의 회계제도의 도입여부이다. OECD 국가들의 대부분은 예산개혁이 1970년대와 1980년대 초 석유파동에 의한 세계경제의 불황과 이로 인한 재정의 적자누적으로 인해 시작되었으며, 이러한 개혁의 근간이 되는 것은 관료제의 비효율성을 비판하고 정부의 효율성을 제고하려는 신공공관리라고 할 수 있다. 따라서 발생주의 회계제도의 도입에 관한 분석시기를 1980년부터 고려한 이유는 신공공관리가 개별 국가의 중요 원칙으로 자리 잡게 된 것이 1980년대이기 때문이다.

발생주의 회계제도를 채택한 국가들의 명단과 그 체결연도를 파악하기 위하여 본 연구는 OECD의 데이터 베이스를 이용하였다. 이 홈페이지의 자료를 통해 1980년부터 2010년까지 발생주의 회계제도를 도입한 총 12개 국가의 정보를 확보하였다. 이와 같은 정보는 본 연구의 주요 분석방법인 사건사(event history) 분석의 종속변수이며, 시작연도인 1980년으로부터 발생주의 회계제도를 도입할 시점에 발생하는 재해율(hazard rates)을 분석하는데 이용된다. 이를 위해 OECD 국가 중에서 발생주의 회계제도를 도입한 12개 국가들의 체결연도를 1로, 그렇지 않은 연도 혹은 도입하지 않은 다른 나라들의 경우 0으로 가변수화 하였다.

Table 1. National adoption time of accrual accounting system

Country	Adoption time	Country	Adoption time
New Zealand	1991	Finland	1998
Iceland	1992	Italy	1998
Sweden	1993	United Kingdom	1999
Australia	1994	Canada	2001
Spain	1994	France	2006
USA	1996	Swiss	2007

2. 독립변수

발생주의 회계제도의 도입에 관한 영향요인을 분석하기 위해 첫째, 경제적 요인으로서 국가의 부(wealth), 국가부채수준, 조세부담수준, 경제적 개방도, 둘째, 정치적 요인으로서 연방제 국가군, 의원내각제 국가군, 양원제 국가군, 셋째, 사회·문화적 요인으로서 인구규모, EU국가여부, 행정문화, 넷째, 국제사회의 영향력으로서 개별 국가의 정부 간 국제기구 가입 수 등을 독립변수로 사용하였다.

국가의 부로서 경제수준은 1인당 GDP를 통해 측정하였다. 국가부채수준의 경우 GDP 대비 부채수준비율로 측정하여 절대 크기로 인해 발생할 수 있는 문제점의 발생을 방지하고자 하였다. 경제적 개방도는 GDP 대비 국내해외직접투자(foreign direct investment inflow) 비율로 측정되었다. 조세부담은 GDP 대비 조세비율로 측정하였다. 마지막으로 해외직접투자액 혹은 비율이 증가한다는 것은 국가 간 경제적 개방도가 증가하는 것을 의미한다. 따라서 개방도를 측정하기 위한 대리변수

로서 해외직접투자를 사용하였다. 네 가지 변수 모두 시간의 경과에 따라 변화하는 시간변동(time-varying) 변수이며, 월드뱅크(World Bank)의 세계발전지수(World Development Indicator)를 통해 측정되었다.

연방제 국가군, 의원내각제 국가군, 양원제 국가군의 경우 국가별 가변수로 측정되었다. 연방제 국가군의 경우 연방국가인 경우 1로, 의원내각제 국가군의 경우 의원내각제를 채택한 국가를 1로, 양원제 국가군은 양원제 의회를 가지고 있는 국가를 1로 처리하였다. 이를 위한 데이터는 Database of Political Institution (DPI)을 통해 수집되었다.

사회·문화적 요인의 경우 인구규모에 따른 국가 간 차이를 통제하기 위한 변수로 인구규모를 사용하였다. Zimmerman(1977)의 연구에서도 추정규모가 회계공시에 영향을 미치는 것으로 알려져 있다. 본 연구에서는 인구수가 많은 국가일수록 회계제도 개혁을 위한 비용이 증가된다는 점을 통제하기 위하여 본 변수를 고려하였다. 인구규모는 월드뱅크(World Bank)의 세계

Table 2. The meaning of variables

Variables	The meaning of variables	Note
[Dependent variable]		
Adopted status	Adoption=1	OECD
[Independent variable] Time difference a year(lagged)		
The Wealth of Nations	Per capita gdp	World Bank Data
Debt levels	Ratio of debts to GDP	World Bank Data
Tax burden	Ratio of tax to GDP	World Bank Data
Economic openness	Ratio of Korea's foreign direct investment to GDP	World Bank Data
A group of federal system	Federal system=1	DPI
A group parliamentary system	Parliamentary system=1	DPI
A group of bicameral system	Bicameral system =1	DPI
Population Size	The whole number of population	World Bank Data
EU nations Status	EU nation=1	EU
Administrative culture	Constitutionalism model =1 Intermediate model =1 Public service model=1	Pollitt & Bouckaert(2004), Lim & Moon(2007)
Intergovernmental organization	The number of subscription	Correlates of War

발전지수(World Development Indicator)를 통해 측정되었다. 또한 지역 변수로서 OECD 국가 중 EU 국가를 1로 처리하여 가변수로서 포함하였다. 마지막으로 행정 문화의 경우 Pollitt & Bouckaert(2004), Lim & Moon(2007)의 연구를 인용하여 법치주의모델 국가군, 중간적 성격의 국가군, 공익국가모델 국가군으로 범주화하였다.

정부 간 국제기구는 정부 간 국제기구 가입수를 의미하는 것으로 각 국가가 회원으로 가입하고 있는 정부 간 기구의 수를 고려하였다. 정부간기구의 수는 “Correlates of War”의 International Organizations 데이터를 이용하여 측정되었다. 이는 시간변동 변수이고 1년을 단위로 측정되었다.

3. 분석방법

본 연구는 사건사 분석(event history analysis)을 이용하여 분석단위로서 개별국가가 발생주의 회계제도를 도입할 가능성(체결률, ratification rate)을 계산하고, 앞서 논의한 독립변수들이 이러한 가능성에 어떠한 효과를 미치는지 분석한다. 발생주의 회계제도를 도입할 가능성, 즉 도입률은 사건사 분석에서 사용되는 재해율(hazard rate)과 동일한 개념으로 사용된다.

개별 국가가 발생주의 회계제도를 도입하는 것은 확률적 과정(stochastic process)을 따라 벌어지는 하나의 사건으로 간주되고, 그 도입률은 다음과 같은 함수로 나타낼 수 있다.

$$\lambda_{ij}(t) = \lim_{\Delta t \rightarrow 0} \frac{\Pr_{ij}(t, t + \Delta t | T \geq t)}{\Delta t}$$

위의 식은 분석단위가 하나의 특정한 사건을 경험하게 되는 재해율은 t의 시점까지 사건이 벌어지지 않은 조건 속에서 t시점과 t+Δt시점 사이에서 분석단위 i가 사건 j를 경험하게 될 확률을 의미한다. 즉, 발생주의 회계제도의 도입률은 t시점까지 람사협약을 체결하지 않은 국가 i가 t시점과 t+Δt시점 사이에 발생주의 회계제도를 도입할 확률을 의미한다.

다양한 형태의 사건사 분석모형이 존재한다(Box-Steffensmeier & Jones, 2004). 다양한 모형 중 특정한 모형을 선택하기 위해서는 시간이 하나의 사건에 미치는 영향을 파악하여야 한다. 본 연구의 경우, 시간이 발생주의 회계제도 도입에 미치는 직접적인 영향은 거의 없다고 가정한다. 또한 발생주의 회계제도의 도입률은 오직 여러 독립변수의 영향에 따라 변한다고 가정하여 이를 위한 분석모형으로 ‘exponential’ 모형을 활용하며, 이를 함수식으로 표현하면 다음과 같다.

$$\lambda_{ij}(t) = \exp(\beta x_{it} + \epsilon)$$

x_{it} 는 독립변수들의 벡터, β 는 독립변수들이 발생주의 회계제도를 도입할 확률에 영향을 미치는 회귀계수들의 벡터를 의미한다.

IV. 분석결과

〈Table 3〉은 각 국가의 발생주의 회계제도 도입률을 추정하는 exponential 사건사 모형의 분석결과이다. 여러 독립변수 중 먼저 경제·재정적 요인이 발생주의 회계제도 도입에 미치는 영향이 어떠한가를 살펴볼 수 있다.

경제·재정적 요인의 가설을 검증해보기 위해 도입된 변수 중 국가의 부(1인당 GDP)는 발생주의 회계제도의 도입에 영향을 미치지 않는 것으로 나타났다(가설1a 기각). 부채수준과 조세부담의 증가 역시 통계적으로 유의미하지 않았다. 경제위기로 인한 재정적자의 누적과 조세부담의 증가가 발생주의 회계제도의 도입의 가능성을 높일 것이라는 가설1b과 가설 1c는 기각된 것이다(가설1b 기각, 가설1c 기각). 그리고 경제적 개방도가 증가할수록 발생주의 회계제도 도입 확률은 낮아지는 것으로 나타나(가설 1d 기각), 발생주의 회계제도의 도입에 전반적인 경제적 요인이 미치는 영향은 유의미하지 않았다. 이는 Lim & Moon(2007)의 분석결과와 가장 큰 차이점으로, 그들은 OECD 국가들의 발생주의 회

Table 3. Analysis on exponential model, 1980-2007

Variables		Analysis
Economic and fiscal factors	The Wealth of Nations	.620 (1,463)
	Debt levels	.024 (.020)
	Tax burden	-.018 (.097)
	Economic openness	-.056** (.028)
Political and administrative institutional factors	A group of federal system	-1,491 (1,245)
	A group parliamentary system	-2,078 (1,342)
	A group of bicameral system	-.136 (1,221)
Social and cultural factors	The whole number of population(Log)	-1,790** (.725)
	EU	-1,281 (1,293)
	Constitutional nation	.737 (1,626)
	Public interest orientated nation	5,021*** (1,840)
Global factors	IGO	.127** (.059)
Constant		12,142
LR x ²		27,40
Log likelihood		-10,906
The number of countries signing		12
The total number of countries		30
Number of cases of observation		576

Note 1) *: p<0.1, **: p<0.05, ***: p<0.01

Note 2) It is standard error in parentheses.

계제도 도입에 있어 국가의 부가 긍정적인 영향을 미친다는 것을 강조하였다. 즉 발생주의 회계제도 도입과 실행에 있어 소요되는 비용을 감당할 수 있는 상태의 국가에 있어서만 제도의 도입이 나타난다는 것이다. 이는 정부회계에 발생주의 회계제도를 도입하는데 있어 수반되는 순응비용의 중요성을 강조하는 결과이다. 물론 발생주의 회계제도가 정확한 성과측정을 가능하게 하는 장점을 가지고 있다는 점은 발생주의를 통해 얻을 수 있는 편익이라는 점을 부정할 수 없다. 그러나 발생주의 회계의 도입은 이러한 혜택과 더불어 높은 순응비용을 야기할 수밖에 없기 때문에 국가의 부가 담보된 국가에서 발생주의 회계제도의 도입 확률이 높다는 것이 Lim & Moon(2007)의 주장이라고 할 수 있다.

그러나 본 연구가 의미하는 바는 국제사회의 영향력을 고려할 때, 이러한 기능적 요인의 설명력이 유의미

하지 않다는 것이다. 즉 높은 순응비용을 감당할 수 없더라도, 회계제도 개혁에 대한 국제사회의 규범이 강해짐에 따라 발생주의 회계제도의 확산이 늘어나게 되었다. 이는 국제사회의 규범적 영향력이 높은 순응비용과 같은 경제적 단점에도 불구하고, 각 국가들로 하여금 회계제도의 개혁이 일어나는데 큰 역할을 하였다는 것을 의미한다.

정치·행정제도적 요인의 경우 발생주의 회계제도 도입에 유의미한 영향을 주지 못하는 것으로 나타났다(가설2a, 가설2b, 가설2c 기각). 이는 Lim & Moon(2007)의 연구와 동일한 분석결과이다. 연방제 국가의 경우 분권화로 인하여 국가 차원이 회계제도 개혁을 시행함에 있어 단방제 국가보다 어려움을 겪을 수 있을 것이라는 예상과 더불어 의회 다수파에 의해 정부가 구성되어 보다 신속한 정책형성과 집행이 가능한 의원내

각제 국가의 경우 대통령제 국가에 비해 빠른 제도도입이 가능할 것이라는 예상은 발생주의 회계제도의 도입에 별다른 영향을 미치지 못하였다. 또한 Immergut (1992), Vatter(2005) 등의 주장을 바탕으로 제시된 가설3c 역시 기각되었다. 양원제 의회의 경우 상원과 하원 간 합의과정에 갈등이 상시 존재하므로 의안처리가 지연될 수밖에 없으며, 국가 수준의 정책에 있어도 강력한 거부점으로 작용하여 회계제도의 개혁에 부정적인 영향을 미치지 않는다는 것으로 보여주고 있다.

사회·문화적 요인의 경우 정부의 규모와 공익국가군 여부가 발생주의 회계제도 도입에 긍정적인 영향을 미치는 것으로 나타났다(가설3a, 가설3c 지지). 그러나 EU 국가군 여부는 발생주의 회계 도입에 유의미한 영향을 미치지 않는 것으로 나타났다(가설 3b 기각). 즉 인구규모가 커질수록 새로운 회계제도를 수행하는데 있어 행정적·기술적 문제점이 증가하고 또한 제도 도입과정에서의 수행비용도 증가하게 되어 발생주의 회계제도 도입에 부정적인 영향을 미치는 것이다. 또한 행정문화의 경우 다른 조건이 일정할 때 공익국가모델의 국가군이 다른 국가들보다 발생주의 회계제도 도입에 대한 선호가 높은 것으로 나타났다. 신공공관리적 행정개혁 차원에서 영미의 다원적 행정문화가 게르만적 전통의 행정문화인 법치국가모델보다 신자유주의적 개혁의 도입이 용이하기 때문이다(Laughlin & Peters, 1997; Lim & Moon, 2007).

마지막으로 국제적 연결망과 이를 통한 규범의 확산을 고려하기 위한 국제적 요인은 발생주의 회계제도를 도입하는데 중요한 요인으로 나타났다. 즉 국가 간 비정부기구에 많이 가입한 국가일수록 발생주의 회계제도를 도입할 확률이 증가하는 것이다(가설4a 지지). 이는 세계사회의 정치적 혹은 문화적 차원의 영향력이 개별 국가로 하여금 특정 제도의 도입을 하도록 만드는 원인이 될 수 있다는 것을 의미한다.

특히, 규범적 동형화 현상으로도 OECD 국가군의 제도도입이 가능하다는 맥락에서 다음과 같은 시사점을 도출해 볼 수 있다. 만약 '정당성 확보'를 위해 제도를 도입하였다면, 그 제도를 현실에 적용하는 것 자체가 국가로 하여금 커다란 문제에 직면하게 만든다는 점이다. 이는 앞서 논의한 '비용'의 문제와도 결부지어 생각해볼 수 있는 문제이다. 비용에 대한 고려 없이 이루어진 제도의 도입은 국가로 하여금 많은 문제를 불러일으킬 수밖에 없다. 제도의 도입과 이를 통한 효과는 모든 국가에서 동일하게 나타날 수 없다. 이는 각국이 처한 사회경제적 환경이 각각 다르기 때문이다. 선진국들의 경우 특정 정책을 수행함에 있어 오랜 경험에 따라 정책 목표를 효과적으로 달성할 수 있는 가능성을 가진 반면, 정책수행에 대한 경험이 부족하였거나 아직 경제발전 혹은 부채에 묶여 있는 국가들의 경우 과도한 부담의 발생은 물론 더욱 부정적인 효과로 이어질 수 있는 가능성이 존재한다. 따라서 이론적인 맥락의 정부회계 관련

Table 4. Comparison of results analysis

	Variables	Lim & Moon (2007)	The results of this research
Economic and fiscal factors	The Wealth of Nations	+	n.s.
	Debt levels	n.s.	n.s.
	Tax burden	n.s.	n.s.
	Economic openness	-	-
Political and administrative institutional factors	A group of federal system	n.s.	n.s.
	A group parliamentary system	n.s.	n.s.
	A group of bicameral system	n.s.	n.s.
Social and cultural factors	The whole number of population(Log)	-	-
	EU	+	n.s.
	Constitutional nation	n.s.	n.s.
	Public interest orientated nation	+	+
Global factors	IGO	Not included	+
The number of subscription		10	12

연구에서 발생주의 도입에 따른 편익 위주의 연구와 더불어 순응비용 혹은 부정적 효과에 대한 검토가 필요하다. 더불어 정부회계가 공공부문의 특성과 밀접하게 접목되기 위해서는 실무적인 차원에서 우리나라의 예산 회계제도의 유산을 고려하여 새로운 회계제도의 원리를 반영함과 동시에 정부부문의 활동을 정확히 규정해주는 회계과목의 설정과 설정된 회계과목을 예산과목과 연계시켜 나가는 방향의 계획이 요구된다.

V. 결론

본 연구는 1980년부터 2007년까지 OECD 30개국을 중심으로 경제·재정적 요인, 정치·행정제도적 요인·국제적 요인들 중 어떠한 요인들이 개별 국가가 다른 국가들보다 먼저 발생주의 회계제도를 도입하는데 영향을 미쳤는가를 통계적으로 분석하였다. 특히 본 연구는 Lim & Moon(2007)의 연구를 바탕으로 이들의 연구에 국제적 요인을 포함하여 추가적인 분석을 실시함으로써 개별 국가의 국내적 요인과 더불어 외생적 요인으로서 국제사회의 영향력이 실제 어떠한 영향력을 미치는지 고려하고자 하였다.

선행연구와 비교하여 발견할 수 있는 중요한 분석결과로는 국제적 요인을 고려했을 때, 기능적 차원에서 중요한 요인인 경제·재정적 요인이 발생주의 회계제도의 도입에 있어 영향력을 미치지 않고 있다는 점이다. 이는 개별 국가가 가진 경제적 역량과 여러 경제상황이 중요한 변수로 작용하지 않았다는 것을 의미한다. 또한, 정치·행정제도적 요인들 역시 별다른 영향력을 보여주지 못하였다.

재정위기 개혁의 동인으로서 국제기구의 권고가 중요한 요인으로 인식되고 있다는 점은 주지의 사실이다. 본 연구의 분석결과를 바탕으로 할 때, 단순한 국제기구의 권고에 의거한 재정위기의 관리에 대해서는 주의가 필요하다. 재정위기는 본질적으로 정치, 경제, 사회, 행정 등 다양한 요인에 의해 발생한다. 물론 국가에서 통제할 수 없는 국제경제 또는 국가 및 지역 경제의 영

향이 재정위기의 발단을 제공하는 경우가 많다. 그리고 이에 더하여 재정운영과정에서 방만한 재정운영, 비효율적인 예산운영, 전문성 및 재무정보의 부족, 비효율적인 징세방법, 수입의 과대 추정, 여유자금의 재테크 잘못 등으로부터 발생하기도 한다. 따라서 개별 국가의 합리적 선택이 무엇보다 선행되어야 한다. 왜냐하면 '따라하기'에 급급한 제도의 도입은 개별국가로 하여금 해가 될 수 있기 때문이다.

유럽 국가들의 재정위기가 오랫동안 지속되어 세계 경제를 위협하고 있는 지금 우리나라도 그 파급효과에 자유로울 수 없으므로 정부부문의 재정건전성 확보와 효율적인 재정운영이 절대적으로 필요하다. 새롭게 도입되는 정부회계가 공공부문의 특성과 밀접하게 접목되지 못하고 단순한 제도의 채택으로 그친다면 제도도입에 따른 혼란과 비용의 낭비만을 초래할 것이다. 따라서 정부회계제도의 개혁을 통해 정부부문의 효율성을 증대시키고, 재정의 건실화를 달성함과 동시에 이해관계자들에게 회계책임에 대한 보고를 성실히 이행해야 할 것이다. 예를 들어, 공공부문에 발생주의 회계제도의 도입은 공공부문의 성과관리제도를 위한 프로그램 예산제도와 연계되어야 한다. 전문가들의 우려중의 하나는 프로그램 예산제도와 발생주의 회계의 연계가 부족하다는 것이다. 따라서 이의 연계를 위한 지속적인 노력을 계속하여야 한다.

지금까지 발생주의 회계제도 도입의 영향요인에 대해 선행연구들이 서술식 혹은 정태적 통계분석을 한 반면, 본 연구는 시계열 자료를 바탕으로 동태적 실증분석을 실시하였다는 점에서 큰 의의를 지닌다. 그러나 보다 면밀한 분석을 위한 국가 내부의 제도적 맥락을 반영할 수 있는 자료를 반영하지 못했다는 점은 본 연구의 한계라고 할 수 있다.

감사의 글

이 논문은 2014년 교육부의 재원으로 한국연구재단의 지원을 받아 수행된 연구임(NRF-2014S1A3A2044630).

References

- Baber, W. R. and P. K. Sen. 1984. The Role of Auditing in the Public Sector. *Journal of Accounting and Economics*. 5(3): 213-227.
- Blondal, J. R. 2003. Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments. *OECD Journal on Budgeting*. 3(1): 43-59.
- Boli, J. and G. M. Thomas. 1997. World Culture in the World Polity. *American Sociological Review*. 62: 171-190.
- Box-Steffensmeier, J. M. and B. S. Johns. 2004. *Event History Modeling: a Guide for Social Scientists*. Cambridge University Press.
- Cameron, D. R. 1978. Expansion of the Public Economy: A Comparative Analysis. *American Political Science Review*. 72(4): 1243-1261.
- Chan, J. L., R. H. Jones, and K. G. Luder. 1996. Modeling Governmental Accounting Innovation: An Assessment and Future Research Directions. Chan, J. and J. M. Patton(eds.). *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*. 9: 1-19. Greenwich, Connecticut: JAI Press Inc.
- Cheng, R. H. 1992. An Empirical Analysis of Theories on Factors Influencing State Government Accounting Disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*. 11: 1-42.
- Chevauchez, B. 2002. Government Budgeting and Accounting Reform in France. *OECD Journal on Budgeting*. 2(1): 285-304.
- Collier, R. B. 1999. *Paths Toward Democracy: The Working Class and Elites in Western Europe and South America*. New York: Cambridge University Press.
- Ellwood, S. and S. Newberry. 2007. Public Sector Accrual Accounting: Institutionalizing Neo-liberal Principles? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 20(4): 549-573.
- Evans, J. H. and J. M. Patton. 1983. An Economic Analysis of Participation in the Municipal Finance Officers Association Certificate of Conformance Program. *Journal of Accounting and Economics*. 5: 151-175.
- Frieden, J. A. and R. Rogowski. 1996. The Impact of the International Economy on National Policies: An Analytical Overview. Keohane, R. O. and H. V. Milner (eds.). *Internationalization and Domestic Politics*. 25-47.
- Ha, Yeon Seob. 2003. *Institution Analysis: Theory and Issues*. Seoul: Dasan Publication.
- Haas, P. M. 1980. Introduction: Epistemic Communities and International Regimes. *World Politics*. 32(3) 357-405.
- Hepworth, N. 2002. Government Budgeting and Accounting Reform in the United Kingdom. *OECD Journal on Budgeting*. 2(1): 115-162.
- Immergut, E. M. 1992. The Rules of the Game: The Logic of Health Policy-Making in France, Switzerland and Sweden. Steinmo, S., K. Thelen, and F. Longstreth(eds.). *Structuring Politics: Historical Institutionalism in Comparative Analysis*. Cambridge: Cambridge Univ. Press.
- Ingram, R. W. 1984. Economic Incentives and the Choice of State Government Accounting Practices. *Journal of Accounting Research*. 22(1): 126-144.
- Lee, Chang Kil and D. Strang. 2006. The International Diffusion of Public-Sector Downsizing: Network Emulation and Theory-Driven Learning. *International Organization*. 60(4): 883-909.
- Lee, Hyo and Heon Kim. 2002. Theoretical Aspects and Issues Concerning Accrual Basis in Government Accounting. *Journals of Korean public administration*. 36(4): 21-42.
- Linz, J. J. and A. C. Stepan. 1996. *Problems of Democratic Transition and Consolidation: Southern Europe, South America, and Post-Communist Europe*. Baltimore: Johns Hopkins University Press.
- Luder, K. G. 1992. A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political Administrative Environment. Chan, J. and J. M. Patton(eds.). *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*. 7: 99-127. Greenwich, Connecticut: JAI Press Inc.
- Lim, Dong Wan. 2007. Comparative Study on the Institutionalization of the Double-Entry Bookkeeping and Accrual Basis Budget Accounting System in Central Governments of OECD Member Countries. *Journals of Korean public administration*. 41(4): 129-151.
- Lim, Dong Wan and Kwang Min Moon. 2007. A Study of Impact of Accrual-based Accounting and Budgeting on Government Debts in OECD Countries. *Korean Journal of Public*

- Administrative*. 45(1): 33-60.
- Meyer, J. W., J. Boli, G. M. Thomas, and F. O. Ramirez. 1997. World Society and the Nation-State. *American Journal of Sociology*. 103: 144-181.
- OECD. 2005. *Modernising Government: The Way Forward*. Brookings Inst Pr.
- Pallot, J. 2002. Government Accounting and Budgeting Reform in New Zealand. Chan, J. and C. Xiaoyue. *Models of Public Budgeting and Accounting Reform*. Paris: OECD
- Pollitt, C. and G. Bouckaert. 2004. *Public Management Reform: A Comparative Analysis (2nd ed.)*. New York: Oxford University Press.
- Przeworski, A., M. E. Alvarez, J. A. Cheibub, and F. Limongi. 2000. *Democracy and Development: Political Institutions and Well-Being in the World, 1950-1990*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Robinson, M. 1998. Accrual Accounting and The Efficiency of The Core Public Sector. *Financial Accountability & Management*. 14(1): 21-37.
- Rowan, J. and M. Pendlebury. 2000. *Public Sector Accounting, 5th edition*. London: Trentice Hall.
- Ryu, Sung Yong and Byung Chul Kwon. 2007. Reformation and Implication of Governmental Accounting System in the Developed Countries. *Korean Governmental Accounting Review*. 5(2): 115-145.
- Schneider, B. R. 2004. Organizing Interests and Coalitions in the Politics of Market Reform in Latin America. *World Politics*. 56(3): 456-479.
- Simmons, B. A., F. R. Dobbin, and G. Garrett. 2006. Introduction: The International Diffusion of Liberalism. *International Organization*. 60(4): 781-810.
- Usui, C. 1995. *The Origin and the Development of Modern Welfare State: A Study of the Social and World Influences on the Adoption of Social Policies Among 63 Countries, 1880-1966*. Ph. D. Dissertation. Stanford, CA: Stanford University.
- Vatter, A. 2005. Bicameralism and Policy Performance: The Effects of Cameral Structure in Comparative Perspective. *The Journal of Legislative Studies*. 11(2): 194-215.
- Zimmerman, J. A. 1977. The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research*. 15: 107-144.
- Korean References Translated from the English*
- 유성용, 권병철. 2007. 선진국의 정부회계제도 개혁과 시사점. *정부회계연구*. 5(2): 115-145.
- 이효, 김현. 2002. 발생주의 정부회계제도의 이론과 쟁점분석. *한국행정학보*. 36(4): 21-42.
- 임동완. 2007. OECD 주요국가 중앙정부의 복식부기·발생기준 예산 및 회계 제도화에 대한 비교연구. *한국행정학보*. 41(4): 129-151.
- 임동완, 문광민. 2007. OECD 국가들의 발생주의 회계제도 도입요인에 관한 연구. *행정논총*. 45(1): 33-60.
- 하연섭. 2003. 제도분석. 이론과 쟁점. 서울: 다산출판사.

Received: Feb. 5, 2016 / Revised: Mar. 10, 2016 / Accepted: Mar. 18, 2016

재정위기의 발생과 관리제도에 관한 분석: 발생주의 회계제도를 중심으로

국문초록 본 연구는 1980년부터 2010년까지 OECD 국가를 중심으로 재정위기 발생 이후에 경제·재정적 요인, 정치·행정제도적 요인·국제적 요인들 중 어떠한 요인들이 개별 국가가 다른 국가들보다 먼저 발생주의 회계제도를 도입하는데 영향을 미쳤는가를 통계적으로 분석하였다. 특히 본 연구는 Lim & Moon(2007)의 연구를 바탕으로 이들의 연구에 국제적 요인을 포함하여 추가적인 분석을 실시함으로써 개별 국가의 국내적 요인과 더불어 외생적 요인으로서 국제사회의 영향력이 실제 어떠한 영향력을 미치는지 고려하고자 하였다. 선행연구와 비교하여 발견할 수 있는 중요한 분석결과로는 국제적 요인을 고려했을 때, 기능적 차원에서 중요한 요인인 경제·재정적 요인이 발생주의 회계제도의 도입에 있어 영향력을 미치지 않고 있다는 점이다. 이는 제도의 도입은 개별 국가가 가진 경제적 역량과 여러 경제상황이 중요한 변수로 작용하지 않았다는 것을 의미한다. 둘째, 정치·행정제도적 요인들 역시 별다른 영향력을 보여주지 못하였다.

주제어 : 발생주의 회계제도, 재정위기, 세계사회, 국제간 정부기구

Profiles **Jang Hoon Chung** : He is associate research fellow at the Science and Technology Policy Institute with expertise in policy analysis. His research focuses on several aspects of science and technological innovation policy, environmental policy evaluation, and sociological institutionalism. He received her Ph.D in public administration from the University of Yonsei(musiqjh@stepi.re.kr).

Sung Min Roh : He is senior researcher in management evaluation center at the Evaluation Institute of Regional Public Corporation, with expertise in public enterprise performance evaluation. His research focuses on several aspects of public management, including reputation management, inter-organizational management, managerial behavior, and disabilities policy. He received her Ph.D in public administration from the University of Yonsei(noddoong@gmail.com).

Chang Kil Lee : He is associate professor in the Department of Urban Policy and Administration at the Incheon National University. His research focuses on several aspects of public administration, including public human resource management, strategic planning, policy evaluation, performance management, crisis management, and urban studies. He received her Ph.D in public administration from the University of Yonsei(changkillee@inu.ac.kr).