

2009년 8월  
박사학위 논문

# 대학회계에서의 발생주의 도입에 관한 연구

-사립대학을 중심으로-

조선대학교 대학원

회계학과

오 정 훈

# 대학회계에서의 발생주의 도입에 관한 연구

- 사립대학을 중심으로 -

A study on Introducing Accrual Basis  
Accounting System in University

2009년 8월 25일

조선대학교 대학원

회계학과

오 정 훈

대학회계에서의 발생주의  
도입에 관한 연구

-사립대학을 중심으로-

지도교수 김 안 규

이 논문을 박사학위신청 논문으로 제출함

2009년 4월

조선대학교 대학원

회계학과

오 정 훈

## 오정훈의 박사학위논문을 인준함

위원장	조선대학교	교수	_____	인
위 원	조선대학교	교수	_____	인
위 원	조선대학교	교수	_____	인
위 원	조선대학교	교수	_____	인
위 원	조선대학교	교수	_____	인

2009년 6월

조선대학교 대학원

# 목 차

## <ABSTRACT>

제1장 서론 .....	1
제1절 연구의 목적 .....	1
제2절 연구의 방법 및 범위 .....	5
제2장 이론적 검토 .....	6
제1절 학교회계에서의 발생주의 도입에 관한 선행연구 .....	6
1. 현행 학교회계제도에 관한 연구 .....	6
2. 복식부기도입에 관한 연구 .....	12
제2절 사립대학 발생주의 복식부기회계 도입의 연구동향 .....	14
제3장 사립대학 회계제도의 문제점 및 개선방안 .....	17
제1절 회계기준 및 실무적용상의 문제점 .....	17
1. 기업회계기준과 특례규칙의 구분상 문제점 .....	17
2. 고정자산의 감가상각 및 손익 인식상의 문제점 .....	22
3. 자금계산서의 문제점 .....	24
4. 예산제도상의 문제점 .....	26
제2절 사학기관 재무·회계 규칙에 관한 특례규칙의 개정 .....	27
1. 기본 목적 .....	27
2. 현행 특례규칙의 검토 .....	27
3. 문제 해결을 위한 기본접근 방안 .....	29
4. 항목별 개선안 .....	33

제4장 발생주의 복식부기회계 시스템 구축 .....	52
제1절 사립대학 예산회계의 발생주의 복식부기 시스템 도입 .....	52
제2절 발생주의 복식부기회계 구축 .....	54
1. 발생주의 복식부기회계시스템 유용성 .....	54
2. 발생주의 복식부기회계시스템의 구성 .....	56
제3절 발생주의 복식부기회계시스템 구축 효과 .....	75
제5장 결론 .....	76
제1절 요약 및 결론 .....	76
제2절 연구의 한계와 향후 연구방향 .....	79
참고문헌 .....	81

## 표·그림 목차

<표 3-1> 회계기준별 회계원칙 비교 .....	18
<표 3-2> 특례규칙과 기업회계기준 비교 .....	19
<표 3-3> 대학의 회계정보이용자 .....	30
<표 3-4> 예산회계와 복식부기회계 비교 .....	30
<표 3-5> 특례규칙의 기본금 관련 계정 .....	34
<표 3-6> 기본금 정의 비교 .....	36
<표 3-7> 기본금의 분류 비교 .....	37
<표 3-8> 기본금 증감 비교 .....	39
<표 3-9> 교육비특별회계기준의 순자산변동보고서 양식 .....	41
<표 3-10> 기본금변동보고서 양식 .....	42
<표 3-11> 감가상각회계 비교 .....	44
<표 3-12> 현금흐름보고서 양식 .....	48
<표 3-13> 현금흐름보고서 비교 .....	49
<표 4-1> 재정분석표 .....	63
<표 4-2> 대학의 SEA보고 양식 .....	68
<표 4-3> 예산회계와 발생주의·복식부기회계 비교 .....	71
<표 4-4> 예산회계와 복식부기회계간의 차이보고서 .....	74
<표 4-5> 대학의 부문정보 .....	74
<그림 4-1> 예산회계와 복식부기회계의 처리절차 .....	72

## 【ABSTRACT】

### A study on Accrual Basis Accounting System to Private University

Oh, Jeong-Hoon.

Advisor : Prof. Kim, An-Gyu, Ph.D.

Department of Business Administration

Graduate School of Chosun University.

As for Korean private school, the non-profit organization which is pure from an establishment stage is very strong in character called the establishment by the need of the government than I pick you up. The organization establishment as a non-profit organization camouflaged by such a process and administration are recognized by the problem of the private school foundation now.

In other words the founder of the historical study tends to recognize it as a business of other forms again than I administer a school as a pure non-profit organization. It is administered by the constitution of the board of directors in the founder and the chief director center and limits participation of various parties interested hereby.

Such a private school administration form acts for a factor to decrease reliability from the society, and it is it in the factor that cannot almost receive support of the finance from the society except a distinguished school private university partly. I raise a qualitative standard of the education in environment taking a sudden turn, and the expansion of the fiscal stability is



very important so that a university lives.

However, most of the incomes that are necessary for university management in the case of a private university are mainly the facts leaning on money of student registration. The weak fiscal structure of such a private university engages with a problem called the decrease of entrance to school resources, and this cannot but act for a pressure factor of the university finance administration after all.

However, the current private university realizes the idea which built the establishment purpose and a school through education, a study and social service concretely. A private school accomplishes education, a study and social service in effective and needs the source of revenue which is vast to develop at the standard that had an international competitive power in infinite days of competition.

Even if it says that the development of the university of our country is controlled at the point where a private university is in charge of 84% of Korea University by the duty degree of the private school organization, it is no exaggeration to say. Therefore, the protection for the party interested of the potentiality of the present is necessary as well as the party interested which ties up direct relations to a private school organization.

Is a problem of the whole education of our country, and want to do the problem of the private university not the issue of school simply, and interest of the society is high for the healthy education administration of the private school and financial administration; it is reality not to spread. I am timely and evaluate soundness of the financial administration and safety, publicity and effectiveness with the index of the competitive power of the private university by the introduction of a university information public announcement system enforced on January 1, 2006 and find the problems early.

It becomes the very important problem to take an appropriate

correspondence step for the problem, and a document becoming basic of such a correspondence step is the financial affairs of the private school engine and an exception rule for the accounts rule. I satisfy the right that I let you do a ① financial report purpose in the person idea to solve such a problem clearly, and the party interested knows and must let budget accounts and double-entry bookkeeping accounts separate to develop accounts contents of the ② user center and let you unify it to process money of peculiarity purpose business transference and loan account only with a taxation business adjustment matter and completely take in ③ accrual basis accounts and revise accounts term and contents to measure ④ accounts transparency and understanding possibility and make concept justice for the money of ⑤ basics accounts clear and take in depreciation for a ⑥ tangible fixed asset and take in ⑦ cash flow list.

The study of the book analyzed general problems to affect an exception rule for a private school organization financing rule and the accounts rule like the top and showed the improvement paper.

# 제1장 서론

## 제1절 연구의 목적

최근 들어 대학을 포함한 공공부문의 회계환경이 크게 변화하고 있다. 국제기구 및 NGO 등으로부터 교육재정의 효율성과 투명성 요구가 증대되고 있어<sup>1)</sup>, 정부는 2003회계연도부터 지방자치단체 및 교육자치단체를 중심으로 전통적인 정부회계 방식이라 할 수 있는 단식부기·현금주의(이하 ‘현금주의’라 함) 방식과 함께 복식부기·발생주의(이하 ‘발생주의’라 함) 방식을 시범적용하기 시작한 바 있다. 그리고 이어서 2007회계연도부터는 「지방재정법」을 개정하여 이들 자치단체에 발생주의 방식을 전면 도입하여 시행 중에 있다.

중앙정부 역시 2008년도에 「국가회계법」을 제정하여 2009회계연도부터 모든 중앙부처와 소속기관에 대해 전면적으로 발생주의 방식을 적용하고 있다. 또한 정부는 국·공립 학교회계에 대해서도 초·중등 교육기관은 2009회계연도부터 발생주의를 시범적용하고 있고, 국립대학에 대해서는 2008년 10월에 「국립대학재정·회계법(안)」을 입법예고하여 2010회계연도부터 발생주의 방식에 의한 재무보고서를 법령에 의해 작성·공표하도록 할 계획인 것으로 알려지고 있다.

이상과 같이 지난 10년간 우리나라의 회계환경은 민간부문으로부터 공공부문에 이르기까지 회계정보를 생산하는 회계실체 중심으로부터 이를 이용하고자 하는 수요자, 즉 시장 중심(market-based)으로 빠르게 전환되고 있는 것이 가장 큰 특징이라고 할 수 있다. 우리나라 정부가 2000년대에 들어서면서부터 민간부문에 대한 회계개혁과 함께 공공부문의 회계환경에 대한 패러다임(paradigm)을 전환하게 된 계기는 지난 1997년 말에 발생한 외환위기에 따른 정부 재정의 모라토리엄(moratorium) 선언과 국제통화기금(IMF)으로부터 구제금융(relief loan)을 지원받은 것이 직접적인 계기라고 할 수 있다. IMF 구제금융 사태를 계기로 정부는 공공부문의 재정운용에 대해

1) 충청북도교육청, 「학교회계 예산편성 기본지침」, 2006, 3면.

여 성과관리 방식을 전면 도입하기로 하고, 그동안의 ‘계획과 통제’를 중심으로 하는 현금주의 방식의 재정운용과 함께 ‘관리와 결과’ 중심의 발생주의 방식을 병행하는 방향으로 공공부문의 회계환경 패러다임을 전환하기 시작하였다.

이는 글로벌 회계환경의 변화 추세와도 무관하지 않다. 1990년대에 들어서면서부터 OECD 회원 국가를 중심으로 정부를 포함한 공공부문에 발생주의 방식을 근간으로 하는 성과중심의 회계관리와 재무보고 체계가 이미 확산되고 있었던 것으로 알려지고 있다. 이는 공공부문의 회계관리가 공공으로부터 제공받은 자원(resource)의 보호라는 측면에 기반을 두고 수탁책임(stewardship)을 보고하여야 한다는 소극적인 관점으로부터 탈피할 필요가 있다는 인식에서 출발하고 있다. 그리고 그 대체적인 방법으로서 공공부문의 회계관리는 자원의 관리와 그 결과에 대한 경영책임성(accountability)을 보고하여야 한다는 적극적인 관점에서 이루어져야 하고, 또한 그 결과가 공공의 정보이용자에게 성실하게 보고되어야 한다는 관점으로 전환되기 시작하였다. 이러한 공공부문에서의 정보이용자를 중심으로 하는 회계관리는 회계실체의 재무적 자원의 운영과 관리에 따른 결과(또는 성과)를 회계기간 개념에 의해 합리적으로 배분할 수 있는 발생주의 방식을 근간으로 하는 회계체제가 가장 타당하다는 인식으로 확산되기 시작하였다.

앞서 언급한 바와 같이, 「지방재정법」에 의거하여 교육자치단체에도 2007년도부터 발생주의 방식이 도입됨에 따라 이 법의 적용 대상이 되는 설립자별(국·공립 및 사립학교) 및 각급 학교별(초·중등학교 및 대학)로 각각의 특성에 적합한 발생주의 시스템의 구축과 그에 따른 관련 제도의 정비가 필요한 실정이다. 그러나 지난 60여 년간 우리나라의 각급 학교회계는 정부와 동일한 방식이라 할 수 있는 재정운용에 대한 계획과 통제 중심의 현금주의 방식을 적용하는데 익숙해져 있기 때문에 민간기업 수준의 재무적 자원 관리와 성과 측정을 위한 결과 중심의 발생주의 방식을 도입하는 것이 결코 쉬운 일은 아니다. 이러한 이유로 학교회계에 발생주의 방식이 성공적으로 정착될 수 있도록 유도하기 위해서는 제도의 단계적인 도입과 관련 법규의 정비 그리고 회계담당자에 대한 복식부기·발생주의 회계 관련 교육 강화 등을 위한 인프라의 구축이 매우 중요하다고 할 수 있다.

학교 회계실체에 예산회계 방식과 함께 발생주의 방식을 도입하고자 하는 계

획은 학교회계의 형식과 내용 등이 이전과는 전혀 달라지기 때문에 학교회계에 대한 중요한 개혁이라고 할 수 있다. 특히 회계의 가장 중요한 목적이 지금까지의 법령에 의한 합법성 준수(compliance)의 관점에서 공공의 자원제공자와 정보이용자에 대한 경영책임성(accountability)의 이행으로 그 기본 축을 전환시킨다는 점이다.

이러한 변화가 성공적으로 이루어지기 위해서는 각급 학교별·설립자별로 그 특성을 반영하되 모든 학교회계에 대해 객관적이고 통일성을 확보할 수 있는 발생주의 방식을 도입하는 것이 필요하다. 즉, 각급 학교의 회계담당자 내지는 정보이용자가 수월하게 접근할 수 있도록 학교 회계시스템의 기본 골격이나 용어 등은 일반적으로 인정된 회계원칙(GAAP)을 바탕으로 하되 학교의 특성을 반영하는 내용으로 구축·운영되는 것이 바람직하다는 것이다. 또한 학교회계는 성과관리시스템에서 필요로 하는 투입과 집행 그리고 산출(output)·결과(outcome)에 대한 성과측정의 중요한 도구로서의 역할도 할 수 있어야 한다.

발생주의 방식의 학교회계는 초·중등학교와 대학, 국·공립과 사립 등 모든 학교에 모두 적용되어야 하는 것이 당연하다고 본다. 그러나 초·중등학교와 대학 간의 특성과 국·공립과 사립학교 간의 조직특성, 특히 국·공립대학과 사립대학 간의 다양한 특성에 따른 차이 등은 학교회계에 발생주의 방식을 도입하는데 있어서 무시할 수 없는 중요한 사항이다. 이러한 현실적인 여건을 고려할 때 학교회계에 대한 기본적인 접근방법은 일차적으로 회계시스템을 중등학교이하의 학교현장에 대한 회계와 대학에 대한 회계로 구분하고, 중등학교 이하 학교는 다시 공립과 사립학교로, 대학은 다시 국·공립대학과 사립대학으로 구분하여 발생주의 회계시스템을 접목시키는 것이 바람직하다.

따라서 학교회계는 국·공립 중등학교 이하를 대상으로 하는 회계시스템과 사립 중등학교를 대상으로 하는 회계시스템, 그리고 국·공립대학 회계시스템과 사립대학 회계시스템 등 네 가지의 회계시스템으로 구분된다고 볼 수 있다. 그리고 이러한 개별 회계시스템은 모두 발생주의 방식을 적용함으로써 학교회계시스템으로 연계·통합되어 학교별·설립자별 상호 비교 가능한 정보를 생산할 수 있어야 할 것이다.

우리나라 대학의 84%를 사립대학이 담당하고 있다는 점을 고려할 때, 사학기

관의 역할 정도에 따라 우리나라 대학의 발전이 좌우된다고 해도 과언은 아니다. 따라서 사학기관과 직접적인 관계를 맺고 있는 이해 관계자 뿐만 아니라 현실적·잠재적 이해관계자에 대한 보호도 필요하다. 사립대학의 문제는 단순히 학교문제가 아니라 우리나라 교육전체의 문제이고 따라서 사학의 건전한 학사운영 및 재정운영에 사회적 관심이 높을 수밖에 없는 것이 현실이다. 2006년 1월 1일부터 도입된 대학정보공시제도가 현재 시행되고 있는 시점에서 사립대학의 경쟁력 지표로서 재정운영의 건전성과 안전성, 공공성과 효과성을 적시에 평가하여 학교 운영의 문제점을 조기에 발견하고 그에 따른 적절한 대응조치를 강구할 수 있도록 유도하는 것은 매우 중요한 과제가 되고 있으며, 이의 기초가 되는 자료는 사학기관에 대한 현행 「사학기관 재무·회계 규칙에 대한 특례규칙」이다.

최근 국내 대학에서도 대학평가제도가 시행되고 사학기관에 대해 재무적인 측면에서 객관화할 수 있는 종합평가가 필요하게 되었다. 이러한 추세에 부응하여 대학평가의 기초자료로 제공되는 사립대학 회계정보가 유용성과 신뢰성을 확보하게 된다면 대학가치의 현실화 조치가 수반될 수 있을 것이다.

이 연구의 목적은 우리나라 사립대학을 중심으로 대학에서의 발생주의 방식에 의한 회계시스템 도입방안을 연구하는 것이다. 이를 위하여, 이 연구에서는 학교회계에 관한 선행연구를 검토하여 현행 예산회계 중심의 학교회계에 대한 문제점과 대학회계에서의 발생주의 회계시스템의 도입 필요성에 대한 주요 논점을 추출한다. 그리고 이를 통해 사립대학 회계제도의 문제점과 개선방안을 도출하고 그에 따른 제도적 개선방안과 대학회계에서의 발생주의 회계시스템 구축방안을 제시하고자 한다.

특히 이 연구에서는 그동안 사립대학 회계에 적용되어 온 「사학기관 재무·회계규칙에 대한 특례규칙」의 체계와 실무 적용과정에서 나타난 문제점 등을 관련 자료와 문헌의 분석을 통해 재정리하고자 한다. 그리고 이를 토대로 사립대학에 관련되는 예산회계 및 발생주의 방식의 회계제도를 법적인 측면과 회계실무적인 측면에서 제도적으로 개선할 수 있는 방안과 그에 따른 재무분석 지표를 제시하고자 한다.

이와 같은 연구 결과는 우리나라 사립대학의 경영 및 운영상의 특성에 따른

회계제도의 발전적 대안을 제시할 수 있을 것으로 기대된다. 또한 이 연구를 통해 대학의 건전한 재정운영과 경영책임성의 강화를 위해 요구되는 회계시스템의 방향을 제시하는데 기여를 할 수 있을 것이다.

## 제2절 연구의 범위와 논문의 구성

이 연구의 목적을 달성하기 위해서는 대학회계와 관련하여 제기되는 문제점을 법령상의 제도적인 문제점과 선행연구 등의 문헌연구를 통해 제기되고 있는 문제점을 쟁점별로 도출하는 것이 중요하다. 따라서 이 연구에서는 실증적인 연구방법을 대신하여 대학회계와 관련된 법제적 문제를 우선적으로 분석하고, 그로부터 제기되는 문제점과 관련된 선행연구를 검토하여 초점별 개선방안을 제시하기 위한 연구 접근방법을 적용한다.

이를 위해 이 연구에서는 발생주의 방식을 근간으로 하는 사립대학 회계시스템의 도입에 초점을 두고 현행 학교회계제도의 특징을 「사학기관 재무·회계규칙에 대한 특례규칙」상의 미비점에 초점을 맞추어 학교 유·무형자산 등에 대한 상각제도, 학교자산의 재평가, 기본금에 대한 회계 및 당기운영차액 대체액의 산정과 처리 등 향후 보완될 필요성이 제기되고 있는 회계상 주요 쟁점별로 연구한다.

이러한 연구 목적을 달성하기 위한 이 논문의 구성은 다음과 같다. 제1장의 서론에 이어, 제2장에서는 이론적 검토의 대상으로 현행 학교회계 제도에 대한 선행연구와 사립대학의 발생주의 방식 회계시스템 도입과 관련된 연구동향을 검토한다. 제3장에서는 현행 사립대학 회계제도의 문제점을 초점별로 분석하고, 사학기관 재무·회계 관련 제도에 대한 개선방안을 제시한다. 그리고 제4장에서는 사립대학의 발생주의 기반 회계시스템의 구축과 관련된 실행방안을 제시하고자 한다. 마지막으로 제5장에서는 이 연구의 내용을 요약하여 결론을 제시하고, 이 연구의 한계점과 향후 연구방향을 제시한다.

## 제2장 이론적 검토

### 제1절 학교회계에서의 발생주의 도입에 관한 선행연구

#### 1. 현행 학교회계제도에 관한 연구

교육은 국가와 사회발전을 위해 가장 중요한 원동력인 인적자원을 양성하고 있기 때문에 우리나라를 포함한 대부분의 국가에서는 국가재정이나 교육세 등 목적세를 통한 수입재정을 통해 교육을 지원하고 있다. 우리나라 정부는 이러한 교육재정을 운영함에 있어 투명성과 효율성을 확보하기 위하여 2000년 1월에 초·중등교육법을 개정하여 제7차 교육과정을 전국적으로 적용한 바 있다. 제7차 교육과정의 핵심은 자율적인 학교 운영과 효과적인 교수학습활동 지원에 있다. 이에 따라 정부는 종래의 경직된 예산회계제도로는 학교의 자율적인 운영에 지장이 있을 수 있다고 판단하고 2000년 11월에 초·중등교육법의 개정 및 국립 및 공립 초·중등학교회계규칙을 제정하여 2001년부터 개선된 학교회계제도를 시행할 수 있도록 하였다. 그리고 2003년부터 교육행정정보시스템(NEIS)이 도입됨에 따라 이를 계기로 학계는 물론 실무계에서도 학교회계에 관한 연구가 활발하게 이루어지고 있다. 이하에서는 학교회계와 관련된 지금까지의 주요 연구들을 검토하고자 한다.

먼저 학교회계제도의 운영 실태와 개선방안에 초점을 둔 정재균의 연구<sup>2)</sup>에서는 최근 학교단위에 대한 책임경영의 강조와 학교회계제도의 시행 등에 따라 단위학교에 재정운영의 자율성을 부여하는 방향으로 학교 재정에 관한 구조적 틀이 정비됨으로써 단위학교의 재정책임성이 강조되고 있다고 주장하고 있다. 이 연구에서는 단위학교 재정평가지표를 단위학교 재정의 구조나 운영과정의 변화에 맞추어 지속적으로 보완하고 수정할 필요가 있음을 지적하고 있다. 또한 이 연구

2) 정재균, “단위학교 재정 평가에 관한 연구”, 전북대학교 대학원 박사학위 논문, 2002.



에서는 단위학교 재정을 몇 가지 지표 만에 의하여 평가한다는 것은 한계를 지닐 수밖에 없다는 측면에서 학교 구성원들이 학교회계제도에 대해 어느 정도의 적극적인 이해와 관심을 가지고 학교실정에 맞는 계획을 수립하여 집행하느냐에 따라 학교회계제도의 운영이 중대한 영향을 받는다고 주장하고 있다. 따라서 학교장이 확고한 경영 방침을 수립하여 이행함과 동시에 집행담당자가 적극적이고 능동적인 자세를 가지고 학교재정의 확보 및 집행에 앞장서면 학교가 다양한 활동을 추구하고 단위학교의 특성에 부합되는 학교회계제도가 조기에 정착될 수 있을 것이라고 결론을 제시하고 있다.

국공립 초·중등학교의 예산회계제도의 문제점과 개선방안을 연구한 임명빈의 연구<sup>3)</sup>에서는 학교회계제도가 지나치게 경직되고 통제 중심으로 되어 있어 학교재정의 효율적인 운영을 어렵게 하고 있음을 지적하고 있다. 이에 따라 이 연구에서는 학교예산회계제도를 운영함에 있어서 장·단기 계획을 수립하여 계획적으로 예산을 운영하도록 유도할 수 있는 제도적 장치가 마련될 필요가 있음을 강조하고 있다. 또한 단위학교가 학교발전기금이나 보조금 및 지원금 등 자체수입을 확보하는데 노력할 수 있도록 학교재정운영방식을 개선할 필요가 있으며, 불합리한 학교 교직원 연수 방법의 개선과 학교예산의 정기적 공개 필요성을 지적하고 있다. 이와 함께 이 연구에서는 학교의 목적사업비 배정을 가급적 연초에 통지함과 동시에 그 내역이 회계종료일에 추가경정예산에 반영된 것으로 간주하여 학교의 목적사업비가 적기에 집행될 수 있도록 제도적으로 보완하는 문제를 검토하여야 한다고 주장하고 있다. 그리고 이 연구에서는 학교의 예산편성 시기와 교원 인사 이동 시기를 조정하여 전임자가 편성한 예산을 단순 집행하기 보다는 가급적 많은 현임 교직원들이 적극적으로 예산 편성에 참여할 수 있도록 학교예산제도와 교직원 인사관리시스템을 개선할 필요가 있다고 제안하고 있다. 마지막으로 이 연구에서는 학교회계에 대한 감사업무와 관련하여 현행 지적위주의 감사보다는 학교경영 전반에 걸쳐 재정의 운용성과를 평가하고 문제점을 분석하여 개선방안을 대안적으로 제시하려는 노력과 함께 관리회계 정보를 생산하는데 노력하여 단위

3) 임명빈, “학교예산회계제도 개선방안 연구: 충남 공립 초·중·고등학교를 중심으로”, 충남대학교 행정대학원 석사학위논문, 2003.

회계실체로서의 학교재정에 관한 평가의 준거를 마련하는 것이 필요하다는 등 학교회계제도와 관련한 다양한 개선방안을 제시하고 있다.

지금까지 검토한 정재균(2002)과 임명빈(2003)의 연구 결과는 김경희의 연구<sup>4)</sup>에서도 계속 제시되고 있다. 김경희(2004)는 학교장이 자신의 책임 하에 학교 운영에 관한 장·단기 계획을 수립하여 계획 중심으로 학교를 운영하고, 지방자치단체 등으로부터 적극적으로 교육경비를 지원받는 것은 물론 학교발전기금을 조성하여 자체재원 확보에 더욱 적극적으로 노력을 기울일 필요가 있음을 지적하고 있다. 또한 예산편성시기와 교원인사시기에 시간적 격차가 크지 않도록 그 시기를 조정하여 현직 교직원의 예산편성 참여도를 높이고 형식적으로 운영되고 있는 예산소위원회 구성을 의무화해야 하며, 관리회계 정보를 생산하는 노력과 함께 학교 재정평가를 위한 평가준거를 개발하여 시행하여야 한다고 주장하고 있다. 이와 함께, 단편적인 교과목 나열식의 형식적이고 불합리한 학교회계 연수방법을 개선할 필요가 있고, 시·도교육청 등에 감사위원회를 설치하여 학교에 대한 감사결과를 면밀하게 심의·처분요구 하도록 하여 단위학교의 재정운용 및 회계관리의 투명성을 높이는 제도적 장치가 도입되어야 한다는 점 등을 개선방안을 제시하였다.

실무적인 관점에서 학교예산회계제도와 관련된 문제점 및 개선대안을 비교적 구체적으로 제시한 연구로는 이상덕의 연구<sup>5)</sup>가 있다. 이 연구에서는 학교재정운용의 효율성을 제고하기 위해서는 학교기본운영비를 배분함에 있어 학교단위경비를 인상하거나 현재 12학급 미만에 지급되는 소규모학급 가산금을 20학급 미만으로 낮추어 지급해야 한다고 주장하고 있다. 또한 교원들에 대한 학교회계 연수를 강화하여 회계투명성을 제고하고 학교 교육계획서 작성시 예산부분을 구체적으로 명시하여 계획성 있게 집행될 수 있도록 하는 것이 필요함을 강조하고 있다. 그리고 임명빈(2002)의 연구에서 제시된 바와 같이, 예산 배분 방법 및 시기를 조정하는 문제와 함께 현재 수시 배부되고 있는 목적사업비를 총액배분제를 근간으로 하는 학교회계제도의 취지에 부합하여 일괄 배부하도록 하는 것이 필요하다고 주장하고 있다. 또한 이 연구에서는 학교 회계업무의 간소화를 위해 지출결의서를

4) 김경희, “학교예산회계제도의 운영방안에 관한 연구”, 중앙대 행정대학원 석사학위논문, 2004.

5) 이상덕, “학교회계 운용실태 분석 및 개선방안에 관한 연구:평택시 초등학교를 중심으로”, 한경대 전자정부대학원 석사학위논문, 2003.

간소화하고 신용카드 구매한도액의 확대와 수기장부의 폐지가 필요하다는 개선방안을 제시하고 있다.

한편 조인국의 연구<sup>6)</sup>에서는 효율적이고 원활한 교육과정 운영을 위해서는 불요불급한 예산을 줄이고, 직접교육비의 비율을 높이는 것이 필요함을 강조하고 있다. 특히 이 연구에서는 실질적인 의무교육에 필요한 교육재정 확보 방안을 강구하여 의무교육기관인 중학교에서 징수하고 있는 학교운영지원비를 폐지하고, 재정의 투명성과 효율성을 높일 수 있는 발생주의 방식의 회계를 도입하는 것이 필요하다고 지적하고 있다. 또한 수익자 부담 경비를 학교회계에서 제외하여 세입세출 외 현금 경비로 전환하고, 학교회계 예산과 관련된 법령 및 지침을 학교실정에 맞게 최소화해야 단위학교 운영에 자율성을 부여할 수 있다고 보고 있다. 이와 함께 이 연구에서는 학교예산회계제도에 대한 다수의 관련 연구결과와 같이 학교회계 예산과 교육계획서의 일치, 예산집행에 있어 신축성의 부여 등을 개선방안으로 제시하고 있다.

이상과 관련하여, 임유섭의 연구<sup>7)</sup>에서는 지금까지 설명한 학교회계제도의 문제점 및 개선방안에 추가하여 단위학교의 예산편성 내역을 보다 심층적으로 심의하고 조정하기 위한 예산심사소위원회 구성과 예산집행의 비효율성과 집행결과에 대한 심도있는 분석을 통한 예산 운용의 투명성 확보와 집행 결과에 대한 분석과 책무성을 평가 등을 통하여 고도의 공공성과 평등성을 가진 교육재정이 민주적이고 합리적이 운영될 수 있도록 제도적 장치가 마련되어야 한다고 지적하고 있다. 그리고 박병천의 연구<sup>8)</sup>에서도 역시 기본운영비와 별도로 운영되는 목적성 경비가 수시 배부는 방식은 문제가 있다고 보고 있으며, 단위학교의 경영을 위해 학교예산 관련자에 대한 체계적인 연수가 필요함을 강조하고 있다. 또한 이 연구에서는 학교운영위원회의 기능을 활성화하여 실질적인 의사결정 기구로서의 역할을 담당할 수 있도록 하고 학교 구성원의 참여와 학교경영평가 체제의 개발, 그리고 학교 재정운영평가 및 책무성 관리체제가 보다 전문적으로 이루어져 학생들의 학업성

6) 조인국, “학교회계제도의 개선방안 모색:대구광역시 초·중·고등학교 사례를 중심으로”, 한국교원대 교육정책대학원 석사학위논문, 2006.

7) 임유섭, “학교예산회계제도의 운영실태 및 개선방안”, 대구카톨릭대 대학원 박사학위논문, 2006.

8) 박병천, “학교회계제도의 운영실태 및 개선방안에 관한 연구”, 충북대 행정대학원 석사학위논문, 2004.

취를 향상시키는데 기반을 두어야 한다는 점을 학교회계의 개선방안으로 제시하고 있다.

2003년도에 추진이 시작된 교육행정정보시스템인 나이스(NEIS, National Education Information System)에 포함된 IT환경 하에서의 학교재정운용과 관련하여, 이봉만의 연구<sup>9)</sup>에서는 학교장, 교감, 교원 및 일반직원을 대상으로 하는 연수 프로그램에 학교회계와 관련된 교육과정을 도입하고 NEIS 체제 하에서의 학교회계에 대한 연수를 확대 실시하여 학교재정이 효율적으로 운용될 수 있도록 하여야 한다고 지적하고 있다. 또한 이 연구에서는 NEIS 환경에 적합하도록 학교회계에 대한 관련 규정이나 실무 운영지침이 새롭게 마련될 필요가 있고, 학교 교육계획과 예산 편성시기 등 회계운영과정을 개선하여 학사행정과 재정운영이 유기적이지 못한 채 상호독립적으로 운영되는 것을 최소화하여야 한다고 지적하고 있다. 그리고 이러한 학교재정운용 방식의 효율적 체계를 강화하기 위해서는 NEIS에 대한 정부 정책의 일관성을 유지될 수 있도록 NEIS에 대한 정부의 정책이 우선적으로 확립될 필요가 있다는 점을 개선방안으로 제시하고 있다. 이와 관련하여, 김소영 연구<sup>10)</sup>에서도 교직원 연수 프로그램에 학교회계에 관한 연수를 확대하고 학교회계 실무자들이 정확한 회계 관련 업무처리를 할 수 있도록 학교회계시스템에 대한 실무지침 및 규정을 제정하여야 하며, 해킹(hacking)이나 버그(bug)가 없는 완벽한 학교회계시스템 관리를 위하여 단위학교에 학교회계 전산지원 인력을 배치할 필요가 있음을 연구결과로 제시하고 있다. 또한 다른 연구들에서와 마찬가지로 이 연구에서도 학교 교육계획과 예산편성 시기를 조화롭게 연계시키는 방안을 마련하는 것이 필요하다고 주장하고 있다.

한장석 연구(2004)<sup>11)</sup>에서도 이와 유사한 연구결과가 제시되고 있다. 이 연구에서는 NEIS에 대한 실무연수 심화과정은 물론 기본과정 등에서도 NEIS 관련 교과목을 포함시키는 등 각종 학교 연수에서 NEIS 관련 교육을 강화하여 IT환경

---

9) 이봉만, “교육행정정보시스템(NEIS)하의 학교회계제도 발전방안: 충남 서산·태안 지역 초·중등 학교회계를 중심으로”, 공주대 경영행정대학원 석사학위논문, 2003.  
10) 김소영, “초·중등학교 학교회계제도의 발전방안에 관한 연구 : 충남 공주지역 초·중등학교 학교회계를 중심으로”, 공주대 경영행정대학원 석사학위논문, 2005.  
11) 한장석, “학교회계시스템을 활용한 단위학교 회계운영의 개선방안”, 전남대 행정대학원 석사학위논문, 2004.

하에서의 교직원의 학교회계 실무능력을 제고할 필요성을 강하게 주장하고 있다. 또한 다른 연구에서와 마찬가지로 학교예산편성 시기의 차이와 예·결산에 따른 업무를 제도적으로 개선하여야 하고, NEIS 환경 하에서의 업무절차와 방법 및 학교회계 규칙·지침과 예산집행 방법을 개선할 필요가 있음을 지적하고 있다. 이 연구에서도 역시 시·도교육청 등에서 실시하고 있는 학교에 대한 적발위주의 회계 검사 등 회계감사의 경직성을 개선함과 동시에 학교가 자율적으로 예산을 집행하도록 하되 그에 대한 평가는 객관적이고 공정한 측정기준에 의해 이루어지도록 하여 평가기능을 회복하도록 노력하는 것이 중요한 개선과제라고 주장하고 있다. 이와 함께 단위학교의 책임경영과 재정 투명성을 보장할 수 있는 제도적 장치의 확립과 예산편성 과정에 단위학교가 적극적으로 참여할 수 있도록 유도할 수 있는 장치의 마련 및 학부모위원과 지역위원 등에 의한 예·결산 심의활동 강화와 전문성을 확보를 위한 지속적인 교직원 연찬 등의 개선방안을 제시하고 있다.

위에서 살펴본 연구를 토대로 살펴볼 때, 최근 교육의 경쟁력 제고를 위하여 학교경영의 새로운 패러다임으로서 단위학교 책임경영제와 총체적 품질 관리(total quality management) 개념이 강조되고 있다. 이에 따라 단위학교에 보다 많은 자율권을 부여하고 학교장의 행정권한 확대와 함께 제7차 교육과정의 시행으로 학교교육과정에 대한 편성과 운영권이 단위학교에 이양되었다. 그러나 그동안 변하지 않은 사항 중의 하나가 단위학교의 재정운영체제이다. 재정은 학교행정에 대한 정책의지를 반영하는 통로이며 조직을 이끌어가는 수단이다.

그러나 지금까지 검토한 연구 결과를 통해 파악할 수 있듯이 단위학교가 점진적으로 개선되고 있는 교육과정 운영 등을 포함한 학교경영을 원활히 수행하도록 유도하기 위해서는 경직된 단위학교재정운영체계에 대한 개선과 현실적인 기준의 적용을 위한 노력이 수반되어야 가능하다. 다시 말해서, 단위학교예산제도는 단위학교의 자율적 책임경영이 가능할 수 있도록 재정운영의 자율권을 최대한 부여하고 학교 회계업무의 간소화를 지속적으로 추진할 필요가 있다. 이와 동시에 학교재정운영에 대한 책임성을 제고하기 위하여 학교재정운영의 틀을 새로 정비하여야 학교재정의 효율성과 투명성을 확보하는데 많은 기여를 할 수 있었다는 것을 이상의 연구 결과를 통해 파악할 수 있다.

## 2. 복식부기도입에 관한 연구

2000년대에 들어서면서 부터 정부는 중·장기적으로 우리나라 교육시장의 국제적 개방 문제를 검토하고 있는 것으로 알려지고 있다. 이러한 상황에서 우리나라 교육재정을 안정시키고 각급 교육기관의 국제적 경쟁력을 확보하기 위해서는 학교재정운영의 건전성과 효율성을 제고하고 단위학교의 재정분석을 통한 재정운영상황의 측정과 재정운용의 투명성 확보 방안을 마련하는 것이 중요하다는 인식이 점차 증대되고 있다. 이에 따라 학교예산뿐 만 아니라 예산에 반영되지 않는 경제적 자원의 변동 내역 등을 체계적으로 표시하는 것이 가능한 발생주의 방식의 회계시스템을 학교회계에 도입해야 하는 필요성이 점차 높아지면서 정부는 대학을 포함한 각급 학교회계에 발생주의 방식을 도입하는 문제를 적극적으로 검토하기 시작한 바 있다.

이러한 학교 회계환경의 변화와 관련하여 조유진의 연구<sup>12)</sup>에서는 국가 및 지방재정제도의 변화에 맞게 국립대학 회계제도의 개혁이 필요한 시점에서 대학에 발생주의 방식을 도입하여 학교재정운영의 투명성과 효율성을 제고하고, 국립대학의 특수성을 반영한 통합 안을 채택하여 재정운영의 자율성과 책임성을 개선할 수 있는 방안을 제시하였다. 그리고 김순희의 연구<sup>13)</sup>에서는 지방자치단체가 발생주의 방식의 도입을 통해 지방재정운영의 건전성과 효율성을 확보하고 종합적인 재정관리와 재정운용에 관한 예측기능을 강화하기 위해서는 정부가 추진 중인 발생주의 방식의 회계에 대해 충분한 준비작업과 시범적용을 통해 관련 회계기준을 제정, 보완하고 상설 지방자치단체회계기준 담당기구의 설치 및 공무원들의 의식 변화 및 지속적인 교육 등이 중요하다고 지적하고 있다. 또한 이덕영의 연구<sup>14)</sup>에서도 정부가 발생주의 방식에 근간을 두고 있는 재무제표 결산보고를 추진하는 이유는 공공부문의 회계의 투명성, 책임성 및 신뢰성을 확보하고자 하는데 있기

12) 조유진, “국립대학교 회계제도의 개선방안에 대한 연구:복식부기 발생주의 도입 및 회계통합을 중심으로”, 서울대 대학원 석사학위논문, 2002.

13) 김순희, “지방자치단체 복식부기회계제도 도입에 관한 연구”, 경희대 행정대학원 석사학위논문, 2003.

14) 이덕영, “우리나라 지방자치단체 회계제도 도입에 따른 반응연구:복식부기·발생주의 도입을 중심으로”, 전주대 대학원 박사학위논문, 2005.

때문에 이를 위해서는 정부와 지방자치단체가 전반적인 구조적 변화를 모색하고 충분한 준비작업을 통해 지방자치단체의 특성에 적합한 회계기준을 제정, 보완하는 것이 필요하다는 결론을 내리고 있다. 이와 관련하여 정영관·백운경의 연구<sup>15)</sup>에서는 학교예산회계제도는 예산통일의 원칙에 따라 대부분의 경우 교육 수요자와 공급자 간의 교육서비스가 직접 연계되도록 학교예산회계 분야에 적합한 회계기준을 제정함과 동시에 학교재정을 포함한 학교운영에 관한 관리 기법을 개발하고 단위학교 교직원, 학교운영위원, 학부모들의 폭넓은 이해와 지지를 위해 조직 내의 회계책임성 강화를 위해 산·학·관이 긴밀한 협조를 할 수 있는 기반을 마련하는 것이 중요하다고 제안하고 있다.

한편 이동규의 연구<sup>16)</sup>에서는 국립대학의 일반회계와 기성회비회계에 대해 발생주의·복식부기를 도입하는 것이 필수적이라고 보고 있다. 이는 대학 내에서의 각종 상이한 회계처리 방식을 통일시키고 대학의 자산과 부채를 종합적으로 파악할 수 있는 회계제도를 마련하는 것이 합리적, 효율적으로 대학을 운영하기 위한 전제조건이라고 보고 있는 것이다. 그리고 이 연구에서는 이를 위해 각계 전문가로 구성된 “국립대학회계규칙심의위원회”를 설치하고 공청회 등 다양한 의견수렴 과정을 거쳐 최적의 모형을 찾아내는 것이 중요하다고 제안하고 있다. 또한 학사력과 회계기간의 일치, 교직원 등에 대한 직무교육, 학교재정 자주권의 부여, 성과관리제도의 연결, 학교 회계시스템의 IT기반 구축 및 각종 필수보충정보의 생산 및 공개 등도 향후 해결되어야 할 문제인 것으로 지적하고 있다.

단위학교에서의 발생주의 방식에 의한 회계제도의 도입과 관련하여, 김병곤의 연구<sup>17)</sup>에서는 새로운 제도의 성공적인 정착을 위하여 학교 구성원들에 대한 주기적인 집단연수와 토론을 통해 발생주의 방식의 회계제도 실무에 필요한 자기개발 노력이 선행되어야 한다고 보고 있다. 그리고 실무적으로는 학교의 물품과 재산에 대해 정액법에 의한 연도별 감가상각을 실시하고, 내용연수가 경과된 물품과 재산

---

15) 정영관·백운경, “학교예산회계의 발생주의 복식부기제도 도입의 제 문제와 기대효과”, 「회계연구」 제11권제3호, 2006.12.  
 16) 이동규, “국립대학의 발생주의 복식부기 도입에 관한 소고”, 충남대학교 부설회계연구소, 「회계논집」 제7권 제1호, 2006.  
 17) 김병곤, “학교회계에서의 복식부기 수용요인에 관한 연구”, 순천대 경영행정대학원 석사학위논문, 2005.

은 한시적으로 별도관리하는 제도가 도입되어야 한다고 주장하고 있다. 또한 학교 회계의 매 회계연도 결산일인 2월말에 수정후시산표를 작성할 때 미회수 채권(수익자부담경비)에 대하여는 결손 처리하고, 운영보고서도 잉여금이 제로(Zero)에 가깝게 작성하는 개선방안을 제시하고 있다.

## 제2절 사립대학 발생주의 복식부기회계 도입의 연구동향

사립학교의 회계제도와 관련하여 염기성의 연구<sup>18)</sup>에서는 사립대학의 회계처리 기준이 되는 「사학기관 재무·회계 규칙」과 「사학기관 재무·회계규칙에 대한 특례 규칙」이 그동안 지속적으로 개정되고 있기는 하지만, 회계기준이 정교하게 정립되어 있지 못하고 있기 때문에 학교 관련 이해관계자들이 원하는 재정정보를 충분히 제공하고 있지 못하다는 점을 중요한 문제점으로 지적하고 있다. 이 연구에서는 이러한 문제점들을 개선하기 위해서는 사립대학의 재무상태와 경제활동을 정확히 반영함과 동시에 대학 이해관계자들에 충분한 회계정보를 제공할 수 있도록 기업회계를 원칙적으로 적용하는 제도적 개선방안이 필요하다고 보고 있다. 그리고 그 개선방안으로는 미국 대학회계의 재무제표상에 표시되고 있는 자금별 회계 구조를 우리나라 사립대학의 실정에 맞게 일부 도입하는 등의 개선방안이 필요하다고 주장하고 있다. 또한 장진형 연구<sup>19)</sup>에서는 이해관계자들에게 유용한 정보를 제공하기 위하여 「사학기관 재무·회계규칙에 대한 특례규칙」에 대해 회계원칙을 보장하고 기본금 대체액의 한도와 범위를 명확히 하여야 한다고 주장하고 있다. 이와 함께 학교 자산에 대해 감가상각을 실시하고 종합재무제표 작성에 관한 세부 지침이 마련되어야 하며, 공인회계사에 의한 감사대상을 확대하고 예산과 결산 내용을 공개하기 위해 인터넷 공개방법을 강구하도록 개선방안을 제시하였다.

오종진 연구<sup>20)</sup>에서는 대학들이 현재 적용하고 있는 예·결산 정책은 학교재정

18) 염기성, “사학기관 회계 운용 실태 및 개선방안 연구”, 감사교육원, 「감사논집」, 2003.

19) 장진형, “사립(전문)대학회계에 대한 고찰:관련법령을 중심으로”, 「경제경영연구」 제2집 제1호, 2003.

20) 오종진, “사립대학 예산회계제도의 효율적 운영방안:광주전남지역 사립대학을 중심으로”, 「산업경제연구」



의 합리적인 운영을 저해할 뿐만 아니라 기업에 비해 실효성이 떨어지는 공시제도와 결합되어 정보비대칭(information asymmetry) 문제를 야기한다고 한다. 이러한 문제를 개선하기 위해서는 회계정보의 유용성 증대를 위해 예산과 결산 공시제도가 강화되어야 하고 대학들의 영속성 유지비용은 양성화시키되 미사용 이월자금에 제한을 두는 방안이 마련될 필요가 있다고 지적하고 있다. 또한 이 연구에서는 대학 내 구성원들의 의견을 예산과 결산에 반영할 수 있도록 의견수렴 절차를 의무화하고 대학에 대한 경영투명성의 요구가 실효성을 거둘 수 있도록 정부지원금 규모의 확대 및 지원정책의 다양화가 선행되도록 개선방안을 마련할 필요가 있다고 주장하고 있다.

우리나라 사립대학 재정의 운영건전성과 재무안전성 간의 관계를 연구한 조호식의 연구<sup>21)</sup>에서는 대학의 학생수 특성변인이 재정의 운영건전성 뿐만 아니라 재무안전성에 있어서도 집단 간의 차이에 대한 가장 큰 변별력을 보여주고 있는 것으로 나타났다. 이 연구결과에 의하면, 사립대학은 재무안전성의 측면에서도 학생수의 적정규모를 유지하여야 하며, 특히 대학 소재지가 수도권이나 광역시가 아닌 경우 운영건전성이나 재무안정성의 확보를 위해 학생 수를 어느 정도 확보하는 등 구조적인 전략을 도입하여야 한다고 주장하고 있다. 이와 함께, 이 연구에서는 향후 사립대학 재정의 건전성을 평가하기 위해서는 운영건전성과 재무안전성 뿐만 아니라 재무성장성, 재무활동성 및 교육투자와 관련되는 등록금 환원율, 학생 1인당 교육비, 학생 성과, 교원 성과 등도 함께 분석하는 연구가 필요함을 제시하고 있다.

마지막으로 김안규·오정훈·김광태 연구<sup>22)</sup>에서는 사립대학은 기업회계와 다른 특성을 가진 회계기준의 적용이 필요하고 기금(fund-basis) 회계시스템의 도입과 회계처리기준으로 수정된 발생주의 도입 가능성을 검토해야 될 시기가 조만간에 도래할 것으로 예상하고 있다. 이는 이준구의 연구<sup>23)</sup>에서도 대학교육이 공공재<sup>24)</sup>

구」 제20권제6호, 2007.

21) 조호식, “사립대학 재정의 운영건전성과 재무안정성 분석연구”, 국민대 대학원 박사학위논문, 2006.

22) 김안규·오정훈·김광태, “사립대학 회계제도 개선방안에 대한 고찰”, 「한국비즈니스리뷰」 Vol.1 No.2, 2008.12.

23) 이준구, “대학교육과 국가재정”, 「경제논총」 제37권제2·3호, 1997.

24) 공공재가 되기 위해서는 소비에서의 비경합성(non-rivalry)의 존재와 배제불가능성(non-excludability)

로서의 성격이 약하기 때문에 정부에서 재정 지원을 하는 것은 적절하지 않다고 지적하면서 대학 스스로가 재정문제를 해결해 나가야 한다고 주장하고 있는 것과 유사하다. 현실적 상황과 이론적 측면에서도 대학은 기업적 성격을 띠고 있는 것이다. 따라서 기업회계기준에서와 같이 발생주의회계를 원칙으로 하여 필요성이 인정되는 경우에만 현금주의회계를 적용하는 것이 타당할 것으로 보아, 가능하다면 비영리기관으로서의 대학의 특수성을 인정하면서 동시에 대학 운영 상황을 정확히 반영할 수 있는 수정된 발생주의회계(modified accrual basis accounting)의 도입 문제 등의 개선방안을 제시하였다.

---

가 있어야 하나, 실제 대학교육에 있어 소비에 있어 경합성과 배제가능성을 가지고 있기 때문에 공공재로서의 성격이 상당히 약함.

## 제3장 사립대학 회계제도의 문제점 및 개선방안

### 제1절 회계기준 및 실무적용상의 문제점

#### 1. 기업회계기준과 특례규칙의 구분상 문제점

##### 가. 회계처리기준의 비교

회계원칙이 그 시대 및 사회적 환경을 배경으로 하여 제도적인 규제에 채택되어진 것이라면 회계원칙, 특히 일반적으로 인정된 회계원칙(GAAP)에 대한 비교 검토는 그 환경적 특성의 변화에 부합되도록 적극적으로 행하여져야 한다. 따라서 회계담당자들이 재무제표를 작성하고 보고하기 위한 회계처리에 있어서 준수해야 할 기본적인 회계원칙은 객관성과 공정성을 판단할 수 있는 회계규제로서의 일반적으로 인정된 회계원칙, 즉 우리나라의 경우 기업회계기준 제3조(일반원칙)와 특례규칙 제15조(회계원칙)가 존중되어야 한다.

우리나라 기업회계기준은 국제회계기준의 추세에 부합하여 급변하는 경제적 환경에 대응할 수 있는 적합한 회계처리, 즉 거래의 실질과 경제적 사실을 반영할 수 있어야 한다는 실질우선의 원칙을 강조하고 있다. 이러한 기업회계기준은 재무제표 정보의 질적 특성의 일부와 재무제표에 특정한 정보를 포함시킬 것인가를 판단하는 기준을 제시한다는 측면에서 우리나라 회계환경을 반영한 일반원칙을 규정하고 있는 회계규제이다.

또한 학교회계와 관련하여, 이사장 및 학교의 장이 객관적인 자료와 증거에 의해 신뢰할 수 있도록 공정하게 회계처리 할 것을 규정하고 있는 학교회계에 관한 특례규칙은 재무제표 작성시 전통적으로 요구되고 있는 복식부기 원리를 포함하여 <표 3-1>과 같은 회계원칙을 학교회계에 대한 규제에 적용하고 있다.

<표 3-1> 회계기준별 회계원칙 비교

기업회계기준	국제회계기준	특례규칙
신뢰성	신뢰성, 중립성, 신중성	신뢰성
이해가능성, 명료성	이해가능성, 표현의 충실성	이해가능성, 명료성
충분성	완전성	-
비교가능성, 계속성	비교가능성	비교가능성, 계속성
중요성	중요성	중요성
안전성(보수주의)	-	-
실질우선	실질우선	-
-	목적적합성	-
-	-	복식부기의 원리

표에서 보는 바와 같이 학교회계 특례규칙에서 규정하고 있는 복식부기의 원리<sup>25)</sup>는 회계기록상의 방법으로서 기본적으로 적용하여야 할 원리인데 이를 학교회계의 원칙을 규정하는 조항에서 규정하고 있는 것은 적절하지 않은 것으로 판단된다.

그리고 특례규칙에는 기업회계기준 등에서 규정하고 있는 충분성의 원칙<sup>26)</sup>이 도입되지 않고 있는데, 이는 주식사항 표시와 밀접하게 관련되어 있기 때문에 특례규칙에도 포함시키는 것이 타당하다. 이와 함께 학교회계 특례규칙에는 거래의 법적 형태보다는 경제적 실질을 중시하는 회계원칙도 도입되지 않고 있다.

25) 회계는 거래를 어떻게 기록하느냐에 따라 단식부기와 복식부기로 구분된다. 단식부기란 현금의 관점에서 수입과 지출만 기록하고 관련 내역은 비망 기록 수준으로 관리하는 형태이다. 그러므로 재무제표라는 개념도 성립하기 어렵고 금전출납부 수준에서 수입과 지출을 기록하고 그 차액을 현금잔고로 관리하며 아울러 그 현금잔고가 결국 최종 순수익 또는 손실개념으로 보게 된다. 단식부기는 현금주의 회계 방식과 혼용되고 있다. 이러한 단식부기를 사용하는 이유는 각 부처가 예산 이외에 다른 독자적인 수입원이 거의 없고 예산 범위 내에서만 지출하는데 불과하기 때문이다. A. Premchand, *Effective Government Accounting*, Washing D.C.: International Monetary Fund, 1995, pp.50-51.

26) 선택한 회계처리방법, 절차 및 표시방법, 자산의 평가방법이나 수익의 인식기준 등을 재무제표의 일부를 구성하는 주거나 주식 및 부속명세서 등을 통하여 충분히 공시하여야 한다는 원칙.

<표 3-2> 사학기관 특례규칙과 기업회계기준 비교

	교비회계	기업회계
자금계산서	이월금=유동자산-유동부채(개념)	이월금=현금 및 현금등가물
	자금이 수반되지 않는 거래는 표시하지 않음(현금주의)	당기순이익에서 출발 기초현금에서 기말현금까지 흐름을 표시(발생주의)
운영계산서	등록금수입, 교육부대수입, 연구학생경비, 전출금 등이 존재	상품거래 등의 거래가 존재
	당기운영차액=운영수익-순운영비용-기본금 및 제적립금대체액	당기순이익=수익-비용
	예금이자 미수액, 지급이자 미지급액, 유형고정자산 감가상각비 등을 계상하지 않음	예금이자 미수액, 지급이자 미지급액, 유형고정자산 감가상각비 등을 계상함
대차대조표	유동자금이란 1년 이내 현금화가 가능한 예금과목	당좌자산중 만기 3개월 내는 현금 및 현금등가물로, 3개월 초과~1년 미만은 단기금융상품으로 분류
	설치학교의 토지, 건물, 구축물 증가시 법인회계의 설치학교 출연금 모두 증가	설치학교, 출연기본금이란 계정이 없음
	자산소속의 특정기금을 계상시 기본금 소속의 제적립금도 계상	특정기금 대신 장기금융상품 과목으로 분류하고, 이익잉여금중 00적립금으로 분류하나 특례규칙과 의미가 다름
	출연기본금중 법인계정=토지+건물+구축물 기타기본금=그외의 고정자산으로 구분	자본금=보통주+우선주 * 차변의 자산과 별도로 대응시킬 필요 없음.
	자본조정 항목 없음	자본조정 항목이 존재

여기서 복식부기의 원리<sup>27)</sup>는 회계기록상의 방법으로 기본적으로 적용하여야

27) 회계는 거래를 어떻게 기록하느냐에 따라 단식부기와 복식부기로 구분된다. 단식부기란 현금의 관점에서 수입과 지출만 기록하고 관련 내역은 비망 기록 수준으로 관리하는 형태이다. 그러므로 재무제표라는 개념도 성립하기 어렵고 금전출납부 수준에서 수입과 지출을 기록하고 그 차액을 현금잔고로 관리하며 아울러 그 현금잔고가 결국 최종 순수익 또는 손실개념으로 보게 된다. 단식부기는 현금주의회계 방식과 혼용되고 있다. 이러한 단식부기를 사용하는 이유는 각 부처가 예산 이외에 다른 독자

할 원리인데, 회계원칙을 규정하는 조항에서 규정이 되어 있어 부적합한 것으로 보인다. 그리고 특례규칙에는 충분성의 원칙<sup>28)</sup>이 도입되지 않아 주식표시 사항이 제외되었다. 또한 거래의 법적 형태보다 경제적 실질을 중시하는 회계원칙도 도입되지 않고 있다. 이에 따라 회계원칙에 추가적으로 충분성의 원칙을 명시하고, 주식사항을 규정하여 회계처리방법이나 자산평가방법, 수익의 인식기준 등 회계방침과 교육의 특성이 반영되는 주요 재무지표들을 포함하여 공시할 필요가 있을 것이다. 더 나아가 실질우선의 원칙도 도입하여 장기리스거래 등의 회계처리에 대한 기준도 연구할 필요가 있을 것이다.

## 나. 회계구분 문제

학교회계와 관련하여 그동안 수입이자 등의 회계처리를 위한 고유목적사업준비금의 회계처리문제가 실무적으로 매우 중요하게 부각된 바 있다. 이는 그동안 사립대학회계 내에서는 수익사업회계를 설치할 수 없도록, 즉 교비회계와 학교수입사업회계로 구분처리할 수 없도록 규정한 것에 기인한다. 따라서 학교 내의 연구소, 기숙사, 출판부, 인쇄실, 사회교육원 등의 운영을 통한 수입과 학생회비, 대학발전 기부금 등의 수입을 학교의 교비회계 및 부속병원회계에 포함시키지 않고 별도 관리하면서 회계처리할 근거가 없는 특례규칙상의 사각지대가 발생하고 있다. 따라서 이러한 경우, 부분적으로 수익사업을 운영하고 있는 대학 내의 출판사나 인쇄실, 그리고 사회교육원 등이 별도의 회계를 하지 않는다면 이들 사업에서 적자 발생시 교비회계를 통해 보전해 주어야 하는 문제가 발생할 수 있다.

회계적인 측면에서 볼 때, 대학발전기금은 자산 성격의 기금만을 뜻하는 것이 아니라 회계연도 내에 기부금으로 수입 계상하여 당해연도에 지출하는 기부금도 모두 포함된다. 그리고 대학발전기금으로 인정받기 위해서는 「사학기관 재무·회계규칙」에 의해 학교의 수입기관에 교비회계로 입금된 금품이어야 한다. 이와 같이 회계상 발전

적인 수입원이 거의 없고 예산 범위 내에서만 지출하는데 불과하기 때문이다. A. Premchand, *Effective Government Accounting*, Washing D.C.: International Monetary Fund, 1995, pp.50-51.

28) 선택한 회계처리방법, 절차 및 표시방법, 자산의 평가방법이나 수익의 인식기준 등을 재무제표의 일부를 구성하는 주거나 주식 및 부속명세서 등을 통하여 충분히 공시하여야 한다는 원칙.

기금은 기부금과는 성격이 다르다는 이유로 「사학기관 재무·회계규칙에 따른 특례규칙」 제17조 별표2에서 규정하는 대차대조표 계정과목, 즉 고정자산 중 특정기금으로 처리할 것을 규정하고 있다.

이러한 대학발전기금은 현재 법인회계와 교비회계에 모두 존재하고 있기 때문에 이들 모두를 교비회계에 통합시킬 것인지에 대한 문제가 규정상 명확하지는 않다. 그리고 아직까지 기금회계(fund accounting)의 개념이 도입되지 않고 있는 상황에서 별도회계로의 인식은 잠재적으로 회계상의 문제를 야기할 수 있다. 또한 이와 같이 관리되는 회계단위에 대하여 중간 종합재무제표 등의 형식으로 교비회계로 통합되어 보고되어야 한다는 규정 역시 없는 실정이다.

현행 종합재무제표는 법인회계, 법인수익사업회계, 학교회계, 학교부속병원회계 및 기타 모든 사학기관회계를 합산한 것으로 종합자금계산서, 종합대차대조표, 종합운영계산서를 말한다. 이러한 종합재무제표는 선대사항이므로 해당되는 사학기관만 작성하는데, 경우에 따라서는 회계인식기준(recognition of accounting criteria)<sup>29)</sup>이 서로 달라 통합하는데 어려움이 많다. 현행 규정에 준거하면 종합재무제표에서도 법인일반회계가 중심이 되고 학교와 법인간의 내부거래는 상계된다.

법인자금으로 고정자산을 취득할 경우나 교비를 투자하여 고정자산을 취득한 경우에도 법인계정에 기록되는 문제가 발생한다. 현재 부속병원투자지출과 부속병원전출금을 법인회계에서만 인정하고 있는데 학교 현장실무에서는 학교마다 다르게 처리하고 있어 학교회계에서도 대학부속병원의 출자와 부속병원전출금도 인정할 것인지의 여부에 대한 문제가 실무적으로 제기되고 있는 실정이다. 또한 대학병원은 대학설립·운영규칙에 의하여 교사(校舍)로 구분되나 법인세법상으로는 비영리내국법인의 수익사업으로 분류하여 법인세를 신고·납부하도록 되어 있고 세무신고 시에도 이익잉여금처분계산서를 반드시 제출하도록 하고 있어, 세법과 회계기준 간의 불일치가 발생하고 있다. 따라서 대학병원과 학교법인은 별도의 회계실체로 구분하여 회계처리 되어야 한다<sup>30)</sup>.

29) 회계인식기준은 일반적으로 현금주의(cash basis), 수정현금주의(modified cash basis), 수정발생주의(modified accrual basis), 발생주의(accrual basis) 등 4가지로 분류한다. IFAC Study No.11, *Governmental Financial Reporting : Accounting Issues and Practices*, IFAC/PSC, May 2000, p.15.

30) 김병기 외3인, “사학기관 회계처리 기준에 관한 연구-특례규칙상의 재무제표 체계와 계정과목을 중심

## 2. 고정자산의 감가상각 및 손익 인식상의 문제점

사립대학 회계규정에 의하면 특정기금과 고정자산을 대차대조표에 각각 출연 기본금과 제적립금으로 계상하도록 규정하고 있다.<sup>31)</sup> 특히 고정자산의 취득과 관련하여 특례규칙은 기업회계에서는 사용하지 않는 “기본금대체액”이라는 과목을 운영계산서 계정과목으로 사용하고 있다<sup>32)</sup>.

현행 특례규칙에서 법인회계 및 학교에 속하는 고정자산 중 무형고정자산은 내용연수 동안 균등액 상각을 인정하면서 유형고정자산에 대한 감가상각은 도입하고 있지 않다. 유형고정자산의 감가상각비는 교육원가계산의 필수항목이면서 운영수지계산의 기본항목이다. 그러나 현행 규정에 의하면, 교육원가 산정시 지출원가만 집계되고 중요한 비중을 차지하는 감가상각비가 제외되어 대학의 활동원가 산정이 적정하지 않게 된다. 따라서 유형고정자산에 대한 감가상각은 고정자산에 투하된 자금의 회수를 위해 기본적으로 필요하며 경영성과 분석모형에 반영하여야 할 비용항목으로 인정되어야 한다.

유형고정자산에 대한 감가상각의 도입을 찬성하는 논거는 다음과 같다<sup>33)</sup>.

- ① 교육원가의 적정한 산정을 위해서는 감가상각이 기본적으로 필요하며, 미수이자, 미지급이자 등도 발생주의에 의해 인식하여야 한다.
- ② 특례규칙이 복식부기를 도입한 이상 유형고정자산의 감가상각은 필요하고, 현행 특례규칙상 무형고정자산은 내용연수 동안 균등액을 상각하도록 규정하고 있다.

---

으로”, 한국사학진흥재단, 2002.11, 9-10면.

31) 차변의 특정기금과 고정자산을 대변의 출연기본금과 제적립금과 대응시키고 있다. 즉 교비회계의 경우에는 특정기금=제적립금(재평가적립금은 제외), 고정자산금액=법인+기타기본금 등식이 성립되도록 하고 있으며, 법인회계의 경우 설치학교+토지·건물·구축물+기타 고정자산=출연기본금, 특정기금=적립금 등식이 일치하도록 회계처리 한다.

32) “기본금대체액”이라는 계정과목을 사용하는 이유는 사학기관의 고정자산구입에 대해서 대변에 동 금액을 법인계정에 추가하다보니 대차대조표 상 대차가 일치하지 않아, 이를 조정하기 위하여 “기본금대체액”이라는 운영계산서의 비용계정과목을 사용하게 되었다. 이를 통하여 출연기본금이 생성된 후 기업회계의 당기순이익과는 다른 당기운영차액이 산출되고 있다.

33) 윤석철·김병기, “한국 사립대학 회계기준의 문제점 및 개선방안”, 「재무와 회계정보저널」 제3권 제1호, 2003, 153-154면 인용.



- ③ 감가상각을 하지 않으면 장부상 고정자산이 어느 정도 경과되었고, 감가상각누계액을 차감한 장부가가 얼마인지 알 수 없다.
- ④ 투하자금의 회수 또는 자신의 대체나 채취득을 위해서는 감가상각의 인식이 필요하며, 현행 계산서상 ‘운영차액대체’ 문제 해결의 실마리가 될 수 없다.
- ⑤ 일본의 대학회계는 고정자산의 감가상각을 규정하여, 고정자산에 투하된 자금의 회수를 지향하고 있다.

한편 유형고정자산의 감가상각 도입에 반대하는 논거는 다음과 같다.

- ① 대학은 손익결정이 중요하지 않고, 소득과 관련된 세금의 납부의무가 없다.
- ② 대학의 유형고정자산은 자금을 차입할 때 담보용으로 사용할 수 없으며, 자유롭게 매각 가능한 것도 아니다.
- ③ 대학의 수지차액이 양으로 나타났다고 하여도 그 금액을 배당이나 사외로 유출할 수 없다.
- ④ 상각기준액을 공시지가로 할 것인가 감정가액으로 할 것인가 여부, 잔존치나 내용연수결정 등의 실무적용 상 어려운 점이 있다.

경영성과가 중요하지 않는 대학회계의 특성과 법규상의 제한으로 발생주의의 적용이 어렵고 발생주의 회계는 절차가 복잡하다는 점 등을 이유로, 현행 특례규칙상 수익·비용의 인식기준은 발생주의를 전면 도입하지 못하고 현금주의 내지는 수정된 발생주의를 적용하고 있다.

전통적으로 예산과 자금결산이 중요했던 대학회계에서는 자연스럽게 현금주의가 적용되어 왔다. 따라서 미수이자 등 미수수익과 미지급입차료 등 미지급비용이 계상되지 않았다. 이와 같은 현금주의 관행에 따라 유형고정자산의 취득원가를 사용기간 동안 배분하여 비용으로 인식하는 감가상각비가 도입되지 않고 있다. 수정된 발생주의는 비용은 발생주의, 수익은 현금회수 기준을 적용하여 발생주의로 전환하기 위한 과도기적 처리로서 성과평가가 보수적으로 이루어지는 측면이 있다.

즉 현행 운영계산서는 발생주의를 전면 도입하지 못하여, 운영계산서와 자금계산서 계정과목의 연결사항은 운영계산서 계정과목에서 자금을 수반한 거래는 자금계정의 수입항목과 지출항목이 일치하며, 자금을 수반하지 않는 손익계정은 자

금계산서의 작성에 영향을 미치지 않는다. 즉 외화환산이익이나 외환차익, 투자유가증권처분이익이나 손실, 투자유가증권평가손실, 충당금환입, 고정자산처분이익, 고정자산처분손실, 무형고정자산상각액, 외화환산손실이나 외환차손 등을 제외하면 자금계산서상의 운영수입 및 운영지출과 차이가 없다.

운영계산서는 기업의 손익계산서와 유사한 개념으로 대학의 일정기간에 있어서의 경영성과를 나타내는 보고서이다. 그러므로 운영수익에서 운영비용을 차감한 후 기본금대체액과 제적립금대체액을 추가로 차감한 후의 ‘운영차액’은 기업회계상의 당기순이익과는 다른 개념이다. 이와 같이 현행 운영계산서는 자금계산서와 중복되는 정보를 제공하면서 경영성과를 평가하는데 적절하지 못한 점이 있다.

4년제 대학의 회계실무차원뿐만 아니라 일부 사립대학 회계관련자료에서 기본금대체액을 표시해야 하는 이유로 감가상각론을 제시하고 있다. 이는 사립대학회계에서는 고정자산 등에 대한 감가상각을 하지 않기 때문에 운영계산서의 당기운영차액 증가현상을 해소하기 위해서는 기본금대체액의 표시가 필요하다.<sup>34)</sup>

### 3. 자금계산서의 문제점

자금계산서는 당해 회계연도의 자금예산과 관련하여 자금집행실적을 명백히 하기 위해 작성하는 재무보고서이다.<sup>35)</sup> 일반적으로 자금은 대차대조표상의 현금, 예금 등 유동자금을 의미하지만 예산상 가용자금인 미사용이월자금과는 그 의미가 다르다. 현행 특례규칙에 따른 자금계산서에 표시되는 미사용이월자금은 유동자산에서 유동부채를 차감한 개념으로 사용한다.<sup>36)</sup> 이는 대차대조표상의 유동자금 개념과 일치하지 않는다. 즉 미사용이월금액은 현재 보유하고 있는 예금 및 현금

34) 한문식, 「사립대학 회계의 이론과 실제」, 양서원, 2002, 116면.

35) 자금계산서는 당해 회계연도 중에 발생된 운영수입과 운영지출은 물론 자산의 증감, 부채의 증감, 각종 기금의 인출 및 적립 등 실제 자금의 변동을 수반하는 모든 수입 및 지출에 관한 재무보고서이다. 서갑수·윤기정, 「사립대학 회계실무」, 진영문화사, 1999, 101면.

36) 전기말 혹은 당기말 현재, 유동자산(현금과 예금), 기타유동자산(단기대여금, 선급금, 미수금, 가지급금, 선급법인세, 받을 어음, 기타유동자산), 유동부채(현재 대차대조표의 부채와 기본금란에 있는 유동부채 중 단기차입금을 제외한 예수금, 선수금, 기타유동부채). 단기차입금(2110)은 자금계산서에 반영되도록 되어 있는 예산항목이기 때문에 제외된다.

뿐만 아니라 받아야 할 자산에서 갚아야 할 빚을 차감한다는 뜻이 포함되어 있어, 경우에 따라서는 (-)로 나올 수도 있다. 그러므로 이월되는 자금은 실제 대차대조표의 유동자금(1110)과는 차이가 있을 수 있다. 이러한 정의는 예산 개념을 도입한 단식부기에서 사용하는 개념을 원용한 것으로 보인다. 예산에서의 전기이월이나 차기이월자금은 출납정리기한(마감 후 30일) 내에 정리되면 당해 특례규칙 회계연도로 처리하는 관습에서 비롯된 것이다.<sup>37)</sup> 따라서 출납정리기한 이후에 지출이나 수입되어야 할 과목은 사실상 예산에 반영하여야 한다. 현행 대차대조표 상의 계정과목인 기타유동자산(1121~1129)과 기타유동부채(단기차입금을 제외한 2120~2149)를 자금계산서상에 이월자금으로 표시하고 있어 유동자산 및 유동부채에 의한 자금사용정보를 정확하게 제공하고 있지 않다.

특례규칙의 전면개정과 함께 도입된 미사용이월자금은 예산편성 실무상 전기이월자금의 계산은 불가능하므로, 본예산 편성시에는 추정금액을 표시한 다음 추경예산 편성시에 바로 잡을 수 있도록 처리하여야 할 것이다.

사학기관회계는 예산에 근거한 자금계산회계에 중점을 두고 운영되고 있는데, 이는 일시적인 수입 이후 지속적인 지출만이 있게 됨으로서 수입된 자금을 효율적으로 사용하기 위한 것이다. 이리 점에서 보면, 자금의 수입과 지출을 대응시켜 그 운용상태를 파악할 수 있는 자금계산회계가 예산의 집행과 결과를 기록 계산하는데 매우 유용한 방법일 것이다. 그러나 이러한 자금계산서는 당기의 수지 예상액에 대한 실제의 수지사항과 잔액만을 표시할 뿐 제정의 건전성 및 안전성을 측정할 수 없다는 문제점이 발생한다.

부속병원투자지출(1223)에 대해서는 대차대조표와 자금계산서가 달라 혼란을 주고 있다. 즉 대차대조표상에는 법인회계와 학교회계 모두 가능하도록 한 반면, 자금계산서 상에서는 법인회계에서만 가능하고 학교회계에서는 지출을 못하도록 되어 있다. 또한 법인이 의과대학, 치과대학 및 한의과대학의 운영을 위해 부담하는 각종 전출금인 부속병원전출금(4514)은 경상비전출금(4511)과 혼동되며, 연구기부금을 상업적 연구비와 순수학술연구비로 구분하지 않고 회계처리함으로써 법인세 과세시 혼동을 불러오고 있다.

37) 윤석철·김병기, 앞의 논문, 155면.

#### 4. 예산제도상의 문제점

예산은 한정된 자원을 배분하고자 하는 의사결정과정이며 조직의 목표달성을 위한 계획을 수치로 표시한 것이다. 따라서 예산은 수입과 지출에 대해 예상과 실제를 대응시키는 통제 메커니즘이다. 현행 특례규칙상 예산회계는 품목별 예산제도를 전제로 하기 때문에, 1년 단위의 예산으로 지출의 통제 측면을 강조하는 예산제도라고 볼 수 있다. 현행 예산제도는 수입, 물가상승률에 맞춰 단기적으로 품목별로 조정하며 지출통제에 중점을 두고 있다. 따라서 사업별 예산제도의 도입하기 위해서는 먼저 품목별 예산제도의 문제점을 보완하는 작업이 필요하다. 즉 사업별 예산제도를 접목시키기 위해서는 사업별로 장·단기계획을 수립할 때 예산을 명확히 해 이를 품목별로 매년 반영하는 형태로 예산제도를 개선시킬 수 있을 것이다.

법인예산과 학교예산의 통합은 서로 다른 회계단위 간의 종합재무제표의 작성 문제로 인하여 제대로 시행되고 있지 않는 실정이다. 따라서 학교의 수입이 부당하게 법인으로 유출되는 문제를 방지하기 위해서는 법인회계와 학교회계의 통합시 나타나는 문제점을 보완할 필요가 있다. 또한 현금주의에 입각한 지출기준 예산의 문제를 개선하기 위해서는 발생주의에 의한 비용기준(감가상각 등을 인식)으로 전환이 필요하다.

추가경정예산은 명확하게 규정하여야 함에도 불구하고 편성에 있어, 회계연도 말에 근접하여 추가경정예산을 편성하여 총예산을 맞추려는 경향이 있다. 이에 따라 예산의 편성 내용을 무시한 채 대학의 사정에 따라 예산을 집행하고, 추후 추가경정예산을 편성하여 합리화시키는 남용의 문제가 있다.

변동예산제도는 특례규칙 3차 개정에 의해 신설되었지만 실제로 적용되는 경우는 거의 없는 실정이다. 특례규칙 제2조의 적용범위는 학교회계와 법인회계에 한정하고 있는데, 부속병원회계는 병원회계에 그리고 법인의 수익사업회계는 기업회계에 준하여 각각 계리하도록 규정하고 있어 특례규칙의 본문에 수익사업회계 및 부속병원회계 처리를 목적으로 설치한 변동예산제도 조항은 법조문 체계상으로 보아도 문제가 있다<sup>38)</sup>.

## 제2절 사학기관 재무·회계 규칙에 관한 특례규칙의 개정

### 1. 기본 목적

사립대학 재정운영에서 재원조달은 학생등록금, 법인전입금, 국가 및 지방자치단체의 보조금, 사학기관의 시설지원금을 위한 한국사학진흥재단의 각종 지원금, 기타 차입금등으로 이루어진다. 이러한 재정수입은 학교법인 및 사립대학에 적용되는 「사학기관 재무·회계 규칙에 관한 특례규칙」에 규정된 회계처리절차에 따라 예산을 편성하여 집행하게 된다. 이러한 특례규칙은 사회에 대한 공공성과 공익성이 요구되는 사학기관의 재무회계제도로서의 제기능과 목적에 충실하면서 회계보고책임을 제대로 이행하였는지를 나타낼 수 있도록 정보이용자 중심의 회계여야 한다. 그러하기 위해서는 사학기관으로서의 특성을 유지하면서 일반인도 이해가 가능하고, 일반적으로 인정된 회계기준을 최대한 존중하는 발생주의 기준의 회계의 관점에서 특례규칙의 문제점을 도출하여 이에 대한 개선방안을 제시하고자 한다.

### 2. 현행 특례규칙의 검토

대학의 회계는 대학의 구성원 및 대학재정운영에 관심을 가지고 있는 이해관계집단, 즉 자원제공자, 대학경영자, 감독관청, 교직원, 학생, 학부모, 졸업생, 장학재단, 기업 등에게 자금조달과 배분의 공정성을 판단할 수 있는 회계시스템이 제공되어야 한다. 이러한 관점에서 사학기관 회계는 자원제공자의 의사결정에 유용한 정보를 수탁책임이행의 보고(stewardship responsibility) 및 운영보고책임(operational responsibility)을 이행하는데 있다. 그러나 현재의 특례규칙은 재무보고의 목적을 분명하게 설정하지 못한 상태에서 전개가 되고 있어, 회계정보 이용자 중심 혹은 회계정보 생산자 중심의 회계라고 보기도 어렵다. 물론 사학기관 특례규칙에서는 기업회계기준과는 달리 수익과 비용의 인식이 완전한 실현주의와

---

38) 한문식, 앞의 책, 91면.

발생주의에 따라 이루어지지 않는다.

기간 경과에 따라 인식하여야 할 미수수익과 미지급비용을 계상하지 않으며, 기간 미경과로 인한 선수수익과 선급비용 등도 계상하지 않는바 현금주의의 색채를 강하게 띠고 있다는 것은 사실이다. 그러나 예산회계와 복식부기회계가 미분리되어 있고, 자금계산서의 구조나 기본금에 대한 개념이 명확히 정립되어 있지 못하고 회계와 세무가 혼동된 고유목적사업전입환입회계 등이 혼재해 있다. 뿐만 아니라 교비회계에 대해 적용하는 특례규칙, 학교기업회계처리규칙, 산학협력단회계처리규칙, 의료기관회계규칙, 수익사업에 대한 기업회계기준의 적용 등 회계별 구조가 서로 다른 여러 회계규칙이 적용되고 있어 사학기관의 전체적인 연결 재무제표 작성은 상당히 어려운 상태에 놓여있다.

일본은 2004년 3월 1일부터 전체 국립대학을 법인화하여 발생주의 복식부기를 바탕으로 한 “국립대학법인회계기준<sup>39)</sup>”을 적용하고 있으며, 미국의 경우에는 미국의 정부회계기준서 제34호<sup>40)</sup>를 적용하여 발생주의를 바탕으로 한 복식부기를 적용하고 있다. 이에 따라 감가상각회계는 일본과 미국의 사립대학회계는 물론 일본의 국립대학법인의 경우에도 발생주의 인식기준을 적용하여 이를 도입하고 있다. 그러나 우리나라는 특례규칙 회계처리는 복식부기원리를 도입하고 있으면서, 감가상각회계를 적용하지 않는 등 완전한 발생주의 회계인식기준을 적용하지 않고 있어 회계내용이 회계전문가도 쉽게 접근하기 어려운 사학기관 중심으로 전개되어 있어 회계 내용을 어렵게 하고 있다.

현재 특례규칙을 적용하고 있는 사립대학과 사학법인의 회계는 국립대학이 발생주의 복식부기를 도입함에 따라 생성되는 각종 회계보고서와도 비교가 가능하여야 할 것이다. 또한 사립초중등 및 유치원 등 각종 사립학교의 복식부기회계와도 결합이 가능하기 위해서는, 특례규칙이 그 내용이나 용어 등에 있어 일반인들도 이해하기 쉽게 접근되어야 한다.

39) 2003에 문부과학성령으로 공표된 「국립대학법인회계기준」.

40) 1999년 6월에 공표된 GASB의 기준서 제34호 「주정부 및 지방정부의 기초재무보고」.

### 3. 문제 해결을 위한 기본접근 방안

#### 가. 재무보고 목적의 명백화

재무보고의 목적이 조직의 활동과 의사결정자를 연결시키는 교량 역할을 한다고 볼 때, 대학의 활동에 관한 자료를 회계시스템에의 투입이라고 보고, 의사결정자들을 위한 유용한 정보를 산출이라고 한다면, 회계의 목적은 정보처리과정을 통해서 의사결정자들의 욕구에 맞추어 투입을 산출로 전환시키는 재무적 활동이라고 볼 수 있다.<sup>41)</sup> 즉 사학기관 회계보고의 목적이 회계보고책임의 이행, 수탁책임 이행의 보고(stewardship responsibility) 및 운영보고책임(operational responsibility)의 이행을 통해 이해관계자의 알 권리를 충족시켜 그들의 의사결정에 유용한 정보를 제공하는데 있다. 따라서 이해관계자들이 만족할 만한 의사결정을 할 수 있게 충분한 정보를 제공할 수 있는 회계 내용으로 정립되어야 한다. 이처럼 재무보고목적이 명백해 질 때, 재무제표의 종류, 재무제표에 담아야 할 내용과 보충정보, 회계처리 기준과 절차 등이 합리적으로 설계될 수 있게 된다.

#### 나. 정보이용자 중심의 회계

대학은 교육이라는 사회적으로 중요한 역할을 담당하는 공공기관이다. 따라서 대학은 기본적으로 공공성과 자주성 및 영속성이 유지될 수 있도록 대학에 대하여 많은 법규가 제정되어 있어 대학회계는 법적 회계(legal accounting)와 같은 성격을 갖는다. 그러나 사립대학의 회계 내용이 사립학교법인과 사립대학(사학기관) 중심으로 전개되어 있어 회계전문가도 이해하기 어려운 부분이 산재해 있다. 따라서 학교재정활동이 교육적 가치의 실현과 교육의 질 개선에 어느 정도 기여하고 있는가를 합리적·종합적으로 점검, 평가하여 의사결정을 할 수 있는 회계정보이용자<sup>42)</sup> 중심 회계로 나아가야 할 것이다.

41) 김순기·전성빈, 「회계원리」, 박영사, 1998, 7면.

42) <표 3-3> 대학의 회계정보이용자

이와 관련된 주요 내용과 해결방안은 다음과 같다.

(1) 예산회계와 복식부기회계의 혼재

예산회계와 복식부기회계는 수익과 비용을 인식하는 방법과 회계처리대상이 서로 다름에도 불구하고 하나로 통합하려는 데서 문제가 발생한다.<sup>43)</sup> 따라서 양자를 통합하여 처리하기 보다는 각각 그 특성에 맞게 처리하되, 디지털전산시스템을 운영하여 적시에 정확한 각종 정보를 획득하며 양자의 차이가 자동적으로 산출될 수 있도록 하여야 한다.

Skousen's Study	Anthony Report	SFAC NO.4	JICPA의 보고목적
금융기관	이사회	자원제공자	교육당국
연방정부	투자자 및 채권자	구성원	은행 및 채권자
주정부	자원제공자	감독기관	이사회
재단	감독기관	경영자	교직원 및 그 단체
인가기관	구성원		학비부담자, 학생
주예산담당관			
동창회			
주조정위원회			

자료 : Skousen K. Fred, et al., User Needs : An Empirical Study of College and University Financial Reporting, Washington D.C. : NACUBO, 1975. pp.17-18.

43) <표 3-4> 예산회계와 복식부기회계 비교

분야	예산회계	복식부기회계
회계대상	승인된 예산액 대비 집행액 관리	예산에 반영되지 않은 경제적 자원의 변동을 포함
인식시기	현금변동시점	거래발생시점
출납폐쇄기한	있음	없음
자산·부채관리	자산, 부채관리와 회계처리 별도	자산, 부채관리와 회계처리 연계운영
결산보고서	세입세출결산서	재무보고서
관리적 정보제공의 편리성	자료가 산재되어 있어 관리적 정보제공에 어려움이 있음	기존의 시스템보다 폭넓은 정보제공이 가능

자료 : 한국지방행정연구원, 「복식부기회계제도의 이해」, 2005, 5면.



## (2) 현금수지계산 중심의 사고방식

특례규칙에서의 자금계산은 원칙적으로 당해 회계연도의 활동에 따른 모든 자금수입예산 및 자금지출예산이 실제의 자금수입 및 자금지출의 내용과 명백하게 대비되도록 자금계산을 하여야만 한다. 따라서 기본적으로 자금계산을 회계규칙의 목적을 만족시키기 위하여 변형하여 행하는 자금계산서를 기업회계에서 적용하고 있는 현금흐름계산서 구조로 개선하되, 예산외거래를 인식할 수 있도록 함으로써 복식부기회계와 연결이 되도록 구축할 필요가 있다.

## (3) 기본금회계처리 명료화

설립자기본금은 학교설립 시 출연한 금액과 회계연도 유형고정자산 중 증가액 중 토지 및 건축물 금액에 상당하는 대체액을 포함한 금액으로 법인회계에서만 발생한다. 따라서 대부분 사학기관은 설립자가 출자한 최초 기본금이 현재의 대차대조표 총기본금에서 차지하는 비중은 크지 않다. 이러한 기본금은 학교법인의 투자에 의해 이루어지기도 했지만, 상당부분은 학교의 운영차액 중 기본금대체라는 과정을 통해 그 규모가 확대되었다. 이는 특례규칙에서 기본금처리에 대해 어떤 기준도 제시하지 않고 있어서 어떠한 자원을 가지고 자산을 취득하든지 결과적으로 기본재산이 되고 있다. 따라서 기본금이란 설립자의 출연금이라는 확실적인 사고에서 벗어나서, 기본금이란 당해 대학이 고유목적활동을 전개하는데 필수적인 순자산이라고 전제하여야 한다. 이러한 사고방식을 바탕으로 기본금의 종류를 구분하고, 기본금회계 처리가 이루어질 수 있도록 기본금 전입 대상자산의 명시 및 수익적 지출과 자본적 지출의 처리기준을 제시하는 것이 필요하다.

## (4) 고유목적사업준비금의 혼용

고유목적사업준비금은 법인세법 제61조의 개정으로 외부회계감사의 규정에 의한 감사인의 회계감사를 받는 비영리법인의 경우 2001사업 연도부터 신고조정에 의한 손금산입이 허용되고 있어 복식부기회계처리 대상이 아니라 세무조정 사항이다. 그럼에도 불구하고 일부 사립대학은 이를 재무제표에 반영하기도 하고 세무

조정사항<sup>44)</sup>으로 처리하는 등 혼용함으로써 재무제표의 비교 가능성을 어렵게 하고 있다. 이러한 문제를 해결하기 위해서는 모든 사학기관이 고유목적사업전입금을 세무조정사항으로만 처리하도록 통일시켜야 할 것이다.

#### 다. 발생주의 회계의 완전한 도입 필요

특례규칙은 형식상 복식부기회계제도이지만 동 규칙 제34조에서는 법인회계 및 학교회계 모두 유형고정자산에 대한 감가상각은 하지 않도록 명시적으로 규정하고 있어, 감가상각회계를 도입하지 않음으로써 완전한 발생주의 회계인식기준을 적용하지 않고 있다. 따라서 교육원가 산정시 지출원가만 집계되고 중요한 비중을 차지하는 감가상각비가 제외되어 대학의 활동원가 산정이 곤란하다. 또한 장부상 고정자산이 어느 정도 경과되었고, 감가상각 누계액을 차감한 장부가 얼마인지 알 수 없다. 그 결과 기본재산에 해당하는 고정자산의 취득, 처분 등과 관련하여 운영계산서의 운영차액을 활용한 처리를 하는 등 복잡한 회계처리가 이루어지고 있어 일반인들이 특례규칙의 회계내용을 이해할 수 없도록 하고 있다. 이러한 문제를 해결하기 위해서는 사학기관의 고유목적에 속하는 상각자산에 대한 감가상각회계를 도입하여야 한다.

#### 라. 회계투명성과 이해 가능성 위한 회계용어, 내용 등의 개정

학교의 재정운영결과에 대하여 학생 및 학부모 등의 학교정보의 공개요구가 증대됨에 따라 특례규칙의 재무정보에 대한 이해가 요구되고 있다. 그러나 회계학

---

44) 세무조정이란 특례규칙상 당기운영차액을 기초로 하여 특례규칙과 세무회계의 차이를 가감함으로써 세무회계상의 과세소득인 각 사업연도 소득금액을 산출하는 과정이다. 즉 법인의 결산상 당기운영차액과 법인세법상 각 사업연도의 소득금액의 차이를 조정하는 과정을 말한다. 감가상각비나 충당금(퇴직급여충당금, 대손충당금, 구상채권상각충당금), 준비금(고유목적사업준비금, 조세특례제한법상 준비금) 등은 결산조정항목이다. 결산조정은 특정손실과 비용항목에 대하여 법인이 결산과정에서 이를 장부상의 비용으로 계상한 경우에 한해서만 손금으로 인정하는 조정방법이다. 세법에서는 특정한 손비에 대하여는 법인의 내부적 의사결정, 즉 결산확정에 의하여 손금으로 계상하여야만 세법에서 손금으로 인정하는 것으로서 이러한 항목은 결산서에 비용으로 계상하지 않고 세무조정계산서에서 세무조정함으로써 손금에 산입할 수 없다.

을 전공한 전문가도 특례규칙만이 가지는 독특한 용어와 회계처리 방법 등으로 인해 이해하기가 어려워 회계정보이용자는 물론 일반의 회계정보이용자에게 어려운 부분이 너무 많다는 지적을 받고 있다. 따라서 학생 및 학부모의 알권리를 보장하기 위하여 특례규칙에서 적용하는 용어를 기업회계 기준 내지는 일반 비영리 조직회계 등에서 사용하는 일반적인 용어로 대체하고 회계보고서 명칭도 기업회계기준서나 새로이 제정되는 정부회계기준, 지방자치단체회계기준 등과 용어 등을 일치시키는 작업이 필요하다.

#### 마. 연결 및 결합이 가능한 일반적인 회계규칙의 제정

현재 법인 및 학교회계는 사립대학 회계기준인 특례규칙을 적용하도록 하고 있으며, 부속병원회계 및 수익사업회계는 병원회계 및 기업회계기준에 준하여 각각 처리하도록 하고 등 여러 회계규칙이 적용되고 있다. 물론 법인 및 학교의 모든 회계를 합산한 종합재무제표가 있으나 특례규칙을 적용할 수 없는 부속병원회계, 수익사업회계 및 특별회계를 종합재무제표 구성에 포함시킨다는 것은 법리적 용에 한계가 있다. 이러한 문제를 해결하기 위해서는 각각의 회계단위에 대해 적용되고 있는 각각의 회계기준이나 규칙의 기본구조가 연결이 가능하도록 상호 수정하여 통일시키는 것이 필요하다.

### 4. 항목별 개선안

#### 가. 기본금회계

##### (1) 의의

현재의 기본금은 출연기본금, 적립금, 그리고 운영차액으로 구분되어 있다. 그런데, 출연기본금은 계정과목 해설에서 학교법인이 학교를 설립하면서 출연한

기본금으로 규정하고 있으며, 목적적립금은 특정 목적을 위해 운영차액 중 일부를 적립하는 내용이고 나머지를 당기운영차액으로 구분하고 있다.

<표 3-5> 특례규칙의 기본금 관련 계정

예산목록		적용회계		해설	
관	항	목	법인	학교	
3100 기본금	3110 출연 기본금	3111설립자분금	○		학교 설립시 출연한 금액
		3112 법인		○	학교계정으로 토지 및 건축물에 상당하는 기본금(1210 법인의 설치학교 계정, 유형고정자산계정의 1311 토지, 1312 건물, 1313 구축물과 대응)
		3113 기타기본금	○	○	고정자산에 상당하는 기본금(토지와 건축물을 제외한 유형고정자산과 대응 : 기계기구, 집기비품, 차량운반구, 도서, 박물관 유물, 건설가계정 등)
	3120 적립금	3121 재평가적립금	○	○	자산재평가로 인한 평가차익에 대응된 회계상적립금(자금항목이 아님)
		3122 연구적립금	○	○	연구기금에 대응된 운영차액 대체액
		3123 건축적립금	○	○	건축기금에 대응된 운영차액 대체액
		3124 장학적립금	○	○	장학기금에 대응된 운영차액 대체액
		3125 퇴직적립금	○	○	퇴직기금에 대응된 운영차액 대체액
		3129 기타적립금	○	○	기타기금에 대응된 운영차액 대체액
	3130 운영 차액	3131 전기이월운영차액	○	○	전기이월운영차액(전기 대차대조표 상의 3130과 일치하여야 한다.)
		3132 당기운영차액	○	○	당기운영차액(운영계산서 상의 당기운영차액과 일치하여야 한다)

## (2) 문제점

기본금은 사학기관이 대학을 정상적으로 운영하는데 기본적으로 소요되는 자원이라고 볼 수 있다. 특례규칙에서는 기본금을 출연기본금, 적립금 및 운영차액 등 세 종류로 구분하고 있다. 그런데 운영차액(순이익)이 발생할 경우 장래 건물 신축 등 특정목적에 위해 매년 적립하는 적립금의 성격이 과연 기본금 개념에 합치되는지 여부에 대해 의문이다. 따라서 사학기관의 특성에 맞게 기본금의 개념을 명백히 정립하여야 하며, 기본금에 대한 개념 정의를 바탕으로 기본금의 종류, 기본금의 증가를 위한 대체처리 및 감소를 위해 운영차액대체액 회계처리 등이 보다 구체적으로 규정되어야 한다. 즉 현행 학교법인회계의 기본금회계에는 기본금 전입대상자산, 전입한도, 전입시기 등 기본금 전입기준이 마련되어 있지 않다. 따라서 어떠한 기준도 제시하지 않고 있기 때문에 대학경영자가 임의로 처리할 수 있는 취약점을 안고 있으므로, 기본금으로의 전입대상자산과 차입금에 의하여 취득한 기본재산의 기본금으로의 전입방법의 명시, 운영차액이나 적립금의 처분방법에 대한 규정 수익적 지출과 자본적 지출의 처리기준을 제정해야 할 것이다.

## (3) 개선방안

(가) 기본금 정의 방안으로 특례규칙 제3조 10호 수정안은 다음과 같다. “기본금”이라 함은 대학의 고유 목적을 유지하기 위해 주어진 재산적 기초 및 그 업무에 관련하여 발생한 잉여금에서 형성된 것으로서 자산에서 부채를 차감한 금액에 상당한 것을 말한다.

<표 3-6> 기본금 정의 비교

일본학교법인회계 기준의 정의	교육비특별회계 회계기준에 관한 규칙 <sup>45)</sup>	국립대학회계규칙 (안) <sup>46)</sup>	특례규칙 제3조 10호 수정안
학교법인이 그 제반 활동의 계획에 기초하여 필요 자산을 계속적으로 보유하기 위해 유지해야 하는 것으로 그 귀속수입 중 전입된 금액을 기본금으로 한다.	제19조(순자산의 정의) ① 순자산은 자산에서 부채를 뺀 나머지 금액을 말한다.	대학의 순자산이란 대학의 교육·연구·봉사 활동을 수행하기 위해 주어진 재산적 기초 및 그 업무에 관련하여 발생한 잉여금에서 형성된 것으로서 자산에서 부채를 차감한 금액에 상당한 것을 말한다.	“기본금”이라 함은 대학의 고유 목적을 유지하기 위해 주어진 재산적 기초 및 그 업무에 관련하여 발생한 잉여금에서 형성된 것으로서 자산에서 부채를 차감한 금액에 상당한 것을 말한다.

(나) 기본금의 분류 방안으로 특례규칙 제24조 ①항 수정안은 다음과 같다. 제 24조 ①항 수정

① 기본금은 학교의 기능과 용도를 기준으로 기본금, 특정기본금 및 일반기본금으로 분류한다. 1. 기본금은 학교 교육에 활용되는 교사, 교지 등 일반유형자산에 대한 투자액에서 당해 시설투자재원 목적으로 조달한 장기차입금 및 학교채증권 등을 차감한 금액으로 한다. 2. 특정기본금은 채무상환 목적이나 적립성기금의 원금과 같이 그 사용목적이 특정되어 있는 재원과 관련된 기본금으로 한다. 3. 일반기본금은 고정기본금과 특정기본금을 제외한 잔여금액으로 한다.

45) 2008년 1월25일 시행된 교육인적자원부령 제924호로서 제정이유는 「지방재정법」에 따라 교육비특별회계의 회계기준을 정함으로써 교육비특별회계의 처리 및 재무보고서 작성에 통일성과 객관성을 부여하여 정보이용자에게 유용한 정보를 제공함으로써 재정의 투명성, 공공성 및 책임성을 높이려는 것임.

46) 이동규 외, 「발생주의 복식부기 회계제도의 학교회계 도입방안 연구」, 교육인적자원부, 2006, 204면 이하.

<표3-7> 기본금의 분류 비교

일본학교법인회계 기준의 분류	교육비특별회계 회계기준에 관한 규칙	국립대학회계규칙 (안)	특례규칙 제24조 ①항 수정안
<p>① 제1호 기본금 : 학교법인이 설립 당초에 취득한 고정자산(법부칙 제2조 제1항에 규정하는 학교법인 이외의 사립학교 설치자에 있어서는 동조 제3항의 규정에 의한 특별회계를 설치할 당시 보유한 고정자산)으로 교육에 사용하기 위해 제공되는 것의 가액 또는 신설학교(전수 학교 및 각종 학교를 포함함, 이하 이 호 및 다음 호는 동일함)의 설치 또는 이미 설립된 학교 규모를 확대 또는 교육의 충실 향상을 위해 취득한 고정자산의 가액</p>	<p>제19조(순자산의 분류) ① 순자산은 고정순자산·특정순자산 및 일반순자산으로 분류한다.</p> <p>② 고정순자산은 유형자산에 대한 투자액에서 그 시설의 투자재원을 마련할 목적으로 조달한 장기차입금·지방채 및 민자리스부채 등을 뺀 금액으로 한다.</p> <p>③ 특정순자산은 채무상환 및 노후 시설 개선 등 그 사용목적이 특정하게 지정되어 있는 적립금을 말하며, 그 적립금은 해당 목적에 따라 별도로 예치·관리하여야 한다.</p> <p>④ 일반순자산은 순자산 중 고정순</p>	<p>제23조(순자산의 분류)</p> <p>순자산은 학교의 기능과 용도를 기준으로 고정순자산, 특정순자산 및 일반순자산으로 분류한다.</p> <p>① 고정순자산은 학교 교육에 활용되는 교사, 교지 등 일반유형자산에 대한 투자액에서 당해 시설투자재원 목적으로 조달한 장기차입금 및 지방채증권 등을 차감한 금액으로 한다.</p> <p>② 특정순자산은 채무상환 목적이나 적립성기금의 원금과 같이 그 사용목적이 특정되어 있는 채원과 관련된 순자산으로 한다.</p>	<p>제24조 ①항 수정</p> <p>① 기본금은 학교의 기능과 용도를 기준으로 기본금, 특정기본금 및 일반기본금으로 분류한다.</p> <p>1. 기본금은 학교 교육에 활용되는 교사, 교지 등 일반유형자산에 대한 투자액에서 당해 시설투자재원 목적으로 조달한 장기차입금 및 학교채증권 등을 차감한 금액으로 한다.</p> <p>2. 특정기본금은 채무상환 목적이나 적립성기금의 원금과 같이 그 사용목적이 특정되어 있는 채원과 관련된 기본금으로 한다.</p>

<p>② 제2호 기본금 : 학교법인의 새로운 학교의 설치, 이미 설치한 학교의 규모 확대 또는 교육의 충실향상을 위해 장래 취득하는 고정자산의 취득에 충당하는 금전 기타 자산의 가액</p> <p>③ 제3호 기본금 : 기금으로서 계속적으로 유지하고 또 운용하는 금전 기타자산의 가액</p> <p>④ 제4호 기본금 : 항상적으로 유지해야 할 자금으로서 별도로 문부과 학생 대신이 정한 금액</p>	<p>자산과 특정순자산을 제외한 금액을 말한다.</p>	<p>③ 일반순자산은 고정순자산과 특정순자산을 제외한 잔여금액으로 한다.</p>	<p>3. 일반기본금은 고정기본금과 특정기본금을 제외한 잔여금액으로 한다.</p>
---	--------------------------------	--	---

(다) 기본금 증감의 방안으로 특례규칙 제25조 ②항 수정안은 다음과 같다. 이사장 및 학교의 장은 다음과 같은 기본금의 증감에 대해서는 기본금변동보고서에 의해서 그 증가 또는 감소내역을 적정하게 표시한다. 1. 기본금의 증가사항은 전기오류수정이익, 기부채납에 의한 자산증가, 기타 순자산의 증가 등을 포함한다. 2. 기본금의 감소사항은 전기오류수정손실, 기타 순자산의 감소 등을 포함한다.



<표3-8> 기본금 증감 비교

일본학교법인회계 기준의 기본금증감	교육비특별회계 회계기준에 관한 규칙	국립대학회계규칙 (안)	특례규칙 제25조 ②항 수정안
<p>제30조 학교 법인은, 다음 각호의 금액에 상당하는 금액을, 기본금에 전입된 것으로 한다.</p> <p>① 학교 법인이 설립 당초에 취득한 고정자산으로 교육의 용도로 제공되는 것의 가액 또는 신설 학교의 설치 혹은 기설의 학교의 규모의 확대 혹은 교육의 충실 향상을 위해서 취득한 고정자산의 가액.</p> <p>② 학교 법인이 신설 학교의 설치 또는 기설의 학교의 규모의 확대 혹은 교육의 충실 향상을 위해서 장래 취득하는 고정자산의 취득에 총당하는 금액 기타 자산의 가액.</p>	<p>제31조(순자산의 증가 및 감소)</p> <p>① 순자산변동보고서는 고정순자산·특정순자산 및 일반순자산의 각 항목별로 전기이월액, 증가 및 감소액, 차기이월액으로 구분하여 표시한다.</p> <p>② 고정순자산의 증가는 당기에 취득한 유형자산의 취득원가(취득시차입금 등이 사용된 경우에는 취득원가에서 차입금 등을 차감한 금액을 말한다)로 하며, 고정순자산의 감소는 당기의 유형자산 감가상각비와 유형자산을 처분하는 경우에는 해당 자산의 장부금액으로 한다.</p>	<p>① 순자산의 증가사항은 전기오류수정이익, 관리전환에 의한 자산증가, 기부채납에 의한 자산증가, 기타 순자산의 증가 등을 포함한다.</p> <p>② 순자산의 감소사항은 전기오류수정손실, 관리전환에 의한 자산감소, 기타 순자산의 감소 등을 포함한다.</p>	<p>이사장 및 학교의 장은 다음과 같은 기본금의 증감에 대해서는 기본금변동보고서에 의해서 그 증가 또는 감소내역을 적정하게 표시한다.</p> <p>1. 기본금의 증가사항은 전기오류수정이익, 기부채납에 의한 자산증가, 기타 순자산의 증가 등을 포함한다.</p> <p>2. 기본금의 감소사항은 전기오류수정손실, 기타 순자산의 감소 등을 포함한다.</p>

<p>③ 기금으로 해서 계속적으로 보관 유지하고 또 운용하는 금전 기타 자산의 가액.</p> <p>④ 항시적으로 보관 유지해야 할 자금으로 해서 별도로 문부과학대신이 정하는 금액.</p> <p>2. 전항 제2호 또는 제3호에 규정하는 기본금에의 편성은, 고정자산의 취득 또는 기금의 설정과 관련하여는 기본금 편입 계획에 따라 실시하는 것으로 한다.</p> <p>3. 학교 법인이 제1항 제1호에 규정하는 고정자산을 차입금 또는 미지급금에 의해 취득한 경우 당해 차입금 또는 미불금에 상당하는 금액에 대해서는, 해당 차입금 또는 미불금의 상환 또</p>	<p>③ 특정순자산의 증가는 당기에 사용목적이 지정된 적립금액으로 하며, 특정순자산의 감소는 적립된 금액 중 당기에 사용한 금액으로 한다.</p> <p>④ 일반순자산은 수정후전기이월일반순자산, 운영차액, 일반순자산의 증가와 감소로 구분하며, 그 내용은 다음 각호와 같다.</p> <p>1. 수정후전기이월일반순자산에 회계정책변경에 따른 누적효과와 중대한 전기오류수정손익을 더하거나 뺀 금액으로 한다.</p> <p>2. 운영차액은 당기 재정운영보고서의 수익에서 비용을 뺀 금액을 말한다.</p>		
--	--	--	--

<p>는 지급한 회계연도에 상환 또는 지급한 금액에 상당하는 금액을 기본금에 전입한 것으로 한다.</p>	<p>3. 일반순자산의 증가는 순자산 변동보고서의 고정순자산과 특정순자산에 표시된 고정순자산의 감소와 특정순자산의 감소를 더한 금액으로 한다.</p> <p>4. 일반순자산의 감소는 순자산 변동보고서의 고정순자산과 특정순자산에 표시된 고정순자산의 증가와 특정순자산의 증가를 더한 금액으로 한다.</p>		
--	---	--	--

<표 3-9> 교육비특별회계기준의 순자산변동보고서 양식

과 목	금 액	
	당 기	전 기
I. 기초순자산		
II. 운영 차액 (잉여금 또는 결손금)		
III. 순자산의 증가		
IV. 순자산의 감소		
V. 기말순자산		

<표 3-10> 기본금변동보고서 양식

과 목	금 액	
	당 기	전 기
I. 기초기본금		
II. 운영 차액 (잉여금 또는 결손금)		
III. 기본금의 증가		
IV. 기본금의 감소		
V. 기말기본금		

나. 감가상각회계

(1) 의의

일반적으로 감가상각(depreciation)은 유형자산의 자산감소 또는 자산원가의 소멸을 뜻하는 것으로, 원가를 효익을 받은 기간에 대해 체계적으로 체계적·합리적으로 배분할 때 나타나는 비용이다. 감가상각회계란 유형자산의 원가로부터 잔존가액을 차감한 잔액을 내용연수 동안 체계적·합리적 방법으로 배분하는 시스템이다. 이것은 배분과정이지 평가과정은 아니다.<sup>47)</sup> 우리나라의 많은 비영리조직이 고정자산을 보유하고 있다. 최근에는 일부 비영리조직이 감가상각을 하고 있으나 아직 대부분의 비영리조직은 감가상각을 하지 않고 있다. 현행 특례규칙상 고정자산 중 무형자산은 내용연수 동안 균등액을 상각하도록 규정하고 있는 반면, 유형 고정자산에 대한 감가상각은 도입하고 있지 않다. 이는 교육원가 산정시 지출원가만 집계되고, 중요한 비중을 차지하는 감가상각비가 제외되어 대학의 활동원가 산정이 곤란하다. 따라서 고정자산을 매각하는 경우에는 장부가액으로 매각하되, 이에 해당하는 기본금을 감소시킴과 아울러 운영차액대체라는 계정과목을 설정한다.

47) Committee on Terminology, "Reviews and Résumé," Accounting Terminology bulletin No. 1. AICPA. 1953, PAR.56.

## (2) 문제점

최근 사립대학은 재정악화로 대학운영자의 경영실적에 대한 관심이 높아지면서 대학경영자의 수탁책임 평가를 위해서 대학운영에 대한 기간별 실적평가가 요구되고 있는 실정이다. 이러한 현실을 반영하기 위해서는 고정자산의 감가상각을 통한 적정한 원가배분이 선행되어야 한다. 또한 자원의 효율적인 운용을 통하여 양질의 서비스를 계속하여 사회에 제공하고 조직의 이해관계자들로부터 적극적인 지지와 참여를 얻기 위하여 조직의 투명성제고를 위하여 고정자산의 경제가치의 변동사실을 정확히 제공한다는 입장에서 감가상각회계의 도입은 필요하다.

대학은 영리조직체와는 달리 기부나 증여 등의 특수한 거래가 존재하기 때문에 대학회계의 감가상각회계 도입은 많은 논의의 대상이 되고 있다. 따라서 고정자산 취득 당시 바로 취득원가 전액을 비용화시키든가 아니면 처분시에도 아무런 회계처리를 하지 않고 내버려두는 경우가 많다. 그러나 감가상각을 인식한다면 해당 고정자산 순장부가액만을 가지고도 교체시기를 파악할 수 있고, 사용기간에 따라 점차적으로 순장부가액이 감소하기 때문에 감가상각의 정도에 따라 변동적인 자본예산을 합리적으로 세울 수 있다. 미국의 경우 FASB SFAS 93에서 비영리조직에 고정자산에 대한 감가상각을 요구하고 있다.<sup>48)</sup>

## (3) 개선방안

감가상각회계의 문제점 방안으로 특례규칙 제34조 ①항 수정안은 다음과 같다.  
제34조 (감가상각) ① 법인회계 및 학교회계에 속하는 유형고장자산에 대하여

48) FASB에 의하면 “기업의 원초화폐투자액은 적어도 자산의 내용연수말까지는 유지되어야 하고, 원초원가의 회복은 자산의 내용연수 동안 점차적으로 회복되는 것으로 가정된다”라고 한다. FASB, *Statement of Accounting Concepts No. 3. "Elements of Financial Statement of Business Enterprises*, Dec. 1980; 자산을 기부에 의하여 취득하는 경우에는 감가상각이 불필요하다고 주장하고 있지만, 대학이 일정기간 사용한 자산원가(감가상각비를 포함하여)를 그 기간에 회수하지 못하면서 활동을 계속하게 되면 당해 대학의 순자산은 점차 감소하게 되어 서비스 제공능력은 줄어들게 된다. 따라서 대학의 특정자산이 기부에 의하여 대체가 이루어질 것이라고 하여도, 총비용을 회수하지 못한 상태에서 계속하여 활동을 전개한다면, 당해 대학의 순자산유지는 곤란하게 될 것이다. 기부에 의한 자산도 다른 자산이나 마찬가지로 원가를 발생하는 것이다. 즉, 원가는 취득방법과는 관계없이 발생하는 것이다. FASB, 1987.

는 당해 자산의 내용연수 기간 동안 정액법에 따라 감가상각 하여야 한다. 다만, 토지, 도서, 입목, 박물관유물 및 건설 중인 자산에 대해서는 감가상각을 실시하지 아니하며, 도서·입목 및 박물관유물에 대하여는 폐기 시 비용으로 처리한다.

<표3-11> 감가상각회계 비교

일본학교법인회계 기준의 감가상각	교육비특별회계 회계기준에 관한 규칙	국립대학회계규칙 (안)	특례규칙 제34조 ①항 수정안
<p>제34조의 3. 감가상각 자산에 대해서는, 해당 감가상각 자산과 관련되는 감가상각액의 누계액을 공제한 잔액을 기재해, 감가상각액의 누계액의 합계액을 각주로서 기재하는 것으로 한다. 다만, 필요가 있는 경우에는, 해당 감가상각 자산이 속하는 과목 마다, 감가상각액의 누계액을 공제하는 형식에서 기재할 수 있다.</p> <p>부칙 4. 학교 법인 가운데, 법부칙 제2조제1항에 규정하는 학교 법인</p>	<p>제41조(유형 자산의 평가)</p> <p>① 유형자산은 해당 자산의 매입가액 또는 건설원가에 취득과 직접 관련하여 발생한 부대비용을 더한 가액을 취득원가로 한다.</p> <p>② 유형자산에 대한 감가상각은 정액법을 원칙으로 한다. 다만, 토지, 도서, 입목, 박물관유물 및 건설 중인 자산에 대해서는 감가상각을 실시하지 아니하며, 도서·입목 및 박물관유물에 대하여는 폐기 시 비용</p>	<p>제49조 (일반유형 자산과 대학시설의 평가)</p> <p>② 유형자산 중 상각대상자산에 대한 감가상각은 정액법을 원칙으로 한다.</p>	<p>제34조 (감가상각)</p> <p>① 법인회계 및 학교회계에 속하는 유형고장자산에 대하여는 당해 자산의 내용연수 기간 동안 정액법에 따라 감가상각 하여야 한다. 다만, 토지, 도서, 입목, 박물관유물 및 건설 중인 자산에 대해서는 감가상각을 실시하지 아니하며, 도서·입목 및 박물관유물에 대하여는 폐기 시 비용으로 처리한다.</p>

이외의 사립의 학교의 설치자에 대한 제26조 제2항의 규정의 적용에 대해서는, 동항중 「정액법」이라고 있는 것은 「정액법 또는 정률법」이다.	으로 처리한다.		
--	----------	--	--

다. 현금흐름표 도입

(1) 의의

현금흐름표(SCF : statement of cash flows)란 일정기간의 현금의 유입액과 유출액을 나타내는 표이다. 이는 현금과 예금, 현금등가물을 현금으로 간주하여 이들 현금이 어디로부터 조달되어 어디로 사용되었는가의 명세를 표시한다. 현금흐름표는 발생주의로 작성되는 대차대조표, 손익계산서에 대해 현금주의로 작성하여 현금흐름정보를 표시하는 표이다. 현금흐름표의 유용성은 미래현금창출능력의 평가와 현금과 비현금의 투자활동, 재무활동을 평가할 수 있다.<sup>49)</sup> 현행 특례규칙상 자금의 개념을 운전자본이나 현재 기업회계기준서 등 일반적으로 인정된 회계기준에서는 현금 및 현금성자산 개념을 사용하고 있기 때문에, 자금계산서는 단순한 자금수지만 보고할 뿐 자금의 원천별 유입과 유출에 대한 보고는 이루어질 수 없다는 한계를 지니고 있다.

49) FASB, "Statement of Cash Flows," pars. 4 and 5.

## (2) 문제점

학교법인회계는 예산제도와 자금회계에 중심을 두고 운영되어 왔다. 이는 주로 수입이 일시적으로 일어나고 그 후에는 지출만 계속되는 양상을 보임으로써, 수입된 자금이 목적에 맞게 사용되는가가 중요하기 때문이다. 예산편성은 조직의 운영계획을 종합하여 이를 계수로 표시해 놓은 것이기 때문에 재정운명을 위한 중요한 지침이며, 이를 포괄적으로 운영하기 위해서는 계획화된 자금의 집행과 통제가 필요하다는 점에서 자금계산서가 예산의 집행과 결과를 기록하는데에는 매우 타당한 회계처리방법이었다. 그러나 자금계산서는 당기의 수지 예상액에 대한 실지수지사항과 잔액만을 표시할 뿐 재정 재정의 건전성과 안정성을 측정할 수 없다. 자금계산서 작성은 자금계정에 대한 분개를 생략함으로써 기준이 되는 회계원칙이 없으며, 자금계정의 발생에 대한 흐름을 기본재무제표를 통하여 작성하여야 하는 불편은 필연적이다. 이러한 문제점을 보완하기 위한 방안으로 현금흐름표에 의한 자금계산서를 대체하는 것이다. 이러한 현금흐름보고서는 활동의 수행을 위해 유입되는 자원 및 유출되는 자원의 성질이 다르기 때문에<sup>50)</sup> 운영활동, 투자활동 및 재무활동 세 가지 활동으로 현금 흐름을 구분한다.<sup>51)</sup>

50) 운영활동은 1년을 단위로 자원의 유입 및 유출에 대한 인식을 하고 있기 때문에 이러한 활동을 하는데 요구되는 자원은 1년 내에 조달해 쓸 수 있는 것으로 제한하고 있다. 한편 투자활동 및 재무활동을 위한 자원은 1년을 넘어 장기간에 걸쳐 확보해 쓸 수 있는 것을 대상으로 하고 있다.

51) ① 운영활동으로 인한 현금 흐름 : 운영활동이란 사립대학의 주된 활동으로서 일반적으로 교육서비스의 제공과 관련된 것으로서 일 년을 단위로 해서 이루어지는 것이다. 다시 말해 1년을 넘어 장기를 가정해 이루어지고 있는 투자활동 및 재무활동에 속하지 아니하는 모든 거래가 이에 해당된다. 따라서 운영활동으로 인한 현금유입은 대학이 학생들에게 교육서비스를 제공하고 이에 대한 대가로 회수한 등록금수입, 전입 및 기부수입, 교육부대수입 등으로 발생한 것을 말한다. 한편 운영활동으로 인한 현금유출은 교육 서비스의 생산 및 제공을 하는 과정에서 발생하는 현금지출 그리고 기타 투자활동 및 재무활동에 속하지 아니하는 거래에서 발생한 것을 말한다. ② 투자활동으로 인한 현금 흐름 : 투자활동이란 1년을 넘어 장기간에 걸쳐 이루어지는 자금의 용자와 회수, 출자금, 투자자산, 유형자산 및 무형자산의 취득과 처분활동을 말한다. 투자활동으로 인한 현금유입에는 용자금 회수, 예금과 적금 및 출자금의 회수, 유형자산 및 무형자산의 처분, 이자수익, 배당금수익 등이 포함된다. 한편 투자활동으로 인한 현금유출에는 자금의 용자, 예금과 적금의 가입, 출자금, 유형자산 및 무형자산의 취득에 따른 현금유출액 등이 있다. ③ 재무활동으로 인한 현금 : 흐름재무활동이란 1년을 넘어 장기에 걸쳐 이루어지고 있는 자금의 차입 및 상환 활동, 학교채의 발행 및 상환활동 등과 같이 부채계정에 영향을 미치는 거래를 말한다. 재무활동으로 인한 현금유입에는 단기차입금과 장기차입금에 의한 차입, 학교채증권의 발행에 따른 차입 등이 있다. 한편 재무활동으로 인한 현금유출에는 차입금 및 학교채의 상환, 이자비용 등이 있다. 이동규 외, 앞의 책, 238-239면.



운영활동은 1년을 단위로 자원의 유입 및 유출에 대한 인식을 하고 있기 때문에 운영활동으로 인한 현금흐름은 순액으로 그리고 투자 및 재무활동에 대한 현금 흐름은 총액으로 제시하는 것을 원칙으로 하고 있다. 현금흐름보고서는 운영활동으로 인한 현금흐름, 투자활동으로 인한 현금흐름 및 재무활동으로 인한 현금흐름으로 구분해 작성한다.

### (3) 현금흐름표의 양식

현금흐름표에서 현금흐름은 두 가지로 파악되고 있다. 첫째로, 기업의 경영활동의 분류에 따라 현금흐름의 분류는 ① 영업활동, ② 투자활동, ③ 재무활동에 의한 현금흐름의 3가지로 분류되고 있다. 둘째로, 현금의 유출입 여부에 따라 현금흐름의 분류는 ① 현금유입액, ② 현금 유출액으로 분류된다. 현금 흐름표에서는 이 두 분류를 결합하여 양식을 표시하고 있다. 그러나 특례규칙에서의 현금흐름표 양식은 세 개의 과목으로 분류되어 있는데, 활동의 성질에 따라 운영활동으로 인한 현금흐름, 투자활동으로 인한 현금흐름 및 재무활동으로 인한 현금흐름이다. 그리고 각 과목별로 당기와 전기<sup>52)</sup>로 나누어 현금유입액과 현금유출액을 표시하도록 하고 있다.

현금흐름표는 활동별로 현금의 유입액과 유출액을 계산해 순증감액을 산출하고 여기에 기초의 현금액을 가산하여 기말의 현금액을 산출할 수 있게 하는 형식을 갖추고 있다. 현금흐름표의 작성은 운영활동으로 인한 현금흐름을 운영활동으로부터의 현금유입과 현금유출액을 비교하여 그 차이로 하는 직접법에 의해 작성한다. 이는 정보이용자가 운영활동으로 인한 현금흐름을 추적하는 데에 있어서 더 쉽게 접근이 가능하기 때문이다.<sup>53)</sup> 현금흐름보고서의 양식은 <표 3-5>와 같다.<sup>54)</sup>

52) 여기에서 전기 금액은 기말의 현금액을 나타내는 것으로서 당기 기초의 현금액을 그리고 당기 금액은 당기 기말의 현금액을 가리키는 것이다.

53) AICPA에서 매년 출판하고 있는 「Accounting Trends & Technique」에 의하면, 미국의 600개 대기업 중 95%가 간접법을 사용하고 있다. 남상오·정운오, 「회계이론」 제5판, 다산출판사, 2003, 465면.

54) 이동규 외, 앞의 책, 240면.

<표 3-12> 현금흐름보고서 양식

계정과목		예산	결산	차액	비고	
운영활동 현금흐름	유입액	등록금 수입 전입 및 기부수입 교육부대수입				
		운영현금유입액(1)				
	유출액	인건비 지출 학교 기본적 지원 목적교육활동으로 유출액				
		운영현금유출액(2)				
운영활동으로 인한 현금흐름 (3)=(1)-(2)						
투자활동 현금흐름	유입액	토지 매각에 의한 현금유입액				
		투자활동 현금유입액(4)				
	유출액	학교 신축 현금유출액 학급증설 현금유출액 도서관증설 현금유출액 강당신축 현금 유출액 기타시설보수 현금유출액				
		투자활동 현금유출액(5)				
		운영활동으로 인한 현금흐름 (6)=(4)-(5)				
재무활동 현금흐름	유입액	자금 차입 학교채발행				
		재무활동 현금유입액(7)				
	유출액	차입금 상환 학교채발행				
		재무활동 현금유출액(8)				
운영활동으로 인한 현금흐름 (9)=(7)-(8)						
예비비(10)						
당기현금증가액 (11)=(3)+(6)+(9)-(10)						
기초 현금잔액 (12)						
기말 현금잔액 (11)+(12)						

(4) 개선방안

자금계산서 대체 방안으로서의 현금흐름보고서에 대한 특례규칙개정안은 다음과 같다. (현금흐름보고서) ① 현금흐름보고서는 회계연도 동안의 자금의 원천과 사용결과를 표시하는 재무제표로 운영활동, 투자활동 및 재무활동으로 구성되며, 별지 제 호 서식에 따라 운영활동·투자활동 및 재무활동에 관한 내용을 기재한다. 단 운영활동으로 인한 현금흐름은 직접법으로 표시한다. ② 현금흐름보고서가 대상으로 하는 현금의 범위는 현금 및 현금등가물을 말한다.

<3-13> 현금흐름보고서 비교

교육비특별회계 회계기준에 관한 규칙	현금흐름보고서 개정(안) <sup>55)</sup>	특례규칙 개정안
<p>제5장 현금흐름보고서 제27조(현금흐름보고서) 현금흐름보고서는 회계연도 동안의 현금의 유입 및 유출 결과를 표시하는 재무제표로서, 별지 제3호 서식에 따라 경상활동·투자활동 및 재무활동에 관한 내용을 기재한다.</p> <p>제28조(현금흐름의 구분)</p> <p>① 경상활동은 시·도 교육청의 고유목적과 관련된 활동으로서 투자활동과 재무활동에 속하지 아니하는 거래를 말한다.</p> <p>② 투자활동은 자금의 용자와 회수, 투자자산</p>	<p>제18조(현금흐름보고서)</p> <p>① 현금흐름보고서는 회계연도 동안의 자금의 원천과 사용결과를 표시하는 재무제표로 운영활동, 투자활동 및 재무활동으로 구성된다. 현금흐름보고서는 현금자원의 변동에 관한 정보를 보여준다.</p> <p>② 현금흐름보고서가 대상으로 하는 현금의 범위는 현금 및 현금성 자산을 말한다.</p> <p>③ 현금흐름보고서의 양식 사례는 별지 제 호 서식과 같다.</p>	<p>(현금흐름보고서)</p> <p>① 현금흐름보고서는 회계연도 동안의 자금의 원천과 사용결과를 표시하는 재무제표로 운영활동, 투자활동 및 재무활동으로 구성되며, 별지 제 호 서식에 따라 운영활동·투자활동 및 재무활동에 관한 내용을 기재한다. 단 운영활동으로 인한 현금흐름은 직접법으로 표시한다.</p> <p>② 현금흐름보고서가 대상으로 하는 현금의 범위는 현금 및 현금등가물을 말한다.</p>

<p>· 유형자산 및 무형자산의 취득과 처분 등을 말한다.</p> <p>③ 재무활동은 자금의 차입과 상환, 지방채의 발행과 상환 등을 말한다.</p> <p>제29조(현금흐름보고서의 작성기준) ① 현금흐름보고서는 회계연도 중의 정상활동·투자활동 및 재무활동으로 인한 현금흐름에 회계연도 초의 현금을 더하여 회계연도 말 현재의 현금을 산출하는 형식으로 표시한다.</p> <p>② 현금의 유입과 유출은 회계연도 중의 증가·감소를 상계하지 아니하고 각각 총액으로 적는다. 다만, 거래가 갖고 총금액이 크며 단기간에 만기가 도래하는 경우에는 순증감액으로 적을 수 있다.</p>	<p>제19조(현금흐름의 구분)</p> <p>① 운영활동은 보고실체의 고유업무서비스와 관련된 활동을 말하며 투자활동과 재무활동에 속하지 아니하는 거래를 모두 포함한다.</p> <p>② 투자활동은 자금의 용자와 회수, 출자금 투자자산, 유형자산 및 무형자산의 취득과 처분활동 등을 말한다.</p> <p>③ 재무활동은 자금의 차입 및 상환활동, 학교채의 발행 및 상환활동 등을 말한다.</p> <p>④ 이자에 관계되는 현금흐름 중 수입이자 및 수입배당금은 투자활동에 의한 현금흐름으로 구분하여 기재하고 지급이자 는 재무활동에 의한 현금흐름으로 구분하여 기재한다.</p> <p>⑤ 운영활동, 투자활동 및 재무활동에 의한 현금흐름은 주요한 거래별로 총액으로 표시하여야 한다.</p>	
---	---	--

	<p>제20조(현금흐름보고서의 작성기준)</p> <p>① 현금흐름보고서는 회계연도 중의 순현금흐름에 회계연도초의 현금을 가산하여 회계연도 말 현재의 현금을 산출하는 형식으로 표시한다.</p> <p>② 현금의 유입과 유출은 회계연도 중의 증가 또는 감소를 상계하지 아니하고 각각 총액으로 기재한다. 다만, 거래가 빈번하여 총금액이 크고 단기간에 만기가 도래하는 경우에는 순증감액으로 기재할 수 있다.</p> <p>③ 현물출자로 인한 유형자산 등의 취득, 유형자산의 교환 등 현금의 유입과 유출이 없는 거래 중 중요한 거래에 대해서는 주석으로 기재한다.</p>	
--	---	--

55) 이동규 외, 앞의 책, 241면.

## 제4장 발생주의 복식부기회계 시스템 구축

### 제1절 사립대학 예산회계의 발생주의 복식부기 시스템 도입

사립대학 경영에 있어 책임과 효율성이 한층 강조되면서 국제기구·NGO 등으로부터 교육재정 효율성과 투명성 요구가 증대되고 있는 실정이다. 이에 따라 사립대학의 자율과 책임이 강조되는 학교책임경영의 정착을 위해서는 여러 측면에서 지속적인 제도의 개선과 보완이 이루어져야 할 것이다. 이러한 시도 중에 대표적인 것이 학교회계방식에 대한 검토일 것이다. 즉 예산회계시스템은 건전하고 투명한 교육재정을 이해관계자들인 국민들이 실시간으로 쉽게 파악할 수 있도록 구축하여 운영하여야 할 것이다. 이를 위해서는 재정운용에 필요한 회계에 관한 통계를 맞춤형으로 제공하고, 학교신설 등에 필요한 업무관리 프로그램을 개발하기로 하여, 단위사업을 업무과정 중심으로 작성하여야 할 것이다. 따라서 종합적인 기록 관리가 가능하도록 시스템을 구축하여 투입과 산출(성과)의 연계를 명확히 함으로써 재정운영의 자율성과 책임성을 주게 될 것이다. 또한 교육재정업무를 일하는 방식으로 개선하면서, 수입·지출 내용만을 기록하는 현금주의 방식을 발생주의·복식부기 회계제도<sup>56)</sup> 마련하는 동시에 재정 3년 주기인 예산편성-집행-결산을 한눈에 볼 수 있는 구조를 확립하고, 중기교육재정계획과 재정 투·융자심사와도 연계를 강화시켜야 할 것이다. 각종 보고를 위하여 수작업으로 작성되던 각종 통계자료를 필요한 사람에게(Anyone) 필요로 하는 시점에(Anytime) 필요로 하는 내용으로(Anything) 자동 제공될 수 있도록 재정통계 시스템도 구축하여야 할 필요가 있다.

행정자치부는 지방재정법 제53조에 의한 복식부기제도를 2007년 1월 1일부터 전면적으로 시행할 수 있도록 지방재정법을 개정하였다. 이와 같이 흐름에 따라

56) 복식부기는 수입 지출과 더불어 자산과 부채를 동시에 인식한다는 관점에서 발생주의 회계에 근거한다고 볼 수 있으나, 복식부기가 곧 발생주의 회계라는 등식이 성립되는 것은 아니다. 그러나 발생주의 회계로 거래를 인식하기 위해서는 복식부기 방법으로 기록하여야 한다.

국가 및 지방재정제도의 변화에 맞게 사립대학 예산회계제도를 개선하고, 이를 전자시스템으로 운영하기 위해, 교육재정 디지털예산회계시스템을 설계하고 구축하여야 할 것이다. 이와 같이 예산제도의 개선과 더불어 현금의 수입·지출 내용만을 기록하는 현금주의 방식을 개선하여 발생주의 복식부기 회계제도를 도입하게 된다. 따라서 복식부기 회계제도로 변경되는 경우 현금수지 내용이외에도 자산의 증감, 부채의 증감 및 수익과 비용으로 세분화하여 이를 종합적으로 기록해 나갈으로써, 공공회계의 책임성이 크게 강화될 것으로 기대된다. 효율성·건전성·투명성이 확보된 교육재정 관리를 실현하기 위하여 종합적인 재정정보시스템의 설계 및 실현방안을 수립하여 교육재정 디지털 예산·회계시스템을 운영하여 나가야 할 것이다.

우리나라 학교의 회계는, 근거 규정조차 없는 병설유치원을 비롯하여 학교급, 설립별로 각기 다른 법령에 근거하여 처리되고 있어 통일성, 일관성이 없을 뿐만 아니라 학교의 종류별로 회계처리의 방법, 과목, 사용 시스템도 각기 달라 교육에 투입된 예산과 그 집행 결과를 정확하게 통계화 할 수 없는 실정이다.

글로벌화 되어가고 있는 사립대학이 세계경쟁에서 생존하려면 국제기준에 맞게 재정범위를 확대하여 발생주의 복식부기 회계제도를 도입하여야 할 것이다. 즉 디지털예산회계시스템을 통하여 현행 투입위주의 품목별(Line-item) 예산체계를 성과와 책임 지향의 정책 사업별(program) 예산체제로 개편하고, 재정상태를 나타내는 재정상태보고서, 운영결과를 나타내는 재정운영보고서, 현금수지를 나타내는 현금흐름 보고서, 순자산 변동을 나타내는 순자산변동보고서를 통해 재정운영상황에 대한 종합적 정보가 산출될 수 있어 사립대학의 경영 투명성과 효율성을 확보할 수 있을 것이다.

## 제2절 발생주의 복식부기회계 구축

1990년 이후 세계 각국의 공통적인 관심은 공공부분의 효율성을 높이는데 있었다. 정부의 효율성을 높이기 위해서는 무엇보다도 각 기관의 성과가 정확히 평가되어야 하는데, 이러한 목적을 달성하기 위한 수단으로 발생주의 회계가 매우 유용하다고 판단되었다. 이에 비영리적인 성격이 강한 학교는 발생주의회계의 도입 필요성이 상대적으로 적었지만, 학교도 경영의 요소와 효율성이 강조되면서 발생주의 회계 도입의 필요성이 증가하였다. 따라서 현재 현금주의 단식부기 회계시스템에서 대학회계시스템이 대학활동의 효율성과 효과성을 측정하고 성과관리의 기본 정보를 제공하는 역할을 수행하기 위해서는 발생주의 복식부기회계로 전환하여야 한다. 이렇게 발생주의 복식부기로 전환될 때 성과관리제도의 도입은 물론 대학 자산과 부채의 종합적, 합리적 관리, 각 대학별(보고단위별) 재정 자주권 및 자율성의 확보, 자원의 효과성과 효율성의 증대 등이 가능해질 것이다.

### 1. 발생주의 복식부기회계시스템 유용성

단식부기의 결함으로 인하여 당연히 복식부기로 이행되어야 함에도 불구하고 대부분의 비영리회계가 복식부기를 적용하지 않고 있는 이유는, 비영리회계는 다수의 공공적·사회적 효과를 목적으로 하는 비영리의 기금단위의 집합으로 이루어진 회계실체이다. 그러므로 본질적으로 이윤측정을 하지 않고 지출에 의한 수입을 기대함이 없이 일방적 소비·지출로 공공적·사회적 목적을 수행하고 그 효과의 성취도를 나타내주는 회계보고서의 개발에 관하여 게을리 하여 왔기 때문이다.<sup>57)</sup> 따라서 사립대학회계에 발생주의를 바탕으로 한 복식부기회계가 도입되면 다음과 같은 변화가 이루어진다.

57) 阪本寅藏, 「非營利會計」, 東京:中央經濟史, 昭和 48, p.32.



#### 가. 회계시스템의 변화

사립대학회계에 발생주의 복식부기회계가 도입되면, 두드러진 변화로 이해하기 어려운 항목별 예결산서에서 재무정보를 함축한 재무보고서 및 기타 보충정보를 통해 학교 재정을 이해할 수 있게 됨에 따라 정보이용자의 이해 가능성 및 이용 편의성이 제고되어 공급자 중심의 회계에서 사용자 중심의 회계로 바뀐다. 또한 예산회계의 단순한 항목별 지출 통제회계에서 자원제공자에 대한 보고책임을 이행하는 사업별회계, 프로그램별회계로 변하며, 수익과 비용 개념을 도입하여 운영 수지를 측정함으로써 성과를 평가할 수 있게 되어 자본적지출과 수익적지출을 구분함으로써 성과와 정보를 중시하는 회계로 변화한다.

현재의 1년 주기의 예산에서 장·단기계획을 토대로 한 성과지표의 제시 및 사후적인 성과평가를 통한 관리시스템을 도입할 수 있게 되기 때문에, 단기적인 항목별 재정부운용 중시 중심의 회계에서 장기적 성과중시 재정부운용 회계로 바뀌게 된다.

#### 나. 효율적 의사결정

회계는 경제적 활동의 언어로써<sup>58)</sup> 회계정보의 이용자가 합리적인 판단과 경제적 의사결정을 할 수 있도록 경제실체에 관한 계량적 정보를 측정하여 전달하는 과정이다.<sup>59)</sup> 사립대학회계에 발생주의 복식부기회계가 도입으로 정확한 수입과 지출 예측을 통한 자산운용의 효율성과 학교자산과 부채의 종합적 파악을 통한 자산과 부채의 통합 관리를 도모함으로써 합리적이고 효율적으로 자원을 활용할 수 있게 된다. 또한 지출에 대한 통제 개념에서 원가와 성과 개념의 평가로 이동하고, 사업별, 활동별 성과지표를 바탕으로 한 평가시스템 정립을 통해 자원을 효율적이고 효과적으로 활용할 수 있도록 유도한다. 그리고 감가상각비와 유지관리비 인식에 따른 자산의 효율적 활용 및 과다보유 성향을 방지하며, 대학경영자는 우

58) Emerson O. Henke, *Accounting for nonprofit Organization*, 3rd ed. Boston Masch: Kent 1983, p.1.

59) 이정호, 「현대회계이론」, 경문사, 1985, 214면.

선순위 평가정보를 바탕으로 예산배분의 기준을 설정하게 함으로써 복식부기회계를 통한 효율적 의사결정이 이루어지게 된다.

#### 다. 유용한 정보제공

회계는 한정된 자원의 흐름과 상태에 관한 경제적 정보로써<sup>60)</sup> 회계정보이용자에게 대학 전체의 재정상태, 운영성과, 활동원가 정보, 즉 재무제표 작성 및 공시를 통해 신속하게 제공하여 자원제공자의 알권리를 충족시킨다. 이에 따라 복식부기의 적용으로 내부통제를 강화하여 오류와 부정을 사전에 예방하게 함으로써 대학의 회계보고책임의 이행 및 회계투명성을 제고하는데 결정적인 계기가 된다.

## 2. 발생주의 복식부기회계시스템의 구성

비영리조직에 있어 재무보고는 현재 또는 잠재적 자원제공자와 기타 이용자가 그 조직의 자원배분에 대해 합리적인 의사결정을 할 수 있도록 유용한 정보를 제공하여야 한다. 또한 자원제공자로부터 계속적인 자원을 조달받아 필요한 서비스를 제공하기 위하여, 관리자의 수탁책임 및 성과측정에 유용한 정보를 제공하기 위하여, 경제적 자원과 채무, 그리고 그들의 변화에 대한 정보를 제공<sup>61)</sup>하여야 하기 때문에 발생주의 복식부기회계시스템을 구성하여야 한다.

60) Robert N Antonn, *Financial Accounting in nonprofit Organizations*, Reaseackch Report-FASB. Stanford. Connecticut 06905, p.21.

61) FASB는 재무회계 및 보고의 개념적 틀을 개발하기 위한 노력이 일환으로서 1977년부터 일련의 준비 과정을 끝낸후 1980년에 재무회계개념에 관한 보고서(Statements of Financial Accounting Concepts, SFAC) No.4. “비영리조직의 재무보고의 목적(Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations)”을 발표하였다. ① 자원배분의사결정에 유용한 정보(information useful in making resource allocation decisions)의 제공 ② 서비스 및 서비스제공능력의 평가에 유용한 정보(information useful in assessing services and ability to provide services)의 제공 ③ 수탁관리책임과 성과의 평가에 유용한 정보(information useful in assessing management stewardship and performance)의 제공 ④ 경제적 자원, 채무, 순자원, 그것들 간의 변동에 관한 정보(information about economics, resources, obligations, net resources, and changes in them)의 제공.

#### 가. 회계보고책임(accountability)으로서의 회계시스템

그레이 등(Gray, Owen, and Maunders, 1991)의 사회적 회계보고책임이론(social accountability theory)에서 사회적 회계정보 공시를 사회관련하여 대리인이론을 원용하여 종래의 계약개념에 관한 개념을 확장하여 설명한다.<sup>62)</sup> Principle과 Agency의 균형적인 관계에 기초를 두고, 이 양자의 계약관계에서 사회계약이라는 개념의 확장을 매개로 하여 사회적 회계책임을 부담하고 그 책임의 해제형식이 기관의 활동이고, 그 중의 일부가 회계정보의 공시이다. 이러한 회계정보에 대한 가장 중요한 회계정보이용자는 국민과 주민 및 학부모 등이라고 볼 수 있다. 회계시스템은 회계정보이용자를 대상으로 수탁보고책임(stewardship responsibility)와 함께 자원활용이 효과적이고 효율적이었는지를 보고하는 운영보고책임(operational responsibility)이 함께 이루어져야 한다. 따라서 이러한 회계보고는 이들 자원제공자와 이용자에게 대학이 고유목적 달성 책임을 제대로 이행했는지를 투명하게 설명해줄 수 있도록 회계시스템을 구축하여야 한다. 회계시스템은 기본적으로 발생주의 복식부기를 바탕으로 하여야 하며, 대학의 특성을 반영하여 설계된 각종 재무제표와 함께 재무제표를 이해할 수 있게 하는 각종 보충정보가 함께 제공되어야 한다.

#### 나. 비교가능성(Comparability)으로서의 회계시스템

비교가능성이란 원래 비교가 적절히 이루어질 수 있도록 하는 속성을 의미로서, 회계정보가 비교가능하여야 한다는 정보의 속성을 말한다. 이러한 비교가능성은 통일성(uniformity)에 입각한 개념이다.<sup>63)</sup> 사립대학은 그가 설치·경영하는 학교에 속하는 회계와 법인의 업무에 속하는 회계로 구분하고, 학교에 속하는 회계는 다시 교비회계와 부속병원회계로 나누어진다. 현행 종합재무제표는 그 포함되는 범위가 동일한 사학법인에서 운영하는 대학 또는 전문대학 교비회계 뿐만 아

62) R. H. Gray, D. Owen, and K. Maunders, "Accountability, Corporate Social Reporting, and the External Social Audit", *Advances in Public Interest Accounting*, Vol.3, 1991.

63) 남상오·정운오, 앞의 책, 2003, 265면.

나라, 초·중등학교는 물론 부속병원을 비롯한 수익사업 법인과 관계있는 모든 회계이다. 그런데 이들 각 회계단위는 준거하는 회계기준들이 서로 다르며, 계정과목이나 재무제표의 체계가 서로 다르므로 종합하여 표시할 수 없는 항목들이 존재한다. 따라서 종합재무제표에 포함되는 각 회계단위의 회계기준들이 납득할 수 있는 수준으로 통일 될 수 있도록 계정과목을 추가하거나 작성기준을 제시하든지, 아니면 사학법인의 전체의 재무상태와 경영성과를 파악할 수 있는 연결재무제표를 마련하여 이들 모두를 통합, 연결하여 대학 전체에 대해 보고가 이루어질 수 있는 회계시스템으로 구축되어야 한다. 따라서 연결회계기준을 제시한 대학회계시스템은 대학의 특성을 고려하되 기본적으로 발생주의 복식부기회계 틀과 용어를 수용함으로써 대학 내의 회계간의 연결 및 활동간의 결합과정을 거치게 된다. 즉 대학의 하부 회계단위인 교비회계, 병원회계, 산학협력단회계, 학교기업회계, 발전기금회계, 기숙사회계, 소비조합회계 및 각종 특별회계는 성질별로 연결(consolidated)되어 결합재무제표(combined financial statement)로의 작성이 가능해진다.<sup>64)</sup> 물론 결합재무제표는 이용자들에게 회계실체의 재무상태와 경영상태를 올바르게 나타내지 못하고 자칫하면 이용자를 오도할 가능성이 높다는 한계성이 있다.

회계단위의 성질별 연결 및 결합과정은 다음과 같이 진행된다. 제1단계로 ‘학교회계와 법인회계 부문 내의 연결’으로써 교비회계, 기성회비회계 등 고유목적달성을 위해 설치된 회계단위들끼리의 연결되며, 부속병원회계, 산학협력단회계, 학교기업회계, 발전기금회계, 기숙사회계 및 소비조합회계 등 고유목적에 지원하는 사업회계 부문의 연결이 이루어진다. 제2단계로는 대학 내 부문별 회계의 결합으로써, 제1단계에서 이루어진 각 부문별 회계 결과를 결합시키는 과정으로, 고유목적회계부문과 사업활동 부문의 회계 결과를 합산하여 결합시키는 단계이다.

64) 연결재무제표는 주식소유를 통해 지배·종속관계가 있는 회사들을 하나의 회계실체로 가정하고, 그 연결실체의 재무정보를 제공하기 위하여 지배회사가 작성하는 재무제표이다. 결합재무제표는 동일인이 사실상 사업내용을 지배하고 있는 기업집단을 하나의 경제적 실체로 보고 그 기업집단의 재무정보를 제공하기 위하여 기업집단이 작성하는 재무제표이다. 따라서 연결재무제표는 법인 소유지분 중심인 반면 결합재무제표는 법인 및 개인소유지분을 말한다. 주요정보 이용자는 연결재무제표의 경우 지배회사의 이해관계자이나, 결합재무제표의 경우는 기업집단의 모든 이해 관계자이다. 김정국·유인급, “결합 및 연결회계제도 연구”, 한국증권연구원, 1998, 04.

## 다. 재무제표의 설계

회계원칙이란 회계전반에 걸쳐 공통적으로 적용되는 기본적 원칙이다. 이 기준은 학교법인, 사회복지법인, 의료법인 및 종교법인과 같이 특별히 지정하는 경우<sup>65)</sup>와 수익사업을 수행하는 경우를 제외하고는 이 기준에 준거하여 회계처리한다.<sup>66)</sup> 따라서 사립대학의 경우 사학기관 재무·회계규칙에 대한 특례규칙에서도 회계원칙으로 신뢰성, 명료성, 계속성, 중요성의 원칙과 복식부기의 유용성을 제시하고 있다. 대학이 소비하는 자원의 효율성에 관한 재무정보는 재무제표를 통하여 제공되며, 이러한 재무제표는 일반적으로 인정된 회계원칙에 바탕을 두어 제공되어야 한다.

### (1) 일반회계원칙

- ㉠ 예산대응의 원칙 : 수입과 지출은 사업계획에 기초하여 계산한다.
- ㉡ 정규부기의 원칙 : 대학 회계장부는 복식부기의 원칙에 따르고 모든 거래는 증빙에 기초하여 기장한다. 따라서 대학은 재정상태와 운영상황에 관한 모든 거래와 사상에 대해 복식부기에 따라 검증가능한 형식으로, 체계적으로 기록하여 정확한 회계장부를 작성하여야 한다.
- ㉢ 진실성·명료성의 원칙 : 대학의 회계는 재무제표를 통해 대학의 재정상태 및 운영상황에 관하여 진실한 보고를 제공하여야 하며, 국민과 학부모 기타 이해관계자에 대해 필요한 회계정보를 명료하게 표시하여 대학의 재무상황에 대하여 판단을 그릇되지 해서는 안 된다.
- ㉣ 중요성의 원칙 : 대학회계는 국민과 학부모 기타 이해관계자가 대학의 상황에 대해 올바른 판단을 할 수 있도록 재무적 측면과 질적 측면 모두 중요성을 고려하여 적절한 기록 및 표시를 하여야 한다.
- ㉤ 자본거래와 운영거래의 구분 원칙 : 대학회계는 자본거래와 운영거래와를

65) 주인기 외, 「비영리공익법인의 회계기준에 관한 연구」, KICPA, 1995, 2면.

66) 岩村讓一, 「公益法人の會計處理と稅務」, 東京:稅務研究會, 平成 10年, p.12.

명료하게 구별하여야 한다,

- ㉞ 계속성의 원칙 : 대학회계처리와 절차를 매기 계속성을 유지하여야 한다.
- ㉟ 보수주의 원칙 : 대학 재정에 불리한 영향을 미치는 경우에는, 이러한 사항이 발생하지 않도록 적절하게 회계처리 하여야 한다.

## (2) 재무제표(financial statements)의 작성

재무제표란 경제실체의 거래를 측정·기록·분류·요약하여 작성되는 회계보고서로서 경제실체의 재무상태를 나타내는 표이다. 이러한 재무제표는 대학의 필수적 재무정보를 제공하기 위해서 대차대조표, 손익계산서, 이익잉여금처분계산서, 현금흐름표를 작성하여야 한다. 그러나 사학기관의 모든 활동은 예산에 기초하여 운영되어야 하므로 재무제표의 작성 의의가 기업회계와는 다르다. 즉 손익측정을 위한 손익계산서 중심이 아니라 지급계산서를 중심으로 한 대차대조표와 운영계산서를 재무제표라 한다. 이러한 재무제표는 이용자에게 충분한 회계정보를 제공하고 유용성을 높이기 위해서 부속명세서와 주기 및 주석을 하여야 한다.

- ㊱ 대차대조표 : 일정한 시점에서 대학이 현재 가지고 있는 자산과 부채<sup>67)</sup> 및 기본금에는 어떠한 것이 있으며 그 금액이 얼마인지 보여주는 재무상태표로, 대학의 재무에 관한 정보를 나타낸 재무보고서인 대차대조표는 회계주체의 경영성과, 재무상태, 현금흐름 등에 대한 과거 실적치에 대한 정보를 얻는 것이 주요 목적이라 할 수 있지만, 정보이용자가 미래에 대하여 적절히 예측하여 합리적인 의사결정을 할 수 있게 하는 역할도 매우 중요하다.
- ㊲ 자금계산서 : 기업회계에서는 자금이 어떤 경로로 조성되었고, 어디에 쓰여졌는가를 밝히는 재무제표를 현금흐름표라고 한다. 특례규칙에서도 예산제도를 이용하여 자금예산서만으로 자금의 흐름을 파악할 수 있다. 이러한 자금계산서는 당해 대학의 1회계연도 동안 이루어지는 모든 자금의 수입 및

67) 미국회계기준에서 대차대조표를 유동/비유동자산과 유동/비유동 부채로 구분하고 있으며, Jenkins Report(1999)에서는 자산과 부채를 유동항목과 비유동항목으로 구분하고, 이를 다시 핵심·비핵심 항목으로 구분하도록 제안하고 있다.

지출내용을 자금예산서와 대비하여 결산서 형식으로 작성한 재무제표이다.

- ㉔ 운영계산서 : 운영계산서는 기업의 손익계산서에 해당되는 것으로서 일정기간 즉 당해 회계연도의 운영수익<sup>68)</sup> 및 운영비용을 적정하게 파악하여 대학의 경영성과를 알 수 있는 표를 말한다. 이러한 운영계획서는 대차대조표의 계정과목인 자산과 부채의 증감을 가져오지 않는 순수한 경상적 수익과 경상적 비용이 어떻게 이루어지고 있는지에 대해 보고 한다.
- ㉕ 부속명세서 : 특례규칙 별지서식으로 제시하고 있는 부속명세서는 대차대조표 및 운영계산서의 중요한 항목에 대하여 회계연도 동안에 발생한 변동내용을 자세하게 보고해주는 보충적 성격의 명세서이다. 이러한 부속명세서는 이해당사자 및 단체로 하여금 명료하고 신뢰성이 높은 재무정보를 얻고, 이를 이용하여 유용한 의사결정을 하기 위한 정보를 제공하기 위해 작성된 명세서이다.
- ㉖ 주기와 주식 : 주기란 재무제표상 해당과목의 내용 또는 성질을 다른 사람이 쉽게 알아 볼 수 있도록 간단한 문장이나 숫자로 표시하는 것이며, 주식은 해당 계정과목 또는 금액의 내용이 복잡하여 재무제표란 이외 또는 별지에 표시해야 할 필요가 있을 때 동일한 기호를 표시하여 그 내용을 기재하는 것이다.<sup>69)</sup> 이는 정보이용자에게 충분한 회계정보를 제공하기 위한 것이다.

#### 라. 서비스 제공시스템

영리기업의 경우 자금을 투자하면 적어도 투자액 이상의 산출물을 기대한다.

68) 운영수익의 범위에는 당해 법인이나 대학에서 이미 보유하고 있던 각종 자산을 처분한 금액과 또한 외부로부터 유입된 차입금 등은 포함해서는 안 된다. 여기에서 자산은 대차대조표계정과목명세표상의 고정자산을 말한다.

69) 주식사항은, ㉑ 대학회계단위간의 주요 거래내용. ㉒ 가입하고 있는 보험의 종류, 보험금액 및 보험에 가입된 자산의 내용. ㉓ 타인을 위하여 제공하고 있는 담보보증의 내용. ㉔ 친제지변, 중대한 사고, 파업, 화재 등에 관한 내용과 결과. ㉕ 채무부담행위 및 보증채무부담행위의 종류와 구체적 내용. ㉖ 무상사용허가권이 부여된 기부채납자산의 세부내용. ㉗ 기타의 사항으로서 재무제표에 중대한 영향을 미치는 사항과 재무제표의 이해를 위하여 필요한 사항.

그러나 비영리조직인 대학은 교육에 대한 산출금은 양적인 면보다 질적인 면이 더 강조되기 때문에 이를 평가하기가 매우 어렵다. 따라서 재무 및 비재무정보를 수요자가의 요구에 맞게 정보를 분석·제공할 수 있어야 한다. 일반적으로 재무보고서는 결산총평, 재무제표, 필수보충정보 및 부속명세서로 구성된다. 그 중 재무제표는 재정상태보고서, 재정운영보고서, 현금흐름보고서, 순자산변동보고서 및 주석으로 이루어진다.

대학을 수요자 요구에 맞게 평가하기 위해서는, 대학 재무 상황 전체에 대한 결산총평, 재정분석표, 서비스노력 및 성과보고서, 대학업무원가계산서, 예산회계와 복식부기회계간의 차이보고서 및 부문별 운영보고서 등을 작성하여 제공할 필요가 있다.

### (1) 결산 총평

대학의 회계는 이해관계자의 의사결정에 유용한 정보를 제공하는 것을 기본 목표로 하기 때문에, 결산총평은 재정상태보고서 및 재정운영보고서 등 수치로 표현된 재무적 정보 중에서 핵심적이고 중요한 정보를 종합하여 이해하기 쉽게 서술식으로 표현된 보고서이다.<sup>70)</sup>

70) 결산총평의 내용은 다음과 같다. ① 결산총평에는 정보이용자들이 재무제표에 포함된 주요한 회계정보를 쉽게 이해할 수 있도록 하는 서문과 재정분석 및 통계 등을 요약한 설명이 포함되어야 한다. ② 서문에는 재무제표를 토대로 한 보고실체의 주요 특징 사항과 반드시 알아야 할 사항 및 재무제표에 대한 요약설명에 포함되어야 한다. ③ 주요 특징사항과 필수적인 사항은 정부의 대학교부금제도, 국공채 발행제도, 지역경제 상황의 변화내용을 비롯하여 그에 따른 예상과급효과분석, 전반적 재무·재정 상황의 분석과 함께 인력·조직구조의 변화 등 대학 구성원의 복지에 중요한 영향을 미치는 재정적·비재정적 사항을 포함하여야 한다. ④ 재무제표에 대한 요약설명에는 다음 각 호의 사항이 포함되어야 한다. ㉠ 당해연도 및 직전연도의 재정상태와 운영성과의 비교 및 변화원인에 관한 설명. ㉡ 과거연도 및 당년도 예산과의 차이분석 및 차이원인에 대한 설명. ㉢ 운영수익·운영비용·시설투자·장기부채 등 주요 항목에 대한 비교분석. ㉣ 재정분석 및 통계에 대한 요약 설명 : 정보이용자들의 의사결정 및 재정상황의 판단에 도움이 될 수 있도록 재정분석보고서 및 기타 재정통계자료를 토대로 하여 제공. 이동규 외, 앞의 책, 187-188면.



(2) 재정분석표

대학의 재정상황을 평가하기 위하여 주요지표를 선정하여 지표체계(indicator systems)<sup>71)</sup>를 구축함으로써 대학재정에 대한 전반적 상황과 문제점 및 강점 등을 이해할 수 있도록 한 보고서이다. 이러한 보고서는 학교의 정보이용자로서는 재정상태보고서, 재정부업보고서, 현금흐름보고서 및 순자산보고서만으로 대학 재정을 제대로 파악하기는 어려운 일이다. 따라서 정보이용자가 반드시 알아야 할 정보에 대해 이해하기 쉽도록 분석지표를 개발하여 전년도 또는 목표와의 비교 내지는 전국대학과 비교 정보를 제공하는 것이 재정분석표이다. 재정분석표의 예시는 <표4-1>과 같으며, 관련 평가지표의 공식<sup>72)</sup>은 다음과 같다.

<표 4-1> 재정분석표

부문	영역		실제	전기	당기	평가
재무조달 및 재무상태	운영 건전성	1. 운영비율				
		2. 인건비구성비율				
		3. 교부금수익구성비율				
		4. 수익자부담수익구성비율				
		5. 기타수익구성비율				
	재무 안정성	6. 유동비율				
		7. 부채비율				
	활동성	8. 총자산회전율				
	성장성	9. 총자산변동율				
		10. 운영수익변동율				

71) 개별지표들은 그 자체만으로는 체제의 현상에 대해 단편적인 정보만을 제공할 뿐이며, 개별지표들이 관련성에 따라 조직화 될 때 이해관계자 또는 정책결정자들이 필요로 하는 적절한 정보를 제공해 줄 수 있다. 이 때 개별지표들이 관련성에 따라 조직화 된 형상을 지표체계라 한다. 이러한 지표체계는 개별 지표들을 단순히 모아놓은 것 이상의 의미를 지닌다. 지표체계는 대상체제의 각 요소들을 측정할 뿐 아니라, 요소들 간의 관련성을 설명해 줌으로써 전체적 맥락까지도 파악할 수 있게 해 준다. Burstein, Jeannie Oakes, & G.uiton, "Education Idications", In M. C. Alkin(ed), Encyclopedia of Educational Research, 6th, N.Y.: MacMillan, 1992, pp.409-418.

72) 이동규·고광홍·서갑수·김문석, 「사학기관의 재무제표분석」, 선학사, 1999, 166-168면; 김인재·이동규·송기창, 「대학의 재정지원에 대한 효과성 측정연구: 자료포락분석을 중심으로」, 교육인적자원부, 2000, 84면.

교육투자	학생	11-1. 학생1인당총교육비				
		11-2. 학생1인당현금지출교육비				
		12-1. 교육비환원율				
		12-2. 학생1인당현금지출원가환원율				
	교원	13. 학생1인당장학금				
		14. 학생1인당실험실습비				
	시설	15. 교원1인당학생수				
		16. 시간강사강의담당비율				
		17. 학생1인당실험실습장비액				
		18. 교육기본시설확보율				

<공식의 내용>

- ① 운영비율 : 당기운영수익에 대해 운영비용이 차지하는 비율을 나타내는 지표로서 이 비율이 낮을수록 재무적인 면에서는 학교운영이 건전하게 이루어지고 있다고 볼 수 있다.

<공식> 운영비율 = 운영비용/운영수익 × 100

- ② 인건비구성비율 : 교직원총인건비가 운영수익에 대해 차지하는 비율로서 이 비율이 높을수록 경직성 비용이 증가하기 때문에 재량껏 활용할 수 있는 운영비용이 줄어든다.

<공식> 인건비구성비율 = 인건비/운영수익 × 100

- ③ 교부금수익구성비율 : 정부 또는 지방자치단체로부터 지원되는 교부금수입이 운영수익에 대해 차지하는 비율을 말한다. 이 비율이 높을수록 재정수익은 안정적이다.

<공식> 교부금수익구성비율 = 교부금수익/운영수익 × 100

- ④ 수익자부담수익구성비율 : 입학금, 수업료, 등 수익자부담수익이 운영수익에 대해 차지하는 비율을 말한다. 이 구성비율이 높을수록 각 단위학교는 재량

을 가지고 다양하게 프로그램을 전개할 수 있게 된다.

<공식> 수익자부담수익구성비율 = 수익자부담수익/운영수익 × 100

⑤ 기타수익구성비율 : 수수료수익, 이자수익, 임대료수익, 기타 잡수익 등 기타수익이 운영수익에 대해 차지하는 비율을 말한다.

<공식> 기타수익구성비율 = 기타수익/운영수익 × 100

⑥ 유동비율 : 유동자산과 유동부채의 상대적 비율을 말한다. 이 비율이 높을수록 단기지급능력, 필요 때에 적시에 자금을 지원할 수 있는 능력 등은 커진다.

<공식> 유동비율 = 유동자산/유동부채 × 100

⑦ 부채비율 : 순자산에 대한 부채의 상대적 비율을 말한다. 이 비율이 높을수록 단기지급능력이 좋으며, 적시에 자금을 동원할 수 있는 능력 등은 떨어진다.

<공식> 부채비율 = 총부채/순자산 × 100

⑧ 총자산회전율 : 총자산에 대한 운영수익의 상대적 비율을 말한다. 이 비율이 높을수록 총자산의 활용도가 높다는 것을 뜻한다.

<공식> 총자산회전율 = 운영수익/총자산 × 100

⑨ 총자산변동율 : 총자산의 전년도 말 대비 변동한 정보를 말한다.

<공식> 총자산변동율 = 당기말 총자산/전기말 총자산 × 100

⑩ 운영수익변동율 : 운영수익의 전년도 말 대비 변동 정도를 말한다.

<공식> 운영수익변동율 = 당기말 운영수익/전기말 운영수익 × 100

⑪-1 학생1인당교육비 : 학생1인당 투자되는 교육비 총액(감가상각비등 비현금

지출원가를 포함)을 말하며 이 지표가 높을수록 학생에 대해 투입되는 교육비가 크다는 것을 뜻한다.

<공식> 학생1인당교육비 = 교육비/총재학생수

⑪-2 학생1인당현금지출교육비 : 학생1인당 교육을 위해 소비되는 현금지출액을 말하며 이 지표가 높을수록 학생에 대해 투입되는 현금지출 교육비가 많다는 것을 뜻한다.

<공식> 학생1인당현금지출교육비 = 현금지출교육비/총재학생수

⑫-1 교육비환원율 : 학생부담금(입학금, 수업료 등)에 대한 교육비용(감가상각비 등 비현금지출원가를 포함)의 상대적 비율이다.

<공식>교육비환원율 = 총교육비 / 학생부담금 × 100

⑫-2 현금지출교육비환원율 : 학생부담금(입학금, 수업료 등)에 대한 현금지출 교육투자비용의 상대적 비율이다.

<현금지출교육비환원율 = 현금지출총교육비 / 학생부담금 × 100

⑬ 학생1인당장학금 : 학생1인당 지급되는 장학금 금액을 말한다.

<공식> 학생1인당장학금 = 총장학금지급액 / 총재학생수

⑭ 학생1인당실험실습비 : 학생1인당 실험실습비를 말한다.

<공식>학생1인당실험실습비 = 총실험실습비지출액 / 총재학생수

⑮ 교원1인당학생수 : 교원1인당 학생수를 말한다.

<공식> 교원1인당학생수 = 총재학생수 / 총교원수

⑯ 시간강사강의담당비율 : 시간강사의 강의담당비율을 말한다.

<공식>시간강사강의담당비율 = 시간강사강의시수 / 총강의시수 × 100

⑰ 학생1인당실험실습장비액 : 학생1인당 실험실습장비액을 말한다.

<공식>학생1인당실험실습장비액 = 실험실습장비총액 / 총재학생수

⑱ 기본시설확보율 : 기본시설을 어느 정도 확보하였는가를 측정하는 지표이다.

<공식> 기본시설확보율 = 기본시설액 / 법정 기본시설액 × 100

### (3) 대학의 서비스 투입 및 성과(SEA) 보고서

재무보고는 그 자체가 목적이 아니며, 재무보고이용자들에게 필요한 정보를 제공하기 위하여 사용되는 하나의 수단이다. FASB의 개념보고서 4호 “비영리조직의 재무보고 목적”에서는 비영리조직은 실적을 평가하기 위한 핵심적 측정치로서 이익정보를 사용할 수 없기 때문에 서비스 노력과 성과에 관한 정보가 필요하게 된다.<sup>73)</sup> 대학은 대표적인 비영리조직체이므로 당기순이익을 극대화하는 영리조직과는 달리 FASB의 개념보고서에서처럼 대학서비스를 제공하는 일이다. 사립대학에 자원을 제공하는 학부모들과 국민 그리고 고등교육정책 분석가들에게 대학의 재정상태 및 운영성과에 대한 보고뿐만이 아니라 대학이 교육, 연구, 봉사활동을 위해 어느 정도 재무적 또는 비재무적 자원을 투입하였으며 그러한 투입이 효율성이었는지 또 효과성이 있었는지 등에 대한 정보도 함께 제공되어야 한다. 이러한 정보를 제공하는 것이 SEA보고서(Service Efforts and Accomplishments Reporting : 서비스노력 및 성과에 관한 보고)이다. 이와 같이 SEA 정보는 다른 정보와 함께 대학의 경제성, 능률성 및 효과성을 평가하는데 도움이 되어 의사결정의 기초를 형성하는데 도움이 된다.<sup>74)</sup> 대학의 SEA보고서를 예시하면 <표 4-2> 와 같다.<sup>75)</sup>

73) FASB 개념보고서 제4호, Appendix B(item (c)(2))

74) FASB 개념보고서 제1호 Par. 76.

75) 이동규 외, 앞의 책, 193면 이하 인용.

<지표의 내용>

I. 투입 : 대학활동에 투입된 재무적, 비재무적 자원 측정치이다. 따라서 여기에는 계량화가 가능한 투입치로서 예산지출액뿐만 아니라, 교직원 수 등 인적인 투입치, 기타 물적인 투입치 등이 모두 포함된다.

1. 총현금지출액 : 현금으로 지출된 총액을 뜻한다. 그런데 여기에는 시설 및 건물 등 수년간에 걸쳐 활용 가능한 유형자산에 대한 자본적지출액뿐만 아니라 차입금의 상환액 등도 포함되어 있다.

2. 총원가 : 운영비용지출액에 감가상각비, 대손상각비, 퇴직급여충당금전액 등 비현금지출 비용을 가산한 금액이다.

3. 총교원수 : FTE(Full Time Equivalent)로 환산한 총교원수를 말한다.

4. 총직원수 : FTE(Full Time Equivalent)로 환산한 총직원수를 말한다.

5. 등록학생수 : 1학기 및 2학기를 평균한 등록학생수를 말한다.

6. 순자산액 : 재정상태표 상의 자산에서 부채를 차감한 순자산액을 말한다.

<표 4-2> 대학의 SEA보고 양식

지 표	전년도 (A)	당년도 (B)	증감비율 ( $C=B/A \times 100-100$ )	당년도목표 :달성률 ( $D=B/T \times 100$ )	전국 평균 (E)
I. 투입					
1. 총현금지출액(단위:백만원)					
2. 총원가(비현금지출원가 포함)					
3. 총교원수					
4. 총직원수					
5. 등록학생수					
6. 순자산액					
II. 산출					
1. 졸업학생수					
2. 재학률					
3. 등록률					
4. 총이수학점수					

III. 성과 1. 전공분야취업률 2. 총취업률 3. 주요국가고시합격생수 4. 특허등록건수 5. 교원1인당연구비 6. 교원1인당연구실적					
IV. 효율성 지표 1. 졸업생 1인당원가 2. 재학생 1인당원가 3. 재학생 1인당순자산액 4. 교원 1인당재학생수 5. 학생 1인당교원인건비					
V. 설명적 요소 1. 등록금환원율 2. 운영수익증가율 3. 자체수익구성비율					

II. 산출 : 계량화가 가능한 산출물(products)또는 산출물 대용치(surrogate)를 말한다.

1. 졸업학생수
2. 재학률 :  $\text{실제재학생수} / \text{편제정원학생수} \times 100 = (1 - \text{휴학률}) = (1 - \text{휴학생수} / \text{편제 정원학생수})$
3. 등록률 :  $\text{실제등록학생수} / \text{등록대상학생수} \times 100$
4. 총이수학점수 :  $\text{개설학점수} \times \text{수강학생수의 누계}$

III. 성과 : 대학교육의 결과 취업률, 각종 합격률, 연구실적 및 성과 등의 장단기적인 성과를 말한다.

1. 전공분야취업률 :  $\text{전공분야별 취업자수}(\text{대학원진학자수 포함}) / \text{취업대상자수} \times 100$

2. 총취업률 : 총취업자수/취업대상자수 × 100

3. 주요국가고시 합격생수 : 행정고시, 사법고시, 공인회계사 및 세무사, 관세사, 손해사정사, 감정사 등에 합격한 합격자수

4. 특허등록건수 : 국내외 등록된 특허건수

5. 교원1인당연구비 : 연구를 위해 어느 정도 자원이 투입되었는가의 측정지표

<공식> 3개년간의 총연구비/3개년간의 전임교원총수

\* 총연구비는 교내연구비와 교외연구비를 합산한 금액이며 3년간을 평균한 금액이다.

6. 교원1인당연구실적 : 학술진흥재단 등재후보지 이상에 등재한 논문편수, 저술, SSCI, SCI 논문, 특허 등 3년간의 연구실적에 대해 일반적으로 인정되는 가중치<sup>76)</sup>로 환산하고 이를 3년간에 걸쳐 평균한 값이다.

<공식> 3개년간의 총연구실적 점수 / 3개년간의 전임교원총수

IV. 효율성 지표 : 산출과 원가, 성과와 원가 등의 관계를 보는 지표이다.

1. 졸업생1인당 원가 : 총원가/졸업생수 × 100

2. 재학생1인당 원가 : 총원가/재학생수 × 100

3. 재학생1인당순자산액 : 순자산액/재학생수 × 100

4. 교원1인당재학생수 : 재학생수/교원수

5. 학생1인당교원인건비 : 교원인건비/재학생수

V. 설명적 요소

1. 등록금환원율 : 총원가/등록금 × 100

2. 운영수익변동율 : 당기운영수익/전기운영수익 × 100

3. 자체수익구성비율 = (수익자부담금수입+기타수입)/운영수익 × 100

---

76) 한국대학교육협의회 연구실적 환산방법 적용



라. 예산회계와 복식부기회계간의 차이보고서

예산회계는 유용한 정보를 제공하는 측면보다 통제 관점에서 사전 계획과 사후 결과를 제공하는 방식의 회계이다. 발생주의 복식부기에 기초한 재무회계는 정보이용자의 입장에서 보다 유용한 정보를 제공함과 동시에 자기 검증 기능을 통한 신뢰성이 높은 정보를 제공하는데 있다. 또한 관리회계 관점의 정보를 제공할 수 있는 기반을 구현하여 장보이용자의 목적에 따라 다양한 정보가 산출될 수 있도록 하는 역할을 수행함으로써 예산회계와의 차이<sup>77)</sup>가 나타난다.

<표 4-3> 예산회계와 발생주의·복식부기회계 비교

구분	예산회계	발생주의·복식부기회계
적시성	공유재산 및 물품의 정보가 검수 시점이 아닌 지출시점에 기록	실시간으로 자산의 증가내역을 기록함
신뢰성	검수 및 지출 정보와 공유재산 및 물품 정보를 상호 연계하여 검증하기 어려움	검수 및 지출 정보와 경제적 자원의 증감 정보가 상호 검증이 가능하도록 함
유용성	3가지 이상의 결산서를 종합해야 유용한 정보를 산출할 수 있음	모든 재무정보가 재무보고서의 형식으로 종합적으로 제공됨

(1) 양자간의 차이 발생

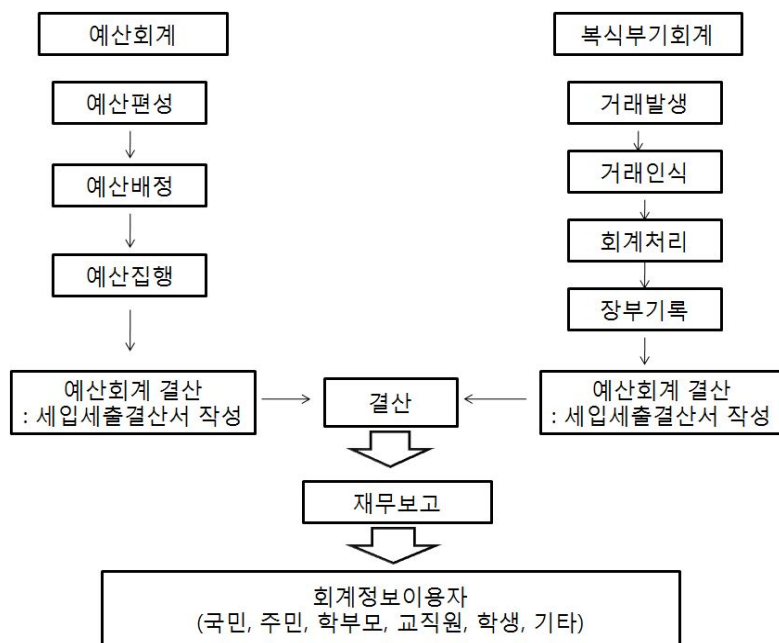
예산은 현금주의에 따라 편성되어 집행되지만 복식부기회계는 발생주의에 따라 인식되기 때문에 다음과 같이 양자간에 차이가 발생한다.

- ① 예산회계에서는 활용하는 과목에는 발생주의에서 사용하는 비현금과목이 없으며, 자산과목이 거의 설정되어 있지 않고, 일부 자산과목은 수익과목이나 비용과목의 형태로 나타난다.

77) 이동규 외, 앞의 책, 199면 이하.

- ② 예산회계에서 반영할 수 없는 예산외거래가 발생한다. 여기에는 예산외현금 거래와 예산외비현금거래가 있다.
- ③ 동일 현금과목이지만 예산회계와 복식부기회계 간에 과목 명칭 및 구성면에서 차이가 있다.
- ④ 대학활동의 특수성으로 인해 예산회계나 기업회계의 계정과목으로는 반영할 수 없는 부분이 있다.

<그림 4-1> 예산회계와 복식부기회계의 처리절차



(2) 예산회계와 복식부기회계간의 차이조정

예산회계는 현금부의를 적용하고, 복식부기회계에서는 발생주의를 적용하기 때문에 기록 시점이 서로 달라 양자간에 차이가 발생한다. 이러한 차이는 다음과 같이 조정한다.

- ① 계정을 공통계정과목, 예산회계계정과목(연계계정과목, 관리과목 예산외현금 거래과목 및 예산외비현금복식부기회계과목)으로 각각 구분한다.
- ② 공통계정과목이란 예산회계 상의 과목, 즉 현금주의를 적용하는 계정과목과 복식부기회계 계정과목명이 일치하는 계정을 말한다.
- ③ 예산회계계정과목 또는 관리과목이라 한 개의 예산회계과목에 대해 상이한 성격의 내용이 여럿 포함되어 있어 하나의 복식부기회계과목으로 처리할 수 없는 계정과목을 말한다. 즉, 한 개의 예산회계과목에 대해 여러 개의 복식부기 연계회계과목을 가지는 예산회계과목을 말한다.
- ④ 연계계정과목이란 한 개의 예산회계과목 속에 상이한 성격의 과목이 여럿 포함되어 있어 이를 예산회계과목과의 관련성을 바탕으로 각각의 성격을 나타내는 여러 개의 복식부기회계과목으로 구분하여 설정되는 복식부기회계 계정과목을 말하고 관리과목이라고도 한다.
- ⑤ 예산외현금거래과목이란 이자발생, 배당금수입, 기타 세입세출예산서와의 현금거래에 관련된 과목을 말하며, 예산외비현금복식부기 회계과목이란 결산정리분개, 감가상각, 대손상각, 퇴직급여충당전입과 같이 현금지출이 없는 비용거래로서 예산과는 무관하며 복식부기회계에만 있는 거래를 말한다.
- ⑥ 공통계정과목과 예산회계계정과목을 합산하여 예산회계보고서를 작성한다.
- ⑦ 공통계정과목과 연계계정과목(관리과목) 그리고 예산외 현금거래 및 예산외 복식부기회계비현금거래를 합산하여 복식부기회계 보고서를 작성한다.
- ⑧ 예산회계와 복식부기회계간의 차이보고서란 ⑥항과 ⑦항의 차이를 보고하는 것을 말한다. 따라서 다음 <표 4-3>와 같은 예산회계와 복식부기회계간의 차이보고서가 작성된다.

<표 4-4> 예산회계와 복식부기회계간의 차이보고서

예산회계보고서		복식부기회계보고서			
공통과목 (A)	예산회계과목 :연계과목(B)	공통과목 (A)	연계과목 (B)	예산외현금과목 (C)	비현금복식부 기회계과목(B)

마. 부문별 재정운영보고서

재무보고서 중 재무제표는 재정상태보고서, 재정운영보고서, 현금흐름보고서, 순자산변동보고서 및 주석으로 이루어진다. 여기에서의 재정상태보고서는 일정 시점의 대학의 자산과 부채의 내역 및 상호관계를 나타내며, 재정운영보고서는 회계연도 동안의 수익과 비용을 일정기준에 따라 표시한다. 부문별 재정운영보고서에서의 부문 정보란 각 부문별 업무수지에 관한 정보를 말하며, 부문별 재정운영보고서는 필수보충정보의 하나로서 부문별 운영수익, 운영비용 및 운영차액 등이 제시된다.

대학별 특성에 따라 부문의 구분은 개별적으로 결정되지만, 비교가능성을 위해 각 대학본부의 각 처, 실별, 각 단과대학별, 공통되는 부속기관별로 일정 부문의 정보는 모든 대학이 공통적으로 공시하는 것이 필요하다.

<표 4-5> 대학의 부문정보 (공통적으로 공시해야 할 부문정보)

구분	00학부	× × 학부	부속병원	도서관	사무국	합계
정부교부금						
학생납부금						
부속병원수입						
기타수익						
경상비용						
임시이익						
임시손실						
운영차액						

### 제3절 발생주의 복식부기회계시스템 구축 효과

대학의 설립목적이 품격 높은 교양을 지닌 전문지식을 겸비한 지도자를 양성하여 국가경쟁력 향상에 기여하는 것이라고 볼 때, 사립대학 비중이 85%를 차지하고 있는 현실에서 사립대학의 지속적인 발전 없이는 우리나라의 교육발전을 기대할 수 없다. 이러한 맥락에서 21세기 지식기반사회에서의 대학 경쟁력은 국가경쟁력으로 직결되기 때문에 국·내외 환경에 적극적으로 대처하고 재정운영의 건전성과 안정성을 적시에 평가하여야 한다. 영리목적이 없는 대학의 업적은 계량화가 곤란한 질적인 것, 비재무적인 것이 대부분이다. 즉 투입과 산출, 수익과 비용간에 상관관계를 찾기가 어렵다. 또한 환경의 변화에 대하여 비탄력적이며 고정적이다. 대학은 교육, 연구, 공공봉사라는 서비스를 사회에 제공하며, 교육서비스는 일반적으로 노동집약적인 과정을 통하여 제공되기 때문에 기업에 비해 통제가 훨씬 어렵다. 따라서 사학기관의 재무상태와 운영성과를 회계적으로 보고하기 위한 특례규칙에 대해 발생주의 복식부기회계제도의 도입을 통하여 예산회계제도의 제도적 문제, 고정자산의 감가상각 도입문제, 수익사업회계의 도입문제, 계정과목 분류상의 문제, 수익비용 인식기준의 문제 등에 대한 개선방안을 제시하고 그 시스템을 구축하는 방안을 제시하여 보았다.

이러한 시스템구축을 통한 효과는 학교관리 정보의 유용성과 종합적인 교육재정상황의 파악, 경제적 자원으로서의 학교보유 자산의 인식, 비용정보 및 교육재정운영의 성과측정의 기반을 구축, 통합학교재정운영제도의 기반구축, 그리고 단위학교 내의 책무성 강화와 「산·학·관」의 긴밀한 협조체제를 구축할 수 있을 것이다.

## 제5장 결 론

### 제1절 요약 및 결론

우리나라의 회계기준은 주식회사를 포함한 영리기관을 중심으로 발전하였으며, 공인회계사들의 회계처리업무도 대부분 감사대상이 되었던 영리기업을 중심으로 발전하였다. 그동안 비영리기관의 회계처리는 공인회계사를 비롯하여 수많은 이해관계자들의 관심을 끌지 못했다. 교육부에서는 1969년 사학기관 재무회계규칙을 제정하여 단식회계로 시행해 오다가 1981년에야 규모가 커져버린 4년제 대학을 대상으로 사학기관재무회계규칙에 대한 특례규정을 제정하여 복식회계를 적용토록하고 있다.

한국의 사학은 설립단계에서부터 순수한 비영리조직이기보다는 정부의 필요에 따른 설립이라는 성격이 매우 강하며, 이 과정에서 위장된 비영리조직으로서의 조직설립 및 운영의 가능성이 현재 문제되고 있는 사학재단의 운영의 한계로 귀결되고 있다. 즉 사학의 설립자는 학교를 순수한 비영리조직으로서 운영하기 보다는 또 다른 형태의 사업으로서 인식하는 경향이 있어, 이사회 구성에서 설립자나 이사장 중심으로 운영되어 다양한 이해관계자들의 참여를 제한하고 있다. 이러한 사학운영형태는 결국 사회로부터 신뢰성을 저하시키는 요인으로 작용하여, 일부 명문사립대학을 제외하고는 사회로부터 재정적 지원을 거의 받지 못하는 요인으로 되고 있다. 그러나 현재의 사립대학은 교육, 연구 및 사회봉사를 통해서 그 설립목적이나 건학이념을 구체적으로 실현해 나가고 있다. 사학이 교육, 연구 및 사회봉사를 효과적으로 수행하고 무한경쟁시대에 국제적인 경쟁력을 갖춘 수준으로 발전해 나가기 위해서는 막대한 재원이 필요하다.

우리나라 사립대학들은 국내 대학간의 경쟁뿐만 아니라 선진대학과의 경쟁에서 살아남기 위하여 예전보다 훨씬 큰 재정수요가 있음에도 불구하고 학령인구 감소에 따른 입학자원 감소현상은 사립대학의 재정난을 더욱 가속화시키고 있다.

급변하는 환경속에서 교육의 질적수준을 높여 대학이 생존하기 위해서는 재정의 안정적인 확충은 매우 중요하다. 그러나 사립대학의 경우 대학경영에 필요한 수입은 거의 대부분 학생 등록금에 의존하고 있는 실정이다. 이러한 사립대학의 취약한 재정구조는 입학자원의 감소라는 문제와 맞물려 이는 결국 대학재정 운영의 압박요인으로 작용할 수밖에 없다.

사립대학이 이러한 경영위기에 대처하기 위해서는 외형적인 성장을 추구하기 보다는 대학발전을 위한 전문화·특성화 등 대학 자율화 추진계획을 통하여 자구노력을 강화해야 할 것이다. IMF 외환위기 이후 국내 및 국제회계환경의 급격한 변화로 인하여 현행 특례규칙으로는 해결하지 못하는 중대한 문제들이 계속 발생하고 있다. 즉 학생수의 현격한 감소로 인한 대학위기 경영위기를 해결하기 위한 대학 구조개혁, 경영개선과 관련하여 최근 기업회계기준 및 국제회계환경에 알맞은 복식부기의 원리에 의한 재무제표의 투명성과 신뢰성이 강조되고 있음에도 불구하고 대학은 경영개선도 미흡하여 일반 회계정보 이용자들의 알 권리를 충족시켜 주지 못하고 있는 실정이다.

본 연구에서 특례규칙이 사학기관의 합리적인 예산제도와 회계제도를 바탕으로 회계정보이용자들에게 유용한 재무정보를 제공하기 위한 과제로써 다음과 같은 문제점들이 도출되었다. ① 회계구분의 문제로, 수입이자 등의 회계처리를 위한 고유목적사업준비금의 회계처리문제, 그리고 현재 법인회계와 교비회계에 다 존재하고 있는 대학발전기금의 문제, 현행 종합재무제표의 회계인식기준 등의 문제를 들 수 있다. ② 고정자산의 감가상각 및 손익 인식상의 문제로써, 현행 특례규칙에서 법인회계 및 학교에 속하는 무형고정자산에 대해서는 상각을 인정하면서, 유형고정자산에 대한 감가상각은 도입하고 있지 않다는 문제점. 또한 현행 운영계산서는 운영계산서상의 운영수익과 운영비용은 외화환산이익이나 외환차익, 투자유가증권평가충당금환입, 외화환산손실이나 외환차손, 투자유가증권평가손실 등을 제외하면 자금계산서상의 운영수입 및 운영지출과 차이가 없지만 수익·비용 인식기준으로 발생주의를 전면 도입하지 못하고 있다는 문제점을 들 수 있다. ③ 예산제도 및 자금계산서의 문제점으로써, 현행 특례규칙에 따른 자금계산서에 표시되는 이월자금은 대차대조표상의 유동자금개념과 일치하지 않다. 따라서 출납

정리기한 이후에 지출이나 수입되어야 할 과목은 사실상 예산에 반영하여야 한다. 결국 1년 치를 모두 한정하는 현행 특례규칙은 “현금 및 현금등가물”만을 이월자금으로 하는 기업회계기준의 개념을 도입하지 않고 있다. 현행 대차대조표 상의 계정과목인 기타유동자산과 기타유동부채를 자금계산서상에 이월자금으로 표시하고 있어 유동자산 및 유동부채에 의한 자금사용정보를 정확하게 제공하고 있지 않다. 출자금지출은 “수익사업 및 수익을 목적으로 출자하는 금액”으로 법인회계에서만 나타나도록 되어 있고, 벤처동아리 등에 대한 투자지원시 학교회계에서 등록금 이외의 자금으로 이루어지고 있는데 이에 대한 처리가 명확하지 않다. 개정 「산업교육진흥법」에서는 대학도 교육·연구와 관련된 기업을 직접 운영하는 ‘학교기업’제도가 도입되었으므로 학교회계에서도 ‘출자금지출’을 허용해야 한다는 점이 문제점으로 제기된다. 현행 자금계산서 상 부속병원투자지출은 법인회계에서만 가능하고 학교에서는 지출을 못하도록 되어 있는데, 대차대조표 상에는 부속병원 투자로 법인회계와 학교회계 모두 가능하도록 하여 상충된다. 연구기부금은 상업적 연구비와 순수학술연구비로 구분되는 바 이를 구분하지 않고 회계처리 함으로써 사실상 법인세 과세시 혼동을 불러오고 있다.

이와 같은 문제점에 대해 다음과 같은 개선방안을 제시하였다.

첫째, 기본금으로의 전입대상자산과 차입금에 의하여 취득한 기본재산의 기본금으로의 전입방법의 명시, 운영차액이나 적립금의 처분방법에 대한 규정 수익적 지출과 자본적 지출의 처리기준을 제정을 위해 특례규칙 제3조 10호, 제24조 ①항, 제25조 ②항의 수정안을 제시하였다.

둘째, 이해관계자들로부터 적극적인 지지와 참여를 얻기 위하여 조직의 투명성 제고를 위하여 고정자산의 경제가치의 변동사실을 정확히 제공한다는 입장에서 감가상각회계의 도입을 위하여 특례규칙 제34조 ①항, 수정안을 제시하였다.

셋째, 자금계산서의 건전성과 안정성, 자금계산서 작성의 기준이 되는 회계원칙이 없다는 문제점을 보완하기 위한 방안으로 특례규칙 개정안에 ‘현금흐름보고서’ 조항의 신설을 제시하였다.

마지막으로 발생주의 복식부기회계 시스템을 구축하면, 성과관리체도의 도입은 물론 대학 자산과 부채의 종합적, 합리적 관리, 각 대학별 재정 자주권 및 자율성



의 확보, 자원의 효과성과 효율성의 증대 등이 가능해질 것으로 보인다. 이는 사학기관의 특례규칙에서 기본적으로 복식부기체제로 구성되어 있지만, 완전한 복식부기체제의 합리적인 회계제도와 예산제도를 바탕으로 한 유용한 재무정보를 제공하지 못하고 있으므로 국·내외의 선진회계환경에 적합한 유용한 대학회계정보를 회계정보 이용자들에게 공시하는데 부족함이 없는 대학 통합회계기준을 제정할 필요성이 있다.

특례규칙상의 대차대조표, 운용계산서 및 자금계산서 계정과목의 상당수가 대학경영환경의 변화에 조화되지 못한 채로 미정비되어 있다. 특히 2003년도 산업교육진흥 및 산학협력촉진에 관한 법률이 개정되면서부터 대학에 산학협력단이 설치되고 산·학·연·정이 상호 협력하여 산학협력사업을 본격적으로 추진하여 연구결과가 지적재산권으로 이어지고 또한 기술이전에 따른 수익을 창출하여 대학의 발전에 재투자되도록 활성화되고 있다.

대학에서 특정학과 및 교육과정과 연계하여 교수와 학생이 함께 참여하고 재화의 제조·판매·수선·가공 또는 용역을 제공하고 매출수익을 올리는 학교기업을 운영하게 되었다. 현행의 특례규칙의 계정과목 체계는 사립대학과 법인 일반회계와 교비회계에서만 적용하고 있으며, 산학협력단과 학교기업의 회계처리규칙과는 연계가 원활하지 않아 회계 시스템 안정에 장애가 되고 있는 실정이다. 사학기관 재무·회계 특례규칙을 정비하여 서로 회계처리 규칙간 호환성을 강화하여 회계처리의 효율성을 제고하여야 한다. 이와 같이 재정에 있어 투명성과 합리성을 제고해 사립대학의 회계를 완전히 공개함으로써 사학이 사회로부터 신뢰를 회복하고, 보다 많은 재정적 지원을 받을 수 있는 계기가 될 것이다.

## 제2절 연구의 한계와 향후 연구방향

본 연구는 사학기관 재무·회계규칙에 대한 특례규칙에 관련되는 전체적인 문제점을 분석하여 그 개선방안을 제시하고자 하였다. 여기서 제기되는 몇몇 부분의 회계문제들은 단순한 회계문제가 아닌 상위 법규나 사회적 관행 등과 연결되어

있어서 관련 전문가 집단들과 이해 관계자집단의 종합적인 의견수렴이 이루어져야 해결될 것이다.

현행 특례규칙이 지니고 있는 재무제표 체계상의 문제점 개선 및 발생주의 회계 적용, 감가상각 도입문제 등 회계원칙의 정비와 특례규칙 개정을 위해서는 대학회계전문가들로 구성된 연구그룹의 보다 심도 있는 종합적 연구가 필요하다.

마지막으로 이 연구는 앞으로 이루어질 관련 법규의 개정방향을 제시하는데 있다. 사학기관 재무회계규칙에 대한 특례규칙 상의 미비점이 보완되지 못한 상태이다. 즉, 발생주의의 적용에 따른 감가상각비 도입, 자산재평가법의 폐기에 따른 재평가 관련 조항의 삭제, 기본금회계의 보완, 당기운영차액대체액의 계산과 처리 등이 보완되어야 할 것이다. 이와 같이 현재 상태에서는 관련 법규가 마련되지 않은 상태라는 근본적인 한계점이 있다. 본 연구는 이와 관련하여 앞에서 열거한 한계에도 불구하고, 사립대학의 발생주의 복식부기의 도입에 대해 하나의 대안을 제시할 뿐, 이를 확정하여 시행 가능한 규칙으로 만드는 일은 정부 당국이 담당해야 할 부분이다.

## 참 고 문 헌

### 1. 국내문헌

- 강인재. 2000, “예산회계제도 개혁의 평가 : 복식부기도입중심으로”, 「한국행정학회 2002년도 춘계학술대회 발표논문집」, 한국행정학회.
- \_\_\_\_\_. 1997, “우리나라 정보회계제도의 개선방안에 관한 연구”, 한국사회와 행정연구, Vol, No.1, 한국행정학회.
- \_\_\_\_\_. 2005, “지방자치단체 통합재정정보시스템 구축에 대한 평가”, 한국행정학회 추계학술대회 발표논문집.
- \_\_\_\_\_. 1999, 지방자치단체회계의 현황과 발전과제. Workshop 발표 논문. 한국행정학회.
- 강인재 · 신종렬 · 배득중, 2003, “복식부기회계제도의 도입과 적용의 비용 편익분석”, 「한국행정학보」, 37권 1호.
- 권수영. 1999, “한국의 정부회계제도 개혁 : 발생주의 확대 및 복식부기 도입방안”, 계간 감사, 제64호.
- 경희대학교 사회과학연구원. 1999, “알기 쉬운 조사방법론”, 서울 한·언.
- 김동건 · 방석현 · 김재훈. 1998, 「정부회계학」. 한국방송대학교출판부.
- 김선구. 1999, “정부회계제도 개혁을 위한 복식부기 시스템 도입 출범식 및 토론회», 부천시 경실련 경영정의연구소.
- 김선구. 2000, “지방정부의 결산서로 본 우리나라 예산회계제도의 문제점과 개선방향”, 한국행정학회 춘계학술대회 발표문.
- 김순기 · 전성빈. 1996, 「회계원리」. 박영사.
- 김순직. 2005, “정부회계의 복식부기 제도 도입 성공요인”, 서울시립대학교 박사학위 논문.
- 김순직 · 이병철. 2005, “지방자치단체의 복식부기 시스템 도입 성공 요인”, 「정부회계연구」 제3권제1호.

- 김안규 · 오정훈 · 김광태. 2008.12, “사립대학 회계제도 개선방안에 대한 고찰”, 「한국비즈니스리뷰」, Vol.1 No.2, 지식경영연구원.
- 김인재 · 이동규 · 송기창. 2000, 「대학의 재정지원에 대한 효과성 측정연구 : 자료포락분석을 중심으로」, 교육인적자원부.
- 김재훈. 1999, “공공회계의 복식부기도입과 관련한 외국의 사례”, 「지방재정」, 18권 2호통권97호, 한국지방재정공제회.
- 김재훈 · 박광훈. 1999, “뉴질랜드의 정부회계제도 개혁 : 발생기준으로의 전환을 중심으로”, 「한국행정학보」, 33권 2호, 한국행정학회.
- 김진춘. 2005, “지방자치단체 회계보고서의 인식에 관한 탐색적 연구-복식부기 회계제도의 도입과 관련하여-”, 전주대학교 대학원 경영학과 박사학위 논문
- 김 현. 2001, “복식부기회계의 실무적 구현 : 지방자치단체의 경우를 중심으로”, 「행정리더쉽 개발 & 정부회계실무Ⅱ」, 한국행정학회.
- 김 혁. 2000, “정부회계의 개혁방안에 관한 연구”, 성균경영연구소 연구논문 Vol.1., 성균관대학교 경영연구소.
- 김홍래 외. 2004, “지방자치단체 복식부기회계 이론과 실무”, 행정자치부 · 한국지방행정연구원.
- 남상오 · 정운오. 2003, 「회계이론」 제5판, 다산출판사.
- 박동진 · 추교완 · 문홍태 · 신기영. 2003, “정보시스템의 성과에 영향을 미치는 요인 : 사용자 관점”, 정보시스템 연구, 제12권 제1호.
- 박문곤. 2007, “지방자치단체 복식부기 회계시스템의 업무유용성에 관한 연구”, 회계정보연구 제25권 1호.
- 백승천. 1999, “복식부기제도의 도입방안”, 「지방재정」, 18권 2호통권97호, 한국지방재정공제회.
- 서갑수 · 윤기정. 1999, 「사립대학 회계실무」, 진영문화사.
- 서원교. 2004, “우리나라지방자치회계시스템구축의 개선방안 연구 - AIA 활동기준 복식부기를 중심으로”, 호서대학교 대학원 경영학과 박사학위 논문.
- 성광식. 2000, “복식부기도입과 예산회계정보시스템에서 요구되는 회계보고서 실증적 연구”, 「지방재정」, 19권 1호통권, 102호, 한국지방재정공제회.

- 염기성. 2003, “사학기관 회계 운용 실태 및 개선방안 연구”, 감사교육원, 「감사논집」.
- 옥동석. 1999, “정부회계제도의 개혁 : 발생주의와 복식부기”, 재정논집 Vol.14, No.1., 한국재정·공공경제학회.
- 윤성식. 2002, “예산과 정부회계의 개혁”, 하계학술발표회 논문집 Vol.2002, 한국관리회계학회.
- 윤성식·권수영. 1998, 「정부회계」, 법문사.
- 윤영진. 1999, “지방예산회계제도의 개혁과 복식부기제도”, 「지방재정」, 18권 2호 통권97호, 한국지방재정공제회.
- \_\_\_\_\_. 2000, “정부회계의 재정보고체계 도입과제 : 지방정부 복식부기제도의 도입을 중심으로”, 행정논총 Vol38, No2., 서울대학교 행정대학원 한국행정연구소.
- 이경섭. 1992, 「정부회계와 감사」, 조세통람사.
- \_\_\_\_\_. 1996, 정부회계의 복식부기 채택문제. 공공감사연구회.
- 이근희. 2005, “사회과학연구방법론”, 2판, 법문사.
- 이남국. 2003, “한국 정부회계제도개혁에 관한 연구-발생주의 회계로의 전환을 중심으로”, 연세대학교 대학원 행정학과 박사학위 논문.
- 이덕영. 2005, “우리나라 지방자치단체 회계제도 도입에 따른 반응 연구 : 복식부기·발생주의 도입을 중심으로”으로.
- 이동규. 2006, “국립대학의 발생주의 복식부기 도입에 관한 소고”, 충남대학교 부설회계연구소, 「회계논집」 제7권 제1호.
- 이동규 외. 2006, 「발생주의 복식부기 회계제도의 학교회계 도입방안 연구」, 교육인적자원부.
- 이동규·고광홍·서갑수·김문석. 1999, 「사학기관의 재무제표분석」, 선학사.
- 이만수. 1996, 우리나라 지방자치단체의 회계제도에 관한 연구. 「산업연구」, 7
- 이명호·윤재욱·이경근. 1999, “정보시스템 서비스의 종합적 품질평가모형에 관한 연구”, 한국경영과학회지, 제24권 제3호.
- 이수범. 1999, “지방예산회계제도의 개혁과 복식부기제도의 도입방안”, 「지방재정」, 18권 2호 통권97호, 한국지방재정공제회.

- 이승수. 1999, “정부회계의 개념정립과 제도개선에 관한 연구-발생주의와 복식부기의 도입을 중심으로-”, 서울대학교 행정대학원 행정학과 석사학위 논문.
- 이상규 · 이재모 · 이선영 · 김성애. 2002, “SPSS를 활용한 조사방법론”, 삼우사.
- 이은상. 1998, “정부회계제도의 개선방안”, 「경제위기극복을 위한 재정개혁」, 한국개발연구원.
- 이은상. 1996, 공공부문 회계의 현황, 문제점 및 개선방안, 최광 · 임주영공편, 「공공부문생산성 제고를 위한 연구Ⅱ」, 62-121. 한국조세연구원.
- 이장형. 2000, “회계정보시스템의 사용자만족에 영향을 미치는 변수에 관한 연구”, 한국전통상학연구, 제14집 제2호.
- 이창균. 1999, “일본 자치단체의 복식부기회계제도 도입을 위한 연구 및 동향 I II”, 「지방재정」, 18권 5호 · 6호통권 100호 · 101호, 한국지방재정공제회.
- 이창균. 1999, “일본 자치단체의 공회계원칙 시안”, 「지방재정」, 19권 2호 통권 103호, 한국지방재정공제회.
- 장진형. “사립(전문)대학회계에 대한 고찰:관련법령을 중심으로”, 「경제경영연구」 제2집 제1호, 2003.
- 정해용. 2002, “공공부문 정보시스템의 통합적 평가모형”, 광운대학교 대학원 경영학과 박사학위 논문.
- 조호식. “사립대학 재정의 운영건전성과 재무안정성 분석연구”, 국민대 대학원 박사학위논문, 2006.
- 최진혁. 1999, “프랑스 지방자치단체의 예산회계제도에 관한 연구”, 「한국행정학보」, 33권 3호.
- 편호범. 2004, “정부회계의 복식부기 및 발생주의 수용요인에 관한 연구”, 성균관대학교 대학원 회계학과 박사학위 논문.
- 한국전산원. 1999, “정보화 사업 평가방법론 연구”.
- \_\_\_\_\_. 2001, “공공부문 정보화사업 평가를 위한 BSC 모형”.
- 한문식. 2002, 「사립대학 회계의 이론과 실제」, 양서원.
- 한재민. 1998, “경영정보시스템”, 학현사.
- 허명희. 1999, “사회과학을 위한 통계적 방법”, 자유아카데미.

## 2. 국외문헌

岩村讓一. 「公益法人の會計處理と稅務」, 東京:稅務研究會, 平成 10年.

Agarwal, R., and J. Prasad., 1999, "Are Individual Differences Germane to the Acceptance of New Information Technologies", *Decision Science* Vo. 30.

Ahitud, N., 1980, "A Systematic Approach Assessing the value of an Information System", *MIS Quarterly*, Vol, December.

Ajzen, I. and M. Fishbein., 1980, *Understanding Attitudes and Predicting Social Behavior*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, Inc.

\_\_\_\_\_, 1991 "The Theory of Planned Behavior", *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, Vol. 50, No. 2.

Baber, W.R., and P.K. Sen., 1984, "The Role of generally Accepted Reporting Methods in the Public Sector", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 3.

Bailey, J. E. & Pearson, S. W., 1983, "Development of a Tool Measuring and Analyzing Computer User Satisfaction", *Management Science*.

Carpenter, V.L., 1991, "The Influence of Political Competition on the Decision to Adopt CAAP," *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 10.

Cheng, R.H., 1994, "A Politico--Economic Model of Government Accounting, Policy Choice," *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Vol. 8.

Culpan, O., 1995, "Attitudes of End-users towards Information Technology in Manufacturing and Service Industries", *Information & Management* No. 28.

Daniels, J., 1988, "An Investigation of Municipal Financial Report Form at, User Preference, and Decision Making" Boston Univ.

Davis, G. B. & Olson. M. H., 1995, "Management Information System", 2ed, McGraw Hill.

- Doll, W.J. & Torkzadeh, G., 1988, "The Measurement of End-User Computing Satisfaction", MIS Quarterly.
- Gelderman, M., 1998, "The Relationship Between User Satisfaction, Usage of Information Systems, and Performance," Information & Management, Vol. 39.
- Goodhue, D., B. Klein, and T. Salvatore., 2000, "User Evaluations of IS as Surrogates for Objective Performance," Information & Management, Vol. 38.
- Hamilton, S. & Ghervany. N. L., 1981, "Evaluating Information System Effectives : Comparing Evaluation Approach", MIS Quarterly, Vol. 5, No.4.
- Iivari, J. & Koskela, E., 1987, "The PIOC Model for Information System Design, MIS Quarterly.
- Jaruga, A., and Wojciech A. Nowak., 1996, "Toward a General Model of Public Sector Accounting Innovations", Research in Governmental and Nonprofit Accounting, Vol. 9.
- Kettinger, W. J. & Lee, S. S., 1997, "Pragmatic Perspectives on the Measurement of Information System Service Quality", MIS Quarterly.
- Lawrence, P. N., and J. Lorsch., 1967, Organization and Environment, Division of Research, Harvard University Press, Boston, MA.
- Mansour, A. H. and H. J. Watson., 1980. "The Determinants of Computer Based Information Systems Performance," Academy of Management Journal, Vol. 23, No. 3.
- Martinsons, M and R. Davidson, 1999, "The Balanced Scorecard : A Foundation for the Strategic Management of Information System," Decision Support Systems, Feb. Vol. 25. Issue 1.
- Masseti, B., 1991, "The Effects of Electronic Data Interchange on Corporate Organizations", Ph.D Dissertation, Florida State university.



- Montesinos, V. and Jose Manuel Vela Bargues., 1997, "Basis of Accounting", In Perspectives on Accrual Accounting(IFAC/PSC Occasional Paper 3), May.
- Namoiison, S. and Wang, Y. M., 2000, "Web Technology Adoption and Knowledge Barriers", Journal of Organizational Computing and Electronic Commerce, Vol. 10, No. 2.
- Nickerson, R. C., 1998, "Information Business System", Addison-Wesley.
- Pitt, L. F., Watson. T.R. & Kavan. C., 1995, "Service Quarterly : A measure of information system effectiveness", MIS Quarterly, 19(2).
- Raymond, L., 1985, "Organization characteristics and MIS Success in the Context of Small Business", MIS Quarterly, 9(1).
- Savage. R. L., 1985, "Diffusion Research Traditions and the Spread of Policy Innovation in a Federal System", The Journal of Federalism, Vol. 15. No. 4, pp. 1-27.
- Srinivasan, S., and J. Webb., 1994, "Administrative Innovation and the Training of Public Manager", Public Personnel Management, Vol. 23, No. 3.
- Venkatesh, V. and Brown, S.A. 2001, "A Longitudinal Information Technology and Firm Performance : A Study of the Valve Manufacturing Sector", Information Systems Research, (3:4).
- Zimmerman., 1997, "The Municipal Accounting Maze : An Analysis of Political Incentives," Journal of Accounting Research, Vol. 15.