

복식부기도입을 위한 지방자치단체 자산의 분류와 관리 방안

Classification of Assets in Terms of Accrual and
Double-Entry Accounting in the Local Government

2003. 12.

연 구 진
이 삼 주(수석연구원)

이 보고서의 내용은 본 연구진의 견해로서
한국지방행정연구원의 공식 견해와는 다를 수도 있습니다.

서 문

우리 나라에서는 그 동안 현금주의에 의해 운영되어 오던 예산회계제도를 발생주의에 의한 복식부기제도로 전환하기 위한 노력이 진행되고 있다.

우리의 경우 지속적으로 행정개혁을 추진하고 있지만 재정변혁이 수반되어 이루어진 경우는 매우 드물었다고 생각된다. 이와는 대조적으로 미국, 영국 등 외국의 경우는 행정개혁의 일환으로 복식부기제도가 도입되었다. 그 이유는 행정과 재정이 불가분의 관계에 있어 개혁이 성공적으로 추진되기 위해서는 양자가 동시에 변화 내지는 개선되어야 하기 때문으로 풀이된다.

이러한 시대적 상황에서 본 연구는 복식부기제도가 도입될 경우를 가정하고 자산의 분류와 관리를 어떻게 하는 것이 합리적인지를 분석하였다. 자산의 종류는 매우 다양하고 또 현행 실무와 밀접한 관련이 있는 특징이 있다. 본 연구는 이러한 문제로 인해 사례 자치단체를 정하고 실무자와 수많은 인터뷰를 하고 그 결과를 정리한 실용적인 연구라고 판단된다.

본 연구가 우리 나라의 복식부기도입에 일조할 수 있기를 기원하며 지금까지 연구를 수행해온 이삼주 박사에게 감사를 드린다.

2003년 12월

한국지방행정연구원 원장 김 홍 래

요 약

우리 나라는 그 동안 현금주의 방식으로 운영되어 오던 예산회계를 발생주의에 의한 복식부기시스템으로 전환하기 위하여 1999년에 시작하여 1차로 기본골격에 대한 연구가 진행되었고 현재는 시험적용을 실시하고 있다. 이러한 과정에서 자산과 관련해서는 큰 틀이 마련되었지만 보다 구체적인 분류 및 관리기준에 대해서는 아직 보완할 내용들이 많이 발견되고 있다.

이러한 문제점을 요약 정리하면 다음과 같다.

- (1) 지방재정법 제64조에는 현금및유가증권을 규정하고 있으나 공유재산에도 유가증권이 포함되어 있어, 제64조의 유가증권과 제72조의 유가증권이 동일한 명칭하에 규정되어 있는 관계로 양자가 명확히 구별이 어렵고 있다. 둘째, 지방재정법 제64조에 규정된 현금및유가증권의 대부분은 현금이며 이중 유가증권은 일시보관유가증권 한 개에 불과하다. 그러나 일시보관유가증권은 실질적인 유가증권이 아닌 보증보험에 불과하므로 실제적으로 유가증권이라고 보기 어렵다.
- (2) 현행 물품은 다양한 종류의 물품이 혼재되어 분류되고 있어 일관된 기준을 발견하는데 한계가 있다. 일 예로 정수물품의 경우 차량운반구, 집기비품, 재고자산, 기계장치 등이 모두 혼재되어 있다. 따라서 회계적 시각에서는 이에 대한 재분류기준을 마련하는 것이 필요하게 된다. 이 외에도 물품은 크게 자산성을 기준으로 비품과 소모품으로 구분된다. 그러나 현행 물품의 자산성 판단기준은 취득단가 10만원 이상 그리고 내용연수 1년이상으로 하고 있는데 본 기준이 설정된 것은 1988년으로 현시점에서 자산성의 판단기준으로는 지나치게 낮은 금액으로 설정되어 있다.

- (3) 현행 공유재산은 부동산 및 그 종물 등 7가지 자산에 대하여 열거하고 있다. 그러나 이러한 자산이 왜 공유재산으로 관리되어야 하며 또 그 분류기준의 확인이 곤란하다. 극단적으로 현행 공유재산을 회계적인 시각에서 고정자산에 해당하는 분류로 이해할 수도 있으나 고정자산중 일부의 자산만이 포함되어 고정자산으로 인식하는데 한계가 있다. 또 현행 공유재산중 부잔교, 부선거 등은 건축물로 분류할 수 있는데 그 외의 건축물은 제외되어 있어 공유재산으로 관리할 수 있는 근거를 찾기가 곤란하다. 일 예로 교량의 경우 건축물로 분류할 수 있음에도 현행 공유재산의 분류에는 제외되어 있다. 마지막으로 공유재산의 분류범위에는 주식, 출자로 인한 권리, 사채 등을 유가증권으로 분류하고 있다. 그러나 유가증권은 자금운용을 목적으로 소유하는 것이 일반적이며, 또 시장성이 있어야 한다. 그러나 현행 공유재산의 유가증권은 자금운용을 목적으로 보유하고 있는 경우는 대단히 적고 또 공사 및 공단의 출자금과 같이 시장성이 없는 경우도 포함되어 있어 일반적인 시각에서 유가증권으로 이해하기 곤란한 경우가 포함되어 있다.
- (4) 지방재정법(법 제105조 1항)에 의하면 지방자치단체의 채권은 채권의 정의와 관리에 대하여 기술하고 있으나, 구체적으로 채권의 분류를 제시하고 있지 않다. 따라서 지방자치단체의 채권에는 어떤 종류가 있는지 명확히 확인하기가 곤란하다.
- (5) 현행 현금주의 회계에서는 자산의 취득이나 처분시 현금의 유입·유출로 발생하는 자산의 취득이나 처분의 회계처리는 가능하나, 자산의 교환이나 기부 등은 현금의 유입·유출이 발생하지 않아 회계처리가 불가능하여 실태 파악의 어려움이 있다.

이와같은 문제점을 해결하기 위하여 지방재정법에 규정된 자산을 중심으로 복식부기가 도입될 경우를 가정하고 다음과 같은 대안을 제시하고 있다.

1. 자산의 분류방안

가. 현금 및 유가증권

지방재정법상의 현금 및 유가증권은 대체로 현금및현금등가물로 처리될 수 있다. 다만 세입세출외현금의 경우 자치단체가 소유권 없이 계약상, 법률상 원인으로 인해 일시적으로 보유하고 있는 것이기는 하지만 일단 현금 유입이 발생하였다는 점에서 자산으로 인식할 필요가 있다. 뿐만 아니라 지방자치단체의 입장에서는 일단 유입된 현금을 관리할 필요가 있다는 점에서 자산으로 인식하는 것이 필요할 것으로 판단된다.

나. 물품

비품과 소모품의 구별기준은 현재의 물품관리 관행을 존중하여 내용연수 1년 이상 및 취득가액 30만원 이상 등 양자의 조건을 충족시키는 물품으로 한정하는 것이 바람직한 것으로 판단된다. 그리고 현행 물품은 재고자산 중 일부와 유형자산 중 동산의 일부(기계장치, 차량운반구, 집기비품)가 이에 해당되어, 복식부기시스템의 분류와 일치하지 않고 있다. 따라서 복식부기시스템과 현행 물품과의 연계를 위해서는 물품분류기준을 재설정할 필요가 있다. 이 경우 제외되는 물품이 최소화되도록 하기 위해서는 일부 회계과목의 범위를 포괄적으로 개념 정의하여야 하며 물품관련 회계과목중 이러한 인식범위의 재설정 과목은 비품과 기계장치가 있을 수 있다.

다. 공유재산

유가증권의 경우는 취득목적에 의한 분류방식의 필요성이 있는 반면 지방자치단체에 도입하는데의 한계를 고려하여 직접적으로 회계과목으로 분류하기 보다는 관리과목으로 분류할 수 있도록 하는 것이 대안이 될 수 있다. 관리과목으로 분류할 경우 직접적으로 재정상태보고서에는 나타나지 않고 별도의 회계처리는 불필요하게 된다. 그러나 유가증권의 취득목적에 따른 정보의 산출은 가능하기 때문에 내부관리자가 유가증권을 관리하는데 효율성을 기대할 수 있는 것으로 판단된다. 토지의 경우는 실천가능성, 일관성, 완전공시성, 정보유용성 등의 관점에서 입각하여 체계적으로 분류할 필요성이 있다. 이와 관련하여 다양한 분류기준중 지목을 기준으로 하는 것이 합리적일 것으로 판단된다.

라. 채권

채권은 미수금채권, 보증금채권, 융자금채권 등으로 구분할 수 있으며, 이 외에도 적용제외채권의 경우 채권으로 분류할 수 있는 과목은 미수금, 미수세금, 융자금 등으로 구분할 수 있다.

2. 자산의 관리방안

가. 자산관리체계의 개선 방안

자산의 관리체계를 개선함에 있어 사전에 고려해야 하는 사항으로는 회계적 측면과 자산의 이용적 측면의 상대성이라고 할 수 있다. 이중 자산은

본래의 기능을 수행하는데(즉 이용적 측면) 보다 적합하게 설계되어야 하며 그 바탕 하에서 회계적 측면이 강조되어야 할 것으로 판단된다. 다시 말해 회계적 측면은 자산의 이용적 측면을 보완하는 수준에서 자산관리체계의 개선이 필요할 것으로 판단된다. 따라서 현행의 자산관리 체계 전체를 재설계하는 수준에서의 개선이 아닌 현행 체제의 바탕하에서 보다 미시적인 개선이 이루어지는 것이 필요하다고 할 수 있다. 이러한 인식을 기초로 현행 관리체계는 사업행정부서와 사업부서에서 동일한 번호가 부여된 각기 3통의 지출결의서와 검수보고서를 작성하여 이중 1통은 현재와 같이 각 부서에서 보관하고 나머지를 자산관리부서에 제출하고, 자산관리부서에서는 이중 각 1통을 총괄자산관리관에게 제출토록 함으로서 각 부서간의 연계가 가능해질 수 있다.

나. 자산의 관리과정별 회계처리 방안

자산의 관리과정은 매입, 사용, 처분 등으로 구분할 수 있으며, 각 과정별로 자산의 변동시 자산, 부채, 수익, 비용의 개념이 포함된 회계처리 방안을 모색할 필요가 있다. 이 경우 자산의 가치는 역사적 원가에 의해 평가하는 것이 필요하며, 이러한 인식을 기초로 할 경우 자산간의 차이는 이를 획득하기 위해 지불되는 자산의 가치에 의해서 평가되는 것이 일반적이라고 할 수 있다.

목 차

제1장 서론	1
제1절 연구의 필요성 및 목적	1
제2절 연구범위 및 방법	2
1. 연구의 범위	2
2. 연구방법	4
제2장 자산의 분류 및 관리에 대한 일반이론	6
제1절 자산의 개념 및 인식범위	6
1. 자산의 개념	6
2. 자산의 특성	10
3. 자산의 인식기준	13
제2절 자산의 분류기준	18
1. 자산분류의 유형	18
2. 공유재산의 분류	21
3. 물품의 분류	24
제3절 자산의 관리	30
1. 자산관리의 의미	30
2. 자산의 취득과정	31
3. 자산의 운용과정	35
4. 자산의 처분과정	37

제3장 지방자치단체 자산의 분류와 관리 현황 및 문제점 · 40

제1절 법·제도적 현황	40
1. 법체계 현황	40
2. 자산분류체계	45
3. 자산관리체계	53
제2절 자산별 운영 현황	63
1. 공유재산	63
2. 물품	66
3. 채권	68
제3절 자산의 분류 및 운영상의 문제점	70
1. 법체계상의 문제점	70
2. 자산분류상의 문제	72
3. 자산관리상의 문제	76

제4장 외국의 자산분류체계 ····· 82

제1절 외국 자산분류체계 개관	82
제2절 자산의 인식 및 범위	84
1. 미국	84
2. 일본의 공회계	85
3. 시사점	86
제3절 주요국의 자산 대분류	88
1. 국제 공공회계기준	88
2. 미국	88

3. 일본의 공회계	89
4. 시사점	90
제4절 유동자산의 분류	91
1. 미국	91
2. 일본 東京都	91
3. 일본의 중앙정부	95
4. 시사점	98
제5절 고정자산의 분류	98
1. 미국	98
2. 일본 東京都	108
3. 일본의 중앙정부	110
4. 시사점	112
제6절 자산의 변동과정에 대한 회계처리	114
1. 자산의 기부	114
2. 자산의 매도	115
3. 자산의 교환	117
4. 자산의 수탁	117
제5장 지방자치단체 자산의 분류 및 관리 개선방안 ...	118
제1절 기본방향	118
1. 복식부기제도와 자산과의 관계	118
2. 지방자치단체회계기준(시안)과의 관계	119
3. 공유재산	132

제2절 자산분류의 개선방안	123
1. 현금 및 유가증권	123
2. 물품	125
3. 공유재산	132
4. 채권	145
제3절 자산관리의 개선방안	152
1. 관리체계의 개선방안	152
2. 자산의 관리과정별 회계처리 방안	156
제6장 요약 및 정책건의	171
제1절 요약	171
제2절 정책건의	173
【참고문헌】	180
【Abstract】	183

| 표 목 차 |

- <표 2-1> 자산과 재산의 차이 9
- <표 2-2> 회계의 인식방법 16
- <표 2-3> 유형성을 기준으로 분류하는 사례 19
- <표 2-4> 생산되는 서비스와의 관계를 기준으로 분류하는 사례 20
- <표 2-5> 자산의 분류기준 21
- <표 2-6> 공유재산의 분류 및 특징 23
- <표 2-7> 업무용정수책정기준 26
- <표 2-8> 사업용 정수책정기준 27
- <표 2-9> 물품의 분류 유형 29
- <표 3-1> 관리대상 자산별 적용법규 42
- <표 3-2> 지방재정법과 지방공기업법간의 자산분류 비교 42
- <표 3-3> 지방재정법상 지방자치단체 재산의 범위 및 종류 43
- <표 3-4> 중앙과 지방의 자산관련법 비교 45
- <표 3-5> 지방재정법상의 현금및유가증권 46
- <표 3-6> 물품의 자산성에 따른 한 구별기준 47
- <표 3-7> 물품에 대한 특례조항 48
- <표 3-8> 공유재산의 종류 49
- <표 3-9> 공유시설의 유형별 종류 50
- <표 3-10> 국가채권관리 및 보고규정이 적용되는 채권의 범위 52
- <표 3-11> 지방자치단체의 자산관리 단계 56

<표 3-12> 자산의 종류별 재산관리관	57
<표 3-13> 공유재산의 종류별 비중(2002년 말 기준)	63
<표 3-14> 공유재산의 종류별·용도별 비중	64
<표 3-15> 공유재산의 시·도별 비중	66
<표 3-16> 현행 물품의 분류	66
<표 3-17> 정수물품 관리 내역	67
<표 3-18> 정기재물조사 내역	68
<표 3-19> ○○도 및 ○○시의 채권종류	69
<표 3-20> ○○도의 채권현황	70
<표 3-21> 지방자치단체의 유가증권과 기업회계의 유가증권 비교	72
<표 3-22> 정수물품의 분류와 회계적 분류와의 차이(예)	73
<표 3-23> 주요시설물의 관리주체(서울시의 예)	79
<표 3-24> 자산관련 대장의 종류	81
<표 4-1> 미국의 기금별 회계기초	86
<표 4-2> 미국의 기금별 유동자산	91
<표 4-3> 미국 지방정부 고정자산의 자산화기준	100
<표 4-4> 특별관리자산의 자산화 기준(예)	113
<표 5-1> 국가별 비품과 소모품의 구별기준	128
<표 5-2> 복식부기시스템의 자산분류	130
<표 5-3> 공유재산의 범위	133
<표 5-4> 공유재산의 종류별 복식부기시스템과의 분류 비교	135
<표 5-5> 공유재산의 보유현황((2001년말 기준)	137
<표 5-6> 유가증권의 분류 방안	139
<표 5-7> 지적법상의 지목	141

<표 5-8> 용도지역의 세분지정 142

<표 5-9> 지목을 이용한 토지분류 방안 144

<표 5-10> 채권관련 회계과목 비교 146

<표 5-11> 지방자치단체 채권의 종류 146

<표 5-12> 사례지역의 채권보유 현황 147

<표 5-13> 사례지역의 보유채권의 분류 148

<표 5-14> 지방자치단체 채권의 종류별 현황 149

<표 5-15> 지방재정법상 적용제외 채권의 종류 151

<표 5-16> 자산관리체계 개선을 위한 인식기준 153

그림 목차

<그림 1-1> 연구수행과정	5
<그림 2-1> 자산의 관리과정	31
<그림 2-2> 자산의 취득절차	31
<그림 3-1> 현행 지방자치단체의 회계처리법규 체계도	44
<그림 3-2> 자산의 관리조직체계	53
<그림 3-3> 공유재산 관리체계(서울시 강남구의 예)	57
<그림 3-4> 자산 구매과정의 흐름	58
<그림 3-5> 지방세 관리체계	59
<그림 3-6> 세외수입 관리체계	60
<그림 3-7> 물품의 관리체계	61
<그림 3-8> 공유재산의 관리체계	62
<그림 3-9> 자산 구매과정의 흐름	80
<그림 5-1> 자산의 분류 및 관리 방향	122
<그림 5-2> 자산관리체계의 개선(안)	155

제1장 서론

제1절 연구의 필요성 및 목적

우리 나라는 그 동안 현금주의 방식으로 운영되어 오던 예산회계를 발생주의에 의한 복식부기시스템으로 전환하기 위하여 1999년에 시작하여 1차로 기본골격에 대한 연구가 진행되었고 현재는 시험적용을 실시하고 있다. 이러한 과정에서 자산과 관련해서는 큰 틀은 마련되었지만 보다 구체적인 분류 및 관리기준에 대해서는 아직 보완할 내용들이 많이 발견되고 있다.

이러한 문제는 관련법간의 자산분류 불일치, 경계선상의 자산을 포함하는 회계과목의 미비, 자산변동결과에 대한 정보산출 능력부족, 각 자산관리부서별 연계 미흡 등이 그 예가 될 수 있다. 일 예로 자산과 관련된 현행 법령 및 지침에는 지방재정법, 지방공기업법, 자치단체 물품조례, 행정자치부의 재산관리지침(정수물품) 등이 있다. 지방재정법에서는 현금, 물품 및 공유재산을 별도로 분류하고 있으며 이중 공유재산의 종류는 토지, 건물, 입목죽, 공조물, 기계·기구, 선박, 항공기, 유가증권, 용익물건 등 총 10종으로 규정되어 있다(지방재정법 제72조). 한편 지방공기업법에서는 자산을 유동자산과 고정자산으로 대별하고 유동자산에는 당좌자산과 재고자산으로, 고정자산은 투자자산, 유형자산, 무형자산으로 구분하고 있다(지방공기업법 제12조).

이렇듯 각 관련 규정별로 자산의 분류가 상이하여 일반회계와 특별회계를 포함한 전체 자산을 파악하는데 어려움이 있으며, 기업회계의 경우 유동성 및 화폐성을 기준으로 자산을 분류하고 관리하는데 반해 현행 지방자치

단체의 분류방법에는 명확한 구분기준을 발견하기 어려운 한계가 있다.

한편 자산관리와 관련해서는 공유재산, 물품, 채권, 공공시설 등은 채권, 채무의 법적 소유권을 나타내는 자산과 물품을 중심으로 그 변동내역을 대장에 기록 관리하고 있다. 이러한 관리방식으로 인해 각 자산별로 별개의 장부에 의해 관리되기 때문에 전체자산의 파악 및 관리를 더욱 어렵게 하고 또 변동의 원인에 대한 정보를 산출하는데 한계가 있다. 그러나 복식부기도입될 경우 단순히 변동내역의 기록을 넘어 부채, 수익, 비용의 개념이 포함되어 관리해야 하는 변화가 있게된다. 그 결과 자산변동의 원인뿐만 아니라 변화과정에 대한 정보도 산출할 수 있어야 할 것으로 판단된다.

그러나 아직 우리 나라의 복식부기 도입과정에서는 이러한 자산의 분류와 관리에 대한 구체적인 연구가 미비한 상황에 있다고 할 수 있다. 그러므로 본 연구는 복식부기 도입을 전제로 지방자치단체가 관리하는 공유재산, 물품, 비품 등 자산적 가치가 있는 자산의 분류기준을 설정하고, 각 자산의 변동과정에서 부채, 수익, 비용의 개념이 포함된 관리방안을 마련하여 복식부기회계 시스템과 연계를 할 수 있도록 하는데 그 목적이 있다.

제2절 연구범위 및 방법

1. 연구의 범위

가. 지역적 범위

본 연구는 자산의 분류 및 관리를 위한 기준을 설정하는데 그 목적이 있다. 이러한 연구과정에서 자치단체에서 실제로 보유하고 있는 자산의 종류와 관리실태를 파악하는 것은 전체 기준을 설정하는데 중요한 판단근거가

될 수 있다. 따라서 연구의 특성상 사례지역의 선정이 필요하다. 사례지역의 선정과정에서는 자치단체의 자산은 광역과 기초간에 차이가 발생하는 경우도 있을 수 있다는 점을 인식하여 광역과 기초중 각 1개 자치단체를 사례지역으로 선정하여 자산의 실태 및 관리상황을 분석한다.

나. 자산의 인식범위

자산의 범위는 인식기준에 따라 다르게 나타나는데, 이를테면 현금주의를 인식기준으로 삼을 경우 오로지 현금만이 자산으로 취급되며, 수정현금주의에 의할 경우 가까운 장래에 명백히 유입될 것이 확실한 현금의 경우도 자산에 포함되게 된다. 반면에 수정발생주의를 인식의 기준으로 할 경우 현금뿐만 아니라 각종 유가증권, 미수세금, 융자금, 재고자산, 투자자산 및 기타 잡종 자산 등 비재무적 자산까지도 포함시키게 되며, 발생주의를 인식의 기준으로 할 경우에는 상기의 모든 자산을 포함할 뿐만 아니라 비재무적 자산이라 할 수 있는 사회간접자본, 유·무형의 문화재 등 해당 자치단체가 소유하고 있는 모든 자산을 포함하게 된다.

본 연구에서는 복식부기도입을 위해 분류하고자 하는 목적이 있기 때문에 우리 나라 복식부기에서의 인식기준에 따라 자치단체의 모든 자산을 대상으로 한다. 다만 지방자치단체의 자산이 매우 다양하고 하나의 자산이라도 여러 가지 부속물로 구분할 수 있어 전체 자산을 모두 파악하는데는 한계가 있을 수 있다. 따라서 본 연구에서는 현행 지방재정법상에서 규정하고 있는 자산을 대상으로 이를 복식부기 시스템으로 전환하는 방안을 모색하고자 한다. 따라서 본 연구의 분석대상 자산으로는 현금 및 유가증권, 물품, 공유재산, 채권 등이 포함된다. 반면에 분석대상에서 제외되는 자산으로는 사회간접시설, 천연자원, 유산자산 등이 있을 수 있다.

2. 연구방법

가. 연구방법

본 연구는 자치단체의 자산분류 및 관리를 위한 연구라는 점에서 현재 지방자치단체에서 보유하고 있는 자산의 모집단을 파악할 필요가 있다. 이러한 자산의 각 실·과·소별로 분산 관리되고 있어 전체 자산의 모집단은 실제 자치단체를 방문하여 현지조사와 함께 실무공무원에 대한 인터뷰를 통해 파악이 가능할 수 있다. 뿐만 아니라 자산은 일관된 방식보다는 각 부서에서 보유하고 있는 자산별 특성에 따라 운영하고 있다는 점에서 현재 실무에서 이용되고 있는 방법이 중요 판단기준이 될 수 있다. 따라서 본 연구는 실무적 접근방식을 추구한다.

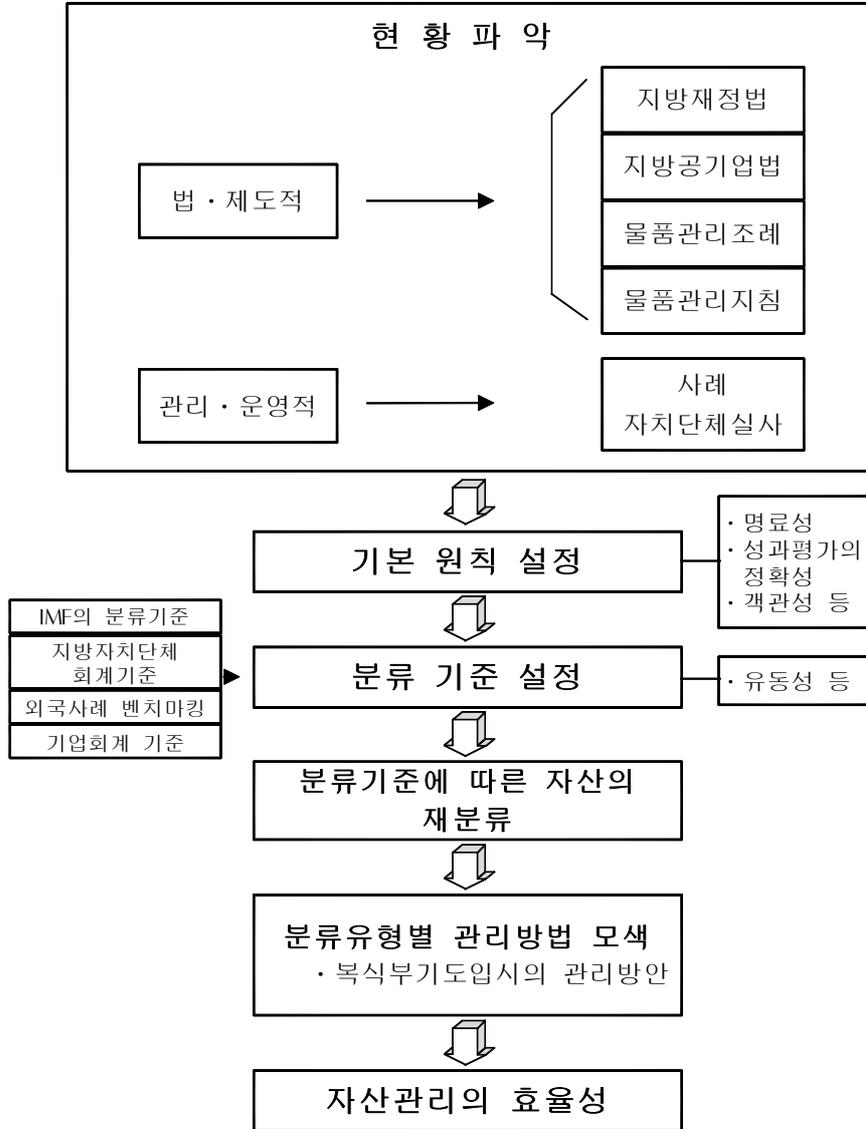
이 외에도 분류기준을 설정하기 위해서는 기업회계기준 등 국내 유사제도와 외국의 사례를 벤치마킹하는 것이 필요할 수 있다.

그러므로 본 연구는 자산분석을 위해 현지조사 및 공무원과의 면접조사 등을 통한 처방적, 실무적 접근방법 그리고 유사제도간의 상대비교 방법 등을 이용하고자 한다.

나. 용어의 사용

본 연구에서 사용하는 용어는 본 연구가 복식부기도입을 전제로 하고 있다는 점에서 복식부기회계제도에서 사용하고 있는 용어를 중심으로 사용한다. 다만 현행법에 규정된 용어의 경우에는 현행법을 용어를 사용한다. 일례로 재산과 자산의 용어중 자산이라는 복식부기상의 용어를 사용하지만 공유재산과 같이 현행법령에서 사용하고 있는 경우에는 재산으로 기술한다.

<그림 1-1> 연구수행과정



제2장 자산의 분류 및 관리에 대한 일반이론

제1절 자산의 개념 및 인식범위

1. 자산의 개념

가. 자산의 정의

자산의 정의에 대해서는 다양한 시각이 있을 수 있지만 일반적으로 자산은 회계실체가 소유하여 공공서비스잠재력이나 미래 경제적 효익을 창출할 수 있는 자원을 의미한다.¹⁾ 이러한 자산이 갖추어야 할 요건으로는 첫째, 서비스 잠재력 혹은 미래 경제적 효익의 존재, 둘째, 서비스 잠재력 혹은 미래 경제적 효익이 과거의 거래 혹은 사건으로부터 연유, 셋째, 서비스 잠재력 혹은 미래 경제적 효익은 보고일에 보고주체에 의해 통제 되는 것 등으로 구성되어 있다.²⁾ 이 경우 자산에 내재된 미래의 경제적 효익이란 직접 또는 간접적으로 특정 경제실체의 미래 현금흐름 창출에 기여하는 잠재력을 말하며, 이 잠재력은 경제실체의 생산 및 판매 등의 활동을 통하여 현금흐름을 창출하거나, 현금으로 전환될 수도 있으며 현금유출액을 감소시킬 수도 있다.

여기서 서비스 잠재력의 범위에 대하여 문제가 제기될 수 있다.³⁾ 국제 공공부문 회계기준에서는 서비스 잠재력(service potential)을 회계실체에

1) 지방자치단체 회계기준 시안 제25조

2) International Federation of Accountants(IFAC), International Public Sector Accounting Pronouncements, 2003.

3) 이병철, 자산의 정의와 분류, 정부회계학회회계논문, 2003. 9, pp. 8-9.

직접적인 현금유입은 없으나 실체의 목적을 달성하기 위하여 재화와 용역을 제공하는 데 사용되어지는 것⁴⁾이라고 하고 있다. 즉, 공공서비스 뿐만 아니라 비공공서비스를 포함하는 것으로 해석된다.⁵⁾

결과적으로 자산이란 보고실체가 소유하고 있는 경제적 자원중 보고실체의 미래 활동에 공헌하리라고 예상되는 자원으로, 일반적으로 자치단체의 경우 주민의 요구를 충족시킬 수 있는 재화나 용역의 생산에 이용되는 자원을 의미한다. 그리고 이러한 자원은 반듯이 미래의 경제적 효익을 창출하는 것만은 아니며 일부 자원의 경우는 비효익이 발생할 수 있는 자원을 포함한다.

이러한 자산은 생산된 재화나 용역에 대하여 주민은 그 대가를 세금으로 지급하였거나 사용료로 지급할 것이며 이로 인해 자치단체의 현금흐름이 창출된다. 또한 자산은 다른 자산과 교환 또는 부채의 결제에 사용될 수 있다. 현금은 그 자체로 다른 자산에 대한 구매력을 통하여 자치단체에 경제적 효익을 제공한다.

4) IPSAP, International Public Sector Accounting Pronouncements 2.5.

5) 이병철교수에 의하면 이렇게 서비스 잠재력을 포괄적으로 사용할 수 있는 것은 '실체의 목적에 부응하는(in accordance with an entity's objectives)'이라는 조건이 존재하기 때문이라고 해석하고 있다. 예를 들어, 한강에 교량을 건설한다면 그 교량은 공공의 이용에 제공된다고 하면 자치단체에 직접적인 현금유입은 없으나 자치단체의 목적 달성을 위하여 불특정 다수의 주민들에게 서비스를 제공하는데 사용되는 것이 틀림없다. 여기서 '공공'이라는 개념은 불특정 다수를 상대하는 것을 의미한다. 이 경우 그 서비스 잠재력을 public service potential이라고 하더라도 문제가 없다. 그러나 특정 집단만을 위한 서비스 예를 들어, 공무원 후생복지를 위하여 운영되고 있는 자치단체 소유 시설과 장비 등은 자치단체가 수립한 목적에 따른 것이기 때문에 가능한 것이고 '서비스 잠재력'을 가지고 있다고 할 수 있으나 공무원이라는 특정집단을 대상으로 하는 시설이므로 '공공서비스 잠재력'을 가지고 있다는 표현될 수 없다고 주장하고 있다. 그러나 본 연구에서는 서비스잠재력의 범위를 정부가 보유하고 있는 자산중에 미래의 경제적 효익을 기대할 수 없는 자산 즉 사회간접시설을 포함하기 위한 것으로 해석하여 비공공서비스에 대한 범위까지 확대 해석한다.

나. 유사개념과의 관계

자산과 유사한 의미로 사용되는 단어중 재산이 있다. 재산이란 개인이나 국가 또는 단체가 소유하는 재화의 집합이며 일정한 목적하에 결합된 경제적 가치의 총체로서 이는 소유와 연결되는 법률적 개념⁶⁾을 의미한다. 이러한 재산은 자산(assets)과의 관계에서 성격, 포괄범위, 인식기준 등의 차이가 발생하고 있다.⁷⁾

먼저 성격상에서 재산은 법률적 개념인데 반하여 자산은 회계적 개념이며, 둘째, 인식기준에서는 전자는 현금주의 그리고 후자는 발생주의에서 사용하는 용어이며 마지막으로 포괄범위에서 재산에 비해 자산의 포괄범위가 보다 넓다고 볼 수 있다.

여기에서 자산의 포괄범위가 재산에 비하여 넓다는 의미는 현금주의 하에서는 기록되지 않지만 발생주의 하에서는 기록되는 항목들이 있기 때문이다. 일 예로 당해 기간동안에 현금지출은 없으나 당해기간의 비용으로 간주하여야 하는 경우, 다시 말해 이미 발생한 비용이지만 현금지출이 이루어지지 않은 경우인 감가상각, 우발채무, 미지급금, 미지급비용 등은 현금주의에서는 회계대상이 아니나 발생주의 하에서는 회계처리의 대상이 된다. 반대로 당해기간에 현금수입은 없으나 당해 기간의 수익으로 간주해야 하는 경우, 다시 말해 이미 수익이 실현되었지만 현금수입이 이루어지지 않은 경우인 미수금, 미수수익 등도 현금주의 하에서는 회계대상이 되지 않지만 발생주의 복식부기에서는 회계처리의 대상이 된다.⁸⁾

6) 박우서, 고석찬, 박경원, “국유잡종재산의 관리 및 운용개선방안 연구”, 국토계획, 제 31권, 제5호, 대한국토·도시계획학회, 1996, p. 49.

7) 일부의 경우 재산을 자산과 부채의 합을 의미하는 경우도 있다(김세준, 회계사전, 법문출판사, 2002.)

8) 현금주의 회계에서의 재산은 공공 서비스를 제공하기 위해 필요한 재원을 그 종류에

<표 2-1> 자산과 재산의 차이

구 분	재 산	자 산
성 격	법률적 개념	회계적 개념
인식기준	현금주의	발생주의
포괄범위	재산 < 자산	

이와 관련하여 현행 지방재정법에서도 재산을 규정하고 있는 바 그 종류로는 공유재산, 물품, 채권과 채무, 공공시설 및 기금을 두고 있다. 그리고 공유재산으로 ① 부동산과 그 종물, ② 선박·부잔교·부선거 및 항공기와 그 종물, ③ 공영사업 또는 시설에 사용하는 중요한 기계와 기구, ④ 지상권·지역권·광업권 기타 이에 준하는 권리, ⑤ 저작권·특허권·의장권·상표권·실용신안권 기타 이에 준하는 권리, ⑥ 주식, 출자로 인한 권리 및 사채권·지방채증권·국채증권 기타 이에 준하는 유가증권, ⑦ 부동산신탁의 수익권 등이 규정되어 있다(지방재정법 시행령 제77조).

결과적으로 현행법에서의 재산은 공유재산, 물품, 채권과 채무, 공공시설 및 기금이라고 할 수 있다. 이러한 지방재정법상의 재산과 앞에서 기술한 자산과의 차이는 다음과 같다.

첫째, 현행 지방재정법상의 재산에는 실질적으로 자산임에도 불구하고 자산의 대상에서 제외되어 있는 자원이 존재하고 있다. 일례로 현금과 유가증권은 자산이지만 현행법상에서는 이를 자산과 별도로 관리하도록 규정하고 있어 자산의 종류에서 제외되어 있다.⁹⁾

따라 관리하는 것에 중점을 둔 분류이기 때문에 지방자치법 상의 '재산' 개념보다 공회계 상의 '자산' 개념 범위가 넓다. 東京都, 會計制度 改革の 基本的 考え方と 今後の 方向, 東京都, 2003. 5.

둘째, 현행 지방재정법상의 자산중에는 미래의 경제적 효익이 발생하지 않는 항목도 자산으로 분류되어 있다. 일 예로 채무의 경우는 명백한 부채임에도 불구하고 현행법에서는 자산으로 간주하고 있다.

결과적으로 자산과 재산을 구분하는 것은 단식부기제도와 복식부기제도의 차이에서 비롯되며 발생주위 하에서는 현금주의와 달리 자산, 부채, 자본, 비용, 수익개념이 반영하고 있기 때문에 재산과 구분하여 자산이라는 용어를 사용하고 있다.

2. 자산의 특성

가. 자산의 일반적 특성

자산(assets)은 과거의 거래나 사건의 결과로서 현재 보고실체에 의해 지배되고 미래에 경제적 효익을 창출할 것으로 기대되는 자원을 의미한다.¹⁰⁾ 이 경우 미래의 경제적 효익(future economic benefits)이란 직접적 혹은 간접적으로 미래의 현금유입을 증가시키거나 현금지출을 감소시키는 능력을 말한다. 따라서 특정실체에 영향을 미치는 경제적 사건중 자산으로 분류되기 위해서는 그 특정자원으로 인해 미래의 경제적 효익이 발생할 수 있어야 한다는 것이다. 일 예로 미수금의 경우 미래에 현금으로 회수될 것이기 때문에 현금유입을 증가시킨다고 볼수 있어 자산으로 분류된다. 또 자산이 과거의 거래나 사건의 결과란 구매나 생산활동 등 자산을 취득하는 거래나 사건이 이미 발생하였음을 의미하는 것으로 미래에 발생할 것으로

9) 현행 지방법에서는 현금과 유가증권을 별개의 항목으로 취급하고 있음(제8장)

10) 기업회계기준에서의 자산에 대한 정의

예상되는 거래나 사건 만으로는 자산이 창출되지 않는다.

이러한 자산의 특성을 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 일반적으로 자산은 재화나 용역의 생산에 이용된다. 즉 생산된 재화나 용역에 대하여 고객은 그 대가를 지급하게 될 것이며 이로 인해 현금 흐름이 창출된다. 또한 자산은 다른 자산과 교환 또는 부채의 결제에 사용되거나 분배에 사용될 수 있다.

둘째, 자산은 특정 회계실체의 과거 거래나 사건으로부터 발생한다. 즉 자산은 구매나 생산에 의하여 취득되는 것이 일반적이지만 이 외에도 증여 등 다양한 방법으로 자산을 취득할 수도 있다.

셋째, 유형자산을 포함한 많은 자산이 물리적 형태를 가지고 있지만 물리적 형태가 자산의 본질적인 특성은 아니다. 일례로 물리적 형태가 없는 무형자산이라도 특정실체에 의해 지배되고 그 실체가 미래의 경제적 효익을 창출할 것으로 기대되는 경우 자산으로 인정할 수 있다.

넷째, 일반적으로 지출의 발생과 자산의 취득은 밀접하게 관련되어 있으나 양자가 반드시 일치하는 것은 아니다. 일례로 연구비 지출은 미래의 경제적 효익을 추구했다는 증거는 될 수 있지만 반드시 자산의 정의를 충족시키는 항목을 취득했다는 확정적인 증거는 될 수 없다. 반대로 증여받은 자산은 관련지출이 발생하지 않는다 하더라도 자산으로 인식할 수 있다.

나. 정부자산의 특성

앞에서 기술하고 있듯이 일반적으로 자산을 정의하는 경우에는 미래의 경제적 효익, 소유권 등을 그 주요요소로 하고 있다¹¹⁾. 다시 말해 회계실체

11) 기업회계 자산의 정의를 포함하여 대부분의 국가에서 정의하고 있는 자산의 정의에 포함되어 있다.

의 자산으로 인식되기 위해서는 현재 소유하고 있어야 하며 또 그 소유하고 있는 자원으로부터 미래의 금전적인 효익이 발생할 수 있어야 한다는 것이다. 그러나 정부의 자산은 기업이 보유하고 있는 자산과 달리 대부분이 주민들에게 일반보상의 원칙하에 무료로 제공되거나 회계실체가 공공서비스를 제공하기 위하여 배타적으로 사용하기 때문에 일반적인 민간자산과는 다른 특성이 내포되어 있다.

일례로 소유권과 관련해서는 세입세출외현금이, 그리고 미래의 경제적 효익과 관련해서는 사회간접시설 등이 있을 수 있다. 이 중 세입세출외현금은 보증금, 보관금, 잡종금 등 기타로 구분하여 정리하고 있으며(지방자치단체 재무회계규칙 제75조), 일시 보관 후에 반환하는 특징이 있다. 결과적으로 세입세출외현금은 지방자치단체의 자산이라기 보다는 잠시 보관하고 있는 다른 주체 소유의 현금이라는 점에서 당해 회계실체가 소유권을 갖고 있다고 보기 어려운 자산이라고 할 수 있다. 한편 사회간접시설은 유지하기 위한 비용이 수반된다는 점에서 반듯이 미래의 경제적 효익이 있다고 보기 어렵다.

또 정부의 자산에는 공공청사, 박물관 등 공용재산, 도로, 공원, 항만 등 공공용재산, 문화재, 유적 등 유산자산 등 처분이 불가능한 자산도 존재하고 있다는 점이 민간의 그것과 차이가 있다.

이 외에도 정부자산은 사유자산에 비하여 자산의 공공성과 사회성이 크기 때문에 엄격한 법규와 절차를 마련하여 관리 및 이용상의 소극성이 나타나고 있는 바, 이를 구체적으로 살펴보면 다음과 같다¹²⁾

첫째, 융통성의 제한. 즉 행정재산과 보존재산은 국가 또는 지방자치단체

12) 이 외에도 공유재산은 공공수용의 제한, 직원의 행위제한, 불법시설물의 철거 등의 특징이 있음. 편호범, 정부회계론, 법경출판사, 1992, pp. 352-353.

의 공공목적 수행에 사용되는 공물로서 원칙적으로 사권의 설정을 금하고 있고 처분도 제한하고 있다. 다만 동 자산에 대한 사인의 사용 및 수익행위는 일정한 범위내에서만 제한적으로 허용되고 있다.

둘째, 강제집행의 제한. 국·공유재산이 강제집행의 대상이 될 수 있는지의 여부는 행정재산·보존재산의 불용통성을 고려할 때 강제집행이 제한된다. 다만 잡종재산은 강제집행이 가능하지만 이 경우에도 국가에 대한 강제집행은 국고금의 환수에 의하도록 민사소송법(제 529조)에 엄격히 규정하고 있다.

셋째, 취득시효의 적용 제한. 즉 정부자산은 취득시효의 대상이 되지 아니한다. 다만 헌법재판소에서 국유재산 중 잡종재산은 시효취득대상이 된다는 결정과 함께 공유잡종재산도 동 대상이 된다는 결정이 내려져 국유재산법 및 지방재정법의 관련규정을 개정함으로써 현재는 잡종재산만이 취득시효의 대상이 되고 있다.

3. 자산의 인식기준

가. 인식기준과 측정의 초점

인식이란 일정한 조건을 충족하는 특정한 형태의 재무적 또는 경제적 사건을 회계처리의 대상거래로 간주하여 재무보고에 포함하는 행위를 의미한다. 따라서 회계의 인식기준이란 경제실체의 재무적 자원 또는 경제적 자원의 변화내용 중에서 어디까지를 회계처리의 대상이 되는 거래의 범위에 포함시킬 것인가에 대한 기준을 의미한다.

여기서 재무자원이란 경영자원 가운데 지불수단으로 즉각 사용이 가능한 자원을 의미한다. 이러한 재무자원은 현금 및 그와 동등한 물질이 전형적인 것이지만, 시장성이 높은 유가증권, 단기채권 등 유동성이 높은 이른바 유동자산이 포함되고 본질적으로 회수가 예정된 장기성 투자 및 대부금도 통상적으로는 이 재무자원에 포함되고, 판매용 재고자산도 매각처분으로 현금화가 예정되어 있다는 관점에서 자금항목에 포함된다. 또한 이상과 같은 플러스 자금항목 이외에도 마이너스 자금항목의 전형으로는 차입금이 재무자원에 포함된다. 이는 차입금을 변제함으로써 플러스 자금항목이었던 현금 등에 즉각적으로 영향을 끼친다는 차입금의 성격에 착안한 구분방법이다. 마이너스 자금항목에는 차입금 이외에 외상매입금, 미지급금 등 유동성이 높은 지불계정도 포함되고 있다.

이러한 재무자원의 특징으로는 ‘지출’에 대응하고 있다는 속성을 갖고 있고, 이 ‘재무자원’의 증감에 대응하여 회계를 처리하는 회계방식을 ‘지출주의’ 회계방식 또는 ‘수정발생주의’ 회계방식이라 부르고 있다. 즉, 이 경우에는 재무자원이 ‘측정의 초점’이 되는 것이다. 이 재무자원의 증감내용에 대하여 수지계산을 한 것이 ‘재무자원을 예금항목으로 하는 자금수지계산서’로서 그 회계년도말의 잔고가 재정상태보고서에 계상된다.

한편 재무자원 이외의 고정자산, 선급비용, 선수수익, 준비금 등 이른바 비재무자원 항목 혹은 비자금항목의 변화내역을 재정상태보고서에 계상하는지의 여부에 따라 회계처리방식이 구분된다. 즉, 비재무자원항목의 증감계산을 하지 않고 그 발생시에 비용처리하여 장부 외로 함으로써 그 잔고도 재정상태보고서에는 기재하지 않는 회계방식을 ‘수정발생주의’라 한다.

그에 반하여, 비재무자원항목의 증감계산을 해서 그 잔고를 재정상태보고서에 기재하는 회계방식은 ‘완전발생주의’¹³⁾라 부르고 있다. 이 경우, ‘자

금항목'과 '비자금항목'의 증감을 합산한 계산은 당해 보고주체의 순자산, 순재산 또는 지분의 증감계산에 대응하게 되며, 그를 위한 계산서는 수익성 보고주체라면 '손익계산서'가 되고 비수익성 보고주체일 경우에는 순자산증감계산서 또는 행정활동보고서가 된다. 또한 이 재무자원과 비재무자원을 합친 것이 경제자원으로서, 당해 보고주체가 관리·지배하는 경제적 가치가 있는 경영자원 모두가 이에 포함된다.

나. 인식기준의 유형

회계의 기초는 '언제 거래의 효과가 인식될 것인가'라는 회계거래의 인식 개념에 관한 것으로서, 정부의 운영보고서(민간부문의 손익계산서에 해당)의 구성요소(수취와 지출에 자산·부채계정, 수입·지출계정 또는 수익(이익)과 비용계정의 인식·계상)와 관계가 있다. 그리고 측정의 초점은 '보고주체의 재정상태(대차대조표) 안에서 무엇이 나타날 것인가'에 관한 것으로, 재정상태표(대차대조표)의 구성요소 및 대차대조표의 최종행(당기이익, Bottom Line)에 관계된다. 인식기준별로 회계의 인식방법을 살펴보면 <표 2-2>와 같이 제시할 수 있다.

13) 이 '완전'이란 호칭은 수정발생주의에 대비할 경우에 구별하는 의미에서 사용된다.

<표 2-2> 회계의 인식방법

인식기준	인식·측정시기=회계의 기초	측정대상
현금주의	입·출금할 때	현금예금
수정현금주의	상동 (출납정리기간내의 입·출금 포함)	당좌재무자원 (출납정리기간내의 입·출금 포함)
수정발생주의	재무자원(유동자원이나 유동부채)이 증감할 때	재무자원(유동자원이나 유동부채) ※고정자산 포함 안함
완전발생주의	거래나 사상이 발생할 때	모든 경제자원

1) 현금주의

현금주의는 현금의 유입과 유출에 따라 수익(수입)과 비용(지출)을 인식하고, 현금이 수반되지 않는 거래는 회계처리 대상에서 제외하는 것을 원칙으로 한다. 기본적으로 자산과 부채 및 순자산(자본)에 대한 인식을 하지 않는다. 이러한 현금주의의 장점으로는 이해가 쉽고 확실한 측정이 가능하며 자의적 회계가 불가능하여 통제가 용이한 점 등을 지적할 수 있고, 단점으로는 자산 및 부채의 비효율적 관리, 기간별 재무성과의 비교 불가능, 감가상각·미지급금 등의 미인식에 따른 가용재원의 과대평가 가능성, 정확한 원가산정에 기초하는 성과측정의 불가능성 등을 지적할 수 있다.

2) 수정현금주의

수정현금주의는 현금주의에 의한 회계처리의 대상에 단기적 재무자원의 변동에 따른 수익 및 비용의 인식을 원칙으로 한다. 수정현금주의에 의하면 단기적 재무자원의 변동이 파악 가능하며 출납정리기한 및 조상충용제도의

적용이 가능하다는 장점이 있으나, 장기적 재무자원의 변동과약이 어려운 단점이 있다.

3) 수정발생주의

수정발생주의는 모든 재무자원의 변동에 따라 수익 및 비용을 인식하는 것을 원칙으로 한다. 수익은 측정가능하고 지출을 위해 사용 가능할 때 인식하며, 비용은 측정가능하고 재무적 부채가 발생한 때 인식한다. 이러한 수정발생주의의 장점으로서는 현금주의에 비해 재무자원의 변동에 대한 파악이 가능한 점이고, 단점으로는 비 재무자원 즉, 고정자산을 포함한 유형자산 및 장기미지급금 등의 변동에 대한 파악이 어렵다는 점 등을 지적할 수 있다.

4) 발생주의

발생주의는 경제적 자원(economic resource)의 변동에 따라서 수익 및 비용을 인식하는 것을 원칙으로 하며, 이때 수익은 경제적 자원의 획득과정이 완료된 시점에서 인식하고 비용은 수익을 발생시키기 위하여 필요한 경제적 자원을 소비한 시점에서 인식한다. 이러한 발생주의의 장점으로서는 자산과 부채를 효율적으로 관리할 수 있는 점, 기간별 성과의 비교가 가능한 점, 산출물에 대한 완전하고 정확한 원가산정을 통하여 부문별 성과측정이 가능한 점 등이 있는 반면, 단점으로는 현금기준으로 작성된 예산대비 지출 비교에 어려움이 있으며 정보생산비용이 과도할 가능성이 있는 점 등을 지적할 수 있다.

제2절 자산의 분류기준

1. 자산분류의 유형

자산의 분류는 다양한 자산을 일정한 기준 및 성격을 토대로 유형화하는 것을 의미한다. 이렇게 자산을 분류하는 목적은 정보이용자들이 이해하기 쉽고 분석하기 편리하도록 회계정보를 적절히 요약하는 데 있다. 회계정보의 유용성을 높이기 위해서는 재정상태보고서 상의 각 항목들을 분류함에 있어 지방자치단체의 재무상태 및 경영성과를 이해하기 쉽고, 기간별로 또는 회계주체별로 비교가 용이하도록 할 필요가 있다.

이러한 자산의 분류는 자산의 종류, 관리방식, 추출하고자 하는 정보 등에 따라 다양하게 나타날 수 있다. 현실적으로 이루어지고 있는 분류기준을 살펴보면, 유동성, 처분가능성, 비교가능성, 유형성, 생산되는 서비스관련성, 행정형·사업형, 관리방식 등으로 구분하여 살펴볼 수 있다.

먼저 유동성은 현금으로 전환하기 쉬운 순서(유동성: liquidity)로 나열하며 유동자산과 고정자산으로 분류된다. 이 경우 유동자산(current assets)은 1년 이내에 현금으로 변환되거나 사용하여 없어질 자산으로서 현금, 유가증권, 매출채권, 재고자산 등이 포함되며, 고정자산(fixed assets)은 1년 이상 장기간에 걸쳐 사용할 수 있는 자산으로서 토지, 건물, 기계, 차량, 특허권 등이 포함된다.

둘째, 처분가능성은 회계실체가 자율적 의사결정에 의해서 소유하고 있는 자산의 처분가능성 및 불가능성을 기준으로 구분하는 것으로서 이러한 분류기준을 적용하고 있는 예로는 현행 공유자산의 분류기준을 들 수 있다. 공유자산 중 행정자산은 행정목적에 수행함에 있어서 행정집행을 위한 직접

적 도구로 사용한다는 본래의 목적 이외의 용도 사용은 엄격히 제한하고 있으며 잡종재산은 사권의 설정이 가능하도록 되어 있어 경제적 가치에 의거하여 수익목적으로 사용함으로써 간접적으로 행정목적에 기여토록 하고 있다.

셋째, 비교가능성은 보고실체별로 보유하고 있는 자산을 비교할 수 있도록 하기 위하여 공통적으로 소유한 자산과 특별한 자치단체가 보유한 자산을 구분하는 방식으로, 이러한 예로는 미국 지방정부회계지침이 있다.

넷째, 유형성은 해당 자산의 물리적 형태 유무를 기준으로 구분하는 방식으로, 기업회계기준 상의 유형자산과 무형자산에 대한 구분이 대표적인 예가 될 수 있다.

다섯째, 생산되는 서비스와의 관련성은 자산이 회계실체의 고유한 목적에 직접 사용되는지 여부를 기준으로 구분하는 방법으로, 기업회계기준의 재고자산과 기타자산간의 구분이 대표적인 예가 될 수 있다.

<표 2-3> 유형성을 기준으로 분류하는 사례

자산별	개 념	특 성
유형자산	형체가 있는 물적자산으로 기업에 장기적으로 체류하여 판매목적 보다는 경영활동의 기본이 되는 자산	<ul style="list-style-type: none"> · 형체가 있는 자산 · 장기성자산으로 대개 감가상각의 대상이 되는 자산 · 행정활동의 기본이 되는 자산으로 판매를 목적으로 취득되는 자산은 제외 · 비화폐성자산
무형자산	물적실체가 없는 고정자산으로 이 자산을 소유함으로써 미래의 경제적 효익을 얻을 수 있는 자산	<ul style="list-style-type: none"> · 물적실체가 없는 자산 · 법률상의 권리 또는 경제적 권리를 나타내는 자산 · 미래효익의 실현에 불확실성이 높은 자산 · 독점적 권리를 얻을 수 있는 자산

<표 2-4> 생산되는 서비스와의 관계를 기준으로 분류하는 사례

자산별	개 념	특 성
재고자산	정상적인 영업과정에서 판매를 목적으로 보유하거나 제품의 생산을 위하여 사용 또는 소비되는 자산	<ul style="list-style-type: none"> · 유동자산에 속하면서 비회폐성자산 · 1년 내에 판매되어 현금으로 전환되리라고 생각되는 자산
투자자산	다른 회계실체를 지배, 통제할 목적으로 또는 장기적 이익을 얻을 목적으로 투자하는 자산	<ul style="list-style-type: none"> · 장기적으로 투자되는 자산(1년 이상) · 비유동자산 중 유동성이 가장 높은 자산

여섯째, 행정형·사업형 기준은 자산이 소유 또는 소비되는 활동을 중심으로 구분하는 방식으로서, 우리나라의 일반회계와 공기업특별회계로 이원화하여 구분하거나 미국 지방정부의 기금분류방식이 그 예가 될 수 있다.

일곱째, 관리방식에 의한 분류는 자산의 특성을 기초로 자산관리의 관점에서 구분하는 방식으로, 우리나라 지방재정법상의 자산분류기준이 그 예가 될 수 있다.

<표 2-5> 자산의 분류기준

분류기준	의 미	사 례	비 고
유동성	현금화하기 쉬운 순서로 구분	기업회계기준	1년을 기준
처분가능성	자산의 처분가능 및 불가능을 기준으로 구분	현행 공유자산 분류 기준	행정재산, 보존재산, 잡종재산
비교가능성	보고실체별로 공통적으로 소유한 자산과 특별한 자치단체가 보유한 자산을 구분	미국 지방정부 회계지침	토지, 건물 등과 개별자산
유형성	자산의 물리적 존재 여부로 구분	기업회계기준의 중분류	유형자산, 무형자산
생산되는 서비스와의 관련성	자산이 행정서비스에 직접투여되는지 여부를 기준으로 구분	기업회계기준의 중분류	재고자산, 투자자산
행정형, 사업형	자산이 소유 또는 소비되는 활동을 중심으로 구분	· 우리 나라 지방자치 단체의 재산분류 · 미국 지방정부	· 우리 나라: 지방 재정법과 지방공기업의 자산분류 · 미국: 정부형기금, 기업형기금
관리방식	자산의 특성을 기초로 자산 관리의 관점에서 구분	지방재정법상의 분류	공유재산, 물품, 채권, 시설 및 기금

2. 공유재산의 분류

공유재산은 자산이 이용되는 용도와 처분가능성을 중심으로 행정재산, 보존재산 및 잡종재산으로 분류하고 있으며, 이들은 다시 세분화되어 있는 바 이를 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

가. 행정재산

행정재산은 지방자치단체가 행정목적에 직접 제공하여 사용하고 있거나 제공하기로 결정한 자산이다. 그러므로 타인에게 대부, 매각, 교환 등의 처분 또는 권리의 설정을 제한하는 등 특별한 법적 제한을 가지고 있다. 이러한 자산은 그 자산의 용도에 장애가 없는 범위 안에서 그 사용 또는 수익을 허가할 수 있다. 행정재산은 공용재산, 공공용재산, 기업용재산으로 재분류된다.

1) 공용재산

공용재산은 지방자치단체가 직접 사무, 사업 또는 공무원의 거주용으로 사용하거나 앞으로 1년 이내에 사용하기로 결정한 재산이다.

2) 공공용재산

공공용재산은 지방자치단체가 직접 공공용으로 사용하거나 1년 이내에 사용하기로 결정한 재산을 말한다. 공공용재산의 예로는 도로, 제방, 구거, 유지, 하천 등을 들 수 있다.

3) 기업용재산

기업용재산은 지방자치단체가 경영하는 기업 또는 기업에 종사하는 직원의 거주용으로 사용하거나 1년 이내에 사용하기로 결정한 재산이다. 기업용재산에 대해서는 기업회계기준이 적용된다.

나. 보존재산

보존재산은 법령 또는 조례나 규칙에 의하거나 기타 필요에 의하여 지방자치단체가 보존하려는 재산 또는 앞으로 5년 이내에 사용하기로 결정한 재산이거나 사용할 필요가 있다고 인정되어 보존하기로 결정한 재산이다. 보존재산의 범위에는 사적지, 보물, 명승지, 천연기념물 등 문화재보호법에 의하여 관리되는 재산 모두가 포함된다. 보존재산은 공공목적에 위하여 재산 자체의 보존에 주안점을 주는 것으로, 자유처분이 제한되고 있다.

다. 집중재산

집중재산은 행정재산과 보존재산 이외의 모든 공유재산을 말하며, 직접 지방자치단체의 행정목적에 사용하고 있지 아니하므로 필요에 따라 대부, 매각, 교환, 양여하거나 일반인에게 권리를 설정해 줄 수 있다. 또한 법령이나 조례로 정하는 경우에는 현물출자도 할 수 있다. 집중재산에는 대지, 전, 답, 임야 등이 있고 행정재산이나 보존재산 중에서 용도폐지된 재산도 포함된다.

〈표 2-6〉 공유재산의 분류 및 특징

구분	행정재산	보존재산	집중재산
의의 및 목적	행정목적에 수행함에 있어서 행정집행을 위한 직접적 도구로 사용	좌 동	경제적 가치에 의거하여 수익목적으로 사용함으로써 간접적으로 행정목적 수행에 기여
종 류	청사, 관사, 도서관, 박물관, 도로, 교량, 공원 등	중요문화재, 사적, 명승지, 천연기념물 등	대지, 전, 답, 임야 등
법의 적용	사법의 적용을 원칙적으로 배제	좌 동	사권 설정 가능
관리형태	본래 목적이외의 용도 엄격히 제한	좌 동	· 대부, 매각, 교환, 양여 등 가능 · 법령이나 조례로 정하는 경우 현물출자도 가능

3. 물품의 분류

물품은 지방자치단체가 사용하기 위하여 보관하는 동산¹⁴⁾으로 지방재정법과 물품관리법의 적용을 받고 있다. 이러한 물품의 분류기준은 대체가 가능한지, 분리가 가능한지, 사용하는 과정에서 소비되는지 등 다양한 분류기준이 있을 수 있다. 이러한 물품에 대한 다양한 분류기준 중 현행 지방재정실무에서는 행정목적, 성질, 저장여부, 상태 등을 중심으로 분류하고 있다. 이하에서는 현재 이용되고 있는 분류기준을 중심으로 기술하고자 한다.

가. 행정목적에 따른 분류

물품은 당해 물품이 사용되는 행정목적에 중심으로 업무용과 사업용으로 구분할 수 있다. 이 중 업무용 물품은 책상, 복사기 등 사무용품과 같이 행정 목적을 수행하는 데 간접적으로 사용되는 물품이며, 반면에 사업용 물품은 시설자재와 같이 직접적으로 행정목적에 기여하는 물품을 의미한다. 이러한 구분은 실질적으로 소비되는 활동을 중심으로 분류하는 기준으로, 우리나라의 경우 현재 관공서물품 중 행정목적에 따른 분류는 정수물품에 한하여 구분하고 있다.¹⁵⁾

현행 규정상 정수라 함은 조직의 임무·정원 및 업무량 등을 고려하여 조직의 목적을 능률적으로 수행하는 데 필요로 하는 비소모성 물품의 표준수량을 의미하며¹⁶⁾, 이는 업무용과 사업용으로 크게 구분하고 그 관리에서도

14) 우리나라 민법에서는 물건을 유체물 및 전기 기타 관리할 수 있는 자연력(민법제 98조)으로 규정하고, 물건을 부동산과 동산으로 구분하고 있다. 이러한 민법의 규정은 물건을 광범위하게 규정하고 있어서 사람이 관리할 수 있는 모든 것을 물건으로 보고 있다.

15) 행정자치부, 『지방자치단체물품관리지침』, 2002. 1., p.15.

16) 상계지침, p.13.

차이를 두고 있다.

업무용 정수는 조직을 운영하는 데 공통적으로 소요되는 사무용 일반물품(예: 운전등사기, 복사기 등)으로, 단위부서의 기구, 정원, 업무내용 및 업무량과 물품의 제원(처리능력 등), 사무실의 위치, 구조 및 규모, 사용자의 조직, 직급 및 직능 등에 따라 책정한다.

반면 사업용 정수는 청소, 도로보수, 보건, 환경, 시험·검사 등 주로 사업을 수행하는 기관에서 특정한 사업목적에 따라 필요로 하는 물품(예: 건설기계, 시험장비 등)으로, 사업의 내용 및 업무량, 사업에 필요로 하는 품목의 제원, 단위부서의 목표와 수행능력과의 관계, 단위부서의 작업공정 범위·량과 사용자의 기술정도, 직위, 직급 등을 심사하도록 되어 있다.

<표 2-7> 업무용 정수책정기준

물 품 명	정수책정기준
전자복사기	실·과당 1대
공기청정기	단, 업무량 과다부서 및 직원 30명 이상의 실·과는 추가가능 컴퓨터 등 정밀기기 다량 보유부서
에어컨디셔너	지하 사무실 또는 공해지역 소재 사무실 실험실, 검사실, 진료실, 결핵실 등의 면적 등을 고려
냉난방기겸용	중앙 냉·난방시설이 없는 실·과 회의실 및 24시간 교대근무지역
향온향습기	상황실(재난상황실, 실업대책상황실 등)
온풍난방기	전자교환기 등 정밀 전자장치가 있는 부서
모사전송기	난방시설이 없는 회의실 등
무선장비세트	실·과당 1대 사업소당 1대 통신업무 전담부서 적정수량 (관련부서와 협의후 결정)
텔레비전	청사 및 관내정비, 순찰, 누수수리, 도로순찰, 산화경방 등 현장근무 부서와 협의후 적정량 책정
냉장고	실·과당 1대 국장급 이상 간부실 1대 관사, 공관, 당직실, 민원실, 교육기관, 홍보용은 별도 책정
문서세단기	사업소당 1대 正·副 기관장실, 국장실, 실·과당 1대 관사, 공관은 별도책정 진료실, 실험실 등 (면적, 보관 내용물에 따라 조정)
	실·국, 사업소당 1대 비밀 및 보안문서 등 다량 취급부서 적정수량
※ 업무용 총 37종 중 위11종 외 26종은 영사기 등 특수업무 수행부서사용 물품임.	

<표 2-8> 사업용 정수책정기준

물 품 명	정수책정기준
일반차량 (16종) 소방차	지방자치단체 관용차량 관리규칙에 따라 별도관리 (행정자치부령 제13호) 소방령기준에 관한 규칙에 따라 별도관리 (행정자치부령 제601호)
시험,검사장비 (119종)	공해배출 지도단속을 위한 검사장비
도로보수장비 (3종)	불도저 등으로, 사업내용(량)에 따라 적정수량책정
농경용트렉타 등 중기 (43종)	사업내용(량)에 따라 적정수량 책정

나. 성질에 따른 분류

성질에 따른 분류는 사용함으로써 소모되는지의 여부를 기준으로 분류하는 것으로 소모품과 비소모품으로 구분된다.¹⁷⁾ 이러한 분류기준은 지방자치단체에서 예산지출 항목과 관련이 있는 바, 소모품은 주로 운영경비에서 지출되는데 반해 비소모품은 자산취득비에서 지출되고 있다. 또 성질에 따른 분류는 자산의 관리에서도 차이가 발생하고 있는데, 비소모품의 경우는 대부분이 대장으로 관리되도록 하고 있다.

이 중 소모품은 그 성질이 사용함으로써 소모되거나 파손되기 쉬운 물품과 공작물, 기타의 구성부분이 되는 것을 말하는 것으로 ① 한번 사용하면 원래의 목적에 다시 사용할 수 없는 물품(예: 약품, 유류, 수선용 재료 등), ② 내용년수가 1년 미만인 물품(예: 시험용품, 사무용품 등), ③ 다른 물품의 수리, 완성제작(생산)하거나 시설공사에 투입 사용됨으로써 그 본성을

17) 부천시, 부천시물품관리조례, 2001.

상실하는 물품(예: 수리용, 부속품, 생산원료 등), ④ 내용년수가 1년 이상으로, 취득단가 3만원 이하의 물품으로서 사용에 비례해 소모, 파손되기 쉬운 물품으로 구분한다.

반면 비소모품은 그 품질현상이 변하지 않고 비교적 장기간 사용할 수 있는 물품으로서 ① 내용년수가 1년 이상으로서 소모품에 해당하지 않는 물품을 말한다. 예를 들어 차량, 컴퓨터, 책상, 의자 등 행정기관에서 흔히 볼 수 있는 모든 행정장비들이 대부분이 비소모품이라 할 수 있다. ② 내용년수가 1년 미만일지라도 취득단가가 10만원 이상의 물품, ③ 기타 지방자치단체장이 지정한 물품 등으로 구분된다.

다. 저장여부에 따른 분류

저장여부에 따른 분류는 저장품과 비저장품으로 구분된다. 저장품은 미리 취득하여 저장시설에 보관하였다가 출급·사용하는 물품을 의미하며, 비저장품은 수시구입이 가능한 물품을 말한다.

이러한 분류는 물품을 저장해두지 않으면 물품을 구하는데 시간과 예산이 너무 많이 투자되는 상황에서 이용되는 기준으로, 물품의 재고관리가 물품관리 중 가장 중요한 요소라고 할 수 있다.

일반적으로 저장품은 수요빈도가 많으면서 수급상 품질이 되기 쉬운 물품이어야 하며, 규모가 작고, 부패·변질되지 않으며 저장관리가 용이한 물품으로 구성되어 있다.

라. 상태에 따른 분류

상태에 따른 분류는 물품의 구입시기 및 사용과정을 기준으로 분류한 것으로 신품, 중고품, 요정비품 및 폐품 등으로 나뉘어진다.¹⁸⁾ 이 중 신품은 사용되지 아니한 물품으로서 수리를 요하지 않는 물품, 중고품은 사용된 물품으로서 수리를 요하지 않는 물품, 요정비품은 수리하여 사용함이 경제적인 물품, 폐품은 수리하여 사용함이 비경제적인 물품 등을 의미한다.

<표 2-9> 물품의 분류 유형¹⁹⁾

분류기준	세분류	사례물품
행정목적에 따른 분류	업 무 용	컴퓨터, FAX 등의 사무용품, 차량 등 행정업무수행에 소요되는 물품
	사 업 용	강관, 시설자재 등
성질에 따른 분류	소 모 품	약품, 시약, 유류, 수선용재료, 탄약 등 시험용품, 소모성 사무용품, 공구
	비소모품	차량, 전화기, 교환대, 책상 등
저장여부에 따른 분류	저 장 품	보관후 출납품(형광등, 문방구류 등)
	비저장품	수시구입품(복사기, 전자제품, 기자재)
상태에 따른 분류	신 품	신품 및 거의 동일한 제품
	중 고 품	사용된 물품으로 수리를 요하지 않는 물품
	요정비품	수리하여 사용하는 것이 경제적인 물품
	폐 품	① 수리하여도 사용할 수 없는 물품 ② 수리사용이 비경제적인 물품 ③ 노후·부패·변질 등으로 사용할 수 없는 물품

18) 물품관리법 시행규칙 제54조.

19) 강원도 동해교육청, 물품관리실무편람, 2002.

제3절 자산의 관리

1. 자산관리의 의미

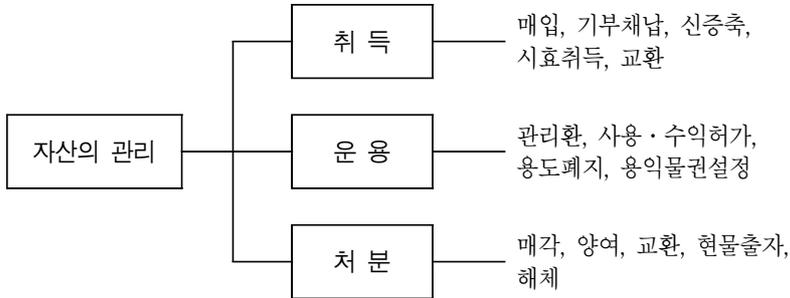
관리의 사전적 의미는 일정한 목적을 효과적으로 실현하기 위하여 인적 및 물적 요소를 적절히 결합하여 그 운영을 지도, 조정하는 작용을 의미한다. 이러한 인식을 기초로 할 경우 자산의 관리는 자산의 운용을 효과적으로 하기 위하여 조정하는 작용을 의미하게 되는데, 이에 대한 현행법의 의미는 각 법률에 따라 약간의 차이가 있다.

먼저 자산의 관리를 협의로 해석하여 처분행위를 제외한 취득, 유지, 보존 및 운용 과정을 의미하는 경우와, 이와는 상대적으로 광의로 보는 경우에는 자산의 취득, 보관, 사용 외에도 처분행위까지 포함하게 된다. 현행법 중 국유재산법의 경우는 협의의 시각에서 관리과정을 인식하고 있으며, 반면 물품관리법과 지방재정법에서는 처분행위까지 포함한 전 과정을 관리과정으로 인식하고 있다.

자산의 관리과정에 대한 인식상의 차이에도 불구하고 공유재산은 지방재정법의 적용을 받고 있다는 점에서 공유재산의 관리과정은 광의의 관리과정으로 인식하는 것이 현행법에 보다 적합한 해석으로 판단된다.

결과적으로 공유재산의 관리란 자산의 취득 및 유지, 보존과 그 운용, 그리고 처분과정을 의미하며 이러한 자산의 관리과정 중 자산의 취득에는 구입, 기부채납, 교환, 수용, 환지, 신증축 등의 활동을 포함하며, 유지관리에는 유지보존, 대부, 용도변경, 용익물권설정 등이 있고, 처분에는 매각, 양여, 교환, 현물출자, 해체, 물품구분전환 등이 있다.

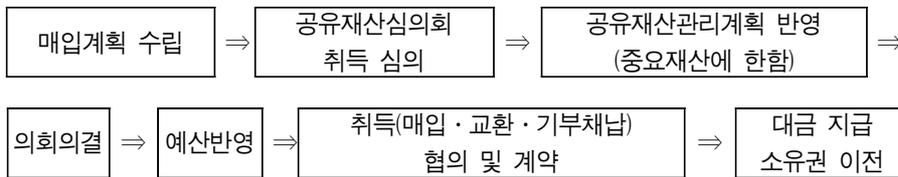
〈그림 2-1〉 자산의 관리과정



2. 자산의 취득과정

자산의 취득이란 회계적으로 자산의 증가를 의미하며 취득방법에는 자산의 매입, 기부채납, 신축이나 증축 등의 공사에 의한 취득, 시효취득, 교환에 의한 취득 등으로 구분할 수 있으며 현행 규정상 취득절차는 아래와 같다.

〈그림 2-2〉 자산의 취득 절차



가. 매입

매입은 국가나 지방자치단체가 매매계약에 의하여 상당한 대가를 지급하고 소유권을 취득하는 것으로서 그 절차는 예산회계법의 규정에 따르도록 하고 있다. 특히 행정재산을 매입함에 있어서 매매계약에 의한 대금지급 이외의 채무를 부담하는 행위로서 재매매의 예약이나 환매 등의 특약은 허용되지 않을 뿐 아니라 그 자산에 질권 등 사권이 형성된 경우에는 그 사권이 소멸된 후가 아니면 이를 취득하지 못하도록 하고 있다.

나. 기부채납

기부는 민법상의 증여로서 지방자치단체가 당해 지방자치단체 이외의 자의 자산을 무상으로 취득하는 것을 의미한다. 기부채납은 자산에 편입할 수 있는 물건이어야 하며 가공비나 노력(service) 등 관리하기 곤란하거나 국가가 필요로 하지 않는 것은 기부채납의 대상이 되지 않는다. 이러한 기부채납은 사권이 설정되어 있는 경우에는 그 권리가 소멸된 후가 아니면 받을 수 없도록 하고 있다.

일반적으로 공유재산의 기부채납과 관련해서는 영구시설물의 축조와 무상사용허가 등이 발생하게 되며 이 경우 무상사용허가를 전제로 기부채납하는 자산은 당해 지방자치단체가 행정재산용도에 사용하는 자산, 즉 ① 공용재산(청사·관사용 등), ② 공공용재산(도로·공원·하천 등), ③ 기업용재산(상수도·지하철 등)에 한하여 기부채납이 가능하도록 하고 있다. 다만 잡종재산의 경우는 아무런 전제가 없는 경우에 한해 기부채납이 가능하다.

다. 무상귀속

무상귀속은 도시계획법, 택지개발촉진법 등에 의한 각종 사업계획구역 내에 공유지가 포함되어 있는 경우 사업시행자가 새로운 공공시설을 설치하거나, 기존의 공공시설에 대체되는 공공시설을 설치할 경우 새로이 설치한 공공시설은 그 시설을 관리할 국가 또는 지방자치단체에 귀속시키고 용도폐지된 종래의 공공시설은 사업시행자에게 무상으로 귀속시키는 행위를 의미한다.

현행 규정상 무상귀속이 가능한 대상으로는 특정한 사업으로 인하여 그 기능이 대체되어 용도가 폐지되는 공유재산인 “종래의 공공시설”, “특정인이나 특정집단 등이 특수한 목적을 위하여 사용하는 것이 아닌 도로·하천·제방 등과 같이 일반대중들이 직접 자유로이 사용 또는 이용하는 것” 등으로 규정하고 있다.

라. 시효취득

시효취득이란 타인의 물건 또는 권리를 일정기간 동안에 점유하거나 준점유한 자가 그 타인의 물건 또는 권리를 취득하는 제도를 의미한다. 즉 일정한 사실상태가 오랫동안 계속되었을 때 그 상태가 진실한 권리관계와 일치하는가의 여부를 묻지 않고 그 상태를 그대로 권리관계로 인정하는 제도를 의미한다.

이러한 시효취득의 대상은 지방자치단체는 물론 지역주민 등 민간인의 자산도 해당됨으로 시효취득제도에 의하여 자산증감의 변동이 발생할 수 있다. 동시에 시효취득제도에 의하여 소유권이 변동된 자산은 민법 제245조에 의거하여 10~20년 동안 거래가 이루어질 수 없는 자산에 해당된다.

공유재산은 민법 제245조의 규정에도 불구하고 시효취득의 대상이 아니지만 잡종재산은 시효취득의 대상이 될 수 있으며(지방재정법 제73조 제2

항), 이는 자치단체가 사유자산을 시효취득할 수 있지만 반대로 잡종재산에 한하여 민간인이 시효취득제도를 이용하여 소유권을 행사할 수도 있다는 의미이기도 하다.

마. 교환

교환은 지방자치단체가 직접 공용 또는 공공용으로 사용이 불가피한 자산을 다른 방법으로 취득하기 곤란한 경우에는 행정목적 수행을 위한 최소한의 범위 내에서 잡종재산인 토지·건물과 국유 및 사유재산인 토지·건물을 쌍방 합의하에 교환하는 것을 의미한다.

일반적으로 교환의 법적 요건은 다음과 같다. 첫째, 잡종재산으로서 서로 유사한 종류(예 : 부지와 부지, 임야와 임야, 건물과 건물 등)의 자산이어야 한다. 둘째, 국가·지방자치단체가 교환의 주체가 되고 직접 공용·공공용에 사용하기 위하여 필요하다고 판단되어야 하며 쌍방 합의가 전제되어야 한다. 셋째, 한 쪽의 가격이 다른 쪽 가격의 4분의 3 미만인 때와 취득하고자 하는 토지의 면적이 처분하고자 하는 토지면적의 2분의 1 미만인 때에는 교환할 수 없다. 다만, ① 교환의 상대방이 국가·지방자치단체 또는 지방재정법시행령 제24조제1항의 공공기관인 경우, ② 공유임야의 집단화를 위하여 교환하는 경우에는 교환할 수 있다. 넷째, 공유재산 중 현재 사용중인 행정재산 또는 보존재산을 교환하는 경우에는 교환받은 자산을 기존의 행정재산 또는 보존재산의 사용목적과 용도에 필요한 경우만 교환이 성립된다.

결과적으로 국·공유재산의 교환에 있어서 행정재산 및 보존재산은 이를 교환의 대상으로 할 수 없고, 잡종재산에 한해서 교환의 목적물로 할 수 있으며, 교환에 의한 취득에 있어서도 역시 사권이 설정된 자산은 그 사권을 소멸한 후 취득할 수 있도록 하고 있다.

3. 자산의 운용과정

가. 관리환

관리환이란 각 관리청 상호간에 자산의 소관을 이관하는 것으로서, 자산의 관리권 및 처분권을 이관하는 것을 의미한다. 이러한 관리환은 각 관리청의 소관행정사무의 증감에 따라 필요로 하는 자산의 수급조정을 위하여 각 관리청의 판단에 의하여 행하여지는 경우와 총괄청이 자산의 관리 및 처분의 적정을 기하기 위하여 필요한 조치를 하는 경우로서 각 관리청간에 자산이관을 요구할 때 관리환이 필요하게 된다. 이 때 상이한 회계간(일반회계와 특별회계)의 관리환은 유상으로 하도록 하고 있으나(지방재정법 제81조), 직접 도로, 하천, 항만, 공유수면, 기타 공공용으로 사용하기 위하여 필요로 하거나 국유재산관리특별회계법 등 다른 법률에서 별도로 정하는 때에는 예외로 하고 있다.

한편 관리전환과 관리환은 유사한 용어이지만 현실적으로는 많은 차이를 내포하고 있는 바, 관리전환은 관리청 내에서 재산관리관이 변동되는 것이며 관리환은 총괄청 내에서 관리청이 변동되는 것을 말한다.

나. 사용·수익허가 및 대부

행정재산과 보존재산은 각각의 용도에 따라 사용하거나 사용하기로 결정한 자산이므로 이를 대부, 매각, 교환 또는 양여하거나 출자의 목적으로 하거나 이에 사권을 설정하지 못하도록 하고 있다. 그러나 예외적으로 행정재산은 그 용도 또는 목적에 장애가 되지 않는 범위 안에서, 보존재산은 보존목적의 수행에 필요한 범위 안에서 그 사용 또는 수익을 허가할 수 있도록 하고 있다.

행정재산과 보존재산에 대하여 사용·수익허가를 받은 자는 그 허가받은 자산상에 건물, 기타의 영구시설물을 축조하지 못하지만 관리청이 그 행정 또는 보존목적의 수행에 필요하다고 인정하는 시설물의 기부를 전제로 한 축조는 가능하다. 또한 사용·수익허가를 받은 자는 당해 자산을 타인으로 하여금 사용·수익하게 하거나 이를 대부하지 못하며, 공유재산을 대부 또는 사용·수익허가 등을 받지 않고 점유하였을 경우 정당한 대부료의 일정 요율을 가산한 금액을 부과하는데 이를 변상금이라 하며 일종의 징벌적 성격을 가지고 있다.

변상금은 공유재산에 대한 점유나 사용·수익허가의 개시 그 자체가 법률상 아무런 권원 없이 이루어진 경우에는 정상적인 대부료 또는 사용료를 징수할 수 없으므로 그 대부료나 사용료 대신에 변상금을 징수한다는 취지로 볼 수 있으며 공법상의 권리의무를 내용으로 하고 있다.

다. 용도폐지

용도폐지는 공유재산에 있어서 행정목적에 직접 사용되지 않거나 보존의 필요성이 없어진 행정재산과 보존재산에 대하여 가지고 있는 것이 비경제적일 경우 이를 잡종재산으로 편입시키는 것을 의미한다. 행정재산이나 보존재산은 처분 등에 제한이 있으므로 일단 용도폐지를 한 후에 처분절차를 밟게 된다. 따라서 용도폐지 행위 자체는 운용행위를 보아 처분행위와 구별된다고 할 수 있다.

용도폐지는 관리청의 권한에 속하는 바, 이는 관리청이 자산의 필요성 유무를 결정할 수 있도록 하고 있다. 그러나 관리청의 재량에 속하는 사항이라 하여 무작정 다 인정할 것이 아니라 자산의 용도폐지기준에 따라 폐지를 하여야 하며 용도폐지한 때에는 지체없이 총괄청에 문서로 보고하도록 하고 있다.

라. 신탁

신탁은 공유재산의 효율적인 활용을 위하여 민간 부동산투자회사인 신탁 회사에 공유재산을 신탁하여 부가가치를 창출함으로써 재정수입의 확대와 공익증진을 도모하기 위한 제도로써, 잡종재산, 행정재산·보존재산 중 용도폐지된 자산을 그 신탁대상으로 한다(지방재정법 제83조의 2 1항). 신탁 기간은 20년 이내로 하여야 하지만 갱신할 수 있도록 하고 있다(지방재정법 제83조의 2).

신탁방법으로 나대지, 저밀도이용 토지, 공공청사 이전부지 등을 대상으로 오피스텔, 아파트 등으로 개발하여 분양하거나 임대하는 토지신탁 방식, 임대관리 및 시설물관리비용이 수익보다 과다한 경우에 적용하는 관리신탁 방식, 주로 대형부동산 등을 대상으로 신탁사의 정보망을 활용해서 신속히 매각하고자 할 때 이용하는 처분신탁 방식이 있다.

4. 자산의 처분과정

가. 매각

공유재산의 매각이란 잡종재산을 국가 이외의 자에게 양도하고 그 반대급부로서 대금을 수납하게 하는 행위를 의미한다. 잡종재산의 매각은 민법상의 매매와 같이 사법상 계약으로서의 효력을 갖게 되나 공유재산이라는 특수성을 갖고 있기 때문에 일반공개경쟁입찰에 의한 매각을 원칙으로 하는 것 등 일부 매매에 제약이 따른다.

공유재산의 매각계약을 체결하면 일반적으로 60일 이내에 대금을 납부하

도록 하고 있으며, 예외적으로 5년, 10년, 20년의 분할납부가 가능한 경우도 있다(공유재산관리조례개정준칙 제22조).

나. 양여

양여란 무상으로 당해 지방자치단체 이외의 자에게 자산의 소유권을 이전하는 사법상의 계약이며 민법상의 증여에 해당하는 제도라고 할 수 있다. 즉, 자산의 양여는 대가를 징수하지 않고 그 소유권을 이전하여 양수자에게 자산적 이익을 부여하는 제도를 의미한다.

지방자치단체가 공유재산을 양여하는 경우 행정재산·보존재산, 잡종재산에 따라 각기 양여기준이 다른데, 잡종재산은 지정된 용도, 용도사용기간을 준수하지 않은 경우 외에 국가 또는 지방자치단체가 직접 공용 또는 공공용으로 사용하기 위하여 필요하게 된 때에도 양여된 자산의 환수가 가능하도록 하고 있다. 반면에 행정재산·보존재산의 양여(지방재정법 제82조제1항제2호)는 양여 당시의 자산이 행정재산·보존재산으로서 당해 행정목적, 용도 등의 성질 등을 그대로 유지할 것을 조건으로 국가 또는 다른 지방자치단체에 양여를 할 수 있으며, 행정재산·보존재산의 양여는 용도폐지의 절차 없이도 동일한 목적으로 사용되는 경우에 한하여 양여를 할 수 있도록 하고 있다.

이러한 양여시의 가액은 공유재산 대장가격을 당해 재산의 가격으로 하고 있다(지방재정법시행령 제96조제6항).

다. 현물출자

현물출자는 지방자치단체가 지방공기업 등 자치단체 출자기업체의 자본을 충당하게 하기 위하여 개별법률에 따라 금전대신에 공유재산을 출자하여 법인을 설립하거나 출자 및 출연한 법인에 공유재산을 무상 사용토록 하는 것을 의미한다. 현행 지방재정법에서는 잡종재산에 한해 현물출자를 허용하고 있다(지방재정법 제83조 제1항).

라. 대물변제

대물변제란 채무자가 부담하고 있는 본래의 급부에 갈음하여 다른 급부를 상계함으로써 채권을 소멸시키는 채권자와 변제자간의 계약을 의미한다. 공유재산 중 잡종재산만이 대물변제가 가능하도록 되어 있다(지방재정법 제83조 제1항).

마. 폐기

자산의 폐기란 관련 법령이나 일정한 기준에 의해 사용하거나 점유하지 못하도록 해체나 없애는 행위를 의미한다.

제3장 지방자치단체 자산의 분류와 관리 현황 및 문제점

제1절 법·제도적 현황

1. 법체계 현황

가. 자산관련 법체계

자산을 제2장에서와 같이 “지방자치단체가 소유하고 있는 재화의 집합이며 일정한 목적 하에 결합된 경제적 가치의 총체”²⁰⁾라고 정의할 경우, 여기에는 현금, 유가증권, 채권, 물품 등 다양한 자산의 종류가 포함될 수 있다. 이를 관리하는 법 역시 각 자산의 종류별로 설정되어 있으며 각 법규별로 엄정성·정확성·공정성·통일성을 요구하고 있어 공무원의 자의적인 판단을 엄격히 제한하고 있다. 이 중 주요법규의 관리대상 자산을 살펴보면 다음과 같다.

먼저 국고금관리법은 법령 또는 계약 등에 의하여 국가의 세입으로 납입되거나 기금에 납입된 모든 현금 및 현금과 동일한 가치를 가지는 것을 관리대상으로 하며, 여기에는 재정증권의 발행 또는 한국은행으로 부타의 일시차입에 의하여 조달된 현금과 국고여유자금의 운용목적으로 취득한 금융자산 등이 포함되어 있다.

국유재산법의 경우는 유가증권, 무형고정자산, 유형고정자산의 일부 등

20) 현행법에서는 자산에 대한 정의가 나타나지 않고 있음. 따라서 자산의 정의를 복식부기의 자산과 관련하여 파악하기 위하여 이론적 정의 중 광의의 자산개념에 의함.

물품을 제외한 대부분의 자산을 관리대상으로 하고 있다. 여기에는 ① 부동산과 그 종물, ② 선박·부표·부잔교·부선거 및 항공기와 그들의 종물, ③ 정부기업 또는 정부시설에서 사용하는 중요한 기계와 기구, ④ 지상권·지역권·광업권, 기타 이에 준하는 권리, ⑤ 주식(신주인수권을 표시하는 증서를 포함), 출자로 인한 권리, 사채권, 특별법에 의하여 설립된 법인이 발행한 채권, 국채증권, 지방채증권, 투자신탁 또는 개발신탁의 수익증권과 외국 또는 외국법인이 발행한 증권으로서 이에 준하는 것, ⑥ 특허권·저작권·상표권·실용신안권, 기타 이에 준하는 권리, ⑦ 부동산신탁의 수익권 등이 포함되어 있다.

물품관리법의 경우는 현금, 한국은행에 기탁하여야 하는 유가증권, 기타 국유재산법에 의한 자산 등을 제외한 동산을 관리하고 있다. 이러한 물품관리법에서 일부 예외적으로 자산으로 인식하지 않는 물품이 있으며 이는 국가의 사무 또는 사업의 집행에 필요한 서류(비품), 수표용지(이연자산), 법령의 규정에 의하여 몰수되거나 국가에 귀속된 물품, 도급경비로서 취득한 물품 등으로 규정되어 있다.

국가채권관리법은 재산수입, 경상이전수입, 재화 및 용역판매수입, 관유물매각대, 융자금회수, 예금 및 예탁금, 유가증권매각대, 세출여입금채권, 전도자금반납금채권, 조체급 등을 관리대상으로 하고 있다. 그러나 벌금, 과료, 형사추징금, 과태료, 증권으로 되어 있는 채권, 국가의 예금 및 예탁금에 관한 채권, 보관금이 될 금전의 지급을 목적으로 하는 채권, 기부금에 관한 채권, 조세징수권 등은 일반적으로 채권의 특징을 갖고 있음에도 불구하고 국가채권관리법의 적용대상에서 제외되고 있다.

각 자산에 적용되는 법규는 다음과 같다.

<표 3-1> 관리대상 자산별 적용법규

구 분	내 용	관련법규
현금회계	현금의 출납, 보관을 관리	국고금관리법, 국가계약법, 지방재정법, 관련개별법령, 재무회계규칙
물품회계	현금·공유재산·유가증권을 제외한 동산 및 각종 물품을 출납·관리	지방재정법, 물품관리법, 물품관리조례
재산회계	부동산 등 재산을 출납·관리	국유재산법, 지방재정법, 공유재산관리조례
채권회계	금전의 지급을 목적으로 하는 지방자치단체의 권리를 관리	국가채권관리법, 지방재정법, 재무회계규칙

나. 공유재산관리체계

지방자치단체의 공유재산을 규정하고 있는 법률은 지방재정법과 지방공기업법 등 두 개의 법률로 구성되어 있다. 이러한 지방재정법과 지방공기업법간에는 인식기준, 분류기준, 대상회계 등에서 차이가 발생하고 있으며 이로 인해 관리하는 자산의 분류도 다른 기준을 적용하고 있다.

<표 3-2> 지방재정법과 지방공기업법간의 자산분류 비교

비교대상	지방재정법	지방공기업법
인식기준	현금주의	발생주의
분류기준	관리기준	기업회계기준
대상회계	일반회계	지방공기업특별회계
관리대상자산	공유재산	재고자산, 투자자산, 유형자산, 무형자산
	물 품	유형자산, 재고자산
	채 권	당좌자산, 투자자산
	공공시설	유형자산
	기 금	당좌자산, 재고자산, 투자자산, 유형자산

지방재정법 상에서의 자산은 제10장에 별도의 “재산”이라는 장을 구비하여 공유재산, 물품, 채권과 채무, 공공시설 및 기금 등으로 규정되어 있다. 결과적으로 지방자치단체의 자산은 지방재정법에 포괄적으로 규정되어 있으며, 제10장에 규정되어 있는 재산만을 자산으로 관리하게 된다.

<표 3-3> 지방재정법상 지방자치단체 자산의 범위 및 종류

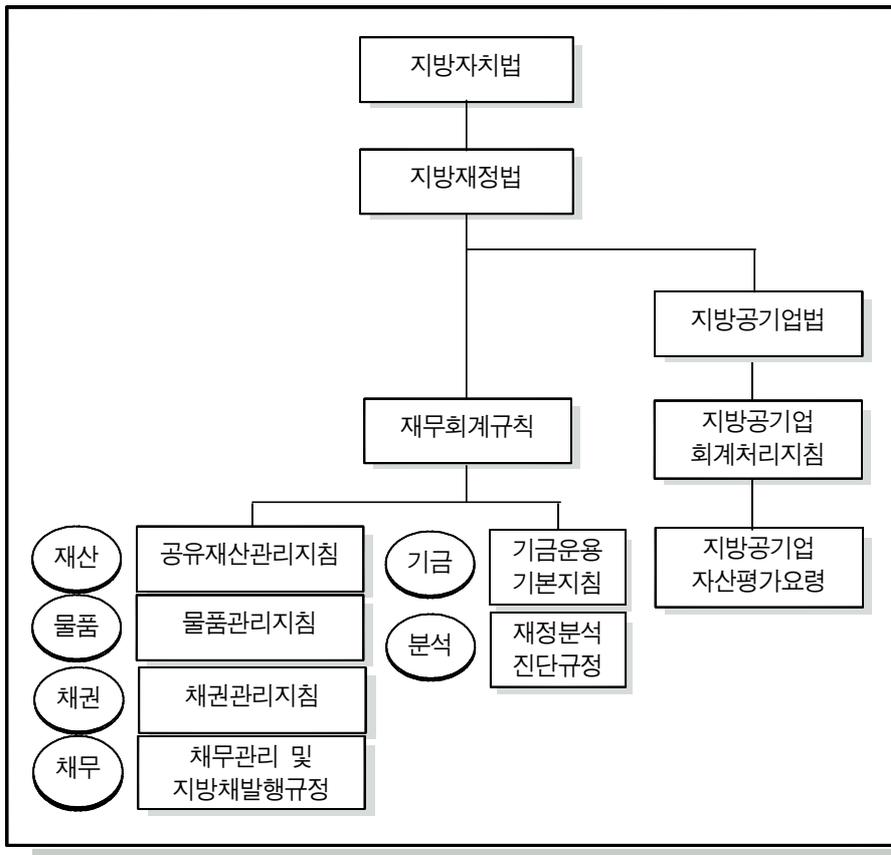
구분	현금과 유가증권	공유재산	물품	채권과 채무	공공시설 및 기금
관련규정	제64조	제72조	제90조	제105조	제109조
범위 (종류)	· 현금 · 유가증권	· 행정재산 · 보존재산 · 잡종재산	· 현금, 유가증권, 공유재산 이외 의 동산	· 채권 · 채무	· 공공시설 · 기금

반면에 지방공기업특별회계의 경우는 유동자산과 고정자산으로 구분하고 이 중 유동자산은 당좌자산과 재고자산으로, 그리고 고정자산은 투자자산, 유형자산, 무형자산 등으로 구분하고 있다(지방공기업법 시행령 제12조). 결과적으로 지방자치단체의 일반회계는 자산관리에 중점을 두고 자산을 규정하고 있는데 반해, 지방공기업특별회계는 기업회계와 유사한 자산분류기준을 명시하고 있다.

지방자치단체 일반회계의 자산은 지방재정법이라는 단일의 법률에 의해 포괄적으로 규정되어 있기 때문에 실제의 운용은 재무회계규칙과 각 자산의 종류별 지침에 의해 이루어지고 있다. 이에 따라 지방자치단체의 자산은 지방재정법, 재무회계규칙, 각 자산별 지침 등이 영향을 미치고 있으며 공유재산의 경우는 공유재산관리지침에 의해 관리되고 있다.

이러한 양상은 중앙정부의 자산규정과 많은 차이가 발생하고 있다. 다시 말해 중앙정부는 자산의 특성별로 별도법을 구비하고 있는데 반해 지방자치단체는 지방재정법과 지방공기업법에 의해 모든 자산이 규정되어 있는 것이다.²¹⁾

<그림 3-1> 현행 지방자치단체의 회계처리법규 체계도



21) 지방자치단체의 경우는 일반적으로 법규에서 규정되지 않고 있는 사항에 대해서는 중앙정부의 관련법을 준용하고 있다.

<표 3-4> 중앙과 지방의 자산관련법 비교

구 분	중앙정부	지방자치단체
현금회계	예산회계법, 국가계약법, 보조금관리법, 각종 특별회계법 및 기금법	지방재정법, 지방공기업법, 재무회계규칙
물품회계	물품관리법	지방재정법, 지방공기업법, 물품관리조례
재산회계	국유재산법	지방재정법, 지방공기업법, 공유재산관리조례
채권회계	국가채권관리법	지방재정법, 지방공기업법, 재무회계규칙, 관련조례 등

2. 자산분류체계²²⁾

가. 현금및유가증권

현행 지방재정법 상에 “현금과 유가증권”(제64조)은 지방자치단체의 동산으로 공유재산(제72조)과 별도로 규정되어 있으며, 이러한 현금과 유가증권은 ① 보증금, 보관금, 잡종금 등 기타, ② 일시보관유가증권, ③ 국가기관 또는 지방자치단체가 발행한 수표, ④ 금융기관이 발행한 자기앞수표 또는 송금수표, ⑤ 우편통상환증서·우편소액환증서·우편전신환증서·우편대체지급증서 또는 우편대체수표, ⑥ 금융기관과의 약정에 의해 발행한 가계수표 또는 납부자명의로 발행한 당좌수표, ⑦ 수입인지 등으로 분류된다.

22) 지방자치단체의 자산에 대해서는 지방재정법과 지방공기업법에서 규정하고 있으며, 이 중 지방공기업법에서는 기업회계의 분류기준과 유사하게 유동자산(당좌자산, 재고자산), 고정자산(투자자산, 유형자산, 무형자산)으로 분류하고 있다. 따라서 여기에서는 지방재정법에서 규정하고 있는 자산에 대해서만 기술한다.

<표 3-5> 지방재정법상의 현금및유가증권

구 분	규정내용
관련법령	· 제64조, 시행령제74조, 75조
자산구분	· 지방자치단체 공유재산과는 별도 규정
범 위	· 현금 · 계약업무와 관련하여 각종 보증금에 갈음하여 제출하는 유가증권
소유방법 (보관장소)	· 금고, 기타장소(회계부서 등)
종 류	· 보증금, 보관금, 잡종금 등 기타 · 일시보관유가증권 · 국가기관 또는 지방자치단체가 발행한 수표 · 금융기관이 발행한 자기앞수표 또는 송금수표 · 우편통상환증서, 우편소액환증서, 우편전신환증서, 우편대체지급증서, 우편대체수표 · 금융기관과의 약정에 의해 발행한 가계수표, 납부자명의로 발행한 당좌수표 · 수입인지

결과적으로 지방자치단체의 현금및유가증권은 세입세출외현금(보증금, 보관금, 잡종금), 현금등가물(타인발행수표, 수입인지), 유가증권(일시보관 유가증권) 등으로 구성되어 있다고 할 수 있다. 이 중 보관유가증권에는 보증보험도 포함되어 있어 일반적으로 현금및현금등가물로 분류하기 어려운 항목도 포함되어 있다.

나. 물품

물품은 국가가 소유하는 동산과 지방자치단체가 사용하기 위하여 보관하는 동산을 의미한다.²³⁾ 이러한 물품은 사용과 처분의 목적에 따라 기능

23) 여기에는 국유재산법에 의하여 관리하고 있는 국유재산에서 개별적으로 분리된 동산을 포함한다.

별·성질별·기관별·품목별로 분류하도록 하고 있으며 이 경우 정부의 물품번호 및 조달청의 물품번호를 준용하도록 하고 있다.

이러한 물품은 크게 자산성을 기준으로 비품과 소모품으로 구분되며, 이때의 판단기준은 취득단가(10만원 이상)와 내용연수(1년 이상)로 하고 있다.

현행법의 물품분류와 관련된 규정에서는 물품의 정의에 포함되는 물품임에도 물품으로 인식하지 않는 물품과 그 반대로 물품이 아닌데도 물품으로 관리하는 항목들이 존재하고 있다. 이를 구체적으로 살펴보면, 먼저 물품의 정의에 포함되는 물품임에도 물품으로 인식하지 않는 물품으로는 ① 현금과 유가증권, ② 지방자치단체의 사무 또는 사업의 집행에 필요한 서류, ③ 지급명령서, ④ 법령에 의하여 몰수하거나 지방자치단체에 귀속된 물품, ⑤ 지방자치단체의 사무 또는 사업의 집행에 필요한 물품으로서 법령에 의하여 지방자치단체가 점유하여 보관하고 있는 물품, ⑥ 도급경비로서 취득한 물품, ⑦ 도서·서화·예술작품·동식물 등 기타 특수물품 등이 있다.

<표 3-6> 물품의 자산성에 따른 한 구별기준

분류	정 의	요 건	사례물품
비 품	품질현상이 변하지 않고 비교적 장기간 사용할 수 있는 물품	·내용연수가 1년 이상의 물품으로서 소모성 물품에 속하지 않는 것	
		·내용연수가 1년 미만이라도 취득단가가 10만원 이상의 물품	
		·기타 지방자치단체장이 지정한 물품	현재는 없음
소모품	그 성질이 사용함으로써 소모되거나 파손되기 쉬운 물품과 공작물, 기타의 구성부분이 되는 것	·한번 사용하면 원래의 목적에 다시 사용할 수 없는 물품	약품, 유류, 수선용재료
		·내용연수가 1년 미만으로서 사용에 비례하여 소모되거나 파손되기 쉬운 물품	시험용품, 사무용품, 공구
		·다른 물품의 수리, 완성 제작하거나 시설 공사에 투입사용됨으로써 그 본성을 상실하는 물품	수리용, 부속품, 생산원료, 재료
		·내용연수가 1년 이상으로 취득단가 3만원 이하의 물품으로서 사용에 비례하여 소모, 파손되기 쉬운 물품	

주: 서울시 강남구의 물품관리조례를 참조하였음

반면에 물품이 아닌데도 물품으로 관리하는 항목들로는 ① 지방자치단체가 지방자치단체 외의 자로부터 기탁 받은 것, ② 법령에 의하여 증거물로 보관된 것, ③ 법령에 의하여 범칙처분 또는 지방세 체납처분 등을 하기 위하여 압수 또는 압류한 것, ④ 기타 지방자치단체의 장이 지정하는 것 등이 있다.

<표 3-7> 물품에 대한 특례조항

구분	항 목	비고
제외되는 항목	<ul style="list-style-type: none"> · 현금과 유가증권 · 지방자치단체의 사무 또는 사업의 집행에 필요한 서류 · 지급명령서 · 법령에 의하여 몰수하거나 지방자치단체에 귀속된 물품 · 지방자치단체의 사무 또는 사업의 집행에 필요한 물품으로서 법령에 의하여 지방자치단체가 점유하여 보관하고 있는 물품 · 도급경비로서 취득한 물품 · 도서·서화·예술작품·동식물 등 기타 특수물품 	공유재산
포함되는 항목	<ul style="list-style-type: none"> · 지방자치단체가 지방자치단체 외의 자로부터 기탁 받은 것 · 법령에 의하여 증거물로 보관된 것 · 법령에 의하여 범칙처분 또는 지방세 체납처분 등을 하기 위하여 압수 또는 압류한 것 · 기타 지방자치단체의 장이 지정하는 것 등이 있다. 	

다. 공유재산

지방자치단체의 공유재산은 ① 부동산과 그 종물, ② 선박·부잔교·부선거 및 항공기와 그 종물, ③ 공영사업 또는 시설에 사용하는 중요한 기계와 기구, ④ 지상권·지역권·광업권, 기타 이에 준하는 권리, ⑤ 저작권·특허권·의장권·상표권·실용신안권, 기타 이에 준하는 권리, ⑥ 주식, 출자로 인한 권리 및 사채권·지방채증권·국채증권, 기타 이에 준하는 유가

증권, ⑦ 부동산신탁의 수익권(지방재정법 시행령 제77조) 등으로 구성되어 있다.

이러한 공유재산은 물건과 권리로 이원화할 수 있으며, 이 중 물건에는 부동산과 동산, 그리고 권리에는 용역물권, 무체재산권, 유가증권, 수익권 등으로 재분류될 수 있다.

<표 3-8> 공유재산의 종류

대분류	중분류	소분류
물 건	부동산	토지
		토지의 정착물: 건물, 입목죽 등
	동산	선박, 부잔교, 부선거, 항공기
		공영사업 또는 시설에서 사용하는 중요기계
권 리	용역물권	지상권, 지역권, 광업권, 기타 이에 준하는 권리
	무체재산권	저작권, 특허권, 의장권, 상표권, 실용신안권
	유가증권	주식, 출자로 인한 권리, 사채권, 지방채증권, 국채증권, 기타 이에 준하는 권리
	수익권	부동산신탁의 수익권

출처: 김두수, 국·공유재산관리제도, p. 10.

한편 시설은²⁴⁾ 일반공공시설, 관리조직을 필요로 하는 공공시설, 관리경험 및 조직이 필요한 공공시설 등으로 구분된다. 이 중 일반공공시설에는 도로, 공장, 공공주차장, 공공용지, 교량, 호안, 터널, 고가차도, 지하차도, 지하보도, 녹지, 공원, 운동장, 가로등, 상수관로시설, 하수관로시설, 유수지 등이 있으며, 관리조직을 필요로 하는 공공시설에는 정수장, 배수지, 가

24) 시설은 일반적으로 공유재산과 동일하게 관리되고 있으므로 본 연구에서는 시설을 별도로 구분하지 않고 공유재산의 분류와 함께 기술한다.

압장, 취수장, 배수갑문, 도서관 등이 있다. 한편 관리경험 및 조직이 필요한 공공시설에는 하수종말처리장, 폐수처리장, 쓰레기처리시설, 배수펌프장, 공동구, 지하주차장 등이 있다. 이렇게 시설을 구분하는 이유는 각 유형별로 관리방식에서 차이가 발생하기 때문이다. 일례로 지방자치단체가 사업시행자로부터 재산권 및 관리권에 대하여 일정시점을 기준으로 당해 시설을 인수하는 경우 각 시설유형에 따라 차이가 발생하게 된다.²⁵⁾

<표 3-9> 공유시설의 유형별 종류

시설유형	시설의 종류	관리상의 차이점 (인수시점)
일반공공시설	도로, 공장, 공공주차장, 공공용지, 교량, 호안, 터널, 고가차도, 지하차도, 지하보도, 녹지, 공원, 운동장, 가로등, 상수관로시설, 하수관로시설, 유수지	공용개시시점
관리조직을 필요로 하는 시설	정수장, 배수지, 가압장, 취수장, 배수갑문, 도서관	공사준공일
관리경험 및 조직이 필요한 시설	하수종말처리장, 폐수처리장, 쓰레기처리시설, 배수펌프장, 공동구, 지하주차장	공사준공일

자료: 행정자치부, 2003년도 공유재산관리지침, 2003.

라. 채권

사전적 의미의 채권은 특정인에 대하여 일정한 급부를 청구할 수 있는 권리를 의미하며 이를 현행 지방재정법에서는 “금전의 지급을 목적으로 하는 지방자치단체의 권리”로 규정하고 있다. 결과적으로 지방자치단체의 채권이 라고 할 경우에는 금전 이외의 재화와 서비스를 급부의 목적으로 하는 채권

25) 이를 공공시설인수라고 한다. 행정자치부, 2003년 공유재산관리지침, 2003.

은 제외된다.²⁶⁾

한편 지방재정법(제105조 제1항)에 의하면 지방자치단체의 채권은 채권의 정의와 관리에 대하여 기술하고 있으나, 구체적으로 채권의 분류를 제시하고 있지 않다. 다만, 채권의 적용제외 대상으로 다음과 같은 8가지 종류를 규정하고 있다(지방재정법시행령 제134조). ① 과태료, 기타 이와 유사한 채권, ② 지방세와 그 가산금 및 체납처분에 관한 채권, ③ 증권으로 된 채권, ④ 지방자치단체의 금고에서 예금에 관한 채권, ⑤ 일상경비출납원 및 세입세출외현금출납원이 예탁한 예금에 관한 채권, ⑥ 보관금이 될 금전의 지급을 목적으로 하는 채권, ⑦ 보조금 또는 기부금에 관한 채권, ⑧ 외국인이 채무자인 채권.

중앙정부의 경우도 지방재정법과 유사하게 적용제외채권 만을 규정하고 있다. 다시 말해 국가채무관리법에서는 적용제외채권 만을 규정하고 있는데(국가채권관리법 제3조), 이에는 ① 벌금, 과료, 형사추징금, 과태료 및 이에 준하는 것으로서 대통령령으로 정하는 채권, ② 증권으로 되어 있는 채권, ③ 예금 및 예탁금에 관한 채권, ④ 보관금이 될 금전의 지급을 목적으로 하는 채권, ⑤ 기부금에 관한 채권, ⑥ 국세 및 관세와 이의 징수에 관련된 채권 등으로 규정하고 있다.

26) 여기서 금전의 지급을 목적으로 한다는 의미는 채권의 회수에 따라 자치단체가 최종적으로 금전(현금및예금)을 수입하게 되는 것을 의미하며, 급부의 목적이 재화나 서비스인 것으로는 선급금, 선급비용이 있다. 이 외에도 회계간 수입금은 제외되는데 그 이유는 회계간 내부거래에 따른 금전의 수수는 동일 권리주체내에서의 자산의 이동에 불과하기 때문이다.

<표 3-10> 국가채권관리 및 보고규정이 적용되는 채권의 범위

구 분		국가채권법의 보고 규정	비 고	
금전 지급	세 입 금	조세수입	○ 조세채권의 관리에 대해서는 국가채권관리법 대신 국세징수법이 적용되지만 그 보고는 국가채권관리법 제36조와 37조를 적용	
		비조세 경상수입	△ 비조세 경상수입 중에서 벌금 등 (벌금, 과태료, 형사추징금, 과료)과 기부금에 관한 채권은 국가채권관리법의 보고규정이 적용되지 않음	
		자본수입	○	
		무상원조	○	
		융자회수, 출자지분처리	×	융자금과 주식 등의 출자지분이 증권의 형태로 존재하는 경우에는 유가증권으로 간주되어 국유재산법상의 자산으로 간주됨. 증권의 형태가 아닌 경우는 국가채권관리법의 보고규정이 적용됨
	비 세 입 금	예탁금	×	출납공무원 등이 한국은행에 예탁한 현금으로서 한국은행의 국고금회계 대상
		보관금	×	각 관서가 한국은행 또는 일반은행에 보관하고 있는 현금
금전외지급	특정재화, 용역 및 증권에 대한 청구권	×	조세 및 부담금의 물납과 같이 특수한 정부 거래에서 이같은 경우가 나타날 수 있음	

주: 위 기호 ○는 국가채권법 상에 모두 보고하도록 되어 있는 항목, △는 일부만 보고, 그리고 ×는 보고의무가 없는 항목임.

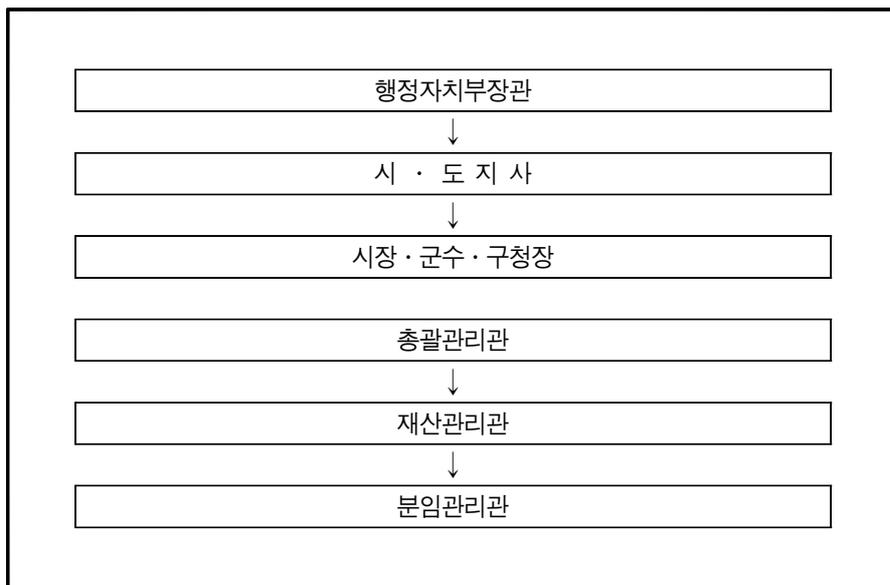
3. 자산관리체계

가. 자산관리체계

1) 자산관리체계 개관

지방자치단체의 자산관리는 중앙정부의 자산과 같이 총괄청이나 관리청으로 구분되어 있는 것이 아니고²⁷⁾ 당해 지방자치단체별로 시·도, 시·군·자치구의 본청에 총괄재산관을 두어(공유재산관리조례시행규칙 제2조) 총괄청의 역할을 수행하고 있다.

<그림 3-2> 자산의 관리조직체계



27) 국유재산은 관리처분에 관한 사무를 총괄하는 「총괄청」과 관리·처분사무를 직접 담당하는 「관리청」이 있다. 이 경우 총괄청은 재정경제부가 되며 관리청은 예산회계법 제14조의 규정에 의한 중앙관서의 장이 이에 해당된다.

또한 각 기관별로 재산관리관이 지정되어 관리청의 입장에서 소관 공유 재산에 대한 관리를 하며 일부를 분임재산관리관에게 위임하여 처리토록 하고 있다. 시·도의 경우는 일반적으로 소관 공유재산을 시·군·자치구에 위임하여 관리하고 있다.

가) 총괄재산관리관

총괄재산관리관은 당해 지방자치단체의 공유재산관리를 위한 총괄기능을 수행하며 그 구체적인 권한은 다음과 같다.

첫째, 총괄재산관리관은 재산의 성질에 따라 재산의 종류를 분류하고 재산관리관 및 분임재산관리관을 지정한다. 둘째, 총괄재산관리관은 공유재산의 관리와 처분에 적정을 기하기 위하여 재산관리관에 대하여 그 소관에 속하는 공유재산의 관리상황에 관한 보고 또는 자료제출을 요구할 수 있으며 소속 공무원으로 하여금 그 관리상황을 조사하게 하거나 기타 필요한 조치를 할 수 있다. 셋째, 총괄재산관리관은 재산관리관에 대하여 그 소관에 속하는 공유재산의 용도를 폐지 또는 변경할 것을 명할 수 있으며 그 공유재산을 다른 재산관리관으로 변경지정 또는 회계를 이관하게 하거나 총괄재산관리관에게 인계하게 할 수 있다.

넷째, 총괄재산관리관은 행정재산 및 보존재산의 용도를 폐지함으로써 잡종재산에 편입되는 공유재산을 재산관리관에게 인계하여 재산관리관이 직접 재분류 및 관리를 하게 할 수 있다. 다섯째, 총괄재산관리관은 공유재산으로 귀속되는 주식, 증권 등을 취득하며 이 경우 재산관리관을 따로 지정할 수 있다.

나) 재산관리관

재산관리관은 재산의 종류별, 소관별 재산관리관으로서 다음과 같은 관리책임이 부여되고 있다(공유재산관리조례시행규칙 제4조). 첫째, 재산관리관은 그 관리재산의 유지보존 및 취급에 대하여 책임을 진다. 둘째, 재산관리관은 소관재산을 시·도, 시·군·자치구 명의로 등기등록, 기타 권리보전에 필요한 조치를 취하여야 한다. 셋째, 재산관리관은 소관재산이 실제와 등기부 또는 지적공부 및 공유재산대장 상의 기재사항이 상이하지 않도록 그 실태를 조사하여 정리하여야 한다. 넷째, 재산관리관은 소관재산의 현황을 정확하게 파악하여야 하며 무단 점유나 훼손이 되지 않도록 관리하여야 한다. 다섯째, 재산관리관은 공유재산의 보호 및 관리를 위하여 필요할 때에는 감수인을 둘 수 있다.

다) 분임재산관리관

지방자치단체의 장 또는 공유재산관련 업무를 위임받은 공무원은 필요하다고 인정할 때에는 재산관리관 사무의 전부를 대리하거나 그 일부를 분장하는 공무원을 임명할 수 있다. 이때 임명받은 공무원을 “분임재산관리관”이라 하며(지방재정법 제113조), 분임재산관리관의 경우도 분임받은 업무 범위 내에서 재산관리관의 권한과 책임이 함께 부여된다.

재산관리관이 분임재산관리관을 지정코자할 때에는 당해 재산의 표시(위치, 지목, 면적, 장부가격 등)와 분임관리를 시키고자 하는 공무원의 직·성명, 분임사유, 도면, 기타 필요한 사항을 갖추어 당해 지방자치단체의 장에게 신청하도록 하고 있다.

지방자치단체의 자산관리체계상 분임물품출납원은 각 실·과소의 주무계장 또는 서무담당자가 지정되어 있다. 결과적으로 자산관리는 실·과·소별

로 이루어지고 있는 상황이기 때문에 지방자치단체의 자산관리는 자산의 종류, 조직체계, 변동유형별로 분산관리되고 있다. 이러한 이유로 지방자치단체 자산관리의 효과성 및 통일성 유지 뿐만 아니라 전체자산을 파악하는데 있어서 한계가 나타나고 있다.

<표 3-11> 지방자치단체의 자산관리 단계

구분단계	제1단계	제2단계	제3단계
구분대상	자산의 종류	조직체계	자산의 변동과정
세부내역	공유재산, 물품 등	실·과·소	취득, 보관, 사용, 처분

2) 부서간 관리체계

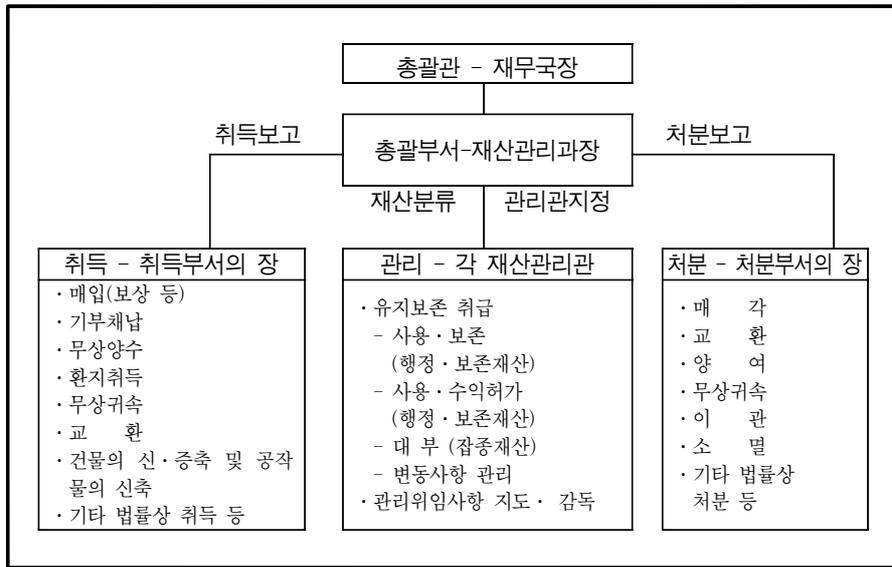
자산의 유지보존 및 취급을 재산관리관의 책임 하에 두고 있다. 이 경우 재산관리관은 실제 관리하는 자산과 등기부, 지적공부, 공유재산대장 등의 기재사항과의 차이가 발생하지 않도록 조사 및 정리하는 책임을 부여 받고 있다(공유재산관리조례시행규칙 제4조). 이에 따라 대부분의 잡종재산은 회계과에서 관리하며 나머지 행정재산 및 보존재산은 각 실·과·소별로 관리되고 있다.

재산관리관이 각 실·과·소로 분리되어 있기 때문에 취득과 처분시에는 각 실·과·소에서 총괄재산관에게 보고하도록 하고 있어 해당 자치단체의 전체 자산 총액을 총괄재산관이 파악할 수 있도록 체계화하고 있다.

<표 3-12> 자산의 종류별 재산관리관

자산의 종류	재산관리관	비 고
잡종재산과 본청에서 사용하는 행정재산 및 보존재산	회계(이재)과장	·도본청 행정재산 및 보존재산의 사용관리는 사용담당 주무과장
청·소에서 사용하는 행정재산 및 보존재산	청·소의 장	
본청 및 청·소에서 사용하는 이외의 행정재산 및 보존재산	사업주관과장	
잡종재산중 특정재원의 조성을 목적으로 관리하는 재산	사업주관과장	
의회에서 사용하는 행정재산 및 보존재산	의회사무처장	
공유임야	임야주관과장	
재산관리자가 없거나 분명하지 않는 재산	총괄재산관리관이 재산관리를 지정	

<그림 3-3> 공유재산 관리체계(서울시 강남구의 예)



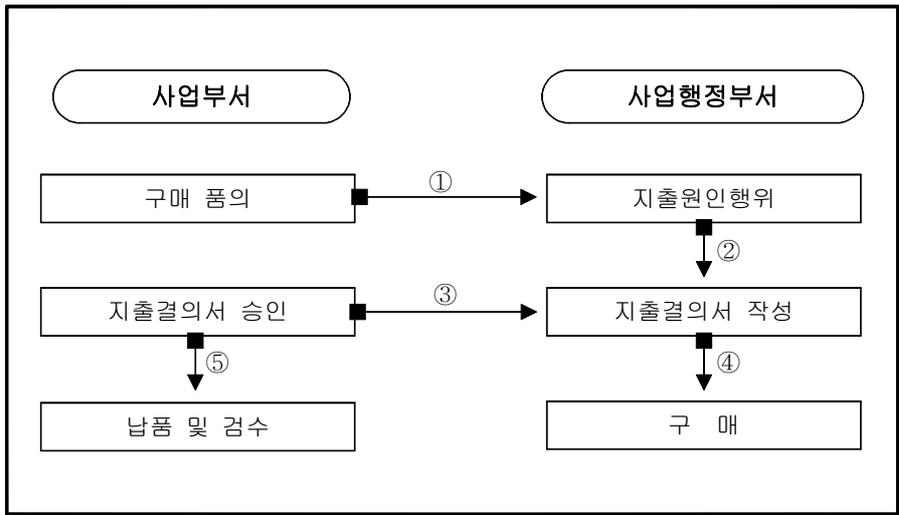
3) 부서내 관리체계

가) 부서내의 자산구매 과정

자산의 구매과정은 주로 사업부서와 사업행정부서 사이에서 이루어지며 그 절차는 사업부서에서 구매품의를 하고, 사업행정부서에서 지출원인행위 및 지출결의서 작성을 한 후, 구매가 된다. 이 후 사업부서에서는 지출결의서 승인과 함께 납품이 이루어진 후 검수함으로써 전체적인 구매과정이 종결되게 된다.

이 과정에서 자산의 변동과 관련된 대장은 사업부서에서 관리하고 있다.

<그림 3-4> 자산 구매과정의 흐름



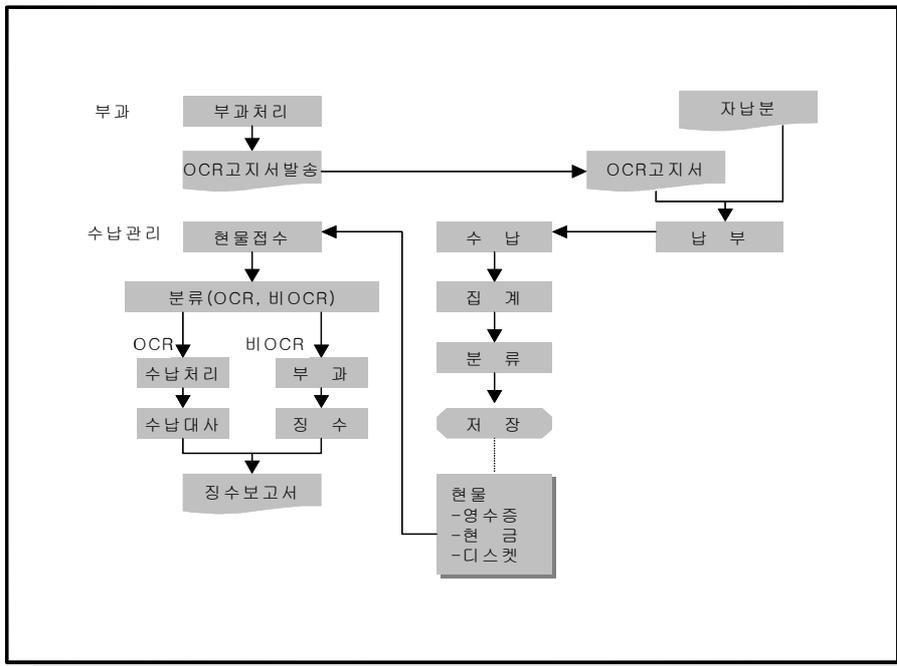
나) 지방세 관리

지방세의 관리는 세무부서(부과과 및 징수과)와 금고 사이에서 이루어지고 있다. 먼저 세무부서에서 납세자에게 OCR고지서를 발송하고 이에 따라

납세자가 금고에 납부하면 금고에서는 이를 집계하고 분류하여 세무부서에 현물을 제출하게 된다. 이 후 세무부서에서는 접수된 현물을 분류하여 징수 보고서를 작성하는 순서로 부과징수의 과정이 마무리 된다.

이 과정에서 금고에서 세무부서로 보고하기까지는 최소 3일에서 2주 정도가 소요되고 있다.

<그림 3-5> 지방세 관리체계

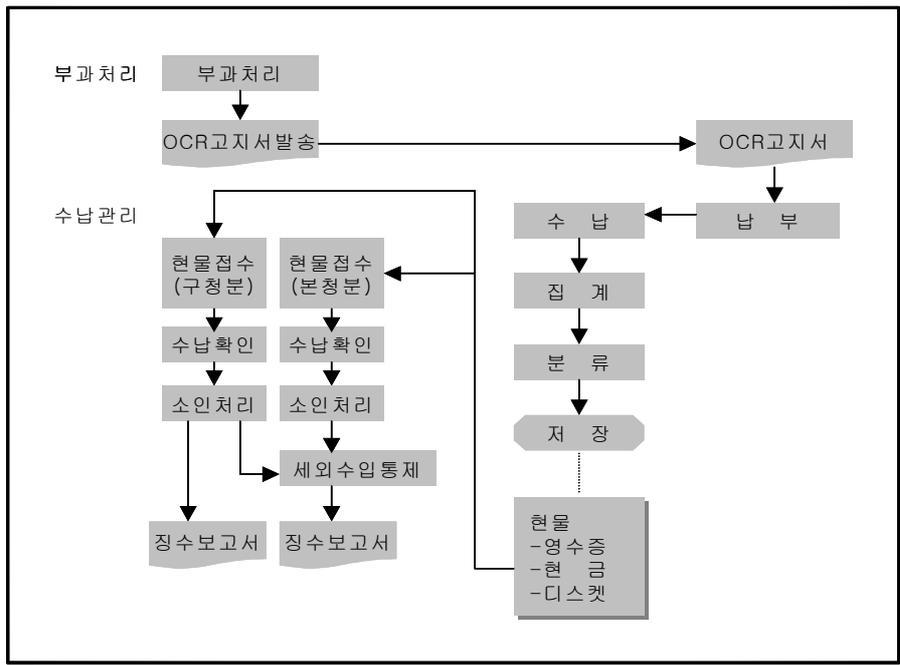


다) 지방세외수입 관리체계

세외수입은 세외수입부서(계 또는 팀)와 구청 그리고 금고 사이에서 이루어지고 있다. 세외수입부서에서는 세외수입 자료집계 및 통제업무가 이루어

어지며, 현물접수시에는 본청분에 한해서만 세외수입부서가 접수하고 구청분은 구청에서 직접 현물처리하고 있다. 이 과정에서 금고의 역할은 지방세와 동일하게 기능하고 있다.

<그림 3-6> 세외수입 관리체계

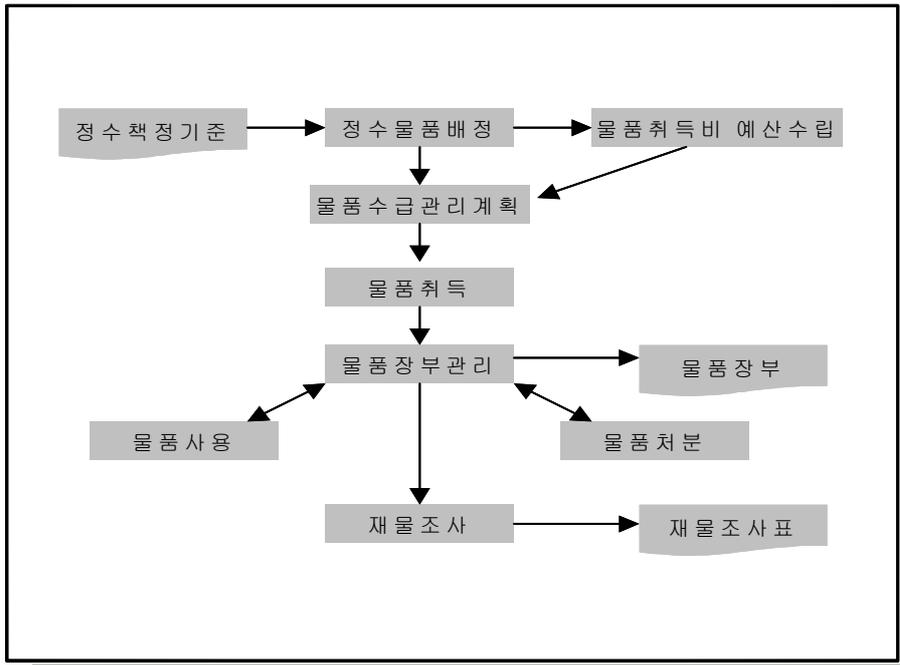


라) 물품관리체계

물품은 먼저 업무용 또는 사업용에 필요한 정수를 예산편성 1개월 전에 배정승인을 받고 이를 물품취득비 예산에 계상한다. 예산확정 후 물품의 취득 및 사용계획을 수립하고 예산배정 및 원인행위절차가 이루어지고 그 다음에 이를 취득하게 된다. 이 과정에서 각 실·과·소에서는 물품수급 및

출급원장, 출납 및 운용카드, 물품관리대장 등 취득에서 처분까지의 내역을 장부로 관리하게 된다. 마지막으로 매 2년 마다 정기물품조사를 시행하여 장부상의 재고와 현품을 품목별로 조사하여 재물조사표를 작성하고 있다.

<그림 3-7> 물품의 관리체계

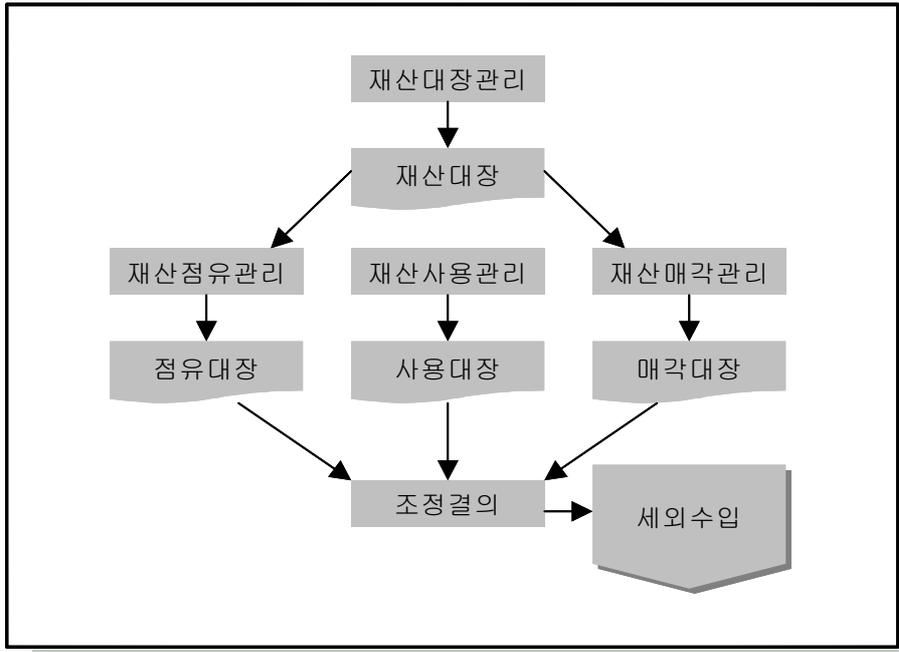


마) 공유재산의 관리

공유재산은 각 실·과·소별로 관리하고 있으며 각 실·과·소에서는 이를 대장으로 관리하고 있다. 각 실·과·소에서는 공유재산의 현재상태를 기준으로 점유, 사용, 매각 등으로 구분하여 각 대장을 작성하고 있으며 이 과정에서 공유재산의 임대, 과태료부과, 매각수입 등의 사유가 발생하면 조

정결의를 거쳐 처리하고 있다. 공유재산의 조정결의를 거쳐 발생한 수입은 세외수입으로 관리된다.

<그림 3-8> 공유재산의 관리체계



제2절 자산별 운영 현황

1. 공유재산

가. 공유재산의 종류별 현황

2002년 말 현재 공유재산의 총액은 약 117조 1,172억원이며 이 중 토지가 약 95조 8,170억원으로 전체의 81.8%를 점유하고 있고 그 다음으로는 건물이 13조 5,525억원으로 11.6%로 나타나고 있다. 그 외 입목죽, 공작물, 기계기구 등 나머지 공유재산이 6% 내외를 차지하고 있어 우리나라의 공유재산은 대부분 토지와 건물로 구성되어 있다고 할 수 있다.

<표 3-13> 공유재산의 종류별 비중(2002년 말 기준)

(단위: 백만원, %)

종류별	가 격	비 중
계	117,117,286	100.00
토 지	95,817,055	81.81
건 물	13,552,521	11.57
입 목 죽	250,136	0.21
공 작 물	4,737,531	4.05
기계기구	486,656	0.42
선 박	104,464	0.09
항 공 기	70,602	0.06
무체재산	54,033	0.05
유기증권	2,103,202	1.80
용익물권	16,483	0.01

자료: 행정자치부, 2002 지방자치단체 공유재산통계집, 2003.

이러한 공유재산을 용도별로 살펴보면, 전체 재산 중 97.3%가 행정재산으로 되어 있으며 보존재산과 잡종재산은 모두 2.7% 내외를 점유하고 있다. 이를 종류별로 살펴보면 기계기구, 선박, 항공기, 무체재산, 유가증권, 용역물건 등은 100% 행정재산으로 되어 있으며 토지, 건물, 입목죽, 공작물 등에서 일부 보존재산과 잡종재산이 분포되어 있을 뿐이다.

<표 3-14> 공유재산의 종류별·용도별 비중

(단위: 백만원, %)

구 분	계	행정재산	보존재산	잡종재산
계	117,117,286 (100.00)	113,996,312 (97.34)	2,319,174 (1.98)	801,800 (0.68)
토지	95,817,055 (100.00)	92,796,454 (96.85)	2,243,689 (2.34)	776,912 (0.81)
건물	13,552,521 (100.00)	13,465,384 (99.36)	64,404 (0.48)	22,733 (0.17)
입목죽	250,136 (100.00)	238,902 (95.51)	9,156 (3.66)	2,078 (0.83)
공작물	4,737,531 (100.00)	4,660,126 (98.37)	1,924 (0.04)	75,481 (1.59)
기계기구	486,656 (100.00)	486,656 (100.00)		
선박	104,464 (100.00)	104,464 (100.00)		
항공기	70,602 (100.00)	70,602 (100.00)		
무체재산	54,033 (100.00)	54,033 (100.00)		
유가증권	2,103,202 (100.00)	2,103,202 (100.00)		
용역물건	16,483 (100.00)	16,483 (100.00)		

자료: 행정자치부, 2002 지방자치단체 공유재산통계집, 2003.

보존재산 중에는 그나마 입목축의 비중이 높게 나타나고 있는데 이는 공원 및 임야에 식재되어 있는 입목축이 있기 때문으로 판단된다.

결과적으로 우리 나라의 공유재산 중 지방자치단체가 자율적으로 매각 및 임대를 할 수 있는 재산은 전체 공유재산의 0.68%에 불과하며 그것도 대부분 토지에 국한되어 있다고 할 수 있다.

나. 공유재산의 자치단체별 현황

공유재산을 시·도별로 살펴보면 전체 공유재산 중 서울시가 약 47.5%를 점유하고 있으며 그 외 부산(14.03%), 대구(9.59%), 광주(6.48%) 등의 순서로 나타나고 있다. 도 자치단체 중에서는 경기도(3.88%), 경남(1.25%), 충남(1.22%) 등으로 나타나고 있다. 결과적으로 우리 나라 공유재산의 약 절반정도를 서울시가 보유하고 있으며 또 서울시를 포함한 광역시가 전체의 약 80% 정도를 점유하고 있어 공유재산의 대부분이 광역시에 분포되어 있다고 할 수 있다.

<표 3-15> 공유재산의 시·도별 비중

(단위: 백만원, %)

시·도별	재산규모	비중
계	698,798	100.00
서울	331,733	47.47
부산	98,053	14.03
대구	67,003	9.59
인천	37,720	5.40
광주	45,285	6.48
대전	29,290	4.19
울산	12,524	1.79
경기	27,141	3.88
강원	5,967	0.85
충북	4,607	0.66
충남	8,552	1.22
전북	6,991	1.00
전남	6,676	0.96
경북	5,085	0.73
경남	8,744	1.25
제주	3,427	0.49

주: 시·군·구의 공유재산을 제외한 금액임

자료: 행정자치부, 2002 지방자치단체 공유재산통계집, 2003.

2. 물품

물품은 정부의 물품분류번호를 준용하여 분류하고 있으며 이 중 대분류, 중분류, 소분류까지만 조달청의 분류기준을 준용하고 나머지는 지방자치단체에서 자체적으로 분류하도록 하고 있다.

<표 3-16> 현행 물품의 분류

대분류	중분류	소분류	세분류
36	10	237	물품관리관이 자체적으로 분류

그러나 지방자치단체는 지방재정법과 물품관리지침에 의해 별도의 운영 방식을 설정하고 있으며 이러한 물품관리방법 중 중요한 것으로는 정수배정, 내구연한 책정 그리고 정기재물조사 등 3가지가 있다. 이 중 정수가 배정된 물품(이하 정수물품)은 행정자치부장관이 지정하고 당해 지방자치단체의 장이 기구·정원·업무량 및 물품의 제원에 따라 책정하도록 하고 있다. 현행 규정상 정수물품이 아닌 경우에는 구입 및 유지관리에 필요한 경비를 계상할 수 없으며 또한 취득할 수 없도록 하고 있어 지방자치단체에서 물품관리의 대상이 되고 있다.

<표 3-17> 정수물품 관리 내역

지정권자	책정권자	지정시기	지정기준
행정자치부 장관	지방자치단체장	년 1회 (1월중)	<ul style="list-style-type: none"> · 기관 또는 실과 단위에서 공통적으로 사용하는 물품 · 구입 단가가 고가인 물품 · 행정능률 향상을 위해 현대화가 필요한 물품 · 특정 사업 목적에 직접 사용되는 물품 · 기타 정부 및 지방자치단체의 시책사업에 소요되는 물품

이러한 정수물품은 2003년 현재 220개 품목이 있으며 이들 품목은 다시 업무용 정수와 사업용 정수로 구분된다. 이 중 업무용 정수는 조직을 운영하는데 공통적으로 소요되는 사무용 일반물품으로 운전등사기, 복사기 등이 그 예이며, 사업용 정수는 청소, 도로보수, 보건, 환경, 시험·검사 등 주로 사업을 수행하는 기관에서 특정한 사업목적에 따라 필요로 하는 물품으로서 건설기계, 시험장비 등이 포함된다.

한편 내구연한 책정은 불용결정시의 처분기준으로 이용되며 2003년 현재 567개의 품목에 대하여 내구연한을 설정하고 있다.

마지막으로 정기재물조사는 비소모품을 대상으로 매 2년 마다 실시하며 그 결과는 재물조정 및 불용처분의 기준으로 활용하고 있다. 이 중 재물조정이란 부족 및 초과물품 원인규명, 장부정리, 손·망실에 대한 감사원 보고, 변상조치 등을 의미하며 불용처분이란 활용품·비활용품 구분, 관리전환, 양여, 매각 등을 의미한다.

<표 3-18> 정기재물조사 내역

조사기간	조사대상	결과활용
매 2년	비소모품	재물조정 및 불용처분의 기준

이렇게 지방자치단체의 물품은 지방재정법, 물품관리법, 물품관리지침 등을 기초로 운영되며 이 과정에서 정수물품의 분류기준이 명확하지 않고, 세 분류 이하는 물품관리관이 자체적으로 분류하고 있어 전국적인 통일성이 결여되어 있으며 정수물품품목과 내구연한품목, 물품관리법 상의 물품간에 차이가 발생하고 있어 물품관리의 표준화가 필요한 상황에 있다고 할 수 있다.

3. 채권

지방자치단체의 현행 채권은 대체로 임차보증금, 융자금, 대여금, 대불금 등으로 구성되어 있다. 이 중 도 본청의 경우는 지방공기업특별회계의 채권이 상대적으로 많으며, 기초자치단체의 경우는 기타 특별회계의 채권규모가 큰 것으로 나타나고 있다.

이러한 이유가 발생하는 이유는 도의 경우 지역개발기금의 융자금 규모가 크고, 기초자치단체의 경우는 국민주택융자금, 새마을소득사업융자금, 영세민생활안정융자금 등 융자금 때문으로 풀이된다.

<표 3-19> ○○도 및 ○○시의 채권종류

회계별	도 본청	○○시
일반회계	· 임차보증금: 16건 · 판매장 임차: 2건 · 대여금: 1건 · 융자금: 1건	· 임대: 10건 · 융자금: 1건
지방공기업 특별회계	지역개발기금 시·군융자금: 1건	-
기타특별회계	· 의료보호대불금: 1건 · 관사임차보증금: 1건	· 융자금: 3건 · 의료보호대불금: 1건
기 금	-	-

자료: ○○도 내부자료

채권발행액을 기준으로 할 경우에도 광역과 기초간에 뚜렷한 대조가 나타나고 있다. 다시 말해 광역의 경우는 지방공기업특별회계의 채권이 대부분을 차지(93.4%)하고 있는 반면 기초자치단체는 지방공기업특별회계에는 채권이 거의 없으며 오히려 기타특별회계에서 많은 비중을 차지하고 있는 것으로 나타나고 있다.

<표 3-20> ○○도의 채권현황

(단위: 백만원, %)

구분	계	일반회계	지방공기업 특별회계	기타특별회계	기금
도	1,184,937 (100.0)	77,663 (6.6)	1,106,753 (93.4)	521 (0.0)	- (0.0)
시·군	114,938 (100.0)	28,936 (25.2)	842 (0.7)	78,989 (68.7)	6,171 (5.4)
합계	1,299,875 (100.0)	106,599 (8.2)	1,107,595 (85.2)	79,510 (6.1)	6,171 (0.5)

제3절 자산의 분류 및 운영상의 문제점

1. 법체계상의 문제점

회계처리와 관련된 법규는 중앙정부의 경우 예산회계법, 기업예산회계법, 물품관리법, 국유재산법 등이 있으며 지방자치단체의 경우 재정에 대한 원칙적 조항은 지방자치법에 근거하고 있고 지방재정에 대한 특별법으로 지방재정법과 지방공기업법이 있다.

지방재정법은 지방자치단체의 자산과 관련한 기본법으로 현행 지방재정법에는 별도의 재산규정(제10장)을 두고 있으며 이를 다시 공유재산(제1절), 물품(제2절), 채권(제3절), 공공시설 및 기금(제4절)으로 분류하고 있다. 이러한 현행 법체계에서는 다음과 같은 문제가 발견된다.

첫째, 회계처리에 대한 일반화된 기준이 존재하지 않는다. 지방재정법의 규정은 회계처리에 대한 기준이라기 보다는 예산편성 및 지출에 대한 내용을

중심으로 구성되어 있어 회계와 관련해서는 구체적인 내용을 담고 있지 못하고 있다.

둘째, 지방자치단체의 자산은 지방재정법 단일의 법률에 의하여 규정되어 있는 관계로 모든 자산을 포괄하고 있지 못할 뿐만 아니라 체계화되어 있지도 못하여 대부분을 중앙정부자산관련 법규에 의존하고 있다.

셋째, 자산분류를 위한 특정한 기준을 발견하기 어렵다. 다시 말해 자산에 대한 분류를 공유재산, 물품, 채권, 공공시설 및 기금으로 분류하고 있는데 이에 대한 기준이 명시되어 있지 않으며 그 결과 일부 자산이 중복될 경우(예: 공공시설과 공유재산) 이를 구분할 수 있는 근거를 발견하기 곤란하다.

넷째, 현금과 유가증권 등 현행 현금주의회계에서도 자산으로 분류될 수 있는 항목들이 제외되어 있다. 다시 말해 현행 지방재정법 제8장에 현금과 유가증권이 규정되어 있으며 제10장에는 재산이 규정되어 있다. 결과적으로 제10장에서 규정하고 있는 재산을 지방자치단체의 재산으로 인정할 수 있지만, 이에선 현금과 유가증권 등 실질적으로 재산인 항목들이 배제되어 있는 문제가 발견된다.

다섯째, 지방재정법과 지방공기업법 간에 있어 자산분류의 불일치이다. 즉 지방재정법의 자산은 앞에서 이미 기술했듯이 공유재산, 물품, 채권, 공공시설 및 기금으로 분류하고 있으며 지방공기업법의 경우는 당좌자산, 재고자산, 투자자산 등 기업회계적인 분류방식을 채택하고 있다. 뿐만 아니라 양 법률간의 인식기준에서도 지방재정법은 현금주의를, 지방공기업법은 발생주의에 따라 회계처리하고 있다. 따라서 현행 체계내에서는 일반회계와 특별회계를 모두 포함하는 전체 자산상태를 파악할 수 없는 한계가 있다.

2. 자산분류상의 문제

가. 현금및유가증권

지방재정법 제64조에는 현금및유가증권을 규정하고 있으나 공유재산에도 유가증권이 포함되어 있어, 제64조의 유가증권과 제72조의 유가증권이 동일한 명칭하에 규정되어 있는 관계로 양자가 명확히 구별이 안되어 회계적으로 혼란을 초래할 수 있다. 둘째, 지방재정법 제64조에 규정된 현금및유가증권의 대부분은 현금이며 이 중 유가증권은 일시보관유가증권 한 개에 불과하다. 그러나 일시보관유가증권은 실질적인 유가증권이 아닌 보증보험에 불과하므로 실제적으로 유가증권이라고 보기 어렵다.

<표 3-21> 지방자치단체의 유가증권과 기업회계의 유가증권 비교

구 분	지방자치단체회계상의 유가증권		기업회계상의 유가증권
	현금 및 유가증권	공유재산	
자치단체 재산구분	· 지방자치단체 공유재산과는 별도 규정	· 재산에 포함 (행정재산)	· 기업자산으로 인식
법령에 규정된 범위	· 계약업무와 관련하여 각종 보증금에 갈음하여 제출하는 유가증권	· 국채증권, 기타 이에 준하는 유가증권	· 주식형유가증권 (주식, 수익증권 등) · 부채형유가증권 (국채, 공채, 사채 등)
종 류	· 보증금, 보관금, 잡종금 등 기타 · 일시보관유가증권 · 국가기관 또는 지방자치단체가 발행한 수표 · 금융기관이 발행한 자기앞 수표 또는 송금수표 · 우편통상환증서 · 우편소액 환증서 · 우편전신환증서 · 우편대체지급증서 또는 우편대체수표 · 금융기관과의 약정에 의해 발행한 가계수표 또는 납부자명의로 발행한 당좌수표 · 수입인지	· 출자기업 투자주식 · 지방공단 및 지방직영기업 출자금 · 지역개발기금공채 · 지하철공채 · 지방채 · 자치복권 · 전신전화가입권 등	· 주식형유가증권 · 부채형유가증권

나. 물품

물품은 지방재정법과 물품관리법의 적용을 받고 있으며, 그 분류는 조달청의 분류기준을 준용하고 있다. 이러한 물품과 관련하여 다음과 같은 문제점이 발견될 수 있다.

첫째, 분류기준이 불명확하다. 즉 현행 물품은 다양한 종류의 물품이 혼재되어 분류되고 있어 일관된 기준을 발견하는데 한계가 있다. 일례로 정수물품의 경우 아래의 표에 나타나고 있는 바와 같이 차량운반구, 집기비품, 재고자산, 기계장치 등이 모두 혼재되어 있다. 따라서 회계적 시각에서는 이에 대한 재분류기준을 마련하는 것이 필요하게 된다.

<표 3-22> 정수물품의 분류와 회계적 분류와의 차이(예)

물품명	현행	회계적 분류
자동차	업무용 정수물품	차량운반구
복사기	업무용 정수물품	집기비품
약품, 종자	사업용 정수물품	재고자산
운전기	업무용 정수물품	기계장치

둘째, 물품은 크게 자산성을 기준으로 비품과 소모품으로 구분된다. 그러나 현행 물품의 자산성 판단기준은 취득단가 10만원 이상 그리고 내용연수 1년 이상으로 하고 있는데 본 기준이 설정된 것은 1988년으로 현시점에서 자산성의 판단기준으로는 지나치게 낮은 금액으로 설정되어 있어 이를 계속 준수하는데 한계가 있을 수 있다. 이 외에도 실무적으로는 지방자치단체예산편성지침을 기준으로 자산성의 여부를 판단하여 운영하고 있다. 그러나 지방자치단체예산편성지침의 기준은 재원의 성격을 기준으로 분류한 것으로

로 자산성의 판단기준으로 이해하기는 곤란하다. 뿐만 아니라 지방자치단체 예산편성지침에는 동일한 과목의 자산(예:도서)을 일반운영비와 자산취득비로 구입하는 경우도 있어 자산관리에 혼돈을 초래할 수도 있다.

다. 공유재산

공유재산은 지방재정법시행령 제77조에 열거된 자산을 중심으로 관리되고 있다. 현행 공유재산은 회계적으로 토지, 건물, 구축물, 기계장치, 유가증권, 무형재산 등으로 구분되고, 이러한 공유재산과 관련해서는 다음과 같은 문제가 지적될 수 있다.

첫째, 분류근거의 확인이 곤란하다. 즉 현행 공유재산은 부동산 및 그 종물 등 7가지 자산에 대하여 열거하고 있다. 그러나 이러한 자산이 왜 공유재산으로 관리되어야 하며 그 분류기준의 확인이 곤란하다. 극단적으로 현행 공유재산을 회계적인 시각에서 고정자산에 해당하는 분류로 이해할 수도 있으나 고정자산 중 일부의 자산만이 포함되어 있어 고정자산으로 인식하는데 한계가 있다.

둘째, 현행 공유재산 중 부잔교, 부선거 등은 구축물로 분류할 수 있는데 그 외의 구축물은 제외되어 있어 공유재산으로 관리할 수 있는 근거를 찾기가 곤란하다. 일례로 교량의 경우 구축물로 분류할 수 있음에도 현행 공유재산의 분류에는 제외되어 있다.

셋째, 공유재산의 분류범위에는 주식, 출자로 인한 권리, 사채 등을 유가증권으로 분류하고 있다. 그러나 유가증권은 자금운용을 목적으로 소유하는 것이 일반적이며, 또 시장성이 있어야 한다. 그러나 현행 공유재산의 유가증권은 자금운용을 목적으로 보유하고 있는 경우는 대단히 적을 뿐만 아니라, 공사 및 공단의 출자금과 같이 시장성이 없는 경우도 포함되어 있어 일반적인 시각에서 유가증권으로 이해하기 곤란한 경우가 있다.

라. 채권

현행 지방재정법상의 채권과 관련해서는 다음과 같은 문제점이 발견된다.

첫째, 채권의 종류가 불명확하다. 즉 지방재정법(제105조 제1항)에 의하면 지방자치단체의 채권은 채권의 정의와 관리에 대하여 기술하고 있으나, 구체적으로 채권의 분류를 제시하고 있지 않다. 따라서 지방자치단체의 채권에는 어떠한 종류가 있는지 명확히 확인하기가 곤란하다.

둘째, 현행 지방재정법상의 채권은 금전의 지급을 목적으로 하는 지방자치단체의 권리로 규정하고 있어 금전 이외의 재화와 서비스를 급부의 목적으로 하는 채권은 제외된다. 여기서 금전의 지급을 목적으로 한다는 의미는 채권의 회수에 따라 자치단체가 최종적으로 금전(현금및예금)을 수입하게 되는 것을 의미하기 때문에 급부의 목적이 재화나 서비스인 선급금, 선급비용 등은 제외되게 된다. 그러나 선급금이나 선급비용도 재화나 서비스의 급부이전단계에서 미리 지불한다는 측면에서는 채권으로 분류될 수 있는 성격을 갖고 있다.

셋째, 현행 규정에서는 채권의 적용제외 대상으로 ① 과태료와 기타 이와 유사한 채권, ② 지방세와 그 가산금 및 체납처분에 관한 채권, ③ 증권으로 된 채권, ④ 지방자치단체의 금고에 대한 예금에 관한 채권, ⑤ 일상경비출납원 및 세입세출외현금출납원이 예탁한 예금에 관한 채권, ⑥ 보관금이 될 금전의 지급을 목적으로 하는 채권, ⑦ 보조금 또는 기부금에 관한 채권, ⑧ 외국인인 채무자인 채권 등을 규정하고 있다(지방재정법시행령 제134조). 그러나 이러한 적용제외 채권 중에도 복식부기의 시각에서는 과태료, 지방세 등의 미수금은 채권으로 분류할 수 있게 된다. 이러한 문제가 발생하는 이유는 현행 회계에서는 채권이 하나의 과목으로 분류되는데 반해 회계적으로는 채권이라는 별도의 과목이 존재하는 것이 아니고 급부를 받을 수 있는

경우는 모두 채권적 성격이 있다는 인식 하에 모든 자산에 대하여 과정별로 인식여부가 가려지기 때문이다.

3. 자산관리상의 문제

가. 관리과정의 회계처리 문제

현행 현금주의 회계에서는 자산의 취득이나 처분시 현금의 유입·유출로 발생하는 자산의 취득이나 처분의 회계처리는 가능하나, 자산의 교환이나 기부 등은 현금의 유입·유출이 발생하지 않아 회계처리가 불가능하여 실태 파악의 어려움이 있다. 이러한 현상이 발생하는 이유는 현행 자치단체의 회계인식기준이 현금주의이기 때문에 오직 현금의 유입·유출에 대해서만 회계처리됨으로서 생기는 현상이라고 할 수 있다.

정부회계에 있어서 이러한 인식기준의 차이로 인해 발생주의에서 나타나는 비교환거래, 자산과 부채계정, 비현금거래 등을 연계시키는 것이 불가능하게 된다. 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.²⁸⁾

그리고 현금주의에 의한 예산제도는 기본적인 회계 개념인 자산, 부채, 순자산, 비용, 수익개념을 체계적으로 반영하고 있지 않기 때문에 지방재정에 관한 정확한 재무정보를 파악할 수가 없다. 일례로 장기부채는 일년 이상의 미래 어느 시점에서 변제될 서비스의 비용으로 직원의 퇴직금이 대표적인 예라고 할 수 있다. 이렇게 비용의 변제가 연기되는 경우 발생주의에 의한 서비스의 비용은 현금주의에 의해 지출되는 경우보다 많은 금액이 지출되게 된다. 이 경우 만일 현금주의에 의해 사업비용이 승인되었다면 부족분이 발생할 여지가 있다. 결과적으로 현금주의에 의한 경우 증가되는 부족분을 다른 재원으로 충당해야 하는 어려움이 발생할 수 있다.²⁹⁾

나. 조직간 자산관리체계상의 문제점

공유재산은 각 실·과·소별 재산관리관이 분산하여 관리하고 있다. 일례로 서울시의 도로관련 주요 시설물의 관리기관을 살펴보면, 총괄관리관은 건설국장이지만 관리관은 건설안전관리본부장, 자치구청장, 교통관리실장 등이 개별관리하고 있다. 이러한 관리조직의 문제로 인해 유사한 기능을 수행하는 전체 자산의 규모 및 수량 파악이 곤란하며 부서별 유기적인 협조가 미흡하게 이루어지는 현상이 발생할 수 있다.

다시 말해 조직간 자산관리체계의 관계에서, 현행 체제는 자산의 취득 및 처분시에 총괄재산관리관에게 보고할 수 있도록 하여 해당 자치단체 전체의 자산을 파악할 수 있도록 하고 있다. 그러나 자산의 운용과정에서 지출되는

28) 이경섭, 『정부회계와 감사』, 조세통람사, 1997, pp. 43-44.

29) Robert D. Lee, Jr. & Ronald W. Johnson., Public Budgeting Systems, An Aspen Publication, 1994, p. 376.

수리비나 유지비 등에 대해서는 총괄관리관에게 보고하는 체제가 마련되어 있지 않다. 따라서 총괄재산관이 각 자산의 운용과정에서 이루어지는 예산 지출 중 자산의 가치나 수명을 현저히 증대시키는 지출(즉, 자본적 지출)에 대한 정보를 파악하는데는 한계가 있다.

이러한 문제는 단순히 자산관리의 문제만이 아니라 해당 재산관리부에서 재산 취득이나 처분사항을 총괄부서에 통보하지 않는 경우가 있어 총괄부서와 재산관리부서의 자료 불일치로 인해 의사결정을 위한 통계자료 및 회계 정보 기능의 제약이 발생할 개연성이 있다.

<표 3-23> 주요 시설물의 관리주체(서울시의 예)

구 분	시설물 유지관리내역	관리기관의 장
서울특별시도	차도부분	건설안전관리본부장
	청소, 보도의 유지관리	자치구청장
교 량	한강교량 서울특별시도상의 일반교량	건설안전관리본부장
터 널	터널	건설안전관리본부장
고가차도	서울특별시도상의 고가차도	건설안전관리본부장
입체교차	입체교차	건설안전관리본부장
지하차도	서울특별시도상의 지하차도 및 지하보·차도	건설안전관리본부장
지하보도	서울특별시도상의 지하보도	자치구청장
보도육교	서울특별시도상의 보도육교	자치구청장
공 동 구	공동구	건설안전관리본부장
복개구조물	복개구조물	용도별 점용지 관리 기관
하 수 도	차집관거	건설국장
	하수관거	자치구청장
자동차전용도로	도로및도로시설물(지하보도, 보도육교 제외)	건설안전관리본부장
	청소·가로등·도로표지·교통관리시스템·녹지·가로수 및 기타도로부속물	건설안전관리본부장
가 로 등	한강상교량·터널·고가차도·입체교차·지하차도의 가로등	건설안전관리본부장
	서울특별시도상의 가로등	자치구청장
도로표지	문안검토	교통관리실장
	서울특별시도상의 도로표지	자치구청장
무인단속 시스템	버스전용차로 보도(단속카메라), 버스전용차로(루프검지선) 등	교통관리실장
기타도로부속물 및도로안전시설	가드레일·차량진입금지시설·과속방지턱·낙석방지망·절개지 등 서울특별시도상의 도로부속물 및 도로안전시설	자치구청장

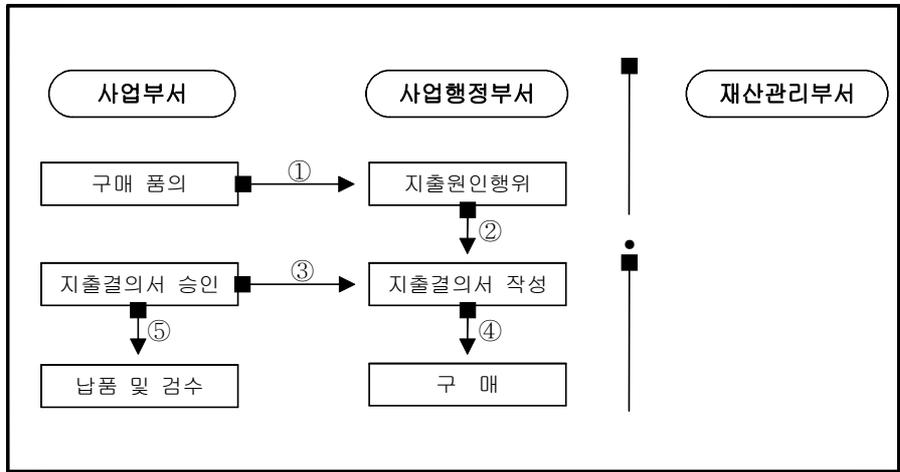
주: 자치구청장 유지관리시설은 조례에 의거 위임받은 시설
 자료: 서울특별시 도로 등 주요시설물 관리에 관한 조례

다. 자산관리과정상의 연계 미흡

대부분의 자산은 재산관리관(각 실·과·소장)과 재산총괄부서(회계과장) 간에 연계가 이루어지며 관리되고 있다. 특히 공유재산의 경우는 취득, 처분과 관련하여 재산총괄부서에 보고하도록 하고 있어 재산총괄부서에서 각 사업부서의 공유재산 변동과정에 대한 정보 입수가 가능하도록 체계화되어 있다.

그러나 일부 자산의 경우는 이러한 관리체계에 예외인데, 특히 지방자치단체예산편성지침서의 물건비(200) 항목에서 이러한 현상이 자주 발생하고 있다. 다시 말해 각 실·과·소에서 물품을 취득할 경우 부서내의 재산관리부서와 연계되는 절차가 생략되어 있으며 자산에 대한 파악은 정기적, 부정기적 재물조사에 의해 이루어지고 있다. 이에 따라 검수시점에서 자산 등재가 이루어지지 않기 때문에 정보의 적시성 및 누락재산의 발생 가능성 등이 있다.

<그림 3-9> 자산 구매과정의 흐름



라. 자산기록상의 문제점

현재 각 자산의 변동시에는 이를 기록·관리할 수 있는 대장이 마련되어 있다. 이러한 대장에는 각 자산변동과정에 대하여 입출을 기재토록 하고 있으며 그 내부적인 형식은 복식부기와 유사한 형태로 운용되고 있다(즉, 수입부분과 지출 또는 매각부분으로 이원화되어 있다). 그러나 각 자산에 대하여 별개의 장부로 운용되고 있기 때문에 전체의 자산을 파악하는데 어려움이 있고, 또한 각 자산의 구입 또는 매각에 대한 대응항목이 없기 때문에 자산변동이 어떻게 일어났는지에 대한 정보를 획득할 수 없게 되어 있다. 일례로 공유재산의 변동과정에서 현금증가가 발생하였을 때 이를 현금으로 매각했는지 또는 무상임대했는지 등에 대한 정보의 산출이 곤란하도록 설계되어 있다.

<표 3-24> 자산관련 대장의 종류

장부의 종류	주요기록 내용	비고
물품수입 및 출급원장	물품의 취득 및 처분에 대한 거래내용	
소모품관리 및 출납카드	소모품의 수입, 출급재고량	
비소모품 출납 및 운용 카드	비소모품의 수입, 출급재고량	
중요물품 이력카드	중요물품의 취득내용, 관리책임, 가동 및 수리내역	
소모품대장	통제가 필요한 소모품에 대한 사용내용	
국유재산증감보고서	국유재산 증감총계 계산서	매년 작성
국유재산현재액 보고서	국유재산 현재액 총계산서	5년마다 작성
기 타 물품증감 및 현재액 보고서, 품종별 증감보고서		

제4장 외국의 자산분류체계

제1절 외국 자산분류체계 개관

외국의 자산분류체계에 대해 알아보기 위하여 미국과 일본의 자산분류체계를 벤치마킹할 것이다. 그 이유는 미국의 경우는 우리 나라 지방자치단체 복식부기도입과정에서 주요 벤치마킹 대상이었으며, 일본의 경우는 우리 나라와 지방재정체계가 유사하기 때문에 우리에게 시사하는 바가 매우 클 것으로 판단되었기 때문이다. 다만 미국의 경우 GASB Statement 34를 기초로 한 국내에서의 연구가 이미 많이 진행되었기 때문에,³⁰⁾ 본 연구에서는 GASB Statement 34를 기준으로 지방정부에서 실제로 이용되고 있는 실무지침서(Capital Asset Guide-Effective)³¹⁾를 기초로 분석한다.

미국의 고정자산에 대한 실무지침서는 2001년 9월부터 적용되는 GASB Statement 34와 35에 기초하고 있으며, 주정부재산회계(SPA: State Property Accounting)에 기술된 것과 유사하게 자산에 대한 정의, 자산화기준(금액기준)³²⁾, 감가상각방법, 각각의 자산에 대한 지출사례 등을 포함하고 있다. 이외에 추가적으로 리스시설개량비와 건설중인 자산에 대한 실무지침이 포함되어 있어 GASB Statement 34에 비해 실무적이고 실제

30) 복식부회계제도 컨소시엄, 복식부기 해외벤치마킹, 2001.; 이삼주, 미국 지방정부회계제도의 특징 -GASB Statement34를 중심으로-, 한국정부회계학회 발표논문, 2002. 등 미국 지방정부의 회계제도에 대해서는 국내에 많이 소개되고 있음.

31) Capital Asset Guide-Effective September 1, 2001.

32) 자산화 기준(capitalization threshold)은 비품(자산)과 소모품(비용)으로 구분하는 기준 그리고 자본적 지출과 경상적 지출(수익적 지출)을 구분하는 기준으로 이용되는 개념임.

지방정부에서 이용되고 있는 특징이 있다.

일본의 경우는 1998년 3월부터 기업회계방식을 도입하고 있는 東京都를 분석대상으로 하며 필요한 부분에서는 일본 중앙정부의 회계기준³³⁾과 비교함으로써 보다 명확한 차이점을 도출하고자 한다.

東京都의 복식부기는 ① 스톡(stock)정보 결여, ② 코스트(cost)정보의 결여, 회계책임(Accountability) 결여, 매니지먼트(management) 결여 등 현행 회계의 문제점을 극복하기 위해 기업회계방식(복식부기·발생주의 회계)을 도입하였으며, 수정현금주의³⁴⁾를 기본으로 하여 발생주의적 원리를 수용하면서 자산·부채 등의 개념을 포함하고 있다³⁵⁾.

東京都의 회계기준은 매년 3월 31일을 회계기준일로 하며 예외적으로 4월 1일부터 5월 말까지(출납정리기간)의 입출금을 포함하고 있으며, 자산 및 부채의 항목 배열은 유동 항목, 고정 항목의 순서로 배열되는 유동성 배열법을 적용하고 있다. 이 경우 행정재산(공용 또는 공공용에 속하고, 또는 속하는 것이 결정된 자산)과 보통재산(그 이외 재산)은 공유재산대장의 기록을 기준으로 작성되었다. 예외적으로 도로·교량은 공유자산대장에 등재되어 있지 않지만 고정자산의 하나로 인식하고 1969년 이후 결산통계의 보통건설사업비를 누계하여 산정하였다. 다만 국가, 각 懸에 대한 건설사업 부담금 및 市町村 민간에 대한 건설사업 보조금 등에 대한 자산형성분에 대해서는 계상하지 않고 있다.

33) 自由民主黨 行政改革 推進 本部, 特別會計等の 財務書類 作成 ガイドイレ, (www.jimin.jp/jimin/gyo).

34) 현재에는 입금·출금시 거래를 인식하는 현금주의를 기본으로, 기말에만 출납정리기간 내의 입출금도 연도내 거래로 인식한다.

35) 東京都, 會計制度 改革の 基本的考え方と 今後の 方向, 東京都, 2003. 5.

제2절 자산의 인식 및 범위

1. 미국

미국 GASB Statement No. 34에 의하면 자산(assets)이란 장래의 경제적 수익을 증가시키기 위해 사용 준비된 자원(resources)이라고 정의될 수 있는데, 자산의 인식은 발생주의(accrual basis)에 기초(when the exchange takes place)하되 측정(measure)할 수 있을 때 인식하도록 하고 있다. 여기서 발생주의에 기초한다는 것은 곧 현금, 재무적 자산, 비재무적 자산을 모두 포함한다는 것을 의미한다.

자산의 범위와 관련하여, 먼저 자산은 고정자산과 기타자산으로 구분되며 고정자산에는 토지, 토지부속물, 지역권(地役權: easements), 빌딩, 빌딩부속물, 차량, 기계, 장비, 예술품, 역사적 유물, 사회간접자본, 기타 중장기에 걸친 사용품 등이 포함된다. 여기에서 사회간접자본(infrastructure)은 장기 자본자산을 의미하며 사회간접자본과 연계되지 않은 빌딩은 사회간접자본 범위에 포함되지 않고 있다. 또한 감가상각을 적용하지 않은 고정자산(토지, 사회간접자본 등)은 수정발생주의(modified accrual basis)를 적용 따로 분리하여 보고하고 있으며, 특히 자본자산의 경우 소모품과 수정발생주의가 적용되는 사회간접자본을 제외한 자본자산은 반드시 감가상각을 적용 하되 하도록 하고 있다.

한편 자산의 측정은 취득원가를 적용하되, 자료 부족시 현행 대체가격(current replacement cost)을 활용하고 있다.

2. 일본의 공회계

일본³⁶⁾의 경우도 발생주의 원칙을 취하고 있으며, 이는 공공부문의 모든 거래에 대해 거래의 성격에 따라 경제자원이 가지는 가치의 실현, 소비 또는 증감에 기초하여 회계처리를 하는 것을 의미한다고 볼 수 있다. 대차대조표상에 보통재산과 행정재산을 반드시 구분하여 기록하고 있는데, 여기서 보통재산은 공유재산 중 통상의 행정활동에 사용하기위한 목적으로 보유하는 재산으로서 행정재산 이외의 모든 자산을 지칭한다. 특히 특정자산항목을 별도로 두고 있는데 여기에는 사회간접자본, 문화자산, 방위용자산, 천연자산, 지역공동체자산 등이 있다.

이 중 사회간접자본은 사회기반형성 등을 위한 영구적으로 유지해야 하는 자산으로 취득원가로 대차대조표에 계상하고 대체비용 또는 보수비에 의해 그 비용소모액을 인정하고 측정한다. 문화자산은 문화적으로 중요한 자산으로 취득원가로 대차대조표에 계상하고 대체비용 또는 보수비에 의해 그 비용소모액을 인식하고 측정한다. 방위용 자산에 대해서는 국방목적의 것은 최종소비로 간주하여 지출시의 비용으로 인식한다. 이 경우 민간과 병용할 수 있는 것은 수익획득형의 사업형과 같이 취급하며 다만 국방목적의 것에 대해서는 보유대수 등의 비재무정보를 부기사항으로 공개하고 있다. 천연자원에 대해서는 그 개발과 취득에 필요한 지출액을 대차대조표에 계상하고 당해 자산의 특성에 따라 적절한 방법으로 비용소모액을 인식하고 측정하는 것으로 하고 있다. 커뮤니티자산은 지역사회가 영구적으로 보유하려고 하는 자산(공민관, 공원등)으로, 취득원가로 대차대조표에 계상하고 대체나 갱신 비용 또는 보수비에 따라 그 비용소모액을 인식하고 측정하도록 하고 있다.

36) 일본 공회계는 아직 확정되지 않은 상황(시안)에 있으며, 이는 정부회계의 원칙을 천명한 것으로 실제 시행에 있어서는 지방정부별로 차이가 있다.

3. 시사점

미국 정부회계의 인식기준은 일반재무보고서에는 발생주의를, 기금별 재무보고서에는 발생주의와 수정발생주의를, 그리고 일부 자산에 대해서도 수정발생주의를 적용할 것이라는 단서를 붙임으로써 제한적 형태의 발생주의 적용을 천명하고 있다. 결과적으로 미국의 모든 기금은 발생주의회계 또는 수정발생주의회계중 하나를 적용하고 있다.

이러한 미국의 기금별 회계기초의 특징은 기금의 성격별로 발생주의와 수정발생주의를 적용하고 있다는 점이며 결국 미국의 경우도 발생주의를 지향하는 방향으로 정부회계제도를 개선해 나아가고 있다고 말할 수 있다.

<표 4-1> 미국의 기금별 회계기초

대분류 유형	소분류 유형	측정대상	회계의 기초
정부형 기금	일반기금	유동성	수정발생
	특정수익기금	유동성	수정발생
	자본사업기금	유동성	수정발생
	부채서비스기금	유동성	수정발생
	특별부담기금	유동성	수정발생
기업형 기금	기업기금	자본대상	발생주의
	내부서비스기금	자본대상	발생주의
신탁 기금	대리기금	유동성	수정발생
	연금신탁기금	자본대상	발생주의
	일반신탁기금	유동성	수정발생
	특정신탁기금	자본대상	발생주의

일본도 미국의 경우와 유사하게 공회계원칙에서는 발생주의를 표방하고 있지만 일부의 경우는 수정발생주의의 제도를 채택하고 있다. 이러한 수정 발생주의의 제도의 대표적인 예로서 출납폐쇄기한과 미불금 제도가 있다.

이중 출납폐쇄기한과 관련하여, 지방자치단체에서는 지방자치법 235조 5의 규정된 ‘출납정리기한’ 중에 발생하는 재원의 이동을 무시할 수 없기 때문에 출납정리기한 내(4월1일부터 5월말까지)의 입출금도 년도 내의 거래도 인식한다.

미불금의 경우, 환부미제금, 채무부담행위, 이월사업, 지불조연(支拂繰延) 등으로 구분되며 이중 환부미제금은 都稅 및 사용료 등의 환부 미제금이며, 채무 부담 행위는 채무보증 혹은 손실 보상에 관한 채무부담행위 중 이행해야 하는 금액이 확정된 것을 의미한다. 이월 사업은 현금예금중 지불조연을 제외한 재원에 충당되는 일반재원 상당액과 앞으로 수입이 예상되는 국고 지출금인 ‘미수금’의 합산금액을 기준으로 한 사업비상당액이며, 지불조연은 해당 년도 말까지 채무가 발생했지만 그 지불이 해당 년도 내에 종료하지 않았기 때문에 다음 년도의 예산으로 지불하려고 하는 것을 의미한다.

이러한 미불금은 5월말 현재 지불이 확정된 채무 부담액을 기준으로 하고 있다는 점에서 수정발생주의의 제도의 예가 될 수 있다

이와는 달리 우리 나라의 경우 일반회계, 특별회계, 기타특별회계, 기금 등 모든 회계에 발생주의를 적용하고자 하고 있다.

그러나 미국 및 일본 모두 발생주의를 천명하고 있지만 일부의 제도에서는 수정발생주의를 채택하고 있다는 점은 우리에게 시사하는 바가 있다. 특히 일본의 경우 현금주의회계에서 이루어지는 회계관습의 중요성을 강조하고 있다는 점은 우리 나라 복식부기 도입과정에서 음미해볼 만한 것으로 생각된다.

제3절 주요국의 자산 대분류

1. 국제 공공회계기준³⁷⁾

국제공공회계기준(IFAC)은 자산을 유동자산(Current asset)과 비유동자산(Non-current assets)으로 구분하고 있다. 이 기준에 의하면 유동자산 이외의 것들은 모두 비유동자산으로 분류하고 있으며, 배열순서는 유동자산 그리고 비유동자산의 순으로 구성되어 있다.

한편, IFAC는 용어의 사용에 있어 각국의 형편에 따라 사용할 수 있다고 하여 융통성을 보이고 있는데, 유동자산에는 미수세금(taxes receivable), 회계연도 내에 실현되거나 소비 또는 판매될 수 있는 것으로 기대되는 재고자산, 1년 이내에 실현될 수 있는 시장성있는 유가증권 등을 예시하고 나머지는 모두 비유동자산으로 분류한다.

2. 미국

미국에서는 공공자산을 대부분 일반고정자산으로 분류하며 이러한 고정자산에 대해서는 일반고정자산계정그룹(general fixed assets account group)으로 별도로 운영·관리하고 있다. 즉, 일반고정자산에 속하는 것들은 기업적으로 운영되는 자본자산을 제외한 나머지 자산을 모두 모아 별도로 관리하고 보고하고 있다.

37) 이병철, 전계보고서, p. 25.

자산의 분류시 금액기준 혹은 중요성기준을 충족하는 자산(외부구입, 자체제작, 수증받은 자산 모두를 포함)은 주정부의 분류코드체계에 기초해서 일관되게 분류하고 있으며, 주정부의 분류체계는 분류된 자산의 잔존가치(취득원가의 일정비율로 산정)와 내용연수(월 단위로 표시)를 각각 제시하고, 그 산출근거는 과거의 경험적 데이터에 기초하고 있다. 다만 검증가능한 근거를 제시할 수 있다면 개별 회계실체는 그 특수성을 반영하여 잔존가치와 내용연수를 다르게 적용할 수 있도록 하고 있다.

이 경우 고정자산(capital asset)은 자산화기준인 일정금액 이상의 가치를 지니고, 내용연수가 1년 이상인 물품(personal property) 내지 부동산 등을 의미하며, 이를 다음과 같이 분류하고 있다.

토지 및 토지개발비, 건물 및 건물개발비, 구축물 및 기타개발비, 사회간접시설, 건설중인 자산, 리스시설개발비, 물품(가구 및 집기, 자동차, 보트, 항공기, 외부에서 구입하였거나 내부에서 개발한 소프트웨어, 기타자산³⁸⁾)

3. 일본의 공회계

일본의 경우는 자산을 크게 재무 자산, 유형고정 자산, 무형고정자산 등으로 분류하고 있으며 각 자산을 분류하는 기준은 유동성, 재무성 및 비재무성 그리고 구속성 등 3가지 기준을 통해 분류하고 있다. 이때 재무성 및 비재무성이란 부채의 변제에 대한 대응능력을 판단하기 위한 기준이며 비재무성 자산은 다시 유형자산과 무형자산으로 구분하고 있다. 한편 구속성 여부는 처분 또는 그 운용으로 발생한 소득의 사용처가 사전에 결정되어 있는

38) 기타 자산에는 문화예술품, 도서관장서, 무형자산 등이 포함된다.

지의 여부로서 판단하고 있다.

이중 재무자산은 현금, 융자금, 재무 자산을 받는 계약상의 권리, 다른 회계실체의 持分증권, 단기투자, 정상시의 서비스제공 과정에서 나온 판매용 채고자산, 다른 정부에게 주는 융자 및 전도금, 기타 융자 및 전도금, 수취감정, 투자(재무투자), 재판매용 토지 등으로 분류된다. 반면에 유형자산은 유형고정자산 외에도 infrastructure자산, 투자자산, 유산자산, 방위용자산, 천연자산, 무형고정자산 등으로 구분하고 있다.

4. 시사점

국제공공회계기준과 미국의 경우는 유동성을 기준으로 하고 있으며 일본의 경우는 유동성과 재무성이 혼합된 형태를 취하고 있다. 반면에 우리나라의 현행 공유재산 분류는 구축성을 기준으로 하고 있다. 이 외에도 조세채권을 대분류기준중의 하나로 이용하고 있는 국가³⁹⁾도 있으나 대부분의 외국에서도 이러한 3가지 분류기준에 의해 자산을 분류하고 있다. 결과적으로 자산을 대분류하는 기준은 일반적으로 유동성, 재무성, 구축성 등이 이용되고 있다. 이중 유동성 기준은 주로 기업회계에서 발달된 제도로서 현금화 가능정도를 기준으로 하며, 재무성은 부채의 변제를 기초로 그리고 구축성은 자산관리의 관점에서 각각 발달된 제도라고 할 수 있다. 따라서 자산을 대분류할 경우 어느 기준이 가장 우수하다고 단정할 수 있는 것은 아니며 다만 정보이용자들이 원하는 정보가 무엇인지를 중심으로 판단하는 것이 필요할 것으로 생각된다.

39) 스페인의 자산분류기준이 해당됨.

제4절 유동자산의 분류

1. 미국

미국의 유동자산은 기금(fund)별로 차이가 발생하고 있다. 이중 표준원장과목을 기준으로 할 때, 현금 및 현금등가물, 미수금, 선급금, 재고자산, 압류유동자산 등으로 구분하고 있다. 이중 현금 및 현금등가물(cash and cash equivalents)은 가장 유동성이 있는 자산으로 보통 3개월 이전에 현금화가 가능한 모든 자산이 포함된다.

<표 4-2> 미국의 기금별 유동자산

펀드별	표준원장	자본사업펀드	특별수익펀드
유동자산	기금잔액 현 금 미 수 금 선 급 금 재고자산 압류유동자산	현 금 상위정부보조 미수금	현 금 대출미수금 기타미수금

2. 일본 東京都

가. 유동자산 개관

유동자산에는 현금예금, 미수금, 융자금, 유가증권, 출자금, 대부금, 차입보증금, 기금, 순연자산, 대도인당금, 수취감정, 재판매용 토지 등이 있

다. 이중 수취감정(受取勘定)은 제3자에 대한 물품 및 서비스 제공에 관한 대가 및 상급 정부가 준 보조금 및 예상 할당금액중 미수금액을 의미한다.

1) 현금예금

현금예금은 현행 지방자치법 상 자산에는 포함되지 않지만 자산으로 계상하며 여기에는 출납정리기한 종료 후 발생하는 형식 수지인 세계현금을 포함한다. 다만 세계외현금⁴⁰⁾은 회계적으로는 보관중의 재원이지만 지방자치단체 소유에 속하지 않는 것이므로 자산으로 계상하지 않는다.

2) 미수금

미수금은 5월말 현재의 '수입 미제액'으로, 이는 수입미제액과 미수금으로 구분된다. 이중 수입 미제액은 都稅 및 사용료 등의 수입 미제액을 의미하며 미수금은 이월 사업의 재원으로 국고지출금 등 특정 재원의 수입 예상액이 포함된다.

3) 유가 증권·출자금

유가증권은 증권취급법 제2조에서 열거하고 있는 주권, 사채권, 지방채증권, 국채증권, 증권투자신탁수익증권, 대부신탁수익증권 등이다. 반면에 출자금은 기타 법인에의 출자액이지만 유가증권으로 인식하지 않는다. 출자금의 예로 유한 회사 및 특별법에 기인해 설립된 지방공사(토지 개발공사, 지방 도로 공사, 지방 주택 공급공사)에 대한 출자금 등 있다.

한편 민법 제34조 공익법인(사단 법인·재단 법인)의 기부행위에 관한 출연금은 공유 재산 '출자에 의한 권리'에 포함된다. 그렇지만 환불 권리가

40) 일 예로 보통회계 외의 직원의 세금·보험 등.

없는 자금이기 때문에 자산성은 인정되지 않고 지출시 비용으로 인식한다. 그러나 출연금이라도 해도 2분의 1이상을 출자한 법인에는 예산 집행에 관한 조사권 등 일정한 권리·의무가 생기고(4분의 1이상을 출자한 법인의 경우도 감사를 받고 있다.) 또 출연금은 이런 법인을 포함한 연결재무제표를 작성할 경우 투자와 자본을 상계소각하는 투자계산에 해당하는 것이기 때문에 대차대조표에 계상하지 않지만 내부관리 상 출자금으로는 인식한다.

지방 공영 기업에 주는 출자금(繰出金)은 지방자치단체 회계의 조출(繰出)이기 때문에 공유 재산의 ‘출자에 의한 권리’에는 포함되지 않다. 그렇지만 이 조출금은 지불 권리를 가진 출자금과 실질적으로 같은 성격을 가지고 있기 때문에 출자금으로 자산 계상한다. 이러한 출자회계 기준을 정리하면 다음과 같다.

출자 상대		출자의 계상 구분	
		지방자치단체의 자산구분	공회계에 있어서 구분
주식회사		유가증권	
주식회사 외	재단 법인 등에 대한 출연금	출자에 의한 권리	비용
	기타		
지방공영기업에 조출		-	출자금

4) 대부금

대부금을 유동자산과 고정자산으로 구분하는 기준은 회계 연도말 다음날 부터 기산하여 1년 이내 변제기한이 오는 것은 유동자산에 속하고, 1년 이후에 오는 것은 고정자산에 포함된다. 파산갱생채권 및 기타 이에 준한 대부금은 고정자산에 속하는 것으로 하며 분할변제(分割返済)로 정한 장기 대

부금 중 변제 기한이 1년 이내이지만 중요성이 낮은 것은 고정자산으로 표시할 수 있다.

東京都의 경우 대부금에 대해서는 차후 조사가 필요하기 때문에 임시로 모두 고정항목으로 구분하고 있다.

5) 차입보증금

차입보증금(건물 등을 대차할 때 차입한 보증금 등)에는 보증금의 연도말 잔액과 부동산 신탁 수익권이 있다.

6) 기금

기금은 특정한 목적을 위해 설치한 자금 및 자산을 말하며 ① 특정한 목적을 위해 자산을 유지하고 자산을 적립하기 위한 기금(예: 재정조정기금, 감채기금, 시설건설기금 등)과 ② 특정한 목적을 위한 정액자금운용기금(정액운용기금, 예: 대부기금, 토지개발기금, 용품조달기금 등)이 있다.

이중 재정조정기금은 연도간 재원불균형을 조정하기 위해 적립하는 기금이고 재원 부족이 생길 경우 사용하기 때문에 자금면에서 유동성이 높아 유동자산으로 인식한다.

東京都의 경우 재정조정기금에 대해서는 ‘현금’, ‘유가 증권’ 등의 운용 형태로 구분하지 않고 ‘기금’이라는 항목으로 인식하고 있다. 기타 기금에 대해서는 결산 통계에서 나온 연도말 잔액을 계상하고 있다.

7) 순연자산(繰延資産)

도채발행차금의 지출 효과가 다음 연도 이후에도 이루어진다고 보고 이것을 순연자산으로 계상하고 상환연도를 제외한 후 균등상각한다.

8) 대도인당금(貸倒引當金, 不納失引當金)

대도인당금은 대부금 및 미수금(수입미제액)등 채권에 대한 평가 예산으로 연도말의 채권에 대해 앞으로 현재화할 손실 중, 연도말까지 그 원인이 발생된 것에 대하여 손실예상금액을 계상하는 것을 의미한다. 이러한 대도인당금의 설정방법은 대상채권을 유형화하고 대상관계에 있어서, 각각 채권을 견적하는 방법(개별 인당법)과 채권을 통합해서 과거 대도실적율에서 견적하는 방법(총괄 인당법)이 있다.

東京都의 경우 都稅, 사용료 등 수입 미제 금액의 일부분이 시효가 오면 불납결손인당금으로 불납결손될 가능성이 있기 때문에 1994년부터 1998년까지 5년 간 불납결손금액의 수입미제액에 대한 비율 평균을 수입미제액에 더하여 적용한다. 다만 이 평균율은 5년마다 재계산한다.

3. 일본의 중앙정부⁴¹⁾

가. 현금예금

현금예금은 출납정리기간 만료후의 은행예금, 보유 현금 등을 계상하며 표시 상으로는 정부예금, 자금 운용부 예탁금 및 기타 현금예금으로 분류한다. 이중 기타 현금예금은 일은예금·자금 운용부 예탁금 이외의 현금예금으로, 보유 현금, 외위특회(外爲特會)의 금지금(金地金) 등을 포함한다.

41) 自由民主黨 行政改革 推進 本部, 特別會計等の 財務書類 作成 ガイドイレ (www.jimin.jp/jimin/gyo). 본 사례는 特別會計等の 財務書類 作成 ガイドイレ 중 資産의 部만을 기술한다.

나. 채권

채권은 매폐금(賣掛金), 미수금, 미수 수익, 대부금, 선불금, 선불비용, 벌금 등, 기타 채권으로 구분된다. 이중 매폐금 및 대부금(元本)은 채권 현재액 총계산서 등을 참고로 계상하며 특수 법인에 대한 것 및 국가·특수법인 등에 대한 것 이외의 계상액이 채권 현재액 총계산서의 계상액과 차이가 날 경우 그 이유를 부기한다. 미수금은 미수세 및 기타 미수금 등과 구분하며, 선불금 및 선불비용은 일괄 계상하고 계속비·국고채무부담행위 등의 기지불액 및 전금불(前金佛)·개산불(概算佛)을 구분해서 계상한다. 계속비·국고채무부담행위 등의 기지불액은 앞으로 국가 자산이 될 만한 사업(직할 사업 등) 중 미완성 또는 미완료한 것을 계상하고 그 종류를 부기한다. 단 국유 재산, 물품, 건설가계정 등의 자산으로 계상되고 있는 것은 제외한다.

전금불·개산불은 이와 관련된 경비도 포함하며, 벌금 등은 국가의 채권 관리등에 관한 법 제3조 I ①에 해당하는 채권으로 연말 미수액을 계상한다. 기타 채권은 상기 이외의 채권으로서 자산의 정의에 해당하는 것⁴²⁾을 계상하고 종류를 부기한다.

다. 대도인당금(貸倒引當金)

대도인당금(貸倒引當金)은 모든 채권을 대상으로 계상한다. 구체적으로 개별 또는 그룹 별로 채권의 회수 가능성을 예측하고 회수에 의심되는 금액에 관해서는 그 회수불능견적액을 대도인당금으로 계상한다. 일례로 회수기한이 6개월 이상 경과하였지만 회수되지 않은 채권을 대상으로 회수 가능성을 예측하여 계상하며 이 경우 계상 방법을 부기한다.

42) 일례로 특수법인 등에 위탁한 적립금중 유가증권으로 운용되고 있는 것.

라. 유가증권

유가증권은 증권거래법 제2조의 유가증권 중 정부가 매각 혹은 운용 목적으로 보유하고 있는 것으로 국유 재산의 유가증권, 운용목적의 유가 증권으로 구분하여 표시한다. 이중 국유재산의 유가증권은 국유재산 증감 및 현재 총계산서에 계상되고 있는 유가 증권 중 매각 목적으로 보유하고 있는 것을 가리킨다. 반면에 운용목적의 유가증권은 국가에서 자산 혹은 적립금의 운용 및 그것에 준한 목적을 위해 임시 소유하는 것(국유재산법 제2조 I ⑥(但書))을 말한다. 다만 공탁된 유가증권 및 입찰 보증금 등의 임시적으로 보관하고 있는 것은 제외한다.

유가증권의 계상액은 원칙적으로 종목 별로 취득가액과 시가중 금액이 낮은 쪽으로 계상한다(저가법으로 계상). 단 시장가격으로 시가의 측정이 어려운 경우 순자산액법 등에 기인한 실질 가액을 시가로 하며, 기말시점의 취득가액총액과 시가총액을 부기한다.

마. 봉사자산(棚卸資産)

봉사자산은 기말에 해당 특별회계가 소유한 제조자산, 상품, 제품·반제품, 사괘품(仕掛品), 원재료, 소모품 등으로, 취득가액 또는 제조가액 등으로 계상한다. 다만 봉사자산의 시가가 취득가액을 현저하게 하회하는 경우 시가로 계상한다. 또 장기적으로 보유하고 있는 봉사자산 및 진부화가 두드러지는 봉사자산에 대해서는 가치의 감모액을 평가하고 평가손을 계상한다. 계산할 수 없는 경우 그 취지와 이유를 부기한다.

4. 시사점

일본의 현행 지방재정에서 분류하고 있는 자산에 대한 규정은 우리 나라 제도와 매우 유사하게 분류되고 있다. 다시 말해 일본의 지방자치단체의 자산은 공유재산, 물품, 채권, 기금 등으로 분류하고 있으며, 이중 공유재산은 토지 및 건물, 산림, 동산, 물권, 무체재산, 유가증권, 출자에 의한 권리, 부동산의 신탁 수익권 등으로 구성되어 있다. 그리고 이러한 지방재정법상의 자산분류를 복식부기제도에도 많이 수용하고 있다.

이러한 상황에서도 자산의 정의를 철저히 준수하고 있는 경향이 나타나고 있는데, 그 예로서 세계외현금(우리 나라의 세입세출외현금)과 공탁된 유가증권 및 입찰보증금에서 나타나고 있다.

다시 말해 세계외현금은 회계적으로는 보관중의 재원이지만 지방자치단체 소유에 속하지 않는 것이므로 자산으로 계상하지 않으며, 공탁된 유가증권 및 입찰 보증금 등 임시적으로 보관하고 있는 것도 제외하고 있다. .

제5절 고정자산의 분류

1. 미국

가. 고정자산분류의 개관

고정자산(capital asset)은 자산화기준인 일정금액 이상의 가치를 지니고, 내용연수가 1년 이상인 물품(personal property)⁴³⁾ 내지 부동산 등

으로, 주정부재산회계(SPA: State Property Accounting)의 분류코드체계에 기초해서 일관되게 분류하고 있다. 주정부재산회계 분류코드체계는 분류된 자산의 잔존가치와 내용연수를 각각 제시하고 있으며, 그 산출근거는 과거의 경험적 데이터에 기초하고 있다. 다만 검증가능한 근거를 제시할 수 있다면 개별 회계실체는 그 특수성을 반영하여 잔존가치와 내용연수를 다르게 적용할 수 있도록 하고 있다

이러한 주정부의 고정자산은 토지 및 토지개발비, 건물 및 건물개발비, 구축물 및 기타개발비, 사회간접시설, 건설중인 자산, 리스시설개발비, 물품등의 항목으로 분류되고 이중 물품은 가구 및 집기, 자동차, 보트, 항공기, 외부에서 구입하였거나 내부에서 개발한 소프트웨어, 기타자산 등으로 구분된다.⁴⁴⁾

나. 자산화 기준

지방자치단체가 소유하고 있는 물품 중에는 자산으로 인식하는 것이 필요한 물품과 소모적인 성격(비용적인 성격)을 갖고 있는 물품이 있을 수 있다. 이와 관련하여 미국의 지방정부는 자산화기준을 중범위로 분류된 각각의 자산별로 설정하고 있으며 모든 주정부는 이 기준을 적용하도록 하고 있다.

43) personal property는 일반적으로 동산의 의미로 사용되지만 미국 회계기준에서는 동산외에 재산이라는 의미로도 사용되고 있음. 본 연구에서는 물품으로 사용하고자 하며 이 경우 물품에는 지방재정법상의 물품이 아닌 소모품이 제외된 물품으로 간주하고자 함

44) 기타 자산은 다시 문화예술품, 도서관장서, 무형자산으로 세분된다.

<표 4-3> 미국 지방정부 고정자산의 자산화기준

(단위: us dollar)

자산의 유형	자산화 수준
토지 및 토지개발비	모든 자산
건물 및 건물수리비	100,000
건축물 및 수리비	100,000
사회기반시설	500,000
장 비	5,000
도서관장서	모든 자산
문화예술품	모든 자산
소프트웨어	100,000
임대시설 개량비	100,000

모든 고정자산에 대하여 <표 4-3>과 같이 자산화 기준(capitalization threshold)을 설정하고 있다.

다. 토지 및 토지개발비

1) 정의

토지는 지표면과 곡물, 잔디, 관목, 수목이 자랄 수 있는 지층의 상위부분 일부를 의미하며, 그 내용연수가 무한임을 특징으로 하는 자산이다. 한편 토지개발비는 토지를 의도된 용도로 사용하기 위해 투입한 토질 개선비, 토지구획정리비용 등(부지정지비용, 부지개발비 등)으로 구성된다.

2) 감가상각방법

토지 및 토지개발비는 비소모성자산으로서 감가상각 대상이 아니며 이와 관련된 지출은 모두 자산화한다.

3) 자산화해야 할 지출의 예

토지 및 토지 개량비의 경우 다음과 같은 지출은 모두 자산에 포함시킨다. ① 기부시점의 구입가격, 또는 공정(시장)가액, ② 수수료, ③ 전문용역비(지적조사, 건축설계, 법률자문, 엔지니어링, 감정평가, 여론조사, 환경평가 등과 관련), ④ 토지의 굴착, 매립, 물매·관개 작업과 관련한 지출, ⑤ 건물철거비 및 정지비용, ⑥ 철로, 전신·전기의 송전로 등 설비의 제거, 재배치, 재구축과 관련한 지출, ⑦ 구입시점 이후 발생한 임대보증금에 대한 이자비용, ⑧ 구입시점 이후 발생한 미지급 세금, ⑨ 토지취득과 관련한 기타비용, ⑩ 우물설치비용(굴착, 양수, 설비 등에 들어가는 초기비용 포함), ⑪ 지역권취득과 관련한 비용

라. 건물 및 건물개량비

1) 정의

건물은 지붕과 외벽을 갖춘 구축물로서 토지에 영구히 고착되어 이동이 불가능하다는 특징이 있는 자산이며, 건물개량비는 건물의 내용연수를 연장시키거나 건물가치의 증가를 가져오는 지출로서, 관련지출이 자산화요건을 충족하거나 관련지출로 인해 기존 건물의 내용연수나 가치가 25%이상 증가할 경우 자산화해야 한다. 다만 고속도로의 휴게소, 톨게이트와 같이 고속도로망에 부속된 건물은 사회간접시설로 분류된다

2) 감가상각방법

건물 및 건물개량비에 대한 감가상각은 정액법을 적용하며 건물의 용도와 기능을 변화시키는 개량비도 감가상각 대상이다.

3) 자산화해야 할 지출의 예

건물 및 건물개량비에 대한 자산화기준은 \$100,000로서 다음과 같은 지출의 경우는 자산화한다. ① 초기 구입가격, ② 의도된 용도에 사용하기 위해 구입한 건물을 개조, 리모델링 하는데 들어간 비용, ③ 환경규제준수에 따른 비용(예: 석면사용의 제한 등), ④ 전문용역비(법률자문, 설계, 감리, 지적조사 등과 관련), ⑤ 건물취득 관련 미지급세금의 지급, ⑥ 취득건물에 설정된 리스계약의 취소 또는 매수에 따른 지출, ⑦ 기타 건물의 운용에 필요한 자산의 설치비용, ⑧ 건물완성에 따른 최종 도급금액, ⑨ 공사기간중 발생한 이자비용, ⑩ 기반토지의 굴착, 매립, 물매 작업 등과 관련하여 지출한 비용(신축하는 건물에 명확히 원가귀속 되는 부분만 해당), ⑪ 청사진의 작성 등 공사계획의 구체화단계에서 지출한 비용, ⑫ 건물신축허가를 받는데 투입된 비용, ⑬ 공사기간 중 임시건물(현장사무소)과 관련한 비용, ⑭ 암반발파, 적재, 지하수로(하수구 등)의 재배치 작업 등과 관련해서 사전에 예측하지 못한 비용, ⑮ 건물을 훼손하지 않고는 제거가 불가능한 것으로서 영구히 건물에 고착된 설치물, 기계류등의 구입가액

마. 구축물 및 기타개량비

1) 정의

구축물은 특정목적을 위해 토지 위에 설치된 것(토지의 용도와 가치증가에 기여해야함)으로 일반적인 건물을 제외한 설치물을 의미하며, 기타개량비라 함은 구축물 등 토지와 관련된 시설에 대한 지출로서 자산화기준(금액 기준)을 초과하거나, 관련시설의 가치 및 내용연수를 25%이상 증가시키는 지출로 감가상각의 대상이 된다

2) 자산화해야 할 지출의 예

구축물 및 기타개량비에 대한 자산화기준은 \$100,000로서 다음과 같은 지출은 자산으로 인식한다. ① 울타리 및 출입문의 설치와 관련된 지출, ② 조경작업과 관련하여 지출한 비용, ③ 주차장, 주차요금계산창구, 건물 진입로 설치 등과 관련한 지출, ④ 건물외부의 스프링클러시스템, 휴양지, 운동장(관람석 포함), 골프코스, 보도 및 산책로, 정화조, 스타디움, 수영장, 테니스코트, 농구장, 분수, ⑤ 광장 및 임시건축물(정자, 휴게소, 흥행장 등), ⑥ 붕괴방지용 옹벽 등

바. 사회간접시설

1) 정의

사회간접시설은 고정자산보다 상당히 긴 내용연수를 가지고 있으면서, 특성상 타 자산과의 명확한 경계가 불분명하지만 고정되어 이동이 불가능한 자산을 의미한다. 한편 사회간접시설개량비는 사회간접시설의 내용연수나 가치를 증가시키는 지출로서, 관련지출이 자산화요건을 충족하거나 관련지출로 인해서 사회간접시설의 내용연수나 가치가 25%이상 증가한 경우 자산화하도록 하고 있다. 이러한 사회간접시설은 2002 회계연도부터 보고하도록 하고 있으며, 기존에 구입·건설·기부 받은 사회간접시설 및 사회간접시설에 대한 개량비는 1980년 1월 30일 이후 회계연도까지 소급해서 보고하도록 하고 있다

그리고 주(지방)정부간 공동으로 설립한 사회간접시설은 장래 유지관리 책임을 지는 정부의 자산으로 계상하도록 하고 있다.

2) 자산화해야 할 지출의 예

사회간접시설에 대한 자산화기준은 \$500,000으로 기존에 사회간접시설로 자산화시킨 다음과 같은 지출은 자산으로 인정한다. ① 보전비용은 당해 자산의 용량과 성능을 증가시키지 않으면서 내용연수를 증가시키는 지출로서 수정된 접근법(대치법; replacement method) 하에서는 비용으로 처리하고 감가상각법 하에서는 자산화한다. ② 증축비 및 개량비는 당해 자산의 용량과 성능을 증가시키는 자본적 지출을 의미한다. 이러한 비용은 수정된 접근법(대치법; replacement method)과 감가상각법 하에서 모두 자산화시켜 사회간접시설(자산)로 보고해야 한다. 반면에 당해 자산의 내용연수 기간동안 계속 사용할 수 있도록 하기 위해 지출되는 유지관리비는 당해 기간의 비용으로 처리해야 한다.

3) 종류

① 고속도로 및 휴게소, ②간선도로, 가로, 보도, 보도연석, 하수구, 소화전, ③ 교량, 철로, 구각, ④ 운하, 수로, 부두, 항만, 방조제, 격벽(차단벽), 판자길, ⑤ 댐, 배수시설, ⑥ 라디오와 TV의 전송탑, ⑦ 전기, 수도 및 가스(배관시설 포함), ⑧ 광섬유 및 전신시설(건물간), ⑨ 가로등, 교통 신호시설 등, ⑩ 도로 및 구역 표지시설, ⑪ 항공기 활주로, 정류장(여객의 승강, 화물의 적재, 또는 비행기를 세워두기 위한 구역)

아. 물품

1) 정의

물품은 고정되어 있거나 이동 가능한 유형자산으로 취득이후 1년을 초과

하여 사용할 것이 예상되는 자산을 의미한다. 물품에 대한 부가적 비용 및 개량비가 자본적 지출에 해당하거나, 관련지출이 해당자산의 내용연수나 가치를 25%이상 증가시킬 경우 해당자산의 장부가액을 증가시키는 방법으로 자산화해야 한다. 반면에 보증기간의 연장 또는 유지보수계약의 연장과 관련한 지출이 당해 자산의 취득원가와 분리하여 인식할 수 있다면 관련지출을 자산화해서는 안된다. 그리고 주(지방)정부간에 공동으로 구입한 물품은 장래 유지관리책임을 지는 정부의 자산으로 계상해야 한다.

2) 자산화해야 할 지출의 예

물품에 대한 자산화기준은 \$5,000으로, 다만 주정부 고유의 다기간 원가배분 또는 간접법⁴⁵⁾을 적용하고 있다면, 당해 주 정부는 연방정부의 관련 부서와 협의 하에 새로운 자산화기준을 적용하지 않을 수 있다. 물품에 대한 지출중 자산화해야 할 지출의 예는 다음과 같다. ① 당초 계약서 또는 물품명세서 상의 가격, ② 운송료, 수입관세, 구입초기 처리 및 보관비용, 운송보험료, ③ 취득시 부과되는 판매세, 사용세 및 기타세금, ④ 장비설치에 들어간 재료비, 노무비 및 기타 설치비용, 시운전비용, ⑤ 중고품 취득시 수선비용

45) 간접법(indirect method)이라 함은 감가상각비를 당해 자산의 취득원가에서 직접 차감하지 않고 감가상각누계액이라는 계정과목을 사용하여 취득원가는 그대로 두는 방식으로, 당해 자산의 장부가액 산정시 취득원가에서 감가상각누계액을 차감하여 계산함.

자. 도서관장서

1) 정의

도서관장서라 함은 도서관에 보관된 서책 및 관련물품으로서, 서책은 제본되어 단행본의 형식을 갖추어야 하고 관련물품은 신문, 정기간행물, 마이크로필름, 오디오/비디오매체, 컴퓨터 데이터베이스에 저장된 정보체계, 필사본, 지도, 문서, 기타 학술 및 연구활동을 보조하는 도구들을 포함한다. 다만 학술 및 연구활동에 관련된 도서관장서는 이들 전체를 따로 집계하여 순가치 기준으로 보고서 상에 기재할 수 있다.

2) 자산화해야 할 지출의 예

학술 및 연구활동에 관련된 도서관장서는 취득원가가 아무리 소액이라도 자산으로 계상해야 한다. 도서관장서의 취득원가는 취득가액과 취득부대비용 등 합리적 기준을 정하여 결정하고, 폐기처분비용을 연평균조정비용으로 계상한다. 즉, 구입하였으나 용도폐기된 도서, 정기간행물 등은 이들과 관련된 지출이 자본적 지출에 해당되지 않는 한 당기비용으로 처리해야 한다. 또한 해당 도서관은 상세한 재고관리기록을 유지해야 한다. 도서관장서에 대한 지출중 자산화해야 할 지출의 예는 다음과 같다. ① 물품명세서 상의 매입가격, ② 운송료, 구입초기 처리비용, 운송보험료, ③ 제본과 관련한 지출, ④ 전자적 접근장치와 관련한 지출, ⑤ 도서관장서를 실제 사용할 수 있도록 하기 위한 사본제작 및 기타 유사비용(도서관 사서의 급료는 제외)

차. 문화예술품

1) 정의

화예술품이라 함은 금전적 이득을 가져오지는 않지만 공공서비스 차원에서 전시, 교육, 연구목적으로 주 정부 기관이 보유하고 있는 예술품, 골동품 등을 의미한다. 문화예술품은 보전조치를 통해서 보호되어야 하며, 임의적인 매도가 불가능하고 만약 매도되었다면 그 매도로 인한 수익은 다른 문화예술품을 구입하는데 사용되어야 하는 등 제한이 따르는 특성이 있다. 이러한 문화예술품은 다음과 같이 두 가지 범주로 분류할 수 있다. 첫째, 소모성 문화예술품. 즉 전시, 교육, 연구활동이 진행됨에 따라 잔존내용연수가 감소하는 자산. 둘째, 비소모성 문화예술품. 즉 해당자산의 경제적효익과 서비스잠재력이 장기간에 걸쳐 서서히 표출됨으로 인해서 내용연수가 상당히 긴 자산으로 이들 자산을 보유한 주 정부 기관은 그 문화역사적 가치 때문에 이들을 보전하기 위한 조치를 취하고 있는 특징이 있다.

2) 자산화해야 할 지출의 예

금전적 이득을 목적으로 한 것이 아니라면, 유상취득 하거나 기부 받은 모든 문화예술품은 2001년 9월 1일부터 모두 자산으로 계상해야 한다. 1999년 6월 1일 이후 취득한 문화예술품으로서 이미 자산으로 계상되었다면 그대로 인정하고, 관련자산에 대한 부가적 지출은 자산화요건에 해당되지 않더라도 자산으로 계상해야 한다. 만약 문화예술품이 금전적 이득을 목적으로 보유하고 있어서 자산으로 계상되고 있지 않다면 주석사항으로 그 이유를 명기해야 한다. 또한 기부 받은 문화예술품이 금전적 이득을 목적으로 하는 문화예술품(자산으로 계상되지 않았음)에 부가되었다면 해당자산으로 인한 수익만큼만 비용으로 계상해야 한다. 이러한 문화예술품에 대한

지출중 자산으로 인식해야하는 지출은 다음과 같다. ① 진귀도서·사본의 구입과 관련한 지출, ② 지도, 문서 및 기록물, ③ 그림, 조각, 데생 등의 예술품, ④ 가공품, 기념품, 진열품, ⑤ 희귀한 건조물

2. 일본 東京都

가. infrastructure자산

1) 정의

infra자산은 사회 경제적 활동의 기반을 구성하는 공공재로서 장기적인 효과를 가지고 또 전국적인 네트워크를 갖고 있기 때문에 반영구적으로 유지되는 자산을 의미한다. infra자산은 자산 정의에 적합하지만 원가 정보의 결여나 시장이 없기 때문에 가치의 측정이 어려운 특성이 있다. 이러한 infra자산은 이용하는 사람에게 있어서 그 경제 가치와 그것이 공급하는 서비스의 양면이 중요하기 때문에 재무보고서에 infra자산을 별도로 표시하고 있다.

2) 종류

infra자산은 일반적으로 다음과 같은 종류의 자산을 가리킬 때 사용한다. 도로, 교량, 하천, 海岸, 항만 및 어항, 상수도, 하수도, 전력, 매립지 등. 그 중 지방자치단체가 관리하고 있는 것은 도로, 교량, 상수도, 하수도, 매립지이며, 하천, 해만, 항만 및 어항은 주로 국가에서 관리한다. 반면 전력은 민간이 공급하고 있다.

나. 무형고정자산

무형고정자산으로는 지상권, 차지권, 특허권, 광업권, 소프트웨어, 기타 그것에 준하는 자산 등이 있다

다. 건설가계정

건설가계정은 계속사업으로 지출은 완료되었지만 미완성이고 소유권이 확정되지 않는 경우, 지출 및 해당 건설 목적을 위해 구입한 재료 등을 의미한다. 이러한 건설가계정에 대하여 물건 구입시 받게되는 채무부담행위중 공사가 수년에 걸쳐 이루어지는 채무부담행위의 한도금액과 다음 년도의 지출 예정 금액과의 차액을 유형고정자산에 대한 미완성 부분에 관한 기지출액으로 보고 건설가계정에 계상한다. 다만 도로·교량에 관해서는 결산 통계의 누계 금액을 계상하고 있기 때문에 건설가계정에서 제외하고 있다.

라. 임대 자산 (lease자산)

임대 거래는 특정 물건의 소유자인 대주가 해당 물건 차주에게 합의된 기간(임대 기간) 동안 그것을 사용 및 수익할 권리를 주고, 차주는 합의된 사용료(임대비용)를 대주에게 지불하는 거래를 말한다. 이것은 금융(finance) 임대 거래와 운영(operating)임대 거래로 나눌 수 있다. 이중 금융임대 거래는 임대 기간 도중에 해당 계약을 해제할 수 없는 임대 거래를 의미한다. 그리고 차주가 해당 계약을 사용 중에 물건(임대 물건)에서 생긴 경제적 이익을 실질적으로 향수할 수 있다. 또 해당 임대 물건 사용을 통해 생긴 비용

을 실질적으로 부담해야 하는 임대 거래를 가리킨다. 반면에 운영임대 거래는 금융임대 거래 이외의 임대 거래를 가리킨다. 금융임대 거래 중 임대 계약의 조건에 따라 임대 물건의 소유권이 지방자치단체에 이전 가능한 것 이외의 거래(소유권 이전 외 금융임대 거래)에 관해서는 일반 임대차거래 방법에 준한 회계 처리를 할 수 있다. 다만 이 경우 다음 내용을 주기해야 한다. ① 임대 물건의 취득가액상당액, 감가상각 누계액 및 연도말 잔액상당액, ② 미경과 임대료 연도말 잔액 상당액, ③ 당연도 지불 임대 비용, 감가상각상당액 및 지불이자 상당액, ④ 감가상각비상당액 및 이자상당액의 산정 방법

3. 일본의 중앙정부

가. 고정자산의 개요

고정자산은 토지(공원 등을 포함), 立木竹, 건물, 공작물, 기계 기구, 선박, 항공기, 공공용 재산(infra자산[공원 등 제외])용지, 공공용 자산(infra자산[공원 등 제외])시설, 건설가계정·미완성시설 등으로 구분한다.

이중 토지, 立木竹, 건물, 공작물, 선박, 항공기는 [국유재산 증감 및 현재액 총계산서]를 참고로 계상한다. 한편 기계 기구는 旧軍 재산 및 기타 물품(중요 물품)으로 구분한다. 旧軍 재산에 관해서는 [국유재산 증감 및 현재액 총계산서]를 참고로 계상하고 기타 물품(중요 물품)에 관해서는 [물품 증감 및 현재액 총계산서]를 참조로 취득 가액이 50만엔 이상(국방 용품에 관해서는 300만엔 이상)의 물건을 계상한다.

나. 공공용 재산

공공용 재산(공원 등 제외)시설·용지에는 도로망(교량, 터널 등 포함), 상하수도, 운하, 항만, 전력 공급 시스템, 통신 네트워크 등의 infra자산이 있다. 공공용 재산의 잠재적인 서비스 제공 능력의 측정을 통해 취득원가(혹은 재취득 원가)를 가정하고 내구기간으로 상각비용을 귀속배분하며 그 감가상각누계액을 공제한다. 다만 용지비 등에 관해서는 그 누계액을 공공용 재산용지로 계상하고 수선비 등에는 기간마다 경상적 지출로 처리해 공적 서비스 cost부담 계산서에 계상한다.

다. 건설가계정, 미완성 시설

건설가계정·미완성 시설 등은 향후 국가 자산으로 될 시설이므로 이것은 회계 연도 말에 있어서 미완성 시설의 지불액으로 계상한다.

라. 역사적 유산

역사적 유산에는 고대유산, 예술유산, 역사적 건조물 등 뿐만 아니라 자연유산(Yaku島の 삼목, 白神山地등)도 포함된다. 또 자연자산에는 재생 가능한 어업 자원이나 삼림, 석유등 매장 광물 자원도 포함된다. 이 자산은 대부분이 국가(정부)의 지출을 수반하지 않고 원시취득한 것이므로 매각등으로 현실 가능(결제) 가액을 취득할 수 있는 경우를 제외하고는 비망가액으로 계상한다.

마. 무형자산

무형자산은 지상권, 지역권, 광업권, 특허권, 저작권, 상표권, 기타 [국유 자산]에 해당하지 않는 것(예: 전화 가입권 등), 사용하기 위해 개발한 soft wear등으로 구분한다.

이중 지상권, 지역권, 광업권, 특허권, 저작권, 상표권 등은 [국유 재산 증감 및 현재액 총계산서]를 참고로 계상하며 상각무형자산에 관해서는 감가상각 후 가액을 계상한다. 국유재산에 해당하지 않는 것(전화 가입권 등)은 취득가액으로 계상한다. 마지막으로, 사용하기 위해 국가가 직접 혹은 위탁으로 개발한 고유 software 중 완성된 것 및 개발 도중의 물건은 개발 비용으로 계상하고 5년 간 정액법으로 상각한다.

바. 투자 등

투자 등은 정부 출자금, 부동산 신탁 수익권 등으로 구분된다. 이중 정부 출자금, 부동산 신탁 수익권은 [국유 재산 증감 및 현재액 총계산서]를 참고로 정부 출자액 중 국가에서 정책 목적으로 보유한 것을 계상한다. 단 매각을 전제로 하는 주식, 물납된 보유 증권은 유가 증권으로 계상한다. 그리고 출자하는 쪽의 실질가액 또는 그 시장가액이 취득가액을 두드러지게 하회하는 경우(50%이상 하락에 경우)에는 강제평가감을 한다.

4. 시사점

고정자산의 분류와 관련해서는 미국과 일본이 대체로 유사한 분류기준을

설정하고 있다. 그러나 각 자산별 세부기준에서는 국가별로 차이가 발생하고 있다.

먼저 미국의 경우 자산화 기준을 설정함에 있어 자산별로 그 수준을 달리 하고 있다. 이러한 자산화 기준은 단순히 고정자산에만 설정한 것이 아니라 특별관리자산(controlled assets)⁴⁶⁾에도 설정함으로써 자산관리의 효율성 및 통일성을 도모하고 있다는 점이다. 우리 나라의 경우 모든 자산에 대하여 동일한 자산화 기준⁴⁷⁾을 설정하고 있다는 점에서 차이가 발생하고 있다. 둘째, 자산화 기준은 각 주정부에서 실제로 지출한 금액을 토대로 하고 있다는 점에서 현실적인 접근방법을 갖추고 있다고 할 수 있다.

<표 4-4> 특별관리자산의 자산화 기준(예)

자산의 종류	자산화 기준
권 총	모든 자산
사냥 총	모든 자산
스테레오	500불 이상
카메라	500불 이상
컴퓨터	500불 이상

일본의 경우는 개시대차대조표의 자산가액을 설정할 때, 가능한한 현재의 장부가액을 사용하고 있다. 이는 복식부기도입에 따른 초기 비용을 감소시키는 기능도 있지만 자산별 가액 측정의 어려움을 완화시킬 수 있는 현실적 사고에서 출발한 것으로 판단된다. 이러한 현실접근법은 다른 자산의 분

46) controlled assets은 당해 자산의 특성상 안전하게 관리할 필요가 있는 자산이며 그 결과는 SPA에 보고하도록 하고 있음.

47) 취득가액이 10만원 이상이고 내용연수가 1년 이상인 물품.

류에서도 찾아볼 수 있는데, 일례로 유산자산의 경우 원칙적으로는 모든 유산자산을 인식하는 것으로 하고 있지만 실제 대차대조표에 계상되는 유산자산은 매각 등을 통해 현실적으로 취득가액을 확인할 수 있는 경우에 한하고 나머지는 비망처리하고 있다는 점에서도 발견된다.

제6절 자산의 변동과정에 대한 회계처리

1. 자산의 기부

GASB Statement 33에 의하면 기부는 쌍방 또는 일방에 의해 자발적으로 이루어지는 비교환적(non-exchange) 거래를 의미한다. 양자 모두 정부이거나 비정부조직(개인 포함)일 수 있으나 정부기관간 자산의 수수행위는 기부로서 인식하지 않는다.

GASB Statement 33의 정부형기금(governmental funds)에는 2002년 회계연도(또는 2001년 9월 1일)부터, 기업형기금(proprietary funds)과 신탁형기금(fiduciary funds)에는 2001년 회계연도(또는 2000년 9월 1일)부터 적용되는데 수증자산과 관련수익의 인식은 다음과 같다.

	정부활동	기업형 활동
고정자산의 기부	<ul style="list-style-type: none"> · 자산을 수령했으나 자산·수익인식요건이 충족되지 않은 경우: 일반재무제표(government-wide financial statements)의 차변에 고정자산을, 대변에 이연수익을 계상함 · 자산을 수령했고 인식요건도 충족된 경우: 차변에 고정자산, 대변에 수익을 계상함 · 자산을 아직 수령하지 못했지만 인식요건은 충족된 경우: 차변에 미수자산(receivable), 대변에 수익을 계상함 	<ul style="list-style-type: none"> · 자산을 수령했으나 인식요건이 충족되지 않은 경우: 기금별 재무제표(fund financial statements)의 차변에 고정자산을, 대변에 이연수익을 계상함 · 자산을 수령했고 인식요건도 충족된 경우: 차변에 고정자산, 대변에 수익을 계상함 · 자산을 아직 수령하지 못했지만 인식요건은 충족된 경우: 차변에 미수자산(receivable), 대변에 수익을 계상함
고정자산기부의 예약	<ul style="list-style-type: none"> · 기부예약의 실현가능성이 높고 그 경제적효익이 측정가능함을 전제로, 예약행위가 모든 자산·수익인식요건을 충족할 경우: 일반재무제표의 차변과 대변에 미수자산과 수익을 각각 계상하여야 함 	<ul style="list-style-type: none"> · 기부예약의 실현가능성이 높고 그 경제적효익이 측정가능함을 전제로, 예약행위가 모든 자산·수익인식요건을 충족할 경우: 기금별재무제표의 차변과 대변에 미수자산과 수익을 각각 계상하여야 함

2. 자산의 매도

정부가 고정자산을 매도할 의도로 기부 받은 경우 다음과 같은 요건이 충족된다면 그 기부 받은 자산은 정부형기금의 재무제표에 수익으로 계상되어야 한다.

첫째, 고정자산을 기부 받은 회계기간 내에 매도하고, 그 매도금액을 정상적으로 회수(분할 또는 일시 수령)할 수 있다고 기대될 때

둘째, 재무제표의 공표 전에 기부 받은 고정자산을 매도하거나 매도계약

이 이루어지고, 그 매도금액을 정상적으로 회수(분할 또는 일시 수령)할 수 있다고 기대될 때

셋째, 매도금액의 수령이 정상적으로 이루어지리라 판단되지 않는다면, 그와 관련한 미수금(자산항목)은 기금별 재무제표 상에 이연수익(부채항목)과 대응시켜 자산증가효과를 상쇄시킨다.

한편 고정자산을 비정부단체나 다른 주정부기관에 매도하는 경우, 다음과 같은 요건이 충족된다면 운영보고서상에 손익을 반드시 인식해야 한다.

첫째, 수수되는 현금액이 당해 자산의 장부가액과 일치하지 않을 때

둘째, 현금의 수수는 없지만, 자산이 완전히 감가상각되지 않거나 잔존가치를 가지고 있는 경우(즉, 장부가액이 0이 아님)

그러나 고정자산을 매도할 경우 다음과 같은 요건이 충족된다면 운영보고서상에 손익은 인식되지 않는다.

첫째, 수수되는 현금액이 장부가액과 일치하고 당해 자산의 잔존가치가 0인 경우

둘째, 현금의 수수가 없으면서 자산이 완전히 상각되었거나 잔존가치가 0인 경우

이 경우 자산의 매도로 인한 순손익은 매도수익에서 자산의 순장부가액을 차감해서 계산한다. 그리고 당해자산을 완전히 상각하였지만 잔존가치를 가지고 있는 경우, 당해 자산의 매도로 인한 수익에서 잔존가치를 차감한 후에 순손익을 계산한다.

3. 자산의 교환

동종자산간의 교환시 장부가액기준을 적용하며(즉, 교환에 따른 거래손익을 인식하지 않음), 교환으로 받은 자산의 취득원가는 교환으로 제공한 자산의 장부가액으로 한다. 자산의 교환 외에 거래조건외 일부로 현금이 수수가 포함되는 경우, 교환으로 받은 자산의 취득원가는 제공한 자산의 장부가액과 현금지급액을 합한 금액으로 한다.

반면에 이종자산간의 교환시 공정가액기준을 적용하며(즉, 교환에 따른 거래손익을 인식함), 교환으로 받은 자산의 취득원가는 교환을 위하여 제공한 자산의 공정가액을 기준으로 하여 측정한다.

자산의 교환 외에 거래조건외 일부로 현금의 수수가 포함되는 경우, 현금 수수액을 반영하여 자산의 취득원가를 결정한다.

4. 자산의 수탁

개인소유의 예술소장품이나 부동산 등이 주정부기관에 수탁된 경우 SPA 기준 하에서 반드시 보고서에 계상하도록 하고 있다. 이외에도 연방정부소유의 자산이 지방정부에 수탁된 경우를 포함하여 현재 이에 대한 회계처리방안이 연구 중에 있는데, SPA기준에 따르면 수탁된 자산은 취득과 처분의 유형을 감안하여 적절한 방법으로 보고서 상에 반드시 계상하도록 하고 있다.

제5장 지방자치단체 자산의 분류 및 관리 개선방안

제1절 기본방향

1. 복식부기제도와 자산과의 관계

자산을 분류하는 이유는 이를 통해 정보이용자들이 얻고자하는 적절한 정보를 산출하기 위함이라고 할 수 있다. 일반적으로 정부회계로부터 산출되는 정보의 용도는 크게 두가지 관점에서 파악할 수 있다. 그중 하나는 정보공시의 관점이며 다른 하나는 효율적인 자원활용의 관점이라고 할 수 있다. 정보공시는 공공회계책임의 확보를 의미하며 납세자가 알권리를 갖고 있다는 사고방식에서 출발한다. 이 경우 회계정보는 이용자들이 정부의 회계책임을 평가하는데 도움이 될 수 있도록 구성되어야 한다. 반면에 효율적인 자원활용의 관점에서는 정부실체가 제공할 수 있는 서비스 수준과 부채상환능력을 평가하는데 도움을 줄 수 있어야 하며⁴⁸⁾, 한편으로는 보유하고 있는 자원의 효율적 관리가 가능할 수 있어야 한다.

그러나 회계정보의 정보이용자들이 다양하고 관심영역이 서로 다른 상황에서는 이 모든 정보이용자들의 욕구를 충족시키기에는 한계가 있을 수 있다. 따라서 자산의 경우도 정보이용자들의 욕구를 중심으로 분류하기 보다는 복식부기가 도입되어야 하는 이유를 충족시킬 수 있는 수준에서 결정되는 것이 바람직할 것으로 판단된다.

48) 윤영진, 임성일, 원윤희, 발생주의·복식부기회계 하에서의 재정분석 모형, 한국사회와 행정 연구, 제14권 제1호, 2003. 5, p. 149.

자산의 분류가 필요한 두 번째 이유는 재정상태보고서의 형식과 관계가 있다. 즉 복식부기를 도입하기 위해서는 기초재정상태보고서를 작성할 수 있어야 하며 이러한 기초재정상태보고서의 작성을 위해서는 현행 자산을 복식부기체제로 전환할 필요가 있다.

그러나 이 경우에도 정부회계가 갖고 있는 한계 및 정부자산의 특성이 반영될 수 있어야 할 것으로 판단된다. 따라서 자산의 분류 및 관리기준을 설정할 경우에는 다음과 같은 영향요인을 반영할 수 있어야 할 것으로 생각된다. 첫째, 복식부기도입의 목적, 둘째, 지방자치단체 회계의 원칙, 셋째, 정부회계 및 정부자산이 갖고 있는 한계 및 특성

2. 지방자치단체회계기준(시안)과의 관계

이 과정에서 지방자치단체 복식부기회계기준 시안과의 관계를 정립할 필요가 있다. 현재 지방자치단체 복식부기회계기준은 제5차 시안이 완성된 상황이며, 이를 토대로 공개초안을 마련중에 있다.

이러한 시안과 본 연구와의 관계는 첫째, 기본 틀에서는 현행 시안의 범위를 수용한다. 복식부기회계기준 시안이라고 할 경우 제5차 시안을 의미하며, 이 시안은 아직 완성은 되지 않았지만 대체의 골격은 변하지 않을 것으로 예상된다. 따라서 현재의 시안의 내용을 수용하는 것은 필요할 것으로 인식된다. 이 경우 기본골격을 수용한다는 의미는 자산의 인식기준 및 인식범위, 자산의 대분류 등 회계기준에서 제시하고 있는 기본골격의 내용을 수용한다는 것이다. 따라서 본 연구에서 복식부기도입을 전제로 한다는 의미는 지방자치단체회계기준시안의 인식기준 및 인식범위를 전제로 출발한다.

다만 시안이라는 의미는 말 그대로 아직 미완성을 의미하는 것이기 때문에 전체적인 틀속에서 중분류 및 세분류 이하에 대한 논의가 필요할 것으로 판단된다. 따라서 자산의 중분류 이하 관리과목 등에 대해서는 시안과 무관하게 보다 자유로운 상황에서 논의가 진행될 필요가 있다.

3. 분석방향

이중 복식부기의 도입 목적에 대해서는 현재회계에 대한 문제 인식 그리고 복식부기제도의 역할에 대한 인식 등에 따라 다양한 접근이 가능할 수 있다.⁴⁹⁾ 이러한 각 접근방식별에 공통적으로 포함되는 내용은 회계책임성의 확보, 재정투명성의 강화, 효율성 및 효과성 강화 등으로 이러한 도입목적은 다음과 같이 요약될 수 있다. ① 정부의 재정상태와 운영실적을 구체적으로 표시하는 재무제표를 신속하게 주민에게 제공·공개함으로써 회계책임성 확보, ② 거래의 이중성에 의한 자동검증원리로 오류방지 및 회계정보의 신뢰성 및 재정운영의 투명성 강화, ③ 자산과 부채에 대한 체계적이고 종합적인 관리 그리고 발생주의에 의한 비현금거래를 포함하여 예산집행의 결과를 제공하여 정부성과측정을 위한 기반 구축 등을 통해 효율성 및 효과성 강화

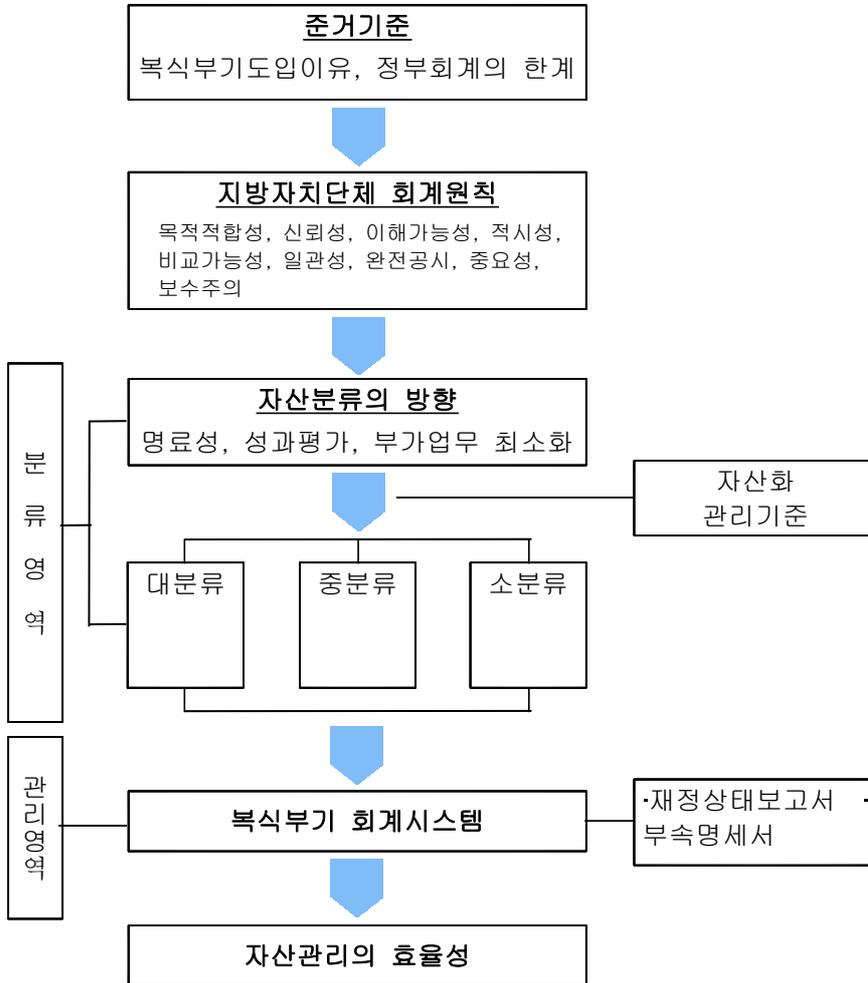
49) GASB statement 1에서는 “재정보고서를 통해 이해관계자들이 정부의 회계책임성을 평가할 수 있도록 하여야 한다”고 규정함으로써 재정보고의 목적이 회계책임에 있음을 천명하고 있다. GASB, Governmental Accounting Standards Series, Statement No. 34, 1999. 한국지방행정연구원에서는 복식부기제도의 장점을 중심으로 도입목적들을 제시하고 있다. 한국지방행정연구원, 지방자치단체 복식부기도입을 위한 회계기준보고서, 2000.

지방자치단체의 회계원칙은 목적적합성, 신뢰성, 이해가능성, 적시성, 비교가능성, 일관성, 완전공시, 중요성, 보수주의⁵⁰⁾ 등으로, 이러한 회계원칙에는 법규의 제약, 예산과의 연계성 등 정부회계의 특성이 제약요인으로 작용하게 된다.

마지막으로 이러한 방향하에서 자산화관리기준을 충족하는 자산에 대하여 분류하고 이를 복식부기시스템과 연계할 수 있는 방안을 마련하도록 한다.

50) 한국지방행정연구원, 지방자치단체 복식부기도입을 위한 회계기준보고서, 2000, pp. 37-39.

<그림 5-1> 자산의 분류 및 관리 방향



제2절 자산분류의 개선방안

1. 현금 및 유가증권

현행 지방재정법상의 현금 및 유가증권은 현금, 보증금, 보관금, 잡종금 등 기타, 일시보관유가증권, 국가기관 또는 타 지방자치단체가 발행한 수표, 금융기관이 발행한 자기앞수표 또는 송금수표, 우편통상환증서, 우편소액환증서, 우편전신환증서, 우편대체지급증서 또는 우편대체수표, 금융기관과의 약정에 의해 발행한 가계수표 또는 납부자명의로 발행한 당좌수표, 수입인지 등으로 구성되어 있다.

이러한 현행 지방재정법상의 현금 및 유가증권은 대체로 현금및현금등가물로 처리될 수 있다.

다만 현금및현금등가물로 처리한다고 할 때 다음과 같은 논점은 남게 된다. 첫째, 보증금, 보관금, 잡종금 등인 세입세출외현금의 처리 문제, 즉 동 자산이 일시보관하고 있는 자산이라는 점에서 당해 자치단체에 실질적인 소유권을 갖고 있지 않기 때문에 자산으로 인식하기 어렵다는 시각으로 일본의 회계기준이 대표적인 예⁵¹⁾가 될 수 있다. 반면에 일시보관하고 있기는 하지만 현금자산이 유입된다는 측면을 강조하여 자산으로 인식해야 한다는 시각으로 우리 나라 지방자치단체 회계기준시안이 대표적인 예가 될 수 있다.

이러한 논점과 관련하여, 세입세출외현금의 경우 자치단체가 소유권 없이 계약상, 법률상 원인으로 인해 일시적으로 보유하고 있는 것이기는 하지만 일단 현금유입이 발생하였다는 점에서 자산으로 인식할 필요가 있다(회

51) 일본의 경우는 세계외현금을 회계적으로는 보관중의 재원이지만 지방자치단체 소유에 속하지 않는 것이므로 자산으로 계상하지 않는다.

계적 관점). 뿐만 아니라 지방자치단체의 입장에서는 일단 유입된 현금을 관리할 필요가 있다는 점에서 자산으로 인식하는 것이 필요할 것으로 판단된다(자산관리적 관점). 다만 이 현금은 당해 자치단체의 현금이 아니라는 점에서 동시에 부채로 계상해야 하며, 또 세입세출외현금은 여타의 현금과 성격이 다른 자산이므로 별도의 자산으로 관리할 필요성은 있다.

둘째, 일시보관유가증권의 처리 문제, 즉 유가증권(marketable securities)은 단기적 자금운용목적으로 취득한 주식 및 채권으로서 회계연도 종료일을 기준으로 하여 1년 이내에 처분할 것으로 예상되는 것을 의미한다. 그러나 지방재정법 64조에서 규정하고 있는 유가증권은 단기적 자금운용을 목적으로 취득한 자산이 아님에도 불구하고 유가증권으로 분류할 수 있는지에 대하여 이견이 있을 수 있다.

이러한 논점과 관련하여, 지방재정법 제64조에 규정된 일시보관유가증권은 계약업무와 관련하여 각종 보증금에 갈음하여 제출하는 유가증권으로(일례로 보증보험), 단기 자금운용을 목적으로 취득한 유가증권이 아니며 뿐만 아니라 시장성있는 유가증권으로 보기 어렵다. 결과적으로 이러한 유가증권은 지방자치단체에게 미래 경제적 효익을 가져오는 자산이 아니기 때문에 자산으로 인식하는데 한계가 있을 수 있다. 다만 일시보관유가증권의 경우 각종 보증금에 갈음하여 제출하는 것이기 때문에 이를 대장으로 관리할 필요는 있다.

마지막으로 수입인지는 중앙정부가 발행한 것으로 현금을 지급하고 구입했기 때문에 자산으로 인식하며 자기자치단체가 발행한 수입증지는 자산으로 인식하지 않는다.

2. 물품

가. 자산으로 인식 범위

1) 의의

물품은 지방자치단체가 소유하는 동산과 사용하기 위하여 보관하는 동산⁵²⁾으로, 현금, 유가증권, 공유재산을 제외한 자산을 의미한다. 이러한 물품을 분류하는 목적은 첫째, 물품을 효율적으로 관리하고, 둘째, 이를 발생주의 복식부기도입 시스템과 연계하기 위해서라고 할 수 있다. 따라서 물품을 분류하기 위해서는 먼저 무엇이 물품인지가 결정된 후에 이를 일정한 기준과 방법에 따라 유형화하고 이를 관리목적에 따라 통일된 체계를 구축할 필요가 있다. 다시 말해 지방자치단체가 소유하고 있는 물품 중에는 자산으로 인식하는 것이 필요한 물품이 있는 한편 소모적인 성격을 갖고 있는 물품도 있다. 그러므로 지방자치단체의 물품 중 자산으로 인식할 물품(비품)과 비유적인 성격으로 인식할 물품(소모품)의 구분기준을 설정할 필요가 있다. 이러한 비품과 소모품의 구별은 현재 보유하고 있는 물품은 물론 장래 구입할 물품에 대한 예산지출증 이를 재정상태보고서에 공시할지 또는 운영보고서에 공시할지의 판단기준이 되기도 한다.

2) 비품과 소모품의 구별 사례

가) 지방공기업법

물품을 비품 및 소모품으로 구분하고 있는 사례는 지방공기업법, 물품관리조례, 지방자치단체예산편성지침, 지방자치단체 물품관리지침 등에서 발

52) 지방재정법시행령 제77조.

견된다. 이중 지방공기업법에서는 물품을 고정자산 물품, 비품, 공사재료, 소모품 등으로 구분하고, 고정자산물품은 기업예산회계법 시행령 제15조의 규정에 의하여 고정자산으로 분류하기로 한 물품과 기타 장관이 지정하는 물품으로 해당 취득가액이 100만원이상이고 내용연수가 5년 이상인 물품으로 규정하고 있다. 반면에 비품은 고정자산외의 물품으로서 해당 취득가액이 10만원 이상이고 내용연수가 1년 이상인 물품으로 규정하고 있다.

결과적으로 지방공기업법의 구분은 취득가액과 내용연수를 기준으로 하고 있으며 이중 비품으로 구분되기 위해서는 취득가액과 내용연수에 해당하는 기준을 모두 충족할 때에 한하고 있다.

나) 물품관리조례⁵³⁾

물품관리조례에서는 품질현상이 변하지 않고 비교적 장기간 사용할 수 있는 물품중 취득단가가 10만원 이상인 비소모성 물품으로 규정하고, 예외적으로 내용연수가 1년 이상의 물품으로서 소모성 물품에 속하지 아니하는 것과 내용연수가 1년 미만이라도 취득단가가 30만원 이상의 물품은 비품으로 구분하고 있다.

결과적으로 물품관리조례 역시 내용연수와 취득단가로서 물품과 소모품을 구별하고 있다.

다) 지방자치단체예산편성지침

지방자치단체예산편성지침에서는 물건비(200)와 자본지출(400)로 구분하고 물건비에서 구입하는 것은 소모품적 성격의 물품으로 그리고 자본지출비에서 구입하는 물품은 비품적 성격의 물품으로 구분하고 있다.

53) 서울시 구로구의 조례.

지방자치단체예산편성지침은 지출되는 재원의 성격 그리고 취득 후 지속적인 관리대상 자산인지의 여부를 판단하는 기준이 되고 있다는 점에서 관행상 중요기준으로 기능하고 있으나, 지방자치단체예산편성지침상에서 일부 예산과목(도서구입비)은 물건비와 자본지출 양자에 포함되고 있으며, 물건비로 취득하는 물품중에도 내용연수 1년이상 그리고 취득가액 10만원 이상인 물품(공원의 수목)이 포함되어 있는 경우도 발견되고 있다.

라) 지방자치단체 물품관리지침

행정자치부에서는 지방재정법 제95조에 의해 물품의 정수와 소요기준을 정하고 있으며, 이러한 정수물품 기준에 따라 정수물품 대상이면 물품으로, 그리고 정수물품대상이 아닌 경우에는 소모품으로 구분하고 각각 별도의 장부에 기록하고 있다. 2003년도 물품관리지침에 따르면 19개의 업무용 정수물품과 183개의 사업용 정수물품이 있으나 행자부의 물품관리지침은 전체의 물품중 극히 일부 만을 그 대상으로 하고 있으며 물품관리법 등 다른 기준에 비해 명확한 기준을 발견하기 어렵다는 문제가 발견된다.

3) 인식기준 설정방안

비품과 소모품의 기준은 어느 면에서는 정책적이면서도 실무적으로 판단해야 하는 문제라고 볼 수 있다. 그러나 현행 분류기준은 대체로 내용연수와 취득가액을 기준으로 하고 있으며, 이 경우 내용연수 1년, 취득가액 10만원 등으로 규정하고 있어 지나치게 많은 물품이 자산으로 분류될 수 있는 개연성이 있다.

이러한 상황은 외국과의 비교에서도 나타나고 있는데, 비품과 소모품의 구별기준을 외국과 직접적으로 비교하는 것은 위험이 있을 수 있으나 우리

나라의 경우는 미국과 일본에 비해 지나치게 보수적으로 설정되어 있다고 할 수 있다.

<표 5-1> 국가별 비품과 소모품의 구별기준

국가별	구별기준	비 고
미 국	5,000불 이상	지방정부회계기준 실제로 지출한 예산액을 토대로 산출
일 본	50만엔 이상	중앙정부 회계기준
한 국	10만원 이상, 내용연수 1년 이상	금액과 내용연수 모두 충족 필요

다른 한편에서는 정부자산의 관리책임성이라는 측면을 고려하여 취득가액 10만원을 판단기준으로 할 수도 있다. 그러나 취득가액 10만원이라는 기준이 객관적으로 설정된 것이 아니며 그 정도면 자산으로 관리할 책임이 있을 수 있다는 주관적 판단에서 설정된 것으로 판단된다. 그러나 이 규정이 처음 만들어진 상황(1988년)에서는 이를 자산으로 판단할 수 있을 지라도 현 상황에서는 물가상승률을 고려하여 좀더 완화하는 것도 필요할 것으로 판단된다. 뿐만 아니라 대부분의 물품은 지방재정법에 의해 관리를 엄격히 하고 있으며 처분가능성(현금화 가능성)도 제한되어 있다는 점에서 비품의 경우 그 범위를 지나치게 보수적으로 제한할 필요는 적은 것으로 판단 된다

그리고 최근 물품의 판단기준도 10만원에서 30만원으로 상향조정 되는 추세에 있으며, 법인세법의 경우도 취득가액이 거래단위별로 100만원 이하인 자산에 대해서는 소모품으로 처리할 수 있도록 하고 있다는 점에서 최근의 추세를 반영하는 것이 필요할 것으로 판단된다.

다만 비품과 소모품의 구별기준은 정부자산에 대한 관리 책임, 중요성, 정보의 유용성 등과 처분가능 여부 등을 연계하여 고려할 필요가 있다. 정부자산의 특성상 자산의 범위를 보수적으로 설정하는 것이 관리 책임이라는 면에서 필요하다는 인식에서 판단할 때 지나치게 비품의 범위를 확대하는 것은 바람직하지 않다고 할 수 있다. 따라서 비품과 소모품의 구별기준은 현재의 물품관리 관행을 존중하여 내용연수1년 이상 및 취득가액 30만원 이상 등 양자의 조건을 충족시키는 물품으로 한정하는 것이 바람직한 것으로 판단된다.

나. 물품의 분류

1) 물품분류의 필요성

물품의 분류는 발생주의 복식부회계시스템과 연계될 필요가 있다는 점에서 물품의 분류기준을 재설정할 필요가 있다. 이러한 전제하에 발생주의 복식부회계시스템을 살펴보면, 현행 지방재정법상의 물품을 복식부회계시스템에서는 집기비품, 차량운반구, 기계장치, 재고자산 등으로 구분하고 있어 보다 구체적인 분류를 하고 있는 것으로 판단된다.

<표 5-2> 복식부기시스템의 자산분류

대분류	회계과목
유형자산	현금및현금등가물, 단기금융상품, 유가증권, 미수세금, 체납세금, 결손처분충당금, 미수금, 단기융자금, 지방자치단체내 단기채권, 선급금, 미수수익, 선급비용, 미수전입금, 미수지방교부세, 미수지방양여금, 미수조정교부금, 미수재정보전금, 미수보조금, 미수징수교부금 등
	약품·종자·시약 등 저장품 분양을 목적으로 취득한 토지 중 미분양토지 등
고정자산	장기금융상품, 투자유가증권, 장기융자금, 장기미수세금, 장기미수금, 지방자치단체내 장기채권, 보증금, 민간위탁금, 투자부동산 등
	토지, 건물 및 부속설비, 구축물, 기계장치, 차량운반구, 집기비품, 임목, 건설중인 자산 등
	도로 및 도로부속설비, 수도설비, 하수도설비, 노외주차장, 도시공원, 도서관, 하천부속설비
	예술작품, 역사적 문서, 문화적으로 중요한 건물
	산업재산권, 상표권, 저작권, 향토지적재산권, 연구개발비 등

주: 상기의 표중 진하게 표시된 회계과목은 현행 지방재정법상의 물품에 해당함

다시 말해 현행 물품은 재고자산 중 일부와 유형자산 중 동산의 일부(기계장치, 차량운반구, 집기비품)가 이에 해당되어, 복식부기시스템의 분류와 일치하지 않고 있다. 따라서 복식부기시스템과 현행 물품과의 연계를 위해서는 물품분류기준을 재설정할 필요가 있다.

2) 분류방안

현행 물품을 복식부기시스템과 연계하기 위해서는 물품의 범위내에 혼재하여 있는 비품, 차량운반구, 기계장치, 재고자산 등을 분류할 수 있어야 한다. 그러나 이러한 네가지 회계과목으로 분류할 경우 일부 물품이 제외될 여지도 있을 수 있다. 일례로 공구, 기구 등은 위의 3가지 회계과목 어디에

도 포함시키기 어려운 물품중의 하나라고 볼 수 있다.

이렇게 물품을 회계과목으로 분류할 경우 제외되는 물품이 최소화되도록 하기 위해서는 일부 회계과목의 범위를 포괄적으로 개념 정의할 필요가 있게 된다. 물품관련 회계과목중 이러한 인식범위의 재설정 과목은 비품과 기계장치가 있을 수 있다.

가) 집기 비품

집기비품은 일반적으로 사무용비품과 공구 및 기구라고 정의되어 있다. 이러한 개념은 현행 지방자치단체의 물품을 포괄하기에는 협소한 정의이며, 실무적 차원에서도 혼동을 피하기 어렵다. 따라서 집기비품은 사무용비품과 공구 및 기구로서 지방재정법상의 물품중 차량운반구와 기계장치를 제외한 물품이라고 포괄적으로 정의하여 현행 물품중 구체적인 과목이 없는 물품을 모두 포괄할 수 있도록 할 필요가 있다.

나) 기계장치

기계장치는 일반적으로 생산을 목적으로 하는 생산설비라고 정의되어 있다. 물품의 생산은 지방자치단체 자체사용 또는 주민에 대한 판매를 전제로 하는 것이다. 그러나 공공기관의 본원적 성격상 물품의 생산은 주요 서비스가 아니지만 일부 생산목적에 사용되고 있는 물품은 대체로 특별회계에서 이용되고 있다. 이러한 특별회계의 생산설비는 대체로 사회간접시설로 분류될 수 있으며 또 생산설비라고 할 경우 건축물과의 관계가 모호해질 수 있다. 따라서 기계장치라는 계정과목을 “기계 및 기계부속품”으로 수정하여 “기계 및 수리 부품”을 포함할 수 있도록 할 필요가 있다. 이럴 경우 분류가 모호한 부속품 등의 분류가 가능해질 수 있는 것으로 판단된다.

3. 공유재산

가. 공유자산의 분류 방향

지방자치단체의 공유재산은 ① 부동산과 그 종물, ② 선박·부잔교·부선거 및 항공기와 그 종물, ③ 공영사업 또는 시설에 사용하는 중요한 기계와 기구, ④ 지상권·지역권·광업권 기타 이에 준하는 권리, ⑤ 저작권·특허권·의장권·상표권·실용신안권 기타 이에 준하는 권리, ⑥ 주식, 출자로 인한 권리 및 사채권·지방채증권·국채증권 기타 이에 준하는 유가증권, ⑦ 부동산신탁의 수익권(지방재정법 시행령 제77조) 등으로 구성되어 있다.

<표 5-3> 공유재산의 범위

- ① 부동산과 그 종물
- 부동산(민법제212조) : 토지와 그 정착물, 토지라 함은 토지대장에 한 필지로 되어 있는 부분으로 이는 지표뿐만 아니라 정당한 이익의 범위내에서 그 상하까지 포함하여 말하는 것임
 - 종물(從物, 민법제100조) : 물건의 소유자가 그 물건의 상용에 공하기 위하여 부속시킨 때에 그 부속물(附屬物)을 말하는 것으로 이 종물은 부속당한 원물(元物)을 주물(主物)이라고 하는바 종물은 주물의 처분에 따르도록 규정하고 있음 (주택의 경우 우물, 담장 등)
- ② 선박·부잔교·부선거 및 항공기와 그 종물
- 선박(船舶) : 부범성(浮汎性), 항행성(航行性), 적재력(積載力)을 가진 것을 기선(기관을 사용하여 추진하는 선박), 범선(돛을 사용하여 추진하는 선박), 압항부선(기선과 결합되어 밀려서 항행되는 선박), 해저조망부선(잠수하여 해저를 조망할 수 있는 시설을 설치한 선박으로서 스스로 항행 할 수 없는 것) 등
 - 부잔교(浮棧橋) : 해저에 교각을 고정시키지 아니하고 물위에 떠서 여객의 승강, 화물의 하역 등에 이용되는 시설
 - 부선거(浮船渠, dock) : 선박을 수리하는데 쓰이는 물건
 - 항공기 : 민간항공에 사용하는 비행기, 활공기, 회전익항공기 등 항공에 사용할 수 있는 기구
- ③ 공영사업 또는 시설에 사용하는 중요한 기계와 기구
- 기관차·전차·객차·화차·기동차 등의 궤도차량
 - 기타 지방자치단체의 장이 행정자치부장관의 승인을 얻어 정하는 기계와 기구
- ④ 지상권·지역권·광업권 기타 이에 준하는 권리
- 지상권(地上權) : 타인의 토지에 건물, 공작물 또는 수목을 소유하기 위하여 토지를 사용하는 물권(민법 제279조)
 - 지역권(地域權) : 일정한 목적을 위하여 타인의 토지를 자기토지의 편익에 이용하는 권리 (민법 제291조)
 - 광업권(鑛業權) : 등록된 광구내에서 광물을 채굴채취하는 권리 (광업법 제5조)
 - 기타 이에 준하는 권리 : 전세권, 저당권, 임차권 등

- ⑤ 저작권·특허권·의장권·상표권·실용신안권 기타 이에 준하는 권리
 - 저작권(著作權) : 학문 또는 예술의 범위에 속하는 일체의 저작물에 저작권자가 가지는 권리
 - 특허권(特許權) : 산업에 이용할 수 있는 신규의 발명을 한 자가 그 발명에 대하여 특허를 얻어 등록한 것
 - 의장권(意匠權) : 물품에 외관상의 미감을 주기 위하여 그 형상·맵시·색채 또는 그들의 결합 등을 연구하여 거기에 응용한 특수 고안된 물품을 영업적으로 제작·사용·판매하는 권리
 - 상표권(商標權) : 상품을 식별할 수 있게 하기 위하여 사용하는 기호, 문자, 도형 또는 그 결합으로서 상표를 등록한 것
 - 실용신안권(實用新案權) : 물건의 형상, 구조 또는 물건을 조합하여 산업에 이용할 수 있는 신규의 기술고안을 한 자가 실용신안권으로 등록한 것
- ⑥ 주식, 출자로 인한 권리 및 사채권·지방채증권·국채증권 기타 이에 준하는 유가증권
 - 주식(株式)이란 주식회사의 자본으로서 회사가 발행하고 주주가 이를 인수하는 것이며, 출자는 주식회사 이외의 합명·합자·유한회사 등에 자본을 제공 하는 것으로 주주권의 행사나 이익 배당의 참가 등을 말하는 것
- ⑦ 부동산신탁의 수익권
 - 지방재정법 제83조의 2의 규정에 의하여 집중재산을 신탁회사에 신탁(관리, 처분, 임대, 분양)한 경우의 수익권으로 향후 재산관리 운영에 비중 증대가 예상됨

현행 공유재산은 회계적으로는 고정자산중 토지, 건물, 구축물, 기계장치, 유가증권, 무형재산 등으로 구분될 수 있다.

이러한 공유재산의 분류시에는 첫째, 유가증권의 경우 분류기준이 단순하여 유가증권의 보유목적이 무엇인지에 대한 적절한 정보의 산출이 곤란하게 된다. 뿐만 아니라 공사 및 공단의 출자금과 같이 시장성이 없는 경우도 유가증권에 포함되어 있어 일반적인 시각에서 유가증권으로 이해하기 곤란한 경우가 포함되어 있어 이를 재분류할 필요성이 제기된다.

둘째, 회계상 토지는 하나의 과목으로 구분되어 있지만 토지의 이용이 다 변화되어 있는 현재 모든 토지를 동일한 기준에서 분류 및 평가하는 것은

전체 정보의 왜곡을 초래할 수 있다. 따라서 토지의 분류를 상황에 맞게 재구성할 필요가 있다.

<표 5-4> 공유재산의 종류별 복식부기시스템과의 분류 비교

지방재정법		복식부기회계시스템		
대분류	중분류	계정과목	중분류	대분류
공유 재산	부동산과 그 종물	토지, 건물 및 부속설비	유형 자산	고정 자산
	선박·부잔교·부선거 및 항공기와 그 종 물	차량운반구, 구축물		
	공영사업 또는 시설에 사용하는 중요한 기 계와 기구	기계장치		
	지상권·지역권·광업권 기타 이에 준하는 권리	무형자산	무형 자산	
	저작권, 특허권, 의장권, 상표권, 실용신 안권 기타 이에 준하는 권리	무형자산		
	주식, 출자로 인한 권리 및 사채권·지방 채증권·국채증권 기타 이에 준하는 유가 증권	유가증권 투자유가증권	당좌 자산· 투자 자산	
	부동산신탁의 수익권	기타 투자자산	유형 자산	

가. 유가증권의 분류

1) 유가증권 분류의 필요성

공유재산중 유가증권(securities)은 주식, 채권, 출자금 등으로 구성되어 있다. 이중 주식과 채권은 회계연도 종료일을 기준으로 하여 1년 이내의 단기처분목적일 경우 유가증권으로 그리고 회계연도 종료일을 기준으로 하여 1년 이후의 장기보유목적일 유가증권을 투자유가증권의 계정과목으로

분류할 수 있다. 다만 지방자치단체가 일반회계를 통해 취득한 지방공사와 지방공단에 대한 출자금은 본질적으로 장기보유를 목적으로 하는 투자자산의 성격이므로 유가증권에 포함되기보다는 투자유가증권에 포함되어야 할 것으로 판단된다. 따라서 공유재산중 유가증권은 유가증권과 투자유가증권으로 분류된다고 할 수 있다.

이 경우 유가증권의 분류를 장단기로 구분하는 방법 외에도 취득목적에 따른 분류를 할지의 여부가 논점이 될 수 있다. 다시 말해 유가증권의 보유 목적이 매매차익을 목적으로 하고 있는지 또는 이자수익을 목적으로 하고 있는지 등을 구분할지를 판단할 필요성이 있다.

현행 지방재정중에서 유가증권은 민간기업의 그것에 비해 중요성이 크지 않기 때문에 보다 단순한 회계처리방법을 선호할 수도 있다. 그러나 우리나라 광역자치단체의 경우는 유가증권의 보유 비중이 전체 공유재산의 6.7%를 점유하고 있어 토지, 건물 다음으로 많은 비중을 차지하고 있다. 뿐만 아니라 지방자치단체의 경영과정 속에서 자금운영의 효율성이 중요한 수단이 될 수 있다는 측면에서 유가증권의 분류를 보다 합리적으로 하고 이를 통해 정보이용자에게 명확한 정보를 제공할 필요가 있다고 생각된다.

<표 5-5> 공유재산의 보유현황(2001년말 기준)

(단위: 백만원, %)

	합 계	토지	건물	입목축	공작물
전체	123,329,155 (100.0)	104,123,832 (84.4)	9,717,992 (7.9)	274,750 (0.2)	4,202,572 (3.4)
광역	66,531,436 (100.0)	53,499,669 (80.4)	3,967,696 (6.0)	165,216 (0.2)	4,068,388 (6.1)
기초	56,797,719 (100.0)	50,624,942 (89.1)	5,750,296 (10.1)	109,534 (0.2)	139,184 (0.2)

	기계기구	선박	항공기	무체재산	유가증권	용역물건
전체	327,759 (0.3)	94,776 (0.1)	45,470 (0.0)	54,687 (0.1)	4,479,148 (3.6)	2,500 (0.0)
광역	268,354 (0.4)	61,055 (0.1)	45,470 (0.1)	1,589 (0.1)	4,451,760 (6.7)	2,239 (0.0)
기초	59,405 (0.1)	33,721 (0.1)		53,098 (0.1)	27,388 (0.0)	151 (0.0)

자료: 행정자치부, 지방자치단체 공유재산통계집, 2001.

2) 유가증권 분류 방안

유가증권을 취득목적에 따라 분류한다고 할 때, 먼저 취득목적의 구분이 필요할 수 있다. 이와 관련하여 기업회계기준을 살펴보면, 기업회계기준에서는 유가증권을 보유목적에 따라 단기매매증권, 매도가능증권, 만기보유증권으로 분류하고 있으며, 이 중에서 단기매매증권과 만기보유증권 중에서 대차대조표일로부터 만기가 1년 미만인 것은 유동자산인 유가증권으로 분류하고 있다. 여기서 단기매매증권은 매매차익을 목적으로 보유하는 증권이며, 만기보유증권은 만기까지 보유함으로써 나타나는 이자수익을 목적으로 보유하는 증권을 의미하고, 나머지 증권은 모두 매도가능증권으로 분류된

다. 기업회계의 경우 유가증권을 취득목적에 따라 구분하고 있기 때문에 유가증권에 관한 정보의 산출 및 각각의 특성에 맞는 별도의 회계처리가 가능해질 수 있다.

그러나 유가증권을 취득목적에 따라 분류함으로써 나타나는 장점이 있다고 하더라도 이를 정부회계에 도입하는데는 한계가 있을 수 있다. 그 이유는 첫째, 정부조직의 존재목적은 주민의 행정수요와 사회적 필요를 충족시키는 행정서비스를 제공함으로써 주민만족을 극대화하는데 있다. 따라서 이윤극대화(profit maximization)를 목적으로 하는 기업회계와는 상이한 목적을 지닌다. 둘째, 지방자치단체는 예산기준과 법령의 준수에 기본적으로 제약을 받기 때문에 주식시장의 환경변화에 유연성 있게 대응하기 곤란하다. 셋째, 회계체계가 복잡해질 수 있다.

따라서 유가증권의 취득목적에 의한 분류방식의 필요성이 있는 반면 지방자치단체에 도입하는데의 한계를 고려하여 직접적으로 회계과목으로 분류하기 보다는 관리과목으로 분류할 수 있도록 하는 것이 대안이 될 수 있는 것으로 판단된다. 관리과목으로 분류할 경우 직접적으로 재정상태보고서에는 나타나지 않고 별도의 회계처리는 불필요하게 된다. 그러나 유가증권의 취득목적에 따른 정보의 산출은 가능하기 때문에 내부관리자가 유가증권을 관리하는데 효율성을 기대할 수 있는 것으로 판단된다.

<표 5-6> 유가증권의 분류 방안

현 행		방 안				
대분류	중분류	회계과목	회계과목	관리과목		
				단기 매매	만기 보유	매도 가능
공유 재산	주식	유가증권, 투자유가증권	유가증권, 투자유가증권	○	○	○
	사채	유가증권, 투자유가증권	유가증권, 투자유가증권	○	○	○
	출자금	투자유가증권	투자유가증권		○	○

나. 토지의 분류 방안

1) 필요성

토지는 자산분류상 “토지”라는 하나의 회계과목으로 분류되고 있다.⁵⁴⁾ 그러나 현대사회에 있어서 토지는 도시화의 진전, 산업활동의 다양화로 날이 갈수록 집약적으로 변화하는 상황에서 지방자치단체의 토지자산에 대한 적절한 인식을 위해서는 체계적인 토지분류와 함께 이에 대한 정보가 산출될 필요가 있다. 뿐만 아니라 우리 나라 공유재산의 약 80% 이상이 토지로 구성되어 있어 지방자치단체의 공유재산중 대부분이 토지라고 해도 과언이 아닐 정도로 토지의 중요성은 크다고 할 수 있다. 이러한 상황에서 하나의 회계과목으로 분류하는 것은 지방자치단체가 보유하고 있는 토지의 총량을 표시할 수는 있지만 그 외의 정보는 표시할 수 없어 토지에 대한 정보의 산출에 한계가 있을 것으로 판단된다. 따라서 복식부기도입과 관련하여 토지의 총량 뿐만 아니라 토지이용에 대한 정보도 산출될 수 있도록 분류하는 것이 필요하다.

다만 토지를 분류함에 있어 그 결과를 재정상태보고서에 표시하기에는

54) 우리 나라 지방자치단체회계기준시안, 기업회계기준 등 모두 동일.

재정상태보고서가 지나치게 복잡해질 수 있다. 따라서 토지의 분류는 회계 과목 보다는 관리과목으로 설정하여 내부관리자의 정보욕구를 충족시킬 수 있는 방향으로 설정할 필요가 있다.

2) 토지분류 방안

가) 분류기준

토지를 분류하는 기준은 지목 기준, 용도기준, 이용형태 기준 등이 있을 수 있다. 이중 지목을 기준으로 하는 방법은 토지의 이용목적에 따라 분류하는 것으로 지적법의 지목에 의한 분류이다.

지적법에 근거하여 분류하는 방식으로 우리 나라에서 가장 일반적으로 이용되고 있는 토지분류방식이라고 할 수 있다. 현행 법상 모든 토지는 28종의 지목으로 구별되어 있고 모든 필지는 1개의 지목이 지정되어 국토전체가 동일한 기준으로 적용된다.

<표 5-7> 지적법상의 지목

지 목	표 기	지 목	표 기
전	전	철도용지	철
답	답	제방	제
과수원	과	하천	천
목장용지	목	구거	구
임야	임	유지	유
광천지	광	양어장	양
염전	염	수도용지	수
대지	대	공원	공
공장용지	장	체육용지	체
학교용지	학	유원지	원
주차장	차	종교용지	종
주유소용지	주	사적지	사
창고용지	창	묘지	묘
도로	도	잡종지	잡

두 번째로 용도기준은 국토의이용및계획에관한법률에서 규정하고 있는 바, 여기서 용도지역이란 토지의 이용 및 건축물의 용도·건폐율·용적률·높이 등을 제한함으로써 토지를 경제적·효율적으로 이용하고 공공복리의 증진을 도모하기 위하여 서로 중복되지 아니하게 도시관리계획으로 결정하는 지역을 의미한다⁵⁵⁾. 현행법상 이러한 용도지역은 건설교통부장관 또는 시·도지사는 도시관리계획결정으로 주거지역·상업지역·공업지역 및 녹지지역을 다음과 같이 세분하여 지정하거나 이를 변경할 수 있다.

55) 국토의이용및계획에관한법률 제2조 제15호.

<표 5-8> 용도지역의 세분지정

용도지역		지정목적
주거 지역	전용주거지역 제1종전용주거지역 제2종전용주거지역	양호한 주거환경을 보호하기 위하여 필요한 지역 단독주택중심의 양호한 주거환경을 보호하기 위하여 필요한 지역 공동주택 중심의 양호한 주거환경을 보호하기 위하여 필요한 지역
	일반주거지역 제1종일반주거지역 제2종일반주거지역 제3종일반주거지역	편리한 주거환경을 조성하기 위하여 필요한 지역 저층주택을 중심으로 편리한 주거환경을 조성하기 위하여 필요한 지역 중층주택을 중심으로 편리한 주거환경을 조성하기 위하여 필요한 지역 중고층주택을 중심으로 편리한 주거환경을 조성하기 위하여 필요한 지역
	준주거지역	주거기능을 위주로 이를 지원하는 일부 상업·업무기능을 보완하기 위하여 필요한 지역
	중심상업지역	도심·부도심의 업무 및 상업기능의 확충을 위하여 필요한 지역
상업 지역	일반상업지역	일반적인 상업 및 업무기능을 담당하게 하기 위하여 필요한 지역
	근린상업지역	근린지역에서의 일용품 및 서비스의 공급을 위하여 필요한 지역
	유통상업지역	도시내 및 지역간 유통기능의 증진을 위하여 필요한 지역
공업 지역	전용공업지역	주로 중화학 공업·공해성 공업 등을 수용하기 위하여 필요한 지역
	일반공업지역	환경을 저해하지 아니하는 공업의 배치를 위하여 필요한 지역
	준공업지역	경공업 그 밖의 공업을 수용하되, 주거·상업·업무기능의 보완이 필요한 지역
녹지 지역	보전녹지지역	도시의 자연환경·경관·산림 및 녹지공간을 보전할 필요가 있는 지역
	생산녹지지역	주로 농업적 생산을 위하여 개발을 유보할 필요가 있는 지역
	자연녹지지역	도시의 녹지공간의 확보, 도시확산의 방지, 장래 도시용지의 공급 등을 위하여 보전할 필요가 있는 지역으로서 불가피한 경우에 한하여 제한적인 개발이 허용되는 지역

세 번째로 이용형태별 기준은 토지를 택지, 농지, 임지 등으로 구분하는 것으로 택지는 건축물의 부지로 이용되고 있거나 이용될 수 있는 토지로 주택지, 상업지, 공업지로 분류되며, 주택지와 상업지는 지적법상 대에 속하며 공업지는 지적법상 공장용지에 분류된다. 농지는 전지, 답지, 과수원지로 구분되며, 임지는 용재임지, 신탄임지로 구분된다.

나) 방안

지방자치단체가 소유·관리하는 토지자산을 분류할 경우에는 실천가능성, 일관성, 완전공시성, 정보유용성 등의 관점에서 입각하여 체계적으로 분류할 필요성이 있다. 이와 관련하여 다양한 분류기준중 지목을 기준으로 하는 것이 합리적일 것으로 판단된다. 그 이유는 다음과 같다.

첫째, 현 제도의 활용 및 호환. 즉 우리 나라의 공식적인 토지분류자료는 지적법을 중심으로 한 지목이며 이에 의해 각각의 법률에 의해 작성되어 왔다. 따라서 복식부기시스템상의 토지분류를 위해서 새로운 분류체계를 만드는 것은 많은 시간과 비용이 들 뿐만 아니라, 기존 토지분류체계와의 호환에서도 문제를 야기할 것이다. 그러므로 지적법에 의한 토지분류를 복식부기계정과목으로 이용하는 것은 지적제도에 의해 축적된 정보의 활용 및 지방자치단체의 자산분류에도 편의성, 호환성, 효율성을 높일 수 있을 것이다.

둘째, 일반적 분류 체계 이용. 즉 지적법에 의한 지목의 분류는 우리 나라에서 가장 일반적인 토지분류 방식이다. 우리 나라의 전 국토는 지목에 의해 구분되어 있으며, 동일한 기준이 적용된다. 그러나 국토의이용및계획에 관한법률에 의한 토지분류(지역·지구)는 도시지역에 한정되어 도시계획에 의해 구성되는 분류체계라고 할 수 있다. 그러므로 전 국토를 망라할 수 없으며, 지구나 지역단위의 분류는 복식부기시스템의 계정과목으로 적합하지 않다고 할 수 있다.

셋째, 토지자산인식의 용이. 즉 토지자산은 법률적 개념이다. 토지의 소유는 법률규정에 의해 구획된 필지에 대하여 그 권리가 인정된다. 이러한 토지는 각각 주된 사용목적에 의해 지목으로 구분되며 용도는 지적공부에 지목으로 공시된다. 즉 지적법에 의한 지목은 토지를 필지중심으로 등록·관리함으로써 개개의 토지특성과 현재상황을 파악하기 용이하다. 그러므로

토지사용목적(지목)에 의한 분류는 지방자치단체의 자산 인식에 있어서 토지의 동일성을 판단하는 요소로 작용하여 보다 용이한 토지자산분류에 기여할 것이다.

결과적으로 지목을 이용하여 토지를 분류할 경우 토지에 대한 전체적인 분류가 가능하며 실무적으로 접근이 용이한 분류방식으로 판단된다. 다만 이 경우에도 지나치게 세분화되는 경향이 있으므로 토지의 이용형상과 부합하는 토지의 특정성을 기준으로 유형화하는 것이 필요할 수 있다. 이에 따라 도시용지, 공공용지, 농림어업, 산림용지, 기타 5개의 대분류를 중심으로 유형화하고 각각의 중분류, 소분류를 다음의 표와 같이 세분할 수 있다.

<표 5-9> 지목을 이용한 토지분류 방안

대분류	중분류	소분류	대분류	중분류	소분류
도시용지	건물용지	대	농림어업	농업	전
		공장용지			답
		학교용지			과수원
		주유소용지		수산업	유지
		창고용지			체방
	주차장	주차장	양어장		
	유원지	유원지	염전		
공공용지	공공용지	도로	산림용지	산림	임야
		하천			광천지
		공원		축산업	목장용지
		수도용지	기타	묘지	묘지
		철도용지		기타	사적지
		체육용지			종교용지
		구거			잡종지

4. 채권

가. 적용대상 채권의 분류

현행 지방재정법에서는 채권을 자산의 분류중 하나로 규정하고 있으나 일반적으로 발생주의회계에서는 채권이 하나의 분류기준으로 이용되기 보다는 채권적 성격을 갖고 있는 자산들이 각 자산유형에 분산 관리된다. 일 예로 채권의 일종인 융자금의 경우 회수기간이 1년 이내인 경우는 유동자산에 그리고 회수기간이 1년 이상인 경우는 투자자산으로 분류된다.

이러한 인식을 기초로 현행 지방재정법 및 실무에서 관리하고 있는 채권의 현황을 살펴보면, 현행 지방재정법 및 동법 시행령에서는 채권의 범위와 관리대상에 대하여 부분적으로 규정하고 있으나 실제 자치단체에서 채권을 분류하고 관리하기 위한 구체적인 지침이 마련되지 않은 상황에 있다. 따라서 채권의 분류기준 및 관리방안을 마련하기 위해서는 지방자치단체의 종류별 채권현황에 대하여 조사를 실시하고 그 결과를 토대로 분류기준을 마련하는 것이 필요하다.

먼저 현행 지방재정법, 중앙정부의 채권분류, 지방자치단체의 실제적인 채권관리현황, 발생주의회계 개념 등을 종합적으로 고려할 때 채권의 분류는 그 목적 및 성격을 기준으로 크게 미수금, 융자금, 대여금 등 3가지 유형으로 분류할 수 있다. 이러한 경우는 미국이나 일본의 경우도 매우 유사한 상황에 있다고 할 수 있다.

<표 5-10> 채권관련 회계과목 비교

구 분	채권과목
미 국	미수금, 융자금, 보증금
일 본	융자금, 재무자산을 받을 계약상의 권리, 미수금
지방자치단체회계기준시안	미수금, 융자금, 보증금

따라서, 실제 자치단체에서 처리하고 있는 채권현황을 토대로 분류하면 보증금채권, 융자금채권, 미수금채권 등으로 채권을 분류할 수 있으며 구체적인 내용은 다음의 표와 같다.

<표 5-11> 지방자치단체 채권의 종류

분류	정의	예시	발생원천	회계개념
보증금 채권	계약상의 권리행사등을 목적으로 자금을 예치하는 경우 발생하는 채권	임차보증금, 전세보증금, 전화가입보증금	임대차계약, 전화가입	보증금
융자금 채권	자금을 융자해 준 후 만기도래시 융자원금 및 이자를 회수하기 위한 채권	주택사업융자금, 의료보호기금 융자금, 학자금융자금	주택사업, 의료보호기금, 학자금융자	융자금
미수금 채권	자치단체소유의 자산 매각, 사용료, 수수료 등 세외수입에서 발생하는 채권	자산매각미수금, 분양미수금, 사용료등미수분	자산매각, 분양상환, 사용료, 수수료	미수금
기타채권	기타 위에서 열거되지 아니한 채권	기간경과이자, 상표권	이자기간경과, 상표출원및등록	미수수익, 산업재산권

결과적으로 현재 지방자치단체가 보유하고 있는 채권의 종류는 다음과 같이 분류할 수 있다.

첫째, 미수금채권. 미수채권은 자치단체 소유의 자산매각에 의한 대가로 발생하는 채권을 말하며 이에선 미수채권의 대상에 따라 자산매각미수채권, 분양미수금 등이 해당된다.

둘째, 보증금채권. 보증금채권은 계약상의 권리행사 등을 목적으로 자금을 예치함에 따른 채권을 말하며, 이에선 채권의 내용에 따라 청사건물 임차보증금, 숙소전세보증금, 전화가입보증금 등이 해당된다.

<표 5-12> 사례지역의 채권보유 현황

회계별	사업별	채권의 종류
일반회계	<ul style="list-style-type: none"> · 용자금(학자금, 생활안정자금, 중소기업 시설 및 경영안정자금, 도시가스 시설지원, 주택자금, 의료보호지원자금 등) · 임대보증금 · 전신전화가입권 · 미수금 	
기 금	적립성기금	예금
	용자성기금	예금, 용자금
특별회계	주택사업	용자금(국민주택)
	의료보호	· 대불금(용자금): 국비 80%, 시도비 14%, 시군 구비 6%
	새마을 소득사업	· 새마을금고에 대한 용자금 · 주민에 대한 용자금
	토지구획정리사업	· 토지보상금
	영세민생활안전기금	· 용자금(생활안정자금, 주택임대차 지원금)
	교통사업	· 교통유발 부담금 · TSM 운영

셋째, 용자금채권. 용자금채권은 자금을 용자해 준 후 만기 도래시 용자 원금 및 관련 이자를 회수하는 채권을 말하여 이에는 용자목적에 따라 주택 사업용자금, 의료보호기금용자금, 학자금용자금 등이 해당된다.

이러한 결과를 토대로 사례지역의 채권을 살펴보면, 대체로 일반회계에서는 용자금, 임대보증금, 전신전화가입권, 미수금 등이 있으며, 기금은 예금과 용자금으로 구성되어 있다. 한편 특별회계의 경우는 용자금, 미수금 등이 있는 것으로 나타나고 있다.

이러한 사례지역의 채권을 앞에서 분류한 채권의 회계과목별로 유형화하면, 일반회계의 경우 용자금, 보증금, 미수금이 모두 나타나고 있으며, 기금과 특별회계는 용자금과 미수금으로 분류할 수 있다. 이러한 내용이 아래의 표에 요약되어 있다.

<표 5-13> 사례지역의 보유채권의 분류

회계별	채권의 종류	채권의 분류
일반회계	· 용자금(학자금, 생활안정자금, 중소기업 시설 및 경영안정자금, 도시가스시설지원, 주택자금, 의료보호지원자금 등)	용자금
	· 임대보증금	보증금
	· 전신전화가입권	보증금
	· 미수금	미수금
기금	용자금	용자금, 미수금
특별회계	용자금	용자금, 미수금
	대불금	용자금, 미수금
	새마을금고에 대한 용자금	용자금, 미수금
	생활안정자금	용자금, 미수금
	교통유발부담금	미수금

참고로 행정자치부가 파악한 지방자치단체의 채권현황을 상기의 표에서 제시한 기준에 따라 분류하면 다음의 표와 같이 제시할 수 있다. 채권의 종류중에는 용자와 회수와 관련된 채권이 가장 높은 비중(83.9%)을 점하고 있는 것으로 나타나고 있다.

<표 5-14> 지방자치단체 채권의 종류별 현황

채권종류	회계개념		구성율(%)
	회계과목	관리과목	
임대차계약	보증금	임차보증금	1.0%
용 자 금	용자금	일반용자금	83.4%
의료보호	용자금	의료보호기금용자금	0.1%
자산매각	미수금	자산매각미수금	12.0%
주택사업	용자금	주택사업용자금	0.4%
분양상환금	미수금	분양미수금	1.4%
기 타			1.7%

나. 적용제외 채권의 분류

앞에서 살펴본 채권의 분류는 현행 지방재정법에서 채권으로 분류하고 있는 자산에 대해서만 분류한 것이기 때문에 실제 채권임에도 제외되어 있는 경우가 있을 수 있다. 따라서 현행 지방재정법에서 채권으로 분류하지 않고 있는 채권(적용제외채권)도 발생주의회계에 기초하여 분류방안을 모색할 필요가 있다.

이를 위해 먼저 지방재정법(법 제105조 1항)에서 채권의 적용제외 대상으로 하고 있는 경우를 살펴보면 다음과 같은 8가지 종류를 규정하고 있다

(지방재정법시행령 제134조). ① 과태료 기타 이와 유사한 채권, ② 지방세와 그 가산금 및 체납처분에 관한 채권, ③ 증권으로 된 채권, ④ 지방자치단체의 금고에 대한 예금에 관한 채권, ⑤ 일상경비출납원 및 세입세출외현금출납원이 예탁한 예금에 관한 채권, ⑥ 보관금이 될 금전의 지급을 목적으로 하는 채권, ⑦ 보조금 또는 기부금에 관한 채권, ⑧ 외국인이 채무자인 채권.

이러한 적용제외 채권중 분류 가능한 채권을 구별하기 위하여 채권의 개념을 살펴보면, 정부회계에서는 채권을 금전과 관련된 금부에 대한 권리만을 인정하고 있지만 기업회계에서는 (i) 상품이나 용역의 제공에 대한 대가로서 받아야 할 권리, (ii) 자금을 일시적으로 또는 장기적으로 빌려주었을 때 장래 회수할 수 있는 권리로 구분하고 있다. 이 경우 채권을 정부회계에서와 같이 단순히 금전과 관련된 범위로 한정할 경우 지나치게 협의로 해석하게 되는 바 보다 광의로 확대하여 범위를 정할 필요가 있다. 따라서 채권은 금전 또는 금전 이외의 물건이나 노무를 제공하는 행위로부터 자산적 성질이 있는 권리를 의미한다고 보는 것이 합리적일 것으로 판단된다.

이러한 채권개념을 기초로 현행 적용제외 채권을 분류하면, 투자채권, 금융채권, 지방세채권, 기부금채권, 과태료채권, 자치단체내 채권, 외국인채권 등으로 구분할 수 있다.

이중 투자채권은 자치단체가 투자를 목적으로 보유하고 있는 증권형태의 채권으로 회계적으로는 투자유가증권으로 분류된다. 금융채권은 지방자치단체의 금고 및 기타 금융기관에 예치한 재원으로 회계적으로는 현금및현금등가물로 분류된다. 지방세채권은 지방세 및 가산금 등으로 아직 징수하지 못한 경우 미수세금으로 분류될 수 있다.

<표 5-15> 지방재정법상 적용제외 채권의 종류

구분	정의	예시	발생원천	회계개념
투자채권	자치단체가 투자를 목적으로 보유하고 있는 증권형태의 채권	민관공동사업 출자금, 출연금	제3섹터 사업, 출자출연단체에 대한 출연등	투자 유가증권
금융채권	지방자치단체 금고 및 기타 금융기관예치금에 대한 채권	예금및적금	금고및금융기관 자금예치	현금및현금등 가물, 금융상품
지방세 채권	지방세와 그 가산금 및 채납처분 관련채권	지방세 미수납액	지방세징수결의등	미수세금
보조금, 기부금 채권	보조금 및 기부금 관련채권	국고보조금 미수분, 기부금미수분	보조금 및 기부금 교부	미수보조금등
과태료등 채권	과태료와 이와 유사한 채권	과태료	과태료징수	미수금
자치단체 내 채권	자치단체내 회계간 내부거래에 의한 금전의 수수에 따른 채권	회계간전출입금	회계간 자금거래	융자금
외국인 채권	외국인을 채무자로 하는 채권	외국인에 대한 취득세미수분, 수수료미수분등	외국인대상 채권발생	미수세금, 미수금 등

기부금채권은 국고보조금 및 기부금 미수액으로 미수보조금으로 분류될 수 있다. 과태료채권의 경우는 과태료 등 징벌적 세외수입으로 미수금으로 분류될 수 있다. 자치단체내 채권은 자치단체간 내부거래에 의한 금전의 수수에 따른 채권으로 융자금으로 분류된다⁵⁶⁾. 마지막으로 외국인 채권의 경우는 외국인을 채무자로 하는 채권으로 이 채권이 지방세일 경우는 미수세

56) 지방자치단체회계기준에서는 자치단체내 채권으로 분류하고 있다.

금 그리고 세외수입일 경우에는 미수금 등으로 구분될 수 있다.

결과적으로 적용제외채권의 경우 채권으로 분류할 수 있는 과목은 미수금, 미수세금, 융자금 등으로, 이러한 적용제외채권을 발생원천과 관련하여 요약하면 앞의 표와 같다.

제3절 자산관리의 개선방안

1. 관리체계의 개선방안

가. 자산관리체계 개선시의 고려사항

자산의 관리체계를 개선함에 있어 사전에 고려해야 하는 사항으로는 회계적 측면과 자산의 이용적 측면의 상대성이라고 할 수 있다. 자산의 회계적 측면은 효율적으로 자산을 관리하기 위하여 자산의 규모, 관리부서, 변동내역 등을 기록, 정리함으로써 이를 통해 자산과 관련된 합리적 의사결정을 하기 위한 것이다. 반면에 자산의 이용적 측면은 자산이 본래 의도하였던 기능을 효율적으로 수행하도록 하기 위해 어떤 자산이 어디에 얼마큼 이용되고 있는지에 대하여 의사결정을 하기 위한 것이다. 발생주의에 의한 복식부기의 관점에서 인식할 때 전자는 당해 자치단체 전체의 입장에서 보다 거시적이며 자산의 관리적 측면을 강조하는데 반해 후자의 경우는 이용하는 부서의 입장에서 기능적 측면을 강조하며 상대적으로 미시적 입장이라고 할 수 있다.

<표 5-16> 자산관리체계 개선을 위한 인식기준

인식기준	강조점	인식범위
회계적 측면	자산의 효율적 관리	자치단체 전체의 입장 (거시적)
이용적 측면	자산의 효율적 이용	각 실·과·소의 입장 (미시적)

자산의 관리체계를 설정할 때 이러한 양 입장이 적절히 조화를 이룰 수 있어야 한다. 일례로 자산의 회계적 측면을 강조하여 모든 자산을 관리하기 위한 별도의 조직을 만들 경우 이 조직으로 인한 운영비용의 증가 및 자산 이용의 적시성이 침해될 수 있는 부작용이 발생할 여지도 있다.

이러한 인식을 기초로 할 때 현행 자산관리체계는 자산의 이용적 측면이 회계적 측면보다 강조되고 있는 것으로 판단된다. 그 이유는 동일한 기능을 수행하는 자산이라도 여러 부서에서 관리되고 있기 때문에 자산의 기능성은 강조되고 있지만 전체적인 자산의 관리 즉 회계적인 면에서는 비효율이 발생하고 있기 때문이다.

그러나 자산은 본래의 기능을 수행하는데(즉 이용적 측면) 보다 적합하게 설계되어야 하며 그 바탕 하에서 회계적 측면이 강조되어야 할 것으로 판단된다. 다시 말해 회계적 측면은 자산의 이용적 측면을 보완하는 수준에서 자산관리체계의 개선이 필요할 것으로 판단된다. 따라서 현행의 자산관리 체계 전체를 재설계하는 수준에서의 개선이 아닌 현행 체제의 바탕하에서 보다 미시적인 개선이 이루어지는 것이 필요하다고 할 수 있다.

이러한 점에서 자산관리와 관련된 체계의 개선은 현재의 조직설계를 기초로 자산관리에 비효율성이 나타나고 있는 부분을 보완하는 방향으로 개선이 이루어져야 할 것으로 판단된다.

나. 자산관리체계의 개선방안

먼저 현행 자산관리체계에서 발생하는 문제를 진단해 보면 첫째, 자산이 실·과·소별로 분산관리되고 있으며, 둘째, 부서내에서도 사업부서와 자산관리부서간에 연계고리가 마련되어 있지 않다는 점이다. 따라서 회계적 측면에서 자산관리를 효율적으로 하기 위해서는 부서간 및 부서내에서 자산변동에 대한 연계제도를 마련하는 것이 필요할 것으로 판단된다.

이를 위해서는 다음과 같은 과정이 마련될 필요가 있다.

첫째, 현재는 부서내에서 사업부서와 사업행정부서 간에만 이루어지고 있는 자산관리과정을 자산관리부서에 까지 확대 적용할 필요가 있다. 이 과정에서 사업행정부서는 지출결의서를 그리고 사업부서는 검수결과를 자산관리부서에 제출하고 마지막으로 자산관리부서에서는 이를 대사함으로써 자산변동에 대한 정보를 입수할 수 있게 된다.

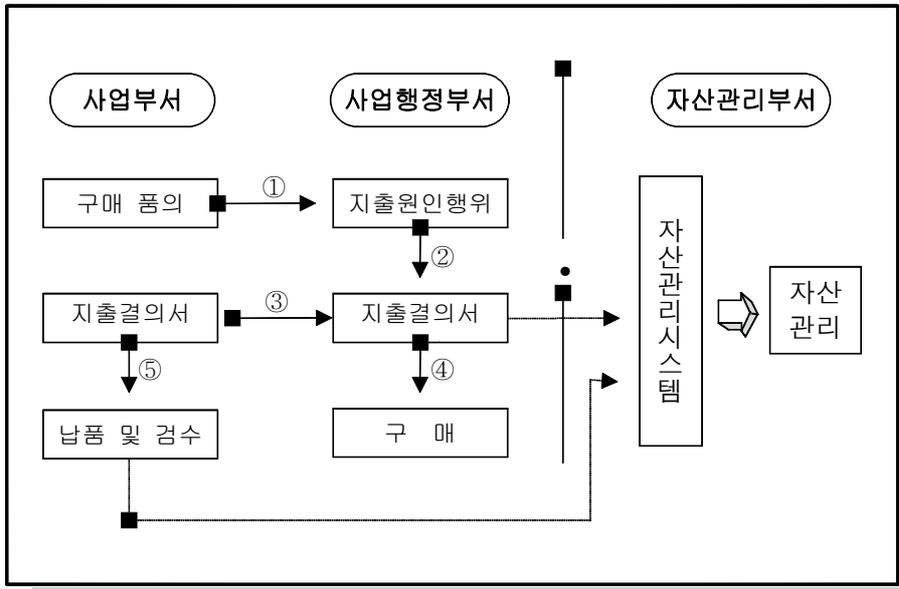
둘째, 부서간의 연계와 관련해서는, 사업부서 및 사업행정부서에서 제출한 지출결의서와 검수보고서를 자산관리부서가 총괄재산관리부서에 제출하도록 함으로서 각 실·과·소 전체의 자산변동 내역을 파악할 수 있게 된다.

셋째, 사업행정부서에서 지출결의서를 작성하고 사업부서에서는 검수를 하기 때문에 실제로 자산관리부서(총괄부서 포함)에서는 자산의 변동에 대하여 각 부서에서 제출한 서류 외에는 확인할 수 있는 장치가 마련되지 않는다. 그 결과 자산관리부서에서는 자산변동과정에서 나타나는 오류를 확인할 수 없을 수도 있다. 이러한 문제를 방지하기 위하여 지출승인과정과 검수과정을 연계할 수 있도록 제도화하는 장치가 필요하며 이러한 장치로는 검수시의 번호와 지출승인시의 확인번호를 작성토록하는 것이 하나의 방법이 될 수 있다.

넷째, 지방자치단체에서 자산을 취득하는 경우 언제부터 당해 자치단체

의 자산으로 인식할지가 중요한 판단기준이 된다. 만일 지출결의서 작성시점에서 자산으로 인식하게 될 경우 실·과·소내에서는 사업행정부서가 자산관리부서에 지출결의서를 제출하기 때문에 자산인식시점에서 문제가 발생하지 않는다. 그러나 자산총괄부서에서는 자산관리부서가 서류를 제출할 때 까지 자산으로 인식되지 않는 문제가 발생할 수 있다. 반면에 검수시점에서 자산으로 인식할 경우에는 이러한 문제가 발생할 여지가 거의 없어진다.⁵⁷⁾

<그림 5-2> 자산관리체계의 개선(안)



57) 지방자치단체 회계기준시안에서는 검수시점에서 자산으로 인식하도록 하고 있음

결과적으로 자산관리체계는 사업행정부서와 사업부서에서 동일한 번호가 부여된 각기 3통의 지출결의서와 검수보고서를 작성하여 이중 1통은 현재와 같이 각 부서에서 보관하고 나머지를 자산관리부서에 제출한다. 또 자산관리부서에서는 이중 각 1통을 총괄자산관리관에게 제출토록 함으로서 각 부서간의 연계가 가능해 질 수 있다(그림에서 점선으로 나타나는 부분).

2. 자산의 관리과정별 회계처리 방안

가. 자산의 취득과정

1) 매입

지방자치단체가 자산을 매입할 경우에는 취득자산과 취득대가가 가시화되어 있다는 점에서 회계적으로 문제가 발생할 여지는 적다. 이 경우 자산의 취득원가는 매입가격에 취득부대비용(운반비, 설치비용, 전문용역비 등 당해 자산을 사용 가능한 상태로 만들기까지 지출되는 모든 비용)을 가산한 금액으로 결정된다.

다만 유상매입과정과 관련하여 회계적으로 논점이 될 수 있는 것은 첫째, 매입하는 자산이 연불조건에 의한 경우에 취득한 자산의 범위에 대한 인식 문제. 둘째, 자산취득에 소요된 이자비용을 자산화할 수 있는지 여부라고 할 수 있다.

이중 연불조건과 관련해서는, 연불조건에 의해 자산을 취득할 경우 계약시점에서 전체 자산을 취득한 것으로 하고 동시에 부채(미지급금)로 계상할지 또는 매년도 변제금액 만큼을 취득으로 간주할지의 판단이 필요하다. 둘째, 자산취득에 소요된 이자비용의 처리문제는 일반적으로 취득하는 자산

에 따라 달라지게 되어 있는데⁵⁸⁾, 정부회계에서도 이를 자산별로 달리하는 것이 필요한지의 여부이다.

미국 지방정부의 사례⁵⁹⁾

- 이자비용의 자산화 가능 자산: 회계실체 자신이 사용하는 자산으로서 직접 혹은 제3자가 건설·제작한 자산, 판매 혹은 임대용으로 건설·제작된 자산(예: 선박 혹은 건물 등 부동산).
- 이자비용을 자산화하는 것이 부적합한 자산: 정부활동을 위해 취득한 자산(이때 이자비용은 정부활동보고서에 별도의 항목으로 계상됨), 기업의 수익활동을 위해 사용되고 있거나 곧 사용예정인 자산, 수익활동 중단기간중인 자산, 사용용도가 제한된 기부금이나 보조금을 통해서 취득한 자산

먼저 연불조건에 의한 자산의 범위와 관련하여, 이 경우 계약시 전체를 취득한 것으로 함과 동시에 부채로 계상하고 매년 대금 지급시 변제액만큼 미지급금을 차감하는 형식이 바람직할 것으로 판단된다. 그 이유는 첫째, 연불계약의 경우 완납 전에도 소유권이 이전되는 것이 일반적이기 때문에 취득한 공유재산에 대하여 완전변제가 이루어지기 전에도 실제로 당해 자치단체의 소유 자산으로 볼 수 있다. 둘째, 이러한 측면에서 장래 자치단체에 귀속될 공유재산의 관리가 필요하고 또 관리시 공유재산의 분할관리하

58) 『기업회계기준서 제7호』에서는 금융비용을 기간비용으로 인식함을 원칙으로 하되 자산화하는 것을 허용하고 있다. 또한 자산화대상에 포함되는 범위를 재고자산, 유형자산, 무형자산, 투자자산으로 한정하고, 이 경우에도 제조·매입·건설·개발이 개시된 날로부터 의도된 용도로 사용하거나 판매할 수 있는 상태가 될 때까지 1년 이상의 기간이 소요될 경우에 한하고 있다.

59) GASB, Capital Asset Guide-Effective September 1, 2001.

기가 현실적으로 곤란한 측면이 있기 때문이다.

또 장기연불에 의해 취득한 자산의 원가를 역사적 원가에 의할지 또는 현재가치에 의해 평가할지의 문제가 남게된다. 역사적 원가에 의할 경우 회계관리가 간편하여 실무공무원의 접근이 용이한 반면 현재가치가 과소 및 과대평가될 개연성이 있다. 반면에 현재가치에 의해 평가할 경우 연불로 취득하는 자산에 대하여 정확한 평가가 가능하겠지만 산정과정 및 회계처리가 복잡해질 수 있는 문제가 남게 된다. 이러한 문제와 관련하여 평가를 보다 정확히 하되 지방자치단체에서는 연불에 의한 거래가 민간기업에 비해 상대적으로 빈번하지 않으므로 중요성의 원칙에 비추어 볼 때 회계처리 및 회계과정을 보다 단순화하는 것이 필요할 것으로 판단된다. 따라서 연불거래로 취득한 자산을 현재가치로 평가하고 현재가치할인차금의 상각은 정액법을 채택하는 것이 현실 적용가능성을 제고하는 방법으로 판단된다.

둘째, 자산취득에 소요된 이자비용과 관련하여, 금융비용을 자산화하는 목적은 수익과 비용을 기간별로 적절하게 대응시키기 위해서 이기 때문에 기업회계나 미국의 지방정부회계와 같이 자산별로 처리하는 것이 보다 정확한 성과측정이 가능하다는 장점이 있을 수 있다. 그러나 이렇게할 경우 회계과정이 대단히 복잡해질 수 있으며, 자산의 취득원가에는 자산의 구입가격뿐만 아니라 자산이 본래 의도한 용도에 사용될 수 있도록 하기 위해 지출된 모든 비용을 포함하는 것이 바람직하다는 측면에서 자산을 취득하는 과정에서 소요된 금융비용도 취득가액으로 분류하는 것이 필요할 것으로 판단된다. 다만 이미 사용중인 자산에 대한 금융비용은 기간비용으로 처리하는 것이 필요하다.

2) 기부채납

기부채납의 경우 기부채납을 받을 때까지는 당해 자치단체의 자산으로 볼 수 없기 때문에 회계처리의 대상이 될 수 없다. 이에 대하여 기부채납을 조건으로 당해 공유재산을 무상사용토록 하는 것이 일반적이기 때문에 그 기간동안에는 무상으로 사용케 하는 의무가 발생한다는 점과 또 한편에서는 징수하여야 할 사용료를 징수하지 않는다는 점에서 사용료의 희생이 발생하고 있다⁶⁰⁾는 점을 근거로 부채 또는 수익의 희생을 회계처리해야 한다는 주장이 있을 수 있다.

그러나 원칙적으로 수익과 채무에 대한 기회비용은 회계처리의 대상이 아니라는 점에서 기부채납을 회계처리의 대상에서 제외하는 것이 합리적일 것으로 판단된다. 다만 기부채납 대상자산은 일정기간이 경과하면 당해 자치단체의 자산으로 유입될 것이 확실하다는 점에서 이 자산을 관리해야 하는 문제가 발생한다. 이러한 문제는 비망기록, 부속명세서 등 내부통제장치로서 관리하는 것이 필요할 것으로 인식된다.

3) 무상귀속

무상귀속은 자산이 해당 자치단체에 무상으로 귀속되는 것이지만 일반적으로 사업시행자에게 종래의 공공시설이 무상으로 귀속된다는 점에서 엄밀하게 무상이라고 할 수 없다. 일례로 국토의계획및이용에관한법률 제65조에서는 개발행위허가를 받은 자가 행정청인 경우 개발행위허가를 받은 자가 새로이 공공시설을 설치하거나 기존의 공공시설에 대체되는 공공시설을 설치한 때에는 국유재산법 및 지방재정법의 규정에도 불구하고 새로이 설치된

60) 현행 회계에서는 기부채납으로 사용료가 희생되는 것으로 인식하고 있으며 이 경우 부지는 공시지가, 건물은 감정평가액을 기초로 산정하고 있음.

공공시설은 그 시설을 관리할 관리청에 무상으로 귀속되고, 종래의 공공시설은 개발행위허가를 받은 자에게 무상으로 귀속되는 것으로 하고 있다.

반면에 개발행위허가를 받은 자가 행정청이 아닌 경우 개발행위허가를 받은 자가 새로이 설치한 공공시설은 그 시설을 관리할 관리청에 무상으로 귀속되고, 개발행위로 인하여 용도가 폐지되는 공공시설은 국유재산법 및 지방재정법의 규정에도 불구하고 새로이 설치한 공공시설의 설치비용에 상당하는 범위 안에서 개발행위허가를 받은 자에게 무상으로 양도할 수 있다고 규정하고 있다.⁶¹⁾

따라서 사업시행자가 행정청인지 또는 행정청이 아닌지에 따라 사업시행자에게 귀속되는 자산의 가치에서 차이가 발생할 수 있다. 그러므로 회계적인 관점에서는 사업시행자가 행정청인 경우와 행정청이 아닌 경우로 구분하여 회계처리할 필요가 있다.

가) 사업시행자가 행정청인 경우

사업시행자가 행정청인 경우에는 사업시행자에게 귀속되는 자산과 이양 받는 자산의 가치와 차이가 있을 수 있다. 이때 차이를 인식하는 방법은 귀속자산을 기준을 하는 방법과 제공한 자산을 기준으로 하는 방법으로 구분할 수 있다. 전자의 경우 무상귀속으로 얻는 자산의 공정가치와 희생되는 자산의 장부가액간의 차이를 손익으로 계상하게 된다. 반면에 후자의 경우는 제공되는 자산의 장부가액과 공정가액간의 차이를 손익으로 계상하게 된다.

61) 무상귀속과 관련된 법률로는 국토의계획및이용에관한법률 제65조 외에 동법 제99조, 택지개발촉진법 제25조, 산업입지및개발에관한법률 제26조제1항, 도시개발법 제65조, 지역균형개발및지방중소기업육성에관한법률 제20조 등이 있다.

결과적으로 귀속자산을 기준으로 할 경우 재정상태보고서상의 자산가치를 보다 정확히 평가할 수 있는 반면 후자의 경우는 역사적 원가주의에 보다 충실한 방법이라고 할 수 있다.

자산의 가치는 이를 획득하기 위해 지불 또는 교환되는 자산의 가치에 의해서 평가되는 것이 일반적이라고 볼 때 무상귀속되는 자산의 가치는 제공되는 자산의 가치를 기준으로 평가하는 것이 바람직하다고 판단된다. 이러한 방법은 우리 나라의 기업회계기준에서도 동일하게 적용되고 있다.⁶²⁾

나) 사업시행자가 행정청이 아닌 경우

사업시행자가 행정청이 아닌 경우에는 공공시설의 설치비용에 상당하는 범위 내에서 무상으로 양도하기 때문에 교환되는 자산가액간의 차이가 발생하지 않게 된다. 따라서 장부가액을 기초로 회계처리하게 된다. 그러나 교환되는 자산의 취득원가를 제공되는 자산의 가치를 중심으로 측정할 경우 사업시행자가 행정청인 경우와 차이가 없게 된다.

4) 교환

교환의 경우도 동종의 자산간 교환인지 또는 이종자산간 교환인지에 따라 회계처리를 달리할 필요가 있다. 이중 동종의 교환이라면 자산을 맞바꾸는 행위이기 때문에 장부가액으로 계상한다. 그러나 예외적으로 한쪽의 가격이 다른 쪽의 가격의 4분의 3이상이면 교환할 수 있기 때문에⁶³⁾ 교환되는

62) 다른 종류의 자산과의 교환으로 유형자산을 취득하는 경우 유형자산의 취득원가는 교환을 위하여 제공한 자산의 공정가액으로 측정하며, 교환으로 제공한 자산의 공정가액이 불확실한 경우에는 교환으로 취득한 자산의 공정가액을 취득원가로 할 수 있다. 기업회계기준서 제5호 유형자산.

63) 행정자치부, 2003 공유재산관리지침.

자산간의 장부가액에서 차이가 발생할 수 있다. 이 경우 얻는 자산과 희생되는 자산간의 장부가액간 차이를 손익으로 계상한다.

반면에 이종자산간 교환일 경우에는 앞에서 기술한 무상귀속과 동일하게 제공되는 자산의 공정가치를 취득원가로 할 필요가 있다.

미국 지방정부의 회계기준

- 동종자산간의 교환: 장부가액 적용
- 이종자산간의 교환: 공정가액 적용

미국 지방정부의 회계기준에서는, 동종자산간의 교환시에는 교환에 따른 거래손익을 인식하지 않으며, 이때 교환으로 받은 자산의 취득원가는 교환으로 제공한 자산의 장부가액으로 하고 자산의 교환 외에 거래조건의 일부로 현금의 수수가 포함되는 경우, 교환으로 받은 자산의 취득원가는 제공한 자산의 장부가액과 현금지급액을 합한 금액으로 하고 있다. 반면 이종자산간의 교환시에는 교환에 따른 거래손익을 인식하는 것을 원칙으로 이때 교환으로 받은 자산의 취득원가는 교환을 위하여 제공한 자산의 공정가액을 기준으로 하여 측정하고, 자산의 교환 외에 거래조건의 일부로 현금의 수수가 포함되는 경우, 현금수수액을 반영하여 자산의 취득원가를 결정하고 있다. 즉, 현금지급시 가산하여 취득원가를 계산하고 현금수령시 차감하여 취득원가를 계산하게 된다.

우리 나라의 경우 자산재평가를 인정하지 않고 있기 때문에 교환시점에서 보유자산의 공정가액을 평가하는 것은 재정상태보고서의 산출정보 정확성에 기여한다는 측면에서 필요할 것으로 판단된다.

5) 시효취득 및 시효중단

자산의 취득시효는 공고기간 동안에는 소유권 이전이 발생할 수 없으므로 회계처리가 불필요하며, 소유권이 법률적으로 완전히 이전됨이 결정된 시점부터 자산의 변동이 발생하는 특징이 있다. 따라서 시효취득의 경우는 소유권의 이전이 결정된 시점에서 회계처리가 이루어지게 된다. 이 경우 시효취득은 예산외의 거래로서 자산의 증가가 이루어졌기 때문에 대응과목으로 이전수익⁶⁴⁾과목으로 처리한다.

반면 시효중단의 경우, 시효중단이 발생하기 위해서는 당해 자산에 대한 대장을 자치단체가 관리·인지해야 무단 점유 및 사용자에 대한 시효중단 조치를 내릴 수 있게 된다. 당해 자산이 관리대장에 기재되어 있으면 전산 시스템에 입력될 수밖에 없고 이는 자산으로 인식·보고된다고 볼 때 시효중단에 따른 자산의 변동은 발생하지 않게 된다. 따라서, 시효중단으로 인한 별도의 회계처리기준은 필요하지 않을 것으로 판단되며 단지, 이에 따른 변상금 등의 조치를 위한 회계처리가 이루어지게 된다.

6) 변상금

변상금이란 대부 또는 사용·수익허가 등을 받지 아니하고 점유·사용하였을 경우 정당한 대부료의 20%를 가산한 금액을 부과하는 일종의 징벌적 성격을 갖는다. 이러한 변상금은 자산에 대한 점유나 사용·수익의 개시 그 자체가 법률상 아무런 권한 없이 이루어진 경우 정상적인 대부료나 사용료를 징수할 수 없으므로 이를 대신하여 변상금으로 징수한다는 취지에서 설

64) 이전수익이란 지방자치단체내의 회계실체가 개인 또는 단체로부터 금전이나 기타자산을 반대급부를 제공할 의무없이 수취함에 따라 발생하는 수익을 말한다. 지방자치단체회계기준시안 제 53조.

정된 제도라고 할 수 있다. 또 변상금은 자산의 시효중단시에 발생하며, 징벌적 의미의 징수가 이루어지므로 세외수입의 구성요소로 간주할 수 있다.

이러한 변상금은 징벌적 성격의 부과징수이므로 세외수입으로 회계처리한다. 다만, 어떤 세외수입으로 인식할 것인가가 문제인데, 2가지 대안을 상정할 수 있다. 첫째, 변상금은 정상적인 대부료나 사용료를 징수할 수 없었던 현실적 이유에서 출발하므로 경상세외수입에 포함시킨다. 둘째, 변상금은 비경상적이고 비규칙적으로 발생하는 수익이므로 임시세외수입에 포함시킨다. 이러한 대안중 변상금의 발생원인 측면에서는 경상적 세외수입의 성격이 있으나 실제 운용과정에서는 비경상적인 특징이 있으므로 임시적 세외수입에 포함하는 것이 바람직할 것으로 판단된다.

나. 자산의 운용과정

1) 사용·수익허가 및 대부

자산을 사용·수익허가 및 대부를 할 경우 행정재산에 대해서는 점용료를 부과하며 잡종재산에 대해서는 대부료를 부과하고 있다. 따라서 공유재산의 사용·수익허가나 대부는 지방자치단체의 소유권이나 자산의 증감에는 변동이 없이 일정한 요율 산출방법에 따라 점용료 및 대부료를 징수하는 것이 일반적이라고 할 수 있다. 이 경우에는 당해 자치단체의 자산에는 변동이 발생하지 않는다는 점에서 자산에 대한 회계처리는 불필요하게 된다. 다만 사용·수익허가 및 대부자산을 관리할 필요가 있다는 점에서 부속명세서에 필요할 것으로 판단된다. 그리고 사용·수익 및 허가를 통해 발생하는 점용료와 대부료를 경상적 세외수익 또는 자산임대료, 사용료 수익으로 처리하는 것이 필요할 것으로 판단된다.

2) 용도폐지

자산의 용도폐지는 관리청이 행정목적에 사용하지 않거나 보존의 필요성이 없을 때 잡종재산으로 편입시키는 것으로 지방자치단체의 자산의 증감 변동사항을 가져오는 것은 아니라는 점에서 별도의 회계처리는 필요하지 않다. 다만 이 경우에도 용도폐지된 자산을 관리할 필요가 있다는 점에서 부속명세서는 필요할 것으로 판단된다.

3) 관리환

관리환은 관리청 상호간에 소관 자산을 이관하는 것으로서, 현행 지방재정법 제81조에서는 “지방자치단체의 각 회계중 1회계에 속하는 자산을 다른 회계의 자산으로 이관할 때에는 이를 유상으로 하여야 한다.” 라고 규정하고 있다.

따라서 관리환의 종류는 일방관리환과 상호관리환, 무상관리환과 유상관리환으로 구분할 수 있다. 이중 일방관리환은 재산관리청간 협의에 의해서 유상 또는 무상으로 자산의 처분 또는 취득행위만 이루어지는 경우이며, 상호관리환은 자산의 처분과 취득행위가 동시에 이루어지는 경우를 의미한다. 한편 무상관리환은 도로, 하천, 항만, 공유수면 기타 공공용으로 사용하기 위하여 필요하거나, 관리청간에 무상으로 관리환을 하기로 합의한 경우(국유재산법제23조 단서조항)로 여기서 기타공공용으로 사용이란 어떤 특정인이나 특정단체등이 특수한 목적을 위한 것이 아니라 일반대중들이 직접 자유로이 사용 또는 이용할 수 있는 것을 말한다. 반면에 유상관리환은 상이한 회계간에 자산을 이관하는 경우(국유재산법제23조)를 의미한다.

결과적으로 관리환은 무상과 유상으로 할 수 있으며, 이 경우 유상의 경우는 교환에 준하여 회계처리할 수 있다. 그러나 무상의 경우는 별도의 회

계처리 기준이 필요할 것으로 판단된다. 이에 대한 대안으로는 다음과 같은 경우를 상정할 수 있다. 첫째, 무상으로 이루어진다는 점에서 수익과 비용으로 인식. 둘째, 대부분이 자치단체의 의사와 무관하게 이루어진다는 점에서 순자산조정. 셋째, 당해 자치단체의 의사결정에 의해 이루어지는 경우는 수익과 비용, 법령개폐 등 자치단체의 의사와 관계없이 이루어지는 경우에는 순자산조정

관리환이 자치단체의 의사결정과 무관하게 이루어지는 경우 이를 수익과 비용으로 처리할 경우 운영보고서의 왜곡을 초래할 수 있다. 그러나 현행 지방재정법 제81조의 단서조항중 “공공용 또는 공용에 사용하기 위하여 이관하는 경우에는 당해 지방자치단체 공유재산심의회의 심의를 거쳐 이를 무상으로 할 수 있다”라고 규정하고 있는 것으로 미루어 무상으로 이관하는 경우에도 자치단체의 의사와 전혀 관계없이 이루어지는 것은 아닌 것으로 보인다. 따라서 정부자산의 관리책임 그리고 유상으로 처리되는 경우와 회계일치 등을 고려할 때 수익과 비용으로 처리하는 것이 필요할 것으로 판단된다.

4) 자산의 신탁

우리 나라에서 공유재산의 신탁제도가 도입된지 4년이 경과하였지만 실제 신탁을 실시한 자치단체가 전무한 실정이나 본 제도를 현행법에서 허용하고 있다는 점에서 앞으로 이용가능성이 큰 제도라고 할 수 있다. 이러한 신탁대상 자산의 회계처리를 위하여 우리 나라의 신탁방법을 살펴보면, 신탁방법에는 토지신탁, 관리신탁, 처분신탁 등이 있다. 이 중 토지신탁은 나대지, 저밀도이용 토지, 공공청사 이전부지 등을 대상으로 오피스, 오피스텔, 아파트 등으로 개발하여 분양하거나 임대하는 신탁방식을 의미하고, 관리신탁은 임대관리나 시설관리를 신탁하는 것이며 처분신탁은 신탁사의 정

보망을 활용하여 매각하는 방식을 의미한다. 따라서 지방자치단체의 자산신탁이라고 할 경우 첫째, 매각, 둘째 임대, 셋째, 관리 등 세 가지 방식으로 구분될 수 있다.

이중 처분신탁의 경우는 투자자산 또는 매각용 자산으로 구분할 수 있다. 이 경우 투자자산은 지방자치단체가 투자 또는 권리행사 등을 목적으로 보유하는 자산(지방자치단체회계기준 시산 제30조)으로 해석되며 반면에 매각용자산으로 할 경우에는 지방자치단체가 판매를 목적으로 보유하고 있는 자산으로 해석될 수 있다.

이와 관련하여 현행 신탁제도를 살펴보면, 우리 나라의 자산신탁 제도는 신탁회사에 명의만을 주고 실제 매각에는 지방자치단체의 허가가 있어야 한다는 점에서 당해 자치단체가 실제적인 소유권을 여전히 보유하고 있다. 또는 신탁시점에서 당해 자산을 어느 목적에 사용하고자 하는 의도가 명확히 드러나지 않을 수 있다(즉 투자의 의도가 나타나지 않는다)는 점에서 처분신탁의 경우는 매각용자산으로 분류하는 것이 필요할 것으로 판단된다.

그리고 임대신탁과 관리신탁은 아직 명의를 지방자치단체에 있다는 점에서 별도의 회계처리의 대상에서 아닌 것으로 분류하는 것이 바람직할 것으로 판단된다.

그리고 신탁으로 발생한 수익은 경상세외수익 중 사업수익에 해당하고 신탁회사에 지급하는 보수는 수익에서 차감하는 것이 회계처리를 보다 간명하게 할 수 있을 것으로 판단된다.

이러한 자산신탁에 대하여 신탁과정별 회계처리과정은 다음과 같다. 첫째, 신탁개시 시점에서는 유형자산을 매각용자산으로 계정 대체한다(처분신탁의 경우). 둘째, 신탁진행 시점에서는 발생하는 수익과 비용은 부동산신탁회사 회계처리기준을 준용한다. 즉 완성건물 또는 완성토지의 분양수입중

지방자치단체분은 잔금청산일, 소유권이전 등기일, 사용가능일중 빠른날에 수익으로 인식하고, 미완성건물 또는 미완성토지의 분양수입은 공사준공 이후에 완성건물·완성토지와 같은 방법으로 수익으로 인식한다. 셋째, 신탁 종료 시점 또는 신탁계약 해제 시점에서는 신탁사무의 최종계산을 통해 청산손익을 인식하고, 신탁되었던 공유재산은 유형자산으로 계정 대체한다.

다. 자산의 처분과정

1) 매각

다른 처분과정과는 달리 자산의 매각은 매각대금이 유입된다는 특징이 있다. 따라서 매각시 자산매각대를 수익으로 처리하며 이 경우 장부가액과 매각대와의 차액을 자산처분손익으로 인식한다.

2) 현물출자

현물출자는 지방자치단체가 지방공기업등 자치단체 출자기업체의 자본을 충당하게 하기 위하여 금전대신에 공유재산을 출자하는 것을 의미한다. 따라서 이러한 현물출자에 대한 회계처리는 현물출자로 인하여 취득한 주식의 공정가치(발행조건에 의한 가액)보다는 현물출자한 자산의 장부가액과 공정가액간의 차액을 처분손익으로 인식하는 것이 바람직할 것으로 판단된다.

3) 대물변제

대물변제는 변제와 동일한 효력을 가진다는 점에서 애초의 부채감소와 공유재산의 감소를 동시에 계상하여 처리할 수 있다. 다만 감소되는 장부가액과 변제되는 부채와의 차이는 자산의 처분손익을 인식한다.

4) 해체(폐기)

자산의 폐기란 관련 법령이나 일정한 기준에 의해 사용하거나 점유하지 못하도록 해체하거나 없애는 행위를 의미한다. 이러한 폐기는 그동안 소유하고 있던 자산을 없애는 것이기 때문에 그 만큼의 자산이 감소하는 것으로 인식할 수 있다. 폐기 후 자산을 매도할 경우 매도로 인한 순손익은 매도수익에서 자산의 순장부가액을 차감해서 계산하며 당해자산을 완전히 상각하였지만 잔존가치를 가지고 있는 경우, 당해 자산의 매도로 인한 수익에서 잔존가치를 차감한 후에 순손익을 계산한다.

다만 폐기에 소요되는 비용의 처리문제는 우리 나라의 지방재정 실무상 자체수입으로 비용을 대신하는 경우 위법으로 처리하는 경우가 있기 때문에, 이 경우에는 비용을 별도로 계상하는 것이 필요할 것으로 판단된다.⁶⁵⁾

5) 양여

양여란 무상으로 당해 지방자치단체 이외의 자⁶⁶⁾에게 자산의 소유권을 이전하는 제도이다. 이러한 양여는 일반적으로 무상으로 이루어지는 반면 일정한 조건을 부가하는 경우도 있다. 즉 현행 지방재정 실무에서는 별도의 조건을 이행하지 않을 경우 양여계약을 해지하거나 이를 강제할 수 있도록 하고 있고(지방재정법 시행령 제85조 제2항), 또 양여된 잡종재산은 지방자치단체가 직접 공용 또는 공공용으로 사용하기 위하여 환수할 수 있도록 제도적 장치를 마련하고 있는 특징이 있다.

현행 자산관리실무에서는 양여요건의 충족 및 양여가능 여부가 중요한

65) 현행 지방재정실무에서는 위탁비용과 사용료의 상계처리를 법적근거가 없다는 이유에서 불가하고 있음(행정자치부, 2003 공유재산관리지침).

66) 잡종재산의 경우 지방자치단체에게도 양여를 할 수 있는데 이 경우 시·도에서 시·군·구로는 가능하지만 그 반대의 경우는 금지하고 있음.

쟁점이 되나, 회계적 관점에서는 양여요건을 충족하고 실제 양여가 이루어져야 회계적 사건으로서 인식대상이 된다. 동일한 이유에서 행정·보존재산, 잡종재산의 구분은 양여의 조건 및 해지의 사유 등에서 차이가 발생할 뿐, 회계적 관점에서 유의한 차이는 없다고 판단된다.

이 경우 양여되는 자산의 성격을 무엇으로 인식해야 하는지의 문제가 남게 되는데, 일반적으로 양여는 특정 행정기능 및 기관을 지원하기 위한 것이라는 점에서 비용으로 인식하는 것이 필요할 것으로 판단된다. 그러나 일부의 경우 양수자가 양여시 다른 시설을 제공할 수 있는 바(지방재정법 제84조, 동 시행령 제102조), 이 경우에는 교환에 준하여 회계처리 할 수 있다.

반면에 양여계약을 해지하는 경우, 상대방에게 발생한 손해를 보상해야 하는데, 보상의무가 확정된 시점에서도 비용이 발생하는 것으로 인식할 필요가 있다.

제6장 요약 및 정책건의

제1절 요약

우리 나라는 그 동안 현금주의 방식으로 운영되어 오던 예산회계를 발생주의에 의한 복식부기시스템으로 전환하기 위하여 1999년에 시작하여 1차로 기본골격에 대한 연구가 진행되었고 현재는 시험적용을 실시하고 있다. 그러나 아직 우리 나라의 복식부기 도입과정에서는 이러한 자산의 분류와 관리에 대한 구체적인 연구가 미비한 상황에 있다고 할 수 있다. 그러므로 본 연구는 복식부기 도입을 전제로 지방자치단체가 관리하는 공유재산, 물품, 채권 등 자산적 가치가 있는 자산의 분류기준을 설정하고, 각 자산의 변동과정에서 부채, 수익, 비용의 개념이 포함된 관리방안을 마련하여 복식부기회계 시스템과 연계를 할 수 있도록 하는데 그 목적이 있다.

본 연구에서는 2장에서 자산에 대한 일반이론, 제3장에서 우리 나라의 자산분류 및 관리현황 등을 살펴본 결과 다음과 같은 문제가 발견되었다.

- (1) 현행 법체계에서는 회계처리에 대한 일반화된 기준이 존재하지 않으며, 지방자치단체의 자산은 지방재정법 단일의 법률에 의하여 규정하고 있는 관계로 모든 자산을 포괄하고 있지 못하다. 그 결과 자산분류를 위한 특정한 기준을 발견하기 어렵고 또 일부 분류된 경우에도 자산으로 분류될 수 있는 항목들이 제외되어 있다.
- (2) 지방재정법 제64조에는 현금및유가증권을 규정하고 있으나 공유재산에도 유가증권이 포함되어 있어, 제64조의 유가증권과 제72조의

유가증권이 동일한 명칭하에 규정되어 있는 관계로 양자가 명확히 구별이 안되고 있다. 물품의 경우는 크게 자산성을 기준으로 비품과 소모품으로 구분된다. 그러나 현행의 물품의 자산성 판단기준은 취득단가 10만원 이상 그리고 내용연수 1년이상으로 하고 있는데 본 기준이 설정된 것은 1988년으로 현시점에서 자산성의 판단기준으로는 지나치게 낮은 금액으로 설정되어 있다고 볼 수 있다. 공유재산의 분류범위에는 주식, 출자로 인한 권리, 사채 등을 유가증권으로 분류하고 있다. 그러나 유가증권은 자금운용을 목적으로 소유하는 것이 일반적이며, 또 시장성이 있어야 하지만 현행 공유재산의 유가증권은 자금운용을 목적으로 보유하고 있는 경우는 대단히 적고 또 공사 및 공단의 출자금과 같이 시장성이 없는 경우도 포함되어 있어 일반적인 시각에서 유가증권으로 이해하기 곤란한 경우가 포함되어 있다.

- (3) 지방재정법(법 제105조 1항)에 의하면 지방자치단체의 채권은 채권의 정의와 관리에 대하여 기술하고 있으나, 구체적으로 채권의 분류를 제시하고 있지 않다. 따라서 지방자치단체의 채권에는 어떤 종류가 있는지 명확히 확인하기가 곤란한 상황에 있다. 현행 지방재정법상의 채권은 금전의 지급을 목적으로 하는 지방자치단체의 권리로 규정하고 있어 금전 이외의 재화와 서비스를 급부의 목적으로 하는 채권은 제외되고 있다. 따라서 급부의 목적이 재화나 서비스인 선급금, 선급비용 등은 제외되게 된다. 그러나 선급금이나 선급비용도 재화나 서비스의 급부이전단계에서 미리 지불한다는 측면에서는 채권으로 분류될 수 있는 성격을 갖고 있다.

- (4) 자산의 취득이나 처분시 현금의 유입·유출로 발생하는 자산의 취득이나 처분의 회계처리는 가능하나, 자산의 교환이나 기부 등은 현금의 유입·유출이 발생하지 않아 회계처리가 불가능하여 실태 파악의 어려움이 발견된다. 뿐만 아니라 공유재산은 각 실·과·소별 재산관리관이 분산하여 관리하고 있다. 이러한 관리조직의 문제로 인해 유사한 기능을 수행하는 전체 자산의 규모 및 수량 파악이 곤란하며 부서별 유기적인 협조가 미흡하게 이루어지는 현상이 발생할 수 있다.

이러한 현행 제도의 문제점에 대하여 복식부기도입의 목적, 지방자치단체 회계의 원칙, 정부회계 및 정부자산이 갖고 있는 한계 및 특성 등의 제약요인 하에서 본 연구는 자산의 분류 및 관리체계 그리고 자산변동에 따른 회계처리 방안 등을 모색하고 있다

제2절 정책건의

1. 현금 및 유가증권의 분류

현행 지방재정법상의 현금 및 유가증권은 대체로 현금및현금등가물로 처리될 수 있다. 다만 현금및현금등가물로 처리한다고 할 때 세입세출외현금, 일시보관유가증권에 대하여 논란의 여지가 있다. 그 이유는 일시보관하고 있는 자산이라는 점에서 당해 자치단체에 실질적인 소유권을 갖고 있지 않기 때문에 자산으로 인식하기 어렵다는 시각으로 일본의 회계기준이 대표적인 예라고 볼 수 있다. 반면에 일시보관하고 있기는 하지만 현금자산이 유

입된다는 측면을 강조하여 자산으로 인식해야 한다는 시각으로 우리 나라 지방자치단체 회계기준시안이 대표적인 예이다. 이러한 논점과 관련하여, 세입세출외현금의 경우 자치단체가 소유권 없이 계약상, 법률상 원인으로 인해 일시적으로 보유하고 있는 것이기는 하지만 일단 현금유입이 발생하였다는 점에서 자산으로 인식할 필요가 있다. 뿐만 아니라 지방자치단체의 입장에서는 일단 유입된 현금을 관리할 필요가 있다는 점에서 자산으로 인식하는 것이 필요할 것으로 판단된다. 다만 이 현금은 당해 자치단체의 현금이 아니라 는 점에서 동시에 부채로 계상해야 하며, 또 세입세출외현금은 여타의 현금 과 성격이 다른 자산이므로 별도의 자산으로 관리할 필요성은 있다.

2. 물품의 분류

먼저 물품중 비품과 소모품의 기준은 어느 면에서는 정책적이면서도 실무적으로 판단해야 하는 문제로서 현행 분류기준은 대체로 내용연수와 취득가액을 기준으로 하고 있다. 이 경우 내용연수 1년, 취득가액 10만원 등으로 규정하고 있어 지나치게 많은 물품이 자산으로 분류될 수 있는 개연성이 있다. 이러한 상황은 외국과의 비교에서도 나타나고 있다. 이러한 규정이 처음 만들어진 상황(1988년)에서는 이를 자산으로 판단할 수 있을 지라도 현 상황에서는 물가상승률을 고려하여 좀더 완화하는 것도 필요할 것으로 판단된다. 뿐만 아니라 대부분의 물품은 지방재정법에 의해 관리를 엄격히 하고 있으며 처분가능성(현금화 가능성)도 제한되어 있다는 점에서 비품의 경우 그 범위를 지나치게 보수적으로 제한할 필요는 적은 것으로 판단된다. 그리고 최근 물품의 판단기준도 10만원에서 30만원으로 상향조정 되는 추

세에 있으며, 법인세법의 경우도 취득가액이 거래단위별로 100만원 이하인 자산에 대해서는 소모품으로 처리할 수 있도록 하고 있다는 점에서 최근의 추세를 반영하는 것이 필요할 것으로 판단된다.

한편 물품의 분류와 관련해서는 현행 지방재정법상의 물품을 복식부기시스템에서는 집기비품, 차량운반구, 기계장치, 재고자산 등으로 구분할 수 있다. 다시 말해 현행 물품은 재고자산 중 일부와 유형자산 중 동산의 일부(기계장치, 차량운반구, 집기비품)가 이에 해당되어, 복식부기시스템의 분류와 일치하지 않고 있다. 이러한 현행 물품을 복식부기시스템과 연계하기 위해서는 물품의 범위내에 혼재하여 있는 비품, 차량운반구, 기계장치, 재고자산 등을 분류할 수 있어야 한다.

그러나 이러한 네가지 회계과목으로 분류할 경우 일부 물품이 제외될 여지도 있을 수 있다. 일례로 공구, 기구 등은 위의 3가지 회계과목 어디에도 포함시키기 어려운 물품중의 하나라고 볼 수 있다. 이렇게 물품을 회계과목으로 분류할 경우 제외되는 물품이 최소화되도록 하기 위해서는 일부 회계과목의 범위를 포괄적으로 개념 정의할 필요가 있다. 물품관련 회계과목중 이러한 인식범위의 재설정 과목은 비품과 기계장치가 있을 수 있다.

3. 공유재산

현행 공유재산은 회계적으로는 고정자산중 토지, 건물, 구축물, 기계장치, 유가증권, 무형재산 등으로 구분될 수 있다. 공유재산의 분류시에는 첫째, 유가증권의 경우 분류기준이 단순하여 유가증권의 보유목적이 무엇인지에 대한 적절한 정보의 산출이 곤란하게 된다. 뿐만 아니라 공사 및 공단의

출자금과 같이 시장성이 없는 경우도 유가증권에 포함되어 있는 문제가 있다. 둘째, 회계상 토지는 하나의 과목으로 구분되어 있지만 토지의 이용이 다변화되어 있는 현재 모든 토지를 동일한 기준에서 분류 및 평가하는 것은 전체 정보의 왜곡을 초래할 수 있다.

이중 주식과 채권은 회계연도 종료일을 기준으로 하여 1년 이내의 단기 처분목적일 경우 유가증권으로 그리고 회계연도 종료일을 기준으로 하여 1년 이후의 장기보유목적인 유가증권을 투자유가증권의 계정과목으로 분류할 수 있다. 다만 지방자치단체가 일반회계를 통해 취득한 지방공사와 지방공단에 대한 출자금은 본질적으로 장기보유를 목적으로 하는 투자자산의 성격이므로 유가증권에 포함되기보다는 투자유가증권에 포함되어야 할 것으로 판단된다.

토지의 경우는 지목을 기준으로 하는 것이 합리적일 것으로 판단되며 그 이유는 다음과 같다. 첫째, 현 제도의 활용 및 호환, 둘째, 일반적 분류 체계 이용, 셋째, 토지자산인식의 용이

4. 채권

현행 지방재정법에서는 채권을 자산의 분류중 하나로 규정하고 있으나 일반적으로 발생주의회계에서는 채권이 하나의 분류기준으로 이용되기 보다는 채권적 성격을 갖고 있는 자산들이 각 자산유형에 분산 관리되게 된다. 일례로 채권의 일종인 융자금의 경우 회수기간이 1년 이내인 경우는 유동자산에 그리고 회수기간이 1년 이상인 경우는 투자자산으로 분류된다. 현행 지방재정법, 중앙정부의 채권분류, 지방자치단체의 실제적인 채권관리현

황, 발생주의회계 개념 등을 종합적으로 고려할 때 채권의 분류는 그 목적 및 성격을 기준으로 크게 미수금, 융자금, 대여금 등 3가지 유형으로 분류할 수 있다.

이 외에도 현행 지방재정법에서 채권으로 분류하지 않고 있는 채권(적용 제외채권)도 발생주의회계에 기초하여 분류방안을 모색할 필요가 있다. 이러한 채권에 대해서 채권의 기본개념에 입각하여 분류하면 다음과 같다. 첫째, 투자채권은 자치단체가 투자를 목적으로 보유하고 있는 증권형태의 채권으로 회계적으로는 투자유가증권으로 분류된다. 둘째, 금융채권은 지방자치단체의 금고 및 기타 금융기관에 예치한 재원으로 회계적으로는 현금및현금등가물로 분류된다. 셋째, 지방세채권은 지방세 및 가산금 등으로 아직 징수하지 못한 경우 미수세금으로 분류된다. 넷째, 기부금채권은 국고보조금 및 기부금 미수액으로 미수보조금으로 분류된다. 다섯째, 과태료채권의 경우는 과태료 등 징벌적 세외수입으로 미수금으로 분류된다. 여섯째, 자치단체내 채권은 자치단체간 내부거래에 의한 금전의 수수에 따른 채권으로 융자금으로 분류된다. 일곱째 마지막으로 외국인 채권의 경우는 외국인을 채무자로 하는 채권으로 이 채권이 지방세일 경우는 미수세금 그리고 세외수입일 경우에는 미수금 등으로 구분될 수 있다.

5. 관리체계의 개선방안

자산의 관리체계를 개선함에 있어 사전에 고려해야 하는 사항으로는 회계적 측면과 자산의 이용적 측면의 상대성이라고 할 수 있다. 이중 자산은 본래의 기능을 수행하는데(즉 이용적 측면) 보다 적합하게 설계되어야 하며

그 바탕 하에서 회계적 측면이 강조되어야 할 것으로 판단된다. 이러한 인식에서 관리체계를 개선하기 위해서는 다음과 같이 개선할 필요가 있다. 첫째, 사업행정부서와 사업부서에서 동일한 번호가 부여된 각기 3통의 지출결의서와 검수보고서를 작성한다. 둘째, 이중 1통은 현재와 같이 각 부서에서 보관하고 나머지를 자산관리부서에 제출한다. 셋째, 자산관리부서에서는 이중 각 1통을 총괄자산관리관에게 제출토록 함으로서 각 부서간의 연계가 가능해 질 수 있다.

6. 자산관리과정별 회계처리 방안

자산의 관리과정은 매입, 사용, 처분 등으로 구분할 수 있으며, 각 과정별로 자산의 변동시 자산, 부채, 수익, 비용의 개념이 포함된 회계처리 방안을 모색할 필요가 있다. 이 경우 자산의 가치는 역사적 원가에 의해 평가하는 것이 필요하며, 이러한 인식을 기초로 할 경우 자산간의 차이는 이를 획득하기 위해 지불되는 자산의 가치에 의해서 평가되는 것이 일반적이라고 할 수 있다.

7. 법령정비 방안

복식부기도입의 법적 기초를 마련할 필요가 있다는 점에서 복식부기도입과 관련하여 자산을 분류할 경우 법령의 정비가 선행되어야 한다. 이러한 방법에는 기존의 법령을 개정하는 방법과 새로운 법령을 신설하는 방법이

있을 수 있다. 이중 첫 번째 방법은 현행 지방재정법에 복식부기의 근거조항을 신설하고 관련조항을 개정하는 방법이며, 반면에 두 번째 방법은 현행 지방재정법의 관련내용을 분리하여 새로운 법안을 입법화하는 것을 의미한다. 이러한 법적 기초를 형성하는 방법중 첫 번째 방식이 복식부기도입과 관련하여 우선적으로 고려될 필요가 있다. 그 이유는 복식부기의 내용은 행정환경에 따라 가변적인 특징이 있는데 이를 법제화할 경우 환경의 변화때마다 법령을 개정해야 하는 어려움이 발생할 수 있기 때문이다.

【참고문헌】

- 갈렙앤컴퍼니 편역, 『정부회계 혁명』, 한·얼, 1999.
- 강원도 동해교육청, 『물품관리실무편람』, 2002.
- 강인재, “지방정부의 예산과 회계의 연계에 관한 연구”, 『한국행정학보』, 제26권 제4호, 1992.
- 김 현, “지방정부 회계규정”, 『부천시 감사요원 전문교육교재』, 2002.
- 김성주, “지방예산편성제도에 관한 연구”, 건국대 석사학위논문, 1998.
- 김세준, 『회계사전』, 법문출판사, 2002.
- 박우서, 고석찬, 박경원, “국유잡종재산의 관리 및 운용개선방안 연구”, 『국도계획』, 제31권 제5호, 대한국토·도시계획학회, 1996.
- 한국지방행정연구원, 『복식부기 해외벤치마킹』, 복식부기회계제도 컨소시엄, 2001.
- 부천시, 『복식부기회계교육교재』, 2001.
- 부천시, 부천시물품관리조례, 2001.
- 손희준 외, 『지방재정론』, 대영문화사, 2001.
- 유훈, 『재무행정론』, 법문사, 1992.
- 윤성식·권수영, 『정부회계: 예산 원가회계 및 감사』, 법문사, 1999.
- 윤영진, 『새재무행정론』, 대영문화사, 1998.
- 윤영진, 임성일, 원윤희, “발생주의·복식부기회계 하에서의 재정분석모형”, 『한국사회와 행정연구』, 제14권 제1호, 2003.
- 이경섭, 『정부회계와 감사』, 조세통람사, 1997.
- 이병철, “자산의 정의와 분류”, 정부회계학회 연구논문집, 2003.

- 이삼주, “미국 지방정부회계제도의 특징 -GASB Statement34를 중심으로-”, 한국정부회계학회 발표논문, 2002.
- 이상용, “지방재정관리의 평가와 정책과제”, 『한국지방재정논집』, 제7권 제3호, 한국지방재정학회, 2000.
- 이상희, 『지방재정론』, 계명사, 1985.
- 이윤재, 『현대정부 및 비영리회계』, 박영사, 1997.
- 임성일 외, 『성과측정을 위한 지방예산회계제도의 기반정비방안』, 한국지방행정연구원, 2001
- 편호범, 『정부회계론』, 법경출판사, 1992.
- 한국지방행정연구원, 『지방자치단체 복식부기도입을 위한 회계기준 보고서』, 한국지방행정연구원, 2000.
- 한국지방행정연구원·성도회계법인, 『강남구·부천시 복식부기회계제도 시험적용 용역 최종보고서』, 복식부기회계 연구컨소시엄, 2003.
- 행정자치부, 『2003년도 공유재산관리지침』, 2003.
- 행정자치부, 『지방자치단체물품관리지침』, 2002. 1.
- 황국재, “정부회계에 있어서 예산의 회계처리방안,” 복식부기회계제도 워크샵자료, 1999.
- 東京都, 『會計制度 改革の 基本的考え方と 今後の 方向』, 東京都, 2003.
- 自由民主黨 行政改革 推進 本部, 特別會計等の 財務書類 作成 ガイ ドイレ,
(www.jimin.jp/jimin/gyo).
- GASB, *Capital Asset Guide-Effective September 1*, 2001.
- GASB, *Governmental Accounting Standards Series, Statement No. 34*, 1999.

- Lee, Jr., Robert D. & Johnson, Ronald W., *Public Budgeting Systems*, An Aspen Publication, 1994.
- R. J. Freeman & C. D. Shoulders., *Governmental and Nonprofit Accounting - Theory and Practice*, seventh edition, 2003.
- Robert N. Anthony, *ACCOUNTING - Text and Cases*, Irwin/McGraw-Hill, 1999.

【Abstract】

Classification of Assets in Terms of Accrual and Double-Entry Accounting in the Local Government

Korea has tried to build up an accrual and double-entry accounting system since 1999 in order to enhance the transparency and accountability of government operations.

A list of the current public property is structured by the Local Finance Act, but the classification of the properties are not consistent with the classification of assets. This is because the former is in terms of cash basis, while the latter accrual. Assets purchased, constructed or donated that meet or exceed the capitalization thresholds must be uniformly classified.

Considering this problem, the purpose of this study is to classify and manage local assets in terms of the accrual and double-entry accounting system.

The situation and problems in the current classification and management of local assets are analyzed in Chapter 3, with a serious look into the current Local Finance Act. Based on the analytical results, this study makes the following policy recommendations:

- (1) Capitalization thresholds must be established for assets that have an estimated useful life of one year or longer, as well as those that have a value equal to or greater than 300,000 won.
- (2) Current public property is composed of goods, administrative property, bonds and funds. The goods should be divided into inventory, equipment, material, vehicles and delivery equipment; the administrative property into land and land improvements, buildings and building improvements, facilities, infrastructure, intangible assets, and finally; bonds into guaranty, loan, and receivable.
- (3) Assets should be reported at their historical cost, which include the vendor's invoice, plus tax, initial installment cost, modification, attachments necessary to make the assets usable and render it into service.
- (4) In the case of assets acquired through the exchange of other assets, when it is an exchange of similar assets, a book value basis should be used for the assets surrendered or acquired. On the other hand, when it is an exchange of dissimilar assets, the value of the assets being traded and the resulting transaction for acquiring the new assets must be recorded using the fair value of the assets being traded.

복식부기도입을 위한 지방자치단체 자산의
분류와 관리 방안

발행일 : 2003년 12월 31일

발행인 : 김 홍 래

발행처 : **한국지방행정연구원**

서울특별시 서초구 서초동 1552-13

Tel. 02)3488-7300

판매처 : 한국 행정DB센터

Tel. 02)2269-7206

<http://www.admindb.co.kr>

인쇄처 : 현대에드컴

Tel. 02)2275-8125

E-mail: hprint@empal.com

* 출처를 밝히는 한 자유로이 인용할 수는 있으나 무단전제나 복제는 금합니다.

ISBN 89-7865-261-1 93350

