

연구논문

정부생산성 향상

책임중심점의 사용

윤 성 식

분권화된 조직과 성과평가를 통한 책임의 구현은 전세계적인 공공부문의 개혁추세가 되고 있다. 프랑스의 행정개혁에서도 볼 수 있듯이 책임중심점의 구축은 분권화된 조직의 통제를 위해 매우 중요한 수단이 될 수 있다. 생산성의 측정은 성과평가의 가장 중요한 객관적 정보의 하나이며 산출 지향적인 예산편성은 생산성과 관련되어 있다. 뉴질랜드의 발생주의 회계와 자본비용의 부과는 투입과 산출에 관한 보다 유용한 정보를 창출하기 위한 노력이다. 이 논문에서는 최소 책임단위인 책임중심점을 어떻게 평가할 것인가에 대해 정부회계의 관점에서 분석한다.

1. 서론: 행정개혁과 정부의 생산성

행정개혁을 여러 측면에서 이해할 수 있지만 한마디로 정부의 생산성과 책임성을 향상하는 것이라고 이해하기도 한다(Scott, 1985). 기업형 정부(*entrepreneurial government*)의 목적을 생산성향상으로 파악하기도 한다(Osborne & Gaebler, 1992). 또한 고객중심적인 정부도 궁극적으로 생산성향상을 지향한다고 주장한다(Gore, 1993). 생산성이 행정개혁의 전부는 아니지만 행정개혁이 정부의 생산성을 향상시키는 측면이 있는 것은 사실이라고 할 수 있다.

생산성의 개념은 과거의 기계적인 생산성 개념에서 출발하여 효과성의 개념을 포함함으로써 단순한 효율성의 개념 이상의 의미를 지니게 되었다(Rosen, 1993; Holzer, 1992). 비록 생산성이 현대적인 의미를 갖게 되었다고 해도 투입과 산출의 비율에서 현저하게 벗어난 개념은 아니기 때문에 아직도 많은 연구들은 생산성을 투입과 산출의 비율로서 간주하고 있다. 그러나 이 연구에서는 기계적인 생산성 개념

윤성식은 미국 캘리포니아(버클리) 대학에서 경영학 박사학위를 받고 현재 고려대학교 행정학과 교수로 재직중이다.
profvoon@chollian.net

념에서 탈피하여 행정개혁의 고객지향적 특성을 고려한 새로운 투입·산출의 비율개념을 사용하기로 한다.

생산성 향상을 위해 가장 중요한 것은 생산성의 측정이다. 생산성 측정문제만 해결될 수 있다면 생산성 향상의 가장 큰 장애물이 제거된 것이나 다름없다. 그러나 생산성 지표로서 구비해야 할 바람직한 특성을 갖춘 생산성 측정치를 개발한다고 해도 이를 책임과 연계하여 사용하지 않는다면 생산성 측정치의 개발이 생산성 향상으로 이어지는 않을 것이다. 정부조직의 각 부서가 분권화된 책임중심점(*responsibility center*)으로 구축되어 운영되고 부서의 운영결과에 대해 책임을 묻는 것은 현재 전세계적으로 진행되고 있는 행정개혁과 흐름을 일치하는 것이라 할 수 있다. 책임중심점 구축의 가장 대표적인 사례는 프랑스의 행정개혁이다(OECD, 1997).

최근 선진국의 행정개혁¹⁾은 업무담당 부서에게 상당한 자율을 부여하는 분권화가 특징이라고 할 수 있다(Boston, Martin, Pallot & Walsh, 1996). 분권화는 적절한 평가가 수반되지 않으면 업무담당자의 사적정보의 존재와 업무담당자의 행위를 관찰할 수 없는 상황으로 인하여 집권적 자원배분과 조직관리보다 훨씬 비효율적인 결과를 초래할 수 있다. 분권화에 대한 통제수단이라고 볼 수 있는 평가는 주로 객관적인 재무정보를 이용하였으나 최근에는 객관적인 정보라 할 수 있는 재무정보 위주의 재무보고(*financial reporting*)에서 탈피하여 비재무정보를 이용하려는 노력에서 평가방법의 성격변화를 추정할 수 있다. 미국의 정부회계기준위원회(*Governmental Accounting Standards Board, GASB*)에서는 서비스노력과 성취보고(*Service Efforts and Accomplishments Reporting, SEA Reporting*)에 관한 기준을 채택하였다(Harris, 1995). 정부의 각 부서를 책임중심점으로 설정하고 재무정보와 비재무정보를 이용하여 각 책임중심점의 생산성을 측정한다면 분권화된 조직의 통제를 달성할 수 있으리라 생각한다.

이 연구는 재무행정분야에서 사실상 관심 대상에서 제외되고 있는 책임중심점 문제를 생산성의 향상과 연계하여 분석하고자 한다. 이 분

야에 대한 기존의 연구는 거의 없다고 해도 과언이 아니며, 기업의 책임중심점을 그대로 정부조직에 적용하는 개념수준의 차원에 머물고 있다(Steiss, 1989). 그러나 정부조직은 기업의 책임중심점을 그대로 적용해서는 안되며, 특히 이익중심점과 투자중심점은 정부조직에 적합하지 않다. 여기서는 기업의 이익중심점과 투자중심점을 어떻게 정부에 적용할 것인가의 문제를 자원배분의 측면에서 최초로 규명해 본다.

2. 책임중심점과 생산성의 측정

정부조직의 책임은 국민의 세금이나 국가의 재정을 사용한다는 데서 유래한다. 만약 정부가 목표를 달성하는 데 인적 및 물적 자원이 전혀 소요되지 않거나 소요되는 자원을 위해 재원을 조달할 필요가 없다면 정부의 비효율이나 방만한 운영은 문제가 되지 않을 것이다. 책임의 궁극적 귀결은 정부조직이 사용하는 재원에 대한 효과성과 효율성을 입증함으로써 국민에 대한 책임의 구현에 있다. 정부조직의 재정에 대한 책임은 수입과 지출의 두 가지 측면에 모두 관련된다.

분권화된 조직은 예산과 자원배분에서도 분권화된 조직을 의미하며 책임과 통제를 통해 분권화된 하부부서가 궁극적인 목표를 효율적으로 달성하도록 제도적인 장치를 마련하는 조직이어야 한다(Mascarenhas, 1993; Mascarenhas, 1996). 분권화된 조직에서 중앙이하 부조직을 통제하는 수단은 목표의 설정과 성과의 측정이다. 목표는 통제하는 부서와 통제받는 부서의 합의하에 설정되는 것이 바람직하며 성과측정의 방법에 대해서도 주기적인 공식, 비공식 커뮤니케이션이 필요하다. 실제업무를 담당하는 분권화된 조직의 최소 구성단위는 설정된 목표를 실행하기 위해 배분받은 예산의 한도내에서 지출에 대한 자유재량을 부여받지 않으면, 다양하고 복잡하며 급변하는 현대정부조직에서 효율적인 예산집행이 불가능하다.

성과의 측정에서 생산성의 측정은 가장 중요한 부분을 차지하게 될 것이다. 분권화된 조직의 통제와 책임의 구현을 위해서 각 부서에게

자율을 부여하고 성과에 따라 각 부서의 최고책임자에게 책임을 묻는 책임행정의 도입이 최근 선진국의 행정개혁의 모델인 신 공공관리 (*New Public Management*)의 가장 중요한 내용의 하나이다. 성과의 측정은 재무정보와 비재무정보를 광범위하게 사용하며 생산성측정은 성과에 관한 정보 중 가장 계량화된 정보가 될 것이지만 비재무정보에 의해 보완해야 할 것이다. 고객만족도가 대표적인 비재무정보의 사례인데 만약 고객만족도 계량정보를 보완한다면 생산성은 “산출/투입” 비율과 아울러 고객만족도를 동시에 고려한다.

기업과는 달리 정부조직의 책임중심점은 이익중심점과 투자중심점으로 구축될 수는 없고 원가중심점만이 수정 없이 적용될 수 있을 것이다. 이익개념이 적절하지 않은 정부조직에 이익중심점을 적용하기 위해서는 적절한 수정이 필요하다. 비록 원가중심점은 수정 없이 정부조직에 적용될 수 있지만 원가에 대한 책임을 추구하는 것만으로는 한계가 있기 때문에 산출을 측정하고 이를 반영하는 생산성중심점이 연구에서 제안한다. 또한 이익중심점은 이익을 추구하지 않는 공공조직의 성격에 부합하지 않기 때문에 이익중심점을 수정하여 생산성펀드잔액중심점이라고 하기로 한다.

1) 생산성중심점

기업의 원가중심점 (*cost center*)은 정부조직에 그대로 적용하여도 별다른 문제를 야기하지 않는 개념이다. 행정의 최소단위가 자체수입이 전혀 없을 경우 분권화된 조직의 최소운영단위는 원가중심점이 된다. 책임중심점으로서의 원가중심점은 원가가 집약되는 조직의 단위로서 원가는 예산편성으로 실현된다. 기업의 경우는 이익개념이 기업의 목표달성 여부를 판단하는 척도의 역할을 할 수 있지만 정부조직의 경우 이익개념이 적절하지 않을 뿐더러 기업의 이익과 동일한 개념이라고 할 수 있는 펀드잔액은 정부의 목표달성 여부와는 무관하다.

전세계적으로 행정개혁은 정부조직의 평가시 산출물 (*outputs*)을 중심으로 평가하며 나아가서 결과 (*results, outcomes*)까지도 평가하는 책

임행정을 시도하고 있다. 생산성은 결과보다는 산출물과 관련되기 때문에 투입과 산출을 생산성에 의해 평가한다. 기업의 이익개념이 적절하지 않기 때문에 정부조직은 산출물을 측정하며 원가와 산출물의 측정은 자연스럽게 투입과 산출의 비율인 생산성의 측정으로 연결된다. 원가는 조직의 투입에 관한 정보이기 때문에 원가와 산출의 비율은 투입과 산출의 비율이 된다. 기업의 경우 원가중심점은 원가만이 측정되지만 정부조직의 경우 원가만이 아니라 산출까지 측정하므로 원가중심점이 아니라 생산성중심점이라는 용어를 제안한다.

원가중심점에서 측정되는 원가는 직접비와 간접비가 있는데 통제 가능한 원가만이 측정되는 경우와 통제 불가능한 원가도 포함되는 경우가 있다. 통제가능성 여부는 판단할 수 있는 절대적 기준이 존재하는 것은 아니며 정도의 차이에 따라 결정할 수밖에 없는 상대성을 가지고 있다. 원가중심점에 대한 성과평가는 통제가능한 원가만이 대상이 되지만 간접비가 배분될 경우 통제불가능 원가에 대한 책임을 지게 된다. 통제불가능 원가를 간접비 형태로 배분받을 경우에도 조직 전체의 차원에서 협조를 확보할 수 있고 조직전체의 목표실현에 부합되는 분권화가 가능하게 되는 장점도 있어 통제가능 원가만이 원가중심점의 원가에 포함되어야 하는 것은 아니다. 예를 들어 원유가는 조직의 입장에서 보면 통제불가능 원가이지만 연료비를 배분하고 책임을 묻는다면 에너지 절약에 대한 동기가 발생할 것이다.

2) 생산성편드잔액중심점

(1) 수입이 지출을 초과하는 경우

자체 수입이 전혀 발생하지 않는 조직은 원가만이 발생하지만 자체 수입이 발생하면 수입에서 지출을 차감하여 이익이 발생하기 때문에 이익중심점을 구성할 수 있게 된다. 그러나 기업과는 달리 자체수입으로 자체지출을 감당할 수 있는 행정부서는 생산성편드잔액중심점이라는 명칭을 부여하기로 한다. 기업의 이익은 공공분야에서는 편드잔

액 (*fund balance*)이라고 지칭하는 것이 적합한데 원가와 펀드잔액을 측정하면서 동시에 생산성중심점처럼 설정된 산출의 달성에 대해 책임을 지기 때문에 성과평가는 원가와 산출의 비율, 즉 투입과 산출의 비율인 생산성과 이익의 두 가지²⁾ 차원에서 수행될 수밖에 없으며 생산성펀드잔액중심점이라는 명칭을 부여하기로 한다.³⁾

대부분의 정부조직은 이익을 목표로 하지 않으며 이익의 발생은 적절하지도 않다. 일시적으로 지출을 초과하는 수입의 실현으로 기업의 이익에 해당하는 펀드잔액이 발생한다고 하더라도 펀드잔액은 생산성펀드잔액중심점의 다음 기간의 재정수입으로 이월되거나 자유재량에 의해 예산 이외의 용도로 처분할 수 있어야 한다. 발생한 펀드잔액은 결코 성과평가의 유일한 대상이 되어서는 안된다.

분권화된 조직의 최소구성단위에서 지출을 초과하는 수입을 펀드잔액이라고 하였지만 펀드잔액은 정부회계에서 논의되는 펀드잔액과 동일하게 해석할 필요는 없다. 최소구성단위인 생산성펀드잔액중심점은 반드시 별도의 펀드로 설정될 필요는 없으며 펀드내의 독립된 계정의 집합이 될 수도 있다. 최소구성단위가 별도의 펀드로 운영될 때 펀드잔액은 정부회계의 펀드잔액과 동일한 개념이다. 최소구성단위가 펀드내의 계정의 집합으로 구분될 경우는 펀드잔액이란 수입계정의 합이 지출계정의 합을 초과하는 금액이다. 최소구성단위가 펀드회계를 채택하지 않는 한국의 경우는 단순히 모든 수입이 지출을 초과하는 금액으로 생각하면 될 것이다.

지출을 초과하는 펀드잔액의 전부를 중앙에서 회수하면 생산성펀드잔액중심점은 지출을 줄여 펀드잔액을 발생할 동기를 결여하게 된다. 생산성펀드잔액중심점은 모든 수입을 지출로 사용하려고 할 것이며 비효율이 발생할 것이다. 정부의 업무를 수행하는 과정에서 업무수행에 필요한 지출을 초과하는 수입이 발생하는 부서에게 모든 수입의 처분에 대한 자유재량을 부여하면 정부의 한정된 재정수입을 불공평하게 분배하는 결과를 초래하며 수입이 전혀 발생하지 않는 부서의 예산을 확보할 길이 없게 된다. 생산성펀드잔액중심점의 잉여는 이

두 가지 사항을 적절히 고려하여 처분문제를 결정해야 한다.

펀드잔액을 모두 중앙에서 회수하면 절약할 동기를 박탈하며 모든 펀드잔액의 처분을 생산성펀드잔액중심점의 자유재량에 위임하면 불공평과 정부의 재정수입이 극도로 한정되는 문제가 생긴다. 결국 펀드잔액의 일부를 중앙에서 회수하고 일부는 자유재량에 의해 처분하도록 하는 것이 바람직하다. 펀드잔액의 일부만을 회수하지만 생산성펀드잔액중심점은 펀드잔액의 잔여부분을 자유롭게 처분할 수 있기 때문에 수입을 증대시킬 동기가 부여되며 절약하여 펀드잔액을 증가하게 된다. 오히려 펀드잔액의 전부를 중앙에서 회수하는 것에 비하여 중앙의 재정수입이 증가하는 효과가 있다. 중앙에서 징수할 적정 펀드잔액의 비율은 수입증대와 절약을 위한 인센티브 효과를 지속하면서 중앙의 재정수입을 극대화하는 선을 찾아야 하는데, 많은 실패와 시도 속에서 가능한 일일 것이다. 비록 펀드잔액을 전부 중앙에서 회수한다고 하더라도 최고책임자의 평가, 즉 각 부서의 평가시에 펀드잔액의 액수를 포함하기 때문에 그만큼 인센티브 효과가 있지만 펀드잔액의 일부를 해당 부서에서 처분할 수 있도록 허용하는 경우에 비해서는 인센티브 효과가 감소한다.

- 사례 1 : 동일한 산출물 800단위를 생산한 A, B라는 부서를 가정하고 펀드잔액과 생산성을 측정하여 비교한다.

	A	B
수입	600억	800억
지출	500억	700억
산출	800단위	800단위
생산성	800/500	800/700
펀드잔액	100억	100억

A기관은 800단위의 산출을 달성하기 위해 500억 원의 지출을 기록했는데 반해 B기관은 700억 원을 지출했다. 산출량의 달성에 있어 B기관이 훨씬 비효율적이었음을 알 수 있다. 성과평가가 생산성이 아닌

펀드잔액만을 측정한다면 모두 100억 원으로 차이가 없고 둘 다 동일 목표를 달성한 것이 될 것이다. 그러므로 펀드잔액은 물론 생산성도 평가하는 생산성펀드잔액중심점이 인센티브의 측면에서 바람직하다고 볼 수 있다.

- 사례 2 : 사례 1에서는 A기관과 B기관의 펀드잔액이 모두 동일한 사례를 분석했는데 여기서는 펀드잔액에 차이가 나는 사례를 분석한다.

	C	D
수입	600억	900억
지출	500억	700억
산출	300억	300억
생산성	300/500	300/700
펀드잔액	100억	200억

D기관은 C에 비해 생산성은 낮지만 수입이 지출의 차이보다 더 많이 발생했기 때문에 펀드잔액은 크며 그만큼 정부전체의 재정수입에 기여한다. 생산성만 평가한다면 지출의 감소에만 노력하고 수입의 증가에는 노력을 투입하지 않을 것이다. 생산성과 아울러 펀드잔액도 평가해야 하는 이유가 바로 여기에 있다.

(2) 지출이 수입을 초과하는 경우

자체수입이 발생하지만 자체지출에 미치지 못하는 부서는 원가중심점으로 설정하되 이익중심점으로서의 성격도 갖기 때문에 수입과 지출의 차이에 대한 책임을 부여해야 한다. 성과평가는 펀드잔액의 측정은 물론 원가와 산출의 비율, 즉 투입과 산출의 비율인 생산성도 측정하는 두 가지 차원에서 수행해야 한다. 지출이 수입을 초과하는 경우도 수입이 지출을 초과하는 경우와 마찬가지로 생산성펀드잔액중심점으로 설정되어야 한다.

- 사례 3 : 600단위의 산출을 달성한 E와 F기관의 사례를 보자.

	E	F
수입	200억	400억
지출	400억	500억
산출	600단위	600단위
생산성	600/400	600/500
펀드잔액	-200억	-100억
중앙의 지원	200억	100억

생산성만을 평가한다면 E, F 기관 모두 수입에 대해서는 노력하지 않고 지출의 감소에만 노력을 투입할 것이다. F 기관은 비록 동일한 산출물을 위해 500억 원을 지출함으로써 E 기관에 비해 100억 원을 더 지출했지만 수입은 200억 원만큼 더 창출했기 때문에 생산성만에 기초하여 평가한다면 매우 부당한 결과가 될 것이다. 그러므로 생산성과 아울러 펀드잔액에 대한 평가도 동반되어야 한다.

지출이 수입을 초과하면 중앙으로부터 재정지원을 받아야 하며 재정지원을 받는 정도에 따라 분권화의 취지가 손상될 우려가 있다. 재정지원은 필연적으로 분권화된 부서의 독자성을 훼손한다는 주장도 있는데 중심점의 책임과 대응성을 감소하는 효과가 있다고 말한다 (Smith, 1985). 지출이 수입을 초과하는 경우에도 중심점은 중앙에 재정을 의존함으로써 야기되는 자율성의 상실을 줄이기 위해 수입을 증대하려는 동기를 갖게 됨으로써 수입이 지출보다 큰 경우에 못지 않게 수입증대를 위한 인센티브가 존재한다. 다만 중앙정부의 재정지원 이자율성의 상실을 수반하지 않는 경우에는 수입을 증대하려는 인센티브는 수입과 지출의 차액을 평가하는 것에서만 유래할 것이다. 지출이 수입을 초과하는 경우는 펀드잔액이 마이너스가 되기 때문에 펀드잔액잔존금액의 처분에 대한 자유재량권 부여가 아무런 의미를 갖지 못하지만 중앙의 재정지원으로 인한 자율성 상실을 피하기 위한 인센티브 효과가 대신 존재하는 측면이 있다.

- 사례 4 : 여기서는 한국에서 실제 발생한 사례를 소개하고 책임중심점의 부여가 어떤 인센티브 효과를 가져오는지 보기로 한다. X부서는

부서에 소속한 여유토지에서 농작물을 재배하면 상당한 수입을 올릴 수 있다는 사실을 발견하고 1년 동안 유희노동과 여과후의 시간을 활용하여 몇 가지 농작물을 재배하였다. 농작물을 판매하여 상당한 수입을 거두었는데 수입을 모두 일반회계에 편입해야 한다는 사실을 알고 매우 실망하지 않을 수 없었다. 왜냐하면 이렇게 획득한 추가수입은 X부서에 전혀 도움이 되지 않고 다음 회계연도의 예산의 증가로 연결되지도 못했기 때문이다.

X부서가 재정에 관하여 책임중심점으로 운영되지 않는다면 이러한 추가수입으로 인한 인센티브가 전혀 없기 때문에 궁극적으로 X부서는 이러한 노력을 중단할 것이다. 그러나 만약 X부서를 생산성펀드잔액중심점으로 전환한다면 추가수입이 펀드잔액의 증가에 기여하기 때문에 추가수입을 추구할 동기를 갖게 된다. 비록 추가수입으로 인한 펀드잔액의 증가를 평가한다고 해도 추가수입을 일반회계에 편입하게 되어 있는 법규를 수정할 필요는 없다. 일반회계에 편입하더라도 추가수입으로 인한 펀드잔액의 증가를 최고책임자의 평가시에 반영하면 충분히 인센티브 효과가 존재하기 때문이다.

- 사례 5 : Y부서는 자체내의 일부서비스에 대해서 사용료를 부과하고 있는데 사용료를 체납하는 주민이 상당수에 이른다. 그러나 사용료 징수에 대한 노력을 게을리 하고 있는데 그 이유는 노력하여 증가하는 사용료수입이 Y부서에 전혀 이득이 되지 않기 때문이다. 이런 경우 Y부서를 생산성펀드잔액중심점으로 평가하면 최대의 노력으로 사용료 수입의 증가를 위해 노력할 것이다. 사용료를 내지 않고 서비스를 받는 사람들을 최대한 억제하고 체납된 금액의 징수를 위해 노력하며 사용료를 조기 납부하는 사람들에게 혜택을 부여함으로써 수입증대를 극대화할 것이다. 수입이 증가하면 펀드잔액이 증가하기 때문에 성과평가에 유리하며 만일 수입이 지출을 초과할 때 펀드잔액의 일부를 자유재량으로 사용할 수 있도록 허용한다면 자체처분수입도 증가하는 효과를 거둘 수 있다.

3. 장기투자과 성과평가

기업의 이익중심점이 정부에 그대로 적용되기 어려운 개념인 것처럼 기업의 투자중심점도 정부조직에 적용하는 데 문제가 있는 개념이다. 공공조직에 장기투자가 발생하면 기업처럼 투자중심점(*investment center*)으로 관리하는 방법도 있지만 공공조직의 낙후된 예산회계체제로 인해 투자중심점의 원래 취지대로 운영되지 못할 가능성이 대단히 높다. 장기투자란 투자의 편익이 1년 이상의 기간에 걸쳐 존재하는 재원의 투입이다. 분권화된 관리에 있어 최소구성단위의 관리자는 수시로 교체될 가능성이 많으며 성과평가는 대부분 매년 수행된다. 성과평가가 격년제로 시행되거나 그 이상의 기간을 단위로 하여 시행될 경우에도 투자자산의 수명과 성과평가의 주기가 일반적으로 일치하지 않을 것이다.

성과평가가 투자금액을 매년 액면 그대로 감안하여 이루어진다면 불합리하며 성과평가의 타당성을 상실한다. 만약 투자금액을 일시에 지출로 처리한다면 투자가 발생한 기간의 지출은 과다 계산되는 결과가 되며 조직의 활동을 적절하게 측정하는 지표로서의 역할을 상실한다. 해당기간의 최고책임자는 부당하게 계산된 지출로 인하여 상대적으로 불리한 성과평가를 받게 되며 그 이후에는 투자효과가 지속하는 동안 역시 부당하게 낮게 계산된 지출로 인하여 상대적으로 유리한 성과평가를 받게 될 가능성이 크다.

하나의 대안은 장기투자를 적절히 분배하는 일이다. 투자의 효과가 지속되는 기간 동안 투자금액을 경제적 역할에 합당한 비율대로 분배하여 지출에 반영한다. 투자로 인하여 조직이 수령한 혜택을 지출금액이 포함하고 있기 때문에 합리적인 배분이며 성과평가도 논리적 타당성을 갖는다. 장기투자의 배분은 기술의 진보가 급격한 현대에는 예기치 않은 문제점을 발생할 우려가 많다. 경제적 역할의 측정은 주관적인 요인이 개입되기 마련이며 성과평가를 받는 입장에서는 가급적 유리한 분배방법을 선호하게 되고 갈등과 반발이 필연적으로 수반

된다. 감가상각은 투자금액의 경제적 역할을 측정하는 적절한 수단이 되기 어려운데 감가상각의 전형적인 방법들은 정형화되어 있고 제한되어 있기 때문이다. 투자자산의 업무수행효과를 측정하여 감가상각하지 않으면 합리적이고 적절한 지출금액을 계산할 수가 없다.

다음의 사례를 분석하면서 장기투자시의 문제점을 살펴보자. 다음은 어느 책임중심점의 수입 및 지출에 관한 정보이다(단위, 억 원).

	1991	1992	1993	1994	1995	1996
수입	600	600	700	700	700	900
지출	400	400	500	500	600	600
펀드잔액	200	200	200	200	100	300

만약 업무수행을 위해 5년에 한 번씩 대형투자가 필요하다고 가정하고 대형투자가 1991년과 1996년에 각각 500억 원, 600억 원 필요하다고 하자. 투자의 발생을 현금주의에 입각하여 일시에 지출로 처리한다면 다음과 같은 결과가 발생한다.

	1991	1992	1993	1994	1995	1996
수입	600	600	700	700	700	900
지출	900	400	500	500	600	1,200
펀드잔액	-300	200	200	200	100	-300

1991년과 1996년은 대형투자로 인한 지출 때문에 펀드잔액은 마이너스를 기록하며 1991년과 1996년의 성과평가에 책임을 지는 최고책임자는 부당한 평가를 받는 결과가 된다. 반면 투자가 발생하지 않는 연도의 평가는 투자금액을 전혀 감안하지 않기 때문에 상대적으로 지출이 감소하며 투자로 인한 혜택을 받음에도 불구하고 지출금액의 상대적 감소로 인하여 부당하게 유리한 평가를 받게 된다.

만약 업무수행상 투자로 인한 혜택의 크기가 다르다고 할 때 투자 혜택에 따라 투자금액을 분배한다면 지출의 액수가 변화할 것이다.

예를 들어 다음과 같은 투자혜택이 발생하여 투자금액을 혜택의 비율대로 분배한다고 하자.

	1991	1992	1993	1994	1995	1996
투자혜택	10%	20%	20%	20%	30%	10%
투자분배액	50	100	100	100	150	60

투자분배액을 지출에 포함하여 지출을 계산하면 다음과 같은 결과가 된다.

	1991	1992	1993	1994	1995	1996
투자혜택	10%	20%	20%	20%	30%	10%
수입	600	600	700	700	700	900
지출	450	500	600	600	750	660
펀드잔액	250	100	100	100	-50	240

투자혜택을 감안하지 않고 일시에 지출로 처리하였던 경우에 비추어 보면 성과평가의 결과에 현격한 차이가 난다. 위의 분석에서는 1991년과 1996년의 펀드잔액이 가장 크지만 투자를 분배하지 않고 일시에 지출에 포함하였던 경우는 1991년과 1996년의 펀드잔액이 가장 작았다. 이렇게 극적인 차이가 야기되기 때문에 성과평가 또한 어떤 방법을 적용하는가에 따라 심각한 불평등과 차이를 초래한다. 1991년과 1996년까지 책임중심점의 최고관리자가 변경되지 않는다면 초기의 투자금액이 분배되지 않더라도 한 사람에 귀속되므로 그다지 심각한 불평등을 야기하지는 않는다. 그러나 최고관리자가 변경될 경우에는 언제 임명되느냐에 따라 성과평가의 결과가 크게 달라진다.

현금주의를 채택하지 않고 발생주의를 채택하는 경우는 주로 감가상각에 의해 투자금액을 분배하는데 정책상각법에 의해 감가상각한다고 가정한다면 다음과 같은 결과가 된다.

	1991	1992	1993	1994	1995	1996
감가상각률	20%	20%	20%	20%	20%	20%
감가상각액	100	100	100	100	100	120

감가상각액을 지출에 포함하면 다음과 같다.

	1991	1992	1993	1994	1995	1996
수입	600	600	700	700	700	900
지출	500	500	600	600	700	720
펀드잔액	100	100	100	100	0	180

감가상각은 인위적인 방법이며 채택되는 감가상각의 방법에 따라 감가상각 액수가 달라지는 문제점이 있음에도 불구하고 투자의 혜택 비율에 근접하는 감가상각 방법을 채택할 수 있는 이점이 있다. 감가상각 방법이 합리적으로 선택될 때 투자의 혜택비율에 근접할 수 있으며 투자액수를 분배하지 않는 방법에 비하면 매우 합리적인 성과평가의 방법이라 할 수 있다. 감가상각이 투자의 혜택비율을 계산하는 방법을 따른다면 감가상각법과 투자혜택에 의한 투자금액의 배분방법은 동일하며 두 방법에 차이가 없게 된다. 위의 세 가지 방법을 각각 비교해 보면 다음과 같다.

	1991	1992	1993	1994	1995	1996
현금주의	-300	200	200	200	100	-300
투자혜택에 의한 분배	250	100	100	100	-50	240
감가상각에 의한 분배	100	100	100	100	0	180

위의 표에서 알 수 있듯이 감가상각에 의한 방법은 투자혜택에 의한 분배방법과 큰 차이가 없으나 현금주의와는 심각한 차이가 난다.

4. 산출의 측정 : 물리적 수량과 화폐단위에 의한 측정

기업의 산출은 화폐가치가 부여되기 때문에 기업의 산출물이 다양하다고 해도 모두 하나의 수치로 회귀한다. 정부조직은 다양한 산출물을 생산하는 경우가 대부분이며 화폐가치를 부여하기 어려운 경우가 대부분이기 때문에 산출의 측정이 용이하지 않다. 만약 위의 사례처럼 하나의 부서가 하나의 산출만을 생산한다면 물리적인 단위측정으로 산출물을 계산할 수 있다. 투입이 화폐단위로 계산되기 때문에 생산성은 물리적 양을 화폐단위로 나눈 수치가 될 것이다. 그러나 다양한 산출물을 생산하는 경우는 이러한 다양한 산출물을 하나로 통합해야 하는가의 문제가 발생한다. 개별산출물에 대한 생산성도 중요한 정보이긴 하지만 하나의 부서를 총체적으로 평가하기 위해서는 하나의 생산성에 대한 정보가 필요할 경우가 있기 때문이다.

다양한 산출물⁴⁾을 생산하는 경우 가중치를 각각의 산출물에 부여하여 가중산출치를 계산하는 방법이 있지만 개별산출치에 대한 가중을 결정하는 데 어려움이 있다. 만약 산출물에 화폐단위를 부여할 수 있다면 산출물을 종합할 수 있을 것이다. 만약 산출물에 화폐단위를 부여할 수 있다면 산출물을 생산하는 시점에서 수입으로 계산하여 기업식 재무제표를 작성할 수 있다. 단, 고객인 국민이 거부하거나 일정한 기준에 미달한다고 판단되는 산출물의 경우는 수입으로 계산하지 않는다. 이런 방법을 채택하면 기계적으로 산출과 투입의 비율을 측정하는 전통적인 생산성 측정에서 진일보하여 효과성을 일부 도입하는 이점이 있다.

산출물에 화폐단위를 부여하는 데는 여러가지 방법이 가능하다. 첫째 시장가격이 존재한다면 시장가격을 사용하면 될 것이다. 그러나 시장가격이 존재하는 경우는 매우 희박할 것이다. 둘째 동종서비스가 민간에 의해 판매되는 경우 시장가격을 사용할 수 있다. 이럴 경우 추정의 문제가 있겠지만 비교적 근사치를 이용할 수 있다는 이점이 있다. 셋째 방법은 표준원가를 계산하여 일정한 마진을 부여하는 방

법이다. 여기서 마진은 자본의 기회비용으로 계산할 수 있으며 표준 원가에 의하기 때문에 투입비용에 마진을 가산하는 것과는 차이가 있다. 자본의 기회비용을 계산할 때는 비용편익분석시의 할인율을 사용할 수 있다. 넷째 방법은 과거의 역사적 원가에 기초하거나 비용산정에 기초하는 방법이 있는데 역시 마진을 추가해야 할 것이다.

생산성은 투입과 산출의 비율로서 측정한다. 산출을 측정하여 매 산출단위당 화폐가치를 부여하면 생산된 산출만큼 수입으로 계산할 수 있다. 생산성펀드잔액중심점은 두 가지 종류의 수입이 발생하므로 각각 산출수입, 재정수입이라고 명칭을 부여할 수 있다. 산출수입은 실제로 산출이 판매되어 수입이 발생한 것은 아니지만 산출에 적절한 화폐가치를 부여하여 측정하며 재정수입은 문자 그대로 세금, 사용료 등으로부터 발생하는 화폐의 유입을 말한다. 산출수입과 재정수입을 합산하여 총수입을 계산하고, 총수입의 구성비율에 따라 책임중심점의 생산활동과 수입창출활동을 평가할 수 있다.

5. 결론

책임중심점에 대한 평가는 공공조직의 성격과 환경이 각각 다르기 때문에 평가결과를 비교하기 어렵다는 문제점에 봉착한다. 그러므로 평가결과는 과거의 수치와 비교하거나 표준을 설정하여 비교하는 방법을 택한다. 또한 유사기관과 비교하되 차이점을 반영하면서 비교하는 방법을 택하기도 한다. 공공부문은 수입창출활동에 제약이 따르기 때문에 펀드잔액의 평가시에 한계점을 인식하여야 한다. 현재 이러한 문제점을 극복하는 가장 대표적인 방법은 비재무정보를 추가하여 펀드잔액의 한계를 보완하는 것이다.

생산성과 펀드잔액에 대한 정보는 성과평가 이외에도 자원배분을 위한 의사결정에 사용되기 때문에 성과평가만이 아니라 정보사용자의 의사결정 요구를 반영하여야 한다. 정보창출로 인한 비용이 정보의 사용으로 인한 편익을 상회하는 한 성과평가 정보는 존재 의미를 확

보하게 된다. 비록 경제학적으로 이상적인 특성을 구비한 투입의 측정이 불가능하다고 할지라도 발생주의 회계와 발생주의 회계의 결합을 보완하면 생산성의 측정에 매우 유용한 투입정보를 확보할 수 있을 것이다.

분권화된 조직에서 최소구성단위는 성과평가에 의해 통제하지 않으면 조직의 궁극적인 목표를 효율적으로 달성해야 하는 공공조직의 사명을 완수하지 못하게 된다. 분권화된 조직의 통제는 분권화된 조직의 책임을 구현하는 방향으로 설정되어야 한다. 최소구성단위는 재정과 조직의 목표에 관하여 책임중심점으로서 중앙의 통제에 부응하는 책임을 지도록 함으로써 분권화된 조직의 통제를 달성한다. 자체수입이 전혀 없는 최소구성단위는 생산성중심점으로 설정되어 생산성을 평가하여 성과평가에 포함하여야 할 것이다. 자체수입이 있는 최소구성단위는 자체수입의 크기 여부를 막론하고 생산성펀드잔액중심점으로 구축하여 생산성과 펀드잔액을 측정하여 이를 성과평가에 포함함으로써 책임을 구현하고 통제를 달성한다.

■ 주

- 1) 최근 선진국의 행정개혁은 신공공관리(New Public Management)를 모델로 한다고 볼 수 있으며 여기서는 별도의 언급이 없는 한 신공공관리를 현재 진행되고 있는 전세계적인 행정개혁의 조류로 간주한다.
- 2) 그러므로 조직의 입장에서 두 가지 수입이 있는데, 의회의 의결로 확정되는 지출예산과 정부의 일반회계에 편입해야 하는 자체수입이 있다. 지출예산은 산출과 비교하여 생산성을 평가하고 자체수입은 펀드잔액을 계산하는 데 사용된다.
- 3) 생산성중심점과 생산성펀드잔액중심점이라는 용어는 저자가 최초로 사용하는 개념이므로 아직은 생소하고 부족한 점이 있으리라 믿는다. 추후 적절한 다른 용어를 발견할 때까지는 잠정적으로 사용하는 데 의미가 있다고 생각한다. 영어로는 productivity center, productivity and fund balance center라고 각각 번역할 수 있겠지만 아직 사용된 사례를 관찰하지는 못하였다.
- 4) 생산성 평가를 비재무정보로서 보완한다고 하더라도 비재무정보를 가중치에 의해 산출에 포함하지 않고 비재무정보는 별도로 보고한다. 조직목표에 이익창출이 포함된다 하더라도 이익도 펀드잔액

에 의해 별도로 평가한다. 여기서 말하는 다양한 산출이란 계량정보로서 조직이 제공하는 본연의 서비스제공을 말한다.

■ 참고문헌

- Boston, Jonathan, John Martin, June Pallot, and Pat Walsh. 1996. *Public Management - The New Zealand Mode*. Oxford University Press.
- Broom, Cheryle A. 1995. "Performance-Based Government Models: Building A Track Record." *Public Budgeting & Finance* Winter: 3~17.
- Burstein, Carolyn, and Donald M. Fisk. 1987. "The Federal Government Productivity Improvement Program : Status and Agenda." *Public Budgeting & Finance* Winter: 36~47.
- Frater, Ian. 1989. "Accrual Accounting: The Experience of a Small Local Authority." In *Managing Resources in the New Public Sector*, Public Sector Convention, New Zealand Society of Accountants.
- Gore, Al. 1993. *The Gore Report on Reinventing Government: Creating a Government that Works Better and Costs Less*. Random House.
- Harris, Jean. 1995. "Service Efforts and Accomplishments Standards: Fundamental Questions of an Emerging Concept." *Public Budgeting & Finance* Winter: 18~37.
- Holzer, Mark. ed. 1992. *Public Productivity Handbook*, Marcel Dekker.
- Lauth, Thomas P. 1985. "Performance Evaluation in the Georgia Budgetary Process." *Public Budgeting & Finance* Spring: 67~82.
- Mascarenhas, R. C. 1993. "Building an Enterprise Culture in the Public Sector: Reform of the Public Sector in Australia, Britain, and New Zealand." *Public Administration Review* Vol. 53 No. 4 (July/August) : 319~328.
- Mascarenhas, R. C. 1996. "Searching for Efficiency in the Public Sector : Interim Evaluation of Performance Budgeting in New Zealand." *Public Budgeting & Finance* Fall: 13~27.
- Massy, William F. 1996. *Resource Allocation in Higher Education*. The University of Michigan Press.
- OECD. 1997. *Modern Budgeting*. OECD.
- Osborne, David, and Ted Gaebler. 1992. *Reinventing Government*. Addison Wesley.
- Pallot, June. 1991. "Accounting, Auditing, and Accountability." In Boston, Jonathan, John Martin, June Pallot, and Pat Walsh, eds. *Reshaping the State : New Zealand's Bureaucratic Revolution*, Oxford University Press.
- Rosen, Ellen Doree. 1993. *Improving Public Sector Productivity*. Sage.
- Schick, Allen. 1990. "Budgeting for Results: Recent Developments in Five Industrialized Coun-

- tries." *Public Administration Review* January/February: 26~34.
- Scott, Peter. 1989. "Managing Government Departments under the Financial Management Reforms." in *Managing Resources in the New Public Sector*, Public Sector Convention, New Zealand Society of Accountants.
- Smith, B. C. 1985. *Decentralization: The Territorial Dimension of the State*. George Allen & Unwin.
- Steiss, Alan Walter. 1989. *Financial Management in Public Organizations*. Brooks/Cole Publishing Company.
- Stiglitz, Joseph E. 2nd ed. 1988. *The Economics of the Public Sector*. Norton.

5. Government Productivity Improvement : The Use of Responsibility Center

Sung-Sig Yoon

Decentralized organizations and accountability through performance evaluation has been the main trend of the worldwide public sector reforms. As you can see even in the France's recent governmental reforms, responsibility center can be designed a very effective tool for controlling decentralized organizations. Productivity measurement is one of the most important objective informations about performance evaluation and output-based budgeting is related to governmental productivity. New Zealand's adoption of accrual basis accounting and capital charges is the effort to create more useful information about inputs and outputs. This article examines how responsibility center, which is the smallest responsibility unit, should be operated and evaluated from the point of governmental accounting perspective.

6. A Study of Information Policy Process with Lessons from Policy Failure

Ik-Jae Chung

This study reviews the experiences of New York State in its efforts to make and implement information policies. Two cases of policies with critical difficulties are analyzed through a comparative lens. It tries to elicit from case studies lessons for successful information policy in the future. It is not coincidental that most countries are undertaking ambitious projects to establish advanced information