

# 2012 국가회계제도의 대변혁

– 발생주의 · 복식부기 적용에 따른 변화와 발전방향 –

일시 : 2011. 12.20. (화) 09:30~17:30

장소 : 삼성동 코엑스 3층 컨퍼런스룸(남) 318호



기획재정부  
MINISTRY OF STRATEGY  
AND FINANCE

NASC 국가회계기준센터  
National Accounting Standards Center

기획재정부위탁



# 목차

---

## 2012 국가회계제도의 대변혁

- 발생주의·복식부기 적용에 따른 변화와 발전방향 -

---

**〈세션 1〉 해외 국가회계제도 동향 및 전망 ..... 01**

해외 선진국 정부회계제도 비교 및 분석 연구

발표자 : 배기수 교수(충북대학교)

**〈세션 2〉 공공부문 회계환경 여건과 미래 전망 ..... 93**

국가, 지방, 공공기관 회계기준 비교 및 분석 연구

발표자 : 허웅 회계사(안진회계법인)

**〈세션 3〉 발생주의·복식부기 국가회계제도에 따른 변화와 발전방향 ..... 201**

발생주의·복식부기 국가회계제도 추진현황 및 발전방향

발표자 : 김경호 교수(홍익대학교)

---



1  
세션

해외 국가회계제도 동향 및 전망

해외 선진국 정부회계제도 비교 및 분석 연구

발표자 · 배기수 교수(충북대학교)



# 해외 선진국 정부회계제도 비교 및 분석 연구

배기수 교수(충북대학교)

## 제1장 서론

### 제1절 연구의 배경 및 목적

#### 1. 연구배경

- 국제회계사연맹(IFAC)의 분류<sup>1)</sup>에 따르면, 국제공공부문회계기준위원회(IPSASB)의 요구사항을 광범위하게 충족하는 국가회계기준을 적용하는 국가는 다음과 같음
  - 미국, 영국, 호주, 프랑스, 캐나다
- 이에, 동 국가들에 대하여 다음을 포함하는 국가회계제도 전반을 조사하여 향후 국가회계기준 발전의 토대 마련
  - 국가회계기준 현황, 국가회계기준 제정·자문기관, 재무제표 감사제도

#### 2. 연구목적

- 미국, 영국, 호주, 프랑스, 캐나다(이상 5개국)의 국가회계제도의 현황 및 시사점을 조사·분석
  - 각국의 회계 및 예산에서의 발생주의 도입 현황을 파악하여 우리나라 발생주의의 정착 및 발전을 위한 방안 마련에 활용
  - 각국의 국가회계기준 제정기관의 운영형태, 지배구조, 재정규모와 조달 등에 대한 연구를 통해 제정기관의 법적 지위 및 역할 파악
- 국가회계제도와 국가회계기준센터의 정착 및 발전 연구에 활용
  - 각국의 정부재무제표 감사 현황을 조사분석하여 우리나라 재무제표 감사체계 개선에 참고할 만한 사항 등을 도출

1) [http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/IPSASB\\_Adoption\\_Governments.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/IPSASB_Adoption_Governments.pdf)

## 제2절 연구방법 및 범위

### 1. 연구방법

- 각 국가의 공개된 정부 자료와 주요 미디어 및 연구기관 자료 수집, 분석 및 요약
- 각 국가의 발생주의 회계제도, 감사 및 제정기관 관련 법령 수집, 분석
- OECD 등 국제기구의 발생주의 현황 연구자료 분석 및 요약

### 2. 연구범위

- 미국, 영국, 호주, 프랑스, 캐나다 국가회계제도의 현황 분석
- 미국, 영국, 호주, 프랑스, 캐나다 국가회계기준 제정 기관의 운영형태, 지배구조, 재정규모, 조달 등에 대한 분석
- 미국, 영국, 호주, 프랑스, 캐나다 정부재무제표 감사 현황 조사 분석

## 제2장 미국 국가회계제도

### 제1절 발생주의 도입 현황

#### 1. 회계 및 예산에서의 도입 과정

##### □ 배경

- 재정적자가 심화되는 상황에서 현금주의가 재정적자를 축소하여 보고한다는 주장에 따라 국가회계에 발생주의 도입 추진
  - 연방 및 주정부가 각각 회계기준 제정기구를 설립하여 국가회계기준 제정 및 발생주의 국가회계제도 도입

##### □ 연방정부

- 1980년대부터 국가회계에 발생주의 도입을 추진하여, 1990년 연방회계기준자문위원회(Federal Accounting Standards Advisory Board : FASAB) 설립
  - 연방회계기준의 제정 및 발생주의 회계제도 도입을 구체화
- 정부주도형 기준제정모형에 해당<sup>2)</sup>

##### □ 주정부 및 지방정부

- 정부회계기준위원회(Government Accounting Standards Board : GASB) 설립
  - 1984년 설립된 후 국·공립 비영리단체와 주정부 및 지방정부의 회계보고기준<sup>3)</sup> 제정 시작
- 민간주도형 기준제정모형에 해당

##### □ 발생주의 국가회계제도의 도입

- 연방정부
  - 5년간(1991년~1996년)의 시범사업기간을 거쳐, 1997년 발생주의 국가회계제도를 전면시행
- 지방정부
  - 1999년 6월 GASB No.34 발표 이후, 2001년 7월부터 발생주의로 단계적 전환

2) 동 보고서의 기준제정모형은, 임동완, 2007년, 「OECD 주요국가 중앙정부의 복식부기·발생기준 예산 및 회계 제도화에 대한 비교연구」, 「한국행정학보」 제41권 제4호(2007 겨울) : pp.129~151의 분류를 따름

3) 지방정부의 경우, 완전발생주의 회계원칙이 경제적 자원에 대한 회계원리로서 더 우수하다는 것은 분명하나 정부가 직면한 상황의 특수성으로 인해 수익 인식 등의 일부 항목에서 원칙적인 발생주의와는 다른 회계원칙을 적용하는 수정발생주의를 채택, 한국행정논집(2002), 제14권 제4호, p.1021~1042

### □ 현재 적용기준서

- 연방정부
  - FASAB에서 자문하여 재무부에서 공표한 연방재무회계기준(Statements of Federal Financial Accounting Standards)을 적용
- 지방정부
  - GASB에서 제정한 정부회계기준(Statements of Governmental Accounting Standards)을 적용

## 2. 회계기준 제정현황과 제정 Due Process

### □ 연방회계기준자문위원회(FASAB)의 역할

- 연방정부회계 기준서, 연방정부회계 개념보고서 및 해석서를 발표
  - 기존 회계원칙에 대한 실무지침서(Guideline in Technical Releases)를 검토하고 승인
- FASAB는 공청회를 통해 연방정부회계와 관련한 정보를 수집
  - 공청회는 FASAB 위원이 주관하며 조사연구실장이 참관
  - 공청회의 안건, 일시, 장소 등은 공청회 일자 최소 60일 이전에 일반에 공표
- FASAB는 연방정부회계원칙에 관한 서면 질의에 응답
- 회의(Board Meeting)는 필요에 의해 소집될 수 있으며, 회계감사원장, 재무부장관 및 관리예산처장의 요청에 따라 소집가능
  - 회의는 반드시 과반수의 위원이 참가하여야 하며, 특별한 사유가 없는 한 민간에 공개
  - 일반적으로 회의는 연중 6회 개최

### □ 연방회계기준자문위원회(FASAB)의 기준제정 과정

- 연방정부 회계기준서와 개념보고서는 회계감사원장, 재무부장관 및 관리예산처장에 의해 검토되고 공표
- 상기 기관장들이 90일 이내에 반대의사를 표명하지 않으면 원안대로 확정되고, 90일 이내에 반대의사를 표명한 경우 재검토
  - 해석서와 실무지침서는 3인의 기관장을 대리하는 FASAB 위원에 의해 검토되어지며, 45일 이내에 반대의사를 표명하면 재검토
  - 발표문과 그 공개초안은 위원의 과반수이상 출석, 과반수이상의 동의 없이는 공표될 수 없음

〈표 2-1〉 연방회계기준자문위원회(FASAB) 조직체계

구 분	역 할
위원장 (The Chairman)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• FASAB 의결을 거쳐 설정된 운영체계를 실행하고 관리</li> </ul>
조사연구실장 (Staff Director)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 연방정부 자문위원회 관련 법안(FACA)에 따른 연방정부 공무원</li> <li>• FASAB의 위원장과 함께 FASAB 운영에 직접적으로 참여하며 FASAB이 FACA 규정에 따라 운영되는지 감수</li> </ul>
실무운영위원회 (Administrative Steering Committee)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 회계감사원, 관리예산처, 재무부 위원으로 구성되었으며 FASAB 운영과 관련 실무 담당</li> </ul>
조사연구원 (Technical Staff)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 조사연구실장은 실무운영위원회의 승인을 받아 FASAB 업무수행에 필요한 조사연구원의 선발과 관리를 담당</li> <li>• 감사원의 방침에 따라 이들의 보수 결정</li> </ul>
태스크포스 (Task Force)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• FASAB 위원장은 필요한 경우, 위원과 조사연구실장과 협의하여 Task Force를 구성하고 Task Force의 장을 지명하며 조사연구실장, 실무운영위원회와 협의하여 Task Force 운영절차를 수립                         <ul style="list-style-type: none"> <li>- Task Force는 국가회계기준 제정과정에 있어 FASAB가 수행하는 과제의 문제점과 개선방향을 제시하는 등의 중요한 역할을 수행</li> </ul> </li> </ul>

### 3. 재무제표 작성 방법 및 제출일정

□ 미국 : 현금주의 회계 + 발생주의 회계

- 예산 : 현금주의로 편성
  - 미국은 의회의 권한이 강해 의원들이 복잡한 발생주의 예산을 선호하지 않아 발생주의 예산이 도입되지 못하는 것으로 파악
  - 발생주의 예산을 도입하기 위한 의회차원의 검토는 계속 진행 중
- 결산 : 현금주의 결산 + 발생주의 결산(Proprietary Accounts)
- 장점 : 예산편성 및 통제가 용이

〈표 2-2〉 미국 연방 정부 재무보고서

구 분	주 요 내 용
1. A Message from the Secretary of the Treasury	○ 재무부장관의 메시지
2. A Citizen's Guide	○ 정보이용자(국민)를 위한 연방정부 재무보고서의 요약 - 정부의 재무 현황 - 경제상황 - 정부의 부채 등
3. Management's Discussion and Analysis	○ 재무보고 및 설명
4. Statement of the Comptroller General of the United States	○ 감사보고서 - 재무제표
5. Financial Statements - Statements of Net Cost - Statements of Operations and Changes in Net Position - Reconciliations of Net Operating Cost and Unified Budget Deficit - Statements of Changes in Cash Balance from Unified Budget and Other Activities - Balance Sheets - Statements of Social Insurance	○ 재무제표 - 순원가보고서 - 재정운영 및 순자산변동보고서 - 순원가조정명세서  - 현금상태보고서  - 대차대조표 - 사회보험보고서
6. Notes to the Financial Statements - Summary of Significant Accounting Policies - Cash and Other Monetary Assets - Accounts and Taxes Receivable, Net	○ 주석 - 중요한 회계정책의 요약 - 현금 및 현금성자산 - 미수채권 등
7 Supplemental Information (Unaudited) - Social Insurance - Social Security and Medicare - Deferred Maintenance - Unexpended Budget Balances - Tax Burden	○ 보충정보 (감사받지 않음) - 사회보험 - 사회보장제도 (경로연금실업보험 등) - 이연된 유지비용 - 미사용 예산 - 조세부담 등
8. Stewardship Information (Unaudited) - Stewardship Investments - Human Capital - Research and Development	○ 수탁업무정보 (감사받지 않음) - 수탁투자 - 인적자원 - 연구개발 등
9. Appendix	○ 부록
10. Government Accountability Office Auditor's Report	○ 회계감사원 감사보고서 - 내부통제 및 준법활동

#### 4. 재무제표 공시 방법 및 결산 주기

##### □ 결산주기

- 연방정부는 최고재무책임관법(CFO Act of 1990)의 Sec.902에 따라 매년 결산
- 지방정부는 GASB Statement No.34<sup>4)</sup>에 따라 매년 결산
- 단, OMB Circular No.A-133의 문단 220에 따라 헌법 및 법률에 따라 반기 단위로 결산하는 주정부 및 지방정부 존재

### 제2절 국가회계기준 제정기관 비교

#### 1. 설립 과정

- 미국은 1990년대부터 본격적으로 발생주의·복식부기 회계제도를 도입하였으며, 현재 성과평가를 지향하는 회계제도로 발전 중

주요 진행경과		세부 설명
①	FMFIA, Title2 제정	Federal Managers' Financial Integrity Act(FMFIA)의 제정으로 통합재정관리 시스템 구축 및 Title2의 제정으로 연방통합재무제표 구축 요구
②	FASAB 설립	Federal Accounting Standard Advisory Board (FASAB)를 설립하여 발생주의·복식부기 회계제도 도입으로 인한 회계상 이슈에 대한 대비 수행
③	CFO, CIO 제도의 도입	주임재무관(CFO; Chief Financial Officer), 주임정보관(CIO; Chief Information Officer)제도를 도입하여 연차 재무제표, 감사보고서, 내부통제제도 등의 업무를 수행하도록 설정
④	FEMIA제도의 제정	Federal Financial Management Improvement Act (FEMIA)를 제정하여 연방정부 재무관리시스템의 요구사항 및 연방회계기준, 거래단계별 표준일반 원장을 준수할 것을 규정하여 감사보고서에 이 법에 정한 바의 이행여부를 포함 요구
⑤	성과평가 지향 과제 제시	2001년에 President's Management Agenda 2001상에서 다음의 혁신과제를 제시하여 성과평가 지향의 회계제도를 수행하도록 설정 <ul style="list-style-type: none"> <li>• Improved Financial Performance</li> <li>• Budget and Performance Integration</li> </ul>

4) GASB Statement No.34 : The Dawn of a New Governmental Financial Reporting Model

## 2. 운영형태, 지배구조, 재정규모와 조달 및 인력구조

### 1) 연방회계기준자문위원회(FASAB) : 연방정부 회계기준 제정기구

#### □ 성격

- 재무부장관, 관리예산처장, 회계감사원장은 최고재무책임관법에 따라 새롭게 요구되는 재무 제표 작성을 위한 회계기준을 개발하기 위해 FASAB 설립
- 연방자문위원회법(Federal Advisory Committee Act : FACA)의 적용을 받음
- 1999년, 민간기관인 미국공인회계사협회(AICPA)는 FASAB을 연방정부를 위한 GAAP 제정 및 공포기관으로 인정

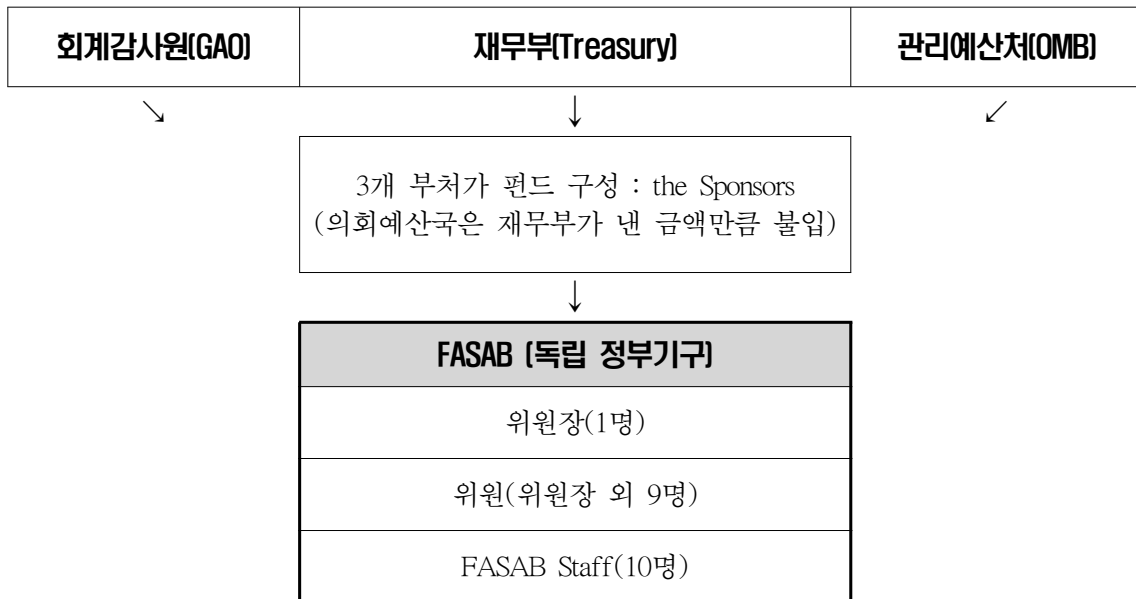
FASAB 홈페이지
<p>The board is subject to the Federal Advisory Committee Act and follows rules of procedure that at a minimum meet the requirements of the Act. The board follows an open process for considering accounting standards which includes the following steps:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Identification of accounting issues and agenda decisions,</li> <li>2. Preliminary deliberations,</li> <li>3. Preparation of initial documents (issues papers and/or discussion memorandums),</li> <li>4. Release of documents (e.g. exposure drafts) to the public, public hearings when necessary, and consideration of comments,</li> <li>5. Further deliberations and consideration of comments, and</li> <li>6. Approval by at least a two-thirds majority affirmative vote.</li> <li>7. Submission of proposed Statement to the Principals for ninety day review (forty five days for Interpretations)</li> <li>8. Publication of final Statement or Interpretation</li> </ol>

#### □ FASAB의 조직 구조

- (위원장의 선임) 회계감사원, 재무부, 관리예산처의 위원이 민간위원 중 1인을 위원장으로 선임
- (위원구성) 연방정부와 민간부문으로부터 선임된 10명의 위원으로 구성
  - 정부위원(4명) : 회계감사원 위원 1인, 관리예산처 위원 1인, 재무부 위원 1인, 의회예산국 위원 1인
  - 민간위원(6명) : 회계감사원, 재무부, 관리예산처의 위원(Sponsors)이 선발

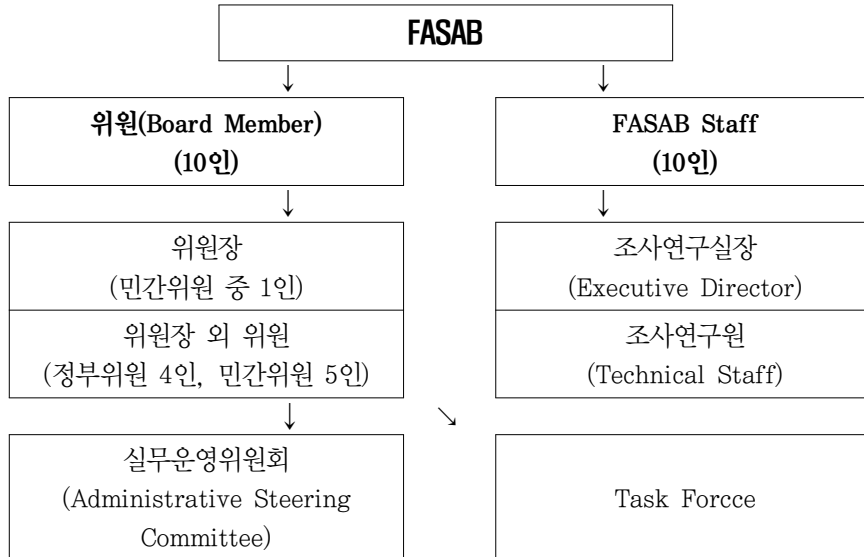
- (위원의 선임) 정부 위원은 각 해당기관에 의해 선임
  - 6인의 민간위원 선임은 민간위원추천 위원회의 추천을 받아 회계감사원, 재무부, 관리예산처의 위원 선발
  - 재무회계재단, 회계연구학회, 미국공인회계사회의 대표와 회계감사원, 재무부, 관리예산처의 위원 중에서 7명 이내로 구성
- (위원의 임기) 정부위원의 임기는 각 기관의 장의 명에 따라 결정
  - 민간위원은 5년까지 임기할 수 있고 초임 임기만료 전에 재선임 과정을 거쳐, 추가 5년까지 재임 가능함
- (FASAB Staff의 선발) FASAB Staff의 장인 조사연구실장에 의하여 선발 및 관리 됨

〈그림 2-1〉 FASAB의 조직 구조



□ FASAB의 운영체계

〈그림 2-2〉 FASAB의 운영체계



- (위원장) FASAB 의결을 거쳐 설정된 운영체계를 실행하고 관리하는 역할을 수행
  - 위원장은 조사연구실장과 함께 FASAB 위원 의 승인이 필요한 안건과 그 우선순위를 계획
  - 위원장은 조사연구실장과 다른 위원의 자문을 거쳐 FASAB 내에 Task Force, 소위원회 등을 구성하고 그 구성원을 지명
  - 위원장은 특정 업무의 권한과 책임을 FASAB Staff, Task Force 등에 이양할 수 있음
  - 위원장은 조사연구실장의 자문을 거쳐 연구과제(Research Project)를 결정할 권한을 가짐
- (실무운영위원회) 회계감사원, 관리예산처, 재무부 위원으로 구성된 실무운영위원회는 FASAB의 예산안 작성을 관장하며, 예산 및 자금조달 의사결정에는 회계감사원, 재무부 및 관리예산처 위원 모두의 동의가 필요운영과 관련 실무를 담당
  - FASAB 위원장은 실무운영위원회의 위원장을 맡으며, 필요한 경우 실무운영위원회를 소집
  - 조사연구실장은 실무운영위원회에 참석
- (조사연구실장) 연방정부 자문위원회 관련 법안(FACA)에 따른 연방정부 공무원(현재 GAO공무원)으로, FASAB의 위원장과 함께 운영에 참여
  - FASAB 업무수행에 필요한 실무 직원(Technical Staff)의 선발 및 관리에 대한 권한을 가짐
  - FASAB이 FACA 규정에 따라 운영되는지를 감수하고, 외부 연구기관이나 자문기관과의 용역계약에 대한 권한을 가짐
  - FASAB 회의 안건을 결정하거나 회의에 참여할 수 있음

- (조사연구원) 조사연구실장을 보조하기 위해 회계실무, 학계, 정부부문에 경력을 가진 자를 단기(일반적으로 2년 이내)요원으로 활용하고 다시 현업으로 복귀시키는 Fellow Program 수행
  - 조사연구실장은 실무운영위원회의 승인을 받아 FASAB 업무수행에 필요한 조사연구원의 선발과 관리를 담당하며, 감사원의 방침에 따라 이들의 보수를 결정
- (Task Force) FASAB 위원장은 필요한 경우, 위원과 조사연구실장과 협의하여 Task Force를 구성하고 Task Force의 장을 지명하며 조사연구실장, 실무운영위원회와 협의하여 Task Force 운영절차를 수립
  - Task Force는 국가회계기준 제정과정에 있어 FASAB가 수행하는 과제의 문제점과 개선 방향을 제시하는 등의 중요한 역할을 수행

□ 수행업무

- 중앙정부의 회계처리와 재무보고체계의 개선
  - 연방재무회계개념보고서 제1호(Statement of Federal Financial Accounting Concepts 1)에 기초하여 FASB 또는 GASB의 기준과는 다른 중앙정부 회계처리기준체계 확립
- 연방정부회계 기준서, 연방정부회계 개념보고서 및 해석서 발표 및 질의 응답
  - 연방정부 회계기준서와 개념보고서는 회계감사원장, 재무부장관 및 관리예산처장에 의해 검토 후 공표

□ 자금조달

- 상기 3개 정부기관에서 운영자금을 지원
  - 연간 운영예산은 약 2백만 달러 정도(한화 23억 상당)<sup>5)</sup>
  - FASAB 산하 사무국의 상근사무직원 및 비연방정부위원의 급여 등의 인건비가 대부분을 차지
- 상근 사무직원 외에, 실무차원에서 FASAB의 업무를 지원하는 연방재무관리기구(Federal Financial Management Community), 감시기구 및 민간부문의 인력 등으로 구성된 T/F에 대한 인건비는 상기 예산에 불포함
  - 동 T/F에 대한 인건비는 FASAB이 부담하지 아니하고 T/F 인원이 속한 기관에서 인력기부의 형식으로 지원

5) FASAB Annual Report For Fiscal Year Ended September 30, 2010에 공시한 2011년 9월 30일에 종료하는 사업기간의 예산금액을 2011년 9월 말 현재의 환율로 환산한 금액

#### □ 기준제정상의 특징

- 정부주도형 기준제정모형에 해당
  - FASAB은 독립성을 갖춘 조직이나, 회계기준에 대한 자문역할을 수행
  - Board member에 정부부처위원이 상당수 포함되며, 주요 구성원에 대한 임명권을 정부기관에서 행사
  - 운영자금을 연방정부 등에서 지원하며, 실무를 담당하는 T/F 인원에 대한 인건비를 FASAB이 부담하지 아니하고 T/F 인원이 속한 기관에서 지원받음
- 기준서의 제정 시 관련된 3개 기관의 장들이 거부권을 행사하면 기준을 재검토하여야 함

### 3. 회계기준 제정방법과 제정기관 형태 및 규모 연계 분석 후 시사점

#### 1) FASAB(Federal Accounting Standards Advisory Board)

- 재무부(Treasury), 관리예산처(OMB), 회계감사원(GAO)의 수뇌부가 설립을 합의하여, 독립된 정부기구로 1990년 10월 설립

#### □ 설립배경

- 기존의 중앙정부 회계기준인「Title 2」가 가지고 있는 회계기준 제정권 상의 문제를 해결하기 위함
  - 연방정부기관 지도를 위한 정책 및 절차편람 제2편, GAO제정
- 이에 따라 입법부와 행정부가 회계기준과 관련된 서로의 갈등을 조율하고 긴밀히 협력할 수 있는 기반을 마련
- 회계감사원(GAO), 재무부(Treasury), 관리예산처(OMB) 세 기관이 공동으로 발족한 연방정부 재무관리 개선을 위한 공동프로그램을 보조하기 위하여 FASAB 발족(1990년 10월)
  - Joint Financial Management Improvement Program : JFMIP

#### □ 설립근거

- FASAB는 연방자문위원회법(Federal Advisory Committee Act, FACA)에 따라 설립되었으며 자문기관으로서의 역할만을 수행
- FASAB는 법적인 기반뿐만 아니라, 민간부문으로부터 권위를 인정받음
  - 미국공인회계사회(AICPA)로부터 일반적으로 인정되는 회계기준(GAAP) 제정기구로 인정받음

□ **설립목적 및 근거법률**

- 중앙정부의 회계처리와 재무보고체계의 개선
- 기존의 회계기준인 「Title 2」를 기초로 하지 않고 새로운 회계기준 제정
- 연방재무회계개념보고서 제1호(Statement of Federal Financial Accounting Concepts 1)에 기초하여 FASB 또는 GASB의 기준과는 다른 독자적인 중앙정부 회계처리기준체계를 확립
- 기존의 중앙정부 회계기준인 「Title 2」의 제정권에 대한 갈등 해결을 위함
  - 재무부(Treasury), 관리예산처(OMB), 회계감사원(GAO)가 FASAB을 설립하기로 합의
  - 연방자문위원회법(Federal Advisory Committee Act, FACA)에 따라 1990년 10월 설립
  - FASAB(Federal Accounting Standards Advisory Board) : 미국의 연방정부 회계기준 제정기구
- 최고재무책임관법(Chief Financial Officers Act 1990 : CFO Act 1990)은 정부 및 각 산하기관의 재무제표에 대한 감사를 의무화
  - 각 기관에 최고재무책임관(CFO) 직위를 신설하고, 재무보고 및 내부통제 등을 포함하는 회계·재무관리시스템의 개발을 요구
- 연방정부 재무보고를 책임지는 다음의 정부기관(이하 “상기 3개 정부기관”)은 1990년 10월 회계기준자문위원회(FASAB)를 설립
  - 재무부장관<sup>6)</sup>, 관리예산처장<sup>7)</sup>, 회계감사원장<sup>8)</sup>
  - 상기 3개 정부기관은 FASAB에 대한 후원 및 감독 역할을 지속적으로 수행
  - 기준서의 제정 시 상기 3개 기관의 장들이 90일 이내에 반대의사를 표명하지 않으면 원안대로 확정

**4. 지방자치단체회계기준 제정 기구의 독립적 운영 여부**

**1) 정부회계기준위원회(GASB) : 지방정부 회계기준 제정기구**

□ **설립목적**

- 정부회계기준위원회(이하 GASB)는 주 정부나 시·군 정부에 대한 회계기준을 제정하기 위하여 설치
  - GASB(Governmental Accounting Standards Board) : 미국의 지방정부 회계기준 제정기구

6) Secretary of the Treasury

7) Director of the Office of Management and Budget

8) Comptroller General

### □ 성격

- GASB는 재무회계재단(Financial Accounting Foundation : FAF)과 10개의 주정부 및 지방정부공무원협회 간의 합의를 통해 1984년 설립
  - FAF는 독립적 민간기구로서, 재무회계기준위원회(Financial Accounting Standards Board : FASB) 및 각 산하 자문위원회 등의 감독, 관리 및 재정을 책임짐
- GASB는 FAF 산하의 민간비영리기관으로, 주정부 및 지방정부의 회계 및 재무보고기준 (Statements of Governmental Accounting Standards)을 제정 및 공포(동 기준에 대한 제정권한을 보유)
  - 1986년 5월 AICPA는 전문가행동규범(Code of Professional Conduct) 203조에 의거, GASB를 주정부 및 지방정부기관의 회계기준 제정기구로 지정

### □ 수행업무

- 주 및 지방자치단체의 회계처리와 재무보고를 위한 기준서, 개념보고서 및 해석서 작성

### □ 조직구성

- 미국지방정부의 회계기준 제정기구는 지방정부와는 별개로 「재무회계재단」이라는 별개의 법인 산하에 위치
  - 재무회계재단은 GASB에 대한 일반적인 관리권한만 가지고, 주된 업무인 기준제정 과정에는 참여 불가
- GASB 위원은 7명으로 구성되며, 정부회계와 재무회계 및 관련분야에 전문적인 능력이 있는 자로 선정
- GASB의 위원은 총 7인으로, FAF 이사회에 의해 임명하며 임기는 5년(1회에 한해 연임가능)
  - GASB의 의장은 상근직, 나머지 6인의 위원은 비상근이 가능
- GASB 산하 사무국은 정부, 공공회계 및 사용자 협회의 전문 인력으로 구성
- GASB는 국가회계기준자문위원회의회(GASAC)와 조사연구원으로 구성
  - GASAC는 GASB의 안건, 프로젝트의 우선순위 등에 대한 조언 및 제안, GASB 예산편성 및 조성업무에 협력
  - 조사연구요원은 연구수행, 공청회 참석, 각종의견 수렴 및 분석, 위원회에 제안서 및 초안 제공 등의 업무 수행

□ 설립근거

- 1984년, FAF에 의해 GASB를 설립하였으며, FAF는 주정부 및 지방정부의 재무회계 및 보고기준에 관한 모든 권한과 기능을 GASB에 위임

□ 독립성

- GASB는 FAF의 산하기관으로서 FAF의 감독 하에 운영됨
  - GASB는 FAF의 정관을 준수하여야 하며, 동 규정에는 독립성·진실성의 의무가 포함

□ 자금조달

- FAF가 GASB의 재정을 책임지고 있으며, 2010년도까지는 주정부 및 지방정부의 자발적 기부금으로 운영자금의 대부분을 충당
  - 2010년 개시 회계연도의 총 예산은 약 7.7백만 달러(한화 90억 상당)임<sup>9)</sup>
  - Dodd-Frank Act(2010) 제 978(a)절에 따라 2011년 하반기부터는 미국 금융규제당국인 FINRA(Financial Industry Regulatory Authority)의 회원사들로부터 연간운영비용을 지원받을 수 있게 될 것으로 예상
- GASB 의장은 재무제표 작성자 등의 각 이해집단으로부터 전문성을 지닌 T/F 및 자문기구 등을 지명하여 기준 제·개정 과정에 중요한 역할을 수행하게 할 수 있음
  - 동 T/F 및 자문기구 인원에 대한 인건비는 GASB가 부담하지 아니하며, GASB 예산에 불포함<sup>10)</sup>

□ 기준제정 상의 특징

- 민간주도형 기준제정모형에 해당
  - GASB는 독립성을 갖춘 조직이며, 기준제정권한을 보유
  - 위원회는 민간기구인 FAF에서 임명한 민간전문가로 구성
  - 운영자금을 FAF의 지원, 기부금, 출판수익 등으로 조달 중

9) FAF 2010 Annual Report의 GASB 재무제표의 Total Expense 금액을 2011년 9월 말 현재의 환율로 환산한 금액  
 10) FAF 2010 Annual Report PP.20

### 제3절 정부재무제표 감사 현황

#### 1. 감사 수행 여부 및 기구의 현황

##### □ 감사제도 개요

- 각 정부기관별 재무제표에 대한 감사를 의무화
  - 정부전체에 대해서는 회계감사원(GAO)이 감사 수행
  - 각 연방정부 부처에 대해서는 독립적인 신분의 감찰관이 감사 관할

〈표 2-3〉 조직별 감사개요

구 분	감사대상	감사인
연방정부에 대한 감사	정부통합 재무제표	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ GAO에 의한 재무제표 감사</li> <li>- 정부재정보고서 작성 후 대통령과 국회에 보고</li> </ul>
각 연방부처에 대한 감사	부처별재무제표, 성과보고서	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ (감찰관 지정 부처) 감찰관이 지정하는 감찰관, 감사원장, 혹은 독립적인 외부 감사인이 감사 수행</li> <li>○ (감찰관 미지정 부처) 부처의 장이 지정한 감사원장 혹은 외부감사인이 감사수행</li> <li>○ 감사원장은 감찰관 혹은 외부감사인에 의해 수행된 재무제표에 대한 감사를 검토 가능</li> </ul>
비연방조직에 대한 감사	기관별 재무제표	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 공인회계사, 연방·주정부 및 지역정부의 감사조직이 감사 수행</li> </ul>

- 연간 \$500,000 이상의 연방보조를 받는 조직이 대상

□ 미국의 감사제도 변천사

- 1990년 CFO Act 제정 이후 지속적으로 감사체계 강화

〈표 2-4〉 미국의 감사제도 변천사

관련법	주요 내용
1990년 Chief Financial Officer Act	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 최초로 연 단위로 감사 받은 재무제표를 의무화</li> <li>○ GAO(회계감사원)는 모든 정부기관의 감사 및 감사에 대한 검토 가능</li> <li>○ CFO라는 직제를 설치하여 각 회계보고 단위의 회계시스템 구축 책임 부여</li> <li>○ FASAB에서 회계기준을 제정</li> </ul>
1994년 Government Management Reform Act	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 정부전체 재무제표에 대한 재무제표 작성 및 GAO의 감사 의무화</li> <li>○ 중앙부처별로 하위기관의 감사 받은 재무제표를 취합하여 통합 재무제표 작성</li> </ul>
1996년 Single Audit Act	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 비연방조직(주정부, 지역정부, 비영리조직)의 재무감사와 관련된 모든 법규를 GAO가 검토하도록 규정</li> <li>○ 비연방조직의 감사인은 회계감사원이 정한 정부감사기준상의 자격요건을 갖추도록 함</li> </ul>
1997년 OMB Circular A-133	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 연방보조금을 받는 주정부, 지역정부, 비영리조직에 대한 감사 규정</li> </ul>
2000년 Report consolidation Act	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 재정보고서와 성과보고서를 통합하여 성과연계성을 확보</li> <li>○ 연결 재정보고서의 제출시한을 연도마감 후 150일 내로 규정</li> </ul>

2. 민간 회계법인 의견 표시 여부

□ 민간회계법인 활용

- 재무책임관법(CFO Act)에 감찰관이 민간 회계법인을 선임할 수 있는 근거 마련, 감찰관법에 지침 마련 규정, GAO는 정부통합재무제표 감사 시 감찰관이나 민간 회계법인의 재무제표 감사결과 활용
- 재무감사매뉴얼(Financial Audit Manual)에는 민간회계법인 등 다른 감사자의 감사결과를 활용하는 형태를 6가지 보고유형으로 분류

〈표 2-5〉 6가지 보고유형

보고유형	검토사안 및 수준	비고
다른 감사자가 피감사기관이나 주요 사용자에게 직접보고	다른 감사자의 독립성, 자격요건, 감사업무에 대한 평가업무 수행 불필요	- 감사를 대행하게 하고 별도의 감사 보고서가 필요하지 않은 경우
다른 감사자가 수행한 감사보고서를 감사자가 검토하지 않고 보고	다른 감사자의 독립성이나 자격요건 평가 필요, 감사업무에 대한 평가는 불필요하거나 낮은 수준	- 감사자가 감사를 수행하지 않았으나 감사보고서 발간을 원할 경우; - 감사인의 업무상의 제약(또는 한계) 명시
다른 감사자가 수행한 감사보고서에 대한 소극적인 확신 제공	다른 감사자의 독립성이나 자격요건 평가 필요, 감사업무에 대한 평가수준은 낮거나 중간 수준	- 감사자가 다른 감사자나 전문가의 보고서 및 관련 서류를 검토하였고, 감사기준을 따르지 않았다는 사항 발견 못했음을 명시
감사자가 다른 감사자의 보고서를 발간하고 책임분담을 제시하는 경우	다른 감사자의 독립성이나 자격요건 평가 필요, 감사업무 평가는 불필요하거나 낮은 수준	- 다른 감사자가 감사하는 재무제표의 일부분을 감사하고 다른 감사자의 업무에 대해 책임지고 싶지 않을 경우
감사자가 다른 감사자의 보고서나 결론에 동의한다고 표명하는 경우	다른 감사자의 독립성이나 자격요건 평가 필요, 감사업무 평가수준은 다양한 스펙트럼을 나타낼 수 있음	- 다른 감사자가 감사를 수행했으나 더 확실한 인증이 필요할 때 - 다른 감사자에 의한 대행이 가능하나 감사자의 의견을 요구하는 경우
감사자가 다른 감사자의 업무를 언급하지 않은 경우		- 감사자가 다른 감사자나 전문가의 업무에 대한 책임을 지는 경우

### 3. 재무제표 감사 시 준거하는 감사기준과 감사의견 표시 여부

#### 1) 재무제표 감사

##### 연방정부

##### ○ 근거법률

- 미국 연방정부의 재무제표에 대한 감사는 1990년 통과된 최고재무책임관법에 의해 회계감사원(U.S. Government Accountability Office : GAO)에서 담당

##### ○ GAO 성격

- 입법부에 소속된 비영리 독립기구로서, 의회 등의 요청에 따라 연방정부지출액의 효율성 및 효과성 조사를 담당
- 일반적으로 인정된 정부회계감사기준(Generally Accepted Government Auditing Standards : GAGAS)의 제정권한을 보유
- 감사원장은 15년 주기로 의회가 후보를 제안하여 대통령이 임명

- GAO업무범위
  - GAO는 동 기준에 따라 매년 정부통합 재무제표에 대한 감사업무 수행
  - 각 부처별 재무제표는 감찰관(Inspector General : IG) 또는 외부 회계법인이 감사하고 GAO가 감사결과 검토

CFO Act 1990
<p><b>SEC. 304. FINANCIAL AUDITS OF AGENCIES.</b></p> <p>In General.--Section 3521 of title 31, United States Code, is amended by adding at the end the following new subsections: (e) Each financial statement prepared under section 3515 by an agency shall be audited in accordance with applicable generally accepted government auditing standards--</p> <p>(1) in the case of an agency having an Inspector General appointed under the <b>Inspector General Act of 1978</b> (5 U.S.C. App.), <u>by the Inspector General or by an independent external auditor, as determined by the Inspector General of the agency;</u> and (2) <u>in any other case, by an independent external auditor, as determined by the head of the agency.</u></p> <p>(f) Not later than June 30 following the fiscal year for which a financial statement is submitted under section 3515 of this title by an agency, the person who audits the statement for purpose of subsection (e) shall submit a report on the audit to the head of the agency. A report under this subsection shall be prepared in accordance with generally accepted government auditing standards. (g) The Comptroller General of the United States-- (1) may review any audit of a financial statement conducted under this subsection by an Inspector General or an external auditor; (2) shall report to the Congress, the Director of the Office of Management and Budget, and the head of the agency which prepared the statement, regarding the results of the review and make any recommendation the Comptroller General considers appropriate; and (3) may audit a financial statement prepared under section 3515 of this title at the discretion of the Comptroller General or at the request of a committee of the Congress. An audit the Comptroller General performs under this subsection shall be in lieu of the audit otherwise required by subsection (e) of this section. Prior to performing such audit, the Comptroller General shall consult with the Inspector General of the agency which prepared the statement. (h) Each financial statement prepared by an executive agency for a fiscal year after fiscal year 1991 shall be audited in accordance with this section and the plan required by section 3512(a)(3)(B)(viii) of this title. Waiver of Requirements.--The Director of the Office of Management and Budget may waive application of subsections (e) and (f) of section 3521 of title 31, United States Code, as amended by this section, to a financial statement submitted by an agency for fiscal years 1990 and 1991.</p>

## □ 지방정부(캘리포니아 주정부 사례조사)

### ○ 근거법률

- 각각의 주정부가 고유한 법안을 제정하여 적용 중임
- 캘리포니아 주정부의 경우, 주감사관(State Auditor)은 캘리포니아 주정부법령(California Government Code)의 8546조 4항에 의해, GAGAS에 따라 감사한 주정부에 대한 감사보고서를 주지사에게 제출

### ○ 성격

- 캘리포니아 주감사관은 양원협의감사위원회(Joint Legislative Audit Committee)가 추천한 3인 중 주지사가 임명

### ○ 업무범위

- 법정감사 이외의 감사는 의회의원이 양원협의감사위원회를 통해 주정부기관에 대한 감사국의 감사를 요청 가능
- 의회의원이 감사주제 및 대략적인 범위를 포함하는 감사요청서를 양원협의감사위원장에게 제출하면, 양원협의감사위원회는 이를 심의·검토·승인하여 주감사관에게 전달
- 주감사관은 주정부법령 8546조 4항에 의해 감사역, 재무부, 주정부기관 내부감사인 및 독립적인 외부감사인이 수행한 감사업무를 바탕으로 주정부 감사보고서를 작성

## □ 감사보고서

### ○ 감사가 완료되면서 작성되는 감사보고서는 단일감사법에서 규정한 요건에 맞추어야 함

- 감사보고서는 우선 감사가 단일감사법과 OMB Circular A-128의 규정에 따라 이루어졌다는 서술문을 포함하여야 하며, 최소한 재무감사, 내부통제평가, 이행감사 등에 대한 내용을 포함하여야 함
- 세부적으로 첫째, 재무제표, 연방정부의 재정지원명세서, 연방정부의 지원사업별 총지출 내용을 포함한 재정지원 명세서 등에 대한 재무감사를 포함하여야 함
- 둘째, 감사보고서에는 연방정부로부터 받은 자금을 관계규정과 법규에 따라 관리·운영될 수 있는 내부통제제도가 적절히 구축되어 있는지에 대한 평가내용이 포함되어야 함
  - 이러한 내부통제의 검토는 해당 기관이 갖고 있는 중요한 내부통제제도, 연방지원사업이 법규에 따라 관리·운영되도록 하는 적절한 통제장치 등을 포함
  - 또한 법규에 따라 내부통제에는 어떠한 것들이 있고 평가결과 중요한 취약점들이 있는지를 식별하여야 함

- 셋째, 감사보고서는 이행감사에 대한 내용을 포함하여야 함
  - 재무보고와 전도금 및 상환에 관한 법규 및 규정을 준수하였는지 여부를 판단하는 검증이 수행되었다는 서술문이 포함되어야 함
  - 검증되지 않은 항목에 대한 소극적인 확신, 이행되지 않은 사항들의 요약, 불이행으로 인하여 문제시되는 총금액의 사업지원별 확인 구성요소를 묶어서 한 개의 보고서로 작성될 수 있고 각 구성요소별로 별개의 보고서로 작성될 수도 있음

□ 감사의견 표명

- 미국 정부 감사기준에 재무제표의 적정성에 대한 감사의견을 표명할 것을 규정
- 감사의견의 표명은 필수적이며 감사범위의 제한으로 감사의견을 표명할 충분한 근거를 가지지 못하는 경우 의견거절(disclaimer)을 표명할 수 있음
  - 다만, 모든 중앙관서에 대한 감사가 이루어지지 않을 경우는 통합재무제표에 대한 감사가 불가능하기에 의견표명 유예

4. 감사결과 공시 여부

□ 감사유형

- 각 기관에 대한 재무제표 감사와 성과감사로 구분됨
- 감사계획은 2년 내지 4년 단위의 중기계획 및 연간감사계획을 작성하여 대상기관을 선정하여 감사

□ 감사결과 처리 및 공시

- 감사결과 처리에 있어서는 감사 종료 후 감사보고서 초안을 작성하여 피감사기관과 발견사항에 대하여 토의를 거친 후 최종감사보고서를 의회와 피감사기관에 송부
- 피감사기관의 장은 감사보고서에 포함된 권고사항에 대하여 취한 조치를 감사보고서 접수 후 60일 이내에 서면으로 의회에 제출
- 회계감사원은 주요 감사사항을 요약한 감사연보를 작성하여 의회에 송부하고 일반에게 판매

## 제3장 영국 국가회계제도

### 제1절 발생주의 도입 현황

#### 1. 회계 및 예산에서의 도입 과정

##### □ 배경

- 일찍부터 정부부문에 대한 발생주의 회계제도 도입의 필요성이 제기되어, 1980년대 일부 지방정부가 발생주의 회계제도를 먼저 도입
- 1982년, 공공부문개혁작업(New Public Management)의 일환으로 재무관리지침(Financial Management Initiative)을 실시
  - 정부활동의 성과평가 및 예산사용의 효율성을 측정하는 수단으로 발생주의 회계를 본격 도입
- 최종 제정권한은 영국 재무부(HM Treasury)에 있으나, 정부자원회계법(Government Resources and Account Act 2000)에 따라 재무부는 재무보고 원칙과 기준에 대하여 전문자문기구의 자문을 구해야 함
- 기준제정은 재무보고자문위원회(Financial Reporting Advisory Board : FRAB)에서 담당하며 정부주도형 기준제정모형에 속함
- 정부회계의 개혁 일환으로 발생주의·복식부기 회계제도를 도입하기 위하여 자원을 최적으로 배정하고 활용할 수 있는 자원예산회계(RAB; Resource Accounting and Budgeting)를 8년간에 걸쳐 구축
- 특히, 민간의 회계기준(UK GAAP)을 적극수용하되 정부환경과 차이가 있는 부분에 대하여는 별도의 기준을 마련하여 발생주의·복식부기 회계제도를 적용

주요 진행경과		세부 설명
①	RAB 도입의향 언급	1998년까지 중앙정부에 대해서 손익계산서, 대차대조표, 자원사용명세서, 연간 운영비용 등의 재무제표 작성을 위한 RAB 도입을 추진
▼		
②	발생주의 시범적용	RAB의 도입을 통해서 1998년부터 2000년까지 현금주의와 발생주의를 병행하여 시범 적용
▼		
③	GRAA의 발표	Government Resources and Accounts Act(GRAA) 를 2000년에 발표하여 정부통합회계 작성규정을 추가하여 발생주의·복식부기 회계를 본격적 시행
▼		
④	재무보고에 RAB 사용	2001회계연도부터 최초로 재무보고에 RAB를 사용하여 발생주의에 근거한 결산을 수행
▼		
⑤	예산회계에 RAB의 사용	2003회계연도부터 예산회계까지 완전한 RAB를 도입함으로써 재무정보의 예산, 결산에서 완전한 발생주의·복식부기 제도를 도입

## 2. 회계기준 제정현황과 제정 Due Process

### □ 발생주의 국가회계제도의 도입

- 3년간(1999년~2001년)의 시범사업기간을 거쳐, 2001년 발생주의 국가회계기준을 전면시행
  - 정부 주요부처의 발생주의 통합재무제표는 2001년 종료 회계연도부터 작성됨
  - 정부부처 이외의 공공기관들을(공기업, 국가의료서비스 기관 등) 모두 포함한 통합재무제표는 2003년 개시 회계연도부터 작성

### □ 현재 적용기준서

- FRAB의 자문에 따라 재무부가 발간한 재무보고매뉴얼(Financial Reporting Manual : FReM)을 연방정부의 회계처리에 적용
- FReM은 IFRS를 일부 수용 중이며, IFRS 도입수준에 대한 상세내용<sup>11)</sup>은 제14차 FRAB 보고서의 부록A 참고

11) 2011년 3월말 기준

#### □ 제정 Due Process

- 1997년~1998년 회계연도부터 중요부서에 자원회계가 시범적으로 실시
- 1998년~1999년 회계연도부터 모든 부서에 자원회계가 적용
- 2003년~2004년 회계연도부터 중앙정부부처와 기관들, 정부부처 이외의 공공기관들 공기업, 국가의료서비스 기관 등을 포함한 통합재무제표를 작성

### 3. 재무제표 작성 방법 및 제출일정

#### □ 영국 : 발생주의 회계

- 예산 : 현금주의 편성 후 발생주의 항목을 덧붙여 편성
  - 현금주의 부분과 발생주의 부분이 구분됨
- 결산 : 발생주의 결산
  - 현금주의 부분과 발생주의 부분이 구분되어 예산별 현금지출내역도 확인이 가능(예산통제가 가능)
- 장점 : 예산배분과정에서 발생주의 방식의 원가(Cost)가 고려됨에 따라 중장기적 관점에서 합리적인 자원배분이 가능

#### □ 영국의 결산보고 체계

- 영국 중앙정부의 결산보고는 서문(Foreword), 재무책임관(Accounting Officer)의 임무, 내부통제시스템, 재무제표 및 설명서, 감사보고서, 부속명세서로 구성
  - 서문은 미국 연방정부의 MD&A 또는 우리나라 결산보고서의 결산개요와 유사
  - 영국도 정부결산을 단순히 계수가 아닌 내용을 이해하도록 설명하고 있음
- 자원산출액요역서(Summary of Resource Outturn)
  - 자원예산과 현금소요액에 대한 예산승인액(Estimate)와 실제집행(Outturn)액을 비교하여 의회의 통제절차를 위한 목적으로 작성
  - 기존의 현금기준의 예산편성에 대한 집행결과인 세출 결산보고에서 발생주의에 의한 자원 집행결과 즉, 원가보고를 동시에 하도록 만들어져 있음
  - 이 보고서는 기업회계에서는 채택하지 않은 정부회계만의 특징을 반영한 보고서이며 자원 예산과 자원회계를 연결하는 가장 중요한 보고서임
- 운영원가보고서(Operating Cost Statement)
  - 기업회계의 손익계산서에 대응되지만 주로 재무성과 의회의 자원예산 통제필요에 의하여 마련된 구조

- 해당 부처의 기관운영에 필요한 지출과 사업지출을 구분, 해당 회계연도의 자원 소모액을 표시하기 위하여 작성하여 해당기관의 순수입도 같이 계상하며, 예산액과 실제집행액을 대응하여 표시

〈표 3-1〉 영국의 재무보고서

구분	주요 내용
1. Summary of Resource Outturn	○ 자원산출액요약서
2. Operating Cost Statement	○ 운영원가보고서
3. Statement of Recognised Gains and Losses	○ 이득과 손실보고서
4. Balance Sheet	○ 대차대조표
5. Cash Flow Statement	○ 현금흐름표
6. Statement of Resource by Departmental Aim and Objectives	○ 부처의 목표·목적에 따른 자원보고서
7. Notes to the Accounts	○ 주석사항

#### 4. 재무제표 공시 방법 및 결산 주기

결산주기

- 매년 연결 및 개별재무제표를 작성<sup>12)</sup>

### 제2절 국가회계기준 제정기관 비교

#### 1. 설립 과정

국가회계기준 제정기구(FRAB) 설립목적

- 영국 재무부는 법률에 근거하여 중앙정부 재무보고 기준에 대한 자문기구인 Financial Reporting Advisory Board(FRAB) 설치
  - 국가회계기준의 최종 제정권한은 영국정부 재무부(HM Treasury)에 있음
  - Government Resources and Account Act 2000에 따라 재무부는 재무보고 원칙과 기준에 대하여 전문자문기구의 자문을 구해야 함

12) FReM 2011-12의 문단4.2.2 참고([http://www.hm-treasury.gov.uk/d/financial\\_reporting\\_manual\\_2011\\_12.pdf](http://www.hm-treasury.gov.uk/d/financial_reporting_manual_2011_12.pdf))

□ 성격

- FRAB는 정부부문 재무보고기준 제정을 위한 영국재무성의 독립자문기구로 1996년 설립하여, 설립 시에는 국가회계기준 제정 시 독립적인 검토 수행
  - 이후 소관업무가 확대되어 현재는 영국 전역의 정부부서(중앙·지방정부) 및 관계당국, 기타공공기관, 기금 및 보건기구의 재무보고에 대한 자문에 답변
- 통합정부계정(Whole of Government Accounts) 등 특유의 회계정책의 실행에 대한 재무성의 자문에 대해 답변

2. 운영형태, 지배구조, 재정규모와 조달 및 인력구조

□ 수행업무

- 재무보고 기준과 원칙에 대한 자문
- 정부부문 회계처리와 GAAP과의 차이 또는 수정사항을 설명하고 정당화하는 업무
- 재무부의 재무보고원칙과 기준의 적용에 대한 자문
- 정부부문에서 사용되고 있는 실무지침 검토

□ 조직체계

- FRAB는 Chief Accountancy Adviser가 지명하는 의장 1인과 8인의 위원으로 구성
  - 재무성 최고회계고문(Chief Accountancy Advisor)의 추천인에 대하여 스코틀랜드장관, 북아일랜드 재정인력부 및 지방정부의 동의를 얻어 독립적인 의장 임명
  - 위원은 여러 기관들이 할당된 인원을 추천하여 임명하며, 임기는 5년 (연임 가능)
  - 재무성 1인, 스코틀랜드 장관 1인, 북아일랜드 재정인력부 1인, 웨일즈 의회정부 1인, 회계 감사원장 1인, 스코틀랜드 회계감사원장 1인, 감사원 1인, 정부부서/기금/공공기관 각 1인, 보건부 1인, 국립의료원 재단이사회 규제기관 1인, 통계국 1인, 회계기준위원회 1인, 공공 부문 경제인협회 1인, 재무성 주임회계고문 추천 및 의장 승인 1인, 영국공인회계사협회 1인, 지방정부 1인, 영국공인회계사협회 추천에 의한 지방공공단체 회계책임자 1인
  - 재무성에서 사무국 인원을 제공·운영

3. 회계기준 제정방법과 제정기관 형태 및 규모 연계 분석 후 시사점

□ 정부자원회계법(government resource and accounts Act 200)

- 1장 : 세출(SUPPLY)
  - 제2조 세입의 직접사용 근거 및 조건(Appropriation in aid)

- 2장 : 정부자금(GOVERNMENT FUNDS AND ACCOUNTS)
  - 제3조 지출(Payment out)
  - 제4조 과오납금(Payment in by error)
- 3장 : 정부부처 결산(DEPARTMENTAL ACCOUNT)
  - 제5조 작성
    - 재무제표: 재정성과보고서, 재정상태보고서 등
    - 회계감사원장 송부: 11월30일까지(회계연도 종료일: 3월말)
  - 제6조 검사
    - 회계감사원 완료: 1월15일까지
    - 의회(하원)제출: 1월31일까지
- 4장 : 정부통합 결산(WHOLE OF GOVERNMENT ACCOUNT)
  - 제9조 작성, 제11조 검사 : 제3장과 유사
- 9장 : 기타
  - 제24조 자문위원회(Advisory board)
  - 재무성은 기준지침의 개정 시 자문위원회 의견 청취

#### 4. 지방자치단체회계기준 제정 기구의 독립적 운영 여부

##### □ 지방정부

- 감사지침(Audit Practice)과 감사위원회(Audit Commission)
  - 감사지침(Audit Practice)은 지방 정부의 감사 시 주된 감사인
  - 감사위원회(Audit Commission)는 동 Audit Practice와 민간 감사법인에 지방정부 등에 대한 감사인 지정 및 감사업무 관리
- Audit Scotland와 Accounts Commission
  - 스코틀랜드 의회 보고를 위하여, Audit Scotland가 스코틀랜드 정부 전체 재무제표에 대한 감사를 수행
  - Accounts Commission을 통해 Scotland 지방정부 등에 대한 감사인 지정 및 감사업무 관리
- 그 외 Scotland, Wales 및 Northern Ireland 또한 각자의 감사원장(Auditor General of Wales, C&AG of Northern Island)을 두고 있으며, 지방정부 및 기타공공부문에 대한 재무제표 감사에 대한 감사인 배정 등을 관리

구 분	Country 정부		지방정부 등 <sup>13)</sup>
	통합 재무제표	부처별 재무제표	
Scotland	Audit Scotland	부처 및 지방정부에 대한 감사는 Accounts Commission이 Audit Scotland 및 외부 감사인에게 배분하여 수행 <sup>14)</sup>	
Wales	WAO (Wales Audit Office)		local government bodies에 대한 외부감사인 선임은 WAO 및 Wales의 Auditor General가 담당 <sup>15)</sup>
			Audit Commission Act에 따라 Local government and NHS bodies의 외부감사인을 Audit Commission이 배정 <sup>16)</sup>
Northern Ireland <sup>17)</sup>	NIAO (Northern Ireland Audit Office)		District Councils 및 Other local government bodies에 대한 감사는 local government auditors가 수행

### 제3절 정부재무제표 감사 현황

#### 1. 감사 수행 여부 및 기구의 현황

##### □ 영국의 감사제도 개요

- 영국은 국회소속 NAO(National Audit Office)를 설립하여 중앙부처를 중심으로 재무감사와 성과감사 수행
- NAO(National Audit Office)
  - 1983년 National Audit Act에 의해 국회소속 독립기관으로 설립
  - 감사원장 : Comptroller & Auditor General(C&AG)
  - 중앙부처 및 공공기관에 대한 재무감사(Financial Audits) 및 성과감사(Value for Money Audits)수행
  - 국회에 보고된 감사사항은 PAC(committee of Public Accounts)에 의해 별도의 검토보고서가 작성되고, 이때 지적된 사항에 대해서 각 기관은 2개월 이내에 조치사항을 통보해야함
  - 지방정부별로 Auditor General for Scotland, Auditor General for Wales, Comptroller & Auditor General for Northern Ireland가 있으며 각 지방정부에 대해 NAO와 유사한 업무수행

13) Local Government 및 NHS, Councils 등을 포함

14) <http://www.audit-scotland.gov.uk/about/as/audits.php>

15) local government bodies는 unitary authorities, police, probation, fire and rescue authorities, national parks and community councils을 포함함 (출처: <http://www.wao.gov.uk/whatwedo/3228.asp>)

16) <http://www.audit-commission.gov.uk/audit-regime/pages/default.aspx>

17) <http://www.niauditoffice.gov.uk/about/bodies.asp#Resource>

□ 성격

- NAO는 의회에 종속되어 있으며 행정부와는 재정상·직무상으로 독립된 조직
  - 위원장(C&AG)은 하원으로부터 독립적 지위를 가지며, 10년 주기로 임명(재임 가능)
- 업무범위
  - NAO의 업무지원 하에 C&AG는 감사지침위원회(Auditing Practices Board)에서 제정한 감사기준에 따라 중앙정부 부처 및 국가통합 재무제표에 대한 감사를 수행<sup>18)</sup>
- 재무감사(Financial Audits)
  - 연간 약 550개 기관에 대한 재무감사 수행하여 회계처리에 대한 의견표시 및 합구성 검사
  - 적정 의견일 경우에도 기타 주요사항에 대해 국회에 보고서를 작성할 수 있으며 보고서 없이 개선권고사항을 수감기관에 통지 가능

□ 근거법률

- 현재 예산책임 및 국가감사법(The Budget Responsibility and National Audit Act 2011)에 의해 정부부문 재무제표에 대한 감사를 위원장(Comptroller and Auditor General : C&AG)이 담당

Budget Responsibility and National Audit Act 2011
<p><b>4. Main duty of Office.</b></p> <p>(1) <u>It is the duty of the Office to examine and report on the sustainability of the public finances..</u></p> <p>(2) The duty imposed by this section includes, in particular, the duties imposed by subsections (3) and (4)..</p> <p>(3) The Office must, on at least two occasions for each financial year, prepare.</p> <p style="padding-left: 20px;">(a) fiscal and economic forecasts, and.</p> <p style="padding-left: 20px;">(b) an assessment of the extent to which the fiscal mandate has been, or is likely to be, achieved..</p> <p>(4) It must also, on at least one occasion for each financial year, prepare.</p> <p style="padding-left: 20px;">(a) an assessment of the accuracy of fiscal and economic forecasts previously prepared by it, and.</p> <p style="padding-left: 20px;">(b) an analysis of the sustainability of the public finances..</p> <p>(5) Any forecast, assessment or analysis prepared by the Office under subsection (3) or (4) must be included in a report..</p> <p>(6) Any report which the Office makes in pursuance of its duty under this section must include an explanation of the factors which the Office took into account when preparing the report, including (in particular)?.</p> <p style="padding-left: 20px;">(a) the main assumptions made by the Office, and.</p> <p style="padding-left: 20px;">(b) the main risks which the Office considered to be relevant.</p>

18) [http://www.nao.org.uk/what\\_we\\_do/financial\\_audit.aspx](http://www.nao.org.uk/what_we_do/financial_audit.aspx)

□ 영국의 감사제도 변천사

- 2001년 발생주의 예산회계제도 도입, 2003년 전(全)정부 연결재무제표의 작성 및 이에 대한 NAO의 감사기능 강화 추진

〈표 3-2〉 영국의 감사제도 변천사

관련법	주요 내용
2000년 Government Resource & Accounts Act	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 1866년부터 적용되던 법률을 개정</li> <li>○ NAO의 감사대상을 정부 산하기관에 해당하는 NDPBs(Non Departmental Public Bodies)로 확대</li> <li>○ 정부통합회계인 ‘Whole of Government Accounts’ 작성규정 추가</li> <li>○ 중앙부처 및 기금, 주요 산하기관에 각 기관장을 재무책임관(Accounting Officers)으로 임명</li> </ul>
Resource Accounting & Budgeting	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 발생주의 예산회계제도</li> <li>○ 2001년~2002년 최초 RAB 시범적용                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- RAB(Resource Accounting and Budgeting : 자원예산회계)</li> </ul> </li> <li>○ 2003년~2004년 전체 정부 RAB적용 완료 예정</li> </ul>
Whole of Government Accounts	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 2003년~2004년 중앙정부에 대한 통합회계(Central Government Accounts)작성 및 NAO 감사</li> <li>○ 2년 간의 시범기간을 거친 후 2006년~2007년도 전체정부 통합회계(Whole of Government Accounts) 작성 및 NAO 감사</li> <li>○ GOLD(Government On Line Data) 연결 시스템을 이용한 연결보고서 작성</li> </ul>

2. 재무제표 감사 시 준거하는 감사기준과 감사의견 표시 여부

□ 감사사항 선정절차

- 영국감사원은 의회 관심사항, 잠재적 위험사항, 또는 새로운 정책 등에 대해 모니터링이나 PAC 등 의회와 피감기관과의 컨설팅 과정을 통해 형성된 다양한 제안들을 기초로 감사사항 선정

□ 감사사항 선정시 고려사항

- 영국감사원은 서비스제공, 세금에 대한 충실도, 규모와 위험, 영향력 등 4가지 범주에 대한 균형성과표(BSC)를 통해 성과감사프로그램 선정

〈표 3-3〉 NAO의 성과감사프로그램 선정을 위한 균형성과표

<ul style="list-style-type: none"> <li>• 서비스제공</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 세금에 대한 충실도</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>-지출감소에 따른 성과개선지원</li> <li>-성과에 대한 권위있는 평가</li> <li>-우수사례 발굴/전파</li> <li>-서비스 전달체계 모델의 변화 포함</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-높은 화폐적 효과</li> <li>-간접비와 관리비 절감 정도</li> <li>-원가회계 이용과 재무자료 분석</li> <li>-벤치마킹과 비교분석의 가능성</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 규모와 위험</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 영향력(topicality)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>-상당한 규모</li> <li>-전체성과에 심각한 영향을 끼침</li> <li>-심각한 통제상 문제, 복잡한 통제환경</li> <li>-감사기구의 관심사안과 높은 관련성</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-정부가 제기한 중요한 이슈</li> <li>-정부의 핵심 정책</li> <li>-강한 언론 관심도, 높은 국민적 관심</li> <li>-위기관리 이슈</li> </ul>

□ 독립적 감사기관 설립

- 공공기관의 성과목표 달성에 대한 회계책임성(accountability)을 확립하기 위해서는 독립적이고 효율적인 감사기관을 설치·운영하는 것이 필수

〈표 3-4〉 각 부처별 감사기관과 역할

분야	담당기관(제도)	역할
보건분야	Commission for Healthcare Audit and Inspection	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 재원의 사용 및 성과정보 발간</li> <li>• 의회에 성과평가 보고서 발간</li> </ul>
교육분야	특정기관 언급 없음	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 개별학교들의 성과결과 발간</li> </ul>
지방정부분야	Comprehensive Spending Review 참조	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 지방정부 리더쉽 및 담당서비스를 포함해서, 성과달성 방법 등을 포함</li> </ul>
사회보호분야	Social Services Inspectorate National Care Standards Commission	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 당해서비스를 담당하는 지역 Council의 성과를 ‘별(star)’ 개수 등으로 나타낸 보고서 발간</li> </ul>
주택분야	A Single Housing Inspectorate	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 모든 주택관련 성과측정 수행</li> </ul>
경찰분야	Home office 내 new Police Standards Unit +재부무 산하 경찰분야 감사관	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 통합적인 성과평가 및 평가기준 설정</li> </ul>
사법분야	사법기관 내 자체감사 기관	

### 3. 감사결과 공시 여부

#### 감사결과 의회 보고

- 정부가 제출한 성과보고서에 수록된 예산 성과에 관한 정보는 의회가 예산안을 심의하는 데 핵심적인 정보를 제공
- 하원의 각 소위원회는 담당부처가 제출한 성과보고서를 검토하고, 이를 기준으로 부처의 성과를 판단하며 예산을 심의, 승인

#### 공공회계위원회(Committee on Public Accounts)

- 1861년 지속명령(standing order)에 의해 상임위원회로 설치
- 공공회계위원회는 15명의 위원으로 구성되며, 위원회의 의장은 관례상 항상 야당 소속 의원이 선출되며 위원회는 기본적으로는 ‘의회에서 공공지출로 승인된 금액의 지출항목에 대한 회계의 조사’를 위해 설치
- 야당에서 의장이 선출되기 때문에, 행정부의 직무가 태만하거나 성과가 부실할 경우 타협하거나 묵과하지 않는 오랜 전통을 유지

## 제4장 호주 국가회계제도

### 제1절 발생주의 도입 현황

#### 1. 회계 및 예산에서의 도입 과정

##### □ 배경

- 호주는 1983년 백서 “호주정부개혁(Reforming the Australian Public Service)”의 발표와 “감사법(Audit Act 1901)”의 개정을 계기로 7년간의 시범사업기간을 거쳐 1990년까지 발생주의 회계제도를 도입
- 1988년, 공공부문의 효율성 제고를 위해 정부부문에 발생주의 회계제도를 도입하자는 주장이 제기되며 정부부문에 발생주의 회계제도 도입
- 민간과 공공부문이 동일하게 호주회계기준위원회(Australian Accounting Standards Board : AASB)가 제정한 호주회계기준위원회기준(AASB Standards)을 적용

주요 진행경과		세부 설명
①	“호주정부개혁 “ 의 발표	“호주정부개혁”의 발표와 “감사법”의 개정으로 인하여 발생주의·복식부기 회계제도의 도입을 위한 준비작업 수행
②	발생주의 시범적용	감사법의 개정에 따라서 1992년에서 1998년까지 현금주의와 발생주의의 회계제도 도입의 시범적용 수행
③	연방부처에 발생주의 적용	1996년에 연방부처에 대해서 발생주의 회계를 적용하여 정부의 회계책임성을 강조
④	발생주의 산출 예산 도입	1999년 초에 각 부처와 산하기관은 성과에 대해 발생주의에 기초한 가격(예산)을 할당하여 예산에 있어서의 발생주의·복식부기 회계제도를 도입을 준비
⑤	발생주의 성과 산출체제 전환	2000년에 발생주의 예산과 발생주의 재무보고를 포함하는 완전한 발생주의 기초 성과산출체제(full accrual-based outcomes and outputs framework)로 전환

## 2. 회계기준 제정현황과 제정 Due Process

### □ 현재 적용기준서

- AASB가 제정한 호주회계기준위원회기준(Australian Accounting Standards Board Standards)을 적용하며, 연금(Superannuation plan)에 대해 별도의 기준서인 AAS Standards를 적용<sup>19)</sup>
- AASB Standards는 원칙적으로 IFRS와 동일

### □ 제정 Due Process

- 1992년 재무부를 대상으로 발생기준과 현금기준이 동시에 적용되는 시험적용
- 1994년~1995년 회계연도부터 연방정부 부처에 대한 발생기준 회계 도입
- 1997년~ 1998년 회계연도부터 연방정부 전체를 포함하는 재무제표가 작성

## 3. 재무제표 작성 방법 및 제출일정

### □ 호주의 결산보고 체계

- 호주 연방정부의 재무보고서는 개관, 운영보고서, 관리 및 책임, 재무제표, 부록으로 구성되어 있음
  - 운영보고서에는 거시경제환경 및 효과적인 정부지출제도 등을, 관리 및 책임에서는 지배구조, 외부·내부감사, 인적자원관리 등 다양한 요소에 대한 사항을 기술
  - 정보이용자에게 다양한 정보를 이해하도록 하는 목적으로 재무보고서를 작성하는 데 목적이 있음
- 연방정부와 각 주정부의 재무제표에서 제공되는 많은 정보는 현금주의회계의 문제점을 제거하는 것이 목적이지만 동시에 과거와 마찬가지로 현금흐름에 대한 정보와 의회에서 승인했던 세출이 집행되었는지 여부를 알려주는 것도 목적임
- 1998년 연방예산법(Charter of Budget Honesty Act 1998)결산서(Final Budget Outcome)는 외부보고기준에 준하여 작성하도록 요구하고 있으며 원칙적으로 적용해야 할 외부보고기준을 위배하여 작성된 경우에는 이를 명시
- 결산에 사용되는 외부기준은 발생기준에 의한 ABS(Australia Bureau of the Statistics) GFS(Government Finance Statistics)체계와 호주회계기준, 주로 AAS31 : Financial Reporting by Governments이 적용

19) AAS Standards 25의 문단3

- GFS 보고체계는 공공부문의 경제분석을 지원하기 위해서 고안된 특수통계시스템
  - 정부가 행사하는 경제적 영향에 대하여 포괄적인 평가를 할수 있도록 하며 국제통계기준 (International Statistical Standards)에 따름
  - 호주의 결산서(Final Budget Outcome)에 제시되는 주요예산총계치는 GFS체계를 사용하여 산출
  
- AAS31은 정부가 통제하는 자산, 발생된 부채 그리고 수익과 비용과 관련하여 발생기준에 의한 일반목적 재무보고서를 작성하도록 요구
  - 이 기준에서는 재무활동과 투자활동을 포함하여 정부의 성과와 재무상태를 통합적으로 검토할 수 있도록 하고 있음
  
- AAS31하에서 정부는 운영계산서(an operating statement, a statement of revenues and expenses), 재무상태표(a statement of financial position)(혹은 대차대조표, balance sheet)와 현금흐름표(a statement of cash flows)를 작성

〈표 4-1〉 GFS와 AAS31 총계치와의 차이점

대상	AAS31에서의 처리	GFS에서의 처리
대손충당금과 자산제각충당금 (provisions for asset write-downs)	영업비로 처리	재평가로 간주, 영업비로 처리하지 않음
자산판매손익	영업수익/비용으로 처리	재평가로 처리, 영업수익/비용으로 처리하지 않음
파생상품과 관련한 이자흐름	영업수익/비용으로 처리	자금조달거래로 처리, 영업수익/비용으로 처리하지 않음
인적혜택지급의 구성요소로서 가정에 제품과 서비스효익	영업비용에서 이전금으로 처리	손익계산서에서 기타비용으로 처리
규제요금 (Regulatory Fees)	비조세수익에 포함	사용자요금으로서 비조세수익의 '상품과 서비스판매'요소에 포함
벌금(Fines)	비조세수익에 포함	비조세수익으로서 이전수익에 포함
공공부채순이자 (Public debt net interest)	재구매시 할증, 할인액은 공공부 채순이자로 처리	재구매시 할증, 할인액은 재평가로 처리
금융리스 (Finance Leases)	자산, 부채의 취득으로 처리	회계기준에 따름

□ 손익계산서 (Statement of revenues and expenses)

- GFS에서는 운영계산서(operating statement)로 불림

〈표 4-2〉 호주 연방정부 재무보고서

구분	주요 내용
1. Overview	○ 개관
2. Report on Performance - Sound macroeconomic environment - Effective government spending arrangements - Effective taxation and retirement income arrangements - Well functioning markets	○ 운영 보고서 - 건전한 거시경제환경 - 효과적인 정부지출제도 - 효과적인 세금제도와 연금제도  - 기능적인 시장
3. Management and Accountability - Corporate governance - Internal and external scrutiny - Management of human resources - Procurement and asset management - Consultancies - Workplace diversity	○ 관리 및 책임 - 지배구조 - 외부내부감사 - 인적자원 관리 - 조달 및 자산관리 - 협의 - 고용시장의 다양성
4. Financial Statements - Independent Audit Report - Certification of financial statements - Income statement - Balance sheet - Statement of changes in equity - Cash flow statement - Schedule of commitments - Schedule of contingencies - Schedule of administered items - Administered cash flows - Administered commitments - Administered contingencies - Notes to and forming part of the financial statements	○ 재무제표 - 감사보고서 - 재무부장관의 보고서 - 손익계산서 - 대차대조표 - 순자산변동표 - 현금흐름표 - 지출원인행위부 - 우발채무계산서 - 집행항목표 - 집행현금흐름표 - 집행지출원인행위부 - 집행우발채무계산서 - 주식
5. Appendix	○ 부록

4. 재무제표 공시 방법 및 결산 주기

- 연 단위가 원칙이나, 재무장관(Finance Minister)의 요청 시 1년 미만 기간에 대한 재무제표를 제출하여야 함<sup>20)</sup>

## 제2절 국가회계기준 제정기관 비교

### 1. 설립 과정

- 호주는 IFRS를 일부 조정하여 Australian equivalents to IFRS (“AIFRS”)를 2004년 7월 제정
  - 자국 기준화하는 절차를 거쳤으며, 2005년 1월 1일 이후 시작하는 회계연도부터 적용
  - 호주 법규체계와 조화시키기 위하여 일부 영어 표현을 바꾸고, IFRS에서 제시하고 있는 선택적인 기준의 일부를 제거하고 공시사항을 추가적으로 규정
- AIFRS는 회사법에서 규정하고 있는 보고대상회사 모두에게 적용하도록 의무화
  - 보고대상회사는 상장기업, 소규모가 아닌 비상장기업, 외국계기업의 자회사가 모두 해당
- 2007년 5월 호주는 2005년 AIFRS를 제정하면서 허용하지 않았던 일부 회계처리방법을 인정
  - 호주만의 특수한 공시 요구사항을 삭제함으로써 AIFRS를 IFRS 원문에 보다 근접하게 변경
- 호주는 영리기업, 비영리민간단체, 정부부문(국가 및 지방자치단체와 그 부속기관 등)모두에 하나의 통일된 기준(sector-neutral single standards)을 적용함
- 따라서 국가회계기준을 제정하는 별도의 제정기구가 존재하지 않으며 호주회계기준위원회 (Australia Accounting Standard Board; AASB)에서 회계기준을 제·개정하며 재무보고협의회(Financial Reporting Council : FRC)는 AASB를 감독함
- FRC는 국제회계기준 전면도입에 따라 부문 중 중립적인 기존의 기준체계를 민간과 정부부문에 대해 구분할 필요가 있는지에 대한 연구보고서를 공개하고 의견을 수집중임

### 2. 운영형태, 지배구조, 재정규모와 조달 및 인력구조

#### □ 제정·자문기구 : 호주회계기준위원회(AASB)

- 성격
  - AASB는 Corporation Act 2001 제34조에 의거한, 호주정부의 독립적인 회계기준 제정기구
  - AASB에 대한 주요사항은 호주증권투자위원회법(Australian Securities and Investments Commission Act 2001 : ASIC Act 2001)에서 규정

## Corporations Act 2001

**334 Accounting standards****AASB(Australian Accounting Standards Board)'s power to make accounting standards**

- (1) The AASB may, by legislative instrument, make accounting standards for the purposes of this Act. The standards must not be inconsistent with this Act or the regulations.
- (4) An accounting standard applies to: (a) periods ending after the commencement of the standard; or (b) periods ending, or starting, on or after a later date specified in the standard.
- (5) A company, registered scheme or disclosing entity may elect to apply the accounting standard to an earlier period unless the standard says otherwise. The election must be made in writing by the directors.

## ○ 구성원

- 위원회는 현재 14인의 위원(의장 포함)으로 구성<sup>21)</sup>
- ASIC Act 2001에 따라, AASB 의장(상근직)은 재무부장관이 임명하며 기타위원(비상근직)은 재무보고평의회(Fi-nancial Reporting Council : FRC)가 임명
- 위원의 임기는 5년 이내(연임 가능)
- AASB 사무국은 AASB에 기술 및 행정서비스를 제공하며, AASB 의장은 사무국 CEO를 겸임
- 2010년 6월 현재, 17인의 전문직(상근직원 16인 및 비상근직원 1인)과 7인의 행정직원(상근직원 1인 및 비상근직원 1인)이 근무<sup>22)</sup>

## ○ 설립근거

- 1984년 '기업 및 증권을 위한 각료회의(Ministerial council for companies and securities)'에 의해 AASB의 전신인 회계기준검토위원회(Accounting Standards Review Board : ASRB) 설립
- 이후 ASRB는 ASIC Act 1989에 의해 AASB로 전환설립

## ○ 독립성

- FRC는 ASIC Act 1989에 의거하여 설립된 재무부 산하 정부기관으로서, AASB의 전략적 방향제시·자문·감독
- FRC는 AASB 위원에 대한 임명권을 행사
- FRC 의장은 AASB의 업무 우선순위 및 진행상황, 예산, 인력배치 등에 관해 보고받음

21) AASB 홈페이지(<http://www.aasb.gov.au/AASB-Board/Current-Board-members.aspx>) 참고

22) Australian Accounting Standards Board Annual Report 2009-10

- 자금조달
  - 2010년 종료하는 회계연도의 총 지출액(Actual expenses)은 약 4.2백만 호주달러(한화 49억원 상당)임<sup>23)</sup>
  - 동 기간 동안 AASB 운영자금으로 약 3.1백만 호주달러(한화 36억 상당)를 정부에서 지원받음<sup>24)</sup>
- 기준제정 상의 특징
  - 기준제정의 유형은 민간주도형 기준제정모형에 해당
  - 이사회 구성원에 대한 임명권을 재무부의 산하기관인 FRC와 재무부 장관이 행사
  - 법적독립성을 갖춘 조직이며, 회계기준의 최종결정권을 민간기구인 AASB가 보유하며 기준제정을 동 기구에서 주도

□ 재무보고협의회(Financial Reporting Council; FRC)

- 호주증권 및 투자위원회법(Australian Securities and Investments Commission Act 2001 : ASIC Act) 및 경제개혁회사법(Corporate Law Economic Reform Program)에 의해 설립된 FRC는 회계기준 및 감사기준 제정과정을 감독하고 감사인의 독립성을 감독하는 기구
- FRC의 위원은 재무부장관에 의해 임명되며, 위원 중 일부는 외부 관련 기관의 추천으로 임명함. 현재 위원회는 위원장, 부위원장 및 16인의 위원으로 구성됨
  - 위원에게는 사무실과 재무부장관이 정하는 보수가 제공됨

3. 회계기준 제정방법과 제정기관 형태 및 규모 연계 분석 후 시사점

□ 호주의 국가회계기준 제정기구

- 호주는 「Financial Management and Accountability Act 1997, section 49」에 따라 발생주의에 의한 재무제표 작성을 재무행정부령(Financial Minister's Orders)으로 규정
  - 각 정부기관의 장은 Financial Minister's Orders(FMO)에 따라 작성된 재무제표를 감사원에게 제출
  - 각 정부기관의 장은 재무제표가 FMO에 따라 공정하고 투명하게 작성되었다는 것을 명시
  - FMO에 정한 바가 없는 경우에는 호주회계기준위원회에서 제정한 회계기준에 따라 재무제표 작성

23) 2010년에 종료하는 기간에 대한 Annual Report의 금액을 2011년 9월말 현재의 환율로 환산한 금액임

24) 2010년에 종료하는 기간에 대한 Annual Report의 금액을 2011년 9월말 현재의 환율로 환산한 금액임

### 제3절 정부재무제표 감사 현황

#### 1. 감사 수행 여부 및 기구의 현황

근거법률

- 감사원장법(The Auditor General Act 1997)에 의해 호주국립감사원(The Australian National Audit Office : ANAO)에서 정부부문 감사 담당

The Auditor-General Act 1997
<p><b>Part 4—Main functions and powers of the Auditor-General</b></p> <p><b>Division 1—Statement audits</b></p> <p><b>11 Agencies</b></p> <p>The Auditor-General's functions include auditing financial statements of Agencies in accordance with the Financial Management and Accountability Act 1997.</p> <p><b>12 Commonwealth authorities and subsidiaries</b></p> <p>The Auditor-General's functions include auditing financial statements of Commonwealth authorities and their subsidiaries in accordance with the Commonwealth Authorities and Companies Act 1997.</p> <p><b>13 Commonwealth companies and subsidiaries</b></p> <p>The Auditor-General's functions include auditing financial statements of Commonwealth companies and their subsidiaries in accordance with the Commonwealth Authorities and Companies Act 1997.</p>

성격

- ANAO는 의회의 독립적인 실체로, 조직의 장인 감사원장(Auditor General)은 장관의 추천에 의해 총독(Governor General)이 임명하며 임기는 10년(재임 불가)
  - 감사원장 외 직원은 Public Service Act 1999에 의해 선발
- 업무범위
  - 국가에 의해 지배되는 실체를 포함하는 정부부문(Public Sector)에 대한 감사 수행<sup>25)</sup>

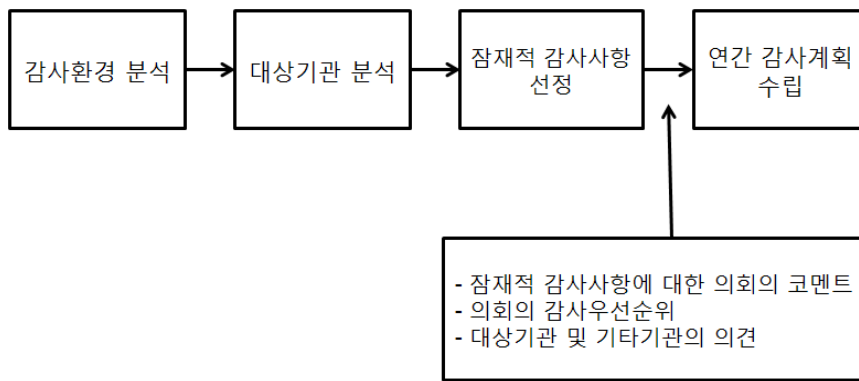
25) Public Sector에는 All Australian Government controlled entities를 포함(출처 : <http://www.anao.gov.au/About-Us>)

## 2. 재무제표 감사시 준거하는 감사기준과 감사의견 표시 여부

### □ 감사사항 선정절차

- 감사환경 및 대상기관 분석을 기초로 감사원 자체적으로 잠재적 감사대상을 선정하고 의회 공공재정·감사위원회(JCPAA)의 코멘트 및 감사 우선순위를 반영하고 기타 관련기관의 의견을 고려하여 감사원장이 최종감사사항을 결정하고 이를 연간감사계획(audit work program)으로 구체화

〈그림 4-1〉 감사사항 선정절차



### □ 감사대상 선정시 고려사항

- 호주감사원의 감사사항 선정기준은 잠재적 이익, 재무적 성과, 사업의 위험 크기, 과거 감사 및 지적사항 리뷰 등 4가지
  - 재무성과는 자산, 지출, 수입 등으로 측정하며, 관행적 기준 적용

재무성과의 크기	중요성
10억 달러 이상	상(HIGH)
1억 달러~3억 달러	중(MEDIAN)
3,000만 달러 이하	하(LOW)

## 제5장 프랑스 국가회계제도

### 제1절 발생주의 도입 현황

#### 1. 회계 및 예산에서의 도입 과정

##### □ 배경

- 프랑스의 국가(정부)예산회계제도의 개혁은 지난 25년간의 정치/행정 환경의 변화 속에 큰 흐름을 차지해왔던 신자유주의, 지방분권화에서 기인
- 여러 가지 분야에 있어 변화가 있었지만 무엇보다도 공공재정분야에서 입법적 권한의 증대의 지가 표출
- 정부예산회계제도 개혁의 두 가지 재정적 논리가 도출
  - 재정적 투명성과 예산과 공공회계(계좌)의 판독을 쉽게 해줄수 있는 정치적 측면에서의 배려
  - 공공기금의 관리성과와 효과성, 합리성 제고 및 공공자금관리 및 통제에 기반을 두는 경제적 측면에서의 고려

##### □ 회계방식(안) 및 지침 : 회계제도의 변천

- 프랑스 지방자치단체의 회계제도는 공공부문의 회계와 민간부문의 회계를 어떻게 접근시킬 수 있을가에 대한 의문에서 발전
- 일반적으로 지방자치단체의 회계제도는 민간부문의 회계방식(안)을 기초로 1947년에 마련되어 1957년에 재구성

#### 2. 회계기준 제정현황과 제정 Due Process

##### □ 회계기준 제정현황

- 1999년 : 발생주의 회계 전담반 보고서가 재무부에 제출됨
- 2001년 6월 28일 : 입법조례가 의회에서 채택됨
- 2001년 8월 1일 : 새로운 예산규칙이 입법조례에 의해 제정됨
- 2002년 : 공공회계기준위원회(CPAS)설립
- 2003년 1월 1일 : 예산설명과 관련하여 예산규칙 실행
- 2004년 1월 1일 : 예산규칙 실행(지방정부가 국고에 자금을 예치하는 경우를 제외)
- 2005년 1월 1일 : 새로운 예산법에서 수정현금주의 도입
- 2006년 1월 1일 : 일반회계에서의 발생주의회계 도입 준비
- 회계규정은 공공회계규정위원회(le Comité des normes de comptabilité publique)에 의해 설립

□ 국가회계의 13개 규정

- 하나의 규정의 일반적 구조는 적용영역(le champ d`application), 회계화(la comptabilisation), 평가(l`évaluation), 부속(l`annexe)에 제공할 정보(les informations)를 포함
- 규정 1 : 재정상태(les états financiers)
  - 국가의 대차대조 혹은 순전한 상황표이며, 이 상황표는 리스트로 제시되고 회계연도 말에 설정됨. 이는 자산과 부채를 포함
  - 결과회계 혹은 순부담표, 공영지 산출, 회계연도 운영 차액의 결정
  - 자산흐름표
  - 부속적 사항
- 규정 2 : 부담(les charges)
  - 부담(경비)은 대차대조표에 '새로운 자산가치의 진입 혹은 부채의 감소에 의한 효과원인의 관계 안에서 자산의 감소 혹은 보상되지 않은 부채의 증가'로 정의
- 규정 3 : 국영산출물(les produits réaliens)
  - 국영산출물은 국가의 주권행사로부터 나오며 동등한 가치자원을 직접 취득하지 못하는 제3자에게 제공됨.
  - 새로운 자산 가치의 소멸 혹은 부채의 증가에 의한 원인효과 관계 안에서 자산의 증가나 보상하지 못한 부채의 감소
  - 지방공공분야 안에는 세산출물과 같은(특히 지방직접세) 국영산출물을 회계화하기 위한 규정이 존재하지 않음.
- 규정 4 : 정상산출(les produits de fonctionnement), 개입산출(les produits d`intervention), 재정 산출(les produits financiers)
  - 규정 4는 국영산출물 이외의 모든 산출물에 적용
  - 국가의 일반활동으로부터 나오는 정상산출(판매와 기타 서비스제공에 연결된 산출물)
  - 제3자로부터 취득한 배당금과 같은 관여산출물
  - 재정적 산출물
  - 정상산출물을 위해 자산의 배분 혹은 급부나 서비스의 실현
  - 개입(관여) 산출물을 위해 회계연도 명목으로 취득한 산출물을 확인하는 행위의 설정
  - 재정적 산출물 (국가의 취득, 이들의 배상금)

- 규정 5 : 무형부동산(les immobilisations incorporelles)
  - 무형부동산에 대한 규칙은 다음을 적용
  - 미래경제를 더 많이 대표하는 무형자산(공영지로부터 확인받은 요소의 활용 혹은 장악을 승인하는 특별한 권한행사)
  - 경비(지출)를 대표하는 무형요소(인가서, 이와 유사한 권한 / 소프트웨어와 순전한 정보차원이라고 할 수 없는 인터넷 사이트)
- 규정 6 : 유형부동산(les immobilisations corporelles)
  - 규정 6은 물적 조사에서 확인될 수 있는 자산, 국가의 유형부동산은 7가지 분류를 포함
  - 토지
  - 국가서비스나 제3자에 의해 다양한 사용자를 포함하는 자산을 할당할 가능성에 의해 특징되는 비특수적인 부동산공원
  - 특수한 부동산 공원(박물관을 포함하고 있는 분류된 역사적 건물)
  - 하부구조작품(건축물)
  - 군사시설(설비)
  - 예술작품
  - 기타 유형부동산
- 규정 7 : 재정적 부동산(les immobilisations financières)
  - 제3자에 의해 구체화되거나 그렇지 않은 국가의 참여에 적용
  - 국가가 인정한대부금, 선불금에 적용
- 규정 8 : 보유 자본(les stocks)
  - 서비스를 공급하거나 산출하는 과정에서 소비되어야 하는 첫 번째 제재나 공급품 형태 하에 국가의 자산
  - 국가활동의 일반적 영역 내에서 판매하고 배분하기 위해 취득한 국가의 자산
  - 판매되고 배분되게 하기 위해 산출과정에 연결되어진 국가의 자산
- 규정 9 : 회전물품의 채권(les créances de l`article circulant)
  - 회전자산채권은 부동산화하는 것이 적합하지 않은 제3자에 의해 국가로 돌려져야 할 금액
  - 고객에 대한 채권
  - 국가가 징수하는 벌과금, 세금에 연결되는 채무자에 대한 채권
  - 기타 다른 채무자에 대한 채권

- 규정10 : 국가재산의 구성물((les composantes de la trésorerie de l`Etat)
  - 규정10은 국가재산을 포함하는 자산과 부채의 요소에 적용
  - 자산요소는 다음을 포함
  - 처분성
  - <자산의 다른 구성물>. 즉 가치변화의 위험이 없는 단기간의 동산가치
  - <대등한 자산>. 즉 자산의 알려진 금액으로 쉽게 대체될 수 있는, 그리고 가치변화로부터 무시되는 위험에 종속되는 매우 결산적인 단기간 이동
  - 부채요소는 환불될 수 있는 모든 기금을 포함
  
- 규정11 : 재정적 부채와 한정된 재정적 기구(les dettes financières et les instruments financiers àterme)
  - 규정적용영역은 국가재정운영에 연결된 자산과 부채요소에 관심을 갖음
  - 자산, 부채요소는 다음과 관계됨
  - 논의 가능한 지방채와 그렇지 못한 지방채를 구성하는 재정적 부채
  - 기한이 설정된(한정된) 재정적 기구(조약문서)(이자율 교환계약, 어음교환계약, 한정계약 과 선택)
  - 고정된(부동) 채권
  - 다양한 부채
  
- 규정 12 : 위험과 부담에 대비한 비축품, 재정적이지 않은 부채와 기타 부채(les provisions pour risques et charges, lesdettes non financières et les autres passifs)
  - 위험과 부담에 대비한 비축품에 대해 기업회계의 일반원칙은 국가에 이전
  - 위험과 부담을 위한 비축품의 확인은 다음과 같은 것이 존재하는 데부터 부과
  - 제3자에 대하여 국가의 의무
  - 국가를 위해 예견된 보완물 없이 확실하거나 있음직한 자원의 지출
  - 의무적 금액의 신실한 평가
  
- 규정13 : 부속(사항)안에 언급할 (저당)계약(les engagements à mentionner dans l`annexe)
  - 자산과 부채의 명목으로 국가의 재정적 상황에 산출할 수 있는 영향을 이유로 그리고 저당계약이 대표하는 중요성을 이유로 부속(사항) 안에 언급할 국가의 저당계약의 범주를 참조하는 것에 연결

### 3. 재무제표 작성 방법 및 제출일정

- 작성목적
  - 2001년에 제정된 예산조직법에 따라 예산의 투명성과 의회의 예산에 대한 통제 향상, 실적평가 제도의 도입과 결과 지향에 따른 행정의 효율화, 행정의 설명책임 강화 등을 도모하여 종래의 예산제도를 근본적으로 개혁하는 것
- 작성근거
  - 재무제표는 동 개혁에 따라 결산법안의 부속자료로 국회 제출이 의무화 되었고, 결산서와 함께 의회에 제출되는 CGAF 리포트(Comptes General de l' Administration des Finances)로는 「예산조직법」에 의해 2006년도 이후 법적으로 의무화된 대차대조표 및 손익계산서의 재무서류가 포함됨
- 작성방법
  - 중앙정부 전체 발생주의 회계에 근거하여 작성하되 2006년 이후 연결대차대조표의 작성범위는 중앙정부 및 공공섹터로 한정하고 재무제표의 범위는 중앙정부로 한정함
  - 부처별, 회계별, 미션별 등 개별 정책단위에서의 재무제표는 작성되지 않음
  - 중앙정부의 일반계정(매년 결산법안에 부속자료로 첨부됨)은 일반수지, 손익계산서, 대차대조표, 중앙정부의 장부외 채무평가로 구성됨
- 회계기준
  - 정부회계원칙(1988년 발효)에 근거하여 「예산조직법」에 의해 대차대조표 및 손익계산서 작성이 의무화되고 감사대상이 되어 새롭게 정부 회계기준을 설정하는 작업을 진행함
  - 회계기준설정주체는 경제재정산업성 정부회계국이며, 예산조직법에 따라 기준 설정 시 회계기준설정위원회의 의견을 듣도록 되어 있음
- 제출일정
  - 회계감사원은 회계연도 종료 후에 출납공무원이 제출한 회계보고서를 심사하여 의회에 보고함
  - 회계감사원은 의회와 행정부로부터 독립되어 사법기관의 지위와 기능을 가지고 있음
- 재정상태를 설명해 주는 것으로 순재정상황표, 순부담표, 순공영산출표, 회계연도운영변제 결정표, 자산흐름표 등이 있음

〈표 5-1〉 순재정상황표

	N회계연도			N-1 회계연도	N-2 회계연도
	총량	감가상각 가치손상	순량	순량	순량
고정자산 무형부동산 유형부동산 재정적부동산 총 고정자산					
유동자산(tresorerie 제외) 보유고 채권 -채무자 -고객 -기타 채권 선부담 총 유동자산(tresorerie 제외)					
Tresorerie 유동자산 기타 tresorerie를 구성하는 자산 tresorerie에 균등한 자산 총 tresorerie					
조정(정리)계정					
총자산(I)					
재정적 부채 거래될 수 있는 증서 거래될 수 없는 증서 기타 차입금 총 재정적 부채					
비재정적 부채(tresorerie 제외) 경상부채 개입(참가)부채 사전적 산출 기타 비재정적 부채 총 비재정적 부채					
위험과 부담의 예치금 위험 예치금 부담 예치금 위험과 부담의 총 예치금					
기타 부채(채무)(tresorerie 제외) 총 기타 부채 tresorerie 국고원 담당자와 해당유력인사 기타 총 tresorerie 조정정리계정					
총부채(순상황 제외) II					
이전회계연도 이월 재평가와 통합의 간격 회계연도 운영의 변제					
순전한 상황(III=I-II)					

〈표 5-2〉 순부담표

순부담표		N회계연도	N-1 회계연도	N-2 회계연도
순경상부담	인건비 구매비, 보유고의 변이 및 외부공급비 감가상각, 예치금, 가치손상에의 교부금 기타 경상부담금			
	총 직접경상부담금(I)			
	공공서비스 부담을 위한 보조금 예치금(구매품, 비축품)에의 교부금			
	총 간접경상부담금(II)			
	총 경상부담금(III=I+II)			
	산출매각비와 서비스공급비 보유화되고 고정화된 산출 예치금, 가치손상에의 인수(취득)비 기타 경상산출			
	총 경상산출(IV)			
총 순경상부담(V=III-IV)				
순개입 참여부담	가계이전비 기업이전비 지방자치단체이전비 기타 단체이전비 국가의 보증에 결과한 부담 예치금, 가치손상에의 교부금			
	총 개입부담(VI)			
	제3자로부터 취득한 세금(분담금) 예치금, 가치손상에의 인수(취득)비			
	총 개입산출(VII)			
총 순개입부담(VIII=VI-VII)				
순재정적부담	이자 재정운용에 연결된 변화손실금 감가상각, 예치금, 가치손상에의 교부금 기타 재정부담			
	총 재정적 부담			
	고정자산의 채권의 산출 재정운용에 연결된 변화이득금 예치금, 가치손상에의 인수(취득)비 기타 이자 및 이와 유사한 산출			
총 재정적 산출(X)				
총 순재정적 부담(XI=IX-X)				
총 순부담(XII=V+VIII+XI)				

〈표 5-3〉 순공영산출표

순 공영산출표 (Tableau des produits regaliens nets)	N회계연도	N-1 회계연도	N-2 회계연도
소득세 사회(단체)세 급료(임금)세 석유산출에 대한 내국세 부가가치세 등록세, 우표, 기타 납세 및 간접세 세수성질 및 이와 유사한 기타 산출			
총 순 세산출(XIII)			
벌칙금 및 기타 벌과금			
총 기타 순 공영 산출(XIV)			
총 순 공영 산출(XV=XIII+XIV)			

〈표 5-4〉 회계연도 운영변제결정표

회계연도 운영변제결정표	N회계연도	N-1 회계연도	N-2 회계연도
순경상부담(V) 순개입부담(VIII) 순재정적부담(XI)			
순부담(XII)			
순세산출(XIII) 기타 순공영산출(XIV)			
순공영산출(XV)			
회계연도운영변제(XV-XII)			

〈표 5-5〉 자산흐름표

자산흐름표		N회계연도	N-1 회계연도	N-2 회계연도
활동에 연결된 자산흐름	<b>영수(Encaissements)</b> 산출매각과 영수된 서비스의 공급 기타 경상수입 영수된 세금 기타 공영물 수입 개입수입 이자수입, 이익배당금 기타 영수금			
	<b>지불(Decaissements)</b> 인건비 구매비와 외부지불금 환불금과 세에 대한 반환금 기타 경상경비 이전할 공공서비스 부담금을 위한 보조금 개입지출(비용) 국가 보증게임 결과에 따른 납부금 지불한 이자 기타 지불금			
	활동에 연결된 순자산흐름(I)			
투자운영에 연결된 자산흐름	<b>부동산취득</b> 유형, 무형부동산 재정적 부동산			
	<b>부동산 양도</b> 유형, 무형부동산 재정적 부동산			
	투자운영에 연결된 자산흐름(II)			
재정운영에 연결된 자산흐름	<b>부채발행</b>			
	<b>부채상환(BTF제외)</b> 거래될 수 있는 부채 거래될 수 없는 부채 기한이 정해진 재정적기구에 연결된 흐름			
	재정적 운영에 연결된 순자산흐름(III)			
자산변이(IV=I+II+III=VI-V)				
초반기의 자산(V)				
후반기의 자산(VI)				

#### 4. 재무제표 공시 방법 및 결산 주기

- 프랑스의 국가(정부)회계는 plan comptable general을 중심으로 전개
  - plan comptable general은 기업회계 뿐만 아니라 정부회계에도 적용가능성을 요구하며 처음부터 설정되고 있음
  - 하지만 이 회계원칙의 현실적 적용은 국가(정부)회계에까지 완전한 형태로 침투하고 있지는 않음
  - 정부회계의 적용기준은 정부에 의해 제정된 각종 법이며 이 법과 성령인 plan comptable general을 반영하여 공기업은 계산서류를 작성하고 공시

### 제2절 국가회계기준 제정기관 비교

#### 1. 설립 과정

##### □ 제도화 과정

- 1998년 중앙정부 회계처리규칙이 민간부분의 회계처리 규칙과 연계되도록 심도 있는 검토가 이루어지고 1989년 Rocard Circular 이후 1990년대부터 재무부가 제도화 시작
- 중앙예산기관과 연계된 독립된 기구의 위원회가 설립되어 정부회계기준을 제정

#### 2. 회계기준 제정방법과 제정기관 형태 및 규모 연계 분석 후 시사점

##### □ 법률체계

- 프랑스에서 나타나는 유형은 다른 법의 상위에 기본예산법이 있는 경우
  - 헌법에서 법의 서열이 확립하며, 중요한 법률은 상위의 지위인 기본법이 됨
  - 국가예산에 관하여 기본예산법을 제정하고 사회보장정책의 제정에 관한 여타 기본법으로 보완
  - 프랑스의 기본예산법은 예산 헌법으로 소개되기도 함

##### □ 성과주의예산

- 평가
  - 프랑스 정부예산회계제도의 근간을 바꾸는 2001년 8월 1일의 재정법규에 관계된 조직법(LOLF)은 법률 제안으로부터 비롯<sup>26)</sup>
  - 2006년 예산에 적용할 국가예산의 적용규칙을 결정
  - 프랑스가 추구하는 성과예산개혁의 주요소로서 목표정의와 성과측정은 정부와 의회 차원에서 예산결정과정 및 행정관리 수준에서 공공지출의 효과성을 향상시키려는 데 목적

26) 기존 예산제도의 틀을 제공하고 있는 1959년 법규명령을 대체한 재정법률에 관한 2001년 8월 1일 조직법(la loi organique du 1er aout 2001 relative aux lois de finances)은 프랑스 국가의 새로운 재정적 헌법이라고 할 수 있다.

- 구체적 사안은 다음과 같음
  - ① 예산체계 논리의 변화 : 수단의 논리에서 성과의 논리로
  - ② 의회와 정부의 관계 : 예산결정과 사업진행
  - ③ 전략적 목표와 운영적 목표의 연계
  - ④ 성과의 통제

#### □ 시사점

- 프랑스 정부예산제도 개혁은 다음의 두 가지 주요한 목표를 두고 있음
  - 첫째, 성과(결과)와 효과성추구를 동시에 지향하기 위한 공공관리의 영역을 개혁
  - 둘째, 예산관리에 대해 의회가 보다 많은 정보를 제공하기 위해 예산적 정보의 투명성을 강화
- 프랑스 예산제도 개혁을 통해 시사받을 수 있는 사안은 다음과 같음
  - 관리자들의 책임성 제고 및 성과통제 지향을 위한 개혁
  - 예산관리와 의회승인의 범위에 있어 투명성 강화
  - 보다 쉽게 이해할 수 있는 예산구조
  - 새로운 예산회계정보체계 구축
  - 다년도 예산의 강화
  - 사전배분, 부처별 자율예산편성방식

### 3. 지방자치단체회계기준 제정 기구의 독립적 운영 여부

- 공공부문의 회계와 민간부문의 회계를 어떻게 접근시킬 수 있을가에 대한 의문에서 발전
  - 일반적으로 지방자치단체의 회계제도는 민간부문의 회계방식(안)(le plan comptable)을 기초로 1947년에 마련되어 1957년에 재구성
  - 이러한 공공부문의 회계와 민간부분 회계의 접근은 공공회계의 일반규칙(le règlement gééal sur la comptabilitépublique)에 관한 1962년 12월 29일 정령(déret)에 의해 이루어짐
  - 이러한 접근에 따라 시읍면(포문)은 1954년 이후 인구규모를 기초로 주민 수 10,000명 미만은 <M11> 지침(instructions)으로, 10,000명 이상은 <M12> 지침으로 적용
  - 이러한 논의는 1961년에 도(데парта트망)에 도입되어 1963년에 <M51> 지침으로 하였고 이를 약간 수정하여 권역(레지옹)에도 적용
  - 지방자치단체의 경제활동에 대한 보다 효과적인 관리확보와 보다 명백하고 투명한 회계를 만들기 위하여 1990년 6월 6일 자문위원회(Le comitéconsultatif)<sup>27)</sup>를 구성

27) 14명의 구성원으로 되어 있으며, 프랑스 시읍면장 협회(Association des Maires de France)의 4명 대표, 지방공직 중앙위원회(CNFPT : Centre National de la Fonction Publique Territoriale) 의장, 지역행정가 국가협회(Association Nationale des Administrateurs Territoriaux)의 1명 대표, 지방자치단체 사무국장 조합(Syndicat des secrétaires généraux et directeurs généraux des collectivités territoriales) 의장, 회계원(Cour des comptes)의 2명 대표, 회계국가위원회(Conseil national de la comptabilité)의 1명 대표, 경제연구와 통계의 국가연구원 (INSEE : Institut national de la statistique et des études économiques)사무국장의 1명 대표, 예산국장(Directeur du budget)의 1명 대표

### 제3절 정부재무제표 감사 현황

#### 1. 민간 회계법인 의견 표시 여부

민간 회계법인 및 내부감사기구의 감사자료 활용

- 최고감사기구는 감사기간 중의 업무부담이나 인력상의 제약으로 재무제표 감사나 특정 감사 업무를 민간회계법인 등에 위탁
  - 대부분의 국가에서 감사를 외부에 위탁하는 경우 감사보고서나 조사의 품질은 감사원의 책임사항
  - 외부기관을 활용하지 않는 국가(스웨덴, 핀란드, 네덜란드 등)도 있으며 위탁하는 경우 비중은 국가에 따라 차이

국가	위탁비중
뉴질랜드	47%(감사시간 기준, '07 외부평가 결과)
영국	25~35%('08 유럽회계연합 설문결과)
프랑스	5~10%('08 유럽회계연합 설문결과)
미국	64~79%('02 & '08, 연방 24개 기관 대상 조사결과)

#### 2. 재무제표 감사 시 준거하는 감사기준과 감사의견 표시 여부

감사제도

- 국가 최고감사기구의 지위를 어디에 두느냐에 따라 입법부 소속형, 행정부 소속형, 독립형으로 구분할 수 있으며, 프랑스의 경우 독립형에 속함
- 독립형은 최고감사기구를 입법, 사법, 행정 3부 중 어느 것에도 속하지 않고 독립된 기관으로 유지하고 있는 형태를 말함
- 그러나 이처럼 독립적으로 운영되는 경우에도 그 지위를 3권 분립에 준하여 4권 내지 5권 분립 기관의 하나로 되어 있는 경우도 있고, 또는 부처형태에 준하여 독립적으로 운영되고 있는 경우도 있음(프랑스는 후자에 속함)
- 프랑스의 경우 감사원은 국회, 참사원 및 파기원(대법원 해당)과 같이 국정최고기관의 하나로서 일반부처보다 우월한 지위를 가지고 있으며 회계업무에 대한 재판기능까지 가지고 있고 구성원이 판사와 동등한 신분보장을 받고 있는 점 등으로 독립된 사법부의 일종으로 볼 수 있음

## 제6장 캐나다 국가회계제도

### 제1절 발생주의 도입 현황

#### 1. 회계 및 예산에서의 도입 과정

##### 1) 배경

- 정부재정적자를 해소하기 위하여 국가회계에 발생주의 도입 추진
- 캐나다의 국가회계기준 제정은 재무보고자문위원회(Public Sector Accounting Board : PSAB)에서 담당

##### 2) 국가회계기준 현황

###### □ 발생주의 국가회계제도의 도입

- 연방정부의 경우 2001년 개시 회계연도 이전에는 수정발생주의(Modified accrual accounting)를 적용
- 2001년 개시 회계연도부터 완전발생주의<sup>28)</sup> 전면도입<sup>29)</sup>
  - 회계결산 및 예산편성 모두에 발생주의 적용

###### □ 현재 적용기준서

- 연방정부, 주정부, 준주정부 및 지방정부 등을 포함하는 정부 및 다수의 정부통제기관은 CICA에서 발간한 공공부문회계규정집(PSA Handbook)을 국가결산에 적용
  - PSA Handbook의 4200번 대는 비영리정부부문(Government not for profit organization)에 관한 기준서이며, 2012년 1월 1일 이후 개시하는 회계연도부터 적용 예정

#### 2. 재무제표 작성 방법 및 제출일정

- Local Government Performance Index 내용은 다음 목차의 순서로 전개
  - 서론(Introduction)
  - 재무상태(Financial Position)
  - 수익(Revenue)
  - 총수익(Total Revenue)

28) Full accrual accounting basis

29) Annual Financial Report of the Government of Canada, Fiscal Year 2000,2001의 재무부장관 머릿말

- 수익의 분포 분석(A Breakdown of Revenue)
- 수익에 대한 결론(Revenue Conclusion)
- 성질별 비용(Expenditures by Object)
- 성질별 비용에 대한 결론(Expenditures by Object Conclusion)
- 기능별 비용(Expenditures by Function)
- 핵심 및 비핵심 비용(Core and Non-core Expenditures)
- 보고 및 공시에 대한 평가(Reporting and Disclosure Assessments)
- 각 시별 보고서에 대한 해석지침(Guide to Interpreting Individual City Reports)
- 결과 및 설명(Results, Contexts and Explanations)
- 그래프의 해석(Interpreting the Graphs)
- 표 1: 재무상태(Financial Position)
- 표 2: 수익(Revenue)
- 표 3: 보고기준(Reporting Standards)
- 표 4: 성질별 비용(Expenditures by Object)

### 3. 재무제표 공시 방법 및 결산 주기

- 캐나다의 경우 지방정부의 평가에 있어 재정지표 등을 종합적으로 활용
- 비영리조직인 The Frontier Center for Public Policy에서 Local Government Performance Index를 매년 발표
  - 2007년도에는 30개 시에 대해 재무분석기법(financial analysis)을 활용 분석하였고 2009년에는 88개 시로 확대하여 분석
  - 분석은 종합적 분석으로 각 재무지표 중심으로 지방정부 전체를 요약하고 각 지표 및 그래프를 분석하여 각 시(지자체)에 대해 개별적으로 분석평가하고 시의 재정적 건전성에 대해 결론·평가

#### □ 결산주기

- 현재 Financial Administration Act의 문단65.1에 따라 분기단위(Quarterly fiscal year)로 결산수행<sup>30)</sup>

30) 1~3분기에는 현금주의 기준(expenditure basis)의 Quarterly Basis의 financial reports를 공표(단, 감사받지 아니한 재무제표)하며, Fiscal year의 마지막 분기에는 발생주의 기준의 Annual Report를 공시함(4분기에 대한 재무제표는 별도로 작성하지 않음)

## 제2절 국가회계기준 제정기관 비교

### 1. 설립 과정

- 캐나다회계기준위원회(AcSB : the Canadian Accounting Standards Board)는 공적책임이 있는 기업들(PAEs : Profit-oriented publicly accountable entities)에게 2011년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 IFRS 사용을 의무화한다고 공식발표('08.2.13)
  - 공적책임이 있는 기업 : 상장기업, 또는 다양한 외부 이해관계자에 대한 수탁자 자격(Fiduciary capacity)으로 자산을 보유하고 있는 회사(은행·보험·증권 등)
  - AcSB는 2006년 3월 Starategic Plan(Accounting Standards in Canada: New Directions)을 통해 2011년부터 상장기업 등에게 IFRS 사용을 의무화하는 계획을 발표한 바 있으며, IFRS 수용을 위한 자국의 준비상황 점검, 공개의견수렴, 감독당국과의 협의 등을 거쳐 최종 확정

### 2. 운영형태, 지배구조, 재정규모와 조달 및 인력구조

#### 1) 공공부문회계기준위원회(PSAB) : 제정 · 자문기구

##### □ 성격

- PSAB는 1981년 설립된 캐나다회계사협회(Canadian Institute of Chartered Accountants : CICA) 산하의 민간독립기구
- 캐나다 공공부문회계기준(Public Sector Accounting Handbook : PSA Handbook)을 제정하고 재무정보에 대한 지침 제공

##### □ 구성원

- PSAB는 정부관료 및 정부재무보고 분야의 민간전문가로 구성되어 있으며, 12인 이하의 의결권이 있는 위원(위원장 포함)과 2인의 의결권이 없는 위원으로 구성
  - 민간기구인 CICA에 의해 설립된 회계기준감시위원회(Accounting Standards Oversight Council : AcSOC<sup>31</sup>)가 의결권 있는 위원의 임명 및 각 위원의 임기 결정<sup>32</sup>
  - 위원은 자원자(Volunteer members)로 구성되며, 무보수임
  - 의결권이 없는 위원은 CICA 회계기준부문 부회장 및 공공회계파트장이 각각 담당

31) 출처 : <http://www.acsoc.ca/about-acsoc/index.aspx>

32) 현재 위원임기는 3년 정도(재임가능), 출처 : <http://www.psab-ccsp.ca/about-psab/item29033.aspx>

- PSAB 사무국은 의결권이 없는 PSAB 위원인 CICA 공공회계 파트장을 중심으로 6인의 전문위원 및 행정지원 파트로 구성<sup>33)</sup>

□ 설립근거

- PSAB는 CICA에 의해 설치된 민간기관으로, 지방정부 및 연방정부는 자발적으로 PSAB 기준을 적용

□ 독립성

- 회계기준감시위원회(AcSOC)는 PSAB의 감독기관으로서 전략적 방향 및 업무 우선순위의 결정에 영향을 줌
- 회계기준제정의 독립성을 위해 외부기관으로부터 재정적 지원을 받지 않음

□ 자금조달

- PSAB 및 사무국은 CICA의 재정지원으로 운영하며, 2010년 종료하는 회계연도의 지출액은 약 1.6백만 캐나다 달러(한화 193억 상당)임<sup>34)</sup>
- 사무국 외에 고위 정부관료, 지자체 감사인, 학계, 채권평가기구 및 기타 국가회계 전문가들로 구성된 T/F를 통해 주요 이슈에 대한 PSAB의 업무를 지원
  - 동 T/F의 전문위원들도 PSAB와 동일하게 자원자로 구성되며, 무보수임(따라서 상기 PSAB의 예산에 불포함)

### 제3절 정부재무제표 감사 현황

#### 1. 감사 수행 여부 및 기구의 현황

##### 1) 감사기구

□ 근거법률

- 연방정부 재무제표에 대한 감사업무는 감사원장법(Auditor General Act<sup>35)</sup>) 및 재무관리법(The Financial Administration Act<sup>36)</sup>)에 의해 캐나다감사원(Office of the Auditor General of Canada : OAG)에서 담당

33) PSAB Annual Report 2009-2010에 따르면 동 회계기간 내 1인의 전문위원의 사임으로 2010년 3월 31일 현재 사무국 인원은 사무국장, 4인의 상근 전문위원, 1인의 비상근 전문위원 및 1인의 비상근 행정직원으로 구성되어 있음

34) 2010년 종료하는 회계연도에 대한 Annual Report의 금액을 2011년 9월말 현재의 환율로 환산한 금액임

35) <http://laws.justice.gc.ca/eng/acts/A-17/FullText.html>

36) <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/f-11/>

## Auditor General Act

**POWERS AND DUTIES**

5. The Auditor General is the auditor of the accounts of Canada, including those relating to the Consolidated Revenue Fund and as such shall make such examinations and inquiries as he considers necessary to enable him to report as required by this Act.

6. The Auditor General shall examine the several financial statements required by section 64 of the Financial Administration Act to be included in the Public Accounts, and any other statement that the President of the Treasury Board or the Minister of Finance may present for audit and shall express his opinion as to whether they present fairly information in accordance with stated accounting policies of the federal government and on a basis consistent with that of the preceding year together with any reservations he may have.

 성격 및 권한

- OAG의 장인 감사원장(Auditor General)은 상원과 하원의 결의에 따라 임명하며, 임기는 10년
  - 상원과 하원의 결의에 따라 임기 내 해임이 가능<sup>37)</sup>
- OAG는 1878년 설립되었으며, 1879년부터 연방정부 재무제표에 대한 감사 결과를 의회에 보고(현재 연 2회)
- 업무범위
  - OAG는 연방 정부 및 부처에 대한 감사 및 일부 주정부<sup>38)</sup>에 대한 재무제표 감사도 수행<sup>39)</sup>

 역할분담

- 정부기관과 공기업의 재무제표 감사는 감사원장이, 회계정책이나 실무, 재무관리 및 통제 관련 정책은 재무위원회(Treasury Board)에서 결정
  - 또한, 또한 국제감사기준('10) 및 국제회계기준('11)의 채택으로 주요 회계법인과 회계 및 감사기준 개발 및 집행, 훈련, 방법론 개발 등을 위해 협력관계 구축
  - 감사기준은 캐나다회계사협회(CICA : Canadian Institute of Chartered Accountants) 산하 감사기준위원회(Auditing & Assurance Standards Board)에서 ISA 채택 결정

 감사주체 및 대상

- 연방감사원에서 연방기관, 공기업, Yukon 등 3개 캐나다 준주(準州)에 대한 재무감사 담당
  - 2009년도의 경우 108개 계정에 대한 재무감사 수행

37) Auditor General Act, 제3조

38) The governments of Nunavut, the Yukon, and the Northwest Territories

39) [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au\\_fs\\_e\\_371.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_371.html)

□ 수행인력

- 총 630여명의 인력 중 약 60%가 회계 관련 전문가이며 재무감사는 전체 예산 중 38% 정도를 차지

□ 감사일정

- 재무감사의 경우 회계연도말로부터 90일(법령이 존재하는 경우) 또는 150일(법령이 존재하지 않는 경우) 이내 수행
  - 연방기관이나 공기업은 대부분 기한 준수, 기타는 준수율 저조

□ 감사범위

- 재무제표가 회계기준을 준수하며 공정하게 제시되었는지에 대한 인증(assurance)을 제공하며, 필요할 경우 재무감사와 관련된 합법성 감사 포함
  - 재무감사 수행 중 재무보고 및 내부통제 등이 이슈가 된다면 기관의 관리층에 권고하고 감사위원회에 정보나 조언 제공

□ 감사결과 및 보고

- 대부분의 경우 적정의견으로 나타나고 일부 계정에 대한 의견유보 포함
  - 2008년~2009년 회계연도의 경우 108개의 감사의견 표명, 8개 의견유보 포함
  - 캐나다 감사원의 감사보고서는 서문(감사의견, 범위 등), 기타사안(감사수행 중 발견한 주요 이슈들), 논평(기타사안에 대한 상세한 설명) 및 권고사항으로 구성

□ 품질관리

- 매년 시행되는 내부검토와 다른 국가의 감사원이나 주정부의 회계협회에서 수행하는 간헐적인 외부검토 활용
  - 내부검토는 고위관리 중 선임된 품질검토자에 의해 매년 재무감사가 품질관리시스템을 준수하고 있는지 검토
  - 전문실무팀(Professional Practice Team)에 의한 정기적인 실무검토(Practice Review)도 이루어짐
  - 2008년~2009년의 경우 총 22개(12개 연례감사, 7개 성과감사, 3개 특별조사) 내부검토 수행
  - 외부검토는 품질관리시스템이 적정하게 설계되었고 효과적으로 운용되고 있는지 검토하는 것으로 간헐적으로 시행
  - 주정부의 회계사협회에서도 감사원 감사의 기준 준수 여부 검토

### 〈외부검토 사례〉

- 2009년 호주 감사원이 주도하는 동료평가 결과 품질관리시스템이 적정하게 설계되고 효과적으로 운영되고 있으나, 재무감사의 경우 위험평가나 문서화 주의 요구
- 1999년 Price Water house에서 재무감사에 대한 품질관리시스템 검토결과 시스템이 적정하게 설계되고 효과적으로 운영되고 있다는 의견 개진

## 2. 재무제표 감사 시 준거하는 감사기준과 감사의견 표시 여부

### □ 감사기준

- 캐나다 중앙정부기관에 대한 재무감사는 캐나다의 일반적으로 공인된 감사기준(CGAAS: Canadian Generally Accepted Auditing Standards)을 준수하며 성과감사기준은 성과감사 매뉴얼에 포함
  - 감사원장은 재무제표에 대한 감사 시 캐나다 공인회계사협회 공공회계위원회의 권고사항을 참고하여 감사
  - 캐나다 감사원은 연례감사, 성과감사, 공기업에 대한 특별조사편람 외에 지침이나 기타 안내서 제공
  - 캐나다 공인회계사협회는 기본적으로 IFAC의 기준 채택
- 캐나다 중앙정부의 내부감사기준은 재무위원회사무처의 내부감사정책에 따라 재무위원회 산하 회계감사처에서 제공하며 기본적으로 IIA의 내부감사기준 채택
  - IIA 내부감사기준 외에 추가적으로 감사결과 보고 및 인증에 관한 내용 규정
  - 내부감사기준 외에 감사기구 책임자 및 내부감사계획 수립 등에 관한 훈령(directive)도 제공

### 〔캐나다 중앙정부의 감사 관련 법규〕

- 캐나다 감사원장은 감사원장법(Auditor General Act)에 의해 중앙행정기관에 대한 재무감사 및 성과감사, 공기업에 대한 특별조사업무 수행
- 캐나다의 내부감사관련 법규는 존재하지 않고 재무위원회가 내부감사정책서 발간
  - 내부감사정책(Policy on Internal Audit)은 재무행정법(Financial Administration Act)에 근거, 내부감사기준의 제정은 Comptroller General의 업무라고 내부 감사정책에 명시

- 캐나다 주정부나 지방정부의 경우도 기본적으로 캐나다의 일반적으로 공인된 감사기준 (CGAAS: Canadian Generally Accepted Auditing Standards)을 준수

□ 민간 독립기구인 감사인증기준위원회(AASB : Auditing and Assurance Standards Board)가 회계감사기준 제정

- 15명의 위원으로 구성, 이 중 2명은 투표권이 없음
- AASB는 그 활동을 수행함에 있어서 감사인증기준감시위원회(AASOC : Auditing and Assurance Standards Oversight Council)의 감시를 받음
  - AASOC : 캐나다회계사회 2002년 10월 설치한 기구
- AASB는 IAASB가 국제감사기준 공개초안 또는 확정된 국제감사기준을 발표하는 즉시 캐나다감사기준 공개 초안 또는 확정된 캐나다감사기준을 발행

□ 회계감사기준 제정 절차

- 국제감사기준의 도입과 관련하여 AASB는 수정없이 국제감사기준을 캐나다 감사기준으로 도입한다는 원칙
  - 캐나다의 법률 및 규정에서 요구하고 있는 사항을 충족시키기 위해 필요한 내용을 추가하거나 캐나다 법률 및 규정에서 허용되지 않는 조항 삭제
  - 국제감사기준에 대한 수정사항은 캐나다감사기준 공개 초안에 별도 표시

3. 감사결과 공시 여부

□ 캐나다 증권감독당국(Canadian Securities Administrators : CSA)은 IFRS 도입 3년전부터 단계적으로 IFRS 도입 준비계획 · 회계정책차이·재무적영향 등을 MD&A를 통해 공시하도록 하는 사전공시 기준을 마련('08.5.)

- MD&A : 이사의 경영진단의견서(Management's Discussion and Analysis)
  - 재무상황, 영업실적, 향후 사업전망 등에 대해 분석·공시하도록 하는 제도
    - 경영진이 회사의 전반적인 경영상황에 대한 일반 투자자의 이해 증진
    - 경영진과 투자자간에 발생할 수 있는 정보 불균형 해소 목적

## 제7장 기타 국가회계에 반영될 수 있는 발생주의 제도 관련 자료

### 제1절 미국

#### □ 미국의 회계조직

- 미국의 재무부의 CFO는 우리나라 중앙관서의 ‘국’ 과 유사한 수준
  - CFO 내에 ‘Deputy Assistant Secretary’를 두어 부처의 재정업무를 총괄 담당하도록 함
  - CFO의 5개 부분별로 정책상 조언 및 성과관리 등의 업무를 수행

〈표 7-1〉 미국 재무부의 CFO 조직과 업무

장 · 차관	Secretary · Deputy Secretary	
본부	Office of Terrorism and Financial Intelligence	
국	CFO	
과	Deputy Chief Financial Officer	<ul style="list-style-type: none"> <li>• CFO에 정책상 조언 제공</li> <li>• 각 부처에 대한 정책상 조언 제공</li> <li>• 각 부처 CFO 역할 수행에 대한 총괄적 관리</li> </ul>
	Management and Budget	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 재무성 예산 집행의 효율성 관리</li> <li>• 집행 예산 대비 성과관리</li> <li>• 프로그램 평가방법 감독</li> </ul>
	Human Resource and Human Capital	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 인적자원 및 인사관리</li> <li>• 교육·훈련 프로그램 감독</li> </ul>
	HQ Operation	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 각 부처 총괄부서에 대한 행정/관리 지원</li> </ul>
	DC Pension	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 은퇴한 경찰관, 소방관, 교사, 재판관에 대한 연금지급</li> </ul>

- 미국의 노동부의 CFO는 우리나라 중앙관서의 ‘국’ 과 유사한 수준
  - CFO 내에 ‘Deputy Assistant Secretary’를 두어 부처의 재정업무를 총괄 담당하도록 함
  - CFO의 5개 부분별로 정책상 조언 및 성과관리 등의 업무를 수행

〈표 7-2〉 미국 노동부의 CFO 조직과 업무

장 · 차관	Secretary · Deputy Secretary	
국	CFO	
과	Deputy Chief Financial Officer	<ul style="list-style-type: none"> <li>• CFO에 정책상 조언 제공</li> <li>• 각 부처에 대한 정책상 조언 제공</li> <li>• 각 부처 CFO 역할 수행에 대한 총괄적 관리</li> </ul>
	Office of Fiscal Integrity	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 노동부의 재무보고서 작성</li> <li>• 노동부가 수행하는 프로그램의 관리</li> <li>• 노동부의 장기적인 재정 계획에 도움을 줄 수 있는 혁신방안 도출</li> </ul>
	Office of financial policy	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 회계정책 및 지침에 대한 평가, 해석 및 개발업무를 수행</li> </ul>
	Office of Payroll Service	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 인사정보시스템을 운영</li> <li>• 부처에서 요구하는 인사관련 보고서 산출 및 제출</li> </ul>
	Office of Financial systems	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 회계기준과 일치하고 신뢰할 수 있는 재무정보 산출을 위한 전산업무 지원</li> </ul>

- 미국의 회계조직 분석 및 시사점
  - 각 부처는 CFO를 중심으로 부처의 특성을 고려하여 유연하게 운영
  - 공통적으로 CFO 조직내에 재정관련 인사조직 및 전산조직을 설치 운영하여 재정과 관련한 총괄적인 기능을 수행하도록 함

〈표 7-3〉 CFO Act에 따른 조직구성 시사점

미국 재무부	미국 노동부	CFO Act에 따른 조직구성 시사점
Management and Budget	Office of Fiscal Integrity	<input type="checkbox"/> 재정전반에 관한 업무수행부서가 설치 ○ 부처 재정전반에 관한 업무를 CFO조직이 수행 - 회계관련 업무뿐만 아니라 지출관리, 자산관리, 재정플랜 설정 등
	Office of Financial Policy	
HQ Operation	Office of Payroll Service	<input type="checkbox"/> 인사조직 및 부처지원 조직이 포함 ○ 부처의 업무(재정업무 포함)를 지원하는 조직을 CFO조직에 포함하여 운영
	Office of Financial Systems	<input type="checkbox"/> 재정 관리에 필요한 전산시스템 관련 조직 포함 ○ 재정프로세스에 영향을 미치는 전산시스템의 개발, 유지, 향상을 위해 전산관련 조직운영
Human Resource and Human Capital		<input type="checkbox"/> 부처의 특성이 반영된 유연화된 조직 ○ 부처의 특성이 반영된 조직이 CFO조직 내에 설치되어 운영
DC Pension		

□ 회계책임관 제도

- 미국의 CFO 제도 및 시사점
  - 1990년에 CFO 제도가 도입되어 개별 부처의 재정업무와 인력 전반을 관리
  - CFO 도입에 따라 관리통제프로세스가 효율화 되고, 각 주체 간 커뮤니케이션이 향상

〈표 7-4〉 미국의 CFO 제도

	미국의 CFO제도	시사점
도입 배경	<ul style="list-style-type: none"> <li>• OMB (Office of Management and Budget)의 재정관리책임을 정부기관에 부여하기 위함</li> <li>- CFO Act(회계책임관법)에 의함</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 재정정보산출을 원활히 하고 고도화하기 위함</li> </ul>
역할 및 책임	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 통합 재정관리시스템의 개발 및 유지관리</li> <li>• 정부기관의 재정관리 인력, 활동, 운영에 대한 감독 및 정책가이드 제시</li> <li>• 재정관리업무의 운영 및 개선과 관련한 예산 편성</li> <li>• 정부기관 재정관리업무를 수행할 인력의 채용, 선발, 교육 감독</li> <li>• 정부기관 예산의 집행 모니터링</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• CFO는 재정정보 산출과 관련한 전반적인 업무를 수행                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 예산편성, 집행, 결산, 성과 평가 등 재정 전반에 관한 업무 총괄</li> <li>- 인력운영, 시스템 등 재정 정보산출 관련 업무</li> </ul> </li> </ul>
위상	<ul style="list-style-type: none"> <li>• OMB내에 OFFM조직을 신설(CFO Act)                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 미국연방정부의 재정정보 산출 관련 업무 총괄조정</li> </ul> </li> <li>• OFFM의 장은 상원의 동의를 거쳐 대통령이 임명</li> <li>• 부처의 CFO는 Assistant Secretary의 지위 (한국의 실·국장)를 부여받음</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 연방정부를 총괄하는 재정책임자는 대통령이 임명</li> <li>• 부처의 CFO도 일정이상의 지위를 부여받고 지위에 따른 책임을 짐</li> </ul>
조직 구성	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 연방정부를 총괄하는 조직으로 OFFM을 두고 있음</li> <li>• 각 부처의 CFO의 업무를 지원하기 위해 재정 전반에 걸쳐 조직을 구성                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 예산, 성과평가, 인적조직구성, 회계결산 등</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• CFO를 지원하는 조직은 재정 정보 전반에 걸쳐 구성 (회계결산에 한정되지 않음)</li> <li>• 연방정부를 총괄하는 조직을 구성</li> <li>• 재정 정보시스템 조직도 CFO 지원조직으로 구성</li> </ul>
CFO 협의회	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 24개 부처의 CFO, Deputy CFO와 OMB, Treasury가 참여하는 CFO 협의회 구성</li> <li>• 재정 관리의 현대화와 고도화를 위해 위원회 내에 Committee를 구성하여 활동                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 발전적 방안 도출·보고서 산출</li> </ul> </li> <li>• 중장기 과제를 선정하고 발전방향 도출</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• CFO 협의회를 구성하여 각 부처의 문제점을 해결하고 발전방향을 도출</li> </ul>

□ 회계책임관 협의회

- CFO협의회는 CFO Act법의 입법으로 설치
  - 각 부처의 CFO가 협조하여 재정관리와 관련한 최적의 대안을 도출함으로써 미국 연방정부의 재정관리 전반에 대한 향상을 도모

〈표 7-5〉 CFO 협의회

구 분	세부내용
CFO협의회 설치근거	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 1990년 입법된 CFO Act에 따라 협의회를 구성</li> </ul>
CFO협의회의 법적형태	<ul style="list-style-type: none"> <li>• CFO협의회는 연방정부 내의 별도조직을 구성하지 않음                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 정례회의를 통하여 공통의 이슈를 해결</li> <li>- 발전방향을 모색하는 협의체 형식</li> </ul> </li> <li>• 연방정부에서 지원되는 예산은 존재하지 않으며 각 부처가 운영경비를 부담</li> </ul>
CFO 협의회 구성	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Deputy Director를 의장으로 하여 각 부처의 CFO 및 Deputy CFO가 참여</li> <li>• Treasury 및 GAO의 관계자도 구성원으로 참여</li> </ul>
CFO협의회 역할	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 재정정보시스템의 통합 방안 및 현대화 방안을 모색</li> <li>• 재정정보의 질을 향상시킬 수 있는 방안을 제시</li> <li>• 각 부처에 존재하는 재정프로세스에 관한 이슈를 제시하고 협조하여 해결</li> <li>• 재정프로세스 관련 내부통제제도 운영방안 마련</li> <li>• 재정정보, 재정시스템 관련 정책을 개선</li> <li>• 발전방안에 대한 입법화 모색</li> </ul>

□ 정보화 책임관(CIO) 제도 현황

- (도입) '96년 정보화책임관(CIO)제도 도입 및 시행
  - 문서감축법('95년), 정보기술관리혁신법('96년) 및 대통령 집행명령 제13011호('96.7.16)에 의거
- (임명 및 역할) 연방정부 산하 각 부처 및 기관에 정보자원관리의 책임과 권한을 갖는 CIO직제를 신설하고 CIO 임명
  - 각 부처 CIO는 대부분 차관보 또는 부차관보가 담당
  - 정보기술자원의 전략적 관리, 정보기술관련 제반 문제의 조정 등의 역할 담당
- 연방 CIO협의회 운영
  - 각 연방부처들이 효과적으로 정보자원을 설계·활용·공유할 수 있도록 하는 방안 등을 논의하기 위해 부처간 포럼인 협의회 운영

- 연방 CIO협의회 구성
  - 국무부, 재무부 등 총 30개 부처와 기관의 CIO나 부CIO로 구성
  - 의장은 관리예산처가 담당
  - GSA(General Services Administration)가 제반 기술지원과 정책자문을 담당하는 등 연방 CIO 협의회의 사무국 기능 수행
- 50개 주정부도 독자적으로 정보자원관리업무를 전담하는 CIO나 그에 상응하는 직제를 설치하여 운영

## 제2절 영국

### □ 자원예산회계제도

- 영국 회계제도의 개편과정
  - 자원예산회계(Resource Accounting and Budgeting: RAB)는 정부의 예산회계정책을 발생주의 회계기준과 복식부기체제로 변화시키는 것을 주된 내용
  - 영국 중앙정부는 1820년대에 복식부기를 도입하였지만, 1990년대 중반까지는 현금기준(cash limit)을 사용한 예산회계제도의 틀을 유지
  - 1990년대 중반에 들어 영국 정부는 보다 효율적인 공공지출의 계획 및 통제방법을 모색하는 한편, 국민이 부담하는 재정가치(VFM)를 증진시킬 수 있는 예산회계제도의 개선을 모색하기 시작
  - 1995년 정부백서(Better Accounting for the Taxpayer's Money)를 통해 현금주의 회계방식을 1998년까지 발생주의 회계방식에 기초한 자원회계(Resource Accounting)로 전환
- 영국 정부의 예산회계정책 방향
  - 정책결정자가 현금지출에 초점을 두기보다는 사용된 자원(resource consumed)에 더 많은 중점
  - 자본지출과 경상지출을 구분하여 각기 경제적 중요성과 의미를 보다 잘 반영할 수 있도록 특성에 맞는 회계방식을 다룸
  - 종래 투입중심의 예산제도와 달리 정부부처가 지향하는 산출물, 존재 의의, 목표 등에 더 많은 중점
  - 예산과정(예산계획·편성·집행·감독·통제·보고·평가) 전체에 걸쳐 보다 체계적이고 통합된 재무정보와 결과를 도출
  - 정부부서의 활동과 관련된 총비용(full cost) 정보가 개선되고 정부채무에 대한 총괄통제가 가능하도록 함

- 각 중앙정부가 보유하는 자산의 총비용을 기록함으로써 공공·민간부문간의 자본투자 사업 비교가 한층 용이
- 자원예산회계(RAB)의 주요 내용
  - 각 중앙부서는 개별적으로 발생주의에 근거한 자원예산을 수립하고 재정요건(departmental financing requirement)을 갖추어야 함
  - 전체 정부지출은 자원통제총액(Resource Control Total)에 의해 통제
  - 각 중앙부서에 대하여 부서의 목적, 목표, 산출물과 관련하여 보다 체계적인 분석이 요구
  - 각 부서들은 재정지출에 따른 성과에 대하여 보다 체계적인 정보를 제공
  - 감가상각제도 등의 도입을 통해 보다 개선된 자본회계 처리가 이루어지며, 이는 궁극적으로 효율적인 자본이용을 유도
  - 각 중앙부처의 여건에 맞추어 예산집행의 탄력성을 최대한 보장하는 가운데 회계연도 내 예산통제(in-year control)를 체계적으로 수행
  - 자본지출에 대한 인식과 처리에 있어서 상당한 변화가 나타남. 이는 자본이용의 인센티브, 효율적 이용유도, 활동 중인자본에 대한 관리 등에 도움을 줌

## 제8장 기타 국가회계제도

### 제1절 뉴질랜드

#### □ 발생주의 국가회계제도 배경 및 도입

- 1970년대 말부터 시작된 경제·재정위기로 인해 정부부문에 대한 발생주의 회계제도 도입 필요성을 논의
  - 1992년에 종료하는 회계연도부터 정부소유기업, 정부기관을 포함한 정부전체의 통합재무 제표를 작성
  - 현재 외부보고위원회(External Reporting Board : XRB) 하위의 뉴질랜드회계기준위원회(NZASB)가 뉴질랜드의 회계기준 제정을 담당하고 있음
- 3년간(1989-1991)의 시범사업기간을 거쳐, 1992년부터 발생주의 국가회계기준을 전면 시행<sup>40)</sup>

40) 1991년에는 정부소유기업 및 정부기관을 포함한 정부전체의 통합재무제표를 작성하였으며, 의회를 포함한 통합재무제표 작성시점은 1992년 개시 회계연도임

- 현재 적용기준서
  - 재무부령(Treasury Instruction)<sup>41)</sup>에 따라 XRB가 승인하는 ‘뉴질랜드의 일반적으로 인정된 회계기준(New Zealand generally accepted accounting practice : NZ GAAP)’을 적용
- 결산주기
  - 현재 재무부는 매월 재무제표 Public Finance Act의 Part III에 규정된 부처에 대한 연결재무제표를 공시<sup>42)</sup>

#### □ 뉴질랜드 국가회계기준 제정기구

- 뉴질랜드 재무부는 「Public Finance Act 1989」를 근거법률로 하여, 「Treasury Instruction」에 따라 재무제표를 작성·보고하도록 규정
  - Treasury Instruction은 정부기관이 민간부문과 동일하게 일반적으로 인정된 회계 관행에 따라 재무제표를 작성하는 것을 대원칙으로 하며,
  - 필요한 부분에 대하여 운영지침을 제공하도록 규정하여 민간부문의 GAAP을 수용

#### □ 외부보고위원회(XRB)

- 성격
  - 2011년 7월, 기존의 회계기준검토위원회(Accounting Standards Review Board: ASRB)를 재구성하여 2011년 개정된 Financial Reporting Act에 의거하여 설립
  - Crown Entities Act 2004의 적용을 받는, 행정부로부터 독립된 정부조직(Independent Crown Entity)임
- 설립근거
  - Financial Reporting Act 1993에 의거하여 설립되었으며, 지배구조의 독립성을 보장하기 위하여 제정된 Crown Entities Act 2004의 적용을 받음<sup>43)</sup>

41) Treasury Instruction의 Sec.2

42) 공시된 Monthly Report 참조 <http://www.treasury.govt.nz/government/financialstatements/monthend>

43) Financial Reporting Act에는 XRB가 Treasury Instructions 2011에 의해 제정권한을 부여받는 NZ GAAP이 정의되어 있음.

Financial Reporting Act 1993
<p><b>Part 3 External Reporting Board</b></p> <p><b>22. Continuation of External Reporting Board</b></p> <p>(1) There continues to be an organisation to be called the External Reporting Board.</p> <p>(2) The External Reporting Board is a Crown entity for the purposes of section 7 of the Crown Entities Act 2004.</p> <p>(3) The Crown Entities Act 2004 applies to the External Reporting Board except to the extent that this Act expressly provides otherwise.</p> <p>(4) The External Reporting Board is the same body as the Accounting Standards Review Board established under section 22 as in force immediately before its substitution by this section.</p> <p>(5) Unless the context otherwise requires, every reference to the Accounting Standards Review Board in any enactment, agreement, deed, instrument, application, notice, or other document in force immediately before the commencement of this section must, on and after that commencement, be read with all necessary modifications as a reference to the External Reporting Board.</p>

- 재무부 지침(Treasury Instructions 2011)은 뉴질랜드의 회계제정권을 XRB에 부여
- XRB는 민간·정부에 대해 적용하는 NZ GAAP을 공표
- 회계기준의 제정업무는 XRB 산하의 NZASB에서 담당

Treasury Instructions 2011
<p><b>2 Principles for the development of accounting policies for external financial reporting</b> .....중략.....</p> <p><b>2.2 Legislative requirements</b></p> <p>The Act requires that both forecast and annual financial statements of the Government and its departments must be prepared <u>in accordance with generally accepted accounting practice</u> (sections 26H, 27, 41 and 45B).</p> <p><b>2.3 New Zealand generally accepted accounting practice</b></p> <p><u>New Zealand generally accepted accounting practice for the financial statements of the Government and its departments is defined by section 2 of the Act.</u> It is defined in the first instance as approved financial reporting standards as far as such standards apply to the Crown. An approved financial reporting standard is one that has been approved by the External Reporting Board (XRB).</p> <p><b>The XRB approves:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. New Zealand equivalents to International Financial Reporting Standards (NZ IFRSs) comprising New Zealand equivalents to:             <ul style="list-style-type: none"> <li>i. International Financial Reporting Standards;</li> <li>ii. International Accounting Standards; and</li> <li>iii. International Interpretations (IFRICs and SICs); and</li> </ul> </li> <li>b. Financial Reporting Standards (FRSs).</li> </ul>

Financial Reporting Act
<p><b>2. Interpretation</b></p> <p><b>(1) In this Act, unless the context otherwise requires, -</b>  <span style="padding-left: 150px;">.....중략.....</span>                      generally accepted accounting practice means-</p> <p>(a) financial reporting standards (within the meaning of section 2 of the Financial Reporting Act 1993) so far as those standards apply to the Crown or the department or the Office of Parliament or the Crown entity, as the case may be:</p> <p>(b) in relation to matters for which no provision is made in financial reporting standards (within the meaning of section 2 of the Financial Reporting Act 1993) and which are not subject to any applicable rule of law, accounting policies that?</p> <p>(i) are appropriate in relation to the Crown or the department or the Office of Parliament or the Crown entity, as the case may be; and</p> <p>(ii) have authoritative support within the accounting profession in New Zealand</p>

○ 구성원

- XRB는 다음으로 구성되어 있음<sup>44)</sup>
- NZASB의 구성원은 XRB에서 선발하며, 동 인원은 전일 비상근으로 근무하는<sup>45)</sup>, 민간전문가로 구성되어 있음<sup>46)</sup>

XRB Board	최소 4인에서 최대 9인으로 구성된 XRB 이사회 <sup>47)</sup>
NZASB	뉴질랜드회계기준위원회 (The New Zealand Accounting Standards Board)
NZAuASB	뉴질랜드감사기준위원회 (The New Zealand Auditing and Assurance Standards Board)
The XRB Staff Team	The XRB Staff Team

○ 독립성

- XRB는 Crown Entities Act 2004의 적용을 받는 독립적인 정부조직(Independent Crown Entity)임
- 행정부의 장관은 XRB Board에 대해 임명권을 행사할 수 없음

44) [http://www.xrb.govt.nz/Site/about\\_us/default.aspx](http://www.xrb.govt.nz/Site/about_us/default.aspx)

45) [http://www.xrb.govt.nz/Site/about\\_us/NZASB\\_Board/default.aspx](http://www.xrb.govt.nz/Site/about_us/NZASB_Board/default.aspx)의 'Members of the NZASB'

46) [http://www.xrb.govt.nz/Site/about\\_us/NZASB\\_Board/NZASB\\_Board\\_Members.aspx](http://www.xrb.govt.nz/Site/about_us/NZASB_Board/NZASB_Board_Members.aspx)

47) Financial Reporting Act 1993 No 106 (as at 01 July 2011), Public Act의 문단23(1)

Public Finance Act
<p>25. Board must act independently Except as expressly provided otherwise in this or another Act, the Board must act independently in performing its statutory functions and duties, and exercising its statutory powers, under—</p> <p>(a) this Act; and</p> <p>(b) any other Act that expressly provides for the functions, powers, or duties of the Board (other than the Crown Entities Act 2004).</p>

Public Finance Act
<p>23. Membership of Board</p> <p>(1) The Board consists of no fewer than 4 and not more than 9 members.</p> <p>(2) The Minister must not recommend a person for appointment as a member of the Board unless, in the opinion of the Minister, that person is qualified for appointment by reason of his or her knowledge of, or experience in, business, accounting, auditing, finance, economics, or law.</p> <p>(3) Subsection (2) does not limit section 29 of the Crown Entities Act 2004.</p> <p>(4) Members of the External Reporting Board are the board for the purposes of the Crown Entities Act 2004.</p>

○ 자금조달

- XRB이 공시한 2012년 6월 종료연도의 추정 기준제정 소요예산은 4.4백만 호주달러(한화 51억 상당)이며, 동 비용은 전액 정부로부터 보조받음<sup>48)</sup>

○ 기준제정 상의 특징

- 기준제정의 유형은 민간주도형 기준제정모형에 해당
- 정부에 대한 법적독립성을 갖춘 조직이며, 회계기준의 최종결정권을 보유하며 기준제정을 동 기구에서 주도
- Board member는 민간전문가로 구성되어 있으며, 임명 시 조직이 정부와 독립적으로 운영 되는 특성에 따라 정부의 간섭을 받지 아니함

48) 출처: <http://www.xrb.govt.nz/includes/download.aspx?ID=116434>

「XRB Statement of Intent」 의, 2012년 6월말 종료연도의 추정재무제표에 따른 재무보고 및 감사기준에 대한 예산을 2011년 9월말 현재의 환율로 환산한 금액

□ 회계기준 제정절차

- 민간기구인 뉴질랜드공인회계사회(ICANZ)에서 회계기준을 마련, 재무부에서 검토·승인

□ 뉴질랜드의 감사제도 개요

- 뉴질랜드는 완전한 발생주의에 의한 정부전체 재무제표를 작성하고 있는 최초의 국가로, 약 4,000여개 공공부문의 연결결산서를 작성하고, 이에 대한 감사 수행
- 근거법률
  - 정부부문에 대한 감사업무는 Public Audit Act 2001에 의해 Auditor-General이 수행

Public Audit Act 2001
15 Financial report audit The Auditor-General must from time to time audit the financial statements, accounts, and other information that a public entity is required to have audited.

- 성격
  - 감사원장(Auditor-General)은 하원의 추천에 대해 총독(Governor-General)의 승인을 받아 임명
  - 감사원장은 겸직을 금하며, 감사대상에 대한 독립성 준수 의무가 있으며, 감사결과는 하원 및 장관 등에 보고
  - Auditor-General에 대한 업무지원인력(Auditor-General's staff)은 다음으로 구성<sup>49)</sup>

The Office of the Auditor-General	Audit New Zealand
감사전략, 감사기준 및 감사정책 수립과 감사인 선임, 의회에 대한 보고 및 자문에 응함	감사원장이 지정한 연간감사업무의 수행 및 외부 감사인의 감사기준 준수여부를 감독

- 업무범위
  - 각 부처 및 국가통합의 감사는 Auditor-General이 수행하며, 각 부처의 감사는 회계법인에 위탁가능
  - 외부감사인 선임 시 Audit allocation model 적용

49) <http://www.oag.govt.nz/about-us/the-controller-and-auditor-general>

□ 감사제도의 종류

- 재무감사 (Financial Audits)
  - Audit Office 중 Audit New Zealand부문에 의해 수행되며 전체 감사업무에 85%를 차지함
  - 각 부처 및 국가통합의 감사는 Audit Office가 수행하되 각 부처의 경우 Audit Office의 책임하에 외부 회계법인에 위탁가능
  - 미국과 달리 감사의 통제 및 책임은 전적으로 Audit Office에게 있음

□ 감사제도 변천사

- 뉴질랜드 감사원은 정부 연결재무제표에 포함되는 공공부문을 계속 확대 추진
  - 감사기준정비, 외부위탁감사인에 대한 Quality control 등 다양한 방법을 통해 감사수준 향상에 주력

〈표 8-1〉 뉴질랜드의 감사제도 변천사

관련법	주요 내용
1989년 Public Finance Act	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 발생주의에 의한 정부전체 재무제표 작성(Crown Financial statements)</li> <li>○ 감사원장(Auditor-Office)의 감사 의무화</li> </ul>
1993년 Financial Reporting Act	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ ASRB(회계기준심의위원회: Accounting Standards Review board)를 설립하여 회계기준 제정에 정부가 개입</li> <li>○ 회계기준 적용의 강제화</li> <li>○ 회계기준 제정은 FRSB(재무보고기준심의회 : Financial Reporting Standards Board)가 하되 ASRB의 검토 및 승인 의무화</li> </ul>
2000년 Public Audit Act	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Auditor-General 신설</li> <li>○ 감사기준 수립</li> <li>○ 감사인(Appointed Auditors) 선정</li> </ul>

□ 입법사례

- 『공공재정법 1989』 (PUBLIC FINANCE ACT 1989)

□ 1장 예산(APPROPRIATION)

- 예산요구, 예산추계, 수입대체경비, 예비비, 잉여금 등 규정

□ 2장 자금관리 및 투자(BANKING AND INVESTMENT)

- 정부계좌(Government Bank Account)와 부처계좌(Department Bank Account)의 관리(제18조 및 제19조)
- 지출권한(제22조)

□ 3장 정부의 재무보고(REPORTING BY CROWN)

- 연차 재무보고서(제27조, 제29조, 제31조)
  - 재무제표 규정: 재정상태보고서, 운영보고서 등
  - 작성방법: 소관 기관 통합
  - 감사원송부: 8월 31일까지(회계연도 종료일: 6월말)
  - 감사의견송부: 수령 후 30일 이내
  - 의회(하원)제출: 감사의견 수령 후 6근무일 이내
- 반기 재무보고서(제28조)
  - 감사원 제출 2월말까지

□ 4장 부처의 재무보고 (REPORTING BY DEPARTMENTS)

- 작성 및 제출방법: 3장과 동일

□ 5장 정부기관의 재무보고(REPORTING BY CROWN AGENCIES)

□ 6장 차입(LOANS AND SECURITIES)

□ 7장 신탁자금(TRUST MONEY)

□ 8장 기타(GENERAL PROVISIONS)

□ 재무보고서

〈표 8-2〉 중앙정부 재무보고서

구분	주요내용
1. Ministerial Statement	○ 재무부장관의 메시지
2. Statement of Responsibility	○ 책임에 대한 보고서
3. Commentary - Introduction - Summary - Fiscal Strategy etc.	○ 주석서 서문 - 소개 - 요약 - 재정 전략 등
4. Report of the Auditor – General	○ 감사보고서
5. Financial Statements - Statement of Financial Performance - Analysis of Expenses by Functional Classification - Statement of Cash Flows - Statement of Recognised Income and Expense - Statement of Financial Position - Notes to the Financial Statements - Supplementary Statements	○ 재무제표 - 재정운영보고서 - 기능별 비용 분석표 - 현금흐름표 - 평가손익보고서 - 재정상태보고서 - 주석 - 보충자료
6. Additional Financial Information - Fiscal Indicator Analysis - Government Reporting Entity etc.	○ 기타 재무정보 - 재정지표 분석 - 정부보고주체 등

□ 재무제표 체계

〈표 8-3〉 재무제표 체계

뉴질랜드 회계기준상의 재무제표	해당 재무제표의 내용
Statement of financial performance	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 국가회계기준의 재정운영표에 해당</li> <li>○ 발생주의 예산수치와 회계수치를 하나의 표에서 나타냄으로써 비교할 수 있도록 구성됨</li> <li>○ 수익을 크게 공권력에 의해 부과된 수익(비교환수익)과 기타운영수익으로 구분하여 보고함</li> </ul>
Statement of cash flows	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 기업회계기준의 현금흐름표에 해당되며 현행 국가회계기준상 재무제표에 포함되어 있지 않음</li> </ul>
Reconciliation of net cash flows from operations to operating balance	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 정부 재정활동의 결과인 운영차액(수익-비용)과 이로 인해 발생하는 운영현금흐름의 차액을 조정하기 위한 정보를 제공함</li> </ul>
Statement of financial position	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 현행 국가회계기준의 재정상태표에 해당함</li> <li>○ 자산의 대부분을 자산 재평가에 따라 조정된 역사적 원가기준으로 측정하며 부채는 역사적 원가로 측정</li> </ul>
Statement of Movements in equity	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 순자산변동보고서로서 단순히 운영차액 등으로 인한 기초 순자산과 기말순자산의 변동내역만을 보여줌</li> </ul>
Analysis of expense of the statement of Financial Performance	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 성질별 재정운영보고서로서 부처사업별로 원가를 집계하여 정보를 제공함</li> </ul>
Statement of borrowings, Statement of Commitments	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 기타 실제 부채액과 잠재적인 부채액에 관한 정보, 국고채 무부담행위 관련 정보, 우발부채·자산 정보 등을 제공하는 보고서가 존재함</li> </ul>

## 제2절 일본

### 입법사례

#### ○ 회계법

- 1장 총칙 : 수입의 직접사용금지 등(제1조 내지 제2조)
- 2장 수입
  - 수입관련 절차 등(제3조 내지 제9조)
- 3장 지출부담행위 및 지출
  - 지출관련 절차 등(제10조 내지 제28조)
- 4장 계약 : 계약관련 절차(제29조)
- 5장 시효 : 국가채권 소멸시효 등(제30조 내지 제32조)
- 6장 국고금 및 유가증권
  - 국고금취급절차 등(제33조 내지 제37조)
- 7장 출납관리 : 출납담당직원 관리(제38조 내지 제45조)
- 8장 잡칙 : 예산집행상황 등에 대한 감사(제46조 내지 제50조)

### 재정법

- 1장 총칙 : 재무성증권 발행 등(제1조 내지 제10조)
- 2장 회계구분 : 일반회계와 특별회계로 구분(제11조 내지 제13조)
- 3장 예산 : 예산의 작성과 집행(제14조 내지 제36조)
- 4장 결산 : 세입세출 결산의 작성과 송부(제37조 내지 제41조)
- 5장 잡칙 : 세출예산경비의 이월사용금지 등(제42조 내지 제47조)

## 제9장 5개국 국가회계기준 제정기구의 역할 및 구조 등 발전방향

### 제1절 주요국 국가회계기준 및 시사점

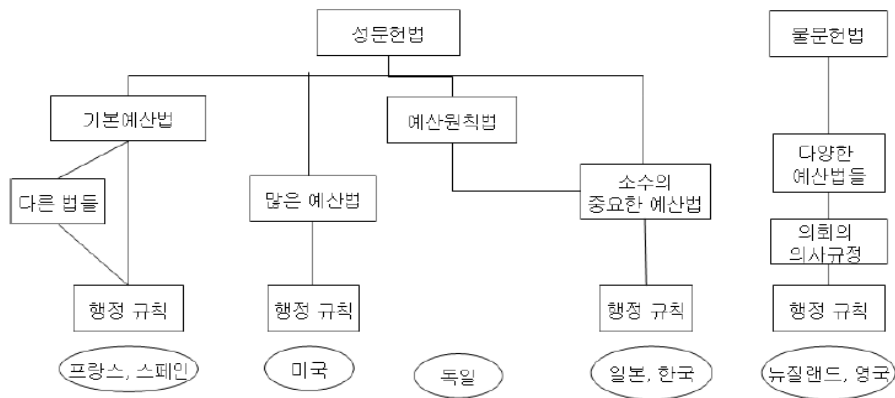
#### □ 정부회계제도의 유형

- 영미형 모델(Anglo-American model) : 영국, 미국, 프랑스, 스페인
  - 예산회계(Budgetary Accounting) 또는 결산회계(Appropriation Accounting)
  - 특징
    - 현금의 흐름에 초점을 두고 예산의 수입과 지출에 대한 기록을 중요하게 간주
    - 복식부기 형태로서 대차대조표가 있으며 대차평균의 원리에 따라 차변과 대변을 일치시킴
    - 중아부처에 회계전문가들이 임용되어 회계업무를 담당하였으며 결산보고서는 별도의 외계감사기관 또는 공인회계사의 감사보고서가 첨부(이경섭, 2000)
- 대륙형 모델(Continental model) : 독일, 오스트리아 등
  - 정부회계를 카메랄 부기(cameral Accounting)라 부름
  - 특징
    - 자금관리를 유형자산 관리로부터 분리시키고 현금의 수입과 지출에 대한 기록을 중용하게 간주
    - 단식부기 형태로서 대차대조표가 없고 회계의 중심은 예산의 지출과 수입을 대조하는데 있음(자산이나 부채의 변동이 있는 경우 체계적으로 장부에 기록하지 않고 부록에 기록 (Monsen & Nasi, 1996))
    - 일반직 공무원들이 회계업무를 담당하였으며 결산보고서에 공인회계사의 감사보고서가 첨부되지 않음

#### □ 주요 국가의 예산법 체계 비교

- 유형1 : 다른 법의 상위에 기본예산법 존재(프랑스, 스페인)
  - 헌법에서 법의 서열을 확립, 중요한 법률은 상위의 지위인 기본법
    - 기본법 : 예산과정 및 절차의 세부 내용을 포괄할 수 있도록 광범위한 규정을 제시
- 유형2 : 상위의 법으로서 기본입법이 존재(독일, 연방 국가들)
  - 연방법이 주법에 우선하는 형태(독일)
    - 하나의 예산원칙법(Budget Framework Law)에서 모든 단계의 정부들이 준수하여야만 하는 예산원칙을 자세히 다룸
    - 서로 다른 수준의 정부들 사이의 예산 정책을 어떻게 조율해야 할 것인가 명시

- 유형3 : 연방헌법에 연방예산에 관한 단 몇 개의 조항만 있고 수많은 법으로 예산제도를 규정(미국)
  - 다양한 예산관련 법들은 입법부가 제정한 다수의 입법 규제와 관리예산처가 공포한 광범위한 규제 조항 등에 의해 보완
  - 50개 주에 각각 별도의 헌법, 법률 및 규정 존재
  - 연방정부와 주정부의 예산관련 법은 대부분 독립적인 성격을 나타냄
  - 미국은 독일과 달리 국가 전체의 예산과 회계의 통일성을 요구하는 연방의 법은 존재하지 않음
  
- 유형4 : 소수의 핵심적인 예산관련 법 존재(한국, 일본)
  - 예산과정을 구체화하는 중요한 법이 의회의 예산승인을 위한 조항을 포함하는 의회법(Parliamentary Act)에 의하여 보완
  - 헌법에서 기본적인 예산사항에 한 부분을 할애함
  - 헌법 규정은 예산 절차와 관련된 주요 법률로써 보충
  
- 유형5 : 불문헌법 체계로서 예산제도와 관련이 있는 몇 개의 법규가 존재
  - 법규들은 모두 오랜 기간 동안 분절된 형태로 단편적으로 발전해옴



자료 : Lienrt & Jung(2004 : 28)의 일부수정, 김종면(2006)

□ 정부회계기준 제정기관 설치방법 유형

- ① 민간공인회계사협회에서 자발적으로 연구집단을 만들어 정부회계기준을 제정하는 유형
  - 뉴질랜드, 호주
- ② 중앙예산기관과 연계된 독립된 기구의 위원회가 설립되어 정부회계기준을 제정하는 유형
  - 영국, 프랑스, 스페인, 일본, 한국

- ③ 설치된 위원회가 중앙예산기관, 의회, 회계감사원 등 예산관련기관들로부터 영향을 받는 유형
- 독립된 기구로서 위원회가 설치되었다는 점에서 두 번째 유형과 비슷
  - 미국
    - 관리예산처와 감사원의 갈등 때문에 이와 같은 유형으로 운영
    - 대통령제 국가로서 관리예산처는 행정부 소속, 감사원은 의회에 연계되어 있어 누가 연방정부회계기준을 제정할지에 대한 논쟁 발생
    - 그 결과, 1990년 10월 관리예산처, 재무부, 감사원은 독립적인 연방정부 회계기준자문위원회를 발족(Chan, 200)
- ④ 중앙예산기관에서 정부회계기준을 제정하는 유형
- 독일, 대부분의 국가

#### □ 국제공공부문회계기준<sup>50)</sup>

- 국제공공부문회계기준의 개요
  - 국제공공회계기준(IPSAS)은 1977년에 설립된 전 세계적인 회계전문가의 연합체인 국제회계사연맹(IFAC)의 국제공공회계기준위원회(IPSASB)가 정부 및 지방자치단체 등 공공부문에 적용할 회계기준의 글로벌 스탠다드의 역할을 하기 위해 제정하는 회계기준
  - IFAC은 1986년 공공부문 회계와 감사의 글로벌화 및 개선을 목표로 공공부문위원회(Public Sector Committee : PSC)를 설치하였는데 2004년도에 PSC를 IPSASB로 개편
  - 현재 미국, 영국, 호주, 프랑스, 캐나다, 아르헨티나, 인도, 이스라엘, 일본, 말레이시아, 멕시코, 뉴질랜드, 네덜란드, 노르웨이, 남아프리카연방이 회원국을 구성하며, IPSAS를 참고하고 있음
  - 특히, UN에서는 예산집행의 투명성을 높이기 위해서 내년도 IPSAS를 직접 도입할 예정임

#### □ 국가회계기준 제정기구로부터의 시사점

- 발생주의·복식부기 회계제도를 도입한 선진 각국도 일반적으로 국가회계기준 제정기구를 별도로 설치하여 회계기준 제정권을 위탁·운영하고 있으며, 정부는 최종적인 감독기능을 수행
  - 미국 지방정부, 호주 등은 국가회계기준 제정권을 전문기구에 위탁하고 정부는 감독기능만 수행
  - 미국 지방정부는 별도법인인 재무회계재단에서 회계처리기준 제정을 위한 위원회를 설치
  - 미국 연방정부, 영국 등은 정부가 국가회계기준 제정권을 보유하고 있으면서 제정권한을 전문기구에 이양하여 운영
  - 미국 연방정부의 경우 자문기구인 FASAB가 회계기준을 제정하고 있음

50) International Public Sector Accounting Standards : IPSAS

- 우리나라의 경우에도 재정정보작성의 기본틀인 국가회계기준에 대한 실무검토를 회계전문기관에서 수행함으로써 투명한 재정운영과 신뢰성 있는 회계정보의 제공을 추진할 필요가 있음
- 국가회계기준의 지속적 정비, 전문적 연구 및 공신력 있는 유권해석 등을 위해 국가회계기준 관련 업무를 전담할 전문기관의 설립이 필요
- 국가회계기준 전문기관이 담당해야 할 업무는 아래와 같은 것이 있음
  - 국가회계기준에 대한 실무해석, 질의회신
  - 외국 정부회계제도에 대한 조사·연구 및 사례 분석
  - 발생주의 회계에 따른 재정지표 개발
  - 국가와 지방자치단체 간 회계제도 연계
  - 회계·결산담당 공무원에 대한 회계실무교육 지원
  - 디지털예산회계시스템과의 연계 및 관리

#### □ 공공감사기준 제정방향

- 공공감사기준 제정 시 감사기준의 글로벌화와 민간부문과 공공부문의 조화 고려
  - 글로벌화가 진행되면서 회계 및 감사기준의 국제적 수렴현상이 나타나고 있으며 국제적인 기준제정기구들 간 협력관계 형성
  - 따라서 우리도 이러한 트렌드를 반영할 필요성 증대
  - 감사기준의 글로벌화와 더불어 공공부문과 민간부문의 조화가 중요한 이슈로 등장
  - 국가 간 거래가 활발해짐에 따라 공공부문과 민간부문과의 상호 작용도 증대하고 이에 따라 회계 및 감사분야에서 공공부문과 민간부문에 공통으로 적용될 수 있는 기준 필요
- 우리나라 감사환경에 적합한 종합적인 공공감사기준의 틀(framework)을 개발하고 순차적 제도 개선 시행
  - 우리나라 감사업무의 성격 및 발전단계를 고려하여 우리나라 감사환경에 적합한 공공감사기준의 체계를 수립할 필요
  - 우리나라의 감사원이나 자체감사기구가 수행하는 감사업무는 선진국과 다르고 발전단계도 상이함
  - 국가 간 감사업무의 성격 및 발전단계, 감사기구의 성격 등 차이를 인식하여 INTOSAI에서도 각국의 상황에 적합한 형태로 적용할 것을 권고
  - 공공부문의 감사를 포괄하는 종합적인 기준체계의 틀을 개발하고 이러한 틀 안에서 순차적으로 필요한 기준 및 지침 제공

- 감사원 감사를 포함하는 공공부문에 적용되는 통일된 감사기준을 마련하고 공통되는 사항과 더불어 기관이나 감사업무의 특성에 따른 차이점도 고려
  - 감사기준의 종합적인 틀을 구상할 때 윤리강령(또는 행동수칙) 포함여부, 기준의 적용대상 및 범위, 감사유형별 기준 포함 여부 등에 대한 고려 필요
  - 기준 제정 등 제도개선 과정에서 충분한 기간을 두어 다양한 이해관계인의 의견을 수렴할 필요
  - 우리의 경우 감사원 내부의견 및 자체감사기구를 비롯한 관련 기관들의 다양한 의견을 반영하는 절차를 거쳐야 할 것
- 우리의 현실을 반영하고 표준화·체계화된 감사절차 및 감사방법을 제공하는 실질적인 감사기준 마련 필요
- 글로벌화된 감사기준과 선진국의 감사기준체계를 반영하고 우리의 감사실시 단계별 특성을 고려하여 기본체계를 ‘일반기준’ 및 ‘감사단계별 기준’으로 대별
  - 일반기준에는 감사수행 시 지켜야 할 일반원칙을 포함하되 감사활동수칙을 흡수 하여 규정
  - 감사단계별 기준은 현행 감사원 감사 및 자체감사 관련 규정을 종합적으로 참고하여 감사절차별로 구체화하여 규정
  - 향후 재무감사기준이나 내부통제에 관한 기준 또는 가이드라인은 별도로 마련될 필요
  - 정부부문에 발생주의 회계제도가 도입됨에 따라 정부부문(또는 공공부문)에 적용되는 재무감사기준 제정 필요성 증대
  - 또한 내부통제에 대한 이해와 점검·평가를 위한 별도의 기준이나 가이드라인 개발 필요

## 제2절 발생주의 도입에 따른 시사점

### □ 발생회계기준 도입을 위한 시사점

- 발생기준의 도입은 탄탄한 이론적 바탕 위에 이루어져야 하며 일관성 있는 개혁을 위하여 다양한 측면의 정부개혁이 동시에 함께 이루어져야 함
  - 성과에 의한 관리를 통하여 효율성을 증진시키기 위하여 분권화와 책임성 확보가 필요
  - 발생기준의 국가(정부)회계만이 이러한 정보들을 제공할 수 있음
  - 또한, 정부제공의 증가에도 불구하고 인적자원 및 물적자원의 통제권한을 관리자에게 부여하는 분권화가 함께 이루어지지 않는다면 효율성의 증진을 기대하기 어렵고, 이는 발생기준의 도입에 따른 효익이 크게 줄어들게 된다는 점을 의미
- 회계제도개혁에는 상당한 준비가 필요하며, 학자 및 실무자들의 통합적 노력이 필요

- 정치지도자들의 지지가 발생기준의 성공적인 도입에 필수적
  - 발생기준의 도입은 기존의 안정상태를 깨는 일이기 때문에 회계관련 관료들에게 환영을 받지 못하기 쉽고, 정부사업의 진정한 원가를 제시해 주기 때문에 정치가들에게도 환영을 받지 못하는 경우가 있을 수 있음
- 관리자들이 발생기준회계의 유용성을 인식하여야 함
  - 발생기준회계제도를 도입하려는 목적은 보다 많은 재무정보를 획득하기 위한 것임
  - 그러나, 이들이 추가로 제공되는 재무적 정보에 큰 관심을 갖지 않고 또한 새롭게 주어진 정보를 활용할 의지 자체가 없다면 발생기준의 도입은 소기의 효과를 거둘 수 없음

□ 발생주의 도입국 결산보고 체계의 시사점

- 외국의 재무보고서는 정부결산을 단순히 계수가 아닌 내용을 이해하도록 설명하고 있으며 정보이용자의 수용성을 고려하여 다양한 형식으로 국가재정현황 및 재무상태에 대해서 정보를 제공
- 미국 연방정부의 재무보고서의 경우 예산항목과 재무회계과목의 연계가 용이하지 않기 때문에 각각 예산항목과 재무회계과목을 분리하여 적용하는 체계를 적용하고 있으나 결산 시 예산과 지출의 차이를 비교하는 조정보고서를 작성하여 예산과 회계의 차이에 대한 정보를 제공하고 있음
- 미연방정부의 중앙부처는 Statement of Budgetary resources에서 예산과 연계된 정보를 제공하고 있으며, Statement of Financing에서 예산회계와 재무회계의 실적차이를 조정하고 있음
  - 또한, 정부통합 재무보고서에는 Reconciliations of Net Operating Cost and Unified Budget Deficit에서 재무결산과 예산결산의 차이를 조정하고 있음
- 영국 재무보고서에서는 자원산출액요약서를 통하여 자원예산과 현금소요액에 대한 예산승인액과 실제집행액을 비교하여 의회가 통제에 필요한 정보를 얻을 수 있도록 하고 있으며, 기존의 현금기준의 예산편성에 대한 집행결과인 세출 결산보고에서 발생주의에 의한 자원집행결과 즉, 원가보고를 동시에 하고 있음
- 또한 외국의 재무보고서에서는 예산과 회계의 연계를 중요하게 판단하여 이에 대한 정보제공을 위한 보고서 등을 마련

- 정부의 재정활동은 예산의 편성 및 집행, 결산의 과정을 거쳐 상이한 인식기준에 의해 예산결산과 재무결산의 형태로 나타나나, 이러한 두 가지 결산정보의 내용은 하나의 결산보고서 체계 내에서 보여지도록 하고 있음
- 발생주의 회계제도를 기도입한 외국의 재무보고서를 보다 면밀히 분석·검토하여 정부, 국회, 시민단체 등 국가의 재정에 대한 정보를 요구하는 정보이용자의 측면에서 추가적으로 필요한 항목이 무엇인지 지속적으로 보완할 필요가 있음
- 우리나라의 결산보고도 역시 결산개요, 세입·세출 결산, 재무제표, 성과보고서 등을 제공하여 현금주의·단식부기에 의한 결산(세입·세출결산)과 발생주의·복식부기에 의한 결산(재무제표)에 의한 정보를 제공
- 우리나라 결산보고에서도 예산과 회계의 연계를 위하여 예산회계와 재무회계가 통합된 결산보고서 체계를 정립하여 예산실적과 발생주의에 의한 재무회계 실적 간 차이정보를 제공할 수 있도록 함
- 예산과 회계의 연계는 예산기능의 효과적 수행, 정부성과의 올바른 파악, Feedback 기능의 강화를 위하여 중요한 역할을 하기 때문에 향후 예산과 회계의 비교가능성, 업무의 효율성 증대, 회계정보의 환류기능 강화라는 목적 하에서 정보이용자가 요구하는 다양한 정보제공을 위하여 결산보고체계는 지속적으로 정비·발전되어야 함

### 제3절 국가회계기준센터 개요 및 발전방향

#### □ 국가회계기준센터 설립 필요성

- 국가회계제도 운영과 관련된 인원부족과 전문성 결여
  - ① 국가회계제도 운영에 대한 이원화
    - 국가회계제도 운영 및 개선에 대한 책임은 기획재정부
    - 실제적인 업무는 매우 소수 인원에 의해 수행
  - ② 공무원의 순화보직 원칙에 따른 잦은 인사
    - 책임자나 실무자급 공무원이 전문성을 쌓기 어려운 실정
    - 충분한 논의되었던 쟁점사안이 처음부터 다시 논의 되는 경우 발생
- ⇒ 2010년 국가회계기준센터 설립으로 인력부족이나 전문성의 문제는 다소 해소되었으나 지속적으로 전문성을 확보하고 국가회계기준과 관련된 지식을 체계적으로 축적한 knowledge bank의 역할 필요성 대두

- 국제적 실무와의 조화 문제
  - 우리 정부부문 회계기준과 국제공공부문회계기준(IPSAS)의 부합여부
    - 국가회계기준을 제정하는 과정에서 국제적 기준과의 조화 문제를 고려하지 못함
    - 국제공공부문회계기준이 기준서식으로된 형식과 원칙주의적 내용 면에서 현재 우리 정부 부문에 적용하기에 적합하지 않음
  - ⇒ 향후 국가회계기준의 국제적 조화의 추구 필요성 대두
- 새로운 국가회계제도에 대한 교육과 홍보 문제
  - ① 정부부문에서 발생주의 회계제도에 익숙한 전문인력은 매우 소수에 불과
    - 공무원에 대한 교육이 실무담당자 중심의 부분적으로 진행되고 있으나 체계적이지 못함
    - 대학에서의 정부회계 교육은 전무후무한 상태이나 2012년부터 공인회계사 1차 시험에 정부회계가 낮은 비중이지만 출제될 예정이므로 대학들에서 정부회계를 정식 교육과정에 포함할 것으로 예상
  - ② 발생주의 국가회계제도에 대한 홍보의 부족
    - ⇒ 향후 국가회계기준에 대한 교육과 홍보에 대한 담당부처 및 학계, 관련 전문가들의 노력의 필요성 대두

#### □ 국가회계기준센터 신설 및 설립근거

- 2009년 회계연도부터 발생주의·복식부기회계제도가 국가재정에 도입됨으로써 기존 현금주의 기준의 예산회계를 보완하고 재정의 중장기적·종합적 관리를 강화하기 위한 제도적 장치가 마련
  - 정부는 발생주의·복식부기가 차질없이 정착·시행될 수 있도록 2009년 2월 국가회계법 시행령을 공포하였으며 국가회계기준을 마련하여 시달
- 발생주의·복식부기 국가회계제도의 시행을 위한 국가회계법령 및 회계처리지침 등이 마무리됨에 따라 국가회계제도를 실질적으로 운영할 수 있는 체계적인 국가회계운영시스템을 구축하고 작동되게 하는 것이 필수적임
- 국가재정 운영에 도입된 “발생주의·복식부기 회계제도”라는 혁신적인 변화시스템이 차질없이 정착되고 발전하기 위해서는 능동적이고 창의적인 변화 관리자(Change agent)의 역할이 무엇보다 중요
- 이를 위해 2010년 7월 26일 국가회계기준센터 발족

## □ 국가회계기준센터의 역할

- 혁신적 아이디어의 확산
  - 국가회계기준센터는 기획재정부의 국가회계제도 운영시스템의 구조화된 서브시스템(structured subsystem)
  - 새로운 정책적 아이디어가 채택되고 활용되기 위해서는 국가회계기준센터가 변화를 주도하는 혁신적 마인드를 가져야 함
- 국가회계운영시스템 정비 및 인프라 구축
  - 사회기반시설 평가 및 연금충당부채 등에 대한 회계처리방안 검토
  - 추가적인 회계처리지침 제정 및 개정
  - 국가회계기준 및 회계처리지침 실무해석 및 질의회신
  - 사업(프로그램)별 원가정보 분석 및 성과평가 환류방안 연구
  - 발생주의 재정정보를 이용한 재정지표 개발
- 변화의 부정적 인식에 대한 효율적 대응
  - 교육프로그램, 교재개발, 강의지원 등 국가회계 실무교육 지원
  - 발생주의 국가회계제도의 체계적인 대국민 홍보 지원
- 중간연결자(Linker)로서의 국가회계기준센터
  - 사전검증제 도입을 통한 국가재무제표의 신뢰성 제고
  - 국가, 공공기관 및 지방정부 회계제도 간 연계방안 검토
- 변화과정에 대한 모니터 및 성과평가
  - 재정부문의 혁신적 변화를 정착시키기 위하여 지속적으로 변화과정을 모니터하고 그 성과를 체계적으로 평가하여야 함
  - 이를 위해서는 재정관리의 혁신을 촉진할 수 있도록 리더십을 갖추어야 함

## □ 국가회계제도 발전을 위한 국가회계기준센터의 발전방향

- 국가회계기준센터의 관리능력 함양
  - 변화 관리자로서의 전문성을 갖추어야 하는 바, 이 경우 전문성은 (1)국가회계분야의 전문성과 (2)회계인프라 구축능력을 포함
  - 변화 관리자(Change agent)로서 국가재정의 혁신을 주도해 나가기 위해서는 조직경영 능력과 국제화 역량 등 경영능력을 갖추어야 함

- 국가회계기준센터가 성공적으로 업무를 수행하기 위해서는 정부와의 정책협조(Information-exchange relationship)가 필수적임
- 국가회계제도 변화의 대응능력에 대한 평가능력
  - 정부는 한국공인회계사회와 위탁계약 체결시 국가회계기준센터에 대한 관리·감독장치를 마련
  - 정부의 관리·감독장치와는 별개로 국가회계기준센터는 자율적으로 국가회계제도의 변화 대응능력에 관하여 국가회계운영시스템의 구성원에 대해 평가할 수 있는 역량과 능력을 갖추어야 함

제10장 요약

〈표 10-1〉 각국의 국가회계기준 제정기구 비교

구분	미국		영국	호주	캐나다	뉴질랜드
	FASAB	GASB				
설립연도	1990년	1984년	1996년	2001년	1984년	2011년
기관유형	재무부 자문기구	민간 비영리기관	재무성 자문기구	민간기관	민간 비영리기관	XRB의 하위기구
수행역할	자문기관으로서의 역할을 수행	주·지방정부부문 기준 제정권 보유	자문기관으로서의 역할을 수행	호주회계기준 제정	공공부문기준 제정	뉴질랜드회계기준 제정권 보유
기준제정권한	GAO 등 <sup>51)</sup>	GASB	HM Treasury	AASB	PSAB <sup>52)</sup>	XRB
기준제정근거법	Federal Advisory Committee Act	-	Government Resources and Accounts Act	Corporations Act	-	Financial Reporting Act 및 Treasury Instructions
위원회 구성원	9인	7인	최대 20인	14인	12인 이하	4~9인
위원 임기	5년, 1회 연임가능 <sup>53)</sup>	5년, 1회 연임 가능	5년, 연임 가능	5년 이내, 연임 가능	3년	XRB에서 임명
설립근거	최고재무책임관법(1990)	재무회계재단 설립인가증 및 부속장관 감독	정부자원회계법(2000)	호주증권투자위원회법(2001)	캐나다회계사협회에 의해 설립	재무보고법, 재무부 지침
지배구조	AICPA(미국공인회계사회)에서 감사	FAF(재무회계재단)에서 감독	FRAB Review Group(재무보고자문위원회검토그룹)에서 감독	재무부 산하 정부기관인 FRC(재무보고평의회)에서 감독	AcSOC(회계기준감시위원회)에서 감독	XRB를 상위기구로 함
자금조달	후원기관 <sup>54)</sup> 의 자금지원 및 실무 T/F 용역기부	주·지방정부의 자발적 기부금 <sup>55)</sup> 및 실무 T/F 인력에 대한 용역 기부	재무성에서 운영 경비 지원	운영비용의 일부를 정부에서 지원	캐나다회계사협회에서 재정 지원	필요 경비를 정부에서 지원
기준제정유형	정부주도형	정부주도형	정부주도형	민간주도형	민간주도형	민간주도형

51) 회계감사원장, 재무부장관 및 관리예산처장의 승인을 거쳐 기준서 확정

52) PSAB의 기준제정 Due process에 따르면, Board member의 투표에 의해 기준서 발간(출처 : <http://www.psab-ccsp.ca/about-psab/index.aspx#dueprocess>)

53) 연방정부위원(3인)의 임기는 정해져 있지 않음

54) 재무부, 관리예산처 및 회계감사원

55) Dodd-Frank Act 2010에 따라 2011년 하반기부터 FINRA 회원사들로부터 자금을 지원받을 예정

〈표 10-2〉 각국의 국가회계기준 현황

구 분	미국		영국	호주	캐나다	뉴질랜드
	Statements of Federal Financial Accounting Standards	Statements of Governmental Accounting Standards				
발생 주의 도입 <sup>56)</sup>	시범 사업 <sup>57)</sup>	1999년 6월 GASB No. 34 발표 이후, 2001년 7월부터 실제에 따라 단계적 적용	3년간 (1999-2001)	2년간 (1993-1994)	2001년 종료회계연도 이전	3년간 (1989-1991)
	전면 시행	1997년	1995년	2001년	1992년	
결산주기	Annually	Annually <sup>58)</sup>	Annually	Annually	Quarterly <sup>59)</sup>	Monthly
IFRS 수용정도	독자적 기준 제정	일부 수용	원칙적으로 IFRS와 동일	IFRS를 기본으로 함	원칙적으로 IFRS와 동일	

〈표 10-3〉 각국의 국가재무제표 감사제도 비교

구 분	미국		영국	호주	캐나다	뉴질랜드
	GAO	주정부에 따라 다름 <sup>60)</sup>				
근거법규 등	CFO Act 1990	각각의 주정부에 따라 감사근거법이 존재하며, 이에 따라 외부감사 수행	Budget Responsibility and National Audit Act 2011	The Auditor-General Act 1997	Auditor General Act 및 the Financial Administration Act	Public Audit Act 2001
감사주기	Annually	Annually	Annually	Annually	Annually	Annually

56) 사업연도 종료시점이 속하는 연도를 기준으로 함

57) 시범사업기간은 일부 부처 별로 개별 재무제표를 작성하며 발생주의를 단계적으로 도입한 기간을 의미

58) OMB Circular No. A-133의 문단 220에 따라 헌법 및 법률에 따라 받기 단위로 결산하는 주정부 및 지방정부 존재

59) 분기재무제표는 현금주의(expenditure basis) 기준으로 작성됨. 발생주의 기준의 결산은 연간 단위(Annually)로 수행됨.

60) 각각의 주정부가 해당 주에 적용되는 법안을 제정하여 감사제도를 운영 중

61) 부처별 재무제표는 독립적인 회계법인에 위탁 가능

〈표 10-4〉 OECD 회원국들의 제도화 비교

	뉴질랜드	호주	영국	미국	프랑스	스페인	독일	일본	한국	
제도적 구조	역사·문화	앵글로색슨	앵글로색슨	앵글로색슨	라틴	라틴	게르만	동아시아	동아시아	
		공익구가모델	공익구가모델	공익구가모델	범치국가모델	범치국가모델	범치국가모델	범치국가모델	범치국가모델	
	정부 구조	의원내각제	의원내각제	의원내각제	대통령제	이원집정부	의원내각제	이원집정부	의원내각제	대통령제
		다수제모델	다수제모델	다수제모델	합의제모델	합의제모델	합의제모델	합의제모델	합의제모델	합의제모델
예산법 체제	다양한예산법	다양한예산법	다양한예산법	많은 예산법	기본예산법	기본예산법	예산원칙법	소수의예산법	소수의 예산법	
	회계 전문가	회계 전문가	회계 전문가	회계 전문가	일반 행정가	일반 행정가	일반 행정가	일반 행정가	일반 행정가	
제도의 유산	Appropriation Accounting	Appropriation Accounting	Appropriation Accounting	Appropriation Accounting	Cameral Accounting	Cameral Accounting	Cameral Accounting	Cameral Accounting	Cameral Accounting	
	복식부기	복식부기	복식부기	복식부기	복식부기	복식부기	단식부기	단식부기	단식부기	
공통적 동인	OECD, IMF, 국제회계사협회 등 국제기구의 권고									
제도화 동인	차별적 동인	경제위기:IMF 정권교체	경제위기 정권교체	경제위기 정권교체	경제위기 정권교체	경제위기 정권교체	경제위기 정권교체	경제위기 정권교체	경제위기:IMF 정권교체	
		노동당(시장 국민당(시장	노동당(관리 국민당(시장	노동당(시장 국민당(시장	노동당(시장 국민당(시장	노동당(시장 국민당(관리	노동당(시장 국민당(관리	노동당(시장 국민당(관리	노동당(시장 국민당(관리	정권교체 민주당(시장) 열우당(시장)
제도화 과정	공식발표	감사원	연방합동공공 회계위원회	재무부	후버위원회 감사원	재무부	재무부	재무부	재정경제부 기획예산위	
		설립 주체	민간기구	재무부	관리예산처 감사원, 재무부	경제·재무·산업부	경제·재무부	재무성	재무성	재정경제부
	회계 기준 위원회	공공부문 회계기준위원회	재무보고 자문위원회	회계기준 자문위원회	공공회계 기준위원회	공공회계원칙 및 기준위원회	재무부	공회계기본 소위원회	국가회계기준 심의위원회	
법제화	재정보고법 재정책임법	재정책임법	재무관리책임법	백서 자의회계법	회계감사법 재무청렴법 재정책임관법	기본예산법 중앙정부회계 기준	일반예산법 공공회계기준	국가재정법	국가회계법	

자료 : OECD 주요국가 중앙정부의 복식부기 발생기준 예산 및 회계 제도화에 대한 비교연구(임동원, 2007)

# 2

세션

## 공공부문 회계환경 여건과 미래 전망

### 국가, 지방, 공공기관 회계기준 비교 및 분석 연구

발표자 • 허웅 회계사(안진회계법인)



# 국가, 지방, 공공기관 회계기준 비교 및 분석 연구

발표 : 허웅 회계사(안진회계법인)

## I. 공공부문 회계기준 제정배경 및 적용환경

### 가. 복식부기·발생주의 회계제도 도입 및 회계기준 제정 경과

#### □ 공공부문 회계제도 틀(frame)의 정립

- 현재 정부는 국가, 지방자치단체, 공공기관을 포괄하는 공공부문 회계제도에 대한 전반적인 frame이 완성된 상황임

회계실체	이전 회계제도	내적 변화요인	외적 변화요인	변경 회계제도
중앙정부 지자체	단식부기 예결산회계	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 재정개혁의 일환으로서 종합적·체계적 재정관리 필요,</li> <li>• 성과관리 등 재정체제의 정착,</li> <li>• 의사결정에 유용한 정보제공,</li> <li>• 정부자산/부채의 효율적 관리</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• GFS 2001 요구</li> <li>• 주요 선진국의 발생주의 회계제도도입</li> </ul>	발생주의 회계제도 (국가회계기준(2009), 지자체회계기준(2007))
공공기관	기업회계 준용, 공공기관별 개별 회계기준	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 회계투명성과 신뢰도 제고</li> <li>• 공공기관 글로벌 경쟁력 강화</li> <li>• 공공기관 선진화 기여</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 민간부문 IFRS 도입</li> </ul>	공공기관 회계기준 및 K-IFRS (2011)

#### □ 중앙정부(국가회계)

- 복식부기·발생주의 회계제도 도입 경과
  - 1990년대 중반부터 정부 재정을 효율적으로 관리·통제하기 위해 다양한 재정정보 제공의 필요성을 인식하고 시민단체와 학자, 일부 지자체 등을 중심으로 발생주의·복식부기 회계제도 도입 논의 시작
  - 1998년 5월 정부가 발생주의 회계 도입방침을 결정하였으며, 같은 해 6월 중앙정부와 지방정부의 회계제도 동시 개혁을 목표로 발생주의·복식부기 회계제도 도입을 정부 국정과제로 확정
  - 1999년 5월 재정경제부는 안진회계법인에 외국사례 조사, 정부거래유형 분석, 자산·부채의 인식기준 설정, 계정과목 설정, 기준제정 등을 내용으로 하는 용역을 발주

- 2000년 2월 재정경제부에 정부회계기준위원회 설치(재정경제부, 기획예산처와 감사원을 대표하는 정부위원 3인과 재정·회계전문가인 민간위원 6인으로 구성)
- 2002년 5월 정부회계기준 공개초안 및 정부회계제도 개편방안을 주제로 한 공청회 개최
- 2004년 4월 발생주의·복식부기 회계 이행 및 예산입력 등 재정정보종합시스템을 구축하기 위해 디지털예산회계기획단 구성
- 2007년 10월 국가회계법을 제정하고 2009 회계연도부터 국가결산보고서에 발생주의·복식부기에 의한 재무제표를 포함하여 본격 적용 개시(단, 국회제출은 2011 회계연도 재무제표부터)
- 2009년 3월 기획재정부령으로 국가회계기준에 관한 규칙(이하 “국가회계기준”)을 제정공표하고 용자회계준칙 등 항목별회계처리준칙(현재까지 총 5개) 및 계정과목별 회계처리지침을 제정(현재까지 총 14개)
- 2010년 6월 국가회계기준센터 설립

○ 회계기준 제정기구

- 2000년 2월 재정경제부에 설치된 정부회계기준위원회는 2006년 국가회계기준심의위원회로 명칭이 변경되었고 국가회계법 부칙에서 한시적 기구로 규정한 국가회계제도개선실무위원회의가 2007년 말 구성되어 국가회계기준 제정업무를 맡게 됨
- 2008년 말 국가회계제도개선실무위원회는 국가회계기준 시안을 근거로 하고 필요한 최종적인 수정사항을 반영 국가회계기준(안)을 완성하였으며 국가회계기준은 법제처의 심의 등 필요한 행정절차를 거쳐 2009년 3월 기획재정부령으로 공표
- 2009년 4월 국가회계법에 의한 법적 기구인 국가회계제도심의위원회가 기획재정부 제2차관이 위원장을 맡고 정부위원 4인과 민간위원 9명으로 구성되어 공식 업무를 개시
- 2010년 7월 국가회계법에 의해 국가회계기준 관련 업무를 위탁·수행하기 위한 국가회계기준센터 설립. 국가회계기준센터는 발생주의 국가회계의 지속적·체계적 발전을 위한 인프라 구축을 위해 국가회계기준 제·개정 및 질의회신 등 업무와 관련한 연구·조사를 수행하는 것을 주된 목적으로 현재 한국공인회계사회 산하 기관으로 운영됨

※ 국가회계제도심의위원회의 법적 근거 및 구성

〈국가회계법〉

제8조(국가회계제도심의위원회의 설치 등) ① 국가회계업무의 수행과 관련하여 다음 각 호의 사항을 심의하기 위하여 기획재정부에 국가회계제도심의위원회(이하 이 조에서 "위원회"라 한다)를 둔다.

1. 국가회계제도와 그 운영
2. 국가회계의 처리 또는 결산 관련 법령의 제정·개정 및 폐지
3. 국가와 지방자치단체 및 공공기관(「공공기관의 운영에 관한 법률」 제4조부터 제6조까지의 규정에 따라 지정·고시된 공공기관을 말한다) 간 회계제도의 연계

4. 그 밖에 국가회계제도의 운영에 관한 사항으로서 대통령령으로 정하는 사항
  - ② 위원회는 위원장 1인을 포함한 15인 이내의 위원으로 구성한다.
  - ③ 위원회의 위원장은 기획재정부장관이 지명하는 기획재정부차관이 되고, 위원은 감사원, 행정안전부 등 관계 부처 3급 공무원 또는 고위공무원단에 속하는 일반직 공무원과 회계업무에 관한 학식과 경험이 풍부한 사람 중에서 기획재정부장관이 임명 또는 위촉한다.
  - ④ 그 밖에 위원회의 조직과 운영 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

#### 〈국가회계법시행령〉

제2조(국가회계제도심의위원회의 구성 및 운영) ① 법 제8조제1항에 따른 국가회계제도심의위원회(이하 이 조에서 "위원회"라 한다)의 위원은 다음 각 호의 사람이 된다.

1. 감사원의 3급 공무원 또는 고위감사공무원단에 속하는 공무원 중에서 감사원장이 추천하는 사람 1명
2. 기획재정부의 3급 공무원 또는 고위공무원단에 속하는 공무원 중에서 기획재정부장관이 임명하는 사람 2명 이내
3. 행정안전부의 3급 공무원 또는 고위공무원단에 속하는 공무원 중에서 행정안전부장관이 추천하는 사람 1명
4. 공인회계사 자격을 가진 사람으로서 회계 관련 단체의 추천을 받아 기획재정부장관이 위촉하는 사람 1명
5. 정부 또는 공공기관의 회계 관련 업무에 10년 이상 근무한 경험이 있는 사람으로서 기획재정부장관이 위촉하는 사람 1명
6. 대학에서 회계학 또는 재정학 등을 전공하고 대학 또는 연구기관에서 부교수 이상 또는 이에 상당하는 직에 10년 이상 재직하고 있거나 재직하였던 사람으로서 기획재정부장관이 위촉하는 사람 8명 이내
  - ② 위원장은 위원회를 대표하며, 위원회의 업무를 총괄한다.
  - ③ 제1항제4호부터 제6호까지의 규정에 따라 위촉된 위원의 임기는 2년으로 한다.
  - ④ 위원장이 부득이한 사유로 직무를 수행할 수 없는 경우에는 위원장이 미리 지명한 사람이 그 직무를 대행한다.
  - ⑤ 위원회는 심의를 효율적으로 수행하기 위하여 필요하다고 인정하는 경우에는 소위원회를 구성·운영할 수 있다.
  - ⑥ 위원회는 필요하다고 인정하는 경우에는 관계 공무원 또는 관계 전문가를 회의에 참석하게 하여 의견을 들을 수 있다.
  - ⑦ 위원회에 위원회의 사무를 처리할 간사 1명을 두며, 간사는 기획재정부 소속 공무원 중에서 위원장이 지명한다.
  - ⑧ 제1항부터 제7항까지에서 규정한 사항 외에 위원회의 운영에 필요한 사항은 기획재정부장관이 정한다.

## ○ 국가회계기준센터 운영근거 및 현황

## ※ 법적 근거

**국가회계법 제11조(국가회계기준) ④** 기획재정부장관은 국가회계기준에 관한 업무를 대통령령으로 정하는 바에 따라 전문성을 갖춘 기관 또는 단체에 위탁할 수 있다.

- 목적 및 업무: 국가회계기준센터는 국가회계의 지속적·체계적 발전을 위한 인프라 구축을 위해 국가회계기준 및 관련 업무에 대한 연구·조사를 수행하며, 발생주의 회계방식에 따른 유용한 국가 재정정보의 생산·제공 방안을 마련하는 것이 목적

## 〈구체적 업무 내용〉

1. 국가회계기준 및 회계처리지침의 제정 및 개정방안 검토
2. 국가회계기준 및 회계처리지침의 실무해석 및 질의회신 검토
3. 국가자산 및 부채에 대한 회계처리지침 검토
4. 국유재산, 물품, 채권 등 개별 관련 법에 따른 결산보고서 작성지침 검토
5. 사업(프로그램)별 원가정보 분석 및 성과평가 환류방안 검토
6. 국가, 공공기관 및 지방정부의 회계제도 간 연계방안 검토
7. 각 중앙관서 및 소관 회계·기금 결산보고서 분석 및 검토
8. 국가 재정정보 시스템에 대한 검증체계 구축 및 관리
9. 국가회계 관련 통계 분석 및 검토
10. 재무제표를 이용한 재정분석기법의 개발
11. 외국(미국, 영국 등)의 회계제도 동향 분석 및 연구
12. 교육프로그램 및 교재의 개발, 강의지원 등 국가회계 실무교육 지원 등
13. 국가회계제도에 대한 대국민 홍보
14. 그 밖에 국가회계기준에 관한 업무로서 기획재정부장관이 요청한 사항

- 조직 구성: 소장(비상임) 및 20여명의 공인회계사인 연구원으로 구성



○ 국가국가회계기준 적용범위

- 국가회계기준은 국가회계법에 규정된 국가회계의 범위에 적용
- 국가회계는 국가의 예산(일반회계, 특별회계)으로 재정활동을 수행하는 중앙관서 및 그 하부조직과 기금에 적용. 국가회계법 제3조는 다음 각 호의 회계 및 기금에 대하여 적용한다고 규정
  1. 「국가재정법」 제4조에 따른 일반회계 및 특별회계
  2. 「국가재정법」 제5조제1항에 따라 설치된 기금(이하 "기금"이라 한다)
- 2010년 말 기준으로 우리나라에는 1개의 일반회계와 18개의 특별회계, 63개의 기금, 합계 82개의 예산·회계단위가 국가회계실체를 구성하며 궁극적으로 국가회계기준을 적용하고 국가재무제표를 작성할 때 통합대상이 됨
- 중앙관서의 장과 기금관리 주체가 소관의 회계실체를 중심으로 재무제표를 작성하는 보고실체(reporting entity)의 역할을 하게 됨. 63개의 기금은 금융성, 비금융성, 정부관리기금, 민간관리기금 구분없이 국가사업 운영상 특정한 목적을 위하여 법률에 따라 설치하고 관리되는 즉, 국가의 예산통제를 받는 모든 기금 포함
- 기금의 재무제표는 소관 부처의 재무제표에 통합되며 모든 중앙관서의 재무제표가 통합되어 국가통합재무제표가 작성된다. 따라서 국가회계의 범위는 국가통합재무제표에 포함되는 국가회계실체의 범위와 동일한 개념
- 국가회계기준 적용의 범위에는 정부예산편성 단위와 동일한 기준이므로 정부기능을 수행하는 비영리 공공기관과 공기업 등은 제외

- 특별회계와 기금의 내역

특별회계 (18)		농어촌구조개선, 교통시설, 등기, 교도작업, 에너지및자원사업, 환경개선, 우체국보험, 광역·지역발전(舊 국가균형발전), 주한미군기지이전, 행정중심복합도시건설, 국방·군사시설이전, 혁신도시건설, 아시아문화중심도시조성, 양곡관리, 책임운영기관, 조달, 우편사업, 우체국예금
기금 (63)	정부 기금 (40)	공공자금관리기금, 외국환평형기금, 대외경제협력기금, 고용보험기금, 산업재해보상보험및예방기금, 과학기술진흥기금, 원자력연구개발기금, 방송발전기금, 국민건강증진기금, 국민연금기금, 군인연금기금, 정보통신진흥기금 등 40개
	민간 기금 (23)	신용보증기금, 기술신용보증기금, 예금보험기금채권상환기금, 무역보험기금, 공무원연금기금, 국민체육진흥기금, 문화예술진흥기금, 사립학교교직원연금기금, 한강수계관리기금 등 23개

(\*) 자료: 기획재정부, 2010년 예산서

□ 지방자치단체

○ 복식부기·발생주의 회계제도 도입 경과

- 1995년 민선 이후 지방재정의 건전성·효율성·투명성 확보를 위하여 시민단체와 학자, IMF 국제기구 등을 중심으로 발생주의 복식부기 회계제도 도입 필요성 제기
- 시민단체, 학자 및 일부 지자체의 요구에 부응하여 1999년부터 구체적인 추진계획을 수립하고 단계적 추진
  - ※ 1999년: 부천시, 강남구
  - 2003년: 대전광역시 외 6개 지자체
  - 2004년: 16개 시·도 및 부천시 외 37개 시·군·자치구
  - 2005년: 246개 전 지자체
- 발생주의 회계기준 및 전산시스템 연구개발용역을 회계법인, 지방행정연구원 및 시스템업체에 의뢰(99.12~01.03)하였고, 연구용역 결과 2001년 3월에 지방자치단체 회계기준(시안)이 마련
- 2002년(부천)과 2003년(강남구) 시범기관의 결산재무제표 공식적으로 작성
- 2004년 5월 지방자치단체 회계기준(공개초안) 마련
- 2004년 ‘지방분권촉진에관한특별법’ 제정시 지자체가 발생주의 회계를 포함한 지방재정발전 방안을 마련하도록 규정(동법 제12조②)
- 2005년 지방재정법 전부개정시 발생주의·복식부기에 의한 재무회계 결산을 병행하도록 규정(지방재정법 제53조)

- 2006년 행정안전부령으로 지방자치단체의 회계기준에 관한 규칙(이하 “지방회계기준”)을 제정하고 그 세부사항인 ‘지방자치단체 발생주의·복식부기 회계처리 지침’을 행정자치부 훈령으로 제정
- 2007회계연도부터 재무회계 결산에 의한 재무보고서 작성·공시
- 회계기준 제정기구
  - 1999년 행정자치부 주관으로 지방자치단체 회계담당자와 회계학 및 재정학 교수, 공인회계사 등이 참여하는 구성된 회계제도개선협의회 구성하고 발생주의·복식부기 회계제도 도입 전반에 대한 자문을 받음
  - 2003년 8월 행정자치부 지방재정세계국내 지방자치단체회계기준심의위원회를 구성. 실제로는 회계기준 내용을 심의·확정을 하였으나, 법적 기구는 아니었으며 지방재정세계국이 지방자치단체회계기준을 제정하는 과정에서 자문기구 역할을 수행
  - 2006년 지방자치단체회계기준 제정 완료후 지방자치단체회계기준심의위원회를 해체하고 지방자치단체 회계제도 운영 전반에 대한 순수 자문기구인 재무회계선진화소위원회(재정자문위원회 산하)를 구성 운영
- 지방자치단체회계기준 적용범위
  - 지방자치단체회계기준은 모든 지방자치법상 지방자치단체에 적용
  - 2011년 11월 현재: 244개 지방자치단체(광역자치단체 16개, 기초자치단체 228개)
  - 회계실체 구분: 「지방재정법」 제9조에 따른 일반회계 및 특별회계와 「지방자치단체 기금관리기본법」 제2조에 따른 기금(일반회계, 기타특별회계, 기금회계, 지방공기업특별회계)

## □ 공공기관

- 공공기관 회계제도
  - 공공기관운영에 관한 법률의 적용을 받는 공기업·준정부기관의 경우 기획재정부장관이 제정하는 「공기업·준정부기관 회계사무규칙」 및 「공기업·준정부기관 회계기준」(이하 “기준”)으로 공공기관 중 공기업·준정부기관에 대하여 별도의 회계기준 규정
  - 한편, 2008년부터 기획재정부 내에서 IFRS 논의가 시작되어 2009년 6월 공공기관 IFRS 도입 로드맵 발표
  - 이에 따라 2011년부터 공기업에 IFRS 도입 결정 및 2013년부터 준정부기관으로 확대 적용 예정. 단, 상기 회계사무규칙과 회계기준을 먼저 적용하고 그 이외의 부분에 대하여 IFRS를 적용하는 것임

※ 법적 근거

**공기업·준정부기관 회계사무규칙 제2조(다른 법령과의 관계 등)** ① 「공공기관의 운영에 관한 법률」(이하 "법"이라 한다) 제5조에 따른 공기업·준정부기관의 회계처리에 관하여 다른 법령에 특별한 규정이 있는 경우 외에는 이 규칙에서 정하는 바에 따른다.

② 공기업·준정부기관의 장(이하 "기관장"이라 한다)은 해당 공기업·준정부기관의 업무의 특성 및 재무건전성 확보, 그 밖에 불가피한 사유가 있는 경우에는 기획재정부장관의 승인을 받아 이 규칙에서 정하는 내용과 다른 내용의 회계처리원칙 등을 정할 수 있다. <개정 2010.12.20>

③ 기관장이 제2항에 따른 승인을 요청할 때에는 주무기관의 장을 거쳐야 한다.

④ 공기업·준정부기관이 관리·운영하는 기금(「국가재정법」 제5조제1항에 따라 설치된 기금만 말한다. 이하 같다)의 회계처리에 관하여는 이 규칙에서 특별히 정한 사항 외에는 이 규칙을 적용하지 아니한다.

⑤ 공기업·준정부기관의 회계처리에 관하여 이 규칙에서 정하지 아니한 사항은 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제13조제1항제1호의 회계처리기준을 따른다. <개정 2010.12.20>

**나. 외국의 정부회계기준 제정 환경**

**외국사례의 검토 목적, 대상 및 방법**

- 다양한 외국사례를 분석·검토하여 우리나라 정부부문 회계기준 제정방식의 평가에 참고자료로 사용함
- 발생주의·복식부기 정부회계기준을 선도적으로 도입하여 정착 중인 미국, 영국, 뉴질랜드 및 호주를 검토대상으로 선정함
- 정부회계기준의 제정방식은 민간부문 및 정부부문의 회계기준 제정체계가 일원화 되어있는지 민간과 정부부문별로 구분되어 있는지에 따라 달라지므로, 먼저 각국의 민간 및 정부부문 회계기준 제정체계를 검토하고 이에 기초하여 중앙 및 지방정부 회계기준 제정방식을 분석함

**주요국의 정부부문 회계기준 제정체계**

- 각국의 부문별 회계기준 제정체계는 다음과 같음
- 미국의 경우 민간부문(영리기업 및 비영리민간단체), 주정부 및 지방정부부문, 국가부문에 대해 각각 별도의 독립된 회계기준을 제정함
  - 정부부문 중 연방정부의 회계기준은 재무성, 회계감사원, 관리예산처의 장에게 제정권이 있으나 실질적인 회계기준 제정업무는 연방회계기준자문위원회(Federal Accounting Standards Advisory Boards: FASAB)에 위탁하여 수행됨

- 지방정부의 경우 정부회계기준위원회(Government Accounting Standard Board)에서 실질적인 회계기준 제정업무를 수행함
- 영국의 경우 민간부문과 정부부문의 회계기준 제정권이 구분되어 있으나, 국가회계기준 제정권자인 재무부는 별도의 국가회계기준을 제정하지 않고 민간부문의 일반적으로 인정되는 회계기준(GAAP)을 중앙정부에 맞게 해석·적용한 정부재무보고매뉴얼(Government Financial Reporting Manual: FReM)을 발간하여 사용함
  - 호주와 뉴질랜드의 경우 민간부문과 정부부문에 하나의 회계기준을 적용(sector neutral approach)하므로 회계기준 제정권도 구분되지 않음
- 미국, 영국, 호주, 뉴질랜드 모두에서 국가 또는 단일회계기준의 제정권은 법률에 의해 국가의 주무기관 또는 산하 위원회에 두고 있으나, 실질적인 회계기준 제정방식은 나라마다 차이가 있음

구분	미국	영국	뉴질랜드	호주
국가재무보고 근거법령	CFO Act (1990)	정부자원 회계법 (2000)	재무보고법 (1993)	증권및투자 위원회법 (2001)
회계기준 제정권	회계감사원 재무성 관리예산처	재무부	회계기준 검토위원회 (ASRB)	재무보고 협의회 (FRC)
실질적 제정방식	FASAB에 위탁	FRAB에 자문을 거쳐 재무부에서 제정	FRSB의 자발적 참여	AASB에 위탁
전문/자문 기구의 역할	실질적 기준제정기구	자문기구	실질적 기준제정기구	실질적 기준제정기구
국가회계기준	별도의 국가회계기준	민간회계기준에 준거한 지침서	단일회계기준 (민간·정부)	단일회계기준 (민간·정부)

※ FASAB : 연방회계기준자문위원회(Federal Accounting Standards Advisory Boards)  
 FRAB : 재무보고자문위원회(Financial Reporting Advisory Board)  
 FRSB : 뉴질랜드공인회계사회의 재무보고기준위원회(Financial Reporting Standard Board)  
 AASB : 호주회계기준위원회(Australia Accounting Standard Board)

## II. 국가, 지방자치단체, 공공기관 회계기준 비교 및 분석

### 가. 국가, 지방자치단체, 공공기관 회계기준 비교 개요

#### □ 회계기준 비교의 목적

- 정부부문의 발생주의 회계 적용과정에서 국가회계기준과 지자체회계기준이 차이를 보이고 있음
  - 국가는 2009년부터, 지방자치단체는 2007년부터 각각 발생주의 회계를 적용하였으나 통일된 회계기준이 아닌 각각 회계기준을 제정하여 운용(국가회계기준 제정 소관: 기획재정부, 지자체회계기준 제정소관: 행정안전부)
  - 중앙정부와 지방정부는 성격이 분명히 다른 점도 없지 않으나, 정책사업을 통한 국민(주민)의 삶의 질을 향상시킨다는 유사한 목적을 가지고 있다는 측면에서 유사하다고 볼 수 있음. 이 경우 서로 다른 기준을 적용하여 운용하면 같은 사건에 대한 회계처리 방법이 달라 정보이용자에게 혼란을 초래할 우려가 있음
  - GFS 2001에 따른 통합재정정보(통계)를 작성하기 위해서는 중앙정부와 지방정부가 동일한 회계기준 하에서 재무정보를 산출하는 것이 바람직하며, 최소한 상이한 기준내용에 대해 명확하게 파악하고 있어야 할 것임
  - 다만, 단지 회계기준의 차이 외에 관련 법령(국가재정법·국가회계법과 지방재정법, 국유재산법·물품관리법과 공유재산및물품관리법 등)의 차이로 인해 회계정보의 차이가 발생하는 부분에 대해서 어느 정도 한계는 있을 것으로 보임
- 공공기관의 국제회계기준 도입
  - 2011년부터 상장회사 등 민간기업의 국제회계기준 적용이 의무화되었으며, 공공기관도 단계적(2011년, 2013년)으로 국제회계기준 도입
  - 공기업·준정부기관회계기준(이하‘공공기관회계기준’) 역시 K-IFRS 도입에 따라 대부분 개정됨. 그러나 한국의 공공기관의 특성에 따라 완전히 K-IFRS를 도입하였다고는 볼 수 없으며, 일부사항에 대해서는 기존 공공기관회계기준을 계속 적용(K-IFRS와 공공기관회계기준의 차이가 지속적으로 연구하여야 하는 부분임)
  - K-IFRS와 국가 및 지자체회계기준의 차이분석은 GFS 2001 통계자료 산출에 도움이 될 뿐만 아니라, 향후 국가회계기준 등 개선에 방향성을 제시할 수 있을 것으로 보임
- 공공부문(public sector)은 각각의 회계실체(국가·지방자치단체·공공기관)가 독자적인 특수성을 가지고 있는 것이 사실이나, 실무적으로 공공의 정책사업을 수행하고 회계정보에 관심을 두는 정보이용자(정부, 의회, 국민)도 유사하다는 측면에서 장기적으로 포괄적·상호보완적으로 각 회계기준의 제·개정 및 연구가 필요
  - 본 연구는 그 전단계로서 각 회계기준을 비교하고 그 차이와 원인을 분석하며, 향후 개선하여야 하는 방향을 제시하는 것임

□ 연구의 방법

- 국가회계실체에 적용되는 국가회계기준, 지방자치단체에 적용되는 지방자치단체회계기준, 공공기관(단, 기타공공기관 제외)에 적용되는 공기업·준정부기관회계기준(이하 ‘공공기관회계기준’)의 조문을 비교·분석하는 방식으로 연구를 진행함
- 또한, 본 연구과정을 통해 국가회계기준과 지자체회계기준의 조정방안 제시 및 이들 회계기준과 K-IFRS의 정합성 여부에 대한 발전방향 도출
- 아울러 공공부문 회계제도를 종합적으로 연구할 수 있는 전문연구기관의 역할 등에 대하여 제시하고자 함

□ 복식부기·발생주의 국가회계제도 및 기준 현황

- 1998년 5월 정부가 발생주의 회계 도입방침을 결정하였으며, 같은 해 6월 중앙정부와 지방정부의 회계제도 동시 개혁을 목표로 발생주의·복식부기 회계제도 도입을 정부 국정과제로 확정
- 2007년 10월 국가회계법이 제정되어 2009 회계연도부터 국가결산보고서에 발생주의·복식부기에 의한 재무제표를 포함하여 본격 적용 개시(단, 국회제출은 2011 회계연도 재무제표부터임)
- 국가회계법 제정 이후 2009년 재정경제부령으로 국가회계기준에 관한 규칙(이하 “국가회계기준”)을 제정하고 용자회계준칙 등 항목별회계처리준칙(5개), 계정과목별 회계처리지침(14개)을 마련하여 각 중앙관서 시달
- 국가회계기준은 총 7장 59개의 조문으로 구성되어 있음(58조까지 규정되어 있으나 제38조의2가 추가되어 있으므로 총 59개 조문임)

제1장 총칙  
적용범위, 용어정의, 일반원칙 등

재무제표(제2장, 제3장, 제5장)	
(재정상태표)	작성기준, 자산·부채의 정의 및 인식기준 규정
(재정운영표)	수익·비용 정의, 표시방법, 작성기준 등
(순자산변동표)	작성방법 및 작성기준 등

자산·부채 평가(제4장)
개별 자산·부채의 평가방법(대손충당금, 감가상각, 현재가치평가, 시가평가 등) 및 리스·파생상품·오류수정 등 규정

제6장 필수보충정보, 주석 및 부속명세서 등  
제7장 보칙

○ 국가회계기준 관련 각종 준칙 및 지침 현황

No.	준칙 및 지침	법체계	주요 내용
1	원가계산준칙	고시	<ul style="list-style-type: none"> <li>원가계산 및 재정운영표 작성 일반원칙</li> <li>프로그램총원가, 프로그램수익, 관리운영비, 비배분수익·비용, 비교환수익 정의, 구분</li> </ul>
2	용자회계준칙	고시	<ul style="list-style-type: none"> <li>용자보조원가충당금 인식 및 평가</li> <li>용자금 평가, 매각 등 회계처리 및 표시</li> </ul>
3	연금회계준칙	고시	<ul style="list-style-type: none"> <li>연금종류별 충당부채 인식 및 측정</li> <li>연금충당부채의 평가 및 주식 공시</li> </ul>
4	보증회계준칙	고시	<ul style="list-style-type: none"> <li>신용보증사업의 보증충당부채 평가 및 주식 공시</li> </ul>
5	보험회계준칙	고시	<ul style="list-style-type: none"> <li>보험사업의 보험충당부채 평가 및 주식과 필수보충정보의 공시</li> <li>사회보험사업의 사회보험부채의 인식과 주식·필수보충정보의 공시</li> </ul>
6	재정상태표계정과목 회계처리지침	유권해석	<ul style="list-style-type: none"> <li>재정상태표 세부계정과목별 설명 및 사례</li> </ul>
7	재정운영표계정과목 회계처리지침	유권해석	<ul style="list-style-type: none"> <li>수익·비용 세부분류기준 제시</li> <li>재정운영표 세부계정과목별 설명 및 사례</li> </ul>
8	순자산변동표 및 국세징수 활동표계정과목 회계처리지침	유권해석	<ul style="list-style-type: none"> <li>순자산변동표 구성항목 설명</li> <li>국세징수활동표의 목적 및 작성지침</li> </ul>
9	국고금 회계처리지침	유권해석	<ul style="list-style-type: none"> <li>국고금회계 특성 및 일반·특수 회계처리</li> </ul>
10	국채, 차입금 및 국고채무 부담행위 회계처리지침	유권해석	<ul style="list-style-type: none"> <li>국채 등의 발행(차입) 및 상환, 이자율상각 등 처리지침</li> </ul>
11	금융및운용리스 회계처리지침	유권해석	<ul style="list-style-type: none"> <li>리스의 분류기준 및 세부 회계처리지침</li> </ul>
12	기금 회계처리지침	유권해석	<ul style="list-style-type: none"> <li>자본을 형성하는 출연금·부담금 처리</li> <li>적립금 및 준비금 설정기준 및 처리</li> </ul>
13	세입세출외거래 회계처리지침	유권해석	<ul style="list-style-type: none"> <li>세입세출외거래 개념정리 및 재무제표 표시</li> </ul>
14	유무형자산감가상각 회계처리지침	유권해석	<ul style="list-style-type: none"> <li>감가상각 개념 및 처리와 대체회계처리 개요</li> </ul>
15	채권채무현재가치평가 회계처리지침	유권해석	<ul style="list-style-type: none"> <li>현재가치 개념 및 평가 방법</li> </ul>
16	민간투자사업 회계처리지침	유권해석	<ul style="list-style-type: none"> <li>민간투자사업의 개념과 유형별 회계처리</li> </ul>
17	우발자산부채 회계처리지침	유권해석	<ul style="list-style-type: none"> <li>우발자산·부채의 회계처리 및 주식공시</li> </ul>

No.	준칙 및 지침	법체계	주요 내용
18	통합재무제표 작성지침	유권해석	• 중앙관서 및 국가 통합재무제표 작성사항
19	자산재평가 회계처리지침	유권해석	• 일반유형자산과 사회기반시설에 대한 자산재평가와 관련한 사항

(\*) 정부회계학(허웅·윤성식, 2011) 참고

□ 복식부기·발생주의 지방자치단체회계제도 현황

- 시민단체, 학자 및 일부 지자체의 요구에 부응하여 1999년부터 구체적인 추진계획을 수립하고 단계적 추진. 부천시와 강남구 시범적용
- 2004년 지방분권촉진에 관한 특별법 제정시 지자체가 발생주의 회계를 포함한 지방재정 발전 방안을 마련하도록 규정(동법§12②). 지방재정법 전부개정시 발생주의·복식부기에 의한 재무회계 결산을 병행하도록 규정(지방재정법 제53조)
- 2006년 행정안전부령으로 지방자치단체의 회계기준에 관한 규칙(이하 “지방회계기준”)을 제정하고 그 세부사항인 ‘지방자치단체 발생주의·복식부기 회계처리 지침’을 행정자치부 훈령으로 제정
- 2007 회계연도부터 재무회계 결산에 의한 재무보고서 작성·공시
- 지방자치단체회계기준은 총 8장 61개의 조문으로 구성되어 있음(2012년도부터 적용 예정인 지자체회계기준의 경우 일부 조문이 삭제되었으나 별도 고려하지 않음)

제1장 총칙  
적용범위, 용어정의, 재무보고 목적, 일반원칙 등

제2장 재무보고서  
재무보고서의 구성 및 작성원칙

재무제표(제3장~제6장)	
(재정상태보고서)	자산·부채의 정의 및 인식기준, 재정상태보고서 작성기준, 자산·부채·순자산 종류 등 규정
(재정운영보고서)	재정운영보고서 표시방법, 수익·비용의 정의 및 인식기준, 원가계산, 일반수익의 분류 등
(현금흐름보고서)	현금흐름의 구분 및 작성기준 단, 현재 작성이 유예되고 있음
(순자산변동보고서)	작성방법 및 작성기준 등

자산·부채 평가(제8장)
자산과 부채의 일반적인 평가기준, 개별 자산·부채 평가방법(대손충당금, 감가상각, 현재가치평가, 외화평가 등) 및 리스·오류수정 등 규정

제7장 결산총평, 필수보충정보, 주식 및 부속명세서 등

□ 공공기관 회계제도 현황

- 본 연구의 대상이 되는 공공기관은 「공공기관 운영에 관한 법률(이하 “공공기관법”）」에 따른 공공기관(공기업·준정부기관을 의미하며, 기타공공기관은 제외)
  - ※ 기타공공기관은 통일화된 회계규정이 없음
- 공공기관의 회계관련 규정은 ‘공기업·준정부기관 회계사무규칙’과 ‘공기업·준정부기관 회계기준’임. 동 규칙과 회계기준에서 규정되어 있지 않은 부분은 국제회계기준(K-IFRS) 적용
  - ※ 사무규칙이나 공공기관회계기준이 우선시 되는 대표적인 회계처리가 고유목적사업준비금의 인정, 위탁사업비 회계처리, 이익잉여금처분계산서의 주식 공시, 손익계산서 양식의 규정, 사내근로복지기금에 대한 출연금 회계처리 등이 있음
  - ※ 공기업은 2011년부터, 준정부기관은 2013년부터 K-IFRS 도입
- K-IFRS의 주요 특징
  - 조분식 체계가 아닌 해설식(statements) 체계
    - ※ 2011년말 현재37개의 기준서와 26개의 해석서
  - 경제적 실질에 기초한 합리적인 회계처리를 할 수 있도록 회계처리의 기본원칙과 방법론을 제시하는데 주력
  - 연결재무제표(consolidated financial statements) 중심
  - 경제적 실질을 반영하는 공정가치(fair value) 평가
  - 원칙중심의 회계를 적용함에 따라 각 회계처리의 판단근거를 설명하기 위한 주석 공시가 증대

나. 국가, 지방자치단체, 공공기관 회계기준 비교 분석

□ 회계기준 제정의 목적

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
제1조(목적) 이 규칙은 「국가회계법」 제11조제1항에 따라 국가의 재정활동에서 발생하는 경제적 거래 등을 발생 사실에 따라 복식부기 방식으로 회계처리하는 데에 필요한 기준을 정함을 목적으로 한다.	제1조(목적) 이 규칙은 지방자치단체의 회계처리 및 재무보고의 통일성과 객관성을 확보함으로써 정보이용자에게 유용한 정보를 제공하고, 지방자치단체의 재정 투명성과 공공책임성을 제고함을 목적으로 한다.	제1조(목적) 이 기준은 「공기업·준정부기관 회계사무규칙」(이하 “규칙”이라 한다) 제19조제1항에 따라 공기업·준정부기관의 회계처리원칙 등과 관련한 세부사항을 정함을 목적으로 한다.  ※ K-IFRS는 각 기준서별 목적 제시

- 기준비교①: 회계기준 제정 목적
  - 국가와 공공기관은 「국가회계법」 및 「공기업·준정부기관회계사무규칙(‘공공기관의운영에 관한법률’의 시행규칙, 이하 ‘회계사무규칙’)」에 따라 회계처리기준을 제정하는 것임을 표명
  - 이에 비해 지자체는 1차적으로 재무보고의 통일성, 객관성을 확보하여, 유용한 정보제공, 재정투명성·공공책임성 제고 등을 목적으로 제시
  - 2011년부터 공공기관회계기준이 되는 국제회계기준은 해설식 기준서 체계이며, 각 기준서별로 목적을 제시하고 있어서 조문식 방식의 국가 및 지자체회계기준과 수평적 비교가 어려움
- 기준비교②: 국가회계 및 지자체회계 관련 법령의 비교
  - 국가회계 및 지자체회계는 각각 다양한 법령의 통제를 받고 있는 바, 이에 대한 이해는 각각 회계기준 차이 인식의 기본이라 할 수 있음

구분	국가회계 관련 법령	지자체회계 관련 법령
1. 예산 및 세입세출결산	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 국가재정법</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 지방자치법</li> <li>• 지방재정법</li> </ul>
2. 재산(자산)·채무(부채) 관련	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 국고금관리법</li> <li>• 국가채권관리법</li> <li>• 국유재산법</li> <li>• 물품관리법</li> <li>• 군수품관리법</li> <li>• 국가재정법(국가채무 부분)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공유재산및물품관리법 (공유재산과 물품 통합 관리)</li> <li>• 지방재정법 (재정자금, 채권 및 채무 부분)</li> </ul>
3. 복식부기·발생주의 회계	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 국가회계법</li> <li>• 국가회계기준에 관한 규칙</li> <li>• 각종 준칙(원가계산준칙, 용자회계준칙, 연금회계준칙, 보증회계준칙, 보험회계준칙)</li> <li>• 회계처리 지침(14개)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 지방재정법</li> <li>• 지자체회계기준에 관한 규칙</li> <li>• 지방자치단체 재무회계 운영규정</li> <li>• 지방자치단체 원가계산준칙</li> </ul>
4. 기타(회계실체 관련)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 정부기업예산법</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 지방자치단체 기금관리기본법</li> <li>• 지방공기업법</li> </ul>

- 재정 및 회계관련 기본법과 관련하여 국가회계에서는 국가재정법과 국가회계법으로 2원화 되어 있는데 비하여 지자체회계에서는 지방재정법으로 1원화되어 있음(단, 결산절차의 일부는 지방자치법에서 규정하고 있으며, 회계실체와 관련해서는 지방자치단체 기금관리기본법과 지방공기업법에서 규정하고 있음)

- 국가회계기준은 국가회계법의 하위 법령인데 비하여 지자체회계기준은 지방재정법의 하위 법령임
- 국가회계는 관련 자산 및 부채의 종류·내부통제 등과 관련하여 국고금관리법, 국가채권관리법, 국유재산법 등 다수 법령에서 규정하고 있는데 비하여 지자체회계에서는 공유재산및 물품관리법에서 공유재산과 물품을, 나머지 자산 및 부채(재정자금·채권·채무)는 지방재정법에서 규정하고 있음

※ 지방재정법 관점에서의 관련 중앙정부 법령과의 비교

내용	지방재정법 조문	관련 중앙정부 법령
1. 재정 및 예산 일반론, 예산과정에 대한 내용	제1장(제1조~제19조) 제3장(제33조~제50조) 제5장(제54조~제60조)	국가재정법
2. 결산에 대한 내용	제4장(제51조~제53조) ※ 지자체 결산절차는 지방자치법(제134조) 규정	국가회계법(단, 결산상잉여금 처리는 국가재정법)
3. 수입·지출, 현금·유가증권	제6장(제61조~제66조) 제7장(제67조~제76조) 제8장(제77조~제81조) 제12장(제89조~제95조) 제13장(제96조)	국고금관리법
4. 채권·채무	제9장(제82조~제84조) 제10장(제85조~제87조)	국가채권관리법(단, 채무와 관련한 부분은 국가재정법)
5. 보조금·교부금·보전금 등	제2장(제20조~제32조) 제11장(제88조)	중앙정부에서는 특별히 총괄적으로 규정된 법령 없음
6. 기금관련 내용	없음(지방자치단체 기금관리 기본법에서 규정)	국가재정법

(\*) 정부회계학(허웅·윤성식, 2011) 참고

- 국가회계에서는 지자체회계에 없는 용자보조원가충당금, 연금충당부채, 보증·보험충당부채 등 회계정보를 제공하는 것과 관련하여 다수의 준칙이 마련되어 있음
- 국가회계에서는 세부 회계처리 방안에 대하여 다수의 지침이 유권해석의 형태로 지침이 존재하는데 비하여 이와 관련하여 지자체회계에서는 행정안전부의 훈령으로 '지방자치단체 재무회계 운영규정'이 있음
- 공공기관의 경우 공기업·준정부기관회계사무규칙과 공기업·준정부기관회계기준이 회계관련 기본 법령이며, 여기에서 규정하고 있는 않은 회계처리 규정은 한국채택국제회계기준(K-IFRS)를 따름

○ 논의 및 개선방향

- 지자체회계기준에 제시된 ‘유용한 정보제공’ 등은 재무제표의 목적과 중복이므로 삭제하고, 지자체회계기준의 근거 법령(지방재정법)을 제시하는 것으로 보완 필요

〈공공기관의 운영에 관한 법률 참고〉

- 제2조(다른 법령과의 관계 등)** ① 「공공기관의 운영에 관한 법률」(이하 "법"이라 한다) 제5조에 따른 공기업·준정부기관의 회계처리에 관하여 다른 법령에 특별한 규정이 있는 경우 외에는 이 규칙에서 정하는 바에 따른다.
- ② 공기업·준정부기관의 장(이하 "기관장"이라 한다)은 해당 공기업·준정부기관의 업무의 특성 및 재무건전성 확보, 그 밖에 불가피한 사유가 있는 경우에는 기획재정부장관의 승인을 받아 이 규칙에서 정하는 내용과 다른 내용의 회계처리원칙 등을 정할 수 있다.
- ③ 기관장이 제2항에 따른 승인을 요청할 때에는 주무기관의 장을 거쳐야 한다.
- ④ 공기업·준정부기관이 관리·운영하는 기금(「국가재정법」 제5조제1항에 따라 설치된 기금만 말한다. 이하 같다)의 회계처리에 관하여는 이 규칙에서 특별히 정한 사항 외에는 이 규칙을 적용하지 아니한다.
- ⑤ 공기업·준정부기관의 회계처리에 관하여 이 규칙에서 정하지 아니한 사항은 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제13조제1항제1호의 회계처리기준※을 따른다.

※ 한국채택국제회계기준(K-IFRS)을 의미함

※ 국가 및 지자체회계기준과 K-IFRS의 비교 개요

항목	국가 및 지자체회계기준	K-IFRS
적용대상	• 중앙정부 또는 지방자치단체	• 민간기업 및 공공기관(공기업, 준정부기관)
형식 및 원칙	• 기준 및 준칙은 조문식이며, 지침은 해설식임 • 규칙중심 회계(rule-based standards)	• 서술형 형식(현재 기준서 37개, 해석서 26개) • 원칙중심 회계(principle-based standards)
재무제표 양식 및 특성	• 재정상태표(보고서), 재정운영표(보고서) 등 기준에서 정해진 양식만을 사용하여야 함 • 재정운영표(보고서)는 원가정보 산출이 주된 목적 • 계정과목도 기준에서 규정하고 있는 것만 사용(단, 현행 지자체회계기준은 다소 자유로움)	• 재무상태표, 손익계산서 등 모두 자유로움 • 손익계산서는 당기손익 정보의 산출이 주된 목적임 • 계정과목명도 회계실체가 자유롭게 선택할 수 있음
평가의 원칙	• 계정과목별로 평가방법을 각각 규정 • 기준에서 특별히 규정하고 있는 방법을 제외하고 취득원가 또는 만기상환가액이 많이 사용됨 • 현재 지분법, 금융비용자본화, 금융보증부채 평가 등 복잡한 평가방법은 도입하고 있지 않음	• 경제적 실질을 반영하여, 공정가치 평가가 대세 • 유사한 계정과목에 대하여 회계실체가 평가방법을 선택할 수 있음(투자부동산, 유형자산 등)
기타	• 예산제도와 밀접하게 연계	• 연결중심 회계

□ 주요 용어의 정의와 회계실체

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제2조(정의) 이 규칙에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.</p> <p>1. "국가회계실체"란 「국가재정법」 제4조에 따른 일반회계, 특별회계 및 같은 법 제5조에 따른 기금으로서 중앙관서별로 구분된 것을 말한다.</p> <p>2. "재정상태표일"이란 제7조에 따른 재정상태표의 작성 기준일을 말한다.</p> <p>3. "공정가액"이란 합리적인 판단력과 거래의사가 있는 독립된 당사자 간에 거래될 수 있는 교환가격을 말한다.</p> <p>4. "내부거래"란 재무제표를 작성할 때 상계(相計)되어야 하는 국가회계실체 간의 거래를 말한다.</p> <p>5. "회수가능가액"이란 순실현가능가치와 사용가치 중 큰 금액을 말한다.</p>	<p>제3조(정의) 이 규칙에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.</p> <p>1. "경제적 자원"이라 함은 지방자치단체의 행정활동에 직접 또는 간접적으로 투입하여 사용하거나 소비할 수 있는 경제적 가치를 지닌 모든 자원을 말한다.</p> <p>2. "공정가액"이라 함은 합리적인 판단력과 거래의사가 있는 독립된 당사자 간에 거래될 수 있는 교환가격을 말한다.</p> <p>3. "내부거래"라 함은 재무제표를 작성하는 경우 상계되어야 하는 지방자치단체 내의 각 회계실체간의 거래를 말한다.</p> <p>4. "회계실체"란 재무제표를 작성하는 단위를 말하며, 다음 각 목과 같이 구분한다.</p> <p>가. 개별 회계실체: 「지방재정법」 제9조에 따른 일반회계 및 특별회계와 「지방자치단체 기금관리기본법」 제2조에 따른 기금으로서 재무제표를 작성하는 최소 단위를 말한다.</p> <p>나. 유형별 회계실체: 개별 회계실체를 그 성격이나 특성에 따라 유형별로 구분한 것으로서 그 유형은 제6조제1항의 구분에 따른다.</p> <p>다. 통합 회계실체: 유형별 회계실체의 재무제표를 모두 통합하여 재무제표를 작성하는 단위로서 지방자치단체를 말한다.</p> <p>제6조(유형별 회계실체의 구분 등) ① 유형별 회계실체는 지방자치단체의 회계구분에 따라 일반회계, 기타특별회계, 기금회계 및 지방공기업특별회계로 구분한다.</p> <p>②회계실체는 그 활동의 성격에 따라 행정형 회계실체와 사업형 회계실체로 구분할 수 있다.</p> <p>1. 행정형 회계실체는 지방자치단체의 일반적이고 고유한 행정활동을 수행하는 회계실체를 말한다.</p> <p>2. 사업형 회계실체는 개별적 보상관계가 적용되는 기업적인 활동을 주된 목적으로 하는 회계실체를 말한다.</p> <p>③지방공기업특별회계는 「지방공기업법」에서 따로 정한 경우 이 기준을 적용하지 아니한다.</p>	<p>제2조(용어의 정의) 이 기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음 각 호와 같다.</p> <p>1. "출연형기관"이라 함은 납입자본금이 존재하지 않는 기관으로서 출연금 등을 받아 설립된 공기업·준정부기관을 말한다.</p> <p>2. "출자형기관"이라 함은 납입자본금이 존재하고 자본금이 주식으로 분할되거나 증권의 형태로 발행된 공기업·준정부기관을 말한다.</p> <p>3. "보고기간 종료일"이라 함은 재무상태표 작성 기준일을 말한다.</p> <p>제3조(재무제표 등의 작성원칙) ③ 연결재무제표 작성대상인 종속회사의 재무제표는 규칙 및 이 기준에 따라 작성하여야 한다.</p> <p>※ K-IFRS는 각 기준서별 용어 정의</p> <p>〈K-IFRS 1027 문단4〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>연결실체: 지배기업과 그 지배기업의 모든 종속기업</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1002 문단6 등〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>공정가치: 합리적인 판단력과 거래의사가 있는 독립된 당사자 사이의 거래에서 자산이 교환되거나 부채가 결제될 수 있는 금액</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1027 문단20〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>연결실체 내의 거래, 이와 관련된 잔액, 수익과 비용은 모두 제거</li> </ul> <p>〈기준서1036 문단6〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>회수가능액: 자산 또는 현금창출단위의 순공정가치와 사용가치 중 큰 금액</li> </ul>

- 기준비교①: 용어정의관련 조항
  - 세 기준 모두 용어정의에 관한 조항을 두고 있으며, 공공기관회계기준 및 K-IFRS는 각 기준서에서 개별적으로 정의
- 기준비교②: 회계실체
  - 지자체회계기준은 회계실체를 ‘유형별 회계실체’와 ‘통합 회계실체’로 구분하여 회계실체와 보고실체 개념을 명확히 하고 있음. 또한, ‘행정형 회계실체’와 ‘사업형 회계실체’를 명확히 구분하여 회계실체별로 사업원가를 산출하는 근거를 마련함
  - 이에 비해 국가회계기준에서는 국가재정법에서 규정하고 있는 실체를 언급하고 있는 바, 또 다른 회계실체이자 보고실체인 중앙관서단위 및 국가통합단위에 대한 별도의 언급은 없음. 또한, 기준에서는 프로그램원가를 산출하기 위한 ‘행정형 회계실체’와 ‘사업형 회계실체’를 구분하는 내용도 포함하고 있지 않음
  - 공공기관회계기준에서 언급하는 ‘출자형기관’ 및 ‘출연형기관’은 회계실체이자 보고실체인 기관 유형을 정의하고 있으나, 이는 유형을 구분한 것으로 동 기준 적용대상이 되는 실체에 대한 언급이라고 보기 어려움. 한편, K-IFRS에서는 연결재무제표가 주된 재무제표인 바, 이에 따라 연결실체에 대한 개념이 정의되어 있음
- 기준비교③: 다른 회계기준의 적용
  - 국가회계의 경우 명확한 규정은 없으나 국가회계실체는 국가회계법이 다른 법에 우선하여 적용되어야 하기 때문에 회계실체별로 적용되는 회계기준은 동일함
    - ※ 국가회계에서는 전비품 등 일부 항목은 다른 회계기준을 적용할 수 있도록 규정하고 있으나(국가회계기준 제32조④ 등), 이는 다른 회계기준의 적용을 용인한다는 측면이 아니라 전비품의 특수한 성격으로 인해 특별히 다른 평가방법을 인정하는 것으로 보는 것이 타당할 것임
  - 지자체회계의 경우 지방공기업특별회계는 지방회계기준보다 지방공기업법의 규정이 우선 적용되므로 지방공기업법에서 따로 회계기준을 정할 경우 별도의 회계기준을 정할 수 있음. 다만, 지방공기업법에서는 “발생사실에 따라 회계처리한다”라는 표현과 “대차대조표 계정인 자산, 부채 및 자본 계정과 손익계산서 계정인 수익 및 비용 계정을 설정하여 회계처리한다”라는 표현만 있어 일반기업회계기준 등 회계기준을 명시하고 있지 않음

**지방공기업법 제16조(회계처리의 원칙)** ① 지방직영기업의 특별회계는 경영 성과 및 재무 상태를 명확히 하기 위하여 자산의 증감 및 변동(이하 "회계거래"라 한다)을 발생 사실에 따라 회계처리한다.

② 지방직영기업의 회계거래는 대통령령으로 정하는 바에 따라 회계연도 소속을 구분한다.

③ 지방직영기업의 특별회계는 대차대조표 계정인 자산, 부채 및 자본 계정과 손익계산서 계정인 수익 및 비용 계정을 설정하여 회계처리한다.

④ 제3항에 따른 자산, 부채 및 자본에 대하여는 대통령령으로 정하는 바에 따라 내용을 명확히 하여야 한다.

⑤ 지방직영기업의 특별회계는 대통령령으로 정하는 보조 계정을 설정할 수 있다.

- 실무적으로 지방공기업특별회계(지방직영기업)의 경우 자체적으로 기업회계 방식으로 결산을 수행하고 지자체회계기준에 따라 계정과목 mapping 및 원가분류를 조정하고 있음

**다. 공기업특별회계 재무제표 확정(2010년 지방자치단체 재무회계 운영규정 p.216 참고)**

「지방공기업법」에 따라 회계처리 및 결산보고가 이루어지는 지방공기업 특별회계의 경우 공기업의 과목체계와 지방회계기준에 의한 과목체계는 차이가 있으므로, 공기업 과목체계를 지방회계기준의 COA와 비교하여 적절한 과목으로 재분류

공기업의 사업별 원가산정을 위한 원가과목(예: 정수비, 취수비, 일반관리비)은 성질이 서로 다른 과목이 혼재되어 있으므로 재무회계 결산을 위해서는 각 성질별로 세분화하여 적절한 재무회계과목으로 재분류

- 공공기관회계기준과 관련하여 기준의 개정 전에는 기획재정부장관의 승인을 받으면 다른 회계기준을 적용할 수 있었으나, 개정 후에는 동 규정이 삭제되어 모든 공기업·준정부기관은 동일한 회계기준을 적용하여야 함. 연결재무제표 작성시 종속회사도 동일한 회계기준을 적용하여야 함
- 기준비교④: 공정가액, 내부거래, 회수가능가액 용어 비교
  - 세 기준 모두 특별한 차이를 보이고 있지 않음. 다만, K-IFRS에서는 회수가능가액을 순공정가치와 사용가치 중 큰 금액으로 정의하고 있는데, 이는 국가회계와 지자체회계의 순실현가능가치와 사용가치 중 큰 금액의 정의와 비교할 때, 순공정가치와 순실현가능가치의 개념 차이가 존재함. 그러나 의미상으로 볼 때 크게 차이가 발생하는 부분은 아니기 때문에 중요한 차이라고는 볼 수 없음
- 논의 및 개선방향
  - 지자체회계기준에서는 회계실체에 대하여 명시적으로 설명하고 있는데(유형별 회계실체와 통합 회계실체의 구분, 사업형 회계실체와 행정형 회계실체의 구분), 국가회계기준에서도 이와 같이 보완할 필요가 있을 것으로 보임
  - 지방공기업특별회계의 경우 지자체통합재무제표 작성과정에서 지자체회계기준에 따라 재무제표를 수정해야 하기 때문에 통합 재무제표를 작성하기 위해서는 지자체회계기준을 적용하여야 한다는 점을 보완할 필요가 있음

□ 적용범위 등

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제3조(적용범위 등) ① 이 규칙은 「국가재정법」 제4조에 따른 일반회계, 특별회계 및 같은 법 제5조에 따른 기금의 회계처리에 대하여 적용한다.</p> <p>② 이 규칙의 해석과 실무회계처리에 관한 사항은 기획재정부장관이 정하는 바에 따른다.</p> <p>③ 이 규칙에서 정하는 것 외의 사항에 대해서는 일반적으로 인정되는 회계 원칙과 일반적으로 공정하고 타당하다고 인정되는 회계관습에 따른다.</p>	<p>제2조(적용대상) ① 이 규칙은 지방자치단체가 수행하는 모든 일반적인 거래의 회계처리와 재무보고에 대하여 적용한다.</p> <p>② 실무회계처리에 관한 구체적인 사항은 행정안전부장관이 정한다.</p> <p>③ 이 규칙으로 정하는 것과 제2항에 따라 행정안전부장관이 정한 것 외의 사항에 대해서는 일반적으로 인정되는 회계원칙과 일반적으로 공정하며 타당하다고 인정되는 회계관습에 따른다.</p>	<p>※ 적용범위에 대한 규정 없음. 대신 공기업·준정부기관회계사무규칙에 관련 규정 있음</p> <p>공기업·준정부기관회계사무규칙 제2조(다른 법령과의 관계 등) ① 「공공기관의 운영에 관한 법률」(이하 "법"이라 한다) 제5조에 따른 공기업·준정부기관의 회계처리에 관하여 다른 법령에 특별한 규정이 있는 경우 외에는 이 규칙에서 정하는 바에 따른다.</p> <p>② 공기업·준정부기관의 장(이하 "기관장"이라 한다)은 해당 공기업·준정부기관의 업무의 특성 및 재무건전성 확보, 그 밖에 불가피한 사유가 있는 경우에는 기획재정부장관의 승인을 받아 이 규칙에서 정하는 내용과 다른 내용의 회계처리원칙 등을 정할 수 있다.</p> <p>⑤ 공기업·준정부기관의 회계처리에 관하여 이 규칙에서 정하지 아니한 사항은 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제13조제1항제1호의 회계처리기준(국제회계기준을 의미)을 따른다.</p>

○ 기준비교

- 국가와 지자체회계기준은 회계실체의 회계처리에 적용하고 규칙에서 정하지 않은 사항은 공정·타당한 회계관습을 따르도록 하고 있으며, 실질적으로 거의 유사함
  - ※ 문구상 약간의 차이를 보이고 있으나 조문 해석상 중요하지 아니함
- 공공기관은 공기업·준정부기관회계사무규칙(공기업·준정부기관회계기준의 상위 법령)에서 규정하고 있지 아니한 사항은 국제회계기준을 따르도록 하고 있음

□ 일반원칙

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제4조(일반원칙) 국가의 회계처리는 복식부기·발생주의 방식으로 하며, 다음 각 호의 원칙에 따라 이루어져야 한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>회계처리는 신뢰할 수 있도록 객관적인 자료와 증거에 따라 공정하게 이루어져야 한다.</li> <li>재무제표의 양식, 과목 및 회계용어는 이해하기 쉽도록 간단명료하게 표시하여야 한다.</li> <li>중요한 회계방침, 회계처리기준, 과목 및 금액에 관하여는 그 내용을 재무제표에 충분히 표시하여야 한다.</li> <li>회계처리에 관한 기준 및 추정(推定)은 기간별 비교가 가능하도록 기간마다 계속하여 적용하고 정당한 사유 없이 변경해서는 아니 된다.</li> <li>회계처리와 재무제표 작성을 위한 계정과목과 금액은 그 중요성에 따라 실용적인 방법으로 결정하여야 한다.</li> <li>회계처리는 거래 사실과 경제적 실질을 반영할 수 있어야 한다.</li> </ol>	<p>제5조(일반원칙) 지방자치단체의 회계처리와 재무보고는 발생주의·복식부기 방식에 의하며 다음 각 호의 일반원칙에 따라 이루어져야 한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>회계처리와 보고는 신뢰할 수 있도록 객관적인 자료와 증거에 의하여 공정하게 처리하여야 한다.</li> <li>재무제표의 양식 및 과목과 회계용어는 이해하기 쉽도록 간단명료하게 표시하여야 한다.</li> <li>중요한 회계방침과 회계처리기준·과목 및 금액에 관하여는 그 내용을 재무제표상에 충분히 표시하여야 한다.</li> <li>회계처리에 관한 기준과 추정은 기간별 비교가 가능하도록 기간마다 계속하여 적용하고 정당한 사유 없이 이를 변경하여서는 아니된다.</li> <li>회계처리를 하거나 재무제표를 작성할 때 과목과 금액은 그 중요성에 따라 실용적인 방법을 통하여 결정하여야 한다.</li> <li>회계처리는 거래의 사실과 경제적 실질을 반영할 수 있어야 한다.</li> </ol>	<p>※ 일반원칙에 대한 규정 없음</p> <p>〈K-IFRS 개념체계 문단22~23〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 기본가정 : 발생기준, 계속기업</li> <li>〈K-IFRS 개념체계 문단24~42〉</li> <li>• 재무제표의 질적 특성 : 이해가능성, 목적적합성, 신뢰성, 비교가능성</li> <li>• 목적적합성은 정보의 성격과 중요성에 영향을 받으며, 중요성은 재무제표 표시와 관련된 임계치나 판단기준으로 작용</li> <li>• 신뢰성을 갖기 위하여는 충실한 표현과 형식보다 실질을 우선하여야 하며, 중립성, 신중성, 완전성이 요구됨</li> <li>〈K-IFRS 개념체계 문단43~45〉</li> <li>• 제약요인 : 적시성, 효익과 원가간의 균형, 질적특성간의 균형</li> <li>〈K-IFRS 개념체계 문단46〉</li> <li>• 주요 질적 특성과 적절한 회계기준이 적용된다면 일반적으로 재무제표는 진실하고 공정한 관점에서, 또는 공정하게 표시하게 됨</li> </ul>

○ 기준비교

- 국가 및 지자체회계기준은 발생주의·복식부기 방식에 의하여 신뢰성 등 6가지 원칙(신뢰성, 명료성(이해가능성), 충분성, 비교가능성, 중요성, 경제적 실질 반영)을 간략하게 제시하고 있음
- 공공기관회계기준에서는 일반원칙과 관련한 명확한 규정은 없으며, K-IFRS의 개념체계를 통해 보완하고 있음. K-IFRS에서는 발생주의(기준)와 계속기업을 기본 가정으로, 이해가능성, 목적적합성, 신뢰성, 비교가능성을 질적 특성으로 제시하고 제약요인을 추가로 제시

○ 논의 및 개선방향

- 장차 국가 및 지자체회계의 이론적 발전을 위해 체계적인 개념체계의 연구를 통해 구축·보완할 필요가 있음

□ 재무제표와 부속서류

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제5조(재무제표와 부속서류) ① 재무제표는 「국가회계법」 제14조제3호에 따라 재정상태표, 재정운영표, 순자산변동표로 구성하되, 재무제표에 대한 주석을 포함한다.</p> <p>② 재무제표의 부속서류는 필수부충정보와 부속명세서로 한다.</p>	<p>제7조(재무보고서의 구성) 재무보고서는 결산총평·재무제표·필수부충정보 및 부속명세서로 구성된다.</p> <p>제8조(재무제표) 재무제표는 지방자치단체의 재정상황을 표시하는 중요한 요소로서 재정상태보고서·재정운영보고서·현금흐름보고서·순자산변동보고서 및 주석(註釋)으로 구성된다.</p>	<p>※ 적용범위에 대한 규정 없음. 대신 공기업·준정부기관회계사무규칙에 관련 규정 있음</p> <p>공기업·준정부기관회계사무규칙 제16조(재무제표 및 연결재무제표와 그 부속서류) ① 재무제표는 재무상태표, 손익계산서 또는 포괄손익계산서, 현금흐름표, 자본변동표 및 주석(이익잉여금처분계산서 또는 결손금처리계산서를 포함한다)으로 한다.</p> <p>② 연결재무제표는 연결재무상태표, 연결손익계산서 또는 연결포괄손익계산서, 연결현금흐름표, 연결자본변동표 및 주석(주식, 이익잉여금처분계산서 또는 결손금처리계산서를 포함한다)으로 한다.</p> <p>③ 제2항에 따른 연결재무제표의 작성자와 작성범위 등에 관하여는 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제1조의2제2호를 준용한다.</p> <p>④ 제1항과 제2항에 따른 재무제표와 연결재무제표의 부속서류의 종류·서식 및 작성방법 등은 기획재정부장이 정한다.</p>

○ 기준비교: 재무제표 비교

- 국가회계와 지자체회계의 재무제표 명칭을 비교하면 다음과 같음

(참고)기업 및 공공기관	국가회계실체	지방자치단체회계실체
재무상태표(舊 대차대조표)	재정상태표	재정상태보고서
손익계산서	재정운영표	재정운영보고서
자본변동표	순자산변동표	순자산변동보고서
현금흐름표	N/A	현금흐름보고서(단, 2011년 현재 유예)
주석	주석	주석

※ 이익잉여금처분계산서의 경우 주석의 일부로 포함(공기업·준정부기관회계사무규칙 제16조①)

- 국가회계와 지자체회계의 재무제표의 명칭이 다소 상이함을 볼 수 있음(국가회계: ~표, 지자체회계: ~보고서). 재정상태표·재정운영표·순자산변동표를 통칭하여 재무제표라고 불리는 것이 타당할 것으로 보임
- 국가회계와 지자체회계의 재무제표 구성 양식과 관련하여 국가회계는 단열식 방식인데 비하여 지자체회계에서는 하나의 재무제표에 일반회계, 기타특별회계, 기금, 지방공기업특별회계를 모두 나타내는 다열식 양식임
  - ※ 국가회계와 지자체회계의 양식이 다른 이유는 벤치마킹 대상이었던 미국연방재무회계기준과 정부회계기준 No.34의 영향인 것으로 보임

※ 다열식 재무제표 양식

과 목	일반회계	기타특별회계	기금회계	공기업 특별회계	내부거래	계
XX계정과목	xxx,xxx	xx,xxx	xx,xxx	x,xxx	(xx,xxx)	xxx,xxx

- 지자체의 경우 모든 자치단체에서 유사한 회계·기금을 보유하고 있어 다열식 방식의 재무제표가 모두 동일하게 적용될 수 있는데 비하여, 국가회계실체(특히, 중앙관서단위)의 경우 소관 회계·기금의 종류 및 수가 각각이기 때문에 국가회계에서는 실무적으로 통일화된 다열식 재무제표 작성이 어려운 한계가 존재
- 현실적으로 다열식 재무제표는 하나의 재무제표에 소관 회계·기금에 대한 재무정보와 내부거래에 대한 정보까지 모두 포함되어 있어 충실한 정보를 제공하고 있다고 보이지만, 너무 많은 정보로 인하여 다소 산만하고 보기 어려운 측면이 있음(실제 재무보고서에는 당년도 재무정보와 전년도 재무정보가 2페이지에 걸쳐 보여지고 있음)
- 명시적으로 규정하고 있지는 아니하나, 서울시의 경우 단열식 재무제표를 먼저 보여주고(한 페이지에 당년도와 전년도 재무정보를 비교하고 있음) 이후에 다열식 재무제표를 첨부하고 있는데, 재무제표의 가독성 측면에서 향후 모든 지방자치단체에서 이러한 방법의 재무제표가 산출될 수 있도록 방안을 모색할 필요가 있다고 판단됨

※ 경기도 2010 회계연도 재정상태보고서 사례

2010 회계연도 재무보고서

재정상태보고서

당회연도 2010년 12월 31일 현재  
직전연도 2009년 12월 31일 현재

과목	당회연도(2010년)					
	일반회계	기타특별회계	기금	지방공기업특별회계	내부거래	계
<b>자 산</b>						
1. 유동자산	1,146,254,208	3,964,130,394	9,896,714,200	1,702,827,716	(24,022,946,368)	2,763,899,514
현금및현금성자산	910,012,000	958,825,100	10,102,220,000	26,303,000	-	1,095,242,100
단기금융상품	30,000,000	-	1,800,000,000	8,000,000,000	-	9,800,000,000
미수채권	30,000,000	-	-	-	-	30,000,000
(미수채권에대응충당금)	10,000,000	-	-	-	-	(10,000,000)
미수세외수입금	1,700,000,000	2,156,305,294	-	-	-	3,856,305,294
(미수세외수입금에대응충당금)	10,000,000	12,000,000	-	-	-	(22,000,000)
미수징수료부금	30,000,000	-	-	-	-	30,000,000
미수징부간이전수익	40,000,000	-	-	-	-	40,000,000
단기융자금	300,000,000	-	5,000,000,000	3,700,000,000	1,600,000,000	10,600,000,000
계고자산	10,000,000	-	-	100,000,000	-	110,000,000
기타유동자산	10,000,000	147,313,394	3,000,000,000	10,700,000,000	1,100,000,000	14,957,313,394
2. 무형자산	1,300,748,100	-	1,114,671,000	2,100,000,000	2,000,000,000	6,515,419,100
장기금융상품	-	-	1,500,000,000	-	-	1,500,000,000
장기융자금	1,100,000,000	-	10,000,000,000	2,000,000,000	20,000,000,000	32,100,000,000
장기특차자금	1,000,000,000	-	-	-	-	1,000,000,000
기타무형자산	200,748,100	-	-	1,000,000,000	4,000,000,000	5,200,748,100

16 |

경기도 (단위: 원)

과목	직전연도(2009년)					
	일반회계	기타특별회계	기금	지방공기업특별회계	내부거래	계
<b>자 산</b>						
1. 유동자산	1,146,254,208	3,964,130,394	9,896,714,200	1,702,827,716	(24,022,946,368)	2,763,899,514
현금및현금성자산	910,012,000	958,825,100	10,102,220,000	26,303,000	-	1,095,242,100
단기금융상품	30,000,000	-	1,800,000,000	8,000,000,000	-	9,800,000,000
미수채권	30,000,000	-	-	-	-	30,000,000
(미수채권에대응충당금)	10,000,000	-	-	-	-	(10,000,000)
미수세외수입금	1,700,000,000	2,156,305,294	-	-	-	3,856,305,294
(미수세외수입금에대응충당금)	10,000,000	12,000,000	-	-	-	(22,000,000)
미수징수료부금	30,000,000	-	-	-	-	30,000,000
미수징부간이전수익	40,000,000	-	-	-	-	40,000,000
단기융자금	300,000,000	-	5,000,000,000	3,700,000,000	1,600,000,000	10,600,000,000
계고자산	10,000,000	-	-	100,000,000	-	110,000,000
기타유동자산	10,000,000	147,313,394	3,000,000,000	10,700,000,000	1,100,000,000	14,957,313,394
2. 무형자산	1,300,748,100	-	1,114,671,000	2,100,000,000	2,000,000,000	6,515,419,100
장기금융상품	-	-	1,500,000,000	-	-	1,500,000,000
장기융자금	1,100,000,000	-	10,000,000,000	2,000,000,000	20,000,000,000	32,100,000,000
장기특차자금	1,000,000,000	-	-	-	-	1,000,000,000
기타무형자산	200,748,100	-	-	1,000,000,000	4,000,000,000	5,200,748,100

17 |

※ 서울시 2010 회계연도 재정상태보고서 사례

재정상태보고서

당회연도 2010년 12월 31일 현재  
직전연도 2009년 12월 31일 현재

서울특별시	(단위: 원)	
과목	당회연도(2010년)	직전연도(2009년)
<b>자 산</b>		
1. 유동자산	3,155,201,560,328	2,525,138,909,151
1. 현금및현금성자산(주석 1.2)	961,771,470,739	1,094,273,555,181
2. 단기금융상품(주석 1.2)	552,907,018,069	448,671,515,328
3. 미수채권(주석 1.2)	769,559,623,430	700,008,159,160
4. 미수채권대응충당금	△207,499,229,804	△197,499,043,355
5. 미수세외수입금(주석 1.4)	209,910,973,176	224,020,172,202
6. 미수세외수입금대응충당금	△5,689,616,416	△7,538,983,797
7. 미수징부간이전수익	13,984,906,590	623,509,310
8. 단기융자금(주석 1.5.20)	683,401,107,040	80,820,610,623
9. 단기융자금대응충당금	△6,954,011,070	△808,296,094
10. 계고자산(주석 1.6)	22,181,186,451	25,344,589,877
11. 기타유동자산(주석 7.20.24)	151,608,132,133	157,514,090,722
II. 무형자산	14,365,137,447,935	14,584,895,368,409
1. 장기융자금(주석 1.5.20)	2,739,379,501,352	3,526,287,940,185
2. 장기융자금대응충당금	△24,942,778,578	△36,317,330,116
3. 장기특차증권(주석 1.8)	11,650,008,405,161	11,101,232,458,340
4. 기타무형자산(주석 0.20)	3,692,320,000	3,692,320,000
III. 일반유형자산(주석 1.10.11)	7,268,475,389,304	6,998,714,887,523
1. 토지	5,904,333,881,017	5,811,978,645,565
2. 임목	727,799,693	727,799,693
3. 건물	744,088,152,514	689,304,204,576
4. 건물감가상각누계액	△181,366,616,930	△149,368,111,917
5. 구축물	163,776,644,787	155,038,112,637
6. 구축물감가상각누계액	△53,768,654,049	△48,252,771,263
7. 기계장치	5,366,922,269	5,087,049,839
8. 기계장치감가상각누계액	△2,754,950,252	△3,511,768,016
9. 차량운반구	115,183,124,980	122,551,056,608
10. 차량운반구감가상각누계액	△67,806,456,258	△91,610,339,503
11. 집기비품	389,256,896,424	363,590,163,142
12. 집기비품감가상각누계액	△187,368,126,879	△252,739,836,883
13. 기타일부유형자산	-	1,332,371,650
14. 건설중인일반유형자산	438,785,682,018	304,588,310,325
IV. 무인원시시설(주석 1.10)	22,688,335,241,417	22,044,272,326,019
1. 도시계획	17,253,235,530	8,635,410,600
2. 도시계획감가상각누계액	△4,668,531,632	△549,681,127
3. 주차장	1,251,739,471,840	1,221,414,772,537
4. 주차장감가상각누계액	△80,793,142,686	△62,728,572,091
5. 광원	10,213,893,241,379	10,455,329,776,896
6. 광원감가상각누계액	△89,940,114,520	△403,583,900,210
7. 박물관및미술관	189,054,046,807	199,504,576,589
8. 박물관및미술관감가상각누계액	△18,298,048,065	△22,993,313,574
9. 문화및관광시설	1,610,425,378,889	1,535,431,984,870
10. 문화및관광시설감가상각누계액	△11,587,308,656	△8,800,638,679

- 한편, 지자체회계에서는 현금흐름표를 재무제표에 포함하고 있으나(단, 2011년도 현재 유예 상태임), 국가회계 재무제표에는 현금흐름표가 제외되어 있음. 이는 국가회계에서는 세입세 출결산 자료가 현금흐름표의 역할을 할 수 있고, 실무적으로 작성하는데 너무 많은 비용이 소요될 수 있기 때문에 재무제표에서 제외하고 있는 것임. 지자체회계에서도 현금흐름표를 재무제표에 포함시키고는 있으나 실무적으로 작성하는데 너무 많은 비용이 소비될 수 있고 신뢰성 여부로 인하여 현재 유예하고 있는 상태임
- 현금흐름에 대한 정보는 발생주의 회계정보를 현금주의 회계정보로 전환하는 역할을 한다는 것뿐만 아니라, 정부회계 특성상 부족 재원에 대한 재정확충방안 및 그 정도를 나타낼 수 있다는 측면에서 앞으로 개발할 필요가 있음. 또한, 현금흐름표(보고서)는 기업회계에서 사용하고 있는 양식을 탈피하여 재정확충방안 및 재원부족분에 대한 대처 방안까지 제시할 수 있는 재무제표가 되어야 할 것으로 보임

※ 미국연방정부(통합단위)의 순운영결과결손금조정표(Reconciliations of Net Operating Cost and Unified Budget Deficit) 및 재정확충방안표(Statements of Changes in Cash Balance from Unified Budget and Other Activities; 정부회계 특성이 반영된 2원화된 현금 흐름표) 양식 비교

〈순운영결과 · 결손금조정표〉		〈재정확충방안표〉	
<b>재정운영원가</b>	<b>xxx</b>	<b>통합결손금(또는 잉여금)</b>	<b>xxx</b>
결손금의 일부가 아닌 재정운영원가의 조정		예산에 포함된 비현금 지출액에 대한 조정	xxx
- 총당부채(퇴직군인연금, 공무원 및 군인연금 등)의 증감	xxx	예산에 포함되지 않은 현금흐름에 영향을 미치는 항목	
- 감가상각비	xxx	- 민간차입금(국채) 상환	xxx
- 각종 채권/채무의 증감	xxx	- 민간차입금(국채) 차입(발행)	xxx
- 기타 등	xxx	- 차입금(국채) 이자지급	xxx
재정운영원가 일부가 아닌 결손금의 조정		- 자금의 대여	xxx
- 유형자산의 취득 등 기타조정	xxx	- 기타	xxx
<b>통합결손금(또는 잉여금)</b>	<b>xxx</b>	<b>현금변동액</b>	<b>xxx</b>
		기초현금	xxx
		<b>기말현금</b>	<b>xxx</b>

○ 논의 및 개선방향

- 국가회계와 지자체회계의 재무제표 명칭을 통일시킬 필요가 있음
- 서울시 사례에서 볼 수 있듯이 재무제표를 쉽게 해석할 수 있는 측면에서 지자체 재무제표에 대해 단열식 재무제표를 보완적으로 첨부할 필요가 있음
- 국가 및 지자체 모두 재정확충방안 및 재원부족분에 대한 대처 방안 정보가 포함된 재무제표 보완이 필요함(미국연방정부 재무제표 참고)

- 추가 분석: 국가회계 및 지자체회계의 결산보고서 비교
  - 국가회계와 지자체회계가 작성하는 결산보고서는 유사한 듯이 보이지만, 실제 세부적으로 많은 차이를 보이고 있음. 특히, 재무제표 또는 재무보고서의 경우 국가회계에서는 개별 법령에 따른 재산·채무보고서를 부속서류로 포함하고 있는 것에 비해 지자체회계에서는 동 서류가 예산회계결산서에 포함되어 있음

분류의 기준	국가회계	지자체회계
1. 결산개요	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 일반현황(또는 기금개요)</li> <li>• 세입세출(수입지출) 결산분석</li> <li>• 재무제표 분석</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 결산총평이라는 명칭으로 재무보고서에 포함됨</li> </ul>
2. 세입세출결산(국가) 또는 예산회계결산서(지방)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 결산서                             <ul style="list-style-type: none"> <li>①세입세출결산(일반·특별회계)</li> <li>②수입지출결산(기금)</li> </ul> </li> <li>• 부속서류                             <ul style="list-style-type: none"> <li>①계속비 결산명세서(세입세출)</li> <li>②총액계상 사업집행명세서(세입세출)</li> <li>③수입대체경비 사용명세서(세입세출)</li> <li>④이월명세서(세입세출)</li> <li>⑤명시이월비 집행명세서(세입세출)</li> <li>⑥회전자금운용명세서(세입세출)</li> <li>⑦성인지결산서(세입세출)</li> <li>⑧예비금 사용명세서(세입세출)</li> <li>⑨현물출자명세서(세입세출)</li> <li>⑩재정증권 발행 및 한국은행 일시차입금 운용명세서(세입세출)</li> <li>⑪재원조성실적표(기금)</li> <li>⑫기금운용계획 변경내용설명서(기금)</li> <li>⑬통합재정수지표(국가 추가)</li> <li>⑭통합계정자금운용 및 수익금사용명세서(국가 추가)</li> </ul> </li> <li>※ 참고목적으로 연차별 프로그램결산과 당연도 프로그램결산, 결산부표 첨부</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 결산서 6종:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>①세입·세출결산보고서</li> <li>②기금결산보고서</li> <li>③채권현재액보고서</li> <li>④채무결산보고서</li> <li>⑤공유재산증감 및 현재액보고서</li> <li>⑥물품증감 및 현재액 총보고서</li> </ul> </li> <li>• 부속서류 14종:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>①결산수지상황 총괄</li> <li>②총수입 및 지출액 증명</li> <li>③세입세출결산 총규모</li> <li>④전년도 결산대비</li> <li>⑤재원별·경제성질별 결산액</li> <li>⑥세입세출결산 회계별 규모</li> <li>⑦세입금 결손처분 사유별 현황</li> <li>⑧세입금 이월액 사유별 현황</li> <li>⑨기능별·성질별 결산현황</li> <li>⑩세출예산 집행잔액 현황</li> <li>⑪보조금 집행현황</li> <li>⑫주요사업 추진현황</li> <li>⑬세입세출외 현금 현재액</li> <li>⑭보증채무현재액</li> </ul> </li> </ul>
3. 재무제표(국가) 또는 재무보고서(지방)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 재무제표(공통)</li> <li>• 주식(공통)</li> <li>• 필수보충정보(공통)</li> <li>• 부속명세서(공통)</li> <li>• 부속서류(공통)                             <ul style="list-style-type: none"> <li>①국가채권현재액보고서</li> <li>②국가채무관리보고서</li> <li>③국유재산관리운용보고서</li> <li>④물품증감과 현재액 총계산서</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 결산총평(재무제표 개요, 재정분석, 각종 통계자료 포함)</li> <li>• 재무제표(주식 포함)</li> <li>• 필수보충정보</li> <li>• 부속명세서</li> <li>※ 결산총평은 국가회계에서의 결산개요와 유사함. 단, 재무보고서 관점에서만 기술</li> <li>※ 재무제표에는 공인회계사 검토보고</li> </ul>

분류의 기준	국가회계	지자체회계
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 첨부서류(기금): 감사보고서</li> <li>※ 추가로 자산·부채조정명세서(공통), 회계·기금별재무제표(중앙관서)첨부</li> <li>※ 기금의 경우 국가회계기준에 의한 손익계산서 추가</li> </ul>	<p>서가 첨부됨</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>※ 채권, 채무, 공유재산, 물품관련 보고서는 예산회계결산서에 포함됨</li> </ul>
4. 성과보고서	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 성과보고서</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 해당사항 없음</li> </ul>
※ 근거규정	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 국가회계법 제13조, 제14조, 제15조, 제15조의2, 제16조</li> <li>• 국가회계법시행령 제4조 및 제5조</li> <li>• 결산작성지침(기획재정부)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 지방재정법 제51조 및 제53조</li> <li>• 지방재정법시행령 제59조</li> <li>• 지방자치단체 결산작성통합기준(행정안전부)</li> </ul>

(\*) 정부회계학(허용·윤성식, 2011) 참고

- 공기업 및 준정부기관의 경우 다음의 서류가 결산서에 포함되어야 함(공공기관운영에관한법률 제43조②제2호, 공기업·준정부기관회계사무규칙 제14조①)
  - ※ 재무제표, 결산총평, 사업실적분석보고서, 예비비사용 및 예산전용 명세서, 그 밖에 결산의 내용을 명확하게 하기 위하여 필요한 서류로서 기획재정부장관이 정하는 서류
- 추가 분석에 대한 논의 및 개선방향
  - 개별 법령상 자산·채무의 내용은 재무제표상 자산·부채 계상의 근간이 된다고 할 수 있음. 개별 법령과 회계기준간의 범위 및 인식방법의 차이를 쉽게 비교하고 재산과 자산, 채무와 부채의 혼란을 최소화하기 위해서는 국가회계에서처럼 자산·채무관련 부속서류를 지자체 재무보고서의 부속서류로 전환하고 자산·부채조정명세서를 추가로 작성할 필요가 있음
  - ※ 국가회계에서는 개별 법령에 근거한 자산·채무의 금액과 재무제표상의 자산·부채와의 차이를 조정하는 별도의 명세서를 작성하고 있음

□ 재무제표의 목적

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제5조(재무제표와 부속서류)                      ③ 재무제표는 국가의 재정활동에 직접적 또는 간접적으로 이해관계를 갖는 정보이용자가 국가의 재정활동 내용을 파악하고, 합리적으로 의사결정을 할 수 있도록 유용한 정보를 제공하는 것을 목적으로 한다.                      ④ 재무제표는 국가가 공공회계책임을 적절히 이행하였는지를 평가하는 데 필요한 다음 각 호의 정보를 제공하여야 한다.                      1. 국가의 재정상태 및 그 변동과 재정운영결과에 관한 정보                      2. 국가사업의 목적을 능률적, 효과적으로 달성하였는 지에 관한 정보                      3. 예산과 그 밖에 관련 법규의 준수에 관한 정보</p>	<p>제4조(재무보고의 목적) ①재무보고는 지방자치단체와 직간접적 이해관계가 있는 정보이용자가 재정활동 내용을 파악하여 합리적인 의사결정을 하는 데에 유용한 정보를 제공하는 것을 목적으로 한다.                      ②재무보고는 지방자치단체가 공공회계책임을 적절히 이행하였는가 여부를 평가하는 데에 필요한 다음 각 호의 정보를 제공하여야 한다.                      1. 재정상태·재정운영성과·현금흐름 및 순자산 변동에 관한 정보                      2. 당기(當期)의 수입이 당기(當期)의 서비스를 제공하기에 충분하였는지 또는 미래의 납세자가 과거에 제공된 서비스에 대한 부담을 지게 되는지에 대한 기간간 형평성에 관한 정보                      3. 예산과 그 밖의 관련 법규의 준수에 관한 정보</p>	<p>※ 재무보고의 목적에 관한 규정 없음                       &lt;K-IFRS 개념체계 문단12&gt;                      • 재무제표의 목적 : 광범위한 정보이용자의 경제적 의사결정에 유용한 기업의 재무상태, 성과 및 재무상태변동에 관한 정보를 제공                      &lt;K-IFRS 개념체계 문단14&gt;                      • 경영진의 수탁책임이나 회계책임의 결과를 보여줌</p>

○ 기준비교

- 국가회계의 경우 재무제표의 목적을 ‘재무제표와 부속서류’ 조문에 포함되어 규정하고 있으나, 지자체회계의 경우 별도 조문(제4조 재무보고의 목적)으로 규정하고 있음
- 국가 및 지방자치단체의 재정활동에 직·간접적으로 이해관계를 갖는 정보이용자가 재정활동 내용을 파악하고, 합리적으로 의사결정을 할 수 있도록 유용한 정보를 제공하는 것을 목적으로 한다는 점에서 유사함(국가회계기준 제5조③ 및 지자체회계기준 제4조①). 또한, 재무정보는 정부의 재정상태 및 재정운영 등에 대한 정보를 제공하고 예산과 그 밖의 법규를 준수에 관한 정보를 제공한다는 측면에서 동일함(국가회계기준 제5조④제1호 및 지자체회계기준 제4조②제1호)
- 다만, 세부적으로 국가회계에서는 국가사업의 능률성과 효과성에 대한 정보 제공을 강조하고 있는 것에 비하여(국가회계기준 제5조④제2호) 지자체회계에서는 재정건전성 및 미래 세대에 대한 기간간 형평성을 언급하고 있음(지자체회계기준 제4조②제2호)
- 정부 정책사업의 효과성과 효율성을 증진시킬 수 있는 재무정보도 중요한 개념이고 재정건전성과 기간간 형평성과 관련한 재무정보도 중요하기 때문에 이를 모두 포괄할 수 있는 기준 정비가 필요할 수 있음

- 한편, 공기업·준정부기관 회계기준에서는 재무보고 목적에 대하여 별도로 규정하고 있는 바는 없으나, K-IFRS 개념체계 문단 12에서는 재무보고의 목적을 범위한 정보이용자의 경제적 의사결정에 유용한 기업의 재무상태, 성과 및 재무상태변동에 관한 정보를 제공하는 것이라고 규정하고 있음
- 결국 정부회계에서는 기업회계상의 재무보고 목적 외에 정책사업의 효율성과 재정건전성에 대한 정보의 제공이 추가로 요구된다고 볼 수 있으며, 공공기관의 경우에도 사업의 공공성에 대한 특성이 잘 반영될 수 있도록 재무보고의 목적을 보완할 필요가 있음
- 논의 및 개선방향
  - 정부 정책사업의 효과성과 효율성을 증진시킬 수 있는 재무정보도 중요한 개념이고 재정건전성과 기간간 형평성과 관련한 재무정보도 중요하기 때문에 이를 모두 포괄할 수 있는 기준 정비가 필요할 수 있음(국가회계 및 지자체회계 모두 보완 필요)
  - 공공기관의 경우에도 사업의 공공성에 대한 특성이 잘 반영될 수 있도록 공기업·준정부기관 회계기준에 재무보고의 목적을 보완할 필요가 있음

□ 재무제표의 작성원칙(출납정리기한 · 출납폐쇄기한 포함)

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제6조(재무제표의 작성원칙) ① 재무제표는 다음 각 호의 원칙에 따라 작성한다.</p> <p>1. 재무제표는 해당 회계연도분과 직전 회계연도분을 비교하는 형식으로 작성한다.</p> <p>2. 제1호에 따라 비교하는 형식으로 작성되는 두 회계연도의 재무제표는 계속성의 원칙에 따라 작성하며, 「국가회계법」에 따른 적용 범위, 회계정책 또는 이 규칙 등이 변경된 경우에는 그 내용을 주석으로 공시한다.</p> <p>3. 재무제표의 과목은 해당 항목의 중요성에 따라 별도의 과목으로 표시하거나 다른 과목으로 통합하여 표시할 수 있다.</p> <p>4. 재무제표를 통합하여 작성할 경우 내부거래는 상계하여 작성한다.</p> <p>② 「국고금관리법 시행령」 제2장에 따른 출납정리기한 중에 발생하는 거래에 대한 회계처리는 해당 회계연도에 발생한 거래로 보아 다음 각 호와 같이 처리한다.</p> <p>1. 「국고금관리법 시행령」 제5조제2항 각 호의 어느 하나에 해당하는 납입은 해당 회계연도 말일에 수입된 것으로 본다.</p> <p>2. 「국고금관리법 시행령」 제6조제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 지출은 해당 회계연도 말일에 지출된 것으로 본다.</p> <p>3. 「국고금관리법 시행령」 제7조 단서에 따라 관서운영경비출납공무원이 교부받은 관서운영경비를 해당 회계연도 말일 후에 반납하는 경우에는 해당 회계연도 말일에 반납된 것으로 본다.</p>	<p>제9조(재무제표의 작성원칙) ① 지방자치단체의 재무제표는 일반회계 · 기타특별회계 · 기금회계 및 지방공기업특별회계의 유형별 재무제표를 통합하여 작성한다.</p> <p>② 기타특별회계 · 기금회계 및 지방공기업특별회계의 유형별 재무제표는 해당유형에 속한 개별 재무제표를 합산하되 내부거래를 빼고 작성한다.</p> <p>③ 재무제표는 당해 회계연도분과 직전 회계연도분을 비교하는 형식으로 작성되어야 한다. 이 경우 비교식으로 작성되는 양 회계연도의 재무제표는 계속성의 원칙에 따라 작성되어야 하며 회계정책상의 변화 등 회계변경이 발생한 경우에는 그 내용을 주석(註釋)으로 공시하여야 한다.</p> <p>④ 「지방재정법」 제8조 및 동법 시행령 제4조에 따른 출납폐쇄기한 내의 세입금 수납과 세출금 지출은 당해 회계연도의 거래로 처리한다.</p>	<p>제3조(재무제표 등의 작성원칙) 재무제표 또는 연결재무제표는 다음 각 호의 원칙에 따라 작성한다.</p> <p>1. 재무제표 또는 연결재무제표는 당해 회계연도 분과 직전 회계연도분을 비교하는 형식으로 작성한다.</p> <p>2. 비교식으로 작성되는 양 회계연도의 재무제표 또는 연결재무제표는 계속성의 원칙에 따라 작성하여야 한다.</p> <p>3. 계정과목은 중요성의 원칙에 따라 설정하고 명료성, 계속성, 비교성이 유지되어야 하며 정당한 사유 없이 이를 변경할 수 없다.</p> <p>4. 재무제표 또는 연결재무제표의 과목은 해당항목의 중요성에 따라 별도의 과목으로 표시하거나 다른 과목과 신설, 통 · 폐합할 수 있다. 이 경우 제3호를 준용한다.</p> <p>② 연결재무제표 작성대상인 종속회사의 재무제표는 규칙 및 이 기준에 따라 작성하여야 한다.</p> <p>③ 재무제표 및 연결재무제표와 부속명세서의 서식, 계정과목의 설정 및 분류는 기획재정부장관이 따로 정한다.</p>

○ 기준비교

- 출납정리기한(국가회계) 및 출납폐쇄기한(지자체회계)은 발생주의 예외사항으로 정부회계의 특성을 보이는 특성 중의 하나임

구분	국가회계의 출납정리기한	지자체회계의 출납폐쇄기한
1. 기한일자	• 다음연도 1월 15일	• 다음연도 2월말
2. 기한 중에 수행 하는 행위	• 대부분 수납된 수입금의 납입 또는 지출금의 반납	• 수입금의 수납 또는 지출금의 지급 및 반납행위 • 세출예산이월(명시, 사고)의 확정 • 수입액 과오납 정리, 불납결손 처리 • 개산급, 선금급의 정산 • 구매, 건설, 용역 계약 관련 검수완료 및 미지급 정산
	• 회계처리에 미치는 영향 없음 • 내부통제과정상 주의할 사항	• 회계처리에 상당한 영향을 미침
3. 기타 사항	• 재정증권·일시차입 상환가능 • 정부구매카드 대금 지급가능	• 수납한 수입금의 금고은행 납입은 기한 이후 10일 이내(즉, 3월 10일까지)
	• 상기의 상황은 회계처리에 상당한 영향을 미침	• 회계처리에 미치는 영향 없음 • 다만, 내부통제과정상 주의 필요

- 국가회계에서 출납정리기한의 경우 그 기간이 짧고 정산의 개념이 강하기 때문에 발생주의 예외사항이라 보기 어려움. 이에 비하여 지자체 출납폐쇄기한은 그 기간이 길고 동 기간 동안 이루어지는 수입금의 수납 또는 지출금의 지급의 경우 해당 회계연도에 이루어지는 것으로 간주하기 때문에 회계처리에 상당한 영향을 끼치며, 발생주의 예외사항이라 할 수 있음

※ 단, 재정증권·일시차입금 상환은 국가회계에서 인정되는 발생주의 예외사항임

- 지자체의 출납폐쇄기한은 지방재정법에서 규정하고 있는 것으로 이를 변경하는 것은 쉽지 않을 것임(국회의결사항임). 또한, 반대로 만일 지방재정법에서 규정하고 있는 출납폐쇄기한을 지자체회계기준으로 인정하지 않을 경우에는 실무적으로 상당한 혼란을 가져올 수도 있음

○ 논의 및 개선방향

- 정부에서 출납폐쇄기한에 대한 개념이 필요하다면 지자체의 특수성을 고려한다고 할지라도 최소한 국가와 지자체회계의 출납폐쇄기한 개념을 일치시킬 필요가 있음. 한편, 동 개념은 GFS 2001에 의한 재정통계 정보 산출을 저해하는 근본적인 것으로서 향후 지속적으로 논의할 필요가 있음

□ 재정상태표 · 재무상태표 작성기준

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제7조(재정상태표) ① 재정상태표는 재정상태표일 현재의 자산과 부채의 명세 및 상호관계 등 재정상태를 나타내는 재무제표로서 자산, 부채 및 순자산으로 구성된다. ② 재정상태표는 별지 제1호서식과 같다.</p>	<p>제10조(재정상태보고서) ① 재정상태보고서는 특정 시점의 지방자치단체의 자산과 부채의 내역 및 상호관계 등 재정상태를 나타내는 재무제표로서 자산·부채 및 순자산으로 구성된다. ② 재정상태보고서는 별지 제1호서식과 같다.</p>	<p>제40조(재무상태표 등) 재무상태표 또는 연결재무상태표(이하 “재무상태표 등”이라 한다)는 공기업·준정부기관의 재무상태를 명확히 보고하기 위하여 보고기간종료일 현재의 자산, 부채 및 자본을 적정하게 표시하여야 한다.</p> <p>〈K-IFRS 개념체계 문단18〉 • 재무상태에 관한 정보는 주로 재무상태표를 통해 제공 〈K-IFRS 개념체계 문단49〉 • 재무상태의 측정에 직접 관련되는 요소는 자산, 부채 및 자본</p>
<p>제8조(재정상태표 작성기준) ① 자산과 부채는 유동성이 높은 항목부터 배열한다. 이 경우 유동성이란 현금으로 전환되기 쉬운 정도를 말한다. ② 자산, 부채 및 순자산은 총액으로 표시한다. 이 경우 자산 항목과 부채 또는 순자산 항목을 상계함으로써 그 전부 또는 일부를 재정상태표에서 제외해서는 아니 된다.</p>	<p>제13조(재정상태보고서의 작성기준) ① 자산과 부채는 유동성이 높은 항목부터 배열하는 것을 원칙으로 한다. ② 자산과 부채는 총액에 따라 적는 것을 원칙으로 하고, 자산의 항목과 부채 또는 순자산의 항목을 상계함으로써 그 전부 또는 일부를 재정상태보고서에서 제외하여서는 아니된다. ③ 가지급금이나 가수금 등의 미결산 항목은 그 내용을 나타내는 적절한 과목으로 표시하고, 비망계정(懣忘計定)은 재정상태보고서의 자산 또는 부채항목으로 표시하지 아니한다.</p>	<p>제41조(재무상태표 등의 작성기준) ① 재무상태표 등은 자산, 부채 및 자본으로 구분한다. ② 자산과 부채는 유동성의 정도에 따라 항목을 구분하여 작성한다. 유동성이란 현금으로 전환되기 용이한 정도를 말한다. ③ 자산, 부채 및 자본은 총액에 따라 기재함을 원칙으로 하고, 자산의 항목과 부채 또는 자본의 항목을 상계함으로써 그 전부 또는 일부를 재무상태표 등에서 제외하여서는 아니 된다.</p>

○ 기준비교

- 재정상태표, 재정상태보고서, 재무상태표 명칭을 제외하고 세 기준의 차이는 거의 없음
- 다만, 정부 또는 공공기관의 특성으로 인해 ‘순자산’ 또는 ‘자본’이라는 용어를 사용

□ 자산의 정의, 인식기준, 분류 및 일반적 평가기준

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제9조(자산의 정의와 구분) ① 자산은 과거의 거래나 사건의 결과로 현재 국가회계실체가 소유(실질적으로 소유하는 경우를 포함한다) 또는 통제하고 있는 자원으로서, 미래에 공공서비스를 제공할 수 있거나 직접 또는 간접적으로 경제적 효익을 창출하거나 창출에 기여할 것으로 기대되는 자원을 말한다.</p>	<p>제11조(자산·부채 및 순자산의 정의) ① 자산은 회계실체가 소유하고 이들 자산을 일정기간 보유하거나 사용함으로써 공공서비스 잠재력이나 경제적 효익을 창출할 수 있는 자원을 말한다.</p>	<p>※ 자산의 정의 규정 없음 (K-IFRS 개념체계 문단 49) • 자산은 과거 사건의 결과로 기업이 통제하고 있고 미래경제적효익이 기업에 유입될 것으로 기대되는 자원 (K-IFRS 개념체계 문단 55,56) • 자산은 물리적 형태를 갖고 법률적 권리와 관련되어 있지만, 그것이 필수적인 것은 아님</p>
<p>제9조(자산의 정의와 구분) ② 자산은 유동자산, 투자자산, 일반유형자산, 사회기반시설, 무형자산 및 기타 비유동자산으로 구분하여 재정상태표에 표시한다.</p>	<p>제14조(자산의 분류) ① 자산은 유동자산, 투자자산, 일반유형자산, 주민편의시설, 사회기반시설, 기타비유동자산으로 분류한다. ② 삭제 &lt;2009.12.31&gt;</p>	<p>제42조(자산의 분류) ① 자산은 유동자산과 비유동자산으로 구분하며, 유동자산은 공기업·준정부기관이 정상영업주기 내에 실현될 것으로 예상하거나 정상영업주기 내에 판매하거나 소비할 의도가 있는 자산, 주로 단기매매목적으로 보유하는 자산, 보고기간 종료일로부터 1년 이내에 실현될 것으로 예상하는 자산 및 현금이나 현금성자산으로서 사용에 대한 제한 기간이 보고기간 종료일로부터 1년 이상이 아닌 자산을 말한다. 다만, 유동자산으로 분류한 금액 중 1년 이내에 실현되지 않을 금액은 주식으로 기재한다. ② 공기업·준정부기관 중 금융업을 영위하는 기관의 경우 유동자산과 비유동자산으로 구분하지 않고 유동성 순서에 따라 표시할 수 있다.  (K-IFRS 1001 문단54) • 기준서에서 표시되어야 할 항목의 순서나 형식을 규정하지 않으며, 단순히 재무상태표에 구분 표시하기 위해 성격이나 기능면에서 명확하게 상이한 항목명을 제시한 것에 불과</p>
<p>제10조(자산의 인식기준) ① 자산은 공용 또는 공공용으로 사용되는 등 공공서비스를 제공할 수 있거나 직접적 또는 간접적으로 경제적 효익을 창출하거나 창출에 기여할 가능성이 매우 높고 그 가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때에 인식한다. ② 현재 세대와 미래 세대를 위하여 정부가 영구히 보존하여야 할 자산으</p>	<p>제12조(자산과 부채의 인식기준) ① 자산은 공공서비스의 잠재력을 창출하거나 미래의 경제적 효익이 회계실체에 유입될 것이 거의 확실하고 그 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때에 인식한다. ② 문화재, 예술작품, 역사적 문건 및 자연자원은 자산으로 인식하지 아니하고 필수보충정보의 관리책임자산</p>	<p>※ 자산의 인식기준 규정 없음 (K-IFRS 개념체계 문단 89및90) • 미래경제적 효익이 기업에 유입될 가능성이 높고 해당 항목의 원가 또는 가치를 신뢰성있게 측정할 수 있을 때 인식(각 기준서별로 구체적인 인식기준 제시)</p>

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>로서 역사적, 자연적, 문화적, 교육적 및 예술적으로 중요한 가치를 갖는 자산(이하 "유산자산"이라 한다)은 자산으로 인식하지 아니하고 그 종류와 현황 등을 필수보충정보로 공시한다.</p> <p>③ 국가안보와 관련된 자산은 기획재정부장관과 협의하여 자산으로 인식하지 아니할 수 있다. 이 경우 해당 중앙관서의 장은 해당 자산의 종류, 취득시기 및 관리현황 등을 별도의 장부에 기록하여야 한다.</p>	<p>으로 보고한다.</p> <p>③ (생략)</p>	
<p>제32조(자산의 평가기준) ① 재정상태표에 표시하는 자산의 가액은 해당 자산의 취득원가를 기초로 하여 계상(計上)한다. 다만, 무주부동산의 취득, 국가 외의 상대방과의 교환 또는 기부채납 등의 방법으로 자산을 취득한 경우에는 취득 당시의 공정가액을 취득원가로 한다.</p> <p>② 국가회계실체 사이에 발생하는 관리환은 무상거래일 경우에는 자산의 장부가액을 취득원가로 하고, 유상거래일 경우에는 자산의 공정가액을 취득원가로 한다.</p> <p>③ 재정상태표에 표시하는 자산은 이 규칙에서 따로 정한 경우를 제외하고는 자산의 물리적인 손상 또는 시장가치의 급격한 하락 등으로 해당 자산의 회수가능가액이 장부가액에 미달하고 그 미달액이 중요한 경우에는 장부가액에서 직접 빼서 회수가능가액으로 조정하고, 장부가액과 회수가능가액의 차액을 그 자산에 대한 감액손실의 과목으로 재정운영순원가에 반영하며 감액명세를 주석으로 표시한다. 다만, 감액한 자산의 회수가능가액이 차기 이후에 해당 자산이 감액되지 아니하였을 경우의 장부가액 이상으로 회복되는 경우에는 그 장부가액을 한도로 하여 그 자산에 대한 감액손실환입 과목으로 재정운영순원가에 반영한다.</p> <p>④ 「군수품관리법」에 따라 관리되는 전비품 등의 평가기준은 국방부장관이 따로 정하는 바에 따를 수 있다.</p>	<p>제45조(자산의 평가기준) ① 재정상태보고서에 기록하는 자산의 가액은 당해 자산의 취득원가를 기초로 하여 계상함을 원칙으로 한다. 다만, 교환, 기부채납, 관리전환, 기타 무상으로 취득한 자산의 가액은 공정가액을 취득원가로 한다.</p> <p>② 재정상태보고서에 기재하는 자산은 자산의 진부화, 물리적인 손상 및 시장가치의 급격한 하락 등의 원인으로 인하여 당해 자산의 회수가능가액이 장부가액에 미달하고 그 미달액이 중요한 경우에는 이를 장부가액에서 직접 차감하여 회수가능가액으로 조정하고 감액내역을 주석(註釋)으로 공시한다. 이 경우 회수가능가액은 당해 자산의 순실현가능액과 사용가치 중 큰 금액으로 한다.</p>	<p>※ 자산의 평가기준에 관한 규정 없음</p> <p>※ K-IFRS는 자산 전체에 일반적으로 적용되는 평가기준은 명시되지 않고 각 기준서별로 평가기준 제시. 다만 자산손상에 관한 기준서는 별도로 제정되어 있음</p> <p>〈K-IFRS 1036 문단 9~17〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 자산손상 징후검토(매 보고기간말)             <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 시장가치의 유의적 하락</li> <li>2. 자산 사용시장에서 불리한 영향을 미치는 유의적 사건</li> <li>3. 시장이자율 상승</li> <li>4. 순자산장부금액&gt;시가총액</li> <li>5. 진부화 및 물리적 손상</li> <li>6. 자산의 경제적 성과 미비</li> <li>7. 피투자자의순자산&gt;장부금액</li> <li>8. 배당금&gt;총포괄이익</li> </ol> </li> <li>〈K-IFRS 1036 문단 18〉</li> <li>• 회수가능액의 측정 Max(순공정가치, 사용가치)</li> <li>〈K-IFRS 1036 문단 59,60〉</li> <li>• 자산의 회수가능액이 장부금액에 미달하는 경우 회수가능액으로 감소시키고 감소금액은 손상차손으로 즉시 당기손익으로 인식</li> <li>〈K-IFRS 1036 문단 110〉</li> <li>• 손상차손환입(매 보고일 검토)</li> <li>〈K-IFRS 1036 문단 114,117,119〉</li> <li>• 장부가액을 한도로 장부가액을 회수가능가액으로 증가시키며 해당 금액을 손상차손환입으로 당기손익 인식</li> </ul>

## ○ 기준비교①: 자산의 정의

- 국가회계와 지자체회계는 일반적인 기업과 달리 자산의 정의에 미래 경제적 효익의 창출과 관련한 내용 외에 공공서비스의 제공의 개념이 포함되어 있어 정부자산의 특성을 반영하고 있다는 점에서 유사
- 다만, 지자체회계기준에 비하여 국가회계기준에서는 자산의 정의를 좀 더 구체적으로 규정하고 있음(과거 거래의 결과, 현재 소유 또는 통제, 미래 경제적 효익의 창출 또는 공공서비스 제공)
- 무엇보다도 국가회계기준에서는 국가회계실체가 ‘소유’ 또는 ‘통제’하고 있는 자원으로 규정하여 국가회계실체가 법적으로 소유하고 있지 않더라도 실질적으로 자산의 사용을 통제할 수 있는 경우에도 자산의 범주에 포함시키고 있음(지자체회계에서는 ‘소유’ 측면만 강조)
- 자산의 정의에서 ‘통제’의 개념은 금융리스자산이나 건설중인자산, 발생주의 기간손익 관련 자산 등을 인식하는 중요한 근거가 되기 때문에 지자체회계기준에서의 자산의 정의에 대한 ‘통제’ 개념 보완 필요
- 한편, 국가 및 지자체회계에서의 자산의 정의에 포함되는 ‘공공서비스’ 개념은 공공기관에 적용되는 K-IFRS에는 규정되지 않고 있음. 즉, 자산과 관련한 공공서비스 개념은 정부회계의 가장 큰 특징이라고 볼 수 있음

## ○ 기준비교②: 자산의 분류

- 국가, 지방자치단체, 공공기관의 성격을 고려한다면 각 기준에서 언급하고 있는 자산의 분류 기준은 큰 차이가 없음
- 다만, 국가와 지자체의 경우 자산의 분류를 다소 구체적으로 제시하고 있는 것에 비하여 K-IFRS에서는 유동자산과 비유동자산으로만 구분하고 있는데, 이는 K-IFRS를 적용하는 기업이 다양한 형태를 가지고 있어 일률적으로 규정하기 어렵기 때문임

## ○ 기준비교③: 자산의 인식기준

- 국가회계기준은 “가능성이 매우 높을 때, 지자체회계기준은 “거의 확실”할 때 자산을 인식함. 이에 비해 공공기관회계기준은 규정이 없으나, K-IFRS는 “가능성이 높(probable)”을 때 인식하도록 하고 있어 국가 및 지자체회계기준과 다소 차이가 있음. 그러나 실무적으로 적용하는 과정에서는 큰 차이가 있다고 보기 어려움
- 지자체회계기준에서는 국가회계의 ‘유산자산’ 개념에 ‘자연자원’을 더하여 ‘관리책임자산’이라고 명명하고 필수보충정보로 공시하도록 하고 있음

## ○ 기준비교④: 자산의 일반적 평가기준

- 국가 및 지자체회계에서 일반유형자산 등에 대한 감액손실 문제가 대두될 수 있는데, 특히, 수익성이 극히 낮은 민간투자사업과 관련한 일반유형자산 또는 사회기반시설 및 새로운 사회기반시설(예: 新국도) 건설로 인한 기존 사회기반시설(예: 舊국도) 등이 문제가 될 수 있음

- 이는 감액손실과 관련한 내용이 너무 포괄적으로 규정되어 있어 실무적으로 적용하기 어려운 부분이 없지 않음. 특히, 감가상각을 수행하지 않는 사회기반시설의 경우 실질적으로 전혀 가치가 없다고 하더라도 계속 취득원가(또는 재평가금액)로 장부에 계상될 수 있어 자산이 과대계상될 가능성이 높음
  - 실무적으로 감액손실 관련 규정을 적용할 수 있도록 일반유형자산이나 주요 문제시 되는 사회기반시설에 대하여 관련 부처에서 주기적으로 사업성검토 등을 실시하여 재무제표에 감액 여부를 반영할 수 있도록 해야 할 것이며, 동 사업성검토는 반드시 감사를 받을 수 있도록 해야 할 것으로 보임
  - 한편, 공공기관이 보유하고 있는 자산 중에는 중앙관서나 지자체가 보유하고 있는 사회기반시설(공공용재산)과 같이 미래경제적 효익은 거의 없으면서 공공서비스 제공을 위하여 보유하고 있는 자산이 있음. 이 경우 공공기관회계기준이나 K-IFRS에서는 자산의 정의에 공공서비스 제공의 개념이 포함되어 있지 않음으로 인하여 사회기반시설 성격의 자산에 대한 손상차손 문제가 대두될 수 있음
    - ※ 실무적으로는 K-IFRS를 도입한 공기업 및 준정부기관의 경우 손상차손 기준이 되는 사업부문 또는 CGU(현금창출단위)를 좀 더 넓게 확장함으로써 공공서비스 제공 목적의 자산에 대해서 K-IFRS에 의한 손상차손을 인식하지 않도록 하는 방법을 사용하기도 함
  - 공공기관이 소유 또는 통제하고 있으나, 공공적 성격이 강하다고 판단되는 자산의 경우에는 손상차손 인식과 관련하여 실무적인 지침 또는 방향이 필요함. 이는 IFRS와 상충될 수 있는 부분이기도 하지만, 현재 일부 공기업·준정부기관은 IFRS 적용 전에 공기업·준정부기관 회계사무규칙을 먼저 적용하고 있기 때문에 동 회계사무규칙 또는 회계기준에서 이에 대한 내용을 언급한다고 해서 크게 문제(기준간 상충)가 될 것 같지 않음
- 논의 및 개선방향
- 자산의 정의에서 ‘통제’의 개념은 금융리스자산이나 건설중인자산, 발생주의 기간손익 관련 자산 등을 인식하는 중요한 근거가 되므로 지자체회계기준에서 자산의 정의에 대한 ‘통제’ 개념 보완이 필요
  - 국가회계 및 지자체회계에서 실무적으로 감액손실 관련 규정을 적용할 수 있도록 특히, 사회기반시설에 대하여 관련 부처에서 매년 주기적으로 사업성검토 등을 실시하여 재무제표에 감액 여부를 반영할 수 있도록 해야 할 것이며, 동 사업성검토는 반드시 감사를 받을 수 있어야 할 것임
  - 공공기관도 실질적으로 공공성이 있으나 경제적 가치는 낮은 자산을 보유하고 있기 때문에 이에 대한 정의를 공기업·준정부기관회계사무규칙이나 공공기관회계기준에서 보완할 필요가 있을 것임

- 국가 및 지자체회계에서 사용하는 ‘감액손실’ 용어와 K-IFRS에서 사용하는 ‘자산손상’ 용어는 동일한 개념이므로 용어의 통일이 필요
- 국가회계의 유산자산과 지자체회계의 관리책임자산은 거의 유사하지만, 관리책임자산은 유산자산에 자연자원(지하자원, 산림자원, 수자원 등 미개발상태의 자원(석탄·석유매장량 등) 및 공원·동물원에서 보유하고 있는 동물 등)을 의미함. 국가회계의 경우 자연자원을 파악하기가 쉽지 않고 국가통합단위를 제외하고는 특정 중앙관서에 귀속된다고 보기 어렵기 때문에 자연자원을 필수보충정보에 포함시키는 것은 쉽지 않음. 다만, 국가통합단위에서 국가가 보전해야 할 자연자원에 대한 정보는 의미가 있을 것이므로 장기적으로 필수보충정보에 포함시키는 것이 바람직할 것으로 판단됨

□ 유동자산과 미수채권

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제11조(유동자산) ① 유동자산은 재정상태표일부터 1년 이내에 현금화되거나 사용될 것으로 예상되는 자산으로서, 현금 및 현금성자산, 단기금융상품, 단기투자증권, 미수채권, 단기대여금 및 기타 유동자산 등을 말한다.</p> <p>② 제1항의 단기투자증권은 만기가 1년 이내이거나 1년 이내에 처분 예정인 채무증권, 지분증권 및 기타 단기투자증권을 말하고, 같은 항의 기타 유동자산은 미수수익, 선급금, 선급비용 및 재고자산 등을 말한다.</p>	<p>제15조(유동자산) 유동자산은 회계연도 종료 후 1년 내에 현금화가 가능하거나 실현될 것으로 예상되는 자산으로서 현금 및 현금성 자산, 단기금융상품, 미수세금, 미수세외수입금 등을 말한다.</p>	<p>제42조(자산의 분류) ① 자산은 유동자산과 비유동자산으로 구분하며, 유동자산은 공기업·준정부기관이 정상영업주기 내에 실현될 것으로 예상하거나 정상영업주기 내에 판매하거나 소비할 의도가 있는 자산, 주로 단기매매목적으로 보유하는 자산, 보고기간 종료일로부터 1년 이내에 실현될 것으로 예상하는 자산 및 현금이나 현금성 자산으로서 사용에 대한 제한 기간이 보고기간 종료일로부터 1년 이상인 자산을 말한다. 다만, 유동자산으로 분류한 금액 중 1년 이내에 실현되지 않을 금액은 주식으로 기재한다.</p> <p>〈K-IFRS 1001 문단 66〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 정상영업주기 내에 실현될 것으로 예상하거나 판매·소비 의도 있음</li> <li>• 주로 단기매매 목적으로 보유</li> <li>• 보고기간 후 12개월 이내에 실현 예상</li> </ul>
<p>제34조(미수채권 등의 평가) 미수채권, 장기대여금 또는 단기대여금은 신뢰성 있고 객관적인 기준에 따라 산출한 대손추산액을 대손충당금으로 설정하여 평가한다.</p>	<p>제46조(미수세금 등의 평가) ①미수세금은 합리적이고 객관적인 기준에 따라 평가하여 대손충당금을 설정하고 이를 미수세금 금액에서 차감하는 형식으로 표시하며, 대손충당금의 내역은 주석(註釋)으로 공시한다.</p> <p>②미수세외수입금, 단기대여금, 장기대여금 등에 관하여는 제1항의 규정을 준용한다.</p>	<p>※ 미수채권의 평가에 관한 규정 없음</p> <p>※ K-IFRS에서의 미수채권은 금융자산 일종으로 간주하여 평가함(대손충당금 평가)</p>
<p>제45조(용자보조원가충당금과 보증충당부채의 평가) ① 용자보조원가충당금은 용자사업에서 발생한 용자금 원금과 추정 회수가능액의 현재가치와의 차액으로 평가한다.</p> <p>② 보증충당부채는 보증채무불이행에 따른 추정 순현금유출액의 현재가치로 평가한다.</p> <p>③ 제1항 및 제2항에서 정한 사항 외에 용자보조원가충당금 및 보증충당부채의 회계처리에 관한 세부 사항은 기획재정부장관이 정하는 바에 따른다.</p>	<p>※ 관련 규정 없음</p>	<p>※ 용자보조원가 등에 관한 규정 없음</p> <p>※ K-IFRS는 직접적으로 용자보조원가충당금, 보증충당부채 평가를 규정하지는 않음</p> <p>〈K-IFRS 1037 문단14〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 충당부채는 다음의 요건을 모두 충족하는 경우에 인식             <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 과거사건의 결과로 현재의무가 존재</li> <li>(2) 당해 의무를 이행하기 위하여 경제적효익을 갖는 자원이 유출될 가능성이 높음</li> <li>(3) 당해 의무의 이행에 소요되는 금액을 신뢰성 있게 추정할 수 있음</li> </ol> </li> </ul>

○ 기준비교①: 유동자산의 개요

- 세 기준 모두 유동자산의 정의를 규정하고 있으나, 국가 및 지자체회계기준은 단순히 1년 기준을 제시하고 있는데 비하여, 공공기관회계기준은 1년 기준, 정상영업주기, 단기매매목적의 개념도 같이 규정
  - ※ 지방회계기준 운영규정에서 판매목적으로 조성중인 농공단지 등은 판매 의도를 고려하여 암묵적으로 정상사업주기 개념을 감안, 재고자산으로 분류하도록 규정
- 국가회계기준은 현재 설정된 모든 회계과목을 기준에서 열거하고 있으나 지방회계기준은 일부만 예시적으로 규정하였으며, 공공기관회계기준은 과목을 열거하고 있지 않음(공공기관별 기관의 특성 반영)

○ 기준비교②: 미수채권 계정분류

- 국가회계에서는 채권에 대한 재무제표 공시계정과목이 미수채권(대여금 제외)으로 나타내고 있는데 비하여 지자체회계에서는 미수세금, 미수세외수입금, 미수징수교부금, 미수정부간이전수익으로 세분화되어 있음
- 국가회계기준 제11조에서 언급되어 있는 계정과목은 유동자산으로 분류되어 있는 모든 공시계정과목(COA체계상 III레벨 계정과목)임에 비하여 지자체회계기준 제15조에서 언급되어 있는 계정과목은 공시계정과목의 예시임. 따라서 지자체회계에서는 기준 제15조에서 언급되어 있지 않는 공시계정과목도 사용 가능
- 공시계정과목이 너무 세분화될 경우 재무제표에서 제공하는 정보가 너무 복잡해질 수 있기 때문에 지자체회계의 미수채권 부분을 국가회계와 같이 '미수채권'으로 집합화하는 것을 고려할 필요가 있음. 다만, 이 경우 지자체회계의 특성상 앞서 언급한 다수 세부계정과목의 관리가 필요하기 때문에 관리계정과목으로 관리하여야 할 것이며, 현재 지자체회계에서 관리계정과목으로 설정되어 있는 과목들은 다시 세부관리계정과목으로 재분류할 필요가 있음
  - ※ 지방자치단체의 채권 구조의 특성상 '미수세금'과 '미수세외수입금'으로 구분할 수는 있을 것 같으나, 더 이상의 채권분류 공시는 의미가 크게 떨어질 수 있음

공시 계정과목	관리 계정과목	세부관리 계정과목	설명
미수채권	미수세금	미수취득세	신고 또는 징수결의 후 수납되지 않은 취득세
		미수등록면허세	신고 또는 징수결의 후 수납되지 않은 등록면허세
		.....	.....
	미수세외 수입금	미수재산임대료수익	징수결의 후 수납되지 않은 공유재산임대료
		미수사용료수익	징수결의 후 수납되지 않은 도로·하천사용료·하수도·상수도·시장·도축장사용료, 입장료, 기타사용료 등

공시 계정과목	관리 계정과목	세부관리 계정과목	설명
미수채권	미수세의 수입금	미수수료수익	징수결의 후 수납되지 않은 증지판매대, 쓰레기봉투 판매대, 재활용품 수거판매대, 기타수수료 등
		미수사업수익	징수결의 후 수납되지 않은 사업장생산물판매대, 주차요금, 통행료, 분담금, 매각사업대, 배당금, 의료사업수익, 기타사업수익
	.....	.....	
	미수징수 교부금	시·도세징수대행 보상미수금 등	시·군·자치구가 시·도세 징수를 대행함에 따라 시·도세 징수액의 일정부분에 해당하는 부분을 징세비 명목으로 보상받은 수입 중 미수액 등
미수정부간 이전수익	미수조정교부금 등	교부 결정 등의 확정 통지는 되었으나 수납되지 않은 조정교부금 등	

- 한편, 국가회계에서는 미수채권을 (단기)미수채권과 장기미수채권으로 구분하고 있는데, 지자체회계에서도 장기미수채권이 발생할 수 있는 소지가 없는 것은 아니기 때문에 새로운 계정과목 개설을 고려할 필요가 있음

※ 지자체회계에서는 실무적으로 장기미수채권이 발생할 가능성이 없다고 판단하여 별도의 계정 과목을 개설하지 않고 있음

○ 기준비교③: 대여금과 용자금의 계정과목 명칭

- 국가회계에서의 대여금은 지자체회계의 용자금과 대응되는데, 실무적으로 명칭상 많은 혼란을 가져올 수 있음

국가회계		지자체회계	
공시계정과목	관리계정과목	공시계정과목	관리계정과목
대여금	전대차관대여금	용자금	자치단체간용자금
	정부내예탁금		예탁금
	전대차관대여금		지방공공기관용자금
	용자금		민간용자금

- 국가회계에서는 관리계정과목에서 ‘용자금’이라는 명칭을 사용하지만, 지자체회계에서는 공시계정과목으로 동 명칭을 사용하고 있음. 회계용어상 ‘용자금’보다는 ‘대여금’이라는 용어가 더 일반적으로 사용되므로 지자체회계에서도 공시계정과목을 ‘대여금’으로 변경할 필요가 있다고 판단됨. 다만, 관리계정과목은 지자체의 특성에 따라 현행과 같은 분류 유지 필요

○ 기준비교④: 대손충당금 평가

- 대손충당금 평가와 관련하여 지자체회계에서는 실무적으로 3년 평균 대손율을 기준으로 대손충당금 평가가 이루어지고 있으나(대손실적률법), 국가회계에서는 다양한 방법의 대손충당금 평가를 인정하고 있어(대손실적률법, 연령분석법, 채권잔액비례법) 양 기준 간 다소 차이가 있음
- 지방자치단체의 경우 채권의 발생 사건(또는 원인)이 거의 유사하기 때문에 동일한 방법의 대손충당금 평가방법이 적용될 수 있으나, 국가회계실체의 경우 실체별로 다양한 사건 또는 사업이 이루어지기 때문에 다양한 방법의 대손충당금 평가방법이 용인되어야 할 것으로 보임
- 또한, 지자체회계에서는 기준 제46조①에서 대손충당금의 내역을 주석으로 공시하도록 하고 있으나, 국가회계에서는 이에 대한 규정이 없음. 동일한 평가방법을 적용하여야 한다면 주석에 그 내역을 표시하여도 큰 문제는 발생하지 않지만, 다양한 방법을 인정하여야 한다면 주석에 표시하는 양식 자체가 다양할 수밖에 없고, 정보이용자에게 혼란을 야기시킬 수도 있을 것임. 그러나 대손충당금과 관련한 정보가 중요할 수 있기 때문에 각 국가회계실체별로 적용되는 방법과 산출내역을 간략하게라도 제시할 필요는 있을 것으로 보임
- 공공기관의 경우 대손충당금과 관련하여 기준에서는 명확히 규정하고 있지 않음. K-IFRS에 의한 경우 일반적으로 미수채권에 대해 기관의 특성에 따라 각각 개별적·집합적 평가를 병행하여 사용하며, 발생손실(incurred loss)개념의 등장으로 손상징후가 없는 정상채권에 대해서는 대손충당금을 설정하지 않음

※ 국가회계에서의 대손충당금 설정방식

- ① 연령분석법: 기말 채권잔액을 경과일수에 따라 몇 개의 집단으로 분류하고 각 집단별로 상이한 대손율을 적용하여 대손충당금을 설정하는 방식  
(=∑기간별 채권잔액x기간별 대손율)
- ② 채권잔액비례법: 기말 채권잔액 전체에 대해서 일정비율을 회수불능채권예상액으로 추정하는 방식으로, 채권의 연령과는 관계없이 동일한 대손율을 적용  
(=기말 채권잔액x하나의 대손율, 단, 대손율은 1% 등 하나의 대손율 적용하며, 거의 일정)
- ③ 대손실적률법: 채권에 대한 과거 결손추정율을 산정하여 대손예상액을 추산하는 방식  
(=기말 채권잔액x하나의 대손율, 단, 대손율은 과거 실적치를 적용하므로 매기마다 변경)

○ 기준비교⑤: 용자보조원가충당금 평가

- 국가회계에서는 용자사업과 관련한 용자금의 경우 용자회계준칙에 따라 용자보조원가충당금으로 평가하고 있으며, 이에 비하여 지자체회계에서는 용자보조원가충당금 평가가 규정되어 있지 않음

※ 용자보조원가충당금 평가는 일반적인 대손평가와 현재가치평가를 통합한 것으로 용자금(자산)에 대한 평가와 실제 이자 차이분에 대한 정책사업원가 인식을 목적으로 이루어지는 특수 평가방법임

- 국가회계에서는 용자사업(국가회계실체가 유효이자율보다 낮은 이자율로 용자를 제공하는 사업)에 대해서는 원칙적으로 용자보조원가충당금을 평가하며, 대손충당금 평가는 수행하지 않음
    - ※ 국가회계실체에 소속되어 근로를 제공한 자에게 저리의 용자금을 제공한 경우 용자금보조원가충당금 평가 대상은 아님
  - 지자체회계에서도 국가와 유사한 용자사업을 진행하고 있고, 국가회계에서의 용자사업과 크게 다르지 않다고 보면, 이에 대한 평가방법 도입을 고려할 필요가 있다고 보임
    - ※ 시·도의 경우 ‘중소기업육성기금의 용자금채권’, 시·군·구의 경우 ‘주민생활안정기금의 용자금채권’ 등이 대표적인 용자사업에 해당함. 예를 들어 2010년도 서울시 채권현재액보고서상 중소기업육성기금 용자금채권잔액은 1조 4,561억원이었음
  - 참고로 현재 지자체회계기준에서는 장기민간용자금에 한하여 적정한 할인율을 적용한 현재가치평가를 수행하도록 규정하고 있음. 장기민간용자금의 현재가치 평가는 자산의 평가 측면을 강조하는 것에 비하여 용자사업평가는 정책사업원가를 산출하는 측면도 강조하기 때문에 단순한 현재가치평가보다는 더 나은 방법이라 할 수 있음
  - 공공기관의 경우 K-IFRS를 적용하여야 하기 때문에 정부에서의 정책적 목적 용자사업에 대한 용자보조원가충당금 평가를 적용할 이유는 없을 것으로 보임
- 논의 및 개선방향
- 유동자산의 정의와 관련하여 국가 및 지자체회계에서도 공공기관회계기준과 같이 1년 기준 외에 정상영업주기 및 단기매매목적 개념도 보완할 필요가 있음
  - 미수채권 관련 공시계정과목이 너무 세분화될 경우 재무제표가 복잡해 질 수 있기 때문에 지자체회계에서도 국가회계와 같이 ‘미수채권’으로 집합화 고려 필요
  - 지자체회계에서는 단기미수채권 개념만 있는데, 장기미수채권도 발생할 수 있으므로 관련 계정과목을 개설할 필요가 있음
  - 용자금과 대여금의 용어를 통일하여 국가회계와 지자체회계 정보이용자의 혼란을 최소화할 필요가 있음
  - 지방자치단체도 국가와 유사한 용자사업을 수행하고 있기 때문에 용자보조원가충당금을 평가하는 제도를 도입할 필요가 있음
  - 국가회계에서도 대손충당금과 관련한 주석 제공 고려 필요

□ 유가증권(단기투자증권, 장기투자증권)

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제33조(유가증권의 평가) ① 유가증권은 매입가액에 부대비용을 더하고 종목별로 총평균법 등을 적용하여 산정한 가액을 취득원가로 한다.</p> <p>② 유가증권은 자산의 분류기준에 따라 단기투자증권과 장기투자증권으로 구분한다.</p> <p>③ 채무증권은 상각후취득원가로 평가하고 지분증권과 기타 장기투자증권 및 기타 단기투자증권은 취득원가로 평가한다. 다만, 투자목적의 장기투자증권 또는 단기투자증권인 경우에는 재정상태표일 현재 신뢰성 있게 공정가액을 측정할 수 있으면 그 공정가액으로 평가하며, 장부가액과 공정가액의 차이금액은 순자산변동표에 조정항목으로 표시한다.</p> <p>④ 유가증권의 회수가능가액이 장부가액 미만으로 하락하고 그 하락이 장기간 계속되어 회복될 가능성이 없을 경우에는 장부가액과의 차액을 감액손실로 인식하고 재정운영순원가에 반영한다.</p>	<p>제48조(장기투자증권의 평가) 장기투자증권은 매입가액에 부대비용을 더하고 이에 종목별로 총평균법을 적용하여 산정한 취득원가로 평가함을 원칙으로 한다.</p>	<p>※ 유가증권의 평가에 관한 규정 없음</p> <p>※ K-IFRS는 유가증권과 금융상품을 포괄한 “금융상품”의 평가 등을 규정</p> <p>〈K-IFRS 1109 문단 5(1)〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 공정가치로 측정. 다만, 당기손익인식금융자산이 아닌 경우 취득과 직접 관련되는 거래원가는 공정가치에 가산</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1039 문단 9〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 금융상품은 당기손익인식금융자산, 만기보유금융자산, 대여금 및 수취채권, 매도가능금융자산으로 분류</li> <li>• 공정가치로 측정함이 원칙</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1039 문단 46〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 대여금 및 수취채권, 만기보유금융자산 : 유효이자율법을 사용한 상각후원가</li> <li>• 시장가격이 없고 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 지분상품과 이와 연계된 내재파생상품 : 원가</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1039 문단 55〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 위험회피회계의 대상이 아닌 당기손익인식금융자산의 공정가치 변동으로 인한 손익은 당기손익으로, 매도가능금융자산의 손익 중 손상차손과 외환손익을 제외한 금액은 기타포괄손익으로 인식</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1039 문단 58〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 금융자산(또는 금융자산의 집합)의 손상 발생에 대한 객관적인 증거가 있는지를 매 보고기간 말에 평가하고, 그러한 증거가 있는 경우 손상차손 인식</li> </ul>

- 기준비교①: 국가회계와 지자체회계의 비교
  - 유가증권은 국가회계, 지자체회계, 공공기관회계(K-IFRS)가 분류기준 및 평가방법 등이 모두 상이함
  - 국가회계 및 지자체회계 유가증권 분류기준과 평가방법은 다음과 같이 각각 비교할 수 있음

국가회계			지자체회계	
공시과목	관리계정과목	세부관리계정과목	공시과목	관리계정과목
단기투자증권	채무증권	국채, 공채, 지방채, 회사채	장기투자증권	출자금
	지분증권	주식, 기타지분증권		투자주식
	기타단기투자증권	기타		
장기투자증권	채무증권	국·공채, 지방채, 회사채		투자채권
	지분증권	주식, 출자금, 기타지분증권		
	기타단기투자증권	기타		

구 분	상이 여부	국가회계기준(제33조)	지자체회계기준(제48조)
1. 장·단기구분	상이	장기·단기투자증권 구분	장기투자증권만 규정
2. 단가결정 방법	상이	종목별 총평균법 등(개별법, 이동평균법 모두 인정)	종목별 총평균법만 인정
3. 채무증권과 지분증권의 구분	상이	채무증권, 지분증권, 기타증권으로 구분	구분 없음
4. 평가원칙	상이	채무증권은 상각후취득원가, 지분증권과 기타증권은 취득원가	취득원가로만 평가 규정
5. 공정가액 평가	상이	①투자목적의 장·단기투자증권은 ②신뢰성 있는 공정가액이 존재하는 경우 공정가액으로 평가하고 그 차이는 순자산변동표 반영	공정가액 평가 규정 없음
6. 투자증권 감액	상이	회수가능가액이 ①장부가액 미만으로 하락하고 ②그 하락이 장기간 계속되어 ③회복될 가능성이 없는 경우 감액손실 인식(재정운영표 반영)	제45조 제2항을 준용하여 회수가능가액이 ①취득원가에 미달하고 ②그 미달액이 중요한 경우 감액평가 실시. 기준에서는 감액손실을 어떻게 반영할 것인지 언급은 없으나 실무적으로 재정운영보고서에 반영
7. 지분법 평가	동일	인정하지 않음	인정하지 않음

(\*) 정부회계학(허용·윤성식, 2011) 참고

- 국가회계실체의 경우 여유자금의 운영을 위해 유가증권을 취득하는 경우가 있기 때문에 다양한 분류기준 및 공정가액 평가에 대한 규정이 있는 것에 비해 지자체회계에서는 실무적으로 여유자금 운영 목적으로 유가증권을 취득하는 경우가 거의 없다고 보아 회계기준상 세밀한 규정이 없음
- 지방자치단체는 행정서비스제공을 위해 「지방공기업법」에 의한 지방공사·지방공단 등 공기업에 대한 출자금, 장기투자목적으로 소유하는 주식 및 채권액과 민간기업 등과 공동으로 출자하여 설립하는 주식회사 형태의 민관공동출자기업에 대한 출자액 형식의 유가증권을 보유
- 그러나 최근에는 계정과목 분류상 금융상품과 유가증권의 구분이 모호한 금융상품이 많이 거래되고 있으며, 지방자치단체에 따라서는 여유자금의 운영을 위하여 유가증권 거래를 할 수 있기 때문에 유가증권에 대한 기준 보완이 요구된다고 할 수 있음
- 유가증권의 분류와 평가와 관련해서는 국제회계기준(IFRS) 또는 국제공공부문회계기준(IPSAS)을 참고할 수 있음(단, 유가증권의 평가와 관련하여 IFRS와 IPSAS는 거의 유사). 현재 국가회계 또는 지자체회계의 실무적인 측면에서 이러한 기준들은 너무 복잡하다고 보이나, 최소한 국가회계와 지자체회계를 일치시킬 필요는 있을 것임

○ 기준비교②: K-IFRS와 국가·지자체회계의 비교

- K-IFRS와 국가회계기준, 지자체회계기준의 유가증권 관련 조문을 비교하면 다음과 같음

구분	국제회계기준(IFRS)	국가회계기준	지자체회계기준
1. 유가증권 분류	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 당기손익인식금융자산 (주식·채권)</li> <li>• 매도가능증권(주식·채권)</li> <li>• 지분법적용투자주식 (주식)</li> <li>• 만기보유증권(채권)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 단기투자증권 (주식·채권)</li> <li>• 장기투자증권 (주식·채권)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 장기투자증권(주식·채권)</li> <li>• ※ 단기투자증권에 대한 별도 명칭은 없음</li> </ul>
2. 분류기준	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 경영진의 유가증권 보유 목적</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 만기 및 처분의도 (유동성분류기준)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 장기투자증권으로만 분류</li> </ul>
3. 평가	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 모든 유가증권은 공정가액 평가</li> <li>• 유가증권 분류에 따라 평가손익 인식방법(당기손익 또는 포괄손익) 상이</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 지분법평가 없음</li> <li>• 보유목적에 따라 평가방법 상이(유가증권 분류 아님)</li> <li>• 평가손익은 순자산변동항목으로 처리</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공정가액 평가 및 지분법 평가 개념 없음(취득원가만 인정)</li> </ul>

- K-IFRS에서는 유가증권의 특성에 따라 분류하여 계정과목을 결정하면 그 계정과목에 따라 평가방법이 결정됨. 즉, 동일한 유가증권이라 할지라도 취득 목적 등에 따라 계정과목을 선택하게 되면 평가방법 및 회계처리 방법이 결정됨

계정과목 분류	계정과목별 평가방법 및 회계처리
당기손익금융자산	공정가액 평가 및 평가손익은 당기손익(금융수익 등) 반영
매도가능증권	공정가액 평가 및 평가손익은 기타포괄손익에 반영
지분법적용투자주식	지분법평가(연결기준) 및 평가손익은 당기손익(지분법손익) 반영
만기보유증권	상각후취득원가 평가 및 이자수익은 당기손익(금융수익 등) 반영

- 이에 비하여 국가회계기준에서는 계정과목의 분류(단기투자증권, 장기투자증권)와 상관없이 해당 유가증권의 특성에 따라 평가방법 등이 상이함. 즉, 동일한 계정과목이라 할지라도 다른 평가방법과 다른 회계처리 방법의 적용이 가능함
- 계정과목과 평가방법(회계처리 포함)의 관계가 일관성이 있어야 정부회계정보이용자의 혼란을 최소화할 수 있기 때문에 국가회계의 평가방법 특성을 반영한 계정과목 분류체계의 변경을 고려할 필요가 있음

유가증권	계정과목 분류	현행 계정과목	변경 계정과목	평가 및 회계처리
채권	상각후취득원가 적용	장기·단기투자증권	만기보유증권	장기 분류
채권·주식	공정가액 평가	장기·단기투자증권	단기투자증권	평가손익은 순자산변동표 반영
주식	취득원가 평가	장기·단기투자증권	매도가능증권	장기 분류

- 국가회계에서의 유가증권 계정과목 분류체계가 변경되면 지자체회계에서도 이를 준용할 필요가 있음
- 기준비교③: 유가증권의 감액
  - 유가증권과 관련한 국가회계기준 제33조④의 감액 규정은 국가회계기준 제32조③의 규정과 차이가 있는데(회복될 가능성 없는 경우가 포함됨), 유가증권에 대한 특별한 감액규정이 없는 지자체회계에서는 유가증권에 대한 감액규정을 보완할 필요가 있음(현재는 자산의 일반적인 감액규정을 적용)
  - 공공기관이 적용하는 K-IFRS에서의 유가증권 감액손실과 관련한 규정은 실질적으로 국가회계기준에서 규정하는 바와 크게 다르지 않음
- 기준비교④: 유가증권의 평가
  - 공공기관은 K-IFRS에 의할 경우 모든 유가증권에 대해 원칙적으로 공정가액 또는 지분법 평가를 하여야 하므로 국가회계 또는 지자체회계와 차이가 있음
  - 국가회계실체 및 지방자치단체의 경우 실무적으로 유가증권의 보유 목적이 제한적이기 때문

에 다소 단순한 평가방법을 채택하였던 것으로 복잡한 평가방법의 적용에 대한 실익이 의문시될 수 있음

- 다만, 연기금 또는 금융성기금과 같은 일부 국가회계실체의 경우 대량의 빈번한 유가증권 거래가 이루어지고 있고, 이들에 대한 평가정보 역시 유용할 수 있다는 측면에서 재무제표 본문이 아닌 주석에서 기업회계 방식의 유가증권 평가와 국가회계기준상 유가증권의 평가 내역의 비교를 제시하도록 실무지침을 보완하는 것은 의미가 있을 것으로 보임

○ 논의 및 개선방향

- 유가증권 계정과목별 평가방법 및 회계처리 방법이 결정될 수 있도록 국가회계에서의 유가증권 계정과목 분류체계의 변화가 필요됨
- 지방자치단체에서도 복잡한 유가증권의 거래가 발생할 수 있으므로 최소한 국가회계에서의 유가증권 분류 및 평가방법 체계를 준용할 필요가 있음
- 국가회계에서 유가증권의 경우 일반적인 자산과 비교하여 감액손실 규정이 별도로 규정되어 있는 바, 유가증권 감액손실 규정이 없는 지자체회계에서도 이를 준용할 필요가 있음
- 유가증권의 거래가 빈번한 연기금의 경우 실무적으로는 기업회계방식의 평가결과를 관리하고 있는 경우 이를 국가회계 평가결과와 비교하는 주석을 보완할 필요가 있음

□ 재고자산

국가회계기준	지방회계기준	공공기관회계기준
<p>제35조(재고자산의 평가) ① 재고자산은 판매 또는 용역제공을 위하여 보유하거나 생산과정에 있는 자산, 생산과정 또는 용역제공과정에 투입될 원재료나 소모품 형태로 존재하는 자산을 말한다.</p> <p>② 재고자산은 제조원가 또는 매입가액에 부대비용을 더한 금액을 취득원가로 하고 품목별로 선입선출법(先入先出法)을 적용하여 평가한다. 다만, 실물흐름과 원가산정 방법 등에 비추어 다른 방법을 적용하는 것이 보다 합리적이라고 인정되는 경우에는 개별법, 이동평균법 등을 적용하고 그 내용을 주석으로 표시한다.</p> <p>③ 제2항에 따라 선택된 재고자산의 평가 방법은 정당한 사유 없이 변경할 수 없으며, 평가 방법의 정당한 변경 사유가 발생한 경우에는 제51조에 따라 회계처리한다.</p> <p>④ 재고자산의 시가(時價)가 취득원가보다 낮은 경우에는 시가를 재정상태표 가액으로 한다. 이 경우 원재료 외의 재고자산의 시가는 순실현가능가액을 말하며, 생산과정에 투입될 원재료의 시가는 현재 시점에서 매입하거나 재생산하는 데 드는 현행대체원가를 말한다.</p>	<p>제47조(재고자산의 평가) 재고자산은 구입가액에 부대비용을 더하고 이에 선입선출법을 적용하여 산정한 가액을 취득원가로 한다. 다만, 실물흐름과 원가산정방법 등에 비추어 다른 방법을 적용하는 것이 보다 합리적이라고 인정되는 경우에는 개별법, 이동평균법 등을 적용하고 그 내용을 주석(註釋)으로 공시한다.</p>	<p>※ 재고자산의 평가에 관한 규정 없음</p> <p>〈K-IFRS 1002 문단6〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>정상적인 영업과정에서 판매를 위하여 보유하거나 생산중인 자산</li> <li>생산이나 용역제공에 사용될 원재료나 소모품</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1002 문단10〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>재고자산의 취득원가: 매입원가, 전환원가 및 재고자산을 현재의 장소에 현재의 상태로 이르게 하는 데 발생한 기타 원가 모두</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1002 문단25〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>개별법이 적용되지 않는 재고자산의 단위원가는 선입선출법이나 가중평균법을 사용</li> <li>성격·용도 면에서 유사한 재고자산에는 동일한 단위원가 결정방법을 적용하여야 하며, 성격·용도 면에서 차이가 있는 재고자산에는 서로 다른 단위원가 결정방법 적용가능</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1002 문단28〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>물리적으로 손상, 완전히 또는 부분적으로 진부화, 판매가격 하락, 완성하거나 판매하는 데 필요한 원가 상승 등의 경우 손상인식</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1002 문단29〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>재고자산을 순실현가능가치로 감액시 항목별로 적용</li> </ul>

○ 기준비교

- 국가와 지방자치단체에서의 재고자산은 다음과 같은 종류가 있는데, 특히, 국가회계실체에서는 회계실체의 특성에 따라 보유하고 있는 재고자산의 종류도 특성이 있다는 점에 주의할 필요가 있음

국가회계		지자체회계	
국가회계실체	재고자산 종류	구분	재고자산 종류
양곡관리특별회계	미곡, 잡곡, 기타부산물, 포장재	판매용 재고자산	미분양 상업용지와 상가 (토지구획정리사업 등 결과), 물납자산(지방세법 관련), 쓰레기봉투(판매용)
조달특별회계	6대원자재(유연탄, 우라늄, 철광석, 동광석, 아연, 니켈), 희귀금속 등 비축물자		
국립경찰병원/국립 의료원/국립재활원	의약품, 진료재료, 의료소모품	저장품 (일반회계)	쓰레기봉투·염화칼슘 (거리청소용), 기계장치 또는 비품 교체용 소모품
군인복지기금 등	상품, 식재료, 원재료, 저장품, 용지, 미성공사, 분양주택		
농산물가격안정기 금, 농지관리기금	비축농산물, 농산물 종자, 조성토지	저장품 (지방공기업 특별회계)	정수약품, 유류, 공사용자재, 배관자재, 지하수계측기 등
축산발전기금	생작물		

(\*) 정부회계학(허용·윤성식, 2011) 참고

※ 지방자치단체에서의 특수 재고자산은 다음과 같음

- ㉠ 수입증지는 세외수익 획득을 위한 재고자산의 정의를 충족하므로 구입시 인쇄비용 등의 취득원가(판매수익금인 액면금액으로 표시하지 말아야 함에 주의)를 재고자산으로 처리하고, 판매시 비용으로 처리하는 것이 원칙이나, 그 금액이 중요하지 않을 경우 구입시점에 즉시 비용으로 처리할 수 있음
- ㉡ 택지조성 등 건설중인 재고자산의 경우 기중에는 건설중인일반유형자산으로 처리하고, 기말에는 건설중인 경우에도 재고자산으로 재분류함. 다만, 이 경우 판매가능한 재고자산이라 보기 어려우므로 기타재고자산으로 분류하는 것이 바람직할 것임
- ㉢ 사격장용 탄약 등과 같이 주기적으로 사용 소모되는 성격이 강한 자산의 경우에도 재고자산에 준하여 회계처리함

- 재고자산과 관련하여 국가회계와 지자체회계기준의 내역을 비교하면 다음과 같음. 특히, 국가회계에서는 재고자산 평가방법으로 저가법을 인정하는데 비하여 지자체회계에서는 이에 대한 특별한 규정이 없음

구 분	차이 여부	국가회계기준(제35조)	지자체회계기준(제47조)
1. 재고자산 분류	상이	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 판매 또는 용역제공을 위하여 보유(제품·상품)하거나 생산과정에 있는(재공품) 자산</li> <li>• 원재료, 소모품</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 규정 없음</li> <li>• 다만, 실무적으로 판매용재고자산, 저장품, 기타재고자산으로 분류</li> </ul>
2. 단가결정 방법	동일	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 선입선출법이 원칙. 다만, 보다 합리적이라고 인정되는 경우 개별법 등 적용 가능(이 경우 주식 공시)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 선입선출법이 원칙. 다만, 보다 합리적이라고 인정되는 경우 개별법 등 적용 가능(이 경우 주식 공시)</li> </ul>
3. 재고자산 평가방법 변경	상이	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 제51조의 회계변경과 오류수정 적용</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 규정 없음</li> <li>• 다만, 회계변경이 하는 경우 기업회계기준을 준용(제60조)해야 할 것인바, 실질적으로 차이는 없음</li> </ul>
4. 저가법 평가	상이	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 저가법('시가 &lt; 취득원가' 일 경우 더 낮은 시가를 적용하는 방법). 원재료는 현행대체원가(再구매가치를 의미)로 평가하며, 그 외 재고자산은 순실현가능가액(실제 매각가치를 의미)으로 평가</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 규정 없음</li> </ul>

(\*) 정부회계학(허용·윤성식, 2011) 참고

- 공공기관에 적용되는 국제회계기준상의 재고자산 분류 및 평가방법은 실질적으로 국가회계기준과 큰 차이는 없음

○ 논의 및 개선방향

- 국가, 지방자치단체, 공공기관에서 재고자산의 세부 종류는 각 회계실체의 특성으로 인해 차이가 발생할 수 있음. 다만, 지자체회계에서는 저가법 평가와 관련한 규정이 없는데, 이를 국가회계를 준용하여 보완할 필요가 있음

□ 투자자산

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
제12조(투자자산) ① 투자자산은 투자 또는 권리행사 등의 목적으로 보유하고 있는 자산으로서, 장기금융상품, 장기투자증권, 장기대여금 및 기타 투자자산 등을 말한다. ② 제1항의 장기투자증권은 만기가 1년 후이거나 1년 후에 처분 예정인 채무증권, 지분증권 및 기타 장기투자증권을 말한다.	제16조(투자자산) 투자자산은 회계실체가 투자하거나 권리행사 등의 목적으로 보유하고 있는 비유동자산으로서 장기금융상품, 장기융자금, 장기투자증권 등을 말한다.	※ 자산의 분류로 투자자산이 규정되어 있지만 개념 정의 규정은 없음  ※ K-IFRS는 열거항목을 구체적으로 규정하지 않으며 개별 기준서별로 투자부동산 등 투자자산 개념 적용

○ 기준비교

- 국가회계기준과 지방회계기준의 투자자산 정의는 거의 유사하며, 공공기관회계기준은 별도로 규정하고 있는 정의는 없음
- K-IFRS에서는 투자부동산 등 개별 기준서별로 투자자산 성격의 자산에 대한 내용을 규정하고 있으며, 실무적으로 투자자산으로 분류되는 투자자산은 국가 및 지자체회계와 거의 유사함

□ 일반유형자산과 사회기반시설

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제13조(일반유형자산) ① 일반유형 자산은 고유한 행정활동에 1년 이상 사용할 목적으로 취득한 자산(제14조에 따른 사회기반시설은 제외한다)으로서, 토지, 건물, 구축물, 기계장치, 집기·비품·차량운반구, 전비품, 기타 일반유형자산 및 건설 중인 일반유형자산 등을 말한다.</p> <p>② 제1항의 전비품은 전쟁의 억제 또는 수행에 직접적으로 사용되는 전문적인 군사장비와 탄약 등을 말한다.</p>	<p>제17조(일반유형자산) 일반유형 자산은 공공서비스의 제공을 위하여 1년 이상 반복적 또는 계속적으로 사용되는 자산으로서 토지, 건물, 입목 등을 말한다.</p>	<p>※ 유형자산 중 일반유형자산을 별도로 구분하지는 않으며, 유형자산의 정의 없음</p> <p>※ K-IFRS도 공공기관회계기준과 같이 일반유형자산을 별도로 구분하지는 않지만 유형자산의 정의 규정은 있음 &lt;K-IFRS 1016 문단6&gt; 유형자산: 재화나 용역의 생산이나 제공, 타인에 대한 임대 또는 관리활동에 사용할 목적으로 보유하는 물리적 형태가 있는 자산으로서 한 회계기간을 초과하여 사용할 것이 예상되는 자산</p>
<p>※ 주민편의시설의 개념 및 정의 규정 없음</p>	<p>제18조(주민편의시설) 주민편의시설은 주민의 편의를 위하여 1년 이상 반복적 또는 계속적으로 사용되는 자산으로서 도서관, 주차장, 공원, 박물관 및 미술관 등을 말한다.</p>	<p>※ 주민편의시설의 개념 및 정의 규정 없음</p>
<p>제14조(사회기반시설) 사회기반시설은 국가의 기반을 형성하기 위하여 대규모로 투자하여 건설하고 그 경제적 효과가 장기간에 걸쳐 나타나는 자산으로서, 도로, 철도, 항만, 댐, 공항, 기타 사회기반시설(상수도를 포함한다) 및 건설 중인 사회기반시설 등을 말한다.</p>	<p>제19조(사회기반시설) 사회기반시설은 초기에 대규모 투자가 필요하고 파급효과가 장기간에 걸쳐 나타나는 지역사회의 기반적인 자산으로서 도로, 도시철도, 상수도시설, 수질정화시설, 하천부속시설 등을 말한다.</p>	<p>※ 사회기반시설의 개념 및 정의 규정 없음</p> <p>※ K-IFRS 역시 사회기반시설의 개념 및 정의 규정 없음</p>
<p>제37조(일반유형자산의 평가) ① 일반유형자산은 해당 자산의 건설원가 또는 매입가액에 부대비용을 더한 금액을 취득원가로 하고, 객관적이고 합리적인 방법으로 추정한 기간에 정액법(定額法) 등을 적용하여 감가상각한다.</p> <p>② 일반유형자산에 대한 사용수익권은 해당 자산의 차감항목에 표시한다.</p>	<p>제49조(일반유형자산과 주민편의시설의 평가) ① 일반유형자산과 주민편의시설은 당해 자산의 건설원가나 매입가액에 부대비용을 더한 취득원가로 평가함을 원칙으로 한다.</p> <p>② 일반유형자산과 주민편의시설 중 상각대상 자산에 대한 감가상각은 정액법을 원칙으로 한다.</p>	<p>※ 일반유형자산은 물론 유형자산에 관한 규정 없음</p> <p>※ K-IFRS는 유형자산에 관한 규정만 있음 &lt;K-IFRS 1016 문단 23&gt; • 인식시점의 현금가액상당액 &lt;K-IFRS 1016 문단 24&gt; • 교환취득의 경우 공정가치 측정이 원칙이나, 제공한 자산의 장부금액으로 측정 가능 &lt;K-IFRS 1016 문단 50&gt; • 감가상각은 내용연수에 걸쳐 체계적인 방법으로 배분함 &lt;K-IFRS 1016 문단 51&gt; • 유형자산의 잔존가치와 내용연수는 적어도 매 회계연도말에 재검토</p>

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제38조(사회기반시설의 평가) ① 사회기반시설의 평가에 관하여는 제37조를 준용한다. 이 경우 감가상각은 건물, 구축물 등 세부 구성요소별로 감가상각한다.</p> <p>② 제1항에도 불구하고 사회기반시설 중 관리·유지 노력에 따라 취득 당시의 용역 잠재력을 그대로 유지할 수 있는 시설에 대해서는 감가상각하지 아니하고 관리·유지에 투입되는 비용으로 감가상각비용을 대체할 수 있다. 다만, 효율적인 사회기반시설 관리시스템으로 사회기반시설의 용역 잠재력이 취득 당시와 같은 수준으로 유지된다는 것이 객관적으로 증명되는 경우로 한정한다.</p> <p>③ 사회기반시설에 대한 사용수익권은 해당 자산의 차감항목에 표시한다.</p>	<p>제50조(사회기반시설의 평가) ① 사회기반시설의 평가에 관하여는 제49조의 규정을 준용한다.</p> <p>② 사회기반시설 중 유지보수를 통하여 현상이 유지되는 도로, 도시철도, 하천부속시설 등은 감가상각 대상에서 제외할 수 있으며, 유지보수에 투입되는 비용과 감가상각을 하지 아니한 이유를 주석(註釋)으로 공시한다.</p>	<p>※ 사회기반시설의 평가에 관한 규정 없음</p> <p>※ K-IFRS도 사회기반시설의 평가에 관한 규정은 없음</p>
<p>제38조의2(일반유형자산 및 사회기반시설의 재평가 기준) ① 제32조에도 불구하고 일반유형자산과 사회기반시설을 취득한 후 재평가할 때에는 공정가액으로 계상하여야 한다. 다만, 해당 자산의 공정가액에 대한 합리적인 증거가 없는 경우 등에는 재평가일 기준으로 재생산 또는 재취득하는 경우에 필요한 가격에서 경과연수에 따른 감가상각누계액 및 감액손실누계액을 뺀 가액으로 재평가하여 계상할 수 있다.</p> <p>② 제1항에 따른 재평가의 최초 평가연도, 평가방법 및 요건 등 세부회계처리에 관하여는 기획재정부장관이 정한다.</p>	<p>※ 일반유형자산 등의 재평가에 관한 규정 없음</p>	<p>※ 유형자산 등 재평가에 관한 규정 없음</p> <p>※ K-IFRS는 유형자산 취득후 평가에 관하여 원가모형과 재평가모형 중 선택 적용          &lt;K-IFRS 1016 문단 29&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 원가모형이나 재평가모형 중 하나를 회계정책으로 선택하여 유형자산 분류별로 동일하게 적용              &lt;K-IFRS 1016 문단 30&gt;</li> <li>• 원가모형: 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감              &lt;K-IFRS 1016 문단 31&gt;</li> <li>• 재평가모형: 공정가치에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감. 재평가는 주기적으로 수행</li> </ul>

○ 기준비교①: 일반유형자산의 정의 비교

- 국가회계기준은 ‘고유한 행정활동’에 사용할 자산을 일반유형자산으로 정의하지만, 지자체회계기준은 ‘공공서비스 제공을 위하여’ 사용되는 자산을 일반유형자산으로 정의함. 사회기반시설이나 주민편의시설도 공공서비스를 제공을 목적으로 할 수 있으므로 지자체회계의 일반유형자산 정의는 다소 포괄적이라 할 수 있음

○ 기준비교②: 국가 및 지자체회계 일반유형자산 등 평가관련 기준 비교

구 분	국가회계기준 (제37조~제38조의2)	지자체회계기준 (제49조~제50조)	공공기관회계기준 및 국제회계기준
1. 유형자산 분류	일반유형자산, 사회기반시설 ※ 주민편의시설 없음	일반유형자산, 주민편의시 설, 사회기반시설 ※ 단, 일반유형자산에는 군 사자산인 전비품이 없음	유형자산만으로 분류
2. 취득원가	(건설원가 또는 매입가액)+ 부대비용	(건설원가 또는 매입가액)+ 부대비용	(건설원가 또는 매입가액)+ 부대비용
3. 감가상각 방법	정액법 등	정액법 원칙	정액법 등
4. 내용연수 규정	객관적·합리적으로 추정한 기간	규정 없음. 단 실무적으로 자산별 내용연수를 규정하 고 있음	객관적·합리적으로 추정한 기간(단, 매년 내용연수 재 추정)
5. 감가상각 예외 규정	<ul style="list-style-type: none"> <li>특정 사회기반시설을 명 시하지 않고, 취득 당시 의 용역잠재력을 유지하 는 모든 시설은 감가상각 대신에 대체법 적용 가능 (단, 객관적으로 증명되는 경우에 한함)</li> <li>감가상각미적용 사유, 관 리유지비용에 대한 주석 공시 없음</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>사회기반시설 중 유지보 수를 통해 현상이 유지되 는 도로, 도시철도, 하천 부속시설 등은 감가상각 하지 않음</li> <li>이 경우 상각하지 않는 이유와 유지보수에 투입 되는 비용을 주석으로 공 시(대체법을 명시하고 있 지 않으나 문맥상으로 해 석가능)</li> </ul>	예외규정 없음
6. 재평가 인정	재평가 인정 ※ ①공정가액 또는 ②재평 가일 기준 재생산·재취득가 액에서 경과연수에 따른 감 가상각누계액을 차감한 가 액	규정 없음	재평가 인정
7. 금융비용 자본화	인정하지 않음	인정하지 않음	반드시 적용
8. 사용 수익권	일반유형자산 및 사회기반 시설의 차감항목으로 표시	규정 없음	규정 없음

(\*) 정부회계학(허용·윤성식, 2011) 참고

○ 기준비교③: 유형자산 관련 재무제표 표시 계정과목 비교

- 국가 및 지자체회계기준에서는 유형자산을 일반유형자산, 사회기반시설, 주민편의시설(지자체만)로 구분하지만, 공공기관은 구분하지 않고 유형자산으로만 표시함. 이는 정부의 특성상 보유 사회기반시설(SOC) 자산 등을 별도로 구분할 필요가 있기 때문임
- 일반유형자산의 경우 국가회계와 지자체회계의 재무제표 계정과목의 분류기준이 다소 상이함. 국가회계에서는 지자체회계에 없는 전비품 항목이 있으며, 지자체회계에서는 국가회계상에서 별도로 분류하지 않는 임차개량자산(임차건물에 대한 각종 자본적 성격의 인테리어 비용 등)과 입목(樹木을 의미)이 별도 계정과목으로 분류되어 있음

구분	재무제표 표시 공시계정과목
국가	토지, 건물, 구축물, 기계장치, <b>집기·비품·차량운반구, 전비품</b> , 기타
지방자치단체	토지, 건물, 구축물, 기계장치, <b>차량운반구, 집기비품, 임차개량자산, 입목</b> , 기타

- 사회기반시설의 경우 국가와 지방자치단체의 분류기준 및 재무제표상 계정과목 명칭이 다소 상이함에 주의할 필요가 있음(지자체회계상 계정과목인 하천부속시설이나 농수산기반시설 등은 국가회계에서도 존재함)

구분	사회기반시설 세부종류(공시계정과목)	비고
국가	도로, <b>철도, 항만, 댐, 공항</b> , 기타사회기반시설(상수도 포함)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 국가의 경우 상하수도시설과 하천부속시설 등을 기타사회기반시설(기타사회기반시설의 세부계정과목)에 포함시킴</li> <li>• 지방자치단체의 경우 상수도시설과 하천부속시설 등을 별도의 계정과목으로 계상</li> </ul>
지방자치단체	도로, <b>도시철도, 상수도시설, 수질정화시설, 하천부속시설, 폐기물처리시설, 재활용시설, 농수산기반시설, 댐, 어항및항만시설</b> , 기타사회기반시설	

- 사회기반시설의 재무제표에 표시하는 방법 역시 국가와 지자체회계가 다소 상이한데, 다음 사례를 통해 비교할 수 있음

	국가회계		지자체회계
항만(*)	1,200,000 → 취득원가	항만토지	300,000 → 취득원가
		토지를제외한항만	900,000 → 취득원가
항만감가상각누계액	(200,000) → 감가상각비누적	항만감가상각누계액	(200,000) → 감가상각비누적
	<u>1,000,000</u>		<u>1,000,000</u>

(\*) 국가회계에서도 ‘항만’이라는 계정과목으로 표시되는 부분은 세부적으로 토지, 건물, 구축물, 기타로 구분되어 관리(관리계정과목)되지만, 재무제표에 표시될 때는 ‘항만’이라고만 표시됨. 이와 달리 지자체회계에서는 ‘항만’을 명시적으로 ‘항만토지’, ‘토지를 제외한 항만’으로 구분하여 재정상태보고서에 표시함. 다른 사회기반시설 자산도 동일함

- 지자체회계에는 국가회계에 없는 주민편의시설이 있는데, 이는 거의 지자체에서만 보유하는 특수한 자산이라 할 수 있으므로 특별히 국가회계와 일치시키는 별도의 작업을 수행할 필요가 없다고 판단됨
  - ※ 국가회계에서도 국립학교, 국립박물관, 국립도서관 등이 있을 수 있으나 지방자치단체와 같이 각 지자체가 일반적으로 보유하고 있는 자산이라 보기 어렵고 특정 중앙관서만이 나타날 수 있기 때문에 굳이 별도의 계정과목을 생성하여야 할 이유는 없다고 보임
- 기준비교④: 국가회계 및 지자체회계 소액자산의 취득 비교
  - 실무상으로 국가회계에서는 일반유형자산 등의 종류와 상관없이 건당 취득원가가 50만원 이상인 경우에는 일반유형자산 등으로 인식하고, 50만원 미만인 경우에는 비용으로 처리함
  - 이에 비하여 지자체회계에서는 집기비품에 대하여 건당 취득원가가 10만원 이상인 경우에 자산화하며, 10만원 미만인 경우에는 예외적인 상황을 제외하고 비용처리함. 예외적으로 10만원 미만인 경우 자산을 관리할 필요가 있는 경우 내용연수를 1년으로 하고 당해 연도에 상각되도록 처리함
  - 국가회계와 지자체회계의 소액자산 기준이 다를 경우 동일 또는 유사한 자산에 대하여 국가회계실체와 지자체회계실체가 달리 회계처리가 될 수 있기 때문에 동일한 기준으로 통일화할 필요가 있음
- 기준비교⑤: 국가회계 및 지자체회계의 감가상각대체방법 비교
  - 사회기반시설 중 관리·유지 노력에 따라 취득당시의 용역잠재력을 그대로 유지할 수 있는 사회기반시설에 대하여는 감가상각하지 않고 유지보수에 투입되는 비용으로 감가상각비용을 대체할 수 있는데, 이를 감가상각대체방법이라 함
  - 국가회계에서는 모든 사회기반시설이 아니라 효율적인 사회기반시설 관리시스템으로 인해 사회기반시설의 용역 잠재력이 취득 당시와 같은 수준으로 유지된다는 것이 객관적으로 증명되는 사회기반시설에 한정하며, 통상 도로·철도 등에 적용됨
  - 이에 비해 지자체회계기준에서는 감가상각대체방법(대체법이라고도 함) 적용대상을 다음과 같이 규정하고 있음(지방자치단체 재무회계운영규정)
    - ① 도로(토지, 입목 뿐만 아니라 건물, 구축물 등 포함)
    - ② 도시철도(토지, 입목 뿐만 아니라 건물, 구축물 등 포함)
    - ③ 하천부속시설(토지, 입목 뿐만 아니라 건물, 구축물 등 포함)
    - ④ 농수산업기반시설의 농로(기계화경작로), 소류지와 방조제
    - ⑤ 댐 중 사방댐
    - ⑥ 어항및항만시설 중 방조제, 방파제 등
    - ⑦ 기타사회기반시설 중 자치구·읍·면에서 시행하는 소규모 주민숙원사업 관련 시설(하수관거, 배수로정비공사 등), 임도·사방사업시설물 등 산림시설

- 지자체회계기준에서는 특정 사회기반시설에 감가상각대체방법을 적용할 경우 ①유지보수에 투입되는 비용과 ②감가상각을 하지 않는 이유를 주석 공시하도록 규정화하고 있음. 이에 비해 국가회계기준에서는 이와 관련하여 명확한 규정이 없기 때문에 지자체회계와 같이 상기 사항을 주석으로 공시할 필요가 있다고 보임
- 기준비교⑥: 일반유형자산 등의 재평가 규정 비교
  - 일반유형자산 등의 재평가 규정은 국가회계기준과 K-IFRS에서 규정하고 있으며, 그 내용은 상당 부분 유사하지만 다음과 같은 차이도 존재함
  - K-IFRS에서는 IFRS 도입에 따라 최초로 재평가모형을 적용할 때는 개별 유형자산별로 이루어질 수 있으나, 이후 재평가모형을 계속 적용할 때는 계정과목별로 분류된 범주별 유형자산(토지, 건물 등) 전체를 재평가하여야 함(K-IFRS 제1016호 문단 36). 이에 비하여 국가회계기준에서는 개별 일반유형자산·사회기반시설 건별로 재평가를 실시할 수 있음(자산재평가 회계처리지침 문단 10)
  - K-IFRS에서는 재평가금액의 산정은 시장가치를 근거로 이루어지나(K-IFRS 제1016호 문단 32~33), 국가회계기준에서는 토지는 공시지가, 건물은 시가표준액을 적용하도록 규정하고 있음(자산재평가 회계처리지침 문단 12~26)
  - K-IFRS에서는 재평가된 자산을 감가상각하는 경우 감가상각비는 전액 손익계산서 등에 인식할 수도 있고, 경우에 따라서는 재평가잉여금을 대체할 수도 있음(K-IFRS 제1016호 문단 41, 49). 이에 비하여 국가회계기준에서는 반드시 재평가로 인한 증가분과 관련한 감가상각비는 자산재평가이익(순자산변동)과 상계처리하여야 함(자산재평가 회계처리지침 문단 30)
- 기준비교⑦: 사회기반시설의 재평가 규정의 의미 비교
  - K-IFRS에서의 재평가모형은 유형자산의 공정가치 평가의 일종으로 간주될 수 있음
  - 이에 비하여 국가회계에서의 사회기반시설에 대한 재평가는 적정한 예산의 편성과 그 예산의 효율적 집행 및 밀접하게 관련된다고 할 수 있음. 장기간의 대규모 자금이 투입되는 경우 투자여부를 판단하는 가장 최선의 방법은 경제성 평가라고 할 수 있는데, 사회기반시설은 그 특성상 단순한 경제성 평가로만 투자 여부를 판단할 수 없기 때문임. 즉, 사회기반시설에 대한 투자를 국민에 대한 공공서비스 제공이라는 측면에서 접근할 수밖에 없다면, 예산을 효율적으로 편성하고 집행하는 측면이 더 중요한 의사결정기준이 될 수 있음
  - 투자하려는 사회기반시설과 유사한 기존 사회기반시설이 공정가액으로 계상되어 있다면, 새로운 사회기반시설에 투입되는 예산을 편성하는데 중요한 정보로서의 역할을 할 수 있음. 즉, 재평가와 관련한 회계정보가 중요한 정책의사결정을 위한 정보가 될 수 있을 것임

- K-IFRS와 국가회계기준의 재평가 규정은 유사한 것처럼 보일 수 있으나 그 의미는 다르게 해석될 수 있음에 주의할 필요가 있음
- 기준비교⑧: 기타 유형자산 관련 K-IFRS와 국가 및 지자체회계기준의 비교
  - K-IFRS에서는 규정하고 있으나 국가 및 지자체회계기준에서는 언급하고 있지 아니하고 있는 항목은 다음과 같은 것들이 있음. 이러한 항목들은 당장 국가 및 지자체회계기준에 반영하기에는 어려울 수 있으나, 장기적으로 도입 여부를 고려할 필요는 있음
    - ① 정기적인 종합검사비용의 자산 인식
    - ② 집합유형자산의 구성부분별 평가(Component Approach)
    - ③ 감가상각방법, 내용연수 및 잔존가치의 매 회계연도말 재검토
    - ④ 차입원가의 자본화
    - ⑤ 투자부동산 부분의 투자자산 계정분류
    - ⑥ 복구원가의 취득원가 가산 등
- 논의 및 개선방향
  - 지자체회계기준의 일반유형자산 정의에서 사용되는 ‘공공서비스’의 표현은 너무 포괄적이기 때문에 국가회계기준과 같이 조정할 필요가 있음
  - 일반유형자산과 사회기반시설의 공시계정과목의 명칭과 체계, 재무제표 표시방법을 가급적 통일시킬 필요가 있음. 특히, 지자체회계에서는 일반유형자산 및 사회기반시설 관련 계정과목이 너무 많음. 또한, 특정 사회기반시설을 표현할 때도 토지와 토지이외의 사회기반시설로 구분하는데 이 역시 관리계정과목상으로만 구분하여도 충분할 것으로 보임
  - 국가회계와 지자체회계의 소액자산 취득기준이 상이하며, 이 기준을 일치시킬 필요가 있음
  - 지자체회계에서 감가상각 대체방법을 적용할 수 있는 범위가 국가회계보다 넓은데, 이에 대한 실무적인 조정이 필요할 것임
  - 국가회계에서도 감가상각 대체방법이 사용되는 경우 지자체회계와 같이 ①유지보수에 투입되는 비용과 ②감가상각을 하지 않는 이유를 주석으로 공시할 필요가 있음
  - 자산재평가 회계처리나 정기적인 종합검사비용의 자산화, 집합유형자산의 평가 등은 공공기관이 적용하여야 하는 K-IFRS와 국가 및 지자체회계기준과 차이가 나는 부분이며, 당장 국가회계기준 등에서 반영할 필요는 없으나 장기적으로 도입 여부를 고려할 필요는 있음다만, 사회기반시설에 대한 자산재평가의 의미는 K-IFRS에서 규정하고 있는 유형자산에 대한 재평가 모형의 의미와 다소 상이하기 때문에 국가회계기준과 K-IFRS의 규정은 차이가 발생할 수밖에 없음을 이해하여야 할 것임

□ 무형자산과 기타비유동자산

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제15조(무형자산) 무형자산은 일정 기간 독점적·배타적으로 이용할 수 있는 권리인 자산으로서, 산업재산권, 광업권, 소프트웨어, 기타 무형자산 등을 말한다.</p> <p>제16조(기타 비유동자산) 기타 비유동자산은 유동자산, 투자자산, 일반유형자산, 사회기반시설 및 무형자산에 해당하지 아니하는 자산을 말한다.</p>	<p>제20조(기타비유동자산) 기타비유동자산은 유동자산, 투자자산, 일반유형자산, 주민편의시설, 사회기반시설에 속하지 아니하는 자산으로서 보증금, 무형자산 등을 말한다.</p>	<p>※ 무형자산의 정의 규정 없음</p> <p>〈K-IFRS 1038 문단8〉</p> <p>• 무형자산: 물리적 실체는 없지만 식별가능한 비화폐성자산</p> <p>※ K-IFRS에 기타비유동자산의 개념 정의는 없음</p>

○ 기준비교

- 국가회계기준은 무형자산과 기타비유동자산을 구분하지만, 지자체회계에서는 무형자산을 기타비유동자산의 일부로 간주
- 전반적으로 국가회계기준과 지자체회계기준의 무형자산에 대한 인식 및 평가와 관련하여 큰 차이는 없으나, 용익물권과 관련해서는 상당한 차이를 보이고 있음
- 용익물권이란 지상권(「민법」 제279조), 구분지상권(「민법」 제289조의2), 지역권(「민법」 제291조), 전세권(「민법」 제303조), 광업권(「광업법」 제3조 제3호) 및 기타 이에 준하는 권리를 의미
- 지자체회계에서는 이들 용익물권을 무형자산으로 처리하며, 다만 존속기간이 “목적물의 존속시”까지 약정하여 사실상 영구사용권을 갖는 구분지상권, 존속기간 만료시 전세보증금을 반환받는 전세권, 기타 이와 유사한 용익물권은 감가상각하지 않음
- 이에 비하여 국가회계에서는 재무계정과목상 용익물권이라는 개념은 없음. 다만, 광업권은 무형자산으로 처리하여 권리가 약정되어 있는 기간 동안 감가상각을 수행함. 전세권 등은 지급보증금 중 “임차보증금-국유”로 처리하여 무형자산이 아닌 기타(비)유동자산으로 처리함. 기업회계 관점에서도 전세권 등은 기타비유동자산으로 처리하는 것이 일반적임

○ 논의 및 개선방향

- 전세권 등 용익물권 중 일부와 관련하여 국가회계(기타비유동자산)와 지자체회계(무형자산)가 상이한 바, 기업회계에서도 전세권 등은 무형자산이 아닌 기타비유동자산으로 처리하고 있음

□ 부채의 정의, 구분 및 인식기준

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제17조(부채의 정의와 구분) ① 부채는 과거의 거래나 사건의 결과로 국가회계실체가 부담하는 의무로서, 그 이행을 위하여 미래에 자원의 유출 또는 사용이 예상되는 현재의 의무를 말한다.</p>	<p>제11조(자산·부채 및 순자산의 정의) ②부채는 과거 사건의 결과로 회계실체가 부담하는 의무로서 그 이행을 위하여 미래에 자원의 유출이 예상되는 현재 시점의 의무를 말한다.</p>	<p>※ 부채의 정의 규정 없음                      &lt;K-IFRS 개념체계 문단 49&gt;                      • 과거 사건에 의하여 발생하였으며 경제적 효익을 갖는 자원이 기업으로부터 유출됨으로써 이행될 것으로 기대되는 현재의무</p>
<p>제17조(부채의 정의와 구분)                      ② 부채는 유동부채, 장기차입부채, 장기충당부채 및 기타 비유동부채로 구분하여 재정상태표에 표시한다.</p>	<p>제21조(부채의 분류) 부채는 유동부채, 장기차입부채 및 기타비유동부채로 분류한다.</p>	<p>제43조(부채의 분류) ① 부채는 유동부채와 비유동부채로 구분하며, 유동부채는 정상영업주기 내에 결제될 것으로 예상하는 부채, 주로 단기매매목적으로 보유하는 부채, 보고기간 종료일로부터 1년 이내에 결제하기로 되어 있는 부채 및 보고기간 종료일로부터 1년 이상 부채의 결제를 연기할 수 있는 무조건의 권리를 가지고 있지 않는 부채를 말한다.                      ② 공기업·준정부기관 중 금융업을 영위하는 기관의 경우 유동부채와 비유동부채로 구분하지 않고 유동성 순서에 따라 표시할 수 있다.                      &lt;K-IFRS 1001호 문단 54&gt;                      • 매입채무, 충당부채, 금융부채 등으로 구분할 수 있음</p>
<p>제18조(부채의 인식기준) ① 부채는 국가회계실체가 부담하는 현재의 의무 중 향후 그 이행을 위하여 지출이 발생할 가능성이 매우 높고 그 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 인식한다.                      ② 국가안보와 관련된 부채는 기획재정부장관과 협의하여 부채로 인식하지 아니할 수 있다. 이 경우 해당 중앙관서의 장은 해당 부채의 종류, 취득시기 및 관리현황 등을 별도의 장부에 기록하여야 한다.</p>	<p>제12조(자산과 부채의 인식기준)                      ③부채는 회계실체가 부담하는 현재의 의무를 이행하기 위하여 경제적 효익이 유출될 것이 거의 확실하고 그 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때에 인식한다.</p>	<p>※ 부채의 인식기준에 관한 규정 없음                      &lt;K-IFRS 개념체계 문단 91&gt;                      • 현재 의무의 이행에 따라 경제적 효익을 갖는 자원의 유출가능성이 높고 결제될 금액에 대해 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 인식</p>

○ 기준비교

- 국가 및 지자체회계기준에서의 부채의 정의, 분류 및 인식기준은 거의 유사하며, 이는 K-IFRS도 마찬가지임
- K-IFRS, 국가회계기준, 지자체회계기준, IPSAS(국제공공부문회계기준), GFS2001의 부채 관련 내용을 비교하면 다음과 같음

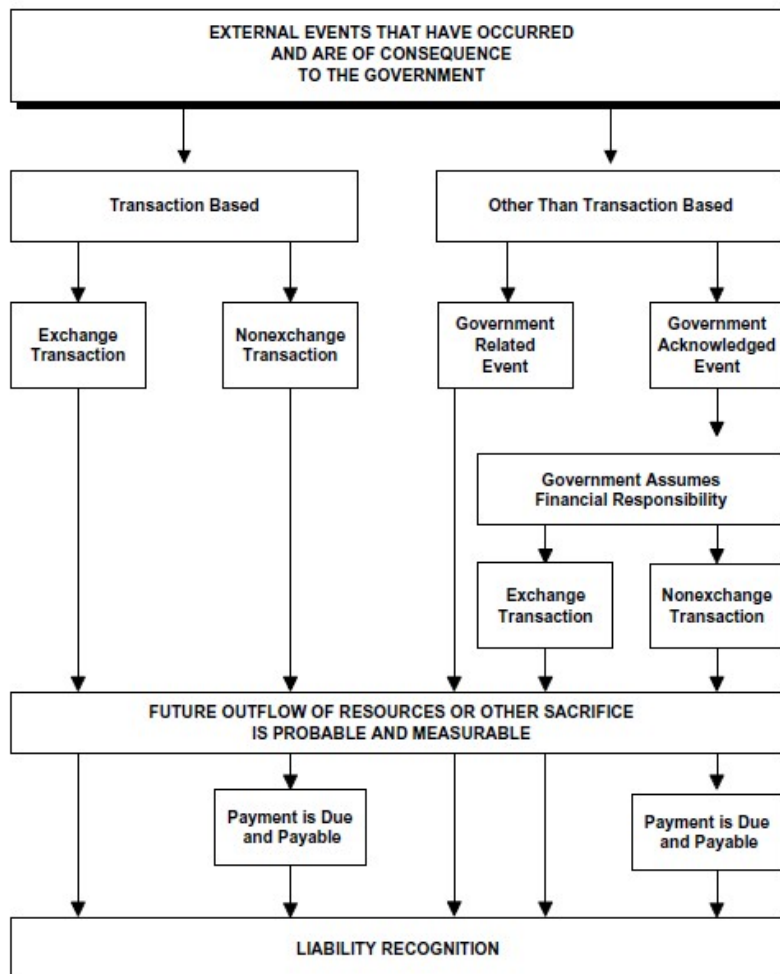
구분	K-IFRS (국제회계기준)	국가 회계기준	지자체 회계기준	IPSAS (국제공공부문회계기준)	GFS 2001 (IMF 재정통계)
1. 정의	과거 사건에 의하여 발생하였으며, 경제적 효익을 갖는 자원이 유출됨으로써 이행될 것으로 기대되는 현재의무	과거의 거래와사건의 결과로 부담하는 의무로서, 그 이행을 위하여 미래에 자원의 유출·사용이 예상되는 현재의무	과거 사건의 결과로 회계실체가 부담하는 의무로서 그 이행을 위하여 미래에 자원의 유출이 예상되는 현재 시점의 의무	과거 사건에 의하여 발생하였으며, 경제적 효익 또는 잠재적 서비스 제공을 갖는 자원이 유출됨으로써 이행될 것으로 기대되는 현재의무	금융자산 반대개념으로 정의 (defines a liability as the counterpart of a financial asset)
2. 근거	개념체계 문단 49	국가회계기준 제17조~제18조	지자체회계기준 제11조~제12조	IPSAS 1. 문단7	GFS 2001 제7장
3. 인식 기준	현재의무의 이행에 따라 경제적 효익을 갖는 자원의 유출 가능성이 높고 결제될 금액에 대해 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 부채인식	국가회계실체가 부담하는 현재의무 중 향후 그 이행을 위하여 지출이 발생할 가능성이 매우 높고 그 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 인식(단, 국가안보와 관련 부채는 제외)	지자체회계실체가 부담하는 현재의무를 이행하기 위하여 경제적 효익이 유출될 것이 거의 확실하고 그 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 인식	명시적으로 규정되어 있지는 아니하나 IPSAS가 IFRS를 근간으로 하였으므로 인식기준도 유사함	정확하게 규정되어 있지 않고, 단지 자산의 소유권이 변동될 때, 자산이 창출하거나 소멸할 때, 금융수단의 물량이 증가 또는 감소할 때 인식 (자산과 부채 인식은 같은 개념임)
4. 특징	부채의 결제는 경제적 효익을 갖는 자원의 유출임	국가안보관련 부채를 제외하고 기업회계(국제회계)와 유사	국가회계기준과 거의 유사	IFRS와 비교하여 부채의 결제 수단에 경제적 자원의 유출 외에 잠재적 서비스 제공으로 인한 자원의 유출도 포함됨	부채는 보험책임준비금을 제외한 금융부채만 인식

(\*) 정부회계학(허용·윤성식, 2011) 참고

- 다만, 국가나 지방자치단체의 경우 거래의 특성(교환거래와 비교환거래의 구분)에 따라 부채로 인식되는 상황이 달라질 수 있는데, 현행 국가회계기준이나 지자체회계기준은 이를 반영하고 있지 않음

- 미국연방재무회계기준에서는 교환거래와 비교환거래의 상황을 구분하여 부채를 달리 적용하고 있는데, 향후 이 부분에 대한 심도 있는 논의가 필요할 것으로 보임

구분	미국연방재무회계기준(SFFAS) No.5
정의	교환거래과정에서 발생한 미래자원유출예상액은 부채이나, 비교환거래에서 발생하는 미래비교환지급액 예상치는 부채가 아님
인식 시점	교환거래 경우 부채는 미래 지급이 거의 확실(probable) 하고 측정가능할 때 (Measurable) 인식하나, 비교환거래의 경우 지급기일이 도래하고 미지급시(Payment is Due & Payable) 부채인식



□ 유동부채, 장기차입부채, 장기충당부채

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제19조(유동부채) ① 유동부채는 재정상태표일부터 1년 이내에 상환하여야 하는 부채로서 단기국채, 단기공채, 단기차입금, 유동성장기차입부채 및 기타 유동부채 등을 말한다.</p> <p>② 제1항의 기타 유동부채는 미지급금, 미지급비용, 선수금, 선수수의 등을 말한다.</p>	<p>제22조(유동부채) 유동부채는 회계연도 종료 후 1년 이내에 상환되어야 하는 부채로서 단기차입금, 유동성장기차입부채 등을 말한다.</p>	<p>제43조(부채의 분류) ① 부채는 유동부채와 비유동부채로 구분하며, 유동부채는 정상영업주기 내에 결제될 것으로 예상하는 부채, 주로 단기매매목적으로 보유하는 부채, 보고기간 종료일로부터 1년 이내에 결제하기로 되어 있는 부채 및 보고기간 종료일로부터 1년 이상 부채의 결제를 연기할 수 있는 무조건의 권리를 가지고 있지 않는 부채를 말한다.</p> <p>&lt;기준서 제1001호 문단 69&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 정상영업주기 내에 결제될 것으로 예상</li> <li>• 주로 단기매매 목적으로 보유</li> <li>• 보고기간 후 12개월 이내에 결제하기로 되어 있음</li> <li>• 보고기간 후 12개월 이상 부채의 결제를 연기할 수 있는 무조건의 권리를 가지고 있지 않음</li> </ul>
<p>제20조(장기차입부채) 장기차입부채는 재정상태표일부터 1년 후에 만기가 되는 확정부채로서 국채, 공채, 장기차입금 및 기타 장기차입부채 등을 말한다.</p>	<p>제23조(장기차입부채) 장기차입부채는 회계연도 종료 후 1년 이후에 만기가 되는 차입부채로서 장기차입금, 지방채증권 등을 말한다.</p>	<p>※ 장기차입부채의 개념 및 정의 규정 없음</p> <p>※ K-IFRS는 장기차입부채의 개념 정의가 없음</p>
<p>제21조(장기충당부채) 장기충당부채는 지출시기 또는 지출금액이 불확실한 부채로서 퇴직급여충당부채, 연금충당부채, 보험충당부채 및 기타 장기충당부채 등을 말한다.</p> <p>제22조(기타 비유동부채) 기타 비유동부채는 유동부채, 장기차입부채 및 장기충당부채에 해당하지 아니하는 부채를 말한다.</p>	<p>※ 장기충당부채의 개념 및 정의 규정 없음</p> <p>제24조(기타비유동부채) 기타비유동부채는 유동부채와 장기차입부채에 속하지 아니하는 부채로서 퇴직급여충당부채, 장기예수보증금, 장기선수수의 등을 말한다.</p>	<p>※ 장기충당부채 및 기타비유동부채의 개념 및 정의 규정 없음</p> <p>※ K-IFRS는 충당부채의 정의만 있음</p> <p>&lt;개념체계 문단64&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 상당한 정도의 추정을 해야만 측정 가능한 부채를 충당부채라고 함. 예로는 제품보증에 따른 충당부채와 연금지급의무에 대한 충당부채가 있음</li> </ul>

○ 기준비교

- 국가회계기준, 지자체회계기준, 공공기관회계기준(K-IFRS 포함) 모두 각 회계실체의 특성이 일부 반영된 부채계정과목이 존재(예: 국가회계기준의 연금충당부채 존재 등)나 분류기준의 일부 차이를 제외하고는 크게 다른 바 없음

- 유동자산과 마찬가지로 국가회계기준과 지자체회계기준은 1년 기준 외에 정상영업주기에 대한 정의 보완이 필요할 수 있음
- 퇴직급여충당부채의 경우 국가회계기준에서는 총당부채의 일종으로 간주하지만, 지자체회계기준에서는 기타비유동부채의 일부분임
  - ※ 국가회계에서는 퇴직급여충당부채 외에 연금·보험·보증충당부채도 있기 때문에 분류단위로서의 총당부채가 중요하지만, 지자체회계에서는 실무적으로 퇴직급여충당부채 외에 총당부채가 거의 발생하지 않을 것이기 때문에 현행과 같이 기타비유동부채의 일부로 보아도 큰 문제는 없을 것으로 보임

□ 부채의 평가

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제41조(부채의 평가기준) 재정상태표에 표시하는 부채의 가액은 이 규칙에서 따로 정한 경우를 제외하고는 원칙적으로 만기상환가액으로 평가한다.</p>	<p>제53조(부채의 평가기준) 부채의 가액은 회계실체가 지급의무를 지는 채무액을 말하며, 채무액은 이 규칙에서 정하는 것을 제외하고는 만기상환가액으로 함을 원칙으로 한다.</p>	<p>※ 부채의 평가기준에 관한 규정 없음</p> <p>※ K-IFRS는 각 기준서에서 부채의 평가기준을 제시하여 일반기준은 없음</p>
<p>제42조(국채의 평가) ① 국채는 국채발행수수료 및 발행과 관련하여 직접 발생한 비용을 뺀 발행가액으로 평가한다.</p> <p>② 국채의 액면가액과 발행가액의 차이는 국채할인(할증)발행차금 과목으로 액면가액에 빼거나 더하는 형식으로 표시하며, 그 할인(할증)발행차금은 발행한 때부터 최종 상환할 때까지의 기간에 유효이자율로 상각 또는 환입하여 국채에 대한 이자비용에 더하거나 뺀다.</p>	<p>제54조(지방채증권의 평가) ① 지방채증권은 발행가액으로 평가하되, 발행가액은 지방채증권 발행수수료 및 발행과 관련하여 직접 발생한 비용을 뺀 후의 가액으로 한다.</p> <p>② 지방채증권의 액면가액과 발행가액의 차이는 지방채할인 또는 할증발행차금으로 하고, 할인 또는 할증발행차금은 증권 발행시부터 최종 상환시까지의 기간에 유효이자율 등으로 상각 또는 환입하고 그 상각액 또는 환입액은 지방채증권에 대한 이자비용에 더하거나 뺀다.</p>	<p>※ 공공기관채 등의 평가에 관한 규정 없음</p> <p>※ K-IFRS도 회사채 자체의 평가에 관한 규정은 없으나 금융부채와 유사 &lt;K-IFRS 1039 문단 47&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 금융부채 : 공정가치로 최초인식 후 유효이자율법을 사용하여 상각후 원가로 측정</li> </ul>
<p>제43조(퇴직급여충당부채의 평가) ① 퇴직급여충당부채는 재정상태표일 현재 「공무원연금법」 및 「군인연금법」을 적용받지 아니하는 퇴직금 지급대상자가 일시에 퇴직할 경우 지급하여야 할 퇴직금으로 평가한다.</p> <p>② 퇴직금산정명세, 퇴직금추계액, 회계연도 중 실제로 지급한 퇴직금 등은 주석으로 표시한다.</p>	<p>제55조(퇴직급여충당 부채의 평가) ① 퇴직급여충당 부채는 회계연도말 현재 「공무원연금법」을 적용받는 지방공무원을 제외한 무기계약근로자 등이 일시에 퇴직할 경우 지방자치단체가 지급하여야 할 퇴직금에 상당한 금액으로 한다.</p> <p>② 퇴직금 지급규정, 퇴직금 산정내역, 회계연도 중 실제로 지급한 퇴직금 등은 주석(註釋)으로 공시한다.</p>	<p>※ 퇴직급여충당부채에 관한 규정 없음</p> <p>&lt;K-IFRS 1019 문단44&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 확정기여형제도 퇴직급여: 이미 납부한 기여금을 차감한 후 부채(미지급비용)로 인식</li> <li>&lt;K-IFRS 1019 문단54&gt;</li> <li>• 확정기여형제도의 확정급여부채: 보고기간말 현재 확정급여채무 현재 가치</li> <li>± 인식되지 않은 보험수리적이익(손실)</li> <li>- 미인식과거근무원가</li> <li>- 사외적립자산의 보고기간말 현재 공정가치</li> </ul>
<p>제44조(연금충당부채 및 보험충당부채의 평가) 연금충당부채 및 보험충당부채는 기획재정부장관이 따로 정하는 방법으로 평가한다.</p> <p>제45조(유자보조원가충당금과 보증충당부채의 평가) ② 보증충당부채는 보증채무불이행에 따른 추정 순현금유출액의 현재 가치로 평가한다.</p> <p>③ 제1항 및 제2항에서 정한 사항 외에 유자보조원가충당금 및 보증충당부채의 회계처리에 관한 세부 사항은 기획재정부장관이 정하는 바에 따른다.</p>	<p>※ 관련 규정 없음</p>	<p>※ 연금충당부채 등의 평가에 관한 규정 없음</p> <p>※ 연금충당부채는 K-IFRS의 경우 퇴직급여충당부채와 같음 &lt;K-IFRS 1104 문단15&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 보험자는 매 보고기간말에 보험계약의 미래현금흐름에 대한 현행추정치를 이용하여, 인식한 보험부채가 적정한지 평가하고, 평가 결과 보험부채의 장부금액이 추정된 미래현금흐름의 관점에서 부적정하다고 판단되면 부족액을 모두 당기손익으로 인식</li> </ul>

## ○ 기준비교

- 국가회계기준과 지자체회계기준은 연금충당부채 등 국가회계에서만 발생하는 일부 특수한 충당부채를 제외하고는 평가방법이 거의 유사
- 국가회계기준에서는 ‘국채’의 경우 할인·할증발행차금을 평가하도록 규정하고 있는데, 엄밀히 말하면 ‘공채’부분이 누락되어 있음.
  - ※ 국채의 평가 규정에 공채도 포함되어 있다고 해석하고는 있으나, 국채와 공채는 그 정의가 명확히 구분(발행주체의 차이)되기 때문에 해당 조문을 보완할 필요가 있음
- 퇴직급여충당부채의 경우 국가 및 지자체회계기준은 재정상태표(보고서)일 기준 퇴직급추계액을 바탕으로 설정하는데 비하여, 공공기관회계기준(K-IFRS 포함)에서는 확정기여형 제도와 확정급여형 제도로 구분하고 확정급여형 제도의 경우 보험수리적 평가방법을 적용하고 있어 차이를 보이고 있음
- K-IFRS에서는 금융부채의 경우 공정가치 평가가 원칙으로서 엄밀히 말하면 만기상환가액이 원칙인 국가 및 지자체회계기준과 그 평가방법이 다르다고 할 수 있음. 그러나 실무적으로는 공공기관의 대부분 부채가 만기상환가액으로 표시되고 있으며, 채권(債券)의 평가나 현재가치평가는 국가 및 지자체회계기준에서도 어느 정도 언급되어 있기 때문에 중요한 차이라고는 할 수 없음
- K-IFRS에서는 금융보증채무와 관련하여 보증 부분에 대한 공정가치를 평가하여 부채로 인식하도록 하고 있으나(보증한 금액 전체에 대한 공정가치 평가가 아니라, 보증행위에 대한 공정가치 평가를 의미), 국가회계기준 등에서는 이에 대한 규정은 없음. 특히 국가 등이 공공기관에 대한 채무 보증을 많이 제공하고 있는 현실에서 장기적으로 이에 대한 제도의 도입 여부를 고려할 필요가 있음

## ○ 논의 및 개선방향

- 국가회계기준 제42조에 국채 외에 공채도 포함하여 평가될 수 있도록 보완할 필요가 있음
- 연금충당부채도 보험수리적 평가가 근간이기 때문에 퇴직급여충당부채도 보험수리적 평가방법을 도입할 수 있도록 국가 및 지자체회계기준의 보완이 필요할 것으로 보임
- 국가나 지방자치단체가 산하 공공기관에 대한 채무보증액이 상당하고, 이에 대한 채무논쟁이 계속 제기되고 있기 때문에 최소한 회계이론적인 관점에서 보증부분에 대한 금융보증채무 인식 여부를 장기적으로 연구할 필요가 있음

□ 순자산 및 순자산변동표

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제23조(순자산의 정의와 구분) ① 순자산은 자산에서 부채를 뺀 금액을 말하며, 기본순자산, 적립금 및 잉여금, 순자산조정으로 구분한다.</p> <p>② 기본순자산은 순자산에서 적립금 및 잉여금과 순자산조정을 뺀 금액으로 표시한다.</p> <p>③ 적립금 및 잉여금은 임의적립금, 전기이월결손금·잉여금, 재정운영결과 등을 표시한다.</p> <p>④ 순자산조정은 투자증권평가손익, 파생상품평가손익 및 기타 순자산의 증감 등을 표시한다.</p>	<p>제25조(순자산의 분류) ①순자산은 지방자치단체의 기능과 용도를 기준으로 고정순자산, 특정순자산 및 일반순자산으로 분류한다.</p> <p>②고정순자산은 일반유형자산, 주민편의시설, 사회기반시설 및 무형자산의 투자액에서 그 시설의 투자재원을 마련할 목적으로 조달한 장기차입금 및 지방채증권 등을 뺀 금액으로 한다.</p> <p>③특정순자산은 채무상환 목적이나 적립성기금의 원금과 같이 그 사용목적이 특정되어 있는 자원과 관련된 순자산을 말한다.</p> <p>④일반순자산은 고정순자산과 특정순자산을 제외한 나머지 금액을 말한다.</p>	<p>제44조(출자형기관의 자본분류) ① 출자형기관의 자본은 자본금, 자본잉여금, 자기주식, 이익잉여금(또는 결손금) 및 기타자본구성요소 등으로 구분하여 표시한다.</p> <p>② 자본금은 정부지분자본금, 비정부지분자본금을 말한다.</p> <p>③ 자본잉여금은 주식발행초과금, 감자차익, 기타의자본잉여금을 말한다.</p> <p>④ 이익잉여금(또는 결손금)은 이익준비금, 기타법정적립금, 임의적립금, 재평가잉여금, 미처분이익잉여금(미처리결손금), 기타의이익잉여금을 말한다.</p> <p>⑤ 자기주식이란 출자형기관이 이미 발행한 주식을 주주로부터 취득한 경우 그 취득가액을 말한다</p> <p>제45조(출연형기관의 자본분류) ① 출연형기관의 자본은 기본재산, 이익잉여금(또는 결손금) 및 기타자본구성요소로 구분한다.</p> <p>② 기본재산은 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 재산으로 한다.</p> <p>가. 설립시 기본재산으로 출연한 재산</p> <p>나. 이익잉여금 중 총회 또는 이사회에서 기본재산으로 편입할 것을 의결한 재산</p> <p>&lt;K-IFRS 1001 문단54&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 비지배 지분과 지배기업 소유주에게 귀속되는 납입자본과 적립금을 구분 표시</li> </ul> <p>&lt;K-IFRS 1001 문단78&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 납입자본과 적립금은 자본금, 주식발행초과금 등과 같이 다양한 분류로 세분</li> </ul>
<p>제52조(순자산변동표) ① 순자산변동표는 회계연도 동안 순자산의 변동명세를 표시하는 재무제표를 말한다.</p> <p>② 중앙관서 또는 기금의 순자산변동표는 기초순자산, 재정운영결과, 재</p>	<p>제38조(순자산변동보고서) ①순자산변동보고서는 회계연도 동안의 순자산의 증감 내역을 표시하는 재무제표로서 재정운영에 따른 운영차액과 기타순자산의 변동을 기재한다.</p> <p>②순자산변동보고서는 별지 제4호</p>	<p>제62조(자본변동표) 자본변동표는 자본의 크기와 그 변동에 관한 정보를 제공하는 재무보고서로서, 공기업·준정부기관의 자본의 변동에 대한 포괄적인 정보를 제공하여야 한다.</p>

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>원의 조달 및 이전, 조정항목, 기말 순자산으로 구분하여 표시한다.</p> <p>③ 중앙관서 또는 기금의 순자산변동표는 별지 제4호서식과 같다.</p> <p>④ 중앙관서 또는 기금의 순자산변동표를 통합하여 작성하는 국가의 순자산변동표는 기초순자산, 재정운영결과, 조정항목, 기말순자산으로 구분하여 표시한다.</p> <p>⑤ 국가의 순자산변동표는 별지 제5호서식과 같다.</p> <p>제53조(조정항목) 조정항목은 납입자본의 증감, 투자증권평가손익, 파생상품평가손익 및 기타 순자산의 증감 등을 포함한다.</p>	<p>서식과 같다.</p> <p>제39조(순자산의 증가와 감소) ①순자산의 증가사항은 전기오류수정이익, 회계기준변경으로 생긴 누적이익 등을 말한다.</p> <p>②순자산의 감소사항은 전기오류수정손실, 회계기준변경으로 생긴 누적손실 등을 말한다.</p>	<p>제63조(자본변동표의 구분) ① 공기업·준정부기관의 자본변동표는 자본금(출연형기관은 기본재산으로 한다), 자본잉여금, 자본조정, 기타포괄손익누계액, 이익잉여금(또는 결손금)의 각 항목별로 기초잔액, 변동사항, 기말잔액을 표시한다. 다만, 자본잉여금 및 자본조정의 항목은 출자형기관에 한한다.</p> <p>〈K-IFRS 1001 문단106〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 지배기업의 소유주와 비지배지분 귀속금액 구분하여 표시한 해당기간의 총포괄손익</li> <li>• 자본의 각 구성요소별로 회계정책, 회계추정의 변경 및 오류에 따라 인식된 소급적용이나 소급재작성의 영향</li> <li>• 자본의 각 구성요소별로 당기순손익, 기타포괄손익의 각 항목, 소유주와의 거래에 따른 변동액을 구분 표시한 기초와 기말시점의 장부금액 조정내역</li> </ul>

○ 기준비교①: 순자산과 순자산변동표 비교

- 자산에서 부채를 뺀 금액을 국가와 지방은 순자산으로, 공공기관회계기준과 K-IFRS는 자본으로 각각 지칭. K-IFRS는 납입자본과 적립금의 구분표시 등의 원칙만 제시하고 있고 구체적 분류항목을 규정하고 있지는 않음
- 국가회계에서는 순자산은 ‘기본순자산’, ‘적립금및잉여금’, ‘순자산조정’으로 구분되며, 지자체회계에서는 순자산은 ‘고정순자산’, ‘특정순자산’, ‘일반순자산’으로 구분되는 차이를 보이고 있음
- 국가회계에서는 순자산을 기본순자산, 적립금및잉여금, 순자산조정 등 순자산 변동의 원인에 따라 분류하고 있는 것에 비하여, 지자체회계에서는 순자산의 변동 결과에 따라 구분함
  - ※ 지방회계기준의 순자산 구분은 잔액이 확정되어야만 산출 가능
  - ※ 지방회계기준은 유형자산 등에 투자된 자본규모를 나타내는 고정순자산, 이를 제외한 순자산 중 사용용도가 제한된 특정순자산, 두 가지 모두에 해당되지 않는 일반순자산으로 구분

순자산 구분	내용 및 특성(국가회계)
기본순자산	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 해당 국가회계실체 재무현황의 근간이 되는 순자산을 의미</li> <li>• 특히, 일반회계 등과 같이 최초 재무제표 작성시 인식된 순자산 포함</li> </ul>
적립금및잉여금	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 기중 재정운영표 항목을 통해 순자산의 변동을 가져오는 경우 인식</li> <li>• 이 외에 수익 및 비용에 해당하나, 재정운영표 항목은 아닌 재원의 조달 및 이전의 항목을 통해 순자산의 변동을 가져오는 경우 인식</li> </ul>
순자산조정	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 현금의 흐름이 없이 평가 등을 통해 순자산의 변동을 가져오는 경우(투자증권의 평가, 일부 파생상품의 평가 등)</li> <li>• 기타 원인으로 인한 순자산의 변동분</li> </ul>

순자산 구분	내용 및 특성(지자체 회계)
고정순자산	순자산 중 일반유형자산, 주민편의시설, 사회기반시설 및 무형자산에 대한 투자액으로서 당해 시설의 건설과 직접 관련된 차입금액은 차감
특정순자산	고정순자산을 제외한 순자산 중 법령 또는 채권자, 기부자 등에 의해 사용에 제약이 주어지는 것으로서 이는 모든 기금회계와 일반회계, 특별회계 중 적립성기금을 포함함
일반순자산	순자산 중 고정순자산 및 특정순자산을 제외한 금액으로 특정사업 또는 목적에 제한되어 있지 않고 일반적으로 가용할 수 있는 것

- 회계거래의 인식 측면에서 기중 회계사건을 인식할 수 있는 방법인 국가회계상 순자산변동 표시방법이 더 타당하다고 보이며, 현행 지자체회계에서 사용하고 있는 순자산의 구분 방식도 정부회계에서 필요한 회계정보이기 때문에 주석으로 보완할 필요가 있음

○ 기준비교②: 세계잉여금

- 국가 및 지자체회계의 세계잉여금은 법령상 정의나 사용순서 등에 있어 차이를 보이고 있으며, 이는 회계처리에도 직·간접적으로 영향을 미침

차이 항목	차이 내역
① 세계잉여금 정의 차이	국가: 결산상 잉여금 - 세출예산이월액 지방: 결산상 잉여금 - 세출예산이월액 - 지방채·차입금 상환액
② 정상적 성격 경비의 세출 예산이월액 차이	국가: 이월한도는 당해 경비에 대한 예산의 100분의 10 지방: 이월한도는 당해 경비에 대한 예산의 100분의 5
③ 세계잉여금의 사용항목 및 사용순서의 차이	국가: 국가재정법 제90조에 따라 세계잉여금을 다음 연도 세입예산에 이입하기 전에 사용하여야 하는 항목의 순서가 있음 지방: 세계잉여금은 전액 다음 연도 세입예산에 이입하여야 함(단, 조례에 정하는 바에 의해 재산 또는 기금에 편입할 수 있음)

차이 항목	차이 내역
④ 세계잉여금의 사용시기 차이	국가: 세계잉여금의 사용은 국가결산보고서에 대한 대통령의 승인 이 후이어야 함 지방: 세계잉여금의 세입예산 이입은 다음 연도 개시 후에 이루어질 수 있음(지방자치단체의 결산 승인 전).
⑤ 발생주의 회계처리와의 관계 차이	국가: 총잉여금·재정운영결과조정표를 통해 현금주의 세계잉여금과 발생주의 재정운영결과 관계의 정보가 산출됨 지방: 예산회계와 재무회계의 차이에 대한 명세서를 통해 세입·세출액 과 발생주의 수익·비용 관계의 정보가 산출됨 ※ 현금흐름보고서는 현재 유예 상태임

(\*) 정부회계학(허웅·윤성식, 2011) 참고

- 한편, 국가회계에서는 전년도 세계잉여금을 재원으로 지방교육세 등의 정산을 위해 중앙정부에서 지방정부로 지출이 이루어지는 경우(세출외 거래로 처리) 처리해야 하는 계정과목이 명확하게 규정하고 있지 않음
- 실제 이러한 지방교육세나 지방교육재정교부금은 당기 세출을 통해 지출이 이루어지는 경우 행정안전부의 특정 프로그램원가로 인식하고 있으며, 세출거래인지 세출외거래인지에 대한 구분을 제외하고는 상기 세계잉여금의 사용과정과 실질적으로 차이가 없음
- 세계잉여금 사용과 프로그램원가 계상의 관계를 모색할 필요가 있음
- 논의 및 개선방향
  - 지자체회계에서 순자산의 구분과 관련하여 재무상태보고서에서는 국가회계와 유사하게 기본순자산, 적립금및잉여금, 순자산조정 등으로 구분할 필요가 있으며(기중 회계처리 관련), 대신 기존의 고정·특정·일반순자산의 구분(기말 결산조정사항)은 주석으로 보완할 필요가 있음
  - 지방교육세 정산 등과 관련하여 세계잉여금을 사용하는 경우와 일반적인 행안부의 세출프로그램으로 집행하는 경우가 실질적으로 차이가 없음에도 불구하고 세계잉여금으로 집행하는 경우 프로그램원가로 인식하지 못하고 있어 이에 대한 보완이 필요함

□ 원가계산구조 및 수익 · 비용의 비교

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제24조(재정운영표) ① 재정운영표는 회계연도 동안 수행한 정책 또는 사업의 원가와 재정운영에 따른 원가의 회수명세 등을 포함한 재정운영결과를 나타내는 재무제표를 말한다.</p> <p>② 중앙관서 또는 기금의 재정운영표는 별지 제2호서식과 같다.</p> <p>③ 국가의 재정운영표는 별지 제3호서식과 같다.</p> <p>제25조(중앙관서 또는 기금의 재정운영표) ① 중앙관서 또는 기금의 재정운영표는 프로그램순원가, 재정운영순원가, 재정운영결과로 구분하여 표시한다.</p> <p>② 프로그램순원가는 프로그램을 수행하기 위하여 투입한 원가 합계에서 다른 프로그램으로부터 배부받은 원가를 더하고, 다른 프로그램에 배부한 원가는 빼며, 프로그램 수행과정에서 발생한 수익 등을 빼서 표시한다.</p> <p>③ 재정운영순원가는 프로그램순원가에서 제1호 및 제2호의 비용은 더하고, 제3호의 수익은 빼서 표시한다.</p> <p>1. 관리운영비: 기관운영비와 같이 기관의 여러 정책이나 사업, 활동을 지원하는 비용(「정부기업예산법」 제3조에 따른 특별회계나 기금의 경우에는 관리업무비를 말한다)</p> <p>2. 비배분비용: 투입한 비용 중 프로그램과 직접적·간접적인 대응관계가 없거나, 프로그램에 배분하는 것이 합리적이지 아니한 비용</p> <p>3. 비배분수익: 프로그램과 관련 없이 발생하거나 프로그램 외의 업무로부터 발생한 수익</p> <p>④ 재정운영결과는 재정운영순원가에서 비교환수익(제28조제2항제2호의 비교환수익을 말한다. 이하 같다) 등을 빼서 표시한다. 다만, 「국고금관리법 시행령」 제50조의2에 따라 통합관리하는 일반회계 및 특별회계의 자금에서 발생하는 비교환수익 등</p>	<p>제26조(재정운영보고서) ① 재정운영보고서는 회계연도 동안 회계실체가 수행한 사업의 원가와 회수된 원가 정보를 포함한 재정운영결과를 나타내는 재무제표를 말한다.</p> <p>② 재정운영보고서는 다음 각 호와 같이 구분하여 표시한다.</p> <p>1. 사업순원가: 가목에 따른 총원가에서 나목에 따른 사업수익을 빼서 표시한다.</p> <p>가. 총원가: 사업을 수행하기 위하여 투입한 원가에서 다른 사업으로부터 배부받은 원가를 더하고, 다른 사업에 배부한 원가를 뺀 것</p> <p>나. 사업수익: 사업의 수행과정에서 발생하거나 사업과 관련하여 국가·지방자치단체 등으로부터 얻은 수익</p> <p>2. 재정운영순원가: 제1호에 따른 사업순원가에서 가목 및 나목의 비용은 더하고, 다목의 수익을 빼서 표시한다.</p> <p>가. 관리운영비: 조직의 일반적이고 기본적인 기능을 수행하는 데 필요한 인건비, 기본경비 및 운영경비</p> <p>나. 비배분비용: 임직적·비경상적으로 발생한 비용 및 사업과 직접적 또는 간접적 관련이 없어 제1호가목에 따른 총원가에 배분하는 것이 합리적이지 아니한 비용</p> <p>다. 비배분수익: 임직적·비경상적으로 발생한 수익 및 사업과 직접적 관련이 없어 제1호나목의 사업수익에 합산하는 것이 합리적이지 아니한 수익</p> <p>3. 재정운영결과: 제2호의 재정운영순원가에서 제30조에 따른 일반수익을 뺀 것</p> <p>③ 제9조제1항에 따라 유형별 재무제표를 통합하여 작성하는 지방자치단체의 재무제표 중 재정운영보고서는 별지 제2호서식과 따른다.</p> <p>④ 제3항에 따른 지방자치단체의 재정운영보고서에 제2항제1호가목에</p>	<p>제47조(손익계산서 등) 손익계산서 또는 포괄손익계산서와 연결손익계산서 또는 연결포괄손익계산서(이하 “손익계산서 등”이라 한다)는 공기업·준정부기관의 경영성과를 명확히 보고하기 위하여 그 회계기간에 속하는 모든 수익과 이에 대응하는 모든 비용 및 총포괄손익을 적정하게 표시하여야 한다.</p> <p>제48조(손익계산서 등의 작성기준) 모든 수익과 비용은 그것이 발생한 기간에 정당하게 배분되도록 처리하여야 한다. 다만, 수익은 실현시를 기준으로 계상하고 미실현수익은 당기의 손익계산에 산입하지 않음을 원칙으로 한다.</p> <p>제49조(손익계산서 등의 기본구조) 손익계산서 등은 공기업·준정부기관의 당기 경영성과를 명확히 이해할 수 있도록 구분하여 표시하여야 한다.</p> <p>제50조(위탁사업비의 인식) 정부 또는 지방자치단체가 직접 추진하여야 할 사업을 법령의 규정에 따라 공기업·준정부기관에게 위탁 또는 대행한 경우, 공기업·준정부기관이 지급받은 사업비 등은 집행하는 시점에 발생하는 비용과 대응하여 사업수익으로 인식한다.</p> <p>제51조(사내근로복지기금 출연금) 공기업·준정부기관이 「사내근로복지기금법」에 따라 사내근로복지기금에 출연한 출연금은 영업비용으로 인식한다.</p> <p>〈K-IFRS 1001 문단81〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 해당 기간에 인식한 모든 수익과 비용 항목은 다음 중 한가지 방법으로 표시함.</li> <li>• 단일 포괄손익계산서 또는 두 개의 보고서(별개 손익계산서와 포괄손익계산서)</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1001 문단99〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 기업은 비용의 성격별 또는 기능별</li> </ul>

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>은 순자산변동표의 재원의 조달 및 이전란에 표시한다.</p> <p>제26조(국가의 재정운영표) ① 중앙관서 또는 기금의 재정운영표를 통합하여 작성하는 국가의 재정운영표는 다음 각 호와 같이 표시한다.</p> <p>1. 재정운영표: 내부거래를 제거하여 작성하되 재정운영순원가, 비교환수의 등 및 재정운영결과로 구분하여 표시</p> <p>2. 재정운영순원가: 각 중앙관서별로 구분하여 표시</p> <p>3. 재정운영결과: 재정운영순원가에서 비교환수의 등을 빼서 표시</p> <p>② 제1항에서 정한 사항 외에 국가의 재정운영표 작성 방법은 중앙관서 또는 기금의 재정운영표 작성 방법을 준용한다.</p> <p>제27조(재정운영표의 작성기준) 재정운영표의 모든 수익과 비용은 발생주의 원칙에 따라 거래나 사실이 발생한 기간에 표시한다.</p> <p>제28조(수익의 정의와 구분) ① 수익은 국가의 재정활동과 관련하여 재화 또는 용역을 제공한 대가로 발생하거나, 직접적인 반대급부 없이 법령에 따라 납부의무가 발생한 금품의 수납 또는 자발적인 기부금 수령 등에 따라 발생하는 순자산의 증가를 말한다.</p> <p>② 수익은 그 원천에 따라 다음 각 호와 같이 구분한다.</p> <p>1. 교환수익: 재화나 용역을 제공한 대가로 발생하는 수익</p> <p>2. 비교환수익: 직접적인 반대급부 없이 발생하는 국세, 부담금, 기부금, 무상이전 및 제재금 등의 수익</p> <p>제29조(수익의 인식기준) ① 교환수익은 수익창출 활동이 끝나고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때에 인식한다.</p>	<p>따른 총원가와 같은 항 같은 호 나목에 따른 사업수익을 표시할 때 그 세부 항목은 「지방재정법 시행령」 제47조제2항에 따른 과목의 구분에 따른다.</p> <p>제27조(수익과 비용의 정의) ① 수익은 자산의 증가 또는 부채의 감소를 초래하는 회계연도 동안의 거래로 생긴 순자산의 증가를 말한다. 다만, 관리전환이나 기부채납 등으로 생긴 순자산의 증가는 수익에 포함하지 아니한다.</p> <p>② 비용은 자산의 감소나 부채의 증가를 초래하는 회계연도 동안의 거래로 생긴 순자산의 감소를 말한다. 다만, 관리전환 등으로 생긴 순자산의 감소는 비용에 포함하지 아니한다.</p> <p>제28조(수익과 비용의 인식기준) ① 수익은 다음과 같이 인식한다.</p> <p>1. 교환거래로 생긴 수익은 재화나 서비스 제공의 반대급부로 생긴 사용료, 수수료 등으로서 수익창출활동이 끝나고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때에 인식한다.</p> <p>2. 비교환거래로 생긴 수익은 직접적인 반대급부 없이 생기는 지방세, 보조금, 기부금 등으로서 해당수익에 대한 청구권이 발생하고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때에 인식한다.</p> <p>② 비용은 다음과 같이 인식한다.</p> <p>1. 교환거래에 따르는 비용은 반대급부로 발생하는 급여, 지급수수료, 임차료, 수선유지비 등으로서 대가를 지급하는 조건으로 민간부문이나 다른 공공부문으로부터 재화와 서비스의 제공이 끝나고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때에 인식한다.</p> <p>2. 비교환거래에 의한 비용은 직접적인 반대급부 없이 발생하는 보조금, 기부금 등으로서 가치의 이전에 대한 의무가 존재하고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때에 인식한다.</p>	<p>분류방법 중에서 신뢰성 있고 더욱 목적적합한 정보를 제공할 수 있는 방법을 적용하여 당기손익으로 인식한 비용의 분석내용을 표시</p> <p>〈K-IFRS 개념체계 문단22〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 재무제표는 그 목적에 부합하기 위하여 발생기준을 적용하여 작성</li> </ul> <p>〈K-IFRS 개념체계 문단72〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 포괄손익계산서에 수익과 비용을 다양한 방법으로 표시할 수 있음</li> </ul> <p>〈K-IFRS 기준서1001 문단32〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 한국국제회계기준에서 요구하거나 허용하지 않는 한 수익과 비용은 상계하지 않음</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1018호 문단 7〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 수익: 자본참여자의 출자관련 증가분을 제외한 자본의 증가를 수반하는 것으로서 회계기간의 정상적인 활동에서 발생하는 경제적효익의 총유입</li> </ul> <p>〈K-IFRS 개념체계 문단 92〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 수익은 자산의 증가나 부채의 감소와 관련하여 미래경제적효익이 증가하고 이를 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 포괄손익계산서에 인식</li> </ul> <p>〈K-IFRS 개념체계 문단 70〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 자산의 유출이나 소멸 또는 부채의 증가에 따라 자본의 감소를 초래하는 특정 회계기간 동안에 발생한 경제적 효익의 감소로서, 자본참여자에 대한 분배와 관련된 것은 제외</li> </ul> <p>〈K-IFRS 개념체계 문단 70, 78〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 광의의 비용의 정의에는 기업의 정상영업활동의 일환으로 발생하는 비용뿐만 아니라 차손도 포함</li> </ul> <p>〈K-IFRS 개념체계 문단 42〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 비용은 미래경제적효익이 감소하고 이를 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 관련된 자산의 감소나 부채의 증가와 함께 인식</li> </ul>

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>② 비교환수익은 해당 수익에 대한 청구권이 발생하고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때에 인식하며, 수익 유형에 따른 세부 인식기준은 다음 각 호와 같다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 신고·납부하는 방식의 국세: 납세의무자가 세액을 자진신고하는 때에 수익으로 인식</li> <li>2. 정부가 부과하는 방식의 국세: 국가가 고지하는 때에 수익으로 인식</li> <li>3. 원천징수하는 국세: 원천징수의무자가 원천징수한 금액을 신고·납부하는 때에 수익으로 인식</li> <li>4. 연부연납(年賦延納) 또는 분납이 가능한 국세: 징수할 세금이 확정된 때에 그 납부할 세액 전체를 수익으로 인식</li> <li>5. 부담금수익, 기부금수익, 무상이전수입 등: 청구권이 확정된 때에 그 확정된 금액을 수익으로 인식</li> <li>6. 제재금 수익: 벌금이나 과태료 등이 납부되거나 몰수가 집행된 때에 그 확정된 금액을 수익으로 인식</li> </ol> <p>제30조(비용의 정의와 인식기준) ① 비용은 국가의 재정활동과 관련하여 재화 또는 용역을 제공하여 발생하거나, 직접적인 반대급부 없이 발생하는 자원 유출이나 사용 등에 따른 순자산의 감소를 말한다.</p> <p>② 비용은 다음 각 호의 기준에 따라 인식한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 재화나 용역의 제공 등 국가재정활동 수행을 위하여 자산이 감소하고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때 또는 법령 등에 따라 지출에 대한 의무가 존재하고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때에 비용으로 인식</li> <li>2. 과거에 자산으로 인식한 자산의 미래 경제적 효익이 감소 또는 소멸하거나 자원의 지출 없이 부채가 발생 또는 증가한 것이 명백한 때에 비용으로 인식</li> </ol> <p>제31조(원가계산) ① 원가는 중앙관</p>	<p>제29조(재정운영보고서의 작성기준) ① 재정운영보고서의 모든 수익과 비용은 발생주의 원칙에 따라 거래나 사실이 발생한 기간에 표시한다.</p> <p>② 수익과 비용은 그 발생원천에 따라 명확하게 분류하여야 하며, 해당 항목의 중요성에 따라 별도의 과목으로 표시하거나 다른 과목과 통합하여 표시할 수 있다. 이 경우 해당 항목의 중요성은 금액과 질적 요소를 고려하여 판단하여야 한다.</p> <p>제29조의2(원가계산) ① 원가는 회계실체가 사업의 목표를 달성하고 성과를 창출하기 위하여 직접적·간접적으로 투입한 경제적 자원의 가치를 말한다.</p> <p>② 원가의 계산에 관한 세부적인 사항은 행정안전부장관이 정하는 바에 따른다.</p> <p>제30조(일반수익의 분류) 일반수익은 재원조달의 원천에 따라 다음 각 호와 같이 구분한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 자체조달수익: 지방자치단체가 독자적인 과세 권한과 자체적인 징수활동을 통하여 조달한 수익</li> <li>2. 정부간이전수익: 회계실체가 국가 또는 다른 지방자치단체로부터 이 전받은 수익</li> <li>3. 기타수익: 제1호 및 제2호에 따른 수익 외 수익</li> </ol>	

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
서의 장 또는 기금관리주체가 프로그램의 목표를 달성하고 성과를 창출하기 위하여 직접적·간접적으로 투입한 경제적 자원의 가치를 말한다. ② 원가 집계 대상과 배부기준 등 원가 계산에 관한 세부적인 사항은 기획재정부장관이 정하는 바에 따른다.		

○ 기준비교①: 원가계산구조의 비교

- 국가회계 및 지자체회계의 원가계산구조는 다음과 같이 비교·요약할 수 있음

※ 지자체회계의 경우 원가계산준칙을 2011 회계연도부터 적용하여야 하지만, 이와 관련된 지자체회계기준이 2012 회계연도부터 적용되기 때문에 원가계산준칙 역시 실질적으로 2012 회계연도부터 적용될 것임

국가회계	지자체회계
① 프로그램총원가 = 직접원가 + 간접원가 ② 프로그램수익 = 프로그램과 직접관련 되는 수익 ③ 프로그램순원가 = 프로그램총원가 - 프로그램수익 ④ 재정운영순원가 = 프로그램순원가 + 관리운영비 + 비배분비용 - 비배분수익 ⑤ 재정운영결과 = 재정운영순원가 - 비교환수익등 ※ 비교환수익등: 기업특별회계 및 기금의 비교환수익을 의미	① 사업총원가 = 직접원가 + 간접원가 ② 사업수익 = 서비스요금수익 + 보조금 ③ 사업순원가 = 사업총원가 - 사업수익 ④ 재정운영순원가 = 사업순원가 + 관리운영비 + 사업외비용 - 사업외수익 ⑤ 재정운영결과 = 재정운영순원가 - 일반수익 ※ 일반수익: 지방세·지방교부세수익, 과태료수익, 부담금수익 등
비교 분석	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 국가회계나 지자체회계 모두 재정운영표(보고서)에 표시되는 원가계산구조는 거의 유사하지만,</li> <li>• 국가회계와 지자체회계의 원가계산구조는 ①행정운영(성)경비와 간접원가의 관계에 대한 입장의 차이와 ②비교환수익등 또는 일반수익 인식대상, ③사용 용어에서 크게 차이를 보이고 있음</li> <li>• 국가회계의 원가계산구조는 회계·기금·중앙관서단위에서 적용되는 구조이며, 국가통합단위 재정운영표는 다소 변형되는데, ①중앙관서별 재정운영순원가, ②비교환수익, ③재정운영결과로 단순화됨</li> <li>• 지자체회계의 원가계산은 2012회계연도부터 적용됨(국가회계에서는 2009회계연도부터 적용되고 있음)</li> </ul>

- 국가회계 및 지자체회계의 원가계산구조는 다음과 같은 차이가 있음

구분	국가회계	지자체회계
1. 행정운영(성) 경비의 특성	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 행정지원프로그램으로 지정된 프로그램에서 발생한 각종 경비</li> <li>• 인건비와 각종 경비로 구성</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 행정운영경비는 사전에 별도로 구분되어야 하며, 인력운영비와 기본경비로 구성</li> <li>• 인력운영비는 총액인건비 항목에 포함되는 경비임</li> <li>• 기본경비는 정책사업 수행 부서(실·과)의 운영을 위한 기본적인 행정사무비임</li> </ul>
2. 간접원가 배부대상 차이	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 행정형회계(일반·기타특별)는 행정운영성경비 전액을 관리운영비로 간주</li> <li>• 사업형회계(기업특별·기금)는 행정운영성경비를 간접원가와 관리운영비 구분</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 지자체회계에서는 행정운영경비는 원가계산 대상이 되지 않음(회계실체 성격에 따른 간접원가 구분 여부가 명확하지 않음)</li> <li>• ※ 사전에 별도로 구분된 재무활동도 원가계산 대상이 되지 않으며, 정책사업만이 원가계산 대상이 됨</li> </ul>
3. 비교환수익(일반수익) 인식대상	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 재정운영표에서 인식되는 비교환수익등은 기업특별회계와 기금에서만 나타남</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 재정운영보고서에서 인식되는 일반수익은 모든 지방자치단체에서 발생할 수 있음</li> </ul>
4. 용어의 차이	프로그램	(정책)사업
	프로그램(차감)수익	사업수익
	비배분비용·비배분수익	사업외비용·사업외수익
	비교환수익등	일반수익

(\*) 정부회계학(허웅·윤성식, 2011) 참고

- 공공기관회계기준 및 K-IFRS는 포괄손익계산서 작성시 성질별 구분과 기능별 구분의 선택이 가능하나 기능별 구분한 경우에는 비용의 성질별 구분에 관한 추가 정보를 공시하도록 하고 있음. 포괄손익계산서와 재정운영표(보고서)는 기업회계와 정부회계의 근본적인 차이이기 때문에 직접적인 비교는 어려움

○ 기준비교②: 수익의 개념 비교

- 국가회계기준과 지자체회계기준은 순자산의 증가를 수익으로 정의하고 있으며, 공공기관에 적용되는 K-IFRS에서도 수익을 자본의 증가가 수반되는 것으로 정의하고 있어 유사하다고 볼 수 있음

- 국가회계기준에서는 수익을 교환수익과 비교환수익으로 구분하며, 비교환수익은 다시 재정운영표 계상 비교환수익과 순자산변동표 계상 비교환수익으로 구분함. 이러한 관점에서 관리전환이나 기부채납 등을 통한 순자산의 증가는 비교환수익의 일종으로 간주함. 이에 비하여 지자체회계에서는 관리전환 등의 상황을 수익으로 보고 있지 않음(비용도 마찬가지로)

- 관리전환 등을 통한 순자산의 증가는 수익이 아닌 것이 아니라, 지방세수익과 같은 비교환수익의 일종으로 간주하는 것이 수익의 정의에 부합할 뿐만 아니라 보조금수익과 관련한 지방자치단체 원가계산준칙과도 논리적으로 일관성을 가질 수 있다고 보임

○ 기준비교③: 보조금수익의 비교

- 국가회계에서는 명시적으로 규정된 바는 없으나, 그 성격상 보조금수익은 비교환수익의 성격을 가진다고 볼 수 있으므로 국가회계실체의 성격에 따라 재정운영표상의 비교환수익(기금·기업특별회계) 또는 순자산변동표상 재원의조달및이전의 항목으로 인식(일반·기타특별회계)

- 지방자치단체 원가계산준칙에서는 보조금수익을 3가지로 구분하여 각각 달리 회계처리를 하고 있음

- ① 운영보조금수익: 특정 사업의 비용을 보전하기 위한 운영보조 목적의 보조금 등으로 사업총원가에서 차감하는 사업수익으로 인식
- ② 자본보조금수익: 특정 사업에 사용될 자산의 취득을 지원하기 위한 자본보조 목적의 보조금 등으로 순자산변동항목으로 인식
- ③ 기타보조금수익: 특정 사업에 관련되지 않고 두 가지 사업 이상의 목적으로 사용할 수 있는 보조금은 일반수익으로 인식. 여기서 두 가지 사업 이상의 목적이란 특정한 사업에 대하여 시설과 운영을 동시에 보조하는 개념이 아니라(이는 사업수익으로 처리), 두 가지 이상의 사업에 걸쳐 보조하는 경우를 의미함

- 보조금수익과 유사한 지방교부세수익, 조정교부금수익, 재정보전금수익, 부담금수익은 특정 사업에 관련되지 않는 보조금의 일종이라 할 수 있으므로 일반수익으로 인식

구분	내용
지방교부세수익	지방자치단체가 지방교부세법에 의해 중앙정부로부터 교부받은 보통교부세, 특별교부세, 분권교부세 및 부동산교부세수익을 의미
조정교부금수익	자치구가 지방자치법 제173조에 의해 특별시·광역시로부터 교부받은 재원조정교부금 ※ 시·군이 상급 자치단체로부터 받는 재정보조금과 유사
재정보전금수익	시·군이 지방재정법 제29조 및 동법 시행령 제36조의 규정에 의거하여 광역시·도로부터 교부받은 재정보전금 ※ 자치구가 상급 자치단체로부터 받는 조정교부금과 유사
자치단체간부담금수익	지방자치단체간의 각종 부담금 징수에 따른 수익

구분	내용
국고보조금수익	지방자치단체가 「보조금의 예산 및 관리에 관한 법률」에 의해 중앙정부로부터 국가시책의 효율적 시행을 위한 국고보조사업에 대하여 지원받은 국고보조금을 의미. 국고보조금수익, 광역·지역발전특별회계보조금수익, 기금보조금수익으로 구성되어 있음
시도비보조금수익	시·군·자치구가 각 시·도에서 교부받은 시·도비보조금과 시·도에서 관리하고 있는 각종 기금에서 지원받은 수익
시도비보조금반환금수익	시·도에서 전년도에 시·군·자치구에 보조한 시도비보조금 중 사용하고 남은 잔액에 대한 반환금 수령분을 수익으로 인식 ※ 시도비보조금은 정부간이전비용의 일종이며, 정책사업의 규모 파악 및 반환금 수령 시기의 문제로 인하여 비용에서 차감하지 않고 수익으로 인식함

(\*) 정부회계학(허용·윤성식, 2011) 참고

- 한편, K-IFRS 제1020호에서는 상기와 같은 정부보조금과 관련하여 운영보조금수익은 수익 인식 또는 비용차감, 자본보조금수익은 자산차감 또는 이연부채 계상을 선택하도록 되어 있어 지자체회계기준과 상당한 차이를 보이고 있음. 특히, 자본보조금 성격의 수익이 명확한 차이를 보이고 있음(순자산변동항목 vs. 재무상태표항목)
- 실무적으로 기부금, 보조금, 교부금·보전금, 출연금, 위탁사업비 등의 용어는 국가, 지자체, 공공기관 모두 혼란을 가져오는 경우가 많고 이에 따라 회계처리도 상당부분 달라질 수 있기 때문에 향후 면밀한 연구를 통한 전반적인 정리가 필요하다고 보임
- 기준비교④: 부과지 수익인식 기준 비교
  - 부과지(보통징수)의 경우 그 절차가 “징수결정→고지서 발송→납세자 송달→납부”로 이루어져 있음. 이 경우 조세수익 인식시점은 징수결정주의, 발송주의, 도달주의, 납기일주의가 있을 수 있으나, 지자체회계기준에서는 징수결정주의(청구권 발생 및 합리적 금액 측정)를 따르고 있는 것에 비하여 국가회계기준에서는 고지되는 시점으로 규정되어 있음
    - ※ 지자체회계기준 제28조①제2호: 비교환거래로 생긴 수익은 직접적인 반대급부 없이 생기는 지방세, 보조금, 기부금 등으로서 해당 수익에 대한 청구권이 발생하고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때 인식함
  - 회계이론적으로 징수결정 시점에 발생주의에 의한 수익이 발생하는 것으로 보는 것이 타당할 수 있으나, 부과지의 방법이 규정되어 있는 국세징수법이나 지방세법 등에서 징수결정 시점이 아닌 고지 시점을 기준으로 하고 있어 지자체회계에서도 국가회계와 마찬가지로 고지시점에 수익을 인식하는 것으로 보는 것이 바람직할 것임

○ 기준비교⑤: 수익인식기준의 비교

- 국가회계에서는 수익을 교환수익과 비교환수익으로 구분함. 교환수익은 일반적인 회계이론이 적용되지만(국가회계기준 제29조①), 비교환수익의 경우 정부회계의 가장 특징적인 부분으로서 수익인식시점이 모호할 수 있기 때문에 구체적으로 인식시점을 규정함

구분	수익인식시점
신고납부하는 국세	납세의무자가 세액을 자진신고하는 시점
부과징수하는 국세	국가가 고지하는 시점
원천징수하는 국세	원천징수의무자가 원천징수액을 신고·납부하는 시점
연부연납 또는 분납 국세	징수할 세금이 확정되는 시점에 납부할 세액 전체
부담금수익, 기부금수익, 무상이전수입	청구권이 확정되는 시점
제재금수익	법금 등이 납부되거나, 몰수가 집행되는 시점

- 이에 비하여 지자체회계에서는 교환수익은 국가회계와 큰 차이가 없으나, 비교환수익의 경우 세부적으로 구분하지 않고 청구권이 발생하는 시점에 수익을 인식하는 것으로 규정됨. 이로 인하여 원천징수 지방세(지방소득세 등), 제재금수익 등이 국가회계의 수익인식시점과 상이하게 되는 결과가 발생할 수 있음
- K-IFRS에서는 비교환수익이라는 개념 자체가 없기 때문에 국가 및 지자체회계와 비교하기 어려움

○ 기준비교⑥: 비용인식기준의 비교

- 국가회계와 지자체회계에서는 비용은 ㉠재화나 용역제공과 관련되는 비용은 자산이 감소하는 시점(서비스 제공이 종료되는 시점), ㉡법령 등에 따라 지출에 대한 의무(또는 가치이전에 대한 의무)가 존재하는 시점에 비용으로 인식한다는 점에는 유사함(국가회계기준의 제30조 ②의 제1호와 지자체회계기준의 제28조②)
  - ※ 상기 내역 중 ㉠은 교환거래에서 발생하는 비용, ㉡은 비교환거래에서 발생하는 비용이라 볼 수 있음(지자체회계에서는 명시적으로 분류하고 있음)
  - ※ 수익이나 비용 모두 금액이 합리적으로 측정되는 시점에 수익 또는 비용을 인식한다는 점은 당연한 부분이기 때문에 앞선 수익인식기준의 비교 및 비용인식기준의 비교 부분에서 별도로 언급하지는 않음
- 이외에 국가회계기준에서는 “과거에 자산으로 인식한 자산의 미래 경제적 효익이 감소 또는 소멸하거나 자원의 지출 없이 부채가 발생 또는 증가한 것이 명백한 때에 비용으로 인식”이라는 비용인식기준을 추가로 규정하고 있음(국가회계기준 제30조②의 제2호). 이는 자산의 감액손실이나 충당부채 설정의 근거가 된다고 할 수 있음

- 공공기관이 적용하여야 하는 K-IFRS에서는 “비용은 미래경제적 효익이 감소하고 이를 신뢰성있게 측정할 수 있을 때 관련된 자산의 감소나 부채의 증가와 함께 인식”한다고 규정하고 있음(K-IFRS 개념체계 문단42)
  - K-IFRS와 비교할 때, 국가회계기준의 제30조②의 제1호와 지자체회계기준의 제28조②의 규정은 비용인식기준의 일부에 불과하며, 국가회계기준 제30조②의 제2호가 포함되어야 진정한 의미의 비용인식기준이 완성된다고 볼 수 있음. 즉, 지자체회계는 이러한 총당부채 등을 인식하는 기준이 누락되어 있다고 볼 수 있음
  - 추가로 국가 및 지자체회계의 비교환거래와 관련한 비용인식기준은 국가 및 지자체회계기준의 부채의 정의와 밀접한 관련성이 있는데, 앞서 부채의 정의 비교 부분에서 언급하였듯이 부채의 정의를 교환거래와 비교환거래를 구분하여 달리 규정한다면, 비용 역시 이를 구분하여 보완될 필요는 있을 것으로 보임
- 논의 및 개선방향
- 국가회계와 지자체회계는 행정운영성경비의 간접원가 배부관련 차이, 비교환수익(일반수익) 인식대상, 용어의 차이에 있어 상이한 부분이 있는 바, 이에 대한 전반적인 조정이 필요하다고 보임
  - 지자체회계에서 수익의 정의와 관련하여 좀 더 명확하게 규정할 필요가 있음(예: 관리전환 등은 순자산의 증가를 가져오는 수익이지만, 재정운영보고서에서 인식하지 않는 것이라고 수정)
  - 지자체지방자치단체의 특성상 일부 보조금수익의 경우 사업수익으로 인식하지만, 국가회계에서는 해석상 유사 보조금수익을 비교환수익으로 인식하는 차이를 보이고 있음. 아무리 사업과 관련이 있다고 하더라도 보조금수익의 비교환적 거래의 특성상 사업수익이 아닌 일반수익(국가회계에서의 비교환수익)으로 인식하는 것이 바람직할 것으로 보임
  - 실무적으로 기부금, 보조금, 교부금·보전금, 출연금, 위탁사업비 등의 용어는 혼란스럽기 때문에 이에 대한 정립이 필요함
  - 국가회계와 지자체회계의 부과고지시 수익인식 시점에 대하여 실무적으로 문제가 되지 않는다면 규정상 통일시킬 필요가 있음(고지시점)
  - 지자체회계의 수익 및 비용인식기준과 관련하여 비교환수익에 대해서는 세부적인 비교환수익별 인식기준의 규정(특히, 원천징수부분과 제재금수익)이 필요하며, 비용에 대해서는 총당부채 등과 관련한 비용인식기준이 보완될 필요가 있다고 보임
  - 또한, 부채의 정의와 관련하여 비용의 정의 내용을 보완할 필요가 없는지 향후 지속적인 연구가 필요함

□ 결산총평

국가회계기준	지방회계기준	공공기관회계기준
<p>※ 국가회계법에서 규정</p>	<p>제40조(결산총평) ①결산총평은 정보이용자들이 재무제표에 포함된 중요한 회계정보를 이해할 수 있도록 하기 위한 머리말, 재무분석 등의 설명자료를 말한다.                  ②머리말은 재무제표를 바탕으로 주요특징사항 및 재무제표에 대한 요약설명으로 구성된다.                  ③ 주요특징사항은 지방자치단체의 개요, 재무보고와 관련한 회계 정책 및 제도의 변화와 관련한 사항을 말한다.                  ④재무제표에 대한 요약설명은 당해연도 및 직전연도의 재정상태와 운영활동의 비교 및 변화원인에 관한 설명 등을 말한다.                  ⑤재무분석은 정보이용자들의 의사결정과 재정상태의 판단에 도움이 될 수 있도록 하기 위한 재무분석지표 및 지표에 관한 분석내용을 말한다.</p>	<p>제64조(결산총평) 규칙 제15조에 따른 결산총평은 다음 각 호의 사항을 포함하여야 한다.                  1. 공기업·준정부기관의 조직구조와 주요업무                  2. 공기업·준정부기관의 경영목표와 결과                  3. 당해 회계연도의 경영상태 요약 및 직전 회계연도 요약                  4. 수익·비용·시설투자·장기부채 등 주요 항목에 대한 비교분석                  5. 재무제표가 규칙 및 이 기준에 따라 적정하게 작성되었는지에 관한 사항                  6. 결산이 신뢰성있게 작성되었는지에 관한 사항                  7. 기타 공기업·준정부기관 경영 전반에 관한 객관적 평가·분석</p>

○ 기준비교

- 지방회계기준과 공공기관회계기준은 결산총평에 관한 규정이 있으나 국가회계기준은 없음 (국가회계법에서 결산개요를 결산보고서에 첨부하도록 규정하고 있음)
- 지방회계기준의 결산총평은 복식부기 결산인 재무보고서에 국한된 총평이지만, 공공기관회계기준의 결산총평은 결산 전체에 대한 총평이므로 위상에 차이가 있음

□ 필수보충정보

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제54조(필수보충정보) ① 필수보충정보는 재무제표에는 표시하지 아니하였으나, 재무제표의 내용을 보완하고 이해를 돕기 위하여 필수적으로 제공되어야 하는 정보를 말한다.</p> <p>② 필수보충정보는 다음 각 호의 정보를 말한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 유산자산의 종류, 수량 및 관리상태</li> <li>2. 연금보고서</li> <li>3. 보험보고서</li> <li>4. 사회보험보고서</li> <li>5. 국세징수활동표</li> <li>6. 총잉여금·재정운영결과조정표</li> <li>7. 수익·비용 성질별 재정운영표</li> <li>8. 그 밖에 재무제표에는 반영되지 아니하였으나 중요하다고 판단되는 정보</li> </ol> <p>③ 필수보충정보의 작성기준과 서식은 기획재정부장관이 정하는 바에 따른다.</p>	<p>제42조(필수보충정보) ① 필수보충정보는 재무제표의 내용을 보완하고 이해를 돕기 위하여 필수적으로 제공되어야 하는 정보를 말한다.</p> <p>② 필수보충정보는 다음 각 호의 정보를 말한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 예산결산요약표</li> <li>2. 성질별 재정운영보고서</li> <li>2. 별지 제5호서식에 따른 지방자치단체의 성질별 재정운영보고서</li> <li>2의2. 별지 제6호서식에 따른 일반회계의 재정운영보고서</li> <li>2의3. 별지 제7호서식에 따른 개별회계실체(일반회계는 제외한다)의 재정운영보고서</li> <li>3. 관리책임자산</li> <li>4. 예산회계와 재무회계의 차이에 대한 명세서</li> <li>5. 그 밖에 재무제표에는 반영되지 아니하였으나 중요하다고 판단되는 정보</li> </ol> <p>③ 제2항의 예산결산요약표 및 예산회계와 재무회계의 차이에 대한 명세서는 예산결산이 완료된 후에 첨부할 수 있다.</p> <p>제44조(결산총평 등의 작성지침) 제40조부터 제43조의 규정에 따른 결산총평, 주석(註釋), 필수보충정보 및 부속명세서의 내용과 서식은 행정안전부장관이 정한다.</p>	<p>※ 필수보충정보에 관한 규정 없음</p> <p>※ K-IFRS도 필수보충정보에 관한 규정은 없음</p>

- 필수보충정보(Required Supplementary Information; RSI)는 재무제표에는 표시하지 아니하였으나, 재무제표의 내용을 보완하고 이해를 돕기 위해 필수적으로 제공되어야 하는 정보임
- 이는 재무제표상 금액에 대한 중요한 정보를 제공하거나 재무제표에 중요하게 영향을 미칠 수 있는 정보, 그리고 중요한 회계정책을 설명하고 있는 주석과 차이가 있다. 필수보충정보는 기업회계에는 없는 개념으로 비계량정보, 예결산정보 등을 공시할 필요가 있는 정부회계의 특징이라 할 수 있음(따라서 공공기관회계기준 및 K-IFRS에서는 필수보충정보에 대한 규정이 없음)

국가회계	비교	지자체회계
유산자산의 종류, 수량 및 관리상태	유사	관리책임자산명세서
총잉여금·재정운영결과조정표	유사	예산회계와 재무회계의 차이에 대한 명세서
수익·비용 성질별 재정운영표	유사	성질별 재정운영보고서 등
없음	상이	예산결산요약표 (세입결산총괄, 세출결산총괄)
연금보고서, 보험보고서, 사회보험보고서	상이	없음
국세징수활동표(국세청, 관세청, 기획재정부만 작성)	상이	없음(지방세수익은 재정운영보고서에 반영되어 있음)

(\*) 정부회계학(허용·윤성식, 2011) 참고

- 국가회계의 유산자산과 지자체회계의 관리책임자산은 거의 유사하지만, 관리책임자산은 유산자산에 자연자원(지하자원, 산림자원, 수자원 등 미개발상태의 자원(석탄·석유매장량 등) 및 공원·동물원에서 보유하고 있는 동물 등)을 의미함. 국가회계의 경우 자연자원을 파악하기가 쉽지 않고 국가통합단위를 제외하고는 특정 중앙관서에 귀속된다고 보기 어렵기 때문에 자연자원을 필수보충정보에 포함시키는 것은 쉽지 않음. 다만, 국가통합단위에서 국가가 보전해야 할 자연자원에 대한 정보는 의미가 있을 것이므로 장기적으로 필수보충정보에 포함시키는 것이 바람직할 것으로 판단됨.
- ‘총잉여금·재정운영결과조정표’와 ‘예산회계와 재무회계의 차이에 대한 명세서’는 그 목적은 유사하지만 실제 형식적인 측면에서 많은 차이가 있음. 현재 지자체 회계기준의 개정으로 국가회계와 유사하게 사업원가와 재정운영결과 등이 산출되는 재정운영보고서가 산출된다면, 상기‘예산회계와 재무회계의 차이에 대한 명세서’도 수정될 필요가 있기 때문에 국가회계와 유사한 양식으로 변경될 수 있을 것임

□ 주식사항

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제55조(주식) ① 주식은 정보이용자에게 충분한 회계정보를 제공하기 위하여 채택한 중요한 회계정책과 재무제표에 중대한 영향을 미치는 사항을 설명한 것을 말한다.</p> <p>② 이 규칙에서 규정한 주식 사항 외에 필요한 경우에는 다음 각 호의 사항을 주식으로 표시한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 중요한 회계처리방법</li> <li>2. 장기차입부채 상환계획</li> <li>3. 장기충당부채</li> <li>4. 외화자산 및 외화부채</li> <li>5. 우발사항 및 약정사항(지급보증, 파생상품, 담보제공자산 명세를 포함한다)</li> <li>6. 전기요류수정 및 회계처리방법의 변경</li> <li>7. 순자산조정명세</li> <li>8. 제1호부터 제7호까지에서 규정한 사항 외에 재무제표에 중대한 영향을 미치는 사항과 재무제표의 이해를 위하여 필요한 사항</li> </ol>	<p>제41조(주식) ①주식(註釋)은 정보이용자에게 충분한 회계정보를 제공하기 위하여 채택한 중요한 회계정책, 회계과목의 세부내역 및 재무제표에 중대한 영향을 미치는 사항을 설명한 것을 말한다.</p> <p>②이 규칙에서 규정한 주식(註釋)사항 외에 필요한 경우에는 다음 각 호의 사항을 주식(註釋)으로 공시한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 지방자치단체 회계실체간의 주요 거래내용</li> <li>2. 삭제</li> <li>3. 타인을 위하여 제공하고 있는 담보보증의 내용</li> <li>4. 천재지변, 중대한 사고, 파업, 화재 등에 관한 내용과 결과</li> <li>5. 채무부담행위 및 보증채무부담행위의 종류와 구체적 내용</li> <li>6. 무상사용허가권이 주어진 기부채납자산의 세부내용</li> <li>7. 그 밖의 사항으로서 재무제표에 중대한 영향을 미치는 사항과 재무제표의 이해를 위하여 필요한 사항</li> </ol>	<p>제58조(주식) ① 주식은 재무제표의 일부분으로서 정보이용자에게 충분한 회계정보를 제공하기 위하여 채택한 주요한 회계정책 및 과목의 세부내역과 재무제표에 중대한 영향을 미치는 사항을 설명한 것을 말한다.</p> <p>② 공기업·준정부기관이 다른 법령의 특별한 규정에 따라 규칙이나 이 기준과 다르게 적용한 경우에는 그 차이 내역, 순자산 및 당기손익에 미치는 영향을 주식으로 기재한다.</p> <p>제59조(이익잉여금처분계산서의 주식) ① 이익잉여금처분계산서는 이익잉여금의 처분사항을 명확히 보고하기 위하여 이월이익잉여금의 총변동사항을 주식으로 공시하여야 한다.</p> <p>② 결손금처리계산서는 결손금의 처리사항을 명확히 보고하기 위하여 이월결손금의 총변동사항을 주식으로 공시하여야 한다.</p> <p>제60조(투자부동산의 주식) 투자의 목적 또는 비영업용 등으로 소유하는 토지·건물 및 기타의 부동산에 대하여는 그 내용을 주식으로 기재한다.</p> <p>〈K-IFRS 1001 문단112, 114〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 한국채택국제회계기준을 준수하였다는 사실, 적용한 회계정책의 요약, 우발부채와 재무제표에서 인식하지 아니한 계약상 약정사항, 비재무적 공시항목 등 재무제표를 이해하는데 목적적합한 정보</li> </ul>

- 지자체회계 주식사항의 일부는 부속명세서를 대신하고 있으며, 이를 제외하고도 국가회계 주식사항보다 훨씬 많음. 주식은 계정과목을 좀 더 상세하게 설명하는 역할을 하기 때문에 국가회계에서도 항목을 다소 증가시킬 필요가 있다고 보임

구분	국가회계	지자체회계
국가회계기준 제55조 및 지방자치단체 회계기준 제41조 규정	중요한 회계처리방법	지방자치단체 회계실체간 주요 거래내용
	장기차입부채 상환계획	타인을 위하여 제공하는 담보보증 내용
	장기충당부채 내역	천재지변, 중대한 사고, 파업, 화재 등에 관한 내용과 결과
	외화자산 및 외화부채 내역	
	우발사항 및 약정사항 (지급보증, 파생상품, 담보제공자산 명세 포함)	채무부담행위 및 보증채무부담행위 등의 종류와 구체적 내용
	전기오류수정 및 회계처리 변경 순자산조정명세	무상사용허가권이 부여된 기부채납자산의 세부내용
각 기준 조문에서 추가보완하는 주석 및 실무적으로 주석에 포함되는 주요 항목	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 자산의 감액명세(기준 제32조③)</li> <li>2. 선입선출법이 아닌 재고자산 평가방법(기준 제35조②)</li> <li>3. 압수품·몰수품 명세(기준 제36조②)</li> <li>4. 연금사업 신용보증사업, 보험사업과 관련한 각종 주요 내역(연금회계준칙, 보증회계준칙, 보험회계준칙 참고)</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 재정자금의 세부내역</li> <li>2. 미수세금 및 대손충당금의 세부내역</li> <li>3. 미수세외수입금 및 대손충당금 세부내역</li> <li>4. 장단기융자금의 세부내역</li> <li>5. 재고자산의 세부내역</li> <li>6. 기타유동자산의 세부내역</li> <li>7. 기타투자자산의 세부내역</li> <li>8. 유형자산 등에 포함된 토지의 내역</li> <li>9. 일반유형자산 등에 포함된 일반재산 내역</li> <li>10. 감가상각대상에서 제외된 상각자산 내역</li> <li>11. 보증금의 세부내역</li> <li>12. 무형자산의 세부내역</li> <li>13. 기타유동부채의 세부내역</li> <li>14. 장기차입금의 세부내역</li> <li>15. 퇴직급여충당부채의 세부내역</li> <li>16. 기타비유동부채의 세부내역</li> <li>17. 순자산의 세부내역</li> <li>18. 내부거래의 내역</li> <li>19. 금융리스</li> <li>20. 출납폐쇄기간 중의 자금거래</li> <li>21. 우발채무 등</li> <li>22. 세입세출외보관현금의 내역</li> <li>23. 지방공기업특별회계 원가정보</li> </ol>

(\*) 정부회계학(허웅·윤성식, 2011) 참고

- 공기업·준정부기관 회계기준에서는 주식에 포함되어야 하는 일반적인 지침을 선언적으로 규정하고 있으며, 실질적으로 국제회계기준을 적용하여야 하기 때문에 공공기관별로 통일적으로 규정할 수는 없음. 국가회계 또는 지자체회계에 비교하여 지자체회계의 주식 내용이 공기업·준정부기관 회계기준과 상당부분 유사하다고 볼 수 있음
  - K-IFRS의 반영으로 인하여 공공기관회계기준에서는 이익잉여금처분계산서와 투자부동산 부분이 주식에 포함하도록 하고 있음
- ※ A공기업의 2011년 반기검토보고서상의 주식 항목 사례(K-IFRS 적용, 연결재무제표를 작성하지 않기 때문에 연결관련 주식은 포함되어 있지 않음)

주식 항목 사례	
1. 법인의 개요	2. 재무제표 작성기준 및 중요한 회계정책(주요 계정과목별로 평가기준, 인식기준 등 포함)
3. 중요한 회계추정 및 판단	4. 한국채택국제회계기준으로의 전환(자본의 차이 조정, 총포괄손익의 차이조정 등 포함)
5. 부문정보(사업부문별 손익, 자산·부채내역 포함)	6. 범주별 금융상품(금융자산과 금융부채)
7. 현금및현금성자산	8. 매출채권 및 기타수취채권(채권의 구성, 손상채권 연령분석, 미손상채권 연령분석 포함)
9. 재고자산	10. 만기보유금융자산
11. 관계기업투자주식(투자주식 변동내역, 공정가치, 지분법 평가내역 등 포함)	12. 유형자산(장부금액의 변동, 감가상각비의 배분, 보험가입자산, 정부보조금 등 포함)
13. 매각예정자산	14. 무형자산
15. 기타자산	16. 확정급여자산(확정급여채무 변동 및 손익인식, 사외적립자산의 공정가치 변동, 보험수리적손실, 보험수리적평가를 위한 기본가정 등)
17. 매입채무 및 기타채무	18. 금융부채
19. 기타부채	20. 자본금
21. 이익잉여금(이익준비금, 임의적립금 등의 상세내용 포함)	22. 기타자본구성요소
23. 매출	24. 매출원가
25. 판매비와관리비	26. 비용의 성격별 분류
27. 기타영업수익 및 기타영업비용	28. 금융수익 및 금융비용
29. 종업원급여	30. 법인세비용과 이연법인세

주석 항목 사례	
31. 특수관계자 거래	32. 현금흐름표(세부 손익조정항목 및 운전자본의 증감 항목 포함, 비현금거래 내역)
33. 우발채무와 약정사항(소송현황 포함)	34. 위험관리(자본위험관리, 금융위험관리, 공정가치의 추정)

○ 논의 및 개선방향

- 주석은 계정과목을 상세하게 설명하는 역할을 하기 때문에 국가회계에서도 항목을 증가시킬 필요가 있음. 특히, 국가회계 부속명세서의 1~9번까지의 항목은 주석사항으로 전환할 수 있다고 보임
- 또한, 지자체회계의 주석에 포함되어 있는 ‘출납폐쇄기간 중의 자금거래’와 같이 ‘출납정리 기한 중의 자금거래’에 대한 정보 역시 주석에 포함할 필요가 있음(발생주의 회계의 예외사항이기 때문)

□ 부속명세서

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
제56조(부속명세서) 부속명세서는 재무제표에 표시된 회계과목에 대한 세부 명세를 명시할 필요가 있을 때에 추가적인 정보를 제공하기 위한 것으로서, 부속명세서의 종류, 작성기준 및 서식은 기획재정부장관이 정하는 바에 따른다.	제43조(부속명세서) 부속명세서는 재무제표에 표시된 회계과목에 대한 세부내역을 명시할 필요가 있을 때에 제공되어야 하는 추가적인 정보를 말한다.	제67조(부속명세서) ① 부속명세서는 재무제표에 표시된 과목에 대한 세부내역을 명시할 필요가 있을 때 추가적인 정보를 제공하기 위한 것을 말한다. ② 공기업·준정부기관의 작성하여야 할 부속명세서의 종류와 서식은 재정경제부장관이 따로 정한다.  ※ K-IFRS는 부속명세서 자체를 정의하거나 포함되어야 할 항목을 규정하고 있지는 않음

- 부속명세서는 재무제표에 표시된 계정과목에 대한 세부 명세를 명시할 필요가 있을 때에 추가적인 정보를 제공하기 위한 것으로서, 부속명세서의 종류, 작성기준 및 서식은 기획재정부장관(국가회계) 또는 행정안전부장관(지자체회계)이 정하는 바에 따르고 있음

국가회계	지자체회계
1. 금융상품명세서	1. 미수세금명세서(*)
2. 단기투자증권명세서	2. 미수세외수입금명세서(*)
3. 장기투자증권명세서	3. 대여금명세서(*)
4. 미수채권명세서	4. 전출금명세서(*)
5. 대여금명세서	5. 장기투자증권명세서(*)
6. 일반유형자산명세서(보유토지의 공시지가, 금융리스자산명세서 포함)	6. 장기차입부채 및 유동성장기차입부채명세서(*)
7. 무형자산명세서	7. 기타비유동자산명세서(*)
8. 국채및공채명세서(부채의 경우를 의미함)	8. 일반유형자산명세서
9. 차입금명세서(금융리스부채 상환계획, 운용리스로 연도별 지급계획 포함)	9. 주민편의시설명세서
10. 재원별 원가명세서	10. 사회기반시설명세서
-	11. 감가상각명세서
-	12. 공유재산 용도별 명세서(「공유재산및물품관리법」에 의한 공유재산의 용도별 구분에 대한 내역)
-	13. 회계별재무제표총괄요약명세서

(\*) 지자체회계에서 미수세금명세서, 미수세외수입금명세서, 대여금명세서, 전출금명세서, 장기투자증권명세서, 장기차입부채 및 유동성장기차입부채명세서, 기타비유동자산명세서는 주석으로 표시할 경우 부속명세서에서 생략 가능함. 실무적으로는 이들 명세서는 주석으로 공시하는 것이 일반적임

- 공기업·준정부기관 회계기준에서 부속명세서의 규정은 국가회계 또는 지자체회계와 거의 유사한데, 부속명세서의 종류와 서식은 따로 규정하도록 하고 있으나, 별도로 규정하고 있는 바는 없음. 또한, K-IFRS에서는 부속명세서 자체를 정의하거나 포함되어야 할 항목을 규정하고 있지는 않음

□ 압수품 및 몰수품의 평가

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
제36조(압수품 및 몰수품의 평가) ① 압수품 및 몰수품은 판결이나 법령에 따라 국가에 귀속된 때에 다음 각 호와 같이 평가한다. 1. 화폐성자산: 압류 또는 몰수 당시의 시장가격으로 평가하여 표시 2. 비화폐성자산: 감정가액 또는 공정가액 등으로 평가하여 표시 ② 압수품 및 몰수품의 명세는 주식으로 표시한다.	※ 관련 규정 없음	※ 관련 규정 없음  ※ K-IFRS도 관련 규정 없음

○ 기준비교

- 압수품 및 몰수품의 평가에 관한 규정은 국가회계기준에만 특수한 규정임
- 지방자치단체에서도 이와 같은 압수 또는 몰수의 상황이 발생할 수 있기 때문에 실무적으로 발생 가능성을 확인한 후 기준의 보완을 고려할 필요가 있음
- ※ 압수 및 몰수는 공권력과 관련되기 때문에 공공기관에서는 유사한 회계거래가 발생하지 않음

□ 일반유형자산 및 사회기반시설의 취득 후 지출

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
제40조(일반유형자산 및 사회기반시설의 취득 후 지출) 일반유형자산 및 사회기반시설의 내용연수를 연장시키거나 가치를 실질적으로 증가시키는 지출은 자산의 증가로 회계처리하고, 원상회복시키거나 능률유지를 위한 지출은 비용으로 회계처리한다.	제52조(자본적 지출과 경상적 지출) 자산취득 이후의 지출 중 당해 자산의 내용연수를 연장시키거나 가치를 실질적으로 증가시키는 지출은 자본적 지출로 처리하고, 당해 자산을 원상회복시키거나 능률유지를 위한 지출은 경상적 지출로 처리한다.	※ 일반유형자산 등의 취득후 지출에 관한 규정 없음  〈K-IFRS 1016 문단 10〉 • 유형자산과 관련된 모든 원가는 그 발생시점에 인식원칙을 적용하여 평가. 후속적으로 증설, 대체 또는 수선 • 유지와 관련하여 발생하는 원가를 포함함  〈K-IFRS 1016 문단 12〉 • 일상적인 수선·유지와 관련하여 발생하는 원가는 당기손익으로 인식

○ 기준비교

- 국가회계기준과 지방회계기준은 일반유형자산 등의 취득 후 지출 중 자산증가 처리될 부분과 비용처리될 부분을 구분하도록 규정하고 있으며, 실질적인 내용이 유사함
- K-IFRS는 ‘취득 후 지출’이라는 개념이 없으며, 후속지출의 자산성 여부를 별도로 판단
  - ※ K-IFRS 제1016호 BC6을 참고하면 K-IFRS하에서는 후속지출에 대하여 별도의 인식원칙이 필요하지 않음. 즉, 과거 기업회계기준과 같이 후속지출을 수익적지출과 자본적지출로 구분하는 것이 아니라 후속지출의 결과 자산성이 있다고 판단되면 자산으로 인식하고 자산성이 없다고 판단되면 당기 비용으로 인식하여야 함. K-IFRS 제1016호 문단 12에서도 일상적인 수선 및 유지와 관련하여 발생하는 원가는 해당 유형자산의장부금액에 포함하여 인식하지 아니한다고 규정하고 있음.

○ 논의 및 개선방향

- 국가 및 지자체회계기준에서의 ‘취득 후 지출’과 K-IFRS의 ‘후속지출’의 개념이 다소 상이하지만, 실무적으로 중요한 차이는 없고, 오히려 ‘취득 후 지출’의 개념이 더 익숙하기 때문에 굳이 세 기준을 통일시킬 필요는 없다고 보임

□ 채권채무의 현재가치에 따른 평가

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제46조(채권·채무의 현재가치에 따른 평가) ① 장기연불조건의 거래, 장기금전대차거래 또는 이와 유사한 거래에서 발생하는 채권·채무로서 명목가액과 현재가치의 차이가 중요한 경우에는 현재가치로 평가한다.</p> <p>② 제1항에 따른 현재가치 가액은 해당 채권·채무로 미래에 받거나 지급할 총금액을 해당 거래의 유효이자율(유효이자율을 확인하기 어려운 경우에는 유사한 조건의 국채 유통수익률을 말한다)로 할인한 가액으로 한다.</p> <p>③ 제1항에 따라 발생하는 채권·채무의 명목가액과 현재가치 가액의 차액인 현재가치할인차금은 유효이자율로 매 회계연도에 환입하거나 상각하여 재정운영영순원가에 반영한다.</p>	<p>제56조(채권·채무의 현재가치에 따른 평가) ① 장기연불조건의 매매거래, 장기금전대차거래 또는 이와 유사한 거래에서 발생하는 채권·채무로서 명목가액과 현재가치의 차이가 중요한 경우에는 이를 현재가치로 평가한다.</p> <p>② 제1항의 현재가치는 당해 채권·채무로 인하여 받거나 지급할 총금액을 적절한 이자율로 할인한 가액으로 한다.</p> <p>③ 제2항의 적절한 할인율은 당해 거래의 유효이자율을 적용한다. 다만, 당해 거래의 유효이자율을 확인하기 어려운 경우에는 유사한 조건의 국채 수익률을 적용한다.</p> <p>④ 제1항에 따라 발생하는 채권·채무의 명목가액과 현재가치의 차액은 현재가치 할인차금의 과목으로 하여 당해 채권·채무의 명목가액에서 빼는 방식으로 기록하고 적용한 할인율, 기간 및 회계처리방법 등은 주석(註釋)으로 공시한다.</p>	<p>※ 채권채무의 현재가치에 따른 평가에 관한 규정 없음</p> <p>※ K-IFRS는 원칙적으로 금융자산 및 부채에 대하여 공정가액으로 평가하여야 하므로 현재가치평가가 기준이 됨</p>

○ 기준비교

- 국가회계기준과 지방회계기준은 채권·채무의 현재가치 평가에 관한 규정이 있고 그 내용이 거의 유사함
- K-IFRS에서는 장기연불조건이나 장기금전거래 외에도 장기선급비용이나 임차보증금 등에 대해서도 현재가치평가 수행하므로 적용대상이 국가 및 지자체회계기준보다 훨씬 넓다고 할 수 있음

□ 외화자산 및 외화부채의 평가

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제47조(외화자산 및 외화부채의 평가) ① 화폐성 외화자산과 화폐성 외화부채는 재정상태표일 현재의 적절한 환율로 평가한다.</p> <p>② 비화폐성 외화자산과 비화폐성 외화부채는 해당 자산을 취득하거나 해당 부채를 부담한 당시의 적절한 환율로 평가한 가액을 재정상태표 가액으로 한다.</p> <p>③ 제1항에 따라 발생하는 손익은 외화평가손실 또는 외화평가이익의 과목으로 하여 재정운영순원가에 반영하고, 중요한 외화자산과 외화부채의 내용, 평가기준 및 평가손익의 내용을 주석으로 표시한다.</p> <p>④ 화폐성 외화자산과 화폐성 외화부채는 화폐가치의 변동과 상관없이 자산과 부채의 금액이 계약 등에 의하여 일정 화폐액으로 고정되어 있는 경우의 자산과 부채를 말한다. 다만, 화폐성과 비화폐성의 성질을 모두 가지고 있는 외화자산과 외화부채는 해당 자산과 부채의 보유 목적이나 성질에 따라 구분한다.</p>	<p>제57조(외화자산과 외화부채의 평가) ① 화폐성 외화자산과 화폐성 외화부채는 회계연도 종료일 현재의 적절한 환율로 평가한 가액을 재정상태보고서 가액으로 한다.</p> <p>② 비화폐성 외화자산과 비화폐성 외화부채는 당해 자산을 취득하거나 당해 부채를 부담한 당시의 적절한 환율로 평가한 가액을 재정상태보고서 가액으로 함을 원칙으로 한다.</p> <p>③ 화폐성 외화자산과 화폐성 외화부채는 외화예금, 외화융자금, 외화차입금 등과 같이 화폐가치의 변동과 상관없이 자산과 부채금액이 계약 및 기타의 원인에 의하여 일정액의 화폐액으로 고정되어 있는 경우의 당해 자산과 부채를 말한다.</p>	<p>※ 해외사무소의 정산환율에 관한 규정 외에는 외화자산 및 부채의 평가에 관한 규정 없음</p> <p>〈K-IFRS 1021 문단16〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 화폐성항목: 받을 권리·지급할 의무가 화폐단위 수량으로 고정·확정될 수 있는 항목</li> <li>• 화폐성항목: 받을 권리·지급할 의무가 화폐단위 수량으로 고정·확정될 수 없는 항목</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1021 문단23〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 화폐성 외화항목은 마감환율로 환산</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1021 문단28〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 화폐성항목의 결제시점에 생기는 외환차이 또는 화폐성항목의 환산에 사용한 환율이 회계기간 중 최초로 인식한 시점이나 전기의 재무제표 환산시점의 환율과 다르기 때문에 생기는 외환차이는 그 외환차이가 생기는 회계기간의 손익으로 인식</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1021 문단23〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 역사적원가로 측정하는 비화폐성 외화항목은 거래일의 환율로 환산하고, 공정가치로 측정하는 비화폐성 외화항목은 공정가치가 결정된 날의 환율로 환산</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1021 문단30〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 비화폐성 항목에서 생긴 손익을 기타포괄손익으로 인식하는 경우에 그 손익에 포함된 환율변동효과도 기타포괄손익으로 인식</li> </ul>

○ 기준비교

- 국가회계기준과 지방회계기준은 외화자산 및 부채에 관한 평가규정이 있으며, 그 내용이 거의 유사함
- K-IFRS는 “평가”가 아니라 “환산” 용어를 사용하고 있지만, 국가회계기준 등과 내용상 차이는 크지 않음
- 국가회계기준은 중요한 외화자산·부채의 내용 등을 주석 공시하도록 규정하고 있지만, 지방회계기준은 관련 규정 없음

□ 리스

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제48조(리스에 따른 자산과 부채의 평가) ① 리스는 일정 기간 설비 등 특정 자산의 사용권을 리스회사로부터 이전받고, 그 대가로 사용료를 지급하는 계약을 말하며, 다음 각 호와 같이 구분한다.</p> <p>1. 금융리스: 리스자산의 소유에 따른 위험과 효익이 실질적으로 리스이용자에게 이전되는 리스</p> <p>2. 운용리스: 제1호 외의 리스</p> <p>② 금융리스는 리스료를 내재이자율로 할인한 가액과 리스자산의 공정가액 중 낮은 금액을 리스자산과 리스부채로 각각 계상하여 감가상각하고, 운용리스는 리스료를 해당 회계연도의 비용으로 회계처리한다.</p>	<p>제58조(리스에 따른 자산과 부채의 평가) ① 리스는 지방자치단체가 일정 기간 설비 등 특정 자산의 사용권을 리스회사로부터 이전 받고, 그 대가로 사용료를 지급하는 계약을 말한다.</p> <p>② 리스는 금융리스와 운용리스로 구분하며, 금융리스는 리스자산의 소유에 따른 위험과 효익이 실질적으로 리스이용자에게 이전되는 리스이고, 운용리스는 금융리스 외의 리스를 말한다.</p> <p>③ 금융리스는 리스료를 내재이자율로 할인한 가액과 리스자산의 공정가액 중 낮은 금액을 리스자산과 리스부채로 각각 계상하여 감가상각하고, 운용리스는 리스료를 해당 회계연도의 비용으로 회계처리한다.</p>	<p>※ 리스에 관한 규정 없음</p> <p>〈K-IFRS 1017 문단 4〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 리스제공자가 자산의 사용권을 합의된 기간 동안 리스이용자에게 이전하고 리스이용자는 그 대가로 사용료를 리스제공자에게 지급하는 계약</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1017 문단 4〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 금융리스 : 리스자산의 소유에 따른 대부분의 위험과 보상이 리스이용자에게 이전되는 리스, 법적소유권은 이전될 수도 있고 이전되지 않을 수도 있음</li> <li>• 운용리스 : 금융리스 이외의 리스</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1017 문단 20〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 리스약정일에 측정된 최소리스료의 현재가치와 리스자산의 공정가치 중 작은 금액을 리스기간개시일에 금융리스자산과 금융리스부채로 각각 인식</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1017 문단 22〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 리스이용자의 리스개설직접원가는 금융리스자산으로 인식하는 금액에 가산함</li> </ul>

○ 기준비교

- 국가회계기준과 지방회계기준 모두 금융리스와 운용리스의 구분 등 리스 회계처리방법을 규정하고 있고 그 내용이 거의 유사함
- K-IFRS는 국가회계기준 등과 비교할 때 리스의 정의나 분류 등은 큰 차이가 없으나, 리스계약이 아니더라도 약정에 리스 성격이 포함되어 있는 경우에도 리스로 보고 있어 그 범위가 다소 확대됨

□ 파생상품의 평가

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제49조(파생상품의 평가) ① 파생상품은 해당 계약에 따라 발생한 권리와 의무를 각각 자산 및 부채로 계상하여야 하며, 공정가액으로 평가한 금액을 재정상태표 가액으로 한다.</p> <p>② 파생상품에서 발생한 평가손익은 발생한 시점에 재정운영순원가에 반영한다. 다만, 미래예상거래의 현금흐름변동위험을 회피하는 계약에서 발생하는 평가손익은 순자산변동표의 조정항목 중 파생상품평가손익으로 표시한다.</p> <p>③ 파생상품 거래는 그 거래 목적 및 거래명세 등을 주석으로 표시한다. 이 경우 위험회피 목적의 파생상품 거래인 경우에는 위험회피 대상항목, 위험회피 대상범위, 위험회피 활동을 반영하기 위한 회계처리방법, 이연(移延)된 손익금액 등을 표시한다.</p>	<p>※ 관련 규정 없음</p>	<p>※ 파생상품의 평가에 관한 규정 없음</p> <p>〈K-IFRS 1039 문단 5.4.1〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 공정가치로 측정되며 위험회피회계의 대상이 아닌 금융자산의 손익은 당기손익으로 인식. 단, 해당 금융자산이 지분상품에 대한 투자이며 투자의 손익을 기타포괄손익으로 표시하도록 선택한 경우는 제외</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1039 문단 89〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 공정가치위험회피의 경우, 위험회피수단으로 지정된 파생상품의 공정가치의 변동을 당기손익으로 인식하며, 위험회피대상항목의 손익은 위험회피대상항목의 장부금액을 조정하여 당기손익으로 인식</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1039 문단 95〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 현금흐름위험회피의 경우, 위험회피수단의 손익 중 위험회피에 효과적인 부분은 기타포괄손익으로, 비효과적인 부분은 당기손익으로 인식</li> </ul>

○ 기준비교

- 국가회계기준은 파생상품의 평가에 관한 규정이 있지만, 지방회계기준과 공공기관회계기준은 규정 없음. K-IFRS에서는 위험회피회계를 현금흐름위험회피와 공정가액위험회피로 구분하여 각각 달리 회계처리를 수행하도록 하고 있는데(단, 위험회피에 효과적인 부분에 한함), 국가회계기준과 큰 차이를 보이는 것은 아님
  - 국가회계에서 파생상품회계처리는 아직 미흡한 부분이 많으나, 이를 해결하기 위해서는 실무적으로 여러 국가회계실체의 파생상품 거래에 대한 상황에 대한 분석이 우선시 되어야 할 것으로 보임
- ※ 위험회피에 효과적인 부분의 파악, 위험회피거래 지정과정에서의 문서화 준비 등은 다양한 실무적인 파악이 우선시 되어야 현실성 있는 국가회계기준의 개정이 이루어질 수 있음

□ 우발상황

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제50조(우발상황) ① 우발상황은 진행 중인 소송사건, 타인의 채무에 대한 지급보증 등 중앙관서의 장 또는 기금관리주체가 통제할 수 없는 불확실한 미래 사건의 발생 여부에 따라 그 의무나 권리의 존재 여부가 확인되는 것으로서 그 발생 여부가 불확실한 현재의 상태 또는 상황을 말한다.</p> <p>② 우발상황은 다음 각 호와 같이 처리한다.</p> <p>1. 재정상태표일 현재 우발손실의 발생이 확실하고 그 손실금액을 합리적으로 추정할 수 있는 경우: 우발손실을 재정운영순원가에 반영하고 그 내용을 주석으로 표시</p> <p>2. 재정상태표일 현재 우발손실의 발생이 확실하지 아니하거나 우발손실의 발생은 확실하지만 그 손실금액을 합리적으로 추정할 수 없는 경우: 우발상황의 내용, 우발손실에 따른 재무적 영향을 주석으로 표시</p> <p>3. 우발이익의 발생이 확실하고 그 이익금액을 합리적으로 추정할 수 있는 경우: 우발상황의 내용을 주석으로 표시</p>	<p>제59조(우발상황) ①우발상황은 미래에 어떤 사건이 발생하거나 발생하지 아니함으로 인하여 궁극적으로 확정될 손실 또는 이익으로서 발생여부가 불확실한 현재의 상태 또는 상황을 말한다.</p> <p>②우발상황에는 진행 중인 소송사건, 채무에 대한 지급보증, 배상책임 등이 포함되며, 우발상황은 다음 각 호와 같이 처리한다.</p> <p>1. 재정상태보고서일 현재 우발손실의 발생이 확실하고 그 손실금액을 합리적으로 추정할 수 있는 경우: 우발손실을 재무제표에 반영하고 그 내용을 주석으로 표시</p> <p>2. 재정상태보고서일 현재 우발손실의 발생이 확실하지 아니하거나 우발손실의 발생은 확실하지만 그 손실금액을 합리적으로 추정할 수 없는 경우: 우발상황의 내용, 우발손실에 따른 재무적 영향을 주석으로 표시</p> <p>3. 우발이익의 발생이 확실하고 그 이익금액을 합리적으로 추정할 수 있는 경우: 우발상황의 내용을 주석으로 표시</p>	<p>※ 원가계산에 관한 규정 없음</p> <p>〈K-IFRS 1037 문단 10〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 과거사건에 의하여 발생하였으나, 기업이 전적으로 통제할 수는 없는 하나 이상의 불확실한 미래사건의 발생 여부에 의하여서만 그 존재가 확인되는 잠재적 의무</li> <li>• 과거사건에 의하여 발생하였으나 당해 의무를 이행하기 위하여 경제적 효익을 갖는 자원이 유출될 가능성이 높지 않거나, 당해 의무를 이행하여야 할 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 없어 인식하지 않은 현재 의무</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1037 문단12〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 부채의 인식기준을 충족하지 못하기 때문에 부채로 인식하지 아니하는 경우에 ‘우발부채’라는 용어를 사용</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1037 문단86〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 의무를 이행하기 위한 자원의 유출 가능성이 아주 낮지 않는 한, 우발부채의 분류별로 당해 성격을 공시하고 실무적으로 적용할 수 있는 경우에는 다음의 내용을 공시</li> </ul> <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 문단 36~52에 따라 측정된 재무적 영향의 추정금액</li> <li>(2) 자원의 유출 금액 및 시기와 관련된 불확실성 정도</li> <li>(3) 변제의 가능성</li> </ol> <p>〈K-IFRS 1037 문단10〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 우발자산: 과거사건에 의하여 발생하였으나 기업이 전적으로 통제할 수는 없는 하나 이상의 불확실한 미래사건의 발생 여부에 의하여서만 그 존재가 확인되는 잠재적 자산</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1037 문단89〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 경제적효익의 유입가능성이 높은 우발자산은 보고기간 말에 당해 성격에 대한 간결한 설명을 공시하고 실무적으로 적용할 수 있는 경우에는 문단 36~52에 따라 측정된 재무적 영향의 추정금액을 공시</li> </ul>

○ 기준비교

- 국가회계기준과 지방회계기준은 우발상황에서 발생하는 부채의 인식에 관한 규정이 있고 그 내용이 거의 유사함
- 공공기관이 적용하여야 하는 K-IFRS에서는 국가회계기준 등과는 달리 부채인식 요건을 충족하지 못한 것을 “우발부채”, 충족한 것을 “충당부채”로 정의하고 있음
- 국가 및 지자체회계기준은 우발손실의 발생이 확실한 경우에 부채를 인식하지만, K-IFRS는 발생가능성이 높으면 부채를 인식하고 있어 인식 기준에 다소 차이가 있음

○ 논의 및 개선방향

- 우발상황 또는 우발부채가 인식될 수 있는 상황은 다양하게 발생할 수 있기 때문에 우발상황에 대한 충분한 사례를 지침 등에 보완할 필요가 있음
- 국가 및 지자체회계기준과 K-IFRS에서의 인식 기준의 차이 부분(확실한 발생 vs. 높은 발생가능성)은 실무적으로 중요한 차이라고 보기 어려움

□ 회계변경과 오류수정

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
<p>제51조(회계 변경과 오류 수정) ① 회계정책 및 회계추정의 변경은 그 변경으로 재무제표를 보다 적절히 표시할 수 있는 경우 또는 법령 등에서 새로운 회계기준을 채택하거나 기존의 회계기준을 폐지함에 따라 변경이 불가피한 경우에 할 수 있으며, 그 유형에 따라 다음 각 호와 같이 처리한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>회계정책의 변경에 따른 영향은 해당 회계연도 재정상태표의 순자산에 반영한다. 다만, 회계정책의 변경에 따른 누적효과를 합리적으로 추정하기 어려운 경우에는 회계정책의 변경에 따른 영향을 해당 회계연도와 그 회계연도 후의 기간에 반영할 수 있다.</li> <li>회계추정의 변경에 따른 영향은 해당 회계연도 후의 기간에 미치는 것으로 한다.</li> <li>회계정책 또는 회계추정을 변경한 경우에는 그 변경내용, 변경사유 및 변경에 따라 해당 회계연도의 재무제표에 미치는 영향을 주석으로 표시한다.</li> </ol> <p>② 오류수정사항이란 회계기준 또는 법령 등에서 정한 기준에 해당하지 아니한 경우로서 전 회계연도 또는 그 전 기간에 발생한 다음 각 호의 오류는 다음 각 호의 구분에 따라 처리한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>중대한 오류: 오류가 발생한 회계연도 재정상태표의 순자산에 반영하고, 관련된 계정잔액을 수정한다. 이 경우 비교재무제표를 작성할 때에는 중대한 오류의 영향을 받는 회계기간의 재무제표 항목을 다시 작성한다.</li> <li>제1호 외의 오류: 해당 회계연도의 재정운영표에 반영한다.</li> <li>전 회계연도 이전에 발생한 오류 수정사항은 주석으로 표시하되, 제2항제1호에 따른 중대한 오류를 수정한 경우에는 다음 각 호의 사항을 주석으로 포함한다.                     <ol style="list-style-type: none"> <li>중대한 오류로 판단한 근거</li> </ol> </li> </ol>	<p>제60조(회계변경과 오류수정) ① 회계정책과 회계추정의 변경은 그 변경으로 재무제표를 보다 적절히 표시할 수 있는 경우 또는 법령 등에서 새로운 회계기준을 채택하거나 기존의 회계기준을 폐지하여 변경이 불가피한 경우에 할 수 있으며, 그 유형에 따라 다음 각 호와 같이 처리한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>회계정책의 변경에 따른 영향은 해당 회계연도 재정상태보고서의 순자산에 반영한다. 다만, 회계정책의 변경에 따른 누적효과를 합리적으로 추정하기 어려운 경우에는 회계정책의 변경에 따른 영향을 해당 회계연도와 그 회계연도 후의 기간에 반영할 수 있다.</li> <li>회계추정의 변경에 따른 영향은 해당 회계연도 후의 기간에 미치는 것으로 한다.</li> <li>회계정책 또는 회계추정을 변경한 경우에는 그 변경내용, 변경사유 및 변경이 해당 회계연도의 재무제표에 미치는 영향을 주석으로 표시한다.</li> </ol> <p>② 오류의 수정은 전년도 이전에 발생한 회계기준적용의 오류, 추정의 오류, 계정분류의 오류, 계산상의 오류, 사실의 누락 및 사실의 오용 등을 수정하는 것으로서 다음 각 호의 구분에 따라 처리한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>중대한 오류: 오류가 발생한 회계연도 재정상태보고서의 순자산에 반영하고, 관련된 계정잔액을 수정. 이 경우 비교재무제표를 작성할 때에는 중대한 오류의 영향을 받는 회계기간의 재무제표 항목을 다시 작성한다.</li> <li>제1호 외의 오류: 해당 회계연도의 재정운영보고서에 반영</li> </ol> <p>③ 회계변경과 오류수정의 회계처리에 대한 사항은 주석으로 표시하되, 제2항제1호에 따른 중대한 오류를 수정한 경우에는 다음 각 호의 사항을 주석으로 포함한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>중대한 오류로 판단한 근거</li> <li>비교재무제표에 표시된 과거회계</li> </ol>	<p>※ 회계변경과 오류수정에 관한 규정 없음</p> <p>〈K-IFRS 1008 문단 19, 22〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>경과규정이 있는 한국채택국제회계기준을 최초 적용하는 경우에 발생하는 회계정책의 변경은 해당 경과규정에 따라 회계처리하고, 경과규정이 없는 경우는 소급적용함</li> <li>소급적용하는 경우, 비교표시되는 가장 이른 과거기간의 영향 받는 자본의 각 구성요소의 기초 금액과 비교 공시되는 각 과거기간의 기타 대응금액을 새로운 회계정책이 처음부터 적용된 것처럼 조정</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1008 문단 36〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>회계추정의 변경 효과는 그 영향이 미치는 기간의 당기손익에 포함하여 전진적으로 인식함</li> </ul> <p>〈K-IFRS 1008 문단 41〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>중요한 오류를 후속기간에 발견하는 경우, 이러한 전기오류는 해당 후속기간의 재무제표에 비교표시된 재무정보를 재작성하여 수정함</li> </ul>

국가회계기준	지자체회계기준	공공기관회계기준
2. 비교재무제표에 표시된 과거회계기간에 대한 수정금액 3. 비교재무제표가 다시 작성되었다는 사실	기간에 대한 수정금액 3. 비교재무제표가 다시 작성되었다는 사실	

○ 기준비교

- 국가회계기준과 지방회계기준은 회계변경 또는 오류수정의 처리방법이 규정되어 있고 그 내용이 같지만 공공기관회계기준은 없음. 대신 K-IFRS는 회계변경 또는 오류수정 처리방법이 규정되어 있는데 국가회계기준 등과는 차이가 있음
- K-IFRS는 회계정책의 변경, 중요한 오류의 수정 모두 소급하여 재작성하지만, 국가회계기준 등은 회계정책의 변경은 그 효과만 기초 순자산에 반영하고 중대한 오류는 재작성하도록 하고 있음
- 한편, 회계추정의 변경에 관하여는 국가회계기준 등과 K-IFRS 간에 큰 차이는 없음

#### 다. 국가, 지방자치단체, 공공기관 회계기준 비교 분석 결론

- 국가회계기준과 지방자치단체회계기준의 비교분석 결과 큰 회계처리의 상충부분은 없으나 세부적인 내용에 있어서는 상당수 차이가 발생하는 부분이 있음. 또한, 이들 정부부문 회계기준과 공공기관회계기준(K-IFRS 포함)의 비교분석 결과 회계실체의 사업 목적 등 차이에 따라 회계기준의 체제와 내용도 달라질 수 있어 직접적인 비교가 어려운 한계점은 있으나, 공공기관 회계기준이 정부부문 회계기준과 조화를 추구하여 개선되어야 하는 부분을 제시할 수 있었음
- 국가와 지자체의 회계실체 특성상 완전한 통일화는 바람직하지 않으나, 동일한 거래에 대해서는 동일한 기준이 적용될 수 있도록 하고 유사한 거래에 대한 회계처리의 차이를 최소화하여 국가회계기준과 지방자치단체회계기준이 조화를 이룰 수 있도록 하는 것이 바람직한 방향일 것임
- 공공기관의 경우 공공성 자산의 개념, 위탁사업비나 보조금 등의 수익 인식 등과 관련하여 공공기관회계기준을 보완하여 실무적으로 K-IFRS과 상충된다고 하더라도 공공기관의 특성을 반영할 수 있도록 보완할 필요가 있음. 즉, 공공기관은 현실적으로 완전히 K-IFRS를 따를 수는 없는 한계가 있는 바, 공공기관의 특수한 거래와 K-IFRS 간 상충되는 회계사건을 최소화 하고 차이가 발생하는 부분은 명확하게 공공기관 회계기준에서 보완할 수 있도록 상시적으로 개선되어야 할 것임
- K-IFRS는 국가 및 지자체회계기준의 개선을 위한 방향성을 제시할 수는 있으나, 국가회계기준이나 지자체회계기준이 적용되어 온 기간을 감안할 때, K-IFRS와 직접적으로 비교하기 어려운 현실을 감안해야 할 것이며, K-IFRS를 전적으로 따를 수 없는 정부회계의 특성이 고려되어야 함

### III. 기타 공공부문 회계기준 제정 및 적용 현황

#### □ 개요

- 우리나라에서는 민법 등 여러 법과 법률로 규정된 비영리기관이 다양하게 존재함
  - 비영리기관은 학교, 의료기관, 종교단체, 사회복지법인, 기타 공공단체 등 유형별로 구분할 수 있음
  - 학교나 의료기관 등과 같은 일부 단체를 제외한 비영리단체의 경우 통일된 기준이 없어 기업회계기준과 유사하게 사용하는 경우가 많이 있음
- 비영리단체의 회계에 대하여 법령 및 권위 있는 회계기준 제정기관에서 규정한 회계처리규칙·치침이 존재하는 경우는 다음과 같음
  - 학교법인 : 사학기관 재무·회계 규칙
  - 사립대학 : 사학기관 재무·회계규칙에 대한 특례규칙
  - 의료기관 : 의료기관 회계기준규칙
  - 사회복지법인 : 사회복지법인 재무·회계규칙
  - 산학협력단 : 산학협력단 회계처리규칙
  - 학교기업 : 학교기업 회계처리규칙
  - 공동주택 : 공동주택관리에 관한 회계감사기준

#### □ 각 공공부문의 회계기준: 교육기관 관련

- 교육비특별회계 회계기준에 관한 규칙(교육과학기술부령 제24호, 시행 2009.1.1.)
  - 특별시·광역시·도 및 특별자치도의 교육·학예 사무를 관할하는 기관이 수행하는 모든 거래의 회계처리와 재무보고에 대하여 적용. 이 규칙에서 정하는 사항 외에는 일반적으로 인정되는 회계원칙과 공정하며 타당하다고 인정되는 회계관습에 따름
  - 재무보고서는 결산총평, 재무제표, 필수보충정보 및 부속명세서로 구성. 재무제표는 재정상태보고서, 재정운영보고서, 현금흐름보고서, 순자산변동보고서 및 주석으로 구성
  - 재무제표는 해당 회계연도분과 직전 회계연도분을 비교하는 형식으로 계속성의 원칙에 따라 작성되어야 하며, 회계정책상의 변화 등 회계변경이 발생한 경우에는 그 내용을 주석으로 공시
- 사학기관 재무회계 규칙(교육과학기술부령 제93호, 시행 2011. 2. 9)
  - 사립학교법에 의하여 설립된 학교법인과 이들이 설치·경영하는 학교의 재무와 회계의 운영에 관하여 필요한 사항을 규정함

- 학교에 속하는 회계와 법인의 업무에 속하는 회계는 복식부기에 의함. 다만, 그 규모와 실정에 따라 법인의 업무에 속하는 회계와 유치원은 단식부기에 의할 수 있음
  - 법인의 감사는 당해법인과 학교에 대하여 감사를 매년 1회이상 실시
- 사학기관 재무·회계 규칙에 대한 특례규칙(교육과학기술부령 제46호, 시행 2010. 3. 1)
- 이 규칙은 사립의 대학·산업대학·전문대학 및 이에 준하는 각종학교와 이를 설치·경영하는 학교법인에 적용. 학교의 교비회계와 법인의 일반업무회계에 관하여 이 규칙에 규정한 것을 제외하고는 사학기관재무·회계규칙을 적용. 학교의 부속병원회계는 일반적으로 인정되는 의료법인의 병원회계에 준하여 처리하고, 법인의 수익사업회계는 일반적으로 인정되는 기업회계에 준하여 처리
  - 회계처리는 복식부기원리에 따라야 함.
  - 재무제표는 자금계산서, 대차대조표 및 운영계산서로 구성. 필요한 부속명세서를 작성하고, 주기 및 주석을 하여야 함. 종합재무제표 및 합산재무제표는 법인회계 및 학교회계를 하나의 회계단위로 하여 종합적인 자금수지·재무상태 및 운영수지가 적정하게 파악되도록 작성
- 산학협력단회계처리규칙(교육과학기술부고시 제2009-39호, 시행 2009.12.4)
- 대학의 산학협력단 예산·회계·결산을 보고하기 위한 재무제표를 작성하는 경우에 적용
  - 이 규칙에서 정하지 아니한 사항은 ①기업회계기준, ②사학기관 재무·회계규칙에 대한 특례규칙의 순서로 준용
  - 산학협력단의 재무제표는 대차대조표, 운영계산서, 자금계산서로 함. 다만, 산학협력단장이 필요하다고 인정하는 경우에 운영차익처분계산서(또는 운영차손처리계산서)를 추가적으로 작성할 수 있음
  - 재무제표는 당해 회계연도와 직전 회계연도를 비교하는 형식으로 작성
- 학교기업 회계처리 규칙(교육과학기술부고시 제2008-111호, 2008. 8.1)
- 산업교육진흥 및 산학협력촉진에 관한 법률과 학교기업의 설치·운영에 관한 규정을 적용을 받는 학교기업의 회계처리와 재무제표 작성 및 보고를 위한 필요한 사항을 정함
  - 이 규칙에서 정하지 아니한 사항은 기업회계 기준, 사학기관 재무·회계규칙에 대한 특례규칙, 산학협력단회계처리규칙의 순서에 따라 준용
  - 재무제표는 대차대조표, 운영계산서 및 현금흐름표로 함. 다만, 학교의 장이 필요하다고 인정하는 경우에는 운영차익처분계산서(또는 운영차손처리계산서)를 작성할 수 있음. 비교식으로 작성하며, 필요한 부속명세서를 작성할 수 있음

- 재무제표는 학교기업별로 작성하여야 하며, 예산 및 결산 시 학교기업별 재무제표를 합산한 재무제표를 작성. 다만, 특례규칙을 적용받는 대학은 학교회계의 재무제표와 합산한 재무제표를 작성함

#### □ 각 공공부문의 회계기준: 의료기관 관련

- 의료기관 회계기준 규칙(보건복지부령 제42호, 시행 2011.2.10)
  - 100병상 이상의 종합병원의 개설자를 대상으로 하며, 병상 수는 해당 병원의 직전 회계연도의 종료일을 기준으로 산정.
  - 병원의 개설자인 법인의 회계와 병원의 회계는 구분하여야 함.
  - 재무제표는 대차대조표, 손익계산서, 기본금변동계산서(병원 개설자가 개인인 경우 제외), 현금흐름표로 구성됨
  - 재무제표는 재무제표 세부작성방법에 관한 고시와 의료기관회계 기준규칙에 따라 작성. 규정이 없으면 기업회계기준과 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 회계관행에 따라 처리

#### □ 각 공공부문의 회계기준: 사회복지법인 관련

- 사회복지법인 재무회계 규칙(보건복지부령 제1호, 시행 2010.3.19)
  - 이 규칙은 사회복지사업법의 규정에 의하여 사회복지법인의 재무·회계 및 후원금관리에 관한 사항을 규정
  - 법인의 수입 및 지출의 발생과 자산 및 부채의 증감 및 변동은 발생주의 적용
  - 법인의 회계는 법인회계, 시설회계, 수익사업회계로 구분.
  - 단식부기 사용, 다만, 법인회계와 수익사업회계에 있어서 복식부기의 필요가 있는 경우에는 복식부기 사용
  - 법인회계와 시설회계의 세입·세출 결산보고서를 작성하여 이사회의 의결을 거친 후 시장·군수·구청장에게 제출. 시·군·구의 게시판과 인터넷 홈페이지, 법인 및 시설의 게시판과 홈페이지에 20일 이상 공고

#### □ 기타

- 공동주택관리에 관한 회계감사기준(주택법시행령 제55조의 3, 한국공인회계사회 감사인증기준위원회, 시행 2010.12.1)
  - 일정 요건에 해당되는 공동주택은 외감법상 감사인으로부터 외부감사를 받아야 함
  - 공동주택 관리주체가 작성할 재무제표의 종류는 재무상태표 (중전의 대차대조표)경영성과표 (중전의 손익계산서), 잉여금처분계산서 (또는 결손금처리계산서) 및 현금흐름표의 4종으로 규정함

- 재개발 등(도시 및 주거환경정비법 제76조, 시행 2009.4.22)
  - 시장·군수 또는 주택공사등이 아닌 사업시행자는 대통령령이 정하는 방법 및 절차에 의하여 법에서 정한 시기에 주식회사의 외부감사에 관한 법률 제3조의 규정에 의한 감사인의 회계감사를 받아야 함. 그 감사결과를 회계감사가 종료된 날부터 15일 이내에 시장·군수에게 보고하고 이를 당해 조합에 보고하여 조합원이 공람할 수 있도록 하여야 함

□ 주요 비영리기관과 기업회계기준 및 국가회계와의 비교

기업회계기준	국가회계	사립대학	의료기관	복지법인
복식부기	복식부기	복식부기	복식부기	단식부기 (복식부기 可)
발생주의	발생주의	발생주의	발생주의	발생주의
회계연도 기업선택	정부회계연도	학년회계연도	정부회계연도	정부회계연도
재무상태표	재정상태표	대차대조표	대차대조표	대차대조표
손익계산서	재정운영표	운영계산서	손익계산서	수지계산서
현금흐름표	현금흐름보고서	자금계산서	현금흐름표	
자본변동표	순자산변동표		기본금변동계산서	
주식	주식	주기 및 주식	주기 및 주식	
부속명세서	부속명세서	부속명세서	부속명세서	부속명세서

□ 기타 공공부문 현황평가 및 제도 개선방향

- 사립학교, 의료기관, 사회복지법인 등 기타 공공부문의 경우 비영리적 성격이 강하고 거래가 비교적 단순반복적인 특성을 가짐. 현재 민간회계기준을 간략화한 자체 회계기준을 제정하여 적용하는 것이 일반적
- 기타 공공부문의 경우 연계가 반드시 필요하지 않으나 국가회계기준과의 차이를 최소화하고 국가회계기준센터 등이 주축이 되어 기타 공공부문을 위한 공통적 회계기준을 제정하도록 하여 조화를 모색하는 것이 적절할 것임

#### IV. 정책적 제안사항

- 국가회계기준, 지자체회계기준, 공공기관회계기준이 각기 다른 모습을 보이는 이유는 제정 주체가 각각 상이하여(3원화), 공공부문의 거래와 회계기준을 종합적으로 분석·연구하고 재무정보를 활용할 수 있는 방법을 개발하는 기관 또는 제도가 없기 때문임
- 공공부문의 회계제도 선진화를 위해서는,
  - ① 회계제도 및 기준간의 유기적인 조정의 필요
  - ② 회계업무 과정에서 실무담당자들에게 실질적인 도움이 될 수 있도록 체계적인 지원제도의 필요. 특히, 공공기관 IFRS 도입으로 인하여 실무적으로 지원을 해 줄 수 있는 기관이 필요함(현재 금융감독원과 회계기준원은 IFRS에 대한 어떠한 해석을 하지 않음)
  - ③ 재무정보를 활용한 각종 성과지표의 개발과 재무정보를 정책의사결정에 활용하기 위한 연구가 지속적으로 필요
- 특히, 지자체에서는 2007년부터 재무보고서가 산출되었음에도 불구하고 지자체와 지방의회의 예산 및 정책의사결정에 재무정보를 활용하지 못하고 있는 바, 이를 위해서는 다음의 제도가 정립될 필요가 있다고 보임. 이는 중앙정부 관점에서도 반드시 고려되어야함
  - ① 재무정보를 활용한 성과지표의 개발이 필요함. 단지, 재무정보로만 이루어진 재무분석지표는 정책의사결정과정에서 직접적인 도움을 주지 못함. 각각의 성과지표는 재무정보(계량정보)와 비계량정보가 모두 활용될 수 있어야 할 것이며, 개별 정책사업별로 적용될 수 있어야 할 것임. 이러한 제도적 환경이 만들어지게 되면 원가정보와 사업관련 자산·부채정보의 활용도는 크게 향상될 것으로 보임
    - 예) 정책사업별로 분자는 재무정보를, 분모는 비계량정보를 활용하는 성과지표 개발
  - ② 신뢰성 있는 재무정보의 산출을 위하여 회계정보이용자 관점에서의 감사제도 확립이 필요함. 지자체의 경우 현재 공인회계사에 의한 검토제도가 운영되고 있는데, 실질적으로 검토가 아닌 작성업무 위주로 이루어지고 있음
 

또한, 이 과정에서 지방의회 역시 재무보고서에 대한 해석에 익숙하지 않을뿐더러 지방의회 결산검사 시 검토를 담당할 공인회계사의 자문을 활용하지도 않음. 지방의회가 구체적인 재무정보를 요구하지 않기 때문에 재무보고서의 작성 및 검토가 형식적으로만 그치는 경향이 있음.

따라서 재무보고서도 지자체 결산서의 일부분이라는 인식의 전환이 필요하며, 독립적이고 전문적인 감사제도가 정착될 필요가 있음. 감사제도가 정착되기 위해서는 단순히 재무제표를 점검하는 수준이 아닌 내부통제부터 재무제표에 대한 감사까지 체계적인 모델을 수립하

는 전문적인 연구가 진행되어야 할 것임. 2012년부터 시작될 국가회계에 대한 감사원 감사에도 이러한 점이 고려되어야 할 것임

- ③ 기업부문에 있어 재무정보를 활용하여 다양한 미래예측(전망)지표를 개발하고 있는 것과 같이, 지자체나 중앙정부 차원에서도 이러한 미래예측지표를 개발할 필요가 있음  
미래예측지표는 현재의 재정건전성과 관련한 지표를 포함하여 적정 투자의사결정(택지개발 등)을 위한 지표나 파산예측모형 등 다양한 형태를 가질 수 있을 것으로 보임. 특히 앞으로 다양한 원가정보가 산출되기 때문에 이를 적극적으로 활용할 수 있어야 하며, 이를 위해서는 전문연구기관에서 실무적인 측면까지 감안한 체계적 연구의 수행이 필요함
- 국가 및 지자체회계기준 개선방향이 될 수 있는 K-IFRS나 국제공공부문회계기준(IPSAS)을 무분별하게 정부부문에 도입하기 보다는 선별적으로 도입할 수 있도록 하기 위하여 체계적이고 심도 있는 연구를 전문연구기관이 수행하여야 함
  - 또한, K-IFRS나 미국정부회계기준(연방, 지방) 등을 보면, 조문식 규정이 아닌 기준서 중심의 서술형 회계기준이 운영되고 있는 바, 한국의 법령 체계인 국가회계기준이나 지방자치단체 회계기준, 공기업·준정부기관회계사무규칙의 체계를 변경하기 어렵다면, 하위 준칙이나 지침 등을 서술형 형식으로 변경하여 정부부문 또는 공공부문 회계제도의 발전을 모색하는 것도 요구된다고 할 수 있음
    - 조문식 방식의 회계기준은 복잡하고 새로운 회계현상(또는 거래)이 발생할 경우 이를 적시에 반영하기 어려운 한계를 가지고 있으나, 정부회계원칙에 입각한 서술형 방식의 회계기준은 다양한 회계사건에 대한 해석이 가능하게 함
    - 서술형 방식에는 기준에 대한 내용 외에 그 기준이 도출하게 된 과정을 포함할 수 있기 때문에 기준 제정의 취지를 이해함으로써 보다 더 정확한 해석이 가능해 질 수 있음
    - 정부회계기준을 서술형으로 표현할 경우 공공기관에 적용되는 K-IFRS와의 비교가 쉬워질 수 있음
  - IFRS를 도입하고 있는 공기업 및 준정부기관은 물론이고 기타공공기관의 경우에도 국가재정 통계 범위 결정에 적용하는 방법과 같이 각 기관의 특성과 거래의 유형을 분석하여 행정형 성격의 공공기관은 국가회계기준을, 사업형 성격의 공공기관은 기존 IFRS를 기반으로 하는 공공기관회계기준을 적용하는 방법을 장기적으로 연구할 필요가 있음
    - ※ 공공기관법상 기타공공기관은 통일적인 회계기준이 없음

- 실무적으로 많은 공공기관은 회계연도 중에는 기존의 기업회계 방식의 회계처리를 수행하고 기말에 공공기관회계기준 및 K-IFRS로 변환하게 되는데, 이는 회계실무자의 IFRS에 대한 숙련도나 해당 공공기관의 전산시스템의 특성에 기인함. 이러한 conversion 방식의 회계결산 방식은 일반적인 민간기업의 IFRS 시스템이나, 국가회계 결산을 수행하여야 하는 기금에서도 널리 사용되고 있는 방법임. 다만, 이러한 이중적 회계결산의 방법은 공공기관 IFRS의 정착과 회계실무자의 숙련도를 더디게 할 수 있는 요인이 될 수 있으므로 장기적으로 단일 시스템을 도입해 가는 것을 모색할 필요가 있으며, 향후 전문연구기관이 이러한 시스템적인 자문도 수행할 수 있어야 할 것으로 판단됨
- 사학기관이나 의료기관 등 기타 공공부문의 경우 현재 제정주체가 다양함에 따라 정보이용자로 하여금 혼란을 초래할 수 있으므로 전문연구기관에 의해 공통적 또는 포괄적인 회계제도가 연구될 필요가 있음
- 결과적으로 공공부문 회계제도의 선진화와 향후 활용방안을 전반적·체계적·상시적으로 연구할 수 있는 주체가 요구되며, 이를 위하여 국가회계기준센터가 공공부문 회계의 최고 전문연구기관으로서 역할을 수행할 필요가 있음

# 3

세션

## 발생주의·복식부기 국가회계제도에 따른 변화와 발전방향

### 발생주의·복식부기 국가회계제도 추진현황 및 발전방향

발표자 · 김경호 교수(홍익대학교)



# 발생주의·복식부기 국가회계제도 추진현황 및 발전방향

김경호 교수(홍익대학교)

## I. 서언

2007년 10월 발생주의 회계제도를 국가 재정 전 부문에 도입하는 근거법인 「국가회계법」의 제정으로, 기획재정부가 중심이 되어 우리나라 중앙정부의 회계에 발생주의·복식부기(이하 ‘발생주의’) 회계제도의 시행을 위한 노력이 구체화되기 시작하였다. 정부가 공식적으로 발생주의 회계제도 도입을 위한 공식적인 논의를 시작한 것은 1998년경 이었으며 당초 도입 목표는 2003년, 늦어도 2005년까지였으나 새로운 회계제도의 도입은 「국가회계법」이 제정되기 전까지는 중앙정부의 시급한 관심 사안이 되지 못하였고 다소 지체되고 있었다.

그러나 「국가회계법」의 제정에 따라 2009회계연도를 대상으로 발생주의 회계에 근거한 국가재무제표(중앙관서 및 국가통합 재무제표)가 최초로 작성되었으며, 2009~2010 회계연도 시범 운영기간을 거쳐 이제 2011년 회계연도의 국가재무제표부터 감사원의 감사를 받아 국회에 제출될 예정이다. 우리나라에서 처음으로 공식적인 발생주의 국가재무제표를 작성·제출하는 역사적인 사건을 맞이하여, 과거 십 수 년에 걸친 발생주의 정부회계의 도입 과정을 정리해 보고, 당초 발생주의 도입으로 목표하였던 것이 얼마나 달성 되었는지 현황을 점검함으로써 향후 국가회계제도의 정착과 발전에 필요한 요인들이 무엇인지를 고찰하는 것이 이 논문의 목적이다.

## II. 발생주의 회계제도 도입 경과

### 1. 발생주의 회계제도 도입 추진기(1998~2004)

1997년 외환위기는 경제사회 각 부문에 있어 회계정보의 투명성 확보가 국가경제 발전에 있어 얼마나 중대한 영향을 미치는지를 깨닫게 만든 중요한 계기이다. 우리나라의 정부 및 정치권, 학계 및 업계 등 인사들은 투명한 경제사회를 만드는 것이 국가와 기업 경쟁력 강화에 매우 중요하다는 점을 깊이 인식하게 되었고 정부는 기업·금융·노동·공공부문 등 4대 부문에 대한 구조개혁 작업을 지속적으로 추진하면서, 우리 경제사회가 선진국 수준의 투명성을 확보할 수 있는 방안을 강구하

기 시작하였다.

기업부문의 구조조정과 더불어 정부부문에 대한 개혁, 특히 재정관련 혁신의 필요성이 학계나 시민단체 등에 의해 꾸준히 제기되었으며 발생주의 회계제도 도입에 대한 논의도 그 중심에 있었다. 당시 정부부문의 회계는 예산의 집행내역을 현금주의·단식부기(이하 '현금주의') 방식으로 거래를 기록하고 보고하여 왔기 때문에, 결산서 등 정부회계정보가 전달하는 내용이 빈약하고 회계정보의 신뢰성을 확보하기 어려운 문제점이 있다는 지적이 제기되어 왔다. 이러한 문제점에도 불구하고 현금주의 회계제도는 발생주의 회계제도보다 이해가 쉽고, 현금거래를 중심으로 기록하기 때문에 회계처리가 용이하며, 자의적인 회계처리가 불가능하여 예산의 집행 및 통제가 용이하다는 등의 이유로 정부부문의 주된 회계제도로 지속되어 오고 있었다.

그러나, 현금의 유입과 유출, 즉 세입과 세출만이 단식부기 방식으로 기록되고 결산서에 보고되는 특성상 자산·부채와 현금의 입출과 시점이 다른 수익·비용의 발생이 체계적으로 파악되지 않는 예산회계의 취약점을 보완하여, 재정위험 및 재정건전성의 관리 유지가 가능하도록 발생주의 회계제도의 도입이 무엇보다도 시급하다는 인식이 팽배하였다. 이에 따라 정부는 1999년 정부 운영시스템 혁신을 위한 8대과제를 선정하고 발생주의 회계제도 도입을 정식으로 추진하게 되었다.

1999년 5월 기획예산위원회에서 발표한「정부부문 복식부기 회계제도 도입 추진」보도자료를 보면, 발생주의 회계제도가 당시 정부의 슬로건이었던 효율성, 투명성이라는 키워드에 맞는 제도였기 때문에 도입을 추진하는데 힘을 얻을 수 있었다고 판단된다<sup>1)</sup>. 그 당시 지방자치단체는 이미 2개의 시범단체(부천시, 강남구)를 선정하여 발생주의 회계제도에 대한 시범사업에 대한 준비단계에 있었다. 중앙정부의 경우 발생주의 회계제도 도입은 정부회계기준의 제정을 위한 재정경제부(현 기획재정부)의 작업으로부터 시작하였다. 재정경제부는 1999년 5월 안전회계법인에 외국사례 조사, 정부 거래유형 분석, 자산·부채의 인식기준 설정, 계정과목 설정, 기준제정 등을 내용으로 하는 용역을 발주하였다. 또한 정부회계기준위원회를 설치하였는데 위원회는 재정경제부, 기획예산처와 감사원을 대표하는 정부위원 3인과 재정·회계전문가인 민간위원 6인으로 구성되어 2000년 2월 최초로 회의가 개최되었다. 당시 정부회계기준위원회의 주된 논의사항은 발생주의 회계제도의 도입을 위해 회계법인의 용역결과물인 정부회계기준의 초안을 검토하는 것이었는데 정부회계기준위원회의 여러 차례 논의를 거쳐 상당히 개선된 공개초안이 확정되고 이 공개초안 및 정부회계제도 개편방안을 주제로 한 공청회가 2002년 5월 개최되었다.

한편, 발생주의 정부회계 도입이라는 큰 제도 변환을 재정경제부 단독으로 추진하다 보니 관계 부처에 대한 의견 조율에 어려움을 겪게 되었으며, 단순히 회계제도의 변경 뿐 아니라 예산시스템의

1) 기획예산위원회 보도자료(99.5.7) 주요내용 중

정부부문의 효율성, 투명성 및 생산성을 높이기 위한 운영시스템 개선방안의 일환으로 “복식부기 회계제도”의 도입을 추진. 국민의 정부는 그간 정부부문의 운영시스템을 근본적으로 개선하기 위해 예산절약 인센티브제, 정부기능의 외부위탁, 연봉제 등을 도입한데 이어금년에는 부처별 경영진단을 진행하면서 성과주의 예산제도를 비롯하여 개방형 임용제 및 책임운영기관제도 등의 도입을 추진 중

변경과 IT 시스템 개발이 필요하였으므로 이를 총괄할 수 있는 새로운 조직에 대한 필요성이 제기되었다. 이에 따라 2004년 5월 3일 대통령훈령 제118호로 「디지털예산·회계시스템추진기획단규정」을 제정하고, 새로운 예산·회계제도의 정립 및 디지털예산·회계시스템의 구축에 관한 업무를 효율적으로 추진하기 위한 조직을 설치하게 된다.

## 2. 발생주의 회계제도 도입 방향 설정기(2004~2007)

정부회계기준위원회는 2006년 국가회계제도심의위원회로 개편되었다. 그 즈음 지방정부와 차별화하기 위해 중앙정부의 회계에 대한 공식적 명칭을 국가회계로 바꾸었으며 정부회계기준도 국가회계기준으로 부르게 되었으며 국가회계제도심의위원회는 국가회계기준을 마련하는 작업에 전력하였다.

기획예산처 주관으로 「디지털예산·회계시스템추진기획단규정」 제3조 제3항<sup>2)</sup>에 따라 2004년 5월에 재정경제부와 행정자치부, 감사원 등과 함께 디지털 예산·회계 시스템 추진기획단(이하 “기획단”)을 설치하였다. 기획단에는 4개 부처외에 회계전문가(CPA)·IT전문가 등이 참여 하여 예산·회계·IT·감사 부분에 개혁 추진 로드맵을 세우게 된다. 기획단은 먼저 예산구조와 체계를 프로그램 예산제도로 변경하여 국민의 입장에서 국가가 집행하는 사업과 규모를 알기 쉽게 개편하고, 발생주의 회계를 정식 결산체계에 도입하기로 하였다. 기획단은 일반 국민들도 정부의 예산이나 재정집행 실적 등을 인터넷을 통해 손쉽게 확인할 수 있게 할 수 있도록 IT 시스템 구축에 관심을 두었으며, 이 IT 시스템 구축 계획은 현재의 dBrain 시스템<sup>3)</sup>으로 실현되게 된다. IT 시스템을 포함한 각 분야의 변화에 대해서 간략히 살펴보기로 한다.

### (1) 프로그램 예산제도 도입

정부는 국가재정법을 제정하여 2007년부터 예산체계를 기존의 품목별 예산에서 프로그램별 예산으로 전환하였다. 여기서 프로그램이란 동일한 정책목표를 달성하기 위한 사업묶음으로 정의<sup>4)</sup>하고 있으며, 중앙정부의 기능을 대기능, 중기능으로 분류한 뒤, 단위사업으로 정의된 세세항 사업을 묶어 프로그램을 형성하고 기능을 중심으로 분야-부분-프로그램-단위사업의 상하계층구조를 가지도록 구조화 한 것이다. 이러한 프로그램 예산의 도입은 단순한 예산제도만의 변화가 아니라 전반적인 재정관리의 틀의 변화를 목적으로 하는 것이다.

2) 기획단의 운영을 위하여 필요한 때에는 관계행정기관 및 관계기관·단체 등에 대하여 소속공무원 및 임·직원의 파견 또는 겸임을 요청할 수 있다.

3) 디지털예산회계시스템은 중앙정부 재정활동의 전 과정(재정수입의 징수, 예산의 요구·편성·집행, 결산 등)에 관한 재정정보를 통합 관리·분석하는 시스템이다

4) 프로그램예산제도의 평가, 국회예산정책처, 2007, p.4

과거의 품목별 예산제도는 정부의 기능과 지출비목으로 예산을 편성함으로써 품목별로 집행을 관리하는 방식으로 예산낭비를 억제하고, 통제를 엄격하게 할 수 있다는 긍정적인 면이 있었다. 그러나 품목별 예산제도 하에서는 예산당국이 수천여개에 달하는 세부사업의 세출을 구분하여 관리 하기에 시간과 인력측면에서 사실상 한계가 있으며, 예산서를 통해서만 정부가 수행하고 있는 사업에 대한 세부 내역을 알 수 없고, 결산서를 통한 사업별 성과관리를 할 수 없었다.

따라서 정부는 단년도 예산을 사업에 대한 정보로 짜여진 프로그램 중심의 예산구조로 바꾸고, 프로그램 예산을 국가재정운용계획·총액배분 자율편성(Top down)과 연계 편성하여, 재정재원의 최적배분 실현을 통한 재정지출의 효율성을 제고하고, 프로그램을 기초로 한 결산을 통해 프로그램 별 원가와 성과를 연계하여 성과관리를 해 나가는 변화를 선택하였다.

## (2) 발생주의·복식부기 회계제도의 도입

회계정보에 대한 다양한 수요에 반해, 현금주의 회계제도는 근본적인 한계를 지니고 있을 뿐 아니라 프로그램원가 도입 등 재정혁신을 위한 다른 개혁작업을 위해서도 발생주의 회계제도 도입이 반드시 필요하였다. 발생주의 회계제도는 중장기 재정위험을 총체적으로 예측·진단할 수 있는 조기경보 역할이 가능하도록 재정위험 및 건전성요인을 판단할 수 있는 정보를 제공하고, 체계적인 자산 관리를 유도할 수 있다는 장점이 부각되었다. 특히 그 당시에는 대차대조원리를 통한 자기검증이 가능하므로 정보의 신뢰성 제고 및 회계기록 누락이 방지된다는 복식부기의 장점이 제도의 장점으로 자주 언급되었는데, 그 만큼 정부 내부에서 결산정보의 신뢰성에 대한 중요성, 특히 자산에 관한 정보의 신뢰성이 중요하게 다루어지지 않았음을 반증하는 것이다.<sup>5)</sup>

정부 각 조직이 많은 예산을 확보하기 위해 예산편성과정에서 노력하는 것과 달리 정부부문에서의 결산은 다소 소홀히 취급되었으며, 특히 예산 통제목적과는 거리가 먼 발생주의 회계제도의 도입은 정부조직 및 공무원들에 의해 쉽게 수용되기 어려운 변화이기도 했다.

## (3) 재정정보 시스템(dBrain)의 구축

dBrain 시스템 구축 전 예산편성 및 배정은 예산시스템인 FIMsys, 예산집행 및 결산은 회계시스템인 NAFIS에서 수행되고 있어, 예산·회계 업무처리의 효율성 및 재무정보의 신뢰성이 크게 미흡하였다. 이에 따라 기획단은 2005년에 '디지털예산회계정보시스템' ISP 수립을 용역을 통해 2007년까지 재정정보시스템인 '디지털예산회계시스템(dBrain)' 구축을 추진하였다.

5) 지난 10월 27일 한국정부회계학회와 부천시가 공동으로 개최한 추계학술세미나에 참석한 원혜영 국회의원은 부천시장 부임 후 당시 건설된 체육시설에 투입된 금액이 얼마인지 책임자들에 물었으나 아무도 제대로 된 수치를 제시하지 못하였다는 사실이 부천시에 발생주의·복식부기 도입을 추진하게 된 계기가 되었다는 일화를 소개한 바 있다.

2007년도에 구축이 완료되고 본격적인 운용에 들어간 디지털예산회계시스템은 공공부문 재정활동의 정확한 현황 파악과 재정낭비 요인 제거, 재정관련 정책의 합리적인 의사결정 지원, 예산규모·집행실적·성과평가 결과 등 정보의 투명한 제공을 통한 다양한 재정주체의 만족도 제고, 사업의 Life-Cycle 관리효율화 등을 기대효과로 제시하고 있다<sup>6)</sup>.

발생주의 회계 측면에서는 디지털예산회계시스템의 회계처리 및 결산시스템에만 관심을 가지게 되지만 보지만, 사실 이 시스템은 예산 편성, 집행, 결산업무를 단일시스템으로 구축한 것이다. 따라서 중앙정부 뿐만 아니라 지방자치단체, 공기업 등 공공부문 재정활동의 전 과정(재정수입의 징수, 예산의 요구·편성·집행, 성과평가 등)에 관한 재정정보를 통합 관리·분석하는 통합재정정보시스템으로 구축된 것이다.

### 3. 발생주의 회계제도 도입 도약기(2007~2010)

#### (1) 국가회계법 제정(2007.10) 및 후속 용역사업 추진

발생주의 회계제도 도입의 큰 전기가 되는 사건은 2007년 10월 17일 국가회계법의 제정이다. 국가회계법은 제12조에서 국가의 재정활동에서 발생하는 경제적 거래를 발생사실에 따라 복식부기 방식으로 회계처리 하도록 규정하고, 부칙 제1조에서는 이 법을 2009년 1월 1일부터 시행하도록 규정하였다. 과거 주된 결산보고서의 역할을 하던 세입세출결산보고서와는 별개로 발생주의 방식의 재무제표를 작성하도록 규정한 국가회계법은 시행일 이전에 한 번의 대규모 개정작업을 거치긴 하였으나 2007년 이 법의 최초 제정은 발생주의 회계제도의 도입이 급진전하게 된 계기가 되었다.

당시 재정경제부는 국가회계법 부칙 제2조에 의거 구성된 “국가회계제도개선실무위원회” 및 “실무추진반”의 후속업무를 원활히 수행하기 위하여 전문 용역기관을 선정하여 지원업무를 제공하게 하였다. 삼일회계법인·삼정회계법인·안진회계법인·법무법인 율촌으로 이루어진 컨소시엄으로 구성된 용역단(이하 “용역단”)은 2008년부터 2009년까지 후속 용역사업을 수행하였으며, 국가회계법과 국가재정법의 개정을 통한 결산보고서 체계 마련, 국가회계기준 시안 검토, dBrain 시스템 점검 등 발생주의 회계제도의 시행을 위한 기초작업을 추진해 나갔다.

#### (2) 국가재정법 및 국가회계법 개정(2008.12)에 따른 결산보고서 체계 개편

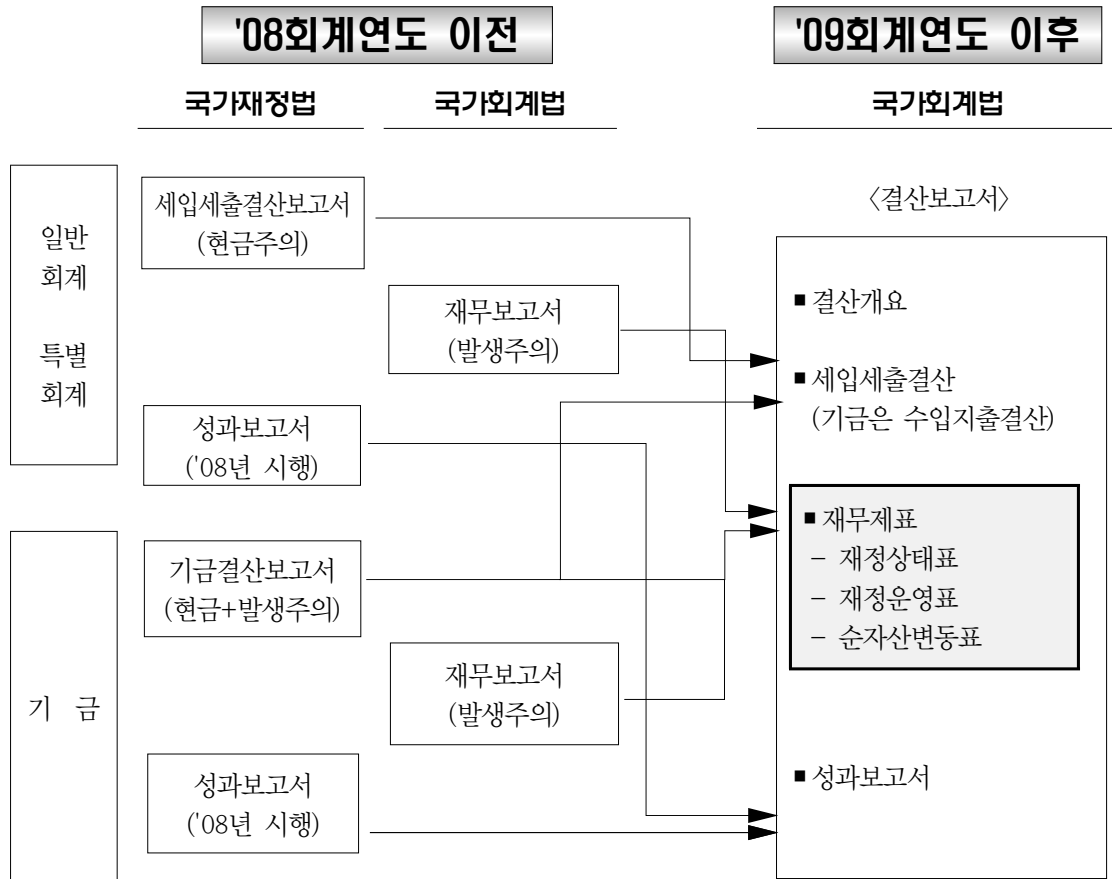
결산보고서 체계 개편 내용을 구체적으로 살펴보면, 국가재정법과 국가회계법 간 결산관련 규정을 정비함으로써, 국가재정법은 결산보고서의 작성·제출절차 및 일정을 규정하고, 국가회계법은 회계처리방법(발생주의·복식부기), 결산보고서의 구성·내용, 작성방법 등을 규정하였다. 국가회계법이 발생주의·복식부기 제도의 도입만을 규정하였던 당초 제정안과는 달리 세입세출결산 내용을

6) 재정정보 공개현황 및 개선방안, 국회예산정책처, 2010, p.24

포괄하여 명실상부한 국가회계에 관한 법률로 자리매김을 했다는 점이 큰 특징이라고 하겠다.

결산보고서는 결산개요, 세입세출결산, 재무제표, 성과보고서로 구성되며, 국가재정법의 세입세출결산보고서, 성과보고서, 기금결산보고서와 국가회계법의 재무보고서를 국가회계법의 결산보고서로 통합하였다.

〈결산보고서 상세 개편 내역〉



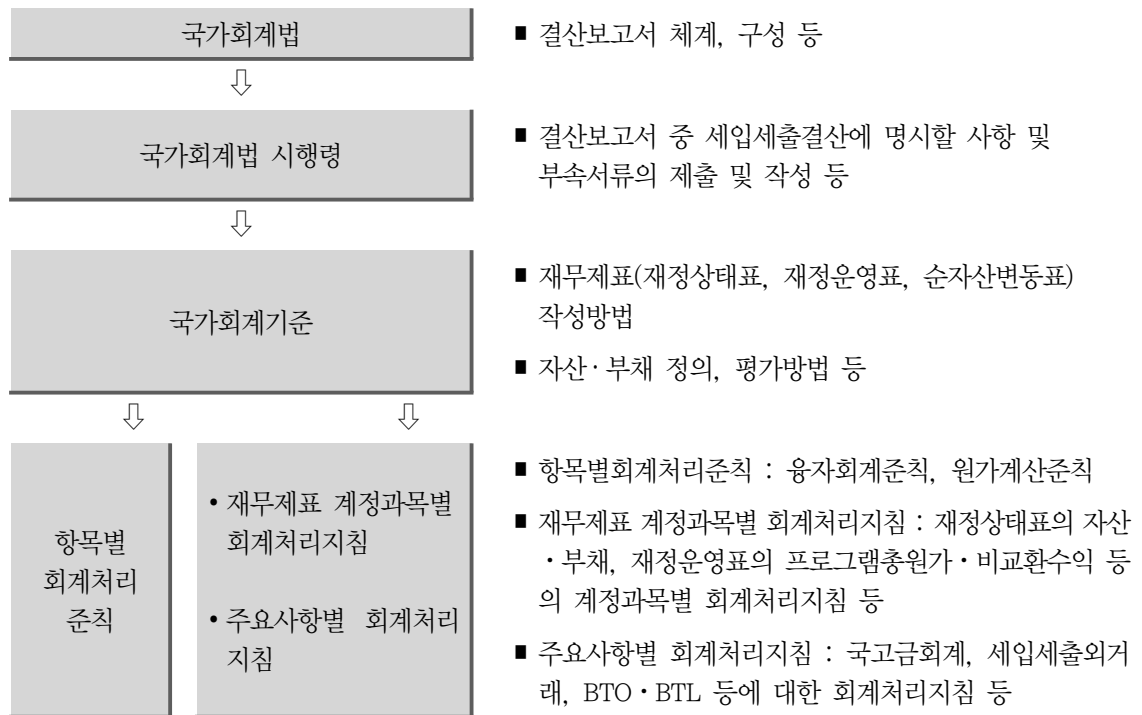
한편, 국가재정법 부칙<법률 제9278호, 2008.12.31.> 제2조에 따라 2009회계연도와 2010회계연도 재무제표에 대해서는 기존에 제출하던 기금, 책임운영기관특별회계, 정부기업특별회계를 제외하고는 감사원 및 국회 제출을 유예하였다. 사실상 발생주의 회계제도를 최초로 적용한 일반회계와 기타특별회계에 2년간의 시범운영기간을 두게 된 것이다.

### (3) 국가회계기준 제정(2009. 3)

국가회계기준은 국가회계법 제11조에 근거하여 기획재정부장관이 정하도록 되어 있다. 국가회계기준심의위원회는 2007년 3월에 국가회계기준 시안을 확정하 바 있었다. 국가회계법에 따라 기준 제정업무를 맡게 된 국가회계기준제도위원회는 이 국가회계기준 시안을 토대로 개선하였으며 그 결과 기획재정부는 2009년 3월 ‘국가회계기준에 관한 규칙’을 제정·공포 하였다.

국가회계기준은 총7장으로 나누어진 58개 조문과 부칙 1개 조문으로 구성되어 있으며, 국가회계기준의 하부기준인 사업별 회계처리준칙으로 용자회계준칙, 원가계산준칙, 연금회계준칙, 보증회계준칙, 보험회계준칙이 있으며, 재정상태표 계정과목 회계처리지침 등 총 15개 회계처리지침이 제정되었다.

#### 〈국가회계법규 체계〉



국가회계법 최초 제정시 2008년 12월 31일까지 한시적으로 운영되도록 규정한 국가회계제도개선 실무위원회는 2008년 12월 31일 개정된 국가회계법 제8조에 따라 국가회계업무 전반에 관한 사항을 심의하기 위한 국가회계제도심의위원회로 새로이 발족하였다. 국가회계제도심의위원회는 기획재정부 차관을 위원장으로 하여, 재정·회계 등 각 분야별로 학식과 경험이 풍부한 민간전문가 등을 위원으로 위촉하여 국가회계제도 운영, 국가회계의 처리 및 관련 법령의 제·개정, 국가와 지방자치단체 및 공공기관 간 회계제도 연계방안 등을 심의 하게 된다.

(4) 국가회계제도 선진화 3개년 추진계획 마련(2010.3)

기획재정부는 2009회계연도부터 국가 재정 전 부문에 도입·시행된 발생주의 국가회계제도가 차질없이 정착될 수 있도록 3개년에 걸친 연차별 「국가회계 중점과제」에 대한 추진계획을 2010년 3월에 발표하게 된다.

〈국가회계제도 선진화 3개년 로드맵〉

	국가회계 운영시스템 정비	국가회계 인력 전문성 제고	국가회계제도 인프라 구축
2010년	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 사회기반시설 실사</li> <li>■ 연금 등 충당부채 회계처리 방안 검토</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 회계직공무원 직렬 신설을 위한 법·제도 정비</li> <li>■ 「회계결산 지원단」 구성 및 운영</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 국가회계기준센터설치</li> <li>■ 재무제표 사전검증 제도 도입방안 검토</li> <li>■ 회계사시험과목의 정부회계내용 반영 추진</li> </ul>
2011년	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 재무제표를 이용한 재정분석기법 개발</li> <li>■ 사회기반시설 가격 평가</li> <li>■ 연금 등 충당부채 회계처리 방안 마련</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 회계담당공무원의 능력제고 및 사기진작 방안 마련</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 재무제표 사전검증 제도 마련</li> <li>■ 국가회계 전문자격 인증제도 도입</li> </ul>
2012년	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 2011회계연도 국가 재무제표 국회제출</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 회계직렬 공무원 선발</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 회계사 시험과목의 정부회계내용 반영</li> <li>■ 회계법인에 대한 국가회계 전문성 강화제도 도입</li> </ul>
지속 추진 과제	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 중앙부처, 전문가, 언론·국민 등에 대한 국가회계 홍보 강화</li> <li>■ 회계담당 공무원의 국가회계 맞춤형 교육 실시</li> </ul>		

국가회계제도 선진화 3개년 추진계획은 회계운영시스템 정비, 국가회계인력 전문성 제고 및 국가회계 인프라 구축 등 3개 분야의 주요과제를 유기적으로 연계하여 추진하도록 계획되었다. 특히, 국가자산·부채의 재무제표 계상 및 분석 등 발생주의 국가회계운영시스템의 정비를 위하여,

도로, 댐, 항만 등 국가 소유 사회기반시설에 대한 실사와 가격평가 및 연금충당부채 회계처리방안 마련을 2011년도에 완료하는 것으로 계획을 세워 추진하도록 되어 있다.

### (5) 국가회계기준센터 설치(2010.7)

국가회계제도 선진화 3개년 추진계획에 따라 국가회계제도의 지속적·체계적 발전을 위한 국가회계인프라 구축을 위하여 2010년 7월 26일 한국공인회계사회에 국가회계기준센터를 설치하여 운영하기 시작한다.

국가회계기준센터는 국가회계법 제11조에 근거하여 설립되었으며, 국가 재정부문에 발생주의·복식부기 회계제도의 정착을 목표로 하고 있다. 국가회계기준센터 조직은 센터소장 및 3개 팀(국가회계기준팀, 평가분석팀, 국제협력팀)으로 구성되어 있으며, 국가회계기준팀은 국가회계기준 및 회계처리지침 실무해석과 질의회신 수행 및 유예되고 있는 회계처리의 시행을 위한 방안을 마련하며, 평가분석팀은 발생주의 정보를 이용한 재정지표 개발 및 국가재무제표의 신뢰성 제고 방안 연구, 국제협력팀은 외국정부회계제도(미국, 영국, IPSAS 등) 동향분석 및 해외 자료 조사 등을 수행하고 있다.

## Ⅲ. 발생주의 회계제도 도입 현황 평가

지금까지는 2007년 10월 국가회계법 도입 이후 2011회계연도 국가통합 재무제표를 감사원과 국회에 제출을 준비하는 과정을 살펴보았다. 발생주의 도입 과정 중 굵직한 사안은 모두 다루어졌기 때문에 발생주의 회계제도의 도입에 관한 과정을 살펴보는데 유용할 것이라고 생각된다. 지금부터는 그간 발생주의 도입효과로 이야기 해 왔던 것들이 어떻게 이행되고 있는지 현황을 평가함으로써 발생주의 정착을 위한 과제를 다시 정리하고 이행이 필요한 세부사항들을 파악하여 발생주의 도입 정착기를 열어가는 첫걸음이 되었으면 한다.

### (1) 발생주의 회계제도 도입 시 기대효과(기존 정부 발표 자료 정리)

학계에서 발생주의 회계제도 도입 시 기대효과에 대해서 발표한 자료들이 많지만 여기서는 정부에서 발표했던, 그리고 정부가 추진한 용역 결과물에 나왔던 기대효과들에 대해서 정리해 보고자 한다.

1999년 5월에 발표한 기획예산위원회의 「정부부문 복식부기 회계제도 도입의 추진방향」에서는 발생주의 회계제도 도입 효과를 다음과 같이 정리하고 있다.

## ① 정부재정활동의 효율성·투명성 및 책임성 제고

- 재정상태 및 재정집행 실적, 재정의 운영성과 등에 대한 정보를 투명하게 공개
- 자기 검증 기능을 통해 회계 부정의 소지를 막고 재정 정보의 신뢰성 확보 가능

## ② 장기적·미래 지향적 재정관리 기반의 조성

- 통제 중심의 회계에서 탈피, 미래의 채권·채무에 대한 명확한 인식과 조기관리 체제를 통하여 재정의 건전성을 확보

## ③ 공공부문의 생산성제고를 위한 유용한 회계정보의 제공

- 성과주의 예산, 성과 감사 등 성과 중심의 정부개혁 작업의 핵심이 되는 회계기반을 구축

2004년 11월에 디지털예산회계기획단에서 발표한 디지털 예산·회계시스템 업무전략계획(BSP), 제4권 「발생주의·복식부기 회계제도 도입전략」에서는 발생주의 회계제도 도입 효과를 다음과 같이 정리하고 있다.

## ① 발생주의 도입효과

- 중장기 재정위험을 총체적으로 예측·진단할 수 있는 조기경보 역할이 가능
- 재정위험 및 건전성요인을 판단할 수 있는 정보 제공
- 가용자산, 관리자산의 실태와 향후 운용방향 정보제공
- 조세채권, 국유재산의 발생시점부터 지속적, 체계적 관리 가능
- 자산과 부채를 인식함으로써 종합적인 재정상태정보 제공

## ② 복식부기의 도입효과

- 모든 회계장부는 기록의 이중성 원칙에 따라 자체 검증되므로, 회계정보의 신뢰성은 물론 내부통제 기능까지 강화

## ③ 관리회계의 도입효과

- 행정서비스의 진정한 원가정보가 측정되고, 사업별 재정정보 등 다양한 회계정보가 제공되므로 예산집행 및 성과에 대한 보다 충실한 결산심사가 가능
- 개별 프로그램의 Life Cycle 전체에 걸친 관리 및 평가 정보 제공
- 예산투자가 성과에 미치는 영향 분석
- 예산 절감을 위한 의사결정 기초정보 제공

주목할 만한 것은 발생주의에 의한 비용인식으로 원가정보를 산출하고, 이를 이용하여 프로그램별, 조직별 원가 및 성과 분석 등 다양하고 깊이 있는 재정종합 및 관리 정보제공부분을 관리회계 분야로 설명하고 있다는 점이다.

2008년 9월 국고국에서 발표한 「발생주의·복식부기 회계제도 시행을 위한 국가회계관련 법률 개정」 보도자료 참고<sup>2)</sup>. 발생주의·복식부기 회계 도입시 기대효과를 살펴보면 다음과 같다.

□ 앞으로 정부부문에 복식부기·발생주의 회계제도가 도입되면,

- 국가의 자산부채가 종합체계적으로 정리되고 관리됨에 따라 국가 재정상태의 투명성과 신뢰성이 제고되며,
- 복식부기의 자체 오류검증기능을 통해 정확한 관리가 가능하고,
- 현재 단순히 사업별 지출내역만 제공되는 세입세출결산에 사업별 투입원가정보까지 생산되어 성과 중심의 재정운영을 가능하게 함

이상과 같이 정부에서 발표하였던 발생주의 회계제도 도입효과를 요약하면 다음과 같다.

첫 번째, 국가의 자산부채가 종합체계적으로 정리되고 관리될 수 있다.

종전의 세입세출 결산의 경우 개별법에 따른 보고서 작성 및 제출로 전체 국가자산·부채 규모 파악이 어려웠던 것이 사실이다. 국가자산규모를 파악하기 위해서는 자산 유형별(국유재산, 물품, 채권, 국고금)로 금액을 파악하여야만 하며, 이마저도 관련 금액이 기록된 보고서들이 복식부기 방식처럼 거래 발생 시 동시에 이루어지지 않고 별도의 장부로 기록하게 되어 있어 신뢰성이 낮았던 것이다.

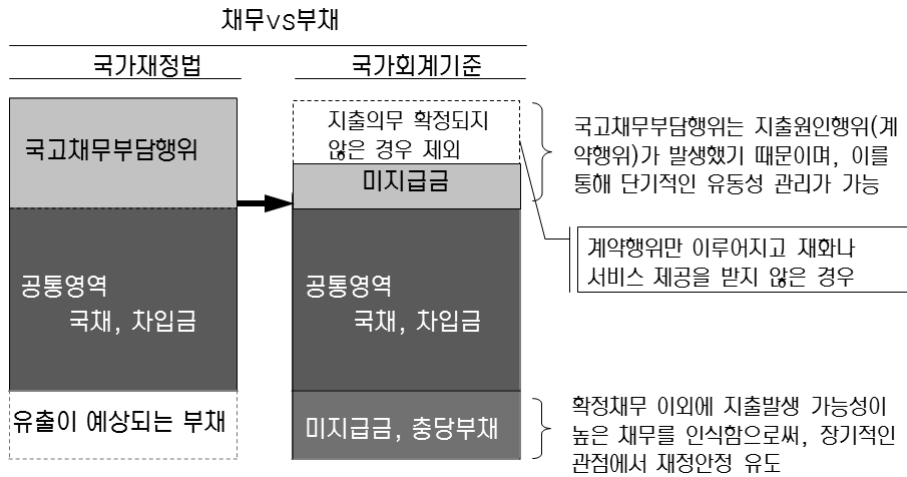
즉, 개별법 상 보고서(국가채권현재액보고서, 국유재산관리운영보고서, 물품증감과현재액총계보고서)는 국가소유 재산만을 보고하고 있어서, 이런 보고서에서는 발생주의에 따른 일부 자산(건설중인자산, 미수이자 등)이 누락되고, 사회기반시설이 보고가 되고 있지 않아 국가 전체 자산 파악이 어려웠으며, 국가재정법 및 국가회계법에 따라 결산보고서를 작성하는 대상이라 하더라도, 민간이 관리하는 기금(중앙관서의 장이 관리하지 아니하는 기금)의 경우에는 국가의 재산으로 보지 않아 보고가 되지 않고 있었는데, 발생주의 회계제도 도입으로 이러한 자산·부채 정보를 신뢰성 있게 제공할 수 있게 된다는 것이다.

두 번째, 재정위험 및 건전성요인을 판단할 수 있는 정보를 제공하여 재정건전성을 유도할 수 있다.

종전의 세입세출 결산의 경우 국채, 차입금, 국고채무부담행위<sup>7)</sup>를 국가채무로 규정하고 이에

대해서도 국가채무관리보고서를 작성하여 왔다. 하지만, 이러한 채무는 계약에 따라 지출이 확정된 거래로서 발생주의에서 말하는 부채와는 차이가 있다. 발생주의 정보에는 미지급비용과 같은 기간 경과성 부채나 지출시기 또는 지출금액이 불확실하지만 지출 가능성이 높은 충당부채가 포함되기 때문이다.

〈채무와 부채의 비교<sup>8)</sup>〉



이렇게 발생주의 도입에 따라 연금충당부채 등 향후 재정지출 가능성이 높은 부채를 포함하는 정부회계정보가 산출된다면 이에 대응하는 미래 재정부담능력을 예측, 중장기 재정전망에 따라 재정을 운영해 나갈 수 있는 기반을 마련할 수 있게 된다.

세 번째, 사업별 투입원가 정보의 산출에 따라 성과 중심의 재정운영을 가능하게 한다.

행정성과의 올바른 판단은 사업별 총비용과 총산출을 동시에 비교할 때 가능하게 된다. 이 경우 총비용은 단순한 현금지출 비용 이외에 감가상각비 등 실질적으로 해당 사업에 사용된 자원에 투입된 비용도 포함하는 것이 타당할 것이다. 하지만, 종전의 세입세출 결산은 단순히 현금지출 기록만 관리하고 있어서 사업별 총비용과 총산출을 비교하는 것이 가능하지 않다.

이상과 같이 기존 정부 발표 자료를 요약정리하면 발생주의 회계제도 도입효과는 ①자산과 부채의 종합적·체계적 관리, ②장기재정건전성 유도, ③성과관리체계 구축으로 요약할 수 있다.

7) 국고채무부담행위는 국가가 향후 국고지출이 예상되는 계약을 체결한 경우를 말하며, 향후 현금지출 예상액을 관리하여야 하므로 채무로 포함하여 관리하고 있다.

8) 출처 : 국가회계기준센터, 알기쉬운 국가회계기준, 2011

## (2) 발생주의 회계제도도입 기대효과별 이행현황 평가

### ① 자산과 부채의 종합적·체계적 관리

자산과 부채의 정확한 평가 및 보고는 재무제표를 작성하기 위해서는 반드시 필요한 작업으로 현재 가시적인 성과들이 나타나고 있다. 가장 대표적인 것은 사회기반시설에 대한 대장의 정리 작업이다. 사회기반시설은 과거 국유재산법에 따라서 국유재산보고서에도 보고가 되지 않던 자산이다. 하지만 발생주의 국가회계제도 도입으로 사회기반시설이 재정상태표에 보고되어야 하므로 8종의 사회기반시설(도로, 하천, 철도, 상수도, 항만, 댐, 어항, 공항)에 대한 대장이 생성되고 정리되었다.

이를 위해서 사회기반시설에 대한 실사와 가격평가가 이루어졌는데 사회기반시설 실사는 8개 사회기반시설을 토지, 건물, 공작물로 구분하여 실재성 확인에 중점을 두어 실사작업을 진행하였다. 8종의 사회기반시설에 대해서 자세히 살펴보면, 사회기반시설의 토지에 대해서는 국유재산지리정보시스템(GIS 시스템)의 정보를 활용하여 토지정보를 정리하였고, 사회기반시설의 구축물에 대해서는 도로편람 등 관련 문헌정보 및 관리시스템의 정보를 정리하여 대장을 생성하였다.

이러한 실사 과정 중에 기존에는 문제가 되지 않았던 자산의 소유권 문제에 대해 중요한 문제점이 제기되기도 하였는데, 예를 들면, 고속국도가 국토해양부(국가)의 소유인지, 한국도로공사의 소유인지 여부를 결정하는 문제이다. 과거에는 공공부문의 관련 자산에 대한 회계기록은 유지되지 않고 관리만 하고 있었기 때문에 소유권 등의 결정이 문제 되지 않았지만, 국가소유의 자산이 국가 재무제표에 표시되어야 하므로 공공부문의 자산을 누구의 자산으로 계상하여야 하는지에 대한 문제가 대두될 수 있는 것이다. 특히 사회기반시설은 관련 자산을 관리기구인 도로공사 등 공사에서 관리하고 있는데 해당 공사가 관련 자산에 대해 실질적인 소유권을 가지고 있는지, 아니면 국가소유인 자산에 대해 단순한 관리권만을 가지고 있는 것인지에 대한 문제를 해결해야 되는 것이다.

자산 실사를 거친 이후에는 가격평가가 이루어지는데, 가격평가는 재평가회계처리지침에 따라 현행대체원가(재조달원가법, 물가배수법)를 사용하여 이루어진다. 재평가는 사회기반시설 뿐 아니라 일반유형자산에 대해서도 이루어지는데, 일부 소액자산은 재평가 대상에서 제외하였다.<sup>9)</sup>

또한 감가상각의 과장을 통해 각 국가회계실체가 현재 보유하고 있는 자산을 얼마만큼 더 사용할 수 있을지에 대해 추정해 보고, 건설중인 자산에 대해서도 재무제표에 투입된 금액을 보고하고 있으며, 종합적 실사 등을 통해 장부에만 존재하는 자산을 정비하는 등 종전 예산회계 위주의 제도 하에서 보다는 자산 현황에 대한 종합적이고 체계적인 정보를 신뢰성있게 제공할 수 있는 기반이

9) 가격평가에 예외 자산을 두다 보니 다른 측면의 행동변화의 유발도 관측될 수 있었는데, 예전에 자산의 분류를 편의에 따라 소홀히 하던 양상에 변화가 생긴 것이다. 예를 들어서 고정성기계장치에 대해서는 자산재평가를 수행하고, 이동성기계장치에 대해서는 자산재평가를 수행하지 않도록 하자, 기관들의 기계장치 분류방식에 대해 점검을 함으로써 분류를 정확히 하도록 유도할 수도 있었다.

마련되었다.

다만 이러한 자산 분류체계 정비, 사회기반시설 대장 정비, 자산재평가 및 감가상각 등에 대해서는 서류상의 업무개선은 있었으나 실제적인 자산관리로까지의 진전은 아직 가시화되지 않은 상태이다. 예를 들어서 사회기반시설 자산 중 ‘국가회계기준에관한규칙’ 제38조 제2항에 따라 관리·유지 노력에 따라 취득 당시의 용역 잠재력을 그대로 유지할 수 있는 시설에 대해서는 감가상각하지 아니하고 관리·유지에 투입되는 비용으로 감가상각비용을 대체할 수 있는데, 국가회계기준센터가 마련하고 있는 사회기반시설회계처리지침(안)에 따르면, 해당 사회기반시설은 “자산관리시스템”을 통해 관리되어야 하고, 자산관리시스템은 자산의 상태평가를 주기적으로 수행하며, 상태평가 결과가 최소유지 등급 이상으로 유지되어야만 해당 자산에 감가상각 대체방법을 적용할 수 있도록 규정하고 있다. 즉, 사회기반시설에 대해서 지속적으로 주기적으로 자산상태에 대해서 점검하고 상태결과를 보고하도록 실질적으로 요구하는 것으로 볼 수도 있는데 실제 이러한 자산관리시스템이 정부부문에 도입 정착되는 것이 단기적으로 가능할 것인지에 대해서는 회의적인 시각이 있는 것도 사실이다.

하지만, 현재 국가가 소유하고 있는 자산의 종류, 그리고 사용할 수 있는 상태, 가치 등이 종합적으로 평가되어 재무제표에 표시되는 것은 정부가 국민에게 재정운영에 대한 보고책임을 다하는 것의 일환으로 반드시 수행하여야 하는 일이다.

## ② 장기 재정건전성 유도

국가재정이 장기적으로 건전하게 운영되기 위해서는 행정책임자에게 재정건전성에 대한 장기적 관리가 가능하도록 현 상황과 미래 예측에 필요한 정보가 제공되어야 한다. 따라서 국가의 자산과 함께 미래 재원유출을 초래하게 하는 부채의 적절한 관리가 중요한 문제가 된다. 특히, 국가의 부채관리는 현재 우리나라의 경우와 같이 국공채와 차입금 등 확정채무만을 대상으로 하지 않고 향후 재정에 영향을 줄 수 있는 더 포괄적 개념의 부채, 즉 충당부채와 같은 추정부채까지도 포함하여 재정건전성에 대한 조기관리를 하는 것이 중요하다.

이와 관련하여 발생주의 재무제표에는 모든 자산과 부채가 적절한 국가회계기준 및 준칙에 따라 보고된다. 국가회계기준 체계에 포함되는 관련 회계기준은 여러 가지로, 그에 따른 회계처리의 예는 퇴직급여충당부채, 연금충당부채, 보험 및 보증충당부채와 기타장기충당부채 등 충당부채의 계상과 조달금리보다 낮은 이자율로 대여하는 용자사업에서 발생하는 손실예상액을 추정하는 용자보조원가충당금, 채권에 대해서 향후 회수 불가능한 금액을 대손충당금으로 반영하는 등 합리적인 추정을 통해 재정상태표일 현재의 자산부채를 파악하여 미래의 재정조달 필요금액을 추산하는데 활용하도록 하고 있다.

부채 부분에서 가장 이슈가 되었던 것은 연금충당부채였다. 연금충당부채는 국가가 운영하는 연금사업에서 향후 연금지급 발생가능성이 매우 높은 금액을 추정하여 충당부채를 설정하도록 한

것인데, 현금주의에 익숙한 공무원들에게 당장 예산 승인도 받지 않은 미래에 지급할 금액을 부채로 잡는 것에 대한 설명 자체가 어려웠던 이슈였다. 특히 연금충당부채 설정 대상과 충당부채 평가방법에 대해서는 여러 가지 이견이 있어 회계이론 뿐만 아니라 관련 법률 및 해외사례를 조사하여 관련 이슈에 대해 충분히 검토하고 연금회계준칙을 제정하게 되었다.

연금회계준칙에 따르면, 국가에 근로를 제공한 대가로 관련 법률에서 연금 지급을 규정한 공무원 연금과 군인연금에 대해서는 충당부채를 설정하고, 사학연금과 국민연금에 대해서는 관련 법률에 국가의 지급이 의무화 되어 있지 않은 점과 해외사례 조사결과 사회보험 성격의 연금에 대해서는 충당부채를 설정하지 않는다는 점을 고려하여 충당부채를 설정하지 않았다. 다만, 장기재정추계 정보를 필수보충정보에 포함하여 공시하게 함으로써 발생주의 회계의 목적인 장기재정건전성 확보를 위한 정보제공이 가능하도록 하였다.

충당부채는 당장의 현금 지출이 요구되는 것이 아니고, 부채측정에 있어 미래상황의 추정이 불가피하기 때문에 현금의 유입과 유출이 발생한 거래와 계약에 따라 모든 보고서를 작성하던 공무원의 입장에서 미래 추정을 통한 부채정보의 수용은 쉽지 않았던 것이 사실이다. 따라서, 이러한 정보들이 얼마나 정확히 제공되고 또한 재정관리 의사결정에 환류될 수 있을지 현재로서는 확실치 않은 것이 사실이다. 만일 이러한 추정치의 시계열 분석 시 변동폭이 기대치보다 클 경우에는 재무정보의 신뢰성에 대한 문제가 제기될 소지가 있다는 점이 염려된다. 그러나 예를 들어 국가재정운영계획에 발생주의 회계정보들이 중장기 재정운영계획에 반영되어 향후 5개년 재정계획을 추정하는 데에 이용되고 예산과 결산이 적절히 연계된다면 장기 재정건전성을 유도하고 관리해 나가는데 큰 도움이 될 것이다.

### ③ 성과관리체계 구축

정부는 1999년 성과주의 예산제도를 도입한 이래, 성과관리제도를 꾸준히 발전시켜왔다. 또한, 2007년부터 프로그램 예산제도가 도입됨에 따라 성과관리체계를 프로그램 예산체계와 연계하여 성과목표를 관리하고 있다.

앞에서 언급한 부천시의 사례에서와 같이 건설사업 등 정부의 프로젝트별로 투입된 금액이 얼마인지 제대로 집계가 되지도 않은 상황에서 기존의 성과관리를 위한 지표들은 투입된 원가에 대한 정보를 고려하지 못하고 성과만을 비교함으로써 성과 달성의 효율성 측면에 대한 평가가 제대로 이루어지지 못하였다. 그러나 발생주의 회계 도입으로 최초 시설 건립에 투입된 금액을 확정하고 유지보수비와 감가상각을 통해 지속적인 비용을 인식하는 등 사업별 총비용을 파악할 수 있고 이를 총산출과 비교함으로써 실질적인 성과를 측정하는 것이 점차 가능해질 수 있게 된 것이다.

그럼에도 불구하고 아직까지는 성과관리체계와 예산체계가 유기적으로 연계되어 있지 않아 원가 정보를 성과관리에 적극적으로 활용하기에는 어려움이 존재하는 것이 사실이다. 기획재정부의 예산

안 편성지침에도 성과계획과 프로그램 예산체계의 유기적인 연계를 강화하도록 다음과 같이 요구하고 있다. 편성지침에서는 “전략목표 - 성과목표 - 관리과제 - 성과지표”로 구성된 성과관리체계와 “부문 - 프로그램 - 단위사업 - 세부사업”으로 구성된 프로그램 예산체계에서 성과목표는 프로그램과 일치시키고, 관리과제는 단위사업과 일치시켜 작성할 것을 요구하고 있다.

그러나 실제로 각 중앙관서의 성과계획서 또는 성과보고서와 예산서를 비교해 보면, 관리과제와 단위사업은 대체로 일치하고 있으나 성과목표와 프로그램은 연계하기가 쉽지 않다. 또한, 성과목표와 프로그램이 일치하고, 관리과제와 단위사업이 일치한다고 해도 재정운영표로부터 산출되는 원가 정보와 성과물과의 연계는 쉽지 않다. 왜냐하면 원가집계의 최소단위와 성과관리의 최소단위가 불일치하기 때문이다. 정확히 말하면 원가집계의 최소단위가 성과관리의 최소단위보다 상위개념이기 때문에 성과에 해당하는 산출물별 원가 파악이 어렵기 때문이다. 재정운영표 상 원가정보는 단위사업까지 집계되고 있어 단위사업원가가 원가 집계점의 최소단위인데 비하여, 단위사업은 수개의 세부사업으로 구성되어 있어 하나의 단위사업에서 산출되는 성과물의 종류는 여러 가지로 나뉠 수 있다.

이러한 이유로 성과관리체계 상 단위사업에 대응되는 관리과제는 산출물의 종류별로 여러 성과지표로 나누어져 성과관리가 되고 있기 때문에 재정운영표로부터 산출되는 원가정보와 성과물 간의 연계가 어려운 실정이다. 따라서, 현재는 내부관리목적의 원가관리회계보다는 외부보고목적의 재정운영표 작성 중심으로 원가회계가 이루어지고 있으며 재정운영표가 제공하는 원가정보는 각 회계실체의 전체 수익과 비용에 대한 재무정보만을 제공해 줄 뿐, 프로그램원가의 궁극적인 목적이라고 할 수 있는 사업성과의 측정이나 의사결정을 위한 정보는 제공하지 못하고 있다. 또한, 발생주의 회계제도 도입 초기이기 때문에 결산 담당 공무원의 원가에 대한 인식이나 이해가 부족하여 원가집계나 원가구분에 있어서 시행착오가 여전히 존재하고 있다. 정확한 원가집계를 위해서는 연도별로 원가 구분에 일관성이 있어야 하는데 동일한 예산에서 지출된 비용이 어느 해는 프로그램원가로 어느 해는 비배분비용이나 관리운영비 등으로 다르게 집계되는 경우도 있는 만큼, 우선 이러한 재정운영표 상의 오류를 최소화하여 원가 정보의 정확성을 제고할 수 있도록 시스템의 개선과 교육에 중점 투자하는 것이 급선무일 것이다.

## IV. 발생주의 회계제도 도입 정착 및 발전을 위한 제언

지금까지 발생주의 회계 도입의 배경과 진행과정을 소개하고, 발생주의 도입 시 목표했던 것이 무엇이며, 2011년도 국가 재무제표의 국회 제출을 앞둔 지금 시점에서 이러한 목표를 과연 얼마나 달성하고 있는지에 대하여 점검하여 보았다. 발생주의 회계 관련 제도와 시스템에 대해서는 상당한 진전과 개선이 있었지만 아직 충분하다고는 생각되지 않는 것이 사실이다.<sup>10)</sup>

이 장에서는 우리가 발생주의를 도입하려고 했던 목표 달성을 위해, 그리고 발생주의 회계정보가 예산과 의사결정에 적절히 환류되기 위해 필요한 일들을 정리한다.

### ① 고위정책자들의 관심 및 의사결정에 활용 필요

무엇보다 각 기관의 고위정책자들이 발생주의 회계에 관심을 가지도록 유도하여야 한다. 민간에서 운용중인 기업의 내부회계관리제도에서 보면 내부통제의 요소중 가장 중요한 것은 통제환경이고, 특히 경영진의 회계정보에 대한 중요성 인식 부분이 가장 필수적인 조건이다. 신뢰성 있는 발생주의 회계정보 산출의 중요성에 대한 고위정책자들의 지속적인 관심이 알려진다면, 이는 해당 기관의 업무담당자들의 행동변화를 유발할 것이다. 현재의 상황에 따라 유추하여 본다면 과연 몇 명의 기관장이 내년에 국가통합재무제표가 감사원 감사를 받고 국회에 제출된다는 것을 알고 있을까 의문이 든다. 이런 상황에 재무결산담당자 이외에 각 기관의 사업담당자들은 얼마나 발생주의 회계제도 도입에 대해서 알고 있을까 또한 의문이다.

사실 현재 국가회계실체의 발생주의 회계처리 는 업무담당자들의 손에서 이루어지고 별다른 검증 없이 그 결과가 재무제표에 표시되고 있다. 실제로 업무담당자들은 본인의 선택의 결과에 따라 국가의 거래가 회계처리 되고 있다는 사실조차 모르고 있을 수도 있다. 이는 dBrain 시스템의 특성인데, 공무원의 업무과중을 염려하여 dBrain 시스템에 자동분개시스템을 도입하였고, 자동분개시스템은 완전 자동이 아닌 종전의 수입·지출 업무를 하는 과정에서 세세부항목을 선택하면 그와 연결된 발생주의 계정과목으로 분개가 이루어지도록 한 것이기 때문이다. 이러한 dBrain 특성 상 신뢰성 있는 발생주의 회계처리에 대한 관심이 얼마나 있을까 싶고, 종전의 방식처럼 예산과목에 따라 수입·지출이 되도록 하는 부분에만 관심을 갖게 되고, 결국 발생주의 회계정보에는 큰 관심이 기울여지지 않을까 염려되는게 사실이다.

따라서 발생주의 회계제도에 관한 정책을 세우고 운용하고 있는 기획재정부는 고위정책자들의 관심이 부족한 근본 이유를 다시 한 번 분석해 보고, 지금이라도 각 기관장 및 고위정책자들이 신뢰성 있는 발생주의 회계정보 산출의 중요성에 대해 인식하고 이에 대한 홍보와 교육을 강화해 나갈 필요가 있다.

10) 발생주의 회계제도 도입 4년째에 접어든 지방자치단체의 경우 재무제표가 정식 결산서류가 아닌 결산서 부속서류로 되어 있는 점은 발생주의 회계제도의 중요성에 대한 국민과 정책책임자의 인식이 아직 확고하지 않음을 보여주는 한 단면이라고 할 것이다.

또한, 국가회계법 제26조에 따라서 각 부처의 회계처리 및 결산보고서에 대한 주기적인 감독을 통해서 발생주의 회계제도가 조기에 정착될 수 있도록 노력해야 할 것이다. 이 경우 국가회계기준센터 연구원 등 회계지식이 있는 전문가를 결산보조자로 참여시키는 방법과 현재의 회계결산지원단을 결산 시에만 한시적으로 운영할 것이 아니라 연중 상시 운영하는 방안도 적절한 대안이 될 것이다.

## ② 예산과 회계의 연계 강화 필요

현재의 예산 수립 및 심의 과정은 대체로 계속사업에 대해서는 전년도 대비 순증감을 보고, 신규사업에 대해서 타당성을 보는 것으로 이루어지고 있으며, 결산정보가 적절히 환류되고 있지 않다. 상당한 자원을 투입하여 발생주의 회계제도를 도입한 이후에 발생주의 회계정보가 제대로 활용되지 못한다면 새로운 회계제도의 정착은 쉽지 않을 것이다.

발생주의 회계정보가 예산과정에 적절히 환류되기 위해서 결산자료를 충분히 활용해야 한다. 예를 들면, 예산 심의 과정 중에 수선유지비가 과연 재무제표에 계상된 관련 유형자산의 내용연수와 장부가액에 비추어 볼 때 합리적인지 확인해 보는 것이 중요하다. 다만 이와 같은 분석이 적용되려면 상당한 기간 동안의 학습이 필요할 것인데, 이러한 판단을 위해서는 벤치마크할 표준적인 수치가 필요하기 때문이다. 내용연수와 장부가액 구간별로 얼마만큼의 수선유지비가 들어갔는지 상당기간의 시계열 자료를 바탕으로 벤치마크 대상 금액을 만들고 이 금액과 예산을 비교하여 예산요청 금액이 타당한지 살펴 보는 것이 적절한 접근방법이다.

발생주의회계 결산결과를 기초로 한 자료를 사업이나 책임자의 평가에 적용하여 상벌제도를 운영하는 것도 필요하다. 예를 들어 승인된 예산을 효율적으로 사용한 사업에 대해서 인센티브를 준다든지, 시설비 목적으로 지출된 금액 중에서 업무추진비 성격으로 비용처리되는 것 보다 장기적으로 사용되는 자산화 되는 비율이 높은 사업 등에 대해서는 향후 사업비를 증액해 준다든지 하는 것이 그러한 예다. 현재의 예산제도에서는 예산에 불용이 발생하면 좋은 평가를 받지 못한다. 자원의 효율적 배분이 이루어지지 않은 결과로 평가되기 때문이다. 즉, 예산을 잘 편성 했으면 예산이 남지 않았을 것이고 이 경우 다른 분야에 예산을 사용할 수 있었던 기회를 잃어버리게 한 책임이 있다는 것이다. 하지만 이러한 이유에서 예산을 효율적으로 절약한 부분이 제대로 평가되지 못하여 예산이 불필요하게 집행되는 부분이 발생하는 역효과도 있는 만큼 발생원가와 성과를 비교하여 효율적으로 사용한 사업을 가리는 것도 필요하다.

지금까지 몇 가지 사례만을 제시하였지만, 새로운 제도가 정착되고 신뢰할 수 있는 발생주의 회계정보가 다양한 목적에 활용될 수 있게 산출된다면 예산 검토 시, 그리고 결산 후 예산집행 평가 시 그 활용 폭이 분명히 넓어질 것이다. 이를 위해서는 반드시 예산과 결산을 적절하게 연계하려는 강한 의지가 필요하며, 이러한 것이 정착되면 보다 합리적인 의사결정을 통해 예산이 수립될 것이다.

### ③ 재무정보의 신뢰성 제고노력에 대한 공감 필요

현재 정부부문에서는 재무정보의 신뢰성이 얼마나 중요한지에 대한 공감이 부족한 것이 사실이다. 그 이유는 현 정책결정자들이 특별히 결산정보를 활용하여 의사결정을 내리고 있지 않기 때문이며 잘못된 결산정보로 잘못된 의사결정을 내린 사례가 별로 없기 때문이다. 따라서 횡령이나 남용 등 부정이 없는 한 있는 예를 들어 건물을 장부에 누락하였다고 하여 별다른 문제가 제기되지 않았던 것이다.

재무정보의 신뢰성에 대한 인식부재 문제는 앞서 설명한 것처럼 발생주의 정보가 예산으로 환류되고 의사결정에 활용되면 자연스레 해소되겠지만, 이 문제는 동전의 앞뒷면과 같은 것으로 신뢰성 있는 정보가 산출되지 않으면 예산 검토 시 활용되거나 의사결정에 참고되기는 어려울 것이다. 따라서, 국가회계기준에 따라 현재 각 기관이 보유하고 있는 자산과 부담하고 있는 부채를 적절히 분류하고 평가하여 재무제표에 표시하는 것이 중요하고 기본이 된다는 사실에 대해서 공감이 필요하다.

지난 3년간 기획재정부에서는 결산담당자 및 dBrain사용자 등에 대한 발생주의 교육을 지속적으로 수행해 왔다. 그럼에도 불구하고 아직까지 신뢰성 있는 회계정보가 산출되지 않는다면 그 원인을 철저히 파악하여 대처해 나갈 필요가 있다. 국가회계기준센터에서 작성중인 계정과목해설서, 업무 매뉴얼, 오류사례집의 배포와 국가회계기준센터의 주관으로 이러한 자료들을 바탕으로 지속적인 교육을 실시하는 것도 반드시 필요하다 할 것이다.

### ④ 프로그램별 원가정보 및 성과정보의 연계 강화 필요

현행 ‘원가계산지침’에 “향후 원가계산제도가 정착된 이후 자원의 효율적 활용여부 평가, 원가회수율 파악을 통한 사업성과 측정 등 국가회계실체가 통제나 의사결정을 위해 개별 측정이 필요한 단위로 원가집계 대상이 설정되도록 함”이라고 명시되어 있다. 이와 같이 재정운영표 작성과 정확한 원가계산이 정착되고 나면 향후에는 이러한 원가정보를 정부부문의 의사결정에 유용하게 활용할 수 있어야 하는데 이를 위해서는 예산체계와 성과관리체계가 유기적으로 연결되도록 예산이나 성과계획서가 보다 정교하게 작성되어야 할 것이다. 예산편성, 성과관리 및 결산 업무는 기획재정부 내의 담당부서도 다르고 각 부처의 담당자도 모두 달라 이러한 연계 작업이 현 체제에서 쉽지는 않다. 그러나 기획재정부는 문제의 중요성을 인식하여 부서간 긴밀한 협조체제를 구축하고 부족한 부분을 계속 보완해 나갈 필요가 있다.

성과관리에 활용할 수 있는 원가정보 산출이 가능한 체계를 마련하기 위해서는 예산체계 상 프로그램이나 단위사업이 성과 또는 산출물의 유형에 따라 재편성되고, 성과관리체계가 이러한 예산체계와 일치하는 것이 가장 이상적이겠으나 현실적으로 그 실현이 어렵다면, 예산체계 내에 별도의 원가집계점을 설정하고 운용하는 방안도 고려해 볼 수 있다. 이러한 방안은 원가정보가 제공하는

효익과 원가정보를 집계하기 위한 비용을 적절히 고려하여 합리적이고 실현 가능한 범위 내에서 이루어져야 할 것이다. 또한 원가정보를 활용할 수 있는 기반을 마련함과 동시에 각 부처의 성과계획서 및 성과보고서에도 단위당 원가정보 활용이 가능한 성과지표를 점진적으로 확대해 나갈 필요가 있다. 예를 들어, 성과계획서 및 성과보고서 상 전체 성과지표 중 일부를 단위당 원가정보를 활용한 성과지표로 설정하도록 하는 등 성과계획서 작성지침에 이러한 사항을 명시할 필요가 있다. 이를 위해서 기획재정부의 재정관리국과 국가회계기준센터는 재정정책국의 성과관리과나 조세연구원의 성과관리센터와 유기적인 협조 체제를 구축하여 방안을 마련해나가야 할 것이다.

#### ⑤ 정부 내 발생주의 정부회계 전문가 확보 및 육성 필요

최근 재정부 재정관리국 내에 회계사 특채 5명으로 구성된 재무회계팀이 신설되었다. 그간 발생주의 회계제도를 사무관 1명이 담당해 왔던 걸 감안하면 상당한 발전이라고 할 수 있다. 그럼에도 불구하고 현실적으로는 아직 정부내 전문인력 부족은 큰 문제이다. 그 동안 각 부처의 재무회계결산이 실질적으로는 회계결산지원단에 의해서 수행되는 경우가 많았다. 따라서 각 부처의 결산담당자는 자체적으로 결산하기보다는 결산지원단이나 외부용역에 의존하려는 경향이 있고, 공무원의 순환보직 원칙 때문에 담당자가 자주 바뀌는 것도 전문성의 축적을 미흡하게 만든 것이 사실이다.

결산이란 업무 자체가 현재 대부분의 공무원이 선호하지 않는 업무로 알려져 있고, 특히 재무결산은 종전에 해 오던 예산결산보다는 더 어려운 작업으로 기피대상이 되고 있다. 그러나 기획재정부의 국가회계제도 선진화 3개년 계획에 따라 내년부터는 회계직류가 신설이 되어 회계전문가를 선발하고 이들을 결산 업무에 투입할 수 있다. 그러나 현 상황에서의 수요에 비추어볼 때 회계직류 몇명을 뽑는 것으로 모든 것이 해결되기는 어려우며, 모든 업무담당자를 대상으로 알고 있어야 할 회계수준을 사전에 정하여 놓고 눈높이에 맞는 교육과 전문가 양성에 힘써야 한다.

어찌보면 발생주의 회계제도 도입은 새로운 회계제도의 도입뿐만 아니라 결산제도의 중요성을 강조하고 신뢰성 높고 다양한 정보 산출이 이루어질 수 있는 환경을 만드는 계기가 된다는 점이 오히려 더 중요하게 부각될 수 있을 것이다.

#### ⑥ dBrain IT 시스템의 자동분개 보완 및 재무회계정보와 관리회계 정보 제공 강화

dBrain 시스템은 발생주의 회계제도 도입에 있어 핵심 엔진이다. 비록 그 동안 알려진 문제점 등 일부 보완할 점이 있긴 하지만, dBrain 시스템이 개발될 수 없었다면, 발생주의회계제도 도입은 시도조차 어려웠을 수 있다. 현재는 dBrain 시스템이 회계처리 개선 등 제도의 변경을 반영하기에 바쁘지만, 향후 회계처리 통제점 강화 및 자동분개 오류 방지책 마련 등 좀 더 신뢰성 있는 정보 산출을 위한 노력이 강화될 필요가 있다. 특히 의사결정 목적에 활용될 수 있고 다양한 정보 산출이

이루어질 수 있도록 관리정보값에 대한 입력통제를 강화하고, 다양한 분석 툴을 개발하는 노력도 필요하다. 물론 이러한 노력들이 dBrain시스템 운영자만의 몫이 아니라 제도를 담당하는 기획재정부와 국가회계기준센터가 공동으로 노력해야 할 부분이다.

## V. 결어

지금까지 발생주의 회계제도의 도입 경과 및 현재 상황에 대한 검토, 그리고 향후 발전 방향에 대해서 논의하였다. 이 논문은 과거 사실과 현황을 나열하는 것에 그쳐 독창성이 부족하다는 비판을 받을 수도 있겠으나, 우리가 지금 어떻게 걸어서 어디까지 왔고, 앞으로 나아갈 길이 어디인가에 대한 종합적인 시각을 제공하려 시도하였다는 점에서 그 의의를 찾을 수 있다고 할 것이다.

현재에도 발생주의 회계제도의 도입에 대한 비판과 회의적인 시각이 있는 것으로 알고 있다. 이는 아직까지 발생주의 회계제도의 도입에 따른 가시적 효과가 나타나지 않고 학문적으로도 실증적으로 검증된 바가 없는 상황에서는 당연한 일이라고 할 수 있다. 우리보다 먼저 발생주의 회계제도를 도입한 미국, 영국과 호주 등 해외 주요국의 발생주의 회계도입 10 내지 15년인 상황에서 이 제도의 효과에 대한 판단을 하기 위해 필요한 축적된 정보가 그리 많지 않다.

우리나라는 이제 G20 회의를 주최할 정도의 선진국 대열에 진입해 있다. 재정정보의 산출 측면에서도 우리나라의 이러한 국제적 위상에 맞는 제도적 기반을 갖추고 국가의 재정정보를 생산하고 활용할 수 있도록 정책책임자와 전문가 등이 합심하고 노력하여야 할 것이다.

## ≡ 참고문헌 ≡

- 기획재정부, 발생주의·복식부기 국가회계제도 정착을 위한 국가회계 실무교육, 2011  
국가회계기준센터, 알기쉬운 국가회계기준, 2011  
국회예산정책처, 프로그램예산제도의 평가, 2007  
국회예산정책처, 재정정보 공개현황 및 개선방안, 2010  
디지털 예산회계기획단, 디지털 예산·회계시스템 업무전략계획(BSP), 2004  
민관합동작업반, 재정통계 개편안(재정통계 개편에 관한 공청회 자료), 2011  
박중훈, 성과평가제도 및 운영실태에 대한 분석과 개선방안, 한국행정연구원, 2004