▌ 예산정책연구 제9권 제3호 2020. 9. pp.63-90 https://doi.org/10.35525/nabo.2020.9.3.003

지방자치단체의 예산회계와 재무회계간의 조정에 대한 연구: 서울시의 결산조정사항을 중심으로

남혜정*

국문초록

우리나라는 발생주의에 근거한 결산회계정보가 생산·제공되고 있으나, 예산회계와 재무회계간에 차이로 인하여 발생주의의 장점을 제대로 활용하지 못하고 있다. 현금에 기반한 예산편성과 집행은 사업성과에 대한 성과중심의 재정의사결정에 유용한 정보를 제공하지 못하고 있다는 비판이 제기되고 있다. 본 연구는 지방자치단체(서울시의 사례를 중심으로)에서 작성하고 있는 결산서내에 예산회계와 재무회계간의 차이인 조정(reconciliation)정보를 이용하여 예산회계와 재무회계간의 주요 차이가 무엇인지 분석하였다. 이와 함께 발생주의 예산제도를 도입한 호주의 뉴사우스웨일즈의 예산추정보고서를 검토하여 발생주의 예산재무제표가 제공하는 정보를 살펴보았다. 분석결과, 서울시의 경우, 세출조정사항이 세출의 약 20%를 차지하고 있으며, 조정사항 중에 '기타 자금유출이 없는 비용' 항목의 비중이 증가하고 있음을 발견하였다. 또한 세출예산내의 지출항목이 결산서의 비용항목과 일관되지 않았다. 따라서 지방자치단체의 사업별 평가와 재정투명성을 높이기 위해서는 예산회계의 지출항목과 재무회계의 비용항목간의 어느 정도 일관성을 높이고, 조정항목에 대한 검토가 선행되어야 할 것이다.

□ 주제어: 예산회계, 재무회계, 결산조정사항, 발생주의 예산제도

투고일: 2020. 5. 22. 수정일: 2020. 7. 2. 게재확정일: 2020. 7. 7.
* 동국대학교-서울캠퍼스 경영대학 회계학과 교수(namhj@dongguk.edu)

Ⅰ. 서 론

본 연구는 지방자치단체 중에 서울시의 재무제표정보를 바탕으로 예산회계(현금주의회계)와 재무회계(발생주의회계)간의 차이인 조정사항(reconciliation)에 대하여 살펴보고자 한다. 2007년 지방자치단체가 발생주의 결산을 시행하였으며, 2011회계연도 결산부터는 중앙정부 각 부처도 국가회계기준을 현금주의에서 발생주의 방식으로 변경하였다. 발생주의 회계는 공공부분의 회계정보시스템을 개선하기 위하여 도입되었다(Christiaens et al. 2010). 발생주의회계가 도입 된지도 10여년의 시간이 지났으나, 여전히 이원적인 회계시스템(dual-track accounting system)인 현금주의와 발생주의가 공존하고 있으며, 재무보고목적의 발생주의와 예산회계의 현금주의가 그것이다.[1] 두 회계시스템의 목적이 다름에도 불구하고 재무회계와 예산회계간의 연계성은 보고실체(중앙정부 또는 지방자치단체)의 성과를 올바르게 파악하기 위하여 중요한 사항이다. 하지만 발생주의회계는 민간기업의 성과평가 및 통제관리를 위하여 사용되어 왔으며, 예산의사결정과 정책결정을 위한 활용은 미미한 실정이다(Groot and Budding 2008; Paulsson 2006). 일반적으로 예산회계에서는 자산, 부채에 대한 정보를 제공하지 않기 때문에 예산결산에서의 실적만 가지고 적절한 자본(순자산)수지에 대한 계획을 수립하는 것은 합리적인 정보를 제공할 수 없을 것이다. 따라서 발생주의회계와 연계를 통하여 자본(순자산)수지를 고려한 예산수립의 피드백 기능강화가 필요하다.

지방자치단체들은 매년 발생주의에 의한 재무제표를 작성·공시하면서 예산회계와의 차이항목(reconciliation)을 함께 공시하고 있다. 그러나 현금주의에 의한 예산회계와 발생주의에 의한 재무회계간의 중요한 차이가 무엇인지, 차이항목이 예산편성의사결정에 활용되기 위한 방안에 대한 논의는 미미한 실정이다. 본 연구는 서울시의 결산서에서 예산회계와 발생주의회계간의 조정사항에 대한 정보를 연도별로 파악하고, 어느 항목에서 세입, 세출의 차이를 가져오는지 살펴보았다. 이와 함께 서울시의 세입·세출 총괄표와 세입예산과 세출예산을 통하여 현금주의에 의한 예산에 있어 개선해야 할 방향에 대하여 논의하고자 한다. 더불어 발생주의 예산제도를 이용하고 있는 호주사례를

1) 예산회계는 회계연도 개시 전에 수립된 예산이 계획대로 집행되었는지 보여주는 체계인 반면에, 재무회계는 보고실체(reporting entity)의 재무상태, 경영성과 등의 측면에서 재무정보를 제공하는 체계라는 차이가 있다.

통하여 지방자치단체의 예산과정에서 발생주의 회계정보가 어떻게 활용될 수 있는지 살펴보았다.

우리나라 재정은 크게 일반회계, 특별회계, 기금으로 이루어져 있으며, 이중 예산부처의 재원배분권한은 일반회계에 집중되어 있다. 예산회계는 현금흐름에 따른 회계처리를 기반으로 하고 있기 때문에, 현금이 수반되지 않은 거래에 대해서는 반영되지 않는다. 그러나 예산을 통한 효율적인 재정운영을 위해서는 투명하고 신뢰할 수 있는 재정정보가 적시에 제공되어야 하며, 회계책임이 명확하여 정부부문의 부정부패를 방지하는 역할을 할 수 있어야 한다. 이를 위하여 우리나라는 재정의 효율성과 효과성을 높이기 위한 성과관리제도를 운영하고 있으나, 예산의 집행과 성과지표간의 연계성이 낮다는 지적이 제기되고 있다. 1990년대 이후 많은 나라들이 프로그램예산 등 성과지향예산제도를 실시하고 있으나, 성과정보를 예산배정이나 예산관련 의사결정에 적극적으로 활용하는 경우는 매우 적다(Hawkesworth and Klepsvik 2013). 성과관리제도가 제대로 운영되기 위해서는 주요 예산사업에 대한 원가정보가 객관적이고 투명하게 산정되어야 한다. 이를 통하여 지방자치단체별, 부처별, 나라별 비교가 가능하며, 나아가 개선방향을 모색할 수 있을 것이다. 그러나 지방자치단체의 예산은 현금주의 회계정보를 중심으로 운영되고 있으며, 성과측정에 유용한 원가정보를 생성하지 못하고 있다.[2] 지방예산에서 단위당비용정보, 투입단위당 성과정보가 매우 중요함에도 불구하고, 성과를 평가하는데 필요한 사업별 원가정보는 미흡한 실정이다. 다만, 모든 정책과 사업에 대하여 객관적인 원가정보를 산정한다는 것은 높은 비용을 수반하기 때문에, 국민실생활과 밀접한 사업(예, 사회기반시설)에 대해서 원가정보를 산출하고 이를 바탕으로 성과관리에 활용하는 접근이 필요할 것이다. 이와 함께 발생주의 예산회계가 적용된다면 각 재정활동의 비용과 예산활동간의 연계성이 높아지고, 성과평가에도 유용한 정보를 산출할 수 있을 것이다.[3] 그러나 발생주의 예산회계를 시행하는 나라는 많지 않으며,[4] 대부분

2) (1) 발생주의 회계에 의한 총원가, 단위원가 등 투입원가 산정미흡, (2) 예산편성과정에서의 행정원가와 사업원가의 구분결여, (3) 책임중심점, 원가중심점에 의한 원가정보의 사용 미숙, (4) 자본비용을 반영한 원가산정 부족 등을 언급하고 있다(성과관리와 사업예산제도의 연계 강화, 2015, 한국지방행정연구원).

3) 덴마크의 경우 2007년 예산부터 DKK 1백만 이상의 프로젝트에 대해서 책임기관이 맡는 특정과업의 비용을 예산서상 주석에 명시하도록 규정하고 있다. 이는 결산시점에 점검대상이 된다(Ginnerup et al. 2007).

4) OECD(2017) 보고서는 발생주의 재무보고서를 채택하고 있는 나라는 73%(25개국)이며, 9%(3개국)

이 이원적 결산체계를 운영하고 있다.

본 연구는 서울시의 예산회계와 발생주의회계간의 차이항목을 시계열로 파악하고, 어느 부분에서 차이가 크게 나타나는지 살펴보았다. 더불어 발생주의예산제도를 시행하고 있는 호주의 사례를 검토하고, 우리나라 지방자치단체의 예산회계에서 고려할 수 있는 사항들을 제시하였다. 본 연구의 결과는 향후 지방자치단체의 예산계획과 집행에 있어 발생주의 항목이 어떻게 고려될 수 있는지 논의하는데 토대를 제공할 것으로 기대된다.

가 발생주의로 전환과정에 있으며, 18%(6개국)가 현금주의를 사용하고 있다고 보고하였다. 또한 예산회계에 있어서 현금주의(수정된 현금주의)를 채택하고 있는 나라는 62%(21개국)이며, 9%(3개국)가 발생주의를 가미하고 있고, 29%(10개국)가 발생주의예산제도를 채택하고 있다(호주, 캐나다, 덴마크, 뉴질랜드, 스위츠렌드, 영국/오스트레일리아, 아이슬란드, 칠레, 멕시코는 불완전하거나 간단한 버전의 발생주의 예산제도를 운영).

Ⅱ. 선행연구 검토

1. 예산회계와 재무회계의 연계

가. 예산회계와 재무회계

공공회계의 두 흐름은 크게 예산회계와 재무회계로 볼 수 있다. 대륙형 계통의 국가들인 독일, 프랑스, 이탈리아, 북유럽 국가들 그리고 일본과 우리나라가 사용한 전통적인 정부회계인 '예산회계' 시스템은 예산, 수입, 지출, 세계잉여금의 구조로 이루어진다. 반면에 불문법 계통의 국가들인 미국, 영국, 캐나다, 호주, 뉴질랜드는 '재무회계' 시스템하에서 현금과 같은 재무적 자원뿐만 아니라 건물이나 토지, 부채와 같은 경제적 자원을 측정하여 재무제표정보를 제공하고 있다. 복식부기, 발생주의에 의한 재정운영표, 재정상태표 등 재무제표를 작성하고, 기관별 국고관리, 결산보고, 회계책임의 증명, 재무성의 차입제도 등이 특징이다.

공공회계분야에서 발생주의회계의 도입은 보고실체의 책임성제고와 투명한 정보제공이라는 점에서 확대되고 있으며, OECD와 IPSASB(International Public Sector Accounting Standards Board)도 도입을 장려하고 있다. 그러나 관련연구들은 나라마다 발생주의회계의 도입이 많은 문제와 모호성을 야기한다고 지적하고 있다(Arnaboldi and Lapsley 2009). 대부분의 나라들이 예산은 현금주의 또는 현금주의와 발생주의정보를 함께 사용하는 수정된 현금주의를 사용하고 있다. 일부나라에서 두 회계정보간의 조정항목을 공시하도록 의무화하고 있으나, 예산책정과 재무보고를 위한 다른 인식기준(recognition criteria)의 사용은 여전히 혼란을 야기하고 있다. Guthrie(1998)은 이원적 회계시스템은 두 개의 회계수치에 대해 상충하는 신호를 보내기 때문에 관리자에게 혼란을 야기한다고 지적하였다.

우리나라는 예산회계 시스템에 발생주의 결산이라는 일부 재무회계 요소를 접목하고 있으며, 예산회계와 재무회계의 기본적인 차이점은 [표 1]과 같다.

[표 1] 예산회계와 재무회계의 비교

	예산회계(현금주의)	재무회계(발생주의)
인식기준	모든 거래를 현금의 유출, 유입시점에서 수입과 지출로 인식	현금의 유출, 유입에 관계없이 원인이 되는 거래가 발생한 시점에서 수익과 비용으로 인식
인식범위	수입 및 지출을 인식범위로 함	수익 및 비용, 이에 따라 수반되는 자산과 부채계정을 인식범위로 함
결산보고서	세입세출결산서	재무제표
관계법령	국가재정법	국가회계법

자료: 「예산회계와 재무회계의 연계방안 분석보고서」, 삼일, 삼정, 율촌, 2009.

예산회계와 재무회계의 연계는 연계과정 및 연계시기에 따라, 완전연계와 불완전연계로 구분될 수 있다. 완전연계는 예산회계시스템과 재무회계시스템이 회계연도 개시전부터 결산시까지 동일한 체제 내에서 운영되는 것을 의미하며, 통합정보의 제공이 가능하다. 불완전연계는 연계유형에 따라 관리과목연계, 결산연계, 기록연계로 구분될 수 있다. 관리과목 연계는 예산회계항목과 재무회계항목을 연계하는 중간항목을 통한 연계이며, 결산연계는 예산과 재무회계가 별개로 운영되며 결산시점에 통합되는 것을 말한다. 기록연계는 예산회계와 재무회계시스템이 별개로 운영되면서 재무회계시스템은 단지 예산집행에 대한 결과의 기록으로서 기능한다.

나. 해외의 결산서 체계(예산회계와 재무회계)

미국의 경우, 예산항목과 재무회계 과목의 연계가 용이하지 않음으로 인하여 각각 분리하여 적용하는 체계를 가지고 있으며 결산시 예산과 지출의 차이를 비교하여 적용하는 이중시스템(dual basis)을 적용하고 있다. 국가재무제표[5]에서는 statement of changes in cash balance from unified budget and other activities에서 순현금흐름과 예산실적과의 차이를 조정하여 현금주의와 발생주의의 연계정보를 제공하고 있다. 또한 각 중앙부처별 재무제표에서는 statement of financing(SOF)에서

5) 미국의 통합 재무제표는 balance sheet, statement of net cost, statement of operations and changes in net position, reconciliation of net operating cost and unified budget deficit, statement of changes in cash balance from unified budget and other activities, statement of social insurance로 구성되어 있다. 또한 각 중앙부처별 재무제표는 balance sheet, statement of net cost, statement of changes in net position, statement of financing, statement of custodial activities, statement of budgetary resources, statement of program performance measures로 구성되어 있다.

예산실적과 발생주의에 의한 재무회계 결산과의 차이를 조정함으로써, 예산회계와 재무회계의 연계정보를 제공한다. 그러나 statement of financing의 주석공시정보가 너무 복잡하고 유용하지 않다는 지적이 제기되어 왔으며, 2016년 2월 FASAB (Federal Accounting Standards Advisory Board)는 Budget and Accrual Reconciliation (이하, BAR) 테스크포스팀을 구성하였다. 이 프로젝트를 통하여 이사회는 조정사항에 대한 우려를 해소하고 미국주정부와 각 보고실체와의 조정을 지원할 필요성에 대하여 논의하였다. BAR 테스크포스팀은 세 가지 주제에 대하여 조사를 시행하였으며, (1)SOF의 복잡성과 유용성, (2)덜 복잡한 재무보고를 위해 예산자료와 발생주의회계자료를 직접 연계할 방법모색, (3)주정부의 조정표작성(reconciliation statement)을 위한 지원방안이 그 주제이다. 이러한 논의작업을 통하여 2017년 exposure draft(ED)가 제시되었으며, 여러 이해관계자들의 의견을 수렴하여 BAR의 형식이 완성되었다. BAR은 2018년 9월 30일부터 작성이 의무화되며 조기적용이 허용되었다. 초기 적용시에는 비교목적을 위하여 전기에 적용하였던 공시요구사항들이 적용되지 않는다. 제안된 BAR의 예(reconciliation example)는 부록을 참조하기 바란다.

국제공공부문회계기준(IPSAS)의 결산서 체계는 statement of financial position과 statement of financial performance, statement of changes in net asset/equity에서 발생주의에 의한 재무회계 결산정보를 제공하고, cash flow statement에서 현금주의에 의해 경상, 투자, 재무활동으로 구분된 현금흐름 정보를 제공하고 있다. 마지막으로 comparison of budget and actual amount는 예산과 실적을 대비하는 보고서로 예산관련 정보를 제공하고 있다. 이는 하나의 재무보고서 체계에서 예산회계와 재무회계관련 정보를 모두 제공하는 틀을 가지고 있다.

다. 선행연구 검토

공공부문에서 예산회계와 재무회계와의 연계 및 각 회계가 산출하는 회계정보의 유용성에 대한 논의는 지속적으로 진행되어 왔다. 국가회계의 발생주의회계도입과 관련한 연구뿐만 아니라 지방자치단체를 대상으로 한 발생주의 회계정보의 유용성에 대한 연구도 있다. 임성일과 이효(2008)의 연구는 지방자치단체의 복식부기 결산정보와 현금주의 결산정보를 재정지표를 중심으로 비교하였다. 분석결과, 재정건전성지표에 있어 현금주의와 발생주의 정보간에 일정한 관련성이 없어 결산정보의 일관성이 없음을 발견하였

다. 연구자들은 발생주의 정보와 현금주의 정보간에 차이를 파악할 수 있는 포괄적인 재정분석 방안의 마련이 필요함을 주장하였다. 이와 함께, 현금수지 중심으로 파악된 재정운영상황을 자치단체의 공공시설과 사회기반시설가액을 비교 분석함으로써 자치단체의 자산운용상황을 실질적으로 파악해야 한다고 주장하였다.

이효(2008)는 발생주의 정보와 현금주의 정보간에 차이를 분명하게 밝히고 이를 연결하여 파악할 수 있는 포괄적인 재정분석방안의 마련이 필요하다고 지적하였다. 주요 정책방향으로 환경제도 기반과 거시적 관점에 초점을 두면서 종합적인 행정경영체계 구축, 사업예산 성과관리제도의 확립, 재무회계와의 연계강화를 제시하였다.

배득종(2010)은 지방자치단체의 2007년 결산을 중심으로 발생주의 회계정보와 현금주의 회계정보간에 유의미한 차이가 있음을 제시하였으며, 시뮬레이션 분석을 통하여 발생주의 회계정보를 이용하여 지방자치단체의 재정상황을 평가하면, 현금주의에 의한 재정평가와 상이함으로 보여주었다. 특히 발생주의 회계정보가 현금주의 정보보다 지자체간 재정력지수의 차이를 훨씬 더 잘 설명할 수 있으며 지역경쟁력 강화와도 더 밀접하게 연계된 정보임을 실증적으로 입증하였다.

예산회계와 재무회계에서 산출된 회계정보에 대한 연구와 함께 발생주의 예산제도에 대한 논의도 진행되어 왔다. 윤성식(2004)은 발생주의 회계에 대한 오해는 발생주의 회계를 도입하면 정확한 원가가 산정될 수 있다고 생각하는 것이라고 지적하면서, 사업이 정확한 원가 계산을 위하여 발생주의 회계외에 원가계산을 위한 별도의 노력이 필요하다고 지적하였다. 또한 사업예산의 정확한 사후비용과 사전원가를 산정하는 것은 외부성 및 간접원가의 존재 때문에 복잡하고 주관적이기 때문에 대규모 사업에 발생주의 예산을 먼저 사용하는 것을 권고하였다. Jon Ragnar Blondal(2011)는 발생주의예산제도를 도입하지 말아야 하는 이유로, 발생주의 예산제도는 정치인(그리고 국민들)들이 이해하기 어렵고, 조작하기 쉽기 때문이라고 주장하였다. 현금이 수반되지 않는 비용(예를 들면, 감가상각비)은 거래시기조정보다 더 많이, 더 자주 조작될 수 있다. 다만, 국민연금, 부채에 대한 이자비용등과 같은 특정거래에 대해서는 현금주의의 약점을 보완할 수 있을 것으로 보았다.

이처럼 예산회계와 재무회계간의 비교 및 발생주의 예산제도에 대한 논의는 나라마다 특성이 다르듯이 일괄적으로 논의하기는 어렵다. 다만, 대부분의 나라들이 발생주의 재무회계를 도입하고 있고, 통합적이고 효율적인 의사결정을 위하여 발생주의 예산제도도

함께 논의하고 있는 상황이기 때문에, 우리나라도 조정사항의 분석을 통하여 개선해야 할 방향에 대하여 논의하는 것이 필요할 것이다.

Ⅲ. 지방자치단체의 결산서내의 조정사항

1. 서울시의 예산서[6)]

가. 세입 · 세출총괄표

서울시의 결산서를 살펴보기 전에, 현금주의에 의한 예산회계인 세입 · 세출총괄표와 세입예산 및 세출예산에 대하여 간단하게 검토하였다. 2018년 총괄표는 회계별 예산규모를 전년도와 당해연도(2개년도)예산을 보여주고 있으며, 증감(증감율)도 제시하고 있다. 크게 일반회계와 특별회계로 구분하여 2개년도 예산규모를 보여주고, 세입총괄표는 세입원(지방세수입, 세외수입, 지방교부세, 보조금, 지방채, 보전수입등및내부거래)에 따라, 세출총괄표는 기능별, 조직별, 성질별로 구분하여 보여주고 있다. 세출총괄표를 좀 더 자세하게 살펴보면, 기능별 구분에서는 사회복지부문이 31.80%, 일반공공행정부문이 16.92%, 수송및교통부문이 13.61%순으로 나타나고 있다. 조직별 구분에서는 복지본부 17.82%, 평생교육국 10.46%, 행정국 10.06%의 지출규모를 보여주고 있다. 본 연구는 서울시 예산의 17.82%를 차지하고 있는 복지본부를 중심으로 세출예산정보를 좀 더 살펴보고자 한다.[7)] 복지본부의 경우, 개요(조직, 인력, 예산), 기관임무, 예산규모, 세부예산과목 및 내역을 보여주고 있다. 이를 통하여 복지본부가 수행하는 주요 업무와 업무별 소요예산 및 비중을 파악할 수 있다. 복지본부는 예산의 34.4%를 민 · 관 복지협력네트워크 구축 및 복지사각지대 발굴지원에 지출하고 있으며, 32.7%는 어르신복지 수준향상 및 장사시설 운영 내실화에 지출하였다. 그러나 예산편성의 구분이 서울시가 지향하는 성과목표와 어떠한 연관성을 가지고 있는지, 또한 항목별 구분은 어떤 기준으로 나누어졌는지에 대해서는 명확하지 않다. 예를 들면, 장애인과 관련된 항목이 장애인 자립기반 구축(9.6%)과 장애인 자립생활 기반조성(3.6%)으로 구분되어 예산편성이 되어 있다. 이는 복지본부의 업무를 파악하는 데에는 도움이 될 수 있으나,

---

6) 본 연구가 여러 지방자치단체 중 서울시를 대상으로 선정한 이유는 서울본청이 통합재정수지비율이 가장 높고, 예산규모에 있어서도 가장 크기 때문이다(예산기준). 2019년 기준으로 지역통합재정통계(지방자치단체, 지방공기업, 지방출자 · 출연기관 재정상황을 종합적으로 나타내는 통계)를 살펴보면, 서울본청이 57,944,132백만원으로 가장 높다(지방재정365).

7) 서울시의 예산중에 사회복지와 관련된 예산(2019년)은 11조 1,574억원으로 전체예산의 35%를 차지하고 있으며, 이는 가장 높은 비중이다.

복지본부와 서울시가 지향하고 있는 목표와 전략을 달성하기 위하여 복지본부가 얼마만큼 비용이 필요하고 지출하고 있는지 파악하는 데에는 유용한 정보가 될 수 없을 것이다. 따라서 복지본부의 임무를 수행하기 위한 세부전략에 따라 예산항목이 구분되고, 이에 소요되는 예산이 성질별로 제시되는 것이 필요할 것이다. 예산구분에 있어서도 행정운영경비, 재무활동, 사업비로 구분하여 제시하고 있는데, 행정운영경비와 사업비내에는 공통비용도 있기 때문에 예산의 구분을 경상지출과 자본지출로 구분하여 지출의 성질을 나타내는 것이 바람직할 것이다. 세부내역을 살펴보면, 예산과목 및 내역이 성질별로 구분되지 않고, 활동별로 지출되는 내역을 보여주는 수준이라 개선이 필요할 것으로 판단된다. [그림 1]은 서울시 세출예산의 일부를 보여준다.

[그림 1] 서울시 세출예산(복지본부, 2018)

부서 · 정책 · 단위 · 세부	2017	2018	증 감	예 산 과 목 및 내 역		(단위 : 천원)
복지본부	(X2,529,696,879) 5,290,302,621	(X2,766,111,021) 5,668,853,101	(X236,414,142) 378,550,480			
부서 : 복지본부 복지정책과	(X7,384,000) 164,036,687	(X26,036,294) 197,232,012	(X18,652,294) 33,195,325			
정책 : 사회취약계층 복지강화 및 사회복지 전달체계 개선	(X7,384,000) 163,491,162	(X26,036,294) 194,984,266	(X18,652,294) 31,493,104			
(일반회계) 단위 : 사회취약계층 복지강화 및 보훈업무 등 추진	(X7,384,000) 51,718,174	(X8,267,402) 50,542,451	(X883,402) △1,175,723			
지역사회서비스투자사업	(X6,630,000) 11,421,734	(X6,812,500) 11,612,447	(X182,500) 190,713			
			(100-201-01) 사무관리비			5,000
			⇨ 지역사회서비스투자사업 운영	5,000원 =	(X2,500)	5,000
			(100-307-05) 민간위탁금			360,000
			⇨ 사회서비스지원단운영비	360,000,000원 =	(X180,000)	360,000
			(100-308-01) 자치단체경상보조금			11,247,447
			⇨ 지역개발형	=		10,897,447
			· 시개발사업형	3,959,788,000원 =	(X1,979,894)	3,959,788
			· 시개발광역화형	5,826,792,000원 =	(X3,884,528)	5,826,792
			· 구개발형	1,110,867,000원 =	(X740,578)	1,110,867
			⇨ 지역사회서비스투자사업 운영	50,000,000원 =	(X25,000)	50,000
			⇨ 지역사회돌봄통합지원센터 운영	300,000,000원 =		300,000
가사·간병 방문관리사 지원	(X754,000) 1,131,000	(X1,110,500) 1,665,750	(X356,500) 534,750			
			(100-308-01) 자치단체경상보조금			1,665,750
			⇨ 가사간병 서비스 대상자 바우처 지원	1,665,750,000원 =	(X1,110,500)	1,665,750

2. 서울시의 결산서

가. 조정사항(Reconciliation)분석

발생주의예산회계를 사용하는 몇 개국을 제외하고 OECD 대부분의 국가들은 예산목적의 현금주의와 재무보고목적의 발생주의를 함께 사용하고 있다. 이 경우 현금주의에 바

탕을 둔 예산회계에서 발생주의에 바탕을 둔 재무회계로의 조정(adjustment)은 불가피한 것이며, 지방자치단체가 공시하는 결산서상의 수지(deficit/surplus)정보의 신뢰성과 비교가능성은 의문의 여지가 있다. 이는 지방자치단체마다 조정과정에서 중요성의 관점에서 조정의 범위와 분류가 달라질 수 있기 때문이다.

2018년 서울시의 결산서를 살펴보면, 세출액과 세입액에 대하여 예산회계(현금주의)와 재무회계(발생주의)간의 차이를 조정한 조정사항을 주석으로 보고하고 있다. 세출액에서 세출 조정사항은 (1)자금유출이 없는 비용(자산처분손실, 자산손상차손, 감가상각비, 무형자산상각비, 대손상각비, 퇴직급여, 기타 자금유출이 없는 비용, 발생주의 기간비용 조정사항), (2)자산취득으로 인한 자금 유출액, (3)부채상황으로 인한 자금 유출액으로 구성되어 있다. (2)와 (3)은 현금흐름과 유사하게 지출되지만, (1)번은 현금유출이 없는 비용이기 때문에 발생주의에 의한 대표적인 비용항목이라고 할 수 있다. 세입 조정사항은 (1)전년도 순세계잉여금 및 이월금, (2)자금유입이 없는 수익, (3)자산처분으로 인한 자금유입액, (4)부채증가로 인한 자금 유입, (5)순자산증가로 인한 자금유입액으로 구성되어 있다. 이중에서 현금유입이 없음에도 수익으로 인식하는 (2)와 (5)항목이 발생주의에 의한 대표적인 수익항목이라고 할 수 있다.

전체 세출액과 세입액중에 조정사항의 비중은 점차 감소하는 추세이다. [표 2]를 보면, 세출 및 세입조정사항은 전체 세출액 및 세입액에서 약 20%를 차지하고 있음을 알 수 있다. 연도별로는 세출의 경우 2013년이 가장 비중이 높았으며, 세입은 2009에 가장 높은 비중을 나타났다. 세출조정사항의 경우, 2013년에 자산처분손실과 장단기융자금 증가부분이 다른 연도보다 높게 나타나고 있었다. 자산처분손실의 경우에는 발생주의 회계상으로는 손실(비용)이 발생하지만, 예산회계에서는 자산처분으로 현금이 유입된다. 세입조정사항의 경우, 2009년에 대손충당금환입액이 크게 나타나고 있는데, 이는 현금유입은 없지만 발생주의 회계상 세입으로 조정하는 항목이다. 또한 2009년도에 차입부채증가로 현금이 증가하여 세입조정사항이 높게 나타난 것으로 파악된다.

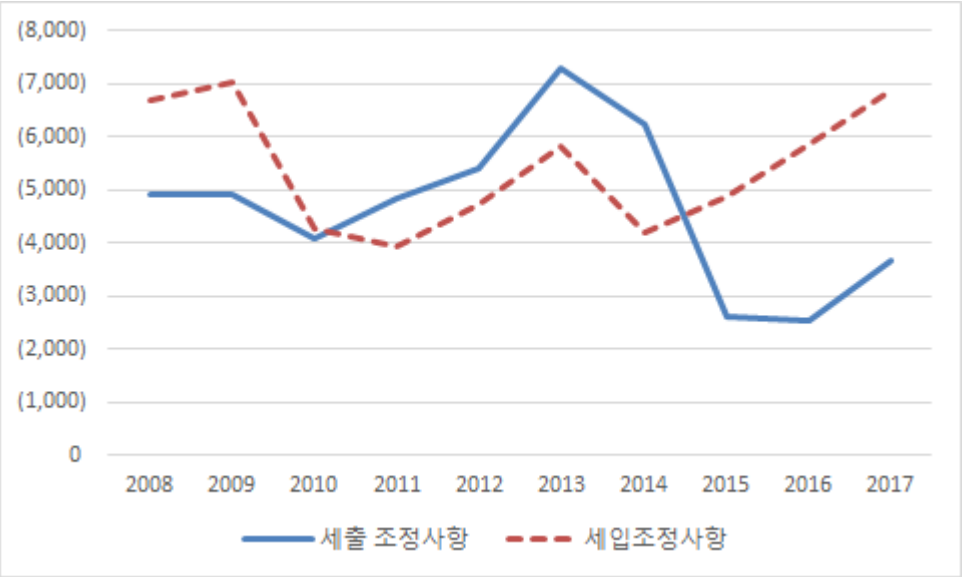
다음으로 연도별 세출조정사항 및 세입조정사항의 추이를 살펴보면, 두 항목이 유사하게 움직이고 있음을 보여준다. [그림 2]에서 나타나듯이 2010년 세출조정사항이 세입조정사항보다 컸으나, 2014년 이후로는 세입조정사항이 세출조정사항보다 높게 나타나고 있다.

[표 2] 연도별 조정사항의 비중(%)

연도	세출조정사항 / 세출액	세입조정사항 / 세입액
2008	0.242	0.283
2009	0.220	0.294
2010	0.193	0.193
2011	0.228	0.175
2012	0.242	0.202
2013	0.287	0.217
2014	0.242	0.173
2015	0.109	0.175
2016	0.098	0.192
2017	0.131	0.205

자료: 서울시 2018년 결산서자료를 바탕으로 저자작성

[그림 2] 연도별 세출 및 세입조정사항(금액)



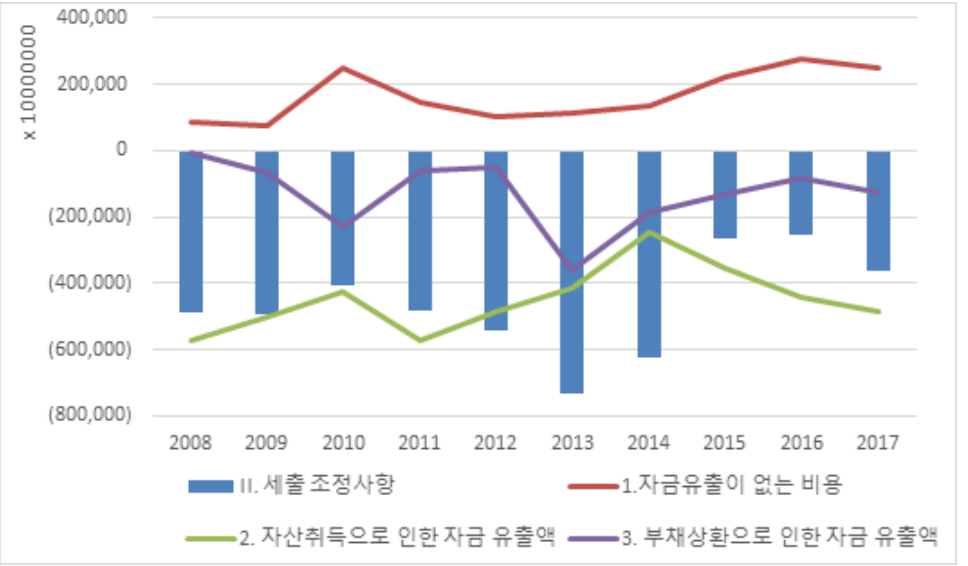
자료: 서울시 2018년 결산서자료를 바탕으로 저자작성

나. 세출 조정사항(Reconciliation)분석

본 연구는 예산회계에 있어 현금주의와 발생주의간에 차이항목이 무엇인지 파악하기 위하여 비용관점에서 세출 조정사항을 중심으로 살펴보고자 한다.

[그림 3]은 연도별로 세출조정사항의 추이를 보여준다. 세출조정사항은 시계열적으로 일정한 추이를 보여주고 있지 않지만, 2013년 가장 높은 수치를 기록한 후 점차 감소하는 추세를 나타내고 있다.

[그림 3] 연도별 세출조정사항과 세부항목



자료: 서울시 2018년 결산서자료를 바탕으로 저자작성

세출조정사항중에 '자금유출이 없는 비용'이 현금주의와 발생주의간의 차이를 가장 잘 보여줄 수 있는 항목일 것이다. 자금유출이 없는 비용은 예산회계상으로 현금지출은 없으나, 발생주의 회계상으로 비용으로 인식하는 항목이다. 여기에는 자산처분손실, 자산손상차손, 감가상각비, 무형자산상각비, 대손상각비, 퇴직급여, 기타 자금유출이 없는 비용, 발생주의 기간비용 조정사항이 포함되어 있다. 서울시의 연도별 자금유출이 없는 비용의 비중을 살펴보면, 2008년 18%에서 2016년에는 110%, 2017년에는 68%를 차지하고 있다. 연도별 추세가 선형적이지는 않지만, 최근 연도로 갈수록 발생주의에 의한 비용항목의 비중이 높아지고 있음을 알 수 있다.

[표 3] 세출조정사항내 자금유출이 없는 비용의 비중

연도	세출조정사항 (A)	자금유출이 없는 비용 (B)	비중(%) (B/A)
2008	4,904	858	18
2009	4,926	752	15
2010	4,069	2,511	62
2011	4,848	1,487	31
2012	5,403	1,052	19
2013	7,307	1,146	16
2014	6,237	1,340	21
2015	2,623	2,240	85
2016	2,517	2,760	110
2017	3,646	2,478	68

자료: 서울시 2018년 결산서자료를 바탕으로 저자작성

자금유출이 없는 비용 중에 가장 큰 비중을 차지하는 항목은 감가상각비이며, 매년 20%~54%를 차지하고 있었다. 다음으로는 대손상각비가 5%~37%로 최근으로 갈수록 비중이 낮아지고 있다. 반면에 기타 자금유출이 없는 비용항목은 2008년에는 0.4%였으나, 2017년에는 49%를 차지하고 있었다.

현금유출이 없는 대표적인 비용항목인 감가상각비와 대손상각비를 제외하고도 기타 자금유출이 없는 비용항목이 증가하고 있다는 점은 예산회계와 재무회계간에 괴리가 어디에서 나타나고 있는지 파악해야 할 필요성을 강조하고 있다. 특히 2015년부터 기타 자금유출이 없는 비용의 비중이 1%미만에서 30%를 넘는 수치를 보이고 있어, 갑작스럽게 증가한 원인과 주요 내역에 대한 검토가 필요하다고 판단된다.[8)]

8) 예산회계와 재무회계간의 차이를 가져오는 대표적인 항목외에 '기타 자금유출이 없는 비용'의 비중이 커지고 있는 원인은 여러 가지가 있을 수 있다. 하나는 회계담당자들이 예산회계와 재무회계간의 차이를 제대로 이해하지 못하고 있기 때문에 기타항목으로 분류함으로써 '기타자금유출이 없는 항목'의 비중이 증가하였을 수 있다. 다른 원인으로는 서울시의 사업들이 현금유출은 없으나 재무회계관점에서 비용으로 인식해야 하는 항목들이 증가하였기 때문으로 유추할 수 있을 것이다.

[표 4] 자금유출이 없는 비용의 항목별 비중(%)

연도	감가상각비	대손상각비	기타 자금유출이 없는 비용	무형자산 상각비	자산손상차손
2008	48.5	37.2	0.42	1.56	8.15
2009	54.8	33.6	1.58	0.00	0.00
2010	20.5	11.2	0.21	0.00	67.3
2011	27.2	21.2	0.31	0.00	33.2
2012	38.8	18.2	0.02	0.00	37.2
2013	40.9	12.7	0.00	0.00	25.1
2014	35.9	17.2	0.74	1.59	32.2
2015	41.5	5.8	34.9	0.00	18.5
2016	22.5	11.6	50.8	0.56	15.0
2017	33.9	12.0	49.4	1.42	1.41

자료: 서울시 2018년 결산서자료를 바탕으로 저자작성

Ⅳ. 호주사례 및 논의사항

1. 호주의 발생주의 예산회계

가. 발생주의예산제도의 도입

재무보고목적과 예산목적으로 발생주의를 모두 사용하는 대표적인 나라는 호주, 뉴질랜드, 영국이다.[9] 호주는 1990년대에 국가부문에서 발생주의 회계제도를 도입하였으며, 1999~2000회계기간 예산부터 발생주의예산에 기반을 둔 성과·산출체제(full accrual-based outcomes and outputs framework)를 시행하고 있다. 호주의 정부예산은 경상지출(recurrent expenses)과 자본지출(capital expenditure)로 구성되어 있었으며, 발생산출예산의 도입과 함께 예산지출은 산출지불예산, 지분투입·대부 예산 및 관리경비예산의 3가지로 구분되고 있다. 산출지불예산(payment for outputs appropriations)은 발생주의에 입각한 예산으로, 정부가 부처에게 산출물을 구입하기 위하여 지불하는 예산을 말한다. 공무원의 임금이나 출장비와 같은 현금비용뿐만 아니라 감가상각비와 장기근속휴가와 같은 비현금비용도 포함된다. 비현금비용이 예산으로 주어지면, 부처는 미래의 현금소요를 위해서 부처계정에 적립하며 여기에는 비현금비용뿐만 아니라 부처의 이익도 포함된다. 이렇게 적립된 자금은 부처가 운영하는 과정에서 적자를 기록하거나, 필요한 자산의 구매 혹은 자산의 교체를 위한 자금원천이 된다. 다만 적립된 자금의 사용에 대해서는 반드시 중앙재정기구의 승인을 받아야 한다. 지분투입·대부예산(equity injection and loans appropriations)은 기존의 자본예산과 유사한 기능을 가진 예산으로, 부처가 통상적인 산출지불예산으로 필요한 기능을 수행하는 것이 불가능할 때, 주로 새로운 자본투자가 필요할 때 이용되는 형태의 예산을 말한다. 자본예산과의 차이점은 부처가 적자를 기록했는데 이를 보충할 수 있는

9) 발생주의 예산제도를 운영하고 있는 나라들의 공통적인 특징은 다음과 같다. 회계직 공무원의 전문성 확보를 위해 노력하였다. 이들 국가들은 재무부의 지원하에 공무원교육을 체계적으로 시행하고 있다. 둘째 통합재무제표는 발생주의 회계가 안정화 된 후 작성되었다. 셋째, 발생주의 회계와 예산개혁이 체계적이고 점진적으로 이루어졌다. 특히 발생주의 회계개혁과 발생주의 예산개혁을 동시에 추진한 나라는 없으며, 발생주의 회계가 어느 정도 정착된 후 발생주의 예산을 도입하였다. 마지막으로 발생주의 회계와 예산을 성과관리 등 재정관리 제도와의 연계를 통하여 개혁의 완성도를 높였다. 기본적으로 발생주의 도입이 재정의 효율적인 관리와 성과제고를 위한 수단으로 인식하였다는 점에서 공통점이 있다(임동완 2011).

적립된 자체재원이 부족할 때에도 지분주입예산이 주어진다는 점이다. 이는 민간기업에서 주주들이 자본투입을 하는 것과 비슷하다. 마지막으로 관리경비예산(appropriations for administered expenses)은 부처가 관리를 담당하는 자산, 부채, 수익 및 비용을 의미하며, 공적 부조, 보조금 등의 비용, 조세 및 각종 세외수입으로부터의 수익, 공채 및 연금 관련 부채, 조세채권, 대출채권 및 투자 등과 관련된 자산이 포함된다.

나. 발생주의예산 재무제표

호주는 예산편성을 위하여 추정재무제표를 사용하고 있다. 연방 및 주예산과 별도로, 각 부처는 예산재무제표(budgeted financial statements)를 제시해야 한다. 여기에는 손익계산서, 재무상태표, 현금흐름표, 자본변동표, 자본예산표, 자산변동표, 예산재무제표에 대한 주석이 포함된다. 또한 각 부처는 예정 재정운영보고서(schedule of budgeted income and expenses administerted on behalf of the government), 예정 재정상태보고서(schedule of budgeted administered assets and liabilities), 예정 현금흐름보고서(schedule of budgeted administered cash flows), 예정 자본예산보고서(schedule of administered capital budget)를 제시해야 하며, 당해 예산에는 향후 3년간의 추정치가 포함되어야 한다.

AASB(Australian Accounting Standards Board) 1055는 예산추정치와 재무제표에서 보고된 성과간의 주요차이(major variance)에 대하여 보고할 것을 요구한다. 기말잔액, 수익, 비용, 순투자자본, 현금흐름, 순부채, 순자산가치에 대한 차이설명은 Statement 3: fiscal strategy and outlook에 공시된다.

2019년 호주의 발생주의예산 재무제표를 살펴보면, 발생주의에 의한 2018년, 2019년, 2020년의 추정치(estimates)와 2021년과 2022년의 projections으로 구성되어 있다. 운영표(operating statement), 재무상태표(balance sheet), 현금흐름표(cash flow statement)로 구성되어 있으며, 운영표에는 수익과 비용, 기타 경제적 흐름(other economic flows), 비소유권자의 지분변화(non-owner movements in equity), 비금융자산의 순취득(net acquisition of non-financial assets), 결산잔액(fiscal balance)으로 구성되어 있다. 발생주의에 따라 작성되었기 때문에 수익과 비용내에 계정과목들도 이자수익(interest income)과 감가상각비(depreciation and amortisation)와 같은 항목들이 나타나고 있다. 특히 Note8을 보면, 군장비,

건물, 기타 사회기반시설, 유산자산으로 구분하여 감가상각비(depreciation)를 보고하고 있으며, 무형자산과 관련된 감가상각비(amortisation)도 구분하여 제시하고 있었다. [표 5]는 호주정부의 예산재무제표 중에 운영표의 일부를 보여주고 있다.

[표 5] 호주정부의 예산재무제표 중 운영표

Table 1: Australian Government general government sector operating statement

		Estimates			Projections	
		2018-19	2019-20	2020-21	2021-22	2022-23
	Note	$m	$m	$m	$m	$m
Revenue						
Taxation revenue	3	459,085	476,596	496,734	525,620	540,100
Sales of goods and services	4	13,455	15,757	16,909	17,448	18,051
Interest income	5	4,837	6,009	6,796	7,180	7,605
Dividend income	5	7,718	6,112	5,815	6,597	6,903
Other	6	10,701	9,290	8,005	7,861	7,820
Total revenue		**495,796**	**513,763**	**534,260**	**564,707**	**580,480**
Expenses						
Gross operating expenses						
Wages and salaries(a)	7	20,693	21,348	21,344	21,724	22,148
Superannuation	7	9,043	5,907	5,921	5,995	6,007
Depreciation and amortisation	8	8,742	8,505	8,906	9,074	9,441
Supply of goods and services	9	117,709	125,566	130,020	135,623	142,073
Other operating expenses(a)	7	6,693	6,873	6,785	6,944	7,007
Total gross operating expenses		*162,881*	*168,199*	*172,976*	*179,360*	*186,676*
Superannuation interest expense	7	9,447	11,127	11,466	11,797	12,122
Interest expenses	10	18,375	19,264	18,857	17,948	16,994
Current transfers						
Current grants	11	148,852	150,408	155,843	161,666	168,312
Subsidy expenses		11,367	12,661	13,097	13,673	14,326
Personal benefits	12	125,230	128,972	133,211	139,880	148,812
Total current transfers		*285,449*	*292,040*	*302,151*	*315,219*	*331,450*

2. 호주지방정부(New South Wales)의 사례

가. 예산추정보고서(Budget estimates)

호주에서 뉴샤우스웨일즈는 시드니를 포함하고 있는 중요한 지방정부이며, 2019년 4월 지방정부의 비전을 새롭게 정립하면서 8개의 클러스터(cluster)를 재정립하였다.[10] 각 클러스터는 뉴샤우스웨일즈의 성과를 달성하기 위하여 재편되었으며, 예산추정보고서에는 클러스터별로 재무제표가 제시되고 있다. 재무제표는 발생주의(accrual basis

10) 2019년 새롭게 정비된 클러스터는 고객서비스(customer service), 교육(education), 건강(health), 산업 및 환경(planning, industry and environment), 수상과 내각(premier and cabinet), 강한 지역사회(stronger communities), 교통(transport), 재무(treasury)로 구성되어 있다.

of accounting)에 의해 작성되었으며, 운영표(operating statement), 재무상태표(balance sheet), 현금흐름표(cash flow statement)로 구성되어 있다. 이와 함께 경상지출과 자본적지출로 구분된 지출예산이 각각 2개년치가 제시되고 있다.

8개의 클러스터 중에 고객서비스 클러스터(Customer Service Cluster)에는 Department of Customer Service, Independent Liquor and Gaming Authority, Information and Privacy Commission, Service NSW, Long Service Corporation, New South Wales Government Telecommunications Authority, Rental Bond Board, State Insurance Regulatory Authority, Department of Finance, Service and Innovation, Independent Pricing and Regulator Tribunal이 포함되어 있다.

고객서비스 클러스터는 2019-2020기간의 경상지출로 2.7 billion, 자본적지출로 375 million을 추정하고 있으며, 경상지출의 57%가 경쟁, 공정, 그리고 안전한 시장(competitive, fair and secure market)이라는 목표를 위해 배정되었으며, 자본지출의 51%는 정부서비스의 디지털리더십과 혁신부분에 배정되었다. 고객서비스 클러스터내의 고객서비스부서(Department of Customer Service)의 예로 살펴보면, 2019-2020 예산은 경상지출 1,585.9 million과 자본적지출 141.9 million로 추정하고 있다. 경상지출은 운영표내에 운영비, 보조금과 장려금, 감가상각비, 금융비용, 기타비용으로 구성되어 있다.

흥미로운 것은 각 클러스터별로 발생주의에 의해 예산재무제표가 작성되면서 각 클러스터에 포함된 기관(부처)들의 비용정보가 agency expense summary로 함께 제시되고 있다. 이를 통하여 각 기관들의 예산정보가 주정부차원에서 지향하는 성과목표에 얼마나 부합되는지 파악할 수 있을 것이다. 각 클러스터별로 달성해야 할 지방정부차원의 성과와 이를 위한 지출예산을 설정함으로써 효과적인 재정관리가 이루어질 것이다. 뉴사우스웨일즈의 예산추정보고서내에 고객서비스 클러스터에 대한 성과목표와 경상 및 자본지출에 대한 내용은 부록을 참고하기 바란다.

[표 6] 뉴사우스웨일즈의 예산추정보고서(고객서비스 클러스터)의 일부

Department of Customer Service

Operating Statement

	2018-19 Budget $000	2018-19 Revised $000	2019-20 Budget $000
Expenses Excluding Losses			
Operating Expenses -			
Employee Related	...	...	686,133
Personnel Services Expenses	...	...	(4,904)
Other Operating Expenses	...	...	227,576
Grants and Subsidies	...	...	540,439
Appropriation Expense	...	...	...
Depreciation and Amortisation	...	...	126,219
Finance Costs	...	...	10,451
Other Expenses	...	...	30
TOTAL EXPENSES EXCLUDING LOSSES	...	...	**1,585,944**
Revenue			
Appropriation Revenue	...	...	988,772
Cluster Grant Revenue	...	...	...
Acceptance by Crown Entity of Employee Benefits and Other Liabilities	...	...	13,755
Transfers to the Crown Entity	...	...	...
Sales of Goods and Services	...	...	362,003
Grants and Contributions	...	...	25,801
Investment Revenue	...	...	5,426
Retained Taxes, Fees and Fines	...	...	87,616
Other Revenue	...	...	228,058
Total Revenue	...	...	**1,711,431**
Gain/(loss) on Disposal of Non Current Assets	...	...	(1,439)
Other Gains/(Losses)	...	...	(1,302)
Net Result	...	...	**122,746**

나. 발생주의예산제도에 대한 논의

우리나라는 2010년 발생주의에 근거한 회계정보가 생산되고 있으나, 발생주의정보가 프로그램이나 단위사업 수준에서의 비용정보를 개선하는 효과는 미미한 것으로 판단된다. 그러나 비용정보는 사후적이며 예산편성 과정에서 활용되지 않으면, 실질적인 의미가 약할 것이다. 즉 발생주의 회계뿐만 아니라 발생주의 예산의 요소도 고려되어야만 발생주의에 의한 실질적인 의사결정이 이루어질 수 있다.

발생주의 회계는 프로그램간의 우선순위를 결정할 때, 해당 프로그램 때문에 발생한 미래 비용을 포함할 수 있게 해준다는 점에서 의미가 있다. 발생주의 회계를 통하여 자산과 부채 그리고 미래 비용에 대하여 파악함으로써 조직이나 사업의 총비용을 보다 포괄적으로 파악하는 것이 가능해졌다. 그러나 현재와 같은 결과중심의 성과관리 및 재정운영관리에서는 발생주의 회계를 통한 총비용 파악의 실효성이 부각되기가

어려울 것이다.[11)]

성과관리제도와 관련하여 발생주의 회계정보가 활용되기 위해서는 실제 의사결정 과정에 발생주의 정보를 활용하는 메카니즘이 필요하다. 발생주의 기준에 따라 해당 사업의 성과목표와 소요자원을 사전적으로 설정하고, 사전에 성과목표와 소요자원을 검증함으로써 평가가 이루어져야 한다. 그러나 성과목표는 발생주의에 의해 설정하더라도 자원배분은 현금주의로 하는 경우에는 성과목표와 평가가 상충되어 성과달성에 대한 평가가 적절하게 이루어지기 어렵다. 호주의 지방정부사례에서 보듯이, 호주정부와 지방정부간에 성과목표를 공유하고, 성과를 달성하기 위한 클러스터별로 발생주의에 의한 예산재무제표를 작성함으로써, 지방정부가 추구하는 성과를 달성하기 위하여 필요한 예산정보가 제시되고 있다. 이는 향후 예산편성과 프로그램 우선순위를 결정하는데 있어 유용한 비용정보를 제공함으로써 지방정부의 재정효율화와 안전성에도 기여할 것으로 보인다. 그러나 발생주의 예산제도는 나라마다 재정투명성 및 효율성 강화를 위한 노력의 마지막 단계이며, 각 나라의 상황에 따라 도입여부가 달라질 수 있다. 발생주의 회계의 도입은 세계적인 추세이지만 발생주의 예산제도를 도입한 나라는 소수이며, 도입목적이나 구체적인 운용행태는 나라마다 다르다. 따라서 발생주의 예산제도가 가져다주는 재정 및 성과에 대한 정보의 장점과 함께 발생주의 예산제도의 도입으로 인한 순응비용(conformation cost)을 고려하여 신중하게 판단해야 할 것이다. 발생주의 예산제도의 도입을 위해서는 여러 사항들이 논의되어야 하기 때문에, 현재의 상황에서는 예산회계와 재무회계간의 차이항목인 조정사항(reconciliation)에 대한 관심과 검토가 선행되어야 할 것이다. 또한 예산회계에서 세출내역의 성질별 구분이 재무회계의 비용항목과 어느 정도 일관성을 유지함으로써 특정사업에 소요되는 비용의 성질에 따라 평가가 이루어져야 할 것이다.

---

11) 재정활동의 성과관리는 투입 대비 성과에 기반하여 이루어져야 할 것이다. 그러나 현금주의에 의한 지출은 자본지출 및 융자 등을 포함하고 있기 때문에 지출 측정단위인 단위사업 및 세부사업을 대상으로 성과를 평가하는 것은 부적합하다. 현행 국가회계기준은 재무회계에 따라 프로그램을 원가 측정단위로 설정하고 있으므로, 성과관리도 프로그램단위로 이루어지는 것이 적절할 것이다.

V. 결 론

본 연구는 서울시의 예산서와 재무제표를 이용하여 예산회계와 재무회계와의 차이인 조정항목에 대한 추이를 살펴보고, 주요 세출조정사항을 중심으로 분석하였다. 분석결과, 세출조정사항은 세출의 약 20%를 차지하고 있으며, '자금유출이 없는 비용' 항목이 증가추세를 보이고 있었다. 자금유출이 없는 비용 중에 가장 큰 비중을 차지하는 항목은 감가상각비이며, 매년 20%~54%를 차지하고 있었다. 흥미로운 것은 '기타 자금유출이 없는 비용' 항목은 2008년에는 0.4%였으나, 2017년에는 49%를 차지하고 있었다. 현금유출이 없는 대표적인 비용항목인 감가상각비와 대손상각비를 제외하고도 기타 자금유출이 없는 비용항목이 증가하고 있다는 점은 예산회계와 재무회계간에 괴리가 어디에서 나타나고 있는지 파악해야 할 필요성을 강조하고 있다.

예산회계와 재무회계간에 이원적인 회계시스템을 사용하는 대부분의 나라들은 높은 재무제표작성비용을 부담하고 있으며, 예산편성 및 재분배과정에서 발생주의 회계의 장점을 고려하지 못하고 있는 실정이다. 이러한 문제점에도 불구하고 발생주의 예산제도를 쉽게 도입하지 못하는 이유로는 이해가능성이 낮고 조작의 여지가 있기 때문일 것이다(Jon Ragnar Blondal 2011). 따라서 현재의 시스템에서 재정운영의 효율성을 높이기 위해서는 예산회계와 재무회계의 차이를 살펴보고, 차이가 큰 항목들을 중심으로 검토하는 것이 필요할 것이다. 더불어 현금주의의 약점을 보완할 수 있는 부분에 대해서는 일부 발생주의 예산제도를 가미하는 것도 고려할 수 있을 것이다. 사회기반시설과 같이 장기간에 큰 재원이 소요되는 부분에 대해서도 발생주의 예산편성을 통하여 재정의 효율성과 투명성을 높이려는 노력이 필요하다.

지방자치단체의 경우, 발생주의에 기반한 예산정보 공개 및 활용은 큰 효과를 낼 가능성이 높다. 서비스의 내용 자체가 지역주민에게 전달되는 직접 서비스비중이 높고, 다른 지방자치단체와의 비교가 가능하기 때문에 지역 주민들이 효율적이고 투명한 예산정보의 공개를 통하여 재정참여의 체감도와 활용도가 높을 것이기 때문이다.

국가와 지방자치단체가 공동분담하여 사업을 실시하는 경우에는 중앙정부는 비교적 명확하게 사업의 목적과 내용이 제시되고 있으나, 지방자치단체는 단순히 예산집행에 중점을 두고 있어서 성과계획 수립과 예산내역을 연계하여 파악하기 어렵다. 따라서 예산회계의 세입·세출항목을 발생주의 항목으로 조정하는데 있어, 사업별 차이내역을 살

펴보는 것이 필요할 것이다. 지방자치단체가 주도적으로 운영하는 사업들과 중앙정부에서 주도하는 사업들을 구분하고, 지방자치단체가 주도적으로 운영하는 사업들 중에 주민생활과 밀접한 사업들을 먼저 시작하는 것이 바람직할 것이다.

최근 IFAC&ACCA는 발생주의 정보는 왜 중요한가라는 보고서를 발간하였으며, 발생주의 효익을 극대화하기 위해서 몇 가지 권고사항을 제시하였다. 그 중에 정부전체의 성과관리를 포함한 재정의사결정 핵심에서 활용되기 위해 발생주의 예산제도의 구현을 언급하고 있다. 향후 발생주의 예산제도에 대한 도입논의를 위해서도 예산회계와 재무회계간의 조정항목에 대한 관심이 무엇보다도 필요한 시점이다.

참고문헌

배득종, “발생기준 복식부기 정부회계 정보의 유용성에 관한 실증 분석,” 「한국행정논집」 제22권 제1호, 2010, 105~125쪽.

삼일회계법인 외, 「예산회계와 재무회계의 연계방안 분석보고서」, 기획재정부, 2009.

윤성식, “예산개혁과 정부회계: 발생주의예산과 발생주의회계를 중심으로,” 「한국정책학회보」 제13권 제2호, 2004, 21~36쪽.

이효, “정부예산 및 회계동향과 정책방향,” 「정부회계연구」 제6권 제1호, 2008, 38~66쪽.

임동완, “정부의 발생주의 회계 정착과 발생주의 예산 도입에 관한 연구,” 「국제회계연구」 제35집, 2011, 235~260쪽.

임성일 · 이효, “지방자치단체의 복식부기 결산정보와 현금주의 결산정보간의 비교분석,” 「정부회계연구」 제6권 제2호, 2008, 27~53쪽.

Blöndal, J. R., “Accruals in OECD Countries,” ADB-KDI Joint International Conference, Seoul, Feb. 16, 2011.

Christiaens, J., Reyniers, B. and Rollé, C., “Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study,” *International Review of Administrative Sciences*, vol.76 no.3, 2010, pp.537–554.

Ginnerup, R., Jørgensen, T. B., Jacobsen, A. M. and Refslund, N., “Performance Budgeting in Denmark,” *OECD Journal on Budgeting*, vol.7 no.4, OECD Publishing, 2007, pp.67-90.

Groot, T. and Budding T., “New Public Management’s current issues and future prospects,” *Financial Accountability and Management*, vol.24 no.1, 2008, pp.1–13.

Guthrie, J., “Application of accrual accounting in the Australian Public Sector - Rhetoric or Reality” *Financial Accountability and Management*, vol.14 no.1, 1998, pp.1-19.

Hawkesworth, I. and Klepsvik, K., “Budgeting levers, strategic agility and the use of performance budgeting in 2011/12,” *OECD Journal on Budgeting*, vol.13 no.1, OECD Publishing, 2013, pp.105-140.

Metcalfe, A. and Sanderson, K., *Is cash still king? Maximizing the benefits of accrual information in the public sector*, IFAC&ACCA Publishing, 2020.

Paulsson, G., “Accrual accounting in the public sector: Experiences from the central government in Sweden,” *Financial Accountability and Management* vol.22 no.1, 2006, pp.47–62.

[부록 1] 미국의 Budget and Accrual Reconciliation

RECONCILIATION EXAMPLE

For the year ended September 30, 201X

	Intra-governmental	With the public	Total FY 201X
NET COST	**$xxx**	**$xxx**	**$xxx**
Components of Net Cost That Are Not Part of Net Outlays:			
Property, plant, and equipment depreciation	xxx	xxx	xxx
Property, plant, and equipment disposal & revaluation	xxx	xxx	xxx
Year-end credit reform subsidy re-estimates	xxx	xxx	xxx
Unrealized valuation loss/(gain) on investments	xxx	xxx	xxx
Increase/(decrease) in assets:			
Accounts receivable	xxx	xxx	xxx
Loans receivable	xxx	xxx	xxx
Investments	xxx	xxx	xxx
Other assets	xxx	xxx	xxx
(Increase)/decrease in liabilities:			
Accounts payable	xxx	xxx	xxx
Salaries and benefits	xxx	xxx	xxx
Insurance and guarantee program liabilities	xxx	xxx	xxx
Environmental and disposal liabilities	xxx	xxx	xxx
Other liabilities (Unfunded leave, Unfunded FECA, Actuarial FECA)	xxx	xxx	xxx
Other financing sources:			
Federal employee retirement benefit costs paid by OPM and imputed to the agency	xxx	xxx	xxx
Transfers out (in) without reimbursement	xxx	xxx	xxx
Other imputed financing	xxx	xxx	xxx
Total Components of Net Cost That Are Not Part of Net Outlays	**xxx**	**xxx**	**xxx**
Components of Net Outlays That Are Not Part of Net Cost:			
Effect of prior year agencies credit reform subsidy re-estimates	xxx	xxx	xxx
Acquisition of capital assets	xxx	xxx	xxx
Acquisition of inventory	xxx	xxx	xxx
Acquisition of other assets	xxx	xxx	xxx
Other	xxx	xxx	xxx
Total Components of Net Outlays That Are Not Part of Net Cost	**xxx**	**xxx**	**xxx**
Other Temporary Timing Differences	**xxx**	**xxx**	**xxx**
NET OUTLAYS	**$xxx**	**$xxx**	**$xxx**[3]

[부록 2] 호주 뉴사우스웨일즈의 예산추정보고서의 일부 (고객서비스 클러스터)

1. CUSTOMER SERVICE CLUSTER

1.1 Introduction

The Customer Service cluster builds upon work already undertaken to deliver and exceed customer expectations of NSW Government services. The cluster works to ensure customer insights are embedded in policy design and service. The accelerated use of digital data and behavioural insights ensures that service delivery meets customer expectations.

Contribution to the Government's Priorities

The Customer Service cluster contributes to delivering the following Government priority:

- Making Government work better for you by putting the customer at the centre of everything we do.

State Outcomes to be delivered by the Customer Service cluster

State Outcome	Description
Excellence in customer service	Improving customers' satisfaction with NSW government services through a customer-centred approach to everything we do, resulting in better customer experiences and easier transactions.
Digital leadership and innovation in government services	Investing in innovation and technology to improve the availability, reliability and security of NSW government platforms, information and services.
Competitive, fair and secure markets	Improving and simplifying regulation in New South Wales to make it easier and safer for businesses and consumers to transact.

The Study on Reconciliations between Budget Accounting and Financial Accounting in Korean Local Governments: Focus on the Seoul's Reconciliations

Nam, Hyejeong*

Abstract

In Korea, local governments introduced accrual-based accounting system in 2007 and provides financial statements based on accrual-based accounting. It has been criticized that information from cash-basis budgets does not provide relevant information in estimating program performance. This paper examines the reconciliation information, which is differences between cash-basis accounting and accrual-basis accounting and reviews Australian local government's budget financial statements based on accrual accounting. Using reconciliation information in financial statements of the Seoul, we find that about 20% of expenditure is reconciliated and the portion of 'other without cash-outflow items' increases over time. It implies that the gap between budget and financial accounting comes from unidentified items. This paper suggests that increased confirmity between expenditures in budget accounting and costs in financial accounting and identification of huge reconciliated items are necessary for efficient and transparent local finance.

□ Keywords: Budget Accounting, Financial Accounting, Reconciliation Information, Accrual Budgeting

* Professor, Department of Accounting, Business School, Dongguk University-Seoul