

## 활동기준원가분석기법의 적용가능성에 관한 사례연구

### A Study on the Activity-Based Costing and Management in Public Sector

최 은 석(갈렙엔컴퍼니 시니어컨설턴트)

이 민 창(서울대학교 행정대학원 강사)

오늘날 정부의 재정 규모는 급속도로 평창하고 있으며, 행정 업무 역시 더욱 복잡해져 가고 있다. 이 때문에 관련 산하기관이나 민간단체에 일부 행정서비스를 위탁하는 사례가 늘고 있으며, 지방정부의 경우도 재정 자원의 효율적인 사용을 위해 일부 행정서비스를 민간에 위탁하고 있다. 그러나 이러한 위탁사업의 잘못된 운영은 행정서비스의 품질 저하와 함께 재정자원의 낭비를 초래하고, 종국에는 정부에 대한 국민의 신뢰를 저하시키는 원인이 된다. 따라서 이를 평가하고 효과적으로 관리하지 못하면 오히려 많은 부작용을 초래하게 된다. 그럼에도 불구하고 이에 대한 경험적 연구가 부족했고, 형식적인 회계결산으로 인해 위탁된 사무의 효율성을 평가하기가 곤란했다.

본 연구는 이러한 점에 착안하여 위탁사업의 적정성과 효율성을 측정하기 위한 대안을 모색하고자 한다. 이를 위해 활동기준원가(Activity-Based Costing) 분석을 통해 위탁 혹은 출연업무를 대행하는 기관이 제공하는 행정 활동의 적정성을 평가하는 방법을 제시하고자 하였다. 이러한 연구는 최근 위탁업무가 증가하고 있는 지방정부에서 효과적으로 사업을 관리하기 위한 단초를 제공하리라 본다.

주제어 : 활동기준원가분석, 정부출연기관회계, 예산관리, 행정 프로세스

#### I. 서 론

성공하는 정부와 그렇지 못한 정부의 가장 큰 차이는 개혁의 추진여부가 아니라 개혁의 방법에 있다. 그 동안 정부는 경제위기를 극복하는 과정에서 중앙정부와 산하기관에 대한 대규모 구조조정을 실시했다. 그러나 정부가 추진해 온 물량 위주의 개혁은 장기적으로 효과를 거두기 어렵다. 또, 정부의 업무는 성격상 단순히 비용절감을 통해 그 성과를 논의하기가 곤란하다. 정부 활동으로 인해 야기되는 경제적·사회적 파급효과가 너무나 크기 때문이다. 따라서 정부가 추진하는 개혁은 정부 활동의 성격과 기능의 재조정, 정부 활동의 효과적인 수행에 초점이 맞추어져야 한다. 그럼에도 불구하고 대부분 국민에게 영향을 미치는 정부의 활동이 소요되는 예산이 아니라 활동 자체라는 사실에 관심을 두지 못하고 있는 현실이다.

단순한 비용의 절감은 장기적으로 경쟁력을 제고하는데 전혀 도움을 주지 못한다. 적은 세금으로 많은 서비스를 제공할 수 있는 정부보다 한정된 재원으로 가장 효과적인 서비스를 제

공하는 정부가 보다 경쟁력이 있다. 이러한 경향은 행정서비스를 외부기관에 위탁하여 「적은 비용」과 「양질의 서비스 제공」이라는 두 가지 목적을 동시에 달성하고자 하는 지방정부의 노력에서 쉽게 찾을 수 있다. 본격적인 지방자치가 실시된 이후 다양한 행정서비스가 민간부문과의 계약에 의해 공급되고 있으며, 앞으로도 이러한 추세는 지속적으로 확산될 것으로 보인다(정윤길, 1998: 125). 그러나 외부기관에 행정서비스를 위탁한 경험이 거의 없었고, 위탁사무를 관리하기 위한 축적된 경험과 자료가 없었던 까닭에 대부분의 지방정부가 많은 난관에 봉착하고 있다.

본 연구는 이러한 점에 착안하여 위탁된 행정서비스를 효율적으로 관리하기 위한 대안을 제시하고자 한다. 이를 위해 정부출연기관인 ○○원의 활동기준원가 분석 결과를 토대로 예산과 업무(행정)활동의 가치의 적정규모 검토, 업무량 및 업무 활동의 적정 배분 여부를 검토하고자 한다. 본 연구에서 채택한 활동기준원가 분석은 특정한 조직이 수행하는 각각의 활동에 대한 정보를 분석하여 본래 조직이 추구해야 하는 비전과 미션에 맞게 활동하고 있는지를 점검하고, 조직이 추구할 전략적 방향을 제시하는데 유용한 데이터를 제공해 준다는 점에서 의미가 있다. 그러나 더욱 중요한 것은 전통적인 원가산정방식과 달리 실제 투입된 활동에 따라 간접비를 배분함으로써 원가의 왜곡을 최소화하고, 위탁 사업에 관한 정보를 효율적·효과적으로 제공한다는 점이다.

## II. 활동기준원가분석의 이론적 배경

### 1. 정부회계 및 예산관리의 문제점

#### 1) 정부회계의 의의

회계는 조직의 경제적 사건을 분석·기록·요약하고, 평가·해석하여 그 결과를 보고하는 제반 활동과 관련된 기술이다. 이러한 회계는 조직의 성과를 경제적 활동에 대한 측정을 통해 평가하기 위한 목적으로 사용된다(윤성식·권수영, 2000: 57). 그러나 회계에 대한 잘못된 이해로 인해 지금까지 조직의 성과를 회계의 관점에서 평가하고 활용하기 위한 시도가 매우 드물었다.

정부회계가 본격적으로 관심을 끌게 된 것은 재정위기가 심화되면서부터이다. 지방정부의 부채 누적은 미국에서 발생했던 재정 파탄의 우려를 낳고 있다. 미국의 경우 이러한 과정을 경험하면서 회계정보시스템을 대폭적으로 개선하였고, 정부회계의 중요성을 계속 강조하고 있다. 반면에 우리는 지방자치제가 부활된 이후 재정적자가 가중되고 있음에도 불구하고, 회계의 중요성을 인식하지 못하고 있는 것이 현실이다. 이것은 그동안 정부회계를 통한 책임성 확보에 관심이 적었고, 회계와 불가분의 관계에 있는 예산이 과행적으로 운영되어 온 데에 원인이 있다. 따라서 재정운영의 투명성을 확보하고, 재정자원의 효율적인 사용을 위해 정부회계에 대한 관심의 제고가 그 어느 때보다 중요한 시점이다.

## 2) 정부출연기관 회계제도의 현실

정부회계는 행정서비스를 대상으로 하는 것으로, 민간에서 사용하는 일반적인 기업회계와는 다르다. 특히 예산에 의해 수입이 발생하기 때문에 발생주의 회계처리를 취하면서, 동시에 결산 때에는 현금주의에 따라 예산수지계산서 또는 예산집행실적대비표를 사용한다. 이로 인해 각 기관에서 제시하는 재무제표는 기관의 회계처리기준에 따라 달라지기 때문에 직접적으로 비교하기 곤란한 경우가 많다. <표-1>에서 보는 바와 같이 기관의 수익원인 출연금의 종류가 다양한 반면, 실제 이루어지는 지출은 사업별로 구분되어 집행되지 않고 있기 때문에 문제가 발생하게 된다.

대부분의 정부출연기관들은 다양한 사업을 추진하게 되고, 이 과정에서 각 회계단위가 분리되어 운영되는 것이 원칙이지만 실제로 집행상 구분이 어려운 것이 현실이다. 예산 및 회계 담당부서의 역량이 부족한 것도 원인이지만, 보다 근본적인 원인은 기관에서 특정한 사업을 포기하거나 추가하기 어렵게 되어 있는 제도적 현실 때문이다. 이로 인해 대부분의 정부출연기관들은 기관이 추진하는 사업간에 교차보조를 실시한다. 반면에 제도적으로 이러한 결손처리가 허용되지 않기 때문에 실제 결산과정에서는 이러한 현실이 반영되지 않는다. 따라서 정부출연기관의 경우 결산서에 나타난 회계정보만으로는 해당 기관의 재정 상태를 정확하게 파악하는 것을 불가능하다.

<표-1> 정부출연기관별 회계처리 비교

기 관 명	주요수의원	회계구성단위
한국과학재단	정부출연자산수증익 민간인출연자산수증익 G.T.Z 출연자산수증익	일반회계 기초과학연구기금회계 연구원복지기금회계 연구원복지시설회계
원자력연구소	정부출연금 기타 출연금 핵공단출연금 자산수증익 기타 자본잉여금	출연사업회계 원전사업단회계 원자력병원회계 중·장기사업회계
과학기술원	정부출연금 기타 출연금 자산수증익 연구사업취득고정자산 감가상각충당금 기금회계자본금	일반회계 특정회계 기금회계 적립금회계
과학기술연구원	비설립자출연금 석좌기금	일반회계 기초과학연구기금회계 연구원복지기금회계 연구원복지시설회계
인삼연초연구소	공사출연금 정부출연재산 정부출연금	단일회계

출처 : 정진경(1997: 25~28)에서 재구성.

### 3) 현행 예산관리제도의 문제점

수익과 비용에 의해 결정되는 기업의 가치산정방식이 정부에도 이미 동일하게 적용되고 있다. 주어진 자원을 얼마나 효율적이고 효과적으로 이용하여, 얼마만큼의 부가가치를 창출하였는가의 문제는 민간부문과 공공부문에 차별이 있을 수 없기 때문이다. 1980년대 이후 지속되어 온 정부개혁의 주된 동인(動因)은 바로 “적은 비용으로 양질의 서비스를 제공하는 것”이었다. 그동안 많은 정부에서 TQM이나 BPR 등과 같은 다양한 경영기법을 도입하여, 행정서비스를 개선하고자 하는 노력을 기울여 왔던 이유도 여기에 있다. 특히 경기침체가 장기화되면서 정부개혁에 대한 관심은 효율적인 예산의 운영, 감세(減稅) 등에 집중되고 있다. 여기에는 민간기업의 서비스와 달리 산출물을 측정하기 어렵고, 이로 인해 결과보다는 투입에 대해 많은 관심을 가지게 되는 행정서비스의 속성도 기인하는 바 크다. 이렇듯 예산의 증감에 민감해지면서, 그동안 행정서비스 활동의 본질이나 개선 문제는 뒷전으로 밀려나게 되었다. 그러나 많은 정부에서 추진해 온 이러한 물량 위주의 접근방식은 본래 의도한 바와 달리 충분한 효과를 거두지 못했다. 예산의 편성 및 집행단계에서 다음과 같은 몇 가지 문제점에 봉착했기 때문이다.

우선 예산편성단계에서 해당 기관의 예산 한도를 정해 놓고, 하위조직별로 조정을 하는 고정을 거치게 되면서 정책의 부실화를 초래한 점이다. 특정한 기관의 사업이나 정부에 대한 기여도보다는 예산의 절대 규모만을 강조함으로써 결국에는 예산의 고유 목적과 유용성을 상실하게 된 것이다. 예산을 사용하는 원천에 대한 고려 없이 규모만을 줄이려고 하는 것은 상품의 부피를 줄이기 위하여 내용물에 대한 고려 없이 걸포장만을 줄이려는 노력과 다를 바 없다. 예산을 심의·조정하는 기관 혹은 부서가 예산을 절감하기 위해서는 예산의 규모에 대한 통제가 아니라, 예산을 소모하는 원인행위를 통제하고 비부가가치적인 원인행위를 제거하여 근본적이고 지속적인 원가절감 목표를 달성해야 하는 것이다(김성진, 2001: 34). 또 다른 문제는 예산의 집행단계에서 발생한다. 예산편성단계에서 원인행위에 대한 조정·통제가 제대로 이루어지지 않으면 많은 이해관계자들의 압력으로 인해 전용 등의 방법으로 본래 계획되었던 원인행위가 쉽게 발생하기 때문이다.

### 4) 효율적 예산관리의 전제

예산관리의 목적은 재정자원을 예산을 통해서 산출과 목표로 연결시키며, 이를 위해서 계획하고 통제하는 것이다(윤성채, 2001: 165). 이러한 예산은 기능 또는 사업(function or program), 조직단위(organizational unit), 성질(character), 품목(object), 활동(activity) 등에 대한 통제에 주력해 왔다(윤성식 외, 1998: 435~440). 그러나 기존의 예산통제는 국민의 자산과 세금을 낭비하지 않는데 주안을 두었고, 예산의 효과적인 활용이나 부가가치의 창출에 대해서는 관심을 갖지 못했다. 물론 지출에 대한 엄격한 통제가 이루어져야 하지만, 더욱 중요한 것은 예산집행의 결과가 아니라 예산을 통해 이루어진 정부의 행정서비스 활동이다. 주어진 예산으로 그에 상응한 가치를 창출하는 것이야말로 정부의 역할이자 책무이기 때문이다(Dyc, 1990, 갈렙앤컴퍼니, 1999).

단순히 예산의 규모와 사용 내역을 통제하는 것으로는 경쟁력을 확보하기 어렵다. 예산의 효율적인 관리를 위해서는 관련된 이해관계자들과 협력하고, 재정자원의 투입 효과를 국대화하기 위한 노력이 병행되어야 한다. Drucker는 이러한 노력의 일환으로 조직 내에서 발생하는 비용을 종합적으로 계산하는 방식에서 벗어나, 특정 사업이 계획, 집행, 평가 및 환류되는 각

과정에 초점을 맞추어야 한다고 보았다. 특히 그동안 정성적 평가에 의존해 온 공공부문의 비용을 측정하고 관리하기 위한 수단으로써 활동기준원가의 유용성을 제시한 바 있다(Drucker, 1995). 이하에서는 이러한 활동기준원가의 개념 및 접근방법을 살펴보기로 한다.

## 2. 활동기준원가분석의 의의

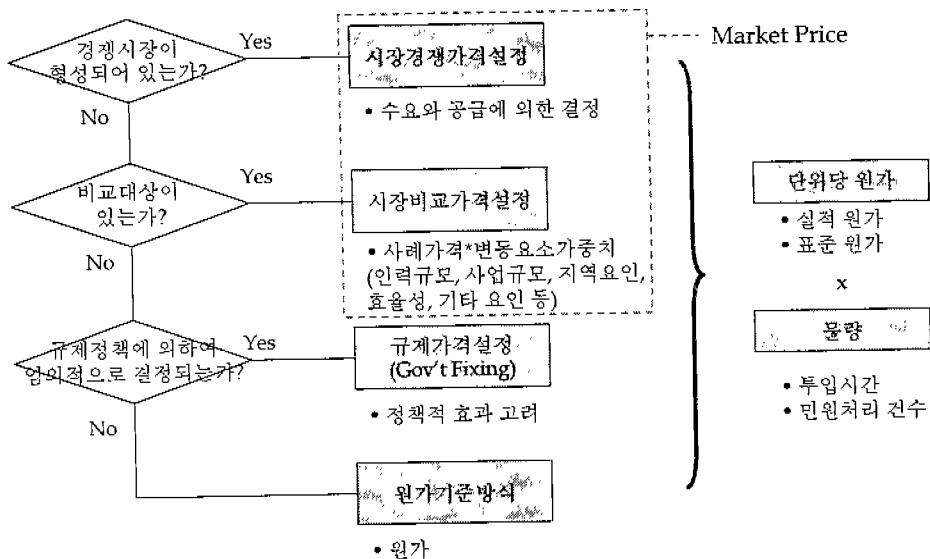
### 1) 위탁된 행정서비스 원가 산정

서비스의 형태나 의미 혹은 가치 등을 염두에 두지 않고, 단순히 서비스를 제공하는 측면에서 보면 정부와 기업은 동일하다. 기업이 제공하는 서비스는 시장에서 경쟁에 의해 이뤄지는 반면, 행정서비스는 비교 대상이 없거나 일부 비교가 가능한 경우에도 가격규제가 이뤄지는 경우가 많다.<sup>1)</sup> 그러나 이러한 방식에 의해서는 정부가 적정한 수준의 서비스를 제공하고 있는지, 효율적으로 업무를 수행하기 위해 노력하고 있는지를 판단할 수 없다. 특히 정부가 특정한 사업을 위탁한 경우 <그림-1>과 같이 시장 메커니즘에 의하기보다는 정부가 위탁기관과 협상을 통해 임의적으로 서비스의 공급 가격을 결정하는 경우가 대부분이다.<sup>2)</sup> 이러한 가격 결정이 합리적으로 이루어지기 위해서는 행정서비스 공급의 책임을 명확히 하고, 동시에 소모된 재정자원에 대한 공정한 평가가 이루어질 수 있도록 원가를 산정하기 위한 기준이 필요하다. 즉, 위탁된 행정서비스를 수행하는데 소요된 실제 원가가 객관적으로 산정되어야 한다.

행정서비스를 산출하는데 소요되는 원가는 인건비, 재료비와 같은 직접원가와 이러한 서비스를 공급하는데 필요한 관리·지원비용 등과 같은 간접원가로 구분된다. 이 때 위탁된 행정서비스 공급과 관련된 인원의 인건비는 정확한 집계가 가능하지만 지원인력의 인건비와 기관운영비 등과 같은 간접비는 정확한 측정이 어렵다. 이러한 간접비는 전년도 결산서를 기준으로 매년 회계법인의 검토를 거쳐 정부와 계약시 배부비율에 따라 각 사업에 반영된다. 그러나 이 경우 간접비를 과다하게 지출한 기관은 간접비율을 높게 적용 받게 되고, 반대로 기관을 효율적으로 운영하여 간접비를 축소한 기관에서는 상대적으로 낮은 비율을 적용 받게 되는 모순이 발생하게 된다.<sup>3)</sup> 따라서 위탁된 행정서비스가 효율적으로 집행되기 위해서는 각 사업의 간접비를 좀 더 명확하게 나타낼 수 있는 회계기준이 제시되어야 한다.

- 1) 일반적으로 행정서비스는 조세수입을 통해 이루어지지만, 수수료, 사용료, 부담금 등 준조세 형태로 재원을 확보하여 이루어지는 경우도 있다. 본 연구에서 다루는 ○○원은 사업자에게 위탁사업과 관련된 일체의 비용을 부과하여 대부분의 수익을 충당하고 있으며, 기타 연구수입 및 기관고유사업을 통해 정부로부터 일부 재원을 공급받는 형태를 취하고 있다.
- 2) 위탁사업자들은 대부분 공개경쟁입찰을 통해 서비스의 가격을 제안하고, 정부가 이를 근거로 계약을 체결하기 때문에 대부분의 경우는 위탁된 행정서비스의 공급계약을 기초로 가격이 결정된다. 반면에 법령에 의하여 경쟁입찰이 제한되어 있는 특수한 위탁사무는 임의적으로 서비스의 공급가격이 결정되고 있다. 통계에 의하면 현재 이러한 위탁사무가 100개 이상이 되는 것으로 추산된다(기획예산처, 2001.12.22).
- 3) 과학기술부 산하 20개 기관의 경우 간접비 비율이 50~160%까지 매우 폭넓은 차이를 나타내고 있는 것으로 조사되었다(김충심, 1996: 23).

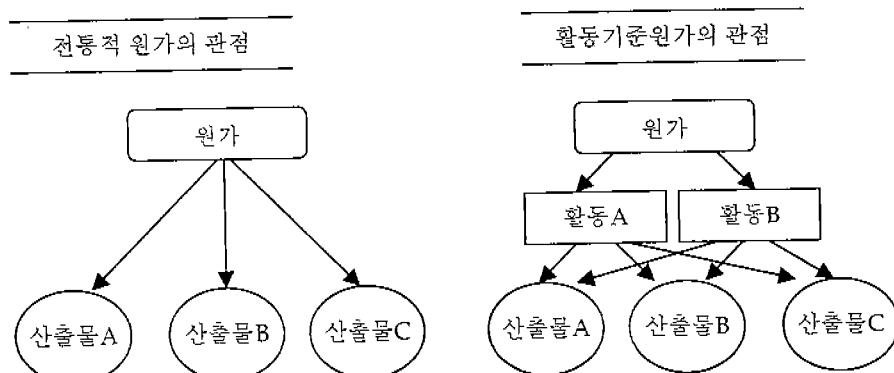
〈그림-1〉 위탁된 행정서비스의 가격결정방식



## 2) 전통적 원가산정방식과 활동기준원가

활동기준원가는 기존의 원가산정방식의 간접비 배부절차에 대한 비판에서 시작되었다. 전통적인 원가산정방식은 조업도(操業度)라는 단일 척도를 기준으로 변동비와 고정비를 구분하여 원가를 다루어 왔다. 그리고 대부분의 간접비를 고정비로 집계하여, 이를 원가대상에 배부하였다. 그러나 간접비는 서비스의 양이나 조업도와 관계없이 발생하게 된다. 그리고 자동화와 정보통신기술의 발달로 직접적인 노무보다는 감독, 정비, 관리 등과 같이 서비스의 산출을 지원하는 기능이 증가하면서 종원가에서 간접비가 차지하는 비중도 빠른 속도로 증대하여 왔다. 이에 따라 간접비를 정확히 측정하고, 집계할 수 있는 새로운 배부기준의 마련이 필요해졌다. 이로 인해 1980년대 후반에서 1990년대 전반에 이르기까지 Cooper(1987), Kaplan(1988)을 비롯한 학자들에 의해 활동기준원가에 대한 연구가 광범위하게 이루어져 왔다.(김중식, 1997: 39).

〈그림-2〉 전통적 원가와 활동기준원가의 비교



출처 : 김성진(2001: 56)에서 재구성.

활동기준원가의 특징은 <그림-2>에서 보는 바와 같이 전통적인 원가산정방식과의 차이점에서 찾을 수 있다. 우선 활동기준원가에 의한 경우 각 산출물이 소비한 제반 활동의 직접 추적이 이루어지므로 산출물에 배부되는 간접비의 양이 전통적인 원가산정방식에 비해 상대적으로 축소된다. 동시에 소비된 활동의 추적은 각 산출물과 활동 사이의 인과관계를 규명하고, 이에 따라 원가를 배부한다. 또한 활동기준원가는 전통적 원가산정방식에서 단일 배부기준이 야기하는 원가 왜곡을 줄이기 위해 배부기준을 복수화하여 보다 정확한 원가를 산출한다. 동시에 전통적 원가산정방식에서는 지원·관리활동을 기간비용으로 처리하고 있는데 반하여 활동기준원가에서는 해당 산출물을 생산하는데 관계되는 활동의 빈도와 수량을 측정하여 이를 반영한다. 전통적 원가산정방식과 활동기준원가에 의한 원가산정방식의 차이는 아래 <표-2>와 같이 요약해 볼 수 있다.

**<표-2> 전통적 방식과 활동기준원가방식의 특징**

구 분	전통적 방식	활동기준원가방식
간접비 Pool의 수	부서별 혹은 기관 전체를 하나로 묶어서 계상하므로 1개 혹은 소수	간접비와 관련된 활동을 여러 개로 구분하여 계상하므로 다수
간접비 배부기준	재무적 측정치에 의존 (인건비, 재료비에 일정비율을 곱해 산정)	비재무적 측정치에 의존 (작업준비수, 검사회수, 부품의 수 등을 기준으로 산정)
원가계산	개략적임(평균치 활용)	보다 정확함(인과관계 반영)

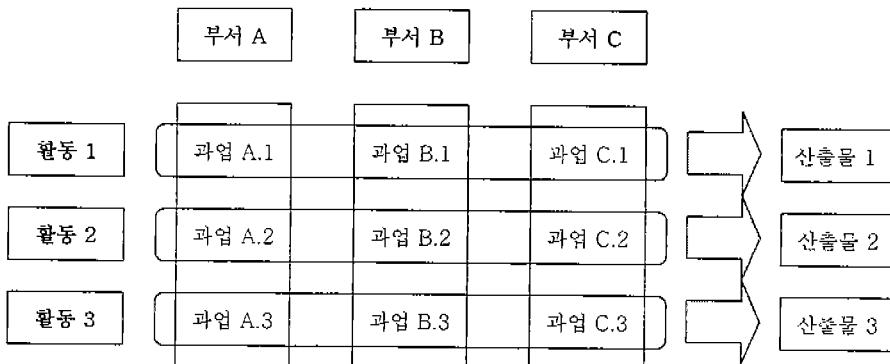
출처 : 이봉연(1999: 299)에서 재구성.

### 3. 활동기준원가분석의 접근방법

#### 1) 활동기준원가의 개념과 목적

조직은 특정한 활동을 수행하기 위해 여러 가지 재화를 생산하거나 용역을 제공한다. 원가(cost)란 이 과정에서 재화나 용역을 얻기 위해 희생된 경제적 자원을 화폐단위로 측정한 것을 말한다. 활동기준원가는 보다 정확한 원가 계산을 위해 기관의 기능을 여러 가지 활동으로 구분한 다음, 각 활동을 대상으로 하여 원가를 집계하는 원가계산제도이다. 여기서 활동(activity)이란 주어진 예산을 소비하는 사건(event)이나 거래(transaction)를 가리키며, 조달, 정보공개, 민원처리 등 다양한 행정서비스 활동이 모두 포함된다(오경수, 2000: 3). 이러한 활동기준원가계산은 특정한 서비스나 제품은 활동을 소비하고, 활동은 자원을 소비한다는 사고에 기반을 두고 있다.

〈그림-3〉 활동의 이해



출처 : 김성진(2001: 61)에서 재구성.

현재 대부분의 공공조직은 간접비(경상경비)를 책임회계 단위별 예산관리에 의해 통제하고 있다. 그러나 해당 기관 내의 각 부서와 부서 간 역할의 상호의존성이 증가하고, 이에 따라 부서간의 획적인 기능이 중요한 의미를 지니게 되었다(이경태 외, 1997: 23). 특히 원스톱 행정이나 논스톱 행정이니 하는 논의가 부각되면서 이러한 부서간의 획적 기능에 대한 고려가 필수 불가결한 요소로 대두되고 있다. CRM(Customer Relationship Management)이나 BPR을 도입하여 행정업무를 개선하고자 하는 것도 이러한 부서간 활동을 개선하기 위한 측면이 강하다.

〈그림-3〉에서 각 부서는 종적으로 세 가지 과업을 수행하고 있으나 특정한 부서에 해당되는 과업이 행정수요에 맞게 제대로 대응하고 있는지 파악하기 곤란하다. 실제로 국민에게 제공되는 특정한 행정서비스(산출물 1~3)는 각 과업의 독립적 행위만으로 완성될 수 없다. 국민에게 제공되는 행정서비스는 다양한 활동들의 획적인 흐름을 통해 완성되기 때문이다. 여기서 획적인 업무활동에 대한 분석을 통해 특정한 정책의 집행에서 발생한 비용과 효과의 분석이 가능해진다. 즉, 어떤 활동에서 어떤 자원이 어떻게 활용되고 있는지에 대한 정보를 제공하여 업무 프로세스의 개선, 비용절감 및 합리적인 예산의 집행을 가능하게 한다.

〈표-3〉 활동기준원가의 분석 목적

업무활동에 대한 정보 수집	인과관계에 근거한 비용 흐름 파악
<ul style="list-style-type: none"> <li>◦ 업무 프로세스의 개선</li> <li>◦ 비부가가치 활동을 파악해 원가절감</li> <li>◦ 서비스의 품질 개선</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◦ 정책에 투입된 비용과 효과 분석</li> <li>◦ 예산의 합리적 배분 방법과 공정한 성과평가의 기초 확립</li> </ul>

## 2) 활동기준원가의 접근방법

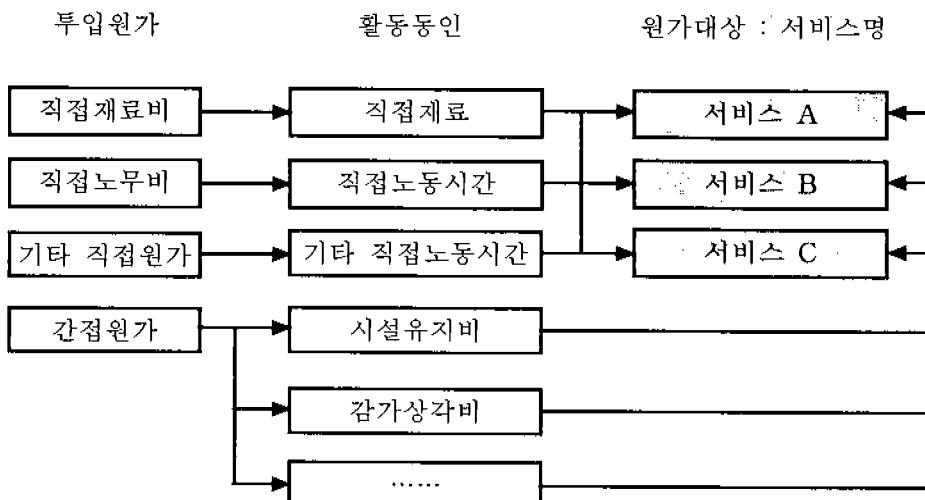
활동기준원가는 기관 내에서 수행되고 있는 활동을 기준으로 하여 자원과 활동, 활동과 원가대상(cost objective)의 소모관계를 규명함으로써 자원, 활동, 원가대상의 원가와 성과를 측정한다(김성진, 2001: 58). 그러나 활동기준원가는 단순히 원가계산만을 목적으로 하지 않고, 예산 및 업무활동을 종합적으로 관리한다(Turney & Stratton, 1992). 이는 활동기준원

자가 원가의 계산과 함께 업무활동을 관리하는데 필요한 주요 정보를 제공해 주기 때문이다.

활동기준원가는 <그림-4>에서 보는 바와 같이 자원과 활동 사이의 인과관계를 가정하고, 각 활동을 통해 얻어지는 구체적인 산출물(원가대상)을 기준으로 원가를 계산한다. 이 때 자원-활동-원가대상의 관계에서 두 가지 중요한 연결고리가 있는데 하나는 자원과 활동을 연결해 주는 자원동인(resource driver)이고, 다른 하나는 활동과 원가대상을 연결해 주는 활동동인(activity driver)이다. 자원동인은 각 자원의 원가를 여러 활동에 추적할 때 사용되는데 각 활동에 의한 자원의 사용을 적절히 설명할 수 있는 항목을 자원동인으로 선택하여야 한다. 예를 들어 노동이라는 자원의 사용으로 발생하는 노무원가는 각 활동에 사용된 노동시간에 의해 분석 가능한데, 이 경우 자원동인은 노동시간이 된다. 반면에 활동동인은 각 활동에 배분된 활동원가를 사업이나 서비스 수혜자 등의 원가대상에 추적하여 각 원가대상의 원가를 계산하는데 사용되는 것으로, 해당 부서의 민원처리건수와 같이 특정한 활동의 발생회수 혹은 투입된 시간 등으로 나타낼 수 있다(이상수, 1995: 60~61).

활동기준원가의 또 다른 측면은 활동관리과정이다. 이 과정은 활동관리에 유용한 정보를 제공하는 것인데 이 과정에서 제공되는 정보는 원가동인(cost driver)과 성과측정기준이다. 행정업무를 수행하는 과정에서 발생하는 다양한 원가동인은 어떤 활동을 제거하거나 줄여야 하며, 또 어떤 활동에 보다 많은 업무가 할당되어야 의도한 성과를 거둘 수 있는가에 관한 정보를 제공해 준다.

<그림-4> 활동기준원가를 이용한 원가배분 로직



출처 : 이동찬(1997: 16)

### 3) 본 연구의 접근방법

기업회계기준을 적용하는 많은 분야의 조직에서 원가기준에 의해 비용을 계산할 때 완전배부방식(FDC: Fully Distributed Cost)을 채택한다. 본 연구에서도 ○○원에서 수행하는 주요 사업 이외에 기관의 자체적인 행정지원활동과 감가상각비, 경상연구개발비, 설비사용료, 내부거래비용 등을 기타 원가로 처리하여 전 활동에 고루 배부하는 완전배부방식을 채택했다. 또

한 업무활동을 분석하기 위해 종래 ○○원에서 실시해 온 회계상 재무제표에서 직접비와 간접비를 각 부서에 배부기준에 의해 배분하였다.<sup>4)</sup> 그리고 각 부서의 활동군을 파악하고, 실무자들과의 인터뷰를 통해 세부적인 사업 활동을 정의했다. 이를 통해 정의된 업무 활동에 각 계정과목을 연계하여 배부하는 방법으로 원가를 계산하였다. 직원들의 활동서베이는 2000년도 업무 활동 내역을 대상으로 실시하였으며, 주요 활동 영역은 직·간접규제와 규제지원업무, 중장기 연구개발사업 및 기타 수탁과제, 기관고유사업 및 행정지원업무로 구분하였다.

활동기준원가를 산정하기 위해 Web을 통해 ○○원에 종사하는 전직원을 대상으로 활동 서베이를 실시하였으며, 집계된 데이터는 CalebABC 활동기준원가계산 패키지를 이용하여 분석하였다.

### III. 활동기준원가 적용사례분석

#### 1. 사례의 개관

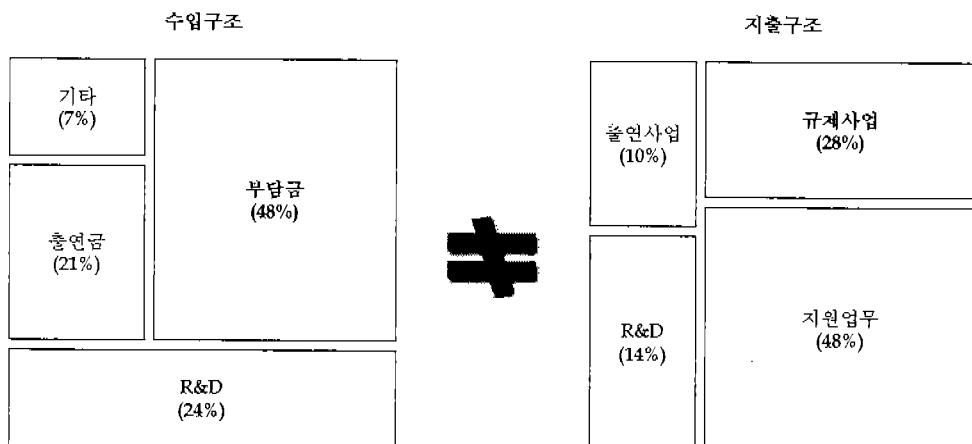
정부출연기관인 ○○원은 규제사업, 연구개발사업 및 기관고유사업으로 주요 수익원이 구성된다.<sup>5)</sup> 각 사업은 별도로 회계를 구분하여 관리하고 있으나, 사업을 집행하는 조직이 구분되지 못하기 때문에 실제 예산운영은 회계기준을 따르기 어렵다. 또한 총수익을 조정하여 균형을 유지하면 결산시 아무런 문제가 없기 때문에 도덕적 해이가 나타나기 쉽다.

이러한 ○○원의 수입과 지출 구조는 다음과 같은 몇 가지 문제점을 안고 있었다. 우선 규제사업을 수행하기 위해 사업자에게 부과하는 부담금의 산정방식 및 부과기준의 문제이다. ○○원의 경우 사업자에게 부과하는 부담금 총액을 정부로부터 승인을 받게되면 사업자가 ○○원에 부담금을 납입하는 방식을 취하고 있다. 현재까지 ○○원은 전기에 발생한 원가 중에서 연구개발사업과 기관고유사업에서 발생한 수익을 제외한 나머지 총비용을 부담금으로 산정하는 잔여원가회수법을 채택하고 있다. 이 경우 기관의 입장에서 보면 연구개발사업이나 기관고유사업에서 발생한 손실을 규제사업을 통해 보전할 수 있기 때문에 안정적으로 사업을 유지할 수 있는 기반이 제공된다. 그러나 피규제자인 사업자의 입장에서 보면 ○○원에서 발생하는 세비용, 특히 연구개발사업이나 기관고유사업에서 발생한 손실분을 부담하는 것은 상당한 부담으로 작용한다.<sup>6)</sup> 잔여원가회수법에 의해 부담금을 산정하는 경우 특히 문제가 되는 것은 부담금 부과주체로 인해 발생한 관리비효율성이 민간사업자에게 그대로 전이된다는 점에 있다.<sup>7)</sup> 결국

- 4) 활동기준원가는 직접노무비에 일정비율을 곱하여 산정하는 전통적 방식과 달리 간접비를 세부항목으로 구분하고, 이를 각 사업에서 소모한 양을 측정하여 산정한다. 이를 위해 본 연구에서는 행정지원 활동을 세분화하였고, 이를 각 사업별로 조사하여 반영하였다. 따라서 각 사업별로 집계된 원가는 이를 간접비를 포함한 원가이다.
- 5) 규제사업의 경우는 정부로부터 위탁을 받아 규제업무를 수행하면서 사업자에게 규제비용이라는 명목으로 부과된 부담금을, 연구개발사업은 정부가 사업자로부터 출연한 재원을, 기관고유사업은 출연금을 교부받아 집행하고 있다.
- 6) 현재 이러한 문제에 대응하여 부담금관리기본법 제정되었으며, 이로 인해 향후 부담금 산정에 필요한 기준과 당해 재원의 사용내역에 대한 관리가 강화될 것으로 보인다.
- 7) 김종석(1999)은 정부 규제의 특징으로 규제의 종류와 개수가 많을 뿐만 아니라, 대다수의 규제들이 그 기준과 절차가 모호하고 규제자에게 과다한 재량권이 부여되고 있다고 보면서, 이 때문에 피규제자의 자원을 낭비시켜 비효율을 발생시킨다고 보고 있다.

사업자의 입장에서는 자신이 제공받는 행정서비스의 적정 수수료를 초과하여 비용을 지불하게 되는 것이다. 이 때 위탁사무에 대한 수수료는 준조세의 성격을 띠게 되고, 이러한 준조세가 정부가 아닌 위탁사업자에 의해 부과되는 문제도 발생한다. <그림-5>는 이러한 ○○원의 수입과 지출의 불일치 및 관리상의 비효율성이 사업자에게 전가될 수 있다는 단서를 제시해 준다.

<그림-5> ○○원의 수입 및 지출구조



## 2. 표준활동의 정의

○○원의 경우 <표-4>에서 보는 바와 같이 규제사업, 연구개발사업, 기관고유사업의 각 사업부문에 대해 총 124개의 활동으로 업무활동을 세분화할 수 있다. 특히 규제사업의 경우 직접규제 및 간접규제, 공통규제로 활동 영역을 구분하고, 이를 토대로 다시 세부적인 활동으로 분류되었다. 이렇게 구성된 세부 활동은 예산서 상의 결의된 각 비목과 업무활동의 범위, 원가 대상의 확정을 통해 활동별·항목별로 분류되어 ABC 패키지를 통해 분석되었다.

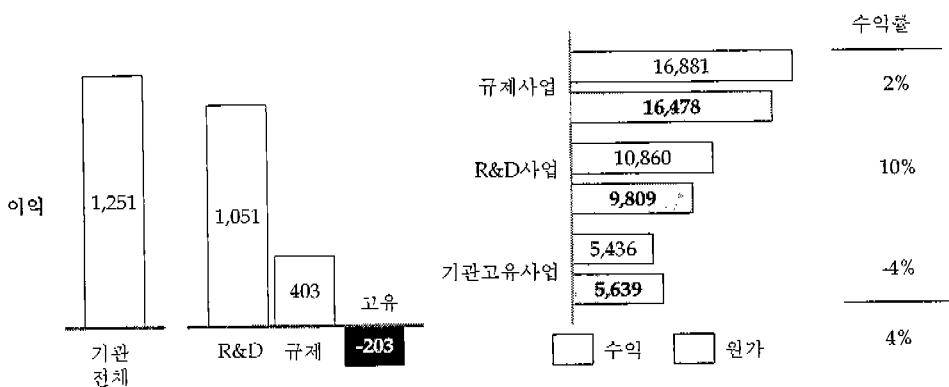
<표-4> 활동기준원가 계산을 위한 표준활동사전

코드	영역	활동 Level 1	활동 Level 2	담당부서
001	규제	공통규제	안전규제정책수립	규제부
002	규제	공통규제	국제협력 및 대외지원	홍보협력팀
003	규제	공통규제	정부 및 유관기관 지원	기획 및 규제부
...	...	...	...	...

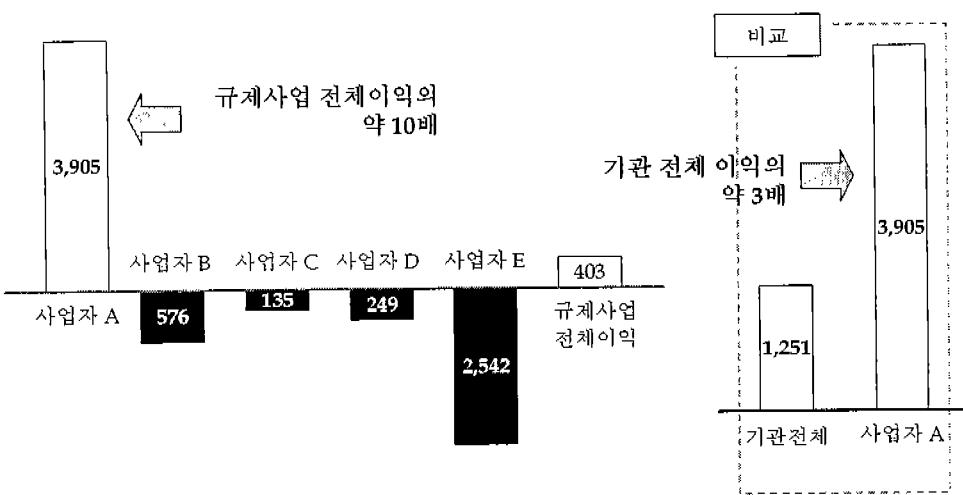
## 3. 사업별 손익분석

활동 서베이 결과를 집계하여 분석한 결과 각 사업별 손익현황은 <그림-6>에서 보는 바와 같이 나타났다. <그림-6>에서 알 수 있듯이 기관이 수행하는 각 사업들이 수익률 면에서 상당한 격차를 보이고 있었다.

〈그림-6〉 2000년도 사업별 손익 현황(단위: 백만원)



〈그림-7〉 규제사업부문의 손익 현황(단위: 백만원)



또한 규제사업에 속하는 세부활동들의 손익을 분석한 결과 〈그림-7〉에서 나타나듯 규제대상 별로 큰 차이를 나타냈다. 여기서 문제가 되는 것은 규제사업부문에서 특정한 사업자 A에 대한 의존도가 과도하다는 점이다. 특정 사업자가 단독으로 부담하는 부담금이 나머지 사업의 10배, 기관 수익 전체의 3배 가량을 차지하고 있다. 이 경우 규제자가 괴규제자에게 포획될 가능성은 그만큼 증가하게 된다. 더욱이 정부가 위탁한 사업자가 규제업무를 담당하고 있기 때문에 문제의 심각성은 더욱 크다.

#### 4. 사업구조의 적정성 분석

전통적 회계방식과 활동기준원가에 의한 회계방식 중 어떤 방식을 택하든지 사업별 손익의 발생 현황을 파악할 수 있다. 반면에 활동기준원가에 의한 방식을 채택하는 경우는 간접비에 의한 원가의 왜곡을 축소하고, 이를 통해 보다 정확한 손익을 계산해 낼 수 있다. 또한 특정한

사업에서 어떤 이유로 손익이 발생하는지를 파악하고, 해당 프로세스의 개선을 도모할 수 있다. 이하에서는 활동기준원가분석을 통해 나타난 ○○원의 위탁사업구조의 문제점과 개선안을 살펴보자 한다.

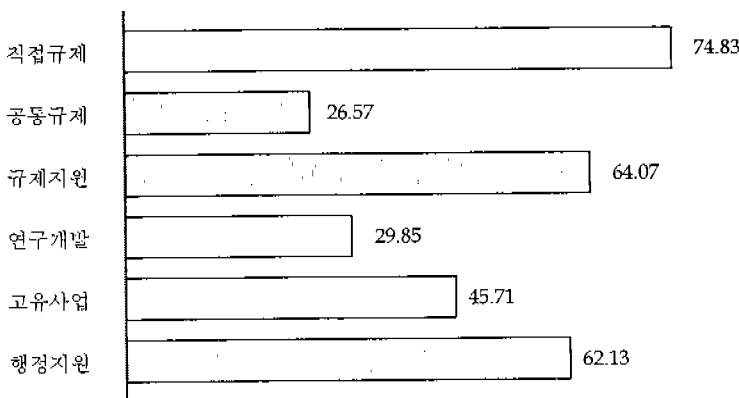
### 1) 간접비 배부범위에 대한 기준 결여

업무활동 서베이를 통해 집계된 2000년도 FTE(Full Time Equivalent)를 분석한 결과는 <그림-8>과 같다. 서베이 결과 나타난 특징 중 가장 주목할만한 사항은 기관의 전체 활동 중 행정지원(20%) 이외에도 규제지원(21%), 공통규제(9%)가 전체 활동의 과반수를 차지하고 있어.<sup>8)</sup> 실제 사업보다는 사업에 부가된 활동이 많다는 사실을 확인할 수 있었다.

여기서 공통규제로 구분된 활동에는 국제기구 및 대외협력업무, 대정부 및 유관기관 지원업무, 각종 협의회 운영 및 재난지원업무 등이 포함된다. 또한 규제지원 활동은 규제요원에 대한 교육훈련, 규제 관련 정책수립과 DB 구축, 기타 규제 관련 사업부서의 총괄업무가 포함된다. 공통규제와 규제지원과 같은 활동은 직접규제와 관련하여 규제사업의 범주에 포함시킬 수 있는 활동이다.

공통규제와 규제지원 및 행정지원으로 구분된 활동은 기관운영비를 포함한 간접비의 형태로 집행되어 왔다. 즉, 여기에 소요되는 제 비용은 규제사업, 고유사업, 연구개발사업에서 직접노무비를 기준으로 일정 비율로 흡수되어 왔다. 그러나 상호 관련이 없는 간접비는 해당 사업에 배부하지 않아야 한다. 예를 들어 대정부 및 유관기관 지원 업무는 연구개발사업에 간접비를 배부해서는 안 된다. 실제 연구개발과 무관한 비용을 계상하게 되면서 해당 사업의 원가가 왜곡되는 결과를 초래하기 때문이다.

<그림-8> 연간 FTE 구성내역(단위: Man/Year)

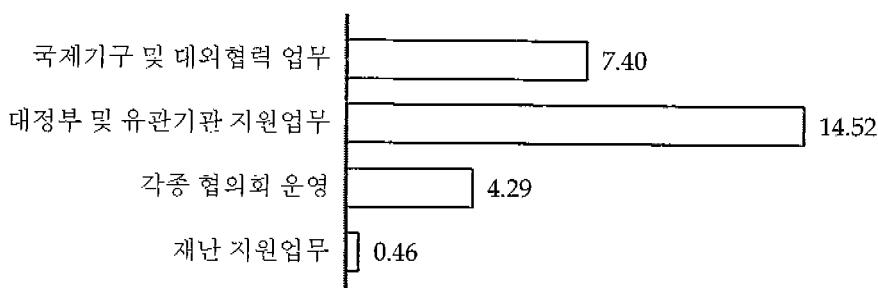


8) 기존의 행정·지원활동으로 구분되어 간접비로 구분되었던 활동을 1) 순수한 행정지원업무, 2) 규제업무를 수행하기 위한 지원업무, 3) 기타 규제기관으로서 갖추어야 하는 대내외적 업무로 세분하였다. 이는 ○○원이 수행하는 주요 사업이 명확하게 구분되기 때문에 간접비 역시 구분되어야 한다는 활동기준원가 분석의 본래 의도를 구현하기 위해서이다.

## 2) 운영규정의 비효율성

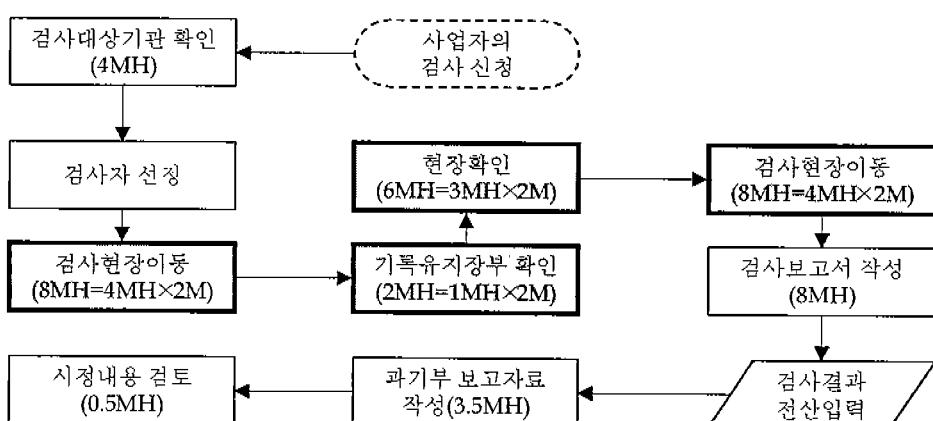
○○원과 같이 위탁사무를 수행하는 기관은 대부분 주무기관의 행정감사뿐만 아니라, 감사·원 감사와 국정감사의 대상이 된다. 업무활동 서베이 결과 ○○원의 경우는 각종 감사 활동을 포함하여 연간 15M/Y(기관 전체 활동의 5%, 규제사업 활동의 9%)를 대정부 및 유관기관 지원업무에 투입한 것으로 분석되었다. 연간 감사에 대비하기 위한 활동에 35억 가량의 비용이 소요된 것이다.

〈그림-9〉 공통규제 활동의 구성 내역(단위: Man/Year)



또 다른 문제는 비효율적인 규정에 있다. ○○원의 경우 비리가 발생할 소지가 있다고 하여 반드시 2인 이상이 함께 피규제자의 사업장을 방문·점검하도록 하고 있다.<sup>9)</sup> 〈그림-10〉은 ○○원이 수행하는 규제사업 중 사업자 E에 대한 업무 프로세스이다. 현행 프로세스 하에서 ○○원은 건당 40M/H의 인력을 투입하고 있는데, 실제 비용을 부과할 수 있는 시간은 16M/H이다. 투입인력을 1인을 조정할 경우 건당 45만 3천원, 연간 11억원의 이르는 비용을 절감할 수 있게 된다. 사업자 E에 대한 규제가 연간 25억원 가량의 적자를 기록하고 있는 이유의 상당 부분은 이러한 비효율적인 업무 프로세스에서 기인하는 바가 크다.

〈그림-10〉 사업자 E에 대한 규제업무 프로세스



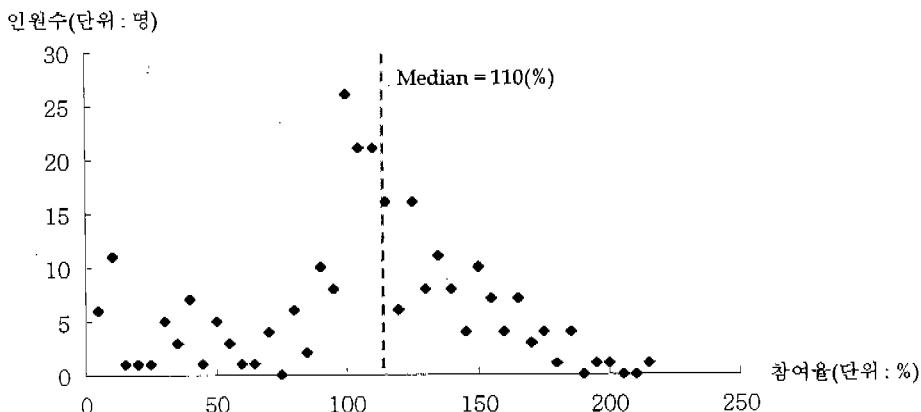
9) 현재 ○○원은 감사원의 지적 결과 규정을 개정하여 사업자 E에 대해 1인이 수행할 수 있는 업무를 2인 이 수행하고 있다.

정부에 의해 야기된 비효율성은 위탁기관의 노력으로 해결하기 곤란하다. 특히 감사의 중복이나 과다의 문제는 오랫동안 지적되어 왔음에도 불구하고 개선이 이루어지지 못하고 있다. 그러나 외부적 요인에 의해 제약이 있다고 하더라도, 기관에서 자체적으로 추진할 수 있는 부분에 대해서는 개선 작업을 지속적으로 추진하여야 한다.<sup>10)</sup>

### 3) 사업계획의 형식성

업무활동 분석 결과 나타난 기관 내부의 문제로 비현실적인 사업계획과 이로 인한 사업관리의 부채 현상을 들 수 있다. 대부분의 출연기관은 정부에 사업계획을 제출하고, 이를 기준으로 예산을 편성한다. 특히 연구개발사업은 실투입인력을 기준으로 하여 예산을 책정하기 때문에 각 과제(project)에 대한 참여율은 당해 기관의 수익과 직결된다. 그러나 사업계획서 상의 참여율이 형식적으로 관리되고 있기 때문에 당초 정부에 제출한 사업계획서에 따라 사업이 집행되는 경우는 거의 드물다. <그림-11>은 ○○원에서 실시되는 규제사업, 연구개발사업 및 기관 고유사업의 개인별 참여율을 나타낸 것이다. 각 과제별로 참여율을 검토한 결과 참여율이 거의 없는 인원이 있는 반면, 200%가 넘게 계상되어 있는 경우도 발생했다.<sup>11)</sup>

<그림-11> 2000년도 사업계획서상의 개인별 사업참여율



반면에 정부는 이러한 형식적인 사업계획의 적정성을 검토하고, 정부가 위탁한 사업을 해당 기관이 충실히 수행하였는지의 여부를 검증할 수 있는 장치를 갖추고 있지 못하다. 현재와 같은 방식으로는 정부가 지불한 위탁업무에 대한 수수료가 적정한가의 여부를 판단할 수 없다. 정부가 위탁업체에서 실시하는 모든 사업을 주도면밀하게 조사하는 것이 불가능하기 때문이다. 따라서 위탁사업의 집행에 관한 정보를 수집하기 위한 노력이 요구된다.<sup>12)</sup>

10) ○○원과 같은 출연기관에 비해 중앙정부의 경우는 업무활동분석 결과 도출된 프로세스상의 문제를 해결할 수 있는 여지가 더 크다. 또한 지방자치단체 등과 같이 기관장의 자체적인 의지로 업무를 개선할 수 있는 여지가 큰 경우 이러한 분석이 효과적으로 사용될 수 있다.

11) 100%로 기록된 경우가 1일 평균 8시간을 근무한 경우이다. 따라서 200%가 넘게 참여율이 계상된 경우는 1년 내내 하루 평균 16시간 이상을 근무에 투입해야 한다는 것을 의미한다.

12) ○○원의 경우는 이를 위해 투입인력관리체계(Time Report System)의 도입이 추진 중에 있다.

## IV. 結 論

본 연구에서는 활동기준원가를 이용하여 ○○원의 업무활동을 분석한 결과를 간략히 살펴보았다. 이러한 일련의 과정을 통해 위탁사업을 효과적으로 관리할 수 있는 대안을 모색하고, 위탁된 행정서비스의 부가가치를 제고하기 위한 방안으로 활동기준원가분석을 활용할 수 있다는 사실을 확인했다. 그러나 본 연구는 본래 활동기준원가분석이 가지는 유용성에도 불구하고 다음과 같은 문제점을 안고 있다. 첫째, 분석의 방법론상 한계이다. 활동기준원가는 기관이 수행하는 사업을 세부활동단위로 구분하는데, 이 때 활동단위를 구분하는 기준은 사업의 성격에 따라 매우 다양하게 나타날 수 있다. 따라서 표준화된 원칙과 기준을 적용하기가 어렵다. 둘째, 활동에 관련된 데이터 수집의 문제이다. 정확한 활동기준원가를 계산하기 위해서는 개인별 업무활동수준을 측정·관리하는 시스템 도입이 전제되어야 한다. 반면에 활동기준원가분석을 실시하고 있는 대부분의 조직은 설문조사를 통한 방식을 채택하기 때문에 정확한 데이터를 기초로 했다고 볼 수 없다.

그러나 본 연구의 한계에도 불구하고, 활동기준원가에 의해 위탁 사업의 적정 수수료를 산정할 경우 크게 다음과 같은 두 가지 개선효과가 기대된다. 첫째, 정부가 위탁한 사업에 투입되는 업무활동을 분석하고, 이를 위한 적정한 수수료를 산정해 낼 수 있다는 점이다. 특히 위탁사업 이외에 별도의 수익사업을 운영하는 기관의 경우 타 사업의 비효율이 위탁사업으로 전이되는 것을 방지하여 재정자원의 효율적인 사용을 가능하게 한다. 둘째, 위탁기관의 행정서비스 활동의 문제점을 분석하여 업무 프로세스를 개선하는데 필요한 정보를 제공한다. 이는 곧 불필요한 간접비를 줄이고, 이로 인해 서비스를 제공하는데 소요되는 총원가를 감소시킬 수 있다는 사실을 의미한다. 적은 비용으로 양질의 행정서비스를 제공하기 위해서 비효율적인 업무 프로세스를 개선해야 한다고 지적해 왔지만, 실제로 어떤 업무가 비효율적이고, 어떤 업무가 효율적으로 집행되고 있는지 밝혀주는 도구가 없었다. 이로 인해 BPR이나 리엔지니어링 같은 기법을 도입하려고 해도 실효성이 없었다. 이에 반해 활동기준원가를 이용한 업무활동분석은 업무 프로세스를 개선하는데 유용한 정보를 제공하고, 동시에 개편된 업무 프로세스를 평가하는데 활용될 수 있다.

지금까지 대부분의 공공조직은 품질·혁신 및 유연성과 같은 비가격적 요소를 강조해 왔다. 따라서 예산의 절감이 아니라 행정서비스의 질과 이에 대한 국민의 만족에 초점을 맞추어 왔다(Fitzgerald 외, 1998). 그럼에도 불구하고 지금까지 정부는 위탁사업을 수지균형과 같은 경성축정치에 의존하여 평가하고, 이를 기관이 제공하는 행정서비스라는 무형적 요소에 소비된 금액과 이에 따른 효율성과 효과성의 측정은 등한시해 왔다. 결국 조직을 움직이는 것은 사람이 있고, 사람이 바뀌면 서비스도 개선되고, 조직의 생산성도 제고된다. 본 연구에서 다루었던 활동기준원가분석은 이러한 인식을 기초로 하여, 행정서비스의 효율성과 효과성을 측정하는 새로운 기준을 제시하고 있다.

## 참 고 문 헌

- 갈렙엔컴퍼니 편역. (1999). 후데야 이사무. 「가치창조적 국가경영을 위한 정부회계혁명」. 서울: 한언.
- 기획예산처. (2001). “부담금관리기본법 내년 1월 1일 시행”, 기획예산처 보도자료, 2001. 12. 22일자.
- 김성진. (2001). 「기업가치 극대화를 위한 활동기준원가관리」. 서울: 경영베스트.
- 김종석. (1999). “규제개혁의 과제와 방향”, 「규제연구」(1999년 특집호).
- 김종식. (1997). “활동기준원가회계시스템에 관한 연구”, 「국제경영논총」(제14호), pp.37~82.
- 오경수. (2000). 「원가·관리회계」. 서울: 도서출판 홍.
- 윤성식·권수영. (1998). 「정부회계: 예산 원가 회계 및 감사」. 서울: 법문사.
- 윤성채. (2001). 「정부와 예산」. 서울: 대영문화사.
- 이경태·한윤 역. (1997). G. Cokins. 「신원가관리시스템의 구축: ABC와 ABM을 중심으로」. 서울: 지성의 샘.
- 이동찬. (1997). “활동기준원가관리 시스템에 대한 기업내부고객의 만족도와 경영성과에 관한 연구”, 중앙대학교 대학원 박사학위논문.
- 이봉연. (1999). “활동기준 원가회계 제도의 설계에 관한 연구”, 「혜전대논문집」(제17집), pp.289~315.
- 이상수. (1995). “활동기준원가회계의 연구에 대한 고찰”, 「경영학연구」(제24권 1호), pp.53~79.
- 정운길. (1998). “지방공공서비스의 위탁계약 관리과정에 관한 연구: 사회복지시설, 폐기물관리, 교통관련 서비스를 중심으로”, 동국대학교 대학원 박사학위논문.
- 정진경. (1997). “정부출연 연구기관 회계제도 및 재무보고에 관한 연구”, 한남대학교 대학원 석사학위논문.
- 한국법제연구원. (2000). 「부담금관리기본법 제정 및 기부금품모집규제법 개정안 마련」. 기획예산처 연구용역보고서.
- 황용호·김종태. (1996). “정부부문내 활동기준원가의 도입방안: 국방 군수지원부대를 중심으로”, 「회계학논총」(제5호, 1996), pp.21~43.
- Drucker, F. Peter. (1995). “The Information Executives Truly Need”, *Harvard Business Review*(Vol. 73), pp.54~62.
- Dye, M. Kenneth. (1990). “Value for Money: Toward Improved Organizational Functioning”, in A. Premchand(eds.), *Government Financial Management*, Washington D. C.: International Monetary Fund, pp.167~176.
- Fitzgerald, Lin. (1998). “Control and Performance Measurement”, in Lin Fitzgerald, Robert Johnston, Stan Brignall, Rhian Silvestro and Christopher Boss, *Performance Measurement in Service Businesses*, London: Black Bear Press Ltd.
- Ratcliff, T. (1979). “Financial Reporting Framework for Accounting in the Public Sector”, *The Government Accountants Journal* (Summer 1979), pp.44~52.
- Turney, P. B. & A. J. Stratton (1992), “Using ABC to Support Continuous Improvement”, *Management Accounting*(September 1992), pp.46~50.

---

**최은석:** 최은석은 서울대학교 행정대학원에서 행정학석사학위(“정책과정상 학습행태에 관한 연구”)를 취득하고 현재 갈렙엔컴퍼니에서 시니어 컨설턴트로 재직하고 있다. 주요 관심분야는 정부회계, 성과관리, 조직이론, 환경정책 등이며, 저술로는 “지방정부의 정책네트워크 활용에 관한 연구”, 「한국사회과학논총」, 10권2

호, "지방정부의 학습행태에 관한 연구: 관악구 쓰레기 대행화 사업을 중심으로", 「지방자치학회보」, 12권 2호 등이 있다.

**이민창:** 이민창은 서울대학교에서 행정학 박사학위("정책변동의 제도론적 분석")를 취득하고, 현재 서울대학교 행정대학원 강사와 서울대학교 행정대학원 BK21 연구단 박사 후 연구원으로 재직하고 있다. 주요 관심분야는 합리적 선택 제도주의, 환경정책, NGO 등이며, 저술로는 "그린벨트 정책변동의 원인에 관한 연구: 정책환경의 형성과 투입과정을 중심으로", 「한국행정연구」, 10권 3호, 2001. 가을호., 박경래·이민창, "비영리조직 재원에 대한 정부보조금의 효과의 실증적 분석" 「지방정부연구」, 5권 3호, 2001.11. 등이 있다.