



사업원가 산정방식의 개선 및 성과관리와의 연계

부산외국어대학교 회계학부 교수

육 근 효

I. 서론

최근 자치단체 경영환경을 보면 먼저 경기 저조의 영향을 받아 세수의 하락과 공채비 등 의무적 경비의 증가에 따른 재정구조의 악화를 들 수 있다. 향후의 재정 전망에 있어서도 수지부족이 예상되어 근본적으로 재정구조의 개선에 착수하지 않으면 안 되는 상황에 이르게 되었다. 또한 행정서비스의 수혜자인 주민의 의식도 크게 변화하고 있다. 특히 세금의 사용 측면에서 가치 있는 서비스를 행정에서 제공하고 있는가를 모니터 하고 있다. 이러한 주민의 납세의식 변화는 행정 운영에 관한 정보공개 요청의 형태로 나타나고 있으며, 사업성과에 관련되는 행정의 설명책임의 중요도는 앞으로 더욱 높아질 것으로 기대된다.

이에 우리나라에서는 지난 60여 년 동안 운영되어온 「품목별 예산제도」를 「사업예산제도」로 전환하였으며 또한 「사업예산제도」 도입의 궁극적인 목적인 사업예산 성과관리 제도를 도입하였다.

그러나 우리나라에서 널리 실시되고 있는 행정사무·사업에 대한 성과관리시스템은 사무나 사업의 목표관리와 진척도 관리를 중시하는 경향이 강하며, 「목표를 달성하기 위해서 예산이 얼마나 효율적으로 소비되고 있는가」라고 하는 문제 제기에 대해서는 정치한 계산 체계를 확립하고 있지 않다. 환언하면 우리나라에서 개발된 「사업예산

성과관리」 시스템은 유효성의 관점에서는 일정 부분 완성된 체계를 가진 평가 기법이긴 하지만, 정확한 원가(행정 원가)¹⁾를 계산할 수 있는 시스템은 갖추지 못하고 있다. 원가를 계산할 수 없으면 경제성이나 효율성의 평가를 내릴 수 없다.

그렇다고 하면 지방자치단체가 정책 형성 기반으로서 사무·사업 성과관리시스템을 활용하는 경우, 정확한 행정원가계산을 담당하는 발생주의의 사고와의 연계를 당연히 모색하여야 한다. 이것이 실현되어야 비로소 사무·사업 평가시스템 상에서 정확한 행정원가와 주민 만족도를 대비하여 바람직한 비용-편익 분석이 가능하게 되는 것이다. 즉 현행 「사업예산 성과관리」 시스템에 사무나 사업 실시에 들어가는 원가를 정확하게 반영하는 시스템을 통합함으로써 본격적인 사업별 성과평가시스템이 구축된다고 하는 인식을 가지는 것이 지방자치단체 경영에 있어서 특히 중요한 발상이다.

우리나라에서도 참여정부에서부터 성과중심의 개정운용을 위해 사업의 성과를 성과와 연계하는 성과관리제도에 관심을 가지고 도입을 추진하고 있다.²⁾ 이를 발전시킨 현행 사업예산 성과관리는 전략·성과목표와 지표를 직접 사업예산과 연계하여 성과·정책중심의 예산제도로 개편할 계획 하에 있으나 사업원가에 관한 구체적인 정의와 사업원가와 사업예산 그리고 성과평가 간의 관련성을 명시하고 있다고는 보기 어렵다. 이에 본고에서는 이들 간의 연관성을 고찰한 다음에 외국의 선진 사례를 통해 그 내용을 분석하고 이를 평가하여 우리나라에 주는 시사점을 제시하고자 한다.

II. 공공기관의 사업원가의 개요

1. 공공기관 사업원가계산의 필요성

최근 우리나라의 공적 부문에 있어서는 중앙정부 업무의 지방이양에 따르는 행정비용, 지역간 균형발전을 위한 지방개발비용, 사회적 후생비용의 증대 등으로 인한 재

1) 회계이론상 원가와 자산 및 비용의 개념은 분명히 다르다. 그러나 발생한 원가가 일정기간동안 수익창출을 위해 소멸된 부분은 비용으로 인식되어 손익계산서에 공시되고 미래의 수익창출을 위해 소멸되지 않고 남아있는 미소멸 원가는 자산으로 분류되어 대차대조표에 보고된다. 즉 정확하게 구분하면 원가는 자원의 취득 시점에서 비용은 자원의 사용 시점에서 발생한다. 그러나 일반 행정실무에서는 원가와 비용을 구분하지 않고 있으며 대부분 운영비용이나 처리비용 등 비용항목으로 통용되는 것이 많다. 그러나 본 연구에서는 행정(사업)비용이나 행정(사업)코스트 대신에 행정(사업)원가라는 용어를 사용한다.

2) 사업예산 성과관리는 2001년부터 실시한 서울시의 성과관리 예산을 참조하여 자치단체별로 자율 운영하고, 선도 자치단체에 대하여는 2009년부터 인센티브를 적용하는 방안을 검토하고 있다.



정 압박을 해결하기 위해 다대한 노력을 기울이고 있다. 이러한 움직임에 따라 각 기관도 스스로 미션 등을 정리하고 사무사업이나 프로그램 등도 경영의 관점에서 관리하게 되었다. 그러나 이러한 업무의 정리는 사업비를 중심으로 이루어지고 있으며 사업비와는 다른 큰 「덩어리」인 인건비나 투자 경비에 대해서는 어떻게 관리해야 되는지 고민하고 있는 기관이 많다. 지금까지는 예산을 확보하고 지출면의 절차를 제대로 지킨다면 좋다는 생각이 일반적이었다.

그러나 공적 부문에 있어서는 순서가 복잡하고 복수의 업무 계통이 얹혀있는 경우가 많아, 전통적인 관리방식에 의한 개략적인 수치만으로는 어디에 원가가 들어가고 있으며 효율화의 여지가 있는지 그 단서조차 찾아내기 어렵게 된다. 따라서 사무사업이나 프로그램 등에 관한 재무적인 정보를 파악하는 것이 필수 불가결하며 그 중에서도 원가를 정확히 파악하는 것이 급선무이다(육근호 2006).

그런데 이와 같이 원가의 파악이 필요하다고 해도 공적 부문은 예를 들면 일반회계나 보통회계와 같이 기업 이상으로 대상 분야가 넓고 업무도 복잡하게 얹혀 있으며 또한 서비스 산업의 특성을 지니고 있어 전통적인 원가계산 방식으로는 원가를 정확히 계산하는 것 자체가 쉽지 않다. 이에 대안으로 대두된 것이 ABC(활동기준원가계산) 방식이다. ABC는 원래 기업회계에 있어서 간접비의 적절한 배부를 목적으로 개발된 원가계산의 기법이다. 일반적으로 서비스업에서는 원가에 차지하는 간접비의 비율이 높다고 말해지는 점에서, 서비스업적 성격을 가지면서 또한 원가계산 대상이 많은 자치단체 등의 경우에도 간접비 계산의 정확성이 요구되게 된다. 따라서 간접비의 정확한 배부를 목표로 한 ABC는 자치단체를 비롯한 공공기관의 원가계산 및 성과평가에 대해 유효한 기법이 될 수 있다³⁾.

2. 각국의 사업(프로그램) 원가계산제도

상기와 같은 필요성에 부응해 정부·자치단체에서도 민간의 원가계산제도를 도입해야 한다고 하는 움직임이 미국과 영연방을 중심으로 일어나고 있으며 일본에서도 정부의 지원으로 대처하고 있다⁴⁾. 미국의 경우 연방정부에서는 1990년대부터 2000년

3) 연방 회계기준 자문회의 (Federal Accounting Standards Advisory Board: FASAB)가 1995년에 SFFAS N0.4(Statement of Federal Financial Accounting Standards N0.4)에 「경영원가계산기준」 (Managerial Cost Accounting Standards)를 공표했으며 이 중에서 연방정부에 있어서의 원가계산 방법의 하나로 ABC를 들고 있다. FASAB(1997)에서도 자치단체의 업적평가나 예산편성에 대해서는 「원가」의 정보가 필수불가결하다고 하였다.

4) <http://www.keizai-shimon.go.jp/block/abc>

대에 걸쳐 「경영원가계산(Managerial Cost Accounting)」이라고 하는 원가계산제도가 법률, 정책, 회계기준에 의해서 다층적으로 그 제도적 체제가 형성되어 왔다. 법률이 회계기준에의 준거에 법적인 근거를 주고 정책은 그 실시를 계속적으로 동기부여 하도록 각각이 보완적으로 작용함으로써 원가계산제도가 구축되어 왔다고 할 수 있다.

그러한 제도적 체제 하에서 구축된 원가계산제도는 재무관리 시스템이나 성과관리 시스템 속에 통합적으로 편성되어 있다. 연방정부의 원가계산제도를 검토함에 있어서는 단지 어떻게 원가를 측정하고 보고하는가의 문제만이 아니라 사업원가가 통합적인 시스템 속에서 어떠한 역할을 완수하는가를 분명히 하는 것이 중요하다. 원가계산제도는 내부 이용자와 외부 이용자를 잇고, 재무 보고와 프로그램 관리를 연계하며 나아가 성과관리나 예산 편성과 재무 보고를 잇는다고 하는 통합 시스템의 역할을 다하고 있다. 그러나 연방정부에 있어서는 원가계산제도가 실무에서 충분히 정착되어 있다고는 할 수 없다.

현재 우리나라의 정부 부문에 있어서도 민간 기업을 모방해 경영관리 기법을 연구하려고 하는 분위기는 강조되고 있다. 특히 회계관리와 관련해서는 복식부기 시스템의 도입에서부터 각론적인 균형 성과표(BSC) 도입까지 여러 가지 기법이 논의되고 있으나 원가계산 특히 ABC(활동기준원가계산)에 대한 도입은 찾아보기 힘든 실정이다⁵⁾. 이러한 경향이 나타나는 것은 기업과는 다른 행정 자체의 특성이나 그 도입을 저해하는 비용이나 자원 부족 등의 요인이 잠재하고 있기 때문이라고 생각할 수 있다.

3. 사업(행정서비스) 원가의 접근방식

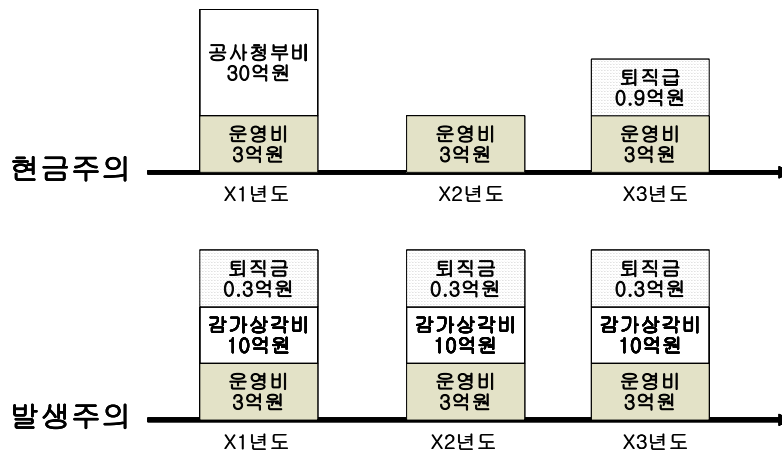
적정한 원가파악을 위해서는 복식부기시스템이 필수불가결하다. 그것은 전통적인 관청회계의 원칙인 현금주의 회계시스템의 단점과 인건비 파악의 한계가 있기 때문이다. 현금주의 회계시스템이란 현금의 출입(수입, 지출)이 발생한 시점에서 비용을 인식하는 회계시스템인데 근본적인 문제점은 재화의 유통량과 재화의 총량의 구분관계가 모호하다는 것이다. 한편 발생주의회계에서는 자산, 부채, 자본, 수익, 비용의 증감(경제적 가격변동의 사실)이 발생한 시점에서 비용을 인식하므로 원가를 정확하게 파악하고 그것을 행정평가에 활용해 갈 수 있다.

현금주의와 발생주의의 비용인식 차이를 예를 들어 설명하면 다음과 같다. C시가

5) 주운현(2006)의 수수료 요율 결정에 관한 연구와 같이 행정 분야에서는 논의 수준에 그친 것도 극소수이다.

X1년도 기초에 30억원을 들여서 A시민회관을 설치했다고 하자. A시민회관의 운영에는 인건비 및 경비로 매년 3억원을 지출하고 있다. 또 X3년도 말에는 A시민회관 노무자의 퇴직금 9천만원이 지출되었고 편의상 A시민회관은 3년간만 사용·운영된 것으로 한다. 이상의 사실을 현금주의와 발생주의로 인식하면 다음의 <그림 1>과 같이 된다.

〈그림 1〉 현금주의와 발생주의의 비교



〈그림 1〉에서 발생주의에 의해 정확한 사업의 원가가 파악된다는 것을 알 수 있다. 한편 민간기업의 가격부여는 원가를 기준으로 해서 이익률을 가산하는 방식 등이 존재하나 공적부문에 관해서는 현행 사업 또는 행정서비스에 들어간 원가의 회수가 가능하다면 좋다고 생각하는 총원가(Full Cost)원리가 채택된다. 그리고 시장시스템을 활용하는 것을 전제로 하면 발생주의 회계원칙에 근거한 총원가 원리를 채택하는 것이 필요하게 된다.

사업 또는 행정서비스 원가의 구성을 파악해보면 과거에는 직접 사업비만을 인식하였으나 발생주의회계에 근거하면 사업원가에는 직접사업비 이외에 인건비, 간접비, 감가상각비, 퇴직급여충당금전입, 공채비 등이 포함된다.

- 인건비 : 행정서비스를 만들어내기 위해 일한 직원에게 드는 원가
- 간접비 : 광열비나 청사유지보수비 등
- 감가상각비 : 행정서비스를 만들어 내기 위해 활용된 시설이나 비품 등의 매년의 가치감소분을 원가로 파악한다.
- 퇴직급여충당금 : 직원이 퇴직 시에 받는 퇴직수당의 안에 당해 연도의 직원의

노동에 대해서 지급된 금액을 원가로 파악한다.

- 공채비 : 기채에 따라서 발생하는 이자

Ⅲ. 사업원가와 성과관리의 연계

1. 사업예산원가의 개념 및 도입배경

현재 우리나라의 사업예산제도는 관리회계기법과 정보화기술의 진전에 따라 초기 직접비 중심의 불완전한 사업원가 산정에서 간접비를 포함한 총원가(full cost) 산정 단계로 발전하고 있고 좀 더 나아가 사업의 성과에 대한 구체적인 지표를 개발하고 이를 예산에 통합하여, 투입비용 대비 성과를 측정할 수 있는 성과예산(Performance budget)을 지향하고 있다. 이것은 기존 품목예산제도는 비목 중심으로 예산을 편성·집행하는 관리방식으로서, 투입재원의 통제에는 효과적인 반면 정책우선 순위에 입각한 전략적 자원배분과 효율적 성과관리에는 한계가 있기 때문이다.

즉 최근까지 정부의 재정관리제도는 현금주의·단식부기에 기반을 두어 품목(line-item)별 통제위주의 예산을 운용함으로써 정책목표 및 중기재정계획과 예산편성간의 연계가 취약하여 전략적 자원배분이 이루어지지 못하고, 또한 예산집행 현황이 품목별로 산재하여 사업별 총 투입비용 파악이 어렵고 사업 성과관리가 취약하여 재정효율화를 저해하고 있었다. 이에 따라 정부는 재정개혁의 일환으로 정부예산 및 회계제도를 성과중심 예산체계와 발생주의에 기초한 복식부기회계제도로 전환하였다. 그리고 발생주의에 기초하여 사업예산과 복식부기의 재무결산자료의 실적치를 비교하는 차이분석을 실시함으로써 보다 객관적인 성과관리가 가능하게 된 것이다.

2. 사업예산원가의 산정구조

현행 우리나라 사업예산의 예산원가는 예산배정을 통하여 사전적으로 계산되는데, 예산원가의 산정주체는 실·과 단위로서 정책사업 수준에서 정책사업비, 행정운영경비, 재무활동으로 구성되는 형태를 가진다고 되어 있다(이효 p.12).

정책사업에 대한 총원가(full cost)를 계산하기 위해서는 사업수행에 직접적으로 관련되고 추적이 가능한 경비로 사업예산서상의 정책사업비 예산액을 의미하는 사업의 직접비와 직원의 인건비와 부서간접비(행정운영경비)를 의미하는 간접비를 구분한



후, 간접비를 일정한 원칙에 근거하여 사업에 배부함으로써 투입된 총비용을 도출하는 것이 필요하다.

이러한 사업원가를 산정하는 과정을 구체적으로 살펴보면 다음 <표 1>과 같다.

<표 1> 사업원가의 산정 절차

① 직접사업비	사업 담당과에서 파악하고 있는 각종 결산 자료를 기초로 결산액을 사업 별 /성질별로 집계한다.
② 직접인건비	직접 사업에 종사한 직원의 인건비를 집계한다. 또한 관리직, 전청 스태프 부문의 간접 인건비 및 퇴직수당에 대해서 사업평가 원가에 포함시킨다.
③ 직접비계(①+②)	상기의 직접 사업비와 직접 인건비의 합계
④ 부분간접비	각과에 있어서의 공용 소모품비, 여비 등의 부문 간접비에 대해서는 합리적 기준에 의해 배부한다.
⑤ 원가합계 (지출액)(③+④)	①-④까지의 합계가 결산서 베이스(현금주의 회계)의 사업원가가 된다.
⑥ 비원가항목 (공제)	발생주의적인 사고방식을 기초로 지출 시점에 있어서는 실질적인 원가로 되지 않은 것을 일단 공제한다. 투자적 경비(고정자산의 취득비, 임시고액의 수선비, 사채원금 상환금, 대부금 등)
⑦ 잡수익 (공제)	원가에 관련해서 발생하는 수입은 원가합계(지출액)에서 공제
⑧ 비지출경비(가산), 감가상각비·금리	모델 사업 중, 당초 지출의 규모가 고액이며 사업과의 결속이 강한 것, 기업회계적 수법에 의한 분석이 유용하다고 생각되는 것에 대해서 고려한다. (감가상각비)정액법(잔존가액 10%)에 의해 상환하고, 내용연수는 법인세법에 준했다. 재원이 시채의 발행으로 조달되고 있는 것의 시채 금리를 원가합계(지출액)에 가산한다. 또한 기획원가도 일부 원가로서 가산하고 있다.
⑨ 비원가항목 (공제)	원가합계(지출액)에 상기를 가감한 것을 Full Cost로서 파악하여 집행 평가에 사용한다.

3. 사업원가와 성과관리의 연계

현행 우리나라 자치단체의 사업예산은 기존의 성과관리계획과 연계가 미흡한 채로 예산부서에서 종전의 사업체계를 기초로 예산을 편성하고 있는 실정이다. 회계시스템이 발생주의 복식부기로 전환되었으나 현행 사업예산운영은 여전히 현금주의에 기초하고 있어서, 예산의 편성을 통해 산출된 정보와 회계시스템에서 산출된 실적치가 비교 가능한 형태로 제시되고 있지 못하므로 차이분석 등을 통한 객관적인 성과평가에 장애가 발생하고 있다. 이하에서는 발생주의에 의거한 사업원가와 성과평가를 연계하는 하나의 시안을 제시한다.

(1) 사업 목적

평가 대상이 되는 사무·사업은 기본 계획 및 실시 계획상에 있어서의 시책이 추구하는 성과의 실현 수단으로서 기본적으로는 자리매김 되고 있다. 상위 시책과의 관계를 명확히 하기 위해 필요한 항목을 조정한다.

(2) 총원가(Full Cost)

총원가(full cost)를 파악하려면 정확한 사업별 원가를 파악하는 것 이외에, 지방공공단체의 공적회계(현금주의 회계)에 발생주의 회계에 있어서의 감가상각비와 퇴직급여충당금과 같은 원가 개념을 적용할 필요가 있다. 이번의 본고에서 제시하는 사업평가 모형에서는 시설 서비스 등의 대표적인 사업에 감가상각비 등을 적용하여 총원가로 하고 있다.

(3) 성과(Output) 지표

성과(Output) 지표는 해당 사업의 직접적인 결과를 나타내는 측정 가능하고 구체적인 지표이며 업무·코스트의 개선에 도움이 되는 것이 아니면 안된다. 시간적 또는 장소적으로 일정량의 서비스를 제공 가능한 상태로 해두는 것이 중요하게 되는 사업(주민기본대장사무, 지구회관운영사업, 시민상담사업, 구급활동사업, 도서관 유지관리사업)에 대해서는 성과 지표로서, 서비스 이용수와 함께 사업 집행 체제의 능력과 용량을 나타내는 이용가능 총시간, 이용가능 총면적 등을 설정한다.

(4) 집행 평가

단년도 사업의 집행 평가는 기본적으로는 총원가와 성과 지표 간의 분수식으로 표현된다. 1단위 원가는 해당 사업 집행 결과를 총체적으로 나타내는 것이며, 이 수치



만으로 원가 개선이 달성되는 것은 아니다. 원가 개선에는 그 프로세스에 대해서 활동별·성질 비목별로 다시 세분화하고, 각 활동 중에서 비효율적인 활동 개선과 위탁에 의한 원가절감 등의 가능성을 분석하는 것이 중요하게 된다.

(5) 정책 평가

정책 평가에 대해서는 집행 평가 시스템 확립의 후 도입을 연구해 나가는 것이지만, 본고의 사업평가 모형에 있어서 원가 평가보다도 결과(outcome) 지표로 사업 유효성을 평가해야 하는 사업 일부에 대해서는 정책 평가의 시도를 한다.

현재 시행되고 있는 결과(outcome) 지표는 주민 만족도를 정확하게 표현할 수 있는 결과 지표가 적다는 것과 사업 실시 효과보다도 사회 경제 환경에 의해 크게 영향을 받는 일도 있기 때문에, 결과 지표의 대체 지표인 성과(output) 지표로 구성되어 있다.

향후 다른 선진 자치단체의 대처 등을 참고로 하여 주민의 관점에서의 평가를 객관적으로 나타낼 수가 있는 지표 설정을 위해 조사·연구해 갈 필요가 있다. <표 2>는 자원리사이클센터 관리사업을 대상으로 사업원가와 성과관리를 연계한 시안이다.

〈표 2〉 사업원가와 성과평가 일람표(시안)

평가대상사업							input	집행평가	
No	사업명	소관	담당	업무유형	대상	기간	cost계산	output지표	목적
2	자원리사이클센터 관리사업	미환		유지운영	시민	단년	감가상각비	반입쓰레기량	1t당반입쓰레기처리원가
								자원화쓰레기량	1t당자원화처리원가

집행평가			정책평가		비고
No	지표식	평가	outcome지표	지표식	
2	원가/쓰레기반입량	연도별	자원화율(%)	자원화쓰레기량/쓰레기반입량	
	원가/자원화쓰레기량	연도별			

	사업명	(a)input		(b)output		집행평가		
		full cost(천엔)		output 지표	지표수치	(c)집행평가 의 목적	(d)지표수치	(e) 지표수치 부담내역
		항목	금액					
2	자원리사이클센터 관리사업	합 계	923,785	반입	17,942t	1t당반입쓰레기 처리원가(원/t)	51,487원	시
		직접사업비	465,140	쓰레기량(t)				
		직접인건비	105,727					
		비원가항목	△28,640					
		잡 수 입	△73,670	자원화	6,211t	1t당자원화 처리원가(원/t)	148,725원	
		감가상각비	310,328	쓰레기량(t)				
		금 리	144,900					

집행평가		기본계획			실시계획		정책평가		
원가분 석의유 효성	원가분석 결과와 과제	部	章	節	시책	주요 사업	outcome 지표	지표치	적요
2 중	감가상각·금리를 포함시킨 full cost가 명백하게 되고, 자원 매각대에서 원가의 일부를 회수하고 있는데, 원가에 차지하는 고정비의 비율이 높고, 단위 당 원가의 변동은 처리량에 따라 크게 변동하는 것이 예상된다. 원가 개선을 위해서는 월별 등의 활동별 분석을 진행시키고, 직접 사업비가 큰 부분을 차지하는 위탁비에 대해서 표준원가의 설정 등의 기법을 사용하는 것도 생각된다. 자원 리사이클의 full cost(집행평가)와 편익(정책 평가)을 명확하게 시민에게 나타내는 것이 중요하다.	3	1	3	리사이클 사회의 형성	○	자원 화을 (자원화쓰 레 기 량 / 쓰 레 기 반 입량)	34.62%	

IV. 이치카와(市川)시의 사례분석

1. 행정경영시스템의 개요

시민 요구의 파악에서부터 시작하는 이치카와(市川)시의 새로운 행정경영시스템의 사이클은 우선 디지털 문서인 전자 메일이나 Web상의 양케트 및 e-모니터 제도(발신자 등록을 실시한 모니터로부터의 의견 수집)에 의한 데이터, 나아가 아날로그 문서의 편지, 창구에서의 요망 및 전화(콜 센터에 의한 수집 데이터도 포함한다) 등을 모두 시민의 요구사항과 의견으로서 파악한다. 그리고 이러한 대량으로 수집되는 귀



중한 정보를 데이터베이스화 하고 시민 요구분석 시스템 등을 이용하여 요구 지역, 연령층별이나 경향을 파악해 가고 있다.

다음으로 시민 요구에 정확하게 대응하기 위해 BSC에 있어서의 재정의 관점, 업무 프로세스의 관점, 인재육성과 활용의 관점 가운데 어느 관점을 중점적으로 대처할 필요가 있는지를 결정한다. 그 후, 가능한 한 많은 시책 추진의 수단을 밝혀내고 그 수단을 사전에 가상경영 모델 중에서 시뮬레이션 해서 효과와 성과를 예측한다. 그 때, 업무 프로세스의 관점에서 행정 내부의 원가정보에 ABC(활동기준 원가계산)의 분석 데이터를 활용한다. 이 시뮬레이션 결과와 정책 판단에 의해서 시책 추진의 수단을 결정하고 복수년도의 전략 경영계획을 책정하고 그것을 실행한다.

실행 후에 실적을 재무회계 시스템의 사무사업 평가시스템으로 평가, 검증하고, 업무의 성과(output)에 대해서 시민 요구가 어떻게 변화했는지를 확인하여 다음의 사이클에 연결해 가게 된다(그림 2 참조).

〈그림 2〉 이치카와시 경영 사이클



이상을 요약하면 지금까지 도입해 온 시민요구 분석 시스템, 업무 흐름, ABC 분석 등의 기존 도구를 편성해 나가면서 BSC에 부나 국의 전략을 밀어 넣어 부의 목표와 시민 요구의 파악을 기점으로 해서 전략의 책정, 실행, 평가, 검증으로 PDCA 사이클을 계속적으로 돌려 나감으로써 영속적으로 시민 만족도를 높여 가는 것이 이치카와

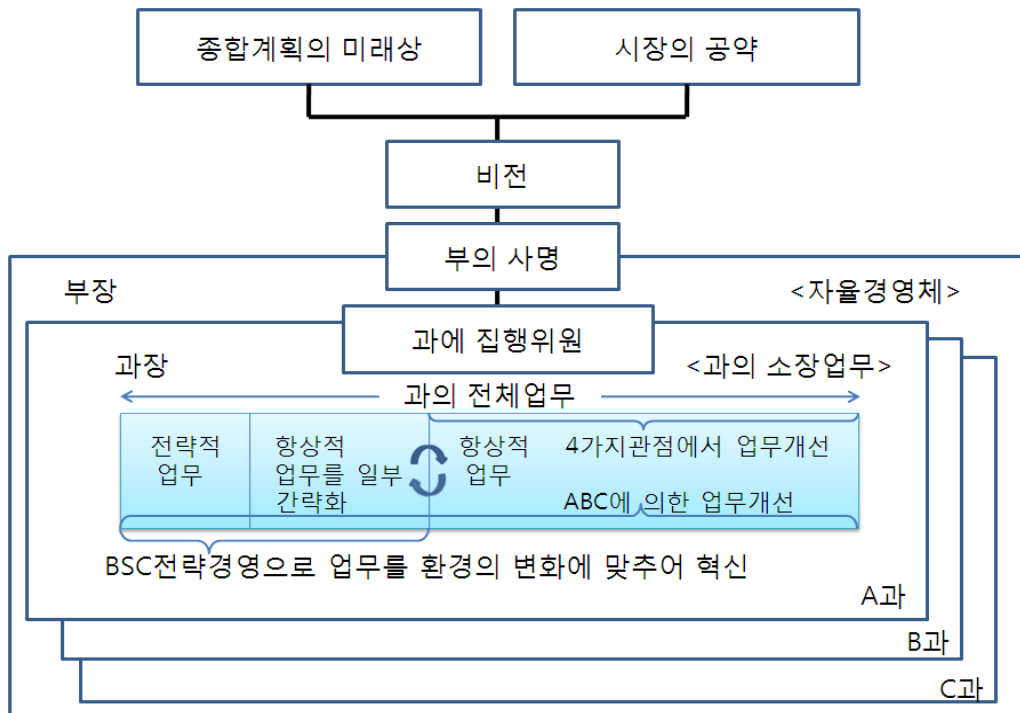
市 경영이 목표로 하는 것이다.

이치카와市 경영체계를 구체적으로 살펴보면 <그림 3>과 같다. 먼저 부나 국이 추진하는 시책을 구성하고 있는 사업이나 업무의 모든 것을 전략적 업무라고 평가할 필요성은 낮다고 생각하고 있다. 왜냐하면 행정 사무의 상당수는(대체로 8할 정도) 법령에 순서가 정해지고 그 집행 방법을 자유롭게 새로 편성하는 것에 제한이 있으며, 적법 집행 책임에 중점이 놓여지는 「항상적 업무」라고 할 수 있는 업무이기 때문이다.

그러나 시책을 추진하는 사업이나 업무 내에는 확실히 「전략적 업무(이것에는 부·국의 판단으로서 항상적 업무의 일부를 집중적으로 전략업무화 하는 경우도 있다)」는 존재하며 이 부분은 특히 고객 지향으로 생각해 마케팅이나 기업경영 기법을 채택해 행정 경영해 나가는 것이 추구하고 있다.

항상적 업무에 대해서는 시청 전체에서 도입하고 있는 이치카와市 ABC 시스템을 활용해 업무내용을 인공 수(人工數)로 가시화함으로써 업무개선에 연계해 간다.

<그림 3> 이치카와市 경영체계와 업무 종류



2. BSC(Balanced Scorecard)의 도입

이치카와市の BSC는⁶⁾ 행정원가 조사나 사무사업 평가 등의 개별적인 도구가 아니고 전략경영을 실행하기 위한 틀이다. 즉, 지금까지에 추가해 새로운 도구를 도입하는 것이 아니라 지금까지의 시스템을 오히려 BSC의 틀 안에 포함시키게 된다. 그러한 점에서도 우선은 BSC가 가지는 다면적 평가의 개념에 대해 시청 내에서의 설명을 반복해서 실시했다.

구체적으로는 시민 만족도와 재정(예산)이라고 하는 상충관계(trade off)의 사고방식에서부터 지금까지 의식되지 않았던 업무 프로세스나 인재육성과 활용의 관점을 충분히 활용해 다면적으로 시민 만족도를 향상시켜 가려고 하는 것이다.

이치카와市에서는 이러한 전략경영을 실행하고 재무회계시스템으로 실적평가를 실시해서 더욱 시민의 요구사항을 계속적으로 수집, 파악해 계획을 수정해 가고 있다. 현재 중요 업무부문을 대상으로 하여 실증 작업을 진행하고 있으며 이 행정경영 사이클의 기점으로서 홍보지, Web 양케트, 시설 창구의 광고지를 활용하여 주요 업무에 관한 시민 양케트를 실시하고 있다. 이 양케트에서 수집한 귀중한 시민의 의견을 시민요구 분석 시스템 등을 활용하여 분석하고 경향을 파악해 BSC에 의한 목표 설정을 하고 있다.

다음에 목표 수치를 연도별로 정량 관리하기 위한 스코어 카드를 작성하는데 이것이 협의의 의미에서 말하는 BSC 이다. BSC에서는 각 관점별로 설정된 실적평가 지표의 수치 관리를 실시하고 전략 계획의 진행 관리를 실시하게 된다. 실적평가 지표는 스스로가 제어 가능한 지표가 아니면 안되며 그 지표를 관리하고 있는 집행 책임자가 과장이다. 즉, 이 실적평가 지표를 목표치로 이끄는 것이 과장의 평가에 연결되게 된다.

이치카와市 BSC 전략경영의 공정을 요약하면 다음과 같다.

- 조직목표Sheet, 경영자원 일람표에 의해서 문제·과제를 인식한다.
- 문제의 인식에서부터 그 원인을 규명하고 다시 대책이라고 생각되는 것을 빠짐없이 밝혀낸다.
- 논리 구조(logic tree)로 밝혀낸 요소를 이용해 인과관계를 작성한다. 인과관계를

6) 이치카와市에서는 2004년도의 시정방침에서 BSC의 도입을 공식으로 발표하였다. 또, 동년 12월의 행정경영회의에서 BSC의 틀을 활용해 큰 행정경영 사이클을 운영해 나가는 개념이 시청 내에서 승인되었다.

참고해 경영 모델을 작성한다.

- 논리 구조 등에서 근간이 되는 부분을 추출해 전략 맵을 작성한다.
- 실적평가 지표에 대한 수치목표를 설정하고 그 실현을 위한 액션 플랜을 책정한다.
- 전략계획을 실행하고 수치목표치를 시간축 안에서 진척 관리해 간다.

3. ABC(활동기준 원가계산)

1) 이치카와市 ABC의 특징

일반적 ABC를 자치단체에 적용했을 경우에는 ①아웃소싱(outsourcing) 때의 공공·민간 비용 비교 ②수수료·사용료 산정의 기초 자료 ③발생주의에 근거한 일시 결산 ④시민·의회 등과의 공통 언어로서의 활용이 기대된다.

일반적으로 ABC는 행정원가조사 및 업무 흐름과 밀접하게 연계하고 있다. 행정원가조사도 사업별 총원가(full cost)를 파악하기 위한 것이나, ABC에서는 사업 단위로 파악된 인건비나 사업 예산액 등을 업무 흐름에 의해서 분리할 수 있었던 활동 단위에 배부해 간다. 총원가를 파악한다고 하는 의미에서 발생주의에 근거해 감가상각비나 수도광열비, 퇴직금 충당금 등도 포함하게 된다. 이러한 분석에 의해 지금까지 의식하기 어려웠던 원가도 사업원가의 일부로서 파악해 총괄적 의미에서 활동별 원가구조를 밝힐 수 있다. 그리고 이 내부원가 구조의 시비, 즉 활동의 성질과 자원충당 배분을 검토함으로써 업무 프로세스 자체의 개선에 연결시켜 가게 된다.

그런데 일반적 ABC는 정확성이 높은 반면에 그 운영에 시간과 비용이 많이 들어가는 단점이 있다. 저렴한 분석원가로 최대한의 효과를 올리기 위해 이치카와市에서는 개선을 향한 유연성이 높은 직원의 활동에 한정하여 ABC를 실시하고 있다.

분석의 관점은 직원 활동의 결과가 직접 시민 서비스에 결합되는 활동과 직접은 영향을 주지 않는 내부관리사무와 간접경비로 크게 구분하고 그 비율이 적정한지 어떤지를 판단해 나간다. 지금까지 계속 막연히 언급한 「행정사무는 내부 관리원가가 크다」라고 하는 것을 실제로 눈으로 볼 수 있도록 가시화 하는 것이다. 그리고 사무의 합리화와 효율화에 의해서 창출한 경영 자원(인재)을 시민 서비스에 직결하는 활동에 중점 배분하고 있다.

즉, 이치카와市판 ABC는 감량적인 삭감만을 목표로 하는 것이 아니라 시민 서비스



를 향상시키기 위해서 사업예산의 투입에만 의지하지 않고 내부개선에 의해서 경영자원을 창출해 나가려고 하는 것이다.

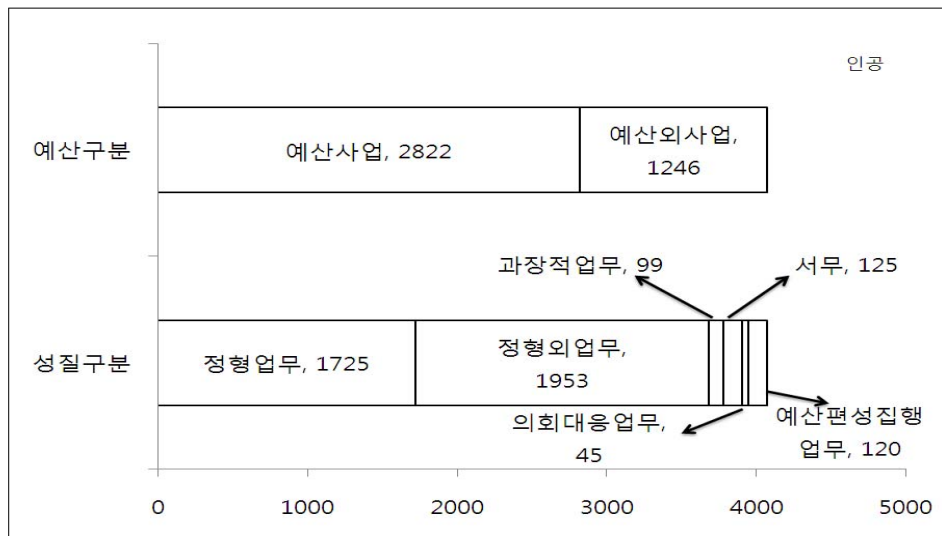
2) ABC 분석 작업 순서

ABC 분석을 실시하는 순서로서 우선 과의 소장 사무의 내용을 파악하기 위해서 경영자원 일람표의 작성에서부터 시작한다.

① 경영자원 일람(예산 사업, 예산외 업무)

우선 이치카와市 행정조직규칙에 규정하는 과의 소장 업무에 의해 사무 분장을 파악한다. 다음에 과에서 실시하고 있는 업무를 모두 나열한다. 업무는 세출예산전적 송부서에 기재되어 있는 사업을 예산사업으로 하고 그리고 사업비 등이 없이 직원의 활동으로 업무가 구성되어 있는 것, 예를 들면 복지사무소의 사회복지사업(casework) 업무 등을 예산외 업무로서 구분하며, 모든 업무에 대해서 실시하여 업무 일람을 작성한다.

〈그림 4〉 전체 청사의 사업과 업무의 개수



② 업무 성질(정형 업무, 정형외 업무)

도출해 낸 업무 일람을 이번은 사업이나 업무의 집행 성질에 의해 구분한다. 성질

에는 정형적 업무, 정형외 업무와 같은 분류를 한다. 이 분류에 명확한 기준은 없으나 정형적 업무의 예로서 직원을 대부분 갖고 있는 과에서는 매일 반복된 흐름 속에서 작업을 실시하고 있는 경우(시민과의 주민등록 등)가 있다. 이와 같이 사무 매뉴얼의 흐름에 따라서 사무를 처리하고 있는 것을 말하며 그 과의 업무에 맞추어 유연하게 판단한다.

정형외 업무에 관해서는 그 업무에 관련되는 직원 종사량을 파악해 둔다. 정형적 업무에 관해서는 업무 마다 업무 흐름을 작성하고 「큰 활동」 별로 직원 종사량을 파악해 간다. 업무 흐름에 대해서는 ④에서 자세하게 해설하지만 왜 정형적 업무에 대해서만 실시하는가 하면, ABC 분석은 내부 사무개선을 실시하고 시민 서비스의 향상을 목표로 하기 위한 것이며 그 때문에 과의 업무의 대부분을 차지한다고 생각되는 정형적 업무, 그 중의 주된 업무야말로 개선의 대상이라고 생각하고 있기 때문이다.

③인공(人工)의 정의(임용별 인공의 사고)

과의 업무에 대해서 어느 정도의 활동 종사량 즉, 직원의 활동을 하고 있는가 하는 내부 구조를 가시화하기 위해서는 그 파악이 필요하게 된다. 직원의 활동에는 일반 직원만이 아니라 임시나 비상근과 같은 정수의 직원도 포함하여 생각한다. 정확한 종사량을 파악하기 위해서는 과의 업무에 종사하는 모든 직원수를 올바르게 파악할 필요가 있기 때문이다.

그래서 1년간의 업무 종사 예정량으로서 「인공」을 이용한다. 정수의 직원은 소관 예산분과 인사과 예산분을 모아서 파악한다. 직원수는 직종별로 나누고 그리고 일반 사무 이외의 전문직이나 기능직은 실제로 배치되어 있는 일자리로 파악한다. 업무량의 총량은 과의 직원의 업무 수행력이 같다고 가정하고 1년간 시간외근무도 포함해 취급하는 것으로 한다.

④업무 흐름의 작성

과의 소장사무의 파악, 업무의 구분, 성질, 활동종사량을 파악한 다음에 정형적 업무에 대해 업무 흐름을 작성한다. 업무 흐름을 작성함으로써 내부 원가의 재검토로부터 업무의 발본적 개혁을 실시한다.

이 업무개선에 있어 업무 흐름을 작성해 과의 사무의 대부분을 차지하는 정형적 업무의 분석에서 2가지 개선에 연결시켜 간다. 하나는 「시간」이며 또 하나는 「원가」이

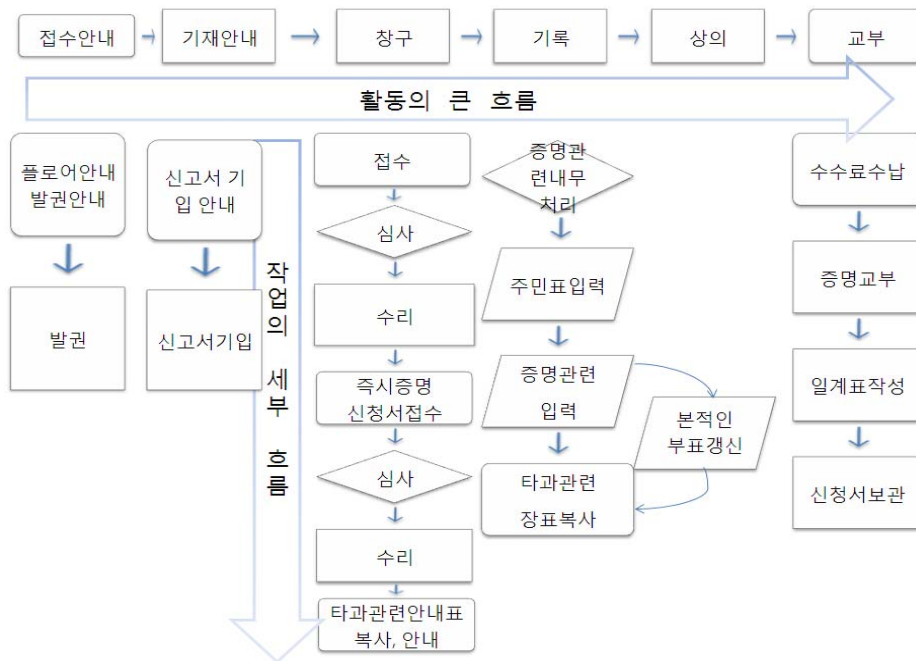


다. 행정 서비스를 제공할 때의 스피드는 현대 사회 속에서 강하게 요구되고 있는 것이며 서비스 제공 시간의 단축은 중요한 개선의 관점이다.

여기서 말하는 「업무 흐름」이란 정형적 업무를 직원의 활동을 기초(임시 직원 등으로 대응하고 있는 경우는 그 활동을 포함)로 해서 대개 8-10단위로 분류하고, 그 「큰 활동」을 시계열로 늘어놓은 흐름표(flow chart)이다. 이 업무 흐름의 작성이 ABC 분석의 최대중요 항목이다.

작성에 있어서 과의 업무를 「큰 활동」으로 분류할 때, 여러 가지 「세세한 작업」이 상정되는 것으로 생각한다. 그 「세세한 작업」을 한데 묶는 것이 중요한 점이다. ABC 시스템에서는 「큰 활동」에 착안하여 업무 흐름에 의해서 사무의 흐름이 부드럽게 수행되고 있는지를 가시적으로 판단할 수 있게 된다.

〈그림 5〉 업무 흐름의 2층 구조



ABC가 민간 기업에서는 업무개선에 활용되어 효과를 올리고 있다. 흐름에 중복된 부분이 없는지, 통상 처리와 예외 처리의 적절한 분리가 이루어지고 있는지, 흐름을 방해하는 장애물이 존재하는가 등을 확인할 수 있다.

과단위에서 독자적으로 도입하는 것이 비교적 용이하다는 점에서 분리가 가능한 정형적 업무를 가지는 과에서는 사무 매뉴얼에 업무 흐름을 조합하여 업무개선을 진행시키는 것이 효과적이다.

⑤직원 활동종사량 조사표(양케트)의 작성

업무 흐름을 작성함으로써 비로소 어느 정도의 활동종사량으로 수행하고 있는가 하는 내부구조를 밝혀 가는 단계에 들어간다. 이 활동종사량은 전체 직원에 대해서 직원 활동종사량 조사표(양케트)를 실시하여 파악한다. 직원이 수행하고 있는 활동은 직원 자신이 제일 잘 이해하고 있다고 생각되기 때문이다. 이 양케트에서는 업무 흐름의 「큰 활동」 중에서, 각 활동단위에 종사량 비율을 적용시켜 나간다. 이 경우, 1 직원 1인공으로 해서 종사량의 합계가 1이 되도록 기입한다.

⑥이치카와市 ABC 시스템의 운용

과의 전체 직원으로부터 수집한 양케트를 정리한다. 이렇게 하여 ABC 분석에 필요한과의 소장사무 및 거기에 관계되는 직원의 활동종사량이 파악된다. 소관과의 사업(연간·월), 활동(과·사무), 조직(직종·그룹)과 같은 내부구조가 가시화됨으로써 내부사무의 재검토나 아웃소싱(outsourcing)을 실시하고 나아가 새로운 자원을 창출하고 그것을 시민 서비스에 직결한 활동에 재배치하는 내부구조의 개혁을 이루고 있는 점은 우리에게 시사하는 바가 크다.

4. 전략경영 실시 결과의 성과평가

실제로 전략경영을 실행한 결과의 실적을 평가하기 위해서 재무회계시스템을 활용해 가고 있다. 현재 새로운 재무회계시스템이 2005년도 예산 편성에서부터 가동하고 있다.

이 새로운 재무회계시스템에 대해서는 지금까지의 시스템에 있던 예산편성, 집행관리, 결산관리와 같은 기본 기능에 더하여 하위 기능으로서 평가계통의 시스템을 도입하고 있는 것이 특징이다. 즉 기본기능 부분에서 입력한 데이터나 집계된 데이터가 자동적으로 평가계로 연동하는 것이 가능하다는 것이다.

예산 편성 시에 사업의 목표를 구체적인 수치로 입력하고 있는데 이것은 「사업에



얼마의 예산을 들인다.»에 머무르지 않고, 「얼마의 예산을 들여 무엇을 어디까지 실시할 것인가」라고 하는 목적과 목표를 명확하게 해서 평가에 연결하는 기본 대처이다. 집행한 데이터가 매일 연동되어, 목적과 목표를 베이스로 향후 결산 시에 혹은 기중이라도 평가가 가능해져서 사업의 재검토나 인센티브형 예산에 유용하게 활용되고 있다.

V. 결론과 시사점

우리나라에서는 지난 60여 년 동안 운영되어온 「품목별 예산제도」를 「사업예산제도」로 전환하였으며 또한 「사업예산제도」 도입의 궁극적인 목적인 사업예산 성과관리 제도를 도입하였다. 공적 부문에도 성과관리가 필요하다는 것은 그것이 효과적으로 실시되고 있는지의 여부와는 별도로 이미 기본적인 전제로서 받아들여지고 있다고 해도 좋다.

외국의 경우에도 일본에서는 최근 재무성의 재정 제도 등 심의회를 중심으로, 중앙 부처에 있어서의 정책평가와 예산편성을 연계시키려고 하는 대처를 하고 있다. 구체적으로는 정책평가의 단위인 「정책」을 예산편성에도 반영시킴으로써 양자의 대응 관계를 가시화하려고 시도하고 있다.

미국에서는 1990년대부터 업적관리와 예산편성에 관한 대처가 시작되어 최근에는 양자의 통합에 대해 새로운 방향을 보여주고 있다. 그러한 움직임은 연방정부뿐만 아니라 몇 개의 선진적인 주 정부에 있어서도 나타나고 있다. 도입에서부터 벌써 10년 이상이 경과하는 가운데 외국에서는 어떻게 해서 업적관리와 예산편성의 통합에 이르렀는지 그 통합 프로세스에는 시사할 얻을 수 있는 점이 많다고 생각된다.

그 중에서 가장 중요한 과제의 하나가 사업이나 프로그램의 총원가(full cost)에 관한 정보의 불충분함이다. 연방정부에서는 1997년에 연방회계기준 자문위원회(Federal Accounting Standard Advisory Board)로부터 연방재무회계기준 의견서 제4호로서 「경영을 위한 원가계산(Managerial Cost Accounting)」가 공표되는 등, 원가계산시스템의 정비도 진행되어 왔다. GAO도 보고서 Managerial Cost Accounting Practices: Implementation and Use Vary Widely across 10 Federal

Agencies(2007년)를 작성하는 등, 원가계산시스템의 정착에 높은 관심을 갖고 있으며(GAO, 2007), 부처에 따라 차이는 있으나 OMB도 GAO도 성과예산의 새로운 발전에는 원가계산시스템의 정비를 빠뜨릴 수 없다고 하는 인식에 일치하고 있다.

그러한 점에서 본고에서는 사업원가의 중요성과 필요성을 강조한 다음에 사업원가를 산정하는 구체적인 시안을 제시했다. 더불어 이치카와市の 사례를 통해 사업원가와 성과관리가 연계되는 과정을 분석했다.

특히 이치카와市 ABC는 사업원가를 계산하는 목적에 그치지 않고 성과관리와 경영 개선에 연결된다는 점에서 가치가 있다고 할 수 있다. 이치카와市에서는 「인건비는 사업원가이다」라고 하는 강한 의식을 가지고, 사업에 대한 직원 배분의 재검토를 진행하고 있다. 직원 한명 한명이 사업예산에 어떤 방법으로 관련되어 있는지, 활동의 어느 부분에 관련되고 있는지, 또한 그 비율은 어떻게 되어 있는지에 초점을 맞추어 업무 프로세스를 재검토하고 시민 만족도를 향상시키기 위해서 전칭적인 ABC(활동기준 원가계산)를 운영하고 있다.

그리고 BSC 전략경영계획을 실행 후에 실적을 평가, 검증(재무회계시스템의 사무 사업 평가를 활용)하고, 목표치와 실시 결과의 격차에 적의 신속하게 대응함과 동시에 일정 사이클 속에서 재차 시민 요구가 어떻게 변화했는지를 파악하고, 다음의 행정 운영에 연결해 가는 점은 우리에게 여러 가지 시사점을 제공한다고 생각된다.

참고문헌

- 육근효. 2006. 정부기관에 있어서 관리회계기법의 도입사례와 시사점: ABC(활동기준 원가계산)을 중심으로, 관리회계연구, 제6권 제2호, 83-104.
- 이효. 2008. 사업예산제도의 실시의 성과와 과제, 지방재정과 지방세, 통권 제8호, 3-27.
- 주운현. 2006. 수수료 요율결정의 개선 방안에 관한 연구: 원가분석 방법을 중심으로, 지방재정연구, 제20권 제1호, 219-246.
- 행정안전부, 사업예산 성과관리 실행계획안, 2008.
- Department of Commerce, *Strategic Plan FY2007-FY2012*.



- FASAB, 1995, *Managerial Cost Accounting Standards*, Statement of Federal Financial Accounting Standards N0.4,
- General Accounting Office (GAO),1993,*Performance Budgeting: State Experiences and Implications for the Federal Government*, GAO/AFMD-93-41,
- Government Accountability Office (GAO),2007,*Managerial Cost Accounting Practices: Implementation and Use Vary Widely across 10 Federal Agencies*, GAO-07-679,
- Office of Federal Financial Management (2006), *Core Financial System Requirements*,
- Office of Management and Budget (OMB),2007a,*Guide to the Program Assessment Rating Tool (PART)*,
- Office of Management and Budget (OMB),2007b,*Preparation, Submission, and Execution of the Budget*, Circular No. A-11. 

