

2019 국가회계기준 제·개정 동향

2019. 12

국가회계재정통계센터
한소영 팀장



CONTENTS

- 01 국가회계기준 개요
- 02 국가회계기준 제·개정 절차
- 03 2019년도 국가회계기준 연차개선과제
- 04 2020년도 국가회계 개선과제



1 국가회계기준 구성 및 개요



01 발생주의 국가회계 법령체계

| 규정 | | 주요 내용 |
|-----------------|--------|--|
| 국가재정법 | 법률 | 결산보고서의 작성·제출절차 및 일정을 규정 |
| 국가회계법 | 법률 | <ul style="list-style-type: none"> 국가회계의 원칙 및 국가회계기준 결산보고서의 구성·내용, 작성방법 등을 규정 결산보고서의 부속서류 |
| 국가회계법 시행령 | 대통령령 | <ul style="list-style-type: none"> 국가회계제도심의위원회 세부규정 국가회계기준에 관한 업무위탁 |
| 국가회계기준에 관한 규칙 | 기획재정부령 | <ul style="list-style-type: none"> 발생주의 회계기준 (총 58조문) 재무제표 작성방법 자산·부채, 수익·비용 정의 및 인식 방법 등 |
| 국가회계예규 (22개 지침) | 예규(훈령) | <ul style="list-style-type: none"> 국가회계기준에 관한 규칙의 세부사항 규정 |

참고) 국가회계법 상 국가결산보고서의 구성

| 구성서류 | | 주요 내용 |
|-----------------------------|-----------|--|
| 1. 결산개요 | | 결산내용을 요약하여 예산 및 기금의 집행결과, 재정운영내용과 재무상태 관련 요약된 정보제공 |
| 2. 세입·세출결산 (기금은 수입·지출결산) | | <ul style="list-style-type: none"> 세입·세출결산, 기금운용계획에 따른 집행결과 종합하여 제공 |
| 3. 재무제표 | 가. 재정상태표 | <ul style="list-style-type: none"> 국가회계기준(발생주의)에 따라 재정상태 및 재정운영결과, 순자산을 보여줌 |
| | 나. 재정운영표 | |
| | 다. 순자산변동표 | |
| 4. 성과보고서 | | <ul style="list-style-type: none"> 성과계획서상의 목표와 실적에 대한 정보제공 |

02 국가회계예규 (22개 지침)

국가회계예규(22개 지침)

✓ 제정과목별 회계처리지침 (10개)

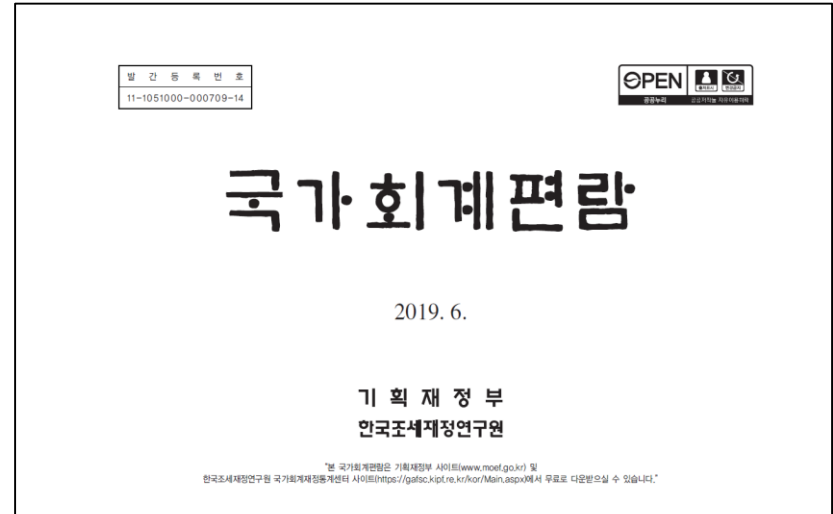
- 금융자산과 금융부채 회계처리지침
- 일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침
- 무형자산 회계처리지침
- 기타의 자산과 기타의 부채 회계처리지침
- 리스 회계처리지침
- 증당부채, 우발부채, 우발자산 회계처리지침
- 교환수익 회계처리지침, 비교환수익 회계처리지침
- 비용 회계처리지침
- 국고금 회계처리지침

✓ 주요 사항별 회계처리지침 (6개)

- 재무제표의 표시와 부속서류의 작성에 관한 지침
- 재무제표의 통합에 관한 지침
- 원가계산에 관한 지침
- 세입·세출외거래 회계처리지침
- 회계정책·회계추정의 변경과 오류수정에 관한 지침
- 정부조직개편 회계처리지침

✓ 주요 사업별 회계처리지침(6개)

- 연금 회계처리지침
- 보험 회계처리지침, 보증 회계처리지침
- 용자 회계처리지침
- 민간투자사업(BTO·BTL) 회계처리지침
- 국유재산위탁개발사업 회계처리지침



| | |
|---|---|
| <p>■ 목적</p> <p>1. (목적) 이 예규는 「국가회계기준에 관한 규칙」 제3조제2항, 제54조, 제56조 등에 따라 재무제표와 부속서류의 작성과 표시에 관한 세부사항을 경합을 목적으로 한다.</p> <p>■ 적용범위</p> <p>2. (적용범위) 이 예규는 다음의 재무제표와 부속서류의 작성과 표시에 적용한다. (1) 국가회계실체가 작성하는 재무제표와 부속서류 (2) 「국가회계법」 제13조 및 제14조에 따라 중앙관서의 장이 작성하는 중앙관서 재무제표와 부속서류 및 기획재정부장관이 작성하는 국가 재무제표와 부속서류</p> <p>■ 용어의 정의</p> <p>3. (정의) 이 예규에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다. (1) "발생주의"란 경제적 거래 등을 현금의 수수와 관계없이 발생사실에 따라 인식하는 기준을 말한다. (2) "복식부기"란 하나의 거래를 둘 이상 계정의 왼쪽(차변)과 오른쪽(대변)에 이등으로 기록하는 방식을 말한다. (3) "재정상태표일"이란 재정상태표의 작성 기준일을 말한다. (4) "행정형 회계"란 일반회계와 특별회계(기업특별회계는 제외한다)와 같이 경수한 세입 등을 재원으로 하여 공공재를 공급하는 국가의 일반적이고 고유한 행정활동을 수행하는 회계실체를 말한다.</p> | <p>■ 관련규정</p> <p>• 국가회계법 제13조(결산의 수행), 제14조(결산보고서의 구성)</p> <p>실무해설1. (※ 관련문단 3. (5), 23.(2)) 「정부기업예산법」 제3조에 따른 특별회계 「책임운영기관의 설치·운영에 관한 법률」 제27조에 따른 책임운영기관특별회계는 사업형 회계실체에 포함된다.</p> |
|---|---|

1. 재무제표의 표시와 부속서류의 작성에 관한 지침

2 국가회계기준 제·개정 절차



01 국가회계기준 제·개정 절차

국가회계법 제8조에 따라 “국가회계제도심의위원회”를 설치하여 운영

국가회계제도 개선을 위한 체계적 절차 마련

- ◇ (T/F절차) T/F검토 → 논의안건 → 소위원회 안건상정
- ◇ (전문가검토 절차 강화) 안건에 따라 전문가 검토 또는 국가회계 자문위원회 논의 절차 추가
- ◇ (소위원회절차) 상정 → 논의 → 심의위원회 안건 상정
- ◇ (심의위원회 의결) 상정 → 의결 → 개정안 확정



참고) 국가회계제도심의위원회 개최실적

| 회차 | 국가회계기준에 관한 규칙 및 예규 개정 내역 | |
|----------------|--|--|
| | 기준정합성 (연차개선 포함) | 재정관리 목적 |
| 21차 (14.12) | 종전 국가회계처리지침 일괄폐지 문단식 22개 예규 제정 | |
| 22차 (15.12) | <ul style="list-style-type: none"> 회계정책 변경 시 전기 재무제표 재작성 국유재산법, 감정평가법 등과 용어 일치 보증충당부채의 채무불이행 주체 명확화 주식 작성기준 및 서식 위임규정 신설 비교환거래의 비용(부채)인식 규정 마련 퇴직수당충당부채 산정방식 개선 (연차개선) 국세징수활동표 규정 개선 (연차개선) 무상이전수입 정의 개선 (연차개선) 보증(보험)부의 금액 프로그램수익 분류 (연차개선) 용자금 유동성대체 기준 정비 (연차개선) 국고금 내 '기타국고금' 계정과목 변경 | <ul style="list-style-type: none"> 사회기반시설 세분화 재무제표와 주식 연계 개선 (주식번호 병기) 일반용자금과 저리 용자사업의 계정 분리 정부내 무상교환 시 장부가액 총액 승계 규정신설 재고자산 저가법 예외규정 신설 지출금반납 관련 과오여부에 따라 회계처리 구분 조달특별회계 회전자금을 기타유동자산 반영 |
| 23차 (16.12) | 재무제표에 인식하는 우발부채 인식요건 명확화 (연차개선) 무상이전지출, 정부내자산기부 용어 정의 수정 (연차개선) 사학 및 국민연금 수익인식 문구 오류 수정 | |
| 24차 (17.12) | <ul style="list-style-type: none"> 공정가치 평가 비화폐성 외화 항목 환산시 적용환율 신설 우발상황 용어 삭제, 충당부채, 우발부채, 우발자산 규정 대체 '충당부채, 우발부채, 우발자산'으로 전부개정 공정가치 평가 비화폐성 외화 항목 환산시 적용환율 신설 미등기(미등재)자산인식 규정 명확화 (연차개선) 미수국세채권 제각기준 규정 오류문구 삭제 | <ul style="list-style-type: none"> 비배분항목 '경상성' 기준 및 세부예시 삭제 일정주기 재평가 시 재평가대상자산 명확화 '조달수수료' 등 소액다수거래의 내부거래 상계 제외 허용 (계정신설) 일반용장금과 저리용자금 계정과목 신설 |
| 25차 (18.12) | (연차개선) 투자일임계약 및 신종자본증권 회계처리 신설 (연차개선) 피투자회사의 무상증자 시 국가 회계처리 세부설명 | 비배분수익·비용의 정의 단순화 및 구분기준 강화 공무원연금충당부채, 국가직 및 지방직 구분정보 주식제공 |
| 26차 (19.6) | | 국가회계제도 심의위원회 위촉직 민간위원 자격요건의 명확화·완화 |

참고) 국가회계제도심의위원 신규위촉명단

<제6기 국가회계제도심의위원 위촉현황>

| 성명 | | 현직 |
|-----|-----|-----------------|
| 김봉환 | (男) | 서울대학교 행정대학원 교수 |
| 김완희 | (男) | 가천대학교 경영학과 교수 |
| 송동섭 | (男) | 단국대학교 경영학과 교수 |
| 유승원 | (男) | 경찰대학교 행정학과 교수 |
| 윤재원 | (女) | 홍익대학교 경영학부 교수 |
| 이아영 | (女) | 강원대학교 경영회계학부 교수 |
| 임근구 | (男) | 삼정회계법인 전무 |
| 정다미 | (女) | 명지대학교 경영학과 교수 |
| 정도진 | (男) | 중앙대학교 경영학과 교수 |
| 지현미 | (女) | 계명대학교 회계학과 교수 |

02 국가회계기준의 제·개정 방향

국제적 정합성 제고 및 정보이용자 중심의 회계정보 유용성 고려

◆ 현행 국가회계예규의 현황

- 폐지된 종전 기업회계기준을 기반으로 하여, 타 회계기준과의 일관성 및 비교가능성 저해
- 국제적 기준과의 정합성 및 국가회계정보의 신뢰성 확보를 위해 개정 필요
- 발생주의 회계제도 도입 시 재무제표 작성의 실무적 부담을 고려한 예외규정이 다수 존재

◆ 그 간의 노력 및 성과

- 기존 조문식·설명식 지침을 **현행 문단식 형태의 22개 지침으로 개편**(‘14.12)
- 총 35건의 국가회계기준에 관한 규칙 및 예규 개정 (‘15~18년도)
- ‘우발상황 회계처리지침’을 ‘**충당부채, 우발부채, 우발자산**’으로 전부개정(‘17.12)
- ‘**국가회계 개념체계(안)**’ 마련 연구용역 수행 (‘17.12)
- IPSASB 정례회의 참석 및 국제공공부문회계기준(IPSAS)연구를 통한 의견개진
- 장기과제를 선정하여 **국가회계프로젝트** 진행(융자, 연금, 재무보고)
- **연차개선과제 발굴 및 개선안** 마련

참고) 체계개편 이후 주요 제 · 개정 내역

| 구분 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|----------------------|---|-------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------|
| 국가회계기준에 관한 규칙 | 총 7건 기타사회기반시설(제14조) 관리전환(제32조), 감정평가액(제36조) 보증채무불이행(제45조) 회계정책변경(제51조) 주식(제55조제3항), 서식(별지제1호,5호) | - | 총 2건 외화(제47조), 우발(제50조) | 총 1건 비배분비용·수익(제25조) |
| 국가회계예규 | 14건 | 4건 | 5건 (전부개정 1건) | 2건 |
| 1.재무제표 표시와 부속명세서 작성 | 처분 (문단35) | | | 비배분비용·수익(문단20, 21) |
| 2.재무제표의 통합 | | | | |
| 3.금융자산과 금융부채 | 융자금 (문단9) | | 외화평가 (문단25, 39) | |
| 4.일반유형자산과 사회기반시설 | 기타사회기반시설 (문단3, 5) 무상관리전환 (문단13, 67) | | 자산인식(문단6) | |
| 5.무형자산 | 무상관리전환 (문단14) | | 자산인식(문단4) | |
| 6.기타의 자산과 기타의 부채 | 재고자산 저평가 평가예외 (문단4) | | | |
| 7.리스 | | | | |
| 8.충당부채, 우발부채, 우발자산 | | 우발부채 재무제표 인식요건(문단4) | 전부개정 | |
| 9.교환수익 | | | | |
| 10.비교환수익 | 무상이전수입 (문단12) 무상관리전환 (문단27) | | | |
| 11.비용 | 비교환거래 비용 인식시기(문단25) 무상관리전환 (문단28) 지출금 반납 (문단29의2, 29의3) | 무상이전지출 (문단23) 정부내자산기부 (문단23.(6)) | | |
| 12.연금 | 퇴직수당충당부채 (문단3, 34) | 사학·국민연금 연금수익 (문단38.(2)) | | |
| 13.보험 | 부의 보험비용 (문단 9, 15) | | | |
| 14.보증 | 부의 보증비용 (문단 9) | | | |
| 15.융자 | 융자금 유동성 대체 기준(문단 21) | | | |
| 16.민간투자사업 | | | | |
| 17.국유재산위탁개발사업 | | | | |
| 18.원가계산에 관한 지침 | | | | 비배분비용·수익(문단13, 14) |
| 19.국고금 | 기타국고금(문단4) | | | |
| 20.세입세출외거래 | 구분경리 조달특별회계(문단9) | | | |
| 21.회계정책 변경과 오류수정 | 회계정책변경 소급적용(문단6, 10, 10의2) | | | |
| 22.정부조직개편 | | | | |

3 2019년도 국가회계기준 연차개선과제



참고) 2019년도 국가회계기준 연차개선과제 제안 리스트

| 2019년도 국가회계기준 연차개선과제 제안 리스트 | | 심의위원회 안건 상정 |
|-----------------------------|------------------------------|-------------|
| 1 | · 회계정책 변경 누락된 주식 공시사항 정비 | |
| 2 | · 순자산변동표상 전기 기초순자산의 표시 기준 마련 | √ |
| 3 | · 사용제한 국고금의 회계처리 규정 신설 | |
| 4 | · 전기 과오납금 반환 시 국고금회계 처리 검토 | |
| 5 | · 퇴직수당충당부채 공시 규정(유예 종료) | √ |
| 6 | · 비교환거래의 충당부채 적용 범위 제외 검토 | |
| 7 | · '임차개량자산' 계정과목 신설 | √ |
| 8 | · 국가회계편람 내 장·단기 구분 문구 검토 | √ |
| 9 | · 관련 법령 개정에 따른 예규 개정 | √ |
| 10 | · 법령개정에 따른 정부보관금 관련 지침 개정 | |
| 11 | · 압수품과 몰수품 주식 정보 정리 | |
| 12 | · 보고기간 후 사건에 대한 검토 | |
| 13 | · 과오납 반납금 회계처리 검토 | |

01 순자산변동표상 전기 기초순자산의 표시 기준 마련(계속)

◆ 개 정

- '2019 재무결산 Q&A' 및 '결산작성지침'에 반영
- 국가통합 순자산변동표를 2019회계연도부터 수정하여 작성

3. 순자산변동표

당기 : 2019년 1월 1일부터 2019년 12월 31일까지
 전기 : 2018년 1월 1일부터 2018년 12월 31일까지

대한민국 정부

(단위: 원)

| | 주식 | 기본순자산 | 적립금 및 잉여금 | 순자산조정 | 합계 |
|-------------------------------|----|---------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| I. 전기 기초순자산 | | 441,168,177,610,920 | (10,436,682,518,512) | 76,003,924,390,950 | 506,735,419,483,358 |
| 1. 보고금액 | | 441,168,177,610,920 | (10,454,782,018,512) | 76,003,924,390,950 | 506,717,319,983,358 |
| 2. 전기오류수정손익 | 6 | - | 18,099,500,000 | - | 18,099,500,000 |
| II. 재정운영결과 | | | (7,768,569,541,964) | | (7,768,569,541,964) |
| III. 조정항목 | | (136,771,986,485) | (34,465,394,376,078) | (36,711,594,382,936) | (71,313,760,745,499) |
| IV. 전기 기말순자산(I-II+III) | | 441,031,405,624,435 | (37,133,507,352,626) | 39,292,330,008,014 | 443,190,228,279,823 |
| V. 당기 기초순자산 | | 441,031,405,624,435 | (37,133,507,352,626) | 39,292,330,008,014 | 443,190,228,279,823 |
| 1. 보고금액 | | 441,031,405,624,435 | (37,133,507,352,626) | 39,292,330,008,014 | 443,190,228,279,823 |
| : | | : | : | : | : |

02 퇴직수당충당부채 공시 규정(유예 종료)

[준용규정 마련] 퇴직수당충당부채 공시 규정 및 주식 양식 개정, 회계처리 정비

(개정취지) 퇴직수당충당부채의 충분한 주식 정보 제공 및 일관된 회계처리

◆ 현 행

- 퇴직수당충당부채 주식 공시 미흡

<연금충당부채 주식 양식>

| 구분 | 금 액 | |
|------------------|-----|----|
| | 당기 | 전기 |
| 기초잔액(A) | | |
| 당기근무원가(B) | | |
| 이자원가(C) | | |
| 과거근무원가(D) | | |
| 연금비용소계(E=B+C+D) | | |
| 보험수리적손익(F) | | |
| 연금충당부채설정액(G=E+F) | | |
| 연금 지급액(H) | | |
| 기말잔액(I=A+G-H) | | |

<퇴직수당충당부채 주식 양식>

| 구분 | 금 액 | |
|---------------|-----|----|
| | 당기 | 전기 |
| 기초잔액(A) | | |
| 증가액(B) | | |
| 감소액(C) | | |
| 기말잔액(D=A+B-C) | | |

퇴직수당충당부채 주식 양식은 증감 내역을
증가액, 감소액으로만 표시

02 퇴직수당총당부채 공시 규정(유예 종료) (계속)

◆ 현 행(계속)

- 기금간 퇴직수당총당부채 증가액 회계처리 방법 상이

(공무원연금기금) 당기증가액을 당기비용과 순자산조정(보험수리적손익에 해당)으로 구분하여 처리

→ 연금 회계처리 준용

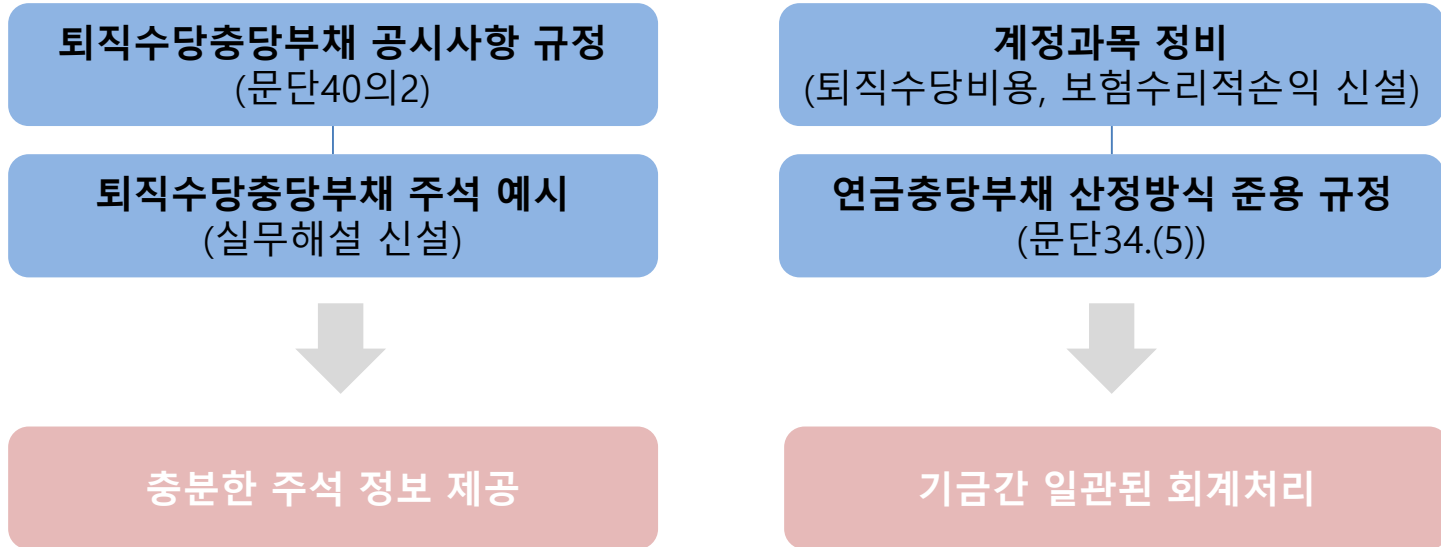
(군인연금기금) 당기증가액을 전액 당기비용 처리 → 연금 회계처리 미준용

| | <공무원연금기금> | <군인연금기금> |
|-----------------|------------------------------|----------------------------|
| 퇴직수당총당부채 증가액 | 퇴직수당총당부채전입액 (기타비용) 3.6 | 퇴직수당총당부채전입액 (기타비용) 5 |
| 예시 5 | 기타순자산의증감 (조정항목) 1.4 | |

02 퇴직수당충당부채 공시 규정(유예 종료) (계속)

◆ 개 정

- 퇴직수당충당부채의 공시 규정 및 주석 양식 등을 개정
- 계정과목 정비 및 퇴직수당비용 규정, 연금충당부채 산정방식 준용 규정 등 마련



03 “임차개량자산” 계정과목 신설

[계정과목 신설] 임차자산의 자본적지출 회계처리 규정 및 관련 계정과목 신설

(개정취지) 임차자산의 자본적 지출 회계처리의 명확화 및 편의성 제고

◆ 현 행

- 실무적으로 임차자산의 자본적 지출이 다수 발생하나, 명확한 회계처리 규정이 없음

◆ 개 정

- 임차자산에 대하여 자본적 지출이 발생한 경우 임차개량자산(기타일반유형자산) 인식
- 다만, 해당 지출이 계약 내용 등에 따라 임차료 성격에 해당하는 경우 선급임차료(선급비용) 인식
(예시) 엘리베이터를 설치하는 조건으로 지자체의 건물을 무상으로 사용하는 계약을 체결한 경우
(계약기간 종료 후 엘리베이터 기부) 등

04 국가회계편람 내 장·단기 구분 문구 검토

[문구 정비] 장·단기 구분 문구를 '1년 초과' 로 정비

(개정취지) 장·단기 구분 회계처리의 일관성 제고

◆ 현 행

- 장기 구분은 원칙적으로 '1년 초과' 이나 일부 '1년 이상'으로 규정한 사례 존재
(예시) 일반유형자산, 장기연불조건, 장기금전대차거래 등

◆ 개 정

- '1년 이상'으로 규정한 조문의 일괄 정비
일반유형자산 총 6건, 장기연불조건 및 장기금전대차거래 총 4건
- 장·단기 구분 원칙과 상이한 실무해설, 적용사례 등 일괄 정비
미수국세 및 장기미수국세 총 2건, 소모품비 총 1건, 현금성자산 총 3건

04 국가회계편람 내 장·단기 구분 문구 검토

개 정(계속)

<장·단기 구분 문구 변경(안)>

| 구분 | 변경 전 | 변경 후 | 변경문단 |
|--------------|-----------------|------------------------------|---|
| 유형자산 | 1년 이상 | 1년 초과 | 국가회계기준에 관한 규칙 제13조(일반유형자산) |
| | | | 재무제표의 표시와 부속서류의 작성에 관한 지침 문단10 |
| | | | 일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침 문단3 |
| | | | 계정과목해설서 p578, p601 |
| 1년 이후 | 1년 후 | 일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침 적용사례10 | |
| 금융자산 금융부채 | 1년 이상 | 1년 초과 | 금융자산과 금융부채 회계처리지침 실무해설21, 적용사례10, 적용사례13, 적용사례21 |
| | 3개월 미만 | 3개월 이내 | 금융자산과 금융부채 회계처리지침 적용사례2 (수익증권) |
| | 3개월 이상 1년 미만 | 3개월 초과 1년 이내 | 금융자산과 금융부채 회계처리지침 적용사례10, 적용사례13 (수익증권) |
| | 1년 이후 | 1년 후 | 비교환수익 회계처리지침 적용사례 6, 적용사례 7 (미수국세, 장기미수국세) |
| 1년 미만 | 1년 이내 | 계정과목해설서 p700 (소모품비) | |

05 관련 법령 개정에 따른 예규 개정

[타법령 반영] 타 법령의 개정된 정의 및 분류를 국가회계예규에 반영(예규 4건)

(개정취지) 타 법령과의 정의 및 분류의 상충 해소

◆ 현 행

- 국가회계편람 내 정의와 관련된 타 법령의 개정사항 중 일부(4건)가 국가회계예규에 미반영
(예시) 댐, 상수도, 부담금수익, 위탁개발사업계획

◆ 개 정

- (댐건설 및 주변지역지원 등에 관한 법률) 국토교통부장관 → 환경부장관
- (수도법) 국토교통부장관 → 환경부장관
- (부담금관리 기본법) 부담금수익의 정의에서 '예치금' 문구 삭제
- (국유재산법 시행령) 위탁개발사업계획의 정의에서 '토지이용계획' 문구 추가

4 2020년도 국가회계 개선과제



01 2020년도 국가회계 개선과제

[목표①] 국가회계 특성에 따른 회계규정 마련 및 근거 충실화

- ◆ 국가회계에만 존재하는 회계기준 이슈
 - 민간투자사업 허용자 입장의 회계처리, 사용수익권 평가
 - 국민연금 자산 및 부채, 수익 및 비용 인식의 근거, IPSAS 42 연계 검토
 - 저리융자금의 용자보조효과 산출 관련 회계처리 검토
 - 특례회계처리 존치 여부
- ◆ 국가회계기준의 결론도출근거 보완

[목표②] 재정관리에 필요한 발생주의 재무정보 산출을 위한 기준 정비

- ◆ 원가정보 산출 규정 개선(세부사업 원가 산출 등)

[목표③] 국제적 정합성 및 타 회계기준과의 불필요한 차이 최소화 필요

[목표④] 특례조항 유효 여부 검토 및 관리

- ◆ 특례조항 유지의 필요성 및 적정성에 대한 검토(4개 실체, 7개 특례)

감사합니다



2019 IPSASB 주요 프로젝트 현황

2019. 12. 06

국가회계재정통계센터 임정혁 연구원



CONTENTS

01 국제공공부문회계기준위원회(IPSASB) 프로젝트 개요

02 주요 프로젝트의 쟁점사항과 논의 결과

03 국가회계기준에 대한 시사점



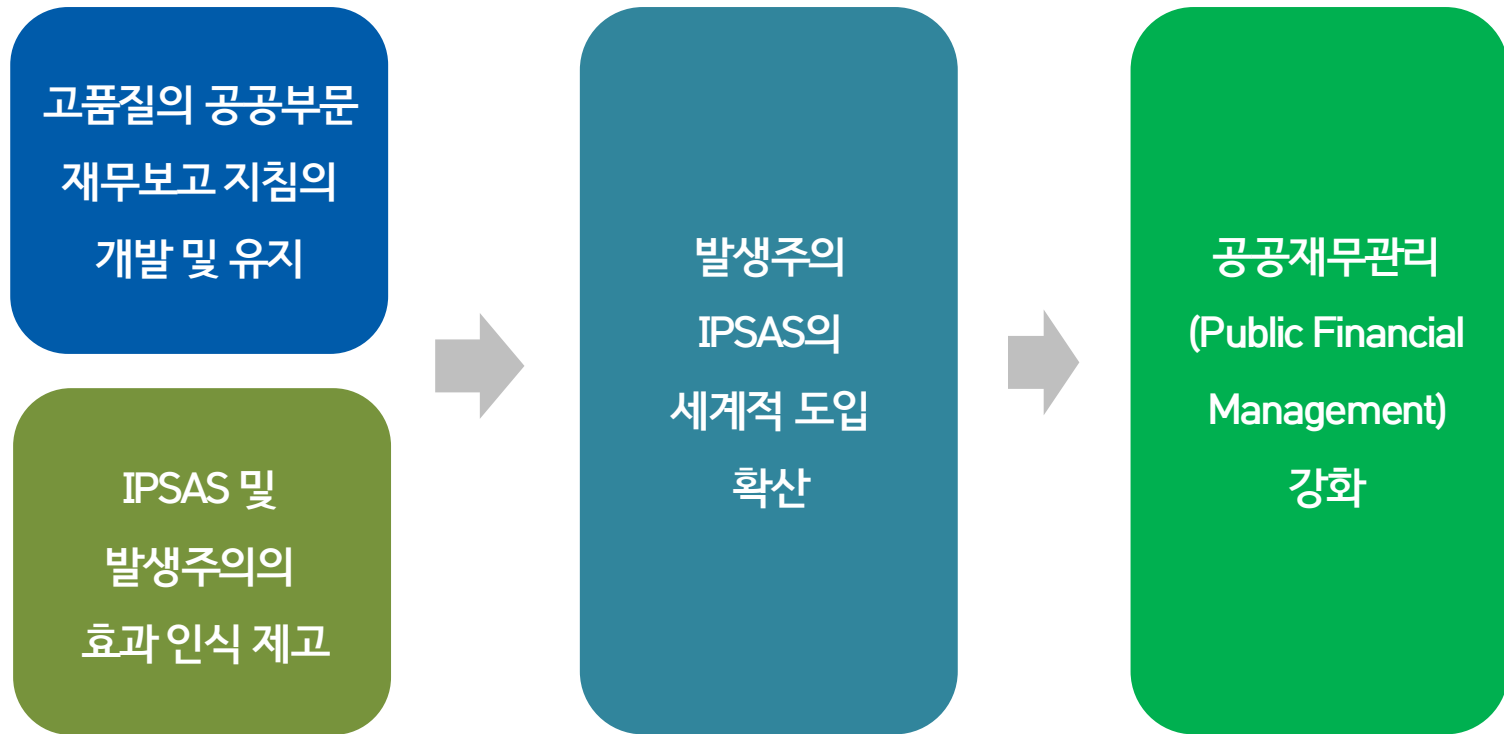
1

국제공공부문회계기준위원회(IPSASB) 프로젝트 개요



01 국제공공부문회계기준위원회(IPSASB) 프로젝트 개요

◆ IPSASB의 전략적 목표



01 국제공공부문회계기준위원회(IPSASB) 프로젝트 개요

◆ IPSASB 프로젝트 현황

| 프로젝트 | 2019 | | | | 2020 | | 2021 | |
|--|------|----|----|----------------|------|-------|------|-------|
| | 1Q | 2Q | 3Q | 4Q | H1 | H2 | H1 | H2 |
| 수익 (Revenue) | | | | ED 70, 71 | | | | IPSAS |
| 비교환비용 (Non-exchange Expenses) | ED | | | IPSAS ED 72 | | | | IPSAS |
| 리스 (Leases) | | | | | | ED | TBD | |
| 공공부문 특유 금융상품 (Public Sector Specific Financial Instruments) | | ED | | | | IPSAS | | |
| 공공부문의 측정 (Public Sector Measurement) | | CP | | | | ED | | IPSAS |
| 사회기반시설 자산 (Infrastructure Assets) | | | | | | ED | | IPSAS |
| 유산 (Heritage) | | | | | | ED | | IPSAS |

2 주요 프로젝트의 쟁점사항과 논의 결과



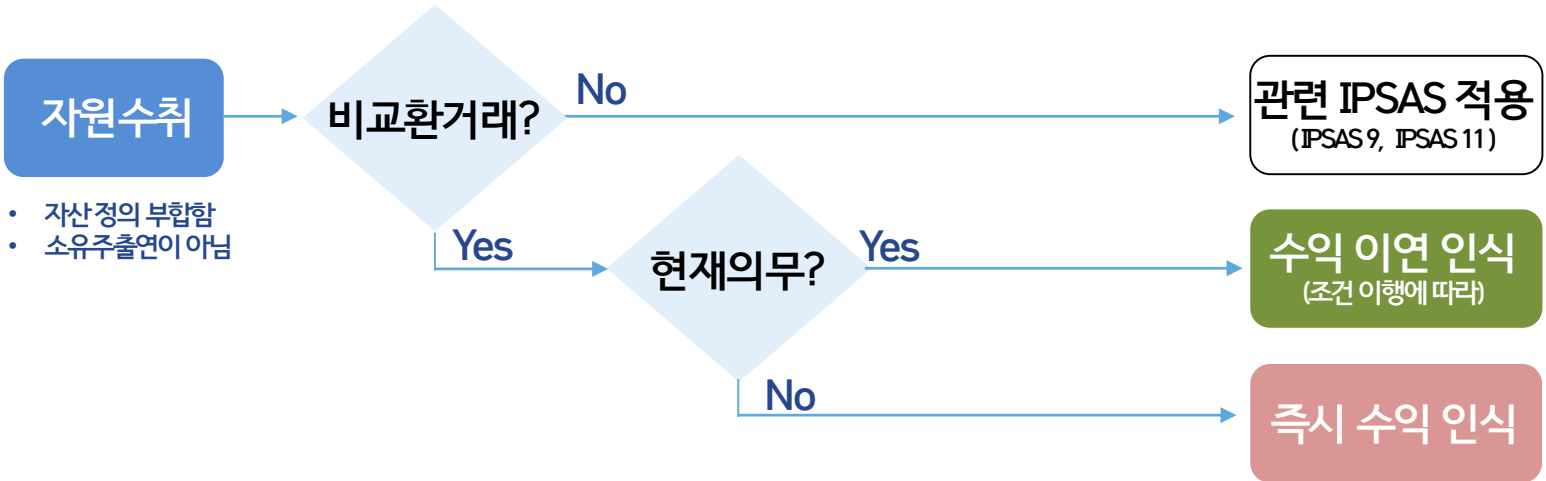
02 주요 프로젝트의 쟁점사항과 논의 결과

◆ ① 수익 (Revenue)

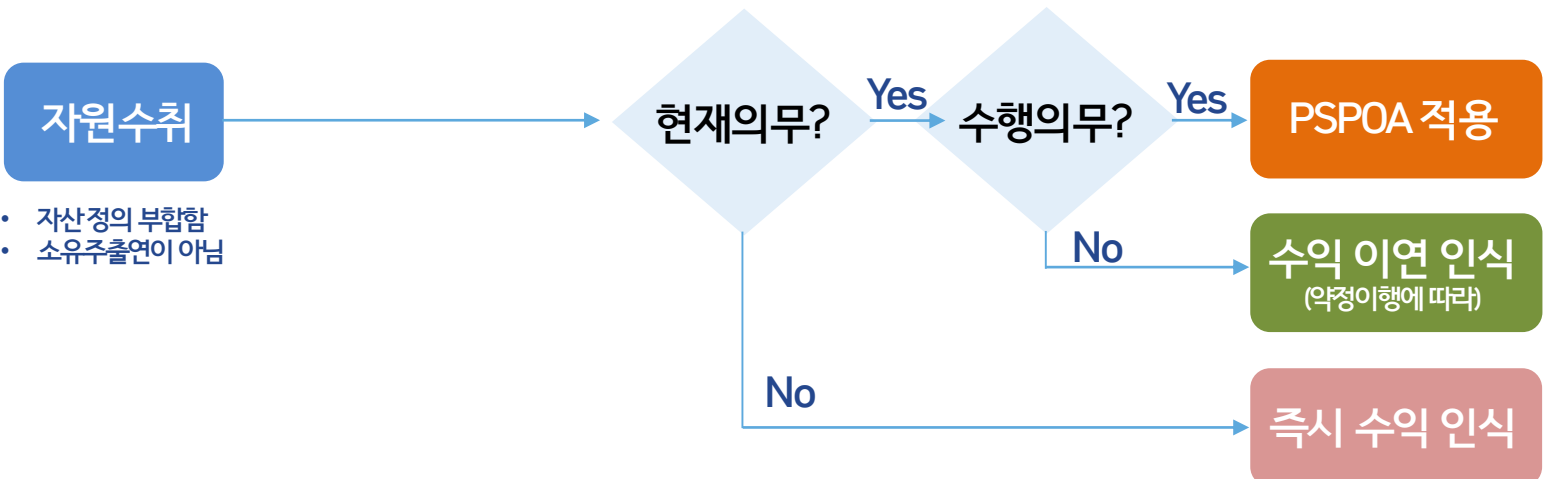
- [배경] IFRS 15와의 일관성 제고 + IPSAS 23의 적용상 문제점 해소
 - “Alignment with IFRS” 는 IPSASB의 주요 정책 중 하나임
 - 비교환거래 여부 (직접적인 반대급부로 동등한 가치를 제공했는지) 판단 어려움
- [목적] 공공부문의 수익 인식 원칙 개편 (교환 vs 비교환 ⇒ 수행의무0 vs 수행의무X)
 - IFRS 15의 수행의무접근법을 확장한 공공부문수행의무접근법(PSPOA) 개발
 - 수행의무 유무에 따라 적용할 수익 기준서 구분 (ED 70 vs ED 71)
- [경과] 2019년 12월 정례회의에서 2종의 공개초안 동시 승인 예정
 - 2021년 12월 기준서(IPSAS) 최종 승인 목표

02 주요 프로젝트의 쟁점사항과 논의 결과

[기존]



[개정]



02 주요 프로젝트의 쟁점사항과 논의 결과

◆ ② 비교환비용 (Non-Exchange Expenses)

● [배경] 비교환비용에 관한 상세 지침 부재

- 예) 사회보장급여, 집합적 • 개별적 서비스, 보조비, 출연비 등

● [목적] 공공부문의 비용 인식 원칙 명시

- 사회보장급여를 제외한 비교환비용에 대한 인식 및 측정 원칙 명시 (ED 72)

- 자원제공자 입장의 공공부문수행의무접근법(PSPOA) 회계처리 포함

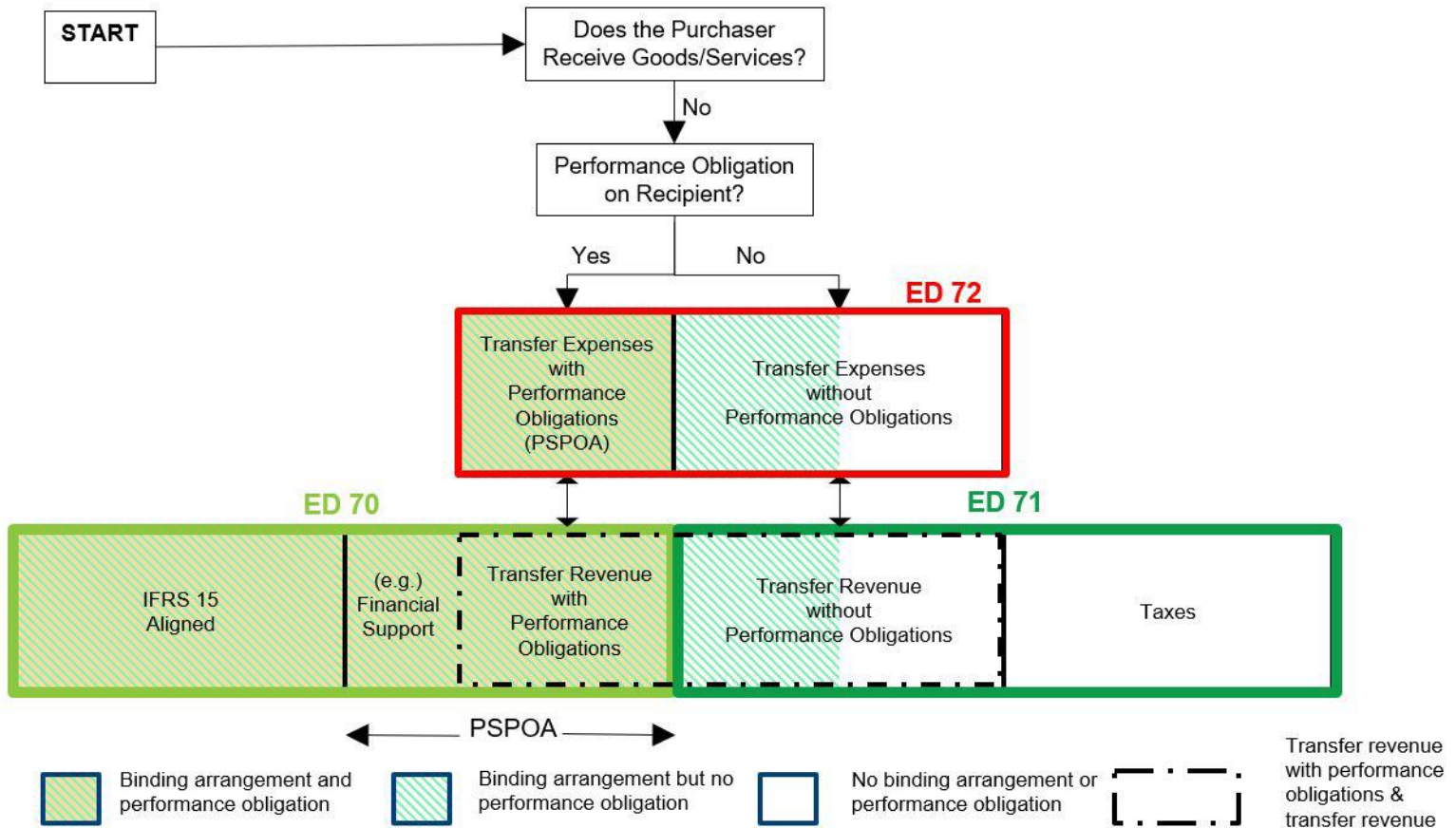
● [경과] 2019년 12월 정례회의에서 공개초안 승인 예정

- 수익측 공개초안(ED 70, ED 71)과 함께 2021년 12월에 기준서(IPSAS) 최종 승인 목표

02 주요 프로젝트의 쟁점사항과 논의 결과

| | | 프로젝트 진행 경과 | 비용 인식 |
|-------|----------------------------------|--|--|
| 비교환비용 | 사회보장급여 (Social Benefits) | IPSAS 42, '사회보장급여' 발표 (2019.01) | 개인/가계가 수급조건을 모두 충족했을 때 비용/부채 인식 (일반접근법) |
| | 집합적 서비스 (Collective Services) | ED 67, '집합적·개별적 서비스, 응급구호' (2019.01) 응답 분석 중 | 서비스 제공 전까지 비용/부채를 인식하지 않음 |
| | 개별적 서비스 (Individual Services) | | |
| | 이전비용 (Transfer Expenses) | ED 72, '이전비용' 승인 예정 (2019.12) | [수행의무 0] PSPOA 적용 [수행의무 X] 자원 통제 상실 vs 현재의무 발생 |

02 주요 프로젝트의 쟁점사항과 논의 결과



02 주요 프로젝트의 쟁점사항과 논의 결과

◆ ③ 리스 (leases)

● [배경] IFRS 16과의 일관성 제고

- IFRS 16, '리스'는 리스이용자 회계처리에 사용권 모형(right-of-use model) 도입

● [목적] IPSAS 13, '리스' 전면 개정

- 공공부문 특성 반영하여 리스이용자와 리스제공자 모두에게 사용권 모형 도입 추진

● [경과] 사용권 도입 여부 결정에 따라 프로젝트 일정 변경 가능

- 당초 2020년 3월에 리스 공개초안을 승인 및 발표할 계획

- IFRS 16에서의 이탈(departure) 즉, 리스제공자의 사용권 모형 도입 관련 추가 논의중

02 주요 프로젝트의 쟁점사항과 논의 결과

| | 리스제공자 | 리스이용자 |
|---------------|------------------------------------|------------------------------------|
| IPSAS 13 (현행) | [위험-보상 모형] | [위험-보상 모형] |
| | 금융 운용 리스채권 XX / 기초자산 XX - | 금융 운용 기초자산 XX / 리스부채 XX - |
| IFRS 16 | [위험-보상 모형] | [사용권 모형] |
| | 금융 운용 리스채권 XX / 기초자산 XX - | 구분 없음 사용권 XX / 리스부채 XX |
| ED 64 (개정안) | [사용권 모형] | [사용권 모형] |
| | 구분 없음 리스채권 XX / 선수수익 XX | 구분 없음 사용권 XX / 리스부채 XX |

02 주요 프로젝트의 쟁점사항과 논의 결과

◆ ④ 사회기반시설 자산 (Infrastructure Assets), 유산 (Heritage)

● [배경] 관련 상세 지침 부재로 재무정보의 비교가능성 문제

- 사회기반시설과 유산의 정의, 인식, 측정, 공시 등에 대한 구체적인 지침이 없음
- IPSAS 17, '유형자산'은 사회기반시설과 유산의 자산 인식을 선택할 수 있도록 허용

● [목적] IPSAS 17, '유형자산'에 관련 지침 추가

● [경과] 관련 회계처리 이슈의 선별 및 분류

- IPSAS 17의 사회기반시설과 유산에 대한 적용상 문제점을 종합하고 카테고리화
- 각 회계처리 이슈에 대한 적절한 해결 방법 모색을 위한 Flow Chart 개발

02 주요 프로젝트의 쟁점사항과 논의 결과

사회기반시설 자산

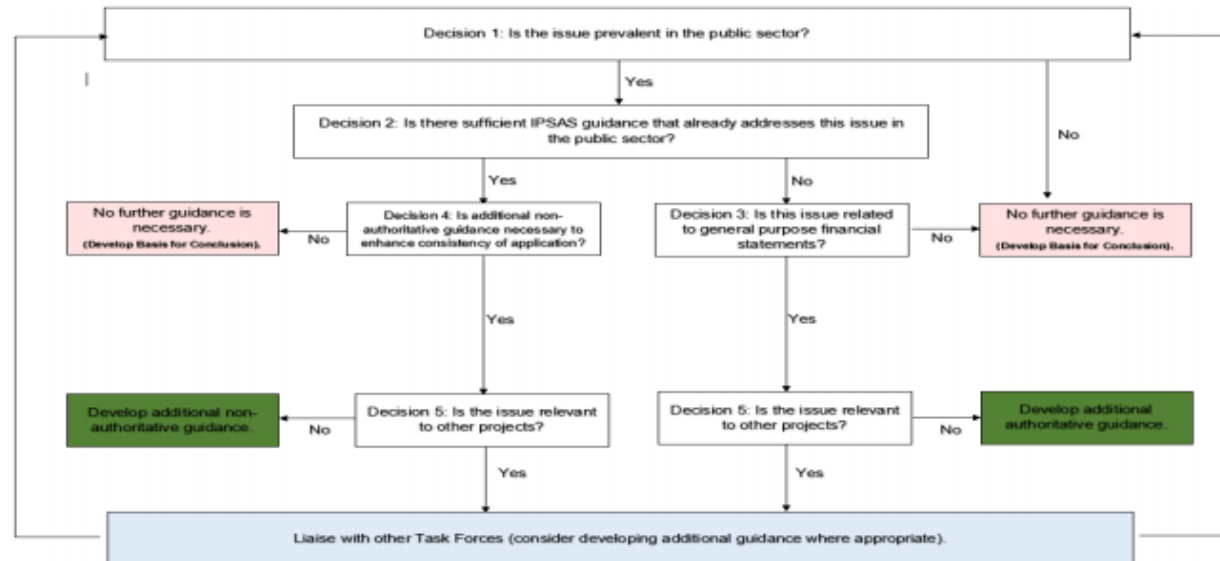
유산

관련 이슈

- ① 정의, ② 통제, ③ 인식, ④ 측정,
- ⑤ 감가상각, ⑥ 분리 (componentization),
- ⑦ 손상, ⑧ 제거, ⑨ 표시 및 공시

- ① 소유/수탁, ② 용도, ③ 후속지출,
- ④ 내용연수/감가상각/손상, ⑤ 측정기준,
- ⑥ 측정가능성(신뢰성), ⑦ 측정기법,
- ⑧ 자연유산, ⑨ 표시 및 공시

FLOW CHART
(이슈 분석틀)



02 주요 프로젝트의 쟁점사항과 논의 결과

◆ ⑤ 공공부문 측정 (Measurement)

● [배경] IPSAS 개념체계 발표 및 IFRS 13 제정

- 개별 IPSAS의 측정 규정이 2014년 발표된 개념체계에 부합하는지 확인 필요
- IFRS 13, '공정가치 측정'의 새로운 공정가치 정의 제시

● [목적] 측정 규정을 종합한 IPSAS, '측정' 개발

- 모든 IPSAS 에서 공통적으로 사용되는 측정기준의 정의(What)와 적용지침(How),
결론도출근거(Why)에 대해 다룸
- 자산·부채별 적용할 측정기준(Which)은 개별 IPSAS에서 다룸

● [경과] 2020년 하반기 중 공개초안 승인 예상

- 2019년 4월 자문보고서(+ 예시ED) 발표 후 이해관계자 의견 수렴/분석 중

02 주요 프로젝트의 쟁점사항과 논의 결과

◆ 거래원가 회계처리 원칙

| | 측정의 목적 | 거래 시기 | |
|--------|--------|-------|------|
| | | 거래체결 | 거래종료 |
| 역사적 원가 | 유입가치 | 0 | X |
| 대체원가 | 유입가치 | 0 | X |
| 공정가치 | 유출가치 | X | X |
| 이행가치 | 유출가치 | X | 0 |

◆ 차입원가 회계처리 원칙

| | | 현행 IPSAS | IFRS | GFS |
|--------------|-------|----------|------|-----|
| 적격자산 차입원가 | 특정차입금 | 선택 가능 | 자본화 | 비용화 |
| | 일반차입금 | 선택 가능 | 자본화 | 비용화 |
| 기타 차입원가 | | 비용화 | 비용화 | 비용화 |

3 국가회계기준에 대한 시사점



03 국가회계기준에 대한 시사점

◆ 수익, 비교환비용

- 공공부문수행의무접근법(PSPoA)의 영향 범위 파악 ⇒ 성과정보와의 연계 가능성 검토

◆ 리스

- 사용권 모형은 국제적 추세 ⇒ 중앙정부(이용자), 공기업(제공자) 통합 정보의 유용성 검토

◆ 사회기반시설 자산, 유산

- Flow Chart (이슈분석틀) ⇒ 국가회계기준의 제·개정 이슈의 선별 과정에 활용 가능

◆ 공공부문 측정

- 자산·부채별 측정기준 규정, 거래원가/차입원가의 회계처리를 뒷받침하는 논거로 활용

감사합니다



공익법인회계기준과 의료기관회계기준의 조화에 관한 연구

엄기중*

요약

정부는 공익법인의 투명성과 비교가능성을 제고하고자 공익법인회계기준을 마련하여 고시하였으며, 대부분의 공익법인이 공익법인회계기준에 따라 재무제표를 작성한다. 하지만 의료기관, 종교단체, 연구기관 등 공익법인 중 상당수의 법인이 공익법인회계기준을 적용하지 않고 있다. 이에 공익법인회계기준이 공익법인에 대한 보편적 회계기준으로 작용하기 위한 방안으로 공익법인회계기준과 의료기관회계기준 간의 차이점을 분석하여 조화방향을 모색한다. 또한 공익법인을 아우르는 비영리조직의 회계제도 개선방향을 제안한다. 분석결과 공익법인회계기준과 의료기관회계기준을 비교한 결과 다수의 차이점이 존재함이 확인되었다. 본 연구에서 차이점을 극복을 위해 의료기관의 재무상태표를 공익법인회계기준과 같이 재정상태표와 운영성과표를 작성하도록 하며, 의료기관회계기준의 구분회계를 공익목적사업부문과 기타사업부문으로 표시하도록 변경할 것을 제안한다. 또한 의료기관회계기준의 순자산은 공익목적에 맞춰 기본순자산, 보통순자산, 순자산조정으로 구분하도록 변경하여야 하며, 의료장비 취득을 위한 선급금 회계처리는 건설중인자산으로 인식하는 것이 바람직하다. 이와 동시에 의료미수금은 대손충당금을 설정하여 합리적인 경험률에 의한 상각을 하여야 할 것이다. 마지막으로 의료기관회계기준의 국고보조금은 손익과 관련한 보조금은 기부금수익으로, 자산과 관련한 보조금은 순자산 증가로 인식할 필요가 있다. 본 연구에서는 추가적으로 비영리조직의 회계제도 개선을 위해 공익법인회계기준 우선적용, 공익법인 공시제도 개선, 공익법인 회계전담기관 설치 등을 제안한다.

* 한국조세재정연구원 국가회계재정통계센터 연구원, kjeom@kipf.re.kr

I. 서론

우리나라에서 의료기관¹⁾은 의료업을 목적으로 설립된 법인, 민법이나 특별법에 따라 설립된 비영리법인 등이 개설²⁾할 수 있다³⁾. 이는 영리를 목적으로 하는 법인은 의료기관을 개설할 수 없다는 의미이다. 따라서 의료기관의 이윤은 투자자에게 분배할 수 없으며 의료기관의 개선 목적에 한하여 사용할 수 있다. 이와 같은 의료기관의 특징을 바탕으로 정부는 의료기관을 공익법인으로 분류⁴⁾하여 관리한다.

공익법인은 영리를 추구하지 않으며, 공익사업을 영위하는 법인을 의미한다(국세청, 2019). 공익법인의 범위는 종교보급, 사회복지, 교육, 학술·장학, 예술문화, 의료목적 등으로 분류하며, 2017년 공익법인은 총 34,426개로 확인된다. 공익법인 중 의무공시⁵⁾ 법인 수는 총 9,164개로 집계되어 약 27%의 공익법인이 공시를 수행하고 있는 것으로 나타났다.

이렇듯 정부는 공익법인의 투명성을 제고하고자 다양한 노력을 기울이고 있다. 이러한 노력의 일환으로 최근 정부는 공익법인회계기준을 마련하여 시행하고 있다. 하지만 공익법인회계기준은 모든 공익법인을 아우르는 기준이 아니다. 특히 의료기관회계기준, 사학기관 재무·회계 규칙 등과 같이 공익법인회계기준에 우선하여 적용하도록 하는 예외규칙이 존재한다. 하지만 공익법인의 투명성, 비교가능성 제고라는 공익법인회계기준의 제정목적에 비추어 볼 때 공익법인회계기준과 예외규칙 간에 차이를 두어야 하는지 의문이다. 더욱이 현행 의료기관회계기준은 일반적인 영리기업의 회계기준과 유사하기 때문에 비영리목적의 재무보고에는 한계가 있는 것으로 확인된다.

우리나라의 국가회계제도 도입 사례에서도, 보건복지부 소속 책임운영기관인 국립병원은 모두 국가회계기준을 도입하여 재무제표를 작성하였다. 이러한 사례를 바탕으로 볼 때, 의료기관회계기준과 공익법인회계기준이 양립하여 재무제표를 작성하기 보단, 한 가지 기준으로 통합하여 재무제표를 작성할 필요가 있을 것으로 보인다. 다만 의료기관이라는 특수성이 존재하기에 일부 특수한 규정이 필요할 것으로는 예상된다.

이에 본 연구에서 공익법인회계기준과 의료기관회계기준 서로 간에 상충하는 기준을 살펴보고 조화방향을 모색한다. 이를 통해 공익법인과 관련한 회계제도의 개

1) 본 연구에서 의료기관은 병원을 의미한다.

2) 그 외에 의사, 치과의사, 한의사, 또는 조산사, 국가나 지방자치단체, 준정부기관, 지방의료원, 한국보훈복지의료공단 등이 병원을 개설할 수 있다.

3) 「의료법」 제33조

4) 「상속증여세법」 제16조제1항 및 「상속증여세법시행령」 제12조

5) 「상속증여세법」 제16조의3

선방향을 제안한다.

본 연구는 다음과 같은 차별성을 갖는다. 첫째, 공익법인회계기준과 의료기관회계기준 간의 조화방향을 모색한다. 공익법인과 의료기관은 영리목적은 추구하지 않고 공익을 추구하고 있음에도 불구하고 별도의 기준으로 재무제표를 작성하고 있다. 이는 공익법인과 의료기관이 감독기관을 위한 목적으로 재무제표를 작성하고 있기 때문이다. 따라서 외부의 정보이용자는 공익법인과 의료기관의 일반적인 목적의 재무정보를 획득하기 힘들어 회계정보를 이용하는데 어려움을 겪고 있다. 본 연구에서는 이를 극복하고자 공익법인회계기준과 의료기관회계기준의 조화방향을 모색한다. 둘째, 공익법인회계기준에 관해 분석한다. 최근 정부는 공익법인의 비교가능성, 투명성 제고를 위해 공익법인회계기준을 도입하였다. 실무적인 유용성이 기대됨에도 불구하고 공익법인의 회계에 대한 학술적인 고찰은 부족한 편이다. 이에 본 연구를 통해 공익법인회계기준에 관한 실무적, 학술적 유용성을 확인할 수 있을 것으로 기대한다. 셋째, 공익법인을 아우르는 비영리법인 회계제도에 관한 개선방향을 모색한다. 현재 회계기준, 정보공시 등 비영리법인 회계제도와 관련된 규정은 체계적으로 유형화되어 있지 않고 산재되어 있는 것이 현실이다. 이에 본 연구에서 비영리법인 회계제도에 개선점을 제안함으로써 정보이용자에 유용함을 제공할 수 있는 방안을 제시하고자 한다. 이를 통해 정책당국에 정책적 시사점을 제시할 수 있을 것으로 기대한다.

본 연구의 구성은 다음과 같다. 2장에서 공익법인회계기준과 의료기관회계기준을 소개하고 각 기준과 관련된 선행연구를 살펴본다. 3장에서 공익법인회계기준과 의료기관회계기준의 공통점과 차이점을 분석한다. 4장에서 앞서 분석한 차이점을 바탕으로 조화방향을 모색하며, 회계제도의 개선방안을 제안한다. 마지막으로 5장에서 본연구의 결과를 요약하고 결론을 맺는다.

Ⅱ. 이론적 배경

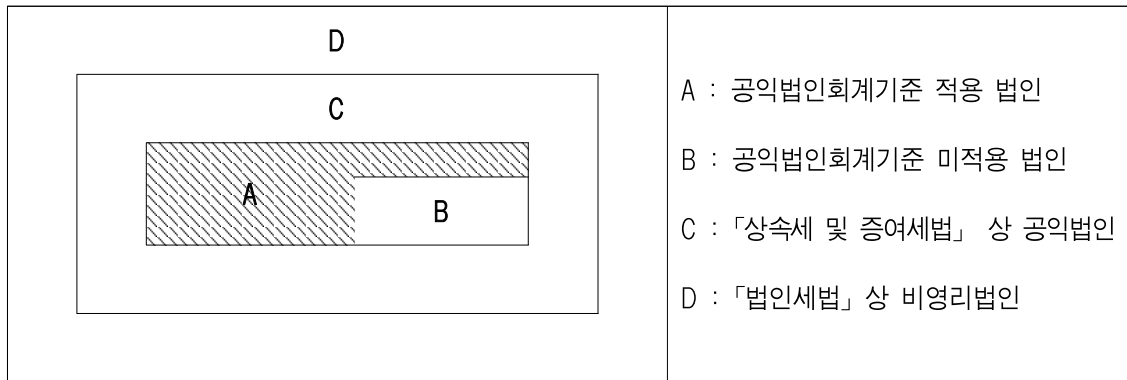
2.1 회계기준

2.1.1 공익법인회계기준

정부는 공익법인의 투명성과 비교가능성 제고를 위해 공익법인회계기준을 마련하여 2017년 12월에 최종 고시하였다. 이에 따라 공익법인은 2018회계연도부터 공익법인회계기준에 의해 재무제표⁶⁾를 작성하도록 의무화 되었다.

공익법인회계기준은 「법인세법」 제2조의 비영리법인⁷⁾ 중 「상속세 및 증여세법」 제16조의 공익법인⁸⁾에 포함되는 법인을 대상으로, 동법 제50조⁹⁾와 제50조의 3¹⁰⁾에 따라 회계감사와 결산서류 공시 의무가 있는 공익법인에 적용한다. 다만, 결산서류의 공시 의무가 없는 종교법인과, 개별법¹¹⁾에 따라 회계처리하도록 규정된 의료법인과 사립학교법인 등은 적용대상에서 제외된다.

<그림 1> 공익법인회계기준 적용대상



- 6) 다만, 공익법인의 실무적 편의를 위해 비교재무제표는 2019회계연도부터 작성하도록 유예하였다.
- 7) 학술, 종교, 자선, 기예, 사교 기타 영리아닌 사업을 목적으로 하는 사단 또는 재단(민법 제32조), 사립학교법이나 그 밖의 특별법에 따라 설립된 법인, 공익을 목적으로 출연된 기본재산이 있는 재단(국세기본법 제13조 제4항)
- 8) 상속재산 중 피상속인이나 상속인이 종교·자선·학술 관련 사업 등 공익성을 고려하여 대통령령으로 정하는 사업을 하는 자
- 9) ① 공익법인등은 과세기간별 또는 사업연도별로 출연받은 재산의 공익목적사업 사용 여부 등에 대하여 대통령령으로 정하는 기준에 해당하는 2명 이상의 변호사, 공인회계사 또는 세무사를 선임하여 세무확인(이하 "외부 전문가의 세무확인"이라 한다)을 받아야 한다. 다만, 자산 규모, 사업의 특성 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 공익법인등은 외부전문가의 세무확인을 받지 아니할 수 있다.
- 10) ① 익법인등(자산 규모, 사업의 특성 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 공익법인등은 제외한다. 이하 이 조에서 같다)은 다음 각 호의 서류 등(이하 이 조에서 "결산서류등"이라 한다)을 해당 공익법인등의 과세기간 또는 사업연도 종료일부터 4개월 이내에 대통령령으로 정하는 바에 따라 국세청의 인터넷 홈페이지에 게재하는 방법으로 공시하여야 한다.
- 11) 「사립학교법」, 「의료법」 등

공익법인회계기준은 총칙, 재무상태표, 운영성과표, 자산·부채의 평가, 주석으로 구성되어 있다. 총칙에서는 단일 보고실체 규정, 발생주의 회계원칙 적용, 재무제표 종류, 다른 규정과의 관계, 재무제표의 구분표시 및 비교재무제표 등의 내용을 설명하고 있으며, 재무상태표에서 재무상태표의 목적과 작성단위, 작성기준, 유동자산, 투자자산, 유형자산, 무형자산, 기타비유동자산, 유동부채, 비유동부채, 고유목적사업준비금, 기본순자산, 보통순자산 및 순자산조정을 설명한다. 운영성과표는 운영성과표의 목적과 작성단위, 작성기준, 사업수익, 기부금 등의 수익인식과 측정, 사업비용, 사업외수익, 사업외비용, 공통수익 및 비용의 배분, 고유목적사업준비금 전입액과 환입액 및 법인세비용 등을 소개하며, 자산자산·부채의 평가에서 자산의 평가기준, 미수금, 매출채권 등의 평가, 유형자산과 무형자산의 평가, 유형자산의 재평가, 유가증권의 평가, 퇴직급여충당부채의 평가 및 공통자산·부채의 배분에 대하여 소개한다. 마지막으로 주석에서 주석의 정의, 필수적 주석기재사항, 선택적 주석기재사항 및 주석기재방법을 규정한다.

공익법인회계기준의 특징은 공익법인의 특수성을 반영하기 위해 재무상태표에 고유목적사업준비금을 인식하도록 하였으며, 자본과는 차별된 순자산 개념을 도입하였다. 또한 운영성과표를 통해 사업을 공익목적사업과 기타사업으로 구분하여 목적 적합성을 제고하고자 하였으며, 비용을 사업수행비용, 일반관리비용, 모금비용으로 구분하고 이를 다시 분배비용, 인력비용, 시설비용 및 기타비용으로 구분하여 비용을 체계적으로 표시할 수 있도록 규정하였다.

2.1.2 의료기관회계기준

의료기관회계기준¹²⁾은 2004년 의료기관 회계기준 규칙과 재무제표 세부 작성방법으로 구성되어 있다. 의료기관 회계기준 규칙은 「의료법」 제62조에 근거하여 의료기관의 회계투명성을 확보하기 위해 2003년 제정되었으며, 2004년 최초 적용하였다. 이후 단계적으로 확대¹³⁾하여 2006년 이후 100병상 이상의 종합병원은 의료기관 회계기준 규칙을 의무적으로 적용하고 있다. 현재, 2017회계연도 기준으로 총 336개 의료기관이 의료기관 회계기준 규칙에 의해 재무제표를 작성하여 제출하고 있다.

12) 본 연구에서 의료기관회계기준은 의료기관 회계기준 규칙과 재무제표 세부 작성방법을 포함한 개념이다.

13) 의료기관 회계기준 규칙은 2004년도에는 300병상 이상의 종합병원, 2005년도에는 200병상 이상의 종합병원, 2006년도에는 100병상 이상의 종합병원으로 단계적으로 시행하였다.

<표 2> 의료기관회계기준 적용현황

| 종별 | 개소 | 구분 | | 개소 |
|----------------|-----|----|--------|-----|
| 상급 종합 병원 | 43 | 법인 | 국·공립 | 66 |
| | | | 학교법인 | 62 |
| | | | 사회복지법인 | 2 |
| | | | 재단법인 | 21 |
| 종합 병원 | 293 | | 의료법인 | 116 |
| | | | 기타 | 1 |
| | | 개인 | 68 | |
| 합계 | | | 336 | |

자료 : 한국보건산업진흥원(2019) 재인용

의료기관 회계기준 규칙은 의료기관 회계기준의 목적, 준수대상, 회계의 구분, 재무제표, 회계연도, 계정과목의 표시, 대차대조표, 손익계산서, 기본금변동계산서, 현금흐름표, 결산서 제출 및 공시에 관한 내용을 규정한다. 다만, 공익법인회계기준과는 상이하계 의료기관 회계기준 규칙에서는 각 항목의 대원칙만을 규정하는데 그치고 있으며, 회계처리 방법 등 세부적인 사항에 대하여는 특별한 규정이 존재하지 않는다.

의료기관 회계기준 규칙에 세부적인 사항에 대해 재무제표 세부 작성방법에서 관련된 내용을 설명한다. 재무제표 세부 작성방법은 1장에서 회계의 일반원칙, 재무제표 및 부속명세서 작성원칙 등의 일반적 작성기준을 설명하며, 2장에서 재무상태표, 손익계산서, 자산·부채의 평가, 기본금변동계산서, 현금흐름표, 주석 등의 세부 작성기준을 제시한다. 3장에서 결산 시 작성해여하는 서류 등 결산에 관한 사항, 4장에서 재무제표의 부속명세서 서류를 설명한다. 5장에서 재무제표 세부 작성방법의 재검토 기한을 규정한다. 이와 함께 별표에서 재무상태표 과목분류 및 내용해설과 손익계산서 과목분류 및 내용해설을 제시하여 의료기관 회계담당자 및 외부 이해관계자의 이해가능성을 제고하고자 한다.

의료기관 회계기준과 재무제표 세부 작성방법을 통해 의료기관회계기준은 다음과 같은 특징이 존재함을 확인할 수 있다. 의료기관회계기준은 공익적인 목적을 수행하고 있어 고유목적사업준비금 인식규정이 존재하며, 일반기업의 자본변동표와는 다르게 기본금변동계산서¹⁴⁾를 작성하도록 규정하였다. 또한 수익과 비용을 각각 의료수익과 의료외수익, 의료비용과 의료외비용으로 구분하고, 보험자 단체에 의한 진료비청구액 삭감규정을 두었다. 또한 의료기관의 회계처리의 특수성을 반영하기

14) 병원의 개설자가 개인인 경우에는 제외한다.

위해 의료미수금, 약품, 진료재료, 의료분쟁비용 등 의료기관 만의 특수한 계정과목을 사용하고 있다.

2.2 선행연구

2.2.1 공익법인회계기준에 관한 선행연구

성백춘(2012)은 사회복지법인 회계제도의 문제점인 품목별 예산, 재무회계규칙 미흡, 회계감사제도 미흡 등을 극복하기 위한 방안을 제안하였다. 우선 품목별 예산제도에서 사업별 예산제도로 변경이 필요하며, 재무제표의 통일성을 위해 재무회계규칙을 개정할 것을 제안하였다. 이와 더불어 내부감사제도 강화와 외부감사제도를 도입하여 회계투명성을 확보할 것을 주장하였으며, 회계정보 공시 강화, 회계작성자를 위한 교육 도입을 제안하였다. 김완희 외(2013)는 비영리 공익법인 투명성 제고를 위한 회계의 역할을 분석하였다. 분석결과 회계기준 측면에서 통일된 회계기준, 공시대상 및 범위, 내부통제제도, 감사위원회 등이 필요하며, 외부감사 측면에서 감사대상, 감사기준, 감사인선임방법, 품질관리제도 등을 도입하여야 한다고 주장하였다. 또한 작성자 측면에서 내·외부 지배구조 개선, 회계교육 강화 등이 바람직 하며, 이용자 측면에서 공시강화, 공시 접근성 개선, 사회적 인식 확대 등을 제안하였다. 노태일(2016)은 비영리조직의 회계에 대한 문제점을 검토하고 개선방향을 제시하였다. 비영리조직은 통일된 회계기준의 부재, 내부회계 전문가 부족, 정보공시 부족 등의 문제점이 존재하여, 통일된 회계기준 마련과 회계교육이 필요함을 주장하였다. 이와 함께 기부금 등의 활용내역을 외부에 공개하고, 외부감사인에 의한 회계감사가 필요함을 강조하였다. 이고은과 최기호(2018)는 대기업집단 소속 공익법인의 재무재표 작성 및 공시 실태를 검토하여 공익법인의 회계투명성 제고방안을 분석하였다. 분석결과 공익법인의 통일된 회계기준 부재로 인해 주식평가 방법이 일정하지 않다는 한계점이 발견되어 주식에 대한 공정가액 평가 및 손상차손 미인식 등의 방안을 제안하였다. 또한 법인세법의 구분경리 규정을 준용한 구분회계, 구분재무제표, 기본재산 세부내역, 고유목적사업준비금 변동내역, 특수관계자 거래, 주식 취득내역 등의 필수 주석사항이 필요함을 주장하였다. 신현걸(2018)은 비영리조직회계기준과 공익법인회계기준을 비교하고 조화방안을 검토하였다. 비영리조직회계기준과 공익법인회계기준을 비교한 결과 고유목적사업준비금, 순자산, 수익에서 비용을 차감한 순액, 현금흐름표 등에서 차이가 발생하고 있

으며, 각 기준을 절충하기 위해 고유목적사업준비금을 부채와 자본 사이에 별도 구분표시, 제약있는 순자산 내역 주석 기재, 당기운영순익 명칭 사용, 현금흐름표 사용 추가 검토 등의 방안을 제안하였다. 공익법인회계기준에 관한 선행연구를 종합해 보면, 주로 회계투명성 강화를 위한 방안을 제시하는 연구를 중심으로 진행되었으며, 최근의 연구는 공익법인회계기준을 일원화하기 위한 연구가 시도되고 있음을 확인해 볼 수 있다.

2.2.2 의료기관회계기준에 관한 선행연구

오성근(2003)은 병원회계제도 및 연구동향을 검토하여 회계제도의 문제점과 개선방향을 제안하였다. 분석결과 병원회계제도는 의료수익, 의료미수금, 재고자산, 감가상각 등의 문제점이 발견되었다. 이러한 문제를 극복하기 위해 병원의 특수성을 반영하는 객관적인 회계처리 기준에 의해 회계처리 할 것을 주장하였다. 전중열(2005)은 의료기관회계처리준칙의 개선방안을 제시하였다. 연구결과 의료기관회계기준규칙과 재무제표세부작성방법고시로 이원화 되어 있는 기준을 통합하고, 진료비청구액에 대한 충당금 설정을 제안하였다. 또한 진료비 할인에 대한 회계처리 개선방안, 자본에 대한 용어 변경방안 등을 제시하였다. 김기호와 김현동(2011)은 의료기관 회계제도의 문제점과 개선방안을 제시하였다. 연구결과 현행 기준의 고유목적사업준비금의 비용과 부채를 인식하는 방법은 당기손익과 부채가 왜곡되어 기업회계기준과 동인한 방법으로 변경하도록 제안하였으며, 의료사고비용의 독립계정 사용을 제안하였다. 또한 유가증권의 분류 및 평가손익에 대한 인식규정 미비로 인해 기업회계기준을 차용하는 것을 제시하였으며, 외부감사를 강제하는 범위를 확대하는 것이 바람직하다고 주장하였다. 이와 더불어 단일화된 공시채널, 의료기관 회계기준을 전담하는 기구 설치, 내부감사기구와 관련한 기준마련 등을 제안하였다. 황성완과 강정규(2011)는 한국채택국제회계기준과 의료기관회계준칙을 비교 연구하였다. 연구결과 의료기관회계처리규정을 의료기관의 특수한 계정을 제외하고 국제회계기준으로 일원화하는 것을 제안하였다. 다만, 국제회계기준 적용시 연결재무제표 작성, 유형자산 평가방법 등은 다각적인 분석을 통해 신중히 접근할 것을 주장하였다. 백상미(2018)는 의료기관 회계제도 변화에 따른 공시를 분석하여 의료기관 회계의 투명성 확보 방안을 분석하였다. 분석결과 의료법인의 기본사항 뿐만 아니라 경영활동, 재정운영 등에 대한 정보를 확대공시하고, 공시서류 및 주석 공시를 확대할 것을 제안하였다. 또한 회부감사를 의무화 하는 방안이 마련되어야 하며, 회계정보 작성자의 교육을 강화할 것을 주장하였다. 이와 동시에 정책당국은

의료기관에 적합한 재무제표 양식을 제공하여 투명성을 확보하여야 한다고 설명하였다. 의료기관 회계기준에 관한 선행연구를 종합해보면, 주로 의료기관에서 사용하는 계정과목 등 현행 회계기준의 문제점과 개선방안을 제시하거나, 타 기준을 의료기관에 적용하는 방안을 중심으로 진행되었다.

Ⅲ. 공익법인회계기준과 의료기관회계기준 비교

3.1 회계기준 간 공통점

공익법인회계기준과 의료기관회계기준의 공통점은 일반적으로 인정된 회계원칙과는 차별적인 사항을 중심으로 살펴본다. 즉, 공익법인회계기준과 의료기관회계기준에서만 적용되는 특수한 공통사항을 추출하여 검토한다.

3.1.1 일반사항

공익법인회계기준은 공익법인의 특수성을 반영하고자 중요한 사항에 대한 규정을 중심으로 이루어져 있으며, 기준에서 정하지 않은 사항은 일반기업회계기준을 따르도록 규정되어 있다. 의료기관회계기준 역시 의료기관의 특수한 사항을 중심으로 기준이 마련되어 있으며 기준에서 정하지 않은 사항은 기업회계기준¹⁵⁾과 일반적으로 공정타당하다고 인정되는 회계 관행에 따라 처리하도록 규정되어 있다. 현재, 기업회계기준은 현재 한국채택국제회계기준(K-IFRS)과 일반기업회계기준, 특수분야회계기준으로 변경되었다. 의료기관회계기준의 구성과 회계처리의 일관성 측면으로 볼 때 의료기관회계기준에서 언급하고 있는 기업회계기준은 현행 일반기업회계기준을 적용하는 것으로 봄이 타당하다. 다만, 현행 의료기관회계기준은 기준의 미비로 인해 일반기업회계기준 외 타 기준을 적용하더라도 법률상 문제는 없는 것으로 확인된다.

<표 2> 일반사항 공통점

| 구분 | 공익법인회계기준 | 의료기관회계기준 |
|------|--|--|
| 예외사항 | <p>공익법인회계기준 제6조</p> <p>① 공익법인의 회계처리 및 재무제표 작성에 관하여 이 기준에서 정하지 아니한 사항은 일반기업회계기준에 따른다.</p> | <p>재무제표 세부 작성방법 1</p> <p>가. 재무제표는 이 고시와 의료기관회계기준 규칙에 따라 작성하되 이 고시 및 동 규칙에 정하지 아니한 사항에 대해서는 의료기관 회계기준 규칙에 반하지 않는 범위 내에서 기업회계기준과 일반적으로 공정 타당하다고 인정되는 회계 관행에 따라 처리한다.</p> |

15) 의료기관회계기준은 2003년 제정되어 3회(2010년, 2015년, 2016년) 개정되었다. 하지만 제정 당시 존재하던 기업회계기준이 현재는 사라졌음에도 불구하고 관련된 내용이 개정에는 포함되지 않아 해당 규정이 현재 까지 존속하고 있다.

3.1.2 고유목적사업준비금

공익법인과 의료기관은 비영리법인으로 법률16)에 의해 고유목적사업준비금을 설정할 수 있다. 이에 공익법인과 의료기관은 공통적으로 수익사업에서 발생한 소득 중 일부를 고유목적사업준비금으로 설정하여 적립할 수 있다. 따라서 공익법인회계기준과 의료법인회계기준에서도 고유목적사업준비금을 재무상태표 상 부채로 인식하며, 유동부채 및 비유동부채와는 별도로 구분하여 표시한다. 손익계산서 상에서도 고유목적사업전입액과 고유목적사업환입액을 별도로 구분하여 표시한다.

<표 2> 고유목적사업준비금 공통점

| 구분 | 공익법인회계기준 | 의료기관회계기준 |
|-----------|--|---|
| 고유목적사업준비금 | 공익법인회계기준 제19조 고유목적사업준비금이란 법인세법 제29조에 따라 고유목적사업이나 지정기부금에 사용하기 위해 미리 비용으로 계상하면서 동일한 금액으로 인식한 부채계정으로, 유동부채와 비유동부채로 구분하지 않고 별도로 표시한다. | 재무제표 세부 작성방법 별표1 법인의 고유목적사업 또는 기부금에 지출하기 위하여 설정한 준비금 |

3.1.3 법인세특례

공익법인회계기준은 일반기업회계기준과 중소기업 회계처리 특례의 법인세 회계를 적용한다. 의료기관회계기준에서 법인세는 이연법인세를 인식하도록 규정하였으며, 국립대학교병원 및 서울대학교병원을 제외한 병원은 법인세부담액을 법인세비용으로 처리하도록 규정하고 있으므로, 일반기업회계기준과 중소기업 회계처리 특례와 동일한 회계처리를 수행하고 있다.

<표 2> 법인세특례 공통점

| 구분 | 공익법인회계기준 | 의료기관회계기준 |
|-------|---|--|
| 법인세특례 | 공익법인회계기준 제32조 공익법인이 법인세를 부담하는 경우에는 일반기업회계기준 제22장 '법인세 회계'와 제31장 '중소기업 회계처리 특 | 재무제표 세부 작성방법 II 법인세비용은 법인세법등의 법령에 의하여 당해 연도의 부담법인세와 법인세에 부가되는 세액합계에 당기 이연 |

16) 「법인세법」 제29조

| 구분 | 공익법인회계기준 | 의료기관회계기준 |
|----|--------------------------------------|--|
| | 례의 법인세 회계처리를 고려하여 회계정책을 개발하여 회계처리한다. | 법인세 변동액을 가감하여 법인세비용을 산출한다. 다만, 학교법인병원, 국립대학교병원 및 서울대학교병원 이외의 병원은 법인세부담액을 법인세비용으로 계상할 수 있다. |

3.1.4 기타사항

공익법인회계기준과 달리 의료기관회계기준에서는 이연법인세, 금융리스와 같은 계정과목에 관한 규정이 포함되어 있다. 하지만 공익법인회계기준에서 정하지 않는 사항은 일반기업회계기준을 따르고 있고, 의료기관회계기준에서 설명한 이연법인세, 금융리스는 일반기업회계기준과 차이가 없으므로 실질적으로 동일하다고 볼 수 있다.

<표 2> 기타사항 공통점

| 구분 | 공익법인회계기준 | 의료기관회계기준 |
|-------|--|---|
| 이연법인세 | 일반기업회계기준 제22장 자산·부채의 장부금액과 세무기준액의 차이인 일시적차이에 대하여 원칙적으로 이연법인세를 인식하여야 한다. | 재무제표 세부 작성방법 별표1 이연법인세부채 : 자산·부채가 회수·상환되는 미래기간의 과세소득을 증가시키는 효과를 가지는 일시적 차이 등 |
| 금융리스 | 일반기업회계기준 제13장 리스자산의 소유에 따른 위험과 보상의 대부분을 이전하는 리스는 금융리스로 분류한다. | 재무제표 세부 작성방법 별표1 금융리스 미지급금 : 상환기일이 1년 이후에 도래하는 금융리스 미지급금 |

3.2 회계기준 간 차이점

공익법인회계기준과 의료기관회계기준의 차이점은 각 기준에서 동일한 사항에 대해 서로 다르게 규정한 내역에 대하여 살펴보면, 일반사항, 재무상태표, 손익계산서 및 주요 계정 순으로 검토한다.

3.2.1 일반사항

일반사항은 재무제표 종류, 회계연도 및 구분회계 등에서 차이가 발생한다. 공익법인회계기준은 재무제표를 재무상태표, 운영성과표, 주석으로 규정한 반면, 의료기관회계기준은 재무상태표, 손익계산서, 기본금변동계산서¹⁷⁾, 현금흐름표를 재무제표로 규정하여 각 기준간 차이를 나타내고 있다. 또한 공익법인회계기준에는 회계연도에 관한 규정이 존재하지 않는다. 반면, 의료기관회계기준에는 정부의 회계연도를 따르도록 규정하며, 사립학교법에 따라 설립된 학교법인이 개설한 병원의 회계연도는 사립학교의 학년도에 따른다는 예외조항이 존재한다. 마지막으로 공익법인회계기준은 공익목적사업과 기타사업으로 회계를 구분하는 반면 의료기관회계기준은 법인의 회계와 병원의 회계를 구분한다. 이와 동시에 법인이 2개 이상의 병원을 설치하여 운영하는 경우 각 병원의 회계를 구분한다.

<표 2> 일반사항 차이점

| 구분 | 공익법인회계기준 | 의료기관회계기준 |
|------|---|---|
| 재무제표 | 공익법인회계기준 제5조 이 기준에서 재무제표는 다음 각 호의 서류로 구성된다. 1. 재무상태표 2. 운영성과표 3. 위 제1호 및 제2호의 서류에 대한 주석 | 의료기관 회계기준 규칙 제4조 ① 병원의 재무상태와 운영성과를 나타내기 위하여 작성하여야 하는 재무제표는 다음 각 호와 같다. 1. 재무상태표 2. 손익계산서 3. 기본금변동계산서(병원의 개설자가 개인인 경우를 제외한다) 4. 현금흐름표 |
| 회계연도 | 명문규정 없음 | 의료기관 회계기준 규칙 제5조 병원의 회계연도는 정부의 회계연도에 따른다. 다만, 「사립학교법」에 따라 설립된 학교법인이 개설자인 병원의 회계연도는 동법 제30조의 규정에 의한 사립학교의 학년도에 따른다. |
| 구분회계 | 공익법인회계기준 제10조 ② 재무상태표의 작성은 공익법인을 하나의 작성단위로 보아 통합하여 작성하되, 공익목적사업부문과 기타사업부문으로 각각 구분하여 표시한다. | 의료기관 회계기준 규칙 제3조 ① 병원의 개설자인 법인(이하 "법인"이라 한다)의 회계와 병원의 회계는 이를 구분하여야 한다. ② 법인이 2 이상의 병원을 설치·운 |

17) 병원의 개설자가 개인인 경우에는 제외함.

| 구분 | 공익법인회계기준 | 의료기관회계기준 |
|----|----------|-------------------------------|
| | | 영하는 경우에는 각 병원마다 회계를 구분하여야 한다. |

3.2.2 재무상태표

공익법인회계기준의 재무상태표는 자산, 부채 및 자산에서 부채를 차감한 잔여부분으로 나누며, 잔여부분은 순자산으로 명명된다. 순자산은 기본순자산, 보통순자산 및 순자산조정으로 구분한다. 반면, 의료기관회계기준의 재무상태표는 자산, 부채 및 자본의 구조로 이루어져 있다. 자본은 기본금, 자본잉여금, 기타포괄손익누계액 및 이익잉여금으로 구분한다.

세부적인 재무상태표 계정의 차이는 다음과 같다. 의료기관회계기준에서 선급금은 의료장비 등의 발주를 위해 선급한 금액을 선급금으로 처리한다. 이에 반해 공익법인회계기준은 선급금에 관한 규정이 없다. 따라서 일반기업회계기준을 준용하여 회계처리를 수행하여야 하는데, 일반기업회계기준에서는 의료장비 등과 같은 유형자산을 구입하기 위한 금액은 건설중인자산으로 회계처리하도록 규정한다. 또한 의료기관회계기준은 의료미수금 계정을 사용하여 보험자단체에 청구한 진료비가 삭감될 경우에 삭감시점에 의료미수금과 의료수익을 상계하도록 규정한다. 이는 미수금을 대손충당금 계정을 통해 회계처리하는 것과는 차별적이다.

<표 2> 재무상태표 차이점

| 구분 | 공익법인회계기준 | 의료기관회계기준 |
|---------|--|--|
| 구성 및 자본 | 공익법인회계기준 제11조 재무상태표에는 회계연도 말 현재 공익법인의 모든 자산, 부채 및 순자산을 적정하게 표시한다. '순자산'이란 공익법인의 자산 총액에서 부채 총액을 차감한 잔여 금액을 말한다. 순자산은 기본순자산, 보통순자산, 순자산조정으로 구분한다. | 의료기관 회계기준 규칙 제7조 재무상태표는 재무상태표 작성일 현재의 자산·부채 및 자본에 관한 항목을 객관적인 자료에 따라 작성하여야 한다. 재무제표 세부 작성방법 II 법인병원 등은 자본을 기본금, 자본잉여금, 기타포괄손익누계액 및 이익잉여금(결손금)으로 구분한다. |
| 선급금 | 일반기업회계기준 제10장 건설중인자산 : 다음을 포함한다. (나) 유형자산을 취득하기 위하여 지출한 계약금 및 중도금 | 재무제표 세부 작성방법 별표1 선급금 : 의료장비 등의 발주를 위해 선급한 금액 |

| 구분 | 공익법인회계기준 | 의료기관회계기준 |
|-----|--|--|
| 미수금 | <p>일반기업회계기준 제16장</p> <p>대손율을 합리적으로 추정할 수 있으면 판매시점에 수익을 인식하지만, 불확실성이 높아 대손율을 합리적으로 추정할 수 없는 경우에는 판매시점 이후의 현금회수시점에 수익을 인식하여야 한다.</p> <p>수익과 관련 비용은 대응하여 인식한다. 즉, 특정 거래와 관련하여 발생한 수익과 비용은 동일한 회계기간에 인식한다.</p> | <p>재무제표 세부 작성방법 II</p> <p>국민건강보험 등의 적용을 받아 진료비의 일부 또는 전부가 보험자단체에 의하여 지불되는 환자에 대하여 청구한 진료비의 일부가 삭감되는 경우에는 보험자단체의 심사가 완료되어 수납할 금액이 확정된 시점을 기준으로 하여 이미 계상된 의료미수금과 의료수익을 상계 처리한다. 이 경우 의료수익 삭감액에 대한 세부내역을 주석으로 기재하여야 한다.</p> |

3.2.3 손익계산서

공익법인회계기준은 수익을 기부금수익, 보조금수익 및 회비수익 등으로 구분하며, 비용을 사업비용과 사업외비용 등으로 구분한다. 사업비용은 사업수행비용, 일반관리비용, 모금비용 및 기타사업비용으로 다시 구분한다. 또한 사업비용을 성격별로 분배비용, 인력비용, 시설비용 및 기타비용으로 나누어 재차 구분한다. 의료기관회계기준은 수익과 비용을 의료수익과 의료외수익, 의료비용과 의료외비용을 구분한다. 수익은 입원수익, 외래수익 및 기타수익으로 구분하며 비용은 인건비, 재료비 및 관리운영비로 구분한다.

<표 2> 손익계산서 차이점

| 구분 | 공익법인회계기준 | 의료기관회계기준 |
|---------|---|--|
| 구성 및 분류 | <p>공익법인회계기준 제24조</p> <p>운영성과표는 다음 각 목과 같이 구분하여 표시한다.</p> <p>가. 사업수익</p> <p>나. 사업비용</p> <p>공익법인회계기준 제25조</p> <p>② 사업수익은 공익목적사업수익과 기타사업수익으로 구분하여 표시한다.</p> <p>③ 공익목적사업수익은 공익법인의 특성을 반영하여 기부금수익, 보조금수익, 회비수익 등으로 구분하여 표시한다.</p> <p>공익법인회계기준 제27조</p> | <p>재무제표 세부 작성방법 II</p> <p>수익과목은 의료수익과 의료외수익으로 구분한다.</p> <p>의료수익은 입원수익, 외래수익 및 기타의료수익으로 구분하며 의료수익감면을 차감한 후의 수익을 계상한다.</p> <p>비용과목은 의료비용과 의료외비용으로 구분한다.</p> <p>의료비용은 인건비, 재료비 및 관리운영비로 구분한다.</p> |

| 구분 | 공익법인회계기준 | 의료기관회계기준 |
|----|---|----------|
| | ② 사업비용은 공익목적사업비용과 기타사업비용으로 구분하여 표시한다. ③ 공익목적사업비용은 활동의 성격에 따라 다음 각 호와 같이 사업수행비용, 일반관리비용, 모금비용으로 구분하여 표시한다. ⑤ 사업수행비용, 일반관리비용, 모금비용에 대해서는 각각 다음 각 호와 같이 분배비용, 인력비용, 시설비용, 기타비용으로 구분하여 분석한 정보를 운영성과표 본문에 표시하거나 주석으로 기재한다. | |

3.2.4 국고보조금

공익법인회계기준은 국고보조금에 대한 회계처리 방법이 규정되어 있지 않다. 따라서 공익법인회계기준에 국고보조금과 관련한 사항이 명시되어 있지 않기 때문에 일반기업회계기준을 준용하여야 한다. 하지만, 공익법인회계기준 실무지침서에는 국고보조금을 수령할 경우 국고보조금을 일반적인 보조금과 동일한 성격으로 보고, 기부금회계를 준용하여 회계처리를 수행하도록 규정한다. 공익법인회계기준과 달리 의료기관회계기준에서는 수익적 지출을 충당하기 위한 목적으로 수령한 국고보조금은 기부금수입으로 처리하며, 자본적 지출을 충당하기 위한 목적으로 수령한 국고보조금은 취득자산에서 차감하는 형식으로 회계처리를 수행한다.

<표 2> 국고보조금 차이점

| 구분 | 공익법인회계기준 | 의료기관회계기준 |
|-------|--|---|
| 국고보조금 | 공익법인회계기준 실무지침서 제3장 정부나 지방자치단체 및 공공기관으로부터 지급받는 보조금은 공익법인이 정부외 기관 및 개인으로부터 수령하는 기부금과 실질적인 측면에서 차이가 없다. 그러므로 정부나 지방자치단체 및 공공기관으로부터 지급받는 보조금은 일반기업회계기준의 정부보조금 회계처리를 준용하는 것이 아니라 공익법인회계기준 제26조에 따라 '기부금 등'으로 보아 기부금과 동일하게 회계처리를 해야 한다. | 재무제표 세부 작성방법 II 1) 국립대학교병원이나 지방공사의료원 등의 공공병원이 적자보전이나 운영비보조 등 다음과 같은 수익적 지출에 충당하기 위해 국고보조금을 받았다면 의료외수익 중 기부금수입으로 처리한다. 2) 시설투자목적 등 자본적 지출에 충당할 목적으로 받은 국고보조금은 이를 취득자산에서 차감하는 형식으로 표시하고 당해 자산의 내용연수에 걸쳐 상각금액과 상계하며, 당해 자산을 처분하는 경우에는 그 잔액을 당해 자 |

| 구분 | 공익법인회계기준 | 의료기관회계기준 |
|----|----------|----------------------|
| | | 산의 처분손익에 차감 또는 부가한다. |

3.2.5 계정과목

의료기관회계기준은 공익법인회계기준과 달리 의료기관의 특수성을 반영하기 위해 의료미수금, 재고자산 과목, 의료장비, 의료사회사업비 및 의료분쟁비용 등과 같은 특수한 계정과목을 사용한다. 특히 재고자산의 경우 약품, 진료재료, 급식재료, 저장품 및 의료부대물품으로 나누어 관리한다.

<표 2> 계정과목 차이점

| 구분 | 공익법인회계기준 | 의료기관회계기준 |
|------|----------|---|
| 계정과목 | 명문규정 없음 | <p>재무제표 세부 작성방법 별표1</p> <p>의료미수금 : 진료행위로 인하여 발생한 의료미수금, 받을어음, 부도어음 등, 의료미수금은 입원 중 발생하여 계상되는 재원미수금, 퇴원환자진료비·외래환자진료비·기타의료수익 중 미회수금액</p> <p>재고자산 : 약품, 진료재료, 급식재료, 저장품, 의료부대물품</p> <p>의료장비 : 환자진료를 위해 사용되는 의료기구나 용구(병실침대 포함)</p> <p>재무제표 세부 작성방법 별표2</p> <p>의료사업사업비 : 부인암검진사업, 방역사업 및 의료계몽과 관련하여 발생하는 재료비, 출장비 등의 제반비용, 무의촌진료비, 채헌혈비 등</p> <p>의료분쟁비용 : 의료사고 등 의료분쟁으로 인해 발생한 손해배상 또는 합의비용 등의 금액</p> |

IV. 공익법인회계기준과 의료기관회계기준 조화방향

4.1 차이점 보완방안

공익법인회계기준과 의료기관회계기준 간의 조화는 각 기준간에 발생한 차이를 대상으로 공익법인회계기준과 의료기관회계기준의 제정목적에 고려하여 공익법인과 의료기관의 정보이용자에게 유용할 수 있는 방향으로 기준의 조화를 모색한다.

4.1.1 일반사항

공익법인회계기준과 의료기관회계기준은 재무상태표를 작성하며, 각각 운영성과표와 손익계산서를 작성한다. 이와 동시에 의료기관회계기준은 기본금변동계산서와 현금흐름표를 추가적으로 작성하게 의무화하였다. 비영리사업을 수행하는 기관의 특수성을 감안할 때 의료기관회계기준의 손익계산서는 운영성과표로 대체 가능할 것으로 판단되며, 민간기업의 자본변동표 역할을 하는 기본금변동계산서와 현금흐름표는 공익법인회계기준과 동일하게 기본금의 변동내역을 주식공시함과 동시에 현금흐름표를 수지계산서 및 자금계산서로 같음하도록 변경하는 것이 바람직 할 것으로 판단된다. 이를 통해 의료기관의 재무제표 작성노력을 경감할 수 있을 것으로 기대할 수 있다.

의료기관회계기준 규칙은 정부의 회계연도를 따른다고 규정하며, 사립학교법인이 개설자인 병원은 사립학교의 학년도에 따르도록 규정한다. 정부의 회계연도는 1월 1일에 시작하여 동년 12월 21일에 종료¹⁸⁾하도록 되어 있어 의료기관은 1월 1일 시작하는 회계연도와 3월 1일 시작하는 회계연도 중 하나를 적용하고 있음을 유추할 수 있다. 공익법인회계기준에서는 회계연도에 관한 특별한 규정이 존재하지 않으므로, 각 회계기준이 상충될 여지는 없는 것으로 판단된다.

공익법인회계기준은 공익목적사업부문과 기타사업으로 구분하여 표시하는 반면 의료기관회계기준은 법인의 회계와 병원의 회계를 구분한다. 다만, 의료기관회계기준 또한 공익법인회계기준과 동일하게 병원의 회계를 공익목적사업부문과 기타사업부문으로 구분하여 표시한다면 의료기관 내부의 의사결정에 유용할 것으로 보여지며, 이와 동시에 이해관계자들에게 보다 충실한 정보를 제공할 수 있을 것으로 기대한다.

18) 「국가재정법」 제2조

4.1.2 재무상태표

의료기관 등 공익법인은 영리기업에 비해 자본의 구성이 단순하며, 주주지분, 잔여재산청구권 등이 존재하지 않아 영리법인과 차이가 있다. 이는 의료기관회계기준은 공익법인회계기준과 동일하게 자본을 순자산으로 변경하여 관리할 필요가 있다는 것을 의미한다. 이와 동시에 의료기관회계기준은 순자산을 기본순자산, 보통순자산 및 순자산조정으로 구분하여 관리할 필요가 있다. 비영리조직회계기준과 공익법인회계기준은 순자산을 사용과 처분에 대한 제약의 유무를 통해 구분한다. 의료법인 역시 재산을 처분하는데 있어 제약¹⁹⁾이 존재하기 때문에 의료기관회계기준은 순자산을 공익법인회계기준과 동일하게 사용의 제한이 있는 순자산을 기본순자산, 기본순자산과 순자산조정을 차감한 잔액을 보통순자산, 순자산의 가감성격을 순자산 조정으로 구분할 필요가 있다.

<표 2> 회계기준 별 자본 구성

| 비영리조직회계기준 | 공익법인회계기준 | 의료기관회계기준 |
|--------------------|-------------------------|---|
| 제약없는순자산 제약있는순자산 | 기본순자산 보통순자산 순자산조정 | 기본금 자본잉여금 기타포괄순익누계액 이익잉여금(결손금) |

의료기관회계기준은 의료장비 등의 발주를 위해 선급한 금액을 선급금에 인식한다. 반면 공익법인회계기준은 일반기업회계기준을 준용하여 건설중인자산으로 인식한다. 일반기업회계기준에서는 유형자산을 취득하기 위해 선급한 금액은 비유동자산으로 대체될 예정이기 때문에 건설중인자산으로 처리하도록 한다. 즉, 유동자산인 선급금이 비유동자산인 유형자산으로 대체되는 것은 회계처리의 일관성 측면에서 맞지 않다. 따라서 의료기관회계기준 역시 일반기업회계기준과 같이 의료장비 등 유형자산 취득을 위해 선급한 금액을 건설중인자산으로 인식하도록 변경하는 것이 바람직 하다.

의료기관회계기준에서는 보험자단체에 의해 지불되는 환자의 경우 보험자단체의 심사가 완료되어 수납금액이 확정되는 시점에 기 계상된 의료미수금과 의료수익을 상계하여 처리한다. 하지만 이러한 회계처리는 당기성과를 왜곡하는 결과를 나타낼 수 있다. 따라서 의료기관회계기준은 해당규정을 삭제하여 일반기업과 같이 보험자

19) 「의료법」 제48조 ③의료법인이 재산을 처분하거나 정관을 변경하려면 시·도지사의 허가를 받아야 한다.

단체의 청구금액을 경험률에 따라 대손충당금을 설정하여 회계처리하는 것이 의료기관의 성과를 나타내는데 유용할 것으로 판단된다. 다만, 보험자단체에 의한 대손충당금은 별도의 충당금 계정을 설정하여 타 미수금과는 구분하여 표시하는 것이 바람직하다.

4.1.3 손익계산서

공익법인회계기준은 수익과 비용을 목적별로 사업수익, 사업비용, 사업외수익 및 사업외비용으로 구분한다. 의료기관회계기준도 공익법인회계기준과 유사하게 수익과 비용을 의료수익, 의료비용, 의료외수익 및 의료외비용으로 구분한다. 따라서 의료기관회계기준의 의료 항목은 공익법인회계기준의 공익목적사업의 범주에 포함하기 때문에 공익법인회계기준을 따라도 무방할 것으로 보인다. 다만, 공익법인회계기준은 기부금단체의 재무보고 목적에 맞춰 제정된 만큼 공익목적사업수익은 기부금수익, 보조금수익, 회비수익으로 재분류하며 공익목적사업비용 사업수행비용, 일반관리비용, 모금비용으로 재구분한다. 반면 의료기관회계기준에서 의료수익을 입원수익, 외래수익, 기타의료수익으로 재구분하고 의료비용은 인건비, 재료비 및 관리운영비로 재분류하고 있는 만큼 공익법인회계기준의 범용성을 위해 사업수익, 사업비용 등의 분류를 제외하고 세부적인 범주의 분류를 하위규정에 위임하도록 하여 운영하는 것이 바람직 할 것으로 판단된다. 또한 공익법인회계기준의 주석사항에 비용을 분배비용, 인력비용, 시설비용 및 기타비용 등의 성격별로 구분하여 운영성과표 또는 주석에 공시하도록 하였다. 이 역시 기부금단체에 초점을 맞춰져 있기에 분배비용을 목적비용으로 변경하여 의료행위 등의 기관 고유목적의 수행하는 비용으로 표시할 필요가 있다.

<표 2> 비용의 성격별 구분

| | 공익목적사업 | | | | 기타사업 | | | 합계 | | | | |
|-------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|-----|
| | 목적 비용 | 인력 비용 | 시설 비용 | 기타 비용 | 인력 비용 | 시설 비용 | 기타 비용 | 목적 비용 | 인력 비용 | 시설 비용 | 기타 비용 | |
| 사업수익 | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX |
| 사업비용 | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX |
| 사업외수익 | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX |
| 사업외비용 | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX |
| 합계 | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX |

4.1.4 국고보조금

의료기관회계기준은 일반기업회계기준과 유사하게 자산관련 국고보조금은 자산차감계정으로, 수익관련 국고보조금은 기부금수입계정으로 회계처리한다. 하지만 의료기관의 국고보조금은 공공병원이 반대급부 없이 지급받는 금액이기 때문에 기부금과 실질이 다르지 않다. 공익법인회계기준 실무지침서에 따르면 수익관련 국고보조금은 기부금과 실질적으로 다르지 않기 때문에 기부금으로 회계처리 할 것을 권하고 있으며, 자산관련 국고보조금은 기본순자산으로 인식하도록 유도하였다. 따라서 의료기관회계기준도 손익관련 보조금은 현행과 같이 기부금수익으로, 자산관련 보조금은 순자산 증가로 인식하는 것이 바람직하다. 다만, 공익법인회계기준에 이러한 규정이 명확히 존재하지 않아, 이와 관련한 규정을 신설할 필요가 있다.

4.1.5 계정과목

의료기관회계기준은 의료기관의 특수성을 고려하여 다양한 계정과목을 사용한다. 그 구성내역을 살펴보면, 의료장비, 의료사회사업비 및 의료분쟁비용 등이다. 이러한 계정과목은 의료기관의 관리·운영 목적을 위해 필수적인 것으로 판단된다. 따라서 의료기관회계기준의 특수한 계정과목은 지속적으로 유지하는 것이 바람직 할 것으로 예상된다.

4.2 회계제도 개선방안

공익법인회계기준과 의료기관회계기준의 차이점을 검토한 결과를 바탕으로 공익법인회계기준, 더 나아가 비영리조직회계기준의 정비방안을 검토한다. 이를 통해 공익목적 사업을 수행하고 있는 기관의 특성을 반영하고, 내·외부 정보이용자에게 유용한 정보를 제공할 수 있는 회계제도를 제안할 수 있을 것으로 기대한다.

4.2.1 공익법인회계기준 적용확대

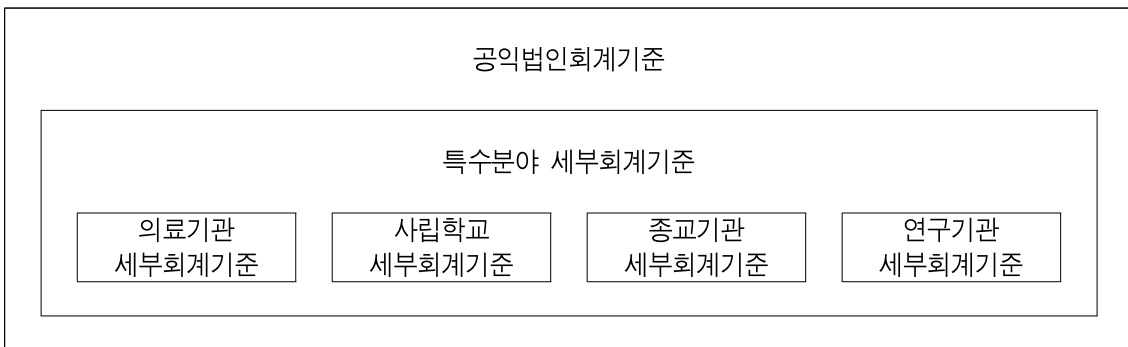
공익법인회계기준과 의료기관회계기준 간의 차이점을 검토한 결과 각 기준을 별도로 적용하지 않고, 보다 상위개념인 공익법인회계기준을 우선 적용하는 것이 바람직 할 것으로 판단된다. 이 경우 의료기관회계기준과 공익법인회계 기준 간에 공

통점과 중복되는 내용을 제외하고 의료기관의 특수성을 반영한 새로운 의료기관세 부회계기준을 마련하여 이를 보조적으로 활용하여야 할 것이다.

4.2.2 비영리회계기준 정비

현재 공익법인과 같이 영리목적은 추구하지 않고 비영리목적으로 설립된 기관에 대해 통일된 회계기준이 존재하지 않는 실정이다. 정부는 이를 극복하기 위해 공익법인회계기준을 제정하였으나, 전체 비영리법인을 대상으로 제정한 기준이 아니기 때문에 타 기준이 적용하기에는 일부 한계점이 존재한다. 비영리법인의 회계투명성 제고에 대한 사회적 요청이 높은 만큼 비영리법인을 총괄하는 회계제도가 필요하다. 또한 각 특수한 회계기준에 대한 주무부처가 각 부처로 나뉘어져 회계기준에 대한 개정이 적시에 이루어 지지 않고 있다. 분석을 통해 확인한 의료기관회계기준 역시 기업회계기준 등 과거에 사용하던 용어가 존재하여 회계담당자의 혼란을 야기할 가능성이 있다. 따라서 비영리 공익법인에 대해 공통적으로 적용할 수 있는 공익법인회계기준을 기본으로 하되, 각 분야의 특수성을 반영할 수 있는 세부기준을 마련하여 운영하는 것이 바람직하다. 다만, 분야별 세부기준은 계정과목 등 일부에 한정하여야 할 것이다.

<그림 2> 비영리법인 회계기준 개선(안)



4.2.3 정보공시 확대

공익법인은 총자산가액 5억원 이상, 해당 과세기간 또는 사업연도의 수입금액과 과세기간 또는 사업연도에 출연받는 재산의 합계액이 3억원 이상인 경우 공시의무²⁰⁾를 갖는다. 공시의무가 있는 공익법인은 사업연도 종료일부터 4개월 이내에

20) 「상속증여세법」 제50조의3

국세청 홈택스에 결산서류 등을 게재하여야 한다. 다만 결산서류 등의 공시대상 과세기간 또는 사업연도의 종료일 현재 재무상태표 상 총자산가액의 합계액이 5억원 미만이면서 해당 과세기간 또는 사업연도의 수입금액과 그 과세기간 또는 사업연도에 출연받은 재산의 합계액이 3억원 미만인 공익법인은 공시의무에서 제외되며, 종교법인 또한 공시의무에서 제외된다.

2017년 운영 공익법인 수와 공시의무 공익법인 수의 차이는 <표 2>와 같다. 공익법인 34,426개 중 9,164개 법인이 공시의무를 수행하고 있어 약 27% 수준에 그치고 있다. 이러한 차이는 대부분 종교보급 법인에 기인한다. 종교보급 법인은 전체의 51%를 차지하지만 종교보급으로 등록된 공익법인은 결산서류 의무공시 대상이 아니기에 모두 제외되었다. 이와 더불어 의료목적 법인 부문도 운영 공익법인은 951개 법인이지만 의무 공시법인은 990개 법인으로 오히려 운영법인에 비해 공시의무 법인이 많은 것으로 나타났다. 이러한 차이는 공익법인 공시의무와 의료법인 공시의무가 서로 상충하여 발생한 것으로 추측된다.

<표 2> 2017년 공시의무 공익법인 현황

| 구분 | 종교보급 | 사회복지 | 교육사업 | 학술·장학 | 예술문화 | 의료목적 | 기타 | 합계 |
|-----------|--------|-------|-------|-------|-------|------|-------|--------|
| 운영 공익법인 | 17,845 | 3,497 | 1,764 | 4,488 | 1,412 | 951 | 4,469 | 34,426 |
| 의무공시 공익법인 | - | 2,213 | 1,664 | 2,347 | 591 | 990 | 1,359 | 9,164 |
| 차이 | 17,845 | 1,284 | 100 | 2,141 | 821 | -39 | 3,110 | 25,262 |

따라서 정책당국은 공익법인 중 높은 비중을 차지하고 있는 종교보급 부문의 공시제도를 보완할 필요가 있으며, 공익법인 유형별로 산재되어 있는 규정과 부문별 정보공시 현황을 파악하여 이해관계자들이 정보를 쉽게 접할 수 있도록 재정비하여야 할 것이다.

4.2.4 공익법인 회계전담기관 설치

공익법인회계기준은 기획재정부고시, 사학기관 재무·회계규칙 및 사학기관 재무·회계 규칙에 대한 특례규칙은 교육부령으로 의료기관 회계기준 규칙과 재무제표 세 부 작성방법은 각각 보건복지부령, 보건복지부고시로 운영되고 있다. 각 기준이 담당부처에서 제정되어 운영되고 있는 만큼 회계기준이 상충될 우려가 있으며, 이와 동시에 새로운 회계기준에 대한 대처도 미흡한 편인 것으로 판단된다. 따라서 회계

전문가, 해당분야 전문가 등으로 구성된 공익법인 회계전담기관을 설치하여 운영한다면 이와 같은 문제점을 극복할 수 있을 것으로 기대된다. 따라서 사립학교, 의료기관 등 전체 공익법인을 포괄하는 회계전담기관 설치가 필요하다.

V. 결 론

최근 정부는 공익법인의 투명성과 비교가능성을 제고하고자 공익법인회계기준을 마련하여 고시하였다. 이에 대부분의 공익법인이 공익법인회계기준에 따라 재무제표를 작성한다. 하지만 고시된 공익법인회계기준이 모든 공익법인을 포괄하는 기준이 아니기 때문에 의료기관, 종교단체, 연구기관 등 공익법인 중 상당수의 법인이 공익법인회계기준을 적용하지 않고 있다. 따라서 공익법인회계기준이 공익법인에 대한 보편적 회계기준으로 작용하기 위해 공익법인회계기준과 의료기관회계기준 간의 공통점과 차이점을 분석하여 조화방향을 모색하였다. 이와 동시에 공익법인을 아우르는 비영리조직의 회계제도 개선방향을 제안하였다.

공익법인회계기준과 의료기관회계기준을 비교한 결과 예외사항, 고유목적사업준비금, 법인세특례 등의 공통점이 존재하며, 재무제표, 회계연도, 재무제표 구성, 선급금, 미수금, 국고보조금, 계정과목 등의 차이점이 있음을 확인할 수 있다. 공익법인회계기준과 의료기관회계기준 간에 차이점을 보완하기 위해 의료기관의 재무상태표를 공익법인회계기준과 같이 재정상태표와 운영성과표를 작성하도록 하며, 현금흐름과 자본변동표는 주식에 공시하도록 변경할 필요가 있다. 또한 의료기관회계기준의 구분회계를 공익목적사업부문과 기타사업부문으로 표시하여 이해관계자에게 충실한 정보를 제공하여야 한다. 의료기관회계기준의 순자산은 공익목적에 맞춰 기본순자산, 보통순자산, 순자산조정으로 구분하여 사용과 처분의 제약에 따라 구분하여야 할 것이다. 일반적인 회계처리와는 상이한 의료기관회계기준의 유형자산을 취득하기 위한 선급금 회계처리는 건설중인자산으로 인식하는 것이 바람직하다. 이와 함께 의료미수금은 대손충당금을 설정하여 합리적인 경험률에 의한 상각을 하여야 기관의 성과를 나타내는데 유용할 것으로 보인다. 의료기관회계기준의 손익계산서 구성은 공익법인회계기준에 맞춰 사업수익, 사업비용, 사업외수익 및 사업외비용으로 구분하며, 세부적인 구분은 세부기준에 의해 조정하는 것이 바람직하다. 다만 공익법인회계기준 역시 범용성을 위해 세부기준에 범주를 구분하도록 위임하여야 할 것이다. 마지막으로 의료기관회계기준의 국고보조금은 손익과 관련한 보조금은 기부금수익으로, 자산과 관련한 보조금은 순자산 증가로 인식할 필요가 있다. 이와 동시에 공익법인회계기준에 기부금 규정이 부재하기 때문에 관련 규정을 신설하여야 한다.

본 연구는 공익법인회계기준과 의료기관회계기준 조화방향 검토를 통해 비영리조직의 회계제도 개선방향을 동시에 모색하였다. 먼저 각 기준을 별도로 적용하지 않고 상위개념인 공익법인회계기준을 우선 적용하도록 하여 비영리조직의 비교가능성

을 제고할 필요가 있다. 더 나아가 비영리회계기준을 정비하여 비영리법인을 총괄하는 회계기준으로 공익법인회계기준을 적용하고 각 분야의 특수성을 반영하는 세부기준을 마련하여 운영하여야 한다. 또한 공시제도를 보완하여 이해관계자들이 쉽게 접근할 수 있도록 개선하여야 할 것이다. 마지막으로 공익법인 회계전담기관을 설치하여 회계기준을 적시에 개정하고 타 기준과 충돌을 방지할 필요가 있다.

본 연구는 공익법인회계기준과 의료기관회계기준 간의 조화방향을 모색하였기에 공익법인의 다수를 차지하는 종교법인회계기준, 사립학교회계기준 간의 관련성을 포괄적으로 검토하지 못하였다는 한계점을 지닌다. 향후 후속 연구에서 공익법인을 대상으로 하는 기준을 포괄적으로 검토한다면 보다 유용한 정책적 시사점을 제시할 수 있을 것으로 기대한다.

참고문헌

- 국세청. 2019. 공익법인 세무안내.
- 김기호, 김현동. 2011. 의료기관 회계제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구 -주요 국립대학교병원의 회계처리 실태분석을 중심으로-. 세무와회계저널. 12(3). 9-51.
- 김완희, 남혜정, 전규안, 정창모, 송옥렬. 2013. 비영리법인의 투명성 제고와 회계의 역할. 회계저널. 22(3). 159-197.
- 노태일. 2016. 비영리조직(NPO)회계의 문제점과 개선방향. 대한경영학회지. 29(11). 1663-1691.
- 백상미. 의료기관 경영분석을 통한 회계 공시의 투명성에 대한 연구. 의료경영학연구. 12(1). 15-26.
- 성백춘. 2012. 사회복지법인의 회계제도 개선에 관한 연구. 전산회계연구. 20(1). 31-47.
- 신현걸. 2018. 비영리조직회계기준과 공익법인회계기준의 비교를 통한 조화 방안의 모색. 회계정보연구. 36(2). 213-244.
- 오성근. 2003. 병원회계제도에 관한 연구. 전산회계연구. 2(1). 99-117.
- 이고은, 최기호. 2018. 공익법인의 회계투명성 제고방안에 대한 연구 : 대기업집단 소속 공익법인의 공시 실태를 바탕으로. 회계저널. 27(2). 231-262.
- 전중열. 2005. 의료기관회계처리준칙에 관한 연구. 정부회계연구, 3(1). 1-28.
- 한국보건산업진흥원. 2019. 2019년 제1차 의료기관 회계기준 교육
- 황성완, 강정규. 2011. 한국채택 국제회계기준(K-IFRS)과 의료기관회계준칙에 관한 비교 연구. 의료경영학연구. 5(1). 15-22.