

## 복식부기제도 도입에 따른 예산과 회계의 연계방안

### Linking Budgeting with Accounting for the Introduction of Accrual and Double-Entry System in Government Accounting

이 호 (한국지방행정연구원 수석 연구원)

이상용 (한국지방행정연구원 선임연구위원)

이삼주 (한국지방행정연구원 수석 연구원)

(目次)

- I. 서론
- II. 예산회계제도에 관한 이론적 고찰
- III. 예산회계분류체계의 현황과 문제점
- IV. 예산과 회계의 연계방안
- V. 결론

### 【Abstract】

The public sector reform has been executed/administered since the 1980s which has focused on the enhancement of the efficiency and effectiveness of the public sector. In particular, financial management system like the result-oriented management, accrual basis of government accounting and performance budgeting emerged as important issues in the governmental sectors.

In fact, the current budgetary accounting of local governments lacks of the linkage between budgeting and accounting owing to differences in basis and timing of reporting transactions and budget and account items. As a result, the current budgeting and accounting system cannot provide information pertaining to financial outcome, budget-to-actual comparisons and the accomplishment of budget execution at all.

Considering these problems in the government accounting system, this paper focuses on the linkage of budgeting and accounting by introducing accrual basis and double-entry system. On the whole, the linkage of the two is an effective vehicle for improving financial information on government operations. In the process, two approaches are pursued: the alternatives for the realignment of budgeting classification system and the establishment of internal management items in order to adjust and connect budgeting with accounting.

### I. 서론

1980년대 이후 공공부문의 효율성과 책임성 제고를 목표로 공공부문 개혁이 추진되어 왔으며, 이 과정에서 선진국을 중심으로 성과중심 정부운영, 민간경영기법의 도입, 발생주의회계 및 성과주의예산제도를 통한 재정관리개혁 등이 중요한 과제로 추진되었다. 이러한 정부 예산회계제도의 개혁과 관련하여 향후 현행과 다른 예산과 회계의 연계를 모색할 필요성이

제기된다.<sup>1)</sup>

현행 정부예산분류체계는 기본적으로 품목별 예산분류로서 그 내용의 성질과 기능을 고려하여 장·관·항으로 구분하고 있다. 이는 예산편성에 있어 경비의 기능·조직·성질별로 통일적이고 체계적인 관리를 위해 예산과목을 구분한 것으로서 예산의 체계와 특성, 주요 내역을 일목요연하게 파악할 수는 있으나, 수입과 지출을 정부거래의 본래적 성격에 따라 체계적으로 분류한 것은 아니기 때문에 정부의 재정상태와 운영성과 등을 종합적으로 설명하는 데는 많은 한계와 제약을 지니고 있다. 예산과 회계처리과정에서도 예산과목별로는 결산서를 통해 예실(豫實)대비가 가능하지만 사업별 또는 프로그램별로는 예산과 실적을 비교할 수 없다. 특히, 단년도 중심의 예산편성으로 인해 수년도에 걸쳐 수행되는 자본투자사업에 대해 사업기간별 추진실적과 자원사용내역을 적실성 있게 보여주지 못하고 있는 실정이다.

그러나 보다 중요한 점은 향후 발생주의회계에 의한 복식부기체도가 도입되고 이에 따라 회계결산이 이루어지는 경우 회계인식기준과 기록시점의 차이, 예산과목과 회계과목의 불일치 등의 요인에 의해 예산과 회계간의 연계성 문제가 나타날 것이다.<sup>2)</sup> 이러한 점을 종합적으로 고려하면서 본 글에서는 예산정보와 회계결산정보의 비교분석을 통해 다양하고 가치 있는 재정정보를 산출하는 것에 초점을 두고 정부거래를 그 성격에 따라 체계적으로 분류하고 이를 토대로 예산과 회계를 연계하는 방안을 모색하고자 한다.

## Ⅱ. 예산회계제도에 관한 이론적 고찰

### 1. 예산분류체계

#### 1) 예산분류의 의의

- 1) 정부의 예산회계제도 개혁과 관련하여 주목되는 것은 그 동안 현금주의/단식부기방식으로 이루어져 오던 회계처리를 민간부문의 기업회계방식인 발생주의/복식부기방식으로 정부회계제도를 전환하는 문제이다. 이 과정에서는 기업회계의 특성을 정부부문에 접목시키되 정부의 고유한 특성, 예컨대 정부에만 존재하는 특수자산 즉, 도로·상하수도 등 사회간접자본시설, 문화재 등 유산자산, 시민회관·공원 등 공동체자산, 국방 또는 민방위자산, 천연자원에 대해서는 보다 심층적인 연구와 체계적인 접근이 요구된다. 또한 공공부문은 기업회계와는 달리 수익과 비용이 개별적으로 대응되기 어렵다. 따라서 정부회계를 발생주의회계로 전환하는 경우 재무제표의 분류기준, 구성체계, 과목분류기준 등이 새롭게 편성되기 때문에 이러한 점을 종합적으로 고려한 예산과 회계의 연계를 이루어야 할 것이다.
- 2) 정부거래를 인식하고 기록하는 방식은 크게 현금주의와 발생주의, 단식부기와 복식부기로 구분할 수 있다. 정부회계는 전통적으로 현금주의로 거래를 인식하고 단식부기방식에 의해 기록하여 왔다. 최근 정부의 재정관리개혁 차원에서 추진되고 있는 정부회계제도의 개선은 현금주의에 기초한 단식부기방식에서 오는 제약과 한계를 극복하고자 발생주의에 기초한 복식부기제도를 정부부문에 도입하려는 변화이다. 그러나 각 국가의 환경적 여건에 따라 현금주의에 의한 복식부기제도를 운영하는 사례도 발견된다. 다만, 발생주의 인식기준에 기초하여 복식부기방식으로 회계처리를 하는 것이 사업원가 및 프로그램관리의 효과와 유용성을 보다 개선할 수 있다는 점에서 본 글에서 제시하고 있는 복식부기제도는 발생주의에 기초하여 거래를 인식하는 회계제도를 의미하는 것으로 사용하고 있다.

예산의 분류란 예산의 내용이 되는 수입과 지출을 일정한 기준에 따라 유형별로 구분하여 체계적으로 배열하는 것을 말한다. 정부의 세입·세출예산에 관한 자료는 방대하고 복잡하기 때문에 이를 정확하게 파악하고 비교가 용이하도록 체계화하지 않으면 이해하기가 곤란하다. 예산은 정보이용자들의 의사결정에 필요한 정보를 제공해 주는 역할을 하지만, 이들의 정보이용 목적이 서로 상이하므로 단일의 분류방법으로는 모든 욕구를 충족시킬 수 없다. 예산분류의 목적은 크게 사업계획의 수립 및 예산심의, 예산의 집행, 회계책임의 명확화로 구분할 수 있으며, 이와 같은 목적을 충족시키기 위해서는 다음과 같은 점이 종합적으로 고려되어야 한다.

첫째, 예산은 정부의 사업계획 수립과 지방의회의 예산심의에 도움이 되도록 분류되어야 한다. 예산은 지방자치단체가 다음 회계연도에 수행해야 할 사업을 지원하는 재정계획서이며, 의회에 제출하고 승인을 요청하는 문서로서 사업계획에는 주민의 요구사항이 반영되어 있다. 그런데 정부사업은 경제·사회·문화 등 여러 분야에 걸쳐 매우 다양하기 때문에 사업의 성격에 따라 유형별로 분류한 다음 이에 대한 계획을 수립하는 것이 요구된다.

둘째, 예산은 효율적인 집행이 가능하도록 분류되어야 한다. 지방자치단체가 사업을 효율적으로 추진하기 위해서는 사업과 이에 소요되는 자원을 정확하게 파악하여야 하기 때문에 예산서에는 사업과 이를 지원하는 재원이 동시에 제시되도록 분류하고 예산을 효율적으로 집행하기 위해서는 집행대상과 사업부서가 분명하게 제시되어야 한다.

셋째, 예산은 이를 집행하는 주체의 책임성이 확보되도록 분류되어야 한다. 예산운영을 위해 특정기관이나 기관내의 개인에게 회계직명을 부여하고 이들로 하여금 지출원인행위와 출납업무를 담당토록하는 이유가 회계책임을 명확화하기 위한 것이다. 또한 회계상의 책임확보는 회계검사를 통해 실현되는 것이 일반적이므로 회계검사가 용이하도록 예산이 분류되어야 한다.

넷째, 예산은 정부활동의 경제적 효과 즉 경제안정, 자원개발 등을 정확히 분석할 수 있도록 분류되어야 한다. 정부의 수입·지출은 주민소득, 고용, 소비, 소득재배분, 자본형성 등에 영향을 미치게 되므로 재정지출의 효과가 예산을 통해 파악될 수 있어야 한다.

## 2) 예산분류의 기준

앞에서 살펴본 바와 같이 예산분류의 목적이 다양하므로 분류의 기준도 다양할 수밖에 없다. 예산의 분류기준으로는 정부의 목적과 기능, 조직단위, 사업과 활동, 지출대상, 회계책임, 세입원천, 정부예산의 경제적 효과 등을 들 수 있다. 여기서는 주요한 분류기준으로써 정부기능, 조직단위, 지출대상, 경제적 효과에 의한 분류방법을 살펴보면 다음과 같다.

### (1) 기능별 분류(classification by function)

정부가 수행하는 기능을 중심으로 예산을 분류하는 방식으로 정부의 활동영역별 예산배분에 관한 정보를 담고 있다. 즉, 정부의 광범위한 목표에 대한 비용정보를 통해 정책의 우선

순위를 보여준다. 예컨대, 캐나다의 지출총액예산(envelope budgeting)은 기능별 분류를 발전시킨 제도이다. 기능별 분류는 사업계획 및 예산정책의 수립을 용이하게 하며, 의회의 예산심의에 도움을 주는 예산분류 방식이다. 정부의 기능이나 활동에 대한 총괄적인 정보를 일반시민에게 제공하므로 「시민을 위한 분류」(citizen's classification)라고 부른다(윤영진, 1998: 75).

활동영역에 의한 정부기능은 법과 질서유지 기능, 국방 및 외교기능, 경제적 기능, 사회적 기능, 교육·문화적 기능 등으로 분류할 수 있으나, 실제로 각국의 정부기능별 내용과 우선 순위가 상이하고 중앙정부와 지방정부간 기능분담 내용이 다르기 때문에 예산배분과 관련된 정부기능과 분류내용도 다양하게 제시되고 있다. 우리 나라의 경우 중앙정부의 기능별 분류는 방위비, 교육비, 사회개발, 경제개발, 일반행정, 지방재정지원, 채무상환 및 기타의 7개 영역이며, 지방자치단체는 일반행정, 사회개발, 경제개발, 민방위, 지원 및 기타의 5개 영역으로 분류된다.

## (2) 조직별 분류(organizational classification)

예산을 편성하고 집행하는 정부의 조직단위에 따라 분류하는 것으로 「소관별 분류」(classification by agency)라고도 한다. 정부의 조직단위는 예산사업계획을 수립하고 집행하는 주체로서 독립적인 예산의 편성 및 집행단위이다. 세입예산 및 세출예산 모두 조직별로 분류되며, 기능별 분류 및 품목별 분류와 함께 사용된다. 예산의 편성, 심의, 집행, 결산 및 회계검사 등 일련의 예산과정이 독립적인 예산편성 단위에 의해 이루어지기 때문에 정부의 예산기관에 대한 예산사정 및 의회의 예산심의, 회계검사 등에 유용한 분류방식이다. 그러나 조직별 분류방식은 경비지출의 주체에 중점을 두므로 경비지출의 목적을 구체화하기가 곤란하고 정부거래의 양과 그 구성내용의 변화 및 국민경제에 대한 정부거래의 영향을 파악하는 데 어려움이 있다. 우리 나라의 경우 중앙정부는 독립적인 부처 및 기관별로, 지방자치단체는 본청, 하급기관별로 조직별 예산분류 방식을 사용하고 있다.

## (3) 품목별 분류(classification by objects)

예산을 예산과목의 “목(目)”에 해당하는 지출대상 즉, 품목별로 분류하는 것으로 성질별 분류라고도 한다. 예산액을 지출대상별로 한계를 명확히 정하여 배정함으로써 관료의 권한과 재량을 제한하고 회계책임을 명확히 할 수 있는 통제지향적 분류방식이다. 투입 측면에만 초점을 맞추는 방식이므로 정부가 투입을 통해 달성하고자 하는 사업과 지출에 따른 성과나 효과에 대해서는 파악하기가 곤란한 점이 있다.

가장 전통적인 예산분류 방식으로서 다른 예산분류 방식과 함께 사용되고 있다. 우리 나라의 세출예산과목 중 “목”의 예산분류 방식이 이에 해당한다. 세출예산의 “목” 구조는 예산을 성질별로 분류하여 투자방향을 파악할 수 있게 하고, 예산집행의 기준이 되는 최초의 단위로서 예산집행의 한계를 명확히 한다. 중앙정부 및 지방자치단체 모두 인건비, 물건비, 이

전경비, 자본지출, 용자 및 출자, 보전재원, 내부거래, 예비비 및 기타의 8개 과목으로 구성된다.

#### (4) 경제적 성격에 의한 분류(economic character classification)

예산이 국민경제에 미치는 영향을 분석·평가하기 위해 예산을 경제적 성격에 의해 분류하는 방식이다. 정부예산이 국민경제나 지역경제에서 차지하는 비중이 매우 큰 만큼 재정정책의 수립과 집행에 필요한 정보를 제공할 필요가 있다. 중앙정부의 경우 거시경제 지표인 고용(실업), 물가(통화량), 국제수지 등에 재정이 어떻게 영향을 미칠 것인지를 파악하는데 유용하다. 구체적으로는 경상적 수입·지출과 자본적 수입·지출 간에는 국민경제에 미치는 영향의 내용 및 정도가 상이하기 때문에 경제적 성질에 의한 분류의 가장 전형적인 분류방식은 예산을 경상계정과 자본계정으로 분류하는 것이다.

중앙정부의 경우 세입예산은 경상수입(조세수입, 세외수입), 자본수입, 무상원조로, 세출예산은 경상지출, 자본지출, 순융자로 분류하고 있다. 한편, 지방자치단체는 세입예산은 다소 분류방식이 상이하며, 세출예산은 예산과목의 “세세항” 단위에서 경상예산, 사업예산, 채무상환, 예비비의 구분을 통해 경제적 성격에 의한 분류방식과 유사한 접근을 취하고 있다.

## 2. 회계분류체계

### 1) 정부거래의 인식과 기록

정부회계에 있어 거래(去來: transaction)란 정부의 자산, 부채 및 순자산에 대한 증감변화를 일으키는 모든 사항을 말한다. 이러한 자산, 부채, 순자산은 가장 대표적인 재무제표인 재정상태보고서(대차대조표)의 구성요소이므로 결국 거래는 정부의 재정상황에 변화를 주는 모든 재화와 서비스의 교환 등을 일컫는 개념으로 이해할 수 있다.

이와 같은 정부거래를 회계처리하기 위해서는 기본적으로 거래인식기준과 거래기록방식을 결정하여야 한다. 먼저, 거래의 인식기준이란 여러 가지 단계를 거치는 경제적 거래를 언제 인식할 것인가를 판단하는 기준이다. 이는 현금주의와 발생주의를 양극단으로 하여 일련의 연속선상에서 다양한 시점을 고려할 수 있다. 현금주의(cash basis)란 현금이 유입되면 수입으로, 현금이 유출되면 지출로 인식하여 현금변동을 거래의 인식시점으로 한다. 이에 따라 현금주의에서는 재화와 서비스를 제공했다 하더라도 현금으로 회수되지 않는 동안은 수입으로 계상하지 않고 반대로 재화와 용역을 제공받았다 하더라도 현금으로 지급되기 전에는 지출로 계상하지 않는다.

한편, 발생주의(accrual basis)는 현금수취 및 현금지출거래 그 자체보다는 현금을 발생시키는 경제적 사건이 실제로 발생한 시점에 거래를 인식한다. 즉, 세입세출과정에서 징수결의시점에 수입으로 인식하고 검수 및 검사시점에 지출로 인식함으로써 미수금, 미수수익, 미지급금, 미지급비용, 선수수익, 선급비용 등과 같은 발생주의에 의한 계정과목이 사용된다.

이외에도 유형자산에 대한 감가상각비 등은 현금주의 인식기준에서는 없는 중요한 발생주의 항목이라고 볼 수 있다.<sup>3)</sup>

다음으로 거래의 기록방식이란 경제적 거래를 장부에 기록하는 것으로 단식부기와 복식부기로 구분된다. 단식부기는 차변과 대변의 구분 없이 발생된 거래의 한쪽 면만을 장부에 기재하는 방식이다. 정부회계는 전통적으로 단식부기에 의하고 있으며, 복식부기에 비해 기록의 정확성을 검증하거나 거래의 오류, 탈루 등을 파악하기 어렵다. 반면에 복식부기는 단일의 경제적 거래를 일정한 원리·원칙에 따라 회계상의 거래를 차변과 대변으로 나누어 이중으로 장부를 기록하고자 하는 부기법이다. 즉, 복식부기에 의해 한 회계거래가 기록되면 기록된 차변금액의 합계와 대변금액의 합계는 항상 일치하게 되므로 대차평균의 원리(principle of equilibrium)가 적용된다. 따라서 복식부기는 회계장부를 작성할 때 자동적으로 오류가 발견될 수 있는 자기검증의 기능을 가지고 있다(나 영·이양현, 2001: 79).

## 2) 회계분류(정부거래)의 기준

정부재정운영에서 요구되는 제반 정보는 일정한 거래분류기준에 따라 각종 경제적 거래를 체계적으로 집계·분류·요약하는 과정에서 생성된다. 이에 따라 회계분류(정부거래)의 기준에 의해 재무정보의 종류와 내용이 다르게 나타나므로 유용한 재정정보를 생산하기 위해서는 정부거래를 체계적으로 분류하는 것이 중요하다. 정부거래분류의 최소단위를 회계과목(會計科目)이라 할 수 있는데, 이것은 예산회계에서 예산과목(豫算科目)이 있는 것과 동일하게 이해할 수 있다.

정부부문의 여러 가지 경제적 거래는 개별 거래에서 유입·유출되는 자원의 종류를 분석함으로써 그 전체적인 상황을 조명할 수 있다. 정부거래의 경우 현금수입과 현금지출이 수반되는 거래는 모두 정부의 세입세출예산의 대상항목들로서 세입세출거래에 속하는 반면, 세입세출외 거래(예: 세입세출예산외현금, 감가상각비 등)는 예산에 포함되지 않는다. 그리고 현물출자, 전대차관, 국세·부담금의 물납, 공공용지보상채권 등과 같은 세입세출외 거래는 예산에서 제외되지만 정부의 지불능력과 재정구조에 상당한 영향을 미친다. 따라서 정부재정에 관한 제반 정보는 예산거래 뿐 아니라 예산외거래를 포함하여 모든 경제적 거래를 체계적으로 분류함으로써 제공될 수 있다.

이와 같은 정부거래는 거래가 발생하는 형태와 경제적 흐름, 자산과 부채의 저량(貯量: stock)의 관점에서 분류할 수 있다(IMF, 2001: 176-177). 즉, IMF의 정부재정통계

---

3) 정부회계는 조세수입 등을 통해 공공서비스를 제공하는 일반적인 정부활동을 다루는 예산회계(budgetary accounting)와 공기업이나 독립채산제로 운영되는 기금 등과 같이 수익자부담금 등을 통해 재화와 서비스를 공급하는 기업회계(business accounting)로 구분된다. 이와 관련하여 전통적으로 일반회계를 중심으로 하는 정부형 회계실체는 거래의 인식에 있어서 지출원인행위회계(encumbrance accounting), 현금주의회계(cash accounting)를 사용하는 반면, 공기업 등 사업형 회계실체는 기업회계와 마찬가지로 발생주의회계(accrual accounting)를 사용한다(이경섭, 1997: 58-61).

(GFS)지침에 의하면 정부거래는 <표 1>에서와 같이 기본적으로 수익, 비용, 고정자산·재무자산·부채, 이익발생, 기타자산·부채변동, 자산·부채스톡으로 분류된다.<sup>4)</sup>

<표 1> 정부거래의 분류

코드 번호	거래 종류	비 고
Code 1	수익	· Code 3에서의 재무자산과 부채는 재무적 기준에서의 분류를 표시 · Code 4 또는 5는 기타 경제적 흐름을 표시하는 분류코드임
Code 2	비용	
Code 3	고정자산거래, 재무자산, 부채	
Code 4	이익(gains) 획득	
Code 5	기타 자산과 부채의 변동	
Code 6	자산과 부채의 스톡 표시	
Code 7	정부기능별 분류코드	
Code 8	부문별(국내, 국외) 분류코드	

여기서 GFS 지침에 의한 회계분류코드에 있어서 정부의 회계처리가 구체적으로 거래(transaction), 기타 경제적 흐름(other economic flow), 저장(stock)의 3가지 회계분류 기준과 어떠한 관계를 갖는가를 고정자산을 사례로 살펴보면 다음과 같다. 즉, 고정자산의 변동은 거래로 인식되며, 고정자산에서의 이익발생과 기타 고정자산의 변동은 기타 경제적 흐름으로, 그리고 고정자산의 저량은 스톡으로 각각 분류될 수 있다(<표 2> 참조).

<표 2> 거래유형별 회계처리 : 고정자산의 사례

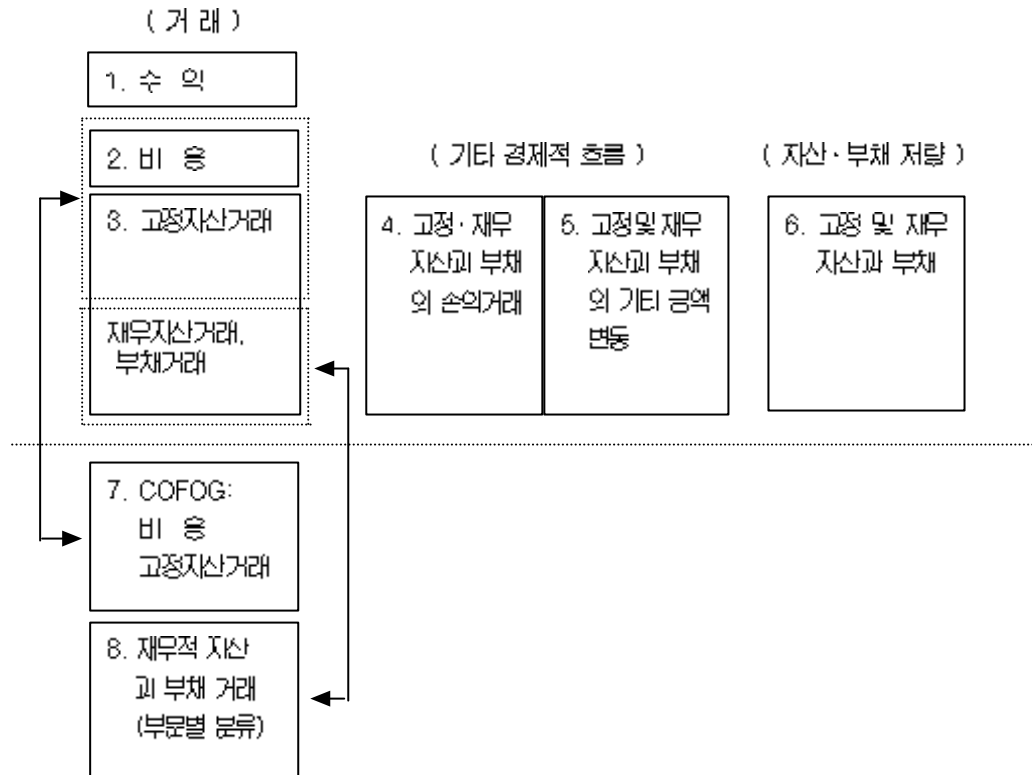
4) IMF기준에 의하는 경우 자산과 부채는 다음의 3가지 형태, ① 자산과 부채의 거래, ② 기타 경제적 흐름, ③ 자산과 부채의 누적량(stock)로 나타난다. 따라서 각 분류코드의 2번째와 3번째 숫자는 자산 또는 부채에 대한 각 형태를 표시하게 된다. 예컨대, 고정자산의 경우 311(고정자산의 거래), 411(고정자산에서의 이익발생), 511(기타 고정자산의 변동), 611(고정자산의 스톡)이라는 코드를 갖게 된다. 그리고 비용거래와 고정자산거래는 정부기능별로 분류될 수 있으며, 재무적 자산과 부채의 거래는 재무적 기준 뿐 아니라 부문별 기준(국내, 국외)에 의해서도 분류될 수 있다. 부문별로 분류되는 경우 이들 분류코드는 8로 시작된다.

분류 기준	회 계 처 리	거 래 항 목	비 고
(1) 거 래	고정자산의 거래 (Code 3)	고정자산의 매입, 건설, 처분	Code1: 수익 Code2: 비용
(2) 기타 경제적 흐름	고정자산에서의 이익발생(Code 4)	고정자산거래에서 발생하는 이익	
	기타 고정자산의 변동(Code 5)	기부채납, 권리전환, 자산재평가 등에 의한 변동	
(3) 스 트 릭	고정자산의 저량 (Code 6)	재무제표의 잔액(장부가액)	

이상의 회계분류체계의 구조를 종합적으로 정리하면 <그림 1>과 같다.

<그림 1> 회계분류체계의 구조





주: 1) COFOG는 정부기능별 분류를 의미함  
 2) 부문별 분류는 국내, 국외의 구분임

### 3. 예산과 회계의 관계

#### 1) 예산과 회계 연계의 의미

예산과 회계의 연계란 예산이 소기의 목표를 얼마나 효율적으로 달성하였는가?, 즉 정부 활동의 효과성과 효율성을 평가할 수 있도록 회계가 기여하는 것을 의미한다. 회계는 예산과 연계되어 본래의 기능을 수행할 때 가치가 있는데, 기록 자체에만 중요성을 부여하게 되면 회계는 기계적인 장부정리에 그치고 만다(윤성식·권수영, 1999: 192-193).

이러한 예산과 회계의 연계는 예산의 집행 및 회계처리과정에서 상호 계속적인 예산과 실적의 대비를 통해 사업이나 프로그램의 추진과정이 점검되고 평가되는 일련의 회계처리과정의 연계 뿐 아니라 실제 결산 및 회계검사에 의한 심사분석에서도 나타난다. 보다 구체적으로는 예산과목과 회계과목간의 연계를 통해 정부재정운영의 효율성과 효과성을 도모하는 일련의 과정으로 이해할 수 있다.

#### 2) 연계의 필요성

예산과 회계의 연계 필요성을 보다 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 일반적으로 예산과정은 다음의 세 가지 중요한 기능을 수행한다. 즉, 지출에 대한 통제기능, 관리능률기능, 정부목표달성 및 운영성과평가 기능이 그것이다.<sup>5)</sup> 전통적으로 정부예산은 1차적으로 지출통제기능을 수행한다. 이는 편성된 예산에서 정한 기준과 원칙을 준수하여 집행하였는가의 여부에 초점을 두는 기능이다. 관리능률기능이란 동일한 업무를 최소의 비용으로 수행하였는가, 정부자원이 효율적으로 사용되었는가를 판단하는 기능이다. 그리고 목표달성 및 성과평가는 정부가 설정한 사업의 목표가 달성되었는가? 그리고 정부기관의 운영성과를 평가하는 기능을 말한다. 그런데 이러한 기능을 효과적으로 수행하기 위해서는 기본적으로 예산과 실적의 대비는 물론 예산과 회계를 연계시켜 정부운영의 결과와 성과를 파악하는 것이 매우 중요시된다(Mikesell, 1991: 28-30).

둘째, 지방자치단체가 예산보고시 회계책임성을 확보하기 위해서는 예산과 회계의 연계가 필수적이다. 즉, 예산의 정책목표 및 성과에 대한 이해가능성을 높이고 예산지출과 주민부담간의 연관성, 연도간 예산과 실적을 대비하여 분석하는 것이 필요하다.

셋째, 예산을 편성하고 집행하여 그 결산내역을 제출하는 경우 정보이용자의 합리적 의사결정에 유용한 정보를 제공하기 위해서는 예산과 회계가 연계성을 지녀야 한다. 즉, 정부가 정한 목표를 달성하는데 어느 정도의 비용이 소요되었는가를 판단하고, 정부활동의 성과를 올바르게 파악하고 제공하는 정보의 가치를 높이기 위해서는 회계정보가 정부예산자료와 연계성을 지녀야 한다(황국재, 1999: 4-6).

### Ⅲ. 예산회계분류체계의 현황과 문제점

#### 1. 예산회계분류체계의 현황

##### 1) 예산의 구성체계

##### (1) 일반회계의 예산분류체계

예산과목과 계정과목은 예산편성 및 회계처리결과 즉, 결산의 기초가 되는 것으로 지방재정 운영에 있어서 매우 중요한 역할을 한다. 지방자치단체의 세입예산 및 세출예산은 그 내용의 성질과 기능을 고려하여 장·관·항으로 구분하고 있다.<sup>6)</sup> 일

5) 정부예산의 집행상황 및 운영성과를 측정하기 위해서는 기본적으로 재무회계(financial audit), 관리회계(management or operations audit), 프로그램회계(program audit), 성과회계(performance audit)에 의한 회계감사가 요구된다.

6) 예산과목과 계정과목은 국가와 지방간 그리고 지방자치단체간의 연계, 회계책임의 명확화, 재정정책수립 차원에서 중요한 기능을 하고 있기 때문에 지방재정법에서 전국적 통일성을 요구하고 있다. 현재 행정자치부는 매연도 7월말까지 예산편성기본지침을 자치단체에 시달함으로써 예산의 전체적인 체계와

반회계의 경우 경상예산과 자본예산을 분리하지 않고 예산과목을 중심으로 수입과 지출을 분류함으로써 경상거래와 자본거래가 혼합되어 있다.<sup>7)</sup>

우선 세입예산과목은 일반회계와 기타특별회계에 공통적으로 적용되며, 현재 세입예산과목은 장·관·항·목의 4단계로 구분되어 있다. 장·관은 세입의 원천별, 항·목은 세입의 세부종목별로 분류하고 있다. 장(章)은 크게 지방세, 세외수입, 지방교부세, 지방양여금, 조정교부금 및 재정보전금, 보조금, 지방채의 7개로 구분되어 있다(〈표 3〉 참조).

---

편성기준을 동일적으로 관리하고 있다.

7) 이러한 상황에서는 정부가 재정운영에 있어서 지역의 고정자산을 형성하고 장기적인 파급효과를 미치는 자본적 지출에 어느 정도를 투입하고 인건비 또는 운영비와 같이 단순히 비용으로 처리되는 소모적 경비에 어느 정도의 자원을 사용하였는가 하는 중요한 재무정보를 파악하기 어렵다.

〈표 3〉 일반회계 세입과목의 구분

장(章)	관(款)	항(項)	목(目)
세입원천별 대분류	세입원천별 중분류	세입종목별 분류	세입종목별 소분류
지방세 수입	지방세	보통세 목적세 과년도수입	12개 세목 5개 세목 과년도수입
세외수입	경상적 세외수입 임시적 세외수입	재산인대수입등 6항 재산마각수입등 9항	24개 목 25개 목
지방교부세	지방교부세	지방교부세	지방교부세 종액교부금
지방양여금	지방양여금	지방양여금	지방양여금
조정교부금 및 재정보조금	조정교부금 재정보조금	조정교부금 재정보조금	조정교부금 재정보조금
보조금	국고보조금등 시도비보조금	국고보조금등 시도비보조금	국고보조금, 기금수입 시도비보조금
지방채	국내차입금 국외차입금	차입금 등 3항 국외차입금	9개 목 국외차입금

다음으로 세출예산과목은 장·관·항·세항·세세항·목·세목의 7개 과목으로 구분된다. 지방자치단체의 경비지출은 원칙적으로 세출예산과목구분에 따라 지출된다. 현재 장(章)은 크게 일반행정비, 사회개발비, 경제개발비, 민방위비, 지원 및 기타경비로 구분된다. 일반회계의 항(項)은 조직별로 분류하고, 세항(細項)은 조직 또는 사업목적별로 분류하되, 반드시 관의 기능에 맞도록 운영하고 있다. 세세항은 경비유형별로 분류하고 있는데, 구체적으로는 경상예산(인건비, 경상적 경비), 사업예산(보조사업, 자체사업), 채무상환(지방채상환, 채무부담행위상환), 예비비등(예비비, 기타)으로 구분된다. 한편, 예산과목에 해당하는 목은 성질별로 37개 목으로 구분하고 있으며, 이들 목 구분은 다시 92개 세목에서 내용별로 세부적으로 구분된다.<sup>8)</sup>

## (2) 지방공기업특별회계의 예산분류체계

지방공기업특별회계는 일반회계와 기본적으로 그 틀과 접근을 달리하고 있다. 지방공기업특별회계 예산은 당해 사업의 운영계획과 기능에 따라 구분하고 있다. 즉, 예정수입·예정지출로 대별하여 이를 수익적 수입·지출, 자본적 수입·지출로 구분한 후 각각 관·항으로 구분한다. 관·항의 구분 및 설정은 기업회계기준에 따라 전국의 지방공기업특별회계에 공통적으로 적용하고 있다. 세항·목의 구분 및 설정은 행정자치부 장관이 정하며 각 사업별로 특성에 따라 기능별로 원가계산이 가능하도록 편제되어 있다. 이를 구체적으로 살펴보면 다음과 같다(〈표 4〉 참조).

8) 보다 상세한 내용은 지방자치단체예산편성기본지침(행정자치부, 2002) 참조

첫째, 사업예산은 경영성과 파악을 위한 예산으로 수익과 비용에 관한 수익적 수입 및 지출의 예산이다.

둘째, 자본예산은 건설개발 등 투자계획과 부채상환계획을 표시하는 자본적 수입과 지출에 관한 예산이다.

셋째, 자금예산은 자금의 운영계획으로서 지방공기업의 경영활동에 수반되는 현금수지를 건전한 상태로 유지하여 자금수요에 대한 적정한 자금의 조달을 도모하기 위한 예산이다.

<표 4> 지방공기업특별회계의 예산과목구분

사업예산		자본예산		자금예산	
수입계(A)	xx,xxx	수입계(A')	x,xxx	수입계(A°)	xx,xxx
영업수익	x,xxx	자본잉여금수입	x,xxx	영업수익	x,xxx
영업외수익	xxx	고정자산매각수입	xxx	영업외수익	xxx
특별수익	xx	고장부채수입	xx	특별수익	xx
				고장부채수입	xx
				자본잉여금수입	x,xxx
				고정자산매각수입	xxx
				이 월 금	xx
지출계(B)	xx,xxx	지출계(B')	x,xxx	지출계(B°)	xx,xxx
영업비용	x,xxx	가동설비자산	x,xxx	영업비용	x,xxx
영업외비용	xxx	비가동설비자산	x,xxx	영업외비용	xxx
특별손실	xx	투자자산	xxx	특별손실	xx
예비비	xx	고장부채상환금	xxx	가동설비자산	x,xxx
		예 비 비	xx	비가동설비자산	x,xxx
				투자자산	xxx
				고장부채상환금	xxx
				예 비 비	xx
차액(A-B)	x,xxx	차액(A' -B')	Δx,xxx	차액(A° -B°)	-

주: 사업예산·자본예산의 구분은 관의 분류이며, 영업수익·영업비용·재산매각수입등의 구분은 항의 분류임

## 2) 회계의 구성체계

현행 지방자치단체 예산회계의 경우 일반회계, 기타특별회계, 기금은 현금주의·단식부기 방식을 채택하고 있고 지방공기업특별회계는 발생주의에 의한 복식부기방식을 적용하고 있다. 이에 따라 일반회계를 비롯한 정부형 회계는 기본적으로 세입과 세출에 대해 수입과 지출계정을 두고 있다. 반면에 지방공기업특별회계의 계정구분(지방공기업법 시행령 제12조)은 자산계정, 부채계정, 자본계정, 수익계정 및 비용계정을 두고 필요한 정리계정을 두고 있으며, 계정의 구체적인 과목구분은 행정자치부 장관이 정하도록 하고 기업회계기준을 준용하여 공통적으로 운영하고 있다.

구체적으로는 지방공기업특별회계의 계정과목은 <표 5>에서와 같이 자산계정에서는 유동자산, 투자자산, 고정자산, 무형자산 등을 포함하고 부채계정은 유동부채와 고정부채로 구분하며, 자본계정은 자본금과 잉여금으로 구분한다. 한편, 수익계정은 영업수익, 영업외수익, 특별이익을 두고 비용계정은 영업비용, 영업외비용, 특별손실, 당기순이익(손실)으로 구분하고 있다.

<표 5> 지방공기업특별회계의 계정과목

대분류	중분류	소분류
자산	유동자산	현금예금, 수송기미수금, 유가증권, 저당물, 기타유동자산
	투자 및 기타자산	투자유가증권, 출자금, 장기대여금, 기금출자금, 전신전화기입권, 기타투자 및 각종보증금
	기동설비자산	토지, 임목, 건물, 구축물, 기계장치, 차량운반구, 공구구비품
	무형자산	기타시설이용권, 처지권, 특허권, 기업채발행자금및기업채발행비, 개발비, 시흥연구비
부채	유동부채	단기차입금, 미지급금, 미지급비용, 선수금, 예수금, 선수수익, 유동소정기부채, 기타유동부채
	고정부채	외국차관, 지방채, 재정자금, 타회계차입금, 총당금, 기타고정부채
자본	자본금	원시자본금, 타회계출자자본금, 국고교부자본금
	잉여금	자본잉여금, 이익잉여금
수익	영업수익	금수수익, 수탁공사수익, 운천사업수익, 용자금이자수익, 용지매출수익, 주택분양수익, 임대사업수익, 관리사업수익, 기타영업수익
	영업외수익	수입이자및배당금, 타회계부담금수입, 외환차익, 외환평가이익, 대손충당금환입, 기타영업외수익
	특별이익	고정자산처분이익, 투자자산처분이익, 채무면제이익, 기타특별이익
비용	영업비용	원수및취수비, 정수비, 배수비, 압수비, 관리비, 수탁공사비, 운천사업비, 대손상각, 기금관리비, 지급이자및지방채추금제비용, 용지매출원가, 주택분양원가, 임대사업비, 관리사업비, 압수관리비, 감가상각비
	영업외비용	지급이자및기업채추금제비, 외환차손, 외환평가손실, 재고자산평가손실, 재고자산감소손실, 기타영업외비용
	특별손실	고정자산처분손실, 투자자산처분손실, 임시손실, 기타특별손실
	당기순이익	당기순(손)익

## 2. 예산회계분류체계의 문제점

### 1) 현금주의회계로 인한 문제

정부회계에 있어서 예산과 회계의 연계 문제는 현실적으로 정부예산은 현금주의로 인식하

는데 반해 회계결산은 발생주의회계로 처리하는 경우 근본적으로 문제가 발생한다. 예컨대, 인식기준의 차이로 인해 발생주의에서 나타나는 비교환거래, 자산과 부채계정, 비현금거래 등을 연계시키는 것이 불가능하게 된다. 둘째로는 회계기간의 상이함에서 나타날 수 있다. 예산을 편성하고 이를 집행하는 과정에서 출납폐쇄기한(예: 13월, 14월)을 두는 경우 회계결산시 발생주의기준에 따라 12월로 회계처리를 마감하면 자연히 예산과 회계를 연계하여 분석하기 곤란하다. 셋째로는 실제로 예산과목과 회계과목이 상이하기 때문에 양자를 연결하는 것이 불가능하다. 이러한 문제는 일반회계와 지방공기업회계 간에 통합재무제표를 작성하는 경우에도 발생하게 된다.<sup>9)</sup>

현금주의에 의한 정부회계처리에 있어서 대부분 국가는 공공책임성을 확보하고 내부통제를 목적으로 예산집행을 명령하는 직원(재무관 또는 경리관)과 지출기관(지출관, 출납공무원)을 분립하는 원칙을 취하고 있다. 이 경우 전체적인 예산의 관리상황을 파악할 수 없어 예산을 초과지출하거나 예산에 미달하게 집행하는 경우가 발생하게 된다. 이와 같은 문제점을 해소하기 위한 방편으로 지출원인행위회계를 사용하는 국가가 있다. 즉, 지출원인행위회계는 물품이나 용역을 주문하거나 계약한 경우에도 거래로 기장한다. 이 회계는 주로 지출과 관련하여 인식되는데, 이 회계를 채택하면 예산 초과지출을 방지하고 예산집행관리자가 예산집행에 대한 전체적인 현황을 파악할 수 있다(이경섭, 1997: 43-44).

그리고 현행 예산회계제도는 기본적인 회계 개념들 - 자산, 부채, 순자산, 비용, 수익개념을 체계적으로 반영하고 있지 않기 때문에 지방재정에 관한 정확한 재무정보를 파악할 수가 없다. 예를 들어, 지방재정법 등에 의해 파악되고 있는 지방자치단체의 자산(공유재산, 물품, 채권, 공공시설 등)은 대체로 자치단체의 법적 권리와 의무를 나타내는 채권, 채무와 법적 소유권을 나타내는 재산과 물품 중심으로 대장에 기록·관리되고 있는 실정이다. 민간기업에서 보편화되어 있는 자산의 평가와 감가상각이 이루어지지 않아 실제 소비되는 자원의 규모가 상대적으로 과소 평가되는 경향이 있다. 마찬가지로 회계적 의미의 부채 개념이 적용되지 않고 있다.

## 2) 경상지출과 자본지출의 구분 문제

현행 예산회계제도는 경상적 지출과 자본적 지출을 구분하지 않고 있어서 진정한 의미에서의 재정상태와 운영실적에 대한 정보를 제공해주지 못하고 있다. 예컨대, 현행 현금주의 회계에서는 중장기적으로 사회에 많은 편익을 가져다주는 사회간접자본과 같은 유형자산을 비롯하여 일정 규모 이상의 건설, 증축, 개량, 시설장비 구축에 대한 투자를 단순히 일시적인 지출로 인식하기 때문에 정확한 비용의 계산을 해주지 못하고 있다. 우리 나라의 경우

9) 현금주의에 기초한 현행의 정부예산회계는 실제로 예산을 배정받은 경우 그 자체를 거래로 인식한다. 즉, 예산상의 금액을 기준으로 실제 집행금액을 대조하는 방식을 통해 회계처리하기 때문에 예산과목이 그대로 회계과목으로 사용된다. 이와 같은 상태에서는 예산과 회계의 연계 문제를 논하는 것이 무의미하다. 특히, 정부예산은 대체로 기능별, 조직별, 사업별, 활동별로 구분하여 설정되는데 비해 회계는 비용 혹은 비목별로 재무제표가 작성되고 있기 때문에 양자를 연결하여 분석하는 것이 곤란한 측면을 지니고 있다.

특별회계가 어느 정도 자본예산의 특성을 지니지만, 특별회계 중에서도 경상예산이 존재하고 일반회계 내에서도 자본예산의 특성이 존재하는 복합적 예산체제가 운영되고 있다.

### 3) 법령체계상의 문제

현행의 정부회계는 이론적 회계개념에 입각한 제도가 아니고 법규에 의해 조문화된 실무적 지침의 성격을 지니고 있으며 예산준수 여부와 통제에 초점을 맞추는 책임회계의 성격이 강하다. 다시 말해 지방자치단체의 일반적인 재정·예산·회계에 관한 기본 사항은 지방자치법, 지방재정법, 그리고 지방공기업법 등에 의해 규정되고 있으나 사실상 통일된 회계처리 기준이 없는 상태이고, 이러한 상태에서 예산과 회계를 체계적으로 연계하는 시스템이 제대로 정립될 수 없다. 이에 따라 현행 지방예산회계제도는 예산의 편성과 예산집행의 법규수준에 중점을 두는 행정통제위주의 체제를 취하는 한편 회계관련 제반 규정은 회계기준이라기보다는 지방자치단체의 운영과 사무관리의 지침적 성격을 지니며, 예산과 재정 그리고 회계가 혼합되어 있다. 결과적으로 현행 법체계 내에서는 정확한 예산과목과 회계과목을 추출하기가 곤란하다.

### 4) 과목연계상의 문제

현행 예산과목과 회계과목을 기초로 연계를 시도할 경우 다음과 같은 이유로 인해 현행 예산과목을 그대로 사용할 수는 없다

- (1) 현행 지방자치단체의 예산과목은 현금주의(수정 현금주의)를 반영하여 설계되어 발생주의를 반영한 회계과목이 마련되어 있지 않다.
- (2) 현금의 입·출금을 기준으로 설정된 현행 예산과목에는 자산과목이 거의 설정되어 있지 않으며, 일부 자산과목은 수익항목이나 비용항목의 형태로 나타나 있다.
- (3) 동일한 성격의 자금이 세입과 세출에서 서로 다른 이름으로 설정되어 있다(예: 세출 민간융자금, 세입 민간융자금상환수입).
- (4) 일부 예산과목의 경우 기업회계의 회계과목과 다른 방식으로 표현되어 있어서 회계적 의미를 정확히 파악하기 어렵다(예: 세입 예수금상환금, 예수금이자수입, 예탁금 수입).
- (5) 사회간접자본, 문화재, 방위용자산, 공동체자산과 같은 정부부문 특유의 자산을 나타내는 회계과목이 없다.
- (6) 정부부문의 결산 결과 나타나는 세계잉여금 등은 민간부문의 이익잉여금과는 성격이 상이하다
- (7) 민간부문의 매출개념과 직접 대응하지 않는 경우도 있다.



### 5) 재무보고서의 문제

현재는 일반회계·기타특별회계·기금과 지방공기업특별회계간에 재무보고서의 종류와 양식체계 등에 있어서 매우 상이한 실정에 있다. 다시 말해 일반회계, 기타특별회계, 기금은 현금주의에 기초한 단식부기 회계방식에 의해 세입세출결산서 및 부속서류를 산출하도록 되어 있으며, 민간기업 방식의 재무제표는 만들지 않고 있다. 반면에 지방공기업특별회계는 발생주의에 기초한 복식부기 회계방식에 의해 민간기업과 유사한 재무제표를 만들고 있어 대조를 이루고 있다. 그러나 예산과 회계를 연계시킬 때 회계의 인식기준과 재무제표의 유형·내용 등에 있어서 각 회계간(일반회계, 특별회계간)에 일정한 통일성을 유지해 주지 못한다면 적절한 통합적 재무정보를 공급할 수 없는 문제점이 발생할 수 있다.

## IV. 예산과 회계의 연계방안

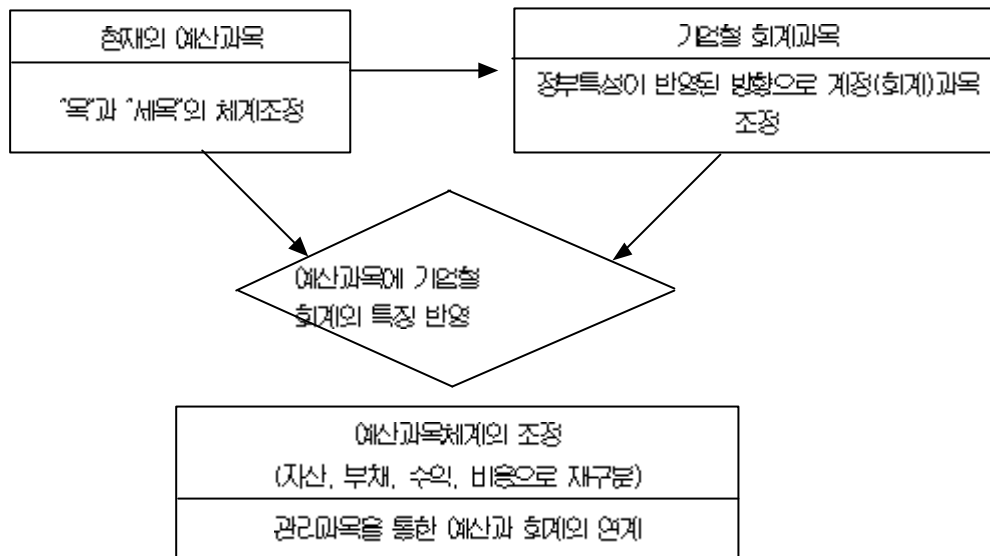
### 1. 기본방향: 연계의 유형 및 방법

예산과 회계의 연계는 본질적으로 다년도 개념에 입각한 예산편성, 중장기투자사업에 대한 예산 및 회계처리과정상의 예실대비 분석 및 진척상황평가, 그리고 예산과목과 회계과목간의 연계방안을 포함하고 있다. 다만, 본 글에서는 이러한 거시적 관점을 깊이 인식하는 가운데 예산과목과 회계과목의 연계를 중심으로 대안을 모색한다. 기본적으로 지방자치단체가 수행하는 모든 거래를 공정하고 객관적으로 나타낼 수 있는 방향에서 회계과목을 설정하고, 설정된 회계과목을 가능한 예산과목과 일치시켜 나가는 방향에서 접근하고자 한다. 발생주의에 기초한 복식부기회계를 전제로 할 때, 예산과 회계를 연계하는 방법으로는 i) 현행의 예산과목을 존중하면서 예산과목과 회계과목간의 조정기능을 담당하는 관리과목을 통해 양자를 연계시키는 방법, ii) 예산과목에 기업형 회계의 특징을 도입하여 예산과목체계를 조정 또는 재구성하는 방법을 고려할 수 있다.<sup>10)</sup>

이와 같은 예산과목과 회계과목의 연계를 위한 분석 틀을 제시하면 <그림 2>와 같다.

10) 예산과 회계의 연계방향은 예산과목이나 회계과목의 연계와 함께 전체적인 예산분류체계 (장·관·항·세항·목·세목)를 재정립하는 보다 포괄적인 시각이 동시에 고려되는 것이 바람직할 것이다. 다시 말해 사업원가 또는 성과정보를 제공하기 위해서는 예산분류 자체를 사업단위 또는 성과중심으로 접근하여야 하기 때문이다. 특히, 이러한 문제는 지방자치단체에만 국한되기보다는 국가예산체계와의 연계성도 함께 고려하여 이해할 필요성이 있다.

<그림 2> 예산과목과 회계과목의 연계를 위한 분석 틀



## 2. 현행 예산과목을 조정하는 방안

### 1) 세입 예산과목체계의 조정

세입예산과목은 수익에 속하는 경우가 대부분이다. 따라서 세입예산과목의 세목을 수익을 중심으로 분류하고 거래성적상 자산과 부채항목에 속하는 과목은 따로 분류코드를 설정하도록 한다. 즉, 지방세(100), 세외수입(200), 지방교부세(300), 지방양여금(400), 보조금(500), 조정교부금 및 재정보전금(600)은 수익항목으로 구분하고, 현행 지방채와 새롭게 분류되는 부채항목은 코드번호 700을 부여한다. 세입과목 중 자산항목에 속하는 과목은 별도로 구분하여 코드번호 800을 부여한다. 이에 따라 세입예산과목은 수익과목, 부채과목, 자산과목의 순으로 조정될 것이다.

여기서는 현행 예산과목 중에서 자산, 부채, 수익, 비용이 혼재하여 특히 문제시되고 있는 항목을 선택하여 예시적으로 분석하고자 한다. 즉, 세입예산과목의 경우 임시적 세외수입(220)을 대상으로 거래의 성격에 기초하여 과목을 재분류하면 <표 7>과 같다. 이에 의하면, 재산매각수입, 예탁금 및 예수금, 융자금회수수입, 부담금 등의 과목은 수익항목과 더불어 자산과 부채항목이 존재하므로 이를 앞에서 제시한 코드번호에 과목을 부여하여 세입예산과목체계를 조정하는 것이 필요하다.

<표 7> 세입예산과목의 조정(임시적 해외수입의 사례)

예산통류체계(예산과목)					회 계 과 목	거 래 성 격
장	관	항	목	산 출 기 초		
해외 수입 200	임시적 해외 수입 220	재산매각 수입 221	국유재산매각수입 221-01	위탁국유재산매각수입	국유재산매각수익 예수금 마수금 이자수익	수익 부채 자산 수익
			공유재산매각수입 221-02	공유재산매각및교환차 액수입	공유재산매각수익 마수금 이자수익	수익 자산 수익
		전입금 224	내부전입금 224-01	동일자치단체에서 단회계로부터 전입	전입금수익 마수금	수익 자산
			외부전입금 224-02	다른자치단체에서 전입되는 수입	전입금수익 마수금	수익 자산
		예탁금 및 예수금 225	예탁금수입 225-01	회계 계정간의 예탁금	회계간 예탁금 회계간 예수금	자산 부채
			예수금상환금 225-02	회계 계정간의 예수금	회계간 예탁금 회계간 예수금	자산 부채
			예수금이자수입 225-03	-	이자수익 이자비용	수익 비용
		융자금운용 수입 226	민간융자금회수수입 226-01	민간에 융자한 금액을 회수하는 운용수입	장기대여금 단기대여금 잔이익	자산 자산 수익
			자치단체융자금회수 수입 226-02	자치단체에 융자한 금액을 회수하는 원금수입	장기대여금 단기대여금 잔이익	자산 자산 수익
		부담금 227	자치단체간 부담금 227-01	자치단체간의 부담금수입	부담금수익 회계간채권 투자부동산 투자자산처분이익(손실)	수익 자산 자산 수익(비용)
			일반부담금 227-02	민간인부담금 개발이익환수금 기타특별회계부담금	부담금수익 마수금 투자부동산 투자자산처분이익(손실)	수익 자산 자산 수익(비용)

## 2) 세출예산과목체계의 조정

세출예산과목은 비용에 속하는 경우가 대부분이다. 따라서 세출예산과목의 세목을 비용을 중심으로 분류하고 거래성격상 자산, 부채항목에 속하는 예산과목은 따로 분류코드를 설정하도록 한다. 즉, 인건비(100), 물건비(200), 이전경비(300)는 비용항목으로 분류하고 현재 코드번호 700인 내부거래는 성격상 비용에 해당되므로 코드번호 400을 부여하여 비용항목으로 배열한다. 그리고 자산항목에 속하는 음자 및 출자와 자본지출은 각각 코드번호 500과 600을 새롭게 부여한다. 그리고 부채항목인 보전재원은 코드번호 700을 부여하고 마지막으로 예비비 및 기타는 코드번호 800을 부여한다. 즉, 세출예산과목은 비용과목, 자산과목, 부채과목의 순으로 체계적으로 조정될 것이다.

세출예산과목의 경우 일반운영비, 복리후생비, 이주 및 재해보상금, 연금부담금, 민간이전, 시설 및 부대비를 대상으로 거래의 성격에 기초하여 과목을 재분류하면 <표 8>과 같다. 이에 의하면, 공공요금 및 제세, 임차료, 이주 및 재해보상금, 민간이전 등은 비용항목 이외에 자산 및 부채항목이 포함되어 있으므로 이를 앞에서 제시한 코드번호에 과목을 부여하여 세출예산과목체계를 조정하는 것이 필요하다.

### <표 8> 세출예산과목의 조정(사례분석)

복식부기제도 도입에 따른 예산과 회계의 연계

예산분류체계(예산과목)				회계과목	거래 성역	
비목	목	세목	신용기초			
등건비 200	일반운영비 201	일반수용비 201-01	관사운영비 사무용장품비 인쇄비 소모품비 등기및소송료 포장및하차료	잡비 소모품비 도서인쇄비 소모품비 지급수수료 운반비	비용 비용 비용 비용 비용 비용	
		공공요금및제세 201-03	우편발송대 전기료.가스료.상하수도료 자동차세등 의료원공공진료부담금 소송공탁금및기타공과금  보험료	통신비 수도광열비 세무과공과 세무과공과 보증금 세무과공과 보험료	비용 비용 비용 비용 자산 비용 비용	
		임차료 201-07	임차료 계약및전세보증금	임차료 보증금	임차료 보증금	비용 자산
	보건후생비 204	정액급식비(204-01)	정액급식비	급여	급여	비용
		교통비(204-02)	교통비	급여	급여	비용
		영장류기비(204-03)	영장류기비	급여	급여	비용
연기보상비(204-04)		연기보상비	급여	급여	비용	
이존영비 300	이주및재해보상금 302	이주보상금(302-01) 재해보상금(302-02)	이주보상금  재해보상금	사회간접시설(xx) xx 유형자산 재해보상금	자산 자산 비용	
	연금부담금등 304	연금부담금(304-01) 의료보험금(304-02)	연금부담금 의료보호부담금	보건후생비 보건후생비	비용 비용	
	민간이전 307	의료및구료비(307-01) 민간및사회단체경상보조금 민간위탁금(307-03) 보험금(307-04) 연금지급금(307-05)	의료비 민간/사회단체경상보조금 민간위탁금 보험금 연금지급금	민간지출금 민간지출금 민간지출금 보험료 퇴직급여충당금	비용 비용 비용 비용 부채	
자본지출 400	시설및부대비 401	시설비(401-01) 감리비(401-02) 시설부대비(401-03)	해당자산과목	xx 유형자산 사회간접시설(xx) 건설중인자산	자산 자산 자산	

### 3. 관리과목을 설정하는 방안

단기적 관점에서 현행 예산분류체계 및 예산과목을 그대로 유지하는 가운데 예산과목과 회계과목의 연계·조정(adjustment account)을 위한 관리과목을 설정하여 예산과 회계를 연계시키는 접근방식이다. 이러한 방식은 예산과목에 의한 업무처리에 익숙한 실무공무원들의 특성을 감안하여 현행 예산과목의 용어와 유사한 명칭을 사용하여 조정함으로써 새로운 제도의 도입에 따른 실무적 혼란을 최소화할 수 있다.

즉, 관리과목은 예산과목과 회계과목을 원활하게 연계하기 위한 장치로 현행 예산과목의 구분과 설정, 예산서의 산출기초 및 기업형 회계의 과목구조 등을 토대로 하여 거래의 성격에 따라 작성, 분류한 과목이다. 관리과목은 회계정보를 보다 세부적으로 집계관리할 수 있는 단위로서의 역할을 수행한다.

관리과목의 기본체계는 <표 9>에서와 같이 현재 예산과목을 기준으로 하여 처리되는 예산 집행의 처리유형을 1차적으로 경상지출과 자본지출로 구분하여 수익과 비용의 발생과 관련된 것은 경상(經常)지출로, 자산과 부채의 증감변동의 기록에 관련된 것은 자본(資本)지출로 하여 분류하고, 2차적으로 경상지출과 자본지출로 분류한 내용을 각 경비의 성질별(性質別)로 유형화 및 세분화하여 구체적으로 분류한다. 이는 거래의 발생에 따른 경비의 지출시 공무원이 과목의 명칭에 따라 해당 과목의 성질을 이해하여 회계처리에 있어 쉽게 판단, 적용할 수 있도록 하기 위한 것이다(행정자치부, 2002: 100-101).

<표 8> 관리과목의 구분과 현행 예산과목구조와의 비교

구분	현행 예산과목구조	관리과목
명칭	경상예산과 사업예산	경상지출과 자본지출
분류의 목적	경비의 소요가 소모성인지 사업성인지에 따른 구분	복스부기의 재무보고서(재정상태보고서)의 자산, 부채와 운영보고서의 수익, 비용의 해당여부에 따른 구분
예시	공탁보관금=> 일반운영비 (경상예산)	공탁보관금=> 보증금 (자본지출)
	공공사업관련 이주보상금 => 일반보상금 (경상예산)	공공사업관련 이주보상금 => 사회간접시설 (자본지출)

여기서 예산과목 중 목(目) 및 세목(細目)을 토대로 하여 정부거래를 성질을 기준으로 예산과목과 관리과목 및 회계과목간의 관계를 제시하면 <표 10>과 같다. 즉, 세입예산의 주민세의 경우 관리과목으로서 주민세수익(수익), 미수주민세(자산), 결손처분상각비(비용)로 구분할 수 있으며, 세출예산의 경우 공공요금 및 제세는 운송요금(경상지출), 공과금(경상지출), 가스요금(경상지출), 공탁보관금(자본지출)으로 구분할 수 있다.

<표 10> 관리과목의 분류 예시

구분	예산과목	관리과목	회계과목	성격
세입	111-04 주민세	주민세수익	지방세수익	수익
		미수주민세	미수세금	자산
		주민세자산세수익	지방세수익	수익
		주민세결손처분상각비	결손처분상각비	비용
		주민세결손처분충당금	결손처분충당금	자산(차감)
	221-02 공유재산 매각수입	공유재산매각수익	공유재산매각수익	수익
		공유재산처분미수금	미수금	자산
		이자수익	이자수익	수익
공유재산매각연체료수익		잡이익	수익	
세출	201-01 일반운영비 1. 일반수용비	물품운송대	운반비	경상지출
		철도물품운송요금		
	3. 공공요금 및 제세	자동차세등공과금	세금과공과금	
		수도·전기및가스요금	수도광열비	
		공탁보관금	보증금	자본지출
	7. 임차료	전세금 및 임차보증금		임차료
		토지건물임차료		

## V. 결 론

예산과 회계의 연계는 예산편성과 회계결산의 비교분석을 통해 정부운영의 성과를 측정하는 토대를 제공한다. 정부의 재정운영은 예산의 편성과 집행, 회계처리, 결산이라는 일련의 단계적인 과정을 거쳐 이루어진다. 이 경우 재정운영과정에서 나타나는 정부거래들은 일정한 거래의 인식과 기록방식 및 과목분류기준과 보고양식에 따라 회계 처리되며 이는 최종적으로 재무제표로 작성하여 재무보고를 통해 정보이용자에게 다양한 정보를 제공하게 된다. 이들 재무제표를 비롯한 각종 결산부속서류 등 재무정보는 회계연도말에 보고되는 재정보고서를 작성하게 되는데, 이 경우 어떤 정보를 어느 범위까지 포함하여 제공할 것인가의 문제가 남는다. 즉, 기본적인 재무제표로서 재정상태보고서, 운영보고서, 현금흐름표, 순자산변동보고서와 부속명세서, 재무제표에 대한 주석에 한정하는가, 아니면 사업원가 및 행정비용 계산서, 더 나아가 성과측정보고서 등을 통해 사업의 원가나 정부운영에 관한 성과측정을 포함하는가의 문제가 남는다. 이와 관련하여 원가 또는 성과정보가 제대로 파악되기 위해서는 예산분류 및 과목구분 등 예산제도의 개선작업이 동시에 수반되어야 한다.

한편, 이들 재무제표를 기초로 다양한 분석지표와 분석기법을 개발하여 실제로 재정보고서에 담겨진 정보가 정부의 재정정책을 수립하고 재정운영에 그 효과를 나타내기 위해서는 계획으로서의 예산과 그 결과를 기록하여 결산하는 회계의 연계가 매우 중요시된다. 다시 말해 예산의 편성과 집행, 그리고 이들에 대한 회계처리결과인 회계결산의 정보가 예산의 합리성을 제고하고 재정정책의 효과적인 수립 등을 유도하는 기반적 기초자료로 활용되기 위해서는 예산과 회계가 연계되고 이를 통해 공공서비스의 효율성과 효과성을 제고하는 방향으로 이어지도록 하여야 한다.

이를 위해서는 예산분류 및 예산과목의 구분을 토대로 기업형 회계방식의 특징적인 과목체계, 보고방식 등을 도입하여 예산정보와 회계정보를 연계·분석하는 틀을 마련하는 작업이 이루어져야 할 것이다. 그리고 보다 장기적인 관점에서는 현행 예산제도를 자본예산과 경상예산으로 구분하고, 현행 예산과목기준을 기업회계 특성에 따라 자산, 부채, 수익, 비용항목으로 조정하여 회계과목과 연계시키는 보다 종합적인 접근이 필요하다.



## 【참고문헌】

- 갈렘앤컴퍼니 편역. (1999). 「정부회계 혁명」.
- 김 현. (2002). 지방정부 회계규정. 부천시 감사요원 전문교육교재.
- 나 영·이양현. (2001). 「최신회계원리」. 서울: 박영사.
- 이경섭. (1997). 「정부회계와 감사」. 서울: 조세통람사.
- 윤성식·권수영. (1999). 「정부회계: 예산 원가회계 및 감사」. 서울: 법문사.
- 윤영진. (1998). 「재재무행정론」. 서울: 대영문화사.
- 황국재. (1999). 정부회계에 있어서 예산의 회계처리방안. 복식부기회계제도 워크샵자료.
- 행정자치부. (2002). 「복식부기도입연구용역 및 시험적용결과보고」.
- 행정자치부. (2002). 「지방자치단체예산편성기본지침」.
- DETR. (1998). Modern Local Government in Touch with the People.
- GFOA. (1988). Governmental Accounting, Auditing and Financial Reporting.  
Chicago : GFOA.
- IFAC. (1998). Preface to Statements of International Public Sector Accounting Standards.
- IMF. (1998). Manual on Fiscal Transparency.
- IMF. (2001). The Government Finance Statistics Manual.
- Mikesell, John L.(1991). Fiscal Administration : Analysis and Applications for the Public Sector. Pacific Grove: Brooks/Cole Pub.