

영국 · 미국 · 일본의 정부재무제표 형태의 비교 및 시사점

The Comparative Analysis of the Form of Governmental Financial Statements in UK, USA and Japan

이 호 (한국지방행정연구원 수석연구원)

1980년대 이후 공공부문 차원에서 추진되고 있는 정부회계 개혁의 여러 이슈 가운데 지속적으로 논의가 이루어지고 있는 “정부부문 재무제표의 형태”에 대해 접근하되, 외국사례의 분석과 이를 통한 우리의 정부회계제도 모델에 대한 시사점을 찾는다. 외국사례에서는 발생주의회계를 도입하여 운영하고 있거나 도입을 추진 중에 있는 대표적인 국가로 영국, 미국, 일본을 대상으로 우선 재무보고 서류의 체계를 살펴본 후, 재정상태보고서와 재정운영보고서의 형태에 초점을 둔다.

키워드 : 정부회계, 재무제표, 발생주의, 기업회계, 복식부기제도

I. 서 론

회계처리의 기본적 원칙은 정부회계와 기업회계 간에 동일하지만, 정부회계는 본질적인 존재목적과 정부의 활동이 지니는 고유한 특성이 존재하고, 정부재정을 운용하는 제도적 틀과 일부 회계원칙의 적용에 있어서는 영리를 목적으로 하는 기업회계와 차이점을 나타내고 있다. 따라서 정부회계를 발생주의로 전환하는 과정에서는 이들 양자간의 차이점이 충분히 반영되는 것이 중요하다.

이러한 정부부문의 기능상 특성은 회계처리와 재무보고에서 공공책임성(public accountability)을 크게 강조하고 정보이용자들은 정부가 공공정책이나 예산을 얼마나 성실히 준수하였으며, 자원을 얼마나 효과적으로 사용하였는지를 평가한다. 따라서 정부의 회계책임은 영리기업의 재무보고와는 상이한 성격 및 보고수단을 요구하게 된다.

우리나라는 국민의 정부 출범과 함께 정부회계에 대한 복식부기제도의 도입을 100

대 국정개혁과제로 선정하였으며 시민단체와 전문가들은 정부회계의 투명성과 신뢰성 제고를 목적으로 동제도의 도입을 정부에 건의하였다. 구체적으로 정부는 예산수립과 집행의 효율성 제고, 재정관리의 건전성과 미래지향적 재정관리, 재무보고의 공시를 통한 투명성과 신뢰성 향상이라는 목적아래 1998년 이래 복식부기제도의 도입을 추진해 오고 있다. 현재 중앙정부와 지방자치단체는 발생주의에 기초한 복식부기회계제도의 도입을 위한 회계기준 제정, 법령정비 및 입법화, 공무원교육준비와 함께 시범사업을 추진 중에 있다.

이 글에서는 1980년대 이후 공공부문 차원에서 추진되고 있는 정부회계 개혁의 여러 이슈 가운데 지속적으로 논의가 이루어지고 있는 “정부부문 재무제표의 형태”에 대해 접근하되, 외국사례의 분석과 이를 통한 우리의 정부회계제도 모델에 대한 시사점을 찾고자 한다.

외국사례에서는 발생주의회계를 도입하여 운영하고 있거나 도입을 추진 중에 있는 대표적인 국가로 영국, 미국, 일본을 대상으로 우선 재무보고 서류의 체계를 살펴본 후¹⁾, 재정상태보고서와 재정운영보고서의 형태에 초점을 둔다.

II. 재무제표 작성의 원칙과 기준

1. 개요

정부회계의 개혁과 관련하여 지방자치단체 회계개념 및 회계체계의 수립에서는 다양한 논점과 이슈가 제기된다. 기업회계모델인 발생주의 회계기초와 복식부기방식을 정부부문에 접목시키는 경우 정부특성과 지방재정실상의 반영이라는 현실적 대안 마련이 매우 중요시된다.²⁾

물론 재무보고체계와 재무제표를 정함에 있어서는 무엇보다도 정부회계의 목적과 정보이용자들이 어떠한 정보를 필요로 하는가하는 정부회계를 둘러싼 환경적 요인을 충분히 반영하여야 할 것이다. 이러한 환경요인을 고려하는 가운데 구체적으로 현금주의를 발생주의회계로 전환하는 과정에서 반드시 논의가 필요한 사항으로 예산과 회계의 관계, 재무제표의 작성원칙, 재정

1) 재무보고서류의 체계는 재무보고의 목적과 불가분의 관계에 있다. 일반적으로 보고주체(자원관리자)가 수탁자원의 이용 및 관리상황에 대해 공공책임성(public accountability)을 이행하는 것이 재무보고의 최고의 목적이라고 여겨져 왔다.

2) 우리나라 지방자치단체의 회계기준(안) 제정에서는 일차로 마련된 회계개념 및 기준시안에 대해 실제 적용과정에서 어떠한 관점에서, 어떠한 근거와 내용을 갖고 이루어졌는가에 대해 전반적으로 검토하고 있다. 이 과정에서는 외부자문, 논점토의, 의견수렴 및 실무타당성 조사 등을 거친다. 특히, 실무적용 및 현실적용상의 문제점에 초점을 두고 우리의 실정에 적합한 정부회계모델을 수립하는 접근을 취하고 있다.

보고체계, 재무제표통합 등 여러 가지 이슈가 제기될 수 있으나³⁾, 이 글에서는 회계보고의 필수적 사항으로서 정부부문에서 재무제표 형태를 어떻게 설정할 것인가와 관련하여 외국사례를 분석하며, 특히 중요한 요소로서 ① 회계실체의 성격, ② 재무제표 작성의 원칙과 기준에 초점을 두고 기술하고자 한다.⁴⁾

2. 회계실체의 성격

재무제표 형태는 회계실체의 성격에 따라 차이가 나타나게 된다. 회계실체란 보고실체내의 각 회계단위(예: 일반회계, 특별회계, 기금회계, 지방공기업회계 등)로 각각의 특성, 기능 및 운영방식의 차이에 따라 구분 설정된 개별 보고단위를 의미한다. 이 경우 정부활동은 그 성격에 따라 일반적인 행정활동을 중심으로 하는 행정형 회계실체와 기업적 성격을 갖는 사업형 회계실체로 구분할 수 있다.⁵⁾

지방회계기준(안) 제6조에 의하면, 회계실체는 그 활동의 성격에 따라 행정형과 사업형 회계실체로 구분할 수 있다고 기술하고 있다. 즉, 행정형 회계실체는 지방자치단체의 일반적이고 고유한 행정활동을 수행하는 회계실체이고, 사업형 회계실체는 재화나 서비스를 제공하고 그에 따른 대가를 지불하는 개별적 보상관계가 적용되는 기업적인 활동을 주된 목적으로 하는 회계실체를 말한다.

예컨대, 재무보고의 내용을 재무정보에 관련된 것과 비재무정보에 관련된 사항을 구분하여 검토하는 것이 필요하다. 사업형(기업형) 회계실체에 대하여 재무보고 목적상 완전발생주의회계에 의한 재무정보가 바람직하다고 생각되는 경우에는 당해 회계실체가 지배, 관리하는 전체 경제자원을 측정초점으로 선정하여야하기 때문에 전체 경제자원에 관한 대차대조표, 손익계산서가 작성되도록 된다. 그리고 이에 대한 보완

3) 2003. 6월에 개최된 비교정부회계연구국제회의(CIGAR)에서는 정부부문의 회계개혁과 관련하여 ①재무보고와 회계책임성, ②공공회계와 관리통제, ③정부회계개혁과 NPM분야가 토의되었다. 특히 정부예산문제, 재정지원금(비교환수입)에 대한 회계처리, 사회보험·유상자산·인프라자산 등 정부에 고유한 특수자산의 회계처리 등이 주요 이슈화되었다.

4) 물론 재무제표의 형태는 회계의 기초를 어떻게 설정하는가에 따라 달라질 수 있다. 예를 들어, 회계기준에 따라 자산이 어떻게 분류되는가를 보면, ①현금주의와 수정현금주의 하에서는 자산의 인식대상이 현금 및 현금등가물이며, ②수정발생주의 하에서는 투자 또는 수취계정과 같이 재무적 성격에 의해 자산을 분류하게 되고, ③완전발생주의 하에서는 정보이용자에 대해서 정부가 보유하고 있는 자산의 관리상황, 정부의 재정상태에 관한 정보를 제공하여야 하므로 자산의 범위가 확대되며 그만큼 자산의 분류가 복잡해질 것이다. 그러나 이러한 회계기초의 차이로 인한 영향은 모든 요소에 동일하게 미치므로 본 글에서는 발생주의 회계기초를 토대로 논의하기로 한다.

5) 한편, 보고실체(reporting entity)는 회계실체를 포괄하는 독립적이고 분리된 실체로 일반적으로 사용가능한 자원과 독립적인 예산권한을 지니고 재무보고서를 작성하여 공표하는 회계단위를 말한다. 예컨대, 중앙정부의 경우 각 중앙부처와 독립된 예산편성 권한을 갖는 산하기관(중앙관서)이 해당되고, 지방자치단체의 경우 지방자치법에 명시된 시도 및 시·군·자치구가 이에 해당된다.

적 정보로서 현금흐름보고서가 작성되게 된다.⁶⁾

3. 재정상태 보고에 관한 기준

지방자치단체는 회계정책과 회계기준에서 제시하고 있는 일반적 정의, 인식기준 및 회계처리원칙에 따라 재무제표를 작성하여야 하며, 재무제표의 형태는 이러한 원칙과 기준에 의해 결정된다. 즉, 재정상태보고서의 경우 자산과 부채의 범위 및 분류 기준 등이 가장 중요한 요인이며, 재정운영보고서의 경우 수익·비용의 분류, 비교환 거래의 처리방식 등에 의해 재무제표의 형태에 결정적인 영향을 미칠 것이다.

재정상태보고서는 보고실체의 회계연도말의 자산, 부채 및 순자산 상황을 표시한다. 이러한 재정상태보고서는 보고실체의 장래서비스제공능력, 채무상환능력 및 자금차입의 필요성 여부에 관한 정보를 제공한다. 이 경우 자산과 부채의 범위를 회계연도말일 현재의 채권 및 채무를 포함하는 재무자산 및 부채로 정하는 경우 회수 및 상환예정에 관한 설명과 함께 자산·부채의 내역을 명료하게 나타내야 한다. 한편, 재무자산 이외에 유형고정자산, 사회기반자산, 무형자산 등을 포함하는 경우에는 종합적으로 자산과 부채를 표시하는 것이 중요하다. 여기서 재정상태보고서의 형태를 결정하는 요소로서 자산과 부채의 분류를 살펴보면 다음과 같다.

1) 자산의 분류

(1) 유동성 기준에 의한 분류

유동성 기준이란 재정상태보고서에 있어서 자산을 환금용이성에 기초하여 순서적으로 분류하여 배열하는 것이다. 즉, 이 기준은 자산의 현금지급능력을 설명하기 위한 하나의 방법으로 자금원천, 자금지불의무에 관한 정보는 현금지급능력 및 채무상환능력을 직접적으로 표시하게 된다. 이처럼 유동성배열법에 의하면 자산은 일반적으로 유동자산과 고정자산으로 구분된다.⁷⁾

일반적으로 유동자산은 회계연도 종료일로부터 1년 이내에 현금화되어 매각 또는 소비될 것으로 기대되는 자산이며 고정자산은 유동자산 이외의 자산을 말한다. 발생주의를 전제하는 경우 자산과 부채를 유동성에 기초하여 유동자산·유동부채와 고정자산·고정부채로 구분하는 것은 단기의 자금공급여력을 표시하는데 유용성이 있다.

6) 이 경우 현금흐름보고서는 예산과의 대비가 충분하게 이루어질 수 있도록 하기 위해서는 직접법에 의해 현금흐름보고서를 작성하는 것이 필요하다

7) 재정상태보고서에 표시되는 자산과 부채의 유형을 구별하는데는 다양한 분류방법이 있을 수 있다. 이와 관련하여 민간부문에서는 흔히 자산과 부채를 유동성과 고정성으로 구분하여 1년 이내에 현금화가 가능한 자산과 1년 이내에 변제해야 할 부채에 대한 정보 등을 표시하는 것이 일반적이다.

따라서 사회자본자산, 공동체자산, 유산자산 등을 포함하는 정부자산의 특성을 반영하는데는 한계가 있을 수 있다.

(2) 재무성 및 비재무성 기준에 의한 분류

자산은 지불수단으로서 용이하게 이용할 수 있는가의 여부에 따라 재무자산과 비재무자산으로 구분될 수 있다. 비재무자산은 다시 유형자산과 무형자산으로 구분된다. 즉, 재무자산⁸⁾이란 현금자산과 현금화가능성이 높고 현금화의도를 가진 현금 이외의 자산으로서 예컨대, 현금 및 금융상품, 투자목적증권, 미수채권, 융자금, 기타재무자산을 들 수 있다. 한편, 비재무자산이란 현금화 가능성이 낮고 회계연도 종료일 현재 현금화의도가 없는 자산으로서 지배목적증권, 유형자산, 무형자산 등이 이에 속한다. 재무자산과 비재무자산을 구분하여 제시하면 <표 1>와 같다.

<표 1> 재무자산과 비재무자산의 구분

재무자산	비재무자산
·현금	·토지 및 건물
·미수계정	·인프라자산, 공장 및 설비
·채고자산(판매용)	·채고자산(사용목적보유)
·미수수익	·무형자산
·기타 재무자산	·기타 비재무자산

(3) 구속성과 비구속성에 의한 분류

구속성자산은 자산의 처분 또는 그 운용에 따른 소득에 대해 구속을 받는 자산이고 이러한 자산은 특정목적에 위하여 보고실체에 기증되거나 보유지 또는 국립공원처분권에 대한 구속과 같이 법령에 의해 부과되는 사례를 들 수 있다. 이외에 채무상환목적적립 등 특정목적에 위하여 자산을 유보하는 경우에도 발생한다. 한편, 담보부자산은 채무불이행시에 채권자를 위해 유보되어 있는 특정자산을 말한다. 그리고 비구속성자산은 구속성자산 및 담보부자산을 제외한 자산의 처분과 운용에 제약이 없는 것을 말한다.

(4) 자산의 성격에 의한 분류

자산관리책임을 표시하기 위해서는 자산구분에 대해 자금이 어떻게 투입되는가를 표시하는 것이 필요하다. 이러한 자산구분으로는 유형고정자산과 무형고정자산, 천연

8) 완전발생주의하에서 정부부문의 재무자산은 민간부문에서 일반적으로 인정되는 재무자산과 유사한 자산이 포함된다.

자원자산 등의 기준을 들 수 있다. 예컨대 유형고정자산은 토지, 건물, 현금 등과 같이 형태를 가지고 있는 반면에 무형고정자산은 산업재산권, 컴퓨터소프트웨어처럼 형태를 가지고 있지는 않지만 미래에 경제적 효익을 창출할 것으로 예상되는 자산을 말한다. 이를 좀더 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

① 유형고정자산

유형고정자산의 인식은 완전발생주의에서 이루어진다. 보통 유형자산은 명백히 처분의도가 없는 경우에는 비유동자산이라고 말할 수 있다. 통상 완전발생주의 하에서 유형자산은 다음과 같이 구분 보고된다.

첫째, 상각가능자산 및 상각불가능자산의 분류이다. 이것은 회계기간에 걸쳐 어떻게 서비스제공능력의 감소를 인식할 것인가? 하는 것으로 감가상각의 회계처리 문제이다. 감가상각의 인식은 기업회계에서는 일반적이지만 공공부문에서는 논의가 제기된다.⁹⁾

둘째, 공동체자산의 분류이다. 공동체자산(community assets)¹⁰⁾이라는 용어는 그 처분에 제약이 있고 민간부문에는 없는 자산이다. 영국 지방정부에 있어서 공동체자산은 “지방정부가 영구히 보존하고자 하는 자산으로 확정적인 이용가능기간이 없으며 그 처분에 있어서 제약이 있는 자산”을 말한다. 이러한 공동체자산의 예로서는 공원, 역사적 건물 등을 들 수 있다. 이러한 자산은 필요에 따라 감가상각비 공제후 역사적 원가로 인식하게 된다.

셋째, 유산자산의 분류이다. 유산자산(heritage asset)은 통상 단기간의 경제적 이윤이 아닌 정부가 유지하기를 바라는 자산을 의미한다. 유산자산이라는 용어를 사용하는 때에는 정부 또는 정부관계단체가 이들 자산의 관리자로서 행동해야 한다. 따라서 유산자산의 보호와 관리에 상당한 비용과 투자가 필요로 되고 이 때문에 사용자로서는 유산자산을 다른 자산과 구별하여 표시하는 것이 필요하다.

넷째, 사회기반자산의 분류이다. 사회기반자산(infrastructure asset)이란 도로, 급수시스템, 하수시스템, 배수시스템, 전력네트워크, 매립지, 홍수방지시설, 통신네트워크, 묘지 등의 유형고정자산을 표시하기 위하여 사용된다. 사회기반자산은 매우 대규모 투자가 요구되는 파급효과가 장기간에 걸치는 자산시스템이라고 말할 수 있다. 이들 자산이 제공하는 경제적 가치와 기본적 서비스로서의 중요성 등에 비추어 다른 자산

9) 공공회계분야에서 감가상각 문제가 논의되는 이유는 상각비용 금액이 대부분 민간부문에 비해 대규모이고 이를 인식하는 것은 서비스수준의 질적 및 양적인 유지, 서비스제공능력의 물리적 감소의 측정 및 그 서비스제공능력의 감소를 어떻게 평가하는가 하는 문제를 수반하기 때문이다.

10) 학자에 따라서는 공동체자산(일반대중이 직접 이용하는 자산)을 사회기반자산과 문화자산으로 세부분하는 경우도 있다. 이 경우 사회기반자산에는 도로, 비행장, 항만, 철도, 교량, 급수시스템, 하수도설비, 공원 등이 포함되고 문화자산에는 기념비, 사원, 미술작품 등이 속한다.

과 구분하여 표시하는 것이 필요하다.¹¹⁾

② 무형고정자산

기업회계에서 무형고정자산은 장래의 경제적 효익과 관련하여 이를 이용할 수 있는 권리로서 대표적으로 특허권, 영업권 등이 이에 속한다. 이러한 자산은 발생주의 이외에는 거의 인식되지 않는다. 이와 관련하여 정부회계에서는 다양한 종류의 무형자산이 존재한다. 예컨대, 산업재산권, 향토지적재산권, 정수시설 및 전기시설이용권, 저작권, 컴퓨터소프트웨어, 통신시설가입권 등을 들 수 있다.

③ 천연자원자산

정부는 지하자원, 수자원 등 천연의 유형고정자산을 관리하고 있는 경우가 있다. 이러한 천연자원은 미개발상태에 있는 경제자원으로 갱신가능성자원과 고갈성자원으로 구분될 수 있다. 갱신가능성자원은 장기간에 걸친 지속적인 산출물이 가능하도록 개발·관리할 수 있는 것으로 농지, 삼림, 어자원, 수력발전용수, 관개 등이 이에 속한다. 한편, 고갈성자원은 석유, 광물 등의 매장물로서 장기간의 산출에 의해 감소되는 자원이다.

2) 부채의 분류

부채는 과거사건의 결과로 보고주체가 부담하는 의무로서 그 이행을 위하여 미래에 자원의 유출이 초래되는 현재시점의 의무이다. 공공부채는 민간기업의 부채와 특별히 다른 회계방식을 필요로 하는 것은 아니지만, 이전지출과 화폐발행과 관련되는 점등을 충분히 고려하는 것이 필요하다. 특히, 이전지출에는 사회보장, 비용분담계약 및 보조금 등이 포함된다. 일반적으로 부채의 구분을 살펴보면 다음과 같다.

(1) 부채의 성격에 의한 분류

부채는 그 성격에 따라 일반적으로 ①미지급계정 및 발생채무, ②연금부채와 사회보장급부의무, ③선수수익, ④타정부로부터의 차입금 및 선수금, ⑤기타부채 등으로 구분된다.

(2) 유동성에 의한 분류

정부는 다음연도 예산에서 지불되는 부채와 그 이후에 지불되는 부채를 구별하고자 한다. 이러한 구분 방식은 유동성에 의한 순서에 따라 부채항목을 배열하는 것이다. 즉, 유동성 및 비유동성의 구분이 여기에 해당된다. 회계연도 종료일로부터 1년을 기준으로 하여 유동부채와 고정부채로 구분할 수 있다. 유동부채에는 미지급금, 미지

11) 사회기반자산의 일부 가치(예: 도로의 연장)는 그와 관련된 전체 자산(도로시스템)과 관련하여 고려해야 한다는 의미에서 도로와 그에 부가되는 부속물을 연결하는 네트워크(network)의 의미가 중요하다. 대부분 이러한 네트워크자산은 서비스를 제공하기 위하여 하나의 단위로 기능하는 것이 요구되는 시스템이고 시스템을 구성하는 각 구성요소에 대한 역사적 원가정보만으로는 사용자에게 별 도움을 주지 못한다.

급비용, 예수금, 선수금, 선수수익, 단기차입금 등이 속하며, 고정부채에는 장기차입금, 퇴직급여충당부채, 지방채증권, 장기선수수익 등이 속한다.

4. 운영성과 보고에 관한 기준

정부회계의 가장 두드러진 특징의 하나는 재정운영보고서의 성격과 형태에 관한 문제이다. 정부의 운영보고서는 기업회계의 손익계산서에 해당하는 재무제표이다. 그러나 그 성격에 있어서 정부의 운영보고서는 수익비용대응원칙이 적용되기 어렵고 소유주지분이 존재하지 않는 점 등에서 본질적으로 손익계산서와는 그 성격이 상이하다.¹²⁾ 일반적으로 정부재무제표 작성에 있어서 재정운영보고서는 크게 2가지 기준에서 구분하여 살펴볼 수 있다.

우선, 하나의 접근방식은 재정운영보고서를 「재무성과보고서」와 「순자산변동보고서」로 구분하여 표시하는 접근이다. 이것은 재정성과(financial performance)와 순자산의 증감항목을 구분하여 표시하는 것으로 대표적으로 뉴질랜드의 재정성과보고서와 순자산변동보고서를 꼽을 수 있다.

또 다른 접근은 재정운영보고서의 성격을 「운영원가보고서」로 표시하는 방식이다. 이것은 행정서비스의 총비용에서 수수료 등 직접수익을 차감하여 순비용(또는 순수익)을 계산하는 것으로 대표적으로 영국의 운영원가보고서(operating cost statement)를 들 수 있다. 후자의 접근에서 수익과 비용의 차액이 정(+)이면 순자산이 증가하고 부(-)이면 순자산이 감소하기 때문에 정부로서는 지속적인 공공서비스 제공이 가능하도록 하기 위해 서비스수지가 균형이 이루어지도록 하여야 한다.

그리고 재정운영보고서의 형태는 크게 성질별(과목별)로 구성하는가? 아니면 정부기능별로 구성하는가에 의해 커다란 차이를 보인다. 성질별보고서는 수익과목과 비용과목을 대응시키는 형태로서 수익의 경우 조세수익, 세외수익, 정부간이전수익, 기타수익 등으로 구분하고 비용 역시 인건비, 운영비, 정부간이전비용, 기타이전비용 등으로 구분하는 방식이다. 이에 반해 기능별보고서는 정부의 기능이나 사업별로 비용과 수익을 비교하여 순비용(또는 순수익)을 산출하는 접근방식을 의미한다.

앞에서 기술한 내용을 종합적으로 고려하면서 정부부문에서 발생주의회계에 의한 재무제표 형태에 영향을 주는 주요 요소를 살펴보면 <표 2>와 같다.

12) 이 문제는 본질적으로 정부부문은 이윤을 추구하는 민간기업과는 그 성격이 다르다는 점에 기인한다. 따라서 정부회계의 재정운영보고서는 기업회계의 손익계산서와는 그 성격이 상이하다. 즉, 손익계산서는 기본적으로 회계연도 동안의 순수익(손실)을 표시하지만, 정부회계의 재정운영보고서는 정부활동수행에 있어 비용과 수익의 비교를 통해 순비용이 어느 정도인가를 나타내는데 의미를 두고 있기 때문이다.

<표 2> 재무제표 형태에 영향을 주는 주요 요소

주요 요소	항목	세부내용
회계실체의 성격	·행정형 회계실체	·일반적이고 고유한 정부활동
	·사업형 회계실체	·개별적 보상관계가 적용되는 기업적인 활동
재무제표의 작성원칙과 기준	·재정상태의 보고	·정부자산의 성격과 분류기준
		·정부부채의 성격과 분류기준
	·운영성과의 보고	·수익·비용의 성격과 분류기준
		·성질별보고서, 기능별보고서

Ⅲ. 영국·미국·일본의 정부회계 재무제표의 비교

1. 영국 정부회계의 재무제표

영국 정부는 발생주의에 기초하여 정부회계를 처리하는 것을 골자로 하는 자원회계 및 예산제도(resource accounting and budgeting)를 도입하였다. 즉, 영국의 중앙정부는 1998년에 자원회계를 도입하였으며 2000년에는 자원예산제도를 도입하여 추진하고 있다. 한편, 지방자치단체는 오래 전부터 복식부기제도를 도입·적용하고 있으며 1994년에 발생주의회계를 도입하였다.

1) 재무보고서류의 체계

<표 3> 영국 재무보고서의 구성체계

구분	주요 내용
서문 (Explanatory Foreword)	·정부정책의 목표와 주요 활동을 기술하고 업무를 이해하는데 필요한 정보 제공 ·보고주체의 전반적인 재정상태, 운영성과 및 자금흐름에 대한 설명 제공
회계정책기술서	·보고주체의 회계처리방향과 원칙, 회계정책의 구체적인 적용 기준 및 주요 정책에 대한 변화 설명 ·고정자산의 유형별 평가기준, 보조금, 리스와 계약, 채무상환, PFI 등 장기계약, 주요 채권·채무, 주식, 연금 등에 대한 기준 제공
재무제표	·자원산출물요약서(Summary of Resource Outturn) ·운영원가보고서(Operating Cost Statement) ·대차대조표(Balance Sheet) ·현금흐름보고서(Cash Flow Statement) ·부처별 목표에 대한 자원보고서 (Resources by Departmental Aim and Objectives)
재무제표에 대한 주석	·재무제표의 내용을 보완하거나 재무제표 이해에 필요한 비재무적 정보제공
재무제표에 대한 책임진술서	·법령 및 회계처리관점에서 회계책임자의 책임성 기술

자료 : CIPFA(2000)

영국의 자원회계에서는 ① 재무보고서에 발생주의에 의한 운영원가보고서, 대차대조표, 현금흐름보고서 등을 포함하고, ② 회계의 일반원칙으로서 신중성, 일관성, 중요성, 수익비용대응, 발생주의원칙을 제시하고, ③ 감가상각비와 같은 비현금거래를 포함한 총비용(full costs)에 의해 회계처리하는 것 등을 제시하고 있다. 자원회계에서 제시하는 재무보고서의 구성은 서문, 회계정책기술서, 재무제표, 재무제표에 대한 주석, 회계책임진술서의 순으로 구성된다. 구체적으로 재무보고서의 구성 및 재무제표의 종류를 살펴보면 <표 3>과 같다.¹³⁾

영국 자원회계에서 제시하는 재무제표에 대하여 주요 내용을 살펴보면, 기본적으로 “자원회계 원리에 의해 재무제표를 생성하며, 기본적인 재무제표로서는 자원산출물 요약서, 운영원가보고서, 대차대조표, 현금흐름보고서 및 부처목표별 자원보고서 등을 작성하도록 규정하고 있다. 각 재무제표에 관한 구체적인 내용을 살펴보면 <표 4>와 같다.

<표 4> 영국 자원회계의 재무제표의 특성과 내용

재무제표	표시내용	기업회계	비고
자원산출물 요약서	·자원지출과 현금요구액의 추정액과 실적액을 표시	·기업 회계에는 없음	·자원예산과 자원회계의 연계 기능 수행
운영원가 보고서	·회계연도동안 행정지출과 사업지출에 대해 소비된 자원을 표시	·손익계산서	·기업회계의 손익계산서와 유사하지만 형태와 양식은 상이하게 구성
대차대조표	·회계연도 말의 자산 및 부채를 표시	·대차대조표	·형태와 양식은 기업회계에 의하지만 용어는 상이함
현금흐름보고서	·경상활동과 자본지출에 대한 순현금흐름을 표시	·현금흐름보고서	·재무보고기준에 따라 작성
부처별 목표에 대한 자원보고서	·회계연도동안의 목표별 지출을 표시	·기업 회계에는 없음	·부처별 목표에 따라 경상지출과 수입을 분석

출처 : www.hm-treasury.gov.uk

2) 운영원가보고서(재정운영보고서)

운영원가보고서를 지방정부의 통합경상회계보고서(Consolidated Revenue Account)를 중심으로 살펴보면, 운영원가보고서는 회계연도 동안 정부기능에 대한 순원가(net cost)를 기록한 재무제표로 지방자치단체 활동을 이해하는데 기본이 되는 재무제표이다. 이 재무제표는 <표 5>에서와 같이 정부기능별로 활동에 소요되는 비용이 어떠한 재원(예: 보조금, 지방세 등)으로부터 조달되었는가를 나타내며, 모든 정부기능과 관련하여 지출과 수입을 제시한다.

13) 영국 지방정부 회계처리기준에 관하여는 CIPFA, *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2000 : A Statement of Recommended Practice*, 2000. 참조

<표 5> 영국의 통합경상회계보고서의 형태와 양식

구분	주석번호	2000/01	2000/01	2000/01	1999/00
		총지출	수입	순지출	순지출
정기적 서비스에 대한 지출 건물관리, 묘지, 화장장, 납골당 지역사회개발, 선거관리 소비자보호, 문화유산, 개발관리 경제개발, 보건, 환경관리 홍수방지, 배수처리 도로(관리), 도로(구조) 주택향상, 주택연금지급 주택연금관리, 주택전략 야외극장, 기타 지방정부재산 주차서비스, 민간주택재개발 대중교통, 오락, 스포츠 선거인 등록 거리청소(고속도로 제외) 관광, 교통관리&도로안전 교통기획, 정책, 전략 쓰레기수거, 쓰레기처리					
일반펀드 서비스의 준비용					
주택경상회계(HRA)					
순운영지출					
정부교부금과 지방세수입					
재원의 원천 :					
징수펀드 수요					
비주거래이트수입					
세입지원교부금					
징수펀드로부터의 기부금					
회계연도의 부족분 (잉여금)					

자료 : Dartford(2001)에서 발췌 작성

3) 대차대조표(재정상태보고서)

대차대조표는 회계연도말에 지방자치단체의 재정상태를 이해하는데 기본이 되는 것으로, 정부의 자산과 부채 그리고 순자산의 내역을 보여준다. 대차대조표에는 자치단체의 모든 활동에 대한 자산과 부채를 포함해야 한다. 다만, 연금, 신탁자금, 제3자를 위해 관리되는 유사한 자금 등은 제외된다.

자산은 고정자산¹⁴⁾, 이연부담금, 개량교부금(improvement grants), 장기투자, 장기

14) 고정자산은 운영자산(operational assets)과 비운영자산(non-operational assets)으로 구분되며, 운영자산에는 공공청사, 기타 토지와 건물, 차량·기계장치·비품·장비 및 인프라자산, 공동체자산 등이 포함된다

미수금, 유동자산(단기미수금, 단기투자, 현금예금)으로 구분된다. 한편, 부채는 유동부채(단기차입금, 미지급금), 장기차입금, 이연부채, 이연된 정부교부금, 이연미지급금, 고정자산재투자충당금(fixed asset restatement reserve), 자본재정준비금, 사용불가능한 자본적 수입준비금, 펀드잔액과 준비금 등으로 구분된다. 지방정부의 통합대차대조표(consolidated balance sheet)를 중심으로 살펴보면 <표 6>와 같다.

<표 6> 영국 통합대차대조표의 형태와 양식

구분	주석번호	2001년	2000년
(고정자산) 운영자산 비운영자산 이연부담금 장기투자 장기미수금 건설중인 자산			
총고정자산			
(유동자산) 주식 미수금 현금 단기투자금			
총유동자산			
(유동부채) 미지급금 차월현금 기타			
총유동부채			
순유동자산			
순자산			
(재원출처) 고정자산재투자준비금 자본재정준비금 사용가능한 자본수입준비금 이연자본수입 예비비 준비금			
(경상잔액) 일반펀드 주택경상회계 DSO지출회계 징수펀드			

자료 : Dartford(2001)에서 발췌 작성

2. 미국 정부회계의 재무제표

미국 정부회계는 새로운 회계기준 이전에는 각 펀드별로 수정발생주의에 의한 재무제표를 작성하였으나, 1999년 6월의 GASB Statement No. 34에서는 통합재무보고는 발생주의에 의하고 펀드별 재무보고는 종전대로 수정발생주의에 의할 것을 규정하

고 있다.¹⁵⁾ 이하에서는 개정된 회계기준에 따른 재무보고서류와 재무제표의 형태에 대해 기술한다.

1) 재무보고서류의 체계

통합재무제표로서는 순자산보고서와 활동보고서를 작성한다. 그리고 펀드별 재무제표는 각 펀드유형에 따라 상이하다. 즉, 정부형펀드는 대차대조표, 수입·지출·펀드잔액변동보고서를 작성하고, 기업형펀드는 순자산보고서, 수익·비용·펀드순자산변동보고서, 현금흐름표를 작성하며, 수탁형펀드는 수탁순자산보고서, 수탁순자산변동보고서를 작성하도록 규정하고 있다(<표 7> 참조).

<표 7> 미국 지방정부의 재무제표 종류

유형	재무제표의 종류	해당기금
정부형 활동	·대차대조표 ·수입지출펀드 잔액변동보고서	·일반기금, 특정수익기금 ·자본사업기금, 채무상환기금 ·퍼머넌트기금
기업형 활동	·순자산보고서 ·수익비용펀드 순자산변동보고서 ·현금흐름표	·기업기금 ·내부서비스기금
수탁형 활동	·수탁순자산보고서 ·수탁순자산변동보고서 (agency funds는 제외)	·연금신탁기금, 투자신탁기금 ·민간신탁기금, 대리기금

자료 : GASB Statement No.34(1999)

1) 순자산보고서

순자산보고서(Statement of Net Assets)는 모든 재무적 자원과 자본적 자원을 기록한다. 자산과 부채의 구분은 유동자산·부채 및 비유동자산·부채로 구분된다. 순자산보고서에서는 “자산-부채=순자산”의 형태로 보고서를 표시한다.¹⁶⁾ 순자산보고서는 표시하는 형식에 관계없이 자산과 부채간의 차이는 펀드잔액 또는 자본금의 개념이 아니라 순자산으로 기록해야 한다. 이러한 순자산은 3가지로 구분된다.¹⁷⁾

자산의 경우 유동자산은 현금및현금등가물, 투자자산, 미수금, 재고자산 등으로 구분하고 비유동자산은 특정현금및현금등가물, 자본자산 등으로 구분하고 있다. 한편,

15) 미국 정부회계기준에 대하여는 정부회계기준위원회(Government Accounting Standards Board)에서 제정한 GASB Statement No. 34(1999. 6)에 기초하여 재무제표의 형태와 내용구성을 파악하고 있음

16) 전통적인 대차대조표 형식은 “자산=부채+순자산”으로 표시된다

17) 미국 GASB에 의하면, 순자산은 ① 관련차입금을 차감한 고정자산투자액(고정자산 및 사회간접자본시설에 대한 투자액 중 시설투자목적의 차입금액을 제외한 고정자산투자액), ② 특정목적이 부여된 순자산으로 자본시설에 대한 투자, 채무상환, 기금원금 등에 대한 순자산, ③ 사용에 제한이 없는 순자산으로 앞에서 말한 2가지 이외의 순자산으로 구분된다.

부채의 경우 유동부채는 미지급금, 유동성장기부채 등으로 구분하고 비유동부채는 장기차입금 등으로 구분된다. 이와 같은 순자산보고서의 형태와 양식을 살펴보면 <표 8>과 같다.

<표 8> 미국 순자산보고서의 형태와 양식

구분	정부형활동	사업형활동	계
자산			
(유동자산) 현금및현금등가물 투자자산 미수금 내부잔액 채고자산			
총유동자산			
(비유동자산) 특정현금및현금등가물 자본자산(주1): ·토지와 인프라자산 ·상각대상 건물, 재산, 장비			
총비유동자산			
총자산			
부채			
(유동부채) 미지급금 이연수익 유동성 장기부채 (주2)			
총유동부채			
(비유동부채) 장기차입금 (주2)			
총부채			
순자산			
고정자산투자액(차입금 제외) 특정순자산: ·자본투자사업 ·채무상환 ·지역사회개발 ·기타목적 일반순자산			
총순자산			
총부채와 순자산			

자료 : GASB Statement No.34(1999)에서 발췌 작성

3) 활동보고서

활동보고서(Statement of Activities)는 정부의 재정운영상황을 각 개별 기능의 순수익(순비용)을 기록하는 형태로 표시한다. 순수익(순비용) 산출형태를 사용하는 목적은 각 정부기능에 대한 납세자들의 상대적인 재정적 부담을 기록하는데 있으며, 이를 통해 각 정부기능이 일반수익 또는 사용료와 정부간 보조금을 통해 재원이 조달된 정도를 파악할 수 있다. 비용계정의 경우 정부는 특별한 항목을 제외하고 기능별 모든 비용을 기록해야 한다. 최소한 정부는 각 기능에 대한 직접비용을 기록하여야 하며,

직접비용은 서비스, 프로그램, 부서 등 명확히 특정기능과 연관되는 비용을 말한다.¹⁸⁾

수익계정은 사업수익과 일반수익으로 구분하여 표시한다. 사업수익(program revenues)은 서비스수익, 특정목적의 프로그램 운영보조금과 기부금, 특정목적의 프로그램 자본보조금과 기부금을 말한다. 이에 비해 일반수익(general revenues)은 사업수익을 제외한 모든 수익이 포함된다. 즉, 모든 조세는 일반수익에 해당하며 판매세, 재산세, 면허세, 소득세 등 조세형태별로 기록된다. 사업수익의 기준을 충족시키지 않는 모든 다른 비조세수익(이자수입, 교부금, 기부금 등) 또한 일반수익으로 기록되어야 한다. 이와 같은 일반수익¹⁹⁾은 정부기능의 순비용의 하단에 별도로 기록된다. 이러한 미국 활동보고서의 형태와 양식을 살펴보면 <표 9>과 같다.

<표 9> 미국 활동보고서의 형태와 양식

구분	비용	사업수익		
		서비스수익	경상보조금과 기부금	자본보조금과 기부금
기능 또는 프로그램				
1차정부				
(정부형활동) 일반정부 공공안전 공공사업 기술적 서비스 보건위생 묘지 문화오락 지역사회개발 교육 장기채무이자				
정부형활동 계				
(사업형활동) 상수도 하수도 주차시설				
사업형활동 계				
1차정부 합계				
구성단위 쓰레기 매립지 공공학교시스템				
구성단위 계				
일반수익 순자산(기초) 순자산(기말)				

자료 : GASB Statement No.34(1999) 발췌 작성

18) 한편, 일반정부, 지원서비스, 행정 등과 같은 기능은 본질적으로 다른 기능의 간접비용을 포함하고 있는데, 정부는 이들 간접비용을 할당하는 것이 요구되지는 않지만, 몇몇 정부는 기능간에 간접비용을 배분하거나 또는 총비용배분을 사용한다.

19) 활동보고서상의 일반수익은 조세수익(재산세(일반목적), 재산세(채무상환), 면허세, 공공서비스세등), 보조금과 기부금(일반목적), 투자수익, 잡수입과 함께 특별항목(주차장 판매이득) 및 이전수익이 포함된다.

3. 일본 정부회계의 재무제표

1) 재무보고서류의 체계

일본의 공회계원칙(시안)²⁰⁾에 의하면, 행정형실체의 주된 재무보고서류로서는 대차대조표, 성과보고(성과보고서, 순자산증감계산서), 자금수지계산서를 작성하고, 사업형실체의 주된 재무보고서류는 대차대조표, 성과보고(성과보고서, 손익계산서), 자금수지계산서를 작성한다.

구체적으로 일본 지방자치단체는 주된 재무제표를 포함하여 다음과 같은 재무보고서류의 체계를 구성하게 된다.

- ① 개요설명(보고주체의 개요, 우선과제, 회계상 특기사항 또는 유의사항에 대한 설명)
- ② 회계상 기본사항, 회계방침 등의 설명서
- ③ 대차대조표
- ④ 성과보고(성과보고서, 손익계산서 또는 순자산증감계산서)
- ⑤ 자금수지계산서
- ⑥ 부속설명서
- ⑦ 주기(직원연금, 우발사항, 후발사항, 채무부담행위, 회계상 장래 부채로 되는 법률상 채무 등)

따라서 이와 같은 일본 공회계원칙(시안)에서 제시하는 재무보고사항과 재무보고서류의 체계를 요약하면 <표 10>와 같다.

2) 대차대조표

대차대조표는 재무보고실체의 회계연도 말의 자산, 부채 및 순자산을 표시한다. 대차대조표는 보고실체의 장래의 서비스제공능력, 채무상환능력 및 자금차입의 필요성 여부에 관한 정보를 표시한다. 행정형의 대차대조표는 회계연도말일 현재의 채권 및 채무를 포함하는 재무자산 및 부채에 대하여 회수 및 상환예정에 관한 설명과 함께 그 잔액내역을 명확하게 표시하여야 한다. 한편, 사업형의 대차대조표는 순자산에 대하여 제공자에 의한 구속의 유무 및 그 정도에 따라 순자산을 ①영구적 구속순자산, ②일시적 구속순자산, ③비구속순자산으로 구분한다.

20) 일본의 공회계원칙(시안)은 일본공인회계사협회에서 1997년 9월 공회계위원회연구보고 제1호로 마련된 것으로 발생주의와 복식부기방식에 의한 정부회계기준이라고 볼 수 있다. 이하에서는 공회계원칙(시안)의 내용을 중심으로 일본의 재무보고서류의 체계와 재무제표 형태를 파악한다.

<표 10> 재무보고사항과 재무보고서류의 체계

재무보고사항	재무보고서류								
	① 보고주체의 개설명	② 회계 방침의 설명서	③ 대차 대조표	④ 성과보고			⑤ 자 금지 산 계 서	⑥ 부 속 설 명 서	⑦ 주 기
				성과 보고서	손익 계산서	순자 산감 산 계 서			
1.보고주체의 목적, 목표 및 우선과제에 관한 정보	◎								
2.성과예상 및 성과측정척도	○		○	◎	◎	○	◎	◎	
3.예산의 준수	○						◎	◎	
4.법률상 및 계약상 요청에 대한 증거	○	○	○	○	○			○	○
5.재무자원의 원천, 배분 및 사용에 관한 정보	○		◎					○	
6.재원조달 및 자금제공정보			○					○	
7.자금제공능력 및 채무와 계약에 관한 대응능력정보	○		◎					○	○
8.재정상태 및 그 변화에 관한 정보		○	◎	◎	◎	◎			○
9.서비스원가, 효율성 등 성과평가정보	○		◎	◎	◎			◎	

주: ○는 관련성이 큰 경우, ◎는 관련성이 매우 큰 경우를 의미

자산과 부채의 분류는 기본적으로 유동성 기준에 따라 유동자산·유동부채와 고정자산·고정부채로 구분된다. 그리고 특정자산으로 인프라자산, 문화자산, 방위용자산, 천연자원, 커뮤니티자산이 포함된다. 여기서 일본 지방자치단체의 대차대조표의 형태를 보면 <표 11>와 같다.

<표 11> 일본 정부회계 대차대조표의 형태와 양식

대차대조표			
자산		부채	
(유동자산) 현금예금 미수세금 저장품 기타미수금		(유동부채) 미불환부세금 미불사업채무 미불채무 미불보조금등 단기지방채 등	
(고정자산) 유형고정자산 토지 건물 및 설비 인프라자산 기타고정자산 건설가계정 무형고정자산 지상권등 기타무형자산		(고정부채) 유지수선·갱신충당금 장기지방채 퇴직연금채무 장기보증금 부채합계	
(투자) 투자유가증권 투자출자금 기타투자 기금		(정미재산)	
합계		합계	

3) 성과보고서(재정운영보고서, 순자산증감보고서)

성과보고서는 보고실체의 업적평가를 위한 재무 또는 비재무정보를 제공하는 것을 목적으로 한다. 행정형의 성과보고는 행정활동별 또는 프로그램별로 목표로 되는 재무적 또는 비재무적 성과수치를 명시하고 목표치와 실적을 대비하는 방식에 의해 성과보고서를 작성한다. 그리고 비용에 대해서도 행정활동별 또는 프로그램별로 목표치와 실적을 대비한다. 성과보고서와 함께 대차대조표의 자산 및 부채항목의 회계연도 중 증감내용을 계산하여 순자산증감계산서를 작성한다.

한편, 사업형의 성과보고는 우선, 행정대행형의 경우 원칙적으로 행정형 성과보고 원칙에 준거하여 성과보고서 및 순자산증감계산서를 작성한다. 그리고 수익획득형 및 수지균형형의 보고주체에 대해서는 성과보고서와 함께 손익계산서를 작성한다.²¹⁾

성과보고서의 구성은 성질별 분류에 따라 작성한다. 이에 따라 수익은 공공재원, 이용자부담금, 일반재원, 기타수입으로 분류되고 비용은 인건비, 제경비, 위탁비, 유지수선비, 감가상각비 등으로 분류된다. 여기서 일본 지방자치단체의 성과보고서의 형태를 보면 <표 12>와 같다.

21) 일본의 공회계원칙(시안)에 의하면, 사업형 보고주체는 세가지로 구분된다. 첫째, 행정대행형 보고주체는 시험연구 등 각 프로그램에 관한 원가정보가 중요하며, 사업단, 시험연구법인 등과 같이 요금수입을 얻지 않고 단순히 행정활동의 대행을 목적으로 하고 있는 보고주체이다. 둘째, 수익획득형 보고주체는 이익금에 의한 손익정보가 중요하며, 일본중앙경마회 등과 같이 수익을 획득하고 이익금을 국고 등에 납부하는 것을 목적으로 하고 있는 보고주체이다. 셋째, 수지균형형의 보고주체는 수지균형 목적상 채무상환능력 정보가 중요하며, 공고, 공단, 지방공영기업, 지방공사 등과 같이 요금을 얻어 사업을 수행하지만, 적극적으로 이익을 획득하는 것을 목적으로 하지 않고 공공서비스 제공을 목적으로 하는 보고주체를 말한다.

<표 12> 일본 정부회계 성과보고서의 형태와 양식

성과보고서					
·사업(프로그램) 명 ·목표 ·세입예산액 ·목표달성도					
성과원가	결산액	차액	세출예산액	결산액	차액
(수입) ① 공공재원 국고지출금 자체수입 기타수입 ② 이용자부담금등 ③ 기타수입 재산수입 채수입 (4) 일반재원					
수입합계					
(비용) ① 인건비 ② 제경비 ③ 위탁비 ④ 유지수선·갱신비 ⑤ 감가상각비 ⑥ 지방채이자 ⑦ 기타손실					
비용합계					
성과원가(차감후)					
성과평가					

IV. 정책적 시사점

우리나라는 재정관리 개혁의 일환으로 정부회계제도를 현재의 단식부기와 현금주의회계에서 복식부기와 발생주의회계로의 전환을 추진하고 있다. 1998년 이후 새로운 제도의 성공적인 도입을 위한 여러 가지 과제와 정책적 기반을 준비해 오고 있다. 특히, 복식부기회계 도입을 위한 법령정비 및 입법화, 정부회계기준 제정, 전산시스템 구축, 공무원교육훈련 등에 초점을 두고 시범기관에 대해 새로운 재무보고모델을 시험적용하는 단계에 있다.

이와 같은 맥락에서 본 글에서는 발생주의회계로의 전환과정에 있어서 가치 있는 재무회계정보를 생성하기 위한 핵심적인 이슈의 하나로 정부재무제표의 형태를 어떻게 구성할 것인가와 관련하여 주요 외국의 벤치마킹에 초점을 두고 살펴보았다. 앞에

서 살펴 본 영국, 미국, 일본 정부회계의 재무보고서류, 재정상태보고서와 재정운영보고서에 관한 외국사례로부터 얻을 수 있는 시사점을 종합적으로 요약하면 다음과 같다.

(1) 각 국가에서 운영하고 있는 발생주의회계에 의한 재무제표를 살펴보면, 기본적으로 발생주의를 어느 수준에서 적용할 것인가의 문제와 이 경우 민간기업회계와 비교하여 실제로 정부가 지니는 기본적인 성격과 특성을 어떻게 반영하는가에 의해 재무제표의 종류와 형태 등이 다양하게 나타나고 있다.

예를 들어, 정부자산에서 사회기반시설(infrastructure assets)을 모두 인식할 것인가?, 아니면 부분적으로 수용할 것인가의 여부, 정부운영보고서의 경우 비용 및 원가산정을 어느 수준에서 어떻게 보여줄 것인가 등을 들 수 있다.

(2) 정부부문에서는 예산과 회계의 관계를 어떻게 설정하는가에 의해 정보제공의 범위와 방식이 달라진다. 만일 현금주의에 의한 예산결산에 초점을 두면 현금주의정보를 중심으로 재고보고가 이루어질 것이며, 발생주의에 의한 회계결산에 초점을 두면 발생주의정보를 중심으로 재무보고가 이루어질 것이다.²²⁾

(3) 재무보고서류의 체계 면에서 보면, 회계실체를 행정형과 사업형으로 구분하여 각각 그 특성에 맞는 재무제표를 작성하고 있다. 각 국가별로 다소의 차이는 발견되지만 행정형의 경우 재정상태보고서(대차대조표, 순자산보고서), 재정운영보고서(운영원가보고서, 성과보고서)를 중심으로 구성되며, 사업형의 경우 기업회계에 가까운 형태로, 대차대조표, 손익계산서, 현금흐름보고서 및 순자산변동보고서를 작성하고 있다. 따라서 우리의 경우 복식부기회계에 의한 재무보고에서 행정형과 사업형 간에 재무보고서류의 체계를 조정할 필요성이 있다.

(4) 재정상태보고서의 형태는 그 내용구성에 있어서 현재와 같이 자산과 부채의 구분을 현금주의로의 전환가능성을 기준으로 하는 유동성 기준에 의해 유동자산·유동부채와 고정자산·고정부채로 분류할 것인가? 아니면 영국과 같이 주요 자산항목을 나열하는 방식으로 표시할 것인가에 대한 검토가 필요하다. 다만, 유동성 기준에 의한 자산과 부채분류는 재무적인 자원의 변동과 자금공급능력을 중심으로 표시하고 있어 공공자산 및 부채의 특성을 충분히 살리기 어려우므로 자산·부채의 분류를 핵심적인 자산 유형에 초점을 두고 나열하는 방안을 검토할 필요가 있다.

(5) 재정운영보고서의 형태는 우선, 보고서의 성격에서는 각 국가간에 상당한 차이를 보이고 있다. 예컨대 뉴질랜드와 같이 기업회계방식에 의한 수익·비용접근에 의

22) 정부회계의 경우 현금주의정보 또는 발생주의정보의 어느 한가지만으로는 불완전하기 때문에 양자를 상호 보완적인 관계로 하여 현금주의정보와 발생주의정보를 포괄하는 접근이 필요하다.

해 재무성과를 표시하는 경우, 영국과 같이 기능별로 순비용(순수익)에 초점을 두고 운영보고서를 작성하는 경우도 있다. 특히, 미국의 활동보고서는 각 기능별 비용과 수익과 함께 순자산 내역을 포함하는 형태를 취하고 있는 점이 특징적이다. 운영보고서의 구성체계는 일본을 제외하면, 대부분 정부기능 또는 사업별로 비용과 수익을 비교하는 방식을 취하고 있다. 따라서 재정운영보고서의 기본형태를 정부기능에 따라 수익과 비용을 표시하는 방향에서 접근하는 것이 바람직할 것이다.

(6) 정부순자산의 경우 일반적으로 고정투자에 대한 순자산, 구축성순자산 및 비구축성순자산으로 구분 표시하고 있다. 이것은 정부부문의 순자산은 기업회계의 자본과는 그 개념이 다르며, 자산에서 부채를 차감한 잔여액으로 표시되는 순자산 속에는 양도하거나 처분할 수 없는 특수자산(도로, 공원, 항만, 박물관, 역사적 건물, 주민복지 시설 등) 등이 커다란 비중을 차지하고 있다는 점에서 그 성격이 명확하게 나타날 수 있도록 순자산을 구축성 여부에 따라 구분할 필요성이 제기된다.

참 고 문 헌

강남구. (2004). 「발생주의·복식부기회계에 의한 2003 재정보고서」.

강인재. (1992). 지방정부의 예산과 회계의 연계에 관한 연구. 「한국행정학보」, 26(4).

김홍래.(2004). 「지방재정의 이론과 실제」, 서울: 박영사.

김 혁 외. (2004). 「알기 쉬운 정부회계」. 서울: 신영사.

윤성식·이문영. (2002). 「공공재무관리」. 서울: 법문사.

윤영진.(2000). 정부회계의 재정보고체계 도입과제: 지방정부 복식부기제도의 도입을 중심으로. 「행정논총」, 38(2).

부천시. (2004). 「2003 회계연도 통합재정보고서」.

이경섭.(1997). 「정부회계와 감사」. 서울: 조세통람사.

한국지방행정연구원·성도회계법인. (2003). 「복식부기회계제도 시험적용기본보고서」.

한진수·김지홍. (2004). 「회계원리 완전정복」. 서울: 명경사.

행정자치부. (2002). 「복식부기도입연구용역 및 시험적용결과보고」.

행정자치부·한국지방행정연구원. (2004). 「지방자치단체 복식부기회계 이론과 실무」. 서울: 한국지방행정연구원.

筆谷 勇. (1998). 「公會計原則の解説」. 東京: 中央經濟社.

日本公認會計士協會. (1997). 「公會計委員會研究報告 第1號, 公會計原則(試案)」.

CIPFA. (2000). *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2000*.

Dartford Borough Council. (2001). *Statement of Accounts*, 2001.

GASB. (1999). *GASB Statement No. 34*, 1999.

IFAC PSC. (1994). *Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience*, 1994. 10월.

IFAC PSC. (2000). *Government Financial Reporting : Accounting Issues and Practices*, 2000. 5.

OECD PUMA. (2000). *Accrual Accounting and Budgeting Practices in Member Countries : Overview*, 2000. 11월.