

## 지방예산회계의 외국사례

김 흥 래

한국지방행정연구원 원장

### I. 서 론

정부회계는 오랜 역사를 지니고 있으며 조직화된 예산이 없던 시기에도 회계처리는 이루어졌다. 공공부문과 민간부문은 16세기까지는 모두 현금회계를 사용하였다. 정부회계가 현금주의로 남은 반면에 민간부문은 경제적 압박에 효과적으로 대응하는 수단으로 발생주의 회계원리에 의한 일반공인회계원칙(GAAP)을 개발하였다. 이 분야에서 19세기까지 노력은 주로 복식부기(double-entry bookkeeping) 방식에 맞추어졌으나 이론적 토대가 견고하지 못하였다. 이후에 거래의 기록방식인 부기로부터 측정 문제, 재무정보의 의사소통, 그리고 거래의 기록을 포함하는 회계 문제로 그 초점이 이동되었다(A. Premchand, 1983: 379-380).

우리 나라는 정부회계의 신뢰성과 투명성을 확보하고 나아가 공공서비스의 효율성과

효과성을 제고하는 목적에서 '98년이래 발생주의에 의한 복식부기회계의 도입을 추진 중에 있다. 중앙정부는 '98년 5월 재정경제부가 복식부기회계의 도입방침을 천명하였고 '99년 3월 기획예산위원회가 정부부문 복식부기회계제도 도입추진을 발표한 이후, 재정경제부를 중심으로 중앙정부회계기준서안 및 정부회계법안을 마련하는 등 새로운 제도 도입을 추진 중이다. 한편, 지방자치단체는 행정자치부를 중심으로 '99년 2월에 복식부기도입 시범실시계획을 수립하고 '99년 4월 부천시와 강남구를 시범실시기관으로 지정한 이후, '99년 12월부터 복식부기회계기준 및 전산시스템개발에 착수하였고 현재 시범운영을 추진 중이다.

본 글에서는 우선 최근 정부부문 예산회계 개혁동향을 살펴본 후, 주요 국가의 정부예산회계제도의 특성과 사례를 분석한다. 사례는 미국과 일본을 중심으로 예산 및 결산과정, 회계처리기준, 결산서 및 재무제표

등에 초점을 두고 분석한다. 그리고 외국사례의 분석과정을 통해 향후 우리나라 정부회계개혁에 대한 정책적 시사점을 발견하고자 한다.

## II. 최근 정부예산회계제도의 개혁동향

### 1. 회계제도의 개혁

최근의 정부회계제도 개혁은 공공부문의

관리개선 및 재정개혁과 그 맥락을 같이하면서 이루어지고 있으나, 각 국가마다 개혁의 동인이나 변화의 폭은 다양한 모습을 보이고 있다. 즉, 1980년대 이후 공공부문 개혁은 소위 신공공관리(NPM: New Public Management)모델에 기초하고 있다. 이것은 공공부문에 시장원리를 도입하는 것으로 성과와 결과에 의한 정부운영평가, 고객지향의 서비스제공 등 기존의 행정환경과는 다른 패러다임의 변화를 반영한다. 개혁의 초점을 정부회계에 맞추는 경우 그 동안 정부부문의 회계처리는 정부의 특성상 상당한 여유

〈표 1〉 정부회계와 기업회계의 비교

구 분	자치체회계		기업회계
	일반회계	공영기업회계	
회계목적	법규에 따라 세계현금을 기록, 보고	기업회계에 준하여 적정한 원가정보를 제공	공정하고 타당하다고 인정되는 원칙에 기초하여 기업경영성과 재정상태를 명확히 제시
이해관계자	주로 주민	주민, 채권자 등	주주, 투자자, 채권자등
회계방식	관청회계방식 ·기장방식: 단식부기 ·인식기준: 현금주의 ·측정기준: 원가주의	기업회계에 준함 ·기장방식: 복식부기 ·인식기준: 발생주의 ·측정기준: 원가주의	기업회계방식 ·기장방식: 복식부기 ·인식기준: 발생주의 ·측정기준: 원가 또는 시가주의
재무보고 종류	세입세출결산서, 세입세출결산사항명세서, 실질수지에 관한 조서, 재산에 관한 조서, 기타	결산보고서, 손익계산서, 잉여금계산서 또는 결손금계산서, 대차대조표, 잉여금처분계산서 또는 결손금처리계산서	손익계산서, 대차대조표, 영업보고서(상법상), 이익처분안 또는 손실처리안, 부속명세서
정보공개	·매년 1회 예산과 결산의 요약 공표 ·매년 2회 이상 재정상황 공표	자치단체 장에게 보고의무를 지는 사업은 공표하지 않음	관보, 사업보고서에 의해 공표(상법상), 유가증권보고서, 결산단신 등에 의해 공표(증권거래법상)

를 부여하여 엄격한 회계처리를 적용하지 않았으나, 기술의 발전과 정부역할과 활동의 변화를 비롯한 환경변화에 따라 정부회계처리도 그만큼 엄격한 기준이 적용되는 추세를 보이고 있다. 오늘날 정부회계처리는 정부활동에 대한 과학적 보고를 통해 회계책임성과 재정의 투명성과 신뢰성, 성과평가 등 관리개선을 추구하는 것이 주요한 관심

사로 되었다.

이와 관련하여 선진국을 중심으로 종래의 현금주의회계를 기업회계에서 사용되고 있는 발생주의회계로 전환하고 있다. 발생주의회계는 현금지출을 수반하지 않는 경제적 가치의 변동에 대해서도 그 발생시점에 인식, 계산, 기록하는 방식이다. 발생주의회계에서는 자산가치의 감소를 감가상각비로 계

〈표 2〉 대표적인 복식부기회계의 도입국가 : 사례조사

구 분	도입시기		제정기구		비 고
	중 앙	지 방	중 앙	지 방	
미국	1990	1999	FASAB	GASB	·발생주의 시행은 세입규모에 따라 2001년부터 3년에 걸쳐 단계적 도입전략 채택
영국	1998	1994	HM Treasury	CIPFA	·국가전체의 통일된 정부회계기준인 전국가계정(WGA)은 2005년부터 적용 예정
뉴질랜드	1990	1990	NZICA	NZICA	·소규모국가의 특성상 민간과 공공부문에 공통적인 회계기준 적용
스페인	1986	1992	IGAE	IGAE	·중앙정부 도입 후 주정부 및 지방정부로 확산하는 전략을 채택
프랑스	2003	1997	CPAS	CPAS	·'97년이후 지방정부(코뮌)에서 추진후 중앙정부 회계제도 개혁추진
캐나다	2002	1995	PSAB	PSAB	·지방정부는 '95년 이후 점진 추진. 중앙은 2002년에 부분 추진하되, 발생주의 본격적용은 2005년 예정
일본	선도 자치단체를 중심으로 결산자료를 토대로 발생주의형 재무제표를 작성				·일본공인회계사협회에서 1997년에 공회계원칙시안 발표
한국	준비중	시험운영	재정경제부	행정자치부	·시험적용에서 나타난 문제점을 보완하여 2005년 이후 본격도입 예정

주: 발생주의회계의 도입연도는 실제로 자료의 원천에 따라 다소간에 차이를 보이고 있는 것이 현실이다. 이것은 각 국가별로 회계전환을 위한 법률제정과 시행연도간에 차이가 있고 특히, 일부 적용인가 또는 전면적인 도입인가에 따라 도입시기를 보는 관점이 다르기 때문이다

상하고 또한 장래의 퇴직금 지급에 대비하여 퇴직급여충당금 등 충당금 계상이 가능하게된다. 발생주의회계는 조직의 경제활동을 보다 적실하게 회계정보를 전달하기 때문에 진정한 정책비용이 파악될 수 있고 보다 유용한 정책결정에 기여할 수 있다(〈표 1〉 참조).

여기서 1990년대 이후 추진되어 온 정부회계 개혁사례를 구체적으로 살펴보면 〈표 2〉와 같다. 각 국가별로 상이한 회계기준과 특성을 지니고 있으며 발생주의회계의 도입시기나 회계기준의 제정기구 등도 다양하게 나타나고 있다. 구체적으로 선진국의 발생주의회계도입은 일부 국가(예: 뉴질랜드)를 제외하면 점진적이고 단계적인 도입 전략을 추진하고 있고 대부분 기본회계모델을 수립한 후 이를 시범기관에 대해 시험운영하는 과정을 거쳐 각 국가가 지니는 예산제도와 회계처리 특성을 충분히 고려하여 제도도입의 타당성과 현실적용성을 중시하고 있다.

## 2. 예산제도의 개혁

주요 선진국들은 발생주의 회계를 도입하고 있으며 향후 더욱 그 경향으로 나아갈 것으로 보인다. 이와 관련하여 최근 발생주의회계 채택과 함께 발생주의예산을 채택하는 정부가 증가하고 있다. 앞에서 살펴본 바와 같이 예산회계는 현금주의에 기초하고 재무회계는 발생주의에 기초하는 소위 이원체제(dual system)의 경우 양 시스템간의 차이로 인해 이를 조화시키기 위한 광범위

한 조정 문제가 발생한다. 이러한 점들이 자칫 발생주의회계의 도입을 방해할지도 모른다. 특히, 현금주의회계는 공무원들로 하여금 예산운영을 현금자원에 초점을 두도록 강조함으로써 새로운 발생주의 정보를 소홀히 하는 문제점을 가져올 수 있다.

이와 같은 점들로 인해 최근 발생주의회계와 함께 발생주의예산에 대한 관심과 도입방안이 추진되고 있다. 다시 말해 예산기초와 재무회계기초를 모두 발생주의로 하는 단일체계(single system)를 채택하는 것이다. 여기서 OECD 국가를 중심으로 정부회계와 예산에 대한 발생주의 적용 사례를 살펴보면 〈표 3〉과 같다.

## Ⅲ. 미국의 예산회계제도

### 1. 개요

미국의 정부회계기준심의회(GASB)는 정부회계기준을 통해 예산과 회계에 수정발생주의를 적용할 것을 제시하고 있다.<sup>1)</sup> 1999년 GASB Statement No. 34 제정 이전을 살펴보면, GASB Section 1700에 의하면

1) 미국의 회계기준은 재무회계기준위원회(FASB: Financial Accounting Standards Board)와 정부회계기준위원회(GASB: Government Accounting Standards Board)를 주축으로 이루어진다. 재무회계기준위원회는 민간기업과 사립대학, 자원봉사조직 등 비정부부문 및 비영리조직의 회계기준을 설정한다. 한편, 정부회계기준위원회는 주정부 및 지방정부회계기준을 설정하고 있다.

〈표 3〉 정부부문 발생주의예산의 적용사례 : OECD 국가

국가별	발생주의회계	발생주의예산
캐나다	2002년 이후	○
프랑스	도입 추진 중	ESA 95, 수정발생주의로 전환예정
독일	발생주의정보가 보충된 결산서	ESA 95, 준비 중
이태리	○	ESA 95, ○
일본	선도자치단체 중심으로 시범운영	×
영국	2000년 이후	ESA 95, 2002년 이후
미국	1998년 이후	일부
호주	1995년 이후	2000년 이후
벨기에	일부	ESA 95, 수정발생주의
덴마크	일부	ESA 95, 발생주의예산 도입 중
핀란드	1998년 이후	ESA 95, ○
헝가리	발생주의정보를 보충한 현금결산보고서	×, 그러나 ESA 95에 따라 수정발생주의 예산 도입예정
아이슬랜드	1992년 이후	ESA 95, 1998년 이후
아일랜드	발생주의정보가 보충 포함된 현금결산 보고서	ESA 95, 수정발생주의
네델란드	1994년 이후	ESA 95, 발생주의예산 도입 예정
뉴질랜드	1992년 이후	1995년 이후
스페인	수정발생주의	ESA 95, 수정현금주의
스웨덴	1994년 이후	ESA 95, 발생주의예산 도입 추진 중
스위스	○	발생주의예산 도입 추진 중
한국	발생주의회계 도입 추진 중	발생주의예산 도입 추진 중

자료 : ADB(2003, pp. 12-14)

미국 지방정부는 예산시스템과 회계시스템 모두 수정발생주의의 기준을 따라야 한다는 취지를 규정하고 있다. 만일 두 시스템의 회계기준이 서로 다를 경우에는 우선 예산에 관한 법령 등에 적합하도록, 법적으로 규정된 예산기준에 준거한 계정설정과 예산 보고를 실시하고, GAAP에 준거한 재무제표 작성에 도움이 될 보충정보를 준비하도

록 규정하여 양자의 조화를 꾀하고 있다.

그리고 FASAB 기준서 제7호에 의하면, 현금주의를 기본으로 하는 예산회계정보 특히, 원가정보에 관한 한계를 극복하기 위해서, 예산정보를 재무회계정보로 보충하는 방안이 제안되고 있다. 이러한 조정수단을 통해 지불의무에 기초한 예산회계와 발생주의에 기초한 재무회계의 관계가 설명된다. 다

시 말해 두 회계의 관계는 예산자원이 어떻게 행정활동원가에 자금을 공급하며, 나아가서는 보고주체의 자산과 부채에 어떤 영향을 주는지를 이해하는 데 필요한 정보이다. FASAB는 이것을 ‘자금공급보고서’라 부르고 있는데 이것은 민간기업회계의 경우에도 자금계산서와 손익계산서의 조정계산이 자금운용표 또는 자금이동표라는 형태로 시행되고 있는 것과 유사한 형태에 해당한다.

한편, 1999년 6월에 제정된 GASB Statement No. 34에서는 주와 지방정부는 통합재무보고에 있어서 발생주의에 의하고 펀드별 재무보고는 종전대로 수정발생주의에 의하도록 규정하고 있다. 구체적인 도입 과정은 지방정부의 총세입규모에 따라 2001년부터 3단계로 구분하여 시행할 것을 제시하고 있다(GASB, 1999, p. 51). 이와 같은 새로운 정부회계기준에 따르면, 주와 지방정부는 재무보고시 순자산보고서, 활동보고서, 현금흐름보고서 등의 재무제표를 작성·보고하여야 한다. 특히, GASB No. 34 이전에는 인프라자산, 예컨대 도로, 교량, 터널, 배수시스템, 상하수시스템, 댐, 가로등 등을 모두 장부 외로 처리하였으나, 새로운 정부회계기준에서는 이들 인프라자산을 순자산보고서에 계상하도록 규정하고 있다.

## 2. 지방정부의 예산제도

### 가. 세입예산

미국은 지방정부가 다양한 만큼 예산제도도 다양하게 나타나고 있다.<sup>2)</sup> 우선, 미국의

세입예산서는 3단계로 구분하여 편성된다. <표 4> 예사와 같이 첫 번째 단계는 기금별로 세입예산을 편성하며 여기에는 추정예산(estimate resources)을 기초로 시장의 승인액과 의회의 승인액이 동시에 나타나고 있다. 두 번째 단계는 각 기금별로 세부내역을 제시하고 있으며 이때의 분류기준은 재원의 원천에 따라 유형화된다. 마지막으로 3단계에서는 각 재원 원천별 성격에 따라 구분하고 있다. 따라서 미국의 세입예산은 기금별, 세입원천별, 성질별 분류기준에 의하여 편성되고 있다고 볼 수 있다. 우리나라의 경우 세목의 종류를 “목”에서 분류하고 있다는 점과 비교하면 한 단계 더 세분화된 분류체계이다.

### 나. 세출예산

미국의 세출예산은 4단계로 구분하여 편성하고 있다. 이중 첫 번째 단계는 일반행정, 사법행정, 보건위생 등과 같이 기능별로 분류하고 있으며 두 번째 단계는 부서별 또는 사업별로 분류하고 있다. 부서별 분류의 경우 일반행정에서는 인사관리, 회계관리, 세정관리 등으로 구분하고, 사업별 분류의 경우에는 공공안정 중 경찰, 방재, 환경보호 등으로 구분하고 있는 바 이는 우리나라 예산항목의 세항 및 세세항에 해당된다고 볼 수 있다.

2) 미국의 경우 주별로 지방정부의 예산회계제도가 다양한데, 여기서는 뉴욕시(New York)의 세입예산 및 세출예산분류체계를 중심으로 기술하고자 한다.

〈표 4〉 뉴욕시의 세입예산분류

□ 세입예산의 기능별 분류

항목	추정세입액	시장승인액	의회승인액
일반정부기금 가스세기금 공원입장료 기금 등			
총세입			
순 자체세입			

□ 세입예산의 수입원천별 분류(일반정부기금)

항목	추정세입액	시장승인액	의회승인액
재산세수입 정부간이전수입 세외수입 기금간이전수입 등			
총세입			

□ 세입예산의 성질별 분류(재산세수입)

항목	추정세입액	시장승인액	의회승인액
현년도 징수액 현년도 미징수액 과년도 세입 기타 재산세수입			
총재산세 수입			

자료 : 한국지방행정연구원(2002)

다음으로는 성질별 분류가 이루어진다. 즉, 세출예산을 인건비, 소모품비, 경상예산, 전문영역, 계약영역, 자본지출 등과 같이 구분하는 것이다. 성질별 분류는 우리나라의 예산분류와 비교할 때 성질별 분류와 목별 분류가 혼재되는 현상으로 볼 수 있다. 마지막으로 우리나라 예산과목의 목에 해당하는 분류를 하고 있다. 여기서 일반기금의 세출예산분류기준을 살펴보면 〈표 5〉와

같다.

결과적으로 미국 예산분류 기준상에서는 우리나라와 같이 발생주의 비용항목은 편성되지 않고 있다.<sup>3)</sup>

3) 다만 뉴저지주와 같이 일부 지방정부의 경우에는 예산서에 비용, 자산, 부채가 구분되어 편성되고 있어 예산서의 성격에 일정 부분 회계적 개념을 도입하고 있다

〈표 5〉 뉴욕시의 세출예산분류(일반기금)

기능별 분류	부서(사업)별 분류	성질별 분류	품목별 분류
일반행정 사법행정 보건위생 보안 소방 등	위원회 회계 법률 총무 환경보호 등	인건비 물건비 경상지출 공공서비스 자본지출	기본급 시간외수당 일용직 임금 부가급여 등
일반기금 총액		부서지출 총액	

### 3. 지방정부의 회계제도

#### 가. 펀드(fund)의 유형과 회계기초

미국 지방정부회계제도는 펀드(Fund)를 기초로 운영된다.<sup>4)</sup> 각 펀드는 독립적으로 운영되고 별도의 재정보고서를 생산하고 평가되며 하나의 정부는 여러 개의 독립적인 펀드를 보유한다.<sup>5)</sup> GASB는 정부회계를 그 성질에 따라 정부형펀드, 사업형펀드, 수탁형펀드로 구분하고 있다.<sup>6)</sup> 한편, 미국의 경

우 일반정부형 활동과 관련하여 계정군(account groups)을 설치하고 있다. 계정군이란 고정자산과 장기부채의 기록을 위하여 사용되는 통제계정으로서 사용가능한 자원을 가진 독립적인 회계실체는 아니다. 이와 같은 유형별 펀드는 정부형펀드 5개, 사업형펀드 2개, 수탁형펀드 4개로 총 11개의 펀드가 운영된다. 지방정부의 펀드구조를 살펴보면 다음과 같다.

#### 1) 정부형펀드(governmental fund)

정부형펀드는 기획 및 총무와 같이 일반행정작용과 관련된 기금으로 정부가 수행하는 대부분의 고유한 기능의 회계에 사용된다. 즉, 정부의 일반적 목적을 수행하기 위하여 수입되고 지출되는 재무자원을 회계처리한다. 정부형펀드는 다시 일반기금(general fund), 특정수익기금(special revenue fund), 자본사업기금(capital projects fund), 채무상환기금(debt service fund) 그리고 퍼머넌트기금(permanent fund) 등 5개로 세분된다.

① 일반기금은 다른 기금에 속하지 않은 재원을 회계처리하는 것으로 대부분의 정부

- 4) 펀드(Fund)는 사용가능한 자원과 일련의 독립적인 대차계정을 갖는 하나의 재정 및 회계실체이다. 우리의 경우 지방자치단체 회계의 기본단위(accounting entity)는 일반회계, 기타특별회계, 기금회계, 지방공기업특별회계 등을 들 수 있다.
- 5) 미국의 정부회계기준에서 제시하는 일반원칙에 의하면, 펀드의 수는 법률과 건전한 재정운영에 따라 결정하도록 하고 있으며 가급적 그 수는 적게 할 것을 요구하고 있다.
- 6) 정부형펀드는 일반적 정부활동(general government activities)에서 회계처리되고 사업형펀드는 기업적인 활동(business-type activities)을 회계처리 된다. 그리고 정부가 수탁자 또는 보관자, 대리인의 자격으로 보유하고 있는 자산을 회계처리 하는 것이 수탁형펀드이다.



거래는 여기에 포함된다. 그러므로 모든 정부는 1개의 일반기금을 설치하고 있다.

② 특정수익기금은 특정 정책목적을 위해 법적 또는 행정적으로 제한된 재원을 회계처리하는 기금이다. 즉, 특정 수입원에서 조달된 재원을 특별한 목적을 위해 그 사용이 법적으로 제한된 특별한 재무자원을 회계처리한다. 예를 들면, 고속도로와 일반도로의 건설과 유지를 위해 지출하도록 법에 의해 규정된 자동차연료세를 들 수 있다. 상위정부로부터 오는 보조금 등도 특정수익펀드의 형태로 회계처리 된다. 이 기금은 반드시 법률이나 조례 등의 근거하에서만 설치할 수 있다.

③ 자본사업기금은 주요 자본지출과 관련된 재원을 회계처리하는 기금을 의미한다. 즉, 사업형펀드나 수탁형펀드에서 재정이 지원되는 것을 제외한 주요 자본시설의 취득과 건설에 사용되는 재무자원을 회계처리한다. 교량 혹은 시청사 건설과 같이 장기부채를 통하여 조달하는 사업이 여기에 해당하며, 차량이나 가구와 같은 고정자산의 구입에는 이 펀드를 사용하지 않는다.

④ 채무상환기금은 장기부채와 관련된 기금으로 건물공채의 발행이 대표적 사례로 볼 수 있다. 즉, 일반장기부채의 원리금 상환재원의 조달과 지급을 위한 펀드이다.

⑤ 퍼머넌트펀드(permanent funds)는 원금의 사용은 불가능하고 그 이익만을 일반 정부사업을 위해 사용할 수 있도록 법적으로 규정한 재원을 회계처리한다. 즉, 정부자신을 위해서 투자되는 재원을 회계처리하는 기금이다.

## 2) 사업형펀드(proprietary fund)

사업형펀드는 경제적 자원, 이익의 결정, 현금흐름 제시에 초점이 주어져서, 기업회계와 매우 유사하다. 자산의 경우 현금화가 쉬운 유동자산 뿐 아니라 현금화가 어려운 고정자산도 포함되고, 이들 고정자산의 감가상각도 비용으로 회계처리 된다. 기업회계와 매우 유사한 속성을 갖는 사업형펀드는 거래의 인식기준으로 발생주의를 채택하고 있다. 상수도시설, 교통시설 등과 같이 민간부문과 유사한 정부활동과 관련있는 기금을 의미하며, 이는 다시 기업기금(enterprise fund)과 내부서비스기금(internal service fund)으로 구분된다.

① 기업기금은 정부기관의 서비스 공급이 사용자들이 부담하는 요금에 의해 조달되는 경우에 사용된다. 민간기업과 유사한 방법으로 재원을 조달하며 운영하는 행정활동으로 공익시설과 관련된 재원이 가장 대표적인 것이라고 할 수 있다. 이 펀드는 일반적으로 상수도시설, 시영공항, 시영전기·가스사업, 시영수영장, 시영골프장과 같이 사업적 성격을 띠는 경우에 사용된다. 이 펀드의 수익은 주로 사용자부담이 되고 비용은 사용된 재화와 용역, 감가상각비 등이 된다.

② 내부서비스기금은 행정활동이라는 측면에서 볼 때 앞에서 기술한 기업기금과 유사하지만 이는 조직 내부의 다른 부서에 재화와 서비스를 제공하는 재원을 처리한다는 점에서 양자간에 차이가 있다. 즉, 내부서비스펀드는 원가보상의 원칙에 따라 1차 정부의 다른 펀드에 재화나 서비스를 제공하는 활동을 회계처리 한다. 예로는 인쇄소, 차량

관리, 자기보험 등의 활동이 해당된다. 또한 내부서비스펀드는 또한 동일한 정부내의 기관에 의해서 수행되는 서비스가 이 서비스를 사용하는 다른 기관의 부담금에 의해 조달되는 경우에 사용된다. 이 펀드에서는 기업펀드와 마찬가지로 감가상각비가 비용에 포함되어야 한다.

### 3) 수탁형펀드(fiduciary fund)

수탁형펀드는 정부가 보유하고 있는 자산과 관련된 기금을 의미한다. 즉, 정부가 수탁인 또는 대리인의 자격으로 보유하고 있는 자산을 회계처리하기 위한 펀드이다. 예컨대, 다른 정부나 사립단체, 그리고 개인의 혜택을 위해서 투자되고 사용되는 자원을 회계처리 한다. 이것은 다시 연금신탁펀드(pension trust funds), 투자신탁펀드(investment trust funds), 민간신탁펀드(private-purpose trust funds), 대리펀드(agency funds)의 4가지로 구분된다.

① 연금신탁기금은 이미 퇴직을 하였거나 퇴직할 공무원의 재산을 관리하는 기금을 의미한다. 즉, 종업원의 퇴직 및 기타 혜택을 위한 지급을 목적으로 신탁으로 설정된 펀드를 회계처리 한다.

② 투자신탁기금은 보고주체가 되는 정부가 수탁자(재산보관자 또는 관리자)인 경우 투자자금의 외부투자 부분을 보고하기 위한 펀드이다. 즉, 정부가 외부의 공동투자(investment pool)를 관리할 때, 예컨대 카운티가 그 관할경계 안에 있는 시정부, 교육구 그 밖의 자치단체를 위한 공동투자를 관리할 때 요구된다.

③ 민간신탁기금은 원금과 수익이 개인이나 사립단체 그리고 다른 정부에 혜택을 주는 것을 제외한 그 밖의 모든 신탁 약정을 보고하기 위해 사용된다. 예를 들어 한 기증자가 10억을 기증하면서 그 수익금을 저소득층 자녀에게 장학금으로 지급하도록 한 경우이다. 또 하나는 주정부에 의한 환수채산을 관리하는 기금을 들 수 있는데, 이 경우 소유자가 발견되지 않는 재산을 처분할 때까지 가지고 있는 것이다.

④ 대리기금은 정부보다 개인에게 속한 재산을 관리하는 기금이다. 즉, 보고하는 정부가 순전히 관리인의 역할만을 가지고 있는 자원을 보고하기 위해 사용된다. 대리펀드는 정부의 어떤 기관이 다른 조직에 속한 자원을 관리하도록 되어 있을 때 사용되는 펀드 형태이다.

이러한 미국의 모든 기금은 발생주의회계 또는 수정발생주의회계 중 하나를 적용하고 있다. 미국 지방정부의 경우 통합재무보고와 펀드(기금)별 재무제표를 구분하여 기본재무제표의 종류를 상이하게 설정하고 있다. 즉, <표 6>에서와 같이 정부형펀드는 전체가 유동성에 대하여 측정하고 있으며 수정발생주의를 채택하고 있다. 이에 비해 사업형 및 수탁형펀드는 발생주의기초를 채택하고 있다.

#### 나. 재무보고서의 구성과 재무제표의 종류

미국의 지방정부에서 채택하고 있는 재무보고서의 구성을 살펴보면 대체적으로 보고

〈표 6〉 미국 지방정부의 펀드유형별 회계기초와 재무제표종류

구분	펀드유형	회계기초	기본재무제표
통합재무제표		경제적 자원 발생주의	·순자산보고서 ·활동보고서
기금별 (Fund) 재무제표	정부형	경상재무자원 수정발생주의	·대차대조표 ·수입지출펀드잔액변동보고서
	사업형	경제적 자원 발생주의	·순자산보고서 ·수익비용펀드순자산변동보고서 ·현금흐름표
	수탁형	경제적 자원 발생주의	·수탁순자산보고서 ·수탁순자산변동보고서 (Agency Funds 제외)

자료: GASB Statement No. 34(1999)

〈표 7〉 일반목적 지방정부의 재무보고서의 구성내역

구 분	내 용
경영 토의 및 분석 (management's discussion and analysis, MD&A)	기본 재무제표를 소개하고 지방자치단체의 재무활동에 대한 분석적 검토를 제공. 비록 이 MD&A가 필수 보충적 정보에 속하나 지방자치단체는 이를 기본 재무제표에 앞서 제시하여야 한다.
기본 재무제표	① 정부전체(통합)재무제표 (government-wide financial statements) ·순자산보고서 ·활동보고서 ② 기금별 재무제표 ③ 재무제표에 대한 주석
필수 보충적 정보 (required supplementary information, RSI)	다른 GASB statement에서 요구하는 기타의 정보

의 실체를 소개하는 서문과 각종 재무제표를 보여주는 본문, 각종 보충정보를 포함하는 필수보충정보로 이루어진다. 그리고 본문에는 외부공인회계사의 의견서, 기본재무제표가 포함되며, 기본재무제표는 다시 정부전체(통합)재무제표, 펀드(fund)별 재무제표

그리고 주석으로 나뉘어 진다.<sup>7)</sup> 주요 사항

7) 미국 지방정부의 재무보고서의 구성과 재무제표의 종류 등에 관한 구체적인 사항은 GASB 보고서 34호(Basic Financial Statements-and Management's Discussion and Analysis-for State and Local Governments, 1999)를 참조.

을 요약하면 <표 7> 과 같다.

1) 경영토의 및 분석(Management's Discussion and Analysis; MD&A)

MD&A는 재무보고서의 서문에 해당하는 부분으로 재무제표 및 해당정부의 재무 및 재정상태를 요약하여 총괄적으로 설명한다. 즉, 서문에는 재무관리자들에 의해서 작성된 보고서에 대한 의견서와 지방의회의원명단, 조직도, 부서소개, 그리고 지방정부의 재정상태에 대한 종합적 의견, 예산감시 내용, 재정상태 및 손익분석, 기금변동내역 등 재무 및 비재무적 정보내용이 포함된다.

2) 정부전체(통합) 재무제표(Government-wide Financial Statements)

정부전체 재무제표는 펀드별 재무제표를 모두 통합하여 표시하는 통합재무제표로서 순자산보고서(a statement of net assets)와 활동보고서(a statement of activities)가 주요 내용을 구성하고 있다. 재무제표의 통합은 각 유형별 재무제표 즉, 정부형펀드, 사업형펀드, 수탁형펀드별 재무제표를 다열(multi-column)형식에 의해 통합재무제표를 제출토록 하고 있다. 구체적으로 순자산보고서와 활동보고서의 내역을 살펴보면 다음과 같다.

(1) 순자산보고서

순자산보고서는 보고실체의 재정상태를 표시하는 재무제표이고 자산, 부채, 순자산(자본)으로 구성된다. 자산에는 사회간접자본시설(infrastructure assets)을 포함한 모든 자본자산(capital assets)을 보고대상으

로 하고 있다. 순자산보고서는 “자산-부채=순자산”의 형태로 표시하고 순자산을 다음의 3가지로 구분하고 있다.

첫째, 고정자산 및 사회간접자본시설에 대한 투자액 중, 시설투자목적의 차입금액 등 관련차입금을 차감한 고정자산투자액

둘째, 자본시설에 대한 투자, 채무상환, 기금원금 등 사용목적이 특정되어 있는 순자산

셋째, 위 2가지 이외의 순자산으로 사용제한이 없는 순자산으로 구분된다.

이와 같은 순자산보고서의 양식사례를 제시하면 <표 8> 과 같다.

(2) 활동보고서

활동보고서는 회계연도동안의 정부운영실적을 표시하는 재무제표이다. 즉, 정부활동을 기능별로 순수익 또는 순비용 개념에 입각하여 표시하는 기능별 보고서 형태를 채택하고 있다.

이처럼 순비용(순수익) 형태를 사용하는 목적은 각 정부기능에 대한 납세자들의 상대적인 재정적 부담을 기록하고 각 정부기능이 일반수익(general revenues) 또는 사용료와 정부간 보조금을 통해 자체 조달되는 정도를 파악하기 위한 것이다.

지방정부는 특별한 항목을 제외하고 기능별 모든 비용을 기록해야 한다. 즉, 정부는 최소한 각 기능에 대한 직접비용을 기록하여야 한다. 직접비용은 서비스, 프로그램, 부서 등 명확히 특정기능과 연관되는 비용이다. 한편, 일반정부, 지원서비스, 행정 등과 같은 기능은 본질적으로 다른 기능의 간접

〈표 8〉 미국 지방정부 순자산보고서의 양식(2002. 12. 31)

구 분	정부형	사업형	계
자산			
유동자산 :			
현금과 현금등가물	13,597	8,785	22,383
투자자산	27,365	-	27,365
미수금	12,833	3,609	16,442
내부잔액	175	(175)	-
재고자산	322	126	448
총 유동자산	54,293	12,347	66,640
비유동자산 :			
특정현금과 현금등가물	-	1,493	1,493
자본자산(주1) :			
토지와 인프라자산	118,620	34,788	153,408
상각대상 건물, 재산, 장비	51,402	116,600	168,002
총 비유동자산	170,022	152,882	322,904
총 자산	224,316	165,229	389,545
부채			
유동부채 :			
미지급금	6,783	751	7,534
이연수익	1,435	-	1,435
유동성 장기부채 (주2)	9,236	4,426	13,662
총 유동부채	17,454	5,177	22,632
비유동부채 :			
장기차입금 (주2)	83,302	74,482	157,784
총 부채	100,757	79,659	180,417
순자산			
고정자산투자액(차입금제외)	103,711	73,088	176,799
사용이 제한된 순자산 :			
자본투자사업	11,705	-	11,705
채무상환	3,020	1,451	4,472
지역사회개발	4,811	-	4,811
기타목적	3,214	-	3,214
사용제한이 없는 순자산	(2,904)	11,028	8,124
총 순자산	123,558	85,569	209,128
총 부채와 순자산	224,316	165,229	389,545

자료: GASB Statement No. 34(1999)에서 발췌 작성

비용을 포함하고 있다. 정부는 이들 간접비 몇 정부는 기능간에 간접비용을 배분하거나  
 용을 할당하는 것이 요구되지는 않지만, 몇 또는 총비용을 배분하고 있다.

〈표 9〉 미국 지방정부 활동보고서의 표준양식

기능/프로그램	비용	사업수익			순(비용)수익			구성 단위
					주된 정부			
		서비스 수수료	경상 보조금	자본 보조금	정부형 활동	기업형 활동	합계	
주된 정부 정부형활동: 일반행정, 치안 등								
총 정부형활동								
기업형활동: 상수도, 하수도 등								
총 기업형활동								
주된 정부의 합계								
구성단위								
구성단위의 합계								
	일반수익: 조세수입: 일반적 보조금·기부금 투자수익 특별항목							
	총일반수익, 특별항목, 이전금							
	순자산 변동 순자산 - 기초							
	순자산 - 기말							

자료: GASB Statement No. 34(1999)에서 발췌 작성

한편, 수익은 크게 사업수익과 일반수익으로 구분된다. 사업수익(program revenues)은 서비스요금, 특정목적의 프로그램 운영교부금, 자본적 교부금, 기부금 등이 포함된다. 사업수익을 제외한 모든 수익은 일반수익에 해당한다.<sup>8)</sup> 이와 같은 활동보고서의 양식사

8) 일반수익은 모든 조세와 사업수익의 기준을 충족시키지 않는 모든 다른 비조세수익(이자수입, 교부금, 기부금 등)을 포함한다. 이러한 일반수

익을 제시하면 〈표 9〉와 같다.

### 3) 펀드(기금)별 재무제표(Fund Financial Statements)

앞에서 기술하고 있는 바와 같이 미국 지방정부의 기금은 정부형펀드, 사업형펀드, 수탁형펀드 등이 있으며 펀드(기금)별 재무

제표는 활동보고서 양식에서 정부기능의 순비용의 아래 단에 별도로 기록된다.

보고서는 이러한 각 기금에 대하여 별도의 보고서를 작성하고 있다. 이중 정부형 재무보고서는 일반기금, 특별수익기금, 자본사업기금, 부채상환기금 등을 포함하며 수정발생주의를 적용하고 있다.

사업형펀드의 재무보고서는 정부기업 및 내부서비스기금을 위한 재무정보를 포함하며 경제적 자원을 대상으로 발생주의에 의하여 회계처리 된다. 한편, 수탁형펀드의 재무보고서는 연금신탁기금, 투자신탁기금, 민간신탁기금, 대리기금 등에 대한 재무정보를 포함하고 있고 이 기금 역시 경제적 자원을 대상으로 발생주의에 의하여 회계처리하고 있다.

#### 4) 필수보충정보와 주식

필수보충정보(RSI)는 기본재무제표와 함께 재정상태 파악에 필수적인 보충정보를 제공한다. 즉, 여기에는 예산대비 지출의 크기를 비교해 주는 예산비교표가 포함되고 사회간접자본을 감가상각 적용 여부에 따라 구분하여 설명해주는 사회간접시설에 대한 보고가 추가된다. 주식(Notes)은 통합재무제표에 나타나는 각종 과목 및 금액 등을 상세히 설명하며 재무보고서를 효과적으로 이해하는데 필요한 정보제공의 역할을 수행한다.<sup>9)</sup>

9) 이와 함께 재무보고서의 통계편에서는 기능별 지출형태, 주요 수입원, 재산세 내역, 지방채 현황, 인구구성, 재산변동사항, 주요 납세자, 판매세 내역, 공무원수, 주요 고용주 등 관내 주요 경제지표와 세원 등에 대한 상세한 정보가 제공된다

#### 다. 회계처리의 기준

##### 1) 자산의 인식 및 범위

GASB에 의하면 자산이란 미래의 경제적 효익을 창출하기 위한 자원으로 해당 보고주체(자치단체)가 통제할 수 있는 유무형의 자원을 의미한다. 또 자산의 인식은 그 대상이 자산의 정의에 부합하고 측정할 수 있을 때 인식하도록 하고 있다. 따라서 미국 지방정부는 발생주의에 기초하여 자산을 인식하여 자산인식범위에 재무자원과 비재무자원을 모두 포괄하는 접근을 취하고 있다. 즉, 자산에는 현금, 유가증권, 미수세금 등 재무적 자산 뿐 아니라 정부부문의 고유한 특성을 지니는 도로, 상수시스템, 배수시스템 등 사회간접자본, 문화재 등 유산 자산 등 지방정부가 소유하고 있는 모든 자산을 포함하고 있다. 다만, 자본자산의 경우는 감가상각이 적용되지 않은 자산에 한하여 수정발생주의를 적용할 것을 권장하고 있다.

##### 2) 감가상각의 대상 및 방법

GASB Statement No. 34에 의하면 미국은 감가상각 대상자산과 비 대상자산을 구분하고 다양한 상각방식을 허용하고 있다. 즉, 정액법, 누적법, 복합법 등을 각 자산의 성격을 고려하여 감가상각방법을 채택할 수 있도록 허용하고 있다. 그리고 감가상각의 적용에 있어서는 지방정부의 세입규모에 따라 단계적으로 실시하도록 하고 있다. 즉, 세입규모 1억달러 이상인 정부는 2001년 6월 15일, 세입규모 1천만달러 이상 1억달러

미만인 정부는 2002년 6월 15일 그리고 세입규모 1천만달러 미만인 정부는 2003년 6월 15일부터 실시하도록 규정하고 있다.

## IV. 일본의 예산회계제도

### 1. 지방자치단체의 예산 및 결산과정

#### 가. 회계구분

지방자치단체의 예산은 그 형식, 성질에 따라 몇가지 종류로 구분할 수 있다. 일반회계예산, 특별회계예산, 공영기업회계예산, 보통회계예산, 공영사업회계예산 등이 있다. 지방자치단체의 예산회계제도는 「지방자치법」에서 통일적으로 규정되고 있다. 즉, 일반회계와 특별회계로 구분된다. 우선, 일반회계란 일반적인 행정서비스에 관한 회계구분이다. 일반회계에서는 지방세나 정부보조금 혹은 지방채 등의 수입을 재원으로 하여 교육, 복지, 도로정비, 환경위생 등의 일반적 행정서비스에 지출하고 있다. 한편, 특별회계란 특정수입으로 특정서비스를 제공하는 회계를 말한다. 특별회계는 자치단체가 필요하다고 인정되면 의회의결로 설치할 수 있다. 다만, 특정사업에 대해서는 법령으로 특별회계설치가 의무화되는 경우도 있다. 각 자치단체별로 일반회계, 특별회계의 범위가 상이하기 때문에 지방재정을 통일적으로 파악하기 위한 통계적 분류에서 보통회계(普通會計)와 공영사업회계(公營事業會計)로 구분하는 통일된 기준을 설정하고 있다.

여기서 보통회계란 지방자치단체의 일반

회계와 공영사업회계를 제외한 특별회계를 합한 것으로 통상 지방재정이라고 하면 이 보통회계를 말하는 경우가 많으며 국가의 일반회계와도 대비된다. 한편, 공영사업회계란 지방자치단체의 기업활동의 수지를 총괄하는 것으로 공영기업회계, 수익사업회계, 국민건강보험사업회계 등 8종의 사업회계를 말한다.<sup>10)</sup> 이와 같은 회계구분을 종합 정리하면 [그림 1] 과 같다.

이 가운데 공영기업회계에 속하는 지방공영기업이란 지방자치단체가 독립채산제를 기본원칙으로 공공복지를 본래 목적으로 하여 경영하는 기업으로서 대표적으로 상하수도, 전기, 가스 등을 대상으로 하고 있다. 지방공영기업에 대해서는 지방의 보통회계, 국고로부터의 조성조치가 강구되고 있다. 또한 지방공영기업이 발행하는 지방채에 대해서는 정부자금(재정융자자금, 우편저금자금, 간보적립금)이나 공영기업금융공고자금 등에 의한 인수가 이루어지도록 하고 있다.

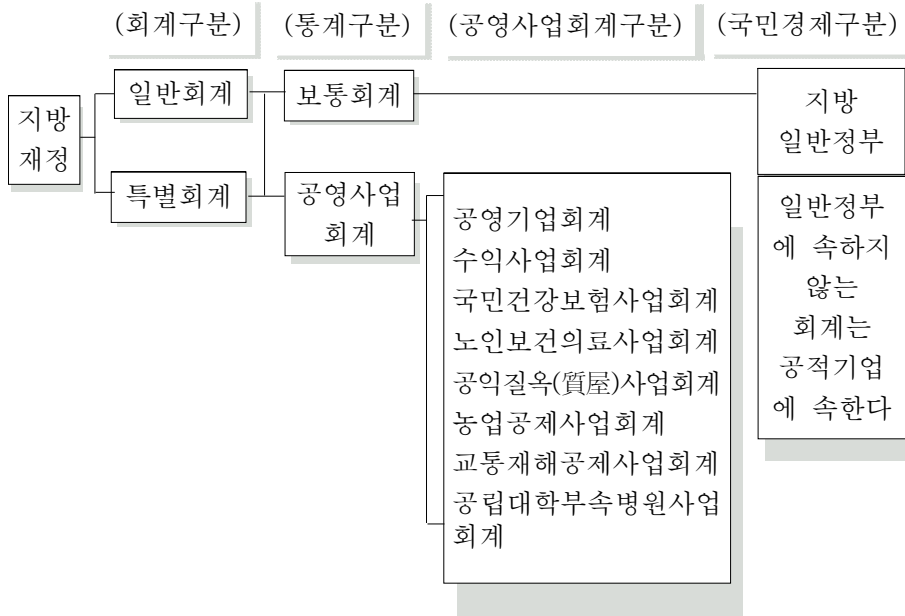
#### 나. 예산 및 결산과정

예산이 성립되면 다음은 세입예산, 세출예산의 집행과정에 들어가는데, 예산의 집행권은 각 자치단체의 장에게 속한다. 예산의 집행에 관하여는 자치단체 장의 전결처분, 목(目)·절(節)간의 유용, 사고이월 등 여러

10) 공영기업회계에는 수도(간이수도사업 제외), 공업용수도, 교통, 전기, 가스, 간이수도, 항만정비, 병원, 시장, 도축장, 관광시설, 택지조성, 하수도, 주차장정비, 기타 조례에 의해 지방공영기업법을 적용하는 기업을 들 수 있다. 또한 수익사업회계로는 경마, 경륜, 모터보트경주, 소형자동차경주, 복권사업을 들 수 있다.



[그림 1] 지방재정과 회계구분



가지 검토를 요하는 사항이 있다. 이 경우 일회계년도의 세입세출예산의 집행결과를 계수적으로 종합정리한 것을 결산이라고 부른다. 결산과정은 출납장(都道府縣) 또는 수입역(市町村)에 의한 작성- 감사위원의 심사- 의회의 인정- 총무대신(都道府縣) 또는 지사(市町村)에게 보고- 주민에게 공표의 순서로 이루어진다.

구체적으로 결산절차를 살펴보면, [그림 2] 에서와 같이 회계연도 종료후 4월1일부터 개시되어 5월31일까지의 2개월간은 출납 정리기간이라고 말하고 계약등의 경우에 회계기간내에 처리가 종료되지 않은 것에 대해서 2개월간의 유예기간을 설정하고 있다. 이것은 정부의 회계가 현금주의이기 때문에 실질적인 수지를 회계기간에 소속시키기 위한 편의적인 조치이다. 결산을 작성하는 책

임자는 출납장 또는 수입역이다. 결산서는 8월31일까지 자치단체 장에게 제출되어야 한다. 자치단체 장은 결산서를 감사위원회에 제출하고 심사를 받은 후, 의회에서 차기예산을 심의하기 전에 인정을 받아서 일련의 결산절차를 종료한다. 의회의 인정은 법적으로 결산의 효력에 영향을 주지는 않지만, 의회 인정을 통해 단체장의 정치적, 도의적 책임을 명확히 하는 것이 필요하다.<sup>11)</sup>

11) 결산이란 예산을 집행한 결과를 정리한 것이다. 지방자치단체는 의회의결을 거친 예산을 그 회계연도내에 지출하는 것인데, 지출한 결과를 정리한 것이 결산서이다. 결산을 정리하는 목적은 예산과목과 대비하여 예산과 실적을 명백히 하고 예산이 적정하였는가, 의결된 예산대로 지출되었는가를 검증하는 것이다. 결산은 기업에 있어서는 1년간의 경영실적이고 예산을 초과하면 그만큼 성적이 양호한 것이며

[그림 2] 예산 및 결산흐름: 일반회계

4월1일 회계연도 개시	·예산집행 개시 ·예산내용:세입세출예산, 계속비, 명시이월비, 채무부담행위 등 ·예산집행기간:4.1 ~ 다음연도 3.31
3월31일 회계연도 종료	·예산집행 종료 ·전(前)회계연도에 기인한 현금수지를 결산하여 계상 ·출납폐쇄기간:3.31 ~ 5.31
8월31일 결산서류를 지자체장에게 제출	·감사위원의 심사 ·의회의 결산인정 ·차기통상예산 심의시작
결산절차 종료	·결산작성자: 출납장(수입역) ·결산작성시기: 출납폐쇄후 3개월이내 ·결산서류 : 세입세출결산서, 결산첨부서류, 기타

## 2. 지방자치단체의 예산제도

일본 자치단체의 세입과 세출예산의 과목은 관(款)-항(項)-목(目)-절(節)로 구분되고 있는데, 이는 세입예산은 성질에 따라, 세출예산은 목적에 따라 분류한 것이다. 세출예산에서 관과 항의 과목은 지방의회의 결정 없이 유용하여 예산을 집행할 수 없는 의결(입법)과목이며, 목이하의 과목은 집행기관의 책임하에 유용하여 집행할 수 있는 집행

(행정)과목에 해당한다.

행정의 기능(목적)별로 분류되어 있는 관, 항, 목의 세출예산과목 중 「관」과 「항」의 예산과목은 자치단체가 자율적으로 결정하여 운용하고 있으나, 「목」의 예산과목은 28개의 경비성질별로 세분류한 것으로 자치단체간의 비교와 분석에 용이하고, 주민이해를 위해 중앙정부의 방침에 의해 전국적으로 통일되게 운용되고 있다.<sup>12)</sup> 여기서 세입예산과 세출예산에 대해 구체적으로 살펴보면

이 점에서 예산보다 결산이 중시되는데 자치단체의 경우에는 예산은 의회에서 의결한 범위를 넘어서는 안된다는 점에서 결산보다 예산이 중시된다고 말할 수 있다.

12) 지방자치단체가 독자적으로 분류기준을 설정할 수 있는 예산과목이라 하더라도 실제로는 「관」, 「항」의 예산과목은 모든 자치단체가 거의 일치되게 적용하는 경향을 보이고 있다.

다음과 같다.

가. 세입예산

일본의 지방자치단체 세입예산과목은 관·항·목의 3단계로 구분되어 있다. 관은

세입의 원천별로, 항·목은 세입의 세부종목 및 세입대상별로 분류하고 있다. 관(款)은 크게 지방세, 지방교부세, 지방양여세, 국고(도도부현)지출금, 지방채 및 우리 나라의 세외수입에 해당하는 교부금, 분담금 및 부

〈표 10〉 일본 지방자치단체의 세입예산분류(시정촌)

관(18)	항	목(항별 개수)
1. 지방세	1.주민세, 2.고정자산세, 3.경자동차세, 4.담배세, 5.광산세, 6.특별토지보유세, 7.입탕세, 8.사업소세, 9.도시계획세, 10.수리지역세, 11.공동시설세, 12.구법에 의한 세	2-2-1-1-1-1-1-1-1-1
2. 지방양여세	1.소비양여세, 2.자동차중량양여세, 3.지방도로양여세	1-1-1
3. 이자할교부금	1.이자할교부금	1
4. 지방소비세교부금	1.지방소비세교부금	1
5.특별지방소비세교부금	1.특별지방소비세교부금	1
6. 자동차취득세교부금	1.자동차취득세교부금	1
7. 지방교부세	1.지방교부세	1
8. 교통안전대책교부금	1.교통안전대책교부금	1
9. 분담금 및 부담금	1.분담금, 2.부담금	2-2
10. 사용료 및 수수료	1.사용료, 2.수수료	2-2
11. 국고지출금	1.국고부담금, 2.국고보조금, 3.위탁금	2-2-2
12. 도(도부현)지출금	1.부담금, 2.보조금, 3.위탁금	2-2-2
13. 재산수입	1.재산운용수입, 2.재산매각수입	2-3
14.기부금	1.기부금	2
15.전입금	1.특별전입금, 2.기금전입금, 3.재산구전입금	1-1-1
16.이월금	1.이월금	1
17. 채수입	1.연체금,가산금 및 과료, 2.예금이자, 3.공영기업대부금원리수입, 4.대부금원리수입, 5.수탁사업수입, 6.수익사업수입, 7.잡수입	3-1-1-1-1-2-5
18. 지방채	1.지방채	2

자료: 지방재무편집국(2000)에서 발췌 작성

담금, 사용료 및 수수료, 재산수입, 기부금, 전입금, 이월금 등으로 구분된다. 이러한 과목은 도도부현의 경우 9개, 시정촌의 경우 13개로 세분하여 세입원천별로 구분하고 있다(〈표 10〉 참조).

#### 나. 세출예산

일본의 지방세출예산은 기능별, 성질별, 경제성질별 분류의 3가지 기준에 의거하여 분류된다. 기능별 분류는 관-항-목의 3단계로 분류하고 있으며, 성질별 분류는 28개의 절(節)로 분류하고 있다. 이중 성질별 분류

과목인 「절」은 다시 경제적 성질에 따라 13종으로 분류하여 경비의 경제적 기능을 분석하는데 활용하고 있다.

#### 1) 세출예산의 기능별 분류

일본의 세출예산과목에 대한 기능(행정의 목적)별 분류에서 우리나라의 장분류 과목은 설정하지 않고 있으며, 관분류 과목은 14개 항목(의회비, 총무비, 교육비, 위생비, 민생비, 농림수산업비, 상공비, 노동비, 토목비, 경찰비, 소방비, 공채비, 제지출금, 예비비)으로 분류하고 있어 우리나라의 관의

〈표 11〉 일본 지방세출예산의 기능별 분류(관, 항)

관(13)	항(39)
1. 의회비	의회비
2. 총무비	총무관리비, 2. 징세비, 3.호적주민기본대장비, 4. 선거비, 5.통계조사비, 6.감사위원비
3. 민생비	사회복지비, 2.노인복지비, 3.아동복지비, 4.생활보호비, 5.부인청소년대책비
4. 위생비	보건위생비, 2. 청소비, 3.공해대책비
5. 노동비	실업대책비, 2. 노동제비
6. 농림수산업비	농업비, 2. 임업비, 3. 수산업비
7. 상공비	상공비
8. 토목비	토목관리비, 2. 도로교량비, 3. 하천비, 4. 항만비, 5. 도시계획비, 6. 하수도비 7. 주택비, 8.교통안전대책비
9. 소방비	소방비
10. 교육비	교육총무비, 2. 소학교비, 3. 중학교비, 4. 유치원비, 5. 사회교육비, 6. 보건교육비
11. 공채비	공채비
12. 제지출금	토지개발기금
13. 예비비	예비비

자료: 지방재무편집국(2000)에서 발췌 작성

〈표 12〉 일본 지방세출예산의 성질별 분류

경제성질별(13)	성질별(28)
인건비	보수, 급료, 직원수당 등, 공제비, 재해보상비, 은급 및 퇴직연금, 보상비, 부담금, 보조금 및 교부금
물건비	임금(비정규직), 여비, 교체비, 수용비, 역무비, 위탁료, 사용료 및 임차료, 공과금
유지보수비	비품구입비, 원재료비(1), 보상·보전 및 배상금
부조비, 보조비	부조비, 기부금
보통건설사업비 재해복구사업비 실업대책비	공사청부비 원재료비(2) 공유재산구입비
공채비, 투자 및 출자금 적립금	상환금, 이자 및 할인료 투자 및 출자금 적립금
대부금 전출금(繰出金)	대부금 전출금

자료: 지방재무편집국(2000)에서 발췌 작성

구성항목(16개)과 상당히 유사하나, 우리나라의 경우 국가예산으로 편성되고 있거나 특별회계 예산으로 편성하고 있는 교육비, 경찰비 등이 단위기능으로 분류하고 있는 점이 차이점이다(〈표 11〉 참조).

#### 2) 세출예산의 성질별 분류

세출예산을 성질별로 분류하는 이유는 예산의 통제, 감사의 목적과 경비지출의 경제적 효과를 측정하기 위한 것인데, 우리나라의 경우 대분류(8), 중분류(37), 소분류(79)의 3단계로 구분하여 필요에 따라 이를 적절히 이용하고 있다. 일본의 경우 예산통제의 목적을 위한 성질별 분류(28)와 경비의 경제적 기능분석을 위한 경제성질별 분

류(13)의 2원적 분류를 하고 있다. 일본과 한국의 성질별 세출예산분류를 비교하면, 한국의 경우 인건비, 물건비 등 8개 대분류 하에 37개 과목을 설정하고 있으나, 일본은 13개 대분류 하에 28개 과목을 정하고 있다. 내용 면에서도 일본은 운영비 성격의 경비를 물건비와 유지보수비로 구분하고 투자 및 출자금과 대부금을 구분하는 등 성질별로 세 구분하고 있음을 알 수 있다(〈표 12〉 참조).

### 4. 지방자치단체의 회계제도

#### 가. 개요

정부회계 또는 공회계(公會計)는 예산에

〈표 13〉 일본 지방자치단체의 회계별 결산서류

회 계 구 분				결 산 서 류
일반 회계	-	-	-	세입세출결산서, 세입세출결산사항명세서, 실질수지에 관한 조서, 재산에 관한 조서 등
특별 회계	설치의무없음	·공영사업이외의 사업으로 조례에서 설치*)		세입세출결산서, 증빙서류 등
	설치의무화 (사업수행하는 경우)	공영 사업	공영기업	결산보고서, 대차대조표, 손익계산서, 잉여금계산서 또는 결손금계산서 등
			수익사업회계 등 기타사업	세입세출결산서, 증빙서류 등

\*)은 시가지재개발사업, 매립사업, 하수도사업, 용지취득사업 등을 말함

서 결산까지 재정자금을 계산, 기록, 보고하는 것이다. 이 점에서 일본 지방자치단체는 회계방식과 재무보고에서 현재 현금주의에 의한 복식부기방식의 회계처리를 채택하고 있다. 따라서 정부회계의 기본적 구조는 현금의 유입과 유출만을 다루는 현금주의이고 지금까지 커다란 변화가 이루어지지 않고 있다. 그런데 오늘날 재정은 국민생활에 중대한 영향을 미치기 때문에 재정자금의 계산과 기록, 보고는 보다 정확하게 재정운영에 연결되는 구조가 요구된다. 그런데 현금주의기록은 현금수지만을 다루기 때문에 가치의 감소를 반영하는 비용 계산이나 자산부채의 금액이 보고되지 않는다. 일본의 경우 이 때문에 사업의 진정한 비용을 파악하기 어렵고 자치단체가 보유하고 있는 자산의 가치가 명시되지 않는 등 정부회계제도의 문제점이 지적되어 오고 있다.<sup>13)</sup>

13) 이와 관련하여 일본은 정부회계의 개혁을 추진 중이다. 즉, 1997년 일본공인회계사협회에서

#### 나. 회계구분과 결산서류

세입세출결산서는 일반회계와 특별회계에 대하여 작성되는데, 특별회계에는 다양한 사업이 있고 결산서도 공영기업 등 특정사업에 대하여는 기업과 동일한 재무제표를 작성하고 있다. 각 회계별로 작성되는 결산서를 살펴보면 다음과 같다.

일반회계에서 작성되는 결산서는 세입세출결산서, 결산첨부서류 등이 있으며, 특별회계에서는 공영기업회계 가운데 재무규정

공회계원칙(公會計原則)을 발표한 이후, 동경도, 오사카, 미에현, 궁성현, 신내천현, 고베시 등 선도자치단체를 중심으로 기업회계방식의 발생주의회계에 의한 재무제표를 시범적으로 작성하고 있다. 공회계원칙(시안)의 내용을 보면, 재무제표로는 대차대조표, 성과보고서, 자금수지계산서, 부속설명서, 부기 등으로 하고, 고정자산은 크게 보통재산, 행정재산, 특정자산으로 구분하며 특정자산은 다시 인프라자산, 문화자산, 방위용자산, 천연자원, 커뮤니티자산으로 세 분류하고 있다.

이 적용되는 사업에 대해서는 기업회계에 준하여 결산보고서(예산결산대조표), 대차대조표, 손익계산서, 잉여금계산서 또는 결손금계산서, 잉여금처분계산서 또는 결손금처분계산서의 작성이 의무화되어 있다. 또한 첨부서류로서 증빙서류, 사업보고서, 수익비용명세서 등이 있다. 회계별로 작성되는 결산서류를 살펴보면 <표 13> 과 같다.

한편, 일반회계의 결산서는 홍보지 등을 통해 주민에게 개요가 공표된다. 그러나 특별회계의 결산에 대해서는 세입세출의 총액이 공표되는 정도이며 내용은 거의 명시되지 않는다. 이와 관련하여 지방재정은 일반회계를 중심으로 운영되고 있는데, 국민건강보험특별회계, 하수도특별회계 등 대부분 자치체에서 다액의 적자를 계상하고 있고 이 적자는 일반회계로부터 보전된다. 지방자치단체 재정상황의 본질을 이해하는데는 특별회계를 포함하여 보는 것이 필요하다. 또한 최근 자치단체가 출자하고 있는 제3섹터에서 거액의 부채를 안고서 파탄하는 사례가 보여지는데, 제3섹터나 공사, 공단 등에 대해서도 그 출자비율이나 채무보증을 하고 있는 법인에 대해서는 그 정보를 공표할 필요가 있다. 제3섹터의 재정상황은 주민이 알지 못하는 사이에 악화되어 최악의 상태로 공표되는 사례가 발견되고 있다.

#### 다. 결산서의 정보내용

지방자치단체 결산은 기본적으로는 예산 대비의 결산이다. 결산서로 작성되어야 하는 것은 세입세출결산서, 세입세출사항별명세

서, 실질수지에 관한 조서, 재산에 관한 조서이다. 이 중 세입세출결산서는 「관 款」「항 項」까지의 결산액, 세입세출사항별명세서는 「목 目」「절 節」까지 기재된다. 실질수지에 관한 조서는 실질수지명세, 재산 조서는 공유재산의 취득, 관리 및 처분을 재산의 구분, 종류, 용도, 수량, 취득금액 등에 대하여 기재한다. 기타 서류에 대해서는 각 자치단체가 결산설명서 등 필요하다고 인정되는 서류를 임의로 작성하고 있다.

이러한 결산서에서 어떠한 재무정보가 제공되는가는 매우 중요하다. 구체적으로 세입 정보로서는 관-항의 구분과 함께 예산현액, 수입액, 불납결손액, 수입미납액 등이 제공되고 세출정보로서는 관-항의 구분과 함께 예산현액, 지출액, 익년도이월액, 불납결손액 등이 제공된다.

## V. 외국사례의 시사점

### 1) 사례분석을 통한 시사점

지금까지 살펴본 정부회계 개혁동향 및 미국과 일본의 지방정부 예산회계제도의 사례분석을 통해 다음과 같은 몇 가지 점에서 시사점을 찾을 수 있다.

(1) 예산과목의 분류에서 각 국가의 분류 체계가 유사하게 편제되어 있다는 점이다. 다시 말해 미국의 경우 기능별, 사업별, 성질별, 품목별로 분류되어 있으며, 일본의 경우는 기능별, 성질별, 경제성질별로 분류하고 목에 해당하는 항목을 갖추고 있다. 결

〈표 14〉 세입세출결산서 양식사례

## □ 세입결산

관	항	예산 현액	조정액	수입액	불납 결손액	수입 미납액	예산현액과 수입액비교
1. 지방세	1. 시민세 2. 고정자산세 3. 경자동차세 4. 담배소비세 5. 광산세 6. 특별토지보유세 7. 입탕세						
2. 지방양여세	1. 자동차중량양여세 2. 지방도로양여세						
3. 이자할교부금	1. 이자할교부금						
4. 지방소비세 교부금	1. 지방소비세교부금						
5. 자동차취득세 교부금	1. 자동차취득세 교부금						
6. 지방특례 교부금	1. 지방특례교부금						
7. 지방교부세	1. 지방교부세						
8. 교통안전대책 특별교부금							

## □ 세출결산

관	항	예산 현액	지출액	익년도 이월액	불납 결손액	예산현액과 지출액비교
1. 의회비	1. 의회비					
2. 총무비	1. 총무관리비 2. 징세비 3. 호적주민기본대장비 4. 선거비 5. 통계조사비 6. 감사위원비					
3. 민생비	1. 사회복지비 2. 아동복지비 3. 재해구조비					
4. 위생비	1. 보건위생비 2. 청소비					
5. 농림수산업비	1. 농업비 2. 임업비 3. 수산업비					
6. 상공비	1. 상공비					



과적으로 우리 나라와 동일하지는 않지만 대체로 유사한 편제를 유지하고 있다는 점에서 회계제도가 발생주의에 의해 이루어지더라도 예산이 본래 수행하고 있는 관리기능, 통제기능, 계획기능 등은 중시되고 있다고 할 수 있다.

(2) 발생주의회계로의 변화추세에 있다는 점이다. 다시 말해 현금거래는 재정정책의 평가를 위한 기초자료로서 제약과 한계를 지니고 있기 때문에 전 세계적으로 정부거래를 발생주의에 의해 처리하는 자원중심회계(resource-based accounting)로의 이전이 이루어지고 있다.

(3) 예산과 회계의 연계 문제가 매우 중요하다라는 점이다. 발생주의(복식부기)회계의 도입과 관련하여 현실적으로 가장 어려운 문제 중의 하나는 정부회계를 발생주의로 전환하는 경우 각 국가의 정치환경과 현실적인 예산제도의 특성(현금주의회계의 지속적인 사용)에 기인하여 예산기초(현금주의)와 회계기초(발생주의)를 달리하는 이원체계(dual basis)를 채택하고 있다는 점이다.

(4) 발생주의에 의한 복식부기회계제도를 오랫동안 추진하여오고 있는 국가에서도 이를 전면적인 도입보다는 단계적이고 점진적인 도입을 통해 보다 신중을 기하고 있다는 점이다. 즉, 충분한 제도연구와 이를 토대로 한 시범운명을 거쳐 제도 및 시스템에 대한 타당성을 검증한 후 종합적이고 체계적으로 접근하고 있다.

## 2) 전반적인 정부회계개혁을 통한 시사점

한편, 정부부문 재정개혁과 관련하여 그동안 선진국을 중심으로 추진되어 온 정부회계 개혁의 전반적인 동향에 대한 개략적인 결론으로서 다음의 사항을 들 수 있다.

(1) 대부분의 국가들이 발생주의회계로의 전환을 추진하고 있으며 구체적인 접근 틀은 국가별로 특성을 달리하고 있다. 일반적으로 정부전체의 재무보고가 부서별 재무보고를 따르고 있다.

(2) 발생주의회계시스템은 각 국가별로 차이는 발견되지만, 대부분 예산회계는 현금주의이고 재무회계는 발생주의에 기초하는 소위 이중구조(Dual System)를 취하고 있다. 즉, 대부분 국가의 경우 선(先) 발생주의회계, 후(後) 발생주의예산 접근을 취함으로써 제도도입 단계에서 예산의 발생주의기초는 매우 장기적으로 검토하고 있음을 알 수 있다. 따라서 예산제도의 발생주의 전환은 정치적 결단과 오랜 시간이 요구된다.

(3) 중앙정부 개혁이 지방정부 개혁을 따르고 있다. 이 부분은 독립된 회계주체로서 종합행정을 수행하는 지방정부를 대상으로 충분한 시험운영(Pilot Project) 과정을 거쳐 제도의 타당성을 확보한 후 새로운 제도를 도입함으로써 개혁의 성공을 확보하려는 전략이라고 볼 수 있다.

(4) 발생주의회계의 도입은 재정전반을 변화시키는 커다란 변혁으로서 초기의 정치적 의사결정이 개혁과정의 속도를 높인다. 특히, 제도전환과정에서는 발생주의회계에

관한 외부조언(전문가)을 반드시 필요로 한다.

(5) 회계기반의 변화는 상당한 인적 및 물적 자원을 필요로 하고 지속적이고 확고한 추진을 위해서는 정치적 지지와 핵심공무원들의 제도전환에 대한 충분한 이해가 요구된다. 왜냐하면, 개혁과정에서 다양한 불만과 갈등을 해소하지 못하는 경우 이러한 점들이 자원의 낭비는 물론 성공적인 제도전환의 가장 큰 장애요인을 작용할 수 있기 때문이다. 제도전환에서 특히 핵심적인 역할을 하는 사람들(Key Players)은 재무부처(MoF), 내무부처(MoI), 의회 관련 담당자들이다.

### 〈참고문헌〉

강남구, 「발생주의·복식부기회계에 의한 2002 재정보고서」, 2003.  
부천시, 「2002 회계연도 통합재정보고서」, 2003.  
한국지방행정연구원, 「복식부기제도 도입에 따른 예산과 회계의 연계방안」, 2002.  
한국지방행정연구원·성도회계법인, 「복식부기회계제도 시험적용기본보고서」, 2003.  
행정자치부, 「복식부기도입연구용역 및 시험 적용결과보고」, 2002.  
加藤治彦, 「圖說 日本の財政」, 東京: 東洋經濟新報社, 2002.  
兼村 高文·星野 泉, 「自治體財政はやわか

り: 豫算·決算, バランスシートから行政評價の作成まで」, 東京: イマジン出版, 2001.

地方財務編輯局 編, 地方公共團體 歳入歳出科目解説, 東京 : ぎょうせい, 2000.

日本公認會計士協會, 「公會計委員會研究報告 第1號, 公會計原則(試案)」, 1997. 9.

ADB, Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries, 2003.

A. Premchand, Government Budgeting and Expenditure Controls : Theory and Practice, Washington, D.C.: IMF, 1983.

CIPFA, Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2000 : A Statement of Recommended Practice, 2000.

GASB, Statement No. 34 of GASB : Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis for State and Local Governments, 1999.

HM Treasury, Managing Resources: Analysing Resource Accounts, 2001.

IFAC PSC, Government Financial Reporting : Accounting Issues and Practices, 2000. 