



발생주의 복식부기 회계처리지침의 내용과 개선과제

이 희 봉

행정자치부 재정정책팀장

I. 회계처리지침의 개요

1. 의 의

금년부터 전 지방자치단체에서는 발생주의 복식부기 회계제도에 따라 회계업무를 처리하고 있다. 이러한 회계업무를 수행함에 있어 기본적인 처리 기준으로서의 역할을 하는 것이 “발생주의·복식부기 회계처리지침”이다.

“발생주의·복식부기 회계처리지침”은 지방자치단체가 재무회계업무를 수행하는 과정에서 발생하는 구체적인 회계실무에 대해서 통일된 처리방안을 제시하는 것이며, “예산 및 예산외거래 발생 → 발생주의에 의한 인식 → 복식부기에 의한 기록 → 재무보고서 작성”에 관한 업무흐름의 세부적인 기술이다.

2. 회계처리지침 관련 법령체계

법령명	주요내용
지방재정법	· 제53조 : 재무회계의 결산
지방재정법 시행령	· 제62조 : 지방자치단체회계기준 · 제63조 : 공인회계사의 검토의견
지방자치단체회계 기준에 관한 규칙 (부령 제348호)	· 발생주의·복식부기 회계제도 도입에 따른 지방자치단체의 회계처리 및 재무보고서의 작성기준 · 총 8장 본문 60조, 부칙 3항으로 구성
회계처리지침 (훈령 제210호)	· 회계기준에서 규정한 사항들에 대한 구체적인 처리기준 · 7개의 장과 부록으로 구성

회계처리지침은 지방재정법에 근거하여 발생주의·복식부기 회계처리와 재무보고의 기준이 되는 『지방자치단체 회계기준에 관한 규칙』이 제정(행정자치부령 제348호, 2006. 10. 17)됨에 따라 동령에서 위임한 사항을 규정하고 있다. 『지방자치단체 발생주의·복식부기 회계처리지침』은 행정자치부 훈령(제210호, 2006. 11. 7)으로 제정·공포하였다.

회계처리지침과 관련된 법령 체계는 표와 같다.

3. 회계처리지침의 작성 경위

1) 연구개발을 통한 회계처리 규정안 작성(2001. 3)

1999년 2월에 복식부기 도입 추진을 위한 기본계획을 수립한 이래로 1999년 12월부터 2001년 3월까지 『복식부기회계기준 및 전산프로그램 개발연구용역』으로 회계처리규정안을 마련하였으며, 이 규정안을 2001년 11월부터 2003년 9월까지 1차 시범기관인 부천시와 강남구에 적용하였다.

2) 시험운영용 업무처리지침(교육용) 작성(2005. 2)

2003년 4월부터 2004년 10월까지 1차 시범기관인 강남구와 부천시를 대상으로 한 『자산·부채의 관리기준 설정·평가용역』과 2003년 10월부터 2005년 2월까지 확대시험운영(대전 등 7개 기관 추가) 및 『표준화용역』결과를 바탕으로 시험운영을 위한 업무처리지침(교육

용)을 작성하였고, 2004년 11월부터 추가로 선정된 54개 자치단체에 지침을 적용하였다.

3) 시험운영용 업무처리매뉴얼 작성(2005. 12)

2005년 9월부터 187개 자치단체 시험운영기관을 추가로 선정하였고, 2005년 12월에 『지방자치단체 발생주의·복식부기 업무처리매뉴얼』을 작성하여 전지자체에 시험적용하였다.

4) 발생주의 복식부기 회계처리지침(안) 작성(2006. 7~2006. 9)

2006년 7월부터 2006년 9월까지 시험운영용 매뉴얼을 바탕으로 정부회계전문가의 자문 및 토론회 등을 통한 지자체 담당공무원들의 의견수렴을 거쳐 회계처리지침안을 마련하였다.

II. 회계처리지침의 주요 내용

회계처리지침은 7개의 장과 부록으로 구성되어 있다.

1. 제1장 지방자치단체 발생주의·복식부기회계처리지침 총설

제1장에서는 지침의 개요와 발생주의·복식부기 회계원리에 대한 해설로 지침의 개요에서는 회계처리지침의 의의 및 구조, 재무회계과목총괄표(C.O.A)와 분개연계표(J.M.T) 해설, 회계장부 및 증빙자료 해설 등으로 구성되어 있으며, 발생주의·복식부기 회계원리 해설 편에서는 복식부기회계제도의 의의, 복식부기회계제도의 근거법령, 발생주의·복식부기회계의 정의, 재무제표의 구성요소, 회계의 순환과정 등에 대해 설명하고 있다.

2. 제2장 지방자치단체회계기준 해설

제2장에서는 회계기준의 각 조문별(60개)로 그 내용을 상세하게 해설하고 있다.

3. 제3장 예산 및 예산외거래의 회계처리

제3장은 예산 및 예산외거래의 회계처리에 대한 해설로 예산거래(수입거래, 지출거래)의 회계처리 편에서는 수입거래의 개념과 수익의 분류, 지방세수익과 세외수익의 회계처리, 지출거래의 개념과 비용의 분류, 일반지출 중 비용의 회계처리, 자산 관련 지출의 회계처리 등을 설명하고 있다. 한편, 예산외거래의 회계처리 편에서는 예산외거래의 유형별 회계처리를 설명하고 있고, 이밖에 기타사항에 대한 회계처리로 건설중인 자산, 오류수정 등의 회계처리를 해설하고 있다.

4. 제4장 재무회계과목총괄표(COA)와 해설

제4장은 회계처리를 위한 기본과목이 되는 재무회계과목을 이해하기 위한 COA의 설정 배경 및 설정 체계, 재무회계과목 분류의 이해 및 유의사항, 재무회계과목 총괄표 및 재무회계과목에 대한 상세한 해설을 제시하고 있다.

5. 제5장 결산 및 재무보고서 작성

제5장은 회계처리의 마감절차인 재무회계 결산을 설명하며, ‘결산의 절차 및 방법’ 과 ‘결산보정분개의 유형 및 대서’ 등을 포함하고 있다.

‘결산의 절차 및 방법’에서는 재무회계결산의 개념과 목적, 결산일정, 예산회계결산과 재무회계결산의 관계를 설명하고 있고, ‘결산보정분개의 유형 및 대서’ 편에서는 결산보정분개 유형과 방법, 출납폐쇄기한 내의 회계처리, 재무보고서 작성에 필요한 사항 등을 해설하고 있다.

6. 제6장 자산·부채 실사 및 평가

제6장은 기초재정상태보고서 작성을 위한 기초자산·부채 실사를 위한 평가기준을 설명하고 있다. ‘기초재정상태보고서의 개념과 작성 절차’에서는 기초재정상태보고서의 개

년과 작성기한, 실사기준일 등을 제시하며, ‘실사목적과 원칙’ 편에서는 기초재정상태보고서 작성을 위한 실사 목적과 실사원칙 및 실사방법 등을 해설하며, ‘각 자산·부채별 평가방법’에서는 기초재정상태보고서 작성을 위해 필요한 실사대상 자산·부채 항목별 평가방법을 설명하고 있다.

7. 제7장 회계처리분개연계표(J.M.T¹⁾)

제7장은 예산과목에 따라 발생할 수 있는 다양한 회계처리유형들을 제시하는 회계처리분개연계표를 제시하고 있다. 회계처리분개연계표는 크게 예산거래 분개연계표와 예산외거래(결산보정분개) 분개연계표로 구분할 수 있으며 예산거래 분개연계표에서는 세입/세출거래에 대한 분개연계표를 예산외거래분개연계표에서는 결산보정분개와 기부채납, 관리전환 등의 거래에 대한 분개연계표를 제시하고 있다.

8. 부 록

부록은 재무회계업무시 필요한 사항으로 『지방자치단체 회계기준에 관한 규칙』 전문과 회계장부 및 증빙서류, 결산 취합 서식, 필수보충정보 서식, 부속명세서 서식 등을 종합한 서식집으로 구성되어 있다.

III. 회계처리지침의 주요 쟁점사항

이하에서는 행정자치부에서 발간하여 전 지자체에 배부한 “지방자치단체 발생주의 복식부기 회계처리지침”의 구체적 내용을 적시하여 쟁점사항에 대해 알아보기로 한다.

1. 활동성격에 따른 회계실체 유형 구분(39페이지)

보고실체는 재무보고서를 발행하는 주체로서 246개 지방자치단체가 해당되며 회계실체는

1) Journalizing Mapping Table

보고실체 내에 구분된 회계책임 주체로 회계구분 또는 활동성격에 따라 구분할 수 있으며, 현행 회계기준에서는 회계구분(일반회계, 특별회계, 기금)에 따른 분류법을 채택하고 있다.

지방자치단체의 활동은 그 성격에 따라 일반적이고 고유한 활동을 수행하는 행정형 회계실체와 재화·서비스를 제공하고 그에 따른 대가를 지불하는 기업적 활동을 수행하는 사업형 회계실체로 구분할 수 있으나, 현재는 이와 같은 구분을 하고 있지 않고 추후에 연구를 통해 별도의 회계처리기준이나 재무보고 양식을 제시할 것이다.

2. 특정순자산의 개념 정의(62페이지)

재정상태보고서에 보고되는 순자산은 기능과 성격에 따라 분류하여 표시한다. 특정순자산은 법령 또는 조례에 의해 운용목적이 공공서비스 제공 이외로 제한되어 있는 순자산으로 지방자치단체의 경우 채무상환목적으로 적립하는 감채기금 등과 같이 적립된 기금원금을 가용자원으로 사용하지 않고 운용자금을 구분하여 기금원금의 운용에 따른 수익으로 관련 사업을 위한 지출을 충당하는 적립성기금이 특정순자산의 대표적인 사례이다.

기타특별회계와 기금(적립성기금 제외)은 기금원금이 별도로 존재하지 않으며 단순히 사용목적별로 자금을 구분하는 구분회계의 개념이므로 특정순자산에 포함하지 않는다.

3. 원가계산준칙의 제정(71페이지)

원가계산준칙은 사업별 예산제도의 시행과 함께 행정서비스의 각 기능 및 사업에 대한 원가를 계산하기 위한 기준이다. 원가계산준칙은 각 사업에 대한 원가계산을 위해 공통경비의 정의, 배부대상, 배부기준 등을 위한 기준을 제시하며, 향후 1~2년 이내에 법제화가 이루어질 것이다.

4. 현금흐름보고서와 채권·채무의 현재가치 평가 적용(104페이지)

현금흐름보고서는 세입세출결산서와의 관계, 지방공기업특별회계의 적용 및 통합문제 등을 고려하여 2007년에는 적용을 유예하고 추후 적용여부를 판단할 계획이다. 따라서, 2007

년도 재무제표에는 현금흐름보고서가 제외된다.

또한 채권·채무의 현재가치 평가는 업무가 안정적으로 정착된 후에 적용하여도 회계정보의 유용성에 문제가 없는 것으로 판단하여 적용을 유예하였다.

5. 사회기반시설의 재무제표 계상(105페이지)

사회기반시설은 가액측정, 현황조사 등에 어려움이 있는 점을 고려하여 2007년 재무보고서 계상은 일단 유예한 후 지방자치단체의 자산실사 등의 업무진행상황을 고려하여 시행할 계획이다.

유예대상은 시행일(2007. 1. 1) 이전에 취득한 모든 사회기반시설이며, 시행일 이후에 취득한 사회기반시설은 전액 재무제표에 계상한다는 점에 유의하여야 한다.

한편 2006년 12월 31일 현재의 사회기반시설 중 이미 자산실사와 평가가 이루어진 경우는 주석으로 공시할 수 있다.

6. 수선유지비와 일반운영비의 구분(232페이지)

수선유지비는 시설자산(일반유형자산, 주민편의시설, 사회기반시설)의 수선·보수활동과 관련되어 지출된 비용으로 시설자산의 수선·보수활동과 관련되지 않은 일반운영비는 해당 과목으로 처리한다.

예를들어 공원화장실의 도색작업 비용은 공원수선유지비이고, 공원화장실의 화장지, 세척제 구입비는 소모품비로 회계처리한다.

자산별 비용정보는 기능별 재정운영보고서의 기능별 비용정보를 통해 어느 정도 해소 가능하다. 제세공과금의 경우를 통해 그 구분을 살펴보면, 청사에서 발생하는 제세공과금은 ‘일반행정비’ 로 보건소에서 발생하는 제세공과금은 ‘보건 및 생활환경 개선비’ 로 보고된다.

기능별 재정운영보고서 작성을 위해 필요한 간접비의 정의, 배부대상, 배부기준 등은’ 원가계산준칙 ‘ 제정을 통해 이루어지며, 동시에 기능별 재정운영보고서 작성을 위한 기준도 제시될 예정이다.

7. 공기업특별회계 과목과의 매핑(269페이지)

지방회계기준에 지방공기업특별회계는 지방공기업법을 우선 준용토록 하고 있으므로(기준 제6조 제4항), 결산 통합작성시 지방회계기준의 COA에 따라 적절한 과목으로 재분류한다. 단, 적절한 과목이 없을 경우 공기업과목체계를 준용할 수 있게 하였다.

8. 기초재정상태보고서와 개시재무제표의 구분(299페이지)

기초재정상태보고서는 발생주의·복식부기 회계제도의 시행일(2007년 1월 1일) 현재의 자산, 부채와 순자산의 금액을 장부상 금액이 아닌 실사 등의 방법으로 확정하여 작성한 재정상태보고서이며, 법적인 효력을 가지지 않는 임의작성용 재무제표이다.

개시재무제표는 발생주의·복식부기 회계제도를 최초로 도입하여 적용하는 연도(2007년)의 재무제표이며, 법적인 효력을 가지고 최초로 공시('08. 8)되는 법정 재무제표이다. 현금흐름보고서는 기준 부칙 제1항에서 작성이 유예되었으므로, 개시재무제표는 재정상태보고서, 재정운영보고서, 순자산변동보고서에 한한다.

2007년 재무보고서는 시험운영기간 동안에 생성한 재무제표를 비교식으로 표시하지 않고, 당해연도의 재정상태와 운영성과만을 공시하게 된다.

9. 사회기반시설의 재무제표 계상 유예(303페이지)

시행일(2007년 1월 1일) 이전에 취득한 사회기반시설의 재정상태보고서 계상은 지방회계기준 부칙 제3항의 규정에 의해 일정 시점까지 유예된다.

유예대상은 시행일 이전에 취득한 모든 사회기반시설이며, 시행일 이후에 취득한 사회기반시설은 취득원가로 평가한 가액을 반드시 재정상태보고서에 계상하여야 한다.

시행일 이전에 취득한 사회기반시설은 일정시점까지 유예되었으나, 향후 유예규정이 폐지되는 경우에 대비하여 기초재정상태보고서 작성을 위한 실사는 계속해나가야 한다.

10. 실사서식의 적용(304페이지)

기존 실사지침의 실사서식 적용시 복식부기 관점에서 불필요한 기재사항이 많아 실사업무에 어려움이 많다는 의견에 따라, 실사서식을 복식부기 관점에서 반드시 필요한 필수적 기재사항과 지자체의 관리목적에 따라 선택하여 작성가능한 보충적 기재사항을 구분하였다.

필수기재사항은 기초재정상태보고서 작성 목적으로 또는 해당 자산·부채의 기본적 관리를 위해 반드시 필요한 항목으로 작성기한 내 반드시 조사하여 기재되어야 하며, 가급적 정확성을 기하여야 한다.

보충적기재사항은 자산·부채의 실사서식 내용 중 기초재정상태보고서 작성과는 직접적으로 관련되지 않으나 자산·부채의 효율적 관리를 위해 필요한 항목이며, 지자체별 신축적으로 판단하여 적용이 가능하다.

11. 취득원가와 대체평가방법 적용자산의 구분(306페이지)

자산평가의 원칙은 취득원가기준이므로 취득원가의 파악이 가능한 자산에 대해서는 취득원가를 기초로 평가한다. 다만, 토지와 입목의 경우 2005년 12월 31일 이전 취득한 경우 전부 대체평가방법을 적용한다.

평가방법 적용시 감가상각대상자산과 감가상각제외자산을 구분하여 작업하여야 한다.

감가상각대상자산은 기초자산가액이 이후의 기간손익(감가상각비)에 영향을 미치므로 취득원가 혹은 취득원가의 추정치로 평가하며, 감가상각대상이 아닌 자산(토지, 입목)은 이후의 기간손익에 영향을 미치지 아니하므로, 실무적으로 편리한 방법을 적용하여 일괄적으로 대체평가한다.

취득원가를 파악하기 어려운 자산에 한하여 대체평가방법을 적용할 수 있으나 과거 5년 이내에 취득되었으며 취득원가의 확인이 가능한 자산(토지, 입목 제외)은 반드시 취득원가로 평가하여야 한다.

[감가상각여부에 따른 평가방법의 적용]



12. 토지와 입목의 평가방법(310페이지)

토지와 입목 평가의 초점은 정확한 취득원가 또는 공정가액의 추산보다는 지방자치단체간 평가의 일관성 및 비교가능성 제고에 있다. 따라서, 2005년 이전에 시범기관으로 선정되어 자산·부채 실사, 회계처리 및 결산까지 이루어져 재무보고서를 산출하고 있던 1, 2, 3차 시범기관의 경우에도 전 지자체(246개)간 형평성 및 비교가능성 제고를 위해 2005년 12월 31일 이전에 취득한 자산은 대체평가 하여야 한다.

13. 도로의 평가방법(335페이지)

도로는 크게 도로토지와 도로조성비, 도로부속시설로 이루어져 있다.

도로토지는 토지의 평가방법을 준용하여, 2006년 1월 1일 이후에 취득한 토지는 취득원가로, 2005년 12월 31일 이전에 취득한 토지는 전액 개별공시지가로 대체평가하고, 개별공시지가가 없는 토지에 대해서는 인근 표준지의 공시지가(인근 표준지가 둘 이상인 경우에는 최저가)를 적용하여 평가한다.

도로조성비는 2006년 이후 취득분은 취득원가로 2006년 이전 취득분은 행자부에서 추후에 제시하는 표준면적당 단가를 적용하여 전액 대체평가하도록 할 계획이다.

도로부속시설은 취득원가 파악이 가능한 자산은 취득원가로 평가하고, 취득원가 파악이 불가능한 경우 시설별 견적단가를 이용하여 평가한다. 단, 교량, 터널, 육교는 2006년 이후 취득분은 취득원가로, 2006년 이전 취득분은 추후에 행자부에서 제시하는 시설별 표준면적당 단가를 적용하여 평가하게 된다.

IV. 회계처리지침의 향후 개선과제

1. 재무정보의 정확성을 높이기 위한 기준 제시

향후 재무정보가 외부공표 목적 뿐만 아니라, 내부의사결정 목적으로 활용되기 위해서는 일선에서의 정확한 회계처리가 필수적이다.

첫째, 자산의 구분과 관련되는 것으로, 특정 지출 발생시 당해 지출로 인한 효과가 장기간에 걸쳐 나타나면 자산으로 인식하여 그 사용기간 동안 감가상각비를 통해서 취득원가를 기간배분 하여야 한다. 하지만, 이러한 판단이 다소 주관적이다 보니 동일한 지출건에 대해 지자체별로 회계처리가 달라진다. 이러한 부분에 대한 명확한 기준제시가 필요하다.

그리고, 현재 지침상으로는 자산 구분시(일반유형자산, 주민편의시설, 사회기반시설) 경제적 실질우선 원칙에 따르도록 하고 있다. 이러한 구분기준은 정보이용자 입장에서는 이해하기에 용이할지는 몰라도 회계업무 담당자가 판단할 때는 담당자의 주관이 개입될 소지가 다

분하다. 따라서, 법률에 따른 구분방법 등 명확한 기준을 보완하여 제시할 것이다.

둘째, 비용의 구분기준 제시로서 지급수수료와 제세공과금, 수선유지비 등 운영비의 과목 구분에 대한 명확한 기준제시가 필요하다. 이는 비단 정부회계의 문제만이 아닌 오래전부터 발생주의 복식부기 회계제도를 사용하고 있는 기업회계에서도 혼란스러워하는 부분이다. 다만, 기업의 경우 경영자의 판단을 상당부분 존중해 주고 있는 상태이다.

셋째, 특수한 사항에 대한 회계처리기준을 제시하여야 한다. 현재 지방자치단체에서는 BTL(Build-Transfer-Lease, 사업시행자가 사회기반시설을 준공한 후 국가·지자체에게 시설을 임대하여 투자비를 회수하는 사업방식)이나 BTO(Build-Transfer-Operate, 사회기반시설의 준공과 동시에 당해 시설의 소유권이 국가 또는 지방자치단체로 귀속되며 사업시행자에게 일정기간의 시설관리운영권을 인정하는 방식)등과 같은 민간과 연계된 사업형태들의 비중이 커지고 있는 실정이다. 이에 대한 명확한 회계처리기준이 필요하다. 이는 단지 지방자치단체만의 문제가 아니라 국가와의 연계가 필요한 사항이라고 하겠다.

위에서 언급된 사항 뿐만 아니라 현행 지침에서 미비된 사항은 질의응답, 예규 등을 통한 보완지침으로 지속적으로 개선·보완해나갈 계획이다.

2. 성과기반 조성을 위한 원가계산준칙 제시

향후 지방재정제도에 사업예산제도가 도입됨에 따라 예산편성은 물론 결산까지 세부사업단위로 이루어지게 된다. 사업별 결산서 작성시 복식부기 재무정보를 활용하게 되며, 재무정보를 바탕으로 당해 사업에 직접 배부될 수 있는 직접비와 특정 사업과 관련이 없는 공통경비, 간접비 등으로 구분되어야 하며, 특히 간접비와 공통경비의 경우 사업에 배분될 수 있는 원가계산기준이 필요하게 된다. 이와 같은 사항을 종합한 원가계산준칙 초안을 내년 중에 마련하고 사업예산제도에 의한 결산이 이루어지는 2009년 이전인 2008년까지는 제도화될 것이다.

원가계산준칙을 통해 사업별 원가산정은 물론 성과평가에 일관된 기준이 제시되어 객관성과 합리성이 제고될 수 있는 것이다. 동시에 사업별 원가보고서에 해당 하는 기능별 재정운영보고서 작성시 필요한 기능의 정의, 감가상각비와 대손상각비 등 간접비의 배부기준 등도 동시에 제시될 것이다.

3. 공인회계사 검토의견 작성기준 제시

현재 지방재정법 제53조 제2항에 의하면, 결산재무보고서를 결산검사위원에게 제출하기 전에 공인회계사법에 의한 공인회계사에 의한 검토를 받도록 하고 있다. 검토는 감사보다는 낮은 수준의 확신을 제공하는 것으로 계정별 입증감사 위주의 감사절차이다.

공인회계사 검토시 필요한 검토의 성격, 시기, 범위 등을 규정한 공인회계사 검토지침을 제시하여야 하며, 이는 외부검토인에 의한 검토시 가이드라인이 될 것이다.

현재 한국공인회계사회에 정부회계특별위원회가 구성되어 검토기준 초안을 작성 중이며, 이 초안을 바탕으로 우리부 차원의 논의(심의위원회의 심의·의결 등)를 거쳐 최종 지침을 내년 중에 마련할 것이다.

V. 맺음말

지방자치단체에서는 지침의 적용과정중에 회계처리나 결산과정에서 문제점을 발견하면 그 내용을 행정자치부로 통보하여야 하고, 행정자치부에서는 임시처리지침을 마련하여 일단 조치를 취하고, 회계기준심의위원회나 연구위원회의 토의를 통해 처리기준을 마련하여 이를 전 지방자치단체에 통보하는 운영체제를 갖출 것이다.

현재 전 지방자치단체에서 복식부기 업무처리시 적용하고 있는 회계처리지침은 완전무결한 것은 아니다. 개선과제에서 보여진 바와 같이 아직 보완해야 할 점이 많이 남아있다. 또한 당연히 제도가 정착·발전되어가는 과정에서 탄력적으로 개선해 나가야 하는 것이다.

구체적인 업무처리 과정중에 발생하는 모든 업무처리에 대해 수시로 의견을 주면 신속히 그 개선내용을 반영하도록 할 계획이므로 지방자치단체 공무원의 적극적 관심과 참여를 당부드린다. 