

# 지방자치단체 복식부기 회계과목의 설정

-예산과목과의 연계를 중심으로-

Establishment of the Double Entry  
Bookkeeping Accounts for Local Government

김 대 영

(한국지방행정연구원 수석연구원)

- I. 서 론
- II. 정부예산회계제도의 현황과 문제점
- III. 새로운 회계과목 설정의 필요와 설정방향
- IV. 회계과목 설정 방안
- V. 결 론

## 【Abstract】

The Local government is trying to change an accounting system adopting a single entry bookkeeping system based on cash basis into a double entry bookkeeping system on accrual basis. If the double entry bookkeeping system is adopted, Dual System in which the budget system of the single entry bookkeeping on cash basis exists together with the accounting system of double entry bookkeeping on accrual basis should be operated by the government. In this case, it is necessary to establish new accounts reflecting the activities of the local government fields. All the activities of the local government fields are performed based on the budget of revenues and expenditures, and thus the new accounts on which the relations with the budget items can be easily and clearly understood should be adopted. Generally considering the actual conditions of the budget system, it is reasonable to establish the accounts based on the current budget items. Establishment of the accounts based on the current budget items will be able to minimize the confusion due to the adoption of the double entry bookkeeping system, and transparency of the government activities will be raised. In this study, a method for establishing the accounts of the local government was reviewed, and particularly, the method which the budget items on cash basis should have mutual connections with double entry bookkeeping accounts on accrual basis was reviewed.

## I. 서 론

정부는 현재 현금주의 단식부기방식을 채택하고 있는 회계제도를 발생주의 복식부기방식으로 전환하려고 하고 있다. 이를 위해 발생주의에 입각한 복식부기방식을 채택한 중앙정부의 회계기준 시안이 6월 30일을 기한으로 마련되고 있으며, 지방자치단체에서는 부천시와 강남구를 시범단체로 지정하여 발생주의 복식부기의 도입은 물론 전산시스템의 도입까지를 목표로 연구를 진행하고 있다. 그런데 이러한 복식부기제도의 도입은 예산회계제도의 전반에서 이루어 지는 것이 아니라

예산제도는 현행 현금주의 단식부기 방식을 유지하고 회계제도만을 발생주의 복식부기제도를 전환하는 것을 의미하므로 양자간의 조화가 문제로 제기된다. 이렇게 하는 이유는 단기적으로 회계제도와 예산제도가 동시에 발생주의 복식부기 방식으로 전환하기에는 현실적으로 어려움이 있기 때문이다. 따라서 복식부기가 도입되면 정부의 예산회계제도는 당분간 현금주의 단식부기방식의 예산제도와 발생주의 복식부기방식의 회계제도가 병존하는 Dual System으로 운용될 수 밖에 없다. 이 경우 현금주의 단식부기에 입각하여 설정된 기존의 예산회계과목을 그대로 복식부기 회계과목으로 사용할 수는 없다. 그리고 기업회계과목을 성격이 다른 정부부문의 회계과목으로 채택할 수도 없다. 따라서 정부부문의 활동을 반영하는 새로운 회계과목의 설정이 필요하다. 정부부문의 모든 재정활동은 세입세출예산을 기초로 하여 이루어지므로 새로운 회계과목은 예산과목과의 관계를 명확하고 쉽게 파악할 수 있어야 한다. 회계과목을 설정하는 방식은 몇 가지 있겠지만 예산제도의 현실적 여건을 종합적으로 고려할 때 회계과목은 현행 예산과목을 중심으로 설정하는 것이 합리적이다. 현행 예산과목을 중심으로 회계과목을 설정할 경우 복식부기제도의 도입으로 인한 혼란을 최소화시킬 수 있으며, 예산과 회계의 연계성 강화를 통하여 정부활동의 투명성이 제고될 수 있다. 본고에서는 지방자치단체의 회계과목설정방안을 검토하되 현금주의 단식부기 예산과목과 발생주의 복식부기 회계과목이 상호 연계를 갖도록 하는 방안에 대하여 검토하였다.

## II. 정부예산회계제도의 현황과 문제점

정부회계에 발생주의 복식부기방식의 도입이 추진되고 있는 이유는 현행 현금주의 단식부기에 입각한 정부회계방식이 산출정보의 제한성, 회계정보의 부정확성등으로 향후 각종 재정관리 전략을 실행하는 데 상당한 걸림돌이 될 것이기 때문이다. 각종 재무지표는 회계시스템에서 산출된다. 그러나 현금주의 단식부기에서 산출되는 지표와 발생주의 복식부기에서 산출되는 지표는 그 다양성과 정확성 면에서 상당한 차이를 나타낸다. 현행 정부회계에서 산출되는 주요 재무성과지표들은 그 질과 정확성에서 평가대상자의 동의를 얻는 데 한계가 있다. 지표의 타당성을 신뢰받지 못하는 성과평가는 실패할 수밖에 없다. 현행 정부회계의 특징을 정리하면 다음과 같다(갈렘앤컴퍼니 편역, 1999:44-45).

첫째, 법규 및 예산준수여부의 확인과 증명이 정부회계의 주요 목적이다.

둘째, 정부회계기준이 존재하지 않는다. 국가의 수입, 지출, 재산 등의 관리절차를 규정한 각종

법규의 사무처리지침을 회계처리기준으로 사용하고 있을 뿐이다. 각 법령이나 규정은 부분적이고 다기화되어 통일성이나 일관성이 결여되어 있으며, 특정목적에 따라 독립적으로 제정되어 있어서 정부회계의 목적, 원칙, 재무제표, 재무제표구성요소의 정의등에 대한 이론적인 체계를 형성할 수 없는 실정이다.

셋째, 회계기록은 현금주의에 의한 인식을 위주로 하고 있으며, 단식부기에 의한 분리회계시스템(세입, 세출, 국고금, 국유재산, 물품, 채권, 채무회계)으로 운영되고 있다.

넷째, 공공부문을 총괄하는 재무제표가 작성되지 않고 있다.

다섯째, 원가계산에 대한 개념이나 방법이 존재하지 않는다.

정부부문의 일부를 구성하는 지방자치단체의 회계제도도 정부부문의 회계제도가 갖는 이러한 문제점을 갖고 있는 동시에 또한 지방자치단체 특유의 성격을 갖고 있다.

#### <그림1> 현행 정부회계의 문제점

구체적 기대역할	정부회계제도의 문제점	주요원인
재정상태의 총체적 파악	→ 정부재무제표의 미작성 자산과 부채의 누락	→ 단식부기·현금주의 정부회계기준의 부재
재정운영의 성과측정	→ 소관별·사업별 등 다양한 관점의 성과측정 한계	→ 현금주의·원가계산의 부재
회계정보의 높은 신뢰성	→ 낮은 신뢰성	→ 전문지식 및 인식의 부족
평가지표를 위한 정보	→ 측정 및 산출의 한계	→ 현금주의·비용의 미배분
예산편성과의 연계	→ 낮은 연계성	→ 표준비용의 미산출
통일된 정보	→ 통합정보 산출의 한계	→ 관련법률의 분산 정부회계기준의 부재

자료: 갈렘앤컴퍼니 편역, 「가치창조적 국가경영을 위한 정부회계혁명」, 한국언론자료간행회, 1999, p.45

지방자치단체의 예산회계제도를 살펴보면 일반회계, 기타특별회계 및 기금회계(지방공기업법상의 기금은 제외)는 현금주의 단식부기 방식을 채택하고 있는 반면, 지방공기업은 지방공기업법에 따라 민간기업과 마찬가지로 발생주의 복식부기 방식을 채택하고 있다. 그리고 지방자치단체

예산회계제도에서도 세입예산은 예정계획의 성격이 있어 예산과 결산이 불일치하여도 크게 문제 될 것이 없으나 세출예산은 지방자치단체의 지출을 통제하는 역할을 수행하고 있으므로 지방자치단체의 모든 지출행위는 세출예산에 편성되어 있는 내역, 금액 내에서 이루어지도록 되어 있다. 세출예산에 비목으로 계상되지 않은 경우에는 지출할 수 없으며 세출예산에 계상되어 있지 않은 경우에 이를 지출하려면 유사한 과목간에 전용<sup>1)</sup>하거나, 추가경정예산으로 이를 새로 편성하여야만 지출이 가능하다.

### III. 새로운 회계과목 설정의 필요와 설정방향

현행 지방자치단체회계제도는 지방공기업 특별회계를 제외하고는 모두 현금주의 단식부기 방식을 채택하고 있으므로 자연히 예산과목과 회계과목은 이들 방식을 토대로 설정되어 있다. 따라서 현행 지방자치단체 예산회계제도는 현금주의 단식부기회계의 문제점을 그대로 안고 있다. 그러므로 지방자치단체 회계에 발생주의 복식부기 방식을 도입하는 경우, 현금주의 단식부기방식으로 설정된 현행 예산회계과목을 그대로 사용할 수는 없다. 그 이유는 다음과 같다.

첫째, 현행 지방자치단체의 예산회계과목은 현금주의를 반영하여 설계되어 발생주의를 반영한 회계과목이 마련되어 있지 않다.

둘째, 현금의 입출금을 기준으로 설정된 현행 예산회계과목에는 자산과목이 거의 설정되어 있지 않으며, 일부 자산과목은 수익과목이나 비용과목의 형태로 나타나 있다.

셋째, 동일한 성격의 자금이 세입과 세출에서 서로 상이한 이름으로 설정되어 있다. 예를 들어 기업부문에서 대출이 실행하면 자산계정인 대출금계정에 차기하고 이를 회수하면 동 계정을 대기하면 된다. 그런데 지방자치단체에서는 민간부문에 자금을 대출할 경우 세출에 민간융자금으로 기표하고 이를 회수할 경우에는 세입에 민간융자금상환수입으로 기표한다.

넷째, 일부 예산회계과목은 기업회계의 회계과목과는 다른 방식으로 표현되어 있어 회계적 의미를 정확히 파악하기 어려운 과목이 있다. 예를 들면, 세입예산상의 예수금상환금, 예수금이자수입 등이 그것이다. 일반적으로 복식부기에서 예수금은 부채를 의미하며 부채의 상환과 이자지급은 현

1) 전용이란 세출예산의 각 세항이나 목간의 경비를 상호 융통하여 사용하는 것을 말하며, 인건비, 시설비(시설비에 부수되는 설계비와 보상비에 전용하는 경우를 제외), 상환금(원금과 이자는 상호 전용가능)을 제외하고는 폭넓은 전용이 허용된다. 그리고 회계연도 경과후에는 예산을 전용할 수 없으며, 업무추진비 및 특수활동비에 충당하기 위하여는 다른 비목에서의 전용을 할 수 없다(지방재정법 시행령 제34조).

금의 감소로 나타나는데 세입예산에서는 이를 수입으로 처리하였다.

그러나 발생주의 복식부기로 전환을 위해 정부부문의 예산회계과목을 그대로 사용할 수는 없다고 하더라도 또한 기업부문에서 사용하는 기업회계과목을 정부부문의 회계과목으로 사용할 수도 없다. 물론 기업회계과목은 발생주의 복식부기방식에 바탕을 두고 설정되어 있다. 따라서 정부회계를 발생주의 복식부기방식으로 전환하면서 회계과목체계도 기업회계과목체계로 전환하면 될 것으로 생각하기 쉽다. 그러나 기업회계과목을 정부회계에 그대로 도입할 수는 없다. 그 이유는 정부부문의 활동은 기업부문의 활동과 다른 특성이 있어 기업회계에서 사용하는 회계과목으로 정부부문의 활동을 반영하는 데에는 어려움이 있기 때문이다. 그러므로 민간부문의 회계과목을 그대로 정부부문 회계과목으로 사용하는 것도 어렵다.

왜냐하면 정부부문과 민간부문은 존재목적에서 공공복리추구와 이윤추구라는 서로 다른 목표를 추구한다. 정부부문에서도 공기업부문은 이윤추구를 목표로 하고 있고 민간부문에서도 공공복리를 추구하는 비영리법인등이 있지만 크게 정부부문과 민간부문으로 나눈다면 전반적으로 두 부문은 공공복리와 이윤이라는 서로 다른 목표를 추구한다고 할 수 있다. 그리고 수행하는 업무에서도 공공재 생산공급과 사적재 생산공급이라는 근본적인 차이가 있다. 또한 정부부문에서의 예산은 기업부문의 예산과 달리 예산관련 법규의 준수와 함께 정부부문의 활동을 통제하는 목적을 가지고 있다.

그러므로 정부 예산회계제도를 현행 현금주의 단식부기 방식에서 기업회계와 같은 발생주의 복식부기 방식으로 전환한다고 할 때, 현행의 예산회계과목을 그대로 사용할 수는 없으며, 그렇다고 기업회계에서 사용하는 회계과목을 사용할 수도 없다. 한 예로 사회간접자본, 문화재와 같은 정부부문 특유의 자산을 나타내는 기업회계과목은 없으며 또한 정부부문의 결산결과 나타나는 세계잉여금등은 민간부문의 이익잉여금과는 성격이 상이하다.

따라서 발생주의 복식부기의 기본원리를 반영하며 자치단체의 행정활동을 정확히 규정해주는 회계과목의 설정이 필요하다.

지방자치단체 회계에 복식부기도입을 위한 회계과목을 설정함에 있어 기존 예산회계과목과 기업회계과목 모두가 그대로 사용하기에는 부적합하다. 그러면 발생주의 복식부기의 기본원리를 반영하며 지방자치단체의 행정활동을 정확히 규정해주는 회계과목은 어떻게 설정하여야 하는가? 정부회계에 복식부기도입과 동시에 예산제도도 전면적으로 개편을 하여야 한다는 당위성에는 동의한다<sup>2)</sup>. 그러나 현행 예산제도는 정부부문의 행재정활동의 전반을 반영한 역사적 산물로서 우

2) 발생주의 예산제도를 도입한 나라로 뉴질랜드를 예로 들 수 있다. 뉴질랜드는 우선 예산편성에 완전발생주의를 채택하여 재정목표달성을 위한 자금수지의 수입, 지출을 통제할 수 있는 수단을 마련하였다. 또한 예상대차대조

리나라의 실정을 잘 반영하고 있다. 따라서 이를 일거에 대폭 개편한다면 상당한 혼란을 야기할 우려가 있다. 따라서 복식부기도입은 상당기간 현금주의 단식부기 방식의 예산제도와 발생주의 현금주의 방식의 회계제도가 병행할 필요가 있다. 따라서 새로운 회계과목은 양자를 연계시킬 수 있는 형태로 설정되어야 한다. 예산과목과 회계과목이 연계되어야 하는 이유를 좀더 구체적으로 살펴보기로 하자. 지방자치단체의 모든 수입과 지출은 세입세출예산을 기초로 하여 이루어지고 있다. 세입의 경우는 일종의 예정계획의 성격이 있고 예산과 결산이 불일치하여도 크게 문제될 것이 없으나 세출예산의 경우는 모든 지출을 통제하는 역할을 수행하고 있다. 따라서 지방자치단체의 모든 지출행위는 세출예산에 수립되어 있는 금액범위내에서 지출이 이루어지도록 되어 있다. 세출예산에 수립되어 있는 금액을 초과하는 지출은 불가하다. 이를 위반하는 것은 위법(또는 위규, 감사지적)사항이다. 따라서 지방자치단체의 모든 공공지출은 세출예산의 잔액이 있는 지 여부를 파악하여 잔액이 있을 때에만 지출이 가능하며, 잔액이 없을 경우에는 추가경정예산을 수립해서라도 근거를 마련하여야만 지출이 가능하다. 즉, 세출예산과 괴리된 지출행위는 있을 수 없다. 그러므로 회계과목(지출)은 당해 회계과목이 어느 세출예산과목과 연관이 있는지를 명확하고 쉽게 파악할 수 있어야 한다. 그렇지 않을 경우 지출가능여부를 판단하기 어렵게 되고 이는 지출업무에 혼란을 야기할 것이다. 또한 입력착오시 원인을 밝혀내어 오류를 수정하기 어렵다.

물론 현행 예산과목구조를 그대로 두고 회계처리를 전산시스템으로 해결하는 방식도 가능하다. 이 방식은 단기적으로는 간편하고 편리할 것 같지만, 장기적으로 볼 때 정부회계에 대한 투명성을 약화시킬 것이다. 왜냐하면 재무제표 등에 예산과 회계의 연계가 명확히 드러나지 않아 정부활동 내역을 파악하기 어렵기 때문이다.

따라서 새로운 회계과목은 기존의 예산과목과 연계되어야만 한다. 이를 위해서는 지방자치단체가 수행하는 모든 거래(행정활동)를 합리적이고 명확하게 나타낼 수 있도록 현행 예산과목을 중심으로 새로운 회계과목을 설정하여 양자를 연계시켜 나가는 것이 바람직하다.

새로운 회계과목의 설정방향은 다음과 같다.

---

표를 작성하여 자산부채에 대한 통제목표를 명시함으로써, 예산통제에서 가장 중요하다고 여겨지는 원가의 통제목표도 회계시스템에서 제공할 수 있게 되었다. 이것은 “자원회계방식”이라고 불리며, 각 부처는 이것에 기초하여 소유자산에 관한 자본비용을 계상하고 있다. 자본비용이란 각 부처가 소유하고 있는 자산을 유지하는 데 필요한 비용으로 일종의 유지비이다. 따라서 유지보수비나 감가상각비도 이러한 자산보유원가에 속한다. 이와 같은 자본비용은 각 부처의 순자산에 일정한 요율을 곱하여 산정한다. 자본비용의 요율은 매년 예산편성과정에서 시장금리 등을 기준으로 참조하고, 각 부처에 정부투자 조달비용(각 부처별 위험요소)을 반영하여, 재무부장관과의 협의를 거쳐 결정된다(갈렙앤컴퍼니 편역, 1999, p.107). 그러나 뉴질랜드를 제외하고는 발생주의 예산제도를 도입한 나라의 예를 찾아보기는 어렵다.

첫째, 지방자치단체가 수행하는 모든 행정활동(거래)을 객관적이고 공정하게 나타낼 수 있도록 회계과목을 설정하고 예산과목과 회계과목 양자를 연계시켜 나가야 한다. 예산과목중 복식부기 회계과목으로 사용하기에 크게 무리가 없는 과목은 그대로 회계과목으로 사용하고, 예산과목중 복식부기 성격상 회계과목으로 사용하기 어려운 경우에는 새로운 형태의 회계과목을 설정하되 예산활동이 반영될 수 있도록 설정하여야 한다.

둘째, 현행 예산회계과목체계는 현금의 입출금을 중심으로 설정되어 출금은 비용으로 입금은 수익으로 인식하고 있으므로 여기에 발생주의 복식부기 원리를 적용하여 자산, 부채, 자본의 증감과 수익, 비용의 발생을 인식할 수 있도록 회계과목을 설정한다.

셋째, 거래인식기준이 현금주의에서 발생주의로 전환하게 됨에 따라 이를 반영할 수 있도록 발생주의 회계과목을 추가로 설정한다.

## IV. 회계과목 설정 방안

### 1. 회계과목 설정의 원칙

발생주의 복식부기 도입으로 인한 업무의 혼란을 최소화하고 정부활동을 정확히 반영하기 위해서는 새로운 회계과목을 기존 예산과목과 연계가 되도록 설정하여야 한다. 그러면 이제 새로운 회계과목을 설정하는 방안에 대하여 구체적으로 검토해 보기로 하자. 일각에서는 새로운 회계과목을 설정하되 기존예산회계업무는 그대로 수행하고 예산과목과 회계과목의 연계는 전산시스템에서 내부적으로 처리하는 방안을 하나의 대안을 제시하고 있다. 즉, 현행 예산과목은 그대로 존치하고 업무처리도 현행 업무와 동일하게 처리하되, 부기적 사항만 추가로 기표하고 예산과목과 회계과목의 연계는 전산시스템에서 연결하는 방식이다. 한 예로 세외수입에 있는 공유재산매각수입의 경우 공유재산매각수입으로 전산처리하면서 부기사항으로 매각되는 자산명과 가격만 추가로 투입하면 전산시스템에서 차변: 현금예금(자산) XXX 대변: OO(자산감소) XXX, 토지매각수입(수익) XXX 형태로 자동처리되는 방식이다. 물론 이러한 방식도 업무혼란을 야기함이 없이 복식부기 회계를 조기에 정착시킬 수 있는 장점이 있다. 또한 복식부기 회계에 대한 깊은 지식이 없이도 회계업무의 수행이 가능하다는 장점이 있다. 특히 현재 지방자치단체가 공무원 순환보직제를 채택하고 있어 상당수 회계직 공무원이 복식부기에 대한 이해가 깊지 않은 상황에서 복식부기 회계시스템을 조기에 정착시키려면 이러한 방식도 고려 해 볼 필요가 있다. 그러나 이 방식은 또한 다음과 같은

단점도 동시에 지니고 있다. 첫째, 단식부기에 의한 결산서류와 복식부기에 의한 재무제표간의 연계를 파악하기 어렵다. 둘째, 예산과목은 현금주의 단식부기로 되어 있으므로 복식부기관점에서 볼 때, 하나의 예산과목에 자산(부채)과목과 비용(수익)과목이 서로 혼재되어 있어 예산과목만으로는 거래내용이 명확히 들어나지 않고 있다. 셋째, 예산과목의 중분류에도 한 분류과목내에 서로 다른 성격의 계정이 함께 포함되어 있으므로 업무내용의 파악하기가 상당히 어렵게 되어 있다. 발생주의 복식부기회계 도입의 목적 중 하나가 정부활동의 투명성제고라는 점을 감안하면, 이러한 예산과목체계의 오류는 복식부기도입을 계기로 수정되어야 할 것이다. 만일 복식부기를 도입하는 초기에 이러한 문제를 해결하지 않으면 매번 예산편성시마다 이러한 혼란은 계속될 것이다.

따라서 예산과목과 연계가 된 회계과목을 설정하고 이 회계과목으로 회계업무를 수행하는 것이 예결산보고서와 회계보고서가 상호 연계되어 있으므로 업무파악이 용이하고 업무의 투명성을 제고시키며 공무원의 경영마인드 또한 제고시킬 것이다. 한 예로 예산편성시 현금수입의 증가가 자산의 감소를 통해서 발생하느냐, 부채의 증가를 통하여 발생하느냐, 수익의 발생으로 이루어지느냐의 원천을 파악하기 용이하므로 경영마인드를 제고시킬 것이다. 그리고 궁극적으로 예산제도와 회계제도의 일치(발생주의예산도입 등)를 목표로 한다면, 도입초기에 그 기틀을 마련하는 것이 예산과목과 회계과목의 연계를 강화시키는 것이고 이번 기회에 예산과목의 일부 조정을 통해 도입이 가능하므로 예산과목과 회계과목간 체계통일이 가능하므로 이를 도입하는 것이 필요하다. 또한 현실적으로 현금주의에 입각한 예산과목과 회계과목의 일치는 현행 예산체계를 크게 변경하지 않고도 도입이 가능하므로 큰 혼란을 야기하지 않을 것이다.

예산과목과 연계된 새로운 회계과목은 설정할 경우 다음과 같은 원칙에 의하여 설정하는 것이 바람직하다.

첫째, 예산과목을 기준으로 설정한다. 회계과목을 설정함에 있어 예산과목을 기준으로 설정하는 것이 바람직하다. 수익과목의 경우, 세입예산과목의 목을 대부분 그대로 수익과목으로 사용하여도 거의 문제가 없다. 그러나 비용과목은 세출예산과목의 목과 세목 또는 더 하위단계인 산출기초 중 어느 수준에서 비용과목을 설정할 것인지 신중한 검토가 필요하다. 그리고 부채과목은 지방자치단체의 부채발생이 대부분 지방채발행을 통하여 이루어 지므로 세입예산과목의 지방채를 중심으로 부채과목을 설정하면 된다. 그러나 자산과목은 현행 예산회계과목에는 충분히 나타나 있지 않으므로, 자산과목은 상당부분을 새롭게 설정하되 기본적으로 기업회계의 자산계정을 기초로 설정하고 이외에 사회간접자본, 문화재 등 지방자치단체의 특성을 반영할 수 있는 과목을 추가로 설정하며 세출예산과목의 자본지출과목중 자산과목 해당 분을 반영하도록 하면 된다. 그리고 자본과목은 자산에서 부채를 차감한 순자산개념을 바탕으로 설정한다.

둘째, 발생주의를 반영한 계정과목을 추가로 설정한다. 예산과목은 현금주의를 반영하여 설계 되었으므로 현행 예산과목에는 발생주의를 반영한 회계과목이 마련되어 있지 않다. 복식부기도입 과 동시에 현금주의에서 발생주의로 인식기준을 전환하기 위해서는 발생주의를 반영한 계정과목 이 추가로 설정되어야 한다. 회계과목에 발생주의 계정과목을 신규로 설정하되, 현행 예산제도(현금주의)와 회계제도(발생주의)간의 상호 대조·점검을 위하여 모든 비용·수익과목에 예산과목에 대응하는 발생주의 회계과목을 설정토록 한다. 그리고 기간 비용과 기간 수익은 현금 입출금을 중심으로 거래를 파악하되 연말에 발생주의 원리를 적용하여 수정분개토록 한다.

셋째, 자산관련 회계과목을 추가로 설정한다. 현금주의를 바탕으로 현금의 입출금위주로 설정된 예산과목에는 자산과목이 거의 설정되어 있지 않으며, 일부 자산과목은 수익이나 비용과목으로 나타나 있다. 현행 예산회계에서 자산증가는 세출예산에 비용발생형태로 나타나며, 자산감소는 세입예산에 수익발생형태로 나타나 있다(예: 토지구입비, 자산매각수입 등). 따라서 기업회계를 준용하여 자산과목을 설정하되 사회간접자본, 문화재 등 지방자치단체의 특성을 반영하는 자산과목을 추가로 설정하여야 한다.

넷째, 위임사무 관련 계정과목을 설정한다. 현재 위임사무는 예산편성지침에는 예산과목으로 설정되어 코드가 부여되어 있으나, 기초자치단체의 예산서에는 나타나 있지 않다. 그러나 위임사무가 실제로 기초자치단체에서 수행될 뿐 아니라, 현금의 입출금이 이루어지는 경우도 있으므로 회계과목으로 설정되어야 한다. 예를 들면 취득세 등 시도세는 기초자치단체에서 부과징수하여 일정시점에 이를 시도에 납부하고 있다. 따라서 기초자치단체 수준에서 현금의 입출금이 발생하고 있으므로 이를 회계과목에 반영하여야 할 것이다. 다만, 취득세등 도세의 경우 시군세가 수익으로 처리되는 것과는 달리 부채로 분류되어야 할 것이다.

다섯째, 예산과목체계를 과목수정 및 재분류를 통해 개편하여야 한다. 회계과목을 설정함에 있어 예산과목을 기준으로 설정하되 현행 예산과목체계를 유지하는 것이 복식부기 회계원칙에 심히 위배되는 일부 예산과목의 경우는 과목수정 및 재분류를 할 필요가 있다. 예산과목의 수정 및 재분류는 예산편성지침의 변경으로 가능하다. 예를 들면 예산과목중에는 기업회계용어로 볼 때 오해의 소지가 많은 과목이 있어 용어해석상에 문제가 있다. 이러한 예산과목은 기업회계기준에서 사용하는 용어로 수정하여야만 의미의 파악 및 전달이 용이해 질 것이다. 그리고 예산과목중에는 현금주의 단식부기체계에서 설정되어 발생주의 복식부기의 입장에서는 수용하기 어려운 과목이 상당부분 포함되어 있다. 예산과목체계의 재분류는 새로운 회계과목체계와 현행 예산회계과목체계가 상호 연계될 수 있도록 세입예산과목은 수익, 부채, 자산순으로 분류하고, 세출예산과목은 비용, 부채, 자산순으로 재분류하도록 한다. 이렇게 할 경우 현금주의에 입각한 예산과목체계와 회계과목

체계는 상당부분 일치하게 될 것이다.

## 2. 수익과목 설정

지방자치단체의 세입예산과목은 장 수준에서 지방세, 세외수입, 지방교부세, 지방양여금, 조정교부금, 보조금, 지방채로 크게 나누어져 있다. 그리고 관, 항, 목은 이러한 장분류를 관, 항, 목으로 내려갈수록 좀더 세분화시키는 형태로 구성되어 있다. 세입의 장수준에서 볼 때, 지방세, 지방교부세, 지방양여금, 조정교부금, 보조금은 모두 복식부기원리에서 보면 수익에 해당된다. 그리고 지방채는 부채에 해당되며, 세외수입은 대부분 수익에 해당되지만, 일부에는 자산(감소)과목에 속하는 예산과목(공유재산매각수입, 매각사업수입 등)들이 있다. 또한 순세계잉여금이나 과년도수입처럼 발생주의 복식부기 원리에서 볼 때 회계적으로 회계과목으로 수용하기 어려운 예산과목도 있다.

수익과목은 세입예산과목중 지방세, 지방교부세, 지방양여금, 조정교부금, 보조금과 세외수입 중 일부를 중심으로 설정한다. 이들 세입예산과목의 업무처리를 복식부기로 기표할 경우 만일 세입예산과목의 목을 중심으로 수익의 성격을 지닌 예산과목을 그대로 수익과목으로 사용한다면 대부분 차변 현금예금(자산증가) 대변 세입(수익발생)으로 기표될 것이다. 이와 같이 세입과목의 성격이 수익에 해당할 경우 기존의 세입예산과목을 그대로 수익과목으로 사용하고 발생주의에 의한 회계과목(자산과목)을 새로 설정하여 각각 계정의 성격에 맞게 거래인식 시점에 기표하면 될 것이다.

또한 수익과목을 크게 총수익과 이전수입으로 구분한다. 총수익은 일반회계에서 지출될 목적으로 일반회계에서 조달하는 재원을 의미하며 이전수입은 기타특별회계나 교육비특별회계에서 조달되었으나 일반회계에서 지출하도록 되어 있는 재원을 의미한다. 총수익은 자체재원과 의존재원으로 대별하고 자체재원은 지방세수익, 세외수익으로 구분하며, 의존재원은 일반의존재원인 지방교부세, 증액교부금, 조정교부금, 재정보전금과 특정의존재원인 보조금, 지방양여금으로 구분한다. 이전수입은 내부전입금과 외부전입금으로 구분한다. 이러한 계정과목설정을 통해 세입예산과 연계된 수익과목의 설정이 가능하게 된다. 그리고 발생주의 회계과목은 미수수입형태로 설정하되 채권발생시 거래를 인식하여 차변 미수세입(자산증가) 대변 세입(수익발생) 형태로 기표하도록 하면 될 것이다. 그리고 세입과목중 지방채와 일부 세외수입을 제외하고는 모두 수익의 성격을 가지고 있으므로 이는 바탕으로 수익과목을 설정하면 현금주의에 입각한 예산과목과 회계과목의 일치가 가능하다.

일부 세외수입의 경우에 현금 입금이 수익발생이 아니라 자산감소로 인하여 발생하는 경우가

있으므로 이 경우에는 그대로 수익과목으로 설정하면 곤란하다. 예를 들면 세외수입중 매각사업수입 등의 경우는 거래 성격이 자산증가, 수익발생이 아니라 자산증가, 자산감소의 형태인데 예산편성시에는 고정자산 등이 현금으로 대체된 것(매각익을 제외하면)을 모두 수익처럼 인식하고 있다. 그러므로 이러한 경우에는 예산과목에서 세외수입중 매각사업수입에 자산매각차익만을 포함하도록 변경하고 회계과목에는 대변의 매각사업수입을 자산매각(또는 구체적 자산)과 자산매각수익(수익)으로 분리하여 기표하도록 하여야 한다.

그리고 이전수입중 내부전입금은 세입과목중 세외수입의 내부전입금(224-01)의 발생시 기표 처리하는 수익과목으로 동일자치단체의 타회계로부터 전입되는 수입을 의미한다. 또한 외부전입금은 세외수입의 외부전입금(224-02)의 발생시 기표처리하는 수익과목으로 교육비특별회계와 다른 자치단체에서 전입되는 수입을 의미한다.

### 3. 비용과목 설정

지방자치단체의 세입예산과목의 분류가 장을 중심으로 관, 항, 목으로 내려 갈수록 점차 세분화되는 비교적 단순한 체계로 되어 있는 데 비해, 세출예산과목은 다소 복잡한 체계로 되어 있다. 세출은 장, 관, 항, 세항, 세세항, 목, 세목의 7단계로 되어 있다. 이중 장·관은 5개장 16개관으로 되어 있으며 기능별로 분류되어 있다. 그리고 항·세항은 지방자치단체에서 자율설정하도록 위임되어 있는데, 항은 행정조직별로 분류하도록 되어 있고, 세항은 조직 또는 사업목적별로 분류하도록 되어 있다. 또한 세세항은 사업예산과 경상예산을 구분하기 위한 목적으로 설치되었으며 경상예산(인건비, 경상적경비), 사업예산(보조사업, 자체사업), 채무상환(지방채상환, 채무부담행위상환), 예비비등(예비비, 기타)의 4(8)가지로 대(소)분류되어 있다. 그리고 목은 성질별로 36개목으로 분류되어 있으며, 세목은 내용별로 78개 세목으로 분류되어 있다. 그리고 이러한 목과 세목에 해당하는 예산액을 산출해내기 위한 산출기초가 병기되어 있다. 이러한 세출예산체계에서 회계과목을 설정하려면, 목이나 세목이 중심이 되어야 한다. 왜냐하면 복식부기가 이미 오래전에 도입된 기업회계에서 회계과목은 주로 성질별 분류를 원칙으로 하기 때문이다. 36개목은 크게 인건비, 물건비, 이전경비, 자본지출, 용자 및 출자, 보전재원, 내부거래, 예비비 및 기타의 8가지로 분류할 수 있다. 이중 인건비, 물건비, 이전경비, 내부거래에 속하는 항목은 복식부기원리에서 보면 거래의 성격상 대부분 경상경비의 지출로 비용항목에 해당하며, 자본지출, 용자및출자는 거래의 성격상 자산취득 및 수선유지에 대한 지출로 자산항목에 해당한다. 그리고 보전재원은 부채를 상환하기 위한 지출로 대변과목인 부채의 차기를 위한 항목에 해당한다. 또한 예비비및기타는 구체적 지출이

발생할 경우에 기표되므로 예산과목에는 존재하나 회계과목으로는 존재하기 어렵다.

비용과목은 세출예산과목중 인건비, 물건비, 이전경비, 내부거래의 세목이나 산출기초를 중심으로 설정한다. 이들 세출예산과목은 기업회계기준에 맞추어 분류하면 비용에 속하는 경우가 대부분이다. 따라서 비용과목은 이들 세출예산과목의 세목(산출기초)을 중심으로 설정한다. 비용과목은 성질별 분류를 원칙으로 하고 조직별로 별도 구분할 필요가 있을 경우에는 조직별 분류를 병행하도록 한다. 예를 들면 의회비가 이에 해당한다. 그리고 수익적 지출에 한하여 포괄적 비용을 인정하여 포괄적 비목을 허용하도록 한다. 예를 들면 잡비, 관서운영비, 업무추진비가 이에 해당한다. 또한 불가피한 경우 활동별 분류를 병행하여야 하는데 예를 들면 세출예산상 일반적인 유류대는 비용과목으로는 유류대로 기표하고 외부강사 유류대는 재료비로 기표하는 것이다.

비용은 성질에 따라 지방자치단체의 경상적인 활동으로 인한 비용으로 시정운영비와 이전지출비용으로 구분하며 시정운영비는 인건비, 물건비, 이전경비로 구분한다. 시정운영비는 지방자치단체 일반회계에서 조달되어 일반회계에서 사용된 비용을 의미하며, 이전지출비용은 지방자치단체 일반회계에서 조달되었으나 기타특별회계, 공기업특별회계 또는 다른 자치단체로 전출되어 사용된 비용을 의미한다.

이러한 원칙하에 비용과목을 설정을 구체적으로 살펴보면 다음과 같다. 세출예산과목중 인건비(100), 물건비(200), 이전경비(300)는 비용항목으로 분류되므로 이를 중심을 세목 또는 산출기초 수준에서 비용과목을 설정한다. 그리고 내부거래(700)은 전출금을 중심으로 구성되어 있으므로 비용에 해당된다고 볼 수 있으므로 세목 또는 산출기초 수준에서 비용과목을 설정한다. 또한 예비비 및 기타(800)은 예산에서는 일반적으로 비용으로 분류할 수 있지만, 실제로 집행된 결과는 결산에서 파악되므로 특정 항목에 속한다고 볼 수 없다. 그러나 일반적으로 비용으로 분류할 수 있으므로 이는 회계처리과정에서 해당 항목으로 처리한다. 또한 이전지출비용은 세출예산과목의 내부거래(700)중 일반회계와 기타특별회계상호간 전출금에 해당하는 기타회계전출금(701)과 지방교육재정교부금법 제11조 및 학교용지확보에 따른 특례법, 도서관 및 독서진흥법 제22조에 의한 교육비특별회계전출금(702)를 중심으로 비용과목을 설정한다.

#### 4. 자산과목의 설정

현재 지방자치단체를 포함한 정부부문의 회계는 단식부기에 의한 분리회계시스템으로 되어 있어 세입, 세출, 국고금, 국공유재산, 물품, 채권, 채무회계로 분리되어 운영하고 있다. 예산회계에서는 자산의 취득은 주로 세출예산의 자본지출항목에서 처리하고 자산의 처분은 주로 세입예산의

임시적 세외수입에서 처리한다. 그리고 자산의 관리는 국공유재산회계나 물품회계에서 별도로 관리한다. 따라서 자산과목은 수익과 비용등 다른 회계과목과는 다르게 설정될 수 밖에 없다. 자산과목은 기업회계에서 사용하는 회계과목을 준용하되 정부부문의 특수성을 감안하여 사회간접자본과 문화재등 특수자산을 반영할 계정과목을 신설한다. 그리고 발생주의에 입각하여 회계처리를 하므로 예산과목에 없는 미수채권등이 추가로 자산과목에 설정되어야 한다. 세출예산과목중 자본지출(400), 융자및출자(500)는 자산항목의 거래에 해당되며 분개를 하면 차변: 00시설(자산증가) XXX 대변: 현금예금(자산감소) XXX에 해당된다. 따라서 자본지출, 융자및출자 항목을 중심으로 예산과목은 현행대로 존치 하되 회계처리시는 해당 경비가 지출되는 자산과목을 회계과목으로 하여 기표처리하도록 한다. 현행 예산체계에서는 자본지출항목에 당해시설물을 설치하는 과정에서 투입되는 인력의 인건비를 자본지출예산항목에 포함하고 있다. 기업회계에서도 건물건축등에 소요되는 인건비를 동 건물의 건축비로 사용하는 점을 감안하여 회계처리시에도 이를 인건비로 별도로 분리할 것이 아니라 해당 자산에 포함시키는 것이 바람직하다.

또한 정부부문이 소유하는 자산 중 사회간접자본, 문화재 등 민간기업의 자산과는 성격이 다른 자산의 증감을 기표할 회계과목을 추가로 설정한다. 이들 자산을 어느 정도까지 지방자치단체의 자산으로 계상할 것인가에 따라 추가로 설정되는 자산과목이 결정된다. 자산범위와 자산가액의 결정은 복식부기도입시 기초대차대조표 작성에 상당한 영향을 미친다. 즉 어느 정도 까지 자산으로 볼 것인가하는 자산범위의 설정과 지방자치단체자산의 범위에 포함된 사회간접자본등의 현재가치액 결정 등은 기초 대차대조표의 자산규모를 결정하며 이에 따라 해당자치단체의 순자산규모가 결정되기 때문에 상당히 중요한 의미를 지닌다.

## 5. 부채과목의 설정

지방자치단체의 부채가 주로 지방채발행을 통하여 발생하므로 세입과목중 지방채를 중심으로 부채과목을 설정하고 발생주의 방식에 입각한 미지급금과 같은 부채과목을 추가로 설정한다. 부채의 발생은 세입예산상 지방채의 증가로 나타나지만, 부채의 상환은 세출예산상 보전재원의 지출로 나타난다. 즉, 보전재원(600)은 부채항목으로 분류되며 부채감소시 분개를 하면 (차변)차입금(부채감소) XXX 대변현금(예금) xxx에 해당된다. 따라서 지방자치단체 예산항목에서 부채의 증감이 서로 다른 형태로 나타난다. 즉, 부채의 증가는 세입항목 지방채(장)에서 차입금의 경우는 정부자금채, 금융기관채, 지방공공자금채, 기타로 나타나며, 지방채의 경우는 모집공채, 매출공채, 교부공채로 나타나고, 지역개발기금은 시·도융자금수입, 시·군·구융자금수입으로 나타난다. 이

와같이 부채의 증가는 세입에서 부채의 형태별로 다르게 나타난다. 그러나 부채를 상환할 경우에는 세출예산과목의 보전재원(목)에서 기업회계등차입금상환, 예금은행차입금상환, 기타국내차입금상환, 차관상환, 기타해외채무상환으로 부채의 형태와 관계없이 자금공여원천별로 구분하고 있다. 이와같이 부채의 증가와 감소를 처리하는 예산과목이 다르므로 이를 바탕으로 회계과목을 설정하기는 어렵다. 부채의 증감과 관련된 세입예산과목과 세출예산과목이 상호 연관을 갖도록 변경시켜야 한다. 즉, 세입예산의 과목을 중심으로 예산과목과 회계과목을 설정하고 이에 상응하는 세출예산과목은 해당 세입예산과목에 상환을 나타내도록 변경한다. 예를 들면 세입에 모집공채, 세출에 모집공채상환으로 변경한다. 그러나 회계과목은 세입예산과목과 동일하게 설정하고 동일한 회계과목을 부채의 증가시는 대기하고 감소시는 차기하도록 한다.

## 6. 자본과목의 설정

자본과목은 자산에서 부채를 차감한 순자산개념에 입각하여 설정한다. 자본과목은 시정잉여금이나, 운영잉여금의 명칭으로 설정한다. 일부에서는 이전재원인 지방교부세, 국고(시도비)보조금, 지방양여금 등을 자본전입으로 처리하지는 주장이 있다. 그러나 이전재원은 지방자치단체간 재정 불균형으로 인하여 중앙정부에서 징수하고 지방에 재정력에 반비례하여 교부하는 지방교부세, 조정교부금과 중앙정부의 통일적 사무수행을 위하여 통제권을 갖기 위한 목적으로 중앙정부가 징수하여 특정 목적사업과 관련하여 지방자치단체에 교부하는 국고(시도비)보조금, 지방양여금이 주종으로 사실상 지방자치단체의 재원이다. 이러한 점을 감안하면 이전재원은 지방자치단체의 수익으로 처리하는 것이 합리적일 것이다. 또한 이전재원을 자본전입으로 처리할 경우, 거의 모든 지방자치단체가 운영보고서(기업회계의 손익계산서에 해당)상에 적자단체로 나타나게 되어 지방자치단체의 재정운영상황을 왜곡할 뿐만 아니라 이로 인한 오해발생으로 상당한 혼란이 야기될 우려가 있다.

## V. 결 론

정부에서는 기존에 현금주의에 입각하여 단식부기방식으로 처리하던 예산회계시스템에 발생주의에 입각한 복식부기방식을 도입하고자 한다. 발생주의 복식부기의 도입은 재정상태·운영상태 파악의 용이성, 재정정보의 투명성 등 여러 가지 장점을 가지고 있지만, 이의 급격한 도입은 기존

에 현금주의 단식부기 방식에 익숙한 정부부문에 큰 충격과 혼란을 야기할 우려가 있다. 따라서 복식부기가 도입된다면 당분간은 현금주의 단식부기에 기초한 현행 예산제도를 그대로 유지할 수 밖에 없는 실정이다. 즉, 정부예산회계제도는 예산은 현금주의 단식부기 방식에 의해 편성하고 회계처리는 발생주의 복식부기 방식으로 처리하는 Dual System으로 운용될 수 밖에 없다. 따라서 서로 다른 방식으로 운용되는 두 제도를 연계시킬 방안이 필요하다. 본고에서는 지방자치단체의 복식부기 회계과목을 새롭게 설정할 때, 예산과목과 연계시킴으로써 예산제도와 회계제도의 괴리문제를 해결하도록 하는 방안을 제시하였다. 장기적으로는 예산제도도 발생주의 복식부기 방식으로 전환하여야 하겠지만 현실적으로 이렇게 운영되기에는 상당한 시일이 소요될 것이다. 따라서 우선적으로 회계제도부터 발생주의 복식부기 시스템으로 전환하고 양 제도간 괴리는 예산과목과 회계과목간 연계를 통하여 해결하는 것이 바람직하다고 생각한다. 다만, 지방자치단체 복식부기 회계과목의 합리적 설정을 위해서는 예산과목체계도 상당 폭 개편되어야 할 것이다.

### 【참고문헌】

- 갈렙앤컴퍼니 편역, 「가치창조적 국가경영을 위한 정부회계혁명」, 한국언론자료간행회, 1999.
- 이상용외, 「한국의 지방재정」, 해남, 1998.
- 이경섭, 「정부회계와 감사」, 조세통람사, 1997.