

복식부기회계제도에서의 지방자치단체사업의 원가산정에 관한 연구

- 공공도서관 사업을 중심으로 -

A Study on the Cost Accounting of Local Government Transportation
Programs in Accrual and Double-Entry Accounting System

- Concerning the Public Libraries -

주 운 현*

Choo, Woon-Hyun

Ⅰ 목 차 Ⅰ

- I. 서론
- II. 이론적 논의와 분석틀의 검토
- III. 사업원가 분석
- IV. 분석결과
- V. 결론

현재 재정의 투명성, 회계책임성, 성과측정을 위한 재정정보 산출을 위하여 지방자치단체에 2007년도부터 복식부기제도가 도입되어 시행 중에 있다.

이러한 복식부기제도의 순기능이 제대로 발휘되기 위해서는 복식부기와 더불어 발생주의 원가회계가 함께 도입되어야 하며 현재 사업별예산제도의 도입이 추진되고 있다. 그런데 이 예산은 원가계산을 필수적 조건으로 하고 있다. 그러나 현행 복식부기 제도와 복식부기 회계처리 시스템은 자치단체 전체의 통합재무보고에 초점이 맞추어져 있으며, 사업별 예산제도가 도입되었음에도 불구하고 사업별로 어떻게 원가를 산정할 것인가의 문제는 본격적으로 논의가 진행되고 있지 못한 상황이다.

논문 접수일: 2008년 2월 5일

* 건국대학교

이에 본 연구는 현행 복식부기 제도와 복식부기 전산시스템에서 산출된 수치를 이용하여 사업별 원가를 산출하는 시도를 통하여 현행 복식부기 제도 및 전산시스템의 개선점을 파악하고 이를 해결하기 위한 정책적 대안을 제시함을 그 목적으로 한다.

분석결과 현행 복식부기 시스템은 통합재무보고 관점에서 치중되어 있어, 사업별 원가 산정을 위하여 원가계산준칙이 만들어져야 하는 것은 물론, 현행 시스템에서 보완되어야 할 사항이 많이 발견되었다. 즉, 현행 복식부기시스템은 사업별원가 산정에는 적합하지 않은 부분이 많으므로 이를 보완해야만 사업별원가를 적절하게 산정할 수 있을 것이다.

이러한 분석결과를 토대로 현행 복식부기회계상에서의 원가산정을 통하여 지방자치단체가 예산절감을 통한 효율적인 재정운영에 실질적인 도움을 줄 것이다.

□ 주제어: 지방자치단체사업, 원가산정, 복식부기제도, 사업별예산제도

Since the adoption of the Accrual and Double-Entry Accounting System in 2007, it has been implemented to produce more financial information necessary to have the transparency of public finance, better fiscal responsibility, and performance evaluation. In order for this system to function well, then there should be accompanied by accrual basis.

At present, we tried to adopt program budgeting system. This budget system, however, is based on cost accounting. Even though program budgeting system is adopted and implemented, we have had difficulty finding the better waysto estimate the cost, since the present 'Accrual and Double-Entry Accounting System' have focused on total financial report of every municipalities.

Therefore, this paper tries to make suggestions in order to solve this problem by finding out the remedy for the present Accrual and Double-Entry Accounting System, and making use of the figures extracted from it. The result shows that there should be more efforts to complement the present system and make the principle for counting the cost. That is, a lot of inappropriate things have been found in case of program cost accounting in the present system, we could make better calculation of program cost by complementing and improving it.

Based on this result, we can expect that this new approach to calculate the cost can help local governments handle the finance more effectively than before.

□ Keywords: Local Government Transportation Programs, Cost Accounting, Accrual and Double-Entry Accounting System

I. 서 론

1980년대 이후 주요 선진국들은 효율적인 정부구축을 위해 공공부문의 개혁을 추진하고 있다. 이러한 개혁의 목적은 공공부문의 효과성과 효율성 개선, 고객에 대한 대응성 강화, 공공지출 감축 등에 있다.¹⁾

이러한 환경변화와 관련하여 각국은 발생주의원리와 복식부기방식에 기초하여 정부회계를 처리하는 것을 핵심으로 하는 예산회계제도의 개선책을 적극적으로 모색하고 있다. 정부부문은 오래 동안 현금주의를 사용해 왔다. 그러나 정부운영에 대한 효율성과 자원사용에 대한 책임성 강화가 요구됨에 따라 정부부문의 현금주의회계를 기업적 회계원칙 또는 발생주의회계로 전환하여 성과측정의 중요한 수단으로 성과주의예산제도를 도입하는 추세이다.

이에 우리나라도 재정의 투명성, 회계책임성, 성과측정을 위한 재정정보 산출을 위하여 지방자치단체에 2007년도부터 복식부기제도가 도입되어 시행 중에 있다.

이러한 복식부기제도를 도입함으로써 기존의 현금주의 단식부기가 가지고 있던 여러 문제점들(특히, 정부활동의 경제적 비용과 편익, 재정상태의 변화, 그리고 정책결정과 성과측정에 필수적인 재무정보를 제공하지 못하고 있다. 즉, 행정활동에 원가개념을 무시하기 때문에 비용과 효과에 대한 측정이 어려워진다.)을 보완할 수 있을 뿐만 아니라 지방자치단체의 공유재산의 관리과정에서 발생하는 자산, 부채, 수익, 비용의 변화를 포착할 수 있게 되어 재산의 변화가 어떤 이유에서 발생하게 되는지에 대해서도 동시에 회계처리 할 수 있게 된다. 더구나 수익과 비용이 측정이 가능하기 때문에 지방자치단체 활동의 성과측정을 위한 순원가정보의 제공도 가능하게 될 것이다. 이러한 순기능이 제대로 발휘되기 위해서는 복식부기와 더불어 발생주의 원가회계가 함께 도입되어야 하며 현재 사업별예산제도의 도입이 추진되고 있다. 그런데 이 예산은 원가계산을 필수적 조건으로 하고 있다.

그런데, 현행 복식부기 제도와 복식부기 회계처리 시스템은 자치단체 전체의 통합재무보고에 초점이 맞추어져 있으며, 사업별 예산제도가 도입되었음에도 불구하고 사업별로 어떻게 원가를 산정할 것인가의 문제는 본격적으로 논의가 진행되고 있지 못한 상황이다.

사업별 원가를 산정하려면 구체적인 실행방법도 중요하지만, 관련 법령에 근거가 명시되어야 한다. 원가계산준칙은 지방자치단체의 회계기준인 「지방자치단체의 회계기준에 관한 규

1) 공공부문 개혁의 성공을 위해서는 행정개혁과 함께 재정개혁을 유기적으로 추진하는 것이 필요하다. 주요 재정개혁의 내용은 재무정보를 이용한 성과측정, 전략경영의 도입, 예산삭감과 긴축재정을 통한 원가절감과 생산성 향상, 정부예산 및 회계에 발생주의 원리의 도입 등이다(행정자치부·한국지방행정연구원, 2004:64).

칙(행정자치부 훈령 제210호)』 제29조 제3항의 규정에 의하여 행정자치부 장관이 정하도록 하고 있는데, 동 규칙의 부칙에 따라 적용이 유예되어 현재 제정되어 있지 않다. 즉, 복식부기가 도입되었음에도, 사업별 원가의 산정은 논의가 진전되지 않고 있으며, 지방자치단체의 실제 회계처리 내역을 토대로 하여 계산된 연구도 거의 없는 것으로 파악된다. 이는 지방자치단체의 사업원가를 산정할 때 지원부서 및 자치단체 전체 수준에서 발생하는 공통비용을 어떻게 사업별로 배부할 것인지 결정하는 것이 사업별 원가 계산의 핵심적 내용 가운데 하나라고 판단되나, 현재의 복식부기 제도와 복식부기 전산시스템 하에서는 사업별 배부 자체는 물론, 사업별로 배부하기 위한 기초 데이터(사업부서의 투입인력, 인건비 등)의 집계가 용이한지의 여부에 대하여도 연구가 거의 진행되지 않고 있다.

이에 본 연구는 현행 복식부기 제도와 복식부기 전산시스템에서 산출된 수치를 이용하여 사업별 원가를 산출하는 시도를 통하여 현행 복식부기 제도 및 전산시스템의 개선점을 파악하고 이를 해결하기 위한 정책적 대안을 제시함을 그 목적으로 한다.²⁾

이를 위해 주요 연구대상은 특정 자치단체의 특정 사업소에서 수행하는 사업을 대상으로 선정하여 2년 이상의 기간에 대한 해당 사업의 원가를 산출하는 것으로 하였다. 2년 이상의 기간에 대하여 분석한 것은 기간별 비교를 통하여 원가발생요소를 파악하고 산출된 원가의 정합성을 제고하기 위한 것이다.

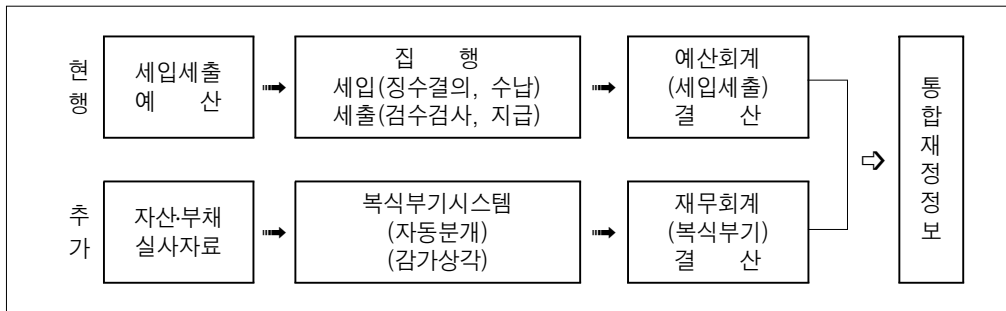
연구 대상 사업은 입수가 가능한 자료의 폭을 넓히기 위하여 타당성 조사가 실시되는 사업 중 공공도서관을 대상으로 하였다. 이러한 연구결과를 토대로 현행 복식부기회계상에서의 원가 산정을 통하여 지방자치단체가 예산절감을 통한 효율적인 재정운영에 실질적인 도움을 줄 것이다.

2) 본 연구는 자치단체 전체의 사업별원가를 산정 또는 공통비 배분비율을 산정하는 것이 목적이 아니며, 사업별 원가를 산정하는데 장애요소를 파악하는 것이 주된 목적이므로 상대적으로 원가 배부 문제에서 자유로운 특정 사업소에서 수행하는 사업을 대상으로 연구를 수행하고자 한다.

II. 이론적 논의와 분석틀의 검토

지방자치단체에 발생주의와 복식부기제도를 도입한 이유는 기존의 지방자치단체 예산회계는 세입예산과 세출예산에 의하여 현금의 수입과 지출을 예산항목에 따라 기록하는 단식부기 방식을 사용하고 있는데, 이는 현금의 입출금 상태에 따라 단순하게 그 사실을 기록하기 때문에 이해하기 쉽다는 장점을 가지고 있지만 지방재정상태나 자산관리 등의 기록에 있어서 부족한 점이 있기 때문에 도입하게 되었다. 아래의 <그림 1>에서 보여주는 것처럼 예산회계에 의한 현금의 수입과 지출을 기록하면서 동시에 재무회계를 위한 보충적인 정보 및 코드를 컴퓨터에 입력하면 전산회계시스템에 의해서 자동으로 재무회계 기록이 생성되게 되어 있다.

<그림 1> 예산회계와 재무회계의 연계도



자료: 김경호외, 2007:109.

1. 지방자치단체 사업의 원가분석

1) 원가의 개념과 분류

원가는 기본적으로 제조기업에서 산정하는 것으로, 제품 1단위를 생산하는데 소요된 모든 원재료, 노동력, 생산설비의 소모량, 전기가스 등 유틸리티 소비액 등을 포괄하여 집계한 것이다. 원가는 생산을 위하여 정상적으로 소모된 경제적 가치를 의미하므로 비정상적인 소모분, 생산 활동 이외의 활동에서 소모된 부분은 포함되지 않는 것이 원칙이다.

이러한 원가는 비용과도 구별되는데 원가는 재화나 용역의 생산을 위하여 소모된 경제적 자원을 의미하나, 비용은 수익 창출을 위하여 소모된 경제적 자원을 의미하므로 개념상 차이가 있다. 재화나 용역의 생산을 위하여 소모된 자원은 새로운 재화나 용역으로 전환(생산)된

것이므로 비용은 발생하지 않는다. 생산된 재화나 용역이 판매활동을 통하여 소모될 때 판매 활동의 대가인 수익이 발생하고, 그에 따라 소모된 자원인 비용(=생산된 재화나 용역)이 발생하는 것이다.

그리고 제품이나 서비스는 이들을 생산하는데 투입된 원가를 집계하여 제조원가를 계산하는 대상이 되므로 원가대상(cost object)이라 한다. 특정 원가가 특정 제품이나 서비스에 직접적으로 추적가능 할 경우에 직접원가(direct cost)라 하며, 관련이 있으나 직접적으로 추적 불가능한 경우에는 간접원가(indirect cost)라 한다. 예를 들어 여러 개의 단위사업을 수행하는 A라는 부서의 인건비는 각 단위사업에 관련이 있으나 특정 단위사업에 추적 불가능하므로 모든 단위사업의 간접원가로 분류되며, 이러한 간접원가는 합리적인 배부기준에 따라 각 단위사업에³⁾ 배부하는 것이 원칙이다. 또한 제조활동과의 관련성에 따른 분류로서 제조원가는 제조활동에 직간접적으로 관련된 원가를 의미하며, 비제조원가는 제조활동과 무관한 원가, 예를 들어 판매비와 관리비 등을 의미한다.

원가는 고정원가와 변동원가로도 구분되는데 변동원가는 행정서비스제공의 증가에 따라 증가하는 원가를 말하며 고정원가는 행정서비스의 제공이 증가하더라도 원가가 증가하지 않는 원가를 의미한다. 변동원가의 가장 전형적인 예는 인건비를 들 수 있는데 모든 인건비가 변동원가는 아니다. 예를 들어 조직의 최고책임자에 관한 인건비는 행정서비스가 아무리 증가하여도 고정되어 있기 때문이다. 반면 최고책임자의 봉급도 엄격하게 고정되었다고 말할 수 없는 상황도 발생할 수 있는데 즉, 행정서비스가 증가함에 따라 증가하고 조직이 확대되므로 최고책임자의 인건비도 변동할 수 있다. 이런 경우는 고정원가이지만 변동원가적인 요소를 가진 경우이다(윤성식·권수영, 1999:348). 이와 같이 변동원가와 고정원가의 구별은 쉽지가 않고 상황과 조건에 따라 상대적인 구별이다.

또한 원가는 책임자의 통제가능여부를 기준으로 통제가능원가와 통제불가능원가로 분류하기도 한다. 전자는 어떤 사람에 의해 증가하고 감소할 수 있는 원가이며(예, 국제원유 가격이 상승을 하였지만 에너지절약정책 등의 기법으로 원가를 절감할 수 있는 경우), 후자는 통제될 수 없는 원가로서 원가의 증감에 대한 책임이 없는 원가(예, 원유와 같은 원자재 상승으로 인해 불가피하게 원가증대가 발생한 경우)를 말한다. 이와 같이 이 두 가지 원가의 구분도 정도의 차이만 있을 뿐 완전히 통제가능하고 그렇지 않은 원가는 거의 없다.

3) 정부조직의 사업별예산구조는 「대기능(분야)-중기능(부문)-정책사업-단위사업」으로 이루어지며 단위사업은 필요에 따라 여러 개의 세부사업으로 세분될 수 있다(이효, 2006). 정책사업은 정부조직의 전략과 정책을 실현하기 위한 최상위계층의 사업단위로서 단일 또는 다수의 단위사업을 결합한 사업 묶음을 말하며, 분야/부문으로부터 직접 도출되어 하위계층인 단위사업 및 세부사업의 설정 근거가 되는 1차적인 사업단위이다.

2) 지방자치단체의 원가계산⁴⁾

정부조직의 사업원가를 산정하기 위해서는 먼저 원가대상을 파악한 후에 원가대상의 직접 원가는 원가대상에 집적하고 공통원가(즉, 간접원가)는 배분하여야 한다. 사업원가를 산정하기 위하여 교통행정과의 정책사업인 교통사업을 예시하고자 한다. <표 1>과 같이, 교통사업에는 5개의 단위사업인 교통행정운영, 교통시설관리, 차량등록, 운수지도, 버스전용차로관리가 포함되어 있으며, 교통행정과의 비용은 인건비, 운영비, 감가상각비로 구성되어 있다.

<표 1> 교통행정과의 정책사업, 단위사업, 세부사업 (예시)

정책사업	단 위 사 업	세 부 사 업
교통사업	교 통 행 정 운 영	교통수요관리사업
	교 통 시 설 관 리	교통시설물 유지보수사업, 어린이보호구역 보행 환경개선사업, 이면도로 교통개선사업, 교통체계 개선사업
	차 량 등 록	차량등록사업
	버 스 전 용 차 로 관 리	버스전용차로 위반단속사업
	운 수 지 도	법규위반단속사업, 자동차무료점검사업

원가대상인 단위사업의 원가를 산정하기 위해서는, 특정 단위사업에 추적 가능한 직접원가는 해당 단위사업에 집적시키고, 모든 단위사업에 관련이 있으나 직접 추적 가능하지 않은 공통원가는 간접원가로 분류하여 합리적인 기준에 따라 각 단위사업에 배분한다. 그러나 우리나라에는 배분기준을 규정하는 정부원가계산준칙이 아직 설정되어 있지 않은 상태이므로 여기서는 공통원가를 분리하여 일괄 처리한다. <표 2>는 교통사업의 인건비, 운영비, 감가상각비 중 직접원가는 해당 단위사업에 집적되고, 공통원가는 분리하여 처리되는 것을 보여준다.

4) 정부조직의 사업원가에 대한 내용은 김경호 외(2007)를 주로 참고하였다.

〈표 2〉 교통행정과의 단위사업별 원가배분 (예시)

구 분	항 목	배 분 원 칙
인 건 비	단위사업별 인건비	해당 단위사업에 직접 집행
	교통행정과 과장 인건비	공통원가로 일괄처리
운 영 비	단위사업 관련 운영비	해당 단위사업에 직접 집행
	교통행정과 부서 공통운영비	공통원가로 일괄처리
감가상각비	단위사업별로 구분 가능한 자산에 대한 감가상각비	해당 단위사업에 직접 집행
	교통행정과의 공통자산에 대한 감가상각비	공통원가로 일괄처리

① 인건비 산정

인건비는 각 단위사업별로 인원에 평균급여를 곱하여 산정한다. 급여는 〈표 3〉과 같이 기본급, 수당, 업무추진비 중 직급보조비, 복리후생비로 구성된다. 교통행정과의 인건비는 공통원가로 분류하여 따로 집계한다.

〈표 3〉 인건비 산정 (예시)

(단위: 백만 원)

구 분(단위사업)	인 원(명)	인건비(백만 원)	주 요 내 역
계	39(+1)	1,390	<ul style="list-style-type: none"> · 기본급 : 급여, 조정수당, 처우개선비, 기말수당, 정근수당 · 수당 : 시간외근무수당, 가족수당, 자녀학비보조 수당 · 업무추진비 : 직급보조비 · 복리후생비 : 정액급식비, 교통보조비, 명절휴가비, 연가보상비, 가계지원비
교통 행정 운영	6	202	
교통 시설 관리	5	219	
차 량 등 록	11	351	
버스전용차로관리	9	295	
운 수 지 도	9	264	
공 통 인 건 비	1	59	

② 운영비 산정

운영비에 대해서는 <표 4>와 같이 단위사업에 속하는 세부사업별로 일반운영비, 시설비, 민간경상보조, 포상금 등을 합산하여 단위사업의 운영비를 산정한다. 교통행정과에 사용되는 소모품 및 업무추진비 등의 공통운영비는 일괄 처리한다.

<표 4> 운영비 산정

(단위: 백만 원)

구분(단위사업)	세부사업	운영비(백만 원)	주요내역
계		279	
교통행정운영	교통수요관리사업	1	<ul style="list-style-type: none"> · 일반운영비(등본열람비, 부담금고지서 구매프렌카드 제작, 위촉장 제작, 인쇄비, 도서구입, 홍보책자, 문구구입, 팩스토너, 단속초소(전기요금, 급량비, 우편요금, 시청료), 소모품 구입) · 시설비(교통시설물 유지 보수, 도로표지판 교체공사, 도로반사경구매, 교통 안전시설 설치공사) · 민간경상보조(녹색어머니회 단복구매, 회원식대지급, 활동비지원, 모범원자 제복구매) · 포상금, 버스전용차로단속직원 국내여비, 공익근무요원보상금
교통시설관리	교통시설물 유지 보수 사업	102	
	어린이보호구역 보행환경개선사업	26	
	이면도로 교통개선 사업	64	
	교통체계개선사업	43	
차량등록	차량등록사업	24	
버스전용차로관리	버스전용차로 위반 단속 사업	1	
운수지도	법규위반단속사업	1	
	자동차 무료 점검 사업	1	
공통운영비	-	16	교통행정과 소모품, 업무추진비

3) 감가상각비 산정

감가상각비에 대해서는 <표 5>와 같이 단위사업에 속하는 세부사업이 소유하고 있는 자산의 감가상각비를 합산하여 단위사업의 감가상각비를 산정한다. 교통행정과의 공통 자산에 대한 감가상각비는 공통원가이므로 분리하여 일괄 처리한다.

〈표 5〉 감가상각비 산정

(단위: 백만 원)

단 위 사 업	세 부 사 업	감가상각비(백만 원)	주 요 내 역
계	-	43	카메라, 프린터, 공기청정기, 냉난방기, 책상, 의자, 개인용 컴퓨터 등에 대한 감가상각비
교통행정운영	-	-	
교통시설관리	교통체계개선사업	1	
	교통시설물 유지 보수 사업	1	
차량등록	차량등록사업	5	
버스전용차로관리	버스전용차로 위반 단속 사업	6	
운수지도	-	-	
공통감가상각비	-	30	교통행정과 공통 자산의 감가상각비

4) 단위사업 및 정책사업의 원가 산정

단위사업의 총원가는 〈표 6〉과 같이 단위사업의 인건비, 운영비, 감가상각비를 합산하여 산정하며, 정책사업의 총원가는 단위사업의 총원가와 공통원가를 합산하여 산정한다. 정책사업인 교통사업은 인건비 1,390백만 원(81.2%), 운영비 279백만 원(16.3%), 감가상각비 43백만 원(2.5%)으로 구성되어 있으며 총원가는 1,712백만 원이다.

〈표 6〉 단위사업 및 정책사업의 원가산정

(단위: 백만 원)

정책사업	인 건 비	운 영 비	감가상각비	총 원 가
단위사업	1,390	279	43	1,712
교통행정운영	202	1	-	203
교통시설관리	219	235	2	456
버스전용차로관리	351	24	5	380
공통감가상각비	295	1	6	302
운수지도	264	2	-	266
공통감가상각비	59	16	30	105

5) 현행 지방자치단체에서의 원가분석의 어려움

먼저, 원가계산준칙 및 시스템의 부재이다. 원가계산의 기준인 원가계산준칙이 제정되지 않은 상태이며, 복식부기 시스템도 통합재무보고에 초점이 맞추어져 있어 시스템상으로도 직접 산출은 불가능한 상황이다.

둘째, 지방자치단체의 원가 계산상 특성으로 원가요소의 구분이 불명확하다. 즉, 재료비, 노무비, 경비가 명확하게 구분되지 않고 사업별 직접비, 간접비 개념도 명확하지는 않다.

셋째, 원가계산단위가 불명확하다. 기업은 제품 또는 공사형계약 1건 등으로 상대적으로 명확한 편이지만 지방자치단체의 사업은 현재로서는 범위가 명확하지 않다.

마지막으로 사업 등 수행주체의 중첩성 문제이다. 기업에 비하여 사업수행 주체의 중첩성 문제가 크게 나타날 수 있다. 이는 공통비 또는 간접비 배분시 논란의 소지가 될 수 있다.

3. 선행연구와의 차별성 및 기대효과

현행 복식부기회계와 관련한 선행연구들을 살펴보면 지방자치단체의 사업에 대한 원가산정과 관련한 선행연구는 매우 미비하다. 대부분의 선행연구들은 기존의 단식부기의 문제점과 복식부기의 도입의 필요성을 중심으로 이루어졌다. 기존의 선행연구들을 크게 복식부기회계 및 원가분석을 중심으로 구별하여 살펴보면 다음과 같다.

먼저 복식부기회계와 관련해서는 복식부기회계제도의 도입 및 적용, 유용성과 관련한 연구들이 대부분인데, 강인재·신종렬·배득중(2003)은 복식부기회계가 도입됨으로써 어떤 효용이 있는가를 파악하기 위해 경기도 부천시와 서울시 강남구청의 시범사업과 전국 지방자치단체의 확산사업에 대한 비용편익분석을 시도하여 그 분석결과를 토대로 성공적인 집행을 위한 정책제언을 하였다. 또한 이남국(2003)의 연구에서는 한국정부회계제도 개혁을 발생주의 회계로의 전환을 중심으로 살펴보았는데 정부회계제도 개혁에 대한 이론과 쟁점을 뉴질랜드, 영국, 호주와 우리나라의 경우로 구분하여 Lüder의 상황모형에 따른 한국정부회계제도개혁 사례를 분석하였다.

김유진·구기선(2003)은 발생주의 복식부기회계 도입에 따른 공유재산의 관리과정별 회계처리 방법을 제시하고 있다. 서원교(2004)는 우리나라 지방정부회계시스템의 구축의 개선방안을 연구하였으며, 편호범(2004)은 정부회계의 복식부기 및 발생주의 수용요인에 대하여, 한진수·이점영(2006)은 복식부기 도입에 따른 지방자치단체 회계감사의 발전방안을 중심으로 진행되었으며, 송신근·노직수·정남윤(2007)은 자치단체의 성공적인 복식부기제도 구현을 위해 복식부기 정부회계 컨설팅트로부터 자치단체 공무원에게 복식부기의 성공

적 지식이전에 조직 환경적 및 지식전달자 특성이 어떠한 영향을 미치는 지를 분석하였다. 박문곤(2007)은 정부회계 및 정보시스템 성과에 대한 선행연구를 검토하여 DAIS품질변수(시스템 품질, 정보 품질, 서비스 품질)가 이용자 만족과 업무유용성에 미치는 영향 및 이용자 만족이 업무유용성에 미치는 영향에 대해서 연구를 하였다.

다음은 지방자치단체의 복식부기회계제도하에서의 원가산정과 관련한 연구는 거의 없는 실정이다. 대부분의 연구가 사적부문(병원, 고가의료장비, 기업의 수익성 개선)의 원가산정이다. 단, 활동기준원가분석의 정부부문에 적용가능성에 관한 연구로는 최은석·이민창(2001), 이영조(2000) 등이다. 이와 같이 공공부문에서의 현행 복식부기회계상에서 지방자치단체의 사업을 실제적으로 원가산정한 연구는 없다.

이에 본 연구는 선행연구에서 실시하지 않았던 지방자치단체사업을 대상으로 현행 복식부기회계상에서의 원가산정을 통하여 지방자치단체가 예산절감을 통한 효율적인 재정운영에 실질적인 도움을 주고자 하는 것이다. 즉, 본 연구를 통하여 지방자치단체에서 수행하는 사업의 개별원가는 물론 관련 부서의 간접원가를 파악하여 사업의 총체적원가를 분석하여 사업별예산제도하에서 사업별 원가를 산정할 수 있는 기초를 실증적으로 제공할 뿐만 아니라 새로운 사업을 위해 필요한 지방자치단체의 재정부담을 추계하여 사업타당성 분석의 내실을 기할 수 있는 기초를 제공하는데 의의가 있다.

4. 분석모형

현행 복식부기 제도하에서의 사업원가를 비교산정하기 위해 특정 자치단체의 특정 사업소에서 수행하는 사업을 대상을 선정하여 2년 이상의 기간에 대한 해당 사업의 원가를 분석하였다. 2년 이상의 기간에 대하여 분석한 것은 기간별 비교를 통하여 원가발생요소를 파악하고 산출된 원가의 정합성을 제고하기 위한 것이다.

연구 대상 자치단체는 복식부기 제도를 조기에 도입한 3차 이전의 시범운영기관 중 '07년 8월말 현재 '06 회계연도의 재무보고서 작성이 완료된 A시를 대상으로 선정하였다.⁵⁾

A시의 도서관은 2개로 구성되어 있으나, 1개소는 '07년 1월 25일에 정식으로 개관하여, 복식부기 자료를 입수 가능한 1개소를 대상으로 한다.⁶⁾

5) '07년 7월말 현재 '06 회계연도의 재무보고서 작성이 완료된 지방자치단체는 16개이며, 이 중 '05 회계연도의 재무보고서가 입수가능한 지방자치단체(1차, 2차 및 3차 시범기관에 한한다)는 A시를 포함한 9개에 불과하다.

6) 연구 대상 사업은 입수가능한 자료의 폭을 넓히기 위하여 타당성 조사가 실시되는 사업 중 공공도서관을 대상으로 하였는데, 그 이유는 첫째, 타부문 대체가 많이 발생할 것으로 예상되고, 복식부기 적

복식부기 시스템상에서 사업별 원가를 직접 산정할 수 없는 상황이므로 회계처리내역 등을 부서별, 지출내역별 등으로 분석하고 집계하는 방식으로 연구가 진행될 것이며, 아래에 열거하는 순서에 따라 집계와 분석이 진행될 것이다.

원가계산방법은 지방자치단체는 재공품이 없다고 볼 수 있고, 사업이 구분되면, 투입되는 요소를 대부분 직접비로 볼 수 있기 때문에 개별원가계산방법에 준하여 원가를 계산한다. 단, 재료비, 노무비, 경비는 구분의 실익이 크지 않으므로⁷⁾ 구분을 생략하며, 대부분의 원가 요소는 직접비에 해당한다고 볼 수 있으므로 부문공통비의 배부만을 고려의 대상으로 포함하였다.

구체적인 분석방법은 아래와 같다.

첫째, 원가요소의 파악이다. 현금지출원가와 비현금지출원가로 구분하여 현금지출 원가는 인건비, 운영비 등의 현금지출 원가구성항목을 도서관 사업소와 본청 도서관 관리부서의 예산편성내역 및 복식부기 자료를 기반으로 하여 산출하며, 감가상각비 등의 비현금지출 원가 구성항목은 도서관 사업소와 본청 도서관 관리부서의 복식부기 자산등록 데이터를 기초로 산출하며, 투자중심점 자료의 이용이 가능하다면 이를 기준으로, 그렇지 않다면 부서를 기준으로 산출한다.

둘째, 개별원가와 공통원가의 구분이다. 원가구성항목별로 산출된 현금지출 원가 및 비현금지출원가 중 연구 대상 도서관의 운영에 직접적으로 사용되고 식별가능 한 것을 개별원가로, 그렇지 않은 것을 공통원가로 구분하며, 공통원가는 도서관 사업소 전체로는 개별원가이나 개별 도서관 입장에서는 공통원가에 해당하는 것과 본래는 개별원가이지만 지출 프로세스로 인하여 자치단체 전체발생액을 특정 부서에서 일괄 지출하는 경우 이를 포함하였다.. 본청 전체 공통원가의 배부는 전체 원가의 개별원가/공통원가 구분 및 공통원가의 배부의 연구가 선행되어야 하는 바, 이는 본 연구의 범위를 초과하기 때문에 분석을 생략하였다.

셋째, 공통원가의 배부이다. 공통원가로 분류된 원가구성항목을 업무분석 등을 통하여 도출된 적절한 원가배분기준에 따라 연구 대상 도서관에 배부함. 활동기준원가 배부는 활동기준(activity)에 대한 연구가 전제되어야 하므로 배제하며, 물량, 인원, 직접노무비, 면적 등

용대상이 아닌 시설관리공단이 관여하는 부분이 존재하는 문화예술회관 등과는 달리 그렇지 않다는 연구방향을 명확히 할 수 있다는 장점이 있으며 둘째, 공공도서관은 보건소 등에 비하여 전체 자치단체에 일반화하는 데에는 제약이 있다는 점은 약점으로 지적될 수 있으나, 보건소는 성격상 재고자산을 다수 보유하기 때문에 현재의 복식부기 전산시스템 하에서는 상대적으로 신뢰성 있게 원가를 산출하지 못할 가능성이 있다고 판단되어 도서관을 대상으로 선정하였다.

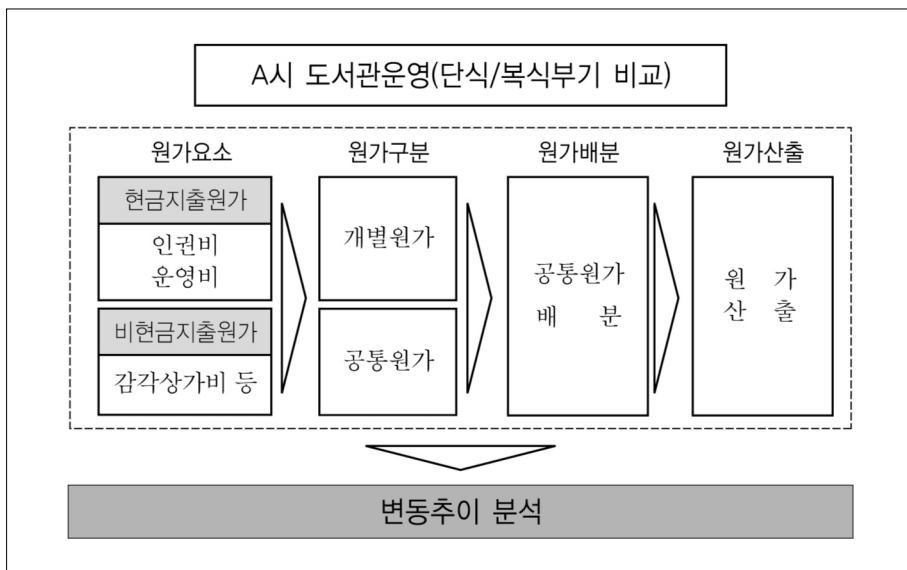
7) 정부회계의 원가요소를 기업과 같이 재료비, 노무비, 경비로 구분하는 것은 용이하지 않은데, 이는 비용 중 많은 부분이 민간 등에 대한 이전비용인데, 이를 기업회계의 경비 개념과 대응된다고 보기는 어려우며, 재료비가 발생하는 사업이 제한적이기 때문이다.

전통적 원가배부기준을 사용하는 것으로 한다.

넷째, 도서관 원가의 산출이다. 개별원가와 배부된 공통원가를 합산하여 연구 대상 도서관의 원가를 원가구성항목별로 산출한다.

마지막으로 원가구성요소별 변동추이 분석이다. 2년 이상의 기간에 대하여 산출된 원가를 구성항목별로 변동추이를 분석한다.

<그림 2> 분석모형



Ⅲ. 사업원가 분석

1. 현황

A시의 도서관은 문화체육시설관리사업소(이하 “문체사업소”)에서 운영되고 있으며, 문화체육시설관리사업소는 문예회관운영팀, 시립중앙도서관운영팀, 시립중마도서관운영팀, 체육시설운영팀의 4개 팀으로 구성되어 있다. 중앙도서관팀은 담당 1명, 직원 7명, 사무원 7명의 총 15명으로 구성되어 있으며, 중마도서관팀은 직원 4명, 사무원 3명의 총 7명으로 구성되어 있다.

도서관을 직접적으로 운영하는 부서는 시립중앙도서관운영팀(이하 “중앙도서관팀”)과 시립중마도서관운영팀(이하 “중마도서관팀”)이며, 중앙도서관팀의 인원은 15명, 중마도서관팀의 인원은 7명이다.

이밖에 A시는 기획감사담당관실과 문화홍보담당관실을 설치하고 있는데, 도서관의 업무는 문화홍보담당관실의 문화팀과 업무 관련성이 다소 있을 수 있어 분석대상에 포함하였다.

2. 세출과 원가

회계는 이미 발생한 거래를 기록하는 것이 그 주된 기능이므로 회계제도의 변경이 거래의 발생사실이나 경제적 실질에 영향을 미치는 것은 어렵다고 볼 수 있다. 즉, 복식부기 방식에 따라 거래를 기록하건, 기존의 단식부기 방식에 따라 거래를 기록하건, 거래 자체는 변화하는 것이 아니며, 그 거래를 기록하는 방식만 변경되는 것이다.

한편, 기존의 예산회계는 여전히 정부회계의 근간을 이루는 중요한 역할을 하는 것이므로 복식부기 회계가 도입되었더라도 기존의 예산회계 시스템은 그대로 유지된다. 즉, 복식부기는 예산회계와 완전히 다른 것이 아니라 예산회계와 병존하는 것이며, 예산회계의 기록과 복식부기 기록의 정합성이 유지되어야 하고 실무상의 편의를 위하여 복식부기 시스템에서는 예산회계의 거래를 복식부기 원리에 따라 기록하는 방식으로 복식부기 시스템이 운영된다.

따라서 현행 복식부기는 예산회계에서 이미 기록한 거래를 복식부기 방식에 따라 다시 한번 복식부기 시스템에 기록하는 것으로, 동일한 거래를 예산회계와 복식부기에서 병행하여 처리하는 것이다.

예산회계 거래를 복식부기 방식으로 처리하도록 하기 위하여 복식부기 시스템에서는 세출을 발생시키는 거래 유형별로 정형화된 계정과목이 생성될 수 있도록 하고 예산회계의 세출을 복식부기와 연동시키는 구조를 가지고 있는데 이를 회계처리분개연계표(Journaling Mapping Table, JMT)라 칭하고 있다.

예를 들어, 자산취득비(405-01) 세목으로 사무용 컴퓨터 100만 원이 지출되었을 때, 예산회계에서는 다음과 같이 기록된다.

• 지출시 : 405-01 100만 원

복식부기에서는 동일한 거래를 컴퓨터 검수시점과 대금 지급 시점에 다음과 같이 기록한다.

- 검수시 : (차) 집 기 비 품 1,000,000 (대) 일반미지급금 1,000,000
 - 지출시 : (차) 일반미지급금 1,000,000 (대) 현금과예금 1,000,000

지출까지 감안하면, 단식부기는 100만 원이 405-01 세목으로 지출되었다고 기록한 것이고, 복식부기는 100만 원을 지출하여 집기비품을 취득한 것으로 기록한 결과가 된다. 즉, 양자 모두 100만 원의 지출을 기록하였으며, 단지 과목분류만 차이가 발생하고 있음을 알 수 있다.

구체적으로 살펴보면 단식부기에서는 지출시점에 1백만 원을 세출로 기록하지만, 복식부기에서는 동일한 거래를 검수와 지출이라는 두 단계에 걸쳐 분개처리하므로 검수와 지출이 동일 회계연도 내에 발생하였다면 단식부기와 복식부기의 기록은 과목의 차이 외에는 동일하다고 볼 수 있으나, 검수와 지출이 각각 다른 회계연도에 발생하였다면 단식부기와 체계적 차이가 발생한다.

현행 지방회계기준에서는 지방재정법상 출납폐쇄기한 내에 지출된 거래를 예산회계와 마찬가지로 현년도의 거래로 포함하고 있으므로 일반적으로 단식부기의 세출액과 복식부기의 지출액은 과목 분류상의 차이 외에는 차이가 발생하지 않는다.

복식부기의 원가는 세출 가운데 비용처리 된 부분을 포함할 수밖에 없으며, 세출 가운데에는 자산 취득 또는 부채상환부분이 존재하므로 일반적으로 세출에서 처리된 비용은 세출총액을 넘을 수 없다.

그런데, 모든 비용이 세출에서 처리되는 것은 아님. 자산을 취득하면 토지 등과 같이 사용에 따라 가치가 감소하지 않는 자산을 제외하고는 감가상각이라는 체계적 방법을 통하여 자산취득액을 비용화시킨다. 감가상각비는 비용이지만, 현금의 유출을 수반하지 않는다는 점에서 세출로 기록될 수가 없으며, 복식부기 고유의 비용에 해당함. 이와 유사한 것으로는 대손상각비, 퇴직급여 등을 들 수 있다.

따라서 복식부기의 원가는 다음과 같은 두 가지 항목으로 구성된다고 볼 수 있다.

$$\text{복식부기의 비용} = \text{예산회계 세출 중 비용 처리된 금액} + \text{비예산에서 비용 처리된 금액}$$

일반적으로 예산회계 세출에서 비용처리되는 금액은 인건비, 운영비, 민간보조금 등이며, 예산외거래에서 비용 처리되는 설명한 바와 같이 감가상각비, 대손상각비 등의 현금유출이 없는 비용이다.

이에 아래에서는 단식부기와 복식부기하에서의 병행처리를 중심으로 분석을 실시하였다.

3. 회계처리

1) 단식부기 회계처리

(1) 단식부기 과목 체계

단식부기의 과목체계는 기능에 따라 장·관·항·세항으로 구분되며, 경비의 성질에 따라 세세항으로 구분되고, 경비의 내용에 따라 품목별로 구분된다.

장·관은 행정자치부 훈령 제159호 『지방자치단체세입·세출예산과목구분과설정규정』에 따라 사전에 설정되어 있으며, 항·세항은 지방자치단체가 자율적으로 설정할 수 있다.

세세항은 『지방자치단체세입·세출예산과목구분과설정규정』에 따라 다음과 같이 구분되는데, 경상예산에 속하는 인건비와 경상적경비가 복식부기의 원가와 상당한 연관관계가 있으며, 재정분석시 인건비비율과 경상경비비율을 산출하는 기초가 된다.

품목별 구분은 인건비(100), 물건비(200), 이전경비(300), 자본지출(400), 융자및출자(500), 보전재원(600), 내부거래(700), 예비비및기타(800)로 구분된 유형에 따라 설정된 목 및 세목에 따른 분류로서, 대체로 인건비, 물건비 및 이전경비가 복식부기의 원가와 상당한 관련성이 있다고 볼 수 있다.

〈표 7〉 세출예산 세세항 구분과 설정

대분류	소분류	비고
100 경상예산	110 인건비 120 경상적경비	국고보조금으로 인건비가 내시되는 사항은 인건비로 편성
200 사업예산	210 보조사업 220 자체사업	국비보조, 시·도비보조, 중앙정부에서 관리하고 있는 각종기금에서 지원되는 보조금을 포함(기금에서 지원되는 용자금은 자체사업에 포함) ※매칭펀드에 따른 지방비부담 포함 지방교부세사업 및 조정교부금 사업은 자체사업으로 분류, 신규·계속사업 포함
300 채무상환	310 지방채 상환 320 채무부담행위 상환	국내·해외(차관)상환 포함
400 예비비 등	410 예비비 420 기타	

자료: 행정자치부, 2006.

(2) 도서관의 단식부기 세출처리

도서관의 운영과 관련된 문체사업소의 세출예산은 대체로 사회교육(2131) 세항으로 처리되었으며, 이밖에 문화예술(2111) 및 문화시설(2112) 세항으로 일부가 처리되었다.

한편, 일부 도서관 관련 시설투자 지출이 문체사업소가 아닌 다른 부서에서 발생한 것이 존재하는데, 상공과에서 도서관에 태양광발전시설을 설치하여 세출이 발생하였으며, 해당 지출은 광공업관리(3221) 세항에서 지출되었고, 문화홍보담당관실에서 중마도서관 공사비 및 네트워크 설비 등을 지출하였으며, 해당 지출은 문화예술(2111) 세항에서 지출되었다. 이밖에 문체사업소의 주무계가 문예회관팀이기 때문에 문화시설(2112) 세항에서 문체사업소의 공통운영비 항목이 지출되었는데, 이는 세출데이터만으로는 파악이 어렵기 때문에 복식부기 원가 산출시 별도로 설명할 것이다.

세출처리내역 검토결과 발견된 도서관의 운영에 직접 관련된 지출을 세세항별로 살펴보면 〈표 8〉과 같다.

<표 8> 도서관 세세항별 세출현황

(단위: 천 원)

연도	세 세 항	문 체 사 업 소				문화홍보	상 공 과	합 계
		2131	2111	2112	소 계			
'05	경상적경비	132,575	60,000	573	193,148	-	-	193,148
	보 조 사 업	1,358,694	-	-	1,358,694	-	480,048	1,838,742
	자 체 사 업	557,352	-	495	557,847	-	-	557,847
	계	2,048,621	60,000	1,068	2,109,689	-	480,048	2,589,737
'06	경상적경비	176,356	98,794	2,269	277,419	-	-	277,419
	보 조 사 업	60,000	-	-	60,000	-	65,578	125,578
	자 체 사 업	114,057	494,969	-	609,026	3,009,256	-	3,618,282
	계	350,413	593,763	2,269	946,445	3,009,256	65,578	4,021,279

즉, 경상적경비가 '05년에 193,148천 원, '06년에 277,419천 원 지출된 것으로 각각 집계된다. 이를 세출처리내역 검토결과 발견된 도서관의 운영에 직접 관련된 지출을 성질에 따른 그룹별로 살펴보면 <표 9>와 같다.

<표 9> 도서관 성질별 세출현황

(단위: 천 원)

연도	세 세 항	문 체 사 업 소				문화홍보	상 공 과	합 계
		2131	2111	2112	소 계			
'05	물 건 비	110,324	-	573	110,897	-	-	110,897
	자 본 지 출	1,938,297	60,000	495	1,998,792	-	480,048	2,478,840
	계	2,048,621	60,000	1,068	2,109,689	-	480,048	2,589,737
'06	물 건 비	124,716	-	2,269	126,985	-	-	126,985
	자 본 지 출	225,697	593,763	-	819,460	3,009,256	65,578	3,894,294
	계	350,413	593,763	2,269	946,445	3,009,256	65,578	4,021,279

단식부기 결산에 의하면 인건비는 발생하지 않았으며, 물건비가 '05년에 110,897천 원, '06년에 126,985천 원 지출된 것으로 각각 집계된다.

이러한 단식부기 세출내역을 살펴보면 다음과 같은 사실을 알 수 있다.

도서관 운영에 중요한 요소인 인건비가 전혀 발생하지 않은 것으로 집계되고 있는데, 이는

A시 공무원 전체 인건비가 회계과에서 일괄 세출 처리되어 회계관리(1252) 세항 및 인사관리(1242) 세항에서 일괄하여 처리되기 때문이다. 즉, 현행 단식부기 입력데이터에서는 실과소별 인건비를 산출할 수 없다.

각각 정의상 원가와 연관관계가 있는 세세항의 경상적경비와 성질별 분류의 인건비, 물건비, 이전경비의 합계액이 상이하게 나타난다. 이는 도서관의 장서 구입비가 세세항에서는 경상적경비로 분류되었으나, 성질별 분류에서는 자본지출로 분류되는 차이가 발생하였기 때문이다. '05년과 '06년의 장서구입액은 각각 96,000천 원과 153,512천 원으로, 양자의 차이 금액과 거의 유사하다.

결론적으로 현행 단식부기 세출에서는 지방자치단체 전체 단위로 집계되는 세출은 실과소별로 집계 불가능하며, 정의상 원가와 연관관계가 높은 경상적경비와 인건비, 물건비, 이전경비의 합계액 간에 체계적으로 불일치가 발생할 수밖에 없어, 어느 한 가지 기준만을 가지고 원가를 정의하기 어렵다는 문제점을 발견할 수 있다.

2) 복식부기 회계처리

단식부기 세출처리에서 집계된 세출액은 복식부기에서 다음과 같이 '05년에는 세출액 2,589,737천 원 중 2,465,717천 원이 자산취득으로, 124,020천 원이 비용지출로 처리되었으며, '06년에는 세출액 4,021,279천 원 중 3,826,423천 원이 자산취득으로, 194,856천 원이 비용지출로 처리되었다.

토지를 제외한 도서관은 도서관의 유형자산 중 토지를 제외한 것, 즉, 건물, 구축물, 기계장치, 차량운반구, 집기비품 등을 모두 포함하는 것이다. 도서관의 장서 취득액이 여기에 포함되는데, '05년과 '06년의 장서 취득액은 각각 96,000천 원과 153,512천 원이다. 장서취득 이외의 자산 증가는 '05년의 경우 본관 시립도서관 별관 개관에 따른 집기비품 구매 247,093천 원, 에어컨 구매 144,489천 원 등이 포함되어 있으며, '06년의 경우 중마도서관 개관에 따른 집기비품 구매 494,969천 원이 포함되어 있다.

<표 10> 도서관 세출 회계처리 현황

(단위: 천 원)

구 분	관 리 과 목	'05	'06
자 산 취 득	토 지 를 제 외 한 도 서 관	613,414	686,228
	건 설 중 인 주 민 편 의 시 설	1,849,373	3,094,214
	전 산 소 프 트 웨 어	2,930	45,981
	소 계	2,465,717	3,826,423
비 용 지 출	공 무 원 피 복 비	300	-
	공 무 원 급 량 비	5,186	2,840
	도 서 구 입 및 인 쇄 비	4,855	4,820
	소 모 품 비	11,675	33,198
	홍 보 및 광 고 비	2,772	1,255
	지 급 수 수 료	8,838	3,996
	도 서 관 수 선 유 지 비	40,936	48,151
	문 화 및 광 광 시 설 수 선 유 지 비	-	88
	기 타 비 유 동 자 산 수 선 유 지 비	20,868	9,913
	직 원 교 육 훈 련 비	-	318
	기 타 교 육 훈 련 비	7,420	11,760
	보 험 료 및 공 제 료	449	469
	임 차 료	253	-
	상 시 출 장 자 월 액 여 비	-	1,800
	국 내 출 장 여 비	3,459	6,328
	위 원 회 운 영 비	630	-
	기 타 운 영 비	1,799	-
	기 타 민 간 보 조 금	14,580	69,920
	소 계	124,020	194,856
합 계	2,589,737	4,021,279	

건설중인 주민편의시설은 회계처리 시점에서 준공되지 않은 자산에 대하여 그 시점까지 발생한 총공사대금 발생액을 집계한 것으로, 완공 후 본래의 자산, 즉 토지를 제외한 도서관으로 대체된다. '05년의 건설중인 주민편의시설은 문체사업소에서 지출한 도서관별관 신축공사 대금 및 건설부대비용(감리비 등) 1,369,325천 원과 상공과에서 지출한 도서관별관 태양열발전시설 공사대금 480,048천 원으로 구성되며, '06년의 건설중인 주민편의시설은 문화홍보담당관실에서 지출된 중마도서관 신축공사 대금 및 건설부대비용(감리비 등) 2,991,811천 원과 태양열발전시설 공사대금 잔금 65,578천 원이 대부분을 차지한다. 특히

할 만한 점은 세출집계에서 언급한 바와 같이 도서관 운영부서인 문체사업소 이외의 부서에서 도서관 시설투자액이 발생하여 이것이 건설중인 주민편의 시설에 포함되어 있다는 점으로, 해당 건설중인 주민편의시설은 완공 후 토지를 제외한 도서관에 포함되어 매년 감가상각비가 발생하므로 타부서의 시설투자액이 도서관운영부서의 감가상각비에 영향을 미치는 결과가 된다.

전산소프트웨어는 범용소프트웨어가 아닌 전산프로그램의 구매, 제작에 소요된 금액으로 '06년의 경우 중마도서관 개관에 따라 지출액이 다소 증가한 것으로 나타난다. 공무원피복비는 공무원에게 지급 또는 대여하는 상시착용(작업복 포함)피복, 침구 및 개인장구 구입비로서 '05년의 경우 이동도서관 근무자에게 동복을 지급하여 비용이 소액 발생하였으나, '06년에는 지급내역이 없다. 전체적 원가에 미치는 영향이 제한적이므로 추가적 검토는 생략한다.

공무원급량비는 공무원에게 지급하는 급식비, 매식비를 지칭하는 것으로 주로 초과근무에 따른 급식비가 많은 부분을 차지한다. '05년 대비 '06년에 공무원급량비가 감소한 것은 초과급식비 지급예산 편성액이 전년 대비 절반 수준으로 감소하였기 때문이다. 도서구입및인쇄비는 지방자치단체가 각 실·과·소에 비치하기 위해 구입하는 도서구입비 및 유인물, 책자 등의 인쇄에 소요되는 비용으로 도서관의 장서는 제외되며, 도서관의 정기간행물 구입액은 포함된다. 도서구입및인쇄비는 대부분 정기간행물, 신문구독료로 구성되어 있으며, 큰 변동은 없는 것으로 파악된다. 소모품비는 사무용 또는 기타 업무용으로 사용·소모되는 소모품과 관련한 비용으로, '05년 대비 '06년 발생액이 3배에 달한다. '06년의 지출을 살펴보면 도서정리용품 구매액이 전년대비 증가하였는데, 이는 중마도서관 개관에 따른 영향인 것으로 판단됨. 이외에 DVD도난방지 케이스 구입액 4,800천 원, 도서관 1층 기둥 도색물감 구입액 1,655천 원이 소모품비 증가에 영향을 미친 것으로 파악된다. DVD 도난방지 케이스는 저장품으로 보아 실제 소모액만을 비용 처리하는 것이 보다 타당한 것으로 판단되나, 현행 복식부기 시스템의 채고자산 수불관련 기능이 미약하여 실무적으로는 채고자산으로 계상하는데 어려움이 있어 당기비용처리되는 것이 일반적이다.

홍보및광고비는 지방자치단체가 제공하는 행정서비스에 대한 홍보 및 광고에 소요되는 비용으로 '05년의 경우 도서관홍보리플렛 제작에 1,562천 원, 별관개관 홍보용 현수막 제작에 1,210천 원이 각각 지출되었으나, '06년의 경우 지출규모가 감소하여 전년 대비 감소한 것으로 파악된다.

지급수수료는 지방자치단체가 민간 등으로부터 서비스를 제공받고 그 대가로 지불한 수수료를 지칭하며, '05년의 경우 별관 개관에 따른 서가이전 비용 3,800백만 원이 지출되었으나, '06년에는 해당 비용이 발생하지 않았고, '05년에 2131세향에서 처리되던 전기안전수수료가 '06년에는 문체사업소 전체기준으로 지출되어 2131세향에서 2112세향의 문체사업소

공통비로 변경되어 전년대비 감소하였다. 반면 도서관 별관이 연말에 개관되어 지출액이 미미하였던 승강기 안전점검 수수료가 '06년에는 1,633천 원 발생하여 지급수수료는 전년 대비 절반 수준으로 나타났다. 도서관수선유지비는 도서관의 기능유지를 위한 지출액으로 수리비, 수선비 등을 포함하며, 청소용역비는 포함되지 않는다. 수선유지비는 그 성격상 변동원인이 다양하므로 증감원인에 대한 분석이 용이하지 않은 항목이며, 전년도 대비 큰 증가는 없는 것으로 판단되므로 추가적 분석은 생략한다. 다만, 자본적지출에 해당하는 것을 수익적 지출, 즉 수선유지비로 처리한 것은 없는 것으로 판단된다. 문화관광시설수선유지비는 문화관광시설의 기능유지를 위한 지출액으로 타사업의 비용이 2131세항으로 처리된 것으로, 해당 금액은 엄밀하게는 도서관의 원가를 구성하지 않는 것이다. 기타비유동자산수선유지비는 전산소프트웨어의 유지보수를 위한 지출이 대부분을 차지하며, '05년에 메일링프로그램 구입에 4,070천 원이 지출되고, 도서관홈페이지 재구축에 6,650천 원이 지출된 것이 '06년에 전년도 대비 절반 수준으로 감소한 원인으로 파악된다.

직원교육훈련비는 지방자치단체가 소속 공무원과 기타 직원의 교육·훈련을 위해 지출한 비용으로 금액 변동이 있으나, 그 폭이 크지 않으므로 추가적 검토는 생략한다.

직원교육훈련비는 지방자치단체가 민간인의 교육·훈련을 위해 지출한 비용으로 도서관의 각종 교양강좌 강사료가 주로 포함됨. 지출이 증가한 것은 교양강좌의 프로그램 자체가 전년도에 비하여 달라진 부분이 많은 것이 주된 원인인 것으로 파악된다. 보험료및공제료는 보험(공제)계약에 의해 지출되는 비용으로 이동도서관 차량 자동차보험료가 지출되어 발생함. 특기할 만한 점은 해당지출이 2131세항이 아닌 2112세항으로 처리되었다는 점을 들 수 있다.

임차료는 지방자치단체가 건축물, 시설, 차량 또는 장비 등을 임차하고 지급하는 비용으로 '05년에 별관 개관식 소요물품 임차액을 지급함에 따라 발생한 것으로 '06년에는 발생하지 않는 것이 타당한 것으로 판단된다.

상시출장자월액여비는 상시출장을 요하는 공무원에 대해 지급되는 월액여비로서 '06년부터 이동도서관 차량 운전자에게 월15만 원의 여비를 지급하는 것으로 파악된다.

국내출장여비는 기본업무수행을 위해 지급되는 관할구역 내 출장여비 등 국내출장여비를 의미하며, '05년의 경우 선진지 견학여비 1,799천 원이 기타운영비로 처리되었으나, '06년에는 모두 국내출장여비로 처리된 것이 증가의 주된 원인인 것으로 파악된다.

위원회운영비는 지방자치단체가 법령, 조례 및 사업추진을 위해 설치된 위원회의 운영과 관련하여 지출한 제경비로서 '05년에는 도서관운영위원 수당을 위원회운영비로 처리하였다. '06년에 세출이 없으나, 금액의 중요성이 크지 않으므로 추가적 검토는 생략한다.

기타운영비는 별도로 분류되지 않은 운영비를 말하며, '05년의 경우 선진지 견학 관련 여비가 기타운영비로 분류됨. 이는 해당지출이 세출과목에서 20101 일반운영비로 편성되어

그와 같이 처리된 것으로 판단됨. 일반적으로 기타운영비는 거의 발생하지 않는 것이 타당하다.

기타민간보조금은 민간에 지급하는 보조금 중 사회보장적수혜금, 사회단체보조금 등이 아닌 보조금을 말하며, '06년의 경우 금호동 작은도서관 조성 사업비 60,000천 원이 지출되어 전년 대비 대폭 증가한 것으로 나타난다. 참고로 회계처리내역을 세출내역과 같이 부서별, 세항별로 나타내면 <표 11>, <표 12>와 같다.

<표 11> 세항별 도서관 세출 회계처리 현황 ('05)

(단위: 천 원)

구분	관 리 과 목	문 체 사 업 소				문화홍보	상공과	합 계
		2131	2111	2112	소 계			
자 산 취 득	토지를제외한도서관	553,414	60,000	-	613,414	-	-	613,414
	건설중인주민 편의시설	1,369,325	-	-	1,369,325	-	480,048	1,849,373
	전산소프트웨어	2,930	-	-	2,930	-	-	2,930
	소 계	1,925,669	60,000	-	1,985,669	-	480,048	2,465,717
비 용 지 출	공무원피복비	300	-	-	300	-	-	300
	공무원급량비	5,186	-	-	5,186	-	-	5,186
	도서구입및인쇄비	4,855	-	-	4,855	-	-	4,855
	소모품비	11,675	-	-	11,675	-	-	11,675
	홍보및광고비	2,772	-	-	2,772	-	-	2,772
	지급수수료	8,813	-	25	8,838	-	-	8,838
	도서관수선유지비	40,342	-	594	40,936	-	-	40,936
	문화및관광시설 수선유지비	-	-	-	-	-	-	-
	기타비유동자산 수선유지비	20,868	-	-	20,868	-	-	20,868
	직원교육훈련비	-	-	-	-	-	-	-
	기타교육훈련비	7,420	-	-	7,420	-	-	7,420
	보험료및공제료	-	-	449	449	-	-	449
	임차료	253	-	-	253	-	-	253
	상시출장자월액여비	-	-	-	-	-	-	-
	국내출장여비	3,459	-	-	3,459	-	-	3,459
	위원회운영비	630	-	-	630	-	-	630
	기타운영비	1,799	-	-	1,799	-	-	1,799
기타민간보조금	14,580	-	-	14,580	-	-	14,580	
소 계	122,952	-	1,068	124,020	-	-	124,020	
합 계	2,048,621	60,000	1,068	2,109,689	-	480,048	2,589,737	

<표 12> 세항별 도서관 세출 회계처리 현황 ('06)

(단위: 천 원)

구분	관 리 과 목	문 체 사 업 소				문화홍보	상공과	합 계
		2131	2111	2112	소 계	2111	3221	
자 산 취 득	토지를제한도서관	96,006	590,222	-	686,228	-	-	686,228
	건설중인주민 편의시설	33,284	3,541	-	36,825	2,991,811	65,578	3,094,214
	전산소프트웨어	28,536	-	-	28,536	17,445	-	45,981
	소계	157,826	593,763	-	751,589	3,009,256	65,578	3,826,423
비 용 지 출	공무원피복비	-	-	-	-	-	-	-
	공무원급량비	2,840	-	-	2,840	-	-	2,840
	도서구입및인쇄비	4,820	-	-	4,820	-	-	4,820
	소모품비	33,198	-	-	33,198	-	-	33,198
	홍보및광고비	1,255	-	-	1,255	-	-	1,255
	지급수수료	3,996	-	-	3,996	-	-	3,996
	도서관수선유지비	48,151	-	-	48,151	-	-	48,151
	문화및관광시설 수선유지비	88	-	-	88	-	-	88
	기타비유동자산 수선유지비	9,913	-	-	9,913	-	-	9,913
	직원교육훈련비	318	-	-	318	-	-	318
	기타교육훈련비	11,760	-	-	11,760	-	-	11,760
	보험료및공제료	-	-	469	469	-	-	469
	임차료	-	-	-	-	-	-	-
	상시출장자월액여비	-	-	1,800	1,800	-	-	1,800
	국내출장여비	6,328	-	-	6,328	-	-	6,328
	위원회운영비	-	-	-	-	-	-	-
	기타운영비	-	-	-	-	-	-	-
	기타민간보조금	69,920	-	-	69,920	-	-	69,920
소계	192,587	-	2,269	194,856	-	-	194,856	
합계	350,413	593,763	2,269	946,445	3,009,256	65,578	4,021,279	

3) 단식부기 회계처리와 복식부기 회계처리 비교

세세항별로 처리된 회계과목을 살펴보면, 비용처리된 금액과 세출의 세세항을 살펴보면 총액은 '05년에 비용이 124,020천 원, 경상적경비가 193,139천 원, '06년에는 비용이 194,856천 원, 경상적경비가 277,419천 원으로 그 증가율이 각각 57.1%와 43.6%로 나타나 어떤 의미에서는 유사한 경향성을 나타낸다고 볼 수 있다. 특히 2131 세항만 놓고 본다면 '05년에 비용이 122,952천 원, 경상적경비가 132,576천 원, '06년에는 비용이 192,587천 원, 경상적경비가 176,356천 원으로 나타나, 비용과 경상적경비의 차이가 크지 않은 것으로 나타나므로 복식부기 없이 경상적경비만으로 원가를 산정하여도 무리가 없다고 주장할 수 있다. 그러나 2131세항만 놓고 보았을 때 비용과 경상적경비 간에 차이가 크지 않았으나, 2111 및 2112세항을 합산하였을 때에는 차이가 크게 나타남을 발견할 수 있는데, 이는 2111세항의 경상적경비 전액이 자산취득으로 처리되기 때문에 발생하는 현상이다. 즉, 2131세항의 비용과 경상적경비의 차이가 크지 않은 것은 경상적경비 중 자산취득으로 처리된 금액과 자체사업 및 보조사업 중 비용으로 처리된 부분이 거의 같기 때문에 발생한 현상으로 볼 수 있어 일반적으로 경상적경비와 복식부기 비용이 유사한지의 여부는 보다 많은 사례를 가지고 검토할 필요가 있다.

〈표 13〉 세세항별로 처리된 회계과목 현황

(단위:천 원)

연도	세세항	구분	문체사업소				문화홍보	상공과	합계
			2131	2111	2112	소계			
05	경상적경비	자산취득	47,101	60,000	-	107,101	-	-	107,101
		비용지출	85,475	-	573	86,048	-	-	86,048
		계	132,576	60,000	573	193,149	-	-	193,149
	보조사업	자산취득	1,355,822	-	-	1,355,822	-	480,048	1,835,870
		비용지출	2,872	-	-	2,872	-	-	2,872
		계	1,358,694	-	-	1,358,694	-	480,048	1,838,742
	자사업	자산취득	522,746	-	-	522,746	-	-	522,746
		비용지출	34,605	-	495	35,100	-	-	35,100
		계	557,351	-	495	557,846	-	-	557,846
	합계	자산취득	1,925,669	60,000	-	1,985,669	-	480,048	2,465,717
		비용지출	122,952	-	1,068	124,020	-	-	124,020
		계	2,048,621	60,000	1,068	2,109,689	-	480,048	2,589,737
06	경상적	자산취득	56,767	98,794	-	155,561	-	-	155,561

경 비	비용지출	119,589	-	2,269	121,858	-	-	121,858
	계	176,356	98,794	2,269	277,419	-	-	277,419
보 사	자산취득	-	-	-	-	-	65,578	65,578
	비용지출	60,000	-	-	60,000	-	-	60,000
	계	60,000	-	-	60,000	-	65,578	125,578
자 사	자산취득	101,059	494,969	-	596,028	3,009,256	-	3,605,284
	비용지출	12,998	-	-	12,998	-	-	12,998
	계	114,057	494,969	-	609,026	3,009,256	-	3,618,282
합 계	자산취득	157,826	593,763	-	751,589	3,009,256	65,578	3,826,423
	비용지출	192,587	-	2,269	194,856	-	-	194,856
	계	350,413	593,763	2,269	946,445	3,009,256	65,578	4,021,279

다음은 세출 성질별로 회계처리된 내역을 살펴보면, 세출성질별로 볼 때 '05년의 비용은 124,020천 원, 물건비는 110,897천 원이며, '06년의 비용은 194,856천 원, 물건비는 126,985천 원으로 나타난다.

'05년의 경우 14,030천 원의 물건비가 비용으로 처리되고 26,658천 원의 자본지출이 비용으로 처리되었는데 비하여, '06년의 경우 2,050천 원의 물건비가 비용으로 처리되고 69,921천 원의 자본지출이 비용으로 처리되어 물건비의 자산화금액은 감소하였으나, 자본지출의 비용화금액은 대폭 증가하였다.

물건비가 자산화되는 경우는 자산취득비에서 물품을 구입하여야 함에도 일반운영비로 물품을 구매하는 경우 비교적 빈번하게 발생하므로 '06년의 단식부기 지출이 보다 적절하게 처리되었다고 볼 수 있다.

반면, 자본지출 중 비용화된 금액이 크게 증가한 것은 민간자본보조의 증가에 의한 것으로 세출예산에서는 그것이 자본지출로 분류되나, 복식부기에서는 지방자치단체의 자산이 증가하는 것이 아니므로 비용처리하기 때문이다.

도서관운영에 한정할 경우 민간자본보조는 운영비로 보기 어려우나, 민간자본보조의 성격이 도서관이용이 어려운 지역의 마을문고에 대한 지원이므로 간접적으로는 도서관의 운영비를 절감할 수도 있다는 점에서 모든 민간자본보조는 비용화하더라도 다른 비용과는 성격을 달리하는 것으로 볼 필요가 있다.

〈표 14〉 세목별로 처리된 회계과목 현황

(단위: 천 원)

연도	세세항	구분	문체사업소				문화홍보	상공과	합계	
			2131	2111	2112	소계	2111	3221		
'05	경상적비	자산취득	14,030	-	-	14,030	-	-	14,030	
		비용지출	96,294	-	573	96,867	-	-	96,867	
		계	110,324	-	573	110,897	-	-	110,897	
	보사	조업	자산취득	1,911,639	60,000	-	1,971,639	-	480,048	2,451,687
			비용지출	26,658	-	495	27,153	-	-	27,153
			계	1,938,297	60,000	495	1,998,792	-	480,048	2,478,840
	합계	자산취득	1,925,669	60,000	-	1,985,669	-	480,048	2,465,717	
		비용지출	122,952	-	1,068	124,020	-	-	124,020	
		계	2,048,621	60,000	1,068	2,109,689	-	480,048	2,589,737	
'06	경상적비	자산취득	2,050	-	-	2,050	-	-	2,050	
		비용지출	122,666	-	2,269	124,935	-	-	124,935	
		계	124,716	-	2,269	126,985	-	-	126,985	
	보사	조업	자산취득	155,776	593,763	-	749,539	3,009,256	65,578	3,824,373
			비용지출	69,921	-	-	69,921	-	-	69,921
			계	225,697	593,763	-	819,460	3,009,256	65,578	3,894,294
	합계	자산취득	157,826	593,763	-	751,589	3,009,256	65,578	3,826,423	
		비용지출	192,587	-	2,269	194,856	-	-	194,856	
		계	350,413	593,763	2,269	946,445	3,009,256	65,578	4,021,279	

4) 단식부기에서 집계되지 않은 세출

① 인건비

단식부기 처리내역에서 설명한 바와 같이 수당을 제외한 인건비는 모두 회계과의 세출에 포함되어 도서관 운영인원의 인건비는 물론 문체사업소의 인건비도 집계되지 않는다.

현행 복식부기시스템이 예산회계의 처리내역을 1:1로 기록하는 데에 초점이 맞추어져 있어 단식부기에서 각 실과소 또는 사업단위로 구분되지 않은 비용은 복식부기에서도 구분이 불가능하다.

인건비 예산편성시 10102(수당), 10108(기타직보수), 10110(일시사역인부임) 세목을 제외한 모든 인건비는 회계관리 세항(1252)으로 편성된다. 즉 도서관에서 근무하는 공무원의 인건비는 수당을 제외하고는 회계과의 지출로 집계되며, 도서관 근무인원의 수당은 문체사업소의 주무계인 문예회관팀에서 지출되고 있다.

도서관에서 고용 또는 사용한 기타직, 일시사역인부의 인건비만 2131세항으로 편성될 수 있는데, 2131세항 지출 가운데 인건비 관련 항목이 없으므로 도서관에서 고용 또는 사용하는 기타직, 일시사역인부는 없으며, 모든 인원은 공무원 또는 상근인력인 일용인부라고 해석할 수 있다.

수당과 일시사역인부임은 세출처리내역을 검토한 바, 2112세항으로 지출되었으며, 문체사업소의 모든 수당과 일시사역인부임 지출이 해당 세항에서 처리되었다. 즉, 해당 지출은 문체사업소의 공통경비로 볼 수 있으며, 공통경비는 후술하는 바와 같이 배부될 것이므로 전자치단체 단위로 집계되는 수당, 일시사역인부임 외의 인건비를 배부하였다.

문체사업소의 인건비가 직접 산출되지 않으므로 A시 전체로 집계되는 인건비는 도서관인원/전체공무원수, 문체사업소에서 집계되는 수당은 도서관인원/문체사업소인원으로 각각 안분 계산하여 산출하였다.⁸⁾

도서관의 공무원은 중마도서관 근무인원을 제외한 팀장 1명 및 도서관근무인원 7명(공무원만 포함)으로 파악되며, '06년말 현재 A시 공무원 정원표상 문체사업소 정원은 21명(소장 1명 포함)으로 파악된다. 문체사업소장의 인건비는 사업소 공통비에 해당하므로 소장 이외의 문체사업소 근무인원 비율인 8/20에 따라 안분계산하였다. 즉, 인건비 계산시 도서관의 공무원수는 8.4명(8명+0.4명)이다.

2007년말 현재 A시 총공무원수는 공무원정원표, 세출회계처리내역의 적요 등으로 근거로 '05년과 '06년 각각 813명 수준으로 파악되므로 도서관의 공무원수와 전체공무원수의 비율에 따라 인건비를 안분계산하였다. 이때 인건비에는 공무원연금부담금 및 공무원건강보험부담금을 포함한다.

도서관의 상근인력은 중마도서관 근무인원을 제외한 7명으로, 연도말 현재 총상근인력은 상근인력 정원표, 세출회계처리내역의 적요 등으로 '05년 119명, '06년 123명이므로 상근인력인건비인 일시사역인부임을 인원비율에 따라 안분계산하였다.

A시 전체 단위로 집계되는 인건비 중 도서관에서 발생한 것으로 추산되는 금액은 다음과 같다.

8) 지방자치단체는 인사이동이 상대적으로 잦은 조직이기 때문에 '07년 하반기에는 '05년 및 '06년의 근무인원을 찾는 것이 용이하지 않아서 불가피하게 전체인원수를 토대로 추정하는 방법을 사용하였다. 즉, 인건비는 지급할 때마다 구분하지 않으면 나중에 추적하는 것이 쉽지 않다고 볼 수 있다.

〈표 15〉 인건비 배부내역

(단위: 천 원)

관 리 과 목	'05			'06		
	총 액	안분비율	배 부액	총 액	안분비율	배 부액
기 본 급	17,901,671	8.4/813	184,962	18,737,413	8.4/813	193,597
정 액 급 식 비	1,223,482	8.4/813	12,641	1,248,671	8.4/813	12,901
교 통 보 조 비	1,188,213	8.4/813	12,277	1,197,083	8.4/813	12,368
명 절 휴 가 비	1,672,184	8.4/813	17,277	1,719,169	8.4/813	17,763
가 계 지 원 비	2,787,998	8.4/813	28,806	2,855,265	8.4/813	29,501
연 가 보 상 비	846,419	8.4/813	8,745	738,206	8.4/813	7,627
직 급 보 조 비	1,310,920	8.4/813	13,545	1,343,905	8.4/813	13,885
특정업무수행활동비	375,912	8.4/813	3,884	386,518	8.4/813	3,994
성 과 상 여 금	615,736	8.4/813	6,362	761,589	8.4/813	7,869
공무원연금부담금	2,893,267	8.4/813	29,894	2,860,520	8.4/813	29,555
공무원건강보험부담금	673,905	8.4/813	6,963	747,869	8.4/813	7,727
일 용 인 부 인 건 비	1,892,691	7/119	111,335	2,268,060	7/123	129,077
계	33,382,399		436,691	34,864,268		465,864

기본급부터 성과상여금까지는 지방공무원보수규정 등에 규정된 바에 따라 공무원에게 지급되는 각종 봉급, 수당 등을 의미하며, 단식부기의 성질별분류 및 세목과 거의 일치한다.

공무원연금부담금은 공무원연금법에 의하여 지방자치단체가 부담하는 연금부담금과 퇴직수당부담금을 의미함. 단식부기의 성질별분류에서는 이 전지출(300)로 분류되나 복식부기에서는 인건비로 분류된다.

공무원건강보험부담금은 국민건강보험법에 의해 지방자치단체가 부담하는 공무원에 대한 건강보험부담금을 의미함. 공무원연금부담금과 마찬가지로 단식부기의 성질별분류에서는 이 전지출(300)로 분류되나 복식부기에서는 인건비로 분류된다.

일시사역인부임은 환경미화원 및 기타 상용인부에 대해 지급하는 급여와 복리후생비를 의미한다.

② 제세공과금

복식부기에서는 전기료, 전화료, 수도, 가스요금 등을 제세공과금이라는 관리과목으로 분류하고 있는데, 단식부기 세출처리내역을 기초로 한 도서관의 복식부기회계처리내역을 살펴보면 제세공과금 금액이 전혀 나타나지 않고 있다.

이는 제세공과금에 해당되는 세출 역시 2131세항이 아닌 다른 세항 또는 다른 부서에서 일괄하여 처리하기 때문에 발생하는 현상으로, 전기요금 및 수도요금은 회계과, 전화요금은 정보통신과에서 일괄지출하며, 우편요금은 주무계인 문예회관팀의 2112세항에 문체사업소 전체 경비가 일괄처리되고 있다.

인건비에서 설명한 바와 같이 문체사업소 공통경비 성격을 갖는 우편요금 등은 후술하는 공통비 배부에서 일괄 배부할 것이며, 여기서는 전 자치단체 레벨로 지출되는 전기, 전화 및 수도요금만 배부하기로 한다.

회계과에서 지출되는 전기요금과 수도요금은 '05년에 전기요금 1,153,543천 원, 수도요금 133,637천 원, '06년에 전기요금 1,282,720천 원, 수도요금 182,796천 원이 각각 발생하였으며, 도서관에서 지출된 전기요금을 회계과에서 별도로 입수한 바, '05년에 26,170천 원, '07년에 27,394천 원이 각각 지출되었다.

수도요금은 별도로 자료를 입수하지 못하였으며, 금액적으로 중요성이 크지 않으므로 '문체사업소의 전기요금/A시 전체 전기요금' 비율에 따라 안분계산하였으며, '05년의 비율은 2.27%, '06년의 비율은 2.14%로 각각 3,034백만 원과 3,912백만 원이 배부되었다.

정보통신과에서 지출되는 전화요금은 '05년에 695,760천 원, '06년에 778,588천 원이 각각 지출되었는데, 도서관에서 발생한 금액을 입수하지 못하였음. 따라서 원가산정을 위하여는 일정기준에 따라 총발생액을 배부할 필요가 있는데, 전화사용량은 부서의 인원수와 어느 정도 인과관계가 있다고 판단되므로 다음과 같은 비율에 따라 안분계산하고자 한다.

문체사업소의 공무원+상근인력 / 전체 공무원+상근인력

인건비 배부내역에서 사용한 자료를 바탕으로 배부율을 계산하면 '05년은 15.4/932, '06년은 15.4/936이며, 배부금액은 '05년에 11,496천 원, '06년에 12,810천 원이다. 상기 계산결과를 요약하면 <표 16>과 같다.

〈표 16〉 공공요금 배부내역

(단위: 천 원)

관 리 과 목	구 분	'05			'06		
		총 액	안분비율	배 부 액	총 액	안분비율	배 부액
제세공과금	전기요금	1,153,543	개별집계	26,170	1,282,720	개별집계	27,394
	수도요금	133,637	2.27%	3,034	182,796	2.14%	3,912
	전화요금	695,760	15.4/932	11,496	778,558	15.4/936	12,810
	계	1,982,940		40,700	2,244,074		44,116

③ 문체사업소 공통비

도서관은 문체사업소 내의 특정 계에서 수행되는 것인데 지방자치단체의 예산편성의 기초 단위가 실과소 중심이므로 특정 세출항목은 일반적으로 해당 실과소 주무계의 예산으로 편성되어 있다.

세출과목을 중심으로 하여도 문체사업소의 공통비용의 산출이 불가능한 것은 아니나, 일부 과목은 공통비성격 지출과 주무계 고유의 지출이 혼재하여 단식부기 결산자료로는 쉽게 파악되기 어려운 측면이 있어, 단식부기 세출과목이 아닌 복식부기 관리과목을 중심으로 공통비를 파악하였다.

일부 세출은 사실상 공통비라 보기 어려우나 문체사업소 전체 발생액을 한 건의 지출로 처리하기 때문에 공통비화 된 것이 있는데, 이 경우도 현실적으로는 공통비로 보아 처리할 수 밖에 없다.

원칙적으로는 주무부서의 원가 중 사업소의 업무에 투입된 부분을 산정하여 이를 공통비로 처리하여 배부하여야겠으나, 인건비 등 개별원가의 산정이 용이하지 않은 상황이고 금액적 중요성이 높지 않다고 판단되어 이 부분은 원가산정 시 반영되지 않았다.

공통비의 배부기준은 각 계정마다 합리적인 기준이 서로 다를 것이나, 상당수의 항목이 공무원수와 관련성이 많아 일률적으로 '도서관 공무원수/문체사업소 공무원수' 비율에 따라 안분계산하였다.

'05년과 '06년의 공통비는 각각 116,213천 원과 170,727천 원으로, '06년에 공통비가 증가한 것은 일숙직비 지급액이 전년도 대비 대폭 증가하였으며, 일부 지급수수료 등이 개별 개별비에서 문체사업소 공통비로 지출 프로세스가 변경된 것에 기인한다.

문체사업소의 공무원수는 공무원 정원표와 세출회계처리내역을 살펴볼 때 '05년과 '06년 각각 21명으로 추산되므로 8.4/21의 비율로 배부되며, 그 결과는 아래의 표와 같다.

<표 17> 공동비 배부내역

(단위: 천 원)

관 리 과 목	'05			'06		
	총 액	안분비율	배 부 액	총 액	안분비율	배 부 액
수 당	44,756	8.4/21	17,903	40,797	8.4/21	16,319
직책급업무추진비	1,200	8.4/21	480	1,200	8.4/21	480
일 속 직 비	22,870	8.4/21	9,148	61,100	8.4/21	24,440
공 무 원 급 량 비	5,282	8.4/21	2,113	11,074	8.4/21	4,429
일시사역인부인건비	2,970	8.4/21	1,188	4,970	8.4/21	1,988
지 급 수 수 료	12,082	8.4/21	4,833	17,193	8.4/21	6,877
제 세 공 과 금	5,816	8.4/21	2,326	7,905	8.4/21	3,162
국 내 출 장 여 비	10,392	8.4/21	4,157	12,990	8.4/21	5,196
정원가산업무추진비	570	8.4/21	228	600	8.4/21	240
시 책 업 무 추 진 비	466	8.4/21	186	999	8.4/21	400
부서운영업무추진비	3,555	8.4/21	1,422	4,199	8.4/21	1,680
민간위탁대행사업비	6,255	8.4/21	2,502	7,700	8.4/21	3,080
계	116,214		46,486	170,727		68,291

4. 원가의 집계

1) 복식부기의 원가 집계

지금까지 논의된 것이 도서관의 운영과 관련하여 발생하는 복식부기 기준 원가이다. 이를 집계하면 다음과 같으며 원가 산정시 '06년에 발생한 문화관광시설수선유지비 88천 원은 도서관 운영과 관련 없는 것이므로 제외하였다.

복식부기 자료를 기초로 산정된 도서관의 운영에 관련된 원가는 '05년 1,085,320천 원, '06년 1,311,919천 원으로, 증가의 주된 원인은 감가상각비(무형자산상각비 포함)가 99,979천 원 증가하고, 기타민간보조금이 55,340천 원 증가한 것이 주된 요인이며, 인건비와 운영비의 증가는 크지 않은 것으로 나타났다.

정확한 인건비 자료를 입수 가능하였다면 '05년말의 별관 개관 이전과 이후의 인건비 차이가 다소 있었을 것으로 판단되며, 이 경우 공동비 배부액도 영향을 받으므로, 인건비와 운영비의 전년 대비 증가폭이 상대적으로 크게 나타났을 것으로 예상되나, 자료상의 한계로 인하

여 이 부분이 명확하게 드러나지 못한 한계가 있다.

결론적으로 시설투자는 감가상각비의 증가로 연결되고, 인건비를 증가시킬 개연성이 있어 필연적으로 사업원가의 증가를 초래할 것이 일반적인 현상이라고 볼 때, 복식부기 원가는 그러한 점을 어느 정도 보여주고 있다고 판단된다.

다만, 단식부기에 연동하여 처리되는 시스템을 근간으로 하기 때문에 단식부기에서 집계 가 어려운 항목은 복식부기에서도 집계가 어려워 복식부기시스템에서 산출되지 않는 별도의 자료를 이용하는 경우가 상대적으로 빈번하였으며, 도서관 내의 하위 사업단위 또는 사업장 단위 원가 산정은 사실상 불가능한 상태라고 판단된다.

따라서 복식부기 시스템을 이용한 원가산정을 위해서는 시스템적으로 지방자치단체 전체 레벨의 비용을 배분하도록 할 필요성이 있고, 공통비는 합리적인 배분기준을 마련하여 시스템에 반영할 필요성이 있다고 판단된다.

<표 18> 도서관 사업원가 집계결과

(단위: 천 원)

구 분	관 리 과 목	'05	'06
인 건 비	기 본 급	184,962	193,597
	수 당	17,903	16,319
	정 액 급 식 비	12,641	12,901
	교 통 보 조 비	12,277	12,368
	명 절 휴 가 비	17,277	17,763
	가 계 지 원 비	28,806	29,501
	연 가 보 상 비	8,745	7,627
	직 책 급 업 무 추 진 비	480	480
	직 급 보 조 비	13,545	13,885
	특정업무수행활동비	3,884	3,994
	성 과 상 여 금	6,362	7,869
	공무원연금부담금	29,894	29,555
	공무원건강보험부담금	6,963	7,727
	일 속 직 비	9,148	24,440
	공무원피복비	300	-
	공무원급량비	7,299	7,269
	일용인부인건비	111,335	129,077
	일시사역인부인건비	1,188	1,988
	퇴 직 급 여	9,278	10,756
소 계	482,287	527,116	

중분류	관 리 과 목	'05	'06
운 영 비	도 서 구 입 및 인 쇄 비	4,855	4,820
	소 모 품 비	11,675	33,198
	홍 보 및 광 고 비	2,772	1,255
	지 급 수 수 료	13,671	10,873
	도 서 관 수 선 유 지 비	40,936	48,151
	기타비유동자산수선유지비	20,868	9,913
	직 원 교 육 훈 련 비	-	318
	기 타 교 육 훈 련 비	7,420	11,760
	제 세 공 과 금	43,026	47,278
	보 험 료 및 공 제 료	449	469
	임 차 료	253	-
	국 내 출 장 여 비	7,616	11,524
	상 시 출 장 자 율 액 여 비	-	1,800
	정 원 가 산 업 무 추 진 비	228	240
	시 책 추 진 업 무 추 진 비	186	400
	부 서 운 영 업 무 추 진 비	1,422	1,680
	민 간 위 탁 대 행 사 업 비	2,502	3,080
	위 원 회 운 영 비	630	-
	기 타 운 영 비	1,799	-
	소 계		160,308
기 타 이 전 비 용	기 타 민 간 보 조 금	14,580	69,920
	소 계	14,580	69,920
기 타 비 용	도 서 관 감 가 상 각 비	425,426	524,193
	무 형 자 산 상 각 비	2,719	3,931
	소 계	428,145	528,124
합	계	1,085,320	1,311,919

2) 단식부기의 사업비와 복식부기의 사업원가 비교

문체사업소의 개별비용은 자산과 비용으로 나누어져 복식부기에 기록되었으나, 인건비 등의 비용 및 문체사업소 공통비는 복식부기의 사업원가와 단식부기의 사업비가 일치하였다. 한편, 복식부기 고유의 원가는 단식부기에서는 집계될 수 없는 성질의 것임. 따라서 단식부기의 사업비와 복식부기의 사업원가를 비교하면 <표 19>와 같이 단식부기의 사업비와 복식부기의 사업원가는 큰 편차가 발생하게 되는데, 이는 '05년과 '06년에 각각 2,466백만 원과 3,826백만 원의 개별사업비가 복식부기에서는 자산취득으로 처리된 것이 가장 큰 원인이다.

단식부기상에서 해당 지출을 발생 즉시 사업비로 처리하는 것이 아니라 최초지출액을 매년 내구연한에 따라 이월하여 비용화하는 것처럼 처리한다면, 복식부기의 감가상각과 거의 같은 효과를 얻을 수 있을 것이나, 현행 단식부기 회계처리 시스템에서 이와 유사한 처리가 불가능한 상황이고, 사업비와 내용연수를 연계시키는 것도 용이한 작업은 아니므로 복식부기와 단식부기의 차이를 극명하게 나타내기 위하여 현재 집계되는 방식대로 비교하였다.

'05년과 '06년에는 대규모 투자사업이 있어 단식부기의 사업비가 복식부기의 사업원가를 초과하였으나, '07년에는 대규모 투자사업이 없다면 복식부기 고유의 원가요소인 감가상각비가 추가적으로 발생하는 여파로 반대로 복식부기의 사업원가가 단식부기의 사업비를 초과할 것으로 예측할 수 있다.

<표 19> 단식부기의 사업비와 복식부기의 사업원가 비교

(단위: 천 원)

구	분	'05		'06	
		복식부기	단식부기	복식부기	단식부기
개	별	124,020	2,589,737	194,768	4,021,279
개	별	477,391	477,391	509,980	509,980
공	통	48,486	48,486	68,291	68,291
복	식	437,423	-	538,880	-
합	계	1,085,320	3,115,614	1,311,919	4,599,550

IV. 분석결과

지금까지 분석한 결과로 인한 현행 복식부기제도하에서의 원가분석의 문제점은 다음과 같다.

첫째, 부서별 인건비 또는 중요한 지출의 규모 산출이 불가능하다. 현행 인건비 예산편성은 조직전체를 기준으로 하고 있는데, 도서관과 같이 주민생활과 직접 관련성이 높은 부문은 사업원가 중 인건비의 비중이 높을 개연성이 크다. 따라서 적정한 사업원가의 산정을 위해서는 인건비의 산출이 필요조건이라고 판단되나, 현행 예산회계 시스템의 수치 및 예산회계의 데이터를 기초로 하여 작성되는 복식부기의 수치 어느 곳에서도 세부 부서별 인건비를 산출할 수 없다.

그 결과 부문별 인건비 산출이 불가능할 뿐만 아니라, 인사이동이 민간기업에 비하여 상대적으로 빈번한 공공기관의 특성상 1년 이상 경과하면 해당부서에 근무한 인원의 인건비 산출이 사실상 불가능하거나 매우 어려운 상황이다.

둘째, 투자사업과 운영사업의 주체가 상이할 수 있다. 본 사례에서 나타난 바와 같이 기존 도서관 별관 신축은 2131세항에서 지출되었으나, 중마도서관 신축은 해당 도서관이 청소년수련관과 동시에 건립되는 점 등으로 인하여 사회복지과 주관 하에 문화홍보담당관실에서 도서관 해당분을 분담하는 방식으로 추진되었다. 이로 인하여 중마도서관 건립비용은 2131세항이 아닌 2111세항에서 지출되었다. 즉, 어떤 사업은 투자주체와 운영주체가 일치하는데 비하여 어떤 사업은 투자주체와 운영주체가 불일치하며, 이것이 각 사업별로 일관성을 유지하는 것도 쉽지 않은 사실이라는 점을 알 수 있다. 이 때 문제가 되는 것은 감가상각비로, 투자주체에서 과도한 투자를 한 경우 감가상각비가 많이 발생할 수밖에 없는데, 운영주체에서는 투자주체의 잘못된 판단으로 인한 감가상각비를 과도하게 부담하는 결과를 초래하여 성과에 투입된 비용의 산출이 왜곡될 가능성이 있다. 상공과에서 도서관에 태양광발전시설을 설치하였는데, 이로 인하여 '05년과 '06년 사이에 신축된 도서관 별관의 전기요금 등이 발생하지 않는 효과를 가져왔으며, 해당 시설의 연간감가상각비는 27,281천 원으로 나타났다. 이 때, 도서관별관의 전기요금 등 절감액이 감가상각비를 초과하는 경우 해당 절감액이 상공과의 성과로 보아야 하는 것인지 아니면 도서관의 성과로 보아야 하는 것인지 현재로서는 판단하기 곤란하다. 반대로 도서관별관의 전기요금 등 절감액이 감가상각비에 미달하는 경우 추가 비용발생액이 도서관의 사업비용으로 보아야 하는지 아니면 상공과의 사업비용으로 보아야 하는지 역시 판단하기 곤란하다.

셋째, 회계처리의 일관성 유지에 문제점이 있다. 본 사례에서는 동일한 현상에 대하여 연도별로 또는 동일 연도내에서 상이한 과목으로 회계처리한 사례가 발생하여 이를 수정한 자료를 기초로 하여 원가를 분석하였다. 이와 같이 회계처리에 일관성이 부족한 현상은 '06년에는 상당 부분 개선되었으나, 실과소의 입력담당자 또는 복식부기담당 인원의 교체시 전임자의 회계처리 내용과 일관성을 유지하기 어렵기 때문에 언제든지 문제가 발생할 소지가 있다. 회계처리시 각 실과소에서 발생하는 계정은 한정적인 것이 일반적이는데, 전산시스템상에서 실과소별 업무 차이에 대한 고려 없이, 모든 실과소에서 모든 계정을 입력할 수 있도록 되어 있는 것도 문제의 원인을 제공하고 있다.

넷째, 공통비 배부를 산출이 용이하지 않다. 본 사례에 나타난 바와 같이 현재 입력의 기본단위는 실과소로 되어 있는데, 도서관 운영과 직접 관련된 인원은 문체사업소 내의 2개팀만 해당된다. 즉, 2개팀에서 지출한 것은 모두 도서관 운영과 관련되어 있다고 볼 수 있으며, 이것이 도서관 사업원가의 최하한선이 될 것이다.

그러나 입력기본단위가 문체사업소이므로 도서관운영팀에서 지출한 것이 명확하게 구분되지 않는 문제점이 발생함. 이를 보완하는 것이 세세항이지만, 특정 팀은 세세항으로 구분하기 어려운 상황이 발생할 가능성을 배제하기는 어렵다.

또한 중앙도서관과 중마도서관 2개의 도서관을 운영하고 있는 상황에서는 각 도서관별 운영효율을 산정하여 인력재배치 등 원가절감 또는 효익증대 방안을 강구할 필요성이 있을 것인데, 현행 시스템상으로는 이를 위한 별도의 작업을 수행하여야만 산출이 가능하다.

일본의 동경도의 경우 과단위로 사업별예산을 산출하고 있는데, 입력단계에서 사업에 직접 대응되는 것은 사업코드를 입력하고, 그렇지 않은 것은 공통비로 입력한 후 원가계산시 공통비는 사전에 설정된 사업별 배분비율에 따라 배분되도록 시스템이 설계되어 있다. 이와 같은 시스템에 따라 사업별 원가를 산정할 경우 개별비, 공통비 구분과 공통비 배부율의 산정이 주요 문제로 등장하게 될 것이다.

다섯째, 재고자산 수불시스템이 부재하다. 본 사례에 나타난 바와 같이 DVD 도난방지 케이스 구입과 같이 일부 지출은 저장품으로 관리하여 실제 사용된 부분만을 해당 연도의 비용으로 처리하는 것이 보다 타당하다.

그러나 현행 복식부기시스템의 재고자산 수불관리 시스템이 사실상 없는 상황이므로 재고자산으로 기록하더라도 사후관리가 사실상 불가능하여, 실무상으로는 당기 비용처리하는 경우가 빈번하게 발생하고 있다.

이는 원가 산출에 왜곡을 초래하는 것은 물론, 자산관리 측면에서도 문제점으로 지적될 수 있다.

마지막으로 복식부기 고유원가 요소에 사업부서 개념 적용이 미흡하다. 본 사례에 나타난 바와 같이 도서관은 해당부서에서 사용하는 자산을 모두 도서관이라는 회계과목으로 공시하도록 되어 있어 도서관에서 발생한 감가상각비를 쉽게 집계할 수 있다.

그러나 일부 사업은 여러 자산을 공동으로 이용하는 등의 사유로 사업별로 감가상각비를 배부할 필요가 있을 수도 있는데, 현재 복식부기 유형자산 시스템 구축시 이러한 점이 고려되지 않았다. 이는 원가 산출에 왜곡을 초래하는 것은 물론, 자산관리 측면에서도 문제점으로 지적될 수 있다.

V. 결 론

지금까지의 분석결과를 토대로 지방자치단체의 실질적인 문제점을 중심으로 정책적 제언을 하면 다음과 같다.

본 과제를 통하여 도출된 문제점에서 살펴볼 수 있는 바와 같이 현행 복식부기 시스템은 통합재무보고 관점에서 치중되어 있어, 사업별 원가산정을 위해서는 원가계산준칙이 만들어져야 하는 것은 물론, 현행 시스템에 보완되어야 할 사항이 많이 발견된다. 즉, 현행 복식부기시스템은 사업별원가 산정에는 적합하지 않은 부분이 많으므로 이를 보완해야만 사업별원가를 적절하게 산정할 수 있을 것이다.

첫째, 개별원가가 집계가능한 시스템이 필요하다. 이를 위하여 인건비 및 기타 일괄처리비용 발생액을 실과소 단위로 집계하여 처리할 수 있도록 전산시스템과 업무처리 시스템을 변경하여야 하며 가능한 한 자동으로 처리될 수 있도록 하여야 한다.

둘째, 원가중심점과 회계과목간에 불일치 문제를 해결하여야 한다. 즉, 예산편성부터 복식부기 회계과목으로 나타나는 시설물의 관리 및 운영사업은 가능한 한 발생하는 세출을 모두 사업예산에 반영하도록 유도하며 현행 유형자산 회계과목과 원가중심점이 가능한 한 일치하도록 필요하다면 회계기준의 개정까지 검토하여야 한다.

셋째, 유형자산의 사업별 분류문제를 해결하여야 한다. 사업간 이동이 빈번한 집기비품 등은 일괄하여 일반유형자산으로 분류하고, 감가상각비만 사업별로 배부하는 방식으로 회계처리기준 개정을 검토하여야 하며, 자산구분과는 독립적인 감가상각비 배부기준을 시스템상으로 설정하여 감가상각비가 자동적으로 배부되도록 하여야 한다.

넷째, 회계처리의 일관성 제고를 위한 방안을 수립하여야 한다. 이를 위하여 사업별 또는 조직별 회계처리내역 분석을 통하여 자주 발생하는 유형을 정리하고 이를 시스템에 반영하거나 교육을 통하여 각 사업별 조직별 회계담당자가 숙지하도록 하며, 회계처리 오류의 수정여부를 판단하는 중요성 기준 설정시 통합재무보고서 관점은 물론 사업별원가계산의 관점이 반영되도록 하여야 한다.

다섯째, 원가배분기준이 지방자치단체의 실정을 반영한 것이어야 한다. 지방자치단체의 업무분석을 통하여 원가요소의 실제투입 현황을 조사하여야 하며, 개인이 복수의 사업을 수행하는 것이 일반적인 현실을 고려하여 개인별 사업수행에 투입된 시간을 산출하는 방안을 강구하여야 한다.

이밖에 기간별 원가배분을 적정하게 하기 위하여 재고자산 수불관련 시스템을 개선하여야 하며, 보조금 투입사업의 원가배분을 적정히 하기 위하여 보조금 회계처리 기준의 개정을 검

토하여야 한다.

지금까지 현행 복식부기제도하에서의 지방자치단체사업에 대한 원가분석을 하였다. 분석 결과 현행 복식부기 시스템은 통합재무보고 관점에서 치중되어 있어, 사업별 원가산정을 위하여 원가계산준칙이 만들어져야 하는 것은 물론, 현행 시스템에서 보완되어야 할 사항이 많이 발견되었다. 즉, 현행 복식부기시스템은 사업별원가 산정에는 적합하지 않은 부분이 많으므로 이를 보완해야만 사업별원가를 적절하게 산정할 수 있을 것이다. 그러나 본 연구가 품목별 예산제도하에서의 원가분석상의 문제점을 도출하고 있는 것으로 2008년부터 시행예정인 사업별예산제도상에서의 원가분석의 문제점은 향후 연구과제임과 동시에 본 연구의 한계로 지적할 수 있겠다.

【 참고문헌 】

- 강인재 · 신종렬 · 배득중. (2003). 복식부기회계제도 도입과 적용의 비용편익분석. 『한국행정학보』, 제37권 제1호 : 59-75.
- 권광호. (2004). 정부부문의 발생주의 · 복식부기회계 도입방안 . 한국행정학회 2004년도 동계학술대회 발표논문집 : 51-67.
- 권수영 · 김선구 (1999). 정부부문에서의 발생주의회계/복식부기제도 도입 및 추진방안. 『회계저널』, 제8권 제1호 : 289-320.
- 권영모 · 장한모 · 김진춘 (2005). 지방자치단체 복식부기 유용성에 관한 연구. 『경영교육저널』, 제6권 : 13-29.
- 김광윤. (2005). 비영리조직의 회계처리 및 재무보고 상 과제와 개선방안. 한국회계학회 2005년도 하계학술발표대회 발표논문집 : 528-580.
- 김동완. (2003). 지방자치단체 복식부기 회계제도 도입상황과 발전과제. 한국행정학회 2003년도 춘계학술대회 발표논문 : 1-16.
- 김명희 · 박문곤. (2006). 地方自治團體 複式簿記 會計情報시스템의 成果評價에 관한 研究. 『경영교육논총』, 經論43輯 : 67-91.
- 김지순. (1999). 지방자치단체의 예산회계제도 정부 방안. 『지방행정』, 제48권 제553호 : 17-19.
- 김유진 · 구기선. (2003). 발생주의 복식부기회계 도입에 따른 공유재산의 관리과정별 회계처리방안. 『한국지방재정논집』, 제8권 2호 : 1-34.
- 김혁 · 이병철 · 전중열 · 최신재. (2004). 『알기쉬운 정부회계』. 서울: 박영사.
- 김홍래. (2004). 『지방자치단체 복식부기회계 이론과 실무』. 서울: 한국지방행정연구원.
- 박문곤. (2007). 지방자치단체 복식부기 회계정보시스템의 업무유용성에 관한 연구. 『회계정보연구』, 제25권 제1호: 141-174.
- 송신근 · 노직수 · 정남윤. (2007). 자치단체의 성공적 복식부기 지식이전에 조직 환경적/지식전달자 특성의 영향. 『회계정보연구』, 제25권 제1호: 19-43.
- 안홍복. (1999). 우리나라 지방자치단체의 회계보고 및 감사제도의 개선방안. 『회계감사저널』, 1: 37-72.
- 이삼주. (2004). 정부회계교육의 현황과 개선방안. 한국정부회계학회 동계세미나 발표논문 : 41-58.
- 이상운. (2001). 지방자치단체 복식부기 도입방안. 한국행정학회 2001년도 Workshop 발표논문집 : 1-31.
- 이영조. (2000). 지방정부 원가회계제도 도입 검토. 『한국행정논집』, 제12권 제1호: 93-108.
- 이재성. (2005). 지방의 혁신전략 : 지방자치단체 복식부기제도 도입실태 연구 - 부천시 사례를 중

- 심으로. 한국지방자치학회 2005년도 하계학술대회: 265-293.
- 이효. (2002). 복식부기제도의 도입과 지방정부 회계기준. 한국행정학회 2002년도 춘계학술대회 발표논문: 565 -584.
- 이효·이상용·이삼주. (2002). 복식부기제도 도입에 따른 예산과 회계의 연계방안. 『지방행정연구』, 제16권 제1호: 69-96.
- 임성일. (2001). 복식부기제도의 도입과 지방자치단체 회계기준의 정립. 한국행정학회 Conference 자료 한국행정학회 2001년도 Workshop 발표논문: 1-24.
- 장권. (2002). 부천시 복식부기회계정보시스템의 운용사례. 한국행정학회 2002년도 춘계학술대회 발표논문집: 585-599.
- 주운현. (2005). 사용자·수수료 요율의 부과기준에 관한 연구 : 원가보상율을 중심으로. 『지방정부연구』, 제9권 제2호: 318-336.
- 최은석·이민창. (2001). 활동기준원가분석기법의 적용가능성에 관한 사례연구. 『지방정부연구』, 제5권 제4호: 227-244.
- 편호범·한광현·김태웅. (2005). 공공부문의 서비스 혁신 수용에 관한 실증연구 : 중앙정부 및 지방자치단체 회계담당자의 복식부기·발생주의 회계시스템 도입에 관한 사례를 중심으로. 『경영과학』, 제22권 제1호: 103-125.
- 한진수·이점영. (2006). 복식부기 도입에 따른 지방자치단체 회계감사의 발전방안. 『한국지방자치학회보』, 제18권 제1호: 107-130.
- Australian Government, DTRS. (2003). Local Government National Report 2002-03.
- Berne, Robert and Richard Schramm. (1986). The Financial Analysis of Governments. Prentice-Hall.
- Diamond, J. (2002). Performance Budgeting : Is Accrual Accounting Required?. World Bank Paper.
- _____. (2003). From Program to Performance Budgeting: The Challenge for Emerging Market Economies. World Bank Paper.
- _____. (2003). Performance Budgeting : Managing the Reform Process. World Bank Paper.
- GAO. (1993). Performance Budgeting : State Experiences and Implications for the Federal Government.
- _____. (2002). Managing for Results : Agency Progress in Linking Performance Plan with Budgets and Financial Statements.
- Groves, Sanford M. & Maureen Godsey M. (1994). Evaluating Financial Condition : A Handbook for Local Government. ICMA.

- Hay, Leon E. & Earl E. Wilson. (1995). Accounting for Governmental and Nonprofit Entities. Irwin.
- HM Treasury. (2001). Resource Accounting Manual.
- Ministry for Transport and Regional Services(Australia). (2003). Portfolio Budget Statements 2003-04.
- OECD PUMA. (2000). Accrual Accounting and Budgeting Practices in Member Countries : Overview.
- OMB. (2003). Performance Measurement Challenges and Strategies.
- Vishwanath, T. & D. Kaufmann. (1999). Towards Transparency in Finance and Governance. The World Bank.
- Walker, David M. (2002). Performance Budgeting : Opportunities and Challenges. United States General Accounting Office.
- Wellington City Council. (2003). Wellington City Council Annual Report 2003.