

사업별 예산과 복식부기제도 도입에 따른 지방자치단체의 결산제도 연구

A Study on the Settlement of Account System by Introduction of
Program Budgeting and Double-Entry Accounting in Local Government

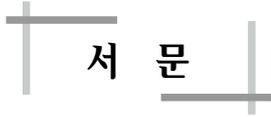
2007. 12.

연구진

이 호 (연구위원)

이 삼 주 (연구위원)

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



서 문

회계란 조직의 경제적 활동에 의해 발생하는 거래를 인식·기록하여 분석한 재무정보를 적절히 공표하는 과정으로서 어떠한 조직에서도 예외 없이 존재하며 이해관계자들에게 재무정보를 알기 쉽게 전달하는 것은 중요한 공공회계 책무이다. 최근 정부는 정부재정관리를 개선하고 관리능력을 향상하고자 성과기준에 의한 예산체계 및 원가와 성과측정이 가능한 회계제도의 도입을 추진하여 왔다. 이에 따라 2007년부터 복식부기회계제도가 시행되고 2008년부터는 사업예산제도가 도입될 예정이다.

이들 새로운 예산 및 회계제도는 예산집행결과를 표시하는 결산과정과 보고체계, 그리고 결산정보에 커다란 변화를 가져오게 된다. 이와 관련하여 예산집행 결과에 대한 결산방식으로서 현금주의 예산결산과 발생주의 재무결산을 동시에 채용하는 병행방식(dual system)을 사용하도록 제도화하고 있다. 결과적으로 동일한 예산집행결과에 대하여 2가지 서로 다른 결산정보가 산출된다는 점에서 이를 이용할 정보이용자들에게 혼란이 야기될 가능성이 있다.

따라서 본 연구는 양 결산에서 생성되는 정보의 차이를 분석하고 결산제도의 정립을 위한 정책방안을 제시하였다. 아무쪼록 본 연구의 결과가 새로운 제도의 도입에 따른 재정정책의 구상과 지방자치단체 결산제도의 정립에 도움이 되기를 바란다.

2007년 12월

한국지방행정연구원 원장 **김주현**



요약

최근 들어 정부는 성과관리 및 재정제도 혁신을 추진하여 왔으며 특히, 정부 예산 및 회계제도와 관련하여 지방자치단체는 '07년부터 복식부기·발생주의회계제도가 시행되고 있으며 '08년부터는 사업예산제도가 도입될 예정에 있다.

이러한 양 제도의 도입은 구조적 측면과 운영적 측면에서 지방재정제도에 커다란 변화를 가져오고 이는 결산과정을 비롯하여 재무정보, 재무보고에 상당한 변화를 초래하고 있다. 이와 관련하여 우리나라는 예산집행 결과에 대한 결산처리 방식으로서 현행 단식부기·현금주의결산과 복식부기·발생주의결산을 병행처리하는 방식을 채용함으로써 결과적으로 1회계연도에 현금주의에 의한 결산정보와 발생주의에 의한 결산정보가 동시에 산출되게 된다.

따라서 한 자치단체의 1회계연도 예산집행결과에 대하여 2가지 서로 다른 결산정보가 산출된다는 점에서 이를 이용할 정보이용자들에게 혼란이 야기될 가능성이 있으며, 특히 사업예산제도와 복식부기회계제도에 대해 법령에 각각 별도로 규정되어 있으며 이들 제도에서 산출되는 정보를 어떤 범위에서 재무보고할 것인가에 대한 조정이 없으므로 이 혼란은 더욱 가중될 개연성이 있다.

따라서 본 연구는 현행 단식부기·현금주의제도에 의한 예산회계 결산과 복식부기·발생주의제도에 의한 재무회계 결산에서 생성되는 정보의 차이를 분석하고 새로운 제도 도입에 따라 조정이 요구되거나 개편 필요성이 제기되는 쟁점에 대해 제도적 개선방안을 모색하는데 목적을 두었다. 특히 재무정보의 이용자(내부 및 외부 이해관계자)와 생산자(지방자치단체, 공무원) 관점에서 회계정보의 유용성과 이해가능성을 높이는 방향에서 지방결산체계의 정립방안을 강구하는데 초점을 두고 접근하였다.

이를 위해 본 연구에서는 새로운 예산 및 회계제도 도입에 따른 영향과 쟁점

을 살펴보았는데, 주요한 사항으로는 다음을 들 수 있다. 우선 사업예산제도는 성과지향 예산체제로서 기존의 품목별 예산제도의 목 중심에서 프로그램중심으로 전환되는 구조를 특징으로 한다. 즉, 사업예산제도의 경우 세출예산의 기능별 분류에서 기존의 5장 16관에서 13분야 51부문으로 변경하고 예산품목은 38목 109세목에서 38편성목 129통계목으로 변환되었다.

그리고 사업예산제도의 제출서류는 크게 세입세출예산서, 첨부서류, 참고사항으로 구분하여 제출하되, 사업명세서, 사업설명서를 통해 사업단위에서 생성되는 유용한 정보를 제공하도록 하고 있다. 특히 세출예산사업명세서는 조직부서 단위에서 예산액 및 정책사업비, 행정운영경비, 재무활동의 내역을 표시함으로써 지방자치단체가 수행하는 조직단위별 사업내역 및 예산원가에 관한 정보를 파악할 수 있게 된다.

그러나 사업예산에서의 결산은 사업예산체계에 의해 예산집행 실적을 사업중심의 결산서류를 작성하게 되지만, 여전히 현금주의회계이므로 자금의 저량(누적량)을 표시하는 자산과 부채에 대해서는 세입세출결산과는 별도로 작성되는 장부(관리대장)체계를 유지하게 된다. 따라서 사업결산에서는 여전히 자치단체의 재정상태에 관한 유량(flow) 및 저량(stock) 정보를 상호 연계시켜 종합적인 재정상태를 파악할 수 없는 결산구조를 지니게 된다.

한편 복식부기·발생주의회계에 의한 결산재무제표는 별도로 생산하여 의회에 제출하게 된다. 즉, 지방자치단체는 자산·부채·순자산 표시에 의한 재정상태보고서, 수익·비용 표시에 의한 재정운영보고서(기능별, 성질별), 순자산의 증감내역을 표시하는 순자산변동보고서, 각 행정활동별 현금수지를 표시하는 현금흐름보고서를 통해 경제적 자원의 사용에 관한 다양한 결산정보를 제공하게 된다.

결과적으로 현행 사업예산회계의 결산은 예산 대비 집행결과의 합법성, 현재 보유하고 있는 자원의 정보제공에 초점이 있는 반면, 복식부기회계에서는 예산거래 외에 예산외거래를 포함하여 종합적인 재정상태와 운영성과에 대한 정보를 제공하게 되는 바, 이에 대한 근본적 차이는 각 예산회계제도의 관리대상 자원의 범위 차이에서 비롯된다고 볼 수 있다. 특히 복식부기·발생주의회계에 의

한 재무회계결산은 회계처리의 인식기준과 적용범위의 차이에서 현금주의회계와는 달리 자산의 기부채납과 관리전환, 감가상각비 등 예산외거래를 모두 포함하고 부채, 수익과 비용에서도 과목분류기준, 미지급계정, 미수계정, 건설중인자산의 처리 등 발생주의회계가 지나는 고유한 특성으로 인해 재무정보에 차이를 가져오게 된다.

이러한 회계개념의 차이와 제도적 특성으로 인해 재무보고체계와 재무정보 및 회계처리과정에서 차이를 나타내고 있으므로 이러한 차이를 조정하고 제도적 개선이 요구된다. 이와 관련하여 외국의 사례로서 미국, 영국, 일본의 사례를 분석한 결과 그 정책적 시사점으로 다음을 들 수 있다.

첫째, 정부부문의 결산제도는 각 국가의 역사적 배경과 회계제도의 특성에 따라 결산 구조와 재무보고서 등에서 차이를 보이고 있다. 우선, 지방정부의 결산구조는 통합된 재무보고를 실시하는 단일체계(single system)인 국가가 있는가 하면, 예산결산과 재무결산을 함께 실시하는 병행체계(dual system)를 채택하는 국가도 존재한다. 즉, 영국 자원회계의 경우 예산계정이 발생주의원칙에 기초하여 작성되기 때문에 재무보고서 예산항목과 회계항목간의 조정이 불필요하고 결산재무제표에 현금주의 결산정보를 포함하여 통합된 단일의 결산구조를 형성하고 있다. 이에 비해 미국, 일본, 한국의 경우 예산과목과 회계과목의 연계가 용이하지 않아서 양자를 분리하여 적용하고 결산시점에 이를 조정하여 결산정보를 제공하는 병행체제를 사용하고 있다. 우리의 경우 현행 단식부기·현금주의 예산제도를 감안할 때 영국과 같은 예산 및 회계제도의 개혁을 직접적으로 받아들이기는 어려우나 향후 예산제도의 개혁을 통해 결산구조를 일원화하는 문제를 검토할 필요가 있다.

둘째로는 발생주의회계를 도입하여 실시하는 경우 제도의 도입단계로부터 안정화 및 정착단계로 나아가면서 유용한 재무정보를 산출할 수 있도록 재무제표를 비롯한 재무보고서의 내용을 지속적으로 보완해 나가는 것이 필요하다는 점이다.

셋째로는 예산과 회계의 연계 기능 강화가 요구된다는 점이다. 이는 재무제

표에서 생성되는 결산정보를 차년도 재정운용계획과 예산편성에 반영하기 위해서는 구조적 측면과 운영 측면에서 예산과 회계의 연계성을 확보하는 것이 필요하다.

이와 같은 상황을 종합적으로 인식하면서 제5장 정책대안의 모색에서는 지방결산구조의 개편, 재무정보관리의 체계화, 재무회계제도의 기능강화에 초점을 두고 결산제도 정립을 위한 정책방안을 다음과 같이 제시하였다.

(1) 지방결산구조의 개편은 크게 재무회계시스템의 정립과 결산서류의 체계화를 중심으로 각각 단기적 대안과 장기적 대안을 제시하였다. 우선 재무회계시스템의 정립은 단기적으로는 현행 예산회계결산과 재무회계결산을 병행하되 업무효율성 및 정보의 이해가능성을 높이는 관점에서 결산정보를 조정하는 것이고 장기적 대안은 재무회계결산을 중심으로 양 제도를 통합하여 재무보고체계를 일원화하는 방안이다. 그리고 결산서류의 체계화는 단기적으로는 사업예산의 결산서류를 주축으로 하여 복식부기 재무제표를 첨부서류로 하여 결산서체를 구성하는 방안이다. 이에 비해 장기적 대안은 재무회계시스템의 통합을 전제로 하여 복식부기회계 재무제표를 중심으로 하되 현금주의결산을 보완하여 결산서체계를 구성하는 방안이다.

(2) 재무정보관리의 체계화방안은 기본적으로 예산회계와 재무회계의 정보를 비교하여 차이가 나타나는 과목을 발견하고 이를 기초로 정보의 유용성을 고려하여 결산서류의 서식을 수정보완하고 있다. 예컨대 자산 중 현금및현금성자산의 경우 재무회계에서는 동일한 단기금융상품이라도 취득시에 만기가 3개월 미만인 금융상품에 대해서는 현금으로 분류하고 있다. 따라서 현행 예산회계의 기금결산서류에 “3개월 미만의 금융상품”란을 별도로 표시하도록 서식을 보완하는 것이 필요하다.

그리고 예산회계에서 나타나지 않는 발생주의항목 즉, 감가상각비, 대손상각비, 퇴직급여충당부채, 미지급비용, 선수수익, 대손충당금, 자산처분이익, 자산처분손실, 자산평가이익, 자산평가손실, 외화평가이익, 외환차익, 외화평가손실, 외환차손 등의 항목에 대해서는 복식부기결산에서 표시하는 것이 필요하다.

(3) 재무회계제도의 기능강화 방안에서는 제도적 개선으로서 결산검사 중복의 해소, 결산시기의 조정, 외부감사제도의 도입, 사업예산제도와 연계강화방안을 제시하였다. 우선 결산검사의 중복해소는 단기적으로는 현행 세입세출결산에 대한 감사의견서와 복식부기 재무보고서에 대한 공인회계사의 검토의견을 첨부하여 동시에 의회에 제출하도록 하고, 장기적으로는 재무회계시스템의 단일화와 함께 공인회계사에 의한 감사제도로 통합하는 것이 필요하다. 결산시기의 조정은 결산정보의 차년도 환류기능 확보를 위해 예산회계 결산을 단축하고 재무회계 결산의 경우도 출납폐쇄 후 곧바로 결산에 착수하여 양 결산서류가 조기에 의회에 제출될 수 있도록 결산시기를 조정한다. 이외에 장기적 관점에서 회계책임성과 회계정보의 신뢰성을 확보하는 차원에서 외부감사제도를 도입하는 방안, 그리고 사업예산정보와 복식부기 회계정보의 연계를 통해 예산집행에 따른 원가를 객관적으로 분석할 수 있도록 원가회계기준의 필요성을 제시하였다.

목 차

- 제1장 서 론**1
 - 제1절 연구의 목적1
 - 제2절 연구의 범위와 방법3
 - 1. 연구의 범위3
 - 2. 연구의 방법5

- 제2장 결산제도에 관한 이론적 고찰**6
 - 제1절 결산의 정의 및 범위6
 - 1. 결산의 개념6
 - 2. 결산 및 재무보고의 목적8
 - 3. 결산의 시기10
 - 4. 결산의 범위12
 - 제2절 결산과 회계순환과정13
 - 1. 회계순환의 개념 및 과정13
 - 2. 예산회계의 결산절차15
 - 3. 재무회계의 결산절차16
 - 제3절 지방자치단체 결산의 유형 및 특징17
 - 1. 현금주의·단식부기방식에 의한 결산17
 - 2. 발생주의·복식부기방식에 의한 결산19
 - 3. 결산 유형의 비교 및 특징21

- 제3장 지방자치단체 결산제도의 운영실태**25
 - 제1절 결산서의 체계25
 - 1. 예산회계의 결산서25
 - 2. 재무회계의 결산서29

제2절 결산의 과정	34
1. 예산회계의 결산과정	34
2. 재무회계의 결산과정	47
제3절 결산정보	50
1. 예산회계 결산서류에서의 산출 정보	50
2. 재무회계 결산서류에서의 산출 정보	59
제4절 새로운 예산 및 회계제도 도입에 따른 영향과 쟁점	63
1. 사업예산제도 도입에 따른 영향과 쟁점	63
2. 복식부기제도 도입에 따른 영향과 쟁점	84
제4장 외국 사례와 시사점	96
제1절 미국의 지방정부결산제도	96
1. 회계제도의 개요	96
2. 재무보고서의 주요 내용	99
3. 회계처리의 기준	102
4. 예산과 회계의 연계	104
제2절 영국의 지방정부결산제도	107
1. 회계제도의 개요	107
2. 자원회계의 도입	110
3. 전 국가계정(WGA: Whole of Government Accounts)	113
4. 자원기준 재정관리제도로의 전환	115
제3절 일본의 지방정부결산제도	116
1. 결산제도의 개요	116
2. 예산회계제도의 과목분류체계	117
3. 지방자치단체의 회계제도 개혁	123
4. 동경도의 신재무회계시스템	124
제4절 외국 사례의 시사점	126

제5장 지방자치단체 결산제도의 정립방안	128
제1절 기본방향	128
제2절 지방결산구조의 개편	130
1. 재무회계시스템의 정립	130
2. 결산서류의 체계화	136
제3절 예산회계와 재무회계의 정보관리 체계화	141
1. 기본접근	141
2. 자산관리 정보의 체계화	142
3. 부채관리 정보의 체계화	148
4. 수익·비용관리 정보의 체계화	150
제4절 재무회계제도의 기능 강화	155
1. 결산검사의 중복 해소	155
2. 외부감사제도의 도입	160
3. 사업예산제도와와의 연계 강화	163
 제6장 요약 및 정책건의	 166
제1절 요약	166
제2절 정책건의	172
1. 지방결산구조의 개편방안	173
2. 재무정보관리의 체계화 방안	174
3. 재무회계제도의 기능강화	175
 참 고 문 헌	 177
 Abstract	 180

표 목 차

〈표 2-1〉 지방자치단체의 결산 유형별 적용범위	21
〈표 2-2〉 현금주의 결산과 발생주의 결산의 비교	23
〈표 2-3〉 예산회계 제도별 결산서류 비교	24
〈표 3-1〉 지방자치단체 예산회계의 결산서류	26
〈표 3-2〉 결산부속서류의 종류와 주요 내용	28
〈표 3-3〉 지방자치단체 재무보고서의 구성체계	30
〈표 3-4〉 지방자치단체 재무회계의 결산서류	33
〈표 3-5〉 결산담당부서와 관련 결산서류	39
〈표 3-6〉 수입과 지출사무의 회계담당자와 관련 장부	39
〈표 3-7〉 서울특별시의 재산관리관 지정현황	41
〈표 3-8〉 오류수정 및 결산보정분개의 주요 내용	48
〈표 3-9〉 결산의 유형별 업무처리과정 비교	50
〈표 3-10〉 세입세출결산보고서의 정보 내용	51
〈표 3-11〉 지방자치단체 세입결산총괄표의 서식	52
〈표 3-12〉 지방자치단체 세출결산총괄표의 서식	53
〈표 3-13〉 지방자치단체 기금결산보고서의 정보 내용	53
〈표 3-14〉 지방자치단체 기금결산보고서의 서식	54
〈표 3-15〉 지방자치단체 채권현재액보고서의 정보 내용	54
〈표 3-16〉 지방자치단체 채권현재액보고서의 서식	55
〈표 3-17〉 지방자치단체 채무결산보고서의 정보 내용	55
〈표 3-18〉 공유재산증감 및 현재액보고서의 정보 내용	56
〈표 3-19〉 공유재산증감 및 현재액보고서의 서식	57
〈표 3-20〉 물품증감 및 현재액 총계산서의 정보 내용	57
〈표 3-21〉 물품증감 및 현재액 총계산서의 서식	58

〈표 3-22〉 예산회계의 결산부속서류와 재무회계과목의 관련성 비교	58
〈표 3-23〉 복식부기회계 재무제표의 주요 산출정보 내역	61
〈표 3-24〉 복식부기 부속명세서의 정보와 예산과목과의 비교	63
〈표 3-25〉 품목별 예산제도와 사업예산제도의 기본체계	66
〈표 3-26〉 지방자치단체 예산의 기능별 분류	67
〈표 3-27〉 사업예산서의 제출서류	68
〈표 3-28〉 사업예산의 세출예산서 양식	70
〈표 3-29〉 지방자치단체 세출예산 사업명세서의 양식	71
〈표 3-30〉 사업예산제도의 인력운영비 범위	74
〈표 3-31〉 사업예산제도의 기본경비 범위	75
〈표 3-32〉 사업예산제도의 재무활동 범위	76
〈표 3-33〉 도시교통국 교통정책과 사업예산체계 : K 자치단체 사례	81
〈표 3-34〉 도시교통국 교통정책과 사업예산서 : K 단체	82
〈표 3-35〉 예산회계의 재산과 재무회계의 자산 비교	85
〈표 3-36〉 예산회계와 재무회계간 정보차이의 발생원인	87
〈표 3-37〉 유동자산 관련 예산회계와 재무회계의 비교	90
〈표 3-38〉 투자자산 관련 예산회계와 재무회계의 비교	91
〈표 3-39〉 유형자산 관련 예산회계와 재무회계의 비교	92
〈표 3-40〉 부채·수익·비용의 예산회계와 재무회계 비교	95
〈표 4-1〉 미국 지방정부의 회계처리 및 재무제표 종류	96
〈표 4-2〉 영국정부의 전 국가계정(WGA)의 범위	114
〈표 4-3〉 일본 지방자치단체의 세입예산과목의 구분	118
〈표 4-4〉 일본 지방자치단체의 세출예산과목의 구분	120
〈표 4-5〉 일본 지방자치단체의 성질별 세출예산과목구분	122
〈표 4-6〉 일본 지방자치단체의 대차대조표 작성 현황(보통회계, 2006년 기준)	124
〈표 4-7〉 주요 국가 정부회계의 재무보고체계 비교	127
〈표 5-1〉 지방자치단체 결산구조의 개선안	134
〈표 5-2〉 현행 지방의회에 제출하는 결산서류	137

〈표 5-3〉 지방자치단체 결산서류의 조정: 단기적 대안	139
〈표 5-4〉 지방자치단체 결산서류의 조정: 장기적 대안	140
〈표 5-5〉 예산회계와 재무회계간 자산의 비교	143
〈표 5-6〉 변경된 기금결산보고서의 서식	145
〈표 5-7〉 변경된 세입결산총괄표의 서식	146
〈표 5-8〉 변경된 채권현재액보고서의 서식	147
〈표 5-9〉 변경된 공유재산증감 및 현재액보고서의 서식	148
〈표 5-10〉 부채 관련 예산회계와 재무회계의 비교	149
〈표 5-11〉 변경된 채무결산보고서 서식(종류별)	149
〈표 5-12〉 수익 관련 예산회계와 재무회계의 비교	151
〈표 5-13〉 비용 관련 예산회계와 재무회계의 비교	153
〈표 5-14〉 일본 자치체의 포괄외부감사인의 자격(2005년)	162
〈표 5-15〉 원가분석을 위한 예산원가와 사업원가의 비교	164
〈표 6-1〉 예산회계의 재산과 재무회계의 자산 비교	168
〈표 6-2〉 부채, 수익, 비용 관련 예산회계와 재무회계의 비교	171
〈표 6-3〉 지방자치단체 결산구조의 개선안	173
〈표 6-4〉 지방자치단체 결산서류의 조정 및 체계화	174
〈표 6-5〉 변경된 기금결산보고서의 서식	175

그림목차

<그림 1-1> 연구의 분석방법과 수행과정5

<그림 2-1> 예산회계와 재무회계의 결산흐름도11

<그림 2-2> 출납폐쇄기한과 회계연도 적용12

<그림 2-3> 결산범위와 재무보고서 작성13

<그림 2-4> 지방자치단체의 예산과정14

<그림 2-5> 복식부기결산의 회계순환과정15

<그림 3-1> 재무제표간의 상호관계32

<그림 3-2> 지방자치단체의 결산업무 처리절차35

<그림 3-3> 지방자치단체의 결산검사 절차37

<그림 3-4> 예산회계결산의 조직부서별 연계구조40

<그림 3-5> 지방자치단체 공유재산의 관리과정42

<그림 3-6> 지방자치단체 물품의 관리과정44

<그림 3-7> 재무회계의 단계별 결산과정47

<그림 3-8> 지방자치단체 통합재무제표의 작성단계49

<그림 3-9> 사업예산의 분류체계와 과목구조77

<그림 3-10> 자산의 관리과정86

<그림 4-1> 미국 지방정부의 재무보고 과정106

<그림 4-2> 영국 정부회계기준의 포괄범위108

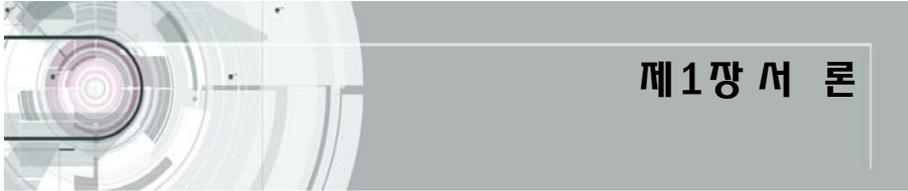
<그림 4-3> 영국 지방정부의 회계기준서 체계110

<그림 4-4> 영국의 전체 국가계정(WGA)의 틀115

<그림 4-5> 동경도의 신재무회계시스템의 기본구조125

<그림 5-1> 결산제도 개선을 위한 접근체계130

<그림 5-2> 현행 지방자치단체의 결산과정158



제1절 연구의 목적

최근 들어 정부는 성과관리 및 그에 대한 환류기능을 강화하여 정부부문 재정관리를 개선하고 관리능력을 향상하고자 성과기준에 의한 예산체계 및 원가와 성과측정이 가능한 회계제도의 도입을 추진하여 왔다. 이로 인해 지방자치단체의 재정관리제도에도 커다란 변화가 일어나고 있으며 이에 대응하기 위한 노력과 실행방안이 정비되고 있다. 특히 예산회계시스템에는 2007년부터 복식부기회계제도가 시행되고 2008년부터는 사업예산제도가 도입될 예정에 있다.

복식부기·발생주의회계제도는 예산뿐 아니라 예산에 반영되지 않는 예산외 거래를 포함한 모든 경제적 자원의 변동에 대한 정보를 제공해 줌으로써 지방자치단체의 재정상태 및 재정운영 실적을 보다 정확히 그리고 다양하게 판단할 수 있는 예산회계시스템이라고 할 수 있다. 그리고 사업예산제도는 사업중심의 예산체계를 구축하고 예산집행 결과를 성과평가와 연계시키는 예산기법으로서 성과관리를 목표로 하는 예산제도이다.

이러한 양 제도의 도입은 최종적으로는 결산과정을 통해 재무정보를 산출하게 될 것인 바, 현행 법령상 예산집행 결과에 대한 결산처리 방식으로서 현행 단식부기·현금주의회계에 의한 결산과 복식부기·발생주의회계에 의한 결산을 병행처리하는 방식(dual system)을 사용하도록 제도화하고 있다. 결과적으로 1회계연도에 현금주의에 의한 예산회계 결산정보와 발생주의에 의한 재무회계 결산정보가 동시에 산출되게 된다.¹⁾ 따라서 한 자치단체의 1회계연도 예산집행결

과에 대하여 2가지 서로 다른 결산정보가 산출된다는 점에서 이를 이용할 정보 이용자들에게 혼란이 야기될 가능성이 있다. 특히, 사업예산제도와 복식부기회계제도에 대해 법령에 각각 별도로 규정되어 있으며 이들 제도에서 산출되는 정보를 어떤 범위에서 재무보고 할 것인가에 대한 조정이 없으므로 이 혼란은 더욱 가중될 개연성이 있다.

현실적으로 이들 새롭게 도입되는 예산회계시스템은 각기 도입목적이 다르며 생성되는 정보 역시 차별화된 정보이므로, 결산정보가 각기 활용되는 목적과 기능에 따라 독립적으로 운영할 필요가 있다. 그러나 동일한 자치단체에서 동일한 회계연도에 집행된 예산결과가 차별화되었을 때 정보이용자들에게 혼란이 발생할 수 있다는 점에서 양 결산제도 간에 어떠한 원인에 의해 차이가 발생하는지를 규명하는 작업이 필요하다. 이외에도 현재 모든 지방자치단체가 오랫동안 사용해 온 익숙한 현행 예산결산서류와 새로운 제도에 의한 결산서류 간에 조정 작업을 거쳐 가능한 재무정보를 체계화하여 업무 효율성과 정보 유용성을 높이는 것이 필요할 것이다.

따라서 본 연구는 현행 단식부기·현금주의제도에 의한 예산회계 결산과 복식부기·발생주의제도에 의한 재무회계 결산에서 생성되는 정보의 차이를 분석하고 새로운 제도 도입에 따라 조정이 요구되거나 개편 필요성이 제기되는 쟁점에 대해 제도적 개선방안을 모색하는데 목적이 있다. 이 과정에서는 특히 지방재정 활동과 직접·간접적으로 이해관계를 갖는 정보이용자(내부 및 외부 이해관계자) 및 정보생산자(지방자치단체, 공무원) 관점에서 회계정보의 유용성과 비교가능성, 이해가능성을 높이고 재무보고의 목적을 달성하기 위해 필요한 결산체계의 정립방안을 강구하는데 초점을 두고자 한다.²⁾

- 1) 일반적으로 복식부기회계제도를 재무회계, 단식부기회계제도를 예산회계로 구분하고 있으나 본 연구에서는 양자간의 구별을 명확히 하기 위하여 복식부기회계제도는 복식부기 재무회계, 단식부기예산회계는 예산회계로 구분하여 사용하고자 한다.
- 2) 현행 예산제도 및 복식부기결산제도는 이미 제도화되어 있기 때문에 양자간의 관계는 제도개선에 초점이 있으며 반면에 사업별예산제도는 아직 결산제도가 구체화되어 있지 않은 관계로 개선이 아닌 신설에 초점이 있다.

제2절 연구의 범위와 방법

1. 연구의 범위

본 연구에서의 연구범위는 크게 분석대상의 범위, 공간적 범위, 시간적 범위, 내용적 범위로 구분될 수 있다.

먼저 분석대상의 범위는 현행 예산회계제도, 복식부기회계제도, 사업예산제도를 대상으로 한다. 현실적으로 복식부기회계제도는 현행 예산회계제도와 병행하여 회계처리하도록 하고 있으며, 사업예산제도는 현행의 품목별예산제도를 사업중심의 예산편성시스템으로 변경한 것이므로 이들 예산 및 회계제도 간에는 상호 밀접하게 연계되어 있다. 따라서 각 제도간의 관계를 규명하여야만 생성되는 정보의 차이를 발견할 수 있기 때문에 필요한 경우 이들 품목별예산제도, 복식부기회계제도 및 사업예산제도를 모두 연구의 대상으로 한다. 다만, 2007년 말 현재까지 사업예산제도의 결산체계가 제도화되지 않은 관계로 여기서는 직접적인 사업예산에 의한 결산서류 분석이 아니라 사업예산서의 제출서류를 중심으로 결산체계를 분석한다.

연구의 공간적 범위는 246개 전체 자치단체와 사례자치단체로 구분하여 분석한다. 예산회계제도와 복식부기회계제도는 모든 자치단체에 도입이 되어 있지만 사업예산제도는 아직 시범편성 단계에 있는 점을 고려하여 법·제도적 현황은 전체 자치단체를 대상으로 하되, 심층분석은 사례 자치단체를 대상으로 결산제도의 분석과 대안을 모색한다.

결산의 시간적 범위는 1회계연도 중 출납폐쇄 후 80일 내에 작성하는 결산시기를 대상으로 한다. 그 이유는 다음과 같다. 즉, 본 연구는 결산결과 나타나는 정보의 차이에 대한 원인을 규명하고 이에 대한 대안을 마련하는데 연구목적이 있다. 그러나 회계연도 중 예산집행 결과에 대하여 결산을 준비하는 과정은 각 회계제도의 고유목적에 따라 예산회계와 복식부기회계 간에 본질적인 차이를

가져오는 것이어서 본 연구의 목적을 초월한다. 따라서 회계연도 이전에 결산을 위해 준비하는 과정은 분석대상에서 제외된다.

그리고 연구의 내용적 범위는 사업예산 및 복식부기회계의 도입에 따른 영향을 검토하고 이를 토대로 결산과정과 결산정보에 초점을 두고 실태분석 및 정책방안을 강구한다. 연구의 내용적 범위를 보다 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

우선 제2장에서 결산제도의 이론적 고찰로서 결산의 개념, 결산과 회계순환과정, 결산제도의 유형과 특징을 살펴본다.

제3장에서는 지방자치단체의 결산제도 운영실태를 결산서체계, 결산과정과 결산정보, 그리고 새로운 예산 및 회계제도 도입에 따른 영향과 쟁점사항을 분석한다. 이 과정에서는 특히 사업예산제도 및 복식부기회계제도의 도입에 따라 결산서 체계와 결산서류에 차이가 발생하는 원인을 규명하고 쟁점사항을 살펴본다.

제4장에서는 외국의 사례로서 미국, 영국, 일본의 지방정부결산제도를 통해 정책적 시사점을 도출한다.

제5장에서는 앞에서 살펴본 결산제도에 관한 이론적 고찰, 결산제도 운영현황 및 새로운 제도 도입에 따른 영향요인을 분석한 결과를 토대로 결산제도의 정립방안을 모색하고 있다. 정책방안의 모색은 양 제도의 결산정보 간의 차이 조정에 초점을 두면서도 거시적 측면에서 예산회계와 재무회계 간의 관계 정립을 위한 결산제도의 구조 개편, 예산과 회계의 연계 기능 확보 등 전반적인 재무회계제도의 기능강화에 대해서도 살펴보고자 한다.

특히, 결산정보의 차이조정 방안에서는 현행 제도상 예산편성 및 결산자료 간의 대비 분석을 위한 결산 첨부자료를 산출하도록 되어 있으므로, 이를 토대로 현행 예산결산서의 종류를 간소화하고 이를 재무회계 결산의 첨부서류 또는 부속명세서로 대체(예 : 재무결산보고서, 공유재산증감 및 현재액보고서 등의 서류 간소화)하는 방안을 모색한다.

2. 연구의 방법

본 연구에서는 앞에서 제시한 연구목적을 달성하기 위한 연구의 접근방법으로서 문헌분석방법과 실증적 연구방법을 병행하여 실시한다.

우선, 문헌조사에서는 기존의 관련 논문 및 자료를 토대로 접근하며 이를 통해 결산제도의 개념, 결산과 회계순환과정, 결산제도의 유형과 특징 등 이론적 고찰을 실시하고 지방결산제도에 관한 법적·제도적 사항을 조사한다.

둘째, 외국의 사례 조사는 주요 선진국, 즉 미국, 영국, 일본 등을 중심으로 지방정부의 결산제도의 주요 내용을 검토하고 한국적 시사점을 도출한다.

셋째, 사례분석과 현장조사 등 실증적 분석에서는 지방자치단체의 결산운영과정과 결산서류 등에 대한 현황과 운영실태를 조사하고 담당공무원의 의견을 수렴하여 정책대안의 실효성을 확보하는데 활용한다.

이와 같은 내용을 종합하여 연구의 분석방법 및 분석과정을 요약 정리하면 <그림 1-1>과 같다.

〈그림 1-1〉 연구의 분석방법과 수행과정

분석초점	연구의 대상	분석방법
<ul style="list-style-type: none"> • 연구배경 • 문제인식 	<div style="text-align: center;"> <div style="display: flex; justify-content: space-around; border: 1px dashed gray; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"> 이론적 배경 결산제도 분석 </div> <div style="text-align: center; margin-bottom: 10px;">↓</div> <div style="border: 1px dashed gray; padding: 5px; margin-bottom: 10px;">연구의 방향과 기본체계</div> <div style="text-align: center;">↓</div> </div>	문헌조사 현장조사
<ul style="list-style-type: none"> • 현황 및 쟁점사항 분석 	<div style="text-align: center; border: 1px dashed gray; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"> 결산과정, 결산정보 등 쟁점사항 분석 국내·외 사례조사 </div> <div style="text-align: center;">↓</div>	실증분석 현장조사 현지면담
<ul style="list-style-type: none"> • 정책대안 모색 	<div style="text-align: center; border: 1px dashed gray; padding: 5px;"> 지방결산구조의 개편방안 재무정보관리의 체계화 방안 재무회계제도의 기능 강화 </div>	



제 2 장 결산제도에 관한 이론적 고찰

제1절 결산의 정의 및 범위

1. 결산의 개념

가. 결산의 일반적 개념 및 기능

결산(closing)은 회계연도 동안의 세입·세출 등 예산집행 결과를 최종적으로 확정하는 절차를 의미한다. 이와 관련하여 현행 지방재정법에서는 “지방자치단체는 1회계연도의 재정운영상황을 명확히 파악할 수 있도록 지방자치법, 지방재정법 등 결산관련 법령, 지방자치단체 결산작성기준에 따라 세입·세출의 집행결과, 기금운영상황, 채권·채무관계 등을 정확히 작성하여야 하며, 결산검사위원은 계산의 과오여부, 실제의 수지와 수지명령의 부합여부, 재무운영의 합당성 등 엄밀한 결산검사를 통하여 지방의회의 결산승인이 적정하게 이루어질 수 있도록 지원하여야 한다”고 규정하고 있다.

이러한 과정을 통해 산출된 결산에 대한 승인은 예산집행 결과가 정당할 경우 예산집행책임을 해제하는 법적효과가 있다. 결과적으로 결산은 제도적으로는 예산집행의 최종확정이며, 법적으로는 집행책임을 해제 기능을 갖는다.

이외에도 세입세출예산·채권·채무 등의 1년간 집행실적을 예산과목구조 등에 따라 일정한 형식으로 계산·기록·정리함으로써 당초 예산과의 괴리정도, 재정운영성과 등을 체계적으로 분석할 수 있고 그 결과를 다음연도의 예산편성과

재정운영에 환류하는데 결산의 의의가 있다.

한편 재무회계(복식부기회계)의 결산은 회계연도 동안의 예산거래(세입·세출 예산집행) 및 예산외거래(결산보정거래, 기타예산외 거래)를 정리하고 마감하여 당해년도의 재정상태와 운영성과를 최종적으로 확정하는 절차를 말한다. 즉, 재무회계 결산은 “회계처리의 결과 확정 및 재무보고”라는 의미가 내포되어 있으며, 회계처리 및 결산을 통해 회계연도내의 경제적 활동을 계수로 확정하고 그 결과를 분석하여 정보이용자에게 보고하기 위한 것이다.

나. 복식부기회계 결산과의 차이

예산회계 결산을 ‘회계연도 내 세입예산의 모든 수입과 세출예산의 모든 지출을 일정한 회계방식에 의하여 체계적으로 계수화 하는 행위 및 산출물’로 정의하는 것이 일반적인데, 이는 결산 개념을 예산에 중점을 둔 것으로 당초에 편성된 예산의 집행결과를 확정하는 의미로만 이해하고 있다. 반면에 복식부기·발생주의 원리에 의한 재무회계 결산은 “결산과 재무보고”라는 하나의 통합 개념으로 이해하고 있다. 즉, 결산은 회계연도내의 계수를 확정하는 것이며 궁극적으로는 그 결과를 내부 또는 외부 정보이용자에게 보고하기 위한 것이라는 점을 강조하면서 유용한 정보의 제공 측면을 포함하여 결산의 의미를 부여하는 것이다.

따라서 발생주의·복식부기방식의 재무회계 결산이란 단순한 계수적인 확정뿐 아니라 회계연도 동안의 재정운영결과를 일정한 보고체계에 따라 지역주민, 의회, 채권자, 중앙정부 등 정보이용자에게 보고한다는 개념을 포함한다.

즉, 복식부기회계에서는 회계결산 및 재무보고를 하나의 덩어리로 파악하고 있다고 볼 수 있다. 특히, 회계결산에서 재정상태보고서상의 결산 내역은 다음 회계연도로 계속하여 이월된다. 이 경우 재무회계 결산에서의 이월이란 예산회계에 있어서 이월과는 달리, 자금·채권·유형자산·채무 등이 모두 포괄적으로 이월되는 개념이다.

결국 단식부기·현금주의에 의한 예산회계 결산과 복식부기·발생주의에 의한 재무회계 결산 간에는 회계처리 범위, 인식기준, 과목구조, 결산서류 등에서 차

이가 발생하기 때문에 재무보고서 작성시 양자 간의 차이조정 내역에 대한 정보 제공이 필요하게 된다.

2. 결산 및 재무보고의 목적

정부부문의 회계처리 대상이 되는 회계실체는 크게 일반회계, 특별회계, 기금회계, 민간부문과는 다른 경영철학으로 운영되고 있는 책임운영기관회계, 독립채산 방식으로 운영되는 공기업회계 등을 들 수 있다. 우리의 경우 전통적으로 현금주의·단식부기에 따른 기장방식에 의해 회계처리가 이루어져 왔으며, 현금자원과 예산거래를 중심으로 하는 세입과 세출을 중심으로 세입세출결산을 작성하는 구조로 되어 있다.

이에 따라 이제까지의 정부회계제도는 예산과 결산 중심으로 그 내용을 의회에 보고하고 주민들에게 공시하는 것에 중점이 두어져 왔으며, 이로 인한 다양한 제약과 한계점이 제기되어 왔다. 이후 지방자치단체는 2007년부터 발생주의·복식부기에 의한 회계처리방식을 도입하여 시행함으로써, 결국 결산 및 재무보고는 이들 양자를 동시에 결산하여 보고하는 병행처리 방식을 취하고 있다고 볼 수 있다. 이러한 정부회계는 일반적으로 3가지의 목적을 지닌다.

첫 번째의 목적은 공공재를 보전하고 그 훼손을 방지하는 것이다. 의회에서의 회계보고는 이 목적을 달성하기 위해서도 반드시 필요하다. 예컨대, 정부의 자산, 부채, 순자산에 관한 정보를 통해 정부실체의 재정상태를 파악하는 것이다. 그러나 우리의 경우 그동안 재무제표의 기초인 정부의 자산과 부채에 관한 정보가 부족하여 정부가 보유하고 있는 자산 상황이나 장래에 걸친 주민부담에 대한 정확한 재정상태 정보를 파악하기 어려운 실정이었다. 정부의 자산과 부채에 대하여는 그 종류별로 공유재산증감및현재액보고서, 채권현재액보고서, 물품증감및현재액보고서, 재무결산보고서 등의 결산서류를 관리하고 있으나 각각 별도로 분리된 대장으로서만 관리되고 있어 체계적이고 종합적인 재정상태를 파악하는 것이 어려웠다.

둘째로는 건전한 재정운영을 촉진하는 것이다. 이를 위해서는 정부회계를 통

한 운영성과관리나 원가관리가 필요하다. 그러나 현금주의·단식부기 결산에서는 정상적지출과 자본적지출이 구분되어 회계처리 되지 않는다. 이로 인해 예산의 집행상황을 파악함에 있어서 행정운영비용이나 사업원가, 장래의 유지관리비용 등을 포함한 사업 전과정에 걸친 체계적인 사업관리가 이루어지지 않고 있다. 이 점은 사업예산제도에서도 경상과 투자의 구분이 모호하여 실제로 정부정책과 사업(프로그램)별 원가정보를 파악하는 것이 어려운 결과로 나타나고 있다.

셋째로는 정부에 의한 회계책임성(accountability)을 실현할 수 있는 수단이다. 정부의 회계책임성은 상위정부에 대한 책무, 입법부에 대한 책무, 그리고 납세자인 주민에 대한 책무가 있다.

종합적으로 정부회계는 이러한 3가지 목적을 달성하기 위한 수단으로서 존재한다고 볼 수 있다. 이와 관련하여 현금주의 회계의 경우 결산의 주된 역할은 예산통제가 적실성 있게 이루어졌는가를 파악하는 것이 가장 중요하다. 즉, 세입세출결산은 예산의 집행실적을 표시한 것이고 세입예측이나 세출상한을 설정하여 예산과 비교·검토하는 것이 가능하다.

그러나 행정서비스의 평가 관점에서 행정서비스 제공에 대한 경제성, 효율성, 효과성 평가에 도움을 주기 위한 성과정보는 세입세출결산에는 포함되어 있지 않다. 따라서 정부회계는 최종적으로 행정서비스를 적정하게 평가하는데 필요한 정보를 제공하여 이해관계자에 대한 회계책임성을 이행하는 것이 매우 중요하다.

이와 관련하여 현행 복식부기회계의 목적은 “지방자치단체 회계기준에 관한 규칙(제4조)”에서 재무보고의 목적을 크게 (i) 의사결정에 유용한 정보 제공, (ii) 공공회계책임의 적절한 이행의 2가지로 구분하여 제시하고 있다.

첫 번째 재무보고 목적은 지방자치단체와 직·간접적 이해관계가 있는 정보이용자가 재정활동 내용을 파악하여 합리적인 의사결정을 하는 데에 유용한 정보를 제공하는 것을 말한다.

두 번째 재무보고 목적은 지방자치단체가 공공회계책임을 적절히 이행하였는가를 여부를 평가하는 데에 있다고 규정하고 있다. 특히, 공공회계책임의 이행과 관련하여 다음의 정보, 즉, (i) 재정상태·재정운영성과·현금흐름 및 순자산 변동

에 관한 정보, (ii) 현연도 수입이 현연도 서비스를 제공하기에 충분하였는지 또는 미래의 납세자가 과거에 제공된 서비스에 대한 부담을 지게 되는지에 대한 기간간 형평성(inter-period equity)에 관한 정보, (iii) 예산과 그 밖의 관련 법규의 준수에 관한 정보를 제공하여야 한다고 규정하고 있다.

3. 결산의 시기

가. 지방자치단체의 결산시기

일반적으로 결산은 연 1회 실시하며 그 시기는 회계연도가 종료된 이후의 시점에서 이루어진다. 이중 지방자치단체의 예산회계 결산은 출납폐쇄(2월 말) 후 80일 이내에 세입·세출결산서를 작성하여 자체회계검사와 결산검사위원의 검사를 거쳐 지방의회에 보고 및 승인받아 고시하는 절차로 이루어진다.

한편 재무회계 결산은 재무제표 작성주기마다 하는 것인데, 지방재정법에 결산주기를 연1회로 규정하고 있으므로 재무회계 결산의 주기는 지방재정법에 의한 1회계연도(1.1~12.31)에 1회가 된다. 재무회계를 엄밀하게 적용한다면 출납폐쇄기한인 13월과 14월에 발생한 거래를 회계결산에 포함하지 않아야 할 것이나, 출납폐쇄기한이 법규에 의한 것이고(지방재정법 제8조), 이를 포함하지 않을 경우 실무상 어려움이 가중되므로 출납폐쇄기한의 거래를 당해 회계연도의 거래로 포함하여 회계처리하도록 하고 있다.³⁾

나. 재무회계와의 차이

예산회계와 재무회계의 결산일정을 비교하면 결산검사 및 결산승인이 동일시점에 이루어지므로 결산실무절차도 거의 같은 시기에 이루어지게 된다. 특징적

3) 지방자치단체 회계기준에 관한 규칙 제9조 제4항에서 「지방재정법」 제8조 및 동법 시행령 제4조에 따른 출납폐쇄기한 내의 세입금 수납과 세출금 지출은 당해 회계연도의 거래로 처리한다고 규정하고 있다.

인 것은 재무회계 결산은 공인회계사의 검토 절차가 수행된 후에 결산검사를 거치게 된다는 점을 들 수 있다(지방재정법 제53조 제2항).

그리고 연차보고(연 1회)를 기본으로 하고 회계결산의 시기는 각 지방자치단체의 결산계획에 따라 상이하게 나타날 수 있으나, 원칙적으로 회계연도 종료 후 3개월 이내에 마치도록 되어 있다. 그러나 복식부기회계를 처음 도입하는 우리나라 지방자치단체의 경우 예산결산의 일정을 고려하여 세입세출결산 이후에 회계결산이 이루어지고 있는 실정이다(<그림 2-1> 참조).

(그림 2-1) 예산회계와 재무회계의 결산흐름도

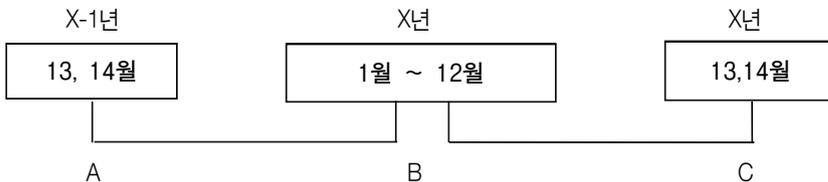


다시 말해 복식부기회계에서 회계연도의 적용 중 출납폐쇄기한에 관한 방법은 예산회계와 동일하게 출납폐쇄기한 중에 발생한 거래내역도 포함하고 있다. 그러나 회계연도의 적용에 있어서는 지방재정법에 의한 1회계연도를 1월 1일부터 12월 31일까지로 하여, 출납폐쇄기한인 13월, 14월 동안의 거래는 재무회계 결산을 위한 회계연도에 포함하지 않는 것이 발생주의 관점에서는 보다 원칙에 적합한 방법이다.

즉, 출납폐쇄기(13월, 14월)의 거래를 재무회계 결산에 반영하게 되면 예산회계 결산과 자금계수가 동일하여 상대적으로 쉽게 일부 수치의 검증이 가능하지만, 발생주의의 관점에서 볼 때 출납폐쇄기한을 당해년도 회계처리에 포함하는 것은 곤란하다.

결과적으로 결산 이후 출납폐쇄기한 동안의 거래를 반영하여 세입세출결산서와의 수치검증대사를 실시하는 경우 출납폐쇄기한에 따라 예산결산과 복식부기회계결산 사이에는 기간적용에 차이가 존재한다. 즉, 복식부기회계의 개시연도에는 해당 회계연도의 출납폐쇄기의 거래부분만큼 예산결산에 비해 회계결산에서 누락될 것이다. 그러나, 그 이후 회계연도에 있어서는 예산결산에 비해 회계결산에서는 전년도 출납폐쇄기한의 거래는 포함하고, 현년도 출납폐쇄기한의 거래는 포함되지 않는 것이다(<그림 2-2> 참조).

〈그림 2-2〉 출납폐쇄기한과 회계연도 적용



A (+) B : 발생주의·복식부기 회계결산

B (+) C : 예산회계결산(세입세출결산)

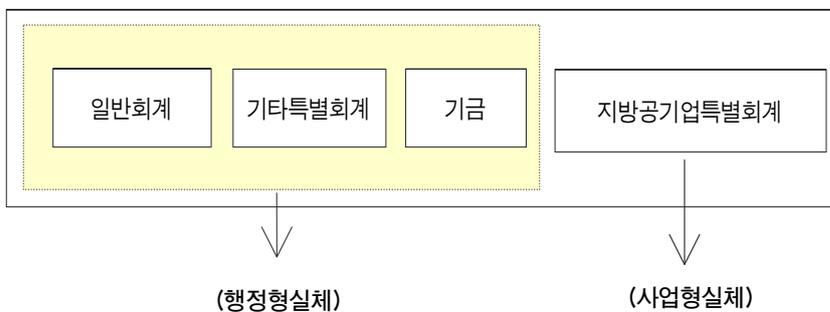
4. 결산의 범위

지방자치단체에는 일반회계, 기타특별회계, 기금 및 지방공기업특별회계란 회계실체가 존재한다. 이외에 별도의 독립 법인으로 지방공사, 지방공단 및 민

관공동출자기업 등이 있다.

이 가운데 예산회계의 결산은 일반회계, 특별회계, 기금 등에 대하여 결산서류를 작성하지만 기금은 일반 및 특별회계와 통합되지 않고 별도 결산서류로 작성된다. 반면에 복식부기회계에서는 원칙적으로 지방자치단체의 전체회계(일반회계, 기타특별회계, 기금, 지방공기업특별회계)를 대상으로 하되, 회계결산 시에는 지방재정법에 근거하는 일반회계, 기타특별회계, 기금의 회계실체 유형과 지방공기업법에 의한 지방공기업특별회계의 양자를 통합하여 작성한다.

〈그림 2-3〉 결산범위와 재무보고서 작성



제2절 결산과 회계순환과정

1. 회계순환의 개념 및 과정

회계순환이란 일반적으로 복식부기회계에서 사용되는 용어로 회계의 시작인 거래의 발생에서부터 회계처리 및 장부기록을 거쳐 최종적으로 결산서인 재무제표를 작성하는 일련의 과정을 의미한다.

이러한 회계순환과정이 예산회계에서는 예산과정이라는 용어로 사용되며 일반적으로 예산안의 편성, 예산의 의결, 예산의 집행과 회계검사 및 결산의 네 과

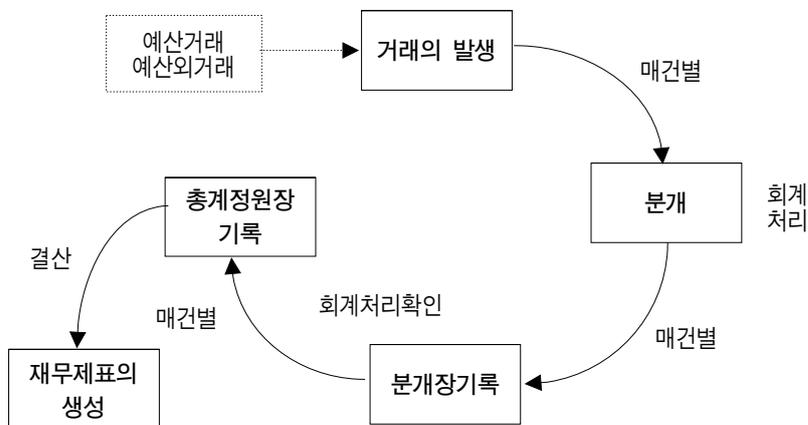
정으로 구분된다. 이러한 지방자치단체의 예산과정은 예산안 편성부터 지방의회의 전년도 예산의 회계검사 및 결산에 이르기까지 3년이 소요된다.

한편 복식부기회계에서의 회계순환과정은 회계의 시작인 거래의 발생으로부터 시작되는 바, 발생한 거래는 건별로 복식부기원리에 의한 분개에 의해 회계처리된 후 분개내역을 총괄적으로 관리하는 분개장에 기록된다. 이후 회계처리의 타당성에 대한 확인을 거쳐 종합장부인 총계정원장에 각 과목별로 기록된다. 한편, 재무제표는 추가적인 결산작업을 거쳐 작성된다. 이러한 예산과정과 회계순환과정을 정리하면 <그림 2-4>와 <그림 2-5>와 같이 제시할 수 있다.

〈그림 2-4〉 지방자치단체의 예산과정



〈그림 2-5〉 복식부기결산의 회계순환과정



2. 예산회계의 결산절차

가. 세입세출결산서 작성

예산결산의 과정은 예산집행에 대한 출납정리 이후 세입세출결산서 작성, 결산검사, 의회승인 그리고 결산내용 공시 등의 결산처리 절차로 구분하여 살펴볼 수 있다.

이 가운데 세입세출 결산서의 작성과정은 예산의 집행결과를 토대로 다음연도 4월말까지 각 회계별 결산서를 작성한 후 결산검사를 거쳐 지방의회에 보고하도록 되어 있다. 이 과정에서 산출되는 결산서류로는 지방재정법상 세입세출결산서, 기금결산서, 채권현재액보고서, 채무결산보고서, 공유재산증감 및 현재액보고서, 물품증감 및 현재액보고서 등이 있으며 이를 출납폐쇄 이후 80일 내에 작성하여 자치단체의 장에게 보고하도록 되어 있다.

나. 결산검사

예산회계에서의 결산서는 자체회계검사와 지방의회에서 선임한 결산검사위원의 검사과정을 통해 결산서 작성의 정확성 및 미비사항에 대한 보완 등이 이루어지게 된다. 이러한 과정은 행정부 내부과정(자체회계검사)과 입법부 심사과정(결산검사위원 검사)으로 나뉘어져 실시된다는 점에서 결산의 정확성을 확보하기 위한 검증 절차라고 볼 수 있다. 우리나라 지방자치단체의 경우 검사위원은 결산검사 종료 후 10일 이내에 감사의견서를 당해 지방자치단체의 장에게 제출토록 하고 있다(지방자치법시행령 제84조).

다. 지방의회의 결산승인

지방의회의 승인은 결산이 실질적으로 종료되는 과정으로, 세입·세출예산집행의 결과를 최종적으로 확인·검증하고 재정효과와 행정효과를 객관적으로 검증하는 과정이라고 할 수 있다. 지방자치법 제134조에 의하면, 지방자치단체의 장은 출납폐쇄 후 80일 이내에 결산서와 증빙서류를 작성하고 지방의회가 선임한 결산검사위원의 감사의견서를 첨부하여 지방의회에 제출하면 지방의회에서는 소관위원회의 예비심사와 예산결산특별위원회의 종합심사를 거쳐 본회의의 승인과정을 거치도록 되어 있다.

3. 재무회계의 결산절차

재무회계 결산은 크게 내부적 과정과 외부적 과정으로 구분할 수 있다. 이중 외부적 과정은 작성된 재무제표를 의회에 보고하고 그 결과를 외부에 공시하는 일련의 과정을 의미한다.

한편 내부적 과정은 기중거래의 분개 내역을 최초의 기초자료로 하여 그것이 적정하게 작성되었는지 확인하는 과정과 기중거래 가운데 그 효과가 2개 이상의 회계연도에 걸쳐 나타나는 것들을 발생주의 원리에 따라 적절한 회계연도에

귀속시킨 후 이와 같은 모든 사항이 반영된 원장에 기초하여 재무제표를 생성하는 작업으로 설명할 수 있다.

제3절 지방자치단체 결산의 유형 및 특징

일반적으로 결산의 유형은 예산집행의 결과를 회계처리하는 방식에 기초하여 그 특성을 살펴볼 수 있다. 기본적으로 회계처리방식은 현금주의·단식부기방식과 발생주의·복식부기방식으로 구분할 수 있다. 전자는 현금자원을 중심으로 수지 개념을 파악하는데 비해 후자는 기업회계와 마찬가지로 경제적 자원을 중심으로 현금거래와 비현금거래를 포함하여 보고실체의 재정상태와 운영성적을 종합적으로 파악하는 특징을 갖는다.⁴⁾

1. 현금주의·단식부기방식에 의한 결산

기본적으로 현금주의·단식부기에 의한 결산방식은 예산통제의 중요성에 입각하여 현금의 출납을 중심으로 수입과 지출에 대해 거래를 인식하고 기록하는 결산처리방식이다. 이로 인해 현금수지의 파악과 예산액과 실제집행액을 비교하는 예산 대비 실적을 표시하는데 중점이 두어지며, 이 경우 결산의 개념도 세입예산과 세출예산의 집행실적을 계수적으로 확정하는 행위로서 정의되고 있다.

우리의 경우 현행 품목별 예산제도는 바로 현금주의·단식부기방식의 결산이며 결산서의 내역에서도 세입과 세출에 대해 예산 대비 실적을 각 과목구조별로 표시하는 방식을 채택하고 있다. 따라서 현금주의결산에서는 현금자원과 현금

4) 결산의 유형은 회계처리방식이나 예산편성 형태 등 관점에 따라 다양하게 구분할 수 있겠으나, 여기서는 우리의 경우 새로운 결산처리 방법으로서 복식부기·발생주의원리가 도입되었다는 점에서 회계처리 방식에 의한 결산의 유형을 기술하고자 한다. 그리고 본 절에서는 주로 현금주의결산과 발생주의결산에 대해 개념적 측면과 일반적인 특성을 중심으로 살펴보고, 예산결산과 회계결산의 주요 내용에 관하여는 제3장에서 살펴본다.

거래 이외의 비현금거래에 의한 자원의 변동에 대해서는 기록하지 않는다. 이러한 현금주의·단식부기방식의 결산이 지니는 특성을 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 토지, 건물, 도로, 공원 등 공유재산과 물품, 채권 및 채무에 대해서는 별도의 대장으로 관리하고 있을 뿐이고 이들 유형고정자산을 재무제표에 기록하여 결산정보로 제공하지 않는다.

둘째, 현금주의결산은 수입과 지출을 중심으로 유량(flow)에 의한 결산정보를 제공하고 자산이나 부채와 같은 저장(stock)에 의한 결산정보를 생성하지 못하는 특성을 갖는다. 이 점은 현금주의회계에서는 회계별로 구분하여 결산정보가 산출되는 구조 즉, 일반회계, 특별회계, 기금, 공기업회계가 각각 별도의 결산정보를 제공함으로써 종합적인 재정상황을 파악하기 어렵다는 점과 관련된다.⁵⁾

셋째, 현금주의 결산은 경제적 자원의 소비에 초점을 두기보다는 현금자원의 변동을 기록하는 회계처리방식이기 때문에 실제로 감가상각비, 금리부담비용 등을 포함한 원가 및 비용정보가 거의 반영되지 않고 있으며, 이로 인해 정부사업에 관한 객관적인 성과측정이 곤란하다.

넷째, 현금주의결산은 또한 예산집행의 결과를 분석하여 그 결과를 정보이용자들에게 전달하는 재무보고 관점에서 한계를 지니고 있다. 즉, 현금주의방식은 주로 예산편성 및 승인된 예산 범위 내에서의 집행 결과를 명확하게 표시하는데 초점을 둔다는 점에서 실제로 유용한 회계결산정보의 산출과 이들 정보의 공정한 보고 및 다음연도 재정정책에의 환류기능 등에는 소홀하다. 따라서 정책형성-> 시행-> 검증·평가-> 수정·개선이라는 재정관리체계를 확립하여 예산운영의

5) 현행 우리나라 지방자치단체의 예산회계제도를 살펴보면, 일반회계, 기타특별회계, 기금회계가 현금주의방식으로 처리되고 지방공기업회계는 발생주의회계를 채택하고 있어서 양자 간에 상당한 차이가 발생한다. 예를 들면, 자산분류와 관련하여 지방자치단체의 공유재산을 규정하고 있는 법률은 공유재산및물품관리법(일반회계)과 지방공기업법(지방공기업특별회계) 등 두 개의 법률로 구성되어 있는데, 양 법령 간에는 인식기준, 분류기준, 대상회계 등에서 차이가 발생하고 있으며, 이로 인해 관리하는 자산의 분류도 다른 기준을 적용하고 있다. 이러한 상황에서는 회계실체 간에 일관성 있는 결산 비교 분석은 물론 통합재정정보를 산출하기가 어렵고 나아가 자치단체 간에 재정상태와 경영실적을 객관적으로 비교하는데 한계가 있다.

효율성과 효과성을 높이는 것에는 한계를 지닌다.

다섯째, 마지막으로 현금주의결산은 유형자산의 유지보수 관련 지출에 대해 자본거래와 손익거래의 구분이 이루어지지 못하여 장기적인 지출효과가 나타나는 자산형성적 지출(예: 건물 등 자산취득비)과 단순한 비용(예: 공무원급여 등 인건비)을 구분하여 회계처리가 이루어지지 않기 때문에 자산과 비용을 구분하지 않는 특성을 갖는다.

따라서 현금주의·단식부기에 의한 결산제도는 명확하고 용이하게 예산집행 결과를 파악하는데 장점이 있고 현금의 유·출입에 의한 집행의 적정성 여부를 확인하기 위한 절차인 반면, 지방자치단체의 종합적인 재정상태를 파악하기 위한 절차로서는 다소 거리가 있다고 볼 수 있다.

2. 발생주의·복식부기방식에 의한 결산

발생주의·복식부기방식에 의한 결산은 민간부문의 기업회계결산과 마찬가지로 거래가 발생한 시점에 인식·기록하고 현금자원 뿐 아니라 비재무적자원을 포함하여 모든 경제적 자원을 기록하여 회계처리하는 결산방식이다. 따라서 회계의 기본개념인 자산, 부채, 순자산, 비용, 수익이라는 계정과목을 통해 보고실체의 재정상태(자산·부채·순자산)와 운영성과(수익·비용)에 대한 변동 내역을 종합적으로 인식·기록하는 특징을 지닌다. 특히, 현금주의회계와는 달리 현금거래 뿐 아니라 현금을 수반하지 않는 비현금거래를 포함하는 특징을 갖는다.⁶⁾ 이와 같은 발생주의에 의한 결산은 현금주의결산과 비교하여 다음과 같은 특징을 지닌다.

첫째, 결산정보의 성격 면에서 현금주의 결산정보보다는 분명히 다양하고 깊이 있는 정보를 제공할 수 있다. 즉, 자산·부채 등 저장정보와 수익·비용 등 유

6) 이러한 비현금거래로서는 미수계정, 미지급계정, 고정자산의 소비에 따른 감가상각비 등을 비롯하여 장래 지급의무를 부담하는 충당부채, 미수채권에 대한 대손충당금 등을 대표적으로 들 수 있다.

량정보 및 양자 간의 관계에 대한 유용한 정보를 제공하는 것이 가능하다.

둘째, 보고실체에 대한 종합적인 재정상황을 파악할 수 있다. 현금주의에서는 자산과 부채가 동시에 파악되지 않아 채무의 경우 단순히 금액의 많고 적음을 파악하고 있을 뿐이지만, 발생주의에서는 채무액을 보고실체가 보유하고 있는 자산과 연계하여 표시하게 되므로 종합적인 관점에서 재정상황을 판단하는 자료를 제공한다. 특히, 보증채무부담, 퇴직급여충당부채, 연금채무 등 장래에 지급의무가 발생하는 잠재적 부채를 파악하여 재정운영의 의사결정에 유용한 정보를 제공한다.

셋째, 경제적 자원으로서 보고실체의 보유 자산을 인식한다. 발생주의결산에서 생성되는 대차대조표(재정상태보고서)는 자치단체 소유의 경제적 자산 및 부채에 대해 지속적 관리가 가능한 수단을 제공한다. 즉, 가용자산의 관리실태와 운용방향에 대한 정보를 제공함으로써 자치단체가 활용 가능한 모든 자산을 통일된 기준에 의해 관리함으로써 자산관리의 효율성을 제고시킨다.

넷째, 비용 및 성과정보를 제공한다. 현금주의결산은 자산과 비용을 구분하지 않아 정부활동에 대한 비용과 원가를 파악하기 어려우나, 발생주의결산은 비용과 원가에 대한 정보(예: 감가상각비)를 정부활동별로 설정된 계정과목에 따라 표시하는 것이 가능하므로 사업단위에 대해 단위비용(unit cost) 및 사업원가 정보 제공이 가능해 진다.

다섯째, 발생주의결산에서는 회계대상으로 되는 일반회계, 기타특별회계, 기금회계, 지방공기업회계에 대해 통일된 회계처리 원칙을 적용하고, 회계처리 결과를 연결하여 재무제표를 통합하는 과정을 통해 통합재정운영이 가능해진다.

여섯째, 발생주의·복식부기에 의한 결산은 대차균형의 원리에 따라 하나의 거래를 이중으로 회계처리하는 기록방법에 의해 회계처리에 대한 자동검증 기능이 있기 때문에 단식부기방식에 비해 상대적으로 편법적 예산집행에 대한 내부통제가 효과적으로 이루어질 수 있다. 예컨대, 부채발행에 대한 기록과 이에 근거한 채무상환이 상호 연결되어 표시되므로 채무관리가 체계적으로 이루어질 수 있다.

3. 결산 유형의 비교 및 특징

가. 양 결산제도의 차이발생 원인

기본적으로 현금주의 결산방식과 발생주의 결산방식은 거래의 인식기준 차이로 인해 정보의 차이를 가져온다. 즉, 정부회계에 있어서 현실적으로 정부예산은 현금주의로 인식하는데 반해 결산은 발생주의로 회계처리하는 경우 근본적으로 문제가 발생한다.

예컨대, 인식기준의 차이로 인해 현금주의 결산정보와 발생주의에서 나타나는 비교환거래, 자산과 부채계정, 비현금거래 등을 연계시키는 것이 불가능하게 된다. 이러한 현상을 현행 지방자치단체의 결산제도별 회계처리의 적용범위를 중심으로 살펴보면 <표 2-1>과 같다. 즉, 발생주의에 의한 결산제도는 현금주의 회계와는 달리 자산의 기부채납과 관리전환, 감가상각비 등 예산외거래를 모두 포함하고 있음을 알 수 있다.

〈표 2-1〉 지방자치단체의 결산 유형별 적용범위

구분	적용범위	주요내용
현금주의 결산	예산	- 세입원천별 과목 : 지방세, 세외수입, 지방교부세, 조정교부금및재정보전금, 보조금, 지방채및예치금 회수 - 세출기능(일반행정, 사회개발, 경제개발 등) 및 경비성격별 분류(인건비, 물건비, 이전경비, 자본지출 등)
	비예산	포함하지 않음
발생주의 결산	예산	세입세출(자산, 부채, 수익, 비용)
	비예산	- 예산외로 운영되는 기금, 세입세출외 보관현금을 포함 - 자산의 기부채납, 관리전환, 무상양여 등을 포함 - 결산수정(감가상각, 대손충당금 등) 포함

현금주의에 의한 정부회계처리에 있어서 대부분 국가는 공공책임성(public accountability)을 확보하고 내부통제를 목적으로 예산집행을 명령하는 기관(재무

관 또는 경리관)과 지출기관(지출관, 출납공무원)을 분립하는 원칙을 취하고 있다. 이 경우 전체적인 예산의 관리상황을 파악할 수 없어 예산을 초과지출하거나 예산에 미달하게 집행하는 경우가 발생하게 된다.

이와 같은 문제점을 해소하기 위한 방편으로 지출원인행위회계를 사용하는 국가가 있다. 즉, 지출원인행위회계는 물품이나 용역을 주문하거나 계약한 경우에도 거래로 인식하여 기록하게 되는데, 이 회계는 주로 지출과 관련하여 인식되며, 이 회계를 채택하면 예산 초과지출을 방지하고 예산집행 관리자가 예산집행에 대한 전체적인 현황을 파악할 수 있게 된다⁷⁾.

그리고 현금주의에 의한 결산제도는 앞에서 살펴보았듯이 기본적인 회계 개념인 자산, 부채, 순자산, 비용, 수익 개념을 체계적으로 반영하고 있지 않기 때문에 지방재정에 관한 정확한 재무정보를 파악할 수가 없다. 예를 들어 퇴직급여충당부채(장기부채)는 1년 이상의 미래 어느 시점에 변제될 서비스의 비용으로 직원의 퇴직금이 대표적인 예라고 할 수 있는데, 퇴직급여충당부채와 같이 비용의 변제가 연기되는 경우 발생주의에 의한 서비스 비용은 현금주의에 의해 지출되는 경우보다 많은 금액이 기록된다. 이 경우 만일 현금주의에 의해 사업비용이 승인되었다면 부족분이 발생할 여지가 있다. 결과적으로 현금주의에 의해 회계처리하는 경우 증가되는 부족분을 다른 재원으로 충당해야 하는 어려움이 발생할 수 있다⁸⁾.

종합적으로 현금주의 결산과 발생주의 결산을 상호 비교하면, <표 2-2>에서 보듯이 현금주의에 의한 결산은 수입·지출을 회계대상으로 하여 운영되는데 비해 발생주의에 기초한 결산은 예산거래 뿐 아니라 예산외거래도 포함하여 비용·수익·자산 및 부채를 종합적으로 회계처리하게 된다.

7) 이경섭, 「정부회계와 감사」, 조세통람사, 1997, pp. 43-44.

8) Rober D. Lee, Jr. & Ronald W. Johnson, "Financial Management: Accounting, Auditing and Information Systems", *Public Budgeting Systems*, An Apen Publication, 1994. p. 376.

〈표 2-2〉 현금주의 결산과 발생주의 결산의 비교

구 분	현금주의결산	발생주의결산
인식기준	현금변동 시점에 인식	거래발생 시점에 인식
회계범위	수입, 지출	비용, 수익, 자산, 부채
회계대상	세입·세출관련 예산거래	예산거래 및 예산외거래도 인식
결산서류	세입세출결산서 및 부속서류	재무제표를 비롯하여 필수보충정보, 부속 명세서, 원가계산서 등
출납폐쇄 기한	설정 필요	불필요

나. 각 결산제도의 산출정보

결산정보는 일반적으로 결산 시에 산출되는 서류를 의미한다. 따라서 현금주의 결산과 발생주의결산에서 산출되는 회계정보에서도 차이가 발생하게 된다. 여기서 현재 우리나라 지방자치단체의 결산제도를 통해 산출되는 회계정보를 살펴보면 다음과 같다. 즉, 현행 결산서류는 결산제도별로 상이한 구조를 지니고 있다. 먼저 품목별 예산제도(현금주의)의 결산에서는 세입세출결산서를 중심으로 결산부속서류, 각종 장부로 구성되어 있으며, 사업예산제도(현금주의)의 결산에서는 사업중심의 세입세출결산서를 비롯하여 사업명세서, 사업설명서 등을 산출하게 된다.

한편, 복식부기회계제도(발생주의)의 결산에서는 재무제표를 중심으로 필수보충정보, 결산총평, 부속명세서, 회계장부로 구성된다. 따라서 현금주의에 의한 현행 예산회계의 결산은 예산 대비 집행결과의 합법성, 현재 보유하고 있는 자원 등의 정보제공에 초점이 있는 반면 발생주의에 의한 복식부기회계의 결산에서는 예산거래 외에 예산외거래를 포함하여 현재의 자산상태와 운영성과에 대한 정보를 제공하게 된다.

그리고 사업예산제도의 결산에서는 사업별 성과를 중심으로 결산정보를 제공하고 있는 바, 이에 대한 근본적 차이는 각 예산회계제도의 관리대상 자원의 범위에서 비롯된다고 볼 수 있다. 이러한 각 예산회계별 결산 시 적용되는 주요한 차이를 살펴보면 <표 2-3>과 같다.

〈표 2-3〉 예산회계 제도별 결산서류 비교

구분	품목별예산제도	복식부기회계제도	사업예산제도
결산서	세입세출결산보고서 기금결산보고서 공유재산보고서 물품보고서 채권결산서 채무결산서	재정상태보고서 재정운영보고서 순자산변동보고서 현금흐름보고서	사업중심의 세입세출결 산서
필수보충정보	-	예산결산요약표 관리책임자산명세서 성질별운영보고서 차이명세서	-
결산부속서류	결산수지상황, 보조금집 행현황, 보증채무현재액 등 14종	부속명세서 11종	첨부서류로서 사업명세서, 공유재산조서 등 12종
회계장부	징수부, 현금출납부, 공 유재산관리대장 등 13종	분개장, 과목별원장, 자 산대장, 합계잔액시산표 등 21종	참고사항으로서 사업설 명서



제 3 장 지방자치단체 결산제도의 운영실태

제1절 결산서의 체계

1. 예산회계의 결산서

가. 결산서류의 구성

지방자치단체가 예산회계의 결산 시에 작성하는 서류의 종류는 크게 결산서, 결산부속서류 및 결산서 작성에 필요한 장부 등 세 가지로 구분할 수 있다.

첫째, 결산서는 세입세출결산서, 기금결산보고서, 채권현재액보고서, 채무결산보고서, 공유재산증감및현재액보고서, 물품증감및현재액보고서의 6종을 작성한다.

둘째, 결산부속서류는 결산수지상황총괄, 총수입및지출액증명, 세입세출결산총규모, 전년도결산대비, 재원별·경제성질별결산액, 세입세출결산회계별규모(전년대비), 세입금결손처분사유별현황, 세입금다음연도이월역사유별현황, 기능별·성질별결산 현황, 세입세출집행잔액현황, 보조금집행현황, 주요사업추진현황, 세입세출외현금현재액, 보증채무현재액의 14종을 작성한다.

셋째, 이외에 결산서 작성에 필요한 장부는 징수부, 세입금수납부, 지출원인행위 및 지출부, 지급명령발행부, 현금출납부 및 지급내역부, 세입세출외현금출납부 및 내역부, 유가증권수납부, 공유재산관리대장, 물품관리대장 및 물품출납부, 지방채발행 및 상환에 관한 대장, 채권관리부, 채무관리부의 11종으로 구성되어 있다.

〈표 3-1〉 지방자치단체 예산회계의 결산서류

세입세출결산서	결산부속서류	장부
1. 세입세출결산 보고서	1. 결산수지상황총괄	1. 징수부, 세입금수납부
2. 기금결산보고서	2. 00년도 총수입및지출액 증명	2. 지출원인행위 및 지출부
3. 채권현재액보고서	3. 00년도 세입세출결산 총규모	3. 지급명령발행부
4. 채무결산보고서	4. 전년도 결산대비	4. 현금출납부및지급내역부
5. 공유재산증감 및 현재액보고서	5. 자원별·경제성질별 결산액	5. 세입세출외현금출납부 및 내역부
6. 물품증감및현재액 보고서	6. 세입세출결산 회계별규모 (전년대비)	6. 유가증권수납부
	7. 세입금결손처분사유별 현황	7. 유재산관리대장
	8. 세입금다음연도이월액 사유별 현황	8. 물품관리대장, 물품출납부
	9. 기능별·성질별결산현황	9. 지방채발행및상환에 관한 대장
	10. 세입세출집행잔액현황	10. 채권관리부
	11. 보조금집행현황	11. 채무관리부
	12. 주요사업 추진현황	
	13. 세입세출외현금현재액	
	14. 보증채무현재액	

나. 결산서의 주요 내용

결산서는 세입세출결산보고서 등 6종이 있는 바, 이중 세입세출결산보고서는 세입세출 실적을 일반회계와 특별회계로 구분하여 소관별, 회계별, 세입세출예산과 동일한 구분 기준에 의하여 작성하도록 되어 있다. 이러한 세입세출결산보고서에는 결산내용에 대한 총괄적인 개요와 장, 관, 항, 목별 예산현액, 수납액 및 과·오납, 결손처분 상황 등을 기록하고 있으며, 세입재원은 지방세, 세외수입, 지방교부세, 조정교부금 및 재정보전금, 보조금 및 지방채로 구분하고 있다. 구체적으로는 예산의 이용·전용·이체, 계속비, 예비비, 이월사업비, 자금없는 이월9), 수입대체경비, 채무부담행위 등이 기록되어 있다.

9) 지방자치단체가 재원의 사용용도를 지정하여 지원하는 국비보조금으로 추진하는 사업중 당해 자금이 부득히 당해 회계연도에 교부되지 않고 다음 회계연도에 교부되는 것이 확실한 재원을 의미한다.

이 외에도 기금결산보고서는 지방자치단체가 공익상 특정한 목적을 위하여 특정한 자금을 세입세출예산외로 운용하는 기금에 대하여 현금주의 방식에 의하여 작성하는 서류이며, 채권현재액보고서는 소관별, 회계별로 채권의 종류 및 현재액을 사유별로 증감내역을 작성하는 서류이다¹⁰⁾. 채무결산보고서는 지방채, 차입금, 해외차관, 채무부담행위, 보증채무의 증감내역을 기록하고 있으며, 공유재산증감 및 현재액보고서와 물품증감 및 현재액보고서는 각각 공유재산과 물품의 증감 및 현재액 내역을 표시하고 있다.

다. 결산부속서류 및 장부의 주요 내용

결산부속서류는 세입세출결산서를 보충하기 위한 서류로서 총 14종을 작성하고 있다. 이러한 부속서류는 결산서에 나타나고 있는 수치의 원인 등을 기록하고 있다. 예를 들면, 세입금불납결손 사유별 현황에서는 불납결손의 사유를 무재산, 행방불명, 소멸시효완성, 기타 등으로 구분하여 불납결손의 원인이 무엇인지를 파악할 수 있도록 기록하고 있다. 한편 장부는 결산서 작성에 필요한 근거서류로서 결산시점에서 외부적으로 공개는 되지는 않지만 결산서를 작성함에 있어서 그 근거 및 증빙자료로서의 기능을 하는 서류라고 볼 수 있다.

10) 다음과 같은 채권은 적용이 제외됨(지방재정법시행령 제109조)

1. 과태료 기타 이와 유사한 채권
2. 지방세와 그 가산금 및 체납처분에 관한 채권
3. 증권으로 된 채권
4. 지방자치단체의 금고에 대한 예금에 관한 채권
5. 일상경비출납원 및 세입세출외현금출납원이 예탁한 예금에 관한 채권
6. 보관금이 될 금전의 지급을 목적으로 하는 채권
7. 보조금 또는 기부금에 관한 채권
8. 외국인이 채무자인 채권

〈표 3-2〉 결산부속서류의 종류와 주요 내용

구분	주요 내용
① 결산수지상황 총괄	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세입세출분석기준 통계 <ul style="list-style-type: none"> · 세입 : 실제수납액, · 세출 : 지출액 ○ 재정분석지표
② 총수입및지출액 증명	<ul style="list-style-type: none"> ○ 지방자치단체 금고에서 작성 ○ 최종 금고잔액증명은 3.10일자 발행분을 첨부 ○ 총수입 및 지출액 증명의 금액단위는 “원” 으로 하되 10원 미만은 절사는 절사
③ 세입세출결산총규모	<ul style="list-style-type: none"> ○ 자치단체가 운영하고 있는 모든회계의 결산규모를 파악하기 위한 자료로서 각 회계의 결산 총규모를 작성
④ 전년도 결산대비	<ul style="list-style-type: none"> ○ 자치단체의 결산규모를 전년도와 비교하기 위한 자료로서 일반회계, 공기업특별회계, 기타특별회계의 결산 총규모를 비교
⑤ 재원별·경제성질별 결산액	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세입분야 : 세정부서에서 작성 ○ 세출분야 : 관련부서에서 작성
⑥ 세입세출결산 회계별 규모(전년대비)	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세입분야 : 세정부서에서 작성 ○ 세출분야 : 회계별 소관부서에서 작성
⑦ 세입금 결손처분사유별 현황	<ul style="list-style-type: none"> ○ 일반회계와 특별회계로 구분 작성 ○ 결손처분 사유는 무재산, 행방불명, 소멸시효완성, 기타로 구분
⑧ 세입금다음연도 이월액 사유별 현황	<ul style="list-style-type: none"> ○ 다음연도이월액 사유는 징수유예, 행방불명, 고질적 체납, 소송계류및 재산압류, 기타로 구분
⑨ 기능별·성질별 결산 현황	<ul style="list-style-type: none"> ○ 총괄은 성질별(목별)로 예산현액, 결산액, 잔액을 작성 ○ 기능별·성질별결산액(나.서식)은 장·관별 및 세목별로 작성 ○ 회계별 세세항별로 결산액을 작성
⑩ 세출예산 집행잔액 현황	<ul style="list-style-type: none"> ○ 집행잔액은 세출예산현액에서 지출액을 공제한잔액 ○ 사유는 계획변경·취소, 예산집행사유 미발생, 예산절감, 예산집행잔액, 보조금 집행잔액 등으로 구분
⑪ 보조금 집행현황	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국고보조금 수령액은 세입부서와 해당세입과목별 세입조치 여부를 대조 확인한 후 작성 <ul style="list-style-type: none"> · 부처별 : 보조금 소관부처명, “예” 건설교통부, 보건복지부등 · 총사업비 : 사업계획서상의 총소요 사업비
⑫ 주요사업 추진현황	<ul style="list-style-type: none"> ○ 시설공사는 단위사업별로 총사업비 기준 <ul style="list-style-type: none"> · 시·군·자치구는 20억원이상, 광역시·도는 50억원이상, 서울특별시는 100억원 이상 ○ 조사·연구 용역사업비는 건당 3억원 이상 ○ 이월액은 기투자 및 당해연도 사업비에서 제외

(표 계속)

구분	주요 내용
⑬ 세입세출외현금 현재액	<ul style="list-style-type: none"> ○ 지방자치단체가 법령에 의하여 자치단체에 귀속시킬 수 없으나 보관·관리토록 되어 있는 보증금, 보관금, 잡종금 등 일체 <ul style="list-style-type: none"> · 보증금 : 예) 입찰보증금, 계약보증금, 하자보수보증금, 병원입원보증금 등 · 보관금 : 법률이나 명령에 의하여 자치단체에 보관하는 금전 등(예) 체납처분에 의한 압류 물건 경매대금의 미교부금 등 · 잡종금 등 기타 : 보관금, 보증금 이외의 세입 세출외현금으로써 회계목적과 관계없이 지방자치단체에서 취급하는 금전 예) 불우이웃돕기성금, 위문금, 재해의연금, 기여금 등 ※ 각종기금은 세입세출외현금 관리대상에서 제외 ○ 종류별 증감 및 현재액을 파악 계산 ○ 12월 31일 현재 금고발행 잔액증명 첨부
⑭ 보증채무현재액	<ul style="list-style-type: none"> ○ 지방자치단체가 지방자치법 제115조 제3항의 규정에 의거 지방자치단체의 보증을 받고자 하는자의 사업내용·보증채무 현황을 기재

2. 재무회계의 결산서

가. 결산서류의 구성

복식부기·발생주의회계에 의한 재무회계의 결산서류는 「지방자치단체 회계기준에 관한 규칙」(이하 “지방회계기준”)에 규정되어 있다. 이에 의하면 재무회계의 결산서는 재무보고서로 불리우며, 재무보고서의 전체적인 구성은 <표 3-3>과 같이 결산총평, 재무제표(주석 포함), 필수보충정보, 부속명세서로 구성된다.

〈표 3-3〉 지방자치단체 재무보고서의 구성체계

-
- I. 결산총평 : 결산에 대한 총괄적 설명 및 분석
 - 지방자치단체장의 인사말
 - 회계책임기술서
 - 서문
 - 주요특징사항과 필수적사항(재무회계관련사항)
 - 재무제표 요약설명
(당해연도 및 직전연도 재정상태와 운영활동의 비교 및 변화원인 설명)
 - 재정분석 및 통계자료
 - II. 재무제표 : 재정상태보고서, 재정운영보고서, 순자산변동보고서, 현금 흐름보고서 및 주식
 - III. 필수보충정보 : 예산결산요약표, 성질별재정운영보고서, 관리책임자산 명세서, 예산회계와 재무회계의 차이에 대한 명세서
 - IV. 부속명세서 : 재무제표의 과목별 세부내역
-

나. 결산총평

결산총평은 정보이용자들이 재무제표에 포함된 중요한 회계정보를 이해할 수 있도록 하기 위한 인사말, 회계책임기술서, 서문, 재정분석 및 통계자료 등의 설명자료(지방회계기준 제40조 제1항)이다. 결산총평은 반드시 재무제표에 포함된 정보를 토대로 사실을 기록하여야 한다. 즉, 결산총평에 기재되는 수치는 재무제표와 반드시 일치하여야 한다.

1) 회계책임기술서

회계책임기술서는 재무회계결산 담당국장의 회계책임에 대한 진술서이며, 자치단체의 재정책임부서장이 재무보고서 작성에 대한 회계책임과 지방자치단체 회계기준의 준수에 대한 사실을 설명하는 것이다. 여기에는 재무회계 결산의 범위에 대한 일반적 기술, 재무제표가 나타내는 정보의 성격, 적용된 회계기준(또는 재무보고서의 작성준거), 재무보고서가 회계감사를 거치지 않는으나 관계 전문가의 자문을 거쳐 작성되었다는 사실, 회계담당자 등의 내용을 포괄적으로 담고 있다.

2) 서문

서문은 지방자치단체의 재무적 상황을 압축적으로 표현하는 매우 중요한 정보적 가치를 지니고 있으며, 여기에는 회계처리 방침 및 주요 회계정책·제도의 변화에 대한 기술, 재무제표에 대한 요약 설명(재정상태, 운영성과, 순자산변동 및 현금흐름 등에 대한 요약해설)을 담고 있다.

3) 재정분석 및 통계자료

이 부분은 재무보고서의 통계를 기술하고 있다. 즉, 재무제표의 내용을 중심으로 재정운영의 건전성과 효율성, 자산·부채 운용상황, 운영성과 등을 분석하여 정보이용자들의 의사결정 및 재정상황의 판단에 도움을 주기 위한 것이다. 일반적으로 시계열 분석자료 및 재무비율지표 등으로 제시한다. 재정통계 자료는 지방자치단체의 재무제표, 예산 및 결산자료, 기타 지방재정 상황의 평가에 관련된 자료를 기준으로 회계연도 동안의 재정상황 및 재무변동 내역을 화폐가치로 표시하여 제공한다.

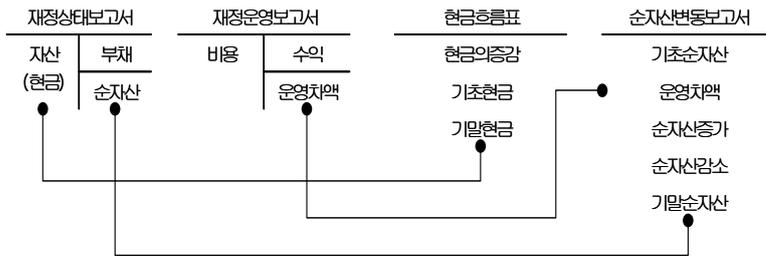
다. 재무제표

재무제표는 자치단체의 재정상황을 표시하는 가장 핵심적인 결산서류로서 재정상태보고서·재정운영보고서·현금흐름보고서·순자산변동보고서 및 주석으로 구성(지방회계기준 제8조)된다. 재무보고서 전체항목에서 재무제표가 가장 중요하듯 재무제표도 핵심적 부분과 그렇지 않은 부분으로 구별할 수 있는데, 기중 거래의 결과가 집약되어 표시되는 재정상태보고서와 재정운영보고서가 가장 중요한 회계보고서이고 현금흐름보고서, 순자산변동보고서, 주석은 부수적 부분에 해당한다. 그리고 재정운영보고서에서 산정된 운영차액은 재정상태보고서의 순자산증감에 영향을 미치며, 순자산증감은 운영차액과 직접적인 순자산의 증감 항목의 합으로 구성되는데 이를 체계적으로 보여주는 것이 순자산변동보고서이다.

복식부기·발생주의회계에서 생성되는 이러한 4개 재무제표는 <그림 3-1>에

서와 같이 상호 간에 밀접한 관계로 연결되어 표시되는데, 이때 각각의 대응되는 수치는 항상 일치하여야 한다.

(그림 3-1) 재무제표간의 상호관계



한편 주석은 각 재무제표를 구성하는 각 항목에 대한 보충 설명 자료의 역할을 하며 지방회계기준에서는 ‘정보이용자에게 충분한 회계정보를 제공하기 위하여 채택한 중요한 회계정책, 회계과목의 세부내역 및 재무제표에 중대한 영향을 미치는 사항을 설명한 것’으로 정의하고 있다. 재무제표 가운데에서도 재정상태보고서와 재정운영보고서가 중심이듯이 주석도 대부분 재정상태보고서와 재정운영보고서에 표시되는 과목과 관련한 보충설명이 표시된다. 주석의 역할이 재무제표에 대한 보충설명이므로 주석에 표시되는 수치는 계정과목의 구성내역에 대한 설명이 대부분을 차지하게 된다.

라. 필수보충정보

필수보충정보는 재무제표의 내용을 보완하고 이해를 돕기 위하여 재무제표와 함께 필수적으로 제공되어야 하는 정보(지방회계기준 제42조)이다. 필수보충정보에는 예산결산요약표, 성질별 재정운영보고서, 관리책임자산명세서, 예산회계와 재무회계의 차이에 대한 명세서가 포함된다. 예산결산요약표 및 예산회계와 재무회계의 차이에 대한 명세서는 자치단체의 현금주의결산 결과와 발생주의회계에 의한 회계자료를 모두 포함하는 것으로 예산결산이 확정된 이후에 작성이 가능하다.

마. 부속명세서

부속명세서는 재무제표에 표시된 회계과목에 대한 세부내역을 명시할 필요가 있을 때에 추가적인 정보를 제공하기 위한 것(지방회계기준 제43조)이다. 지방회계기준 부록에서는 부속명세서로서 미수금명세서, 미수세외수입금명세서, 대여금명세서, 전출금명세서, 장기투자증권명세서, 일반유형자산명세서, 주민편의시설명세서, 사회기반시설명세서, 감가상각명세서, 기타비유동자산명세서, 장기차입부채및유동성장기차입부채명세서의 서식을 제공하고 있다. 부속명세서의 정의상 명세서의 수치는 재무제표의 수치와 일치하여야 한다. 이와 같은 복식부기·발생주의회계에 의한 결산서류를 요약·정리하면 <표 3-4>와 같다.

<표 3-4> 지방자치단체 재무회계의 결산서류

재무제표	필수보충정보	부속명세서
1. 결산총평	1. 관리책임자산명세서	1. 미수세금명세서
2. 재무제표	2. 성질별재정운영보고서	2. 미수세외수입금명세서
- 재정상태보고서	3. 예산결산요약표	3. 대여금명세서
- 재정운영보고서	4. 예산회계와 재무회계의 차이에 대한 명세서	4. 전출금명세서
- 현금흐름보고서		5. 장기투자증권명세서
- 순자산변동보고서		6. 일반유형자산명세서
- 주식		7. 주민편의시설명세서
		8. 사회기반시설명세서
		9. 감가상각명세서
		10. 기타비유동자산명세서
		11. 장기차입부채및유동성장기 차입부채명세서

바. 재무제표 검토의견서

복식부기·발생주의회계에 의한 재무보고서의 구성에는 재무제표에 대한 공인회계사의 검토의견서를 포함하는 것이 일반적이다. 다만, 우리의 경우 재무보고서에 이를 직접 포함하지는 않으나, 지방재정법 제53조에 의해 재무보고서에

공인회계사에 의한 검토의견을 첨부하여 의회에 제출하도록 규정하고 있다. 즉, 공인회계사의 검토의견서는 공인회계사로부터 재무보고서가 지방자치단체 회계기준에 따라 적정하게 작성되었다는 사실에 대한 검토의견을 첨부하는 것이다.

공인회계사의 검토의견의 주요 내용으로는 지방재정법, 지방회계기준 및 관련 회계처리지침의 준수여부, 회계실체 유형별 재무제표 검토, 재정책임부서장이 작성 책임을 지고 합리적인 계획과 절차에 따른 업무 수립 여부, 재무정보의 금액·공시 등 회계정보의 적정성을 확인할 수 있는 객관적인 절차 여부, 작성된 재무제표의 내용에 중대한 왜곡 또는 오류가 포함되었는가의 여부에 대한 의견, 개시재정상태보고서의 작성여부, 현금흐름보고서의 포함여부 및 해당 자치단체가 적용한 사회기반시설의 포함범위 등 지방자치단체 회계기준에서 특별히 규정한 사항의 충족 정도에 대한 의견, 기타 회계전문가의 관점에서 특별히 검토의견에 명시적으로 기술하여야 할 필요가 있는 내용 등이 포괄적으로 포함된다.

제2절 결산의 과정

1. 예산회계의 결산과정

가. 결산절차

1) 결산절차 개요

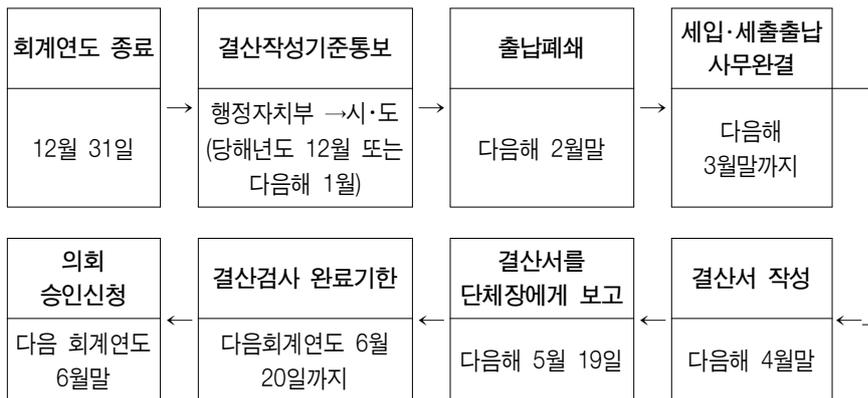
지방자치단체의 결산절차는 크게 세입세출에 관한 사무종료, 결산서 작성 후 지방의회에 제출, 지방의회 승인 및 고시 등 네 단계로 구분될 수 있다. 이와 관련하여 지방재정법시행령 제5조에서 “1회계연도에 속하는 세입·세출의 출납에 관한 사무는 회계연도 종료 후 3월말까지 완결하여야 한다”고 규정하고, 동시행령 제59조에서는 “지방자치단체의 장은 회계연도마다 세입·세출결산서에 감사위원의 감사의견서를 첨부하여 다음 회계연도 6월말까지 이를 지방의회에 제출

하여야 한다”고 규정하고 있다. 따라서 집행부 내부에서의 결산과정은 4월 초에 시작하여 6월 말까지의 기간 동안에 결산서를 작성하게 된다.

이후에는 집행부에서 작성된 결산서를 지방의회에서 심의하게 되는 바, 현행 지방자치법(제134조)에서는 지방자치단체의 장은 출납 폐쇄 후 80일 이내에 결산서와 증빙서류를 작성하고 지방의회가 선임한 감사위원의 감사의견서를 첨부하여 다음 연도 지방의회의 승인을 받도록 하고 있다. 그리고 의회 승인 이후 지방자치단체의 장은 5일 이내에 시·도에서는 행정자치부장관에게, 시·군 및 자치구에서는 시·도지사에게 각각 보고하고 그 내용을 고시하도록 하고 있다.

이와 같은 절차를 거쳐 한 회계연도의 결산과정은 마무리되는데 이러한 결산업무의 처리절차를 요약하면 <그림 3-2>와 같다.

<그림 3-2> 지방자치단체의 결산업무 처리절차



2) 출납사무의 완결

지방자치단체는 회계연도 종료 및 출납폐쇄 이후 다음해 3월말까지 출납에 관한 사무를 완결한다. 즉, 지방재정법시행령 제5조에서 “1회계연도에 속하는 세입·세출의 출납에 관한 사무는 회계연도 종료 후 3월말까지 완결하여야 한다”고 규정하고 있다.

그리고 출납사무 완결을 위한 회계연도 소속구분은 수입과 지출의 발생에서 종결에 이르기까지 2개 연도 이상에 걸칠 경우 어느 회계연도에 소속시키느냐가 문제로서, 회계연도 소속 구분기준은 실질주의(세입·세출의 원인이 발생하는 날이 속하는 연도를 기준)와 형식주의(현실적으로 수입·지출이 행하여진 날이 속하는 연도를 기준)가 있는데, 지방자치단체의 경우 원칙적으로 실질주의를 채택하고 있으며, 출납정리기한을 경과한 수입·지출에 대해서 예외적으로 형식주의를 인정하고 있다(행정자치부, 지방자치단체 결산서작성지침, 2007).

3) 결산서 작성 및 보고

결산서 작성은 세입결산은 세입주관과장(세정과장)이, 세출결산은 출납주관과장(회계과장/총무과장)이 담당하여, 출납폐쇄일(다음해 2월말)로부터 80일 이내에 결산서를 작성하여 지방의회의 승인을 얻어야 한다(지방자치법 제134조 제1항). 그러나 결산작성 실무작업은 보통 4월까지 마친 후 자치단체의 장에게 보고한다. 즉, 회계업무 담당과장은 세입·세출에 관한 결산자료를 작성하여 매년 5월19일까지 세입·세출결산을 지방자치단체장에게 보고하여야 한다(지방자치단체 재무회계규칙 제30조 제2항). 이때 결산서에는 세입세출결산보고서, 계속비결산보고서, 채권·채무에 관한 보고서를 포함한다.¹¹⁾

4) 결산검사

가) 결산검사 절차

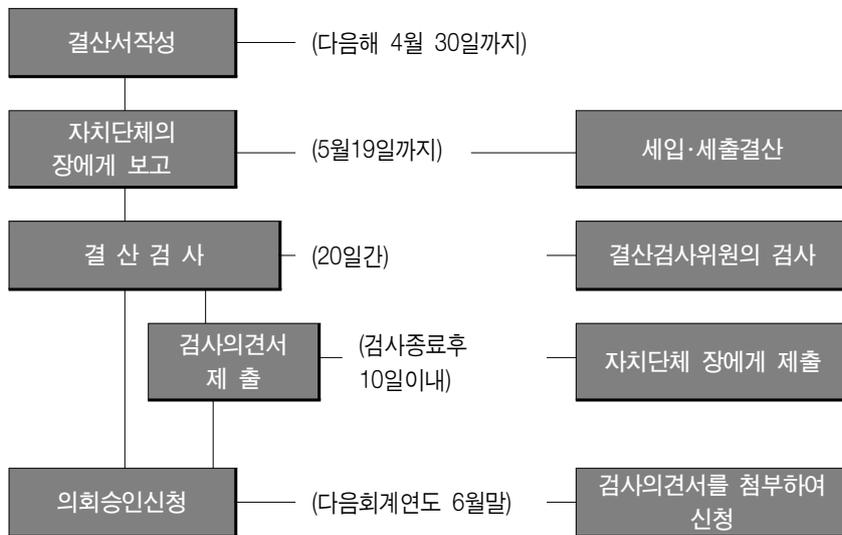
지방자치단체의 장이 결산서를 작성하여 지방의회에 제출하기 위해서는 사전에 지방의회가 선임한 결산검사위원의 감사의견서를 첨부하도록 하여 결산심사의 전문성 및 실효성을 확보하기 위한 장치를 마련하고 있다.

이와 관련하여 지방자치법(제134조 제1항)에서는 지방자치단체의 장은 출납

11) 결산은 편성된 예산의 실제 집행상태를 보고하는 계수의 집계와 조정 작업이기 때문에 예산편성 시 사용한 예산항목과 일치해야 한다.

폐쇄 후 80일 이내에 결산서와 증빙서류를 작성하고 지방의회가 선임한 감사위원의 감사의견서를 첨부하여 다음연도 지방의회의 승인을 받아야 한다고 규정하고 있으며, 지방재정법시행령(제59조)에서도 지방자치단체의 장은 세입·세출결산서에 감사위원의 감사의견서를 첨부하여 다음 회계연도 6월말까지 이를 지방의회에 제출하여야 한다고 규정하고 있다(<그림 3-3> 참조).

〈그림 3-3〉 지방자치단체의 결산검사 절차



이 경우 결산검사위원은 당해 지방의회 의원이나 공인회계사, 세무사 등 재무관리에 관한 전문지식과 경험을 가진 자 중에서 선임(지방자치법시행령 제83조 제2항)하되,¹²⁾ 감사위원의 수는 시·도의 경우에는 5인 이상 10인 이하, 시·군 및 자치구의 경우에는 3인 이상 5인 이하로 구성(지방자치법시행령 제83조 제1항)하도록 하고 있다. 따라서 결산검사는 지방의회가 선임한 감사위원이 실시하

12) 재무회계의 결산시에는 예산회계와는 별도로 공인회계사법에 의한 공인회계사의 검토의견을 첨부하도록 하고 있다(지방재정법 제53조).

게 되며, 감사위원의 검사기간은 결산검사위원선임 및 운영에 관한 조례의 규정에 의하여 20일간으로 하고 있다. 이후 감사위원은 결산검사 종료 후 10일 이내에 감사의견서를 당해 지방자치단체의 장에게 제출하도록 하고 있다.

나) 결산검사의 범위

결산검사위원의 검사는 세입·세출의 결산, 계속비·명시이월비 및 사고이월비의 결산, 채권 및 채무의 결산, 재산 및 기금의 결산, 금고의 결산 등을 실시하게 된다(지방자치법시행령 제84조). 이 과정에서 감사위원은 재무운영의 적법성, 적정성 등에 주안을 두고서 심사하되 계산의 과오여부, 실제의 수지와 수지명령의 부합여부, 재무운영의 합당성, 예산집행의 효율성 등을 심사한다(결산검사위원선임 및 운영에 관한 조례). 다만, 결산검사위원이 검사할 때에는 예산과 관련된 사항을 중심으로 심사하며 주요시책의 성과와 성과측정과 관련된 부문은 검사대상에서 제외하고 있다.

나. 결산조직

결산과정에서 관련 결산서류 작성을 위한 주무부서는 회계담당부서이지만 결산시 활용되는 장부는 각 실·과·소별로 관리 및 보관되고 있기 때문에 결산과정에서 회계부서와 각 실·과·소간에 유기적인 연계에 의해 결산서가 작성되고 있다. 또한 회계부서 내에서도 각 재원담당별로 장부를 별도 관리하고 있기 때문에 결국 결산서 작성과정에서 기초자료는 세입세출을 총괄하는 회계담당부서를 중심으로 세입담당부서, 예산담당부서, 관재담당부서 및 각 실·과·소로부터 연계하여 수집되고 있다. 이와 같은 결산담당부서와 관련되는 결산서류를 자치단체 유형 즉, 시도와 시군구별로 구분하여 종합적으로 살펴보면 <표 3-5>와 같다.

〈표 3-5〉 결산담당부서와 관련 결산서류

구분	담당부서	결산서류
시·도	회계담당과장 (세입세출총괄)	세출결산, 물품결산, 세입세출외현금 결산
	세입담당과장	세입결산, 채권결산
	예산담당관	채무결산, 기금결산
	관재담당과장	공유재산결산
시·군·구	회계(재무)담당과장	세출결산, 물품결산, 공유재산결산
	세입담당과장	세입결산, 채권결산
	예산담당과장	채무결산, 기금결산

한편, 현금주의에 의한 예산회계 결산에서 결산서 작성을 위한 장부를 살펴 보면, 각 회계담당 공무원별로 다양한 회계장부를 처리하고 있다. 즉, 징수관은 징수부와 징수총괄부, 과오납금정리부를 처리하고 경리관은 지출원인행위부, 그리고 지출원은 지급명령발행부, 지출부, 일상경비정리부를 담당하고 있으며, 수입금출납원은 현금출납부를 처리하고 있다. 이와 같은 회계장부와 회계담당공무원의 현황을 살펴보면 <표 3-6>과 같다.

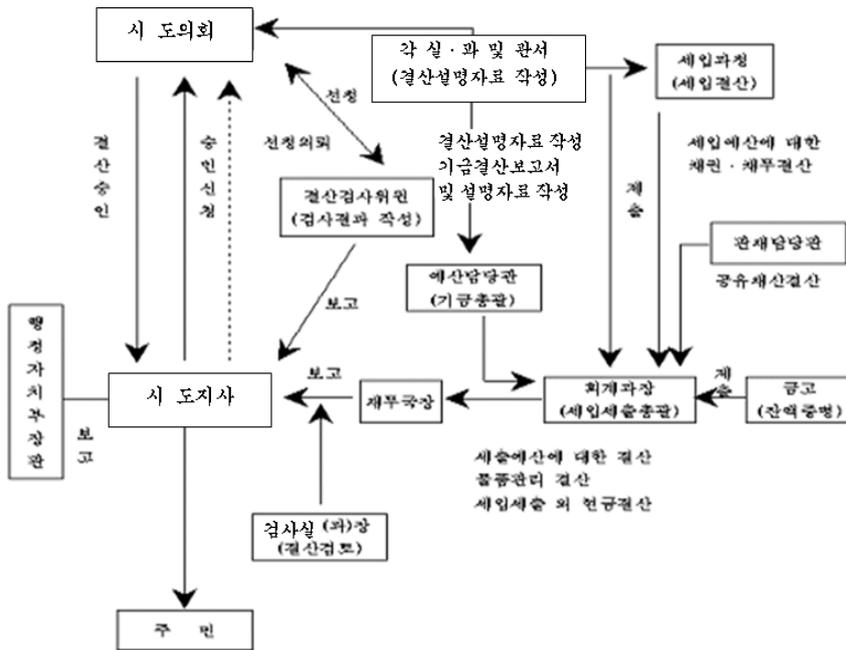
〈표 3-6〉 수입과 지출사무의 회계담당자와 관련 장부

회계공무원	회계장부
징 수 관	징수부, 징수총괄부, 과오납금정리부
채권관리관	채권관리부, 총괄채권관리부
채무관리관	채무관리부
수입금출납원	현금출납부
경 리 관	지출원인행위부
지 출 원	지급명령발행부, 지출부, 일상경비정리부
일상경비출납원	현금출납부, 지급내역부
세입세출외현금출납원	세입세출외현금출납부, 세입세출외현금내역부, 유가증권수급부

이상에서 결산과정을 집행부와 의회간의 관계 그리고 집행부 내에서의 관계 등으로 구분하여 살펴보았듯이, 지방자치단체의 결산처리과정은 매우 복잡한

조직간 연계를 통해 결산서가 작성되고 있다. 따라서 결산과정에서는 자치단체의 장을 비롯하여 결산담당부서와 각 실·과·소 및 지방의회 간에 유기적인 의사소통이 중요하게 된다. 이러한 집행부 내부의 조직간 연계 및 집행부와 지방의회간의 관계를 그림으로 요약하면 <그림 3-4>와 같다.

〈그림 3-4〉 예산회계결산의 조직부서별 연계구조



다. 재산에 대한 결산절차

지방자치단체는 공유재산 및 물품 등 재산과 관련하여 별도의 결산절차를 마련하고 있지는 않다. 다만, 회계연도 중 공유재산 및 물품을 관리하는 과정에서 대장관리를 하고 있으며 이러한 대장관리 과정이 곧 결산서로 이기된다. 이 과정에서 각 실·과·소별로 재산을 관리하고 있는데, 재산관리관은 자치단체별로 약간의 차이가 있으나 대체로 주무부서(회계과장)와 실·과·소의 장으로 구성되

며 필요에 따라 분임재산관리관을 선임(각 실·과·소에 담당자를 선임)하고 있다. 여기서 서울특별시의 재산내역별 재산관리관의 사례를 살펴보면 아래와 같이 지정되어 있다

〈표 3-7〉 서울특별시의 재산관리관 지정현황

재산내역	재산관리관	
	시유재산	구유재산
<ul style="list-style-type: none"> ○ 본청·구청에서 사용하는 행정·보존재산 ○ 사업소·동에서 사용하는 행정·보존재산 ○ 본청·구청·사업소·동에서 사용하는 것 이외의 행정·보존재산 ○ 의회가 사용하는 행정·보존재산 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 사용담당주무과장 ○ 사업소의 장 ○ 사업주관과장 ○ 의회사무처장 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 사용담당주무과장 ○ 사업소의 장 ○ 사업주관과장 ○ 의회사무처장
<ul style="list-style-type: none"> ○ 집중재산 중 특정재원의 조성을 목적으로 하는 재산(폐천부지등) ○ 위의 것 이외의 집중재산 및 보존 재산 ○ 관할구역외의 재산 ○ 재산관리관이 없거나 분명하지 않은 재산 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 사업주관과장 ○ 재무과장 ○ 시장위촉, 지정자 ○ 총괄관이 지정 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 사업주관과장 ○ 재무과장 ○ 구청장위촉, 지정자

다만, 모든 재산에 대하여 공유재산관리계획을 수립하도록 하고 있는 바, 이는 다음연도 예산을 편성하기 전에 매년 공유재산의 취득과 처분에 관한 계획을 수립하여 지방의회의 의결을 거치도록 하는 제도이다. 이러한 공유재산관리계획은 1회계연도의 공유재산관리·처분의 예정 준칙으로서 예산과 유사한 개념이라고 볼 수 있다.

따라서 재산에 대한 결산과정을 분석하기 위해서는 공유재산 및 물품의 관리과정을 살펴볼 필요가 있다. 여기서 지방자치단체가 소유하고 있는 공유재산의 관리과정은 <그림 3-5>와 같이 공유재산의 관리계획 수립-> 취득계획서 작성-> 공유재산심의-> 취득 및 취득보고의 과정을 거친다. 한편, 물품관리는 <그림 3-6>과 같이 물품정수배정 승인 요청-> 물품매입요구-> 물품검수 및 등재-> 재물조사의 일련의 과정을 통해 관리하게 된다.

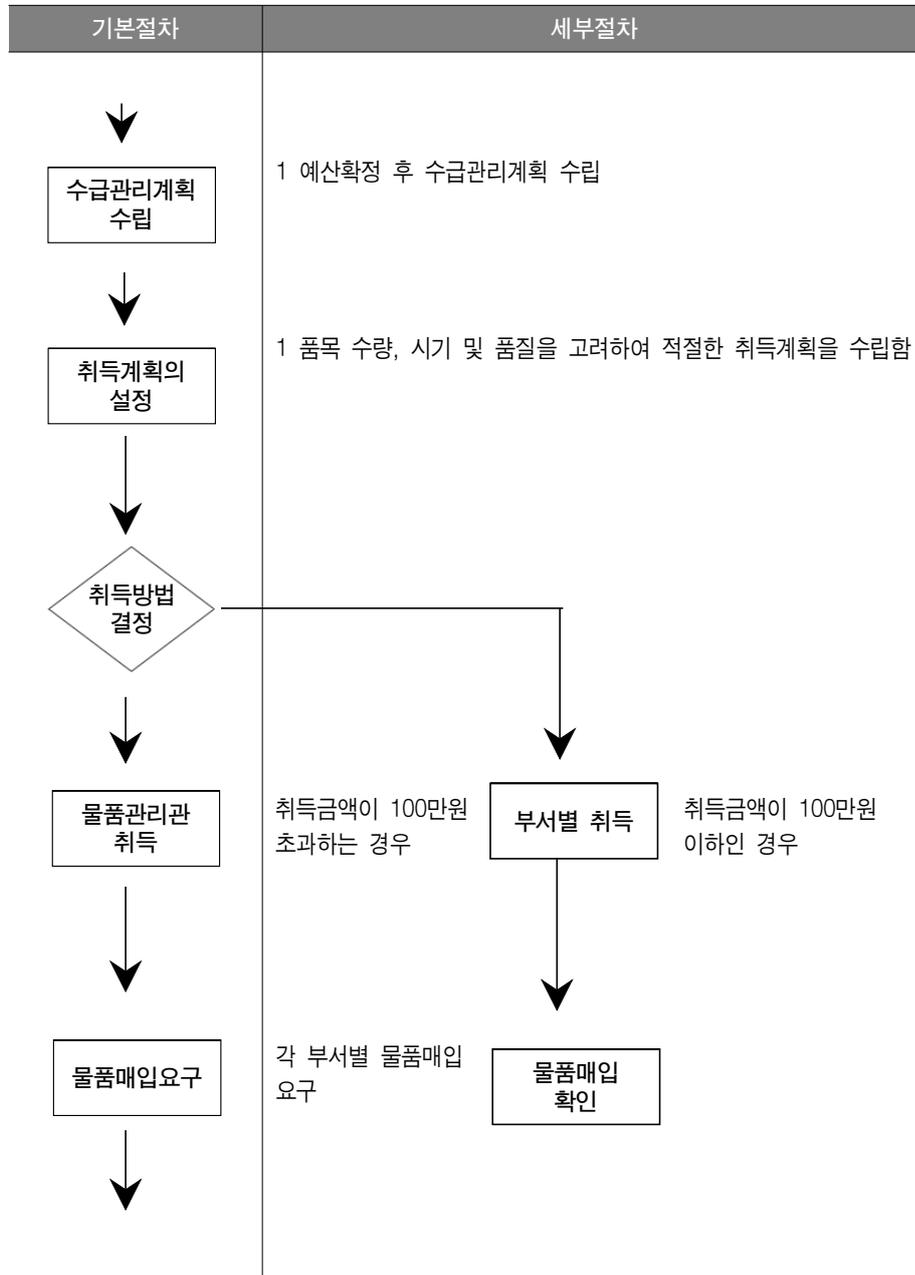
〈그림 3-5〉 지방자치단체 공유재산의 관리과정

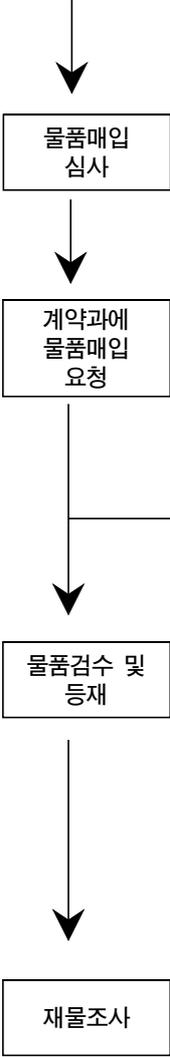
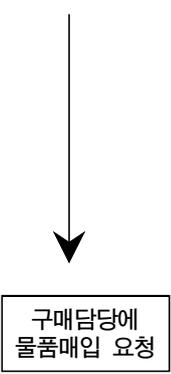
기본절차	세부내용
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;">공유재산의 관리계획 수립</div> <p style="text-align: center;">↓</p>	<p>1 공유재산 및 물품관리법에 의거 과년도 예산편성 이전에 관리계획 수립. 가) 기본계획(정기분):익년도 예산편성 전 수립(10월경) 나) 변경계획(수시분) : 전년도 의회 의결사항 중 중요한 변경내용 및 익년도 예산에 반영되지 않은 경우 등은 추가경정예산편성 전까지, (변경계획안을 의회상정, 동 건을 예산안 통과 전까지 의회의결)</p> <p>2 수립절차</p> <div style="display: flex; align-items: center; justify-content: center;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-right: 10px;">관리계획반영요구 (각 실과→재무과)</div> → <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-left: 10px;">수합 및 관리계획 수립</div> </div>
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;">공유재산의 관리계획 수립</div> <p style="text-align: center;">↓</p>	<p>3 관리계획수립범위 : 관리계획은 중요재산의 취득에 대해서만 국한됨.</p>
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;">취득계획서 작성</div> <p style="text-align: center;">↓</p>	<p>1 각 국, 과, 사업소별로 취득계획 수립. 2 공유재산심의회 심의 요청</p>
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;">재무과에 심의 요청</div> <p style="text-align: center;">↓</p>	<p>1 재무과에서 일괄적으로 요청을 수집하여 심의의뢰</p>
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;">공유재산 심의회 심의</div> <p style="text-align: center;">↓</p>	<p>1 심의사항 : 지방재정법 제78조에 규정된 사항에 한하여 적용 2 생략 가능한 경우:서울특별시(공유재산관리조례 제7조) 및 부천시청 조례규정참조</p>
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;">심의결과 통보</div> <p style="text-align: center;">↓</p>	<p>1 각 취득부서에 심의결과 통보</p>

기본절차	세부내용
 <pre> graph TD A[취득] --> B[매입] B --> C[기부채납] C --> D[무상양수] D --> E[환지취득] E --> F[무상귀속] F --> G[교환] G --> H[기타취득] H --> I[취득보고] </pre>	<p>2 재무과에 취득내용을 통보</p> <p>가) 통보시 제출서류 : 공유재산관리대장, 등기부등본, 토지대장 및 건축물관리대장등본, 토지이용계획 확인서, 지적도 사본 및 위치도, 재산의 용도 및 취득 근거를 기재한 서류 등 첨부(서울시공유재산관리조례시행규칙 제 20조 및 부천시 조례)</p>

〈그림 3-6〉 지방자치단체 물품의 관리과정

기본절차	세부절차
<div data-bbox="231 488 400 566" style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;"> 물품정수배정 승인요청 </div> <div style="text-align: center;">↓</div>	<p>1 근거 : 공유재산 및 물품관리법</p> <p>2 승인요청절차 시 및 자치구의 물품관리관은 예산편성 1개월 전 총괄 물품관리관에게 “00년도 구입대상 정수물품 배정 승인요청서” 를 제출함</p>
<div data-bbox="231 907 400 985" style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;"> 물품의 심사 및 승인 </div> <div style="text-align: center;">↓</div>	<p>1 심사 및 승인절차 지방자치단체의 장(총괄물품관리관)은 각급 물품관리관으로부터 “00년도 구입대상 정수물품 배정 승인요청서” 를 제출받아 구입시기의 적정성, 구입규격, 형식의 타당성, 구입단가의 적정성, 구입수량의 합리성을 심사하여 물품관리관에게 배정 승인함.</p>
<div data-bbox="231 1265 400 1344" style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;"> 배정승인 통보 및 예산반영 </div> <div style="text-align: center;">↓</div>	<p>1 재무과장은 배정 승인된 물품에 한하여 예산에 반영함</p>



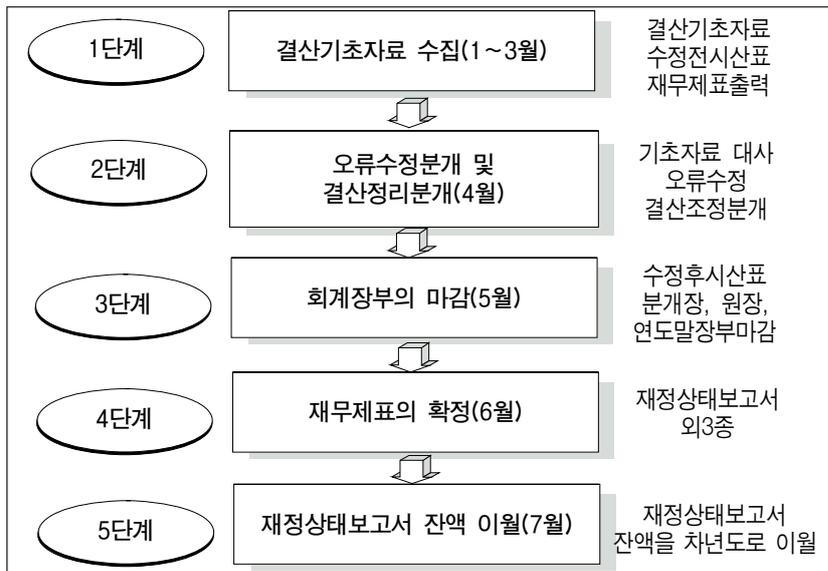
기본절차	세부절차
 <pre> graph TD A[물품매입 심사] --> B[계약과에 물품매입 요청] B --> C[물품검수 및 등재] C --> D[재물조사] </pre>	 <pre> graph TD E[구매담당에 물품매입 요청] </pre> <p data-bbox="454 1093 1029 1160">1 물품출납원이 검수하고 물품관리업무담당공무원이 입회함 2 물품 검수조서에 의거 시스템에 등재함</p> <p data-bbox="454 1429 1093 1664">1 물품관리관의 지정 등 2 정기 재물조사 • 조사기준일:4월 30일(매2년마다 행자부장관이 정하는 재물조 정지침에 의함) • 조사대상:자치단체가 소유하는 동산과 사용하기 위하여 보관 하는 동산증 현금,유기증권,공유재산을 제외한 동산 • 조사주체:각 실과 물품관리관별로 실시</p>

2. 재무회계의 결산과정

가. 결산절차의 개요

복식부기·발생주의회계에 의한 재무회계 결산은 회계연도 기간의 거래에 대한 분개 내역을 최초의 기초자료로 하여 재무보고서가 적정하게 작성되었는지를 확인하는 절차라고 할 수 있다. 이 과정에서 회계연도 거래 중 그 효과가 2개 이상의 회계연도에 걸쳐 나타나는 거래의 경우 발생주의 원리에 따라 적절한 회계연도에 귀속시킨 후, 이들 모든 거래 사항이 반영된 것을 기초로 하여 재무제표를 생성하는 작업이 결산과정에서 이루어지는 중요한 요소라고 볼 수 있다. 이와 같은 결산처리 과정은 <그림 3-7>에서와 같이 일반적으로 5단계를 거쳐 수행된다.

〈그림 3-7〉 재무회계의 단계별 결산과정



나. 단계별 결산과정

(1) 제1단계 : 결산기초자료수집

결산기초 자료수집 단계는 복식부기·발생주의회계에 의한 재무회계 결산을 위한 출발점으로서 이 단계는 1월에서 2월 사이에 이루어지는 과정으로 주로 회계연도 기간 중의 거래에 대한 입력을 완료하고 결산에 필요한 기초자료를 수집하는 과정이다.

(2) 제2단계: 오류수정분개 및 결산정리분개 (1월~4월)

복식부기 결산과정 중 제2단계는 오류수정 및 결산정리분개를 발견하고 입력하는 과정으로, 본 단계에서는 수정전 합계잔액시산표와 수정전 재무제표를 작성하고 계정별 잔액에 대해 대사가 이루어지는 과정이다. 특히 이 단계에서는 결산시점에 발견된 오류사항을 수정하고 결산을 확정하기 위한 결산정리분개가 이루어지게 되는데, 이러한 오류수정 및 결산정리분개에 있어서 각 항목별 착안사항을 살펴보면 <표 3-8>과 같다.

<표 3-8> 오류수정 및 결산보정분개의 주요 내용

구분	주요 착안사항
(수정전) 합계잔액시산표	- 합계잔액시산표 및 재무제표 기초자료를 전산출력
오류수정분개 처리	- 회계기간 분개 중 결산시점에 발견된 오류사항 수정 - 결산작업 중에서 발견된 거래에 대한 오류수정은 해당거래건의 회계처리내역을 직접 수정하고, 오류의 유형, 원인 및 대책수립 등 오류분석을 통해 회계처리의 정확성을 위한 정보로 활용
(수정전)합계잔액시산표와 장부대사	- 계정별원장의 증가액, 감소액 및 잔액과 합계잔액시산표의 금액을 대사
(수정전)합계잔액시산표와 재무제표 대사	- 시산표의 각 과목 잔액과 재무제표(재정상태보고서, 재정운영보고서, 순자산변동보고서)의 각 과목을 대사
결산정리분개 처리 (입력)	- 재무회계결산을 확정하기 위한 결산정리분개 실시 - 회계처리 내역서와 실제 회계처리 내역을 대사후 (수정전)합계잔액시산표의 각 금액에 반영

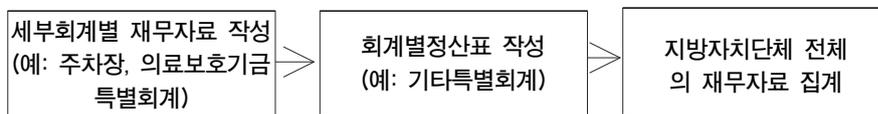
(3) 제3단계: 회계장부의 마감 (5월)

회계장부의 마감이란 더 이상 수정할 것이 없으므로 현재의 상태 그대로 회계장부를 유지하기 위하여 더 이상 수정이 불가능한 상태로 만드는 것을 의미한다. 일반적으로 회계별 재정상태보고서와 재정운영보고서는 회계장부를 마감하면 자동적으로 작성될 것이므로 회계장부의 마감은 곧 각 회계의 재정상태보고서와 재정운영보고서의 완료를 의미한다고 볼 수 있다.

(4) 제4단계 : 재무제표 확정 (6월)

회계장부의 마감을 통하여 각 회계별 원장을 정리하고 각 회계별 재무제표가 작성되었으므로 이후의 과정은 재무제표를 통합하는 작업이 진행되어야 할 필요성이 있다. 재무제표의 통합은 일반회계를 제외한, 하위 회계단위가 있는 기타특별회계와 기금회계의 세부회계단위를 통합하여 각 회계단위별 재무제표를 통합하여 작성한 후, 4개 회계실체 유형별 재무제표를 다시 통합하는 두 단계로 진행된다.

〈그림 3-8〉 지방자치단체 통합재무제표의 작성단계



따라서 현금주의에 의한 예산회계 결산과 발생주의에 의한 재무회계 결산에 있어서 결산과정을 비교해보면, 실제로 양 결산과정은 유사한 시기에 이루어지게 된다. 다만, 회계연도 종료 및 출납폐쇄 이후 양 결산에 있어서 처리하는 결산데이터의 종류와 장부 등은 차이를 보인다. 특히 재무결산의 경우 출납폐쇄 이후 복식부기·발생주의 회계원칙에 따라 현금자원의 결산처리 이외에 자산데이터의 대조, 결산정리분개 등의 결산업무가 나타나는 특징을 지니게 된다. 이와 같은 양 회계제도의 결산과정을 비교하여 제시하면 <표 3-9>과 같다.

〈표 3-9〉 결산의 유형별 업무처리과정 비교

일 정	1.1일~익년도 2월말	3월초~5.19일	5.20일~6.30일	제1차 정례회
현금주의 결산	예산집행 및 출납폐쇄기한	- 세입세출결산 작성 - 단체장에게 결산보고	- 결산검사 - 의회에 결산서 제출 (검사의견서 첨부)	지방의회의 결산심의 및 승인
복식부기 결산	현금수지 분개 비현금수지 분개	- 결산에 따른 대체입력 등 처리 - 공통경비의 안분·입력 - 자산데이터 대조 (공유재산·물품 등) - 재무제표 작성 및 의회 제출 (공인회계사의 검토의견서 첨부)		

제3절 결산정보

1. 예산회계 결산서류에서의 신출 정보

현금주의·단식부기회계에 의한 예산회계의 경우 결산서류에서 알 수 있듯이 세입·세출결산서를 통해 주로 회계연도 동안의 재무변동을 포함하는 유량정보를 제공한다. 즉, 현금주의정보는 현금수지 상황을 중심으로 예산 대비 실적을 과목별로 표시하는 형태를 취하고 있다. 그리고 현금자원 이외의 공유재산, 물품, 채권·채무, 기금결산 등은 별도 대장으로 관리된다. 이외에 결산수지상황, 주요투자사업조사 등 14종의 부속서류를 통해 예산집행 실적을 나타내고 있다.

가. 결산서

(1) 세입세출결산보고서

세입세출결산보고서에는 세입 및 세출 결산을 포함한 결산총괄, 예산의 이용·전

용·이체, 계속비, 예비비, 다음연도 이월사업비, 수입대체경비, 채무부담행위 등에 관한 정보가 포함된다. 세입 측면에서 이러한 정보들은 일반회계, 지방공기업특별회계, 기타특별회계를 모두 포함되며, 이 외에도 현재액, 징수결정액, 과오납반환액, 미수납액 등이 표시된다. 한편 세출 측면에서는 지출원인행위액, 지출액, 다음연도 이월액, 불용액 등이 표시된다. 따라서 세입세출결산보고서를 통해서도 현금자원을 대상으로 하는 수입과 지출 관련 정보가 파악될 수 있다. 이와 같은 세입세출결산보고서에 담겨 있는 정보 내용을 살펴보면 <표 3-10, 3-11, 3-12>과 같다.

〈표 3-10〉 세입세출결산보고서의 정보 내용

항목	세부 정보 내용
결산총괄	<ul style="list-style-type: none"> • 결산내용에 대한 총괄적인 개요 • 일반회계와 특별회계(공기업특별회계 포함)에 관한 개괄적 사항
세입결산	<ul style="list-style-type: none"> • 장, 관, 항, 목별 예산현액, 수납액 및 과·오납, 결손처분 상황등 기록 • 재원은 지방세, 세외수입, 지방교부세, 증액교부금, 지방양여금, 보조금 및 지방채로 구분 • 세입이월은 세입액이 확정된 것으로 이행시기가 도래되지 않거나 수납이 되지 않는 세입
세출결산	<ul style="list-style-type: none"> • 장, 관, 항, 세항, 세세항, 목별로 작성 • 예산현액에는 전년도이월액, 예비비사용액, 전용액, 이용·이체액, 수입대체경비를 포함 • 예산현액, 지출원인액, 지출액, 이월액, 불용액을 기록
예산의 이용, 전용, 이체사용	<ul style="list-style-type: none"> • 기정예산의 일부를 예산 성립 후 불가피한 사유로 변경 집행한 사항
계속비	<ul style="list-style-type: none"> • 수년도에 걸쳐 지출되는 사업비에 대한 당해연도 집행결과
예비비	<ul style="list-style-type: none"> • 예측이 곤란한 예산외의 지출이나, 세출예산 초과지출에 충당하기 위하여 특정수요에 사용결정된 예산의 사용내역
다음연도 이월사업비현황	<ul style="list-style-type: none"> • 다음회계연도로 이월되는 이월비에 대한 사항(명시이월, 사고이월, 계속비 이월) • 지방자치단체가 재원의 사용용도를 지정하여 지원하는 국비, 지방양여금, 증액교부금으로 추진하는 사업중 당해 자금이 부득히 당해 회계연도에 교부되지 않고 익 회계연도에 교부되는 것이 확실한 경우 해당금액의 범위내에서 자금의 이월없이 세출예산을 이월처리
수입대체 경비	<ul style="list-style-type: none"> • 수입의 직접 사용금지규정에 불구하고 그 수입이 확보되는 범위안에서 직접 지출할 수 있는 지출특례적 경비(지방재정 법 § 13)
채무부담행위	<ul style="list-style-type: none"> • 당해연도 채무부담 행위에 대한 집행결과 기록

〈표 3-12〉 지방자치단체 세출결산총괄표의 서식

(단위 : 원)

구분	예산액 (가)	예산 성립후 증감액(나)	예산현액 (다) (가)+(나)	지출 원인 행위액(라)	지출액 (마)	다음연도 이월액(바)				불응액(다 -마-바)	비고	
						계	명시	사고	계속비			
합계												

이하 세입결산총괄표와 동일

(2) 기금결산보고서

기금결산보고서로부터 도출되는 정보는 지방자치단체가 각종 법령이나 조례에 의거하여 설치 및 관리하고 있는 기금¹³⁾에 관한 정보가 나타나게 된다. 주요 정보의 내용으로는 기금의 전년도말 현재액, 당해연도말 현재액 그리고 당해연도의 증감내역 등이 표시된다. 이러한 정보는 복식부회계의 관점에서 장기금융상품, 단기금융상품에 관한 정보와 관련되는 정보이다.

〈표 3-13〉 지방자치단체 기금결산보고서의 정보 내용

포함 대상	세부 정보
각종 법령, 조례에 의거 설치·관리하고 있는 기금	- 종류별로 증감 및 현재액을 파악 - 금융기관 등에 위탁하여 발생된 미수수익(주로 미수이자)은 현실적으로 수입, 지출이 행하여진 날이 속하는 연도를 기준

13) 법령 및 조례에 의해 관리하고 있는 기금은 다음과 같다. 법령에 의한 기금으로는 생활보호기금, 재해구호기금, 식품진흥기금, 문예진흥기금, 운수중사자연수원설립기금, 의료보호기금, 도시재개발사업기금, 중소기업육성기금 등이 있으며, 조례에 의한 기금으로는 장학기금, 중기감가상각적립기금, 저소득주민관련지원기금, 체육진흥기금, 농어촌진흥기금, 교육시상기금, 여성발전기금 등을 들 수 있다.

〈표 3-14〉 지방자치단체 기금결산보고서의 서식

(단위 : 원)

종류별	구분	전년도말 현재액(A)	당해연도증감액			당해연도말 현재액(E=A+B)
			계(B)=(C-D)	수납액(C)	지출액(D)	

(3) 채권현재액보고서

채권현재액보고서를 통해서 금전의 지급을 목적으로 하는 지방자치단체의 권리에 관한 정보가 표시된다. 세부적으로는 보고서의 서식에서와 같이 일반회계 및 특별회계의 당해연도 채권액 및 원금과 이자에 대한 정보를 파악할 수 있다. 이들 정보를 복식부기회계 관점에서 보면 보증금과 융자금 등 채권에 관한 원금과 이자 내역에 관한 정보와 관련된다.

〈표 3-15〉 지방자치단체 채권현재액보고서의 정보 내용

포함대상	세부 정보
금전의 지급을 목적으로 하는 지방자치단체의 권리	<ul style="list-style-type: none"> ○ 관련부서별, 회계별 및 종류별로 작성 <ul style="list-style-type: none"> - 총괄설명서 - 총괄계산서 : 회계별, 종류별 - 채권현재액(소관별, 종류별) ○ 채권현재액은 원금기준

〈표 3-16〉 지방자치단체 채권현재액보고서의 서식

(단위 : 원)

구분 회계별	전년도말 현재액				당해연도 현재액				당해연도 소멸액				당해연도 현재액			
	계	이행기간		이행기간		계	이행기간		이행기간		계	이행기간		이행기간		
		도래액	미도래액	도래액	미도래액		도래액	미도래액	도래액	미도래액		도래액	미도래액	도래액	미도래액	
원금	이자	원금	이자	원금	이자	원금	이자	원금	이자	원금	이자	원금	이자	원금	이자	
합계																
일반회계																
소계																
공기업																
특별회계																
×××특별회계																
△△△특별회계																
.....																

(4) 채무결산보고서

현금주의회계에 의한 채무결산보고서는 지방자치단체의 차입금(일시차입금 제외), 해외차관, 채무부담행위, 보증채무 등 지방채에 대한 정보를 제공한다. 이들 채무정보는 복식부기회계 측면에서 보면 주로 비유동부채 중 장기차입부채와 관련된 정보에 해당된다.

〈표 3-17〉 지방자치단체 채무결산보고서의 정보 내용

포함 대상	세부 정보
- 지방채 - 차입금 (일시차입금 제외) - 해외차관 - 채무부담행위 - 지방자치단체 보증채무	○ 회계별, 국가(화폐)별로 작성 - 총괄설명서 - 총괄계산서 • 회계별, 종류별, 상환재원별 계산서 • 연도별 현재 원리금이 원칙 - 지방채발행 채무현재액계산서: 지하철, 지역개발, 주택공채 발행 및 원리금 상환명세

〈표 계속〉

포함 대상	세부 정보
	<ul style="list-style-type: none"> - 차입금 채무현재액계산서(회계별) - 채무부담행위액 계산서(채무현황 세부내역) - 지방자치단체 보증채무액 계산서 ○ 채무현재액은 원금을 기준 다만, 이자에 관한 사항은 요구할 경우 원금과 이자를 구분하여 기재 ○ 외화표시는 채권보고서와 동일하게 표기

(5) 공유재산증감 및 현재액보고서

공유재산증감 및 현재액보고서에는 행정재산(공공용재산, 공용재산, 기업용재산), 보존재산, 잡종재산 등 공유재산의 증감 내역 및 현재액에 대한 정보가 나타난다. 세부적으로 보고서의 서식을 살펴보면, 공유재산의 취득에 관한 정보 뿐 아니라 자산의 관리전환을 통한 재산이 증가 또는 감소되는 모든 변동 정보가 수록되어 있다. 따라서 이들 정보는 복식부기회계 관점에서 보면, 지방자치단체 자산 중 현금, 물품, 채권 등을 제외한 나머지의 모든 고정자산에 대한 증감 내역을 파악할 수 있다. 다만, 공유재산증감및현재액보고서는 현금주의회계에 기초하고 있으므로 일부 예산외로 이루어지는 거래에 대한 정보를 파악하는데는 한계가 있다.

〈표 3-18〉 공유재산증감 및 현재액보고서의 정보 내용

포함 대상	세부정보
행정재산	○ 공유재산 증감 및 현재액 내역
보존재산	○ 공유재산의 용도별/ 종류별 내역
잡종재산	<ul style="list-style-type: none"> - 행정재산(공공용재산, 공용재산, 기업용재산) - 보존재산 - 잡종재산

〈표 3-19〉 공유재산증감 및 현재액보고서의 서식

(단위 : 원)

구분 용도	전년도말 현재액	당해연도중 증감액						당해연도말 현재액
		증가			감소			
		계	취득	관리전환등	계	처분	관리전환등	
합계								
행정 재산	계							
	공공용재산							
	공용재산							
	기업용재산							
보존재산								
잡종재산								

(6) 물품증감 및 현재액 총계산서

물품증감 및 현재액 총계산서는 주로 정수물품을 대상으로 그 증감내역 및 현재액에 대한 정보를 담고 있다. 세부적으로 보고서의 서식에는 단순히 물품 구매 및 매각에 대한 내역 뿐 아니라, 물품의 소유주체의 이관에 의한 관리전환, 무상양여 등과 같은 예산외거래 내역도 동시에 표시하고 있다. 따라서 이들 정보는 복식부기회계 관점에서는 집기비품과 관련된 모든 정보가 수록되어 있다고 볼 수 있다.

〈표 3-20〉 물품증감 및 현재액 총계산서의 정보 내용

포함대상	세부 정보
정수물품	○ 물품의 증감 및 현재액 내역을 품명별 및 증감사유별로 표시하고 있음

〈표 3-21〉 물품증감 및 현재액 총계산서의 서식

(단위: 천원, 개)

① 일련 번호	② 정부 물품 분류 번호	③ 품 명	④ 단 위	⑤ 정 수	⑥ 내 용 연 한	⑦ 구 분	⑧ 전 년 도 말 보 유 현 황	⑨ 당해연도물품 증·감실적						당 해 연 도 말 보 유 현 황				
								취 득			처 분							
								구 매	관 리 전 환 양 여 · 기 타	소 계	매 각	관 리 전 환 양 여 · 기 타	소 계					
계						수량												
						금액												
						수량												
						금액												

나. 결산부속서류

현금주의회계에 의한 현행 예산회계의 결산부속서류에는 결산수지상황총괄, 주요사업추진현황 등 14종의 서류가 있다. 이 가운데 재산과 관련된 부속서류를 대상으로 재무회계의 자산관련 과목과의 연계성을 살펴보면 다음과 같다.

예를 들어, 총수입 및 지출액증명은 재무회계의 현금및현금성자산 과목과 관련되고 세입금불납결손사유별 현황은 대손충당금, 세입금미수납액 사유별현황은 미수세금 과목과 관련된다. 그리고 세입세출외현금액은 재무회계 결산의 현금및현금성자산과 관련되는 서류이다. 따라서 재산과 관련된 결산부속서류에 대해 양 결산제도 간에 관련성을 갖는 결산서류 내역을 살펴보면 <표 3-22>와 같다.

〈표 3-22〉 예산회계의 결산부속서류와 재무회계과목의 관련성 비교

결산부속서류	재무회계과목
총수입 및 지출액 증명	현금및현금성자산
세입금불납결손 사유별 현황	대손충당금
세입금미수납액 사유별 현황	미수세금
세입세출외현금액	현금및현금성자산

2. 재무회계 결산서류에서의 산출 정보

발생주의·복식부기회계에 의한 재무회계 결산은 재무제표(재정상태보고서, 재정운영보고서, 순자산변동보고서, 현금흐름보고서)를 통해 현금자원 뿐 아니라, 사회기반시설, 고정자산에 대한 감가상각비, 건설중인자산, 퇴직급여충당부채 등 미래 지급의무에 대한 잠재적 부채, 자원소비에 대한 비용회계 등 모든 경제적 자원을 대상으로 다양한 재무정보를 산출한다. 이하에서는 재무제표, 필수보충정보, 부속명세서를 중심으로 회계정보의 종류와 내용을 살펴보고자 한다.

가. 재무제표를 통한 정보 내용

1) 재정상태보고서

재정상태보고서는 회계연도말 자치단체의 재정상태를 표시하는 회계보고서이고 자산, 부채, 순자산으로 구성된다. 자산과 부채는 재정상태보고서일로부터 1년을 기준으로 하여 유동자산과 비유동자산¹⁴⁾, 유동부채와 장기부채로 구분하여 표시하고 있다. 이러한 재정상태보고서의 차변과목은 소유자산의 운용상태를 나타내고 대변과목은 자본조달 상태를 나타낸다. 따라서 재정상태보고서를 통해 파악할 수 있는 정보는 자산의 소유상태 및 재원조달에 관한 정보라고 할 수 있다.

우리나라 지방자치단체의 재정상태보고서는 자산을 유동자산, 투자자산, 일반유형자산, 주민편의시설, 사회기반시설, 기타비유동자산으로 구분함으로써 자산내역을 그 특성에 따라 유형별로 소유현황을 표시하고 있으며 이를 통해 자산의 운용형태를 파악할 수 있다. 부채의 분류에서도 유동부채, 장기차입부채(장기차입금, 지방채증권), 퇴직급여충당부채를 포함하는 기타비유동부채로 구분하고

14) 우리나라 복식부기회계에서 자산의 분류를 유동자산과 비유동자산으로 이원화하는 분류 기준을 채택하고 있지는 않다. 그러나 유동자산을 제외한 나머지 모든 자산은 실질적으로 비유동자산이라는 점에서 유동과 비유동의 구별은 나타나게 된다.

있어 자치단체의 지급부담 의무를 그 성격에 따라 부채의 종류별 현황과 내역을 파악할 수 있도록 부채정보를 제공하고 있다.

2) 재정운영보고서

재정운영보고서는 회계연도 동안의 운영성과를 표시하는 회계보고서이고 비용과 수익으로 구성된다. 재정운영보고서는 보고실체의 재정운영 결과를 명확히 보고하기 위하여 당해 회계기간에 속하는 모든 수익과 비용을 공시한다.

이 가운데 수익은 교환거래 수익과 비교환거래 수익으로 구분되며, 교환거래 수익은 재화나 용역제공의 반대급부로 발생하는 사용료, 수수료 등으로 수익창출 활동이 완료되고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때 인식하도록 하고 있다. 반면에 비교환거래에 의한 수익은 직접적인 반대급부 없이 발생하는 조세수익, 세외수입, 보조금, 기부금 등으로 해당수익에 대한 법적·행정적 청구권이 발생하고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때 인식하도록 하고 있다.

비용은 기능별(일반행정, 교육문화, 사회보장 등)로 분류하거나 또는 경제성질별(인건비, 운영비, 정부간이전비용 등)로 분류하며, 재화나 용역의 제공이 완료되고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때 인식한다. 따라서 재정운영보고서를 통해 기간손익의 계산, 손익발생의 원인, 회계기간 동안의 재무성과 등에 관한 정보를 파악할 수 있다.

3) 현금흐름보고서

현금흐름보고서는 자치단체의 현금수지를 나타내는 재무제표로서 현금의 변동내용을 명확하게 보고하기 위하여 당해 회계기간에 속하는 현금의 유입과 유출내역을 표시하고 있다. 우리나라의 지방자치단체 현금흐름보고서는 경상활동, 투자활동, 재무활동으로 구분하여 현금수지를 공시하도록 하고 있다.

이중 경상활동이란 자치단체의 주된 행정활동으로서 일반적으로 행정서비스의 제공과 관련된 활동을 말하며 투자활동과 재무활동에 속하지 아니하는 거래를 모두 포함한다. 투자활동이란 현금의 대여와 회수활동, 유가증권, 투자자산,

유형자산 및 무형자산의 취득과 처분에 관련된 활동을 말한다. 한편 재무활동이란 현금의 차입 및 상환활동, 지방채의 발행 및 상환활동 등과 같이 부채계정에 영향을 미치는 거래를 의미한다.

따라서 이러한 현금흐름보고서로부터 생성되는 정보는 자치단체의 미래현금흐름의 발생시기와 금액 등 현금흐름의 예측에 관한 정보, 지방채상환능력을 평가할 수 있는 정보, 일정기간 중 이루어진 자금의 조달과 운용 및 그 결과에 대한 내역을 알 수 있다. 또한 정상적인 활동을 비롯하여 설비투자, 차입금 상환 등 주요 활동에 필요한 자금의 원천에 대한 정보를 비롯하여 순자산과 현금수지의 차이를 보여줌으로서 순자산의 질(quality of net assets)에 관한 정보를 파악할 수 있다.

4) 순자산변동보고서

순자산변동보고서는 순자산의 증감을 나타내는 회계보고서로서 순자산의 변동내역을 명확하게 보고하기 위하여 당해 회계기간에 속하는 기초순자산과 기말순자산 내역을 비롯하여 순자산의 증가와 감소 내용을 적정하게 표시하는 재무제표이다.

우리나라 지방자치단체 회계에서 순자산의 증가사항으로는 전기오류수정이익, 기부채납에 의한 증가, 소유주체 변경 등 관리전환에 의한 증가, 기타 순자산의 증가로 표시되며, 순자산의 감소사항으로는 전기오류수정손실, 관리전환에 의한 순자산 감소, 기타 순자산의 감소로 나타나게 된다. 이와 같은 재무제표의 주요한 정보 내용을 요약 정리하면 <표 3-23>과 같다.

<표 3-23> 복식부기회계 재무제표의 주요 산출정보 내역

재무제표	산출정보
재정상태보고서	회계연도말 기준으로 자산·부채현황에 의한 재정상태 표시
재정운영보고서	회계연도 기간 중의 수익·비용현황 표시
현금흐름보고서	회계연도 동안의 현금자원의 변동(자금의 조달 및 운영현황을 경상활동, 투자활동, 재무활동) 등을 그 성격별로 구분하여 표시
순자산변동보고서	회계연도 동안의 순자산 변동내역을 표시

나. 필수보충정보를 통한 정보 내용

필수보충정보는 재무보고서에 이해관계를 갖는 정보이용자에게 충분한 회계 정보를 제공하고 특히 예산회계와 재무회계의 차이 및 관리책임자산 등에 대한 상세한 이해가 가능하도록 하기 위해 재무제표와 함께 필수적으로 보고하여야 하는 보충적 자료이다. 지방회계기준에서는 필수보충정보로서 예산결산요약표, 성질별재정운영보고서, 관리책임자산명세서, 예산회계와 재무회계의 차이조정명세서 등 4가지 보충정보를 규정하고 있다.

다. 부속명세서를 통한 정보 내용

재무회계 결산에 대한 부속명세서는 재무제표에 표시된 회계과목에 대한 세부내역을 명시할 필요가 있을 때 추가적인 정보를 제공하기 위한 것으로, 재무회계의 주요한 부속명세서에는 미수세금명세서를 포함하여 총 11개의 부속명세서가 있다.

이 가운데 우선, 자산과 관련되어 있는 명세서는 미수세금명세서, 미수세외수입금명세서, 대여금명세서, 장기투자증권명세서, 일반유형자산명세서, 주민편의시설명세서, 사회기반시설명세서, 기타비유동자산명세서 등을 들 수 있다. 이들 자산 관련 부속명세서를 통해 나타나는 정보는 각각 현금, 미수세금, 미수세외수입금, 융자금, 장기투자증권, 일반유형자산, 주민편의시설, 사회기반시설, 기타비유동자산 등에 대한 회계연도말 현재의 잔액에 대한 정보가 도출될 수 있다.

그리고 부채 관련 부속명세서로는 장기차입부채 및 유동성장기차입부채명세서가 있으며, 비용 관련 명세서로는 전출금명세서, 감가상각명세서 등을 들 수 있으며, 이들 명세서를 통해서는 자치단체의 채무액 내역, 전출금비용, 상각대상 유형고정자산의 감가상각비용 상황을 파악할 수 있다. 이와 같은 재무회계의 부속명세서에 나타나는 정보를 예산과목과 비교해 보면, <표 3-24>와 같이 현금, 지방세, 세외수입, 채권, 전출금, 유가증권, 공유재산, 세입세출외현금, 채무액 등 대부분의 자산과목, 부채 및 일부 비용과목과 연계된다.

〈표 3-24〉 복식부기 부속명세서의 정보와 예산과목과의 비교

부속명세서	예산과목
미수세금명세서	지방세
미수세외수입금명세서	세외수입
대여금명세서	융자금
전출금명세서	전출금
장기투자증권명세서	투자주식, 투자채권, 출자금
일반유형자산명세서	공유재산
주민편의시설명세서	공유재산
사회기반시설명세서	공유재산
기타비유동자산명세서	보증금, 무형자산
장기차입부채 및 유동성장기차입부채명세서	차입금, 지방채증권
전출금명세서	전출금
감가상각명세서	-

제4절 새로운 예산 및 회계제도 도입에 따른 영향과 쟁점 — 11

1. 사업예산제도 도입에 따른 영향과 쟁점

가. 사업예산제도의 개념

사업예산제도는 예산의 계획, 배정, 집행과정과 체계를 프로그램 및 사업중심으로 구조화하고 그것을 성과평가와 직접 연계시키는 예산기법을 의미한다¹⁵⁾. 사업예산제도는 성과지향 예산체제로서 기존의 품목별 예산제도의 목 중심에서 프로그램중심으로 전환되는 구조를 특징으로 하고 있다. 이러한 사업예산제도의 기본구조는 기능, 하부기능, 프로그램, 단위사업의 형태이며 이때 프로그램별로 성과목표가 부여되게 된다.

15) 임성일 외, 자율과 성과지향의 지방예산제도의 개편방안, 한국지방행정연구원, 2004, p. 6.

이 경우 사업(program) 개념에 대해 매우 다양하게 제시되고 있다. 먼저 업무는 사업(프로그램), 정책을 포함하여 지방자치단체가 수행하는 모든 행정과정을 의미하는 것으로 유추 해석할 수 있는데¹⁶⁾, 이중 사업, 정책간의 관계는 논자에 따라 약간의 차이가 존재하고 있다. 즉, 여러 단위사업(project)이 모여 하나의 사업(program)을 형성하고 유사한 사업이 하나의 정책(policy)을 구성¹⁷⁾하여 단위사업, 사업(프로그램), 정책 간에는 계층이 존재한다고 보는 의견과 하나의 사업에는 활동(activity), 단위사업(project), 기능(function), 정책(policy) 등이 포함되는¹⁸⁾ 것으로 보는 견해가 있다.

한편, 조직체계를 기준으로 업무를 구분하고 있는 경우도 있는 바, 기관이나 조직 전체 차원의 관심이 필요한 전사적 업무, 핵심업무부서에서 관리하여야 할 업무, 하위차원인 팀 또는 개인수준에서 관리하는 업무 등으로 구분하는 경우가 있다. 이중 전사적 업무는 주민의 삶의 질과 직접적인 관련이 있는 과제들로서 매년 그 결과를 주민에게 공개할 필요가 있는 업무이며, 핵심업무부서의 업무는 주어진 목표를 달성하기 위한 과제로서 조직의 성과향상에 결정적으로 기여하는 업무로서 가장 중요하고 비중있는 업무¹⁹⁾를 의미하고 팀수준 또는 개인수준의 업무는 주요 성공과제 등을 의미한다.

이와 같이 업무의 범위 및 기능은 논자에 따라 다양하기 때문에 이들간의 관계를 명확히 설정하는 데는 한계가 있으므로 일반적인 인식상 보다 상위의 정책 목표가 무엇인지를 기준으로 정책, 사업(프로그램), 단위사업의 순서는 가능하다고 판단된다²⁰⁾.

16) 박희정 외, 지방자치단체 자체평가제도의 정착을 위한 기초연구, 한국지방행정연구원, 2004. p. 116.

17) 상계보고서, p. 116.

18) 경기개발연구원, 광역자치단체 주요시책사업의 성과평가기법 개발, 2002.

19) 남명수 외, 성과관리시스템, 한·언, 1994, p. 140.

20) 선행연구에서도 사업(프로그램)이 조직의 목표달성을 위한 추상적이고 개념적인 활동의 묶음이라면 단위사업은 프로그램의 실행단위로서 구체적이고 명확한 활동(projects, activity)을 의미하는 것으로 정의하고 있다(임성일, 자율과 성과지향의 지방예산제도 개편 방안, 한국지방행정연구원, 2004, p. 18).

이와 관련하여 미국 정부회계기준서(SFFAC)에서는 “사업이란 정부조직이 수행하는 서비스나 일련의 작업을 의미하며, 하나 혹은 하나 이상의 특정 목표를 달성하기 위해 구성된 활동들의 집합”으로 정의하고 있으며, 미국 JFMIP(Joint Financial Management Improvement Program)는 프로그램을 “기관 고유의 책임을 수행하기 위해 상정한 동일 목적 내지 목표를 달성하기 위한 활동들의 체계적인 집합”으로 정의하고 있다.

이외에 IMF, GAO, OMB 등에서도 정부기관의 임무와 정책목표의 달성과 관련하여 동일한 정책을 수행하는 정부활동(activity)의 묶음으로 정의하고 있으며, 우리 나라의 디지털예산회계추진기획단에서는 프로그램예산(program budgeting) 설계에서 “사업(program)이란 동일한 정책목적을 달성하기 위한 활동의 묶음, 즉 기관 고유의 미션이나 동일한 정책목표를 달성하기 위하여 원칙적으로 단독책임자에 의해 독립적으로 수행되는 최소단위의 활동의 그룹”으로 정의하고 있다.

결과적으로 이상의 개념을 종합해 보면, “사업이란 단일의 관리자에 의해 통제되고 분명한 성과목표를 갖고 특정한 정책 목적을 달성하기 위해 자원을 소비하는 활동들의 유의미한 결합으로서 동일 목적 내지 목표를 달성하기 위한 활동들의 체계적인 집합”으로 개념 정의할 수 있다. 이러한 개념정의에 입각하면 활동(activity)은 사업단위를 구성하는 하위단위이고 소비된 자원의 원가를 추정하는 비용산정의 기초단위를 의미하며, 프로그램의 구체적인 하부 정책구현 수단으로 해석할 수 있다.

나. 사업예산제도의 기본구조

1) 개요

우리나라 지방자치단체의 사업예산제도는 정책사업, 단위사업, 세부사업, 편성목 등으로 체계화하고 있으며 이들은 기존의 장, 관, 항, 세항, 세세항, 세목의 구분으로 이루어진 품목별 예산제도의 변화를 의미한다. 이외에도 세출예산의 기능별 분류는 5장 16관에서 13분야 51부문으로, 예산품목은 38목 109세목에서

38편성목 129통계목으로 변환되었다. 여기서 “분야”는 정부의 광범위한 정책목표로서 정부가 수행하는 임무를 기능별로 분류한 단위이며, “부문”은 분야보다 하위수준의 기능별 분류 또는 각 분야를 구성하는 대상을 구분해 놓은 것이다.

정책사업은 자치단체의 정책을 수행하기 위하여 설정되는 세출예산서상의 일차적인 사업단위로서, 하부사업인 단위사업의 설정근거가 되는 사업단위를 의미하며 하나의 정책단위에는 해당 사업단위의 예산편성 및 집행에 책임을 지는 관리자가 1인 존재하고 해당부서가 독자적으로 수행하고 완결할 수 있는 업무단위를 의미한다. 이외에 단위사업은 세출예산서상의 정책사업을 세분한 수개의 실행단위로서, 정책사업을 수행하기 위한 활동 또는 프로젝트, 투자/경상을 구분하는 기준 단위로서 성과측정치표의 성격을 구분하는 기본적인 사업단위가 된다.

〈표 3-25〉 품목별 예산제도와 사업예산제도의 기본체계

구 분	품목별 예산제도	사업예산제도
기본체계	• 장·관·항·세항·세세항·목·세목	• 분야·부문·정책사업·단위사업·세부사업·품목
기능분류	• 5장 16관	• 13분야 51부문
사업체계	• 세항중심으로 하나의 사업이 목별로 구분되어 산재	• 정책·단위·세부사업 단위로 묶워 자치단체 자율 설정
예산품목	• 8그룹 38목 109세목 • 목·세목별 예산편성	• 8그룹 38편성목 129통계목 • 편성목별 예산편성
예산서체계	• 회계별로 세입세출 중심편제	• 사업 중심 편제

자료: 행정자치부, 2008년도 지방자치단체 사업예산 운영규정, 2007.7.

2) 지방자치단체 예산의 기능별 분류

지방자치단체 예산의 기능별 분류는 기존 5장 16관을 13분야 51부문으로 변경한 것이다. 이는 지방재정의 역할 및 환경 변화를 반영하고 중앙정부 및 국제기준(UN)의 정부기능 분류방식에 부합되도록 세출예산의 기능별 분류를 조정함으로써 이를 통해 중기지방재정계획 및 통합재정분석간 세출기능의 분류를 일원화하게 되었다.

〈표 3-26〉 지방자치단체 예산의 기능별 분류

분야	부문	명칭	분야	부문	명칭	분야	부문	명칭
010		일반공공행정(4)	070		환경보호(6)	110		산업·중소기업(6)
	011	입법 및 선거관리		071	상하수도·수질		111	산업금융지원
	013	지방행정·재정지원		072	폐기물		112	산업기술지원
	014	재정·금융		073	대기		113	무역 및 투자유치
	016	일반행정		074	자연		114	산업진흥·고도화
020		공공질서및안전(2)		075	해양		115	에너지 및 자원개발
	023	경찰		076	환경보호일반		116	산업·중소기업 일반
	025	재난방재·민방위	080		사회복지(8)	120		수송 및 교통(5)
050		교육(3)		081	기초생활보장		121	도로
	051	유아 및 초중등교육		082	취약계층지원		123	도시철도
	052	고등교육		084	보육·가족 및 여성		124	해운·항만
	053	평생·직업교육		085	노인·청소년		125	항공·공항
060		문화 및 관광(5)		086	노동		126	대중교통·물류등기타
	061	문화예술		087	보훈	140		국토및지역개발(3)
	062	관광		088	주택		141	수자원
	063	체육		089	사회복지 일반		142	지역 및 도시
	064	문화재	090		보건(2)		143	산업단지
	065	문화 및 관광일반		091	보건의료	150		과학기술(3)
				093	식품의약품안전		151	기술개발
			100		농림해양수산(3)		152	과학기술연구지원
				101	농업·농촌		153	과학기술일반
				102	임업·산촌	160		예비비(1)
900		기타		103	해양수산·어촌		161	예비비

주 : 1) 국가의 기능분류와 통합하여 기능을 개편하였으며, 상기 표는 지방자치단체에 해당되는 기능만을 표시

2) 국가 고유 분야 : 통일·외교(030), 국방(040), 통신(130)]

3) 국가 고유 부문 : 국정운영(012), 정부자원관리(015), 법원및헌재(021), 법무 및 검찰(022), 해경(024), 공적연금(083), 건강보험(092), 철도(122)]

4) UN COFOG: UN의 정부기능분류(COFOG: Classification Of the Functions Of Government)

5) 행정운영경비는 “기타(900)” 분야로 처리(참고로, 기타 분야로 처리된 행정운영경비는 향후 원가시스템에서 관련 단위사업에 배부되어 해당 단위사업에 따라 분야·부문 결정)

자료: 행정자치부, 2008년도 지방자치단체 사업예산 운영규정, 2007.7.

이와 같은 세출예산의 기능별 분류는 지방자치단체의 행정활동을 분류하는 기본적인 토대를 형성하는 것으로 이에 기초하여 정책사업이 분류된다는 점에서 예산의 기능별 분류와 사업분류체계를 일관성 있게 유지하는 것이 필요하다. 기존 5장 16관의 예산의 기능별 분류는 실제 자치단체의 업무수행 내용을 적정하게 파악하는데 있어서 기능 간에 범위가 지나치게 넓거나 너무 세부적으로 구분되어 있거나 또는 분류된 기능의 내용이 불명확한 경우 등이 발견되었으므로 이를 개선하고 국제기준과 국가예산의 기능별 분류체계와 일치시킨 것이다.

3) 제출서류

가) 세입세출예산서와 첨부서류

사업예산서의 제출서류는 크게 세입세출예산서, 첨부서류, 참고사항으로 구분하여 살펴볼 수 있다. 구체적으로는 <표 3-27>과 같이 세입세출예산서는 예산 총칙, 예산규모, 세입예산서, 세출예산서, 채무부담행위조서, 계속비사업조서, 명시이월사업조서를 포함하고, 첨부서류로서는 예산편성기준, 세입·세출예산사업 명세서, 공유재산현황조서, 지방채증권 및 차입금 현황조서, 채무부담행위설명서 등 12종류의 서류로 구성된다. 한편, 지방의회에 제출하는 예산안 첨부서류는 아니지만 참고사항으로서 사업설명서(정책사업, 단위사업, 세부사업)를 자치단체가 자율 결정할 수 있도록 하고 있다.

〈표 3-27〉 사업예산서의 제출서류

제1권. 세입세출예산서	제2권. 첨부서류
I. 내년도 재정전망과 시도/사군구 정 방향	① 예산편성기준
I-1. 내년도 재정전망	② 세입·세출예산 사업명세서
I-2. 시도/사군구정 방향	③ 채무부담행위설명서
II. 세입세출예산서	④ 계속비사업 설명서
II-1. 예산총칙	⑤ 명시이월사업 설명서
II-2. 예산규모	⑥ 전전년도 결산 총계 및 순계표
가. 회계별 예산규모	⑦ 지방채증권 및 차입금 현황조서

〈표 계속〉

제1권. 세입세출예산서	제2권. 첨부서류
나. 세입총괄표	⑧ 공유재산 현황조서
다. 세출총괄표(기능별)	⑨ 직종별정원표(전년도대비 포함)
라. 세출총괄표(조직별)	⑩ 중기지방재정계획
마. 세출총괄표(성질별)	⑪ 당해연도말 현재액 추정 연차별 상환계획 조서
II-3. 세입예산서	⑫ 기타 예산 내용을 명백히 함에 필요한 서류
II-4. 세출예산서	〈참고사항〉
II-5. 채무부담행위조서	정책사업설명서
II-6. 계속비사업조서	단위사업설명서
II-7. 명시이월사업조서	세부사업설명서

주 : 1) 사업설명서(정책·단위·세부)의 의회제출 사항은 자치단체가 자율 결정, (예시) 주요사업만 발췌하여 제출 또는 정책·단위 사업설명서만 제출 등

2) 기금운용계획서는 사업예산안 제출서류에서는 제외하고, 지방자치단체기금관리기본법에 따라 예산안과 함께 의회 제출

자료 : 행정자치부, 2008년도 지방자치단체 사업예산 운영규정. 2007.7

나) 세출예산서

세입세출예산서 중 사업예산의 특성을 보여주는 세출예산서의 구성을 보면, 기본적으로 분야-부문-정책사업-단위사업-회계의 구분에 따라 예산액을 표시한다. 예산액은 정책사업비, 재무활동, 행정운영경비를 포함하게 되며, 분야 및 부문별 사업예산 편성은 부문 하에 정책사업을 두고 재무활동 및 행정운영경비도 정책사업 수준에서 편성되는 구조를 지니고 있다.

〈표 3-28〉 사업예산의 세출예산서 양식

세 출 예 산 서

(단위 : 천원)

분야	부문	정책사업	단위사업	회계	예산액	전년도 예산액	비교 증감	증감율
총계					0000 [국00, 시00]			%
정책사업비					0000 [국00, 시00]			%
재무활동								%
기타(행정운영경비)								%
분야1					0000 [국00, 시00]			%
부문1					0000 [국00, 시00]			%
정책사업1					0000 [국00, 시00]			%
단위사업1					0000 [국00, 시00]			%
단위사업2								
기타특별								%
정책사업2								%
단위사업3					일반			%
재무활동(○○실과)								%
내부거래지출					일반			%
보전지출					일반			%
부문2					0000 [국00, 시00]			%
분야2					0000 [국00, 시00]			%
부문3					0000 [국00, 시00]			%
정책사업3					0000 [국00, 시00]			%
단위사업4					일반			%
단위사업5								
기타특별					0000 [국00, 시00]			%
정책사업4								%
단위사업6					일반			%
재무활동(○○실과)								%
기타								%
행정운영경비(○○과)								%
인력운영비					일반			%
기본경비					일반			%

주 : 예산액에 보조재원이 있는 경우 재원별로 구분 표시 : 국(국비), 군(군특보조금), 기(기금),
 분(분권교부세), 시(시비), 도(도비), 지(지방채)

자료 : 행정자치부, 2008년도 지방자치단체 사업예산 운영규정. 2007.7

다) 세출예산 사업명세서

세출예산 사업명세서는 실·과·소별로 예산액 및 정책사업비, 행정운영경비, 재무활동의 내역을 표시하는 서류로서, 실·국·과별로 정책사업-단위사업(회계구분)-세부사업-편성목에 따른 예산액을 표시하고 있다. 따라서 지방자치단체가 수행하는 조직단위별 사업내역 및 예산원가에 관한 정보를 파악할 수 있다.

〈표 3-29〉 지방자치단체 세출예산 사업명세서의 양식

〈전체〉 **세출예산 사업명세서** (단위:천원)

실·과·사업소별	예산액	정책사업	행정운영경비	재무활동	
		구성비	구성비	구성비	
계		%	%	%	
○○실국		%	%	%	
○○과		%	%	%	
○○과		%	%	%	
○○사업소		%	%	%	
의회사무처(국)		%	%	%	
○○과		%	%	%	

(계속)

〈실국명〉 **세출예산 사업명세서** (단위:천원)

실·과	정책사업	단위사업	회계	세부사업	편성목	예산액	전년도 예산액	비교 증감
실과명1						000 (국0시0)		
	정책사업1					000 (국0시0)		
		단위사업1	일반			000 (국0시0)		
				세부사업1		000 (국0시0)		
					여비	000 (국0시0)		
					시설비 및 부대비	000 (국0)		

〈표 계속〉

실·과	정책사업	단위사업	회계	세부사업	편성목	예산액	전년도 예산액	비교 증감
		단위사업2	기타 특별					
				세부사업1				
					자산취득비	000 [시0]		
	행정 운영경비							
		인력운영비	일반					
				인력운영비				
					인건비			
					연금 부담금등			
					업무추진비			
		기본경비	일반					
				기본경비				
					일반운영비			
	재무활동							
		내부거래 지출	일반					
				내부거래 지출				
					기금전출금			
		보전지출	일반					
				보전지출				
					차입금 원금상환			
실과명2								
{	{	{	{	{	{	{	{	{

주: 편성목내의 산출기초 및 예산액에 보조재원이 있는 경우 재원별로 구분표시 : 국(국비),
 군(군특보조금),기(기금),분(분권교부세),시(시비),도(도비),지(지방채)

자료 : 행정자치부, 2008년도 지방자치단체 사업예산 운영규정. 2007.7

다. 예산원가 정보의 생성

1) 예산원가의 구조

자치단체의 경우 사업예산제도에서 예산원가는 “과 단위”에서 파악되고 있다. 즉, 과를 중심으로 정책사업비, 행정운영경비(인력운영비, 기본경비), 재무활동 등을 산정하는 실정이다. 이것은 현행 예산시스템 상에서 과 단위에서 공무원 인건비, 조직운영을 위한 경상비 등 기본경비가 구분되어 관리되고 있으므로 실무적으로는 산정이 가능하다. 기존 품목별 예산에서는 인건비·기본사업비 및 주요사업비가 사업단위로 연계되지 못하여 예산원가 산정에 어려움이 있었으나, 사업예산제도에서는 주요사업비는 직접비로, 인력운영비 및 기본경비는 간접비로 하여 단위사업 수준에서 연계 관리가 가능하다.²¹⁾

사업별 예산원가는 정책사업으로 분류된 사업의 경우와 행정운영경비 및 재무활동으로 분류된 예산의 경우로 구분할 수 있으며, 이 중 행정운영경비는 원가시스템을 통해 정책사업으로 분류된 사업에 배부된다. 예산·기획·법무 등 지원부서의 인건비와 전산실 등 간접부서의 제 경비의 경우 다기능·다분야에 해당되어 특정 부서에 귀속시킬 수 없는 공통경비(재해재난, R&D 등)에 해당하므로, 간접부서의 예산원가 배부기준에 따라 세부사업별로 할당하게 된다.

2) 행정운영경비(인력운영비, 기본경비)

행정운영경비는 지방자치단체의 행정조직 운영을 위한 최소한의 경상비로서, 총액인건비제도에 따른 인력운영비와 관서운영을 위한 기본경비로 구분하여 편성된다. 우선, 인력운영비는 정·현원 관리가 명확한 실·과 단위로 운영하고 총

21) 사업예산제도 하에서 사업 중심의 성과관리를 위해서는 특정 사업을 수행하기 위한 모든 자원(직접비, 간접비)을 사업에 합리적으로 귀속 또는 배분하고 이를 예산서에 반영하는 것이 바람직하다. 그러나 아직은 원가 개념이 희박하고 누구나 공감할 수 있는 배부 기준 등을 정립하기 어려운 것이 현실임을 고려하여 사업예산에서는 행정운영경비를 정책사업 수준으로 별도 설정하고, 행정운영경비 하위에 인력운영비와 기본경비를 단위사업 수준으로 설정하고 있다.

액인건비제 시행과 관련하여 총액인건비 항목에 포함되는 경비로 한다. 이 경우 특정부서가 일괄하여 예산을 편성·집행하는 인력운영비는 해당 특정부서가 1개의 단위사업을 설정하고, 각 부서별로 예산을 편성·집행하는 인력운영비는 각 부서에서 인력운영비 단위사업을 설정하되, 단위사업에 부서를 명기하도록 하고 있다. 예컨대, 인력운영비(교통과)와 같이 표시한다.

〈표 3-30〉 사업예산제도의 인력운영비 범위

목그룹	편성목	통계목
100 인건비	101 인건비	기본급, 수당, 정액급식비, 교통보조비, 명절휴가비, 가계지원비, 연가보상비, 기타직보수, 무기계약근로자보수
200 물건비	203 업무추진비	기관운영업무추진비, 정원가산업무추진비, 부서운영업무추진비
	204 직무수행경비	직책급업무수행경비, 직급보조비, 특정업무수행활동비
300 경상이전	303 포상금	성과상여금
	304 연금부담금등	연금부담금, 국민건강보험금
	307 민간이전	연금지급금

자료 : 행정자치부, 2008년도 지방자치단체 사업예산 운영규정. 2007.7

한편, 기본경비는 정책사업 수행 부서(실·과)의 운영을 위한 기본적인 행정사무비로서 특정 정책사업에 속하지 않으며, 부서운영을 위하여 부서의 인원수 비례로 산출하는 운영경비를 말한다. 각 부서별로 단위사업을 편성하고, 기존 품목별 예산에서 편성하던 일반운영비, 여비는 가능한 사업에 포함하여 편성한다.

〈표 3-31〉 사업예산제도의 기본경비 범위

편성목	통계목	기본경비의 내용
201 일반운영비	사무관리비	<ul style="list-style-type: none"> • 기본행정사무용품 및 소모성물품구입비 : 필기구, 용지대, 토너 등 • 기본업무 수행을 위한 특근급식비, 급량비 • 일반수수료 : 세탁, 사진현상, 법령가제로 등 • 신문, 잡지, 관보, 법령추록 등 소규모적 도서 구입비 • 당직용 침구구입비(사업소, 읍·면·동) • 일·숙직수당(사업소, 읍·면·동) • 행정사무에 필요한 소규모적인 수선비 • 행정사무장비 임차료 • 범용S/W구입비
	공공운영비	<ul style="list-style-type: none"> • 공공요금 및 제세
202 여비	국내여비	<ul style="list-style-type: none"> • 기본업무 수행을 위한 국내여비
	월액여비	
405 자산취득비	자산및물품 취득비	<ul style="list-style-type: none"> • 사업과 무관한 경상적 업무수행용 물품취득비 • PC, 프린터, 복사기, 모사전송기, 문서세단기, 냉온수기 등

주 : 기본경비는 부서 운영에 필수불가결하게 소요되는 비용만 해당되는 것임
 행정운영경비는 부서별로 상호 구분될 수 있도록 행정운영경비(00과)로 부기
 자료 : 행정자치부, 2008년도 지방자치단체 사업예산 운영규정. 2007.7.

3) 재무활동

재무활동은 특정사업(정책, 단위)의 수행에 직접 기여하지 않는 회계 간 또는 자치단체 간에 단순한 자금의 이전 및 채무상환비용으로서 사업별로 원가를 배분하기 어려운 경비이다.²²⁾ 재무활동의 범위에는 내부거래지출과 보전지출이 포함된다. 내부거래지출은 공기업경상전출금, 공기업자본전출금, 기타회계전출금, 기금전출금, 예탁금, 예탁금원리금상환의 편성목에 의해 지출된 예산으로 사업구조 측면에서는 단위사업 수준에 해당하는 항목이 해당된다. 보전지출은 차

22) 재무활동은 그 성격에 따라서 우선, 특정의 기능, 사업수행을 위한 것으로 파악 가능한 경우에는 해당 사업수행을 위한 직접비 개념으로 접근하여 당해 정책, 단위사업에 포함하여 계산한다. 그리고 특정의 기능, 사업수행을 위한 것으로 파악 곤란한 경우에 재무활동으로 분류하고 해당 분야/부문으로 설정하며, 복수 분야/부문에 해당할 경우 대표 분야/부문으로 설정한다.

입금이자상환, 차입금원금상환, 예치금, 반환금기타 등의 편성목에 의해 지출된 예산으로 사업구조 측면에서는 단위사업 수준에 해당하는 항목이다.

이와 같이 재정보전적 이전재원, 채무상환 등에 해당하는 영역은 총계관리 및 사업관리 방식의 차별화를 위해 재무활동(비사업)으로 설정하여 산정하고 있다. 재무활동의 설정은 각 부서의 분야·부문에 정책사업 수준으로 설정하되, 복수의 분야·부문에 해당하는 경우, 1개의 대표적인 분야·부문에만 설정한다. 즉, 상호 구분될 수 있도록 “재무활동(○○과)”와 같이 각 부서의 명칭을 부기하도록 한다. 사업예산에서 정하고 있는 구체적인 재무활동의 범위를 살펴보면 <표 3-32>과 같다.

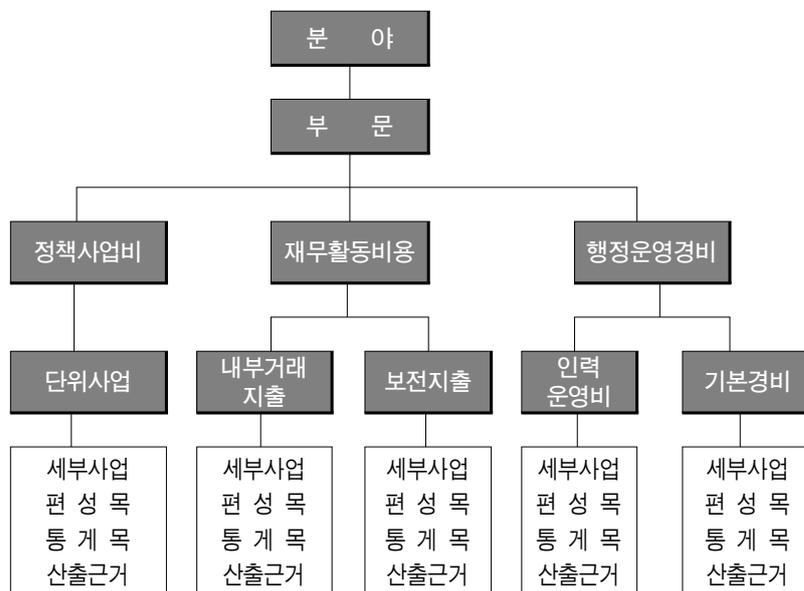
〈표 3-32〉 사업예산제도의 재무활동 범위

구분	편성목	내용
내부거래 지출	공기업경상전출금(309)	공기업특별회계경상전출금, 공사·공단경상전출금
	공기업자본전출금(404)	공기업특별회계자본전출금, 공사·공단자본전출금
	기타회계전출금(701)	기타회계전출금
	기금전출금(702)	기금전출금
	예탁금(704)	예탁금
	예수금원리금상환(705)	예수금원금상환, 예수금이자상환
보전지출	차입금이자상환(311)	시·도지역개발기금차입금이자상환, 시·군·구지역개발기금차입금이자상환, 통화금융기관차입금이자상환, 중앙정부차입금이자상환, 지방채증권이자상환, 기타차입금이자상환
	차입금원금상환(601)	시·도지역개발기금차입금원금상환, 시·군·구지역개발기금차입금원금상환, 통화금융기관차입금원금상환, 중앙정부차입금원금상환, 지방채증권원금상환, 기타국내차입금원금상환, 차관상환, 기타해외채무상환
	예치금(602)	예치금
	반환금기타(802)	국고보조금반환금, 시·도비보조금반환금

자료 : 행정자치부, 2008년도 지방자치단체 사업예산 운영규정. 2007.7

종합적으로 사업분류 체계는 하나의 실·과를 중심으로 일정한 계층구조를 형성하고 있으며 최하위에는 편성목과 통계목을 두고 회계와의 연계를 모색하고 있다. 즉, 편성목은 예산편성 및 운영을 위하여 성질별로 분류한 예산편성의 기본단위로 세입세출예산서 편제의 최하위단위를 의미하며, 통계목은 예산편성의 통계 및 국가예산과의 연계를 위하여 '편성목'을 세분한 성질별 분류로서, 예산 집행시 회계과목과 연계하기 위하여 설정된 내부관리과목이라고 할 수 있다²³⁾.

〈그림 3-9〉 사업예산의 분류체계와 과목구조



라. 결산정보 간의 차이 발생

사업예산제도는 품목별예산과 마찬가지로 현금주의로 회계처리되므로 사업 예산집행에 따른 결산도 현금주의에 의한 예산회계결산과 발생주의에 의한 재무회계결산으로 이원화되어 운영된다. 즉, 예산회계결산은 사업예산체계에 따라

23) 행정자치부, 지방자치단체 사업별 예산제도 실무매뉴얼, 2006. p. 9.

예산집행실적을 현금주의 방식으로 결산하며, 이 경우 결산서는 자치단체 전체의 연간 재정운용에 대한 종합적인 분석과 기능별·사업별 운영실적 및 예산사용 내역 등을 설명하는 자료와 예산집행 결과에 대하여 예산서 체계와 같이 조직·정책사업·단위사업·세부사업·편성목별로 기록하는 자료로 구성된다. 특히, 사업예산의 결산에서는 회계별·기금별 결산서와 함께 사업단위 중심의 세부내역을 표시하는 사업결산서를 첨부서류로 제출하도록 하고 있다.

이 과정에서 내부적으로 예산대비 결산 실적을 비교하기 위하여 조직·정책사업·회계·단위사업·세부사업·편성목·통계목별로 재정운영 결과를 첨부자료로 산출하도록 하고 있으며, 예산과 실적 대비는 내부 운영을 위한 것이므로 성과결과와 관련하여 문제가 야기되지 않을 경우 내부적인 분석자료로 활용하도록 하고 있다. 한편, 재무회계 결산은 발생주의회계 방식에 따라 재무제표를 포함하는 재무보고서를 작성·제출하도록 하고 있다.

이에 따라 결산 시에 산출되는 결산정보는 이와 같은 결산제도의 상이한 구조로 인해 차이를 초래하게 된다. 다시 말해서 사업예산에서의 결산은 세입세출결산서를 통해 사업예산체계에 의해 예산집행 실적을 사업중심의 결산서류를 작성하게 되지만, 현금주의회계이므로 자금의 저장(누적량)을 표시하는 자산과 부채에 대해서는 세입세출결산과는 별도로 작성되는 장부(관리대장)체계를 유지하게 된다. 따라서 사업결산에서는 자치단체의 재정상황에 관한 유량(flow) 및 저장(stock) 정보를 상호 연계시켜 종합적인 재정상태를 파악할 수 없는 결산구조를 지니게 된다.

한편 복식부기·발생주의회계에 의한 결산재무제표는 별도로 생산하여 의회에 제출하게 된다. 즉, 지방자치단체는 자산·부채·순자산 표시에 의한 재정상태보고서, 수익·비용 표시에 의한 재정운영보고서(기능별, 성질별), 순자산의 증감내역을 표시하는 순자산변동보고서, 각 행정활동별 현금수지를 표시하는 현금흐름보고서를 통해 경제적 자원의 사용에 관한 다양한 결산정보를 제공하게 된다.

결과적으로 현행 사업예산회계의 결산은 예산 대비 집행결과의 합법성, 현재 보유하고 있는 자원 등의 정보제공에 초점이 있는 반면, 복식부기회계에서는 예

산거래 외에 예산외거래를 포함하여 종합적인 재정상태와 운영성과에 대한 정보를 제공하게 되는 바, 이에 대한 근본적 차이는 각 예산회계제도의 관리대상 자원의 범위 차이에서 비롯된다고 볼 수 있다.

마. 사업별 투입비용의 산정 문제

현행 품목별 예산제도는 지방자치단체의 정책과 사업별로 사용한 자원의 규모나 비용 대비 성과를 제대로 파악하기 어려운 문제점을 안고 있었던 것이 사실이다. 이에 비해 사업예산제도의 도입은 조직부서별로 사업이 체계적으로 분류되어 편성된다는 점에서, 사업분류 체계에 따라 복식부기·발생주의회계에 의한 정책과 사업 관련 원가보고서를 산출하면 투입원가 대비 성과를 분석할 수 있는 기반이 마련될 것이다.²⁴⁾

그리고 조직부서와 정책 및 사업단위별로 예산과 결산의 연계성을 확보하는 것이 가능하게 되면 재무성과 관리를 위한 중요한 정보를 파악할 수 있다. 따라서 조직 및 사업별로 예산을 편성하고 회계와의 연계 기능을 강화하게 되면 정부사업의 추진 여부에 관한 의사결정에 매우 중요한 정보를 제공한다는 면에서도 상당한 변화를 가져오게 된다.

이 과정에서 가장 핵심적인 요건은 의사결정 지원기능으로서 재정정보를 활용할 수 있도록 예산체제를 성과기준(사업, 프로그램)으로 개편하고 이를 복식부기·발생주의회계 결산과의 연계 기능을 통해 실질적으로 사업별 예산원가와 회계처리 결과에 의한 사업원가 계산을 적실성 있게 산정하는 문제가 제기된다. 그러나 현행 지방자치단체의 사업예산체계는 정책사업이 과 단위에서 구분되는 등 정책목표 설정과 사업분류 기준 등에서 보아 실제로 하나의 기능이 2개 과에 분포되거나 하나의 과 단위에 정책목적이 상이한 사업들이 혼재되어 있다는 점에서 원가분석 및 성과분석을 위한 책임중심점을 형성하는 구조는 아니며, 이로

24) 다만, 도입이 예정되어 있는 사업예산제도는 기존의 조직 단위에서 편성되는 사업단위에 대해 품목예산을 사업단위로 집계하여 사업별 지출내역을 파악하는데 의미를 부여할 수 있다는 점에서 투입원가 대비 사업성과를 분석하는 등의 정보 생성은 곤란하다고 판단된다.

인해 예산정보와 결산정보의 환류기능에 제약과 한계를 안고 있는 실정이다.²⁵⁾

그리고 사업원가의 산정 및 구분에서도 우리의 사업예산체계는 자본투자사업과 경상사업이 구분되지 않고 예산에 원가 개념이 반영되지 않아서 실질적인 면에서 프로그램이나 사업별로 진정한 총비용(원가) 혹은 단위비용을 산정하는 것이 어려운 재정적 구조와 틀을 지니고 있다. 따라서 성과관리가 가능하도록 예산편성을 조직부서와 사업(프로그램)별로 편성하고 정부활동에 대한 총원가(full cost)가 산출되도록 하고, 이들 정보가 복식부기·발생주의회계 원가정보와 연결되도록 재정시스템을 구축하는 것이 필요하다. 이러한 재정관리시스템 하에서는 예산집행에 대한 환류기능이 원활히 이루어져 예산과 회계의 연계 기능이 강화된다.

예를 들어, 지방자치단체 도시교통국의 사업예산 구조를 사례로 살펴보면, 도시교통국 교통정책과의 프로그램 체계는 다른 실·과·소와 마찬가지로 조직·정책사업-단위사업-세부사업별 예산과목-산출기초로 이루어지고 있다. 즉, 교통정책과(조직)- 정책사업(2개)- 단위사업(8개)- 세부사업(30개) 및 별도의 재정지원, 행정운영경비, 재무활동 등으로 구성되어 있다. 이러한 사업예산체계와 품목별 예산제도 간에 가장 큰 차이는 정책사업을 중심으로 동일 성격의 회계별 단위사업을 모두 포함하여 사업 관련 경비를 집계하고 있다는 점이다. 그리고 정책사업(과 조직)에 대해 재정지원, 행정운영경비(인력운영비, 기본경비), 재무활동(내무거래지출, 보전지출)을 구분·산정하는 것이라고 할 수 있다.

그러나 현행 지방자치단체의 사업예산편성은 <표 3-33, 3-34>에서와 같이 성격상 유사한 교통시설사업이 서로 다른 정책사업에 분류되고 있다. 즉, 어린이교통공원사업의 경우 어린이교통공원관리는 “안전하고 경제적인 교통정책” 정책사업에 속하고 “어린이교통공원시설”은 지속발전 가능한 교통사업 추진“ 정책사업에 포함되는 등 사업분류 기준이 불명확하게 설정되어 있다. 이것은 현행

25) 이 점은 중앙정부의 경우 각 부처 예컨대, 교육인적자원부, 해양수산부, 외교통상부, 건설교통부 등의 각 중앙부처는 국 단위에서 정책사업이 구분되고 있으나, 자치단체에서는 과 단위에서도 서로 정책목적이 다르고 성격이 상이한 프로그램들이 혼합되어 있다는 점에서 중앙부처보다는 한 단계 낮은 수준에서 정책사업을 구분하고 있다고 할 것이다.

사업예산이 기존의 조직부서(과 단위)의 업무를 기초로 예산과목을 집계하는 방식을 사용함에 기인하는 것으로 이해된다. 따라서 성과관리에 기초한 사업분류 및 예산체계를 형성하도록 예산의 구조화 작업이 선행되어야 할 것이다.

〈표 3-33〉 도시교통국 교통정책과 사업예산체계 : K 자치단체 사례

조직	정책사업	단위사업	세부사업
교통 정책과	안전하고 경제적인 교통정책	교통행정지원 및 관리	교통영향평가 및 교통행 정지원
			어린이 교통공원 관리
		교통여건조성 (교통사업특별회계)	공영주차장 건설
			수시교통량 조사
			불법주차감시 및 버스전용차로 위반단속
			체납액 징수 포상
			교통정보센터 운영
		예비비	
		도시교통 체계 수립 (교통사업특별회계)	교통관련 기초조사
			전자교통신호체계 기술운영 및 데이터베이스 구축
			교통약자 이동편의 증진계획 수립
		광역교통시설 (광역교통시설특별회계)	광역교통시설사업
	예비비		
	지속발전 가능한 교통사업 추진	주차장 기반구축 (교통사업특별회계)	주차장시설 보수 및 정비
			대규모 주차장 건립 적립
자동차교통관리 개선사업 (교통사업특별회계)		어린이보호구역 개선	
		교통사고 잦은 곳 개선	
		LED 교통신호등 설치	
교통시설물 관리 (교통사업특별회계)		교통신호기	
		경보등	
		보행신호잔여기간 표시기	
		시각장애인용 음향신호기	
		교통신호등 노후선로 및 철주	
교통안전표지			

〈표 계속〉

조직	정책사업	단위사업	세부사업
교통 정책과	지속발전 가능한 교통사업 추진	선진형 교통시설 확대 구축 (교통사업특별회계)	어린이보호구역 시설
			교통안전시설물 관리
			교통과밀지구 특별개선 사업
			어린이 교통공원
			첨단신호시스템
			교통지도차량 구입 및 단속방지
	재정지원	징수교부금 지원 (교통사업특별회계)	주차장 수탁자 부담금
			교통유발부담금
	행정운영경비 (도시교통국 교통정책과)	인력운영비	직접인건비
			부서인건비
		기본경비	일반운영비
			국내여비
	재무활동 (도시교통국 교통정책과)	내부거래지출 (일반회계)	도시철도공사지원
			도시교통사업특별회계 지원
도시철도사업특별회계 지원			
통합관리기금 이자전출			
보전지출(일반회계)		도시철도 건설	
내부거래지출 (광역교통시설특별회계)	공영차고지 조성사업		

〈표 3-34〉 도시교통국 교통정책과 사업예산서 : K 단체

정책사업	단위사업	세부사업·세출과목	예산액(천원)
안전하고 경제적인 교통정책	교통행정지원 및 관리	교통영향평가및교통행정지원	44,080
		- 일반운영비	27,690
		- 여비	7,190
		- 일반보상금	9,200
	어린이교통공원관리(민간이전)	310,000	
교통여건조성 (교통사업특별회계)	(생략)	3,079,840	
도시교통체계 수립 (교통사업특별회계)	(생략)	501,000	

〈표 계속〉

정책사업	단위사업	세부사업·세출과목	예산액(천원)
안전하고 경제적인 교통정책	광역교통시설 (광역교통시설 특별회계)	광역교통시설사업	801,200
		- 일반운영비	13,200
		- 자치단체등이전	788,000
		예비비	3,232,401
지속발전 가능한 교통사업 추진	주차장 기반구축 (교통사업특별회계)	(생략)	531,510
	자동차교통관리 개선사업(교특)	(생략)	2,196,000
	교통시설물관리(교특)	(생략)	1,608,834
	선진형 교통시설 확대 구축(교특)	(생략)	1,635,310
재정지원	징수교부금지원(교특)	(생략)	1,400,643
행정운영 경비 (교통정책과)	인력운영비	직접인건비	238,158
		부서인건비(업무추진비)	4,740
	기본경비	일반운영비	30,530
		국내여비	10,240
재무활동 (교통정책과)	내부거래지출 (일반회계)	도시철도공사지원	28,650,000
		- 공기업경상전출금	28,650,000
		도시교통사업특별회계 지원	3,395,500
		- 기타회계전출금	3,395,500
	보전지출(일반회계)	도시철도사업특별회계 지원	44,446,725
		- 기타회계전출금	44,446,725
	내부거래지출 (광역교통시설특별회계)	통합관리기금 이자전출	1,330,000
		- 기금전출금	1,330,000
내부거래지출 (광역교통시설특별회계)	도시철도 건설	28,483,920	
	- 차입금이자상환	7,483,920	
	- 차입금원금상환	21,000,000	
	공영차고지 조성사업	295,000	
	- 기타회계전출금	295,000	

2. 복식부기제도 도입에 따른 영향과 쟁점

가. 자산에 대한 새로운 정보 산출

1) 정부자산 정보의 개념

가) 정부자산의 특징

자산(assets)은 과거의 거래나 사건의 결과로서 현재 보고실체에 의해 지배되고 미래에 경제적 효익을 창출할 것으로 기대되는 자원을 의미한다. 지방자치단체를 포함하여 정부자산은 민간기업의 자산과 다른 특성을 갖고 있다. 먼저 민간자산과의 관계에서, 정부자산은 자산의 공공성과 사회성이 크고 자산의 관리에 있어서 관련 법규와 절차에 따라야 한다는 불용통성, 관리 및 이용상의 소극성 등이 특징으로 나타나고 있다.

이 외에도 일반적인 자산정의와의 관계에서, 공공자산은 기업이 보유하고 있는 자산과 달리 대부분이 주민들에게 일반보상의 원칙하에 무료로 제공되거나 회계실체가 공공서비스를 제공하기 위하여 배타적으로 사용하기 때문에 미래의 현금유입을 기대하기 어려운 경우도 있다.

나) 복식부기제도 도입에 의해 도출되는 정부자산의 정보

정부자산에 대한 정보는 결산재무제표 중의 하나인 재정상태보고서를 통해 도출된다. 일반적으로 재정상태보고서는 자산, 부채, 순자산에 대한 정보를 제공하게 되며 이 경우 자산은 현재의 상태에서 소유하고 있는 자산과 부채와의 연계 결과에 따른 자산의 부존상태에 대한 정보를 제공하게 된다. 이러한 재정상태보고서에 의해 도출되는 자산정보를 현행 예산회계의 공유재산, 물품, 채권, 유가증권, 공공시설 등과 비교하면 <표 3-35>와 같다.

〈표 3-35〉 예산회계의 재산과 재무회계의 자산 비교

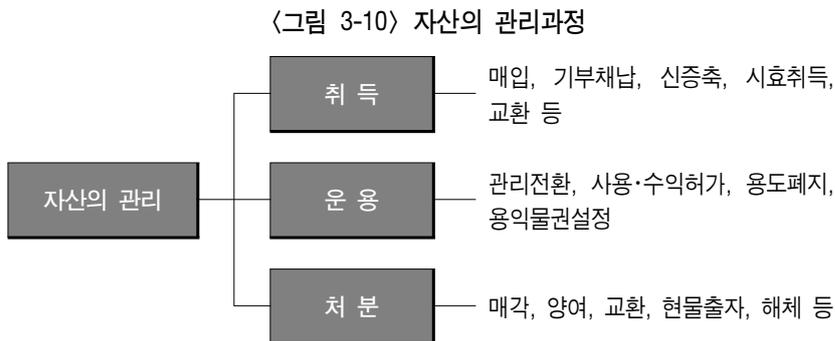
예산회계		재무회계	
현금	현금	현금및현금성자산	
유가증권	보증금, 보관금, 잡증금, 일시보관유가증권, 국가기관 또는 자치단체가 발행한 수표, 금융기관이 발행한 자기앞수표 또는 송금수표, 우편통상환증서·우편소액환증서·우편전신환증서·우편대체지급증서 또는 우편대체수표, 금융기관과의 약정에 의해 발행한 가계수표 또는 납부자명으로 발행한 당좌수표, 수입인지	현금및현금성자산	유동자산
공유재산	부동산과 그 증물	토지, 건물 및 부속설비	유형자산
	선박·부잔교·부선기 및 항공기와 그 증물	차량운반구, 구축물	
	공영사업 또는 시설에 사용하는 중요한 기계와 기구	기계장치	
	지상권·지역권·광업권 기타 이에 준하는 권리	무형자산	기타비유동자산
	저작권, 특허권, 의장권, 상표권, 실용신안권 기타 이에 준하는 권리	무형자산	장기투자증권
물품	주식, 출자로 인한 권리 및 사채권·지방채증권·국채증권 기타 이에 준하는 유가증권	유가증권 장기투자증권	유형자산
	부동산신탁의 수익권	기타 투자자산	
채권	물품	집기비품	유형자산
공공시설	융자금, 임대보증금, 전신전화가입권	융자금, 보증금	투자자산
	도로, 공공주차장, 공공용지, 교량, 호안, 터널, 고가차도, 지하차도, 지하보도, 녹지, 공원, 운동장, 가로등, 상수관로시설, 하수관로시설, 유수지, 정수장, 배수지, 가압장, 취수장, 배수갑문, 도서관, 하수종말처리장, 폐수처리장, 쓰레기처리장, 배수펌프장	사회기반시설 주민편의시설	사회기반시설 주민편의시설
기금	기금	출자금	투자자산

다) 결산에서의 의미와 특징

결산서상에 도출되는 정부자산에 대한 정보는 예산회계와 재무회계 간에 다양한 차이가 발생하게 된다. 이러한 차이의 발생원인은 현행 공유재산·물품 등

각 재산과 재무회계의 자산이 포괄하는 범위 차이에 의해서도 나타나게 되지만, 이외에도 양 회계간의 미연계 과목에 대한 정보, 예산외거래에 대한 자산의 증감 정보 등에 의해서도 나타나게 된다. 예를 들어, 재무회계와 예산회계 간의 미연계 항목은 발생주의 항목을 중심으로 구성되는데 이에선 대손충당금, 미수금, 선급금, 미수수익, 선급비용 등이 요인이 되어 차이가 발생하게 된다.

그리고 예산외거래에 의한 양자 간의 차이는 자산의 관리과정을 중심으로 차이가 발생하게 된다. 즉 자산의 관리란 협의로 해석하여 처분행위를 제외한 취득, 유지, 보존 및 운용 과정을 의미하게 되는 바, 이러한 자산의 관리과정에서 자산가치의 증감이 발생할 경우 이 역시 결산서에 포함되는지의 여부에 따라 양자 간의 차이가 발생하게 된다. 자산의 관리과정은 <그림 3-10>과 같이 자산의 취득에는 구입, 기부채납, 교환, 수용, 환지, 신·증축 등의 활동이 포함되며, 유지 관리에는 유지보존, 대부, 용도변경, 용익물권설정 등이 있고, 처분에는 매각, 양여, 교환, 현물출자, 해체, 관리전환 등이 있다.



따라서 이와 같은 예산회계와 재무회계 간에 있어서 정부자산의 특성을 고려하면 결과적으로 결산정보 중 정부자산에 대한 정보는 양 회계제도 간에는 특히 다음과 같은 부분에서 차이가 발생하게 된다.

첫째, 자산의 가액 산정방식의 차이이다. 즉 양자간 모두 자산의 가액은 당해 자산의 취득원가를 기초로 하여 계상하는 부분은 동일하다. 다만 재무회계에서

의 취득원가(acquisition cost)는 자산의 구입대금 뿐만 아니라 동 자산을 본래의 목적에 사용하기 위하여 지출한 금액도 포함된다. 예를 들면, 차량운반구인 승용차의 경우 차량자체의 가액은 물론 등록세, 수수료 기타 부대비용이 모두 취득원가에 포함된다. 반면에 예산회계는 부대비용을 제외한 당해 자산의 가액만을 취득가액으로 산정하기 때문에 양자 간에 차이가 발생하게 된다.

둘째, 예산외거래에 의한 자산가치의 변화이다. 즉, 예산회계에서는 예산에 반영되어 이루어지는 가치의 변화만 포함되지만, 재무회계에서는 예산외거래도 포함하게 된다. 이러한 예산외거래는 교환, 기부채납, 관리전환, 기타 무상으로 취득한 자산 등이 포함되는데, 이러한 예산외거래의 자산가치 부분이 변화함에 따라 양자 간에 차이가 발생하게 된다.

셋째, 장부가액의 감액 여부이다. 즉, 예산회계에서는 내구연수가 완성되기 전까지는 장부가액의 변화가 없으나, 재무회계에서는 일반적으로 진부화, 물리적인 손상 및 시장가치의 급격한 하락 등의 원인으로 인하여 그 가치가 장부가액보다 현저하게 떨어져서 회복할 가능성이 없는 것으로 판단되는 경우 자산의 장부가액(취득원가)을 감액하도록 하고 있다. 따라서 감가상각을 포함한 장부가액의 감액 정도에 의해 예산회계와 재무회계 간에 차이가 발생하게 된다.

넷째, 이외에 예산회계와 재무회계의 차이가 발생하는 원인으로는 자본적지출과 경상적지출의 구분 여부, 자산의 인식범위, 건설중인 자산의 포함 여부 등을 들 수 있다.

〈표 3-36〉 예산회계와 재무회계간 정보차이의 발생원인

발생원인	예산회계	재무회계
가액산정방식	부대비용 불포함	부대비용 포함
예산외거래	불포함	포함
장부가액의 감액 여부	적용하지 않음	적용
기타 차이 원인	자본적지출과 경상적 지출의 구분 여부 자산의 인식범위 차이 건설중인 자산의 포함 여부 등	

나. 자산정보의 분류기준 및 중복발생

1) 현금자산 정보

가) 세입세출결산서상의 현금 정보

예산회계의 결산서류에는 세입세출결산보고서, 기금결산보고서, 채권현재액 보고서, 채무결산보고서, 공유재산증감 및 현재액보고서, 물품증감 및 현재액 총계산서 등이 있으며 이중 현금자산에 대한 정보를 산출하는 서류는 세입세출결산보고서와 기금결산보고서가 있다.

세입세출결산보고서는 세입 및 세출 결산을 포함한 결산총괄, 예산의 이용, 전용, 이체, 계속비, 예비비, 다음연도 이월사업비, 수입대체경비, 채무부담행위 등에 관한 정보를 담고 있으며 세입 측면에서 이러한 정보들은 일반회계, 지방공기업특별회계, 기타특별회계를 모두 포함하고 있다. 이 외에도 현재액, 징수결정액, 과오납반환액, 미수납액 등의 정보가 나타나게 된다. 세출 측면에서는 지출원인행위액, 지출액, 다음연도 이월액, 불용액 등이 나타나게 되어 결과적으로 세입세출결산보고서를 통해서는 현금, 수익, 비용 등에 관한 정보가 도출될 수 있다.

한편, 기금결산보고서로부터 도출되는 정보는 각종 법령과 조례에 의거 설치 및 관리하고 있는 기금에 관한 정보가 나타나게 된다. 이러한 기금의 전년도말 현재액, 당해연도말 현재액 그리고 당해연도의 증감내역 등에 관한 정보가 나타나게 된다. 따라서 복식부기회계의 관점에서 보면 장기 및 단기금융상품에 관한 정보가 도출될 수 있다.

나) 재무회계상의 현금자원 정보

재무회계에서의 현금에 대한 정보는 재정상태보고서, 현금흐름보고서로부터 도출된다. 이중 재정상태보고서에 표시되는 현금은 현금및현금성자산 과목 하나이며, 이러한 현금및현금성자산은 현금, 요구불예금으로 분류되는데, 이중 현금에는 통화와 통화대용증권(지폐, 자기앞수표, 우편환증서, 공사채이자표)이 포함되며, 요구불예금에는 당좌예금과 보통예금이 포함된다. 한편 현금흐름보고서에서는 경상활동, 투자활동, 재무활동으로 구분하여 당해 회계기간에 속하는 현금의 유입과 유출 내역에 대한 정보가 도출되게 된다.

다) 결산에의 영향

예산회계와 재무회계에 있어서 현금에 대한 정보는 양 회계 모두 출납폐쇄기한의 존치를 인정하고 있기 때문에 기간에 의한 차이는 발생하지 않는다. 이러한 점에서 현금에 대한 정보는 예산회계와 재무회계 간에 중복되며 이로 인해 시간 및 예산의 낭비 뿐만 아니라 서식자체가 복잡해지는 문제가 발생할 수 있다. 다만, 일부 과목의 현금자원 포함 범위에서 차이가 발생하고 있는데, 이는 양 회계 중 어느 하나를 기준으로 서식을 통일함으로써 극복할 수 있을 것으로 판단된다. 현금자산과 관련하여 양 회계 간의 주요한 차이는 다음과 같다.

첫째, 세입세출외현금에 대해 살펴보면, 예산회계에서는 세입세출외현금을 보증금, 보관금, 잡종금으로 분류하여 현금으로 인식하고 있는 반면, 재무회계에서는 이를 기타비유동자산으로 분류하여 현금으로 인식하고 있지 않다.

둘째, 금융상품에 대해 살펴보면, 예산회계에서는 이를 현금과 기금으로 분류하고 있지만 재무회계에서는 현금과 단기금융상품으로 분류하고 있다. 따라서 단기금융상품과 관련하여 양 회계의 차이는 예산회계의 결산서류에 금융상품의 장·단기의 구분과 거래처 및 금융상품의 종류가 나타나지 않고 있다는 점이다.

2) 유동자산 정보

현행 예산회계에서 유동자산의 성격을 갖고 있는 재산으로는 현금과 유가증권이 있으며, 반면에 재무회계에서는 현금및현금성자산, 단기금융상품, 미수세금, 미수세외수입금, 미수징수교부금, 미수정부간수익, 단기대여금, 재고자산, 기타유동자산이 있다. 이러한 양 자산과목 중 두 회계 모두 결산서류가 있는 항목은 현금및현금성자산, 미수세금, 미수세외수입금 등이다. 이들 항목의 서류 간에는 약간의 차이가 발생하고 있는데, 이중 현금및현금성자산과 관련하여서는 이미 앞에서 기술하였기 때문에 미수세금과 미수세외수입금에 대하여 양자 간의 차이를 살펴보면 다음과 같다.

미수세금과 미수세외수입금의 결산서류는 예산회계의 경우 세입세출결산보고서, 세입금미수납액 사유별 현황조서가 있고, 재무회계에는 미수세금명세서, 미수세외수입금명세서 등이 있다. 양 회계가 미수세금과 미수세외수입에 대한 정보를 공히 표시하고 있지만 예산회계의 경우는 결산서에 그리고 재무회계의 경우는 부속명세서에서 표시한다는 차이가 있다. 이외에 예산회계에는 대손충당금 계정이 없기 때문에 이에 대한 차이가 발생하게 된다.

〈표 3-37〉 유동자산 관련 예산회계와 재무회계의 비교

현행 자산분류	재무회계 자산분류	관련결산 서류	
		예산회계	재무회계
현금 유가증권	현금및현금성 자산	세입세출결산보고서 세입세출외현금 현재액	예수금및보관금명세서 예수보증금명세서
	단기금융상품	기금결산보고서	재정자금명세서
	미수세금	세입세출결산보고서 세입금미수납액사유별 현황	미수세금명세서
	미수세외수익금	세입세출결산보고서	미수세외수입금명세서
	미수정부간수익	세입세출결산보고서	재정운영보고서
	단기대여금	채권현재액 보고서	재정상태보고서
	재고자산	물품증가 및 현재액보고서	재정상태보고서
	기타유동자산	세입세출결산보고서	재정상태보고서

3) 투자자산 정보

현행 예산회계에서 투자자산의 성격을 갖고 있는 재산으로는 현금과 유가증권, 채권 등이 있다. 반면에 재무회계에서는 장기금융상품, 장기대여금, 장기투자증권, 기타투자자산 등이 있다. 이러한 투자자산중 장기대여금에 대해서는 채권현재액보고서(예산회계), 대여금명세서 및 보증금명세서(재무회계) 등의 결산서류가 있다. 결과적으로 양 회계간의 과목중 양 회계 모두가 결산서류를 갖추고 있는 과목은 장기대여금 하나뿐이다. 이러한 장기대여금 관련 결산서류에서 양 회계 간에 나타나는 차이는 다음과 같다.

첫째, 예산회계의 경우 전연도 및 당해연도의 채권액이 표시되도록 하고 있는데 반해 재무회계는 현연도 잔액만을 표시하도록 하고 있다.

둘째, 예산회계는 장·단기의 구분이 명확하지 않은데 반해 재무회계는 결산일 현재 1년을 기준으로 장·단기의 구분이 명확하게 나타나고 있다.

셋째, 재무회계에서는 대손충당금을 설정토록 하고 있는데 반해 예산회계에서는 설정하고 있지 않다. 이러한 투자자산 관련 예산회계와 재무회계 간의 차이를 비교하면 <표 3-38>과 같다.

〈표 3-38〉 투자자산 관련 예산회계와 재무회계의 비교

현행 재산분류	재무회계 자산분류	관련결산 서류	
		예산회계	재무회계
현금 유가증권 채권	장기금융상품	기금결산보고서	-
	장기대여금	채권현재액보고서	대여금명세서
	장기투자증권	-	장기투자증권명세서
	기타투자유가증권	채권현재액보고서	-

4) 일반유형자산, 주민편의시설, 사회기반시설 관련 정보

현행 예산회계를 기준으로 할 때, 공유재산은 재무회계의 일반유형자산, 주민편의시설, 사회기반시설(이하 유형자산 등) 등이 혼재되어 있다. 따라서 이러한

3가지 유형의 자산을 동시에 고려하는 것이 바람직하다. 예산회계에서 유형자산 성격을 갖고 있는 재산으로는 물품과 공유재산이 있다. 이러한 재산(자산)에 대하여 양 회계 모두에는 결산서류를 구비토록 하고 있는 바, 예산회계에서는 공유재산증감 및 현재액보고서, 물품증감 및 현재액 총계산서가 있으며, 재무회계에는 일반유형자산명세서, 주민편의시설명세서, 사회기반시설명세서 등이 결산서류로서 공시토록 하고 있다.

이러한 양 회계의 결산서류 상에는 예산거래 뿐만 아니라 예산외거래도 포함하고 있다는 점에서, 발생주의회계과목(예 : 감가상각 등)을 제외하면 대체로 일치할 수 있을 것으로 판단된다.²⁶⁾ 다만, 양 회계 간에는 다음과 같이 구분 기준에서 차이가 발생하고 있다.

첫째, 예산회계의 서류에는 자산의 용도별 분류를 기준으로 분류하고 있으나 재무회계에서는 자산의 기능 또는 성질별 기준에 의해 구분하고 있다.

둘째, 재무회계는 자산의 과목별로 자산가액을 공시토록하고 있으나 예산회계에서는 이러한 구분이 없이 관련 재산의 현황과 내역을 별도 대장으로 관리하고 있다. 이외에도 예산회계 결산서류는 세입세출결산서에 해당하지만, 재무회계는 보충자료(부속명세서)로 공시토록하고 있다는 점에서 차이가 발생하고 있다.

〈표 3-39〉 유형자산 관련 예산회계와 재무회계의 비교

현행 재산분류	재무회계의 자산분류		관련결산 서류	
			예산회계	재무회계
물품 공유재산	일반 유형자산	토지	공유재산증감 및 현재액보고서	일반유형자산 명세서
		입목	공유재산증감 및 현재액보고서	
		건물및부속시설	공유재산증감 및 현재액보고서	
		건축물	공유재산증감 및 현재액보고서	
		기계장치	공유재산증감 및 현재액보고서	
		차량운반구	공유재산증감 및 현재액보고서	
		집기비품	물품증감 및 현재액 총 계산서	

26) 취득부대비는 과목간의 조정을 통해 현재 일치화 작업이 이루어지고 있으므로 여기에서는 논의의 대상에서 제외한다.

(표 계속)

현행 재산분류	재무회계의 자산분류		관련결산 서류	
			예산회계	재무회계
물품 공유재산	주민 편의시설	도서관 등	공유재산증감 및 현재액보고서	주민편의시설 명세서
	사회 기반시설	도로 등	공유재산증감 및 현재액보고서	사회기반시설 명세서

다. 부채, 수익, 비용 관련 정보의 차이 발생

1) 부채 관련 정보

예산회계의 결산서류에는 세입세출결산서 중의 채무결산보고서에 자치단체의 채무액에 관한 정보가 표시되고, 재무회계에서는 장기차입부채 및 유동성장기차입부채명세서에 관련 내역이 표시된다. 양 회계 간의 주요한 차이는 예산회계의 경우 차입금, 지방채증권, 채무부담행위, 보증채무부담에 대하여 채무액을 표시하는 반면 재무회계에서는 차입금과 지방채증권이 포함되지만 채무부담행위와 보증채무부담은 확정된 부분에 대해서만 인식하고 있다. 특히, 재무회계에서는 예산회계에서 부채로 인식하지 않고 있는 다음과 같은 각종 발생주의 항목을 부채로 인식하고 있어서 이에 따른 차이가 나타나고 있다.

첫째, 장래에 자원의 유출이 예상되는 지급의무에 대한 충당부채를 설정하고 있다. 재무회계과목으로는 퇴직급여충당부채, 퇴직금전환금및예치금 등이 기타비유동부채로 표시되고 있다.

둘째, 현금주의회계에서는 인식되지 않는 미지급계정이나 선수수익에 관한 정보가 부채과목으로 설정되어 있다. 대표적으로 일반미지급금, 선수금, 선수수익, 일반미지급비용, 유동성장기미지급금 등이 유동부채에 해당되며, 장기미지급금, 장기선수수익 등은 기타비유동부채에 포함된다.

셋째, 지방채증권의 평가와 관련하여 채권의 발행에 있어서 할인발행이나 할증발행에 의한 차이를 지방채할인발행차금이나 지방채할증발행차금으로 설정하고 있다.

2) 수익과 비용 관련 정보

수익과 비용 정보의 경우 예산회계의 결산서류로는 세입세출결산보고서에 대부분이 포함되어 있으며, 재무회계에서는 재정운영보고서와 현금흐름보고서에 표시되며, 부속명세서로서 전출금명세서와 감가상각명세서를 통해 전출금 및 고정자산에 관한 감각상각 관련 세부내역이 제공된다. 양 회계 간의 주요한 차이는 주로 재무회계의 경우 현금거래 이외에 비현금거래에 의한 수익과 비용 정보가 포함되어 있다는 점이다.

첫째, 수익 관련 정보의 경우 재무회계에서는 자산의 매각이나 처분이익이 매각수입과 분리되어 표시되고 있으며 예산회계에는 나타나지 않는 발생주의 수익항목으로서 외화환산이익, 외환차익 등이 기타수익으로 표시되어 있다.

둘째, 비용 관련 정보에서는 우선 예산회계의 인건비는 기본급, 수당, 정액급식비, 교통보조비, 명절휴가비 등 10개 항목이지만 재무회계의 인건비는 급여, 복리후생비, 기타인건비, 퇴직급여의 4개 항목으로 구성된다. 또한 자산의 매각이나 처분에 따른 매각(처분)손실과 자산감액손실이 기타비용으로 표시된다.

셋째, 재무회계 결산의 경우 예산회계 결산서류에는 포함되지 않고 있는 비용 항목으로서 유형자산 중 상각대상자산에 대한 감가상각비용과 미수채권에 대한 대손상각비를 계상하고 있다. 예를 들면, 감각상각비용으로는 일반유형자산감가상각비, 주민편의시설감가상각비, 사회기반시설감가상각비, 무형자산상각비 등을 들 수 있으며, 대손상각비로는 미수세금대손상각비, 미수세외수입금대손상각비, 장기 및 단기대여금대손상각비, 일반미수금대손상각비 등을 들 수 있다.

넷째, 재무회계의 비용 정보에는 예산회계에서 발생하지 않는 외화환산손실, 외환차손 등의 정보가 기타비용으로 표시된다. 이러한 부채, 수익 및 비용 관련 예산회계와 재무회계 간의 차이를 비교하면 <표 3-40>과 같다.

〈표 3-40〉 부채·수익·비용의 예산회계와 재무회계 비교

구분	예산회계 분류	재무회계 분류	관련결산 서류	
			예산회계	재무회계
부채	차입금 지방채 채무부담행위 보증채무부담	유동부채 장기차입부채 기타부채	채무결산보고서	장기차입부채 및 유동성장기차입부채명세서
수익	지방세 세외수입 지방교부세 등	자체조달수익 정부간이전수익 기타수익	세입세출 결산보고서	재정운영보고서 현금흐름보고서
비용	분야·부문·사업-예 산편성목별 분류	기능별 및 성질별 분류	세입세출 결산보고서	재정운영보고서 현금흐름보고서 전출금명세서 감각상각명세서



제 4 장 외국 사례와 시사점

제1절 미국의 지방정부결산제도

1. 회계제도의 개요

미국 지방정부의 재무보고체계는 1999년 6월에 제정된 GASB Statement No.34에 의해 주와 지방정부의 통합재무보고는 발생주의에 의하고, 펀드별 재무보고는 종전대로 수정발생주의에 의해 회계처리를 실시한다. 즉, 회계실체(fund)를 3개 유형으로 분류하여 인식기준과 측정초점을 각각 달리하는 결산체계를 채택하고 있다. 구체적으로 <표 4-1>에서와 같이 일반적인 정부활동을 다루는 정부형 펀드는 수정발생주의에 의해 경상재무자원을 측정하며, 기업형펀드와 수탁형펀드는 발생주의에 의해 경제적 자원을 측정하는 회계처리방식을 운영하고 있다.

<표 4-1> 미국 지방정부의 회계처리 및 재무제표 종류

회계실체(fund) 유형		회계처리	재무제표의 종류
통합(정부전체) 재무보고		경제적 자원 발생주의	순자산보고서, 활동보고서
회계실체 (fund)별 재무제표	정부형펀드	경상재무자원 수정발생주의	대차대조표, 수입지출펀드잔액변동보고서
	기업형펀드	경제적 자원 발생주의	순자산보고서, 수익비용펀드순자산변동보고서, 현금흐름표
	수탁형펀드	경제적 자원 발생주의	수탁순자산보고서, 수탁순자산변동보고서 (Agency Funds 제외)

자료 : GASB(1999) & GAAP(2006)

미국 주 및 지방정부의 회계처리 대상이 되는 각 회계실체(펀드)는 서로 상이한 성격을 지니고 있다. 보다 세부적으로 살펴보면 다음과 같다.

(1) 정부형 펀드(governmental fund)에는 일반펀드, 특별수익펀드, 채무상환펀드, 자본사업펀드, 퍼머넌트펀드의 5개가 있다. 우선, 일반펀드(general fund)는 지방정부의 주된 운영펀드이다. 이 펀드는 다른 펀드를 통해 회계처리되지 않는 기본적인 정부활동을 수행하는데 필요한 모든 수입과 지출을 회계처리한다.

특별수익펀드(special revenue fund)는 용도가 정해진 조세 또는 기타 지정된 수입원로부터의 수익을 회계처리한다. 이러한 수익은 보통 법령, 헌장, 조례 또는 연방보조금 규정에 의해 이루어진다. 예컨대 지방정부의 특정한 운영 또는 자본적 기능을 위해 재원이 충당되는 펀드가 이에 해당된다.

채무상환펀드(debt service fund) : 일반장기채무의 원금과 이자에 대한 자원의 축적 및 상환에 대해 회계처리하는 펀드이다. 자본사업펀드(capital projects fund)는 기업펀드, 내부서비스펀드, 신탁펀드 이외에 일반적인 고정자산과 주요 자본 개선사업을 획득하거나 건설하는데 사용하도록 정해진 자원을 회계처리하는 펀드이다. 퍼머넌트펀드(Permanent fund)는 원금의 사용은 불가능하고 그 이익만을 정부사업을 위해 사용할 수 있도록 법적으로 규정되는 자원을 다루는 펀드이다. 정부 자신을 위해서 투자되는 자원을 회계처리하는 기금이 이에 해당된다.

(2) 사업형펀드(proprietary fund)에는 기업펀드, 내부서비스펀드의 2개가 있다. 우선, 기업펀드(enterprise fund)는 정부기관의 서비스공급이 사용자들이 부담하는 요금에 의해 조달되는 경우에 사용된다. 민간기업과 유사한 방법으로 재원을 조달하여 운영하는 펀드로 공익시설과 관련된 재원이 가장 대표적인 것이라고 할 수 있다. 이 펀드는 일반적으로 지방정부가 운영하는 상수도시설, 공항, 전기·가스사업, 수영장, 골프장과 같이 사업적 성격을 갖는 활동에 채용된다.

이에 비해 내부서비스펀드(internal service fund)는 행정활동이라는 측면에서 볼 때 앞에서 기술한 기업펀드와 유사하지만 이는 조직 내부의 다른 부서에 재화와 서비스를 제공하는 재원을 처리한다는 점에서 양자 간에 차이가 있다. 예를 들면, 인쇄소, 차량관리, 자기보험 등의 활동이 이에 해당된다.

(3) 수탁형펀드(fiduciary fund)에는 연금신탁펀드, 투자신탁펀드, 민간신탁펀드, 대리펀드의 4가지가 있다. 연금신탁펀드(pension trust fund)는 이미 퇴직을 하였거나 퇴직할 공무원의 재산을 관리하는 기금을 의미한다. 즉, 종업원의 퇴직 및 기타 혜택을 위한 지급을 목적으로 신탁으로 설정된 펀드를 회계처리 한다.

투자신탁펀드(investment trust fund)는 보고주체가 되는 정부가 수탁자(재산보관자 또는 관리자)인 경우 투자자금의 외부투자 부분을 보고하기 위한 펀드이다. 즉, 정부가 외부의 공동투자(investment pool)를 관리할 때, 예컨대 카운티가 그 관할경계 안에 있는 시정부, 교육구 그 밖의 자치단체를 위한 공동투자를 관리할 때 요구된다.

그리고 민간신탁펀드(private-purpose trust fund)는 원금과 수익이 개인이나 사립단체 그리고 다른 정부에 혜택을 주는 것을 제외한 그 밖의 모든 신탁 약정을 보고하기 위해 사용되는 펀드이다. 대리펀드(agency fund)는 정부보다 개인에게 속한 재산을 관리하는 기금이다. 즉, 보고하는 정부가 순전히 관리인의 역할만을 가지고 있는 자원을 보고하기 위해 사용된다. 대리펀드는 정부의 어떤 기관이 다른 조직에 속한 자원을 관리하도록 되어 있을 때 사용되는 펀드 형태이다.

종합적으로 미국 지방정부의 재무보고체계는 정부전체 재무제표는 재무결산을 중심으로 하되, 회계실체 유형별로 작성하는 재무제표는 현금주의를 기본으로 하는 예산회계정보 특히, 원가정보에 관한 한계를 극복하기 위해서, 예산정보를 재무회계정보로 보충하는 방향에서 병행하는 방식을 설정하고 있다. 즉, 예산회계 결산과 재무회계 결산의 관계는 예산자원이 어떻게 행정활동원가에 자금을 공급하고 나아가 보고주체의 자산과 부채에 어떠한 영향을 미치는가를 이해하는데 필요한 정보를 제공하는 것을 강조하고 있다고 볼 수 있다.

이와 함께 GASB는 지방정부 결산과 관련하여 성과정보(SEA : Service Effort and Accomplishment Measures)를 사용하도록 제안·권장하고 있다. GASB는 크게 3개 주제(성과정보의 외부공표, 보고서에 포함할 성과정보의 결정, 성과정보에 관한 커뮤니케이션)로 분류하여 16개에 이르는 성과정보 제공을 위한 세부기준을 제시하고 있다. 성과정보의 주요 내용을 살펴보면 다음과 같다.

- ① 성과측정치는 조직의 목표체계, 전략계획, 예산운영 등 업무활동의 결과와 관련되어야 한다.
- ② 성과정보는 사용된 자원과 사업비용에 관한 정보를 포함하여야 한다.
- ③ 조직의 주요 활동 또는 사업(프로그램)에 대해 시민과 고객이 느끼는 인식도를 측정하여 성과정보에 포함하여야 한다.
- ④ 성과에 대한 평가를 할 수 있도록 비교기준(전년도 성과, 설정된 목표 등)에 관한 정보를 포함하여야 한다.
- ⑤ 정부활동 결과에 영향을 미치는 외부 및 내부적 요인을 분석하여 성과보고서에 포함하여야 한다.
- ⑥ 성과정보는 다양한 수요자의 요구에 부합할 수 있도록 집계액 또는 다양한 세부기준에 따라 구분되어 제공되어야 한다.
- ⑦ 성과정보는 기간간 비교가 가능하도록 일관성을 유지하여야 하며, 기준이 변경되었을 경우 그 내용 및 이유를 성과보고서에 포함하여야 한다.

2. 재무보고서의 주요 내용

가. 재무제표 보고기준

종합적인 연차재무보고서(CAFR)는 지방정부 현장의 규정사항에 따라 회계연도(7.1 ~ 6.30)말에 작성된다. 연차재무보고서는 크게 세 부분으로 구성된다.

첫째, 도입부문이다. 이 부분은 독자들의 이해를 돕기 위한 것으로 지방정부의 조직구조, 제공되는 서비스의 성격과 범위, 법적인 운영환경의 특징사항을 제공한다. 그리고 자치단체장의 인사말, 재무보고관련 수상내역, 조직도, 주요 공무원 목록 등을 포함한다.

둘째, 재무부문이다. 이 부분은 GASB No.34에 따라 작성되며 경영분석보고서(Management's Discussion and Analysis: MD&A), 독립된 감사보고서, 기본재무제표, 주석, 필수보충정보, 그리고 미국 GAAP에 따르는 재정상태를 공정하게 표

시하는데 필요한 부속보고서 및 명세서를 포함한다. 기본재무제표는 지방정부의 전반적인 재정운영의 개요를 표시하는 통합재무제표, 주요 회계유형별 재무정보를 나타내는 펀드유형별 재무제표 등을 포함한다.

셋째, 통계부문이다. 이 부분은 지방정부의 재정적, 물리적, 경제적, 사회적, 정치적 특성에 대한 종합적인 통계데이터를 담고 있다.

CAFR을 위한 기본재무제표의 작성기간 동안 정부형 펀드는 수정발생주의 기초에서 발생주의 회계기초로 전환되는 과정을 거친다.

나. 재무보고서의 종류

미국의 정부회계기준은 재무회계기준위원회(FASB : Financial Accounting Standards Board)와 정부회계기준위원회(GASB : Government Accounting Standards Board)를 주축으로 이루어지며 이중 FASB는 민간기업과 사립대학, 자원봉사조직 등 비정부부문 및 비영리조직의 회계기준을 설정하고 있다. 반면에 GASB는 주정부 및 지방정부 회계기준을 설정하며 이에 국공립대학 등의 회계기준도 포함된다. 이하에서는 GASB²⁷⁾를 중심으로 미국 지방정부의 재무보고서의 종류를 살펴보면 다음과 같다.

(1) 경영분석보고서(Management's Discussion and Analysis; MD&A)

GASB에서는 주 및 지방정부회계의 인식기준으로 발생주의 원칙을 적용할 것을 강조하고 있으나 이는 재무보고서의 종류에 따라 차이가 나타나고 있다. MD&A는 재무보고서의 서문에 해당되는 보충정보로서 정부의 재무행위에 대한 현황보고서를 의미한다. 여기에는 당해 정부의 종합적 의견, 예산감시 내용, 재정상태 및 손익에 대한 분석, 펀드의 변화 내역, 자본자산 및 장기부채의 종류 그리고 기타 재무정보에 관한 내용들이 포함되어 있다.

27) GASB, *Governmental Accounting Standards Series: Statement No. 34 of GASB*, June 1999.

(2) 통합재무제표(Government-wide Financial Statements)

펀드별 재무제표를 모두 통합하여 표시하는 통합재무제표로서 순자산보고서(statement of net assets)와 활동보고서(statement of activities)가 주요 내용을 구성하고 있다. 재무제표의 통합은 각 회계실체 유형별 재무제표 즉, 정부형펀드, 사업형펀드, 수탁형펀드별 재무제표를 다열(multi-column)형식에 의해 작성하여 제출토록 하고 있다.

이 가운데 순자산보고서는 사회간접자산(infrastructure assets)을 포함한 모든 자본자산(capital assets)을 보고대상으로 하고 있다. 재정상태보고서상에 보고되는 순자산은 3가지로 구분하여 고정투자성격의 구축성순자산, 사용이 지정되는 특정순자산, 사용에 제한이 없는 비구축성순자산으로 구분하고 있다.

한편 정부활동보고서는 감가상각비에 관한 내용이 포함되어 있으며 이 경우 정부활동의 기능별 순수익 또는 순비용 개념에 입각해서 비용을 표시하고 있다. 여기서 프로그램비용은 모든 직접비용을 포함하며 일반수익(조세, 특별항목)은 별도의 난에서 표시하도록 하고 있다.

(3) 펀드유형별 재무제표(Fund Financial Statements)

앞에서 기술하고 있는 바와 같이 미국 지방정부의 회계실체는 정부형펀드, 기업형펀드, 수탁형펀드의 3개 유형이 있으며 펀드유형별 재무보고서는 이러한 각 펀드에 대하여 별도의 재무제표를 작성하고 있다. 이중 정부형펀드는 수정발생주의를 적용하고 있으며, 기업형펀드와 수탁형펀드는 모두 경제적 자원을 대상으로 발생주의 인식기준에 의하여 계리하고 있다.

(4) 필수보충정보(Required Supplementary Information; RSI)

필수보충정보는 예산비교명세서, 사회간접시설명세서 등을 포함하여 필수적인 보충정보를 보고하고 있다. 보고되는 자산 중 사회간접시설, 건물, 차량, 기계 및 장비 등은 감가상각을 적용하고 있다. 이중 사회간접시설에 대한 가치를 측

정하는 방식으로는 역사적 원가(historical cost)를 이용하거나, 자본사업과 관련된 채권자료, 자본사업펀드의 지출기록, 건설자료 등을 사용하고 있다.

(5) 주석(Notes)

주석은 재무제표 과목에 대한 세부적인 내역 및 재무보고서를 효과적으로 이해하는 데 필요한 정보제공의 역할을 수행한다.

이와 같은 지방정부의 재무보고서의 양식을 요약 정리하면 다음과 같다.

- 1) 서문(Management's Discussion and Analysis, MD&A)
- 2) 기본재무제표
 - 통합재무제표
순자산보고서(Statement of Net Assets)
활동보고서(Statement of Activities)
현금흐름보고서(Statement of Cash Flows)
 - 펀드유형별 재무제표
펀드별 재무제표
 - 주석(Notes)
- 3) 필수보충정보(RSI)
 - 예산비교명세서표
 - 사회간접자본명세서 등

3. 회계처리의 기준

가. 인식기준 및 기록방식

미국 정부회계의 인식기준은 앞에서 기술한 바와 같이 GASB에 의하여 설정되고 있으며 1999년 6월에 발표된 GASB Statement No. 34에 의하면 통합재무보고서에는 발생주의를, 펀드유형별 재무보고서에는 수정발생주의를, 그리고 일부 자산에 대해서도 수정발생주의를 적용할 것이라는 단서를 붙임으로써 제한적 형태의 발생주의 인식기준의 적용을 천명하고 있다.

이외에도 기존에 재무보고서에 포함되지 않았던 자산들을 일정한 방식으로

보고할 것을 요구하고 있다. 이 경우 일정한 방식이란 자산을 전형적인 자산과 구분하여 순자산(net assets)이라 칭하고, 자본금(민간기업회계) 또는 기금(정부회계)과 동일시하여 기존의 기금(fund)을 대체하는 것을 의미한다. 결국 미국의 경우도 모든 자산을 보고하는 것을 원칙으로 하는 방향으로 정부회계제도를 개선해 나아가고 있다고 말할 수 있다.

나. 자산의 인식 및 범위

GASB에 의하면 자산이란 미래의 경제적 효익을 도출하기 위한 자원으로서 해당 보고주체(지방정부)가 통제할 수 있는 유·무형의 자원을 의미한다. 또 자산의 인식은 그 대상이 자산의 정의에 부합하고 합리적으로 측정할 수 있을 때 인식하도록 하고 있다.

자산의 범위는 인식기준에 따라 다르게 나타나는데, 이를테면 현금주의를 인식기준으로 삼을 경우 오로지 현금만이 자산으로 취급되며, 수정현금주의에 의할 경우 가까운 장래에 명백히 유입될 것이 확실한 현금의 경우도 자산에 포함되게 된다. 반면에 수정발생주의를 인식의 기준으로 할 경우 현금뿐만 아니라 각종 유가증권, 미수세금, 융자금, 재고자산, 투자자산 및 기타 잡종자산 등 비재무적 자산까지도 자산의 범위에 포함시키게 된다.

한편 발생주의를 인식의 기준으로 할 경우에는 상기의 모든 자산을 포함할 뿐만 아니라 비재무적 자산이라 할 수 있는 사회간접자본, 유·무형의 문화재 등 해당 자치단체가 소유하고 있는 모든 자산을 포함하게 된다.

결과적으로 미국 GASB Statement No. 34에 의하면 자산이란 장래의 경제적 수익을 증가시키기 위해 준비된 자원이라고 정의하고 있다는 점에서 자산의 인식을 발생주의에 기초하고 있다고 할 수 있다. 다만, 자본자산의 경우 감가상각이 적용되지 않는 자산에 한하여 수정발생주의를 적용할 것을 권장하고 있다.

그리고 모든 사회기반자산의 특정한 보고를 요구하는 GASB No.34의 실시예 따라 도로, 교량, 교통신호등, 자연재해시스템을 포함하는 자본자산을 보고한다. 또한 새로운 정부회계기준에서는 현금계정 만이 아니라 도로, 건물 등을 연결하

여 복식부기회계에 의한 장부가 작성되고 있다. 즉, GASB Statement No. 34에서는 정부자산의 개념을 미래에 공공서비스를 제공할 수 있는 자원으로 보아 도로, 공원 등 판매가 불가능한 자산까지도 모두 포함하는 발생주의기초를 채택하고 있다.

이들 인프라자산(infrastructure assets)의 평가는 1980년 이전에 구입된 자산에 대해서는 재무제표에 기록하지 않고, 고정자산의 평가는 4년 정도의 기간을 두고 1차 작업에서부터 4차 작업에 이르기까지 계속적인 보완을 통해 재정상태보고서에 포함시키고 있다. 특히 도로, 공원 등 인프라자산의 평가기준은 물가수준을 반영한 대체원가(replacement cost)가 인프라관리시스템에 적용되는데, 각 개별 항목에 대한 대체원가 적용이 아니라 추정된 전체 시스템 원가에 초점이 두어진다.

다. 감가상각의 대상 및 방법

GASB Statement No. 34에 의하면 미국은 감가상각 대상자산과 비 대상자산을 구분하고 다양한 방식을 허용하는 수정발생주의를 적용하고 있다. 이 경우 다양한 방식이란 정액법(straight-line depreciation), 누적법(accumulated depreciation), 복합법(composite depreciation) 등을 의미하며 사안에 따라 감가상각방법을 채택할 수 있도록 허용하고 있다. 유형자산의 감가상각방법은 정액법에 의해 자산형태에 대한 표준수명에 걸쳐 이루어지며 감가상각비용은 보고실체의 통합재무제표에서만 인식된다.

4. 예산과 회계의 연계

가. 예산제도

수정발생주의 기초로 보고되는 예산은 예산국에 의해 수립된다. 예산은 두 가지 구성요소를 포함하는데, 하나는 운영예산이고 다른 하나는 자본개선프로

그램이다. 운영예산(operating budget)은 매년 수립되며 매년 6월에 의회에 의해 승인된다. 승인된 운영예산은 다음 회계연도 7월 1일에 시행된다. 그리고 자본개선프로그램(Capital Improvement Program: CIP)은 5년 기간 동안 자본개선사업에 대한 계획, 세부일정, 자원배분에 관한 예산내역을 담고 있다. CIP는 매년도 수정·개선되고 의회에 의해 승인된다.

나. 일반회계원칙(GAAP)의 예산기초

복식부기·발생주의회계의 도입과 관련하여 현실적으로 가장 어려운 문제 중의 하나는 바로 예산과목과 회계과목간의 불일치로 인해 발생주의원칙을 적용하기가 쉽지 않다는 점이다. 복식부기제도를 도입한다는 전제 하에 가장 합리적인 방법은 기존의 모든 예산과목을 없애고 회계과목만으로 새롭게 틀을 세우는 것이나, 오랫동안 지속되어 온 현금주의 예산제도를 폐지하는 것도 용이하지 않음이 분명하다.

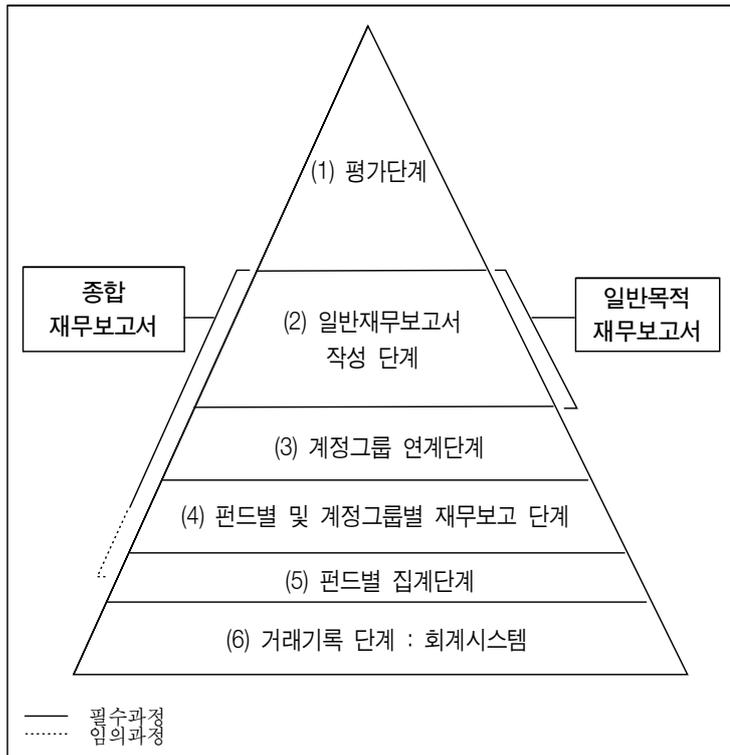
이러한 문제와 관련하여 미국의 경우 예산과목과 회계과목을 분리하여 적용하고 결산시 예산과 지출의 크기를 비교할 때 조정하여 적용하는 이원시스템(dual basis)을 활용하고 있다. 결과적으로 미국의 예산과정은 법에 의해 이루어지고 있으며 예산과 회계를 일치시키지는 않고 있다. 다만, 재무보고서 작성과정 중 일부는 예산항목과 유사한 편제를 이용하고 있으며 이외에도 연차재무보고서의 경우 예산과의 비교를 쉽게 할 수 있도록 하기 위하여 서문(MD&A)을 재무보고서에 첨부하여 정보이용자들이 재무제표를 쉽게 이해할 수 있도록 도움을 주고 있다.

다. 재무보고과정을 통한 연계

미국의 재무보고과정은 <그림 4-1>과 같이 거래기록단계, 펀드별 집계단계, 펀드별 및 계정그룹별 재무보고단계, 회계집단별 연계단계, 일반목적 재무보고서 작성단계, 평가단계 등 6개의 과정 속에서 이루어진다. 이러한 전과정을 재무

보고 피라미드라고 하며, 이러한 재무보고과정을 통해 예산과 회계의 연계를 추진한다.

〈그림 4-1〉 미국 지방정부의 재무보고 과정



자료: Paul E. Glick, 1983, p. 13.

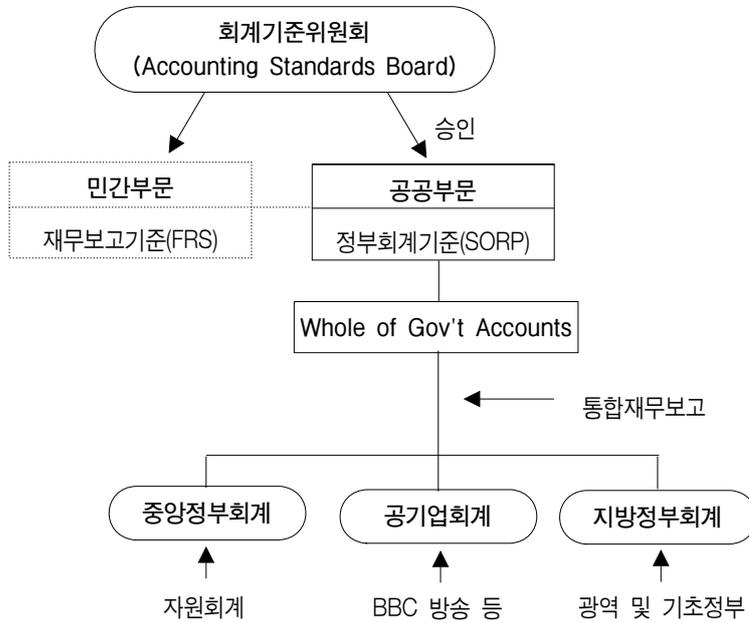
제2절 영국의 지방정부결산제도

1. 회계제도의 개요

영국의 정부회계기준은 회계기준위원회(ASB: Accounting Standards Board)에 서 담당하고 있으며 민간부문 회계기준은 FRS(Financial Reporting Standard)에 의 해 이루어지고 공공부문 회계기준은 SORP(A Statement of Recommended Practice)에 의하고 있다. 복식부기·발생주의회계제도의 도입은 지방정부는 오래 전에 이미 복식부기방식이 사용되어 왔으며(발생주의회계인식은 1994년), 중앙 정부는 1998년에 발생주의에 기초한 자원회계(resource accounting)를 도입하여 운영하고 있다.

정부전체의 통합계정(Whole of Government Accounts)은 <그림 4-2>에서와 같 이 중앙정부(자원회계: resource accounting), 공기업(public corporations, 예: BBC 방송국), 지방정부로 구분되어 이루어져 있다(한국지방행정연구원·성도회계법 인, 2003). 이와 같은 정부회계기준의 제정주체 및 관련 회계실체의 파악은 전반 적인 정부회계결산의 성격과 밀접한 관련성을 지니게 된다. 이 관점에서 영국의 정부회계는 회계기준위원회를 중심으로 회계기준과 회계처리의 일관성을 실질 적으로 유지하고 있음을 알 수 있다.

〈그림 4-2〉 영국 정부회계기준의 포괄범위



지방정부는 SORP(산업, 분야별 회계처리기준에 해당한다)에 따라 회계처리를 실시하는데 이 회계처리규정은 회계기준에 준거하여 매년 개선이 이루어지며 최종적으로는 회계기준위원회(ASB)에 의해 승인을 받도록 되어 있다. SORP는 회계처리의 공정성을 보장하도록 하기 위한 회계 개념과 원칙으로서 다음의 6 가지 원칙을 밝히고 있다.

① 중요성(materiality)이다. 이 회계원칙은 회계정보는 중요한 것만이 정보로서 가치가 있으며 회계처리 및 보고는 중요성의 관점에서 이루어져야 한다는 것이다. 즉, 재무보고는 정보의 공시와 회계원칙에 있어서 정보이용자가 재무제표를 이해하는데 중요한 영향을 미치는 정보를 표시하여야 한다.

② 조직의 영속성(going concern) 원칙이다. 이는 회계실체가 가까운 장래에 청산되는 것이 아니라 장래에도 정상적인 활동을 계속한다는 원칙이다. 따라서

정부의 회계보고서는 조직의 연속성에 기초하여 작성되어야 하며, 정부의 활동이 안정적으로 계속된다는 전제하에 계약, 자산, 수입, 지출 등이 회계처리되어야 한다.

③ 대응성(matching) 원칙이다. 이는 수입과 지출이 동일 회계기간에 있어 제공된 서비스와 대응되어야 한다는 것으로 영국에 있어서 대응성 개념은 표준회계처리규칙(SSAP)의 “회계정책의 공시”에 규정하는 정의에 의한다.²⁸⁾

④ 일관성(consistency) 원칙이다. 이는 회계정보는 전 회계기간에 걸쳐서 일관성을 지녀야 하기 때문에 이미 사용되고 있는 회계처리원칙 및 보고기준은 변경의 타당성이 인정되는 경우를 제외하고는 유사한 환경에서 계속적으로 동일한 방법으로 회계처리 되어야 한다는 것이다.

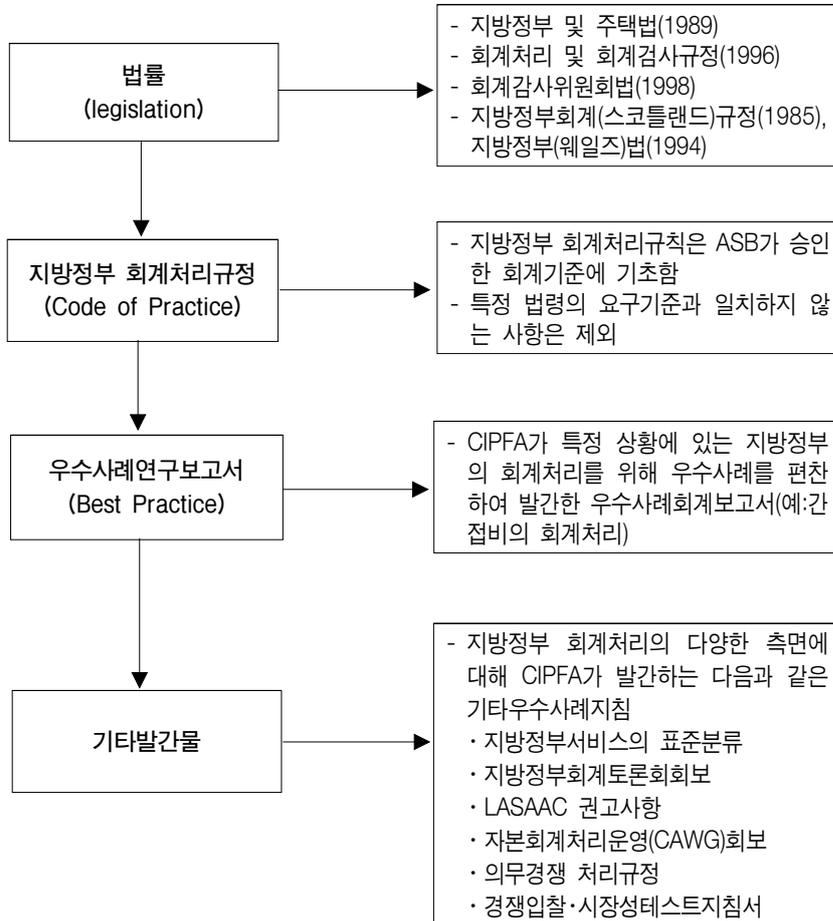
⑤ 신중성(prudence) 원칙이다. 이는 회계정보는 신중성 개념에 따라 합리적으로 측정가능하고 확실성이 있을 때 인식하여야 하며 완전히 알려지고 예측할 수 있는 손실과 부채는 고려되어야 한다는 것을 의미한다.

⑥ 실질우선(substance over form)의 원칙이다. 이는 회계처리 및 보고는 형식적인 법적 기준만이 아니라 오히려 정부의 활동과 거래의 경제적 실질이 반영되어야 한다는 것이다. 즉, 회계처리는 각종 거래와 활동들의 실질내용과 경제적 사실을 반영할 수 있어야 한다는 원칙이다.

이와 같은 일반적인 회계원칙을 토대로 하는 영국 지방정부의 회계기준서 체계는 회계처리와 관련한 법률, 지방정부회계처리규정(SORP), 기타 우수사례보고서, 회계처리 관련 책자 등을 포함한다(<그림 4-3> 참조).

28) 현금주의회계에서는 수입과 지출의 회계인식 시점의 차이로 인해 재정상태의 실제 모습을 왜곡하는 경향을 보이는 한계를 지닌다.

〈그림 4-3〉 영국 지방정부의 회계기준서 체계



2. 자원회계의 도입

1) 자원회계의 도입과정

1995년 하원에서 발간한 보고서 “납세자를 위한 보다 나은 회계제도”에서 각 지방정부는 영국의 일반적으로 인정된 회계실무(GAAP : Generally Accepted Accounting Practice)에 따라 발생주의회계를 준비해야 한다고 권고하면서, 자원

계정이 현금주의 세출예산계정을 대체하고 자원회계가 공공지출 계획과 통제의 기초로 사용하도록 하고 있다. 이후 1995년부터 1999년까지의 회계시스템과 전문가의 개발을 통해 1999/2000 회계연도에 처음으로 회계감사를 받았다.

2000년에 정부자원과 회계에 관한 법(Government Resources & Accounts Acts 2000)이 제정되면서 정부 각 부처의 계정이 현금기초 대신 자원에 기초하여 회계처리할 것이 요구되었다. 이와 관련하여 재무성에서 자원회계매뉴얼(RAM: Resource Accounting Manual)을 발간하여 자원계정이 어떻게 준비되어야 하는지를 제시하고 있는데, 그 중요한 사항을 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 자원계정은 GAAP에 따르며 여러 가지 면에서 민간기업부문에 준비한 계정과 유사하지만, 몇 가지 측면에서 차이점이 있다. 즉, 민간부문의 회계는 주주들에게 수익, 배당금, 지불능력에 대한 정보를 제공하는 반면에 정부는 이윤추구가 주된 목적이 아니고, 납세자는 정부로부터 배당금을 지급받지 않으며, 과세권을 행사하므로 지급불능의 위험은 거의 없다는 점 등의 차이를 갖는다.

둘째, 자원계정은 발생주의원칙에 기초하므로 단순한 현금의 유출·유입의 기록에 의한 정보보다 다양한 재무정보를 제공한다. 즉, 정부활동의 모든 비용(예: 현금지출 뿐 아니라 자산의 사용)을 기록하고, 자산소유와 부채관리 향상을 위한 인센티브를 제공하고, 목적달성을 위해 자원이 어떻게 사용되었는지에 대한 정보를 제공하며, 납세자들이 혜택을 받고 있는지를 보다 용이하게 평가할 수 있는 정보를 제공할 수 있다.

2) 재무보고서의 구성

회계원칙과 기준(accounting principles and standards)은 재무부의 주관 하에 재무보고자문위원회(Financial Reporting Advisory Board to the Treasury)가 중심이 되어 설정하고 이를 재무부가 공표하는 방식을 취하고 있다. 각 중앙부처의 자원회계는 매년 중앙부서별(관련 부속기관 포함)로 발간되는데 여기에는 자원소요액, 재원요구액, 재무상태, 부처의 목적·목표별 자원보고서 등 일련의 보고서를 포함하도록 의무화되어 있다.

자원회계제도 하에서는 다음의 재무제표들이 발행되어야 한다. 즉, 재무보고서는 서문(foreword), 회계책임자의 임무, 내부통제시스템, 재무제표 및 주석, 감사보고서, 부속명세서로 구성된다. 서문은 미국의 경영분석보고서(MD&A), 한국의 재무보고총평과 유사한 것으로 재무제표의 전반적인 내용을 압축적으로 설명하는 내용을 담고 있다. 자원회계예산(RAB)에 의한 정부회계의 기본적인 재무제표는 다음과 같다.

- ① 자원산출요약서(Summary of Resource Outturn)
- ② 운영원가계산서(Operating Cost Statement)
- ③ 대차대조표(Balance Sheet)
- ④ 현금흐름계산서(Cash Flow Statement)
- ⑤ 부처의 목적/목표별 자원명세서(Resources by Departmental Aim and Objectives)

(1) 자원산출요약서는 자원예산과 현금소요액에 대한 예산액과 실제집행액을 비교하여 예산과 실적을 표시하는 회계보고서로서 현금기준의 예산편성에 대한 집행결과 및 발생주의에 의한 자원집행결과를 동시에 표시하도록 작성된다. 이 재무제표는 기업회계에 포함되지 않는 재무제표로 자원예산과 자원회계를 연결하는 회계보고서로서 그 중요성이 인식되고 있다.

(2) 운영원가계산서는 미국의 활동보고서, 한국의 재정운영보고서, 뉴질랜드의 재정성과보고서, 일본의 행정비용계산서에 해당하는 재무제표이며, 기업회계의 손익계산서에 대응되지만 해당 회계연도의 자원소모액을 기관운영에 필요한 행정비용과 사업지출비용을 구분하여 표시한다는 점에서 기업의 손익을 표시하는 성격과는 차이점을 갖는다.

(3) 대차대조표는 회계연도말의 재정상태를 표시하는 재무제표로 미국의 순자산보고서, 뉴질랜드의 재정상태보고서, 한국의 재정상태보고서, 일본의 대차대조표에 해당하는 것이다. 영국의 경우 총자산에서 총부채의 차감한 금액을 순자산이라는 용어를 사용하지 않고 뉴질랜드와 마찬가지로 납세자지분(taxpayer's equity) 개념을 사용하고 있는 것이 특징이다(이경섭, 2003).

(4) 현금흐름계산서는 운영활동과 자본지출을 구분하여 현금유입액과 현금유출액을 통해 회계연도의 현금수지를 파악하는 재무제표로서 기업회계 방식과 유사한 성격을 지닌다.

(5) 부처목적·목표에 의한 자원보고서는 부처조직단위에 대해 설정한 목적과 목표에 따른 비용과 수익을 비교하여 순원가(net cost)를 표시하는 재무제표로 정부의 특성이 반영되고 있다.

그밖에 정부부처별로 산출·성과분석(output and performance analysis) 보고를 하도록 하고 있다. 산출·성과분석 보고는 재무제표와 별개로 작성되고 비록 재무제표의 보완기능을 하는 점도 없지 않지만 재무제표는 아니다. 산출·성과분석과 예산대비 결산이나 예측 대비 결과에 대한 정보는 의회 예산승인을 요구하는 시점에 관계부처별로 발표하여야 한다.

한편, 회계감사는 앞서 열거한 각종 재무제표와 주석을 그 감사대상으로 하며, 정부부처의 목적·목표에 의한 성과분석도 회계의 정식 항목이자 감사대상이 되고 있다. 다만, 산출·성과분석 보고는 자원회계와 별도로 분리 제공되므로 감사대상은 아니지만 그 정보는 다양하게 활용된다는 점에서 중요성이 인정된다.

그리고 회계기준과 관련하여 자산의 인식기준을 보면, 자산의 회계처리에 있어서 사회간접시설(infrastructure assets)은 양도할 수 없는 자산으로 도로, 보도, 교량 등이 이에 해당되는데, 이들 사회간접자본자산은 역사적 원가에 의해 대차대조표(balance sheet)에 기록되며, 내구연수에 기초하여 감가상각을 실시하고 있다. 또한 유산자산(heritage assets)은 정해진 내구연수가 없다는 특성을 지니는 자산으로서 대표적으로 역사적 공원, 예술작품, 문화재 등이 이에 해당한다.

3. 전 국가계정(WGA: Whole of Government Accounts)

1995년에 공공계정위원회(PAC: Public Accounts Committee)가 GAAP에 기초하고 감사를 받는 영국의 모든 공공부문에 대하여 통합된 재무보고서를 요청했고 1998년 7월 재무성과 국가회계국(National Audit Office)이 WGA의 제공에 따르는

비용과 편익을 연구한 보고서를 발간하여 전국가계정의 목적에 대한 설명과 개발프로그램과 도입에 따른 추진계획을 제공하였다. WGA를 제공하는 주요 목적은 공공책임성과 투명성의 증진, 경제적 관리와 재무적 의사결정의 증진, 재정적 사항에 관한 이해증진을 들 수 있다.

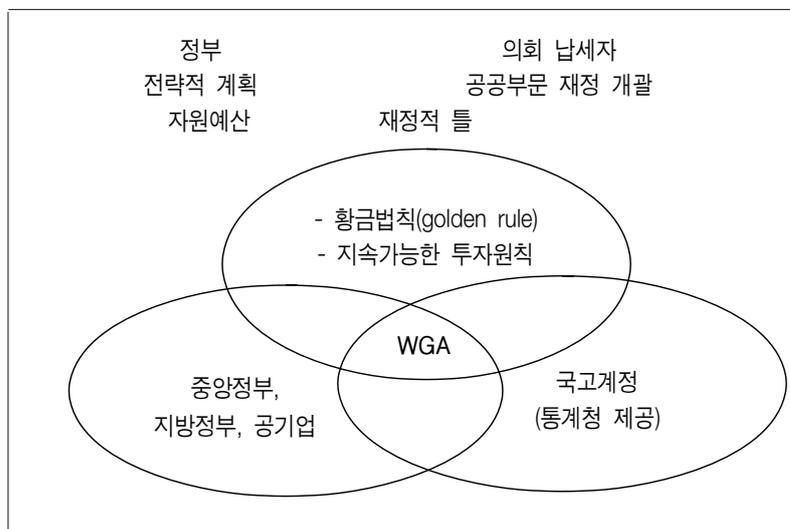
WGA는 궁극적으로 중앙정부의 부처와 기관, 정부부처 외의 공공기관, 공기업, 국가의료서비스 관청 등을 포함한다. WGA는 영국 GAAP에 기초하고 재무성과 CIPFA가 공공부문 내의 회계정보를 통합하는데 협력하고 있다. WGA에 관련한 정부기관을 살펴보면 다음과 같다.

〈표 4-2〉 영국정부의 전 국가계정(WGA)의 범위

구 분	기관 수
○ 중앙정부	300
- 각 부처	50
- 부처 외 공공기관	250
○ 지방공공기관	550
- 국가의료서비스 관청	800
- 공기업	50
합 계	1,700

이와 같은 정부활동에 관한 통합재무보고서의 작성은 정부의 전략적 계획과 자원예산, 의회와 납세자 등 이해관계자의 수요, 재정운영의 기본원칙을 고려하면서 중앙정부, 지방정부, 공기업에 망라하는 재무제표를 통합하여 작성한다는 점에서 재정정보의 제공 수준을 향상시킬 수 있다. 이와 같은 통합보고를 통한 정보의 개선을 추구하는 WGA의 기본 틀을 제시하면 <그림 4-4>과 같다.

〈그림 4-4〉 영국의 전체 국가계정(WGA)의 틀



4. 자원이준 재정관리제도로의 전환

영국 정부는 정부기관의 공공서비스 제공과 관련하여 현금주의회계 하에서 공공부문의 효율성과 성과를 개선하는데 많은 어려움이 발생하였으므로 발생주의 회계기초로 전환하였다. 즉, 1998년에 정부의 책임있는 의사결정, 정부활동에 대한 원가 및 성과평가를 목적으로 자원회계 및 예산제도(resource accounting and budgeting)를 도입하였다.

특히, 영국은 “자원회계 및 예산”이라는 용어를 사용하여 단순한 회계제도의 전환이 아닌 보다 효율적인 재정관리에 초점을 두는 특징을 나타내고 있다. 이에 따라 현금기준의 결산과 발생주의에 의한 원가보고를 동시에 하도록 하고 있으며 성과보고서를 포함하여 결산재무제표를 보고하는 방식을 채택하고 있다.

이와 관련하여 영국정부는 2001년 4월부터 새로운 자원에 기초하는 재정관리(RBFM : Resource-Based Financial Management) 시스템으로 전환하였다. 이 새로

은 재정관리제도로 전환한 주요 목적 중의 하나는 재무보고를 개선하고 의회와 국민들에게 정부의 책임성을 강화하는데 있다. 특히 재정관리의 주요한 개선 및 편익으로서 다음 사항을 강조하고 있다.

- ① 예산편성에 있어서 공공서비스 공급에 따른 경제적 원가를 반영
- ② 정부 자산관리의 개선
- ③ 관리자들에게 보다 나은 유인과 재무정보를 제공
- ④ 재정운영의 투명성과 회계책임성의 증대

제3절 일본의 지방정부결산제도

1. 결산제도의 개요

일본 지방자치단체의 결산체제는 현행 관청회계의 결산서류에 복식부기·발생주의회계의 재무제표를 결산참고서류에 포함하여 의회에 제출하고 있다. 즉, 복식부기 재무제표는 의회에 제출하되 본 결산서가 아닌 단순한 결산참고서로 첨부하는 수준에 위치부여하고 있다. 즉, 결산서류는 크게 지방자치법에서 정하는 결산서와 기타 정령에서 정하는 서류, 그리고 법령상의 규정은 아니지만 각 자치단체의 회계사무규칙에서 정하는 결산참고서류 등으로 구분된다.

첫째, 지방자치법 제233조에서 정하는 서류에는 결산서(제3항), 결산심사의견서(제3항), 주요 시책의 성과를 설명하는 서류(제5항) 등이 해당된다.

둘째, 기타 정령에서 정하는 서류에는 세입세출결산 사항별명세서, 실질수지에 관한 조서, 재산에 관한 조서 등이 포함된다.

셋째, 결산참고서류(예; 동경도 회계사무규칙)에는 각회계결산총괄표, 관별결산개요설명, 국별관별예산결산일람표, 각회계절별예산결산일람표, 회계별재무제표(복식부기·발생주의회계에 의한 결산서류) 등이 포함된다.

그리고 현행 지방자치단체 결산에 대해서는 지방자치법 등의 법령이 그 절차

를 규정하고 있는데, 구체적으로 보면 출납장 또는 수입역은 출납이 폐쇄되는 5.31일부터 3개월 이내에 결산을 조정하여 결산 및 기타 정령에서 정하는 서류 등을 당해 자치단체의 장에게 제출한다.

단체장은 이를 감사위원의 심사에 의뢰한 후, 결산을 의회의 인정에 부의한다. 이때 결산에 대한 감사위원의 의견, 주요한 시책의 성과를 표시하는 서류 및 기타 정령에서 정하는 서류를 함께 제출하여야 한다(지방자치법 제233조). 이것은 예산이 의회의 의결에 따라 적정하게 집행되었는가를 검증함으로써 재정민주주의를 철저히 함과 동시에 행정운영의 효율성 및 재정운영의 건전성을 검토하는 자료를 제공하는 것을 목적으로 하고 있는 것이다.

2. 예산회계제도의 과목분류체계

일본 자치단체의 세입과 세출예산의 과목은 관(款)-항(項)-목(目)-절(節)로 구분되고 있는데, 이는 세입예산은 성질에 따라, 세출예산은 목적에 따라 분류한 것이다. 세출예산에서 관과 항의 과목은 지방의회의 결정없이 유용하여 예산을 집행할 수 없는 의결(입법)과목이며, 목이하의 과목은 집행기관의 책임하에 유용하여 집행할 수 있는 집행(행정)과목에 해당한다.

행정의 기능(목적)별로 분류되어 있는 관, 항, 목의 세출예산과목 중 「관」과 「항」의 예산과목은 자치단체가 자율적으로 결정하여 운용하고 있으나, 「목」의 예산은 28개의 경비성질별로 세분류한 것으로 자치단체간의 비교와 분석에 용이하고, 주민이해를 위해 중앙정부의 방침에 의해 전국적으로 통일되게 운용되고 있다. 그런데 자치단체가 독자적으로 분류기준을 설정할 수 있는 예산과목이라 하더라도 실제로는 「관」, 「항」의 예산과목은 모든 자치단체가 거의 일치되게 적용하는 경향을 보이고 있다.

가. 세입예산 과목분류

일본 지방자치단체의 세입예산과목은 관·항·목의 3단계로 구분되어 있다. 관은 세입의 원천별로, 항·목은 세입의 세부종목 및 세입대상별로 분류하고 있다. 관(款)은 크게 지방세, 지방교부세, 지방양여세, 국고(도도부현)지출금, 지방채 및 우리나라의 세외수입에 해당하는 교부금, 분담금 및 부담금, 사용료 및 수수료, 재산수입, 기부금, 전입금, 이월금 등으로 구분된다. 이러한 과목은 <표 4-3>에서와 같이 도도부현의 경우 15개, 시정촌의 경우 18개로 세분하여 세입원천별로 구분하고 있다.

<표 4-3> 일본 지방자치단체의 세입예산과목의 구분

도도부현		시정촌	
관(15)	항	관(18)	항
1. 지방세	1. 주민세, 2. 사업세, 3. 지방소비세, 4. 부동산취득세, 5. 담배세, 6. 골프장이용세, 7. 자동차세, 8. 광구세, 9. 수렵지등록세, 10. 고정자산세, 11. 자동차취득세, 12. 경유인취세, 13. 입렵세, 14. 수리지역세, 15. 하세, 16. 구법에 의한 세	1. 지방세	1. 주민세, 2. 고정자산세, 3. 경자동차세, 4. 담배세, 5. 광산세, 6. 특별토지보유세, 7. 입탕세, 8. 사업소세, 9. 도시계획세, 10. 수리지역세, 11. 공동시설세, 12. 하세, 13. 구법에 의한 세
2. 지방소비세 청산금	1. 지방소비세 청산금		
3. 지방양여세	1. 지방도로양여세, 2. 석유가스양여세	2. 지방양여세	1. 자동차중량양여세, 2. 지방도로양여세
4. 지방특례 교부금	1. 지방특례교부금	3. 이자할 교부금	1. 이자할교부금
		4. 지방소비세 교부금	1. 지방소비세교부금
		5. 자동차취득 세교부금	1. 자동차취득세교부금
		6. 지방특례 교부금	1. 지방특례교부금

(표 계속)

도도부현		시청촌	
5. 지방교부세	1. 지방교부세	7. 지방교부세	1. 지방교부세
6. 교통안전 대책 특례 교부금	1. 교통안전대책특례교부금	8. 교통안전 대책특별 교부금	1. 교통안전대책특별교부금
7. 분담금 및 부담금	1. 분담금, 2. 부담금	9. 분담금 및 부담금	1. 분담금, 2. 부담금
8. 사용료 및 수수료	1. 사용료, 2. 수수료	10. 사용료 및 수수료	1. 사용료, 2. 수수료
9. 국고 지출금	1. 국고부담금, 2. 국고보조금, 3. 위탁금	11. 국고지출금	1. 국고부담금, 2. 국고보조금, 3. 위탁금
		12. 도(도부현) 지출금	1. 부담금, 2. 보조금, 3. 위탁금
10. 재산수입	1. 재산운용수입, 2. 재산매각수입	13. 재산수입	1. 재산운용수입, 2. 재산매각수입
11. 기부금	1. 기부금	14. 기부금	1. 기부금
12. 전입금	1. 특별회계전입금, 2. 기금전입금	15. 전입금	1. 특별회계전입금, 2. 기금 전입금, 3. 재산구전입금
13. 이월금	1. 이월금	16. 이월금	1. 이월금
14. 제수입	1. 연체금, 가산금 및 과료, 2. 예금이자, 3. 공영기업대부금원리수입, 4. 대부금원리수입, 5. 수탁사업수입, 6. 수익사업수입, 7. 이자할정산금수입, 8. 잡수입	17. 제수입	1. 연체금, 가산금 및 과료, 2. 예금이자, 3. 공영기업대 부금원리수입, 4. 대부금원 리수입, 5. 수탁사업수입, 6. 수익사업수입, 7. 잡수입
15. 지방채	1. 지방채	18. 지방채	1. 지방채

자료 : 日本 地方自治法施行規則(別記) 참조

나. 세출예산 과목분류

일본 지방자치단체의 세출예산은 기능별, 경제성질별 기준에 의거하여 분류하고 있다. 여기서 기능별 분류는 관-항-목의 3단계로 분류하고 있으며, 성질별 분류는 28개의 절(節)로 분류하고 있다. 이중 성질별 분류과목인 「절」은 다

시 경제적 성질에 따라 13종으로 임의 분류하여 경비의 경제적 기능을 분석하는데 활용하고 있다.

(1) 기능별 세출예산 분류

일본의 세출예산과목에 대한 기능(행정의 목적)별 분류에서 우리나라의 장분류 과목은 설정하지 않고 있으며, <표 4-4>에서 제시하는 바와 같이 관분류 과목은 14개 항목(의회비, 총무비, 교육비, 위생비, 민생비, 농림수산업비, 상공비, 노동비, 토목비, 경찰비, 소방비, 공채비, 제지출금, 예비비)으로 분류하고 있어 우리나라의 관의 구성항목(16개)과 상당히 유사하나, 우리나라의 경우 국가예산으로 편성되고 있거나 특별회계 예산으로 편성하고 있는 교육비, 경찰비 등이 단위기능으로 분류하고 있는 점이 차이점이다.

<표 4-4> 일본 지방자치단체의 세출예산과목의 구분

관(14)	항(39)	목
1. 의회비	1. 의회비	1. 의회비
2. 총무비	1. 총무관리비	1. 일반관리비, 2. 문서광보비, 3. 재정관리비, 4. 회계관리비, 5. 재산관리비, 6. 기획비, 7. 지청및출장소비, 8. 공평위원회비, 9. 은급및퇴직연금비
	2. 징세비	1. 세무총무비, 2. 부과징수비,
	3. 호적주민 기본대장비	1. 호적주민기본대장비
	4. 선거비	1. 선거관리위원회비, 2. 선거계발비, 3. 하선거비
	5. 통계조사비	1. 통계조사총무비, 2. 하통계비
	6. 감사위원비	1. 감사위원비
3. 민생비	1. 사회복지비	1. 사회복지총무비, 2. 사회복지시설비
	2. 아동복지비	1. 아동복지총무비, 2. 아동조치비, 3. 모자복지비, 4. 아동복지시설비
	3. 생활보호비	1. 생활보호총무비, 2. 부조비, 3. 생활보호시설비
	4. 재해구조비	1. 재해구조비

(표 계속)

관(14)	항(39)	목
4. 위생비	1. 보건위생비	1. 보건위생총무비, 2. 예방비, 3. 환경위생비, 4. 진료소비
	2. 청소비	1. 청소총무비, 2. 진개처리비, 3. 분뇨처리비
5. 노동비	1. 실업대책비	1. 실업대책총무비, 2. 일반실업대책사업비,
	2. 노동제비	1. 노동제비
6. 농림 수산업비	1. 농업비	1. 농업위원회비, 2. 농업총무비, 3. 농업진흥비, 4. 축산업비, 5. 농지비
	2. 임업비	1. 임업총무비, 2. 임업진흥비
	3. 수산업비	1. 수산업총무비, 2. 수산업진흥비, 3. 어항관리비, 4. 어항건설비
7. 상공비	1. 상공비	1. 상공총무비, 2. 상공진흥비, 3. 관광비
8. 토목비	1. 토목관리비	1. 토목총무비
	2. 도로교량비	1. 도로교량총무비, 2. 도로유지비, 3. 도로시설개량비, 4. 교량유지비, 5. 교량신설개량비
	3. 하천비	1. 하천총무비
	4. 항만비	1. 항만관리비, 2. 항만건설비
	5. 도시계획비	1. 도시계획총무비, 2. 토지구획정리사업비, 3. 가로사업비, 4. 공공하수도비, 5. 도시하수로비, 6. 공원비
	6. 주택비	1. 주택관리비, 2. 주택건설비
9. 소방비	1. 소방비	1. 상비소방비, 2. 비상비소방비, 3. 소방시설비, 4. 수방비
10. 교육비	1. 교육총무비	1. 교육위원회비, 2. 사무국비, 3. 은급및퇴직연금비
	2. 소학교비	1. 학교관리비, 2. 교육진흥비, 3. 학교건설비
	3. 중학교비	1. 학교관리비, 2. 교육진흥비, 3. 학교건설비
	4. 고등학교비	1. 고등학교총무비, 2. 전일제고등학교관리비, 3. 정시제고등학교관리비, 4. 교육진흥비, 5. 학교건설비
	5. 유치원비	1. 유치원비
	6. 사회교육비	1. 사회교육총무비, 2. 공민관비, 3. 도서관비
	7. 보건교육비	1. 보건체육총무비, 2. 체육시설비
11. 재해 복구비	1. 농림수산업 재해복구비	1. 하재해복구비
	2. 하시설재해 복구비	1. 하재해복구비
12. 공채비	1. 공채비	1. 원금, 2. 이자, 3. 공채제비

〈표 계속〉

관(14)	항(39)	목
13. 제지출금	1. 보통재산 취득비	1. 하취득비
	2. 공영기업 대부금	1. 하공영기업대부금
14. 예비비	1. 예비비	1. 예비비

자료 : 日本 地方自治法施行規則(別記) 참조

(2) 성질별 세출예산 분류

세출예산을 성질별로 분류하는 이유는 예산의 통제, 감사의 목적과 경비지출의 경제적 효과를 측정하기 위한 것이다. 우리나라의 경우 대분류(8), 중분류(37), 소분류(79)의 3단계로 구분하여 필요에 따라 이를 적절히 이용하고 있다. 일본의 경우 <표 4-5>에서와 같이 예산통제의 목적을 위한 성질별 분류(28)와 함께 경비의 경제적 기능을 분석하기 위한 경제성질별 분류(13)도 실시하고 있다.

일본과 한국의 성질별 세출예산분류를 비교하면, 한국의 경우 인건비, 물건비 등 8개 대분류 하에 37개 과목을 설정하고 있으나, 일본은 13개 대분류 하에 28개 과목을 정하고 있다. 내용 면에서도 일본은 운영비 성격의 경비를 물건비와 유지보수비로 구분하고 투자 및 출자금과 대부금을 구분하는 등 성질별로 보다 세부적으로 구분하고 있음을 알 수 있다.

〈표 4-5〉 일본 지방자치단체의 성질별 세출예산과목구분

경제성질별(13)	성질별(28)
인 건 비	보수, 급료, 직원수당 등, 공제비, 재해보상비, 은급 및 퇴직연금, 보상비, 부담금, 보조금 및 교부금
물 건 비	임금(비정규직), 여비, 교제비, 수용비, 역무비, 위탁료, 사용료 및 임차료, 공과금
유지보수비	비품구입비, 원재료비(1), 보상·보전 및 배상금
부 조 비	부조비
보 조 비	기부금

〈표 계속〉

경제성질별(13)	성질별(28)
보통건설사업비 재해복구사업비 실업대책비	공사청부비, 원재료비(2), 공유재산구입비
공 채 비	상환금, 이자 및 할인료
투자 및 출자금	투자 및 출자금
적 립 금	적립금
대 부 금	대부금
전 출 금	전출금

3. 지방자치단체의 회계제도 개혁

일본은 2006년도에 많은 수의 자치단체에서 복식부기·발생주의회계에 의한 재무제표를 산출하고 있다. 즉, 총무성에서 각 자치단체 간의 비교와 평가를 가능하도록 하기 위하여 총무성방식에 의한 결산재무정보의 산출을 제시하고 있다. 도도부현(都·道·府·縣)이나 시구정촌(市·區·町·村)은 그동안 대차대조표와 행정비용계산서를 작성·공표하여 왔으며, 2006년 기준으로 작성 현황을 보면, <표 4-6>에서 도도부현과 정령지정도시는 모든 단체가 대차대조표를 작성한 반면에, 시구정촌은 50%를 약간 상회하는 수준을 보이고 있다.²⁹⁾

29) 일부 지방자치단체에서는 독자방식의 대차대조표를 작성하는 경우도 있고 독자방식과 총무성방식의 2가지 모두를 작성하고 있는 자치단체도 있다.

〈표 4-6〉 일본 지방자치단체의 대차대조표 작성 현황(보통회계, 2006년 기준)

(단위: 단체)

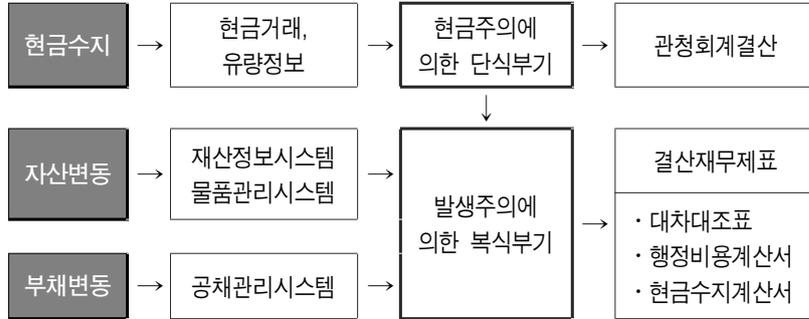
구 분	도도부현	시구정촌			
		소계	지정도시	시/구	정/촌
작성 완료	47 (100.0)	970 (52.6)	14 (100.0)	532 (67.5)	424 (40.7)
• 총무성방식	41 (87.2)	944 (51.2)	14 (100.0)	513 (65.1)	417 (40.1)
• 독자적 방식	3 (6.4)	17 (0.9)	0 (0.0)	13 (1.6)	4 (0.4)
• 2가지 모두	3 (6.4)	9 (0.5)	0 (0.0)	6 (0.8)	3 (0.3)
작성하지 않음	0 (0.0)	873 (47.4)	0 (0.0)	256 (32.5)	617 (59.3)
합 계	47 (100.0)	1,843(100.0)	14 (100.0)	788 (100.0)	1,041(100.0)

이와 같은 일본 공공회계제도 개혁은 기본적으로 (i) 발생주의·복식부기의 도입, (ii) 지방공공단체와 관련 단체를 포함한 연결베이스 기준, (iii) 대차대조표, 행정비용계산서, 자금수지계산서, 순자산변동계산서의 4가지 결산명세표의 정비, (iv) 현행 총무성방식의 개정모형을 동시 병행 등을 제시하고 있다.

4. 동경도의 신재무회계시스템

동경도는 2006년도부터 동경도회계기준에 따라 복식부기·발생주의회계에 의한 재무제표를 작성하고 있다. 이러한 동경도의 신재무회계시스템의 기본구조를 보면, <그림 4-5>에서와 같이 현금수지 관련 정보는 현금주의에 의한 단식부기결산에서 도출하고, 자산변동 정보(감가상각비, 자산액 집계 등)와 부채변동 정보(부채액 집계, 금리 계산 등)는 발생주의에 의한 복식부기결산에서 도출하는 재무회계시스템을 운영하고 있다. 신재무회계제도는 관청회계결산이 유지되고 있으나, 결산재무제표 속에 현금수지 관련 정보를 포함하여 제시함으로써 다양한 재무정보의 제공을 지향하고 있다고 볼 수 있다.

〈그림 4-5〉 동경도의 신재무회계시스템의 기본구조



동경도가 2006년 4월에 새로운 공회계제도로 전환한 근본적인 목적은 저량(stock) 정보와 원가정보가 결여되어 있는 관청회계제도가 안고 있는 결함을 보완할 목적으로 복식부기·발생주의회계를 도입하였다(동경도, 2006). 예를 들면, 국가는 2000년에 국가대차대조표(시안)를 공표한 이후로 2003년 특별회계의 재무서류, 2004년에 성청별 재무서류를 공표하였다. 또한 대부분의 자치단체가 2000년도 이후 지방자치단체의 종합적인 재정분석에 관한 조사연구회보고서에 기초한 통일적인 기준(소위 총무성방식)에 준거하는 형태로 재무제표를 작성·공표하였다.

그렇지만 그 당시의 재무제표는 관청회계방식에 의한 결산수치를 사용하여 작성한 것이기 때문에 이 기법에서는 신속하게 작성할 수 없는 한계를 지니고 있었다. 또한 개별사업별로 작성하는 것이 곤란하여 사업단위의 재정분석 수단으로서도 일정한 한계가 있었다. 이에 따라 동경도는 종래의 재무제표 작성의 문제점을 극복하기 위하여 2006년 4월에 일일 회계처리 단계에서부터 복식부기·발생주의회계를 전칭적으로 도입하도록 된 것이다.

동경도의 공유재산의 관리 현황을 보면, 도가 소유하고 있는 재산은 공유재산, 물품, 채권 및 기금의 4종으로 나누어진다. 이 가운데 공유재산이란 토지, 건물, 물을 비롯하여 공작물, 선박, 항공기, 지상권, 특허권, 주식, 출자에 의한 권리, 부동산신탁의 수익권 등을 말한다. 이것을 학교, 공원, 청사 등의 일반재산, 병

원, 중앙도매시장등 지방공영기업법의 일부적용사업용재산 및 교통사업, 수도사업, 하수도사업 등 동법의 전부적용사업용재산으로 구분하여 표시할 수 있다.

이와 관련하여 새로운 제도의 장점은 자산실사를 통해 누락되거나 잘못 기재된 자산내역을 객관적으로 파악하고, 그동안 재산, 물품 등 각각 개별적으로 이루어지던 자산관리를 종합적이고 체계적으로 회계처리함으로써 효율적인 자산관리가 이루어진다는 점을 들고 있다.

제4절 외국 사례의 시사점

이상의 사례에서 정부부문의 결산제도는 각 국가의 역사적 배경과 회계제도의 특성에 따라 결산 구조와 재무보고서 등에서 차이를 보이고 있다.

첫째, 지방정부의 결산구조 면에서 통합된 재무보고를 실시하는 단일체제(single system)인 경우와 예산결산과 재무결산을 함께 실시하는 병행체제(dual system)가 존재한다. 즉, 영국 자원회계의 경우 예산계정이 발생주의원칙에 기초하여 작성되기 때문에 재무보고시 예산항목과 회계항목간의 조정이 불필요하며 결산재무제표에 현금주의 결산정보를 포함하여 단일체제로 결산구조를 형성하고 있다.

이에 비해 미국, 일본, 한국의 경우 예산과목과 회계과목의 연계가 용이하지 않기 때문에 이를 분리하여 적용하고 결산시점에 양자를 조정하여 결산정보를 제공하는 병행체제를 사용하고 있다. 우리나라의 경우 현행 단식부기·현금주의 예산제도를 감안할 때 영국과 같은 예산 및 회계제도의 개혁을 직접적으로 받아들이기에는 어려우나 향후 예산제도의 개혁을 통해 결산구조를 일원화하는 문제를 검토할 필요가 있다.

〈표 4-7〉 주요 국가 정부회계의 재무보고체계 비교

구분	재무보고체계	주요 특징
미국	통합재무제표는 발생기준으로 통일하고, 펀드유형별 결산보고는 병행 처리하는 방식	예산편성은 수정발생주의 결산보고는 재무제표에 예산실적을 추가하는 방식
영국	자원회계 및 예산제도(RAB)를 통해 발생주의 기준을 모두 적용하며 단일체제를 실시	발생주의예산제도를 도입하여 기획, 예산편성, 결산보고를 총괄적으로 연계하여 재정관리의 성과개선 및 예산효율성을 제고함
일본	예산결산 및 재무결산을 병행처리, 예산결산을 중심으로 하고 재무제표는 보충적 정보로 활용	발생기준을 적용하여 재무회계제도의 개선을 적극 추진하고 있음

둘째, 발생주의회계를 도입하여 실시하는 경우 제도의 도입단계로부터 안정화 및 정착단계로 나아가면서 유용한 재무정보를 산출할 수 있도록 재무제표를 비롯한 재무보고서의 내용을 지속적으로 보완해 나가는 것이 필요하다. 이것은 새로운 제도 도입으로 인한 비용과 편익을 고려하는 경우 재무정보를 유용하게 활용하기 위해서는 그에 대응하여 재무제표가 정부행정에 필요한 정보와 공공적 특성을 반영할 수 있어야 하기 때문이다. 이러한 점에서 정부의 재정상태와 운영성과를 적정하게 표시할 수 있도록 재무제표의 형태와 내부적인 과목분류 방식을 새롭게 설계하는 조사와 노력이 필요할 것이다.

셋째, 예산과 회계의 연계 기능 강화가 요구된다는 점이다. 재무제표에서 나타나는 결산정보를 다음연도 재정운용계획을 수립하고 예산편성에 반영하기 위해서는 구조적 측면과 운영 측면에서 예산과 회계의 연계성을 확보하는 것이 필요하다. 즉, 예산집행의 결과와 자산·부채관리의 연계를 강화하고 정부활동에 따른 비용과 성과를 측정하여 그 결과가 정부의 정책과 사업운영에 반영될 수 있는 환류기능을 강화하여 실질적인 예산 효율성과 재정관리 성과 개선을 유도하여야 할 것이다.



제 5 장 지방자치단체 결산제도의 정립방안

제1절 기본방향

현행 법령에는 결산의 원칙으로 “정부는 결산이 정부회계에 관한 기준에 따라 재정에 관한 유용하고 적정한 정보를 제공할 수 있도록 객관적인 자료와 증거에 따라 공정하게 이루어지게 하여야 한다”고 규정하고 있다.

그러나 현행 예산회계제도는 예산결산, 복식부기결산, 사업별 예산(시범운영) 등 각각의 제도 특성에 따라 결산정보가 산출되며 그 결과 역시 차별화된 정보가 산출되고 있다. 이러한 정보가 오류가 있는 것은 아니지만 각각 별개의 정보가 산출되는 관계로 왜 이러한 차이가 발생하는지 그리고 동일한 회계연도에 동일한 사업결과에 대한 다양한 서류의 산출로 인해 이해관계자의 혼란을 초래할 여지가 있다.

이러한 문제에 직면하여 본 연구에서는 현행 결산제도의 전반적인 사항을 거시적으로 살펴보면서 아래와 같은 방향과 범위에서 정책대안을 제시하고자 한다.

첫째, 현행 예산회계와 재무회계 결산의 조정·보완을 통한 결산분석이 가능하도록 접근한다. 즉, 예산회계 결산을 복식부기 재무결산 정보와 예산통제, 자원배분 등과 연결하여 재정관리를 실질적으로 개선할 수 있도록 결산체계를 수립한다.

둘째, 사업예산의 결산결과가 원가와 연계될 수 있는 방향을 탐색한다. 즉, 사업예산은 기본적으로 행정서비스와 그에 따르는 자원소요액(원가)이 결합될 수 있도록 사업예산체계와 결산과목을 연계 설정하는 것이 필요하다. 더 나아가 정

부가 설정한 성과목표를 달성하는데 필요한 정보로서 예산편성에 필요하고 달성된 성과를 측정하는데 필요한 관리정보, 의사결정 회계정보를 산출할 수 있도록 하는 결산제도로 전환하는 것이 필요하다. 이를 위해서는 계정과목체계는 물론 경상계정과 자본계정의 구분, 행정비용과 사업원가의 구분, 자본비용 포함여부 등을 고려하면서 예산과 결산체계를 설정하여야 한다.

이를 위한 쟁점사항과 대안으로는 사업예산구조 및 사업예산 결산서류를 재무결산에 반영하는 방안, 재무정보의 연계 분석 확보(유량정보와 저장정보의 연계 강화), 통합적인 재무보고 및 장부체계로의 전환, 성과 및 원가관리의 반영방안, 지방자치단체의 외부감사제도 도입, 행정서비스의 평가에 유용한 정보 제공(서비스 제공에 관한 경제성, 효율성, 효과성 평가에 관련한 성과정보의 산출) 등을 들 수 있다.

결과적으로 본 연구는 앞에서 제시한 방향성을 종합적으로 고려하면서 새로이 도입되는 사업별 예산과 복식부기제도에 의해 나타나는 제반 영향을 검토하고 회계처리와 결산과정, 결산정보의 차이를 분석하고 양자 간의 조화를 모색하는데 그 목적이 있다.

이를 위해 결산제도(현금주의에 의한 예산회계, 발생주의에 의한 재무회계) 간에 나타나는 정보를 분석하며, 특히 결산정보를 유형화하고 결산서체계 및 결산정보 내역을 통합·조정하는데 초점을 두고 있다. 이러한 연구목적 하에서 다음과 같은 3가지의 연구방향을 인식의 출발점으로 하고 있다.

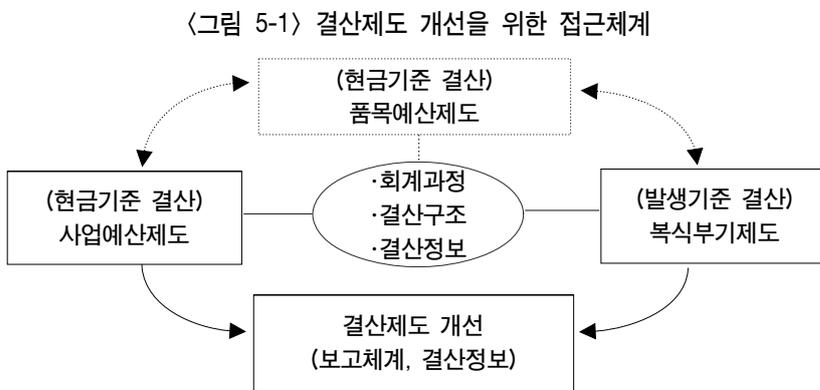
첫째, 예산결산과 재무결산의 관계이다. 즉, 재정관리제도의 발전과 관련하여 정부재정운영의 특성상 예산의 중요성이 인정되고 있으므로, 복식부기회계제도가 도입 시행되더라도 예산회계정보는 그대로 존재하게 될 것이다. 따라서 향후 예산회계 결산과 재무회계 결산이 각각 의미를 지니면서 정보연계 관점, 재무보고 관점에서 상호 보완적으로 기능하도록 하여야 한다.

둘째, 사업예산, 복식부기제도의 생성정보 검토이다. 즉, 사업예산제도는 예산제도의 변화를 의미하므로 도입 추진과정을 단계적으로 구분하여 사업결산정보의 생성과 보고 대안을 검토하는 것이 필요하다. 반면에 복식부기회계는 재무결산

정보의 다양성과 유용성에 초점을 두고 재무정보의 정합성을 갖도록 조정한다.

셋째, 재무회계시스템의 기능 강화에 대한 검토이다. 즉, 새로운 제도의 도입 시행은 동시에 지방자치단체 결산과정에서 다양한 영향을 미칠 것이고, 결산검사 등 제도적 차원에서도 개선이 필요하므로 이에 대한 검토가 요구된다.

이상에서 제시된 주요 연구 내용과 관련하여 사업예산제도와 복식부기회계의 도입에 따른 영향 요인과 이를 해결하기 위한 기본적인 방향과 접근방법을 요약하여 정리하면 <그림 5-1>과 같다.



제2절 지방결산구조의 개편

1. 재무회계시스템의 정립

가. 쟁점

지방자치단체의 결산제도는 2007년 복식부기·발생주의 회계제도 도입에 따라 예산회계결산과 재무회계결산으로 결산체계를 이원화하여 이루어지고 있다. 이 외에 2008년부터는 사업예산제도의 도입이 예정되어 있어 복식부기회계제도

와 사업예산제도 간의 관계를 정립할 필요성이 제기된다. 이 경우 사업예산제도는 예산제도의 일종이긴 하지만 현행의 품목예산제도와는 그 목적 및 성격이 완전히 다르기 때문에 새로운 사업중심의 결산시스템을 고려하면서 재무회계시스템을 바라보는 시각이 필요할 것이다.

이와 관련하여 위에서 기술하고 있는 예산회계제도는 다음과 같은 특성이 발견된다. 즉, 현행 품목별예산과 사업예산제도는 “예산”이라는 1회계연도의 재정계획에 중심이 있고, 복식부기회계제도는 예산의 집행결과에 중심이 있다. 그리고 앞의 두 제도는 현금주의 방식에 의해 계리되며, 복식부기제도는 발생주의에 의해 계리된다. 결과적으로 예산회계제도 간의 차이는 계획과 결과를 일치시킬 것인지 나아가 현금주의와 발생주의를 하나의 인식기준으로 통합할지의 문제로 나타나게 된다. 따라서 재무회계시스템의 정립 방향은 다음과 같은 쟁점이 제기될 수 있다.

첫째, 현행 현금주의제도(품목별예산, 사업예산)와 복식부기회계제도에 의해 생성되는 정보는 각각의 목적, 기능, 성격이 차별화되어 있기 때문에 이를 별개의 제도로 인식하고 각 제도로부터 생성되는 정보를 구분할지 여부이다.

둘째, 양 회계제도는 동일한 회계연도에 이루어진 사업계획과 지출이라는 점에서 이를 통합할지의 문제이다.

이와 관련하여 가장 바람직한 방안은 재무보고서(재무제표)를 중심으로 세입세출예산결산 관련 정보를 재무회계결산에 포함하는 방향으로 재무회계시스템을 정립하는 방향 즉, 양 제도를 통합하는 것이라고 할 수 있다. 다만, 이를 위해서는 현행 지방재정제도와 관련하여 구조적인 정비문제가 선행되어야 하는 어려움이 있어 이를 일시에 통합하기 보다는 시간적 단계를 고려하여 단기적으로는 현행의 형태를 유지하되 통합을 전제로 부분적인 개선방안을 제시한다.

나. 대안

1) 단기적 대안

가) 개념

단기적 대안은 현행 예산결산의 경우는 종전과 같은 방법으로 현금주의결산을 통해 예산편성 및 예산 대비 실적의 분석을 위한 결산 첨부자료를 산출하되, 예산결산서 종류를 간소화하여 이를 재무회계 결산의 첨부서류 또는 부속명세서로 대체하는 방식을 의미한다.

다시 말해 예산회계는 현금주의, 재무회계는 발생주의를 기준으로 처리하되 양자 간의 중복되는 정보는 단일화하고, 차이를 규명할 수 있는 조정명세서를 산출함으로써 단기적으로 각 제도간의 현 상태를 유지한 채 장기적으로 통합하기 위한 기반을 마련하는 방안을 의미한다. 예컨대, 재무결산보고서, 공유재산증감 및 현재액보고서 등은 양 결산 간에 중복되는 사항이 존재하므로 이를 조정하는 방식이다.³⁰⁾

나) 방안

재무회계시스템의 정립은 먼저 사업예산제도와 복식부기·발생주의회계제도의 도입에 따라 기본적으로 현금주의에 의한 예산결산과 발생주의에 의한 재무결산으로 이원화되는 체계를 고려할 수 있다. 이를 위해서는 각 회계제도별로 다음과 같은 체계를 유지할 필요가 있다.

첫째, 예산회계 결산은 사업별 예산체계에 따라 예산집행 실적을 현금주의 방식으로 결산한다. 자치단체의 연간 재정운용에 대한 종합적 분석, 기능별·사업별 집행실적, 예산사용 내역 등을 포함하며, 예산집행 결과는 조직/사업(정책, 단위, 세부사업)/예산과목별로 기록하여 표시하는 방법이다.

둘째, 재무회계 결산은 결산시점의 재정상태(자산, 부채, 순자산), 회계연도

30) 양 회계간의 차이발생 원인 및 조정방안에 대해서는 다음에 기술되는 “2. 결산서류의 체계화 방안”에서 자세히 기술하고 있다.

기간의 운영성과(수익, 비용), 순자산변동(회계연도 기간의 순자산변동상황), 현금수지(회계연도 기간의 자금의 원천과 사용결과) 및 각종 보충정보(결산에 대한 총평, 필수보충정보, 부속명세서)를 포괄하는 재무보고서(발생주의방식)를 산출하는 방법이다.

결과적으로 단기적 방안은 향후 사업예산의 결산제도도 현행 방식과 큰 차이가 없이 하나의 독립된 제도로 그 기능을 수행할 수 있도록 하는 제도라고 할 수 있다.³¹⁾

2) 장기적 대안

가) 개념

장기적 대안은 사업예산의 결산서와 복식부기회계의 재무보고서를 하나의 결산서로 통합하여 작성하는 방안을 의미한다. 다시 말해 장기적 대안은 사업예산 제도가 도입되고 복식부기회계제도가 안정화되는 시점에서 재무정보의 유용성을 제고하는 관점에서 지방자치단체의 재무회계시스템을 사업중심의 예산결산서와 복식부기회계의 재무보고서를 통합·작성하여 회계감사를 받고 그 결과를 지방의회에 보고하는 결산체제를 의미한다.

이는 재무결산체제의 일관성을 유지하고 재무보고체제를 단일화하는 방식이며, 재정정보를 개선하고 회계실체 간의 내부거래를 상계한 통합재무제표를 산출하여 전체적인 재정상황과 운영성과에 관한 정보를 지방의회와 납세자(주민)에게 공표함으로써 공공회계책임(public accountability)을 개선할 수 있을 것이다.

나) 방안

사업예산과 복식부기회계제도의 결산시스템을 통합하기 위해서 먼저 고려되

31) 사업예산제도의 결산시스템에 대해서는 아직 구체화되지 않은 상태이지만 사업예산의 경우도 현행 예산회계의 절차를 큰 변화 없이 수용하는 것으로 이해할 수 있다. 다만, 결산서의 내용에서는 사업예산체계에 초점을 두고 결산정보의 특성을 살리는 것이 필요할 것이다.

어야 하는 것은 현금주의방식과 발생주의방식 중 어느 인식기준으로 단일화할지의 문제가 제기된다. 이러한 문제는 결산제도가 갖고 있는 의의 및 특성 그리고 이를 이용하게 되는 관계집단과의 관계 등을 종합적으로 고려하여 결정할 문제이나 일반적으로 재정정보의 다양성, 정확성, 투명성 등에서 현금주의에 비해 발생주의가 상대적으로 우수한 것으로 인식되고 있다.

따라서 장기적으로 결산시스템의 통합은 발생주의를 기초로 정보가 산출될 수 있도록 제도화하는 것이 필요할 것으로 판단된다. 이 경우 사업예산제도도 예산에서부터 결산까지 전체를 발생주의에 의해 처리할지 또는 계획 및 집행과정에서는 현금주의에 의하여 처리하다가 결산과정에서 발생주의를 적용할지의 문제가 여전히 남게 된다. 이 역시 관련된 다양한 영향요인을 고려해서 결정할 문제이나 아직 우리의 경우 예산까지 발생주의를 적용하는데 한계가 있다는 점에서 단계별로 접근할 필요가 있다고 판단된다.

결과적으로 장기적 대안 역시 단계별로 접근할 필요성이 있다. 먼저 회계제도는 발생주의를 적용하여 결산재무제표를 생성하되, 보다 궁극적으로는 예산과 결산 모두 발생주의 원칙과 인식기준으로 통합하는 것이 필요할 것으로 판단된다. 이 과정에서 현행 사업예산제도의 안정화 정도 그리고 회계감사제도 등 통합결산을 위한 제도적 정비가 요구된다. 앞에서 기술한 결산구조의 개편 내용을 요약·정리하면 <표 5-1>과 같다.

〈표 5-1〉 지방자치단체 결산구조의 개선안

구분	현행	단기적 대안	장기적 대안
예산제도	사업예산	좌동	사업예산구조의 개편 (비용 및 성과분석)
회계제도	이원체제(현금주의와 발생주의의 결산의 병행처리)	좌동	조직/사업단위 원가분석 및 단위비용 산정
회계감사제도	예산결산 : 결산검사 재무결산 : 공인회계사 검토의견	결산검사로 통합 및 단일화	외부감사제도 도입
재무회계시스템	예산결산 및 재무결산의 병행	결산서류의 조정	재무결산의 통합(일원화)

다. 효과

1) 대안 간의 관계

단기적 대안과 장기적 대안은 단순히 시기적인 차이를 구별한 것 외에 현행의 제도를 최대한 활용하되 최종적으로는 하나의 대안으로 가기 위한 순차적 방안이라고 볼 수 있다. 결과적으로 양 대안은 실질적으로는 차별성 보다는 사업예산과 복식부기회계제도간의 통합을 위한 하나의 과정으로 이해될 수 있다.

즉, 단기적 대안은 현행 예산회계 시스템을 수용하고, 향후 도입될 사업예산제도도 현행 예산회계시스템의 범위 내에서 이를 수용하여 제도도입의 가능성을 제고하기 위한 것이라고 할 수 있다. 다만 이 과정에서 양 제도간의 차이에 의해 발생하는 원인을 규명하고 이를 일치시키기 위한 요인의 발굴 및 제도적 기반을 형성하는데 그 주요 목적이 있다.

반면에 장기적 대안은 재무보고체계의 통합과 결산정보의 이해가능성 관점에서 양 제도를 하나의 결산서로 통합·작성하여 정보를 공시하는 접근이며, 더 나아가 향후 예산 및 결산제도가 발생주의에 의한 통합을 전제로 나아가야할 방향을 제시한 것이다. 결국 장기적 대안의 경우 그 과정 속에서도 지속적으로 제도화하며 추진되어야할 과정을 제시한데 불과하다.

결과적으로 두 가지 대안에서는 향후 예산회계 및 재무회계는 발생주의 인식기준으로의 통합을 위해 관련 제도의 순차적 조정과정이 지속적으로 이루어질 필요가 있음을 제기하고 있다.

2) 효과

재무회계시스템을 정비하는데 있어 단기적 대안으로는 양 회계제도가 생성하는 정보간의 차이가 무엇인지를 규명하는데 도움을 줄 수 있다³²⁾. 즉, 각 제도로 부터 산출되는 정보 간에는 그 목적 및 기능별로 차이가 발생하게 되며 이 때

32) 차이의 원인 및 대안에 대해서는 뒤에서 상술한다.

각 정보의 차별성이 나타나는 원인을 규명하는데 도움을 줄 수 있다. 뿐만 아니라 궁극적으로 회계제도가 통합되기 위해서 필요한 제도적 개선사항을 예시함으로써 제도통합이 용이하도록 지원할 수 있다는 장점이 있다.

반면에 장기적 대안인 통합적인 재무보고시스템은 지방자치단체의 재정정책과 예산을 편성하는데 기여할 것이며, 공공서비스의 효율적 관리와 보다 효과적인 자원배분을 지원하는데 있어서 가치 있고 투명한 정보를 제공하게 될 것이다.

2. 결산서류의 체계화

가. 쟁점

결산서류의 체계화와 관련하여 쟁점이 되는 것은 복식부기·발생주의회계에 의한 재무제표와 사업예산의 결산서를 어떠한 제도적 위치에 부여할 것인가의 문제이다. 현행의 법적 규정상 복식부기 재무제표는 현금주의 세입세출결산서의 첨부서류로서 제출토록 하고 있으며 사업예산에 대해서는 별도의 규정이 마련되어 있지 않은 상황이다.

복식부기 재무제표의 경우는 현행의 자치단체 결산과 관련하여 지방자치법 등의 법령이 그 절차를 규정하고 있다. 구체적으로는 세입주관과장 및 출납주관과장은 출납폐쇄일(다음해 2월말)로부터 80일 이내(매년도 5월 19일까지)에 결산을 처리하여 결산 및 기타 법령에서 정하는 서류 등을 당해 자치단체의 장에게 제출한다. 단체장은 결산에 대한 감사위원의 감사의견서를 첨부하여 결산의 회 승인에 부친다. 지방의회에 제출하는 결산서에는 세입·세출결산보고서, 계속비결산보고서, 지방자치단체의 채권·채무에 관한 보고서를 첨부하도록 하고 있다.

현행 지방재정법시행령 제59조(세입·세출결산서 등의 제출)에 의하면, 자치단체의 장이 지방의회에 제출하는 세입·세출결산서에는 세입·세출결산보고서, 계속비결산보고서, 지방자치단체의 채권·채무에 관한 보고서, 법 제53조제1항의

규정에 의한 재무보고서를 첨부하여야 한다(제2항)고 규정하여, 복식부기·발생주의회계에 의한 재무보고서를 세입세출결산서에 포함시키고 있으나 복식부기 재무제표는 결산 첨부서류의 위치에 있다고 볼 수 있다.

결과적으로 현행 지방자치단체의 결산서류는 지방자치법과 지방재정법에 근거하여 현금주의에 의한 세입세출결산과 감사위원의 감사의견서(첨부), 발생주의에 의한 재무제표와 공인회계사의 검토의견(첨부)을 결산서류로 하여 지방의회에 보고한다.

이러한 현행 결산서류와 관련하여 다음과 같은 쟁점이 제기될 수 있다.

첫째, 사업예산에 따른 결산서의 위치 부여

둘째, 사업예산, 복식부기제도, 현금주의 예산회계 등으로부터 산출되는 결산서 간의 체계 조정

이러한 쟁점은 향후 결산구조가 정립되면 이에 대응하여 결산서류도 재무정보의 이해력을 높이고 일관성을 유지하는 관점에서 개선하는 것이 바람직할 것이라는 측면에서 제기될 수 있는 사안이라고 할 수 있다.

이러한 인식을 출발점으로 할 때 결산서류를 체계화하는 작업이 선행될 필요가 있다. 이를 위해 앞에서 기술한 재무회계시스템의 조정과 일관성을 유지하기 위해서는 최종적으로는 복식부기 결산서류를 중심으로 나머지 제도의 서류가 조정될 필요가 있다. 그러나 이 역시 당장 실현하기에는 현실적으로 어려움이 있기 때문에 먼저 실현 가능성을 기준으로 단기적으로 제도화하는 방안과 장기적 대안 등 두가지 접근방안을 제시한다.

〈표 5-2〉 현행 지방의회에 제출하는 결산서류

현금주의회계	발생주의회계	근거법령
세입세출결산서	(세입·세출결산서에 첨부)	지방자치법 제134조 1항, 지방재정법시행령 제59조 1항
- 세입·세출결산보고서 - 계속비결산보고서 - 지방자치단체의 채권 • 채무에 관한 보고서	-	지방재정법시행령 제59조 2항

(표 계속)

현금주의회계	발생주의회계	근거법령
검사위원의 감사의견서(첨부)	-	지방자치법 제134조 1항
-	복식부기회계에 의한 재무 보고서(첨부)	지방재정법시행령 제59조 2항
-	공인회계사 검토의견(첨부)	지방재정법 제53조 2항

나. 단기적 대안

1) 개념

단기적 대안은 사업예산체계에 의한 사업결산서류를 중심으로 복식부기 재무제표를 첨부서류 또는 참고사항으로 하여 결산서류를 구성하는 방안이다. 이러한 방안은 가능한 현행의 제도를 수용하되 장기적으로 복식부기를 중심으로 통합하기 위한 준비단계로서 의미가 있는 대안이라고 할 수 있다.

이 경우 사업예산을 중심으로 구성하는 것은 사업예산에 의한 결산서류에 사업을 중심으로 한 예산편성과 과목(통계목)이 제시되어 있기 때문에 현행의 세입세출결산서로서 생성될 수 있는 정보를 포착할 수 있다는 장점이 있다. 따라서 사업예산을 중심으로 할 경우 현행 세입세출결산서를 대체할 수 있어 서류의 중복을 피하고 또 현재 활용되고 있는 제도를 수용한다는 점에서 접근성을 제고할 수 있는 장점이 나타날 수 있다.

2) 방안

단기적 대안이 현행 제도와 가장 큰 차이점은 세입세출결산서를 사업중심의 세입세출결산서로 대체한다는 점이다. 이로 인해 사업예산과 현금주의 예산회계 그리고 복식부기결산 간에 체계성을 유지할 수 있게 된다. 이 경우 첨부서류는 현행의 부속서류를 그대로 유지하며 복식부기 결산서류도 현재와 같이 첨부서류로 제출하게 된다. 다만, 이 경우 현재 세입세출결산에 대한 결산검사와 복식부기회계 재무제표에 대한 공인회계사의 검토가 중복되는 것을 없애고 결산

검사를 통합하는 것은 필요할 것이며, 또 양 제도간의 차이를 보여줄 수 있는 차이조정명세서를 작성하는 것도 필요하게 된다.

〈표 5-3〉 지방자치단체 결산서류의 조정: 단기적 대안

사업결산서류	복식부기 결산서류	비고
<ul style="list-style-type: none"> ○ 사업중심의 세입세출결산서 ○ 감사위원의 감사의견서 		※ 결산검사는 통합하여 실시하고, 양자 간의 차이 조정명세서 제공
<ul style="list-style-type: none"> ○ 첨부서류 <ul style="list-style-type: none"> - 세입세출결산사업명세서 - 채무부담행위설명서 - 계속비사업설명서 - 명시이월사업설명서 - 전전년도결산총계및순계표 - 지방채증권및차입금현황조서 - 공유재산현황조서 - 직종별정원표 - 중기지방재정계획 - 채무현재액및연차별상환계획조서 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 재무제표 <ul style="list-style-type: none"> - 재정상태보고서 - 재정운영보고서 - 순자산변동보고서 - 현금흐름보고서 - 주식 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ 참고사항 <ul style="list-style-type: none"> - 사업설명서(정책, 단위, 세부사업) 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 복식부기회계 관련 보충정보 	

다. 장기적 대안

1) 개념

장기적 대안은 재무회계시스템이 복식부기회계제도로 통합·조정되는 경우 결산서류 역시 복식부기 결산서를 중심으로 체계화하는 방안이다. 다시 말해 이 방안은 장기적 관점에서 복식부기회계에 의한 재무회계 결산서류를 중심으로 현행 예산회계 결산서류(사업예산 구조 및 사업예산 결산서류)를 보완하여 통합 작성하는 방식으로 결산서류를 체계화하는 방안이다.

2) 방안

장기적 방안은 복식부기 재무제표가 첨부서류에서 결산서로 변경되며 사업중심의 세입세출결산서 역시 성과측정 및 관리를 위해 중요한 정보를 생성한다는 면에서 중요서류 즉 결산서에 포함시키는 것이 필요하다. 이 경우 복식부기의 보충정보는 첨부서류로서 기능을 하게 되며 사업결산의 첨부서류 역시 첨부서류로서 제출하는 것이 필요하다.

결과적으로 장기적 방안에 의할 경우 현행 세입세출결산서를 포함한 첨부서류는 불필요하게 되며 이때의 회계인식기준은 현금정보를 담고 있는 서류 외에는 발생주의기준에 의해 모든 서류가 작성되게 된다. 이는 재무회계시스템이 발생주의로 일원화되는 시점을 기준으로 모색된 대안이기 때문이다. 이외에 결산검사는 감사보고서로 대체하는 것이 필요할 것이다.

〈표 5-4〉 지방자치단체 결산서류의 조정: 장기적 대안

현행	결산서류	개선안
- 사업중심의 세입세출결산서 (사업결산서)	결산서	○ 재무제표 - 사업중심의 세입세출결산서 - 재정상태보고서 - 재정운영보고서 - 현금흐름보고서 - 순자산변동보고서 - 주식
- 사업결산 첨부서류 - 복식부기 재무제표	첨부서류	- 사업결산 첨부서류 - 복식부기 보충정보
- 사업설명서	참고사항	- 사업설명서 - 복식부기 사업원가계산서
- 감사위원의 감사의견서 - 공인회계사의 검토의견	결산검사	- 감사보고서

제3절 예산회계와 재무회계의 정보관리 체계화

1. 기본접근

예산회계의 결산과 재무회계의 결산간에 나타나는 차이를 극복하기 위해서 다음과 같은 몇 가지 기본방향 하에서 대안을 강구하고자 한다.

첫째, 우리나라에서는 예산회계와 재무회계를 이원화하고 있다. 다시 말해 예산회계와 재무회계가 단기적으로는 양립하여 존치되는 것을 전제로 하고 있기 때문에 양자 간의 관계로 이원화를 전제로 한다.

둘째, 양자가 이원화된다고 하더라도 결산결과가 다르게 나타날 경우 그 차이를 설명할 수 있어야 하며 뿐만 아니라 양자가 동일 또는 유사한 예산에 대하여 서류를 작성할 경우 가능한 중복되는 부분을 최소화할 수 있어야 할 것이다.

셋째, 양 회계는 본질적으로 차이가 발생하고 있다. 다시 말해 현행 예산회계는 현금주의를 적용하고 있고, 재무회계는 발생주의를 채택하고 있다. 이러한 본질적인 차이에 의해 재산(자산)의 경우를 예를 들어 살펴보면, 발생항목(예: 미수금, 선급비용 등)과 예산외거래(예: 관리전환, 기부채납 등) 등은 예산회계에는 나타날 수 없는 항목이다. 따라서 이러한 차이는 양 회계가 본질적으로 갖고 있는 차이에서 발생하는 항목이므로 양자 간의 차이를 극복하는데 한계가 있으므로 이들 항목은 제시하는 수준에 그치고자 한다.

넷째, 양 회계 간에는 결산서식의 차이, 결산과정의 차이, 기능의 차이 등이 존재하지만 본 연구는 연구기간 등의 한계로 인해 결산서식의 차이를 중심으로 대안을 마련하고자 한다.

다섯째, 양 회계의 결산서류는 본보고서와 부속서류로 구분된다. 다시 말해 예산회계의 경우 결산서(본보고서)와 결산서 부속서류(부속서류)로 구분되며, 재무회계는 재무제표(본보고서)와 명세서(부속서류)로 구분된다. 이러한 차이로 인해 어느 한 회계의 본보고서 내용이 다른 회계에서는 부속서류로서 공시하는 경

우도 발생하고 있다. 그러나 본 연구에서는 양 회계간의 업무중복의 완화 및 정보공개의 중복성 배제에 초점이 있다는 점에서 본 보고서와 부속서류의 차이를 일치시키는 대안은 본 연구의 연구범위에서는 고려하지 않는다.

2. 자산관리 정보의 체계화

가. 예산회계와 재무회계 비교

예산회계와 재무회계 간 자산관련 차이가 발생하는 부분은 첫째, 자산의 가액 산정방식 차이에서 비롯된다. 즉 양자간 모두 자산의 가액은 당해 자산의 취득원가를 기초로 하여 계상하는 부분은 동일하지만 재무회계에서의 취득원가(acquisition cost)는 자산의 구입대금 뿐만 아니라 동 자산을 본래의 목적에 사용하기 위하여 지출한 금액도 포함되기 때문에 차이가 발생하게 된다. 예를 들면, 재무회계에서는 차량의 취득가액에는 차량운반구인 승용차의 경우 차량자체의 가액은 물론 등록세, 수수료 기타 부대비용이 모두 취득원가에 포함된다.

둘째, 예산외거래에 의한 자산가치의 변화부분의 포함 여부이다. 즉, 예산회계에서는 예산에 반영되어 이루어지는 가치의 변화 만이 포함되나 재무회계에서는 교환, 기부채납, 관리전환, 기타 무상으로 취득한 자산 등 예산외의 거래도 포함된다.

셋째, 장부가액의 감액 여부이다. 즉, 예산회계에서는 내구연수가 완성되기 전까지는 장부가액의 변화가 없으나 재무회계에서는 일반적으로 진부화, 물리적인 손상 및 시장가치의 급격한 하락 등의 원인으로 인하여 그 가치가 장부가액보다 현저하게 떨어져서 회복할 가능성이 없는 것으로 판단되는 경우 자산의 장부가액(취득원가)을 감액하도록 하고 있다. 이외에 예산회계와 재무회계의 차이가 발생하는 원인으로는 감가상각, 자본적지출과 경상적지출, 자산의 인식범위, 건설중인 자산의 포함 여부 등이 있다.

나. 대안

1) 차이가 발생하고 있는 과목

지금까지의 분석결과 예산회계와 재무회계의 결산서류 상에는 많은 차이가 나타난다. 과목별로는 예산회계의 경우 현금 및 유가증권, 채권, 물품 및 공유재산 등 모든 재산과목에서 발생하고 있으며, 재무회계의 경우 현금및현금성자산, 단기금융상품, 미수세금 및 미수세외수입금, 장기대여금, 일반유형자산, 주민편의시설, 사회기반시설 등에서 차이가 발생하고 있다. 이러한 양 회계간의 차이가 발생하고 있는 과목과 관련 서류가 <표 5-5>에 요약되어 있다.

<표 5-5> 예산회계와 재무회계간 자산의 비교

예산회계 재산분류	재무회계 자산분류	관련결산 서류	
		예산회계	재무회계
현금 및 유가증권	현금및현금성 자산	세입세출결산보고서 세입세출외현금 현재액	
	단기금융상품	기금결산보고서	
	미수세금 및 미수세외수익금	세입세출결산보고서 세입금미수납액 사유별 현황	미수세금명세서
채권	장기대여금	채권현재액보고서	대여금명세서
물품 및 공유재산	일반유형자산	공유재산증감 및 현재액보고서 물품증감 및 현재액 총 계산서	일반유형자산명세서
	주민편의시설	공유재산증감 및 현재액보고서	주민편의시설명세서
	사회기반시설	공유재산증감 및 현재액보고서	사회기반시설명세서

2) 현금및현금성자산

세입세출외현금의 회계처리에서는 양 회계에서 발생주의과목 또는 예산외 거래에 의한 차이는 발생하지 않고 있다. 따라서 양 회계의 서식을 수정하면 업무의 중복 및 공시되는 정보내용의 중복을 배제할 수 있을 것으로 판단된다.

양자 간의 차이는 예산회계에서는 세입세출외현금을 보증금, 보관금, 잡종금

으로 분류하고, 재무회계에서는 현금으로 분류하지 않는다는 점이다. 따라서 이러한 차이를 극복하기 위해서는 첫째, 세입세출외현금을 하나의 보고서에 공시할지 여부, 둘째, 분류방법의 설정 등이 제기될 수 있다.

먼저 보고서의 양식과 관련해서는 예산회계에서 사용하는 세입세출외현금의 공시방법을 수용하는 것이 바람직할 것으로 판단된다. 그 이유는 현행 예산회계의 방법이 전체 세입세출을 파악하는데 유리하고 또 동일한 세입세출외현금을 별도로 구분하여 서류를 복잡하게 할 실익이 없기 때문이다.

둘째, 세입세출외현금의 분류기준과 관련하여, 현재의 분류기준인 보증금, 보관금, 잡종금의 분류는 지방재정법에서 분류하고 있는 방식으로, 재무회계기준보다 상위의 분류기준이기 때문에 현행 방식을 수용하는 것이 바람직할 것으로 판단된다. 결과적으로 세입세출외현금과 관련해서는 현행 예산회계의 결산 방식을 복식부기회계결산에서 수용하고 이를 세입세출외현금명세서로 개명하는 것이 필요하다.

3) 단기금융상품

단기금융상품과 관련하여 양 회계의 차이는 예산회계의 결산서류에 금융상품의 장·단기의 구분과 거래처 및 금융상품의 종류가 나타나지 않고 있다는 점이다. 따라서 금융상품과 관련해서는 인식기준 및 예산외거래로 인한 차이는 발생하지 않기 때문에 양자 간에는 관련 서식의 변경을 통해 일관성을 유지할 수 있을 것으로 판단된다.

결과적으로 현행 예산회계의 결산서류에 금리, 금융상품, 금융기관, 이자율 등이 공시될 수 있도록 조정하면 별도의 명세서를 작성할 필요가 없을 것으로 판단된다. 다만, 재무회계에서는 동일한 금융상품이라도 취득시에 3개월 미만인 금융상품에 대해서는 현금으로 분류하고 있으므로 이러한 부분은 차이가 발생할 수 있다. 따라서 예산회계의 결산서류에 “취득시 3개월 미만인 금융상품”은 별도로 표시 또는 주석으로 처리할 수 있도록 할 필요가 있다.

〈표 5-6〉 변경된 기금결산보고서의 서식

(단위 : 원)

구분 종류별	전년도말 현재액(A)	당해연도 증감액			당해연도말 현재액 (E=A+B)	3개월 미만의 금융상품
		계(B = C-D)	수납액 (C)	지출액 (D)		

4) 미수세금 및 미수세외수입금

미수세금 및 미수세외수입금은 발생주의 회계과목임에도 현행 예산회계에서도 결산서류로서 공시토록 하고 있다. 그리고 양 회계 모두 징수결의 시점에 대한 정보를 공시하고 있으므로 동일한 정보를 제공하고 있다. 따라서 예산회계의 세입세출결산보고서로서 미수세금 및 미수세외수입금에 대한 정보를 얻을 수 있다는 점에서 별도의 명세서는 불필요할 것으로 판단된다.

다만, 예산회계에서는 미수세금 및 미수세외수입금에 대한 대손충당금을 설정하고 있지 않기 때문에 이에 대한 별도의 공간을 마련함으로써 양자의 정보를 일치시킬 수 있을 것으로 판단된다.

〈표 5-7〉 변경된 세입결산총괄표의 서식

(단위 : 원)

구분	예산액	전년도 이월액	예산 현액 가	징수 결정 액 나	수납액			미수 납액 (나-라)	미수납액처리		비율		대손충당금	
					수납 총액 다	과오납 반환액 라	실제 수납액 마(다-라)		결손 처분	다음 년도 이월액	마/가	마/다	비율	잔액

5) 장기대여금

장기대여금과 관련한 양 회계간에 나타나는 차이는, 전년도의 표시 여부, 채권의 구분방식(성질별, 기간별), 대손충당금 설정 여부 등에서 차이가 발생하고 있다. 전년도의 표시 여부와 관련하여, 결산서류에 현재연도의 잔액 외에 전년도를 공시할지 여부는 결산서류의 이용과 밀접하게 관련된다. 다시 말해 예산회계에서는 전년도와 비교하여 당해년도에 어느 정도의 채권이 증가했는지에 초점이 있는 반면, 재무회계에서는 결산일 현재 채권액의 상태를 보기 위한 것이다.

따라서 양 회계가 갖는 특징으로부터 나타나는 차이지만 이는 충분히 개선될 수 있는 문제로 해석된다. 즉 재무회계 명세서에 전년도 잔액을 표시하는 란을 마련하는 것으로 충분할 것으로 판단된다.

둘째, 채권의 구분방식과 관련하여, 현행 예산회계는 이를 구분하고 있지 않으나 채권의 성격에 따라 구분하는 것은 실익이 있다. 따라서 재무회계의 서식을 기준으로 개선할 경우 이러한 문제가 동시에 해결될 수 있다.

〈표 5-8〉 변경된 채권현재액보고서의 서식

(단위 : 원)

구분	전년도말 현재액	당해연도 발생액	당해연도말 현재액							비고
			거래처	예산 과목	이자율	대부 일자	만기	금액	부서	

6) 일반유형자산, 주민편의시설, 사회기반시설

유형자산 등에 대한 양 회계간의 차이는 자산(재산) 분류를 어떻게 하는지의 차이로부터 발생한다. 즉 예산회계는 재산을 용도별로 분류하고 있는데 반해 재무회계는 성질별 분류 및 기능별로 분류하고 있어 양자 간에 차이가 발생하게 된다.

이와 관련하여서는 그 차이를 조정명세서로서 공시토록 하고 있으므로 문제가 되지 않는다. 다만, 재무회계에서 사용하고 있는 성질별 분류 및 과목별 분류는 현행 예산회계에서는 사용하지 않는 분류 방식이기 때문에 양자간의 차이가 발생하는 원인이 되고 있다. 그러나 서로의 분류기준이 다름에도 불구하고 이를 일치시킬 필요는 없을 것으로 판단된다. 그럼에도 불구하고 양자 간에는 예산외 거래의 인식에서 차이가 발생하고 있으므로 예산회계의 결산서류에 이를 반영할 수 있는 란을 별도로 마련하는 것이 필요할 것이다.

<표 5-9> 변경된 공유재산증감 및 현재액보고서의 서식

(단위 : 원)

구분 용도	전년도말 현재액	당해연도중 증감액						당해연도말 현재액
		증가			감소			
		계	거래유형		계	거래유형		
			취득	관리전환 등		처분	관리전환 등	
합계								
토지								
건물								

3. 부채관리 정보의 체계화

가. 예산회계와 재무회계의 비교

부채관리 정보와 관련하여 예산회계에서는 분명한 단기부채와 장기부채의 구분이 없으며, 발생주의에서 발생하는 유동성장기부채, 미지급금, 미지급비용, 선수금, 선수수익, 장기예수금및보관금, 장기예수보증금 등의 과목이 없다. 복식부기회계에서는 퇴직급여충당부채, 퇴직금전환금및예치금, 장기선수수익 등을 설정함으로써 장래에 자원의 유출이 예상되는 채무를 포함하고 있다.

특히, 복식부기회계에서는 증권발행 채권에 대해서 액면가액과 발행가액 간에 차이가 발생하는 경우 지방채증권의 발행가액으로 평가하고 액면가액과 발행가액의 차이를 지방채할인(할증)발행차금으로 계상하도록 하고 있다. 부채에 대하여 예산회계와 재무회계 간에 정보를 비교하면 <표 5-10>과 같다.

결과적으로 부채와 관련하여 양 회계간의 차이는 부채(채무) 분류, 퇴직급여충당부채 등의 인식 여부, 유동부채와 비유동부채의 구분, 충당부채 등의 포함 여부 등에서 차이가 발생하고 있다.

〈표 5-10〉 부채 관련 예산회계와 재무회계의 비교

예산회계	재무회계	재무제표	부속명세서
1. 세입세출결산서 2. 재무결산보고서 - 지방채및예치금 회수(600) - 국내차입금(610) · 차입금 · 지방채증권 · 지역개발기금 - 국외차입금(620) - 예치금회수(630)	〈유동부채〉 - 단기차입금 - 유동성장기차입부채 - 기타유동부채 〈장기차입부채〉 - 장기차입금 - 지방채증권 - 지방채할인발행차금 - 지방채할증발행차금 〈기타비유동부채〉 - 퇴직급여충당부채 - 기타비유동부채	- 재정상태보고서의 유동부채관련 과목 및 세부내역 - 재정상태보고서의 장기부채관련 과목 및 세부내역	- 미지급금명세서 - 장기차입부채 및 유동성장기차입 부채명세서 - 퇴직급여충당부 채명세서

나. 대안

부채의 분류가 상이한 것은 그 차이는 조정명세서 등을 통해 공시토록 하면 될 것이며, 퇴직급여충당부채는 예산회계에서는 포함되지 않는 사항이므로 이를 일치시킬 필요는 없을 것으로 판단된다. 다만, 현행 제도에서도 퇴직금지급을 위한 연금부담금(304-01), 연금지급금(307-07) 등 세출과목이 존재하므로 예산회계의 결산서류에 이를 반영할 수 있는 란을 별도로 마련하는 것이 필요할 것이다.

〈표 5-11〉 변경된 재무결산보고서 서식(종류별)

회계별	구분	전년도말 현재액 ^㉑	당해연도증감액 ^㉒			조정액 (C=A+B -D)	당해연도말 현재액 ^㉓	기간도래 미지급 채무액
			계	발생액	소멸액			
	합 계							
	일반회계							
	기타특별회계							
	공기업특별회계							

〈표 계속〉

회계별	구분	전년도말 현재액 ^㉑	당해연도증감액 ^㉒			조정액 (C=A+B -D)	당해연도말 현재액 ^㉓	기간도래 미지급 채무액
			계	발생액	소멸액			
1. 지방채(해외채포함)								
2. 차 입 금								
3. 채무부담행위								
4. 보증채무(실수요자)								
5. 퇴직금	소계							
	연금부담금							
	연금지급금							

4. 수익·비용관리 정보의 체계화

가. 수익관리 정보

1) 예산회계와 재무회계의 차이

수익관련 예산회계와 재무회계 간의 차이는 자산 및 부채보다는 크지 않는데, 그것은 세입세출결산서 및 결산부속서류를 통해 제공되는 결산정보를 재무회계에서 상당정도 활용하고 있기 때문이다. 다만, 발생주의회계에서 나타나는 항목으로서 재고자산매각이익, 일반유형자산처분이익, 주민편의시설처분이익, 사회기반시설처분이익, 결손처분채권추심이익, 유가증권처분이익, 투자유가증권처분이익, 기타비유동자산처분이익 등이 있다. 그리고 복식부기회계에서는 기타수익으로서 외화평가이익, 외환차익, 유가증권평가이익 등 예산회계에는 존재하지 않는 발생주의 평가관련 과목을 설정하고 있다.

또한 재무회계에서의 과태료및벌칙금수입, 기부금 과목은 예산회계의 임시세외수입의 잡수입(228) 항목에 해당하며, 자치단체간부담금은 임시세외수입(220)의 부담금(227) 항목, 시도비보조금반환금수입은 임시세외수입(220)의 잡수입

(228) 과목에 각각 해당하는 과목이다. 이러한 수익에 대하여 예산회계와 재무회계 간에 정보를 비교하면 <표 5-12>와 같다.

<표 5-12> 수익 관련 예산회계와 재무회계의 비교

예산회계	재무회계과목	재무제표	부속명세서
지방세(100) *17개 세목	<지방세수익> * 17개 세목	성질별 재정운영보고서의 과목 및 세부내역	
경상세외수입(210) 재산임대수입(211) 나머지는 동일	<경상세외수익> - 자산임대료수익등 관리 과목 설정	성질별 재정운영보고서의 과목 및 세부내역	
임시세외수입(220)	<임시세외수익> - 국공유재산매각수익 등 관리과목 설정	성질별 재정운영보고서의 과목 및 세부내역	
지방교부세(300), 조 정교부금및재정보전 금(400), 보조금(500) 과목에 해당됨	<정부간이전수익> - 지방교부세수익 - 조정교부금수익 - 재정보전금수익 - 국고보조금수익 - 시도비보조금수익 - 시도비보조금반환금 수익 - 자치단체간부담금 수익 - 기타정부간이전수익	성질별 재정운영보고서의 과목 및 세부내역	정부간이전수 익명세서 전입금명세서
없음	<기타수익> - 회계간전입금수익 - 기부금수익 - 외화평가이익 - 외환차익, 기타수익	성질별 재정운영보고서의 과목 및 세부내역	

2) 대안

수익과 관련하여 양 회계간의 차이는 수익의 분류, 정부회계의 특성을 보이는 수익정보의 제공 등에서 차이가 발생한다. 즉, 정부간이전수익의 구분, 충당금 등에 관한 정보에서 추가 정보 제공이 필요하다. 우선, 수익의 분류가 상이한

것은 현행 예산회계의 세입분류에서 자체수입, 정부간이전수입, 기타수입 등으로 구분하여 그 차이를 조정명세서 등을 통해 공시하는 것이 필요하고, 충당금과 전입금 등의 항목은 정부회계에서 그 내역을 파악할 필요성이 높은 과목이므로 재무회계에서도 부속명세서로 제공하는 것이 필요할 것이다.

나. 비용관리 정보

1) 예산회계와 재무회계의 차이

비용관련 예산회계와 재무회계 간의 차이는 수익 정보와 마찬가지로 예산회계의 세입세출결산서 및 결산부속서류를 통해 제공되는 결산정보를 재무회계에서 상당정도 활용하고 있으나, 실제 재무회계 과목 설정에서는 비용을 발생하는 원천에 기초하여 분류하고 있어 이에 대한 차이를 이해하는 것이 중요하다.

즉, 재무회계 과목구분에서 비용은 기본적으로 인건비, 운영비, 정부간이전비용, 기타이전비용, 기타비용으로 구분하고 있어서 현행 예산회계 세출과목을 그 경비의 성격을 토대로 재분류하고 있다고 볼 수 있다. 다만, 발생주의회계에서 나타나는 항목으로서 자산의 사용, 처분, 평가 등에 따른 다음과 같은 발생주의 항목을 새롭게 설정하고 있다.

첫째, 자산 손실 관련 과목으로서 자산처분손실, 자산감액손실이다.

둘째, 수선유지비를 각 자산의 유형별로 구분·표시한다. 일반유형자산수선유지비, 주민편의시설수선유지비, 사회기반시설수선유지비, 기타자산수선유지비이다.

셋째, 예산회계에는 존재하지 않는 과목으로서 고정자산 관련 감가상각비 및 미수채권에 대한 대손상각비 등의 과목이 설정되어 있다. 대표적으로 일반유형자산감가상각비, 주민편의시설감가상각비, 사회기반시설감가상각비, 무형자산상각비, 미수세금대손상각비, 미수세외수입금대손상각비, 단기대여금대손상각비, 일반미수금대손상각비, 장기대여금대손상각비 등이다.

넷째, 기타 외화환산손실, 외환차손 등 발생주의 항목이 있다. 이와 같은 비용에 대하여 예산회계와 재무회계 간에 정보를 비교하면 <표 5-13>과 같다.

〈표 5-13〉 비용 관련 예산회계와 재무회계의 비교

예산회계	재무회계	재무제표	부속명세서
인건비(100) - 기본급, 수당 - 정액급식비, 교통보조비 - 명절휴가비, 가계지원비 - 연가보상비, 기타직보수 - 일용인부임 - 일시사역인부임	〈인건비〉 - 급여 - 복리후생비 - 기타인건비 - 퇴직급여	성질별 재정운영 보고서의 과목 및 세부내역	
* 이자비용은 이전경비(300)의 차입금이자(311)항목임 * 유지보수비는 물건비 (200) 일반운영비(201)의 시설장비 유지비(201-09)등의 항목임 * 징수교부금은 이전경비(300)의 자치단체등이전(308) 과목임	〈운영비〉 - 도서구입및인쇄비 - 소모품비, 홍보및광고비 - 지급수수료 - 일반유형자산수선유지비 - 주민편의시설수선유지비 - 사회기반시설수선유지비 - 기타자산수선유지비 - 교육훈련비, 제세공과금 - 보험료및공제료 - 임차료, 출장비 - 연구용역비, 이자비용 등	성질별 재정운영 보고서의 과목 및 세부내역	
이전비용(300) 과목	〈정부간이전비용〉 - 시도비보조금 - 조정교부금 - 재정보전금 - 지방자치단체간부담금 - 국가에 대한 부담금 - 교육비특별회계전출금 - 교육기관운영비보조금	성질별재정운영 보고서의 과목 및 세부내역	
	〈기타이전비용〉 - 민간장학금 - 운수업계보조금 - 이차보전금 - 출연금등	성질별재정운영 보고서의 과목 및 세부내역	

〈표 계속〉

예산회계	재무회계	재무제표	부속명세서
<ul style="list-style-type: none"> - 처분손실, 감액손실, 매각손실, 평가손실, 외환차손 과목은 없음 - 재복구비는 이전경비(300) 이주및재해보상금(302)의 재해보상금(302-02)항목임 - 감가상각비, 대손상각비 과목은 없음 	〈기타비용〉 <ul style="list-style-type: none"> - 자산처분손실 - 자산감액손실 - 일반유형자산감가상각비 - 주민편의시설감가상각비 - 사회기반시설감가상각비 - 무형자산상각비 - 미수세금대손상각비 - 미수세외수입금대손상각비 - 단기대여금대손상각비 - 일반미수금대손상각비 - 장기대여금대손상각비 - 외화환산손실 - 외환차손 - 기타비용 	성질별재정운영 보고서의 과목 및 세부내역	

2) 대안

비용과 관련하여 양 회계간의 차이는 비용의 분류, 정부회계의 특성을 보이는 비용정보의 제공 등에서 차이가 발생한다. 즉, 인건비, 운영비, 정부간이전비용의 구분, 정부회계의 특성을 보이는 비용정보의 제공 등에서 차이가 발생한다. 이와 같이 비용의 분류가 상이한 것은 현행 예산회계의 세출과목분류에서 인건비, 운영비, 정부간이전비용, 기타이전비용, 기타비용 등으로 구분하여 그 차이를 조정명세서 등을 통해 공시토록 한다.

첫째, 재무회계의 운영비에서 이자비용은 예산회계의 이전경비(300)의 차입금이자(311)항목이고, 수선유지비는 물건비(200)에서 일반운영비(201)의 시설장비유지비(201-09) 등의 항목이다. 징수교부금은 이전경비(300)의 자치단체등이전(308) 과목이다.

둘째, 인건비, 정부간이전비용 등의 항목은 정부회계에서 그 내역을 파악할 필요성이 높은 과목이므로 재무회계에서도 부속명세서로 제공하는 것이 필요하다.

셋째, 평가손실 항목이나 감가상각비, 대손상각비 과목은 예산회계에는 없는 과목이므로 이들 정보는 재무회계에서 표시된다.

제4절 재무회계제도의 기능 강화

1. 결산검사의 중복 해소

가. 쟁점

현행 단식부기 결산에 의한 감사위원의 감사의견서 제출과 복식부기회계에서 공인회계사의 검토의견서 제출이 동시에 이루어지고 있어, 사실상 동일한 결산 과정에서 결산검사가 중복되는 문제가 있다

이와 관련하여 현행 결산처리를 살펴보면, 지방자치단체는 출납폐쇄(다음년도 2월말)후 80일 이내(다음년도 5월 19일)에 자치단체의 장에게 결산을 보고하고, 단체장은 의회에 결산검사위원 선임을 요청하여 의회에서 선임한 결산검사위원이 결산검사를 실시한다.

감사위원의 검사기간은 20일간(결산검사위원선임및운영에관한조례 제4조)이며, 감사위원은 결산검사 종료후 10일 이내에 감사의견서를 당해 자치단체의 장에게 제출하여야 한다. 이후 자치단체의 장은 결산검사의견서를 첨부하여 다음연도 6월말까지 의회에 결산승인을 요청하게 된다.

그리고 결산검사위원의 선임은 지방자치법시행령 제83조 제1항에서 감사위원의 수는 시·도의 경우에는 5인 이상 10인 이하, 시·군 및 자치구의 경우에는 3인 이상 5인 이하로 하되, 그 정수·선임방법·운영 및 실비보상에 관하여 필요한 사항은 당해 지방자치단체의 조례로 정한다고 규정하고 있다.³³⁾ 또한 결산검

33) 결산검사위원은 당해 지방의회 의원이나 공인회계사, 세무사 등 재무관리에 관한 전문지식과 경험을 가진 자중에서 선임한다. 이 경우 지방의회의원은 감사위원수의 3분의 1을

사 사항으로는 세입·세출의 결산, 계속비·명시이월비 및 사고이월비의 결산, 채권 및 채무의 결산, 재산 및 기금의 결산, 금고의 결산을 포함하도록 하고 있다(지방자치법시행령 제84조).

이와 같은 복식부기제도에서의 결산과정과 단식부기회계에서의 결산과정과 관련하여 다음과 같은 두 가지 쟁점이 제기될 수 있다.

첫째, 복식부기·발생주의회계에 의한 재무보고서에 대해 결산검사를 이중으로 중복하게 되는 문제를 해소하고 결산절차를 간소화하는 차원에서 현행 결산검사와 공인회계사에 의한 재무제표 검토의 위상을 정립하는 것이 필요하다.

둘째, 중복문제를 해결하기 위해서는 단순히 양 회계제도의 중복과정을 단일화하는 방법 외에도 결산시기를 조정하여 제도의 실효성을 제고할 필요가 있다.

나. 결산검사 중복 완화 방안

공인회계사가 검토의견서를 제출하는 과정에서 기술하는 내용은 다음과 같다.

- ① 지방재정법, 지방자치단체 회계기준 및 관련 지침에 따라 검토하였다는 내용
- ② 회계실체 유형별 재무제표를 검토하였다는 내용
- ③ 제시된 재무보고서의 내용은 재정책임 부서장이 작성책임을 진다는 내용
- ④ 감사인의 책무(회계기준, 감사기준에 의한 재무제표에 대한 의견)
- ⑤ 검토 작업의 수행에 있어 합리적인 계획 및 절차에 따라 업무를 수립하였다는 내용
- ⑥ 검토에 있어 제시된 재무정보의 금액, 공시 등 회계정보의 적정성을 확인할 수 객관적인 절차를 취하였다는 내용
- ⑦ 작성된 재무제표의 내용에 중대한 왜곡 또는 오류의 포함여부에 대한 의견
- ⑧ 개시재정상태보고서의 작성여부
- ⑨ 재무제표에 현금흐름보고서의 포함여부 및 해당 지방자치단체가 적용한 사회기반시설의 포함범위 등 지방자치단체 회계기준에서 특별히 규정한

초과할 수 없다(지방자치법시행령 제83조 제2항).

사항의 충족 정도에 대한 의견

- ⑩ 기타 회계전문가의 관점에서 특별히 검토의견에 명시적으로 기술하여야 할 필요가 있는 내용

결과적으로 두 회계 간에 인식기준에서의 차이만이 발생할 뿐 양자 간에 검토내용에 있어서는 큰 차이가 발견되지 않는다. 그럼에도 불구하고 양자 모두 별도의 과정으로 결산검사를 받는 것 자체가 중복의 문제가 발생한다고 볼 수 있다. 따라서 양자를 하나의 과정으로 묶되, 방법 측면에서 한명이 두 과정을 모두 처리하는 것과 두 과정을 하나의 과정으로 통합하는 방안이 있을 수 있다. 이러한 두 가지 대안을 보다 상술하면 다음과 같다.

첫째, 현행 세입세출결산에 대한 결산검사와 복식부기회계 재무보고서에 대한 공인회계사의 검토를 병행하도록 하는 방안을 고려할 수 있다. 다만, 이 경우 현행 지방재정법 제53조 2항의 규정인 “재무보고서에 공인회계사에 의한 검토의견을 첨부하여 감사위원회에 결산검사에 필요한 서류를 제출”하도록 하는 규정을 “재무보고서에 공인회계사에 의한 검토의견을 첨부”하도록 하는 규정으로 변경하는 것이 필요하다.

둘째, 장기적 관점에서는 재무회계시스템의 단일화, 결산서류의 체계화를 고려하면서 공인회계사에 의한 검토로 단일화하는 방안이다. 이 경우 결산검사의 수준을 단순한 검토의 단계가 아닌 감사의 단계에 까지 인증업무의 수준을 높이는 것이 바람직할 것이다. 결산검사를 단일화할 경우 복식부기회계의 결산시기를 다소 조정해야 한다는 문제가 여전히 남게 된다.

다. 결산시기의 조정

1) 현행 결산시기

현행 결산검사 기간을 살펴보면, 회계연도가 종료하고 출납폐쇄기한(2월말) 후 지방자치단체에서 결산검사를 완료하고 의회의 승인에 이르기까지는 다음회계연도 7월까지 진행되고 있다. 따라서 결산처리기간이 다음회계연도의 상반기

를 넘어서고 있고 감사위원의 실질적인 검사결과에 비해 장기간 소요되고 있다 (5개월 소요)(<그림 5-2> 참조).

<그림 5-2> 현행 지방자치단체의 결산과정



2) 방안

예산결산과 재무회계결산이 동시에 이루어질 경우 가장 바람직한 방법은 세입세출결산서와 재무보고서가 동시에 공시되는 것이다. 그러나 현실적으로 출납폐쇄기한을 포함하여 결산을 하는 경우 세입세출결산서와 재무보고서를 동시에 공시하기 위해서는 예산결산을 현재보다 조기에 마무리해야 하며, 동시에 결산검사기간을 단축해야 하는 어려움이 나타날 수 있다.

현재 예산결산의 경우 출납폐쇄기한 종료 후 80일 이내에 결산서를 작성하도록 하고 있는데, 이는 현금을 기준으로 한 세입·세출액과 장부상의 세입·세출액에 있어 차이가 존재하기 때문이다. 따라서 내부통제시스템을 강화하고 출납업무 및 회계처리에 있어 전산시스템의 사용을 의무화함으로써 결산기간을 단축하는 것이 요구된다.

반면에 재무회계의 결산과정이 예산결산과정에 비해 절차가 많고 복잡하기 때문에 대략 예산결산 종료 후 20일에서 30일 정도의 기간이 소요될 것으로 예상된다. 따라서 전반적으로 출납폐쇄기한을 포함하여 결산을 할 경우 예산결산과 재무회계결산이 동시에 이루어지기 위해서는 다음과 같은 대안을 제시해 볼 수 있다.

첫째, 예산결산기간의 단축(4월 말까지 예산결산업무 종료 및 보고)

둘째, 재무보고서와 예산결산에 대한 결산검사 실시(5월 20일까지)

셋째, 결산서 의회제출 및 승인신청(5월 말까지)

넷째, 결산심의 및 의회승인(6월 말까지)

이러한 시기 조정방안에서도 살펴볼 수 있듯이 현실적으로 6월 말에 세입세출결산서와 재무보고서가 동시에 공시되기 위해서는 결산시기를 1개월정도 단축하면 가능해질 것으로 판단된다.

결산검사에 있어서도 재무회계결산에 대한 검토와의 불필요한 중복을 피하기 위해 예산집행내역에 대한 계산, 수지 및 회계처리의 적정성 여부는 주로 재무보고서의 검토과정에서 검사하도록 하고, 예산결산에 대한 결산검사에서는 주로 재무운영의 합법성 및 예산집행의 효율성 등을 중점적으로 검사하도록 하는 것이 바람직할 것으로 판단된다.

그리고 복식부기 결산업무를 현금주의결산이 완료되는 시점에서 실시하기 보다는 회계연도 1월 1일부터 다음연도 2월말일 까지 당해연도 예산이 집행되고 이와 동시에 복식부기 회계처리가 이루어지도록 하여 재무제표에 대한 결산검사가 원활하게 이루어질 수 있도록 하는 것이 필요하다.

3) 사전준비 사항

재무회계결산에 있어서는 출납폐쇄기한을 포함하는 경우 결산기간을 단축하기 위해서는 결산자료 처리과정에서 다음과 같은 사항을 준비해야 할 필요가 있다.

첫째, 출납폐쇄기한이 종료된 후 곧바로 결산준비에 착수하여 실·과·소에 관련된 자료를 요청하는 등 결산준비에 착수

둘째, 결산과정을 통해 기중회계처리의 오류사항을 파악하고 자산내역의 검토를 통해 발생하는 회계처리의 수정사항을 정리하여 회계처리에 즉시 반영

셋째, 실·과·소로부터 전달 받은 자료를 검토한 후 결산정리사항을 파악하고 회계처리에 즉시 반영

넷째, 예산결산과정에서 발생하는 변동사항을 정리하여 예산결산 종료 후 회

계처리에 즉시 반영

다섯째, 최종적으로 회계별로 작성된 재무제표 자료를 합산하고 내부거래를 제거함으로써 통합재무제표를 작성

여섯째, 재무제표 자료를 토대로 하여 재무보고서를 작성함으로써 결산과정을 종료한다.

2. 외부감사제도의 도입

가. 도입 필요성

회계란 회계기준에 근거하여 거래를 기록하여 집계·분류한 재무정보를 적절히 공표하는 것이다. 즉, 회계는 회계기준에 따라서 재무정보를 적절히 공표하는 행위이며 정보이용자들에게 재정활동 결과를 이해할 수 있도록 설명하고 재무보고(financial reporting)하는 것이다. 거래를 인식하여 장부를 작성하는 것은 어떠한 조직에서도 예외 없이 실시되는데, 기록한 장부를 이해관계자들이 알기 쉽게 정보 공표하는 것은 수탁책임자의 책무이다.

이런 점에서 지방자치단체는 재정을 부담하고 있는 납세자나 시민 또는 지방채 발행에서 채권자나 투자가에 대하여 재무정보를 공표하고 전달하는 것이 요구된다. 이 경우 기록한 장부를 단순히 수치의 나열이 아니라 설명을 포함하여 알기 쉽게 전달할 필요성이 있다.

이에 대해 회계처리에 대한 감사란 회계기준에 근거하여 적절하게 재무정보를 개시하고 있는가에 대해 의견을 형성하는 것이라고 볼 수 있다. 결국 감사는 회계정보의 개시에 신뢰성을 부여하는 일이다. 특히, 우리의 경우 발생주의회계 도입으로 재무제표에 대한 결산검사를 보다 신뢰성과 적정성을 확보할 수 있도록 독립된 제3자에 의한 감사를 거치도록 하는 것이 필요할 것이다. 감사를 효과적으로 수행하기 위해서는 회계기준과 함께 지방자치단체의 감사기준이 필요하며 앞으로 그 중요성이 높아질 것이다.

나. 외부감사의 도입방향

외부감사는 독립된 제3자가 지방자치단체의 행·재정을 점검·확인하는 것이다. 즉, 지방자치단체가 공인회계사에 의한 외부감사를 의무화하고 예산집행에 대해 재무활동 내역을 점검하고 개선에 대한 의견을 표명하는 것이다.³⁴⁾

우리의 경우 복식부기·발생주의회계 도입으로 재무제표를 생성하고 있으므로, 회계처리 결과에 대해 회계감사를 실시하는 것이 필요하다. 특히, 외부감사를 통해 자치단체 경영의 개선과 회계처리 개선을 제언하고 재무정보의 신뢰성을 확보할 수 있을 것이다. 외부감사의 도입방향을 1998년도에 지방자치단체의 외부감사제도를 도입·운영하고 있는 일본의 사례를 통해 살펴보면 다음과 같다.

1) 외부감사제도의 감사인

감사인은 변호사, 공인회계사, 세무사, 회계감사관련 사무경험이 있는 자 중에서 의회의 결의를 거쳐 외부감사계약을 체결하는 것이 필요하다. 일본의 경우 도도부현, 정령지정도시, 중핵시에 1999. 4월부터 최초로 지방자치단체의 외부감사제도가 도입되었으며, 일본 공인회계사협회에 의하면, <표 5-14>에서와 같이 약 90%가 공인회계사를 선정하였다. 즉, 도입이 의무화된 84개 자치단체를 대상으로 외부감사인을 보면, 공인회계사가 74명, 변호사와 세무사 등이 10명으로 나타난다.³⁵⁾

34) 일본의 경우 지방행정운영에 있어서 관관접대, 부정지출 등이 문제가 되어 감사의 중요성이 인식되면서 개정자치법(1997.5.18일 참의원에서 가결)에서 외부감사제도를 규정하여 1998년 10.1일 시행되도록 되었다.

35) 일본의 외부감사제도에 관해서는 井ノ上 崇 雄, “地方公共團體における外部監査制度に関する調査の結果について,”(地方自治. 2007.4月) 참조.

〈표 5-14〉 일본 자치체의 포괄외부감사인의 자격(2005년)

구분	변호사	공인회계사	세리사
도도부현	5	40	2
지정도시	1	12	1
중핵시	0	35	2
시구정촌	0	13	0
합계	6(5.4%)	100(90.1%)	5(4.5%)

2) 외부감사의 대상사무

외부감사의 종류로서 포괄외부감사와 개별외부감사를 들 수 있으며, 포괄외부감사는 외부감사의 목적을 달성하기 위하여 매회계연도 1회 이상 외부감사인이 필요하다고 인정되는 특정한 재무 및 기타사업에 대해 감사하는 것이고, 개별외부감사는 특정사안에 대해 청구나 요구가 있는 경우에 개별외부감사인이 감사하는 것이다.

일본의 경우 개별외부감사는 유권자의 50분의 1 이상의 서명으로 청구하는 사무감사청구, 의회가 청구하는 감사, 단체장이 요구하는 주민감사청구에 대하여 감사위원의 감사에 대신하여 개별외부감사인의 감사를 실시하도록 하고 있다.

따라서 재무보고서에 대한 감사는 포괄외부감사제도로서 도입하는 것이 바람직하고 이 경우 포괄외부감사의 대상사무로서는 예컨대, 예산집행 등에 관한 사무, 물품에 관한 사무, 공유재산에 관한 사무, 채권에 관한 사무, 기금에 관한 사무, 지방공영기업에 관한 사무, 재정원조단체 등에 관한 사무 등에 대해서 자치단체에 따라 2~4개 항목을 감사하는 방안을 고려할 수 있을 것이다.

3. 사업예산제도와의 연계 강화

가. 연계의 필요성

전통적으로 정부부문 재정운영에서 지적되는 문제점으로 결산정보가 재정정책이나 예산편성에 환류되어 재무관리 개선을 유도하는 기능을 수행하지 못하는 점을 들 수 있다. 따라서 지방자치단체 예산제도가 품목별 편성체제에서 사업중심의 예산제도로 개편되면 회계·기금별 구분 없이 종합적인 재무정보, 특히 사업(프로그램)에 대한 비용정보를 산출 가능하므로 사업예산과 복식부기회계 간 연계 기능을 강화하여 재정관리를 개선하는 것이 요구된다.

나. 연계의 방향 및 주요 내용

지방자치단체의 예산과 회계의 연계 문제와 관련하여 향후 도입이 예상되는 사업예산제도와 복식부기회계제도 간의 연계 기능 강화의 방향으로는 다음의 사항을 들 수 있다.

첫째, 조직 및 사업단위에 대한 원가정보의 활용 가능성을 높이는 것이다. 조직과 사업단위 수준에서 행정서비스의 총원가를 산출하게 되면 이를 토대로 정부관리 운영의 합리적 판단이 가능해 질 것이다. 즉, 예산편성 관점에서 책임중심점과 사업분류체계에 기초한 예산편성이 이루어지고, 예산집행의 경제적 가치를 재무제표에 담은 결산정보를 연계하여 성과분석의 기반을 강화할 수 있을 것이다.

둘째, 예산과 실적의 차이분석에서 기존의 분석은 주로 예산과목과 결산과목 간의 예실 대비 및 현금수지 분석에 초점을 두었으나, 새로운 제도 도입에 의해 지방자치단체의 조직부서 및 사업단위에 대한 전체적인 행정비용을 파악할 수 있으므로 예산과 회계 연계를 확보하여 예산집행에 따른 원가를 객관적으로 분석할 수 있도록 하여야 한다.

셋째, 사업관련 원가정보는 재정사업에 소비된 경제적 자원을 포괄하는 방향에서 접근하되 총원가(full cost) 및 순원가(net cost)를 산출하는 것이 요구된다.

종합적으로 현행 사업예산원가는 원가관리 관점에서 소비된 자원의 경제적 가치를 정확하게 파악하는데 한계를 지니고 있다. 따라서 사업단위 원가명세서의 작성을 위해서 다음과 같은 개선이 필요하다.

첫째, 자산·부채 관리에 따른 비용의 정확한 인식이 필요하다. 감가상각비 등 자산관리에 대한 비용인식과 차입에 따른 비용 등을 인식하고 회계처리하는 것이 필요하다.

둘째, 현행 사업예산에서는 경상과 자본의 구분이 이루어지지 않고 있으나 원가분석을 위해서는 소비된 자원에 대해 경상과 자본의 구분이 필수적이다. 경상예산에서는 사업비용, 행정운영비용, 공적연금 등 사회보장비용 등을 계상하고, 자본예산에서는 신규자본지출, 자본적보조금, 자산매각수입, 순융자 등을 고려하여야 한다.

셋째, 행정비용과 사업비용의 구분으로 원가산정을 위한 예산편성구조로 개선하는 것이 필요하다. 행정비용은 인력운영비, 기본경비(부서운영을 위한 행정사무비용)를 포함하고, 사업비용은 사업 정책 목적의 달성을 위해 지출되는 경비(생활보장비, 시설비 등 직접비)를 포함한다. 그리고 기타비용으로 자본비용(감가상각과 손괴, 자본부담금 등 비현금거래), 예비비(미래 원가를 위한 준비금) 등을 포괄적으로 제공하는 것이 필요하다(<표 5-15> 참조).

〈표 5-15〉 원가분석을 위한 예산원가와 사업원가의 비교

구분	사업예산제도	복식부기회계제도
원가대상	- 정책사업 수준 - 비현금거래(자산관리비용등)를 원가에 미포함 - 정책사업비, 행정운영경비, 재무활동으로 구분, 산정 - 예산원가	- 단위사업 수준 - 비현금거래 포함 - 행정비용과 사업비용의 구분 - 사업원가보고서 ※조직과 사업을 일치시키는 업무설계 필요
감가상각비	미포함	포함
자본부담금	미포함	포함
재무활동	내부거래, 보전재원	미래 현금지출(총당금)

그리고 사업예산제도가 도입되는 것에 대응하여 사업원가정보의 산출에 관한 회계기준이 마련되어야 한다. 예산의 통제중심점이 품목에서 사업단위로 이동되었기 때문에 회계처리기준에서도 원가중심점, 원가대상, 공통비용 처리 등 사업원가의 계산을 위한 제반절차와 방법 등에 관한 원가계산 기준을 수립하는 것이 필요하다.



제6장 요약 및 정책건의

제1절 요약

정부는 재정혁신의 일환으로 정부예산 및 회계제도를 성과중심 예산체계와 발생주의에 기초한 복식부기회계제도의 도입을 추진하여 왔다. 이로 인해 지방자치단체의 재정관리제도에도 커다란 변화가 일어나고 있으며 이에 대응하기 위한 노력과 실행방안이 정비되고 있다. 특히 예산 및 회계시스템에는 2007년부터 복식부기회계제도가 시행되고 2008년부터는 사업예산제도가 도입될 예정이다.

복식부기·발생주의회계제도는 예산뿐 아니라 예산에 반영되지 않는 예산외 거래를 포함한 모든 경제적 자원의 변동에 대한 정보를 제공해 줌으로써 지방자치단체의 재정상태 및 재정운영 실적을 보다 정확히 그리고 다양하게 판단할 수 있는 예산회계시스템이라고 할 수 있다. 그리고 사업예산제도는 사업중심의 예산체계를 구축하고 예산집행 결과를 성과평가와 연계시키는 예산기법으로서 성과관리를 목표로 하는 예산제도이다.

이러한 양 제도의 도입은 최종적으로는 결산과정을 통해 재무정보를 산출하게 될 것인 바, 현행 법령상 예산집행 결과에 대한 결산처리 방식으로서 단식부기·현금주의회계에 의한 결산과 복식부기·발생주의회계에 의한 결산을 병행처리하는 방식(dual system)을 사용하도록 제도화하고 있다. 결과적으로 1회계연도에 현금주의에 의한 예산회계 결산정보와 발생주의에 의한 재무회계 결산정보가 동시에 산출되게 된다. 따라서 한 자치단체의 1회계연도 예산집행결과에 대

하여 2가지 서로 다른 결산정보가 산출된다는 점에서 이를 이용할 정보이용자들에게 혼란이 야기될 가능성이 있다.

현실적으로 이들 새롭게 도입되는 예산회계제도에서 생성되는 결산정보는 그 활용되는 목적과 기능에 따라 독립적으로 운영할 필요도 있지만, 동일한 자치단체에서 동일한 회계연도에 집행된 예산결과가 차별화되었을 때 정보이용자들에게 혼란이 발생할 수 있다. 따라서 양 결산제도 간에 어떠한 원인에 의해 차이가 발생하는지를 규명하는 것이 필요하며, 새로운 제도에 의한 결산서류 간에 조정 작업을 거쳐 가능한 재무정보를 체계화하여 업무 효율성과 정보 유용성을 높이는 것이 필요할 것이다.

따라서 본 연구는 이와 같은 상황을 종합적으로 인식하는 가운데 현금주의제도에 의한 결산과 발생주의제도에 의한 결산에서 생성되는 정보의 차이를 분석하고 새로운 제도 도입에 따라 조정이 요구되거나 개편 필요성이 제기되는 쟁점에 대해 정책방안을 모색하였다. 이 과정에서는 특히 지방재정활동과 직접·간접적으로 이해관계를 갖는 정보이용자(내부 및 외부 이해관계자) 및 정보생산자(지방자치단체, 공무원) 관점에서 회계정보의 유용성과 비교가능성, 이해가능성을 높이고 재무보고의 목적을 달성하기 위해 필요한 결산제도의 정립방안을 강구하는데 초점을 두었다.

이와 같은 연구의 배경과 목적 하에 본 연구는 다음과 같이 수행되었다.

제1장은 연구의 목적, 그리고 연구의 범위와 연구방법에 관한 내용을 기술하였으며 제2장에서는 결산제도에 관한 이론적 고찰로서 결산의 개념을 비롯하여 재무보고의 목적, 결산의 범위, 결산과 회계순환과정, 그리고 결산의 유형 및 특징을 분석하였다.

제3장은 지방자치단체 결산제도의 운영실태를 기술하고 있다. 여기서는 현행 예산회계와 새로운 재무회계를 대상으로 결산서체계 및 결산의 과정, 결산정보를 파악하기 위하여 법령과 결산제도 및 기본적인 통계를 분석하였으며, 특히 새로운 예산 및 회계제도 도입에 따른 영향과 쟁점에서는 다음의 사항에 초점을 두고 분석하였다.

첫째, 지방자치단체의 사업예산제도는 예산편성구조를 정책사업, 단위사업, 세부사업, 편성목 등으로 체계화하고 있으며 이들은 기존의 장, 관, 항, 세항, 세세항, 세목의 구분으로 이루어진 품목별 예산제도의 변화를 의미한다. 즉, 세출 예산의 기능별 분류는 5장 16관에서 13분야 51부문으로, 예산품목은 38목 109세목에서 38편성목 129통계목으로 변환되었다. 이러한 예산구조의 변화는 결산정보의 차이를 가져오고 복식부기회계정보와의 연계 문제에도 영향을 가져온다.

둘째, 사업예산제도에서는 사업단위에서 유용한 정보를 제공하게 된다. 특히, 사업명세서는 조직부서 단위에서 예산액 및 정책사업비, 행정운영경비, 재무활동의 내역을 표시함으로써 자치단체가 수행하는 조직단위별 사업내역 및 예산 원가에 관한 정보를 파악할 수 있게 된다. 따라서 성과관리 및 원가분석을 위한 기반구축이 쟁점사항으로 제기된다.

셋째, 복식부기제도 도입에 의해 도출되는 재정정보는 현행의 현금주의정보와는 커다란 차이가 있다. 우선, 정부자산에 대한 정보는 결산재무제표 중의 하나인 재정상태보고서를 통해 자산, 부채, 순자산에 대한 정보를 제공하게 되며 이 경우 자산은 현재의 상태에서 소유하고 있는 자산과 부채와의 연계 결과에 따른 자산의 부존상태에 대한 정보를 제공하게 된다. 이러한 재정상태보고서에 의해 도출되는 자산정보를 현행 예산회계의 공유재산, 물품, 채권, 유가증권, 공공시설 등과 비교하면 다음과 같다.

〈표 6-1〉 예산회계의 재산과 재무회계의 자산 비교

예산회계		재무회계	
현금	현금	현금및현금성자산	
유가증권	보증금, 보관금, 잡종금등 기타, 일시보관유가증권, 국가기관 또는 지방자치단체가 발행한 수표, 금융기관이 발행한 자기앞수표 또는 송금수표, 우편통상환증서·우편소액환증서·우편전신환증서·우편대체지급증서 또는 우편대체수표, 금융기관과의 약정에 의해 발행한 가계수표 또는 납부자명의로 발행한 당좌수표, 수입인지	현금및현금성자산	유동자산

(표 계속)

예산회계		재무회계	
공유 재산	부동산과 그 증물	토지, 건물 및 부속설비	유형자산
	선박·부잔교·부선거 및 항공기와 그 증물	차량운반구, 구축물	
	공영사업 또는 시설에 사용하는 중요한 기계와 기구	기계장치	
	지상권·지역권·광업권 기타 이에 준하는 권리	무형자산	기타비유동자산
	저작권, 특허권, 의장권, 상표권, 실용신안권 기타 이에 준하는 권리	무형자산	장기투자증권
	주식, 출자로 인한 권리 및 사채권·지방채증권·국 채증권 기타 이에 준하는 유가증권	유가증권 장기투자증권	
	부동산신탁의 수익권	기타 투자자산	유형자산
물품	물품	집기비품	
채권	융자금, 임대보증금, 전신전화가입권	융자금, 보증금	투자자산
공공 시설	도로, 공공주차장, 공공용지, 교량, 호안, 터널, 고가 차도, 지하차도, 지하보도, 녹지, 공원, 운동장, 가로 등, 상수관로시설, 하수관로시설, 유수지, 정수장, 배수지, 가압장, 취수장, 배수갑문, 도서관, 하수종 말처리장, 폐수처리장, 쓰레기처리장, 배수펌프장	사회기반시설 주민편의시설	사회기반시설 주민편의시설
기금	기금	출자금	투자자산

넷째, 정부자산에 대한 정보의 상이는 현행 공유재산·물품 등 각 재산과 재무회계의 자산이 포괄하는 범위 차이에 의해서도 나타나게 되지만, 이외에도 양회계간의 미연계 과목에 대한 정보, 예산외거래에 대한 자산의 증감 정보 등에 의해서도 나타나게 된다. 예를 들어, 재무회계와 예산회계 간의 미연계 항목은 발생주의 항목을 중심으로 구성되는데 이에는 대손충당금, 미수금, 선급금, 미수수익, 선급비용 등이 요인이 되어 차이가 발생하게 된다.

다섯째, 부채, 수익, 비용 관련 정보의 차이도 발생한다. 우선, 부채 관련 정보의 경우 양 회계 간의 주요한 차이는 예산회계의 경우 차입금, 지방채증권, 채무부담행위, 보증채무부담에 대하여 채무액을 표시하는 반면 재무회계에서는 차입금과 지방채증권이 포함되지만 채무부담행위와 보증채무부담은 확정된 부분

에 대해서만 인식하고 있다. 특히, 재무회계에서는 예산회계에서 부채로 인식하지 않고 있는 부채, 즉, 장래에 자원의 유출이 예상되는 퇴직급여충당부채, 퇴직금전환금및예치금 등이 기타비유동부채로 표시되고 있다.

여섯째, 현금주의회계에서는 인식되지 않는 미지급계정이나 선수수익에 관한 정보가 부채과목으로 설정되어 있다. 대표적으로 일반미지급금, 선수금, 선수수익, 일반미지급비용, 유동성장기미지급금 등이 유동부채에 해당되며, 장기미지급금, 장기선수수익 등은 기타비유동부채에 포함된다.

일곱 번째, 지방채증권의 평가와 관련하여 채권의 발행에 있어서 할인발행이나 할증발행에 의한 차이를 지방채할인발행차금이나 지방채할증발행차금으로 설정하고 있다.

여덟 번째, 수익과 비용 정보에서도 차이가 발생한다. 먼저 수익 관련 정보의 경우 재무회계에서는 자산의 매각이나 처분이익이 매각수입과 분리되어 표시되고 있으며 예산회계에는 나타나지 않는 발생주의 수익항목으로서 외화환산이익, 외환차익 등이 기타수익으로 표시되어 있다.

아홉 번째, 비용 관련 정보에서는 예산회계의 인건비는 기본급, 수당, 정액급식비, 교통보조비, 명절휴가비 등 10개 항목이지만 재무회계의 인건비는 급여, 복리후생비, 기타인건비, 퇴직급여의 4개 과목으로 구성된다. 또한 자산의 매각이나 처분에 따른 매각(처분)손실과 자산감액손실이 기타비용으로 표시된다.

열 번째, 재무회계 결산의 경우 예산회계 결산서류에는 포함되지 않고 있는 비용 항목으로서 유형자산 중 상각대상자산에 대한 감가상각비와 미수채권에 대한 대손상각비를 계상하고 있다.

열한 번째, 재무회계의 비용 정보에는 예산회계에서 발생하지 않는 외화환산손실, 외환차손 등의 정보가 기타비용으로 표시된다.

이러한 부채, 수익 및 비용 관련 예산회계와 재무회계 간의 차이를 비교하면 <표 6-2>과 같다.

〈표 6-2〉 부채, 수익, 비용 관련 예산회계와 재무회계의 비교

구분	예산회계 분류	재무회계 분류	관련결산 서류	
			예산회계	재무회계
부채	차입금 지방채 채무부담행위 보증채무부담	유동부채 장기차입부채 기타부채	채무결산보고서	장기차입부채 및 유동성장기차입 부채명세서
수익	지방세 세외수입 지방교부세 등	자체조달수익 정부간이전수익 기타수익	세입세출결산 보고서	재정운영보고서 현금흐름보고서
비용	분야-부문-사업- 예산편성목별 분류	기능별 및 성질별 분류	세입세출결산 보고서	재정운영보고서 현금흐름보고서 전출금명세서 감각상각명세서

제4장은 외국의 사례로서 미국, 영국, 일본의 지방정부결산제도를 조사하였으며, 이들 외국사례가 시사하는 바를 요약하면 다음과 같다.

(1) 정부부문의 결산제도는 각 국가의 역사적 배경과 회계제도의 특성에 따라 결산 구조와 재무보고서 등에서 차이를 보이고 있다. 우선, 지방정부의 결산구조 면에서 통합된 재무보고를 실시하는 단일체제(single system)인 경우와 예산결산과 재무결산을 함께 실시하는 병행체제(dual system)가 존재한다. 우리나라의 경우 현행 현금주의에 기초한 예산제도를 고려하여 결산제도의 정립방안을 모색하는 것이 필요하다.

(2) 발생주의회계를 도입하여 정착단계로 나아가면서 유용한 재무정보를 산출할 수 있도록 재무제표를 비롯한 재무보고서의 내용을 정부행정에 필요한 정보와 공공적 특성을 반영할 수 있도록 지속적으로 보완해 나가는 것이 필요하다.

(3) 재무제표에서 나타나는 결산정보가 실질적으로 다음연도 재정운영계획을 수립하고 예산편성에 반영되도록 환류기능을 살리기 위해서는 구조적 측면과 운영 측면에서 예산과 회계의 연계성을 확보하는 것이 필요하다.

마지막으로 제5장은 앞에서 기술한 이론과 실태분석에 기초하여 정책방향과

대안을 제시하였다. 특히 향후 새로운 예산 및 회계제도의 도입·시행에서 나타날 수 있는 영향과 쟁점사항을 대상으로 지방결산구조의 개편, 재정정보관리의 체계화, 재무회계제도의 기능 강화에 초점을 두고 결산정보 간의 차이를 분석하고 바람직한 결산제도의 정립방안을 제시하였다.

제2절 정책건의

지방자치단체의 예산 및 회계제도는 앞으로 현금주의에 의한 사업예산결산과 발생주의에 의한 복식부기회계결산이 공존하게 되고 이에 따라 각 제도의 특성에 따라 결산정보가 산출되며 그 결과 차별화된 정보가 산출되게 된다. 이러한 정보가 오류가 있는 것은 아니지만 동일한 회계연도에 동일한 사업결과에 대해서 다양한 결산서류의 산출로 인해 이해관계자의 혼란을 초래할 여지가 있다. 이에 대해 본 연구는 기본적으로 결산제도의 전반적인 사항을 거시적으로 살펴 보면서 다음의 방향과 범위에서 정책대안을 제시하고자 하였다.

첫째, 예산회계와 재무회계 결산의 조정·보완을 통해 정보의 유용성과 이해가능성을 높일 수 있도록 결산체계를 수립한다.

둘째, 사업예산과 복식부기회계 간에 나타나는 결산과정과 결산정보의 차이를 분석하고 양자 간의 조화에 초점을 두고 정책대안을 모색한다.

셋째, 사업중심의 예산원가와 복식부기회계의 원가분석을 연계하기 위해 요구되는 제반 사항을 검토한다.

이와 같은 연구의 접근방향에 기초하여 지방자치단체의 결산제도를 정립하기 위한 정책방안은 다음과 같이 모색되어야 할 것이다.

1. 지방결산구조의 개편방안

지방결산구조의 개편은 크게 재무회계시스템의 정립과 결산서류의 체계화를 중심으로 각각 단기적 대안과 장기적 대안을 제시하였다.

(1) 우선 재무회계시스템의 정립은 단기적으로는 현행 예산회계결산과 재무회계결산을 병행하되 업무효율성 및 정보의 이해가능성을 높이는 관점에서 결산정보를 조정하는 것이고 장기적 대안은 재무회계를 중심으로 양 회계제도를 통합하여 재무보고체계를 일원화하는 방안이다.

〈표 6-3〉 지방자치단체 결산구조의 개선안

구분	현행	단기적 대안	장기적 대안
예산제도	사업예산	좌동	사업예산구조의 개편 (비용 및 성과분석)
회계제도	이원체제 (현금주의와 발생주의 결산의 병행처리)	좌동	조직/사업단위 원가분석 및 단위비용 산정
회계감사제도	예산결산 : 결산검사 재무결산 : 공인회계사 검토의견	결산검사로 통합 및 단일화	외부감사제도 도입
재무회계시스템	예산결산 및 재무결산 의 병행	결산서류의 조정	재무결산의 통합(일원화)

(2) 결산서류의 체계화는 단기적으로는 사업예산의 결산서류를 주축으로 하여 복식부기 재무제표를 첨부서류로 하여 결산서체계를 구성하는 방안이다. 그리고 장기적 대안은 재무회계시스템의 통합을 전제로 하여 복식부기회계 재무제표를 중심으로 하되 현금주의결산을 보완하여 결산서체계를 구성하는 방안이다.

〈표 6-4〉 지방자치단체 결산서류의 조정 및 체계화

결산서류	단기적 대안	장기적 대안
결산서	○ 사업중심의 세입세출결산서	○ 재무제표 - 사업중심의 세입세출결산서 - 재정상태보고서 - 재정부업보고서 - 현금흐름보고서 - 순자산변동보고서 - 주식
첨부서류	- 사업명세서 등 부속서류 - 복식부기회계 재무제표 - 차이조정명세서	- 사업결산 첨부서류 - 복식부기 보충정보
참고사항	- 사업설명서 - 복식부기 보충정보	- 사업설명서 - 복식부기 사업원가계산서
결산검사	- 결산검사는 통합 실시	- 감사보고서

2. 재무정보관리의 체계화 방안

(1) 재무정보관리의 체계화방안은 기본적으로 예산회계와 재무회계의 정보를 비교하여 차이가 나타나는 과목을 발견하고 이를 기초로 정보의 유용성을 고려하여 결산서류의 서식을 수정보완하고 있다. 예를 들어, 현행의 기금결산명세서와 관련되는 현금및현금성자산의 경우 재무회계에서는 동일한 단기금융상품이라도 취득시에 만기가 3개월 미만인 금융상품에 대해서는 현금으로 분류하고 있으므로 예산회계의 결산서류에 “3개월 미만의 금융상품”란을 별도로 표시하도록 서식을 보완하는 것이 필요하다.

〈표 6-5〉 변경된 기금결산보고서의 서식

(단위 : 원)

종류별	구분	전년도말 현재액(A)	당해연도 증감액			당해연도말 현재액 E=A+B	3개월 미만의 금융상품
			계 B = C-D	수납액(C)	지출액(D)		

(2) 또한 예산회계에서는 나타나지 않는 발생주의항목 즉, 감가상각비, 대손상각비, 퇴직급여충당부채, 미지급비용, 선수수익, 대손충당금, 자산처분이익, 자산처분손실, 자산평가이익, 자산평가손실, 외화평가이익, 외환차익, 외화평가손실, 외환차손 등의 경우 복식부기 회계서류로 표시하는 것이 필요하다.

3. 재무회계제도의 기능강화

재무회계제도의 기능강화 방안에서는 제도적 개선으로서 결산검사 중복의 해소, 결산시기의 조정, 외부감사제도의 도입, 사업예산제도와의 연계강화방안을 제시하였다.

(1) 결산검사의 중복해소는 단기적으로는 현행 세입세출결산에 대한 검사의 견서와 복식부기 재무보고서에 대한 공인회계사의 검토의견을 첨부하여 동시에 의회에 제출하도록 하고, 장기적으로는 재무회계시스템의 단일화와 함께 공인회계사에 의한 감사제도를 도입하는 방안이다.

(2) 결산시기의 조정은 결산정보의 차년도 환류기능 확보를 위해 예산회계 결산을 단축하고 재무회계 결산의 경우도 출납폐쇄 후 곧바로 결산에 착수하여 양결산서류가 조기에 의회에 제출될 수 있도록 결산시기를 조정하는 것이 필요하다. 이외에 장기적으로 회계책임성과 회계정보의 신뢰성을 확보하는 차원에서 외부감사제도를 도입하는 것이 필요할 것이다.

(3) 사업예산정보와 복식부기 회계정보의 연계를 통해 예산집행에 따른 원가를 객관적으로 분석할 수 있도록 사업예산의 구조를 성과기준에서 체계화하고 원가반영 및 산정을 위한 원가회계기준의 필요성을 제시하였다.



- 권광호. 2004. “정부부문의 발생주의·복식부기회계의 도입방안,” 「동계학술대회 발표논문」. 한국행정학회.
- 권수영. 2001. “정부부문 회계의 투명성·유용성 제고 : 예산·결산·성과평가를 중심으로,” 「감사논집」 통권 제6호.
- 권찬태 외. 2001. “지방정부의 회계투명성 제고방향 : 재무보고제도를 중심으로,” 「감사논집」 통권 제6호.
- 경기개발연구원. 2002. 「광역자치단체 주요시책사업의 성과평가기법 개발」.
- 기획예산처. 2004. 정책·성과 중심의 프로그램 예산체제 도입.
- 김선구. 2001. “지방정부의 결산서로 본 우리나라 예산회계제도의 문제점과 개선방안,” 「함께하는 시민행동」.
- 김재훈. 2004. “프로그램예산제도의 사업단위 선정방안.” 「한국정부회계학회 세미나 발표논문」.
- 김혁 외. 2004. 「알기쉬운 정부회계」. 서울: 신영사.
- 김혁·정성근. 2003. “정부사업별 순원가정보의 개선방안.” 「정부회계연구」. 1(1). 한국정부회계학회.
- 남명수외. 1994. 「성과관리시스템」. 한·언.
- 노기성. 2005. 「지방자치단체의 프로그램 예산제도 도입방안에 관한 연구」. 한국개발연구원 정책연구시리즈.
- 디지털예산회계기획단. 2006. 프로그램예산제도.
- 박희정의. 2004. 「지방자치단체 자체평가제도의 정착을 위한 기초연구」. 한국지방행정연구원.

- 송윤근. 2006. “정부회계의 발생주의·복식부기 도입에 따른 감사원의 결산검사 충실화 방안에 관한 연구,” 「감사원 연구논문집」.
- 이경섭. 1997. 「정부회계와 감사」. 조세통람사.
- 이경섭. 2000. 「정부회계 개혁」. 감사원 연구논문집 제5집.
- 이경섭. 2003. “영국의 자원예산·회계(RAB).” 「감사원 자료」.
- 이경섭. 2004. “발생주의 정부회계 하의 결산검사.” 「감사교육원자료」.
- 이남국. 2007. “지방자치단체 예산순기의 조정방안.” 「지방재정세미나 발표논문」. 한국지방재정학회.
- 임성일. 2007. “지방재정의 운영원리에 대한 검토와 방향 재정립,” 「재정환경변화에 따른 지방재정운용의 혁신방안」, 한국지방재정학회. 2007 지방재정 세미나.
- 임성일외. 2004. 「자율과 성과지향의 지방예산제도의 개편방안」. 한국지방행정연구원.
- 윤성식·권수영. 2001. 「정부회계: 예산원가 회계 및 감사」. 법문사.
- 윤영진·이원희. 2003. 「OECD 국가예산의 과목구조 현황과 정책시사점」.
- 윤영진 외. 2004. 「재정분석·진단제도 등 재정평가 계획수립에 관한 연구」. (사) 한국지방재정학회 용역보고서.
- 정헌율. 2004. “지방예산제도와 프로그램예산제도의 도입,” 「지방재정」 2004년 제5호.
- 한국지방행정연구원. 2005. 「복식부기회계제도 도입에 따른 지방자치단체 결산제도의 개선방안」.
- 한국지방행정연구원. 2005. 「지방자치단체 사업의 비용산정체계 구축방안」. 연구보고서.
- 한국지방행정연구원·성도회계법인. 2005. 「복식부기회계제도 확대시범운영 및 표준화보고서」.
- 한국지방행정연구원·성도회계법인. 2003. 「복식부기회계제도 시범적용보고서 : 해외벤치마킹」.

- 행정자치부. 2006. 「자치단체 사업별 예산제도 정책토론회 자료」.
- 행정자치부. 2006. 「지방자치단체 예산편성기준 및 과목구분과 설정규정」.
- 행정자치부. 2006. 「지방자치단체 결산작성 기준」.
- 행정자치부. 2006. 「2007년도 지방자치단체 사업예산 시범운영 매뉴얼」.
- 행정자치부. 2007. 「2008년도 지방자치단체 사업예산 운영규정」.
- 행정자치부. 「지방자치단체 예산편성기준」.
- 지방재정법, 지방자치단체 회계기준 및 재무회계규칙 등 자료
日本 地方自治法 및 地方財政法
- 井ノ上 崇 雄. 2007.4 “地方公共團體における外部監査制度に関する調査の結果
について,” 地方自治.
- 遠藤 愛一郎. 2007. “公會計制度改革の現状と課題.” 「經營戰略研究」. Vol.11.
- 東京都. 2006. 「東京都の新たな公會計制度」.
- GAO. 1997. “Performance Budgeting : Past Initiatives Offer Insights for GPRA
Implementation.”
- GASB. 1999. *Governmental Accounting Standards Series: Statement No. 34 of GASB*.
- Glick. Paul E. 1989. How to Understand Local Government Financial Statements: A
User’s Guide, Government Finance Officers Association.
- Her Majesty’s Treasury. 2001. Resource Accounting Manual.
- Her Majesty’s Treasury. 2002. Managing Resoueces : Accountability.
- Her Majesty’s Treasury. 2002. Managing Resoueces : Implementing resource based
financial management.
- IMF. 2006. *Manual on Fiscal Transparency*.
- IMF. 2002. *Government Finance Statistics Manual 2001*.
- Lee, Jr. Rovert D. & Ronald W. Johnson, “Finacial Managent: Accounting, Auditing and
Information Systems”, *Public Budgeting Systems*, An Apen Publication, 1994.
- Oregon State Controller’s Division. 2001. *Agency Guide to Year-end Closing*.
- Ruppel, Warren. 2006. *GAAP for Governments*. New Jersey : John Wiley & Sons.

Abstract

A Study on the Settlement of Account System by Introduction of Program Budgeting and Double-Entry Accounting in Local Government

The purpose of this study is to suggest policy directions and alternatives on settlement of accounts reformation in response to the introduction of new budgeting and accounting system in governmental sector. The local governments have enforced accrual accounting by double-entry bookkeeping since Jan. 1, 2007 and are supposed to introduce program budgeting in 2008.

New financial system will provide a basic materials for evaluating government performance and measuring costs of government services. the current closing of local governments, however adopts dual system to accept both budgetary account based on cash base and financial account based on accrual basis of accounting.

This dual system is expected to lead to confusion of financial report and difficulties of understanding fiscal information due to differences of financial information and complex of settlement documents.

Recognizing the importance of these issues of closing system, the study particularly focused on finding and adjusting the differences of information between budgetary and financial accounting.

In the process the study overviews the theoretical background such as concept, procedure, and type of settlement in local governments in chapter 2 and the reality of

local government settlement in chapter 3 and foreign cases including U.S.A., U.K., and Japan in chapter 4.

In response to the policy direction drawn for reforming local settlement system, the study in chapter 5 suggests some policy measures as follows:

- (1) The structure of settlement of account system separated into two financial information should be redesigned in terms of unified financial report.
- (2) The management of fiscal information including asset, liability, revenue, and expense needs to be systematized by coordinating and organizing the budgetary accounting and financial accounting.
- (3) Financial accounting system should be strengthened in the direction of introduction of external auditing and linkage of program budgeting and accrual basis of accounting and so on.

사업별 예산과 복식부기제도 도입에 따른
지방자치단체의 결산제도 연구

발행일 : 2007년 12월 31일

발행인 : 김 주 현

발행처 : **한국지방행정연구원**

서울특별시 서초구 서초동 1552-13

Tel : 02)3488-7300

판매처 : 정부간행물판매센터

Tel. 02)394-0337

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

인쇄처 : 크리홍보주식회사

Tel. 02)737-5377

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

ISBN 978-89-7865-306-0