

05 오피니언

1

IPSAS·US-GAS와의 비교를 통한 사회기반시설의 국가회계기준 및 공시규정 개선방안



박 성 환
한밭대학교 경영학과 교수

본 오피니언은 연구자가 수행한 논문*을 바탕으로 사회기반시설 국가회계기준 및 공시형태에 대한 개선방안을 제시한 것이다. 논문의 내용은 연구자의 개인 의견이며, 국가회계재정통계센터의 공식적인 견해가 아님을 알려드린다.

* 박성환·정도진, 「IPSAS·US-GAS와의 비교를 통한 사회기반시설의 국가회계기준 및 공시규정 개선방안」, 『회계저널』 제28권, 제6호, 2019, pp. 67~94.

본 뉴스레터에 수록된 내용의 원문은 아래 링크를 통해 확인할 수 있다.
<http://www.hani.co.kr/arti/opinion/column/889504.html>

가. 서론

사회기반시설에 대한 재무보고가 중요한 이유는 국가가 소유하고 관리하는 자산 중에서 중요한 비중(2018년 말 현재 국가 총자산의 15.5%)을 차지하고 있고, 국민에 대한 편익 제공에 직접 관련되기 때문이다. 이러한 사회기반시설의 투자와 사후관리 내역을 국가재무제표에 적절히 보고하지 않으면, 정부는 사회기반시설의 취득에만 신경을 쓰게 되고 취득 이후에는 적기에 예산을 투입하여 유지관리

하지 않을 수 있다. 이 경우에 국민에게 제공되는 서비스 수준이 낮아지고 사회기반시설의 조기노후화로 인하여 교체의 주기를 단축시켜, 막대한 예산을 추가 투입하게 되거나 재난을 초래할 수 있다.

그러나 현행 국가회계기준에서 사회기반시설에 관한 재무제표 표시 및 공시(주석이나 필수보충정보)는 충분성(sufficiency)과 합목적성(relevance) 측면에서 미흡한 수준이다. 이에 본 연구에서는 사회기반시설에 관한 국가회계기준 및 공시규정과 현황을 분석하고, IPSAS(International Public Sector Accounting Standards; 국제공공부문회계기준)와 미국의 정부회계기준위원회(Government Accounting Standards Board; GASB)의 회계기준(이하 US-GAS) 등과의 비교를 통해 문제점을 식별하여 개선방안을 제시하고자 한다.

나. 국가회계기준과 일반적으로 인정된 회계기준의 차이점

1) 취득시점의 회계처리

◆ 차입원가 및 사용수익권

국가회계기준에서는 자산의 제작, 매입, 건설을 위하여 사용된 자금을 차입금으로 충당하더라도, 차입금에 대한 이자비용을 취득원가에 산입하지 않고 발생시점에 조건 없이 비용으로 처리하도록 규정하고 있다. 정부는 적격자산 취득을 위한 차입금을 쉽게 파악할 수 없다는 특성에 따라 차입원가의 자본화를 제한한 것이다. 그러나 이러한 규정은 차입원가 자본화를 규정하고 있는 IFRS는 물론 IPSAS, US-GAS와 차이가 있다.

국가회계기준에서는 사용수익권이 부여된 자산의 사용이 제한된다는 이유로 사용수익권의 해당 금액(즉, 해당 자산의 취득원가)을 해당 자산의 차감항목으로 인식한다. IPSAS에서는 제공된 사용수익권을 수익(선수수익)으로 인식하고 이에 대한 대가로 취득한 자산을 사회기반시설로 별도로 표시하고 있다.

2) 취득이후의 회계처리

◆ 감가상각대체 사회기반시설 및 공정가치 평가

국가회계기준에서는 감가상각대체 사회기반시설에 대해 내용연수를 연장시키는 지출과 자산의 가치를 실질적으로 증가시키는 지출에 대한 처리 지침이 제시되고 있지 않다. 반면, 감가상각 대체 사

회기반시설을 규정하고 있는 US-GAS에서는 내용연수를 연장시키는 지출은 수선유지비로 처리하도록 하고 있다.

국가회계기준에서 공정가치를 구하기 어려운 경우에 공시지가나 시가표준액을 대체적 평가방법보다 우선적으로 적용하도록 규정한 것은 재평가의 취지에 부합하지 않는다. 또한, 사회기반시설 중 토지 이외의 자산에 대한 재평가가 이루어지지 않고 있는 것도 공정가치 반영의 취지에 맞지 않는다.

3) 사회기반시설에 대한 주석 및 보충적 공시 내용

국가회계기준에서는 회계과목으로 표시하고 있는 대부분의 사회기반시설은 적극적인 유지관리 대상이 아닌 토지(비상각자산)의 비중이 높다. 또한 일부 사회기반시설(예: 도로, 하천)에서는 감가상각 대체 시설물이 포함되어 있다. 이는 대부분의 주에서 구분 표시하고 있는 미국의 사례와는 차이가 있다. 한편, 국가재무제표 본문과 주석의 금액단위가 원단위로 표시되어 중요성을 고려하지 않고 있다. 대부분의 해외 국가에서는 금액단위를 100만(또는 10억) 단위로 표시하고 있다.

국가회계기준에서는 미국과 같이 감가상각대체 사회기반시설에 대한 '필수보충정보'로 상태평가에 관한 정보 등을 공시하도록 요구하고 있다. 그러나 최근 3년간의 상태평가 결과에 대해서는 공시가 이루어지지 않고 있다.

다. 사회기반시설 회계처리의 개선방안

1) 취득시점의 회계처리

◆ 차입원가 및 사용수익권

IFRS뿐만 아니라 IPSAS와 US-GAS 등 해외의 공공부문의 회계처리기준에서도 차입원가를 자본화하는 방식을 따르고 있다. 사회기반시설의 취득과 관련된 차입금의 이자비용을 차입원가에 가산하는 회계처리가 반드시 우월한 방법이라고 볼 수는 없다. 그러나 최소한 국제 간 비교가능성을 높이기 위해서라도 주석이나 보충정보로 사회기반시설(유형자산 포함) 취득 관련 이자비용을 공시할 필요가 있다.¹⁾ 최근 IPSAS에서 차입원가에 대해 비용화 및 자본화를 선택할 수 있도록 개정하려는 중에 있

1) IFRS에서 차입원가의 자본화를 요구한 주된 이유도 미국회계기준과 정합성을 높여 비교가능성을 높이기 위한 것이다(K-IFRS 제23호 결론도출근거 BC10-14 참조).

다. 국가회계기준 역시 차입원가 자본화를 무조건적으로 제한하기보다는 선택 방식으로 개정하거나 비용화를 원칙으로 하는 경우 그 근거를 보다 명확하게 제시할 필요가 있다.

IPSAS에서는 사용수익권 제공 수익을 선수수익(부채)으로 회계처리하고, 사용수익권 제공 대가로 받은 자산을 공정가치로 장부에 기록하고 있다. 따라서 IPSAS 및 US-GAS 등 국제회계기준과 비교할 때, 현재의 국가회계기준은 자산과 부채를 과소 보고하게 된다. 발생주의 회계도입의 취지에 부합하고 국제적 정합성을 높이기 위해 사용수익권을 제공하고 취득한 대가인 자산과 사용수익권 제공수익(장기선수수익)을 인식하는 방안을 검토하여야 한다.

2) 취득이후의 회계처리

◆ 감가상각대체 사회기반시설 및 공정가치 평가

취득 이후의 지출과 관련하여 감가상각대체 사회기반시설에 대하여는 별도의 자본화 또는 비용화 규정을 추가하여 명확하게 할 필요가 있다. 또한 사회기반시설의 재평가와 관련하여 공시지기에 의존한 토지 중심의 재평가는 사회기반시설의 공정가치에 편의(bias)를 유발할 수 있다. 사회기반시설의 공정가치 재평가가 비용 면에서 제약이 있음을 인정하더라도, 주석이나 보충정보로 그 한계점을 명확히 명시하여야 한다.

3) 표시방법과 공시

미국의 주정부 회계처리기준에 의하면 토지는 사회기반시설과 별도로 분류하고 사회기반시설에는 포함시키지 않고 있다. 실제 국가의 예산을 투입하여 적극적으로 관리하고 유지하여야 할 사회기반시설과 토지자산을 구분하여 표시하는 것이 정보 유용성 측면에서 바람직하다. 한편, 도로와 하천의 경우에는 감가상각대체 사회기반시설과 감가상각대상 사회기반시설을 구분하여 표시하는 것이 필요하다.

감가상각대체 사회기반시설의 상태평가 결과는 사회기반시설이 국민에게 제공하는 편익의 수준을 의미하는 중요한 정보이다. 이에 감가상각을 하지 않고 사회기반시설이 일정한 상태를 유지하고 있는지를 확인할 수 있도록 충분한 정보가 제공되어야 한다.

라. 결론

본 연구에서는 복식부기 발생주의 재무보고가 채택된 이후에, 국가회계기준에 따른 사회기반시설의 회계처리와 현황을 분석하고, IPSAS 및 US-GAS와의 비교를 통해 구체적인 개선방안들을 제시하였다.

발생주의 국가회계제도의 개선은 회계 관련 법령체계의 제약 등 여러 가지 한계점이 있을 것이다. 본 연구에서 제시된 내용 중 실행가능성이 높은 방안부터 국가회계기준과 공시규정에 반영하여, 사회기반시설 재무정보의 유용성을 제고할 수 있을 것이다.

예를 들어, 감가상각대체 사회기반시설을 감가상각 사회기반시설과 구분·공시하거나, 금액단위 표시에 중요성을 고려하는 것은 쉽게 개선이 가능할 것으로 보인다. 차입원가의 자본화에 대한 국가회계기준의 결론 도출근거를 명확하게 보완하는 것도 어렵지 않은 일이다. 현재 이에 대한 논의가 진행되고 있지만 비용화나 자본화의 한 방향으로 결정되지 않는 한 국제 간 비교가능성을 제고하기 위해 취득과 관련된 차입원가는 반드시 공시되어야 한다.