

예산회계와 복식부기 회계제도간의 지방결산제도 차이조정 방안(I)

이 삼 주

한국지방행정연구원 연구위원

I. 서 론

최근 들어 지방자치단체의 재정관리제도에 많은 변화가 일어나고 있다. 특히 예산회계시스템에는 2007년 복식부기제도가 도입되었고 2008년부터는 사업별예산제도가 도입되었다.

복식부기제도는 발생주의회계에 기초하여 예산뿐 아니라 예산에 반영되지 않는 경제적 자원의 변동에 대한 정보를 제공해 줌으로써 지방자치단체의 재정상태 및 재정운영 실적을 보다 정확히 그리고 다양하게 판단할 수 있는 예산회계시스템이라고 할 수 있다.

복식부기제도는 현행 단식부기 예산제도와 병행(dual system)하여 사용하도록 제도화하고 있기 때문에 결과적으로는 한 회계연도에 단식부기 예산결산, 복식부기예산결산 등 2가지의 결산정보가 산출되게 된다.

따라서 한 자치단체의 1회계연도 예산집행결과에 대하여 2가지 각기 다른 결산정보가 산출되게 되어 이를 이용할 정보이용자에게 혼란이 야기될 가능성이 있다. 특히, 예산회계제도, 복식부기회계제도에 대해 법령에 각각 별도로 규정되어 있으며 이들 제도에서 산출되는 정보를 어떤 범위에서 어떻게 재무보고 할 것인가에 대한 조정이 없으므로 이 혼란은 더욱 가중될 개연성이 있다.

현실적으로 2가지 예산회계시스템은 각기 도입목적이 다르며 생성되는 정보 역시 차별화된 정보를 생성하게 된다. 따라서 2가지 정보가 각기 활용되는 목적에 따라 독립적으로 기능을 하도록 할 필요가 있다. 다만 동일한 자치단체에서 동일한 회계연도에 집행된 예산결과가 차별화 되었을 때 일부 이용자들은 혼란이 발생할 수 있다는 점에서 예산제도 간에 어떠한 원인에 의해 차이가 발생하는지를 규명하는 작업은 필요할 것이다.

그러므로 복식부기회계제도의 결산시스템과 예산회계제도의 그것을 비교하여 차이를 분석하고 이를 조정할 수 있는 방안을 모색하고자 한다. 이를 위해 2회로 구분하여 먼저 두 회계시스템의 차이를 분석하고 다음에 조정방안을 모색하고자 한다.

Ⅱ. 결산의 정의 및 유형

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, 결산감사위원은 계산의 과오여부, 실제의 수지와 수지명령의 부합여부 재무운영의 합당성 등 엄밀한 결산검사를 통하여 지방의회의 결산승인이 적절하게 이루어질 수 있도록 지원하여야 한다”고 규정하고 있다.

이러한 과정을 통해 산출된 결산에 대한 결산승인은 집행결과가 정당할 경우 예산집행책임을 해제하는 법적효과가 있다.

결과적으로 결산은 제도적으로는 예산집행의 최종확정, 법적으로는 집행책임의 해제 등의 기능을 한다.

이외에도 세입세출 예산·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(발생주의복식부기회계)의 결산은 회계연도 동안의 예산거래(세입·세출 예산집행) 및 예산외거래(결산보정거래, 기타예산외 거래)를 정리하고 마감하여 당해연도 재정상태와

운영성과를 최종적으로 확정하는 절차를 말한다. 재무회계 결산은 발생주의·복식부기에 의한 “회계처리의 결과 확정 및 재무보고”라는 의미가 내포되어 있으며, 회계결산을 통해 회계연도내의 거래활동을 계수로 확정하고, 계수로 확정된 결과를 정보이용자에게 보고하기 위한 것이다.

나. 복식부기 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 결산개념을 예산에 중점을 둔 것으로 당초에 편성된 예산의 집행결과를 확정하는 의미로만 이해하고 있다.

반면, 발생주의복식부기에 의한 재무회계 결산은 “결산과 재무보고”라는 하나의 통합개념으로 이해하고 있다. 즉, 결산은 회계연도내의 계수를 확정하는 것으로 궁극적으로는 그 결과를 내부 또는 외부 정보이용자에게 보고하기 위한 것이라는 점을 강조하면서 결산의 의미를 부여하는 것이다.

따라서 발생주의·복식부기방식의 재무회계에서 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 결산으로 파악하고 있다. 특히, 결산결과는 특정 회계연도의 재정운영이나 회계결산에서 재정상태보고서의 결산내역은 다음 회계연도로 계속하여 이월된다. 이 경우 재무회계 결산에서의 이월이란 예산회계에 있어 이월과 달리 자금, 채권, 유형자산, 채무 등이 모두 포괄적으로 이월되는 개념이다.

결국 예산결산과 발생주의·복식부기회계에 의한 회계결산 간에는 회계처리 범위, 인식기준, 과목구조, 결산서류 등에서 차이가 발생하기 때문에 재무보고서 작성시 양자 간의 차이조정 내역에 대한 정보제공이 필요하게 된다.

2. 결산의 유형 및 특징

가. 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 품목별로 표시하는 방식을 채택하고 있다. 따라서 현금주의결산에서는 현금자원과 현금거래 이외에 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.

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 회계결산 정보의 산출과 이들 정보의 공정한 보고 및 다음연도 재정정책에의 환류기능 등에는 소홀하다. 따라서 정책형성 → 시행 → 검증·평가 → 수정·개선이라는 재정관리체계를 확립하여 예산운영의 효율성과 효과성을 높이는 것이 어렵다.

다섯째, 마지막으로 현금주의결산은 자본거래와 손익거래의 구분이 이루어지지 못하여 장기적인 지출효과가 나타나는 자산형성적 지출(예: 건물 등 자산취득비)과 단순한 비용(예: 공무원 급여 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 절차이며, 지방자치단체의 종합적인 재정상태를 파악하기 위한 절차로서는 다소 거리가 있다고 볼 수 있다.

나. 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. 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 저량정보와 수익·비용 등 유량정보 및 양자 간의 관계에 대한 유용한 정보 제공이 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 잠재부채를 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 하나의 거래를 이중으로 회계처리하는 기록방법에 의해 자동검증 기능이 있기 때문에 현금주의·단식부기에 의한 결산보다 편법적 회계처리에 대한 내부통제가 효과적으로 이루어질 수 있다. 예컨대, 부채발행에 대한 기록과 이에 근거한 채무상환이 상호 연결되어 표시되므로 체계적인 채무관리가 이루어질 수 있다.

다. 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 1>과 같다. 즉, 발생주의에 의한 결산제도는 현금주의회계와는 달리 자산의 기부채납과 관리전환, 감가상각비 등 예산외거래를 모두 포함하고 있음을 알 수 있다.

<표 1> 지방자치단체 결산제도별의 적용범위

구분	적용범위	주요내용
현금주의 결산	예산	- 세입원천별 과목 : 지방세, 세외수입, 지방교부세, 조정교부금및재정보전금, 보조금, 지방채 및예치금회수 - 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 보관현금 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(재무관 또는 경리관)과 지출기관(지출관, 출납공무원)을 분리하는 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 된다.

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 지출되게 된다. 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 있다¹⁾.

종합적으로 현금주의 결산과 발생주의 결산을 상호 비교하면, <표 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.

〈표 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, 부속명세서, 원가계산서 등
출납폐쇄기한	설정 필요	불필요

Ⅲ. 예산회계와 복식부기 회계제도간의 차이

1. 결산시기

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·세출결산서

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

를 작성하여 자체회계검사와 결산검사위원의 검사를 거쳐 지방의회에 보고 및 승인받아 고시하는 절차로 이루어진다.

한편 재무보고는 결산은 재무제표 작성주기마다 하는 것인데, 지방재정법에 결산주기를 연1회로 규정하고 있으므로 지방자치단체 재무회계 결산의 주기는 지방재정법에 의한 1회계연도(1월 1일부터 12월 31일 까지)에 1회가 된다. 재무회계를 엄밀하게 적용한다면 출납폐쇄기한인 13월 및 14월에 발생한 거래를 재무회계 결산에 포함하지 않아야 할 것이나, 출납폐쇄기한이 법규에 의한 것이고(지방재정법 제8조), 이를 포함하지 않을 경우 실무상 어려움이 가중되므로 출납폐쇄기한의 거래를 당해 회계연도의 거래로 처리하도록 하고 있다.

나. 재무회계와의 차이

예산회계와 재무회계의 결산일정을 비교하면 결산검사 및 결산승인이 동일시점에 이루어지므로 결산실무절차도 거의 같은 시기에 이루어지게 된다. 특징적인 것은 재무회계 결산은 공인회계사의 검토 절차가 수행된 후에 결산검사를 거치게 된다는 점을 들 수 있다(지방재정법 제53조 제2항).

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 복식부기를 처음 도입하는 우리나라 지방자치단체의 경우 기본적으로 예산결산의 일정을 고려하여 세입세출결산 이후에 회계결산이 이루어지고 있다.

복식부기에서 회계연도의 적용중 출납폐쇄기한에 관한 방법은 예산회계와 동일하게 출납폐쇄기한중에 발생한 거래내역도 포함하고 있다. 그러나 지방재정법에 의한 1 회계연도(1월 1일부터 12월 31일 까지)로 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 회계결산에 반영하게 되면 예산결산과 자금계수가 동일하여 상대적으로 쉽게 일부 수치의 검증이 가능하나, 발생주의의 관점에서 볼 때 출납폐쇄기를 복식부기회계에 포함하는 것은 곤란하다.

결과적으로 결산이후 출납폐쇄기간 동안의 거래를 반영하여 세입세출결산서와의 수치검증대사를 실시하는 경우 출납폐쇄기한에 따라 예산결산과 복식부기회계결산 사이에는 다음과 같은 기간적용에 차이가 존재한다.

즉, 복식부기회계의 개시연도에는 해당 회계연도의 출납폐쇄기의 거래부분만큼 예산결산에 비해 회계결산에서 누락될 것이다. 그러나, 그 이후 회계연도에 있어서는 예산결산에 비해 회계결산에서는 전년도 출납폐쇄기 거래는 포함하고, 현년도 출납폐쇄기한의 거래는 포함하지 않는다.

[그림 1] 예산회계와 재무회계의 결산흐름도



2. 결산의 범위

지방자치단체에는 일반회계, 기타특별회계, 기금 및 지방공기업특별회계란 회계실체가 존재한다. 이외에 별도법인으로 지방공사, 지방공단 및 민관공동출자기업 등이 있다.

이중 예산회계의 결산은 일반회계, 특별회계, 기금 등에 대하여 결산서류를 작성하지만 기금은 일반 및 특별회계와 통합되지 않고 별도로 서류로서 작성된다.

반면에 복식부기회계에서는 원칙적으로 지방자치단체의 전체회계(일반회계, 기타특별회계, 기금, 지방공기업특별회계)를 대상으로 하되, 회계결산 시에는 지방재정법에 근거하는 일반회

제, 기타특별회계, 기금의 회계실체 유형과 지방공기업법에 의한 지방공기업특별회계의 양자를 통합하여 작성한다.

3. 결산과정

가. 예산회계의 결산과정

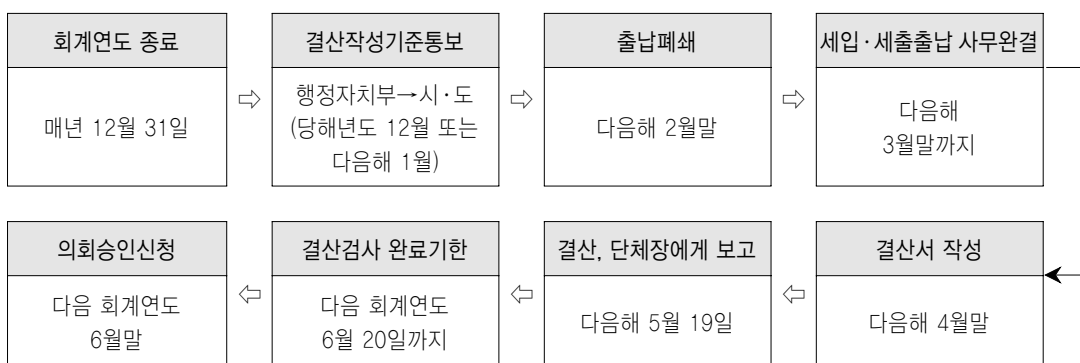
1) 결산절차 개요

지방자치단체의 결산절차는 크게 세입세출에 관한 사무종료, 세출결산서 작성 후 지방의회에 제출, 지방의회 승인 및 승인내용 고시 등 네 단계로 구분될 수 있다. 이와 관련하여 현행 지방재정법시행령(제5조)에서는 “회계연도에 속하는 세입·세출의 출납에 관한 사무는 회계연도 종료 후 3월말 까지 완결하여야 한다”고 규정하고, 동법 시행령(제59조)에서는 “지방자치단체의 장은 회계연도마다 세입·세출결산서에 감사위원의 감사의견서를 첨부하여 다음 회계연도 6월말까지 이를 지방의회에 제출하여야 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 마무리되며 이러한 결산의 전체과정을 그림으로 요약하면 [그림 2]와 같다.

[그림 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 제125조 제1항). 그러나 결산작성 실무작업은 보통 4월 까지 마친 후 자치단체의 장에게 보고한다. 즉, 회계업무 담당과장은 세입·세출에 관한 결산자료를 작성하여 매년도 5월19일까지 세입·세출결산을 지방자치단체장에게 보고하여야 한다(지방자치단체 재무회계규칙 제30조 제2항). 이때 결산서에는 세입·세출결산보고서, 계속비결산보고서, 채권·채무에 관한 보고서를 포함한다.²⁾

4) 결산검사

가) 결산검사 절차

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

이와 관련하여 지방자치법(제134조)에서는 지방자치단체의 장은 출납 폐쇄 후 80일 이내에 결산서와 증빙서류를 작성하고 지방의회가 선임한 검사위원의 검사의견서를 첨부하여 다음연도 지방의회의 승인을 받아야 한다고 규정하고 있으며, 지방재정법시행령(제59조)에서도 지방자치단체의 장은 세입·세출결산서에 검사위원의 검사의견서를 첨부하여 다음 회계연도 6월말까지 이를 지방의회에 제출하여야 한다고 규정하고 있다.([그림 3] 참조)

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

[그림 3] 지방자치단체의 결산검사 절차



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

5) 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·

3) 재무회계의 결산시에는 예산회계와는 다르게 공인회계사법에 의한 공인회계사의 검토의견을 첨부하도록 하고 있다(지방재정법 제53조).

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.

종합적으로 이와 같은 결산담당부서와 관련되는 결산서류를 자치단체 유형 즉, 시도와 시군구별로 구분하여 살펴보면 <표 3>과 같다.

<표 3> 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 살펴보면, 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 4>와 같다.

<표 4> 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.

나. 재무회계의 결산과정

1) 결산절차의 개요

복식부기·발생주의회계에 의한 재무회계 결산은 회계연도 기간의 거래에 대한 분개 내역을 최초의 기초자료로 하여 재무보고서가 적절하게 작성되었는지를 확인하는 절차라고 할 수 있다. 이 과정에서 회계연도 거래 중 그 효과가 2개 이상의 회계연도에 걸쳐 나타나는 것들을 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 4]에서와 같이 일반적으로 5단계를 거쳐 수행된다.

[그림 4] 재무회계의 단계별 결산과정



2) 단계별 결산과정

가) 제1단계 : 결산기초자료수집

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

나) 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 5>와 같다.

<표 5> 재무회계결산에서 오류수정 및 결산보정분개의 주요 내용

구분	주요 착안사항
(수정전) 합계잔액시산표	- (수정전)합계잔액시산표 및 재무제표 기초자료를 전산출력
오류수정분개 처리	- 회계연도 기간의 분개 중 결산시점에 발견된 오류사항 수정 - 결산작업 중에서 발견된 거래에 대한 오류수정은 해당 거래건의 회계처리 내역을 직접 수정하고, 오류의 유형, 원인 및 대책수립 등 오류분석을 통해 회계처리의 정확성을 위한 정보로 활용
(수정전) 합계잔액시산표와 장부대사	- 기본적인 회계정보를 보유하고 있는 장부인 계정별원장의 증가액, 감소액 및 잔액과 합계잔액시산표의 금액을 대사
(수정전) 합계잔액시산표와 재무제표 대사	- 시산표의 각 과목 잔액과 재무제표(재정상태보고서, 재정운영보고서, 순자산 변동보고서)의 각 과목을 대사
결산정리분개 처리 (입력)	- 재무회계결산을 확정하기 위한 결산정리분개를 실시하며, 결산정리분개는 회계연도말일(12.31)을 기준으로 입력하는 것이 원칙 - 회계처리 내역서와 실제 회계처리 내역을 대사후 (수정전)합계잔액시산표의 각 금액에 반영

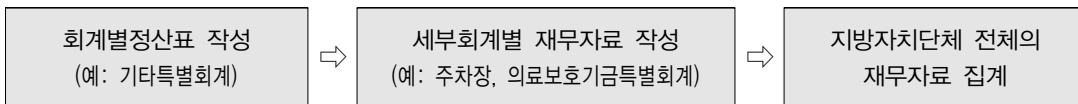
다) 제3단계: 회계장부의 마감 (5월)

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.

라) 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 5] 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 현금자산의 결산처리 이외에 자산데이터의 대조, 결산정리분개 등의 결산업무가 나타나는 특징을 지니게 된다. 이와 같은 양 회계제도의 결산과정을 비교하여 제시하면 <표 6>과 같다.

<표 6> 지방자치단체 회계처리방식에 따른 결산과정 비교

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

4. 결산세 체계

가. 예산회계의 결산서

1) 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, 총수입및지출액 증명, 세입세출결산총규모, 전년도 결산대비, 재원별·경제성질별 결산액, 세입세출결산 회계별 규모(전년대비), 세입금 결손처분 사유별 현황, 세입금 다음연도이월액 사유별 현황, 기능별·성질별 결산 현황, 세입세출 집행잔액 현황, 보조금집행 현황, 주요사업 추진현황, 세입세출외현금 현재액, 보증채무 현재액의 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 7〉 지방자치단체 예산회계의 결산서류

세입세출결산서	결산부속서류	장 부
1. 세입세출결산보고서 2. 기금결산보고서 3. 채권현재액보고서 4. 채무결산보고서 5. 공유재산증감및현재액보고서 6. 물품증감및현재액보고서	1. 결산수지상황총괄 2. 00년도 총수입및지출액 증명 3. 00년도 세입세출결산총규모 4. 전년도 결산대비 5. 재원별·경제성질별 결산액 6. 세입세출결산 회계별 규모(전년대비) 7. 세입금 결손처분 사유별현황 8. 세입금다음연도이월액사유별 현황 9. 기능별·성질별 결산현황 10. 세입세출 집행잔액 현황 11. 보조금집행현황 12. 주요사업 추진현황 13. 세입세출외현금 현재액 14. 보증채무 현재액	1. 징수부, 세입금수납부 2. 지출원인행위 및 지출부 3. 지급명령발행부 4. 현금출납부 및 지급내역부 5. 세입세출외현금출납부및내역부 6. 유가증권수납부 7. 공유재산관리대장 8. 물품관리대장, 물품출납부 9. 지방채발행및상환에 관한 대장 10. 채권관리부 11. 채무관리부

2) 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 이월⁴⁾, 수입대체경비, 채무부담행위 등이 기록되어 있다.

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 서류이다. 채무결산보고서는 지방채, 차입금, 해외차관, 채무부담행위, 보증채무의 증감내역을 기록하고 있으며, 공유재산증감 및 현재액보고서와 물품증감 및 현재액보고서는 각각 공유재산과 물품의 증감 및 현재액 내역을 표시하고 있다.

3) 결산부속서류 및 장부의 주요 내용

결산부속서류는 세입세출결산서를 보충하기 위한 서류로서 총 14종을 작성하고 있다. 이러한 부속서류는 결산서에 나타나고 있는 수치의 원인 등을 기록하고 있는데, 예를 들면, 세입금불납 결손 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.

나. 재무회계의 결산서류

1) 결산서류의 구성

복식부기·발생주의회계에 의한 재무회계의 결산서류는 「지방자치단체 회계기준에 관한 규칙」(이하 “지방회계기준”)에 규정되어 있다. 이에 의하면 재무회계의 결산서는 재무보고서로 불리우며, 재무보고서는 결산총평, 재무제표(주석 포함), 필수보충정보, 부속명세서로 구성되도록

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

규정하고 있다. 재무보고서의 기능을 살펴보면, 첫째, 결산총평은 재무제표에 포함된 중요한 회계정보를 이해할 수 있도록 하기 위한 인사말, 재정분석 및 통계자료 등의 설명자료(지방회계기준 제40조 제1항)이며, 둘째, 재무제표는 자치단체의 재정상황을 표시하는 가장 핵심적인 결산서류로서 정상태보고서·재정운영보고서·현금흐름보고서·순자산변동보고서 및 주석으로 구성(지방회계기준 제8조)되어 있다. 셋째, 필수보충정보는 재무제표의 내용을 보완하고 이해를 돕기 위하여 재무제표와 함께 필수적으로 제공되어야 하는 정보(지방회계기준 제42조)이며, 마지막으로 부속명세서에는 재무제표에 표시된 회계과목에 대한 세부내역을 명시할 필요가 있을 때에 추가적인 정보를 제공하기 위한 것(지방회계기준 제43조)이다. 이와 같은 재무보고서의 주요 내용을 요약·정리하면 <표 8>과 같다.

〈표 8〉 지방자치단체 재무보고서의 구성체계

- | |
|---|
| <p>I. 결산총평 : 결산에 대한 총괄적 설명 및 분석</p> <ul style="list-style-type: none"> - 지방자치단체장의 인사말 - 회계책임기술서 - 서문 <ul style="list-style-type: none"> · 주요특징사항과 필수적사항(재무회계관련사항) · 재무제표 요약설명 (당해연도 및 직전연도 재정상태와 운영활동의 비교 및 변화원인 설명) - 재정분석 및 통계자료 <p>II. 재무제표 : 재정상태보고서, 재정운영보고서, 순자산변동보고서, 현금흐름보고서 및 주석</p> <p>III. 필수보충정보 : 예산결산요약표, 성질별재정운영보고서, 관리책임자산명세서, 예산회계와 재무회계의 차이에 대한 명세서</p> <p>IV. 부속명세서 : 재무제표의 과목별 세부내역</p> |
|---|

2) 결산총평

결산총평은 정보이용자들이 재무제표에 포함된 중요한 회계정보를 이해할 수 있도록 하기 위하여 인사말, 회계책임기술서, 서문, 재정분석 및 통계자료 등으로 구성되며, 반드시 재무제표에 포함된 정보를 토대로 사실을 기록하여야 한다. 즉, 결산총평에 기재되는 수치는 재무제표와 반드시 일치하여야 한다.

가) 회계책임기술서

회계책임기술서는 재무회계결산 담당국장의 회계책임에 대한 진술서이며, 자치단체의 재정 책임부서장이 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 거치는 않았으나 관계전문가의 자문을 거쳐 작성되었다는 사실, 회계담당자 등의 내용을 포괄적으로 기술한다.

나) 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.

다) 재정분석 및 통계자료

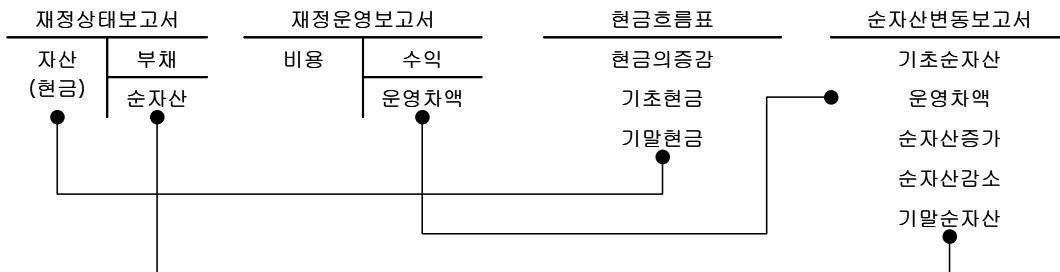
이 부분은 재무보고서의 통계를 기술하고 있다. 즉, 재무제표의 내용을 중심으로 재정운영의 건전성과 효율성, 자산·부채 운용상황, 운영성과 등을 분석하여 정보이용자들의 의사결정 및 재정상황의 판단에 도움을 주기 위한 것이다. 일반적으로 시계열 분석자료 및 재무비율지표 등으로 제시하며, 재정통계 자료는 지방자치단체의 재무제표, 예산 및 결산자료, 기타 지방재정 상황의 평가에 관련된 자료를 기준으로 회계연도 동안의 재정상황 및 재무변동 내역을 화폐가치로 표시하여 제공한다.

3) 재무제표

지방자치단체의 재무제표는 재정상태보고서, 재정운영보고서, 현금흐름보고서, 순자산변동보고서 및 주석으로 구성된다. 재무보고서 전체항목에서 재무제표가 가장 중요하듯 재무제표도 핵심적 부분과 그렇지 않은 부분으로 구별할 수 있는데, 기중거래의 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 증감항목의 합으로 구성되는데 이를 체계적으로 보여주는 것이 순자산변동보고서이다.

복식부기·발생주의회계에서 생성되는 이러한 4개 재무제표는 [그림 6]에서와 같이 상호 간에 밀접한 관계로 연결되어 표시되는데, 이때 각각의 대응되는 수치는 항상 일치하여야 한다.

[그림 6] 재무제표간의 상호관계



한편 주석은 각 재무제표를 구성하는 각 항목에 대한 보충 설명 자료의 역할을 하며 지방회계 기준에서는 ‘정보이용자에게 충분한 회계정보를 제공하기 위하여 채택한 중요한 회계정책, 회계 과목의 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.

4) 필수보충정보

필수보충정보는 재무제표의 내용을 보완하고 이해를 돕기 위하여 필수적으로 제공되어야 하는 보충정보이다. 필수보충정보에는 예산결산요약표, 성질별 재정운영보고서, 관리책임자산명세서, 예산회계와 재무회계의 차이에 대한 명세서가 포함된다. 예산결산요약표 및 예산회계와 재무회계의 차이에 대한 명세서는 자치단체의 현금주의결산 결과와 발생주의회계에 의한 회계 자료를 모두 포함하는 것으로 예산결산이 확정된 이후에 작성이 가능하다.

5) 부속명세서

부속명세서는 재무제표에 표시된 회계과목에 대한 세부내역을 명시할 필요가 있을 때 추가적인 정보를 제공하기 위한 것으로 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 9>와 같다.

〈표 9〉 지방자치단체 재무회계의 결산서류

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

한편, 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 공인회계사로 부터 재무보고서가 지방자치단체 회계기준에 따라 적정하게 작성되었다는 사실에 대한 검토의견을 첨부하는 것이다.

공인회계사의 검토의견의 주요 내용으로는 지방재정법, 지방회계기준 및 관련 회계처리 지침의 준수여부, 회계실체 유형별 재무제표 검토, 재정책임부서장이 작성 책임을 지고 합리적인 계획과 절차에 따른 업무 수립 여부, 재무정보의 금액·공시 등 회계정보의 적정성을 확인할 수 객관적인 절차 여부, 작성된 재무제표의 내용에 중대한 왜곡 또는 오류가 포함되었는가의 여부에 대한 의견, 개시재정상태보고서의 작성여부, 재무제표에 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.

IV. 결 론

2007년 복식부기제도의 도입을 계기로 한 자치단체의 동일한 예산지출결과를 두고 복식부기의 결산과 예산회계의 결산간에 차이가 발생하고 있다. 이렇게 양자 간에 차이가 있기 때문에 이로인해 생성되는 정보에 있어서도 필연적으로 차이가 발생하게 된다.

그럼에도 불구하고 회계정보를 활용하고자 하는 관계집단의 입장에서는 회계정보간의 차이로 인해 혼란이 발생할 수 밖에 없으며 이는 정보활용의 제약요인으로 작용하게 된다.

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.

따라서 양자간에 근본적인 차이가 있는 것을 인정하더라도 어디에서 어떠한 차이가 발생하는지를 보다 자세히 규명할 필요가 있으며 또 가능한 범위내에서는 양자간에 일관성을 유지할 필요가 있다.

이러한 목적 하에서 먼저 예산회계와 복식부기회계 간에 결산을 둘러싼 의미, 과정, 결산서 등을 살펴보았다.

예산회계 결산은 예산에 중점을 둔 것으로 당초에 편성된 예산의 집행결과를 확정하는 의미로만 이해하고 있으며, 반면 발생주의복식부기에 의한 재무회계 결산은 “결산과 재무보고”라는 하나의 통합개념으로 이해하고 있다. 즉, 결산은 회계연도내의 계수를 확정하는 것으로 궁극적으로는 그 결과를 내부 또는 외부 정보이용자에게 보고하기 위한 것이라는 점을 강조하면서 결산의 의미를 부여하는 것이다. 따라서 발생주의·복식부기방식의 재무회계에서 결산이란 단순한 계수적인 확정뿐 아니라 회계연도 동안의 재정운영결과를 일정한 보고체계에 따라 지역주민, 의회, 채권자, 중앙정부 등 정보이용자에게 보고한다는 개념을 포함하고 있다.

따라서 결산을 중심으로 예산회계와 복식부기회계는 기본개념 및 인식의 출발이 차별화되어 있기 때문에 양자가 동일한 정보를 산출할 수는 없다. 다만 이러한 차이를 인정하더라도 양자간에 일관성을 유지할 수 있는 분야와 그 차이의 원인을 해석할 수는 있어야 할 것이다. 이를 위해 다음에는 예산회계와 복식부기의 결산간 일관성을 유지하는 방안과 그 한계에 대하여 기술할 예정이다. ☹