



지방자치단체 회계기준의 의미와 구성체계

강 인 재

전북대학교 교수

정부예산은 ① 일정한 회계연도의, ② 화폐단위로 표시된, ③ 세입세출에 관한 계획으로 다양한 기능을 수행하는 미래에 대한 계획을 말한다. 반면에 정부회계는 예산의 집행인 정부의 경제적 활동을 측정하고 전달하는 과정으로 과거에 대한 기록이라는 성격을 지니고 있다.

일반적으로 공무원들은 정부회계를 국가 또는 지방자치단체가 그의 재산 및 수입·지출을 관리 조정하는 작용으로 주로 정부계약, 지출, 결산 등을 통제하는 지침으로 생각하고 있다. 현재 지방자치단체가 지방재정법 등 관련법령에 근거하여 운용하고 있는 회계는 일반적으로 현금주의·단식부기방식의 예산회계라 한다. 한편 지방자치단체의 발생주의에 기초한 복식부기방식의 회계를 복식부기회계(複式簿記會計)라 한다. 전통적으로 정부회계가 추구해온 목적은 일차적으로 부정과 오류의 방지 및 적발이었기 때문에 합법성에 기초한 절차가 중시되었으나, 최근 들어 사업 평가, 효율적 자원배분을 가능케 하는 정보의 제공이 강조되고 있다.

부기(bookkeeping)는 장부기입을 줄인 말로 거래사실을 일정한 요령에 의해 장부에 기록, 정리하여 기술하는 것이다. 현재는 IT기술의 발달에 따라 자동분개가 일반화되어 있다. 회계(accounting)는 부기적 방법에 의하여 계산된 결과를 정보화하여 관리자나 이해관계자들에게 제공하여 의사결정을 돕는 기능을 하고 있다.

이하에서는 먼저 회계기준이 무엇이며, 어떠한 성격이 있는가를 살펴보고 제2장에서 지방

자치단체회계기준 제정과정과 구성체계를, 제3장에서는 지방자치단체회계기준의 주요 내용을 살펴보고 마지막으로 정책적 시사점을 피력하고자 한다.

I. 정부회계기준의 의의와 중요성

1. 정부회계기준의 의의

정부회계제도를 현금주의 원칙에 입각한 단식부기방법으로부터 발생주의 원칙을 근간으로 하는 복식부기방식으로 전환함에 따른 이점에 대해서는 그간 많은 문헌에 언급되어 있다.¹⁾ 기존의 예산회계는 납세자들의 새로운 회계정보 요구를 반영하지 못하다는 것인데 그렇다면 왜 복식부기회계제도만이 이러한 욕구를 충족시킬 수 있는가?

정부회계제도의 복식부기화는 단순히 정부의 회계처리에 있어서 자산과 부채의 개념을 도입하고 거래의 8요소를 적용하여 대차평균의 원리를 실현시킴으로서 회계의 투명성을 높이는데 그치는 것이 아니다. 복식부기회계제도는 정부재정운영을 예산대비 집행, 재정단위간, 또는 유사업무를 취급하는 민간재정부문과의 비교분석을 통하여 정부재정 전체로서 경제성, 효과성, 효율성까지도 가늠해보고자 하는 것이라 볼 수 있다. 이러한 비교·분석을 가능케 하는 가장 기본이 되는 개념은 회계학적으로 수익과 비용을 어느 시점에서 인식하는가? 가 관건이 된다.

정부회계기준은 정부의 자산과 부채, 수익과 비용을 어느 정도, 어느 시점에서 인식할 것인가를 일정한 기준에 의해 표준화함으로써 복식부기회계에 의해 산출되는 회계정보의 신뢰성과 적실성(relevance)을 제고시킨다.

지방자치단체회계기준이란 지방자치단체의 경제적 사건을 측정하고 기록, 분석, 보고하는 절차와 제반사항을 규율하는 규정이다. 그간 기업에서는 표준화된 기업회계기준을 엄격히 적용하였는데 이제 지방자치단체에서도 예산집행의 결과를 회계 처리하여 재무제표를 작성

1) 발생주의·복식부기회계의 최대 장점은 산출된 회계정보의 목적적합성과 신뢰성이 제고되어 정보의 유용성이 높아지게 되며, 정부회계정보의 이용자가 정부내부의 공무원이나 의회의원에 그치지 않고 주민과 관련 이해당사자로 확대된다.

할 때는 일정한 회계기준에 의해 제반사항을 처리하여야 한다는 것이다.

이는 지방자치단체회계기준에 의해 재무제표를 작성하고 회계보고를 실시함으로써 정보의 이해가능성을 높일 뿐 아니라, 자의성과 정보의 왜곡을 방지하며 유사한 조직 간의 비교가능성을 도모할 수 있기 때문이다.

이해를 돕기 위해 정부예산운영에 대한 감사를 예로 들어 설명해 보자.

단식부기제도하에서의 감사는 기껏해야 불부합 정도를 찾아내어 해당관서로 하여금 회계처리의 오류를 시정하게 하는 서면감사와 회계부정을 색출하는 실지감사가 대부분이다. 이때 감사의 준거는 관련 법규라 할 것이다.

복식부기회계제도에 의해 자산, 부채, 순자산 및 수익과 비용에 대한 명확한 개념 정립을 근거로 각종 계정과목이 설정되고 이의 적절한 분류를 거쳐 재무제표가 작성되면 현행 감사원의 고가구매, 비위적발 위주의 단편적인 회계검사 관행은 재무제표의 투명성, 신뢰성 검증과 더불어 이의 분석을 통한 경제성, 능률성, 효과성의 검증에 이르기까지 동태적이고 종합적인 검증·분석이 가능해질 것이다.

회계기준은 회계의 측정·보고의 기준이 되는 것이다. 이러한 기준은 “정보이용자의 경제적 의사결정에 유용한 정보를 제공한다는” 회계목적과 자명한 명제로 존재하는 회계공준²⁾, 그리고 회계원칙, 회계기준의 순으로 추론될 수도 있으며, 역으로 회계실무로부터 정립될 수도 있다.

그간 지방자치단체에서 사용되어온 예산회계는 지방재정법 등 예산회계법규를 이해하고 이를 준수하면 되었으나 이제는 통일적인 회계기준을 제정하고 이를 실무에 적용하고, 회계감사는 관련인들이 이러한 회계기준을 준수하였는지를 판단하게 되는 과정을 택하게 된 것이다.

2. 회계처리와 재무보고의 일반원칙

지방자치단체회계기준 제5조는 지방자치단체가 발생주의·복식부기 방식에 의하여 회계처

2) 회계공준으로는 일반적으로 기업실체, 계속기업, 화폐가치안정, 회계기간 등이 있다. 공준(postulate)이란 이론을 설명하는데 필요한 전제조건 또는 가정을 의미하며, 회계공준은 회계가 이루어지는 경제적·정치적·사회적 환경에 관한 기본적인 가정을 말한다. 즉, 회계공준은 회계이론과 실무에 있어서 회계이론을 체계화하는 기반이며, 회계실무를 이론적으로 설명하고 또한 비판적으로 검토하기 위한 회계원칙의 기초적인 전제인 것이다(이남국, 2002).

리와 재무보고를 하도록 명시하고 있다. 또한 기업회계의 경우와 마찬가지로 객관성, 명료성, 충분성, 비교가능성, 중요성, 경제적 실질의 반영과 같은 일반원칙을 따르도록 규정하고 있으나, 기업회계기준에는 포함되고 있는 보수주의 원칙은 상황에 따른 신축성이 중요한 요소가 아닌 정부회계에서는 적절한 원칙으로 볼 수 없어 제외하고 있다.

이를 설명하면 다음과 같다.

① 발생주의·복식부기 회계제도

발생주의 복식부기 회계제도는 회계주체의 재정상태와 운영실적을 거래가 발생한 시점에 대차의 평균원리를 이용하여 처리하는 방식이다.

② 신뢰성의 원칙

신뢰성 있는 회계정보는 첫째, 그 정보가 나타내고자 하는 대상을 충실히 표현하고 있어야 하고(표현의 충실성), 둘째, 객관적으로 검증 가능하여야 하며(검증가능성), 셋째, 독립적이어야(중립성) 한다.

③ 이해가능성의 원칙

이해가능성의 원칙이란 회계정보가 정보이용자에게 이해 가능하도록 제공되기 위해서는 회계정보가 간결하고 알기 쉬운 용어를 사용하며, 회계보고서의 양식과 내용이 표준화되어야 한다는 것이다.

④ 충분성의 원칙

충분성의 원칙이란 정보이용자의 의사결정이나 판단에 영향을 미칠 수 있는 중요한 회계정보와 그 산출근거인 회계방침 및 회계처리기준은 모두 공개되어야 한다는 것이다.

⑤ 계속성의 원칙

계속성의 원칙은 회계처리기준, 회계절차 및 회계처리방법을 적용하는데 있어서 매년 동일하게 계속적으로 적용하여야 하며, 타당한 이유가 없이는 변경해서는 안 된다는 것이다. 회계기준의 계속 적용은 회계자료의 기간별 비교가능성을 높임으로써 시계열 회계자료 분석의 유용성을 높이고, 임의적인 회계원칙의 변경을 통한 재무제표의 왜곡을 방지할 수 있다.

⑥ 중요성의 원칙

중요성은 회계항목이 정보로 제공되기 위한 최소한의 요건으로 특정 정보가 생략되거나 잘못 표시된 재무제표가 정보이용자의 판단이나 의사결정에 영향을 미칠 수 있는 정보를

말한다. 중요성은 일반적으로 당해 항목의 성격(질적기준)과 금액(양적기준)의 크기에 의해 결정된다.

⑦ 실질우선의 원칙

실질우선의 원칙은 회계정보가 목적적합하고 신뢰할 수 있기 위해서는 재무제표작성시 거래나 사건을 형식보다는 경제적 실질에 따라 회계처리하고 보고하여야 한다는 원칙이다. 예를 들어, 금융리스의 경우 그 형식은 자산을 임차하고 임차료를 지불하는 것이나 그 실질은 상당한 기간 동안 동 자산의 경제적 효익을 향유하며 그 대가를 분할하여 지급하는 것이다.³⁾ 따라서 금융리스는 실질우선의 원칙을 적용하여 리스이용자의 자산으로 처리하여야 한다는 것이다.

II. 지방자치단체회계기준의 제정과정과 구성체계

1. 지방자치단체회계기준의 제정과정

그간 행정자치부는 1999년 2월에 지방자치단체 복식부기회계제도 도입 추진계획을 수립한 후 지방자치단체회계기준을 마련하고 수차례의 시범사업을 거쳐 2007년부터는 법적 근거를 갖는 지방자치단체회계기준을 전체 지방자치단체에 시행하는데 이르렀다.

복식부기회계제도를 운영하기 위한 최초의 회계기준안은 행정자치부가 외부용역으로 2000년 5월에 작성한 「지방자치단체회계기준 시안」인데, 이 시안에 대하여 전문가 자문, 실무 검증 및 동년 7월의 공청회를 거쳐 1차 시안이 확정되었다. 그 후 다수의 관련자와 전문가로 구성된 「회계제도개선협의회」에 의해 지방자치단체회계기준 시안에 대한 세밀한 검토와 토의가 이루어져 2003년 8월에 5차 시안이 발표되었으나, 구성이나 내용면에서 몇 가지 보완할 사항이 발견되었다. 이에 따라 2003년 8월에 행정자치부는 학계, 회계사 등의 전문가와 공무원 등 15명으로 「지방자치단체회계기준심의위원회」를 구성하여 지방자치단체회계기준을 개선·확정하는 작업을 본격적으로 진행하게 되었는데 이러한 작업의 결과로 2004년 5월에 「지방자치단체회계기준 공개초안」이 확정되어 발표되었다. 이후 공개초안을 수

3) 행정에서는 편익이라는 용어를 사용하고 있으나 회계학에서는 편익보다 효익이라는 용어를 사용하고 있다.

정·보완하여 2005년 7월에 「지방자치단체회계기준 제정안」이 완성되었고, 이 제정안이 2006년 7월에 행정자치부령으로 입법예고된 것이다. 드디어 2006년 10월 17일 행정자치부령 제348호로 지방자치단체 회계기준에 관한 규칙이 공포되었다.

발생주의·복식부기 회계원리에 의한 지방자치단체 회계기준을 법적인 구속력이 있는 행정자치부령으로 제정하는 이유는 지방자치단체의 회계처리 및 재무보고서 작성에 통일성과 객관성을 부여함으로써 정보이용자에게 유용한 정보를 제공하고 지방자치단체의 재정투명성과 공공책임성을 제고시키기 위한 것이다(행정자치부 2006b).

2. 지방자치단체회계기준의 구성체계

지방자치단체회계기준 제정안은 총 8장으로 나누어진 60개 조문과 부칙 7개 조문으로 구성되어 있다. 각 장의 주된 내용은 다음과 같다.

〈표 1〉 지방자치단체회계기준의 구성

조 문	주요 내용
제1장 총칙 (제1조~제6조)	· 회계기준 재정 목적, 기준의 적용, 용어의 정의, 재무보고의 목적과 일반원칙, 보고실체와 회계실체의 유형 등을 기술 · 일반회계, 특별회계, 기금회계 등 지방자치단체의 모든 회계를 총괄하여 보고
제2장 재무보고서 (제7조~제9조)	· 재무보고서의 구성, 재무제표의 종류, 재무제표의 작성원칙 등을 포괄적으로 기술
제3장 재정상태보고서 (제10조~제25조)	· 재정상태보고서의 의미와 구성요소 및 인식기준 · 재정상태보고서 구성요소인 자산, 부채, 순자산의 정의와 인식기준 및 분류 등을 기술
제4장 재정운영보고서 (제26조~제34조)	· 재정운영보고서의 의미와 구성요소 및 인식기준 · 재정운영보고서의 구성요소인 수익과 비용의 정의 및 인식기준, 분류 등을 기술
제5장 현금흐름보고서 (제35조~제37조)	· 현금흐름보고서의 의미와 구분, 작성기준 등을 기술
제6장 순자산변동보고서 (제38조~제39조)	· 순자산변동보고서의 의미와 구성요소 등을 기술
제7장 결산총평, 주식, 필수보충정보 및 부속명세서 (제40조~제44조)	· 각 재무보고서의 의미와 작성지침 등을 기술
제8장 자산 및 부채의 평가(제45조~제60조)	· 자산과 부채의 평가기준 및 특수한 회계처리에 대한 사항을 기술
부 칙(제1항~제3항)	· 시행시기 및 개시재정상태보고서 작성 · 시행일 이전에 취득한 사회기반시설의 계상 유예

제1장 총칙은 기준의 목적, 기준의 적용, 용어의 정의, 재무보고의 목적과 일반원칙을 개괄적으로 기술하며 보고실체와 회계실체를 규정하고 있다. 제2장은 재무보고서의 구성을 규정하고 재무제표의 종류와 작성원칙을 기술하고 있다.

제3장은 재정상태보고서에 대한 규정으로서 재정상태보고서의 구성요소인 자산, 부채 및 순자산의 정의, 자산 및 부채의 인식기준, 재정상태보고서의 작성기준과 자산, 부채와 순자산의 분류를 제시하고 있다. 제4장은 재정운영보고서에 대하여 규정하고 있으며, 재정운영보고서의 구성요소인 수익과 비용의 정의, 수익과 비용의 인식기준, 재정운영보고서의 작성기준과 수익과 비용의 분류를 제시하고 있다.

제5장은 현금흐름보고서에 대하여 규정하며 현금흐름의 구분과 현금흐름보고서의 작성기준을 주된 내용으로 하고 있다. 제6장은 순자산변동보고서에 대하여 규정하며 순자산의 증가 및 감소항목을 제시하고 있다. 제7장은 결산총평, 주식, 필수보충정보, 부속명세서 및 이에 대한 작성지침을 주 내용으로 하고 있다.

제8장은 자산 및 부채의 평가에 대한 규정이며, 부칙에서 몇가지 사항에 대한 경과규정을 두고 있다.

III. 지방자치단체회계기준의 주요 내용

1. 총칙 등 일반원칙

1) 근거 법규 및 기준의 적용

지방자치단체의 재정상황을 공정하게 보고하기 위한 회계처리와 재무보고에 관한 준거를 제공하는 지방자치단체회계기준의 적용대상은 특별시와 광역시, 도 및 특별자치도 등 광역자치단체와 시와 군, 구(자치구를 의미함) 등 기초자치단체이다. 이 기준은 지방자치단체가 수행하는 모든 일반적인 거래의 회계처리와 재무보고에 관하여 적용되며, 이 기준의 해석과 실무회계처리에 관한 구체적 사항은 행정자치부장관이 따로 정한다. 또한 이 기준에서 정하는 것 이외의 사항에 대하여는 일반적으로 인정되는 회계원칙 및 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 회계관습에 따른다.

2) 보고실체와 회계실체

지방자치단체 회계기준에서 보고실체와 회계실체의 정의와 구분을 이해하는 것은 매우 중요하다(제3조와 제6조). “보고실체”라 함은 독립적인 예산권한을 가지고 경제적 자원의 사용 및 통제에 대한 책임과 권한을 소유하면서, 회계처리 결과에 따른 재무보고서를 작성하여 공표하는 회계단위를 말하며 구체적으로 지방자치법 제2조제1항에 명시되어 있는 지방자치단체 즉, 특별시, 광역시와 도 및 특별자치도, 시와 군 및 구이다. 지방공단과 지방공사와 같은 지방공기업은 지방자치단체의 공공서비스를 대행하는 기관이기는 하나 별도 독립된 기관으로 보고실체에 포함되지 않는다.

한편, “회계실체”라 함은 보고실체의 구성부분으로 각각의 특성, 기능 및 운영방식의 차이에 따라 구분 설정된 회계단위를 말하며, 지방자치단체의 회계구분에 따라 일반회계, 기타특별회계, 기금회계 및 지방공기업특별회계의 유형으로 구분한다. 회계실체는 그 활동의 성격에 따라 행정형 회계실체와 사업형 회계실체로 구분할 수 있다.

보고실체와 회계실체의 예는 다음과 같다. 00시는 시 소관 각 회계구분인 일반회계, 기타특별회계, 기금회계 및 지방공기업특별회계를 합쳐서 재무제표를 작성하고 공표하여야 한다. 따라서 00시는 보고실체가 된다. 그러나 00시의 일반회계는 다른 회계와 구분되어 기록이 이루어지므로 회계실체가 되지만 별도의 보고실체는 아니다.

3) 재무보고의 목적과 일반원칙

재무보고의 목적은 정보이용자에게 유용한 정보를 제공하는 것인데 지방자치단체와 같은 정부실체는 정보이용자에게 공공회계책임을 적절히 이행하였는가 하는 것에 대한 평가가 매우 중요한 논점이 된다.

지방자치단체와 직·간접적으로 이해관계가 있는 정보이용자는 지역주민, 지방세납세자, 지방의원, 채권자, 공무원, 자치단체장 등이 있다.

여기서 공공회계책임 이행에 대한 평가에 유용한 정보란 재정상태, 재정운영성과, 현금흐름, 순자산변동에 관한 정보, 당기의 수입이 당기의 서비스를 제공하기에 충분하였는지 또는 미래의 납세자가 과거에 제공된 서비스에 대한 부담을 지게 되는지 여부에 대한 기간간 형평성 정보, 예산 및 기타 관련 법규의 준수에 관한 정보가 될 수 있다.

제5조의 일반원칙은 앞의 회계기준의 의미에서 자세히 설명한 바 있다.

2. 재무보고서 구성 및 작성원칙

1) 재무보고서의 구성

지방자치단체의 재무회계결산을 보고하는 재무보고서는 결산총평, 재무제표, 필수보충정보 및 부속명세서로 구성되며, 재무제표는 재정상태보고서, 재정운영보고서, 현금흐름보고서, 순자산변동보고서 및 주석으로 구성된다. 재무제표는 어떤 조직의 재무관련 정보를 포함한 보고서를 말한다.

2) 재정상태보고서

(1) 재정상태보고서의 의의와 요소

재정상태보고서는 특정 시점의 재정상태를 표시하는 재무제표로 자산, 부채 및 순자산으로 구성된다. 재정상태보고서는 기업에서 사용하는 대차대조표와 유사한 개념으로, 지방자치단체의 자산과 부채의 내역 및 상호관계를 체계적으로 나타냄으로써 실질적인 공공서비스의 공급능력을 보여주는데 목적이 있다.

재정상태보고서의 요소인 자산은 회계실체가 소유하고 이들 자산을 일정기간 보유 또는 사용함으로써 공공서비스 잠재력이나 경제적 효익을 창출할 수 있는 자원을 말한다. 부채는 과거 사건의 결과로 회계실체가 부담하는 의무로서 그 이행을 위하여 미래에 자원의 유출이 예상되는 현재 시점의 의무를 말한다. 지방자치단체가 지방채를 발행하여 자금을 조달하였다면 상환되지 않은 지방채 잔액은 부채가 된다. 순자산은 기업의 자본과 동일한 개념은 아니나 회계실체의 자산에서 부채를 차감한 잔여액을 의미하며, 계산방법은 기업의 자본과 동일하다. 정부회계의 순자산은 장래 세대가 받게 되는 순편익에 해당한다.

(2) 자산 및 부채의 인식기준

자산의 인식(recognition)이란 거래의 결과로 발생하는 자산을 언제 인식하는가, 즉 기록 시점을 결정하는 문제이다. 자산은 공공서비스 잠재력을 창출하거나 미래의 경제적 효익이 회계실체에 유입될 것이 거의 확실하고 그 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 인식한다. 그러나 문화재, 예술작품, 역사적 문건 및 자연자원은 자산으로 인식하지 않고 필수보충정보의 관리책임자산으로 보고한다. 이와 같은 회계처리는 공공부문에서 문화재나 예술작품

등의 자산이 매각 또는 수익창출 목적으로 취득 또는 보유되지 않는 것이 일반적이기 때문에 그러한 특성을 나타내기 위한 것이다.

부채는 회계실체가 부담하는 현재의 의무를 이행하기 위하여 경제적 효익이 유출될 가능성이 거의 확실하고 그 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 인식한다.

(3) 자산의 분류

자산은 유동자산, 투자자산, 일반유형자산, 주민편의시설, 사회기반시설, 기타비유동자산으로 분류된다.⁴⁾ 보고서를 간편하게 하려는 국제적인 회계의 추세에 맞추어 대분류과목으로 유동자산과 비유동(또는 고정)자산을 구분하지 않는다. 행정용 청사 등 통상적인 목적의 일반유형자산과 도서관, 공원 등을 포함하는 주민편의시설은 구분되어 표시된다. 사회기반시설은 초기에 대규모 투자가 소요되고 파급효과가 장기간에 걸쳐 나타나는 지역사회의 기반적인 자산으로 도로, 도시철도, 상수도시설, 수질정화시설 등을 말한다.

(4) 부채의 분류

부채는 유동부채, 장기차입부채 및 기타비유동부채로 분류한다. 유동부채는 회계연도 종료 후 1년 내에 상환되어야 하는 부채로서 단기차입금, 유동성장기차입부채, 기타유동부채 등을 포함한다. 장기차입부채는 장기차입금, 지방채증권 등을 포함한다. 기타비유동부채는 유동부채와 장기차입부채에 속하지 아니하는 부채로서 퇴직급여충당부채 및 장기예수보충금, 장기선수수익 등을 포함한다.

(5) 순자산의 분류

순자산은 기능과 용도를 기준으로 고정순자산, 특정순자산 및 일반순자산으로 분류한다. 고정순자산은 일반유형자산, 주민편의시설 및 사회기반시설의 투자액에서 당해 시설투자재원 목적으로 조달한 장기차입금 및 지방채증권 등을 차감한 금액이며, 특정순자산은 채무상환 목적이나 적립성기금의 원금과 같이 그 사용목적이 특정되어 있는 재원과 관련된 순자산

4) 관리책임자산은 유산자산, 자연자산과 같이 합리적인 가치측정이 어렵고 보존을 위한 비용만 발생하며, 처분의 대상이 되지 않는 자산이나 회계실체가 반드시 책임있게 관리할 책무가 있는 자산이다. 따라서 재정상태보고서의 자산에서 제외하되 필수보충정보로 표시된다.

을 말한다. 일반순자산은 순자산에서 고정순자산과 특정순자산을 제외한 나머지로 회계실체가 자유롭게 사용할 수 있는 금액을 의미한다.

3) 재정운영보고서

(1) 재정운영보고서의 의의와 요소

재정운영보고서는 회계연도 동안의 재정운영 결과를 표시하는 재무제표로 이익과 손실의 산정이 아닌 수익 및 비용으로 구성된다. 재정운영보고서의 비용은 기능별로 표시하고, 비용을 성질별로 분류하는 성질별 재정운영보고서는 필수보충정보로 보고한다.

재정운영보고서의 요소인 수익은 자산의 증가 또는 부채의 감소를 초래하는 회계연도 동안의 거래로 인한 순자산의 증가를 말하며, 다만 관리전환이나 기부채납 등에 의한 순자산 증가는 포함하지 아니한다. 비용은 자산의 감소 또는 부채의 증가를 초래하는 회계연도 동안의 거래로 인한 순자산의 감소를 말한다.

(2) 수익과 비용의 인식기준

기업의 경우와는 달리, 지방자치단체에서는 대가없이 재화나 용역이 이전되는 비교환거래의 형태가 빈번하게 발생할 수 있다. 따라서, 수익의 인식기준은 교환거래와 비교환거래를 구분하여 다음과 같이 규정하고 있다. 교환거래에 의한 수익은 재화나 서비스 제공의 반대급부로 발생하는 사용료, 수수료 등으로 수익창출활동이 완료되고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때 인식하며, 비교환거래에 의한 수익은 직접적인 반대급부 없이 발생하는 지방세, 보조금, 기부금 등으로 해당 수익에 대한 청구권이 발생하고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때 인식한다.

비용의 경우도 교환거래에 의한 비용은 대가를 지급하는 조건으로 민간부문이나 타 공공부문으로부터 재화와 서비스의 제공이 완료되고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때 인식하며, 비교환거래에 의한 비용은 가치의 이전에 대한 의무가 존재하고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때 인식한다.

(3) 수익의 분류

수익은 재원조달의 원천에 따라 자체조달수익, 정부간이전수익, 기타수익으로 구분한다.

자체조달수익은 지방자치단체가 독자적인 과세권한과 자체적인 징수활동에 의해 조달된 수익으로 지방세수익, 경상세외수익, 임시세외수익 등을 포함하며, 정부간이전수익은 지방자치단체가 국가 또는 상위 정부의 교부에 의해 조달된 수익으로 지방교부세수익, 조정교부금수익, 재정보전금수익, 국고보조금수익, 시도비보조금수익 등이다. 기타수익은 자체조달수익 혹은 정부간이전수익이 아닌 수익을 일컬으며, 회계간전입금수익, 기부금수익, 외화평가이익 등이 해당된다.

(4) 비용의 분류

재정운영보고서 상의 비용은 일반행정, 교육 및 문화 등과 같이 주요 기능별로 구분한다.

4) 현금흐름보고서

현금자원의 변동에 관한 정보를 보여주는 현금흐름보고서는 회계연도 동안의 자금의 원천과 사용결과를 경상활동, 투자활동 및 재무활동으로 구분하여 표시한다. 경상활동은 보고실체의 행정서비스와 관련된 활동을 말하며 투자활동은 자금의 용자와 회수, 장기투자증권·일반유형자산·주민편의시설·사회기반시설 및 무형자산의 취득과 처분활동 등을 의미하며, 재무활동은 자금의 차입 및 상환활동, 지방채의 발행 및 상환활동 등을 말한다. 다만 부칙 제1조에서 행정자치부 장관이 별도로 정하는 회계연도부터 적용한다는 경과조치를 두고 있어 당분간 그 작성이 유예될 것이다.

5) 순자산변동보고서

순자산변동보고서는 회계연도 동안의 순자산의 증감 내역을 표시하는 재무제표로 재정운영에 따른 운영차액 및 기타 순자산의 변동을 포함한다.

6) 결산총평 등

(1) 결산총평

결산총평은 지방자치단체 재정현황에 대한 요약으로 정보이용자들이 재무제표에 포함된 중요한 회계정보를 쉽게 이해할 수 있도록 서문과 재정분석 및 통계 등의 설명자료가 포함된다. 서문은 보고실체의 주요 특징사항과 필수적인 사항, 그리고 재무제표에 대한 요약설명

으로 이루어진다. 재정분석 및 통계에서는 정보이용자들의 의사결정 및 재정상황의 판단에 도움이 될 수 있도록 재정분석지표 및 재정통계자료를 제공한다.

(2) 주석

주석은 정보이용자에게 충분한 회계정보를 제공하기 위하여 채택한 주요한 회계정책 및 회계과목의 세부내역 및 재무제표에 중대한 영향을 미치는 사항을 설명한 것을 말한다.

(3) 필수보충정보

필수보충정보(required supplementary information: RSI)는 재무제표의 내용을 보완하고 이해를 돕기 위하여 필수적으로 제공되어야 하는 정보로서 예산결산요약표, 성질별 재정은 영보고서, 관리책임자산, 예산회계와 재무회계의 차이에 대한 명세서를 포함한다. 다만, 예산결산요약표 및 예산회계와 재무회계의 차이에 대한 명세서는 예산결산이 완료된 후에 첨부할 수 있다.

(4) 부속명세서

부속명세서는 재무제표에 표시된 회계과목에 대한 세부내역을 명시할 필요가 있을 때 추가적인 정보를 제공하기 위한 것으로 부속명세서의 종류와 서식은 행정자치부장관이 정한다.

3. 자산 및 부채의 평가

1) 자산의 평가

자산평가의 일반원칙은 기업회계기준과 대체로 동일하며 취득원가를 기초로 하여 계상함을 원칙으로 한다. 다만, 교환, 기부채납, 관리전환, 기타 무상으로 취득한 자산의 가액은 공정가액을 취득원가로 하고 있다.

재고자산의 경우 여러 가지 평가방법을 인정하고 있는 기업회계와 달리 선입선출법을 적용하여 산정한 가액을 취득원가로 하는 것을 원칙으로 하고 실물흐름 및 원가산정 방법 등에 비추어 다른 방법을 적용하는 것이 보다 합리적이라고 인정되는 경우에는 개별법, 이동평균법 등을 적용하고 그 내용을 주석으로 공시하도록 하고 있는 점이 특징이다. 미수세금

에 대해서는 합리적이고 객관적인 기준에 따라 평가하여 대손충당금을 설정하고 이를 미수세금 금액에서 차감하는 형식으로 표시하며, 대손충당금의 내역은 주석으로 공시한다.

장기투자증권은 매입가격에 부대비용을 더하고 이에 종목별로 총평균법을 적용하여 산정한 취득원가로 평가함을 원칙으로 한다.

2) 일반유형자산, 주민편의시설과 사회기반시설 등

일반유형자산과 주민편의시설은 당해 자산의 건설원가 또는 매입가액에 부대비용을 가산한 취득원가로 평가함을 원칙으로 한다. 이중 상각대상자산에 대한 감가상각은 정액법을 원칙으로 한다. 사회기반시설의 평가는 일반유형자산과 주민편의시설의 평가에 대한 규정을 준용하나 유지보수를 통하여 현상이 유지되는 도로, 도시철도 등은 감가상각대상에서 제외할 수 있도록 규정하고, 유지보수에 투입되는 비용과 감가상각을 하지 않는 이유를 주석으로 공시하도록 요구하고 있다. 무형자산, 자본적 지출과 경상적 지출에 대한 회계처리는 기업회계의 경우와 유사하다.

3) 기타 자산·부채의 평가

채권채무의 현재가치평가, 외화자산·부채, 리스 등 기타 자산·부채의 평가에 대한 기준은 기업회계기준의 원칙을 준용하고 있으나, 발생빈도 등에 있어 비교적 중요하지 않은 거래에 대한 회계처리는 부분적으로 단순화하고 있는 것이 지방자치단체회계기준의 특징이다.

IV. 결 론

행정자치부는 발생주의·복식부기 제도를 도입하도록 지방재정법을 개정하고 지방자치단체회계기준에 관한 규칙을 제정하고, 2007년부터 앞에서 설명한 발생주의·복식부기 제도를 전지방자치단체에 실행할 예정이다. 다만 부칙에서는 여러 가지 경과조치를 규정하고 있다. 지방자치단체회계기준의 시행일 이전에 취득한 사회기반시설의 재정상태보고서 계상, 현금흐름보고서의 작성, 원가계산준칙의 적용, 채권·채무의 현재가치에 의한 평가, 자산과 부채에 대한 개시재정상태보고서 작성 등을 들 수 있다.

지방자치단체회계기준은 지방재정운영에 엄청난 변화를 가져올 수 있는 제도라 할 수 있다. 그간 정부회계 및 예산전문가와 행정자치부 복식부기팀, 지방자치단체 복식부기관 관련 공무원들이 수많은 회의와 워크숍을 통해 우리나라 실정에 적합한 회계기준을 마련하기 위해 많은 노력을 기울였다. 문제는 지방자치단체회계기준은 회계법규와 마찬가지로 영구불변인 것이 아니라 시대 상황에 따라 변화한다는 점이다.

따라서 행정자치부에 설치된 지방자치단체회계기준심의위원회의 기능이 강화되고 더 많은 역할이 주어져야 할 것이다. 국제기준에 일치하는 회계기준의 제정이 필요할 뿐만 아니라 중장기적으로는 현행 법조문 형식을 기준서로 변경하는 작업도 준비하여야 할 것이다. 이 과정에서 관련 학회의 연구활동도 더욱 활성화되어야 할 것이다.

지방자치단체의 정책결정자들은 지방자치단체회계기준의 의의와 중요성이 무엇인가를 인식하여야 할 것이다. 지방자치단체의 회계담당공무원들은 구체적인 회계기준의 내용을 숙지하고 실제로 적용할 수 있도록 배전의 노력을 경주하여야 할 것이다. 

참 고 문 헌

- 강인재·신종렬·배득중, “복식부기회계제도의 도입과 적용의 비용편익분석,” 『한국행정학보』, 37(1), 2003.
- 김경호·전중열, “지방자치단체회계기준의 제정안의 내용과 특징에 관한 연구,” 한국정부회계학회·한국지방재정공제회, 『하계세미나 발표논문집』, 2006. 7.
- 이경섭 편저, 『정부예산회계용어집』, (주)영화조세통람, 2005.
- 이남국, 『한국 정부회계제도개혁에 관한 연구- 발생주의 회계로의 전환을 중심으로』, 연세대학교 박사학위논문, 2002.
- 정윤한, “지방자치단체 발생주의 회계제도 도입의 성과와 과제,” 한국정부회계학회, 『춘계학술대회 발표논문집』, 2006.
- 행정자치부, 『지방자치단체 회계기준에 관한 규칙』 (행정자치부령 제348호), 2006.
- , 『지방자치단체 발생주의 복식부기 회계처리지침』, 2006.