

# 복식부기제도의 시범운영 실태분석 및 한국적 적용모형의 모색

Analysing the Realities of Trial Project and Seeking the  
Accounting Model for Korean Local Government in Moving  
to Accrual & Double-Entry Basis

2003. 12.



**한국지방행정연구원**  
Korea Research Institute for Local Administration

---

연구진  
이 호 (수석연구원)

---

이 보고서의 내용은 본 연구진의 견해로서  
한국지방행정연구원의 공식 견해와는 다를 수도 있습니다.

## 서 문

정부부문은 전통적으로 현금주의회계를 사용하여 왔다. 그러나 1980대 이후 공공개혁과 관련하여 정부재정운영에 있어서 책임성과 투명성 제고, 정보이용자의 의사결정에 대한 유용한 정보제공에 관심이 주어지면서 정부 예산과 회계에 발생주의 도입이 추진되어 왔다.

이와 관련하여 우리 나라 지방자치단체는 1999년 말부터 발생주의에 의한 복식부기회계제도 도입을 추진, 시범기관(부천시, 강남구)을 대상으로 1차 시험적용을 완료하고 현재는 광역단체(시·도)를 포함하여 7개 시범기관을 추가 지정하여 2차 시범운영과정을 추진 중이다. 그러나 새로운 제도를 실제 전국적으로 확산하기까지는 회계기준제정, 입법화과정, 공무원교육훈련 등 해결해야할 과제가 시급한 실정이다. 따라서 성공적인 제도이행을 위해 어떠한 준비와 과정이 필요한가에 대한 분석과 방안마련이 필요한 시점에 있다.

이러한 점을 종합적으로 고려하면서 본 연구는 거시적 및 현실적 시각에서 지방자치단체 복식부기회계의 시범운영에 대한 실태분석을 토대로 새로운 제도 도입을 위한 정부회계제도의 모델과 제도전환에 따른 기반구축방안을 모색하고 있다. 이와 관련하여 우리 나라 지방자치단체에 적합한 회계모델을 모색하고 특히 제도이행을 위한 준비사항으로서 국가기준과의 연계, 법령정비 및 입법화, 전환과정관리방안, 공무원교육방안 등을 중점적으로 제시하고 있다.

부디, 본 보고서가 정책당국을 비롯한 관련된 분들에게 많은 도움이 되기를 기대하고 연구를 수행한 이 효 박사의 노고에 감사드리면서 우리나라 자치단체의 복식부기회계제도 도입에 관하여 책임연구를 하고 있는 그의 성실성과 노력에 격려를 드린다.

2003년 12월

한국지방행정연구원 원장 김 홍 래

## 요 약

전통적으로 정부기관의 회계처리는 현금주의에 의해 이루어져 왔으나, 1980년대 이후 정부운영에 대한 효율성과 공적자원의 수탁관리 책임성이 강조되면서 정부회계의 변화속도가 가속화되었다. 일반적으로 발생주의회계를 도입하고자 하는 정부회계제도의 개혁은 재정관리의 개선을 통한 공공서비스의 효율성, 효과성 및 책임성을 확보하고 정부회계에 대한 신뢰성과 투명성을 제고하기 위해 추진된다. 이 과정에서 발생주의회계의 도입은 정부재정관리시스템 전반에 대한 변화를 가져올 것이다.

이와 관련하여 중앙정부와 지방자치단체는 1998년 이후 재정의 효율성, 투명성, 책임성을 제고하기 위하여 발생주의·복식부기회계제도의 도입을 목표로 정부회계제도 개혁작업을 추진 중이다. 특히, 지방자치단체는 1999년 12월부터 연구를 시작한 이래 1차 시험적용(부천시, 강남구)을 완료하고 2차 확대시범운영 및 표준화사업을 진행 중에 있으나, 실제 전국적으로 확산하기까지는 여러 가지 해결해야할 과제가 시급한 실정이다. 이 과정에서는 제도의 실제적인 이행을 위한 방안으로서 어떠한 준비와 과정이 남아 있는지에 대하여 거시적 및 현실적 시각에서 시범운영에 대한 종합적인 분석이 필요한 시점에 있다.

본 연구는 이러한 현실 상황을 종합적으로 인식하면서 발생주의(복식부기) 회계에 관한 이론과 외국사례를 고찰하고 시범운영에 대한 실태분석을 토대로 발생주의회계로의 전환을 위한 지방자치단체 회계제도의 모델과 제도전환에 따른 기반구축방안을 모색하는데 그 목적을 두고 있다.

이와 관련하여 그 동안 추진되어 온 1차 시범운영(부천시, 강남구)에 대한 실태분석에서는 다음과 같은 문제점 및 보완사항이 제기되고 있다.

- (1) 회계기준분야에서는 기준체계를 어떠한 방향으로 개선할 것인가에 대한 문제가 제기되었다. 이 문제는 기본적으로 현행 법조문 형식으로 구성되어 있는 시안의 경우 정부회계가 지니는 공공적 특성을 충분히 설명하여 제시하기 곤란하고 새로운 제도의 도입을 위한 제도 전반을 이해하도록 구성하는데는 어려움이 있다는 점이다. 따라서 외국의 사례, 기업회계기준, 국가회계기준(시안) 등을 종합적으로 검토하여 지방자치단체의 재정상황에 관한 정보를 충분히 제공하고 주민 등 정보이용자의 이해가능성과 정보공개 요구를 반영하는 측면을 고려하는 보다 포괄적인 접근이 요구된다.
- (2) 회계기준분야에서 또 하나의 문제는 재무제표의 성격과 형태에 있어서 국가기준과 상이한 점이 많다는 점이다. 특히, 자산과 부채의 분류기준, 수익과 비용의 분류기준, 재정운영보고서의 성격과 형태에서 차이가 두드러져 이에 대한 조정이 요구된다. 정부전체에 대한 통합재무보고 및 통합재정운영 관점에서 국가기준과의 연계가 부족한 실정이다.
- (3) 재무제표 작성분야에서는 현재의 시험적용 범위는 기초자치단체(부천시, 강남구)에 한정되어 있어 행정기능과 회계특성이 다른 광역자치단체(시,도)의 경우에 있어서 재무제표 및 재정보고서의 생성과정에 대한 충분한 검증이 어렵다는 점이다. 그리고 기초자산가액에 대한 평가가 체계적으로 이루어지지 않은 상태에서 재정보고서가 작성되었으므로 보고서에 표시된 자산가액(특히 일반유형자산 및 사회간접시설)은 확정치가 아닌 추정액으로 계상하였다는 점이다. 따라서 자산평가에 대한 세부적인 기준이 마련되어야 한다.

- (4) 또한 통합재무제표 작성과 관련하여 지방공기업특별회계가 독립적인 기준과 체계에 따라 구성되어 있어 일반회계 등과 과목의 통합, 재무제표상 과목의 표시, 내부거래의 상계 등에 있어 어려운 점이 발견되었다. 향후 일반회계와 지방공기업회계간에 통합방식, 과목조정 등에 대한 세부적인 방안이 마련되어야 한다.
- (5) 제도기반분야에서는 제도추진기구와 전문인력에 대한 종합적인 계획이 미흡하고 실제로 새로운 제도의 준비와 도입단계에서 제도전환과정을 기획하고 모든 자원(물적, 인적, 예산 등)을 관리할 전담부서와 전문인력에 대한 준비가 미흡한 실정이다. 그리고 법령정비와 입법화과정에 대한 구체적이고 세부적인 방안이 마련되지 못하고, 공무원교육훈련의 경우에도 부분적으로 추진되고 있으나 교육수요 파악을 통한 통일적이고 체계적인 실시가 요구된다.
- (6) 사용자운용분야에서는 복식부기정보시스템(LADI) 구축시 각 부서 회계담당자(서무담당)들이 노후 컴퓨터를 많이 사용하고 있어 시스템의 운영에 지장이 초래되었고, 예산·세입·경리·공유재산·물품관리 등 관련부서의 협의 지연이나 미온적인 반응이 제기되었다.
- (7) 또한 시험적용과정에서 나타난 사용자의 이해부족, 입력과정에서의 지원체계부족 등에 따른 오류발생이 나타나기 때문에 회계제도의 안정화를 위해 회계처리 담당자에 대한 충분한 교육과 회계업무프로세스에 관한 세부적 메뉴얼이 필요하다는 점이 제기되었다.

본 연구는 이러한 시범운영에 대한 실태분석을 토대로 우리의 실정에 적합하다고 판단되는 회계모델을 모색하고 제도이행을 위한 정책대안을 제시하는데 중점을 두었다. 특히, 현행 정부회계제도를 발생주의기초와 복식부

기방식으로 전환하기 위한 한국적 적용모형을 모색함에 있어서는 다음의 기본적인 방향에서 접근되었다.

첫째, 정부회계에 관한 이론적 기반 위에 회계모형을 설정하되, 우리의 환경여건과 예산회계제도의 특성을 충분히 고려하는데 초점을 두 고자 한다. 특히, 복식부기회계제도는 기존의 예산 및 회계시스템에 근본적인 변화를 수반하게 되므로 예산제도의 기틀과 속성을 고려하여 정부회계모형을 모색한다.

둘째, 제도의 전체적인 도입과정에 대한 거시적 관점과 시범기관에 대한 시험적용과정에서의 문제점을 보완하고 향후 단계적인 확산을 위한 미시적 관점을 고려하고자 한다. 새로운 제도의 전환과정의 성격과 속도는 재정제도 뿐 아니라 정치적, 사회적, 문화적 요소 등 다양한 요인에 의해 결정되기 때문에 국가의 거시적인 관점과 지방 자치단체의 회계제도 개혁관점을 종합적으로 고려한다.

셋째, 회계기준의 구성체계, 제정형식 및 일반적 원칙과 기준은 국제표준 기준 및 국가회계기준과의 연계성이 확보되도록 접근한다. 예컨대, 국민계정체계(SNA)와 정부재정통계(GFS) 및 국가회계기준과 연계 및 일관성이 유지되도록 한다.

이와 같은 기본방향 아래 본 연구에서 제시하고 있는 발생주의회계로의 전환을 위한 한국적 적용모형의 모색방안을 종합 정리하면 다음과 같다.

- (1) 지방자치단체 회계모형의 설계에서는 기본적으로 예산회계와 재무회계의 관계, 재무제표의 특성, 제도전환과정, 회계기준의 체계와 제정형식의 4개 기준에서 접근하였다.

첫째, 예산회계와 재무회계의 관계에서는 우리의 경우 새로운 제도의 안정적인 도입과 예산회계가 지니는 특성을 살리면서 예산과 회계를 연계하는 방향성에서 접근하는 것이 필요하다. 즉, 예산회계(현금주의)와 재무회계(발생주의)를 분리하는 이원체계(dual system)를 채택하되, 양자를 연결하는 중간과목(관리과목)을 통해 연계하는 방법을 활용한다.

둘째, 재무제표의 특성에서는 자산평가는 원칙적으로 역사적 원가에 의하고 재정운영보고서의 성격과 형태는 자본유지방식에 따라 수익비용보고서와 순자산변동보고서를 구분하여 표시하는 형태를 취한다. 그리고 현금흐름보고서는 직접법에 의해 작성하는 것이 필요하다.

셋째, 제도전환과정은 우선 개혁기간의 경우 충분한 시험적용 및 제도이행준비기간을 두고자 중장기적 개혁기간을 채택하고, 제도이행일정에 있어서도 전면적인 도입보다는 단계적인 도입을 추진하는 것이 요구된다.

넷째, 회계기준의 체계와 제정형식에서는 우선 기준체계는 재무제표에 중점을 두면서 재정상황에 관한 충분한 정보제공 차원에서 성과정보, 통합재정보고, 재정분석통계 등을 포함하여 포괄적인 구성을 모색한다. 기준의 제정형식은 단기적 관점에서 회계처리의 일반원칙과 기준을 담고 있는 지방회계기준은 법조문식(부령)으로 설정하고 세부적인 사항은 회계처리규칙(훈령)으로 설정하는 방안을 채택하되, 장기적 관점에서는 충분한 연구와 경험을 축적하여 기준서를 발행하는 방안이 요구된다.

(2) 제도전환에 따른 기반구축은 우선, 국가회계기준과의 연계방안의 경우 중앙정부와 지방자치단체간 수행기능, 예산체계, 회계특성을 고



려하여 우선 분리하여 운영한 후, 제도보완을 거쳐 향후 단계적으로 일치시키는 방향성을 갖도록 추진할 필요성이 있다.

- (3) 제도추진기구 및 전문인력의 확보에서는 지방자치단체의 회계제도 전반을 통괄하는 지방회계기준심의위원회와 함께 지방예산회계제도의 개선을 위한 자문기구로 지방회계제도자문회의를 설치, 운영할 필요가 있다. 이와 함께 회계기준 협의과정에서는 중앙정부 및 민간의 회계기준제정기구와의 협의, 검토를 위한 절차가 요구된다. 특히, 업무를 책임지고 전담하는 지방회계기준제정 전담반(Task Force)의 설치가 필요하다. 그리고 회계업무를 담당할 회계공무원을 확보하고 특히, 기반조성을 위해 정부회계사제도의 도입 문제, 관련학회 및 전문가모임 등을 통한 전문가 인력 풀을 구성하는 것이 필요하다.
- (4) 법령정비 및 입법화는 지방회계기준의 경우 내용상의 구체성으로 인해 정부정책 및 상황 변화에 따라 자주 바뀔 수 있는 여지가 있다는 점에서 법령상의 위상을 부여하기가 곤란하므로 법체계상 상위법(예: 지방재정법)에 법적 근거를 두고 행정자치부령으로 규정하는 방안을 모색하는 것이 바람직할 것이다.
- (5) 제도전환과정의 관리방안에서는 핵심적인 부서와 관료의 지지와 지원을 유도하고 기술력(skill)과 시스템의 개발이 중요하다. 그리고 개혁사업은 문서화된 기본 틀과 철학을 가져야 하며, 정보의 수집·배분 등 공식적인 의사소통과 조정체제가 필요하기 때문에 전체적인 자원을 체계적으로 다루기 위한 사업관리(project management)를 실시하여야 한다.
- (6) 단계별 도입일정 및 추진과제에 있어서는 우리의 경우 시험적용기간과 전환기간을 거쳐 점진적·단계적으로 실행하는 방안을 모색할 필

요가 있다. 즉, 현재의 추진상황과 새로운 제도의 안정적 정착을 고려하는 경우 준비기(99~01), 시험적용기(02~05), 전환기간(06~07), 단계적 이행기(08~09), 안정·발전기(2010 이후)로 구분하여 각 단계별로 접근방법과 추진내용을 확정하는 것이 필요하다.

- (7) 지방자치단체 회계모델의 정립에서는 정부회계개혁을 예산제도개혁, 정부원가 및 성과측정, 재정평가모델 등과 연계될 수 있도록 추진단계별로 수행해야할 과제를 체계적으로 배분하도록 한다.

# 목 차

제1장 서 론 ..... 1

    제1절 연구의 목적 ..... 1

    제2절 연구의 범위 및 방법 ..... 4

        1. 연구의 범위 ..... 4

        2. 연구의 방법 ..... 5

        3. 연구의 접근 틀 ..... 6

제2장 발생주의(복식부기) 회계에 관한 이론적 고찰과  
    외국사례 ..... 8

    제1절 지방자치단체 회계의 의의와 특성 ..... 8

        1. 지방자치단체 회계의 의의 ..... 8

        2. 지방자치단체 회계의 특성 ..... 9

    제2절 복식부기회계제도의 개념과 도입 필요성 ..... 16

        1. 복식부기회계제도의 개념 ..... 16

        2. 복식부기회계제도의 도입 필요성 ..... 18

    제3절 복식부기회계제도의 도입과 제약요인 ..... 22

        1. 복식부기회계제도의 추진상황 ..... 22

        2. 복식부기회계제도의 도입효과 ..... 23

        3. 복식부기회계제도 도입의 제약요인 ..... 30

제4절 외국의 사례 ..... 33

1. 주요국가의 정부예산회계제도 개혁 ..... 33
2. 외국사례의 시사점 ..... 45

**제3장 시범운영에 관한 실태분석 ..... 47**

제1절 시범운영의 목적과 범위 ..... 47

1. 시범운영의 목적 ..... 47
2. 시범사업의 범위 ..... 48

제2절 시범운영의 실태분석체계 ..... 49

제3절 회계기준분야 실태분석 ..... 52

1. 회계기준의 구성체계 ..... 52
2. 회계기준의 제정형식 ..... 54
3. 지방자치단체 재무제표의 형태 ..... 55
4. 회계기준 관련 주요 쟁점사항 ..... 59

제4절 재무제표 작성분야 실태분석 ..... 62

1. 재무제표의 생성과정 ..... 62
2. 재무제표의 통합과정 ..... 64
3. 통합재무제표의 산출결과 ..... 66
4. 재무제표에 대한 검증 ..... 71

제5절 제도기반분야 실태분석 ..... 73

1. 제도적 기반요인 ..... 73
2. 조직과 인력 ..... 74
3. 법령정비 및 입법화 ..... 75
4. 공무원 교육훈련 ..... 79

제6절 사용자운용분야 실태분석 ..... 82

1. 회계제도 및 회계실무 ..... 82
2. 정보시스템 ..... 84
3. 사용자 의견수렴 ..... 84

제7절 시범운영상의 한계와 시사점 ..... 86

1. 시범운영상의 한계 ..... 86
2. 시범기관 운영의 시사점 ..... 88
3. 시범운영에 대한 보완사항 ..... 89

**제4장 발생주의(복식부기)회계로의 전환을 위한**

**한국적 적용모형의 모색 ..... 91**

제1절 기본방향 ..... 91

제2절 한국적 적용모형의 모색 ..... 92

1. 접근체계 ..... 92
2. 예산회계와 재무회계의 관계 ..... 95
3. 재무제표의 특성 ..... 100
4. 제도전환과정 ..... 102
5. 회계기준의 체계와 제정형식 ..... 105
6. 지방자치단체의 회계모델 ..... 116

제3절 제도전환에 따른 기반구축 ..... 119

1. 국가회계기준과의 연계방안 ..... 119
2. 제도추진기구 및 전문인력의 확보 ..... 123
3. 법령정비 및 입법화 ..... 127

4. 제도전환과정의 관리방안 .....	131
5. 공무원 교육방안 .....	142
6. 사용자 요구사항의 반영 .....	147

**제5장 요약 및 정책건의** ..... 150

제1절 요약 .....	150
제2절 정책건의 .....	155

**【참고문헌】** ..... 158

**【영문초록】** ..... 161

**【부 록】** ..... 164

# | 표 목 차 |

- <표 2-1> 지방자치단체 회계부문별 관련법규 ..... 15
- <표 2-2> 복식부기제도의 장점과 단점 ..... 19
- <표 2-3> 복식부기회계제도의 준비과정 및 추진현황 ..... 23
- <표 2-4> 정부예산 및 회계제도의 개혁사례 ..... 44
- <표 3-1> 시범운영 실태분석의 기본체계 ..... 51
- <표 3-2> 회계기준 제정방식의 비교 ..... 55
- <표 3-3> 재정상태보고서의 국가와 지방회계기준의 비교 ..... 57
- <표 3-4> 재정운영보고서의 국가와 지방회계기준의 비교 ..... 58
- <표 3-5> 회계기준분야 논점의 종합 ..... 59
- <표 3-6> 부천시 통합재정상태보고서 ..... 68
- <표 3-7> 부천시 통합재정운영보고서 ..... 70
- <표 3-8> 지방자치단체 회계와 관련된 규정 ..... 77
- <표 3-9> 교육대상별 교육수준 ..... 81
- <표 3-10> 회계처리오류의 유형과 사례 ..... 83
- <표 4-1> 정부부문 발생주의예산의 적용사례 : OECD 국가 ..... 97
- <표 4-2> 예산과 회계의 연계방법 ..... 99
- <표 4-3> 정부회계의 개혁 전환기간 : 영국의 사례 ..... 105
- <표 4-4> 미국, 영국, 일본의 회계기준체계의 비교 ..... 108
- <표 4-5> 지방자치단체 회계기준시안의 구성체계 ..... 110
- <표 4-6> 정부회계논점 총괄 ..... 113

<표 4-7> 지방회계기준에 대한 분석 : 시험적용과정 .....	115
<표 4-8> 지방자치단체 회계모델의 형성 틀 .....	118
<표 4-9> 주요 국가별 발생주의회계 도입현황 .....	121
<표 4-10> 국가회계기준과 지방회계기준 비교 .....	122
<표 4-11> 복식부기제도 추진기관별 기능과 역할 .....	126
<표 4-12> 시험적용의 단계와 주요내용 .....	136
<표 4-13> 제도도입을 위한 단계별 핵심추진과제 .....	138
<표 4-14> 지방회계모델 정립을 위한 검토부문 및 추진일정 .....	141
<표 4-15> 교육훈련의 구성요소 .....	143
<표 4-16> 교육훈련전략의 형태 .....	145
<표 4-17> 복식부기교육프로그램의 핵심주제 .....	146



## 그림 목차

<그림 1-1> 연구의 접근 틀 .....	7
<그림 2-1> 재무정보의 질적 특성과 회계정보의 원칙 .....	10
<그림 3-1> 현행 지방자치단체의 회계처리법규 체계도 .....	78
<그림 4-1> 한국적 적용모형의 접근체계 .....	95
<그림 4-2> 지방자치단체 회계기준의 제정절차 .....	116
<그림 4-3> 지방회계기준 제정관련 수립체계 .....	125
<그림 4-4> 복식부기회계의 단계적 도입 .....	135
<그림 4-5> 지방회계모델의 포괄범위 .....	139



# 제1장 서론

## 제1절 연구의 목적

정부회계는 오랜 역사를 지니고 있으며 조직화된 예산이 없던 시기에도 회계처리는 이루어졌다. 공공부문과 민간부문은 16세기까지는 모두 현금회계를 사용하였다. 정부회계가 현금주의로 남은 반면에 민간부문은 경제적 압박에 효과적으로 대응하는 수단으로 발생주의 회계원리에 의한 일반공인 회계원칙(GAAP)을 개발하였다.<sup>1)</sup> 이 분야에서 19세기까지 노력은 주로 복식부기(double-entry bookkeeping) 방식에 맞추어졌으나 이론적 토대가 견고하지 못하였다. 이후에 거래의 기록방식인 부기로부터 측정 문제, 재무정보의 의사소통, 그리고 거래의 기록을 포함하는 회계 문제로 그 초점이 이동되었다.<sup>2)</sup>

이와 관련하여 20세기에는 경영주체의 의사결정과 관련한 요구를 충족시키는 차원에서 한발 더 나아가 원가 및 관리회계에 대한 진척이 이루어졌다. 이러한 요구는 주로 민간부문 재화에 대한 가격결정, 회사의 운영활동과 재고품에 관한 평가, 투자자와 일반시민에 대한 정보제공 등의 필요성에 기인하고 있으며 이러한 움직임은 또한 정부회계에 영향을 주어왔다고 볼 수 있다.

---

1) 발생주의회계의 개발은 주로 ① 기업이 얼마나 잘 운영되고 있는가에 관한 보다 나은 그리고 보다 투명한 정보의 요구와 ② 가격결정과 같은 기본적 의사결정에 관한 보다 나은 관리정보의 요구에 의해 이루어졌다

2) A. Premchand, *Government Budgeting and Expenditure Controls : Theory and Practice*, Washington, D.C.: IMF, 1983, pp.379-380.

이와 관련하여 보면, 전통적으로 정부기관의 회계처리는 현금주의에 의해 이루어져 왔으나, 1980년대 이후 정부운영에 대한 효율성과 공적자원의 수탁관리 책임성이 강조되면서 정부회계의 변화속도가 가속화되었다. 일반적으로 발생주의회계를 도입하고자 하는 정부회계제도의 개혁은 재정관리의 개선을 통한 공공서비스의 효율성, 효과성 및 책임성을 확보하고 정부회계에 대한 신뢰성과 투명성을 제고하기 위해 추진된다. 이 과정에서 발생주의회계의 도입은 정부재정관리시스템 전반에 대한 변화를 가져올 것이다.<sup>3)</sup>

현행 지방자치단체 회계는 목적에 따라 일반회계, 기타특별회계, 기금 및 지방공기업회계 등으로 구분되며 거래인식은 현금주의이고 기록방식은 단식부기를 채택하고 있다.<sup>4)</sup> 회계제도의 운영에 있어서는 통일된 회계처리기준이 없이 행정운영 및 사무관리 지침적인 성격을 갖는 다수의 회계관련법령에 의하여 정부회계를 운영하고 있다. 이에 따라 우리 나라 정부회계제도는 현금주의 기초에 따른 한계와 회계법령미비, 예산제도와의 연계 결여 등에서 다음과 같은 문제점이 지적되어 왔다.

첫째, 현금주의 기초로 인한 정부운영의 비용과 성과측정 곤란

둘째, 예산집행에 있어서 예산과목이 품목별로 분류되어 정부거래를 회계적 특성에 따라 그 성격을 명확하게 파악하기 어렵고 이해하기 어려움

셋째, 재산, 물품, 채권, 채무 등의 분산 관리에 따른 종합적인 자산·부채관리의 부재

넷째, 경상적 지출과 자산형성적 지출이 구분되지 않아 자본투자와 경상

3) 발생주의회계 채택을 준비하는데 있어서 현금주의를 사용하는 정부는 제도 전환시 기존시스템이 발생주의에서 요구되는 사항을 어느 정도 충족시킬 수 있는지를 결정하기 위해 모든 기존시스템을 조사하여야 하며, 특히 급격한 변화에 대응하여 시스템 운용과 재정위험관리를 지원하기 위한 정책과 절차를 개발하는 것이 필요할 것이다.

4) 정부의 회계처리방식에서 보면 기업특별회계(중앙정부), 지방공기업회계는 발생주의와 복식부기방식을 채택하고 있다.

비용의 차이를 고려하지 못하는 등의 문제점을 내포하고 있다.

이에 따라 중앙정부와 지방자치단체는 1998년 이후 재정의 효율성(Efficiency), 투명성(Transparency), 책임성(Accountability)을 제고하기 위하여 발생주의·복식부기회계제도의 도입을 목표로 정부회계제도 개혁작업을 추진 중이다.<sup>5)</sup> 이와 관련하여 지방자치단체 회계에 발생주의에 의한 복식부기회계제도를 도입하는데 대한 연구는 1999년 12월부터 시작된 이래 1차 시험적용(부천시, 강남구)을 완료하고 2차 확대시범운영 및 표준화사업을 진행 중에 있으나, 실제 전국적으로 확산하기까지는 중앙정부와의 연계확보, 법령 및 관련제도의 개정, 공무원 교육훈련 등 해결해야 할 과제가 시급한 실정이다. 이 과정에서는 제도의 실제적인 이행을 위한 방안으로서 어떠한 준비와 과정이 남아 있는지에 대하여 거시적 및 현실적 시각에서 시범운영에 대한 실태분석이 필요한 시점에 있다.

이와 같은 상황과 문제인식을 통해 본 연구는 지방자치단체 예산과 회계에 대해 전반적으로 기술하되, 우선 발생주의(복식부기) 회계에 관한 이론적 고찰과 외국사례를 살펴본 후, 시범운영에 대한 실태분석을 통해 발생주의회계로의 전환을 위한 정부회계제도의 모델과 제도전환에 따른 기반구축 방안을 모색하고자 한다. 특히 이 과정에서는 복식부기제도의 전국적인 확산이 이루어지기 위해 필요한 도입일정 및 도입과정을 도출하고, 발생주의회계로의 전환에 관련한 구체적인 제도이행 전략을 제시하고자 한다.

5) 본 연구에서 사용하는 복식부기회계제도는 발생주의 기초에 의한 복식부기제도를 의미한다. 외국의 사례를 보면, 특정 국가의 고유한 환경여건에 따라 현금주의에 의한 복식부기제도를 운영하는 사례도 발견된다. 그러나 일반적으로 발생주의 인식기준에 기초하여 복식부기방식으로 회계처리를 하는 것이 사업원가 및 프로그램관리의 효과와 유용성을 보다 개선할 수 있다는 점에서 복식부기방식은 발생주의에 기초하여 거래를 인식하는 것이 일반적인 경향이라고 볼 수 있다.

## 제2절 연구의 범위 및 방법

### 1. 연구의 범위

현재 우리 나라의 지방자치단체회계는 지방재정법과 지방공기업법, 재무회계규칙 및 각종 회계관련규정 및 지침 등에 기초하여 운영된다. 지방자치단체의 예산회계는 일반회계, 기타특별회계 및 지방공기업특별회계로 구성되어 있으며 여기에 예산외로 운영되는 각종 기금이 있다.<sup>6)</sup>

이 가운데 일반회계와 기타특별회계는 현금주의 기초와 단식부기방식이 채택되며 기금의 경우도 거래내역이 많지 않아 현금주의가 채택되지만 경우에 따라서는 결산자료를 토대로 기금대차대조표가 작성되는 경우도 있다. 이에 비해 지방공기업특별회계(예: 상수도, 하수도 등)는 지방공기업법에 의해 발생주의와 복식부기방식을 채택하고 있지만 민간부문의 기업회계와 비교하면 크게 제한된 회계처리에 머무르고 있다.

이와 같이 지방자치단체는 회계별로 그 처리방식과 성격이 상이하기 때문에 결산자료에 있어서도 상호연계를 통해 유용한 재무정보를 생산, 공급하는데 한계가 따른다. 따라서 본 연구는 정부회계제도 개혁과 관련하여 회계의 종류와 특성을 고려하면서 연구의 범위를 다음과 같이 설정한다.

첫째, 연구대상의 범위는 전국 자치단체를 대상으로 하되, 시험적용 운영 결과 분석에서는 시범기관(부천시, 강남구)을 사례단체로 하여 분석한다.

둘째, 거시적 관점에서 제도도입을 위한 전체적인 과정 및 추진일정을 도출한다.

6) 다만, 지방공기업회계의 경우 간접경영방식으로 운영되는 지방공사, 지방공단, 주식회사(제3섹터) 등이 있다. 이들 독립된 법인체로 운영되는 간접경영 공기업은 기업회계기준에 준하여 발생주의기초와 복식부기방식으로 회계처리된다.

셋째, 시험적용과정에서 지방자치단체 회계기준(시안)에 대한 내용분석을 실시한다. 이 과정에서 정부회계 논점별 토의를 거쳐 마련된 회계기준(시안)에 대해 회계처리와 재무보고에 관한 일반원칙과 기본사항, 인식기준 및 범위, 재무보고체계, 재무제표의 구성 등을 분석하고 이를 통해 정부회계제도의 모델을 모색한다.

넷째, 발생주의회계로의 전환과정을 중심으로 실제 새로운 제도를 어떠한 과정과 방법에 의해 성공적으로 도입할 것인가? 에 초점을 두고, 과정별 일정과 단계별 준비사항 및 실천전략 등을 분석하여 종합적인 제도이행방안을 제시한다.

## 2. 연구의 방법

연구의 방법으로는 문헌조사, 사례분석, 현장조사 및 실무자면담 등의 방법을 활용한다.

우선, 문헌연구는 본 연구의 수행에 필요한 이론적 고찰, 외국제도의 벤치마킹에 주로 활용된다. 이 과정에서 정부예산 및 회계제도, 발생주의 전환과정 및 제도이행에 대한 각종 문헌분석 및 경험적 사례를 검토하였다.

사례분석은 문헌조사를 통한 전반적인 이론적 기초와 함께 정부회계제도의 개혁과 관련한 시범기관의 실제 운영현황 및 문제점, 추진성과 등에 대해 보다 종합적으로 검토하는데 활용되었다. 즉, 사례분석에서는 현재 시범사업을 운영하고 있는 경기도 부천시와 서울시 강남구의 사례분석을 중심으로 복식부기회계제도의 추진내용과 운영관리상황을 파악한다.

현장조사 및 실무자면담은 외국사례의 벤치마킹과 함께 우리 나라 실정

에 맞는 한국적 적용모형 모색을 위해 시험적용단체에 대해 이루어졌다. 여기서는 주로 예산·회계관련 공무원과 전문가에 대한 의견조사 및 면담 방법이 활용되었다. 이러한 현장조사와 실무자면담은 문헌조사와 사례분석의 미비점을 보완하고 개선방안을 도출하는데 크게 도움을 주었다.

### 3. 연구의 접근 틀

정부회계제도의 연구는 기본적으로 각 분야 전문가 및 인력 풀에 의한 자문과 공동연구를 통해 그 결과를 회계제도 및 정보시스템에 반영하는 과정이 중요하다. 이 과정에서는 회계논점을 발굴하고 연구자료 작성과 발표를 통해 기본방향과 정책대안을 모색한 후 외부자문, 토론, 의견수렴 및 실무타당성 조사 등의 과정을 거쳐 우리의 지방자치단체 현실을 반영한 회계제도 및 기준모델을 정립하여야 한다.

1999년도 이후 개발된 회계연구결과를 중심으로 회계논점을 크게 네가지로 분류한다. 즉, ① 기 수립된 기준의 보완사항에 관련된 회계논점사항, ② 적용과정에서 새롭게 추가된 회계논점사항, ③ 바람직한 회계모델의 추진에 따라 향후 발전을 위해 필요한 사항, ④ 실무적용 및 현실적용상의 문제점으로 구분하여 접근하였다. 한편, 회계기준의 개편작업과 관련하여 세부적인 회계업무를 분석하고 그 결과를 회계개념 및 회계기준의 개편에 환류시키는 과정을 거쳤다.

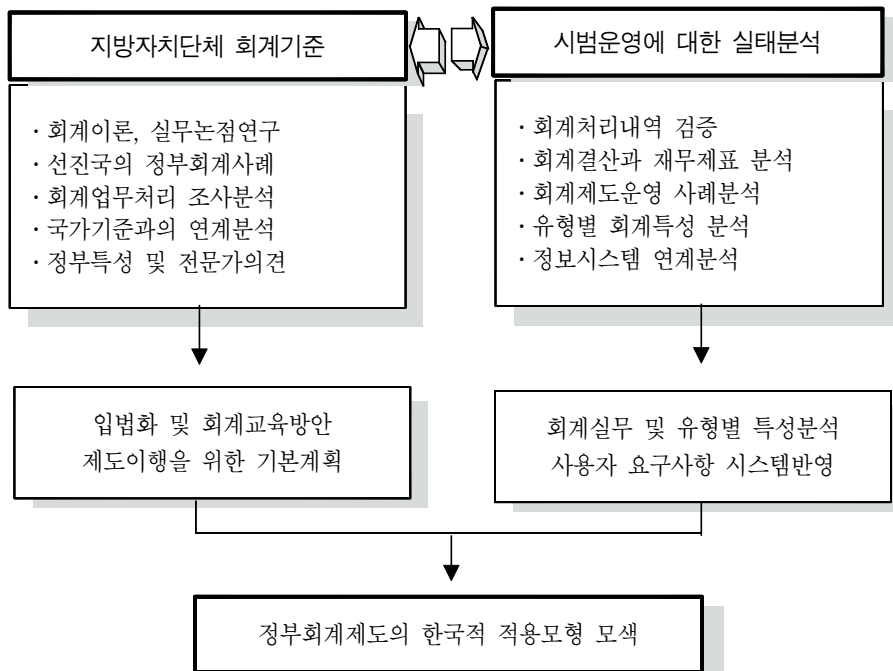
그리고 복식부기회계제도의 법적, 제도적 이슈를 연구하기 위해 전문가 워크샵, 해외벤치마킹, 이슈별 연구와 토론을 거쳐 제도와 실무의 연관성을 높이고 조직과 인력, 회계교육방안 등을 포함하는 종합적인 제도이행방안을 마련한다.



한편, 시범운영에 대한 실태분석은 시범기관(부천시, 강남구)의 회계처리와 재무보고와 관련하여 추진상황과 실제적인 시험적용과정에서 나타나는 문제점 및 보완사항을 도출하는데 초점을 둔다. 이 과정에서는 회계결과와 재무제표 분석, 유형별 회계특성 분석, 회계처리내역분석 등을 통해 회계실무 및 사용자편의성이 반영되도록 한다.

따라서 회계제도 및 실태분석을 기초로 지방자치단체 회계제도의 특성을 고려한 한국적 적용모형을 모색하고 발생주의회계로의 전환을 위한 제도적 기반을 조성한다. 이와 같은 연구의 틀을 종합하면 <그림 1-1>과 같다.

<그림 1-1> 연구의 접근 틀



## 제2장 발생주의(복식부기) 회계에 관한 이론적 고찰과 외국사례

### 제1절 지방자치단체 회계의 의의와 특성

#### 1. 지방자치단체 회계의 의의

회계는 조직의 경제적 사건을 기록, 분류, 요약하고 그 결과를 해석하여 정보이용자에게 보고하는 기술이다. 이처럼 정부회계는 경제적 거래를 일정한 규칙과 기준에 의해 측정, 보고함으로써 지역주민, 의회, 공무원, 금융기관 등 정보이용자들에게 자원배분을 위한 의사결정에 유용한 정보를 일목요연하게 제공한다. 지방자치단체 회계는 그 회계의 대상이 정부조직이라는 점에서 차이가 있다. 즉, 정부회계는 일반적으로 민간부문의 기업회계방식과 비교하여 다음과 같은 차이를 보인다.

첫째, 정부의 목표는 기업의 목표와 차이가 있다. 정부조직의 존재목적은 주민의 행정수요와 사회적 필요를 충족시키는 행정서비스를 제공함으로써 주민만족을 극대화하는데 있다. 따라서 이윤극대화(profit maximization)를 목적으로 하는 기업회계와는 상이한 목적을 지닌다.

둘째, 소유의 차이가 존재한다. 즉, 기업의 소유는 소유자 또는 주주라는 특정집단이 있는데 반해 정부조직은 그 구성원에 의하여 집단적으로 소유된다. 따라서 지방자치단체 회계의 경우 매매나 교환을 할 수 있는 소유자 지분이나 자본금 개념이 존재하지 않는다.

셋째, 정부는 주권(sovereignty)을 지니고 있으며 법률을 제정할 수 있

다. 그리고 정부재정 활동은 경제에 중요한 영향을 미친다. 예컨대, 조세삭감 또는 인상정책은 수요를 자극하게 되며, 재정지출은 지역경제 또는 지방산업에 영향을 주고 이는 다시 지방재정에 영향을 미치는 밀접한 상관성을 지니면서 순환관계를 형성한다.

넷째, 지방자치단체는 민간기업과는 달리 관할구역의 주민들로부터 세금을 징수할 수 있는 과세권한(taxing power)을 갖고 있다. 그러나 기업은 제품을 생산하고 이를 시장에서 판매하여 수익과 이윤을 얻는다.

다섯째, 지방자치단체는 예산기준과 법령의 준수에 기본적으로 제약을 받기 때문에 민간기업에 비해 환경변화에 유연성 있게 대응하기 곤란하다.

여섯째, 많은 경우에 정부는 민간기업과는 달리 조직을 소유할 뿐 아니라 동시에 재화와 서비스의 주요한 구매자이기도 하다. 특히, 정부는 민간기업에 비해 지역주민, 의원, 공무원, 채권자 등 보다 폭넓은 이해관계자 그룹에 대해 책임을 진다.

일곱째, 기업은 상품이라는 가시적인 생산물에 의해 측정이 가능하지만, 지방자치단체가 제공하는 서비스는 적정수량이나 서비스 질(service quality)을 측정하기가 매우 어렵다.

## 2. 지방자치단체 회계의 특성

### 가. 회계정보의 질적 특성

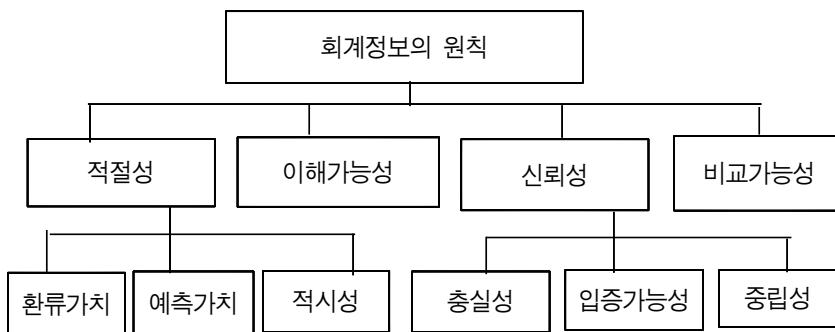
지방자치단체 회계의 재무보고는 다양한 요소에 의존하여 산출되는 환경의 산물이다. 즉, 지방자치단체 회계를 정립하는 과정에서는 회계환경에 대한 기본적인 가정을 설정하여야 할 뿐 아니라 정보의 유용성을 결정하는 질

적 특성, 재무보고에 영향을 미치는 요인, 그리고 재무보고를 구성하는 요소 등과 관련하여 그 전체적인 구성체계와 개념, 그리고 일반원리에 대해 규정하는 것이 필요하다.

이와 관련하여 중요한 것은 정보의 유용성이다. 정부의 재정보고에 있어서 정보의 유용성은 회계정보가 어떠한 원칙 즉, 질적 특성을 갖추고 있는가에 따라 정보의 질적 수준이 결정된다. 예컨대, 정보를 이용하는 사용자들 입장에서 이와 같은 회계정보의 질적 특성이 결국 재무보고서의 유용성을 결정하게 된다.<sup>7)</sup>

일반적으로 재무정보의 질적 특성은 회계정보가 갖추고 있는 적절성, 이해가능성, 신뢰성, 비교가능성의 네 가지 원칙에 의해 측정될 수 있다(<그림 2-1> 참조).

<그림 2-1> 재무정보의 질적 특성과 회계정보의 원칙



이와 같은 회계정보의 질적 특성을 결정하는 요소들을 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

7) ICANZ, *New Zealand Accounting Standards*, Wellington, 1999, pp. 6~7.

- ① 회계정보의 적절성(relevance)이란 재무보고서에서 제공되는 정보가 정보이용자의 합리적인 자원배분에 유용한 정보이어야 함을 의미한다. 즉, 과거의 상황을 확인하거나 수정하는데 유용한 환류가치, 미래의 경제적 상황을 판단하는데 도움을 주는 예측가치, 그리고 정보의 적시성 등이 정보의 적절성 확보를 위한 필수조건이다.
- ② 정보의 이해가능성(understandability)이란 정보이용자들이 정보의 의미를 합리적으로 파악할 수 있는 것을 의미한다. 재무정보를 이해할 수 있는 이용자의 능력은 부분적으로는 자신의 능력에 달려있지만 또 다른 한편으로는 정보의 제공방식에 의존한다. 회계정보가 정보이용자에게 이해 가능하도록 제공되기 위해서는 회계정보가 간결하고 알기 쉬운 용어를 사용하며, 회계보고서의 양식과 내용이 표준화되어야 한다.
- ③ 정보의 신뢰성(reliability)이란 정보에 오류나 편이가 없고 해당정보가 표현하고자 하는 사상을 충분히 표현하고 있어야 함을 의미한다. 즉, 회계거래와 사건은 법적 형식에 얽매이기보다는 실제적인 경제적 효과를 전달하는 방식에 의해서 회계처리되고 표현되어야 한다. 이외에 정보의 검증가능성, 편견 없는 중립성 등이 정보의 신뢰성에 영향을 미친다.
- ④ 비교가능성(comparability)은 다른 회계실체들의 재무보고와 비교할 수 있어야 하고 동일 회계실체의 재무보고를 서로 다른 기간에 비교하여 의사결정에 유용한 정보가 되고 미래예측에 도움이 되는 것을 의미한다. 비교가능성 개념에서 중요한 것은 정보이용자가 재무보고에서 사용된 정책, 그 정책의 변화와 변화의 효과에 대한 사항들을 정확히 알고 있어야 한다. 특히, 회계정보가 비교가능하기 위해서는 일관성이

유지되어야 하므로 일관성과 비교가능성은 불가분의 관계에 있다고 볼 수 있다.<sup>8)</sup>

## 나. 지방자치단체 회계의 특성

재무보고의 목적과 회계정보의 질적 특성, 그리고 지방자치단체가 지니는 고유한 특성을 고려하여 지방자치단체 회계의 특성을 살펴보면 다음과 같다.

### 1) 목적 적합성

목적적합성이란 제공되는 정보가 정보이용자의 의사결정에 차이를 가져 오게 하는 속성을 말한다. 다시 말해 이것은 지방자치단체 회계에서 생성된 정보가 주민·공무원·의원 등 정보이용자의 합리적인 자원배분에 유리한 방향으로 영향을 미쳤다는 것을 의미한다.

### 2) 신뢰성

신뢰성이란 정보에 오류나 편의가 없고 그 정보가 표현하고자 하는 사상을 표현하는 속성인 표현의 충실성(representational faithfulness)이 있음을 의미한다. 회계정보가 신뢰성을 가지려면 회계측정치에 대해 자격있는 전문가들이 측정했을 때 유사한 결과를 얻을 수 있는 객관성과 검증가능성을 지녀야 한다. 즉, 회계정보가 본질적으로 의사결정에 유용한 목적 적합한 정보라 하더라도 신뢰성이 없으면 의사결정에 실질적으로 이용하는 것이

---

8) 회계정보의 일관성이란 회계원칙 및 보고기준은 변경의 타당성이 인정되는 경우를 제외하고는 유사한 환경에서는 계속적으로 동일한 방법으로 회계처리되어야 함을 의미한다. 일관성 또는 계속성의 원칙은 자산과 부채의 평가, 회계처리의 기준, 재무보고의 단위 등 다양한 영역에서 준수되어야 한다.

불가능하기 때문에 목적적합성과 신뢰성은 회계정보가 갖추어야 할 가장 중요한 속성에 속한다.

### 3) 이해가능성

이해가능성이란 회계정보가 정보이용자에게 이해 가능하게 제공되어야 한다는 것이다. 정보의 이해가능성을 높이기 위해서는 회계정보가 이해되기 쉽도록 간결하여야 하고, 알기 쉬운 용어를 사용하여야 하며, 재정보고서의 용어·양식·내용이 표준화되어야 한다.

### 4) 적시성

목적 적합한 정보는 정보의 적시성을 전제로 한다. 즉, 의사결정 시점에서 필요한 정보가 제공되지 않는다면 이러한 정보는 의사결정에 이용될 수 없고 따라서 목적적합성을 상실하게 될 것이다. 이는 적시성 그 자체가 정보를 목적 적합하게 하는 것은 아니지만 적시성 없이는 목적적합성을 논할 수 없음을 의미하는 것이다.

### 5) 일관성

지방자치단체의 회계정보는 일관성을 지녀야 한다. 즉, 지방자치단체 회계원칙 및 재무보고기준은 변경의 타당성이 인정되는 경우를 제외하고는 유사한 환경에서는 계속적으로 동일한 방법으로 회계처리 되어야 한다. 만약 회계처리기준의 변경 혹은 재무보고단위의 변경이 있을 때에는 이 사실과 이로 인해 발생한 영향을 재무보고를 통하여 정보이용자에게 제공하여야 한다. 이와 같은 일관성 유지는 회계정보의 비교가능성을 제공하게 되므로 일관성과 비교가능성은 불가분의 관계에 있다고 할 수 있다.

#### 6) 완전공시

완전공시의 개념은 주석·주기에 적용되는 회계개념이다. 회계에서는 완전하고 공정하며 적절한 회계자료가 공시되어야 한다는 것에 대해 일반적인 합의가 이루어져 있다. 따라서 완전공시란 재무제표가 회계기간 동안 조직체에 영향을 끼친 경제적 사건을 생략하거나 은폐하지 않고 정확하게 묘사하여 외부 정보이용자들을 오도하지 않을 정도로 충분한 정보를 포함하도록 설계되고 작성되어야 한다는 개념이다.

#### 7) 보수성

보수성(conservatism)이란 두 가지 이상의 선택 가능한 회계처리방법 중에서 하나를 선택할 때, 자산은 적게 부채는 많이 보고하는 방법을 선택하는 것을 의미한다. 기장누락 등 의도적으로 자산을 적게 보고하는 것은 회계정보의 조작이지 보수성이 아니다. 다시 말해 보수성은 재무보고를 위한 회계방법의 선택에서 일반적으로 미래에 대한 비관적인 태도를 취한 결과로 이해할 수 있다.

#### 8) 법적 영향력

지방자치단체의 회계와 관계 법령은 밀접한 관련성을 지니고 있다. 따라서 계정과목 설정 등에 있어서 관련 법령과의 조화를 기본전제로 하여야 한다. 예를 들어 수입회계와 지출회계는 예산회계법, 지방재정법, 재무회계규칙 등과 관련되며, 재산회계와 물품회계는 지방재정법, 재무회계규칙, 공유재산관리지침, 물품관리지침 등과 연계되어야 한다. 현행 지방자치단체 회계의 회계부문별 관련법규를 개략적으로 살펴보면 <표 2-1>와 같다.



&lt;표 2-1&gt; 지방자치단체 회계부문별 관련법규

회계구분	주요 내용	관련 법규
수입회계	<ul style="list-style-type: none"> <li>지방자치단체의 지출재원이 되는 현금을 수납하는 행위</li> <li>지방세, 세외수입, 지방교부세, 보조금 등</li> </ul>	예산회계법, 지방재정법, 지방세법, 지방교부세법 등
지출회계	<ul style="list-style-type: none"> <li>지방자치단체가 세출예산을 집행하는 일련의 행위</li> <li>예산집행에 따른 지출원인행위 및 회계처리하는 모든 지출</li> </ul>	예산회계법, 지방재정법, 재무회계규칙 등
자금회계	<ul style="list-style-type: none"> <li>지방자치단체가 보유하고 있는 현금, 예금에 준하는 재산권</li> <li>세입금, 세출금, 예탁금 등</li> </ul>	예산회계법, 지방재정법, 재무회계규칙 등
채권회계	<ul style="list-style-type: none"> <li>금전의 지급을 목적으로 하는 지방자치단체의 권리</li> <li>지방자치단체의 금전채권 일체를 대상(예금 및 예탁금 등은 제외)</li> </ul>	지방재정법, 재무회계규칙, 채권관리지침 등
채무회계	<ul style="list-style-type: none"> <li>지방채증권, 차입금, 채무부담행위 등 지방자치단체의 채무</li> </ul>	지방재정법, 재무회계규칙, 채무관리 및 지방채발행규정
재산회계	<ul style="list-style-type: none"> <li>지방자치단체가 소유하고 있는 재산적 가치가 있는 물건과 권리</li> <li>지방자치단체의 부담, 기부채납, 법령에 따라 지방자치단체 소유로 된 재산</li> </ul>	지방재정법, 재무회계규칙, 공유재산관리지침 등
물품회계	<ul style="list-style-type: none"> <li>지방자치단체가 소유하는 동산과 자치단체가 사용하기 위하여 보관하는 동산 중 현금, 유가증권을 제외한 동산</li> <li>비품, 소모품, 국·공유재산에서 제외된 기계와 기구 등</li> </ul>	지방재정법, 재무회계규칙, 물품관리지침 등

## 제2절 복식부기회계제도의 개념과 도입 필요성

### 1. 복식부기회계제도의 개념

복식부기회계는 거래가 발생한 시점(발생주의)을 기준으로 지방자치단체의 재정상태(자산-부채-순자산)와 운영실적(수익-비용)의 변동상황을 인식하고 이를 거래의 이중성(차변-대변)에 따라 회계처리하는 방식을 말한다.<sup>9)</sup> 이와 같은 발생주의에 기초한 복식부기회계제도의 도입 시 아래와 같이 재정운영상황에 대한 종합정보가 산출된다.

- ① 재정상태를 나타내는 『재정상태보고서』(기업의 대차대조표)
- ② 운영실적을 나타내는 『정부운영보고서』(기업의 손익계산서)
- ③ 현재의 현금잔액의 내용을 나타내는 『현금흐름보고서』

또한 현행 예산회계에서 산출되는 정보, 예를 들면, 세입·세출예산액, 이월액, 예비비 사용액, 예산전용 등 증감액 및 불용액 등도 동시에 생성될 수 있기 때문에 정부운영에 있어서 보다 효과적인 관리정보의 제공이 가능하며 의사결정을 위한 기초정보를 제공할 수 있다. 이러한 복식부기회계는 거래의 인식기준과 기록방식에 따라 다음과 같이 구분될 수 있다.

9) 현행 예산회계제도는 세입·세출과 같은 현금거래만을 단식부기 방식으로 처리하고 있다. 다만, 지방공기업특별회계(상수도, 하수도, 공영개발 등 175개)는 지방공기업법에 의해 복식부기방식을 채택하고 있다. 따라서 현행 회계제도를 발생주의기초와 복식부기방식으로 전환하는 경우 이것은 예산과 회계를 비롯한 전반적인 재정인프라를 변화시키는 것으로 상당한 정치적 판단과 지속적인 연구와 개발이 요구된다고 볼 수 있다.

### 가. 인식기준에 따른 구분

거래의 인식기준에 의하면 회계의 기초는 현금주의와 발생주의로 구분된다. 먼저 현금주의(cash basis)는 현금이 유입되면 수입으로, 현금이 유출되면 지출로 인식하는 기준이다. 즉, 재화와 서비스를 제공했다 하더라도 현금으로 회수가 되지 않는 동안은 수익으로 계상하지 않으며, 재화와 서비스를 제공받았다 하더라도 현금으로 지급되기 전에는 비용으로 계상하지 않는다. 이에 따라 감가상각비, 미수금, 미지급금 등 현금이 수반되지 않는 비현금거래는 회계처리대상에서 제외된다.

반면에 발생주의(accrual basis)는 현금의 수수에 관계없이 거래가 발생된 시점에 인식하는 기준이다. 이에 따라 거래는 발생하였으나 현금의 유입과 유출이 이루어지기 이전 시점에 인식되는 미수세금, 미수금, 미수수익, 미지급비용, 미지급금, 선수수익, 선급비용 등의 소위 발생주의 거래항목이 사용되게 된다.<sup>10)</sup>

### 나. 기록방식에 따른 구분

거래의 기록방식에 의하면 단식부기와 복식부기로 구분된다. 우선 단식부기(single entry)는 현금, 채권, 채무 등을 대상으로 발생한 거래의 한쪽 면만을 기록하는 방식으로 전통적으로 정부회계에서 사용하여 온 기록방식이다. 반면에 복식부기(double entry)는 하나의 거래를 대차평형의 원리에 따라 왼쪽(차변)과 오른쪽(대변)에 이중 기록하는 기록방식이며, 거래의 이중성으로 인해 회계처리과정에서 오류 또는 탈루 등이 자동적으로 검증될 수 있다.

10) 회계의 인식기준은 현금주의와 발생주의를 양극단으로 하여 일련의 연속선 상에서 매우 다양한 모습을 지닐 수 있다. 역사적으로 현금주의에 의한 복식부기방식도 발견되고 있으나, 복식부기방식은 발생주의에 기초하는 것이 일반적인 경향이다.

## 2. 복식부기회계제도의 도입 필요성

### 가. 도입목적

복식부기(발생주의) 회계제도는 1980년대 이후 공공부문 개혁과 관련하여 정부재정개혁의 일환으로 선진국을 중심으로 추진되어 온 개혁과제로서 ① 지방재정의 효율성과 건전성 확보, ② 지방자치단체의 회계책임성 보장, ③ 정보공개요구에 대응한 재정의 투명성 확보, ④ 국제표준의 회계기준 준수로 국제경쟁력 확보라는 목적을 지니고 있다. 이를 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 지방재정의 효율성과 건전성을 확보하는 것이다. 복식부기제도는 발생주의에 기초하여 현재 현금의 흐름을 기준으로 이루어지는 예산뿐 아니라 예산에 반영되지 않는 정부의 경제적 자원변동에 대한 정보를 제공해 줌으로써 자치단체의 재정상태와 운영실적을 파악할 수 있다. 이러한 관점에서 복식부기의 도입은 지방재정의 효율성 및 건전성을 확보하는 수단으로 인식된다.

둘째, 지방자치단체의 회계책임성을 보장하는 것이다. 지방회계에 복식부기를 도입하는 것은 자치단체의 재정상태를 종합적으로 판단하고 행정활동의 운영성과에 관한 다양하고 유용한 재무정보를 산출하여 이를 지역주민, 공무원, 의원, 투자가 등 정보이용자들에 제공함으로써 공공회계책임성을 실현하는데 있다.

셋째, 정부 재정운영의 투명성을 확보하는 것이다. 지방자치의 실시에 따라 자치단체의 살림살이에 대해 주민이 관심을 가지게 되고 재정운영 결과에 대한 주민 및 시민단체의 정보공개요구가 증대되고 있다. 이에 따라 다양하고 유용한 재무정보를 제공할 수 있는 새로운 회계제도가 요구되며, 복식부

기의 도입을 통해 재정정책의 합리적 결정과 재정운영의 투명성을 높일 수 있다.

넷째, 국제표준의 회계기준 준수로 세계적인 추세와 보조를 맞추고 국제 경쟁력을 확보하는 것이다. IMF, OECD, UN 등 국제기구에서 제시하는 정부재정통계 및 국제기준을 준수함으로써 재정통계의 신뢰확보와 이를 통한 국제경쟁력을 확보하는데 기여할 수 있다.

종합적으로 복식부기제도는 정부예산과 회계를 포괄하는 재정인프라를 변화시키는 과정이므로 제도도입에 따른 장점과 단점을 면밀하게 검토하는 것이 요구된다. 일반적으로 고려되는 장·단점을 살펴보면 <표 2-2>와 같다.

<표 2-2> 복식부기제도의 장점과 단점

장 점	단 점
<ul style="list-style-type: none"> <li>· 회계책임성 확보: 정부의 재정상태와 운영실적을 구체적으로 표시하는 재무제표를 신속하게 주민에게 제공·공개</li> <li>· 재정투명성 강화: 거래의 이중성에 의한 자동검증원리로 오류방지 및 회계정보의 신뢰성 확보</li> <li>· 효율성 강화: 자산과 부채에 대한 체계적이고 종합적인 관리를 통해 재정의 효율성 강화</li> <li>· 효과성 강화: 발생주의에 의한 비현금거래를 포함하여 예산집행의 결과를 제공하여 정부성과측정을 위한 기반강화</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 기존업무에 새로운 업무를 추가하므로 추가업무 부담 발생 가능(자동회계처리시스템을 통해 해소)</li> <li>· 회계제도 기반의 변화이므로 새로운 제도의 적용에 시간과 노력이 필요(체계적인 추진계획과 교육훈련을 통한 단계적인 정착추진)</li> </ul>

#### 나. 복식부기제도의 도입배경과 필요성

복식부기회계제도는 지방자치단체 예산과 회계처리에 있어서 기존의 현금주의와 단식부기에 의해 이루어져 오던 회계관행을 발생주의와 복식부기에 의한 회계관행으로 변화하는 과정이다. 이와 관련하여 복식부기제도의 도입 필요성으로서 다음의 사항을 제시할 수 있다.

### 1) 관리정보의 유용성

복식부기회계는 현재의 예산회계에 의한 산출물보다는 분명히 다양하고 깊이 있는 정보를 제공할 수 있다. 예컨대, 저장정보(재정상태, stock)와 유량정보(운영성과, flow) 및 양자간 관계에 대한 유용성 있는 정보 제공이 가능하다. 기존의 예산회계정보는 주로 현금거래를 다루는 수입과 지출회계를 위주로 하고 있어 자산, 부채, 운영성과 등에 대한 정보 제공이 곤란하다.

### 2) 종합적인 재정상황의 파악

단편적 정보에서 포괄적 정보제공으로 종합적인 재정상황 파악이 가능하다. 현행 제도에서는 자산과 부채가 동시에 파악되지 않아 자치단체의 부채에 대해 단순히 금액의 많고 적음을 파악하고 있을 뿐이다. 이에 비해 복식부기회계는 부채와 보유하고 있는 자산(현금화가 가능한 유동자산이 주 비교대상)을 비교하여 종합적인 관점에서 자치단체의 재정상황을 판단하는 자료를 제공한다. 특히, 보증채무, 연금채무 등 숨겨진 부채 및 향후 예견되는 우발부채를 파악하여 재정운영의 의사결정에 유용한 정보를 제공한다.

### 3) 경제적 자원으로서는 자치단체 보유 자산의 인식

재정상태보고서는 지방자치단체 소유 경제적 자산 및 부채에 대해 지속적인 관리가 가능한 수단을 제공한다. 예컨대, 가용자산의 관리실태와 운용방향에 대한 정보 제공, 수탁관리자로서의 자치단체의 역할과 책임 강조, 자치단체 소유자산의 즉시 파악가능 등 자치단체가 활용 가능한 모든 자산을 통일된 기준에 의해 관리함으로써 자산관리의 효율성을 제고시킨다.

#### 4) 비용정보 및 재정운영의 성과측정의 기반구축

재정운영보고서는 발생주의에 의한 거래인식, 비용 및 성과 정보 제공으로 보다 정확한 경제적 거래를 반영한다. 즉, 현행 예산회계는 주로 경비의 품목별로 예산과목을 설정하고 있고 이를 중심으로 한 회계결산제도를 운영하고 있어 프로그램과 사업을 중심으로 비용과 원가를 파악하기 곤란하다. 그러나, 발생주의회계는 비용과 원가에 대한 정보(예: 감가상각비)를 정부 활동별로 설정된 계정과목에 따라 표시하는 것이 가능하다. 따라서 정부기능별로 비용과 수익을 대비시켜 개별 기능별로 순비용(net cost)을 산출하는 방식에 의해 비용 및 성과정보 제공이 가능해 진다.

#### 5) 통합재정운영제도의 토대 구축

현재는 지방공기업회계에서만 발생주의와 복식부기를 사용하고 있으나, 복식부기회계에서는 회계대상으로 되는 일반회계, 기타특별회계, 기금회계, 지방공기업회계에 대해 발생주의와 복식부기 원칙을 통일되게 적용하고, 회계처리결과를 연결하여 통합된 지방자치단체의 재정상태와 운영실적이 제공되고 이를 활용한 통합재정운영이 가능해진다.

#### 6) 경영적 관점에서 공무원 인식전환

복식부기회계는 전통적인 투입중심, 통제중심의 재정운영 시각에서 보다 수요자 중심적이고 결과를 중시하는 예산운영으로 시각의 변화를 가져온다. 이외에도 재정관리업무에 대한 전문지식 배양과 재정관리의 효율성 및 책임성 강화, 정보제공의 적실성 및 주민의 정보공개 요구에 능동적으로 부응하는 등의 점에서 복식부기회계의 도입 필요성이 제기된다.

### 제3절 복식부기회계제도의 도입과 제약요인

#### 1. 복식부기회계제도의 추진상황

우리 나라 정부부문에 발생주의회계와 복식부기방식을 도입하자는 주장은 1995년 이후 시민단체, 학자, 일부 지방자치단체로부터 제기되었고, 특히 1997년 외환위기 이후 정부회계의 신뢰성과 투명성 보장과 관련하여 요청되었다.<sup>11)</sup> 복식부기제도의 도입을 위한 준비과정을 살펴보면 다음과 같다.

우선, 중앙정부의 경우 정부회계 개혁을 담당하고 있는 재정경제부는 1998년 5월 발생주의·복식부기회계의 도입방침을 천명하였고, 1999년 3월 기획예산위원회가 추진한 정부경영진단결과발표에서도 동일한 방침을 공표한 이후 꾸준히 제도도입을 준비하고 있다. 중앙정부의 복식부기제도 도입은 크게 회계제도의 정비, 정보시스템의 구축 및 회계공무원에 대한 교육 등에 중점을 두고 추진하고 있으며 특히, 법적 기반 마련을 위해 정부회계법령 및 정부회계기준(시안)을 마련하는 과정에 있다.

한편, 지방자치단체는 행정자치부를 중심으로 1999. 2월에 지방자치단체 복식부기도입 시범실시계획을 수립하고, 1999. 4월 복식부기도입을 위한 시범실시기관(부천시, 강남구)을 지정한 이후 회계제도연구 및 시스템개발이 시작되었으며 현재 2개 시범기관에 대한 시험적용(2001. 11 ~ 2003. 9)이 완료되었으며, 2003년 10월부터 7개 시범기관을 추가 지정하여 확대시범운영 및 표준화사업을 진행중이다. 이와 같은 정부회계개혁의 구체적인 일정을 살펴보면 <표 2-3>과 같다.

11) 김동완, “지방자치단체 복식부기회계제도 도입상황과 발전과제,” 2003년 한국행정학회 춘계학술대회 발표논문, 2003, p.3



&lt;표 2-3&gt; 복식부기회계제도의 준비과정 및 추진현황

중앙정부	지방자치단체
<ul style="list-style-type: none"> <li>· '96.2월 대통령비서실 주관으로 복식부기 도입에 관한 연구</li> <li>· '98.5월 「정부부문 복식부기 회계제도 도입 추진」 발표(재경부)</li> <li>· '98.6월 「국민의 정부」 국정과제로 확정(기획예산위)</li> <li>· '99.3월 「정부부문 복식부기 회계제도 도입추진」 발표(기획예산위 정부개혁실)</li> <li>· '99.5~00.6 정부회계제도 개편에 관한 연구용역 수행</li> <li>· '00.2 정부회계기준위원회 구성</li> <li>· '01.1~4 국회재정관련소위구성 후 14차례 회의를 통하여 여·야가 복식부기·발생주의 정부회계도입 합의</li> <li>· '02.5.22 공청회 개최</li> <li>· '02.7월부터 시범부처 재무제표 작성용역 수행: 재정경제부, 건설교통부 등</li> <li>· '03.2월 대통령선거에서 한나라·민주 양당의 선거공약에 포함</li> <li>· '03.3.27 새정부의 경제운용방향에 포함</li> <li>· '03.4.19 정부회계법 제정안 입법예고</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· '99.2월 지방자치단체 복식부기도입 시범 실시계획 수립</li> <li>· '99.4월 복식부기도입의 시범실시기관(부천시, 강남구) 지정</li> <li>· '99.12~'01.2 회계기준 및 전산시스템 개발연구용역</li> <li>· '00.7월 지방자치단체 회계기준 연구안에 대한 공청회 개최</li> <li>· '01.11~'03.9월 복식부기회계제도 시험 적용 용역</li> <li>· '03.9월 지방자치단체 회계기준(시안) 작성 및 제출</li> <li>· '03.8월 지방회계기준심의위원회 구성</li> <li>· '03.12월 1차 시범기관에 대한 통합재무제표 작성</li> <li>· '03.4~'04.10월 지방자치단체 자산부채의 평가관리기준 수립 및 전산시스템 구축용역(부천시, 강남구)</li> <li>· '03.10~'05.2월 지방자치단체 복식부기회계제도 확대시범운영 및 표준화용역(대전시, 전라북도, 전주시 등 7개 단체)</li> </ul>

## 2. 복식부기회계제도의 도입효과

복식부기회계제도의 일반적인 효과는 현금주의회계에 비해 자산부채의 종합적인 관리가 가능하고 회계처리의 내부통제 강화, 재정운영의 투명성과 책임성 강화 등을 들 수 있다. 이와 관련하여 발생주의에 의한 재무보고의 편익과 시범기관 적용과정에서 나타나는 복식부기회계제도의 도입효과를 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

### 가. 발생주의에 기초한 재무보고의 편익

발생주의에 의해 작성된 재무보고서에 담겨진 정보는 회계책임성과 의사결정에 유용하다. 즉, 모든 자원에 대한 회계책임성과 이들 자원배분을 평가할 수 있고 지방자치단체의 성과, 재정상태, 현금흐름을 평가하고 자원공급에 대한 의사결정이 가능하다. 보다 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

- ① 정부활동에 대해 재원을 어떻게 조달하고 필요한 현금요구를 어떻게 충족시키는지 나타낸다.
- ② 자원조달과 함께 정부가 부채와 채무부담을 계속적으로 해결할 수 있는가에 대한 정부의 능력을 평가할 수 있다.
- ③ 지방자치단체의 재정상태 및 그 변동상황을 나타낸다.
- ④ 정부에게 자원의 성공적인 관리에 관한 정보를 제공할 수 있다.
- ⑤ 서비스원가, 효율성, 업무실적의 관점에서 정부성과를 평가하는데 유용한 정보를 제공한다.

이와 관련하여 지방자치단체의 재정상태, 재정성과, 현금흐름에 관한 정보제공 편익을 살펴보면 다음과 같다.

#### 1) 재정상태에 관한 정보제공

발생주의(복식부기)회계는 지방자치단체의 전반적인 재정상태(financial position)와 현행 자산과 부채의 저장정보를 제공한다. 일반적으로 정부는 제공하고자 하는 서비스의 자원조달 타당성에 대한 의사결정을 하기 위해 정보를 필요로 하고 자산과 부채관리에 대한 회계책임성을 표시하기 위해 정보를 필요로 한다. 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

- ① 자산의 유지와 대체에 요구되는 장래채원계획에 관한 정보와 기존 부채의 상환계획에 관한 정보, 현금상태 관리와 요구되는 재원에 관한 정보를 필요로 한다.
- ② 발생주의회계는 자산과 부채의 완전한 기록을 요구한다. 이것은 보다 나은 자산관리를 촉진한다. 즉, 보다 나은 자산유지, 보다 적합한 자산대체방안, 잉여자산의 파악 및 처리, 보다 나은 위험관리(도난, 손괴 등에 의한 손실)를 도울 수 있다. 특히 자산파악과 감가상각의 인식은 관리자들에게 서비스전달에 있어서 고정자산의 사용에 대한 영향을 이해하도록 하고 원가관리 및 서비스전달에 관한 대안적 방법을 모색하도록 자극한다.
- ③ 발생주의회계는 부채의 정의와 인식기준을 제공한다. 따라서 기존 부채, 잠재적 또는 우발부채의 파악을 위한 일관성 있는 기준을 제시한다. 이를 통해 정부는 차입금을 포함한 모든 인지된 부채의 상환계획을 수립하고 미래자원에 대한 기존 부채의 영향에 관한 정보를 제공하게 된다. 그리고 부채관리에 대한 책임성을 명확히 할 수 있다. 따라서 현행 서비스의 계속적인 공급 가능성, 새로운 프로그램이나 서비스의 제공능력 등을 평가하는데 필요한 정보를 제공한다.
- ④ 발생주의회계는 순자산(net asset)에 대한 의사결정을 통해 현금(또는 수정현금)보고서 보다 재원조달 의사결정에 있어서 보다 장기적인 관점을 취하도록 유도한다. 즉, 이것은 순자산에 관한 정보는 현행 및 미래 순자산에 대한 의사결정에서 재정적 영향을 고려하게 됨을 의미한다. 예컨대 재무보고에서 순자산의 변동은 회계기간동안 부(wealth)의 증감을 반영한다.<sup>12)</sup>

---

12) 발생주의회계에서 순자산은 총자산에서 총부채를 차감한 잔여액으로 미래에 재화

## 2) 재정성과에 관한 정보제공

발생주의(복식부기)회계는 현금이 아직 수납 또는 지급되지 않은 거래의 영향을 포함하여 수익과 비용에 관한 재정성과(financial performance) 정보를 제공한다. 수익에 관한 정확한 정보는 재정상태에 대한 조세 및 기타 수입의 영향을 평가하고 장기적 관점에서 차입수요를 평가하는데 필수적이다. 또한 수익정보는 현행 수익이 현행 사업과 서비스 비용을 충족하는데 충분한가를 평가하는 것을 돕는다.

한편, 정부는 필요한 수익액, 기존 프로그램의 지속가능성, 서비스원가 등을 평가하기 위해 비용에 관한 정보를 필요로 한다. 발생주의회계는 정부 활동의 총비용(full costs)에 관한 정보 제공을 통해 다음 사항을 파악하는데 기여한다.

- ① 특정한 정책목표의 원가와 이들 목표달성을 위한 대안적 수단의 원가를 고려하게 된다.
- ② 정부가 직접 서비스를 생산할 것인가, 또는 비정부조직으로부터 재화와 서비스를 직접 구입할 것인가를 결정할 수 있다.
- ③ 사용자부담이 특정서비스에 따른 원가를 충분히 조달하고 있는가를 분석하는데 필요한 정보를 제공한다.
- ④ 원가중심점 분석을 통해 특정한 원가를 관리하기 위한 책임성을 적절하게 배분할 수 있다.

---

와 서비스를 공급하는데 사용할 수 있는 순자원(net resources)으로 해석된다. 따라서 순자산의 값이 정(+)이면 지역사회 투자가 가능함을 의미하고 그 값이 음(-)이면 이미 채무와 부채상환이 확정된 미래의 조세 또는 다른 수입채권으로 간주될 것이다.

### 3) 현금흐름에 관한 정보제공

발생주의(복식부기)회계는 채권 및 채무에 따른 현금흐름을 포함하여 현행 현금흐름과 특정 예측된 현금흐름에 관한 종합적인 현금흐름(cash flows) 정보를 제공한다. 따라서 보다 나은 자금관리를 유도하고 보다 정확한 현금예산(cash budgets)의 수립을 지원한다.

#### 나. 시범운영에서 나타난 도입효과

발생주의에 기초한 복식부기회계를 도입하여 시험운영하는 과정에서 파악되는 도입효과를 정리하면 다음의 사항을 들 수 있다.

##### 1) 정부운영에 대한 공무원 인식전환 유도

전통적인 투입중심의 재정운영 시각에서 보다 결과(성과)를 중시하는 예산운영으로 시각을 변화시킨다. 그리고 비용개념 도입으로 프로그램 또는 사업수행에 대한 원가마인드 형성 등 재정관리의 효율성이 강화될 것이다.

##### 2) 보다 가치 있고 유용한 정보의 제공

현행 수입과 지출 중심의 예산결산자료보다는 보다 가치있고 유용한 정보를 제공할 수 있다. 즉, 자산, 부채, 수익, 비용 및 상호간 관계에 대한 정보를 제공하는 것이 가능하다.

##### 3) 단편적 정보에서 포괄적 정보 제공

현행 제도에서는 각 회계간에 연결성이 부족하여 결산정보가 단편적으로 제공된다. 예컨대, 재산, 물품, 채권, 채무 등이 각각 따로 처리되고 있다.

복식부기회계는 통일된 기준에 따라 종합적인 관점에서 지방자치단체의 재정상황을 판단하는 자료제공이 가능하다.

#### 4) 소유자산의 즉각적인 파악 가능

현행 제도에서는 자치단체가 소유자산에 대한 파악시 각 실·과·소의 많은 협조를 얻어야 하고 상당한 기간(약 2개월)이 소요되고 있다. 그러나 복식부기에서는 자산의 유형별(예: 예금, 미수세금, 토지, 건물, 도로, 집기비품)로 수시로 내역과 금액을 파악할 수 있다. 따라서 전반적으로 수탁관리자로서의 자치단체의 역할과 책임성이 강화될 것이다.

#### 5) 비용정보 및 재정운영의 성과를 제시

지방자치단체의 운영실적을 표시하는 재정운영보고서는 발생주의에 의한 거래인식, 비용 및 성과 정보 제공으로 보다 정확한 경제적 거래를 반영할 수 있다. 따라서 발생주의에 의한 비용정보 제공 및 성과주의예산제도의 기반을 조성할 수 있다. 즉, 현재는 경비의 품목별로 예산과목을 설정하고 있고 이를 중심으로 한 결산체제를 운영하고 있어 프로그램과 사업을 중심으로 비용과 원가를 파악하기 곤란하다. 그러나, 발생주의회계는 비용과 원가에 대한 정보(예: 감가상각비)를 정부활동별로 설정된 계정과목에 따라 표시하는 것이 가능하다.

#### 6) 정보제공의 적실성

발생주의에 기초한 복식부기회계제도의 도입은 정보제공의 즉시성(일계, 월계 산출 가능) 차원에서 편익을 가져온다. 이것은 특히 오늘날 급변하는 자치단체의 환경변화에 유연하게 대처할 수 있는 능력이 강화된다. 이와 함

계 지방자치단체의 재정상황에 대해 체계적이고 포괄적인 정보를 제공할 수 있다.

#### 7) 주민의 정보공개 요구에 능동적으로 부응

지방분권화와 주민의식 향상에 따른 정보공개 요구에 능동적으로 대처할 수 있다. 기존의 행정운영 결과보고는 일방적인 전달체제이지만, 발생주의 회계에 의한 재무보고는 주민이 요구하는 정보를 생성하여 신속하게 공시하는 장점을 지닌다.

#### 8) 자동검증에 따른 편법적 회계처리의 통제

복식부기제도의 특징인 자동검증기능이 있어 단식부기에 의한 회계처리보다 편법적 회계처리에 대한 내부통제가 효과적으로 이루어질 수 있다. 예를 들어, 지방자치단체의 산하기관인 공단에서 지방채를 발행하고 그에 따른 채무는 자치단체에서 대신 상환해 주는 경우, 현행 단식부기에 의한 예산회계에서는 채무상환액을 세출예산에 편성하면 채무상환 지출이 가능하지만, 복식부기회계에서는 부채발행에 대한 기록과 이에 근거한 채무상환이 상호 연결되어 표시되어야 하므로 채무관리 통제가 체계적으로 이루어질 수 있다.

### 3. 복식부기회계제도 도입의 제약요인

#### 가. 새로운 제도 도입에 따른 저항

복식부기(발생주의) 회계제도의 도입과 관련하여 제기되는 논의 가운데는 긍정적인 효과 또는 편익도 있지만, 제도 도입에 따른 부정적 시각 또는 제약조건이 동시에 나타난다. 이와 관련하여 제도 도입과 관련하여 제기되는 저항은 대체로 4가지로 압축할 수 있다.

첫째, 공공기관에 도입했을 때 효과 문제이다. 발생주의회계는 본래 민간 부문의 기업회계에서 먼저 발전하여 온 제도로서 국민의 세금을 재원으로 하여 공공서비스를 제공하는 정부부문에서 새로운 제도가 어느 정도의 효과를 나타낼 수 있는가 하는 점이다.

둘째, 제도도입에 따른 문제점을 고려하여야 한다는 점이다. 일반적으로 발생주의회계는 정부이용자들이 더 나은 의사결정을 하고 희소자원 배분을 개선하도록 도와주는 수단으로 인식되고 있다. 그러나 정부부문의 경우 오랫동안 예산을 중심으로 회계처리가 이루어져 왔으며 새로운 제도 도입시 이러한 예산 및 회계처리는 물론 재무보고시스템에 근본적인 변화를 가져온다. 따라서 제도 도입에 있어서는 현행 예산 및 회계 등 재정관리제도에 대한 정확한 조사에 기초하여 제도도입에 따른 시행착오와 문제점을 최소화하는 이행전략이 필요할 것이다.

셋째, 기존의 결산서와 복식부기 재무제표의 정보간에 차별성이 무엇인가 하는 점이다. 이와 관련하여서는 현행 현금주의에 의한 결산정보와 발생주의에 의한 결산정보는 각각 장점과 단점을 지니고 있고 정보제공의 목적에 따라 그 유용성이 상이할 수 있으므로 일률적으로 판단하기는 어렵다. 그러나 발생주의 회계정보는 수입과 지출만을 처리하는 현금주의에 비해 자



원을 그 성격에 따라 자산, 부채, 수익, 비용 등으로 구분하여 표시함으로써 정부의 재정상태와 운영실적 및 재무변동상황을 체계적으로 제공할 수 있다는 점에서 그 가치를 인식할 수 있다.<sup>13)</sup>

넷째, 제도 도입에 따른 효과와 비용 문제이다. 이것은 어떤 새로운 제도를 도입하고자 하는 경우 도입으로 인한 비용이 그 편익을 초과하게 되면 도입의 의의가 없다는 점이다. 물론 발생주의회계를 도입하는 경우 이를 위한 제도실행, 정보시스템 개발, 공무원교육 등에 커다란 비용이 소요되며, 새로운 제도는 재정인프라를 변화시키는 것이므로 많은 과정에 걸쳐 개선이 이루어지기 때문에 그만큼 공무원들의 저항을 해소하고 정치인들의 지원을 이끌어내는 등 인적 비용(human cost)이 필요하게 된다. 그러나 회계제도 개혁은 정부가 추진하는 재정관리개혁 가운데 핵심적인 과제이고 자원의 조달과 사용에 대한 의사결정을 지원하는 가장 기본적인 기초자료를 제공한다는 점에서 정부의 예산과 회계제도를 발생주의회계로 전환하고자 하는 것이다. 특히, 이를 통해 재정운영의 투명성과 책임성 및 신뢰성을 확보할 수 있다.<sup>14)</sup>

#### 나. 시민단체, 학계, 공무원들의 의견

복식부기(발생주의) 회계제도의 도입과 관련하여 시민단체, 학계, 공무원 등의 찬반의견을 요약하면 다음과 같다.

- 
- 13) 특히, 우리 나라에서 추진하고 있는 복식부기회계정보시스템은 발생주의회계정보 뿐 아니라 기존의 현금주의에서 산출되는 결산정보를 동시에 생성할 수 있기 때문에 결산정보에서의 문제점은 크게 이슈화되지 않고 있다.
- 14) 제도도입에 관한 비용과 편익의 비교에서는 제도도입을 위한 비용과 관련하여 의사결정개선 등과 같은 편익은 계량화가 매우 어려운 반면, 새로운 제도의 실행과 공무원교육비용, 정보시스템 개발비용 등은 훨씬 측정이 용이하다는 점이 고려되어야 할 것이다.

### 1) 시민단체

시민단체는 재정의 투명성, 주민의 정보공개 요구에 대한 대응논리로 복식부기회계제도의 도입을 적극 주장한다(경실련, 참여연대, 함께하는시민행동 등).

### 2) 학계등 전문가그룹

학계등 전문가그룹의 경우 찬성논거와 반대 논거가 동시에 제기된다. 우선, 찬성 논거로는 정부운영의 효율성과 효과성을 달성하고자 재정개혁과제의 일환으로 적극적으로 도입을 주장한다. 일부에서는 현행 정부예산 및 회계제도를 개선하기 위해서는 복식부기회계제도의 도입이 불가피함을 지적하고 있다. 특히, OECD 등 선진국을 중심으로 이미 복식부기회계제도를 도입하여 성공적으로 운영되고 있으며 그에 따른 정부개혁의 성과로 예산집행의 효율성, 성과평가 및 회계책임성의 강화 등 제도도입에 따른 결과를 얻고 있다.

이에 비해 반대 논거로는 제도도입의 비용-편익관점에서 상당한 비용이 소요되는데 비해 현실적으로 그 편익에 대해 의문을 제기한다. 일부에서는 정부부문의 경우 현행 현금주의에 의한 결산정보로도 복식부기제도와 비교하여 크게 뒤지지 않는 재무정보제공이 가능하다고 주장하기도 한다.

### 3) 공무원

공무원들의 경우 긍정적인 의견과 부정적인 의견이 병존하는 가운데 점차 제도도입의 필요성과 효과에 대한 관심이 높아지고 있다. 우선, 긍정적인 의견으로는 대체로 현행 예산 및 회계제도에 대해 문제점을 느끼고 있으며 보다 효율적인 재정관리기법이 필요하다는 점을 제기한다. 이에 비해 부정적인

의견으로는 과거의 경험상 새로운 제도도입이 일과성에 머무른 점을 지적하며 업무부담과 새로운 제도에 따른 환경변화의 대응에 대해 우려한다.

## 제4절 외국의 사례

### 1. 주요국가의 정부예산회계제도 개혁

#### 가. 영국의 예산회계 개혁

영국은 정부기관이 공공서비스의 제공과 관련하여 의회에 의해 할당된 자원을 어떻게 사용하는가의 문제에 대해 다양한 예산회계 개혁을 추진하고 있다. 지난 수십 년간에 걸쳐 공공부문의 효율성과 성과를 개선하는 것이 최우선의 과제로 제기되었다. 이와 같은 공공부문 개혁은 예산과 재정관리에 관한 책임성을 하부단위로 그 권한을 이양하기 위한 1982년의 재정관리 개혁(FMI)을 비롯하여, 행정운영비용을 줄이면서 업무효율성을 높이기 위한 운영비용제한(1985), 행정조직의 효율성을 증진시킬 목적으로 도입된 넥스트 스텝(Next Steps, 1988) 등이 추진되었다.

이와 관련하여 현금주의회계 하에서 이들 재정관리 개혁수단이 재정운영의 효율성(VFM: value for money)을 달성하는데 많은 어려움이 발생하였으므로 예산회계제도의 개선에 대한 문제가 제기되었다. 특히, 현금주의 회계에서는 비현금자원항목(예: 감가상각, 자본비용, 연금부채 등)에 대한 통제가 이루어지지 않는다는 점에서 효율성 증진에 제약이 초래되었다. 이에 따라 영국 정부는 발생주의에 기초하여 정부회계를 처리하는 것을 골자

로 하는 자원회계 및 예산제도(resource accounting and budgeting)를 도입하였다. 즉, 영국의 중앙정부는 1998년에 자원회계를 도입하였으며 2000년에는 자원예산제도를 도입하여 추진하고 있다. 한편, 지방자치단체는 오래 전부터 복식부기제도를 도입·적용하고 있으며 1994년에 발생주의회계를 도입하였다.

이에 따라 영국 정부는 (i) 재정보고서에 발생주의에 의한 운영보고서, 대차대조표, 현금흐름표 등을 포함하고, (ii) 회계의 일반원칙으로서 신중성, 일관성, 중요성, 수익비용대응, 발생주의원칙을 제시하고, (iii) 감가상각과 같은 비현금비용을 포함한 총비용(full costs)에 의해 회계처리할 것 등을 제시하고 있다. 자원회계는 자원이 당해 목표를 달성하는데 어떻게 사용되었는가에 관한 정보를 제공한다. 자원회계는 일반회계원칙(GAAP: generally accepted accounting principle)에 따라 작성되며 많은 점에서 민간부문의 기업회계와 유사하다. 이러한 자원회계는 서문, 회계담당관의 책임보고서, 내부적인 재정통제체제에 관한 보고서, 회계감사보고서, 재무제표, 재무제표에 대한 주석의 순으로 구성된다. 구체적으로 재무제표의 종류는 다음과 같다.<sup>15)</sup>

- ① 자원산출물요약(Summary of Resource Outturn)
- ② 운영원가서(Operating Cost Statement)
- ③ 대차대조표(Balance Sheet)
- ④ 현금흐름서(Cash Flow Statement)
- ⑤ 부처목표별 자원보고서(Resources by Departmental Aim and Objectives)

---

15) CIPFA, *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2000 : A Statement of Recommended Practice*, 2000, pp.19-20.

또한 영국의 경우 고정자산의 인식범위에 토지, 건물, 차량, 장비 등 일반유형자산 이외에 인프라자산(도로, 보도 등), 공동체자산(공원, 역사적 건물) 등도 포함된다. 그리고 고정자산에 6%의 효율을 곱한 것을 명목상의 원가(부가원가)로 하여 자본비용을 부담하고 있다. 이를 통해 고정자산 관리에 대한 인센티브가 주어진다. 특히, 예산시스템에서도 자금만이 아니라 원가에 기초한 예산통제가 이루어지고 있다.

#### 나. 미국의 예산회계 개혁

미국의 정부회계기준심의회(GASB)는 정부회계기준을 통해 예산과 회계에 수정발생주의를 적용할 것을 제시하고 있다. 1999년 GASB Statement No. 34 제정 이전을 살펴보면, GASB Section 1700에 의하면 미국 지방 정부는 예산시스템과 회계시스템 모두 수정발생주의의 기준을 따라야 한다는 취지를 규정하고 있다.

만일 두 시스템의 회계기준이 서로 다를 경우에는 우선 예산에 관한 법령 등에 적합하도록, 법적으로 규정된 예산기준에 준거한 계정설정과 예산보고를 실시하고, GAAP에 준거한 재무제표 작성에 도움이 될 보충정보를 준비하도록 규정하여 양자의 조화를 꾀하고 있다. 또한 일반회계와 특별회계의 경우, 기중(期中)에는 예산계정을 재무시스템 안에 설정하여 예산통제의 절차에 따라 수입과 지출을 재무적으로 통제하고, 기말(期末)에는 그 반대로 분개함으로써 재정상태와 그 변화에 미치는 영향을 제거하도록 하고 있다.

그리고 FASAB 기준서 제7호에 의하면, 현금주의를 기본으로 하는 예산회계정보 특히, 원가정보에 관한 한계를 극복하기 위해서, 예산정보를 재무회계정보로 보충하는 방안이 제안되고 있다. 이러한 조정수단을 통해 지불의무에 기초한 예산회계와 발생주의에 기초한 재무회계의 관계가 설명된다.

다시 말해 두 회계의 관계는 예산자원이 어떻게 행정활동원가에 자금을 공급하며, 나아가서는 보고주체의 자산과 부채에 어떤 영향을 주는지를 이해하는 데 필요한 정보이다. FASAB는 이것을 ‘자금공급보고서’라 부르고 있는데 이것은 민간기업회계의 경우에도 자금계산서와 손익계산서의 조정계산이 자금운용표 또는 자금이동표라는 형태로 시행되고 있는 것과 유사한 형태에 해당한다.

한편, 1999년 6월에 제정된 GASB Statement No.34에서는 주와 지방정부는 통합재무보고에 있어서 발생주의에 의하고 펀드별 재무보고는 종전대로 수정발생주의에 의하도록 규정하고 있다. 구체적인 도입과정은 지방정부의 총세입규모에 따라 2001년부터 3단계로 구분하여 시행할 것을 제시하고 있다.<sup>16)</sup> 이와 같은 새로운 정부회계기준에 따르면, 주와 지방정부는 재무보고시 순자산보고서, 활동보고서, 현금흐름표 등의 재무제표를 작성·보고하여야 한다. 특히, GASB No.34 이전에는 인프라자산, 예컨대 도로, 교량, 터널, 배수시스템, 상하수시스템, 댐, 가로등 등을 모두 장부외로 처리하였으나, 새로운 정부회계기준에서는 이들 인프라자산을 순자산보고서에 계상하도록 규정하고 있다.

#### 다. 뉴질랜드의 예산회계 개혁

뉴질랜드는 1990년부터 중앙정부와 지방자치단체 모두 발생주의에 기초한 복식부기 회계시스템을 채택하고 있으며, 이 부문에 관한 한 세계의 첨단을 지향하고 있다. 예산편성에서도 발생주의를 채택하여 재정목표 달성을

16) GASB, *Statement No. 34 of GASB : Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis for State and Local Governments*, 1999, p.51.

위한 자금수지의 수입·지출을 통제할 수 있는 수단을 마련하였다. 또한 예상대차대조표를 작성하여 자산·부채를 효과적으로 관리하기 위한 목표를 공시함으로써 예산운영에 있어서 가장 중요하다고 여겨지는 원가정보를 회계시스템에서 제공할 수 있게 되었다.

이러한 뉴질랜드 정부회계는 소위 ‘자원회계방식’이라 불리우며, 각 정부부처는 이에 기초하여 소유자산에 관한 자본비용을 계상하도록 되어 있다. 자본비용(capital charge)이란 각 부처가 소유하고 있는 자산을 유지하는데 필요한 비용으로 자본의 기회비용에 해당한다. 따라서 불필요한 유지보수비나 감가상각비도 이러한 자산보유 원가에 속한다. 이와 같은 자본비용은 각 부처의 순자산(총자산-총부채)에 일정한 요율을 곱하여 산정하며, 자본비용의 요율은 매년 예산편성과정에서 시장금리 등을 참조하고, 각 부처에 정부투자 조달비용(각 부처별 위험요소)을 반영하여 재무부장관과의 협의를 거쳐 결정된다.

실제로 각 정부부처는 자본비용을 정부에 지불하고 그 자금을 국고에 유치하고 있다. 그리고 지불된 자본비용은 재무성과서와 현금흐름표에 실제의 지출로 계상되므로 불필요한 자산이나 부채를 보유하면 필요치 않은 자본비용을 부담하기 때문에, 각 부처는 자발적으로 순자산을 구성하는 모든 자산과 부채를 엄격하게 관리하고 있다. 이와 같은 발생주의회계의 도입에 의해 가능한 자원관리에 관한 예산통제는 매우 괄목할 만한 성과로 보여진다.

재정보고서는 기본재무제표를 비롯하여 보충정보와 비재무제표로 구성되는데, 기본재무제표에는 회계정책보고서, 재무성과보고서, 자본변동보고서, 재무상태보고서, 현금흐름보고서 등 5가지 재무제표로 구성된다.<sup>17)</sup> 또한 뉴질랜드의 경우 고정자산의 인식범위에 있어서 도로, 배수시스템 등 사회

17) ICANZ, *New Zealand Accounting Standards*, 1999, p.161.

간접자본자산 등도 포함되며, 고정자산에 대한 평가는 원칙적으로 상각 이후의 재조달가액에 기초한 시가(時價)의 적용으로 이루어진다.

이를 통해서 해당 자산의 취득시기가 달라 야기되는 자본비용의 차이를 균일화하고, 자분을 보유할 때 소요되는 비용을 각 부처들 간에는 물론이고 민간부문과도 비교할 수 있다. 또한 자산관리의 효율성뿐만 아니라, 자산의 취득이나 보유를 민간위탁(outsourcing)으로 할 것인 지의 여부를 판단할 수 있는 정보도 얻게 되었다. 예컨대 가장 적절한 효율을 기준으로 산정한 자본비용을 적용함으로써 공공부문과 민간부문의 경쟁시장이 출현하고, 이를 통해 자원관리의 향상을 기대할 수 있게 되었다.

#### 라. 스페인의 예산회계 개혁

현행 스페인 정부회계제도는 새로운 회계정보시스템의 발전을 위한 기반을 도입한 1977년의 일반예산법(General Budgetary Law)에 의한다. 이후 정부의 재무보고주체를 위한 제1차 회계원칙이 1983년에 발행되었으며, 1991년에 회계감사청은 국제회계기준에 매우 가까운 정부회계원칙을 발표하였다. 이에 따라 스페인 정부는 중앙정부의 경우 1986년에, 지방정부는 1992년에 발생주의에 기초한 복식부기회계제도를 도입하였다. 이후 지속적인 회계개념서를 발행하는 등의 노력을 통해 1994년에 새로운 정부회계기준이 채택되었으며 이것은 1995년부터 중앙행정기관에 실시되고 있다.

재무제표의 종류는 대차대조표, 수익비용보고서, 현금흐름표 등을 작성·보고하고 있고, 고정자산의 범위에는 인프라자산과 유산자산 등이 포함된다. 다만, 이들 사회간접자본의 경우 사용자부담이 적용되어 사용료 등 수익이 발생하는 인프라자산(예: 도로, 녹지, 교량 등)은 회계처리 대상에 포함되지만 일반시민이 무료로 이용하는 일반도로 등은 포함되지 않는다.



그리고 상각대상 자산은 내구연수에 기초하여 감가상각 처리하며 내구연수의 적용은 각 지방정부의 판단에 따라 합리적으로 결정하고 있다.<sup>18)</sup>

#### 마. 일본의 예산회계 개혁

일본은 1997년 일본공인회계사협회에서 공회계원칙(公會計原則)을 발표하였으며, 1999년 현재 지방자치단체의 약10%가 복식부기에 의한 재무제표를 공표하고 있다. 일본의 경우 동경도, 오사카, 미에현, 궁성현, 신내천현, 고베시 등 선도자치단체를 중심으로 기업회계방식을 적용하는 사례가 발견된다. 다만, 각 자치단체별로 적용하는 기준이나 재무제표의 종류가 상이하 며 구체적인 고정자산의 분류나 감가상각 등이 상이하다.

여기서 발생주의를 제시하고 있는 공회계원칙(시안)의 내용을 살펴보면, 재무제표로는 대차대조표, 성과보고서, 자금수지계산서, 부속설명서, 부기등을 들 수 있다.<sup>19)</sup> 고정자산은 크게 보통재산, 행정재산, 특정자산으로 구분되며 특정자산은 다시 인프라자산, 문화자산, 방위용자산, 천연자원, 커뮤니티자산으로 세분류된다. 그리고 보통재산과 행정재산에 대해서는 감가상각을 적용하고 인프라자산 등의 특정재산에 대해서는 그 성격에 따라 당해 소모액을 인식하여 측정하도록 하고 있다.

18) 스페인의 정부회계제도에 관하여는 한국지방행정연구원·성도회계법인, 「복식부기회계제도 시험적용기본보고서」, 2003, pp.251-281; Barcelona, *Annual Report 2000*을 참조

19) 일본공인회계사협회, 「公會計委員會研究報告 第1號, 公會計原則(試案)」, 1997. 9월을 참조

## 바. 프랑스의 예산회계 개혁

프랑스는 1982년 이후 공공회계처에서 관련 정부부서와 협력하에 공공 부문 전반에 걸친 회계 틀의 재조직을 추진하여 새로운 회계규칙이 제정되었다. 즉, 지방정부, 사회보장기금, 국가공공기관의 회계운영의 개혁은 공공부문회계에 민간부문 회계의 장점을 접목하는 것이다. 다시 말해, “유량정보(flows)”에 기초한 접근으로부터 “저량정보(stocks)”에 기초한 접근으로의 변화를 의미한다. 여기서 IFAC의 공공부문위원회에서 발행한 프랑스회계제도 개혁에 관한 논문을 중심으로 살펴보면 다음과 같다.<sup>20)</sup>

발생주의회계로의 전환은 새로운 입법조례에서 현행 예산시스템은 유지하면서, 현금주의회계를 발생주의회계로 전환하기 위한 법적 기초를 마련하는 것이다. 예산법에서 다루는 새로운 입법조례 2001은 공공관리구조의 개혁과 보다 투명한 예산관리와 의회권한의 확대에 있다. 즉, 새로운 입법조례2001에 따른 경제적 및 재정전략은 앞으로 명확히 다년도 구조로 이루어질 것이다. 이것은 정부가 정부수입과 지출, 수지에 있어 향후 4년간에 대한 전망을 표시하도록 요구하고 있다.

회계정보시스템의 주된 변화 이유는 공공관리의 개선, 정부재정상태의 진실하고 공정한 공시에 있다. 즉, 현재 시스템은 회계년도 내에 발생하는 모든 자산, 부채, 수익, 지출을 완전히 파악할 수 없다. 따라서 이러한 발생주의 재무제표의 “요소”들을 인식하는 것은 정부의 재정상태와 그 변화에 대한 의미있는 평가에 있어서 중요하다.

새로운 회계제도는 이원시스템(dual system)을 유지하고 있다. 즉, 예

20) 프랑스 정부회계제도 개혁에 관하여는 IFAC, *PSC No. 6 : The Modernization of Government Accounting in France: The Current Situation, The Issues, The Outlook*, 2003을 참조

산은 수정현금주의에 의하며, 정부회계는 프랑스 회계처리규칙의 원리에 기초하여 발생주의로 처리된다. 이원시스템을 유지하는 것은 다음과 같은 이점을 지닌다.

첫째, 현금주의 시스템은 분명히 즉시 접근가능 하고, 의회가 정부에 부여한 권한범위에 따라 예산을 집행, 보고하는 체제이다. 따라서 이것은 예산상황(수입, 지출)을 매일, 매주, 매달 점검하는 것이 가능하다.

둘째, 발생주의 기초로 작성된 예산에서 나타나는 복잡성과 조작가능성을 최소화한다.

셋째, 발생주의회계는 정부자산과 재무상태에 대한 보다 신뢰성 있는 평가를 가능하게 하는 재무정보의 개발을 가능하게 한다. 특히, 재산, 시설, 장비와 같은 고정자산과 미수채권, 미지급채무에 대한 보고가 가능하다.

넷째, 무엇보다도 발생주의회계는 관리자들에게 서비스전달의 실제적 비용과 자산의 신뢰성 있는 평가가 가능하게 해준다. 이것이 매우 중요한데 재무회계가 관리회계를 대체할 수 없으나 그것은 총비용을 계산하는데 사용될 수 있다. 이것이 효율적인 자원관리에 있어 중요한 요소로 작용한다.

실제로, 현금주의 예산에서 발생주의 예산으로 즉각적인 대체는 정부와 의회 양쪽에게 막대한 자원의 투입을 요구한다. 이들 자원은 쉽게 조달하기 어렵다. 정부회계가 변화하는 가운데 예산은 현행체제를 유지하는 것이야말로 현실적인 접근법일 것이다.

프랑스 정부회계개혁의 추진상황과 미래의 발전을 살펴보면, 우선, 1998년 발생주의회계전담반의 보고서가 발행된 이후 정부회계 현대화과정이 실행단계에 접어들었다. 그 첫 번째 변화가 1999년에 총괄재무회계(CGAF)를 도입한 것이다. 그 이후로, 전체 정부회계의 이해가능성을 개선하고 국민, 회계감사원과 의회의 정보요구를 충족시키기 위해 많은 노력이 이루어

져 왔다. 이 과정은 2001년 6월 28일 의회에 의해 채택된 새로운 입법조례에 의해 강화되었고, 앞으로 더욱 추진될 것이다.

1999년 이후의 추진상황을 보면, 중앙정부 일반회계의 경우 현재 사용되고 있는 이원시스템은 발생주의 회계 도입과 관련하여 최근 변화를 겪고 있다. 이 개혁의 목적은 회계제도에 의해 산출되는 재무정보에 민간부문에 사용되는 회계방식을 도입함으로써 정보제공 과정을 개선하기 위한 데 있다. 재무보고서는 회계연도의 예산거래, 현금거래, 회계기록의 결과를 기술한 보고서이고 대차대조표 및 수입지출보고서의 형태로 표시된다.

1999년과 2000년 재무보고서는 발생주의회계 기초에 의해 작성된 대차대조표와 수입지출보고서의 진정한 기본형이라고 생각된다. 재무제표는 현금주의에 의한 회계처리에 발생주의적 요소를 포함하도록 추가적인 회계처리를 연도말에 실행한 결과로 산출된다. 이와 관련하여 주요한 회계처리방법을 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 발생주의 하에서의 채무에 대한 회계처리이다. 발생주의회계원칙의 적용은 부채가 거래 발생시점에 인식되는 것을 의미한다. 또한, 발생주의는 채무의 인식에 대한 경제적 접근을 채택하고, 차입기간의 총비용을 파악하는 것이 가능하게 한다.

둘째, 비재무자산의 평가이다. 비재무자산 평가에 대한 개혁의 목적은 정부자산에 대한 표시를 개선하고, 관련된 비용을 보다 잘 파악하기 위한 것이었다. 고정자산에 대한 회계처리에 있어 현 상황을 반영하기 위하여 개선된 회계시스템은 다음 3가지 유형에 따라 고정자산을 인식하고 분류하고 기입한다.

- ① 정부자산의 일반목록에 기록되는 토지와 건물: 방위용자산을 제외하고는 시장가치를 반영하기 위해서 매년 재평가를 실시한다. 시장가치를 가지는 군사용건축물은 내용연수에 따라 정액법에 의해 감가상각한다. 기타의 군사용재화는 취득과 동시에 즉시 전액 상각처리된다.
- ② 평가대상이 아닌 일반목록 토지와 건물 및 일반목록에 포함되지 않는 사회간접시설과 같은 자산: 정액법에 의해 감가상각(예: 도로의 경우는 20년 이상)된다.
- ③ 기타 고정자산(물품과 장비): 1981년 이후 정부가 구입한 모든 것들은 정부대차대조표에 기록되고, 정액법으로 감가상각된다. 감가상각이 완료된 자산은 장부에서 삭제된다.
- ④ 무형자산: 소프트웨어의 취득 및 소프트웨어 사용권은 4년의 내용연수로 정액법에 의해 상각된다. 이전에는 이들 무형자산이 비용으로 처리되어 자본화되지 않았다.

종합적으로 발생주의와 복식부기회계를 운영하고 있는 외국의 사례를 살펴보면, 선진 각국은 공공부문 개혁과정에서 재정관리개혁의 일환으로 발생주의원칙에 의한 복식부기제도의 도입을 추진하여 왔다. 이는 본질적으로 정부예산회계의 문제점을 해소하고 재무정보의 유용성을 높이고자 하는 것을 골자로 정부예산회계를 기업회계방식인 발생주의·복식부기방식으로 전환하는 것을 의미한다. 이 과정에서는 각 국가의 환경적 특성에 따라 복식부기제도의 도입 수준과 범위에 있어서 차이를 나타내고 있다. 앞에서 살펴본 외국의 사례를 정리하면 <표 2-4>과 같다.

&lt;표 2-4&gt; 정부예산 및 회계제도의 개혁사례

국가별	주요 내용
영국	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 예산과 재정관리 책임성을 하부단위로 권한이양(재정관리개혁(FMI), 1982)</li> <li>· 행정운영비용을 줄이면서 업무효율성을 높이기 위한 운영비용제한(1985)</li> <li>· 행정조직의 효율성 증진 목적으로 넥스트 스텝(Next Steps, 1988) 도입</li> <li>· 자원회계 및 예산제도(resource accounting and budgeting) 도입               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 중앙정부는 1998년에 자원회계를 도입, 2000년에는 자원예산제도 도입</li> <li>- 지방정부는 오래 전부터 복식부기도입·적용, 1994년에 발생주의회계도입</li> </ul> </li> </ul>
미국	<ul style="list-style-type: none"> <li>· GASB Section 1700에 의하면 미국 지방정부는 예산시스템과 회계시스템 모두 수정발생주의의 기준을 규정</li> <li>· FASAB 기준서 제7호에 의하면, 현금주의를 기본으로 하는 예산회계정보 특히, 원가정보의 한계극복을 위해 예산정보를 재무회계정보로 보충</li> <li>· 1999년 6월에 제정된 GASB Statement No.34에서는 주와 지방정부는 통합재무보고는 발생주의, 펀드별 재무보고는 종전대로 수정발생주의로 처리               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 구체적인 도입과정은 지방정부의 총세입규모에 따라 2001년부터 3단계로 구분하여 시행할 것을 제시</li> </ul> </li> </ul>
뉴질랜드	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 1990년부터 중앙정부와 지방자치단체 모두 발생주의에 기초한 복식부기 회계 시스템을 채택</li> <li>· 정부회계개혁에서 기업회계에 가장 근접한 제도 적용, 세계의 첨단을 지향</li> <li>· 뉴질랜드 정부회계는 소위 '자원회계방식'이라 불리우며, 각 정부부처는 이에 기초하여 소유자산에 관한 자본비용(capital charge)을 계상함</li> </ul>
스페인	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 1977년의 일반예산법에 의해 새로운 회계정보시스템의 발전을 위한 기반 마련</li> <li>· 1983년에 정부의 재무보고주체를 위한 제1차 회계원칙 발행</li> <li>· 1991년에 회계감사청은 국제회계기준에 매우 가까운 정부회계원칙을 발표</li> <li>· 중앙정부는 1986년, 지방정부는 1992년에 발생주의복식부기회계 도입</li> </ul>
일본	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 1997년 일본공인회계사협회에서 공회계원칙(公會計原則)을 발표</li> <li>· 동경도, 오사카, 미에현, 궁성현, 신내천현, 고베시 등 선도자치단체를 중심으로 기업회계방식을 적용한 재무제표 산출</li> </ul>
프랑스	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 1999년 발생주의회계 전담반 보고서가 재무부에 제출됨.</li> <li>· 2001.6.28 입법조례가 의회에서 채택됨</li> <li>· 2001.8.1 새로운 예산규칙이 입법조례에 의해 제정됨</li> <li>· 2002년 공공회계기준위원회(CPAS) 설립</li> <li>· 2003.1.1 예산설명과 관련하여 예산규칙 실행</li> <li>· 2004.1.1 예산규칙 실행(지방정부가 국고에 자금을 예치하는 경우를 제외)</li> <li>· 2005.1.1 새로운 예산법에서 수정현금주의 도입</li> <li>· 2006.1.1 일반회계에서의 발생주의회계 도입 준비</li> </ul>

## 2. 외국사례의 시사점

발생주의에 기초한 복식부기제도를 이미 도입하여 시행하고 있거나 도입을 추진중인 외국 사례로부터 얻을 수 있는 시사점을 종합적으로 요약하면 다음과 같다.

- (1) 외국의 사례에서 보듯이 각 국가의 복식부기회계제도는 추진기구나 도입순서, 재무제표의 종류 등 도입과정과 재무제표의 내용이 각각 차이점을 나타내고 있다. 따라서, 정부회계제도의 개혁은 충분한 연구실적을 토대로 선진국의 경험과 우리의 실상을 종합적으로 검토한 후, 우리의 예산회계제도 및 정부간 재정관계, 정부회계환경 등을 충분히 고려하여 지방재정현실에 적합한 복식부기제도의 도입이 무엇보다도 중요하며, 특히 새로운 제도는 예산과 회계의 기반을 변화시키는 것으로 종합적인 관점에서 단계적이고 체계적인 접근방식을 통해 추진하는 것이 필요하다.
- (2) 새로운 제도의 도입에 있어서는 법령 정비는 물론 복식부기추진기구와 같은 제도적 장치를 통해 민간전문가 그룹과의 지속적인 연계체계를 가지고 회계제도 전반에 대한 광범위한 참여와 공감대 형성 등 제도도입을 위한 기반구축이 절실히 요구된다.
- (3) 새로운 제도의 도입과정에서는 회계기준 수립 후 충분한 시험운영을 통해 타당성을 검증하고 동시에 공무원에 대한 교육과 훈련이 이루어져야 하며, 회계기준 등 제도전반에 관해 민관합동의 전문가그룹에 의한 지속적인 연구와 개선이 선결되어야 한다.

- (4) 발생주의회계를 도입한 선진외국의 경험에 비추어 새로운 제도의 도입준비 작업과 채택에는 대체로 7년 ~ 10년의 연구노력과 이행계획이 소요되는 바, 이 과정에서는 학계, 연구기관, 회계법인 등 민간 전문가와 정부공무원을 포괄하는 전문가그룹이 도입초기부터 실행까지 민관합동으로 지속적으로 참여하여야 하며, 실제도입단계에서는 원활한 제도전환을 위해 프로젝트팀(예: 복식부기사업팀) 또는 발생주의회계 도입을 위한 전환위원회(Transfer Committee)와 같은 추진전담기구를 구성할 필요성이 있다.
- (5) 영국 자원회계의 경우 예산계정이 발생주의원칙에 기초하여 작성되기 때문에 재무보고시 예산항목과 회계항목간의 조정이 불필요하다. 우리의 경우 현행 예산제도를 감안할 때 영국의 예산 및 회계제도의 개혁을 직접적으로 받아들이기는 어려우나 향후 예산제도의 개혁 시점에서는 참조할 수 있을 것이다.
- (6) 영국은 그 동안의 발생주의원칙에 의한 회계처리 경험을 토대로 현재 중앙정부, 지방정부 및 모든 공공기관의 통합된 재무보고를 시도하고 있다. 현재 우리의 경우 중앙정부와 지방자치단체는 각자 나름대로의 복식부기회계제도와 정보시스템을 추진하고 있는데, 향후 국가전체를 둘러싼 통합재정보고의 필요성을 인식할 때, 영국의 전 국가계정(WGA)의 시행과정을 지켜보면서 우리 나라에 적절한 방향을 정하는데 참조할 수 있을 것이다.
- (7) 스페인의 복식부기제도의 도입과정은 전체적으로 정부의 일관성과 단계적인 도입전략을 구사하였다. 우리의 경우에도 복식부기제도에 대한 제도이행과정에서 이를 참고할 수 있을 것이다.



## 제3장 시범운영에 관한 실태분석

제3장에서는 시범운영에 대한 개요를 살펴본 후, 시험적용의 과정 및 결과를 분석한다. 이 과정에서는 회계기준 및 회계실무 작업, 재무제표의 작성 및 통합과정, 그리고 시험운영의 결과에 따른 한계와 시사점을 살펴보고자 한다.

### 제1절 시범운영의 목적과 범위

#### 1. 시범운영의 목적

##### 가. 시범운영의 개요

본 연구에서 다루는 시범운영은 기 완결된 “복식부기회계기준 및 전산프로그램개발 연구용역(1999.12~2001.3)” 결과 산출된 발생주의, 복식부기원리에 의한 지방자치단체 회계기준, 실무처리 규정 및 전산프로그램을 근간으로 하여 추진된 시범사업을 말한다. 시범사업의 주요 내용을 살펴보면 다음과 같다.

- ① 명 칭 : 복식부기회계제도 시험적용 용역
- ② 적용기간 : 2001. 11. 12 ~ 2003. 9. 11
- ③ 시범기관 : 경기도 부천시, 서울시 강남구
- ④ 수행기관 : 한국지방행정연구원, 성도회계법인, 삼성SDS주식회사

### 나. 시험적용의 목적

시험적용의 목적은 우선, 1차적으로 연구되고 개발된 복식부기회계기준, 실무처리 규정 및 전산프로그램을 부천시와 강남구에 실제적으로 시험적용 및 운영함으로써, 시험운영과정에서 나타나는 문제점 및 부족한 부분을 수정 보완하는 작업을 실시하는 것이다.

둘째로는 선행연구에서 설계, 개발된 산출물 및 회계제도를 시험적용을 통한 과정에서 충분히 내용을 검증하고 업무처리흐름의 타당성을 확인하는데 있다.

마지막으로 시범기관의 실제적인 적용결과를 토대로 하여 향후 확대시범 적용 및 전국 확산과정에서 기반을 마련하는 것이다.

## 2. 시범사업의 범위

발생주의회계제도의 전환과정을 살펴보면 대부분 국가에서 제도의 본격적인 도입에 앞서 시범사업을 운영하는 과정을 거치고 있다. 이것은 정부회계제도의 개혁이 예산시스템과 연결되고 기타 재정관리제도에 미치는 영향과 효과가 상당하기 때문이다. 이러한 점을 고려하면서 시범사업의 범위를 살펴보면 다음과 같다.<sup>21)</sup>

첫째, 회계제도를 시험적용하는 과정에서 발생하는 거래사례를 체계적으로 분류, 정리하여 거래유형을 정리하는 동시에 입력된 예산집행의 결과가 정부회계에 의한 재무제표 등 결산서와 장부에 제대로 반영되었는지 여부를 확인한다.

21) 한국지방행정연구원·성도회계법인, 『복식부기회계제도 시험적용기본보고서』, 2003, pp.1-2.

둘째, 시험적용과정에서 발생한 사항을 지방자치단체 회계기준 등에 지속적으로 보완, 반영하는 동시에 중앙정부의 회계기준과의 연계방안을 강구한다.

셋째, 시험적용기간 동안에 발생한 질의 및 회계처리 사례 등을 분석, 정리하여 회계처리를 위한 지침을 마련하고, 현행의 예산과목체계의 개선 및 복식부기제도 계정과목과의 연계를 위한 방안을 마련한다.

넷째, 발생주의, 복식부기회계를 근간으로 하는 지방자치단체 복식부기 회계정보시스템(LADI)의 실무적인 적합성을 높이기 위하여 회계제도 적용에 따른 거래사례 및 유형분류의 결과를 반영하고, 확산에 대비한 전산환경 방식 및 시스템의 표준화를 추진한다.

다섯째, 회계제도를 실제로 적용, 활용하는 실무공무원에 대한 교육을 위한 기본 및 실무교재와 전산분야의 보급용 교육교재를 개발한다.

## 제2절 시범운영의 실태분석체계

시범사업에 대한 실태분석은 앞에서 기술한 시범운영의 목적과 범위를 고려하면서 지방자치단체 회계제도의 개혁 관점에서 크게 회계기준분야, 재무제표작성분야, 제도기반분야, 사용자운용분야로 구분하여 시험적용의 실태 및 현황을 분석하고 문제점을 파악하는데 초점을 두고자 한다.

### ① 회계기준 분야

회계기준분야는 기준시안(2003.9월)을 기초로 심화연구가 필요하거나 정부회계의 특성과 지방재정의 현실에 비추어 특히 이슈화되는 쟁점사항을

대상으로 분석한다. 이러한 사항으로는 기준의 구성체계와 제정형식, 예산과 회계의 연계, 재정운영보고서의 형태, 자산평가 등이 해당된다.

#### ② 재무제표 작성분야

시범기관은 발생주의와 복식부기 회계원리에 따라 재무제표를 생성하였다. 회계별 재무제표의 작성과 이를 연결하여 통합재무제표를 작성하는 과정에 초점을 두고 분석한다. 주요한 분석사항으로는 재무제표의 작성과정, 기초자산가액의 확정, 내부거래의 상계, 통합재무제표의 형태 등이 해당된다.

#### ③ 제도기반분야

이 분야는 복식부기회계제도의 안정적인 도입을 위해 전반적인 제도준비에 요구되는 기반정비요인이라고 볼 수 있다. 복식부기제도는 기존 재정시스템에 미치는 영향과 효과가 크고, 실제 제도이행과정에서 제도준비가 불충분한 경우 시행착오와 갈등, 나아가 상당한 사회적 비용이 초래될 수 있다는 점에서 제도기반의 정비가 매우 중요시된다. 이러한 사항으로는 전환과정의 관리방안, 제도를 추진하는 조직과 전문인력, 법령정비 및 입법화과정, 공무원교육훈련 등이 해당된다.

#### ④ 사용자운용분야

이 분야는 회계기준과 정보시스템을 실제 운용하는 사용자 측면에서의 분석으로 주로 회계처리실무, 시스템안정화, 시범운영공무원 의견 등이 해당된다.

이와 같은 시범운영 실태분석의 기본체계를 정리하면 <표 3-1>과 같다.

&lt;표 3-1&gt; 시범운영 실태분석의 기본체계

분야	세부부문	주요 논점
회계기준분야	기준체계 및 제정형식	· 회계기준의 구성체계 · 회계기준의 제정형식과 절차
	재무제표의 형태	· 재정상태보고서 · 재정운영보고서
	주요쟁점사항 (자산, 부채, 순자산 수익 및 비용)	· 자산의 실천적 정의 · 순자산의 정의와 표시방법 · 채권채무의 현재가치평가 · 투자자산의 평가 · 출자금의 평가 · 부채성충당금의 인식 · 결손처분충당금 설정 · 세입세출외현금의 회계처리 · 비용과목의 재분류
	기타 쟁점사항	· 자본거래와 경상거래의 구분 · 기능별 재정운영보고서의 형태 · 재무제표의 통합 · 재정분석지표
재무제표 작성분야	생성과정	· 재무제표 작성과정 · 회계별 재무제표의 작성
	통합과정	· 재무제표의 합산 · 내부거래의 상계제거 · 통합재무제표의 작성
제도기반분야	제도적 기반요인	· 영향요인분석, 개혁시기, 시행단계,
	조직과 인력	· 제도추진기구, · 전문인력 확보
	법령정비 및 입법화	· 회계법령 제·개정, · 실무처리규정
	공무원 교육훈련	· 교육교재 개발, · 교육훈련프로그램
사용자 운용분야	회계제도 및 회계실무	· 회계처리기준, · 회계처리업무분석 · 제도변화와 시스템의 관계
	정보시스템	· 예산회계, · 재무회계 · 수입연계, · 고정자산
	사용자 의견수렴	· 공무원 · 지방의회의원

## 제3절 회계기준분야 실태분석

### 1. 회계기준의 구성체계

#### 가. 현황

지방자치단체 회계기준(시안)은 총6장 제99조 및 부칙 9조로 구성되며 각 장별로 살펴보면 다음과 같다.

- ① 제1장 총칙에서는 회계기준의 제정목적, 기준의 적용, 용어의 정의, 재무보고의 목적과 일반원칙, 재무보고실체 등이 포괄적으로 기술되고 있다.
- ② 제2장 결산 및 재무보고에서는 회계결산, 재무제표의 본질과 일반원칙, 회계별 재무제표, 재무제표의 통합, 재무보고서의 구성, 회계정보의 공시, 예산결산과 회계결산의 조정에 관한 사항이 포함된다.
- ③ 제3장 재무보고서에서는 서문과 회계정책기술서를 비롯하여 기본재무제표로서 재정상태보고서, 재정운영보고서, 현금흐름보고서, 순자산변동보고서, 예산결산보고서에 대해 기술한다. 또한 재무제표에 대한 주석, 부속명세서 및 보충정보가 포함된다.
- ④ 제4장 자산 및 부채의 평가에서는 자산의 평가기준, 자산화처리기준, 자본적지출과 경상적지출의 구분, 자산의 재평가, 부채의 평가기준, 채권 및 채무의 현재가치평가, 리스에 의한 자산 및 부채의 평가, 우발상황에 대한 회계처리 등이 기술된다.
- ⑤ 제5장 성과보고에서는 성과보고의 정의, 행정비용정보, 사업별예산과 성과보고, 성과보고서에 관한 사항이 기술된다.

- ⑥ 제6장 재무분석과 재정통계에서는 재무분석의 정의, 재무분석지표의 작성기준, 재정통계의 정의, 재정통계의 작성기준이 다루어진다.
- ⑦ 부칙에서는 시행일 및 경과규정, 출납폐쇄기한, 행정형과 사업형의 구분표시 등 각각의 경과조치사항이 기술되고 있다.

## 나. 문제점

지방자치단체 회계기준(시안)에 대한 시험적용 과정에서 여러 가지 논의와 검토가 이루어지는 가운데, 다음과 같은 미비점과 문제점이 제기되었다.

첫째, 현행 기준시안의 체계는 포괄범위를 재무제표에 초점을 두고 있어 정부부문에서 요구하는 재정보고체계, 성과보고, 재정분석 및 통계 등과 관련한 보다 포괄적인 접근과 방향성을 지니도록 조정할 필요성이 제기되었다.

둘째, 회계기준의 포괄범위를 어떠한 방향으로 개선할 것인가에 대한 문제가 제기되었다. 이 문제는 기본적으로 현행 예산제도와와의 관계 등 정부회계가 지니는 공공적 특성을 충분히 설명하고 새로운 제도의 도입을 위한 제도 전반을 이해하도록 구성하는데는 어려움이 있다는 점이다.

따라서 외국의 사례, 기업회계기준, 국가기준(시안) 등을 종합적으로 검토하여 지방자치단체의 재정상황에 관한 정보를 충분히 제공하고 주민 등 정보이용자의 이해가능성과 정보공개 요구를 반영하는 측면을 고려하는 것이 필요할 것이다.

## 2. 회계기준의 제정형식

### 가. 현황

현행 지방자치단체 회계기준(시안)은 법조문 방식에 의하고 있으나, 회계기준이 추구하는 목적에 비추어 지방자치단체 재정보고와 회계처리와 관련한 제반 규정사항을 충분하게 설명하기에는 법조문 방식의 표현에 한계가 있다. 이와 관련하여 외국의 사례조사와 유형간 비교검토를 통해 합리적인 방향을 설정하는 것이 필요하다. 예를 들면, 법조문방식과 설명서방식의 절충형으로 회계기준의 제정형식을 가져가는 방안을 검토할 필요가 있다.

### 나. 제정형식의 유형

정부회계기준의 제정형식은 크게 법조문방식, 기준서방식, 절충방식으로 구분할 수 있다.

우선, 법조문 방식은 현행 법령체제를 따르는 것이다. 이 경우 지방회계기준은 법률-시행령(대통령령)-시행규칙(총리령 및 부령)의 형식을 취하게 된다.

둘째, 기준서 방식은 보고서(statement) 형태를 취하는 것이다. 따라서 회계기준에 관한 이론적 배경, 각 항목에 대한 토의 의견, 재무제표의 양식 사례, 용어해설 등 회계처리 및 재정보고에 관한 전반적인 내용을 상세하게 기술할 수 있다.

셋째, 절충방식은 법조문 방식과 기준서 방식을 절충하는 형태로 일반적으로 압축 설명식으로 회계기준의 내용을 체계적으로 기술하는 방식이다.



&lt;표 3-2&gt; 회계기준 제정방식의 비교

구분	법조문	기준서	절충형
형태	· 법령과 같이 조문화	· 주제별로 설명하는 보고서 형식	· 법조문과 기준서의 중간 형태
장점	· 단순하고 명확 · 이해하기 용이	· 충분한 설명과 해설 가능 · 내용이 풍부	· 회계기준 항목별로 압축 설명
단점	· 충분한 설명 곤란 · 별도 준칙,해설서 필요	· 전체 내용을 이해하는데 시간과 노력 필요	· 중간적 형태로 특성 모호
사례	· 한국(회계기준시안)	· 미국, 뉴질랜드	· 영국, 스페인, 일본

### 3. 지방자치단체 재무제표의 형태

지방자치단체 재무제표의 형태는 정부회계의 특성을 충분히 반영하는 것이 필요하다. 이것은 본질적으로 민간부문 기업의 목적은 수익을 최대화하는데 있으나, 정부부문은 공공서비스공급과 사회복지를 실현하는 점, 정부의 경우 기업회계에서와 같은 소유주 또는 자본금 개념이 없는 점 등 차이가 존재하기 때문에 이와 같은 정부회계의 성격과 특성을 반영하기 위한 것이다.<sup>22)</sup>

따라서 정부재무제표의 성격과 형태는 기업회계의 재무제표와 상당한 차이를 보이게 된다.<sup>23)</sup> 특히, 통합재정보고를 위해서는 국가회계기준과의 일관

22) 정부부문과 민간부문의 차이점에 관한 자세한 내용은 제2장 제1절 지방자치단체 회계의 의의를 참조

23) 구체적으로 재정상태를 나타내는 재무제표의 경우 기업의 대차대조표는 해당기업의 지급능력이 어느 정도인가를 측정하는데 주 목적이 있지만, 정부의 재정상태보고서는 정부가 보유하고 있는 자산과 부채 및 그에 따른 순자산을 종합적, 체계적

성 유지가 중요하며, 재정상태보고서의 자산분류와 재정운영보고서의 성격과 형식을 명확하게 규정하는 것이 매우 중요하다. 여기서는 재정상태보고서와 재정운영보고서를 중심으로 국가기준과의 대비를 통해 분석하고자 한다.

### 가. 재정상태보고서의 형태

중앙정부회계기준(시안)에 의하면, 자산은 크게 재무자산, 비재무자산, 연금보험예금자산, 정부내부채권으로 구분되고 부채는 단기부채, 장기부채, 연금보험예금채무, 정부내부채무로 구분된다. 이에 비해 지방회계기준(시안)에서는 자산과 부채를 크게 유동성을 기준으로 유동자산과 고정자산, 유동부채와 고정부채로 분류하고 있다. 그리고 고정자산의 경우 중앙정부는 비재무자산을 투자자산, 유무형자산, 특수자산으로 중분류하는데 반해 지방회계에서는 고정자산을 투자자산, 유형자산, 사회간접시설, 유산자산, 무형자산으로 중분류하고 있는 등 그 특성에서 차이를 보이고 있다.

이와 같은 점은 중앙정부와 지방자치단체의 업무 및 기능의 차이에서 기인할 수도 있으나 자산과 부채를 구분하는 기준을 무엇으로 하는가에 따라 차이를 보일 수 있기 때문이다. 다만, 국가전체의 통합재무제표를 작성하는 경우에는 중앙과 지방의 회계기준간에 통일성과 연계성을 확보하는 것이 요구된다. 국가와 지방회계기준을 재정상태보고서를 중심으로 비교하면 <표 3-3>과 같다.

---

으로 보여주는데 최대의 목적이 있다. 그 이유는 정부의 경우 민간부문에는 없는 인프라자산, 유산자산이 존재하게 되는데 이들 자산을 관리하는데 막대한 비용이 초래되므로 이들 자산을 체계적으로 파악하여 예산운영에 미치는 영향과 계획을 합리적으로 수립하는 것이 중요하기 때문이다. 한편, 경영실적을 표시하는 재무제표의 경우 기업회계의 손익계산서는 기업의 운영에 의한 이익과 손실의 정도를 측정하는데 초점을 맞추고 있으나, 정부의 재정운영보고서는 수익과 비용의 내역을 체계적으로 표시하는데 주안점을 두고 있다.

&lt;표 3-3&gt; 재정상태보고서의 국가와 지방회계기준의 비교

국가회계기준		지방회계기준	
자산	부채	자산	부채
I. 재무자산	I. 단기부채	I. 유동자산	I. 유동부채
1. 현금및 예금등	1. 국채	1. 당좌자산	· 미지급금
2. 유가증권	2. 차입금	· 현금및현금등가물	· 미지급비용
3. 미수채권	3. 기타	· 단기금융상품	· 예수금
4. 대여금	II. 장기부채	· 미수세금	· 선수금
5. 기타	1. 국채	· 채납세금 등	· 단기차입금 등
II. 비재무자산	2. 차입금	2. 재고자산	II. 고정부채
1. 투자자산	3. 기타	· 미분양토지 등	· 장기차입금
2. 유무형자산	III. 연금보험예금채무	II. 고정자산	· 지방채증권
3. 특수자산	1. 원금	1. 투자자산	· 퇴직급여충당금
III. 연금보험예금자산	2. 충당금	2. 유형자산	
1. 연금	3. 연금	3. 사회간접시설	부채총계
2. 보험	4. 보험	4. 유산자산	
3. 예금	5. 예금	5. 무형자산	III. 순자산
IV. 정부내부채권	IV. 정부내부채무		1. 고정순자산
			2. 특정순자산
	부채총계		3. 일반순자산
	순자산		
	순자산		
	1. 정기이월		
	2. 당기증감		
자산총계	부채및 순자산총계	자산총계	부채와 순자산총계

## 나. 재정운영보고서의 형태

중앙정부회계기준(시안)에 의하면, 비용은 우선 사업비용과 운영비용을 통해 순원가를 산정하고 비배분수익과 비용을 포함하여 순비용을 산출하는 방식을 취하고 있다. 이에 비해 지방회계기준(시안)은 수익과 비용을 차감하여 운영차액을 산출하는 방식을 취하고 있으며, 이때 수익은 자주재원수

익과 의존재원수익으로 구분하고 비용은 인건비, 운영비, 이전경비, 상각비 등으로 구분한다. 따라서 재정운영보고서의 경우에도 국가와 지방간에는 상당한 차이를 보이고 있음을 알 수 있다. 국가와 지방회계기준을 재정운영보고서를 중심으로 비교하면 <표 3-4>과 같다.

<표 3-4> 재정운영보고서의 국가와 지방회계기준의 비교

국가회계기준	지방회계기준
I. 사업비용	수익
1. 사업(관)	I. 자주재원수익
(1) 사업(항)	(1) 지방세수익
가. 원가	(2) 경상세외수익
나. 수익(수입대체 경비 등)	(3) 입시세외수익
(2) 사업(항)	(4) 지방교부세수익
II. 운영비용	(5) 조정교부금수익
III. 순원가	(6) 재정보전금수익
IV. 비배분수익 비용(자산처분등)	II. 의존재원수익
1. 수익	(1) 지방양여금수익(경상분)
(1) 비배분수익	(2) 국고보조금수익(경상분)
(2) 평가이익	(3) 시도비보조금수익(경상분)
(3) 재무수익	
(4) 처분수익	비용
2. 비용	I. 인건비
(1) 평가손실	II. 운영비
(2) 재무비용	III. 이전경비
(3) 처분손실	IV. 기타비용
V. 순비용	
	비용총계
	상각비차감전 운영차액
	상각비
	(1) 감가상각비
	(2) 무형자산상각비
	(3) 결손처분상각비
	상각비총액
	운영차액

(계 속)

#### 4. 회계기준 관련 주요 쟁점사항

회계기준분야 실태분석과 관련하여 앞에서 살펴본 회계기준의 체계, 회계기준의 제정형식, 재무제표의 형태 이외에 다양한 주요 논점들이 제기된다. 이와 같은 논점은 지방회계기준시안(2003.9월)의 내용 중에서 계속적인 이슈로서 심화연구가 요구되는 사항들이다. 예를 들면, 순자산의 정의와 표시방법, 기능별 재정운영보고서의 형태, 채권채무의 현재가치평가, 재무제표의 통합 등이 해당된다. 이와 같은 쟁점사항을 문제제기, 현행 시안, 개선방향의 관점에서 종합적으로 정리하면 <표 3-5>와 같다.

<표 3-5> 회계기준분야 논점의 종합

항목	문제제기	현행(시안)	개선 방향
(1) 순자산 정의와 표시 방법	<ul style="list-style-type: none"> <li>정부 순자산에 대한 의미와 실천적 개념정의 필요</li> <li>순자산의 내용 구분과 표시방법 개선</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>순자산을 자산에서 부채를 차감한 잔액으로 표시</li> <li>순자산을 구축성과 비구속성으로 구분</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>순자산을 자산과 부채의 차감개념으로 보되, 미래세대가 받는 효익과 부담할 채무에 의한 실질적으로 받게되는 순효익으로 정의</li> <li>순자산을 고정자산 투자액(차입금차감), 특정순자산, 일반순자산으로 구분표시</li> </ul>
(2) 기능별 재정운영보고서 형태	<ul style="list-style-type: none"> <li>정부 각 기능별 수익과 비용의 파악 필요</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>회계과목을 중심으로 수익과 비용 표시(과목별운영보고서)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>통합재무보고서 기능별 재정운영보고서 작성</li> <li>각 기능별로 비용과 수익을 대응시키되, 비교환거래에 의한 일반수익, 특별수익은 보고서 하단에 별도 표시</li> </ul>
(3) 채권채무의 현재가치 평가	<ul style="list-style-type: none"> <li>장기연불조건의 거래에 대한 현재가치평가기준을 명확하게 규정 필요</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>명목상의 가액과 현재가치의 차이가 중요한 경우에 현재가치로 평가한다고 포괄적으로 규정</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>현재가치로 평가하되 정부회계 특성을 고려하여 구체적으로 규정</li> <li>현재가치할인차금은 정액법으로 상각하되 적용이자율이 시장이자율이하인 경우 평가하지 않을 수 있음</li> <li>할인차금은 명목가액에서 차감하는 방식으로 표시</li> </ul>

(계 속)

항목	문제제기	현행 시안	개선 방향
(4) 투자 자산의 평가	<ul style="list-style-type: none"> <li>정부회계의 특성을 고려하여 평가기준 제시 필요</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>투자자산 종류, 평가방법, 평가기준, 기록방법 등을 기업회계에 준하여 규정</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>투자자산의 평가범위 및 평가결과 의 회계처리를 정부회계의 특성을 고려하여 규정</li> <li>평가범위와 관련하여 중대한 영향 력의 기준이 지방공기업법과 일치 되도록 25%로 설정</li> <li>투자자산의 평가결과를 당기의 수 익과 비용이 아닌 순자산조정항목 으로 처리</li> </ul>
(5) 결손처 분충당 금의 설정	<ul style="list-style-type: none"> <li>미수채권의 회 수불능에 대비 한 충당금의 설정여부를 명 확히 규정 필요</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>미수금, 융자금, 미수세금 등에 대해 대손충당금 을 설정하도록 규정</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>재정운용의 안정성과 징수노력제고 를 고려하여 결손처분충당금으로 설정</li> <li>※ 지방세, 세외수입에는 설정하지 않 고 융자금 등 미수채권에만 설정</li> <li>충당률은 과거의 경험율(5년)을 적용하되 결손처분경험이 없는 자 치단체의 경우 전국평균 결손율을 고려</li> </ul>
(6) 자본 거래와 경상 거래의 구분	<ul style="list-style-type: none"> <li>재무제표 생산 에 중대한 영 향을 미치는 자본거래와 경 상거래의 구분 기준 필요</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>명시적 조항은 없 음. 다만, 자본적 보조금과 양여금 을 순자산변동보 고서에 표시</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>정부거래를 자본거래와 경상거래로 구분하는 기준 제시</li> <li>자본거래는 재정상태보고서에, 경 상거래는 운영보고서에 그리고, 특 정목적이 정해진 자본적보조금은 순자산의 증감항목으로 처리</li> <li>※ 지방공기업의 경우 수익적 수입지 출과 자본적 수입지출을 구분(사업 예산과 자본예산을 편성)</li> </ul>
(7) 부채성 충당금 인식	<ul style="list-style-type: none"> <li>부채성충당금 에 대한 용어 및 범위 설정 필요</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>장기부채성충당 금으로 수선충당 금, 폐기비용충 당금 등을 포괄 적으로 규정</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>부채의 의미가 전달되도록 “충당부 채”로 용어변경</li> <li>충당부채의 범위로서 수선충당금, 복구비용충당금을 포함</li> </ul>

(계 속)

항목	문제제기	현행(시안)	개선 방향
(8) 재정 분석 지표	· 발생주의 회계 도입시 다양한 재무정보를 분석할 수 있도록 재정분석기법과 수단필요	· 재정분석지표를 통한 정보제공을 포괄적으로 규정	· 발생주의회계 도입시 재무제표상에 제시되는 자산, 부채, 수익, 비용 관련항목을 고려하여 지표개발 · 유량 및 저장정보를 통한 다양한 재무지표 제시 ※향후 발생주의회계 데이터를 통한 시뮬레이션을 거쳐 재정지표의 타당성 검증 필요
(9) 재무 제표의 통합	· 통합보고의 정의, 범위 및 통합방식 등에 대한 구체적 규정 필요	· 재무제표의 통합방식과 작성원칙 등을 포괄적으로 규정	· 통합대상은 일반회계, 기금회계, 기타특별회계, 지방공기업특별회계로 하되, 100% 출자한 지방공단, 지방공사 등에 대해서는 지분법에 의해 표시 · 동일유형의 회계실체간에는 연결의 방식에 의하고 성격이 상이한 회계실체간에는 합산 또는 병기방식에 의해 통합 · 지방자치단체 전체의 통합재무제표는 다열형식(multi-column)에 의해 표시
(10) 자산의 실천적 정의	· 자산 정의에서 공공적 특성을 충분히 반영하는 것이 필요	· 기업회계에 준하여 포괄적으로 규정	· 공공회계의 자산특성인 공공서비스 잠재력을 포함하여 규정 · 지방자치단체가 실질적으로 소유하고 자산의 보유 또는 사용에 의한 공공서비스잠재력이나 경제적 효익을 창출할 수 있는 자원으로 정의
(11) 세입세출 외현금의 회계처리	· 소유권 없이 일시 보유하는 보관현금에 대한 회계처리 규정필요	· 보관현금에 대한 구체적 규정이 없음	· 세입세출외현금(보증금, 보관금, 잡종금)에 의한 보관현금은 자산으로 계상하지 않고 별도의 자산, 부채로 표시

(계 속)

항목	문제제기	현행(시안)	개선 방향
(12) 재무제표 과목의 정의	· 재무제표의 각 과목에 대 한 개념 정의 필요	· 개념적 정의 없 이 과목의 구분 에 초점을 두고 규정	· 자산, 부채, 수익, 비용 등 각 과목 에 대한 나열식 기술을 개념적 내용 을 포함하여 체계적으로 정의
(13) 비용 과목의 재분류	· 정부의 특성 을 충분히 반영하여 비용 과목을 설정 할 필요 있음	· 경비 분류가 대상별, 성질별 로 명확하게 제시되지 못함	· 비용과목 중 특히 정부특성이 강한 이전경비를 대상별, 성질별로 재분류 하여 기술 · 대상별(공무원, 민간 등), 성질별(인 건비, 운영비, 상각비 등)로 명확히 규정
(14) 출자금의 평가	· 투자유가증권 중 출자금 평가방법 등에 대한 구체 적 규정 필요	· 출자금 평가를 포괄적 규정	· 지방공기업에 대한 출자금은 지분법 을 적용하여 평가가액 표시 · 출자금 변동액을 변동원천에 따라 처 리하도록 규정(재정운영보고서 또는 순자산조정)

## 제4절 재무제표 작성분야 실태분석

### 1. 재무제표의 생성과정

#### 가. 대상기관 및 대상회계

##### 1) 대상기관과 대상회계

선행연구의 결과 마련된 회계기준 및 규정시안과 전산프로그램을 토대로 하여 시범기관(부천시, 강남구)에 대한 재무제표를 작성하였다. 시범기관에 대한 재무제표의 작성은 2001회계연도에는 일반회계를 대상으로 작성하였으며, 2002회계연도에는 각 회계별 재무제표를 연결하여 통합재무제표를 작성하였다.



## 2) 작성대상 회계

재무제표의 작성범위는 일반회계, 기타특별회계, 기금회계, 지방공기업 특별회계를 대상으로 회계별 재무제표와 통합재무제표를 작성하였다. 이와 관련하여 지방공기업특별회계의 경우 지방공기업법에 따라 각 개별회계(예: 상수도특별회계, 하수도특별회계)에서 이미 작성한 결산서를 기초로 별도의 합산과정을 거쳐 지방공기업특별회계 전체에 대한 재무제표를 작성하여 이를 통합재무제표 산출시 활용하였다.

### 나. 재무제표 작성과정

#### 1) 결산자료의 수집

결산자료의 수집은 회계결산을 위해 결산정리사항과 관련된 결산자료를 일정한 양식에 의해 각 실·과·소를 통해 수집하였다. 주요한 결산자료로는 각 회계별 수정전(前) 재무제표, 세입세출결산서 및 지방공기업특별회계의 개별 회계별 결산서를 비롯하여 재무제표 작성에 필요한 중요 서류를 준비하였다. 중요 서류로는 상용인부의 인건비 지급현황, 관리하고 있는 국·공유재산 현황, 가입하고 있는 보험내역, 공무원에 대한 장학용자금 잔고증명, 기부채납받은 재산 내역, 우발채무와 약정사항, 추진중인 주요사업 계약현황 자료 등을 들 수 있다.

이러한 중요 서류는 해당 부서를 통해서 입수되었으며 이와 함께 기존에 회계정보로 관리되고 있는 각 회계과목별 원장, 분개장, 명세서 등을 함께 수집하여 이들 자료를 각 유형별로 분류하는 작업을 실시하였다. 이와 관련하여 지방재정법령, 재무회계규칙, 공유재산 및 물품관리지침 등 각종지침과 시범기관의 기타특별회계와 기금회계에 관한 조례, 예산편성기본지침, 출연 및 출자기관에 대한 해당 법령 및 현황 자료 등을 수집하였다.

## 2) 회계별 재무제표의 작성

일반회계를 제외한 기타특별회계, 기금회계는 여러 개의 개별회계가 있으므로 우선 이 개별회계를 대상으로 재무제표를 작성하였다. 이를 토대로 일반회계, 기타특별회계, 기금회계 및 지방공기업특별회계에 대한 각각의 재무제표를 작성하였다. 회계별 재무제표의 작성에서는 개별 회계실체의 특성을 반영하는데 초점을 두고 있다.

일반회계의 경우 지방세와 정부보조금의 이전, 타 회계와의 거래내역, 외부기관에 대한 출자 등의 과목에 중점을 두었다. 그리고 기타특별회계 및 기금회계의 경우 각 회계의 성격구분(지출성, 용자성, 사업성)과 일반회계와의 거래내역에 관련된 과목에 중점을 두었다. 지방공기업특별회계의 경우 일반회계 등과의 회계과목의 연계성 확보에 중점을 두었다.

## 2. 재무제표의 통합과정

### 가. 재무제표의 합산

일반회계, 기타특별회계, 기금회계 및 지방공기업특별회계의 재무제표를 각 회계과목별로 합산하여 지방자치단체 전체에 대한 합산재무제표를 작성한다. 합산재무제표란 각 회계간 내부거래를 상계하지 않은 채 각 과목별로 금액만을 합계하여 작성하는 재무제표를 말한다. 이것은 통합재무제표를 체계적인 과정에 따라 진행하기 위한 것으로 특히 다열방식(multi-column)에 의해 통합재무제표를 공시하고자 하는 경우 합산재무제표의 작성은 필수적이라고 볼 수 있다.

이 과정에서 지방공사, 지방공단, 주식회사형 민관공동출자기업 등에 대

한 지방자치단체의 출자지분에 대해서는 과목별 통합을 실시하지 않고, 해당 출자지분에 대하여 지분법 등 합리적인 평가방법을 적용하여 통합재무제표에 표시하는 방식을 채택하였다.

#### 나. 내부거래의 상계 제거

재무제표를 합산한 후에는 각 회계간 내부거래를 상계 제거하는 과정을 거쳐 통합재무제표를 작성하게 된다. 회계적 관점에서 출자와 자본거래, 채권 및 채무거래, 수익과 비용거래로 성격이 구분될 수 있는 바, 지방자치단체의 각 회계간 내부거래를 서로 상계 제거한다.

우선, 출자와 자본거래에는 일반회계의 출자금과 지방공기업특별회계의 자본을 상계하는 것 등이 해당된다. 채권과 채무거래는 일반회계의 예탁금과 기타특별회계의 예수금 등이 해당되고 수익과 비용거래에는 일반회계의 전출금과 기금회계의 전입금 등이 주로 해당된다.

#### 다. 통합재무제표의 작성

내부거래를 제거하는 과정을 거쳐 최종적으로 지방자치단체 전체의 통합재무제표를 작성한다. 통합재무제표는 통합재정상태보고서, 통합재정운영보고서(과목별 및 기능별)를 주축으로 작성하였으며, 이외에 통합현금흐름보고서, 통합순자산변동보고서는 현재 지방공기업특별회계와의 재무제표양식의 상이 등으로 인해 1차 시험적용에서는 작성하지 않았다.

통합재무제표는 기본적으로 다열방식(multi-column)에 의해 회계별 재무제표, 내부거래, 통합재무제표를 순서적으로 보여주는 방식으로 작성하였다. 한편, 지방공기업특별회계의 경우에는 기 작성된 각 개별회계의 재무제

표를 기초로 개별회계를 합산하여 합산재무제표를 작성한 후 지방공기업의 회계과목을 일반회계의 회계과목과 동일 또는 유사한 과목으로 분류하는 작업을 거쳐 최종적으로 통합재무제표를 작성한다.

#### 라. 장부의 마감 및 이월

재무제표의 작성이 완료되고 해당 연도의 결산에 대한 검증작업이 이루어진 후 계정별 원장을 마감하고 다음회계연도로 이월시키는 작업을 실시한다. 회계장부의 마감에 있어서는 결산과정에서 발견된 오류사항과 결산분개사항을 별도의 수정분개사항으로 취합하여 재무제표에 반영하는 절차를 거치게 된다.

### 3. 통합재무제표의 산출결과

시범기관(부천시)의 2002 회계연도의 통합재무제표의 작성과정을 중심으로 통합재무제표의 산출결과를 살펴보면 다음과 같다. 시험적용에서는 기초데이터의 활용상 여기서는 재정상태보고서와 재정운영보고서를 중심으로 기술하고자 한다.

#### 가. 재정상태보고서

통합재정상태보고서는 일반회계, 기타특별회계, 지방공기업특별회계 및 기금회계를 합산한 후 내부거래를 상계 제거하여 작성한다. 그리고 통합재정상태보고서의 작성은 다열방식(multi-column)에 의해 각 회계별 재무

제표의 합산 및 내부거래의 내역이 병렬적으로 표시되는 방식으로 작성된다. 이러한 통합 과정에서 특히 지방공기업특별회계의 경우에는 일반회계 등과 회계과목의 구성이 상이하야 해당 재무제표의 과목과 성격이 동일 또는 유사한 일반회계 등의 회계과목으로 재분류하는 절차를 거쳤다. 일반회계를 제외한 기타특별회계, 기금회계 및 지방공기업특별회계는 각 개별회계의 재무제표를 합산하는 합산재무제표를 작성하여 해당 회계의 전체 자산, 부채 및 순자산 규모를 확정하였다.

이러한 과정을 거쳐 작성된 통합재정상태보고서의 산출결과를 분석하면, 부천시의 2002년도의 순자산은 4조 7377억원이며 그 산출내역을 표시하면 다음과 같다.

$\text{자산 (4조 9004억)} - \text{부채 (1627억)} = \text{순자산 (4조 7377억)}$
--

자산의 내용은 현금및현금등가물, 단기금융상품, 미수세금, 미수금, 매각용 자산 등 유동자산이 5,028억원이며 토지, 건물, 구축물, 차량운반구 등 일반유형자산과 도로및도로부속시설, 상수도시설, 하수도시설 등 사회간접시설을 포함하는 고정자산이 4조 3,976억원이었다. 이 중 정부특수자산의 내용을 살펴보면 우선 사회간접시설은 도로및도로부속시설(6,022억원), 하수도시설(5,121억원), 상수도시설(2,607억원) 등 총 1조 3,169억원에 이른다.

부채의 내용을 보면, 1년 이내에 상환 내지 지급해야 할 의무가 있는 유동성장기부채(장기차입금 중 1년 이내에 상환예정분), 예수금, 미지급금, 미지급비용 등 유동부채가 206억원이며, 장기차입금, 퇴직급여충당금 등 1년 이상의 기간이 소요되는 고정부채가 1,421억원으로 구성되어 있다.<sup>24)</sup>

이와 같은 부천시 2002회계연도 통합재정상태보고서의 사례를 제시하면 <표 3-6>과 같다.<sup>25)</sup>

<표 3-6> 부천시 통합재정상태보고서(2002. 12. 31 현재)

(단위: 백만원)

과 목	일반회계	기타특별회계	지방공기업 특별회계	기금회계	내부거래	계
1.유동자산	332,715	67,768	66,324	35,981		502,788
2.고정자산	4,430,507	8,766	685,552	0	727,188	4,397,637
(1)투자자산	756,631	1,846	3	0	727,188	31,292
(2)일반유형자산	2,996,617	6,920	51,462	0		3,054,999
(3)사회간접시설	677,124	0	632,304	0		1,309,428
(4)유산자산	121	0	0	0		121
(5)무형자산	14	0	1,783	0		1,797
자산총계	4,763,222	76,534	751,876	35,981	727,188	4,900,425
1.유동부채	14,344	1,839	4,387	0		20,570
2.고정부채	121,824	34	20,300	0		142,158
부채총계	136,168	1,873	24,687	0		162,728
순자산총계	4,627,054	74,661	727,189	35,981	727,188	4,737,697
부채외순자산총액	4,763,222	76,534	751,876	35,981	727,188	4,900,425

자료 : 부천시, 「2002회계연도 통합재정보고서」, 2003에서 발췌 작성함

- 24) 실제 작성과정에서는 다음과 같은 점이 고려되었다. 즉, ① 지방공기업특별회계에서 사용하는 자본과 일반회계 등에서 사용하는 순자산 개념을 통괄하여 모두 순자산으로 표시하였으며, ② 자산은 현시점의 가치가 아닌 최초로 자산을 취득할 당시의 취득원가를 기초로 계상하였다. 다만, 이 가액은 약식평가 내지 추정을 전제로 하여 산정된 것이므로 개시재무제표에 대한 별도의 자산평가과정을 거쳐 그 가액이 확정될 것이며, ③ 제시된 자산의 범위에는 유산자산, 무형자산 등이 함께 포함되었으나 그 가액으로 볼 때 현실적인 어려움으로 인해 실제로 파악가능한 부분에 한정하여 재무제표에 반영하였다.
- 25) 부천시 2002년 통합재정보고서의 구체적인 자산과 부채의 각 계정과목별 내역은 <부록> 참조

### 나. 통합재정운영보고서

통합재정운영보고서는 통합재정상태보고서와 마찬가지로 각 회계별 재무제표의 합산 및 내부거래의 내역이 병렬적으로 표시되는 다열방식에 의해 작성된다. 다만, 기능별 통합재정운영보고서의 경우에는 자치단체의 기능분류에 따라 작성하므로 다열방식을 채택하지 않고, 일반회계, 기타특별회계, 지방공기업특별회계, 기금회계별로 비용과 사업수익을 비교하여 순비용(순수익)을 산출하는 방식에 의해 작성되었다. 이 경우 사업수익 이외의 일반수익은 보고서 하단에 별도로 표시된다.

재정운영보고서의 통합 과정에서도 통합재정상태보고서와 마찬가지로 지방공기업특별회계의 경우에는 일반회계 등과 회계과목의 구성이 상이하어 해당 재무제표의 과목과 성격이 동일 또는 유사한 과목으로 재분류하는 절차를 거쳤다. 일반회계를 제외한 기타특별회계, 기금회계 및 지방공기업특별회계는 각 개별회계의 재무제표를 합산한 합산재무제표를 작성하여 해당 회계의 전체 수익과 비용을 확정하였다

이러한 절차에 따라 작성된 통합재정운영보고서의 산출결과를 분석하면, 부천시의 2002년도의 운영차액은 1,028억원이며 그 산출내역을 표시하면 아래와 같다.

수익 (5,510억원) - 비용 (4,482억원) = 운영차액 (1,028억원)
--

수익은 자주재원수익 4,734억원, 의존재원수익 776억원 등으로 구성되며, 비용은 인건비 825억원, 운영비 980억원, 이전비용 1,892억원, 기타비용 507백만원 및 상각비 793억원으로 구성되어 있다.<sup>26)</sup>

이와 같은 부천시 2002회계연도 통합재정운영보고서의 사례를 제시하면 <표 3-7>과 같다.<sup>27)</sup>

<표 3-7> 부천시 통합재정운영보고서('02.1.1 - '02.12.31)

(단위: 백만원)

과목	일반회계	기타특별회계	지방공기업 특별회계	기금회계	내부거래	계
(수익)						
1.자주재원수익	387,790	20,544	63,586	2,198	706	473,412
2.의존재원수익	77,343	233	0	0		77,576
3.이전수익	563	9,171	0	4,069	13,190	613
4.기타수익	1	0	25	0		26
수익총계 (비용)	465,697	29,948	63,611	6,267	13,896	551,627
1.인건비	82,505	22	0	0		82,527
2.운영비	48,240	4,370	45,243	162		98,015
3.이전비용	192,887	7,119	0	1,702	13,896	187,812
4.기타비용	507	0	0	0		507
비용계 (상각비제외)	324,139	11,511	45,243	1,864	13,896	368,861
운영차액 (상각비차감전)	141,558	18,437	18,368	4,403		182,766
5.상각비	61,053	372	17,958	0		79,383
운영차액	80,505	18,065	410	4,403		103,383

자료 : 부천시, 『2002회계연도 통합재정보고서』, 2003에서 발췌 작성함

- 26) 통합재정운영보고서의 작성에서는 다음과 같은 사항이 고려되었다. 즉, ① 기금회계의 경우 기타특별회계와 함께 해당 회계에 전속적으로 투입된 인력이 없는 점을 반영하여 재정운영보고서의 인건비에는 일용직 등에 대한 기타의급여를 제외하고 공무원급여 등은 표시되지 않았으며, ② 지방공기업특별회계의 경우 일반회계 등이 성질별 분류를 중심으로 회계과목을 선정하는 것과 달리 원가계산을 위한 구분에 따라 회계과목을 재정운영보고서에 표시하고 있어 개별과목을 일반회계 등의 과목과 합산하는 것이 불가능하기 때문에 지방공기업특별회계의 비용에는 인건비가 표시되지 않았으며 운영비의 경우에도 상수도정수비, 상수도배수비, 하수도관거비, 하수도처리장운영비 등 총괄과목의 형태로 비용금액이 표시되었고, ③ 내부거래의 상계에 있어 회계간의 보조금, 진출금 등과 전입금 수익간의 상계가 이루어졌다. 다만, 기타특별회계 및 기금회계에 대한 출연금의 경우에는 출자와자본거래가 아닌 수익비용거래의 형태로 내부거래 제거가 이루어졌다.
- 27) 부천시 2002년 통합재정보고서의 구체적인 자산과 부채의 각 계정과목별 내역은 <부록> 참조



#### 4. 재무제표에 대한 검증

재무제표의 검증은 회계처리 결과에 대한 결산과정을 거침으로써 복식부기회계의 업무프로세스의 적정성을 간접적으로 확인할 수 있는 단계이다. 특히 여기서는 새로운 제도의 모델을 실제로 시험적용하여 재무제표를 생산하고 검토해 봄으로써 적용의 애로점, 보완 및 개선사항을 파악하는데 초점을 두었다. 회계처리 및 결산에 따른 과정에서 분개장, 계정별원장 등 회계장부와 시산표, 일계표, 재무제표 등 각종 산출물의 작성양식, 배열체계, 재무제표 상호간의 관계 등에 대해 검토한다. 또한 통합재무제표의 작성에 있어서는 회계별 재무제표와 달리 여러 회계를 동시에 통합하는 과정을 통해 통합절차, 양식, 보충정보의 공시문제 등에 대해서도 검토하였다.

회계과목에 대한 적정성을 시험적용에 의한 회계처리 결과를 분석하는 과정에서 검토하였다. 이 과정에서는 특히 복합자산인 사회간접시설과 일반유형자산의 과목구분 및 포함자산의 범위, 이전비용의 성격별 구분, 자산매각을 전제로 한 세외수입 회계과목의 설정, 충당부채와 연금부채 등 특수부채에 대한 과목설정 타당성 등에 초점을 두고 살펴보았다. 이와 관련하여 회계과목과 달리 회계처리 과정과 직접적 관련성을 가지는 관리과목에 대해서는 회계과목과의 일관성을 유지할 수 있도록 체계적인 분류, 공공적 특성의 강조, 범용적 성격과목의 폐지, 자산관리와의 연계성 확보 등에 중점을 두고 검토를 실시하였다.<sup>28)</sup>

28) 재무제표의 작성과정에서 복식부기제도의 현실과의 적합성을 높이고 실제 작성과정 및 결과에 따른 회계제도 및 정보시스템분야의 수정사항을 도출하는 성과를 얻었으며 이를 통해 제도의 내실화를 위한 좋은 아이디어를 얻을 수 있었다. 따라서 제도도입을 위한 시범운영에서는 결산 및 재정보고서 작성과정에서 시범기관 공무원(복식부기팀)이 독자적으로 전문적인 제도운용이 가능하도록 추진하는 것이 바람직할 것이다.

앞에서 살펴본 재무제표 작성분야에서 여러 가지 한계와 제약사항이 나타나고 있는데, 주요한 사항으로는 다음의 문제점을 제기할 수 있다.<sup>29)</sup>

첫째, 재무제표에 대한 작성과정에서 2001년도의 전면 시험적용에 따라 2002년도부터 LADI시스템에 대한 예산편성이 이루어졌다. 따라서, 상대적으로 예산시스템에 대한 검증기간이 충분하지 않았다.

둘째, 현재의 시험적용 범위는 기초자치단체(부천시, 강남구)에 한정되어 있어 행정기능과 회계특성이 다른 광역자치단체(시,도)의 경우에 있어서도 재무제표 및 재정보고서의 생성과정에 대한 충분한 검증이 필요할 것으로 판단된다.

셋째, 기초자산가액에 대한 평가가 체계적으로 이루어지지 않은 상태에서 재정보고서가 작성되었으므로 보고서에 표시된 자산가액(특히 일반유형 자산 및 사회간접시설)은 확정치가 아닌 추정액으로 계상하였다. 이에 따라 감가상각의 경우 개략적인 내용연수에 따라 산정하여 향후 이에 대한 세부적인 기준이 마련되면 그 액수와 산정방법 등에 변화가 있을 수 있다.

넷째, 통합재무제표의 경우에는 지방공기업특별회계가 독립적인 기준과 체계에 따라 구성되어 있어 양자간 과목의 통합, 재무제표상 과목의 표시, 내부거래의 상계 등에 있어 어려운 점이 발견되므로 향후 일반회계와 지방공기업회계간에 통합방식, 과목조정 등에 대한 세부적인 방안이 마련되어야 한다.

29) 한국지방행정연구원 · 성도회계법인, 『복식부기회계제도 시험적용기본보고서』, 2003, pp.159-160.

## 제5절 제도기반분야 실태분석

### 1. 제도적 기반요인

새로운 회계기준의 채택은 의사결정기준의 개선, 재무관리, 회계책임성의 향상을 지원하게 된다. 그런데 제도전환과정에서는 재무보고를 위한 회계기준의 기본 틀과 함께 발생주의회계로의 전환에 따른 주요한 환경적 및 제도적 기반을 구축하는 것이 매우 중요하다. 즉, 제도전환의 성격과 속도에 영향을 미치는 요인, 전환일정(transition paths), 전환과정의 관리 및 공무원 교육훈련관련 문제 등을 고려하여야 한다.

또한 복식부기회계는 회계처리(accounting), 회계감사(auditing), 재무보고(financial reporting)에 초점을 두고 전환과정에 있어서 요구되는 업무의 성격과 범위를 파악하는 것이 요구된다. 예컨대, 아래에서 제시하는 기준들은 정부회계의 기본모델을 설정하는데 도움을 줄 수 있을 것이다.

- ① 종합적인 계획과 사업관리에 관한 이슈
- ② 회계정책, 보고실체의 정의와 관련한 이슈
- ③ 재무적 요소 : 자산, 부채, 수익, 비용의 개념, 인식, 측정 및 공시
- ④ 특정 이슈에 관한 사항

그런데 발생주의회계 도입은 흔히 보다 광범위한 개혁사업의 하위단위이고 따라서 포괄적인 개혁과제의 성격은 발생주의회계 전환의 속도와 형태에 영향을 줄 수 있다. 즉, 광범위한 정부기능의 분권화, 기본적인 재정기능과 책임성의 통합을 다루는 통합재무관리시스템의 개발 등은 정부회계제도의

개혁과 무관하지 않기 때문에 이들 개혁작업에 대한 기본적인 방향과 정책 내용을 고려하는 것이 바람직하다.

기존의 선행연구에서는 주로 포괄적인 수준에서 발생주의회계 도입의 배경에 관한 설명, 개혁이전의 회계 및 관리제도의 성격, 법령체계, 회계 및 예산제도의 변화에 관한 설명, 제도이행전략 및 그러한 전략을 선택한 이유 등이 설명된다. 한편, 보다 구체적인 수준에서는 회계정책 이슈, 자산·부채·수익·비용에 관련한 이슈가 관심의 대상이다. 또한 정부전체의 재무보고 문제, 내부 및 외부감사인의 역할에 대한 설명 등이 기술된다.<sup>30)</sup>

## 2. 조직과 인력

복식부기회계제도의 안정적 추진을 위한 전담조직 및 제도추진기구가 필요하다. 현재 복식부기제도의 전면도입을 추진하기 위해 시범기관 업무추진팀, 시범기관실무협의회, 행자부 복식부기도입추진반, 복식부기시범용역컨소시엄, 지방회계기준심의위원회를 구성·운영하고 있다. 동시에 회계전문인력의 확보가 요구된다. 복식부기회계제도 도입은 예산회계제도의 커다란 변화이고 상당한 업무수행의 전문성이 요구되므로 회계업무를 담당할 전문인력이 필요하다.

이와 관련하여 제도추진기구와 전문인력에 대한 종합적인 계획이 미흡하고 실제로 새로운 제도의 준비와 도입단계에서 제도전환과정을 기획하고 모

30) 정부예산 및 회계제도의 개혁과정과 관련한 선행연구들은 국제기구 및 발생주의회계를 도입하고 있는 국가의 정부회계전문연구기구에서 발행하는 자료들이 대부분이다. 이러한 기관으로는 대표적으로 국제회계사연맹(IFAC), OECD, IMF 등을 비롯하여 영국 CIPFA, 미국 GASB, 뉴질랜드 공인회계사협회 등의 기관을 들 수 있다.

든 자원(물적, 인적, 예산 등)을 관리할 전담부서와 전문인력에 대한 준비가 미흡한 실정이다. 참고적으로 중앙정부의 경우 재정제도 개혁의 일환으로 복식부기회계의 도입이 추진되고 있으며, 전담부서(회계제도과, 재정정보과)의 신설을 통해 제도기반정비를 추진해나가고 있다.

### 3. 법령정비 및 입법화

복식부기회계제도를 도입함에 있어서 법령정비 및 입법화가 매우 중요하다. 새로운 제도적 변화에 대해 법률 초안을 작성하고 핵심그룹에 대해 컨설팅하는 과정은 많은 편익을 가져온다. 입법화(use of legislation)는 변화에 대한 정부의 공식적인 이행의 강도를 나타낸다. 왜냐하면, 입법적인 변화를 수반하는 협의과정은 다른 정당과 정부내 영향그룹에게 변화사항을 알리고 교육할 기회를 제공한다. 법률 초안 작성은 기획 및 개발과정에 있어서 추가적인 단계로 제시된 변화가 종합적이고 일관성 있게 추진되고 있는가를 점검하고 평가할 수 있는 기회를 제공하기 때문이다.<sup>31)</sup>

#### 가. 정부회계관련 법규

우리의 경우 복식부기회계 도입은 예산 및 회계처리에 대한 큰 변화를 초래하므로 법적인 기초의 마련 없이는 제도의 도입 및 실시가 어렵기 때문에 회계관련 법령정비 및 입법화가 시급한 실정이다. 이와 관련하여 현행 정부회계와 관련된 법규를 살펴보면 다음과 같다.

31) 이와 관련하여 일반적으로 정부의 통일된 제도전환이 아닌 개별 주체별로 제도전환을 모색하는 방식(entity-by-entity approach)에서는 재무보고와 재무관리체계의 변화에 대한 공식적인 정치적 승인과정은 요구되지 않는다.

현재 정부의 회계처리에 대한 일반화된 기준은 존재하지 않는다. 중앙정부의 경우 예산회계법, 기업예산회계법, 물품관리법, 국유재산법, 기금관리기본법 등에 정부회계처리에 대한 내용이 상당부분 흩어져 포함되어 있다고 볼 수 있다. 중앙정부의 경우 각 회계별 특징에 따라 상이한 법규를 적용한다는 것이 하나의 특징이라고 볼 수 있다. 예컨대, 중앙정부의 경우 일반회계와 달리 기업회계는 원칙적으로 기업예산회계법이 우선적으로 적용되고 있는 것이다.

중앙정부의 이러한 법규체계와 달리 지방자치단체의 경우 재정에 관한 원칙적 조항이 지방자치법에 존재하고, 지방재정에 관한 특별법으로 지방재정법이 존재한다. 다만, 지방공기업의 경우에는 별도의 법률인 지방공기업법이 있다. 여기서 지방재정법은 예산과 회계 및 국가와 지방자치단체, 지방자치단체 상호간의 경비부담관계, 그리고 국유재산법, 물품관리법의 규정, 자치단체 채권관리 등을 모두 규정하는 법으로써, 동법 시행령과 재무회계규칙 등에 의해 구체화되고 있다. 그리고 일반회계, 기타특별회계, 기금의 경우 회계처리에 필요한 회계기준은 민간부문의 기업회계기준과 같이 체계화되어 있지 않고 지방자치법, 지방재정법 등 관련 법규가 일종의 회계기준 역할을 수행하고 있다. 그러나 지방공기업회계의 경우 지방공기업법에 의해 민간기업의 회계기준을 원용하는 방식이 활용되고 있다.

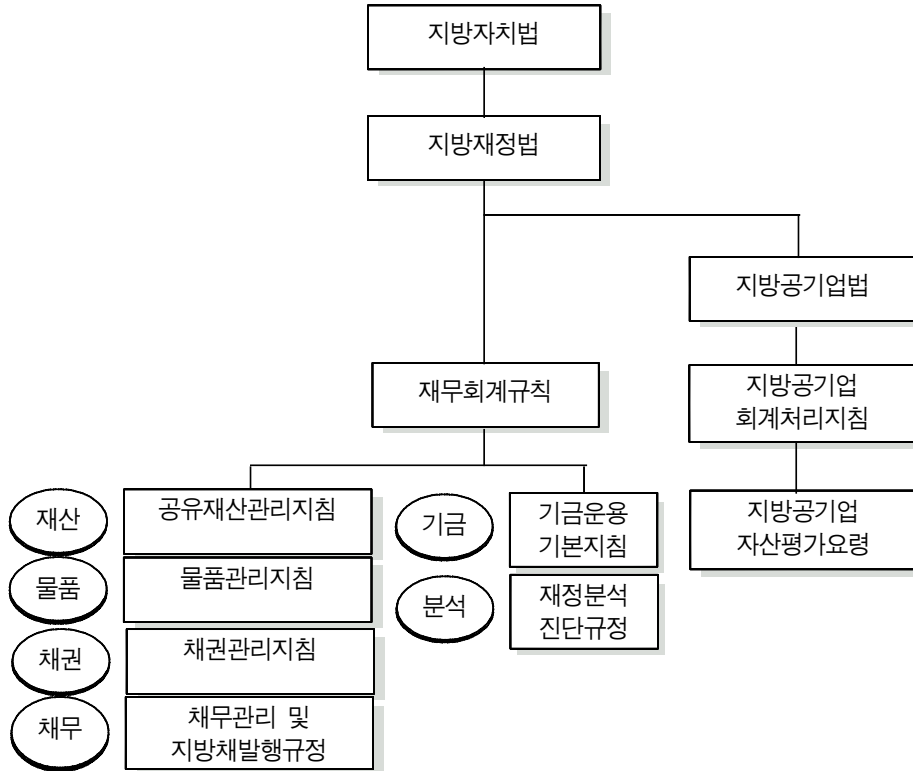
이처럼 지방자치단체의 경우 지방자치법, 지방재정법 및 지방공기업법의 내용에 회계처리에 대한 내용이 상당부분 포함되어 있으며, 특히 지방공기업의 경우에는 행정자치부가 제시한 별도의 기본지침을 근거로 각 자치단체에서 지방공기업에 대한 회계처리지침이 적용되고 있다. 이밖에 일반회계, 기타특별회계 및 기금의 회계처리와 관련하여서도 법령은 아니지만 회계기준적 성격을 가진 규칙, 지침 등이 별도로 존재한다(<표 3-8> 참조).

&lt;표 3-8&gt; 지방자치단체의 회계와 관련된 규정

구분	관련 법령		관련 규정
일반회계, 기타특별회계 기금회계	예산회계법 지방자치법	지방재정법	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 지방자치단체 재무회계규칙</li> <li>· 공유재산관리지침</li> <li>· 물품관리지침</li> <li>· 기금운용기본지침</li> <li>· 채권관리지침</li> <li>· 지방채무관리 및 지방채발행 승인기준 등에 관한 규정</li> <li>· 지방재정분석진단 실시규정</li> <li>· 결산처리관리지침</li> <li>※지방자치단체 예산편성기본지침</li> </ul>
지방공기업 특별회계		지방공기업법	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 지방공기업 회계처리지침</li> <li>· 지방공기업 자산평가요령</li> </ul>

위에서 제시된 현재의 정부회계 관련규정과 지방자치법 등 법령과의 관계를 고려하고, 통상적인 정부회계의 분야별 구분인 자산회계, 부채회계 등의 구분을 종합하여 현재의 지방자치단체 회계체계를 구성해 보면 <그림 3-1>과 같다.

<그림 3-1> 현행 지방자치단체의 회계처리법규 체계도



나. 문제점

현재 지방자치단체의 경우 회계기준시안의 내용을 토대로 하여 지방재정 관련 기본법인 지방재정법, 재무회계규칙 등을 개선하고 회계처리의 법적 근거를 마련하기 위한 작업을 추진 중이다. 이 과정에서는 중앙정부의 회계 관련 법령정비와 입법화 추진방향과 연계성을 지니는 것이 필요하다.

현재 중앙정부의 경우 예산회계법을 각 내용의 성격에 따라 예산회계법, 정부회계법(안), 국고금관리법으로 분법(分法)하는 방안을 추진하고 있다.



다만, 중앙정부의 경우 지방자치단체와는 달리 국유재산법, 물품관리법, 국가채권관리법, 국가계약법, 기업예산회계법, 기금관리기본법, 정부투자기관 관리기본법 등이 별도 분리되어 운영되고 있기 때문에 법령정비 및 입법화 과정에서는 이와 같은 성격과 특성을 동시에 고려하여야 할 것이다.

#### 4. 공무원 교육훈련

새로 도입될 복식부기 회계제도를 중심으로 하는 지방공무원 회계교육은 무엇보다도 중장기적인 계획과 구상 아래 체계적이고 내실 있게 추진되어야 하며, 이를 위해서는 교육대상자, 교육내용(교육과목 등), 교육기간, 교육 방식 등에 관한 기본방향과 전략들이 적절히 구사되어야 한다. 회계교육의 기본방향은 교육내용의 충실성, 교육수행의 효율성, 교육결과의 효과성을 목표로 주어진 행정환경의 제약조건에서 교육목적을 극대화할 수 있는 방향을 지향하되, 특히 지방예산 및 회계제도의 혁신, 지방재정 운용의 효율성, 투명성, 공공책임성 제고에 초점을 두어야 할 것이다.

##### 가. 교육프로그램의 내용

###### 1) 대상

지방공무원의 회계교육 대상은 첫째, 회계업무를 직접 담당하는 실무자, 둘째, 과·계장 등 중간관리층, 셋째, 자치단체장, 지방의회의원, 감사관련 업무 종사자 그리고 넷째, 회계업무에 직접적으로 관여하지는 않지만 간접적으로 연계되기 때문에 회계교육이 필요한 공무원 등으로 구분할 수 있다.

그리고 이들이 업무를 수행함에 따른 회계지식의 필요 정도는 차이가 발생할 것이기 때문에 각 집단간 교육의 정도에서도 차이가 있어야 할 것이다.

그러므로 교육내용, 기간 등을 차별화할 필요가 있다. 이러한 인식을 바탕으로 제Ⅰ그룹(회계실무자 집단), 제Ⅱ그룹(중간관리층, 감사관련업무), 제Ⅲ그룹(자치단체장, 지방의회의원, 간접적으로 회계에 관여하는 공무원집단) 등으로 구분하는 것이 바람직하다.

## 2) 교육수준

각 집단별 교육수준의 정도는 업무를 수행하는데 필요한 지식을 습득하는데 중점을 둘 필요가 있다.

먼저 제Ⅰ그룹은 직접 회계업무를 담당하는 최일선의 회계실무집단이므로 보다 전문화된 회계지식 뿐만 아니라 전산시스템을 완전히 습득할 수 있는 수준의 교육이 필요하다.

제Ⅱ그룹은 중간관리층에 속하는 공무원으로 직접 실무를 담당하지는 않지만 비교적 회계관련업무와 관련된 일이 많고 회계결과를 토대로 제1차적 의사결정을 내리는 집단이다. 그러므로 회계결과를 토대로 필요한 정보를 추출할 수 있는 수준 정도를 갖추고 있어야 하기 때문에 이들에 대한 교육수준의 정도는 정부회계에 대한 전문지식을 습득할 수 있는 교육이 필요할 것이다.

제Ⅲ그룹은 회계업무와는 직접적으로 관련이 있는 집단은 아니지만 당해 자치단체의 재정상황에 대한 파악은 필요하므로 회계결과를 이해할 수 있는 수준은 되어야 한다. 따라서 이들에게는 재무제표를 이해하는 수준의 교육이 필요하다. 이와 같은 교육대상별 교육수준을 정리하면 <표 3-9>와 같다.

&lt;표 3-9&gt; 교육대상별 교육수준

대상집단의 구분	관련공무원	교육수준	비 고
제1그룹	회계실무 공무원	정부회계에 대한 이해와 전산운영 지식 습득	
제2그룹	중간관리층	정부회계에 대한 이해 습득	감사관련공무원 포함
제3그룹	최고관리층	재무제표의 이해 수준	단체장, 의원 등

## 나. 문제점

우선, 복식부기회계제도에 관한 표준교육교재의 개발이 시급하다. 복식부기도입과 관련하여 연수원, 교육원 등에서 교육과정이 개설되어 있으나 표준교재의 부재로 통일적이고 실용적인 교육이 곤란한 실정이다. 표준교재의 부재로 정부회계의 특성을 고려한 교육내용 제공이 어렵다.

둘째로는 복식부기 시행과정에서 시행착오를 최소화하고 조기정착을 위해서는 복식부기관련 공무원에 대한 이론 및 실무교육이 선행되어야 할 것이다. 복식부기제도 도입 이전에 광범위한 공감대 형성과 홍보를 위해서는 사전에 연차적으로 교육훈련을 실시하는 것이 필요하다.

## 제6절 사용자운용분야 실태분석

### 1. 회계제도 및 회계실무

제1단계에서 기 개발된 회계기준 수립 및 정보시스템을 실제 사용하면서 느끼고 시험적용과정에서 제기되는 사용자 측면을 평가하는 것이 매우 중요하다. 따라서 실제적용에 따른 업무개선, 사용자 요구사항의 해소가 필요하다. 특히, 예산집행, 회계결산의 업무처리과정에서 복식부기회계제도의 전환에 따른 변화사항 및 조정사항을 반영하여 실무적 애로사항을 해소하여야 한다. 또한 사용자 요구사항을 반영하여 회계기준을 개선하고 시스템의 편의성을 확보하여야 할 것이다. 시험적용과정에서 제기되고 있는 주요한 회계처리오류의 유형을 살펴보면 <표 3-10>과 같다.

&lt;표 3-10&gt; 회계처리오류의 유형과 사례

항 목	오류처리	개 선
행정자료실에서 도서를 구입	도서구입비검수 후에 자산 미 입력함	도서구입비에서 구입하는 도서(간행물제외)는 자산구분 비품선택 후 도서비품으로 자산 처리함
공원관리용 장비를 구입	기계장치 검수 선택(기계장치는 제품의 생산 목적임)	집기비품 검수, 공공기관에서의 기계장치는 상·하수도시설 외에는 없는 것으로 자산처리지침에 규정되어 있음
공동생활가정 임차료 인상금액 지급	임차료 처리	임차료의 임차보증금을 선택한 후 투자자산의 보증금으로 별도 관리(채권)
공원조성에 따른 토지매입후 등기에 따른 등기수수료 지급	시설비(비용) 처리	건설중인 자산의 사업추진에 따른 간접비로써 토지취득비 또는 건설중인자산으로 자산처리 및 사업코드 선택 필요함
자치센터 현장감독에 따른 여비 지급	비용처리	건설중인사업의 원활한 추진을 위한 관리감독차원의 출장으로 사업비에 포함
컴퓨터 및 프린터를 구입	자산등록 미 입력하거나 단순히 컴퓨터만으로 자산 입력	PC, 노트북PC, 프린터로 구분하여 집기비품 자산등록 하여야 물품관리 용이.
사무용 캐비닛 및 옷장을 구입	유형자산취득비로 검수	유형자산 취득비 검수 후 자산 미 입력
▶ 일반운영비에서는 자산취득성격의 물품을 구입할 구 없음 예산편성지침(목 구분과 설정) 201-01 마, 재물조사 대상이 아닌 물품으로 405(자산취득비)에 계상하기가 부적합하다고 인정되는 소모성 물품구입비		
동물원에서 일본 원숭이를 재료비 에서 1백만원에 구입	재료비 검수 후 자산 미 입력	동물은 공기업법시행규칙에서 기타의 자산으로 내용연수는 15년(조류4년,어류 2년), 고정자산에서는 집기비품에 입력 필요
도로유지관리비에서 자전거도로 유지보수를 위해 고무칩을 신규설치	도로및도로부속시설 검수 후 자산 미입력	구축물 도시공원의 도로 등으로 자산 등록

## 2. 정보시스템

시스템 사용자의 요구사항을 반영하여 시스템을 Up-grade 하고 사용자의 편의성을 확보하고 재무회계시스템의 수정보완으로 복식부기업무의 원활화 및 확장성을 확보하는 것이 중요하다. 따라서 시험적용과정에서 사용자가 요구한 사항을 각 처리단계별로 반영하여 시스템운영의 안정화를 도모하여야 할 것이다.

이 과정에서는 회계정보시스템(복식부기회계시스템, 자산관리시스템, 원가회계시스템 등), 예산정보시스템 및 세입연계시스템(지방세시스템, 세외수입시스템, 지방채무관리시스템) 등을 연계하는 통합적인 재무관리시스템에 대한 방향을 고려하는 것이 바람직하다.

## 3. 사용자 의견수렴

시범운영에 대한 사용자 의견을 수렴하여 이를 회계제도 및 시스템에 반영하여야 한다. 이와 관련하여 시범기관인 부천시와 강남구를 중심으로 한 재무제표에 대한 이해관계자의 의견 및 반응은 다음과 같이 요약할 수 있다.<sup>32)</sup>

32) 일반적으로 의견수렴의 내용으로는 복식부기제도에 관한 일반적 견해, 복식부기 시험적용결과에 대한 견해로 구분하여 다음의 사항에 초점을 두고 파악하는 것이 필요할 것이다. 즉, ① 복식부기 실시 전과 시험적용 결과와 비교평가, ② 복식부기제도에 대한 인식도, 인지도, 관심도, ③ 시험적용결과에 대한 평가(인식도, 효용성 등), ④ 실제 복식부기를 이용한 경험을 토대로 할 때 과거 처음 가졌던 인식과 비교하고 그 효과를 분석할 수 있다.

### 1) 공무원

복식부기회계정보시스템을 2001~2003년도에 시범기관에 전면 시행한 이후 짧은 기간이 경과했음에도 불구하고 현재 사용에는 별 무리가 없어 일부 보완사항의 해소만 이루어진다면 정상화에 문제가 없을 것으로 나타났다. 국내 최초로 자치단체 전체조직에 대한 일괄적인 시스템 시험적용에도 불구하고 과거의 재정분야 시스템의 안정화 경험(약6개월 소요)에 비추어서 짧은 기간(약3개월)에 조기안정화 됨으로써 사용자의 편의성을 고려하고 있음이 입증되었다. 복식부기제도 실제적용 운영과정에서 전부서 적용에 따른 조기안정화를 위해 향후 관련 부서의 적극적인 협조체제 구축이 필요할 것으로 생각된다.

### 2) 지방의회의원

의회의원에 대한 설명회 개최 등을 통하여 나타난 사항은 회계제도 및 시스템의 도입은 일과성 사업이 아닌 전국적인 정부회계제도 도입을 위한 시범적인 사업으로 파급효과가 큰 것이므로 소명의식을 가지고 사소한 불편 및 문제점에도 귀를 기울여 편리하고 유용한 정보를 제공할 수 있는 시스템 구축노력 필요성을 강조하였다. 이제까지 지방의회가 결산검사과정에서 외부전문가인 공인회계사 등과 함께 참여했던 예산회계결산과의 차이점 발생에 따라 산출정보의 이해가능성에 우려를 가졌으나 실제 제도운영에 있어서 이용자편의성이 있어 결산결과의 파악이 상대적으로 가능한 것으로 나타났다. 향후 공무원 이외에 의회의원에 대한 교육 및 설명회 개최 등을 통해 복식부기회계제도에 대한 이해수준을 제고할 필요성이 제기되고 있다.

## 제7절 시범운영상의 한계와 시사점

### 1. 시범운영상의 한계

#### 가. 복식부기제도 운영상의 문제

시범기관(부천시, 강남구)에 대한 시험적용과정에서 제도운영상의 문제점으로는 다음 사항이 제기되었다.

- ① 일반시(부천시)와 자치구(강남구) 간의 복식부기업무 차이 발생
- ② 강남구의 경우 광역자치단체 자치구의 특성상 세입시스템 의존 등 제도 및 환경조건에서 특성 존재
- ③ 회계제도의 내부운영 관리상의 차이(부천시의 경우 인구 50만 이상 시로서 본청 외에 3개 행정구의 존재)
- ④ 새로운 제도의 도입에 따라 국내 전문가가 적고 선례가 없음
- ⑤ 회계처리를 위한 관리과목에 대한 정의 및 분류에 어려움이 있음
- ⑥ 재무제표를 산출하는 경우 결산부속서류 생산을 위한 조직내부의 정보입수에 어려움이 있음(BPR의 필요성)
- ⑦ 숨어있는 유·무형자산(투자자산, 특허권, 유가증권 등)의 종합적 관리가 이루어지지 않고 있어 일일이 발굴하여 재무제표에 반영하는 등 업무 추진에 어려움이 있음
- ⑧ 복식부기정보시스템(LADI) 구축시 각 부서 회계담당자(서무담당)들이 노후 컴퓨터를 많이 사용하고 있어 시스템의 운영에 지장 초래
- ⑨ 예산·세입·경리·공유재산·물품관리 등 관련부서의 협의 지연이나 미온적인 반응



- ⑩ 개시재정상태보고서 작성을 위한 유·무형자산의 일제조사 및 정리에 많은 시간과 인력소요 및 전문성의 부족으로 어려움 존재
- ⑪ 새로운 회계제도에 대한 개념과 도입 필요성에 대해 인식이 부족하고 복식부기 회계의 관리회계적 측면이 공무원들에게 정착되고 있지 못하여 새로운 회계시스템에 대한 공무원들의 불만이 잠재

#### 나. 행정 및 제도적 지원상의 문제점

시험적용에서 나타난 행정 및 제도적 지원상 문제점으로는 우선, 지속적인 교육이 필요하다는 점이다. 담당직원 뿐만 아니라 관리자들도 제도도입의 필요성, 재무제표의 생성원리 등에 관하여 교육하여 인식전환이 필요하다. 그리고 전산입력, 자산과약 등에 있어서 각 해당부서의 적극적인 협조가 요구된다.

한편, 복식부기 전담인력의 타업무 병행금지 및 잦은 인사교체를 지양하여야 할 것이다. 복식부기로 배정된 정원을 다른 부서의 결원 등에 보충하는 사례 또는 담당자의 잦은 인사교체로 전문성이 요구되는 복식부기 업무에 지장이 초래될 수 있기 때문이다. 이 경우 업무전담 직원은 발생주의 회계에 대한 기본적인 이해를 하고 있고, 예산회계업무에 유경험자를 선발하는 것이 요구되며, 지방자치단체의 복식부기팀 담당자별 업무분장의 명확성 및 그에 따른 전문성 함양을 위한 회계교육의 실시가 필요하다.

## 2. 시범기관 운영의 시사점

시범기관(부천시, 강남구)에 대한 시험적용의 시사점으로는 다음의 사항을 들 수 있다.

- ① 새로운 제도도입에는 기관장의 관심과 지지가 필요하다
- ② 업무추진을 위한 지방의회의 이해가 있어야 한다. 즉, 업무추진에 필요한 예산의 편성 등에 대한 이해와 지원이 필요하다.
- ③ 전 직원의 복식부기제도에 대한 이해가 필요하다. 즉, 전문가팀과 긴밀하게 협조하여 추진하되, 전담공무원의 고정배치(2년 이상)로 업무의 전문성·연속성을 확보하는 것이 요구된다.
- ④ 광역자치단체(시·도)에 대한 업무분석 및 전산프로그램이 미비하므로 이에 대한 개발 및 개선이 필요하다.
- ⑤ 계정과목 및 관리과목의 추가설정이 필요하고 예산 및 회계업무절차에 대한 정확한 분석이 필요하다.
- ⑥ 재정정보 요구조사 및 분석(단체장, 의회, 내부관리자)이 필요하다.
- ⑦ 광역자치단체와 시·군·구와의 내부거래 등 통합재정보고에 관한 종합검토작업이 필요하다.
- ⑧ 업무분석 후 전산프로그램 추가 개발까지는 다소의 시간이 소요되므로 제도추진일정에서는 이러한 점을 충분히 고려하여야 한다.
- ⑨ 복식부기제도는 단계별 도입에 의해 시행착오를 최소화하여야 한다.
- ⑩ 부천시, 강남구의 적용사례를 바탕으로 1단계-현행시스템 추가개발 및 적응기간, 2단계-자산시스템운영 적응기간 등으로 그 구체적인 일정계획이 필요하다.

- ⑪ 교육에 있어서 강사가 부족한 점을 고려하여 시범기관별 일정의 중복이 없도록 마련하고, 발생주의·복식부기회계제도의 운영에 대한 실무적인 훈련에 중점을 둔 교육계획의 마련이 필요하다.
- ⑫ 복식부기 담당자들에 대한 인센티브 부여가 필요하다
- ⑬ 복식부기 추진기구(TFT)의 폭넓은 구성이 요구된다. 이 경우 세입, 경리, 예산, 공유재산, 물품관리 등 주요 담당자의 적극적인 참여를 유도하여야 한다.
- ⑭ 전문가의 참여를 유도하여 공감대를 형성하고 추진회의의 정례화(예, 월2회)를 통한 의사소통의 원활화를 도모하여야 한다.

### 3. 시범운영에 대한 보완사항

시범기관(부천시, 강남구)에 대한 실제적인 시험적용을 통해 나타난 결과를 바탕으로 우선, 재무제표의 형태 및 회계과목 분류에 대한 지속적인 검토가 필요하며 자산가액의 확정 및 감가상각과 관련한 내용연수, 상각방법 등에 대한 표준화된 방법제시가 필요하다.

둘째로 시험적용과정에서 나타난 사용자의 이해부족, 입력과정에서의 지원체계부족 등에 따른 오류발생 최소화를 통한 회계제도의 안정화를 위해 회계처리 담당자에 대한 충분한 교육과 회계업무프로세스에 세부적 메뉴얼이 필요하다.

셋째, 재정관련 유사프로그램에 대한 조사 및 분석을 통해 향후 복식부기 회계정보시스템과의 바람직한 관계를 설정하는 것이 필요하다.

넷째, 재무회계와 자산부채관리의 원활한 연계를 통한 회계처리와 실물

자산관리의 유기적 연계가 가능하도록 보완할 필요성이 제기된다.

다섯째, 시범기관에 대한 지속적인 시험적용을 통해 통합재무제표 작성에 대한 보완이 필요할 것이다. 특히, 광역자치단체(시,도)에 대한 시험적용 결과를 분석하여 지방자치단체 실정에 적합한 통합재무보고의 틀을 마련하여야 할 것이다.

여섯째, 기능별 재정운영보고서의 수준을 높이고 정부운영에 대한 비용 및 사업별 원가정보가 생성될 수 있도록 지속적인 보완이 필요하다.

## 제4장 발생주의(복식부기)회계로의 전환을 위한 한국적 적용모형의 모색

본 장에서는 제2장 정부회계에 관한 이론고찰과 제3장 시범운영에 대한 실태분석을 토대로 정부회계제도 개혁의 관점에서 우리의 실정을 고려한 정부회계모델과 이를 위한 제도이행전략을 모색하고자 한다.

### 제1절 기본방향

현행 정부회계제도를 발생주의기초와 복식부기방식으로 전환하기 위한 한국적 적용모형을 모색함에 있어서는 다음의 기본적인 방향에서 접근하고자 한다.

첫째, 새로운 제도의 도입에 따른 환경변화에 적절히 대응할 수 있도록 제도화를 접근한다. 정부회계제도의 개혁은 전체적인 개혁과제의 하위 단위로 위치하며 특히, 분권화의 정도, 관련 재정제도의 변화에 상호 영향을 미친다는 점에서 전반적인 제도개혁과 조화와 균형을 유지하도록 한다.

둘째, 정부회계에 관한 이론적 기반 위에 회계모델을 설정하되, 우리의 환경여건과 예산회계제도의 특성을 충분히 고려하는데 초점을 두고 추진한다. 특히, 복식부기회계제도는 기존의 예산 및 회계시스템에 근본적인 변화를 수반하게 되므로 예산제도의 기틀과 속성을 고려하여 정부회계모델을 모색한다. 예를 들면, 비용 및 성과정보 산출은 예산제도, 즉, 사업별 예산, 성과주의예산제도, 산출예산제도 등과 밀접하게 연계되어 운용된다.

셋째, 제도의 전체적인 도입과정에 대한 거시적 관점과 시범기관에 대한 시험적용과정에서의 문제점을 보완하고 향후 단계적인 확산을 위한 미시적 관점을 고려한다. 새로운 제도의 전환과정의 성격과 속도는 재정제도 뿐 아니라 정치적, 사회적, 문화적 요소 등 다양한 요인에 의해 결정되기 때문에 국가의 거시적인 관점과 지방자치단체의 회계제도 개혁관점을 종합적으로 고려한다.

넷째, 회계기준의 구성체계, 제정형식 및 일반적 원칙과 기준은 국제표준적인 기준 및 국가회계기준과의 연계성이 확보되도록 접근한다. 우선, 회계기준은 국제기관들이 제시하는 각종 재정규율 및 통계분석기준과의 연계성을 갖추어야 할 것이다. 예컨대, 국민계정체계(SNA)와 정부재정통계(GFS) 등의 국제표준기준을 고려하여야 할 것이다. 또한 정부전체의 통합재정수지 및 통합재정보고를 위해서는 국가회계기준과 연계 및 일관성 유지가 매우 중요하다.

## 제2절 한국적 적용모형의 모색

### 1. 접근체계

복식부기회계제도의 도입과 관련한 한국적 적용모형의 모색은 정부부문 회계연구를 위한 표준적인 구조를 결정하는 시각에서 접근할 수 있을 것이다. 이와 관련하여 본 연구에서는 크게 4가지 측면을 설정하고 이를 기준으로 정부회계모형을 접근하고자 한다.

### 가. 예산회계와 재무회계의 관계

예산회계와 재무회계의 관계 기준은 예산회계의 기초와 재무회계의 기초가 동일한가 또는 상이한가에 의해 결정된다. 각 국가에 따라서 회계기초가 동일한 단일체계(single system)를 채택하는 국가가 있는가 하면 회계기초가 서로 다른 이원체계(dual system)을 채택하는 국가도 있다. 이 경우 예산회계와 재무회계의 연계 수준에 따라 회계시스템의 성격과 정보 등에서 커다란 차이를 가져올 것이다.

### 나. 재무제표의 특성

재무제표의 특성 기준은 정부부문의 기본재무제표인 재정상태보고서, 재정운영보고서 및 현금흐름보고서의 작성기준에 따른 것이다.

우선, 재정상태보고서의 경우 자산평가원칙으로서 역사적원가를 채택하는가 또는 현행원가를 채택하는가, 아니면 역사적원가와 현행원가를 동시에 채택하는가에 따라 그 특성을 파악하는 것이다.

마찬가지로 재정운영보고서의 경우 수익과 비용을 중심으로 하는가, 또는 수입과 지출 중심으로 구성하는가에 의해 운영보고서의 특성을 도출할 수 있다.

그리고 현금흐름보고서의 경우 직접법으로 작성할 것인가, 또는 민간기업회계에서와 같이 간접법으로 작성할 것인가의 문제이다. 따라서 어떠한 회계원칙과 기준에 따라 재무제표를 작성하는가 하는 재무제표의 특성은 정부회계모형을 모색하는데 하나의 중요한 기준이 될 것이다.

#### 다. 제도전환과정

제도전환과정 기준은 주로 전환일정(transition path) 및 개혁기간 등과 관련한 것으로 새로운 제도를 도입하는 경우 어느 정도의 개혁기간을 설정하는가, 그리고 제도이행에 있어서 단계적인 이행전략을 추진하는가 또는 급격하고 전면적인 이행전략을 추진하는가의 기준이다. 이와 같은 제도전환과정은 일반적으로 제도도입 주체가 보유하고 있는 자원(물적자원, 인적자원, 예산 등) 및 정치적인 지원 등과 매우 밀접하게 관련된다.

#### 라. 회계기준의 체계와 제정형식

회계기준의 체계와 제정형식에 관한 기준은 정부회계기준의 구성체계 및 법적 기초 설정, 그리고 어떠한 제정형식을 취하는가의 문제이다.

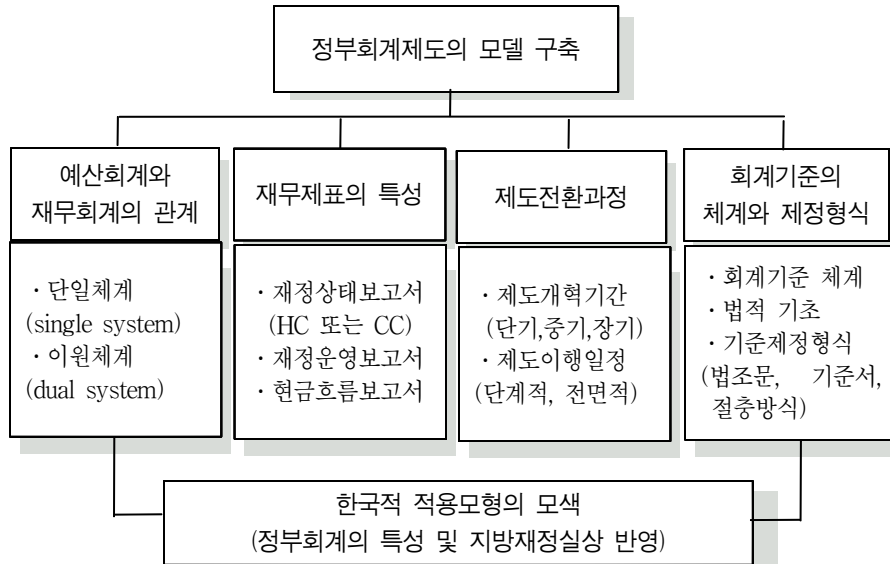
우선, 회계기준의 체계는 재무제표에 초점을 맞출 것인가 또는 재무보고를 비롯하여 통합재정, 성과보고 등 내용을 포괄적으로 다룰 것인가의 문제이다. 그리고 회계기준의 성격의 경우 일반적인 법적 기초는 재정법 또는 예산회계법에 두고 회계기준은 그 하위의 법령으로 설정하는가 또는 법규명령이 아닌 행정규칙으로 설정하는가 등의 문제이다. 특히, 이것은 다시 회계기준에 대한 기본적인 사항과 구체적인 세부기준을 어떠한 법령수준에서 규정하는가에 따라 다양하게 논의될 수 있을 것이다.

한편, 회계기준의 제정형식은 기준의 형식을 어떠한 방식으로 구성할 것인가의 문제이다. 일반적으로 제정형식은 크게 법조문방식, 기준서방식, 절충방식으로 구분된다.

이와 같은 내용을 종합적으로 고려하여 한국적 적용모형의 접근체계를 제시하면 <그림 4-1>과 같다.



&lt;그림 4-1&gt; 한국적 적용모형의 접근체계



## 2. 예산회계와 재무회계의 관계

예산회계와 재무회계의 관계에서 보면 이것은 정부회계를 발생주의기초로 전환하는 경우 예산회계에도 발생주의를 도입할 것인가의 문제이다.<sup>33)</sup> 만약 발생주의예산(accrual budgeting)이 개혁의 일환으로 도입된다면 발생주의회계와 함께 예산의 변화가 발생하게 된다. 그러나 일반적으로 발생

33) 실제 정부회계개혁을 추진한 국가의 사례를 보면 일부 국가(예: 뉴질랜드, 영국 등)를 제외하면 대부분 국가(예: 스페인, 미국, 벨기에 등)에서 재무회계기초는 발생주의로 하되, 예산은 현금주의 또는 수정현금주의에 기초하는 이원체계(dual system)를 채택하고 있다.

주의예산은 발생주의보고 도입 후에 일정기간을 두고 추진되는데, 그 주요한 이유로 다음의 사항을 들 수 있다.

첫째, 새로운 재정시스템을 운용함에 있어서 발생주의데이터의 정확성과 신뢰성을 보장하기 위한 것이다.<sup>34)</sup>

둘째, 발생주의예산 도입은 일차적으로 발생주의원리에 의한 회계데이터를 토대로 추정재무제표를 작성하는 등의 과정을 수반하게 되므로 회계제도의 기반정비가 이루어진 후, 예산을 발생주의로 전환하는 단계적인 접근이 필요하다.

셋째, 현실적으로 대부분 국가의 경우 예산제도와 회계제도 모두를 일시에 발생주의로 전환하는데는 상당한 어려움이 수반된다는 점이다. 왜냐하면, 정부예산과 회계시스템은 전반적인 업무와 연결되어 있고 기본적인 재정인프라에 해당하기 때문에 급격한 제도전환으로 인해 엄청난 시행착오와 혼란이 초래될 수 있기 때문이다.

이와 관련하여 최근의 동향은 주로 발생주의 재무보고의 채택에 초점을 맞추고 있으나, 발생주의예산에 대한 논의가 점차 개혁과정에서 활발하게 제기되고 있고 특히, 최근의 개혁사례에서도 발생주의예산을 채택하는 자치단체가 증대하고 있다.

발생주의예산의 채택문제와 관련하여 OECD 사례조사를 살펴보면, 대다수 OECD 국가들은 발생주의 회계를 도입하고 있으며 향후 더욱 그 경향으로 나아갈 것으로 보인다. 이와 관련하여 최근 발생주의회계 채택과 함께 발생주의예산을 채택하는 정부가 증가하고 있다. 이와 같은 점들로 인해 최

34) 예산회계(현금주의)와 재무회계(발생주의)의 기초를 달리하는 이원체제(dual system)를 운영하는 지방정부의 경우 이것이 발생주의회계의 수용을 방해할 수도 있다는 점에 유의하여야 한다. 왜냐하면 이원체제의 사용은 양 시스템간에 광범위한 조정작업을 필요로 하기 때문이다.

근 발생주의회계와 함께 발생주의예산에 대한 관심과 도입방안이 추진되고 있다.<sup>35)</sup> 여기서 OECD 국가를 중심으로 정부회계와 예산에 대한 발생주의 적용 사례를 살펴보면 <표 4-1>와 같다.

<표 4-1> 정부부문 발생주의예산의 적용사례 : OECD 국가

국가별	발생주의회계	발생주의예산
캐나다	2002년 이후	○
프랑스	도입 추진 중	ESA 95, 수정발생주의로 전환예정
독일	발생주의정보가 보충된 결산서	ESA 95, 준비 중
이태리	○	ESA 95, ○
일본	발생주의회계 도입 추진 중	×
영국	2000년 이후	ESA 95, 2002년 이후
미국	1998년 이후	일부
호주	1995년 이후	2000년 이후
벨기에	일부	ESA 95, 수정발생주의
덴마크	일부	ESA 95, 발생주의예산 도입 중
핀란드	1998년 이후	ESA 95, ○
헝가리	발생주의정보를 보충한 현금결산보고서	×, 그러나 ESA 95에 따라 수정발생주의예산 도입예정
아이슬란드	1992년 이후	ESA 95, 1998년 이후
아일랜드	발생주의정보가 보충 포함된 현금결산보고서	ESA 95, 수정발생주의
네델란드	1994년 이후	ESA 95, 발생주의예산 도입 예정
뉴질랜드	1992년 이후	1995년 이후
스페인	수정발생주의	ESA 95, 수정현금주의
스웨덴	1994년 이후	ESA 95, 발생주의예산 도입 추진 중
스위스	○	발생주의예산 도입 추진 중
한국	발생주의회계 도입 추진 중	발생주의예산 도입 추진 중

자료: ADB(2003)

35) ADB, *Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries*, 2003, pp. 12-14.

그러나 현실적으로 발생주의 재무보고는 현금기초 또는 다른 예산시스템과 연계되어 실행된다.<sup>36)</sup> 이와 같은 예산회계와 재무회계의 관계의 중요성에서 정부회계의 개혁과정에서 일차적으로 검토가 필요한 이슈중의 하나로 예산과 회계의 연계문제를 들 수 있다. 일반적으로 정부부문의 경우 예산회계 관리측면이 전통적으로 강조되어 오면서 복식부기회계에서도 예산과의 조화문제가 제기된다. 예산회계와 재무회계는 일반적으로 다음과 같은 몇 가지 점에서 차이를 보이고 있다.

첫째, 인식기준에 차이가 있다. 예산회계는 현금주의에 의해 회계처리하고 재무회계는 발생주의로 회계처리되는 경우 인식기준상의 차이로 인해 예산과 회계의 연계가 어렵게 된다. 이와 같은 인식기준의 차이는 발생주의회계를 도입한 대다수의 국가에서 발견되는 현상으로 우리의 경우도 예산회계와 재무회계의 고유특성 - 예산의 내부통제기능 중시, 현금을 중심으로 한 재정관리 강조, 효율적인 재정관리 -을 고려할 때 인식기준을 동일하게 채택하기는 어려울 것으로 판단된다.

둘째, 보고기간에 차이가 있다. 지방자치단체의 예산회계는 중앙정부와 달리 회계연도말 이후 다음해 2월말까지 출납폐쇄기한을 두고 회계연도중에 발생한 것으로 이 기간 동안에 출납된 세입과 세출액을 회계연도 결산에 반영하고 있다. 이와 같은 출납폐쇄기한의 존재는 예산회계와 재무회계간 보고기간 차이를 조정하는 문제를 야기시킨다. 복식부기제도의 도입시점에서는 회계연도와 출납폐쇄기한의 존폐여부를 결정하여 예산회계와 재무회계간 보고기간 차이 문제를 조정하여야 할 것이다.

셋째, 과목에 차이가 있다. 예산회계는 기본적으로 수입과 지출의 일목요

36) 만일 지방정부 관리자들이 현금주의예산을 운용한다면 그들의 초점은 새로운 발생주의 정보보다는 현금자원에 계속 관심이 머무르게 될 것이다. 따라서 발생주의회계의 성공은 부분적으로 예산제도의 변화와 관련되어 있음을 알 수 있다.

연한 파악을 위하여 세입과 세출별로 예산과목을 분류하고 있다. 이러한 예산과목 분류는 세입은 원천별로 세출은 대상 비목별로 구분한 것으로 실제 경제적인 거래의 성격을 충분히 표시하지 못한다. 한편, 재무회계는 경제적인 거래성격을 반영한 분류체계에 따라 과목을 설정하고 있다.<sup>37)</sup>

이와 같은 과목의 차이는 향후 예산제도의 개선 - 경상예산과 자본예산의 구분, 성과주의예산의 도입 - 과 맥락을 같이 하면서 예산과 회계의 연계차원에서 검토하는 것이 필요하다. 이 과정에서는 우선 예산과목과 회계과목을 일치시킬 것인가 아니면 분리 운영할 것인가에 대한 방향성을 설정하는 것이 필요하다. 예산과 회계의 연계방안으로는 과목간 일치(완전연계), 분리운영(관리과목을 통한 연계), 일부보완, 결산시조정(결산연계) 등의 방법을 고려할 수 있다. 이들 정책방안을 종합 제시하면 <표 4-2>과 같다.

<표 4-2> 예산과 회계의 연계방법

대안	내용	비고
과목간 일치	· 경상과 자본분류 · 자산, 부채, 수익, 비용 개념도입 · 경제적 거래분류에 의한 과목설정	· 예산제도의 전면개편 · 통합재정수지 동시고려
분리운영	· 현재의 예산회계 체제 유지	· 다른 수단(관리과목)을 통한 간접적 연계
일부보완	· 현재의 예산회계 과목체계를 경상과 자본의 구분기준에 따라 체계화 · 예산과목해소의 보완	· 현실적인 대안으로 예산제도의 일부개선, 보완
결산시조정	· 회계연도 중에는 분리운영 · 결산시 재무회계형으로 일괄조정	· 예산과목의 한계로 충분한 경제적 분류가 불가능

37) 지방자치단체 예산회계의 경우 세세항에서 경상예산과 사업예산 등으로 구분하여 제시하고 있고 예산과목해소에서 경상과 자본에 대한 구분이 존재하나, 이러한 구분과 분류는 경상거래와 자본거래의 기준에 의한 것은 아니다. 반면에 재무회계는 거래구분기준에 따라 자산, 부채, 순자산, 수익, 비용으로 나누어 경상과 자본거래를 구분하는 분류체계를 채택하고 있다.

우리의 경우 새로운 제도의 안정적인 도입과 예산회계가 지니는 특성을 살리면서 예산과 회계를 연계하는 방향성에서 접근하는 것이 필요할 것이다. 따라서 단기적으로 현행 예산과목의 세부내역을 분석하여 설정되는 관리과목을 보다 정치화하여 이를 매개로 회계과목과 연결하여 회계데이터를 산출하는 중간적인 방안을 도입하고, 중장기적으로는 예산과목의 분류기준을 회계적 개념에 따라 재조정하여 예산과 회계를 연결시키는 접근을 시도할 수 있다. 구체적인 방법론에서는 예산과목을 일부 조정하는 경우와 경상예산과 자본예산으로 구분하는 보다 발전적인 방안을 고려할 수 있을 것이다.

### 3. 재무제표의 특성

재무제표의 특성은 정부부문에서 재무제표 작성의 원칙과 기준을 설정하는 것이다. 정부회계를 발생주의로 전환하는 과정에서는 이러한 재무제표 작성의 원칙과 기준에 대한 합의가 이루어져야 한다. 즉, 지방자치단체는 회계정책과 회계기준에서 제시하고 있는 일반적 원리와 회계처리원칙에 따라 재무제표를 작성하는데, 이 경우 중요한 기준사항으로는 다음 사항을 들 수 있다.

첫째, 재정상태보고서의 작성에 있어서 자산의 평가를 역사적 원가에 의할 것인가, 아니면 현행원가에 의할 것인가의 기준이다. 역사적 원가(historical cost)란 과거에 시장에서 자산을 취득할 때 이미 발생한 원가 또는 취득시점의 원가로서 전통적인 자산평가 개념이다. 이러한 역사적 원가주의는 용이하게 결정될 수 있고 취득시점에서의 자산가치를 가장 잘 나타낼 수 있는 반면에 시간의 경과에 따라 자산가치가 변동하므로 현 상태의

자산가치와는 거리가 멀다는 점등의 단점을 지닌다. 한편, 현행원가(current cost)는 평가대상 자산과 동일한 자산을 현재의 시점에서 다시 구입한다고 할 때 지급하여야 할 교환가격을 의미한다. 현행원가의 경우 현행의 수익과 대응될 경우 가장 적절한 수익-비용의 대응이 된다는 정점이 있으나 동일한 자산이 시장에서 판매되지 않는 한 평가의 객관성이 결여되기 쉽다는 단점을 지닌다.<sup>38)</sup>

둘째, 재정운영보고서의 성격과 형태이다.<sup>39)</sup> 일반적으로 정부재무제표 작성에 있어서 재정운영보고서는 그 성격에 따라 크게 2가지로 구분하여 살펴볼 수 있다. 하나의 접근은 재정운영보고서를 “재무성과보고서(수입-지출=수지차액)”와 “순자산변동보고서”로 구분하여 표시하는 접근방식이다. 이것은 재정성과와 순자산증감항목을 구분하여 표시하는 것으로 대표적으로 뉴질랜드의 재정성과보고서를 들 수 있다. 또하나의 접근은 재정운영보고서의 성격을 “순원가보고서(지출-수입=수지차액)”로 표시하는 방식이다. 이것은 행정서비스의 총비용에서 수수료 등 직접수익을 차감하여 순비용(net cost)을 계산하는 것으로 대표적으로 영국의 순원가보고서(net cost statement)를 들 수 있다.<sup>40)</sup>

셋째, 현금흐름보고서의 작성원칙이다. 이것은 정부부문에서 현금흐름보

38) 한국지방행정연구원, 『복식부기 표준실무교재』, 2003, pp.278-279.

39) 이 문제는 본질적으로 정부부문은 이윤을 추구하는 민간기업과는 그 성격이 다르다는 점에서 기인한다. 따라서 정부회계의 재정운영보고서는 기업회계의 손익계산서와는 그 성격이 상이하다. 즉, 손익계산서는 기본적으로 회계연도 동안의 순수익(손실)을 표시하지만, 정부회계의 재정운영보고서는 정부활동수행에 있어 비용과 수익의 비교를 통해 순비용이 어느 정도인가를 나타내는데 의미를 두고 있기 때문이다.

40) 순원가보고서 형식에서는 수지차액이 정(+)이면 순자산이 증가하고 부(-)이면 순자산이 감소하기 때문에 정부로서는 지속적인 서비스제공이 가능하도록 하기 위해 서비스수지가 균형이 이루어지도록 하여야 할 것이다.

고서를 작성하는 경우 직접법으로 작성하는가 또는 간접법에 의해 작성하는가의 문제이다. 직접법은 정부활동과 관련한 현금의 유입과 유출을 초래하는 수익과 비용항목을 직접 이용하여 현금흐름을 계산하는 방법이다. 이에 비해 간접법은 손익계산서상의 당기순이익에 조정항목 등을 가감하여 영업활동으로 인한 현금흐름을 계산 및 표시하는 방법이다. 이러한 간접법은 현금을 수반하여 발생한 수익 또는 비용을 항목별로 직접 계산하기 보다는 당기순이익을 조정하여 현금흐름을 계산하는 것이다.<sup>41)</sup> 이와 관련하여 우리나라 복식부기회계제도 도입에서는 정부의 경우 현금흐름을 직접적으로 계산하는 것이 가능하여 직접법에 의해 현금흐름보고서를 작성하고자 한다.

#### 4. 제도전환과정

발생주의회계 전환의 속도와 형태에 영향을 미치는 주요 이슈들을 살펴보는 것이 중요하다. 정부회계처리의 변화에 초점이 주어질지라도 발생주의회계의 채택은 독자적이지 않고 일반적으로 제도전환 형태는 정부의 전체적인 맥락에 의해 영향을 받게 된다. 구체적으로 발생주의회계전환의 성격과 속도에 영향을 미치는 요소들을 살펴보면 다음과 같다.

- ① 정부체제와 정치적 환경
- ② 개혁의 범위가 회계변화에 집중하는가 아니면 광범위한 개혁을 포함하는가의 여부
- ③ 변화가 하향식(top-down)인가, 상향식(bottom-up)인가의 여부<sup>42)</sup>

41) 이정호, 『회계원리』, 경문사, 1999, pp.508-517.



- ④ 현재 사용중인 회계기초, 기존 정보시스템의 수용능력, 기존 정보의 완전성과 정확성(특히, 자산, 부채와 관련하여)
- ⑤ 예산문서 작성에서 사용되는 회계기초<sup>43)</sup>
- ⑥ 발생주의회계 채택에 대한 정치적 지원 수준
- ⑦ 변화 실행에 책임을 지는 인력 및 조직의 능력과 전문기술 수준

이와 관련하여 특히 제도전환과정에서 우선 개혁기간의 문제와 제도이행 일정에 대한 기준을 설정하는 것이 필요하다.

### 가. 개혁기간

개혁기간(reform period)은 이용가능한 자원, 정치적 지지의 정도 등에 의해 결정된다. 이들 개혁기간은 매우 다양한데 일반적으로 구분하면 단기적 개혁기간, 중기적 개혁기간, 장기적 개혁기간의 3가지로 구분할 수 있다.

첫째, 단기적 개혁기간(1-3년)은 강력한 정치적 지지와 보고실체의 수가 제한적일 때 적절한 방법이다.

둘째, 중기적 개혁기간(4-6년)은 구체적인 이행계획준비, 회계정책의 개발, 새로운 제도에 대한 검증 및 평가에 보다 시간을 제공하고 공무원, 정치인과 같은 집단에 대한 교육훈련에 상당한 시간을 제공하게 된다.

셋째, 장기적인 개혁기간(7년 이상)은 개혁피로(reform fatigue)의 위험에 대한 균형이 요구된다. 개혁피로란 변화주도자가 개혁집행에 요구되는 시급성과 열정을 잃고 특히 개혁과정 초기에 나타나는 편익이 없을 경우 발생한다.

42) 하향적 개혁의 경우 정부의 최고수준에서 변화가 이루어지는 것으로 보통 정부내 모든 실체에 대해 강제적이며 정해진 시간일정을 갖고 추진된다.

43) 예산과정의 변화는 전체 제도전환의 또 다른 요소로 작용할 뿐 아니라 정보시스템의 요구수준에 대해서도 영향을 미친다

## 나. 제도이행일정

이와 함께 정부는 제도전환을 위한 시간계획 수립 시에 개혁달성을 위한 목표일자 또는 단계를 설정하게 된다. 발생주의회계를 채택한 정부는 다양한 단계별 시간일정을 마련하여야 한다. 발생주의회계 도입사례를 보면 일부 국가(예: 뉴질랜드)를 제외하면 전면적인 도입보다는 충분한 준비기간을 거쳐 단계적인 이행방안을 채택하고 있다.

즉, 발생주의회계는 자산과 부채의 정의에 부합하고 인식기준을 충족시키는 모든 자산과 부채의 인식을 요구한다. 따라서 전면적이고 급격한 제도 전환으로 인해 어려움과 혼란이 초래될 수 있을 것이다. 그러나 이것은 자산과 부채를 단계적으로 인식함으로써 완전발생주의 기초로 제도 전환하는 것을 가능하게 한다.<sup>44)</sup>

따라서 새로운 제도를 도입하는 과정에서는 시범사업의 실시와 제도이행을 위한 과도기간을 두고 단계적으로 전환하는 접근이 필요하다. 물론 강력한 정치적 지지와 보고실체가 소수인 경우 단기간에 새로운 제도 도입을 추진할 수 있겠으나, 대다수 국가들의 사례에서 보면, 전환기간에 세부실행계획을 마련하여 안정적으로 제도도입을 추진하고 있다. 왜냐하면 제도도입 이전에 회계정책의 개발을 비롯하여 새로운 시스템의 시험평가(testing), 관련공무원 및 정치인에 대한 교육훈련 등이 선행되어야 하기 때문이다.

대표적인 영국 정부회계의 개혁사례를 살펴보면, 시험적용 후 개별 부처

44) 예를 들면, 우선 채권·채무와 같은 단기적인 자산과 부채의 인식에 초점을 두고 다음에 유형자산을 인식하는 것이다. 그리고 비교환(조세) 미수계정과 무형자산의 인식은 이들 자산의 측정에 따른 이슈를 해결하기 위해서 기간을 두고 단계적으로 실시하게 된다. 마찬가지로 부채의 인식도 단계적으로 이루어질 수 있다. 일반적으로 공공채무는 현 차입금에 대한 정확한 기록이 이루어지고 있으므로 제일 먼저 인식하고 그 다음으로 연금 및 기타 장기적인 부채를 단계적으로 인식할 수 있을 것이다.

재무제표 생산 → 의회승인 → 중앙정부의 통합재무제표 작성 → 국가전체의 통합재무제표 작성이라는 단계적인 접근을 채택함으로써 성공적인 제도 도입을 모색하고 있음을 알 수 있다(<표 4-3> 참조).

<표 4-3> 정부회계의 개혁 전환기간 : 영국의 사례

구 분	추진사항
시험운영	· 시험적용기간(1998~1999)
제1단계 : 1999~2000	· 각 개별부처의 자원회계(발생주의) 재무제표 생산
제2단계 : 2001~2002	· 발생주의회계에 기초한 재무보고 의회승인 요구
제3단계 : 2003~2004	· 중앙정부 통합회계보고 생산
제4단계 : 2005~2006	· 정부전체(WGA)의 자원회계(발생주의)보고 생산

## 5. 회계기준의 체계와 제정형식

### 가. 회계기준의 체계

지방자치단체 회계기준이란 지방자치단체의 경제적 사건을 측정하고 이를 기록, 분석, 보고하는 절차와 제반사항을 규율하는 기준이다. 지방자치단체의 회계처리내역과 재무제표를 작성하여 보고함으로써 정보이용자의 이해가능성을 높이고 자의성 및 정보의 왜곡을 방지하기 위해서는 통일된 지방회계기준의 제정이 필수적이다. 지방회계기준의 제정은 회계기준시안의 수립단계, 시험적용과정을 통한 기준시안의 개정단계, 공개초안에 대한 의견수렴 및 정부안을 확정하는 단계로 나누어 접근할 수 있다.

제1단계: 회계논점 발굴 → 전문가토의 → 의견종합 → 기준시안 수립

제2단계: 시험적용과정을 통한 기준시안의 개정

제3단계: 공개초안 및 의견수렴 → 기준기본안 심의 → 정부안 확정

현재 지방자치단체 회계기준은 1단계와 2단계를 거쳐 공개초안 수립시점에 있다. 이와 관련하여 지방회계기준(시안)에 대한 시험적용 과정에서 여러 가지 논의와 검토가 이루어지는 가운데, 지방회계기준의 지속적 발전이 매우 중요하다고 판단되었다. 특히, 전체적으로 재무제표의 성격과 형태에 초점을 두면서 공공회계가 지니는 특성, 예컨대 성과보고, 통합재정보고, 사업별 원가계산 및 재정분석 등 관리정보 등과 관련한 보다 포괄적인 접근이 요구된다. 이와 관련하여 외국의 사례를 살펴보면 다음과 같다.

#### 1) 미국 지방정부 회계기준

미국 GASB Statement No. 34에 의하면, 지방정부회계기준의 체계는 회계기준과 재무보고를 중심으로 서문에 해당하는 경영토의와 분석, 측정초점과 회계기초, 재무제표의 종류와 작성기준을 기술하고 있다. 재무제표는 크게 통합재무제표와 펀드유형별 재무제표로 구분하여 기술한다. 회계기준 다음 편에서는 회계기준의 작성배경과 기준 수립 시에 제기된 의견과 토의 사항 및 최종대안을 선택한 이유 등을 자세하게 기술하고, 책자 말미에 재무제표의 작성양식과 사례를 제시하고 있다.

#### 2) 영국 지방정부 회계기준

서론에서 회계기준의 목적과 적용 등 일반사항을 다루고 본문에서 회계개념, 회계정책, 회계보고서에 중점을 두고 있다. 회계개념에서는 회계정보

의 특성과 일반원칙을 기술하며, 회계보고서는 우선, 보고서의 형태를 제시한 후, 보고서체계의 순서대로 서문, 회계정책기술서, 재무제표의 종류를 설명하고 있다. 그리고 부록에서 회계책임진술서, 용어해설 및 재무제표의 양식사례를 설명한다.

### 3) 일본 지방정부 공회계원칙(시안)

일본 공회계원칙(시안)을 중심으로 회계기준체계를 살펴보면, 우선 회계원칙의 전문과 주석을 기술하고, 각 장별로 재무제표의 작성기준을 설명하고 있다. 회계원칙 전문에서는 주로 회계원칙의 목적, 재무보고의 목적, 보고주체, 측정초점과 회계기초, 보고서류체계, 통합재무제표, 예산보고 등 일반사항을 기술한다. 본문에서는 일반원칙(제1장), 대차대조표(제2장), 성과보고(제3장), 자금수지계산서(제4장)에 관한 정의, 과목분류 및 작성기준을 기술한다. 이와 같은 각국의 회계기준체계를 비교하면 <표 4-4>와 같다.

<표 4-4> 미국, 영국, 일본의 회계기준체계의 비교

미국	영국	일본
1. 머리말 2. 정부회계기준과 재무보고 ○ 범위와 적용 ○ 기본재무제표와 필수보충정보의 최소 요건 ○ 경영토의와 분석(MD&A) ○ 정부전체 재무제표 · 통합재무제표의 초점 · 측정초점과 회계기준 · 순자산보고서 · 활동보고서 ○ 펀드별 재무제표 · 펀드 개요와 정의 · 정부형, 사업형 재무제표 · 재무제표 주석 · 구성단위 보고 · 필수보충정보(RSI) · 특별목적정부 재무제표 ○ 시행일 및 전환과정 3. 감가상각 계산방법 < 부록 > A, B, C, D	1. 머리말 · 회계기준의 목적 · 회계기준의 적용 · 회계기준의 개요 · 회계보고서의 목적 2. 회계개념 · 회계정보의 특성 · 일반원칙 3. 회계정책 4. 회계보고서 ○ 형태와 구성 ○ 서문 ○ 회계정책기술서 ○ 재무제표 · 수입지출보고서 · 대차대조표 · 현금흐름표 · 연금회계 · 그룹회계보고서 5. 회계책임기술서 6. 용어해설 < 부록 > A, B, C, D, E	<공회계원칙 전문> · 공회계원칙의 목적 · 재무보고의 목적 · 공회계원칙의 보고주체 · 측정초점과 회계기준 · 재무보고서류의 체계 · 재무제표의 종합 · 예산보고와 예산기준 <전문에 대한 주석>  제1장 일반원칙 제2장 대차대조표 ○ 대차대조표의 본질 ○ 행정형, 사업형 ○ 특정자산 ○ 부기사항, 주석 제3장 성과보고 ○ 성과보고의 본질 ○ 행정형, 사업형 성과보고 제4장 자금수지계산서 ○ 자금수지계산서의 본질 ○ 작성방법, 주석

4) 현행 지방회계기준(시안)의 체계

지방자치단체 회계기준(시안)은 총6장 제99조 및 부칙 9조로 구성되며, 각 장별로 살펴보면 다음과 같다.

가) 제1장 : 총칙

총칙에서는 회계기준의 제정목적, 기준의 적용, 용어의 정의, 재무보고의 목적과 일반원칙, 재무보고실체 등을 포괄적으로 기술하고 있다.

## 나) 제2장 : 결산 및 재무보고

결산 및 재무보고에서는 회계결산, 재무제표의 본질과 일반원칙, 회계별 재무제표, 재무제표의 통합, 재무보고서의 구성, 회계정보의 공시, 예산결산과 회계결산의 조정에 관한 조항을 포함한다.

## 다) 제3장 : 재무보고서

재무보고서에서는 서문과 회계정책기술서를 비롯하여 기본재무제표로서 재정상태보고서, 재정운영보고서, 현금흐름보고서, 순자산변동보고서, 예산결산보고서를 기술한다. 또한 재무제표에 대한 주석, 부속명세서 및 보충정보를 제공한다.

## 라) 제4장 : 자산 및 부채의 평가

자산 및 부채의 평가에서는 자산의 평가기준, 자산화처리기준, 자본적지출과 경상적지출의 구분, 자산의 재평가, 부채의 평가기준, 채권 및 채무의 현재가치평가, 리스에 의한 자산 및 부채의 평가, 우발상황에 대한 회계처리 등을 설명하고 있다.

## 마) 제5장 : 성과보고

성과보고에서는 성과보고의 정의, 행정비용정보, 사업별예산과 성과보고, 성과보고서에 관한 사항을 기술한다.

## 바) 제6장 : 재무분석과 재정통계

재무분석과 재정통계에서는 재무분석의 정의, 재무분석지표의 작성기준, 재정통계의 정의, 재정통계의 작성기준을 다루고 있다.

사) 부칙

부칙에서는 시행일 및 경과규정, 출납폐쇄기한, 행정형과 사업형의 구분 표시 등 각각의 경과조치사항을 설명한다. 이와 같은 지방자치단체 회계기준(시안)의 구성체계를 정리하면 <표 4-5>와 같다.

<표 4-5> 지방자치단체 회계기준시안의 구성체계

구성체계	비고(특성)
제1장 총칙 제2장 결산 및 재무보고 제3장 재정보고서 제1절 서문과 회계정책기술서 제2절 재정상태보고서 제3절 재정운영보고서 제4절 현금흐름보고서 제5절 순자산변동보고서 제6절 예산결산보고서 제7절 주석, 부속명세서 및 보충정보 제4장 자산 및 부채의 평가 제5장 성과보고 제6장 재정분석과 재정통계 부칙	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 결산 및 재무보고, 예산결산과 회계결산의 관계 등을 포함하여 포괄적으로 기술</li> <li>· 재무제표 중심에서 벗어나 성과보고, 재정분석 및 재정통계, 회계정보의 공시 등 회계기준의 포괄범위에 정부특성을 반영</li> </ul>

이러한 상황을 종합적으로 인식하여 지방자치단체의 재정상황에 관한 정보를 충분히 제공하고 주민 등 정보이용자의 이해가능성과 정보공개 요구를 반영하는 측면을 고려하여 지방회계기준을 제정하여야 할 것이다. 향후 공개초안 및 정부안 수립에 있어서 기본적인 개편방향은 다음의 사항을 고려하여야 할 것이다.

첫째, 비용 및 성과정보 제공방안, 통합재정보고의 범위와 방식, 재정분석 및 통계제공방안 등에 대한 구체적 내용을 기술한다.



둘째, 주식, 부속명세서, 보충정보의 범위결정 및 공시방법을 마련한다

셋째, 2002년도 결산과정과 재정보고서 산출을 통해 정부의 공공적 특성을 최대한 반영(예: 자산의 재구분(지역공동체자산과 사회기반자산의 분리 등)하여 전체 틀을 갖추도록 한다.

넷째, 유산자산, 무형자산을 실제 조사하여 재무제표 또는 주식사항에 풍부하게 정보를 표시한다.

### 나. 회계기준의 성격과 제정형식

먼저 회계기준의 위상은 현행 법령체계를 토대로 발생주의(복식부기)회계 도입을 위한 법적 기초는 법률(예: 지방재정법 또는 지방예산회계법)에 규정하고 지방회계에 관한 일반적인 원칙과 회계처리기준은 부령(예: 행정자치부령)으로 설정할 수 있다. 이 경우 전체적인 법령체계는 법규명령(법률-시행령(대통령령)-시행규칙(총리령 및 부령)의 체계를 갖추게 된다.

둘째로 현행 지방회계기준(시안)은 법조문 방식에 의하고 있으나, 회계기준이 추구하는 목적에 비추어 지방자치단체 재정보고와 회계처리와 관련한 제반 규정사항을 충분히 설명하기에는 법조문 방식의 표현에 한계가 있다. 이와 관련하여 외국의 사례조사와 유형간 비교검토를 통해 합리적인 방향을 설정하는 것이 요구된다. 제3장 실태분석에서 살펴본 바와 같이 회계기준의 제정형식은 크게 법조문방식, 기준서방식, 절충방식으로 구분할 수 있다.<sup>45)</sup>

기준의 제정형식의 경우 외국의 사례에서도 각 국가의 고유한 특성과 예산회계제도의 실상을 반영하여 다양하게 나타나고 있다. 따라서 우리의 현

45) 회계기준의 제정형식에 대한 구체적인 내용은 제3장 제3절 회계기준분야 실태분석을 참조

실을 고려하는 경우 단기적 관점과 중장기적 관점을 반영하여 다음과 같은 대안을 모색할 수 있을 것이다.

- (1) 제1안: 우리의 재정현실과 특성을 감안하여 단기적 관점에서 회계처리의 일반원칙과 기준을 담고 있는 지방회계기준은 법조문식(부령)으로 설정하고 세부적인 사항은 회계처리규칙(훈령)으로 설정하는 방안을 채택한다.
- (2) 제2안: 장기적 관점에서 정부회계에 관한 충분한 연구와 경험을 축적하여 회계개념과 회계제도, 재정보고와 회계처리사항을 세부적으로 기술하는 기준서를 발행하는 방안이다.<sup>46)</sup>

## 다. 회계기준의 제정절차

지방자치단체 회계기준시안을 수립하기 위한 전체적인 흐름은 다음과 같다.

### 1) 회계논점의 발굴

1차적으로 지방자치단체 회계기준(시안) 입안을 위한 회계논점을 선정하였다. 이 과정에서는 회계이론 및 실무적 판단, 정부회계가 지니는 특성과 관련한 쟁점사항의 발굴에 초점을 두고 정부회계의 포괄적 범위와 분야를 망라적으로 선정하였다. 이와 같은 회계논점을 총괄적으로 정리하면 <표 4-6>과 같다.

46) 기준서 방식은 외국의 사례에서 보듯이 정부회계에 관한 충분한 연구와 논의과정을 거쳐 마련된 축적된 경험과 자료를 바탕으로 하고 있기 때문에 이러한 점을 충분히 고려하여야 할 것이다. 특히, 우리의 경우도 기업회계기준을 법조문 방식에서 기준서 방식으로 변경하고자 개편작업을 추진 중에 있다.

&lt;표 4-6&gt; 정부회계논점 총괄

분야별	논점 사례
정부회계 일반	· 회계기준 제정의 목적, · 회계기준의 적용대상, · 일반원칙, · 재무보고의 목적, · 출납폐쇄기한의 폐지 · 발생주의 적용의 한계와 제약요인, · 복식부기의 유용성과 효과 · 회계체계 및 제도개선의 비용과 혜택
회계의 인식기준	· 거래인식기준, · 거래의 종류와 구분 · 시도세징수교부금과 재정보전금에 대한 예산과목 조정
보고실체와 재정보고서	· 재무보고의 실체, · 재무보고의 단위, · 재무보고의 시기, · 기금회계의 설정, · 재무보고서의 종류, · 통합재정보고 · 운영보고서의 구성체계, · 현금흐름보고서의 특징과 구성체계 · 통합재무제표의 작성
자산의 인식과 평가	· 자산의 정의, · 자산의 인식범위, · 사회간접시설의 인식, · 사회간접시설의 범위, · 유산자산의 인식, · 천연자원의 인식 · 자산의 분류체계, · 유형자산의 분류, · 유동자산의 분류, · 자산의 용도별 분류, · 자본적지출과 수익적지출의 구분 · 자산의 평가, · 감가상각의 대상범위와 적용방법 · 비품과 소모품의 구분, · 장기채권, 채무의 현재가치 평가 · 투자유가증권의 평가, · 결손처분충당금의 설정 · 정부특수자산의 종류와 범위, · 채권의 구분방법
부채 및 순자산	· 부채의 인식과 평가, · 충당부채의 인식과 범위 · 순자산의 정의와 구분방법
예산과 회계의 연계	· 예산과 회계의 연계방법, · 예산과목과 회계과목의 연계방안 · 관리과목의 설정
재정분석과 통계	· 재정분석 기준설정, · 발생주의에 의한 재정분석지표의 설정
성과측정과 평가	· 공공부문의 원가산정, · 서비스원가계산과 ABC적용방안 · 자본의 기회비용, · 조세지출예산제도, · 성과보고서와 비용배분

## 2) 회계논점에 관한 전문가의견수렴

회계논점에 관한 주제별 워크숍을 통해 자문교수, 연구기관, 회계법인, 시민단체, 실무공무원 등 전문가그룹에 의한 토의와 자문과정을 거쳤다. 이 과정에서 각 회계논점별 논의의 접근은 논점에 대한 기본연구자료 작성 및

발표 → 연구결과에 대한 토론 및 논평 방식을 통해 회계기준(시안)의 기본 골격과 내용을 설정하였다. 이후 시안에 대한 공청회와 자문회의(회계제도 개선협의회)에 의한 의견수렴 및 보완 작업을 거쳐 기준초안(2001년 3월 기준)을 작성하였다.

### 3) 시험적용과정에서의 수정 및 보완과정

복식부기회계제도의 시범운영(부천시, 강남구)에서 실제로 제1단계 기준 시안을 적용하는 과정에서 나타나는 문제와 계속적인 이슈에 대해 수정, 보완이 이루어 졌다. 즉, 당초에 수립된 회계개념 및 회계기준시안에 대해 실제 적용과정에서 어떠한 관점에서, 어떠한 근거와 내용을 갖고 이루어졌는가에 대하여 전반적인 검토가 이루어졌다.

특히, 이 과정에서는 심화연구가 제기되는 회계논점을 다시 발굴하고 연구자료 작성과 발표를 통해 기본방향과 정책대안을 모색한 후 외부자문, 토론, 의견수렴 및 실무타당성 조사 등의 과정을 거쳐 우리의 지방자치단체 현실을 반영한 회계제도 및 기준모델을 정립하고자 하였다. 그리고 회계기준의 개편작업과 관련하여 세부적인 회계업무분석이 이루어졌다. 우선 예산회계와 재무회계의 업무특성 및 프로세스를 분석하여 그 차이점을 분석하고, 예산과목과 회계과목 등 계정과목을 분류하고, 재무제표의 형태와 양식을 작성하였다. 그리고 그에 따른 분석결과를 회계개념 및 회계기준의 개편에 환류시키는 과정을 거쳐 지방자치단체 회계기준시안(2003년 9월 기준)을 작성하였다. 시험적용과정에서의 주요 분석사항을 제시하면 <표 4-7>과 같다.

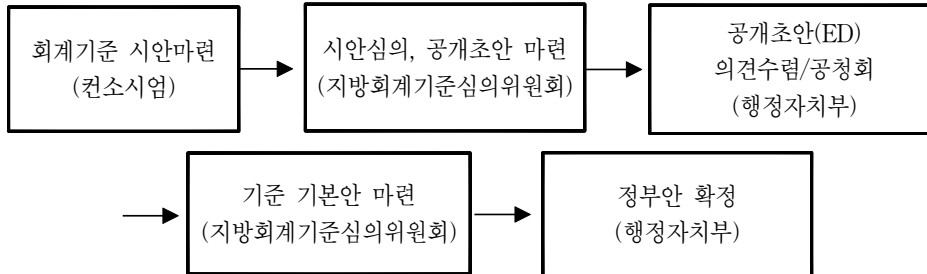
&lt;표 4-7&gt; 지방회계기준에 대한 분석 : 시험적용과정

분야	주요 검토사항	비고
총괄적 관점	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 기준구성체계</li> <li>- 행정형과 사업형 구분</li> <li>- 재무제표 통합</li> <li>- 재무제표 종류 및 재정보고서 구성</li> <li>- 회계정보 공시</li> <li>- 예산결산과 회계결산 조정</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 정부특성을 반영한 체계수립</li> <li>- 회계실체의 유형구분</li> <li>- 통합 범위와 방식 수정보완</li> <li>- 예산결산보고서 추가</li> <li>- 회계정보 공시 명문화</li> <li>- 예산결산과의 관련사항 규정</li> </ul>
재정보고서	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 서문과 회계정책기술서</li> <li>- 재무제표 형태와 내용</li> <li>- 주식, 부속명세서 및 보충정보</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 서문과 회계정책 내용 추가</li> <li>- 계정과목은 별도구분 첨부</li> <li>- 보충정보 추가규정</li> </ul>
자산 및 부채의 평가	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 자산의 평가</li> <li>- 부채의 평가</li> <li>- 리스거래의 평가</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 자산화처리기준, 재평가 규정</li> <li>- 연금부채, 충당부채 수정보완</li> <li>- 리스거래 회계근거 마련</li> </ul>
성과보고	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 성과보고 정의와 성과보고서</li> <li>- 행정비용정보</li> <li>- 사업별예산과 성과보고</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 행정비용 및 성과보고를 위한 개념과 기준제시</li> <li>- 사업별예산과의 관계 제시</li> </ul>
재정분석과 재정통계	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 재정분석</li> <li>- 재정통계</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 재정분석과 재정통계 작성을 위한 근거규정 포함</li> </ul>
부칙	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 시행일</li> <li>- 경과조치</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 시행일 및 단계적 도입을 위한 경과조치의 마련</li> </ul>

#### 4) 공개초안 및 정부안 수립

향후 지방자치단체 회계기준(시안)에 대한 토의와 심사(지방회계기준심의위원회 및 연구위원회)를 거쳐 공개초안을 마련하고 정부안을 확정하는 과정을 심도 있게 추진하여야 할 것이다. 이와 같은 회계기준 수립을 위한 제정절차를 정리하면 <그림 4-2>와 같다.

<그림 4-2> 지방자치단체 회계기준의 제정절차



## 6. 지방자치단체의 회계모델

지방자치단체 회계모델의 모색에서는 우리 나라 지방자치단체의 수행기능, 예산체계 및 회계특성을 고려하고, 특히, 복식부기회계제도의 도입과 관련하여 회계기준시안을 실제 적용하는 시범운영과정에서 나타난 제도보완사항과 전문가의견을 반영하여 지방회계모델의 방향과 기본 틀을 설정하고자 한다.

종합적으로 정부회계의 특성과 지방재정의 현실을 고려하면서 앞에서 제시한 정부회계제도의 모델 구축을 위한 접근체계와 이를 구성하는 4가지 기준, 즉 예산회계와 재무회계의 관계, 재무제표의 특성, 제도전환과정, 회계기준의 구성과 제정형식에 관한 내용분석을 통해 지방자치단체에 적용하기 위한 회계모델을 제시하면 다음과 같다(<표 4-8> 참조).

- (1) 예산회계와 재무회계의 관계에서는 우리의 경우 새로운 제도의 안정적인 도입과 예산회계가 지니는 특성을 살리면서 예산과 회계를 연

계하는 방향성에서 접근하는 것이 필요하다. 즉, 예산회계(현금주의)와 재무회계(발생주의)를 분리하는 이원체계(dual system)를 채택하되, 양자를 연결하는 중간과목(관리과목)을 통해 연계하는 방법을 활용한다.

- (2) 재무제표의 특성에서는 자산평가는 원칙적으로 역사적 원가에 의하고 재정운영보고서의 성격과 형태는 자본유지방식에 따라 수익비용보고서와 순자산변동보고서를 구분하여 표시하는 형태를 취한다. 그리고 현금흐름보고서는 직접법에 의해 작성하는 것이 필요하다
- (3) 제도전환과정은 우선 개혁기간의 경우 충분한 시험적용 및 제도이행준비기간을 두고자 중장기적 개혁기간을 채택하고, 제도이행일정에 있어서도 전면적인 도입보다는 단계적인 도입을 추진하는 것이 요구된다.
- (4) 회계기준의 체계와 제정형식에서는 우선 기준체계는 재무제표에 중점을 두면서 재정상황에 관한 충분한 정보제공 차원에서 성과정보, 통합재정보고, 재정분석통계 등을 포함하여 포괄적인 구성을 모색한다. 기준의 제정형식은 단기적 관점에서 회계처리의 일반원칙과 기준을 담고 있는 지방회계기준은 법조문식(부령)으로 설정하고 세부적인 사항은 회계처리규칙(훈령)으로 설정하는 방안을 채택하되, 장기적 관점에서는 충분한 연구와 경험을 축적하여 기준서를 발행하는 방안이 요구된다.

<표 4-8> 지방자치단체 회계모델의 형성 틀

기 준	항 목	내 용	지방회계모델
1. 예산회계와 재무회계의 관계	· 이원체제 (dual system)	· 회계기초가 동일	이원체제 예산:(수정)현금주의 회계: 발생주의
	· 단일체제 (single system)	· 회계기초가 상이	
2. 재무제표의 특성	· 재정상태보고서 (자산평가원칙)	· 역사적 원가(HC) · 현행원가(CC) · HC/CC	역사적 원가를 원칙으로 함
	· 재정운영보고서의 성격	· 자본유지방식 · 순자산변동방식	자본유지 방식 (수익, 비용)
	· 현금흐름보고서의 작성원칙	· 간접법 · 직접법	직접법
3. 회계기준의 구성과 제정형식	· 회계기준의 구성	· 재무제표 중심 · 포괄적 구성	포괄적 체계
	· 법적 기초	· 기본적 사항 · 세부적인 규정	기본사항 : 법률 세부사항 : 부령
	· 기준 제정방식	· 법조문방식 · 기준서방식 · 절충방식	· 단기 : 기준은 법조문, 회계처리규칙은 절충식 · 장기 : 기준서방식
4. 제도전환과정	· 제도개혁기간	· 단기적(1-3년) · 중기적(4-6년) · 장기적(7년이상)	중·장기적 개혁기간
	· 제도이행일정	· 단계적 이행 · 전면적 이행	단계적 이행전략



### 제3절 제도전환에 따른 기반구축

#### 1. 국가회계기준과의 연계방안

##### 가. 연계의 필요성

정부전체의 통합재정제도를 위해서는 기본적으로 거래 인식기준 및 기록 방식 등 회계의 기본사항에 있어서 일관성이 유지되어야 한다.

우선, 법령·예산에 따른 일관된 회계처리가 요구되므로 통일된 회계기준에 의해 회계처리의 불일치를 제거하는 것이 바람직하다. 즉, 국가와 지방자치단체는 법적으로 밀접한 관련성을 지니고 있으며 특히, 재정 및 예산 운용상에서 국가시책의 수행, 국가와 자치단체간 기능배분 등의 관점에서 자치단체의 행·재정운영은 국가 전체적인 기본 틀 속에서 일관성이 유지되도록 추진되어야 한다.

둘째로, 회계기준에 일관성이 없는 경우 정부전체의 재정상황을 총괄적·체계적으로 파악하기 곤란하며 비교가능성에 어려움이 나타날 것이다. 따라서 통일된 회계처리기준을 통해 정부회계제도를 정비하고 이를 통해 제도운영의 객관성과 신뢰성을 확보하는 것이 중요하다. 제도적인 관점에서 볼 때 지방자치단체의 행·재정제도는 국가제도와 연계되어 운영되므로 예산집행의 결과를 다루는 정부회계에 있어서도 그 회계처리 및 재무보고기준이 상호 연계, 운영되어야 한다.

셋째로는 국가와 지방간 회계처리의 상호 연계성을 확보하여 국가전체의 재무제표를 작성하여 재정상태와 성과를 보고함으로써 국민에 대한 정보제공 요구 및 재정운영의 투명성을 확보하는데 기여할 수 있다. 정부회계의 목적 중 하나가 국가전체의 자산, 부채, 재정적자 등을 종합적인 관점에서

과약하고 이를 토대로 합리적인 재정정책을 수립하는데 요구되는 의사결정 정보를 제공하는 것이라는 관점에서 회계기준이 국가와 자치단체간 연계성을 가져야 향후 통합적인 재정정보에 문제가 없을 것이다.<sup>47)</sup>

#### 나. 외국의 사례

발생주의회계를 도입하여 운영중인 국가들의 사례를 살펴보면, 중앙과 지방간 회계기준의 분리통합 문제는 일률적으로 판단하기는 어렵다. 예컨대 뉴질랜드, 스페인 등 일부국가는 통일적인 기준을 지향하는가 하면, 그 외 대다수 국가들은 대체로 중앙과 지방간에 별도의 회계기준을 제정운영 하거나 아니면 점진적, 단계적으로 회계기준을 통합하는 방향을 취하고 있다. 이와 관련하여 중앙-지방간 회계기준의 분리-통합에 대한 배경을 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 중앙정부와 지방정부간에는 수행기능과 업무의 성격에 차이가 있다. 따라서, 양자간을 동일한 기준으로 하기보다는 일정부분 각각의 특성을 반영하여 독립성과 자율성을 부여할 필요가 있다. 즉, 선(先) 분리 후(後) 통합의 방식이 적용된다. 예를 들면, 미국의 경우 연방과 지방정부간에는 분리하여 회계기준을 운영한다.

둘째, 정부회계제도의 개혁과정에 있어 일반적으로 중앙-지방간에 시차가 존재한다. 즉, 지방정부에서의 충분한 시험적용을 통해 문제점과 시사점을 발견한 후 점차 중앙정부에 새로운 제도를 적용하는 것이 시행착오를 최

47) 2002년도 IMF의 정부간 비교를 위한 GFS(Government Finance Statistics) 지침에서도 중앙정부와 지방정부를 포괄하는 정부전체의 통합재정운영을 요구하고 있다. 따라서 발생주의·복식부기 도입에 맞게 정부회계조직 및 각종 자금의 정비, 예산·회계간 연계성 확보 등이 필요하다. 특히, 정부회계제도의 원활한 시행에 필요한 재정제도의 개선을 병행하여 추진하는 종합적인 접근이 요구된다.

소화하고 제도의 안정적 정착을 가져오는데 효과적이다. 이러한 점은 정부 회계의 개혁을 추진한 많은 국가에서 공통적으로 발견되는 사항이다. 예를 들면, 영국, 스페인, 프랑스, 캐나다 등 많은 국가에서 각각 분리된 기준을 적용한 후 여건이 정비된 이후 통합된 기준을 마련하고 있다.

셋째, 정부전체의 통합재정제도 운영과 관련하여 통일된 정부회계기준이 요구된다. 그러나, 이것은 정부예산의 개혁정도, 예산과 회계의 연계수준, 각 국가의 분권화 수준에 따라 다양하게 나타날 수 있다. 이와 같은 주요 국가별 운영사례를 종합하여 정리하면 <표 4-9>과 같다.

<표 4-9> 주요 국가별 발생주의회계 도입현황

구 분	도입시기		제정기구		분리 및 통합방향
	중앙	지방	중앙	지방	
미 국	1990	1999	FASAB	GASB	· 연방국가의 특성으로 개별운영
영 국	1998	1994	HM Treasury	CIPFA	· 분리운영 후 점진적으로 통합예정 ('05년 이후)
뉴질랜드	1990	1990	NZICA	NZICA	· 소규모국가의 특성상 통합 (민간, 공공에 공통적 회계기준적용)
스페인	1986	1992	IGAE	IGAE	· 중앙정부 도입 후 지방정부 본격추진
프랑스	2003	1997	CPAS	CPAS	· '97년이후 지방정부(코문)에서 추진 후 중앙정부 회계제도 개혁추진
캐나다	2002	1995	PSAB	PSAB	· 지방은 '95년 이후 점진 추진. 중앙은 '02년 추진

#### 다. 연계의 방향

우리의 중앙정부와 지방자치단체간 수행기능, 예산체계, 회계특성을 고려하는 경우 중앙-지방간 회계제도를 우선 분리하여 운영한 후 제도보완을 거쳐 향후 단계적으로 일치시키는 방향성을 갖도록 추진할 필요성이 있다.

특히, 회계처리와 재무보고와 관련하여 회계인식기준, 일반원칙, 재정보고 체계 등 기본적 회계사항 등을 연계, 조정하여야 할 것이다.

여기서 현재 추진중인 중앙정부회계기준시안과 지방회계기준시안을 주요 사항별로 비교하면 <표 4-10>과 같다.

<표 4-10> 국가회계기준과 지방회계기준 비교

구분	국 가	지 방
1. 회계실체 유형	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 일반행정형 회계실체</li> <li>· 사업형 회계실체</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 일반회계, 기타특별회계</li> <li>· 기금회계</li> <li>· 지방공기업특별회계</li> </ul>
2. 자산의 정의	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 과거의 거래나 사건의 결과로 발생하여 정부회계실체에 의해 통제되는 미래의 경제적 효익을 제공할 것으로 기대되는 자원</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 지방자치단체가 실질적으로 소유하고 이들 자산을 일정기간 보유 또는 사용함으로써 공공서비스 잠재력이나 경제적 효익을 창출할 수 있는 자원</li> </ul>
3. 자산의 인식범위	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 자연자원 등 계상범위에서 제외</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 천연자원은 개발 및 취득과 관련하여 지출이 수반된 경우 자산으로 인식</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 문화적으로 중요한 건물이나 장소, 역사적 문서, 예술작품 등 보존자산은 자산으로 미계상</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 유산자산은 자치단체가 보존하는 자산으로 취득가액의 측정이 객관적으로 신뢰가능한 자산만을 인식</li> </ul>
4. 운영보고서의 일반원칙	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 재정운영보고서는 회계실체 및 보고실체의 사업별 순원가(net cost)와 기타의 비용 및 수익을 적정하게 표시</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 재정운영보고서는 보고실체의 회계연도동안의 운영활동으로 인한 비용 및 수익을 표시</li> </ul>
5. 수익비용의 인식기준	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 모든 비용과 수익은 발생주의원칙에 따라 거래나 사실이 발생한 기간에 보고</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 수익과 비용을 교환거래와 비교환거래로 구분하여 인식기준과 측정시점을 규정</li> </ul>
6. 비용과목 분류	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 기능별 분류를 원칙으로 하고 예외적으로 성질별로 구분</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 비용은 인건비, 운영비, 이전경비, 기타비용 및 상각비로 구분</li> </ul>

종합적으로 국가회계기준과 지방회계기준 간에는 행정의 범위, 지방행정의 특성, 회계실체의 차이 등에 의해 구체적인 회계처리, 재정보고 범위, 결산서의 종류에 있어 차이를 인정할 필요가 있다. 그러나, 재무보고에 관한 전체적인 원리와 체계는 일관성을 가지고 구성될 필요가 있으며 이를 위한 다음과 같은 준비가 필요하다.

- ① 회계기준관련 협의·조정기구의 수립(행정자치부, 재정경제부, 기획예산처, 감사원)
- ② 정부회계기준위원회에 관련분과로서 연구위원회의 하나로 “국가-지방간 회계기준 조정위원회”와 같은 회계기준의 협의, 조정기구를 설치하여 정례적인 조정작업을 수행
- ③ 중앙정부의 정부회계기준위원회(재정경제부)와 지방자치단체의 지방회계기준심의위원회(행정자치부)간에 양 기준간 연계를 위한 실무적 협의방안 연구

## 2. 제도추진기구 및 전문인력의 확보

### 가. 제도추진기구

새로운 제도의 안정적인 도입을 위해서는 정책추진을 위한 전담부서 및 추진기구간에 역할과 기능에 대한 체계적인 구성이 매우 중요하다. 지방자치단체의 회계제도 전반을 통괄하는 지방회계기준심의위원회와 함께 지방예산회계제도의 개선을 위한 자문기구로 지방회계제도자문회의를 설치, 운영할 필요가 있다. 이와 함께 회계기준 협의과정에서는 중앙정부 및 민간의

회계기준제정기구와의 협의, 검토를 통한 절차가 요구된다. 이러한 지방회계기준의 수립체계를 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 지방회계기준제정 전담반(Task Force)에서 “기준시안”을 작성한다. 작성과정에서는 지방회계제도 자문회의 및 중앙정부회계기준 제정기구와 실무적 사전협의를 거친다.

둘째, 작성된 기준시안을 주관부서(행정자치부)에서 지방회계자문회의의 공식적인 자문을 거쳐 수정, 보완된 “수정시안”을 지방회계기준심의위원회에 상정한다.

셋째, 지방회계기준심의위원회는 상정된 수정시안에 대한 심도있는 논의와 토의과정을 거쳐 “확정시안”을 마련한다. 이 과정에서는 중앙정부 및 민간의 회계기준 제정기구와의 협의와 조언을 수렴하여 반영한다.

넷째, 주관부서(행정자치부)는 확정시안을 최종 검토하여 “공개초안(ED: Exposure Draft)”를 작성한 후 공청회 및 공개적인 의견수렴 절차를 거친다.

다섯째, 지방회계기준 Task Force는 공개초안에 대한 각종 의견 및 보완사항을 반영하여 “최종안”을 작성하여 주관부서에 제출한다.

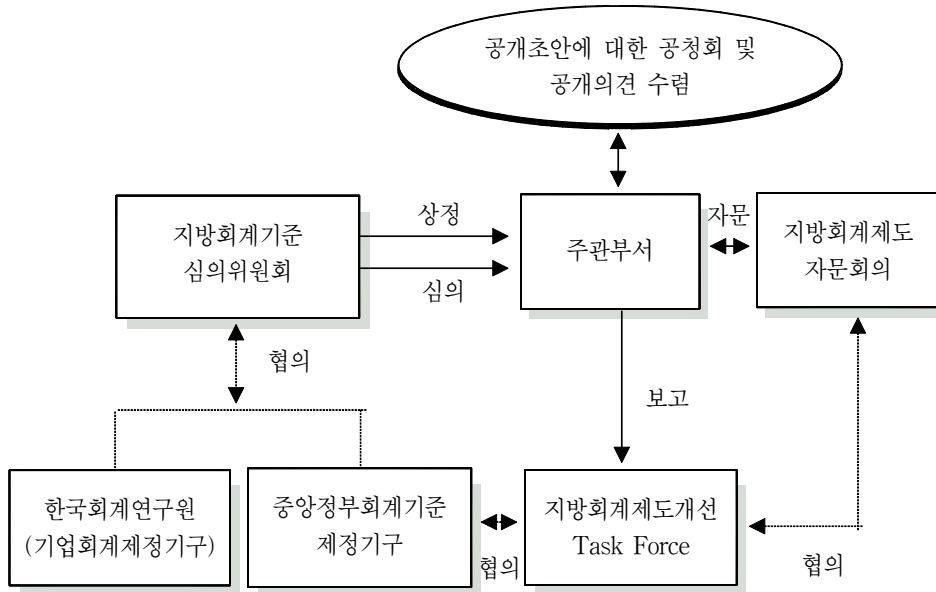
여섯째, 주관부서(행정자치부)는 최종안을 심의, 의결을 위해 지방회계기준심의위원회에 상정한다.

일곱째, 지방회계기준심의위원회는 최종안에 대한 심의과정을 거쳐 “기준안”을 확정한다.

마지막으로 주관부서(행정자치부)는 심의위원회에서 최종확정한 지방회계기준안을 정부안으로 확정하고, 이에 대한 행정적 절차를 수행한다.

위에서 설명한 지방회계기준 제정을 위한 수립체계를 요약하여 제시하면 <그림 4-3>과 같다.

<그림 4-3> 지방회계기준 제정관련 수립체계



위에서 살펴본 지방회계기준과 관련된 각 기관의 기능과 역할을 세부적으로 살펴보면 다음과 같다.

- ① 지방회계기준심의위원회는 지방회계기준, 규칙 및 지침의 내용을 심의, 의결한다.
- ② 행정자치부 주관부서(지방예산회계개선추진반)는 회계기준 제정의 추진상황을 전체적으로 총괄전담하는 부서로 각 기관간 의견조율 및 정부안을 확정한다.
- ③ 지방회계제도개선전담반(Task Force)은 기준초안 및 공개초안에 대한 의견을 수렴하여 기준최종안을 마련하는 실무작업을 담당한다.

- ④ 자문회의와 중앙정부 및 민간회계기준 제정기구는 기준 제정과정에서의 자문 및 협의기능을 수행한다. 이와 같은 각 추진기관간의 기능과 역할을 종합적으로 제시하면 <표 4-11>과 같다.

<표 4-11> 복식부기제도 추진기관별 기능과 역할

구 분	기 능	비 고
지방회계기준심의위원회	· 회계기준, 규칙 및 지침의 심의 및 승인	심의기관
주관부서 (지방예산회계개선추진반)	· 회계제도운영 주관부서 · 회계기준안, 규칙 및 지침안의 심의위원회 상정 · 질의에 대한 응답시달	총괄부서
지방회계자문회의	· 주관부서에 대한 회계기준안 등 자문 · 제도개선 Task Force와 기준안 협의	자문기관
지방회계제도개선 Task Force	· 회계기준안, 규칙, 지침의 수립 및 주관부서 제출 · 질의에 대한 답변서 초안작성 및 제출	실무전담팀
중앙정부회계기준 제정기구	· 지방회계기준심의위원회와 협의조정	관계기관
기업회계제정기구 (한국회계연구원)	· 지방회계기준심의위원회와 협의조정	관계기관

#### 나. 전문인력의 확보

복식부기회계제도의 도입에서 주요한 사항의 하나는 제도를 추진할 전문가가 부족하다는 점과 민간부문에 있어서도 공공분야의 예산제도와 공공분야를 발생주의 회계의 관점에서 이해할 수 있는 전문가가 절대적으로 부족하다는 것이 제도정착의 가장 큰 걸림돌이다. 외국의 경우 스페인 등 몇몇 나라에서는 이러한 점을 극복하기 위해 민간부문의 전문가와 함께 10여 년 이상 공동연구 및 교육프로그램을 합리적으로 마련하여 극복한 사례도 있다.



발생주의에 의한 복식부기 회계제도는 예산분야에 대한 기본적인 이해를 전제로 발생주의에 의한 복식부기를 접목하는 과정이다. 이러한 과정은 양측의 심도깊은 실무적 토론을 전제로 상당기간 전문가를 양성해야 하는 것이 기본 전제이다. 이는 선진외국의 도입사례들, 특히, 대륙계통의 국가에서 명백히 나타나는 가장 중요한 문제 중 하나이다.

따라서 발생주의·복식부기회계제도로의 전환은 상당한 업무수행의 전문성이 요구되므로 회계업무를 담당할 회계공무원을 확보하여 환경변화에 대처해야 한다. 특히, 정부회계제도의 제도적 기반조성을 위한 요소의 하나로서 정부회계사제도의 도입 문제, 정부예산회계제도의 지속적인 연구를 위해 관련학회 및 전문가모임 등을 통한 전문가 인력 풀을 구성하는 것이 필요하다.

### 3. 법령정비 및 입법화

#### 가. 법령정비의 방향

현재 지방자치단체의 회계처리에 대한 원칙적 사항은 지방자치법, 지방재정법, 지방공기업법과 동법 시행령 및 이에 의거한 지침, 규칙 등이 적용되고 있다. 그러나 복식부기 회계제도의 도입은 현행 예산 및 회계처리에 대한 큰 변화가 요구되므로 제도의 도입 및 실시를 위해서는 도입방안의 확정과 함께 이를 뒷받침하기 위한 법적 기반이 구축되어야 할 것이다. 이러한 법적 기반의 구축과 관련하여 검토되어야 할 사항을 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 복식부기 회계제도의 구체적인 내용이 되는 회계기준에 대한 법적 수준의 결정, 지방재정관련 법령에 복식부기의 법적 근거 설정방법, 관련 상위법과 회계기준과의 관계 설정방법에 대한 검토가 필요하다.

둘째, 복식부기도입과 관련하여 현행 지방자치단체의 예산회계와 관련한 법률, 시행령, 시행규칙, 훈령 또는 예규(규칙, 지침, 규정) 및 자치입법(조례, 규칙)등의 법령체계의 개편이 필요하다.

셋째, 중앙정부의 재정관련 법령개편계획 및 법령개정안의 방향에 따른 지방자치단체에서의 고려사항: 내용 및 일정 등을 고려하여야 한다.

## 나. 법적 근거 및 정부회계기준과의 관계설정

지방자치단체 회계기준의 법적 수준의 결정에서는 지방자치단체의 회계기준은 내용상의 구체성으로 인해 정부정책 및 상황 변화에 따라 자주 바뀔 수 있는 여지가 있다는 점에서 법령상의 위상을 부여하기가 곤란하므로 법체계상 상위법(예: 지방재정법)에 법적 근거를 두고 행정자치부령으로 규정하는 방안을 모색하는 것이 바람직할 것이다. 이는 중앙정부의 회계기준과의 이원적 운영을 전제로 하는 것이다.

지방자치단체 회계기준에서는 회계처리를 위한 기본사항(목적, 일반원칙, 적용 대상 등), 재무보고사항, 자산과 부채의 인식·평가, 수익과 비용의 인식 등과 관련하여 기본 구성체계와 일반원칙을 제시하고, 지방자치단체 회계처리에 관한 구체적이고 세부적인 규정은 지방자치단체 회계처리규칙으로 별도로 정할 수 있을 것이다.

지방재정관련 법령에의 법적 근거 마련에서는 지방자치단체의 예산회계와 관련한 법규로는 지방자치법, 지방재정법, 지방공기업법 및 동법 시행령을 기본으로 하여 지방자치단체 재무회계규칙, 예산지침 등의 각종지침이 있다. 따라서 지방자치단체 회계기준은 상위법령의 하위법규라는 점에서 예산과 회계 및 이와 관련되는 기본사항을 규정하는 지방재정법령에 법적 근거를 두는 것이 바람직하다. 이 경우 중앙정부의 회계기준은 예산회계법 또

는 독립적인 정부회계법에 법적 근거를 두어야 할 것이다.

그리고 지방자치법은 지방자치단체의 행·재정의 전반에 대한 일반사항을 규정하고, 예산회계와 관련된 제7장에 재무부문이 규정되어 있으므로 복식부기회계제도와 관련하여 일부 조문의 개정 및 조문추가가 있어야 할 것이다.

#### 다. 지방예산회계 관련 법령체계의 개편

복식부기도입과 관련하여 현행 지방자치단체의 예산회계와 관련한 법률, 시행령, 시행규칙, 훈령 또는 예규(규칙, 지침, 규정) 및 자치입법(조례, 규칙)등의 법령체계의 개편방향은 다음과 같다.

즉, 지방자치단체의 회계기준이 그 법적 근거를 지방재정법에 두는 행정자치부령으로 제정하게 될 경우, 상위법이 되는 지방자치법, 지방재정법, 지방공기업법의 개정 및 회계적 기준이 되는 관련 규칙, 지침 등의 제·개정을 통한 법령정비가 있어야 할 것이다. 그리고 중장기적으로는 지방공기업법에서 제시하는 회계처리 조항과 새롭게 제정될 지방자치단체 회계기준을 통합하는 회계기준이 제정되어야 할 것이다.

##### 1) 지방자치법의 개정

지방자치법의 내용 중 제7장 재무부문의 예산 및 결산과 관련한 조문을 새로운 제도에 맞도록 개편한다(제116조~제125조).

##### 2) 지방재정법의 개정

정부회계의 결산방식을 발생주의에 의한 복식부기회계 방식으로 전환하

기 위한 법적인 기초로서 회계처리의 기본원칙, 인식기준 및 재무보고체계에 대한 기본적 사항 및 정부회계처리의 기본적 규정인 지방자치단체 회계기준을 제정하기 위한 근거를 마련한다. 그리고 지방회계기준심의위원회, 정부회계제도자문위원회 등의 구성 및 조직에 대한 사항을 규정한다.

### 3) 지방공기업법 등의 개정

지방공기업회계처리지침의 내용을 지방자치단체 회계기준의 내용을 반영하여 개정한다. 중장기적으로 지방자치단체의 회계처리를 위한 기본규칙으로 지방자치단체 회계기준을 적용하고 지방공기업의 특이한 사항에 대해서만 지방공기업회계처리지침을 적용하는 방향으로 정비해야 할 것이다.

### 4) 지방자치단체 회계기준의 제정

지방자치단체의 회계처리에 대한 구체적인 기준, 수익과 비용의 인식기준, 자산 및 부채의 평가, 재정보고 및 재정분석 등에 대한 사항을 규정한다. 지방재정법에 근거하여 행정자치부령으로 제정한다.

### 5) 재무회계규칙 등 지침의 제정 및 개정

재무회계규칙을 발생주의, 복식부기회계 도입에 따른 변동사항(예: 업무처리 절차, 장부정리)을 반영하여 개정한다. 이 과정에서는 통합재정보고를 위한 기본지침으로 통합재정보고 및 정부재정통계지침, 공유재산관리지침, 물품관리지침, 채권관리지침 등 위에서 언급된 각종 지침과 규정을 회계기준 및 재무회계규칙의 내용을 반영하여 개정(예: 공유재산관리지침 및 물품관리지침을 통합하여 자산관리지침을 제정하는 방법)하여야 할 것이다.

## 4. 제도전환과정의 관리방안

### 가. 필수적인 고려사항

발생주의회계로의 전환은 대다수 정부에 있어서 주요한 사업이다. 대규모사업과 마찬가지로 주의 깊은 계획과 관리가 요구된다. 성공적인 추진을 위해서는 다음 사항이 고려되어야 할 것이다.

- ① 제도도입에 대한 분명한 명령
- ② 정치적 지지와 결단
- ③ 중심 추진부서와 핵심관료들의 제도이행
- ④ 충분한 인적, 재정적 자원
- ⑤ 효과적인 사업관리와 조정체제
- ⑥ 충분한 기술적 능력과 정보시스템
- ⑦ 공식적 권한을 부여하는 입법화 및 변화에 대한 공포

#### 1) 핵심적인 부서와 관료의 지지와 지원

제도전환에 대해 장애와 반대에 직면하였을 때 이를 극복할 수 있어야 한다. 핵심인력이 지지를 철회하거나 더 이상 지원이 없는 경우 사업실패의 위험에 대응하는 것이 요구된다. 또한 재정개혁은 공공부문의 문화의 변화를 요구한다. 예를 들면, 개인들은 보다 더 재무관리에 책임을 져야 하고 새로운 형태의 재무정보를 이해하고 사용해야 한다. 이러한 문화적 변화는 시간과 노력이 소요된다. 이 경우 최고관리자들이 사명감을 갖고 자신이 문제를 해결하고자 하는 노력이 요구된다.

## 2) 기술력과 시스템의 개발

발생주의회계로의 변화를 관리하고 유지하는데는 다양한 기술이 요구된다. 어떠한 기술이 필요하고 그러한 기술을 활용하기 위한 계획수립이 제도 전환의 성공에 있어서 매우 중요하다. 일반적으로 다음과 같은 자원이 요구된다.

- ① 사업을 관리하는 인력과 관리기술의 변화가 필요하다.
- ② 회계정책의 이슈와 시스템에 관한 경험과 이를 이해하는 인력이 필요하다.
- ③ 개혁과정의 상이한 요소들 간의 상호관계를 이해하는 핵심인력이 필요하다.
- ④ 발생주의회계시스템에서 데이터를 기록하고 시스템으로부터의 정보를 설명하는 능력을 가진 인력이 필요하다. 이것은 보통 추가적인 인원채용과 기존 인력에 대한 훈련에 의한다.
- ⑤ 요구되는 추가적 자원에 소요되는 충분한 재원을 확보하는 것이 요구된다. 즉, 추가인력, 전문기술의 획득, 재정정보시스템의 개발 및 설치에 예산이 소요된다.

한편, 공공부문 개혁과 연계된 발생주의 재무보고체계의 채택은 광범위한 정보시스템의 변화를 포함하게 된다. 발생주의회계로의 전환을 계획하고 있는 자치단체는 재무보고체계와 연결되어 있는 모든 기존 시스템의 평가를 실시하는 것이 필요하다.<sup>48)</sup> 기존 시스템을 평가함에 있어서는 다음과 같은 사항을 고려하여야 한다.

---

48) 예를 들면, 다음 시스템에 대한 점검이 필요하다. 세입시스템, 구매시스템, 보조금시스템, 인적자원 및 급여시스템, 고정자산시스템, 재산관리시스템, 재고자산시스템, 채무관리시스템, 예산시스템, 비재무시스템 등을 들 수 있다

첫째, 현행 시스템에 어떤 정보가 보유되어 있는가?

둘째, 부가적인 정보는 어떤 것이 요구되는가?(발생주의 기준에 의하는 경우 요구되는 정보에 대한 평가 포함)

셋째, 집중적인 시스템이 어느 정도 분산되어야 하는가?(이 문제는 보다 광범위한 개혁의 정책방향에 의해 결정된다)

넷째, 현행 재무시스템 및 기타 시스템의 통합은 요구되는 통합 수준과 비교하여 어떠한가?

다섯째, 기존 시스템이 대체되어야 하는가 또는 채택되어야 하는가?, 시스템이 대체되어야 한다면 어떤 방식을 선택할 것인가?

그리고 정부가 새로운 재정관리시스템을 도입하고자 하는 경우 기존 기록부기시스템을 재설계하는 것을 고려할 필요가 있다. 이 경우 특히, 회계감사인의 입장에서 원자료 파악, 수작업 거래기록, 분개장과 원장으로부터 용이하게 거래를 추적할 수 있도록 설계하는 것이 고려되어야 한다.

### 3) 사업관리(project management)

개혁사업은 문서화된 기본 틀과 철학을 가져야 한다. 일치된 접근방법, 개혁의 의사소통, 변화이유에 대한 이해 등과 관련하여 일관된 기초를 형성하도록 기록하는 것이 필요하다. 실제 집행이 이러한 기틀과 체계에 따라 이루어질 수 있도록 하기 위해서는 인정된 접근방법이 필요하다. 사업관리에서는 각 업무에 대한 분명한 책임성 부여, 핵심주체와 관료들의 역할, 추진성과를 점검하기 위한 절차와 일정표가 있어야 하며, 정보를 수집, 배분하기 위해 공식적인 의사소통과 조정체제가 필요하다.

### 나. 자원의 효율적인 사용

발생주의회계 전환을 시도하는 자치단체는 제한된 자원을 가지고 있다. 따라서 가능한 효율적이고 효과적으로 자원을 사용하는 것이 필수적이다. 따라서 목적, 책임성, 적시성 등을 명확히 설정하는 것을 포함하는 체계적인 사업관리는 자원을 현명하게 사용하는데 있어서 매우 중요한 측면이다. 특히, 중요성(materiality) 원칙이 제도전환의 속도에 중대한 영향을 미칠 수 있다. 정보가 생략 또는 오류가 생기는 경우 사용자의 의사결정 또는 평가에 이것이 영향을 미친다면 그 정보는 중요한 것이다.

예를 들면, 완전하고 정확한 기초재정상태보고서는 발생주의기초를 실행하는데 있어서 첫 번째 단계의 하나이다. 즉, 모든 자산과 부채를 파악하고 그 가액을 결정하는 것은 상당한 시간이 걸릴 수 있다. 따라서 자산과 부채의 인식과 가치평가의 초기단계에서 보다 많은 시간과 자원을 투입하는 것이 바람직하다.<sup>49)</sup>

### 다. 단계별 도입일정 및 추진과제

우리의 경우 시험적용기간과 전환기간을 거쳐 점진적·단계적으로 실행하는 방안을 모색할 필요가 있다. 현재의 추진상황과 새로운 제도의 안정적 정착을 고려하는 경우 <그림 4-4>과 같이 준비기, 시험적용기, 전환기간, 단계적 이행기, 안정·발전기로 구분하여 각 단계별로 접근방법과 추진내용을 확정하는 것이 필요하다.

49) 이 경우 만일 자산과 부채의 측정, 평가에 어려움이 예상되면 재정상태보고서의 기초잔액을 설정함에 있어서 앞에서 설명한 중요성의 개념을 적용하여 가능한 중간 단계의 해결방안으로서 ① 최종 가치평가의 약식방식을 사용, ② 정보의 신뢰성 또는 정확성을 결정하기 위한 표본(sample) 사용, ③ 임시적으로 대차대조표로부터 자산 또는 부채의 특정 유형을 생략(제외)하는 방식을 사용할 수 있을 것이다.



&lt;그림 4-4&gt; 복식부기회계의 단계적 도입



복식부기제도의 도입단계에 있어서 현재 지방자치단체는 준비기를 지나서 시험적용이 진행되고 있는 시점에 있다. 여기서 각 단계별 주요 내용을 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 준비기(1999년 말~2001)는 새로운 제도 도입을 위한 기반조성을 위한 단계로서 회계기준 초안의 마련, 현행 예산 및 회계제도에 대한 업무분석, 선진국에 대한 도입사례 조사, 발생주의회계에 따른 이슈연구 및 정보시스템 개발 작업이 이루어졌다.

둘째, 시험적용기(2002~2005)는 준비기에서 마련된 회계기준 및 정보시스템을 기반으로 시범기관에 실제 적용하여 문제점을 보완하고 그 타당성을 검증하는 단계이다. 즉, 2002년에서 2004년까지의 1~2차 시험운영 및 표준화작업 및 2005년도의 대규모 광역자치단체를 포함한 제도의 타당성 검증작업이 이루어진다(<표4-12> 참조). 이와 같은 시험적용기간(4년)은 예산집행 및 결산과정에 따른 재무제표산출에 소요되는 기간(약 1년 6개월)과 기초와 광역자치단체를 포함한 충분한 시험적용 필요성을 고려하여 설정한 것이다.

&lt;표 4-12&gt; 시험적용의 단계와 주요내용

시험적용 단계	일 정	시범기관	내 용
1차시험운영	2001.11 ~2003.9	부천시, 강남구(2)	준비기에 마련된 회계기준 및 정보시스템을 기초단체(일반시 및 자치구)에 대해 실제적용
2차시험운영	2003.10 ~2005.2	대전광역시, 대전 서구, 전라북도, 전주시, 정읍시, 무주군, 순창군(7)	회계기준 및 정보시스템에 대한 표준화(시군구) 및 보완개발(시도)
3차시험운영 (예정)	2005년 중	경기도, 인천시 등 대규모 광역자치단체 포함	표준시스템 및 시험운영의 확대를 거쳐 유형별 실무적용에서의 타당성 검증

셋째, 전환기간(transition period)은 제도이행을 위한 완충기로서 회계기준 및 정보시스템을 전국 확산하여 각 자치단체가 실제로 재무제표를 산출해보는 과정이다. 따라서 지방자치단체가 새로운 제도를 실제로 수용할 태세를 갖추 수 있도록 하는 과도기간은 예산집행 및 결산절차를 고려하여 2006년에서 2007년으로 설정할 수 있다. 특히, 전환기간에는 제도도입을 위한 세부이행계획, 입법화, 회계기준을 완료하고 제도추진을 위한 전담기구, 지방공무원에 대한 사전교육이 필수적으로 선행되어야 한다.

넷째, 단계적 이행기는 2008년에서 2010년에 걸쳐 자치단체의 규모와 특성을 고려하여 3단계로 도입전략을 추진한다. 이와 같은 단계적 도입은 선행 이행단체의 경험을 살리고 급격한 제도전환에 따른 시행착오를 최소화하기 위한 것이다.

다섯째, 안정·발전기는 2010년 이후로 새로운 제도가 안정적으로 정착되는 시기로서 예산제도와와의 조화를 이루기 위한 예산개편 및 회계정보의 활용을 위한 성과측정이 이루어지고 회계기준의 지속적인 개발이 이루어져

야 한다. 특히, 새로운 제도의 지속적 발전을 위해서는 지역실정에 적합한 회계모델, 다양한 재정평가기법, 통합재무보고 및 회계감사 등 제도발전을 위한 연구개발(R&D)을 할 수 있는 전문인력과 전문기구가 마련되어야 할 것이다.

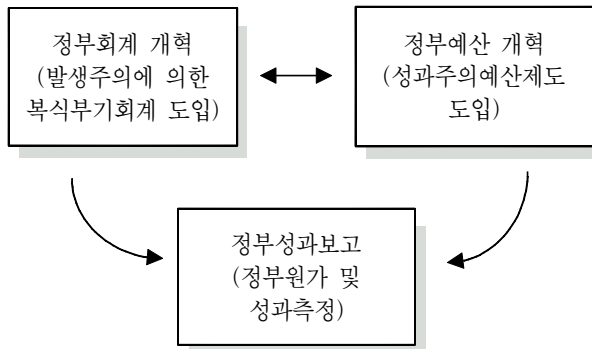
한편, 단계별 핵심추진과제를 살펴보면, 도입일정이 시기적인 것에 초점을 맞추었다면 핵심추진과제는 시기에 초점을 맞추기보다는 실행가능성에 초점을 맞추고 분야별로 그 방법론을 제시할 필요가 있다. 핵심적인 추진과제를 정책분야, 회계연구분야 및 전산분야별로 구분하여 제도도입 단계별로 살펴보면 <표 4-13>와 같다.

<표 4-13> 제도도입을 위한 단계별 핵심추진과제

추진과제		준비기	시험 적용기	전환기	단계적 이행기	안정· 발전기
정책 분야	법령정비 및 입법화		○	○		
	공무원 교육훈련		○	○	○	○
	추진기구(Task Force)			○	○	
	회계기준제정기구		○	○	○	○
	평가 및 전문연구기관				○	○
	타 제도와의 통합, 조정				○	○
	이행계획		○	○	○	
	전문인력풀 유지관리		○	○	○	○
회계 연구 분야	회계기준 지속개발	○	○	○	○	○
	회계방법론 및 모델정립	○	○	○	○	○
	선진사례 연구, 출판	○	○	○	○	
	예산제도 개편			○	○	○
	정부원가 및 성과측정			○	○	○
	재무제표 모형	○	○	○	○	○
	회계지침 및 장부			○	○	○
	회계 과목구조 개발	○	○	○	○	○
	결산 및 회계감사			○	○	○
	재정분석 모델			○	○	○
	재정통계 모델			○	○	○
	정부회계평가모델			○	○	○
	통합재정제도				○	○
전산 분야	지방자치단체 유형별 표준시 스템 모델	○	○	○	○	○
	성과관리시스템				○	○
	재정분석, 통계시스템				○	○
	통합재무보고시스템				○	○
	주변 시스템 통합				○	○

한편, 앞에서 제시한 추진일정 및 단계별 추진과제와 함께 새로운 제도의 기본 틀을 어느 정도의 범위와 수준에서 결정할 것인가를 정하는 것은 매우 중요하다.<sup>50)</sup> 이와 관련하여 지방자치단체의 회계모델의 정립을 위해 반드시 검토가 요구되는 내용으로는 <그림 4-5>에서와 같이 정부회계개혁을 예산제도개혁, 정부원가 및 성과측정, 성과와 예산의 연계 등을 포함하는 보다 종합적인 접근이 요구된다.

<그림 4-5> 지방회계모델의 포괄범위



그리고 이들 회계범위를 기초로 현시점에서 각 핵심과제별 추진상황 및 향후일정을 검토하면 다음과 같다(<표 4-14> 참조).

- (1) 일차적으로 완료 또는 부분 수정보완이 요구되거나 현재 추진 중인 사항에 대해서는 2004년에 완료하도록 한다. 예컨대, 제도도입을 위한 제도적 기반으로 종합이행계획, 입법화, 공무원교육훈련, 회계

50) 이 문제는 지방회계모델 정립과 관련하여 그 범위와 수준을 어떻게 설계할 것인가의 사항으로 제도적, 정책적 접근보다는 주로 내용적인 측면에서 파악하고 있다

기준시안, 재무제표분석방법, 예산과목분석, 결산 및 회계감사분석, 기초단위 정보시스템 등을 들 수 있다.<sup>51)</sup>

- (2) 시험운영이 마무리되는 2005년에는 재무회계규칙 등 세부적인 법령 개정 및 회계기준과 연계된 각종 실무지침을 완료하고 성과측정과 예산제도개선, 회계감사모델 등 회계데이터를 성과예산 및 재정평가, 회계감사 등에 적절히 연결할 수 있는 제도정비를 실시하여야 한다.
- (3) 2006년도부터는 시험운영에서 마련된 새로운 제도를 본격적으로 도입하면서 전국 자치단체를 대상으로 제도전환을 위한 과도기간에 해당한다. 따라서 자원관리와 공무원 교육훈련을 지속적으로 추진하는 가운데, 성과보고모델, 재정평가모델, 성과예산과 복식부기회계의 연계모델, 회계감사모델 등을 마련하여야 한다.
- (4) 정보시스템의 경우 2004년에 기초단위 정보시스템, 2005년에 광역단위 정보시스템을 설정하고 이들 기반 위에 유형별 표준정보시스템을 마련하여야 한다.

---

51) 다만, 조직, 인력, 예산 등 전반적인 자원관리와 재무회계규칙 등 세부적인 법령개정작업, 교육수요별 교육훈련 등은 2005년 및 지속적인 추진방안이 이루어져야 할 것이다.

&lt;표 4-14&gt; 지방회계모델 정립을 위한 검토부문 및 추진일정

검토부문 및 세부사항		추진상황 및 향후일정				
		완료	추진중	2004년	2005년	'06이후
종합이행 계획수립	제도전환일정	△	→	○		
	제도추진기구	△	→	○		
	자원관리(조직, 인력, 예산)		○			→ ○
입법화	법령체계 기초조사	△	→ ○			
	법적근거및 세부조정안 마련			○		
	재무회계규칙 등 법령개정				○	
공무원 교육훈련	표준교육교재 개발	△	→ ○			
	교육프로그램	△	→	○		
	교육수요별 실시방안	△	→			→ ○
회계기준 제정	시안 및 국가기준과 연계	△	→	○		
	공개초안 및 정부안 확정			○		
	기준과 연계된 실무지침마련				○	
원가회계 및 성과보고	정부원가방법론 모색			○		
	정부성과측정모델 개발				○	
	성과보고서 모델개발				○	→ ○
재정분석 평가모델	재무제표분석방법	△	→	○		
	재정평가기준 설정			○		
	재정평가모델 개발			○		→ ○
예산제도 개혁	예산과목분석 및 개편	△	→	○		
	성과주의예산제도			○	→ ○	
	성과예산과 복식회계의 연계				○	→ ○
회계감사 모델	결산 및 회계감사 분석			○		
	기본모델 조사				○	
	회계감사모델 마련				○	→ ○
표준정보 시스템모델	기초단위 정보시스템	△	→	○		
	광역단위 정보시스템		△	→	○	
	유형별 표준시스템 구축				○	→ ○

## 5. 공무원 교육방안

### 가. 핵심요소

발생주의회계제도 도입의 전체적인 이익을 향유하려면 본 제도개혁에 참여하는 모든 개개인이 제도변화에 대한 필요성과 그 이유를 공유할 수 있어야 하며, 그들 스스로가 변화의 주역이 되어야 하며, 결과적으로 새로운 회계제도를 운영할 수 있어야 하며, 생산된 회계보고서에 담겨져 있는 정보를 해석할 수 있어야 한다. 이를 위해서는 담당공무원들에 대한 내부교육과 외부교육과정의 차이점과 전문가를 직접적으로 채용하는 것과 외부전문가를 활용하는 것에 대한 차이점 등을 신중히 고려하여 적절한 교육훈련을 실시하여야 한다. 이 경우 교육훈련의 필수적 고려사항으로는 다음을 들 수 있다.

- ① 핵심훈련그룹의 선정(Identification of Target Groups)
- ② 교육훈련 수요의 파악(Identification of Training Needs)
- ③ 교육훈련 전략계획 수립(Training Strategies)
- ④ 충분한 교육기회의 제공(Delivery of Training)
- ⑤ 교육훈련에 대한 평가(Evaluation and Assessment)
- ⑥ 역할에 대한 교차훈련(Cross-Training)
- ⑦ 회계처리 및 시스템에 대한 실습교육(Ongoing Training)
- ⑧ 회계처리사례에 의한 교육(Lessons Learned)



### 나. 교육훈련수요의 파악

교육수요 평가는 기존 능력과 개혁에서 요구하는 능력간의 불일치를 파악하고 불일치의 우선순위를 결정하는 것을 포함한다. 훈련수요 파악의 첫 단계는 기술, 지식, 행위에 대한 개혁의 영향을 파악하는 것이다. 지방자치단체가 현금회계에서 발생주의회계로 전환하면 그 자치단체는 요구되는 지식의 유형과 조직의 관리운영방식의 변화를 경험하게 된다. 현금주의 하에서는 보통 많은 회계와 관리기능들이 중앙집중적으로 관리되고 각 부서는 자산과 기타 자원에 대해 제한적 권한을 갖는다.

이러한 형태의 환경에서 회계처리기술은 그 수요가 높지 않으며 결과적으로 새로운 발생주의로 전환하는 경우 회계자격을 갖춘 인력의 심각한 부족을 초래하게 된다. 그러나 훈련은 회계처리기술보다는 더 많은 것에 초점을 맞추는 것이 필요할 것이다. 공공부문에서 훈련은 일반적으로 2가지 상이한 구성요소를 갖는다.

<표 4-15> 교육훈련의 구성요소

구성요소	내 용
기술적 요소	· 업무처리에 요구되는 지식과 기술(skill)의 반영
환경적 또는 조직적 요소	· 공공서비스의 가치, 정책, 실무의 반영

다시 말해서 인력이 발생주의 회계처리와 정부관리의 기술적 측면을 익히는 것으로는 불충분하다는 것이다. 그들은 발생주의회계를 실시하는 이유 뿐 아니라 정부의 규칙, 정책들, 새로운 기준을 이해하여야 한다. 발생주의 회계의 채택은 또한 프로그램관리자에게 재무관리책임성의 이양을 수반한다. 만약 프로그램관리자들이 변화에 대한 기반을 이해하지 못한다면 그들

은 출선 수범하거나 책임성을 느낄 수 없다. 일단 현재 기술과 경험과 새로운 제도에서 요구하는 기술과 경험간에 차이가 확인되면, 다음 단계는 훈련 수요를 충족시키고 훈련전략을 개발하는 방안을 생각하는 것이다.

#### 다. 교육훈련전략

교육훈련에서 기존 직원의 능력과 요구되는 능력간에 발생하는 차이를 해소하기 위한 구체적인 훈련 방안으로는 다음을 들 수 있다.<sup>52)</sup>

- ① 외부로부터 자격 있는 회계사를 채용
- ② 자문가 활용
- ③ 대학이나 다른 훈련조직과 연계한 공공회계 및 관리에 관한 강의 개발
- ④ 기존 직원에 대한 훈련 제공(전문회계기관에 의한 세미나와 워크샵, 학계 또는 훈련기관에 의한 공식적 강의, 정부훈련시설에 의한 강의, 내부세미나, 워크샵, 자체회의)
- ⑤ 외부 회계감사기관에 의해 제공되는 세미나와 워크샵

이와 같은 교육훈련전략을 요약하여 제시하면 <표 4-16>과 같다.

---

52) IFAC, *Transition to the Accrual Basis of Accounting*, 2002, pp.41-44.

&lt;표 4-16&gt; 교육훈련전략의 형태

형 태	내 용
민간부문으로부터 채용	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 자격 있는 인력을 외부로부터 채용하는 것은 노동시장의 여건과 민간 보수수준을 보장할 공공부문의 능력, 고용조건 등에 의해 결정됨</li> <li>· 재무보고와 시스템이 공공부문과 민간부문간에 차이가 적을수록 양 부문간 인력 이동의 가능성이 높음</li> </ul>
자문인력, 계약의 활용	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 단기적으로 자원과 수요를 충족시키고 특수한 지원을 얻을 수 있는 방법임</li> <li>· 특정분야에 전문가가 부족한 경우 훈련비용이 상대적으로 높음</li> </ul>
공공회계 강의 개발	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 공공분야 강의 개발은 상당한 시간과 자원의 투자가 요구됨</li> <li>· 수요자 요구를 반영한 강의 개발은 장기적 자원이며 훈련의 적실성과 적용가능성을 높일 수 있음</li> </ul>

이와 관련하여 정부회계제도 개혁에 관한 교육훈련에서 다루어져야 할 주요한 사항으로는 공공부문 개혁을 비롯하여 발생주의회계기초, 자산 및 부채, 수익과 비용 등을 대상으로 하되, 공공회계의 특성을 충분히 반영할 수 있도록 교육프로그램을 설계하여야 한다(<표 4-17> 참조).

&lt;표 4-17&gt; 복식부기교육프로그램의 핵심주제

주 제	세 부 항 목
공공부문 개혁	· 개혁의 개관 · 개혁에 관한 일반적 인식과 예상 편익
회계의 기초	· 발생주의회계의 일반원칙 · 윤리관행, 행동관행, 기업관리 · 보고실체, 보고기간, 회계정책의 변동
정부부문 발생주의회계	· 정부회계기준과 정책, · 재무제표의 작성 · 내부 및 외부감사기준의 충족 · 계정과목총괄표(COA), · 자산회계처리
자산관리	· 자산의 정의와 인식, · 자산의 분류기준 · 리스자산, 정보기술자산, 무형자산, 생물학적 자산, 유산자산 · 자산의 평가기준
부 채	· 부채의 정의와 인식, · 부채의 분류 · 연금부채, 사회정책적 의무부담
수 익	· 수익의 정의와 인식, · 수익의 분류 · 비교환수익의 인식(조세, 벌금, 특정정보보조금) · 기부금수익
비 용	· 비용의 정의와 인식, · 비용의 분류 · 피고용인 비용, · 감가상각 · 무형자산의 상각, · 이전비용
자본/순자산	· 자본/순자산의 구성, · 납입 자본 · 자산재평가적립금, · 외환적립금
시스템훈련	· 재정관리시스템과의 관계, · 회계정보시스템의 구조 · 회계정보시스템의 운영 · 예산정보시스템과 자산관리시스템과의 연계

## 라. 교육훈련 실시방안

교육훈련에서는 훈련주제와 내용, 내부교육 또는 외부교육, 훈련전달 방법, 훈련시기 등에 대해 결정하여야 한다. 훈련전달 방법으로는 전통적인 강사중심의 교실훈련, 다중매체 컴퓨터중심 강의, 워크샵 등으로 구분하여 볼 수 있다. 이러한 훈련방법의 선택은 비용, 시간제약, 직원능력 등을 종합

적으로 고려하여야 한다. 이에 대한 하나의 대안으로서 공무원을 교육강사로 훈련하여 이들로 하여금 교육훈련을 담당하게 하는 방법(train the trainers approach)은 낮은 비용, 전문가자원의 확보, 동료에 의한 훈련인 점에서 보다 잘 수용하는 점 등 장점이 있다. 그러나 이 방식은 기술적인 능력이 충분하지 않거나 경험을 갖춘 외부대상자에게는 내용전달이 어렵고 부정확한 내용을 전달할 수도 있는 위험성을 내포한다.

훈련시기도 중요하다. 전환과정에서 교육훈련이 너무 이르면 배운 것을 잊거나 더 새로운 강의를 필요로 하게 된다. 일반적인 교육훈련은 제도실행 1년 전에 시작할지라도 시스템훈련과 같은 교육은 실행 바로 전에 실시하는 것이 가장 바람직하다. 새로운 시스템에 의해 생성된 재무정보를 사용하는 문제와 같은 주제는 제도실행 전과 후 모두에 요구될 것이다.

## 6. 사용자 요구사항의 반영

### 가. 회계제도 및 회계실무

각 실과소에 대한 전면적인 회계시스템의 사용에 따라 사용자가 추가적으로 요구하거나 업무처리 개선을 위해 필요한 사항에 대해 분석 및 전산운영팀과의 합동작업을 실시하여 문제를 제도적으로 해결하여야 한다. 실제 회계데이터의 입력으로 발생할 수 있는 사용자의 오류를 사전 예방하는 효과를 거두어 사용자의 편의를 제고하고, 예산편성 및 예산집행의 산출물을 보완하여 수준을 향상시키는 것이 필요하다.

그리고 사용자가 실제 제도 추진에서 필요한 세부적인 규정과 지침이 없어 애로가 발생하지 않도록 지방회계기준에 따른 실제 적용가능한 세부적인

내용을 포함하는 지침을 마련하여야 한다. 예를 들면, 회계과목의 정의와 구분, 자본처리 및 관리지침, 통합재무제표 작성지침, 결산처리지침, 채권 채무관리지침, 공유재산 및 물품관리지침, 자금운영 및 관리지침, 재정분석 및 평가지침 등이 필요하다.

#### 나. 예산과 회계의 연계성

예산과목과 회계과목이 실제로 어떻게 연계되고 있는지에 대해 구체적으로 설명할 필요가 있다. 예산회계와 재무회계를 관리과목을 통해 연계성을 확보할 수 있는데, 여기서 관리과목이란 예산회계와 복식부기회계의 연계 및 관리회계정보의 제공을 위하여 새로 도입한 과목으로 예산과목을 그 성격에 따라 복식부기회계에 맞게 세분하여 부여한 것이다. 예산정보와 회계정보의 관계는 기본적으로 예산정보와 회계정보를 동시에 제공하게 된다. 즉, 복식부기회계는 예산회계에서 산출되는 예산결산서는 물론 재무회계의 재무제표를 동시에 산출한다.

#### 다. 제도의 변화와 정보시스템의 관계

복식부기 도입에 따라 새롭게 나타나는 회계과목, 재무제표 등 제도적인 사항의 변화와 정보시스템과의 관계를 명확하게 할 필요가 있다. 정부회계에 발생주의가 도입되는 것은 회계제도의 변화, 회계업무처리흐름의 변화 등과 같은 제도적 변화를 포함하고 있으며, 이것은 실무적으로 정보시스템의 변화를 수반하게 된다.

따라서 제도변화에 대한 전략 및 실천방안, 기본설계에 대한 결과를 토대로 사용자가 사용가능한 정보프로그램을 구현하는 것이 중요하다. 복식부기

회계처리된 데이터베이스를 검증하여 회계처리자료의 정확성을 확인해야 한다. 즉, 복식부기에서 생산되는 각종 재무제표와 명세서를 검증하여 회계 처리 오류여부를 확인하여야 한다.

#### 라. 정보시스템의 수준 향상

시스템사용자의 요구사항을 반영하여 시스템을 Up-grade 하고 사용자의 편의성을 확보하여야 한다. 재무회계시스템의 수정보완으로 복식부기업무의 원활화 및 확정성을 개선하고 시험적용과정에서 사용자가 요구한 사항을 각 처리 단계별로 반영하여 시스템운영의 안정화를 도모하여야 할 것이다.

## 제5장 요약 및 정책건의

### 제1절 요약

정부회계는 전통적으로 현금주의에 기초하여 예산집행에 대해 회계처리하여 왔으나, 1980년대 이후 정부운영에 대한 효율성과 공적자원의 수탁관리 책임성이 강조되면서 정부의 예산과 회계를 발생주의기초로 전환하려는 개혁이 추진되어 왔다. 이와 같은 발생주의회계 도입은 재정관리의 개선을 통한 공공서비스의 효율성, 효과성 및 책임성을 확보하고 정부회계에 대한 신뢰성과 투명성을 제고하기 위해 추진된다.

우리의 경우도 1998년 이후 중앙정부(재정경제부)와 지방자치단체(지방자치단체)를 중심으로 발생주의회계의 도입을 위한 준비를 하고 있다. 현행 우리 나라의 정부회계는 현금주의기초와 단식부기방식으로 운영되고 있어 회계처리와 재무보고에 있어서 투명성과 신뢰성 및 회계책임성 면에서 본질적인 제약점을 내포하고 있다.

회계제도의 운영에 있어서도 통일된 회계처리기준이 없이 행정운영 및 사무관리 지침적인 성격을 갖는 다수의 회계관련법령에 의하여 정부회계를 운영하고 있다. 이에 따라 우리 나라 정부회계제도는 현금주의 기초에 따른 한계와 회계법령미비, 예산제도와와의 연계 결여 등에서 다음과 같은 문제점이 지적되어 왔다.

첫째, 현금주의 기초로 인한 정부운영의 비용과 성과측정 곤란

둘째, 예산집행에 있어서 예산과목이 품목별로 분류되어 정부거래를 회계적 특성에 따라 그 성격을 명확하게 파악하기 어렵고 이해하기 어려움



셋째, 재산, 물품, 채권, 채무 등의 분산 관리에 따른 종합적인 자산·부채관리의 부재  
넷째, 경상적 지출과 자산형성적 지출이 구분되지 않아 자본투자와 경상비용의 차이를 고려하지 못하는 등의 문제점을 내포하고 있다.

이와 관련하여 지방자치단체는 복식부기회계제도의 도입을 준비하고 있다. 즉, 1999년 12월에 복식부기회계기준 수립 및 전산시스템 개발연구(1999.12~2001.3)를 시작된 이래 1차 시험적용(부천시, 강남구) (2001.11~2003.9)을 완료하고 2차 확대시범운영 및 표준화사업(2003.10~2005.2)을 진행 중에 있다.

이와 같은 상황과 문제인식을 통해 본 연구는 그 동안 추진되어온 시범운영에 대한 실태를 분석하고 향후 발생주의회계로의 전환을 위한 정부회계제도의 모델과 제도기반구축방안을 모색하고자 한다.

이를 위해 다음과 같은 연구범위와 연구방법을 사용한다. 우선 연구의 범위는 전국 자치단체를 대상으로 하되, 시험적용 운영결과 분석에서는 시범기관(부천시, 강남구)을 사례단체로 하여 분석하였다. 연구의 방법으로는 문헌조사, 사례분석, 현장조사 및 실무자면담을 병행하고 있는데, 특히 사례분석은 시범기관의 실제 운영현황 및 문제점, 추진성과 등에 대해 보다 종합적으로 검토하는데 활용되었다. 회계실무와 현실적용성을 높이고자 현장조사 및 실무자면담은 실시하였다. 이 과정에서는 주로 예산·회계관련 공무원과 전문가에 대한 의견조사 및 면담 방법이 활용되었다.

연구의 주요내용을 정리하면 다음과 같다.

제2장에서는 발생주의회계에 관한 이론 및 외국사례를 고찰하였다. 특히, 복식부기제도의 효과와 관련하여 복식부기제도의 장점으로는 회계책임

성과 재정투명성 확보, 공공서비스제공의 효율성과 효과성 강화 등을 들 수 있으나, 반면에 기존업무에 새로운 업무를 추가하므로 추가업무부담이 발생할 가능성(자동회계처리시스템을 통해 해소)과 회계제도 기반의 변화이므로 새로운 제도의 적응에 시간과 노력이 필요(체계적인 추진계획과 교육훈련을 통한 단계적인 정착추진)하다는 점도 충분히 고려되어야 할 것이다.

실제로 시범운영을 통해 발견되는 도입효과로서는 관리정보의 유용성, 종합적인 재정상황의 파악, 경제적 자원으로써 자치단체 보유 자산의 인식, 비용정보 및 재정운영의 성과측정의 기반구축, 통합재정운영제도의 토대 구축, 경영적 관점에서 공무원 인식전환, 보다 가치 있고 유용한 정보의 제공, 정보제공의 적실성, 주민의 정보공개 요구에 능동적으로 부응, 자동검증에 따른 편법적 회계처리의 통제 등을 들 수 있다.

제3장 시범운영에 대한 실태분석은 시범기관(부천시, 강남구)의 회계처리와 재무보고와 관련하여 추진상황과 실제적인 시험적용과정에서 나타나는 문제점 및 보완사항을 도출하는데 초점을 두었다. 이 과정에서는 회계결산과 재무제표 분석, 유형별 회계특성 분석, 회계처리내역분석 등을 통해 회계실무 및 사용자편의성이 반영되도록 하였다.

시범운영의 실태분석체계는 지방자치단체의 회계제도의 개혁 관점에서 시범사업의 실태를 분석하되, 본 연구에서는 회계기준분야, 재무제표작성분야, 제도기반분야, 사용자운용분야 등으로 구분하여 분석하였다.

우선, 회계기준 분야의 경우 회계기준의 구성체계와 제정형식, 예산과 회계의 연계, 재정운영보고서의 형태, 자산평가 등을 분석하였다.

재무제표 작성분야에서는 재무제표의 작성과정, 기초자산가액의 확정, 내부거래의 상계, 통합재무제표의 형태 등에 초점을 두고 분석하였다.

제도기반분야에서는 발생주의회계로의 전환과정관리방안, 제도를 추진하

는 조직과 전문인력, 법령정비 및 입법화과정, 교육훈련 등을 살펴보았다.

사용자운용분야는 회계기준과 정보시스템을 실제 운용하는 사용자 측면에서의 분석으로 주로 회계처리실무, 시스템안정화, 시범운영공무원 의견 등을 분석하였다.

제4장은 정부회계제도 개혁의 관점에서 우리의 실정을 고려한 정부회계 모델과 이를 위한 제도이행전략을 모색하였다. 한국적 적용모형의 모색은 다음의 4가지 기준에 의해 지방자치단체 회계모형을 설정하였다.

## 1. 예산회계와 재무회계의 관계

예산회계와 재무회계의 관계 기준은 예산회계의 기초와 재무회계의 기초가 동일한가 또는 상이한가에 의해 결정되는 것으로 각 국가에 따라서 회계기초가 동일한 단일체계(single system)를 채택하는 국가가 있는가 하면 회계기초가 서로 다른 이원체계(dual system)를 채택하는 국가도 있다. 우리의 경우 예산구조 및 재정현실에 비추어 예산은 현금주의로, 회계는 발생주의로 하는 이원체계를 채택하는 것이 필요할 것이다.

## 2. 재무제표의 특성

재무제표의 특성 기준은 정부부문의 기본재무제표인 재정상태보고서, 재정운영보고서 및 현금흐름보고서의 작성기준을 기초로 살펴보았다. 우선, 재정상태보고서의 경우 자산평가원칙으로서 역사적원가를 채택하는가 또는

현행원가를 채택하는가? 이다. 우리의 경우 원칙적으로 역사적원가주의에 의해 취득원가를 채택한다. 재정운영보고서의 경우 수익과 비용을 중심으로 하는가, 또는 수입과 지출 중심으로 구성하는가에 의해 운영보고서의 특성을 파악할 수 있는데, 우리의 경우 자본유지방식에 따라 수익과 비용을 중심으로 운영보고서를 산출하고 있다. 그리고 현금흐름보고서는 현재 준비중인 복식부기회계정보시스템에서 직접법으로 현금흐름을 파악할 수 있기 때문에 직접법을 채택하는 것이 필요하다.

### 3. 제도전환과정

제도전환과정 기준은 주로 전환일정(transition path) 및 개혁기간 등과 관련한 것으로 새로운 제도를 도입하는 경우 어느 정도의 개혁기간을 설정하는가, 그리고 제도이행에 있어서 단계적인 이행전략을 추진하는가 또는 급격하고 전면적인 이행전략을 추진하는가의 기준이다. 이와 관련하여 우리의 경우 정치적 환경 및 자원의 제약 등을 고려하여 중장기적인 개혁기간과 시범사업을 통해 충분한 연구와 준비를 거친 후 단계적이고 점진적인 이행전략을 채택하는 것이 바람직하다.

### 4. 회계기준의 체계와 제정형식

회계기준의 체계와 제정형식에 관한 기준은 정부회계기준의 구성체계 및 법적 기초 설정, 그리고 어떠한 제정형식을 취하는가의 문제이다. 우선, 회

계기준의 체계는 재무제표에 초점을 맞추기보다는 공공회계의 특성을 반영할 수 있도록 기준체계를 포괄적으로 구성하는 것이 요구된다. 그리고 회계기준의 위상과 성격은 일반적인 법적 기초는 지방재정법(또는 지방예산회계법)에 두고 지방회계기준의 경우에도 기본적인 사항은 법규명령(행정자치부령)으로 하고 기준에 관한 세부사항은 회계처리규칙으로 하여 설정하는 방안을 모색할 수 있다. 한편, 회계기준의 제정형식은 단기적으로 지방회계기준(조문식)-회계처리규칙(절충식)으로 하고 장기적 관점에서는 충분한 연구축적을 통해 기준서방식으로 나아가는 것이 바람직할 것이다.

## 제2절 정책건의

이상에서 기술한 내용을 중심으로 발생주의(복식부기)회계로의 전환을 위한 핵심적인 사항을 토대로 제도이행전략 및 정부회계모델과 관련하여 다음과 같은 점을 정책건의하고자 한다.

### 1. 제도이행전략에 대한 건의사항

첫째, 발생주의회계기준은 각 국가별로 차이가 발견되지만, 대부분 예산회계는 현금주의이고 재무회계는 발생주의에 기초하는 이원체계(dual system)를 채택하고 있다. 즉, 대부분 국가의 경우 선(先) 발생주의회계, 후(後) 발생주의예산 접근을 취하고 있다. 즉, 예산의 발생주의 전환은 정치적 결단이 필요하고 매우 장기적으로 검토한다. 따라서 우리의 경우에도

예산은 (수정)현금주의, 회계는 발생주의 기초로 하되, 제도가 안정되고 예산구조의 변화가 이루어지는 장기적 관점에서 예산과 회계의 일치성을 확보할 수 있을 것이다.

둘째, 회계제도 개혁과정에 있어서 종합행정을 수행하는 지방자치단체를 대상으로 충분한 시험운영을 거쳐 제도의 타당성을 확보한 후 새로운 제도를 도입하는 선(先) 지방자치단체, (後) 중앙정부의 도입과정을 추진하는 것이 필요할 것이다.

셋째, 발생주의회계의 도입은 재정전반을 변화시키는 커다란 변혁으로서 초기의 정치적 의사결정이 개혁과정의 속도를 좌우한다. 특히, 제도전환과정에서는 발생주의회계에 관한 외부조언(전문가)을 반드시 필요로 한다.

넷째, 회계기반의 변화는 상당한 인적 및 물적 자원을 필요로 하고 지속적이고 확고한 추진을 위해서는 정치적 지지와 핵심공무원들의 제도전환에 대한 충분한 이해가 요구된다. 개혁과정에서 다양한 불만과 갈등을 해소하지 못하는 경우 이러한 점들이 자원의 낭비는 물론 성공적인 제도전환의 가장 큰 장애요인으로 작용할 수 있기 때문이다.

다섯째, 복식부기회계의 입법화를 위한 법령정비를 비롯하여 회계기준제정기구 및 회계전담팀(Task Force)을 구성하여야 하며, 전문가 인력풀을 효과적으로 유지관리하여야 한다.

여섯째, 새로운 제도 도입에 따른 혼란과 시행착오를 최소화하기 위해 공무원들의 이해와 공감대 형성이 매우 중요하다. 따라서 본격적인 제도이행에 앞서 복식부기회계에 대한 사전교육이 반드시 이루어져야 할 것이다.

## 2. 지방자치단체 회계모델에 대한 건의사항

첫째, 회계기준의 지속적 개선, 회계방법론 및 회계모델개발이 필요하다. 이 과정에서는 회계과목구조 개발, 재무제표모델 연구 등 기본적 사항 뿐 아니라, 회계처리지침 및 회계장부, 결산 및 회계감사, 재정분석 및 재정통계모델, 정부회계평가기준 및 모델 개발이 병행되어야 한다.

둘째, 정부활동에 관한 성과정보를 제공하는 기반을 구축하여야 한다. 이 과정에서는 정부원가 및 성과평가를 위한 성과측정모델과 분석기법을 개발하고 예산제도 개편 및 통합재정제도 마련을 위한 연구개발이 필요하다. 특히, 예산제도가 산출물 또는 사업 중심으로 편성되어야 하고 재무회계와 함께 원가회계시스템과 분석기법이 마련되어야 한다.

셋째, 발생주의의 적용범위를 어디까지 적용할 것인가에 대한 종합적인 재검토가 요구된다. 예컨대, 조세감면, 세액공제 등 조세지출(비용)의 회계처리, 정부건물에 대한 임대료(비용) 계상, 자본비용의 회계처리, 유산자산과 천연자원의 회계처리 등에 관한 명확한 기준이 마련되어야 할 것이다.

## 【참고문헌】

- 갈렙앤컴퍼니 편역, 『정부회계혁명』, 서울: 한·언, 1999.
- 강남구, 『발생주의·복식부기회계에 의한 2002 재정보고서』, 2003.
- 강인재, “지방정부의 예산과 회계의 연계에 관한 연구”, 『한국행정학보』 제26권 제4호, 1992.
- 김동완, “지방자치단체 복식부기회계제도 도입상황과 발전과제”, 2003년 한국행정학회 춘계학술대회 발표논문, 2003.
- 김 현, “지방정부 회계규정. 감사요원 전문교육교재”, 부천시 감사실, 2002.
- 부천시, 『2002 회계연도 통합재정보고서』, 2003.
- 윤성식·권수영, 『정부회계: 예산 원가회계 및 감사』, 서울: 법문사, 1999.
- 윤성식·이문영, 『공공재무관리』, 서울: 법문사, 2002.
- 윤영진, “정부회계의 재정보고체계 도입과제: 지방정부 복식부기제도의 도입을 중심으로”, 『행정논총』, 서울대학교 행정대학원, 제38권 제2호, 2000.
- 이경섭, 『정부회계와 감사』, 서울: 조세통람사, 1997.
- 이정호, 『회계원리』, 경문사, 1999.
- 임성일, “지방자치단체 복식부기회계제도 도입의 성공요인과 과제”, 『지방자치』, 통권159호, 2001.
- 한국지방행정연구원, 『복식부기회계제도 시험적용 중간보고서』, 2003.
- 한국지방행정연구원·성도회계법인, 『복식부기회계제도 시험적용기본보고서』, 2003.
- 한국지방행정연구원, 『복식부기 표준실무교재』, 2003.
- 황국재, “통합재무제표의 작성”, 『복식부기제도전문가워크샵자료』, 2002.



- 행정자치부, 「복식부기도입연구용역 및 시험적용결과보고」, 2002.
- 筆谷 勇, 「公會計原則の解説」, 東京: 中央經濟社, 1998.
- 일본공인회계사협회, 「公會計委員會研究報告 第1號, 公會計原則(試案)」, 1997. 9.
- 財團法人宮城總合研究所, 「宮城縣企業會計手法導入調査研究報告書」, 1999.
- ADB, *Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries*, 2003.
- Barcelona, *Annual Report 2000*.
- CIPFA, *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2000 : A Statement of Recommended Practice*, 2000.
- GASB, *Statement No. 34 of GASB : Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis for State and Local Governments*, 1999.
- Granof, Michael H., *Government and Not-For-Profit Accounting*, John Wiley & Sons, 2000.
- HM Treasury, *Managing Resources: Analysing Resource Accounts*, 2001.
- ICANZ, *New Zealand Accounting Standards*, Wellington, 1999.
- IFAC, *Transition to the Accrual Basis of Accounting*, 2002.
- IFAC, *Exposure Draft: Presentation of Financial Statements*, 1998.

IFAC, *PSC No. 6 : The Modernization of Government Accounting in France: The Current Situation, The Issues, The Outlook*, 2003.

IMF, *The Government Finance Statistics Manual*, 2001.

## 【Abstract】

### Analysing the Realities of Trial Project and Seeking the Accounting Model for Korean Local Government in Moving to Accrual & Double-Entry Basis

The local governments in Korea have adopted a modified cash basis accounting. However the budget and accounting system based on a cash basis generally demonstrate some problems due to its inherent limits. Therefore the Korean government has been preparing the transition to an accrual basis since the late 1990s in order to solve such problems. Currently, the local government is operating a trial project to target organizations to introduce the accrual principle to the local accounting system.

Considering this changing environment surrounding the governmental accounting, this study focuses on the establishment of an accounting model and institutional foundation for the transition to the accrual and double-entry principle. In fact, the Korean government is not equipped with a comprehensive implementation plan for the introduction of the new accounting system. The Korean government needs to design the basic framework for an accounting model that is applicable to the local government along with a clear transition path to go from cash basis to accrual basis of accounting, shortly.

This study covers the general contents of the accrual and double-entry accounting system of both the local and the central government, focusing on the subjects related to the accounting model and requisites for a successful transition to accrual basis in the local government. In the process, the study critically reviews the reality and the problems of the trial project operation. Then, based on the analytical results from the experimental tests of two target organizations (Bucheon City, Gang-nam District), some alternatives for the formation of an accounting model and the implementation of the new system are pursued in practical ways.

This study makes the following policy suggestions:

- (1) The basic framework for the formation of a governmental accounting model needs to be designed, based on the factors such as relation of budget and accounting, characteristics of financial statements, nature and system of accounting standard and so forth.
- (2) A comprehensive implementation plan should be established for the successful transition to the new system. The followings were reviewed: ① transitional path (speed and style of transition to accrual accounting), ② task force (organization and manpower), ③ project management, ④ use of legislation, ⑤ training of target groups and

personnel related to the introduction of the accrual basis accounting.

- (3) The introduction of a new accrual basis accounting system and double-entry bookkeeping should take place gradually to minimize the risk and trial and error.

## 【부 록】

### 부천시 통합재정상태보고서(2002. 12. 31 현재)

(단위: 백만원)

과목	일반회계	기타 특별회계	지방공기업 특별회계	기금 회계	내부거래	계
1. 유동자산	332,715	67,768	66,324	35,981		502,788
현금및현금등가물	86,382	54,316	59,596	35,981		236,275
단기금융상품	76,600	-	-	-		76,600
미수세금	42,387	-	-	-		42,387
결손처분충당금	(7,515)	-	-	-		(7,515)
미수금	12,652	13,593	4,931	-		31,176
결손처분충당금	(178)	(217)	(38)	-		(433)
미수정수교부금	1,783	-	-	-		1,783
미수수익	7,440	4	1,460	-		8,904
선급금	15,297	-	-	-		15,297
선급비용	40	-	-	-		40
단기융자금	-	72	-	-		72
매각용자산	97,738	-	-	-		97,738
저장품	89	-	375	-		464
2. 고정자산	4,430,507	8,766	685,552	0	727,188	4,397,637
(1) 투자자산	756,631	1,846	3	0	727,188	31,292
장기금융상품	14,964	-	-	-		14,964
투자유가증권	729,018	-	-	-	727,188	1,830
장기융자금	2,687	1,846	-	-		4,533
보증금	9,962	-	3	-		9,965
(2) 일반유형자산	2,996,617	6,920	51,462	0		3,054,999
토지	2,598,616	122	49,776	-		2,648,514
입목	2,746	82	-	-		2,828
건물및부속설비	276,315	486	-	-		276,801
감가상각누계액	(29,526)	(7)	-	-		(29,533)
구축물	6,083	2,283	-	-		8,366
감가상각누계액	(1,446)	(138)	-	-		(1,584)
기계장치	17,559	14	-	-		17,573
감가상각누계액	(10,404)	(1)	-	-		(10,405)
공기구비품	33,591	92	3,767	-		37,450
감가상각누계액	(15,715)	(8)	(2,134)	-		(17,857)
차량운반구	4,684	-	289	-		4,973
감가상각누계액	(2,174)	-	(236)	-		(2,410)
건설중인자산	116,288	3,995	-	-		120,283

(단위: 백만원)

과목	일반회계	기타 특별회 계	지방공기 업특별회 계	기금 회계	내부 거래	계
(3) 사회간접시설	677,124	0	632,304	0		1,309,428
도로및도로부속시설	602,202	-	-	-		602,202
공원	24,563	-	-	-		24,563
공공주차장	40,961	-	-	-		40,961
공공도서관	9,292	-	-	-		9,292
상수도시설	17	-	251,416	-		251,433
감가상각누계액	(-)	-	(49,515)	-		(49,515)
하수도시설	89	-	511,498	-		511,587
감가상각누계액	(-)	-	(95,035)	-		(95,035)
건설중인자산	-	-	13,940	-		13,940
(4) 유산자산	121	0	0	0		121
유산자산	121	-	-	-		121
(4) 무형자산	14	0	1,783	0		1,797
산업재산권	14	-	-	-		14
기타의무형자산	-	-	1,783	-		1,783
자산총계	4,763,222	76,534	751,876	35,981	727,188	4,900,425
1. 유동부채	14,344	1,839	4,387	0		20,570
미지급금	1,622	1,440	15	-		3,077
미지급비용	2,143	386	723	-		3,252
예수금	4,742	-	949	-		5,691
유동성장기부채	5,837	13	2,700	-		8,550
2. 고정부채	121,824	34	20,300	0		142,158
장기차입금	112,160	34	20,300	-		132,494
퇴직급여충당금	9,664	-	-	-		9,664
부채총계	136,168	1,873	24,687	0		162,728
순자산총계	4,627,054	74,661	727,189	35,981	727,188	4,737,697
부채외순자산총계	4,763,222	76,534	751,876	35,981	727,188	4,900,425

부천시 통합재정운영보고서('02.1.1 - '02.12.31)

(단위: 백만원)

과목	일반회계	기타 특별회계	지방공기업 특별회계	기금 회계	내부 거래	계
1. 자주재원수익	387,790	20,544	63,586	2,198	706	473,412
지방세수익	173,967	-	-	-	-	173,967
경상세외수익	43,072	15,797	62,845	2,062	-	123,776
임시세외수익	43,893	4,747	741	136	706	48,811
지방교부세수익	3,340	-	-	-	-	3,340
재정보전금수익	123,518	-	-	-	-	123,518
2. 의존재원수익	77,343	233	0	0	-	77,576
지방양여금수익	3,486	-	-	-	-	3,486
국고보조금수익	43,237	67	-	-	-	43,304
시도비보조금수익	30,620	166	-	-	-	30,786
3. 이전수익	563	9,171	0	4,069	13,190	613
전입금수익	-	9,171	-	4,019	13,190	-
기부금수익	563	-	-	50	-	613
4. 기타수익	1	0	25	0	-	26
결손충당금환입	1	-	25	-	-	26
수익총계	465,697	29,948	63,611	6,267	13,896	551,627
1. 인건비	82,505	22	0	0	-	82,527
공무원급여	56,328	-	-	-	-	56,328
기타의급여	23,541	22	-	-	-	23,563
퇴직급여	2,636	-	-	-	-	2,636
2. 운영비	48,240	4,370	45,243	162	-	98,015
복리후생비	10,802	74	-	-	-	10,876
교육훈련비	507	2	-	-	-	509
업무추진비	1,317	-	-	-	-	1,317
회의비	116	-	-	-	-	116
여비교통비	2,459	151	-	-	-	2,610
통신비	1,714	358	-	-	-	2,072
소모품비	8,521	3,390	-	30	-	11,941



(단위: 백만원)

과목	일반회계	기타 특별회계	지방공기업 특별회계	기금 회계	내부 거래	계
운영비(계속)						
도서인쇄비	1,975	42	-	-		2,017
광고비	959	21	-	-		980
지급수수료	1,769	44	-	132		1,945
운반비	39	1	-	-		40
세금과공과	300	3	-	-		303
수도광열비	2,949	214	-	-		3,163
차량유지비	351	18	-	-		369
유지보수비	866	12	-	-		878
보험료	733	7	-	-		740
임차료	362	8	-	-		370
연구개발비	2,472	6	-	-		2,478
행사비	20	-	-	-		20
의회비	637	-	-	-		637
이자비용	8,855	4	1,611	-		10,470
상수도원수및취수비	-	-	16,547	-		16,547
상수도정수비	-	-	4,176	-		4,176
상수도배수비	-	-	748	-		748
상수도급수비	-	-	5,077	-		5,077
상수도관리비	-	-	979	-		979
상수도수용기관리비	-	-	1,187	-		1,187
상수도급수공사비	-	-	4,542	-		4,542
하수도관거비	-	-	2,031	-		2,031
하수도처리장운영비	-	-	6,584	-		6,584
하수도일반관리비	-	-	1,761	-		1,761
잡비	517	15	-	-		532

(단위: 백만원)

과목	일반회계	기타 특별회계	지방공기업 특별회계	기금 회계	내부 거래	계
3. 이전비용	192,887	7,119	0	1,702	13,896	187,812
민간지원금	99,739	5,505	-	1,518		106,762
사회보장지원금	13,932	-	-	-		13,932
부담금비용	49,547	-	-	-	706	50,253
전출금비용	13,721	-	-	-	13,190	531
출연금비용	4,618	-	-	-		4,618
보조금비용	8,060	1,571	-	-		9,631
주민자치활동지원금	2,154	-	-	-		2,154
보상금	669	-	-	-		669
포상금	342	43	-	-		385
장학금	77	-	-	184		261
산하단체운영비	28	-	-	-		28
4. 기타비용	507	0	0	0		507
지분법평가손실	507	-	-	-		507
비용계(상각비외)	324,139	11,511	45,243	1,864	13,896	368,861
운영차액(상각비차감전)	141,558	18,437	18,368	4,403		182,766
5. 상각비	61,053	372	17,958	0		79,383
감가상각비	48,474	154	17,849	-		66,477
무형자산상각비	2	-	105	-		107
결손처분상각비	12,577	218	4	-		12,799
운영차액	80,505	18,065	410	4,403		103,383

복식부기제도의 시범운영 실태분석 및  
한국적 적용모형의 모색

---

---

발행일 : 2003년 12월 31일

발행인 : 김 홍 래

발행처 : **한국지방행정연구원**

서울특별시 서초구 서초동 1552-13

Tel. 02)3488-7300

판매처 : 한국 행정DB센터

Tel. 02)2269-7206

<http://www.admindb.co.kr>

인쇄처 : 현대에드컴

Tel. 02)2275-8125

E-mail: [hprint@empal.com](mailto:hprint@empal.com)

---

\* 출처를 밝히는 한 자유로이 인용할 수는 있으나 무단전제나 복제는 금합니다.

ISBN 89-7865-260-3 93350

