

# 정부회계의 재정보고체계 도입과제: 지방정부 복식부기제도의 도입을 중심으로

윤 영 진\*

< 목 次 >

- |                      |                  |
|----------------------|------------------|
| I. 머리말               | 외적 여건            |
| II. 재정관리과정과 재정보고체계   | IV. 재정보고체계의 도입과제 |
| III. 재정보고체계에 영향을 미치는 | V. 맺음말           |

<요 약>

본 논문은 지방정부에 복식부기제도의 도입을 전제할 때 재정보고체계를 어떻게 구축할 것인가의 문제를 다루었다. 재정보고체계를 내적 구성요소로서 재정보고서의 종류와 내용, 외적 구성요소로서 보고실체, 보고단위, 보고시기에 대해 논점을 중심으로 살펴보았다. 재정보고서의 종류는 기본재무제표와 부속명세서로 구분하여 기본재무제표에는 재정상태표와 운영보고서를 포함하며, 부속명세서는 다양한 정보 이용자들의 정보욕구를 충족시키기 위해 다양한 자료를 제시하는 것이 바람직하다고 보았다. 보고실체와 보고단위는 현행 지방정부 예산회계계를 반영하여 보고실체는 각 지방자치단체로 하되, 일반회계, 기타특별회계, 공기업특별회계, 기금을 보고단위로 하여 연결방식으로 통합재정보고서를 작성할 것을 제시하였다.

## I. 머리말

최근 재정개혁의 흐름은 예산회계제도의 효율성, 투명성, 성과지향성을 제고하는 방향으로 진행되고 있다. 이러한 흐름을 가장 잘 뒷받침할 수 있는 제도화는 복식부기·발생주의회계의 도입이다. 기존 단식부기와 현금주의회계 하에서는 재

\* 계명대학교 사회과학대학 행정학과 교수

정운영의 효율성과 투명성을 제고하는 데에 한계를 보일 수밖에 없다. 우리나라는 중앙정부가 복식부기제도 도입을 시도하고 있고, 지방정부도 부천시와 서울 강남구가 시범기관으로 선정되어 사업을 추진 중에 있다. 복식부기가 단식부기보다 우월한 제도임이 분명하기 때문에 복식부기제도의 도입은 선택의 문제가 아니라 당위의 문제라고 볼 수 있다.

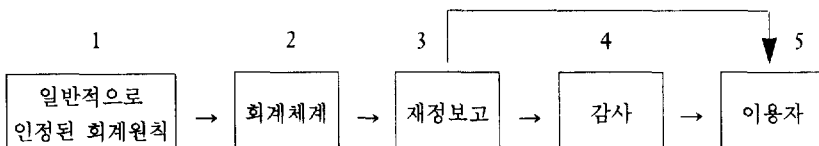
복식부기를 도입하기 위해서는 여러 가지 결정해야 할 사항들이 많다. 회계의 인식기준, 예산과목과 회계과목의 연계, 자산 및 부채의 인식과 평가, 재정보고서의 결정 등이 그것이다. 이러한 내용은 모두 회계기준에 포함되게 된다. 따라서 회계기준을 정하는 것은 앞의 내용을 구체적으로 결정하는 작업이라고 볼 수 있다.

본논문에서는 지방정부에 복식부기제도의 도입을 전제할 때 재정보고체계를 어떻게 구축할 것인가의 문제를 다루고자 한다. 재정보고서를 중심으로 내적 구성요소로서 종류와 내용, 외적 구성요소로 보고실체, 보고단위, 보고시기의 결정에 관해 논점을 제기하여 바람직한 대안을 모색하는 방식으로 논의를 전개할 것이다. 재정보고서는 결산상의 재정보고서를 의미하며, 예산에 관한 재정보고서는 논의대상에서 제외한다. 그리고 재정보고체계의 환경적 요소로서 회계체계, 재정보고의 목적, 재정정보 이용자를 검토한다.

## Ⅱ. 재정관리과정과 재정보고체계

### 1. 재정관리과정과 재정보고

정부의 재정관리과정은 정부회계체계와 재정보고 및 감사가 제도적으로 연결되어 있는 일련의 과정이다. 일반적으로 정부의 재정관리과정은 <그림 1>과 같이 5단계로 이루어진다. 1단계로 회계원칙이 정해지고, 2단계에서는 회계원칙에 근



자료: Thai(1983: 368).

<그림 1> 재정관리과정

거하여 회계체계가 작동하며, 3단계에서 재정보고가 이루어진다. 그런데 중간보고 또는 수시보고의 경우에는 4단계를 거치지 않고 바로 이용자에게 전달되지만 연례보고는 반드시 감사를 한 후 이용자에게 전달된다.

재정관리과정에서 정부의 재정보고와 감사는 회계체계와 밀접한 관련이 있다. 회계체계가 어떻게 구성되느냐에 따라 재정보고와 감사가 영향을 받게 된다. 단식부기 및 현금주의회계체계와 복식부기 및 발생주의회계체계 하의 재정보고 및 감사 방식은 달라질 수밖에 없다.

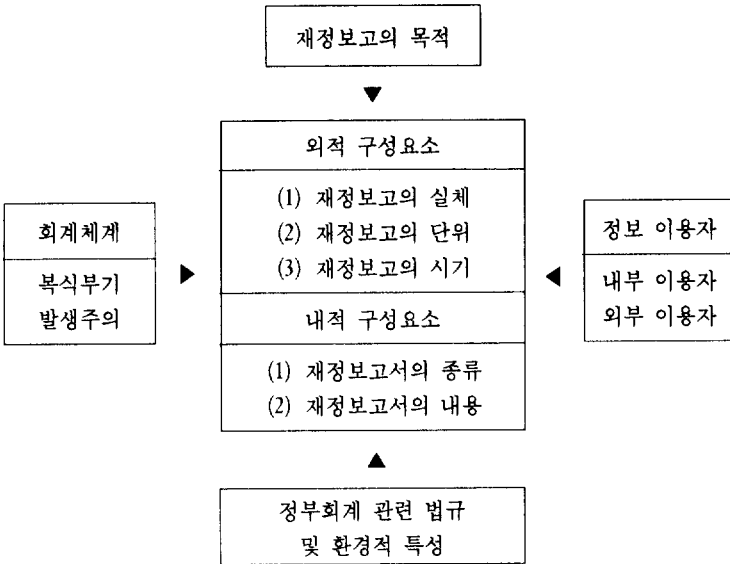
여기서 재정보고란 정부조직의 재정상태 및 운영에 관한 사실 및 판단자료를 전달(communicating)하는 총체적 과정을 말한다(Thai, 1983: 367). 좀더 구체적으로 말하면 정부조직의 자산, 부채, 펀드잔액 등의 재정상태와 수입, 지출을 통한 조직의 운영상태를 국민과 이해관계자에게 보고하는 행위를 말한다(윤성식·권수영, 1998: 224). 재정보고서는 회계체계를 바탕으로 재정보고 단계에서 산출된다. 재정보고서에는 재무제표, 내부관리 보고서 및 특수목적 외부보고서 등이 포함된다.<sup>1)</sup> 따라서 재정보고는 재정정보를 이용자에게 전달하는 수단이고, 재정보고서는 재정보고과정의 최종산물이라고 할 수 있다.

## 2. 재정보고체계

정부의 재정보고체계를 구축하기 위해서는 외적 구성요소로서 재정보고의 실체, 보고단위, 보고시기를 결정하고 내적 구성요소로서 재정보고서의 종류와 내용을 결정해야 한다. 여기서 내적 구성요소와 외적 구성요소의 구분은 재정보고서를 기준으로 구분한 것이다. 재정보고서의 결정과 관련된 것은 내적 구성요소, 재정보고서 외의 보고체계와 관련된 것은 외적 구성요소로 보고 있다.

그런데 이러한 구성요소들은 회계체계, 재정보고의 목적, 재정정보의 이용자, 예산회계 관련 법규 및 정부회계의 환경적 특성에 의해 직간접적으로 영향을 받는다. 따라서 재정보고체계의 구성요소를 결정하기 위해서는 이들 요인들을 검토해볼 필요가 있다. 정부의 재정보고체계의 결정요소를 그림으로 그리면 다음과 같다.

1) 재정보고서는 회계보고서(accounting reports), 결산보고서라고도 하며 재무제표보다는 광범위한 용어이다(남상오, 2000: 71). 그러나 때로는 재정보고서를 재무제표와 동일하게 보기도 한다.



〈그림 2〉 정부의 재정보고체계의 결정요소

### Ⅲ. 재정보고체계에 영향을 미치는 외적 여건

#### 1. 회계체계

정부회계는 기장 방식에 의해 단식부기와 복식부기로 구분할 수 있다. 단식부기(single-entry bookkeeping)는 현금의 수지와 같이 단일 항목의 증감을 중심으로 기록하는 방식이다. 복식부기(double-entry bookkeeping)는 경제의 일반 현상인 거래의 이중성을 회계처리에 반영하여 기록하는 방식이다. 복식부기는 자산, 부채, 자본을 인식하여 거래의 이중성에 따라 차변과 대변을 계상하고, 그 결과 차변의 합계와 대변의 합계가 반드시 일치하여(대차평균의 원리) 자기검증 기능을 가지는 기장방식이다. 한편 거래의 인식 기준에 의해 현금주의와 발생주의로 구분한다. 현금주의(cash basis)는 현금을 수취했을 때 수익으로 인식하고, 현금을 지불했을 때 비용으로 인식하는 회계기준이다. 발생주의(accrual basis)는 현금의 수불과는 관계없이 실질적으로 수익이 획득되거나 지출 또는 비용이 발생한 시점을 기준으로 한다.

두가지 유형의 관계를 보면 단식부기에서는 현금주의회계를 기록할 수 있지만 발생주의회계는 사실상 운용이 불가능하다. 단식부기에서는 자산, 부채, 자본을

별로 인식하지 않기 때문이다. 반면에 복식부기에서는 현금주의와 발생주의회계를 모두 운용할 수 있다. 그러나 독일처럼 현금주의 기준에 의한 복식부기를 운용하는 나라도 있지만 대부분의 선진국에서는(수정)발생주의 기준에 의한 복식부기제도를 운용하고 있다.

그런데 인식 기준에 의해 구분되는 회계기준은 현금주의와 발생주의라는 대립적인 두가지 기준만이 있는 것은 아니다. 오히려 순수한 현금주의와 완전 발생주의 기준을 양 극단으로 한 연속선 상에 여러 기준이 있는 것으로 보는 것이 타당하다. 국제회계연맹(International Federation of Accounting: IFAC)의 공공부문위원회(Public Sector Committee)는 현금기준, 수정현금기준, 수정발생기준, 발생기준으로 구분하고 있다(1991: 13-16). 또한 수정발생주의 기준을 축소수정발생주의, 순수수정발생주의, 확장수정발생주의로 구분하기도 한다(후데야 이사무, 1999: 85). 이 때 축소수정발생주의는 수입과 지출의 일부만을 포함하며, 확장수정발생주의는 수지항목이 아닌 비용항목을 포함한 경우를 지칭한다.

이러한 인식기준은 거래효과의 인식 및 측정 시기뿐만 아니라 측정대상을 결정해준다. 그리고 측정대상은 “보고주체의 재정상태(대차대조표) 안에 무엇을 제시할 것인가”와 관련이 있다. 즉, 재정보고서의 구성요소를 결정하게 된다. 인식기준, 측정대상, 측정초점의 관계와 각국의 예를 보면 다음과 같다.

〈표 1〉 회계기준과 측정대상의 유형

인식기준	현금주의회계		수정발생주의회계			완전발생주의회계	
	순수 현금주의	수정 현금주의	축소수정 발생주의	순수수정 발생주의	확장수정 발생주의	완전발생주의	
측정대상	(수정) 화폐성 자산·부채	화폐성 자산·부채	(수정) 화폐성 자산, 수취계정, 재고자산과 모든 부채		화폐성 자산, 수취계정, 재고자산과 모든 부채	(수정) 순자산 (지분)	모든 경제 자원 순자산 (지분)
측정초점	(수정) 순화폐성 부채	순화폐성 부채	(수정) 모든 순부채		모든 순부채	(수정) 순자산 (지분)	순자산 (지분)
해당 국가	일본, 독일, 덴마크	한국	네델란드, 캐나다, EU	프랑스	미국	스페인	뉴질랜드, 영국

자료: 후데야 이사무(1999: 87)에서 수정 게재함

현금주의 기준에서는 순화폐성 부채에 측정의 초점을 둔 대차대조표를 만들며, 화폐성 자산(현금·예금, 화폐성 적립금, 대부금, 투자)과 화폐성 부채(차입금)로 구성된다.<sup>2)</sup> 일본, 독일, 덴마크 등에서는 현금주의회계체계가 운영되고 있다. 수정발생주의 기준에서는 모든 순부채에 측정의 초점을 둔 대차대조표를 만들며, 화폐성 자산 외에 수취계정과 실현가능한 유형자산, 그리고 차입금 외에 지불계정과 모든 부채로 구성된다. 네델란드, 캐나다, 프랑스, 미국 등에서 수정발생주의회계가 적용되고 있다. 완전발생주의 기준에서는 순자산(지분)에 측정의 초점을 둔 대차대조표를 만들며, 모든 자산과 모든 부채로 구성된다.

여기서는 재정보고서를 구성하는 데에 수정발생주의를 도입할 것인가, 완전발생주의를 도입할 것인가가 쟁점이다. 이것은 재정보고서의 내용에 영향을 미친다.

중앙정부의 시안은 수정발생주의 도입을 건의하고 있다. 그 논거로서 완전발생주의는 실무 담당자에게 추정과 판단 및 복잡한 계산을 요구하고, 도입 초기부터 급진적 수준의 발생주의를 적용하는 경우 도입과정의 혼란과 시행착오로 실패를 초래할 우려가 있음을 들고 있다. 따라서 단계적으로 발생주의의 정도(수준)를 높여가는 것이 바람직하다는 것이다(안전회계법인, 2000).

지방자치단체의 시안은 완전발생주의 기준의 채택을 건의하고 있다. 그 논거로서 정부가 지향하는 행정·재정개혁의 정신과 방향, 정부회계의 공공책임성과 국민수요 반영, 수정발생주의를 채택한 다음 발생주의로 옮기는데 따르는 사회적 기회비용, 그리고 세계적 추세 등의 요인들을 들고 있다. 그러나 완전발생주의를 지향하는 것을 원칙으로 하되, 다만 측정, 평가 등 현실적 제약이 있거나 실무적 애로사항이 있는 경우에 예외사항을 인정하는 접근(수정발생주의)을 취하고 있다(한국지방행정연구원, 2000a: 38).

발생주의 기준을 어디에 설정할 것인가는 재무제표의 회계과목을 설정하는 데에 영향을 미친다. 그러나 여기서는 재무제표의 세부적인 내용까지 연계시키기 어렵기 때문에 수정발생주의와 완전발생주의를 별도로 구분하지 않을 것이다.

## 2. 재정보고의 목적

정부 재정보고의 목적은 정부 환경의 영향과 이용자의 정보요구를 고려해 설정

2) 순화폐성 부채의 경우에는 모든 화폐성 자산과 모든 차입금이 대차대조표를 통해 인식되지만, 수정 순화폐성 부채의 경우에는 화폐성 자산과 차입금이 부분적으로만 인식된다는 점에 특징이 있다.

된다. 이렇게 설정된 보고목적은 모든 정부기관의 재정보고에 적용되며, 재정보고체계의 구성에 영향을 미친다.

미국의 GASB는 “정부는 독특하다(government is unique)”고 말하면서 정부의 기본특성을 다음과 같이 두가지로 제시하고 있다(Johnson and Goodwin, 1988: 37). 첫째, 정부에서는 권력이 궁극적으로 시민의 손에 달려 있다. 시민들은 선거과정을 통해 공직자들에게 권력을 위임하며, 공직자들은 시민에 대한 책임성을 갖는다. 둘째, 정부의 주목표는 모든 시민의 총체적 복지를 증진하는 것이다. 민간부문에서는 재무목표가 주주의 투자수익률을 극대화하는 것이라면 지방정부는 조세와 다른 재무자원을 시민의 필요와 균형을 취하도록 하여 예산균형을 달성하는 것이다. GASB의 이러한 정부에 대한 시각은 공공회계책임을 강조한 근간이 되고 있다.

GASB는 공공회계책임을 중시하면서 재정보고의 목적으로 다음 세가지를 들고 있다(윤성식·권수영, 1998: 373-374; 이운재, 1999: 285 참조).

- ① 재정보고는 특정 정부실체가 그 회계책임을 완수하도록 도와주고 또한 재정보고 이용자들이 정부의 회계책임을 평가하는 데에 도움을 주어야 한다.
- ② 재정보고는 재정보고 이용자들이 정부실체의 당해연도 운영결과를 평가하는 데 도움이 되어야 한다.
- ③ 재정보고는 정부실체가 제공할 수 있는 서비스의 수준과 부채상환 능력을 평가하는 데 도움을 주어야 한다.

이러한 재정보고의 목적은 일반적으로 인정된 회계원칙(Generally Accepted Accounting Principles)을 정립하는 데에 도움을 주게 된다. 일반적으로 인정된 회계원칙에는 재정보고서의 유형과 측정 및 분류기준 등이 포함되어 있다.

그리고 재정보고의 목적을 충실히 달성하기 위하여 재정보고서와 관련하여 GASB는 다음과 같이 규정하고 있다.

- ① 재정운영의 관리통제와 입법기관의 감독을 원활히 하고, 필요한 경우에는 외부보고 목적을 위하여 적절한 중간재무제표와 재무상태, 운영결과 및 기타 필요한 정보에 관한 보고서를 작성하여야 한다.
- ② 정부단위의 모든 펀드와 계정그룹을 포함하는 포괄적 연차재정보고서를 작성하여 공표하여야 한다.
- ③ 포괄적 연차보고서와는 별도로 일반목적 재무제표를 발행할 수 있다. 일반목적 재무제표는 재무상태와 운영결과에 공정한 공시를 위하여 반드시 필요한 기본재무제표와 재무제표의 주석을 포함한다.

GASB가 외부재정보고를 강조한 반면 NCGA에 의해 채택된 목표들은 관리계획과 통제를 용이하게 하는 것에 초점을 맞추고 있다. 이 관점에 의하면 정부 재정보고의 목적은 기획과 예산편성에 유용한 정보를 제공하는 것이다. 그리고 자원의 획득 및 배분이 운영목표의 달성에 미치는 영향을 예측하는 데에 유용한 정보를 제공하는 것이다. 구체적인 정보는 다음과 같다(Chan, 1988: 24).

- ① 사업대안들이 정부기관의 단기적 재무자원에 미치는 영향을 예측하기 위한 정보
- ② 사업대안들이 정부기관의 재정상태에 미치는 영향을 예측하기 위한 정보

그런데 재정보고의 목적은 재정보고서의 종류와 내용을 구성하는 데에 영향을 미친다. 정부회계제도 개선은 정보공시의 관점과 효율적인 자원활용의 관점이 있는데 재정보고의 목적은 공공회계책임을 강조하여 정보공시의 관점을 강조하고 있다. 공공회계책임 및 정보공시는 납세자가 '알 권리'를 갖고 있다는 사고방식에서 출발한다. 이 경우 제공되는 재정정보는 재무자원을 포함하여 경제자원 전반에 대한 정보를 포함해야 한다.

### 3. 회계정보의 이용자와 용도

정부 재정보고서의 이용자는 기업의 경우보다 더 다양하다. Drebin, et al.(1981)은 공공부문의 회계정보에 대한 잠재적 이용자를 10개의 집단으로 구분하고 있다. 즉, 행정관리자, 입법부, 유권자, 납세자, 서비스 수혜자, 감독기관, 투자자(채권자), 피고용인, 물품 공급자, 보조금 제공자이다. 그런데 이들 많은 정보 이용자들은 동시에 여러가지 역할을 수행하는 경우가 많다. 예컨대 한 개인을 놓고 볼 때 그는 유권자이면서, 납세자이고, 정부기관의 피고용인일 수도 있고, 정부의 채권에 투자하고 있을 수도 있다.

이들 이용자들은 크게 내부 이용자와 외부 이용자로 구분할 수 있다. 내부 이용자는 정책결정자, 행정관리자, 피고용인 등이 있고, 외부 이용자는 입법부, 감독기관, 투자자와 채권자, 전문가, 물품 공급자 및 보조금 제공자, 그리고 일반 시민이 있다.

그런데 정부 재정보고서의 이용자는 그 역점 대상이 변화해왔다. 초기에는 내부 이용자 중심의 재정보고가 이루어진 반면에 추후 외부 이용자 중심의 재정보고로 변화했다. 이러한 변화는 미국의 경우 뚜렷한 모습을 보여준다(Chan, 1988: 21). 초기 정부회계 전국위원회(National Committee on Governmental Accounting)는



Governmental Accounting, Auditing and Financial Reporting(1968년)에서 내부 재정 관리에 역점을 두었다. 그런데 정부회계 전국평의회(National Council on Governmental Accounting)는 비교적 포괄적 입장을 표명하였다. 정부회계 전국평의회가 지원한 연구에서는 잠재적 이용자로서 많은 내부 및 외부 집단을 확인하였다. 그리고 정부회계기준위원회(Governmental Accounting Standards Board: GASB)는 재무회계기준위원회(Financial Accounting Standards Board: FASB)와 미국 공인회계사회(AICPA)의 재무제표의 목표(Objectives of Financial Statements, 1974)와 유사한 접근법을 따랐다. 그것은 특정 정보를 획득하는 데에 제한된 권한, 능력, 자원을 가진 외부 이용자에 초점을 맞추었다. 관리자는 의사결정에 필요한 정보를 무엇이든지 얻을 수 있는 능력을 갖고 있기 때문에 배제되었다. GASB는 일반목적 외부 재정보고서(general-purpose external financial reports)의 주요 이용자 집단으로 다음을 들고 있다. 즉, 시민, 입법기관 및 감독기관, 투자자와 채권자이다. 내부 이용자로는 행정관리자와 피고용인으로서의 공무원이 있다. 이들 정보수요자들은 이용목적에 맞는 나름대로의 정보를 필요로 한다.

### ① 시민집단

시민집단에는 서비스 수혜자, 유권자, 납세자가 동시에 존재한다. 서비스 수혜자는 서비스의 질과 양으로 표현된 서비스 전달에서의 정부의 효과성에 관심을 갖는다. 유권자는 공직자의 업적을 평가할 수 있는 정보와 자기들과 유사한 정책 선호를 갖는 공직자의 선출에 관심을 갖는다. 납세자는 서비스의 부담과 관련하여 가능한 가장 낮은 조세부담을 원하게 된다. 이들 세가지 역할의 관심사항들은 서로 상충될 수 있으며, 서로 다른 유형의 정보를 필요로 한다.

GASB이 제시한 시민집단들의 정부 재정보고서의 용도를 보면 다음과 같다. 즉, 효율성과 효과성의 평가, 금년도와 전년도 결과의 비교, 재정운영 및 재정상태의 평가, 예산과의 부합 여부 결정, 특정 사업 및 행동의 주장 등이다.

### ② 입법기관 및 감독기관

입법기관은 사업의 타당성과 향후 예산편성 시 고려하여야 할 회계정보를 필요로 한다. 그리고 행정부의 수입과 지출에 대해 금년도와 전년도의 비교, 다른 정부기관과의 비교에 의해 평가할 수 있는 정보를 원한다.

감독기관은 다양한 관계에서 파악할 수 있다. 예컨대 중앙정부와 지방정부 간의 관계에서 본다면 중앙정부는 지방정부에 권한과 책임을 위임하는 입법을 하고, 지방정부가 다양한 서비스를 제공하도록 자금을 배분하는 감독기관의 위치에

있다. 따라서 중앙정부는 지방정부의 지출이 정당하고 최소한의 서비스 공급을 하고 있는지를 파악할 수 있는 정보가 필요하다. 감사기관과 같은 기관에게 필요한 정보는 감독대상기관이 정당한 지출을 하고 있는지에 관한 재무정보 및 관련 통계정보이다. 이들 감독기관은 자금 운용 및 재정상태의 점검과 자금수지의 분석 등에 관한 정보를 필요로 한다. 또한 사업이 적정하고 효율적으로 집행되었는지의 여부에 대한 회계책임과 사업의 성과평가와 관련된 회계정보를 원한다.

### ③ 투자자와 채권자

투자자와 채권자는 정부의 채무상환능력을 확인하기 위해 필요한 정보를 원한다. 특히 정부의 부채와 채무상환에 필요한 가용 현금보유량에 관심을 갖는다. 또한 그들이 다른 곳에 투자했을 때에 얻을 수 있는 수익과 비교할 수 있는 자료를 원한다. 적자 탈피 능력에도 관심을 기울인다.

### ④ 행정관리자와 피고용인

행정부의 내부관리자는 사업별 또는 기능별 가용예산의 집행 및 향후 집행하여야 할 내용에 관한 정보를 필요로 한다. 또한 특정 사업의 비용 및 편익 등 사업 타당성에 관한 정보와 사업 및 재산 등이 제대로 관리되고 있는지에 관한 정보를 원한다.

피고용인으로서의 공무원들은 먼저 그들이 정부기관에서 계속 근무할 수 있는지에 관한 정보와 봉급 인상 또는 근무조건의 향상과 관련된 정보가 필요하다.

그런데 정부회계정보의 이용자는 기업회계와 달리 매우 다양하다는 점이 특징이다. 다양한 정보 이용자의 욕구를 충족시킬 수 있는 재정보고서의 작성이 중요하다. 이 경우 정보 이용자의 다양한 정보수요를 충족시키기 위해 제공해야 할 재정보고서의 종류를 어떻게 결정할 것인가가 주요 논점이다. 이것은 특히 부속명세서의 종류와 관련이 있다.

## 4. 정부회계 관련 법규 및 환경적 특성

정부회계는 기업회계와는 달리 재정보고의 내용 및 양식이 특히 예·결산과 관련하여 지방자치법, 지방재정법, 지방공기업법 등 법규에 의해 제약을 받으며, 예산회계가 의회에 의해 통제된다. 따라서 정부의 재정관리자는 기업 관리자에 비해 재량이 제한될 수밖에 없다. 또한 기업이 이윤추구를 목적으로 하는데 반해 정부는 공익을 추구하며, 시민들에 의해 공직자가 구성되어 공공책임성을 갖는

특징이 있다.

이러한 특성은 특히 정부 재정보고의 외적 조건에 영향을 미친다. 지방자치법과 지방재정법은 재정보고의 실체 및 단위의 결정에 영향을 미친다. 또한 재정보고의 절차도 법규에 의해 규정된다.

문제는 복식부기제도를 도입할 경우 현행 예산회계체계를 바꿀 것인가이다. 장기적으로는 복식부기제도에 적합한 법적 토대를 갖추는 것이 필요하다. 그러나 단식부기·현금주의회계에서 복식부기·(수정)발생주의회계로 전환하는 과정에서 급격한 제도의 변화는 공무원들의 저항을 야기하여 제도도입의 실패를 초래할 가능성이 있다. 따라서 복식부기제도 도입의 연착륙을 위해서는 현행 예산회계체계를 유지한 채 제도의 도입을 하는 것이 바람직하다고 생각한다.

## IV. 재정보고체계의 도입과제

### 1. 외적 구성요소

#### 1) 재정보고의 실체

재정보고의 실체(reporting entity)란 회계의 측정단위가 되는 분리된 경제주체로서 독립된 재정보고서를 작성하는 회계단위 실체를 말한다. 보고실체의 범위 결정은 회계처리 방법, 재정보고의 단위, 재정보고서의 종류 및 양식을 결정하는데 영향을 미친다.

보고실체를 결정하기 위해서는 감독단위(oversight unit)인 정부소유의 법적 실체(legal entity)에 국한 시킬 것인지 아니면 법적으로는 별개지만 여러모로 관련이 있는 조직을 포함시킬 것인지를 판단해야 한다. 이것과 관련하여 미국 GASB 보고서 제14호(1991년 6월)는 재정보고의 실체를 ① 주정부, 시, 군 등의 주요 정부단위(the primary government), ② 주요 정부단위가 재정적 책임을 갖는 조직(financial accountable), ③ 주요 정부단위와의 관계의 성격이나 중요성 때문에 보고실체에서 제외시키는 경우 당해 보고실체의 재무제표를 오도하거나 불완전하게 만들 수 있는 기타 조직 등으로 구성된다고 규정하고 있다. 주요 정부단위에 대하여 ②와 ③을 구성단위(component units)라고 한다(윤성식·권수영, 1998: 549; 이윤재, 1999: 296).

주요 정부단위는 법적 실체를 형성하고 있는 모든 조직들을 포함한다. 미국의

경우 지방자치단체 외에 교육자치구 등의 특수목적 정부기관도 주요 정부단위에 포함된다. 구성단위란 주요 정부단위로부터 법적으로는 독립된 조직이면서도 재무적으로는 주요 정부단위가 책임을 갖는 조직들을 말한다. 이 때의 재무적 책임이란 ① 주요 정부단위가 한 조직의 관리기관의 투표권자 중 과반수를 임명하고 또한 주요 정부단위의 의사를 강요할 수 있거나, ② 그 조직이 주요 정부단위에 특수한 재무적 효익 및 부담을 줄 가능성이 있는 경우를 말한다. 또한 ③ 특정 조직이 예산채택, 세금부과 및 세율결정, 공채발행 등에 있어 주요 정부단위의 승인을 얻어야 하는 등 주요 정부단위에 재정적으로 의존하고 있는 경우에도 주요 정부단위는 그 조직에 대하여 재정적으로 책임이 있는 것으로 간주된다(윤성식·권수영, 1998: 549). GASB는 잠재적 구성단위를 정부의 보고실체에 포함시킬지 여부를 판단하기 위해서 감독책임을 행사할 수 있는 능력, 공공서비스의 범위, 특수한 재무관계의 존재라는 3가지 기준을 적용하고 있다.

정부의 재정보고는 주요 정부단위와 구성단위의 재정상태 및 운영결과를 이용자들이 구별할 수 있도록 공시되어야 한다. 이를 위해 구성단위의 회계자료는 주요 정부단위의 회계자료와 구별하여 별도의 종란을 사용하여 공시하고 이의 합계액을 따로 표시하는 방법을 사용한다.

우리나라의 경우 주요 정부단위로는 법적 실체로서 지방자치법에 명시된 각 자치단체로 설정하는 것에 별 이의가 없어 보인다. 현재 지방재정법에 재정운영에 관한 재정보고서를 각 자치단체별로 제출하게 하고 있고, 자치권 및 예산편성단위와 일치하며, 각 자치단체별로 재정상태를 평가하는 것이 타당하기 때문이다. 문제는 사업소 형태의 지방공기업과 읍·면·동, 행정구와 같은 행정하부조직을 보고실체에 포함시킬 것인가가 논점이다.

재정보고의 비용-편익의 관점에서 볼 때 읍·면·동 등의 행정하부조직을 보고실체에 포함하는 것은 실익이 없다고 판단된다. 이들 기관은 행정 및 재정활동의 독립성, 재정에 대한 자기 책임성 등이 결여되어 있기 때문이다. 또한 전국적 통일을 기하기 위해서도 보고실체에 포함시키지 않는 것이 바람직하다. 다만 장기적으로 읍·면·동 등의 행정하부조직을 주요 정부단위에 대한 구성단위로 보고 포함시키는 것을 검토해 볼 수 있을 것이다. 이 때 구성단위의 회계자료는 주요 정부단위의 회계자료와 구별하여 별도의 종란을 사용하여 병기하고 이의 합계액을 따로 표시하는 방법을 사용한다.

그리고 사업소 형태의 지방공기업은 보고단위의 일환인 공기업특별회계에 포함

시켜 보고될 필요가 있다.

## 2) 재정보고의 단위

재정보고의 실체가 결정되면 보고실체의 재정상태 및 운영결과를 보여주는 보고단위를 결정해야 한다. 보고단위의 결정은 일반적으로 예산회계체계를 반영하여 이루어진다.

미국은 펀드별, 계정별로 보고단위를 설정하여 재정보고를 하도록 하고 있다. 정부형 펀드에 일반펀드, 특별수익펀드, 자본사업펀드, 부채펀드, 영구펀드, 기업형 펀드에 기업펀드와 내부 서비스 펀드, 신탁형 펀드에 연금신탁펀드, 투자신탁펀드, 사적목적펀드, 에이전시펀드, 그리고 계정그룹에 일반고정자산 계정그룹, 일반장기부채 계정그룹으로 보고단위를 설정하고 있다. 일본의(공회계원칙시안)에는 회계단위를 행정형 회계단위와 사업형 회계단위로 구분하고 있다. 행정형 회계단위는 일반회계를 중심으로 이루어지고, 사업형 회계단위는 특별회계 및 공고, 공단, 지방공기업 등을 중심으로 구성된다. 사업형 회계단위는 다시 수익획득형, 수지균형형, 행정대행형으로 구분할 수 있다.

우리나라의 재정보고 단위를 어떻게 설정할 것인가가 논점이다. 보고단위의 결정은 현재 운영되고 있는 예산회계체계를 그대로 반영하는 것이 타당해 보인다. 따라서 보고단위는 각 보고실체별로 일반회계, 기타특별회계, 공기업특별회계로 구성하되, 기금을 추가하여 4개의 보고단위로 설정하는 것이 바람직하다. 다만 기타특별회계와 공기업특별회계, 그리고 기금간에 유사한 사업이 존재하고 동일 회계 내에서도 특성이 다른 사업이 포함되어 있는 경우 등 불합리한 점이 있다. 또한 특별회계와 기금의 경우 자치단체간(특히 광역과 기초자치단체간) 차이가 존재하여 객관적으로 비교하는 데에 한계가 있다. 그럼에도 불구하고 현행 예산회계체계를 반영하여 보고단위를 설정하는 것이 제도의 조기 정착에 유리할 것으로 판단된다. 그러나 자치단체간 비교를 위하여 공기업특별회계는 그 구성내용을 통일시키는 것을 검토할 필요가 있다.

장기적으로는 행정형 회계단위와 사업형 회계단위로 회계체계를 재편성하는 것이 바람직할 것이다. 각 회계단위가 제공하는 정보의 유용성이 다르기 때문이다. 예컨대 행정형 보고단위에는 손익정보보다 자금수지에 관한 정보나 재무내용의 안정성에 관한 정보가 훨씬 유용하다고 할 수 있다. 사업형 회계단위는 일본에서의 분류처럼 수익획득형, 수지균형형, 행정대행형으로 구분할 수 있을 것이다.

### 3) 재정보고의 시기

재정보고의 시기와 관련하여 보고시기, 횟수, 방법 등에 관해 정해야 한다. 외국의 경우 기본 재무제표는 연 1회 보고되는 것이 일반적이다. 미국은 회계연도가 종료된 이후 모든 재정보고실체가 포괄적 연차재정보고서(Comprehensive Annual Financial Report)를 작성하여 공표한다. 포괄적 연차재정보고서는 정부보고실체의 공식 연말 보고서이며, 서설적 정보, 재무관계의 법적 규정과 계약조항의 준수여부를 증명하는 명세표 및 통계자료를 포함하고 있다.

그런데 연차재정보고서만으로는 기관의 운영에 필요한 정보를 충분히 제공할 수 없기 때문에 중간재정보고서를 작성한다. 중간재정보고서는 일정한 형식이 없이 정부기관마다 내부의 필요에 따라 작성되며, 주로 재정운영의 관리통제와 예산준수 여부의 확인을 위한 목적에 사용된다(이운재, 1999: 293). 형식을 보면 계정과목을 나열하고 예산액과 실제액을 비교하는 방식으로 작성하기도 하고, 재무제표의 형식을 따라 중간대차대조표를 예산대비 형식으로 작성하기도 한다. 시기는 월별, 분기별, 기타 적당한 간격으로 보고서를 작성한다. GASB는 중간재정보고서의 형식 및 보고시기에 대해서는 해당기관의 전문적 판단의 문제로 보고 있다.<sup>3)</sup>

재정보고의 시기와 관련된 논점은 공식적 재정보고의 횟수를 몇번으로 할 것이냐의 문제이다. 미국과 같이 공식적 연간재정보고는 연1회를 원칙으로 하되, 이용자의 정보욕구를 고려하여 규정은 "연1회 이상"으로 하는 것이 바람직하다고 생각한다. 이것은 현행 지방재정법의 재정운영상황의 공개의 원칙을 계승하는 의미가 있다. 지방재정법 제118조의 3에는 "지방자치단체의 장은 조례가 정하는 바에 의하여 매회계연도마다 1회 이상 세입·세출예산의 집행상황, 지방채 및 일시차입금의 현재액 공유재산의 증감 및 현황, 중요물품의 증감 및 현재액 기타 재정운영에 관한 중요사항을 주민에게 공개하여야 한다."고 규정하고 있다.

그리고 중간재정보고는 보고실체의 관리통제의 목적으로 자치단체가 자율적으로 결정할 수 있는 여지를 만들어주는 것이 바람직할 것이다.

보고시기는 발생주의에 기초한 복식부기를 도입할 경우 현재 2월말로 되어 있는 출납폐쇄기한의 폐지와 더불어 2월말을 보고시기로 정하는 것이 타당하다고 생각한다. 다만 회계법인과 같은 독립적인 제3자로부터 회계감사를 받아야 하는 점을 고려할 때 3월말로 정하는 것도 고려할 수 있을 것이다.<sup>4)</sup>

3) GASB. Codification, Sec. 2900. 103.

## 2. 내적 구성요소

### 1) 재정보고서의 종류

재정보고서는 재정보고의 목적, 재정정보 이용자의 이용목적 등에 의해 유형과 내용의 결정에 영향을 받는다. 재정보고는 공공회계책임을 확보하고 이용자의 의사결정에 유용한 정보를 제공하는 데에 목적이 있으므로 이에 적합한 재정보고서의 작성이 필요하다. 재정보고서에 포함될 정보로는 재무자원 유량(flow)의 측정에 기초한 수지정보, 경제자원 유량(flow)에 기초한 손익(성과)정보 외에 경제자원 저장(stock), 그리고 회계시스템으로부터 해석되지 않는 경제정보 등의 비재무정보가 포함된다.

그런데 정부 재정보고서의 종류를 결정할 때에는 정부 재정보고서의 특성과 몇 가지 원칙을 고려하여야 한다. 기업의 재무보고서와는 약간 다른 성격을 갖는 정부 재정보고서의 특징을 지적한다면 다음과 같다(윤영진 외, 1999: 187).

첫째, 민간부문 재무제표와 비교할 때 매우 다양한 재무제표가 작성된다. 민간 부문에서는 대차대조표, 손익계산서 및 현금흐름표가 주 재무제표인데 반해 정부 부문에서는 이에 준하는 재무제표 외에도 채무상황표, 계약상황명세서, 우발채무 보고서 등 정부의 채무관련 내용을 자세하게 작성·보고한다.

둘째, 정부 재정보고서는 비계량적인 정보도 최대한 정성적인 정보로 바꾸어 보고한다. 목표진술서, 서비스 성과보고서 등은 계량화하기 어려운 공공서비스의 특성을 평가하는 보고서의 예이다.

셋째, 예산과 추정치 그리고 실제치를 비교·제시함으로써 예산과 회계의 연계성을 강조한다.

이러한 정부 재정보고서의 특성을 감안할 때 재정보고서의 유형과 내용을 규정하는 과정에서 다음과 같은 원칙이 고려되어야 할 것이다(임성일, 2000: 16).

첫째, 지방자치단체의 재정보고서는 이용자의 이용목적과 공공책임성을 최대한 확보할 수 있는 방향에서 규정되어야 한다. 이를 위해 지방자치단체의 재정상태 및 재정운영 결과를 객관적이고 정확히 표시할 수 있어야 한다.

둘째, 재정보고서의 유형과 내용은 비용-효과적 관점에서 결정되어야 한다. 재정정보의 사회적 혜택과 생산비용 간에 적절한 조화가 이루어져야 한다.

셋째, 재정보고서는 각 회계간(보고단위간)의 연계성과 통일성을 고려하는 방

4) 현행 세입세출결산서 보고시기인 7월은 지방정부 예산편성 시기가 본격적으로 7~8월에 시작되는 점을 감안한다면 너무 늦은 시기이다.

향으로 결정되어야 한다.

이상의 여러 측면을 고려할 때 재정보고서 유형의 선택은 기본재무제표와 부속 명세서를 어떻게 구성하느냐의 문제이다. 재무제표는 보고실체의 재정상태, 경영 성과, 현금흐름 등을 나타내는 표로서 보고실체의 경제적 상황이 최종적으로 요약되는 표이다.

기업의 경우 재무제표의 종류로는 대차대조표, 손익계산서, 현금흐름표 등이 있다. 대차대조표는 일정시점에서의 기업의 재무상태를, 손익계산서는 일정기간의 기업의 경영성과를, 현금흐름표는 일정기간의 현금의 흐름을 나타낸다. 그런데 재무제표 중에서 중요시되는 것은 주로 대차대조표와 손익계산서이다. 이것이 기업의 경제적 상황을 가장 잘 요약하여 보여주기 때문이다. 따라서 정부 재정보고서의 기본재무제표에는 기업의 대차대조표와 손익계산서에 해당하는 보고서가 포함되어야 한다. 다만 정부부문의 특성을 감안할 때 손익계산서가 포함되어야 할지에 대한 논란이 있다. 문제는 이 두가지 재무제표 외에 무엇을 기본재무제표에 포함시키고 부속명세서로 만들 것인가이다.

참고로 각국의 재정보고서의 종류를 보면 <표 2>와 같다.

<표 2> 각국의 재정보고서 비교

구분	미국	뉴질랜드	일본	영국
기본재무제표	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 순자산보고서</li> <li>· 운영보고서</li> <li>· 예산집행보고서</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 재정성과표</li> <li>· 재정상태표</li> <li>· 현금흐름표</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 대차대조표</li> <li>· 성과보고(성과보고서 및 손익계산서 혹은 순자산증감계산서)</li> <li>· 자금수지계산서</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 대차대조표</li> <li>· 수입지출보고서</li> <li>· 현금흐름표</li> </ul>
부속명세서	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 유가증권명세서</li> <li>· 일반유형자산명세서</li> <li>· 사회간접자본명세서</li> <li>· 보존자원명세서</li> <li>· 차입금명세서</li> <li>· 지방채명세서</li> <li>· 채무보증명세서</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 채무상황표</li> <li>· 계약상황명세서</li> <li>· 우발채무명세서</li> <li>· 용도 미지정 지출과 비용 및 채무명세서</li> <li>· 위탁기금명세서</li> <li>· 회계정책보고서</li> <li>· 신탁재산보고서</li> <li>· 목표진술서</li> <li>· 서비스성과보고서</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 부속 설명서</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 회계정책기술서 등</li> </ul>

자료: 한국지방행정연구원(2000), 윤영진 외(1999) 참조.



기본재무제표에 무엇을 포함하며, 부속명세서로 어떤 자료를 제공할 것인가가 주요 논점이다. 행정자치부의〔지방자치단체 복식부기 도입을 위한 연구용역 과업 지시서〕에는 회계기준과 전산프로그램의 연계운영과 관련하여 시스템 상에서 경영성과, 재산상태, 원가계산 및 자금흐름상황 등을 기본적으로 제공할 것을 요구하고 있다. 그러나 재정보고서의 종류를 선택할 때에는 앞에서 논의한 정부 재정보고서의 특성과 도입원칙을 고려하여 결정해야 한다. 특히 도입 초기단계에서는 보고서 생산능력을 고려하여 비용-효과의 관점에서 선택할 필요가 있다.

기업의 대차대조표에 해당하는 재정상태표는 복식부기 도입 취지에 맞게 당연히 기본재무제표에 포함되어야 한다. 이를 통해 재정보고실체의 당해 회계연도말의 자산, 부채, 순자산의 상황을 파악할 수 있게 된다.

기업의 손익계산서에 해당하는 운영(활동)보고서를 기본재무제표에 포함하는 것에 대해서는 논란이 있다. 정부의 수입과 지출이 기업의 수익 및 비용 개념과 상이하며, 정부의 운영성과를 객관적으로 측정하기 어렵기 때문이다. 그러나 주민의 알 권리를 충족시키고 자치단체의 재정활동에 대한 총체적 성과를 보여주는 형태의 운영(활동)보고서는 기본재무제표에 포함되어야 할 것이다. 다만 정부의 운영보고서는 기업의 손익계산서와는 다르게 설계될 필요가 있다.

현금흐름표는 복식부기 도입 초기단계에서는 비용-효과적 관점에서 기본재무제표에 포함하지 않는 것이 바람직해 보인다. 현금흐름표의 작성방법은 직접법과 간접법이 있는데 대부분의 기업이 간접법으로 작성함으로써 일정기간의 현금흐름을 보여주는데 사실상 실패하고 있다. 다만 한번의 회계처리를 통해 현금흐름의 정보가 제공될 수 있는 회계시스템이 개발되는 경우에 이를 도입하는 장기적 과제로 남겨두는 것이 좋을 것이다.

부속명세서는 기본재무제표를 상세하게 설명하는 계정명세서 및 근거자료와 재정상태 및 재정운영상황을 파악하는데 필요한 기타자료들로 구성된다. 정부의 재정정보에 대한 다양한 이용자와 정보욕구를 고려할 때 다양한 부속명세서를 개발하여 제공할 필요가 있다. 이 경우 자치단체가 반드시 작성해야 하는 「필수적 부속명세서」와 자치단체 자율에 맡기는 「임의적 부속명세서」로 구분하는 것이 좋을 것이다. 부속명세서의 종류를 영역별로 유형화하여 예시하면 다음과 같다.<sup>5)</sup>

#### ○ 채무 관련 자료

5) 이 자료는 부천시·강남구의 복식부기제도 도입안에서 제시된 부속명세서 종류의 예를 필자가 분야별로 구분해 본 것임.

- 채무상황표(채무현재액, 채무상환계획 및 채무증감 변동내역)
- 채무부담명세서
- 차입금명세서
- 채무보증명세서
- 계약상황명세서

○ 예산집행 관련 자료

- 예산집행보고서(세입세출결산보고서)
- 사업별 예산결산보고서
- 세입금 불납결손 사유별 현황
- 기능별 성질별 결산현황
- 세출예산 불용액 현황
- 보조금 집행현황
- 주요사업 추진현황
- 명시이월 조서
- 계속비 조서

○ 재산 및 자산 관련 자료

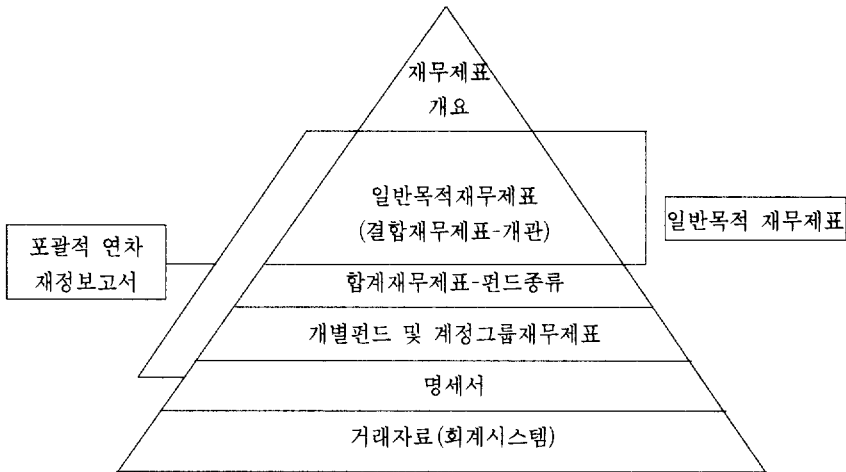
- 순자산증감표(재정상태의 변동에 대한 정보 제공)
- 사회간접자본명세서
- 보존자산명세서
- 유가증권명세서
- 현금예금명세서
- 공유재산증감 및 현재액 보고서
- 물품증감 및 현재액 보고서

○ 기타

2) 재정보고서의 내용

① 연차 재정보고서의 내용

재정보고서의 종류가 정해진 다음에는 보고해야 할 내용을 어느 범위까지 재정 보고서에 포함해야 할 것인가의 문제가 남는다. 이것에 대해서는 미국 GASB가 개발한 <그림 3>과 같은 재정보고 피라미드가 많은 시사를 해준다. 재정보고 피



자료: GASB, Codification, sec. 1900. 114.

〈그림 3〉 재정보고 피라미드

라미드의 맨 위는 총체적이고 통합된 요약자료를 표시하며, 맨 아래는 정부단위의 실제로 개별 거래 및 사건을 포함하고 있는 매우 자세하고 부피가 큰 보고서이다(윤성식·권수영, 1998: 542). GASB는 적절한 보고방법이 이 두 극단의 사이에 위치하는 것으로 규정하고 있다. 피라미드의 중간부분은 포괄적 연차보고서로, 여기에는 결합재무제표 및 합계재무제표와 법적·계약적 요구사항의 준수 여부를 확인하여야 하는 경우에 개별펀드 및 계정그룹 재무제표와 필요한 명세서 및 통계자료를 포함하도록 하고 있다.

그런데 포괄적 연차재정보고서는 서설부분, 재무부분, 통계부분의 3개 부분으로 구성되고, 그 세부적 내용을 보면 <표 3>과 같다. 여기서 중요한 부분은 재무부분으로서 감사보고서와 일반목적 재무제표, 합계재무제표, 개별펀드, 계정그룹별 재무제표, 그리고 명세서로 구성되어 있다. 재무부분에는 재무제표 외에 감사보고서가 첨부되어 보고되고 있음을 볼 수 있다.

그런데 뉴질랜드에서는 정부 재정보고서에 대해서 회계책임 보고서와 회계감사 보고서를 동시에 첨부하여 제출하게 하고 있다. 회계책임 보고서는 재정부 장관이 재정보고서에 포함된 정보의 신뢰성과 재정법의 준수 여부에 모든 책임이 있으며, 재무관이 일반적으로 인정된 회계원칙을 준수하였음을 확인하였다는 점을 표명한 보고서이다. 회계감사 보고서는 정부가 제출한 재무제표를 감사원장의 책임으로 감사한 다음 적정성 여부를 판단하여 감사 의견을 표명한 보고서이다.

〈표 3〉 포괄적 연차재정보고서의 내용

서 설 부 분	
GASB에 의해 요구되는 구성요소	기타 일반적으로 포함되는 요소
· 목차 · 전달서한 · 기타 중요한 자료	· 주요 공직자 · 조직도표 · GFOA 증명서
재 무 부 분	
감사 보고서	일반목적 재무제표 (결합재무제표 - 개관) · 결합대차대조표 · 결합수익, 지출 및 펀드잔액 변동계산서 · 결합수익, 지출 및 펀드지분 또는 이익잉여금 변동계산서 · 결합현금흐름표 · 주식 · 필수적인 보충적 정보
	합계재무제표, 개별펀드 및 계정그룹 재무제표, 명세서 · 합계재무제표 · 개별펀드 재무제표와 계정그룹 재무제표 · 명세서
통 계 부 분	
· 최근 10년간 자료에 대한 통계표	· 기타 통계표

자료: 윤성식·권수영(1998: 545) 참조.

일본의 공회계 원칙(시안)(1997)에서 정한 재정보고서 체계는 핵심인 재무보고서류를 포함하여 다음과 같은 체계로 구성되어 있다.

- 개요설명(보고주체의 개요, 우선과제, 회계상의 특기사항 또는 유의사항에 대한 설명)
- 회계상의 기본이 되는 사항, 회계방침 등의 설명서
- 대차대조표
- 성과보고(성과보고서 및 손익계산서 혹은 순자산증감계산서)
- 자금수지계산서
- 부속설명서
- 부기사항(직원연금, 우발적 사항, 후발사항, 재정적 약속, 회계상의 장래 부채에 해당하는 법률상의 채무 등)

우리나라 재정보고서의 구성체계도 미국의 포괄적 연차재정보고서의 형식을 원

용하는 것이 좋을 것으로 판단된다. 전체적인 틀은 서설, 재무부분, 통계부분의 3개 부분으로 구성하고, 재무부분에는 각 회계단위를 결합한 결합재무제표와 각 회계단위별 재무제표, 그리고 명세서를 포함하는 것으로 구성하는 것이다. 여기에 회계감사 보고서가 반드시 첨부되도록 해야 할 것이다. 뉴질랜드처럼 회계책임 보고서의 첨부도 고려할 만하다고 생각한다.

## ② 통합재정보고서

지방자치단체 전체의 재정상태 및 재정운영 상황을 정보이용자에게 명확하게 공개하기 위해서는 재정보고단위(회계단위) 간에 긴밀한 재무적 연계성을 제고시킬 수 있는 통합재정보고서를 작성할 필요가 있다. 다른 보고실체 및 회계단위의 재무제표를 종합하는 방법으로서는 연결, 결합, 병기의 방법이 있다. 연결은 대응하는 내부거래를 삭제하여 재무제표 기재수치를 합산하는 방법이다. 결합은 내부거래를 삭제하지 않고 각 재무제표의 수치를 합산하는 방법이다. 병기는 다른 보고실체 및 회계단위의 재무제표를 단순히 하나의 표에 열거하여 기재하는 것으로 수치를 합산하지 않는 방법이다.

외국의 예를 보면 미국은 상이한 펀드를 결합하여 보고서를 작성하는데 반해, 영국과 일본은 각 회계단위를 연결하는 방법을 채택하거나 제시하고 있다.

우리나라에서 제시되고 있는 안은 일반회계, 기타특별회계, 공기업특별회계, 기금을 연결하여 재정상태표, 운영보고서, 현금흐름표의 통합재무제표를 작성하는 것으로 되어 있다(산동회계법인, 2000). 이 때 회계단위간의 내부거래는 제거하여 작성한다. 내부거래의 유형은 예탁금수입, 공기업경상잔출금 등과 같은 회계간 거래와 국비 및 시도비 보조금과 같은 자치단체와 중앙정부간 또는 자치단체간 거래로 구분된다. 일반정부형 보고단위에서 작성하는 운영보고서와 공기업 특별회계에서 작성하는 손익계산서간에는 본질적인 차이가 있다는 이유로 통합재정보고에 대해 부정적으로 보는 견해도 있다. 그러나 보고단위를 행정형과 사업형으로 구분하기 전까지는 4개의 보고단위를 연결하여 통합하는 방식을 취하는 것이 타당하다고 생각된다. 이 때 지방자치단체 전체의 통합재무제표는 보고단위별 연결재무제표를 다열 형식으로 작성하여 보고하는 방식이 될 것이다.

## ③ 재무제표의 세부내용

재정보고서의 핵심인 재무제표의 세부내용을 구성하기 위해서는 기업의 재무제표 작성에 적용되는 일반원칙이 정부부문의 재무제표에도 그대로 적용되어야 한다. 예컨대 대차대조표의 작성원칙인 자산, 부채, 자본 등의 구분표시 원칙, 총

액표시 원칙, 1년 기준 원칙, 유동성 배열법 등은 정부 재무제표에도 그대로 적용될 수 있다.

그러나 정부부문의 특성상 정부 재정보고서에 포함되어야 할 내용에 대해서 신중히 접근해야 될 경우도 있다. 대표적인 예가 공공자산의 인식범위이다. 가령 사회간접자산은 자치단체에 유지관리에 관한 부담이 되는 자산인만큼 자치단체에서 일반고정자산과 같은 수준에서 관리하도록 하는 것은 재정정보 이용자의 의사결정을 왜곡할 수 있다(이병철, 2000: 45). 자치단체의 자산규모가 사회간접자산의 증가로 점증하면 할수록 그만큼 자치단체의 재정부담은 늘어나고 납세자인 주민들이나 채권자인 금융기관, 지방채 등을 구입하는 투자자에게는 부정적인 정보가 되는 것이다. 그 밖에도 유물 등의 보존자산, 천연자원 등의 인식 여부에 대해서도 여러 가지 여건을 고려하여 재무제표의 포함 여부를 결정해야 한다.

운영보고서의 형식과 내용에 대해서도 기업의 손익계산서와 본질적으로 다른 점을 고려할 때 작성방법에 대해서 논란이 일어나고 있다. 예컨대 자치단체 의존재원의 경우 이를 수익으로 처리해야 한다는 견해와 자본전입 혹은 특별이익으로 처리해야 한다는 견해가 대립되고 있다. 재무제표의 세부적인 내용을 결정하는 것은 정부회계의 특성 및 환경적 여건 등을 고려하여 회계정책적으로 결정해야 할 사안이라고 볼 수 있다.<sup>6)</sup>

## V. 맺음말

지금까지 재정보고체계를 재정보고서를 중심으로 내적 구성요소로서 재정보고서의 종류와 내용, 외적 구성요소로서 보고실체, 보고단위, 보고시기에 대해 논점을 중심으로 살펴보았다. 재정보고서의 종류는 기본재무제표와 부속명세서로 구분하여 기본재무제표에는 재정상대표와 운영보고서만을 포함하는 것이 적절함을 주장하였다. 부속명세서는 정부회계의 다양한 정보 이용자의 정보욕구를 충족시키기 위해 다양한 자료를 제시하는 것이 바람직하다고 보았다. 보고실체와 보고단위는 현행 지방정부 예산회계체계를 반영하여 구성하는 것이 좋을 것이다.

6) 재무제표의 구체적인 회계과목의 결정은 회계기준의 주요내용을 형성하며, 재정보고서의 내용에도 영향을 미친다. 회계기준 결정의 주요 논점에 대해서는 한국지방행정연구원(2000 a, b)을 참조하기 바람.

즉, 보고실체는 각 지방자치단체로 하되, 일반회계, 기타특별회계, 공기업특별회계, 기금을 보고단위로 하여 연결방식으로 통합재정보고서를 작성하는 것이다. 보고시기는 연1회 연차보고서를 작성·보고하되, 필요한 경우 중간보고서를 작성하도록 하는 것이 좋을 것이다.

이러한 재정보고에 관한 결정사항들은 모두 회계기준에 반영되어야 한다. 그리고 회계기준은 상황의 변화에 따라 융통성 있게 수정될 수 있도록 운영되어야 한다. 이를 위해서는 미국의 정부회계기준위원회(GASB)와 같은 기구를 설립할 필요가 있다. 모든 자치단체에 통일된 기준이 필요할 뿐만 아니라 중앙정부와 지방정부간의 통일된 기준이 필요하기 때문이다.

## 참고문헌

- 남상오, 「회계원리」 제 5 판, 서울: 다산출판사, 2000.
- 산동회계법인, 「지방자치단체 복식부기회계 도입을 위한 회계규정보고서(초안)」, 2000. 7. 13.
- 안건회계법인, 「정부회계제도 개편을 위한 정부회계기준 제정 공청회: 발생주의·복식부기 회계제도 도입」, 2000. 6. 16.
- 윤성식·권수영, 「정부회계: 예산, 원가, 회계 및 감사」, 서울: 법문사, 1998.
- 운영진 외, 「정부개혁의 모델: 뉴질랜드에서 배운다」, 서울: 지샘, 1999.
- 이병철, “공공자산의 인식범위와 측정기준의 설정,” 「지방행정연구」 제14권 제 1 호, 한국지방행정연구원, 2000.
- 이영조·문인수, “지방정부의 기업회계 도입의 기대와 과제,” 「한국행정논집」 제 12권 제 2 호, 2000.
- 이윤재, 「현대 정부 및 비영리회계」, 서울: 박영사, 1999.
- 일본공인회계사협회, 「공회계원칙(시안)」, 공회계위원회 연구보고서 제 1 호, 1997.
- 임성일, “지방자치단체 예산회계제도의 혁신방향,” 「지방행정연구」 제14권 제 1 호, 한국지방행정연구원, 2000.
- 한국지방행정연구원, 「복식부기 회계기준 주요논점」, 2000a.
- 한국지방행정연구원, 「복식부기 회계기준 주요논점(Ⅱ)」, 2000b.
- 후데야 이사무, 「가치창조적 국가경영을 위한 정부회계 혁명」, 갈렙앤컴퍼니 편

역, 서울: 한·얼, 1999.

Chan, James L., "The Governmental Environment: Characteristics and Influences on Governmental Accounting and Financial Reporting," in Nicholas G. Apostolou and D. Larry Crumbley, *Handbook of Governmental Accounting and Finance*, New York: John Wiley & Sons, 1988.

Davidson, Sidney, et al., *Financial Reporting by State and Local Government Units*, Chicago: Univ. of Chicago, 1977.

Drebin, A. R., J. L. Chan and L.C. Ferguson, *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units: A Research Study*, National Council on Government Accounting, Chicago, 1981.

Engstrom, John H., "Understanding and Using Government Financial Statements," in Roy T. Meyers (ed.), *Handbook of Government Budgeting*, San Francisco: Jossey-Bass Publishers, 1999.

International Federation of Accounting, *Financial Reporting by National Government*, 1991.

Johnson, Walter L. and Glen L. Goodwin, "State and Local Government Accounting Principles," in Nicholas G. Apostolou and D. Larry Crumbley, *Handbook of Governmental Accounting and Finance*, New York: John Wiley & Sons, 1988.

Mautz, R. K., "Generally Accepted Accounting Principles and Federal Government Financial Reporting," *Public Budgeting and Finance* 11(4), 1991.

Thai, Khi V., "Government Financial Reporting and Auditing," in Jack Rabin and Thomas D. Lynch (eds.), *Handbook on Public Budgeting and Financial Management*, New York: Marcel Dekker Inc., 1983.