

세무와회계저널
제17권 제1호 2016년 2월 pp.247~268
한국세무학회

국가부채관리방안으로써 발생주의 예산도입 연구*

김봉환** · 허예슬***

<요 약>

우리나라의 정부부채는 최근에 빠른 속도로 증가하고 있다. 본 연구는 이렇게 급속하게 증가하는 정부부채를 관리할 수 있는 하나의 도구로써 발생주의 예산제도를 도입할 것을 제안한다.

이를 위해 발생주의 예산제도를 도입한 외국의 선행 사례를 살펴본다. 외국의 사례는 호주, 뉴질랜드, 영국 등 전면적 도입국가와 미국 등 부분적 도입국가로 나누어 고찰한다. 이들은 도입 전 전문적 회계지식을 갖춘 공무원의 확보와 공무원의 광범위한 재량권 부여 등의 요건을 공통적으로 갖추었다. 또 각 국가의 다양한 재정적 과제에 맞추어 제도를 도입했으며 발생주의 예산제도의 결과로 전반적으로 공공부채를 적절히 관리하고 있다. 이러한 점에 비추어 우리나라의 발생주의 예산제도도 우리의 실정에 맞게 철저한 준비를 거쳐 단계적으로 도입할 때 정부부채 관리에 도움이 된다는 것을 알 수 있었다.

발생주의 예산제도의 도입으로 기대되는 효과는 예산참여자들의 의사결정행태를 변화시킴으로써 부채를 관리할 수 있다는 점이다. 발생주의 예산제도는 예산과정에서 국민, 정치인, 공무원 등 예산 참여자들이 장기적이고 암묵적인 비용을 인식하게 하고, 이들의 시계(視界)를 넓혀 부채를 최소화하려는 동기를 부여한다. 이렇게 발생주의 예산과정은 현금 지출뿐만 아니라 미래의 비용까지 예산과정에서 고려하게 되어 당해의 예산지출에 따른 장기적 부채 증가 효과를 고려한 예산 결정이 이루어져 궁극적으로 국가의 재정건전성을 높일 것으로 기대된다.

다음으로 본 연구의 핵심이라고 할 수 있는 실제로 발생주의 예산제도를 도입할 경우를 상정한 발생주의 예산제도 도입방식을 설명한다. 먼저 우리나라의 현실을 감안하여 적극적 개념인 결정규칙(Decision Rule)으로써 발생주의 예산과 현금미배정 방식(No-cash-in-hand-model)을 제안한다. 또 전면적인 도입보다는 일부 사업에 우선 적용한 후 확대 적용하는 방식을 제안하고, 우선 적용 대상사업으로는 충당부채 발생항목(공무원 인건비), 손해배상 소송이 가능한 사업, 유지·보수가 요구되는 사업, 이자지급 비용이 발생하는 사업으로 정했다. 마지막으로 공무원인건비와 신항만건설 공사에 대해 실제 예산서를 발생주의 예산 형식으로 작성하여 현실 적용이 가능하도록 하였다.

* 본 논문은 2015년도 한국조세연구원 재정전문가 네트워크 사업 보고서(국가부채관리를 위한 방안으로써 발생주의 예산 도입연구, 김봉환)에 기초한 것임.

** 서울대학교 행정대학원 부교수, kimbong@snu.ac.kr, 주저자

*** 서울대학교 행정대학원 석사과정 학생, yeash107@snu.ac.kr, 교신저자

본 연구는 발생주의 예산 도입의 필요성과 정당성을 국가부채의 관리라는 관점에서 접근하였다. 이는 점에서 기존의 연구와 차별적일 뿐만 아니라 실제 발생주의 예산서의 형식을 예시 사업을 가지고 보여주어 현실 적용가능성을 높였다는 점에서 의의가 있다.

〈주제어〉 발생주의 예산제도, 정부회계, 발생주의 회계, 예산개혁, 정부부채

I. 서 론

발생주의 회계의 공공부문 도입은 국제적 추세다. 이에 따라 우리나라도 2009 회계연도부터 국가통합 및 중앙관서의 결산을 발생주의 회계기준에 따라 작성하였으며, 이제 정착단계에 들어섰다. 그러나 예산은 여전히 현금주의로 작성한다. 소수의 국가(OECD국가 중 4국가)만이 예산 과정에 발생주의 회계를 도입하고 있음은 전 세계적으로 발생주의 예산의 도입이 일반적이지 않음을 방증한다. 하지만 행정개혁의 가장 중요한 구성부분인 예산개혁은 지난 100여 년 동안 민간부문의 예산과 회계기법을 끊임없이 도입하려는 노력으로 점철되어 왔다(윤성식, 2000). 이는 재무보고를 통해 효율적으로 재정을 운용하는 민간부문의 회계기법을 정부도 사용한다면 예산의 비효율적 운영을 해소할 수 있다고 전제하기 때문이다. 따라서 진정한 예산개혁을 이루기 위해서는 결산뿐 아니라 예산에도 발생주의 회계를 도입하는 발생주의 예산제도(이하 발생주의 예산)가 필요하며, 도입 전 이에 관한 충분한 논의가 필요하다.

그럼에도 불구하고 우리나라에서 발생주의 예산제도에 대한 연구나 논의는 미흡한 실정이다. 그동안 선행연구는 주로 발생주의 예산제도의 소개나 해외 사례의 소개를 위주로 다루어졌다. 최근 윤재원 (2013)은 발생예산제도를 회계정보 유용성을 극대화 하여 이용하는데 초점을 맞추어 도입 시 필요한 단계를 구체적으로 제언하여 발생주의 예산 연구에 새로이 기여하기도 했다. 하지만 학문적인 논의를 포함한 발생주의 예산제도 도입에 대한 국민적 논의 및 국회의 검토가 충분하지 않아 공론이 형성되지 않고 있다. 정부의 재정활동을 분석하고 문제점을 해결하는 데 발생주의 예산제도가 필요한지, 또 필요하다면 어떻게 도입해야 할지에 대한 학문적·사회적 고민이 충분하지 않았다.

본고는 기존 연구를 토대로 발생주의 예산의 도입 시 필요한 가상의 예산서를 제시한다는 점에서 의의가 있다. 가상의 예산서 제시는 제도의 소개와 도입배경 및 도입단계를 분석한 선행연구에 더하여 발생주의 예산의 연구를 확장시킬 것으로 기대된다. 먼저 발생주의 예산의 개념과 특징을 설명하고, 선행 국가들의 발생주의 예산도입이 본래 취지를 달성했는지 살펴볼 것이다. 이후 국내 현황에 비추어 제도 도입과 실현 가능성을 분석해 본다. 재정정책과 관련한 우리나라의 문제점을 알아보고, 이와 연관되어 발생주의 예산이 어떠한 역할을 할 수 있는지, 발생주의 예산 도입의 필요성과 정당성을 분석해 본다. 이러한 분석을 토대로 국내에 부분적으로 발생주

의 예산을 도입할 것을 제언한다. 이 때, 어떠한 사업을 대상으로 어떻게 도입할지 가상의 예산서를 구체적으로 제안한다.

II. 본 론

1. 발생주의 예산제도의 개념 및 특징

예산과정은 경제·사회 상황, 공약, 국민의 바람 등 정보를 가지고 국민, 국회, 이익집단, 공무원 등 다양한 행위자들이 상호작용한 결과 바람직하다고 판단한 정책을 현실화하는 과정이다. 합의된 정치적 의사결정을 내재한 것이 정책이며 정책이 국민에게 전달되기 위해서는 반드시 재원이 필요하며 그 재원을 정책의 우선순위에 따라 배분하는 것이 예산이기 때문이다. 따라서 예산의 질(質)은 국민, 국회의원, 공무원 등 예산 의사결정자들이 접근할 수 있는 정보, 의사결정자들의 행태, 예산의 규칙 등에 영향을 받는다. 또한, 정부회계는 국민에 대한 행정작용과 그 결과를 보고하도록 하여 정부에 공공회계책임(public accountability)을 부담시키고, 행정의 책임성을 평가할 수 있는 기본적인 정보를 제공한다(홍정화·윤택화 2000). 이러한 점에서 발생주의 예산제도(이하 발생주의 예산)는 회계예측치 정보를 의사결정자들이 예산과정에서 직·간접적으로 사용하게 하는 제도라고 할 수 있다.

먼저 세출의 기입 방식에서 현금주의 예산은 현금의 유출만을 기록하는 반면에 발생주의 예산은 비현금 비용을 포함하여 기재한다는 차이가 있다. 지출의 통제를 위해 전통적으로 예산에서는 세입보다 세출이 중요하게 여겨진다. 하지만 현금주의 예산에서처럼 현금지출을 기재하는 것만으로는 장기적인 지출의 통제가 이루어진다고 볼 수 없다. 발생주의 예산에서는 세출을 당기의 현금 지출로 보기 보다는 부채의 증가와 자산의 감소인 비용의 개념으로 바꾸어 생각한다. 비용은 현금지출 뿐 아니라 미래에 국가가 부담할 것으로 추정되는 비용(부채)도 포함하기 때문에 현금 지출보다 국가의 부담을 보다 장기적인 관점에서 설명한다. 이와 같이 발생주의에 기초한 복식부기는 현금주의에 기초한 단식부기의 한계, 즉 법적인 권리 및 의무의 관점에서 국가자산과 부채를 정의하기 때문에 자산과 부채가 국가재정에 미치는 영향력을 인식하지 못하는 점을 보완하는 제도다(김혁, 2001).

예산이 효과성뿐만 아니라 효율성을 고려해야 한다면(윤성식, 2000), 효과성과 효율성을 측정하고 관리하기 위해서는 정부 사업의 진정한 비용이 계산되어야 한다. 발생주의 예산은 정부 사업의 현금 지출과 비현금 비용을 포괄하는 정보를 제공함으로써 예산이 효과적이고 효율적으로 집행되었는지를 알 수 있게 도와준다. 이러한 비용 정보는 기존의 현금주의 예산에서는 제공되지 않는 것이다. 이렇게 예산 과정에서부터 달성해야 할 목표와 이에 대한 비용이 고려된다면,

이후 결산에서 이를 비교하여 사업의 효과성과 효율성을 평가할 수 있다. 즉 발생주의 예산을 통해 예산과 결산의 괴리를 해소하게 되면 정부 사업 전반의 효율성 제고가 가능하게 될 것이다.

이에 더하여 발생주의 예산은 당해의 예산이 국가의 중·장기적 재정계획에 미치는 영향을 고려하여 예산 심의를 할 수 있다. 즉, 당해 예산의 결과로 국가재정운영계획에서 목표로 설정한 국가부채에의 영향을 가늠할 수 있게 된다. 이처럼 발생주의 예산은 국가의 장기적 재정건전성을 달성하기 위한 다른 거시적 계획과 연동될 수 있다.

이렇듯 발생주의 예산은 지출을 대신해 비용의 개념을 예산에 반영해 의사결정자들의 바람직한 의사결정을 유도하여 예산의 효과성 및 효율성을 도모하는 제도다. 즉, 사전적으로 발생주의 개념에 따라 정부활동에 수반되는 현금의 흐름에 대한 계획뿐만 아니라 비현금거래에 대한 계획을 수립한다(임동완, 2013). 이에 따라 추정재정상태표, 추정재정운영표를 포함하는 추정재무제표로 예산서를 작성한다(윤중기, 2003). 상기한 현금주의 예산과 발생주의 예산 방식의 차이, 차이로 인한 특성과 그로 인한 특성효과를 요약하면 다음과 같다.

〈표 1〉 현금주의 예산과 발생주의 예산의 차이

	현금주의 예산	발생주의 예산
세출 기입방식	현금의 유출	비용의 증감 (자산과 부채의 증감)
형식	예산서	추정재무제표 (추정재정상태표, 추정재정운영표)
장점	작성이 용이함	예산과정 참여자에 장, 단기 재정정보제공 (비현금 비용, 추정치 포함) 장기적 국가재정건전성 관리에 도움
기대효과	지출 통제	예산의 효과성 및 효율성 통제

본 논문에서는 발생주의 예산이 선행국가에서는 어떻게 운영됐으며, 우리나라에 당면한 최우선 과제인 부채관리를 위해 발생주의 개념이 예산서에 반영돼야함을 역설하고, 의사결정자들에게 어떻게 영향을 미치는지 살펴본 후, 실제로 어떻게 반영할지 가상의 예산서를 제시한다.

2. 외국의 발생주의 예산의 현황 및 도입사례

가. 전면적 발생주의 예산 도입 국가

OECD 통계에 의하면 발생주의 예산을 전면적으로 도입한 국가(Full-accrual budgeting)로는 뉴질랜드, 호주, 영국이 꼽힌다.

뉴질랜드는 최초로 발생주의 예산을 도입한 국가다. 뉴질랜드는 위급한 재정위기를 해소하기 위한 관리적인 기법(managerialist approach)으로써 발생주의 예산을 도입했다. 초기 시도가 성공적이지, 의회는 「Fiscal Responsibility Act of 1994」를 제정하여 공식적으로 발생주의 예산을 도입했다. 이로 인해 예·결산의 괴리가 해소되었고, 부서 수준(department level)에서 GAAP (Generally Accepted Accounting Principles)에 따라 세 가지 주요 추정재무제표(추정재정성과보고서, 추정재정상태보고서, 추정현금흐름보고서), 우발부채보고서, 부문별 추정보고서를 작성하게 됐다. 뉴질랜드는 2005년 「Review of Centre」와 2013년 「Better Public Services」 두 번의 검토를 통해 발생주의 예산이 정부의 재정 관리에 효과적이었다고 평가했다(Ken, 2014). 특히, 뉴질랜드는 공무원 연금 프로그램 뿐 만 아니라 보험, 사고, 환경 등 다른 내용의 부채를 인식하기도 한다(GAO, 2007).

호주 역시 공공부문에 관리적인 기법을 이용하려는 취지로 발생주의 예산을 도입했다. 뉴질랜드와 달리 호주는 예산과 결산에 발생주의 회계를 동시에 도입했다. 또 호주는 발생주의 예산을 도입할 때 Commonwealth¹⁾와 통합적인 재무제표를 제시하는 데 중점을 두었다. 그 이유는 Commonwealth와 호주 간의 대출, 보조금, 이전지출 등 거래를 활성화하기 위해서였다. 또 프로그램 단위로 의회의 승인과 평가가 이루어졌다(Ken, 2014). 호주는 부처별로 자율적 예산집행에 따른 예산지출 성과의 책임이 전제하여 행정부에 자율성을 부여하되, 의회에서 재정활동을 통제하는 구조다. 예산개혁 직후 호주 정부는 공무원교육에 주력을 다했다. 호주 정부는 공무원이 발생주의 회계를 이해할 것을 강조했다. 수 백 개의 훈련 프로그램을 운영해 공무원에게 회계지식을 습득시켰다(윤성식, 2003). 이 사실은 호주 정부가 신제도의 안정적인 정착과 초기 적응비용을 줄이기 위해 무엇보다 공무원의 역할을 중요시했음을 보여준다. 결국 발생주의 예산은 예산서를 직접적으로 작성하는 공무원에 의해 실현되기 때문에 공무원의 역량이 제도의 성공에 주요 요인인 것이다. 이는 예산개혁에 있어 제도의 설계뿐 아니라 공무원의 적응도 중요함을 시사한다.

영국은 자원회계제도(Resource Accounting and Budgeting)의 일환으로 발생주의 예산을 도입했다. 자원회계제도를 실행하기 위해 먼저 결산에 발생주의를 도입했고, 이후 발생주의 예산을 도입했다. 자원회계제도는 궁극적으로 정부의 자원을 소기 목적에 맞게 사용하려는 것이었다. 특히 정부의 자원 중 자본재(capital asset)를 적합하게 사용하기 위함이었다. 왜냐하면 현금주의 예산이 자본재에 있어 특히 한계를 갖기 때문이다(Ken, 2014). 영국은 자원을 중심으로 투입과 부처목표, 목적, 산출물 연계를 추구하는 발생주의 성과예산관리 개념의 형태로 발전시켰다. 자원예산의 운영을 위해 자원산출물 개요, 순현금소요 개요, 소득 개요, 자원요구서 등이 의회에 제출된다(임동완, 2008).

1) 영연방, 영국과 과거 대영제국의 일부이던 국가들로 구성된 조직

나. 부분적 발생주의 예산 도입 국가 : 미국

미국은 수정발생주의회계(modified accrual accounting)를 사용한다. 상기한 국가들과 달리 미국은 발생예산의 도입을 2000년이 되어서야 고려했고, 그래서 발생예산 사용의 취약점이나 문제점을 고찰할 기회가 있었다. 미국은 선행국가들의 경험에 기초하여 현금주의예산을 유지하되, 발생예산을 부분적으로 도입했다. 현재, 융자사업을 담당하는 기관(Fannie Mae & Freddie Mac)에 한정하여 도입하고 있다.

GAO(2007)는 소수의 프로그램들을 선정하여 이에 발생주의 예산의 도입을 제안한다. 이러한 프로그램을 선정한 기준은 현금주의 예산으로는 그 프로그램의 비용 중 미래에 발생할 것이 확실한 비용을 파악할 수 없는 경우이다. 예를 들어, 대출사업(Credit program), 이자지출(interest payment), 환경부채(environmental liabilities), 연방 공무원연금(public pension service), 퇴직자 건강보험(retiree health care) 등이 있다. 이들 사업들은 당기 이후 미래에 현금지출이 발생할 것이 확실한 사업이기 때문에 발생주의 예산을 도입하는 것이 적절하다고 제안하였다.

현재 Loan and guarantee program에 발생주의 예산을 사용하고 있는데, 대표적 예가 학자금대출(student loan)과 같은 대출사업(Credit program)이다. 또한 발생주의 회계제정 중에서 고정자산의 감가상각은 제외되고 있으나, 사업형 펀드 및 수탁관리형 펀드에서 회계 처리되는 고정자산의 감가상각은 기록하고 있다. 반면, 연금이나 보험의 경우 발생주의 예산을 도입하지 않는데, 이는 발생주의 예산으로 부채를 계산하여 예산안에 반영했을 시, 지나치게 큰 액수로 국가재정의 부담을 줄 수 있기 때문에 발생주의 예산도입을 유보하고 있는 것으로 보인다. Schick(2007)은 미국이 발생주의 예산을 전면적으로 도입하지 않은 이유로 의회가 행정부의 예산통제를 강화하기 목적이라고 지적하고 있다. 또한, 의회의 발생주의 예산에 대한 전문성이 미비하고 발생주의 예산의 도입에 따른 효과의 검증이 이루어지지 않은 것도 부분도입의 이유로 설명된다.

3. 외국사례의 시사점

Schick(2007)은 발생주의 예산을 도입한 국가들은 다음과 같은 두 가지 공통점이 있다고 한다. 첫째, 이 국가들은 회계를 잘 관리하고 다룰 능력(best managed countries)이 있다. 발생회계는 현금회계보다 작성하기 까다롭고, 복잡한 판단을 요구한다. 그래서 이 국가들이 발생예산을 도입할 수 있던 이유로 복잡한 발생회계를 사용·관리하고 이를 예산안에 적용할 만큼 충분한 기술과 능력이 준비돼 있었음을 꼽을 수 있다. 둘째, 이들 국가는 공무원에게 광범위한 관리 재량권(broad operational discretion)을 준다. 왜냐하면 이러한 권한이 허용될 때만 공무원이 자원을 효율적으로 이용하는 것이 가능하기 때문이다. 이러한 재량권이 없다면, 공무원은 발생예산을 자원의 효율적 집행과 지출과 무관하게 기술적으로만 사용하는 데 그칠 것이다. 실제로 노르웨이는 부처의 자율성이 높지 않아 발생예산의 도입을 포기했다. 개별 부처가 투입에 기초하여 통

제되고 있기 때문이다(우석진·조진권, 2008). 그 외에도 선행 국가 사례 검토를 통해 발생주의 예산의 운영규칙을 설계하기 위해 전문적인 회계위원회의 주도로 발생회계 및 발생주의 예산을 도입하였고, 회계위원회를 중심으로 정부의 발생주의 회계원칙에 따라 단계적 시행을 시도하였음을 살펴 볼 수 있었다. 즉, 발생주의 예산이 성공적으로 운영되려면 발생주의 회계를 의회와 행정부가 사용할 수 있어야하며, 행정부에게 재량권이 주어져야하며, 발생주의 회계 전문가가 있어야 한다.

Ken(2015)은 발생주의 예산을 전면적으로 도입한 선행 국가들은 제도개혁으로 인해 혜택을 누렸다고 평가한다. 왜냐하면 해당 국가들이 발생주의 예산을 도입한 후, 이들의 정부 부채가 OECD 국가 전체의 정부부채 평균보다 낮았기 때문이다. 예산은 단 년도로 편성되기 때문에 중장기적 재정건전성을 고려할 수 없다. 게다가 현금주의는 정부의 예산결정이 경제에 어떠한 영향을 미치는지 보여주지 못한다. 현재 전 세계적인 경제 불황과 정부의 재정위기는 이러한 한계를 가진 현금주의로 더 이상 예산이 운영되어서는 안 됨을 시사한다. 예산은 정부의 재정 운영의 초석이기 때문에 예산 결정으로 인해 경제에 어떤 영향이 미치는지, 즉 발생주의 회계를 통해서 보여줄 수 있어야 한다. 이들은 예산에 발생주의 회계를 도입함으로써 정부부채를 관리해 재정건전성을 제고한 것이다.

앞서 살펴본 뉴질랜드, 호주, 영국, 미국 모두 다른 취지와 방식으로 발생주의 예산을 도입했다. 뉴질랜드는 위급한 재정위기를 해소하기 위해 도입했다. 호주는 다른 영연방 국가들과 통합적인 재무제표를 사용해 거래를 촉진하기 위해 도입했다. 영국은 정부의 자원을 효과적으로 사용하기 위해 도입했다. 미국은 발생주의 회계가 필요한 특정 사업에 부분적으로 도입했다. 국가마다 경기나 재정적 상황이 다르며 당면한 재정적 과제도 다르기 때문에 각 국가들이 발생주의 예산제도를 다른 방식으로 설계한 것은 당연한 일이다(GAO, 2007). 우리나라도 우리의 사정을 분석하여 발생주의 예산의 도입이 필요한지 고려해보고, 만약 발생주의 예산의 도입이 필요하다면 이를 우리의 사정에 맞는 방향으로 설계하고 도입하는 것이 바람직하다 하겠다.

Ⅲ. 우리나라에의 적용가능성 검토

1. 도입의 필요성

우리나라의 특수한 맥락에서 비추어 볼 때 발생주의 예산의 도입 필요성은 다음과 같다. 첫째, 장기적 부채관리가 중요하다는 점이다. 2009년 발생주의 회계를 도입한 이래 우리나라 국가 부채는 지속적으로 증가되고 있다. 2014회계연도 국가결산의 내용을 보면 우리나라 부채규모는 1,211.2 조원으로 전년 대비 93조 수준이 증가하였다. 연금과 퇴직수당충당부채 등의 장기충당

부채는 692조원의 규모로 총 부채의 48.5%를 상회하여 현금주의 예산편성에서는 보여줄 수 없는 암묵적 부채의 비중이 계속 증가되고 있다. 저출산 고령화 추세를 감안할 때 향후 더 빠른 속도로 증가하는 미래 복지재정 수요에 따른 부채의 선제적 관리가 더욱 필요한 시점이다.

둘째, 장기에 걸쳐 지속적으로 비용투입이 요구되는 사업 및 잠재적 부채를 유발하는 사업에 대해서는 예산심의과정에서 관련 예산비용의 종합적 고려가 요구된다. 규모가 지속적으로 증가하는 우리나라 SOC 사업은 미래에 중대한 유지보수 비용을 발생시켜 지속적으로 정부의 세출 예산을 증가시킬 수 있다. 또한 공무원 임금인상 및 신규 공무원 채용 또한 장기적으로 공무원 연금지급을 위한 국가의 부담을 증가시킨다. 특히, 국민들의 권리의식변화로 사업시행 시점에서 가시적으로 비용 처리하지 않는 환경비용(예 : 기본권 침해에 따른 국가에 대한 소송제기 등)도 예산 집행 시 고려되어야 할 것이다.

셋째, 현행 국가 예산과정에서 발생주의 재무결산과 연계한 예산편성 도입이 시급하다. 우리나라는 2009년 발생주의 재무회계 결산을 도입한 이후 중·장기 차원에서 국가의 재정활동을 관리할 수 있는 제도적 여건을 마련하고 있다. 국가의 예산과정은 예산심의, 집행, 결산의 순환에 따라 연속선상에서 재정관리가 될 때 재정활동의 안정성을 보장받는다. 현금주의 예산편성을 발생주의 재무회계결산과 연계하여 발생주의 예산편성으로 전환할 때 예·결산 과정이 선 순환적으로 국가재정 관리가 가능해진다. 또한, 원가에 기초한 예산심의도 가능하게 될 것이다.

2. 도입의 정당성

발생주의 예산은 여러 장점을 가지고 있지만, 본고는 특히 발생주의 예산이 효과적으로 국가의 부채관리를 한다는 데 주목한다. 이는 다른 나라와 마찬가지로 우리나라도 부채관리가 국가의 재정 운용에 있어 중요한 과제이기 때문이다. 발생주의 예산이 부채관리에 도움이 되는 이유는 예산의 규칙으로서 발생주의 예산이 도입되면 의사결정자들의 재정에 관한 시계(視界)가 당기의 지출에서 장기적인 재정에의 영향으로 확대되어 예산 결정과정에서부터 당해 예산의 장기적인 부채발생 효과를 고려하게 될 것으로 기대되기 때문이다. 당해 예산의 장기적인 재정효과에 대한 정보는 국민의 감시를 받을 수밖에 없는 국회와 정부의 의사결정 행태를 변화시킬 것으로 예상된다. 예를 들어, 공무원의 임금인상 수준 및 신규 공무원 임용과 관련하여 현행 현금주의 예산에서도 심의가 이루어지지만, 이것은 오직 당해의 현금 지출 기준으로 이루어지고 있어 국민들은 미래의 재정 부담에 대한 정보는 없이 당해의 지출에만 입각하여 여론을 형성한다. 하지만 실제로 공무원 임금의 인상이나 신규 임용은 당해의 현금 지출에 그치는 것이 아니라 미래의 연금 지출비용 증가라는 장기적인 재정 부담 혹은 국가 부채의 증가를 가져온다. 발생주의 예산제도가 도입되면 공무원의 임금인상이나 신규임용에 따른 장기적인 연금비용의 증대 효과까지 예산과정에서 고려되고, 이러한 정보가 국민에게 제공되기에 예산 결정자들이 단기적인 현

금의 지출뿐 만 아니라 장기적인 재정효과를 고려하는 행태의 변화가 일어날 것으로 기대된다.

발생주의 예산의 도입으로 예산과정의 의사결정자인 국민, 국회의원, 공무원이 부채를 인식하고 줄이게끔 동기를 부여하고, 이들이 예산과정에 참여하면서 편성부터, 심의, 집행, 결산에 이르기까지 전(全) 예산과정에서 부채가 인식되고 줄이려는 의사결정이 이루어질 것으로 기대된다. 또한, 이러한 부채관리는 국가재정운용계획과 연계되면 더 효과적일 것이며, 궁극적으로 발생주의 예산은 국가재정건전성 도모에 기여하게 된다.

발생주의 예산이 도입되면 의사결정자는 이전과 달리 부채를 인식하고 부채를 줄이려는 동기를 가지고 의사결정을 하게 될 것이다. 아래에서는 발생주의 예산이 국민, 정치인, 공무원의 의사결정에 어떤 영향을 미치게 되는지를 구체적으로 살펴본다.

가. 국민의 참여와 감시로 예산 편성과정의 민주성 증진

현재 예산안으로는 각 부처 및 기관이 계획한 정책에 수반될 것으로 예상되는 비용(세출)만을 파악할 수 있다. 그러나 이처럼 세출액만을 제공하는 단순한 예산안은 국민들에게 추진될 정책의 자세한 속성을 파악하는 데 필요한 정보를 충분히 제공하지는 못한다. 만약 발생주의 예산이 도입된다면, 국민들은 추진될 정책의 경제적 비용에 관한 더 많은 정보를 얻을 수 있다. 예산집행의 결과로써 나타나는 국민의 장래부담(부채)에 대한 정보가 구체적으로 드러나기 때문이다. 해당연도 이후로도 지속적으로 발생할 장래부담의 액수가 구체적으로 공개되기 때문에, 국민들은 경각심을 갖고 예산편성에 대해 관심을 가지고 참여하게 된다. 당장의 혜택이 발생하더라도 이후에 지속적으로 발생할 부채까지 함께 고려하게 되기 때문에, 근시안적인 관점으로 정책을 지지하지 않을 것이다. 게다가 이러한 정보 제공은 대리인인 부처와 기관이 정보공개를 최소화하는 것을 막아, 정보의 비대칭성을 해소하는 데 기여할 수 있다.

발생주의 회계 정보가 포함된 예산안이 공개되면, 부채가 과도하게 유발될 것으로 예상되는 등 문제가 있는 부분은 특히 언론을 통해 국민들에게 전달될 것이다. 이러한 여론이 형성되면 정책집행과 예산사용에 대한 비판 그리고 피드백이 활발해질 것이다. 대통령 혹은 정치인의 독단적인 판단에 기인한 일방적인 정책 추진으로 미래의 부채가 현금 예산안에서는 숨겨진 채로 가중되던 것을 방지할 수 있게 된다. 선거공약이 충분한 토의와 의견 수렴 없이 예산안 편성기관의 일방적 주도하에 예산에 반영될 수 있는 상황에서, 이와 같이 발생주의 예산이 갖는 투명성, 여론형성, 그로 인한 국민의 예산과정 참여와 감독강화는 예산과정의 민주성을 증진할 것으로 기대된다.

즉, 발생주의 예산이 정치인의 표심 사기용 혹은 무분별한 정책이 실현되는 것을 방지할 수 있다는 것이다. 왜냐하면 장기적이고 잠재적인 부채가 예산안에 드러나 미래에 유발될 부채에 대한 정보를 제공해주면 부채발생이 지나치게 많은 사업에 대해서 경각심을 가질 수 있기 때문이다. 예를 들어, 논란이 많은 대규모 SOC 사업도 발생주의 예산이 적용되면 환경부채를 포함

하여 그 정책추진의 정당성이나 투명성, 합리성에서 더 광범위한 토론을 거친 의사결정을 내릴 수 있었을 것이다.

나. 예산 편성과 심의에서 정치인의 시계(視界, time horizon) 확대

발생주의 예산은 정책을 대하는 정치인의 시계(視界, time horizon)를 확대하여 장기적인 관점에서 부채를 덜 유발하는 정책을 추진하게끔 한다. 이는 완전원가에 의한 예산의사결정이 가능해지기 때문이다. 또한 전문성의 부족으로 발생할 실수를 방지할 정보를 제공하기도 하는 것이다.

발생주의 예산으로 정치인의 도덕적 해이를 방지할 수 있다. 왜냐하면 정책을 주장하기 전 실제로 그 정책이 발생주의 예산에서 어떻게, 얼마의 액수로 반영될 것인지를 고려해야하기 때문에 선불리 부채가 발생하는 정책을 추진하기 어려운 것이다. 또한 예산편성과정에서 단기비용뿐만 아니라 장기적인 비용을 고려하도록 만든다.

또한, 심의과정에서 발생주의 예산은 정치인(국회의원)에게 부채에 관한 추가적인 정보를 제공한다. 전문성의 부족으로 국회가 의도하지 않게 진정한 원가나 비용을 계산하거나 고려하지 않고 예산으로 배분하고 승인할 수 있는데, 이러한 실수를 감소시킬 수 있는 것이다.

다. 예산 편성과 집행에서 공무원의 책임성 확대와 의사결정권한 약화

발생주의 예산은 정책에 대한 공무원의 책임성을 강화할 수 있고 공무원 위주의 의사결정을 약화시키는 데 도움이 된다.

먼저, 발생주의 예산은 공무원의 정책에 대한 책임성을 강화할 수 있다. 사업을 추진하여 예산을 배정받게 돼 얻는 예산 집행의 권한은 이를 추진하는 해당 기관이 받게 된다. 하지만 사업 추진 결과 발생하는 부채는 국가에 귀속되기 때문에, 정책추진으로 인한 혜택과 책임을 받는 대상이 분리된다. 그래서 해당 부처가 정책 추진으로 유발할 부채에 대해 의식이 부재하는 문제가 생긴다. 이 때 발생주의 예산이 해결방안이 될 수 있는데, 예산안에서 사업에 따른 책임과 결과를 같이 보여주어 종합적인 심의가 가능하기 때문이다.

이처럼 발생주의 예산을 도입하면, 부처에 자율성을 부과되 동시에 부채에 대해 책임성도 부여할 수 있다. 현재는 과도하게 유발된 예상치 못한 부채에 대한 책임소재가 명확하지 않아 부채가 발생해도 해당 부처가 책임을 지지 않는다는 점이 있다. 하지만 발생주의 예산을 도입하면, 예산 편성과정에서부터 부채를 고려하게 되기 때문에 과도하게 유발된 부채에 대해 이후 책임을 물을 수 있게 된다.

또한, 국회예산정책처(2013)에 의하면, 우리나라 예산편성의 문제로 정보의 독점성과 집행의 효율화 추구라는 논리로 예산 편성권자에 권한이 집중되어 있다는 점을 지적한다. 국민의 관심이나 국회의원의 전문성 부족으로 예산 편성의 권한이 공무원에 집중된다는 것이다. 하지만 상

기한대로, 발생주의 예산은 예산과정에 대한 국민의 참여를 유도하고 국회의원에게 부채에 관한 정보를 추가적으로 제공하기 때문에, 공무원에게 집중된 권력을 완화할 것으로 기대된다. 즉, 국민과 정부가 정보를 공유함으로써 행정부 위주의 의사결정권한이 약화된다.

IV. 발생주의 예산제도의 도입

1. 발생주의 예산제도 도입에 예상되는 장애요인

발생주의 예산을 도입 시 발생될 것으로 우려되는 장애요인은 다음과 같다.

첫째, 제도를 도입하기까지 이를 이해하고 정치적으로 여론이 형성될 수 있느냐는 점이다. 예산 참여자들의 회계 지식이 충분하지 않고 전 세계적으로도 이 제도가 완전히 도입되지 않은 상태에서 발생주의 예산제도에 대한 논의가 이루어지고 관심을 받기란 현실적으로 쉽지 않은 일일 것이다. 또한, 발생주의 예산 하에서는 의원들에게 정보나 비용이 더 통제를 받게 되는 일이기 때문에 현실적으로 의원들의 이를 추진할 지, 국회의 통과까지 받을 수 있을지 문제다.

둘째, 설사 제도 도입이 확정되더라도 구체적인 회계기준을 누가 설정하느냐의 문제다. 발생주의 회계는 현금주의 회계와는 달리, 미래의 관점에서 추정이 필요하다. 이를 임의대로 활용하는 일을 막기 위해, 회계기준과 원칙을 마련하는데 이를 어떻게, 누가 정할지를 결정하는 것이 필요하다. 현재 국제적으로 합의된 기준이 마련된 것도 아니며, 참고할 만한 국가도 많지 않다. 미래의 부채의 양을 예상하는 것은 복잡한 일이므로, 이를 할 자격을 누구에게 부여하는지가 중요한 일이다. 충당부채나 보증사업의 경우, 연금이나 이자율과 같은 구체적이고 확정적인 수치가 있어 부채를 예상하는 데 도움이 될 것이다. 그러나 소송이 제기될 가능성이 있는 사업이나 환경부채의 경우 현실적으로 예산안에 반영하기 어렵다. 소송이 제기될 가능성이 있는 사업이나 환경오염을 유발하는 사업의 조건을 무엇이라고 정해야 하는지, 환경오염을 유발하는 사업의 경우 얼마의 금액을 어떻게 측정하여 기재할지 등이 문제다.

셋째, 발생주의 예산과 예비타당성 조사의 중복될 수 있다는 우려다. 예비타당성조사란, 기획재정부의 주도로 대규모 신규 사업에 대해 실시하는 사전적인 타당성 검증 및 평가제도다. 예비타당성 조사에서는 비용편익분석결과, 정책효과, 지역균형 등을 종합적으로 고려하여 신규 사업 추진의 타당성 유무를 정하고, 사업 간 투자 우선순위를 정한다. 예비타당성 조사가 사전적으로 사업추진의 비용을 따지기 때문에 현금 및 비현금비용을 계산하는 발생주의 예산과 유사한 제도라는 주장이 있을 수 있지만, 예비타당성조사는 재정사업단위별로 적용되어 예산을 수립하는 단위와 동일하지 않고, 예비타당성조사와는 달리 발생주의 예산은 지출을 승인하는 공식적이고 헌법적인 과정이라는 점에서 이 주장은 한계가 있다고 하겠다.

넷째, Ken (2014)은 발생주의 예산이 복잡하며 또 시행을 뒷받침할 부채 관리와 관련된 구체적인 자료가 있어야 한다고 말한다. 오늘날 전 세계적으로 국가 회계의 투명성과 재정건전성의 관리가 중요해져 IMF나 World Bank 등 국제기구에서도 이러한 자료를 권장하고 있다.

다섯째, 공공부문에서 발생주의 예산에 대한 전문가가 부족하다는 점이다. 공공분야에서 발생주의 회계는 불과 5년 전인 2009년부터 결산과정에 발생주의 회계가 공식적으로 도입되어 현재 정착단계다. 따라서 회계분야를 전문적으로 다루는 공무원이나 정부회계분야의 전문가의 수가 부족하다. 현재 결산과정의 발생주의 회계는 자동분개시스템으로 사용되고, 임시적으로 민간분야의 회계전문가가 발생주의 재무회계를 돕는 실정이다. 이처럼 공무원들이 발생주의 회계에 대한 이해도가 부족한 상황에서, 발생주의 예산을 도입한다 해도 그 실제적 운용은 현실적으로 어려울 것이다. 따라서 공공분야의 회계전문가의 육성이 필요하다. 더불어, 예산을 심의해야할 국회에서도 발생주의 회계에 대한 지식이 있어야만 발생주의 예산안을 읽고 이해하여 심의할 수 있다. 발생주의 예산정보의 유용성을 높이고 제도가 실질적으로 운영되기 위해서는, 이를 작성하고 심의하는 관련자들의 발생주의 회계에 대한 이해도가 선행되어야 함을 알 수 있다.

2. 발생주의 예산 도입에 예상되는 장애요인에 대한 대책

상기한 한계점에 대한 대책은 다음과 같다. 부채관리에 발생주의 예산이 도움이 되고 공익에 부합한다는 것을 언론을 통해 꾸준히 제기한다면 납세자인 국민들의 동의를 얻어 공론이 모아질 수 있을 것이다. 게다가 발생주의 회계 상 미래시점에서 추정과 평가하는 것은 어렵지만 이를 현재도 민간에서 이미 성공적으로 시행하고 있다. 발생주의 회계제도의 공공부문 도입 전에도 회계기준의 설립과 관련된 우려가 제기되기도 했지만, 현재 성공적으로 운영되고 있다. 또한, 2009년부터 회계사 시험에 정부회계가 포함된 만큼 정부회계에 관한 지식을 보유한 전문가가 늘어났고, 정부부문의 회계투명성을 위해 추가적으로 공공부문 회계전문가를 양성·지도하는 것을 고려할 수 있다.

또한 우리나라도 부채관리를 위해서 그간 노력해왔기 때문에 정부의 거래나 비용에 관한 정보와 자료도 축적됐다. 예를 들어, 우리나라는 국가재정운용계획을 2010년부터 시행했다. 국가재정운용계획을 통해 기존 단 년도 예산편성에서 벗어나 전략적으로 재원을 배분하고 재정수지·국가채무 등 거시재정운용의 방향을 사전에 제시하기 위함이었다.

발생주의 예산은 또한 예비타당성조사가 할 수 없는 기능을 수행할 수 있는 제도다. 예비타당성 조사와 달리 발생주의 예산은 공식적인 절차와 형식을 가짐으로써 국회가 행정부가 제출한 보고서를 승인한다. 그래서 이런 절차는 부채부문에 초점을 맞추어 더욱 엄격하게 관리할 수 있다는 장점이 있다.

3. 발생주의 예산제도의 도입방식

가. 형식

발생주의 회계치를 예산안 작성 때 참고하는 분석도구(*Analytic tools*)로써 사용하는 것은 소극적인 개념이다. 반면 발생주의 회계치를 예산의 의사결정자로 하여금 의무적으로 사용하게 하는 결정규칙(*Decision rule*)은 보다 적극적인 개념이다(*Schick, 2007*). 이처럼 적극적인 의미로 발생주의 예산을 도입되어야 의사결정자들이 의무적으로 발생 회계치를 사용하여 발생주의 예산제도의 이점이 극대화될 것으로 보인다. 예산은 정부 재정 관리의 핵심이다. 의회에 의해 승인된 예산을 집행하는 일이 정부의 책임성(*accountability*)이기 때문이다(*Blöndal, 2004*). 현금주의로 편성한 예산으로 인해 재정 관리는 대개 현금의 유출·입을 중심으로 이루어진다. 하지만 재정을 효율적으로 운용하기 위해 발생주의 중심으로 예산을 운영하고 이를 기초로 재정 관리를 하려고 한다면 발생주의 예산을 부수적인 분석도구보다 결정규칙으로 사용하여야 할 것이다.

나. 예산승인방식

*Blöndal (2004)*은 의회가 비현금비용에 대해서도 승인하고 이에 대해 현금을 배정하고 재량권을 주느냐 또는 현금비용에 대해서만 승인·배정하느냐에 따라 발생주의 예산을 현금배정방식(*Cash-in-hand-model*)과 현금미배정방식(*No-cash-in-hand-model*)으로 구별했다. 윤재원(2013)에 의하면 우리나라는 대통령제를 채택하여 의회의 사전적 예산통제가 중시되어 발생비용의 통제 문제가 크게 부각될 수 있으며 성과평가를 중시하는 재정관리제도가 도입되지 않아 발생주의 예산의 효과가 충분히 발휘되기 어려워 현금미배정방식이 더 적합하다고 한다. 또한 현금배정방식이 효과적으로 운영되려면 예산집행에 대한 공무원의 재량권이 충분해야하는데, 우리나라 공무원의 재량권은 크지 않다. 그러므로 본 연구는 현금미배정방식으로 도입할 것으로 제안한다.

다. 도입수준

공공부문에 민간부문의 회계기법을 도입하여 효과성과 효율성을 측정하려는 노력은 민간부문의 회계기법을 그대로 도입할 수 없다는데 문제가 있다. 그래서 공공부문의 특성에 맞추어 별도의 회계원칙과 기준이 필요하기 때문에 별도의 연구가 필요하다(*윤성식, 2000*). 특히 공공부문의 예산제도는 예산에 의거해서 정책이 집행되기 때문에 국민의 삶에 직접적으로 영향을 미친다. 따라서 제도의 설계에 있어서 더욱 신중해야 한다. 그러므로 발생주의 예산의 도입 전에는 심층적인 연구가 선행돼야 한다. 그러나 국내의 선행 연구는 희소하며, 전 세계적으로 논의가 충분하지 않고 선행 사례도 드물다. 임동원(2013) 역시 제도의 이점을 극대화하기 위해서는 예산의 모든 과정에서 발생주의 추정치에 기초해 지출총액통제를 수행하고 비현금비용도 예산승인

에 포함시켜야겠지만, 실무적으로 실행하기는 시기상조라고 판단한 바 있다. 따라서 전면적인 발생주의 예산제도는 현 시점에서 불가능할 것으로 보이며, 국내의 당면 문제를 해결할 수 있게 부분적으로 발생주의 예산을 도입하는 것이 적절할 것이다. 우리나라에 우선적으로 필요한 부분에 도입하며 점진적으로 확장해 나가는 것이 현실적이다.

라. 대상사업

이처럼 발생주의 예산을 부분적으로 도입한다면, 어느 부문에 우선적으로 도입할지 결정해야 한다. 윤성식(2000)은 예산에서 발생주의회계를 사용하여 원가를 산정하는 것이 필요한 사업은 우발채무(contingency liability)를 발생시키는 경우라고 제언했다. 예를 들어, 정부에 거액의 소송이 제기되어 있고 소송상황이 정부에게 전적으로 불리하여 소송에서 패할 것이 거의 확실할 때 아직 소송의 결론이 나지 않았지만 손해배상금액을 미리 부채로 산정하여 예산에 반영하자는 것이다. 또 연금비용계산을 하여 인건비의 과소계산을 피하자고 주장했다.

윤재원(2013) 역시 발생기준과 현금기준의 예산차이가 중요하여 중장기적 재정건전성에 중요한 영향을 미칠 것으로 예상되는 사업을 선정(예를 들어, 공무원 및 군인연금과 기업형 공공사업)해 미래추정재무제표를 제시하자고 역설한 바 있다.

이에 따라 공무원 인건비 부문에 발생주의 회계를 도입할 것을 제언한다.²⁾ 이러한 유형은 GAO(2007)에서 분류한 발생주의 예산제도의 종류 중 일부 사업에 발생주의를 사용하는 제도로 설명된다. 또한 GAO(2000)에서도 부서 예산에서 현재의 공무원을 위한 발생주의 연금비용이 포함되는지 여부에 따라 발생주의 예산을 구별하기도 했는데, 그 유형에 속한다.

현재 공무원 연금관련 총당부채는 643조 6,000억 원으로 공무원 연금 부채를 제외한 전체 공공부문 부채인 957조 3000억 원의 약 60% 수준이다. 공무원 연금 문제가 지속적으로 제기되고 있기 때문에 공무원의 인건비를 관리하는 일은 매우 중요하다. 또 당해 연도에 지급되는 봉급만을 기재하는 현재의 예산서는 인건비를 과소 계산하는 문제가 있어 개선될 필요가 있다. 왜냐하면 미래에 발생할 연금에 대해서 고려하지 않았기 때문이다. 또 현재 국가결산재무제표에 별도의 항목으로 연금에 관련된 정보가 기재되어 있기 때문에 예·결산의 부채 규모를 비교하기도 수월하다. 따라서 발생주의 회계를 공무원 인건비 부문에 도입하는 것이 필요하다. 신규채용 공무원으로 인해 유발될 연금비용 및 임금인상으로 인해 증가할 연금비용을 예산에 기재할 때 공무원 인건비에 관한 진정한 원가를 계산해 예산의 효율성을 제고할 수 있다.

또, 잠재적 손해배상이나 소송의 가능성을 일으킬 수 있는 사업에 대해 소송관련 잠재적 부채를 기재해 예산심의과정에 포함시킬 필요가 있다. 예를 들어 잠재적 환경파괴나 어업권의 피해

2) 본 연구에서 발생주의 예산을 적용하고자 하는 기본 단위는 프로그램이다. 다만, 현재 공무원의 보수는 각 부처에서, 연금총당부채는 행정자치부에서 정부 예산 전체를 편성하지만, 논의의 편의상 행정자치부에서 일괄적으로 편성하는 것으로 가정하고 예시를 제시한다.

를 일으키는 항만시설 혹은 댐건설이나 소음에 의해 손해배상을 일으키는 공항건설 등이 그 사례다. 지속적이고 중대한 유지·보수가 필요한 SOC 사업(예 : 교량건설) 등에도 미래의 유지보수비용을 감안한 종합적인 비용에 근거해 예산심의를 할 수 있을 것이다.

마지막으로 장기에 걸쳐 이자지급이 발생하는 채권의 발행이나 우발채무를 일으키는 보증사업도 시범사업의 대상이 될 수 있다. 이러한 사업에 대해 발생주의 회계로 작성되는 추가 예산안을 작성할 것을 예산편성지침에 포함한다. 국가재정운용계획에서는 5년간의 이자지출의 양을 제시한다. 이러한 이자지출은 지급이 확실한 사업에 대한 이자다. 이와 달리 발생주의 예산에서 기재하고자 하는 이자지출은 해당연도의 신규 사업으로 인해 새롭게 발생한 이자지출을 의미한다. 이러한 내용을 정리하면 아래의 <표 2>와 같다.

<표 2> 발생주의 예산 도입의 방식

고려사항	주요내용	도입방식의 제안
가. 형식	분석도구 또는 결정규칙	결정규칙으로써 제정
나. 예산승인	현금배정방식 또는 현금미배정방식	현금미배정방식 : 현금예산서에 발생주의 회계를 도입하는 사업의 발생주의 예산서를 첨부하여 예산심 의 시 검토
다. 도입수준	전면적 도입 또는 단계적 도입	일부사업에 한하여 우선 적용 후 확장
라. 대상사업	대상항목 및 담당기관	일부사업 적용 (프로그램 단위) 충당부채 발생항목 : 공무원 연금 손해배상 가능사업 : 환경관련사업, 공항건설 유지보수 요구되는 사업 : SOC 사업 이자지급 비용발생사업 : 보증사업, 국채발행

4. 발생주의 예산안 예시

가. 공무원 인건비

현재 예산서에서 공무원 인건비는 다음과 같이 반영된다. 세입세출예산안 사업별 설명서에는 개별 정부 기관에서 인건비 항목으로 정원과 지급하는 봉급의 액수를 제시하고 있다. 이를 통해 각 기관별로 정원과 인건비의 현황이 어떻게 변동했는지 파악할 수 있고, 종합적으로 예산안 불임서류인 예산정원표와 예산안편성기준 단가부문에서 정원 및 봉급현황을 제시한다. (<표 3>) 그러나 이 예산서는 다음과 같은 문제점을 가지고 있다. 해당연도에 신규 채용하기로 계획된 공무원에 대한 정보가 누락되어 있다는 점이다. 정부는 매년 신규 채용 계획을 발표하고 채용절차

를 통해 정해진 인원을 공무원으로 선발한다. 이러한 신규채용은 당해에 지급하는 보수뿐 만 아니라 장래에 발생할 연금관련 비용을 수반한다. 하지만 연금과 관련된 정보는 비현금비용이기 때문에 현금주의 예산서에 반영되지 않는다. 따라서 향후 발생주의 예산에서는 신규채용으로 인한 현금, 비현금 비용 및 기존 공무원의 비현금 비용을 구분하여 제시할 것을 제안한다.

〈표 3〉

단위 : 명, 천 원

연도	2015년		2014년		증감	
내용	정원	예산액	정원	예산액	정원	예산액
일반회계	941,166	17,005,040,714	939,431	15,838,419,319	1,735	1,166,621,395

(출처 : 2015년도 예산안 붙임 서류)

<표 4>의 발생주의예산안 예시는 2014 회계연도 결산 재무제표가 작성되기 전, 2015회계연도 예산안 작성을 가정하였다. 공무원 보수에 대한 발생주의 예산안은 크게 현금비용과 비현금비용 부분으로 나뉜다. 먼저, 현금비용 부분에는 올해 공무원에게 임금으로 지급할 현금의 액수를 기재한다. 이는 기존 현금주의 예산안에서 기재하고 있는 공무원에게 지급해야할 인건비와 동일한 내용이다. 하지만 기존 예산안으로는 지급할 보수의 총액만 알 수 있지만, 발생주의 예산안에는 신규 채용할 공무원 수 그리고 임금인상률도 추가적으로 기재한다. 이는 정보이용자로 하여금 공무원 보수에 중요한 영향을 미치는 두 요인인 신규채용한 공무원 수와 기존 공무원의 임금인상률을 고려하게 하여 진정한 의미의 공무원 보수를 파악하게 하려는 의도다. 게다가 이러한 작성이 의무화되어 감시가 더 커지면, 임의대로 신규채용 수를 정하거나 임금을 인상하는 것이 어렵다. 또 이러한 정보는 이후 연금비용 부분에서 연금충당부채를 계산하는 기반이 된다.

다음으로, 비현금비용인 연금비용을 적는다. 이 내용이 발생주의 회계로 공무원 보수를 계산하는 핵심적 부분이다. 현 결산 재무제표에서 연금충당부채로는 총 연금비용만 적혀있고, 신규 공무원 채용과 기존 공무원의 임금인상률로 더해지는 충당부채는 알 수 없다. 발생주의 예산안에 이러한 충당부채의 기재가 의무화되면, 미래의 부담까지 고려하여 보다 신중하게 신규 공무원 채용 수와 임금인상률을 정할 것으로 기대된다.

공무원 신규 채용 그리고 임금인상률로 인한 충당부채는 현재 사용하는 예측단위적립방식(PUCM, Projected Unit Cost Method)과 예측급여채무(PBO, Projected Benefit Obligation) 개념을 적용하여 산정한다. 본 예시에서는 편의상 평균 액수를 곱하여 단순 산정했다. 인사혁신처 『행정부 국가공무원 인사통계』에 따르면, 2014년에 신규 임용한 국가공무원의 수는 총 31,589명이다. 이 때 행정부 국가공무원은 일반직공무원, 특정직 공무원(외무, 경찰, 소방, 검사, 교육), 기타(별정직, 계약직, 고용직) 공무원을 의미한다. 입법·사법부 등 헌법기관 국가공무원 및 지방공무원은 제외한 수다.

〈표 4〉 발생주의 예산안 예시 : 공무원 인건비

단위 : 명, 조 원

'15 발생주의 예산안 - 공무원 인건비				
		'15 예산	'14 예산	전년대비 증감률
1. 현금비용	총 보수	17조	15.8조	6.86%
	- 신규 채용 공무원 수	31,589명	22,776명	38.7%
	- 임금인상률	1.7%	2.8%	△1.1%p
2. 비현금비용		'15 결산 추정액수	'14 결산 추정액수	전년대비 증감률
	연금충당부채	596.3조	436.9조	36.5%
	- 공무원 신규 채용으로 인한 충당부채	0.83조	0.76조	9.21%
	- 임금인상률로 인한 충당부채	19.7조	16.3조	20.8%

* 음영부분이 현금주의 예산과 차별화되는 부분

현재 우리나라에서는 국가재정운용계획에 매년 의무적으로 발생할 연금지출(채무)액수를 기재한다. 그러나 이는 현금주의로 계산된데다가 예산과 유기적으로 연결되지 않는다. 임동완(2013) 역시 국가의 재정제도가 연결되지 않음을 지적, 그 원인이 현금주의 예산에 있다고 보았다. 발생주의 예산은 국가재정운용계획에 재정의 지속가능성을 위한 지출총액통제의 역할을 수행한다(Robinson, 2009). 예를 들어, 예산에서 추정한 신입공무원에 대한 공무원연금부채는 해당 연도의 통제선이 되며 이는 그 해에 지켜야하는 액수가 된다는 것이다. 왜냐하면 발생주의 예산 제도에 의한 추정자산과 추정부채가 미래의 국가 재정건전성에 어떤 영향을 미칠 것인지 보여주기 때문이다. 따라서 발생주의 예산서에 기재하는 연금충당부채 액수는 지출총액통제의 역할을 수행하게 된다. 여기서는 연금충당부채 596.3 조가 이러한 역할을 수행한다.

나. 신항만 건설 공사

두 번째 예시는 신항만건설에 관한 발생주의 예산안이다. (<표 5>) 이 예시는 실제로 현재 진행 중인 신항만 건설을 기반으로 작성했다. 현 예산안은 신항만 건설로 인해 올해 발생하는 현금비용만 기재하고 있다. 하지만 신항만건설로 인한 오염과 어업권 침해에 관한 손해배상이 제기될 가능성이 있다. 또한, 대규모 시설이기 때문에 완공 후에도 장기에 걸쳐 유지·보수비용이 발생할 가능성이 높다. 이러한 소송비용과 유지보수비용에 대한 미래비용(부채)을 현재가치로 환산해 발생주의 예산안에 기입하여야, 신항만건설에 관한 진정한 비용을 파악하고 정보를 제공할 수 있다. 추정근거부분에는 회계전문가들의 전문적인 의견과 어떻게 부채의 액수를 추정했는지 합당한 설명을 기재한다. 또한, 이러한 부채 추정액수는 이후 당해 결산안의 재무제표에서 이

사업이 국가의 올해 총당부채 증가에 얼마나 영향을 미쳤는지 그 비중을 계산할 때 사용한다. 이러한 비중 추정은 특정 사업이 국가부채 증가에 얼마나 기여했는지 파악할 수 있게 하는 장점이 있다.

〈표 5〉 발생주의 예산안 예시 : 신항만 건설공사

단위 : 억 원

(예시) '15 발생주의 예산안 - 신항만 건설 공사		
	'15 예산	'14 예산
1. 현금비용	5,304억 원	5,053억 원
2. 비현금비용	'15 추정액수	추정근거
손해배상 : 어업권침해 소송대비 총당부채	×××억 원	부산항 신항만 건설공사로 인근해의 오염이 심각해지고 건설 기간 동안 인근 구역이 통제됨. 이 지역 어민들의 어류 포획 양이 줄어들 것으로 예측. 이로 인한 어민들의 피해액은 연간 ×××억 원으로 추정됨.

이처럼 대규모 비용이 수반되는 사업에 대해서도 현금비용 뿐 아니라 비현금비용을 예산안에 기재하면 향후 미래에 발생하는 비용에 대한 충분한 고려 없이 사업이 추진되는 것을 예방할 수 있을 것으로 기대된다. 시범사업에 대해 우선적으로 발생주의 예산을 도입한 후 평가를 거쳐 추가적인 확대를 논의해 볼 수 있을 것이다. 또한 발생주의 예산과 결산의 지속적 발전을 위한 시스템의 정비와 인력육성도 이루어져야 할 것이다.

V. 결 론

예산이 재무적 가치를 배분하는 과정이라고 한다면, 발생주의 예산은 부채를 배분하는 과정이라고 할 수 있다. 즉, 과거 예산과정은 자산과 재원을 누구에게 얼마나 배분하는 데만 초점을 맞추었다. 하지만 부채의 관리가 시급해졌기 때문에 부채 역시 배분의 대상으로써 삼아야 한다. 왜냐하면 부채 역시 언젠가는 국민이 반드시 부담하게 되는 것이기 때문에 얼마만큼의 양을, 어느 세대가, 언제 부담하는지를 배분해야 하고 그 신호로써 발생주의 예산안을 사용할 수 있다. 또한 발생주의 예산의 부분적 도입은 예산의 효율성과 효과성을 모두 제고할 수 있을 것으로 기대된다. 공무원 인건비의 경우 효율성을, 대규모 사업의 경우 효율성 및 효과성을 제고할 것으로 기대된다.

예산은 흐름(flow)정보이고 부채는 저장(stock)정보로 성격이 다르기 때문에 예산과 부채를 직접적으로 연결하기 힘들다는 우려가 있을 수 있다. 하지만, 흐름이 모여 저장이 된다는 점을 감

안한다면, 발생주의 예산 정보가 궁극적으로 국가 부채관리에 도움이 되리라고 생각된다.

본 연구에서는 현금주의 예산에서 발생주의 예산제도로의 전환이 필요한지 검토해보았다. 먼저 선행국가들의 제도 도입상황을 살펴보고, 이로부터 향후 우리나라의 발생주의 예산에 참고하기 위한 시사점을 도출했다. 또 우리나라의 재정에서 부채관리가 시급하기 때문에 이에 초점을 맞춘 재정개혁이 필요하다는 점도 예산제도를 개선할 때 고려해야함을 밝혔다. 발생주의 예산은 전 예산과정에서 모든 참여자의 의사결정을 부채관리에 기여하도록 유도한다. 그 결과 국가재정 건전성이 도모될 것으로 기대된다. 본 연구에서는 발생주의 예산을 부채를 유발하는 사업에 한정적으로 시범 도입할 것을 제언한다. 또한, 실제로 발생주의 예산이 도입될 때 어떻게 도입해야 할지 예산안 형식을 제시했다. 본 연구는 발생주의 예산에 관한 논의가 많지 않은 상황에서 부채관리의 방안으로써 발생주의 예산을 논하고 추가 예산안 형식 등 현실적인 도입방안을 제시했다는 점에서 의의가 있다.

참고문헌

- 김종면, “OECD 발생주의 국가회계 심포지엄 출장 결과보고”, 2013.
- 김진동 “지방자치단체 회계제도의 평가와 개선방안”, 『국제회계연구』, 32, 2010 : 39-54
- 김 혁 “정부회계의 복식부기도입 및 성과평가를 위한 회계시스템에 대한 기초 연구”, 『세무와 회계저널』, 2(1), 2001 : 5-30.
- 우석진 · 조진권 “주요국의 발생주의 예산제도의 도입 현황과 정책과제”, 『재정포럼』, 13(5), 2008 : 29-44.
- 윤성식 “예산의 효과성과 효율성 : 측정과 보고”, 『한국행정학회』, 34(1), 2000 : 179-192.
- 윤성식 “예산개혁과 정부회계 : 발생주의예산과 발생주의회계를 중심으로”, 『한국정책학회보』, 13(2), 2004 : 21-36.
- 윤재원 “발생주의 예산회계제도 도입의 유용성에 관한 연구”, 『세무와 회계저널』, 14(3), 2013 : 279-306.
- 윤중기 “발생주의 예산제도 도입에 관한 연구”, 『계간감사』, 80, 2003 : 74-80.
- 이 효 · 김 현 “발생주의 정부회계제도의 이론과 쟁점분석”, 『한국행정학회』, 36(4), 2002 : 21-42.
- 임동완 “외국의 발생기준 회계와 예산 제도 개혁과 시사점”, 『예산현안분석』, 17, 2008 : 1-95.
- 임동완 “정부의 발생주의회계 정착과 발생주의 예산도입에 관한 연구”, 『국제회계연구』, 27(4), 2011 : 230-260.
- 임동완 “발생주의 예산제도를 활용한 우리나라 정부 재정운영의 개선”, 『국가정책연구』, 27, 2013 : 93-115.
- 임동완 “발생주의 예산제도에 대한 국가간 비교연구”, 『국가정책연구』, 28(4), 2014 : 65-87.
- 홍정화 · 윤태화 “지방정부 회계제도의 개혁방안에 관한 연구”, 『세무와회계저널』, 1(2), 2000 : 133-159.
- 국가재정운용계획 2014~2018년.
- 인사혁신처 2014년도 『행정부 국가공무원 인사통계』.
- Allen Schick. 2007. *Performance Budgeting and Accrual Budgeting : Decision Rules or Analytic Tools?* OECD Report : 1-32.
- Blöndal, Jon. R. 2004. *Issues in Accrual Budgeting*. OECD Journal on Budgeting 4 (1) : 103-119.
- GAO. 2000. *Accrual Budgeting : Experiences of Other Nations and Implications for the United States*. Washington, D.C. : US GAO. States. Washington, D.C. : US GAO.
- GAO. 2007. *Accrual Budgeting Useful in Certain Areas but Does Not Provide Sufficient Information for Reporting on Our Nation's Longer-Term Fiscal Challenge*. Report to the Committee on the Budget, U.S. Senate (December) : 1-52.

- Ken Warren. 2014. *Time to look again at accrual budgeting Organisation For Economic Co-operation And Development*. OECD Journal on Budgeting 14(3) : 1-17.
- Robinson, Marc. 2009. *Accrual Budgeting and Fiscal Policy*. OECD Journal on Budgeting 9(1) : 1-29.

Research on Accrual Budgeting as a Tool to Manage Government Debt

Kim, Bong-Hwan* · Hur, Yea Seul**

—〈Abstract〉—

Government debt of South Korea has been rapidly increasing these days. With keen analysis, we suggest accrual budgeting as a tool to manage government debt.

First, we review cases of other countries such as Australia, New Zealand, United Kingdom, and United States. We figure out that before implementing accrual budgeting, these countries all had common conditions — strong expertise in accounting and broad operational discretion given to public officers. Generally these countries has managed government debt successfully compared to average debt of OECD countries. This implies that we should carefully prepare before reforming budget system and devise new system which could effectively relieve public debt.

It is reasonably expected that accrual budgeting would change behaviors of decision-makers such as people, politician, and public officers in budgeting process. This is because accrual budgeting make them recognize long-term debt and broaden their perspective. Throughout this process, it is expected that long-term fiscal sustainability would be improved.

Most importantly, we propose how to implement accrual budgeting in practice. Most suitable system would be accrual budgeting as decision rule and as No-cash-in-hand-model. Also we suggest that initial accrual budgeting should apply only to certain policies such as public pension, large-scale construction and interest payment which all have high possibility to accrue large amount of liability. Lastly, we present actual accrual budget form of public pension and construction project.

We contribute to accrual budgeting research in that we explain legitimacy and necessity of applying accrual accounting to budget system. Especially our study devise actual accrual budget form to use in practice, helping understand usefulness of accrual budget.

〈Key words〉 Accrual Budgeting, Government Accounting, Accrual Accounting, Budget reform, Government Debt

* Associate Professor, Graduate School of Public Administration, Seoul National University, kimbong@snu.ac.kr, First Author

** MS Candidate, Graduate School of Public Administration, Seoul National University, yeash107@snu.ac.kr, Corresponding Author