

세무와회계저널
제17권 제2호 2016년 4월 pp.193~222
한국세무학회

국제공공부문의회계기준위원회(IPSASB)의 공공부문 재무보고를 위한 개념체계와 우리나라 국가 재무보고관련 규정체계의 비교연구*

최연식** · 박진하*** · 권대현****

<요 약>

본 연구는 공공부문 재무보고를 위한 개념체계와 관련하여 해외사례 중 가장 표준적 모형으로 판단되는 국제공공부문의회계기준위원회(IPSASB)의 개념체계를 분석하였다. 그리고 국제공공회계기준위원회의 개념체계에 포함된 주요 개념이 우리나라 국가회계 관련 법령에서 발견되는지를 검토하였다. 분석결과 개념체계의 주요 개념들이 우리나라 국가회계 관련 법령에도 대부분 간접적·암묵적으로 포함되어 있는 것으로 보이나, 법률체계의 본질적 속성으로 인해 관련 규정의 배경이나 도출근거, 실무적용을 위한 고려사항 등 정보이용자의 판단을 위한 질적 정보는 확인할 수 없었다. 본 연구에서는 향후 우리나라에 국가회계 재무보고를 위한 개념체계 도입 시 고려해야 할 사항을 다음과 같이 제시하였다. 첫째, 정보이용자를 정의하고, 이들의 정보요구에 맞도록 국가회계 재무보고의 목적과 범위를 명확히 할 필요가 있다. 둘째, 국가회계 재무정보의 질적 특성의 구조화를 검토할 필요가 있다. 셋째, 국가회계에서 발생주의 회계제도의 역사가 길지 않은 우리나라가 국가회계 관련 법령의 고도화를 효과적으로 달성하려면 IPSASB 개념체계를 벤치마킹하여 단일체계접근법을 따르는 것이 바람직할 것으로 보인다. 넷째, 성공적인 개념체계의 도입을 위해서는 개념체

* 본 논문은 2015년도 한국조세재정연구원 「재정전문가 네트워크 사업」 연구(최연식(2015), 국가회계 재무보고를 위한 개념체계에 관한 연구)에 기초한 논문입니다. 저자들은 본 논문의 발전을 위해 유익한 조언을 해주신 한국회계기준원 김재호 회계사, 국회예산정책처 윤주철 예산분석관, 그리고 재정전문가 네트워크에 함께 참여해 주신 정부회계분과 연구진 모두에게 감사의 마음을 전합니다. 또한, 2015년 한국정부회계학회 동계학술대회 깊이 있는 토론을 해주신 국가회계재정통계센터 김은영 팀장과 심사과정에서 건설적인 제안으로 본 논문의 개선에 큰 도움을 주신 익명의 심사자들에게도 감사의 말씀을 전합니다.

** 경희대학교 경영대학 회계세무학과 조교수, yschoi@khu.ac.kr, 주저자

*** 숭실대학교 경영대학 회계학과 조교수, parkjh04@ssu.ac.kr, 공동저자

**** 숙명여자대학교 경영학부 조교수, kdh98871@sm.ac.kr, 교신저자

논문접수일 2015년 12월 18일 1차수정일 2016년 2월 29일 게재확정일 2016년 4월 22일

계 내용에 관한 공유와 확산이 필요하므로, 정보이용자들을 대상으로 지속적인 커뮤니케이션이 이루어져야 한다. 다섯째, 주식공시에 관한 원칙이 포함될 필요가 있다. 여섯째, 우리나라 재정활동의 특수성을 반영하기 위한 배경이나 취지, 논리적 판단근거 등을 포함할 필요가 있다.

우리나라 정부회계에 개념체계가 도입된다면 향후 정부가 국가회계 관련 법령을 제·개정 및 해석함에 있어서 논리적 일관성과 정치적 중립성을 확보할 수 있고, 궁극적으로는 공공회계책임에 충실하면서 동시에 의사결정에 유용한 정보를 제공할 수 있다. 이러한 관점에서 본 연구의 결과가 우리나라 국가회계에 개념체계 도입과 관련한 연구와 정책적 실행의 단초 역할을 할 것으로 기대한다.

〈주제어〉 국가회계, 개념체계, 공공부문 재무보고, 국제공공부문회계기준

I. 서 론

우리나라 정부는 2009년에 경제협력개발기구(OECD) 34개 국가 중 16번째로 발생주의 회계제도를 재정전반에 도입하였다. 그 결과 2011년 회계연도부터 발생주의에 기초하여 작성된 중앙정부의 재무제표가 국회에 제출되어 발표되고 있고, 주요 재정통계도 발생주의 회계정보에 기초하여 공표되고 있다. 현행 발생주의 회계제도에 기초한 국가회계정보는 국가회계법(2007년 10월 제정, 2009년 1월 시행), 국가회계법시행령(2009년 3월 제정 및 시행), 국가회계기준에 관한 시행규칙(2009년 3월 제정 및 시행) 및 거래 유형별·계정별 회계처리 준칙 및 지침 등에 근거하여 작성되고 있다. 이처럼 국가회계정보를 산출하는데 근거가 되는 여러 법률이나 규정 등은 정부부문에서 일반적으로 인정된 회계기준에 해당한다.

일반적으로 정부부문의 회계정보를 활용하는 주체로 국회, 투자자와 채권자, 납세자와 유권자, 언론, 시민단체, 기타의 이용자를 들 수 있다. 이들 정보이용자들은 각자가 처한 정치적·경제적·사회적 의사결정 상황에 따라 서로 다른 이해관계를 갖기 때문에, 필요로 하는 정보의 종류나 양이 다양하여 각자가 요구하는 정보의 내용과 수준이 다를 수 있다. 특히 동일한 경제적 사건에 대한 대체적인 회계처리방법이나 기준이 존재하는 경우 정보이용자들 사이에 다양한 상호관계가 존재할 수 있다. 그 결과, 회계기준의 제·개정은 정보이용자들 사이의 협상과 타협이라는 정치적 과정(political process)을 따르게 된다.

이처럼 복잡한 정치적·경제적·사회적 이해관계가 얽혀 있는 환경에서 회계적 쟁점을 사안에 따라 단편적으로 또는 근시안적으로 접근할 경우 회계기준 간에 논리적 일관성이 결여되거나 상충관계가 있을 수 있다. 또한 이해관계자들 사이에 정치적 협상력이 대등하지 않을 경우 회계기준이 왜곡되거나 편향될 위험도 존재한다. 만일 회계기준이 이러한 위험에 노출 될 경우 그 산출물인 회계정보의 유용성이 훼손되고, 결과적으로 정보이용자들로부터 외면을 당하게 된다. 따라서 국가회계 관련 법령, 기준, 규칙 등의 제·개정 및 해석 등에 있어서 논리적 일관성과 정치적 중립성을 확보하는 노력이 매우 중요하다.

발생주의 회계제도가 발달한 민간부문에서는 회계기준의 논리적 일관성과 정치적 중립성 확보를 목적으로 재무보고를 위한 개념체계(Conceptual Framework for Financial Reporting)를 제정하고 있다. 재무보고를 위한 개념체계는 회계기준 제정기관이 회계적 쟁점을 다룰 때에 적용할 수 있는 논리적 체계와 지침을 제공함으로써 일관성 및 중립성을 유지하는 도구로 인정받고 있다.¹⁾ 우리나라 정부회계에는 이러한 개념체계가 아직 정립되어 있지 않은 상황인데, 한국 정부회계에 이러한 개념체계를 도입, 적용한다면 정부회계의 특징인 복잡한 이해관계에 의해 발생하는 여러 가지 문제점을 해결하는 데 유용할 것으로 판단된다.²⁾ 본 연구는 해외사례로 국제공공부문회계기준위원회(IPSASB, The International Public Sector Accounting Standards Board)의 개념체계를 분석한다. 그 이유는 IPSASB가 제정한 국제공공부문회계기준(IPSAS, International Public Sector Accounting Standards)은 많은 국가, 지방정부 및 국제기구에 의해 이미 채택되어 있고, IFRS를 기반으로 하는 유럽뿐만 아니라 독자적인 회계기준을 갖춘 국가에서도 자국의 정부부문 회계기준과 국제공공부문회계기준과의 정합성 제고를 추구하는 등 정부회계 부문에서 권위가 매우 높은 것으로 평가된다. 따라서 우리나라 국가회계 관련 법령과 IPSASB 개념체계와의 비교는 향후 우리나라에 국가회계 재무보고를 위한 개념체계 도입을 위한 출발점이 될 수 있다. 본 연구의 의의는 IPSASB의 개념체계와 우리나라 정부회계관련 규정의 비교·분석을 통해 정부회계 개념체계 도입과 관련한 정책적 방향성을 제시하는데 있다.³⁾

본 연구의 구성은 다음과 같다. 제Ⅱ장에서는 본 연구의 주제와 관련한 선행연구를 검토하고 제Ⅲ장에서는 IPSASB의 개념체계와 우리나라 국가회계 재무보고 현황을 각각 분석한다. 제Ⅳ

-
- 1) 서론에서 민간부문 회계의 개념체계와 관련한 내용은 IFRS중급회계(정운오 외 3인)의 ‘제2장 재무보고 개념체계(pp.38-42)’ 및 K-IFRS 중급재무회계(송인만 외 2인)의 ‘제2장 재무보고 개념체계(pp.38-39)’를 참고하여 기술하였다.
 - 2) 자본비용을 예로 들면, 국민 혹은 납세자 입장에서는 정부자산에 대해 기회비용 성격의 일정한 자본비용을 부과하면 정부에 의한 불필요한 자산의 구입을 예방할 수 있는 정보를 얻게 될 수 있다(허웅 2011b). 현재 우리나라의 국가회계기준에는 자본비용과 관련된 규정이 없지만 향후 자본비용의 회계처리가 쟁점 사항이 될 경우, 이와 관련한 원칙이 포함된 개념체계가 존재한다면 자본비용 문제의 논의 및 해결책 도출에 유용하게 활용될 것이다.
 - 3) 우리나라는 국가회계 관련 규정을 법률체계 안에서 제정하고 있기 때문에 개념체계를 제정하는 경우 기존의 법률체계와의 관계를 어떻게 설정할지에 대한 검토가 필요하다. 이에 대해서는 법률체계 외부에 독립된 지위를 부여하는 방법과 법률체계 내에 구조화하는 방법을 생각해 볼 수 있는데, 개념체계에 해당되는 내용을 현행 법률체계 내부에 담을 경우 개념체계와 국가회계기준 간 지위상의 문제가 발생할 수 있다. 기본적으로 개념체계는 회계의 근간이 되는 기초개념을 정립해 놓은 것으로 회계기준을 보완하는 역할을 하는데, 개념체계의 내용이 특정 회계기준과 상충되는 경우에는 회계처리지침으로서 회계기준이 개념체계에 우선한다. 그런데 만약 개념체계가 법률화되면 법률적 지위에 따라서 개념체계와 회계기준 간 지위에 혼선이 초래될 우려가 있다. 이러한 점들과 개념체계의 근본적인 역할 등을 종합적으로 고려할 때 현행 국가회계 체계에서는 개념체계의 지위가 법률체계 외부에 독립된 지위로 설정되는 것이 바람직할 것으로 사료된다.

장에서는 국제공공회계기준위원회의 개념체계와 우리나라 국가회계 관련 규정을 비교·분석하고 이에 기반을 두어 우리나라 국가회계의 개념체계 도입을 위한 정책적 시사점을 제시한다. 마지막으로 제 V 장에서는 연구결과를 요약하고 연구의 의의를 제시한다.

II. 선행연구 검토

우리나라에서 국가회계 재무보고와 관련된 연구의 역사가 길지 않은데, 일반적으로 발생주의 회계제도의 도입과정과 쟁을 같이 하는 것으로 평가된다.

주로 민간기업에서 사용해온 발생주의 회계제도는 정부부문으로의 도입에 대한 논의가 시작된 1990년 이전까지 매우 낮은 제도였다. 이에 따라, 초기연구의 목적은 주로 발생주의 회계제도를 정부부문에 도입해야 할 당위성을 논증하고, 해외 선진국 사례를 통해 발생주의 회계제도를 성공적으로 도입하기 위한 정책적 시사점을 도출하는 것이었다(권선국 2014). 예를 들어, 정부회계 주요개념의 근본적 특성에 대한 연구(최진현·Quan 2004), 발생주의·복식부기에 따른 정부회계기준 제정 및 정부회계제도 개혁을 위한 정책적 시사점을 제시하는 연구(전중열 2004 ; 임석식·정기영 2004 ; 편호범·김혁 2004), 해외 선진국의 정부회계 개혁 사례를 소개하는 연구(이남국 2003 ; 유성용·권병철 2007), 정부회계 개념체계에 관한 연구(윤재원 2005), 정부회계교육의 개선방안에 대한 연구(신중열 2005 ; 심재영 2006), 성과평가제도의 도입방안에 대한 연구(김혁 2001) 등이 초기연구의 주된 주제였다.

복식부기·발생주의 회계제도가 국가회계에 전면 도입된 2009년 전후에는 많은 연구들이 실제 제도운영과 관련된 주제를 다루고 있다. 예를 들어, 발생주의 예산제도의 특징과 도입 가능성에 대한 연구(유경연·정영기 2007), 원가계산제도와 관련된 연구(백태영 2010 ; 김수희 2010), 공적연금의 회계처리방법에 관한 연구(최승기 2007 ; 권병철 2008 ; 김경호 외 2009), 연금충당부채에 대한 연구(고윤성·김수성 2012), 공시제도와 관련한 연구(김혁 2005 ; 금재덕 2010), 국가회계 재무보고에서 외부감사에 대한 연구(황국재·윤재원 2008 ; 박재환 외 2012) 등의 연구가 이루어졌다.

최근에는 발생주의 회계제도를 통해 산출된 재무정보의 유용성과 관련한 연구가 활발히 이루어지고 있다. 국내·외 사례분석을 통해 발생주의 재무정보의 유용성을 분석하는 연구가 이루어졌는데, 발생주의 회계제도를 최초로 도입한 부천시의 사례를 분석한 정미숙·윤금상(2009)의 연구나 해외 여러 국가의 발생주의 회계제도를 비교분석한 허웅(2011)의 연구가 대표적이다. 또한 다양한 관점에서 발생주의 재무정보의 활용도 제고방안이 제시되었는데(이경섭 2010 ; 이장희·배기수 2011 ; 김경호·이호 2011), 특히 정부부문의 재정위기 예측모형으로의 확장가능성이 제시되었다(배기수 2012). 이외에도 국가회계기준의 개정방향(박성동·윤택화 2012), 발생주의 회계제도 성과의 인식(김경도 2013), 정보이용자 관점에서의 국가 재무보고 유용성 분석(최연식 외 2015) 등의

연구가 수행되었다.

이와 같이 국가회계와 관련하여 다양한 관점의 연구가 활발히 이루어져 왔음에도 불구하고 국가회계 재무보고를 위한 개념체계와 관련된 연구는 윤재원(2005)의 연구를 제외하고는 찾아 볼 수 없다. 윤재원(2005)의 연구가 미국 지방회계기준위원회(GASB, The Governmental Accounting Standards Board)의 ‘정부재무보고 개념보고서’와 ‘지방자치단체 회계기준 제정안’에 나타난 재무보고의 개념을 비교·분석하고 있는 반면, 본 연구는 해외사례 중 가장 표준적 모형으로 판단되는 IPSASB가 제시하고 있는 공공부문 회계실체의 개념체계와 우리나라 국가회계 관련 규정 현황을 비교·분석하고 있다.

Ⅲ. IPSASB의 개념체계와 우리나라 국가회계 재무보고 현황 분석

1. IPSASB의 개념체계 분석

가. IPSASB의 개념체계 제정 현황

IPSASB는 국제회계사연맹(IFAC, The International Federation of Accountants)⁴⁾의 지원에 의해 운영되는 기구로서 공공부문 실체에 적용할 회계기준 및 지침을 제정하고 있다. IPSASB가 그 자체로 국가는 아니지만 세계은행(World Bank), 캐나다공인회계사회(the Chartered Professional Accountants of Canada), 캐나다·뉴질랜드·스위스 정부 등으로부터 직·간접적인 지원을 받는 등 정부회계 부문에서 권위가 높은 기구이다. 따라서 많은 국가, 지방정부 및 국제기구 등이 IPSAS (국제공공부문회계기준)를 이미 채택하고 있고, 독자적인 정부부문 회계기준을 갖춘 국가에서는 자국의 기준과 IPSAS와의 정합성을 높이기 위한 작업을 벌이고 있다. IPSASB는 현재까지 공공부문 회계실체의 일반목적 재무보고를 위한 개념체계(The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities), IPSAS, 현금주의 기반 국제공공부문회계기준(Cash Basis IPSAS), 권장실무지침(RPGs, Recommended Practice Guidelines(1-3))을 제정하고 있다.

우리나라는 국가회계법 시행으로 재정 전 부문에 발생주의·복식부기 회계제도가 전면 도입됨에 따라 국가회계업무 전반에 관한 사항을 심의하기 위해 2009년에 기획재정부 내 국가회계제도심의위원회를 설치하였다. 동 위원회는 국가회계법 제8조(국가회계제도심의위원회 설치 등)에 근거하여 국가회계제도의 운영, 국가회계의 처리 및 관련 법령의 제·개정, 국가와 지방자치단체 및 공공기관 간 회계제도 연계방안 등을 심의하고 있다.⁵⁾ 해외사례와는 달리 우리나라

4) 국제회계사연맹(IFAC)은 공공이익의 관점에서 전세계의 회계책임성을 강화한다는 목적으로 1977년에 51개 국가(63명의 창립회원)가 모여 설립되었다. 현재는 공공, 교육, 정부, 산업, 무역 등에 종사하는 284만 여명의 회계사를 대표하는 130여개 국가의 175명의 회원으로 구성되어 있다.

5) 국가회계기준심의위원회는 기획재정부 제2차관을 위원장으로 하여 당연직 정부위원(기획재정부, 감사

의 경우에는 국가회계법 및 동 법시행령, 국가회계기준에 관한 시행규칙(국가회계기준), 국가회계예규(1-22)⁶⁾의 내용이 복합적으로 정부부문 회계기준의 역할을 하는 특징이 있다. 우리나라에서도 해외사례와 마찬가지로 실무해설 및 적용사례가 발행되고 있으나, 정부부문 재무보고를 위한 개념체계는 제정되어 있지 않다.

나. 개념체계 개요

IPSASB는 2014년 10월 31일에 ‘공공부문 회계실체의 일반목적 재무보고를 위한 개념체계(The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities)’를 제정하였다. 동 개념체계는 회계책임성과 의사결정 목적 모두를 위한 양질의 재무보고 정보를 서비스 수혜자와 서비스 공급자의 요구에 맞추는 동시에 공공부문의 주요 특징을 재무제표 요소, 자산 및 부채의 측정, 재무제표 표시 등에 반영하고 있는 특징이 있다. 향후 IPSASB의 IPSAS 및 권장실무지침(RPGs) 개발에 있어서 동 개념체계가 개념적 근거를 제공할 것으로 기대된다. 다음 <표 1>은 동 개념체계의 구성을 보여주고 있다.

<표 1> IPSASB의 공공부문 실체 일반목적 재무보고를 위한 개념체계의 구성

구 성	주요 내용
Preface	(서문)
Chapter 1	Role and Authority of the Conceptual Framework (개념체계의 역할과 권위)
Chapter 2	Objectives and Users of General Purpose Financial Reporting (일반목적재무보고서의 목적 및 이용자)
Chapter 3	Qualitative Characteristics (질적 특성)
Chapter 4	Reporting Entity (보고 실체)
Chapter 5	Elements in Financial Statements (재무제표의 구성요소)
Chapter 6	Recognition in Financial Statements (재무제표의 인식)
Chapter 7	Measurement of assets and liabilities in Financial Statements (재무제표의 자산과 부채의 측정)
Chapter 8	Presentation in General Purpose Financial Reports (일반목적재무보고서의 표시)
Appendix A	Conceptual Framework Due Process Publications (개념체계의 적합한 절차에 따라 발행된 간행물)

주1) 자료출처 : IPSAS 공공부문 실체의 재무보고를 위한 개념체계

원, 안정행정부) 및 위촉직 민간위원(학계 및 실무전문가)으로 구성된다.

- 6) 국가회계제도심의위원회(제21차, 2014년 12월)는 중전 국가회계예규가 동일한 내용을 중복 규정하거나 서술방법 혼재, 색인부재 등으로 이용에 불편함이 많다는 지적에 따라 국가회계예규의 서술방법을 문단식으로 정비하고, 기존의 「기준(부령)－고시(5개)－예규(20개)」를 「기준(부령)－예규(22개)」로 편제를 개편하였다.

〈표 2〉 IPSASB가 개념체계 도입을 위해 추진한 단계별 프로젝트 추진경과

단계별 프로젝트	발행일	의견조회 종료일
• Consultation Paper(자문보고서), – The Objectives of Financial Reporting(재무보고의 목적) – The Scope of Financial Reporting(재무보고의 범위) – The Qualitative Characteristics of Information Included in General Purpose Financial Reports(일반목적재무보고서에 포함된 정보의 질적 특성) – The Reporting Entity(보고실체)	2008년 9월 30일	2009년 3월 30일
• Consultation Paper(자문보고서), – Elements and Recognition in Financial Statements(재무제표의 요소 및 측정)	2010년 12월 15일	2011년 6월 14일
• Consultation Paper(자문보고서), – Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements(재무제표에서 자산 및 부채의 측정)	2010년 12월 15일	2011년 6월 14일
• Exposure Draft 1(공개초안1), – Role, Authority and Scope(역할, 권한 및 범위) – Objectives and Users(목적 및 이용자) – Qualitative Characteristics(질적 특성) – Reporting Entity(보고실체)	2010년 12월 15일	2011년 6월 14일
• Exposure Draft(공개초안), – Key Characteristics of the Public Sector with Potential Implications for Financial Reporting(재무보고와 관련하여 잠재적인 의미가 있는 공공영역의 핵심적 특성)	2011년 4월 29일	2011년 8월 31일
• Consultation Paper(자문보고서), – Presentation in General Purpose Financial Reports(일반목적재무보고서에의 표시)	2012년 1월 29일	2012년 5월 31일
• Exposure Draft 2(공개초안2), – Elements and Recognition in Financial Statements(재무제표의 요소 및 측정)	2012년 11월 7일	2012년 5월 31일
• Exposure Draft 3(공개초안3), – Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statement(재무제표에서 자산 및 부채의 측정)	2012년 11월 7일	2013년 4월 30일
• Exposure Draft 4(공개초안4), – Presentation in General Purpose Financial Reports(일반목적재무보고서의 표시)	2013년 4월 17일	2013년 8월 15일
• Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities(공공부문 실체의 일반목적재무보고를 위한 개념체계)	2014년 10월 31일	—

주1) 자료출처 : IPSAS 공공부문 실체의 재무보고를 위한 개념체계 Appendix A

한편, IPSASB는 상당한 기간 동안 단계별 프로젝트를 진행하는 등 준비과정을 거쳐 동 개념체계를 완성하였다. <표 2>는 IPSASB가 개념체계를 제정하기 위해 수행한 일련의 과정을 보여주고 있다. IPSASB는 2008년부터 4가지 주제에 대한 자문보고서를 발간한 후, 충분한 기간 동안 전문가 및 이해관계자들의 의견을 수렴하였다. 이를 토대로 5가지 주제의 공개초안을 발간하여 다시 의견을 수렴한 후, 이를 종합하여 2014년 10월에 개념체계를 발표하였다.

다. 개념체계 주요 내용

IPSASB가 제정한 공공부문 일반목적 재무보고를 위한 개념체계에서 규정하고 있는 주요 내용을 살펴보면 다음과 같다.⁷⁾

첫째, 서문에서는 개념체계 전반에 걸쳐 적용되는 개념과 원칙에 대하여 설명하고 있다. 여기에서는 비교환거래(non-exchangeable transaction)의 개념과 재무적 중요성, 승인예산의 중요성, 공공부문 프로그램의 성격 및 공공부문의 지속성(계속기업의 원칙), 공공부문에서 자산과 부채의 성격 및 목적, 공공부문 실체의 규제적 역할, 재무보고와 통계적 보고와의 관계 등을 제시하고 있다.

둘째, 제1장(개념체계의 역할과 권위)에서는 동 개념체계의 역할과 권위, 일반목적재무보고서, 개념체계의 적용 범위에 대하여 설명하고 있다. 일반목적재무보고서는 정부와 다른 공공부문 실체의 투명한 재무보고를 위한 핵심적 구성요소로서, 특정한 정보요구를 충족한 재무보고를 요구할 권한이 없는 정보이용자들을 위한 보고서이다. 따라서 동 개념체계는 재무보고용으로 발생주의 회계제도를 도입한 공공부문 실체의 일반목적재무보고서를 지원하기 위해 제정된다. 다만, 개념체계의 본질적 속성으로 인해 동 개념체계는 국제공공회계기준 또는 실무적용서를 무효로 하는 요구사항을 포함하지는 않으며, 이들에게 다루어지지 않은 재무보고 쟁점사항에 대한 지침을 제공하고 있다.

셋째, 제2장(일반목적재무보고서의 목적과 이용자)에서는 재무보고의 목적, 일반목적재무보고서의 이용자, 재무보고책임(accountability)과 의사결정, 서비스이용자와 자원제공자의 정보요구, 일반목적재무보고서가 제공하는 정보, 재무제표와 재무제표를 강화·보충·보완하는 정보 및 기타 정보원천 등에 대하여 설명하고 있다. 동 개념체계가 일반목적의 재무보고를 위한 것이므로, 공공부문 실체에 특별한 정보 공시를 요구할 권한이 없는 자원공급자와 서비스이용자를 정보이용자로 제시하고 있다. 이러한 정보이용자로는 납세자(taxpayers), 기증자(donors), 대출제공자(lenders), 기타 자원제공자(other resource providers), 입법기관(legislature), 국회의원(members of parliament) 또는 국민을 대변하는 단체(representative body) 등이 포함된다. 한편 일반목적재무보고서가 제공하는 정보에는 정부 등 공공부문 실체의 재무상태(financial position), 재무성과(financial performance), 현금흐름(cash flows) 등의 재무정보, 예산정보, 입법 기관 등의 규제 준

7) IPSAS의 재무보고를 위한 개념체계에 대한 구성과 자세한 내용은 <부록>에 제시하였다.

수여부, 서비스 제공성과 등이 포함된다.

넷째, 제3장(질적 특성)에서는 일반목적재무보고서에서 제공되는 재무정보가 갖추어야 하는 질적 특성과 이들 사이의 균형, 그리고 제약요인을 설명하고 있다. 여기서 질적 특성이란 공공부문의 일반목적재무보고서를 통해 제공되는 재무적, 비재무적 정보가 정부 등 공공부문의 회계책임성을 준수하고 정보이용자의 의사결정에 유용하기 위해서 갖추어야 할 속성을 의미한다. 동 개념체계에서는 질적 특성으로 목적적합성(relevance), 표현의 충실성(faithful representation), 이해가능성(understandability), 적시성(timeliness), 비교가능성(comparability) 및 검증가능성(verifiability)을 정의하고 있고, 이러한 질적 특성들은 정보의 유용성 제고를 위해 함께 작용하도록 요구된다. 특히 재무보고 목적을 달성하기 위해 질적 특성 사이에 상충관계가 나타날 수 있는데, 재무보고의 목적을 달성하기 위해서는 질적 특성 간의 적절한 균형을 요구하고 있다. 이 경우 질적 특성 사이의 상대적 중요성은 전문가적 판단의 영역으로 간주하고 있다. 한편 동 개념체계에서는 일반목적재무보고서에 포함된 정보의 제약요인으로 중요성(materiality)과 비용-효익(cost-benefit)의 원칙을 제시하고 있다.

다섯째, 제4장(보고 실체)에서는 보고실체의 핵심적 특성을 설명하고 있다. 공공부문의 보고실체는 일반목적재무보고서를 작성하는 정부와 기타 공공기관, 프로그램 또는 식별가능한 활동을 포괄한다. 보고 실체의 핵심적인 특성은 ① 구성원들로부터 또는 구성원을 대신하여 자원을 조달하고 구성원들이 혜택을 얻도록 자원을 사용하고, ② 보고 실체의 재무보고책임 이행수준을 평가하거나 의사결정에 필요한 정보를 일반목적재무보고서로부터 얻는 서비스이용자와 자원제공자가 존재한다는 점이다.

여섯째, 제5장(재무제표의 요소)에서는 재무제표를 구성하는 자산, 부채, 수익, 비용 등의 정의를 제시하고, 소유주출연 및 소유주배분의 개념을 설명하고 있다. 재무제표의 요소는 경제적 정보와 활동을 보고, 분류, 종합하는 출발점이다. 따라서 이들 구성요소는 정보이용자들에게 재무보고 목적에 부합한 정보를 제공하고, 일반목적재무보고서에 포함된 정보의 제약요인을 고려하여 재무보고의 질적 특성을 제고할 수 있어야 한다.

일곱째, 제6장(재무제표의 인식)에서는 인식기준(recognition criteria)과 공시와의 관계, 재무제표 요소의 정의, 측정의 불확실성 등에 관하여 설명하고 있다. 동 개념체계에서는 ① 재무제표 요소의 정의를 충족하고, ② 재무보고의 질적 특성을 달성하며 일반목적재무보고서에 포함된 정보에 대한 제약요인을 고려하여 측정될 수 있는 항목을 적절한 계정과목과 금액으로 재무제표에 반영하는 과정을 인식(recognition)으로 정의하고 있다. 또한 동 개념체계는 공시가 재무제표 요소의 모든 특징을 만족하지는 않지만 많은 부분을 충족하는 항목에 관한 정보를 제공하거나, 요소의 정의는 충족하더라도 재무보고 목적에 적합하도록 충분한 질적 특성을 갖추도록 측정할 수 없는 항목에 관한 정보를 제공할 수 있다고 보고 있다.

여덟째, 제7장(재무제표의 자산과 부채의 측정)에서는 자산 및 부채의 측정 목적, 측정기준 등을

설명하고 있다. 이에 따르면 본 장의 목적은 보고 실체의 서비스 원가(과거 또는 현재 기간에 제공된 서비스 원가), 운영능력(물리적 자원 및 기타 자원을 통해 미래 기간에 서비스 제공을 지원할 능력), 재무능력(필요한 자금을 조달하는 능력)에 대해 실체에게 책임을 묻고 의사결정 목적으로 유용하도록 측정기준을 선택하기 위한 것이다. 자산의 측정기준으로 역사적 원가(historical cost), 현행가치(current value measurement), 시장가치(market value), 대체원가(replacement cost), 순판매가치(net selling price), 사용가치(value in use)를 제시하고 있다. 또한 부채의 측정기준으로는 역사적 원가(historical cost), 이행원가(cost of fulfillment), 시장가치(market value), 해체원가(cost of release), 인수가격(assumption price)을 규정하고 있다. 다만, 측정기준의 선택 시 제공된 정보와 제약요인, 그리고 질적 특성을 얼마나 잘 달성할 수 있는지 등을 고려할 것을 요구하고 있다. 또한 개념체계 단계에서 측정목적에 가장 잘 충족하는 단일의 측정기준을 식별하는 것은 불가능하므로, 개념체계에서는 모든 거래나 사건, 상황에 대한 단일의 또는 복수의 측정기준을 제시하지 않고 있다. 즉, 동 개념체계는 측정 목적을 충족하기 위한 자산 및 부채의 측정기준 선택에 관한 지침을 제공하는 것으로 한정하고 있다.

아홉째, 제8장(일반목적재무보고서의 표시)에서는 정부 및 공공부문 보고 실체의 재무제표를 포함한 일반목적재무보고서에서 정보표시(presentation)와 관련된 개념을 설명하고 있다. 여기서 정보표시란 일반목적재무보고서에 보고되는 정보의 선택, 보고서 내 정보의 위치 및 정보 조직화(정보의 정리, 분류 및 정렬)를 포함하는 개념으로, 이들에 대한 결정은 경제 현상 등에 대한 정보이용자의 요구에 맞추어 결정된다. 동 개념체계에서는 정보의 선택, 위치 및 조직화를 위한 개념적인 기준을 제시하고 있다.

마지막으로, 동 개념체계의 모든 장에는 결론도출근거를 포함하고 있다. 결론도출근거는 개념체계의 본문에 포함되지만 개념체계의 일부는 아니다. 그러나 개념체계의 본문규정이 도출된 배경이나 취지, 이론적 근거 및 반대의견 등을 상세히 서술함으로써 개념체계를 보다 깊이 있게 이해하는데 도움을 주는 기능을 하고 있다.

2. 우리나라 국가회계 재무보고 현황 분석

가. 국가회계 관련 규정 체계

우리나라는 국가회계와 관련한 사항을 국가회계법 및 동법 시행령(이하, ‘국가회계법’), 국가회계기준에 관한 규칙(이하, ‘국가회계기준’) 및 국가회계기준의 하부 준칙과 지침(이하, ‘국가회계예규’)의 법령체계 안에서 규정하고 있다. 이는 국가회계가 중앙정부의 재정활동에 대한 공식적인 정보시스템이기 때문에 법률에 근거하여 이루어지도록 하기 위한 것으로 보인다.

국가회계법(2007년 10월) 및 국가회계기준(2009년 3월)이 제정·공포되고, 2009회계연도부터 일반회계·특별회계(18개) 및 기금(62개)의 회계처리에 국가회계기준이 통일적으로 적용되었다.

이전까지는 예산회계 중심의 회계제도를 규율하는 예산회계법과 기금관리기본법이 우리나라 국가회계의 근거 법률이었으나, 이들은 2006년에 모두 폐지되고 국가재정법이 제정되어 예산제도 및 재정운용의 근거가 되고 있다. 따라서 국가회계법은 국가재정법과 함께 우리나라 재정 및 회계제도의 법적 토대의 역할을 하고 있다.

나. 국가회계 관련 규정의 내용

국가회계법은 복식부기·발생주의 회계제도의 효과적인 적용을 위해 기본적인 사항을 규정하고 있다. 국가회계법(시행 2014.11.19.)의 주요 내용은 다음과 같다.

첫째, 국가회계법 제1장(총칙)에서는 국가회계법의 목적을 국가회계를 투명하게 처리하고, 재정에 관한 유용하고 적정한 정보를 생산·제공하는 것으로 밝히고 있다(제1조). 또한 국가회계를 일반회계 및 특별회계뿐만 아니라 모든 기금의 회계 및 결산에 관하여 다른 법률에 우선하여 적용하도록 함(제10조)으로써 통일된 국가회계의 체계를 이루도록 하고 있다. 특히 정교하지는 않지만 국가회계의 목적(제1조), 보고실체(제2조 및 제3조), 재무정보의 특성(제4조) 등과 관련한 사항이 언급되어 있다.

둘째, 제2장(회계처리의 기준)에서는 국가의 재정활동에서 발생하는 경제적 거래 등을 발생사실에 따라 복식부기 방식으로 회계처리(제11조)하도록 함으로써 국가회계에서 발생주의·복식부기 회계제도의 적용을 규정하고 있다.

셋째, 제3장(결산)에서는 국가회계의 결산절차(제13조)와 이를 통해 국가가 공시해야 할 정보(제14조~제16조)를 밝히고 있다. 또한 기금을 포함한 개별 중앙관서의 결산과 이들 중앙관서의 결산을 통합한 국가결산이 단계적으로 이루어지는 국가결산체계를 제시하고 있다(제13조).

넷째, 제4장(보칙)에서는 국가회계의 적정성 및 신뢰성 확보를 위한 내부통제제도(제24조 및 제26조)를 규정하고 있다.

한편, 국가회계기준은 국가회계법 제11조에 근거하여 정부가 재정활동에서 발생하는 경제적 거래 등을 복식부기·발생주의 방식으로 회계처리하는데 필요한 원칙과 절차를 제시하고 있다. 이를 위해 결산보고서에 포함될 재무제표의 종류와 신뢰성 있는 재무결산정보 산출을 위한 회계처리의 기본원칙 등을 규정하고 있다. 우리나라의 국가회계 관련 규정이 법령체계 안에서 구조화되어 있기 때문에 국가회계기준도 법조문 형식을 취하여 58개 조문과 부칙으로 구성되어 있다. 국가회계기준(시행 2014.11.19.)의 주요 내용은 다음과 같다.

첫째, 제1장(총칙)은 국가회계기준의 목적, 적용범위, 회계처리원칙 및 재무제표 작성원칙 등을 규정하고 있다. 국가회계기준의 목적은 국가의 재정활동에서 발생하는 경제적 거래 등을 발생사실에 따라 복식부기 방식으로 회계처리하는데 필요한 기준을 정하는 것으로(제1조), 국가의 회계처리는 ① 신뢰성, ② 이해가능성, ③ 충분성, ④ 기간별 비교가능성, ⑤ 중요성, ⑥ 경제적 실질반영의 원칙에 따라 이루어져야 한다(제4조). 또한 국가는 재무제표(재정상태표, 재정운영

표, 순자산변동표)와 주식, 부속서류(필수보충정보와 부속명세서)를 작성하여 공시해야 하는데(제5조), 재무제표는 계속성의 원칙에 따라 양 회계연도를 비교하는 형식으로 작성하고, 중요성에 따라 회계과목을 별도로 또는 통합하여 보고하도록 하고 있다(제5조).

둘째, 제2장(재정상태표)에서는 재정상태표의 정의, 작성기준, 구성요소 등을 규정하고 있다. 국가회계에서 자산은 일반적인 자산의 개념에 더하여 미래 공공서비스제공능력을 포함하고(제9조), 부채는 일반적인 부채의 개념 및 분류와 매우 유사하지만, 국가안보와 관련된 부채는 해당 중앙관서의 장이 기획재정부장관과 협의하여 부채로 인식하지 않을 수 있도록 규정하고 있다(제18조). 순자산은 소유권 또는 소유주주의 개념이 적용되지 않기 때문에 단순히 자산에서 부채를 뺀 금액으로 정의하고 있다(제23조).

셋째, 제3장(재정운영표)에서는 재정운영표의 정의, 작성기준, 구성요소 등을 규정하고 있다. 수익 또는 이익의 크기가 중요한 기업과는 달리 재정지출의 구성과 결과가 중요한 국가의 특성을 반영하기 위하여 비용관점에서 재정운영표를 구성한 특징이 있다(제24조). 또한 재정활동의 특징인 비교환수익의 개념과 구체적인 수익인식기준을 기술하고 있다(제28조).

넷째, 제4장(자산과 부채의 평가)에서는 자산 및 부채의 평가기준을 세부 항목별로 규정하고 있다. 대부분의 자산은 취득원가, 공정가액 등으로 평가하지만, 전비품 등은 국방부장관이 평가기준을 따로 정할 수 있도록 하고(제32조), 일부 사회기반시설의 경우 감가상각하지 아니하고 관리·유지에 투입되는 비용으로 감가상각을 대체(제38조)할 수 있도록 하는 등 재정활동의 특성을 반영하고 있다. 부채는 원칙적으로 만기상환가액으로 평가하도록 하고(제41조), 융자 또는 보증사업과 같이 독특한 행정활동에서 발생하는 부채의 평가기준은 따로 제시하고 있다(제44조).

다섯째, 제5장(순자산변동표)에서는 순자산변동표의 구성과 작성기준을 규정하고, 제6장(필수보충정보, 주식 및 부속명세서 등)에서는 필수보충정보, 주식 및 부속명세서의 개념과 각각에 포함되는 정보를 기술하고 있다.

IV. 우리나라 국가회계의 개념체계 도입방안

1. 국제공공회계기준위원회(IPSASB) 개념체계와 우리나라 국가회계 관련 규정의 비교

여기서는 IPSASB가 제정한 ‘공공부문 회계실체의 일반목적 재무보고를 위한 개념체계’에서 다루고 있는 주요 개념이나 주제가 우리나라 국가회계 관련 법령에서 발견되는지를 분석한다.

가. 개념체계의 구조와 의의

IPSASB가 2014년 10월에 발표한 개념체계는 서문 및 본문(8장)으로 구성되어 있다. IPSASB의 개념체계 1장(개념체계의 역할과 권위)에서 개념체계의 의의를 상세하게 언급하고 있다. 이에 따르면, 동 개념체계의 역할은 재무보고를 위해 발생주의 회계를 채택한 공공부문 실체의 일반목적재무보고를 지원하기 위한 것으로, IPSASB가 IPSAS 및 실무적용서 개발에 동 개념보고에서 논의한 개념들을 적용할 것임을 밝히고 있다(문단 1.1). 또한, 동 개념체계의 권한은 IPSAS를 적용하는 공공부문 실체가 준수해야 하거나 기존의 IPSAS 또는 실무적용서를 무효로 하는 사항을 규정하지는 않으며, 단지 이전까지 다루어지지 않은 새로운 재무보고 쟁점에 대해 지침을 제공할 수 있다는 점을 명백히 밝히고 있다(문단 1.1~1.3). 이와는 달리 우리나라에는 국가회계 재무보고를 위한 개념체계의 의의와 관련한 내용은 없는 상황이다.

나. 정보이용자

IPSASB는 개념체계 2장(일반목적재무보고서의 목적 및 이용자)에서 공공부문 실체에 특별한 정보 공시를 요구할 권한이 없는 자원공급자와 행정서비스 이용자를 정보이용자로 정의하고 있다(문단 2.4). 또한 정보이용자의 구체적인 예로 납세자, 기증자, 대출제공자, 자원제공자, 입법기관, 국회의원 및 국민을 대변하는 단체를 제시하고 있다(문단 2.3 및 2.5). 특히 시민은 공공부문 실체로부터 자원을 제공 받거나 이들에게 자원을 제공하기 때문에 일반목적재무보고서의 주된 정보이용자로 규정하고 있다.

이와는 달리, 우리나라 국가회계 관련 법령 어디에도 정보이용자에 대한 정의나 예시가 제시되어 있지 않다. 단지 국가회계기준 제5조(재무제표와 부속서류)의 ③ 및 제55조(주석)의 ①에서 결산정보가 정보이용자의 이해가능성을 높일 수 있도록 작성되어야 한다고 규정되어 있을 뿐이다.⁸⁾ 이처럼 모호한 규정으로는 정보이용자가 누구인지를 제대로 파악하기 어렵다. 국가회계 재무정보를 이용하는 정보이용자는 매우 다양하기 때문에 이들의 정보활용 목적이나, 정보의 해석 및 판단 능력 등이 서로 다를 것이다. 결국 정보이용자를 어떻게 정의하는가에 따라 국가회계 재무보고의 내용과 범위, 재무정보의 질적 특성, 보고수단 등에 대한 평가가 달라질 수 있다.

다. 일반목적재무보고(서)

IPSASB 개념체계 1장(개념체계의 역할과 권위)에서는 일반목적재무보고서를 정부부문의 투

8) 제5조(재무제표와 부속서류)의 ③은 ‘재무제표는 국가의 재정활동에 직접적 또는 간접적으로 이해관계를 갖는 정보이용자가 국가의 재정활동 내용을 파악하고 합리적으로 의사결정을 할 수 있도록 유용한 정보를 제공하는 것을 목적으로 한다.’고 규정하고 있고, 제55조(주석)의 ①은 ‘주석은 정보이용자에게 충분한 회계정보를 제공하기 위하여 채택한 중요한 회계정책과 재무제표에 중대한 영향을 미치는 사항을 설명한 것을 말한다.’고 기술되어 있다.

명한 재무보고를 위한 핵심적 구성요소로 간주하고, 특정한 정보요구를 충족하는 재무보고를 요구할 권한이 없는 일반적인 정보이용자들을 위한 보고서라고 정의하고 있다(문단 1.4). 일부의 정보이용자들은 자신들의 특정한 정보요구를 충족시키는 보고서를 요구할 권한이 있을 수 있는데, 이들에게도 일반목적재무보고서가 유용한 경우가 있을 수는 있다. 그러나 본질적으로 일반목적재무보고서는 이들의 특정한 정보요구를 충족시키기 위해 제공되지는 않는다는 점(문단 1.5)을 분명히 밝힘으로써 일반목적재무보고와 특수목적재무보고를 구분하고 있다. 또한 개념체계가 발생주의 회계제도를 도입한 정부부문의 일반목적재무보고서를 지원하기 위해 제정됨을 밝히고 있다(문단 1.8).

우리나라의 경우 일반목적재무보고에 대한 개념이 명시적으로 나타나지는 않는다. 국가회계 재무보고의 최종산출물인 국가결산보고서를 국무회의의 심의를 거쳐 국회에 보고하도록 함으로써 관련 규정이 일반목적재무보고를 염두에 두고 있는 것으로 보이나 명확하지는 않다.⁹⁾

라. 보고실체

IPSAS 개념체계 4장(보고실체)에서는 공공부문의 보고실체는 일반목적재무보고서를 작성하는 정부와 기타공공기관, 프로그램 또는 식별가능한 활동의 영역으로 규정하고 있다(문단 4.1). 이러한 보고실체의 2가지 핵심적 특성으로 ①구성원들로부터 또는 구성원을 대신하여 자원을 조달하고 구성원들이 혜택을 얻도록 자원을 사용하고, ②보고 실체의 재무보고책임 이행수준을 평가하거나 의사결정에 필요한 정보를 일반목적재무보고서로부터 얻는 서비스이용자와 자원제공자가 존재한다는 점을 밝히고 있다(문단 4.3). 즉, 공공부문 보고실체는 일반목적재무보고서에 의존하는 서비스이용자 및 자원제공자에 따라 결정된다(문단 4.5). 따라서 공공부문 보고실체는 별도의 법적 형태를 가질 수도 있지만(정부부처, 위탁업체, 법정기관, 공기업 등), 별도의 법적 정체성이 없는 조직이나 관리제도 또는 프로그램도 가능하다(문단 4.11).

우리나라 국가회계 관련 법령에서도 보고실체의 개념을 확인할 수 있다. <표 3>은 우리나라 국가회계 법령에서 보고실체와 관련한 규정을 보여 주고 있다. 국가회계법 제13조(결산의 수행)에서는 중앙관서의 장이 그 소관에 대한 결산보고서를 작성하고 기획재정부장관이 중앙관서의 결산보고서를 통합하여 국가결산보고서를 작성하도록 하고 있는데, 이를 통해 중앙관서 및 국가를 보고실체로 규정한 것으로 추론할 수 있다. 특히 국가회계기준 제2조(정의)의 ①에서는 일반회계, 특별회계 및 기금으로서 중앙관서별로 구분된 것을 국가회계실체로 정의함으로써 보고실체의 개념을 보다 명확히 하고 있다. 다만, IPSASB처럼 보고실체가 갖는 특성을 제시하여 향후

9) 국가회계법 제13조(결산의 수행)의 ③에서는 ‘기획재정부장관은 회계연도마다 중앙관서결산보고서를 통합하여 국가의 결산보고서를 작성한 후 국무회의의 심의를 거쳐 대통령의 승인을 받아야 한다.’고 규정하고 있고, 국가재정법 제61조(국가결산보고서의 국회제출)에는 ‘정부는 제60조에 따라 감사원의 검사를 거친 국가결산보고서를 다음 연도 5월 31일까지 국회에 제출하여야 한다.’고 기술하고 있다.

보고실체의 범위를 판단하는 논리적 근거를 제시하기 보다는 법률 및 정부조직의 관점에서 규범적으로 접근하고 있다.

〈표 3〉 우리나라 국가회계 : 보고실체 관련 규정

국가회계법	국가회계기준
제13조(결산의 수행) ① 중앙관서의 장은 회계연도마다 제14조 및 제15조의2에 따라 그 소관에 속하는 일반회계·특별회계 및 기금을 통합한 결산보고서(이하 “중앙관서결산보고서”라 한다)를 작성하여야 한다. (중략) ③ 기획재정부장관은 회계연도마다 중앙관서결산보고서를 통합하여 국가의 결산보고서를 작성한 후 국무회의의 심의를 거쳐 대통령의 승인을 받아야 한다. (이하 생략)	제2조(정의) 이 규칙에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다. 1. “국가회계실체”란 「국가재정법」 제4조에 따른 일반회계, 특별회계 및 같은 법 제5조에 따른 기금으로서 중앙관서별로 구분된 것을 말한다. (이하 생략)

마. 재무정보의 질적 특성

IPSASB 개념체계 3장(질적 특성)에서는 일반목적재무보고서에 포함된 정보의 질적 특성은 그 정보가 정보이용자에게 유용하고 재무보고의 목적을 달성하도록 하는 속성으로 정의하고 있다(문단 3.1). 즉, 공공부문 실체의 일반목적재무보고서에 포함된 재무정보가 갖추어야 할 속성으로 목적적합성, 표현의 충실성, 이해가능성, 적시성, 비교가능성, 검증가능성을 제시하고 있다(문단 3.2 및 3.6~3.31). 또한 상황에 따라서는 이들 사이에 상충관계가 존재할 수 있으므로 재무보고의 목적을 달성하기 위해 질적 특성 사이의 적절한 균형이 필요하다고 설명하고 있다(3.4~3.5 및 3.41~3.42).

우리나라 국가회계 관련 법령에서는 재무정보의 질적 특성을 직접적으로 설명하고 있지는 않으나, 국가회계법 제4조(국가회계의 원칙) 및 국가회계기준 제4조(일반원칙)을 통해서 간접적으로 확인할 수 있다. <표 4>은 우리나라 법령에서 보이는 재무정보의 질적 특성과 관련한 내용을 정리한 것이다. 즉, 국가회계 재무정보는 ① 목적적합성, ② 신뢰성, ③ 이해가능성, ④ 충분성, ⑤ 기간별 비교가능성 등을 갖출 것으로 기대된다. 다만, 질적 특성에 대한 설명이 전혀 없기 때문에 각각의 질적 특성이 무엇을 의미하는지, 그리고 어떻게 질적 특성을 제고할 수 있는지에 대해서는 확인하기 어려운 한계가 있다.

〈표 4〉 우리나라 국가회계 : 재무정보의 질적 특성 관련 규정

국가회계법	국가회계기준
제1조(목적) 이 법은 국가회계와 관계되는 기본적인 사항을 정하여 국가회계를 투명하게 처리하고, 재정에 관한 유용하고 적절한 정보를 생산·제공하는 것을 목적으로 한다(→ 목적적 합성).	제4조(일반원칙) 국가의 회계처리는 복식부기·발생주의 방식으로 하며, 다음 각 호의 원칙에 따라 이루어져야 한다. 1. 회계처리는 신뢰할 수 있도록 객관적인 자료와 증거에 따라 공정하게 이루어져야 한다(→ 신뢰성). 2. 재무제표의 양식, 과목 및 회계용어는 이해하기 쉽도록 간단명료하게 표시하여야 한다(→ 이해가능성). 3. 중요한 회계방침, 회계처리기준, 과목 및 금액에 관하여는 그 내용을 재무제표에 충분히 표시하여야 한다(→ 표현의 충실성). 4. 회계처리에 관한 기준 및 추정은 기간별 비교가 가능하도록 기간마다 계속하여 적용하고 정당한 사유 없이 변경해서는 아니 된다(→ 기간별 비교가능성). 5. 회계처리와 재무제표 작성을 위한 계정과목과 금액은 그 중요성에 따라 실용적인 방법으로 결정하여야 한다. 6. 회계처리는 거래 사실과 경제적 실질을 반영할 수 있어야 한다(→ 표현의 충실성).
제4조(국가회계의 원칙) 국가회계는 다음 각 호의 원칙에 따라 처리되어야 한다. 1. 국가회계는 신뢰할 수 있도록 객관적인 자료와 증빙에 의하여 공정하게 처리되어야 한다(→ 신뢰성). 2. 국가회계는 재정활동의 내용과 그 성과를 쉽게 파악할 수 있도록 충분한 정보를 제공하고, 간단·명료하게 처리되어야 한다(→ 이해가능성).	

바. 재무정보의 제약요인

IPSASB 개념체계 3장(질적 특성)에서는 일반목적재무보고서에 포함된 정보의 제약요인으로 중요성과 비용-효익의 원칙을 제시하고 있다. 여기서 어떠한 정보의 생략 또는 왜곡표시가 보고기간 동안 보고실체의 재무보고책임 이행에 영향을 미치거나, 정보이용자가 일반목적재무보고서에 기초하여 의사결정을 하는데 영향을 미친다면 그 정보는 유용한 것으로 설명하고 있다(문단 3.32). 특히 일반목적재무보고서는 해당 보고기간의 서비스제공 성과에 대해 정성적·정량적 정보뿐만 아니라 미래의 서비스제공 및 재무성과에 대한 예측정보를 포함하기 때문에, 특정 유형의 정보가 중요하게 되는 균일화된 정량적 기준을 명시하는 것이 가능하지 않다고 밝히고 있다(문단 3.32). 한편 일반목적재무보고서에 포함된 정보의 모든 비용과 효익을 식별하고 측정하는 것은 불가능하기 때문에 정보제공으로부터 기대되는 효익이 비용을 정당화하는지에 대한 평가가 필요하다고 설명하고 있다(문단 3.35). 이러한 평가는 판단의 문제이며(문단 3.35), 비용을

절감하기 위해서는 하나 또는 그 이상의 질적 특성이 희생될 수 있다고 밝히고 있다(문단 3.39).

<표 5>에 나타나 있듯이 우리나라 국가회계기준 제4조(일반원칙) 및 제6조(재무제표의 작성 원칙)에서 재무정보의 제약요인으로서 중요성의 개념을 확인할 수 있다. 그러나 중요성의 개념이나 측정방법, 실무적용 시 고려요소 등에 대한 아무런 언급이 없기 때문에 여기서의 중요성은 구체적 의미를 갖기 보다는 재무제표 작성 과정에서 참고할 선언적 규정에 불과한 것으로 보인다. 한편 재무보고를 위한 비용-효익의 제약요건은 발견되지 않았다.

〈표 5〉 우리나라 국가회계 : 재무정보의 제약조건 관련 규정

국가회계기준	
제4조(일반원칙)	3. 중요한 회계방침, 회계처리기준, 과목 및 금액에 관하여는 그 내용을 재무제표에 충분히 표시하여야 한다. 5. 회계처리와 재무제표 작성을 위한 계정과목과 금액은 <u>그 중요성에 따라</u> 실용적인 방법으로 결정하여야 한다.
제6조(재무제표의 작성원칙)	3. 재무제표의 과목은 해당 과목의 <u>중요성에 따라</u> 별도의 과목으로 표시하거나 다른 과목으로 통합하여 표시할 수 있다.

사. 재무제표의 요소

IPSASB 개념체계 5장(재무제표의 구성요소)에서는 재무제표 요소로 자산, 부채, 순재무상태, 기타자원 및 의무, 수익과 비용, 차익과 차손을 제시하고, 추가로 정부부문의 소유주출연 및 소유주배분의 개념을 설명하고 있다. 특히 공공부문 재무제표 요소가 지닌 개념적 특수성을 상세히 기술하고 있다. 예를 들어, 자산의 정의에 포함되는 서비스잠재력의 개념을 설명하고(문단 5.8), 서비스잠재력을 가진 자산의 예로서 정부나 기타 공공부문 실체가 소유한 복지시설, 문화유산, 공동체, 치안시설 등을 제시하고 있다(문단 5.9). 부채의 경우에도 공공부문 실체에게 구속력 있는 비법률적 의무의 개념(문단 5.23)과 특성(문단 5.23)을 소개하거나, 공공부문의 의무가 발생하는 다양한 시점(정치적 공약 제시, 정책 발표, 예산 도입 및 승인 등)을 예를 들어 설명하고 있다(문단 5.24).

우리나라의 국가회계기준에서도 재무제표 요소인 자산(제9조), 부채(제17조), 순자산(제23조), 수익(제28조), 비용(제30)의 정의를 제시하고 있다. 그러나 미래 공공서비스 제공능력을 언급한 자산을 제외하면, 대부분 재무제표 요소의 정의는 기업회계의 정의와 크게 차이가 없다. 이로 인해 국가회계 재무정보의 정보산출 뿐만 아니라 정보활용 모두에서 국가회계 실무의 특수성이 충분히 고려되지 못할 가능성이 있다.¹⁰⁾

10) 예를 들어, 부채의 인식과 관련하여 현행 국가회계기준은 기업회계와 유사하게 ‘국가회계실체가 부담하는 현재의 의무 중 향후 그 이행을 위하여 지출이 발생할 가능성이 매우 높고 그 금액을 신뢰성 있게

아. 인식(기준)

IPSASB 개념체계 6장(재무제표의 인식)에서는 어떠한 거래나 사건의 결과를 재무제표에 인식하기 위해 충족시켜야 하는 인식기준을 설명하고 있다. 여기서 인식이란 재무제표 구성요소의 정의에 부합하고, 재무정보의 질적 특성을 충족시키며, 일반목적재무보고서에 포함된 정보의 제약요인을 고려하여 측정함으로써 적절한 계정과목 및 금액으로 재무제표에 반영하는 과정이라고 밝히고 있다(문단 6.1). 즉, 인식기준으로 ① 어떤 항목이 재무제표 요소의 정의를 충족하고, ② 재무보고의 질적 특성을 달성하고, ③ 일반목적재무보고서에 포함된 정보의 제약요인을 고려할 것을 제시하고 있다(문단 6.2). 또한 재무제표를 인식하기 위해 그 항목의 화폐가치를 결정해야하는데(문단 6.7), 이 과정에서 불확실성이 존재할 수 있기 때문에 적절한 추정 방법을 사용하고 그 내용을 공시할 필요성에 대해서도 설명하고 있다(문단 6.7 및 6.8).

우리나라의 국가회계기준에서도 재무제표 요소를 인식하기 위한 기준을 각각 제시하고 있다. 이러한 인식기준은 IPSASB 개념체계의 인식기준 중 ‘① 재무제표 요소의 정의 충족’과 ‘② 재무보고의 질적 특성 달성’을 상당 부분 반영하고 있으나, ‘③ 비용-효익의 제약요건’을 명시적으로 언급하지는 않은 것으로 보인다. 특히, 유산자산이나 국가안보와 관련된 자산과 부채, 그리고 국세 등 비교환수익의 세부 수익 유형 등에 대해서는 별도의 인식 기준을 제시함으로써 공공부문의 특수성을 구체적으로 반영한 특징이 있다. 다만, 재무제표 요소별 인식기준의 배경이나 도출근거, 실무적용을 위한 고려사항 등에 대한 내용은 확인할 수 없다.

자. 측정기준

IPSASB 개념체계 7장(재무제표의 자산과 부채의 측정)에서는 측정의 개념을 설명하고 있는데, 그 목적은 IPSASB가 향후 IPSAS 개선을 위한 측정기준을 선택하거나, 재무제표 작성자가 IPSAS에 요건이 제시되지 않은 자산과 부채를 합리적으로 측정할 수 있도록 지침을 제시하는 것으로 밝히고 있다(문단 7.1). 측정의 목적은 공공부문 실체의 서비스원가, 운영능력 및 재무능력에 대한 회계책임을 묻고, 의사결정에 유용하도록 측정기준을 선택하기 위한 것으로 설명하고 있다(문단 7.2). 이를 위해 자산의 측정기준으로 역사적 원가, 현행가치, 시장가치, 대체원가, 순판매가치, 사용가치를, 부채의 측정기준으로는 역사적 원가, 이행원가, 시장가치, 해제원가, 인수가격을 규정하고 있다. 더불어 측정기준을 선택하는 경우에는 재무정보의 제약요건을 고려하면서도 질적 특성을 얼마나 잘 달성할 수 있는지를 평가할 필요성을 강조하고 있다(문단 7.4).

우리나라의 국가회계기준에서도 자산과 부채의 측정기준을 구체적으로 제시하고 있다. 자산의 경우 제32조(자산의 평가기준)에서 자산을 취득원가로 측정한다는 원칙을 제시하고, 이후 유

측정할 수 있을 때 인식’하는 것으로 규정하고 있다. 하지만, 본문에도 언급하였듯이 기업회계와는 무관한 ‘정치적 공약 제시, 정책 발표, 예산 도입 및 승인’과 같은 행위가 발생할 때 부채를 인식하느냐의 여부는 국가회계에서 중요함에도 불구하고 우리나라의 현행 국가회계기준에는 이러한 언급이 없다.

가증권(제33조), 미수채권(제34조), 채고자산(제35조), 압수품 및 물수품(제36조), 일반유형자산(제37조), 사회기반시설(제38조), 무형자산(제39조) 순으로 개별 자산 유형의 측정기준에 대하여 설명하고 있다. 부채의 경우에도 제41조에서 부채를 만기상환가액으로 측정한다는 원칙을 제시한 후, 국채(제42조), 퇴직급여충당부채(제43조), 연금충당부채 및 보험충당부채(제44조), 융자보조원가충당금 및 보증충당부채(제45조) 순으로 개별 부채 유형의 측정기준을 규정하고 있다. 또한 장기의 채권·채무(제46조), 외화자산·부채(제47조), 리스자산·부채(제48조) 및 파생상품(제49) 등 특수한 항목에 대한 측정기준을 추가로 제시하고 있다. 이처럼 국가회계기준에서는 주요 재무제표 요소별로 측정기준을 나열하고 있는 특징이 있다. 다만, 이러한 측정기준의 배경이나 도출근거, 실무적용을 위한 고려사항 등에 대한 내용은 기술되어 있지 않다.

<표 6>은 국제공공회계기준위원회(IPSASB) 개념체계와 우리나라 국가회계 관련 규정을 비교한 내용을 정리한 것이다.

〈표 6〉 IPSASB 개념체계와 우리나라 국가회계 관련 규정 비교

구 분	IPSASB 개념체계	우리나라 국가회계 관련 규정
개념체계의 구조와 의의	개념체계 1장(개념체계의 역할과 권위)에서 개념체계의 의의를 상세하게 언급	의의와 관련한 내용은 없음
정보이용자	공공부문 실체에 특별한 정보 공시를 요구할 권한이 없는 자원공급자와 행정서비스 이용자를 정보이용자로 정의하고, 정보이용자의 구체적인 예로 납세자, 기증자, 대출제공자, 자원제공자, 입법기관, 국회의원 및 국민을 대변하는 단체 등을 제시	정보이용자에 대한 정의나 예시가 제시되어 있지 않음
일반목적재무보고(서)	정부부문의 투명한 재무보고를 위한 핵심적 구성요소로 간주하고, 특정한 정보요구를 충족하는 재무보고를 요구할 권한이 없는 일반적인 정보이용자들을 위한 보고서라고 정의	국가결산보고서를 국무회의의 심의를 거쳐 국회에 보고하도록 함으로써(국가회계법 제13조) 관련 규정이 일반목적재무보고를 염두에 두고 있는 것으로 보이나 명확한 서술은 없음
보고실체	공공부문의 보고실체를 일반목적재무보고서를 작성하는 정부와 기타공공기관, 프로그램 또는 식별가능한 활동의 영역으로 규정하고 있으며 동시에 보고실체의 2가지 핵심적 특성도 제시하고 있음	중앙관서 및 국가(국가회계법 제13조), 그리고 일반회계, 특별회계 및 기금으로서 중앙관서별로 구분된 것을 국가회계실체로 정의하고 있음(국가회계기준 제2조). 다만, 보고실체가 갖는 특성 제시는 없음.

〈표 6〉 IPSASB 개념체계와 우리나라 국가회계 관련 규정 비교 (계속)

구 분	IPSASB 개념체계	우리나라 국가회계 관련 규정
재무정보의 질적 특성	일반목적재무보고서에서 제공되는 재무정보가 갖추어야 하는 질적 특성 (목적적합성, 표현의 충실성, 이해가능성, 적시성, 비교가능성, 검증가능성)과 이들 사이의 균형, 그리고 제약요인에 대한 설명을 제시	국가회계기준에 목적적합성, 신뢰성, 이해가능성, 충분성, 기간별 비교가능성을 열거 형태로 제시.
재무정보의 제약요인	중요성과 비용-효익의 원칙 제시	중요성 개념이 선언적 형태로 제시 (국가회계기준 제4조 및 제6조)
재무제표의 요소	자산, 부채, 순재무상태, 기타자원 및 의무, 수익과 비용, 차익과 차손을 제시하고, 추가로 정부부문의 소유주출연 및 소유주배분의 개념을 설명. 특히 공공부문 재무제표 요소가 지닌 개념적 특수성을 상세히 기술하고 있다.	국가회계기준에 자산(제9조), 부채(제17조), 순자산(제23조), 수익(제28조), 비용(제30)의 정의 제시
인식(기준)	인식기준으로 ① 어떤 항목이 재무제표 요소의 정의를 충족하고, ② 재무보고의 질적 특성을 달성하고, ③ 일반목적재무보고서에 포함된 정보의 제약요인을 고려할 것을 제시	국가회계기준에 인식기준으로 재무제표 요소의 정의 충족과 재무보고의 질적 특성 달성을 제시하고 있으나, 정보의 제약요건 고려에 대한 언급은 없음
측정기준	측정의 개념과 목적을 제시함과 동시에 자산의 측정기준으로 역사적 원가, 현행가치, 시장가치, 대체원가, 순판매가치, 사용가치를, 부채의 측정기준으로는 역사적 원가, 이행원가, 시장가치, 해제원가, 인수가격을 규정	국가회계기준에 주요 재무제표 요소 별로 측정기준을 나열하고 있으나, 이러한 측정기준의 배경이나 도출근거, 실무적용을 위한 고려사항 등에 대한 내용은 기술되어 있지 않음

2. 국가회계 재무보고 개념체계 도입을 위한 제언

앞서 우리나라 국가회계 관련 법령을 개관하고 가장 표준적 모형으로 판단되는 IPSASB 개념체계에서 다루고 있는 주요 개념이나 주제가 우리나라 관련 규정에서 어느 정도 발견되는지를 분석하였다. 개념체계와 회계기준의 목적과 속성이 본질적으로 다르기 때문에 이들을 단순히 비교하는 것은 적절하지 않을 수 있다. 다만, 본 연구에서는 이러한 비교를 통해 향후 우리나라

에 국가회계 재무보고를 위한 개념체계 도입 시 고려할 사항을 제시하고자 한다.

가. 국가회계 재무보고의 목적 및 정보이용자의 명확화

IPSASB 개념체계에서는 자원공급자 및 행정서비스 이용자를 국가회계 재무보고의 정보이용자로 규정하고, 그 예로 국민, 납세자, 기증자, 대출제공자, 자원제공자, 입법기관, 국민을 대표하는 단체를 제시하고 있다. 즉, 주요 정보이용자는 보고실체의 외부에 있고, 보고실체에게 특별한 정보를 요구할 수 있는 권한이 없는 특징이 있다. 따라서 이들의 정보요구는 일반적 관점에서 보고실체의 공공회계책임을 평가하는데 도움이 되는 정보로 한정된다. 즉, 정부실체는 이러한 정보요구를 충족시킬 수 있도록 일반목적재무보고(서)를 수행하게 된다.

현재 우리나라 국가회계 관련 규정에는 정보이용자에 대한 규정이 없고, 재무보고의 목적이 일반목적재무보고인지가 불명확하다. 이로 인해 국가회계 재무보고에 포함할 정보의 범위나 질적 수준, 표현방식이나 난이도 등에 대한 논쟁이 계속되고 있다.¹¹⁾ 최근 발생주의 회계제도 도입성과에 대한 회의적 시각이나 논란의 일부는 재무보고 목적에 대한 서로 다른 기대에서 비롯된 측면이 없지 않은 것으로 보인다.

재무보고의 목적을 어떻게 정의하느냐에 따라 재무제표에 포함된 정보의 질적 특성의 수준을 평가하거나 질적 특성 사이의 균형관계 또는 계층구조를 합리적으로 설정할 수 있다. 이는 대체적 회계처리방법의 선택기준인 동시에 공시수단의 효과성·효율성의 판단기준이며, 궁극적으로는 재무보고의 회계보고실체의 공공회계책임을 평가하는 기준이 된다. 따라서 정보이용자를 정의하고, 이들의 정보요구에 맞도록 국가회계 재무보고의 목적과 범위를 명확히 할 필요가 있다.

나. 재무정보 질적 특성의 구조화

IPSASB 개념체계는 일반목적재무보고서에 포함된 재무정보가 갖추어야 할 속성으로 목적적합성, 표현의 충실성, 이해가능성, 적시성, 비교가능성, 검증가능성을 제시하고 있다. 또한 재무보고 목적을 달성하기 위해 질적 특성 사이에 적절한 균형이 필요하다고 설명하고 있다. 물론 우리나라 관련 법령에도 이와 유사한 질적 특성에 대해 설명하고 있다.

그러나 IPSASB 개념체계에서도 질적 특성 사이에 어떠한 방식으로 균형관계가 성립하는지, 또는 상충관계가 존재할 때 이를 해소하기 위한 판단근거는 무엇인지 등이 합리적으로 제시되지 못한 것으로 보인다. 이로 인해 회계기준 제정 시나 회계실무에서 대체적 회계처리방법이

11) 최연식 등 (2015)은 미국과 우리나라 재무보고서의 비교 연구를 통해 우리나라 국가재무정보의 표현방식이 복잡할 뿐만 아니라 난이도도 높아 외부정보이용자가 이를 이해하기가 어렵게 되어 있음을 지적하고 있다. 지방자치단체 재무보고서도 이와 크게 다르지 않은데 김경해 등 (2014)이 지방자치단체 재무보고서에 대하여 실시한 설문조사 연구에 따르면, 외부정보이용자가 재무보고서에서 사용하고 있는 회계용어들이 이해하기 어렵기 때문에 이용자들이 좀 더 이해하기 쉽게 부수적인 설명자료 제공이 필요하다는 의견이 다수를 이루고 있다.

나 공시수단을 선택하는 경우 혼란이 발생할 우려가 있다.

이러한 잠재적 문제점을 해소하기 위해 민간기업에 적용되는 재무보고를 위한 개념체계를 참고할 필요가 있는데, 여기서는 목적적합성과 표현의 충실성을 근본적 질적 특성(fundamental characteristics)으로 구분하고, 이해가능성, 적시성, 비교가능성, 검증가능성을 그 하부 속성인 보강적 질적 특성(enhancing characteristics)으로 분류하고 있다. 즉, 6가지 질적 특성은 비용-효익의 제약조건에서 정보이용자의 의사결정에 유용한 정보를 제공하도록 계층구조를 갖추도록 하고 있다. 따라서 국가회계에 개념체계를 도입하는 경우 재무정보의 질적 특성의 구조화를 검토할 필요가 있다.

다. 단일체계접근법 채택

재무보고를 위한 개념체계를 제정하는 방법에는 단계별접근법과 단일체계접근법이 가능하다. 단계별접근법은 개념체계에 포함될 주요 개념이나 주제에 대해서 회계이론 및 실무관행 등에 대한 심층연구를 실시하여 주제별 개념서를 단계별로 제정하는 방식이다. 반면, 단일체계접근법은 모든 개념과 주제를 체계적으로 갖춘 최종산출물 형태의 개념체계를 일시에 전면적으로 제정하는 방식이다. 이 중 IPSASB는 단일체계접근법을 따른 것으로 판단된다.

발생주의 회계제도의 역사가 길지 않은 우리나라가 국가회계 관련 법령의 고도화를 효과적으로 달성하려면, 단계별접근법보다는 IPSASB가 채택한 방식과 같은 단일체계접근법을 따르는 것이 바람직할 것으로 판단된다.

라. 장기적 관점에서의 개념체계 정립

본 연구는 개념체계의 고도화 달성을 위해서는 단일체계접근법을 따르는 것이 바람직할 것으로 제안하고 있다. 다만 개념체계의 정립은 누군가가 일방적으로 구축한다고 해서 완성되는 것이 아니며, 오히려 회계기준이용자들이 그러한 개념을 서로 공유하게 될 때 비로소 완성되는 것이라 할 수 있는데, 이러한 개념 공유 과정에는 많은 시간과 인내력이 필요하다. 즉, 국가회계 개념체계 정립의 필요성이 높다 하더라도 개념체계 제정의 본래 취지를 제대로 살리려면 그 만큼 회계기준이용자들의 인식을 개발해 나가는 과정도 중요하다. 따라서 성공적인 국가회계 개념체계 도입을 위해서는 장기적 계획에 따라 다양한 계층의 국가회계정보이용자들을 대상으로 커뮤니케이션을 지속해 나가는 노력이 필요하다.

마. 주석공시에 관한 원칙 제시

우리나라뿐만 아니라 많은 해외국가들의 사례를 보더라도 국가 재무보고서 중 상당량의 정보가 주석의 형태로 공시되고 있고, 주석 정보의 중요성은 더욱더 커져가고 있는 추세이다. 그럼에도 불구하고 주석과 관련해서는 IPSASB 개념체계에서도 그 공시의 원칙에 대해서 제시하고 있

지는 않다. 기업회계의 경우 현행 IFRS 개념체계에서는 재무제표 표시와 주식공시에 관한 원칙은 포함되어 있지 않지만, 2015년 5월에 IASB가 발표한 IFRS 개념체계 개정 공개초안에서는 이 원칙을 새로이 개발하여 포함할 것을 제안하고 있다. 구체적으로는 주식공시와 관련하여 재무제표에 인식된 항목에 대해 측정의 불확실성 등 더 상세한 정보를 제공하거나 인식되지 않은 항목에 대해 잠재위험 등 목적적합한 설명정보를 제공할 때 주식공시한다는 원칙을 제시하고 있다. 이러한 현실을 고려할 때 기업회계의 개념체계 개정 추세에 맞추어 국가회계 개념체계 도입시 주식공시에 관한 원칙을 포함하는 것이 필요하다고 판단된다.

바. 국가 재정활동의 특수성 반영을 위한 논리적 근거 제시

우리나라 국가회계 관련 규정이 법률체계 안에서 체계화되어 있기 때문에 규정이 제정된 배경이나 논리적 근거가 제시되지 못하고 있다. 즉, 대부분의 국가회계 관련 규정이 규범적 관점에서 법조문 형식으로 제시되어 있다. 이로 인해 정보활용 뿐만 아니라 정보산출 모두에서 이해관계자들이 의사결정에 어려움을 느낄 가능성이 있다. 이러한 문제점은 개념체계를 도입함으로써 어느 정도 해소될 것으로 기대되며, 이는 개념체계 본질적 속성이자 도입의 근거이기도 하다.

여기서 유산자산이나 사회기반시설, 전비품 등 국가안보 관련 자산 및 부채 등 국가 재정활동의 특수성을 반영하기 위한 규정에 주목할 필요가 있다. 이처럼 특수한 재정활동의 정의나 범위, 인식 및 측정기준을 어떻게 설정하는지에 따라 관련 재무정보가 영향을 받게 된다. 즉, 정보산출 단계에서 재량적 판단(discretion)에 의해 보고되는 재무정보의 범위와 규모는 크게 달라질 수 있다. 이와 더불어 우리나라 국가회계 기준에는 같은 사안의 회계처리에 대해 기업회계기준과 다른 부분이 존재한다. 예를 들어, 우발부채의 경우 기업회계에서는 부채로 인식하지 않는 반면 국가회계에서는 재무제표에 반영하고 있고, 단기매매증권의 경우도 공정가치변동이 있을 때 기업회계에서는 당기손익으로 인식하는 반면 국가회계에서는 순자산 변동으로 처리하고 있는 등 여러 부분에서 양 자 간 차이점이 존재한다.

그러나 현행 국가회계 관련 규정으로는 이러한 차별성이 존재하는 배경이나 논리적 근거, 실무에서의 판단기준 등을 확인하기 어려운 상황이다. 따라서 국가회계에 개념체계를 도입하는 경우 이러한 특수성을 반영하기 위한 배경이나 취지, 논리적 판단근거 등을 포함할 필요가 있다.

V. 결 론

우리나라는 10여 년간의 준비과정을 거쳐 2009년부터 국가회계에 발생주의 회계제도를 전면적으로 도입하였다. 아직은 발생주의 회계제도의 도입 초기이지만, 짧은 준비과정에 비하여 발생주의에 따른 국가결산이 성공적으로 이루어지고 있다는 평가를 받고 있다. 그러나 최근 국가

회계에 대한 정보이용자들의 이해나 관심 수준이 낮고, 발생주의 회계정보가 다양한 정책의사결정에 활용되기보다는 주로 재정통계의 관점에서 산출되는 등 발생주의 재무정보의 활용에 대한 문제제기가 계속 이어지고 있다.

현행 국가회계 관련 법령에는 정보이용자, 일반목적재무보고(서) 등 주요 개념이 규정되어 있지 않거나, 배경이나 취지, 도출근거에 대한 설명 없이 단순히 규정만 제시되어 있어 실무적용에 어려움이 있을 것으로 보인다. 또한 국가회계 관련 법령이 외국의 정부회계기준, 개념체계, 민간기업의 회계기준 등이 혼합되어 있어 재무보고 목적에 부합하는 일관된 회계정보를 제공할 수 있는지에 대한 비판에 여전히 주목할 필요가 있다(윤재원 2005). 이러한 관점에서 국가회계 관련 법령의 체계적인 정비와 고도화의 필요성이 여전히 남아 있는 것으로 보인다.

본 연구에서는 해외사례 중 가장 표준적 모형으로 판단되는 IPSASB의 개념체계를 분석하였다. 그리고 국제공공회계기준위원회의 개념체계에 포함된 주요 개념이 우리나라 국가회계 관련 법령에서 발견되는지를 검토하였다. 개념체계의 주요 개념들이 우리나라 국가회계 관련 법령에도 대부분 간접적·암묵적으로 포함되어 있는 것으로 보이나, 법률체계의 본질적 속성으로 인해 관련 규정의 배경이나 도출근거, 실무적용을 위한 고려사항 등 정보이용자의 판단을 위한 질적 정보는 확인할 수 없는 한계가 있었다.

마지막으로, 본 연구에서는 향후 우리나라에 국가회계 재무보고를 위한 개념체계 도입 시 고려해야 할 사항을 다음과 같이 제시하였다. 첫째, 정보이용자를 정의하고, 이들의 정보요구에 맞도록 국가회계 재무보고의 목적과 범위를 명확히 할 필요가 있다. 둘째, 국가회계 재무정보의 질적 특성의 구조화를 검토할 필요가 있다. 셋째, 최종산출물 형태를 갖춘 IPSASB 개념체계를 벤치마킹하여 우리나라의 특수한 제도나 정책, 실무관행 등을 반영한 개념체계 도입이 필요하다. 넷째, 성공적인 개념체계의 도입을 위해서는 개념체계 내용에 관한 공유와 확산이 필요하므로, 정보이용자들을 대상으로 지속적인 커뮤니케이션이 이루어져야 한다. 다섯째, 주식공시에 관한 원칙이 포함될 필요가 있다. 여섯째, 우리나라 재정활동의 특수성을 반영하기 위한 배경이나 취지, 논리적 판단근거 등을 포함할 필요가 있다.

우리나라 정부회계에 개념체계가 도입된다면 향후 정부가 국가회계 관련 법령을 제·개정 및 해석함에 있어서 논리적 일관성과 정치적 중립성을 확보할 수 있고, 궁극적으로는 공공회계책임에 충실하면서 동시에 의사결정에 유용한 정보를 제공할 수 있다. 이러한 관점에서 본 연구의 결과가 우리나라 국가회계에 개념체계 도입과 관련한 연구와 정책적 실행의 단초 역할을 할 것으로 기대한다.

참고문헌

- 고운성 · 김수성. 2012. “연금회계준칙 제정에 따른 국가회계의 개선방안 연구”. 회계저널 제21권 제1호 : 1-33.
- 권병철. 2008. “국가회계법에 따른 공적연금 회계제도의 개선 : 국민연금을 중심으로”. 정부회계연구 제6권 제2호 : 55-77.
- 권선국. 2014. “지방재정공시 개선방안”. 2014 재정전문가 네트워크 정부회계분과 발표자료.
- 금재덕. 2010. “지방재정공시제도의 문제점 및 개선방안에 관한 연구”. 국정관리연구 제5권 제1호 : 29-48.
- 김경도. 2013. “발생주의회계제도 성과의 인식에 대한 연구”. 정부회계연구 제11권 제1호 : 61-84.
- 김경해 · 권선국 · 장지영. 2014. “지방자치단체 재무보고서 공시의 개선방안”. 정부회계연구 제12권 제2호 : 27-58.
- 김경호 · 윤재원 · 이석영. 2009. “국민연금회계기준 제정의 기본방향”. 정부회계연구 제7권 제1호 : 3-27.
- 김경호 · 이 호. 2011. “지방자치단체 재무분석지표의 개선방안”. 정부회계연구 제9권 제2호 : 1-37.
- 김경호 · 전중열 · 김 혁. 2015. 『국가·지방자치단체 복식부기 정부회계』 제3판. 신영사.
- 김수희. 2010. “지방자치단체 원가계산제도의 도입현황 및 과제”. 정부회계연구 제8권 제2호 : 61-88.
- 김 혁. 2001. “정부회계의 복식부기 도입 및 성과평가를 위한 회계시스템에 대한 기초 연구”. 세무와회계저널 제2권 제1호 : 5-30.
- 김 혁. 2005. “지방재정공시제도 발전방향”. 정부회계연구 제3권 제2호 : 1-26.
- 박성동 · 윤태화. 2012. “우리나라 국가회계기준의 개정방향에 관한 연구 -미국 국가회계규정 및 국제공공회계기준과의 비교분석을 중심으로-”. 회계저널 제21권 제6호 : 31-58.
- 박재환 · 이남주 · 허 용. 2012. “미국, 영국 및 뉴질랜드 중앙정부 감사보고서 사례 연구”. 회계저널 제21권 제4호 : 257-292.
- 배기수. 2012. “재정위기 예방을 위한 기업파산예측모형 적용에 대한 고찰”. 정부회계연구 제10권 제1호 : 61-79.
- 백태영. 2010. “지방자치단체 회계의 원가산정 기준과 방법”. 정부회계연구 제8권 제1호 : 31-51.
- 송인만 · 윤순석 · 최 관. 2013. 『K-IFRS 중급재무회계』 제5판. 신영사.
- 신종열. 2005. “정부회계교육의 정착방안”. 정부회계연구 제3권 제2호 : 163-184.
- 심재영. 2006. “지방자치단체 회계교육의 성과와 과제”. 정부회계연구 제4권 제1호 : 31-52.

- 유경연 · 정영기. 2007. “발생주의 예산제도의 발전방향 : 국방재정 시스템을 중심으로”. 정부회계연구 제5권 제1호 : 97-122.
- 윤재원. 2005. “정부회계 개념체계 제정방향에 관한 연구”. 정부회계연구 제3권 제2호 : 51-76.
- 유성용 · 권병철. 2007. “선진국의 정부회계제도 개혁과 시사점”. 정부회계연구 제5권 제2호 : 115-145.
- 이경섭. 2010. “발생주의 정부회계 정보 활용방안”. 정부회계연구 제8권 제2호 : 115-152.
- 이남국. 2003. “영국의 정부회계제도 개혁에 관한 연구 : 발생주의로의 전환과정을 중심으로”. 정부회계연구 제1권 제1호 : 77-102.
- 이장희 · 배기수. 2011. “충청북도 재무회계 결산정보 활용방안”. 정부회계연구 제9권 제1호 : 39-52.
- 임석식 · 정기영. 2004. “정부회계 개혁의 주요 쟁점과 진행방향에 대한 제언”. 정부회계연구 제2권 제1호 : 89-113.
- 전중열. 2004. “정부회계기준의 제정과 시행에 관한 연구”. 정부회계연구 제2권 제1호 : 1-15.
- 정미숙 · 윤금상. 2009. “지방자치단체 복식부기회계제도의 성과에 관한 연구 : 부천시 사례를 중심으로”. 정부회계연구 제7권 제1호 : 75-96.
- 정운오 · 나인철 · 이명곤 · 조성표. 2015. 『IFRS 중급회계』 제5판. 경문사.
- 최승기. 2007. “국가재무보고에 있어 공적연금의 회계처리에 관한 연구”. 정부회계연구 제5권 제2호 : 85-113.
- 최연식 · 윤주철 · 이문영 · 권대현. 2015. “사례논문 : 정보이용자 관점에서의 국가 재무보고 사례 분석-한국과 미국의 국가결산보고서 비교분석을 중심으로”. 회계저널. 제24권 제2호 : 347-390.
- 최진현 · Y. Q. Quan. 2004. “정부회계 주요개념의 근본적 특성”. 정부회계연구 제2권 제2호 : 61-79.
- 편호범 · 김 혁. 2004. “정부 회계정보 이용자의 복식부기 · 발생주의 기반 회계시스템 수용의 영향요인 연구”. 정부회계연구 제2권 제1호 : 85-118.
- 허 응. 2011a. “국가별 정부회계제도 차이에 관한 연구”. 창조와 혁신 제4권 제2호 : 143-181
- 허 응. 2011b. “발생주의 정부회계 발전을 위한 주요 쟁점” 정부회계저널 제1권 : 34-45.
- 황국제 · 윤재원. 2008. “지방자치단체 재무제표에 대한 감사 도입방안”. 정부회계연구 제6권 제1호 : 3-36.

A Comparison between IPSASB's Conceptual Framework for Financial Reporting by Public Sector Entities and Provisions for Financial Reports of Korea Government

Choi, Youn-Sik* · Park, Jin-ha** · Kwon, Dae-Hyun***

〈Abstract〉

This study examines the conceptual framework for financial reporting by public sector entities which was developed and approved by the International Public Sector Accounting Standards Board(IPSASB), and compares it with the provisions for financial reports of Korea government. We find that important concepts in IPSASB's conceptual framework also exist in the provisions for financial reports of Korea government. However, the basis for conclusion or recommended practice guideline are not identified because of the inherent attribute of legal system. Regarding this, this study makes the following suggestion in order to adopt the conceptual framework for financial reporting by public sector entities.

First, it needs to identify the users of government financial report. And then, the objective and scope of financial reporting should be determined by information needs of these users. Second, it needs to outline the desired qualitative characteristic of information included in government financial report to provide structure and direction to financial accounting and reporting. Third, while benchmarking the IPSASB's conceptual framework, unique government policy and practice of Korea should be considered. Firth, communication of the conceptual framework to information users would be key for success of the plan. Fifth, it needs to set out the concepts applicable to the presentation of footnote in government financial reports. Finally, the basis for conclusion or recommended practice guideline should be included.

Government can serve the public interest by setting high-quality accounting standards and facilitating the implementation of these. In meeting this objective, This study suggests that it needs to adopt the conceptual framework for financial reporting by public sector entities, and makes practical suggestion. We expect that this study can contribute to the literature and practice by providing useful implication for enhancing the quality of government financial reporting.

〈Key words〉 Government financial reporting, Conceptual framework, Financial reporting by public sector entities, International public sector accounting standards

* Assistant Professor, School of Management, Kyung Hee University, yschoi@khu.ac.kr, First Author

** Assistant Professor, Department of Accounting, Soongsil University, parkjh04@ssu.ac.kr, Co-author

*** Assistant Professor, Division of Business Administration, Sookmyung Women's University, kdh98871@sm.ac.kr, Corresponding Author

<부록> IPSAS의 재무보고를 위한 개념체계의 구성과 주요 내용

구 성	주요 내용
Preface (서문)	• The Volume and Financial Significance of Non-Exchange Transaction (비교환거래의 재무적 중요성 및 크기) • The Importance of the Approved Budget (승인예산의 중요성) • The Nature of Public Sector Programs and the Longevity of the Public Sector (공공부문 프로그램의 성격 및 공공부문의 지속성) • The Nature and Purpose of Assets and Liabilities in the Public Sector (공공부문에서 자산과 부채의 성격 및 목적) • The Regulatory Role of Public Sector Entities (공공부문 실체의 규제적 역할) • Relationship to Statistical Reporting (통계적 보고와의 관계)
Chapter 1 Role and Authority of the Conceptual Framework (개념체계의 역할과 권위)	• Role of the Conceptual Framework (개념체계의 역할) • Authority of the Conceptual Framework (개념체계의 권위) • General Purpose Financial Report (일반목적재무보고서) • Applicability of the Conceptual Framework (개념체계의 적용) • Basis for Conclusions (결론도출근거)
Chapter 2 Objectives and Users of General Purpose Financial Reporting (일반목적재무보고서의 목적 및 이용자)	• Objectives of Financial Reporting (재무보고의 목적) • Users of General Purpose Financial Reports (일반목적 재무보고의 이용자) • Accountability and Decision Making (재무보고책임과 의사결정) • Information Needs of Service Recipients and Resource Providers (서비스 이용자와 자원 제공자의 정보요구) • Information Provided by General Purpose Financial Reports (일반목적재무보고서가 제공하는 정보) • Financial Statements and Information that Enhances, Complements and Supplements the Financial Statements (재무제표와 재무제표를 강화, 보충, 보완하는 정보) • Other Sources of Information (기타의 정보원천) • Basis for Conclusions (결론도출근거)

구 성	주요 내용
Chapter 3 Qualitative Characteristics (질적 특성)	• Relevance (목적적합성) • Faithful Representation (표현의 충실성) • Understandability (이해가능성) • Timeliness (적시성) • Comparability (비교가능성) • Verifiability (검증가능성) • Constraints on Information Included in General Purpose Financial Reports (일반목적재무보고서에 포함된 정보의 제약요인) • Balance between the Qualitative Characteristics (질적 특성 간의 균형) • Basis for Conclusions (결론도출근거)
Chapter 4 Reporting Entity (보고실체)	• Key Characteristics of a Reporting Entity (보고실체의 핵심적인 특성) • Basis for Conclusions (결론도출근거)
Chapter 5 Elements in Financial Statements (재무제표의 구성요소)	• Assets (자산) • Liabilities (부채) • Net Financial Position, Other Resources, and Other Obligations (순재무상태, 기타자원, 기타의무) • Revenue and Expense (수익과 비용) • Surplus or Deficit for the Period (차익과 차손) • Ownership Contributions and Ownership Distributions (소유주출연과 소유주배분) • Basis for Conclusions (결론도출근거)
Chapter 6 Recognition in Financial Statements (재무제표의 인식)	• Recognition Criteria and their Relationship to Disclosure (인식기준 및 공시와의 관계) • Definition of an Element (요소의 정의) • Measurement Uncertainty (측정의 불확실성) • Disclosure and Recognition (공시 및 인식) • Derecognition (제거) • Basis for Conclusions (결론도출근거)

구 성	주요 내용
Chapter 7 Measurement of assets and liabilities in Financial Statements (재무제표의 자산과 부채의 측정)	• The Objective of Measurement (측정의 목적) • Measurement Bases for Assets (자산 측정기준) • Measurement Bases for Liabilities (부채 측정기준) • Basis for Conclusions (결론도출근거)
Chapter 8 Presentation in General Purpose Financial Reports (일반목적재무보고서의 표시)	• Presentation (표시) • Information Selection (정보선택) • Information Location (정보위치) • Information Organization (정보 조직화) • Basis for Conclusions (결론도출근거)