

# 재무제표의 구성과 성과평가의 연계방안

Financial Statements and Performance Evaluation

김혁 / (성균관대 교수)

이수로 / (협성대 교수)

- I. 서론
- II. 재무제표와 성과평가의 검토
- III. 재무제표와 성과평가의 연계방안
- IV. 결론

## 【Abstract】

The purpose of this study is to review the relationship between the financial statements and the performance evaluation. Government accounting system in our country is now reforming from single-entry and cash basis to double-entry and accrual basis. The performance evaluation is related to budget reforming and a more informative accounting system.

This study reviews the nature of performance evaluation first. Then, we discussed the managerial cost accounting system because it provides the most important cost information for the performance evaluation. Finally we suggest that the performance reporting should be based on the common data sources from which the financial statements and the performance reportings are prepared. In order to this job, cost accounting system should establish the responsibility segment. We suggest that a division should be the responsibility segment where cost accounting is measured and reported.

## I. 서 론

최근 우리 나라는 외환위기로 인한 국제통화기금(IMF)사태 이후 경제 전반에 걸쳐 구조조정을 하는 과정에서 정부의 지출이 확대되어 재정이 적자로 전환되었으며 이에 따라 공공부문의 효율적인 자원관리 필요성이 커지고 또한 공공부문의 생산성을 향상시키기 위한 제도적 개선이 요구되고 있는 실정이다. 공공부문의 생산성을 제고할 수 있는 방안은 공공부문의 많은 영역에 경쟁적 요소를 도입함으로써 시장실패의 근본원인을 제거하는데 있으나, 경쟁요소 도입이 어려운 영역에서는 회계제도 및 예산제도의 개선 등을 통한 생산성 제고방안을 모색할 수 있을 것이다.

공공부문의 회계제도는 정부나 지방자치단체의 운영에 관해 규정하고 있는 예산회계법 등의 제반 법규 및 규정에 따라 예산의 지출초과를 억제하는 통제지향적으로 운영되고 있을 뿐, 그 본래의 목적인 이해관계자의 정보욕구를 충족시킨다든지 정부부서의 생산성이나 성과평가를 측정하는 데에는 기여하지 못하고 있다. 또한 정부회계는 현금의 입출금과 통제에 초점을 두는 현금주의에 기

초하고 있으며 이로인해 정부의 순자산의 정확한 측정과 합리적인 자산관리에 기여하지 못하고 있다. 이에 따라 정부는 발생주의 회계의 도입 및 복식부기제도를 도입하기 위한 준비를 하고 있는 중이다.

한편, 공공부문의 생산성을 제고할 수 있는 방안으로 예산제도의 개선이 있다. 예산이란 일정기간동안 자원의 취득과 사용에 대한 계획을 공식적으로 수량화한 것으로서, 사용된 예산이 정부기능의 집행에 효율적이었는지를 평가하는 것이 생산성 제고의 전제조건이 되기 때문이다. 우리나라의 예산회계제도는 예산배정액과 실제 집행액을 대비함으로써 예산사용이 제대로 이루어졌는가를 확인하기에 편리한 예산회계제도로써 간편하게 운용할 수 있다는 장점이 있다. 그러나 이 회계제도는 정부부문의 성과평가를 하기에는 미흡하며, 예산상 낭비요인과 비효율성을 제거하지 못하여 재정지출의 생산성이 낮은 한 원인이 되고 있다.

외국의 선진국가들은 1980년대 이래 예산제도를 개혁하는 작업을 단행하여 예산배분과정을 예산지출의 목표달성과 연계시키고 있다. 뉴질랜드의 경우 정부부문의 생산성 제고를 위하여 광범위한 정부개혁에 착수하여 정부조직과 예산을 정부부문에서 생산되는 산출물(output)을 중심으로 관리하고 있다. 1989년에는 공공재정법(Public Finance Act)의 제정으로 성과주의 예산제도의 법적근거를 마련하여 산출과 예산을 직접적으로 연계하고 산출예산제도의 전제조건으로 발생주의 회계제도를 도입하고 공공부문의 재무제표를 작성하고 있다. 미국의 경우 1990년 재무주임관법(Chief Financial Act) 및 1993년의 정부성과 및 결과에 관한 법(GPRA: Government Performance & Result Act)이 제정되면서 성과지향주의로 예산제도를 바꾸고 있다. 대부분의 정부조직은 GPRA 규정에 따라 공공자금의 효율적 사용을 위한 성과평가를 하도록 하고 있다. 즉, 장기전략목표와 인적자원, 예산 등의 사용자원 전략과 사업의 성과를 연계하도록 하고 있다.

본 연구는 공공부문의 생산성을 높이기 위한 한 방안으로서 일반목적 재무제표가 어떻게 구성되어야 하는가 하는 점과 재무제표와 성과평가의 연계방안을 검토하기 위한 것이다. 이를 위해서 제2장에서 일반목적 재무제표와 성과평가에 대해서 각각 검토한 후 이를 연계하는 방안을 제3장에서 논의한다.

## II. 재무제표와 성과평가의 검토

### 1. 일반목적 재무제표

정부회계에 있어서 일반목적의 재무제표(GPFS: General Purpose Financial Statements)로는 ① 대차대조표(balance sheet) 또는 재정상태표(statement of financial position), ② 운영보고서(statement of operation) 또는 활동보고서(statement of activity), ③ 현금흐름표(statement of cash flow)를 들 수 있다.<sup>1)</sup> 대차대조표 또는 재정상태표는 정부기관이 보유하고 있는 자산과 부채 및 순자산을 표시하는 것으로서 일반기업의 대차대조표에 표시되는 자본 대신에 순자산을 표시하고 있는 차이점만 다를 뿐 큰 차이가 없다. 따라서 미국의 지방정부에 대한 회계기준인 GASB. Statement #4에서는 대차대조표를 순자산보고서(statement of net assets)라고 하고 있다. 순자산보고서 양식은 <그림 1> 과 같다

---

1) 물론 이 이외에도 재무제표와 예산보고의 조정표 등을 재무제표에 포함하는 수도 있지만, 일반목적으로는 이 세가지를 재무제표의 범주로 하고 있다

〈그림 1〉 순자산보고서<sup>2)</sup>

Sample City 순자산보고서 Dec.31.2002. 본청				
	정부형활동	사업형활동	합계	산하기관
<b>자산(Assets)</b>				
현금 및 현금과 동등한 자산				
투자				
미수금				
내부 거래잔액				
재고품				
자본자산(Capital Assets), 순계				
자산 합계				
<b>부채(Liabilities)</b>				
미지급금				
이연수입				
비유동성 부채				
만기일 1년 이내				
만기일 1년 이상				
부채계				
<b>순자산(Net Assets)</b>				
자본자산투자액, 부채 미사용액				
제한항목				
자본시설 취득				
차입금 상환				
지역사회 개발사업				
기타				
비제한 항목(결손)				
순자산 합계				

운영보고서 또는 활동보고서는 민간기업의 손익계산서에 해당하는 것이지만 수익과 비용을 대응시키는 것이 아니라 각 활동별로 원가를 표시하고 이에 대한 수입이 있으면 이를 차감하는 형식으로 보고하도록 되어 있다. 원가와 직접 대응이 되지 않는 일반세입, 즉 세금과 같은 수입은 별도로 하부에 표시하도록 하고 있다. 따라서 미국 연방정부는 운영보고서를 순원가보고서(statement of net cost)라고 부른다. 〈그림 2〉는 미국지방정부의 활동보고서 양식을 보여준다.

2) GASB Statement #34 p.201, 이경섭 「정부회계개혁」 p.147에서 재인용

<그림 2> 활동보고서<sup>3)</sup>

Sample City  
 활동보고서  
 For the Year Ended Dec.31.2002.

기능/사업	경비	사업수입			순(경비)수입 및 순자산 변동			산하기관
		서비스 대가	운영비보조 및 부담	자본보조 및 부담	정부형 활동	사업형 활동	계	

본청

정부형 활동

일반행정/ 공공안전/ 공공작업  
 건설 / 보건 및 위생/ 문화 및 여가/ 묘지관리  
 지역사회 개발/ 교육(교육기관 지불)  
 장기차입금 이자  
 정부형 활동 계

사업형 활동

상수도/ 하수도/주차설비  
 사업형 활동 계

본청 합계

산하기관  
 쓰레기 매립  
 공립학교  
 산하기관 계

일반세입

세금  
 일반목적의 재산세  
 차입금 상환을 위한 재산세  
 사용권(Franchise) 세금  
 공공서비스 세금  
 본청으로 부처 산하기관에  
 제한되지 않은 보조금 및 부담금  
 투자이익  
 기타  
 공원매각 특별이익  
 이체  
 일반 세입, 특별 항목 기타 계

순자산 변동

기초 순자산  
 기말 순자산

3) GASB Statement #34 pp. 208-209, 이경섭, 전계논문 p150에서 재인용

현금흐름표(statement of cash flow)는 사업형 정부회계에서 작성하는 것으로 민간기업의 현금흐름표와 거의 비슷하다.

이 같은 정부의 일반목적 재무제표는 발생주의에 의해서 작성되므로 현금주의를 기준으로 하는 예산회계보고서와는 다음과 같이 거래인식상 차이를 보이고 있다.(GAO Accounting Guide, 1999:3;이경섭, 1999:83)

예산회계	재무보고회계
① 재화와 서비스를 생산하기 위한 주문을 준비 전의 Commitment 단계에서 분개함	① Commitment 단계에서 기장하지 않음
② 재화와 서비스를 주문한 시점의 기금 Obligation 단계에서 분개함	② Obligation 단계에서 기장하지 않음
③ 예산에 의한 재화 및 서비스를 언제 사용되고 언제 지급될 것인지 여부에 관계없이 대금지급 의무가 발생한 시점에서 지출된 예산으로 기장함.	③ 예산과 관계없이 또한 언제 지급되었는가에 관계없이 1년이상 장기 사용되고 자산의 범주에 맞으면 자본지출로 하고 소비된 때 비용으로 처리함.
④ 예산에서 자금이 마련된 거래의 예산지출만 기장됨	④ 재화와 서비스가 당해연도에 소비된 경우, 그 지출이 차연도 이후 되더라도 당해연도의 비용으로 처리함.
⑤ 예산에서 자금이 마련되지 않은 거래는 예산 지출로 기장되지 않음.	⑤ 재화와 서비스가 당해연도에 소비된 경우, 그 지출이 전연도에 되었더라도 당해연도 비용으로 처리함

## 2. 성과보고 및 평가

### (1) 성과보고

예산을 통하여 집행된 사업은 성과보고서로 작성하여 공개하고 이러한 과정을 통해 정부에 대한 국민의 신뢰성을 제고하게 된다. 우리나라의 정부는 성과보고서의 작성의무에 대해서는 직접적으로 명시하지 않고 있지만, 성과지표를 바탕으로 한 성과평가는 연 1회 실시하도록 권장하고 있다.

OECD에 가입한 대부분의 국가들은 성과정보를 대중에게 공개하고 있으나 공개방식에 대해서는 국가별로 차이가 있다. 미국의 연방정부와 주정부는 성과지향 예산제도와 관련한 보고서 등 각종 보고서를 인터넷을 통해 열람함으로써 일반대중이 공공부문의 운영현황과 성과정보를 파악할 수 있도록 하고 있다. 영국과 호주의 경우도 다양한 성과보고 수단을 통해 정부의 성과를 일반에게

공개하고 있으며, 뉴질랜드는 성과정보의 공개를 의무화하고 있으나 보고수단에 대해서는 각 정부 기관에 일임하고 있다. 미국의 사업측정보고서 양식이 <그림 3>에 있다.

<그림 3> 사업성과측정보고서<sup>4)</sup>

	19X4.9.30. 종료 회계연도		
	FY 19X4	FY 19X3	FY 19X2
하부기관 A(Sub-organization A)			
사업(Program)			
성과측정(Performance Measure)	xxx	xxx	xxx
성과측정(Performance Measure)	xxx	xxx	xxx
사업(Program)			
성과측정(Performance Measure)	xxx	xxx	xxx
성과측정(Performance Measure)	xxx	xxx	xxx
하부기관 B(Sub-organization B)			
사업(Program)			
성과측정(Performance Measure)	xxx	xxx	xxx
성과측정(Performance Measure)	xxx	xxx	xxx
사업(Program)			
성과측정(Performance Measure)	xxx	xxx	xxx
성과측정(Performance Measure)	xxx	xxx	xxx
하부기관 C(Sub-organization C)			
사업(Program)			
성과측정(Performance Measure)	xxx	xxx	xxx
성과측정(Performance Measure)	xxx	xxx	xxx

## (2) 성과평가

성과평가(performance evaluation)란 공공부문의 조직단위 또는 사업활동별로 달성한 성과가 조직 또는 활동별로 부여된 임무 및 목표와 비교하여 활동의 효과성 및 효율성을 평가하는 과정이다. 성과평가는 사업별로 투입재원의 효율성 및 효과성을 검토하게 되며, 성과평가의 모형은 크게 다음의 4가지로 나누어 볼 수 있다.

- ① 과정평가(process evaluation) : 사업이 계획대로 진행되고 있는지를 평가하는 것으로 사

4) SFFAC #2의 양식임 이경섭, 전계논문 p.107에서 재인용



업계획과의 일치여부, 고객의 기대와의 일치여부를 평가한다(이세구, 2000:65-67).

- ② 결과평가(outcome evaluation) : 사업의 기대목적과 달성된 목적이 일치하는지를 평가하는 것으로 사업의 효과성과 결과의 달성과정을 평가한다.
- ③ 영향평가(impact evaluation) : 사업의 결과를 사업이 없었을 경우와 비교하여 사업의 순효과를 평가한다.
- ④ 비용-편익평가 : 사업의 산출, 결과 또는 편익을 지출된 재원과 비교하여 평가한다. 비용효과분석(Cost-Effectiveness Analysis)은 목표달성을 위하여 지출된 비용을 분석하며, 비용-편익분석은 모든 관련 비용과 편익을 확인하여 평가하는 분석방법이다.

성과평가는 투입에 대하여 산출된 결과 및 효과를 평가하는 것으로서 계량적인 요소와 질적인 요소에 대하여 평가되어야 한다. 따라서 성과지표 이외에도 성과평가의 대상, 주체, 방법, 절차, 주기 등이 고려되어야 한다. 성과평가가 그 기능을 담당하기 위해서는 효과적인 성과평가체계가 확립되어야 한다.

### 3. 각국의 회계제도 개선 및 성과평가 개혁 사례

#### (1) 미국

미국은 1949년 Hoover Commission이 성과예산을 권고하면서 개별 부서차원에서의 성과측정이 시작되었다. 1990년 재무주입관법(Chief Financial Act)에서는 기관의 운영상태를 성과지표를 통하여 측정하도록 규정하고 있다. 또한 1993년 정부성과 및 결과에 관한 법(GPRA: Government Performance & Result Act)이 제정되면서 연방정부에도 성과평가를 위한 예산제도가 본격화되었다. 미국의 대부분의 정부조직은 GPRA의 적용을 받고 있으며 GPRA규정에 따라 기관의 장기전략목표와 인적자원, 예산, 정보 등의 사용자원 전략 및 사업의 성과를 평가하고 있다. 정부기관은 연간 성과 계획과 실제 성과를 비교하여 차이가 발생하는 경우 성과목표 달성을 위한 계획과 일정을 제시하는 예외에 의한 관리(management by exception)를 하고 있다.

관리예산국(OMB)은 성과주의예산을 실행하기 위한 세부지침을 마련하고 또한 성과측정, 자율권 확대, 성과예산의 세분야에 대한 시범사업을 실시하여 정부부서의 목표를 선정하는데 도움이 되도록 하고 있다. 미국의 성과주의 예산제도는 정부기관의 노력에도 불구하고 성과측정이 어렵고, 측정된 성과지표는 불완전하여 성과측정이 만족스럽지 못한 것으로 평가되고 있다.

## (2) 뉴질랜드

1984년 노동당정부는 정부부문의 생산성제고를 위하여 광범위한 정부개혁에 착수하였다. 그 내용을 보면 정부조직과 예산은 정부부문에서 생산되는 산출(output)을 중심으로 관리된다는 것이었다. 즉, 산출예산제도를 도입하여 산출과 예산을 직접적으로 연계하고 산출예산제도의 전제조건으로 발생주의 회계제도를 도입하고 공공부문의 재무제표를 작성하였다. 1989년 공공재정법(Public Finance Act)은 성과주의 예산제도에 대한 법적 근거를 제공하고 있는데, 예산을 산출통제로 전환하고 발생주의 회계제도를 도입하며 철저한 재무보고절차를 마련한다는 것이다. 따라서 모든 부서의 재무제표는 공공재정법에 따라 서비스의 성과를 나타내도록 하고 있다. 서비스의 성과는 양, 질, 적시성, 비용, 제공지역 등의 성과기준에 따라 평가된다.

재무보고는 뉴질랜드 정부부문 관리시스템에서 중요한 역할을 담당하고 있다. 정부는 발생주의 회계를 채택하여 일반적으로 인정된 회계원칙(GAAP)에 따라 재무제표를 작성하여 재무상태와 운영성과를 적절히 표시하고 있다. 경영자는 재무제표를 통해 부서의 효율적인 운영을 위한 유용한 정보를 얻고 있으며, 정부와 국민도 부서의 성과를 평가하기 위해 재무제표를 요구한다.

## (3) 영국

영국은 공공부문법(State Sector Act, 1988), 공공재정법(Public Finance Act, 1989), 회계책임법(Fiscal Responsibility Act, 1994)의 제정을 통하여 재정계획을 추진하고 있다. 공공부문의 사업의 목표달성 정도는 성과지표를 통하여 측정한다. 1988년에 도입된 사업소제도(Next Steps Agency)는 영국의 대표적인 성과관리제도이며, 각 사업소의 목표와 목적, 소관장관과 사업소장의 책임이 기본운영계획서에 명시된다. 사업소의 회계는 부분적으로 발생주의 회계로 처리되어 감사원의 감사를 받으며, 사업소장은 분기마다 장관에게 성과를 보고하고, 의회에 연차보고서를 제출한다.

성과측정을 위해 성과지표가 마련되고 성과에 관한 정보는 연차보고서에 수록되어 일반에게 공개된다. 목표달성은 서비스의 질, 재무성과, 효율성, 산출목표에 대해서 측정된다. 영국의 시민헌장제도도 각 사업소, 지방정부, 공기업에 대해서도 성과측정을 요구하고 있다.

영국의 성과예산제도는 사업소와 공기업에서만 제한적으로 활용되고 있을 뿐 중앙정부에서는 성과와 예산이 연계되는 방식의 성과예산제도는 활용되지 못하고 있다. 그 이유는 성과관련 정보의 신뢰성이 낮다는데서 찾을 수 있는데, 성과지표와 성과목표의 설정과정에서 객관적이고 합리적인 방안이 제시되지 못하고 외적인 검증이 충분히 이루어지지 못하는데 기인하고 있다.

### Ⅲ. 재무제표와 성과평가의 연계방안

#### 1. 원가정보의 필요성

성과평가는 계량적 지표와 비 계량적 지표를 이용하여 하게된다. 계량적 지표를 위해서는 예산에 따라 실제의 프로그램이나 사업에 어떻게 사용했는가를 보여주는 재정성과보고서(statement of financial performance) 또는 활동보고서(statement of activities)<sup>5)</sup>의 작성은 필수적인 것이다. 그런데 이 재정성과보고서 또는 활동보고서에 나타나는 핵심적인 사항이 각 프로그램이나 사업에 대한 원가정보(cost information)이다.

미국의 연방정부 회계기준 자문위원회(FASAB: Federal Accounting Standards Advisory Board)에서는 연방재무회계기준서 4번(SFFAS: Statement of Federal Financial Accounting Standards)을 “Managerial Cost Accounting Concept & Standards”로 하여 원가정보에 대한 개념과 원가정보의 산출기준을 규정하고 있다. 이 기준서에서는 먼저 원가를 사용된 자원의 화폐적가치 “the monetary value of the resources used”로 정의한 후 원가 정보가 왜 필요한지 그 필요성에 대해서 다음과 같이 논하고 있다.

##### (1) 예산수립과 원가통제(budgeting and cost control)

원가정보는 예산수립에 대한 피드백 정보(feedback information)로서의 역할을 담당한다는 것이다. 구체적으로 원가정보가 어떻게 예산수립을 위한 피드백역할을 담당하는지를 살펴보기로 한다. 먼저 원가정보와 효익을 비교하여 효익에 비해서 원가가 많거나 효익이 별로 크지 않은 항목에 대해서는 예산수립 시 다시 검토하여 효익이 큰 활동이나 프로그램에 예산을 배정할 수 있도록 하는 역할이 있는 것이다. 다음으로 배정된 예산과 실제집행과의 차이(variance)를 분석하여 과거의 예산배정이 잘되었는지 여부 및 집행에 어떤 문제가 있는 지 등을 알 수 있다는 것이다.

셋째, 시간에 따른 원가의 변화를 알 수 있으며 그 정보를 활용하여 합리적인 예산수립에 도움을 주는 것이다. 넷째, 과도한 원가가 발생하는 부분을 확인하고 그 원가를 절감하게 된다. 마지막으로 비슷한 활동에 대한 원가를 비교하여 원가가 서로 다르게 나타나는 이유를 발견함으로써 원가 통제를 할 수 있도록 하는 것이다.

5) 재정성과보고서는 뉴질랜드에서 사용하는 것이며 활동보고서는 미 정부에서 사용하는 보고서 명칭이다. 이는 일반 영리목적의 기업에서 사용하고 있는 손익계산서와 같은 성질의 보고서이다. 현재우리나라는 예산과 실제 집행의 결과인 결산을 보여주는 세입세출결산서를 작성하고 있는데 이는 재정성과를 보여주기에 미흡한 점이 많다

## (2) 성과 평가(performance measurement)

성과평가는 프로그램의 능률성(efficiency), 효과성(effectiveness) 및 프로그램의 결과(program results)를 개선시키기 위한 수단의 역할을 한다. 그런데 원가를 측정하는 것은 성과 평가에 있어서 능률성과 비용-효과성의 측면에서 볼 때 필수불가결한 것이다. 이 경우 능률성이란 투입과 산출물을 연결시키는 것으로서 일반적으로 생산물의 단위 원가로 표시한다. 효과성은 목표에 비해서 결과(outcomes)가 얼마나 달성되어 졌는 지의 정도를 나타내는 것으로서 일반적으로 원가-효율성으로 표시한다. 여기서 산출물(outputs)이란 제공된 서비스의 양을 나타내며 결과(outcomes)란 그러한 서비스로부터 얻은 결과를 말한다. 성과평가는 다음과 같은 평가방법을 취한다.

- ① 서비스를 제공하기 위해 사용한 자원의 원가를 포함하는 서비스 노력의 측정
- ② 제공된 서비스로부터 얻는 산출물과 결과의 측정
- ③ 사용한 자원과 산출물과 결과를 연결하는 측정. 즉 능률성이나 원가-효과성임.

## (3) 요금 및 가격 결정(setting fees and prices)

정부가 제공하는 재화나 서비스의 가격책정은 정책적인 사항으로써 법규정이나 관리 정책 등에 의해서 가격이 결정되는 것이 일반적이다. 따라서 재화나 서비스 가격이 재화나 서비스원가와 일치할 필요는 없는 것이다. 그럼에도 불구하고 재화나 서비스의 원가는 정부의 가격 결정에 있어서 중요한 역할을 하고 있다. 특히 다음과 같은 경우에 유용하다.

- ① 특정 주민 집단에 대해서 정부가 재화나 서비스를 제공하는 경우 정부는 재화나 서비스의 원가를 충분히 보상받을 수 있는 가격을 결정해야한다.
- ② 정부가 재화나 서비스를 일반 기업형태로 제공하는 경우는 원가 뿐 아니라 이윤을 확보하는 가격으로 결정 할 수 있다.

또는, 원가정보는 정부 내에서 서로 재화나 서비스를 교환하는 경우에 보상하는 가격을 결정하는데 유용하며 보상되는 가격이 원가를 충분히 보상하지 못하더라도 이 정보는 관련되는 부서와 정책결정자에게 유용한 정보가 되는 것이다.

## (4) 프로그램 평가(program evaluations)

정부에서 프로그램을 승인하거나 수정 또는 폐기하는 결정과 관련해서 각 프로그램을 평가하는

경우에 원가 정보는 매우 중요한 역할을 맡는다. 이는 효익은 크지 않으면서 원가만 많이 들어가는 프로그램과 같은 것을 후순위로 한다면가 하는 식으로 의사 결정에 활용할 수 있는 것이다.

#### (5) 경제적 선택결정(economic choice decision)

정부기관은 어떤 프로젝트를 자체로 수용 할 것인지, 아니면 외부에 외주가공을 할 것인지, 또는 재화나 서비스의 제공을 계속할 것인지 아니면 중단할 것인지와 같은 경제적인 선택을 하여야 할 경우에 이와 관련된 원가 정보가 많은 도움을 주는 것이다. 이는 경부고속철과 같은 대형 프로젝트의 경우 당초원가보다 훨씬 큰 원가가 예상되고 효익에 비해서 비용이 크다면 중단하는 것이 더 효과적일 수도 있다는 예를 생각해보면 원가 정보의 활용성을 알 수 있는 것이다.

## 2. 예산회계와 성과보고의 관계

앞에서 설명한 것처럼 성과보고는 원가정보를 중심으로 하여 이루어지기 때문에 원가 정보를 어떻게 수집하고 정리하여 보고하는가 하는 것은 성과평가에 있어서 매우 중요한 것이다. 일반적으로 원가정보는 원가회계시스템(cost accounting system)을 구축해서 산출하는 방식을 쓰고 있으며 원가회계시스템을 예산회계시스템 및 재무정보시스템과 어떻게 연결하느냐 하는 것이 해결하여야 할 과제가 된다.

일반적으로 예산회계는 현금주의에 의해서 회계처리를 하도록 하고 있으며 원가 정보를 제공하지 못하고 있다. 이는 예산의 배정과 실제 집행을 현금이라는 확실한 지불수단에 의해서 측정하는 것이 회계책임(accountability)의 확보에 가장 적합하기 때문이다. 이에 반해서 원가회계시스템은 발생주의에 의해서 회계처리를 하도록 되어있다.

원가정보를 현금주의에 의할 경우 예를 들어서 실제 비용은 발생했으나 미지급된 경우에 비용이 보고되지 않는 것처럼 진정한 원가 정보를 얻기가 어려워지기 때문에 발생주의에 의하여 현금의 유출입과 관계없이 비용이 발생한 경우 회계처리를 하고 있는 것이다.

이처럼 예산회계는 현금주의에 의하고 원가회계시스템은 발생주의에 의해서 회계처리를 한다는 차이점이 있으며 이 이외에도 예산과 성과보고를 위한 원가정보는 다음과 같은 차이가 있다<sup>6)</sup>

- ① 기간의 차이: 예산의 경우 어떤 프로젝트는 1년 단위가 아니라 몇 년에 걸쳐서 전체 금액이 얼마인지 책정하는 수가 있는데 반해서 성과보고는 1년 단위로 보고되어 단순한 비교가 어

6) 차이점은 Granof. "Government and Not-for-Profit Accounting(1998) pp. 98-100에서 많이 참조하였음

려울 수 있다.

- ② 관점의 차이: 예산의 경우 부서에 따라서 예산을 배정하는 수가 있는데 원가 정보는 사업(program)을 중심으로 하여 측정해야하는데 이 경우 한 사업이 여러 부서로 연결되면 예산과 실제실적을 비교하는 것이 어려워진다.
- ③ 보고주체의 차이: 정부예산회계의 경우 보고주체는 법적으로 독립된 실체일 경우 개별보고서를 작성하여야 하는데 원가 정보의 경우 정부보고의 단위와는 별도로 작성하는 것이 효과적일 수 있으므로 예산회계와 차이가 발생할 수 있다.

이와 같이 예산회계와 원가 정보 사이에 차이가 발생 할 수 있으므로 예산정보와 성과보고서상의 정보간의 차이가 있는 경우 차이의 원인을 밝혀주고 조정하는 조정 보고서가 필요할 것이다. 미국의 GASB( Governmental Accounting Standards Board)에서는 예산과 실제 집행자료를 예산회계시스템에 의해서 보고하도록 하며 예산과 성과보고서의 차이는 비교보고서에 표시하던가 아니면 주석으로 하도록 하고 있다.<sup>7)</sup>

### 3. 원가정보 단위의 설정

성과평가를 위한 원가정보의 측정단위를 어떻게 결정할 것인지는 매우 중요한 사항이다. 원가정보의 측정단위로는 일반적으로 사업(program)을 중심으로 하는 경우와 산출물(outputs)을 중심으로 하는 경우가 있으며 이를 보고하는 단위로는 책임중심점(responsibility segment)을 어떻게 설정하는가 하는 문제가 있다.

#### (1) 사업중심

예산이 사업별로 책정되는 경우에는 원가정보 역시 사업에 따라서 보고되어야 한다는 개념이다. 즉 예산이란 사업을 집행하기 위한 원가를 추정해 놓은 것이므로 실제 집행된 결산을 예산과 대비시키기 위해서는 사업별로 원가정보를 보고하여야 한다는 것이다.

미국의 경우 예산이 사업별로 확정되기 때문에 원가정보 역시 사업별로 측정되고 보고되는 것이 필수적이다. 우리나라는 국가회계의 경우 정부고속전철 사업, 영종도 신공항건설사업과 같은 경우 별도 사업별로 예산편성이 되고 있으나 일반적으로는 기관별 및 활동별로 예산이 편성되기 때문에

7) GASB, Codification, Section 2400.104, 2400.123 and 2400.902.에서 요구하는 것임. 우리나라의 경우 세입세출 결산서는 예산회계시스템에 의해서 하도록 하며, 성과보고서는 발생주의로 하면서 그 차이를 밝히도록 하는 조정계산서를 첨부하도록 하는 것이 좋을 것임.

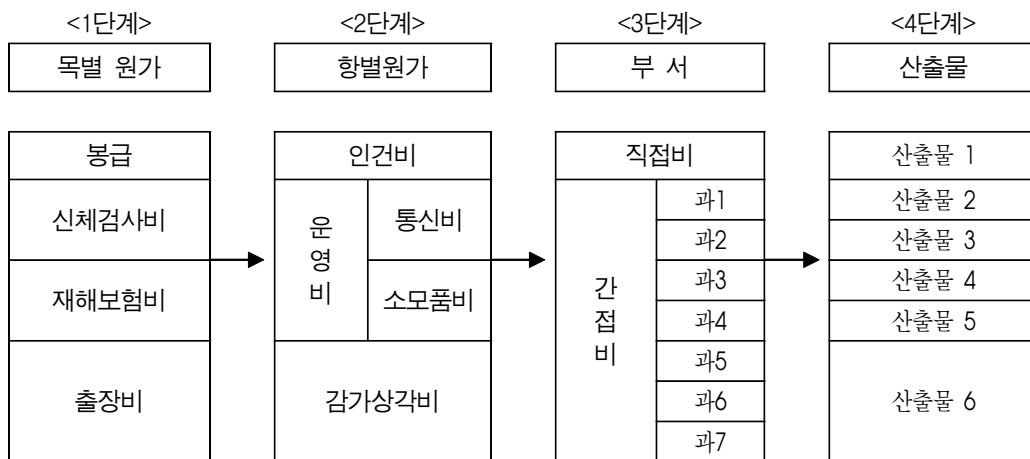
사업을 중심으로 하는 원가정보의 보고는 매우 한정적일 수 밖에 없다.

사업별원가는 한정적으로 측정되겠지만 만일 사업별원가를 산출하는 경우 다음과 같은 편익이 기대된다.<sup>8)</sup> 즉, 정부의 사업관리자들이 사업별원가에 민감한 반응을 보여 원가를 줄이려는 노력을 보여줄 수 있다는 것이다. 일반적으로 대단위 장기 예산사업의 경우 우선 순위를 정할 때나 비슷한 사업 우선 순위를 정할 때 사업계획 입안자는 정부사업 중 우선 순위를 받기 위하여 사회적 편익은 많게 산출하고 투입원가는 적게 산출하려는 경향이 있다. 이 경우 사업별원가를 산출하게 되면 사업계획상 적게 제시한 원가는 1-2년 내에 훨씬 큰 원가로 나타나게 되어 국정감사 등에서 문제점으로 지적될 확률이 높을 것이다. 따라서 사업관리자가 원가통제에 노력을 기울이고 사업계획서 작성시에도 원가를 부당하게 낮게 제시하는 관행을 중지하게 된다는 것이다.

(2) 산출물 중심

이는 뉴질랜드에서 채택한 방식으로서 <그림 4> 와 같이 목별원가를 항별원가로 취합한 뒤 각 관련 부서로 통합하여 이를 산출물로 배부하여 산출물별원가를 집계하는 것이다.

<그림 4> 산출원가정보 측정 과정



산출물을 중심으로 하여 원가정보를 보고하는 방식은 예산자체를 산출물을 기준으로 하여 편성하여 이에 대한 집행결과를 대비해보는 경우에 매우 효과적인 성과평가 체제가 될 것이다. 그러나 예산을 산출물중심, 특히 산출물을 어떻게 규정하느냐하는 문제부터 시작해서 산출예산제도를 편

8) 이는 이경섭 「정부개혁 회계」 p.203을 참조 요약한 것임

성하는 것 자체가 매우 어렵고 실제 집행내역을 산출물에 따라 원가집행을 하는 경우의 배부기준 문제 등 현실적으로 적용하기에는 문제가 많은 방식이라고 본다. 즉 정부의 활동을 산출로 계량화 하는 작업이 매우 어려워서 실무에서 활용하는 경우가 적으며 원가정보를 산출물 중심으로 집계한다고 하더라도 세출예산이 산출물 기준으로 편성되지 않으면 예산과 실적을 비교할 수 없기 때문에 집계한 원가 정보의 유용성이 매우 낮아진다는 것이다.

뉴질랜드의 경우는 각 부서에서 다양한 산출물을 몇 개의 그룹으로 집합하고 예산 편성에서부터 산출물의 그룹을 표시하고 성과 측정을 표시하도록 하여 프로그램과 결과가 연계될 수 있도록 하고 있다. 그러나 뉴질랜드 역시 정부의 산출물에 대한 가격결정기구가 없기 때문에 상당히 자의적으로 산출가격이 결정되고 있으며, 특히 한 부서에서 다른 부서의 서비스를 제공받으면 산출원가를 기준으로 하여 다른 부서에 판매하는 형태를 취하고 있기 때문에 적합한 산출원가에 대한 적정성문제가 계속 논의되고 있는 실정이기 때문에 산출원가 정보는 많은 연구 검토가 있을 후에 시행될 수 있을 것이다.

### (3) 책임중심점

원가정보를 집계하여 성과 평가에 활용하기 위해서는 책임중심점(responsibility segment)을 잘 설정하여야 한다. FASAB 기준서 4번은 책임중심점을 다음과 같이 설명하고 있다.<sup>9)</sup> 보고주체 내의 한 부분으로서 정부의 사명을 감당하고 업무활동을 수행하며, 관련되는 산출물이나 서비스를 제공하는 기관을 말하는 것으로서 다음의 성격을 갖는다.

- ① 책임중심점의 관리자는 보고 주체의 최고 책임자에게 직접 보고한다.
- ② 책임중심점의 자원과 운영의 결과는 다른 중심점의 것과 명확히 구분된다.

책임중심점을 중심으로 관리원가회계가 처리되며, 각 책임중심점은 산출물을 정의하고 산출물별로 단위를 설정하고, 각 산출물별로 원가를 집계하여 각 산출물 단위당 원가를 계산하게 된다. 이렇게 책임중심점별로 계산된 원가는 당초의 예산과 대비하여 차이가 발생하든 경우 그 책임을 물을 수 있는 것이다.

따라서 책임중심점을 어떻게 설정하는냐 하는 것이 원가관리의 성공요인이 되는데 일반적으로는 조직의 단위별로 책임중심점을 삼는 방법이 있다. 우리나라 지방자치단체의 경우 세출예산의 '관'이 배정되는 국(局)과 '항'에 해당하는 과(課), 그리고 '세항'이 배정되는 과내의 여러활동

9) FASAB, statement #4, " Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal Government, " para 77-88



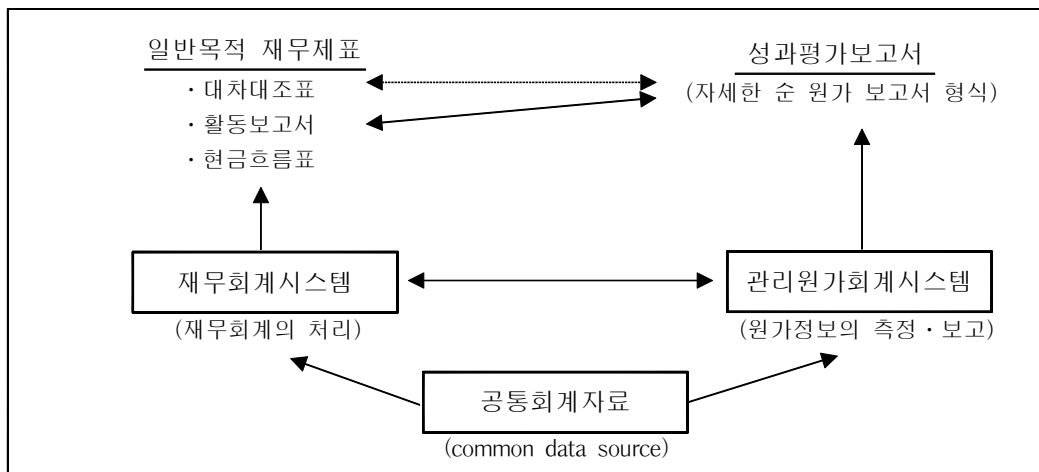
(activity)이 있는데 이중 책임중심점은 ‘항’인 과(課)단위로 하고 원가의 집계는 ‘세항’인 과 내의 여러 활동별로 하여 ‘항’으로 묶는 것이 원가에 대한 통제 및 책임의 소재를 밝히기에 적합하다고 본다.

물론, 책임중심점을 현재의 조직단위로 하기보다는 사업의 특성별로 설정하는 수도 있지만 관리 원가회계시스템이 전혀 없는 상태에서 사업별로 또는 산출물별로 세분해가는 것은 너무 비용이 많이 들고 절차가 복잡할 것이라고 본다. 따라서 현재의 과 단위를 책임중심점으로 하여 원가 정보의 측정 및 성과 평가를 하도록 한 후 점차 세분화시키는 방향으로 발전시켜 가야 한다고 본다. 이 경우 예산의 ‘세목’에 해당하는 인건비등 기본적인 원가요소들은 먼저 각 활동별로 집계되고 나중에 각 책임중심점별로 집계되는 과정을 거쳐서 보고되는 것이다.

#### 4. 일반목적 재무제표와의 연계

일반목적의 재무제표는 대차대조표(balance sheet) 또는 재정상태보고서(statement of financial position), 영업보고서(statement of operation) 또는 활동보고서(statement of activity), 그리고 현금흐름표(Statement of Cash Flow)가 주요재무제표로서 작성되고 있다. 성과평가를 위한 원가정보보고서는 주로 활동보고서와 깊은 관련을 가질 것이며 일부는 대차대조표와도 연계가 될 것이다. 이 관계를 그림으로 그리면 <그림 5> 와 같다.

<그림 5> 일반목적 재무제표와 성과평가보고서의 관계



〈그림 5〉에서 보는 것처럼 재무회계시스템이나 관리원가회계시스템이나 모두 공통자료원천(common data source)로부터 자료를 집계하고 측정하여 일반목적 재무제표와 원가보고서를 작성 하도록 되어 있다.<sup>10)</sup> 이 공통자료는 예산, 원가 및 재무회계처리에 사용되는 모든 재무적인 정보로 구성되어 있지만 비재무적인 자료, 예를 들어서 예산과 재무보고를 위한 환경정보와 같은 비재무적인 자료도 포함된다. 동시에 과거의 보고서를 포함하여 앞으로의 의사결정에 도움을 주는 그런 정보도 포함된다.

공통자료를 이용하는 관리 원가회계와 재무회계는 서로 밀접하게 연관되어 있는데, 특히 재고의 평가와 관련한 원가의 측정문제는 관리회계뿐만 아니라 재무회계에도 중요한 이슈가 된다. 이는 역사적인 회계기법의 발달과 함께 관리원을 잘 측정하여 그 결과를 활동보고서 및 대차대조표에 나타낼 수 있기 때문이다. 한편, 관리원가회계와 예산회계는 어느 정도 관련성은 있지만 재무회계 처럼 깊은 관련성은 없다. 그 이유는 원가회계는 발생주의에 의해서 집계되지만 예산회계는 현금 주의에 의하기 때문에 차이가 생기기 때문이다. 그럼에도 불구하고 원가 정보는 1년 예산이나 장기예산을 수립하는 산출물의 수준에 따라 얼마만큼의 원가가 발생할지를 추정하는데 많은 도움을 주고 있다.

이처럼 성과평가를 위한 순 원가보고서는 일반목적 재무제표 중에서도 활동보고서와 깊은 연계를 갖게 될 것이며 어떤 의미에서는 활동보고서의 부속보고서처럼 활동보고서에 나타난 항목을 좀 더 자세하게 활동별 또는 조직별로 원가를 표시하는 수준이 될 것이다.

따라서 순 원가보고서 역시 일반목적 재무제표와 마찬가지로 총계정원장(Standard General Ledger)의 각 계정을 집계하는 방식으로 작성이 되어야 하며 순원가보고서를 위한 코드체계가 잘 이루어져야 하는 것이다 예를 들자면 활동 보고서에는 A라는 사업의 원가가 하나의 숫자로 표시되지만 순원가보고서에는 A라는 사업의 원가 가 어떻게 구성되어 있는지 예를 들어 인건비, 재료비, 경비 등의 원가 요소별 구성과 함께 조직 단위별로 어떻게 배분되었는지 등이 나타나게 될 것이다. 이를 위해서는 총계정 원장의 계정에 대한 코드뿐 아니라 보조원자에 대한 코드까지 같이 할당하여 서로 연계가 되도록 해야 하는 것이다.

10) FASAB, Statement #4. para 43-51을 참조하였음

#### IV. 결 론

우리나라는 공공부문 회계제도의 개선과 관련하여 기존의 현금주의 및 단식부기 회계제도에서 발생주의 및 복식부기로의 전환을 준비중에 있다. 이 같은 회계제도의 개선과 함께 예산에 있어서는 예산 지출에 대한 통제뿐만 아니라 예산의 집행에 있어서 낭비요인을 없애고 효율적으로 집행될 수 있도록 성과보고서를 통한 성과평가제도의 도입이 요청되고 있다.

본 연구에서는 일반목적의 재무제표와 성과평가에 대해서 각각 검토하였다. 각 나라는 예산제도를 개혁하는 과정에서 자기나라의 실정에 맞도록 개혁을 하였는데 본 연구에서는 미국과 뉴질랜드 및 영국의 개혁 사례를 간단히 살펴보았다.

재무제표와 성과평가의 연계부분에 있어서는 원가정보가 성과평가에 있어서 왜 필요한지를 검토하였다. 성과평가를 위한 지표로는 계량적인 지표와 비계량적 지표를 이용할 수 있는데 이 중에서도 예산 항목에 따른 실제 발생된 원가를 살펴볼 수 있도록 하는 원가정보는 핵심적인 사항이 되기 때문이다. 다음으로 예산회계와 성과보고의 관계를 검토하였다. 예산회계시스템과 성과보고시스템은 서로의 기준이 다르기 때문에 이를 조정하는 수단이 필요하다는 것을 밝혔다.

성과평가를 위한 원가정보의 단위, 즉 성과평가의 기본단위를 어떻게 설정하는지는 매우 중요하다. 본 연구에서는 외국에서 사용하는 사업중심, 산출물 중심을 검토한 후 책임중심점 (responsibility segment)의 개념을 위주로 하여 우리나라 지방자치단체가 원가정보를 측정하는 경우 어떻게 중심점을 설정할 수 있는지를 논의하였다.

본 연구에서는 지방자치단체의 과를 책임중심점으로하여 예산의 '항'에 해당하는 예산비목을 집계하는 것을 제안하였다. 마지막으로 일반목적 재무제표와 성과평가의 연계는 공통의 회계자료를 중심으로 하여 총계정원장에 있는 계정을 잘 세분하고 코드를 개발하여 재무제표의 활동보고서에 요약되어 표시되는 항목을 세분화하여 나타낼 수 있도록 해야하는 것을 논의하였다.

앞으로 우리나라 지방자치단체의 회계제도가 보다 합리적이고 더욱 세밀한 정보를 제공하는 방향으로 발전하는데 있어서 본 연구에서 논의한 성과평가제도의 내용이 도움이 되기를 기대한다.

**【참고문헌】**

- 박기백·최준욱, 「예산제도의 개혁, 성과주의를 중심으로」, 한국조세연구원, 1999.12.
- 양기용·김상목, “행정서비스 성과평가제도의 도입과 적용: 경기도의 경험과 교훈”, 「한국정책학회보」 제7권 제3호, 1998.
- 유일호, “공공부문 생산성과 예산제도의 개선방안”, 「공공부문 생산성 제고를 위한 연구(표)」, 한국조세연구원, 1997.9.
- 이경섭, 「정부회계개혁」, 감사원, 1999.
- 이세구, 「성과지향 예산제도 도입방안」, 서울시정개발연구원, 2000.
- FASAB, Statement # 4 “Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal Government”.
- GASB, 「Codification」 Section 2400.
- Granof, 「Government and Not-for-Profit Accounting」, 1998.