

세무와회계저널
제14권 제3호 2013년 6월 pp.279~306
한국세무학회

발생주의 예산회계제도 도입의 유용성에 관한 연구*

윤재원**

<요 약>

발생예산제도는 비현금비용을 포함한 총비용에 기초하여 예산안을 편성·심의하는 제도로 정부와 의회에 예산의사결정의 틀을 바꾸는 혁신적인 정부회계제도이나, 발생결산제도와 달리 널리 확산되지는 않았다. 본 연구에서는 문헌연구와 사례분석을 통해 발생예산제도의 유용성을 체계적으로 분석하고, 우리나라의 정치 및 재정관리 환경에 적합한 도입방안을 제안하는 것을 목적으로 한다.

이론적 고찰과 호주의 사례를 분석한 결과, 발생예산제도는 예산분배의 효율성과 책임성을 제고하고, 특히 공무원연금과 같은 비현금비용의 영향이 중요한 사업에 대한 정부부채의 가시성을 제고하여 중장기 재정건전성 제고하고 할 수 있을 것으로 평가된다. 그러나 발생비용에 대한 예산통제에는 취약한 문제점이 있다.

우리나라의 정치·제도의 분석 결과, 아직 예산회계제도에까지 발생기준을 일시에 도입할 정도로 환경여건이 성숙되어 있지는 않은 것으로 평가된다. 정치제도적으로는 대통령제를 채택하여 의회의 사전적 예산통제가 중시되어 발생비용의 통제의 문제가 크게 부각될 수 있다. 또한 총비용과 연계되는 성과평가를 중시하는 시장지향적 재정관리제도가 도입되지 않아 발생예산회계제도의 효과가 충분히 발휘될지도 의심된다. 그러나 예산의사결정이 목적적합한 정보에 기초하지 않고 정치적 영향에 의해 좌우되는 상황을 더 이상 방치할 수도 없다. 이에 본 연구에서는 우선 정부가 발생기준으로 예산을 편성하여 국회에 보고하되, 국회의 예산심의는 현금기준으로 유보하는 캐나다식 No-cash-in-hand 모형을 충분한 준비기간을 가지고 도입하는 것을 제안한다.

1단계에서 발생기준과 현금기준의 차이가 중요한 공적연금 및 기업형 사업과 같은 시범운영기관을 선정하여 발생예산 재정상태표와 운영성과보고서를 산출하도록 하고, 이를 국회에 보고하여 발생예산정보의 유용성에 대한 인식을 확대하여야 할 것이다. 2단계에서는 발생예산제도를 전 부처에 확대 실시하여 정부전체의 예산서를 발생기준으로 작성·보고할 수 있을 것이다. No-cash-in-hand 모형의 발생예산제도는 예산의 편성, 집행 및 결산의 정보체계를 발생기준으로 통합시켜 재정관리제도 간의 연계를 강화하고, 우리정부의 재정관리의 초점을 현금에서 발생기준으로 전환시켜 정부부문의 효율성과 재정건전성을 개선시킬 것으로 기대된다.

* 본 논문은 2010년도 한국조세연구원 『재정전문가 네트워크 사업』 보고서(발생기준 예산제도 도입에 관한 연구, 윤재원)에 기초한 것이며, 2013학년도 홍익대학교 학술연구진흥비에 의하여 지원되었음

** 홍익대학교 경영대학 부교수, jwyoona@hongik.ac.kr, 02-320-1725

본 논문은 행정학적 관점에서 주로 제도의 소개나 도입배경을 설명하는데 그쳤던 선행연구를 발전시켜, 발생예산제도를 회계정보 유용성에 초점을 맞추어 체계적으로 연구한 데 기여점이 있으며 구체적인 도입방안을 제시하여 정책적 시사점을 가진다.

〈주제어〉 발생예산제도, 정부회계, 예산회계, 회계정보 유용성, 호주

I. 서 론

본 연구는 호주의 사례를 중심으로 발생기준 예산회계제도의 유용성을 체계적으로 분석하고, 우리나라의 정치 및 재정관리 환경에 적합한 도입방안을 제안하는 것을 목적으로 한다. 지난 100년간 기업부문에서는 복식부기·발생주의 회계기법을 기반으로 한 재무회계제도 및 관리회계기법이 정교하게 발전하여왔으나, 1990년대 초반까지도 정부부문에서 회계제도에 대한 관심은 신기할 정도로 낮았다(Brown, 1998). 이후 호주, 뉴질랜드 및 영국과 같은 영연방국가들을 중심으로 발생주의 회계제도의 필요성이 논의되고 도입되기 시작하였으나, 아직 세계적으로 확산되어 활용되는 수준은 아니다.

정부부문의 발생기준 회계제도는 크게 예산회계와 결산회계로 구분할 수 있다. 우리나라를 포함한 여러 국가들은 먼저 결산절차에 발생기준 회계제도를 도입하여 재무보고의 투명성을 높이고 발생회계정보의 산출시스템을 갖추고 있다. 그러나 정부부문에서 핵심이 되는 예산편성 및 심의과정에 발생회계정보를 활용하는 제도를 갖춘 국가는 호주, 뉴질랜드 및 영국 등 소수에 그친다. 전통적으로 정부예산은 연내에 승인된 곳에 사용되어지는지를 통제하는 것이 중요하기 때문에 현금기준으로 편성하고 집행하는 관행이 자리잡혀있다. 그러나 통제에 초점을 맞추어 현금예산을 편성하면 예산과정의 또 다른 주요기능인 계획과 관리의 효율성을 제고하는데 제약이 된다. 이는 정부부문에서 정보를 통한 효율적 자원배분이 적절히 이루어지지 않아 경제적 측면의 실패가 반복된다는 것을 의미하며, 발생회계정보의 유용성이 사장되고 있음을 반증하는 것이다.

기존의 선행연구와 이론적 검토를 통해 발생예산 회계제도의 장점을 분석하면 다음과 같다. 먼저 계획의 측면에서 보면, 발생회계정보는 현금비용 외에 미래에 지출될 비현금비용이 포함된 총비용에 대한 정보가 제공되어 정부와 국회의 자원배분의 효율성을 제고할 수 있다. 발생주의는 진정한 비용과 원가를 추구하는 가장 현실적이고 유일한 방법이다(윤성식, 2004). 아울러 예산편성단계에서 예산집행의 결과 예상되는 미래추정재무제표가 작성되어, 공적연금과 같이 현금기준과 발생기준의 비용차이가 큰 사업에서 발생하는 부채의 가시성을 높여 중장기적 재정안정성을 개선하는데 기여할 수 있다. 관리의 측면에서는 예산, 집행 및 결산의 정보기준이 발생개념으로 통일되고, 이를 바탕으로 여러 재정관리제도의 연계를 강화할 수 있을 것이다. 또한 시장지향적 재정관리유인과 결합될 경우 지출의 효율성도 제고할 수 있다.

그러나 발생예산제도의 도입은 발생결산제도와 같이 재정관리제도의 일부를 구성하는 제도를 도입하는 것과는 차원이 다른 제도개선으로, 예산의사결정의 틀을 바꾸는 혁신에 가깝다. 따라서 그 도입의 문제는 체계적인 연구와 공론화의 과정을 거쳐 신중히 접근할 필요가 있다.

본 연구는 발생예산제도를 회계학적 관점에서 정보유용성에 초점을 맞추어 체계적으로 연구한 데 기여점이 있다. 정부회계제도에 관한 국내 선행연구는 대부분 발생결산제도의 유용성에 관한 것이 대부분이며, 발생예산제도에 관한 연구는 주로 제도의 소개와 도입배경에 관한 것으로 소수에 불과하다(윤성식, 2004 ; 우석진과 조진권, 2008 ; 임동완, 2011). 본 연구는 외국의 선행논문에 대한 문헌연구와 호주의 사례분석을 통해 발생예산제도를 심층적으로 분석하고, 우리나라의 정치 및 재정관리환경에 적합한 구체적인 도입방안을 제안하였다는데 다른 논문과의 차별점이 있다.

본 연구는 다음과 같이 구성된다. 제Ⅱ장에서 정부부문에서 발생회계정보의 유용성을 재무회계와 예산회계측면으로 구분하여 살펴보고, 제Ⅲ장에서 발생예산제도의 다양한 도입방식에 대하여 논한다. 제Ⅳ장에서는 가장 완전한 형태의 발생예산제도를 도입한 호주의 사례를 심층적으로 분석하여, 도입효과와 문제점 및 변화방향에 관한 시사점을 도출한다. 제Ⅴ장에서는 우리나라에 발생예산제도를 도입할 때의 유용성을 분석한다. 마지막으로 제Ⅵ장의 결론에서는 우리나라 환경에 적합한 발생예산제도의 단계적 도입방안과 선결조건을 제시한다.

Ⅱ. 정부부문에서 발생회계정보의 유용성 분석

회계란 특정 실체의 경제적 거래 또는 사건에 관하여 이해관계자에게 합리적 의사결정을 하는 데 유용한 정보를 제공하기 위한 일련의 과정을 말한다. 즉, 회계정보는 특정 실체의 내·외부 정보이용자의 의사결정에 도움이 될 때에 제 기능을 수행한다고 할 수 있을 것이다.

기업부문에 있어서는 일반적 수준에서 회사내부의 경영자와 회사외부의 투자자 등이 발생주의 회계정보를 의사결정에 유용하게 활용하고 있다는 점에 관하여 의문의 여지가 없다. 그러나 정부부문에서는 발생주의 회계정보에 관한 관심과 활용이 여전히 매우 낮다고 평가된다. 2000년대 초 호주와 뉴질랜드의 성과중심 재정개혁의 일환으로 발생주의 회계제도가 정부부문에 도입된 이래 우리나라를 포함한 일부 국가가 이를 채택하였으나, 부분적으로 도입되거나 제대로 활용이 되지 않아 그 유용성에 대한 논란이 계속되고 있다.

정부부문의 회계제도는 크게 예산회계제도와 결산회계제도로 구분된다. 예산회계제도란 기업회계의 관리회계적 측면에서 정부의 예산수립과 관련된 회계정보를 산출하고 예산의사결정에 활용하는 제도를 말한다. 결산회계제도란 기업회계의 재무회계적 측면에서 정부 행정의 결과를 회계정보로 산출하고 책임성과 성과평가 등에 활용하는 제도를 말한다. 정부부문의 예산 및 결

산회계제도의 수익·비용 및 관련 자산·부채의 인식방식에 따라 현금기준 또는 발생기준으로 구분할 수 있다. 정부회계는 전통적으로 현금기준에 의한 예산회계제도와 결산회계제도를 채택하였으나, 최근에 들어 발생기준에 의한 결산회계제도(이하 ‘발생결산제도’라 한다)도 도입이 활발히 진행되고 있으며, 일부 선진국에서는 발생기준에 의한 예산회계제도(이하 ‘발생예산제도’라 한다)도 도입되고 있다. 다음에서는 재무회계와 관리회계측면에서 나누어 정부부문의 발생결산제도와 발생예산제도에서 산출되는 회계정보(이하 ‘발생회계정보’라 한다)의 유용성을 분석한다.

1. 정부부문에서 재무회계 측면에서의 발생회계정보의 유용성

재무회계측면에서 발생회계정보는 국민으로 대표되는 외부정보이용자가 정부부문의 재정상태와 운영성과를 투명하게 보고받고 그 책임성(accountability)을 적절히 평가할 수 있을 때 유용성을 갖는다.¹⁾ 복식부기·발생주의방식의 회계정보는 단식부기·현금주의방식의 전통적 회계정보에 비해 보다 투명하고 목적적합한 것은 분명하다. 그러나 기업부문의 정보와 비교해 볼 때 유용성이 낮아, 외부정보이용자의 자발적인 정보욕구는 매우 낮은 편이다. 공공부문의 특성상 기업회계의 당기순이익과 같은 명확한 성과정보가 제공되지 않아, 공공행정평가에 직접 활용하기 어렵기 때문이다(윤성식, 2000). 즉, 발생주의 결산재무보고는 정부부문의 투명성은 제고할 수 있으나, 그 정보가 외부정보이용자의 실질 의사결정에 활용되는 측면에서는 한계가 있다.

2. 정부부문에서 관리회계(예산회계) 측면에서의 발생회계정보의 유용성

재무회계제도와 달리 관리회계 측면 발생회계정보의 유용성에 대하여는 선행연구가 많지 않다(육근효, 2006). 예산회계에 관한 회계학 연구도 마찬가지이다. 정부예산회계에 있어서 윤성식(2004)은 발생예산회계제도를 총비용의 관점에서 설명하였다. 이 논문은 현금기준에 대비되는 발생기준 총비용이 예산의사결정에 보다 유용한 정보라는 근본적인 논의를 제공하였다는 점에서 의의가 있다. 보다 최근의 연구로는 최근 임동완(2011)이 선진국의 발생예산제도를 개괄적으로 정리하여 소개한 바 있으나, 아직 선행연구가 부족한 실정이다.

회계의 일반개념을 적용하여 볼 때, 예산회계란 예산과정에서 의사결정의 질을 제고하기 위해 정보를 산출하고 제공하는 것으로 정의할 수 있을 것이다. 예산과정이란 예산이 성립되고 집행되는 법률적 절차로, 일반적으로 행정부의 예산편성, 입법부의 예산심의, 행정부의 예산집행과 결산 및 회계검사의 네 과정으로 이루어지는데, 결산과 검사는 재무회계의 영역으로 본 절에서는 논외로 각 단계별로 살펴본다.

1) 재무회계측면에서 정부부문 발생회계정보의 유용성과 그 활용방안에 관하여는 다수의 연구에서 심층적으로 논의된 바, 본 연구에서는 상세히 기술하지 않는다(홍정화·윤태화, 2000 ; 김혁, 2001 ; 이효·김현, 2002, 김경호·이효, 2011 외 다수).

가. 예산편성 및 심의단계에서 예산결정에 유용한 정보

예산편성과 심의단계에서는 여러 정책 중 무엇이 긴급하고 효율적인지에 대한 분석을 통해 정부서비스 중 어느 부분에 우선순위를 두고 한정된 자원을 배분할 것인지를 결정한다(김경호 외, 2009). 이때 정부와 국회의 예산결정의 질을 제고하기 위해서는, 투입되는 총비용과 이에 연계되어 산출되는 정부서비스의 성과에 관한 정보와 장기적인 재정상태를 예측하는데 유용한 정보를 제공하여야 할 것이다. 즉, 자원배분의 효율성과 중장기적 재정건전성을 확보하는 결정에 도움을 줄 수 있어야 한다. 발생기준 회계정보는 이에 적합한 것으로 평가되는데 이를 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.²⁾

(1) 전략적 재정정책과 연계하여 중기적 재정건전성의 추구

재정적자의 발생과 국가부채누적을 통제하기 위한 재정전략을 수립함에 있어 발생기준은 유용한 정보를 제공한다. 전통적으로 국가통합재정수지 및 국가부채를 산정함에 있어서는 현금기준을 적용하여 왔으며 그 중요성 또한 크다. 현금기준 재정적자는 부채조달을 촉발하므로 장단기 재정정책의 수립에 있어 현금기준 예산정보의 중요성이 큰 것이다. 따라서 발생예산제도를 사용하는 국가에서도 현금기준의 재정통계를 재정정책수립에 사용하고 있다. 그러나 발생기준 예산정보의 추가적인 정보유용성이 크다.

예를 들어, 공무원연금제도와 같은 이연보상제도의 경우 공무원의 근로제공을 통해 이미 발생한 비용지급의 의무가 미래시점으로 이연되어 당기의 현금유출을 수반하지 않는다. 따라서 현금예산을 수립할 경우 발생연금비용 및 부채가 예산에 반영되지 않는다. 오직 현금지출만이 세출예산으로 편성된다. 그러나 발생예산제도에서는 이미 발생하였으나 당기에 현금지출이 수반하지 않는 비현금비용(발생비용)도 총비용에 포함되어 지출예산으로 편성되는 장점이 있다. 이때 관련부채는 미래추정 예산재정상태보고서에 보고되어 중장기적 재정건전성을 제고하는 데 도움이 된다.

또한 국가부채를 발생부채를 포함한 총부채에서 금융자산을 차감한 순부채(Net Debt)로 산정할 경우 정부의 중장기 재정건전성을 평가하는데 유용한 정보로 활용될 수 있다(Robinson, 2009). 예를 들어, 부실금융기관의 정상화를 위해 국가가 거액의 금융채권을 발행하고 금융기관의 주식을 매수한 경우, 시간의 경과에 따라 금융기관의 주가가 회복됨에 따라 채권을 상환할 수 있는 주식 가치가 상승하여 발생기준의 순부채는 감소하게 된다. 이 경우 발생기준의 순부채는 현금기준의 국가부채보다 국가의 재정건전성을 평가하는데 목적적합할 것으로 평가된다.

2) 정부부문에서는 내부이해관계자인 행정부가 편성한 예산을 외부이해관계자인 국회의 심의·확정하여야 하고, 이를 위하여 정부가 국회에 예산보고(Budget Reporting)를 한다. 이러한 측면에서 볼 때 예산회계는 행정부에서 예산을 편성하고 집행할 때에는 관리회계적 기능을 수행하며, 국회에 보고할 때에는 재무보고(Financial Reporting)의 기능을 수행하는 것으로 볼 수 있다. 그러나 국회는 일반적인 외부이해관계자에 비해 자료의 접근권한이 큰 점, 예산회계가 성격상 관리회계의 범주에 포함되는 점에 기초하여 관리회계측면으로 설명하였다.

(2) 예산배분의 효율성 제고

예산배분의 효율성(allocative efficiency)은 부처별 또는 사업간 자원의 배분에 관한 문제로, 주어진 총예산 내에서 우선순위와 사업에 효과성에 기초하여 자원을 배분할 수 있는 능력을 말한다. 예산배분의 효율성을 제고하기 위해서는 중앙정부차원에서는 중장기적인 재정전략목표와 우선순위를 명확히 수립하여야 하며, 이에 따라 배분된 예산운영의 성과를 측정하고 평가하여 비효율적 사업을 제거하거나 수정할 수 있어야 한다(하연섭 2010).³⁾ 이를 위해서는 신뢰성있고 목적적합한 비용, 즉 진정한 비용정보의 제공이 필수적이다(Axelrod, 1995). 앞서 기술한 바와 같이 현금지출은 총비용의 일부만을 포함하는 정보로서 사업원가를 과소산정할 가능성이 높고 이에 기초한 우선순위의 결정은 왜곡될 가능성이 높다. 정부가 특정서비스를 수행할지를 결정할 때에는 당기의 현금지출 뿐 아니라 미지급비용, 선급비용, 자산의 감가상각 등을 모두 고려한 발생기준의 총비용을 판단의 기준으로 삼아야 하는 것은 자명한 것이다. 또한 발생예산정보는 다양한 형태로 수행되는 프로그램원가의 비교가능성을 제고한다. 따라서 발생기준에 의한 정확한 총비용의 산정은 예산배분의 효율성을 제고할 수 있을 것으로 기대된다.

나. 예산집행단계에서 유용한 정보

예산의 집행단계에서 현금기준 회계정보와 발생기준 회계정보의 유용성이 서로 상충되는 관계를 갖는다. 이는 통제와 효율성의 상충문제로 볼 수 있다.

(1) 통제 가능성 제고

통제란 예산운용에 대한 법적·행정적 제약을 통해 예산운영에 있어서 잘못된 점이 없도록 하는 것을 의미한다. 통제를 통해 배정된 예산범위 내에서의 지출, 합법적인 예산집행, 입법부의 정책의도에 맞는 예산집행이 이루어질 수 있도록 하여야 한다. 통제기능이 적절히 수행되기 위해서는 특정 과업을 수행했는지를 따져볼 수 있는 정보가 필요하며, 회계, 감사, 지출행정 등이 필요하다. 전통적으로 예산의 집행단계에서 최우선시 되는 것은 확정된 대로 사용되어지는지를 확인하는 것인데⁴⁾, 현금기준 예산은 이와 같은 통제에 매우 적합하다.

발생예산정보는 다음과 같은 이유로 그 통제가 어려운 측면이 있다. 첫째, 비용 집행의 기간이 당기가 아닌 미래기간으로 확장된다. 둘째, 현금비용뿐 아니라 비현금비용이 통제대상으로 추가된다. 셋째, 현금비용에 비해 예측이 어렵다. 넷째, 가정 또는 기준의 변경에 따라 값이 변화될 수 있다. 다섯째, 산출과정이 복잡하고 이해가 어렵다. 이러한 점들은 의회의 예산에 대한 통제기능을 약화시킨다.

3) 다만 정부서비스의 성과(결과)는 회계수치로 정량화할 수 없으며, 회계시스템과는 별도로 정성적으로 평가할 대상이다.

4) 예산은 정한 목적 외 사용이 금지되는 것이 일반원칙이다.

(2) 지출 및 자산관리의 효율성 제고

지출의 효율성이란 기술적 효율성(technical efficiency)이라고도 하며 정부운영에 있어 동일한 서비스제공을 위해 소요되는 지출을 감소시킬 수 있는 능력을 말한다. 기술적 효율성을 제고하기 위해서는 사업의 결과에 대응하여 소요된 비용에 관하여 책임을 지도록 유인한다. 이를 위해서는 결과를 산출하는 데 소요되는 목적적합한 비용정보가 요구된다(하연섭 2010). 정확한 발생기준 총비용은 성과평가에 유용하다. 또한 효율적인 자산관리를 통한 비용의 절감을 담당부처에서 재량적으로 사용할 수 있도록 인센티브를 부여할 수도 있는데, 이와 같은 보상제도를 시행하기 위해서도 발생기준 예산정보가 필요하다.

결론적으로 발생기준 회계정보는 예산의 편성과 심의측면에서 효율성과 중장기적 재정건전성을 높일 수 있는 유용성을 가지나, 예산의 집행측면에서는 통제가능성을 높이는 현금기준 회계정보의 필요성이 증대하다. 따라서 예산과정 전반에 걸쳐 상대적 우위를 점하는 기준을 판단하는 것은 쉽지 않다. 정부의 관리의 초점이 예산의 통제에 있는지 효율성과 성과개선에 있는지에 따라, 발생기준 또는 현금기준을 우선적으로 채택할 수 있을 것이다.

3. 각국의 발생결산제도 및 발생예산제도의 도입 현황

기업과 달리 정부부문에서는 발생회계정보의 유용성이 아직 확고히 입증되지 않아, 각국에서 정부부문에 발생기준을 도입한 수준에 많은 차이가 있다. 기존의 선행연구에서는 재무회계측면에서의 발생결산제도의 도입현황을 분석하였는데(강인재 외, 2003 등 다수), 본 연구에서는 재무회계와 관리회계(예산회계)를 통합하여 전체회계시스템 측면에서 발생결산제도와 발생예산제도의 도입현황을 동시에 분석한다.

호주와 뉴질랜드의 경우 재정개혁의 일환으로 발생기준을 전면 도입하여, 발생예산제도와 발생결산제도를 기업과 유사한 수준으로 시행하고 있다. 이후 여러 국가들이 재정혁신의 수단으로 발생회계제도의 도입을 고려하였고, IMF와 OECD와 같은 국제기구에서 구제금융제공 조건으로 이를 적극 권장하였다. 그러나 아직도 호주와 뉴질랜드와 같이 발생기준을 재무행정 전반에 완전한 수준으로 도입하고 활용하는 국가는 거의 없다. 영국이 자원회계라는 자국의 방식으로 발생기준을 전면 수용하였으나, 이는 호주와 뉴질랜드와는 다소 차이가 있다.

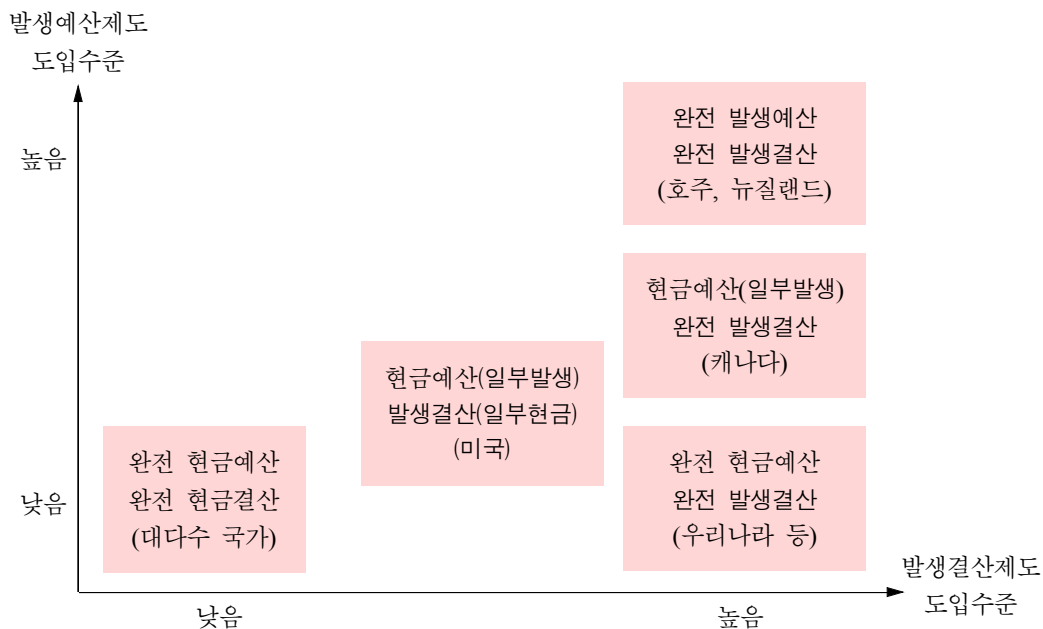
우리나라를 포함한 여러 국가들은 먼저 결산회계에 발생기준을 도입하여 재무보고의 투명성을 높이고 발생회계정보의 산출시스템을 갖추는 것으로 발생결산제도를 도입하고 있다. OECD(2007)에 따르면, 발생결산제도를 전면적으로 도입한 국가는 15개이며, 미국을 포함하여 부분적으로 발생기준을 도입한 국가는 23개이다.⁵⁾ 반면 관리의 차원에서 발생예산제도를 도입한 국가는

5) 미국의 경우 수입을 극히 일부(2%내외)를 제외한 부분에서 발생기준을 적용하기 때문에, 재무결산차원에서의 발생기준 도입수준은 높은 편이다.

2000년 이래 변화가 거의 없다. 앞서 언급한 바와 같이 뉴질랜드, 호주, 영국과 덴마크가 가장 높은 수준의 발생예산제도를 도입하여 시행중이며(Robinson, 2009), 네덜란드, 캐나다, 아일랜드 등이 부분적으로 도입하였다.⁶⁾ 미국의 GAO(2007)는 장기적 재정건전성 개선을 위해 발생예산제도를 도입하는 방안을 검토한 바 있는데, 최종 결론으로 부분적 도입을 제안한 바 있다.

위에서 살펴본 발생회계제도 도입현황을 요약하면 <그림 1>과 같다. 재무결산의 경우 현금기준에서 발생기준으로 부분적 또는 전면적으로 도입하는 추세를 보이나, 발생예산의 경우 재정혁신의 일환으로 도입된 소수의 국가를 제외하고는 아직 도입이 매우 미미한 상태이다.

<그림 1> 발생예산제도 및 발생결산제도의 수준별 도입현황



Ⅲ. 발생예산제도의 정의 및 도입방식

1. 발생예산제도의 정의

발생예산(accrual budgeting)에 관하여는 아직 학문적으로 널리 통용되는 일반적인 정의는 없어 먼저 그 의미를 명확히 하는 것이 필요하다. Lüder and Jones(2003)는 발생예산을 발생기준 회계

6) 발생기준 예산회계의 수준별 도입방식에 대하여는 다음 장에서 상세히 서술한다.

예측치)가 예산과정에 사용되는 것으로 폭넓게 정의한 반면, Robinson(2009)은 행정부가 발생기준 회계예측치로 예산을 편성하고 의회가 지출안을 승인하는 제도로 한정하여 정의한 바 있다.

이들 연구에 따르면, 전자의 경우 예산과정에서 발생기준 회계예측치가 의사결정과정에서 직접·간접적으로 사용하기만 하면 발생예산을 채택하고 있는 것으로 본다. 즉, 행정부가 발생기준 회계예측치를 산출하고 이를 예산수립과정에서 부분적으로 활용하기만 한다면, 최종적으로 현금기준의 예산안이 편성하여 의회의 승인을 득하여도 발생예산제도를 채택한 것으로 분류하는 것이다. 이는 발생기준 회계예측치를 예산결정에 있어 분석의 도구(analytic tool)로 사용하는가에 초점을 맞추어 정의하는 것으로, 발생예산제도는 발생회계제도(accrual accounting)와 같이 의사결정에 유용한 정보를 제공하는 것을 주된 목적으로 한다(OECD, 2007). 이러한 관점에서 Lüder and Jones(2003)의 정의는 발생정보제공 예산제도(accrual information informed budget)를 의미하는 것으로 볼 수 있다. 가장 단순하게는 재정정책수립에 도움을 줄 목적으로 발생기준 재정통계(Accrual fiscal aggregate)를 작성하는 수준도 포함할 수 있을 것이다.

이에 반해 후자의 경우는 발생기준 회계예측치를 예산과정에서 정보로 활용할 뿐 아니라 발생기준 회계예측치의 형태로 행정부의 예산서가 작성되고 국회의 예산승인(accrual appropriation)을 받는 경우에 발생예산제도를 채택하는 것으로 분류한다. 즉 발생정보를 분석의 주된 도구로 활용할 뿐 아니라 발생기준을 예산의 결정규칙(decision rule)으로 보는 견해이다(OECD, 2007). 이러한 관점에서 Robinson(2009)의 정의는 발생예산편성 및 승인제도(accrual budget and appropriation)로 재정의할 수 있다.

이 경우 중앙정부 전체와 각 부처별 예산은 발생기준 회계예측치로 편성되고, 발생기준 예측운영보고서(Forecasted Operating Statement)와 예측재무상태보고서가(Forecasted Balance Sheet) 등 예측에 기초한 예산재무제표가 작성된다. 또한 비현금비용과 현금비용의 합계인 발생기준 총비용에 기초하여 국회에 지출안을 제출하여 승인받기 때문에, 당기에 지출되지 않는 비현금비용에 대하여도 예산을 배정받아 이월하여 사용할 수 있다.⁸⁾ 예를 들어 감가상각비와 같이 미지출된 예산은 이월되어 미래 자산의 구입 등에 사용할 수 있다. 이는 예산의 집행기간이 당기로 한정하지 않고 장기적 관점에서 예산을 배분하고자 하는 것으로 통제를 중시하는 현금기준 예산

-
- 7) 발생회계는 거래의 결과를 사후적(ex post)으로 측정하여 보고하는 반면, 발생예산은 거래의 결과를 사전적(ex ante)으로 측정하여 보고한다. 이는 모두 발생회계정보에 해당한다. 그러나 일반적으로는 발생회계에 의한 사후적 측정치를 발생회계정보로 지칭하고 이해하는 관행이 있으므로 독자의 이해를 도모하기 위하여 발생예산에 의한 사전적 측정치는 ‘회계예측치(forecasts)’로 칭하였다. 한편, 예측치는 미래시점에 관한 것인 반면, 추정치(estimate)는 시점과 상관없이 실측이 어려운 경우 대체적으로 측정하는 근사치를 말한다. 따라서 사전적 또는 사후적 측정치는 모두 추정치를 포함할 수 있으나, 사전적 측정치가 사후적 측정치와 분명히 구분되는 특징은 미래시점의 결과를 예측하여 측정한다는 것이다.
- 8) 비현금비용이란 감가상각비, 연금충당부채전입액 등과 같이 당기에 현금유출이 발생하지 않는 발생비용을 말한다.

운영과의 중요한 차이점이다. Bröndal(2004)은 이를 Cash-in-hand model이라고 구분한다.⁹⁾

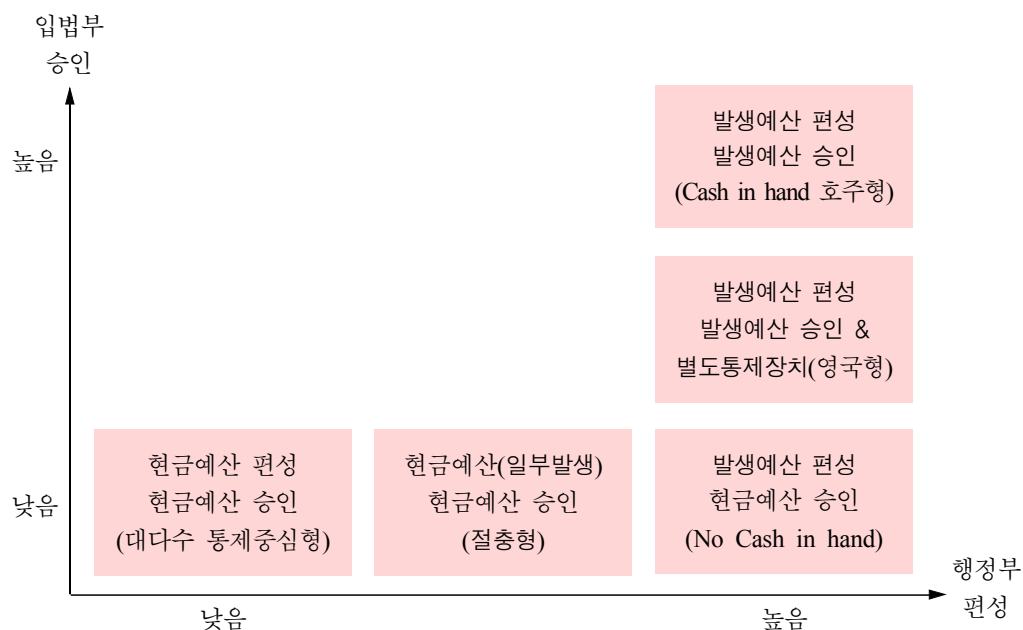
Cash-in-hand model의 가장 큰 문제점은 지출되지 않는 비현금예산의 통제가 느슨해지는 것이다. 이를 보완하는 절충적 방식이 No-cash-in-hand model이다(Bröndal, 2004). 행정부는 발생기준으로 예산을 편성하여 자원배분의 효율성을 제고하되, 국회의 지출승인은 비현금비용을 제외한 현금비용에 한정하여 통제를 강화하는 것이다.¹⁰⁾

본 연구에서는 Lüder and Jones(2003)에 따라 발생예산제도를 광의로 정의하고, 완성단계 및 과도기적 수준에 있는 발생예산정보의 활용실태를 모두 살펴보고자 한다.

2. 발생예산제도의 수준별 적용방식

위에서 살펴본 것처럼 발생예산제도는 발생회계제도보다도 그 적용방법이 다양하다. 행정부의 주요 예산편성(Budget)의 기준과 국회의 예산승인(Appropriation)의 기준에 따라 발생예산제도의 적용방법을 비교하면 <그림 2>와 같다.

<그림 2> 발생예산제도의 수준별 적용방식



9) Cash-in-hand model이란 행정부는 발생기준에 따라 예산을 편성하여 제출하고, 입법부 또한 발생기준에 따라 현금 및 비현금 발생비용 모두에 대하여 예산을 승인하는 제도이다.

10) No-cash-in-hand model이란 행정부는 발생기준에 따라 예산을 편성하여 제출하나, 입법부는 현금기준에 따라 현금지출에 대하여만 예산을 승인하는 제도이다. 따라서 입법부가 승인하지 않은 비현금 발생비용에 대하여 행정부가 재량을 행사하거나 이월하여 사용할 수 없다.

Cash-in-hand model은 발생예산제도를 가장 완전한 수준으로 도입한 형태로 예산의 편성과 집행이 모두 발생기준으로 전환되어 관리에 초점이 현금에서 자산으로 바뀌게 되고, 정부부문의 효율성을 제고할 수 있는 시스템을 구축하는데 장점이 있다. 재정관리제도의 연계 측면에서도 예산제도와 회계제도를 개념적으로 또한 실무적으로 연계시키는 장점이 있다. 반면, 현금예산을 편성하고 승인하는 전통적인 방식은 통제목적에 적합하다. Cash in hand 모형을 도입한 국가에는 뉴질랜드, 호주 및 영국이 있다.

효율성과 통제목적은 동시에 추구하기 위한 방안으로는 발생비용과 현금비용의 괴리가 큰 특정정부 또는 사업에 한하여 발생예산을 도입하거나, No-cash-in-hand model을 채택하는 방법 등이 있다. 이러한 방안을 채택한 국가에는 아일랜드와 캐나다가 있다. 그러나 절충안의 경우 행정부와 입법부의 예산기준이 현금기준과 발생기준으로 이원화되거나, 서로 다른 기준의 예산결정을 발생결산제도와 연계하여 운영함에 따라 나타나는 개념적, 기술적 문제가 뒤따르므로 운영의 효율성은 다소 훼손될 위험이 있다. 이보다 낮은 수준의 도입방법으로는 예산은 현금기준으로 편성하고 승인하되, 일부 프로그램에서만 발생기준 예산정보를 산출하는 방법이 있는데 현재 미국이 채택중이다. 우리나라의 경우 예산의 편성과 승인은 물론 발생기준 예산정보 산출에 대한 논의도 진행되지 못하고 있다.

IV. 호주의 발생예산제도 운영사례

본 연구에서는 발생예산제도의 운영사례를 심층적으로 분석한다. 국가의 정치제도와 문화·경제적 배경은 제도의 선택에 중요한 영향을 미치므로, 먼저 발생예산제도의 도입수준이 높고 그 적용방식이 유사한 호주, 뉴질랜드 및 영국의 도입배경과 환경여건을 분석하고, 호주의 구체적 운영사례를 살펴본다.

1. 발생예산제도의 도입배경과 환경여건

발생예산제도의 성숙도가 높은 뉴질랜드, 호주 및 영국은 역사·문화적으로 영연방국가라는 공통점이 있으며, 모두 심각한 경제위기를 타개하기 위한 재정혁신의 한 부분으로 발생예산제도를 도입하였다. 뉴질랜드 정부는 1980년대 초반 석유파동에 의해 심화된 재정위기를 극복하기 위하여 정부주도하에 가장 먼저 시장지향적 재정혁신을 단행하였다. 호주의 시장지향적 개혁은 1996년 집권한 호워드(Howard) 정부에 의해 전개되었다(이남국, 2002). 뉴질랜드에서는 1992년에 발생예산제도가 도입되어 1994년 정부전체로 확산되었으며, 호주의 경우 1999-2000년 예산안부터 발생예산제도가 전면 도입되었다. 영국의 경우 2001년 대처정권에 의해 발생기준에 기초하여 자원회계 및 예산제도가 도입되었다(임동완, 2010).

호주와 뉴질랜드식 시장지향적 재정혁신의 특징은 행정부 관리자에게 재량권을 부여하고 행정결과에 대한 성과평가와 책임성을 강조하는 것이다. 이러한 성과(또는 결과)중심 재정관리제도를 운영하기 위해서는 예산과 결산의 전 과정에 발생기준 회계제도를 적용하는 것이 필요하였다.

한편 이들 국가에서 행정부에 예산편성 및 집행의 재량권을 폭넓게 부여할 수 있었던 것은, 정치제도적으로 합의제 모델(*consensus model*)을 따르고 있기 때문이다. 영국을 중심으로 소위 웨스트민스터(*Westminster*) 모형이라고 불리는 정치제도를 가진 이들 국가는 의회 선거에서 승리한 정당의 대표가 총리가 되며 소속 의원들이 내각을 구성하는 내각책임제를 시행하고 내각이 의회에 대한 실질적인 지배력을 행사하는 것이 특징이다. 이러한 정치제도 하에서는 국회의 사전적 예산통제의 역할은 매우 약한 반면, 결산감사를 통한 사후적 예산통제는 적극적으로 이루어진다(Lijphart 1984, Likierman, 1996). 사실상 예산을 수정할 수 있는 권한이 없는 영국의회의 경우, 예산운영의 효율성을 사후적으로 통제하는 것이 예산에 관한 유일한 권한이 된다(Wehner, 2004). 호주와 뉴질랜드의 경우도 예산안이 의회에 의해 수정 없이 의결되고 있다. 따라서 지출안은 기관별 총액위주로 승인되어 해당 부처 관리자의 재량에 의해 집행되고, 사후적으로 그 결과에 대한 책임성을 평가하는 성과중심 재정관리제도가 적합한 것으로 평가된다.

2. 호주의 발생예산제도의 운영사례분석

가. 호주의 발생예산제도 운영사례

호주정부는 발생기준에 따라 예산을 편성하여 입법부에 제출하고 입법부는 발생기준에 따라 현금 및 비현금 발생비용 모두에 대하여 예산을 승인하는 *Cash-in-hand model*의 발생예산제도를 시행하여왔다.¹¹⁾ 따라서 호주정부는 발생회계정보에 기초하여 의회와 국민에게 보고하는 예산서류를 작성하는데, 그 중 정부의 일반행정과 관련된 1호 예산서의 내용을 중심으로 발생예산제도의 운영사례를 설명한다.

(1) 예산재무제표

호주 예산법(*The Charter of Budget Honesty Act 1998*)에서는 예산은 외부재무보고기준과 동일한 방식으로 작성하도록 규정하고 있다. 이에 정부는 호주통계청의 발생재정통계기준(*Australian*

11) 뉴질랜드와 영국의 경우도 호주와 같이 *Cash-in-hand model*을 사용하여 정부예산편성과 입법부예산승인이 발생기준으로 이루어진다. 다만, 뉴질랜드의 경우는 자본적 지출에 대한 추가적 예산통제제도를 두어 차입 및 비현금비용의 통제를 강화하고 있다. 영국의 경우에는 유사현금통제(*near-cash expenses control*)제도를 두어, 감가상각비와 같은 비현금비용을 줄여 현금비용을 늘리려는 유인을 제한하고 있다. 호주정부도 비현금비용의 통제문제가 대두되어, 발생기준 예산승인의 일부를 제한하는 수정을 가하였는데 이는 후술한다.

Bureau of Statistics' (ABS) accrual Government Finance Statistics(GFS))에 기초하여 예산재무제표를 작성하고, 사용자에게 보다 목적적합한 정보를 제공하기 위하여 필요한 경우 예외적으로 호주회계기준(Australian Accounting Standards (AAS))을 적용하기도 한다. 이 경우 양 기준의 차이를 주석에 공시한다.

호주정부는 총 4호의 예산서를 보고하는데, 그 중 1호 예산서는 총 10개의 세부보고서로 작성되는데 예산과 관련된 항목은 모두 발생기준으로 작성된다. 이 중 9번 보고서 예산재무제표(Statement 9 : Budget Financial Statements)는 발생기준 예산정보의 기초가 되는 것으로 호주정부의 일반행정에 대한 운영보고서(operating statement), 대차대조표(balance sheet) 및 현금흐름표(cash flow statement)와 주석으로 구성된다.

예산재무제표는 전기 실적치와 당기의 예산 및 향후 5개년 예측치 및 추정치를 비교하는 방식으로 작성된다. 이는 단기예산 뿐 아니라 중기예산까지 비교하여 표시하는 것이다. <표 2>에서 보는 바와 같이 운영보고서는 발생기준 수입에서 비용을 차감하여 순운영차액(Net operating balance)을 산정하고, 기타 경제적자원의 증감을 가감하여 순자산의 변동에 대한 포괄결과를 산정한다. 이는 국제회계기준의 포괄손익계산서의 작성양식과 유사하다. 예산운영보고서는 기업회계와 동일한 방식에 따라 발생기준으로 예측(또는 추정)되기 때문에, 발생기준의 세수, 이자수입 등이 포함되고, 운영비용 내에 발생기준 감가상각비 및 연금비용 등이 모두 포함되어 예산에 반영되어 진정한 행정원가를 파악할 수 있다.

<표 3>에서 보는 바와 같이 예산대차대조표 역시 총 6개년의 비교양식으로 작성한다. 당기 및 미래기간의 예산집행의 결과 발생하는 자산, 부채 및 순자산을 예측(또는 추정)하여 보여주는 것이다. 자산은 금융자산과 비금융자산으로, 부채는 이자부채무와 충당부채 및 기타부채로 나누어 보고된다. 예산대차대조표의 작성과 보고는 예산수립단계에서 정부정책과 예산집행의 결과가 정부의 자산과 부채가 어떠한 영향을 미치는지와 그 결과 재정적자가 발생할 위험이 있는지에 관하여 가시적인 정보를 제공한다는 점에서 큰 의의가 있다. 또한, 호주정부는 자산에서 부채를 차감한 순자산정보 외에 순금융자본(Net financial worth), 순금융부채(Net financial liability), 순부채(Net debt) 등의 재정통계를 추가로 제시하여 거시 재정건정성의 평가에 유용한 정보를 제고한다.

마지막으로 예산현금흐름표는 행정활동(operating activities), 투자활동(investing activities) 및 재무활동(financing activities)로 나누어 작성되며, 현금기준의 재정통계치와 함께 제공하여 정보의 질을 제고한다. 앞서 설명한 바와 같이 재정정책의 수립에 있어서는 발생기준뿐 아니라 현금기준 예산정보가 중요한 역할을 수행하므로, 예산현금흐름표에서 전통적인 방식의 현금수지예산을 보여준다.

〈표 1〉 호주정부 일반행정부문 예산운영보고서(2010-11) 예시

	예 측			추 정		
	2009-10	2010-11	2011-12	2012-13	2013-14	2015-16
수 입						
세 금						
이자수입						
...						
비 용						
운영비용						
감가상각비						
연금추정비용						
...						
순운영차액						
기타유입액						
기타유출액						
포괄결과						

〈표 2〉 호주정부 일반행정부문 예산대차대조표(2010-11) 예시

	예 측			추 정		
	2009-10	2010-11	2011-12	2012-13	2013-14	2015-16
자 산						
금융자산						
비금융자산						
부 채						
이자부부채						
충당부채 및						
기타채무						
순자산						

(2) 지출승인서(Appropriation Bill)와 포트폴리오 예산 보고서(Portfolio Budget Statement)

호주의회는 발생기준의 의한 지출안을 승인한다.¹²⁾ 다만, 호주의회의 경상적 지출승인은 총액

12) 호주는 2010-2011년부터 발생기준 예산승인의 범위를 축소하였다. 이에 관하여는 후술하였다.

과 각 부처와 사업기관의 포트폴리오에 할당된 금액을 기준으로 한다. 즉 세부항목별의 통제 없이 각 부처 또는 사업기관의 포트폴리오 예산(departmental appropriation)이 하나의 금액(single amount)으로 승인되고, 각 부처와 사업기관은 해당 활동과 관련된 항목이라면 어디에나 예산을 사용할 수 있는 권한을 갖는다. 이때 각 부처는 앞서 살펴본 행정부 전체의 예산재무제표와 동일한 양식의 포트폴리오 예산보고서(Portfolio Budget Statement(PBS))를 의회에 제출하여 의사결정을 돕는다.

PBS는 각 부처별 예산할당액을 의회에 보고하는 것으로 각 포트폴리오별로 개별 서비스에 할당된 비용과 해당 서비스가 정부의 목적에 어떻게 부합하는지에 관한 상세한 기술을 포함한다. PBS의 주요기능은 정부의 지출안(proposed annual appropriations)에 대한 의회의 이해를 도모하기 위한 것으로 예산 관련서류의 일부로 포함된다.

나. 호주의 발생예산제도 도입목적

각 나라마다 발생예산제도를 도입하는 목적에는 차이가 있을 수 있는데, 호주는 1990년대에 폭넓은 재정혁신을 단행하였고, 그 일환으로 1999-2000년 회기부터 발생기준에 의한 예산 및 재무결산보고를 시행하였다. 호주의 발생예산제도는 행정부의 자율성과 결과중심의 성과평가를 중시하는 재정관리제도와 연계하여 정부부문의 효율성을 제고하고 중장기적 재정건전성을 제고하는 데 주된 목적이 있다. 이를 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

(1) 유용한 정보제공을 통한 예산배분의 효율성 및 중장기적 재정건정성 제고

호주의 경우 발생예산제도의 도입에 따라 공무원 연금과 같은 이연보상제도에 따른 비용이 예산에 포함되고, 관련 국가부채의 증가를 사전에 포착할 수 있어서 연금개혁을 조기에 이끌어내는 계기를 만들었다고 평가된다. 이처럼 발생예산제도는 예산과정에 있어 자산과 부채의 가시성(visibility)을 높이는 장점을 갖는다. 호주의 경우 발생예산제도 도입 이전 시점인 1996년 18.5%이던 GDP대비 순부채 수준이 2008년도에 -3.8%로 낮아진바 있는데 이를 예산배분의 효율성과 재정건정성의 제고의 성과로 평가할 수 있다. 최근 세계경제 불황에 따른 여파로 순부채 수준은 다시 양의 수준으로 회귀하였으나 G7국가와 비교할 때 현저히 낮은 수준이다. 그러나 국가부채의 감소는 발생예산의 도입 뿐 아니라 다른 재정혁신제도와 함께 연계하여 나타난 것이며 경기회복으로 인한 GDP 증가에 기인한 것일 수도 있어 그 효과를 분명히 확인할 수는 없다(Champoux, 2006).

(2) 지출의 효율성 제고

호주의 성과주의 예산제도는 구매자-공급자 관계(purchaser-provider system)로 구체화하여 국회가 행정부로부터 사전에 정의된 가격으로 행정서비스를 구매하는 준시장형(quasi-market) 구조를 따른다(하연섭 2011). 이러한 구조는 각 부처가 사업기관에 대한 예산을 편성할 때에도

동일하게 적용된다. 이러한 구조에서는 구매자(정부)가 공급자(국회)에게 산출물과 투입원가정보를 보고하여야 하며, 이를 위해서는 발생기준의 총비용정보가 필수적이다. 호주는 특정 행정서비스의 발생기준 총비용과 외부구매원가가 비교하는 방식으로 사업진행방식을 선택하여 지출의 효율성을 제고한 것으로 평가하고 있다.

(3) 자산관리의 효율성 제고

호주는 행정부에게 예산운영에 관한 상당한 재량권을 부여하는 대신 예산운용의 결과에 대한 책임성을 강조하는 성과중심 예산제도를 운영하고 있다. 따라서 집행기관의 장은 예산총액 내의 전용을 통한 행정과목 간의 상호응통을 통해 사업내용과 시행방법의 재량을 가질 수 있으며 예산을 절약할 유인이 생긴다. 예를 들어, 대표적인 비현금 항목인 감가상각비는 자산의 가액에 비례하여 발생하므로, 불필요한 자산을 처분하거나 리스계약을 통해 임차하면 발생항목인 감가상각비를 줄일 수 있다. 이를 통해 절약한 비현금비용은 총액예산 한도 내에서 현금비용으로 전용하여 다른 사업에 사용할 수 있는 유인을 제공하여, 자산관리의 효율성을 제고할 수 있다(Robinson, 2009).

(4) 예산 및 재정관리제도의 통합을 제고

발생예산제도는 발생재무결산제도와 맞물려, 예산의 편성, 심의, 집행 및 결산의 전 과정에 사용되는 정보의 유형을 발생기준으로 통일시켜 유기적으로 연결하는 역할을 수행한다. 호주의 시장지향적 재정혁신제도들은 예산과 결산을 포함한 발생회계제도를 통해 통합되어 효과적으로 운영될 수 있었던 것으로 평가된다. 특히 결산중심의 감사기능을 중시하는 정치제도 하에서 예산과 결산기준의 통일은 의회의 통제기능을 강화하는 역할을 수행한다.

(5) 국회의 예산보고체계의 개선

예산과 결산제도는 행정부가 국민 또는 이를 대표하는 입법부에게 예산의 통제 및 행정에 대한 감독기능을 수행토록 하는 것으로 민주주의 기본원리에 해당한다. 특히 국회는 예산결정에 있어 외부정보이용자의 위치에 있어 정부가 제공하는 예산정보 범위 내에서 의사결정을 수행하므로, 예산보고의 측면에서 정보의 형식, 제공시기, 범위, 내용 및 기준을 명확히 하는 것이 매우 중요하다. 호주의 경우 발생기준의 예산서류 보고체계가 가장 잘 구축된 나라 중 하나로 평가된다.

다. 발생예산제도의 성과평가 및 변화방향

호주의 재정개혁은 뉴질랜드와 함께 가장 시장지향적인 것으로 전반적으로 긍정적인 평가를 받고 있으며, 예산 및 재무행정의 전과정에 걸쳐 전격 단행되어 발생회계 및 예산회계제도만의 효과를 구분지어 평가하기는 어렵다.

발생예산제도 도입 초기에 있어 가장 흔히 지적되는 문제는 발생회계 및 예산정보의 복잡성

과 신뢰성인데(Robinson, 2000), 호주의 경우 정부부문의 회계기준을 기업회계기준과 일치시키는 원칙을 따랐으며, 감사원과 재무부에 소속된 공공회계전문가와 외부회계전문가의 공조를 통해 발생회계 및 예산제도를 성공적으로 도입한 것으로 평가된다(Kelly and Wanna, 2004).

시장지향적 재정개혁을 도입한지 10년이 지난 시점에서, 호주는 자국의 재정관리모형에 대하여 다음과 같이 평가하였다(OECD 발생심포지움, 2010). 먼저, 재정관리모형의 근간을 이룬 결과중심 재정관리제도에 대해 성공적으로 평가하였으며, 아울러 자원사용의 재량 및 신축성 부여하고 행정결과의 효율과 효과에 대한 관리자 책임성 제고하는 시장지향적 제도를 긍정적으로 평가하였다. 발생예산제도에 관하여는 발생기준의 재정자료를 산출하여 예산과정에서 자산 및 부채의 가시성을 향상한 것을 성공요인으로 꼽았다. 총 5개년치의 미래추정치를 비교하는 방식으로 작성·보고되는 예산재무제표와 각 부처에서 의회에 제출하는 발생기준의 포트폴리오 예산보고서(Portfolio Budget Statement(PBS)) 등과 같은 발생예산정보는 중장기적 재정건전성 및 정부의 책임성 제고에 기여하였음을 시사하는 것이다. 그러나 자본사용료(Capital use charge)나 이자유인체계(Agency Banking Incentive Scheme)와 같은 시장유인제도는 실패한 것으로 평가하였고, 또한 발생기준 지출승인에 관하여도 일부 실패가 있었음을 시인한 바 있다.

구체적으로 자산의 감가상각에 관한 예산 집행이 투명하지 못한 것으로 지적되었다. 감가상각 등 자본적 지출에 관한 예산을 승인받은 기관이 이를 계획에 따라 집행하지 않고 이월하거나 궁극적으로 과소 집행되어, 감가상각에 대한 예산과 결산의 차이가 체계적인 하향편의를 가져오는 것으로 나타난 것이다.

종합적으로 볼 때 발생예산제도가 발생비용, 특히 자본적 지출과 관련된 부분의 통제에서는 부정적인 측면이 있으나, 시장지향적 재정관리제도와 연계될 때 계획 및 관리기능에 있어서는 책임성을 제고하고 중장기적 재정건전성을 제고하는 긍정적인 측면이 있는 것으로 평가할 수 있을 것이다.

위와 같은 자체평가에 따라 호주정부는 2010-2011년 예산수립부터 국회예산승인에 있어 발생예산제도의 적용범위를 축소하는 것으로 결정하였다. 행정부의 예산편성은 현행대로 발생기준이 적용하지만, 국회의 예산승인에 있어서는 발생기준의 적용범위를 축소한 것이다. 구체적으로 지금까지 부처의 운영비용에 포함하여 승인되었던 자산의 감가상각비에 대한 승인이 폐지되고, 당기에 현금지출이 필요한 자산의 취득에 대하여만 현금기준으로 예산을 승인받게 된다. 즉 자산의 대체(asset replacement)에 관한 예산은 발생기준에서 현금기준으로 전환되는 것이다. 다만 천만 달러 미만의 소액자산에 한하여 부처별 운영예산에 현금기준으로 포함하여 승인받을 수 있으며, 그 외에는 별도의 자본예산항목 또는 부채조달을 통해 구매하게 된다.¹³⁾ 그리고 미집행된 감가상각재원은 모두 국가에 귀속된다.

이처럼 발생예산제도는 특히 발생항목 예산통제에 관하여는 문제점을 갖는다. 따라서 영국에서

13) 경상 예산승인금액 = 발생기준 총비용 - 감가상각비 등 + 액자산대체원가

는 발생예산항목과 현금예산항목을 구분하여 통제하고, 뉴질랜드에서는 자본적 지출에 관하여 별도의 예산통제를 가하는 방식으로 문제점을 보완하고 있다. 또한 예산집행기관에서 별도의 조직과 관리시스템을 갖추고 예산집행의 적법성을 스스로 통제하도록 내부통제제도를 강화하고 있다.

V. 우리나라에 발생예산제도 도입의 유용성 분석

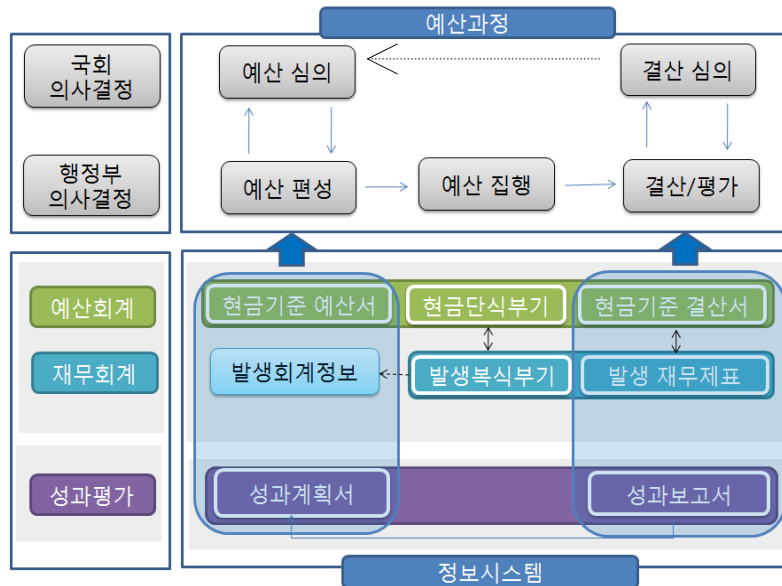
1. 우리나라 예산회계제도의 특징 및 현황 분석

우리나라의 경우 2000년대에 들어서 발생회계제도에 관한 논의가 시작되었으며, 지방정부의 경우 2007년부터 중앙정부의 경우 2009년부터 복식부기·발생주의 결산회계제도가 도입되었다. 이로서 우리 정부는 발생회계정보의 산출기반이 갖춰졌다고 할 것이나, 아직 발생예산제도는 도입되지 않았고 전통적인 방식에 따라 현금예산이 수립되고 있다.

현재 우리나라의 예산과정에서 제공되는 정보를 투입정보와 산출정보를 중심으로 요약하여 <그림 3>과 같다. 이상적으로는 예산편성과 심의, 집행, 결산 및 심의과정을 지원하는 예산회계, 재무회계 및 성과평가 정보시스템은 상호간에 개념적, 기술적, 실무적으로 연계되어야 한다. 그러나 현행 발생결산제도는 예산의 집행과 결산을 기술적으로 연결시키기는 하나, 예산과정 전반에 걸쳐 개념적 일관성을 유지하며 실무적으로 연계되어 활용되지는 못하는 실정이다. 개념적으로 볼 때 예산단계에서는 현금기준으로 결산단계에서는 발생기준으로 양적정보가 산출되며, 성과평가는 이와는 별개의 개념의 질적 정보가 산출된다. 예산, 결산 및 평가는 그 본질적인 차이로 인해 상이한 개념으로 측정할 수는 있을 것이나, 사전적으로 또한 사후적으로 각 개념을 연계할 수 있는 시스템을 갖추지 못한 것이 문제이다.

예산의 편성과 심의단계에서는 결산회계시스템을 통해 산출가능한 발생회계정보가 활용되지 못하고 현금기준의 예산서가 작성되고 성과계획서와도 명시적으로 연결되지 못한다. 실무적으로 예산과 결산 및 성과정보가 단절되어 생산되는 것이다. 예산의 집행과 결산과정에서는 시스템을 통해 현금기준의 예산집행결과가 복식부기·발생기준으로 자동분개되어 기술적으로는 연계된다. 자동분개시스템은 도입초기 실무적 편의성은 높이는 장점이 있으나, 발생기준 결산의 도입에도 불구하고 관리의 초점을 여전히 현금기준에 머무르게 하는 장애요인이 되고 있다. 즉 실무적으로 일반행정 부서에서는 발생회계정보에 대한 기본적인 이해와 관심조차 보이지 않는 것이 현실이다. 결산평가와 심의단계에서는 현금기준 결산서와 발생기준의 재무제표가 기술적으로 연계되어 산출가능하나, 성과보고서와는 명시적으로 연계되지 않는다. 이러한 상황이 지속된다면, 발생기준 결산정보는 예산과정에서 그 유용성을 잃고 자동분개시스템을 통해 회계부서에서 기술적으로 산출되는 자료로 전락할 우려가 크다.

〈그림 3〉 예산과정과 정보시스템 연계



2. 발생예산제도 도입을 위한 환경적 분석

예산과정은 정치적 성격과 관리적 성격을 모두 가지고 있다. 정치적 측면에서는 예산을 통해 정부가 무엇을 할 것인가에 초점을 맞춘다면, 관리적 측면에서는 예산을 어떻게 운용할 것인가에 초점을 맞추게 된다. 관리적 측면에서 예산은 관리와 행정의 도구로서 여러 재무행정 기법과 긴밀하게 연계된다. 따라서 새로운 예산제도의 도입을 고려할 때에는 그 제도가 예산과정 전체에 미치는 영향을 통합적으로 고려하여야 할 것이다. 이에 본 연구에서는 발생예산제도를 성공적으로 도입한 호주의 정치 및 행정제도를 우리나라와 비교하는 환경 분석을 실시한다.

역사·문화적 배경으로 볼 때 호주는 영연방국가로 영국의 영향을 많이 받았으며, 우리나라는 일본과 미국의 영향을 크게 받았다. 이는 정치제도에서 잘 나타나는데, 호주는 이른바 웨스터민스터형 정치제도국가로 의회가 예산정책의 내용과 방향에 대한 사전적 통제를 거의 실시하지 않고 각 부처와 사업기관에 예산집행의 재량권을 부여하는 대신, 예산집행의 효율성과 효과성에 대한 사후적인 예산통제를 강조한다. 반면, 대통령중심제 정치제도에 기초한 우리나라의 경우 의회의 예산에 대한 사전적 통제기능이 중시되는 반면, 사후적인 결산감사기능은 미약한 것으로 평가된다. 따라서 예산집행의 재량과 신축성 및 통제방식에서 웨스터민스터형 정치제도국가와 큰 차이가 있다.

우리나라와 호주는 재정관리제도의 측면에서도 상당한 차이가 있다. 호주의 발생예산제도는 부처와 기관(구매자-공급자)의 사전적 연계를 위한 투입중심 성과예산제도와 조화를 이룬다. 발생기준의 총비용은 정부부처가 특정 서비스를 사업기관으로부터 구입할 것인지, 자체적으로 제공할 것인지를 결정하는 중요한 정보가 되기 때문이다. 이를 기초로 서비스 제공의 형태를 결정하고 지출의 효율성을 제고할 수 있는 것이다. 반면, 우리나라의 성과예산제도는 중앙예산기관과 부처간의 사후적 성과평가를 중심으로 하는 미국식 PART모형을 따르고 있어(하연섭, 2010), 호주의 성과예산제도와 같이 예산단계에서 직접적인 관련성을 갖지는 않는다.

마지막으로 호주와 우리나라는 모두 발생주의 회계제도가 도입되어 시행되고 있다. 다만 우리나라는 아직 제도도입 초기단계에 있어 발생회계정보의 활용보다는 안정적인 생산에 중점을 두고 있는 반면, 호주는 정보의 생산과 활용, 또한 국회 및 국민에 대한 제공이 체계적이며 원활하게 작동되고 있는 것으로 평가된다.

위 내용을 종합해 볼 때 웨스터민스터형 정치제도에 바탕을 두고 시장지향적 재정개혁시스템을 일괄적으로 도입한 호주와 우리나라의 환경에는 본질적인 차이가 있는 것으로 파악된다.

3. 발생예산제도 도입시 기대효과와 문제점 분석

발생예산제도는 예산과정에서 여러 재무행정기법과 긴밀히 연계되어 그 효과를 나타내므로, 앞서 분석한 환경적 특성 하에서 우리나라에 호주식 발생예산제도를 도입할 때의 문제점과 기대효과를 분석한다.

먼저 호주식 발생예산승인제도를 도입할 경우에 예상되는 가장 큰 문제는 비현금비용의 예산통제의 어려움이다. 이는 발생예산제도가 가지고 있는 본질적인 문제로 발생예산정보를 예산편성에 활용하는 차원을 넘어 발생기준으로 예산을 승인할 경우 피할 수 없는 문제이다. 우리나라는 법적 책임이 따르는 예산의 통제를 매우 중시하므로, 행정부에 예산집행의 재량을 주고 이를 사후적으로 통제하는 제도에 적합한 발생예산승인제도를 도입할 수 있는 환경적 여건은 조성되지 못한 것으로 판단된다.

둘째, 예산과 재정관리의 효율성차원에서는 뚜렷한 효과를 기대하기 어려울 것으로 예상된다. 우리나라의 정치제도와 재정관리제도는 발생예산정보를 활용하여 관리의 효율성을 제고할 수 있는 재량과 인센티브가 극히 미약하다. 이러한 환경에서 호주에서조차 그 효과가 명확하지 않은 관리의 효율성을 가시적으로 기대하기는 힘들 것이다.

셋째, 추가적인 비용이 발생한다. 새로운 제도를 도입하기 위해서는 추가적인 비용지출은 필수적이다. 발생예산제도를 도입하기 위해서는 발생결산기준 및 관련 재정관리제도와 연계되는 발생기준 예산재무제표 작성 및 보고기준을 제정하여야 하며, 기존의 정보시스템과 발생예산시스템을 연계하여 개발하여야 한다. 또한 발생예산시스템 및 회계전문가를 배치하고, 행정부, 의회와 국민에 대한 발생예산의 교육이 필요하다.

한편 발생예산정보를 예산편성 및 심의에 활용하는 차원에서는 다음과 같은 효과가 기대된다. 첫째, 예산과정과 재정관리제도의 연계를 제고할 수 있다는 것이다. 우리나라의 경우 발생결산 제도가 도입되었으나, 예산의 편성부터 집행에 이르기까지 실질적인 과정은 모두 현금기준으로 운용되고 있어 발생회계정보의 활용은 극히 미미한 실정이다. 더욱이 의회의 결산감사기능도 약하여 발생결산제도의 실효성이 부각되지 못하고 있다. 따라서 정부의 모든 의사결정은 현금기준으로 수행되고, 보고서만 발생기준으로 작성되는 것이 현실이다. 이러한 문제점은 발생예산제도의 도입으로 크게 개선될 수 있을 것으로 판단된다. 정부가 예산편성단계에서부터 현금 뿐 아니라 정부의 재무적 자원, 부채 및 순자산에 초점을 맞추어 계획을 수립한다면, 심의와 집행, 결산에 이르기까지 전 과정이 자연스럽게 발생정보기반에 기초하여 진행될 것이며, 발생정보를 매개로 한 재정관리제도 간의 연계가 강화될 것으로 기대된다. 이는 우리나라 재정관리제도를 시스템적으로 통합하는 것으로 매우 큰 의미가 있을 것이다.

둘째, 정부의 예산편성의 책임성을 강화하여 중장기적 재정건전성을 제고할 수 있을 것으로 기대된다. 발생예산제도는 예산편성과정에서 정부정책시행에 따른 다년간의 미래추정재무제표를 작성하여야 하므로, 중장기적 재정상태의 변화, 특히 부채의 가시성을 높여 사전적인 통제기능을 강화한다. 우리나라의 경우에도 공무원 연금제도와 같은 이연보상제도와 다양한 복지정책을 시행하기 위해 국가의 재정적 부담이 증가하는 추세에 있으므로, 이에 대한 고려가 필요하다 하겠다.

셋째, 국회와 국민에 대한 예산보고체계 개선할 수 있을 것으로 기대된다. 현재 국회에 제공되는 회계정보는 세입세출예산서를 중심으로 한 단편적인 현금정보에 국한되어, 예산분배의 효율성을 제고하기 위한 정보의 질적 향상이 절실하다. 우리나라에서는 예산결정의 정치적 특성이 강하여 정보가 제공되어도 국회의원의 관심을 받지 못할 것이라는 지적도 있으나, 필요한 정보를 제공해 보지도 단정하기는 어렵다. 특히 국회는 정부가 제공하는 예산정보 범위 내에서 의사결정을 수행하는 외부정보이용자의 특성을 가지므로, 예산정보의 형식, 제공시기 및 기준을 명확히 하고 그 내용과 범위에 발생정보를 포함하는 것이 필요하다. 아울러 국회에 보고되는 체계적인 예산정보는 예산승인 이후에 국민에게도 공개하여 투명성과 책임성을 제고할 수 있을 것이다.

4. 발생예산제도 도입의 구체적 대안제시

우리나라의 정치제도와 재정관리제도의 환경을 고려할 때 발생예산제도 도입의 가장 큰 기대 효과는 재정관리제도의 연계와 통합을 제고하고 중장기적 재정안정성을 도모할 수 있다는 것이다. 현재 우리나라의 재정안정성은 양호한 편으로 평가되며 단기적으로는 유지가능한 것으로 평가된다. 그러나 사상초유로 3년 연속 저성장기조를 보이며 장기불황의 조짐이 보이는 경제여건

에서 급증하는 복지정책수요에 대응하기 위해서는 보다 체계적인 제도보안을 통해 중장기적 재정안정성을 예측하고 관리할 필요성은 충분하다. 다만, 구 호주식 발생예산승인제도가 도입될 경우 비현금 발생예산 승인액의 통제문제가 있으므로, 정부가 발생예산을 편성하여 보고하되, 국회의 예산승인은 현금예산액으로 한정하는 방안(No-Cash-in-hand 발생예산편성제도)이 적합할 것으로 파악된다.

미국의 회계감사원은 발생예산제도를 도입하는 대신 특정 프로그램에 대한 발생예산정보를 별도로 산출하여 중장기 재정계획에 반영하는 방안을 제시한 바 있으나, 이 보다는 정부전체의 재정상태에 대한 체계적인 예측이 바람직하다. 부분적인 발생정보의 생산은 부차적인 정보로 취급되어 강력한 사전통제기능을 발휘하지 못할 가능성이 있으며, 현금기준 예산정보와 개념적 충돌하여 불필요한 혼란을 야기할 수 있다. 호주 등과 같이 정부가 향후 3년간의 발생기준 예산재정상태표를 미리 작성하여 보고한다면 정부의 재정운영의 중장기적 책임성을 크게 강화하는 계기가 될 수 있다.

그러나 중장기 계획수립에 있어 발생예산은 현금예산의 상호보완적 수단으로 활용되는 것이며, 발생기준의 중장기 계획을 수립하기 위해서는 예측정보산출을 위한 고도의 기술을 습득하여야 한다. 따라서 상당한 준비기간과 단계적 접근을 통해 발생예산제도를 도입할 필요가 있다.

캐나다는 이와 유사한 형태로 발생예산제도를 도입 중에 있다. 캐나다는 현재도 정부전체수준에서 총량기준으로 발생기준 예산을 수립하기는 하나, 아직 모든 부처 및 기관별로 호주식 발생기준 예산재무제표를 작성하지 않는다. 또한 입법부의 지출안(Estimate) 승인은 현금기준에 의한다. 다만 공무원 연금과 같이 발생기준 예산편성의 필요성이 큰 일부 프로그램에 대하여는 발생기준을 적용한다(CICA, 2009).¹⁴⁾

캐나다 의회는 지속적으로 발생기준 예산 및 지출안 승인을 행정부에 요구하였고, 이에 캐나다 정부는 다음과 같은 입장을 취하고 있다. 먼저 발생기준 예산편성에 대하여는 2008년 수립된 계획에 따라 각 부처가 의회에 제출하는 계획 및 우선순위 보고서(Reports on Plans and Priorities (RPPs))에 발생기준 미래재무제표(accrual-based future oriented financial statements)를 첨부하도록 하였다. 1단계로 16개의 시장형 기관에서 비교적 간단한 형태의 연간추정 운영보고서를 첨부하도록 시범실시하였고, 나머지 기관들은 2011-12년 예산부터 첨부하도록 하였다. 또한 2010-11년 예산부터 각 부처별 결산서에 발생기준에 의한 수익과 비용의 예측치와 실제값을 비교하도록 요구하였다.

그러나 캐나다 정부는 발생기준 지출예산승인에 관하여는 분명한 반대 입장을 표방하고 있다. 발생기준의 지출예산의 승인은 국고에 대한 의회의 재무적 통제방식을 전환하는 것으로 단순한 정보제공의 차원이 아니며 매우 복잡한 문제로 판단하고 있다. 또한 발생기준 예산승인의 효과

14) 일부 지방정부에서는 발생예산제도를 예산편성 및 심의에 모두 적용하고 있어, 발생예산제도에 대한 인식을 널리 확산되어 있다.

에 대한 국제적인 합의가 형성되지 않았고 호주가 투명성을 이유로 발생기준 예산승인의 범위를 축소할 것을 들어 반대하고 있다. 이에 캐나다 정부는 미래운영보고서의 작성경험이 축적된 2012-13 예산연도에 발생예산과 지출승인에 대한 비용과 효익을 분석할 예정에 있다. 또한 이러한 평가절차는 의회와 행정부가 공동으로 진행할 것이다. 이상에서 살펴본 캐나다 정부의 발생예산제도 도입의 기본방향은 행정부의 예산편성은 발생기준으로 확대하여 예산정보의 질을 제고하되, 입법부의 지출통제는 현금기준에 기초하는 예산결정의 ‘문화적 변화(culture change)’ 방식을 표방하는 것이다.

이상에서 살펴본 캐나다의 사례는 우리나라에 발생예산제도를 도입하는 데 좋은 표준대안이 될 수 있다. 우리나라에서도 [1단계]로 발생기준과 현금기준의 예산차이가 중요하여 중장기적 재정건전성에 중요한 영향을 미칠 것으로 예상되는 사업을 선정하여, 미래추정재무제표를 시범 작성하고 이를 의회에 제출하는 방안을 고려할 수 있다. 이 단계에서는 아직 정부예산전체를 발생기준으로 편성하는 것은 아니며, 중요한 발생기준 예산정보를 산출하고 제공하는 것으로 보아야 할 것이다. 공무원연금과 군인연금이 대표적인 사업에 해당할 것이며, 이 외에도 기업형 공공사업에 적용할 수 있다.¹⁵⁾ 이때 발생기준 예산정보를 산출하기 위해서는 결산회계기준과 연계될 수 있는 예산재무제표 작성 및 보고기준을 제정하여야 하며, 기존의 정보시스템과 호환가능한 발생예산시스템을 개발하여야 한다. 또한 발생예산시스템 및 회계전문가를 배치하여야 하여 행정부, 의회 및 국민에 대한 발생예산의 교육과 홍보를 담당하여야 한다. 이러한 조치에도 불구하고 발생기준예산의 변동성을 통제할 수 있는 예측기술을 습득하는 데는 상당한 시간이 요한다. 따라서 [1단계] 시범운영은 충분한 시간을 가질 필요가 있다.

[2단계]로는 전 부처와 기관에서 발생기준으로 예산을 편성하여 정부전체의 예산이 발생기준으로 산출하는 방안을 고려할 수 있다. 2단계에 새로 편입되는 부처와 기관의 경우 발생기준과 현금기준의 차이가 크지 않으므로, 상대적으로 추정되는 문제가 크지 않아 회계시스템과 전문가의 적절한 도움이 있는 경우 용이하게 확산이 가능하다. 2단계가 완성되면 정부의 재정관리제도가 발생기준과 현금기준으로 시스템적으로 통합되어 운영될 수 있으므로, 제도 간 통합과 정보의 상호연계성이 크게 개선될 수 있을 것이다.

[3단계]로는 발생예산의 승인제도를 도입하는 것인데, 현재 우리나라의 환경에서는 비현금발생예산의 승인은 적절치 않은 것으로 판단된다.

15) 사회보장형 연금사업에 관하여는 그 지급의무가 개별적인 사적계약에 의해 확정되는 성격을 갖는지에 관한 논란이 있어, 전세계적으로 발생기준에 따른 부채를 추정하여 산출하지는 않는다. 따라서 국민연금에 관하여는 그 적용여부에 관하여 보다 신중히 접근하여야 하며 별도의 연구가 필요하다.

〈표 3〉 No-Cash-in-hand형 발생예산제도 단계별 도입방안

구 분	내 용	기대효과	준비사항
1단계	시범단계로 공적연금과 시장형 공공사업을 선별하여 미래추정예산재무제표 작성	예산분배 효율성과 중장기 재정건전성 제고	- 예산재무제표 작성 및 보고기준을 제정 - 기존시스템과 호환가능한 발생예산시스템 개발
2단계	각부처와 기관에서 미래추정예산재무제표를 작성하고, 발생기준 예산을 편성. 단, 국회의 예산 승인은 현금기준으로 유지함	예산, 재정관리, 결산시스템간의 연계강화	- 발생기준예산의 변동성을 통제할 수 있는 예측기술습득 - 행정부, 의회 및 국민에 대한 발생예산의 교육과 홍보

마지막으로 발생예산제도를 도입하기 위한 선결조건에 대해 기술한다. 발생예산제도도입은 예산과정에 있어 가장 핵심이 되는 예산편성 및 심의의 결정방식에 새로운 기준을 도입하는 커다란 변화이다. 이는 결산회계제도와 같이 재정관리제도의 일부를 구성하는 제도를 도입하는 것과는 차원이 다르다. 예산의사결정의 틀을 바꾸는 혁신에 가깝다. 따라서 의사결정권자인 정부와 국회의 강력한 의지 없이는 도입자체가 불가능하며 도입된다 하더라도 실효성을 얻기 힘들다. 호주, 뉴질랜드, 영국 및 미국에서 발생예산제도 도입을 고려한 배경에 모두 심각한 재정위기가 있었음을 상기할 때, 우리나라에서 이들 국가와 유사한 수준의 정책도입의 필요성이 있는지는 의문이다. 따라서 우선 [1단계]수준에서 그 필요성과 기대 효익에 대한 공론화 과정을 거친 후 정부당국자가 확실한 의지를 가지고 추진할 수 있을 때 [2단계]로 확산하는 것이 바람직할 것으로 판단된다.

VI. 결 론

우리나라는 최근 발생결산제도를 도입하여 발생회계정보의 산출시스템을 갖추었다. 그러나 아직 정부행정에 있어 가장 중요한 의사결정인 예산편성에 있어서는 발생회계정보의 활용이 매우 저조하다. 이는 정부부문의 효율성과 중장기적 재정건전성을 저해하는 요인이 될 수 있다. 이에 본 논문에서는 이론적 고찰과 호주를 중심으로 한 사례분석을 통하여 예산편성과 승인에 있어 발생예산제도를 도입하는 방안에 대한 심층적인 연구를 수행하였다.

분석 결과 발생예산제도는 국민과 의회에 제공하는 예산정보의 질을 개선하여 정부 재정운영의 투명성과 책임성을 제고하고, 특히 중장기 재정건전성 제고하고 할 수 있을 것으로 평가되나, 비현금비용의 통제에 있어 문제점이 있다.

우리나라는 정치제도적으로는 의회의 사전적 예산통제를 중시하는 대통령제를 채택하고 있

고 총비용과 연계되는 성과평가를 중시하는 시장지향적 유인을 제공하는 재정관리제도가 마련되어 있지 않아, 아직 발생예산제도를 도입하기 위한 여건이 성숙되어 있지는 않은 것으로 평가된다. 그러나 예산의사결정이 목적적합한 정보에 기초하지 않고 정치적 영향에 의해서 좌우되는 상황을 더 이상 방치할 수도 없다.

이에 본 연구에서는 우선 정부가 발생기준으로 예산을 편성하여 국회에 보고하되, 국회의 예산심의는 현금기준으로 유보하는 캐나다식 No-cash-in-hand 모형을 충분한 준비기간을 가지고 도입하는 것을 제안한다. 1단계에서 발생기준과 현금기준의 차이가 중요한 기업형 사업을 중심으로 시범운영기관을 선정하여 발생예산 재정상태표와 운영성과보고서를 산출하고, 이를 국회에 보고하여 발생정보에 대한 저변을 확대하여야 할 것이다. 2단계에서는 시범운영결과를 검토하여 전 부처에 확대 실시하여 정부전체의 발생기준 예산서를 작성·보고할 수 있을 것이다. 발생예산제도는 현금예산제도 또는 발생결산제도에 비해 더욱 복잡하고 적용이 어려운 점이 있다. 결산이 아닌 예측에 기초하여야 하며, 예측의 대상도 현금에서 발생기준의 총비용, 총수입, 자산 및 부채로 확대되기 때문이다. 따라서 충분한 사전준비와 시험단계를 거치지 않는다면, 예산과 결산의 격차가 심화되어 재정관리의 투명성이 저해될 위험이 있다. 또한 국회의 예산심의는 현금기준을 그대로 유지하는 것이 우리나라의 정치·문화적 환경과 예산통제관행에 부합될 것으로 판단된다.

No-cash-in-hand 모형의 발생예산제도는 우선 우리정부의 재정관리의 초점을 현금에서 발생기준으로 전환시키는 문화적 변화(culture change)를 가져올 것으로 기대되고, 의회에 제공되는 예산정보의 질을 제고할 수 있을 것이다. 또한 발생예산제도의 도입은 재정의사결정전반의 정보체계를 발생기준으로 통합시켜, 시장지향적 재정관리제도간의 연계를 촉진할 것으로 기대된다. 특히 발생예산 및 결산회계기준의 통일은 성과평가제도와의 직접 연계를 용이하게 하여 예산결정에 있어 투입 뿐 아니라 산출정보를 연계하여 활용할 수 있도록 하는 기반을 마련할 것이다.

본 연구는 초보적 단계의 선행연구를 발전시켜 회계학적 관점에서 정보유용성에 초점을 맞추어 발생예산제도를 체계적으로 연구한 데 기여점이 있으며, 우리나라의 정치 및 재정관리제도에 적합한 구체적인 도입방안을 제안하였다는 점에서 정책적 시사점이 있다. 그러나 본 연구는 호주 외에 다른 선진국의 사례를 면밀히 검토하지 못하였고, 우리나라에서 이미 시행되고 있는 여러 재정관리제도와 발생예산제도를 어떻게 연계할지에 관한 구체적인 연구를 실시하지 못하였다. 관련 제도간의 상충문제 해결과 시너지효과를 내기 위한 조율에 관하여는 향후 추가적인 연구가 수행될 필요가 있다.

참고문헌

- 강인재 · 신종렬 · 배득중. 2003. “복식부기회계제도 도입과 적용의 비용편익분석”. 한국행정학보 제37권 제1호 : 58-75.
- 김경호 · 이 효. 2011. “지방자치단체 재무분석지표의 개선방안”. 정부회계연구 제9권 제2호 : 1-37.
- 김 혁. 2001. “정부회계의 복식부기도입 및 성과평가를 위한 회계시스템에 대한 기초연구”. 세무와회계저널 제2호 제1권 : 5-30.
- 김 혁 · 김경호 · 전중열. 2009. 『국가 · 지방자치단체 복식부기 정부회계』. 신영사.
- 유석진 · 조진권. 2008. “주요국의 발생주의 예산제도의 도입 현황과 정책과제”. 재정포럼 제13권 제5호 : 29-44.
- 육근효. 2006. “정부기관에 있어서 관리회계기법의 도입사례와 시사점”. 관리회계연구 제6권 제2호 : 83-104.
- 윤성식. 2000. “예산의 효과성과 효율성 : 측정과 보고”. 한국행정학보 제34권 제1호 : 179-192.
- 윤성식. 2004. “예산개혁과 정부회계-발생주의예산과 발생주의회계를 중심으로”. 한국정책학회보 제13권 2호 : 21-36.
- 이남국. 2003. “호주의 정부회계제도개혁과 시사점”. 한국행정연구 제12권 제3호 : 97-120.
- 이효 · 김 현. 2002. “발생주의 정부회계제도의 이론과 쟁점분석”. 한국행정학보 제36권 제4호 : 21-42.
- 임동완. 2011. “정부의 발생주의회계 정착과 발생주의 예산도입에 관한 연구”. 국제회계연구 제35집 : 230-260.
- 하연섭. 2010. 『정부예산과 재무행정』. 다산출판사.
- 홍정화 · 윤태화. 2000. “지방정부회계제도의 개혁방안에 관한 연구”. 세무와회계저널 제1권 제2호 : 133-159.
- Axelrod, D. 1995. Budgeting for Modern Government. Second Edition. St. Martin's Press, Inc.
- Bröndal, J.R. 2004. Issues in Accrual Budgeting. *OECD Journal on Budgeting* 4(1).
- Brown, R. E. 1988. Public Administration Welcomes Accounting With Closed Arms. *Accounting and Accountability in Public Administration*.
- CICA. 2009. Accrual Budgeting by Canadian Federal, Provincial and Territorial Governments. *The CICA research report*.
- GAO. 2007. Budget Issues : Accrual Budgeting Useful in Certain Areas but does not provide sufficient information for reporting on our nation's longer-term fiscal challenge.
- HM Treasury. 2007. Consolidated Budgeting Guidance.
- Kelly, J. and John Wanna. 2004. Crashing through with Accrual-output Price Budgeting in Australia : Technical Adjustment or a New Way of Doing Business? *The American Review of Public Administration* 34(1) : 94-111.

- Lijphart, Arend. 1984. Democracies : patterns of majoritarian and consensus government in twenty-one countries. *Yale University Press*.
- Likierman, Andrew. 1996. The UK Government's Accounting and Budgeting Revolution.
- Lüder, K. and Jones, R. 2003. The diffusion of accrual accounting and budgeting in European governments.
- Marc Robinson. 1999. Accrual Budgeting and Fiscal Policy. *IMF Working Paper*.
- Marc Robinson. 2000. Accrual Accounting and the Public Sector, Discussion Paper No. 86 Technical Report, school of Economics and Finance, *Queensland University of Technology*.
- Mark Champoux. 2006. Accrual Accounting in New Zealand and Australia : Issues and Solutions, *Harvard Law School Federal Budget Policy Seminar Briefing Paper* No. 27.
- OECD. 2007. Performance Budgeting and Accrual Budgeting : Decision Rules or Analytic Tools? *OECD Report*.
- OECD. 2010. Developments in the Australian Budgeting Framework. Australian Department of Finance and Deregulation. *OECD Accruals Symposium*.
- Wehner, Joachim. 2004. Back from the Sidelines? Working Paper, *World Bank Institute*.

The Study on the Adoption of Accrual Budgeting in Korean Government*

Jae Won Yoon**

—〈Abstract〉—

This study analyzes the usefulness of accrual budgeting focusing on Australia model and suggests the adoption plan for the Korean government. The accrual budgetary system in which budgetary spendings are prepared and authorized in accrual terms, is a new way of budgetary decision making. Based on the evaluation of Australia's system, the accrual based full cost estimates are useful to enhance allocative efficiency, accountability and particularly long-term fiscal condition of government. However, it has weakness on the control of noncash budget.

Korean government already has been adopted the accrual basis financial reporting system, but for the budgetary system, it is still questionable that the conditions are right for moving onto an accrual basis. Under the presidential system, the budget control by the National Assembly is important compared to the British Commonwealth system and business-like financial management techniques are not work well in Korean government. However, the usefulness of accrual information can not be neglected on budgetary decision anymore. Thus this study suggests the adoption of no-cash-in-hand accrual budgeting system. Under no-cash-in-hand model, government prepares the budgetary spendings in accrual basis, but the Assembly approves appropriation Bill in cash basis.

As for the first phase, business like program, like public officials pension plan prepares it budget aggregates and budgetary financial statements in accrual basis in addition to cash basis. The test period should be sufficient because the accrual estimate process is very complex and potentially risky to fiscal discipline. In second phase, the government can prepares its accrual budget as a whole.

〈Key words〉 Accrual Budgeting, Government Accounting, Budget Accounting, Usefulness of Accounting Information, Australia

* This work was supported by 2013 Hongik University Research Fund.

** Associate Professor, School of Business, Hongik University, jwyoona@honik.ac.kr