

일본의 독립행정법인의 회계기준의 쟁점과 시사점

김 동 욱*

목 차

- 개요
- I. 서론
- II. 독립행정법인
- III. 독립행정법인회계기준
- IV. 결론 및 시사점

개 요

본 논문은 최근 행정개혁과 재정개혁의 일환으로 도입된 일본의 독립행정법인제도의 개념과 목적, 도입의 배경과 경과 등을 정리하고, 독립행정법인화에 따라, 기업회계기준을 원칙으로 새로 제정된 일본의 독립행정법인회계기준의 설립취지와 주요 내용, 그리고 회계기준에 있어서 쟁점사항과 문제점을 살펴보는 것이다. 2001년 4월부터 도입된 일본의 독립행정법인제도는 종래의 행정기구와 민간기업의 중간적 성격을 지니는데 정부출연기관인 미술관, 박물관, 연구소 등이 대표적인 독립행정법인 대상들이다. 독립행정법인의 회계기준은 원칙적으로 기업회계원칙을 따르는 것으로 하지만 공공적인 특성이 있고, 독립채산제를 전제로 하지 않는 등의 특수성을 고려해서 영리기업과는 차별이 되는 회계기준을 제정했다. 독립행정법인회계기준에 있어서의 쟁점사항과 문제점을 짚어보고 또한 일본의 독립행정법인회계기준이 주는 시사점을 살펴보고, 현재 우리나라가 추진 중인 국가출연기관의 책임운영기관제의 도입, 혹은 독립행정법인제의 도입예정에 따른 새로운 회계기준에 대해 고려할 점을 생각해 보았다. 독립행정법인회계기준의 문제점으로서, 적절한 회계용어들을 사용하고 있는지의 여부와 누락되어 있는 재무제표의 내용문제, 이 두 쟁점을 대상으로 했는데, 전자에 대해서는 “원칙으로서 기업회계원칙에 의함”이라는 조문해석의 수정의 필요성을 설명하는데 그치지

* 제주대학교

않고, 독립행정법인회계기준의 모법(母法)이 되는 독립행정법인통칙법 그 자체의 일부 개정의 필요성을 제기했다. 후자에 대해서는 행정서비스실시원가계산서만 공시한다고 하는 현재의 회계기준이 더욱 효과적이 되기 위해서는 행정서비스실시성과계산서 도입의 필요성을 제기하였다. 본 논문은 최근 우리나라 중앙정부가 추진하고 있는 국가출연기관의 재정개혁과 그 추진방안을 모색하는데 있어서 회계적인 측면에서 상당한 시사점을 제시할 것으로 기대된다.

Key Words : 독립행정법인, 독립행정법인회계기준, 독립행정법인통칙법, 책임운영기관제

1. 서론

우리나라는 IMF 관리체제아래 들어간 이후 공공개혁의 하나로 2000년에 10개, 2001년 13개의 정부출연기관에 책임운영기관제가 도입되었고, 최근에는 2004년 4월부터 진행 중인 일본의 국립대학 법인화 개혁에 착안하여 국립대학을 '독립법인'으로 만들자고 하는 주장이 제기되고 있다. 이러한 국립대학의 독립법인화의 주장은 독립적 의사결정체로서 대학행정을 인식함으로써, 대학에 대한 중앙부서의 상위 규제 및 감사가 적용될 수 있는 '책임운영기관제' 방안보다 한 걸음 더 나아간 것으로 볼 수 있다. 지금까지 우리나라의 정부출연기관들은 중앙정부의 행정적·재정적 통제와, 현금주의의 단식회계제도 때문에, 효율적이고 생산적인 행정을 펼 수 없었고 또한 종합적이고 체계적인 재정 파악이 어려웠다. 이러한 문제점들은 일본에게도 마찬가지였다. 호황을 구가하던 일본은 1990년대에 들어서면서 경제의 세계화, 거품경제의 붕괴, 사회보장제도의 발달로 정부의 재정적자의 누적, 관료중심의 사회체제에 대한 강한 비판에 직면하게 되었다. 1998년도에는 일본의 중앙정부와 지방정부의 장기채무가 608조엔, GDP의 122.5%에 이르렀다. 이 때문에 대대적인 정부개혁을 추진하게 되었고, 그 과정에서 비효율적인 행정제도개혁을 위해 재정의 효율성과 투명성을 확보하기 위하여 정책목적에 직결되는 연구를 실시하는 곳을 제외하고는 모든 정부출연기관의 특수법인화(이른바 '독립행정법인화')를 추진하고 있다. 또한 정책에 대한 설명책임(accountability)을 위해 기업회계를 원칙으로 하는 새로운 회계기준이 도입이 되었고 그 회계기준에 대한 연구도 활발히 진행되고 있다.

우리나라의 경우는 2006년 1월부터 전국의 지방자치단체의 회계제도를 발생기준의 복식회계로 전환하게 된다. 그에 대한 연구들도 활발하게 진행되고 있지만 아직 정부

출연의 산하기관의 회계제도의 연구는 그리 활발하지가 못한 실정이기 때문에 일본사례의 검토는 매우 참고가 될 것이다. 특히 일본의 국립대학을 포함한 정부출연기관의 독립행정법인화와 그에 적용되는 기업회계방식의 회계기준을 검토함으로써 향후 우리나라의 정부출연기관의 책임운영기관제나 독립법인제도를 도입하고 정착하는데 시사점을 얻고자 한다.

본 논문은 일본의 새로 도입된 독립행정법인 제도에 관한 도입배경과 특징을 고찰하고 독립행정법인의 재정상태와 운영상황을 객관적으로 처리하기 위한 독립행정법인회계기준의 내용과 회계기준의 쟁점사항을 살펴보고 우리에게 시사하는 것이 무엇인지를 알아보도록 한다. 먼저 2절에서는 독립행정법인의 개념과 목적, 도입의 배경과 경과 등을 정리하고, 3절에서는 독립행정법인의 회계기준의 설립취지와 주요 내용, 그리고 회계기준에 있어서 쟁점사항과 문제점을 살펴보기로 한다. 4절에서는 연구결과를 요약하고 일본의 독립행정법인회계기준이 주는 시사점을 살펴보고 현재 우리나라가 추진 중인 국가출연기관의 책임운영기관제의 도입, 혹은 독립행정법인화제도의 도입예정에 따른 새로운 회계기준에 대해 고려할 점을 논의 해보기로 한다. 본 논문은 최근 중앙정부가 추진하고 있는 국가출연기관의 재정개혁과 그 추진방안을 모색하는데 있어서 회계적인 측면에서 상당한 시사점을 제시할 것으로 기대된다.

II. 독립행정법인

2.1 독립행정법인의 개념

독립행정법인제도는 국가의 행정기관이 투자 또는 출자한 기관으로서, 중앙행정기관이 담당하는 기능은 정책입안, 기획에 한정하여 감량화하는 한편, 사무·사업의 집행은 국가에서 분리된 독립행정법인에 맡겨 업무운영이 효율적이고 효과적으로 실행할 수 있는 제도이다.

독립행정법인통칙법(이하 「통칙법」이라 약칭) 제2조 제1항에 의하면 독립행정법인이라 함은 “국민생활 및 사회경제의 안정 등의, 공공상의 입장에서 확실히 실시되어야 할 필요성이 있는 사무 및 사업 가운데 국가 스스로 주체가 되어 직접적으로 실시할 필요가 없는 것 중에, 민간 주체에게 위임했을 경우에는 반드시 실시되지 못할 우려가 있거나 또는 하나의 주체에게 독점해 행하게 하는 것이 불가피하게 필요한 경우, 이를 효율적이고 효과적으로 행하게 하는 것을 목적으로 하고, 이 법률 및 개별법의 정하는

바에 따라 설립되는 법인"이라고 규정되고 있다.

특히, 독립행정법인은 구체적으로는 행정기관을 정책입안부문과 집행부문을 분리해서 집행기관을 중앙행정기관과 독립시키고 집행기관에게 중앙행정기관에서 결정한 예산의 범위 내에서 폭넓은 재량과 자율성을 부여하고 관리운영을 행하게 한다는 것이다. 즉, 중앙정부가 직접 운용할 필요가 없으면서 민영화로는 조직의 목표달성이 어려운 집행적이고 사업적인 업무를 담당하는 정부조직에 대하여 조직, 인사, 재무 등 운영상의 자율성을 부여하고 성과에 대하여 책임을 요구하는 제도이다. 행정의 감량화와 효율화를 꾀하기 위한 수단인데 국가가 스스로 제공하는 행정서비스 가운데, 국립미술관, 국립박물관, 국립과학연구소 등등, 질 높은 서비스를 제공하기 위하여 국가로부터 독립시킨 조직이 독립행정법인이다.

독립행정법인법은 효율화의 달성전망이 밝지 않은 기관에 대해서는 폐쇄까지 가능하도록 하고, 독립채산제로의 이행이 가능한 사무 중에 민영화가 가능한 사무에 대해서는 민영화의 압력을 받도록 함으로서 장기적으로는 민영화의 시나리오를 포함하고 있다.

일본의 독립행정법인은 중앙정부조직의 개혁의 일환으로 1999년에 도입이 결정되었다. 그 후 2001년 4월부터 국립박물관, 통신종합연구소, 경제산업연구소 등 57개의 조직이 독립행정법인으로 이행했고¹⁾, 더욱이 2003년에는 조폐국과 인쇄국을 포함한 30개 법인이, 2004년에는 국립병원, 요양소가 독립행정법인으로 이행되었고 2006년 4월까지는 독립행정법인으로 이행되는 정부출연기관이 111개가 될 전망이다²⁾.

독립행정법인이란 행정개혁의 방법으로 스웨덴에서 최초로 채택되었고 영국의 대처정권이 1988년 채택한 책임운영기관제(executive agency)를 모델로 한다. 이 책임운영기관제의 배경에는 공공부문에 시장원리를 도입하고 그 관리운영에 민간 경영 수법을 도입한다고 하는 발상에서 시작되었는데, 행정서비스 질의 향상과 효율화를 목표로 하고 있다. 책임운영기관제와 독립행정법인은 모두는 정부가 수행하는 업무 중 공공성을 바탕으로 행정 및 재정상의 자율성을 최대한 보장하되 경영에 대한 책임은 묻겠다는, 기업 경영원리를 통해 정부기관의 생산성과 효율성을 최대한 높이자는 취지로 만들어진 제도이다. 즉, 책임운영기관이란 정부조직에 경영마인드를 도입해 인사나 예산 등 기관운영에 자율성을 부여하고 운영성과에 책임을 묻거나 보상해주는 새로운 형태의 정부기관을 말한다. 다만 그 차이점은 독립행정법인은 국가의 행정조직과 분리된 독립된 법인격이 부여되고 조직

1) 국립도서관, 국립박물관, 국립미술관, 국립환경연구소, 국립국어연구소, 경제산업연구소, 문화재단연구소, 항공우주기술훈연구소, 해상기술연구소, 통신종합연구소, 개발도목연구소, 국문학연구자료관, 소방연구소, 공업소유권종합정보관, 국제농림수산업센터, 국립올림픽기념청소년센터 등등.

2) 총무성의 정책평가·독립행정법인평가위원회의의 웹사이트의 「독립행정법인평가에 관한 기본적인 자료」에서

의 구성원이 원칙적 비공무원이며 비정형적 업무도 포함하고 개별법(독립사업기관법 등)에 의한 설치된다. 독립행정법인은 책임운영기관제보다 독립성과 자율성 높으나 자체수입이 높지 않은 공공조직의 경우 자원 조달의 문제 직면 할 수 있는 단점이 있다.

2.2 독립행정법인의 목적

중앙정부의 통제가 심한 지금까지의 행정 조직 등의 운영을 고쳐 조직의 자율적인 효율화나 질적인 향상을 꾀하기 위한 목적으로 다음과 같은 구체적 목표로 한다.

1) 재무 운영에 관한 탄력적·효과적 운영

사전 통제를 중시하는 정부회계에서는 탄력성이 있는 재무 운영은 곤란했다. 이 때문에, 독립행정법인제도에서는, 국가로부터 교부되는 운영비 교부금이 용도를 특정하지 않는 일괄지불의 교부금으로서 탄력적·효과적으로 사용할 수 있게 되었다. 또, 독립행정법인의 경영노력에 의해 생긴 잉여금에 대해서는, 담당 부서의 독립행정법인평가위원회 의견의 들어 주무 대신이 승인한 액을, 중기 계획으로 미리 정한 용도에 독립행정법인이 사용할 수 있도록 되고 있다.

2) 행정기관의 조직, 정원 및 인사에 대한 기동적·탄력적 운영

국가의 행정 기관의 조직, 정원 및 인사에 대해서는, 법령 등에 의한 통제 하에서는 행해지고 있어 기동적·탄력적 운영이 곤란했으나, 독립행정법인제에서는 법령으로 정하는 기본적 골조의 범위 내에서, 독립행정법인이 내부 조직을 결정할 수 있게 되었다.

3) 기관의 목표 설정 및 업무 실적 평가 구조 도입

독립행정법인제도의 특징 중의 하나는 업무와 실적평가에 매년 행해지는 평가와 더불어 3년에서 5년 사이의 중기목표와 중기계획을 집행하고 평가를 받는 제도가 있다는 것이다. 국가의 행정 기관에서는 명확한 목표 설정, 업무 실적의 평가를 실시하는 구조는 도입되지 않았으나 독립행정법인제 이후 중기적인 달성 목표인 중기 목표를 주무 대신이 정해, 이 목표를 달성하기 위한 중기 계획 및 연도 계획을 독립 행정법인이 작성하는 구조와 업무 실적에 대한 독립행정법인평가위원회가 평가하고 그 평가 결과를

당위원회가 그에 따른 의견을 개진하게 된다.

4) 행정기관의 투명성 제고

행정기관에 대한 업무 내용이나 운영 상황이 이해하기 어려웠으나, 독립 행정법인제 이후 투명성을 높이는 관점으로 재무제표, 중기 계획, 연도 계획, 평가위원회의 결과, 감사 결과, 급여 지급 기준 등을 공표하게 되었다.

2.3 독립행정법인의 출현 배경과 경과

〈표 1〉에서 보듯 일본의 독립행정법인제도는 매우 신속하게 국립대학을 포함한 많은 정부출연기관 혹은 정부산하기관들을 독립행정법인화를 진행시키고 있다. 1997년 총리 대신 직속기관으로써 설치된 행정개혁회의에서 행정기능의 감량, 효율화 등을 꾀하기 위한 수단으로 검토할 때 독립행정법인이 제안 된 것이 시초이다. 그 후 1998년 6월에 공시된 '중앙 성(省)과 청(廳)등의 개혁기본법'(이하 「개혁기본법」으로 약칭)에 따라, 그 도입의 방침이 정식으로 결정되었다. 1999년에는 독립행정법인 제도의 골격 및 89개의 사업, 사무의 독립관청 법인화의 방침을 정한 '중앙 성과 청등 개혁의 추진에 관한 방침'의 결정, 독립행정법인의 운영의 기본과 공통적인 사항을 규정한 「통칙법」 등에 의해 독립행정법인제도의 대틀이 정해졌고, 59개의 법률이 정해졌고, 2001년 4월에 57개의 독립행정법인이 발족했다.

〈표 1〉 독립행정법인의 출현과정

년 도	내 용
1997년 12월	정부의 행정개혁 회의가 독립 행정법인의 도입 제언(행정개혁회의최종보고)
1998년 6월	중앙 성(省)과 청(廳)등의 개혁기본법제정, 독립행정법인통칙법에 대한 특례조치
1999년 9월	독립행정법인통칙법이 제정
1999년 12월	독립행정법인을 설립하는 59개의 법률 제정
2001년 4월	57개의 법인 설립
2003년 7월	국립대학법인법 제정
2004년 4월	89개의 국립대학 법인 설립(동경대학이 국립대학 법인 동경대학으로) 전국 154개 국립병원과 요양소가 독립 법인화
2005년	약 40의 특수법인을 독립행정법인으로 전환할 계획

2001년 4월부터 국립박물관, 국립도서관 그리고 국립시험연구소 조직들이 독립행정법인

으로 이행되었고 2003년 7월에 국립대학 독립행정법인화를 위한 '국립대학법인법'을 제정하였고 2004년 4월부터 89개 국립대학을 일제히 '국립대학법인'으로 바꾸어 독자적인 학교 경영을 하도록 함으로서 일본 대학도 바야흐로 본격적인 생존 경쟁 시대에 들어섰다.

독립행정법인의 설립절차와 존속여부의 결정은 다음의 순서로 이뤄진다.

- ① 독립행정법인이 업무 방법서를 작성하여 주무대신의 인가를 받고, 공표
- ② 주무대신은 3~5년 동안의 중기목표 제시, 당해 독립행정법인에 지시, 공표
- ③ 독립행정법인은 중기목표에 따라 중기계획 및 연도계획 수립, 주무대신의 인가를 얻고, 공표
- ④ 연도 말 및 중기목표 종료 후 실적에 평가를 하고 그 결과를 공표
- ⑤ 주무대신은 평가위원회의 의견을 듣고 당해 독립행정법인의 업무를 계속할 필요성, 조직의 유지, 교부금결정 및 정리해임 요구 등의 조치를 취한다.

Ⅲ. 독립행정법인회계기준

3.1 독립행정법인회계기준의 설정취지

일본은 90년대 초의 악성 재정적자를 타파하기 위해 행정개혁의 하나의 방법으로 정부 산하기관들을 독립행정법인화를 시도하고 있고, 이 행정개혁이 올바른 방향성을 찾기 위해 투명한 회계정보가 필요하게 되었다. 2000년 2월, 총무청(2001년 총무성에 통합)내에 총무성장관의 위촉을 받은 회계·재정 등의 학식 경험자에 의해 조직된 「독립행정법인회계기준연구회」를 설치하고 총무성 차관의 주재로 1999년 3월 최초 회의를 시작으로 월 1회, 2000년 2월 16일까지 12차 회의를 개최하여 마침내 「독립행정법인회계기준」 및 「독립행정법인회계기준주해」가 공표 되어 있다. 독립행정법인의 회계는 「개혁기본법」의 제38조 제3호 및 「통칙법」 제37조를 근거하여 기업회계원칙을 따르는 것을 근간으로 하고 있다. 「독립행정법인회계기준연구회」에서는 공공적인 성격을 고려하여 수익의 인식목적에 있어서 독립채산제를 전제하지 않는 독립행정법인의 특수성을 감안, 그 재무정보를 국민 등 기타 이해관계자에게 알기 쉬운 형태로 적절히 공시할 수 있도록 했다. 또한 독립행정법인이 그 회계를 처리함에 있어서 따르지 않으면 안 되는 기준임과 동시에, 회계감사인이 독립행정법인의 재무제표 등의 감사를 할 경우에 있어서 의거하지 않으면 안 되는 기준으로 공표되었다³⁾.

〈표 2〉 독립행정법인회계기준 및 주해의 내용

장	조		주해
제1장 일반원칙	제1	진실성의 원칙	〈주1〉 진실성 원칙에 대해서
	제2	정규부기의 원칙	〈주2〉 복식부기에 대해서
			〈주3〉 행정서비스실시 비용계산서의 정합성에 대해서
	제3	명료성의 원칙	〈주4〉 명료성의 원칙에 대하여
	제4	중요성의 원칙	〈주5〉 중요성의 원칙에 대하여
	제5	자본거래, 손익거래 구분의 원칙	〈주6〉 자본거래, 손익거래 구분의 원칙에 대해서
	제6	계속성의 원칙	〈주7〉 계속성의 원칙에 대해서
제2장 개념	제7	보수주의의 원칙	
	제8	자산의 정의	〈주8〉 이연자산에 대해서
	제9	유동자산	〈주9〉 유동자산 또는 유동부채와 고정자산 또는 고정부채와의 구별하는 기준에 대해서
			〈주10〉 경과계산항목에 대해서
	제10	고정자산	〈주11〉* 비축자산에 대해서
	제11	유형고정자산	
	제12	무형고정자산	
	제13	투자와 기타자산	
	제14	부채의 정의	
	제15	유동부채	
	제16	고정부채	
	제17	충당금	
	제18	자본의 정의	
	제19	자본금등	〈주12〉 자본잉여금을 계상하는 경우에 대해서
			〈주13〉* 민간출연금에 대해서
	제20	비용의 정의	〈주14〉 독립행정법인의 비용에서 제외되는 예
	제21	수익의 정의	〈주15〉 독립행정법인의 수익에서 제외되는 예
	제22	현금흐름계산서	〈주16〉 대차대조표와의 관련성에 대해서
			〈주17〉 요구불예금에 대해서
	제23	행정서비스실시 비용의 정의	
제24	행정서비스실시 비용항목	〈주18〉* 행정서비스실시비용계산서에 있어서 손익계산서상의 비용과 공제할 수익의 범위에 대해서	
		〈주19〉* 기회비용에 대해서	
제25	취득원가주의		
제26	무상취득자산의 평가		
제3장 인식 및 측정	제27*	유가증권의 평가기준 및 평가방법	〈주20〉* 시가에 대해서
			〈주21〉* 상각원가법에 대해서
			〈주22〉* 만기보유목적의 채권과 다른 유가증권의 구분
			〈주23〉* 만기보유목적채권의 보유목적변경에 대해서
	제28	재고자산의 평가기준 및 평가방법	〈주24〉* 판매용 부동산의 시가에 대해서
			〈주25〉* 판매용 부동산의 시가하락의 판단기준
		〈주26〉* 판매용 부동산 시가회복가능성과 관련한 판단기준에 대해서	

3) 「기준」 및 「주해」의 전문 「『독립행정법인 회계기준』의 설정에 대하여」 참조

제3장 인식 및 측정	제29*	대부금 등의 대차대조표의 가액		
	제30*	채무보증의 회계처리		
	제31	유형고정자산의 평가		
	제32	무형고정자산의 평가	<주27>	소프트웨어에 대해서
	제33	리스자산의 회계처리	<주28>	리스자산의 표시방법에 대해서
	제34*	외화	<주29>*	거래발생시에 환율에 대해서
			<주30>*	외국통화에 의한 기록에 대해서
	제35*	법인세 등의 기간배분의 회계처리	<주31>*	법인세 등의 범위
			<주32>*	이월결손금에 대해서
	제36*	원가계산의 기준	<주33>*	원가계산의 기준에 대해서
	제37*	책임준비금의 계상기준	<주34>*	책임준비금의 적립기준에 대해서
	제38*	퇴직급여충당금의 계상방법	<주35>*	퇴직급여의 계산에 대해서
			<주36>*	할인율에 대해서
			<주37>*	정리자원에 대해서
<주38>*			간편법에 의한 퇴직급여채무의 결정에 대해서	
제39	비용배분의 원칙			
제40	발생주의의 원칙			
제4장 재무제표의 체계	제41	재무제표의 체계		
	제42	부문별 정보의 공시	<주39>	부문별 정보공시에 대해서
	제43	대차대조표의 작성목적		
	제44	손익계산서의 작성목적		
	제45	현금흐름계산서의 작성목적	<주40>	현금흐름계산서의 위치에 대해서
	제46	이익의 처분 또는 손실의 처리에 관한 서류작성목적		
	제47	행정서비스 실시 비용계산서의 작성목적	<주41>	행정서비스실시비용계산서에 대해서
제5장 대차대조표	제48	표시구분		
	제49	자산, 부채 및 자본의 기재의 기준		
	제50	총액주의의 원칙		
	제51	자산과 부채, 자본의 균형		
	제52	배열		
	제53	대차대조표 과목의 분류		
	제54	자산의 표시항목		
	제55	감가상각 누계 액의 표시방법	<주42>	감가상각누계액에 대해서
	제56	부채의 표시항목		
	제57	자본의 표시항목	<주43>*	자본잉여금에 포함된 민간출연금의 표시 방법
제58	대차대조표의 양식			
제6장 손익계산서	제59	표시구분		
	제60	총액주의의 원칙		
	제61	비용, 수익 대응의 원칙		
	제62	손익계산서 과목의 분류	<주44>	임시손익항목에 대해서
			<주45>*	당기순이익의 계산
	제63	비용의 표시방법		
	제64	수익의 표시 항목		
	제65	손익계산서 양식		

제7장 현금흐름계산서	제66	표시구분	<주46>	현금흐름계산서의 표시구분에 대해서
			<주47>	업무활동에 의한 현금흐름의 구분에 대해서
			<주48>	투자활동에 의한 현금흐름의 구분에 대해서
			<주49>	재무활동에 의한 현금흐름의 구분에 대해서
			<주50>	금리의 표시에 대해서
제8장 이익의 처분 또는 손실의 처리에 관한 서류	제67	표시방법		
	제68	현금흐름계산서의 양식		
	제69	주기사항	<주51>	중요한 비자금 거래에 대해서
	제70	표시구분		
제9장 행정서비스실시 비용계산서	제71	이익의 처분에 관한 서류의 과목		
	제72	손실의 처분에 관한 서류의 과목		
	제73	「통칙법」 제44조 제3항에 의한 승인액		
	제74	이익의 처분에 관한 서류 및 손실의 처리에 관한 서류의 양식		
제10장 부속명세서 및 주기	제75	표시구분		
	제76	행정서비스 실시 비용계산서의 양식		
	제77	주기사항	<주52>	기회비용계산의 주기에 대해서
제11장 독립행정법인 고유의 회계처리	제78	부속명세서	<주53>*	부속명세서의 공시에 대해서
	제79	주기	<주54>	부속명세서 및 주기에 있어서의 공시에 대해서
			<주55>	중요한 회계 방침의 공시에 대해서
			<주56>	중요한 후발 사상의 공시에 대해서
제80	운영비 교부금의 회계처리	<주57>	운영비 교부금의 회계처리에 대해서	
제81	시설비의 회계처리	<주58>	시설비를 재원으로 고정자산을 취득했을 경우의 회계처리에 대해서	
제82*	보조금 등의 회계처리	<주59>*	보조금 등의 회계처리에 대해서	
제83*	사후재원조치가 행해지는 비용과 관련 된 회계처리	<주60>*	재원조치예정액 수익의 계산에 인정되는 경우에 대해서	
제84	기부금의 회계처리	<주61>	기부금의 부채계상에 대해서	
		<주62>	기부금을 재원으로서 고정자산을 취득했 을 경우의 회계처리에 대해서	
제85	서비스의 제공 등에 의한 수익의 회계 처리	<주63>	국가로부터의 위탁비의 취급에 대해서	
제86	특정 상각 자산의 감가와 관련되는 회 계처리	<주64>	감가상각의 회계처리에 대해서	
제87	퇴직수당과 관련되는 회계처리			
제88*	법령에 기초하는 충당금	<주65>*	법령에 기초하는 충당금에 대해서	
제89*	신용의 공여를 주된 업무로 하는 독 립행정법인에 있어서 채무보증의 회 계처리	<주66>*	채무보증의 취급에 대해서	
		<주67>*	신용의 공여를 하는 것을 주된 업무로 하는 독립행정법인에 대해서	
제90*	퇴직공제연금과 관련되는 공제조합에 의 부담금의 회계처리			
제91	매 사업 연도의 이익처분			
제92	중기목표 기간의 마지막 사업 연도의 이익처분	<주68>	중기목표 기간의 마지막 사업 연도의 이 익처분에 대해서	
제93	목적적립금을 처분하는 경우의 회계처리			

제12장 구분경리의 회계처리	제94*	구분경리와 관련된 회계처리의 원칙	<주69)*	구분경리와 관련한 회계처리에 대해서	
	제95*	법인단위 재무제표의 체계 및 양식	<주70)*	법인단위 재무제표의 체계에 대해서	
	제96*	법인단위 재무제표 작성기준	<주71)*	법인단위 행정서비스실시비용계산서에 있어서의 계정상호간의 거래의 상쇄소거에 대해서	
	제97*	공통경비 등 배부의 원칙	<주72)*	공통경비의 배부기준에 대해서	
	제98*	재무제표의 공시방법 등	<주73)*	부속명세서에 대해서	
제13장 연결재무 제표	제1 절	제99*	연결재무제표의 작성목적	<주74)*	연결재무제표의 작성목적 및 성격에 대해서
		제100*	연결재무제표의 일반원칙	<주75)*	중요성의 원칙의 적용에 대해서
		제101*	연결의 범위	<주76)*	연결의 범위와 제외에 대해서
		제102*	연결결산일	<주77)*	결산일이 차이가 있는 경우의 취급에 대해서
		제103*	회계처리 원칙 및 수속	<주78)*	회계처리의 통일에 대해서
		제104*	연결재무제표의 체계		
		제105*	구분경리요청 독립행정법인의 연결재무제표		
	제2 절	제106*	연결대차대조표작성의 기본원칙		
		제107*	특정관련회사의 자산 및 부채의 평가	<주79)*	특정관련회사에 당해 되는 날, 특정관련회사의 결산일 이외의 날인 경우의 취급에 대해서
		제108*	출자와 자본의 상쇄소거		
		제109*	소액주주지분	<주80)*	특정관련회사의 결손이 당해 특정관련회사와 관계되는 소수주주지분의 할당될 수 있는 금액을 초과되는 경우의 처리에 대해서
		제110*	채권과 부채의 상쇄소거		
		제111*	법인세 등의 기간배분에 관련된 회계처리		
		제112*	관련회사 등의 지분법적용	<주81)*	지분법적용의 범위와 제외에 대해서
	제3 절	제113*	표시구분	<주82)*	이연자산에 대해서
		제114*	연결손익계산서작성의 기본원칙		
		제115*	연결법인 상호간에 거래 상쇄소거		
		제116*	미실현손익 소거		
		제117*	표시구분		
	제4 절	제118*	연결현금흐름계산서 작성의 기본원칙		
		제119*	표시구분 및 표시방법		
	제5 절	제120*	연결잉여금계산서작성의 기본원칙		
		제121*	표시방법		
	제6 절	제122*	관련공익법인 등의 정보공시	<주83)*	관련공익법인 등에 대해서
		제123*	관련공익법인 등의 범위	<주84)*	공익법인 등의 범위에 대해서
	제7 절	제124*	연결재무제표의 부속명세서		
제125*		연결현금흐름의 정보공시	<주85)*	연결현금흐름의 정보 공시에 대해서	
제126*		연결재무제표의 주기			
* : 2003년도 추가 삽입, 개정조항 및 주해					

기업회계원칙과 내용이 거의 유사한 독립행정법인회계기준은 2000년 2월, 처음에는 총 11장 82조로 구성되어 있었으나, 2003년도 3월에 일부조항들을 추가해 <표 2>에서 정리된 것 같이 총13장 126조로 구성되어 있고 주해는 기준아래 해당하는 내용을 구체적으로 서술하는 형태를 취하고 있다. 한편 제11장 14개 조항은 독립행정법인의 고유의 회계처리에 대한 내용을 담고 있다. 기준 및 주해의 전문인 '독립행정법인회계기준의 설정에 대해서' 에서 독립행정법인의 제도의 전제나 재무구조 등의 특성으로서 다음의 4가지 점을 들고 있다.

1) 독립행정법인은 공공적인 성격을 갖고 있어 이익의 획득을 목적으로 하지 않으며, 독립 재산성을 전제로 하지 않는다. 그 지출은 국가의 공공적인 사무 및 사업을 확실히 실시하기 위해서 행하여지는 것으로서 더 많은 수입을 올리기 위해서 행하여지는 것은 아니다.

2) 독립행정법인은 정권의 기획입안의 주체인 국가와 밀접하고 불가분한 관계에 있기 때문에, 독자적인 판단으로 의사결정이 완결될 수 없는 경우가 존재한다. 그러므로 그 의사결정만으로는 완결할 수 없는 활동에 대해서는 이들에서 기인하는 수입이나 지출을 손익계산에 포함시키는 것은 타당하지 않는 경우가 있다.

3) 기업회계와 같이 매 사업 년도에 있어서 이익 획득을 목적으로 출자하는 출자자를 제도상 인정하지 않는 것이다.

4) 독립행정법인에 대한 동기부여의 요청과 재정상의 인센티브를 조정을 도모할 필요가 있다.

이상과 같은 점을 고려해서 「독립행정법인회계기준」과 「독립행정법인회계기준주해」에는 영리기업을 대상으로 하는 기업회계원칙에 약간의 수정이 가해졌다. 예컨대 운영비 교부금이 자기수입과 공히 수익에 포함되며, 수익과 비용의 대응관계가 기업회계와는 상이한 내용으로 되어있다. 시설비를 재원으로 해서 취득된 상각자산의 감가상각비는 손익계산서에 계상되지 못하며, 자본잉여금의 차감으로 처리되는 것이 있다. 비슷하게 퇴직수당충당금의 이월액에 대해서도 손익계산서에 계상되지 못하는 경우가 있다. 또 자본거래, 손익거래의 의미도 기업회계와는 상이하다. 더욱이 중기 목표에 있어서 기간의 마지막 사업연도의 이익처분에 대해서 회계처리의 방법이 제시되고 있다.

본 논문에서는 「독립행정법인회계기준」과 「독립행정법인회계기준주해」에 있어서 「통칙법」 그 자체에 기인하는 문제점과 행정서비스실시성과계산서의 필요성이라는 두 가지 점에 대해서 논하기로 한다.

3.2 독립행정법인회계기준의 과제

3.2.1 「통칙법」 그 자체에 기인하는 문제점

「개혁기본법」 제 38조 1항 3호에는 “독립행정법인의 회계는 원칙으로서 기업회계원칙에 의한 것으로 함과 동시에 각 사업 연도에 있어서 파생한 손익계산의 이익은 이것을 적립, 법령의 정하는 바에 따라, 중기계획에 정해진 용처의 범위 내에 있어서 사용할 수 있는 것으로 하는 등 탄력적, 또한 효율적인 재무운영을 할 수 있는 짜임새로 할 것”으로 규정되어 있다. 비슷하게 「통칙법」 제37조에 있어서도 “독립행정법인의 회계는 주무성령으로 정하는 바에 따라, 원칙으로서 기업회계원칙에 의하는 것으로 한다.”라고 규정되어 있다.

1997년의 행정개혁회의 최종보고에서도 “재무에 관해서는 원칙적으로 기업회계원칙에 의한 것으로 한다.”라고 하는 기술이 되어있고, 그 방침이 법령에 있어서도 일관해서 채택되어 왔음을 알 수가 있다⁴⁾.

그러나 기업회계원칙은 본래, 영리기업을 대상으로 하고 있어 그것을 비영리조직체인 독립행정법인의 회계원칙으로서 적용하려고 하는 데는 무리가 있다. 이점에 대해서는 중앙 성과청 등 개혁추진본부 결정인 ‘중앙 성과 청 등 개혁의 추진에 관한 방침’ (1999년 4월 27일)에 “독립행정법인의 회계기준은 기업회계기준에 의할 것을 원칙으로 하나, 공공적인 성격을 띠고 이익의 획득을 목적으로 하지 않으며 독립채산제를 전제로 하지 않는 등의 독립행정법인의 특수성을 고려해서 필요한 수정을 가하는 것으로 한다. 그러기 위해서 회계전문가로 하여금 세목에까지 필요한 연구를 하도록 한다.”⁵⁾ 라고 되어 있어 「독립행정법인회계기준」과 「독립행정법인회계기준주해」에 있어서도 그 취지에 따라 기업회계와는 좀 상이하게 다뤄야 된다는 부분이 있다. 「독립행정법인회계기준연구회」의 제2회 의사록에는 “기업회계에서 자본은 통상 증감을 전제로 하고

4) 내각 관방 행정개혁 추진 사무국의 웹사이트의 자료집1. 「총론 행정개혁회의 최종보고 (1997. 12월13일)」

5) 중앙 부처 등 개혁의 홈페이지의 자료집 (보고서, 법률등) 「중앙부처 등 개혁의 추진에 관한 방침 (1999년 4월)」

있지만, 독립행정회계기준에서의 원금이라는 의미이고, 자본은 독립행정법인회계기준에 있어서 '자본' 이나 '자본금'이라는 용어는 좀 생소하지 않을까하는 의견이 있었는데, 이에 대해서 사무국으로부터 "기업회계 원칙에 의한다." 라고 하는 의미의 해석의 문제이고, 여기에 충실하라고 하는 의미에서 자본금이라고 하는 용어를 사용하는 것이 좋지 않을까라고 의견을 제시했고 더불어서 현재 특수법인에서도 사용되고 있다는 설명이 있었다."⁶⁾라고 하는 설명이 있다. 적어도 그 시점에 있어서 중앙 성과청 등 개혁 추진 본부 사무국내에서는 "기업회계원칙에 의한 것으로 한다."라는 조문해석으로서, 예컨대 상이한 개념이 쓰였다고 하더라도 기업회계원칙의 표현에 용어를 맞출 필요가 있다고 생각하였던 것 같다.

종래의 관공서회계는 현금의 수지계산을 중심으로 하는 단식회계를 채택하고 있는데 그 단점으로서 각 조직에 어느 정도 부채가 있는지 조차 용이하게 파악할 수 없다는 것이다. 이를 개선해서 조직이 처해있는 상황을 명백히 하기 위해서는 단식회계를 복식부기로 바꾸고 또 새로이 발생주의회계를 도입하는 것이 필요할 것이다. 「개혁기본법」 제38조 및 「통칙법」 제37조에 있어서 "원칙적으로 기업회계원칙에 의한 것으로 함" 이란 취지는 단식회계가 아니라 복식회계를, 현금주의가 아니라 발생주의를 쓰는 것을 전제하는 것이며, 표면적으로 기업회계원칙을 그대로 수용하는 것 같이 보이면서 실상은 상이한 회계처리가 행하여지는 상황을 파생시키는 취지는 아니었을 것이다. 같은 용어를 상이한 의미로 사용하는 것은 정보이용자에 혼란을 초래케 하고 적절치 않다. 기업회계기준에 표현을 맞추어도 그것이 상이한 의미로 사용되는 것이라면 「독립행정법인회계기준」 및 「독립행정법인회계기준주해」는 회계처리과정이나 재무제표 작성시 따라야 할 일반원칙들인 '진실성의 원칙'이나 '명료성의 원칙'에 어긋나기 때문에 회계정보가 이용자들에게 유용한 정보가 되어야 한다는 원래 취지에 반하는 것 같은 상황을 만들 수 있다는 생각이 든다.

"기업회계원칙에 의한 것으로 함"이란 조문해석에 있어서 그 취지가 상이한 개념에 같은 용어를 사용하는 데 있는 것이 아니라 복식회계와 발생주의회계의 채용에 있음을 확인하고 「독립행정법인회계기준」 및 「독립행정법인회계기준주해」에 사용되고 있는 용어의 표현의 재점검을 해야 할 것이다.

비슷하게, 또 다른 문제는 「통칙법」 제38조이다. 그 조문에 의하면 독립행정법인은 "매 사업 연도, 대차대조표, 손익계산서, 이익의 처분 또는 손실의 처리에 관한 서류 기타 주무성령에서 정하는 서류 및 이들의 부속명세서를 작성하여 당해 사업연도의

6) 중앙 부처 등 개혁의 홈페이지의 자료집 (보고서, 법률 등) 독립행정법인회계기준연구회·「의사록」

종료 후 3개월 이내에 주무대신에게 제출하여 그 승인을 받아야 한다.” 라고 규정되어 있다. 이 조문 때문에 독립행정법인은 영리를 목적으로 하지 않는 조직임에도 불구하고, 그래서 기업회계원칙에서 의미하는 기간손익계산은 행하고 있지 않음에도 불구하고 손익계산서라 칭해서 활동의 결과를 보고하는 것이 법률에 의해서 강제되어 있는 것이다.

2001년 12월에 「공익법인회계기준검토회」가 요약한 “공익법인회계기준의 검토에 관한 논점의 정리(중간보고)”에서는 정미(正味)재산증감계산서⁷⁾의 명칭을 손익계산서로 변경하지 않는 이유로서 “기업회계와 같이 당기순이익 또는 당기순손실을 표시하지 않기 때문에 손익계산서라고 하는 명칭은 타당치 않다.”⁸⁾는 것을 들고 있다. 또 미국에 있어서도 영리기업의 손익계산서에 대응하는 비영리조직체에 있어서의 재무제표에서는 활동계산서(statement of activities)라고 하는 명칭이 쓰이고 있다 (Ruppel, 2001). 우리나라 지방자치단체 회계기준 공개초안에서는 재정운영보고서라는 명칭을 사용하기로 되어 있다. 독립행정법인이 비영리조직체라고 한다면 손익계산서라고 하는 명칭이 아니라, 어떤 다른 명칭을 사용한 계산서로 활동상황을 공시하는 편이 정보이용자의 오해의 위험성을 줄일 수 있을 것이라 생각한다.

3.2.2 행정서비스실시성과계산서의 필요성

독립행정법인평가위원회에 의한 독립행정법인의 업적평가는 매 년도의 업무실적이거나 중기 목표기간의 업무실적에 대해서 중기계획의 실시상황, 중기 목표의 달성상황 등을 고려해서 행해진다⁹⁾. 그러나 독립행정법인의 재무제표는 「통칙법」 제38조 제4항의 규정에 따라서 공표되는데, 행정서비스실시원가계산에 있어서 기업회계에서는 측정, 표시되지 않는 자본비용이나 기회비용에 대해서까지 공시 할 것을 요구하고 있어, 이런 요구 사항은 정보이용자의 의사결정에 중대한 영향을 미칠 수 있다. 그같이 원가가 측정되고 표시되는 것이라면 성과에 관해서도 기업회계상으로는 측정, 표시되지 않는 내용들을 공개하지 않으면 불공정하다고 할 수 있다.

비슷한 문제는 환경회계의 분야에서도 나타나고 있다고 생각된다. 환경보고서의 보급이 일반화 되면서 환경원가를 금액으로 집계하고, 공시하는 기업이 급속도로 증가하고 있다. 그래서 환경활동의 성과에 대해서도 공표하게 되었지만 그 측정방법으로서

7) 정미(正味)재산증감계산서에서 정미(正味)는 순(純)이라는 개념과 유사하다.

8) 총무성의 웹페이지의 2001년 12월 19일의 「보도발표자료」

9) 정책평가, 독립행정법인평가위원회의 웹페이지의 「독립행정법인과 그 실적평가」 등

물량단위를 사용하는 기업과 화폐단위로 사용해서 경제효과를 나타내는 기업 등이 나오게 되었다. 환경회계에 이와 같은 두 개의 유형의 것이 생겨나게 된 요인으로서는 경제성과를 중시하는 주주(株主)같은 이해관계자를 의식하는 기업이, 경제효과를 공시하는 후자의 방법을 선택한 것으로 생각한다.

본래 환경대책은 경제성과를 추구하기 위한 것이 아니라 환경 그 자체의 보전을 목적으로 해서 행하여지는 까닭에 그것을 화폐가치로 측정하는 것 그 자체에 무리가 있다. 그러나 현실에서 경제적 성과를 중시하는 이해관계자들에 둘러싸인 경우에는 환경보전활동의 합리성을 설득하기 위한 재료로서, 경제효과를 공시하는 것이 필요하게 된 것이 아닌가 생각된다. 경제효과를 제시하지 않는 것이 경제효과가 없다고 이해되어 버리는 상황이라면 그 금액의 정보의 질이 다른 회계의 수치와 비교해서 떨어진다고 하더라도, 오류가 명백한 0이라고 하는 금액보다는 정확한 금액을 보이는 것이 되고, 이해관계의 합리적인 의사결정에 공헌하는 것이 아닌가 생각한다.

이상과 같이 금액으로 원가만이 제시되는 상황은 독립행정법인회계에 있어서도 공통적이다. 독립행정법인에서는 행정서비스실시원가계산서만이 제시되고 그것에 대응하는 성과를 집계하는 계산서가 결여되고 있는 것이다. 그래서 행정서비스실시원가계산서와 대응되는 행정서비스실시성과계산서의 작성이 필요하다.

행정서비스실시원가계산서에서는 원가발생 원인별로, 업무비용, 감가상각상당액, 퇴직금수당증가전적액, 기회비용으로 구분되어서 행정서비스실시원가가 표시되게 되었다. 감가상각상당액, 퇴직금수당증가전적액은 기업회계상으로는 손익계산서에 표시되는 비용의 범위에 포함되는 것이지만, 업무비용은 주로 운영비 교부금의 금액에 의해서 구성하게 되어서 손익계산서에서는 수익으로 취급되고 있다. 또 기회비용은 외부보고목적으로 기업회계상의 비용으로 집계하지 않는다. 이와 같은 행정서비스실시원가계산서에서는 통상 표시 안 되는 원가가 나타나게 되므로, 그에 맞추어서 수익의 개념도 확장하고 성과를 계산하여 표시하지 않으면 불균형하게 된다.

우선 운영비교부금 금액의 정당성을 설명함에 있어, 생각되는 지표의 하나로서, 다른 외국에 있어서 비슷한 행정서비스의 생산에 소요하는 국비의 금액을 표시하는 방법을 생각 할 수 있다. 박물관이나 미술관이라면 같은 수준의 외국의 박물관이나 미술관에 대한 국비의 투입액을 국제적으로 비교하여 보는 것도 하나의 방법이라고 생각된다.

또한 기회비용을 집계하는 이상, 그에 대응해서 원가절약에 대해서도 집계해서 보고를 하는 것이 좋을 듯싶다. 독립행정법인이라는 그 자체의 신용력 때문에, 저금리로 자금조달이 되거나, 혹은 낮은 비용으로 직원들을 채용하고 있다면, 그 차액을 집계해서 성과로 나타내 보이는 것도 생각할 수 있다.

IV. 결론 및 시사점

본 연구에서는 독립행정법인회계기준의 과제로서, 회계용어의 문제와 누락된 재무제표의 문제에 대해서 논했다. 전자는 “원칙으로서 기업회계원칙에 의함”이라는 조문해석의 수정의 필요성을 설명함과 동시에 「통칙법」 그 자체의 일부 개정의 필요성에 대해서 논했다. 후자에 대해서는 행정서비스실시원가계산서만 공시하는 불균형을 해소하기 위해서 행정서비스실시성과계산서 도입의 필요성을 제시하였다.

현재 우리나라에서 2000년부터 23개 정부기관에 도입된 책임운영기관제도에 비교해 볼 수가 있다. 모든 예산을 국고에 의존하는 우리의 경우, 예산운용제도는 일반회계제도를, 결산은 기업회계방식을 따르는 등 책임행정기관 예산제도의 본질과는 다른 방식으로 운영되고 있고, 인사 및 조직 운영도 일반 행정기관과 마찬가지로 중앙행정기관에 소속된 체계로 운영되고 있어 기관의 자율성이 보장되지 못하고 있다. 그리고 책임운영기관의 설치·운영에 관한 법률에 따른 하부조직의 설치나 이를 위한 기본운영규정의 제정이나 개정, 정원조정, 일반직공무원에 대한 일체의 임용권, 예산운용 등을 중앙행정기관의 장이 행사하거나 이로부터 승인을 받아야 한다. 우리나라의 책임운영기관제는 자율권보다는 책임감이 커 보여 본연의 책임운영기관제의 목적이 달성하는데 한계가 있어 보인다. 일본의 독립행정법인제도를 도입한 정부출연기관들 대부분은 조직의 자율성에 따른 신속한 의사결정이 가능하게 되었고, 예산배분과 인사관리의 권한 이양에 따른 예산의 탄력적 운용에 만족하고, 그 예산의 탄력적 운용에 따른 직원들의 사기가 많이 올라갔다는 소식도 있다.

우리나라에 있어서 공공부문의 개혁을 급속히 진행시켜 나가려고 하면 지금의 책임운영기관제도에서 좀 더 법적으로, 재정적으로 자율권의 확대라는 측면에서 조직의 자율성과 예산의 탄력적 운용이 보장된 일본의 독립행정법인제도의 도입을 고려할 필요가 있다. 또한 앞서도 언급했지만, 그에 따른 새로운 회계기준도 기업회계기준의 원칙에 바탕을 두고 회계정보가 이해관계자에게 유용하게 전달 할 수 있도록 적절하고 세심한 회계용어 선택이 필요하고, 영리기업과는 달리 공공적인 특성이 있고, 완전한 독립채산제를 전제로 하지 않는 특수성을 감안해서 해당기관의 정책성과를 파악할 수 있는 필수 재무제표들은 어떤 것을 포함될지를 좀 더 심도가 있게 논의가 되어야 할 것이다.

참고문헌

- 박희봉 (2001), “책임운영기관제도 도입상의 문제점과 발전방향.” 한국정책학보, 10(2): 167-188.
- Ruppel, Warren (2001), Wiley GAAP for Governments Field Guide. Wiley & Sons, Inc.
- Mead, Dean Michael (2000), What You Should Know about Your Local Government's Accounting Standards Board.
- Mead, Dean Michael (2000), What You Should Know about Your School District's Finances, Governmental Accounting Standards Board.
- 獨立行政法人會計基準研究會 (2003), 獨立行政法人會計基準 및 獨立行政法人會計基準 註解
- 太田昭和センチュリ(2001), 『よくわかる獨立行政法人會計基準—完全詳解—』白桃書房.
- 岡本義朗, 梶川幹夫, 橋本考司, 英浩道(2001), 『獨立行政法人會計』東洋經濟新報社.
- 國部克彦(2000), 『環境會計(改訂増補版)』新世社.
- 山本清(2000), 「獨立行政法人の財務と會計に関する考察」『岡山大學經濟學會雜誌』31(4), 207-234頁.
- 山本清(2001), 『政府會計の改革』中央經濟社.
- 渡邊和夫(2002), 「獨立行政法人會計基準の特色」『會計檢査研究』第25号, 9-21頁.