

발생주의회계 및 비용회계와 재정관리에 관한 연구

2010. 12

박노욱 · 박형수 · 송호신

 한국조세연구원

서 언

노무현 정부에서 정부회계 혁신과제로 복식부기와 발생주의를 선정하여 지속적으로 노력한 결과, 지방자치단체는 2007년부터 발생주의 결산을 시행하고 있다. 2011회계연도 결산부터는 중앙정부의 각 부처에 적용되는 국가회계기준도 현행 현금주의 방식에서 발생주의 방식으로 변경된다.

현행 정부회계는 예산과목별로 결산하는 단식부기 방식이면서 수입과 지출만을 기록하는 현금주의 방식을 채택하고 있다. 하지만 그동안 많은 재정학자, 행정학자, 회계학자들은 이러한 방식과 차변과 대변에 이증으로 기록하는 복식부기 방식을 비교할 때 오류의 가능성 등 정부결산에 대한 신뢰성을 떨어뜨리고, 국가사업에 투입된 원가를 알 수 없다고 꾸준히 문제점을 제기하여 왔다. 이러한 문제점을 해결하기 위해 정부는 복식부기·발생주의 방식의 회계제도를 도입하려 하고 있으며 새로운 회계제도를 도입하는 경우 결산의 신뢰성이 높아짐은 물론, 각 중앙관서 및 국가 전체의 실질적인 자산·부채 현황과 예산의 집행결과를 한눈에 파악할 수 있게 되어 정부회계제도가 통제 위주에서 정보제공 위주로 전환될 것으로 기대된다.

최근 정부는 '국가회계제도 선진화 3개년 계획'에 따라 '회계·결산 지원단' 설치, '국가회계기준센터' 설치, 국가회계업무를 전담할 6~9급 회계직공무원 신규선발 계획 수립, 회계담당 공무원의 상시학습을 지원하는 사이버 국가회계교육 과정 등 국가회계 맞춤형 교육 실시, 공인회계사시험에 정부회계 내용 반영 등 관련 인프라를 구축하기 위해 다양한 노력을 지속하고 있다.

그러나 그동안 발생주의 회계제도의 도입이나 정부회계기준 설정 및 도입에 따른 기대 효과 등에 대한 연구는 많았지만, 새로운 정부회

계제도하에서 생산되는 다양한 정보를 정부와 국회의 재정운용에 어떻게 활용해야 하는지에 대한 연구는 거의 없었다. 특히 지방자치단체에 대해서는 부분적으로나마 이러한 시도가 있었는데 중앙정부 차원에서는 전무한 실정이다. 이에 본 연구가 이러한 문제의식에서 출발하여 발생주의 회계정보를 중앙정부의 거시재정운용이나 재정성과관리에 어떻게 활용할 수 있을지에 대해 부분적이거나 대답을 시도하였다는 점은 높이 살 만하다.

저자들은 우리나라보다 먼저 이 제도를 도입한 뉴질랜드, 호주, 영국 등의 경험과 고민을 분석하는 한편, 선진국들의 정부회계 개선 및 활용에 대한 어프로치가 다양한데 우리나라 정부회계의 역사적 배경 및 현행 관행 등을 고려하여 적절한 방향을 제시하기도 하였다. 현행 현금주의 회계정보와 향후 생산될 발생주의 회계정보를 적절히 조화시켜 활용하는 방안과 거시재정운용이나 재정성과관리에 활용하기 위해 더 노력해야 하는 부분들에 대해서도 의견을 개진하고 있다. 비록 본 연구가 발생주의 회계정보의 재정운용에 대한 매우 구체적인 활용 방안을 확정하여 제시하지는 못하지만, 다양한 활용가능성을 제시하는 한편, 각종 지표들을 개발하여 재정운용에 활용하는 방안을 제안하는 등 정책적 시사점은 풍부하다.

그런데 이미 지방의회에서 일부 나타났듯이 고위 정책결정자나 정치인들이 재무제표를 이해하지 못하여 지자체장이나 지방정부를 제대로 견제하지 못하는 현상이 발생하고 있다. 일부에서는 발생주의 결산 제도가 도입되면 국회의 정부결산에 대한 통제가 더욱 약화될 것으로 우려하는 목소리가 나오고 있다. 발생주의가 사업의 비용과 편익을 보다 엄밀히 파악할 수 있는 장점이 있지만 회계가 복잡해짐에 따라 이해 가능성이 낮아지는데, 특히 우리나라는 국회가 예산에 집중하고 결산에 대해 평가와 통제를 강하게 하지 못하는 상황에서 예·결산이 다른 형태로 되는 경우 결산에 대한 국회 통제가 더욱 약화될 가능성이 있다는 것이다.

2012년부터는 달라진 회계기준이 정부결산에 반영되는데, 고위 정

책결정자나 국회의원이 이러한 내용을 모르거나 활용방법에 대한 준비가 없으면 문제다. 마치 이사들이 기업의 재무제표도 이해하지 못하면서 이사회를 개최하는 격이다. 국가재정운용 시스템이 한층 업그레이드되기 위해서는 어렵겠지만 회계전문가나 재정학자, 행정학자 등 관련 전문가들의 도움을 받아 지금부터라도 충실하게 준비해 나가야 할 것이다. 아무쪼록 본 보고서의 연구결과가 향후 발생주의 정부회계의 성공적인 정착 및 활용에 유용하게 활용되고, 국내학계에서도 본 연구를 시발로 다양한 시각에서 더욱 구체적인 활용방안에 대한 연구가 이어지길 기대한다.

본 보고서는 본원의 박노옥, 박형수, 송호신 박사가 공동집필하였다. 저자들은 본 연구에 도움을 준 익명의 논평가 두 분과 중간보고 및 최종보고에서 좋은 조언을 해주신 원내외 논평가들, 자료를 정리해 준 김미경 연구원과 원고를 편집해 준 안상숙 연구행정원에게 감사한다.

끝으로 본 보고서의 내용은 저자들의 개인의견이며, 저자들이 속한 본 연구원의 공식적인 견해가 아님을 밝혀둔다.

2010년 12월

한국조세연구원

원장 원 윤 희

요약 및 정책시사점

제 I 장 서론

정부회계 정보의 중요성은 날로 높아지고 있지만 정부부문에 적합한 정부회계 시스템의 개발은 여전히 진행 중이다. 우리나라 정부회계제도도 대륙형인 예산회계 시스템을 유지해 오다가 지방자치단체를 시작으로 이제 중앙정부까지 적어도 결산에서는 발생주의에 따른 재무회계 시스템을 도입하게 되었다.

이에 본 연구에서는 발생주의 회계의 전면적 도입과 관련되어 논의가 필요한 쟁점이 있었으나, 이미 도입이 결정되고 시행에 들어간 시점이므로 발생주의 회계의 도입에 따라 생산되는 재무정보를 활용하여 재정분석에 활용하는 방안 초점을 두고 있다. 특히 발생주의 회계제도 자체의 도입방안보다 재무분석을 적절히 수행하기 위해 필요한 정보와 분석 방법과 관련된 논의를 바탕으로 발생주의 회계제도가 제공하는 또는 제공해야 하는 정보 그리고 그에 대한 분석 및 활용방안에 대해 검토하고 있다. 또한 발생주의 회계 시스템을 중앙정부보다 일찍 도입한 지방자치단체에 대한 구체적인 사례연구 및 실증분석 연구가 시작되었으나, 발생주의 회계제도의 도입을 중앙정부의 재정운용과 연계시켜 정책적 시사점을 모색한 연구는 찾아볼 수 없다는 데서 본 연구의 의의가 크다.

한편, 본 연구에서 이루어지는 분석은 크게 2가지 영역으로 구분되는데, 재정총량과 관련된 분석에 관한 영역(제 II 장)과 예산사업에 소요된 비용의 파악을 통한 성과주의 예산제도의 운영에 관한 영역(제 III 장)이 그것이다. 전자가 국가의 자산부채 및 지출총량에

관한 거시경제적 분석 영역이라면, 후자는 재정총량의 미시적 배분에 관한 분석 영역이다.

제Ⅱ장 발생주의 정부회계 도입과 거시재정 운용

(문제의식)

2009회계연도부터 국가재정 전 부문에 발생주의 국가회계제도가 시행됨으로써 발생주의 회계기준에 따라 결산을 해야 한다. 그러나 재정운용에 있어 가장 핵심인 예산편성은 종전처럼 현금주의 방식을 유지하기 때문에 향후 발생주의 결산 시스템에 따른 재무정보를 예산정책과 어떻게 연계시킬 것인지를 놓고 정부는 고민에 빠졌다. 종전처럼 현금주의 결산자료만으로 예산을 편성하면 발생주의 회계제도를 도입한 의미가 퇴색되고, 추정 재무제표를 작성하여 이를 예산수립 과정에 활용하자니 재무회계와 예산회계 간의 현실적 간극이 너무 크다. 발생주의 예산을 채택하려면 발생주의 회계를 먼저 채택해야 하는데, 기업이라면 추정손익계산서가 예산이므로 발생주의 회계와 발생주의 예산이라는 구분이 의미가 없겠지만 공공 부문은 기업과는 달리 예산과 회계가 분리되어 있고 회계보다 예산이 훨씬 중요한 역할을 담당하며 국회의 사전통제를 받아야 하기 때문에 이러한 문제가 발생하게 된다.

다른 국가들보다 먼저 1990년 초에 발생주의 회계를 정부부문에 도입하고 세계 최초로 발생주의 예산제도를 도입하는 정부개혁을 단행했던 뉴질랜드조차 지금까지도 비슷한 문제로 고민하는 상황을 보면 이 문제가 쉽게 해결되기 힘들며, 제도를 운용해 나가면서 점진적으로 그 나라 실정에 맞는 시스템으로 진화시켜 나가야 하는 문제로 보인다. 이것은 정부회계가 예산 시스템과 밀접히 연관되어 있어, 단순히 회계상의 기술적인 문제가 아니라 예산수립 및 재정 운용과 관련된 의사결정 시스템을 구성하는 중요한 한 부분이기 때

문이다.

(정부회계에 대한 각국의 어프로치)

우선 각국의 정부회계에 대한 어프로치도 다양하여 유일하고 절대적인 시스템은 없겠지만, 거시재정 운영의 관점에서 유용한 정부회계 시스템을 구축해 나가기 위한 방안을 정리해 보았다.

지금까지 정부회계의 두 흐름으로는 예산회계와 재무회계가 있다. 성문법을 표방하는 대륙형 계통의 국가들인 독일, 프랑스, 이탈리아, 북유럽 국가들 그리고 일본 및 우리나라가 속하는데 1992년 뉴질랜드에서 발생주의 회계가 정부회계에 도입되기 이전까지 동서양 모든 나라에서 사용되던 전통적인 정부회계인 '예산회계 (cameral accounting, budgetary accounting)' 시스템은 예산, 수입, 지출, 세계잉여금의 구조로 이루어지며, 현금주의에 의한 단식부기와 중앙집중식 국고(금고)관리, 정부전체 결산보고의 통합, 책임회계의 채택(회계 수행 책임자별 계산증명), 중앙은행의 국고 관할 등이 특징이다. 예산회계는 발생주의 회계의 채택 여부에 관계없이 예산의 편성이나 집행 및 관리에 체계적인 시스템으로 재정관리에 반드시 필요하다.

이에 반해 불문법의 앵글로 아메리칸 그룹 또는 English Tradition 그룹인 영국, 캐나다, 호주, 뉴질랜드, 미국과 이들의 영향을 받은 국가들의 '재무회계' 시스템하에서는 현금과 같은 재무적 자원뿐만 아니라 건물이나 토지, 부채와 같은 경제적 자원을 측정하여 자산이나 부채, 수익 비용 등 재무제표의 정보를 공급하는 회계로 복식부기·발생주의에 의한 재정운영표, 재정상태표 등 재무제표를 작성하고, 기관별 분산 국고관리, 기관별 결산보고, 기관별 회계책임의 증명, 기관별 재무성의 차입제도 등이 특징이다.

구분	현행 예산회계	복식부기회계
의의	예산의 집행실적 기록 (장-관-항-목)	재정운영성과 및 재정상태 보고 (수익과 비용, 자산과 부채 등)
회계방식	현금주의 단식부기 (공기업회계는 발생주의·복식부기)	발생주의·복식부기(기업형)
결산보고서	세입세출결산서	재무제표
보고형식	회계단위별 분리보고	회계단위 간 연계와 통합보고
가치지향	행정 내부조직 중심 - 예산집행통제, 법규준수	주민의 삶의 질 향상 - 투명한 공개, 효율적 집행
자기검증 기능	없음	대차평균의 원리에 의한 회계오류의 자동 검증
정치적 기반	중앙집권시대(상급기관 보고)	지방분권시대(주민에 대한 보고)

그런데 우리나라는 정부수립 이후에 채택한 예산회계 시스템에 발생주의 결산이라는 일부 재무회계 요소를 접목시키려 하고 있다. 그러나 회계 시스템은 서로 밀접하게 연계되는 다양한 구성요소로 되어 있기 때문에 일부를 전혀 다른 시스템으로 변경할 경우 다른 항목들과의 조화문제가 발생한다. 이에 대부분의 국가들이 발생주의 회계를 채택하면서 예산회계와 재무회계를 같이 사용하는 이원화 시스템(two-track system)을 운영하는 실정을 감안하여 우리나라도 이와 같은 점진적 접근법을 채택하는 것이 바람직할 것이다.

(재무회계 및 발생주의 예산의 도입)

정부의 재무회계와 기업의 재무회계는 같은 경제적 차원을 측정하지만, 재무제표를 작성하는 목적은 서로 다르다. 예를 들면 재무제표상의 당기 순이익 또는 순손실에 관한 정보의 의미가 기업과 정부가 너무나 다르고, 자본의 개념도 그렇다. 그럼에도 OECD, IMF, 국제회계사협회 등 국제기구는 정부효율성 및 재정투명성 강

화를 위한 노력의 일환으로 발생주의 회계제도의 도입을 권장하고 있다. 1990년대 초 OECD는 재정개혁 권고의 하나로 현금주의 회계의 문제점과 발생주의 회계의 도입 필요성에 대한 보고서를 발간한 이후 관련 논의를 주도하고 있다. IMF도 2001년부터 발생주의에 기초한 GFS 편람을 작성하고 발생주의 회계를 기반으로 정부통합 재정보고서를 작성하도록 권고하고 있다. 국제회계사협회는 공공부문위원회(현 국제공공회계기준위원회)를 만들어 공공부문의 회계, 감사 및 재무보고 등에 대하여 지속적으로 연구를 수행하고 있으며, 국제공공회계기준(IIPSAS)을 제정하였다.

국가 단계	뉴질랜드	호주	영국	미국	스페인	프랑스	한국
1단계 : 공식 제안	1978년 감사원장 의 보고서	1982년 정부회계 위원회의 제안	1993년 재무부 장관의 예산안	1956년 후버보고서 1984년 감사원의 Title2	1975년 프랑코 사후 재무부 장관의 제의	1990년 재무부와 내무부가 시작	1998년 재정부의 발표
2단계 : 회계기준 제정기관	민간기구 주도	민간기구 주도	재무부 주도	관리에산처, 감사원, 재무부 주도	경제·재무 부 주도	경제·재 무·산업 부 주도	재정경제부 주도
	공공부문 회계 위원회	공공부문 회계기준 위원회	재무보고 자문 위원회	연방정부회계 기준자문위원회	공공회계 원칙 및 기준 위원회	공공회계 기준 위원회	국가 회계기준 심의위원회
3단계 : 법제화	재정법 (1989), 재정 보고법 (1993), 재정 책임법 (1994)	재무관리 책임법 (1997) 공정예산 현장법 (1998)	자원 회계법 (2000)	회계감사법 (1950) 재무청립법 (1982), 재정책임관법 (1990)	일반예산법 (1977)	기본 예산법 (2001)	국가회계법 (2009)
4단계 : 회계개혁	1991/1992	1994/1995	1998/1999	1996/1997	1995	2006	2009
5단계 : 예산개혁	1994/1995	1999/2000	2001/2002	미도입	미도입	미도입	미도입

이에 많은 국가들이 정부회계 및 예산에 발생주의를 도입하는 구체적인 과정은 국가마다 다르지만 대체로 공식적인 제안, 정부 회계기준 제정기관의 설립, 법제화, 발생주의 회계 도입 및 발생주의 예산 도입 등 5단계로 진행한다.

특히 발생주의 회계 도입은 세계적 추세이지만 발생주의 예산을 도입한 국가는 소수이고 있고 최근에 도입한 국가는 없다. OECD가 30개 회원국들을 대상으로 조사한 『The 2007 Survey of Budget Practices and Procedures』에 따르면 모든 회계나 기금을 통합한 재무제표를 발생주의 회계기준에 따라 작성하는 국가는 총 13개국이며 발생주의 예산제도를 도입하는 국가도 호주, 캐나다, 아이슬란드, 아일랜드, 이탈리아, 뉴질랜드, 폴란드, 스페인, 스위스, 영국 등 10개국에 달하지만 실질적인 의미에서 발생주의 예산을 본격적으로 운용하는 국가는 뉴질랜드(1994/1995회계연도 도입), 호주(1999/2000회계연도 도입), 영국(2001~2002회계연도 도입)에 불과하다.

뉴질랜드는 정부부처와 기관을 민간의 주식회사처럼 운영하고 있었기 때문에 새로운 방향이 선택된 후에 매우 신속하게 실행에 옮겼고 기업에서 발전된 발생주의를 정부부문에 거의 원형 그대로 적용할 수 있었는데, 뉴질랜드에서는 각 부처를 정부와 독립된 에이전시로 간주하고 예산을 정부와 각 부처 간의 계약에 따른 대가를 표시하는 것으로 인식하기 때문에 가능한 일이었다. 뉴질랜드에서는 각 부처 세출예산이 7가지 항목으로 분류되어 「아웃풋 지출」이나 「이전지출」 등 4가지 항목에 대해서는 발생주의 베이스로 예산액이 계상되지만, 「자본지출」, 「정부관리자산(공공사업 관련 자산이나 국방자산 등)의 구입·정비」 등 3가지 항목에 대해서는 현금주의 베이스로 계상되어 각각 의결된다. 「아웃풋 지출」에 대해서는 인건비나 물건비 등 현금지출을 수반하는 항목 이외에, 「부처관리자산(청사, 물품 등)」과 관련된 감가상각비나 퇴직급여 준비금 등 비현금 항목에 대해서도 세출권한의 부여 대상이 되어 실제로

현금이 배부된다. 또, 각 부처에 대해 8.5%의 고정금리로 계산되는 캐피털·요금이 부과된다.

호주는 정책결정자들이 추정한 예산편성과 실제의 성과에 대한 재무보고 사이의 대응이 필요하다는 점을 인식하면서 발생주의 회계보고와 예산편성으로의 전환과 성과관리 강화를 동시에 광범위한 공공부문 개혁 노력들과 함께 여러 해 동안 진행하였다. 세출예산은 부처별로 아웃컴 단위로 의결되는데, 전체의 20% 정도를 차지하는 「부처재량항목」(인건비, 물건비 등)은 발생주의 베이스에 따라 계상되고 나머지 80% 정도를 차지하는 「부처관리항목」(보조금 등)은 현금주의 베이스로 계상되어 각각 의결된다. 「부처재량항목」에 대해서는 급여나 물건비 등 현금지출을 수반하는 항목 이외에, 감가상각비나 퇴직급여 준비금 등 비현금항목에 대해서도 세출권한의 부여 대상이 되어 실제로 현금 배부를 실시한다. 다만, 최근 각 부처에 맡기던 현금관리를 재정당국이 직접 관리하는 시스템으로 되돌리고, 캐피털 요금제도 폐지하고 감가상각비 등 비현금항목과 관련된 현금 배부를 정지시키는 등 현금주의 베이스의 관리를 강화하는 방향으로 되돌아오는 움직임도 있다.

영국은 발생주의 회계에 따라서 재정보고서를 작성하고 이를 토대로 재정계획을 수립하고 예산을 편성하는 자원회계예산 제도를 장기간에 걸쳐 준비하여 도입하였다. 영국에서는 현금지출의 상한액을 정하는 현금주의 베이스의 예산액과 발생주의 베이스의 예산액인 사용가능 순자원액 양쪽 모두가 의회에서 의결된다. 결산서류로는 「자원회계보고서」가 부처별로 작성되어 의회에 제출된다. 그 내용은 예산에 대응하는 결산으로 「자원사용 결과보고서」가 작성되어 발생주의 베이스와 현금주의 베이스 양쪽 모두의 기준으로 예산액과 결산액이 대비되어 있다.

이처럼 '선(先) 발생주의 회계 - 후(後) 발생주의 예산'의 접근법을 채택하였던 개혁 선도국들은 발생주의 회계 도입 이후 3~5년

내에 발생주의 예산을 도입하였으나, 실제 그 도입 목적이나 구체적인 운용행태는 매우 다르다. 조만간 우리나라도 발생주의 정부회계가 도입되어 발생주의 재무제표 결산자료가 산출되면 보고항목인 회계과목이 현금주의 예산제도의 예산과목과 차이가 발생하여 회계와 예산의 인식기준의 일치에 대한 논쟁이 시작될 것이다. 발생주의 예산제도가 많은 장점을 가지고 있기는 하지만 소기의 성과를 거두기 위해서는 재정제도가 상당히 선진화되어 있고 효율적으로 운용되며, 정확하고 신뢰할 수 있는 재무자료를 제공할 수 있는 국가에 적합한 제도이다. 이에 우리나라를 포함한 대다수 국가에서는 현재의 현금주의 예산제도를 개선하고, 좀 더 정확한 성과측정제도와 신뢰할 수 있는 재무자료를 생성하는 것이 발생주의 예산제도를 당장 도입하는 것보다 신중한 대안이 될 수 있다. 따라서 발생주의 예산제도가 추가적으로 가져다주는 재정 혹은 성과에 대한 정보는 효율적이고 건전한 재정운용을 가능하게 해주지만, 발생주의 예산제도의 도입으로 발생할 순응비용(conformation cost)보다 훨씬 큰지 신중하게 계산해 볼 필요가 있다.

(발생주의 도입 이후의 성과 및 효과)

OECD가 정부부문에 발생주의를 선도적으로 도입한 호주, 뉴질랜드, 영국 등에 대한 그간의 재정개혁성과를 정리하여 발표하였는데, 대체로 회계 및 예산에서 발생주의를 적용하여 전반적으로 재정적 통제가 성공적으로 이루어졌다고 보았다. 그러나 호주 공무원들을 심층면접조사한 OECD의 Blondal(2009)은 발생주의 재무결산 정보가 예산편성 과정에 반영되는 정도가 미미하여, 관계 공무원들 중에는 “예전에 이런 사실을 미리 알았다더라면 발생주의를 도입하지 않았을 것”이라고 응답하는 등 새 회계제도의 유용성이 제한적이라고 하였다. Zurburg(2008)에 따르면 스위스에서도 새 회계제도 도입결과 비용에 대한 의식이 증가하고 하급운영기관에 대한 관

리적 통제가 강화되었으나 전반적으로는 ‘약간의 개선 효과’만 있었다고 평가하고 있다. Christiaens and Rommel(2008)에 따르면 벨기에의 경험도 유사하였는데, 새 회계제도가 민간회사처럼 운영되는 정부기관에 한정하여 그 효과가 발휘된다고 평가하였다.

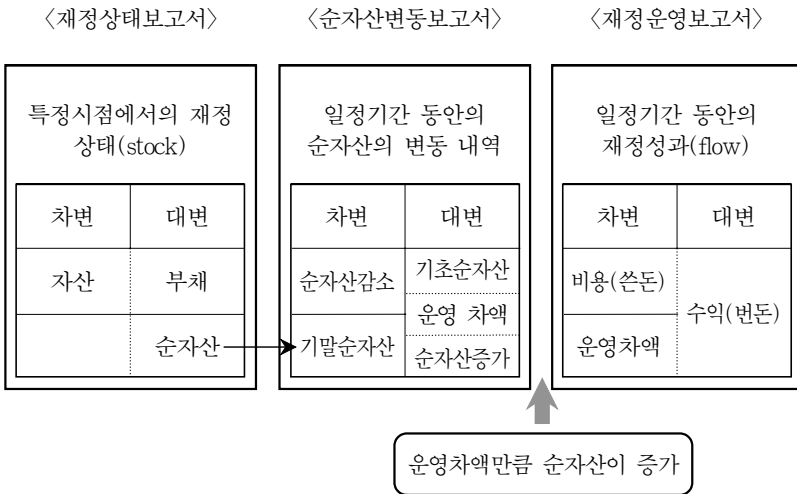
국내에서는 배득중(2010)이 일반적으로 재무정보 생성에는 새 회계제도가 기대한 유용성을 보이지만, 재무정보의 활용에는 기대에 미치지 못한다는 것이 대체적인 발견 사항으로 보고하고 있다. 또한 배득중(2010)은 기초자치단체의 2007년도 결산데이터를 이용한 3단계의 분석을 통해 ① 발생주의 회계정보와 현금주의 회계정보를 행정안전부가 공식적으로 활용하고 있는 재무분석지표에 적용하여 비교해 양자 간의 차이가 통계적으로 유의미할 정도로 큰 차이를 보이며, ② 65개 시 지역에 대해 시뮬레이션한 결과 발생주의 회계지표에 의한 지자체 재정성과평가 결과가 현행 현금주의 회계지표에 의한 결과와 매우 달라질 수 있음을 밝혀 냈으며, ③ 발생주의 회계정보가 현금주의 정보보다는 지자체 간 재정력지수의 차이도 훨씬 더 잘 설명할 수 있고 주민들이 바라는 지역경쟁력 강화와도 더 밀접하게 연계된 정보임을 실증적으로 입증한 바 있다.

여기에서 더 나아가 문광민·임동완(2007)은 1985년부터 2003년까지 OECD 22개 국가의 패널데이터(panel data)를 이용하여 종속변수의 전기변수(lagged dependent variable)를 모형에 포함시킨 동태적 패널모형을 구성하고, 기존의 선행연구들에서 언급된 정부부채에 영향을 미치는 것으로 판단되는 정치제도적, 사회경제적 요소들을 통제한 상태에서 발생주의 회계 및 발생주의 예산 제도의 도입이 정부부채 감소와 같은 재정성과에 통계적으로 유의한 긍정적인 영향을 미쳤음을 보였다. 그러나 뉴질랜드, 호주, 영국 등은 널리 알려진 것처럼 정부회계 개혁을 재정건전화 정책의 일환으로 매우 강력하게 추진하였기 때문에 이러한 연구결과가 발생주의 회계 및 예산 제도의 도입만의 효과로 보기는 어렵다.

(발생주의 재무회계 정보의 활용방안)

우선 발생주의 재무제표는 다음 그림에서 보는 바와 같이 재정정보가 상호연계되어 있어 상호대사에 따른 조작가능성을 사전에 방지할 수 있어 정부가 지출을 미루거나 세수를 좀 더 일찍 징수하여, 즉 현금 입출의 시점을 조정함으로써 재정상태를 정부에 유리하게 조작할 가능성을 줄여 재정상태를 좀 더 낮게 측정할 수 있다는 장점이 있다. 그러나 정부가 조작하더라도 발생주의 예산과 현금주의 예산의 차이가 그리 크지 않을 뿐만 아니라, 현금주의하에서도 정부의 이러한 조작을 방지할 수 있는 조치들을 충분히 강구할 수 있다.

재무제표 간 상호연계



또한 현금주의하에서는 파악되지 않는 연금, 의료보험 등 미래에 지불해야 하는 부채의 상황을 잘 파악할 수 있어 재정의 장기적 지속가능성을 파악할 수 있다는 장점도 있다. 발생주의에 기초한 대

차대조표 이외에 장기 재정전망을 이용하거나 재정 갭 혹은 재정불균형과 같은 재정지표를 사용하여 이를 보완해야 할 것이다.

한편, 관리자가 사업 혹은 프로그램에 수반되는 총비용 및 원가를 인식할 수 있기 때문에 책임성이 향상되어 효율성을 높일 수 있다는 장점도 있다. 윤성식(2004)에 따르면 발생주의 회계에 대한 가장 큰 오해는 발생주의 회계를 채택하면 자동적으로 정확한 원가가 산정될 수 있다고 생각하는 것이다. 기업회계에서의 비용·수익 대응을 행정에 응용하여 행정 코스트를 시산하려고 하면 수익 개념을 정리할 필요가 있으며, 또한 사업의 정확한 원가를 계산하기 위해서는 발생주의 회계 이외에 원가계산을 위한 별도의 노력이 필요하다. 그런데 사업예산의 정확한 사후비용과 사전원가를 산정하는 것은 외부성 및 간접원가의 존재 때문에 매우 복잡하고 주관적이 된다. 이에 따라 윤성식(2004)은 발생주의 예산을 대규모 사업에 우선 사용할 것을 권고하기도 하였다.

현금주의와 발생주의의 재정지표

회계기준	플로우의 재정지표	스톡의 재정지표	양자의 관계
현금주의	현금수지(NtCB)	순채무(NtD)	$NtCB = -\Delta NtD$
발생주의	운영수지(NtOB) 순투자(NtI)	순자산(NtW) 비금융자산(NnFA)	$NtOB = \Delta NtW$ $NtI = \Delta NnFA$
	발생주의수지(AB) (순융자/순차입)	순금융부채(NtFL)	$AB = OB - NtI$ $= -\Delta NtFL$

주: 현금수지와 경상수지의 관계는 다음과 같다.

$$NtCB = NtOB - \text{발생주의의 조정}$$

$$= (AB - NtI) + \{(\text{현금지출-발생지출}) - (\text{현금수입-발생수입})\}$$

반면, 발생주의 예산제도를 도입하면 의회의 민주적 통제를 받아야 하는 예산에 대한 내용이 복잡해지며 따라서 현금 지출에 대한

통제가 약화되고 기술관료들(technocrat)에 의해 조작될 가능성 또한 증가할 수 있다. 다음 표에 정리된 발생주의하에서의 재정수지 및 정부부채 지표만 보더라도 그 복잡성을 가늠해 볼 수 있을 것이다.

(발생주의 GFS · SNA 통계에 기반한 재정운용 방안)

정부회계 이외에 광의의 정부회계로 볼 수 있는 GFS와 SNA는 정부회계 데이터에 기초하여 재정관리 목적으로 고안된 재정통계의 국제기준이다. 특히 GFS는 GAAP 및 국가회계기준과는 달리 가격변동 등 재평가에 따른 부분을 '거래외 경제유량표'로 구분하여 이를 제외한 정부운영표를 작성하고 이를 기반으로 재정정책 수립에 활용되는 재정수지를 산출하도록 하고 있다.

그런데 이러한 발생주의에 기반한 재정통계의 도입으로 재정정보의 질은 높아지겠지만, 다른 한편으로 의사결정에 필요한 정보가 복잡해져서 그 유효성이 분명하지 않다. 뉴질랜드에서는 발생주의의 도입으로 여러 가지 재정지표가 추가되었지만 어떤 지표가 재정운영의 최종결과인지 판단하지 못하여 상황에 따라 지표를 적당히 선택해야만 하는 문제가 있다. 호주나 영국 등에서도 SNA, GFS, GAAP 중에서 어떤 재정통계에 우선순위를 두느냐 하는 문제에 직면하여, 거시재정 운영에 적용하는 정부회계 시스템의 기준을 정립하는 문제에 대한 의견일치를 보지 못하고 있다. 대체로 뉴질랜드, 호주, 영국, 미국 등 영미형 국가는 GAAP를 중시하고, 프랑스, 독일 등의 유럽 제국, 일본은 SNA 및 GFS와 같은 재정통계를 중시하는 경향이 발견된다.

GFS2001의 주요 재정분석지표

	분석지표	정의·설명	활용
주요 GFS 수지	순/총운영수지 Net/gross operating balance	순운영수지 = 수입 - 지출 총운영수지 = 수입 - 지출(고정자본 소모를 제외)	정부재정의 지속가능성 측정
	순융자/순차입 Net lending/borrowing	= 순운영수지 - 비금융자산의 순취득 = 금융자산의 순취득 - 부채의 순부담	다른 경제부문에 대한 재무적 영향
	현금흑자/적자 Cash surplus/deficit	= 운영활동으로부터의 현금 순유입 - 비금융자산의 순취득으로부터의 현금 순유출	
기타 수지	종합재정수지 Overall fiscal balance	= 재정정책의 의도적인 결과로 볼 수 있는 자산·부채의 거래에 근거하는 순융자/차입(민영화에 의한 수익은 금융항목에 포함되며, 융자형태의 보조금은 지출로 인식)	
	종합기초수지 Overall primary balance	= 종합재정수지 + 순이자지출	
	총저축 Gross saving	= 총운영수지 - 순자본이전(순자본보조·자본과세를 포함)	
기타 총량 변수	재정부담(GDP대비) Fiscal burden	= 조세수입 + 강제적 사회보험료	
	총지출 Total expenditure	= 지출 + 비금융자산의 순취득(순투자)	
국부/ 채무	순자산 Net wealth position	= 총자산 - 총부채	
	순금융자산 Net financial wealth position	= 총금융자산 - 총금융부채	정부재정의 지속가능성 측정
	총채무 Gross debt position	= 주식 및 기타 지분, 파생금융상품(derivative)을 제외한 모든 부채	

이에 향후 우리나라는 우리와 비슷한 대륙형 국가들처럼 발생주의 기준 GFS 통계에 기반한 재정수지 및 정부부채 지표를 앞의 표에 정리한 바와 같이 산출하여 재정정책 수립에 적극 활용해야 한다. 운영수지를 순투자와 구분하고 이를 합산한 순융자/순차입이 재정수지의 중심지표가 되어야 하며, 민영화수익금, 재정융자 보조금을 반영한 종합재정수지는 보조지표로 활용해야 한다. 또한 자산 평가에 기술적 문제가 많은 비금융자산/부채를 제외한 순금융자산/부채가 정부부채의 중심지표가 되어야 한다. 특히 순금융자산/부채도 채무(debt)와 이외 부채(non-debt liabilities)를 구분하여 관리할 필요도 있다.

(발생주의하에서의 재정정책과 재정지표)

Robinson(2009)은 발생주의에 부합하는 재정총량 지표로는 재정의 지속가능성과 관련하여 순금융채무(net financial debt), 그와 관련된 유량지표로는 순융자(net lending) 그리고 총량 통제حد도와 관련하여 발생주의 총지출(accrual aggregate expenditure)을 주요 정책지표로 보았다. 재정정책의 주요 기능이라 할 수 있는 거시경제의 안정화와 재정의 지속가능성 확보라는 2가지 측면에서 볼 수 있는데 안정화정책 측면에서 발생주의 재정지표와 현금주의 재정지표 중 어느 하나가 다른 하나를 압도하는 경우는 없다. 다만 재량적 재정정책에서 현금 투입의 시점(timing)이 중요할 수 있으므로 현금주의 지표에 기초한 재정정책이 유용할 수 있으며, 발생주의 지표에 의존하는 재정정책 수행 시 총지출을 크게 늘려도 총수요 진작 효과가 매우 작게 나타날 수도 있음을 지적하였다. 재정의 지속가능성 측면에서는 일반적으로 더 넓은 범위의 거래를 포함하는 발생주의에 기초한 순금융채무(net financial debt)를 주요 지표로 보았으며, 특히 발생주의하에서의 재정의 지속가능성 확보를 위해서는 재정당국이 예산통제 수단을 확실하게 확보하는 것이 중요하다.

다고 보았다. 그러나 발생주의하에서의 예산통제가 쉽지 않다는 점이 현실적인 어려움으로 작용할 수 있음을 시사하였다.

(발생주의 재무정보에 기반한 재정운용)

마지막으로 발생주의로 이행하는 것의 장점을 실제로 기대할 수 있을지에 대해 항목별로 검토해 보았다.

① 자산의 취득 : 자산을 취득하는 연도에 대해서는 현금주의에 의한 예산 계상에서는 자산의 취득에 수반하는 재정부담의 전체 금액이 명확하지 않지만, 발생주의도 자산취득에 수반하는 재정부담의 전체 금액은 명확하지 않다.

② SOC 투자 등에 대한 자본예산 : 도로, 댐, 상수도, 건물, 기계 등과 같은 물리적 자산을 건설하는 예산사업은 현금주의 정부회계에서는 투자 시 재정수지에 미치는 부정적인 영향이 커 역인센티브 문제가 있고, 정치인들로 하여금 기존구조물을 유지할 때 재정자원을 투입하기보다는 선거에 유리한 새로운 구조물을 건설하는 데 몰두하도록 유인하기도 한다. 그러나 우리나라의 경우 SOC 관련 예산비중이 다른 OECD 국가들에 비해 월등히 높아 현금주의하에서의 정부투자에 대한 역인센티브 문제가 발생하지 않으며, 대규모 사업에 대해서는 예비타당성조사 제도를 통해 발생주의 회계의 감가상각보다 더 발전되고 편익까지도 동시에 고려하는 비용편익분석을 실시하여 새 회계제도 도입에 따른 이득이 그리 크지 않을 것으로 판단된다. 다만 이러한 SOC 투자 프로젝트에 대해 장래의 캐시 플로를 추계한 후 현재가치로 환산하여 수지계산을 실시하는 자본예산(capital budgeting)에 의한 의사결정 모델을 활용할 수는 있다.

③ 연금의 장래 급부 : 공무원 퇴직 프로그램, 연금 및 채무보증 사업 등 현금을 수반한 거래가 이루어지지 않는 경우 현금주의 정부회계에서는 지출로 계상하지 않아 결과적으로 정부는 미래의 지

출을 감당하기에 충분한 예산을 갖추어야 하는 책무를 소홀히 할 우려가 있다. 그러나 어디까지를 국가의 부채로 보느냐, 미래에 지급할 연금의 추정치가 측정방법에 따라 크게 차이가 나는 등의 기술적 어려움이 있다. 또한 연금의 제도 설계와 관계되는 문제이므로 예산에 계상하면 오히려 예산이 복잡해져 투명성 관점에서 문제가 될 수 있으며, 국회에 의한 행정통제라는 예산의 기능에서 일탈될 수 있다는 문제가 있다. 이에 예산에 계상하는 것보다는 공적연금의 재정재계산 제도를 통한 연금재정의 건전성을 점검하면서 문제가 발생하면 연금법의 국회심의 과정에서 장래급부의 재설계에 대한 논의가 이루어지는 것이 더욱 합당할 것으로 보인다. 현행 우리나라 국가회계기준에서는 퇴직급여 관련 부채를 공무원 및 군인에 대한 '연금급여충당부채'와 이외 상용인부 등에 대한 '퇴직급여충당부채'로 구분하여 계상하도록 하고 있다. 또한 중앙정부는 필수보충정보로 연금보고서, 사회보험보고서를 통해 재무제표의 내용을 보완하도록 하고 있다.

④ 우발채무 및 용자 : 손실의 발생이나 불량채무 등을 전망하여 장래 캐시 플로(cash flow)를 계산하고, 그 순현재가치를 예산에 계상해야 하지만 분석기법이 충분히 확립되어 있지 않다. 우리나라 국가회계기준 제45조는 정부의 각종 용자사업(공무원에 대한 용자 지원은 제외)에 대해 용자금에 대한 추정회수가능액을 현재가치로 평가하여 원금과의 차액을 부채(용자보조원가충당금)로 간주하도록 하고, 구체적인 회계처리기준으로 「용자금회계준칙」을 마련했다. 보증채무의 불이행을 대비하여 그 채무의 발생가능성이 확실하고 금액을 신뢰성 있게 산출할 수 있으면, 과거의 불이행 실적 등을 토대로 불이행예정액수를 산출하여 현재가치로 평가하여 비용으로 계상함과 동시에 충당부채(보증충당부채)로 기록하도록 하고 있다. 국가회계기준 제50조는 진행중인 소송사건, 타인의 채무에 대한 지급보증 등 통제할 수 없는 우발상황을 우발자산과 우발부채로 구분

하고, 우발부채는 비록 부채로 인식하지는 않지만 주석으로 기재하도록 하고 있다.

⑤ 이외에 예산 프로세스와의 연계 및 통합, GFS를 기본으로 하는 발생주의의 도입, 이론적·기술적 문제의 극복 등에 대해서는 본 연구에서 더 나아가 더욱 구체적인 사례에 대한 연구를 통해 발생주의 회계 및 예산 제도의 도입 필요성 및 현실 적용 가능성을 보다 구체적으로 제시할 필요가 있다.

제Ⅲ장 재정성과관리와 비용회계

(재정성과관리의 주요 요소와 비용회계)

재정성과관리제도의 운영에 있어서 중요한 요소는 크게 2가지로 나누어진다. 재정성과관리제도를 운영하기 위한 하부구조의 수립과 이 하부구조에서 생산되는 정보의 의사결정 과정에서의 활용 방안이다. 재정성과관리제도의 하부구조로 다음 3가지 요소를 꼽을 수 있다. 예산사업을 정책목표별로 분류하여 위계질서를 수립하는 프로그램 예산구조, 예산사업의 성과를 측정하는 성과정보, 그리고 예산사업에 소요된 비용을 측정하는 비용정보이다.

비용회계는 재정성과관리제도의 하부구조의 하나인 비용정보의 도출과 관련된다. 재정성과관리제도에서 기본적으로 생산해 내려는 정보는, 특정 정책목표 달성을 위해 소요된 예산은 얼마이며, 그 결과 달성한 성과는 무엇인지를 보여주는 것이다. 이 과정에서 프로그램 예산구조는 성과관리의 위계구조와 단위를 포괄적이고 체계적으로 설정하는 역할을 한다. 프로그램 예산구조 없이도 성과관리의 단위를 적절하게 설정만 할 수 있다면, 재정성과관리제도를 운영할 수 있으며, 실제 프로그램 예산구조 없이 재정성과관리제도를 운영하는 국가도 있다.

재정성과관리제도에 필수불가결한 핵심정보는 재정사업의 성과

를 측정하여 보여주는 성과정보이다. 성과정보의 종류는 성과지표와 목표치 중심의 정보와 심층사업평가 정보를 꼽을 수 있으며, 최근에는 이 2가지 정보의 중간 형태로 체크리스트를 바탕으로 성과지표보다는 포괄적이면서 사업평가보다는 비용이 적게 드는 형태의 정보를 실용적으로 도출해 내고자 하는 시도가 이루어지고 있다. 이러한 성과정보의 분류와 더불어, 과정이나 산출 중심의 정보를 활용하는 성과관리제도를 운영할 것인지 결과 중심의 정보를 활용할 것인지에 대해서도 논의가 있을 수 있다. 산출 중심의 정보를 활용하면, 투자비용도 적게 들고 더욱 기계적으로 활용할 수 있다는 장점이 있지만, 재정투자가 원래 목표의 달성 여부를 점검하기 위한 용도로는 결과 중심의 정보가 필요하다. 뉴질랜드, 호주 등 일부 국가가 산출 정보 중심의 성과관리로 출발하였으나, 최근 결과 중심의 정보를 활용하는 체제로 바뀌고 있고, 전 세계적으로 결과 중심의 성과관리가 일종의 규범으로 자리 잡고 있다. 산출정보를 활용할 때는, 다음 조건이 만족되어야 그 활용에서 일어나는 부작용을 방지하거나 최소화할 수 있다. 특정 서비스나 재화의 산출량이 실제 이러한 서비스나 재화의 제공이 달성하고자 하는 결과와 밀접하게 연관되어 있거나 서비스나 재화의 질에 대한 통제가 원활히 이루어지고 있을 경우이다. 그러므로 산출 중심의 정보를 활용하여 예산지원이나 편성에 밀접하게 활용하는 경우는, 재정사업에 광범위하게 적용하는 경우가 아니라 일부 분야의 사업에 활용하는 경우가 대부분이다.

비용정보는 상기 프로그램 예산구조 및 성과정보와 더불어, 재정 성과관리제도 하부구조의 하나로 꼽을 수 있다. 특정 재정사업에 소요된 또는 소요될 비용정보가 있으며, 성과평가나 예산편성에서 유용한 정보로 활용될 수 있다. 그러나 비용정보의 생산에는 비용이 소요되므로, 재정성과관리의 목적과 용도를 먼저 분명히 하고 거기에 부합한 비용정보를 생산할 필요가 있다. 비용정보는 크게

3가지로 나눌 수 있다. 총비용, 단위비용, 그리고 상대비용이 그것이다.

총비용은 특정 정책이나 사업을 수행하면서 소요된 또는 소요될 비용의 합을 의미하며, 성과관리를 위한 비용 정보의 출발점이 된다. 총비용을 도출하기 위해서는 어떤 비용을 포함할 것인지가 논의의 출발점이 된다. 기본적으로 예산편성을 통해 배정된 직접적인 사업비를 총비용의 출발점으로 볼 수 있다. 그러나 이런 직접적인 비용 이외에 다른 비용들도 포함될 수 있다. 간접비, 과거에 발생한 비용, 그리고 미래에 발생할 비용이 추가적으로 고려될 필요가 있는 비용들이다.

본 보고서에서는 이러한 추가적인 비용 범주들이 재정성과관리에서 가지는 의미와 활용 방안에 대해 논하고 있다. 본 보고서의 기본 입장은 의사결정에서의 활용목적과 활용방안이 명확하지 않은 채, 민간의 기업회계 기준에 부합한다는 이유로 비용정보 생산에 투자하는 것은 바람직하지 않다는 것이다. 즉 '회계기준 충족 자체를 위한 비용정보 생산'은 지양하고 실제 의사결정 과정에서의 활용과 재정관리 주체들의 유인 변화와 연계하여 필요한 비용정보를 생산하는 것이 바람직하다는 것이다.

총비용 개념의 엄밀화를 어느 정도 추구할 것인지는 재정성과관리의 목적과 현행 제도의 디자인과 연관이 있다. 간접비 배부와 과거 비용 또는 미래 비용의 포함 문제(발생주의 회계) 등과 관련하여, 총비용 개념의 엄밀화에 대해서는 다음에 별도로 논의한다. 총비용 개념은 재정성과관리의 출발이 되는 개념으로, 단위사업이나 프로그램 수준에서의 성과관리가 이루어질 때 주로 활용된다. 다시 말해, 엄밀하게 산출량이나 서비스량과 연계하여 평가와 예산 배분을 하는 것이 목적이 아니고, 개략적인 비용의 추세 파악을 통해, 사업이나 프로그램 수준의 우선 순위를 결정할 때에 활용되는 비용 정보이다.

재정성과관리의 출발점이 되는 총비용 외에, 단위비용 개념이 있다. 단위비용은 서비스나 재화를 한 단위 생산하기 위해 소요된 또는 필요한 비용을 의미한다. 재정성과관리의 관점에서, 특정 서비스나 재화를 제공하는 데에 소요된 단위비용을 도출함으로써 해당 사업의 효율성이나 효과성을 판단할 수 있다. 이때 단위비용은, 사후평가의 관점에서는 평균비용의 개념이라는 의미도 있지만, 향후 예산배분의 관점에서는 한계비용의 개념이 이상적으로 필요한 비용 개념이다. 사후평가의 관점에서 고정비용을 포함한 총비용을 분모로 한 평균비용의 개념보다는, 고정비용을 제외한 가변비용을 분모로 한 평균비용의 개념이 보다 의미가 있다. 특히 고정자산에 대한 투자가 이미 이루어졌고, 고정자산에 대한 투자의 책임성을 현 사업담당자에게 묻기가 곤란하다면, 고정비용을 제외한 평균비용 개념을 활용하여 평가를 수행하는 것이 더욱 적절하다.

미래 예산편성의 관점에서는 한계비용의 개념이 유용한 정보이다. 왜냐하면 미래의 서비스나 재화를 한 단위 더 생산하기 위해 소요되는 비용을 알면, 미래의 서비스나 재화량과 연계하여 예산 배정을 할 수 있기 때문이다. 그러나 한계비용 자체를 엄밀하게 도출하는 것은 많은 비용이 소요되는 작업일 뿐만 아니라, 엄밀한 도출의 가능성 여부도 확실하지 않다. 그러므로 현실적으로는 고정비용을 제외한 가변비용을 분모로 한 가변비용을 한계비용 개념 대신 활용하는 경우가 많다. 단위비용 개념이 필요한 경우는, 재정성과관리의 목적이 산출이나 결과와 긴밀하게 연계시켜 평가나 예산배분을 수행할 때이다. 정책이나 재정사업의 결과는 많은 경우 외부 요인의 영향을 받기 때문에, 결과정보와 연계시켜 예산 배분을 긴밀하게 수행하는 경우는 드물다고 볼 수 있다. 반면에 특정 분야의 산출물에 대해서는 산출물의 양과 연계시켜 평가나 예산배분을 수행하는 경우가 관찰되고 있다. 산출물의 양 자체가 측정이 용이하고 중요한 정책적 의미가 있으면, 산출물의 양과 연계시켜 평가를 수

행하고 예산배분을 하는 것이 바람직하다. 이러한 사례는 교육기관, 직업훈련기관, 공공병원 등의 성과관리에 근거한 평가 및 예산배분에서 발견된다. 이때 평가 및 예산배분은 각 기관이나 사업의 결과물인 산출물의 양과 연계되어 이루어지는 경우가 많다. 이때 산출물의 양과 비례하는 정도는 단위비용의 개념에 근거하여 결정된다.

마지막 비용 개념은 상대비용 개념이다. 상대비용 개념은 특정 기관이나 사업의 효율성이나 효과성을, 유사 기관이나 사업의 효율성과 비교하여 평가할 때 유용하다. 이때 효율성이나 효과성은 기본적으로 단위비용 개념을 근거로 도출되고, 이러한 단위비용을 유사 기관이나 사업과 비교할 경우, 상대비용의 개념을 활용한다. 이러한 상대비용을 도출할 때 유의점은 다음과 같다. 먼저 유사조직이나 사업을 선정하여 비교하여야 한다. 만약 다른 서비스나 재화를 제공하는 조직이나 사업과 비교한다면, 해당 조직이나 사업의 효율성이나 효과성에 대해 판단하기가 곤란하게 된다. 두 번째, 유사 조직이나 사업이라도 업무가 수행되는 환경이 다를 수 있기 때문에 이러한 외부환경적 요인에 대한 고려가 수반되어야 한다. 세 번째, 만약 유사기관이나 사업을 선정하여 비교가 곤란하다면, 비교적 유사한 기관이나 사업을 선정하고 사업이나 기관의 특성과 외부환경적 요인을 고려하여 비교 평가하는 작업을 수행하여야 한다. 상대비용의 개념이 활용되는 경우는, 구체적인 서비스나 재화를 생산하는 공공조직이나 재정사업의 효율성과 효과성을 비교 분석할 때이다. 비교대상으로는 유사한 지방정부 또는 민간 기관이나 사업 등이 선정되기도 한다.

재정성과관리에 유용하게 활용될 수 있는 비용개념 3가지는, 총비용, 단위비용, 상대비용이며, 후자로 갈수록 비용정보 생산에 더욱 많은 투자가 필요하다. 그러므로 성과관리의 목적과 용도에 따라서 어느 수준의 비용정보를 생산할 것인지를 판단하는 것이 중요하다.

(재정성과관리와 간접비 배부)

총비용을 도출할 때 직면하는 쟁점 중 하나는 간접비 배부의 문제이다. 공통적으로 사용되는 인건비와 고정자산이 대표적인 간접비이며 다른 표현으로는 공통경비로 지칭된다. 간접비 배부에 대한 다른 나라의 사례를 보면 크게 2가지 형태가 있다. 첫 번째는 간접비를 모두 해당 사업에 배부하여 간접비 자체를 별도의 예산 분류로 존재하지 않도록 하는 것이다. 뉴질랜드, 호주, 영국이 대표적인 나라이다. 두 번째는 간접비 배부를 시행하지 않고, 별도의 예산분류 체계로 구분하는 형태이다. 우리나라는 행정지원경비 프로그램을 별도로 설정하고 기본적으로 간접비 배부를 시행하지 않으며, 적지 않은 국가가 정부 전체에 일관된 기준으로 간접비 배부를 시행하지 않는다.

회계기준에 따르면 당연히 해당 사업에 대해 간접비 배부를 수행하여, 각 사업의 총비용을 제대로 파악하는 것이 필요하다. 그러나 공공부문은 간접비 배부 자체가 용이하지 않은 상황이 적지 않으며, 간접비를 배부하더라도 실제 의사결정에 변화를 가져오지 않는 경우가 적지 않다. 그러므로 간접비 배부의 원칙적 수행 이전에, 간접비 배부가 이루어지는 공공부문의 업무 환경과 의사결정 대상이 되는 쟁점은 무엇인지에 대한 이해가 우선되어야 한다.

재정성과관리의 관점에서는 간접비 배부를 통해 얻는 실익이 무엇인지를 판단할 필요가 있다. 우선 간접비 배부의 대표적 대상인 인건비나 고정자산비용은 간접비 배부를 통해 해당 사업의 총비용을 파악하고, 평가를 통해 인건비나 고정자산 규모의 조정이 가능하면, 간접비 배부를 시행하는 실효성이 있을 것이다. 이러한 상황이 가능하기 위해서는, 인건비는 인력조정의 유연성이 높은 방식으로 공공부문의 인력운용이 이루어져야 하며, 고정자산도 해당 조직이나 사업 담당자에게 실질적으로 고정자산 비용에 대한 책임성 확보가 가능해야 한다. 그러나 많은 국가가 공공부문 특히 정부조직

인력운용의 유연성이 높지 않으므로, 인건비의 배부가 이루어지더라도 실제 의사결정 과정에서 인건비의 조정이 이루어질 가능성은 낮다. 고정자산도, 고정자산 비용에 따른 부담을 해당 조직이나 사업 담당자가 지도록 하여, 향후 고정자산 구입 결정에 영향을 미치도록 하는 구조가 설정되지 않고서는, 간접비 배부를 통해 고정자산에의 투자에 영향을 미치도록 하기는 어렵다. 그러므로 간접비 배부의 필요성을 원칙적으로 주장하기에 앞서, 간접비 배부를 통하여 생산되는 비용정보를 활용하여 실제 공공부문 인력운용이나 고정자산 운용 관행이 달라질 수 있도록 여건이 마련되어야 한다. 실제 일부 국가에서는 공공부문 인력운용의 유연성을 확대하거나, 자산운용에 책임성을 강화하는 조치들이 동시에 이루어졌다.

간접비 배부에 따른 새로운 비용정보의 활용 여건 마련과 더불어, 간접비 배부 자체가 업무에 따라서는 기술적으로 어렵거나, 간접비 배부가 이루어지더라도 의사결정에 활용될 여지가 미약할 수도 있다. 특히 규제나 정책 수립의 성격이 강한 영역에서는, 외부요인의 영향이 크고 성과의 측정도 어렵기 때문에 간접비 배부를 시행하더라도 그 결과를 실제 의사 결정에 활용할 수 있는 여지가 별로 없다. 그러므로 공공부문의 업무적 특성을 반영하여 차별화된 방식으로 간접비 배부가 이루어지도록 해야 한다.

마지막 유의사항으로, 간접비 배부 자체에 적지 않은 비용이 발생하므로, 이상적으로는 조직이나 사업의 구성 자체를 간접비 배부의 필요성이 최소화되도록 설정하는 것이 필요하다. 즉 여러 조직이나 개인이 동일 사업을 담당하는 구조가 발생하지 않도록 최소화하는 것이 필요하다. 물론 조직 구성이나 사업 구성 자체에는 간접비 배부의 최소화 외에도 다른 논리도 작용하므로, 근본적으로 간접비 배부의 필요성 자체를 없애는 것은 불가능하다.

(재정성과관리와 발생주의 회계)

발생주의 회계의 도입은 재정성과관리에 크게 2가지 측면에서 변화를 가져올 수 있다. 비용에 포함되는 범위를 확대시키는 것인데, 첫 번째는 과거에 발생한 비용을 사업 비용에 포함할 수 있게 하고, 두 번째는 미래에 발생할 비용을 사업 비용에 포함할 수 있도록 하는 것이다. 현금주의 회계하에서는 해당 회계연도에 지출된 금액만을 비용에 포함하였는데, 발생주의 개념의 도입에 따라 과거에 발생한 비용과 미래에 발생할 비용을 고려할 수 있게 된다.

재정성과관리의 입장에서 본다면, 발생주의 회계 자체는 분석을 위한 추가적인 정보를 제공한다는 의미가 있지만, 발생주의 예산까지 나아가지 않고서는 실제 예산배분이라는 의사결정에 영향을 체계적으로 미치는 것은 어렵다. 실제 발생주의 회계제도만을 도입한 대부분 국가들이 발생주의 회계기준에 따라 새로운 정보가 생산되었지만, 의사결정 과정에 제도화된 방식으로 운영하지 못하고 있다. 그래서 일부 전문가나 공공부문 종사자 사이에서는 발생주의 회계를 전 정부 차원에서 도입하는 것에 대해 회의적인 시각을 가지고 있다.

그렇다면 재정성과관리의 관점에서 발생주의 회계에 따라 생산되는 정보를 효과적으로 활용할 수 있는 영역은 무엇인가? 첫 번째, 과거 자산비용이 감가상각이라는 형태로 매년 파악될 경우, 자산관리의 효율성이 향상되는 효과를 기대할 수 있다. 그러나 이 부분이 의미가 있기 위해서는 특정 사업을 수행할 때 사용한 자산의 감가상각비를 해당 사업의 비용에 포함하는 구조가 되어야 하며, 동시에 이러 비용이 사업 비용에 포함되어 실제 가용 예산의 배정에 영향을 미치는 장치가 마련되어야 한다. 즉 해당 사업의 수행에 사용된 자산의 감가상각비가 사용 가능한 사업에 소요되는 총비용의 일부로 배정되고, 사업담당자의 입장에서는 총비용의 일부인 자산의 감가상각비를 부담으로 느끼도록 하는 장치를 마련하는 것이 필

요하다는 것이다. 이러한 장치의 마련은 발생주의 회계의 차원에서 한걸음 더 나아가 발생주의 예산 단계로 나아가는 것을 의미한다. 뉴질랜드나 최근에 발생주의 예산제도를 일부 영역에 도입한 덴마크의 경우, 자산 운용의 효율성 향상을 발생주의 회계 및 예산제도 도입에 따라 효과로 간주한다.

발생주의 회계 도입이 재정성과관리제도에 미치는 두 번째 영향은, 미래의 비용을 사업비용에 포함함으로써 현행 사업의 중장기적 비용소요를 파악할 수 있게 한다는 것이다. 즉 단년도 비용만을 보고 사업을 평가하는 것이 아니라 미래 비용까지 고려하여 사업을 평가할 수 있게 한다. 그리고 예산 편성의 입장에서는 미래 비용을 고려하여 충당금을 축적한다든지 여유 재원을 미리 배정하여 운용하는 형태를 가능하게 한다. 이러한 기대 효과가 실현되기 위해서는 역시 발생주의 예산형태로까지 진전이 이루어지는 것이 필요하다. 그렇지 않고서는 미래 비용을 포함하여 사업 비용을 파악하는 것이, 분석에 그칠 뿐, 실제 의사결정에 체계적으로 영향을 미치지 못하는 못한다.

재정성과관리에서 발생주의 회계제도는 분석을 위한 의미 있는 정보를 제공하지만, 이러한 분석이 실제 의사결정에 반영되는 발생주의 예산제도로 진전되지 않고서는, 실제 미치는 영향은 미약하다고 볼 수 있다. 그래서 대부분의 전문가들은 발생주의 회계를 분석을 위한 추가적인 비용정보를 생산하는 기반이라고 보고, 발생주의 예산을 실제 예산편성과정에 변화를 가져오는 제도라고 해석한다.

한편 발생주의 예산제도의 도입은 전 정부 전체 차원에서의 도입이 아니라, 발생주의 회계정보가 유용하게 의사결정에 영향을 미칠 수 있는 영역에 국한하여 시도하는 것이 바람직하다. 그 뿐만 아니라, 일부 전문가들은 발행주의 회계 자체의 도입도, 사후 활용목적과 방안을 먼저 설정하고 거기에 부합하는 부분만 점진적으로 도입하는 것이 효율적이라는 실용주의적인 견해를 가지고 있다.

(재정성과관리와 비용정보의 개선 방안)

재정성과관리와 관련한 비용정보의 개선방안을, 우리나라의 재정성과관리제도 현황에 비추어 제시하면 다음과 같다. 첫째, 우리나라의 재정성과관리제도는, 단위사업을 관리대상으로 하는 결과중심의 성과관리제도로 운영되므로, 총비용 정보의 개선에 먼저 초점을 두는 것이 필요하다. 결과중심의 성과관리제도에 엄밀한 비용정보를 생산해 내는 것이 가져다주는 실익이 크지는 않지만, 적어도 중요한 간접비, 자산비용, 그리고 미래 비용을 누락시키는 잘못된 성과평가에 근거하여 사업의 우선순위를 결정하는 오류는 피할 수 있게 한다.

둘째, 총비용 정보의 개선에서, 우선 과제는 간접비 배부의 문제이다. 간접비 배부도 전 부처의 사업을 대상으로 일괄 추진할 것이 아니라, 간접비를 배부하여 얻는 실익이 큰 부처나 사업영역을 중심으로 점진적으로 추진하는 것이 필요하다. 예를 들어 간접비의 비중이 큰 서비스 제공 업무가 많은 조직이나 업무를 중심으로, 인건비의 배부를 검토할 필요가 있다. 그러나 더 근본적인 문제는, 우리나라의 정부조직 인력운용의 유연성 문제이다. 인력운용의 유연성이 확보되지 않고서는, 간접비 성격의 인건비를 해당 사업별로 배부하더라도 실익이 별로 없다. 즉 간접비 배부를 실행하여 성과평가를 하더라도, 인력운용의 유연성이 없이는 인건비에 대한 의사결정에 큰 변화가 있기는 어렵기 때문이다.

셋째, 발생주의 회계제도의 도입이 이루어지고 있으므로, 해당 제도가 재정성과관리에서 변화를 가져오기 위해서는, 부분적으로 발생주의 예산제도의 도입을 시도할 필요가 있다. 발생주의 회계에 따라 생산되는 과거비용과 미래비용을 총비용에 포함하여 분석하고 실제 의사결정에 활용하도록 하는 발생주의 예산제도를, 실효성이 있을 것으로 예상되는 일부 영역에 점진적으로 도입할 필요가 있다. 예를 들어 자산관리의 효율성을 향상시키기 위해, 자산 구입

과 활용에 따른 비용 부담이 사업담당 조직이나 사업담당자에게 직접 귀속되는 구조를 수립하고, 이에 따른 예산 편성을 실행함으로써, 불필요한 자산을 확보하거나 확보된 자산을 효율적으로 활용하지 않는 문제를 개선할 필요가 있다. 그리고 재정사업에 대한 중장기적 재정소요를 명시적으로 포함하여, 사업의 승인이나 예산편성 과정에 활용하여야 할 것이다.

넷째, 구체적인 서비스를 제공하는 영역에서는, 단위비용이나 상대비용의 개념을 활용하여 성과관리제도를 기획하고 운영하는 것을 시도할 필요가 있다. 재정성과관리제도의 실효성이 가장 높을 것으로 예상되는 영역은, 구체적인 서비스를 제공하는 영역이므로 이에 대한 실효성을 제고하기 위해서는, 단위비용이나 상대비용을 활용하여 예산 배분 및 조직과 개인에 대한 유인 제공에 적극 활용할 필요가 있다.

목 차

I. 서론	39
II. 발생주의 정부회계 도입과 거시재정 운용	43
1. 발생주의 정부회계 및 예산의 도입	43
가. 정부회계의 두 흐름 : 예산회계와 재무회계	43
나. 정부회계 기준 : 현금주의와 발생주의	47
다. 정부부문에의 발생주의 도입	53
라. 발생주의 도입 이후 성과 및 효과	78
마. 발생주의 예산제도 도입의 쟁점	89
바. 발생주의 예산제도 운용사례	97
2. 정부회계와 재정운용	106
가. 정부회계의 목적, 내용 및 측정방법	106
나. 회계기준에 따른 재정지표의 차이	119
다. 재정관리와 정부회계 시스템 개선	140
라. 발생주의하에서의 재정정책과 재정지표	153
3. 우리나라 거시재정 운용에서 발생주의 재무정보의 활용 방안	184
III. 재정성과관리와 비용회계	194
1. 재정사업과 관련된 비용회계 개념	195
가. 총원가, 전체원가·순원가 및 단위원가	197
나. 직접비·간접비	198
다. 고정비용 및 가변비용	199

라. 통제가능원가 및 통제불능원가	199
마. 기타 비용 개념	200
2. 우리나라 재정성과관리제도의 주요 현황	200
가. 성과정보	203
나. 비용정보	224
다. 프로그램 예산구조	230
라. 성과정보의 활용방식 및 유인체계	239
3. 재정성과관리제도와 비용회계에 대한 정책적 시사점	244
4. 우리나라 재정성과관리에서 비용정보의 활용 방안	248
참고문헌	253
〈부록 1〉 선진국의 정부회계 및 재무정보 활용	259
1. 미국	259
가. 예산 및 결산제도	259
나. 재무서류의 작성	260
다. 재정효율화 및 적정화를 위한 재무정보의 활용	263
2. 영국	263
가. 예산 및 결산제도	263
나. 재무서류의 작성	265
다. 재정효율화 및 적정화를 위한 재무정보의 활용	266
3. 프랑스	267
가. 예산 및 결산제도	267
나. 재무서류의 작성	268
다. 재정효율화 및 적정화를 위한 재무정보의 활용	269
4. 호주	275
가. 예산 및 결산제도	275
나. 재무서류의 작성	277

다. 재정효율화 및 적정화를 위한 재무정보의 활용	278
5. 뉴질랜드	279
가. 예산 및 결산제도	279
나. 재무서류의 작성	280
다. 재정효율화 및 적정화를 위한 재무정보의 활용	282
〈부록 2〉 미국 연방정부의 원가정보 생산 및 활용 현황 ..	283
1. 미국 연방정부의 비용정보 생산	283
2. 미국 연방정부의 비용정보 활용 현황	286
가. 정부 부처 내부에서의 활용	287
나. OMB에 의한 비용정보의 활용	289

표 목 차

〈표 II-1-1〉 정부회계기준의 비교 (1)	49
〈표 II-1-2〉 정부회계기준의 비교 (2)	50
〈표 II-1-3〉 각국 정부부문에의 단계별 발생주의 도입	56
〈표 II-1-4〉 정부예산 및 회계제도의 개혁사례	57
〈표 II-1-5〉 OECD 국가들의 발생주의 회계·예산 도입현황 (2003년 기준)	58
〈표 II-1-6〉 OECD 회원국들의 회계와 예산 제도	63
〈표 II-1-7〉 각국의 회계제도 현황과 최근의 변동 상황	64
〈표 II-1-8〉 발생주의 회계로의 전환국가 사례	65
〈표 II-1-9〉 예산회계와 복식부기회계의 비교	71
〈표 II-1-10〉 중앙정부의 예산회계 결산보고서	72
〈표 II-1-11〉 중앙정부의 재무회계 결산보고서	72
〈표 II-1-12〉 국가와 지방자치단체 회계의 주석사항	76
〈표 II-1-13〉 국가와 지방자치단체의 필수보충정보 내용	78
〈표 II-1-14〉 정부회계제도 도입 이후 예산변화: 호주 빅토리아주 · 79	79
〈표 II-1-15〉 발생주의 회계제도 발전정도와 재정성과	83
〈표 II-1-16〉 발생주의 회계 및 발생주의 예산이 정부부채에 미친 영향	84
〈표 II-1-17〉 뉴질랜드 정부의 추정재무제표	99
〈표 II-1-18〉 호주 정부의 추정재무제표	103
〈표 II-1-19〉 영국 정부의 자원예산의 구조	106
〈표 II-2-1〉 현금주의와 발생주의의 재정지표	121

〈표 II-2-2〉 GFS 2001의 주요 재정분석지표	126
〈표 II-2-3〉 SNA, GFS, GAAP의 주요 특징	128
〈표 II-2-4〉 SNA와 GFS의 공통점 및 차이점	130
〈표 II-2-5〉 IPSASs와 GFS의 회계상 차이점	132
〈표 II-2-6〉 Capital Expenditure Appropriation in Australia and Denmark	156
〈표 II-2-7〉 Net Worth as a Fiscal Sustainability Measure? ...	160
〈표 II-2-8〉 Accrual Aggregate Expenditure	161
〈표 II-2-9〉 연금급여충당채무의 인식방법	181
〈표 II-3-1〉 ADB(2003)의 발생주의 단계적 도입 방안	192
〈표 III-2-1〉 재정성과관리제도 추진 현황	206
〈표 III-2-2〉 12개 공통 점검 사항	211
〈표 III-2-3〉 재정사업자율평가 등급 현황	213
〈표 III-2-4〉 예산과목체계의 변화	231
〈표 III-2-5〉 재정사업자율평가 결과와 예산과의 연계	242
〈부표 1-1〉 프랑스의 미션 및 프로그램 목록	270
〈부표 2-1〉 연방정부 조직의 원가정보의 활용 현황 사례 요약 ·	288
〈부표 2-2〉 미국 OMB의 효율성 지표 관련 지침	289

그림목차

[그림 II-1-1] OECD 국가들의 발생주의 회계·예산 도입현황 (2006~2007년 기준)	62
[그림 II-1-2] 재무제표 간 상호연계	73
[그림 II-1-3] 예산회계제도에 대한 필요성 분포	86
[그림 II-1-4] 발생주의·복식부기 회계정보의 유용성	87
[그림 II-1-5] 발생주의·복식부기 회계정보의 활용정도	88
[그림 II-1-6] 발생주의·복식부기 회계정보의 활용처	88
[그림 II-1-7] 발생주의·복식부기 회계정보 활용 장애요인 및 개선방안	89
[그림 II-1-8] 예산제도와 회계제도의 인식기준 차이	92
[그림 II-2-1] GFS의 분석 프레임워크의 구조	124
[그림 II-2-2] 연금충당채무 인식방법 간의 관계	182
[그림 III-2-1] 재정성과관리제도의 기본 구조	209
[그림 III-2-2] 영국 PSAs 지표의 성격, 수효 및 범위의 변화 · 215	
[그림 III-2-3] 결과지표와 산출지표 현황	216
[그림 III-2-4] 프로그램 및 단위사업의 설정방식	232
[그림 III-2-5] 현재 프로그램 예산체계와 성과관리제도 체계의 연계	235
[그림 III-2-6] 프로그램 예산체계와 조직체계 사례 : 소방방재청	237

I. 서론

정부회계 정보의 중요성은 날로 높아지고 있지만 정부부문에 적합한 정부회계 시스템의 개발은 여전히 진행중이다. 우리나라 정부회계 제도도 대륙형인 예산회계 시스템을 유지해 오다가 지방자치단체를 시작으로 이제 중앙정부까지 적어도 결산에 있어서는 발생주의에 의한 재무회계 시스템을 도입하게 되었다. 2009회계연도부터 국가재정 전 부문에 발생주의 국가회계제도가 시행되면서, 발생주의 회계제도의 운영과 더불어 발생주의 회계제도하에서 생산되는 정보의 활용 방안에 대한 논의가 필요하게 되었다. 2009회계연도부터 국가회계법에 따라 재정 전 부문(일반회계, 특별회계 및 기금)에 민간기업에서 채택하고 있는 발생주의 및 복식부기 회계제도가 도입됨으로 인해, 현금주의 방식의 세입세출 결산서에 추가하여 발생주의 방식의 재무제표를 작성하게 되었다. 이에 따라 재정관리에 새로운 정보가 생산되게 되었으며, 이에 따른 후속 작업이 필요하게 되었다.

재정관리에서는 크게 3가지 분야가 변화하게 되었다. 국가자산, 특히 사회기반시설의 가치를 평가하고, 미래의 불확실한 부채에 대비하기 위한 충당부채의 회계처리 방안을 마련하고, 재무제표를 활용하여 재정분석에 유용한 정보를 생산하고 분석하는 작업이 필요하게 되었다. 본 연구에서는 발생주의 회계의 도입에 따라 생산되는 재무정보를 활용하여 재정분석에 활용하는 방안에 초점을 둔다. 그러나 발생주의 회계제도 자체의 도입에 국한하지는 않고, 재무분석을 적절히 수행하기 위해 필요한 정보와 분석방법 자체와 관련된 논의를 바탕으로 발생주의 회계제도가 제공하는 또는 제공해야 하는 정보와 그에 대한 분석 및 활용방안에 대해 논한다. 그러므로 본 연구에서는 발생주의 회계 자체에서 생산되는 정보 이상의 내용에 대해서도 논의가 이루어진다.

지금까지의 발생주의에 관한 연구들은 모두 발생주의 정부회계의 도입 필요성, 도입 시 해결해야 하는 각종 회계기준 설정 시 발생하는 문제들, 새로운 회계 시스템 도입에 따른 예상효과 등에 관한 것이었다. 그러나 2009회계연도 결산부터 발생주의·복식부기 회계제도하에서 생산하게 될 새로운 재무정보 및 비용정보를 거시재정운용 및 재정사업관리 등 재정운용에 어떻게 활용할 것인지에 대한 연구는 거의 없는 실정이다. 특히 발생주의 회계 시스템을 중앙정부보다 일찍 도입한 지방자치단체에 대해서는 구체적인 사례연구 및 실증분석 연구가 시작되었으나, 발생주의 회계제도의 도입을 중앙정부의 재정운용과 연계시켜 정책적 시사점을 모색한 연구는 찾을 수 없다.

발생주의 회계의 전면적 도입과 관련하여 논의가 필요한 쟁점이 있었으나, 이미 도입이 결정되고 시행에 들어간 시점이므로 이에 대한 논의는 상세히 하지 않는다. 다만, 과연 발생주의 회계를 어떤 관점에서 바라보고 어떤 방식으로 도입하고 활용하는 것이 적절한지에 대한 기본적인 유의점을 서론에서 간단히 기술한다. 첫째는, 발생주의 회계의 도입과 실행에는 적지 않은 비용이 발생하므로, 발생주의 회계는 공공부문 경영 시스템 특히 공공부문 예산운용과 관련한 시스템의 전반적인 개혁의 관점에서 활용되어야 의미가 있다. 다시 말해, 개선된 회계기준의 도입이라는 기술적 관점뿐만 아니라, 생산된 정보가 공공부문 경영 시스템의 다른 개혁들과 어떻게 연계되어 있고 활용되는지가 중요하다는 것이다. 둘째는, 발생주의 회계로의 전환을 위해서는 빅뱅식 접근법보다는 점진적 접근법이 권고된다는 것이다. 우리나라는 일종의 빅뱅식(big bang) 접근법을 시도하였으며, 그 결과 원래 도입을 계획했던 시기보다 지연되어 2009회계연도부터 본격적인 발생주의 회계가 적용되게 되었다. 그러나 정부가 발생주의 회계의 전면적 도입과 실행에 대해 준비가 제대로 되어 있다고 보기는 여전히 어려우며, 실질적으로는 발생주의 회계 관련 인프라가 점진적으로 구비될 것으로 예상된다. 셋째는, 발생주의 회계 시스템이 보다 포괄적이고 다양한

재무정보를 제공하는 것은 사실이지만, 발생주의 회계정보가 필요한 모든 정보를 제공하지는 않는다. 예산운용에는 또 다른 보충적인 정보가 여전히 필요하다는 것이다. 이러한 유의점을 염두에 두고 본 연구는 발생주의 회계정보를 활용하여 거시적 미시적 재정분석을 수행할 수 있는 방안과 그 한계를 논한다.

한편, 본 연구에서 이루어지는 재정분석은 또 다시 크게 2가지 영역으로 구분된다. 재정총량과 관련된 분석에 관한 영역과 예산사업에 소요된 비용의 파악을 통한 성과주의 예산제도의 운영에 관한 영역이다. 전자가 국가의 자산부채 및 지출총량에 관한 거시경제적 분석 영역이라면, 후자는 재정총량의 미시적 배분에 관한 분석 영역이다. 본 연구에서는 두 영역의 분석과 관련된 논의에서 발생주의 회계의 도입과 활용에 관한 부분에 대해 다루고자 한다.

보다 구체적으로 거시(macro)적 측면에서는 재정활동의 효율화·적정화를 위해 재무제표상의 재정정보를 적절하게 활용할 수 있는 재정지표를 개발하여 재정정책 수립 시 활용해야 한다. 미시(micro)적 측면에서도 예산서 및 결산서와 정책평가를 연계시키기 위한 비용(cost)정보의 산출 방안을 검토할 필요가 있다. 특히 최근 경제위기 발발 및 이의 극복과정에서 악화된 우리 재정의 건전성을 조기에 회복시키기 위해 필요한 재정규율 강화에 도움이 되는 재정정보 활용방안을 모색해 봐야 한다. 특히 각국의 정부회계에 대한 어프로치도 다양하여 유일하고 절대적인 시스템은 없겠지만, 거시재정 운영 및 재정사업관리의 관점에서 유용한 정부회계 시스템을 구축하기 위한 방안을 마련해야 한다.

우선 '제Ⅱ장 발생주의 정부회계 도입과 거시재정 운용'에서는 재정 운용에 있어 가장 핵심인 예산편성이 종전처럼 현금주의 방식을 유지하기 때문에 향후 발생주의 결산 시스템에 따른 재무정보를 어떻게 예산정책에 반영할 것인지를 놓고 정부와 재정전문가들이 고민에 빠졌다. 다른 국가들에 앞서 선도적으로 발생주의 회계를 정부부문에 도입하는 개혁을 실시한 뉴질랜드조차도 비슷한 문제를 안고 있다. 이는

정부회계가 예산 시스템과 밀접히 연관되어, 단순히 회계상의 기술적인 문제가 아니기 때문이다. 이에 제1절에서 발생주의 정부회계와 발생주의 예산의 특징, 도입상황, 도입효과, 쟁점 등을 점검해 보고 제2절에서는 재정운용에서 정부회계 정보의 활용에 대해 살펴보았다.

보다 구체적으로는 제1절 ‘발생주의 정부회계 및 예산의 도입’에서는 정부회계의 두 흐름인 예산회계와 재무회계의 차이를 살펴보고 정부회계의 기준으로 현금주의와 발생주의의 특성을 살펴본 연후에 정부부문에의 발생주의 도입 현황을 해외사례와 국내로 구분하여 살펴보았다. 특히 공식적인 제안, 정부회계 기준 제정기관의 설립, 법제화, 발생주의 회계 도입 및 발생주의 예산 도입 등 5단계로 구분하여 국가별로 발생주의 도입단계별 진척상황을 정리하였다. 다음으로 발생주의 도입 이후 성과 및 효과를 살펴보고, 마지막으로 발생주의 예산제도 도입의 쟁점에 대해 정리해 보았다.

제2절 ‘정부회계와 재정운용’에서는 정부회계의 목적, 내용 및 측정방법, 회계기준에 따른 재정지표의 차이 등을 살펴본 후에 자금의 재정관리 강화의 중요성에 비추어 볼 때 필요한 정부회계 시스템의 개선 필요성 및 한계에 대해 분석하였다. 마지막으로는 발생주의하에서의 재정정책을 운용함에 있어 활용 가능한 재정지표, SNA 및 GFS처럼 발생주의에 따른 재정통계, 발생주의 재무정보 등의 활용방안을 제시하였다. 특히 자산의 취득, SOC 투자 등에 대한 자본예산, 연금의 장래 급부, 우발채무 및 용자 등 항목별로 발생주의로 이행하는 것의 장점을 실제로 기대할 수 있을지에 대해 검토했다.

‘제Ⅲ장 재정성과관리와 비용회계’에서는 성과주의 예산제도에서 비용정보의 의미와 발생주의 회계가 초래하는 변화와 한계에 대해 논하고, 동시에 우리나라의 성과주의 예산제도에서 비용정보의 활용 방안에 대해 논한다. 비용정보의 활용 방안은 운용되는 성과주의 예산의 형태에 따라 달라지므로, 우리나라 성과주의 예산제도의 현황분석과 연계하여 비용정보의 활용 방안이 논의된다.

II. 발생주의 정부회계 도입과 거시재정 운용

1. 발생주의 정부회계 및 예산의 도입

가. 정부회계의 두 흐름 : 예산회계와 재무회계¹⁾

정부회계가 체계화되기 시작한 것은 1500년대부터이다. 현재 세계의 모든 나라에서 사용하고 있는 정부회계 시스템은 입법부와 행정부의 관계, 정치 및 경제적 여건, 국민의식 수준 등 다양한 요인의 역사적 전통에 따라 정립된 것이다. 일단 정립된 후의 정부회계 시스템의 변화는 해외로부터의 새로운 예산편성 및 회계기법 전파, 정치체제 변화, 경제상황 및 국민의식의 변화, 정보기술의 발달 등 여러 원인에 의해 진화하는 현상을 보이고 있다.

지금까지의 세계의 정부회계 흐름을 크게 2가지 유형으로 분류할 수 있다. 하나는 성문법(Civil-Law)을 표방하는 대륙형(Continental, Roman-Germanic) 계통의 국가들과 이의 영향을 받는 국가들인 독일, 프랑스, 이탈리아, 북유럽 국가들 및 일본 등의 예산회계를 중심으로 한 흐름이 있다. 또 다른 그룹은 불문법(Common Law)에 해당하는 앵글로·색슨(Anglo-Saxon) 계통의 국가들과 이의 영향을 받은 국가들, 즉 앵글로 아메리칸(Anglo-American) 그룹 또는 English Tradition 그룹인 영국, 캐나다, 호주, 뉴질랜드 및 미국과 이들의 영향을 받은 국가들이 추구하는 재무회계를 중심으로 한 흐름이 있다. 이러한 구분은 단순히 정부회계제도에만 국한되는 것이 아니라 재정관리 시스템 전

1) 이 부분의 내용은 이경섭(2000) 및 권오성 외(2009)를 많이 참조하였다.

반에 걸쳐 상당한 차이를 낳고 있다.

우리나라는 대륙형 정부회계인 예산회계(cameral accounting, budgetary accounting) 시스템을 채택해 왔다. 예산회계 시스템에서는 예산과 현금을 대상으로 수입과 지출 및 세계잉여금을 산출하는 방식인 단식부기가 주를 이루고 있다. 이러한 예산회계는 1992년 뉴질랜드에서 발생주의 회계가 정부회계에 소개되기 이전까지 동서양 모든 나라에서 사용한 전통적인 정부회계이며 아직도 전 세계 대부분의 국가나 지방자치단체의 회계에 사용된다. 예산회계는 발생주의 회계의 채택 여부에 관계없이 예산의 편성이나 집행 및 관리에 체계적인 시스템으로 재정관리에 반드시 필요하다.

예산회계는 예산과 회계를 함께 지칭하기도 하지만 재무적 자원(financial resource)인 현금주의로 1회계연도에 수입된 세입액에서 지출된 세출액을 차감하여 운영수지인 세계잉여금을 산출하여 보고하는 회계로, 이 회계의 주목적은 예산의 배분 및 역할을 강조하고 통제와 회계책임을 확보하는 것이다.

대륙형 국가의 재정관리 특징으로는 중앙집중식 국고(금고)관리, 정부 전체 결산보고의 통합, 책임회계의 채택(회계 수행 책임자별 계산증명), 중앙은행의 국고 관할 등이 있으며 감사기구도 위원회 형태를 취하고 있다. 또한 회계기준이 법률이나 조례로 되어 있어 회계기준 제정기구가 없다. 이 시스템에 의할 때 재무관리는 예산의 집행권한(budget holder)을 가지는 재무관(financial officer) 중심으로 재정관리를 해왔다. 재무관은 기관운영, 관리나 사무를 주관하는 책임자로 기존 각 부처의 총무과장 또는 유사한 직책으로 운영해 왔다.

대륙형 예산회계의 구조는 예산, 수입, 지출, 세계잉여금의 4개 구조로 구성되어 있고, 전형적인 기금회계기법을 사용하여 모든 나라가 수입·지출을 분리하여 기록 결산한다. 지출은 예산이 회계의 중심이 되고 예산의 편성 및 배정으로부터 회계가 개시된다. 세입·세출 결산(Statement of Revenue and Expenditure)은 정부회계에서 가장 중요

II. 발생주의 정부회계 도입과 거시재정 운용 45

한 보고서이다. 세출결산보고서의 구조는 ① 세출예산액, ② 전년도 이월액, ③ 예비비 사용액, ④ 전용 등 증감액, ⑤ 이용 및 이체액, ⑥ 예산현액, ⑦ 지출, ⑧ 다음 연도 이월액, ⑨ 불용액 등으로 구성된다. 수입도 예산과목은 수입의 원천별로 구성되어 있으며, 세입결산보고서의 구조는 예산과목별로 ① 세입예산액, ② 징수결정액, ③ 수납액, ④ 불납결손액, ⑤ 미수납액, ⑥ 세입예산액과 수납된 세입액과의 차이로 된다.

이에 비해 영미형(Anglo-American) 국가들은 대륙형 국가들과 다른 재정관리 시스템을 사용해 왔다. 영미형 정부회계는 영국에서 단식부기로 계속하다가 1822년 이후 복식부기로 변경하였으며 이후 이 회계방식은 영연방에 전파되었다. 영미형 재정관리제도의 특징은 기관별 분산 국고관리, 기관별 결산보고, 기관별 회계책임의 증명, 기업회계와 유사한 재무제표의 채택, 기관별 재무성의 차입제도 등이 있고, 감사기구도 그 운영이나 감사 결과 처리방식이 권고형인 행정형(monocratic system)에 속하고 있다.

발생주의 회계를 채택하는 미국 연방정부나 지방정부도 우리나라 같이 예산회계와 재무회계를 같이 사용하는 이원화 시스템(two-track system)을 운영하며 재무관리나 예산 편성 및 결산은 예산회계에 의존하고 국민의 관심이 높은 재정 적자나 흑자는 예산회계에서 산출하여 공시하고 있다. 1955년 발생주의 회계를 채택한 스페인도 같다. 1998년부터 자원예산회계(RAB)를 채택한 영국도 현금소요액과 현금을 수반하지 않는 비용을 가산하여 예산편성을 하는 등 비록 발생주의에 의한 예산을 편성하지만 그 근거에는 예산회계 시스템이 기초를 이루고 있다. 정부회계에서 의회나 행정부 및 국민 등이 관심을 갖는 것은 발생주의 정부회계에 따라 산출한 당기순이익 등 운영수지가 아니고 예산회계에서 산출한 세계잉여금이다.

재무회계(proprietary accounting)는 현금과 같은 재무적 자원뿐만 아니라 건물이나 토지, 부채와 같은 경제적 자원을 측정하여 자산이나

부채, 수익 비용 등 재무제표의 정보를 공급하는 회계를 말한다.²⁾ 정부의 재무회계와 기업의 재무회계는 같은 경제적 자원을 측정하지만, 재무제표를 작성하는 목적은 서로 다르다. 기업의 경우 대차대조표는 모든 자산과 부채의 실질가치를 평가하여 지급능력이나 자본구조 및 재무상태에 관한 정보 제공을 목적으로 하지만, 정부회계의 재정상태표에서는 실질가치의 반영보다 자산이나 부채는 관리목적으로 인식하고 재정상태표는 자산과 부채의 향후 공급능력이나 상호관계를 보여주어야 한다. 또한 기업회계에서는 손익계산서의 마지막 줄(bottom line)의 당기 순이익 또는 순손실이 경영성과 결과를 판단하는 정보를 제공하지만, 정부회계 특히 일반회계와 같은 정부형 회계에서의 재정운영표의 마지막 줄은 성과판단의 의미는 전혀 없다³⁾. 대신 정부회계의 재정운영표는 사업관리자나 예산편성 관계자 등에게 프로그램이나 사업의 순원가 정보를 제공하는 데 그 목적이 있다.

한편, 윤성식(2004)에 따르면 회계학이 최초로 정부예산에 도입된 것은 과학적 예산을 부르짖던 100년 전 미국의 개혁부터라고 한다. 그 당시 도입되었던 품목별 예산은 사실상 회계학의 계정과목이 예산과 결합된 형태이다. 그러나 당시 품목별 예산제도의 탄생에 기여했던 회계학은 1940년대 성과주의 예산에 따라 원가회계가 사용될 때까지 무관심의 대상이었다. 성과주의 예산이 사실상 실패로 돌아가자 공공부문은 다시 회계학에 무관심해졌고 이런 현상은 1980년대까지 계속되었다⁴⁾. 다행히 최근 선진국의 예산개혁이 정부회계에 관심을 갖는 것

2) 'proprietary'의 의미는 소유나 재산, 독점 등의 개념이지만 이를 예산회계에 대응한 재무회계의 개념으로 사용하고 있다. 영국이나 뉴질랜드에서는 재무회계를 'financial accounting'이라 한다.

3) 사업을 제대로 집행하지 않고 예산을 이월시키거나 재해복구비를 지연집행하거나 적게 집행한 경우, 군사훈련을 제대로 실시하지 않는 경우에는 당기순이익이 남게 된다. 이를 두고 성과가 있었다고 할 사람은 아무도 없다. 또한 정부형 회계의 재무회계에서 운영수지로 누적된 잉여금은 처분할 수 있는 것이 아니며 단순한 회계상 자원의 잉여(saving)나 부족(dis-saving)을 나타낸다.

은 발생주의 회계가 비용을 정확히 측정한다고 믿기 때문이다. 궁극적으로 원가에 의한 예산편성을 시도한다면 발생주의 예산을 채택해야 한다. 발생주의 예산을 채택하려면 발생주의 회계를 먼저 사용해야 한다. 기업은 추정손익계산서가 예산이므로 발생주의 회계와 발생주의 예산이라는 구분이 의미가 없지만, 공공부문은 기업과는 달리 예산과 회계가 분리되어 있기 때문에 이러한 이분론적인 구분이 생기게 된 것이다.

나. 정부회계 기준 : 현금주의와 발생주의

정부회계기준은 일반적으로 다음과 같이 현금주의, 수정현금주의, 수정발생주의, 발생주의 등 4가지로 분류된다. 각 기준들 간의 차이점과 장단점을 비교하면 <표 II-1-1> 및 <표 II-1-2>와 같다.

우선 현금주의(cash basis)는 현금자원의 흐름에 초점을 두고 현금의 유입과 유출 여부에 따라 수익과 비용을 인식하는 방식이다. 현금의 유입이 수입 또는 수익이 되며 현금의 유출이 지출 또는 비용으로 인식된다. 따라서 현금이 수반되지 않은 수익 비용 및 자산 및 부채의 증감은 고려되지 않고 감가상각비 역시 제외된다. 현금주의는 단순하고 예산과 실제 지출액의 비교가 잘 되기 때문에 예산통제에 잘 활용되는 장점이 있지만 재정상태나 정부활동의 성과평가를 위한 비용이나 원가정보를 제공하지 못하는 단점이 있다(김혁 외, 2004).

수정현금주의(modified cash basis)는 현금주의를 완화한 것으로 현금주의와 같은 회계처리 대상에 단기적 재무자원의 변동에 따른 수익 및 비용의 인식을 원칙으로 한다. 이러한 수정현금주의는 현금주의에 비해 단기재무자원의 변동에 대한 파악이 가능한 장점이 있지만 여전

4) 윤성식(2004)은 이러한 회계학에 대한 공공부문의 무관심은 신기할 정도라고 말할 만큼 오랫동안 정부조직에서 회계학이 외면받았으며, 회계학의 유용성이 사장되어 왔다고 평가하였다.

히 장기적 재무자원의 변동은 파악하기 어려운 단점이 있다(이상운·장권, 2002).

수정발생주의(modified accrual basis)는 현금의 유입과 유출에 관계 없이 그 거래가 발생한 시점에 인식하는 것을 원칙으로 하되, 유동자산 또는 유동부채, 즉 재무자원을 측정의 대상으로 하는 인식기준이다. 구체적으로 재무자원이란 현금 및 현금등가물, 시장성 있는 유가증권 등 화폐성 자산과 차입금, 미지급금 등의 지출계정이 이에 해당한다. 수정발생주의는 여전히 여러 해 동안 편익을 제공할 물리적 자산을 자산으로 인식하지 않고 당해 연도에 소비되는 것으로 비용처리하기 때문에 발생주의에 비해 정보제공 측면에서 제한되는 단점이 있다(이상운·장권, 2002).

마지막으로 발생주의(accrual basis)는 수익과 비용을 인식하여 측정함에 있어서 현금을 수수한 시점과는 관계 없이 재무상태를 변동시킨 거래나 사건이 발생한 시점에서 인식하는 방식이다. 즉 수익은 수익을 획득한 시점에, 비용은 비용이 발생된 시점에 수익과 비용으로 인식한다. 따라서 거래는 발생하였으나 현금의 유입과 유출이 이루어지기 이전 시점에 지급되는 미수금, 미수수익, 미지급비용, 선수수익, 선급비용 등의 발생주의 거래항목이 사용된다. 발생주의는 정확한 수익과 비용의 측정이 가능하여 성과에 대한 정보를 제공할 수 있다는 장점이 있다. 반면에 발생사실을 측정하는 과정에서 예측이나 추정과 같은 불확실성을 포함하여 회계정보에 객관성이 결여될 수 있고 정보생산에 많은 비용이 들 수 있다는 단점이 있다(김혁 외, 2004).

한편, 발생주의 정부회계의 편익⁵⁾에 대해 일부 학자들은 재무회계를 채택하는 경우의 편익으로 기업회계의 대차대조표나 손익계산서의 편익과 같이 종합적인 재무상태 파악이나 성과측정 자료의 제공, 대차평균원리에 의한 회계부정방지 등을 내세우고 있다. 그러나 종합적인

5) 이 부분의 내용은 권오성 외(2009) 및 우석진·조진권(2008)을 많이 참조하였다.

II. 발생주의 정부회계 도입과 거시재정 운용 49

재무상태 파악이나 당기순이익의 의미가 기업회계와 다른 앞에서 살펴본 바와 같다. 또한 회계부정은 내부통제 문제에서 기인하며 부정 적발에는 현금의 비목별, 계좌 또는 지불처별 현금흐름을 추적하는 회 계기록이 더 유용하게 사용된다.

〈표 II-1-1〉 정부회계기준의 비교 (1)

	현금주의	수정현금주의	수정발생주의	발생주의
법정예산을 이행하는지 여부	이행	이행	이행	이행
지출한도 등 법적 계약적 요건에 따르는지 여부	현금지출 한도와 관련	현금 및 준현금 지출한도와 관련	현금 및 재무자원 지출한도와 관련	현금 및 경제 자원 지출한도와 관련
재원 배분과 재무자원 사용	현금자원	현금 및 준현금 자원	현금 및 재무자원	현금 및 재무자원
금융과 현금 요구사항	현금자원	현금 및 준현금 자원	현금 및 기타 재무요구사항	현금과 기타 재무 요구사항
재무조달 및 부채 등 상환능력	현금으로부터	현금으로부터	재무자원으로부터	경제자원으로부터
재무상태 및 이의 변동	현금잔액	현금 및 준현금 잔액	재무자원	재무 및 경제자원
서비스비용 관점에서의 재무성과	관련 정보없음	관련 정보없음	제한적인 정보 제공	성과평가에 필요한 정보제공

자료: IFAC, Study No. 11, Governmental Financial Reporting : Accounting Issues and Practices, IFAC/PSC, May 2000, p.15. 편호범(2010)에서 재인용

〈표 11-1-2〉 정부회계기준의 비교 (2)

Criteria	Cash Accounting	Accrual Accounting
Ease of understanding	Simpler, but unfamiliar	Greater complexity, but familiar to more people
Ease of manipulation	Relatively easy to manipulate, but the issuance of the Cash Basis IPSAS is a big step forward.	Ease of manipulation depends upon accounting and auditing standards.
Comprehensiveness	Cash information only	Includes cash information together with other information
Usefulness for managing liquidity	Provides only basic information	Provides cash information and commitment information (e.g., payment arrears)
Non-financial asset management	No information provided	Provides information on asset use
Comparability	Countries use a range of cash accounting bases, policies are generally not explained well Not consistent with GFS and SNA	Countries use different accrual accounting standards Consistent with GFS and SNA
Measuring sustainability of fiscal policy / considering intergenerational equity	Very limited usefulness	Useful, but needs to be supplemented with additional information (e.g., demographic profiles)
Credibility	Limited	Credit rating agencies, lenders and the media are more familiar with accrual financial statements Can lead to lower borrowing costs
Basis for determining fiscal strategy	Limited	Good, in conjunction with cash information
Accountability	Limited	Provides information on accountability for resources (e.g., fixed assets)

〈표 II-1-2〉의 계속

Criteria	Cash Accounting	Accrual Accounting
Basis for product/ service pricing	Limited	Good
Disincentives for fraud and corruption	Limited	Better than cash, but depends on the internal control environment (among other things)
Implementation	Information system costs can be higher (because of customization and limited availability)	Although information system costs may be lower, additional efforts are required to identify and value assets (among other things)
Ongoing operation	Ongoing information system costs can be higher because the systems are generally customized Cash accounting systems generally require more personnel to operate them. However, fewer qualified accountants are necessary	Ongoing operation of systems is more sustainable because (i) it is easier to attract and retain skilled staff; and (ii) subsidiary records are integrated (e.g., payables, receivables and asset registers)

출처: ADB의 Athukorala and Reid(2003)

따라서 발생주의 회계 및 예산제도는 관리자가 사업의 원가에 대한 정보를 정확히 인식하도록 도와줌으로써 관리자의 책임감(accountability), 회계의 투명성(transparency), 사업의 성과(performance)를 높일 수 있다는 장점이 있다. 더구나, 현금주의에서는 인식하기 어려웠던 공무원 연금, 정부의 대출 혹은 보증 정책과 같은 우발채무(contingent liabilities), 환경채무(environmental liabilities) 등을 발생주의에서는 명시적으로 인식할 수 있다. 더불어 발생주의는 재정의 건전성과 재정의 지속가능성(fiscal sustainability)에 기여할 수 있다는 점도 부각되고 있다.

보다 구체적인 편익으로는 국제 정부회계 비교연구기구(CIGAR: Comparative International Governmental Accounting Research) 학자들이 정리한 재무회계의 편익은 다음과 같다.

첫째, 사업이나 활동의 원가(비용)에 관한 정보를 제공함으로써 사업관리자 및 예산배분 등 의사결정자들을 원가 및 효과를 고려하여 결정하는 방식으로 이끈다. 발생주의 회계는 사업별 산출물(output)이나 달성된 성과결과(outcome)에 대한 원가(비용)를 제공하므로 관리자들에게 사업의 타당성 검토 시 편익은 많게 하고 투입비용은 적게 하여 우선순위를 확보받으려는 경향을 없앤다. 또한 사업추진 과정에서도 당초 계획된 원가나 투입비용과 실제 투입원가 등을 비교하여 원가 관리를 하도록 할 뿐만 아니라 사업추진의 비용과 효과를 고려하게 하는 원가정보를 제공한다. 이 정보를 제대로 활용하면 재무회계 정보는 자원을 절약하거나 자원을 효율적으로 이용할 수 있으며, 이 금액은 발생주의 회계채택에 따른 투입비용을 상쇄하고 남을 것으로 예상된다.

둘째, 전통적인 수입·지출의 예산회계에서는 인식하지 않는 자산이나 부채를 인식하여 자산이나 부채 관리를 강화한다. 예산 편성이나 심의 시에 자산의 감가상각비를 일반경비와 같이 비용으로 처리하면 공공재산을 무상재산(free goods)으로 여기는 인식을 바꾸고 자산관리의 효율화를 기할 수 있을 뿐만 아니라 관리자에게 자산운용에 대한 관심을 제고하고 기관장이나 감사기구에서도 관심을 가지게 된다. 아울러 부채를 인식하게 되므로 연금채무처럼 장기적인 재정정책의 자료로 삼을 수 있으며 무분별한 차입을 억제하고 채무관리에 대한 관심을 제고함으로써 재정의 건전성을 확보하는 기초자료를 제공한다.

셋째, 재무회계는 예산회계와 달리 정부활동, 즉 정책이나 사업 등의 원가를 제공할 뿐만 아니라 자산의 관리나 정부채무의 건전성 등에 관한 정보도 제공하므로 정부활동에 대한 기관장이나 사업진행자의 개선된 회계책임(financial accountability) 평가자료를 제공한다.

넷째, 발생주의 재무회계는 기존 예산회계에서 수입은 원천별로, 지

출은 기능별, 사업별, 활동별, 성질별로 되어 있어 이 결산서만으로는 재정운용 결과를 이해하기 어렵던 것을 자산이나 부채에 관한 회계정보 및 특정 정책의 원가를 알려주어 재정집행의 투명성(transparency)이 확보된다.

마지막으로 예산당국인 영국 재무성 자신이 발생주의 정부회계인 '자원예산회계(RAB)'로부터 얻고자 하는 편익으로 의회 및 시민에 대한 회계책임성의 개선, 재무보고의 공개 확대(투명성 개선), 더 많은 정보에 의한 의사결정에 따른 자산사용의 개선, 재무관리, 중장기 예측, 투자 의사결정을 위한 재무관리 정보의 개선, 성과측정 및 재무통제의 개선, 특히 관리의 개선은 자원예산회계의 중요한 인센티브이므로 부처는 충분하고 정확한 자원의 단위로 계상된 향후 소요액의 검토로 만족스럽게 달성된 성과결과(outcomes)를 얻을 수 있고, 연도 중 재무관리로부터 생성된 정보는 부처의 우선순위 사이에 자원 재배분이 필요한 경우 이를 이용할 수 있으며, 부족한 부처의 자원을 사용하는 의사결정에 유용한 정보를 제공할 수 있다는 것 등을 든 바 있다.

다. 정부부문에의 발생주의 도입

1) 해외 사례

OECD, IMF, 국제회계사협회 등의 국제기구는 정부 효율성 및 재정 투명성 강화를 위한 노력의 일환으로 발생주의 회계제도의 도입을 권장하고 있다. OECD는 1990년대 초에 재정개혁을 위한 권고의 하나로써 현금주의 회계의 문제점과 발생주의 회계의 도입 필요성에 대한 보고서를 발간한 이후, 관련 회의를 개최하고 회원국의 경험사례를 소개하는 등 발생주의 도입에 관한 논의를 주도하고 있다. IMF도 각국의 재정통계를 관리하면서 숫자의 신뢰성을 높이고 다양한 재정 정보를 산출하기 위하여 발생주의 회계제도를 권고하고 있다. 특히 2001년부

터는 발생주의에 기초한 정부재정통계(Government Finance Statistics, GFS) 편람을 작성하고 발생주의 회계를 기반으로 정부통합재정보고서를 작성하도록 권고하고 있다. 국제회계사협회는 민간부문의 회계뿐만 아니라 공공부문의 회계에도 관심을 가지고 공공부문 위원회(현 국제공공회계기준위원회)를 만들어 공공부문의 회계, 감사 및 재무보고 등에 대하여 지속적으로 연구를 수행하고 있다. 이 위원회에서는 1991년도에 최초로 발생주의에 기반을 둔 『Financial Reporting by National Governments』라는 보고서를 발표하고 국제공공회계기준(International Public Sector Accounting Standards, IPSAS)을 제정하였으며 1994년부터는 발생주의 회계로 개혁한 선도국들의 사례를 소개하는 등 발생주의 회계제도 도입을 위하여 다방면으로 노력하고 있다.

한편, 세계 각국 정부들이 전통적으로 현금주의 회계와 현금주의 예산을 사용한 것은 합법성에 기초한 부정과 오류의 방지 및 적발이 정부회계의 주목적이기 때문이었다. 특히 대부분 입법부의 한도와 제한들이 현금단위로 주어지므로 현금주의 회계와 현금주의 예산이 적절하였고, 대부분의 정부 통제작용이 현금을 기준으로 하기 때문에 현금주의에 의한 국고시재금 관리가 훨씬 용이하였다. 그러나 최근 시장지향적인 행정개혁을 추구하면서 민간에서 사용하던 발생주의 회계를 정부부문에 도입하는 국가가 점차 늘어나고 있다. 일부 국가는 발생주의 회계의 도입을 넘어 발생주의 예산을 도입하기도 하였다.

발생주의 회계란 거래나 사건 그리고 환경이 국가에 미치는 재무적 효과를 현금이 수취되거나 지급되는 기간에 기록하는 것이 아니라, 그 거래가 발생한 기간에 기록하는 회계방식을 의미한다. 발생주의 회계는 현금의 수취나 지급과 분리하여 거래의 발생시점에서 기록하므로 정부활동과 관련된 기록과 현금의 유·출입과는 보통 일치하지 않는다. 발생주의 회계의 도입 목적은 수익·비용 대응 원칙의 적용과 그 기간의 성과를 보다 합리적으로 나타내는 데 있다. 반면, 발생주의 예

II. 발생주의 정부회계 도입과 거시재정 운용 55

산은 발생주의 회계를 예산편성의 기초로 도입한 예산을 가리킨다. 구체적으로는 추정재정운영보고서, 추정재정상태보고서, 추정현금흐름 보고서를 포함하는 일련의 추정재무제표에 의해 뒷받침되는 세입세출 예산서의 작성을 의미하는데, 발생주의 예산은 현금거래를 수반하지 않는 감가상각비의 계상, 자본비용의 계산 등을 수반한다. 이렇게 발생주의 예산을 채택함으로써 기관별로 정확한 원가를 파악하게 되고 그에 상응하는 책임성이 강화되어 궁극적으로 재정자원의 효율적인 사용을 유도한다.

정부회계 및 예산에 발생주의를 도입하는 과정은 국가마다 차이가 있지만 <표 II-1-3>에서 보는 바와 같이 공식적인 제안, 정부회계기준 제정기관의 설립, 법제화, 발생주의 회계 도입 및 발생주의 예산 도입 등 5단계로 진행된다.⁶⁾

우선 첫 번째 단계로 많은 국가들에서 회계와 예산 제도와 직접적으로 관계가 있는 중앙정부의 예산당국 또는 감사기관에서 도입의 필요성을 제기하였다. 우리나라도 재정경제부(1998년)와 기획예산위원회(1999년)가 복식부기·발생주의 회계제도 도입 방침을 발표하면서 시작되었다. 물론 정부기관의 공식적인 제안이 있기 이전에 민간부문에서 회계사, 행정학자, 재정학자 등 관련 전문가들이 정부부문에 대한 발생주의 도입 필요성에 대한 주장이 있었다.

다음 단계로 각국 정부는 정부회계 기준 제정기관을 설립하는데, 정부회계 기준 제정기관은 정부의 예산·회계 및 감사관계 책임부서, 공인회계사와 학자 등의 전문가 집단이 참여하여 정부회계제도 시안을 만드는 등 실질적인 연구업무를 담당하는 기관으로 3가지 유형이 있다. 첫 번째 유형은 민간 공인회계사협회에서 자발적으로 연구집단을 만들고 이들이 정부회계 기준을 제정하는 유형으로 뉴질랜드와 호주 가 여기에 속한다. 두 번째 유형은 중앙예산기관과 연계된 독립된 기

6) 이 부분의 내용은 임동완(2008)을 많이 참조하였다.

구의 위원회가 설립되어 정부회계 기준을 제정하는 유형으로 영국, 스페인, 프랑스, 한국 등이 여기에 속한다. 세 번째 유형은 독립된 기구로 위원회가 설치되었다는 점에서 두 번째 유형과 유사하지만 위원회가 중앙예산기관, 의회, 회계감사원 등 예산 관련 기관들로부터 영향을 받는 유형으로 미국이 여기에 속한다. 미국이 이렇게 독특한 형태를 취한 이유는 회계 기준제정에 대한 부처 간의 갈등이 매우 극심하였기 때문이다.

〈표 II-1-3〉 각국 정부부문에의 단계별 발생주의 도입

국가 단계	뉴질랜드	호주	영국	미국	스페인	프랑스	한국
1단계 : 공식적 제안	1978년 감사원장의 보고서	1982년 정부회계 위원회의 제안	1993년 재무부 장관의 예산안	1956년 후버보고서 1984년 감사원의 Title2	1975년 프랑코 사후 재무부 장관의 제의	1990년 재무부와 내무부가 시작	1998년 재정부의 발표
2단계 : 회계기준 제정기관	민간기구 주도	민간기구 주도	재무부 주도	관리예산처, 감사원 재무부 주도	경제· 재무부 주도	경제· 재무· 산업부 주도	재정경제부 주도
	공공부문회계 위원회	공공부문 회계기준 위원회	재무보고 자문 위원회	연방정부회계 기준자문 위원회	공공회계 원칙및기준 위원회	공공회계 기준위원회	국가회계 기준 심의위원회
3단계 : 법제화	재정법 (1989), 재정보고법 (1993), 재정책임법 (1994)	재무관리 책임법 (1997) 공정예산 현장법 (1998)	자원 회계법 (2000)	회계감사법 (1950) 재무청립법 (1982), 재정책임관법 (1990)	일반예산법 (1977)	기본예산법 (2001)	국가회계법 (2009)
4단계 : 회계개혁	1991/1992	1994/ 1995	1998/ 1999	1996/1997	1995	2006	2009
5단계 : 예산개혁	1994/1995	1999/ 2000	2001/ 2002	미도입	미도입	미도입	미도입

출처: 임동완(2008)

II. 발생주의 정부회계 도입과 거시재정 운용 57

〈표 II-1-4〉 정부예산 및 회계제도의 개혁사례

국가	주요 내용
영국	<ul style="list-style-type: none"> · 예산과 재정관리 책임성과 권한을 하부단위로 이양(재정관리개혁(FMI), 1982) · 행정운영비용을 줄이면서 업무효율성을 높이기 위한 운영비용 제한(1985) · 행정조직의 효율성 증진 목적으로 넥스트 스텝(Next Steps, 1988) 도입 · 자원회계 및 예산제도(resource accounting and budgeting) 도입 <ul style="list-style-type: none"> - 중앙정부는 1998년에 자원회계를 도입, 2000년에는 자원예산제도 도입 - 지방정부는 오래전부터 복식부기 도입·적용, 1994년에 발생주의 회계 도입
미국	<ul style="list-style-type: none"> · GASB Section 1700에 따르면 미국 지방정부는 예산 시스템과 회계 시스템 모두 수정발생주의의 기준을 규정 · FASAB 기준서 제7호에 의하면 현금주의를 기본으로 하는 예산회계정보, 특히 원가정보의 한계극복을 위해 예산정보를 재무회계정보로 보충 · 1999년 6월에 제정된 GASB Statement No.34에서는 주와 지방정부는 통합재무보고는 발생주의, 펀드별 재무보고는 종전대로 수정발생주의로 처리 <ul style="list-style-type: none"> - 구체적인 도입과정은 지방정부의 총세입규모에 따라 2001년부터 3단계로 구분하여 시행할 것을 제시
뉴질랜드	<ul style="list-style-type: none"> · 1990년부터 중앙정부와 지방자치단체 모두 발생주의에 기초한 복식부기 회계 시스템을 채택 · 정보회계개혁에서 기업회계에 가장 근접한 제도 적용, 세계의 촉단을 지향 · 뉴질랜드 정부회계는 이른바 ‘자원회계방식’이라 불리며, 각 정부부처는 이에 기초하여 소유자산에 관한 자본비용을 계상함
스페인	<ul style="list-style-type: none"> · 1977년의 일반예산법을 제정하여 새로운 회계정보시스템의 발전을 위한 기반 마련 · 1983년에 정부의 재무보고 주체를 위한 제1차 회계원칙 발행 · 1991년에 회계감사청은 국제회계기준에 매우 가까운 정부회계원칙을 발표 · 중앙정부는 1986년, 지방정부는 1992년에 발생주의 복식부기회계 도입
일본	<ul style="list-style-type: none"> · 1997년 공인회계사협회에서 공회계원칙(公會計原則)을 발표 · 도쿄도, 오사카, 미에현, 미야기현, 가나가와현, 고베시 등 선도자치단체를 중심으로 기업회계방식을 적용한 재무제표 산출
프랑스	<ul style="list-style-type: none"> · 1999년 발생주의 회계 전담반 보고서가 재무부에 제출 · 2001. 6. 28. 입법조례가 의회에서 채택됨 · 2001. 8. 1. 새로운 예산규칙이 입법조례로 제정됨 · 2002년 공공회계기준위원회(CPAS) 설립 · 2003. 1. 1. 예산설명과 관련하여 예산규칙 실행 · 2004. 1. 1. 예산규칙 실행(지방정부가 국고에 자금을 예치하는 경우를 제외) · 2005. 1. 1. 새로운 예산법에서 수정현금주의 도입 · 2006. 1. 1. 일반회계에서의 발생주의회계 도입 준비

출처: 권오성 외(2009)

〈표 II-1-5〉 OECD 국가들의 발생주의 회계 · 예산 도입현황(2003년 기준)

OECD Member	Accrual Accounting for Individual Agencies/ Departments	Consolidated Accrual Reporting	Accrual Budgeting
G7 Economies			
Canada	Since FY2002	Since FY2002	Yes
France	Being introduced	Some, full accrual being introduced	ESA95, Intends to move to modified accrual basis
Germany	Cash statements supplemented with accrual information	No	ESA95, In preparation
Italy	Yes	Yes	ESA95, Yes
Japan	Yes	Introducing	No
U. K.	Since FY2000	From FY2006	ESA95, Since FY2002
U. S.	Since FY1998	Since FY1998	Some
Other Members			
Australia	Since 1995	Since 1997	Since FY2000
Austria	No	No	ESA95, Modified accrual
Belgium	Some	No	ESA95, Modified accrual
Czech	No	No	No, but will be introducing modified accrual budgeting in accordance with ESA95
Denmark	Some	Some	ESA95, Is introducing full accrual budgeting
Finland	Since 1998	Since 1998	ESA95, Yes
Greece	Some	Yes	ESA95, Modified accrual
Hungary	Cash statements supplemented with accrual information	No	No, but will be introducing modified accrual budgeting in accordance with ESA95

〈표 II-1-5〉의 계속

OECD Member	Accrual Accounting for Individual Agencies/ Departments	Consolidated Accrual Reporting	Accrual Budgeting
Iceland	Since 1992	Since 1992	ESA95, Since 1998
Ireland	Cash statements supplemented with accrual information	No	ESA95, Modified accrual
Korea	Is introducing full accrual accounting	No	Is introducing full accrual budgeting
Luxembourg	No	No	ESA95
Mexico	No	No	No
Netherlands	Since 1994	Introducing	ESA95, For agencies since 1997, Is introducing full accrual budgeting
New Zealand	Since FY1992	Since FY1992	Since FY1995
Norway	No	No	No
Poland	Some	Some	No, but will be introducing modified accrual budgeting in accordance with ESA95
Portugal	Yes	No	ESA95, Is introducing additional accrual information
Slovak	No	No	No, but will be introducing modified accrual budgeting in accordance with ESA95
Spain	Modified accrual	Modified accrual	ESA95, Modified cash
Sweden	Since 1994	Since 1994	ESA95, Is introducing full accrual budgeting
Switzerland	Yes	No	Is introducing full accrual budgeting
Turkey	No	No	No

출처: ADB의 Athukorala and Reid(2003)

다음 단계로 각국 정부는 회계기준 제정기구를 설립함과 더불어 발생주의 회계와 예산 제도에 대한 법률도 제정하였다. 많은 국가들은 재정관련 법을 정비하면서 회계와 예산에 대한 규정을 발생주의에 의하여 운영되도록 수정하였으나 영국과 같이 회계 관련 법(자원회계법)을 제정한 경우도 있었다. 우리나라도 국가회계에 관한 기본법으로서 국가회계법을 제정하여 2009년부터 시행하였다.

네 번째 단계인 발생주의 회계의 도입은 <표 II-1-3>에서 보듯이 개별 부처 도입, 전 부처 도입, 통합재무제표 작성의 순서로 진행된다. 뉴질랜드는 1989/1990회계연도부터 5개 부처에서 발생주의로 전환을 시작하였고 1991/1992회계연도부터 각 부처와 의회를 포함한 주요 정부 기관 전체의 통합재무제표를 작성하였으며 1992/1993회계연도부터는 정부소유 기업, 정부기관을 포함한 정부 전체의 통합재무제표를 작성하였다. 호주는 1992년 재무부를 대상으로 발생주의와 현금주의가 동시에 적용되는 시험적용이 이루어졌고, 1994/1995회계연도부터 연방 정부 부처에 대한 발생주의 회계 도입이 이루어졌으며, 1997/1998회계연도부터는 연방정부 전체를 포함하는 재무제표가 작성되었다. 영국은 1997/1998회계연도부터 중요 부서에 자원회계가 시범적으로 실시되었고, 1998/1999회계연도부터 모든 부서에 자원회계가 적용되었다. 그리고 2003~2004회계연도부터는 중앙정부부처와 기관들, 정부부처 이외의 공공기관들을 포함한 통합재무제표를 작성하였다. 미국은 1990/1991회계연도부터 시범사업을 실시하였고, 1996/1997회계연도부터 24개의 특정기관들로 하여금 재무제표를 작성하도록 하였으며, 1997/1998회계연도부터는 연방정부의 통합재무제표를 작성하였다. 스페인은 1991회계연도부터 시범사업을 시작하였고 1995년에 완성되었으나 통합재무제표는 아직 작성하고 있지 않다. 프랑스는 1999년부터 시범사업을 시작하였고, 2006회계연도부터 통합재무제표를 작성하였다.

마지막 단계인 발생주의 예산을 도입하는 단계까지 도달한 대표적인 국가로 뉴질랜드, 호주, 영국 등이 많이 언급된다. 뉴질랜드는 1994/1995

II. 발생주의 정부회계 도입과 거시재정 운용 61

회계연도부터 도입하였고, 호주는 1999/2000회계연도부터 도입하였으며, 영국은 2001~2002회계연도부터 도입하였다. 이들 개혁 선도국들은 발생주의 회계제도 도입 이후 3~5년 이내에 발생주의 예산방식을 도입한 것으로 나타났다.

한편, OECD가 30개 회원국들을 대상으로 예산 관련 제도현황을 조사한 결과를 『The 2007 Survey of Budget Practices and Procedures』라는 보고서를 통해 발표한 바 있다. 동 보고서에 따르면 [그림 II-1-1]에서 보는 바와 같이 조사 당시 모든 회계나 기금을 통합한 재무제표를 발생주의 회계기준에 따라 작성하고 있는 국가는 총 13개국에 달하고 발생주의 예산제도를 도입한 국가도 호주, 캐나다, 아이슬란드, 아일랜드, 이탈리아, 뉴질랜드, 폴란드, 스페인, 스위스, 영국 등 10개국에 달하는 것으로 나타났다. 오스트리아, 프랑스, 일본, 스웨덴 등 4개국은 발생주의 결산은 도입하였으나 발생주의 예산은 도입하지는 않은 반면, 아일랜드는 발생주의 결산은 도입하지 않았으나 발생주의 예산을 도입하였다. 한편, 미국과 슬로바키아 2개 국가는 완전 현금주의나 완전 발생주의가 아닌 정부회계기준에 따라 결산 및 예산편성을 하고 있다고 응답하였으며, 덴마크, 핀란드, 네덜란드, 노르웨이 등 4개국은 부분적으로만 발생주의에 의한 결산 및 예산편성을 하고 있다고 응답하였다.

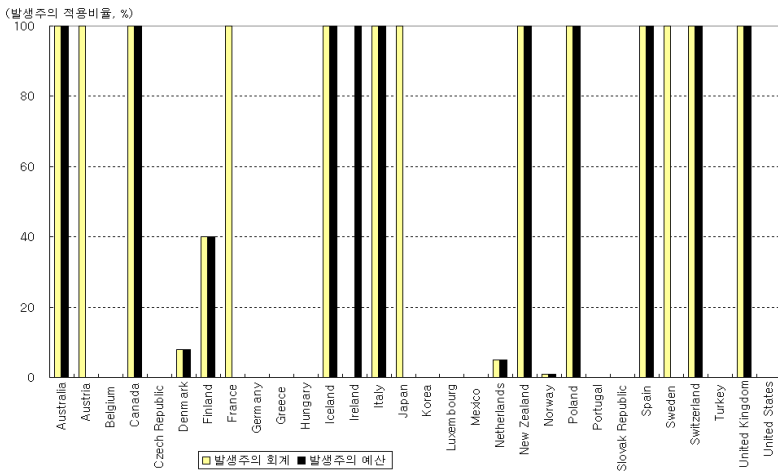
그런데 임동완(2008)이 OECD 26개 국가들에 대해 조사한 <표 II-1-6>의 결과를 OECD의 2007년 설문조사 결과와 비교해 보면, 발생주의 회계를 도입한 것으로 응답한 13개 국가 중에서 호주, 캐나다, 아이슬란드, 뉴질랜드, 영국, 프랑스 등 6개국은 조사결과가 동일하였으나 폴란드, 스페인, 스위스, 오스트리아, 일본 등 5개국은 현금주의 결산제도를 운용하는 것으로 나타났다.⁷⁾ 또한, 발생주의 예산을 도입한 것으로 응

7) OECD의 2007년 설문조사에서 발생주의 결산을 부분적으로만 도입한 것으로 응답한 핀란드는 발생주의를 도입한 것으로 나타났으며, 스웨덴 및 이탈리아 등 2개 국가는 임동완(2008)의 조사대상국가에서 제외되어 비교할 수 없었다.

답한 10개 국가 중에서도 호주, 캐나다, 아이슬란드, 뉴질랜드, 영국 등 5개국은 조사결과가 동일하였으나 폴란드, 스페인, 스위스 등 3개국은 현금주의 예산제도를 운용하고 있는 것으로 나타났다.⁸⁾

또한 미국 오라클(Oracle)사에서 조사한 각국의 정부부문 회계제도 변동 상황을 정리한 <표 II-1-7>을 보면, OECD의 2007년 설문조사에서 발생주의 회계를 도입한 것으로 응답한 13개 국가 중에서 조사대상에서 누락된 오스트리아, 이탈리아, 폴란드 등 3개국을 제외하고는 스페인만 현금주의 회계를 채택한 것으로 나타나 차이가 나고 나머지 9개국은 동일하였다. 일부분만 발생주의 회계를 도입한 것으로 응답한 4개국 중에서는 네덜란드는 완전 도입한 것으로, 노르웨이는 전혀 도입하지 않은 것으로 나타났고 나머지 2개국은 동일하였다.

[그림 II-1-1] OECD 국가들의 발생주의 회계·예산 도입현황
(2006~2007년 기준)



8) OECD의 2007년 설문조사에서 발생주의 예산을 부분적으로 도입한 것으로 응답한 핀란드는 수정발생주의를 도입한 것으로 나타났으며, 아일랜드 및 이탈리아 등 2개 국가는 임동완(2008)의 조사대상국가에서 제외되어 비교할 수 없었다.

II. 발생주의 정부회계 도입과 거시재정 운용 63

〈표 II-1-8〉를 보면, 중앙정부를 기준으로 발생주의 회계를 도입한 순서는 스페인(1986), 뉴질랜드 및 미국(1990), 영국(1998) 등이 선두 그룹을 형성하고 나머지 국가들은 2000년대로 나타났다. 또한 중앙정부에서 먼저 발생주의 회계를 도입한 사례가 미국, 스페인, 일본, 한국 등 4개국인 반면, 영국, 프랑스, 캐나다 등 3개국은 지방정부부터, 뉴질랜드는 중앙정부와 지방정부가 동시에 발생주의 회계를 도입한 것으로 나타났다.

〈표 II-1-6〉 OECD 회원국들의 회계와 예산 제도

결산 예산	완전 현금주의	수정 현금주의	수정 발생주의	완전 발생주의	소 계
완전 현금주의	오스트리아, 벨기에, 체코, 독일, 헝가리, 아일랜드, 일본, 한국 ¹⁾ , 룩셈부르크, 멕시코, 네덜란드, 노르웨이, 포르투갈, 스페인, 스위스, 터키	폴란드 ²⁾		프랑스	18
수정 현금주의		덴마크 ³⁾		미국 ⁴⁾	2
수정 발생주의			캐나다, 아이슬란드	핀란드 ⁵⁾	3
완전 발생주의				호주, 뉴질랜드, 영국	3
소계	16	2	2	6	26

주: 1) 한국: 2009년부터 발생주의 도입 예정(회계). 2) 폴란드: 공무원연금은 발생주의 사용(회계). 3) 덴마크: 이자비용과 공무원 연금은 발생주의로 사용(회계/예산). 4) 미국: 이자비용과 공무원연금은 발생주의 사용(예산). 5) 핀란드: 이전비용은 발생주의 사용하지 않음(예산)

출처: 임동완(2008)

〈표 II-1-7〉 각국의 회계제도 현황과 최근의 변동 상황

국가명	Completely Accrual Based	Accrual Based but no assets or depreciation	Cash based, but certain transactions Accrual Based	Completely Cash based
호주	× ←			×
캐나다	× ←	×		
덴마크			×	
핀란드		×		
프랑스				×
독일			× ←	×
그리스				×
헝가리				×
아이슬란드		×		
아일랜드				×
일본				×
한국	× ←			×
룩셈부르크				×
멕시코				×
네덜란드	× ←			×
뉴질랜드	×			
노르웨이				×
폴란드				×
포르투갈			× ←	×
스페인				×
스웨덴	×			×
스위스	× ←			×
터키				×
영국	×			
미국			×	

출처: Fong(2008), Oracle. 권오성 외(2009)에서 재인용

II. 발생주의 정부회계 도입과 거시재정 운용 65

〈표 II-1-8〉 발생주의 회계로의 전환국가 사례

구분	도입시기 (년)		회계기준 제정기구		비고
	중앙	지방	중앙	지방	
미국	1990	1999	연방회계기준 자문위원회 (FASAB)	정부회계기준 위원회 (GASB)	· 발생주의 시행은 세입규모 에 따라 2001년부터 3년에 걸쳐 단계적 도입전략 채택
영국	1998	1994	재무부 (HM Treasury)	공공재정 회계협회 (CIPFA)	· 국가 전체의 통일된 정부회 계기준인 전 국가계정(WGA) 은 2005년부터 적용
뉴질 랜드	1990	1990	공인회계사 협회 (NZICA)	공인회계사 협회 (NZICA)	· 소규모국가의 특성상 민간과 공공 부문에 공통적인 회계 기준 적용
스페인	1986	1992	회계감사청 (IGAE)	회계감사청 (IGAE)	· 중앙정부 도입 후 주정부 및 지방정부로 확산하는 전 략을 채택
프랑스	2003	1997	공공회계기준 위원회 (CPAS)	공공회계기준 위원회 (CPAS)	· 1997년 이후 지방정부(코 민)에서 추진 후 중앙정부 회계제도 개혁추진
캐나다	2002	1995	공인회계사 협회 (CICA)	공인회계사 협회 (CICA)	· 지방정부는 1995년 이후 점 진 추진, 중앙은 2002년에 부분 추진하되, 발생주의 본 격적용은 2005년
일본	2005	2006	재무성	총무성	· 일본공인회계사협회에서 1997년에 공회계원칙서안 발표 · 2006년 5월 총무성 방식을 공표하고 이를 보완하여 2007년 10월 기준모델 공표 · 이를 기초로 각 자치단체에서 자율적으로 재무제표 작성
한국	2009	2007	기획재정부	행정안전부	· 제도 도입 이후 발생주의 재무제표 실효성 확보 문제 에 중점

출처: 권오성 외(2009)

이상의 조사결과들을 종합해 보면, 권오성 외(2009)처럼 그동안 선진국을 중심으로 추진되어 온 정보회계 개혁의 전반적인 동향에 대한 개략적인 결론은 다음과 같다.

첫째, 대부분의 국가가 발생주의 회계로 전환을 추진하고 있다. 구체적인 접근 틀은 국가별로 특성을 달리하고 있으나, 일반적으로 회계실체 유형별 보고서와 정부 전체의 재무보고서가 중심을 이루고 있다.

둘째, 발생주의 회계 시스템은 각 국가별로 차이는 발견되지만, 대부분 예산회계는 현금주의이고 재무회계는 발생주의에 기초하는 병행체계(dual system)를 취하고 있다. 즉, 대부분 국가는 '선(先) 발생주의 회계 후(後) 발생주의 예산'으로 접근함으로써 제도도입 단계에서 예산의 발생주의 기초를 매우 장기적으로 검토하고 있다.

셋째, 중앙정부 개혁이 지방정부 개혁을 따르고 있다. 이 부분은 독립된 회계주체로서 종합행정을 수행하는 지방정부를 대상으로 충분한 시험운영 과정을 거쳐 제도의 타당성을 확보한 후 새로운 제도를 도입함으로써 개혁의 성공을 확보하려는 전략으로 볼 수 있다.

넷째, 발생주의 회계의 도입은 재정전반을 변화시키는 커다란 변혁으로 초기의 정치적 의사결정이 개혁과정의 속도를 높인다. 특히, 제도 전환과정에서는 발생주의 회계에 관한 전문가 등 외부조언이 반드시 필요하다.

다섯째, 회계기반의 변화는 상당한 인적 및 물적 자원을 필요로 하고 지속적이고 확고하게 추진하기 위해서는 제도 전환에 대한 정치적 지지와 핵심 공무원들의 충분한 이해가 요구된다. 왜냐하면, 개혁과정에서 다양한 불만과 갈등을 해소하지 못하면 이러한 점들이 자원의 낭비는 물론 가장 큰 장애요인으로 작용하여 성공적인 제도전환을 담보할 수 없기 때문이다. 제도 전환에서 특히 핵심 역할을 하는 key players는 재무부, 내무부, 의회 관련 담당자들이다.

2) 우리나라의 발생주의 도입⁹⁾

우리나라는 1980년대 중반 이후에 시민단체와 학계에서 정부부문에 복식부기·발생주의 회계제도의 도입을 주장함에 따라 도입 논의가 지속되었다. 뉴질랜드, 영국, 미국 등 일부 국가에서 1980년대 후반부터 정부부문 개혁 프로그램의 일환으로 성과관리제와 발생주의 회계제도를 도입하고 효율성, 투명성, 회계보고책임성의 제고를 목표로 한 재정개혁이 추진되었으며, 우리나라도 그러한 영향을 받은 것으로 볼 수 있다. 중앙정부가 정부회계제도의 개혁에 관심을 보이기 시작한 것은 김영삼 대통령의 문민정부 시절이었는데, 이렇게 대통령이 취임하면서 일기 시작한 개혁 논의도 당시 선진 각국의 정부개혁 내지 정부혁신(government innovation) 운동으로부터 영향을 받은 것이다.

이러한 논의가 공론화되기 시작한 가운데 1997년 IMF 경제위기를 맞게 되었고, 민간부문뿐만 아니라 정부부문에서도 회계의 투명성이 요구되게 되었다. 이에 따라 재정경제부가 1998년 5월에 복식부기 발생주의 회계의 도입 방침을 공식 발표하고 곧이어 1998년 6월 기획예산위원회에서 복식부기 회계제도 도입을 국민의 정부 국정과제로 확정하여 중앙정부와 지방정부를 동시에 개혁하는 것을 목표로 하였으며, 재경부는 7월에 「재정관리제도 혁신 방안」을 발표하였다.

중앙정부의 회계개혁은 재정경제부에서 주관하여 회계법인과 전산시스템 개발업체에 복식부기 도입을 위한 연구개발용역을 맡겨서 회계기준시안 작성과 전산 시스템의 개발을 추진하였다. 1998년 8월 '재정관리제도 개선을 위한 실무 작업반'이 재정경제부 국고국 내에 구성되었고, 이들의 연구결과인 『정부회계제도의 개편방향』이 재정경제부장관에게 보고되어 공표되었다. 주요 내용은 2003년까지 모든 정부회계에 복식부기 및 발생주의 체제를 확대 도입하겠다는 것이다. 곧이어

9) 이 부분의 내용은 임동완(2008), 권오성 외(2009), 편호범(2010) 등을 참조하여 작성하였다.

12월에 정부회계제도 개선에 따른 관계부처 간 협의를 위하여 정부회계제도 개선추진협의회가 구성되어 개편방향과 향후 추진대책에 대하여 부처 간 협조사항을 논의하였다. 한편 국가회계기준은 재정경제부가 회계법인에 의뢰하여 정부회계기준 초안 작성을 위한 연구용역을 맡긴 것이 시작이었다. 이때 마련된 초안을 바탕으로 2000년 2월에 구성된 중앙정부회계기준심의위원회(현 국가회계기준심의위원회 및 국가회계제도개선실무위원회)가 50여 차례의 회의를 거쳐 제정안에 가까운 정부회계기준 시안을 만들었다.

2003년 참여정부가 들어서면서 정부혁신·지방분권위원회가 주도적으로 복식부기 및 발생주의 회계 개혁을 주요 개혁과제의 하나로 삼아 추진하였다. 2004년 3월에 위원회가 노무현 대통령에게 보고한 「디지털 예산회계 시스템¹⁰⁾ 구축계획」에 따르면 예산부문에 발생주의를 도입하는 것으로 하고 실무적인 추진기획단을 구성하여 당초보다 1년 늦은 2006년부터 전면 도입·시행하는 것으로 하였다.

그러다가 예산과 회계 관련 기본법인 「예산회계법」을 없애는 대신 「국가재정법」과 「국가회계법」으로 나누기로 하고 2006년 「국가재정법」을 먼저 제정하였다. 뒤이어 2007년에 회계 관련 기본법인 「국가회

10) 디지털 예산회계 시스템은 세입 징수, 예산 편성·집행·결산·평가 등 재정 프로세스의 모든 정보를 실시간으로 분석하여 제공할 수 있는 통합 재정정보 시스템이다. 이는 예산 및 회계제도를 선진체제로 개편하기 위하여 국제기준을 고려하여 공공부문 재정통계 작성범위 재설정, 사업 및 성과관리를 연계한 프로그램 예산 제도 도입, 회계투명성을 제고하기 위한 복식부기·발생주의 회계제도 도입, 예산회계제도 개편내용을 담아 통합재정정보시스템 구축 등의 내용을 담고 있다. 특히 복식부기·발생주의 회계제도의 성공적인 정착을 위하여 재정집행결과가 실시간으로 자동 분류되고 정리될 수 있는 자동분개 시스템을 준비하였다. 이를 바탕으로 구축되는 통합재정정보시스템은 공공부문의 모든 재정정보를 실시간으로 분석·활용할 수 있도록 정보 및 시스템을 통합·연계하고, 사업 관리 시스템 및 원가정보 시스템 구축을 통해 성과평가가 기반을 마련하였다. 2005년 2월부터 9월까지 정보화 설계를 마치고, 동년10월부터 시스템을 개발하고 있으며, 2007년 1월 1일부터 현재까지 가동되고 있다.

II. 발생주의 정부회계 도입과 거시재정 운용 69

계법」을 제정하였다. 최초의 「국가회계법」에서는 발생주의 복식부기 회계인 재무회계의 작성 근거를 마련하였다. 그리고 기존 단식부기에 의한 예산 집행방식의 예산회계와 재무회계를 별도로 구분하여 이원화된 결산서를 만들도록 하였다. 그러나 결산에 관한 사항이 「국가재정법」과 「국가회계법」에 중복되어 규정하는 등 너무 복잡하다는 비판에 따라 2008년 12월에 「국가회계법」을 대폭 개정하여 결산서를 재무회계결산서 위주로 하고 부속서류로서 예산회계보고서를 첨부하도록 하였다. 「국가회계기준에 관한 규칙」은 기획재정부령으로 2009년 3월에 공표되었다¹¹⁾. 이에 따라 중앙정부는 2009년부터 발생주의·복식부기 방식에 의한 결산서를 만들어야 한다. 다만 국회 제출은 2011 회계연도 결산부터이다.

한편, 중앙정부의 재정개혁 움직임에 따라 행정자치부도 지방정부의 회계제도에 대하여 복식부기 및 발생주의 회계의 도입을 목표로 활발한 움직임을 보여 왔다. 특히 경제정의실천연합 등 시민단체들이 지방자치단체에 대해서는 발생주의를 먼저 채택하여야 한다는 강력한 요구를 하였고 정부도 지방자치단체에서 먼저 시범적으로 적용할 필요성을 느꼈다. 이에 따라 1998년에 서울시가 50대 시정개혁과제의 하나로 복식부기 회계제도의 도입을 제시하였고 동년 행정자치부도 복식부기·발생주의 회계제도 도입을 결정하였다.

1999년 2월, 복식부기 시범도입기관으로 서울특별시 강남구와 경기도 부천시 등 2개 기관을 선정하였다¹²⁾. 곧이어 행정자치부 주관으로

11) 국가회계 기준 제정에 있어 미국의 연방회계기준자문위원회(FASAB)에서 제정하는 연방재무회계기준서(SFFAS)와 국제회계사연맹(IFAC) 산하의 국제공공회계기준위원회(IPSASB)에서 제정하는 국제공공회계기준(IPSAS) 등 공공부문의 회계 기준과 기업회계 기준의 내용이 주된 벤치마크가 되었다.

12) 부천시는 2002년부터, 강남구는 2003년부터 복식부기에 의한 결산 재무제표를 산출하고 있는데 2003년 9월에 제출한 용역결과보고서에서는 부천시는 일반회계뿐만 아니라 기타 특별회계, 공기업, 기금 등을 총괄한 통합재무제표까지도 보고하고 있다.

복식부기제도에 대한 개발 용역이 실시되었고, 2000년 5월 행정자치부 주관으로 「지방자치단체 회계기준 시안」의 초안에 대한 전문가자문 및 실무검증을 하였으며 이어서 같은 해 7월에 동 시안에 대한 공청회를 열어 의견수렴을 한 후 같은 해 7월 말에 시안을 확정하여 발표하였다. 아울러 '복식부기회계 재무회계규칙(안)'과 '통합재무제표작성지침(안)'도 공표하였다. 또한 예산 편성에서 결산에 이르는 업무 프로세스의 자동화를 위한 전산 시스템도 개발하였다.

행정자치부는 복식부기제도 시범운영기관을 당초 2개에서 2003년에는 9개로, 2004년에는 63개로 그리고 2005년에는 전 자치단체로 확대하여 시행토록 하였다. 아울러 2005년 8월에 복식부기 회계제도의 법적 근거인 '지방재정법'을 개정하여 규정하였다. 이어서 행정자치부는 행정자치부령으로 「지방자치단체 회계기준에 관한 규칙」을 제정·공포하였다. 이에 따라 2007년부터 공식적으로 발생주의·복식부기 제도를 시행하고 2008년에 2007년도 재무보고서가 작성·발표된 이후 2010년에 2009년도 재무보고서까지 3차례나 작성되었다.

이상의 조사결과들을 종합하면, 이남국(2003)이 Luder의 상황모형을 활용하여 한국의 정부회계제도 개혁과정에 대해 분석하는 과정에서 우리나라 정부회계제도 개혁과정에는 외환위기로 인해 촉발된 재정압박(충격변수)과 조직화된 압력집단(사회구조변수)이 상당히 중요한 역할을 하였고, 그 외에도 IMF, OECD 등 국제기구의 발생주의에 기초한 재정개혁 권고, 자동분개 프로그램 같은 정부회계업무의 전산화, 외국정부 회계제도개혁 성공사례의 시사점도 긍정적인 영향을 미친 것으로 파악한 것이 매우 적절한 평가였음을 알 수 있다. 반면 이남국(2003)은 회계전문가집단 참여 미흡(사회구조변수), 폐쇄적 회계 공무원 충원방식, 공공부문 회계 기준 제정조직의 부재, 정부회계제도 개혁 추진조직의 이원체계, 각 부처 재정관리업무 총괄조직의 부재(행정구조변수), 그리고 상당히 미흡한 회계공무원 능력(시행상 장애) 등에 대해서는 보완작업이 필요하다고 지적하였다.

3) 발생주의하에서의 재무제표

현행 현금주의하에서의 예산회계 결산서류와 복식부기·발생주의하에서의 재무회계 결산서류는 <표 II-1-9>처럼 차이가 난다. 우선 우리나라 중앙정부의 현행 예산회계 결산서류는 <표 II-1-10>과 같다. 다음으로 2009년부터 국가회계에 발생주의·복식부기 원칙이 도입·적용되면서 국가기관도 재무제표를 작성하게 되었다. 정부부문의 새로운 회계제도에 포함되는 재무제표는 <표 II-1-11>에 정리된 바와 같이 재정상태표, 재정운영표와 순자산변동표로 구성된다.

<표 II-1-9> 예산회계와 복식부기회계의 비교

구분	현행 예산회계	복식부기회계
의의	예산의 집행실적 기록 (장-관-항-목)	재정운영성과 및 재정상태 보고 (수익과 비용, 자산과 부채 등)
회계방식	현금주의 단식부기 (공기업회계는 발생주의·복식부기)	발생주의·복식부기(기업형)
결산 보고서	세입세출결산서	재무제표
보고형식	회계단위별 분리보고	회계단위 간 연계와 통합보고
가치지향	행정 내부조직 중심 - 예산집행통제, 법규준수	주민의 삶의 질 향상 - 투명한 공개, 효율적 집행
자기검증 기능	없음	대차평균의 원리에 의한 회계오류의 자동 검증
정치적 기반	중앙집권시대(상급기관 보고)	지방분권시대(주민에 대한 보고)

출처: 권오성 외(2009)

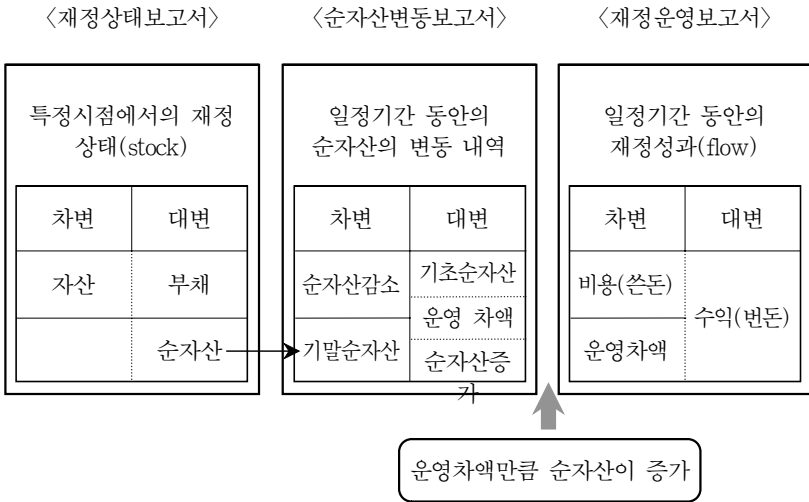
〈표 II-1-10〉 중앙정부의 예산회계 결산보고서

구분		종류
중앙관서 · 기금	각 중앙관서	세입·세출결산보고서 계속비결산명세서 총액계상사업집행명세서 수입대체경비사용명세서 이월명세서 명시이월비집행명세서 정부기업특별회계 회전자금운용명세서 성인지결산서 예비비사용명세서(독립기관은 예비금사용명세서) 수입대체경비세입세출결산보고서 현물출자명세서 재정증권발행 및 한국은행 일시차입금의 운용명세서 기타(대통령령이 정하는 서류)
	기금	수입지출결산 재원조성실적표 기타(대통령령이 정하는 서류)
국가	국가전체	세입세출 결산(국가전체) 통합재정수지표 통합계정자금 운용 및 수익금사용명세서 중앙관서 및 기금의 결산보고서 예비비사용총괄명세서

〈표 II-1-11〉 중앙정부의 재무회계 결산보고서

구분		재무제표 종류
국가	중앙관서 재무제표	· 재정상태표 · 재정운영표 · 순자산변동표
	국 가 재무제표 (정부통합)	· 재정상태표 · 재정운영표 · 순자산변동표

[그림 II-1-2] 재무제표 간 상호연계



재정상태표는 회계 실체의 전반적인 재정상태 및 자산과 부채에 대한 정보를 제공하며 구체적으로는 다음과 같은 목적으로 활용된다.

- 현 재정상태 및 재정상태의 변동을 고려하여 국가회계 실체가 제공하려는 행정 서비스에 대한 재정지원 가능 여부를 평가
- 재정상태표에 보고된 자산과 부채의 관리에 대한 국가회계 실체의 회계책임성을 국민에게 보여줌
- 국가회계 실체가 보유한 자산의 수선유지와 교체를 위한 미래 재원조달 계획에 대한 평가
- 국가의 채무와 그 외 부채에 대한 상환 및 이행 계획에 대한 평가
- 현재 국가회계실체의 현금보유액 및 적정성, 추가 현금조달 필요성에 대한 평가

한편, 재정운영표는 현금의 수취 또는 지급 시점과는 다를 수 있는 수익과 비용의 발생에 대한 정보를 제공하며 구체적으로 다음과 같은 목적에서 활용된다.

- 수익에 대한 정확한 정보는 조세수익 및 다른 정부수익이 국가 재정상태에 미치는 영향을 평가하는 데 매우 중요하며 경우에 따라 장기적 차입의 필요성을 평가할 수 있는 정보를 제공
- 수익에 대한 정보는 정보이용자와 국가가 현재의 수익이 국가가 수행하는 현재의 프로그램과 행정서비스가 충분한 수준인지를 평가하는 데 도움을 줌
- 조세수익 등 필요한 수익 수준의 결정, 기존 프로그램의 지속가능성, 새 프로그램과 서비스에 대한 원가소요액의 추정에 필요한 정보를 제공
- 재정운영표상 원가에 대한 정보는 특정정책에 대한 원가적 측면의 고려, 또는 동일목적 달성을 위한 대안들의 평가, 필요한 자원을 정부 내에서 조달할 것인지 외부에서 구입할 것인지 여부에 대한 결정을 위해 사용될 수 있으며, 행정서비스에 대한 수수료를 부과하는 경우 현재 수수료 수준의 적절성에 대한 평가를 가능하게 함

이외에 재무제표에 표시된 숫자만으로는 정부의 재정상태와 운영실적 등을 충분히 나타낸다고 볼 수 없다. 따라서 이러한 재무보고 내용과 관련하여 설명이 필요한 사항은 주식의 형태로 해당 재무제표에 부가하는 형식으로 설명 내용을 나타내도록 하고 있다. 따라서 주식이란 정보이용자에게 충분한 회계정보를 제공하기 위하여 채택한 중요한 회계정책, 회계과목의 세부내역과 재무제표에 중대한 영향을 미치는 사항을 설명한 것을 말한다. 주식은 필수적 주식사항과 보충적 주식사항으로 구분할 수 있다¹³⁾.

‘필수적 주식사항’은 회계기준의 본문 중 개별조항의 특성에 따라 개별 항목별로 공시할 것을 요구하는 사항이다. 예를 들어 국가회계기준 제36조에는 압수품 및 몰수품의 명세를 주식으로 요구하고 있고 지

13) 이하의 내용은 편호범(2010)을 많이 참조하였다.

II. 발생주의 정부회계 도입과 거시재정 운용 75

방자치단체 회계기준 제37조에도 현물출자 등에 관하여 주식으로 기재할 것을 요구하고 있다. 반면, '보충적 주식사항'은 필수적 주식사항 이외에 필요한 경우 공시할 것을 요구하는 사항으로 국가회계는 중요한 회계처리방법, 지방자치단체회계는 각 회계 실체 간 주요거래 내용 등을 포함한다.

〈표 II-1-12〉에서 보는 바와 같이 국가와 지방자치단체의 주식사항들은 상당부분 다르다. 국가에서만 주식으로 요구하는 사항은 압수품 및 몰수품의 명세 등이 있고, 지방정부는 미수세금에 대한 대손충당금 내역 등을 별도로 들고 있다. 재무제표에 계상되지 않는 우발손실, 우발이익, 회계변경과 오류 등에 대한 주식사항은 국가회계기준에서는 필수적 주식사항으로 명백히 요구하고 있다. 그러나 지방자치단체회계기준에서는 이 부분에 대해서 기업회계기준을 따르도록 하고 기업회계기준에서는 이 부분에 대하여 주식으로 표시할 것을 요구하고 있으므로 결국 필수적 주식사항에 포함된다고 할 것이다.

주식 이외에 〈표 II-1-12〉와 같은 '필수보충정보'도 있는데, 재무제표에는 별도로 표시되지 아니하였으나 재무제표의 내용을 보완하고 이해를 돕기 위하여 필수적으로 제공되어야 하는 정보를 말한다. 필수보충정보로 요구하는 사항은 국가와 지방자치단체가 서로 다르다. 국가회계기준에서 필수보충정보로 요구하는 사항에는 유산자산 명세, 연금보고서, 보험보고서, 사회보험보고서, 국세징수활동표, 총잉여금·재정운영결과조정표, 수익·비용 성질별 재정운영표가 있다. 이 중에서 연금보고서, 보험보고서, 사회보험보고서는 「국가회계기준에 관한 규칙」 부칙 제1조에 의거 기획재정부장관이 정하는 연도부터 작성·제출하도록 하고 있다.

국세징수활동표는 국가를 대행하여 국세를 징수 및 수납하고 이를 국고로 이전하는 국가의 국세징수활동을 보고 실체의 기타 활동과 구분하여 작성한 보고서를 말한다. 즉 국세청이나 관세청 등이 국세징수 실적을 나타내는 보고서로서 국세청 등 경상적으로 운영하기 위한 활

동내역과 구분하여 작성하는 것이다. 이와 같이 국세징수실적을 징수기관의 수입으로 하지 않고 구분하여 작성하는 이유는 국세청에서 국세를 징수하지만 국가의 수입을 징수하기 위하여 대행하는 것이기 때문이다.

총잉여금·재정운영결과조정표는 예산결산 기준의 총잉여금과 재정운영표상 발생주의 기준의 재정운영결과와의 차이를 나타내는 표를 말한다. 총잉여금·재정운영결과조정표는 국가결산보고서에만 포함되며, 기금 및 중앙관서는 내부보고용으로 작성하여 제출하여야 한다.

수익·비용 성질별 재정운영표는 각 중앙관서에서 운영하는 모든 프로그램에 대한 수익과 비용(원가)의 성질별 구분에 따른 재정운영표를 말한다. 수익·비용 성질별 재정운영표가 재무제표의 하나인 재정운영표와 다른 점은 재정운영표에서는 프로그램 등 원가를 프로그램별 원가로 표기하지만 수익·비용 성질별 재정운영표에서는 프로그램 총원가를 성질별 비용항목으로 구분하여 표시한다는 점이다.

〈표 II-1-12〉 국가와 지방자치단체 회계의 주석사항

구분	주석사항 내역
국가	<p>(필수적 주석)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 「국가회계법」에 따른 적용 범위, 회계정책 또는 「국가회계기준에 관한 규칙」 등이 변경된 경우에는 그 내용(제6조 ①) 2. 압수품 및 몰수품의 명세(제36조 ②) 3. 퇴직금산정명세, 퇴직금추계액, 회계연도 중 실지급한 퇴직금(제43조 ②) 4. 중요외화자산과 외화부채의 내용, 평가기준 및 평가손익 내용(제47조 ③) 5. 우발손실과 우발이익의 내용(제50조 ②) 6. 회계정책 또는 회계추정을 변경한 경우 그 변경내용, 변경사유 및 변경에 따라 해당 회계연도의 재무제표에 미치는 영향(제51조 ①) 7. 전 회계연도 이전에 발생한 오류수정사항, 중대한 오류를 수정한 경우에 중대한 오류로 판단한 근거, 비교재무제표에 표시된 과거 회계기간에 대한 수정금액, 비교 재무제표가 다시 작성되었다는 사실(제51조 ③)

II. 발생주의 정부회계 도입과 거시재정 운용 77

〈표 II-1-12〉의 계속

구분	주석사항내역
국가	<p>(보충적 주석)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 중요한 회계처리방법 2. 장기차입부채 상환계획 3. 장기충당부채 4. 외화자산 및 외화부채 5. 우발사항 및 약정사항(지급보증, 파생상품, 담보제공자산 명세 포함) 6. 전기오류수정 및 회계처리방법의 변경 7. 순자산조정명세 8. 기타 재무제표에 중대한 영향을 미치는 사항과 재무제표의 이해를 위하여 필요한 사항
지방자치단체	<p>(필수적 주석)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 회계정책상의 변화 등 회계변경이 발생한 경우 그 내용(제9조 ③) 2. 현물출자로 인한 유형자산 등의 취득, 유형자산의 교환 등 현금의 유입과 유출이 없는 거래 중 중요한 거래(제37조 ③) 3. 자산의 회수가능가액이 장부가액에 미달하고 그 미달액이 중요한 경우 그 감액내역(제45조 ②) 4. 미수세금에 대한 대손충당금의 내역(제46조 ①) 5. 재고자산의 선입선출법 이외의 평가방법적용(제47조) 6. 감가상각제의 사회기반시설의 상각 제외사유 및 유지보수액(제50조 ②) 7. 퇴직금 지급규정, 퇴직금 산정내역, 회계연도 중 실제 지급 퇴직금 등(제55조 ②) 8. 채권·채무의 현재가치평가에 따른 할인율, 기간 및 회계처리방법(제56조 ④) 9. 우발상황에 대한 기업회계기준 준용(제59조 ②) 10. 회계정책이나 추정 변경의 경우 내용 및 영향, 회계변경과 오류수정의 회계처리에 대한 사항(제60조 ①, ③) <p>(보충적 주석)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 지방자치단체 회계실체 간의 주요 거래내용 2. 가입하고 있는 보험의 종류, 보험금액 및 보험에 가입된 자산의 내용 3. 타인을 위하여 제공하고 있는 담보보증의 내용 4. 천재지변, 중대한 사고, 파업, 화재 등에 관한 내용과 결과 5. 채무부담행위 및 보증채무부담행위의 종류와 구체적 내용 6. 무상사용허가권이 주어진 기부채납자산의 세부내용 7. 그 밖의 사항으로서 재무제표에 중대한 영향을 미치는 사항과 재무제표의 이해를 위하여 필요한 사항

〈표 II-1-13〉 국가와 지방자치단체의 필수보충정보 내용

구분	내용
국가	1. 유산자산의 종류, 수량 및 관리상태 2. 연금보고서 3. 보험보고서 4. 사회보험보고서 5. 국세징수활동표 6. 총잉여금·재정운영결과조정표 7. 수익·비용 성질별 재정운영표 8. 그 밖에 재무제표에는 반영되지 아니하였으나 중요하다고 판단되는 정보
지방자치단체	1. 예산결산 요약표 2. 성질별 재정운영보고서 3. 관리책임자산 4. 예산회계와 재무회계의 차이에 대한 명세서 5. 그 밖에 재무제표에는 반영되지 아니하였으나 중요하다고 판단되는 정보

라. 발생주의 도입 이후 성과 및 효과

제도시행 이후 발생주의 회계 운영결과 나타나는 성과 및 효과성에 대한 연구들은 아직까지 그리 많지는 않으나 주로 뉴질랜드나 호주 등 앞서 시행한 국가들의 사례를 중심으로 성과를 분석한 논문이 발표되고 있다. OECD가 정부부문에 발생주의를 선도적으로 도입한 호주, 뉴질랜드, 영국 등에 대한 재정개혁성과를 정리하여 발표한 바 있는데, 대체로 회계 및 예산에 발생주의를 적용하여 전반적으로 재정적 통제가 성공적으로 이루어졌다고 보고 있다.

Warren and Barnes(2003)의 뉴질랜드 사례연구에서는 발생주의·복식부기 회계체도를 통해 나온 정책정보로 일반 시민들이 정부지출을 보다 체계적으로 파악하게 되었고, 결과적으로 정부의 인력자원 관리면에서 상당한 성과를 거두는 한편 정부 고유기능으로부터 복지서

II. 발생주의 정부회계 도입과 거시재정 운용 79

비스와 보건 및 교육 기능으로 정부지출을 이전하는 결과를 가져왔다고 한다. 그러나 그들은 회계정책이 정부와 하부조직의 조직성과뿐만 아니라 궁극적으로 경제 전반의 성과에 영향을 미칠 것으로 보고 더 나은 경제적 성과와 조직성과는 올바른 정책결정과 그러한 결정을 실천할 수 있도록 하는 메커니즘에 따라 좌우된다고 보았다. 즉 질 높은 정보는 효과적인 성과공시를 통한 재정성과의 향상이라는 목적을 달성하기 위한 필요조건이라는 인식을 반영하는 것이라고 할 수 있다.

Scheers, Sterck, Bouckaert(2005)는 발생주의를 도입한 호주와 영국의 재정개혁에 대한 연구에서 정치적 책임성이 향상되었고 또한 의회에 의한 통제를 강화할 수 있는 대단한 잠재력이 있는 것으로 평가하였다.

Carlin(2005)에 따르면 호주도 정부회계제도를 운영한 이후 정부예산지출에 변화가 확인되고 있다. 구체적으로 1998년 당시 상대적으로 낮은 비중이던 교육지출(16.5%)이 2001년에는 25% 이상 증가하였고, 반면 정부인력 측면에서는 1999년을 제외하고는 지속적으로 감소하여 2001년에는 가장 낮은 수준을 보이고 있는 것을 확인할 수 있다.

〈표 II-1-14〉 정부회계제도 도입 이후 예산변화: 호주 빅토리아 주

(단위: %)

구분	1998년	1999년	2000년	2001년
교육	16.50	18.48	19.95	20.70
인력	9.50	11.60	9.60	8.50
환경	25.08	20.14	7.80	8.60
사범	19.14	31.69	16.91	17.03
사회기반시설	51.73	22.18	54.65	38.10
지역발전	52.51	71.60	44.89	57.24
내각운영	11.93	25.18	26.49	11.49

자료: Carlin(2005)

발생주의 회계제도가 다른 관리기법들과 연계가 되면, 그 정보의 활용효과가 크게 나타난다는 분석결과도 있다.¹⁴⁾ 뉴질랜드는 각 행정기관장들과 성과계약을 한 다음 그들에게 발생주의로 계산된 건물사용료(capital charge)를 중앙정부에 지불하게 함으로써, 기관장들이 건물에 대한 수요를 스스로 억제토록 하는 효과가 있었다. 영국 런던 시는 자원회계 방식으로 결산하여 행정부의 생산성 향상으로 발생한 이월금을 성과급으로 사용할 수 있게 함으로써 회계정보에 대한 관심과 활용이 크게 증가하였다.

그러나 호주의 공무원들을 면접조사 한 OECD의 Blondal(2009)에 따르면, 새 회계제도의 유용성이 제한적인 것으로 나타났다. 호주에서는 발생주의에 입각한 재무결산 정보가 예산편성 과정에 반영되는 정도가 미미하여, 관계 공무원들 중에는 “예전에 이런 사실을 미리 알았더라면 발생주의를 도입하지 않았을 것”이라고 응답하는 사례가 발견되기도 하였다. 다만, 새 회계제도의 도입으로 자산관리와 부채관리에 서는 개선 사항이 있었다고 한다.

2007년에 모든 정부기관에 새 회계제도를 도입한 스위스에서도 비슷한 사례가 발견되었는데, Zurburg(2008)에 따르면 새 회계제도 도입결과로 비용에 대한 의식이 증가하고 하급 운영기관에 대한 관리적 통제가 강화되었으나 전반적으로는 ‘약간의 개선 효과’만 있었다고 평가하였다. Christiaens and Rommel(2008)에 따르면 벨기에의 경험도 유사하였는데, 새 회계제도가 민간회사처럼 운영되는 정부기관에 한정하여 그 효과가 발휘된다고 평가하였다.

이러한 선행 도입국들에 대한 사례분석 연구들은 공공부문에 대한 발생주의 적용 결과 나타나는 장점과 단점이 이제 이론적 개념적 차원에서만 논의되는 것이 아니라 실제적이며 경험적으로 파악되고 평가될 수 있고 또한 평가되어야 하는 시기가 도래하였다는 것을 의미한다.

14) Rose(2003), Goddard(2005) 등을 참조하라.

그러나 2000년대에 발생주의를 정부부문에 도입한 후발국들은 아직까지 도입 효과를 일반화하여 논하기에는 시간적으로 다소 이른 감이 있다. 또한 대부분 특정국가에 대한 사례분석만 이루어지고 있어, 발생주의 회계제도 및 예산제도의 효과를 통계적 방법을 통해서 살펴보는 연구는 아직까지 활발하게 이루어지지 못하고 있다.

국내에서는 지난 2002년 전국 최초로 전 부서에 정부회계제도를 도입한 부천시 사례를 중심으로 분석한 논문들이 일부 발표되고 있다.

배득중(2010)은 발생주의 회계제도로부터 기대되는 이론적·개념적 유용성이 과연 현실세계에서도 실현되고 있는지에 대한 분석결과는 연구마다 다양하지만, 일반적으로 재무정보 생성에서는 새 회계제도가 기대한 유용성을 보이는 반면, 재무정보의 활용에서는 기대에 미치지 못하고 있다는 것을 대체적인 발견 사항으로 보고하고 있다. 배득중(2009)에 정리된 한국정부회계학회가 전국 지자체 회계담당 공무원에 대하여 실시한 설문조사 결과를 보더라도, 복식부기 회계정보가 예산회계정보에 비하여 더 유용하다는 응답이 73.6%를 차지한('훨씬 더 유용하다' 45.8%; '더 유용하다' 27.8%)¹⁵⁾ 반면, 복식부기 회계정보가 재정효율성 향상과 재정운영의 건전성 향상, 그리고 사업별 성과 측정에 기여하였는지에 대해서는 찬성의견이 작은 것으로 나타났다.¹⁶⁾

15) 이를 좀 더 세분하여 살펴보면, 새 제도에서 생산되는 회계정보는 종합적인 재정상태 파악과 재정운영 현황 파악에서 단식부기 회계정보 보다 유용하며, 그 결과 재정운영의 투명성 향상에 예산회계보다 훨씬 더 장점이 있는 것으로 조사되었다.

16) '재정분석 및 성과측정'에 활용한다(혹은 활용할 수 있다)는 응답(29.4%)과 '전반적인 행정경영 및 재정관리 지원 정보'로 활용한다는 응답(24.7%)이 많았다. 반면, '최고관리층의 전략적, 거시적 정책의사결정을 지원'하는 데에는 활용도가 미흡하며(3.5%), '사업관리 정보'로 활용되는 정도도 부족하다(5.9%)는 의견이다. 이러한 지적은 복식부기 회계정보가 아직은 고급 정책결정에 활용되기에는 부족한 면이 있음을 시사한다. 이밖에 복식부기 회계정보가 '기획 및 예산편성을 위한 기초정보'로 활용되고 있다는 의견(14.1%)과 '주민에 대한 대외홍보 자료'로 활

반면, 배득중(2010)은 기초자치단체의 2007년도 결산 데이터를 이용한 3단계의 분석을 통해 ① 발생주의 회계정보와 현금주의 회계정보를 행정안전부가 공식적으로 활용하고 있는 재무분석지표에 적용하여 비교해 양자 간의 차이가 통계적으로 유의미할 정도로 크며, ② 65개 시 지역에 대한 시뮬레이션 결과 발생주의 회계지표에 의한 지자체 재정성과평가 결과가 현행 현금주의 회계지표에 의한 결과와 매우 달라질 수 있음을 밝혀 냈으며, ③ 발생주의 회계정보가 현금주의 정보보다는 지자체 간 재정력지수의 차이도 훨씬 더 잘 설명할 수 있고 주민들이 바라는 지역경쟁력 강화와도 더 밀접하게 연계된 정보임을 실증적으로 입증하였다.

Marti(2008)는 OECD 26개 국가들을 비교 분석한 결과, <표 II-1-15>에서 보듯이 발생주의 회계제도를 채택한 국가들의 평균적인 정부효율성 지표 값은 0.959인데 반하여 그렇지 않은 국가들의 평균적인 정부효율성 지표 값 0.825보다 높게 나타났으며, 정부책임성 지표 값도 발생주의 회계제도를 도입한 국가들이 평균 0.960로 그렇지 않은 국가들의 평균값 0.884보다 높게 나타났다.

여기에서 더 나아가 문광민·임동완(2007)은 1985년부터 2003년까지 OECD 22개 국가로 이루어진 패널데이터(panel data)를 이용하여 종속변수의 전기변수(lagged dependent variable)를 모형에 포함시킨 동태적 패널모형을 구성하고, 기존의 선행연구들에서 언급한 정부부채에 영향을 미치는 것으로 판단되는 정치제도적, 사회경제적 요소들¹⁷⁾을 통제된 상태에서 발생주의 회계 및 발생주의 예산 제도의 도입이 정부부채 감소와 같은 재정성과에 통계적으로 유의한 긍정적인 영향을 미쳤음을 보인 바 있다(<표 II-1-16> 참조).

용되고 있다는 견해(15.3%)가 다소 있다.

17) 정치제도적 요인에 대한 변수로는 튼튼한 예산제도와 중기재정계획의 시행 여부, 마스트리히트(Maastricht)조약의 적용 여부 등을 3가지 더미변수로 포함시켰다.

〈표 II-1-15〉 발생주의 회계제도 발전정도와 재정성과

재정성과	Cluster “Highest level of development of the accounting system”		Cluster “Lowest level of development of the accounting system”	
	Median	Standard Deviation	Median	Standard Deviation
GOVERNANCE INDICATORS				
Accountability	0.9597	0.0372	0.8840	0.0681
Political Stability	0.8686	0.1321	0.7604	0.1387
Government Effectiveness	0.9586	0.0298	0.8249	0.1099
Regulatory Quality	0.9351	0.0427	0.8535	0.0833
Rule of Law	0.9562	0.0389	0.8342	0.1173
Control of Corruption	0.9579	0.0287	0.8264	0.1204
FISCAL DECENTRALISATION VARIABLES				
Sub-national Participation in Public Expenditure	0.3928	0.1506	0.2300	0.1052
Local Participation in Public Expenditure	0.2690	0.1492	0.1790	0.0843
Sub-national Participation in Income Tax	0.2839	0.1669	0.1616	0.1317
Local Participation in Income Tax	0.1860	0.1255	0.1179	0.0675
Fiscal Dependency ratio	0.3215	0.1873	0.4275	0.1464

출처: Marti(2008)의 Table 4

〈표 II-1-16〉 발생주의 회계 및 발생주의 예산이 정부부채에 미친 영향

Dependent Variable: DEBT		Model I	Model II	Model III	Model IV
Intercept		195,382 (1.32)	195,38213 (1.32)	59,88815*** (3.15)	71,10080 (0.46)
LAG_DEBT		0.448*** (3.06)	0.44891*** (3.06)	0.06857 (0.22)	0.40255*** (2.86)
발생 주의	ACC_A	-5.602*** (-2.69)	-4.27966** (-2.03)	0.50617 (0.15)	-5.03481** (-2.37)
	ACC_B	-7.423** (-2.44)	-6.14466** (-2.08)	-10.79977** (-2.27)	-6.74308** (-2.28)
정치 제도 요인	MULTI	-	-4.293** (-2.02)	-4.685* (-1.70)	-3.710* (-1.69)
	TOP DONW	-	1.925 (1.02)	-0.049 (-0.02)	2.302 (1.22)
	MAAST	-	0.589 (0.24)	-0.331 (-0.09)	0.351 (0.14)
	POL_COM	-39.055*** (-3.89)	-	-27.732* (-1.72)	-31.600*** (-3.04)
	EXE_L	0.492 (0.43)	-	0.343 (0.8250)	0.949 (0.83)
	ELEC_YR	-0.437 (-0.42)	-	0.072 (0.9601)	-0.118 (-0.11)
사회 경제 요인	RGDP_G	0.175 (0.52)	0.033 (0.10)	-	0.141 (0.42)
	OPENNESS	-0.525*** (-6.43)	-0.438*** (-5.18)	-	-0.451*** (-5.29)
	UNEMPLOY	2.070*** (3.24)	1.969*** (3.19)	-	2.366*** (3.86)
	LN_POP	-11.814 (-1.00)	-6.800 (-0.56)	-	-2.131 (-0.17)
Nations dummy		yes	yes	yes	yes
Time dummy		yes	yes	yes	yes
Adjusted R ²		0.8916	0.8462	0.7910	0.8938
Total Panel Observations		418	418	418	418

주: * p<0.1, ** p<0.05, *** p<0.01. 괄호 안의 값은 해당변수의 t값을 의미함.
LAG_DEBT(전기종속변수), ACC_A(중앙정부 발생주의 회계 도입 여부), ACC_B(중앙정부 발생주의 예산 도입 여부), MULTI(다년도예산 더미), TOP DOWN(Top-Down예산 더미), MAAST(Maastricht 조약 적용 더미), POL_COM(정치적 경쟁), EXE_L(정권성향 더미, 좌파성향=1), ELEC_YR(선거주기, 행정수반 선거가 있는 해=1), RGDP_G(경제 성장률), OPENNESS(경제개방도=(수출+수입)/GDP), UNEMPLOY(실업률), LOG_POP(인구규모, logged)

출처: 문광민·임동완(2007) 〈표 4〉

II. 발생주의 정부회계 도입과 거시재정 운용 85

한편, 2009년 한국행정연구원에서 1,189명의 지방자치단체 및 중앙부처 공무원을 대상으로 실시한 설문조사¹⁸⁾ 결과에서 발생주의 도입 이후 공무원의 인식은 다음과 같이 나타났다¹⁹⁾.

우선 발생주의·복식부기 회계제도의 도입 필요성에 대한 설문항목에 대해서는 연구자들뿐만 아니라 현장 공무원 사이에서도 논쟁의 대상이다. 실제로 일부 연구자들은 민간기업에서 주로 사용되어 온 상업적(commercial) 이윤추구에 초점이 맞춰진 발생주의·복식부기 회계제도가 공공조직에는 적합하지 않다고 주장하고 있는가 하면(Guthrie, 1998; Mcgrae & Aiken, 1994; 이경섭, 1997), 또 다른 연구자들은 발생주의·복식부기 회계제도는 정부회계의 투명성과 책임성을 높이기 때문에 반드시 도입되어야 한다고 주장하고 있다(김경호, 2007; Van Der Hock, 2005; Gillibrand & Hilton, 1998; Pallot, 1997; 강인재, 1992; 윤성식, 1994). 최근 발생주의·복식부기 회계제도가 도입된 중앙부처 공무원들 사이에서도 왜 이 제도를 도입해야 하는가라는 의문이 제기되고 있다. 즉, 기존 현금주의 예산으로도 업무수행에 문제가 없는데 왜 큰 비용이 들고 복잡한 새로운 제도를 도입해야 하는지에 대한 우려의 목소리가 나오고 있다. 그러나 조사결과에서는 [그림 II-1-3]에서 보듯이 지자체 공무원은 전체 응답자의 69.7%가 필요하다고 응답하였고, 지자체 의회위원의 87.6%, 회계사 92.1%, 시민단체

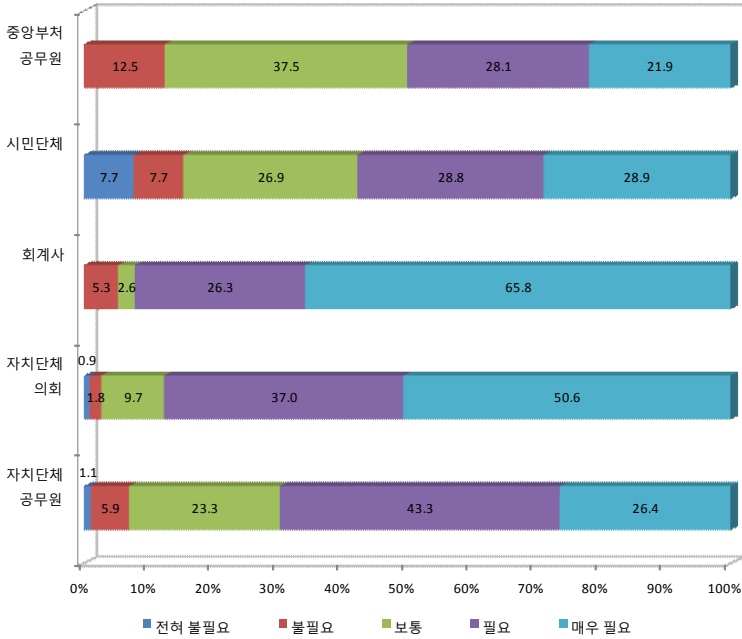
18) 이 설문조사는 2009년 한국행정연구원에서 수행되었으며 설문조사 개요는 다음과 같다.

구 분		표본수	회수	회수율(%)
지방자치단체	회계담당공무원	246	188	76.4
	기타공무원	246	144	58.5
	지방의회 위원회 위원	492	154	31.3
	회계전문가	56	38	67.9
	시민단체	97	52	53.6
중앙부처	회계담당공무원	52	32	61.5
합 계		1,189	608	51.1

19) 이하의 내용은 권오성 외(2009)의 '제7장 정부회계제도 개혁의 영향요인과 효과성'에 포함된 내용을 발췌한 것이다.

57.7%, 중앙부처공무원 50.0%가 필요하다고 응답하였다. 즉, 응답자의 소속에 상관없이 발생주의·복식부기 회계제도의 필요성을 인식하고 있다고 답변한 것으로 나타나고 있다.

[그림 II-1-3] 예산회계제도에 대한 필요성 분포



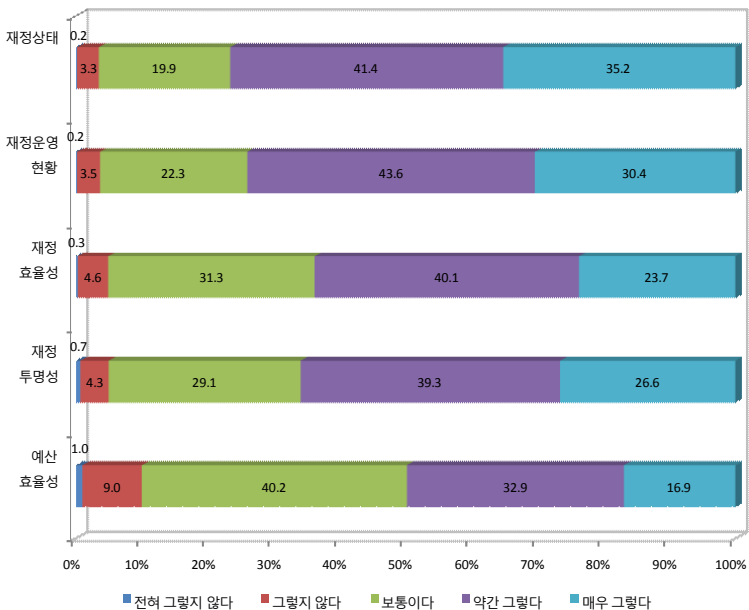
다음으로 발생주의·복식부기 회계제도를 운영한 결과 산출되는 정보의 유용성을 종합적인 재정상태 파악, 재정운영 현황, 재정효율성, 건전성, 예산효율성 제고 등의 측면에서 어떻게 평가하고 있는지에 대한 질문에 대해서는, [그림 II-1-4]에서 보듯이 재정상태 파악에서는 전체 응답자의 76.6%가 유용하다고 답변하였고, 재정운영파악에서는 74.0%, 재정효율성과 성과측정에서는 63.8%, 재정건전성과 투명성 판단에는 65.9%, 예산효율성 제고에는 49.8%가 유용하다고 답변하였다. 결과적으로 예산효율성 제고 항목을 제외한 전 분야에서 대다수 응답

II. 발생주의 정부회계 도입과 거시재정 운용 87

자들이 발생주의·복식부기 회계정보의 유용성을 인식하고 있는 것으로 확인되었다. 반면, 발생주의·복식부기 회계정보를 어느 정도 활용하고 있는지에 대한 답변에서는 [그림 II-1-5]에서 보듯이 전체 응답자의 16.8%만이 잘 활용되고 있다고 답변하였고, 38.3%는 잘 활용되지 못하고 있다고 답변하여 잘 활용되지 못하고 있다는 의견이 우위를 보이고 있는 것으로 나타났다.

한편, 발생주의·복식부기 회계정보의 활용처에 대해서는 [그림 II-1-7]에서 보듯이 결산관리·감사정보로 활용한다는 응답이 39.7%로 가장 많았고, 다음으로 의회 재정운영 결과보고 24.8%, 예산편성 및 사업관리 기초정보 20.5%의 순으로 답변하고 있다. 결과적으로 최고위층의 정책결정정보로 사용된다는 응답은 3.0%의 낮은 응답률을 보이고 있어 회계정보가 단순 보고용 정보로 활용되는 데 머물고 있는 것을 알 수 있다.

[그림 II-1-4] 발생주의·복식부기 회계정보의 유용성



마지막으로 발생주의·복식부기 회계정보의 활용이 잘 안 되는 장애요인으로는 [그림 II-1-7]에서 보듯이 가장 많은 36.3%의 응답자들이 회계정보에 대한 이해 부족을 원인으로 인식하고 있었다. 다음으로 정보유용성 부족이 25.2%, 전담조직 미비가 13.2% 등의 순으로 나타났다. 그 개선방안으로는 우선 회계교육 및 관련 연구에 가장 많은 28.3%의 응답자가 답변하였고, 다음으로 전문성 제고에 25.9%, 관리자 교육에 19.5%의 순으로 응답하였다. 종합하면, 회계정보를 잘 활용하지 못하는 가장 큰 이유는 회계정보에 대한 관련자들의 이해능력이 부족하기 때문이며 이를 해결하기 위해 관련 교육과 연구가 확대되어야 한다고 인식하고 있음을 확인할 수 있다.

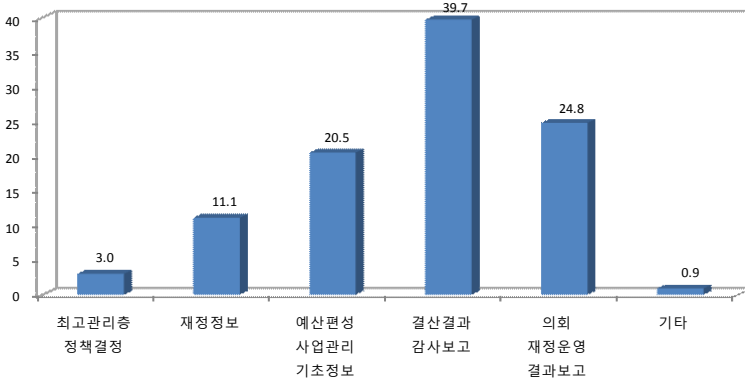
[그림 II-1-5] 발생주의·복식부기 회계정보의 활용정도

(단위: %)



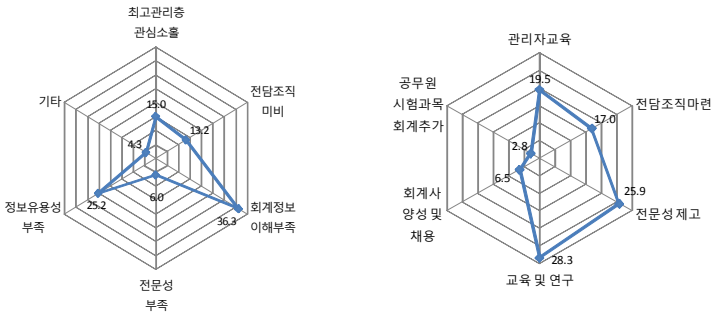
[그림 II-1-6] 발생주의·복식부기 회계정보의 활용처

(단위: %)



II. 발생주의 정부회계 도입과 거시재정 운용 89

[그림 II-1-7] 발생주의·복식부기 회계정보 활용 장애요인 및 개선방안



마. 발생주의 예산제도 도입의 쟁점

중전의 현금주의 정부회계하에서는 예산서의 예산과목과 결산서의 보고항목이 동일하여 회계와 예산의 연계가 문제가 되지 않았다. 결산은 회계연도의 집행실적을 예산과목구조 등에 따라 일정한 형식으로 계산·기록·정리함으로써 당초 예산과의 괴리정도, 재정운영성과 등을 분석할 수 있었고, 결산결과를 다음 연도 예산편성과 재정운영에 반영할 수도 있었다. 이러한 과목의 일원화는 정부가 수립한 예산과 집행실적을 비교하고 분석하기 위해서는 당연한 것이라고 할 수 있다.

그러나 발생주의 정부회계가 도입되면서 발생주의 재무제표 결산의 보고항목인 회계과목이 현금주의 예산제도의 예산과목과 차이가 발생하게 되었다. 회계과목과 예산과목의 차이가 나타나면 이에 대한 조정이 필요한데, 회계와 예산의 인식기준을 일치시켜야 하는가에 대한 논쟁이 있다.

우선 회계와 예산의 인식기준을 일치시키지 않아도 된다는 주장을 펴는 측에서는 양자의 차이점을 강조한다. 즉, 예산은 행정부가 의회로부터 허용받은 채무부담의 한도를 통제하여야 하고 회계는 산출물과 연계된 비용정보를 제공하여야 한다면 회계와 예산은 각각의 목

적을 위해서 활용되어야 하고, 이러한 양자의 차이는 계속 지속될 수 있다는 것이다. 그러나 김재훈(2003a)은 예산이 과거의 통제기능에 초점을 맞추던 시기에는 이러한 주장이 설득력이 있었지만, 예산의 효율성 제고가 강조되고 이를 위해 투입물 단위의 예산한도보다는 사업별 혹은 부서별 예산한도를 정하고 부서의 재량적 예산사용을 허용하는 최근 추세에서는 그다지 설득력이 없다고 지적한 바 있다.

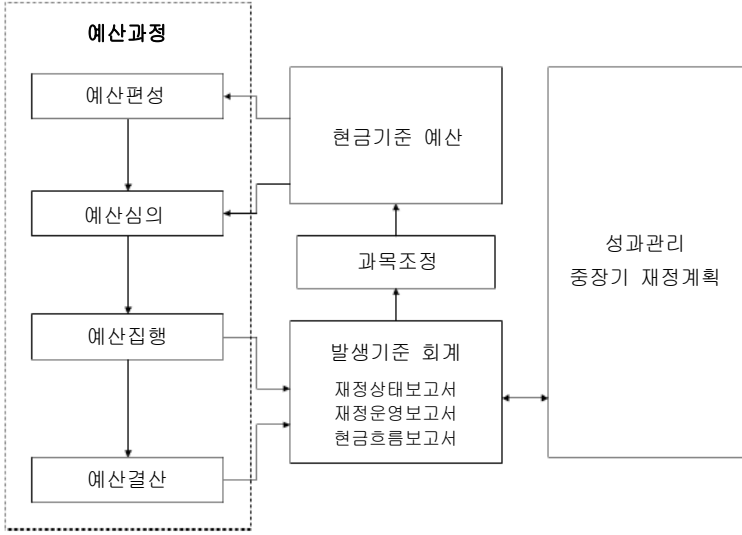
이에 반해 재정개혁의 일환으로 정부회계에 민간기업에서 사용하는 발생주의를 근간으로 한 재무회계를 도입하는 데서 한발 더 나아가 현재의 현금주의에 기초한 예산제도를 발생주의 회계제도와 일치시키는 발생주의 예산제도를 도입해야 한다는 주장도 있다. 윤성식·권수영(1998)은 회계와 예산의 불일치에서 오는 불필요한 혼란과 낭비를 이유로 들어 발생주의를 예산에까지 도입하자고 주장한다. 이들의 주장에 따르면 마치 계획은 영어로 세우고, 집행결과는 독일어로 작성해서, 다시 영어로 계획을 세우는 데 도움을 주어야 하는 것과 같다는 것이다. 예산을 작성해야 하는 예산 담당자들은 비효율적이지만 독일어로 된 집행결과를 영어로 번역해서 사용할 수는 있어도 불필요한 혼란과 낭비가 초래된다. 김홍래(2005)는 예산과정에서 지출에 대한 통제, 관리, 운영성과평가 기능을 수행해야 하기 때문에, 효과적인 예산과정을 위해서는 예산과 실적의 대비를 위해 회계와 예산이 연계되어야 한다고 주장하였다. 임동완(2008)도 발생주의 도입의 효과를 십분 얻기 위해서는 회계기준뿐만 아니라 예산까지도 발생주의 도입을 주장하였다.

한편, 우석진·조진권(2008)에 따르면 발생주의 예산제도의 장점으로서는 다음 6가지를 들고 있다. 첫째, 발생주의 예산을 통해 정책결정자는 정책에 수반되는 비용에 대해 좀 더 정확한 정보를 갖게 되어 예산집행에 규율(discipline)을 강화할 수 있게 된다. 발생주의 예산제도 하에서는 다음 회계연도로 발생을 지연시킨 지출도 이번 회계연도 예산에 포함됨으로써 정책에 수반되는 총비용을 정확하게 인식할 수 있

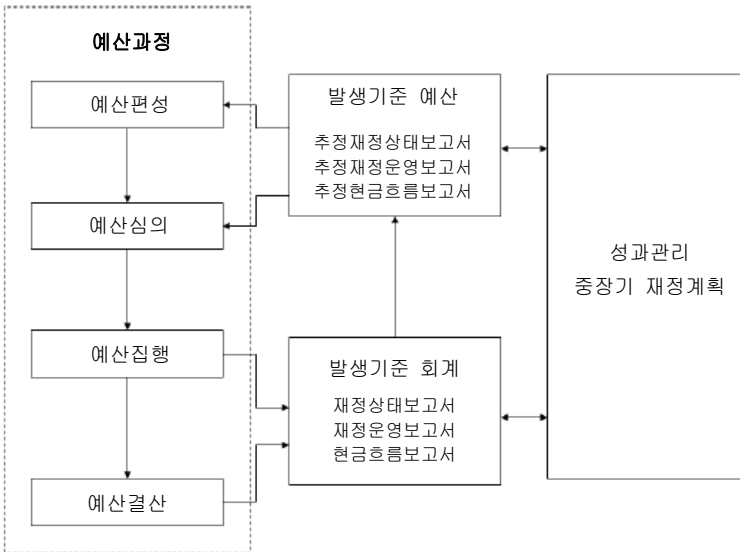
기 때문이다. 둘째, 관리자들이 자본 관리에 대한 노력을 더할 유인이 생기게 된다. 발생주의 예산제도하에서는 현금흐름뿐만 아니라 대차대조표(balance sheet)를 통해 자산, 부채 상태의 파악이 가능해지면서 자산을 좀 더 잘 관리하고 필요없는 자산을 매각할 유인이 증가한다. 셋째, 자본투자를 감가상각을 통해 여러 기간에 걸친 비용으로 인식하여 한번에 모든 비용을 인식하는 데서 오는 편향을 제거할 수 있다. 특히, 막대한 자본투자가 수반되는 사업의 경우 현금주의하에서는 초기의 성과가 큰 비용으로 인식되기 때문에 상대적으로 저평가되는 경향이 발생한다. 이를 자본의 경제적 내용연수에 따라 나누어 비용처리함으로써 위와 같은 편향을 제거할 수 있게 된다. 넷째, 발생주의 예산으로 재정의 장기적 지속가능성을 점검할 수 있다. 두 번째 경우와 마찬가지로 대차대조표를 통해서 정부의 자산과 부채의 상황을 파악할 수 있음으로써 재정의 장기적 지속가능성을 파악할 수 있기 때문이다. 다섯째, 재정개혁의 결정체 역할을 수행한다. 다른 재정개혁, 즉 투입 중심에서 산출, 결과 중심으로의 전환을 촉진하는 데 발생주의 도입이 공공부분에서의 문화적 변화를 가져올 수 있는 촉진제 역할을 할 수 있다. 마지막으로, 발생주의를 이용하여 재무보고를 하는 경우에는 예산과 결산을 일치시키면 불필요한 혼란의 발생을 막을 수 있다. 회계와 예산의 인식기준이 다르면 발생주의 회계의 정보가 정보이용자들에게 서로 상충되는 신호와 유인을 제공함으로써 혼란을 일으킬 수 있다. 따라서 발생주의 예산제도를 도입하여 이러한 혼란을 방지하는 것이 필요하다.

[그림 II-1-8] 예산제도와 회계제도의 인식기준 차이

(현금주의 예산과 발생주의 회계 체계)



(발생주의 예산과 발생주의 회계 체계)



그러나 국가에 따라서 일부는 완전 발생주의 예산제도를 도입하기도 하고 부분적으로 도입하기도 하지만, 국가마다 발생주의 예산제도의 도입 취지와 접근법은 매우 상이하다. 또한 발생주의 예산제도의 여러 장점에도 불구하고 다수의 OECD 국가들이 처음에 보였던 의욕과는 상반되게 발생주의 예산제도를 도입하지 않기로 결정하거나 결정을 미루고 있는 것이 현실이다. 예를 들어 노르웨이는 2003년에 발생주의 예산제도 도입에 관해 검토하였지만 재정정책의 역할이 현금주의 예산하에서 좀 더 잘 기능할 수 있다는 결론을 내렸다. 스웨덴은 2004년에 현금지출에 대한 통제가 약해질 수 있다는 판단에서 발생주의 예산제도를 도입하지 않기로 결정하였다. 더군다나 발생주의 예산제도를 도입한 국가라고 하더라도 여전히 현금정보는 중요한 역할을 하고 있다고 인식하여 캐나다와 이탈리아처럼 발생주의 예산과 현금주의 예산을 동시에 운용하는 나라도 있다. 특히, 재정상태를 감독하고 통제하는 데 현금주의 예산제도하의 정보는 중요한 역할을 한다. 이에 호주, 네덜란드, 영국처럼 발생주의 예산제도를 도입하여 발생주의에 기초하여 재정지표들을 생성하고 있는 국가에서도 현금주의에 기초한 재정지표들을 동시에 생산하고 있다.

이렇듯 발생주의 회계를 도입한 많은 국가에서 발생주의 예산제도의 채택을 포기하거나 미루고 있는 것은 발생주의 예산의 한계 때문이다. 또한 발생주의 예산의 장점인 재정상태에 대한 더 나은 정보 제공, 재정의 장기적 지속가능성에 대한 정보 제공, 공공부문의 효율적 운용의 촉진 등이 현금주의 예산제도하에서도 제도 개선을 통해 달성이 가능하거나 발생주의 예산제도가 가져올 혜택이 그리 크지 않을 수 있다는 지적도 있다.

먼저, 발생주의 예산제도의 첫 번째 장점인 재정상태에 대해 좀 더 나은 측정을 할 수 있다는 것인데, 현금주의 예산하에서는 정부가 지출을 미루거나 세수를 좀 더 일찍 징수함으로써 즉 현금 입출의 시점을 조정함으로써 재정상태를 정부에 유리하게 조작할 가능성이 있다

는 것이다. 발생주의 예산은 현금 입출 여부와 무관하게 작성되므로 정부가 지출을 늦춘다든가 조세를 좀 더 일찍 징수함으로써 재정상태를 조작할 수 있는 가능성을 최소화시킬 수 있다. 하지만 이와 같은 정부의 재정상태 조작에 따른 현금주의 예산과 발생주의 예산의 차이는 중기적인 관점에서 보면 매우 작다. 심지어 연간예산의 경우에도 실제 현금주의 예산과 발생주의 예산의 차이는 매우 작은 것으로 보고되고 있다. 예를 들어, 뉴질랜드의 경우 2004년 예산에서 발생주의와 현금주의 예산의 차이가 0.8%에 지나지 않았다. 이와 같이 정부의 조작에 따른 발생주의 예산과 현금주의 예산의 차이가 크지 않을 뿐만 아니라, 현금주의하에서도 이러한 정부의 조작을 방지할 수 있는 조치들을 충분히 강구할 수 있다. 예를 들어 자산의 처분을 현금 수입이 아니라 파이낸싱 수단으로 인식하거나 시점을 조정하여 예산의 절감 부분은 기본 예측치에서 제외하는 방식으로 정부의 조작 가능성을 제도적으로 통제할 수 있다.

발생주의 예산제도의 두 번째 장점으로서는 현금주의하에서는 잘 잡히지 않는 연금이나 의료보험 같은 미래에 지불해야 하는 부채의 누적을 좀 더 잘 파악할 수 있어 재정의 장기적 지속가능성을 파악할 수 있다는 것이다. 하지만 발생주의 예산제도를 채택한 모든 국가에서 공무원의 연금은 부채에 포함하고 있지만 재정에 장기적 부담이 될 수 있는 사회보장 같은 사회보험은 부채에 포함하지 않는 회계 규칙을 적용한다. 따라서 각국은 재정의 장기적 지속가능성을 파악 및 평가하기 위해서 발생주의에 기초한 대차대조표를 이용하기보다는 장기 재정전망을 이용하거나 재정 갭 혹은 재정불균형과 같은 재정지표를 사용하는 것이 통상적이다. 이러한 장기 재정전망과 재정지표들은 예산을 현금주의하에서 작성하든 발생주의하에서 작성하든 상관이 없다. 즉 현금주의 예산제도하에서도 이러한 관련 재정지표의 도입을 통해서 재정의 장기적 지속가능성을 통제할 수 있다.

마지막으로 발생주의 예산제도를 도입하면 효율성을 향상할 수 있

II. 발생주의 정부회계 도입과 거시재정 운용 95

다는 주장은 어느 정도 설득력이 있다. 관리자가 사업 혹은 프로그램에 수반되는 총비용을 인식할 수 있어 책임성을 향상할 수 있다. 하지만 관리자가 사업에 투입되는 비용을 효율적으로 관리할 유인은 관리자가 비용결정에 대한 재량적 권한을 얼마나 가지고 있는냐에 따라 결정된다. 특정한 용도로만 사용하라고 지정된 기금이 존재하는 상황에서 관리자에게 총비용에 관하여 책임을 묻는 것은 비생산적이다. 현실적으로 봤을 때 부처에게 비용 결정에 대해 충분한 재량권을 부여하는 국가는 거의 없다는 점을 고려했을 때 발생주의 예산제도의 도입에 따른 효율성 제고의 효과 여부도 현실에서는 회의적이다.

더 나아가서 발생주의 예산제도의 도입에 따라 의회의 민주적 통제를 받아야 하는 예산이 복잡성의 증가로 인해 현금지출에 대한 통제가 악화되고 기술관료들(technocrat)의 조작 가능성이 증가할 수 있다. 자산 및 부채의 평가에 있어 이자율, 감가상각률을 어떻게 적용하느냐에 따라 예산을 좀 더 건전하게 보이게 만들려는 기술관료들의 조작에 취약해질 가능성이 상존한다.

결론적으로 발생주의 예산제도는 많은 장점이 있지만 발생주의 예산제도가 소기의 성과를 거두기 위해서는 재정제도가 상당히 선진화되어 있고 효율적으로 운용되며, 정확하고 신뢰할 수 있는 재무자료를 제공할 수 있는 국가에 적합한 제도이다. 따라서 우리나라를 포함한 대다수의 국가에서는 현재의 현금주의 예산제도를 개선하고, 좀 더 정확한 성과측정제도와 신뢰할 수 있는 재무자료를 생성하는 것이 발생주의 예산제도를 당장 도입하는 것보다 신중한 대안이 될 수 있다.

특히 윤성식(2004)에 따르면 발생주의 회계에 대한 가장 큰 오해 중의 하나는 발생주의 회계를 채택하면 자동적으로 정확한 원가가 산정될 수 있다고 생각하는 것이라고 한다. 발생주의 회계의 채택은 정확한 원가의 산정을 위한 노력의 하나이고 선결조건인 성격을 지니고 있지만 발생주의 회계의 채택이 즉각 사업단위의 정확한 원가계산으로 이어지지 않는다는 점이다. 사업의 진정한 원가를 계산하기 위해서는 발생주

의 회계 이외에 원가계산을 위한 별도의 노력이 필요하다. 사업의 정확한 원가를 사후에 계산하기 위해서는, 즉 사업의 비용을 측정하기 위해서는 정부회계가 발생주의 회계를 채택하는 것만으로는 부족하며 추가적으로 원가회계기법이 필요하다.

발생주의 예산은 사업의 정확한 비용을 측정할 수 있는 기법이 정착되는 단계, 즉 사후원가를 산정할 수 있는 능력이 배양된 시점에서 채택되어야 한다. 발생주의 회계의 채택이라는 가장 중요한 단계가 지나고 사업단위별로 사후에 정확한 비용이 집계될 수 있다면 사전적으로도 정확한 원가를 추정할 수 있는 제반요건이 구비되었다고 볼 수 있기 때문이다. 다만 발생주의 회계와는 달리 사업원가의 사후추계와 사전추정은 많은 주관적 판단과 다양한 기법 중 하나를 선택해야 한다. 정부회계 기준제정으로 이 모든 문제를 다 해결하려고 해서는 안 되겠지만 원가회계 기준을 제정하는 것이 절대적으로 필요하다.

사업예산의 정확한 원가를 추정하는 문제는 예산 우선순위 선정에서 중대한 의미가 있다. 그러나 사업예산의 정확한 사후비용과 사전원가를 산정하는 것은 간접원가 때문에 매우 복잡하고 주관적이 될 수 있다. 공공부문은 민간부문에 비해 간접원가의 비중이 더 크기 때문에 사업예산의 직접원가만으로 예산 우선순위를 결정하면 자원배분이 심각하게 왜곡된다. 사업예산의 간접원가는 경상비 형태로 존재하기 쉬운데 경상비와 사업예산의 구별도 사실 매우 자의적이어서 간접원가의 배분 필요성이 더욱 두드러진다.

이에 따라 윤성식(2004)은 발생주의 예산을 대규모 사업에 우선적으로 사용하는 것이 바람직할 것이라고 권고한 바 있다. 특히 그는 발생주의 예산이 신규사업은 기존사업과는 달리 감가상각의 총액이 경제학의 비용편익분석의 기회비용과 동일하게 되기 때문에 비재무정보를 통해 성과정보만 획득할 수 있다면 회계학적 비용측정방법인 발생주의회계가 원가추정기법인 비용편익분석과 유사해진다고 주장하였다.

따라서 발생주의 예산제도가 추가적으로 가져다주는 재정 혹은 성

II. 발생주의 정부회계 도입과 거시재정 운용 97

과에 대한 정보는 효율적이고 건전한 재정운용을 가능하게 해주기는 하지만, 발생주의 예산제도의 도입으로 발생할 순응비용(conformation cost)보다 훨씬 큰지는 신중하게 계산해 볼 필요가 있는 것이다.

바. 발생주의 예산제도 운용사례

발생주의 예산제도를 도입한 대표적인 국가는 뉴질랜드, 호주, 영국이다. 뉴질랜드는 세계에서 가장 먼저인 1994~1995회계연도부터 도입하였으며, 호주는 1999~2000회계연도부터, 영국은 2001~2002회계연도부터 도입하였다.

뉴질랜드는 정부부처와 기관을 민간의 주식회사처럼 운영하고 있었기 때문에 새로운 방향이 선택된 후에 매우 신속하게 실행에 옮겼고 기업에서 발전된 발생주의를 정부부문에 거의 원형 그대로 적용하고 있는 반면, 호주는 정책결정자들이 추정된 예산편성과 실제의 성과에 대한 재무보고 사이의 대응이 필요하다는 점을 인식하면서 발생주의 회계보고와 예산편성으로의 전환과 성과관리 강화를 동시에 광범위한 공공부문 개혁 노력들과 함께 여러 해에 걸쳐 진행시켰다. 한편, 영국은 발생주의 회계에 의하여 재정보고서를 작성하고 이를 토대로 재정계획을 수립하고 예산을 편성하는 자원회계예산제도를 장기간에 걸쳐 준비하여 도입하였다.

1) 뉴질랜드

뉴질랜드는 국영기업의 경험을 통하여 발생주의의 편익이 증명되었을 뿐만 아니라 현금주의의 단점이 이미 많이 알려져 있었으므로 발생주의 회계와 예산을 일관된 체계를 형성하기 위한 한 부분으로 보았다. GAO(2000)에 의하면 1994년에 발생주의에 기초하여 예산을 편성하기 시작하였는데, 이후 비용 및 산출에 대한 관리를 지속하여 1996년

에는 비용추정에 대한 보고서를 발간하고 1999년에는 더 나은 성과와 예산통합을 위한 전략적 결과 분야 네트워크(Strategic Results Area Networks)를 실행하였다. 뉴질랜드는 기업에서 발전된 발생주의를 정부부문에 거의 원형 그대로 적용하였던 것으로 보인다. 이는 정부부처와 기관을 민간의 주식회사처럼 운영하고 있었기 때문에 이러한 방식이 가능했던 것으로 보인다.

뉴질랜드의 정부예산에는 다음과 같은 3가지 주요 재무제표와 기타 보고서가 제출되고 있다.

① 재정운영 예측보고서(the Forecast Statement of Financial Performance)

추정수입과 추정비용을 보고한다. 운영수지는 관서의 수입에서 비용을 차감한 금액과 국유기업체 및 정부 재정단위들의 운영결과(배당금은 차감)의 합으로 정의된다. 이 보고서는 이전 회계연도와 당해 회계연도의 실제 성과 및 향후 5개 회계연도의 예상 성과를 보고한다.

② 재정상태 예측보고서(the Forecast Statement of Financial Position)

회계연도마다 추정 자산과 부채를 보여준다. 이전 회계연도와 당해 회계연도 및 향후 5개 회계연도의 예상 재정상태를 보고한다.

③ 현금 흐름 예측보고서(the Forecast Statement of Cash Flows)

이전 회계연도와 당해 회계연도 및 향후 5개 회계연도의 현금의 유입과 유출을 보고한다. 또한 추정 운영수지와 추정 순현금흐름 사이의 조정이 이루어진다.

이들 3가지 재무제표 이외에 차입 예측보고서(the Forecast Statement of Borrowings), 이행의무 보고서(the Statement of Actual Commitments), 우발부채 보고서(the Statement of Actual Contingent Liabilities), 부문별 예측보고서(the Forecast Statement of Segments)

등도 제출된다.

〈표 II-1-17〉 뉴질랜드 정부의 추정재무제표

1. 재정운영 예측보고서(the Forecast Statement of Financial Performance)
2. 재정상태 예측보고서(the Forecast Statement of Financial Position)
3. 현금흐름 예측보고서(the Forecast Statement of Cash Flows)
4. 자기자본변동 예측보고서(the Forecast Statement of Movement in Equity)
5. 차입 예측보고서(the Forecast Statement of Borrowings)
6. 이행의무 보고서(the Statement of Actual Commitments)
7. 우발부채 보고서(the Statement of Actual Contingent Liabilities)
8. 부문별 예측보고서(the Forecast Statement of Segments)
9. 주식(Note to the Forecast Financial Statement)

2) 호주

호주는 발생주의 예산의 한 형태인 발생산출예산(Accrual Output Budgeting)을 사용하고 있다. 1997년 4월 연방정부가 발생주의 예산 프로젝트(Accrual Budgeting Project)를 시작하였는데, 주요 내용은 1999~2000회계연도부터 발생주의에 기초한 산출예산 제도를 도입하는 것이었다. 1998년 11월에는 모든 부처와 산하기관이 성과와 산출에 대해 장관과 합의하고 1999년 초 각 부처와 산하기관은 성과에 대해 발생주의에 기초한 가격(예산)을 할당하여 1999년에 발생주의 정보관리시스템(Accrual Information Management System)을 도입하였다. 그 결과 GAO(2000)에 따르면 1999~2000회계연도부터 발생주의 회계와 발생주의 예산에 기반을 둔 성과·산출체제(full accrual-based outcomes and outputs framework)가 운영되기 시작하였다.

동 제도 도입 이전의 호주 정부예산은 통상적인 경상지출(current outlays)과 자본지출(capital outlays)로 구성되어, 각 부처는 경상지출을 자본지출 용도로, 자본지출을 경상지출 용도로 사용하는 것이 금지되어 있었다. 발생산출예산의 도입과 함께 예산지출은 산출지불예산, 지분투입·대부예산 및 관리경비예산의 3가지로 구분되고 있다.²⁰⁾

① 산출지불예산(payment for outputs appropriations)

정부가 부처에게 산출물을 구입하기 위하여 지불하는 예산으로 대부분의 예산이 여기에 해당한다. 이 예산은 발생주의에 입각한 예산으로 공무원의 임금이나 출장비와 같은 현금비용뿐만 아니라 감가상각비와 장기근속휴가와 같은 비현금비용도 포함한다. 비현금비용이 예산으로 주어지면, 부처는 미래의 현금소요를 위해서 부처계정에 적립하지만 이 현금은 물론 재량껏 쓸 수 있는 돈은 아니다. 이처럼 적립되는 자금의 원천에는 비현금비용뿐만 아니라 부처의 이익도 포함된다. 정부로부터 받은 예산보다 적은 비용으로 정부가 원하는 산출물을 생산할 때 발생하는 이익잉여금도 부처의 계정에 적립된다. 이렇게 적립된 자금은 부처가 운영하는 과정에서 적자를 기록하거나, 필요한 자산의 구매 혹은 자산의 교체를 위한 자금원천이 된다. 물론 적립된 자금의 사용에 관해서는 반드시 중앙재정기구의 승인을 받아야 하는 제한이 있다.

② 지분투입·대부예산(equity injection and loans appropriations)

부처가 통상적인 산출지불예산으로 필요한 기능을 수행하는 것이 불가능할 때, 주로 새로운 자본투자가 필요할 때 이용되는 형태의 예산으로 종래의 자본예산과 유사한 기능을 수행한다. 그러나 종전의 자

20) 호주의 세출법안은 1과 2로 구성되는데, 산출지불예산과 관리경비예산은 세출법안 1(Appropriation Bill 1)에, 지분투입·대부예산은 세출법안 2(Appropriation Bill 2)에 포함된다.

본예산과 다른 점은 부처의 산출물생산과정에서 적자를 기록했는데 이를 보충할 수 있는 적립된 자체재원이 부족할 때에도 지분주입예산이 주어진다는 점이다. 이는 부처가 생산하는 산출물의 값을 지불하기 위한 구매자로서의 예산이 아니라 부처를 소유한 소유자로서 부처가 충분한 산출물생산의 능력을 갖추도록 하기 위한 예산이기 때문이다. 민간기업에서 주주들이 자본투입을 하는 것과 유사하다.

그러나 이는 어디까지나 예외적인 것으로서 부처는 매년 주어지는 감가상각비의 적립액으로 자산을 구매하거나 대체함으로써 필요한 고정자산의 보유상태를 유지하는 것이 원칙이다. 감가상각비와 운영이익과 함께 기존 자산의 매각대금도 부처가 국고에 반납하지 않고 부처계정에 적립하여 자체재원의 원천으로 삼는 것이 허용된다. 이는 부처가 자산의 형태를 결정할 수 있다는 것을 의미하므로 의회의 통제가 현저하게 약화된다.

③ 관리경비예산(appropriations for administered expenses)

정부에 의해서 통제되지만 부처가 관리를 담당하는 자산, 부채, 수익 및 비용을 의미한다. 여기에는 공적 부조, 보조금 등의 비용, 조세 및 각종 세외수입으로부터의 수익, 공채 및 연금 관련 부채, 조세채권, 대출채권 및 투자 등에 관련된 자산이 포함된다. 부처의 책임 밖에 있는 예산이므로 앞의 2가지 예산과는 그 성질이 다르다.

호주의 발생주의 회계보고와 예산편성으로의 전환은 1984년 재무관리개선과 프로그램 관리예산을 기반으로 재정상태의 명확한 파악과 개선, 공공부문의 성과향상, 그리고 공공서비스를 증진시키려는 일련의 광범위한 개혁의 노력들과 함께 여러 해 동안 진행되었다. GAO(2000)에 따르면 호주는 처음에 정부 각 부서 수준에서 발생주의에 근거한 재무보고서를 요구하였고 이후 정부 전체의 재무보고서를 작성한 다음 발생주의 예산을 편성하는 쪽으로 점차 이용을 확대하였다. 이러한 발생주의의 적용은 정책결정자들이 추정된 예산편성과 실제의 성과에

대한 재무보고 사이의 대응이 필요하다는 점을 인식해 나가면서 점진적으로 확대되었다.

이러한 호주의 발생주의 예산편성 모델은 예산에 성과-산출 체계(outcome-output framework)를 도입하고자 한 것이다. 이 체계에서는 발생주의로 산정된 산출물과 가격이 성과의 달성과 연계된다. 새로운 발생주의 예산편성체계에서 각 관서의 산출물과 성과물은 명확히 규정되는 한편, 성과물을 특정하기 위해서는 성과물에 대한 산출물의 기여도와 계획된 성과물의 달성에 대한 평가정보의 제공이 필요하다. 이러한 새로운 모델에서 각 관서의 운영진들은 산출물의 생산에 책임을 지는 것은 물론 그러한 산출물이 성과의 달성에 공헌하도록 하는 데 책임을 진다. GAO(2000) 및 김재훈(2003b)에 의하면 이러한 접근법은 뉴질랜드와 차이가 있는데, 뉴질랜드는 산출물의 생산에 대해서 책임을 지지만 호주에서는 산출물과 성과물의 연계에 대한 책임까지 지게 하고 있다.

한편, 호주에서는 예산편성을 위하여 다음과 같은 추정재무제표를 사용하고 있다.

- ① 예정 재정운영보고서(schedule of budgeted income and expenses administered on behalf of government)는 일정기간 동안 발생하는 비용과 창출된 수입 및 그 차액에 대한 정보를 제공한다.
- ② 예정 재정상태보고서(schedule of budgeted assets and liabilities administered on behalf of government)는 정부의 추정 자산·부채를 보고하며 아울러 정부가 통제하는 자원 및 정부의 의무에 관한 정보를 제공한다.
- ③ 예정 현금흐름보고서(schedule of budgeted administered cash flows)는 현금유입의 원천 및 회계연도 동안 현금이 어떻게 기관들에 의해 사용될 것인가에 대한 정보를 제공한다.
- ④ 예정 자본예산보고서(schedule of administered capital budget)는 자본거래에 관한 상세한 정보를 제공한다. 자본 투입 또는 대

부를 필요로 하는 것, 따라서 의회로부터의 세출승인을 필요로 하지 않는 것이 포함된다.

- ⑤ 예정 기타 무형자산 운영에 대한 보고서(schedule of administered property, plant, equipment and intangibles-summary of movement)는 정부가 소유하고 있는 기타 무형자산에 대한 정보를 제공한다.

처음 3가지 재무제표는 민간부문에서 사용되는 주요 재무제표와 유사하고 수입 등 몇 가지 예외를 제외하고는 호주의 회계기준에 기초하고 있다.

〈표 II-1-18〉 호주 정부의 추정재무제표

- | |
|---|
| <ol style="list-style-type: none">1. 예정 재정운영보고서(schedule of budgeted income and expenses administered on behalf of government)2. 예정 재정상태보고서(schedule of budgeted assets and liabilities administered on behalf of government)3. 예정 현금흐름보고서(schedule of budgeted administered cash flows)4. 예정 자본예산보고서(schedule of administered capital budget)5. 예정 기타 무형자산 운영에 대한 보고서(schedule of administered property, plant, equipment and intangibles-summary of movement) |
|---|

3) 영국

영국의 경우 자원회계(Resource Accounting)가 실시된 이후 개혁의 완성을 위해서는 발생주의 예산이 필요하였고 그 결과 2001~2002회계연도부터 자원예산이 도입되었다. 그러나 김재훈(2003a)에 따르면 당시에 2000~2001예산서와 2001~2002예산서에는 감가상각비나 자본부담금(capital charge)과 같은 비현금지출들이 부처의 주된 예산에 포함되지 않았다. 그리고 2004~2005회계연도에 통합재무제표 작성을

위한 첫 번째 시범 사업을 실시하였다(HM Treasury, 2005).

영국 정부는 발생주의 회계와 예산의 한 형태인 자원회계예산(Resource Accounting and Budgeting)제도를 사용하고 있는데, 이는 발생주의 회계에 따라서 재정보고서를 작성하고 이를 토대로 재정계획을 수립하고 예산을 편성하는 제도다. 이를 위하여 자원의 소비와 자본 투자를 구분하여 부처들이 서비스의 제공시점에 그들의 비용을 연계시키도록 요구하고 있다.

자원회계예산에 관한 정부의 녹색(green paper)와 백서(white paper)를 바탕으로 성립된 자원회계 예산제도의 주요 내용은 다음과 같다. 첫째, 중앙부서는 부서의 목적과 목표를 명확히 하고, 산출물과의 연계를 강화하는 체계적인 분석을 해야 한다. 나아가 각 부서는 재정지출에 따른 산출물과 성과에 대하여 체계적인 정보를 제공해야 한다. 둘째, 정부는 발생주의에 근거한 자원예산을 수립한다. 셋째, 각 중앙부서의 여건에 맞추어 예산집행의 자율성과 탄력성을 최대한 보장하면서도 예산통제를 체계적으로 수행한다. 넷째, 발생주의 회계를 이용하여 자본회계를 세련되게 처리해야 한다. 이는 발생주의 예산편성에 기초자료로 활용되어야 한다.

한편, 자원회계예산에는 다음과 같은 핵심적인 2가지 재정규칙이 있다. '황금률(golden rule)'은 경상지출에 차입금을 사용하면 안 되고 투자를 위해서만 이루어져야 한다는 것이고, '지속가능한 투자원칙(sustainable investment rule)'은 정부부채의 비율이 GDP의 일정비율을 넘어서는 안 된다는 것이다.

또한 영국은 예산을 경상예산인 자원예산과 투자예산인 자본예산으로 구분하고 있다. 이는 단기적인 자원예산에 장기적인 자본예산의 우선순위가 밀려서 장기자본투자가 바람직한 수준에 이르지 못하는 것을 막기 위한 장치다. 자원예산과 자본예산 각각은 다시 부처지출한도(Departmental Expenditures Limits, DEL)와 연간관리지출(Annually Managed Expenditures, AME)로 구분된다. 부처지출한도는 3년을 단

위로 작성되며, 연간관리지출은 3년의 시간단위로 관리하는 것이 부적절하다고 판단되는 지출들을 별도로 관리하기 위하여 구분 관리된다.

자원예산의 부처지출한도(DEL)에는 중앙정부의 각 부처들과 주요 기관들의 주요 사업비용 및 행정비용, 감가상각비, 자본부담금, 정부보조금(지방정부보조금 제외) 및 예정된 미래지출(provisions) 등이 포함된다. 각 부처가 사업수행에 필요한 비용으로 구성되는데, 이 비용들은 모두 발생주의로 인식되며 부처별로 작성된다. 이 가운데 임금, 자본부담금 등 행정비용은 별도로 통제한다. 자원예산의 연간관리지출(AME)에는 사회보장, 부채이자, EU 부담금, 공무원연금, 복권 및 기타 등이 포함된다.

자본예산의 부처지출한도(DEL)에는 새로운 자본지출, 지방정부에 대한 자본보조금, 순자산매각대금, 순부처대금(Net lending: 부처에게 제공된 부채에서 부처가 제공한 부채를 감한 값) 등이 포함되는데, 이 항목들은 부처별로 구분되어 보고되지 않는다. 연간관리지출(AME)에는 공기업들이 자체적으로 조달한 자본지출 등이 포함된다.

그러나 자원예산이 부처의 지출금액을 발생회계에 기초해서 인식하는 것을 원칙으로 하지만 현금통제를 포기하는 것은 아니다. 현금에 대한 통제도 유지하는 것을 전제로 경제적 자원(economic resources)에 관심을 갖는 것이다. 따라서 자원예산에서 부처의 예산 승인을 위하여 의회에 제출되는 서류는 현금주의와 발생주의 모두에 근거하여 이중으로 작성되어야 한다. 발생주의로 작성되는 것은 감가상각비와 자본부담금을 포함한 몇 개의 자원요구서(requests for resources)이고, 현금주의로 작성되는 것은 자원요구서로부터 도출되는 단일의 현금소요(cash requirement) 혹은 재정소요(financing requirement)로 이것은 국고로부터 인출되는 현금의 절대적 한도가 된다.

이와 같은 자원예산을 운영하기 위하여 의회에 제출되는 예산서에는 ① 자원산출물 개요(summary of resource outturn), ② 순현금소요 개요(summary of net cash requirement), ③ 소득 개요(summary on

income, ④ 주석(notes to the main estimates) 등이 제출된다. 이 중에서 자원산출물 개요에는 자원요구서(requests for resources)가 포함되는데 이는 발생주의에 근거하여 작성된다. 반면, 순현금소요 개요는 현금주의에 의하여 작성된다.

〈표 II-1-19〉 영국 정부의 자원예산의 구조

	자원예산	자본예산
부처지출 한도 (DEL)	<ul style="list-style-type: none"> - 부처와 공공부문의 정부부처 등의 주요 사업비용 - 행정비용 - 자본보조금(지방정부 제외) - 감가상각비 - 자본부담금 - 자본보조금 	<ul style="list-style-type: none"> - 부처 등의 신규자본지출 - 공공부문의 비정부 부처의 신규자본지출 - 지방정부에 대한 자본보조금 - 순자산매각 - 순부처대부(Net lending)
연간관리 지출 (AME)	<ul style="list-style-type: none"> - 사회보장비 - 부채이자 - EU 부담금 - 공무원연금 - 복권 및 기타 	<ul style="list-style-type: none"> - 공기업들이 자체 조달한 자본지출

2. 정부회계와 재정운용

가. 정부회계의 목적, 내용 및 측정방법

우선 거시재정 운용에서 정부회계의 기능과 역할을 논할 때 중요한 논점은 작성 목적, 정보의 내용, 측정방법 등 3가지로 압축할 수 있다. 이하에서는 정부회계와 더불어 광의의 정부회계로 볼 수 있는 정부회계 데이터에 기초하여 재정관리 목적으로 고안된 재정통계의 국제기준인 GFS(Government Finance Statistics)와 SNA (System of National Account)에 대해서도 각각의 목적, 정보내용, 측정방법에 대해 살펴보기로 한다.

1) 작성 목적

정부회계의 목적을 살펴보는 것이 중요한데, 이는 작성 목적에 따라 필요한 정부회계의 정보가 달라지기 때문이다. 특히 정부회계의 작성 목적은 민간부문과 다른 정부부문만의 특수성을 고려한 것이어야 한다.

권오성 외(2009)는 정부회계의 목적을 회계보고책임²¹⁾, 재정상태 및 재무건전성에 관한 정보제공, 정부재정의 운영성과 보고, 계획수립 및 정책결정을 위한 정보 제공 등을 들고 있다. 또한, 가장 고차원적인 목적으로는 국제공공회계기준 1(IPSAS1, (IFAC-PSC, 2000))이 참고가 될 수 있다. 동 기준에서는 재무보고의 일반목적으로 의사결정에 유용한 정보를 제공하는 것 및 자원을 맡게 된 주체의 책임성을 수행하는 것의 2가지를 들고 있다.²²⁾

-
- 21) 회계보고 책임에는 예산의 적합성 및 범규준수, 기간 사이의 형평성, 서비스 원가 및 성과 측정자료, 관리통제 정보 제공 등의 세부목적이 포함된다.
- 22) 13. Financial statements are a structured representation of the financial position of and the transactions undertaken by an entity. The objectives of general purpose financial statements are to provide information about the financial position, performance and cash flows of an entity that is useful to a wide range of users in making and evaluating decisions about the allocation of resources. Specifically, the objectives of general purpose financial reporting in the public sector should be to provide information useful for decisionmaking, and to demonstrate the accountability of the entity for the resources entrusted to it by:
- (a) Providing information about the sources, allocation and uses of financial resources;
 - (b) Providing information about how the entity financed its activities and met its cash requirements;
 - (c) Providing information that is useful in evaluating the entity's ability to finance its activities and to meet its liabilities and commitments;
 - (d) Providing information about the financial condition of the entity

다음으로 정부회계기준을 설정하고 있는 선진국들의 구체적인 목적을 살펴보자. 미국 연방정부의 회계기준을 설정하는 연방회계기준자문위원회(Federal Accounting Standards Advisory Board, FASAB)는 연방정부 회계의 목적에 대해 ① 예산 준거성의 담보, ② 정부 자원관리의 경제성·효율성·유효성, ③ 수탁자 책임, ④ 재무관리 시스템과 내부관리 통제 등과 관련해 필요한 정보를 제공하는 것으로 정의하고 있다²³⁾.

and changes in it; and

(e) Providing aggregate information useful in evaluating the entity's performance in terms of service costs, efficiency and accomplishments.

23) Federal Accounting Standards Advisory Board(FASAB, 1993), Statement of Federal Financial Accounting Concepts No. 1, Objectives of Federal Financial Reporting

Budgetary Integrity

13 Federal financial reporting should assist in fulfilling the government's duty to be publicly accountable for monies raised through taxes and other means and for their expenditure in accordance with the appropriations laws that establish the government's budget for a particular fiscal year and related laws and regulations. Federal financial reporting should provide information that helps the reader to determine -- how budgetary resources have been obtained and used and whether their acquisition and use were in accordance with the legal authorization,

-- the status of budgetary resources, and

-- how information on the use of budgetary resources relates to information on the costs of program operations and whether information on the status of budgetary resources is consistent with other accounting information on assets and liabilities.

Operating Performance

14 Federal financial reporting should assist report users in evaluating the service efforts, costs, and accomplishments of the reporting entity: [Footnote 1.] the manner in which these efforts and accomplishments have been financed; and the management of the entity's assets and liabilities. Federal financial reporting should provide information that helps the reader to determine

프랑스는 정부회계 시스템 개혁을 진행하는 과정에서 기업적인 회계 시스템 도입의 목적으로 ① 예산에 의해 지출권한이 부여된 재정조치의 성과를 검증하고, ② 서비스의 비용이나 퍼포먼스에 관한 정보를 입수해 매니지먼트를 향상시키고, ③ 정부의 모든 자산, 부채 등을 파악하는 것으로써 정부의 올바른 재정상황을 분명히 하는 것 등을 들고 있다(IFAC-PSC, 2003).

영국은 자원회계예산(Resource Account Budget, RAB)을 도입하였

-
- the costs of providing specific programs and activities and the composition of, and changes in, these costs;
 - the efforts and accomplishments associated with federal programs and the changes over time and in relation to costs; and
 - the efficiency and effectiveness of the government's management of its assets and liabilities.

Stewardship

15 Federal financial reporting should assist report users in assessing the impact on the country of the government's operations and investments for the period and how, as a result, the government's and the nation's financial conditions have changed and may change in the future.

16 Federal financial reporting should provide information that helps the reader to determine whether

- the government's financial position improved or deteriorated over the period,
- future budgetary resources will likely be sufficient to sustain public services and to meet obligations as they come due, and
- government operations have contributed to the nation's current and future well-being.

Systems and Control

Federal financial reporting should assist report users in understanding whether financial management systems and internal accounting and administrative controls are adequate to ensure that

- transactions are executed in accordance with budgetary and financial laws and other requirements, consistent with the purposes authorized, and are recorded in accordance with federal accounting standards;
- assets are properly safeguarded to deter fraud, waste, and abuse; and
- performance measurement information is adequately supported.

는데, RAB의 일환으로서 작성되는 정부 전체 재무제표의 작성 목적으로 ① 정부부처 예산계획 담당자가 실시하는 재정정책의 입안 및 감시를 지원하고, ② 감사가 완료된 재무제표를 입수하여 의회에 대한 책임성(accountability)을 향상시키고, ③ 납세자에게 더욱 효과적인 재정정책을 수행하여 경제적인 의사결정을 개선시키고 있는지 정부의 경제정책을 보다 정밀히 조사할 수 있게 하는 것 등을 들고 있다(HM Treasury, 1998a)²⁴⁾.

호주는 호주회계기준위원회(Australian Accounting Standards Board, AASB)가 설정하는 공공회계기준(AASB, 1996)에서 일반목적의 재무보고는 자원배분에 관한 의사결정과 그 평가를 실시하는 여러 사용자들(의회, 정부, 국민, 미디어 등)에게 재무정보를 제공하고, 정부에 대해서 재무상의 책임성(accountability) 해제를 돕는 것을 목적으로 한다고 규정하였다²⁵⁾.

24) 자원회계예산 전체의 목적으로는 ① 부처에 대해서는 비용이나 자산·부채에 관한 보다 좋은 매니지먼트 정보를 제공하고, 자원배분 의사결정의 좋은 재료를 주고, 자본의 매니지먼트를 개선하고, 정부 서비스의 목적과 자원의 부여를 링크시키고, 매니저가 보다 재무에 책임을 가지게 되고, ② 중앙정부에 대해서는 정부지출에 대해 전략적인 매니지먼트를 실시하고, 운영지출과 자본지출을 구분하는 현재의 재정운영 프레임워크를 지원하고, 정부의 근대화라고 하는 어젠다의 일환이 되고, ③ 의회에 대해서는 목적달성을 위해 자원이 어떻게 사용되었는지에 대해 보다 정확한 정보를 제공하고, 정부지출을 정밀히 조사해 의회에 대한 책임성을 강화하고, ④ 경제운영에 대해서는 자산 등에 관한 보다 좋은 정보를 제공하고, 자본요금 등을 통해 자원의 효율적인 활용을 도모한다는 점을 들고 있다(HM Treasury, 1999, 2002).

25) 3.2 Commonwealth, State and Territory Governments are reporting entities, and should prepare general purpose financial reports, because there are users who depend on the financial information contained in them for making and evaluating decisions about the allocation of resources. Users of the general purpose financial reports of governments include parliamentarians, the public, providers of finance, the media and other analysts. General purpose financial reports will also assist governments to discharge their financial accountability.

뉴질랜드는 뉴질랜드공인회계사협회(The Institute of Chartered Accountants of New Zealand) 내에 설치된 재무보고기준위원회(Financial Reporting Standard Board, FRSB)가 작성한 문서(FRSB, 1993)에서 재무보고의 목적으로 ① 재무 및 서비스의 퍼포먼스, 재무 상황, 캐시 플로를 평가하고, ② 법률, 규제, 관습법, 계약 등에 대한 준수(compliance)를 평가하고, ③ 자원의 공급, 업무활동 등에 관련되는 의사결정을 실시하는 일에 이바지하는 정보를 제공하는 것 등이라고 하였다²⁶⁾.

일본 재무성의 재정제도등심의회(2003)는 정부회계의 목적으로 ① 의회에 의한 재정활동의 민주적 통제, ② 재정상황 등에 관한 정보 공시와 설명책임의 이행, ③ 재정활동의 효율화 및 적정화를 위한 재무정보 등의 3가지를 들고 있다.

이상에서 살펴본 바와 같이 정부회계의 목적을 어떻게 정의하느냐에 대해서는 공통점도 많지만, 세부사항에서는 국가마다 차이가 많은 것을 알 수 있다.

한편, 이상과 같은 정부회계 정보를 활용하여 재정정책 수립에 필요

26) 3.1 The objectives of general purpose financial reporting are to provide information to assist users in:

- (a) assessing the reporting entity's financial and service performance, financial position and cash flows;
- (b) assessing the reporting entity's compliance with legislation, regulations, common law and contractual arrangements, as these relate to the assessment of the reporting entity's financial and service performance, financial position and cash flows; and
- (c) making decisions about providing resources to, or doing business with, the reporting entity.

Thus financial reporting has an accountability role [parts (a) & (b)] and an informative role [part (c)]. The relative importance of these roles may vary for different users and in different sectors. For example, because many public sector entities exercise particular powers, the users of public sector general purpose financial reports may be more interested in accountability.

한 재정분석을 지원하기 위해 고안된 재정통계인 GFS 및 SNA의 작성 목적은 다음과 같다. 『GFSM 2001』에 따르면 GFS 지침의 주요 목적은 재정정책의 분석과 평가이다. 특히 일반정부부문 또는 이보다 더 광범위한 공공부문의 성과를 분석하고 평가하는 데 필요한 종합적인 개념적·회계적인 구조를 제시하는 것이다. 특히, GFS 체제의 목적은 정책결정자와 분석자들이 일반정부부문 또는 공공부문의 재정운영·재정상태·유동성의 변화를 일관성 있고 체계적인 방법으로 연구하도록 필요한 통계를 제공하는 데 있다. GFS 체제로 산출된 자료들은 일반정부부문 또는 공공부문 전체뿐만 아니라 특정 계층 정부의 운영 및 여러 정부계층 간의 거래에 대한 분석에도 사용된다. GFS 체제는 여타의 거시경제 통계체제와 조화를 이루기 때문에 GFS 자료를 여타 통계자료와 결합하면 경제 내 다른 분야와 관련하여 일반정부부문 또는 공공부문의 발전과정을 파악할 수 있다. 또한 GFS 체제를 통해 국제적 기준이 확립되면 조세 또는 비용의 GDP 대비 비율과 같은 정부운영의 국가 간 횡단면 분석이 가능해진다.

또한 『SNA 2008』에 따르면 국민계정체제(SNA)는 경제원리를 기초로 엄격한 회계관행에 따라 경제활동을 측정하기 위해 국제적으로 합의한 표준권고안으로 소개하고 있다. SNA의 주된 목적은 광범위한 개념구조 및 회계구조를 제공하는 것인데 이를 통해 한 국가의 경제성과를 분석하고 평가하는 데 적합한 거시경제 데이터베이스를 구축할 수 있다. 이러한 데이터 베이스는 정보에 근거한 합리적인 정책수립과 의사결정의 선결요건이 된다. 보다 구체적인 SNA의 용도는 ① 한 국가의 경제활동별, 제도부문별로 다양한 경제정보를 제공하여 경제행위를 모니터링할 수 있게 함 ② 경제 메커니즘의 인과관계 분석에도 이용되며 단기 경제정책은 단기에측을 기초로 수립되며 중장기 경제정책은 보다 폭넓은 경제전략에 의거하여 수립되는 등 경제정책의 수립 및 의사결정에는 세부적인 국민계정 자료가 필요 ③ 국제적으로 통용

되는 개념이나 정의, 분류법에 따라 표준적인 국민계정 자료를 국제적으로 비교할 때 이용되는데, 이러한 비교는 경제학자, 언론인, 기타 분석가들이 어떤 경제성과를 다른 유사한 경제와 비교·평가하는 것으로 그 결과 경제정책이 상대적 성과에 대한 대중적·정치적 판단에 영향을 미칠 수 있음 등을 들고 있다.

2) 정보 내용

두 번째 논점은 어떤 정보를 담는가이다. 구체적으로, 필요한 정보의 내용은 누가 어떻게 이용하느냐에 따라서 얼마든지 달라질 수 있다. 민간기업과 달리 정부부문에서 정부회계 정보의 이용자는 일반국민, 국회, 부처나 감사원의 공무원, 정책을 담당하는 책임자, 시장 관계자, 국채 보유자 등으로 매우 다양하다²⁷⁾. 이러한 정보이용자의 다양성으로 인해 필요한 정보도 여러 가지이겠지만, 정부부문에 필요한 회계정보는 크게 거시재정 운영에 필요한 정보와 미시적인 자원관리에 필요한 정보의 2가지로 나눌 수 있다²⁸⁾. 전자는 정부 전체의 재정상황과 재정정책의 분석 및 평가에 관련되는 것이다. 후자는 부처나 특수법인, 공공기관 등 개별 주체의 자원배분이나 각 주체의 자원관리에 관련되는 것이다. 본장에서는 전자의 거시재정 운영에 필요한 정보를 주로 다루고, 후자의 미시적인 자원관리에 필요한 정보는 제Ⅲ장에서 다루기로 한다.

거시재정 운영 혹은 정부 전체의 재정이라는 관점에서 구체적으로 어떤 정부회계 정보가 필요한지를 생각해 보자. 재정규율을 유지하고

27) Chan(2003)에 따르면 정부 전체 재정보고의 최대의 편익은 정보를 분석하고 평가하기 위한 정보 이용자의 코스트를 감소시키는 데 있다고 한다.

28) Anthony(1978)는 정부회계의 사용자가 필요한 정보로 ① 재무상의 지속성, ② 재정상의 컴플라이언스(compliance), ③ 매니지먼트 퍼포먼스(효율성, 유효성 등), ④ 서비스의 코스트에 관한 것 등이 있다고 지적한다.

재정정책에 관한 의사결정을 개선하기 위해 필요한 정보는 다음은 2가지가 중요하다.

- ① 중단기적 시계 : 경제 전체에 대한 정부활동의 영향을 분석·평가
→ 주로 플로 정보
- ② 중장기적 시계 : 재정의 지속가능성 및 세대간 공평성을 분석·평가
→ 주로 스톡 정보

또한 이러한 정보는 예측(예산) 및 결과(결산)에 대해 제공되어야 하며, 동시에 분석·평가(피드백)를 실시하여야 한다. 이러한 정보를 제공하는 구체적인 장치가 중기재정계획(우리나라의 경우 국가재정운용계획)이다²⁹⁾. 각국의 중기재정계획에서 제공되는 정부회계 및 재정 관련 정보로는 다음과 같은 것들이 있다.

- ① 재정수지, 정부부채 등 주요 재정지표에 대한 3~5년 정도의 전망³⁰⁾ (예측 재무제표 포함)
- ② 전년도 예산편성 등 종전에 추계한 중기재정계획에서의 재정지표 전망과 최신 계획에서의 전망 차이에 대한 설명
- ③ 과거, 현재, 미래의 재정준칙 및 목표의 준수 상황
- ④ 다른 경제 시나리오에 따른 재정 전망, 성장률이나 금리에 관한 민감도 분석, 우발채무의 목차, 예측 오차의 검증 등 재정 리스크 분석

이외에 중기재정계획만으로는 재정의 지속가능성이나 세대 간의 공평성을 검증하는 데 한계가 있기 때문에 영국, 미국, 호주, 뉴질랜드 등의 다수 국가에서는 30~50년을 대상으로 하는 장기재정추계도 예산 문서에 포함되고 있다.

29) 이러한 정보의 제공이나 분석은 예산편성 시에만 그치지 않고, 회계연도 중간이나 선거 시에도 행해지며, 가끔 최신 데이터에 근거해 중기재정프레임을 수정하기도 한다.

30) 영국이나 호주 등에서는 중앙정부 만이 아니고 지방정부나 공기업도 포함한 정부부문 전체를 연결한 재정지표도 작성하고 있다.

한편, 『GFSM 2001』에 따르면 재정분석가들이 재정통계를 사용하는 목적은 전통적으로 공공부문의 규모, 총수요·투자·저축에 대한 공공부문의 기여도, 자원사용·통화공급·국가부채·기타 측면에서 재정정책이 경제에 미치는 영향, 조세부담률, 관세보호, 그리고 사회안 전망을 분석하는 데 있었다. 이와 더불어 최근에는 분석가들이 빈곤해소에 있어 재정지출의 효과성, 재정정책의 지속가능성(substantiality), 순부채, 순부, 그리고 사회보장연금 의무를 포함한 정부의 우발채무 등의 측정에 점점 더 많은 관심을 기울이고 있다.

이러한 분석적인 목표를 달성하는 데에 일반정부부문보다는 공공부문의 통계가 필요할 때가 가끔 있다. 비금융 및 금융 공기업은 여러 방식으로 정부의 재정정책을 수행하는데, 이들의 재정활동을 분석하는 데에는 흔히 이들 활동의 전반에 대한 통계가 필요하며 특정 거래에 대한 단절된 통계만으로는 부족하다. 또 일반정부부문에 대해서만 통계를 수집할 때에도 일반정부부문의 단위들이 공기업에 대해 보유하는 지분(equity ownership)의 수준과 변화를 파악하기 위해 공기업에 대한 정보가 부분적으로 필요하다.

일반정부부문 또는 공공부문의 전반적인 성과와 재정상태에 대한 요약정보를 제공하기 위한 방법의 하나로서 GFS 체제에서는 여러 가지 수지항목(balancing items)을 사용하고 있는데, 순운영수지(net operating balance), 순융자/순차입(net lending/borrowing), 순자산(net worth)의 변화 등이 그것이다. 이러한 수지항목은 GFS 체제처럼 통합적이고 종합적인 회계구조 내에서 가장 효과적으로 정의·측정될 수 있다. 또한 요약지표와 별도로 GFS 체제의 구체적인 통계자료는 정부운영의 특정 영역을 조사할 때 사용된다. 예컨대 특정 조세, 특정 사회 서비스에 수반되는 총비용, 은행부문으로부터의 정부차입액 등에 대한 정보가 필요할 때 구체적 통계자료를 사용할 수 있다.

3) 측정 방법

마지막 논점은 필요한 수치나 지표를 어떻게 측정하느냐의 문제인데, 다음의 2가지 문제로 세분할 수 있다.

- ① 정부의 재정상황, 재정정책이 경제에 끼친 영향이나 장기적인 코스트는 어떤 지표·척도로 파악·분석해야 할 것인가?, 또 각각의 지표에 대해 어떠한 준칙 및 목표를 설정해야 하는가?
- ② 이러한 데이터는 어떤 방법(통계·회계기준 등)으로 기록해야 하나?

또한 이러한 정보를 작성할 때에는 정보의 질이나 신뢰성(이론적인 기반), 거시재정 운영을 실행하기 위한 실용성, 작성 코스트 등을 충분히 고려해야 한다. 특히, 이들 고려사항들 간에는 상충관계가 있기 때문에 작성이 복잡해 비용이 많이 드는 방법을 개발하더라도 정보 사용자가 거시재정 운영에 활용할 수 없는 상황이 발생할 수 있다는 점에 유의해야 한다.³¹⁾

보다 구체적으로 보면 GFS 체제는 일반정부부문 및 공공부문에 관한 통계인데 GFS 체제에는 '거래(transactions)'와 '거래의 경제유량(other economic flows)'이라는 2가지 형태의 유량이 기록된다. 대부분의 거래는 상호 합의에 의해 발생하는 2개 제도단위 사이의 상호작용이다. 정부운영표(Statement of Government Operations)는 당해 기간에 나타난 모든 거래의 결과를 기록한다. 거래는 수입, 비용, 비금융자산의 순취득, 금융자산의 순취득, 또는 부채의 순부담으로 구분된다. 수입거래와 비용거래는 순자산에 영향을 주고, 그 이외의 모든 거래들은 여러 자산 또는 부채를 동일하게 변호시켜 순자산에는 영향을 주지

31) Robinson(1996)은 최근 정부회계의 특징인 발생주의에 대해, 대차대조표나 순자산의 지표 개발이 재정정책이나 그 매니지먼트의 투명성과 질을 실제로 개선하는지, 또 만약 그렇다면 그러한 개선은 타당한 코스트로 가능한지를 검증해야 한다고 주장한 바 있다.

않는다. '거래외 경제유량'에는 가격변화와 그 외에 자산·부채의 보유액에 영향을 주는 다양한 경제적 사건이 포함되는데, 부채탕감이나 재앙적 손실(catastrophic loss)이 이에 해당한다. 거래외 경제유량표(Statement of Other Economic Flows)는 이러한 자산·부채·순자산의 변화를 요약하여 보여준다.

일반정부부문 또는 공공부문의 대차대조표(balance sheets)는 이들이 소유하는 금융 및 비금융자산의 저량, 여타 단위들이 이들 자산의 소유자에 대해 부채의 형태로 보유하는 청구권의 저량, 그리고 이들 부문의 순자산을 나타내는 표이다. 순자산(net worth)은 자산의 총가치에서 부채의 총가치를 차감한 금액과 같다. GFS 체제에서는 거래와 거래 외 경제유량이 포괄적으로 처리되기 때문에 기초 및 기말 대차대조표가 서로 완벽하게 연결된다. 즉 기초의 특정 자산 또는 부채의 저량에 거래 및 거래외 경제유량으로 초래된 변화를 모두 반영하면 이들의 기말 저량을 계산할 수 있다. 이런 방식으로 통합된 통계체제를 통해 정책과 특정 경제적 사건의 영향을 완벽하게 설명하고 분석할 수 있게 된다.

GFS 체제 내에서는 저량과 유량은 다양한 방식으로 분류된다. 예컨대 수입은 조세 또는 기타수입으로, 비용은 목적 및 경제적 유형에 따라, 자산은 금융 및 비금융자산으로 분류된다. 금융자산과 부채는 금융수단의 유형으로도 분류되고, 어떤 단위가 자산을 발행하였는가 또는 어떤 단위가 부채를 보유하고 있는가에 따라서도 분류된다. 가장 중요한 차이점은 GFS 체제가 재정적 거래(조세, 지출, 차입, 융자)에 초점을 맞추고 있는 데 반해 1993 SNA는 재화 및 용역의 생산과 소비에 대해 초점을 맞추고 있다는 점이다. 이에 따라 GFS 체제의 정부 생산 활동 처리방법은 1993 SNA의 처리방법과 큰 차이를 보인다. 특히 자가계정에 의한 고정자본 형성의 처리, 정부피용자 퇴직연금제도, 그리고 통합(consolidation)의 정도에서 양 체제는 큰 차이가 있다.

GFS 체제상의 제반 개념에 관한 정의는 1993 SNA상의 것들과 동

일하지만 특정 거래항목의 포괄범위는 다소 다를 수 있다. 예컨대 GFS 체제에서 비용으로 기록되는 피용자보수에는 자가계정 고정자본 형성에 종사한 피용자에 대한 보수가 포함되지 않는다. 반면 1993 SNA의 피용자보수에는 모든 피용자에 대한 보수가 포함된다. 그러나 두 체제에서 피용자보수의 정의 및 구성요소는 동일하다. 채무보증 또는 필요 시 사회급여(social benefits)를 제공하겠다는 암묵적 보증과 같은 우발상황은 GFS 체제에서는 관련 사건 또는 조건이 실제 발생할 때까지 거래 또는 거래의 경제유량으로 기록되지 않는다. 그러나 이들은 일반경제 전체에 중요한 경제적 영향을 미칠 수 있다. 따라서 GFS에서는 이러한 우발상황을 부기사항으로 기록하도록 하고 있다.

한편, 2001 GFS 지침을 종전의 1986 GFS 지침과 비교해 보면 정부 회계상 다음과 같은 변화가 있었다.³²⁾

- ① 인식기준으로 발생주의를 도입해 플로우 스톡 정보를 완전하게 결합한다.
- ② 종전 통계의 대상은 기능 베이스(functional basis)였지만, 이를 제도단위(institutional unit) 베이스로 바꾸어 SNA 93에서 정의 되는 일반정부부문으로 한다. 또, 공기업의 데이터도 수집하여 공적부문 전체에 대한 분석도 가능하도록 한다.
- ③ 종래에는 명목금액으로 자산 및 부채를 평가하였지만, 시장가격으로 평가한다.
- ④ 수입 및 지출은 거래에 발생하는 순자산의 증감이며, 비금융자산의 처분이나 취득은 포함하지 않는 등 정의 및 분류를 재검토하였다.
- ⑤ 목적에 따라 여러 재정지표를 도입한다.
- ⑥ SNA 93과의 조화를 도모한다.

32) GFS Manual 2001(IMF, 2001)의 Appendix 1에는 최신 GFS 시스템의 주요 변경사항이 정리되어 있다.

나. 회계기준에 따른 재정지표의 차이

앞에서 언급한 것처럼 광의의 정부회계에는 3가지 시스템이 있고, 각기 다른 회계기준 또는 통계작성기준이 설정되어 있다. 첫 번째는 UN이 정하는 국민경제계산이며, SNA 93이 가장 널리 채택되고 있는데 최신 기준은 SNA 2008이다³³⁾. 두 번째는 IMF가 정하는 정부재정 통계인데, 최신 기준은 GFS Manual 2001이다. 세 번째는 협의의 정부회계에 해당하는 것으로 각국은 예산·재정 시스템 내에서 독자적인 회계기준을 채택하고 있다. 한 나라에서도 의결되는 예산의 집행·결산을 기록하는 회계 시스템('예산회계'라고도 부른다)과 부처, 정부기업, 에이전시 등의 재무상황을 기록하는 회계 시스템이 다를 수도 있어, 제3의 정부회계가 매우 다양하다는 점에 유의해야 한다. 본 연구에서는 이러한 제3의 정부회계 시스템의 총칭을 'GAAP(Generally Accepted Accounting Principles)'라 부르기로 한다. GAAP에 대해서는 SNA나 GFS와 같은 세계 공통의 기준은 없고, 또, 한 국가 안에서도 정부부문의 주체별로 다른 기준을 도입하는 경우도 있어 다양한 기준이 공존할 수 있다. 다만, 국제회계사연맹(International Federation of Accountants, IFAC)의 공적부문위원회(Public Sector Committee, PSC)가 국제정부회계기준(International Public Sector Accounting Standards, IPSASs)을 발표하는데, 강제력이 없는 하나의 가이드라인이다³⁴⁾.

1) 현금주의와 발생주의하에서의 재정지표 차이

이들 3가지 기준을 구체적으로 비교·검토하기 전에 거시재정 운영

33) SNA의 유럽판으로 유럽국민경제계산(European System of Account, ESA)이 있는데, 가장 최신 기준은 ESA 95이다.

34) 2004년 11월, IFAC-PSC는 International Public Sector Accounting Standards Board(IPSASB)로 명칭이 변경되었다.

의 관점에서 재정총량지표의 측정에서 나타나는 현금주의와 발생주의의 차이에 대해 정리해 보자. 특히, SNA 1993 및 GFSM 2001에서 발생주의를 전면적으로 도입하고 있으므로 본 연구에서는 종전 및 최신 GFS를 기준으로 거시재정 운영에 많이 활용되고 있는 재정총량지표에 대한 현금주의와 발생주의의 차이에 대해 정리해 보기기로 한다.

우선 재정상황을 나타내는 플로우 스톡의 관계에 대해 정리해 보자.³⁵⁾ 현금주의(종전 GFS)에서는 플로우 스톡은 다음과 같은 관계이다(〈표 II-2-1〉 참조).

$$\begin{aligned} & \text{현금의 재정수지(Net Cash Balance, NtCB)} \\ & = \text{현금수입(Cash Revenue, CR)} - \text{현금지출 (Cash Expense, CE)} \\ & = -\Delta\text{순채무(Net Debt}^{36}), \text{ NtD)} \end{aligned}$$

반면, 최신 GFS 등의 발생주의에서는 운영부문과 투자부문이 구분되기 때문에 부문마다 수지와 양자를 합친 수지가 각각 작성된다.

(운영부문의 수지 : 순자산에 영향을 미치는 거래)

$$\begin{aligned} & \text{운영수지(Net Operating Balance, NtOB)} \\ & = \text{운영수입(Operating Revenue, OR)} - \text{운영지출(Operating Expense: OE)} \\ & = \Delta\text{순자산(Net Worth 또는 Net Wealth, NtW)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \ast \text{ 순자산(NtW)} & = \text{비금융자산(Non-Financial Assets, NnFA)} \\ & + \text{순금융자산 (Net Financial Assets, NtFA)}^{37)} \end{aligned}$$

35) 이하의 재정수지 등에 대한 설명은 Commonwealth of Australia(1999), GFS Manual 2000(IMF, 2001), Robinson(2002) 등을 참조하였다.

36) 종전 GFS에서 채무(debt)는 그 보유자에게 원금 및 이자의 지불의무가 있는 모든 부채이므로, 주식, 그 외의 자본, 금융 파생상품(derivative) 등은 제외되었다. 반면, 최신 GFS 등의 발생주의에서는 이들을 모두 포함하는 부채(liabilities) 개념을 사용한다.

II. 발생주의 정부회계 도입과 거시재정 운용 121

$$\text{※ 순금융부채(NtFL)} = \text{순채무(NtD)} + \text{순비채무금융부채(Net Non-Debt Financial Liabilities, NtNnDFL)}$$

(투자부문의 수지 : 비금융자산의 거래)

순투자(Net Investment: NtI)³⁸⁾

$$\begin{aligned} &= \text{자본지출(Capital Expenditure)} - \text{감가상각 (Depreciation)} \\ &\quad - \text{자산매각수입(Assets Sales)} \\ &= \Delta\text{비금융자산(Non-financial Assets, NnFA)} \end{aligned}$$

운영부문과 투자부문을 통합한 전체 재정수지는 다음과 같이 된다.

발생주의의 재정수지(Accrual Balance)³⁹⁾

$$\begin{aligned} &= \text{NtOB} - \text{NtI} \\ &= \Delta\text{NtW} - \Delta\text{NnFA} \\ &= \Delta\text{NnFA} - \Delta\text{NtFL} - \Delta\text{NnFA} \\ &= -\Delta\text{순금융부채(NtFL)}^{40)} \end{aligned}$$

〈표 II-2-1〉 현금주의와 발생주의의 재정지표

회계기준	플로의 재정지표	스톡의 재정지표	양자의 관계
현금주의	현금수지(NtCB)	순채무(NtD)	$\text{NtCB} = -\Delta\text{NtD}$
발생주의	운영수지(NtOB) 순투자(NtI)	순자산(NtW) 비금융자산(NnFA)	$\text{NtOB} = \Delta\text{NtW}$ $\text{NtI} = \Delta\text{NnFA}$
	발생주의 수지(AB) (순융자/순차입)	순금융부채(NtFL)	$\text{AB} = \text{OB} - \text{NtI}$ $= -\Delta\text{NtFL}$

주: 현금수지와 경상수지의 관계는 다음과 같다.

$$\begin{aligned} \text{NtCB} &= \text{NtOB} - \text{발생주의의 조정} \\ &= (\text{AB} - \text{NtI}) + \{(\text{현금지출} - \text{발생지출}) - (\text{현금수입} - \text{발생수입})\} \end{aligned}$$

37) 또는 $\text{NtW} = \text{NnFA} + \text{순금융자산(Net Financial Worth(Wealth), NtFW)}$.

38) GFS의 정식용어는 '순비금융자산의 취득(Net acquisition of non-financial assets)'.

39) 정확하게는 '정부운영표'상의 '순융자/순차입(Net Lending/Borrowing)'과 '거래의 경제유량표'상의 '거래의 경제유량에 의한 순금융자산의 변화'의 합으로 정의된다.

40) '순금융자산(Net Financial Worth(Wealth))'이라고도 불린다.

여기서는 알기 쉽도록 가격변동에 따른 자산이나 부채의 변화(재평가) 등을 무시하지만, 실제 GFS에서는 거래에 의한 정부활동을 나타내는 「정부운영표(Statement of Government Operations)」와 가격 등의 변동을 나타내는 「거래외 경제유량표(Statement of Other Economic Flows)」의 2가지 플로를 나타내는 재정보고서를 작성하도록 하고 있다는 점에 유의할 필요가 있다. 정부의 의도적인 재정활동의 성과를 분석하기 위해서는 재평가 등의 영향을 제외시킬 필요가 있는데, 발생주의에 의한 재정수지를 나타내는 순융자/순차입(Net Lending/Borrowing)은 이러한 영향을 제외한 지표이다([그림 II-2-1] 참조). 또한 종전 GFS에서는 순융자(= 융자지출 - 융자회수)를 거래의 한 항목으로 보아 재정수지 계산에 포함시켰으나, 최신 GFS에서는 정책적 목적의 금융자산 순취득도 여타 금융자산의 거래와 마찬가지로 보전거래로 취급하여 재정수지 계산에서 제외된다.

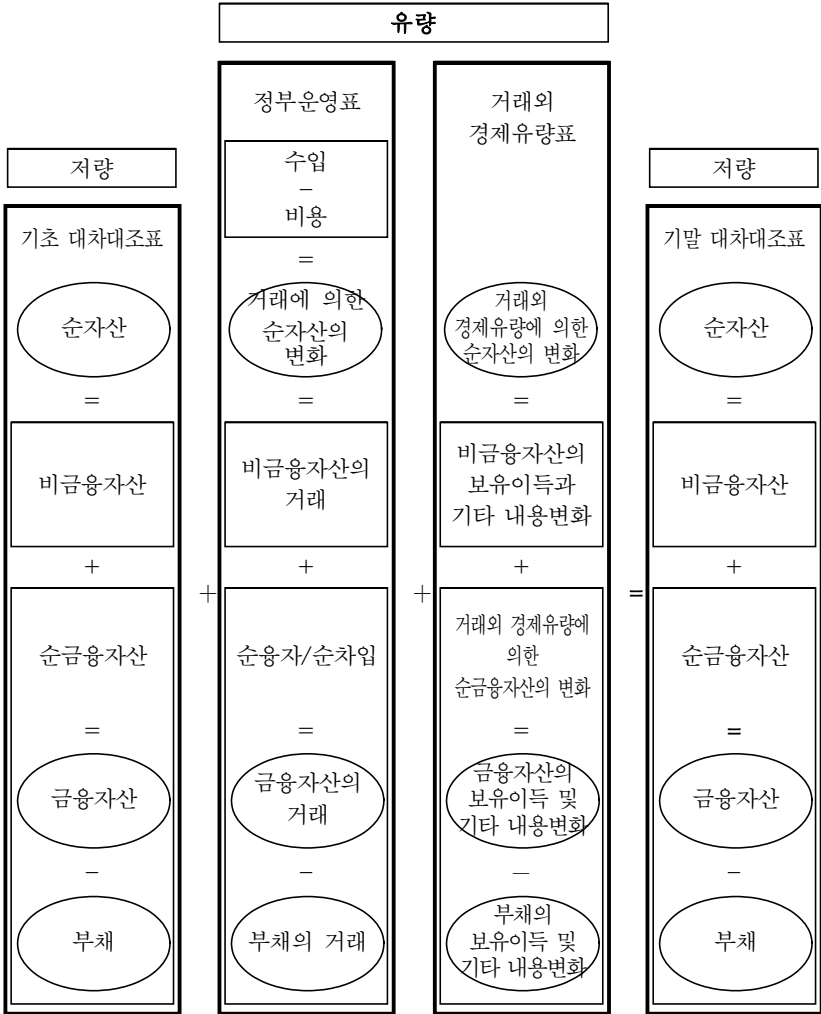
이상과 같은 분석을 근거로 거시재정 운영에 필요한 재정총량지표에서의 현금주의와 발생주의 차이를 정리해 보자. 현금주의에서는 현금의 수입과 지출의 차이에만 초점을 맞추어 경제에 대한 정부활동의 영향을 파악하기 때문에 정부의 정확한 재정상황을 나타내지 못한다. 종래에는 현금수지가 정부의 예산 제약을 나타낼 수 있었지만, 현재는 재정정책을 수행하는 데 유동성 제약은 작아진 반면 재무거래의 타이밍과 실제지출의 타이밍을 조정하는 것이 용이해졌기 때문에 현금수지만으로는 거래의 타이밍이나 경제에 대한 영향을 정확하게 파악할 수 없게 되었다(IMF, 2001)⁴¹⁾. 이러한 문제를 개선하기 위해 도입된 최신 GFS(GFS Manual 2001)에서는 종래의 현금주의를 기본으로 한 GFS Manual 1986과 비교하여 목적에 따라 여러 가지 재정지표를 도

41) 다만, 발생주의 기준의 재정수지는 비화폐적 거래를 현금거래와 동등하게 취급하여 있어 수요에 대한 영향을 과대하게 파악할 가능성이 있다. 발생주의나 현금주의가 각기 일장일단이 있으므로 결국 양쪽 지표를 모두 분석할 필요가 있다.

입하였다. 이에 따라 <표 II-2-2>에서 보듯이 거시재정 운영의 관점에서 플로 및 스톡의 지표가 훨씬 다양화되었다. 플로 측면에서는 자본거래(비금융자산의 취득)를 포함하지 않는 순운영수지(NtOB)와 운영거래와 자본거래의 양쪽 모두를 카운트하는 순융자/순차입(Net Lending/Borrowing)이 중요하다. 가격수준의 변화 및 자산의 거래의 내용변화로 인한 이득 및 손실이 제외되어 있는 전자의 개념은 정부재정의 지속가능성을 나타내는 지표이며, 정부가 경제 내 다른 부문에 대해 금융자원을 제공하고 있는지 아니면 이들 부문으로부터 금융자원을 제공받고 있는지를 나타내는 후자의 개념은 경제에 대한 정부활동의 재무적인 영향을 나타내는 지표이다(IMF, 2001). 스톡에 대해서는, 현금주의에서는 총채무나 순채무는 공채나 차입, 예·저금 등에 한정하여 금융자산·부채를 카운트하지만, 발생주의에서는 모든 금융자산·부채를 카운트하는 순금융부채(NtFL)와 이에 더하여 비금융자산도 카운트하는 순자산(NtW) 개념이 있다.

현금주의와 발생주의의 가장 큰 차이점은 자본거래(비금융자산)와 비금융부채의 취급이다. 자산의 취득이나 매각은 현금주의에서는 지출과 수입으로 카운트되지만, 발생주의에서는 운영수지에 카운트되지 않는다. 감가상각만 비용으로 운영수지에 카운트된다. 공채나 차입, 이외의 부채에서 중요한 것은 공무원의 퇴직급여 회계이다. 이 항목은 순채무(NtD)에는 카운트되지 않지만 순금융부채(NtFL)에는 카운트된다. 순자산(NtW)은 금융자산·부채 이외에 비금융자산·부채를 포함하기 때문에 보다 광범위한 지표라고 할 수 있지만, 일반적으로 비금융자산·부채의 경제적 가치평가가 더 어렵다는 문제가 있다. 만일, 일정한 기준을 설정하여 평가할 수 있어도 순자산이 실제로 무엇을 의미하는지도 명확하지 않다. 이에 Robinson(2002)은 정부의 지속가능성 지표로 순채무나 순자산보다는 순금융자산이나 순금융부채가 더 신뢰할 만하다고 주장한다. 특히 순금융자산/부채도 채무(debt)와 이외 부채(non-debt liabilities)를 구분하여 관리할 필요도 있다.

[그림 11-2-1] GFS의 분석 프레임워크의 구조



자료: IMF(2001) Government Finance Statistics Manual 2001, Figure 4. 1

또, 발생주의 도입에 따른 합리성으로 이른바 황금률(golden rule)과의 정합성을 들 수 있다. 영국은 1998년에 재정의 지속가능성 유지를 위해 황금률을 재정정책 목표의 하나로 도입하였는데, 발생주의 도입

이유 중 하나가 재정준칙 준수의 정확한 검증이었다. 발생주의 재정지표를 사용하면 황금률은 운영수지를 균형시키는 것(혹은 순자산을 일정하게 한다)을 의미한다. 예를 들면, 영국의 Pre-Budget Report에서 장래기간을 포함하여 운영수지가 균형을 유지할 수 있는지에 대한 검증을 실시하고 있다. 다만, 일본이나 독일의 황금률은 영국과 같이 감가상각을 공제하지 않아, 현금수지의 적자(공채 발행)가 순(net)투자액이 아닌 총(gross)투자액에 대응되도록 하는데 지나지 않는다. Robinson (2002)은 이러한 관점에서 영국과 호주의 재정준칙을 비교하였는데, 호주의 재정준칙은 발생주의 재정수지(AB)를 균형시키는 것이므로 영국의 준칙(운영수지의 균형)과 비교하여 투자가 저해될 우려가 있다고 주장하였다⁴²⁾.

발생주의, 그리고 발생주의에 의한 재정지표의 장점을 강조했지만, 발생주의도 만능은 아니다⁴³⁾. 발생주의에 의한 대차대조표에 대해 이미 언급한 것처럼 근본적인 문제는 정부부문에 특유한 자산의 평가와 장래의 자산 및 부채에 대한 취급을 어떻게 할 것인가 이다.⁴⁴⁾ 구체적으로는 인프라 자산, 군사 자산, 유산 자산, 장래의 조세수입, 연금 등의 미적립 채무가 주된 논란점이며, 평가방법(시장가격, 취득원가) 등도 문제가 된다⁴⁵⁾.

42) 발생주의 재정수지(AB) = 운영수지(OB) - 순투자(NtI)가 되지만, 자본지출의 삭감이나 자산의 매각에 의해 AB를 개선할 수 있기 때문에 자본지출을 저해하는 인센티브가 있다.

43) 발생주의의 장단점에 대해서는 Athukorala and Reid(2003) 등을 참조하라.

44) Chan(2003)은 정부의 특징으로 정부에는 소유주가 없어 자산과 부채의 식별이 곤란한 점, 재무적 척도로 측정하기 어려운 점, 재원이 조세이므로 수익과 비용의 대응이 불가능하다는 점 등을 들고 있다.

45) 자산평가 등 정부회계 고유의 문제를 다른 연구로는 Carnegie and Wolnizer(1995), Robinson(1996), Funnell and Cooper(1998), Barton(1999) 등이 있다.

〈표 II-2-2〉 GFS 2001의 주요 재정분석지표

분석지표	정의·설명	활용	
순/총운영수지 Net/gross operating balance	순운영수지 = 수입 - 지출 총운영수지 = 수입 - 지출(고정자 본소모를 제외)	정부재정의 지속가능성 측정	
주요 GFS 수지	순융자/순차입 Net lending/borrowing	= 순운영수지 - 비금융자산의 순취득 = 금융자산의 순취득 - 부채의 순 부담	다른 경제부문에 대한 재무적 영향
	현금흑자/적자 Cash surplus/deficit	= 운영활동으로부터의 현금 순유입 - 비금융자산의 순수취로부터의 현금 순유출	
기타 수지	종합재정수지 Overall fiscal balance	= 재정정책의 의도적인 결과로 볼 수 있는 자산·부채의 거래에 근거하 는 순융자/차입(민영화에 의한 수 익은 금융항목에 포함되며, 융자형 태의 보조금은 지출로 인식)	
	종합기초수지 Overall primary balance	= 종합재정수지 + 순이자지출	
	총저축 Gross saving	= 총운영수지 - 순자본이전(순자 본보조·자본과세를 포함)	
기타 총량 변수	재정부담(GDP대비) Fiscal burden	= 조세수입 + 강제적 사회보험료	
	총지출 Total expenditure	= 지출 + 비금융자산의 순취득(순 투자)	
국부/ 채무	순자산 Net wealth position	= 총자산 - 총부채	
	순금융자산 Net financial wealth position	= 총금융자산 - 총금융부채	정부재정의 지속가능성 측정
	총채무 Gross debt position	= 주식 및 기타 지분, 파생금융상품 (derivative)을 제외한 모든 부채	

자료: IMF(2001) Government Finance Statistics Manual 2001의 Box 4. 1

2) 3가지 정부회계 시스템의 비교

3가지 정부회계 시스템의 특징이 〈표 II-2-3〉에 정리되어 있다. 이들 3가지 시스템은 모두 동일하게 정부의 재정활동을 계측하고 현재는 모두

발생주의를 도입하고 있지만, 그 목적이나 접근방법에서는 차이가 난다. 이들은 국내적으로나 국제적으로도 서로 다른 정책결정자를 그 대상으로 하여 서로 다른 개념상의 프레임워크를 가지고 서로 다른 회계기준을 설정하는데, 정부 내에서도 서로 다른 부서가 담당하고 있다(Jones, 2000).

우선 이들 3가지 정부회계 시스템의 근본적인 차이점은 정부의 재정활동을 계측하는 방법과 그 목적에 있다. SNA 및 GFS는 정부의 재정활동을 경제적인 기법으로 추계하여 이를 집계(aggregate)하여 정부의 재정활동을 매크로적으로 파악하는 것이 목적이다. 기록대상은 일반정부 또는 공기업업을 포함한 공적부문이다. 이 2가지 시스템은 일반적으로 '회계'라기보다는 '통계'라고 불린다. 주요 역할은 경제·재정정책의 입안·실시·평가를 위해서 적시에 필요한 데이터를 제공하는 것이다. SNA의 GDP 데이터는 매 분기마다 발표된다. 속도치나 확정치라고 하는 변동은 있지만, 항상 최신 데이터에 근거하여 경제재정지표를 작성하므로, 경제·재정정책의 길잡이 역할을 하기 위한 정보를 제공한다. SNA 및 GFS는 통계이므로 데이터의 신뢰성은 떨어지지만, 경제·재정정책을 입안해 나가는 관점에서 속도치가 필요하다. 또, 양자는 일관된 회계 기준과 절차에 따라 작성되는 시스템이며, 국제비교가 가능하게 되어 있다.

SNA와 GFS는 정부의 생산활동 기록이나 부문 내의 연결방법 등은 다르지만 '일반정부'의 정의나 자산·부채의 평가방법 등이 같고 친화성이 높다. 특히, 최신 GFS(GFS Manual 2001)는 SNA 93과의 조화를 강하게 의식하여 만들었기 때문에 차이점이 줄어들고 있다. 또, GFS의 데이터는 SNA의 일반정부부문의 계산 시 투입자료로 사용된다. SNA는 정부부문만이 아니고 경제 전체를 대상으로 생산·소득·소비를 파악하는 시스템이며, GFS는 정부부문에 특화하여 그 재무적인 거래를 파악하는 시스템이다. 따라서 정부 생산활동의 재무적인 처리에 있어 양자가 다소 차이가 난다. 이외에 연결의 방법, 공무원 퇴직급여의 취급 등에서 양자 간에 차이가 난다(<표 II-2-4> 참조).

〈표 II -2-3〉 SNA, GFS, GAAP의 주요 특징

회계 시스템	국민경제계산 System of National Account (SNA)	정부재정통계 Government Financial Statistics(GFS)	협회의 정부회계 Generally Accepted Accounting Principles(GAAP)
회계 기준 작성주체	UN ¹⁾	IMF	국제회계사연맹 공적부문위원회(IFAC-FSC) ²⁾
회계 기준	SNA 93	GFS Manual 2001	IPSASs(국제공회계기준)
대상범위	비금융기업·금융기업(공기업 포함), 가계, NPO, 일반정부(중앙·지방·사회보장 기금)	일반정부(중앙·지방·사회보장기금) 공적부문(일반정부+공기업)	모든 공적부문의 각 주체(중앙·지방, 그 구성요소인 부처, 에이전시 등, 다만, 상업적 활동을 실시하는 공기업은 제외) ³⁾
분식체제 (계산체계 재무제표)	Production Account Generation of Income Account Allocation of Primary Income Account Secondary Distribution of Income Account Use of Disposable Income Account Capital Account Financial Account Other Changes in Volume of Assets Account Revaluation Account Balance Sheet	Statement of Government Operations Statement of Other Economic Flows Balance Sheet Statement of Sources and Users of Cash	Statement of Financial Position Statement of Financial Performance Statement of Changes in Net Assets/ Equity Cash Flow Statement Accounting Policies and Notes to the Financial Statements

〈표 II-2-3〉의 계속

회계 시스템	국민경제계산 System of National Account(SNA)	정부재정통계 Government Financial Statistics(GFS)	협의의 정부회계 Generally Accepted Accounting Principles(GAAP)
목적	국민경제의 모든 경제주체를 대상으로 하여 재화·서비스의 생산·소득·소비 를 파악하여 거시경제를 분석	재정정책이 영향을 주는 모든 공적 부문을 대상으로 하여 그 금융적인 거태(과세, 지출, 차입, 대출)를 분석	다른 주체의 재무제표와 비교가능한 일 반목적의 재무제표를 작성
기타	일반정부는 하나의 경제주체에 지나지 않는다. 국제비교를 중시 회계기준으로 발생주의를 채용하고 있지만, 실제로는 많은 나라에 있어 현금 주의가 베이스(GFS도 동일)	공적부문의 채무분석에 특화 국제비교 중시 자산·부채의 연결의 방법 등 차이 점도 있지만, 일반정부의 범위, 플로우·스톡의 평가 등 대부분의 회계 기준은 SNA와 동일	민간부문의 회계기준을 응용 IPSASs의 준거에 강제력은 없고 벤치 마크 재무제표의 감사가 원칙이며 신뢰성이 높다. 뉴질랜드 등에서는 정부전체의 재무제 표가 작성되고 있지만, 이에 대한 기준 은 현재 IPSASs에는 없다.

주: 1) SNA에 준거한 유럽연합의 EUROSTAT이 정하는 ESA 95도 있다.

2) GAAP는 각국 회계기준심의회 등이 설정하고 있어 국제 표준은 없지만, 여기에서는 비교의 참고로서 국제공회계사연맹이 작성한 회계기준을 채택.

3) 상업적 활동을 실시하는 공기업은 IPSASs가 아니라, 국제회계기준(IASs)에 따라야 한다.

〈표 II-2-4〉 SNA와 GFS의 공통점 및 차이점

항목	국민경제계산(SNA 93)	정부재정통계(GFS)
대상범위	일반정부부문에 대해서는 GFS와 동일	일반정부(SNA와 동일)
회계기준	기록시점, 스톡·플로의 평가방법, 총·순의 기록은 GFS와 동일 연결하지 않는다(한 부문이 발행한 채권이 다른 부문에서 보유되는 경우, 일반 정부의 BS의 자산·부채의 양쪽 모두에 계상)	기록의 시점, 스톡·플로의 평가방법, 총·순의 기록은 SNA와 동일 완전하게 연결
계산체계 재무제표 의 구조	(경상계정) ① 생산계정 ② 소득의 발생계정 ③ 제1차 소득의 배분계정 ④ 소득의 제2차 배분계정 ⑤ 가치분소득의 사용계정 (축적계정) ⑥ 자본계정 ⑦ 금융계정 (기타) ⑧ 기타 자산량 변동계정 ⑨ 재평가계정 ⑩ 대차대조표 SNA의 계정수가 많지만, 양 시스템은 구조적으로 밀접한 대응관계 수지항목은 계정체계의 수를 반영해 GFS보다 많다 회계상 처리의 차이로 인해 순운영수지, 순융자/차입 등은 GFS와 다르다.	① 정부의 거래에 의한 플로 ② 기타 경제 플로(재평가 등) ③ 현금플로 ④ 대차대조표
소비	중간소비는 지출 카테고리에 있음 최종소비지출이 항목이 있음	중간소비는 지출 카테고리에 없음 최종소비지출은 항목이 없음 (다만 다른 항목으로부터 유추 가능)
사회보험	종업원으로부터 급여로 수취되는 사회보험료는 보험자의 수입으로 계상	해당 보험료는 보험자의 채무 발생으로 분류
조세	조세는 경제활동의 기능에 따라 분류(생산·수입 관련 조세, 소득 관련 조세, 자본관련 조세 등)	일반적인 세무행정 관행에 따라 상세하게 분류(부가가치세, 물품세, 자동차세 등)
기타	비생명보험 보험료의 기록·분류 방법 등 특정항목의 처리가 서로 다름	

자료: IMF(2001), Government Finance Statistics Manual 2001, Appendix 3

한편, SNA 및 GFS는 정부부문의 재정활동을 파악하기 위해서 전통적으로 사용되어 온 회계 시스템이지만, GAAP는 1990년대 이후 발전한 비교적 새로운 회계 시스템이다. GAAP는 개별 경제주체의 재정활동을 파악하는 기업회계를 준용한 것으로 '추계'는 아니고, 일상적인 경제거래를 정확하게 복식부기로 기록하여 일정기간 동안의 데이터를 집계하여 재정활동을 파악하는 회계 시스템이다. 기록의 베이스는 재무보고를 실시하는 개별의 주체인 조직이다. SNA 및 GFS와 결정적으로 다른 점은 GAAP는 일반적으로 감사가 요구되기 때문에 데이터의 체크를 실시한다는 점이다. GAAP의 근본적인 문제는 재무제표의 작성에 시간이 걸려 데이터 수집에 코스트가 든다는 점, 기업회계의 원리를 공적부문에 준용하는 것에는 한계가 있다는 점, 국제적으로 공통된 기준이 없다는 점 등이다. GAAP의 회계기준은 기본적으로는 각국이 서로 상이하다. IPSASs는 강제력이 없기 때문에 이것에 직접 준거하는 나라가 없으며, 그 기본적인 성격은 각국이 협의의 정부회계 기준을 각자가 작성할 때 벤치마크가 된다⁴⁶⁾.

GAAP는 개별 주체 간의 비교 가능성이 증시되어 연결이라고 하는 개념도 있지만, 정부 전체의 재정활동이 거시경제에게 주는 임팩트를 측정한다는 발상은 지금까지 없었다. SNA 및 GFS와 비교할 수 있는 정부전체 재무제표의 작성은 최근에만 시도되고 있다. 실제로 정부 전체의 재무제표(Whole of the Government)를 작성하고 있는 국가는 2003년 현재 5개국에 지나지 않는다(Blondal, 2003). 이 중에서 재무제표를 거시재정 운영에 활용하고 있는 국가는 뉴질랜드밖에 없다. IFAC-PSC가 작성하는 IPSASs에는 정부 전체의 재무제표에 관한 회계기준은 없지만, 2003년에 GFS 등과의 조화문제를 검토하는 working group을 시작하여 일반정부를 대상으로 하는 재무제표의 기본방향을 검토하고 있다.

46) Pina and Torres(2003)는 각국의 회계기준이 어느 정도 IPSASs에 부합하는지를 비교하였다. 종합적으로 보면 90% 이상 부합하는 국가는 호주, 뉴질랜드, 영국, 60~90%인 국가는 스페인, 핀란드, 스웨덴, 미국, 프랑스, 스위스, 캐나다(부합도가 높은 순서)로 나타났다.

〈표 II -2-5〉 IPSASs와 GFS의 회계상 차이점

항목	생점	IPSASs(또는 IASs)의 대응	GFS Manual 2001의 대응	조화의 방향
조직의 범위 부문별 보고	a)보고 주체 b)부문별 보고 (일반 정부) c)연결	a)개별주체 또는 그 그룹, 보고주체의 범위는 지배개념에 따라 결정 (IPSASsI) 상업적 공기업은 IASs에 준거 b)부문별 보고는 없다 c)지배하의 주체의 재무제표는 항목마다 통합	a)통계의 단위는 제도적 단위, 보고 주체는 제도적 단위 또는 그 그룹, 보고 주체의 범위는 반드시 지배개념에 따라 결정되지 않는다 b)공적부문, 일반 정부, 비금융공기업 등의 부문이 있다 c)완전 연결	a-c)일반정부 부문은 IPSASs의 주체로서 자리매김 할지를 PSC에서 검토
소유 관계	a)순자산·자본 개념 b)자본 소유자가 소유자에게 배분	a)순자산은 IPSASs에서는 정의되지 않고 자본은 잔차의 이익으로 정의 b)소유자로의 배당은 수익의 배분이며 비용으로 취급하지 않는다	a)순자산은 총자산으로부터 총부채를 공제 b)공기업으로부터의 수취가 해당인지 자본의 인상인지를 개별 판단	a)차이가 커 조정 필요 b)원칙적으로 소유자로의 배분은 자본의 반환으로 처리
자산대 비용의 인식	a)연구개발비, 무형자산 b)광물 탐색 c)무기 비용 d)차입 비용	a)IPSASs에서는 대응 없음. 관계하는 무형자산에 대한 IASs에서는 연구비는 비용으로 인식 b)IPSASs에서는 대응 없음(IASB로는 기준 시안 있음) c)자산으로 계상하여 감가상각을 비용으로 인식 d)IPSASs5는 원칙적으로 비용으로 인식(다만 자본화하는 것도 가능)	a) 연구개발을 위한 재화 및 서비스의 구입은 무형자산의 취득은 아니고 비용으로 인식. 무형자산은 광물 탐색, 소프트웨어 등으로 구성(1년 이상 사용하는 등의 조건) b)잔존 자산가치는 탐색에 필요한 자원의 가치로 측정 c)구입 시의 비용으로 인식 d)차입비용의 분류 없음(비용은 그 내역으로 분해해 따로따로 대응)	a) IAS38의 공적부문에의 적용 검토, GFS와의 조정 필요 b)IASB의 검토를 주시 c)SNA가 IPSASs에 준거하는 방향으로 검토하고 있어 GFS는 이를 따를 예정 d)특별한 대응 불필요(IPSASs는 차입 비용의 처리에 선택을 인정하고 있다)

<표 II-2-5>의 계속

항목	쟁점	IPSASs(또는 IASs)의 대응	GFS Manual 2001의 대응	조화의 방향
채무의 인식	a) 과거의 관행 등에 따른 준계약적 인 부담 b) 수부 비용	a) 시기와 금액이 확정하지 않는 부채로 인식 b) 일정한 조건하 수부 비용을 부채로 인식(IPSASs19)	a) GFS에서는 미정의(우발채무만 주기) b) 자산의 상쇄 항목으로 처리	a) 공통 부분도 있지만 조정 필요 b) 조정 필요
자산·부채의 계측	a) 훼손된 비재무 자산 b) 불량채권 c) 채고	원칙 : 시장가격, 공정한 가격, 취득 원가를 구사한다 a) IPSASs에서는 대응 없음 b) IPSASs에서는 명확한 처리방침 없음(IAS39에서는 훼손했을 때에 손실 인식) c) 매각 목적의 채고는 비용 또는 순 실현 가능 가액 중 낮은 쪽으로 측정	원칙 : 현행의 시장가격(없는 경우의 대응 규정 있다) a) 분량의 변화로서 다른 경제 플로에 기재 b) 채무 제거, 상각 등에 이를 때까지 용자는 자산으로 계상 c) 대차대조표 작성 시점의 시장가격으로 측정	a) PSC에서 검토 중 b) IAS39를 참조하는지를 검토 c) PSC는 채고를 재조달 가액으로 평가할 수 있을지 검토(IASB에서의 검토도 필요)
금융적 인 수단	a) 증권화의 인식 b) 발행 통화/화폐주주의익	a) IPSASs에서는 대응 없음(IAS39에서는 당초 인식은 비용 플러스 거래 코스트로 실시한다) b) IPSASs1에서는 대응 없음	a) 정부가 증권화를 실시하는 경우, SPVs의 실적이 가능. 다만 그 분류는 명확화가 필요 b) 발행 시에 지폐·화폐에 대한 채무가 존재(지폐는 중앙은행, 화폐는 재정 당국이 채무를 부담한다)	a) PSC는 IPSASs1의 제검토를 통해서 IAS39를 개신할 수 있을지 검토 b) PSC와 IMF는 문제를 확인
시계열	a) 조세 b) 전기의 개정	a) IPSASs에서는 대응 없음 b) 원칙적으로 관계하는 기간에 대응 시키지만 몇 가지 예외는 있다.	a) 지불 의무가 생겼을 때 기록 b) 추계의 변경이나 잘못의 정정에 의한 개정은 경제 사건이 발생한 기간에 기록	a) PSC로 검토 b) 조정 필요

자료: TFHPSA(2004)

SNA와 GFS는 유사성이 높기 때문에, 여기에서는 GFS와 GAAP의 차이점을 정리하기로 한다. IMF와 OECD가 중심이 되어 현재 회계 시스템 간의 조화작업을 진행시키고 있는데, TFHPSA(2004)가 IPSASs, GFS, SNA 93/ESA 95의 회계상 취급의 차이점을 자세하게 분석하고 있어 그중에서 IPSASs와 GFS의 주된 차이점만 소개한다 (<표 II-2-5> 참조). 양자의 기본적인 차이점에 대해서는 이미 말했던 대로 회계기술적으로 GFS는 시계열 데이터의 작성을 증시함과 더불어 거래에 의한 자금 플로우와 그렇지 않은 재평가 등의 자금 플로우를 구별하고 있는데, 이 점이 IPSASs와 다른 점이다. 재평가를 따로 취급하는 것은 그것이 정부의 통제범위 밖에 있어 의도적으로 경제에 대한 압박트를 나타내는 것은 아니기 때문이다.

3) 정부회계 시스템 간의 조화 문제

이처럼 3가지 정부회계 시스템은 서로 다른 목적과 용도가 있기 때문에 회계기준에서 차이가 난다. 그러나 같은 정부의 재정활동을 파악하는 데 재정상황을 나타내는 중요한 지표(재정적자나 채무)가 기준에 따라 여러 가지가 존재하는 것은 혼란을 초래한다. 예산문서에 GFS와 GAAP에 근거하는 2가지 재무제표를 기재하는 호주 등이 그 전형적인 사례이다. 이에 이러한 정부회계 시스템 간의 조화를 위한 노력이 전개되고 있다.

주된 무대는 UN, IMF·OECD, IFAC의 3개 기관이다. 우선, GFS·SNA는 이미 언급한 것처럼 종전 기준인 GFS Manual 1986을 GFS Manual 2001로 개정하여, SNA 93의 개념이나 회계원칙에 근접하도록 하였다. IFAC-PSC는 2003년 6월, 회계기준의 수렴을 향한 워킹그룹(GFS/ESA95/SNA/IPSASs Convergence Working Group)을 시작하여 각 회계기준의 차이점, 차이점에 대한 조화와 컨버전스 가능성, 차이점이 남을 경우의 주석처리 등의 방법에 대해 검토하였다. 이러한

노력을 총괄하는 의미로 IMF와 OECD가 사무국이 되는 태스크포스(TaskForce on Harmonization of Public Sector Accounting: TFHPSA)의 설치가 2003년부터 검토되어 제1차 회의가 2004년 2월에 개최되었다. TFHPSA에는 UN, EUROSTAT, IFAC-PSC 등 국제기관과 관련 주요 국가들이 참가하고 있다. TFHPSA의 주된 목적은 IFAC-PSC의 워킹그룹이 3가지 특정한 목적에 더하여 SNA 93의 개정에 필요한 제안을 하는 것이다.

GFS나 SNA의 회계기준은 국제기관이 작성하기 때문에 각 회계기준의 조화문제 또한 이러한 국제기관이 주도하지만, 구체적인 작업은 정부회계 개혁에 열심인 몇 나라가 진행하고 있다. 그 중에서도 호주는 GFS와 GAAP의 조화문제에 가장 노력하는 국가이다. 호주의 GAAP인 호주회계기준(Australian Accounting Standard, AAS)은 호주회계기준심의회(Australian Accounting Standards Board, AASB)에서 관장하는데, 정부부문에 특수한 회계기준으로서 「AAS31: Financial Reporting by Governments(1996)」을 제정하였다⁴⁷⁾. 또, AASB를 감독하는 법적 기관으로 재무보고회의(Financial Reporting Council, FRC)가 있다. 한편, GFS에 따른 데이터의 작성은 호주 통계국(Australian Bureau of Statistics, ABS)이 한다. 다만, GFS에 따른 재무제표의 작성에 중요한 역할을 담당하는 것은 호주 용자회의(Australian Loan Council, ALC)이다. ALC는 1991년 연방정부 및 모든 주정부가 예산문서 작성 방법을 통일하여 비교 가능한 재무정보의 개시를 제안하여 합의되었다. 이것이 「통일적 공시 프레임워크」(Uniform Presentation Framework, UPF)인데, UPF는 GFS에 근거하고 있다.⁴⁸⁾

47) 보다 정확하게는 1996년에 AAS 31을 만든 것은 정부회계기준심의회(Public Sector Accounting Standards Board: PSASB)이지만, PSASB는 1999년에 민간의 회계기준 설정기관인 AASB에 통합되었다.

48) GFS의 발생주의화에 따라 UPF도 2000년에 발생주의를 도입하였다.

이러한 경위에서 공적부문의 재무보고 의무가 있는 주체들은 AAS에 근거하여 재무제표를 작성하는 한편(정부 전체의 재무제표도 작성), 연방 및 주정부는 예산·결산 문서에 대해 UPF에 따른 재무제표를 작성하게 되었다. 그 결과, 연방정부의 예산·결산 문서에는 양쪽 모두의 기준에 근거하는 2가지 재무제표가 기재되어 있다. 이러한 이중 시스템은 회계정보의 이용자에게 혼란을 초래하며 동시에 다음과 같은 문제를 야기하고 있다(Challen and Jeffery, 2003).

- ① AAS 31에 근거하는 정부 전체의 재무제표는 회계연도 종료 후 공시될 때까지 시간이 걸리고 동시에, 예산문서에서 재무 데이터와 직접 비교할 수 없기 때문에 거의 이용되지 않는다.
- ② GFS는 예산문서와 정합성이 있기 때문에 시장 관계자를 비롯한 회계정보 이용자들은 기본적으로는 GFS 재무제표를 활용하고 있지만, AAS는 회계검사원을 감사할 수 있는 GFS 준거의 보고 시스템을 작성하지 않기 때문에 GFS 재무제표는 감사되지 않고, 데이터의 질이 담보되지 않는다.

이러한 GFS와 GAAP의 이중 시스템 문제를 해결하기 위해 연방 및 주 정부의 재무장관들은 2002년 8월, AAS와 GFS의 조화를 도모하는 공적부문 전용의 회계기준 작성을 FRC에 요청하여, 동년 12월 FRC가 AASB에 대해 감사가 가능하고, 국내외 정부 간에 비교가 가능하며 예산과 결산을 직접 비교할 수도 있는 단일 재무제표를 작성하기 위한 정부회계기준을 작성하도록 하는 지시를 발표했다. 이처럼 호주정부는 GAAP와 GFS의 통일을 목표로 하는데, 감사 측면에서 보자면 AAS와 GFS의 조화는 회계검사원이 양자의 회계기준에 준거하는 공적부문의 일반목적 재무보고에 대해 무조건적 감사 증명을 발행할 수 있는 회계기준을 작성하는 것이다(Challen and Jeffery, 2003). 조화 문제를 위한 작업그룹은 차입 코스트, 무기, 외환거래에 의한 수익 손실, 불량채권 등 11가지 항목에 대해 AAS와 GFS의 차이점을 특정하고, GFS의 프레임워크의 수용 여부에 대해 검토를 진행하였다.

4) 회계기준과 데이터 문제

SNA, GFS, GAAP(IPSASs)의 3가지 정부회계 시스템 간에는 차이점도 있지만, 거시재정 운영의 관점에서 국가의 재정상황을 분석하기 위해서는 정부회계 시스템의 발생주의화가 불가피한 것으로 의견이 일치하고 있다. IMF는 현금수주의 타이밍에 의한 취약성을 없애는 것에 따라 재정 포지션의 이해를 필요로 하고 있고(IMF, 2001), GFS는 발생주의의 룰을 전면적으로 도입하였다. 또, 보다 실제적인 대응으로 EU 국가가 참가가 된다. 마스트리히트 조약에 따라 일반정부 재정 적자 3%, 총채무잔고 60%라는 재정준칙이 도입되어 재정의 건전화가 진행되었지만, 많은 국가에서 적자목표를 달성하기 위해 현금 베이스의 회계정보에 대해 조작을 했던 것이 현실이다. 눈앞의 목표를 달성하기 위해 채무를 장래로 미루거나, 후년도의 세입으로 해야 할 수입을 금년도에 끌어당기거나, 일반정부로부터 정부 기업으로 채무를 이관하는 등 여러 모로 회계상의 조작을 한 것이다⁴⁹⁾. 이러한 조작은 말하자면 은닉차금을 증대시키는 것으로 재정상의 리스크를 높인다. 이러한 문제에 대처하기 위해, EU판의 SNA인 ESA는 회계기준을 발생주의의 베이스로 전환하였다(ESA95). 원래 발생주의를 도입한다고 해서 회계상의 조작이 없어지는 것은 아니지만, 명확한 룰과 엄격한 모니터링이 실시된다면 그 가능성은 낮아질 수 있다.

발생주의의 도입이 불가피한 방향이라고 하더라도 문제는 재무제표나 재정지표를 작성하는 바탕이 되는 데이터의 신뢰성이다. 대부분의 국가에서 SNA·GFS에 근거하여 정부의 재무상황을 분석하지만, 통계·회계 기법이나 그 정밀도는 나라에 따라 큰 차이가 있다. 이는 SNA나 GFS의 가이드라인은 큰 범위밖에 결정하지 않기 때문이다.

49) Polackova(1998)는 EU 국가들이 행한 회계상의 조작을 ① 장래의 채무를 증가시키는 유형, ② 장래의 수입을 감소시키는 유형, ③ 자산의 가치를 줄이는 유형 등 3가지 타입으로 나누어 정리하고 있다.

또, SNA·GFS의 재무제표를 작성하기 위해 많은 국가에서 현금 베이스의 데이터를 수정·조정하고 있는 것이 현실이다. 즉, 회계기준이 발생주의가 되었다고 해도 데이터의 수집 편찬이 여전히 현금 베이스이기 때문에, 실질적으로는 발생주의의 회계기준에 준거하고 있다고 말하기 어렵고 회계상의 조작 여지도 크다. 왜냐하면, SNA로 하든지 GFS로 하든지 그 바탕이 되는 데이터는 각국의 예산이나 재정 시스템에 존재하는 전통적인 정부회계(협의)에 의존하고 있는데, 그것은 많은 국가에서 여전히 현금주의이기 때문이다. 즉, 정부회계(협의)가 SNA·GFS의 데이터의 질을 결정하는 것이다(Luder, 2000). 더욱이 SNA·GFS에 대해서는 재무제표를 감사하는 관행이 없기 때문에 데이터의 정확성을 담보하는 구조가 없다. 그러면 정부회계(협의)에 발생주의를 도입하면 문제는 해결될까? 여기서는 원(raw) 데이터의 수집 기록에 대해 발생주의를 전제로 한 구조, 즉 복식회계를 도입할 필요가 있다. 의결의 대상이 되는 예산을 발생주의화하는 문제는 차치하더라도, 현금주의에 익숙하고 친밀한 현행 시스템을 발생주의화하는 것은 제도적으로도 기술적으로도 용이하지 않다. OECD 국가 중에서 정부회계(협의)를 발생주의화하여, 거시재정 운영의 관점에서 '사용할 수 있는' 재무제표를 작성하는 국가는 현재 뉴질랜드밖에 없다.

만일, 데이터의 수집·기록을 발생주의화 하더라도 정부회계(협의)에는 SNA나 GFS와 같은 일관한 룰과 절차를 규정하는 세계공통의 표준이 존재하지 않는다는 큰 문제가 여전히 남는다. IPSASs는 정부회계(협의)의 국제표준을 목표로 하지만, 강제력이 없기 때문에 각국이 이것을 채용할지는 의문이며 기본적으로는 벤치마크 혹은 레퍼런스에 지나지 않는다. 또, 한 국가에서도 예산 집행이나 결산을 기록하는 회계 시스템에 더하여 특별회계, 독립행정법인, 특수법인이라고 하는 주체별 회계 시스템, 더욱이 지방정부의 회계 시스템 등이 별도로 존재하여, 회계 시스템의 분할(fragmentation)이라는 문제가 있다. 개개 주체별로 발전한 정부회계(협의)를 전제로 거시재정 운영에 활용

할 수 있는 정부 전체 재무제표를 작성하는 작업도 남아 있다. 정부회계(협의) 혹은 GAAP의 발생주의화만으로는 거시재정 운영이나 국제 비교라는 요청에 당장 응할 수는 없다.

결국, 거시재정 운영이나 국제비교의 관점에서 SNA·GFS가 중시된다고 해도, 질 높은 신뢰성이 있는 데이터를 수집하기 위해서는 정부회계(협의)에 대해 어떻게든 발생주의화가 필요하게 된다. 『GFS Manual 2001』의 서문에서 ‘완전하게 통합된 개정 GFS의 실시에는 시간이 걸리고, 또 그 진척의 페이스는 각국이 처한 상황이나 요구에 따라서 다르다. 특히, 많은 국가에서 발생주의의 생각과 GFS의 새로운 분류기준을 받아들이기 위해서는 현행 회계 시스템을 재검토할 필요가 있다’고 언급하고 있듯이 당장은 SNA나 GFS가 정하는 가이드라인에 가능한 한 따르도록 노력하는 것이 현실적인 대응이라고 생각된다.

구체적인 어프로치로는 Luder(2000)는 보다 정확한 정부재정의 측정이라는 관점에서 다음과 같은 3가지 방안이 있다고 한다. ① 협의의 정부회계는 현행대로 두고, 채무 등의 데이터는 SNA(GFS)로부터 취하는 방안, ② 채무 등의 데이터는 협의의 정부회계로부터 직접 얻는(협의의 정부회계는 적어도 수정발생주의로 한다) 방안, ③ 채무 등의 데이터는 협의의 정부회계로부터 직접 얻는(협의의 정부회계는 발생주의로 한다) 방안이 그것이다. 각각의 어프로치는 입장일단이 있고, 또 국가에 따라 그 타당성이 다르다고 생각된다. Luder 자신은 방안 ③의 어프로치를 주장하고 있는데, 방안 ③은 기술적으로 어렵지만 협의의 정부회계와 국민경제 계산의 인식과 평가의 원칙이 같다고 하면 순자산의 변화를 계속할 수 있고 협의의 정부회계와 국민경제 계산이 완전하게 정합성이 있는 장점이 단점을 상쇄하고도 남는다는 것이다.

SNA나 GFS의 재정활동 관련 데이터의 질적 개선이라는 관점에서 각 회계 시스템의 갭을 줄이는 것이 유익하고, 조화를 추구하는 것이 중요하다. 또, 그것은 GAAP에서도 정부부문의 특수성을 고려한 기준

의 마련이라는 관점에서 유익하고, 서로 장점을 살릴 수 있다.

다. 재정관리와 정부회계 시스템 개선

1) 정부회계 시스템 개선의 필요성

2008년 9월 리만 브러더스(Lehman Brothers)의 파산 이후 본격화된 전 세계적인 경제위기와 이에 대응한 확장적 재정정책의 지속으로 인해 최근 정부재정이 급격히 악화되고 있다. 이에 앞으로 우리나라 재정정책은 재정운영의 신축성(flexibility)과 재정규율(fiscal discipline)을 적절히 조화시켜 재정의 경기대응기능과 재정건전성 강화를 동시에 추구해야 한다. 특히 향후 재정정책의 과제는 단순히 최근 급격히 증가한 재정적자를 삭감하는 데 그치는 것이 아니라 단기적인 경기변동의 영향을 고려하면서 재정의 중장기적인 지속가능성을 담보하는 것인데, 이러한 재정운영을 추진하기 위해 필요한 구체적인 거시재정 운용의 프레임워크를 구축하는 일이 시급하다.

1990년대에도 많은 선진국들이 재정준칙(fiscal rules) 및 재정목표의 도입, 중장기적 시계에서의 지출통제 등을 근간으로 하는 재정관리제도⁵⁰⁾의 개혁을 통해 재정건전화 정책을 추진한 사례가 있다. 그런데 재정준칙에 근거한 거시재정을 운영하기 위해서는 재정운영의 목표를 설정하고 재정상황을 파악·분석하는 것이 전제가 되어야 한다. 구체적으로는 재정의 지속가능성이나 세대 간의 부담의 공평성 등의 측정 방법이 문제가 된다. 이러한 관점에서 정부회계 정보의 역할이 중요하다. 정확한 정보를 확보하지 않고서는 재정을 적절히 통제할 수 없기 때문이다.

종전에는 국제비교의 관점에서 경제·재정 통계에 근거한 재정지표들

50) 재정관리제도는 통상 fiscal management, budget management, expenditure management 등의 용어로 표현된다.

이 사용되었지만, 1990년대 들어 신공공관리(new public management, NPM)⁵¹⁾에 기반한 공공부문 개혁을 배경으로 정부부문에 기업회계에 준거한 회계기준을 도입하는 움직임이 현저하다. 뉴질랜드가 그 대표적 사례이며, 일반적으로 인정된 회계원칙「(Generally Accepted Accounting Practice, GAAP)⁵²⁾에 근거한 재정지표를 작성하고, 이에 기반한 거시재정을 운영하고 있다. 재정적자 확대에 대한 정치경제학적 분석에서는 이른바 ‘재정착각(fiscal illusion)⁵³⁾’이나 정보의 비대칭성(information asymmetry)⁵⁴⁾에 기인한 세출확대 문제의 심각성을 경고하고 있다. 이런 관점에서 재정수지 개선을 위해서는, 재정에 대한 투명성 향상이라는 재정제도에 내재한 재정규율을 유지하는 기능이 주목받고 있다.

정부회계제도와 관련한 재정 투명성 향상에 대해서는 발생주의에 근거한 대차대조표 작성을 통해 국가의 재정상황을 명확히 하여야 하

51) ‘시장주의’와 ‘신관리주의(new managerialism)’를 결합해 전통적인 관료제 패러다임의 한계를 극복하고 작은 정부를 구현하기 위해 개발되었다. 1980년대 이후 영미 국가들을 중심으로 등장한 정부운영 및 개혁에 관한 이론을 말하는데, 즉 신공공관리론은 정부관료제의 운영체제가 경쟁의 원리에 기반한 시장체제를 모방, 계층제적 통제를 대체하여 정부관료제의 효율성을 높이는 것이다. 신공공관리의 주요 정책수단으로는 인력감축, 민영화, 재정지출 억제, 책임운영기관, 규제완화 등이 있다. Ferlie 등은 OECD 국가에 적용된 신공공관리 모형을 효율성 모형(the efficiency drive), 조직 축소 및 분권화 모형(downsizing and decentralization), 수월성 추구 모형(in search of excellence), 공공 서비스 지향모형(public service orientation)의 4가지 유형으로 분류했다.

52) 일반적으로 인정된 회계원칙이란 재무제표의 작성에 기준이 되는 지침·규칙을 일컫는다. GAAP는 재무자료내용의 공정성 그리고 기업 간 그리고 산업 간의 비교가능성을 제고한다. 회계원칙은 재무제표를 작성하거나 이용하는 사람들에게 일반적으로 수용되느냐의 여부에 따라 평가되며, 많은 이해관계자들의 정치적 산물이므로, GAAP도 시간의 경과와 경제적 환경변화에 따라 진보·변화한다. GAAP의 결정기구는 우리나라는 증권관리위원회이고 미국은 재무회계기준위원회이다.

53) Buchanan and Wargner(1977)를 참조하라.

54) Rogoff(1990)를 참조하라.

고, 예산의 효율적 지출 등을 도모해야 한다는 주장이 설득력을 얻고 있으며 정부회계에 발생주의 등 기업회계 원칙을 도입하여 재정상황을 더욱 명확히 알 수 있도록 해야 한다는 국제적인 추세가 형성되고 있다. 이러한 추세는 종전의 현금주의에 의한 정부회계 제도로는 국가의 재정상황을 명확하게 인식하기 불충분하다는 인식이 그 배경에 있다. 특히 예산에 현금주의가 채택되고 있고, 정부의 미래채무나 보유자산의 가치가 적절히 표시되어 있지 않기 때문에 단년도의 재정수지에만 정책의 초점이 맞추어져, 중장기적인 관점에서의 재정관리가 허술하게 된다는 문제의식이 강하다.

이처럼 재정상태(플로 및 스톱)를 어떻게 측정하느냐의 문제는 재정정책의 중요한 주제이며, 지금까지 많은 논의가 있어 왔다. 1990년대에는 지금까지 전통적으로 사용되어 온 국민계정(System of National Accounts, SNA)이나 정부재정통계(Government Finance Statistics, GFS) 이외에 기업회계에 준거한 회계기준이 도입되었기 때문에 정부부문의 회계 시스템이 한층 복잡하게 되었다. 지금까지는 그다지 각광을 받지 않았던 정부회계가 재정관리 개혁의 중요한 요소로 자리잡게 된 것은 평가해야 하겠지만, 민간기업과는 다른 경제활동을 하는 정부부문의 특수성을 정부회계에 어떻게 반영할 것인가라는 본질적인 문제에 봉착하고 있다. 또한, 민간부문과는 달리 정부회계는 기본적으로 국가예산과 밀접한 관계에 있다. 이러한 정부회계의 특징이나 문제점을 충분히 이해하면서, 정부회계 정보를 거시재정 운영에 어떻게 활용할 것인가를 강구해야 하는 것이다.

〈부록 1〉에서 자세하게 소개하고 있는 바와 같이 각국의 예산 및 결산 문서에는 여러 가지 정부회계 정보가 포함되어 있다. 회계와 예산이 보다 연계되고 있는 것이다. 1990년대를 통해 각국은 재정의 투명성을 높이기 위한 노력을 계속해 오고 있는데⁵⁵⁾, 재정상황의 정확한

55) 재정투명성은 단지 재정상황의 개선만을 의미하지는 않는다. IMF나 OECD는 최근 재정투명성을 측정하는 기준을 발표한 바 있는데, 보다

파악 및 분석이 책임있는 재정운영의 전제이므로 재정상황의 정확한 파악·분석·평가에 필요한 정부회계의 역할 및 의의가 커지고 있는 것이다.

그러나 정부회계 시스템은 어디까지나 정보제공의 수단에 불과하다는 점에 유의할 필요가 있다. 중요한 것은 정부회계 정보가 얼마나 예산편성 과정에서 활용되느냐이다. 1990년대의 정부회계 개혁의 특징으로 발생주의의 도입을 들 수 있는데, 이것이 재정규율의 유지에 직접적으로 기여하고 있느냐 하면, 유감스럽지만 반드시 그렇다고는 말할 수 없다. 발생주의의 도입으로 재정정보의 질은 높아졌지만, 다른 한편으로 의사결정에 필요한 정보가 복잡해진 측면도 있어 그 유효성은 분명하지 않다.

뉴질랜드에서는 발생주의의 도입으로 여러 재정지표가 추가되었지만 어떤 지표가 재정운영의 최종 결과인지 판단하지 못하여 상황에 따라 지표를 적당히 선택하는 문제가 있다. 호주나 영국 등에서도 SNA, GFS, GAAP 중에서 어떤 재정통계에 우선순위를 두느냐의 문제에 직면하여, 거시재정 운영에 적용하는 정부회계 시스템의 기준을 정립하는 문제에 대한 의견일치를 보이고 있지 못하는 상황이다.

뉴질랜드의 정부회계 개혁에 대해 Warren and Barnes(2003)는 다음과 같이 결론을 내리고 있다. “예산의 의사결정에 대한 성질은 변함이 없다. 발생주의 회계의 프로세스는 의사결정 프로세스에 많은 정보를 주고 있다. 그러나 의사결정의 변화는 일어나지 않았다. 채무나 적자, 아웃풋(output)의 단위당 가격의 감소는 회계 시스템이 초래하였다고는 말할 수 없다. 재정의 개선은 주로 정치적인 의지에 따라 이루어졌다. 뛰어난 시스템이 아니어도 정치적인 의지만 있다면 상당한 결과를 낼 수가 있다. 정보를 사용하는 정치적인 의지가 없다면 뛰어난

자세한 내용은 OECD 재정투명성 지침(Best Practices on Budget Transparency, 2002년), IMF 재정투명성 지침(Code of Good Practices on Fiscal Transparency, 2007, 1997년판의 업데이트 버전)을 참조하라.

시스템도 결과를 가져오지 못한다.”

또한, Pallot(2001)도 “발생주의 도입의 성공을 나타내는 확실한 증거를 찾아내는 것은 어렵다. 발생주의로의 이행은 부처의 매니저나 채권자가 입수할 수 있는 정보를 개선했다. 정부 전체 레벨에서는 ① 입수가능한 정보의 폭과 명확함은 극적으로 개선되었고, ② 발생주의는 자산, 부채, 지출, 수입에 대한 더욱 완전한 정보를 제공하여, ③ 재정정책의 장기적인 임팩트가 검증가능하게 되었다. 그러나 책임성(accountability)은 의회, 각 위원회, 국민들이 입수할 수 있는 정보를 각기 나름대로 사용하는 기술, 자원, 동기의 여부에 달려 있다”고 언급하였다.

따라서 우리는 각국의 예산·회계 개혁과 그 경험으로부터 많은 것을 배울 수는 있지만, 정치적인 의사결정 시스템에 변혁을 가져오지 않는 한 재정관리의 개혁은 경제적인 합리성이 있다 하더라도 기능하지 않는다는 점을 명심해야 할 것이다.⁵⁶⁾ 뉴질랜드, 호주, 영국 등이 정부회계 개혁을 지속적으로 추진해 온 나라들로서 자주 인용되고 있지만, 그 전제로서 의사결정 시스템을 포함한 재정관리의 개혁을 실시했다는 점을 잊어서는 안 된다. 뉴질랜드에서 재정규율의 유지에 공헌한 것은 재정책임법(Fiscal Responsibility Act 1994, FRA)에 따른 정치적 공약(commitment)과 실제로 예산을 구속하는 지출한도의 설정 제도이다. 특히, 후자가 결정적으로 중요했다. 정부회계 개혁이 재정규

56) 최근 각국의 재정제도(institutions)와 재정적자 또는 정부부채의 관계를 분석하는 많은 실증분석 연구가 있었는데, 대체적인 결론은 재정적자나 정부부채의 크기는 경제상황보다 재정제도가 큰 영향을 준다는 것이다. 재정제이란 예산의 편성 - 의회에서의 승인 - 예산 집행에 이르는 일련의 과정에서 적용되는 준칙, 절차, 관행 등을 포괄하는 개념이다. 이러한 재정제도는 많은 플레이어들이 참가하는 예산편성이라고 하는 복잡한 게임의 룰(rule)을 결정하는 것이므로, 재정적자 규모 등 재정의 성과에 영향을 준다. 문제는 어떤 재정제도가 재정규율을 담보하는데 유효한가이다. 그 열쇠로 Poterba and von Hagen(1999)은 의사결정의 '집권화(centralization)'과 재정의 '투명성'(transparency)을 언급했다.

율의 유지에 직접 공헌하는 것이 아니라, 정부회계 개혁은 재정관리 개혁의 마무리로 생각하는 것이 좋겠다. 다만, 정치적인 의사결정 시스템의 개혁도 필요조건이지 충분조건은 아니다. 정치적인 공약을 담보해 지속시켜 나가는 최종적인 힘은 재정준칙의 위반에 대한 정치적인 코스트를 높이는 것이며 투명성의 향상이다. 이러한 관점에서 어떤 정부회계 정보가 필요한지에 대한 문제의식을 가지고 정부회계 시스템의 개혁을 고려하지 않으면 안 된다. 특히, 정부의 의사결정자, 예산을 심의하는 국회, 이해당사자(stakeholder)인 국민에게 알기 쉽고 필요한 최소한의 정보를 생산하는 것이 요구된다.

2) 발생주의 전환의 장점과 현금주의 합리성의 적절한 조화

예산에 대해 정부회계 제도를 현금주의에서 발생주의로 전환시키면 얻을 수 있는 장점으로는 발생주의에 의한 행정 코스트 파악을 통한 행정관리의 효율화와 미래부담 파악 등에 따른 투명성 향상이라는 2가지를 들 수 있다.

① 발생주의에 의한 행정 코스트 파악을 통한 행정관리의 효율화
 행정활동의 코스트를 정확하게 파악할 수 있게 되면 이를 실적평가 등에 활용함으로써 행정 효율화를 도모할 수 있다. 과거에는 행정활동의 목적이 이익획득이 아니기 때문에 정부회계의 목적을 정부가 소비 가능한 자금의 효율성 측정에 두지 않고, 정부가 소비 가능한 자원의 운용을 좌우하는 규제 내지 구속을 어디까지 준수했는지를 측정하는데 두었다. 그러나 최근 들어 행정활동에서도 기업처럼 기간손익을 명확히 하는 것에 의미를 두고 행정 코스트를 검토할 때 현금주의가 적절하지 않다는 주장이 설득력을 얻고 있다. 또한, 여러 나라에서 신공공관리 이론에 따라 행정 코스트를 적절히 파악하여 행정 효율화를 도모하는 동시에 재정의 설명책임(accountability)을 확보하려는 시도가

시작되었고, 이러한 개혁의 일환으로 정부부문에 발생주의 회계가 도입되고 있다. 특히 기업에서는 원가계산이 경영관리의 도구로 인식되어 기업의 조직구조와 결합시켜 실적관리를 위해 책임회계이라는 이름으로 회계정보 시스템이 활용하고 있는 것처럼, 정부부문도 행정 코스트를 파악하여 행정관리에 이용해야 한다는 주장도 있다.

한편, 이러한 발생주의로의 전환에서 한걸음 더 나아가, 발생주의에 근거한 예산편성이라는 정부회계제도의 개혁을 주장한다. 뉴질랜드 등에서는 이미 1980년대 말부터 발생주의에 근거한 예산편성으로의 이행이 시작되었는데, 이는 실적평가에 근거한 행정관리로의 이행과 동시에 추진되었다. 비슷하게 영국도 2001년부터 자원예산(resource budgeting)이라는 이름으로 발생주의에 의한 예산편성이 시작되었다⁵⁷⁾.

② 미래부담 파악 등에 따른 투명성의 향상

발생주의 도입에 따라 행정 코스트가 정확하게 파악되면 재정의 투명성이 향상되어 정부나 국회, 국민들이 행정 서비스 제공에 따라 장래에 발생할 부담을 미리 감안하여 의사결정을 할 수 있다. 또, 예산 배분에서도 행정 코스트를 더욱 정확하게 고려할 수 있어 더욱 적절한 배분이 가능해진다. 예를 들면, 영국에서는 자원예산을 도입하는 이점으로 이런 점들이 강조되었다⁵⁸⁾.

다음으로는 이상과 같은 발생주의로의 이행에 따른 장점에 대응되는 현금주의의 합리성에 대해 점검해 보자.

① 현금주의의 단순성 및 객관성

우선 현금주의는 회계처리가 단순해 정부의 결산작업이 용이하고 알기 쉬울 뿐만 아니라, 투자가 중요한 역할을 하는 기업과는 달리 정

57) H. M. Treasury(2001)를 참조하라.

58) H. M. Treasury(1999)를 참조하라.

부부문은 소비경제를 기초로 하므로 현금의 수입과 지출을 정확하게 파악하는 것만으로 회계 목적을 달성할 수 있다. 따라서 정부부문에 서는 현금주의가 적절하다는 주장이 있다. 그러나 정부지출에는 소비 성 지출 이외에 상당한 규모의 투자성 지출이 포함되며, 단순히 현금 흐름(cash flow)을 파악하는 것만으로 정부회계의 목적이 모두 달성 되는 것은 아니며, 앞에서 설명한 바와 같이 행정 코스트를 보다 정확하게 파악하여 행정관리의 효율화를 도모하는 것도 매우 큰 의의를 가진다는 반박도 만만치 않다.

또한 헌법 등에서 정부재정에 대한 최종 결정권한을 국회에 부여하고 있는 점에 비추어 볼 때, 국회가 재정을 통제하기 위한 수단으로는 현금주의가 더욱 유용하다는 주장도 있다. 즉, 현금주의의 특징이 단순성과 명료성인데, 이는 바꾸어 말하면 객관성과 확정성이 높다는 것이므로 국회에 의한 엄격한 재정통제가 가능하다는 것이다. 이에 반해, 발생주의를 채택하면 그 적용에 행정부의 재량이 확대되는 것을 미연에 방지하기가 매우 어려워진다. 예를 들면, 기업회계 원칙에서는 감가상각에 대해 정액법, 정률법 등의 다양한 방법이 인정되고 있지만, 정부가 보유한 자산 모두에 대해 각각의 자산특성에 따라 적절한 감가상각 방법을 하나하나 법으로 규정하는 것은 현실적으로 매우 어렵다.⁵⁹⁾ 또, 준비금을 계상할 때도 그 계상의 필요 유무나 계상금액 등의 판단에 대한 행정부의 재량을 배제하기는 현실적으로 불가능하다.

따라서 국회가 재정에 대한 통제를 철저히 한다는 관점에서는 현금주의가 장점이 있다. 특히 총계예산주의 원칙에 따라 국고의 각 회계에서 현금의 유출·입을 모두 세입 및 세출로 예산에 계상시켜 국회의 통제에 따르도록 할 수 있다. 예를 들면, 자산취득과 관련한 지출은 기업회계에서는 비용으로 계상하지 않지만, 세출예산에서는 계상하게 된

59) 예를 들면, 영국에서 대장성이 작성한 매뉴얼에 감가상각의 방법을 특정하지 않았다. Resource Accounting Manual 3.2, 26(HM Treasury, 1998b)을 참조하라.

다. 또, 국유재산의 매각수입도 장부가액에 따른 매각이면 기업회계로는 수익이나 비용으로 계상하지 않지만, 예산에서는 세입으로 계상한다. 따라서 조세 등의 수납이나 국고 지출 등의 재정처리에서 예산이라는 의결형식에 의한 엄격한 국회의 행정 통제라고 하는 시각이 현금주의에 반영되어 있다.

그러나 현금주의를 채택하더라도 특별한 규정에 따라 국회의 의결이 필요 없는 지출이 있기 마련이고, 임대형(BTL) 민자사업의 임대료와 같이 사업 시행 당시에는 현금의 유출이 발생하지는 않지만 거의 확정적인 금액의 정부지급금 유출이 확정적으로 발생하는 예산사업에 대해 국회는 예산과 별도로 BTL 사업규모에 대한 한도를 설정하고 예상되는 정부지급금 규모에 대해서도 한도를 설정하는 등 현금주의를 보완하는 장치를 별도로 두는 경우도 있다.

또한 기업특별회계는 종전에도 기업회계에 따른 회계처리를 하고 있었는데, 이는 기업특별회계가 국가독점적 사업을 자기부담을 전제로 기업적으로 운용하도록 한다는 점에서 재정처리에 대한 국회통제도 현금주의에 의한 예산 및 결산이라고 하는 형식은 유지하면서도 개별 기업특별회계에 기업적인 경영판단에 근거한 재량을 인정하는 것이 효율적인 사업운영을 기대 할 수 있다는 관점에서 발생주의 회계처리를 허용하고 있었던 것이다. 또, 기업특별회계에 한정하지 않고 공공기금에 대해서도 현금주의로부터 벗어난 회계처리를 인정하던 것도 이와 유사한 이유이다. 또, 미국 등에서 국민연금 등 공적연금 및 보험사업에 대해서는 현금주의를 기본으로 하면서도 미수금이나 준비금의 계상 등 부분적으로 발생주의적 회계를 채용하고 있는 이유도 또한 같다.

② 회계연도 독립의 원칙과 현금주의

국가재정법 제3조는 각 회계연도의 경비는 그 연도의 세입 또는 수입으로 충당하여야 한다는 회계연도 독립의 원칙을 규정하고 있다. 그

취지는 한 회계연도의 세출과 세입을 명시적으로 관련짓는 것이며 동시에, 한 회계연도 내에서의 세입 용도를 명확히 하여 세출과 세입의 대응성이 지켜지지 않았을 경우에 발생할 수 있는 재정건전성의 훼손을 사전에 차단하는 데 있다. 이러한 목적은 앞에서 언급한 객관성, 절대성이라는 특징이 있는 현금주의를 채택하는 것으로 관철될 수 있다. 예를 들면, 세입에 미수금을 계상할 경우, 비록 상당한 준비금을 쌓았다고 하더라도 회계연도 독립의 원칙이 가지는 재정건전성 유지를 위한 기능에 영향을 받을 수밖에 없다.

③ 현금주의의 문제점과 개혁의 방향

이상을 요약해 보면, 발생주의에 따라 재무제표를 작성하는 결산을 추진하더라도 예산편성에 발생주의를 도입하는 문제는 신중한 검토가 필요해 보인다. 이는 예산통제에 대한 국회의 관점에서나 재정규율의 유지라는 관점에서도 문제가 될 수 있기 때문이다. 한편, 발생주의에 근거한 예산편성을 실시하더라도 캐시 플로의 계산은 불가피하므로, 현금주의에 따른 예산과 발생주의에 따른 예산 모두를 국회의 의결대상으로 하여 이러한 문제를 해결할 필요가 있다. 그러나 이 경우에도 2종류의 예산을 작성하는 것에 따른 행정부담의 증가는 피하기 어렵기 때문에, 발생주의 예산을 도입하여 얻을 수 있는 편익과 비교한 최종적인 판단이 필요할 것이다.

3) 행정 코스트 파악의 기술적 한계

발생주의에 따른 행정 코스트를 산출하기 위해서는 우선 기간손익 개념과의 관련성을 정리할 필요가 있다. 기업회계에서 기간손익의 계산은 수익에 대응한 비용을 계산하는 것이 기본이며, 나아가 원가계산에서는 ‘모든 코스트를 제품원가로 하여야 하지만 (판매비 및 일반 관리비는) 그것이 불가능하기 때문에 필요악으로 기간원가라고 하는 원

개념을 새롭게 설정하지 않을 수 없다'는 것에서 수익과 비용의 기간적인 대응이 요구된다. 이러한 기업회계에서의 비용·수익 대응을 행정에 응용하여 행정 코스트를 시산하려고 하면 수익 개념을 정리할 필요가 있다.

정부의 행정 서비스나 재화를 수익과 관련시키려면 행정 서비스의 평가방법을 확정할 필요가 있지만, 아직 확립된 기법은 없는 상황이다. 이에 대해 조세수입을 수익과 관련시키는 것도 이론적으로는 가능하겠지만, 이 경우 조세수입의 경상적인 성질을 감안하면 현금주의 회계와 대체로 비슷해진다. 따라서 행정 서비스의 평가가 수행되는 것에서부터 이에 대응한 행정 코스트의 산정이 가능하게 되어 발생주의에 따른 예산편성도 가능해진다고 생각된다. 다만 성과와 비용을 포괄적으로 대응시켜 행정활동에 불가피하게 수반되는 외부성을 고려하여 행정 코스트를 파악하더라도, 예산배분에 필요한 의사결정에 기여할 수 있을지는 의문이다. 또, '자원소비 과정'에 주목하여 비용산정 방법에 대해 선부른 결론을 이끌어 내는 것이 곤란할 때도 있다. 예를 들면, 공적연금제도는 강제 징수된 보험료와 조세에 의한 국고부담으로 운영되어 장래를 위한 강제저축과 세대 간 소득재배분라는 성격을 모두 가지고 있다. 따라서 이러한 연금제도를 급료의 후불이라는 성격에 주목하여 작성되는 기업연금에 적용하는 기업회계원칙을 그대로 적용해서는 안 된다.

이 때문에 발생주의에 의한 예산편성을 실시하고 이에 따라 행정 코스트의 파악 등을 시행하려 한다면, 행정 서비스가 가져오는 편익의 수량적인 파악을 위한 계산기법에 대한 검토가 필요하다. 이에 더하여 본래 예산에 대해 국가가 갖는 의사결정의 기준이 수익이 아니라 경제의 안정, 자원배분, 소득재배분 등의 관점에서 판단한다면, 비용 배분도 이러한 관점에서 수행되어야 하며, '비용·수익 대응의 원칙'이나 '자원소비 과정'에 근거하더라도 그 결과로부터 어떠한 결론을 이끌어 내는 것에는 문제가 있을 수 있다. 그렇지만 행정 코스트의 파악에 대한

기법의 불완전성을 충분히 인식한 다음, 예산배분의 효율성을 확보하기 위한 판단 자료의 하나로만 이용한다면 그 유용성은 있다고 생각된다.

미국에서는 1994년 정부관리개혁법(Government Management Reform Act of 1994, PL103-356)에 따라 재무부가 정부의 재무서류(Financial Statement)를 제출하는데, 그 안에 행정 코스트가 계산되고 있다⁶⁰⁾. 이러한 행정 코스트는 기본적으로 발생주의에 기초하여 계산되지만, 계산된 행정 코스트가 예산의 배분 등에 대한 의사결정에 반영되거나 하는 메커니즘은 없다. 그 배경으로는 원래, 미국 의회가 예산편성권에 대한 권한이 제약되는 것을 바라지 않는다는 요인 이외에도, 행정 코스트 산정 등의 기초가 되는 회계정보의 파악이 정부 내에서도 충분히 수행되지 않았고, 회계감사원에서 의견을 얻지 못하고 있으며⁶¹⁾, 작성에 너무 많은 시간이 소요된다는 이유도 있는 것으로 알려졌다.

4) 발생주의 도입에 수반되는 문제

① 이행 시 경과적인 문제

당연한 일이겠지만 현금주의에서 발생주의로 이행할 때 세출 측면에서는 퇴직급여 준비금 등을 감안해야 하기 때문에 세출규모가 증가한다. 한편, 세입 측면에서는 조세수입 등 납부기간이 일정한 수입은 그 납기 말일이 속하는 연도로 취급하는 등 이미 발생주의적인 취급이 되어 있어 변화가 거의 없을 것이라고 생각된다. 따라서 일시적인 세출과 세입의 불균형이 발생한다. 그러나 예산편성을 현금주의에 근거하거나 발생주의에 근거하거나 관계없이 준비금 등의 계상이 적절하

60) 예를 들면, United States Treasury, Financial Report of the United States Government 2000 (2001)을 참조하라.

61) United States General Accounting Office, U.S. Government Financial Statements(GAO-01-570T, March 30,2001)을 참조하라.

게 이루어지고 있다면 소요경비의 조달이라는 관점에서는 장기적으로 동일한 결과가 된다.

② 의사결정에 대한 문제

재정지출에 관한 의사결정이라는 관점에서 정부가 장래에 대한 완전한 정보를 가질 수 없다는 점에서 보면, 현금주의가 더욱 많은 정보에 근거한 결정을 할 수 있다는 점에서 바람직하다. 예를 들면, 특정 행정재산에 대해 감가상각을 실시할 때 해당 행정재산을 장래에 갱신할 것을 전제로 예산의 배분을 해당 행정재산의 취득 시부터 하게 되지만, 현금주의로 예산을 편성하면 해당 재산의 갱신 여부에 대한 판단을 해당 재산의 용도폐지가 이루어진 시점에서 그 시점의 재정사정이나 경제상황 등을 반영하여 할 수 있다. 바꾸어 말하면, 기업에서는 감가상각이 비용요소, 수익요소로서의 기능뿐만 아니라 자기금융수단의 기능도 해야 하지만, 재정은 경기조절 기능이나 자원배분 기능을 수행해야 하므로 감가상각에 자기금융적 기능을 원수할 것을 요구한다면 경기조절 기능이나 자원배분 기능과 모순되는 국면이 생길 수 있다는 것을 의미한다.

특히, 행정운영의 효율화를 위해 개별 행정관청의 자율성을 중시한다면 이러한 경기조절이나 자원배분 기능과의 상충 문제가 커질 수 있다. 따라서 소규모 경제나 지방자치단체와 같이 재정이 경기조절이나 자원배분 기능과 크게 상관이 없는 공공부문의 예산에 발생주의를 도입하는 것이 적합할 것이다.

③ 투명성의 문제

발생주의를 도입하면서 이른바 창조적 회계(creative accounting)의 여지가 확대되어 오히려 재정의 투명성이 저하될 수 있다는 점도 염려된다⁶²⁾. 예를 들면, 예산 계상에서 재고 등의 문제가 발생할 수 있고, 만약 그러한 예산 조작이 행해지지 않더라도 항상 예산 조작의 가능성

에 대한 분석이 필요한 문제가 생길 수도 있다. 그리고 이러한 분석을 위해서는 상당히 전문적인 지식이 필요하므로 재정규율 유지의 코스트가 증대한다는 문제도 생긴다. 한편, 장래 채무에 대한 고려의 필요성이나 감가상각을 실시했을 경우 재정상황에 대한 공시 등에 대해 투명성 관점에서 개선방안이 마련될 필요가 있다.

라. 발생주의하에서의 재정정책과 재정지표

1) 발생주의 예산과 재정정책⁶³⁾

Robinson(2009)은 발생주의 예산 시스템이 재정정책의 필요성을 충족시키는지, 그리고 재정정책의 필요성을 충족하기 위하여 어떠한 요소들이 발생주의 예산 시스템 안에 포함되어야 하는지에 대하여 논의하였다. 이에 따르면 재정정책의 기능은 재정의 지속가능성 담보와 안정화정책이며 이러한 기능에 부합하는 발생주의 재정정책의 지표로 순융자(net lending)과 순금융채무(net financial debt)를 들고 있다.

재정의 지속가능성이란 현재 세입과 세출 정책이 기간 사이의 예산 제약과 일치하는 것을 의미한다. 이는 예측된 기초재정수지의 현재 가치가 순채무(net debt)를 충당할 정도로 충분한 것을 의미하며, 재정안정화정책이란 정부의 재정운영에 대한 총수요 관리를 통한 거시경제 안정화를 도모하는 것을 의미한다.

(발생주의 예산이란 무엇인가?)

Robinson(2009)은 발생주의 예산 시스템을 발생주의 회계 측도로 정의한 예산 지출 승인과 세수추계치(the specification of budgetary expenditure authorizations and revenue estimates in terms of accrual

62) Alesina and Perotti(1996)를 참조하라.

63) Robinson(2009)를 정리하였다.

accounting measures)의 형식으로 정의하였다. 특별히 이는 예산의 통제한도(control totals)를 명시하기 위해 발생주의 개념을 사용하는 것을 의미한다. 통제한도(control totals)는 연례 예산법 안에 있는 세출(appropriations) 또는 재정당국의 행정지시에 따른 지출부서에 가하는 수량적 지출제한을 의미한다.

예산통제한도(budgetary control totals)를 명시하기 위해 발생주의 개념을 사용한다는 것은 무엇을 의미하는가? 가장 기본적인 유형은 비용통제한도(expenses control total)로 이는 당해 연도 지출이 현금지불의 시점과 상관없이 예산 자금(budgetary funding)의 사용으로 간주되는 것을 의미한다⁶⁴).

(재정의 지속가능성과 자본지출 통제)

재정의 지속가능성을 보장하기 위해서는 공공채무의 수준을 적절한 수준으로 통제하는 것이 필수적이다. 이는 총지출(aggregate expenditure)에 대한 적절한 예산 통제를 필요로 하는데, 이는 예산편성에 어떤 회계 시스템이 사용되든 영향을 받지 않는다.

비용통제한도(expenses control totals)에만 기초한 발생주의 예산 시스템은 부채 수준을 통제하기에는 불충분하다. 따라서 지속가능한 재정정책의 이행을 지지하지 못한다. 그 이유는, 만약 통제한도

64) 비용의 예로는 다음과 같은 항목이 있다.

- Bills payable: amounts which are owed for goods and serviced delivered and used during the financial year, even though payment may not be made until the next financial year.
- The additional entitlements for future pension payments which civil servants accumulate during the financial year.
- Stocks (of supplies, etc.) actually used in the production process during the year, irrespective of when those stocks were purchased.
- Vacation or long service leave entitlements earned by civil servant during the financial year, even when he or she does not actually take that leave until a subsequent year.
- Depreciation of the ministry's fixed assets.

(control totals)가 비용의 지출을 위해서만 정해진다면 자본지출(capital expenditure)은 제약을 받지 않을 것이다. 이는 지출이 과거의 자본지출에서 기인한 감가상각을 포함한다는 사실이 현재의 자본지출을 제약하지는 않기 때문이다. 지속가능한 재정을 위해서는 어떠한 발생주의 예산 시스템이라도 자본지출(capital expenditure)의 총규모를 어떠한 방법으로든 제한해야 하는데, 이렇게 하는 가장 단순하고 분명한 방법은 전통적인 방법으로 예산통제한도(budgetary control totals)를 지출부서의 자본지출에 부여하는 것이다. 뉴질랜드와 영국은 그와 같은 방법으로 자본지출에 통제한도를 명확하게 두고 있다⁶⁵⁾. 발생주의 예산 시스템은 반드시 명시적인 자본지출통제한도(capital expenditure control total)를 포함하거나 또는 동일한 결과를 얻기 위해 연간자본지출(annual capital expenditure)을 제한하는 간접적 수단을 사용해야 한다는 것이다⁶⁶⁾.

65) 호주와 덴마크는 뉴질랜드와 영국과 다르게 연간 자본지출에 대하여 명시적인 통제한도가 없다.

In Australia's case, the legal appropriations basis for capital spending provides what is in essence a pool of funding which parliament has authorized spending ministries to draw upon at any time for capital purposes.

In Denmark's case, capital expenditure is financed by loans by an internal state loan scheme, and the budget law sets ceilings for such loans to each ministry, rather than annual capital expenditure budgets.

In both cases, were ministries to draw particularly heavily on this pool of funding in any given year or sequence of years, the result would be a large surge in capital expenditure which would have undesirable fiscal policy consequences.

66) 호주나 덴마크에서 이러한 점이 문제가 되지 않는 이유는 annual capital expenditure의 수준이 executive 정부 결정에 따라 제약을 받기 때문이다. 두 나라 모두, 대규모 자본 프로젝트를 진행하기 위해서는 내각의 승인이 필요하다. 덴마크의 경우, 약 1천만달러를 넘는 프로젝트는 중앙에서 승인을 받아야 하고, 빌딩과 다른 인프라 같은 주요한 자본지출 사업(capital works)은 시스템에서 제외하도록 하고 있다. 호주에서는 spending ministries가 승인을 위한 예산 절차의 한 부분으로 재무부에 자본지출계획서를 제출해야 한다.

〈丑 II-2-6〉 Capital Expenditure Appropriation in Australia and Denmark

In the Australian system, the main source of funding for ministry capital expenditure is the depreciation component of the expenses appropriation, supplemented when necessary by funding via a separate “equity injection” appropriation.¹ Unlike other accrual budgeting systems, depreciation is not only counted against the expenses appropriation. It is also funding which the ministry concerned can use at any stage it wishes in the future to fund capital expenditure. To the extent that a ministry’s capital expenditure in any year is less than its depreciation, it accumulates “surplus” depreciation funding which it can use in future years. At any given time, therefore, each ministry will have a stock of accumulated depreciation funding which it can draw on at its own discretion, without requiring central authorization, for capital expenditure.² The equity injection appropriation, on the other hand, is used to provide ministries with additional capital funding when depreciation funding is insufficient to finance significant capital expenditure which the government wishes to proceed. Under this system, ministries can accumulate quite large pools of capital funds (mainly depreciation funding).

In the Danish system, all capital expenditure by government ministries is financed by internal loans from the ministry of finance, which must be repaid and upon which interest is charged. Parliament sets loan limits for each spending ministry as part of the annual budget legislation. Something like this type of capital loan arrangement may be found in some other Scandinavian countries which operate cash budgeting systems. However, the Danish accrual budgeting system has given this arrangement a distinctively accrual twist, the most important element of which is that ministries now repay the principal on its capital loans when they are charged depreciation against their expenses appropriations (Finansministeriet, 2006).

1 Ministries are also permitted to supplement their capital funding by asset sales proceeds. We abstract from this and other second-order details here.

2 The original rationale behind this system was a capital maintenance doctrine, discussion of which is beyond the scope of this paper. See Robinson (2002).

(회계기준에 따른 주요 재정정책 지표)

주요 재정정책지표(fiscal policy aggregate)는 현금주의에 기초하여 정의하는 것이 일반적이었다. 재정의 지속가능성 측면에서는 채무가 현금주의 회계 개념이었으며, 그러한 의미에서 채무의 지속성을 보장하는 핵심이 현금주의 예산수지를 관리하는 것이다. 안정화정책과 관련해서는 현금주의 재정지출과 재정수입이 총수요를 늘리고 줄이는데 활용되었다.

그러나 발생주의 회계도 채무측정지표를 제공하는 데 이는 ‘순금융채무(net financial debt)’로 부채에서 금융자산을 차감한 개념이다. 이는 통상적으로 재정의 지속가능성 관련 현금주의 지표로 사용되는 채무(debt)보다 자산과 부채를 모두 포착한다는 점에서 우월하다고 할 수 있다. 특히 통상적인 채무뿐 아니라, 공무원연금 부채, 금융 리스 의무, PPP와 같은 준채무(quasi-debt) 부채를 포함한다. 이러한 부채들은 재정정책들이 그러한 부채들을 포함해서 집행되어야 할 만큼 중요한 요소들이다. 특히 많은 나라의 정부들이 어려움에 처한 금융기관에 많은 자금을 투입했다. 통상적인 국가채무는 투입한 자금만큼 늘어날 것이다. 그러나 정부가 투입한 자금은 일반적으로 어려움에 처한 자산(distressed asset) 또는 금융기관이 발행한 부채/주식 형태이다. 이렇게 정부가 투입한 자금을 대가로 취득한 자산을 통상적인 지표인 채무는 반영하지 못하지만 발생주의에 기초한 순금융채무는 고려해 준다. 즉, 양자의 가치가 같다면 자금의 투입이 채무의 지속가능성에 주는 영향은 없다고 할 수 있다.

순금융채무에 상응하는 유량(flow) 개념은 순융자/차입(net lending/borrowing)이다. 순금융채무와 연계된 개념이기 때문에 순융자(net lending)는 통상적인 정의의 채무에 영향을 주지 않으나 재정의 지속가능성에 영향을 줄 수 있는 적자 조달(deficit financing)을 인식한다. 다음은 순융자와 현금주의 재정수지와와의 주요 차이점이다.

- 공무원 연금부채의 현금 배당금 : ① 퇴직 공무원에 대한 연금부

채와 유급휴가(leave entitlement)와 같은 것의 대규모 감소가 있을 때, ② 또는 정부가 운영하였던 연금제도에서 민간이 운영하고 정부가 돈을 지불하는 제도로 바뀔 때, 현금배당금과 지불되어야 하는 부채의 산정가치(actuarial value)가 같다면 순융자(net lending)에는 영향을 주지 않지만, 현금수지(cash balance)에는 한 번의 '악화'를 유발한다.

- 세금 지불 시점의 변화: 만약 t 기의 수입이 $t+1$ 기에 걸히는 제도에서 페이고(pay-as-you-go) 제도로 바뀐다면, 순융자(net lending)에는 영향을 주지 않지만, 현금수지(cash balance)에는 한 번 영향을 주게 된다. 즉, t 기에 일정액이 증가한 이후, $t+1$ 기에 같은 크기만큼 줄어든다.
- 전통적인 정부 자본지출을 대체하기 위한, 금융리스 또는 PPP의 증가: 이것은 단기적으로 현금수지(cash balance)를 '개선'시키지만, 다른 전형적인 방식으로 자금을 조달하여 사업을 수행하는 비용과 상술한 새로운 대체방법에 의한 비용 사이에 차이가 나는 경우에만 순융자(net lending)가 변한다.
- 민영화와 공기업 부문에서의 이전(transfer)에서의 상쇄분: 민영화 거래와 더불어, 공기업의 예외적 배당금(exceptional dividends) 같은 운영은 현금수지에는 큰 영향을 주겠지만, 순융자에는 변화를 주지 않는다.

아직 적지만 점차 많은 나라들이 상술한 발생주의 재정지표들을 재정의 지속가능성 관련 주요 정책변수로 사용하고 있다. 순융자의 대표적인 예로는 EU가 SGP에서 3% rule로 사용하는 'headline budget balance', 영국의 공공부문순차입(public sector net borrowing, PSNB)을 들 수 있다. 캐나다는 현재 부채감축 목표 설정을 위하여 순금융채무(net financial debt)를 사용하고 있다.

순융자와 순금융채무는 현금주의 개념인 재정수지나 채무와 같이 완벽한 지표는 아니다. 실제로 순융자는 일반정부의 자산을 판매한 수입을 상호 제거하는데 이는 단점으로 여겨지기도 한다. 따라서 그러한

자산매각의 수입은 수입보다는 자금조달(financing)로 처리하는 것이 더 적절한 것으로 보일 수 있으며 그렇게 조정된 수지를 GFS에서 '전반적인 재정수지(overall fiscal balance)'라고 부른다. .

(순가치, 운영수지 그리고 재정의 지속가능성)

순가치(net worth=assets-liabilities)와 그것의 플로 개념인 순운영수지(net operating balance=revenue - expenses)는 재정의 지속성을 고려한다는 측면에서 보았을 때 순채무표(net debt)보다 덜 중요한 총량지표이다. 순가치(net worth)는 금융자산뿐만 아니라 길, 다리, 공공건물 등 고정자산 같은 비금융자산이 가장 중요한 요소이다.

일반적으로 금융자산은 부채를 갚는 데 사용할 수도 있고, 부채를 갚는 데 사용될 때 실현되는 값으로 가격이 매겨지므로 금융자산과 재정지속성과의 관련성은 분명하다. 그러나 그와 대조적으로 고정자산은 매각될 때 실현된 값이 대차대조표에서 평가된 값과 반드시 관련 있을 필요는 없으며, 많은 경우 고정자산의 매각은 정치적으로 불가능하다. 따라서 재정지속성 분석을 위해서, 고정자산의 대차대조표상의 값이 채무/금융부채(debt/financial liability)의 상쇄되는 개념으로 사용되는 것은 부적절하다. 순운영수지/순가치(net operating balance/net worth)의 재정정책지표 역할은 황금률(golden rule)을 적용하고 있는 국가들에서 볼 수 있다. 황금률의 함의는 부채(debt)는 자본 지출(capital expenditure) 자금을 충당하기 위해서만 사용되어야 하며, 부채와 이자비용은 - 자산이 주는 효용의 시점간 배분(intertemporal allocation)에 따라서 - 그 자산의 생애 전체에 걸쳐 되갚아야 한다는 것이다. 황금률의 공식은 발생주의 수입(revenue)이 비용(expense)을 충당하여, 순운영수지(net operating balance)가 영(zero)이 되도록 해야 한다는 것이다. 황금률의 예로는 영국이 있다. 이는 'surplus on the current budget(SOCB)'라고도 불리기도 하는데, 순운영수지(net operating balance)가 경기변동에 걸처서 음(-)이 되어서는 안

된다는 것이다.

〈표 II-2-7〉 Net Worth as a Fiscal Sustainability Measure?

일반정부 대차대조표상에서 비금융자산의 값은 정부의 채무금 상환 능력에 대해 적은 정보만을 제공하는데 그 이유는 아래와 같다.

- 재정지속성 관점에서 비금융자산에 대해 유일하게 관련 있는 지표는 그 자산이 창출하는 미래의 소득 흐름 또는 그 자산의 잠재적 매각 가격을 반영하는 것임
- 대부분의 일반정부 고정자산은 소득을 벌지 않음(non-income earning). 이것은 미래의 소득 흐름에 기초해서 가격을 매기는 방법(income approach) 이 부적절함을 의미함
- 비록 잠재적 매각 가격('recoverable value'라고 불리움)에 기초해서 가격을 매기는 것이 많은 자산들에 대해서는 재정지속성과 높은 관련성을 갖겠지만 일반적으로 비금융자산들은 잠재적 매각가격에 기초해서 대차대조표에 가격이 매겨지지 않음
- 정부 비금융자산은 절대 - 설령 재정위기가 극심하여도 - 매각되지 않음. 또한 현금화하기도 매우 어려움. 이 경우 잠재 매각가격(recoverable value)은 원칙적으로 지속가능성 분석과 관련이 적음.
- 유일하게 잠재 매각가격(recoverable value)에 기초해서 대차대조표상에 체계적으로 가격이 매겨지는 항목은 이미 잉여(surplus)로 식별된 비금융 자산뿐임. 따라서 순가치(net worth)에 비금융자산을 포함하는 것은, 재정지속성을 위한 지표로서 순가치(net worth)를 순금융채무(net financial debt)보다 부적절하게 만들

(발생주의 총지출)

Robinson은 발생주의하에서 재정지속성을 관리하는 적절한 총지출 지표로 발생주의 총지출(accrual aggregate expenditure)을 제안하고 있는데 이는 정부의 순금융부채(net financial debt)를 증가시키는 거래로 정의된다. 발생주의 총지출은(accrual aggregate expenditure) 새롭게 제기되는 개념으로 GFS의 총지출(total expenditure)과 유사한

개념이다. 발생주의 총지출과 GFS 총지출 차이의 핵심은 총지출(total expenditure)이 일반정부 비금융자산의 매각으로 인한 수익금을 부(-)의 지출(negative expenditure)로 간주하는 반면에 발생주의 총지출(accrual aggregate expenditure)에서는 그렇게 간주하지 않는 총(gross)지출의 개념이라는 점이다. 본문에서 앞으로 특별한 언급이 없는 한, 일반정부 비금융 자산의 매각은 영(zero)으로 가정하며 그에 따라 순융자는 발생주의 수입과 발생주의 지출의 차이가 된다⁶⁷⁾.

〈표 II-2-8〉 Accrual Aggregate Expenditure

<p>(GFS 정의)</p> <p>Total Expenditure = Expenses + Net Aquisition of Nonfinancial Assets(NANFA) (*)</p> <p>Net Lending = Revenue - Total Expenditure (1)</p> <p>∴ Net Lending = Net Operating Balance - NANFA (by definition)</p> <p style="padding-left: 40px;">= (Revenue - Expenses) - NANFA (by definition)</p> <p style="padding-left: 40px;">= Revenue - (Expenses + NANFA)</p> <p style="padding-left: 40px;">= Revenue - Total Expenditure</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ 채무(debt)는 두 유형의 지출에서 기인: 비용(expenses)과 자본지출(capital outlays) ▪ 자본지출로부터의 채무 <ul style="list-style-type: none"> = Aquisition of Nonfinancial Assets(ANFA) = NANFA + Depreciation + Proceeds from Sale of Nonfinancial Assets (2) ▪ 비용으로부터의 채무 <ul style="list-style-type: none"> = Expenses - Depreciation (3) ▪ 채무에 영향을 주는 모든 지출(Accrual Aggregate Expenditure)은 다음과 같이 산출
--

67) Net lending = (Accrual) Revenue - Accrual Aggregate Expenditure

〈표 11-2-8〉의 계속

$\begin{aligned} \text{Accrual Aggregate Expenditure} &= (2) + (3) \\ &= (\text{Expenses} - \text{Depreciation}) + \text{Acquisition of Nonfinancial Assets (ANFA)} \end{aligned}$ <p>한편, 총지출(Total Expenditure) = Expenses + NANFA ∴ (*)</p> $\begin{aligned} &= (\text{Expenses} - \text{Depreciation}) + \text{Acquisition of Nonfinancial Assets (ANFA)} - \text{Proceeds from Sale of Nonfinancial Assets} ∴ (2) \\ &= \text{Accrual Aggregate Expenditure} - \text{Proceeds from Sale of Nonfinancial Assets} \end{aligned}$ <p>계다가,</p> $\begin{aligned} \text{Net Lending} &= \text{Revenue} - \text{Total Expenditure} \quad (∴ (1)) \\ &= \text{Revenue} - (\text{Accrual Aggregate Expenditure} - \text{Proceeds from Sale of Nonfinancial Assets}) \\ &= \text{Revenue} - \text{Accrual Aggregate Expenditure} + \text{Proceeds from Sale of Nonfinancial Assets} \end{aligned}$ <p>가정: Proceeds from Sale of Nonfinancial Assets = 0</p> <p>따라서, 순융자(Net Lending) = Revenue - 발생주의 총지출(Accrual Aggregate Expenditure)</p>
--

(거시경제 안정화를 위한 재정정책)

총지출, 수입, 그리고 재정적자를 발생주의로 정의하는 것이 총수요에 미치는 재정정책의 영향을 평가하는 데 있어 현금주의로 정의하는 것보다 더 유용한가?

자동안정화 측면에서 현금주의와 발생주의 선택은 중요하지 않을 수 있다. 자동안정화장치의 작동을 허용한다는 것은 물론 경제의 하강이 세입 및 경기에 민감한 실업급여와 같은 지출에 영향을 주어 재정적자가 확대되는 것을 받아들인다는 것이다. 경기적인 요인과 그렇지 않은 구조적인 요인을 구분한다면, 경기적인 요인에 따라서 유도된 지출과 세입의 변화는 현금주의로 측정하든 발생주의로 측정하든 매우 유사한데 이는 회계기준이 이전지출(transfer payments)에 주는 영향이 매우 미미하고, 대부분의 세금 납부방식은 동일하기 때문이다.

반면에 재량적인 재정정책의 측면에서 현금주의와 발생주의는 중요하다. 실업수당 증가 또는 인프라 지출 증가와 같은 특정 세출을 늘리는 것을 고려하는 문제 또는 감세를 고려할 때, 현금주의 지출 또는 발생주의 비용을 모두 고려하는 것이 더욱 유용할 수 있다. 고려중인 특정 재량적인 재정정책에 영향을 받는 경제주체의 유형에 따라 현금주의 측정은 어떤 경우에는 재량정책의 효과를 발생주의보다 상대적으로 잘 보여줄 수 있는데, 이는 현금 투입의 시점이 거시경제학적으로 중요할 수 있기 때문이다. 그러나 어떤 경우에는 현금주의 측정이 부적절하고 발생주의 특징이 훨씬 더 유용한 정보를 제공할 수도 있다.

그러나 현금주의 지표를 발생주의 지표보다 선호할 이유는 없다. 왜냐하면 재량적인 재정정책은 총량지표와 관계되기보다는 특정 조치가 수요에 미칠 것으로 예상되는 효과와 관계되는 것이기 때문이다. 다시 말하면, 재량적인 재정정책의 수행은 단순히 지출을 일정량 확대하거나 세입을 일정량 줄이는 문제가 아니라 민간부문의 소비를 상당히 증가시킬 수 있는 특정 재정지출 및 세입조치를 고려하는 문제이기 때문이다.

현금주의 재정지표에 기초하여 재정정책을 수행하는 정부는 경기부양적인(stimulatory) 정책 가운데 특히 정부와 유동성 제약이 없는 경제주체들 사이의 현금 거래의 시점(timing)을 변화시키는 정책은 수요에 아무런 효과가 없음을 명심해야 한다. 유사하게 발생주의 재정지표에 기초하여 재정정책을 수행하는 정부는 연관된 현금 지급을 상당히 연기하면서 발생주의 총지출을 늘리는 것은 정책 효과가 매우 작을 것임을 명심해야 한다.

이는 정부가 재정의 지속가능성 관리를 위하여 발생주의 지표를 이용하기로 결정할 이유가 없음을 암시하며, 동시에 안정화 정책을 위하여 현금주의 지표를 이용할 이유도 없음을 시사한다. 재정의 지속가능성과 안정화 정책 2가지 목표를 위하여 동일한 회계기준의 재정지표를 이용하는 것은 오히려 단순화라는 분명한 이점이 있다고 할 수 있겠다.

(발생주의 재정목표를 지지하기 위한 발생주의 예산 시스템의 디자인)
 발생주의 예산과 발생주의 재정변수(accrual fiscal aggregate)는 상호 보완할 수 있는 관계로 보인다. 그렇다면 발생주의 예산을 어떻게 디자인해야 할 것인가? 이러한 고려의 출발점은 예산 시스템이 순융자에 대해 직접적인 통제력을 행사하기 위해서는 발생주의 총지출(accrual aggregate expenditure)을 통제할 필요가 있다는 점이다. 여기서 총지출은 순금융채무(net financial debt)를 증가시키는 거래로 정의한다.

2가지의 카테고리로 발생주의 지출을 구분하면 다음과 같다.

- 발생주의 자본지출(Accrual capital expenditure): 비금융자산을 얻기 위하여 순금융채무(net financial debt)를 증가시키는 거래이다. 발생주의 자본지출은 현금주의 자본지출인 비금융자산의 취득을 위한 지출(payments for the acquisition of nonfinancial assets)뿐만 아니라 연기된 지급방식 협약(deferred payment arrangement) 또는 정부에 부채를 유발하는 여타 다른 수단을 통한 비금융자산의 취득도 포함한다.
- 발생주의 경상지출(Accrual current expenditure): 비금융자산의 획득보다는 서비스 공급 또는 이전지출(transfer)을 위한 현재 목적을 위하여 순금융채무를 증가시키는 거래에 따른 지출이다. 현금주의 경상지출과의 차이점은 발생주의 경상지출은 즉시 지급되지 않고 미래에 지불되어야만 하는 부채의 축적에 따라 재원이 조달되는 소비를 포함한다는 점이다.

‘발생주의 총지출 = 발생주의 경상지출 + 발생주의 자본지출’의 의미는 결국 순융자(net lending)를 통제하는 것은 발생주의 경상지출 및 발생주의 자본지출 두 측면의 통제를 바탕으로 한 발생주의 예산 시스템의 필요성을 의미한다.

자본지출 측면에서, 발생주의 예산 시스템에 명시적인 자본지출 통

제한도(control total)를 설정하는 것이 가장 이상적이다. 뉴질랜드와 영국은 이미 명시적인 한도를 설정한 국가들인데, 총자본지출(gross capital expenditure)에 대한 통제한도라기보다는 순자본지출(net capital expenditure)에 대한 통제한도를 설정하고 있다.

경상지출 측면에서는 좀 더 복잡하다. 만약 통제한도를 발생주의 경상지출에 부과하려면 발생주의 경상지출과 발생주의 예산 시스템의 핵심인 비용 통제한도를 연결시키는 것이 중요하다. 이에 대한 해답을 얻기 위해서는 비용(expense)과 발생주의 경상지출 사이의 관계를 고려해야 한다. 비용(expense)은 정부 서비스와 이전지출의 원가(costs)를 측정하는 것으로 원가 지불 시점과는 무관하다. 어떤 비용은 발생한 당해 연도에 지불되거나 그 다음해에 지불되는데, 순금융부채를 증가시키는 것은 오직 이러한 비용(expense)뿐이다. 모든 비용이 발생주의 경상지출은 아닌데, 이는 어떤 비용들은 현재 또는 미래의 지불과 관계가 없기 때문이다. 가장 중요한 대표적인 예는 감가상각(depreciation)과 자본비용(capital charge)이다. 요약하자면, 발생주의 경상지출은 현재 또는 미래에 지출을 유발하는 비용(expense)으로 총비용(total expense)에서 감가상각(depreciation)과 그와 유사한 '비채무유발(non-debt inducing)' 비용을 차감한 비용이다.

발생주의 경상지출이 비용(expense)의 부분이므로 운용자를 직접 통제하기 위하여 비용 총한도를 설정하는 것도 가능하다. 그러나 그와 관련한 한 가지 잠재적인 문제점은 만일 지출부처가 비용 총한도 내에서 자금을 비채무유발 비용을 전용하여 채무유발(debt inducing) 비용을 늘릴 수 있게 되는 경우이다. 그러한 경우에는 발생주의 경상지출에 대한 총한도를 설정하는 것이 필요할 수 있다.

이는 실제로 발생주의 예산의 경험을 어느 정도 쌓은 영국 정부가 얻은 결론과 같다. 영국에 발생주의 예산이 처음 도입되었을 때는 오직 비용(expense)에 대한 총한도만 있었다. 영국 정부는 지출부서들이 총비용 한도 내에서 상당부분을 'near-cash' 비용으로 재배분하는 것을

발견하였다⁶⁸⁾. 지출부서는 감가상각과 자본비용을 낮추는 회계기준 개정(accounting revision) 등 다양한 방법을 이용하였으며 비현금(non-cash)비용이 현금(cash)비용으로 전용되는 것을 막기 위하여 추가적인 통제한도가 설정되었다⁶⁹⁾.

상술한 예로부터 발생주의 예산을 정의하는 데 있어서 중요한 시사점을 얻을 수 있다. 즉, 발생주의 경상지출 가운데 'near-cash' 비용 용도에 대하여 통제한도(control total)를 설정하는 것은 타당하지만 비용 전체에 대한 통제한도를 설정하는 것은 무의미하다는 점이다. 이는 비용 총한도에 기초한 예산 시스템보다는 용도별로 통제한도를 정의하는 데 있어서 발생주의 예산을 정의하는 것이 필요함을 시사한다고 할 수 있겠다.

(발생주의 예산하에서 현금주의 재정지표 목표)

발생주의 예산과 발생주의 재정지표가 자연스러운 조합이지만 발생주의 예산을 채택하고 재정정책은 현금주의에 기초한 재정지표를 목표로 하는 경우도 있다. 특히, 현금주의 재정수지와 통상적으로 정의하는 채무가 대표적인 현금주의 재정지표이다.

만약 재정정책이 현금주의 지표에 초점을 둔다면, 예산 시스템은 총 현금지출에 대한 충분한 통제력을 가져야만 한다. 그러나 만일 현금주의 측면보다 발생주의 측면에서 통제력을 갖게 된다면, 각 지출부서에서 이루어지는 연간 지출에 대한 양적인 한도를 부과하는 것은 불가능하다. 이 경우 현금주의 예산결과를 목표로 하는 것은 불가능할 것으로 보인다. 그러나 실제로 상황은 그렇게 나쁘지 않다. 발생주의 예산 체계하에서 비록 현금주의 결과에 대한 직접 통제를 포기해야 하지만,

68) 영국에서는 각각 'debt inducing' 비용 및 'non-debt inducing' 비용과 유사한 개념으로 'near-cash' 비용 및 'non-cash' 비용이라는 개념을 사용한다.

69) 비현금비용으로 현금비용을 전용하는 수법은 특정 자산의 장부가치를 낮추거나 추정연수(estimated lifespan)를 늘리는 방법을 이용하였다.

현금주의 결과들은 그럼에도 여전히 예측가능할 것이다. 따라서 현금주의 재정지표 목표에 입각하여 재정정책을 수행하더라도 발생주의 예산 시스템을 채택하는 것은 가능하다. 실제로 호주정부는 그렇게 해왔다. 좀 더 일반화해서 말하면, 예산의 회계기초가 주요 재정지표들의 회계기초와 같을 필요는 없는 것이다.

발생주의 예산하에서 현금주의 예산수지를 계속 목표로 하는 것이 가능한 이유는 순 0 0자와 현금수지가 정상적으로 상호 예측가능하게 움직이기 때문이다. 양자간의 큰 차이는 세금 지급 또는 비채무부채(non debt liabilities)의 스톡에서 큰 변화를 일으키는 조치 등이 있을 경우이다. 후자의 예로는 다음 2가지를 들 수 있다.

- 현존하는 총공적연금부채의 상당부분의 현금 지급이 발생할 경우(이는 공적연금서비스의 축소 또는 공적연금의 민영화 등으로 생길 수 있음)
- 공급자에게 연체된 잔금의 일시 지급

일반적으로 상술한 유형의 일들은 지출부서보다는 정부와 재무부의 통제하에 있는 일들이다. 따라서 발생주의 예산이 실행되더라도 현금주의 재정지표 결과들은 상당히 정확하게 추정될 수 있다.

(발생주의 예산하에서의 예산집행의 통제)

적절한 재정지표를 목표로 할 때 적합한 발생주의 통제한도(control totals)를 정하는 데 특별히 기술적인 어려움은 없다. 만약 그러한 통제한도가 예산집행 동안 적절하게 수행된다면 발생주의 예산은 건전한 재정정책을 수행하는 데 어려움을 야기하지 않을 것이다. 그러나 발생주의 예산이 재정정책에 어려움을 주기 전에 더 근본적인 어려움이 발생한다. 즉 예산집행에 책임이 있는 재무부의 임무는 지출부서 또는 기관들이 각자의 예산한도를 넘어서지 않게 통제하는 것인데 이러한 측면에서 문제점이 나타나는 것이다.

현금주의 예산에서 현금주의 지출 통제한도는 재정준칙(financial

discipline)의 실행을 위한 가장 중요한 수단이다. 지출부서에서 현금이 지출되기 위해서는 실제로 예산당국의 통제에 따라야만 한다. 과정에서 예산통제는 얼마나 많은 현금이 지급될 것인가에 대한 양적인 한도라는 수단으로 이루어지며 이는 매우 강력하다.

발생주의 시스템에서는 현금한도가 없다. 발생주의 예산에서 지출부서에 통제한도를 주는 것은 비용과 관계된 현금지급의 타이밍에 관한 재량을 주는 것이다. 예산 준비 과정에서 각 부처의 현금수요에 대한 추정이 이루어진다. 발생주의 예산의 집행을 위한 부처의 실제 현금 필요액은 당해 연도 중에도 쉽게 바뀔 수 있다. 실제로 개별 지출부처의 예산운용의 자유도가 더 커질수록 현금 필요액의 변동규모도 더 커진다고 할 수 있겠다. 따라서 예산상 부처의 현금 요구액 추정치를 당해 연도 현금한도로 변화시키는 것은 부적절하다. 그렇게 하는 것은 현금주의 예산으로 되돌아가는 것과 같으며, 발생주의와 현금한도가 동시에 제약인 것은 지출부서들이 예산을 편성할 때 극심한 어려움을 겪게 될 것이다.

피상적이긴 하지만 영국 예산 시스템은 현금주의 및 발생주의 통제 한도가 모두 존재하는 체제이다. 이는 의회가 발생하는 비용(net resource requirement)에 대한 지출승인을 설정하고 각 지출부처에 따라 현금 필요액(the net cash requirement)이 결정되기 때문이다. 그러나 이는 실제로 작용하지 않는다. 실제로 만약 부서의 비용예산 집행이 국회에서 승인된 현금 요구액을 초과하게 될 경우, 순현금 필요액은 추경을 통하여 변하게 된다. 영국 예산 체계에서 진정으로 통제한도로 구속력이 있는 것은 발생주의 자본 지출과 비용 중 'near-cash' 요소에 대해서이다. 따라서 영국 시스템은 완전한 발생주의 예산체제로 간주되어야 하면, 발생주의와 현금주의 시스템이 혼합된 시스템으로 간주해서는 안 된다.

지출부서가 발생주의 한도를 준수하는 것은 현금 사용 측면에서는 모니터될 수 없다. 지출부서는 비용과 부채를 유발함으로써 발생주의

예산을 사용한다. 지출부서에서 발생주의 예산은 재무부에 있는 은행계정을 이용하는 것과 같다. 지출부서가 t 년도에 비용예산 $\$y$ 만큼 받았고, 이중 $\$x$ 는 현재 또는 미래에 필요한 지출에 소요된다고 하자. 그렇다면 $\$x$ 는 해당부서의 은행계좌에 예치된 현금 규모와 같으며 이는 t 연도와 그 이후 시점에 지출에 사용된다. 이는 달리 표현하면 이전 연도로부터 넘어온 부채에 대한 지급도 t 연도의 $\$x$ 에 포함되어 있음을 의미한다.

그렇다면 재무부가 각 지출부서의 명목상 계정에 대한 현금지급에 대하여 어떻게 접근해야 하는가 하는 것이다. 하나의 접근방법은 호주식 방법으로 전적으로 지출부서 자체의 문제로 국한시키는 것이다. 지출부서는 예산집행에 있어서 자신의 계정에 접근하는 데 제약이 없다. 자금의 적절한 사용에 대한 책임은 사후적으로 진다. 정부 전체적인 현금관리를 위한 목적으로 재무부는 지출부서의 시점별 현금 필요액 추정치를 취합하여 전체 현금 포지션을 운용한다. 따라서 이 경우 지출부서의 현금인출에 대한 승인 및 통제에 대한 시도는 없다.

이러한 제도의 잠재적인 문제점은 분명하다. 즉, 지출부서가 명목상의 현금계정에서 과다 인출하는 것을 막을 방법이 없다는 점이다. 재정당국은 문제가 생긴 이후에만 문제점을 인지할 수 있다. 지출부서의 재무보고가 부실하거나 회계조작이 있다면 재정당국은 문제점을 인지하는 데 더 많은 시간이 걸릴 것이다. 특히, 현금주의 회계에서 발생주의 회계로 이행한 후의 초기에 지출부서는 미래의 부채에 대한 지불을 고려하기보다 현재 미사용된 자금을 사용할 수 있다는 생각에서 자신들의 계정에서 과다인출할 위험이 있다.

대안적인 방식으로는 재정당국(재무부)이 승인한 현금계획에 입각하여 자금을 지급하는 것이다. 지출부서는 재정당국에게 비용과 관련하여 당해 연도와 미래의 지급시점을 포함한 계획을 제출해야만 한다. 이러한 계획에는 부채 및 비금융 취득(nonfinancial acquisition) 계획이 포함된다. 현금 필요액이 변경될 경우, 변경된 계획을 다시 제출해

야 하며, 재정당국은 이러한 현금계획의 타당성을 검토해야 한다.

후자 방식은 상대적으로 안전하다. 그러나 지출부서의 현금 필요액을 검토하고 승인해야 하는데, 이러한 현금 필요액 변동은 단순히 당해 예산연도뿐만 아니라 미래까지도 포함하는 것이어서 오히려 현금주의 예산편성보다 더욱 복잡하고 어려운 작업이 될 것이다.

2) 선진국의 정부회계 및 재무정보 활용

〈부록 1〉에서 미국, 영국, 프랑스, 호주, 뉴질랜드 등 5개 국가별로 자세하게 소개한 것처럼 최근 선진국에서 기업회계적 기법의 활용 등을 통한 예산·회계 제도 개혁을 추진하는 사례가 늘어나고 있다. 그 특징을 개관하면 다음과 같다.

우선 예산 및 결산에 대해 많은 국가들이 현금지출을 관리하는 관점에서 현금주의 베이스로 계상하고 있는 데 반해⁷⁰⁾, 호주, 뉴질랜드는 각 부처 재량에 맡길 수 있는 일부 세출항목에 대해 풀 코스트(full cost)를 파악하는 관점에서 발생주의 베이스로 계산된 예산액이 의결되는 등 발생주의 예산을 채택하고 있다. 또, 영국에서는 발생주의 베이스의 예산액수(자원액수)와 현금주의 베이스의 예산액 양쪽 모두를 의회 통제의 대상으로 삼고 있다.

한편, 예산집행 결과나 재무상황을 폭넓게 공시하여 행정의 설명책임을 완수하기 위해서 여러 나라에서 재무보고에 대해 종전과 같이 예산에 대응한 결산만을 발표하는 것으로는 충분하지 않고 발생주의 등 기업회계적 개념을 받아들인 재무서류를 작성하는 움직임이 활발하다. 선진국들의 재무보고를 목적으로 한 서류의 대상범위는 대체로 중앙정부 및 산하기관을 넓게 그 대상으로 하여 연결 베이스로 공시하지만, 민간기업이나 지방공공단체를 연결 대상으로 한 사례는 없다. 다만 현

70) 미국 예산은 금년도 이후 미래에 걸쳐 현금의 지불이 필요한 거래의 총액을 세출권한 부여의 대상으로 하는 지출부담확정주의이다.

재 영국에서는 자원회계가 부처별로 작성되지만, 중앙정부에 더하여 우체국 등 공공기업이나 지방공공단체까지 연결 대상으로 한 정부 전체의 회계를 작성할 예정이다.

행정의 효과적·효율적 추진이 목적인 정책평가에 대해서 영국은 대장성이 각 부처에 자원배분을 실시할 때 각 부처와 서비스 달성 목표에 대해 합의하는 공적 서비스 합의(PSA)가 실적측정 시스템으로 도입되었다. 프랑스는 2006년 이후 매년 예산법으로 프로그램별 예산액, 목표, 평가지표를 나타내는 실적평가 시스템이 도입되었다. 독일은 1970년대부터 실시한 연방예산규칙에 근거한 비용편익조사에 추가하여 1996년 이후 동 규칙에 근거한 비용효과계산(KLR)을 실시하는 정책 평가가 도입되었다. 미국은 1993년 정부실적평가법(GPRA)에 의해 「전략계획」, 「연차실적계획」, 「연차실적보고」의 작성이 의무화되었고, 부시 정권에서 「프로그램 평가채점 툴」(PARTS)이 도입되었다. 캐나다는 각 부처의 비즈니스 플랜(중기업무계획)의 작성이 의무화되었고, 계획 리포트(RPP) 및 실적 리포트(DPR)가 의회에 제출되고 있다. 호주는 1999년에 도입된 「발생주의에 근거한 아웃컴·아웃풋 체제」(AOF)하에서 각 부처가 작성하는 「포트폴리오 예산서」에 아웃컴 및 아웃풋에 대한 실적목표(‘질’·‘양’·‘가격’ 등)가 설정되고 「연차보고서」에 목표와 실적의 대비가 포함된다. 뉴질랜드는 각 부처가 작성하는 「정책의도설명서」에 중장기적인 아웃컴 목표나 아웃풋 지출의 실적목표(‘질’·‘양’·‘코스트’ 등)가 설정되고 「연차보고서」에 목표와 실적의 대비가 포함된다.

그러나 관련 공무원들이나 전문가들은 재무정보나 평가제도의 충실화가 개별 예산의 효율화에는 기여하였지만, 예산배분의 결정이나 매크로적인 재정규율의 확보와 반드시 연결되지는 않는다고 지적하고 있다. 이는 여러 국가 특히, 영국, 프랑스, 독일에서는 엄격한 재정규율 및 재정준칙이 크게 기여하고 있어, 예산·정부회계 제도의 개혁은 재정제약하에서 행정을 효율화한다는 관점에서 진행되기 때문으로 보인다.

한편, 각국의 회계사협회를 회원으로 하는 국제회계사연맹(IFAC)에서는 세계은행이나 아시아개발은행 등의 지원으로 각국 공공부문의 재무보고에 관한 회계기준이 될 국제공회계기준(IPSAS)의 제정이 진행 중이다. 현재 일부 개발도상국이나 국제기관 등이 IPSAS를 채택하려는 움직임이 있다.

마지막으로 각 국가별 상황을 개관해 보면 다음과 같다.

- ① 영국에서는 현금지출의 상한액을 정하는 현금주의 베이스의 예산액과 발생주의 베이스의 예산액인 사용가능 순자원액 양쪽 모두가 의회에서 의결된다. 결산서류로는 「자원회계보고서」가 부처별로 작성되어 의회에 제출된다. 그 내용은 예산에 대응하는 결산으로 「자원사용 결과보고서」가 작성되어 발생주의 베이스와 현금주의 베이스 양쪽 모두의 기준으로 예산액과 결산액이 대비되어 있다. 또, 「업무비용 계산서», 「대차대조표», 「현금계산서」 등이 작성되고 있다. 정부 전체의 재무제표는 2005년도 이후부터 작성이 예정되어 있었으나, 시행이 늦어지고 있다.
- ② 영국과 달리 대륙형 국가에 속하는 프랑스에서는 현금주의 베이스의 예산(예산법)이 작성되고 이에 대응한 결산(결산법)이 작성된다. 2006년 이후로는 2001년 예산조직법에 따라 예산 및 결산에 대해서 현금주의 베이스 자료는 계속 작성하지만, 결산 시의 재무보고로 발생주의를 기본으로 한 중앙정부 대차대조표 및 비용재원계산서의 작성이 의무화되었다. 그러나 부처별 재무서류의 작성은 규정되지 않았다.
- ③ 프랑스와 같은 대륙형 국가인 독일에서도 예산 및 정부회계에 발생주의를 활용하려는 움직임은 없고, 기업회계적인 재무제표와 비슷한 것도 없다.
- ④ 반면, 영미형에 속하는 미국에서 예산은 현금관리를 중심으로 한 '지출부담 확정주의'를 채택하고 있어 단년도 지출뿐만 아니라 현금주의 베이스로 파악한 미래에 지출되는 예산도 확정적으로

계상하였다. 용자 프로그램이나 일부 연금 프로그램 등 미래의 재정부담을 앞당겨 인식하는 것에 도움이 되는 일부 항목에 대해서는 발생주의에 근거해(수정현금주의) 계산된 액수가 예산에 계상되고 있지만, 고정자산의 취득을 발생주의로 파악하는 것 등에 대해서는 예산통제의 관점에서 바람직하지 않다. 결산도 의회 승인을 필요로 하지는 않지만 현금주의 베이스의 재정수지 실적 이외에 발생주의 베이스의 정부전체 연결 재무제표, 부처별 재무제표 등이 작성되어 의회에 제출되고 있다.

- ⑤ 캐나다에서는 정부 세출의 상세내역을 나타내는 예산안(「세출견적」), 의회의 세출예산(「세출권한부여법」)은 모두 현금주의 베이스이다. 발생주의에 근거하여 재무성이 작성하는 예산(Budget)은 정부 전체의 세입, 세출, 재정수지 등의 총량적 수준을 나타내는 것으로, 국회의 의결대상이 아니다. 의회에 제출되는 결산서는 부처별 현금주의 베이스에 근거한 세출권한 부여액과 사용액의 대비표 등 이외에, 2002년부터는 발생주의에 의한 중앙정부의 연결재무제표가 포함된다.
- ⑥ 호주에서는 세출예산은 부처별로 아웃컴 단위로 의결되는데, 전체의 20%를 차지하는 「부처재량항목」(인건비, 물건비 등)은 발생주의 베이스로 계상되고 나머지 80% 정도를 차지하는 「부처관리항목」(보조금 등)은 현금주의 베이스로 계상되어 각각 의결된다. 「부처재량항목」에 대해서는 급여나 물건비 등의 현금 지출을 수반하는 항목 이외에, 감가상각비나 퇴직급여 준비금 등 비현금 항목에 대해서도 세출권한의 부여대상이 되어 실제로 현금 배부를 실시하고 있다. 다만, 최근 각 부처에 맡기던 현금관리를 재정당국이 직접 관리하는 시스템으로 되돌리고, 캐피털 요금 제도 폐지하고 감가상각비 등 비현금 항목과 관련된 현금 배부를 정지시키는 등 현금주의 베이스의 관리를 강화하는 방향으로 되돌아오는 움직임도 있다. 결산 및 재무 보고서류에 대해서는 의

회에 제출되는 「연차보고서」로 아웃컴 이하의 항목에 대해 예산액과 결산액을 대비시키는 것에서 더 나아가 「재무실적보고서」, 「대차대조표」, 「현금계산서」 등 재무제표(정부 연결 베이스 및 각 부처별)가 작성되고 있다.

- ⑦ 뉴질랜드에서는 각 부처 세출예산이 7가지 항목으로 분류되어 「아웃풋 지출」이나 「이전지출」 등 4가지 항목에 대해서는 발생주의 베이스로 예산액이 계상되지만, 「자본지출」, 「정부관리 자산(공공사업 관련 자산이나 국방자산 등)의 구입·정비」 등 3가지 항목에 대해서는 현금주의 베이스로 계상되어 각각 의결된다. 「아웃풋 지출」에 대해서는 인건비나 물건비 등 현금지출을 수반하는 항목 이외에, 「부처관리자산(청사, 물품 등)」과 관련된 감가상각비나 퇴직급여 준비금 등 비현금 항목에 대해서도 세출권한의 부여대상이 되어 실제로 현금이 배부되고 있다. 또, 각 부처에 대해 8.5%의 고정금리로 계산되는 캐피털·요금이 부과되고 있다.

이와 같이 뉴질랜드에서는 각 부처를 정부와 독립된 에이전시로 간주하는데, 정부와 각 부처 간의 계약에 따른 대가를 표시하며 상기와 같이 일부 세출예산에 대해 발생주의 베이스로 계산된 예산액을 의결하는 제도를 채택하고 있다. 또, 감가상각의 예상 외 증가에 대처하기 위해, 원래 허용되던 광범위한 사후승인제도를 활용하고 있는 점에 유의가 필요가 있다(영국도 마찬가지임). 도로 등의 공공사업 관련 자산이나 국방자산은 「부처관리자산」이 아니라 「정부관리자산」으로 간주하여 그 예산액은 「정부관리자산의 구입·정비」 항목으로 현금주의 베이스로 의결된다.

의회에 제출되는 「연차보고서」에는 각 의결항목별로 예산액과 결산액의 대비가 나타나는데, 이외에도 「재무실적보고서」, 「대차대조표」, 「현금계산서」 등의 재무제표(정부 연결 베이스 및 부처별)가 작성되고 있다.

3) 발생주의 재정통계에 기반한 재정운용

앞에서 살펴본 바와 같이 3가지 광의의 정부회계 시스템 간에는 상당한 차이가 있는데, 이 3가지 시스템에 대한 각 국가별 어프로치에서도 차이가 난다. 기본적으로 다음과 같은 3가지 어프로치가 있는 것으로 알려져 있다. 대체로 뉴질랜드, 호주, 영국, 미국 등 영미형 국가는 GAAP를 중시하는 경향이며, 프랑스, 독일 등의 유럽 제국, 일본은 SNA 및 GFS와 같은 재정통계를 중시하는 경향이다.

① GAAP 중시형 : 뉴질랜드

② SNA 및 GFS와 GAAP 병용형 : 호주, 영국, 프랑스, 미국

③ SNA 및 GFS형 : 독일 등의 유럽 제국, 일본

뉴질랜드는 GAAP에 근거하여 정부 전체 재무제표를 작성하고, 이러한 재무제표상 순자산 등의 재정지표가 실제 거시재정 운영의 준칙·목표로 활용되고 있다. 한편, SNA(ESA) 베이스로 설정된 재정목표의 준수를 의무화한 독일 등 유럽국가들은 SNA 베이스의 지표가 중심이다. 일본도 이 그룹에 속한다. 이외에 SNA·GFS와 GAAP를 병용하는 국가도 있다. 다만, 병용하는 국가들 중에서도 그 어프로치는 다양하다. 호주는 예산문서에 GFS 베이스와 GAAP 베이스의 재무제표 둘 모두를 기재하지만, 거시재정 운영에서 실제로 활용되는 것은 현재 GFS 베이스의 수치들이다. 영국과 프랑스는 현재 SNA 베이스의 수치가 기본이며, GAAP 베이스의 재무제표는 시범적으로 작성하는 단계이다. 미국은 예산문서(대통령 예산서)에는 SNA와 GAAP 양쪽 모두의 수치들이 기재되어 있지만, 어느 쪽도 거시재정 운영의 주된 준칙·목표로 다루어지지 않고 있다.

4) 발생주의 재무정보에 기반한 재정운용

현금주의는 연금채무나 퇴직금채무 등 국가의 미래채무가 파악되지 못한다든지, 감가상각 등이 되지 않은 것에 따라 행정 코스트가 정확

하게 파악되지 못한다는 지적을 피할 수 없다. 예를 들면, 영국과 뉴질랜드에서는 발생주의에 근거한 예산편성으로 이행에 따른 장점으로 장래부담의 명확화가 강조되고 있다. 다만, 영국이나 뉴질랜드는 발생주의로의 이행 이전에 의회에 제출되던 현금주의에 근거한 예산이 매년도 지출액만을 계상하고 있었으며, 미국이나 일본의 예산과 같이 정부에 의한 채무부담행위를 계상하지 않았다는 점에 유의할 필요가 있다. 우리나라나 미국과 같은 채무부담행위에 대해서까지 국회의 의결을 필요로 하는 국가는 그 장점이 그리 많지는 않을 것이라고 생각된다. 이에 문제가 될 수 있는 항목별로 발생주의로 이행하는 것의 장점을 실제로 기대할 수 있을지에 대해 검토할 필요가 있다.

① 자산의 취득

자산 취득의 경우에 대해 현금주의에 따른 예산 계상, 발생주의에 따른 예산 계상, 미국이나 일본과 같이 현금주의에 추가하여 채무부담행위를 예산 계상하는 3가지 경우를 비교해 보자. 총취득 가격 1,000만 달러로, 취득연도에 500만달러를 지불하고(즉, 잔액 500만달러는 다음 연도에 지불), 취득연도의 감가상각이 100만달러(자산의 경제적 내용연수 10년을 전제로 정액법을 적용)의 사례를 적용하면 다음과 같다.

현금주의	500만달러를 세출 계상
발생주의	100만달러를 세출 계상 (단, 500만달러의 지불을 위해 공채발행을 하는 경우에는 공채발행에 대해 예산 계상하는 것은 있을 수 있음)
일본/미국	1,000만달러의 채무부담을 예산 계상 500만달러를 세출 계상 (단, 500만달러의 지불을 위해 공채 발행을 하는 경우에는 별도의 예산 계상이 필요함)

이상에서 분명해지듯 자산을 취득하는 연도에 대해서는 현금주의의 예산 계상에서는 자산의 취득에 수반하는 재정부담의 전체 금액이 명확하지 않지만, 발생주의라 하더라도 자산취득에 수반하는 재정부담의 전체 금액 또한 명확하지 않다. 더욱이 발생주의는 경제적 내용연수에 대한 가정이나 감가상각 기법에 따라 예산 계상 금액이 변화한다. 이러한 점을 감안하면 일본이나 미국 같은 현금주의와 채무부담행위에 따른 예산 계상의 경우가 장래부담에 대한 정보량이 가장 많게 된다.

② SOC 투자 등에 대한 자본예산

도로, 댐, 상수도, 건물, 기계 등과 같은 물리적 자산을 건설하는 예산사업은 인건비나 물건비와 같은 소비성 지출과 달리 그 가치가 상당 기간에 걸쳐 창출되는 투자성 지출이다. 현금주의 정부회계에서는 건설 또는 취득 시 전액 재정지출로 처리해 버리고 물리적인 자산가치가 감소하는 것을 기록하지 않는 문제가 있으며, 자산취득으로 인식한 후 매년 감가상각만큼씩 비용으로 처리하는 발생주의에 비해 투자시 재정수지에 미치는 부정적인 영향이 커서 역인센티브 문제가 발생한다. 또한 정치인들로 하여금 기존구조물을 유지하는 데 재정자원을 투입하기보다는 선거에 유리한 새로운 구조물을 건설하는 데 몰두하도록 유인하기도 한다.

다음과 같이 권오성 외(2009)가 제시한 쓰레기 처리장 건설의 회계 처리 사례에서 보듯이 현행 예산에 따르면 수입 82억원에 비해 지출이 160억원으로 78억원의 재정적자가 발생하는 반면 발생주의에 따르면 총수익은 90억원인데 총비용이 70억원으로 오히려 20억원 흑자로 나타난다.

사업개요	쓰레기 처리시설 및 기구 등에 100억원 지출. 자산 내구 연한은 10년, 쓰레기 처리비용으로 주민들에게 90억원을 청구하는데, 마지막 달은 청구가 늦어
------	---

82억원만 회수됨

인건비 등 경상비가 60억원 발생

단식부기 예산회계

수입	82억원
경상지출	60억원
시설 및 기구	100억원
수입/지출	(78억원)

복식부기 발생주의

수익	90억원
경상비	60억원
시설 및 기구	10억원
(감가상각비)	
수익/비용차	(20억원)

그러나 우리나라는 SOC 관련 예산비중이 다른 OECD 국가들에 비해 월등히 높아 현금주의하에서의 정부투자에 대한 역인센티브 문제가 발생하지 않고, 대규모 사업에 대해서는 예비타당성조사 제도를 통해 발생주의 회계의 감가상각보다 발전되고 편익까지도 고려하는 비용편익분석을 실시하여 신회계제도의 도입에 따른 이득이 그리 크지 않을 것으로 보인다.

다만 이러한 SOC 투자 프로젝트에 대해 장래의 현금 흐름을 추계한 후 현재가치로 환산하여 수지 계산을 실시하는 자본예산(capital budgeting)에 의한 의사결정 모델을 활용할 수 있다. 자본예산은 현행 정부회계에서 현금주의에 근거하는 예산과 결합될 수 있다는 장점이 있고, 이를 통해 행정 코스트의 정확한 파악도 가능해진다. 그렇지만 이러한 자본예산의 이용이 가능한 사업은 한정되기 때문에 예산과는 별도로 프로젝트별로 활용하는 것이 적절해 보인다. 덧붙여 자본예산과 관련해서 장래의 현금 흐름 예측의 어려움, 외부경제효과 추정

문제점 등 많은 제약이 있다는 점에 유의할 필요가 있다.

③ 연금의 장래 급부

공무원 퇴직 프로그램, 연금 및 채무보증 사업 등 현금을 수반한 거래가 이루어지지 않는 경우 현금주의 정부회계에서는 지출로 계상하지 않고 있다. 따라서 정부는 미래의 지출을 감당하기에 충분한 예산을 갖추어야 하는 책무를 소홀히 할 우려가 있다. 반면 금액이 확정되지 않아 추정이 필요하거나 퇴직급여충당부채나 연금부채와 같이 지급대상이 확정되지 않은 경우도 발생주의 정부회계에서는 부채로 계상한다.

그러나 국가회계기준에서 “국가회계 실체가 부담하는 미래 자원의 유출 또는 사용이 예상되는 의무”라고 기업회계에서와 동일하게 명확히 정의하고는 있으나, 실제로 국민연금이나 사학연금같이 국가가 공단을 통해 간접적으로 관리하고 법적으로는 전적인 책임을 지지 않지만 실질적으로는 국가의 복지제도로 간주되어 도의적인 책임을 져야 하는 경우 어느 까지를 국가의 부채로 보느냐 하는 것이 쟁점이다. 또한 이러한 연금부채는 미래 연금지급액의 추정이 쉽지 않고 측정방법에 따라서 부채 추정치가 크게 차이 나는 것도 기술적으로 어려운 부분이다.

이렇듯 연금부채에 대해서는 기업회계원칙에 따르면 장래채무와 같은 미확정인 채무 전액을 대차대조표상의 부채로 계상하여야 하는지는 의문이며, 미국의 대차대조표에도 연금채무는 계상되어 있지 않다⁷¹⁾. 따라서 발생주의에 의한 예산편성을 실시하는 경우에도 연금의 장래급부를 계상해야 할 것인가에 대해서는 견해가 나뉘고 있다. 먼저, 연금제도가 부과방식인지, 적립방식인지에 따라 그 인식에 대해 견해가 다를 수 있다. 부과방식이면 장래의 조세수입을 수입으로 인식할

71) United States Treasury, Financial Report of the United States Government 1999: Federal Accounting Standard Advisory Board, Accounting for Social Insurance (1999).

수 없으므로 동일하게 장래의 연금지불에 대해서도 인식할 수 없다. 적립방식도 미국은 강제 징수하는 보험료에 근거하는 등 공적연금제도의 특징을 감안하여 비용(부채)으로 인식하지 않는다⁷²⁾. 더욱이 이를 계상하더라도 기업회계원칙에서의 연금급부 채무 처리방법인 '과거의 노동에 대한 대가'를 기준으로 하는 방법을 공적연금에 적용할 때 어떤 계상방법이 적당할 것인가에 대해서는 또 다른 여러 견해가 있을 수 있다.

또, 이러한 연금의 장래급부는 연금의 제도설계와 관계되는 문제이므로 예산에 계상하면 오히려 예산이 복잡해져 재정투명성 관점에서 문제가 될 수 있으며, 국회의 행정통제라고 하는 예산의 기능에서 일탈될 수 있다는 문제가 있다. 이 때문에 예산에 계상하는 것보다는 공적연금의 재정재계산 제도를 통한 연금재정의 건전성 점검하면서 문제가 발생할 경우 연금법의 국회심의 과정에서 장래급부의 재설계에 대한 논의가 이루어지는 것이 더욱 합당할 것이다.

다만 공무원의 퇴직급여 준비금에 대해서는 발생주의에 근거하여 예산에 계상하는 것이, 제공되는 행정서비스의 비용을 분명히 한다는 관점에서 적절하다. 한편으로, 공무원의 연령구성이 거의 비슷하면 매년도 퇴직급여에 대한 지출규모가 거의 비슷해져 발생주의에 근거하는 장점이 많지 않을 수 있다는 지적도 있다.

우리나라 공무원의 퇴직급여에는 퇴직일시금과 퇴직연금이 있다. 국가회계기준에서는 퇴직급여 관련 부채를 공무원 및 군인에 대한 '연금급여충당부채'와 이의 상용인부 등에 대한 '퇴직급여충당부채'로 구분하여 계상하도록 되어 있다. 한편, 국가회계기준 제44조에는 연금충당부채 및 보험충당부채의 평가방법에 대해 기획재정부장관이 별도로 정하는 방법으로 평가하도록 하고 있는데 아직 세부적인 기준은 발표

72) Federal Accounting Standard Advisory Board, supra note 53 at 9. 그 이유에 대해서는 Appendix A section-Basis for Conclusions-Section 2를 참조하라.

되지 않았다. 또한 중앙정부는 필수보충정보로 연금보고서, 사회보험 보고서를 통해 재무제표의 내용을 보완하도록 하고 있다.

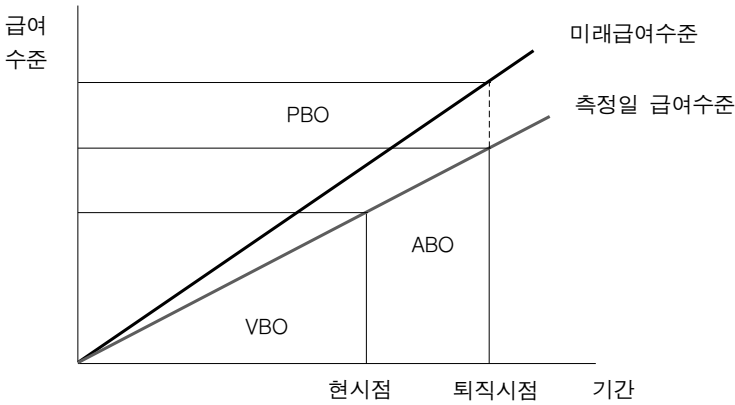
한편, 편호법(2010)에 따르면 고용주의 퇴직연금급여충당부채 산정 기준은 보장급부채무, 누적급부채무, 예측급부채무 등 3가지 방법이 있다고 한다. 보장급부채무(vested benefit obligation, VBO)는 연금 채무의 범위를 현시점에서 연금제도를 종료시킨다고 가정한 경우에 지불해야 할 금액을 의미한다. 따라서 현시점에서 연금수급권이 법적으로 보장된 채무만 인식하게 된다. 이 방법은 가장 보수적으로 낮게 측정하는 방법이다. 누적급부채무(accumulated benefit obligation, ABO)는 연금채무의 범위를 현시점이 아닌 퇴직시점의 급부액을 산출하되 재정상태표 작성일 현재의 급여수준액에 기초하여 현재가치를 인식하게 된다. 예측급부채무(projected benefit obligation, PBO)는 누적급부채무와 마찬가지로 연금채무의 범위를 현시점이 아닌 퇴직시점의 급여액으로 산출하되 대차대조표일 현재의 급여수준이 아닌 미래의 급여수준을 반영하여 인식한다. 3가지 측정방법 중 이 방법이 연금 채무를 가장 높게 측정한다.

〈표 II-2-9〉 연금급여충당채무의 인식방법

	개념	장·단점
보장급부채무(VBO)	<ul style="list-style-type: none"> • 현시점에서 연금제도 종료 가정 • 현시점에서 보장된 채무만 인식 	<ul style="list-style-type: none"> • 객관적으로 측정 가능 • 연금은 실제 미래에 지급되어 현실과 상이 • 미래 경제적 희생분 채무에서 누락
누적급부채무(ABO)	<ul style="list-style-type: none"> • 퇴직시점의 급부 현재액 중 현시점 현재가치로 측정 • 측정일 시점의 급여 수준에 기초 	<ul style="list-style-type: none"> • 연금제도의 계속성 인정 • PBO에 비하여 미래의 급여 인상 수준 미반영
예측급부채무(PBO)	<ul style="list-style-type: none"> • 퇴직시점의 급부 현재액 중 현시점 현재가치로 측정 • 미래의 급여수준을 반영 	<ul style="list-style-type: none"> • 정부의 계속성을 전제로 한 최종적 채무 개념에 적합 • 미래의 급여수준 등 추정의 신뢰성 문제

출처: 편호법(2010)

[그림 11-2-2] 연금총당채무 인식방법 간의 관계



출처: 편호범(2010)

④ 우발채무 및 용자

채무보증 등의 우발채무나 용자에 대해 미국에서는 손실의 발생이나 불량채무 등을 전망하여 장래 캐시 플로(cash flow)를 계산하고, 그 순현재가치를 예산에 계상할 것을 요구한다⁷³⁾. 종전에는 미국도 채무보증이나 용자에 대해서는, 지출이 필요한 단계에서야 예산에 계상하였다⁷⁴⁾. 일본에서도 용자에 대해서는 당해 연도 용자액 전액이 예산 계상되는 것 이외에 장래의 용자 액수도 채무부담으로 법률 혹은 예산 총칙에 따라 국회 의결을 받도록 하였다. 우발채무에 대해서도 법률 또는 예산총칙에 따라 채무부담을 하는 것에 대해 그 한도액에 대한 국회 의결이 필요하다. 따라서 국회의 통제의 정도는 일본이 미국에 비해 강하다고 하겠다. 덧붙여 이러한 채무부담에 대한 장래의 캐시 플로 분석은 필요하겠지만 미국에도 그 기법이 충분히 확립되어 있다고 말하는 것은 어렵다⁷⁵⁾.

73) 1990년 연방용자개혁법 제504조(Federal Credit Reform Act of 1990, 2 U.S.C. §661 c)를 참조하라.

74) Stevens Redburn, How Should the Government Measure Spending? The Uses of Accrual Accounting, in supra note 9, at 46.

우리나라 국가회계기준 제45조에서는 정부의 각종 용자사업(공무원에 대한 용자지원은 제외)에 대해 용자금에 대한 추정회수가능액을 현재가치로 평가하여 원금과의 차액을 부채(용자보조원가충당금)로 간주하도록 하고, 구체적인 회계처리기준으로 「용자금회계준칙」을 마련하였다. 또한 보증채무의 불이행에 대비하여 그 채무의 발생가능성이 확실하고 금액을 신뢰성 있게 산출할 수 있을 경우, 과거의 불이행 실적 등을 토대로 불이행 예정액수를 산출하여 현재가치로 평가하여 비용으로 계상함과 동시에 충당부채(보증충당부채)로 기록하도록 하고 있다.

또한 국가회계기준 제50조에는 진행중인 소송사건, 타인의 채무에 대한 지급보증 등 통제할 수 없는 우발상황을 우발자산과 우발부채로 구분하고, 우발부채에 대해서는 비록 부채로 인식하지는 않지만 주석으로 기재하도록 하고 있다.

한편, 정부회계 제도를 개혁하여 발생주의를 도입할 경우에도 현금주의 회계를 지속하는 것은 불가피하다. 이는 기업과 동일하게 정부도 현금수지 예산(cash budget)이 필요하기 때문이다. 따라서 발생주의 회계에 의한 예산과 현금주의 회계에 의한 예산 2가지 모두가 필요해, 양자 간의 연관에 대해 정합성을 확보할 필요가 있으며 동시에 이러한 작업을 하는데 따르는 코스트의 증가를 감수해야 한다. 이에 발생주의 회계에 의한 예산 도입에 따라 얻을 수 있는 편익과 비교하여, 이러한 예산제도 개혁이 적절한지에 대한 검토가 필요하다. 미국에서는 PPBS(Planning, Programming, Budget System)가 충분한 성과를 달성할 수 없었던 반면 그 행정 부담이 매우 컸다는 점에서 실패했다는 평가가 있다는 점에서 향후 발생주의의 도입에 따른 성과와 비용을 충분히 파악하는 것이 필요하다.

75) 이 점을 비판하는 것으로 Myers and Brealey(2000)가 있다.

3. 우리나라 거시재정 운용에서 발생주의 재무정보의 활용 방안

지금까지의 분석결과를 바탕으로 거시재정 운용의 관점에서 발생주의 정부회계 도입과 관련한 쟁점들을 정리해 보자.

최근 발생한 금융·경제 위기의 발발 및 이를 극복하는 과정에서 재정이 급속히 악화되고 있다. 이에 각국 정부는 재정건전화 계획을 수립하고 재정적자 및 국가채무를 줄여나가기 위해 노력하고 있는데, 이를 성공적으로 달성하기 위해 필요한 구체적인 거시재정운용의 프레임워크를 구축하는 일이 시급하다. 재정준칙 및 재정총량 목표의 도입은 양날의 칼이다. 건전재정을 운용하기 위해서는 중요한 정책수단이지만, 한편으로는 준칙의 준수를 가장하기 위해 여러 가지 회계상 조작할 인센티브를 초래할 수 있다. EU 나 미국 등의 경험이 그 증거이다. 따라서 정부회계의 적절한 시스템적 개혁이 없이는 재정준칙 및 재정총량 목표에 근거한 거시재정 운용은 왜곡되어 그 유효성을 감소시킬 수 있다. 따라서 발생주의 정부회계 정보가 정책결정자에게 현행 현금주의 정부회계 하에서는 제공될 수 없는 유용한 추가적인 정보를 제공하고, 재정의 투명성을 높이는 중요한 기능을 수행해야 한다.

정부회계 정보의 중요성은 여기에서 그치지 않는다. 재정활동이 한층 복잡해지고 인구 고령화가 진전되는 가운데 국가재정의 중장기적 리스크가 증대하고 있기 때문이다. 현재 정부부문의 결산보고서로는 인식하지 못하는 공적연금의 미적립 채무는 금액 측면에서 가장 큰 리스크이다. 정부에 의한 공적신용보증이나 공적보험 사업도 있다. 정부의 범위가 넓어져 여러 형태의 정부기업이나 BTL 등 PFI(Private Finance Initiative)의 민간·정부 파트너십이 증가하여 암묵적인 정부보증이나 우발채무도 증가하고 있다. 이러한 재정상 리스크의 파악 및 분석이 정부회계 시스템 개혁에 가장 큰 과제이다⁷⁶⁾.

정부회계 정보의 중요성은 날로 높아지고 있지만 정부부문에 적합

한 정부회계 시스템의 개발은 여전히 진행중에 있다. 우리나라 정부회계 제도도 대륙형인 예산회계 시스템을 유지해 오다가 지방자치단체를 시작으로 이제 중앙정부까지 적어도 결산에서는 발생주의에 근거한 재무회계 시스템을 도입하게 되었다. 그러나 재정운용에 있어 가장 핵심인 예산편성은 종전처럼 현금주의 방식을 유지하기 때문에 향후 발생주의 결산 시스템에 의한 재무정보를 어떻게 예산정책에 반영할 것인지를 놓고 고민하고 있다. 다른 국가들에 앞서 발생주의 회계를 정부부문에 도입하는 개혁을 실시한 뉴질랜드조차도 비슷한 문제를 안고 있는 상황이다. 이는 정부회계가 예산 시스템과 밀접히 연관되어 있어, 단순히 회계상의 기술적인 문제가 아니기 때문이다. 각국의 정부회계에 대한 어프로치도 다양하고, 유일하고 절대적인 시스템은 없겠지만, 지금까지의 검토를 근거로 하여 거시재정 운영의 관점에서 유용한 정부회계 시스템을 구축해 나가기 위한 방안을 정리하면 다음과 같다.

1) 예산 프로세스와의 연계 및 통합

정부부문과 민간부문의 근본적인 차이는 '예산'의 중요성이다. 거시재정 운영은 재정정책의 입안·실시·평가와 관련되는 것으로, 여기에서 가장 중요한 정부의 의사결정이 예산 프로세스를 통해 수행된다. 따라서 정부회계 정보가 예산 시스템이나 예산 프로세스에 어떻게 수용되어 활용되는지가 중요하다. 원래, 재정준칙·목표나 정부 전체 재정상황의 분석 그 자체는 '지출'과 같은 의미로 의회의 승인(appropriation)이 필요한 성격은 아니다. 그러나 정부가 어떠한 전제와 방침에 근거하여 예산을 편성하고 거시재정 운영을 실시하느냐에

76) Polackova and Mody(2002)는 정부의 재정적인 리스크를 명시적인가(법률이나 제도에 의해 채무로 인식되고 있다) vs 암묵인가(도외적으로 정부가 책임질 가능성이 있다), 직접적(반드시 부담한다)인가 vs 우발적인가(특정의 사상이 일어났을 때에 부담한다)의 기준에 의해 4개 카테고리로 분류할 수 있다고 한다.

대해서는 예산문서 혹은 예산 관련 문서에 기재하여 의결대상인 예산과 함께 국회에 제출하여 심의대상으로 해야 한다. 특히, 재정준칙·목표에 근거한 책임 있는 재정운영을 실시하기 위해서는 이에 대한 정부의 헌신(commitment)이 대전제가 되어야 하는데 이를 명시한다고 하는 의미로 예산문서에 기재하는 것이 불가피하다.

예산문서에 기재하는 내용 중 가장 중요한 점은 소수의(혹은 우선 순위부가 된) 주요 재정지표에 대해 중장기 관점에서 전망(리스크 분석 포함)하고, 또 그 결과를 검증하는 것이다. 정부의 재무제표는 회계 연도 종료 후에 결산으로 작성되어 발표되는데, 그것만으로는 의사결정을 개선하고 나아가 책임성을 제고하는 데 도움이 되지 않는다. 예산 편성에 피드백하는 구조가 있어야만 결산 데이터가 의미가 있게 된다.

지속가능성을 담보하는 등 재정규율을 유지하는 최종 목적을 달성하기 위해 재정상황을 정확하게 분석하고 평가하는 데 필요한 정보를 제공하는 정부회계의 역할은 중요하지만, 정부회계 시스템은 예산 매니지먼트 전체 관점에서 보면 일부분일 수밖에 없다. 뉴질랜드 등에서의 실제 개혁사례를 보더라도 정부회계 개혁이 재정규율의 담보에 직접 기여한다고는 말할 수 없다. 예산은 희소 자원의 배분을 둘러싼 정치적인 투쟁을 본질로 하고 있어, 그 의사결정 시스템의 개혁이 이루어지지 않는 이상 본질적인 개혁은 요원하다. 예산 시스템 전체의 설계 속에서 정부회계 시스템의 개혁을 생각할 필요가 있다. 뉴질랜드의 예산문서에는 GAAP(Generally Accepted Accounting Principle)에 근거하는 여러 가지 지표가 기재되고 또 각각의 목표치도 나타나 정보량이 많아졌지만, 반대로 최종결과가 불명확하게 되었다는 문제도 있다.

2) GFS를 기본으로 하는 발생주의의 도입

정부회계(광의)의 기준에는 SNA, GFS, GAAP가 있는데, 그 목적·용도에서 차이가 있기 때문에 각각의 필요에 따라 구분하여 사용

한다. 조화 작업을 진행하여 차이를 가능한 한 최소화하기 위한 노력은 계속해야 하겠지만, 이들 3가지 시스템의 완전한 일치·통합은 현재 상태로는 어렵다고 생각된다. 데이터의 질이라는 기술적인 문제를 차치하면, GAAP의 중시 여부는 결국 기업회계와의 조화를 중시할 것인지 여부의 선택이 된다. 즉, 기업회계에 준거한 GAAP인지, 정부부문의 특성을 고려한 GFS(또는 SNA)인지의 문제이다. 결론을 말하자면 거시재정 운영의 관점에서 필요한 정부회계 정보의 기준에 대해서는 GFS를 기본으로 해야 한다고 생각하는데⁷⁷⁾ 그 이유는 다음과 같다.

① 국제비교

GFS는 민간과는 다른 재정활동을 하는 정부부문의 특수성을 고려한 기준이며, 또 국제비교의 관점에서 일관된 원칙과 절차를 가지고 있다. 또, IMF 회원국은 GFS 가이드라인(GFS Manual 2001)에 준거하기 위해 노력할 의무가 있다. 한편, IPSASs는 벤치마크에 지나지 않고 각국이 이를 그대로 채택하고 있는 것도 아니다. 각국에서 독자적으로 채택하고 있는 GAAP도 실제 적용에서는 상당한 정도의 재량의 여지가 있어 개별 주체에 따라 달리 적용하는 경우도 있다.

② 매크로 경제분석

정부회계 정보가 제공해야 하는 재정운영 지표로는 경제에 미치는

77) GFS를 기본으로 해야 한다고 말하는 것이 정부기업이나 에이전시 등 개별주체의 재무회계에 GAAP 도입을 부정하는 것은 아니다. 여기서의 주장은 어디까지나 거시재정 운영의 관점에서 이다. Barton(2002)도 호주의 예산문서에 대해 GFS와 GAAP(AAS31) 2가지 발생주의 시스템이 도입되는 것과 관련해, GFS에 의한 발생주의의 재무제표만 의회에 제출해야 하고 GAAP의 사용은 부처 내부의 자원 매니지먼트에 한정해야 한다고 주장하고 있다. SNA를 기본으로 하는 것도 생각할 수 있겠지만, GFS에 준거한 데이터 수집을 할 수 있으면 SNA 재무제표의 작성이 용이하다는 점을 감안하면 목표로는 GFS를 기본으로 하는 것이 타당하다.

임팩트, 지속가능성, 세대 간 공평성 등이 있는데, 거시재정 운영을 구체화하는 예산 프로세스에서 가장 중요한 지표는 중·단기 지표인 경제에 대한 임팩트이며 그 측정에는 SNA와의 조화작업을 거친 GFS가 적합하다. 예를 들면, GFS는 정부의 통제 밖에 있는 소득이나 비용의 재평가는 제외한다. GFS에서는 순융자/순차입 또는 재정수지라는 지표를 작성하는데 이것은 재정정책의 경제에 대한 임팩트를 측정하는데 중요하다. 그러나 이러한 개념은 IPSASs에는 없다. GFS(SNA)는 데이터의 정확성이 다소 뒤떨어지더라도 경제분석의 필요성 측면에서 잠정치나 속보치 등을 산출하고 있는데, 이러한 기능은 GAAP로는 대체될 수 없다고 생각된다.

③ 대차대조표의 한계

지속가능성이나 세대 간 공평성에 관한 지표에 대해서는 어떤 기준에 의한 대차대조표로도 가능하겠지만, 경제에 대한 임팩트를 측정할 때와 동일한 기준을 사용하는 것이 합리적이다. 다만, 예산문서에서 순채무나 순금융부채 등 지표를 중기재정 프레임의 핵심으로 포함시키고, 재정준칙·목표로 적합한지 검증하는 것에 그쳐야 한다고 생각된다. 즉, 관련 지표를 중기적인 시계에서 시계열적으로 비교하는데 그쳐야 한다.

이는 지속가능성 등을 엄밀하게 분석·검증하기 위해서는 고도의 기술이 필요하기 때문이다. 또 지속가능성 등의 분석은 이론적으로도 기술적으로도 완성된 것은 아니고, 일상적인 예산 매니지먼트이기 때문에 예산문서에 기재하려면 한계가 있다. 이러한 분석은 정부 내외부의 '연구' 과제로 수행해야 할 성격이다. 영국이나 호주 등에서는 특별히 장기재정보고서로 발표되었다. 장기재정보고서는 포괄적인 재무제표나 세대회계 등 여러 방법으로 검증하는 작업이 포함되어야 한다.

GFS를 기본으로 한다는 의미에서 발전단계나 그 목적은 다르지만 호주와 영국의 어프로치가 참고가 될 수 있다. 호주 연방정부 및 주정

부는 1991년 각각의 예산 프로세스에서 중요 재무정보를 GFS라는 공통의 공시 프레임워크(Uniform Presentation Framework, UPF)에 합의하여 각 정부의 예산과 결산을 공통의 척도로 비교할 수 있는 구조를 구축했다. 영국은 자원회계·예산의 도입을 계기로 GAAP에 근거한 정부 전체 재무제표를 작성하기로 방침을 내세웠지만, 대차대조표 등을 실제 거시재정 운용에 활용하기 위해서는 데이터 신뢰성의 문제를 극복하여야 하기 때문에 향후 과제로 남기고 당장은 국민경제계산의 데이터를 사용하고 있다(HM Treasury, 2002).

3) 이론적·기술적 문제의 극복

최근 GFS가 전면적으로 발생주의를 도입한 것에 나타나고 있듯이 거시재정 운영에서 회계기준을 발생주의로 하는 것은 세계적인 큰 흐름이다. 그러나 정부회계 정보를 실제 거시재정 운영에 활용하여 의사결정을 개선하기 위해서는 해결해야 할 많은 문제점과 과제들이 있다.

- ① 발생주의는 적절한 기준과 그 실시를 담보하는 구조가 있으면 현금주의보다는 회계상 조작이 어렵지만, 그러나 근본적으로 차단하는 만능의 기준은 아니다. 예를 들면, 일반정부에서 정부기업으로 채무를 바꾸거나 정부활동과 유사한 업무를 수행하는 정부기업이나 특수법인의 범위를 좁게 해석하는 등의 문제는 발생주의로 한다고 해서 해결되는 것은 아니다. 우발채무를 파악하는 방법도 간단하지 않다. 신중하게 회계하는 관점에서 관련된 재무정보를 가능한 한 많이 공시할 수밖에 없다.
- ② 뉴질랜드 등에서 정부 전체 재무제표가 작성되어 순자산 등이 종합적인 재무지표로 활용되고 있지만, 신뢰할 수 있는 의미 있는 지표인지에 대해서는 검토가 필요하다⁷⁸⁾. 거시재정 운영의 관점에서 자산평가부터 자산·부채 차액의 해석까지 일치된 견해가

없고, 정부 전체 재무제표의 개발은 여전히 발전단계에 있다.

- ③ 회계기준 문제에 더하여 원래 정부부문에서는 발생주의에 대응할 수 있는 질 높은 재무 데이터의 수집이 충분하지 않다. SNA, GFS, GAAP 중 어떤 기준을 채택하더라도 예산·재정 시스템에 내재하는 전통적인 회계 시스템에 의존할 수밖에 없어 원 데이터의 수집에 대해 복식부기를 도입하는 등의 개선이 이루어지지 않는 한 거시재정 운영에 활용할 수 있을 정도로 질적으로 개선된 데이터는 기대하기 어렵다.

이상과 같이 거시재정 운영의 관점에서 본 정부회계 정보의 문제는 예산문서에 GFS에 근거한 재정지표를 기재하여 분석하는 것, 발생주의를 도입한 GFS의 가이드라인에 준거한 데이터의 질적 개선에 노력하는 것의 2가지로 요약할 수 있다. 발생주의를 정부부문에 도입하는 작업은 아직도 발전과정에 있으므로 향후 충분한 연구와 실천이 필요하다.

이러한 관점에서 프랑스의 정부회계 개혁을 향한 어프로치(2001년 예산법에 관한 헌법보조법에 근거)는 참고가 될 수 있다. 구체적인 개혁이 계속 진행될 예정이므로 현시점에서는 개혁의 성과나 장래가 확실하지는 않지만 현실을 감안한 점진적인 어프로치를 취하고 있다. 프랑스 정부의 회계개혁의 목적은 '정부회계의 근대화'이다. 그 기본적인 특징은 ① 예산 시스템 전체 개혁의 일부로서 자리함, ② 예산의 의결에 대해서는 계속하여 현금주의(수정현금주의)를 유지함, ③ 정부회계(협의)에 근거한 정부 전체 재무제표를 작성하여 재정상황에 대한 정확한 분석을 실시함 등이다. ③에 대해서는 일상적인 거래를 발생주의에 근거하여 기록하는 등에 의해 정부회계 정보의 질적 개선을 꾀함과 동시에 정부회계(협의)와 국민경제 계산(ESA 95)과의 통합·조화를

78) 예를 들면, Chan(2003)은 정부의 특징으로, 정부에는 소유주가 없고, 자산과 부채의 식별이 곤란하고, 재무적 척도로 측정하기 어렵고, 재원이 조세여서 수익과 비용의 대응이 불가능하다는 점 등을 들고 있다.

피하는 것에 초점이 맞추어져 있다. 마스트리히트 조약에 따라 프랑스도 발생주의를 도입한 ESA 95 기준에 따를 것이 요구되기 때문이다.

이상과 같이 발생주의 도입에는 재정 민주주의와의 정합성, 재정이 가지는 경기조절 기능, 자원배분 기능, 소득재배분 기능 등과의 양립 가능성, 행정 서비스의 평가와 행정 코스트의 산출에 대한 기법의 미성숙 등 검토해야 할 과제가 많다. 다만 현금주의와 발생주의라는 2종류의 예산을 작성함으로써 이러한 문제가 해결되는 측면도 있다는 점에 유의해야 하며, 미해결 과제를 이유로 발생주의의 도입에 대해 부정적인 결론을 이끌어내는 것에는 신중해야 한다. 그렇지만 행정 서비스 평가기법 등 기술적인 문제들이 해결되지 않는 이상 발생주의 예산을 편성하더라도 예산배분의 효율화 등 장점을 충분히 실현하기는 어렵다. 따라서 발생주의 도입에 수반하여 정부 전체가 부담할 비용이 발생주의 도입에서 얻을 수 있는 편익을 웃도는 목표가 서지 않는 이상, 발생주의에 근거한 전면적인 예산편성에 즉시 착수하는 것은 시기상조이다. 한편, 행정활동에 따라서는 그 행정 서비스의 제공으로 기대되는 편익 등의 화폐수량적 파악이 용이하여 발생주의에 따라 행정 코스트의 파악이 가능한 것도 있다. 이러한 행정 활동에 대해서는 그 효율화를 재촉하는 관점에서라도 행정 코스트의 파악이 이루어져야 한다. 예를 들면, 영국에서는 1993년 자원회계 도입을 결정하여 1998년에 완전실시를 단행하였는데, 이후 자원예산 제도도 도입하였다⁷⁹⁾.

또한, 행정활동의 기간손익을 적절히 파악하기 위해서는 발생주의의 도입이 필요하지만, 발생주의의 도입은 그 필요조건은 될 수 있어도 충분조건은 아니므로 즉각적인 행정 코스트의 화폐수량적 파악이라는 성과는 얻을 수 없다. 그렇지만 행정활동에 따른 코스트의 파악에 이르지 못하는 못하더라도, 발생주의를 도입함에 따라 정부 재정상황의 투명성 향상에 이바지하고, 국가의 장래 채무 등을 명시하는 자료 등

79) HM Treasury(1999)를 참조하라.

을 작성하는 것에 의해 재정상의 정보개시 개선으로 이어지는 것도 의 미가 있다고 생각된다.

향후 본 연구에서 더 나아가 더욱 구체적인 사례에 대한 연구를 통해 발생주의 회계 및 예산 제도의 도입 필요성 및 현실 적용 가능성을 구체적으로 제시할 필요가 있다.

〈표 II-3-1〉 ADB(2003)의 발생주의 단계적 도입 방안

Step	Effect
1. Develop a detailed action plan. The plan should consider likely legislative changes. It should also identify communication initiatives.	Will identify potential problems so that they can be addressed in a timely manner. It will also enable resource requirements to be identified.
2. Implement the cash-based IPSAS. Ensure that cash is recorded on a consistent basis. Most importantly, determine the reporting entity and reconcile all cash balances.	Will address several of the shortcomings of the cash accounting basis
3. Alter reporting formats. Retain the cash accounting basis, but alter charts of account and reporting formats to reflect accrual principles.	Gives information preparers and users time to familiarize themselves with new reporting formats. It also enables information gaps to be easily identified.
4. Strengthen SOE accounting. Improve public enterprise accounting and reporting in line with private sector (accrual) accounting standards.	Likely to yield immediate gains through the identification of quasifiscal activities and government liabilities
5. Supplement existing information. Supplement existing accounting information with accounts receivables and payables, thereby introducing basic double-entry bookkeeping and rudimentary accrual accounting.	Provides useful decision-making information on revenue and expense arrears, with minimal additional effort

〈표 II-3-1〉의 계속

Step	Effect
6. Identify new asset purchases. Begin categorizing new fixed asset purchases into appropriate expenditure categories (e.g., land, buildings, computer hardware and software).	Provides a sound basis for future identification, classification, valuation and depreciation of fixed assets
7. Identify contingencies. Identify, value and disclose contingent liabilities and guarantees.	These are usually very important in DMCs. Risk identification is the first stage in risk management.
8. Identify major assets and liabilities. Identify and value significant assets and liabilities, beginning with financial items and pension obligations.	It is likely that a few major assets and liabilities will comprise most of the balance sheet.
9. Identify other assets. Gradually identify and value other assets, including property and infrastructure assets.	It may take several years for an accurate register of fixed assets to be assembled.
10. Incorporate assets into the financial statements. Incorporate all assets, including fixed assets, into the financial statements and begin expensing depreciation.	Full financial statements are prepared.
11. Prepare accrual budgets and introduce accrual appropriations. Once accrual accounting and reporting is firmly established.	It may take some years until the legislature accepts accrual appropriations, given that a country' appropriation system is constitutionally fundamental.

주: IPSAS(International Public Sector Accounting Standards), SOE(State-owned enterprise).

Ⅲ. 재정성과관리와 비용회계

본장에서는 재정사업의 성과관리 관점에서 비용회계 문제를 다루고자 한다. 재정사업의 성과관리를 위해서는 크게 2가지 요소가 필요하다. 한 가지는 재정사업의 성과관리를 위한 하부구조의 개발과 관련된 부분이고, 다른 한 가지는 성과관리제도의 제도화, 관계자들의 유인체계 설정, 관리역량 강화 등 제도운영과 관련된 부분이다. 재정사업의 성과관리를 위한 하부구조는 또 다시 3가지 요소로 분류가 가능하다. 첫 번째는, 재정사업의 성과를 측정할 수 있는 성과정보이고, 두 번째는 재정사업에 소요된 비용을 측정하는 비용정보이며, 마지막은 재정사업을 사업의 목적에 따라 분류한 프로그램 예산구조이다.

재정사업의 성과관리를 위한 제도는 거의 모든 OECD 국가들에서 운영되고 있으며 최근에는 신흥부국과 개발도상국 사이에서도 재정제도 개혁의 기본적인 요소로 도입되고 있다. 이렇게 재정성과관리제도가 국제적으로 유행이라고 할 수 있을 만큼 광범위하게 도입되어 운영되고 있지만, 제도의 운영 현황을 살펴보면, 다양한 형태로 존재한다. 특히 예산 배분과 관련해서 성과관리제도가 어떻게 운영되는지를 살펴보면 국가마다 다른 형태로 운영되는 것을 알 수 있다.

비용회계는 재정성과관리제도의 중요한 하부구조이지만, 성과관리제도의 운영 형태에 따라 다른 수준의 비용정보가 필요하다. 비용정보 생산 자체에 비용이 발생하기 때문에, 성과관리제도 운영 목적에 부합한 수준의 비용정보 생산에 초점을 두는 것이 중요하다. 이상적인 수준의 비용정보가 생산되어도, 성과관리제도의 다른 하부구조의 개발 수준이나, 제도 자체의 운영 목적에 부합하지 않으면 비용 대비 투자의 매우 낮은 가능성이 높기 때문이다.

본장에서는 이러한 사실을 염두에 두고, 먼저 재정사업의 성과관리에 유용하게 쓰일 수 있는 비용개념을 정리한다. 다음으로는, 우리나라 재정성과관리제도의 현황을 주요 쟁점별로 소개하고, 앞 절에서 소개한 비용 개념과 발생주의 개념이 재정성과관리 목적과 어떻게 연계되는지를 분석한다.

1. 재정사업과 관련된 비용회계 개념

비용(expense)은 원가(cost)보다는 좁은 의미로서, 민간기업은 수익 창출활동에 소요된 원가가 비용이다. 반면에 원가는 더욱 포괄적인 개념으로 경영활동을 위해 기록된 장부상의 가격이다. 예를 들어, 기계를 취득했다면, 기계에 지불된 가격이 원가이고, 기계가 생산에 사용되었다면, 감가상각이 발생하는데, 이 부분이 비용(감가상각비)이다. 정부 예산사업의 성과관리의 입장에서는, 실제 해당 연도의 사업 활동에 소요된 비용을 파악하는 것이 중요하므로, 비용과 원가의 구분이 큰 의미는 없다. 왜냐하면, 정부 예산사업의 대부분은 수익창출이 목적이 아니므로 수익창출활동에 소요된 원가라는 개념이 중요하지는 않기 때문이다. 다만 해당 회기에 특정 목적의 사업에 소요된 비용의 크기를 파악하는 것이 중요하다. 해당 비용을 어떤 기준으로 파악할 것인지에 관한 것이 정부 예산사업의 비용회계에서 중요한 쟁점이다. 그 중에서도 특히 간접비용과 과거와 미래에 발생할 비용의 처리 문제가 중요한 쟁점이다. 그러므로 본 연구에서는 정부 예산사업의 비용 파악이라는 논의에서는, 원가와 비용이라는 개념을 서로 대체가능한 개념으로 사용한다.

추가적으로 회계상의 원가(accounting cost)와 경제학적 개념(economic cost)의 원가의 차이를 간단히 언급한다. 경제적 원가는 회계적 의미의 원가에 기회비용을 포함한 보다 포괄적인 개념이다(경제적 원가 = 회계적 원가 + 기회비용). 정부 예산사업의 성과관리에서

는 사업 간의 우선 순위를 정할 때, 기회비용 개념을 고려하여 논의가 이루어진다는 점에서, 경제적 원가개념이 활용된다고 볼 수 있다. 예를 들면, 예산 배분의 우선 순위를 결정할 때, 여러 분야나 사업에 예산을 배분함으로써 창출되는 사회적 편익을 비교 분석한다는 점에서, 기회비용이라는 개념이 암묵적으로 작용한다. 그러나 정부회계에서 수치로 파악되는 비용 자체는 회계적 비용개념이라고 볼 수 있다. 그러므로 특정 사업의 비용을 파악한다는 것은, 해당 사업의 회계적 비용 자체를 파악한다는 의미이다. 반면에, 이러한 회계적 비용정보를 바탕으로 여러 대안 중에서 예산 배분의 우선순위를 결정할 때는, 기회비용이 고려된다.

정부형 회계에서의 비용(원가)의 분류에 대해 살펴보자. 정부형 회계에서는 재정운영보고서의 구조에 따라 분류가 달라진다. 재정운영보고서는 '수익·비용대응구조'와 '순원가산출구조'로 구분된다. '수익·비용대응구조'는 기업회계의 손익계산서와 유사한 양태이며 회계연도 동안의 운영활동에 따른 경제적 자원의 측정으로 비용 및 수익을 명확히 보고하여 운영수지를 산출하는 데 그 목적이 있다. 사업형 회계 및 기금, 그리고 독립채산제가 필요한 책임운영기관의 개별 재정운영보고서는 이러한 구조로 제공하는 회계정보가 필요하다. 그러나 일반회계나 기타 특별회계와 같은 정부형 회계에서는 그 유용성이 매우 낮다.

정부 재정사업에서 성과관리 핵심은 사업별 원가의 도출이다. 원가는 기본적으로 각 사업을 수행하는 과정에서 소요된 총비용에서 사업에서 발생하는 수익을 제외하는 개념이다.

미국 연방정부 회계기준 자문위원회에서 회계기준으로서의 원가 개념을 다음과 같이 정의하고 있다.

“원가는 활동이나 서비스를 수행하거나 재화를 획득 또는 생산하는 것과 같이 목적을 달성하기 위하여 부채 발생 또는 공헌하거나 사용된 자원의 화폐적 가치이다(Cost is the monetary value of resources used or sacrificed or liabilities, incurred to achieve an objectives, such as to

acquire or produce a good or to perform an activity or service).”

원가는 다음과 같이 분류된다.

구분	분류
계산단위	총원가, 전체원가·순원가·단위원가
원가목적	행정원가·사업원가
특정 목적이나 사업 등의 직접 관련성 여부	직접비·간접비
통제 또는 관리 가능 여부	통제가능원가·통제불능원가
조업도의 변화에 관련된 정도	고정비·변동비
계산된 시간	역사적 원가·예정 원가
수익에 부담시키는 시기	제품원가·기간원가

이 외에도 특수한 원가 개념으로, 기회비용(opportunity cost), 매몰원가(sunk cost), 현금수반원가(out-of-pocket cost), 추정원가(imputed cost), 결합원가(joint cost) 등이 있다. 이 가운데에서 공공부문에서 유용하게 쓰일 수 있는 비용 개념을 살펴보자.

가. 총원가, 전체원가·순원가 및 단위원가

총원가(total cost)는 회계 실체나 사업의 원가를 누적적으로 합한 것을 말한다. 이에 비해 개별사업이나 활동의 부문별 전체원가를 합한 것은 원가합계(grand cost)라고 한다. 원가합계는 순원가보고서의 사업별 순원가 계산의 기초가 된다.

전체원가(full cost)는 특정 정책이나 사업책임부서, 서비스활동 또는 산출물이나 달성된 성과에 소요되었거나 소요될 원가의 합계를 의미한다. 전체원가는 정책 등에 직간접적으로 기여한 부문에 의하여 소

비된 자원의 원가와 보고 실체 내의 다른 책임부분이나 다른 보고 실체로부터 제공받은 지원서비스의 원가를 합한 것이다.

순원가(net cost)는 정책이나 사업, 활동에 소요된 원가합계에서 당해 사업이나 활동과 관련하여 발생한 수익이 있을 때에는 이를 차감하여 산출한 원가를 말한다. 단위당 원가(unit cost)는 총원가 또는 순원가를 산출물의 수량, 부피, 면적, 기간이나 수혜 받은 인원 등의 특정 기준에 따른 수치로 나눈 원가를 말한다. 원가 정보를 활용하여 예산편성에 밀접하게 활용하고자 한다면, 단위당 원가가 실질적으로 가장 중요한 정보를 제공한다고 볼 수 있다. 물론 뒤에서 언급할 한계비용이 더욱 이상적인 정보를 제공하지만, 엄밀한 의미에서의 한계비용 정보를 도출하는 것이 용이하지는 않으므로, 실질적으로는 단위당 원가 정보가 산출 중심의 예산편성 목적에는 가장 유용한 정보라고 볼 수 있다.

나. 직접비 · 간접비

직접비와 간접비의 구분은 산출물이나 결과물 생산과 연계되는 정도를 기준으로 분류한 것이다. 직접비는 특별한 목적을 위하여 발생한 원가로서 특정 서비스나 활동 제품 등과 직접 연계된 원가를 가리킨다. 반면에 간접비는 발생하는 원가가 특정 산출물이나 결과물에 배타적으로 관련이 있는 것이 아니라 다양한 산출물이나 결과물과 관련이 있는 경우를 의미한다. 간접비는 다른 명칭으로는 경상비(overhead cost)라고 불리기도 한다.

직접비와 간접비의 분류에서 유의할 점은, 직접비와 간접비는 항상 고정된 것이 아니라, 산출물과 결과물을 어떻게 정의하느냐에 따라 그 정의가 달라질 수 있다는 것이다. 재정사업의 원가를 파악하기 위해서는 직접비와 간접비의 구분과 간접비를 특정 재정사업에 어떻게 배분할 것인지를 결정하는 것이 중요하다.

다. 고정비용 및 가변비용

고정비용과 가변비용의 구분은 비용정보를 예산편성에 활용할 때 중요하게 고려할 정보 중의 하나이다. 산출물의 양에 따라 변화되는 비용과 변화되지 않는 비용을 구분한 것이다. 고정비용은 산출물의 양이 많은 적든 고정적으로 지출되는 비용이며, 가변비용은 산출물의 양에 따라 변화되는 비용이다.

고정비와 가변비의 구분도 기간에 따라 변화될 수 있다. 장기간일 때는 고정비용도 가변비용으로 간주될 수 있으며, 반대로 1주일 또는 한 달이라는 단기간의 관점에서는 통상적인 의미에서의 가변비용도 고정비용으로 간주될 수 있다. 고정비용은 일단 사업이 시작되면 지출될 수밖에 없는 비용이므로 계속사업에 대한 예산편성의 관점에서 중요한 고려사항이 아닐 수 있으며, 가변비용을 중심으로 예산편성에 대한 판단을 하게 된다.

라. 통제가능원가 및 통제불능원가

모든 비용이 통제가능한 것은 아니다. 조직 내에서의 의사결정자의 위치에 따라 통제할 수 있는 비용의 범위가 달라지며, 외부 규정에 따라 통제할 수 있는 비용의 종류 또한 달라진다. 예산 편성의 관점에서 해당 비용이 통제가능한지 불가능한지가 중요한 정보이다.

통제불능원가와 유사한 개념으로 경직성 경비가 있다. 경직성 경비는 법령이나 제도적으로 지출이 의무적이거나 또는 조정이 어려운 경비를 의미한다. 이러한 경비로는 공무원 인건비, 방위비, 지방교부금, 국채이자, 국고채무부담행위 상환액, 사회보장 관련 지출 등이 있다.

마. 기타 비용 개념

매몰 원가(sunk cost)는 설비나 연구개발비같이 이미 투자한 원가로서, 예산편성을 바꾼다고 해도 영향을 미칠 수 없는 원가이다. 다만, 설비시설이나, 사업자체를 폐기할 경우, 시장에서의 매각을 통해 일부 가치를 환수할 수 있다.

한계비용(marginal cost)은 산출물이나 결과물 한 단위를 추가적으로 생산할 때 발생하는 비용이다. 이는 공공서비스에 대한 가격을 결정할 때 고려되어야 하는 중요한 개념이다. 그러나 한계비용은 서비스 내용의 다양성과 원가를 파악하는 시점의 문제 때문에 표준적으로 도출되기 어렵고, 공공 서비스의 가격결정에는 한계비용과 같은 시장 효율성의 기준뿐만 아니라, 수익자 부담 원칙, 재분배에 대한 고려 등 다양한 고려사항이 반영되므로, 중요한 정보이긴 하지만, 실제적으로 활용하기에는 한계가 있다.

2. 우리나라 재정성과관리제도의 주요 현황

본절에서는 우리나라 재정성과관리제도의 주요 현황을 분석하여 재정성과관리제도에서 비용회계의 실제적인 의미가 무엇인지를 밝히고자 한다. 이미 앞 절에서 언급하였지만, 비용정보 생산에는 비용이 소요되므로 무조건 최선의 정보를 생산하겠다는 것보다는, 현실에서 운영되는 재정사업 성과관리제도의 틀과 한계 내에서 유용한 수준의 비용정보를 도출하는 것이 바람직하다고 판단된다.

우리나라의 재정사업의 성과관리는 중앙정부에서 먼저 시작되었다. 2000년부터 성과주의 예산제도의 시범사업이 시작되었으며, 2003년부터 전 부처를 대상으로 성과계획서 작성이 이루어졌다. 그리고 2005년부터는 체크리스트 방식의 재정사업자율평가가 도입되었다. 동시에 재정사업 심층평가 제도도 도입되었다.

III. 재정성과관리와 비용회계 201

하향식 자율예산편성, 국가재정운용계획, 디지털 예산회계 등과 더불어 4대 재정개혁의 하나로 재정성과관리제도가 도입되었다. 정부 예산과정에 중기적인 시각과 전략적인 접근법을 도입하고, 일선 사업 부처의 자율성을 증진시키고, 정부 예산구조를 정책의 목적에 따라 재구성하고, 정부 재정운용과 사업운영성과를 측정하고 평가하여 환류하는 방식으로 예산과정 자체를 바꾸는 주요 요소의 하나로 재정성과관리 제도가 도입되었다. 그러므로 이상적으로는 재정성과관리제도가 정부의 중기적이고 전략적인 재정운용 계획의 적절성에 대한 사후적 판단이 가능하도록 정보를 제공할 뿐만 아니라, 개별 사업이 달성하려는 목표를 달성하는 데 얼마나 효과적인지를 판단하는 정보를 제공하는 역할을 수행하여야 한다. 즉 정부 예산편성에서 거시적·미시적 편성 과정에 유용한 정보를 제공하는 역할을 담당하는 것이 재정성과관리 제도이다.

중앙정부의 4대 재정개혁의 내용만으로 보면, 각 제도의 도입에 이상적인 순서가 존재한다고 볼 수 있다. 가장 먼저 도입할 필요가 있는 제도는 프로그램 구조 및 비용 회계이다. 왜냐하면 이 두 요소는 정부의 예산을 정부정책이나 사업의 목표 중심으로 분류하고 동시에 각 정책이나 사업에 소요된 비용정보를 개발하는 것이기 때문이다. 이러한 두 하부구조를 바탕으로, 예산의 중장기적 편성방향, 예산사업의 성과 측정, 그리고 일선 부처의 예산편성에 대한 자율성 부여 수준 결정 등이 이루어질 수 있다. 그러나 우리나라 중앙정부는, 각 재정제도의 개혁 요소를 일종의 빅뱅(big bang)식 접근법으로 도입하였다. 프로그램 예산구조는 2006년에 완전히 도입되었고, 발생주의 회계는 2009년도에 도입되었다. 그리고 IT 시스템은 2007년에 도입되었다. 이러한 하부구조에 앞서, 중기재정운용계획은 2005년부터 완전히 도입되었고, 하향식 자율예산편성은 2004년부터 도입되었다. 그리고 현행 우리나라 재정성과관리제도의 중요한 축인 재정사업자율평가제도는 2005년부터 시행되었다. 그러므로 하부구조 설정에 앞서 다양한 재정제도의 개혁

이 이루어졌음을 알 수 있다. 이러한 빅뱅식 접근법은 개혁의 저항을 최소화하고, 단기간 내에 예산제도의 개혁을 이룰 수 있는 장점이 있다. 반면에 예상되는 부작용은, 각 재정제도 간의 일관성 및 조화가 제대로 이루어지지 않을 가능성이 크다는 것이다. 그 이유는 단기간에 제도의 개혁이 이루어지기 때문에 각 제도를 도입하기 위해 개별 전담 조직이 설정되고, 개별 전담 조직 간의 조율이 이루어지지 않을 가능성이 크기 때문이다. 이렇게 되는 가장 큰 이유는, 조직 내의 역량 자체가 한정적이고 각 담당 조직 간의 의사소통 미비로 인해, 각 제도 간의 정합성 문제까지 제대로 점검하기 힘들기 때문이다. 실제 우리나라 중앙정부의 4대 재정개혁은 이러한 문제를 가지고 있다. 물론 이러한 문제는 우리나라만 해당하는 것은 아니며, 제도 도입 순서의 부적정성과 조율의 부족 문제뿐만이 아니라, 예산편성 과정에 관계된 다양한 이해관계자의 관점 차이로 문제가 발생하기도 한다. 이처럼 정합성이 부족한 제도의 문제와 제도를 바라보는 시각 차이의 문제뿐만 아니라 제도 운영상에서도 문제가 드러나고 있다.

본절에서는 중앙정부의 재정성과관리제도에서 나타나는 문제점과 한계를 간략히 논의함으로써 재정성과관리제도와 비용회계 사이의 관계를 논하는 출발점으로 삼고자 한다. 본 절에서는 재정성과관리제도의 하부구조가 되는 성과정보, 비용정보 그리고 프로그램 예산구조를 중심으로 현황과 한계를 논하고 마지막으로 재정성과관리제도와 다른 예산제도와와의 정합성 문제 및 제도운영상의 문제에 대해, 일반적인 쟁점과 우리나라의 현황을 분석한다. 그리고 이러한 현황분석 중에 비용회계와의 연관성을 찾고, 우리나라에서 유용하게 활용될 수 있는 유형의 비용회계 개념을 도출한다.

가. 성과정보

재정사업의 성과관리를 위한 출발점은 재정사업 성과의 측정방법이다. 즉 어떤 방법으로 어떤 종류의 성과정보를 생산하여 재정사업의 성과를 측정할 것인지가 출발점이다. 이러한 성과측정과 관련하여 보다 근본적인 질문은 과연 정부의 재정사업의 성과를 측정할 수 있는지에 대한 문제이다. 정부 예산사업 자체의 분명한 목적과 정부 예산사업이 과연 원하는 목표에 영향을 미친 정도의 측정 가능성이 쟁점이 될 수 있다. 이러한 근본적인 질문은 여기서는 더 이상 논하지 않고, 재정성과관리제도가 재정사업의 성과관리를 위해 필요한 요소가 무엇인지 그리고 이 부분에 대한 우리나라 중앙정부의 현황 및 한계점을 간략히 논한다. 그 주요 요소는 성과측정 방법으로 모니터링 수준의 정보, 사업평가 방식의 정보 또는 기존 평가정보를 체계적으로 수집하여 활용하는 리뷰 방식의 측정 방식에 대한 논의를 먼저 한다. 다음으로는 성과정보의 성격에서 과정 중심, 산출 중심 또는 결과 중심의 정보를 활용할 것인지에 대해 논한다. 어떤 유형의 성과정보를 활용하는 성과관리제도를 운영할 것인지는 어떤 유형의 비용정보를 활용할 것인지와 관련이 있다. 왜냐하면, 성과정보를 도출하는 유형에 따라 대응되어 유용하게 활용될 수 있는 비용정보의 성격이 달라지기 때문이다.

1) 성과측정 수단: 모니터링 vs 프로그램 리뷰 vs 사업평가

재정사업의 성과를 측정하는 방법으로 크게 3가지가 관찰된다. 성과지표와 목표치에 근거한 모니터링 수준의 성과측정, 데이터 분석을 통해 재정사업의 효과성을 보다 과학적으로 측정하기 위한 사업평가 방식의 성과측정, 그리고 사업의 성과에 관한 기존의 정보를 취합하여 활용하는 리뷰(review) 방식의 성과측정 방식이 있다.

우리나라 중앙정부의 재정성과관리제도는 이 3가지 요소를 모두 제

도화해서 성과관리를 하고 있다. 성과지표와 목표치를 중심으로 성과를 측정하는 방식은 ‘재정성과목표관리제도’로 불리며, 각 부처가 매년 재정사업의 추진계획과 성과목표를 제시하는 성과계획서와 일 년 후 결산 정보로서 성과의 달성 정도와 그에 대한 원인을 설명한 성과보고서를 제출하도록 되어 있다. 이 방식의 강점은 정부의 정책 및 예산사업을 체계적으로 조망하면서 성과의 달성 여부와 그 문제점에 대한 일차적인 정보를 볼 수 있다는 점이다. 많은 국가에서 이러한 모니터링 방식의 성과정보를 생산하고 활용하는 접근법을 취하고 있다. 재정사업의 성과관리제도를 도입하여 운영한다면, 기본적인 성과정보 생산수단으로 이러한 모니터링 정보를 활용한다고 볼 수 있다.

우리나라에서는 2000년부터 2002년까지 정부 부처의 일부 실국을 대상으로 시범사업을 실시하였고, 그 과정에서 성과계획서 및 보고서 작성작업이 이루어졌다. 2003년부터는 일부 부처를 대상으로 성과계획서 작성작업이 이루어지다가, 2006년부터는 전 부처를 대상으로 성과계획서 작성작업이 이루어졌다. 이렇듯 성과계획서 작성작업은 2003년부터 단계적으로 범위를 확대하면서 진행되었으나, 2009년 현재까지 성과보고서 작성작업이 이루어지지 않았다. 이러한 결과가 초래된 이유 중의 하나는, 성과지표 중심의 모니터링 제도를 운영하여 왔으나, 예산 당국의 입장에서 특별한 활용 방안을 수립하지 못한 데에 있다.⁸⁰⁾ 그러나 2006년 국가 재정법의 제정에 따라, 성과계획서와 보고서의 제출 의무가 법제화되고 2010년부터는 2009년도 재정사업의 성과에 대해 보고서를 제출하도록 되어 있다. 현재까지는 모니터링 목적의 재정성과목표관리제도가 실재는 활용되지 못하였으나, 향후 활용방안에 대한 검토가 필요한 시점이 되었다.

80) 국무총리실의 성과관리 전략계획, 시행계획 및 자체평가 제도가 도입되면서, 예산 당국의 모니터링 제도와 중복의 여지가 발생하였다. 이러한 문제 때문에, 예산 당국의 입장에서 성과계획서와 보고서의 활용방안에 대해 적극적으로 추진하지 못한 점도 있다.

그렇다면 그동안 성과지표와 목표치 중심의 성과정보가 예산 당국에 의해 제대로 활용되지 못한 이유는 무엇인가? 다양한 이유가 있으나, 대표적인 문제점은 성과정보 자체의 한계이다. 성과지표와 목표치 자체는 일종의 신호등 같은 역할을 한다고 볼 수 있다. 물론 성과지표 목표치가 사업 자체의 성과를 반영한다면 그 자체를 활용하여 의사결정 과정에 반영될 수 있겠지만, 통상적으로 성과지표는 추가적인 정보 수집을 위한 출발점의 역할을 수행한다. 즉 대기오염이 심해졌다는 성과지표에 정보가 있다면, 의사결정을 위해서는 대기오염을 악화시키는 원인을 파악해야 한다. 즉 해당 원인에 따라 의사결정 내용이 달라지는 것이다. 특히 성과지표로서 결과지표를 활용한다면, 더욱 추가적인 정보에 근거한 해석이 중요하다. 왜냐하면, 결과지표에는 대부분 외부요인이 작용하기 때문에 지표만을 활용하여 기계적으로 의사결정에 활용하는 것은 어렵다.

그러므로 모니터링 수준의 정보를 의사결정에 활용하기 위해서는 평가자의 전문성이 요구될 뿐 아니라, 사업담당자의 전문성과 더불어 평가자 및 의사결정자와의 원활한 의사소통이 필요하다. 사업담당자는 자신이 책임지는 사업에 대해 정확하게 이해하고 있어야 하며, 평가자나 의사결정자는 해당 사업에 대한 이해와 더불어, 사업담당자와의 원활한 의사소통에 근거한 정보수집 및 해석능력이 필요하다. 근본적으로 예산당국과 사업부처의 사업담당자와는 정보의 비대칭성이 존재하며, 평가 결과가 예산편성에 반영될 경우, 사업부처의 사업담당자는 보수적이고 방어적으로 정보를 공개하고 의사소통을 하게 된다. 그러므로 성과지표와 목표치라는 정보만으로는, 예산당국이 예산편성과정에 성과정보를 활용하기가 용이하지 않다. 이러한 이유로 재정성과목표관리제도에서 생산된 정보를 예산당국에서 사용하기가 어렵다.⁸¹⁾

81) 미국의 예산당국인 OMB(Office of Management and Budget) 관계자와의 면담에서도, 이러한 인식을 확인할 수 있었다. 미국의 감사원에 해당하는 GAO(Government Accountability Office)에서는 OMB에서 GPRA(Government

그러나 성과지표와 목표치에 근거한 정보는 조직 내부에서는 훨씬 유용하게 활용된다. 그 이유는 정보의 비대칭성 문제가 조직 내부에서는, 조직 외부와의 관계에 비해 작기 때문이다. 실제 미국 연방정부 관계자들과의 면담을 통해 살펴보면, 각 사업부처가 성과계획서 및 보고서가 조직 내부 입장에서는 유용한 정보라고 판단하고 있다.

〈표 III-2-1〉 재정성과관리제도 추진 현황

일 시	추진 내용
'99.1	<ul style="list-style-type: none"> ○ 성과주의예산제도 도입 추진계획 마련 - 정부성과관리경험의 부재, 성과측정의 어려움 등 정부부문의 특수성을 고려하여 시범사업 실시를 통한 단계적 도입을 추진 - 16개 기관을 선정하여 시범사업 실시¹⁾
'99.2	<ul style="list-style-type: none"> ○ 부처별 성과지표 개발(정부조직 경영진단)
'99.5	<ul style="list-style-type: none"> ○ 2000년 예산과 관련한 시범사업기관 선정 및 세부지침 시달 - 농림부 농촌개발국, 법제처 법제기획관실 등 16개 시범사업기관 선정 - 시범사업기관에 대한 세부지침 설명회 개최
'99.6	<ul style="list-style-type: none"> ○ 16개 시범사업기관이 성과계획서 작성, 제출 및 수정, 보완 - 성과계획서 내용 중 성과목표가 추상적이거나, 성과지표가 성과달성 여부의 척도로서 부적합한 부분에 대하여 시범사업기관과 기획예산처가 협의하여 수정, 보완
'99.12	<ul style="list-style-type: none"> ○ 2000년 예산의 국회확정 이후, 16개 시범사업기관이 성과계획서를 최종 수정, 제출
'00. 1~2	<ul style="list-style-type: none"> ○ 시범사업기관의 성과계획서에 대한 전문가 검토 및 향후 작업방향에 대한 전문가 의견 수렴

Performance and Result Act)에 근거하여 각 부처에서 제출한 성과계획서와 보고서를 제대로 활용하지 않고 있는 사실에 대해 비판을 가하고 있지만, OMB에서는 성과계획서와 보고서가 이론적으로는 바람직한 것처럼 보이지만, 예산당국의 의사결정 과정에 활용하기에는 제한된 정보라고 판단하고 있다.

〈표 Ⅲ-2-1〉의 계속

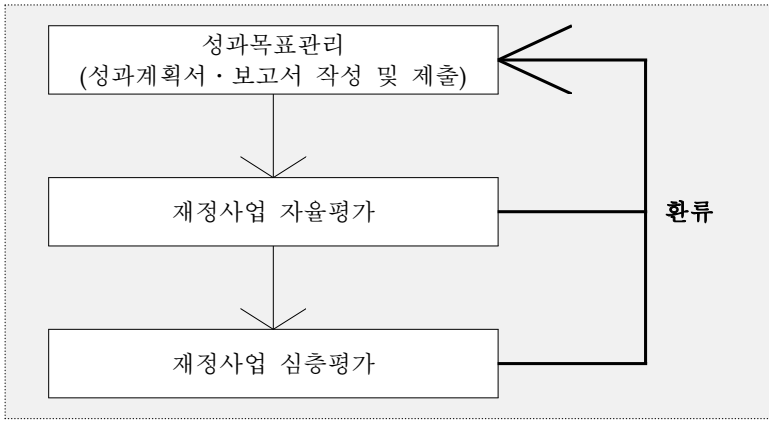
일 시	추진 내용
'00. 3~4	<ul style="list-style-type: none"> ○ 16개 시범사업기관의 성과계획서를 기획예산처 홈페이지를 통해 일반국민에 공개 ○ 2001년 예산과 관련한 시범사업 추진방침을 2001년도 예산안 편성 지침을 통하여 시달 - 12개 기관을 시범사업 대상기관으로 추가 선정(총 28개 기관)
'01.6	<ul style="list-style-type: none"> ○ 2002년도 성과계획서 및 2000년도 성과보고서 작성지침 시달 - 11개 기관을 시범사업 대상기관으로 추가 선정(총 39개 기관)
'03.5	<ul style="list-style-type: none"> ○ 성과중심의 재정운영으로 전환하기 위해 성과관리제도를 도입²⁾ - 주요 재정사업(예산+기금)의 목표와 성과지표를 사전에 설정하고 지표에 따른 평가결과에 의해 재정사업을 관리하는 제도 - 행정부 내 모든 부처를 대상으로 하되, 단계적으로 확대 - '99년 이후 성과주의 예산제도 시범실시 경험이 있는 부처 중 성과관리제도 시행이 적합한 22개 부처³⁾를 선행 부처로 선정하여 우선 시행 - 先시행부처는 30%의 재정사업에 대한 성과목표와 성과지표를 개발하여 2005년 성과계획서를 작성
'03.12	<ul style="list-style-type: none"> ○ 정부사업의 성과평가를 위한 지표 선정 - 선행부처 22개 기관의 주요 재정사업 30%에 대하여 성과목표와 성과지표 개발
'04.5	<ul style="list-style-type: none"> ○ 2004년도 성과관리제도 시행지침 시달 - 기획예산처에 예산을 요구할 때 재정사업으로 달성하려는 성과목표와 목표달성 여부를 측정할 수 있는 지표를 제시하는 「성과계획서」를 작성, 제출해야 함 - 「성과계획서」에 제시된 성과지표의 목표치와 재정사업 집행 후 달성한 실적치를 비교, 분석하여 해당 사업의 집행방식을 개선하거나 예산규모를 조정하는 등 예산편성과정에 환류
'04.11	<ul style="list-style-type: none"> ○ 정책·성과 중심의 프로그램 예산체계 도입 - 자율과 분권, 책임과 성과 지향의 선진 재정운영체계의 토대 - 정책사업으로서의 개별 프로그램이 예산편성, 집행, 결산, 평가 등 재정운영 전 과정상의 중심적 역할 수행 - 향후 국가재정운영계획상의 중장기 전략적 재원배분과 집행결과 평가 등 성과관리의 기본 단위

〈표 III-2-1〉의 계속

일 시	추진 내용
'06	<ul style="list-style-type: none"> ○ 9월 「국가재정법」⁴⁾ 국회 통과 ○ 2006년 성과목표관리제도 시행지침을 마련 <ul style="list-style-type: none"> - 기획예산처는 각 부처 재정지출의 효율성·책임성을 높이기 위해 '06년도 성과목표관리제도 시행지침을 마련하여 22일 각 부처에 통보 ○ 성과목표관리제도의 강화 <ul style="list-style-type: none"> - 26개 부처의 주요 재정사업에서 48개 모든 부처의 모든 재정사업으로 대상 범위를 확대⁵⁾ - 15개 기금⁶⁾이 추가되어 61개 기금('05년 말 기준) 전부가 성과목표관리 대상에 포함
'07	<ul style="list-style-type: none"> ○ '07 회계연도 1월부터 「국가재정법」이 시행됨으로써 재정사업 성과관리제도의 법적 근거 마련
'08	<ul style="list-style-type: none"> ○ 대상부처 모든 사업을 포괄하는 부처별 성과보고서(2007년분)가 처음으로 작성 완료

- 주: 1) 산업자원부 산업기술국, 문화관광부 국립국악원 등 16개 기관을 선정하여 성과계획서를 작성·공개하는 등 시범사업을 추진하였다.
- 2) 여기서 성과관리란 재정운영상 하나의 과정이며, 주요 재정사업(예산+기금)의 목표와 성과지표를 사전에 설정하고 지표에 의한 평가결과에 의해 재정사업을 관리하는 제도를 의미한다.
- 3) 22개 선행 부처는 교육부, 외교부, 행자부, 과기부, 문광부, 농림부, 산자부, 정통부, 복지부, 환경부, 건교부, 해양부, 홍보처, 보훈처, 농진청, 산림청, 특허청, 조달청, 경찰청, 해경청, 기상청, 통계청 등 22개 부·처·청을 말한다.
- 4) 1961년 제정된 예산회계법을 전면 개편한 것으로, 매년 당해 회계연도부터 5회계연도 이상의 기간에 대한 국가재정운영계획을 수립, 예산안과 함께 국회제출을 의무화하였다.
- 5) 재경부, 통일부, 법무부, 국방부, 기획예산처, 법제처, 국세청, 관세청, 병무청, 식약청, 방재청, 방위사업청, 검찰청, 행복도시건설청, 금감위, 인사위, 공정거래위, 국조실, 청렴위, 청소년위, 비상기획위, 고충처리위 등 22개 부처를 추가하였다.
- 6) 성과관리 실익이 크지 않다고 보아 지금까지 대상에서 제외되어 온 계정성 기금 4개와 금융성 기금 10개 등 15개 기금이 해당된다.

[그림 III-2-1] 재정성과관리제도의 기본 구조



두 번째 유형의 성과정보는 사업평가 방식에 근거한 성과정보이다. 사업평가는 사업이 원래 의도한 목적에 기여한 바를 평가하는 사업의 효과성 평가부분과 사업운영의 적정성을 평가하는 부분으로 나누어진다. 사업의 효과성 평가에서 가장 핵심적인 부분은 사업이 원래 의도한 결과에 기여한 부분을 추정해 내는 것이다. 다시 말해 사업이 있음으로 인해 결과가 달라졌는지를 밝히는 부분과 결과가 달라졌다면 해당 사업이 기여한 크기는 얼마인지를 밝히는 것이다. 이러한 분석을 위해서 이상적으로는 무작위통제실험 디자인(randomized controlled experiment design)을 통해 사업의 영향을 받는 집단/지역과 사업의 영향을 받지 않는 지역을 구분하여, 사업을 추진한 이후 양 집단/지역의 변화를 비교 분석하는 것이 필요하다. 물론 사업의 특성에 따라 차선의 디자인을 통해 비교 집단/지역을 선정하고 평가하는 것이 필요하다. 그러나 구체적인 사업평가 기법에 대해서 논하는 것이 본 연구의 주목적이 아니므로, 사업평가는 평가의 적절한 디자인과 데이터 분석을 통해 사업의 효과성을 밝혀내는 방법이라는 것 정도만 언급하기로 한다.

우리나라는 '재정사업심층평가제도'를 통하여, 예산당국에서 매년 10여 개의 사업을 선정하여 사업의 효과성과 운영의 적정성에 대한 평가를 시행하고 있다. 사업평가 방식을 보면 외국은 사업부처가 자체의 평가조직 또는 외부 전문기관이나 전문가를 활용하여 적용되는 경우가 많다. 우리나라 중앙정부에서도 예산 당국에서 사업부처가 자율적으로 주기적인 사업평가를 시행하도록 제도적으로 권장하고 있다. 그러나 이와 별개로 예산당국이 재정사업자율평가에 따른 평가결과와 외부(국회, 감사원, 시민단체 등)의 지적, 전문가/전문기관의 의견 수렴 등을 통하여 평가대상 사업을 선정하여 평가하고 있다. 이러한 제도의 실효성을 평가하기 위해서는, 실제 이러한 평가가 예산편성이나 정책수립에 반영될 정도로 의미 있는 결론을 도출하였는지와 더불어 그 결과가 실제 의사결정 과정에 반영되었는지에 대한 점검이 필요하다. 이에 대해서는 공개된 객관적인 상세 데이터가 없어 엄밀한 평가는 어렵지만, 예산당국의 발표 자료에 의하면, 2006년 평가에서는 3개 사업에 269억원을 삭감했고, 2007년에는 4개 사업에 425억원을 삭감했다고 보고되고 있다. 한편 재정사업심층평가제도에 관계한 전문가들의 비공식적인 면담 내용에 의하면, 평가결과가 데이터의 한계로 인해 의사결정에 반영될 정도로 결정적인 증거를 제시 못한 경우도 적지 않고, 예산당국 예산편성 담당자의 관심도에 따라 평가결과의 활용도도 낮은 경우가 적지 않다고 한다.

사업평가의 장점은 더욱 객관적이고 과학적인 방식으로 사업의 성과에 대한 정보를 도출할 수 있다는 것이다. 반면에 단점은 사업평가에 시간과 비용이 많이 소모되고, 사업평가 방식으로 포괄한 수 있는 사업의 범위가 지극히 제한적이라는 것이다. 그러므로 사업평가 방식을 활용해서 정부의 예산사업을 포괄적으로 평가하고 구조조정을 실행하는 데에는 한계가 있을 수밖에 없다. 그러나 쟁점이 있는 사업이나 정책에 대해서는 선별적으로 사업평가를 실시하고, 주요 사업에 대해서는 주기적으로 사업평가를 자체적으로 실시하는 문화를 정착시키

는 것은 의미 있는 일이다. 특히 사업평가 문화가 정착되면, 사업의 성과를 평가하기 위해 필요한 정보를 상시적으로 관리하는 일이 이루어질 것으로 기대된다.

마지막으로 리뷰 방식의 성과정보 생산방식이 있다. 리뷰 방식은 기본적으로는 새로운 성과정보를 생산해 내는 측면보다는 기존에 존재하는 성과정보를 체계적으로 수집하여 분석하는 과정이다. 물론 기존에 재정사업에 관한 성과지표나 목표치가 설정되어 있지 않고, 사업평가가 주기적으로 수행되지 않는다면, 리뷰 방식의 성과정보 생산과정을 위해 별도로 이러한 정보들을 새롭게 생산해야 하므로, 리뷰 과정에서 새로운 성과정보가 생산되는 측면이 있을 수 있다.

리뷰 과정은 예산당국의 관점에서 중요하다고 판단되는 기준과 그에 부합하는 판단 기준을 제시하고, 사업 부처에게 해당 자료와 증거제시를 요구하는 과정을 말한다. 우리나라에서는 ‘재정사업자율평가제도’가 이에 해당하는 과정이며 아래와 같은 평가기준을 개발하여 제시하고 있다.

〈표 Ⅲ-2-2〉 12개 공통 점검 사항

계획 (30)	1-1. 사업목적이 명확한가?	5.0
	1-2. 다른 사업과 불필요하게 유사, 중복되지 않는가?	5.0
	1-3. 현재 사업추진 방식이 효율적이고 적절한가?	5.0
성과 계획 (15)	2-1. 성과지표가 사업목적과 명확한 인과관계를 가지고 있는가?	7.5
	2-2. 성과지표의 목표치가 의욕적인가?	7.5
집행 (20)	3-1. 재원이 계획대로 집행되었는가?	5.0
	3-2. 모니터링 체계를 운영하여 문제점을 개선하고 있는가?	10.0
	3-3. 객관적이고 종합적인 사업평가를 실시하였는가?	5.0
산출/ 결과, 활용 (50)	4-1. 계획된 성과지표의 목표치를 달성하였는가?	30.0
	4-2. 사업평가 결과, 사업이 효과적으로 수행되고 있는가?	5.0
	4-3. 성과목표를 달성하는 데 있어 효율성을 제고하였는가?	5.0
	4-4. 평가결과를 제도개선, 예산편성에 환류 하였는가?	10.0

- 기획재정부는 사전에 항목별 질문에 대한 답변기준을 제시
- 부처는 항목별로 '예/아니오'로 답변, '예'라고 답변시 근거 제시
 - * 단, 성과달성도, 고객만족도 항목은 예, 상당한 정도, 어느 정도, 아니오의 4등급으로 나누어 답변

이러한 리뷰 과정은 성과지표 중심의 모니터링과 심층평가를 목적으로 하는 사업평가 사이에 위치한 성과정보 생산과정이라고 볼 수 있다. 사업의 계획, 성과계획, 집행 및 결과에 대해 포괄적인 정보를 수집하여 분석한다는 점에서 성과지표에 따른 모니터링보다는 더욱 많은 성과정보를 생산하는 것이다. 그러나 리뷰 과정 자체가 새로운 데이터를 수집하여 분석하는 과정은 아니므로, 사업평가보다는 간단한 성과정보 수집 및 분석과정이라고 볼 수 있다. 혹자는 '간이사업평가' 또는 '책상에서 하는 사업평가'라고 부르기도 한다.

이러한 리뷰 과정이 생겨난 배경은, 기존의 모니터링 방식이 조직 외부인인 예산당국의 입장에서 의사결정 과정에 활용하기는 어렵고, 반면에 사업평가 방식은 소요 비용이 높고 포괄범위가 제한적이라는 단점 때문에 실용적이지 않다는 문제의식이 깔려 있다. 이러한 체크리스트에 따라 사업의 우선 순위를 판단하려는 시도는 민간 경영 기법의 하나로 활용되며, 미국의 예산당국인 OMB(Office of Management and Budget)에서 부시 행정부하에서 개발한 PART(Program Assessment Rating Tool)를 우리나라에서 벤치마크하여 활용하였다. 이러한 리뷰 과정의 결과는 최종적으로 사업의 등급으로 나타난다. 재정사업자율평가는 사업의 평가결과를 매우 우수, 우수, 보통, 미흡, 매우 미흡으로 나눈다⁸²⁾. 그리고 미흡 또는 아주 미흡으로 판정된 사업에 대해서는 원칙적으로 10% 이상을 차년도 예산에서 삭감하도록 예산편성 지침에 명시하고 있다.

82) 2008년 이전에는 우수, 다소 우수, 보통, 미흡의 네 등급으로 평가결과가 분류되었다.

〈표 III-2-3〉 재정사업자율평가 등급 현황

	계	우수 (85점 이상)	다소우수 (70~85점)	보통 (50~70점)	미흡 (50점 미만)	
2005	555	29	102	337	87	
	(100)	(5.23)	(18.38)	(60.72)	(15.68)	
2006	577	30	94	388	65	
	(100)	(5.2)	(16.29)	(67.24)	(11.27)	
2007	585	69	143	342	31	
	(100)	(11.79)	(24.44)	(58.46)	(5.3)	
2008	계	매우우수 (90점 이상)	우수 (80~90점)	보통 (60~80점)	미흡 (50~60점)	매우 미흡 (50점 미만)
	384	10	44	226	90	14
	(100)	(2.60)	(11.46)	(58.85)	(23.44)	(3.65)

이러한 리뷰 과정은, 예산당국의 평가 지침을 사업부처에 제시하면, 사업부처는 기준에 부합한 증거를 제시하고, 부처의 자체평가위원회에서 자체평가를 실시한 결과를 예산당국에 제출하고, 예산당국에서 최종 점검을 하는 방식으로 운영된다. 그리고 우리나라 재정사업 자율평가제도는 모든 사업을 매년 평가하는 것이 아니라, 3년 주기로 평가하는 방식으로 운영된다. 그 배경에는 정부 예산사업의 성과가 매년 변화하는 것이 아니므로 매년 평가하는 것이 실익이 적다는 인식이 깔려 있다.

재정사업자율평가가 모니터링과 사업평가의 중간 수준의 성과정보를 생산해 내는 노력이지만, 동 제도의 운영을 위해서는 사업 담당자와 예산당국의 상당한 전문성이 요구된다. 사업에 대해 어느 정도의 이해가 전제가 되지 않고 리뷰 과정이 운영될 경우, 평가 과정자체가 형식화되고 의미 있는 성과정보가 생산되지 않을 가능성이 크다. 우리나라 중앙부처의 순환보직 주기가 1~2년이 통상적이라면, 해당 사업의 평가 및 책임성 제고를 위한 전문성 확보가 용이하지 않음을 쉽게

예상할 수 있다.

이상으로 성과측정 수단으로서의 성과지표와 목표치, 사업평가, 그리고 리뷰 방식에 대한 우리나라 현황과 한계에 대해 개략적으로 살펴 보았다⁸³⁾. 중앙정부 예산당국 입장에서 성과정보 생산과 활용을 염두에 둔다면, 성과지표와 목표치 수준의 정보만으로는 불충분하다는 것이 위의 논의에서 지적되었다. 성과지표와 목표치 정보에 추가하여 사업의 계획, 집행 및 성과달성 정도에 대한 추가적인 정보수집을 통하여 의사결정 과정에서 유용하게 활용할 수 있다는 것이다.

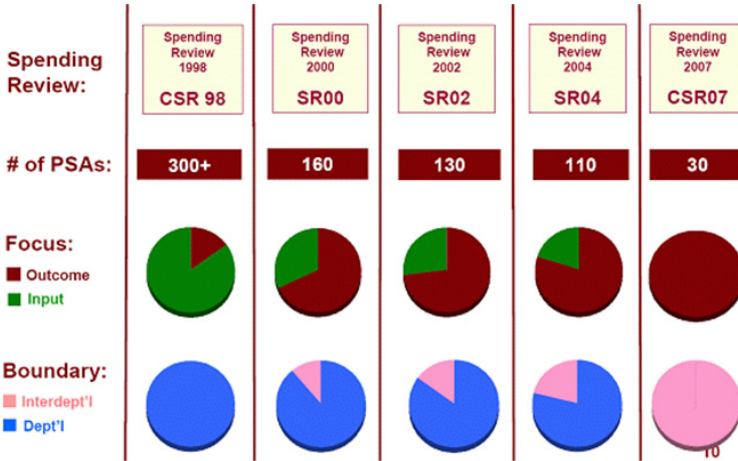
2) 결과(outcome) vs 산출(output)/과정(process)

여기서는 사업의 성과를 관리하기 위해 산출이나 과정에 초점을 둘 것인지, 아니면 최종 결과에 중점을 둘 것인지에 대해 논하고, 우리나라 중앙정부의 현황과 문제점을 분석하고자 한다. 사업의 성과를 판단할 때에 무엇을 기준으로 할 것인지가 여기서의 주요 쟁점이다. 전 세계적으로 최근의 성과관리의 초점은 결과 중심으로 옮겨가고 있다. 영국, 호주, 뉴질랜드는 재정성과관리제도를 시작하면서 산출지표 중심으로 출발하였으나, 최근에는 모두 결과지표 중심의 성과관리로 전환하였다. 영국을 보면, 제도가 발전하면서 결과중심의 성과정보가 점점 더 많이 활용되는 것을 발견할 수 있다. Performance Service Agreements(PSAs)의 지표 중 1998년에는 결과지표의 비중이 15%였다가, 2007년에는 100%에 이르고 있다⁸⁴⁾. 그리고 뉴질랜드와 호주도 대표적인 산출 중심의 성과관리 국가였으나, 최근에는 결과 중심의 성과관리로 방향을 전환하였다고 보고되었다.

83) 성과측정 수단인 성과목표관리제도와 재정사업자율평가제도의 현황과 한계에 대한 보다 상세한 분석은 박노옥 외(2008)에 논의하고 있다.

84) 물론 영국의 이러한 변화에는 평가단위의 변화도 기여한 부분이 있다. PSA의 초점이 개별 부처의 사업에서 다부처 정책이나 사업으로 변하면서 보다 상위수준에서의 결과지표로 초점이 옮겨 갔다.

[그림 III-2-2] 영국 PSAs 지표의 성격, 수효 및 범위의 변화

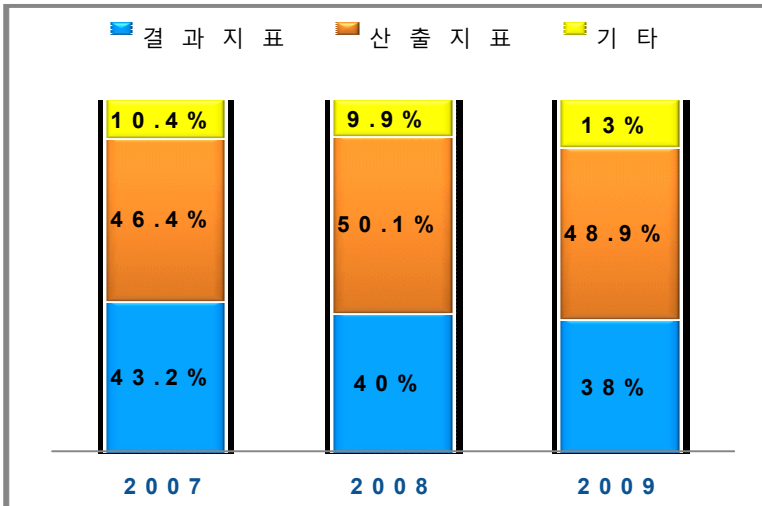


우리나라 중앙정부는 처음부터 결과 중심의 성과관리에 초점을 두고 출발하였다. 성과지표 개발 과정에서 결과지표를 중심으로 개발할 것을 사업 담당자들에게 요구하였고, 재정사업자율평가 과정에서 결과지표를 중심으로 지표를 개발하지 않을 경우 평가결과에 불이익이 가도록 평가과정이 운영되었다. 그러나 일부 사업에서는 결과지표 개발에 상당한 어려움을 겪고 있다. 합리적인 성과지표로 인정받은 사업의 비율이 점진적으로 향상되고 있으나, 여전히 어려움을 겪고 있다. 아래 그림을 보면 결과지표를 개발하여 활용하는 사업의 비중이 그렇게 뚜렷하게 개선되지는 않다는 것을 알 수 있다. 비중만으로 보면 오히려 감소하고 있음을 알 수 있다.

왜 이렇게 결과지표를 개발하여 사업의 성과를 관리하는 것이 어려운가? 여기에는 다양한 원인이 있다. 첫째, 데이터의 부족이다. 산출지표는 통상 사업 운영과정에서 생산되고 관리될 확률이 높지만, 결과지표는 의도적인 투자를 하지 않으면 생산되지 않는 경우가 많다. 그러므로 결과중심인 성과관리제도의 운영을 도입할 경우, 초기에는 데이

터의 결핍 때문에 결과지표를 생산하지 못할 가능성이 높다. 그러나 데이터의 부족이라는 부분은, 시간이 경과해도 왜 결과지표의 생산 비중이 향상되지 않는지를 설명하지 못한다.

[그림 Ⅲ-2-3] 결과지표와 산출지표 현황



자료: 재정사업자율평가 분석 자료

두 번째 가능한 설명은, 사업 담당자들의 의식이 제고되지 않기 때문에, 데이터 생산에 대한 투자가 이루어지지 않고 있다는 것이다. 즉 사업의 효과를 설명하기 위해서는 적절한 결과지표를 생산하고 활용해야 한다는 의식과 필요성이 사업담당자들 사이에 확산되어 있지 않다는 것이다. 우리나라의 상황에서는 이 설명이 상당한 설득력을 가진다. 1~2년 주기의 정기적인 순환보직하에서는, 사업 담당자가 담당 사업의 운영을 위한 하부구조인 성과 정보의 생산에 관심을 가지고 투자하기가 쉽지 않다. 해당 사업을 처음 담당하게 되면 외부에서 평가 요구가 들어올 때에 성과지표에 대해 생각하고, 만약 과거에 성과지표가 적절하게 개발되어 있지 않다면, 지표 개발 문제를 원점에서 다시 생

각해야 하는 상황에 직면할 것이다.

이것보다 나은 상황은, 사업담당자가 성과지표 개발의 필요성은 인식하고 있기 때문에, 새로 담당한 사업에 대해서도 업무시작과 더불어 성과지표 개발 문제를 검토할 경우이다. 그러나 이때에도 사업담당자의 시계가 1~2년에 불과하기 때문에, 가시적인 성과가 보이지 않는, 사업 운영의 하부구조 개선 문제인 성과지표 개발에 의미 있는 투자를 하기는 쉽지 않다. 제한된 시계 내에서 제한된 시간투자를 해야 하므로, 단기적으로 가시적이지 않은 성과지표 개발에 투자할 유인이 약한 것이다. 그러므로 성과관리를 위한 교육과 훈련의 강화가 이루어지더라도, 정기적인 순환보직 환경에서는 성과관리를 위한 성과정보 개선에의 투자 유인을 어떻게 확보할 것인가가 난제로 남는다.

결과지표의 개발이 부진한 이유를 설명하는 마지막 가능성은, 평가단위의 설정 문제와 관련이 있다. 평가단위 설정의 문제는 크게 2가지로 나누어진다. 하나는 평가단위가 너무 하부단위의 사업이라는 것이고, 다른 하나는 평가단위의 묶음 자체가 잘못 설정된 경우이다.

평가단위가 지나치게 하부단위의 사업일 경우, 의미 있는 결과지표 도출이 용이하지 않다. 왜냐하면, 결과지표란 해당 사업이 사회경제적으로 미친 영향을 의미하는데, 해당 사업의 범위와 영향력이 지나치게 작을 경우, 사회경제적으로 미친 영향을 지표화 하는 것이 곤란하기 때문이다. 그러므로 평가단위에 따라서는 산출지표를 활용하는 것이 적절한 경우도 발생한다. 위에서 논한 영국의 PSAs가 바로 여기에 해당한다. 처음에는 PSAs의 수효가 300개 이상이면서 투입이나 산출지표 중심의 지표가 활용되었으나, PSAs가 보다 상위의 정책영역으로 옮겨가고 지표의 수효도 감소하면서 결과지표로 전환되었다.

우리나라의 재정사업자율평가는 기본적으로 단위사업 위주로 이루어지는데, 사업에 따라서는 의미 있는 결과지표를 생산할 수 있는 수준의 단위사업이 있고, 의미 있는 결과지표를 생산하기 어려운 세부사업에 가까운 단위사업이 있다. 성과목표관리체계 개발 또는 프로그램

예산체계 설정 시, 단위사업이 적절한 수준에서 설정되도록 주의를 기울여야 한다. 그리고 현행 체계에서도 재정사업자율평가를 실행 할 때도 기계적으로 단위사업 수준에서 평가하는 것은 아니므로, 해당 단위사업이 결과지표 중심으로 관리할 수준이 아니면, 다른 단위 사업과 통합하여 평가받는 방안도 고려할 필요가 있다.

결과지표 개발에 장애가 되는 평가단위의 또 다른 문제는, 평가대상 사업군이 이질적이고 서로 동일한 목표를 추구한다고 볼 수 없는 하부사업들로 묶였을 때이다. 이때는 하부사업의 이질성 때문에, 소수의 결과지표를 생산하는 것이 불가능하다. 이 문제도, 성과목표관리체계 개발 또는 프로그램 예산체계 설정 시, 주의를 기울이면 해결할 수 있다.

이상은 우리나라 중앙정부의 재정성과관리제도에서 결과지표 중심의 성과관리를 추진하는 현황과 문제점에 대해 분석한 것이다. 이러한 현황을 비용회계와 연관시켜 보면, 크게 2가지 함의가 있다. 첫 번째는 사업의 결과에 대한 성과정보에 초점을 둔 성과관리제도이므로, 한계 비용이나 단위비용 수준의 성과정보가 꼭 필요하지는 않다는 것이다. 왜냐하면, 결과지표 자체가 외부 요인의 영향을 받는 부분이 불가피하게 있으므로, 결과 한 단위를 더 생산하기 위해 드는 비용을 파악한다는 것은 별 의미가 없다는 것이다. 산출지표 중심의 성과관리에는 단위비용 수준의 정보가 중요하다. 예를 들어, 세관에서 통관조사를 1건 더 수행하기 위해 소요되는 비용이 얼마인지에 대한 정보가 있으면, 이를 바탕으로 산출지표인 통관조사 건수에 연계하여 예산을 책정할 수 있다. 반면에 지표가 결과지표인 불법통관물품이 시중에 유통되는 양의 감소라면, 불법통관제품 유통량 1건을 줄이기 위해 소요되는 통관조사 관련 비용정보(통관조사 관련 총비용/총 불법통관물품 유통량 추정치)를 생산해도 활용방안이 분명하지 않다. 불법유통물 감소를 결정하는 요인은 관세청의 통관조사 외에도 다양한 다른 요인들이 있기 때문이다. 통관조사 관련 비용과 불법유통량 자체를 연계시켜서 해석하기에는 상당한 무리가 따른다. 그러므로 결과중심의 성과관리체제하

에서는 평가대상 사업별로 총비용 수준의 정보가 있으면 충분하다. 이때 총비용이란 앞 절에서의 표현으로는 전체비용(full cost)으로 해당 사업을 위해 소요되는 직접 사업비뿐 아니라 간접비용까지도 포함하는 비용을 의미한다.

두 번째는, 성과정보의 현실적 수준과 관련된 문제로서, 현재 앞에서 논의한 대로 성과지표 자체의 적절한 개발이 난항을 겪는 측면이 있으므로, 성과정보 수준 자체가 미흡한 상태에서 정교한 비용정보를 도출해도 활용도가 낮을 가능성이 있다. 그러므로 성과정보와 비용정보는 동시에 수준을 개선해 나가는 작업이 필요하다.

3) 평가단위

성과정보의 생산에서 평가단위도 중요한 문제이다. 왜냐하면, 적절한 평가 단위의 설정은 평가결과를 예산 편성에서 용이하게 활용할 수 있기 때문이다. 위에서 이미 결과중심의 성과지표 개발과 관련하여 평가단위 설정의 중요성을 논하였다. 결과지표 개발이라는 문제뿐만 아니라, 일반적인 성과정보의 생산과 활용이라는 측면에서 평가단위의 설정은 중요한 의미를 가진다. 여기서는 성과관리제도의 운영이라는 훨씬 일반적인 관점에서 평가단위의 문제를 논하고, 우리나라의 중앙정부의 현황을 점검한다.

평가단위 설정과 관련해서 가장 중요한 조건은 특정 목적을 달성하기 위해 이루어지는 모든 정책·사업·활동을 하나의 단위로 묶는다는 것이다. 만약 특정 목적을 달성하기 위한 모든 정책, 사업, 활동이 포괄적으로 평가되지 않는다면, 성과관리가 불완전하게 이루어질 수밖에 없으며, 평가의 실효성 또한 훼손될 것이다. 동일한 목적을 달성하기 위한 예산사업이나 정책수단을 동시에 분석하여, 재원배분이나 정책의 우선순위를 결정할 수 있도록, 성과관리 단위가 포괄성을 유지하도록 하는 것이 중요하다.

이런 포괄성의 관점에서 본다면, 우리나라 중앙정부의 재정성과관리제도는 특수한 문제를 드러내고 있다. 동일한 목적을 추구하는 사업/정책은 동일한 시각에서 평가되고 성과관리가 이루어져야 한다. 그러나 우리나라 중앙정부의 조직 특성상, 정책은 국무총리실에서 담당하고, 예산사업은 기획재정부에서 담당하는 역할 분담이 이루어져 있다. 이런 역할 분담의 결과 동일한 목적을 위해 추진되는 정책과 예산 사업이 분리되어 관리되는 특성을 가진다. 물론 국무총리실에서 관장하는 성과관리 시행계획에서는 주요 정책과 예산사업이 다 포함되어 있지만, 국무총리실과 예산당국은 담당 분야에 대해서만 관심을 가진다. 그리고 주요 정책과 예산 사업을 무리하게 분리하는 과정에서, 유사한 내용이 주요 정책과 예산사업으로 중복되어 포함되는 문제가 노정되었다. 최근 주요 정책은, 예산사업보다는 더욱 상위 수준으로 설정하도록 지침을 설정하여 이 문제를 개선하기 위해 노력하고 있다.

그러나 중복성의 문제뿐만 아니라, 예산당국의 시각이 지나치게 협소화되었다. 즉 동일한 목적을 달성하기 위해, 정부의 지출이 이루어질 수도 있고, 규제와 같은 수단이 활용될 수도 있다. 재정사업자율평가의 계획부문 질문에서, 해당 정부지출 사업이 비예산 수단, 즉 규제와 같은 수단으로 해결될 수 있는 것은 아닌지 점검하게 되어 있기는 하다. 그러나 실제로는 이 항목이 평가 과정에서 변별력 있게 점검되고 있지는 못하다. 재정사업자율평가에서 이 문제를 점검하기 이전에, 성과계획서와 보고서 체계에 예산사업과 의미 있게 구분되는 유사한 수준의 정책사업이 병렬적으로 포함되어, 동일한 목적을 추구하는 정책사업과 예산사업이 파악되는 기본 정보가 제공되도록 하는 것이 필요하다.

이러한 포괄성의 원칙에 추가하여, 단위를 포함하는 사업이나 정책의 일관성도 중요하다. 평가단위가 성과목표를 달성하기 위해 별이는 의미 있는 정책·사업·활동을 묶은 것이 아니라, 성과목표와 인과관계가 미약한 정책·사업·활동을 묶게 된다면, 평가 과정에서도 문제가 발생하고, 평가의 의미 자체가 없어지는 경우가 발생할 수 있다. 실

제 우리나라의 경험에서 보면, 평가단위 설정에 일관성이 부족하여 성과지표의 설정이 곤란한 경우가 종종 발생한다. 프로그램 예산구조가 적절하게 개발되고 정착되어 있으면, 평가단위의 설정 문제도 훨씬 용이하게 해결될 수 있으나, 프로그램 예산구조가 성과관리의 필수요건은 아니다. 프로그램 예산과의 관계는 아래에서 별도로 논의할 예정이다.

평가단위의 수준을 상위수준으로 설정할지 하위수준으로 설정할지도, 평가결과의 예산편성 과정에서의 환류에 영향을 미친다. 예를 들어, 평가단위를 성과목표 체계도에서 상위 개념인 프로그램으로 설정하는 것보다는 하위개념인 sub-program으로 설정하면, 예산편성 과정에서의 활용이 용이한 측면이 있다. 실제 캐나다에서는 1,400여 개의 sub-program 수준을 평가단위로 설정하고 Strategic Review를 시행하여 예산편성에 활용한다. 우리나라도 프로그램의 하위단위인 단위사업을 평가대상으로 삼고 있다. 우리나라도 실제 예산 편성과정에의 환류가 제도 시행의 가장 큰 목적 중의 하나였으므로, 이러한 접근법을 취하였다고 판단된다. 우리나라 중앙정부의 재정성과관리제도는 전 정부 차원에서의 거시적인 자원배분에 대한 연계는 미약하며, 부처 내의 세출 구조조정 목적에 활용되고 있다고 볼 수 있다.

성과관리 예산제도의 환류와 관련해서, 시행경험이 어느 정도 있는 국가들의 결론은, 미시적인 자원배분에는 성과관리 예산제도가 영향을 주지만, 거시적인 자원배분에는 영향을 미치지 못한다는 것이다. 평가단위가 너무 크게 상위개념으로 설정되면, 구체적인 의사결정에는 활용되기 어렵다고 볼 수 있다. 그러므로 평가단위의 설정은 평가결과의 활용 목적에 따라 다르게 설정되어야 할 것이다. 거시적인 정책이나 사업방향을 파악하기 위한 것인지, 실제 예산 배분에 활용하려는 것인지에 대한 목적이 분명하여야 할 것이다. 물론 이상적으로는 미시적인 자원배분뿐만 아니라 중기재정운용계획과 같은 거시적인 자원 배분에도 성과정보가 활용되는 것이 바람직하지만, 거시적 자원배분의 성과정보 활용은 난제로 남아 있다고 판단된다.

평가단위의 설정과 관련하여 기존 조직의 경계가 문제로 등장할 수 있다. 일상적인 성과관리는 책임성 확보와 예산편성의 문제 때문에 일선 부처의 경계를 넘기는 어렵다. 그러므로 대부분의 성과관리제도는 일선 부처의 경계는 주어진 것으로 보고, 각 조직 내에서의 성과목표를 이루기 위한 정책·사업·활동을 하나의 평가단위로 설정한다. 그러나 정부 전체의 관점에서 본다면, 적지 않은 정책목표가 다양한 부처에 해당되는 경우가 발생한다. 즉 다부처 사업(cross-cutting program)의 성과관리의 필요성이 발생하는 것이다.

그러나 다부처 사업의 성과관리에는 난관이 있다. 첫째, 동일한 목적을 달성하기 위해 추진되는 다부처 사업을 밝혀 내는 것이 쉽지 않다. 2007년 영국은 PSAs를 하향식 접근법을 통해 개발하여, 정책적으로 중요한 30개의 다부처 정책/사업 목표를 설정하고, 각 부처가 이에 대해 기여할 부분을 명시하고 책임성 강화를 추진하였다. 아직 어느 나라도 운영하지는 못하지만, 각 부처의 사업을 DB화해서 동일한 목적을 추구하는 사업을 DB를 통해 쉽게 모을 수 있게 하는 것도 하나의 방안이 될 수 있다.

둘째, 다부처 사업의 경우, 실제 평가와 성과관리가 이루어진다고 해도, 책임성 강화와 사업이나 예산의 재편은 용이하지 않다. 조직 간의 이해관계가 개입되면서 강력한 저항에 직면하게 된다. 영국의 경우 2007년 PSAs부터는 PSAs가 다부처의 성격을 가지게 되고 책임 고위 공무원을 명시하고, 관계 부처들을 모두 명시하는 체계로 운영하고 있다. 다시 말해 공동책임제를 추진하는 것이다. 원칙적으로는 합리적인 추진방향이지만, 실제 운영에 있어서 어떻게 공동 책임제를 아무도 책임지지 않는 무책임제의 상황이 벌어지지 않도록 할 것인지는 쉽지 않다. 캐나다도 공동책임제를 추진하였지만, 실제 실효성 있게 공동책임제를 운영하는 데에는 실패하였다고 보고되고 있다. 선언적인 공동책임제에서 한걸음 더 나아가 다부처 사업의 책임기관이나 책임자가 사업에 협력하는 조직에 대해 유인을 제공할 수 있는 시스템의 구축이

필요하다. 프랑스의 다부처 프로그램은 프로그램 책임자가 별도로 존재하면서 일정 부분의 예산을 협력조직에 배분할 수 있는 권한을 부여하여 기존의 다부처 프로그램이 보여 준 성과관리 방식의 문제를 극복하려는 시도를 하고 있다. 과연 이러한 시도가 어떠한 성과를 거두지는 좀 더 시간을 두고 지켜볼 일이다.

우리나라 중앙정부는 예산당국 차원에서 다부처 사업을 체계적으로 성과관리하려는 시도는 미약하다. 특별한 이슈에 대해서는 위원회를 설립하여 정책공조 중심의 관리를 하고 있으나, 예산당국이 예산의 배분을 목적으로 다양한 다부처 정책이나 사업에 대해 체계적으로 관리하는 시스템은 없다. 성과관리제도의 영향력을 부처 내에 미시적 세출 구조조정에서 한 걸음 더 나아가 부처 간의 조정으로 확대시키기 위해서는 이 부분에 대한 노력이 필요하다.

이상으로 우리나라 중앙정부 재정성과관리제도에서 평가단위의 문제를 점검해 보았다. 한편 평가단위는 비용정보의 문제와도 연결된다. 상기에서 언급한 대로 우리나라의 재정성과관리제도는 단위사업 중심의 성과관리로 운영된다. 만약 프로그램 수준을 평가 대상으로 하고, 프로그램 이하의 예산 배분은 각 부처가 자율적으로 한다는, 이상적인 하향식 자율예산편성과 성과관리가 이루어진다면, 프로그램 수준에서의 총비용(full cost)를 도출해서 대응하는 것으로 충분하다. 왜냐하면, 프로그램은 동일한 목적을 위해 추진되는 다양한 사업들을 묶은 것이므로, 프로그램이 평가대상이 된다는 것은 주요 정책목표 간의 우선순위 결정 수준의 성과관리이기 때문이다. 즉 개략적인 총비용 수준의 정보를 가지고도, 주요 정책목표에 지출되는 비용과 성과를 비교해서 우선 순위를 결정하는 데에 큰 문제가 없기 때문이다.

반면에 아주 구체적인 단일사업 수준의 예산편성을 위한 성과관리에서는, 단위비용 또는 한계비용 수준의 정보가 유용할 수 있다. 우리나라의 단위사업 수준은 많은 경우 몇 가지의 세부사업을 묶은 경우이며, 가끔은 단일 사업으로 구성되기도 한다. 다수의 세부사업으로 구성

된 단위사업은 단위비용이라는 것이 큰 의미는 없으며 총비용 수준의 정보가 유용하며, 단일사업으로 구성된 단위사업의 경우는, 단위비용 개념까지 도출할 수 있으면, 예산편성에서 유용하게 활용될 여지가 있다.

나. 비용정보

재정사업의 성과관리를 위해서는 재정사업이 의도한 목표를 달성하였는지를 측정하는 성과정보와 더불어, 성과달성에 소요된 비용을 파악하는 것이 필요하다. 성과정보와 마찬가지로 비용정보 생산에도 비용이 소요되므로, 성과관리제도의 목적에 부합한 비용정보를 생산하는 것이 바람직하다. 다시 말해, 이상적인 비용정보보다는 현실의 활용도에 부합한 비용정보 생산이 필요하다는 것이다.

비용정보의 형태는 크게 총비용(full cost), 단위비용(unit cost), 그리고 상대비용(comparative cost)으로 분류한다. 총비용은 사업에 소요된 모든 비용이며, 단위비용은 사업을 통하여 제공되는 산출물/결과물 한 단위를 생산하는 데에 소요되는 비용이다. 그리고 상대비용은 유사한 다른 조직이나, 다른 사업과 비교하여 판단하는 상대적인 비용이다. 이러한 비용정보의 생산비용은 총비용이 가장 작게 소요되고, 단위비용이나 상대비용의 생산에는 좀 더 많이 소요된다.

3가지 비용의 정의에 대해 더 상세히 살펴보면 다음과 같다. 총비용은 실제 사업을 위해 지출된 모든 비용을 지칭한다. 총비용을 산정할 때 중요한 쟁점은 간접비의 배부 문제이다. 직접 사업비는 바로 파악이 되지만, 사업을 위해 소요된 간접비를 어떻게 파악할 것인가가 문제이다. 예를 들어, 인건비를 생각해 보자. 특정 인력이 특정 사업을 위해서만 일한다면, 간접비 배부 문제가 발생하지 않는다. 특정 인력의 인건비를 해당 사업에 전부 귀속시키면 된다. 그러나 특정 인력이 특정 사업뿐만 아니라, 다른 사업을 위해서도 일한다면, 해당 인력의 인건비를 사업들 간에 어떻게 배부할 것인가가 문제가 된다. 이러한 간

접비는 인건비뿐 아니라 다수 사업을 위해 공통적으로 활용되는 시설물이나 소모품의 경우도 해당된다. 이상적으로는 간접비 배부의 필요성 자체가 최소한으로 발생하지 않도록 하는 것이 바람직하다. 가능한 범위 내에서, 특정 인력이나 조직이 동일한 또는 동일한 종류의 사업에 종사하게 하여, 간접비 배부의 필요성을 최소화 하는 것이 바람직하다. 그러나 업무의 전문성이나 규모의 경제로 인해, 특정 업무는 특정 인력이나 조직이 전담하여, 다양한 사업을 위해 지원 기능을 담당하도록 조직되는 것이 불가피한 경우가 발생한다.

간접비 배부 방법은 크게 2가지로 구분된다. 첫 번째 방식은, 일종의 주먹구구식 방법으로, 엄밀하게 간접비가 개별사업에 소요된 비율을 계산하는 것이 아니라, 일종의 개략적인 규칙을 정해 배분하는 방식이다. 대표적인 방식이 개별사업을 위해 일하는 사람의 수, 개별 사업의 사업비 규모, 개별 사업을 위해 활용되는 시설물의 면적 등이 간접비 배부 기준으로 활용되기도 한다. 두 번째 방식은 활동기준 원가계산(activity-based cost) 방법으로, 인건비는 실제 개별사업을 위해 사용한 시간을 기록해서 개별사업에 소요된 시간을 도출해 낸다. 활동기준 원가계산 방식이 좀 더 엄밀하기는 하지만, 실행하기 위해서는 더 많은 비용이 소요된다. 그러므로 엄밀한 간접비 도출이 의사결정에 변화를 가져올 정도로 중요하지 않은 경우는, 개략적인 방식인 첫 번째 방식이 많이 활용된다. 첫 번째 방식의 활용 시 주의점 중의 하나는 배부 규칙을 잘못 설정할 경우, 왜곡된 비용 정보를 생산해 낼 수도 있다는 것이다. 대표적으로 매출액이나 서비스 제공량 등에 비례하여 간접비를 배부하는 경우이다. 이 때 사업에 대한 수요가 많거나 성과가 우수한 사업에 간접비를 많이 배부하는 문제가 발생하여, 사업 간의 효과성이나 효율성 비교분석에 왜곡된 결과를 초래한다.

두 번째는 단위비용 정보이다. 단위비용은 보통 총비용 대비 산출물/서비스 양이다. 즉 서비스 한 단위당 소요된 비용의 크기인 평균비용 개념이다. 그러나 문제는 규모의 경제나 고정비용이다. 즉 고정비용은

서비스 제공을 시작하기 위해서 필요한 비용이긴 하지만, 일단 투자가 이루어지고 나면 서비스 양을 증가시키는 과정에서 추가로 발생하는 비용이 아니다. 그리고 규모의 경제가 있으면 추가적으로 서비스를 제공하는 비용이 서비스 양의 증가에 따라 감소한다. 그러므로 단순히 평균비용을 단위비용 정보로 활용하게 되면 잘못된 단위비용 정보를 생산하는 것이다. 엄밀하게 단위비용 정보를 도출하기 위해서는 정교한 분석이 필요하므로, 차선택으로 총비용 중에서 고정비용을 제외한 가변 비용 대비 서비스 제공량(가변비용/서비스 제공량)을 단위비용 정보로 활용하는 것이 실용적인 비용정보이다.

예산편성 관점에서 의미 있는 단위비용 정보는 추가로 한 단위의 산출물이나 서비스를 제공하기 위해 필요한 비용의 크기이다. 이상적으로는 이러한 한계비용 개념이 예산편성을 위해서는 유용하다. 그러나 위에서 논의한 대로, 엄밀한 한계비용을 도출하는 것은 어려우므로, 가변비용 대비 서비스 제공량을 대신 활용할 수도 있다.

마지막 비용 개념으로 상대비용이 있다. 상대비용은 특정 조직이나 특정 사업의 효율성을 판단하기 위해 유사한 조직이나 사업의 비용과 비교하는 경우에 활용된다. 예를 들어 조달업무의 효율성을 판단하기 위해서 다른 조직의 조달업무에 소요되는 비용과 비교하는 것이다. 이때 중요한 것은, 적절한 비교 대상이 있어야 한다. 조직이나 사업의 내외부 특성이 유사한 경우, 서로 비교하여 상대적 효율성을 비교할 수 있다.

이러한 3가지 종류의 비용 개념은 다른 목적으로도 활용될 수 있다. 예산당국의 입장에서 프로그램 간 또는 단위사업간 우선순위를 결정할 때는 총비용 수준의 비용정보가 필요하다. 즉 사업의 성과와 비용을 대비하면서, 프로그램이나 단위사업 수준에서 평가하고 예산 배분의 우선순위를 결정하는 수준이므로 단위비용까지의 정보는 필요하지 않을 가능성이 크다. 특히 프로그램 수준에서는 단위비용 대 효과 평가가 엄밀하게 연결되기 어렵기 때문에, 총비용 대 효과 정도의 정보

로도 충분하다고 판단된다. 단위비용과 효과의 연계가 어려운 이유 중의 하나는 외부 요인 때문이다. 즉 프로그램이나 단위사업의 결과지표 자체가 외부 요인에 영향을 받는 부분이 있기 때문에, 엄밀하게 단위비용 수준으로 비용정보를 개선해도 실제 의사결정과정에서 크게 도움이 되지 않는다는 것이다.

반면에 사업을 추진하는 담당 부처나 부서에서는 특정 사업의 산출물을 한 단위 생산하기 위해 소요되는 비용인 단위비용 정보를 활용할 수 있는 여지가 있다. 예를 들어, 직업훈련을 제공하는 사업이 있다면, 직업훈련을 성공적으로 수료한 교육생 1인당 비용을 기초로 사업예산을 책정할 수 있다. 그리고 한 걸음 더 나아가, 사업을 민간에 위탁할 경우 성과계약 방식을 도입한다면, 서비스 단위당 실제 비용이 어느 정도 소요될 것인지를 산정하는 것은 중요한 정보이다. 단위비용은 서비스 제공량이나 산출물의 양에 연계시켜 예산 크기를 결정할 때 필요한 정보이다.

마지막으로 상대비용은 사업의 효율성을 비교 평가할 때 활용되는 정보이다. 핵심은 총비용 또는 단위비용을 비교할 기준이 무엇인가이다. 유사한 환경에서 유사한 목적으로 운영되는 조직이나 사업이 존재하면 비교 대상으로 설정하여 상대적 효율성을 비교 평가할 수 있다. 그러나 이렇게 내외부적 요인이 논란의 여지 없이 유사한 비교 대상을 발견하기는 쉽지 않으며, 더구나 벤치마킹할 정도로 우수한 조직이나 사업 중에서 적합한 비교 대상을 선정하는 것은 더욱 어렵다. 이렇게 적합한 비교 대상 선정이 어려울 경우, 차이가 발생하는 내외부 요인을 적절히 통제한 이후 효율성을 비교 분석하기도 한다. 그리고 도저히 적절한 비교 대상이 없다면, 동일한 사업의 시계열적 효율성을 분석할 수도 있다. 즉 시간이 지나면서 효율성이 변하는 추이를 비교 분석하는 것이다. 물론 이 때 외부 환경의 변화를 적절히 통제하고 변화 추이를 분석해야 한다.

우리나라 중앙정부에서는 위에서 비용회계 측면에서 논한 문제들이

본격적으로 고려되지 않는다. 비용정보 개선의 출발점이라고 할 수 있는 총비용 도출을 위한 간접비 배부 문제는 일단 고려의 대상이 아니다. 예산구조 프로그램 개발 시, 행정지원 프로그램을 별도로 설정하여 간접 경비성 비용을 프로그램으로 배부하지 않는 접근법을 취했다. 이는 프로그램 예산구조를 개발하면서, 간접비 배부 문제까지 본격적으로 다룰 준비가 되지 않았던 증양부처의 상황을 보여 준다. 그러나 발생주의 회계제도를 도입하면서 프로그램의 원가문제까지 검토하는 진전이 이루어졌다. 2009년 7월에 고시된 '원가계산준칙'에 따르면, 기본 원칙은 프로그램이나 단위사업에 배부가 가능한 간접비는 배부하는 것으로 되어 있다. 이때 간접비 배부 원칙은, 인원수 또는 인건비, 원가 대상의 직접 원가, 사용면적 또는 자산 금액, 생산품의 수량, 기타 합리적인 방법으로 나열되어 있다. 이렇게 선언적으로는 배부 가능한 간접비는 배부하는 것으로 되어 있지만, 실제로는 행정지원프로그램이 별도의 프로그램으로 존재하기 때문에, '관리운영비'라고 지칭되는 간접비는 일반회계 및 기타특별회계의 경우에 개별 프로그램으로 배부하지 않는 것으로 되었다. 그러나 기금 및 기업특별회계는 프로그램으로 배부하고 있다. 결국 프로그램에 소요되는 인건비가 별도로 계산되지 않고 행정지원 프로그램으로 별도 집계되는 형태는 변하지 않은 셈이다.

이렇게 총비용 계산에서 주요 요소의 하나인 간접비 배부가 프로그램 단위에서도 이루어지지 않기 때문에 총비용 대비 효과성이나 효율성 정보를 바탕으로 성과관리를 하는 것이 어렵게 되었다. 그리고 재정사업 성과관리의 실효성을 더욱 감소시키는 것은, 직접 서비스를 제공하는 업무가 많은 조직인 '청'의 경우, 인건비 비중이 크기 때문에 재정사업 성과관리제도에서 관리되는 예산 비중이 다른 부처에 비해 작은 경향이 있다. 그 결과, 서비스를 직접 제공하는 조직일수록 비용 대비 효과성이나 효율성 정보를 활용하여 사업의 운영을 개선시킬 여지가 많음에도 실제적으로는 이런 조직의 많은 예산이 재정성과관리제

도 범위 밖에 놓이는 문제가 발생한다. 다시 말해, 재정성과관리의 실효성이 가장 클 수 있는 조직의 예산이 오히려 성과관리 밖에 놓이는 문제가 발생한다는 것이다.

마지막으로 발생주의 회계제도와 관련한 문제와 현황을 살펴보자. 발생주의 회계도 비용정보와 관련된 부분이 있다. 발생주의 회계하에서는 비용의 개념이 현재 비용만 포함하던 현금주의에서 과거와 미래의 비용도 포함하는 비용개념으로 바뀌는 변화가 발생한다. 2009년부터 발생주의 회계가 중앙부처에 도입되었으며, 2010년 결산 때부터 발생주의에 근거한 재무결산보고서가 제출된다. 성과관리와 관련된 비용정보에서, 발생주의 회계는 사업의 비용을 파악하는 시점을 단순히 현재의 현금 흐름으로만 파악하는 것이 아니라 과거에 발생한 비용과 미래에 발생할 비용을 포함하는 변화를 가져오는 것이다. 대표적으로 변화가 있는 항목은, 미래 연금지급 비용 의무, 미래의 이자 비용, 정부보증 및 용자의 위험 관련 비용 등이다.

우리나라 중앙정부에서는 2010년에 처음으로 발생주의에 근거한 회계정보가 생산된다. 재정성과관리제도와 관련해서는 이러한 발생주의 기준의 비용정보가 프로그램이나 단위사업 수준에서의 비용정보를 개선하는 효과를 가져올 것으로 기대한다. 그러나 이러한 비용정보는 사후적이며 예산편성 과정에서 활용되지 않으면, 실질적인 의미는 약할 것으로 판단된다. 즉 발생주의 회계뿐만 아니라 발생주의 예산의 요소도 도입되어야 발생주의 개념의 도입이 실질적 의사결정에 영향을 미치게 된다. 발생주의 회계를 도입하는 초점은 비용정보를 인식하는 시점의 변화를 의미한다. 발생주의 회계의 도입은 프로그램 간의 우선순위를 결정할 때, 해당 프로그램 때문에 발생할 미래 비용을 포함할 수 있게 해준다는 긍정적인 의미가 있다.

재정성과관리의 입장에서는 부분적인 발생주의 예산제도만으로도 충분히 유용한 비용정보를 도출하고 활용할 수 있다. 부분 발생주의 예산제도는 현재와 미래에 지불할 모든 비용을 포함하는 개념이고, 완

전 발생주의 예산제도는 과거에 한 행위로 발생한 비용도 포함하여야 한다는 것이다. 과거의 행위로 발생하는 대표적인 비용은 감가상각이다. 재정성과관리의 운영에서 대부분의 의사결정은 프로그램 자체의 폐지보다는 프로그램 예산의 증감에 대한 부분이다. 프로그램 예산의 증감에 대한 판단에는 과거의 행위로 발생하는 비용 부분에 대한 정보는 큰 의미가 없다. 왜냐하면 과거에 발생한 비용이므로, 앞으로의 의사결정을 바꾼다고 해도 바꿀 수 있는 부분이 아니기 때문이다. 그리고 프로그램 폐지에 대한 의사결정을 할 경우에는, 필요에 의해 과거에 한 행위 때문에 발생한 비용과 함몰비용 등에 대한 추가적인 분석을 수행하면 되므로, 굳이 완전 발생주의 예산제도를 취함으로써 얻는 실익이 미약하다고 볼 수 있다.

다. 프로그램 예산구조

프로그램 예산구조는 성과관리제도와 관련하여, 평가단위를 체계적으로 선정하고 예산과 사업/정책 목표와의 연계를 용이하게 한다. 성과정보가 재정성과관리제도의 출발점이고 비용정보가 예산사업의 효율성 및 효과성에 관한 정보를 제공한다면, 프로그램 예산구조는 이러한 정보 제공단위와 단위의 위계구조를 제공한다. 체계적이고 포괄적인 성과관리를 위해서는 적절하게 개발된 프로그램 예산구조가 중요한 하부구조이다. 그러나 체계적이고 포괄적인 프로그램 예산구조가 없이도 재정사업의 성과관리는 가능하다. 평가대상 사업을 적절하게 선정하는 것이 중요한 요소이며, 성과관리의 목적에 부합하게 평가단위를 설정하는 것이 적절하게만 이루어진다면, 전 정부적인 프로그램 예산구조가 없이도 성과관리는 이루어질 수 있다. 물론 프로그램 예산구조에 근거한 성과관리의 장점이 분명히 있기 때문에, 적절한 프로그램 예산구조 개발을 위한 노력이 이루어지는 것은 의미가 있다.

우리나라 중앙정부는 2007년 프로그램 예산제도를 도입·시행하면

서, 예산과목 체계는 종전의 「장-관-항-세항-세세항-목-세목」 등 8단계에서 「분야-부문-프로그램-단위사업-목」 등 5단계로 단순하게 전면 개편하였다. 그리고 결산체계도 목(目) 중심에서 프로그램 및 단위사업 중심으로 개편되었다. 이때 프로그램의 수는 800여 개이며, 1,000개를 넘지 않도록 함으로써 예산 과정의 기본단위로서의 역할을 수행할 수 있도록 하였다. 또한 과거 49개의 목(目), 101개의 세목이었던 목(目)이 국제기준에 맞춰 인건비, 운영비, 경상이전, 이자지출, 자본취득, 자본이전, 기타 제지출금 등 10여개 수준으로 대폭 축소되었다. 또한 과거와 달리 새롭게 도입된 프로그램 예산체계는 예산과 기금을 통합하여 동일한 프로그램 구조를 갖도록 설계하였다. 아래의 <표 IV-2-4>는 프로그램 예산제도 도입 전·후의 예산과목 체계를 나타낸다.

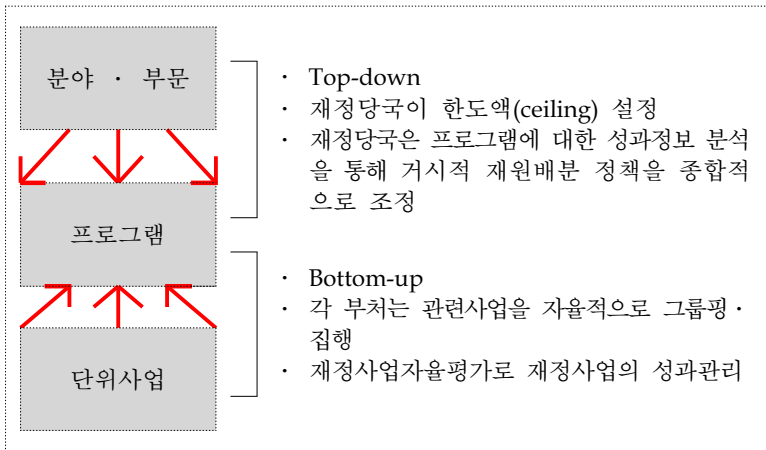
<표 III-2-4> 예산과목체계의 변화

품목별 예산 체계	장	관	항	세항	세세항	세사업	목	세목
	(2006)	대기능 26 (공통20) (별도 6)	중기능 79 (공통66) (별도13)	소기능 977 (예558) (기419)	실·국 2,337 (예1,424) (기 913)	세부 사업 7,918 (예6,356) (기1,562)	지역 사업 등 5,665 (예5,665) (기0)	예산 편성 비목 49
프로그램 예산 체계	분야	부문	프로그램	단위사업	목	세목		
	(2007)	대기능 16	중기능 68	실·국별 정책사업 771	정책사업의 하위 단위사업 3,431 (세부사업 8,831)	예산 편성 비목 23	통계 비목 90	

자료: 윤영진, 2008, p. 61.

한편 재정당국은 프로그램에 대한 성과정보 분석을 통해 거시적 자원배분정책을 종합적으로 조정하는 역할을 수행하고 있다. 그리고 각 부처는 소관 프로그램별로 책임 실·국장을 명시하여 프로그램 단위로 사업을 집행하고 있고, 단위사업은 원칙적으로 각 부처가 자율적으로 편성·집행하고 있다. 아래의 [그림 IV-2-4]는 프로그램 및 단위사업의 설정방식과 더불어서 재정당국과 각 부처의 역할을 보여주고 있다.

[그림 III-2-4] 프로그램 및 단위사업의 설정방식



현재 우리나라 중앙정부에서 프로그램 예산구조의 개발과 관련한 쟁점은, 성과관리를 위한 성과목표관리체계와의 관계, 기존 조직과의 관계, 행정지원 프로그램의 별도 설정 문제, 그리고 프로그램 구조 자체의 적정성 문제가 부각되고 있다.

먼저 성과관리를 위해 개발된 성과목표관리체계와의 정합성 문제를 살펴보자. 성과목표관리체계는 기본적으로 프로그램 예산구조와 일치하는 것이 당연하다고 볼 수 있다. 프로그램 예산구조의 개발 목적은, 예산을 특정 조직(정부)이 이루려는 목표를 중심으로 분류하여, 해당

정보를 예산편성, 계획수립, 재정은용, 성과관리 등 다양한 목적을 위해 사용한다. 문제는 이처럼 다양한 목적이 서로 상충되는 경우가 발생하는 것이다. 원칙적으로는 이러한 다양한 목적들 때문에 프로그램 예산구조 자체가 상이하게 설정되어야 한다고 보기는 어렵다.

프로그램 예산구조와 성과관리 목적의 성과목표 체계 사이의 불일치 문제가 발생할 수 있는 소지는 다음과 같은 경우이다. 첫째, 프로그램 예산구조와 성과목표체계의 개발 주체가 상이하어, 의사소통이 원활하지 않아 발생하는 불일치 문제이다. 이는 지극히 실무적인 오류의 문제이지만, 우리나라에서 나타난 대표적인 문제이다. 재정개혁 추진 과정에서, 프로그램 예산구조는 중앙 예산당국의 특정 조직이 사업 부처와 협의하여 개발하고, 성과목표관리체계는 중앙 예산당국의 재정성과관리제도 운영조직이 지침을 만들고 사업부처가 자체적으로 성과목표체계를 개발하였다. 이 과정에서 양자 간의 불일치가 발생하였다. 다른 표현으로는 빅뱅식 개혁과정에서 생긴 부작용이라고 볼 수도 있다. 이는 근본적인 충돌의 문제라기보다는 제도 도입의 순서와 조직 간의 의사소통 및 조율의 문제이므로, 의지와 노력만 있다면 해결이 가능하다. 현재 우리나라 중앙정부에서 발견되는 문제 중 상당 부분은 이러한 요인에 기인한다.

두 번째는, 프로그램 예산구조의 경직성과 성과목표체계의 유연성 간의 충돌로 생기는 양자 간의 괴리 발생이다. 프로그램 예산구조는 성과목표체계보다 경직적이다. 프로그램 예산구조나 성과목표체계는 개편으로 얻게 되는 편익이 발생할 경우 개편 수요가 발생하게 된다. 그리고 기존 구조나 체계의 개편 필요성에 대한 문제제기는 내부에서도 이루어지지만, 많은 경우 외부, 즉 중앙 예산당국이나 국회 등에서 이루어진다. 프로그램 예산구조의 개편을 위해서는 비용이 많이 소요된다. 왜냐하면 과거에 구축된 예산 관련 데이터가 일관성을 잃음으로써 발생하는 손실이 크기 때문이다. 반면에 성과목표체계는 주기적인 개편이 당연한 것으로 전제되어 있다. 성과목표체계는 변화하는 대내

외 환경을 분석하여 정부부처의 정책 및 사업 추진전략을 수립한 결과물로 도출되는 것이다. 통상적으로 매년 전략계획에 근거하여 수립된 정책과 사업의 효과를 점검하고, 적어도 3년에 한 번은 전략을 수정하게 되어 있다. 다시 말해 전략계획에 근거한 성과목표체계는 주기적인 수정 또는 개편을 전제로 하고 있는 것이다.

이러한 이유 때문에 프로그램 예산구조는 현 체제 유지를 선호하는 관성이 담겨 있고, 반면에 성과목표체계는 주기적인 수정 및 개편의 당위성이 담겨 있다. 더구나 양 체제를 담당하는 조직이 다를 경우, 조직 간 의사소통과 조율의 어려움이 가중되어 양자 간의 괴리가 시간이 지나면서 증가할 수밖에 없다. 우리나라 중앙정부에서도 이러한 경향을 그대로 보여주고 있다. 이 문제에 대해 박노욱 외(2008)에서 문제를 지적하였고, 국회예산정책처에서는 이에 대해 몇 개 부처의 성과계획서를 대상으로 조사한 결과, 일부 부처의 경우 50% 이상의 프로그램 예산구조의 단위사업과 성과계획서의 주요 재정사업이 일치하지 않는 문제가 있음이 파악되었다. 이에 대해 국회에서 의원발의로 국가재정법 개정안이 제출되어 통과되었다. 그 내용은, 프로그램 예산구조에 근거한 예산안의 사업비 및 사업 내용이 성과계획서의 정보와 일치하도록 노력해야 한다는 원칙을 선언한 것이다. 국가재정법에 담긴 내용은 아래와 같다.

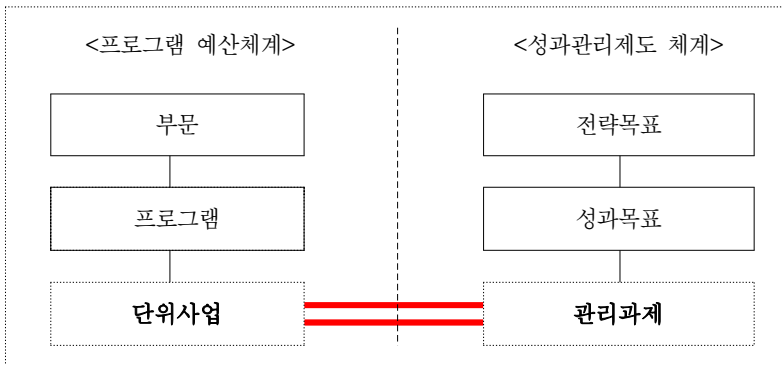
제8조 (성과중심의 재정운동)

⑨ 제33조에 따른 예산안, 제35조에 따른 수정예산안, 제68조제1항에 따른 기금운용계획안, 제70조제2항에 따른 기금운용계획변경안 및 제89조제1항에 따른 추가경정예산안과 그에 따라 작성된 성과계획서는 사업내용 및 사업비 등이 각각 일치하도록 노력하여야 한다. <신설 2009.5.27>

원칙적으로 예산서에 담긴 프로그램 예산구조에 의한 정보가 성과

관리를 목적으로 개발된 성과계획서의 담긴 정보와 일치할 필요가 있다는 원칙의 천명은 바람직하다고 판단된다. 일선 부처와 중앙 예산당국이 성과계획서에 담긴 내용이 예산서와 일치하도록 하여 성과정보가 예산편성 및 심의과정에서 활용되도록 하는 기반을 개선하는 노력이 효과가 있을 것으로 판단된다.

[그림 III-2-5] 현재 프로그램 예산체계와 성과관리제도 체계의 연계



지금까지는 프로그램 예산구조와 성과관리를 목적으로 한 성과목표 체계의 연관 문제를 살펴보았다. 다음으로는 조직구조와 프로그램 예산구조의 문제를 살펴보자. 우리나라 중앙정부는 프로그램 예산구조를 개발할 때, 부문은 부처, 프로그램은 국이나 실, 단위사업은 과에 해당하는 사업에 매칭되는 방향으로 개발하였으며, 프로그램이나 단위사업은 국이나 실 또는 과의 경계를 넘지 않는 것이 원칙으로 활용되었다. 이는 해당 프로그램이나 단위사업 운영의 책임성을 확보하기 위한 목적이다. 이런 원칙이 의미하는 또 다른 측면은, 기존 조직 구조와 업무 경계를 인정하고, 그 틀 내에서 프로그램 예산구조가 개발된다는 것을 의미한다.

그러나 이런 접근법의 한계는, 프로그램 예산구조가 성과관리 목적

의 성과관리체계가 일치하지 않게 되는 배후 원인으로 작용한다. 그 결과 프로그램 예산체계가 성과관리 목적에는 부합하지 않게 되는 상황이 발생하게 된다. 대부분의 국가에서는 프로그램 예산체계를 개발할 때 기존 조직경계를 존중하고, 정책이나 사업의 목표에 따라 기존 활동들을 재구성하는 작업과 타협하는 결과를 낳고 있다. 이상적인 프로그램 예산체계 개발 과정을 생각해 보면 다음과 같다. 특정 조직의 전략을 설정하고 이에 따른 다른 하부 활동들을 묶어 나가는 프로그램 예산체계를 먼저 개발한다. 이에 따라 기존 조직구조를 근본적으로 재검토하고, 개발된 프로그램 예산체계에 적합하게 개편하면, 원래의 프로그램 예산체계의 목적도 달성하고, 예산단위에 대한 책임성 확보도 가능하게 될 것이다.

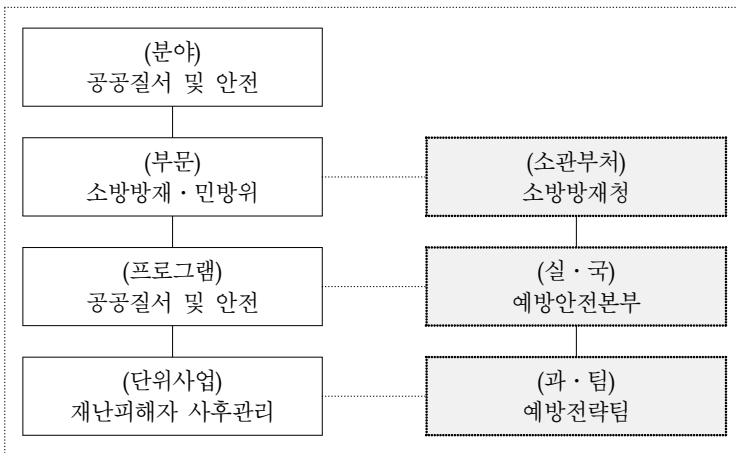
그러나 이런 방식으로 프로그램 예산구조와 조직구조를 일치시키는 시도를 하더라도, 성과관리 목적에 부합한 프로그램 예산구조와 조직구조를 완전히 일치시킬 수는 없다. 왜냐하면 조직은 조직의 구성논리가 별도로 있어서 성과관리 목적의 프로그램 예산구조와 일치할 수 없는 부분이 있기 때문이다. 양자가 서로 상충하는 부분을 모두 다 열거하기는 어렵지만, 한 가지 예를 들어 보자. 첫 번째는, 전문화와 규모의 경제가 조직구조 설정의 중요한 기준이 될 수 있다. 반면에 프로그램 예산구조의 입장에서는, 동일한 목적을 위해 이루어지는 예산사업은 동일한 묶음으로 설정되는 것이 바람직하다. 이런 양자의 기준이 충돌하는 대표적인 예가, 조달, 조직관리, 총무, 계약 관련 업무이다. 업무의 전문화와 규모의 경제를 고려한다면, 이런 업무들은 한 단위의 조직이 수행하는 것이 바람직하며, 이런 원리가 조직을 구성할 때 적용되는 논리이다. 반면에 프로그램 예산구조의 목적에서 본다면, 특정 조직의 다양한 정책목표를 위해 수행되는 예산사업을 묶고, 이러한 묶음들에 다양한 지원업무들을 분산시키는 것이 바람직하다. 프로그램 예산구조와 조직구조를 일치시키려면, 각 정책목표의 묶음을 담당할 조직 내에 이런 다양한 지원업무를 수행하는 하부조직이 위치하는 것이

필요하다. 이상의 사례는 조직구성의 원리와 프로그램 예산구조의 원리가 상충되는 경우를 단적으로 보여준다.

우리나라 중앙정부는 프로그램 예산구조를 개발할 때 조직구조와의 관계를 다음과 같이 설정하였다. 국가정책이 어느 조직에서, 어떤 프로그램으로 추진되는지를 파악하는 것이 가능하도록 노력하였다. 이는 프로그램 예산제도하에서 예산의 기본구조가 정책기능 - 조직 - 프로그램 순으로 새롭게 체계화됨에 따라 가능해졌다. 즉, 「부문」마다 소관부처가 정해지고 「프로그램」은 소관부처의 실·국, 「단위사업」은 소관 실·국의 과·팀과 연계됨에 따라 가능해졌다⁸⁵⁾.

예를 들면, 「공공질서 및 안전」 분야의 [소방방재·민방위]부문은 [소방방재청]이 소관부처로 정해져 있다. 그리고 ‘공공질서 및 안전’이라는 프로그램은 소방방재청 소속 ‘예방안전본부’에서 담당하고 ‘재난피해자 사후관리’라는 단위사업은 예방안전본부 소속 ‘예방전략팀’에서 담당한다.

[그림 III-2-6] 프로그램 예산체계와 조직체계 사례 : 소방방재청



85) 물론 과·팀 단위가 세부사업과 연계되는 경우에는 하나의 단위사업에 여러 과·팀이 소속되어 있는 것도 가능하다.

프로그램 예산구조를 개발할 때 고려할 다음 문제는 별도의 행정지원 프로그램의 설정이다. 즉 행정지원 성격의 예산을 별도의 프로그램으로 설정할 것인지 아니면 해당 프로그램이나 단위사업에 배분할 것인지이다. 이 문제는 사업의 비용정보에서 간접비 배부 문제를 논하면서 이미 논의된 쟁점이므로 여기서는 더 이상 자세히 논하지는 않는다. 외국 사례들을 살펴보면, 행정지원 프로그램을 설정하고 간접비 배부를 포기하고 시작하는 접근법이 있기도 하고, 원칙적으로 간접비 배부를 모두 시행하고 행정지원 프로그램을 설정하지 않는 경우도 있다. 우리나라 프로그램 예산구조의 문제는, 해당 프로그램이나 단위사업에 직접 소요되는 인건비가 대부분 아예 제외되고 행정지원 프로그램으로 묶여 있으므로 직접 서비스 제공 성격의 사업에 대한 효율성이나 효과성 판단이 사실상 곤란하다는 점이다. 정확한 의미의 간접비가 제도 시행 초기에 별도의 프로그램으로 설정되는 것은 역량이 부족하여 불가피한 측면이 있지만, 배부 가능한 인건비도 배부가 포기되는 점은 개선의 여지가 있다.

마지막으로 프로그램 구조 자체의 적정성 문제이다. 이 문제는 프로그램 구조 자체가 정책목표나 재정사업의 목표 중심으로 적절한 위계질서를 가지고 있는지, 상위목표에 속하는 하위목표나 활동이 적절하게 묶여 있는지, 프로그램 수효나 프로그램당 단위사업의 수효는 적절한지 등에 관한 것이다. 그리고 프로그램 구조를 개발할 때 중앙 예산당국과 사업부처의 역할에 대한 부분도 쟁점이 될 수 있다. 이러한 문제들을 개별 부처마다 상황이 달라 자세히 논할 수 없으므로, 프로그램 예산구조 개발 시 관련 주체들의 역할과 개략적인 지침에 대해 논한다. 프로그램 예산구조 개발 시 중앙 예산당국의 역할은, 기본적인 틀을 제시하는 것이다. 각 부처의 상황에 적합하게 프로그램 예산구조를 개발할 수도 있지만, 중앙 예산당국은 예산구조에서 위계질서의 틀과, 프로그램이나 단위사업의 수준에 대해 지침을 제시하는 것이 바람직하다. 그 이유는, 각 부처 예산구조의 위계질서 수준이 유사해야 상

호 비교가 가능하기 때문이다. 즉 부처 간의 비교를 위해 유사한 예산 구조를 가지는 것이 바람직하며, 이러한 지침을 개발하고 제시하는 것이 중앙 예산당국의 역할이다. 그리고 사업 부처는 이러한 틀을 준용 하면서 각 부처의 예산사업을 분류하는 역할을 수행한다.

우리나라 중앙정부는 예산당국이 '분야 - 부문 - 프로그램 - 단위 사업 - 세부사업'으로 위계구조를 수립하고, 분야와 부문까지는 예산 당국이 수립하고, 프로그램 이하의 묶음의 구성에 대해서는 각 사업 부처가 자율적으로 설정하도록 했다. 이런 지침의 제시를 통해 기대하는 효과는, 각 부처의 프로그램, 단위사업 간 비교 분석이 가능하다는 것이다. 그러나 실제에서는 부처마다 프로그램, 단위사업, 세부사업 수준에서 묶이는 실제 내용은 이질적인 경우가 많다. 이는 일정 부분 불가피한 측면이 있다. 왜냐하면 사업영역이 다양하고 범위가 넓은 큰 부처의 경우에 단위사업이 작은 부처의 프로그램 수준의 내용과 유사할 수 있기 때문이다. 미국 연방정부는 각 부처가 자율적으로 성과목표체계를 수립하도록 했는데, 부처마다 위계구조의 수효가 다르다. 각 부처의 상황에 따라 위계질서가 4단계가 될 수도 있고, 5 또는 6단계가 될 수도 있다. 이러한 분권화 방식의 장점은 각 부처 상황의 반영이 용이하다는 점이며, 단점은 부처 간의 비교 분석이 용이하지는 않다는 것이다. 현재 우리나라 중앙정부의 상황은, 예산당국에서 통일된 위계구조를 제시하여 프로그램 예산구조가 개발되었다. 이를 통해 재정사업자율평가 시에, 단위사업을 평가 단위의 기준으로 제시하여 평가를 수행함으로써, 평가단위의 일관성을 부처 간에 유지하는 효과를 거두고 있다.

라. 성과정보의 활용방식 및 유인체계

이상에서는 재정성과관리제도의 하부구조인 성과정보, 비용정보, 그리고 프로그램 예산구조에 대해 논했다. 여기서는 이러한 하부구조에

서 생산된 정보를 어떻게 활용하고, 재정사업 운영에 관계된 관계자들에게 어떤 유인체계를 제도화할 것인지에 대해 논하고자 한다.

재정성과관리의 주된 목적은 성과정보의 예산편성 과정에서의 활용이다. 물론 성과정보를 통하여 사업의 개선방안을 찾고, 책임성을 제고하는 효과를 도출할 수도 있으나, 성과관리 예산제도의 궁극적인 목적은 예산편성 과정에서 예산의 합리적 배분을 통한 예산의 효과적 사용이다. 2004년 OECD 국가 설문조사 결과에 의하면, 대부분의 국가가 성과정보를 다양한 변수들 중의 하나로 취급하여 예산배분에 간접적으로 활용한다고 응답하고 있다. 즉 성과정보가 예산편성에 기계적으로 활용되지는 않는다는 것이다. 이론적으로는 정책이나 사업의 과거 성과는 향후 정책 방향이나 예산배분에서 여러 고려 사항 중 하나라는 것이 정답이다. 그러나 실제 제도운영에서, 이러한 원칙적인 기준이 성과정보를 활용하지 않는 하나의 핑계로 전락하는 경우가 많다. 이러한 이유 때문에 재정성과관리제도가 하나의 대외 선전용의 형식적인 도구에 그치는 경우가 발생한다.

그러면 과연 어떻게 성과관리제도를 통하여 생산되는 정보를 적절하게 활용할 수 있게 할 것인가? 이 문제는 고위 의사결정자의 관심, 정보 자체의 수준, 정보의 제공 형태, 그리고 정보의 공개 수준 등에 따라 결정된다. 성과관리제도의 실질적 활용을 위한 출발점은 고위 의사결정자의 관심과 활용 의지이다. 성과관리제도의 도입에 대해서는 정치인이나 고위 의사결정자가 관심을 가지고 추진하지만, 실질적 활용에 대해서는 그들이 관심을 보이지 않는 경우가 많다. 그 중요한 이유 중 하나는, 성과관리제도의 도입은 그들의 실적으로서 홍보가치가 있지만, 실질적인 활용과 성과관리제도의 개선은 그들의 재량권을 제한하는 효과가 있기 때문이다. 많은 경우 제도의 도입은 이루어지지만, 지속적인 투자를 통해 보다 의미 있는 정보를 생산하고 의사결정에 활용하는 경우는 많지 않다. 고위 의사결정자가 성과관리제도 자체와 성과관리제도를 통해 생산되는 정보를 활용하는 것에 대해 관심이 없다

면, 성과관리제도는 실제 의사결정과는 유리된 껍질로 남게 될 것이다.

성과정보의 활용에서 중요한 두 번째 문제는, 성과정보의 수준이다. 다시 말해, 의미 있고 활용될 수 있는 수준의 성과정보가 생산되는지가 문제이다. 성과정보의 질과 위에서 언급한 고위 의사결정자의 관심과 의지는 상호 작용을 한다. 성과정보의 질이 우수하면 고위 의사결정자가 의사결정에 활용할 가능성이 커지고, 고위 의사결정자가 성과관리제도에 관심을 가지고 활용하면 실무자들이 생산하는 성과 관련 정보의 질도 향상된다. 양자는 선순환 또는 악순환을 창출할 수 있다. 이는 닭이 먼저냐 계란이 먼저냐 하는 논란과 유사한 측면이 있다. 그러나 성과정보의 질을 개선하기 위해서는 꾸준한 투자와 시간이 소요된다는 점을 고려하면, 고위 의사결정자의 리더십이 선순환 창출의 출발점이 되어야 한다.

정보 제공의 형태도 성과정보의 활용에 중요한 영향을 미친다. 정보의 풍부함과 간략성 사이에 균형을 찾는 것이 필요하다. 특히 예산당국과 같은 외부조직이나 외부인이 성과관리제도에서 도출된 정보를 활용하도록 만들기 위해서는 정보의 풍부함과 간략성 사이의 균형이 중요하다. 그 이유는 정보가 많을수록 좋기는 하지만, 시간과 인적자원의 제한으로 무조건 많은 정보를 해석하고 활용하는 것은 불가능하기 때문이다. 오히려 정보가 지나치게 많으면 의사결정에 방해가 되는 상황이 발생한다. 재정성과관리제도에서도 유사한 상황이 발생한다. 성과지표 수준의 모니터링용 정보와 사업평가 방식의 심층적인 정보가 전형적인 정보이지만, 최근 절충적인 형태인 리뷰 방식의 정보가 활용되는 사례가 나타나고 있다.

재정사업자율평가제도는 중요하다고 판단되는 기준과 각 기준에 대한 가중치를 설정하고, 이에 대한 정보를 사업 담당자로부터 수집하고, 이것을 바탕으로 각 사업에 대한 점수와 등급을 결정하는 방식이다. 이 방법은 존재하는 가능한 정보를 주요 기준에 따라 체계적으로 수집하고, 점차 가공해서, 사업의 등급으로 단순화시키는 과정을 거친다.

현재 우리나라 중앙정부는 사업의 등급을 바탕으로, 평가결과가 나쁘면 원칙적으로 10% 이상의 예산삭감을 권유하는 방식으로 평가결과가 활용한다. 우리나라 재정사업자율평가는 사업의 평가 등급뿐 아니라 평가기준별 정보를 활용하여 보다 세분화된 활용 방식을 개발하는 것이 필요하다고 판단된다. 우리나라 재정사업자율평가 결과의 활용 방식은, 정보의 집계를 통한 단순화와 목표치를 정한 활용으로 특징지을 수 있다.

〈표 III-2-5〉 재정사업자율평가 결과와 예산과의 연계

(단위: 개, 조원, %)

'07년도 결과	사업수	'08예산(A)	'09예산(B)	(B-A)	비중
전체	384	35.8	38.7	3.1	8.3
우수 이상	54	3.5	3.8	0.3	10.1
보통	226	26.6	30.1	3.5	13.1
미흡	104	5.7	4.8	△0.9	△15.7

정보의 집계를 통한 단순화는 미국의 PART(Program Assessment Rating Tool)에서 사례를 보여주었으며, 목표치를 정한 평가 결과의 활용은 캐나다에서 관찰되고 있다. 캐나다는 각 부처 예산의 5%를 예산 재배정의 목표치로 설정하고 각 부처의 예산을 평가하여 정책적 우선 순위가 미약하거나 성과가 부진한 사업 예산을 다른 사업이나 다른 부처의 예산으로 돌리도록 성과관리제도를 운영한다. 이러한 노력은 단순히 성과지표 형태의 정보만으로는 사업 간 비교가 곤란하고 목표치가 사전에 설정되지 않으면 세출 구조조정이라는 어려운 과정이 실행되기 어렵다는 현실에서 출발한다.

성과정보의 활용과 관련한 마지막 문제는 성과정보의 공개이다. 부시 행정부 말기에 미국 연방정부는 성과정보의 공개에 노력을 집중하였다. 행정부와 입법부의 강한 분리로 인해, 행정부에서 생산한 정보가

의회 의 입법과정에서 활용되지 못하는 현실에 직면하자, 돌파구로서 성과정보를 가공하여 온라인으로 전 국민에게 공개하는 노력을 기울였다. 성과정보 공개의 효과는, 예산편성 과정에 관계된 이해 당사자들 대한 압력이다. 성과정보를 공개하면, 사업 담당자가 일차적으로 압력을 느끼며, 예산편성에 관계된 행정부 내의 관계자들과 입법부의 관계자들도 성과정보와 완전히 상반되는 예산편성을 하는 데에 부담을 느끼게 되는 효과를 낼 것이다.

지방정부의 정보 공개는 더욱 큰 효과를 낼 가능성이 높다. 왜냐하면, 서비스의 내용 자체가 지역 주민에게 전달되는 직접 서비스가 많으며, 다른 지방정부와도 비교가 가능하므로, 지역 주민들이 성과관리 제도를 통해 공개된 정보에 대한 체감도와 활용도가 높을 것이기 때문이다. 지방정부 자체의 성과를 비교 분석하기 위해 제3의 기관이 평가 기준을 설정하고 평가를 시행하는 경우가 많다. 그 이유는 지역 주민들에게 다른 지방정부와 비교 분석한 정보를 제공함으로써, 지방정부 자체에 성과제고를 위한 압력을 가하는 효과가 있기 때문이다.

이상으로 성과관리제도를 통하여 산출된 정보의 활용 문제에 대해 논하였다. 이와 더불어 성과관리제도의 실효성 향상을 위해서는, 성과관리 대상이 되는 사업 담당자나 일선 부처의 유인체계도 상당히 중요하다. 결과 중심의 성과관리제도는 사업 담당자의 자율성 향상을 전제로 운영된다. 만약 사업 담당자의 자율성이 거의 없다면, 결과 중심의 성과관리를 통해 사업 담당자에게 책임성을 물을 수는 없다. 왜냐하면 주어진 재량권으로 사업 담당자가 책임질 수 있는 부분은 활동이나 산출물의 적정성에 대한 부분이지 사업의 결과까지는 책임질 수 없기 때문이다. 그러므로 결과 중심의 성과관리제도를 운영하고, 동시에 사업 담당자의 책임성을 연계시킨다면, 어느 정도의 자율성을 사업 담당자에게 부여할 것인가가 중요한 문제가 된다. 예산과 관련한 자율성으로는 어느 정도 수준에서 자율 예산편성이 가능하도록 할 것인지, 그리고 어느 정도 수준에서 예산의 이월이 가능하도록 할 것인지에 대한

판단이 필요하다. 현재 우리나라 중앙정부는 프로그램 이하 예산편성에 대해서는 원칙적으로 부처에게 자율성을 부여하지만, 완전히 부처에게 자율성을 부여하는 것은 아니다. 선별적으로 프로그램 이하 예산편성에 대해서 개입하는 사례가 관찰되고 있다.

자율성 부여 측면과 관련하여서는 2개의 시각이 존재한다. 성과관리제도 도입과 더불어 증가된 자율성이 부여되어야 한다는 시각과 성과관리제도 운영을 통하여 성과평가를 한 이후 사업운영의 책임성과 성과가 제고된 것이 확인되면 사후적으로 자율성을 증가시켜야 한다는 관점이다. 자율성 부여와 관련한 판단은, 기존의 사업 담당자나 사업부처의 역량의 적정성에 대한 판단과 연관이 있다. 예를 들어, 개도국의 경우는 성과관리제도를 도입해도 동시에 자율성의 부여가 이루어지기 어렵다. 왜냐하면 기본적인 사업 운영 역량이 부족하면 자율성 부여와 결합된 결과 중심의 성과관리에 부작용을 초래할 가능성이 크기 때문이다. 이렇게 현실적인 상황 판단이 필요하지만, 궁극적으로는 성과관리제도의 실효성 제고를 위해서는 사업 담당자나 조직의 자율성 향상이 필요하다는 점을 염두에 두어야 할 것이다.

3. 재정성과관리제도와 비용회계에 대한 정책적 시사점

이상으로 우리나라 재정성과관리제도의 현황을 분석하면서, 비용정보와 관련된 정책적 시사점을 논의하였다. 여기서는 위에서 논의된 사항을 요약하면서, 재정성과관리제도에서 발생주의 회계의 도입이 가져오는 정책적 시사점을 논한다.

우리나라 재정성과관리제도는 다음과 같은 특징이 있으며 비용정보와 관련한 각 특징의 시사점은 다음과 같다.

- 거시적 재정성과관리(분야별 부문별 또는 프로그램 수준의 재원 배분)보다는 미시적 성과관리(단위사업 및 세부사업 수준 재원

배분)에 보다 초점을 두고 있다

- 최근에는 이러한 한계에 대응하여 프로그램 수준의 성과관리를 강화하려는 시도가 이루어지고 있다.
- 미시적 성과관리를 위해서는 총비용 개념과 더불어 단위비용 개념의 활용이 의미가 있을 수 있으나, 우리나라의 평가단위인 단위사업은 다양한 세부사업으로 이루어진 경우가 많아, 단위비용 도출의 실효성이 미약한 경우도 많을 것으로 예상된다.

□ 성과정보와 관련하여서는 결과중심의 성과관리에 초점을 두고 있다

- 결과중심의 성과관리는 데이터 생산에의 투자 및 결과중심의 성과정보의 해석에 전문성이 요구되는 문제가 있으며, 현재 우리나라도 이러한 문제를 지속적으로 풀어나가야 하는 수준에 와 있다.
- 결과중심의 성과관리는 총비용 수준의 비용정보를 활용하는 것으로도 실효성이 충분할 수 있는 환경을 조성하고 있다.
- 그러나 조직 내부의 성과관리를 위해서는 산출정보가 의미가 있으며, 기관의 장이 아니라 조직 내부 부서의 장에 대해서는 산출정보 중심의 성과관리를 시행하는 것이 적절할 수 있다.
- 산출정보 중심의 성과관리에서는 단위비용의 활용을 통해, 사업의 효율성을 관리하는 방안을 생각할 수 있다.

□ 현재 우리나라의 비용정보 개발 수준은 간접비 배부가 이루어지고 있지는 않으며, 발생주의 회계 개념이 도입되는 단계이다.

- 간접비 배부는 총비용 도출을 위한 첫걸음이며, 동시에 완전한 발생주의 회계를 도입한다면 당연히 이루어져야 할 요소이지만, 현재 간접비 배부 원칙 수립과 실행의 유용성에 대한 합의가 도출되지 않아, 유보된 상태이다.

- 간접비 배부를 통해 총비용을 도출함으로써 성과관리에 기여할 수 있는 부분은, 행정 서비스 중심의 조직과 사업이고, 동시에 이러한 정부 기능에 대한 성과관리의 실효성이 높다는 것이 일반적인 합의이므로, 행정 서비스 중심의 조직과 사업에 대한 간접비 배부 추진이 필요하다.
- 그러나 행정 서비스 중심의 조직과 사업에 대해 성과관리를 강화하는 것이 의미가 있기 위해서는 인력운용의 유연성이 뒷받침되어야 한다. 우리나라는 정부부문의 인력 운용에서, 유연성이 확보되지 않기 때문에 행정 서비스 중심의 조직이나 사업에 대한 간접비 배부를 통한 효율성 제고의 실효성이 미약할 것으로 판단된다.
- 발생주의 회계의 도입으로, 자산과 부채 그리고 미래 비용에 대해 파악하여 조직이나 사업의 총비용 파악을 보다 포괄적으로 가능하게 할 것으로 기대된다. 그러나 현재 우리나라 같은 단위 사업 수준으로 결과중심의 성과관리에서는 발생주의 회계의 도입을 통한 총비용 파악의 실효성이 약할 가능성이 크다.

성과주의 예산제도와 관련하여 발생주의 회계가 제대로 된 의미를 가지기 위해서는, 발생주의 회계정보를 실제 의사결정 과정에 활용하는 메카니즘이 필요하다. 이상적으로는 발생주의 기준에 따라 해당 조직이나 사업의 성과목표와 소요자원이 사전적으로 설정되고, 사후적으로 사전에 설정된 성과목표와 자원을 검증하여 평가하도록 제도가 운영되어야, 발생주의 회계 도입의 목적이 극대화된다. 외국을 보더라도, 실제로는 발생주의 기준에 따라 해당 조직이나 사업의 성과목표와 소요자원을 사전적으로 설정하며, 자원배분은 현금주의 기준으로 하는 경우가 많다. 이 경우, 서로 상충되는 목적이 충돌하는 문제가 발생한다. 발생주의 기준에 따른 성과목표 설정과 평가와 현금주의에 의한 통제에의 순응이라는 2가지 목표가 서로 상충된다. 이렇게 현금에 대

III. 재정성과관리와 비용회계 247

한 통제가 계속 남아 있다면, 발생주의 개념에 의한 자원소비에 대한 통제라는 원래의 목적은 달성하기 어렵다. 그러나 현실에서는 이렇게 상충되는 목표가 병존하는 경우가 대부분이다. 그리고 일부 국가에서는 발생주의 예산제도를 운영했으나, 후퇴하려는 경향도 보이고 있다. 발생주의 회계를 도입한 대부분의 국가는 정보생산 자체에 의미를 두고, 의사결정에의 활용을 위한 체계적인 메커니즘은 운영하지 않는다. 다시 말해 발생주의 회계 정보는 수요 발생에 따라 필요에 의해 활용되며, 상시적이고 주기적으로 분석하여 의사결정에 반영하는 방식으로 활용되지는 않고 있다.

그 이유는 여러 가지가 있을 수 있으나, 다음과 같은 요인이 작용하는 것으로 판단된다. 첫째, 예산편성 과정 자체에서 정치적인 요소를 배제할 수는 없으므로, 발생주의 회계정보뿐만 아니라, 성과에 관한 정보를 예산편성 과정에서 아주 긴밀하게 활용하는 경우는, 현실에서 긴급한 수요가 있을 경우에 주로 발생한다. 예를 들어, 재정적자의 급증에 따른 정부예산의 구조조정 및 삭감이 요구될 경우이다. 이러한 현실적 한계로 인해, 발생주의 회계정보를 체계적으로 의사결정에 반영하는 경우는 드물다고 볼 수 있다.

둘째, 성과주의 예산제도 자체의 한계 때문에 발생주의 회계로 인한 추가적인 비용정보가 생산되어도 활용도가 낮을 수밖에 없다는 것이다. 대부분의 국가에서 성과주의 예산제도는 간접 연계 방식으로 활용된다. 그 이유는 위에서 지적한 정치적인 이유도 있지만, 성과정보 자체의 한계 때문이기도 하다. 해당 사업의 성과를 평가할 의미 있는 성과정보의 생산이 이루어지지 않는 사업이 적지 않다는 한계와 더불어 결과중심의 성과정보는 해당 사업의 성과평가에 상당한 전문성을 요구하며 성과정보와 비용정보를 활용하여 밀접하게 의사결정에 활용하는 것을 용이하지 않다. 비용정보가 의미 있게 활용되는 경우는, 대부분 조직 내부에서 산출중심의 성과관리를 위해 활용되는 경우이다. 그러므로 중앙부처는 부처나 실행기관에게 의사결정이 분권화되지 않고

서는 발생주의 회계의 혜택을 극대화하기는 어렵다. 예산당국의 입장에서 결과중심의 성과관리를 할 경우, 발생주의 회계에 의한 비용정보가 의미 있는 경우는, 예산 소요가 큰 규모의 사업의 경우 총비용을 재대로 파악하여 의사결정을 한다는 점에서 의미가 있다.

셋째, 발생주의 회계로 인해 생산되는 비용정보 중 미래를 위한 의사결정에 의미가 있는 부분은 제한적이다. 발생주의 회계 기준에 따른 비용 개념 중 미래의 의사결정을 위해 의미 있는 부분은 과거에 발생한 행위로 인한 비용이 아니라, 미래에 발생할 비용에 대한 부분이다. 그러므로 기존 사업의 존폐를 결정하는 경우를 제외하고는 과거에 발생한 행위로 인한 비용(대표적인 것이 감가상각)이 미래의 예산을 결정에 의미가 미약하며, 미래의 비용(대표적인 것이 종사자의 연금)만이 의미가 있다. 성과주의 예산제도의 관점에서 본다면, 간접비의 비중이 큰 공공 서비스 조직이나 사업에서의 간접비 배부가 발생주의 회계 자체보다 더욱 유용성이 큰 변화라고 볼 수 있다.

4. 우리나라 재정성과관리에서 비용정보의 활용 방안

여기서는 지금까지의 논의를 바탕으로 우리나라 재정성과관리 제도에서 원가정보의 활용 방안을 제시하고자 한다. 성과주의 예산제도에서의 의사결정에 활용한다는 관점에서 유용한 활용 방안을 제시하고자 한다. 발생주의 회계가 예산편성에 있어서 기여하는 부분은, 해당 사업의 총비용에 대해 체계적이고 포괄적인 정보를 제공할 수 있다는 것이다. 이러한 총비용 정보의 제공은 성과주의 예산제도의 입장에서 크게 3가지 형태로 활용될 수 있다. 프로그램 수준에서의 예산 배분의 우선순위 결정, 특정 사업의 사업량이나 성과와 연계하여 예산 배분을 연계시키는 방식에의 활용, 그리고 특정 사업의 효율성을 다른 유사사업과 비교 평가하여 성과관리하기 위한 활용이다.

첫째는, 프로그램 수준에서의 예산배분에 활용될 수 있다. 이때 필

요한 비용정보는 총비용 수준의 정보로서, 프로그램 간의 우선순위를 판단하는 수준의 의사결정이므로, 상세한 단위비용이 아니라 총비용과 성과정보를 활용하여 예산배분을 한다. 발생주의 회계는 프로그램의 총비용 파악 시, 자산과 부채 그리고 미래 비용까지 포함하여 해당 프로그램에 대한 총비용을 제시하므로, 투명성을 제고하여 의사결정의 왜곡을 막을 수 있다.

현재 우리나라 성과주의 예산제도는 프로그램 수준보다 거시적인 예산배분에 영향을 크게 미치지 못하고 있으며, 단위사업 수준에서의 예산 조정에 주로 활용된다. 그리고 단위사업 수준의 예산 조정도 개별 단위사업에 대한 평가를 통해 이루어지고 있으며, 단위사업 간 우선 순위를 판단하는 수준으로 예산조정이 이루어지지 않는다. 그러므로 현재의 성과주의 예산제도의 운영 틀 내에서는 프로그램이나 단위사업의 총비용 자체의 파악이 의사결정에 큰 변화를 가져오기는 어렵다고 판단된다. 그러나 향후, 동일 프로그램 내의 단위사업을 동시에 평가하여 단위사업 간 우선순위를 결정하는 방식으로 예산조정을 하려는 시도가 이루어질 것으로 예상되는데, 이때 단위사업의 총비용을 파악하고 사업의 성과정보와 연관시켜 세출구조조정에 활용할 수 있을 것으로 판단된다.

둘째, 특정 사업의 사업량(산출)이나 성과에 연계시켜 예산 배분을 결정할 때에 활용할 수 있다. 이는 성과예산(performance funding)으로 불리는 방식으로 특정 사업의 산출량이나, 특정 결과지표가 사업의 성과를 판단하는 중요한 지표라고 판단될 경우, 이에 밀접하게 연계시켜 예산 배분을 결정한다. 예를 들어, 대학에 재원 배분을 결정할 때, 특정 자격을 충족시키는 졸업생 수에 비례하여 재원 배분을 결정하는 방식이다. 이때 중요한 것은 이러한 재원 배분 공식을 결정할 때, 실제 소요 비용을 반영하는 부분과 사업 추진 주체가 효율성을 높여 성과를 제고할 수 있는 부분을 적절히 포함하는 것이다. 만약 실제 소요 비용을 매우 세밀하게 측정하여 예산 배분에 연계하면, 사업 운영 주체가

효율성을 향상시킬 유인이 미약하게 되므로, 실비 정산의 성격으로 재원 배분이 이루어지는 결과가 되어, 성과예산의 운영 목적 자체가 없어진다.

예를 들어 취약계층의 취업사업을 생각해 보자. 성과예산의 대표적인 예산 배분 구조는, 취업자 수와 취업유지자 수에 연계하여, 사업 수행기관에게 예산배분을 하는 것이다. 이때, 사업 대상인 취약계층이 동질적이라면, 기계적으로 취업 인원수와 취업유지 인원수에 비례하여 예산을 배분하는 방식을 적용할 수 있다. 물론 이때도, 취업시키기 위해 소요되는 비용과 취업을 유지시키는 활동에 소요되는 비용을 고려하여, 인원당 성과급을 결정하지만, 취업의 난이도를 별도로 고려해야 할 필요는 없다. 이때 실제 소요 비용을 엄밀히 파악하여 소요 비용 기준으로 성과급을 설정한다면, 사업 수행자에게 유인을 제공한다는 의미가 미약해진다.

그러나 현실에서는 취약계층 사이에서도 취업 난이도의 관점에서 본다면 이질성이 상당히 존재한다. 그러므로 취업 난이도에 따른 프로파일링(profileing)이 중요한 쟁점으로 등장한다. 취업 난이도를 반영하여 성과급을 차등 배분하지 않으면, 취업 난이도가 낮은 사업 대상자에게 서비스가 집중되는 현상(cream-skimming)이 발생하기 때문이다. 이때 프로파일링의 세분화 정도도, 실비 정산에 가까울 정도로 정교하게 세분화되면, 성과급을 통한 사업 수행자의 성과제고라는 목적에 부합하지 못하게 되는 문제가 발생하므로, 어느 정도의 정교한 프로파일링을 할 것인지에 대한 판단이 필요하다.

이러한 성과예산에서 중요한 것은, 단위비용의 개념이다. 즉, 한 단위의 산출량 또는 성과를 향상시키기 위해 소요되는 비용이 추가적으로 어느 정도 소요되는지에 대한 판단이 필요하다. 물론 엄격하게는 한계비용 개념을 활용하면 가장 정확한 단위비용의 개념이 도출된다. 그러나 현실에서는 한계비용의 도출이 용이하지 않은 경우가 대부분이며, 한계비용 도출에 소요되는 비용 또한 적지 않으므로, 현실적으로

는 고정비용을 제외한 가변평균비용을 활용하는 경우가 많다. 즉 산출량에 연계되어 변하지 않는 고정비용은 제외하고, 산출량에 연계되어 변화되는 가변비용을 중심으로 단위비용을 도출하여 활용하는 것이다.

이러한 성과예산은 예산당국보다는 사업부처에서 활용하는 경우가 많다. 사업부처가 하부 사업 수행기관과 계약을 맺을 때 활용하여 사업의 성과를 제고하려는 방안의 하나로 활용하는 경우가 많다. 공공병원, 고등교육기관, 직업훈련 등에 많이 활용되며, 우리나라에서도 일부 사업의 경우 이러한 시도가 이루어지고 있다. 이때 중요한 것은, 해당 부처의 계약 관리 능력이다. 정부 부처가 서비스 제공기관이 아니라 국민을 대신해서 서비스를 구입하는 입장이므로, 민간 사업자를 대상으로 적절한 계약을 디자인하고 관리할 수 있는 능력이 필요하다. 이는 곧 정부부처의 인력 확보에 다른 전문성이 필요한 인력이 필요함을 의미한다. 그러므로 예산 배분 방식의 변화와 공공조직의 인력 운용의 틀과는 밀접한 연관관계가 있으며, 서로 상응하도록 변화시키지 않으면 예산 배분 과정에서의 변화로 인한 혜택을 제대로 실현할 수 없게 된다.

셋째는, 사업의 효율성 판단을 위해 유사사업과의 비교 분석을 활용하는 경우이다. 이는 특히 행정 서비스 계통의 사업에 많이 활용된다. 이때 필요한 것은 상대비용 개념이다. 유사 사업과의 성과 및 비용 정보를 비교 분석하여, 해당 사업의 효율성을 판단하고 효율성 제고 방안을 마련하는 것이다. 효율성은 비용 대비 서비스 양이 중요한 지표로 활용된다. 물론 서비스의 질을 확보하기 위해 서비스 질을 측정하는 지표도 동시에 관리되어야 한다. 산출 중심의 성과정보를 활용하여 행정 서비스 분야의 효율성 제고에 집중한 호주의 경우, 서비스의 질을 담보하기 위해 서비스 제공에서 점검되어야 할 사항들의 책임 소재를 명확히 하고 있다.

유사사업과의 효율성 비교 분석에서 중요한 것은 비교 대상의 선정 문제이다. 실제 유사한 환경에서 유사한 내용의 서비스를 제공하는 사

업을 선정하여 비교 분석하여야만, 의미 있는 비교 분석이 가능하다. 사업에 따라서는 이렇게 비교 가능한 대상이 있는 경우도 있지만, 사업에 따라서는 비교 대상 선정이 어려운 경우도 있다. 이때, 가장 유사한 사업을 선정하고, 사업의 효율성에 영향을 미치는 요소들과 차이를 고려한 비교 분석을 수행하여야 할 것이다. 행정 서비스의 경우 이러한 비교 분석을 통해 사업의 성과를 제고할 여지가 있는데, 만약 간접비 배부가 이루어지지 않는다면, 행정 서비스에서 중요한 비중을 차지하는 비용이 제대로 파악되지 않음으로 인해, 행정 서비스의 상대적 효율성 비교 분석이 곤란해진다. 그러므로 정책 사업의 경우는 간접비 배부를 적극 추진할 필요성이 작지만, 간접비의 비중이 크고 서비스 제공량과 속도가 사업의 중요한 성과일 수 있는 서비스 제공 사업에 대해서는 간접비 배부를 통한, 사업의 효율성 분석에 투자할 필요가 있다.

참고문헌

- 권오성·강인재·김경호·김혁·배득중·이경섭·전중열·서성아, 『정부회계의 기초와 원리』, 한국행정연구원 재정·예산 연구총서 ①, 법문사, 2009. 12.
- 김재훈, 「호주와 영국의 발생기준 예산제도개혁」, 감사원 공공감사연구회 발표자료, 2003a.
- 김재훈, 「성과관리행정개혁을 위한 정부예산회계제도 개혁, 영국, 호주 및 뉴질랜드를 중심으로」, 『한국사회와 행정 연구』, 제14권 제1호, 2003b.
- 김 혁 외, 『알기쉬운 정부회계』, 신영사, 2004.
- 김홍래, 『지방자치단체 복식부기회계 이론과 실무』, 한국지방행정연구원, 2005.
- 문광민·임동완, 「OECD 국가들의 발생주의 회계 및 예산제도의 도입효과 분석」, 2007년도 한국정부회계학회·한국지방재정공제회 추계세미나, 2007.
- 배득중, 「지방자치단체 복식부기 회계정보의 활용 실태와 문제점」, 『지방재정과 지방세』, Vol. 18, 한국지방재정공제회, 2009, pp.3~16.
- 배득중, 「발생기준 복식부기 정부회계 정보의 유용성에 관한 실증 분석」, 『한국행정논집』, 제22권 제1호(2010 봄), 2010, pp.105~123
- 윤성식, 「예산개혁과 정부회계 : 발생주의예산과 발생주의회계를 중심으로」, 『한국정책학회보』, Vol. 13, No.2, 2004.
- 윤성식·권수영, 『정부회계』, 법문사, 1998.
- 이경섭, 『정부회계의 개혁』, 감사원, 2000.
- 이상운·장 권, 『발생주의·복식부기 도입에 따른 정부의 재정개혁』,

- 법문사, 2002.
- 일본 재무성 재정제도등심의회, 『공회계에 관한 기본적 생각』, 2003.
- 일본 재무성 회계국, 『여러 나라에서의 정부회계의 현상 및 재무정보의 활용상황』, 2006. 12.
- 일본 재무성 재정제도등심의회, 『정부회계에 관한 해외조사 결과보고서』, 2003. 5.
- 임동완, 「외국의 발생기준 회계와 예산제도 개혁과 시사점」, 『예산현안분석』, 제17호 국회예산정책처, 2008년 3월.
- 편호범, 『정부 및 비영리회계』, 법문사, 2010.

- AASB(Australian Accounting Standards Board), "Australian Accounting Standard 31: Financial Reporting by Governments," 1996.
- Alesina, Alberto and Roberto Perotti, "Fiscal Discipline and the Budget Process," *American Economic Review* 80, May, 1996.
- Anthony R. N., *Financial Accounting in Non-Business Organisations: An Explanatory Study of Conceptual Issues*, Financial Accounting Standard Board, 1978.
- Athukorala SL, Reid B. "Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries," ADB, 2003.
- Barton, Allan, "Public and Private Sector Accounting- The Non-identical Twins," *Australian Accounting Review*, 9(2), 1999, pp. 22~31
- Blondal, Jon, "Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments," *OECD Journal on Budgeting*, 3(1), 2003, pp. 43~59
- Blondal, J.R., "Budgeting in Australia," *OECD Journal on Budgeting* Vol. 2008/2, 2009.
- Buchanan, James and Robert Wargner, *Democracy in Deficit: The*

- Political Legacy of Lord Keynes*, 1977.
- Carlin, Tyrone M., "Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector," *Financial Accountability and Management* 21 (3), 2005, pp. 309~336
- Carnegie, G., and P.Wolnizer, "The Financial Value of Cultural, Heritage and Scientific Collections: An Accounting Fiction," *Australian Accounting Review*, 6(1), 1995, pp. 23~28
- Challen, Don and Craig Jeffery, "Harmonisation of Government Finance Statistics and Generally Accepted Accounting Principles," *Australian Accounting Review*, 13(2), 2003, pp. 48~53
- Chan, James L., "Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards," *Public Money and Management*, January, 2003, pp. 13~20.
- Christieans, J. and Rommel, J., "Accrual Accounting Reforms: Only for Businesslike (Parts of) Government," *Financial Accountability and Management*, 24(1), 2008.
- Commonwealth of Australia, "Fiscal Policy under Accrual Budgeting," information paper, 1999.
- FASAB(Federal Accounting Standards Advisory Board), "Statement of Federal Financial Accounting Concepts No. 1", Objectives of Federal Financial Reporting, 1993.
- Federal Accounting Standard Advisory Board, "Accounting for Social Insurance," 1999.
- FRSB(Financial Reporting Standard Board), "Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting," the Institute of Chartered Accountants of New Zealand, 1993.
- Funnell, Warwick and Kathie Cooper, *Public Sector Accounting and Accountability in Australia*, University of New South Wales

- Press, 1998.
- GAO, "Accrual Budgeting, Experiences of Other Nations and Implications for the United States," 2000.
- Goddard, A.. "Accounting & NPM in UK Local Governments: Contribution Toward Accountability," *Financial Accountability and Management*, 21(2). 2005.
- Marti, C.. "Accrual Accounting, Fiscal Decentralisation and Governance: An Empirical Study in OECD Countries," OECD report., 2008.
- Myers, Stewart and Richard Brealey, *Principles of Corporate Finance*, 2000, pp. 696~697
- HM Treasury, "Whole of Government Accounts", 1998a.
- HM Treasury, "Resource Accounting Manual 3.2. 26," 1998b.
- HM Treasury, "Resource Accounting and Budgeting: A Short Guide to the Financial Reforms," 1999.
- HM Treasury, "Managing Resources-Full Implementation of Resource Accounting and Budgeting," 2001.
- HM Treasury, "Managing Resources: Implementing Resource Based Financial Management," 2002.
- HM Treasury, "Delivering the benefits of accruals accounting for the whole public sector," 2005.
- IFAC-PSC(International Federation of Accountants, Public Sector Committee), "International Public Sector Accounting Standards 1(IPSAS1)," Presentation of Financial Statements, 2000.
- IFAC-PSC(International Federation of Accountants, Public Sector Committee), "The Modernization of Government Accounting in France: The Current Situation, the Issues, the Outlook," 2003.
- IMF, Government Finance Statistics Manual 2001, 2001.

- Jones, Rowan, "National Accounting, Government Budgeting and the Accounting Discipline," *Financial Accountability and Management*, 16(2), 2000, pp. 101~116.
- Luder, Klaus, "National Accounting, Governmental Accounting and Cross-Country Comparisons of Government Financial Condition," *Financial Accountability and Management*, 16(2), 2000, pp. 117~128.
- OECD, *Modern Budgeting*, 1997.
- Pallot, June, "A Decade in Review: New Zealand 's Experience with Resource Accounting and Budgeting," *Financial Accountability and Management*, 17(4), 2001, pp. 383~400
- Pina, Vicente and Lourdes Torres, "Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View," *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20(4), 2003, pp. 334~350
- Polackova, Hana, "Government Contingent Liabilities: A Hidden Risk to Fiscal Stability- A Consideration for EU Accession," in (ed.) by World Bank and European Commission, *European Union Accession: The Challenges for Public Liability Management in Central Europe*, 1998.
- Polackova, Hana and Ashoka Mody, "Dealing with Government Fiscal Risk: An Overview," in (ed.) by Hana Polackova and Allen Schick, *Government at Risk*, World Bank, 2002.
- Porterba, James M. and Jurgen von Hagen, *Fiscal Institutions and Fiscal Performance*, University of Chicago Press, 1999.
- Robinson, Marc, "Public Sector Net Worth: Is It Worth Measuring?," Parliamentary Library, Parliament of Australia, Research Paper, No. 36, 1995-96, 1996.
- Robinson, Marc, "Accrual Accounting and Australian Fiscal Policy,"

- Fiscal Studies*, 23(2), 2002, pp. 287~300
- Robinson, Marc, "Accrual Budgeting and Fiscal Policy," IMF Working Paper 09-84, 2009.
- Rogoff, Kenneth, "Equilibrium Political Budget Cycle," *American Economic Review* 80, 1990, pp. 21~36
- Rose, A., "Result-oriented Budget Practice in OECD Countries," OECD Working Paper 209, 2003.
- Sterck, M, Scheers, B., Bouckaert, G., "The Modernization of the Control Pyramid: International Trends," *Steunpunt Bestuurlijke Organisatie Vlaanderen*, 163, 2005.
- TFHPSA (Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting), "Comparison of IPSASs, GFSM2001 and ESA95/EMGDD/SNA," paper presented at the meeting of Working Group I of TFHPSA, February 6-7, 2004.
- United States General Accounting Office, "U.S. Government Financial Statements," GAO-01-570 T, March 30, 2001.
- United States Treasury, "Financial Report of the United States Government 1999," 2000.
- United States Treasury, "Financial Report of the United States Government 2000," 2001.
- Warren, Ken and Cheryl Barnes, "The Impact of GAAP on Fiscal Decision Making: A Review of Twelve Years' Experience with Accrual and Output-based Budgets in New Zealand," *OECD Journal on Budgeting*, 3(4), 2003, pp.7~40
- Zurbrug, F., "Moving to Accrual Budgeting and Accounting: the Swiss case," mimeo, 2008.

〈부록 1〉 선진국의 정부회계 및 재무정보 활용⁸⁶⁾

1. 미국

가. 예산 및 결산제도

우선 세입예산은 세제 개정법안을 의결할 뿐으로, 매년도 세입은 의회의 의결대상이 아니다. 반면, 세출예산은 금년 이후 미래에 걸쳐 지출이 필요한 거래의 총액이 예산승인의 대상이 되는 ‘지출부담 확정주의’에 근거한다. 의무적 지출과 재량적 지출로 구분하는데, 의무적 지출은 개별적인 항구적인 법률에 의해 세출이 자동적으로 인정되기 때문에 매년 예산심의는 필요하지 않는 반면, 재량적 지출은 매년 의회의 각 세출위원회에서 연방의원이 제안하는 13개 세출예산법에 따라 의결되어야 한다.

대통령은 행정부의 입장에 근거한 예산안을 포함한 『대통령예산교서(The President's Budget)』를 작성하여 의회에 제출한다. 미국에서는 의회에 예산 편성권이 있어, 예산교서는 법적으로는 참고자료 정도의 의미밖에 없지만 의회 예산심의의 출발점이 된다. 의결단위가 되는 예산항목은 1,200개 정도이며, 예산교서에 포함되는 APPENDIX라고 하는 책자에 세출예산법의 의결단위인 예산항목 및 그 내역인 목적별

86) 본장은 일본 재무성 회계국의 2006년 12월 보고서인 “여러 나라에 있어서의 정부회계의 현상 및 재무정보의 활용상황”, 일본 재무성의 재정제도등심의회의 2003년 5월의 “정부회계에 관한 해외조사 결과보고서” Robinson(2009) 등을 바탕으로 작성되었다.

분류(object classification)가 표시되고 있다. 세출예산법의 예산항목은 대분류는 조직별로 하는 것이 많지만, 용도별인 것도 있다. 소분류는 용도별인 것도 있고, 프로그램별로 된 것도 있다. 예산항목은 정책평가(GPRA⁸⁷) 또는 PART⁸⁸)의 정책단위와 일치시키도록 의무화되어 있지는 않고, 풀 코스트를 산출하는 것도 요구되지 않는다.

예산에 대해서는 장래의 부담을 앞당겨 인식하는 것에 도움이 되는 발생주의 항목을 선별하여 지출부담 확정주의에 근거하는 예산통제를 강화하는 방향으로 발생주의적 요소를 가미한다는 정신에서 ① 용자 프로그램, ② 1984년 이후 채용한 군인 이외 연방직원에 대한 연금 프로그램, ③ 군인 직원의 퇴직급여 프로그램, ④ 캐피탈 리스 등 일부 항목에 대해서는 발생주의에 근거하여 예산을 편성하고 있다. 반면, 감가상각이나 자본 코스트 등 자원소비를 추후에 인식하는 것 같은 항목은 받아들이지 않고 있다.

결산 시의 재무제표는 부분 발생주의에 근거하여 작성되었다. 재정수지 실적에 대해서는 재무성이 『세입·세출·수지 결합보고서(Combined Statement of Receipts, Outlays, and Balances)』를 작성하여 의회에 제출하고 있는데, 현금주의의 재정수지이며 『세입·세출·수지 결합보고서』의 구분은 예산과 대응시키고 있다.

나. 재무서류의 작성

재무서류의 작성 목적에 대해서는 각 기관 모두 책임성(accountability)

-
- 87) 1993년 정부실적평가법(GPRA)에 따라 연방정부기관은 ① 5년 이상의 기간을 대상으로 기관의 사명과 전략목표를 정하는 「전략계획」, ② 전략목표에 포함되는 개별 정책목표를 나타내는 「연차실적계획」, ③ 대통령과 의회에 대한 결과보고서로의 「연차실적보고서」를 작성하여야 한다.
- 88) 부시 정권에 의한 '대통령 매니지먼트·아젠더'에 대해 '예산과 실적의 통합'이 제창되어, 예산심사의 틀로서 프로그램별로 목적, 관리, 성과를 체크하는 수단인 '프로그램 평가 체점 틀'(PART)이 사용되고 있다.

의 향상에 있다는 것으로 일치하며, 행정운영 효율성의 향상을 목적의 하나로 드는 기관이 있지만(재무성 및 OMB 등이며, CBO는 부정적 예산통제의 수단으로 도움이 되기 위해서라는 기관은 없다. 이것은 미국은 의회의 예산통제가 강하기 때문에 회계제도는 예산제도의 개혁이라는 형태가 아니라, 연방정부가 재무보고라고 하는 형태로 사후적으로 의회나 국민에 대한 책임성을 확보하기 위해 발전해 왔기 때문이라고 생각된다. 이에 추가하여 예산통제를 위해서는 회계정보보다는 GPRA 등 실적평가 시스템이 증시된다.

재무서류의 작성단위에 대해서는 연방연결 재무제표가 원칙적으로 모든 정부기관을 대상으로 하여 작성(상하 양원이나 사법관계 기관은 대상에서 제외)되고 있으며, 각 부처는 부처별 재무제표를 작성한다.

연방연결 재무제표는 ① Balance Sheets, ② Statement of Net Cost, ③ Statement of Operations and Changes in Net position, ④ Statement of Change in Cash Balance from Unified Budget and other Activities, ⑤ Reconciliations of Net Operating Cost and unified Budget Surplus(Deficit), ⑥ Notes to the Financial Statements, ⑦ Stewardship Information, ⑧ Supplemental Information 등이다. 세그먼트(segment) 정보로서 순비용 계산서에 대해서는 부처별 순비용을 게재하며, ⑦ 및 ⑧은 감사대상에서 제외되고 있다.

한편, OMB에서 공표하고 있는 부처별 재무보고에 관한 통지(OMB Circular A-136)에 의하면, 모든 부처에 공통되는 재무제표의 구성은 ① Balance Sheet, ② Statement of Net Cost, ③ Statement of Changes in Net position, ④ Statement of Budgetary Resources, ⑤ Statement of Financing, ⑥ Note to the Financial Statements, ⑦ Required Supplementary Stewardship Information, ⑧ Required Supplementary Information 등이다.

부처별 재무제표에 포함되는 순비용 계산서에 대해서는 전략목표 등의 단위로 풀 코스트 베이스에 의한 코스트 정보를 공시하는데, 공

시하고 있는 단위의 수는 부처마다 차이가 있다. 예를 들면 2005년도 보고서에서는 재무성 3개, 국무성 12개, 농무성 5개 등이었다.

또한, OMB의 재무보고에 관한 통지에서는 프로그램 코스트로 “보고부처는 개별 프로그램의 아웃풋(output)에 관한 모든 비용(full cost)을 보고하지 않으면 안 된다. 풀 코스트는 (a) 아웃풋의 직접 및 간접 비용 및 (b) 보고부처의 다른 세그먼트(segment) 및 다른 부처로부터 제공된 특정 가능한 지원 서비스의 코스트를 포함한다. 보고부처는 SFFAS(연방재무회계기준서) 제4호에 규정된 코스트 측정법⁸⁹⁾에 따라 코스트를 측정해야 한다. 또, 프로그램 코스트는 아웃풋에는 배분 불가능하지만, 프로그램에는 배분 가능한 비생산비용도 포함하지 않으면 안 된다”고 되어 있다. 덧붙여 어느 프로그램에도 배분할 수 없는 비용에 대해서는 독립시켜 계상하는 것이 허용된다.

회계기준은 연방재무회계개념서(SFFAC, Statement of Federal Financial Accounting Concepts) 및 연방재무회계기준서(SFFAS, Statement of Federal Financial Accounting Standards)이며 재무성(Treasury), 행정예산관리국(OMB, Office of Management and Budget), 회계검사원(GAO, General Accounting Office)의 합의하에 이들 3개 조직의 합동자문기구인 연방회계기준자문위원회(FASAB, Federal Accounting Standards Advisory Board)가 설정작업을 실시하고 OMB 및 GAO에 의해 공표된다.

회계검사원(GAO)이 재무 감사와 더불어 실적 감사, 프로그램 평가 등을 담당하는데, 재무감사와 실적감사의 비율은 2:8 정도이다. GAO는 의회에 속하는 조사기관이며, 재무성이 작성하는 연방정부의 연결

89) SFFAS 제4호는 아웃풋을 「자원의 소비에 의해 생긴 재화 및 서비스」라고 규정하고 있다. 또한, SFFAS 제4호는 아웃풋에 대한 코스트의 배분 방법으로 다음의 3가지를 들고 있다.

- ① 경제적으로 실행 가능한 것은 직접 추적(direct tracing)
- ② 원인·효과 기준에 근거하는 배분
- ③ 합리적 또한 일관한 기준에 근거하는 할당

재무제표를 감사한다. 각 부처의 재무제표는 각 부처에 설치된 감찰국(OIG, Office of Auditor General) 또는 외부계약 감사인이 감사한다.

다. 재정효율화 및 적정화를 위한 재무정보의 활용

재무제표의 하나인 예산자원보고서는 예산자원이 제공된 방법 및 예산자원의 기말 상태에 관한 정보를 나타낸다. OMB에 의하면 이 보고서로 나타난 예산자원의 잔고 및 그 기초가 되는 예산정보는 장래의 지출부담 및 지출을 조달하기 위해 필요한 예산자원의 추계 등 예산안의 계획 및 편성에 이용된다고 한다.

또한, OMB는 통지를 통해 각 부처에 대해 예산요구에 즈음해 가능한 프로그램의 풀 코스트를 산출하는 것과 프로그램과 예산항목을 정리할 것을 요구한다.

정책평가와의 관계에서 각 부처는 연차실적보고서와 재무제표를 통합한 「실적재무보고서」를 제출하도록 되어 있어, 재무부나 국무부 등에서는 전략 목적별로 소비한 자금 또는 세출권한 및 인원을 기재하고 있다.

기업회계적 기법의 활용추이를 살펴보면, 1950년의 「예산·회계절차법」에 의해 발생주의 베이스의 회계처리를 연방정부기관에 의무화하였으나, 예외가 많아 많은 기관은 현금주의를 채택하였다. 1990년의 「수석 재무관법」, 1994년의 「정부관리 개혁법」을 계기로 각 부처·연방정부 전체의 발생주의 베이스의 재무보고를 의무화하였다.

2. 영국

가. 예산 및 결산제도

우선 세입예산은 필요에 따라 세제개정 법안을 의결할 뿐 매년도 세입은 의회의 의결대상이 아니다. 반면, 세출예산은 현금주의에 근거하

는 세출예산과 발생주의를 활용한 자원예산, 양자를 의회에서 의결한다. 세출예산은 의무지출과 재량지출로 나누는데 의무지출은 법률에 근거해 항구적으로 부여되고(왕실비, 공적연금 지출 등) 재량지출은 법률의 형식(재량지출 세출예산법)으로 성립한다. 세출예산법의 예산 구분은 우선 조직별로 나눈 후 정책목적별 구분인 자원요구사항(Request for Resources, RfR)으로 보다 세분화되어 의결된다. 조직별로는 현금주의 베이스와 발생주의 베이스의 양쪽 모두를, RfR에서는 발생주의 베이스만으로 의결된다. 결산으로 예산액을 초과했을 경우에는, 세출권의 사후적 부여(Excess Vote)로 의결한다.

의회에 제출하는 중요한 예산안 첨부서류로는 「예산견적서」, 의결 단위인 RfR의 line 및 subhead를 나타낸 명세서 등이 있다. 「예산견적서」에 대한 주석으로 현금 베이스의 예산액과 발생 베이스의 예산액의 조정 항목을 나타낸 표가 게재되고 있다. line은 기능별 분류이고, 각각의 line은 관리비용, 기타 경상비용, 보조금, 자본지출 등의 subhead로 분할되고 관리된다. RfR, line, subhead는 모두 자원 베이스(발생주의 베이스)이다.

2006년도 세출예산법의 자원요구사항은 정부 전체로 80개 정도이며, 부처별로는 1개에서 5개 정도의 RfR이 있다. 공통적 경비에 대해서는 자원요구사항별로 할당하는 것처럼 보이며, 계상 방법은 부처마다 다소 차이가 난다. 정책평가의 구분은 공적서비스 합의⁹⁰⁾에 따라 정책목표단위(Objectives)로 나타나고 있다. 정책목표단위와 예산항목인 RfR이 일대일로 대응하고 있지는 않지만, 향후 3년간의 부처별 세출 한도액을 규정하는 3년도 복수연도 예산의 프레임에서 예산과 정책평가가 일체적으로 책정되고, 대장성이 양자의 심의를 실시하기 때문에

90) 원칙적으로 3년마다 행해지는 포괄적 세출 재검토(CSR)에 따라 각 부처가 향후 3년 동안 달성해야 할 행정활동의 내용을 각 부처의 임무, 목적으로 분명히 하는 것을 말한다. 각 부처와 대장성 사이의 합의이며, 의회에서 승인되는 것은 아니다.

양자는 실질적으로 서로 깊게 관련되어 있다.

결산에 대해서는 부처별로 자원회계보고서를 작성해야 한다. 동 보고서의 일부인 「자원사용 결과보고서(Summary of Resource Outturn)」에서는 예산과 일치한 표시 구분(자원요구사항, RfR)이 취해지는데, 현금 베이스와 발생 베이스의 양쪽 기준으로 예산액과 결산액이 대비되어 있다. 「자원회계보고서」의 부처별 임무·목적별 자원보고서에서는 공적 서비스 합의의 정책목표 단위별로 사용자원액의 보고가 이루어지고 있다.

나. 재무서류의 작성

재무서류의 작성 목적에 대해서는 자원회계는 재정상황 등의 공시와 행정활동의 효율화·적정화 양쪽 모두를 목적으로 하지만, 도입 경위를 살펴보면 행정활동의 효율화·적정화에 주목적을 두고 있다.

재무제표의 작성은 각 부처 단위이며, 2005년부터 도입 예정이었던 포괄적 정부회계보고(WGA, Whole of Government Accounts)는 작성 일정이 다소 늦춰지는데, WGA에서는 중앙정부(각 부처, 에이전시, NDPBs(Non Departmental Public Bodies), 중앙정부의 연금 기금, 통합 국고, 대출 펀드), 공공기업, 지방정부에 관한 정보를 연결할 예정이다.

「자원회계 매뉴얼」에 따르면 부처별 자원회계보고서(Resource Accounts)에 ① 자원사용 결과보고서, ② 업무비용 계산서(Operating Cost Statement), ③ 대차대조표(Balance Sheet), ④ 현금 계산서(Cash Flow Statement), ⑤ 부처의 임무·목적별 자원 보고서(Resource by Departmental Aims and Objectives), ⑥ 주석(Notes) 등을 포함시켜야 한다.

회계기준으로는 자원회계 매뉴얼(Resource Accounting Manual)(일반회계 기준(UK GAAP)에 준거)이 있다. 대장성이 회계기준의

설정주체이며, 회계기준 작성을 위한 자문기구로 재무보고자문위원회(FRAB, Financial Reporting Advisory Board)를 설치하였다. FRAB는 의회의 요청으로 설치되었고, 대장성 및 각 부처의 대표, 회계 감사원의 대표, 민간의 회계기준위원회(ASB, Accounting Standard Board) 대표로 구성된다.

회계감사원(NAO, National Audit Office)은 각 부처의 검사, 대장성이 작성한 결산서의 검사를 실시하여 검사보고서를 작성하고 결산서에 첨부하여 하원에 제출한다.

다. 재정효율화 및 적정화를 위한 재무정보의 활용

영국에서는 발생주의에 근거한 자원회계의 도입에 따라 각 부처의 예산책정에 이용할 수 있는 정보량이 증가하였고, 특히 자본투자와 경상지출의 구별이 의미있다. 구체적으로는, 지금까지의 현금주의 예산으로는 예산이 삭감될 때 유지관리 비용이 우선 깎였지만, 발생주의에서는 유지관리 비용을 깎으면 자산이 부실화되어 코스트가 증가하므로 그러한 문제가 발생하지 않는다는 주장도 있다. 반면, 지금까지 현금주의 회계에 익숙해 있던 사람들에게 발생주의 베이스로 생각하도록 해야 하기 때문에 효과를 보기까지는 시간이 걸린다는 지적도 있다.

또한 영국은 정부의 예산법안이 의회에 제출될 때까지의 과정에서 행정부와 여당을 포함하여 입법부와 의 공식적인 조정과정이 없고, 매년 의회의 의결을 받을 필요가 있는 것과 없는 것도 있는 등 국가 전체의 예산을 파악하는 것이 곤란하고, 의회로부터 세출·세입은 모두 의회의 의결을 거친다는 원칙으로 되돌아가야 한다는 지적도 있어 의회의 예산안 심사기능을 제고할 필요성도 지적되었다.

이러한 상황에서 발생주의 베이스의 예산·결산의 도입을 포함한 NPM의 대응은 예산의 내용을 근본적으로 바꾸는 것이 목적도 아니고 투명성을 높여 정부 관계 이외의 사람(특히 의회)에게 영향을 미칠 기

회를 제공하여 정부나 각 부처에 대해 설명 책임을 요구함으로써 각 부처 재무관리의 질적 향상을 도모하는 것으로 보인다.

한편, 기업회계적 기법의 활용추이를 살펴보면 1990년 에이전시에 완전발생주의를 도입하였다. 결산에 대해서는 1999년에 각 부처에 대해 완전발생주의에 근거하는 자원회계를 도입하였고, 예산에 대해서는 2001년에 완전발생주의에 근거하는 자원예산을 도입하였다(현금액과 발생주의 베이스 예산액의 양쪽 모두가 계상되었다). 이러한 움직임은 정부사업·행정활동의 풀 코스트나 자산보유 코스트를 정확하게 파악하고 비용과 편익의 관계를 명확하게 하여, 매니지먼트를 강화함으로써 재정활동의 효율화·적정화를 꾀하기 위한 것이었다. 또한, 정보공개(disclosure)를 충실히 하여 그 결과 책임성(accountability)의 향상에도 목적이 있다.

3. 프랑스

가. 예산 및 결산제도

프랑스에서는 2001년에 제정된 「예산법에 관한 조직법」(예산제도의 기본법으로 이하 「예산조직법」이라 함)에 따라 2006년 예산부터 예산·회계제도의 근본적 개혁이 단행되었다. 새로운 제도를 기준으로 보면 매년 예산법으로 세입예산을 의결하는데, 이것에 근거하여 정부에 조세 부과징수권이 부여된다. 세출예산도 예산법으로 의결한다. 세출예산은 현금주의에 근거하는데, 예산조직법 시행 이후의 예산에서도 현금주의를 유지하고 있다. 예산에 대해서는 현금주의를 유지하지만, 예산항목을 근본적으로 재검토하여 미션 및 그 하위의 프로그램이라고 하는 행정목표별로 분류하여 실적평가와 링크시키고 있다. 예산법안의 부속자료인 「연차실적계획」에는 프로그램별로 전략, 목표, 목표달성도를 측정하는 실적지표 등이 제시되었으며, 결산법안의 부속자료

인 「연차실적보고서」에도 프로그램별로 그 해의 당초 목표와 비교한 실제 실적이 보고되고 있다.

2006년 일반예산에는 34개의 미션과 132개의 프로그램, 614개의 액션이 포함되었다. 의회의 의결은 미션별로 이루어지며, 의결단위는 프로그램까지이다. 의무지출에 대해서는 전체를 일괄로 의결하지만, 신규 지출은 부처별 및 장별로 의결된다. 2006년도 이후에는 미션(60~80개)별로 의결한다. 인건비, 관리비 등의 공통적 경비는 프로그램별로 배분된다.

의회에 제출하는 중요한 예산안 첨부서류로는 「의무지출·신규예산 요청서」가 있는데, 항목 레벨의 세출액 수치 등을 기술되어 있으며 현금주의 베이스로 작성된다.

결산에 대해서는 2006년부터 현금주의에 추가하는 형태로 발생주의를 도입하여 대차대조표, 손익계산서의 작성을 의무화하였다. 예산서와 결산서의 표시 구분은 동일하고, 결산법안(현금주의 베이스)은 의회에 제출되어 의결된다. 2006년 이후의 새로운 제도에서도 현금주의 예산의 집행결과를 보기 위해 프로그램 단위로 현금주의 결산을 계속하고 있다.

나. 재무서류의 작성

재무서류의 작성목적에 대해서는 2001년에 제정된 예산조직법에 따라 ① 예산의 투명성과 의회의 예산에 대한 통제 향상, ② 실적평가 제도의 도입과 결과 지향에 따른 행정의 효율화, ③ 행정의 설명책임 강화 등을 도모하여 종래의 예산제도를 근본적으로 개혁하는 것이다.

재무제표에 대해서는 종래부터 작성되었지만 동 개혁에 따라 결산법안의 부속자료로 국회 제출이 의무화되었다. 결산서와 함께 의회에 제출되는 CGAF 리포트(Comptes General de l'Administration des Finances)로는 「예산조직법」에 의해 2006년도 이후 법적으로 의무화

된 ① 대차대조표 및 ② 손익계산서의 재무서류가 포함된다. 중앙정부 전체에 대해서도 발생주의 회계에 근거하여 재무제표를 작성하는데, 연결대차대조표의 작성범위는 중앙정부 및 공공섹터(2006년 이후)이다.

종래에는 본격적인 발생주의는 아니었지만, 신제도에서는 발생주의를 도입했다. 재무제표의 범위는 중앙정부로 한정되며, 지방공공단체, 공공법인·기업, 사회보장제도(연금, 의료보험, 가족수당 등)는 제외된다. 부처별, 회계별, 미션별 등 개별 정책단위에서의 재무제표는 작성되지 않는다. 「중앙정부의 일반계정」(매년 결산법안에 부속자료로 첨부됨)은 일반수지, 손익계산서, 대차대조표, 중앙정부의 장부의 채무평가로 구성되어 있다.

회계기준으로는 정부회계원칙(1988년 발효)이 있는데, 「예산조직법」에 의해 대차대조표 및 손익계산서 작성이 의무화되고 감사대상이 되어 새롭게 정부 회계기준을 설정하는 작업을 진행중이다. 회계기준 설정주체는 경제재정산업성 정부회계국이며, 예산조직법에 따라 기준 설정 시 회계기준설정위원회의 의견을 듣도록 되어 있다.

회계감사원은 회계연도 종료 후에 출납공무원이 제출한 회계보고서를 심사하여 의회에 보고한다. 회계감사원은 의회와 행정부로부터 독립되어 사법기관의 지위와 기능을 가지고 있다. 회계감사원이 재무서류의 검사도 실시하고 있지만, 현재로서는 형식적인 정합성의 체크(회계서류의 구비 여부 등)하는 데 머무르고 있다. 「예산조직법」에서는 새롭게 설치되는 정부회계감사인이 책임을 지고 감사증명을 실시하는 것으로 되어 있다.

다. 재정효율화 및 적정화를 위한 재무정보의 활용

프랑스에서는 2001년 「예산조직법」에 따라 근본적으로 예산제도를 개혁하였지만, 재무제표는 기본적으로 정보제공을 위해 작성되어, 반드시 예산편성에 활용되는 것은 아니다. 다만 2001년 「예산조직법」에

근거하는 신제도가 적용되는 것이 2006년 예산·결산부터로, 신제도 하의 결산 및 부속 자료, 새로운 회계기준(발생주의)으로 작성되는 재무제표(Compte general de l'Etat)가 공표되기 시작한 것이 2007년 6월(2006년 결산)이었으므로 향후 개선될 전망이다.

〈부표 1-1〉 프랑스의 미션 및 프로그램 목록

미션(34개)	프로그램(132개)	담당부처
국가의 대외행동	유럽 및 세계에서의 프랑스의 행동	외무성
	재외 프랑스인 및 재프랑스 외국인	
	문화적·과학적 위광	
국가 일반행정 및 지역행정	지역행정	내무성
	정계, 종교계 및 시민단체	
	내무정책의 지휘·운영	
농림수산업	농업·어업의 지속적관리	농업성
	작물의 가치 향상, 시장 동향·통제	
	삼림	
	농업정책의 지휘·운영	
정부개발원조	경제적·금융적 개발원조	경제재정 산업성
	개발도상국과의 연대	외무성
재향군인, 보훈	국가와 군인의 정(情)	국방성
	군인을 위한 기억, 감사, 보상	
	2차대전 중 유대인 박해 및 야만행위 희생자에 대한 국가책임	
국가 평의·통제기관	국무원, 기타 행정재판소	수상부
	경제사회평의회	
	회계검사원, 기타 회계검사기관	

〈부표 1-1〉의 계속

미션(34개)	프로그램(132개)	담당부처
문화	자산	문화성
	창조	
	지식의 전달, 문화의 민주화	
국방	국방정책의 환경 및 방향	국방성
	부대의 준비·사용	
	국방정책의 지원	
	부대의 장비	
경제발전 및 통제	기업의 발전	경제재정 산업성
	재화·서비스 거래의 통제와 안전	
	테크놀로지 리스크의 통제·예방, 산업의 발전	
	광산의 사후처리	
정부행동의 지휘	정부사무의 조정	수상부
	공무	
에콜로지· 지속적 개발	오염의 리스크 예방과 대책	환경성
	환경관리와 생물다양성	
	환경정책과 지속적 개발의 지휘·운영	
중앙정부 채무부담	중앙정부의 채무비용	경제재정 산업성
	중앙정부 채무보증	
	저축	
	연금의 가산	
	가족수당 국민공고예의 지불	
학교교육	초등 레벨의 공립학교 교육	국민교육부
	중등 레벨의 공립학교 교육	
	학생의 생활	
	초등·중등 레벨의 사립학교 교육	
	국민교육 정책의 지원	
	농업기술교육	농업성

〈부표 1-1〉의 계속

미션(34개)	프로그램(132개)	담당부처
재정관리 및 통제	국가·지방의 세무, 재무관리	경제재정 산업성
	경제·재무·산업정책의 지휘·운영	
사법	사법재판	사법성
	교도소	
	청소년의 사법적 보호	
	법·재판에의 접근	
	사법 정책의 지원	
미디어	프레스	수상부
	국제정보 채널	
해외영토	해외영토의고용	해외영토성
	해외영토의 생활조건	
	해외영토의 통합·지위 향상	
국토정책	사회자본 전략	설비성
	국토 정비, 도시계획, 공공토목	
	지리·지도정보	
	관광	
	국토개발	
	중앙정부의 지역예의 관여	
공권력	대통령부	수상부
	하원	
	상원	
	의회 채널	
	헌법원	
	고등법원	
	공화국법원	

〈부표 1-1〉의 계속

미션(34개)	프로그램(132개)	담당부처	
준비금	공무원보수에 관한 준비금	경제재정 산업성	
	우발적이고 예기치 않은 지출		
연구· 고등교육	고등교육, 대학에서의 연구	국민교육부	
	학생의 생활		
	학제적인 과학·기술 연구		
	환경·자원관리 분야의 연구		
	우주 연구		
	연구방침·운영	환경성	
	리스크와 오염 분야의 연구		
	에너지 분야의 연구		경제재정 산업성
	산업에 관한 연구		
연구· 고등교육	수송, 설비, 주택 분야의 연구	설비성	
	군민양용의 연구	국방성	
	문화의 연구와 과학적 문화	문화성	
	고등교육과 농업에 관한 연구	농업성	
특별사회보장· 연금제도	육상운송에 관한 사회보장·연금 제도	설비성	
	선원에 관한 연금·사회보장 제도		
	광산, 담배공사 등의 연금제도	경제재정 산업성	
지방공공 단체와의 관계	시읍면, 시읍면 연합체에 대한 재정적 지원	내무성	
	현에의 재정적 지원		
	지역권예의 재정적 지원		
	특별한 지원과 관리		
조세 환급·감면	국세의 환부·감면	경제재정 산업성	
	지방세의 환부·감면		

〈부표 1-1〉의 계속

미션(34개)	프로그램(132개)	담당부처
보건	보건과 예방	보건연대성
	간호 제공과 간호 시스템의 질	
	마약과 중독	
치안	국가경찰	내무성
	국가헌병	국방성
시민의 안전	중앙정부 구급수단의 동원	내무성
	구급 수단의 조정	
공중위생	공중위생의 감시	보건연대성
	식품의 안전과 위생	농업성
연대 및 동화	사회에의 수입을 위한 정책	고용사회 연대성
	외국인의 수입과 동화	
연대및동화	취약한 가족을 위한 정책	보건연대성
	헨디캡과 의존	
	질병으로의 보호	
	남녀의 평등	고용사회 연대성
	보건위생·사회정책의 입안과 지휘	보건연대성
스포츠, 청년, 시민단체활동	스포츠	청년스포츠성
	청년, 시민단체 활동	
	스포츠, 청년, 시민단체 활동에 관한 정책의 지휘·운영	
경제전략 및 재정운영	경제재정 전략과 국가개혁	경제재정 산업성
	경제통계·연구	
운수	도로망	설비성
	육상·해상운송	
	철도에 관한 채무처리	
	교통안전	
	해상의 안전과 해양사고	
	항공운송	
	기상	
	사회간접자본 정책의 지휘·운영	

〈부표 1-1〉의 계속

미션(34개)	프로그램(132개)	담당부처
노동 및 고용	고용의 발전	고용사회 연대성
	고용에의 접근·복귀	
	경제·사회·인구의 변화에의 대응	
	고용의 질과 노동관계 개선	
	고용·노동정책의 관리·평가	
도시 및 주택	도시재생	고용사회 연대성
	사회적·지역적 공평과 지원	
	주택 취득의 지원	
	주택 공급의 발전·개선	

4. 호주

가. 예산 및 결산제도

세입예산은 세제개정 법안을 의결할 뿐, 매년도 세입은 의회의 의결 대상이 아니다. 반면, 세출예산은 부처별 아웃컴(outcome) 단위로 의결하고, 세출권한의 부여는 세출법안의 의결을 통해서 이루어진다.

호주는 1990년 이후 예산 및 재무제표에 대해 점진적으로 발생주의를 도입해 왔는데, 1999~2000회계연도 예산부터는 발생주의 예산을 의회에 제출하였다. 「발생주의에 근거한 아웃컴·아웃풋 체제」(각 정부기관이 설정하여 달성해야 할 아웃컴과 아웃풋을 단위로 한 세출예산의 구조)를 도입하였다. 각 정부기관은 탄력적으로 집행할 수 있는 「부처 재량항목」별 아웃풋(output)을 제공함과 더불어, 「부처 관리항목」을 착실히 관리하는 것을 통해 아웃컴 목표를 달성한다.

세출예산은 인건비, 물건비, 감가상각비 등 각 기관에 집행을 맡길

수 있는 「부처 재량항목」과 보조금, 사회보장급부비 등 연방정부의 통제하에 있는 「부처 관리항목」으로 구분하는데, 전체의 20% 정도를 차지하는 「부처 재량항목」은 발생주의로 예산에 계상된다. 정책분야별 예산서(포트폴리오 예산서)에는 부처 재량항목은 아웃풋별로, 관리항목은 프로그램별로 예산이 표시된다. 「부처 재량항목」에 대해서는 발생주의 베이스로 산출된 「아웃풋 가격」에 의한 「현금지출」에 대해 지출권한을 얻는다. 또, 「부처 관리항목」에 대해서는 시책별로 필요금액이 현금주의로 산출된다. 공통경비는 「부처 재량항목」에 포함된다. 의결단위가 되는 예산항목은 280개(2006년 예산기준) 정도이다. 발생주의와의 관계에서 세출권한 이외의 비용이 발생하면 추경예산 등을 편성하여 사후에 의결한다. 2003년 7월 이후 자본비용(캐피털·요금)은 폐지되었다.

의회에 제출하는 중요한 예산안 첨부서류로는 「포트폴리오 예산서」가 있는데, 각 부처 단위로 작성되어 달성해야 할 아웃컴·아웃풋 목표나 이와 관련된 실적 정보(질·양·가격), 예측 재무제표 등이 포함된다. 「포트폴리오 예산서」에는 아웃컴·아웃풋별로 '부처 재량항목'의 금액을 발생주의 베이스로 나타내는 것이 가장 자세한 구분이며 인건비나 물건비별로는 나타내지 않는다.

결산과 관련해서는 ① 최종예산보고서, ② 연방연결재무제표, ③ 각 부처의 연차보고서(각 부처의 재무제표를 포함)가 작성된다. ①에는 연방정부의 세입·세출·대차대조표 등의 실적이 기재되고, ③에는 아웃컴·아웃풋별로 예산액과 실적치가 대비된다. 발생주의 베이스로 산출한 예산액과 거기에 대응한 현금의 집행액도 표시하고 있다. 각 부처의 연차보고서에 게재되는 부처별 재무제표에는 아웃컴·아웃풋별로 인건비나 물건비를 표시하고 있다. 따라서 예산서 및 결산서에서의 표시 구분과 정책평가의 구분은 모두 아웃컴 및 아웃풋을 단위로 하여 서로 일치된다.

나. 재무서류의 작성

재무서류의 작성 목적은 연결재무제표나 기관별 재무제표를 매년 작성하여 국회나 국민들이 정부 전체나 각 기관의 퍼포먼스와 순자산의 변동을 평가하기 위해 사용되도록 하고 있다.

재무제표는 각 부처, 에이전시, 공적기업 등 기관별로 작성되어 각 기관의 연차보고서에 게재되고 있다. 각 부처 단위의 재무제표로는 ① Statement of Financial Performance, ② Statement of Financial Position, ③ Statement of Cash Flows, ④ Schedule of Commitments, ⑤ Schedule of Contingencies가 작성된다. 각 기관의 재무제표에는 아웃풋별 부처 재량항목의 코스트 정보가 제공되고, 아웃풋별 인건비나 물건비도 표시되고 있다.

호주 정부 전체의 연결재무제표도 작성되고 있는데, 연결재무제표의 작성대상은 정부가 관리하는 모든 기관(각 부처·외청 등 행정기관, 의회, 재판소 등으로 구성된 일반정부부문과 공적금융기업 및 공적비금융기업)이다. 연방 연결재무제표로는 앞에서 언급한 ①~⑤의 보고서가 모두 작성된다.

한편, 법률에 따라 재정의 투명성 및 설명책임 완수를 목적으로 연결 베이스와 개별 기관의 예측 재무제표의 작성이 의무화되어 있다. 그러나 결산 재무제표와 예측 재무제표를 대비하는 표준적인 방법은 설정되어 있지 않다.

이러한 재무제표의 회계기준은 ① GFS(Government Financial Statistics)와 ② AAS(Australian Accounting Standard)의 2가지 기준을 병용한다. 예산 관련 보고서는 기본적으로 GFS 베이스로, 연결재무제표(CFS) 및 부처별 재무제표는 AAS 베이스로 작성된다. 현재 2가지 기준의 조화작업 프로젝트가 진행중이다. GFS(호주 통계국) 및 AAS(호주 회계기준심의회)가 회계기준을 설정하고 있다.

회계감사원(ANAO, Australian National Audit Office)이 각 부처의

재무제표 및 연방 연결재무제표(CFS)에 대한 결산 검사를 실시하는데, 연방정부의 결산보고서(FBO)는 감사 대상이 아니다.

다. 재정효율화 및 적정화를 위한 재무정보의 활용

재무정보의 예산편성에의 활용에서는 모든 포트폴리오에 대해 그 모든 활동과 관련한 예산과 다음 3개년을 대상으로 한 코스트 정보의 제공이 요구되어 그 코스트는 정부가 검토하기 전에 예산관리성에서 승인되도록 되어 있다. 또, 정책평가에 대해서는 전술한대로 예산, 결산 및 정책평가의 단위가 아웃컴·아웃풋 체제로 통일되어 있어, 개별 기관의 연차보고서에 포함된 재무제표에는 아웃풋별 코스트 정보와 기타 데이터, 아웃풋에 의한 실적목표의 달성 상황에 관한 정보가 대비되고 있다.

이러한 발생주의의 도입은 예산편성 코스트를 증가시켰지만, 현금주의 베이스에서는 얻을 수 없는 비현금 지출, 수입, 자산, 부채 등의 정보를 얻을 수 있다고 하는 점에서 효과가 있었고, 보다 좋은 매니지먼트의 실행이라고 하는 결과를 가져왔다는 평가가 있다. 한편, 발생주의로의 이행에는 많은 인재를 확보할 필요가 있으며, 여전히 현금 베이스로 예산에 대해 논의하는 등 발생주의와 현금주의 양면에서의 대응이 요구된다. 발생주의는 이상적으로는 좋지만 발생주의의 도입이 성공했는지 아닌지에 대해서는 앞으로 5년 내지 10년 정도 상황을 지켜볼 필요가 있다.

한편, 기업회계적 기법의 활용추이를 살펴보면 부처 단위의 재무제표에 94/95회계연도부터 완전발생주의를 도입하였으며, 연결재무제표에 대해서는 98/99회계연도부터 완전발생주의를 도입하였다. 예산에 대해서는 99/00회계연도에 완전발생주의를 도입되었는데, 부처 단위의 재무제표의 작성, 연결재무제표의 작성에는 각각 3년간의 준비기간이 주어졌다. 발생주의 정부회계의 목적으로 각 정부기관이 제공하는

시책(아웃풋)의 풀 코스트 파악, 자산·부채의 정확한 파악에 따른 효율적인 자원 관리·설명 책임의 향상 등 2가지를 들고 있다. 발생주의의 활용에 대해서는 대차대조표 작성에 따른 자산·부채 정보를 포괄적으로 파악하여 재정 효율화에 공헌하고 있다고 평가되었다. 특히, ① 무기 등의 방위용 자산, ② 공무원 연금과 관련되는 부채 두 가지를 정확하게 파악하는 것에 의한 장점이 강조되었다.

5. 뉴질랜드

가. 예산 및 결산제도

우선 세입예산은 세제개정 법안을 의결할 뿐, 매년도 세입은 의회의 의결대상이 아니다. 세출예산만 법률의 형식(세출법)으로 성립하는데, 소관(Vote)별로 7가지 종류의 세출예산항목(appropriation)으로 분류되어 의결된다. ① 아웃풋 지출(output expense, 정책 제언, 법령의 관리, 서비스의 제공 등), ② 이전지출(benefits or other unrequited expenses, 실업급여, 노령 퇴직금 등), ③ 차입비용(borrowing expenses, 이자 등 차입관련 비용 등), ④ 기타 경비(other expenses, 조직변혁에 관한 비용 등 아웃풋의 생산에 관계하지 않는 지출), ⑤ 정부에 의한 부처 등에의 자본거출, ⑥ 인프라 자산이나 국방 자산 등 정부자산의 구입·정비, ⑦ 채무상환이 그것인데, ①~④에 대해서는 발생 베이스로 산출된 금액에 대한 현금지출에 대해 지출권한을 부여받고 ⑤~⑦에 대해서는 현금주의 베이스로 예산이 편성된다. 특히 아웃풋 지출과 관련되는 예산에 대해서는 아웃풋 제공과 관련되는 풀 코스트를 발생주의 베이스로 산출한 것을 예산으로 해서 의결된다.

의결단위가 되는 예산항목 수는 약 700개를 초과(2003년 예산 기준)한다. 의결 외 지출은 각 소관의결 예산의 1% 이내면 재무장관 승인으로 지출이 가능(의회에서 사후 확인)하고, 이를 넘는 경우나 재무장관

이 승인하지 않는 경우에는 사후에 세출 법안을 제출하여 의회 의결을 받아야 한다.

의회에 제출하는 중요한 예산안 첨부서류로는 「정책의도설명서」가 있는데, 각 부처 단위로 작성되고 증기적인 아웃컴 목표나 각종 예측 재무제표, 아웃풋 지출의 실적 목표 등(질·양·코스트 등)이 기재되어 있다. 7가지 세출예산 항목으로 발생주의 베이스 또는 현금주의 베이스로 작성된다.

결산과 관련해서 정부 전체의 정부 재무제표와 부처별로 연차보고서가 작성된다. 부처별로 작성되는 「연차보고서」는 세출법과 동일한 구분에 따라 아웃풋 지출 등의 의결항목별 예산액과 집행액을 대비시키고 있다. 또한 발생주의 베이스로 산출한 예산액과 이에 대응한 현금의 집행액을 게재하고 있다. 인건비, 관리비 등의 공통경비는 세출예산항목별로 배분되었다. 한편, 정책평가의 구분은 매 회계연도 개시까지 부처별로 작성되는 정책의도설명서에 나타나는데, 세출법 및 결산(연차보고서)의 단위와 기본적으로 동일하다.

나. 재무서류의 작성⁹¹⁾

뉴질랜드에서 동시에 장관은 부처에 대해 「구입자」 및 「소유자」라고 하는 2가지 성격을 가진다고 여겨진다. 이 중에서 발생주의 회계의 목적으로는 「구입자」로서의 장관이 아웃풋의 풀 코스트 정보를 제공하여, 「소유자」로서의 장관이 부처의 재무상황을 알리는 것에 있다고 한다.

우선 중앙정부 및 공적기업을 연결대상으로 한 정부 재무제표로는 ① Statement of Financial Performance, ② Statement of Financial Position, ③ Statement of Movements in Equity, ④ Statement of

91) 보다 자세한 사항은 뉴질랜드 재무성이 2005년 8월 발간한 "A guide to the Public Finance Act"를 참조하라.

Cash Flows, ⑤ Statement of Borrowings, ⑥ Statement of Commitments, ⑦ Statement of Contingent Liabilities and Assets, ⑧ Statement of Unappropriated Expenditure, Expenses or Liabilities, ⑨ Statement of Emergency Expenditure, Expenses or Liabilities, ⑩ Statement of Trust Money가 작성되었다. 연결범위는 정부, 부처, 의회부속기관, 뉴질랜드 중앙은행, 국유기업, 크라운 엔티티 등이다.

각 부처 단위의 재무제표로는 ① Statement of Financial Position, ② Statement of Financial Performance, ③ Statement of Movements in Taxpayers' Funds, ④ Statement of Cash Flows, ⑤ Statement of Cost of Services, ⑥ Statement of Commitments, ⑦ Statement of Contingency Assets and Liabilities, ⑧ Statement of Expenditure and Appropriations가 작성되고 있다.

한편, 정부의 포괄적인 재정정보의 공개를 위해 예산 제출 시 및 회계연도 중간(12월)에 국회에 제출하는 경제·재정전망에 정부 전체의 예측 재무제표를 포함시킨다. 부처별 예측 재무제표는 정책의도설명서를 통해 공표된다. 정부 전체의 예측 재무제표의 내용으로는 상기 재무제표 가운데, ①~⑥ 및 ⑦의 개요 정도이며, 부처별 예측 재무제표의 내용은 상기 연차보고서 가운데 ①~③의 내용이다. 한편, 정부 재무제표 및 부처별 연차보고서에는 각기 실적치를 예측치와 비교하였다.

회계기준으로는 일반적으로 공정 타당하다고 인정된 회계원칙(GAAP, Generally Accepted Accounting Principles)이 있는데, 뉴질랜드 회계사협회 내의 재무보고기준심의회(FRSB, Financial Reporting Standard Board)가 회계기준평가심의회(ASRB, Accounting Standard Review Board)의 승인을 얻어 작성하고 있다.

회계감사원이 결산 검사를 실시하는데, 비재무 정보(질·양·적시성 등, 아웃풋 지출별 실적보고)에 대해서도 검사를 하고 있다. 회계감사원은 매년 부처 및 정부의 재무제표에 대한 검사도 하며, 민간 감사

법인도 입찰을 통해 재무제표 검사를 실시하고 있다.

다. 재정효율화 및 적정화를 위한 재무정보의 활용

1989년부터 현금주의에서 발생주의로의 전환 작업을 개시하여, 91/92회계연도에는 전 부처에 대해 결산·예산의 양쪽 모두에 완전발생주의가 도입되었다. 발생주의 도입의 목적으로는 각 아웃풋에 대해 민간과 동일하게 자본비용이나 감가상각비라고 하는 비현금항목도 포함한 풀 코스트를 산출함으로써 민간과 정부의 서비스 가격 비교 가능성을 제고시키는 것과 각 기관의 자산·부채의 전체 모습을 파악하는 것을 들고 있다.

발생주의의 활용에 대해서는 대차대조표 작성에 따른 자산·부채 정보의 포괄적인 파악을 통해 재정의 효율화에 공헌하고 있다고 한다. 구체적으로는 공무원연금제도나 지진재보험제도와 관련된 부채나 무기·탄약 등의 재고량을 적확하게 파악하는 것에 대한 장점이 강조되었다.

특히, 발생주의 회계가 재정 효율화를 가져온 구체적인 사례로 Warren(2003)은 다음 사항들을 언급한 바 있다. 대차대조표 작성 결과, 정부의 자산 구성이 목재 가격의 변동 및 외환 시세의 변동에 취약하다는 것이 판명되었다. 이를 계기로 뉴질랜드 정부는 삼림관리공사의 민영화 및 외화기준 채무의 헤지(hedge)를 실시하였다. 공무원연금에 수반하는 대규모 채무가 부채로 계상된 결과, 연금재정의 유지 가능성에 대한 염려가 커져 결국 신규 공무원에 대해서는 확정 급부형 연금 제도를 폐지했다.

그러나 발생주의 회계는 설명책임과 투명성이라는 관점에서 정부활동에 대해 보다 많은 정보를 제공하는 것에는 공헌했지만, 재정규율의 유지라고 하는 측면에서는 발생주의 회계의 채택 이외에 책임소재 등 정부의 기본적인 자세를 근본적으로 개혁했지만 베이스라인(baseline)에 의한 각 부처 세출의 엄격한 관리가 더 크게 기여했다는 평가도 있다.

〈부록 2〉 미국 연방정부의 원가정보 생산 및 활용 현황

- 연방정부의 원가정보 생산 및 활용 현황에 대해서는 크게 2가지 영역으로 나누어 조사분석 실시
- 미국 연방정부의 비용정보 생산을 위한 기준 및 법적 근거 마련 과정을 설명
- 생산된 비용정보의 활용 현황을 조사 분석
 - 비용정보의 활용은 크게 2가지 차원에서 이루어짐
 - 각 부처의 내부 의사결정과정에서의 활용을 위해 이루어지는 원가관리회계 정보의 생산과 활용
 - 예산 당국(OMB)의 입장에서 성과관리/평가 대상 프로그램의 원가정보 생산과 활용

1. 미국 연방정부의 비용정보 생산

- 미국 연방정부에서 원가정보 생산을 위한 법령 근거들은 지속적으로 수립되어 왔음
- Chief Financial officers Act(1990)
 - 1980년대에 이미 민간부문(private sector)에서는 조직의 비용정보를 효율적으로 관리하기 위해 조직의 활동(activity)과 회계가 연계된 활동기준원가회계(ABC, Activity-based Costing)를 도입
 - 1980년대 중후반 공공부문의 비효율성을 제거하기 위해 연방정부에서도 조직의 비용 정보를 수집, 관리할 필요성이 있다는 주장이

- 제기되면서 1990년 CFO(Chief Financial officers) Act가 제정
- CFO의 역할: 재무와 회계가 연계된 비용 관리 시스템을 구축, 유지함으로써 조직의 성과를 체계적으로 관리
 - Government Performance and Results Act(GPRA)(1993)
 - 조직의 전략계획(strategic plans), 성과목표(performance goal), 목표 달성 정도에 관해 매년 보고하도록 규정
 - 비용 정보는 성과 측정 기준을 설정하는 데 도움을 줄 뿐만 아니라, 성과 목표를 명확하게 만들어 주기 때문에 성과를 향상시키는 데도 기여
 - Government Management and Reform Act(GMRA)(1994)
 - CFO act에서 한시적이고, 부분적으로 규정되었던 회계 시스템을 영속적으로 행하도록 규정
 - Federal Financial Management Improvement Act(FFMIA)(1996)
 - SFFAS no. 4(Statement of Federal Financial Accounting System): 1995년 미연방회계기준자문위원회(FASAB, Federal Accounting Standards Advisory Board)가 원가관리회계의 개념과 연방정부의 회계기준에 관한 내용(managerial cost accounting concepts and standards for the federal government)을 담은 회계기준 제4호를 제정하고 FY1998부터 발생주의 회계를 도입하도록 함
- 원가정보 생산의 원칙을 제시한 법령은 1995년 7월 31일에 제정된 SFFAS(Statements of Federal Financial Accounting Standards) No.4이며 해당 내용의 요지는 다음과 같음
- 1995년 7월 31일 미연방회계기준자문위원회(FASAB, Federal Accounting Standards Advisory Board)는 SFFAS no. 4(Statement of Federal Financial Accounting System)를 제정했으며, FY1998부터 SFFFAS no. 4를 정부회계에 도입(발생주의 회계)

- * 참고: SFFAS no. 1: 자산 및 부채에 관한 내용
- SFFAS no. 4: 원가관리회계 개념 및 연방정부의 회계기준
- SFFAS no. 6: 감가상각 계산에 관한 내용

○ SFFAS 5가지 기준

① 활동 비용에 대한 계산 및 보고

(accumulate and report the costs of activities on a regular basis for management information purposes)

② 책임 분배 및 책임 단위 산출의 비용 계산과 보고

(establish responsibility segments, and measure and report the costs of each segment's outputs and calculate the unit cost of each output)

③ 직접, 간접 지출을 포함한 정부의 재화와 용역에 대한 비용 결정 및 보고

(determine and report the full costs of government goods and services, including direct and indirect costs)

④ 각 연방 부처에서 제공하는 재화와 용역의 비용 인식

(recognize the costs of goods and services provided by other federal entities)

⑤ 비용 정보 활용 및 방법론의 지속적인 개발

(use and consistently follow costing methodologies or cost finding techniques most appropriate to the segment's operating environment to accumulate and assign costs to outputs)

○ 비용(cost)

- 총비용(Full cost): 산출(output)을 위해 직간접적으로 소요하는 자원에 대한 비용과 기타 조직을 지원하기 위해 제공한 서비스에 대한 비용

- 직접 비용(direct cost)

① 산출물 생산에 직접 투입되는 근로자에 대한 임금 및 기타 보수

- ② 작업에 사용되는 물품
- ③ 사무 공간, 장비, 가구, 산출물 생산에 배타적으로 사용되는 물품
- ④ 산출물 생산을 위해 다른 조직으로부터 받은 재화나 용역

- 간접 비용(indirect cost)

- ① 한 가지 산출물에만 한정된 것이 아니라 2개 또는 그 이상의 산출물 생산과 관련해 소요되는 비용
- ② 대표적인 예: 일반행정, 조사, 기술지원, 보안, 임대, 직원 건강 및 여가 시설 등에 소요되는 비용

2. 미국 연방정부의 비용정보 활용 현황

□ 비용정보의 활용

- 행정부 내에서의 활용(SFFAS no. 4)
 - 예산 및 비용 통제(budget and cost control)
 - 성과측정(performance measurement)
 - 보상, 가격(요금) 등의 책정(determining reimbursements and setting fees and prices)
 - 사업 평가(program evaluation)
 - 기타 경제적 선택에 참고(Economic Choice Decisions)
- 의회에서의 활용
 - 예산 배분 결정에 참고
 - 부처 성과에 대한 감시(monitoring) 및 통제에 활용
- 국민
 - 예산 및 정부 활동에 관한 정보 획득
 - 행정의 투명성(transparency) 확보

가. 정부 부처 내부에서의 활용

□ 원가회계 도입 및 활용 현황에 관한 보고서

- GAO(2007) 『Managerial Cost Accounting Practices』에 의하면,
 - 10개 부처를 대상으로 FY2005에 MCA 도입 현황에 관해 조사 하였음
 - 조사 결과 10개 부처 중 3개 부처만 전면적인 도입을 하였고 (DOI, DOL, SSA), 1개 부처는 도입 중에 있으며(DOT), 3개 부처는 도입 계획을 가지고 있고(DOA, HHS, HUD), 3개 부처는 도입 계획 조차도 없는 것으로 나타남

도입 여부	부처명	특징
도입	Department of the Interior	- 4개의 전략목표에 할당된 약 300개의 활동을 기준으로 회계(ABC/M) - 2005년에 FBMS(Financial Business Management System) 도입 중이었음
	Department of Labor	
	Social security administration	
도입 중	Department of Transportation	- Delphi(2003)
도입 계획	Department of Agriculture	
	Department of Health and Human Services	
	Department of Housing and Urban Development	
계획 없음	Department of Education	
	Department of the Treasury	
	Department of Veterans Affairs	

- AGA(2009) 『Managerial Cost Accounting in the Federal Government』
- MCA를 도입하고, 성공적으로 운영하고 있다고 평가되는 부처 산하기관 10개를 대상으로 MCA의 활용 현황에 대해 조사

〈부표 2-1〉 연방정부 조직의 원가정보의 활용 현황 사례 요약

	USPTO	FSA	BLM	FWS	MMS	NBC	NRC	SSA	FAA	FTA
원가회계 시스템	ABC	ABC	ABC	ABC	ABC	ABC	ABC	다른 방법	ABC	ABC
10년이상 운영	○	○	○					○		
원가정보의 용도										
예산편성	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
비용통제		○	○	○	○	○	○	○	○	○
성과측정 및 보고	○	○	○	○	○	○	○	○		○
사용료 결정	○		○	○	○	○	○	○	○	○
사업평가					○	○	○	○	○	
경제성에 근거한 의사 결정	○	○		○		○	○	○	○	
계약협상에 활용		○							○	
원가회수 분석			○		○		○			
사업담당자 유인 제공에 활용			○	○		○	○			○

주: 1. AGA CPAG Research Series Repor No. 22, 2009에서 재인용, 2. ABC = Activity Based Costing, USPTO=US Patent and Trademark Office, FSA=Federal Student Aid, BLM=Bureau of Land Management, FWS=Fish and Wildlife Service, MMS=Minerals Management Service, NBC=National Business Center, NRC=Nuclear Regulatory Commission, SSA=Social Security Administration, FAA=Federal Aviation Administration, FTA=Federal Transit Administration

- MCA 정보의 활용 정도에 관해 예산 및 비용 통제, 성과 측정, 보상 및 요금 책정, 프로그램 평가 등에 활용 여부 조사
- 조사결과 10개 기관 중 대부분이 예산 및 비용통제와 성과 측정, 보상 및 요금 책정에 MCA 정보를 활용하는 것으로 나타남

나. OMB에 의한 비용정보의 활용

- OMB에서는 결산서에 나타난 비용 정보 자체를 활용하는 것이 아니라, 각 부처가 제출하는 성과계획서와 보고서 그리고 PART 에 각 프로그램의 총비용이 포함되는 효율성 지표 사용을 권장하는 방식을 통해 비용 정보의 활용을 시도하고 있음
- PART는 오바마 행정부에서는 더 이상 실행되지는 않고 있으므로, 현재는 성과계획서와 보고서에서의 효율성 지표를 통해서만 비용정보가 활용되고 있음
- 아래 박스에서는 효율성 지표의 개념과 효율성 지표의 종류 및 사례에 대해 소개하고 있음

〈부표 2-2〉 미국 OMB의 효율성 지표 관련 지침

1. 효율성지표(efficiency measure)
- 효율성지표는 사업의 결과를 달성하고, 사업의 산출이 발생하도록 효과적이고 경제적인 예산의 관리 및 사용을 반영
 - 또한 효율성지표는 비용을 줄이고 생산성을 개선함으로써 국민과 고객, 이해당사자에게 개선된 제도와 상품 및 서비스를 제공
 - (1) 효율성지표 종류
 - 일반적으로 효율성지표는 사업 활동의 투입(자원, 노력, 시간, 자금) 대비 결과 및 산출의 비율을 나타내는 지표를 말하며¹⁾, 결과효율성지표와 산출 효율성지표로 구분됨
 - Ⅰ 결과 효율성지표(outcome efficiency measures)
 - 가장 좋은 효율성지표는 주어진 자원수준 내에서 프로그램 결과의 개선 여부를 측정하는 것임

〈부표 2-2〉의 계속

- 결과 효율성지표들은 일반적으로 사업 활동을 전반적으로 평가
 - 예를 들면, AP 교육 프로그램²⁾에 시험응시료를 정부에서 보조해줌으로써 저소득 학생의 참여율을 높이는 결과목표를 가진 사업은 저소득 학생 참가자 중 AP 테스트 합격자 대비 비용을 결과효율성지표로 볼 수 있음

② 산출 효율성지표(output efficiency measures)

- 결과에 대한 효율성 지표를 설정하기 어려운 경우, 더 적은 재원으로 주어진 산출수준을 어떻게 생산하였는지 여부에 중점을 두는 효율성지표를 설정할 수 있음
 - 그러나 사업 활동의 효율성과 의도한 목적달성을 저해할 우려가 있는 단기간의 낮은 수준의 성과지표 개발로 이어져서는 안 됨
- 유용한 효율성지표들은 수혜자에 대한 혜택의 정도와 사업 활동이 얼마나 잘 수행되었는가를 나타냄
 - 예를 들어, 처리시간 단축의 정도에 대한 지표만 있을 경우 오차율이 증가하였다면 의미가 없음. 그러므로 이러한 경우는 균형을 맞추어 2가지 변수들에 대한 성과 측정이 가능하도록 1가지 지표(예 : 고객만족도의 증가)와 함께 다른 보완적인 지표(예 : 처리시간의 단축)를 사용
- 효율성지표를 확인하기 위한 유용한 방법은 '투입 생산성'(the productivity of an input)을 계산하는 것임
 - 투입 생산성은 투입에 대한 산출 또는 결과의 비율로 정의될 수 있음. 그러므로 투입생산성지표는 결과효율성지표 또는 산출효율성지표가 될 수 있음
 - 예를 들어 봉급기간 동안 공무원에게 지급된 전체 금액에서 처리된 인건비의 비율(the ratio of the number of benefit checks)은 근로자에 사용된 금액의 산출효율성지표가 됨
- 투입생산성지표는 상대적으로 이해하기 쉽고 명확하지만, 지표를 사용할 때 주의해야 함. 즉, 투입생산성지표는 서로 다른 기간 사이의 사업성과를 비교하는 산출효율성지표로서 사용될 때는 비교 가능한 기간 내에 생산되기로 의도된 산출이 비교될 때에만 타당성을 가짐

(2) 효율성지표의 요구사항

- 미국의 경우 모든 PART 지표처럼 효율성지표도 신뢰할 만한 데이터로 검증되어야 한다고 명시
 - 의미 있는 결과효율성지표는 고객에 대한 혜택을 고려하고, 사업 운영성과의 지표로서 제공됨
 - 특정 기간 사이의 산출효율성지표를 비교하기 위해서는 서로 다른 산출 처리 또는 산출의 혼합물(output mix)에서 변화와 같은 각기 다른 변화 보다는 예산의 효율적 사용을 반영해야 함

〈부표 2-2〉의 계속

- 시간이 경과함에 따라 산출효율성지표에서 향상 또는 쇠퇴는 산출의 quantity, volume, mix에 대한 각각의 관련 비용의 감소 또는 증가와 일치해야 함. 모든 경우에 산출효율성지표로서 투입생산성지표의 사용은 측정기간 동안 생산된 비교 가능한 종류의 산출을 평가할 것을 요구
- 기준점(baseline), 표준(standard), 벤치마크(benchmark)가 포함된 효율성지표는 모든 측정기간 동안 기준점, 표준, 벤치마크에 대한 사업 변화의 기록을 수반해야 함. 이러한 기록없이 타당한 비교는 불가능
- 연방정부 사업이 연방정부와 비연방정부의 예산을 포함하면 효율성지표의 투입은 모든 자원에서부터 상당히 실용적인 것까지 포함해야 함
- 레버리징(Leveraging)³⁾ 사업예산은 위험이나 비용을 공유할 수 있기 때문에 합리적 정책결정일 수 있음. 그러나 연방정부 예산(Federal dollars)에 대한 비연방(지방자치단체, 민간 등)의 레버리징 비율이 투입에 대한 레버리징 비율을 나타내기 때문에 효율성지표로 받아들일 수 없음. 즉, 일반적인 정부사업에서 레버리징의 양을 늘리는 것은 정부 사업의 자금을 지원해 줄 수는 있지만, 전체 사업의 예산, 시스템 및 결과에 대한 관리가 개선되었는지는 측정할 수 없음. PART 지침에서는 다른 목적을 위한 성과지표로서 레버리징의 사용을 배제하지는 않음

(3) 효율성 지표의 유형별 분류

- OMB는 효율성지침보고서에서 '얼마나 효율적인가'는 다른 말로 예산(시간, 노력, 인력, 비용) 등을 얼마나 절감(savings)하면서 성과목표를 달성했는지의 문제로 보며, 아래와 같이 6가지로 분류

① 단위비용 대비 결과(Reduced per unit cost : outcome)

- 단위비용 대비 결과는 일반적으로 결과효율성지표를 말하며, 이러한 유형은 크게 3가지로 구분
 - ①일정한 비용을 가지고 높은 결과성과목표를 달성하는 경우(결과↑/비용)
 - ②일정한 결과성과목표를 매년 달성하면서 비용을 점차 줄이는 경우(결과/비용↓)
 - ③높은 결과성과목표를 달성하면서 비용을 점차 줄이는 경우(결과↑/비용↓)
- 세번째 경우는 가장 이상적이지만 현실적으로 달성하기 어렵고, 실제 미국의 사례를 보면 두 번째 경우가 가장 많음

② 단위비용 대비 산출(Reduced per unit cost : output)

- 단위비용 대비 산출은 일반적으로 산출효율성지표를 말하며, 이러한 유형은 앞서 설명한 단위비용 대비 결과의 유형과 비슷
 - 즉, 일정한 비용을 가지고 산출성과목표를 달성하는 경우(산출↑/비용)와 일정한 산출성과목표를 매년 달성하면서 비용을 점차 줄이는 경우(산출/비용↓) 그리고, 매년 높은 산출을 달성하면서 점차 비용을 줄이는 경우(산출↑/비용↓)

〈부표 2-2〉의 계속

- ③ 행정비용 절감(Administrative cost savings)
- 행정비용 절감은 기관 차원에서 가장 쉽게 작성할 수 있는 효율성지표 중의 하나임
 - 즉, 사업에 투입되는 전체 비용 대비 순수 행정비용(운영경비)의 비율(감소)을 통하여 효율성을 높임
 - 행정비용 절감을 통한 효율성 제고는 보통 성과목표를 연간단위로 해서 달성하는 연간효율성지표(Annual efficiency measures)의 경우가 대부분
- ④ 시간절감(Time savings)
- 민원을 상대하는 행정기관에서는 얼마나 신속하게 민원처리를 했는지가 중요한 성과목표가 될 수 있음
 - 따라서 신속한 행정처리로 시간을 절감하는 경우도 효율성지표로 분류
 - 이 때 시간절약을 어떻게 금액으로 환산했는지를 설명해야 함
 - 예를 들어 이스라엘에 인도주의자를 이주시키는 사업을 하는 경우 이주자를 안전하고 신속하게 이주시키는 것이 성과목표가 될 수 있음. 효율성지표로 이주자 대비 평균비용을 설정할 때 이주자가 센터에 머무는 시간을 줄임으로써 발생하는 비용을 줄일 수 있고, 따라서 시간 절약을 통해 효율성을 높일 수 있음
- ⑤ 비용회피(Cost avoidance)
- 비용회피는 비용발생의 여지를 사전에 줄이거나 없앴으로써 효율성을 높이는 것을 말함
 - 예를 들어, 법원에서 소송을 통해 사건을 해결하는 데 따르는 돈과 시간비용을 중재를 통하여 사건을 해결하면 비용발생을 줄일 수 있음
 - 이 경우 효율성지표는 전체 사건 중 중재로 해결된 사건의 비율로 잡을 수 있고, 매년 성과목표에 따른 목표치를 설정하면 됨
- ⑥ 기타
- 위에서 언급한 5가지 분류 이외에도 예산을 가장 효율적으로 사용한 경우, 효율성지표로 분류할 수 있음. 이 경우 기타로 표시하고 세부내용을 설명하면 됨

- 주: 1) 일반적으로 협의의 개념으로 효율성을 투입에 대한 산출로, 효과성을 투입에 대한 결과(성과)로 보는 경우도 있는데 여기서 논의하는 효율성은 효과성을 포함한 개념이다.
- 2) Advanced Placement Educational Program : 미국과 캐나다에서 시행하는 프로그램으로 고등학생이 대학과정을 미리 이수하는 제도로 시험에 통과하면 대학에서 학점을 인정해준다.
- 3) 레버리징(leveraging) : 외부로부터 자본이나 자금을 들여와서 이용하는 것

<국문요약>

발생주의회계 및 비용회계와 재정관리에 관한 연구

박노옥 · 박형수 · 송호신

2007년부터 지방자치단체가 발생주의 결산을 시행한 데 이어, 2011 회계연도 결산부터는 중앙정부 각 부처에 적용되는 국가회계기준도 현행 현금주의 방식에서 발생주의 방식으로 변경된다. 그러나 그 동안 발생주의 회계제도의 도입이나 정부회계기준 설정 및 도입에 따른 기대 효과 등에 대한 연구는 많았던 반면에, 새로운 정부회계제도하에서 생산되는 다양한 정보를 정부 및 국회의 재정운용에 어떻게 활용해야 하는지에 대한 연구는 거의 없었다.

특히 지방자치단체에 대해서는 부분적으로나마 이러한 시도가 있었는데 중앙정부 차원에서는 전무한 실정이다. 이에 본 연구는 이러한 문제의식에서 출발하여 발생주의 회계정보를 중앙정부의 거시재정운용이나 재정성과관리에 어떻게 활용할 수 있는지에 대해 부분적이거나 대답을 시도하였다.

우리나라보다 먼저 동 제도를 도입했던 뉴질랜드, 호주, 영국 등의 경험과 고민을 분석하는 한편, 선진국들의 정부회계 개선 및 활용에 대한 어프로치가 다양한데 우리나라 정부회계의 역사적 배경 및 현재의 관행 등을 감안하여 적절한 방향을 제시하였다. 현행 현금주의 회계정보와 향후 생산될 발생주의 회계정보를 적절히 조화시켜 활용하는 방안과 거시재정운용이나 재정성과관리에 활용하기 위해 추가적으로 노력해야 하는 부분들에 대해서도 의견을 개진하였다.

비록 본 연구가 발생주의 회계정보의 재정운용에 구체적으로 활용 방안을 확정하여 제시하지는 못하지만, 다양한 활용 가능성을 제시하

는 한편 각종 지표들을 개발하여 재정운용에 활용하는 방안을 제안하는 등 정책적 시사점도 풍부하다.

〈Abstract〉

Application of accrual accounting and full-cost information in the central government's fiscal management

No Wook Park · Hyung-soo Park · Hosin Song

After local governments had adopted accrual basis settlement in 2007, new national accounting standards will be applied to each ministry of central government from Fiscal Year 2011.

Recently, many researchers have been studying on the introduction of accrual basis accounting system and its expected effect, new national accounting standards. But there was seldom research on how to take advantage of various information produced under new government accounting system in the viewpoint of government high rank policy makers or members of the National Assembly. Specially, though there was this attempt partially about local government, central government dimension is wholly lacking real condition.

While analyzing experience and on-going issue of New Zealand, Australia, the U.K. that introduced accrual basis accounting and budgeting system earlier than our country, we tried to present suitable direction taking into account historic background and current practice of our own government accounting. We presented various practical use of accrual basis accounting information and developed many fiscal indicators for macro-fiscal management and performance-based budgeting.

〈著者略歷〉

박노욱

서울대학교 경제학과 졸업
미국 University of Michigan 경제학 박사
현, 한국조세연구원 연구위원

박형수

서울대학교 경제학과 졸업
미국 University of California-Los Angeles 경제학 박사
현, 한국조세연구원 선임연구위원

송호신

서울대학교 경제학과 졸업
미국 The Pennsylvania State University 경제학 박사
현, 한국조세연구원 부연구위원

자료 수집 및 정리

김미경 한국조세연구원 연구원

研究報告書 10-09

발생주의회계 및 비용회계와 재정관리에 관한 연구

2010년 12월 23일 인쇄
2010년 12월 30일 발행

저 자 박노욱 · 박형수 · 송호신
발행인 원윤희
발행처 한국조세연구원

138-774 서울특별시 송파구 가락동 79-6

전화 : 2186-2114(대), www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판및 일 지 사

인 쇄

© 한국조세연구원 2010

ISBN 978-89-8191-495-0

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

값 9,000원