

독일 함부르크시의 예산·회계제도 개혁

I. 들어가며

독일에서는 1990년대부터 행정개혁(Verwaltungsreform)에 대한 논의가 활발하게 전개되고 있는데, ‘효율적인 행정’은 그 핵심 개념 중 하나이다. 일반적으로 ‘효율성의 원칙’이란 한편으로는 “미리 확정되어 있는 자원의 투입으로 가능한 한 최고의 편익을 달성하는 것(편익 최대화)”, 다른 한편으로는 “미리 결정되어 있는 편익을 가능한 한 최소의 자원을 사용하여 달성하는 것(비용 최소화)”으로 설명될 수 있다.¹⁾ 즉 ‘행정법상의 효율성 원칙’은 한정된 예산으로 최고의 행정성과를 달성하거나, 주어진

행정 과제를 가능한 한 최소한의 예산으로 수행하는 것을 의미한다고 볼 수 있다.

우리나라 지방자치법 제1조,²⁾ 지방공무원법 제1조,³⁾ 국가공무원법 제1조,⁴⁾ 독일 기본법 제114조 2항⁵⁾ 등에서도 ‘능률성’, ‘경제성’이라는 표현으로 효율적인 행정 운영에 대한 규정을 두고 있다. 그러나 아직까지 이 원칙을 행정 각 분야에 넓게 적용하는 데에는 많은 어려움이 존재하는데, 효율 판단을 위하여 필수적인 ‘행정과제 수행과 관련한 비용·편익의 산정’이 매우 어렵기 때문이다.

이와 관련하여 다수의 선진국들에서는 정부 부문 회계제도의 개혁이 시작되었다. 정부회계

- 1) 조태제, 행정법상의 효율성원칙, 공법학연구 제5권 제1호, 한국비교공법학회, 2004, 47면 참조.
- 2) 이 법은 지방자치단체의 종류와 조직 및 운영에 관한 사항을 정하고, 국가와 지방자치단체 사이의 기본적인 관계를 정함으로써 지방자치행정을 민주적이고 능률적으로 수행하고, 지방을 균형 있게 발전시키며, 대한민국을 민주적으로 발전시키려는 것을 목적으로 한다.
- 3) 이 법은 지방자치단체의 공무원에게 적용할 인사행정의 근본기준을 확립하여 지방자치행정의 민주적이며 능률적인 운영을 도모함을 목적으로 한다.
- 4) 이 법은 각급 기관에서 근무하는 모든 국가공무원에게 적용할 인사행정의 근본기준을 확립하여 그 공정을 기함과 아울러 국가공무원에게 국민전체의 봉사자로서 행정의 민주적이며 능률적인 운영을 기하게 하는 것을 목적으로 한다.
- 5) 제2항: 그 구성원이 장관과 같은 독립성을 갖는 연방회계검사를 결산과 더불어 예산집행 및 경제운용의 경제성과 적정성을 심사한다. 회계검사원은 매년 연방정부 외에 연방의회와 연방참의원에 직접 보고해야 한다. 그밖에도 연방회계검사원의 권한은 연방법률로 정한다.

에 기업회계의 특성과 기법을 접목시키고자 하는 시도가 나타난 것이다.⁶⁾ 정부회계는 행정서비스 제공과 관련하여 그 운영성과를 객관적으로 측정하기 위하여 기능·프로그램·활동·사업별로 원가 및 비용 정보를 산출할 필요가 있었다.⁷⁾ 같은 맥락에서 우리나라도 1990년대 후반부터 발생주의·복식부기 회계방식으로서의 전환을 계획하고 있었으며, 독일에서는 도픽 프로젝트를 시작으로 회계뿐 아니라 예산 시스템까지 여러 차례 개혁을 추진해 왔다. 이와 같은 사실을 바탕으로 이하에서는 우리나라의 발생주의·복식부기 회계제도를 설명한 후, 독일 함부르크에서 추진된 광범위한 예산·회계 시스템의 개혁내용을 그 배경이 된 '새로운 조정모델' 논의와 함께 소개하도록 하겠다.

II. 우리나라의 발생주의·복식부기 회계제도

1. 발생주의 회계제도의 도입

2011년 회계연도부터 우리나라는 기존의 현

금주의·단식부기 대신 발생주의·복식부기 회계방식을 적용하게 되었다. 발생주의 회계란 현금의 수입이나 지출과는 상관없이, 수익과 비용의 당기 발생 여부를 기준으로 당기의 수익과 비용을 확정하는 회계처리를 말한다. 즉 현금의 입출과는 상관없이 실제 수익이나 비용이 발생했을 때 그 금액을 인식하는 시스템이다. 현금주의와는 달리 발생주의 회계시스템 하에서는 하나의 거래를 원인과 결과로 나누어 이중으로 기록하기 때문에 이를 복식부기 회계라고 부른다.⁸⁾

발생주의 회계제도와 현금주의 회계제도의 구분은 '인식기준의 고려'로부터 시작된다. 즉 거래를 어느 시점에 인식하고 기록하느냐가 중요한 기준이 된다. 현금주의 회계제도에서 거래는 현금이 들어오거나 나갈 때 기록된다. 따라서 재화나 용역은 물건의 대가가 지불된 때에 소비된 것으로 간주한다. 현금이 수납될 때 수익 또는 수입으로 기록되고 현금이 지출된 경우 비용 또는 지출이 이루어진 것으로 본다. 이에 반해 발생주의는 현금의 유입과 유출에 관계없이 경제적 사건이 실제로 발생한 시점에 이를 인식한다.⁹⁾

6) 정장훈, 발생주의 회계제도 도입에 관한 분석: OECD 국가를 중심으로, 한국정책분석평가학회 학술대회 발표논문집, 한국정책분석평가학회, 2012, 1면 참조.

7) 최락인, 지방자치단체 재정관리 투명성 확보를 위한 발생주의·복식부기회계 개선방안 탐구, 한국컴퓨터정보학회 논문집 18-1권, 2013, 162면.

8) 최락인, 위의 논문, 160면 참조.

9) 정장훈, 위의 논문, 1~2면 참조.

정부회계에서 발생주의를 도입한 가장 중요한 목적은 정부 사업의 실제 비용을 좀 더 투명하고 정확하게 인식하려는 것이다. 현금주의에서는 현금의 인출이 아직 일어나지 않았기 때문에 파악할 수 없던 부분들을 발생주의를 통해 고려할 수 있게 되는 것이다.¹⁰⁾

2. 발생주의 회계제도의 도입 목적

기존의 현금주의·단식부기 체제가 1960~1970년대에 도입·시행된 이후 오랜 기간 동안 유지되어 온 이유는, 그것이 예산의 집행실적을 명확하게 제시함으로써 예산을 통제하는데 중요한 역할을 수행하여 왔기 때문이다. 그러나 예산집행의 자율성, 재정 수요의 급증 등 재정을 둘러싼 제반 여건이 급속하게 변화함에 따라 재정의 건전성 여부를 점검하고 성과평가가 가능한 새로운 선진 재정운영시스템의 구축이 필요해졌다.¹¹⁾

또한 현금주의·단식부기 회계시스템의 특성상 복식부기 회계에서처럼 일관되고 통합적인 재무제표를 산출해 낼 수 없어, 기간별 성과를 올바르게 계산할 수 없고, 이를 사용하는 해당 지방자치단체의 재정 상황을 파악하기 위해

서는 해당 지방자치단체를 직접 실사할 수밖에 없었다. 현금주의에서는 일정 기간의 출납정리기간을 두어 결산을 해야 하기 때문에, 이해관계자들에게 결산 정보를 신속하게 전달하기 어려웠던 것이다. 그러나 발생주의·복식주의 회계제도는 복식부기를 통해 거래를 기록하므로, 하나의 시스템으로 어느 시점에서나 전체 자산 상태 및 자산과 부채의 관리를 강화할 수 있고, 함께 잔액시산표 작성을 통해 오류도 검증할 수 있다. 게다가 일관된 재무제표의 산출이 가능하여 다양한 이해관계자들에게 일관된 회계 관련 정보를 제공할 수 있다.¹²⁾

즉, 발생주의·복식주의 회계의 장점을 열거하면 다음과 같다. 첫째, 국가보유자산에 대한 정확한 평가와 관리가 가능하므로 지방재정의 건전성을 확보하고 자산, 부채 등을 종합 관리할 수 있다. 둘째, 성과 중심의 책임 행정체계가 구축되며, 재정운영의 책임성과 효율성을 증대시킬 수 있다. 셋째, 오류 검증이 가능해지므로 재정정보의 투명성을 확보할 수 있다. 재정활동의 질 높은 회계정보를 제공할 수 있기 때문에 지역 주민의 알권리가 보장된다. 넷째, 정부 운영활동에 대한 원가 및 비용측정이 가능하다.¹³⁾

10) 정장훈, 위의 논문, 2면 참조.

11) 이찬중, 발생주의·복식주의 국가회계제도 도입과 추진과제-국가재정부문에 기업식 회계제도를 정착시킨다-, 대한회계학회 추계학술발표대회 발표논문집, 대한회계학회, 2010, 7면 참조.

12) 최락인, 앞의 논문, 164면.

13) 최락인, 앞의 논문, 161~162면; 이찬중, 앞의 논문, 8면 참조.

3. 발생주의 회계제도의 도입 과정과 평가

우리나라에서는 1998년부터 정부회계 시스템을 발생주의로 개혁하고자 하였고, 1999년에는 시범실시기관으로 경기도 부천시와 서울 강남구를 지정하였으며, 2005년에 지방자치단체회계기준을 확정하였다. 2007년부터 지방자치단체에서는 발생주의·복식부기 회계 시스템을 도입하여 운영하였으며, 2009년부터 2년간 발생주의 재무제표를 시범 작성했다. 그리고 이를 2011년 회계연도부터는 정부결산에도 적용하고 있다.¹⁴⁾

이를 위하여 2007년 3월에는 발생주의·복식주의 회계도입을 위한 근거법으로 국가회계법을 제정하였으며, 이후 국가재정법과 국가회계법에 중복, 분산되어 있는 결산 관련 규정을 체계적으로 정비하기 위하여 2008년 말 국가재정법과 국가회계법의 개정을 완료하였다. 또 국가회계기준을 제정하여 회계처리에 필요한 기준을 제시하고 있다.¹⁵⁾

그러나 일관성이 결여된 단편적 사업 추진, 피상적인 점검 및 대응, 발생주의 방식의 문제점 파악 소홀 등의 문제점들이 복합적으로 작용하여 2008년 행정안전부가 2007년도 자치단체 재무 보고서에 대하여 그 적정성을 자체 점

검한 결과 여러 분야에 걸친 금액 불일치 등 재무 보고서의 품질이 기대에 미치지 못하고 있는 것으로 나타났다.¹⁶⁾ 또한 2008년 진행된 246개 지방자치단체를 상대로 한 설문조사에서도 회계교육의 충분성, 새로운 회계시스템에 대한 평가, 회계시스템 전환에 대한 타부서 직원들의 이해도, 지방자치단체 의사결정권자의 복식부기제도에 대한 관심 등의 항목에서 모두 부정적인 평가가 주를 이루었다.¹⁷⁾

III. 독일 함부르크시의 예산·회계제도 개혁

독일 함부르크시에서는 새로운 조정모델 (Neues Steuerungsmodell, NSM)의 영향으로 1990년대 중반부터 예산·회계제도의 개혁이 시작되었다. 새로운 조정모델이란 영미권 국가에서 시작된 신공공관리론(New Public Management, NPM)의 독일식 변형 형태로, 효율성과 관리능력 향상을 목적으로 공공행정과제 수행을 자원투입-생산결과-성과 개념으로 파악하려는 새로운 행정이론이다. 새로운 조정모델이 직접적으로 함부르크시의 기존 재정·예산·회계제도를 수정한 것은 아니지만, 개혁 논의

14) 최락인, 위의 논문, 161면.

15) 이찬중, 앞의 논문, 8면 참조.

16) 왕정홍, 지방자치단체 발생주의 회계제도의 운영 실태 분석에 대한 연구, 학위논문, 서울대학교 행정대학원, 2010, 93~95면 참조.

17) 김기범·박상수·이아영·전성빈·황국재, 지방자치단체의 발생주의·복식부기 회계제도 도입실태 분석, 한국회계학회 학술연구발표회논문집, 한국회계학회, 2008, 25~27면 참조.

의 단초가 되었다는 점에서 매우 중요한 의미를 갖는다.¹⁸⁾ 다음에서는 함부르크 예산·회계제도 개혁의 배경이 되는 새로운 조정모델에 대한 설명과 함께 도픽-NHH-SNH 순서로 변화하는 함부르크 예산·회계제도에 대해서 살펴해보도록 하겠다.

1. 새로운 조정모델¹⁹⁾

1980년대부터 전 세계적으로 새로운 행정 철학이 나타나면서, Max Weber로 특징지워지는 종래의 국가·행정이론은 부분적으로 배척되거나, 유행에 뒤떨어진 것으로 취급되고 있다. 많은 영미권 국가들로부터 주장된 ‘신공공관리론’이 그 새로운 행정 철학이라고 할 수 있는데, 관료제 행정을 현대화시키기 위하여 경제학적으로 형성된 국가 관념을 구축하고, 더 효율적이고 효과적인 행정체제를 수립하는 것을

목표로 한다. 즉 행정은 계층적 규율 대신 경쟁과 시장성을 바탕으로 ‘조정’하는 역할을 담당해야 한다는 것이다. 따라서 행정청은 고객 친화적으로 직무를 수행하는 기업처럼 이해되고, 공무원 개념은 공공 매니저로 대체된다.²⁰⁾ 정치적이고 사회적인 환경조건의 차이에도 불구하고, 신공공관리론은 스위스나 오스트리아에서처럼 독일에서도 큰 반향을 불러일으켰다.²¹⁾ 여기에는 나날이 증가하고 있는 공공 영역의 경제위기와 정치 관료제에 대한 불만이 한 몫을 거들었다.

이러한 배경에서 새로운 조정모델이 탄생했다. 새로운 조정모델이란 신공공관리론의 독일 버전으로, 오늘날에는 공공행정영역 현대화와 관련한 거의 모든 노력이 이 개념 안에 포함되고 있다.

새로운 조정모델은 특히 다음과 같은 점을 고려한다.

- 18) Björn Raupach/ Dennis Hilgers, “Quo Vadis? Die Reform des Hamburger Haushalts- und Rechnungswesens”, *Verwaltung & Management-Zeitschrift für moderne Verwaltung-*, 2012.6, p.284.
- 19) 새로운 조정모델에 대한 전반적인 설명에 대해서는 Bull/Mehde, *Allgemeines Verwaltungsrecht mit Verwaltungslehre*, 8. Auflage, C.F. Müller, 2009, pp.509~512 참조.
- 20) NPM에 대해서는 Vgl. Schedler/Proeller, *New Public Management*, Bern 2000; Schröter/Wollmann, *New Public Management*, in: Blanke/von Bandemer/Nullmeier/Wewer (Hrsg.), *Handbuch zur Verwaltungsreform*, 3. A. 2005, S. 63 ff; Reichard, *Verwaltung als öffentliches Management*, in: König, (Hrsg.), *Deutsche Verwaltung an der Wende zum 21. Jahrhundert*, Baden-Baden 2002, S. 255 ff; Mehde, *Neues Steuerungsmodell und Demokratieprinzip*, Berlin 2000, S. 41 ff; Grimmer, *Öffentliche Verwaltung in Deutschland*, 2004, S. 52 ff, quoted by Bull/Mehde, S.510.
- 21) Vgl. dazu etwa Reichard, *Public Management im deutschsprachigen Raum*, in: *Öffentliche Verwaltung und Nonprofit-Organisationen*, Festschrift für R. Schauer, Wien 2003, S. 495 (mit zahlreichen weiteren Nachweisen); ders., *Zum Stand der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre*, in: *Die Verwaltung* 2003, S. 389 ff; Jann/Bogumil/Bouckaert u. a., *Status-Report Verwaltungsreform*, Berlin 2004; vergleichend Pollitt/Bouckaert, *Public Management*, Wiesbaden 2000, insbes. S. 55 sowie Wimmer, *Dynamische Verwaltungslehre*, Wien/New York 2004, S. 243 ff, 402 ff, quoted by Bull/Mehde, S.510.

- 행정은 계층적 구조를 통해 조정될 수 있지만, 그렇게 되지 않을 수도 있고, 계층적 구조뿐만 아니라 적절한 환경조건(즉 성과 향상을 위하여 긍정적인 자극을 형성하거나, 기능장애를 일으키는 요소를 가능한 한 제외시키는 것)을 통해서 조정될 수도 있다.
- 정치의 개입은 행정이 그 임무를 효율적으로 수행하지 못하게 만드는 부정적인 것으로 간주된다. 이러한 의미에서, 예를 들면 큰 도시가 콘체른처럼 조직되고, 조직된 단위는 기업에서처럼 경제학적인 결과에 대해서 고유의 책임으로 각자의 역할을 수행하는 구조가 제안된다. 행정이 규범만을 전적으로 중시하고, 그 조치가 가져올 결과에 대해서 고려하지 못하거나 경제학적으로 생각하지 못하는 것은 결점으로 인식된다.
- 핵심적으로 ‘새로운 조정(neue Steuerung)’이란 분권화(Dezentralisierung)에 본질적인 조치를 의미하고, 낡은 관료제에서는 낮은 책임과 경제학적인 사고를 강조한다. 핵심적인 표제는 다음과 같다.
 - 행정과 정치의 분리

- 경쟁적 요소의 도입과 행정에서의 고객 지향
 - 행정과제 수행과 재정지출에의 분권화된 책임
- 이를 위해서는 정치적·행정적인 새로운 경영 방법론이 필요하다. 개별 행정조직에 대한 재원의 분배는 어떤 조직이 어떤 행정과제(Produkte)²²⁾를 수행해야 하는지에 달려 있고, 이와 관련하여 예산편성 절차상 목적결정 방법이 달라진다. 즉 달성해야 하는 목적과 이를 통해 구체적으로 의도하는 성과는 각 지도부와 협력자들 사이에서 협의로 결정되고(Kontaktmanagement), 더 이상 일방적인 지시로 결정되는 것이 아니다. 목표와 성과에 대한 협의는 효율적인 행정 관리의 본질적인 기초이다.²³⁾ 이러한 토대에서 조직단위들에게 전반적인 예산이 부여되고, 이를 통해 관할 범위 내에서는 상대적으로 예산을 자유롭게 운용할 수 있게 된다. 이렇게 협의된 책임의 이행을 담보하기 위해서 지속적으로 통제(Controlling)가 존재한다. 연방 예산법 제6a조²⁴⁾는 ‘각 조직체의 분권적 책임 시스템’ 도입을 가능하게 했다.

22) 새로운 조정모델에서는 기업에서처럼 ‘자원투입-생산결과’라는 개념으로 행정과제의 수행 및 그 결과를 파악하기 때문에 생산물, 산출물 등의 의미인 Produkt 라는 용어를 사용한다. 그러나 우리말로 번역한 ‘행정산물’이라는 용어는 매우 낯설기 때문에 ‘행정과제’로 번역하고 괄호안에 원문을 표기하도록 하겠다.

23) Vgl. dazu Tondorf/Bahnmüller/Klages, Steuerung durch Zielvereinbarungen, Berlin 2002; s. a. den Bericht der Regierungskommission “Zukunft des öffentlichen Dienstes - öffentlicher Dienst der Zukunft”, hrsg. vom Innenministerium Nordrhein-Westfalen, 2. A. Düsseldorf 2004, 4. Kap., III., S. 110 ff, quoted by Bull/Mehde, S.511.

24) 연방 예산법 제6a조(예산 수립)
 제1항: 수입, 지출 그리고 채무능력은 조직단위의 분권시스템 범위 내에서 산정될 수 있다. 이때 예산 편성을 기초로 한 재정적인 책임도 전문적, 물적 책임을 지는 조직단위에 위임된다. 적절한 정보와 조정수단은 각 가능한 임무의 양이 초과되지 않도록 특별히 보장하는 전제조건이다. 급부의 종류와 범위는 법률이나 예산계획(Haushaltsplan)에서 확정된다.

민주주의 원리를 근거로 새로운 조정모델이 원칙적으로 기본법에 합치되는 것인지 의문시 된다는 주장이 있었지만, 이러한 민주주의 이론을 근거로 한 논거는 더 정확하게 제시되지 못하고 있다.²⁵⁾

2. 함부르크시의 예산·회계제도 변화²⁶⁾

1) 도픽 프로젝트(Das Projekt Doppik)

독일 연방 재무장관은 독일 기본법 제114조²⁷⁾ 규정에 따라 모든 공적 자금의 수입·지출·자산·채무에 대하여 연방의회에 보고할 의무가 있고, 당연히 이것은 적절한 부기를 전제조건으로 한다. 그러나 이전에 통용되던 회계 방식은 불완전하고 투명하지 못했으며, 어떤 결과에 어떤 비용이 대치되는지 정확하게 알 수 없었다. 또한 원래 연방과 주의 예

산법 원칙에 대한 법률(Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder, Haushaltsgrundsätzegesetz, HGrG) 제 35조²⁸⁾에 규정된 ‘자산의 부기’를 설명할 수 없었고, 감가상각을 반영하기도 어려웠기 때문에, 행정주체의 투자계획 수립은 중요한 기초를 잃어버리고 있었다. 이러한 결함을 보완하기 위해서 부분적으로 시행되기 시작한 것이 도픽 회계시스템(doppisches Rechnungssystem)이다.²⁹⁾

2003년 함부르크 시의회(Bürgerschaft)는 만장일치로 함부르크 행정부의 회계방식을 기업원칙(kaufmännischen Regeln)에서 유래한 회계제도로 전환한다고 결정했다.³⁰⁾ 이에 따라 도픽 프로젝트(Das Projekt Doppik)를 통해서 함부르크시의 자산이 파악·평가되고, 2006년 1월 1일부터의 핵심적인 행정사안에 대한 도픽 방식으로 연말 결산이 처리되게 되었다. 시

25) 이에 대한 더 상세한 설명은 Mehde, Neues Steuerungsmodell (Fn 13), quoted by Bull/Mehde, S.511.

26) 이에 대해서는 전체적으로 Björn Raupach/ Dennis Hilgers, “Quo Vadis? Die Reform des Hamburger Haushalts- und Rechnungswesens”, Verwaltung & Management-Zeitschrift für moderne Verwaltung-, 2012.6을 참조하여 요약·번역한 것임.

27) 독일 기본법 제114조

제1항: 연방재무장관은 모든 수입과 지출에 관해 그리고 과년도 자산과 채무에 관하여 연방정부의 책임면제를 위하여 차회계연도 중에 연방의회와 연방참의원에 결산보고를 해야 한다.

제2항: 그 구성원이 장관과 같은 독립성을 갖는 연방회계검사를 결산과 더불어 예산집행 및 경제운용의 경제성과 적정성을 심사한다. 회계검사원은 매년 연방정부 외에 연방의회와 연방참의원에 직접 보고해야 한다. 그밖에도 연방회계검사원의 권한은 연방 법률로 정한다.

28) 연방과 주의 예산법 원칙에 대한 법률 제35조

자산과 채무에 대해서는 부기되거나 다른 증명이 제출될 수 있다. 자산과 채무에 대한 부기는 손실과 지출에 대한 부기와 연결될 수 있다.

29) Bull/Mehde, S.192 참조.

30) FHH Drucksache 17/3161 vom 12.02.2003, quoted by Björn Raupach/ Dennis Hilgers, S. 284.

의 자산 가치에 관한 평가 및 결산은 상법(Handelsgesetzbuch, HGB)과 공정한 부기 원칙(Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, GoB)에 따라 이루어졌다.

개시 재정상태표(Eröffnungsbilanz)에서 첫 번째 자산 평가는 신중하게 평가된 현재가치(vorsichtig geschätzten Zeitwerten)를 토대로 진행되었다. 왜냐하면 지금까지의 구입비용과 제조비용(Anschaffungs- und Herstellkosten)을 조사하는 것은 불가능하거나, 지나치게 높은 비용이 필요할 것이기 때문이었다.³¹⁾ 이러한 방식은 국제 공공 부문 회계기준(International Public Sector Accounting Standards, IPSAS)에 따르는 시장 친밀적 자산 평가라는 의미에서도 가능하고 통례적인 것이었다. 먼저 4만 4,000개의 필지로 구획된 약 4만 2,000헥타르의 대지, 약 6,000개의 건물, 그리고 100km의 홍수 예방 시설이 평가되었다. 건물 중 다수는 화재보험에서 집계한 가치로 평가되었는데, 이는 2005년 기준 건축 비용 편람(Baupreisindex)의 통상적인 제조비용을 기초로 한 것이었다. 토지는 반년마다 함부르크시의 감정 위원회(Gutachterausschuss)가 정하는 평균적 표준지가(Bodenrichtwert)로 평가되었다. 사회기반시설이 있는 토지, 예를 들면 도로로 이어지는 토지 같은 경우에는 원칙적으로 시장에서 통용되

지 않는 공공 인프라시설의 특수성을 고려하여 최소한 70% 경감된 가치가 반영되었다.

그 외에도 적립금, 특히 시의 연금 적립금이 처음으로 대면에 기입되었는데, 이는 연금 지급이 유력시되는 3만 9,094명의 공무원과 6만 5,559명의 직원을 고려한 것으로, 시기적절한 재원 이용³²⁾을 파악하기 위한 것이었다.³³⁾ 연금 적립금은 소득세법을 유추하여 내부적으로 6%의 이자로 결산되었다. 또한 2007년 12월 31일에는 자회사, 특별자산, 주 기업(Landesbetriebe) 그리고 기타 참가자본이 모두 합쳐진 콘체른에 대한 결산이 완성되었는데, 이것은 지역단체의 자산 가치와 채무의 합산을 통해서 처음으로 함부르크 콘체른에 대한 전체적인 조망을 가능하게 했다. 앞서 언급된 적립금의 대면 기입(Passivierung)과 자회사들의 합병 때문에 시의 채무는 종전의 237억 유로가 아닌 637억 유로에 달하는 것으로 산정되었다.

2) 함부르크시의 새로운 예산제도(Das Neue Haushaltswesen Hamburg, NHH)

기업 회계 방식의 도입은 2006년 공공자금 관리의 자체 개혁으로 이어졌다. NHH 프로젝트는 도픽 자료를 예산 편성 계획절차에 통합

31) Vgl. Finanzbehörde der FHH 2005, S.15~21, quoted by Björn Raupach/ Dennis Hilgers, S. 285.

32) Vgl. Naschold, F/Jann, W/Reichard, Innovation, Effektivität, Nachhaltigkeit- Internationale Erfahrungen zentral-staatlicher Verwaltungsreform, Berlin, 1999, S.56, quoted by Björn Raupach/ Dennis Hilgers, S. 285.

33) FHH 2011a, S.77; zum Bilanzstichtag 31.12.2010, quoted by Björn Raupach/ Dennis Hilgers, S. 285.

시키고(예를 들어 감가상각을 예산안에 넣는다), 어떤 결과 내지 어떤 목적이 주어진 예산으로 달성되어야 하는지를 나타내는 것을 목적으로 하였다. 개별적으로는 다음의 내용이 강조되었다.³⁴⁾

(1) 예산구조(Haushaltsstruktur)

전문 행정청(Fachbehörde)³⁵⁾의 각 직무들(Ämter)이 바로 재차 실무적인 단계까지 세분화된 직무범위(Aufgabenbereich)로 표현되고, 각 직무범위들은 도둑 방식으로 수익, 지출 그리고 투자를 계획한다. 급부 서비스(Dienstleistungen)를 다른 직무범위에 분배하는 내부 행정조직은 특별 예산영역으로 기재된다. 이러한 내부 직무 관리자(감독으로도 불리는데)들은 각 전문 행정청에서 명확하게 드러난다. 함부르크시에서 자치사무를 담당하는 구청(Bezirksämter) 또한 특별 예산영역으로 고려되는데, 각 지구에서는 전문 행정청의 감독과 협조에 시민들을 위한 행정업무를 수행한다.

함부르크 시의회는 직무범위 단계에 '정치 예산(Politikhaushalt)'을 부여하고, 행정관리에 산(Verwaltungsmanagementhaushalt)의 세부적인 분배는 행정이 담당한다. 의회는 자체적으로 중요한 예산 내용에 주목할 수 있고, (더 이

상) 재정 시대에서처럼 수많은 예산항목의 숲으로 사라지지도 않는다. 그렇지만 과거 정치관계자들이 예산의 세부적인 사항(특히 해당 정치인의 선거구에서)까지 강한 관심을 보였었기 때문에, 이러한 새로운 계획 메커니즘이 그들에 의해서 받아들여질 것인지는 기다려봐야 한다.

(2) 예산 수립(Budgetierung)

세밀하게 나뉜 비목구조(Titelstruktur)는 직무범위단계에서 자체적인 자원 관리가 가능한 예산구조의 장점을 위하여 포기된다. 다만 시의회에 의해서 직무범위마다 세 가지 종류의 예산이 부여된다. '일반 예산(Das Regelbudget)'은 예를 들면 인적·물적 비용으로 일반 행정비용을 위한 것인데, 각 직무범위가 조정될 수 있다. '특별 예산(Das Spezialbudget)'은 사회기초보장을 위한 지출과 같이 오직 법률에서 명확하게 정해진 급부(Leistung)에 대한 지출에 사용된다. 이러한 지출은 직무범위에 의해서 단기간에 조정될 수 없다. '프로젝트 예산(Das Projektbudget)'은 따로 정치적으로 관련된 프로젝트를 수행해야 할 때 산정된다. 이 예산 지출은 개별 직무범위에 대하여 시의회에서 확정된 목표에 구속된다. 정치는 '무

34) Vgl. FHH 2008, S.13ff, quoted by Björn Raupach/ Dennis Hilgers, S. 286.

35) 함부르크는 독일 16개 주의 하나인 동시에 시이다. 전문 행정청(Fachbehörden)은 독일연방으로 치면 각 부(Ministerien)에 상응한다. 전문 행정청은 전략적으로 계획하고, 조정하며, 주정부와 협의하고, 구(Bezirken)와 함께 지역 사무도 수행한다. 함부르크 시에는 수많은 직무와 부서(Ämter und Abteilungen)로 분류되는 10개의 전문 행정청이 존재한다(함부르크 시 홈페이지, <http://www.hamburg.de/behoerden/3733948/fachbehoerden.html>).

엇을(was) 할 것인가를 결정하고, 행정은 그것을 어떻게(wie) 할 것인가를 결정한다.

특별한 예산영역, 즉 무엇보다 감독영역과 구청을 위한 예산은 원래 전문 행정청의 예산에서 도출된다. 이러한 기초가 특별한 예산영역과 전문 행정청 사이의 협정을 이끄는데, 본 협정에서 급부 서비스(Dienstleistung)의 양과 질이 협의되고, 비용-성과계산을 이용한 도표 방식의 계산법이 활용된다.

(3) 성과지향(Outputorientierung)

확정된 지표(Kennzahlen)에 의거해서 목표 달성 여부가 평가되는 예산은 확정된 이행 목

표(Leistungsziele)를 위해서 주어진다. 전문 행정청과 구청의 이행 목적은 통합된 행정과제 범위(Integrierten Produktrahmen, IPR)³⁶⁾에서 도출된 행정과제 목록(Produktkatalog)에서 결정된다. 조직적으로 가장 하위 단계에서는 달성해야 하는 특별한 지역 행정과제(Ortsprodukte, 예를 들면 '초등학교에서의 부가적인 언어 능력 지원'은 지역학교가 담당한다)³⁷⁾가 존재한다. 이때 '초등학생들의 언어 능력 강화'라는 목표는 지표로 평가되고, 시의회에 대해서 투명성을 갖는다. 개별 학교 단계에 대한 세부적인 고찰은 행정관리예산에 유보된다. 즉 세부적인 조정은 행정부에 달려 있다.

36) 연방과 주에서 통일적으로 정해진 행정과제범위는 3단계로 분류된다. 첫 번째 단계는 전문 범위(Fachebene, 한 자리 숫자로 표기됨)로, 이것은 다시 직무범위(Aufgabenebene, 두 자리 숫자로 표기됨)로 분류되고 이것은 다시 행정과제범위(Produktenebene, 세 자리 숫자로 표기됨)로 분류된다. 통합된 행정과제범위의 내용 일부를 발췌해 보면 다음과 같다.

- 3. 교육, 학문 그리고 문화
 - 31. 교육
 - 311. 일반 학교 교육
 - 초등학교
 - 계속적인 일반교육 학교
 - 일반 교육적 범위의 지원학교
 - 다양한 학교 형태에서의 도움 및 진흥 프로그램
 - 312. 직업 교육
 - 직업학교
 - 직업 구성 및 직업 전문학교
 - 전문 고등학교
 - 전문 김나지움
 - 직업 고등학교 및 기술 고등학교
 - 경제, 사회교육학, 국민 보건 전문학교
 - 직업학교 센터
 - 313. 그 밖의 교육 제도
 - 국민 대학
 - 시험제도를 포함한 성인 교육
 - 정치 교육

37) Vgl. FHH, 2009, S.10, quoted by Björn Raupach/ Dennis Hilgers, S. 287.

(4) 목적과 지표(Ziele und Kennzahlen)

앞서 설명된 예산 수립 형태와 성과지향(Outputorientierung)은 확정된 목표와 지표를 필요로 한다.³⁸⁾ 목표란 조직에서 재원의 조정을 위한 필수적인 전제이다. 목표의 결정 없이는 통제(Controlling)도 의미가 없다. 왜냐하면 어디로 가야 할지 아는 경우에만 조정이 가능하기 때문이다.

NHH 프로젝트에서는 각 직무범위에서 정치 영역과 일치된 목표가 확정되고 정치적인 상위 목표에서부터 실무단위까지 계층적 구조가 도출된다. 따라서 지표에 의해서 평가될 수 있는 목표와 의도된 효과는 가능한 한 정확하게 설명될 수 있다. 각 직무범위는 확정된 목적과 관련된 지표 세트(Kennzahlen-Set)를 완성하고, 어떤 목적을 얼마만큼 어떤 방식으로 주어진 예산을 사용하여 달성할 것인지를 시의회에 보고한다.

(5) 통제와 비용-성과 계산(Controlling und Kosten- und Leistungsrechnung)

표준화된 비용-성과 계산(Kosten und Leistungsrechnung, KLR)은 성과지향적인 통제의

토대가 된다.³⁹⁾ 비용-성과 계산 자료는 도표 자료를 기초로 계획, 경영, 조정 그리고 예산 결산의 핵심 사항을 나타낸다. 이를 통해서 한편으로는 성과지향적인 예산 조정이, 그리고 다른 한편으로는 내부적인 세부 사항 조정이 이루어진다.

비용-성과 계산은 분야별 목표에 대한 행정기관의 책임과 재원의 이용을 결합시키기 위한 전제조건을 형성한다. 목표 책임과 재정 책임의 분리는 극복되어야 하고, 통합적인 목표와 자원 조정이 가능해야 한다. 이러한 목표 책임과 재정 책임이 실무단계로 위임되고, 수익 측면으로도 확대된다. 수익의 상승은(예를 들면 민법상의 보상을 통한) 이용 가능한 예산을 확증하고, 적은 수익은 이에 상응하는 소비 감소로 보충된다. 비용-성과 계산을 통해서 산출되는 자료는 효율적인 자원 투입에 대한 책임을 지기 위하여 실무 단계 임원에 대해서 필수적으로 투명성을 형성한다.

(6) 보고시스템(Berichtswesen)

보고시스템의 수취인은 행정 공무원과 시의회이며, 이들은 매달 예산단위(예산을 받는 조직체) 단계에 이르기까지, 예산을 통제하기

38) Vgl. Hilgers, Performance Management: Leistungserfassung und Leistungssteuerung in Unternehmen und öffentlichen Verwaltungen, Wiesbaden, 2008, S.104.ff, quoted by Björn Raupach/ Dennis Hilgers, S. 287.

39) Vgl. Budäus/Hilgers, Reform des öffentlichen Haushalts-und Rechnungswesens in Deutschland. Konzepte, Umsetzungsstand und Entwicklungsperspektiven, in: Zeitschrift für Planung und Unternehmenssteuerung (ZP), 19(2009), S.15, Raupach/Stangenberg, Doppik in der öffentlichen Verwaltung, 2. Aufl., Wiesbaden, 2009, S.165, Schedler/Proeller, New Public Management, 4. Aufl., Bern, 2009, S.177ff, quoted by Björn Raupach/ Dennis Hilgers, S. 288.

위하여 'Plan Ist Vergleiche(계획과 결과를 비교한 보고서)⁴⁰⁾'를 요구한다. 이러한 예산보고 이외에도 실무 예산단위에서부터 전체 행정청까지, 또는 모든 단계의 전체 예산까지 집적시킨 재정자금보전범위에 대한 보고(Bericht zum Finanzmitteldeckungsrahmen)와 지표보고(Kennzahlenbericht)가 있다.

이러한 행정관리예산에서의 내부적 보고 이외에도 시의회에 대한 연중 분기보고서가 있는데, 현재 목표 달성 상황과 주어진 예산의 지출 내역이 보고된다. 개혁의 초석을 위한 도전은 보고의 수취인 정의(Adressatengerechtigkeit)를 보장하고 자료의 무덤(Datenfriedhof)을 만들지 않겠다는 것이었는데, 이러한 문제점은 공공 행정에서만 특별한 것이 아니라 사기업의 프로젝트에서도 충분히 언급된 것이었다.

재무 관청의 주요프로젝트인 NHH은 NHH의 도입을 위하여 프로젝트 그룹들을 배치한 전문 행정청들을 조정하고 지원한다. 전문 행정청 내의 프로젝트 그룹은, 예를 들면 주요 프로젝트와 일치하는 비용사용기관 계획(Kostenstellenplan) 또는 지표 세트를 완성하기 위해 약 2년간의 준비기간을 거친다.

2010년에는 사법 관청과 경찰에서 (내무부의 직무범위로써) NHH를 첫 번째로 시작했고, 일 년 후에는 내무부의 다른 직무범위(소

방서, 헌법 보호, 주민 중앙 센터), 재무 관청, 그리고 학문과 연구를 위한 행정청(Die Behörde für Wissenschaft und Forschung)으로 이어졌다.

그러나 이후 이 프로젝트는 정치적인 소용돌이에 휘말렸고, 전문 행정청과 구청에서 계획된 생산적인 시작(Produktivstart)은 저지되었다. 기민당과 녹색당의 연정 실패 이후, 사회민주당이 2011년 2월 20일 선거에서 절대 다수를 차지하게 되었는데, 새로운 주정부는 NHH 프로젝트를 시험대 위에 올려놓았고, 새로운 주정부의 관점에서의 NHH에 대한 평가 결과가 바로 NHH의 발전된 형태인 예산시스템의 전략적인 재배치(Die Strategische Neuausrichtung des Haushaltswesens, SNH)이다.

3) 예산시스템의 전략적인 재배치

2011년 11월 23일 SNH에 대한 내용 설명과 SNH로 개혁하는 변경이유를 주요 골자로 하는 공동 제안이 시의회에 제출되었다. 요약하자면 기존의 NHH는 “너무 복잡하고 이해하기 어려웠다.” 그 때문에 이러한 예산시스템은 “더 긴 시간 동안의 여러 조치 및 충분한 적응과 동기가 필요했을 것이고”, 앞에 설명된 목적과 지표들은 명백히 “그 정치적·행정 관련

40) Plan-Ist-Vergleich는 어디서 얼마나 큰 차이가 벌어졌느냐에 관한 질문뿐만 아니라 그 차이의 원인이 무엇인가에 관해서도 대답할 수 있어야만 한다. '차이의 원인'이란 양, 가격 혹은 분류구조 차이 등과 같은 전통적인 수학적 숫자뿐 아니라, 이 분석으로부터 최대한의 편익을 이끌어 내기 위하여 관리가 필요한 실제적이고 실무적인 원인을 의미한다.

적 조정 중요성이 종종 이해되기 어려웠고, 그 때문에 사용되지도 못했을 것”이라는 내용이 있었다. 그러나 도둑 예산·회계시스템의 장점은 원칙적으로 의문시되지 않았다. 함부르크시의 발표에서 도둑 방식의 예산개혁에 대한 아주 명확한 설명이 나타났는데, “시의회는 세대 정의적 차원에서 투명성과 예산도식의 정보가치를 향상시키기 위하여 도둑 예산 시스템으로의 전환을 계속해서 촉진하는 데에 목표를 두고 있다.”라는 설명이 바로 그것이다.⁴¹⁾

SNH 개혁은 다음과 같이 요약될 수 있다. 예산구조는 관리감독 범위와 구청의 도식 및 계산과 관련하여 변경된다. 전문 행정청의 내부 관리감독 영역(예를 들면 인사행정, 예산 조정 혹은 IT 서비스)은 내부적 급부 서비스로서, 자동적으로 외부 행정과제(externe Produkte)로 계산되지 않는 고유의 행정과제(eigene Produkte)로 인정된다. 구청에 대해서는 각각 고유한 개별 계획이 주어졌는데, NHH에서와는 달리 개별 전문 행정청의 예산으로부터 도출되는 것은 아니었다.

시의회에서는 투입 비용(Input)에 대해서 더 상세하게 정보를 제공받기 원했기 때문에, 본질적인 변화는 예산 범위에서 일어났다. NHH에서는 재원 공급이 직무범위를 위한 예산의 형식으로 이루어진 반면, 이제부터는 행정과제 그룹(Produktgruppe) 단계에서의 계정 그

룹(Kontengruppe)을 위해서 주어지고, 조직 구조에 의지하게 되었다.

예를 들어 지금까지 정신·스포츠 행정청(Die Behörde für Inneres und Sport)의 직무범위로서의 경찰은 일반예산, 특별예산 그리고 프로젝트 예산을 받았었다. 그러나 이제부터는 경찰(예를 들어 주 형사국(Landeskriminalamt)이나 내부 조사과(Das Dezernat für interne Ermittlungen))은 고유의 행정과제 그룹(Produktgruppe)을 위한 예산을 배정받게 된다. 어떤 재원이 오직 법률상의 급부를 위한 것인지 아니면 프로젝트를 수행하기 위한 것인지는 NHH에서 그 예산이 특별예산인지 프로젝트 예산인지를 보면 알 수 있었다. 그러나 이러한 구별이 SNH에서는 존재하지 않기 때문에, 다른 보고서에서 따로 정보가 제공된다. 이제 NHH에서와 같이 직무범위 단계에서가 아니라 행정과제 그룹 단계에서 행정과제, 목표 그리고 지표가 설명된다.⁴²⁾

또한 외부 보고시스템에서도 NHH와는 다른 부분적인 변화가 존재한다. 행정이 예산진행, 결과, 추이에 대해서 시의회에 제출했던 4분기 보고는 직무범위 단계에서 행해지고, 행정과제그룹 단계에서의 보고는 반년마다 이루어지게 되었다. 행정청 내부에서의 전환절차는, 2015년 1월 1일까지 새로운 예산 구조를 전면적으로 도입하는 것으로 계획되었다. 원래

41) Vgl. FHH Drucksache 20/2363 vom 23.11.2011, quoted by Björn Raupach/ Dennis Hilgers, S. 289.

42) ibid.

NHH에 익숙했던 행정청은 2013년 1월 1일까지 SNH으로의 적응을 완료해야 한다.

IV. 맺으며

우리나라 정부부문 회계에서 오랜 기간 동안 사용해 온 현금주의·단식부기 방식을 포기하고 발생주의·복식주의 회계방식으로 전환한 것은 국가회계의 투명성과 객관성을 확보하고, 세계적인 흐름에 맞추어 가려는 노력의 산물이라고 할 수 있다. 물론 제도 개혁 자체가 재정 건전성을 담보하는 것은 아니지만 투명한 재정 운용과 건전 재정의 기틀을 확립하기 위한 시작이 될 수 있다는 점에서 그 의미가 있다.

합리적이고 객관적인 공적 회계제도의 도입은 효율적인 행정수행에 필수적인 기초가 된다. 지금까지 이러한 관점에서 우리나라 발생주의·복식주의 회계제도의 도입과 함께 독일 함부르크시의 예산·회계제도 개혁을 간략하게 살펴보았다. 독일의 예를 살펴보면 회계제도 개혁의 의미는 단순히 공적 회계에 기업 회계

적 요소를 도입한 것으로 끝나지 않는다.

함부르크시에서는 기업적 회계방식인 도픽 시스템이 자리잡은 이후 예산 제도 및 조직 구성·운영에도 전반적으로 많은 변화가 이어졌다. NHH가 짧은 시간 안에 SNH로 변경되기는 했지만 행정조직에 명확한 목표와 예산을 분배하고, 행정성과를 투입과 생산량 개념으로 평가하려는 기본 개념은 연속적으로 이어지고 있다. 목표에 대한 행정기관의 책임과 재원의 이용을 결합시키려는 시도는 목표와 재원을 통합적으로 조정하기 위한 것이다. 여기에 도픽 자료가 매우 중요한 기초가 된다. 앞에서 살펴 보았듯이 행정조직과 예산편성, 보고시스템 등이 복잡하게 바뀌고 있고, 독일 내에서도 이에 대해서 아직까지 논쟁이 계속되고 있지만, 정부 차원에서 더 투명하고 효율적인 행정을 위한 새로운 시도를 계속하고 있다는 점에서는 시사점을 얻을 만하다.

구 슬

(하노버대학교 박사과정)

참고문헌

김기범·박상수·이아영·전성빈·황국재, 지방자치단체의 발생주의·복식부기 회계제도 도입실태 분석, 한국회계학회 학술연구발표회 논문집, 한국회계학회, 2008.
 왕정홍, 지방자치단체 발생주의 회계제도의 운영 실태 분석에 대한 연구, 학위논문, 서울대학교 행정대학원, 2010.
 이찬중, 발생주의·복식주의 국가회계제도 도입과 추진과제-국가재정부문에 기업식 회계제도를 정착시킨다-, 대한

회계학회 추계학술발표대회 발표논문집, 대한회계학회, 2010.
 정장훈, 발생주의 회계제도 도입에 관한 분석: OECD 국가를 중심으로, 한국정책분석평가학회 학술대회 발표논문집, 한국정책분석평가학회, 2012.
 조태제, 행정법상의 효율성원칙, 공법학연구 제5권 제1호, 한국비교공법학회, 2004.
 최락인, 지방자치단체 재정관리 투명성 확보를 위한 발생주의·복식부기회계 개선방안 탐구, 한국컴퓨터정보학회 논

문집 18-1권, 2013.

Björn Raupach/ Dennis Hilgers, "Quo Vadis? Die Reform des Hamburger Haushalts- und Rechnungswesens", Verwaltung & Management-Zeitschrift für moderne Verwaltung-, 2012.6.

Bull/Mehde, Allgemeines Verwaltungsrecht mit Verwaltungslehre, 8. Auflage, C.F. Müller, 2009.

Christina Schaefer/ Jun.-Prof. Dr. Dennis Hilgers, Das Neue Haushaltswesen Hamburg aus Sicht der Wissenschaft,

Hamburger Fachtagung zur Reform des staatlichen Rechnungswesens, Universität Hamburg, 2008.

브로슈어

Neues Haushaltswesen Hamburg Hamburg Richtig Steuern 2006.

Projektstrategie für die Haushaltsmodernisierung Hamburg 2008.