

## 발생주의회계에 따른 재무제표의 통합방안

### Integrating the Financial Statement by Accrual Basis of Accounting in Local Governments

이 효(한국지방행정연구원 수석연구원)

김 현(성도회계법인 공인회계사)

#### < 목 차 >

- I. 서 론
- II. 정부회계의 통합재무제표에 관한 이론적 배경
- III. 재무제표의 통합에 관한 현황분석
- IV. 통합재무제표에 대한 쟁점사항
- V. 정부재무제표의 통합방안

#### 【Abstract】

Local governments in Korea have been preparing the transition to accrual from cash accounting at the trial level beginning with two of 248 local governments, since the late 1990s. Its aim is to encourage the efficiency, effectiveness and transparency of the public service and also to provide better management information on the fiscal operation in the government sector.

With regards to this in particular, financial information need to be

- 주제어: 통합재무제표, 정부회계, 발생주의, 복식부기

- Keyword: consolidated financial statement, government accounting, accrual basis, double entry bookkeeping

integrated to understand the comprehensive financial conditions of reporting entity such as assets, liabilities, net assets, revenues and expenses. Considering these aspects, this paper covers general perspectives of the accounting and financial reporting system, mainly focusing on the subjects concerning the consolidated financial statements of the individual reporting unit.

The study suggests the short-term and long-term perspectives based on the scope and method of consolidation, the type of financial statement, and the nature of internal transactions.

## I. 서론

지방자치단체는 복식부기회계제도의 도입과 관련하여 1999년 말부터 회계기준 수립과 이에 기초한 정보시스템을 개발한 후 이를 토대로 현재 시범기관(부천시, 강남구)을 대상으로 실제 시험적용(2001. 11. -2003. 9)을 추진하고 있다. 이 과정에서 국내 최초로 발생주의회계와 복식부기방식을 적용한 2001년 재정보고서를 생산하였으며, 현재 2002년도 재정보고서의 산출을 준비중에 있다. 2001년에는 일반회계를 중심으로 재무제표를 생성하였으나, 2002년도 결산에서는 회계실체별로 일반회계, 기타특별회계, 기금회계 및 지방공기업특별회계의 내부거래를 제거한 순계개념으로 통합 재무제표를 생산하여 종합적인 재정상태를 파악할 계획이다.

일반적으로 재무제표는 최소한 연차단위로(1년에 1회) 제공되어야 한다. 이 경우 각 개별 회계실체(individual entity)가 작성한 재무제표를 일정한 범위와 기준에 의해 통합하여 정부전체의 재무제표를 작성하여야 한다. 즉, 경제적 실체(economic entity)에 대한 통합재무제표를 작성하여 의회에 보고하고 이를 정보이용자에게 공시하게 된다.

일반적으로 현금거래를 다루는 현금주의회계에서는 통합재무제표의 대상과 통합방식에 논의가 집중되기보다는 회계별 재무정보의 표현, 회계별 데이터를 단순히 합계한 총계와 내부거래를 제거한 순계규모의 표시에 초점이 두어진다. 따라서, 현행 예산회

계에서는 정부의 재정상태와 운영성과를 종합적으로 파악하기 곤란하다.

반면에 발생주의회계에서는 통합대상과 범위, 통합재무제표의 종류, 재무제표 유형별 통합방법 등에 대한 문제가 중요한 이슈로 제기된다. 즉, 지방자치단체의 모든 회계와 재정에 영향을 미칠 수 있는 관련 회계실체에 대한 자산과 부채, 자금상황 등을 종합적으로 파악하여 회계실체간에 중복되거나 이중 계상된 부분을 밝혀내고 정부의 총 차입금이나 자산규모를 측정할 수 있다는 점에서 장기 재정정책 및 운영이 가능하며 재정예측이 가능하다.

이 글에서는 현재 지방자치단체가 지방재정개혁의 일환으로 도입을 추진 중인 발생주의회계와 복식부기제도와 관련하여 재무제표의 통합방안을 모색하는데 목적을 두고 있다. 이러한 목적을 달성하기 위한 연구의 주요내용을 제시하면 다음과 같다.

첫째, 통합에 관한 이론을 검토한다. 여기서는 통합재무제표의 필요성, 통합의 범위 및 통합이론을 고찰한다.

둘째, 재무제표의 통합에 관한 현황을 분석한다. 즉, 기업회계기준과 외국사례를 통해 시사점을 도출한 후 현행 예산회계제도의 현황과 복식부기에 의한 회계기준시안을 분석한다.

셋째, 통합재무제표에 관한 쟁점사항으로서 통합의 대상범위, 통합의 방식, 통합재무제표의 종류, 내부거래의 처리방식을 살펴본다.

넷째, 이론적 검토와 현황분석, 쟁점사항의 논의를 토대로 정부재무제표의 통합방안을 제시한다.

## II. 정부회계의 통합재무제표에 관한 이론적 배경

### 1. 통합재무제표의 필요성

통합재무제표(consolidated financial statement)는 개별 회계단위간에 이루어지는 채권채무거래와 수익비용거래 등 중복 계상되는 내부거래를 상계 제거하는 방식을 통해 보고실체의 재정상태를 순계 개념에서 통합하여 표시한 재무제표를 말한다. 통합재무제표의 필요성을 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 지방자치단체 전체의 재정상태 및 재정운영 상황을 정보이용자에게 명확하게

공개하기 위해서는 회계단위 간에 긴밀한 재무적 연계성을 제고시킬 수 있는 통합재무제표를 작성할 필요가 있다.<sup>1)</sup> 즉, 일반회계, 특별회계, 기금, 지방공기업 등 각 회계별 재무정보는 그 특성과 재원별로 의미를 파악할 수 있으나, 정부전체의 재정상황을 종합적으로 파악하기 위해서는 통합재무제표에서 얻어진 자료를 통해 재정적자, 운영수지 및 자금 운용상황 등을 이해하는 것이 필요하다.<sup>2)</sup>

둘째, 회계실체간 중복되거나 이중계산된 부분을 밝히고 자치단체 전체의 부채규모나 자산구성내역을 종합적으로 파악하여 이를 분석함으로써 현재 및 향후 재정상황에 대한 예측 및 문제점을 해결하는데 활용할 수 있다.

셋째, 민간기업은 하나의 조직으로서 자원을 운용하고 있어 기업단위가 하나의 회계실체이지만, 정부의 재정운영은 그 목적, 기능, 활동별로 회계실체가 구분되므로 이들 회계실체의 재정운영에 관한 정보를 집계하여 정부전체의 재정활동을 통합하는 것이 중요시 된다.

## 2. 재무제표 통합의 범위

정부재정보고에서 통합의 범위 문제는 일반적으로 통제권을 갖는 회계실체와 통제되는 회계실체간의 관계에서 중대한 영향력과 지배력의 유무와 정도에 따라 정해진다. 여기서 기업회계의 경우 지배력(control)은 투자기업이 피투자기업의 영업 및 재무정책을 결정할 수 있는 능력을 말하는데, 투자기업이 피투자기업 의결권 주식의 50%를 초과하는 주식을 소유하면 지배력을 갖고 있다고 한다. 이에 대해 중대한 영향력은 투자기업이 피투자기업의 의결권 주식의 50% 이하의 주식을 소유하고 있더라도 피투자기업의 영업 및 재무정책에 영향을 미칠 수 있는 능력을 말한다. 이것은 이사회에서의 의견발표, 정책결정에의 참여, 기업간의 중요거래, 경영진의 교환, 그리고 기술적인

1) 복식부기제도를 시험적용하고 있는 부천시를 대상으로 통합재무제표의 작성방안을 2002년도를 사례로 하여 살펴보면 다음과 같다. 복식부기회계종료(2002.12.31)→ 일반회계재무제표 생산(3.31)→ 기타특별회계재무제표 생산(4.30)→ 지방공기업특별회계 및 기금재무제표 생산(5.31)→ 재무제표와 세입세출결산서 대조검증(6.30)→ 통합재무제표 생산(2003년 7월)을 추진중이다.

2) 외국의 경우에도 통합재정보고에 있어 개별회계 단위의 재정보고를 포함하고 있다. 이것은 정보이용자 측면과 정보공시의 관점에서 볼 때 정보제공의 충분성 원칙에 부합된다고 보아야 할 것이다. 실무적으로 볼 때 통합재무보고서를 작성시 개별재무제표는 별첨의 형태로 비재무적 정보, 예산과 실적대비 정보 등과 함께 제공되고 있다.

의존관계 등에 의해서 나타날 수 있다.

이와 관련하여 국제공공회계기준에서는 지배력의 존재여부에 대한 결정은 2가지 조건 즉, 권한조건(power condition)과 효익조건(benefit condition)을 들고 있다. 이 경우 권한 조건이란 예산 및 의결권 통제, 최고경영자 등의 임명권 등을 들 수 있으며 효익 조건이란 지분에 관한 통제, 다른 회계실체와의 협력 지시, 감독권한의 보유 등이 해당된다(IFAC, 2000: paragraph 34-38).

### 3. 통합(연결)의 이론

재무제표의 통합에 관한 이론은 크게 소유주이론과 회계실체이론으로 구분하여 살펴볼 수 있다. 특히, 정부회계에 있어서는 정부가 지니는 목적, 기능, 활동이 민간기업과는 상이하므로 이와 같은 정부의 특성을 고려하는 것이 필요하다(황국재, 2002). 이와 관련하여 소유주이론과 회계실체이론에 대한 내용을 정부회계 관점에서 살펴보면 다음과 같다

#### 1) 소유주이론

소유주이론은 전통적인 기업회계의 지배회사이론에 해당하는 것으로 지배회사의 주주입장을 강조하는 개념이다. 이와 관련하여 지방자치단체는 민간기업과 달리 지역주민에 의해 집합적으로 소유된다는 점에서 소유주이론을 이해할 수 있다. 다시 말해, 정부의 경우 소유자지분이나 자본금의 개념이 존재하지 않으며, 이러한 관점에서 지방자치단체에 있어 주민을 민간기업과 소유주(주주)의 관계로 단순히 대비하여 이해하기는 어렵다.

그러나, 정부는 주민의 조세부담 등과 관련하여 재산과 생명 등을 자치단체에 위탁한 관계에 있으므로 지방자치단체는 위탁받은 사항에 대한 수탁관리 의무를 지는 것으로 생각된다. 이러한 점에서 정부회계에 있어 재무보고의 원칙의 하나인 공공책임성과 더불어 수탁관리책임의 중요성이 인식된다. 따라서 소유주이론에 의하면 지방자치단체와 지방자치단체가 출자한 법인의 통합에 있어서 자치단체가 출자한 부분만을 순자산의 범위에 포함하게 되며 그 나머지 외부출자분에 대해서는 순자산에 포함하지 않게 된다.

## 2) 회계실체이론

회계실체이론은 전통적인 기업회계의 실체이론에 해당하는 것으로 기업자체를 회계의 주체로 보는 개념이다. 따라서, 지방자치단체와 같이 지역주민에 의해 구성되는 보고실체의 경우에는 적용하기 어려운 개념이다. 회계실체이론에 의하면 지방자치단체가 출자한 법인의 통합에 있어서 자치단체가 출자한 부분은 물론 외부출자분까지 순자산에 포함하게 된다.

앞에서 살펴본 2가지 이론에 비추어 볼 때 회계실체이론을 정부회계에 적용하는 경우 정부 또는 지방자치단체 자체를 회계주체로 보게되어 집단적인 소유 또는 수탁관리라는 대리인 역할을 갖는 정부재정의 관점에서는 수용하기 어려운 점이 있다.<sup>3)</sup>

## Ⅲ. 재무제표의 통합에 관한 현황분석

### 1. 기업회계기준 및 외국의 사례

#### 1) 기업회계기준

민간부문의 기업회계에서는 회계실체간 내부거래를 상계하는 방식에 의해 연결재무제표를 작성하고 있다. 연결재무제표의 종류로는 연결대차대조표, 연결손익계산서, 연결잉여금계산서 및 연결현금흐름표 등이 있다.<sup>4)</sup>

통합에 있어 기업회계기준에서는 회계실무의 통일성을 기하기 위해서 별다른 증거가 없는 한 피투자기업의 의결권주식의 20% 이상을 소유하게되면 투자기업은 피투자기업에 중대한 영향력을 행사할 수 있는 것으로 보아 지분법 또는 연결재무제표의 작성대상에 포함하도록 규정하고 있다(<표 1> 참조).

3) 실무적으로 볼 때 실체이론을 지방자치단체의 통합재무제표 작성에 적용하는 경우 자치단체가 50% 이상 출자하는 지방공사를 통합의 범위에 포함하게 되면, 출자지분 중 민간인 또는 민간기업이 보유한 지분도 자치단체 재무제표상에 순자산에 포함하여 계상되는 문제를 초래할 수 있다.

4) 기업회계의 통합재무보고에 관한 보다 구체적인 사항은 “연결재무제표준칙” 참조

<표 1> 기업회계기준에 의한 투자주식에 대한 회계처리

소유정도	소유비율	회계처리방식
중대한 영향력이 없는 경우	20% 미만	· 제외
중대한 영향력은 있으나 지배력이 없는 경우	20%이상 50% 이하	· 지분법
지배력이 있는 경우	50% 초과	· 지분법으로 회계처리하고 연결재무제표를 작성

## 2) 외국의 사례

발생주의회계와 복식부기제도를 운영하고 있는 국가를 중심으로 통합재무제표의 운영사례를 살펴보면 다음과 같다.

### (1) 영국

영국의 경우 CIPFA의 지방정부회계처리규정(SORPs)에 의하면, 지방정부의 전체적인 재정상태 및 운영성과를 나타내기 위해 그룹재무제표를 작성한다. 통합재무제표의 종류로는 그룹경상수지보고서, 그룹대차대조표, 그룹현금흐름보고서 등이 있다.

또한 지방정부는 자회사 및 관계회사의 세금공제 후 이익과 순자산에 대한 지분비율을 곱한 금액을 그룹경상수지보고서와 투자에 계상하는 지분법에 의할 수 있도록 규정하고 있다. 그러나 지방정부 전체의 차입금 추이 등을 파악하기 위해서는 연결의 방식에 의해 통합한 재무제표를 보여주는 것이 더 바람직하다고 규정하고 있다(CIPFA/LASAAC, 2000).

### (2) 뉴질랜드

뉴질랜드는 정부기업과 책임운영기관(Crown Entity)에 대해 지분법에 의해 연결한다. 이것은 각각 독립된 회계책임성이 존재하기 때문에 전부 연결의 범위에 포함하는 것보다는 이들 기업의 정부에 대한 중요한 영향을 보다 잘 파악할 수 있다는 점에서 이 방식을 적용하는 것이다.

특히, 뉴질랜드의 경우 보조기관, 자회사, 합작투자 등 출자기관에 대해서도 지분법 등을 적용하여 통합재무제표를 작성한다(ICANZ, 1999: 142-143). 뉴질랜드는 <

표 2>에서와 같이 재무제표와 비재무제표(Non-Financial Statements) 및 보충정보를 제공하고 있으며, 통합재무제표의 종류로는 재정상태보고서, 재정성과보고서, 순자산보고서, 현금흐름보고서 등을 매우 광범위하게 제공한다.

<표 2> 뉴질랜드 재정보고서의 구조

구 분	재무제표	비재무제표	보충정보
종류	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 재정성과보고서</li> <li>· 순자산변동보고서</li> <li>· 재정상태보고서</li> <li>· 현금흐름보고서</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 서비스성과보고서</li> <li>· 회계정책보고서</li> <li>· 회계책임진술서</li> <li>· 감사보고서</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 정부목표</li> <li>· 재정상황 요약보고서</li> <li>· 주당이득</li> <li>· 부가가치보고서</li> </ul>

### (3) 미국

미국의 주 및 지방정부는 GASB기준에 따라 펀드별 재무제표와 이를 통합한 정부 전체의 재무제표를 작성한다. 이 경우 펀드별 재무제표는 크게 3가지 유형 즉, 정부형 펀드, 사업형펀드, 수탁형펀드별로 하위의 단위펀드를 합쳐서 작성한다.

한편, 1999년에 개정된 GASB Statement No.34에 따르면, 각 펀드유형별 재무제표를 토대로 각 펀드간의 내부거래를 제거하는 방식에 의해 정부전체의 통합재무제표(Government-wide Financial Statements)로서 순자산보고서와 활동보고서를 작성하도록 규정하고 있다. 이 경우 통합된 순자산보고서는 1차 정부와 기타 구성단위로 구분하여 자산, 부채 및 순자산을 표시한다.

특히, 1차 정부단위는 정부형 활동과 사업형 활동을 구분하여 표시하고 있다. 통합된 활동보고서는 정부기능을 1차 정부와 기타 구성단위로 구분하여 각 기능별로 비용과 그에 대응하는 사업수익을 표시하는 방식으로 표시된다. 이처럼 미국의 지방정부는 통합된 재무제표를 각 정부단위의 특성에 따라 정부형활동, 사업형활동 등으로 구분하여 병렬 표시하는 방식 즉, 다열식(multi-column)에 의해 작성하는 특징을 보이고 있다(GASB, 1999: 8-9).<sup>5)</sup>

5) 미국 지방정부의 통합재정보고 특성은 영국, 뉴질랜드 등 타 국가와 달리 다열식 방식을 채택하고 있으며 특히, 활동보고서는 일반적인 경우 과목을 중심으로 하는 것과 달리 기능을 중심으로 비용과 수익을 표시하는 방식을 채택하고 있다는 점이다. 민간기업의 경우 연결재무제표



#### (4) 일본

일본의 경우 공회계원칙(시안)에 의하면, 재무제표의 통합은 다음의 방법에 의한다. 즉, 통합의 범위는 주된 보고주체의 실질적 지배력이 미치는 보고주체를 포함하는 것으로 한다. 통합의 방법은 회계처리방법이 동일한 보고주체 또는 회계구분에 대하여는 연결의 방법에 의하고, 회계처리방법이 상이한 보고주체 또는 회계구분에 대하여는 결합 또는 단순히 병기의 방법에 의하도록 규정하고 있다(筆谷 勇, 1998: 287).

#### 3) 시사점

재무제표의 통합에 관해 기업회계기준과 외국의 사례를 통해 다음과 같은 시사점을 얻을 수 있다.

첫째, 대체로 정부활동을 행정형과 사업형으로 구분하여 1차적으로 동일 성격의 회계실체별로 통합한 후 이를 기초로 정부전체의 통합재무제표를 작성하고 있다.

둘째, 통합의 범위에 있어서는 실질지배력과 중대한 영향력을 기준으로 통합재무제표를 작성한다.

셋째, 통합의 방식에 있어서는 동일유형간에는 연결의 방식에 의하고 성격이 상이한 회계실체간에는 합산 또는 병기의 방식을 적용한다.

넷째, 통합재무제표의 종류는 행정형에 대해서는 재정상태보고서와 운영보고서에 초점을 두고 있으며 사업형의 경우 이에 더하여 현금흐름표 등을 요구하고 있다. 다만, 뉴질랜드의 경우 재정상태보고서, 재정성과보고서, 현금흐름보고서 모두를 작성하고 있다.

---

작성시 과목을 중심으로 단열식(single-column)에 의해 작성하고 있는 점을 볼 때 미국의 경우가 타 국가에 비해 정부의 특성을 보다 반영한 통합재무제표 체계를 가지고 있다고 볼 수 있을 것이다. 다만, 우리의 경우도 회계별 재무제표에서 특정기능에 대한 포괄적인 정보를 제공하기 어렵다는 점에서 통합정부운영보고서를 정부기능별 및 과목별로 함께 제공하는 방식을 고려하고 있다.

## 2. 현황분석

### 1) 현행 예산회계에서의 결산보고

현재 지방자치단체는 일반회계, 기타특별회계, 기금회계, 지방공기업특별회계, 지방공사 및 공단 등 개별 회계실체별로 결산보고서를 작성하고 있다. 따라서 이들을 전체적으로 통합하여 보고하는 통합재무제표는 작성되지 않는다.

중앙정부도 지방자치단체와 마찬가지로 일반회계 및 각 특별회계별로 수입-지출을 기준으로 결산보고서를 작성하고 있으며, 각 중앙행정기관은 그 기관의 일반회계 및 특별회계 결산보고서를 작성하여 국회심의를 받고 있다. 또한 정부관리기금은 각 기금주체별로 재무제표를 작성한다. 따라서 정부전체의 재정을 통합하여 표시하는 통합재무제표는 작성되지 않는다.<sup>6)</sup>

이에 따라 정부는 재정상태와 운영결과, 자금수지 등 정부활동에 대한 재정상황을 종합적으로 파악하고자 발생주의회계와 복식부기제도의 도입을 추진 중에 있다. 이와 관련하여 현재 추진중인 중앙정부와 지방자치단체의 회계기준시안에 대한 내용을 살펴보면 다음과 같다.

### 2) 지방회계기준(시안)의 통합재무제표

지방회계기준(시안)에서 제시하고 있는 통합의 정의 및 대상, 통합재무제표의 작성 원칙은 다음과 같다.

#### (1) 통합의 정의와 대상

지방회계기준(시안) 제9조에 의하면, 통합재무제표는 독립된 보고실체인 지방자치단체 전체의 재정상태와 운영성과 등 재정상황을 총체적으로 파악하여 보고하기 위한 재무제표를 말한다. 통합의 대상범위는 일반회계, 기타특별회계, 기금회계 및 지방공

6) 현재 우리나라는 중앙정부의 일반회계, 특별회계를 포함하여 재정경제부에서 매년 통합재정수지를 작성하고 있다. 그러나, 지방자치단체는 여기에서 제외된다. 통합재정수지는 기본적으로 IMF의 재정통계지침을 근거로 회계적 관점이 아닌 경제적 관점의 재정수지를 파악하는 것으로 통합재정운영 관점에서 정부전체의 재정상황을 회계적으로 통합하는 통합재정보고와는 보고목적, 표시방법, 보고서의 체계, 정보이용자, 근거기준 등이 상이하다.

기업특별회계를 대상으로 하고 있다. 다만, 지방공기업 중 지방자치단체의 출자금에 의해 간접경영방식으로 운영되는 지방공사 및 지방공단 중 자치단체가 100%의 출자지분을 가지는 경우에는 지배력이 있는 것으로 보아 통합의 대상으로 하되 100%미만의 지분을 가지는 지방공사 및 주식회사 등에 대해서는 중대한 영향력을 행사할 수 있는 경우에 지분법을 적용하여 통합하도록 하고 있다.<sup>7)</sup>

## (2) 통합재무제표의 작성원칙

지방회계기준(시안)에 의하면, 회계실체(일반회계, 기타특별회계, 기금회계 및 지방공기업특별회계)의 재무제표를 연결하여 통합재무제표를 작성한다. 이때 예산이 독립적으로 편성·운영되는 지방자치단체 산하기관이 있는 경우는 각 산하기관별로 통합재무제표를 작성한 후, 산하기관별 통합재무제표를 다시 연결하여 지방자치단체 전체의 통합재무제표를 작성하게 된다.

지방자치단체 전체의 통합재무제표 작성에 있어 동일한 유형의 회계실체 간에는 연결의 방식에 의하고 성격이 상이한 회계실체간에는 합산 또는 병기의 방식에 의할 수 있으며, 통합재무제표는 다열(multi-column)의 형식으로 표시하도록 규정하고 있다.

## (3) 통합재무제표의 작성과정

지방자치단체 복식부기회계의 시험적용 시범기관인 부천시의 경우를 보면 다음과 같은 과정을 거쳐 통합재무제표를 작성하고 있다.

첫째, 일반회계, 기타특별회계 및 기금회계 등 각 회계별 재무제표를 작성한다. 회계별 재무제표의 작성과정에서는 회계연도 동안의 경제적 거래의 결과가 반영된 수정 전 재무제표에 결산에 따른 오류사항, 결산정리사항을 반영하여 수정후 재무제표를 확정한다.

둘째, 회계간 내부거래에 대한 유형조사 및 사례조사를 통해 각 회계간에 실제로 발생한 내부거래 조사목록표를 작성하고 이를 근거로 내부거래를 상계 제거한다.

셋째, 일반회계, 기타특별회계 및 기금회계를 집계한 통합재무제표를 작성한다.

7) 중대한 영향력을 행사할 수 있는 경우는 다음과 같다. ① 출자총액의 100분의 25이상을 소유하고 있는 경우, ② 지방자치단체에서 최고경영자를 임명하는 경우, ③ 지방자치단체가 예산통제 및 업무의 지시감독권한을 가지고 있는 경우 등을 말한다.

넷째, 예산회계에 의한 세입세출결산서와 복식부기회계에 의한 통합재무제표의 내역을 비교, 검증한다. 이 과정에서는 세계잉여금과 자금현황의 분석, 복식부기회계의 자금운영현황과 예산집행실적의 비교, 예산회계와 재무회계간 차이조정 및 원인분석, 예산회계와 복식부기회계간 상관관계를 이해하기 위한 정보제공방안 검토 등의 절차가 진행된다.

다섯째, 마지막으로 지방공기업특별회계와 일반회계, 기타특별회계 및 기금회계를 모두 통합한 부천시 전체의 통합재무제표를 작성한다. 이 과정에서는 공기업과 타회계간 과목의 조정, 지방공사, 공단 등 지방공기업의 통합재무제표 반영 등이 주요 검토 사항으로 된다.

### 3) 중앙정부회계기준(시안)의 통합재무제표

#### (1) 통합의 대상과 방법

공통적인 특징이나 회계시스템을 가진 보고실체는 유형별로 완전한 연결재무제표를 작성하고, 상이한 유형별 보고실체의 집합체인 정부회계 전체의 연결재무제표는 재무제표의 유형에 따라 연결 또는 합산하는 방식으로 작성한다.<sup>8)</sup> 합산의 방식에 의하더라도 정부회계간의 중요한 내부거래는 상계하여 표시하며, 정부출자기관은 연결대상에서 제외하되 지분법으로 처리하도록 규정하고 있다.

#### (2) 재무제표의 통합방법

재무제표의 통합은 기본적으로 일반행정형과 사업형, 기금형 보고실체로 구분하여 작성한다. 정부전체의 통합재무제표의 작성에 있어서는 일반행정형의 통합재정상태보고서, 사업형의 통합대차대조표 및 기금형의 통합재정상태보고서를 결합하여 정부전체의 통합재정상태보고서를 작성한다. 이에 비해 정부운영보고서의 경우 일반행정형 또는 기금형 운영보고서와 사업형 손익계산서는 그 표시내용이 상이하야 이들을 하나로 통합하는 것은 정보의 유용성에 비추어 적합하지 않기 때문에 정부전체의 통합운영보

8) 중앙정부 회계기준(안)에서는 회계실체들이 상이한 성격의 회계로 구성되어 있는 경우 이를 민간기업과 동일하게 연결시키는 것은 재무정보의 유용성이 크게 낮아져 재무제표 통합의 의미가 크게 감소하므로 통합재무제표에 있어서는 이러한 점이 고려되어야 한다고 기술하고 있다.

고서에 일반행정형·사업형·기금형을 별도의 난으로 구분하고, 표시하는 과목도 대부분 류 과목으로 표시하도록 하고 있다. 다만, 예산집행보고서나 현금흐름보고서는 통합재무제표를 작성하지 않고 있다.

### 3. 내부거래의 종류와 처리방식

#### 1) 내부거래의 개념

내부거래란 지방자치단체의 회계간(일반회계, 기타특별회계, 기금 및 지방공기업특별회계 상호간) 또는 세무회계간(예: 기타특별회계인 교통사업특별회계와 주택사업특별회계 상호간)에 이루어지는 거래를 말한다. 실제적으로 세무회계간의 내부거래보다는 회계간 내부거래가 많은 것이 일반적이다. 내부거래의 개념이 중요한 이유는 정부 전체의 통합재정정보를 보여주고자 하는 경우 서로 다른 회계실체간의 거래는 중복 계상되어 경제적 실체의 재정상황을 반영하지 못하므로 이를 상계 제거하여야 한다.<sup>9)</sup>

민간기업의 경우에도 독립된 기업간의 연결재무제표 또는 기업집단결합재무제표의 작성시 작성대상 범위에 속하는 기업사이의 내부거래는 경제적 실질의 관점에서 상계 제거하여 처리된다.

#### 2) 내부거래의 종류

내부거래는 거래의 성격과 회계실체의 유형에 따라 다양하게 구분된다. 이와 관련하여 구체적으로 내부거래의 종류를 살펴보면 다음과 같다.

9) 내부거래의 상계 또는 제거(除去)의 경우를 예탁금과 예수금의 거래를 예를 들어 살펴보면 다음과 같다. 만일 예탁금(일반회계)과 예수금(특별회계)이 각각 10억원이 발생하는 거래의 경우 일반회계의 현금과예금은 이미 지출된 것으로(자산의 감소), 회계적 관점에서는 없는 것이 된다. 이 상태에서 내부거래를 제거하기 위해 일반회계의 예탁금과 기타특별회계의 예수금을 상계하면 결국 남는 것은 기타특별회계의 현금과예금(10억) 뿐이다. 따라서, 각 회계간의 거래가 처음부터 없는 경우와 비교하여 차이가 없게 되며, 통합재무제표에는 단순히 현금과예금 10억으로 보고된다. 즉, 과목을 표시하면 일반회계 : (차변)예탁금 10억, (대변)현금과예금 10억, 기타특별회계: (차변)현금과예금 10억, (대변)예수금 10억 으로 표시된다.

(1) 성격에 따른 구분

성격에 따른 내부거래의 종류로는 채권채무거래, 수익비용거래 및 출자와자본거래가 있다. 이러한 성격별 구분은 회계적 관점에서 거래상대방의 재무제표에 어떠한 형태로 거래결과가 존재하는지 여부에 따른 구분이다.

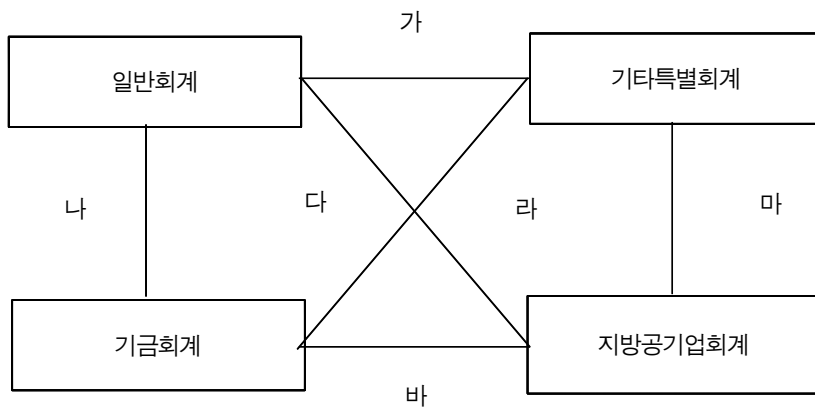
첫째, 채권·채무거래의 대표적인 사례로는 예탁금과 예수금을 들 수 있다. 예컨대 일반회계의 예탁금(채권)과 기타특별회계의 예수금(채무)은 통합시 상계처리 되어야 한다.

둘째, 수익·비용거래의 대표적인 사례로는 이자수익과 이자비용을 들 수 있다. 예컨대 일반회계의 예탁금에 대한 이자수익(수익)과 기타특별회계의 예수금 관련 이자비용은 통합시 상계처리 되어야 한다.

셋째, 출자·자본거래의 대표적인 사례로는 출자금과 자본금을 들 수 있다. 예컨대 일반회계의 공기업에 대한 자본출자(출자금)와 지방공기업의 자본금(자본)은 통합시 상계처리 되어야 한다.

(2) 회계실체의 유형에 따른 구분

지방자치단체의 각 구분회계(일반회계, 기타특별회계, 기금회계 및 지방공기업회계) 간의 관계에 초점을 두고 내부거래의 종류를 구분하면, 각 회계간의 내부거래는 <그림 1>과 같이 가~마의 6가지 유형으로 구분될 수 있다.



<그림 1> 회계실체의 유형에 따른 내부거래구분

### 3) 내부거래의 과목

회계실체간 내부거래와 관련하여 나타나는 거래과목을 현행 예산과목의 종류를 고려하여 살펴보면 다음과 같다.

#### (1) 전출금

전출금이란 특정회계에서 타회계로 이전되는 자원으로 내부거래의 대표적인 항목에 해당한다. 예컨대 일반회계와 기타특별회계 상호간, 기타특별회계 상호간 및 특별회계 내의 계정간 전출을 표시하는 기타회계전출금(701), 법령 및 조례에 의해 지방자치단체가 직접 관리하는 기금에 전출하는 경비(감채기금, 재해대책기금 등)인 기금전출금(702), 기업회계 등 비금융공기업에 대한 경상전출금(309)와 자본전출금(404)등을 들 수 있다.

#### (2) 출자금

출자금은 자치단체가 당해 자치단체가 아닌 법인격을 지닌 기관 또는 단체 등에 재원을 부담하고, 부담한 재원이 사라지지 않고 잔존가치를 계속 유지하면서 이익금이 발생하는 경우 부담한 내용에 따라 이를 귀속받고, 출자한 기관 또는 단체의 해산시에도 책임을 지는 등 일정한 권리와 의무를 지는 자원을 말한다. 예컨대 융자금을 제외한 지방재정법 제15조 규정에 의한 기타 민간·법인에 대한 지방자치단체 출자인 출자금(502)이 여기에 해당한다.<sup>10)</sup>

10) 출자금은 구체적으로 ① 법령의 규정에 의하여 출자할 수 있도록 정하여진 단체, ② 지방공기업법에 의한 지방공사·지방공단 또는 지방자치단체 등을 회원으로 하는 공익법인, ③ 지방공기업법 제2조의 규정에 의한 사업을 지방자치단체 외의 자와 공동으로 하려고 할 경우(예: 의료원·지방공사 출자 등) 등이 있다. 그런데, 현행 예산과목은 법령의 규정에 의해 출자할 수 있도록 정하여진 단체라고 일반적으로 기술하면서 대상단체를 열거하거나, 관련법령을 제시하지 않고 있어 매우 모호하다. 즉, 지방자치단체 등을 회원으로 하는 공익법인에서 주식회사 등 회사형태를 대상으로 한다는 의미인지가 분명하게 드러나지 않기 때문에, 출연금과는 어떤 차이가 있는지 구분이 어렵다

### (3) 출연금

전출금, 출자금과 함께 내부거래의 대표적인 과목으로는 출연금을 들 수 있다. 출연금은 특정회계실체가 반대급부없이 타 기관 또는 단체에 지원하는 자원으로 보조금과 달리 반드시 신청이 전제되어 있지 않으며 정산의무도 없다. 특히, 출자금과 달리 출연금에 대해서는 자산가치의 지속적인 유지가 반드시 요구하는 것은 아니라는 점에서 정상적인 지원경비에 가깝다고 볼 수 있다. 예컨대 지방자치단체가 법령 또는 조례에 의거 민간 및 법인에게 지원하는 경비인 출연금(306)이 여기에 해당한다.<sup>11)</sup>

이러한 내부거래의 과목을 종합정리하면 <표 3>과 같다.

<표 3> 현행 세출예산의 내부거래과목

구 분	내부거래 항목	비 고(현행)
300 이전경비	306 출연금 309 공기업경상전출금	비용/자산계정
400 자본지출	404 공기업자본전출금	자 산 계 정
500 융자및출자	502 출자금	자 산 계 정
700 내부거래	701 기타회계전출금 702 기금전출금	비용/자산계정

11) 대표적인 사례로는 ① 국제교류협력재단의 출연금, ② 지방공기업법 제79조의2에 의한 자치경영협회 출연금, ③ 지방재정법 제15조에 의한 한국지방재정공제회 출연금. 다만, 보험성격의 재해복구(관공선 포함) 및 배상공제 관련 예산은 일반운영비 중 공공요금 및 제세에 계상, ④ 공무원자녀 국고대여 장학금 등이 있다. 이 경우 출연금의 정의에서 사용하는 “민간”이란 용어가 개인에 한정하는 것인지는 분명치 않다. 예컨대, 민간위탁금(307-05)에서는 민간의 개념을 민간인에 한정하고 있다. 한편, 출연금 중 공무원자녀 국고대여 장학금은 공무원연금관리공단에 자금을 위탁하여 운영하는 것으로 자치단체의 입장에서는 자산적 성격이 있다고 볼 수 있다. 따라서, 현행 예산과목에서의 출연금은 정상비용적 성격으로 보기 어려운 점을 포함하고 있다.



## IV. 통합재무제표에 대한 쟁점사항

### 1. 통합의 대상범위

통합의 대상범위를 어디까지로 할 것인가는 매우 중요한 문제이다. 우선, 예산의 범주에 한정하여 생각하면, 일반회계, 기타특별회계, 기금 및 지방공기업특별회계가 포함될 것이다. 그러나 예산의 범주를 벗어나 정부가 출자하여 독립적으로 운영되는 법인체까지 고려하면 문제는 보다 복잡해질 것이다. 즉, 현행 지방공기업은 지방공기업특별회계로 설치되어 있는 지방직영기업(상수도, 하수도 등), 지방자치단체가 출자 또는 출연하고 있는 간접경영기업으로 구분된다. 후자에는 지방공사 및 지방공단, 주식회사(제3섹터) 등이 포함된다. 지방공사는 소유지분율에 따라 100%를 출자한 기업과 50%이상 출자한 기업<sup>12)</sup>으로 구분되며, 주식회사의 경우도 25%이상~50%미만 출자기업<sup>13)</sup>과 25%미만 출자기업<sup>14)</sup>으로 구분된다. 이 경우 통합의 대상범위를 어디까지로 설정할 것인가의 문제가 발생한다(<표 4> 참조).

12) 지자체 50%이상과 출자 지방공사(민관공동출자)로는 지방공사 인천터미널, 하남시개발공사, 광주지방공사, 태백관광개발공사, 장흥표고유통공사, 구미원예수출공사, 청도지역개발공사, 안성축산진흥공사 등을 대표적으로 들 수 있다.

13) 주식회사(제3섹터)형태로는 부산센텀시티, 부산전시컨벤션센터, 부천카툰네트워크, 부천무역개발, 경남무역, 제주교역, 제주국제컨벤션센터 등을 들 수 있다.

14) 25%미만 출자주식회사형태로는 (주)도봉, 코다개발, 테즈락스포츠, 경북통상, 대구종합정보센터, 일산유원지개발, 파주시혼합사료, (주)경축, 농협대구경북유통(주) 등을 들 수 있다.

<표 4> 지방자치단체의 회계구분과 유형별 사례

구 분		세부구분	지분비율	사 례
지방자치단체		일반회계		
		기타특별회계		- 새마을소득지원사업
		기금회계		- 중소기업육성기금
지방 공기업	직접경영	지방공기업 특별회계	100%	- 상수도특별회계 - 하수도특별회계
		지방공사	100%	- 서울지하철공사
	50%이상~100%미만		- 장흥표고유통공사	
	지방공단		100%	- 서울시설관리공단
	간접경영	주식회사	25%초과~50%미만	- 부천무역개발(주)
			25%미만	- 경북통상(주)
		출연기관		- 지방행정공제회 등
교육비특별회계				- 시도교육비특별회계

주: 교육비특별회계는 별도로 운영되나 참고적으로 표시

이처럼 통합재정보고에서 재무보고실체의 통합재무제표는 개별 회계실체의 재무제표를 일정한 기준에 따라 통합하여 보고하게 된다. 일반적으로 회계실체란 지방자치단체의 원활한 운영을 목적으로 설정된 회계단위 즉, 일반회계, 특별회계(기타특별회계, 지방공기업특별회계) 및 기금회계 등을 의미한다. 반면에 재무보고실체란 사용가능한 자원이나 독립적인 예산을 가진 분리된 회계단위를 말한다. 우리의 경우 지방자치법 제2조에 명기되어 있는 지방자치단체 즉, 시·도, 시·군·자치구가 이에 해당될 것이다.<sup>15)</sup> 따라서 통합의 대상범위는 지방자치단체의 재정상황을 종합적으로 표시할 수 있는 대상과 범위를 어느 수준에서 정할 것인가와 관련된다.

그런데, 통합재정과 통합예산의 범주는 정부가 실질적인 관리책무를 지는 일체의 자원으로 정의될 수 있다. 이는 통상 일반정부에 포함되는 기관들의 자원으로 정의된

15) 흔히 Reporting Entity란 기업회계에서 말하는 용어로 정부회계에 있어 보고실체에 해당되는 개념이다. 다만, 기업의 경우 구분회계(fund accounting)를 채택하고 있지 않다.

다. IMF의 재정통계지침에 따르면, 공공부문은 일반정부와 공기업으로 구성되며, 재정은 일반정부로 정의되는 기관들의 수입과 지출로 정의된다. 즉, 일반정부는 법인격을 갖고 있는 기관단위, 즉 제도적 단위(institutional unit)를 중심으로 판단된다. 이와 관련하여 볼 때 일반회계, 특별회계, 기금 등 회계단위는 자금의 일정한 묶음으로서 만약 회계단위들이 실질적으로 일반정부를 모두 망라하지 못한다면 회계단위는 통합재정의 범위를 파악하는 기준으로 적절하지 않을 수 있다(옥동석, 2003: 78-79).<sup>16)</sup>

특히 쟁점이 되는 것은 독립법인체로 되어 있는 지방공사, 지방공단 및 주식회사(제3섹터)를 포함하는가, 포함한다면 어느 범위까지 포함하는가의 문제이다. 일반적으로 정부기업(government business enterprises: GBEs)은 철도사업, 통신사업 등 비금융공기업과 금융공기업이 포함된다. 실제로 이들 공기업은 민간부문의 활동과 유사한 활동을 수행하는 회계실체이다(IFAC, 1998: 18). 지방자치단체와 관련된 지방공기업은 대부분 비금융공기업으로서 지하철, 의료원, 도시개발사업이 이에 해당된다. 따라서 이들 정부기업을 통합대상의 범위에 포함하는지의 여부를 결정함에 있어서는 정부가 지배력을 갖거나 중대한 영향력을 미치는지 여부를 기준으로 정하여야 할 것이다.

## 2. 통합의 방식

통합재무제표의 대상범위가 결정되면 그 다음으로는 이들 회계실체의 재무제표를 어떠한 방식에 의해 통합할 것인가를 정하여야 한다. 특히, 정부활동의 성격차이, 재무제표의 체계, 과목성격과 명칭이 서로 다른 회계실체간의 통합에서 통합방식의 결정이 매우 중요하다. 일반적으로 통합의 방식은 크게 3가지로 요약된다.

첫째, 연결(連結)방식이다. 이것은 서로 다른 회계실체간 내부거래를 상계·제거하

16) 통합재정수지에서 그 대상범위로 제시하고 있는 일반정부의 개념은 정부회계에 의한 통합재무보고의 범위설정에 있어서도 많은 시사점이 있다. 그러나, 정부의 통합재정보고는 결산절차에 의해 나타나는 재무제표를 통해 정부가 보유한 자원의 조달과 운영에 대한 경제적 실질을 중시하는 관점에서 보면 통합의 범위를 바라보는 시각에 차이가 있을 수 있다. 또한, 실제로 통합재정정보의 작성가능성을 고려하여 통합의 범위를 어떻게 설정할 것인가 하는 점에서도 제도단위를 중심으로 하는 기준과는 차이점이 나타날 수 있다 (실제로 통합재무제표 작성과 지분법에 의한 통합과의 차이점에는 실무적으로 그 해석에 있어 차이가 있거나 또는 실제 효과에 차이가 없을 수도 있다)

여 재무제표를 통합하는 방법을 말한다. 예컨대, 일반회계와 특별회계간의 내부거래를 상계하고 각 회계과목의 금액을 합산하여 통합하는 방식이다.

둘째, 합산(合算)방식이다. 이것은 서로 다른 회계실체간의 내부거래를 상계하지 아니하고 동일 또는 유사한 과목의 금액을 단순히 합계하여 표시하는 방법을 말한다. 예컨대, 내부거래를 상계하지 않은 채 회계과목간의 금액을 합계하는 방식이다.

셋째, 병기(併記)방식이다. 이것은 서로 다른 회계실체간의 내부거래를 상계하지 아니하고 각 회계실체의 재무제표를 단순히 병기하여 나란히 표기하는 방법을 말한다. 예컨대, 일반회계와 지방공기업회계의 경우 회계과목이 상이하므로 각각의 재무제표를 병기하여 표시하는 다열방식(multi-column method)을 들 수 있다.<sup>17)</sup>

따라서 통합의 방식에서는 모든 회계실체를 연결의 방식에 의해 통합할 것인지, 동일한 회계실체별로는 연결방식에 의하고 성격이 상이한 회계실체간에는 합산 또는 병기의 방식으로 통합할 것인지, 아니면 내부거래를 상계하지 않고 단순히 합산하여 보여줄 것인지 등에 대하여 논의가 있어야 할 것이다.

현실적으로 일반정부형 보고단위에서 작성하는 정부운영보고서와 지방공기업(상수도 및 하수도특별회계 등)에서 작성하는 손익계산서 간에는 본질적인 차이가 있다는 이유로 통합재무제표에 대해 부정적으로 보는 견해도 있다. 다만, 회계실체를 행정형 회계과 사업형 회계로 구분하기 전까지는 4개의 회계실체(일반회계, 기타특별회계, 지방공기업특별회계, 기금회계)를 연결하여 통합하는 방식을 채택하는 것이 타당할 것이다(윤영진, 2000: 213).

### 3. 통합재무제표의 종류

통합재무제표의 종류는 각 국가의 재정제도와 정부활동의 구분 등에 따라 그 범위와 유형이 상이하게 나타난다. 일반적으로 정부형과 사업형을 뚜렷이 구분하는 경우 정부형 회계에서는 재정상태와 운영성과를 중심으로 통합재정상태보고서와 통합운영보고서를 작성하고 있다. 반면에 사업형 회계에서는 여기에 통합현금흐름표를 포함하

17) 통합의 실제 적용과정에서 지방자치단체 전체의 통합재무제표 작성은 모든 회계실체에 대해 연결의 방식을 사용하거나, 동일한 유형의 회계실체간에는 연결의 방식에 의하고 성격이 상이한 회계실체(정부형과 사업형) 간에는 합산 또는 병기의 방식에 의하는 방안 등을 검토할 수 있을 것이다.

여 보고한다.

예컨대 미국 지방정부의 경우 순자산보고서(재정상태보고서)와 활동보고서(정부운영보고서)를 작성하며, 영국은 그룹경상수지보고서, 그룹대차대조표, 그룹현금흐름보고서를 작성한다. 한편, 뉴질랜드는 재정상태보고서와 재정성과보고서를 비롯하여 순자산변동보고서, 현금흐름보고서 등을 모두 통합재무제표로 제시하고 있다.

결국, 통합재무제표의 종류는 재정보고시 일반행정형과 사업형의 구분문제, 정보공시의 충분성, 통합재무제표의 실용성, 비용-효과 등을 종합적으로 고려하면서 각 국가의 재정실상과 예산회계 환경을 고려하여 설정하는 것이 바람직할 것이다.

#### 4. 내부거래의 처리방식

내부거래의 성격을 본·지점개념으로 볼 것인지 혹은 연결개념으로 볼 것인지에 대한 결정이 필요하다. 민간기업에 있어 본·지점개념은 법률적, 경제적으로 관련된 기업내 실체간의 통합에서 사용되며, 연결개념은 법률적으로는 독립적이나 경제적으로 서로 관련된 법인체간의 통합의 경우 사용된다. 특히, 연결개념의 경우 지분출자액의 계산이 중요한 쟁점으로 부각되는 반면 본·지점개념의 경우에는 기업내의 거래로서 지분계산이 의미를 갖지 않는다는 차이점이 있다.

이와 관련하여 우리의 경우 통합의 대상범위를 어디까지로 설정하는가에 따라 내부거래의 성격을 달리 이해할 수 있다. 만일 지방공기업 중 독립법인체인 지방공사, 지방공단, 민관공동출자기업, 주식회사 등 간접경영기업과 자치단체와의 거래는 연결개념으로 볼 수 있으나, 자치단체내의 일반회계, 기타특별회계, 기금회계 및 지방공기업 특별회계간의 내부거래는 본·지점개념 또는 연결개념으로 볼 수 있다.

이 경우 후자에 있어 연결개념으로 보는 경우 예컨대, 일반회계의 기금 또는 기타특별회계에 대한 전출금은 단순한 채권채무가 아닌 출자와 자본거래로 이해된다. 따라서, 통합재무제표의 작성시에는 통합의 범위에 따라 내부거래의 성격을 본·지점개념으로 이해할 것인지 또는 연결개념으로 처리할 것인지가 결정되어야 한다.

## V. 정부재무제표의 통합방안

### 1. 기본방향

정부재무제표의 통합은 기본적으로 다음과 같은 방향성에서 접근되는 것이 바람직할 것이다.

- (1) 회계실체의 성격에 기초하여 행정형과 사업형으로 구분하고 이에 기초하여 유형별로 통합의 대상범위와 통합방식을 설정한다.
- (2) 단기적이고 현실적인 대안을 제시함과 아울러 향후 재정제도의 변화를 고려한 중장기적 대안을 종합적으로 검토한다.
- (3) 대안의 검토에서는 정보제공의 충실성과 통합재무제표가 자치단체의 재정상황을 적절하게 반영할 수 있는 점에 초점을 두고 설정한다.

### 2. 대안의 모색

본 연구에서는 통합의 대상범위에 기초하여 크게 (1)지방자치단체의 일반회계, 기타특별회계, 기금회계 및 자치단체가 직접 경영하는 지방공기업특별회계를 범위로 하는 방안(제1안)과 (2)여기에 자치단체가 100% 출자지분을 보유한 지방공사 및 지방공단을 통합의 대상에 포함하는 방안(제2안)을 모색한다.<sup>18)</sup>

#### 1) 제1안

제1안은 정부회계의 특성에 따른 구분회계(fund accounting)에 따라 별도로 보고하는 지방자치단체내 회계를 중심으로 재무제표를 통합하는 방안이다. 따라서, 제1안은 단기적이고 현실적인 대안으로 현재의 예산회계와의 조화를 이루면서 발생주의회

18) 자치단체가 50%이상 출자한 지방공사의 경우도 통합의 대상에 포함하는 대안을 고려할 수 있으나, 이 대안은 민간이 소유하고 있는 지분까지도 통합재무제표에 포함되므로 현실적으로 채택하기 어렵다. 따라서, 자치단체가 중대한 영향력을 가진 25% 이상 출자기관에 대해 지분법을 적용하면 50%이상 출자한 지방공사도 지분법이 적용되게 된다. 따라서, 통합재무제표에는 지방공사에 대한 출자비율에 따라 손익이 반영될 수 있다.

계에 의한 통합재무보고를 하고자 하는 접근방법이다. 구체적으로 다음과 같은 기준에 의한다.

### (1) 통합의 방식

통합의 대상범위에 대해서는 연결의 방식에 의하고, 독립적인 법인체로서 25%이상의 지분을 소유하는 등 자치단체가 중대한 영향력을 지니는 지방공사 및 지방공단, 주식회사에 대해서는 지분법에 의해 통합한다.

### (2) 통합재무제표의 종류

정부형 회계의 경우 재정상태보고서와 정부운영보고서를 중심으로 구성하고 사업형 회계의 경우 이에 더하여 현금흐름보고서를 작성한다.

### (3) 내부거래의 처리방식

제1안은 통합의 대상이 자치단체내 회계에 국한되므로 기본적으로 개별 회계실체간의 내부거래를 본·지점개념에 따라 이해하고 연결하여 재무제표를 통합한다. 왜냐하면 제1안은 독립법인으로 운영되는 지방공사 및 지방공단을 통합의 범위에서 제외하고 있어 각 회계간의 거래가 연결개념에 의한 투자(출자)-자본관계가 성립하지 않는 것으로 보기 때문이다.

## 2) 제2안

제2안은 지방자치단체내의 회계실체뿐 아니라 독립법인체로 운영되는 지방공사 및 지방공단 등 출자기관을 일정기준에 따라 통합대상에 포함하는 방안이다. 따라서, 제2안에서는 지방공사와 지방공단(100% 출자)의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용과목이 모두 통합재무제표에 포함되므로 제1안에 비해 통합의 범위가 크게 확대된다. 이 점에서 제2안은 제1안에 비해 중장기적이고 통합에 따른 세부적인 추진과정에서 상당한 비용과 준비가 필요한 대안이다. 구체적으로 다음과 같은 기준에 의한다.

(1) 통합의 방식

통합의 대상에 지방공사와 지방공단(100% 출자)이 포함되어 있으므로 이들 기관을 포함하여 연결의 방식에 의해 통합재무제표를 작성한다. 다만, 독립적인 법인체로서 25%이상의 지분을 소유하는 등 자치단체가 중대한 영향력을 지니는 지방공사 및 지방공단, 주식회사에 대해서는 제1안과 동일하게 지분법에 의해 통합한다.

(2) 통합재무제표의 종류

제1안과 마찬가지로 정부형 회계의 경우 재정상태보고서와 정부운영보고서를 중심으로 구성하고 사업형 회계의 경우 이에 더하여 현금흐름보고서를 작성한다.

(3) 내부거래의 성격

제2안은 통합의 대상이 자치단체내 회계는 물론 독립법인체인 지방공사와 지방공단(100% 출자)이 포함되므로 자치단체 회계실체간의 내부거래는 본·지점개념에 따라 이해하고 자치단체와 독립법인체간의 내부거래는 연결개념에 따라 처리하도록 한다. 따라서, 제2안에서는 채권채무거래에 의한 상계, 출자자본거래에 의한 상계 등이 모두 성립하게 된다. 제1안과 제2안의 주요 내용을 종합하면 <표 5>와 같다.

<표 5> 대안간의 비교

기 준	제1안	제2안
통합의 방식	· 연결 및 지분법	· 연결 및 지분법
통합재무제표의 종류	<정부형회계> · 재정상태보고서 · 정부운영보고서 <사업형회계> · 재정상태보고서 · 정부운영보고서 · 현금흐름보고서	<정부형회계> · 재정상태보고서 · 정부운영보고서 <사업형회계> · 재정상태보고서 · 정부운영보고서 · 현금흐름보고서
내부거래의 성격	· 본지점개념	· 본지점개념과 연결개념



### 3. 대안의 평가

앞에서 제시한 각 대안은 지방자치단체의 재정상황에 관한 정보제공의 충분성, 지방재정에 미치는 영향력의 정도, 현실적용 가능성의 3가지 기준에 의해 평가할 수 있다.

이를 위해서는 현행 지방공기업의 현황분석을 통해서 지방공사 및 지방공단 등 출자기관이 정부의 재정상태와 운영성과 등 재정상황에 어느 정도의 비중을 점유하고 있으며, 지방재정에 미치는 영향이 어느 정도 인지를 통계데이터를 통해 분석하는 것이 필요하다.<sup>19)</sup> 여기서는 2001년 말 지방공기업 결산자료를 기준으로 지방공기업의 자산, 부채, 자본 및 수익, 비용, 손익을 중심으로 분석하고자 한다.

#### 1) 재정상태의 분석

지방공기업 형태별로 자산, 부채, 자본 등 재정상태를 분석하면, 2001년 말 기준으로 지방공기업은 309개로 직영기업 174개, 지방공사 63개, 지방공단 39개, 주식회사 33개로 구성된다. 이들 지방공기업의 총자산은 56조 1,404억원이고 총부채는 21조 7,192억원으로 자본은 34조 4,212억원에 이르고 있다(<표 6> 참조).

19) 다만, 지방공기업이 재정에 미치는 비중과 영향력이 자치단체간에 상이하므로 대안의 비교평가에서 이러한 점이 고려되어야 할 것이다. 예컨대 소규모 자치단체의 경우 지방공사 및 공단의 수가 적고, 사업규모가 소규모이므로 지방재정에 미치는 효과 또는 영향도가 미미하다. 그러나, 본 논문에서는 지방재정 전체적 관점에서 합리적 대안을 제시하고자 한다.

&lt;표 6&gt; 지방공기업 형태별 재정상태(2001 결산)

(단위 : 억원)

구 분		개소수	자 산	부 채	자 본
직영기업	상수도	96	161,780	35,409	126,371
	하수도	22	74,667	11,220	63,447
	공영개발	41	35,461	16,288	19,173
	지역개발기금	15	61,112	49,217	11,895
	소 계	174	333,020	112,134	220,886
지방공사	지하철	4	137,544	67,748	69,796
	의료원	33	6,868	3,030	3,838
	도시개발	11	53,998	23,095	30,903
	기타	6	8,975	419	8,556
	50%이상출자	9	3,096	1,959	1,137
	소 계	63	210,481	96,251	114,230
지방공단	시설관리	35	7,338	2,947	4,391
	주차관리	4	44	23	21
	소 계	39	7,382	2,970	4,412
주식회사	25%~50%미만	24	9,731	5,454	4,277
	25%미만출자	9	790	383	407
	소 계	33	10,521	5,837	4,684
합 계		309	561,404	217,192	344,212

이러한 데이터에 기초하여 지방공기업 형태별로 자산, 부채, 자본의 비중을 살펴보면, 자산의 경우 직영기업이 59.3%를 점하고 지방공사 및 공단(100% 출자)이 38.3%로 이들 2개 그룹이 전체 자산의 97.6%를 점하고 있다. 부채는 직영기업이 51.6%, 지방공사 및 공단(100% 출자)이 44.8%로 이들 2개 그룹이 전체 부채의 96.4%를 점하고 있다. 자본은 직영기업이 64.2%, 지방공사 및 공단(100% 출자)이 34.1%로 이들 2개 그룹이 전체 자본의 98.3%를 차지하고 있다(<표 7> 참조).

&lt;표 7&gt; 지방공기업 형태별 재정상태의 구성비(2001)

(단위 : 억원, %)

구 분	단체수	자 산		부 채		자 본	
		금 액	비중	금 액	비중	금 액	비중
합 계	309	561,404	100	217,192	100	344,212	100
직영기업	174	333,020	59.3	112,134	51.6	220,886	64.2
공사 및 공단(100%)	93	214,767	38.3	97,262	44.8	117,505	34.1
직영+공사및공단(100%)	267	547,787	97.6	209,396	96.4	338,391	98.3
공사(50%이상)+제3섹터(25~50%)	33	12,827	2.3	7,413	3.4	5,414	1.6
제3섹터(25%미만)	9	790	0.1	383	0.2	407	0.1

따라서, 지방자치단체가 100% 출자하는 지방공사 및 공단은 그 규모와 비중면에서 상당한 수준을 보이고 있으므로 현실적으로 이들 출자기관을 통합의 대상에 포함하는 것이 필요할 것이다.

## 2) 손익수지의 분석

2001년 결산기준으로 지방공기업의 수익, 비용, 손익상황을 살펴보면, 총수익은 8조 4,794억원이고 비용은 8조 7,162억원으로 전체적으로 2,367억원의 손실이 발생하였다. 대체로 지방직영기업은 이익을 발생하고 있으나 지방공사, 지방공단, 주식회사는 손실을 기록하고 있다(<표 8> 참조).

&lt;표 8&gt; 지방공기업 형태별 수지분석(2001 결산)

(단위 : 억원)

구 분		개 소 수	수 익	비 용	손 익
직영기업	상수도	96	24,306	21,857	2,449
	하수도	22	4,665	4,637	28
	공영개발	41	12,195	10,549	1,646
	지역개발기금	15	4,284	2,813	1,471
	소 계	174	45,450	39,856	5,594
지방공사	지하철	4	12,901	20,979	△8,078
	의료원	33	3,634	4,044	△410
	도시개발	11	14,212	13,518	694
	기타	6	789	844	△55
	50%이상출자	9	443	398	45
소 계	63	31,979	39,783	△7,804	
지방공단	시설관리	35	3,940	4,065	△125
	주차관리	4	110	102	8
	소 계	39	4,050	4,167	△117
주식회사	25%~50%미만	24	2,488	2,513	△26
	25%미만출자	9	827	842	△15
	소 계	33	3,315	3,356	△40
합 계		309	84,794	87,162	△2,367

이러한 데이터에 기초하여 지방공기업 형태별로 수익, 비용, 손익의 비중을 살펴보면, 수익의 경우 지방직영기업이 53.6%를 점하고 지방공사 및 지방공단(100% 출자)이 42.0%로 이들 2개 그룹이 95.6%를 차지하고 있다. 비용은 지방직영기업이 45.7%, 지방공사 및 지방공단이 50.0%로 이들 2개 그룹이 95.7%를 점하고 있다. 한편, 손익에 있어서는 지방직영기업이 총이익의 88.2%를 차지하는 반면에 지방공사 및 지방공단(100% 출자)이 총손실의 91.5%를 점하고 있다.

<표 9> 지방공기업 형태별 손익수지의 비교

(단위 : 억원, %)

구 분	단체수	수 익		비 용		손 익	
		금 액	비중	금 액	비중	금 액	비중
합 계	309	84,794	100	87,162	100	△2,367	-
직영기업	174	45,450	53.6	39,856	45.7	5,594	88.2
공사 및 공단(100%)	93	35,586	42.0	43,552	50.0	△7,966	(91.5)
직영+공사및공단(100%)	267	81,036	95.6	83,408	95.7	△2,372	(27.2)
공사(50%이상)+제3섹터(25~50%)	33	2,931	0.9	2,911	0.8	19	0.3
제3섹터(25%미만)	9	827	0.2	842	0.2	△15	(0.2)

주: 손익란의 구성비는 총이익(6,341억원) 및 총손실(-8,708억원)에 대한 비중을 표시함.

따라서, 손익수지 분석의 경우에도 100% 출자 지방공사 및 공단은 현실적으로 그 규모와 비중이 크므로 통합의 대상에 포함하는 것이 바람직할 것이다. 특히, 이들 출자기관이 전체 손실의 91.5%를 차지하는 등 경영성고가 부실하기 때문에 이에 대한 운영결과를 일정기준에 따라 통합재무제표에 표시하는 것이 필요하다

### 3) 대안의 평가결과

이와 같은 지방공기업의 재정상태와 손익의 분석을 토대로 앞에서 제시한 평가기준에 의해 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 정보제공의 충분성 기준에서는 제2안이 제1안에 비해 상대적으로 우위를 점한다. 왜냐하면 통합의 대상범위에서 100% 출자한 지방공사 및 공단이 제외되는 경우 이들 기관의 자산과 부채가 배제됨으로써 지방재정의 실상을 제대로 표시하기 어렵다. 특히, 지하철공사의 경우 부채규모가 크고(6조 7천억원) 대규모의 운영적자(8천억)를 기록하고 있어 이를 통합의 대상에 포함하여 재무제표에 표시하는 것이 바람직할 것이다. 또한, 자치단체가 이들 출자기관에 대해 입보한 보증채무 등 우발채무는 장래에 지방자치단체에 의무부담을 수반할 수 있으므로 이에 대한 적절한 정보제공 및 공시가 이루어져야 할 것이다.

둘째, 지방재정에 미치는 영향정도 기준에서도 제2안이 제1안에 비해 상대적으로 우위를 점하고 있다. 실제로 지방공기업의 재정상태와 손익수지 분석에서 제2안의 경

우 전체 지방공기업의 자산, 부채, 수익, 비용의 90%이상을 차지하고 있다. 특히, 이들 출자기관은 그 성격상 지방자치단체와 매우 밀접한 재정관계를 맺고 있으며 공공성이 상대적으로 큰 사업이라는 점에서 제2안의 우위성이 인정된다.

셋째, 현실적용 가능성 측면에서 보면 복식부기제도의 도입단계에서는 제1안이 제2안에 비해 상대적 우위성을 지니며, 새로운 제도가 안정적으로 정착되는 단계에서는 지방공사, 공단 등 출자기관 등을 포함하는 제2안을 채택할 수 있을 것이다.

#### 4. 종합적 검토

이상의 분석결과를 토대로 지방자치단체가 복식부기회계제도를 도입함에 있어 회계실체간 재무제표를 어떤 범위에서 어떠한 방식으로 통합하는 것이 바람직한가를 종합적으로 검토하면 제2안이 바람직한 것으로 생각된다. 이와 같은 재무제표의 통합방안을 종합하여 제시하면 <표 10>과 같다.

<표 10> 재무제표의 통합방안

구 분		제1안	제2안
직접경영	지방공기업특별회계	통 합	통 합
간접경영	지방공단(100%)	지 분 법	
	지방공사(100%)		
	지방공사(50%이상출자) (민관공동출자)		지 분 법
주식회사 (제3섹터)	25%~50%미만 출자	원 가 법	원 가 법
	25%미만 출자		

다만, 현재 추진되고 있는 복식부기회계제도는 지방예산 및 관련 재정제도와 밀접하게 관련되어 있으며 지방재정환경에 상당한 영향을 미칠 수 있다는 점에서 제2안을 기본방향으로 정하되 다음과 같은 점을 충분히 고려하여야 할 것이다.

첫째, 제2안이 현실적으로 상당한 준비와 선결과제(예: 예산제도의 개선 등)를 가

정하는 경우 통합의 범위를 제1안으로 하고 지방공사 및 공단(100%출자)과 관련한 자산과 부채의 표시, 출자기업의 경영성과의 반영은 재무제표에 대한 주석 또는 부속 명세서에서 각 과목의 세부내역을 요약하여 표시하는 방안을 고려할 수 있다.

예컨대, 부채의 경우 이들 출자기관의 비중과 영향도가 매우 크고 실제로 자치단체가 장래에 부담의무를 지거나 질 가능성이 있는 경우에는 우발채무에 대한 표시기준에 따라 재무제표에 계상하거나 주석에 표시하는 방안 등을 제시할 수 있다.

둘째, 중장기적으로는 제2안에서와 같이 자치단체의 재정활동에 중대한 영향을 미치는 지방공사, 공단 등 출자기관을 포함하여 통합재무제표를 작성하여 정부전체의 재정상황을 종합적으로 표시하는 것이 요구된다.

## 【참고문헌】

- 강남구. (2001). 『지방자치단체 복식부기 도입을 위한 복식부기회계 교육교재』.  
복식부기연구컨소시엄. (2002). 『복식부기회계 교육교재(중간)』.  
부천시. (2001). 『2001년도 재정보고서』.  
부천시. (2002). 『복식부기도입결과중간보고서 : 지방정부복식부기회계원리의 이해』.  
옥동석. (2003). 주요 재정개혁과제의 추진방향. 『참여정부의 재정운영방향』. 한국조세  
연구원 : 78-79.  
윤영진. (2000). 정부회계의 재정보고체계 도입과제: 지방정부 복식부기제도의 도입을  
중심으로. 『행정논총』. 서울대학교 행정대학원, 38(2) : 213-214.  
황국재. (2002). 통합재무제표의 작성. 『복식부기제도 전문가워크샵자료』.  
회계기준위원회. (2002). 기업회계기준. 연결재무제표준칙. 기업집단결합재무제표준칙.  
행정자치부. (2002). 『2002년 지방공기업 현황』.  
행정자치부. (2001). 『복식부기도입연구용역 및 시험적용결과보고』.  
筆谷 勇. (1998). 『公會計原則の解説』. 東京: 中央經濟社.
- CIPFA/LASAAC. (2000). *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom*.
- GASB. (1999). *Statement No. 34: Basic Financial Statements-and Management's Discussion and Analysis-for State and Local Governments*.
- GFOA. (1988). *Governmental Accounting, Auditing and Financial Reporting*.
- ICANZ. (1999). *New Zealand Accounting Standards*.
- IFAC. (1998). *Exposure Draft: Presentation of Financial Statements*.
- IFAC. (2000). *Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities*.
- IMF. (2001). *The Government Finance Statistics Manual 2001*.
- OECD. (2002). *Next Steps for Public Spending in New Zealand : The Pursuit of Effectiveness*.
- Premchand. A. (1983). *Government Budgeting and Expenditure Controls: Theory and Practice*. Washington, D.C., IMF.