

국립대학병원의 책임경영제도 도입을 위한 회계제도의 개발

이해중^{*†}, 정병수^{**}, 정설희^{*}

연세대학교 보건과학대학 보건행정학과^{*}, 연세대학교 재단 사무처^{**}

<Abstract>

Accounting system of National University Hospital contributing to responsibility management system

Hae Jong Lee^{*}, Beung Su Jeoung^{**}, Seul Hee Jeoung^{*}

Dept. of Health Administration, Yonsei University^{}, Institutes of Administration,
Yonsei University^{**}*

Although the accounting system is a very useful information system for manager, that of the National University Hospitals is not settled until now. Specially, when it will adapt the responsibility management system itself, it will more important tools for them.

The purpose of this research is to make the standard accounting system for National University Hospital. It was surveyed the 7 National University Hospital's accounting system, and compared to that of Private University Hospital. The results are fellows: First, it must be match financial report with budgeting system. By comparing to each other, it can make to evaluate the performance of hospital. Second, it must make same format and contents in financial report among 7 hospitals. Specially, the cost information

† 교신저자: 이해중, 연세대학교 보건과학대학 보건행정학과(033-760-2416, hjlee@dragon.yonsei.ac.kr)

is needed to be made more details. This research suggest the new direction to make the basic information form. It was confirmed with financial manager in private university hospital. We hope it will contribute to make the new accounting system for National University Hospital

Key Words : Accounting system. National University Hospital. Financial report

I. 서 론

회계제도에 관한 조직의 운영성과를 효율적으로 요약 정리하여 보고하는 정보시스템이다. 따라서 적절한 회계제도의 구축은 병원에 대한 정확한 정보를 얻을 수 있는 기초자료가 되기 때문에 가장 일차적으로 정비되어야 할 분야이다. 특히 여러 병원들을 비교평가하기 위해서는 회계제도의 정비와 더불어 통일된 회계제도를 구축하는 것이 필요하다. 통일된 회계제도를 통해서만 병원간의 비교가 가능하며, 동시에 병원의 성과를 적절히 파악할 수 있기 때문이다. 한편 국립대학병원들의 책임경영제도 도입은 병원의 경영성과에 대한 정확한 판단을 그 기본으로 한다. 여러 가지 성과평가 도구가 있음에도 불구하고, 가장 기본적인 성과평가 도구는 병원의 재무성과를 나타내는 재무제표이다. 따라서 이에 대한 명확한 자료수집 및 정보제공은 성과평가의 기본이 된다.

이러한 회계제도는 크게 예산제도와 결산제도로 구분할 수 있는데, 예산제도는 회기가 시작하기 전에 미리 계획을 하기 위한 제도이며, 결산제도는 회기가 끝난 후에 종합적으로 정리하기 위한 제도이다. 예산과 결산은 상호 연결되어야 그 효율성을 극대화할 수 있으므로, 예산과 결산의 비교는 업무의 효율성을 평가하는 기본적인 도구로 이용될 수 있도록 구축되어야 한다.

이에 본 연구는 국립대학병원의 경영성과 평가를 위해서 가장 먼저 통일이 필요한 부분인 회계체계를 검토하고 이를 통하여 효율적인 상호비교평가가 가능하도록 예산서와 결산서의 작성방법에 대한 구체적인 대안을 제시하고자 한다.

II. 연구목적

이 연구는 현재 국립대학병원에서 시행하고 있는 회계제도의 현황을 파악하고 이에 대한 문제점을 분석한 후, 이에 대한 개선방안을 제시하고자 한다. 구체적인 목적은 다음과 같다. 첫째, 현재 국립대학병원에서 시행되고 있는 회계체계의 현황 및 문제점을 예산제도, 결산제도로 나누어 분석한다.

둘째, 국립대학병원 회계체계의 개선방안을 모색하는 데 있어서의 기본원칙을 제시한다.

셋째, 국립대학병원 회계체계의 개선방향을 제시한다.

III. 연구방법

연구대상은 국립대학병원 9개 중에서 다른 국립대학병원과는 다르게 별도의 근거법규에 의해 설치 운영되는 서울대학교병원과 현재 치과대학병원만 있는 강릉대학병원을 제외한 총 7개 병원을 대상으로 하였다. 연구내용은 7개 국립대학병원에서 사용하고 있는 회계체계를 고찰한 후, 현재 국립대학 병원에서 사용하고 있는 병원회계체계의 문제점을 분석하고 표준양식을 개발하였다. 표준양식을 개발하기 위해 국립대학병원 담당자들과 현재 사립대학병원 회계체계 표준화를 위해 준비중인 사립대학병원 담당자들과 몇 차례의 논의를 거쳤다.

조사기간은 1999년 9월에서 12월간으로 7개 병원의 기본재무제표를 수집하였고, 대학병원 간의 문제점을 분석하기 위하여 10월에 2개 병원을 방문하여 회계담당자와 면담을 실시하였다. 면담한 결과를 기초로 다른 병원들의 회계체계를 문제점 및 개선방안을 제시하기 위하여 11월에 각 병원의 회계담당자에게 설문서를 배포, 수집하였다. 동시에 사립대학과의 차이를 분석하기 위하여 사립대학 의료원 경리부서장 협의회에서 진행된 사립대학병원들의 회계체계에 대한 자료도 수집하였다.

수집된 회계자료와 면담 및 설문서를 중심으로 국립대학병원의 회계자료의 특성과 문제점을 분석하고, 이를 기초로 새로운 병원의 회계제도 구축을 위한 기본틀을 제공하였다. 이 연구는 특히 국립대학병원들이 책임경영제도를 도입하였을 때, 경영의 기본측정도구인 회계체계를 재구축한다는 관점에서 관련된 내용을 검토하였다.

IV. 결 과

1. 회계제도의 현황 및 문제점 분석

1) 예산제도

대부분 병원은 기획실에서 예산편성지침을 제시하면, 각 부서에서 사업계획서를 작성하고, 이를 기획실에서 종합하는 방법으로 예산을 편성한다. 예산안은 대부분 병원에서 12월 초순 경에 작성되어, 교육부와 기획예산청의 사전검토를 받은 후에 이사회안건으로 제출된다. 교육부와 기획예산청의 사전승인절차가 예산의 실질적인 검토보다는 형식적인 측면에서 검토되는 경우가 대부분이다. 시설투자와 같은 자본적 지출부분에 대해서는 4월말까지 정부출연 요구서를 작성하여 정부에 제출하나, 이런 경우는 많지 않다. 그리고 예산서는 병원별로 내부규정에 의해 독자적으로 만들어지고 있어 병원마다 예산서의 양식이 다르며, 일부는 일반 국영기업체양식과 비슷한 경향을 보이고 있다.

현재 국립대학병원에서 시행하고 있는 예산제도의 문제점은 다음과 같다. 첫째, 예산제도가 병원의 업무관리 도구로 적절히 사용되지 못하고 있다. 현재 국립대학 병원에서 사용되고 있는 예산서는 단순히 정부에 사전 보고하는 양식으로 사용될 뿐, 예산의 의한 업무의 통제와 결과에 대한 평가도구로 활용되지 않고 있다.

둘째, 예산서가 쉽게 비교할 수 있도록 설계되어 있지 않다. 예산서와 결산서가 비교되고 있으나, 장부구조가 효율적으로 비교할 수 있도록 되어 있지 않아 비교가 형식적이며 관리 도구로 활용되지 못하고 있다. 또한 자금예산서와 현금흐름표가 서로 연결되지 않은 채 따로 작성되고 있는데, 이는 예산서가 자금계획을 수립할 때 적절히 활용되고 있지 않음을 의미한다.

셋째, 예산서양식이 통일되어 있지 않다. 예산서가 각 병원들이 독자적인 예산편성내규에 의해 작성되고 있어 예산편성의 통일성이 결여되어 있다. 예산서와 결산서가 통일되어 있으면 국립대학병원 간에 쉽게 비교할 수 있으나, 통일되어 있지 않다는 점에서 문제점이 있다. 넷째, 예산심의가 형식적으로 이루어지고 있다. 예산내역은 교육부에서 주로 심의되고 있으나, 교육부에서 각 병원의 특성을 이해할 수 없기 때문에 형식적으로 심의하고 있다. 또한 각 병원의 이사회도 그 내용을 구체적으로 검토하지 못하고 있다. 따라서 병원운영을 효율적으로 평가할 조직, 기구나 방법이 없는 셈이다.

2) 결산제도

현재 국립대학병원에서 작성하고 있는 재무제표는 대차대조표, 손익계산서, 이익잉여금처분계산서(결손금처분계산서), 현금흐름표, 손익계산서와 대차대조표의 부속명세서, 기금회계이다. 결산서의 작성과정을 살펴보면, 국립대학병원이 법인화된 이후부터 기업회계원칙을 준용하여 사립대학병원과 큰 차이가 없이 작성되었다. 그러나 일부에서는 국영기업의 작성원칙도 준용하고 있어 결산서의 작성이 통일되어 있지 않은 상태이다.

현재 7개 국립대학병원에서 사용하고 있는 결산서의 구성항목을 살펴본 결과, 결산서의 양식이 통일되어 있지 않다. 의미는 같더라도 사용되는 용어가 병원간에 일치되어 있지 않으며, 각 계정과목을 구성하는 항목들이 세분화되어 있지 못하고, 국고보조금이나 국가기본재산 등의 회계처리가 미흡하다. 7개 국립대학병원과 7개의 사립대학병원의 손익계산서를 비교한 결과와 각각의 표준안은 표 1, 표 2와 같다.

3) 국립대학병원과 사립대학병원간 회계처리내역상의 차이

회계처리내역에 있어 국립대학병원이 사립대학병원들과 근본적으로 차이가 있는 사항은 다음과 같다. 첫째, 토지와 건물에 대한 소유가 병원으로 되어 있지 않고 국가소유로 되어 있어 대학병원들에게 무상대여형태로 되어 있다. 이들은 모두 병원의 활용자산임에도 불구하고 국가자산과 병원자산이 구분되어 있지 않은 상태이다. 따라서 법인화 후 향후 새로 구입된 고정자산의 회계처리를 적절히 구분하여 기록할 필요가 있다. 둘째, 고정자산에 대한 감가상각비가 없어 비용이 과소계상되고 있다. 사립대학병원의 경우는 고정자산의 사용이 비용으로 계상되기 때문에 실제적인 진료원가를 적절히 계상할 수 있으나, 국립대학병원의 경우는 자산이 병원소유가 아니기 때문에 감가상각비 등이 과소계상되어 올바른 진료원가를 계산할 수 없는 문제점이 있다.

2. 회계제도 개선방안의 기준

앞에서 분석한 회계제도의 문제점을 근거로 국립대학병원의 회계제도 개선방안을 검토하였다. 검토의 기준은 회계제도의 기본원칙과 국립 및 사립대학간을 비교하기 위해 필요한 부분을 검토하였다. 현재 국립대학병원의 회계제도 문제점을 기준으로 다음과 같은 기준을 적용하였다.

<표 1>

사립대학병원 손익계산서 양식

A의료원	B의료원	C의료원	D의료원	E의료원	F의료원	G의료원	손익계산서표준양식
I. 의료수익	I. 의료수익	I. 의료수익	I. 의료수익	I. 의료수익	I. 의료수익	I. 의료수익	I. 의료수익
1. 입원수입	1. 입원수입	1. 입원수입	(1)진료수익	(1)진료수익	(1)외래수입	1. 외래수입	1. 입원수익
2. 외래수입	2. 외래수입	2. 외래수입	1. 입원수익	1. 외래수익	(2)입원수입	2. 보험외래수입	2. 외래수익
3. 견진수입	3. 지정진료수입	3. 기타의료수입	2. 외래수익	2. 입원수익	(3)기타의료수입	3. 입원수입	3. 기타의료수익
	4. 의료수입조정		3. 종합견진수익	3. 검진수익	(4)의료수익조정	4. 보험입원수입	4. 의료부대수익
	5. 의료부대수입		4. 산업의학수익	4. 지정진료수익		5. 부대수입	대출에누리및환인
			5. 의료부대수익				
				(2)의료부대수익			
			(2)진료수익조정	1. 제중명료수익			
			1. 진료비감면	2. 영안실수익			
			2. 학구용감면	3. 기타의료부대수익			
				(3)진료수익조정			
				1. 학구용환자시료			
				2. 일반환자시료			
				3. 검진시료			
II. 의료비용	II. 인건비	II. 의료비용	II. 의료비용	II. 의료비용	II. 의료비용	II. 의료원가	II. 의료비용
(1)인건비	1. 정규의사급여	(1)재료비	(1)인건비	(1)인건비	(1)재료비	(1)재료비	(1)인건비
1. 급여	2. 수련의사급여	1. 약품비	1. 교원인건비	1. 급여	1. 약품비	1. 약품비	1. 교직원급여
2. 퇴직급여	3. 간호사급여	2. 진료재료비	2. 전공의인건비	2. 계수당	2. 진료재료비	2. 위생재료비	2. 퇴직급여
	4. 약무직급여	3. 의리기계비	3. 직원인건비	3. 상여수당	3. 의료소모품비	3. 급식재료비	3. 의료연금보험부담금
(2)재료비	5. 의리기사급여	4. 의입리쓰료	4. 지정인건비	4. 정근수당	4. 급식재료비	4. 혈액비	(2)재료비
1. 약품비	6. 사무직급여	5. 의료보상비	5. 기타인건비	5. 인부임		5. 검사비	1. 약품비
2. 진료재료비	7. 기능직급여	6. 급식비		6. 지정인건비	(2)노무비	6. 기타재료비	2. 진료재료비
3. 급식재료비	8. 고용원급여		(2)재료비	7. 퇴직급여	1. 급여		3. 급식재료비
	9. 계수당	(2)인건비	1. 약품비		2. 기타수당	(2)인건비	4. 의료부대재료비
(3)경비	10. 상여금	1. 본봉	2. 진료재료비	(2)재료비	3. 잡금	1. 급여	대출에누리및환인
1. 복리후생비	11. 잡급여	2. 계수당	3. 급식재료비	1. 약품비	4. 상여금	2. 계수당	(3)관리운영비
2. 여비교통비	12. 기타급여	3. 잡금		2. 위생재료비		3. 상여금	1. 복리후생비
3. 당직비		4. 퇴직급여	(3)관리비	3. 급식재료비	(3)경비	4. 정근수당	2. 여비교통비
4. 의료보험료	III. 재료비	5. 부담금	1. 복리후생비	4. 혈액대	1. 복리후생비	5. 일용임	3. 통신비
5. 연금부담금	1. 의료약품비	6. 연구비	2. 여비교통비	5. 침구및피복비	2. 여비교통비	6. 퇴직임	4. 전기수도료
6. 통신비	2. 진료재료비	7. 차량보조비	3. 통신비		3. 통신비	7. 퇴직급여	5. 세금과공과
7. 전기수도료	3. 급식재료비		4. 수도광열비	(3)의료경비	4. 전력비		6. 보험료
8. 세금과공과	4. 의료소모품비	(3)관리비	5. 소모품비	1. 복리후생비	5. 연료비	(3)경비	7. 환경관리비
9. 보험료		1. 복리후생비	6. 도서인쇄비	2. 여비교통비	6. 용수비	1. 복리후생비	8. 지급입차료
10. 비품비	IV. 관리비	2. 여비교통비	7. 세금과공과	3. 통신비	7. 사무용품비	2. 여비교통비	9. 지급수수료
11. 위생비	1. 복리후생비	3. 통신비	8. 용역비	4. 전화료	8. 소모품비	3. 통신비	10. 수선비
12. 관리운영비	2. 여비교통비	4. 수도광열비	9. 수선비	5. 수도료	9. 위생비	4. 소모품비	11. 차량유지비
13. 지급수수료	3. 통신비	5. 사무용품비	10. 차량비	6. 전기료	10. 도서비	5. 세금과공과	12. 교육훈련비
14. 수선비	4. 동력비	6. 소모품비	11. 보험료	7. 연료비	7. 연료비	6. 수선비	13. 도서, 인쇄비
15. 차량유지비	5. 소모품비	7. 피복세탁비	12. 임차료	8. 차량비	8. 차량비	7. 도서인쇄비	14. 업무추진비
16. 사무용품비	6. 피복침구비	8. 도서인쇄비	13. 지급수수료	9. 세금과공과	9. 세금과공과	8. 수도광열비	15. 행사비
17. 교육훈련비	7. 도서인쇄비	9. 홍보비	14. 홍보활동비	10. 임차료	10. 임차료	9. 위생비	16. 연료비
18. 지급입차료	8. 조세공과금	10. 세금과공과	15. 교육훈련비	11. 수선비	11. 수선비	10. 차량유지비	17. 선교비

이해종 외 : 국립대학병원의 책임경영제도 도입을 위한 회계제도의 개발

A의료원	B의료원	C의료원	D의료원	E의료원	F의료원	G의료원	손익계산서표준양식
19.도서인쇄비	9.감가상각비	11.감가상각비	16.집대비	12.보험료	16.보험료	11.교육훈련비	18.자산전료비
20.집대비	10.수선유지비	12.수선유지비	17.행사비	13.수수료	17.광고선전비	12.보험료	19.소모품비
21.행사비	11.차량비	13.차량유지비	18.회의비	14.의료선교비	18.집대비	13.지급수수료	20.재활교육비
22.회의비	12.보험료	14.보험료	19.임상연구비	15.헌혈사업비	19.기밀비	14.감가상각비	21.연구비
23.연료비	13.지급수수료	15.용역비	20.의료사회사업비	16.소모품비	20.감가상각비	15.집대비	22.선교비
24.선교비	14.교육훈련비	16.수수료	21.감가상각비	17.도서인쇄비	21.대손상각	16.학술활동비	23.감가상각비
25.소모품비	15.의료사회사업비	17.교육연수비	22.대손상각비	18.임상연구비	22.임차료	17.용역비	24.무형자산상각비
26.홍보비	16.지정진료경비	18.의료사회사업비	23.잡비	19.교육훈련비	23.임상시험연구비	18.기타잡비	25.임차자산계량상각비
27.재활교육비	17.대손상각비	19.행사비		20.세탁비	24.외부검사수수료		26.광고선전비
28.연구비	18.기타잡비	20.회의비		21.기공료	25.사회봉사비	III.의료총이익	27.대손상각비
29.감가상각비		21.집대비		22.감가상각비	26.교육연구비		28.세탁비
30.대손상각	V.의료교육연구비	22.조사비		23.대손상각비	27.용역비	IV.일반관리비	29.외주용역비
31.잡비	1.임상연구비	23.대손상각비			28.잡비	1.급여	30.외주검사비
	2.연구도서비	24.잡비				2.계수당	31.잡비
	3.학구용환자비					3.상여금	
	4.교육실습비					4.정근수당	
	5.연구논문비					5.퇴직급여	
						6.복리후생비	
						7.여비교통비	
						8.통신비	
						9.소모품비	
						10.세금과공과	
						11.수선비	
						12.도서인쇄비	
						13.수도광열비	
						14.위생비	
						15.차량유지비	
						16.광고선전비	
						17.교육훈련비	
						18.집대비	
						19.대손상각비	
						20.기타잡비	
III.의료이익	VI.의료이익	III.의료이익	III.의료이익	III.의료이익	III.의료이익	V.의료이익	III.의료이익
IV.의료외수익	VII.의료외수입	IV.의료외수익	IV.의료외수익	IV.의료외수익	IV.의료외수익	VI.의료외수입	IV.의료외수익
1.이자수익	1.수입이자	1.급식수익	1.이자수익	1.이자수익	1.이자수익	1.이자수익	1.이자수익
2.식당수익	2.불용품매각수입	2.이자수익	2.임대료수익	2.임대료	2.임대료	2.임상연구비	2.배당금수익
3.임대료수익	3.외환차익	3.외환차익	3.외환차익	3.주차료수익	3.잡이익	3.매입할인	3.임대료수익
4.영안실수익	4.종업원대여이자	4.외환환산이익	4.장래식장수익	4.보조금수익	4.대손충당금환입액	4.외환차익	4.유가증권처분이익
5.외환차익	5.기부금	5.대손충당금환입	5.자판기운영수익	5.매입할인	5.외환차익	5.환율조정대환입	5.유가증권평가이익
6.외환환산이익	6.대손충당금환입	6.전입금	6.공중전화료수익	6.외환차익	6.외환환산이익	6.잡수입	6.외환차익
7.기부금수익	7.기타의료외수입	7.유형자산처분이익	7.수탁연구수익	7.외환환산이익	7.유형자산처분이익		7.외환환산이익
8.잡이익		8.잡이익	8.잡수익	8.대손충당금환입			8.지분법평가이익
9.유형자산처분이익				9.퇴직급여충당금환입			9.투자자산처분이익
10.고유목적사업 준비금환입액				10.기부금수익			10.유형자산처분이익
				11.현물기부금수익			11.대손충당금환입
				12.전입금			12.퇴직급여충당금환입
				13.유형자산처분이익			13.기부금수입
				14.잡이익			14.잡이익

병원경영학회지 제6권 제2호

A의료원	B의료원	C의료원	D의료원	E의료원	F의료원	G의료원	손익계산서표준양식
V. 의료외비용	VII. 의료외비용	V. 의료외비용	V. 의료외비용	V. 의료외비용	V. 의료외비용	VII. 의료외비용	V. 의료외비용
1. 이차비용	1. 지급이자	1. 이차비용	1. 이차비용	1. 이차비용	(1) 이차비용	1. 이차비용	1. 이차비용
2. 의료원부담금	2. 이연자산상각비	2. 외환차손	2. 외환차손	2. 이연자산상각비	(2) 환율조정차상각	2. 임상연구비	2. 기타의대손상각비
3. 대학전출금	3. 재고자산감모손	3. 환율조정차상각	3. 이연자산상각비	3. 외환차손	(3) 외환차손	3. 외환차손	3. 유가증권처분손실
4. 법인전출금	4. 기부금	4. 외화환산손실	4. 기부금	4. 외화환산손실	(4) 기부금	4. 환율조정차상각	4. 유가증권평가손실
5. 기부금	5. 특별감면	5. 유형자산처분손실	5. 주차관리비	5. 기부금	(5) 의료보상비	5. 고유목적사업준비	5. 재고자산평가손실
6. 임상의학연구비	6. 지정진료감면	6. 고유목적사업준비금	6. 장래식장운영비	6. 유형자산처분손실	(6) 고유목적사업준비금	금전입액	6. 외환차손
7. 만성병연구소	7. 외환차손	전입액	7. 자판기운영비	7. 환율조정차상각	(7) 잡손실	6. 자산진료비	7. 외화환산손실
8. 산업의학연구비	8. 이차소득지급준비금		8. 공중전화료	8. 잡손실	(8) 유형자산처분손실	7. 감액	8. 기부금
9. 암센터	전입액		9. 수탁연구비			8. 유형자산평가손실	9. 구분법평가손실
10. 주차관리비	9. 고유목적사업준비금		10. 기타인건비			9. 잡손실	10. 투자자산처분손실
11. 고유목적사업준비	전입액		11. 어린이집운영비				11. 유형자산처분손실
금전입액			12. 잡손실				12. 고유목적사업준비금
12. 자산진료비			13. 고유목적사업준비				전입액
13. 매출할인			금전입액				13. 고유목적사업비
14. 원내전출금							14. 잡손실
15. 유형자산처분손실							
16. 환율조정차상각							
17. 외환차손							
18. 외화환산손실							
19. 영안실매출원가							
20. 잡손실							
VI. 경상이익	IX. 경상이익	VI. 경상이익	VI. 경상이익	VI. 경상이익	VI. 의료외이익	VIII. 경상이익	VI. 경상이익
VII. 특별이익	X. 특별이익	VII. 특별손실	VII. 특별이익	VII. 특별이익	1. 특별이익	IX. 특별이익	VII. 특별이익
1. 투자자산처분이익	1. 고정자산처분이익	1. 전기오류수정손실	1. 전기오류수정이익	1. 전기오류수정이익	(1) 전기오류수정이익	1. 전기오류수정이익	1. 자산수증이익
2. 기타특별이익	2. 투자자산처분이익	3. 보험차익	VIII. 특별손실	VIII. 특별손실	(2) 상각채권추심이익	X. 특별손실	2. 채무면제이익
VIII. 특별손실	3. 보험차익	VIII. 법인세비용차감전	1. 전기오류수정손실	1. 의료보상금	2. 특별손실	1. 전기오류수정손실	3. 보험차익
1. 투자자산처분손실	4. 상각채권추심이익	순이익	2. 기타특별손실	2. 전기오류수정손실	(1) 전기오류수정손실	□ 법인세차감전순이익	VIII. 특별손실
5. 기타의특별이익	5. 기타의특별이익	IX. 당기순이익	3. 고정자산처분손실	3. 기타특별손실	VII. 당기순이익	□ 법인세차감전순이익	1. 재해손실
IX. 법인세차감전순이익	□ 특별손실		IX. 법인세차감전순이익	IX. 전출금차감전순이익		□ 법인세등	IX. 법인세차감전순이익
1. 고정자산처분이익	1. 고정자산처분이익						
2. 투자자산처분손실	2. 투자자산처분손실		X. 당기순이익				
3. 재해손실	3. 재해손실			X. 전출금		XIII. 당기순이익	X. 법인세비용
4. 기타의특별손실	4. 기타의특별손실			(1) 고유목적사업준비			□ 당기순이익
□ 당기순이익	□ 법인세차감전이익			금전입액			
				1. 교비고유목적사업준			
	XIII. 법인세등			비금전입액			
				2. 법인고유목적사업			
	□ V. 당기순이익			준비금전입액			
				3. 특별고유목적사업			
				준비금전입액			
				4. 기타고유목적사업			
				준비금전입액			
				□ 당기순이익			

이하중 외 : 국립대학병원의 책임경영제도 도입을 위한 회계제도의 개발

<표2>

국립대학병원 손익계산서 양식

AA 대학교	BB 대학교	CC 대학교	DD 대학교	EE 대학교	FF 대학교	GG 대학교	손익계산서표준양식
1.사업수익	1.사업수익	1.사업수익	1.사업수익	1.사업수익	1.사업수익	1.사업수익	I. 의료수익
1.의료수익	1.의료수익	1.의료수익	1.의료수익	1.의료수익	1.의료수익	1.의료수익	1.입원수익
2.의료수익조정	2.의료수익조정	2.의료수익조정	2.의료수익조정	2.의료수익조정	2.의료수익조정	2.의료수익조정	2.외래수익
3.의료부대수익	3.의료부대수익	3.의료부대수익	3.의료부대수익	3.의료부대수익	3.의료부대수익	3.의료부대수익	3.기타의료수익
		4.지정진료수익	4.의료순수입	4.의료부대수익조정			4.의료부대수익 매출여부리및할인
2.사업비용(의료)	2.사업비용(의료)	2.사업비용(의료)	2.사업비용(의료)	2.사업비용(의료)	2.사업비용(의료)	2.사업비용(의료)	II. 의료비용
(1)재료비	(1)재료비	(1)재료비	(1)재료비	(1)재료비	(1)재료비	(1)재료비	(1)인건비
*약품비	*약품비	*약품비	*약품비	*약품비	*약품비	*약품비	1.교직원급여
*진료재료비	*진료재료비	*진료재료비	*진료재료비	*진료재료비	*진료재료비	*진료재료비	2.퇴직급여
*의료소모품비	*의료소모품비	*의료소모품비	*의료소모품비	*의료소모품비	*의료소모품비	*의료소모품비	3.의료연금보험부담금
*급식재료비	*급식재료비	*급식재료비	*급식재료비	*급식재료비	*급식재료비	*급식재료비	(2)재료비
*외주검사비	*외주검사비	*외주검사비	*외주검사비	*외주검사비	*외주검사비	*외주검사비	1.약품비
		*장폐식장용품비		*장폐식장용품비			2.진료재료비
(2)인건비	(2)인건비	(2)인건비	(2)인건비	(2)인건비	(2)인건비	(2)인건비	3.급식재료비
*급여	*급여	*급여	*급여	*급여	*급여	*급여	4.의료부대재료비
*계수당	*계수당	*계수당	*계수당	*갑급	*계수당	*계수당	매입여부리및할인
*갑급	*갑급	*갑급	*갑급	*퇴직급여	*갑급	*갑급	(3)관리운영비
*퇴직급여	*퇴직급여	*퇴직급여	*퇴직급여		*퇴직급여	*퇴직급여	1.복리후생비
		*단회충당금전입액	*단회충당금전입액		*단회충당금전입액	*단회충당금전입액	2.여비교통비
		*상여금	*상여금		*상여금	*상여금	3.통신비
(3)관리비	(3)관리비	(3)관리비	(3)관리비	(3)관리비	(3)관리비	(3)관리비	4.전기수도료
*복리후생비	*복리후생비	*복리후생비	*복리후생비	*복리후생비	*복리후생비	*복리후생비	5.세금공과금
*법정복리비	*여비교통비	*여비교통비	*여비교통비	*법정복리비	*여비교통비	*여비교통비	6.보험료
*여비교통비	*통신비	*통신비	*통신비	*여비교통비	*통신비	*통신비	7.환경관리비
*통신비	*소모품비	*수도광열비	*수도광열비	*통신비	*수도광열비	*수도광열비	8.지급임차료
*수도광열비	*파복및침구비	*계세공과금	*소모품비	*수도광열비	*소모품비	*소모품비	9.지급수수료
*계세공과금	*도서인쇄비	*소모품비	*파복및침구비	*계세공과금	*파복및침구비	*파복및침구비	10.수선비
*소모품비	*감가상각비	*파복및침구비	*도서인쇄비	*소모품비	*도서인쇄비	*도서인쇄비	11.차량유지비
*파복및침구비	*시설유지비	*도서인쇄비	*감가상각비	*파복및침구비	*감가상각비	*감가상각비	12.교육훈련비
*도서인쇄비	*차량비	*감가상각비	*시설유지비	*도서인쇄비	*시설유지비	*시설유지비	13.도서인쇄비
*감가상각비	*보험료	*시설유지비	*차량비	*감가상각비	*차량비	*차량비	14.업무추진비
*임차료	*조사분석비	*차량비	*보험료	*시설유지비	*보험료	*보험료	15.행사비
*시설유지비	*의료사회사업비	*보험료	*운반및보관료	*차량비	*운반및보관료	*운반및보관료	16.연료비
*차량비	*대손상각비	*기밀비	*기밀비	*보험료	*업무추진비	*업무추진비	17.선교비
*보험료	*기타의잡비	*홍보활동비	*업무추진비	*개발비	*홍보활동비	*홍보활동비	18.자선진료비
*개발비	*동력비	*교육훈련비	*홍보활동비	*운반및보관료	*교육훈련비	*교육훈련비	19.소모품비
*운반및보관료	*조세공과금	*조사분석비	*교육훈련비	*기밀비	*조사분석비	*조사분석비	20.재활교육비
*기밀비	*외주용역비	*의료사회사업비	*조사분석비	*업무추진비	*의료사회사업비	*의료사회사업비	21.연구비
*업무추진비	*임차및수수료	*대손상각비	*의료사회사업비	*홍보활동비	*대손상각비	*대손상각비	22.선교비
*홍보활동비	*기타의잡비	*기타의잡비	*대손상각비	*교육훈련비	*기타의잡비	*기타의잡비	23.감가상각비
*교육훈련비	*임차및수수료	*연료비	*조세공과금	*조사분석비	*조세공과금	*조세공과금	24.무형자산상각비
*조사분석비	*연료비	*기관운영비	*임차및수수료	*의료사회사업비	*임차및수수료	*조세공과금	25.임차자산개량장비
*의료사회사업비	*기밀비	*포상비	*연료비	*대손상각비	*연료비	*연료비	26.광고선전비
*대손상각비				*기타의잡비	*포상비		

병원경영학회지 제6권 제2호

서울대학교	부산대학교	경북대학교	전북대학교	전남대학교	충북대학원	충남대학원	손익계산서표준양식
*기타의압비		*대손충당금전입액	*포상비	*임차및수수료 *포상비 *대손충당금전입액		*포상비	27.대손상각비 28.세탁비 29.외주용역비 30.외주검사비 31.잡비
(4)지정진료경비 *지정진료수당 *지정진료연구보조비 *지정진료관련경비	(4)지정진료경비 *지정진료수당 *지정진료연구보조비 *지정진료관련경비 *지정진료전출금	(4)지정진료경비 *지정진료수당 *지정진료보상금 *부서지원비 *연구지원비	(4)지정진료경비 *지정진료수당 *지정진료연구보조비 *지정진료관련경비	(4)지정진료경비 *지정진료수당 *지정진료연구보조비 *지정진료관련경비	(4)지정진료경비 *지정진료수당 *지정진료연구보조비 *지정진료관련경비	(4)지정진료경비 *지정진료수당 *지정진료연구보조비 *지정진료관련경비 *지정진료보상금	
(5)의료교육연구비 *임상연구비 *연구도서비 *의학교육훈련비 *교육실습비 *연구논문비 *연구잡비	(5)의료교육연구비 *임상연구비 *연구도서비 *의학교육훈련비 *교육실습비 *연구잡비	(5)의료교육연구비 *임상연구비 *의학교육훈련비 *교육실습비 *연구잡비 *학구환자비 *교재부운영비	(5)의료교육연구비 *임상연구비 *연구도서비 *의학교육훈련비 *교육실습비 *연구잡비	(5)의료교육연구비 *임상연구비 *연구도서비 *의학교육훈련비 *교육실습비 *연구논문비 *연구잡비 *학구환자비	(5)의료교육연구비 *임상연구비 *연구도서비 *의학교육훈련비 *교육실습비 *연구논문비 *연구잡비 *학구환자비	(5)의료교육연구비 *임상연구비 *연구도서비 *의학교육훈련비 *교육실습비 *연구잡비	
3.사업이익	3.사업이익	3.사업이익	3.사업이익	3.사업이익	3.사업이익	3.사업이익	Ⅲ.의료이익
4.사업외수익 1.이자수익 2.임대료수익 3.외환차익 4.주차장운영수입 5.보조금수익 6.임상의학연구수수료 7.잡이익 8.환율조정대환입 9.유형자산처분이익	4.사업외수익 1.이자수익 2.배당금수익 3.폐품매각수익 4.기부금 5.유형자산처분이익 6.기타의료외수익 7.잡이익	4.사업외수익 1.이자수익 2.외환차익 3.보조금수익 4.잡이익 5.환율조정대환입 6.유형자산처분이익 7.대손충당금환입	4.사업외수익 1.이자수익 2.외환차익 3.주차장운영수입 4.잡이익 5.환율조정대환입 6.기부금 7.유형자산처분이익	4.사업외수익 1.이자수익 2.임대료수익 3.외환차익 4.주차장운영수입 5.보조금수익 6.잡이익 7.환율조정대환입 8.유형자산처분이익 9.기타의료외수익 10.대손충당금환입 11.외환환산이익 12.투자자산처분이익	4.사업외수익 1.이자수익 2.외환차익 3.잡이익 4.유형자산처분이익 5.외환환산이익	4.사업외수익 1.이자수익 2.외환차익 3.보조금수익 4.잡이익 5.환율조정대환입 6.외환환산이익	IV.의료외수익 1.이자수익 2.배당금수익 3.임대료수익 4.유기증권처분이익 5.유기증권평가이익 6.외환차익 7.외환환산이익 8.지분법평가이익 9.투자자산처분이익 10.유형자산처분이익 11.대손충당금환입 12.퇴직급여충당금환입 13.기부금수입 14.잡이익
5.사업외비용 1.이자비용 2.무형자산상각비 3.외환차손 4.유형자산처분손실 5.진료비삭감손실 6.환율조정차상각비 7.잡손실 8.고유목적사업준비금	5.사업외비용 1.이자비용 2.유형자산처분손실 3.잡손실 4.고유목적사업준비금 5.기부금 6.환율조정차상각비 7.잡손실 8.고유목적사업준비금	5.사업외비용 1.이자비용 2.무형자산상각비 3.외환차손 4.유형자산처분손실 5.진료비삭감손실 6.고유목적사업준비금 7.기부금 8.병행연구소운영경비 9.주차장관리비	5.사업외비용 1.이자비용 2.무형자산상각비 3.외환차손 4.유형자산처분손실 5.진료비삭감손실 6.환율조정차상각비 7.잡손실 8.제고자산처분및 9.이연자산상각비	5.사업외비용 1.이자비용 2.무형자산상각비 3.외환차손 4.유형자산처분손실 5.진료비삭감손실 6.환율조정차상각비 7.잡손실 8.고유목적사업준비금 9.기부금 10.투자자산처분손실	5.사업외비용 1.이자비용 2.외환차손 3.유형자산처분손실 4.진료비삭감손실 5.잡손실 6.기부금 7.외환환산손실 8.이연자산상각비 9.제고자산평가손실 9.외환환산손실	5.사업외비용 1.이자비용 2.무형자산상각비 3.외환차손 4.환율조정차상각비 5.잡손실 6.고유목적사업준비금 7.기부금 8.제고자산처분및 9.외환환산손실	V.의료외비용 1.이자비용 2.기타의대손상각비 3.유기증권처분손실 4.유기증권평가손실 5.제고자산평가손실 6.외환차손 7.외환환산손실 8.기부금 9.지분법평가손실 10.투자자산처분손실

이해중 외 : 국립대학병원의 책임경영제도 도입을 위한 회계제도의 개발

AA 대학교	BB 대학교	CC 대학교	DD 대학교	EE 대학교	FF 대학교	GG 대학교	손익계산서표준양식
							11.유형자산처분손실 12.고유목적사업준비금 전입액 13.고유목적사업비 14.잡손실
6.경상이익	6.경상이익	6.경상이익	6.경상이익	6.경상이익	6.경상이익	6.경상이익	VI.경상이익
7.특별이익	7.특별이익		7.특별이익	7.특별이익	7.특별이익	7.특별이익	VII.특별이익
1.전기오류수정이익 2.기타의특별이익	1.전기오류수정이익		1.전기오류수정이익 2.자산수증이익	1.전기오류수정이익 2.기타의특별이익	1.전기오류수정이익 2.자산수증이익 3.고유목적사업 준비금환입액	1.전기오류수정이익 2.기타의특별이익	1.자산수증이익 2.채무면제이익 3.보험차익
8.특별손실	8.특별손실	8.특별손실	8.특별손실	8.특별손실	8.특별손실	8.특별손실	VIII.특별손실
1.전기오류수정손실 2.기타의특별손실	1.전기오류수정손실 2.기타의특별손실	1.전기오류수정손실 2.기타의특별손실	1.전기오류수정손실 2.기타의특별손실	1.전기오류수정손실 2.기타의특별손실 3.채해손실	1.전기오류수정손실 2.기타의특별손실 3.고유목적사업 준비금전입액	1.전기오류수정손실 2.기타의특별손실	1.채해손실
	9.법인세차감전손이익	9.법인세차감전손이익			9.법인세차감전손이익		IX.법인세차감전손이익 X.법인세비용 □.당기손이익
10.당기손이익	10.당기손이익	10.당기손이익	10.당기손이익	10.당기손이익	10.당기손이익	10.당기손이익	

1) 예산제도

본 연구에서는 국립대학병원의 예산서에 대하여 다음과 같은 원칙 하에 개선방안을 제시하고자 한다.

첫째, 병원의 운영사업을 독자적으로 계획할 수 있도록 한다.

둘째, 독자적으로 수립한 운영계획을 예산서에 효율적으로 반영될 수 있도록 한다.

셋째, 예산서가 향후 1년동안 주요한 병원운영지침서가 될 수 있도록 구체화한다.

넷째, 예산서는 상황의 변화에 따라 주기적으로 적절히 수정(추가 개정예산)한다.

다섯째, 예산과 결산을 비교한 비교표를 작성하여 각 병원의 평가자료로 활용한다.

여섯째, 각각의 예산서(예산손익계산서, 예산대차대조표 등)를 자금예산서로 통합함으로써 대학예산과 병원예산을 연결한다.

일곱째, 자금예산서는 하나의 양식으로 예산을 통일한 것이므로 예산서를 보다 쉽게 작성하며, 동시에 종합적으로 자금흐름을 통제할 수 있는 도구가 되도록 한다.

2) 결산제도

새로운 결산서양식을 제시하는 데에는 다음과 같은 사항을 고려하였다.

첫째, 원칙적으로 기업회계준칙에 따르되 대학등록금 회계체제와 유사하게 한다.

둘째, 정확한 보고가 될 수 있도록 항목의 표시와 구분을 구체적이고 명확하게 하며, 회계 전산화를 위해 항목별 코드를 부여한다.

셋째, 경영성과지표가 결산서에 수록되도록 한다.

넷째, 사용이 제한되거나 자금의 특성이 확실한 것은 구분하여 처리한다.

다섯째, 가능하면 국립대학병원과 사립대학병원 모두에 적용가능하도록 한다.

우선 국립대학병원에도 기업실체의 원칙을 정확히 적용하도록 하였다. 대차대조표 작성을 위해서 병원이 활용하는 모든 자산은 국가소유임에도 불구하고 병원자산으로 처리하며, 국가 및 외부에서 제공되는 기부금은 기본금의 별도 항목을 설정하여 처리하였다. 또한 자산평가 방법과 감가상각방법을 모든 병원에서 같은 방식으로 처리하도록 하였다.

손익계산서는 수익비용대응의 원칙을 정확히 지키도록 하였으며, 감가상각비용을 계산하여 비용을 정확히 처리하였다. 그리고 당기순이익 부분은 병원재투자를 위해 자체적으로 활용할 수 있도록 하고, 병원소속의사와 대학소속의사교수에 대한 인건비 회계처리를 명확히 하였다. 또한 원가계산을 할 수 있는 기본적인 틀을 개발하였다.

3) 주요 고려사항

국립대학병원의 회계제도를 분석한 결과, 국립대학병원의 특성을 유지하여야 할 부분은 다음과 같이 고려되었다. 이는 주로 대학병원이라는 특성과 국립대학병원이라는 특성을 모두 고려한 내용이다.

첫째, 의사인건비의 회계처리사항이다. 교수는 소속이나 병원이나 학교에 대한 기여비용에 따라 학교분담액과 병원분담액으로 구분하여 정의할 필요가 있으며, 연구비용의 경우에도 이에 따라 지급해야 할 것이다. 이러한 구분은 구분의 애매성은 있으나, 향후 병원의 경영성과를 명확히 분석하기 위해서 필수적이다.

둘째, 토지, 건물, 장비 등 고정자산의 경우, 비록 이는 국가소유자산이지만 병원회계에서 자산으로 포함시키는 것이 필요하다. 이를 위해 학교 또는 병원소속(항목 및 구성)에 대한 구분의 기준이 필요하다. 그리고 국가소유이면서 병원이 활용하는 자산에 대한 감가상각비는 병원비용으로 처리해야 한다.

셋째, 장례식장, 주차장, 연구소 등 독자적으로 운영가능한 부분을 선정하고, 이들의 독립

회계운영에 대한 자체적인 결정이 필요하다. 다만 규모가 작거나 특성이 애매한 경우는 병원 회계에 포함하여 작성할 것이다.

넷째, 국고지원 중에서 국가가 무상 대여해 준 자산은 당기에 자산과 기본금으로 처리하며, 지원금부분은 당기수입으로 처리하는 것이 바람직할 것으로 생각된다. 다만 지원금은 명확히 구분하여 영업수익(국가를 위해 서비스한 부분)과 지원수입(기타 지원금)을 구분하여 회계처리하여야 한다.

다섯째, 손익계산서는 수익과 비용이 가능하면 일치되도록 작성되어야 한다. 따라서 의료수익과 의료외수익, 의료비용과 의료외비용의 명확한 구분이 필요하며, 의료수익과 의료수익을 벌기 위하여 발생한 의료비용을 대응시키는 것이 필요하다.

여섯째, 용어 및 세부항목별 내용을 통일하여야 한다.

일곱째, 원가계산을 위한 회계제도의 개발이 필요하다.

3. 새로운 회계체계

앞에서 살펴본 회계제도의 문제점을 기초로 하여 국립대학병원의 독립운영을 위한 새로운 회계제도를 모색하였다.

1) 예산제도

예산제도는 예산서작성과정과 예산서양식의 통일로 구분하여 새로운 제도를 만들 필요가 있다. 새로운 예산서의 작성과정<그림 1>은 병원의 실제적인 미래활동계획과 향후 비전을 중심으로 작성되며, 이를 국립대학 독자적으로 운영계획을 수립하고 예산을 편성하는 부분과 정부와 협의해서 편성하는 부분으로 구분한다. 병원이 독자적으로 수립하는 예산에는 수익예산, 비용예산, 운영예산, 현금예산, 자체투자예산이 포함된다. 정부와 협의하여 편성하는 예산 항목으로는 정부가 추가투자할 부분과 잉여부분의 재투자에 관한 항목이 포함된다.

통일되지 않은 예산서양식은 다음과 같이 개선한다. 첫째, 예산서와 자금계획서가 같이 사용될 수 있어야 한다. 예산서와 자금계획서를 따로 작성하기보다는 자금예산서로 통합하여 작성함으로써 보다 단순하면서도 효율적인 예산서로 재설계한다. 이를 통하여 추정대차대조표와 추정손익계산서를 손쉽게 작성할 수 있도록 한다. 둘째, 예산서(자금예산서)와 결산서(자금계산서)가 차후에 연결될 수 있도록 한다<그림 2>. 예산서와 결산서를 효율적으로 비교하기 위해 예산서작성 시 결산서작성을 감안하는 것이 필요하다. 자금예산서는 자금계산서

와 상호 연결하여 작성함으로써 상호 비교평가를 할 수 있으며, 자금계산서를 통하여 대차대조표와 손익계산서가 작성가능하다. 셋째, 예산서가 병원의 경영지침이 되기 위해서는 정확하여야 하며, 동시에 수시로 적절하게 수정할 수 있도록 하여야 한다. 예산서작성방법에서 고정예산(효과성평가 목적)보다는 변동예산(효율성 평가 목적)을 작성하면 상황의 변화를 추가조정 예산에 쉽게 적용하여 수정할 수 있다.

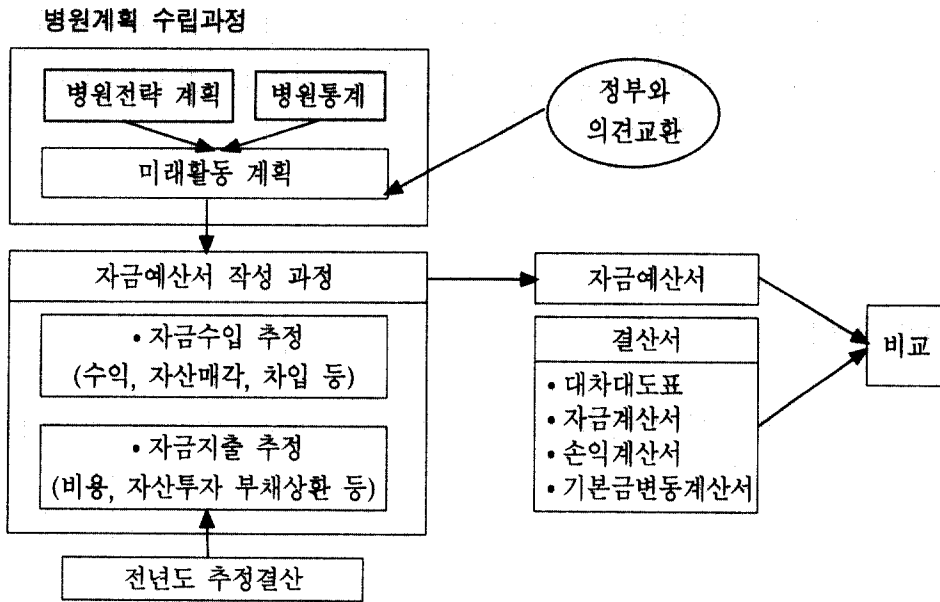


그림 1. 자금예산서의 활용

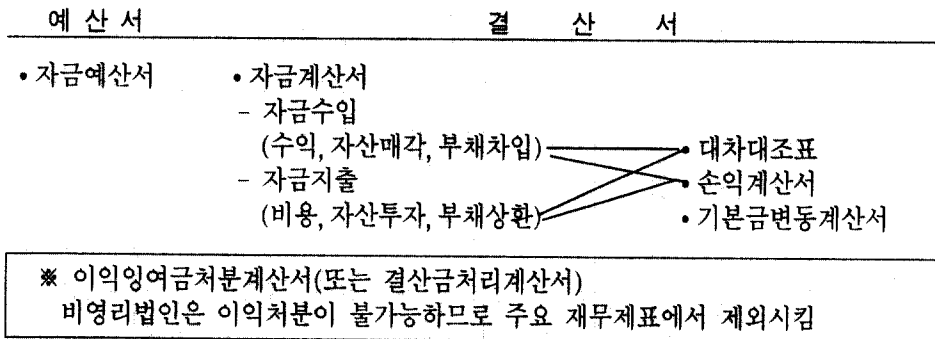


그림 2. 대학병원 재무제표 상호 관계도

2) 결산제도

파악된 문제점들을 개선한 새로 고안된 대차대조표와 손익계산서의 양식을 기존의 양식과 비교하면 다음과 같다(표 3). 대차대조표구성항목의 개선내용은 병원별로 각기 다르게 사용되고 있는 용어와 표기방식을 통일한 것이다. 토지, 건물, 장비 등 국가자산으로 계상되어 있는 항목을 병원소속자산으로 변경하고, 자산을 처음 평가시점에서의 원가, 감정평가, 또는 공시지가 중 적합한 기준을 선택하여 평가하도록 하였다. 감가상각은 정액법에 의하며, 국가기부자산은 자산과 국가기부기본금으로 나누어 계상하도록 하였다.

손익계산서는 수익의 경우, 의료수익과 의료외수익을 명확히 구분하도록 하였다. 의료수익은 외래, 입원, 응급실 등과 같은 의료수익과 진단서수입 등의 기타 의료수익으로 구분하여 처리하였으며, 의료외 수익은 수입이자나 임대료 등과 같은 비의료측면의 수익을 기록하도록 하였다. 또한 국가의 운영지원금은 특별수익으로 기록하였다. 비용을 의료비용과 의료외 비용으로 구분하고 의료비용의 경우 의료직접경비와 일반관리비를 구분하여 처리하였다. 이 부분은 직접경비와 일반관리비를 구분하기 어렵다는 주장이 있었으나(현재 대부분의 병원이 이러한 방법으로 기록하고 있음) 이는 향후 정확한 원가계산을 위해서 구분이 필요한 부분이다. 구분을 하기 위해서는 각 비용들에 대한 명확한 구분이 필요하다.

의료수익 중 삭감된 부분은 두 가지로 구분하여 처리하는데, 환자에게 청구하기 전에 감면된 부분은 수익항목에서 차감하며, 청구된 후에 감면이나 삭감된 부분은 사업외비용으로 처리하였다. 병원회계준칙에서 이를 동일하게 수익에서 차감하도록 하고 있으나, 이를 구분처리하는 이유는 청구전의 감면된 부분과 청구된 후에 삭감된 부분은 수익인식 시점에서 시간적인 차이가 있으며, 동시에 자체적인 결정과 외부요인에 의해 결정이라는 의사결정에서의 차이가 있기 때문이다. 한편, 병원에 소속되어 있는 의사의 경우는 전임의사로, 대학소속인 경우에는 겸직교수로 용어를 통일하고, 기여정도와 지급처에 따라 인건비를 나누어 계상하도록 하였다.

또한 결산서를 작성한 후에는 재무지표를 작성하여 결산서의 부록으로 수록하도록 하였다. 재무지표는 통일된 지표를 사용하도록 하며, 그렇게 함으로써 병원간 비교가 자동적으로 이루어지도록 하였다. 그리고 수익성, 성장성, 활동성, 안정성 지표의 네 가지 재무성과 지표만을 수록하여 단순한 재무적 관점에서만 평가되도록 하였다.

3) 주요 회계처리 방법의 개선방안

새로운 회계제도를 수립하는 데 있어 회계처리방법과 관련하여 중요한 변경사항은 다음과

같다. 첫째, 임상교수의 인건비에 대한 회계처리방법에서 일차적으로 중요한 것은 용어의 통일이다. 특히 의과대소속이 아닌 병원소속의사인 경우는 용어의 차이가 많으므로, 이를 대학소속의사인 경우 겸직교수, 대학병원소속 교수인 경우 전임의사로 통일하였다. 현재 임상교수의 인건비는 겸직교수의 경우 의과대에서 지급하는 부분과 병원에서 지급되는 부분이 혼합되어 있으나, 전임교수는 모두 병원에서 지급된다. 또한 겸직교수의 인건비는 병원의 인건비로 처리하지 않고 대학으로 이전한 후 대학에서 지급하는 형식을 취하고 있는데, 이는 병원의 인건비를 적게 나타냄으로써 상대적으로 이익이 많은 것으로 처리하는 문제점을 낳고 있다. 따라서 대학과 병원에서 기여한 부분만큼을 명확히 구분하여 그 비율(기여분 만큼)에 따라 병원에서 기여한 부분은 병원 인건비로 처리하여야 한다. 또한 국가에서 지급한 교수인건비는 의과대인건비로, 그 이외의 모든 인건비 비용은 병원인건비로 처리하도록 한다.

<표 3> 현재 결산서구성항목의 문제점과 개선내용

구 분	문 제 점	개 선 내 용
대차대조표		
자 산	- 용어 및 표기방식이 병원마다 다름 - 자산계상의 부정확 - 자산평가방법이 통일되어 있지 못함	- 용어 및 표기방식의 통일 - 자산계상에 정확성을 기함 - 자산평가방법을 통일함 - 고정자산 감가상각 및 대손상각방법의 통일
부채 및 기분금	- 국고보조금 및 국가기부재산의 회계 처리가 미흡함 - 용어가 일치하지 않음	- 국가기부재산의 경우 당기에 자산과 국가 기부기분금으로 처리
손익계산서		
수 익	- 지정진료수익에 대한 명확한 표기가 필요 - 의료수익조정에 대한 명확한 구분이 필요 - 의료수익과 의료부대수익의 구분 필요	- 의료수익과 의료외수익을 명확히 구분
비 용	- 학교와 병원간 의사인건비의 구분 필요 - 복리후생비, 법정복리비 등 의미가 모호한 용어 존재 - 용어 및 표기방식이 병원마다 다름 - 기부금, 고유목적 사업비, 개발비 등 일부항목에 대한 회계처리방식이 병원마다 다름	- 의사를 임상교수와 겸임교수로 구분하여 인건비 계상 - 복리후생비의 정의를 명확히 하고 이를 일반관리비로 구분함 - 용어 및 표기방식의 통일 - 비용을 의료비용과 의료외비용으로 명확히 구분

둘째, 인건비와 복리후생비는 진료원가(인건비)와 일반관리비로의 구분 때문에 명확히 구분할 필요가 있다. 우선 인건비의 정의를 살펴보면, 인건비는 '근무와 용역의 대가로 지급하는 급여 중 배당성격의 상여금과 퇴직금 이외의 것으로 월급 및 현물급여, 경제적 이익의 공여를 모두 포함한다'라고 정의되고 있다. 반면 복리후생비는 '개인에게 직접 지급되는 인건비와는 달리 개인에게 직접 지급되지 아니하고 근로환경의 개선이나 근로의욕의 향상을 위하여 지급되는 노무비적 성격의 비용'으로 정의되고 있다. 복리후생비에는 건강보험료, 근로재해보험료 등 법정복리비와 복리시설비, 후생비, 국민연금부담비, 축조의금 등 기타비용이 포함된다.

셋째, 국가가 대여해주고 현재 무상으로 활용하는 고정자산을 병원자산으로 등재하고 이를 기초로 감가상각할 수 있도록 한다. 국가가 대여한 고정자산은 구입원가, 잠정가격, 공시지가 등의 기준 중에서 선택하여 각 병원의 자산으로 등재하도록 한다. 본 연구자는 가능한 한 공시지가로 등재할 것을 권유한다. 이 부분은 자산증가는 기본금 중 국가기부기본금으로 처리하여 국가가 기부한 자본항목으로 기재한다.

넷째, 고정자산에 대한 감가상각 방법을 통일함으로써 비용의 일관성을 유지하도록 한다. 내용연수는 법인세법 규정에 따라 계산하며, 감가상각방법은 정액법으로 통일하여 사용하도록 한다. 대손상각비는 계상하는 것을 원칙으로 하며, 상각비율은 3년 평균을 사용하도록 한다. 대손상각방법은 미수금잔액 비율법으로 하며, 환자미수금에 의한 대손상각은 일반관리비로 처리한다.

다섯째, 특정한 목적이 없는 일반기부금과 정부기부금은 당기수익으로 처리하여 당해연도의 의료외수의 항목에 기록한다. 반면 특정목적으로 제한된 기부금은 목적별 기금회계로 처리하여 그 목적수행과 관련된 비용부분과 연결하여 따로 처리하도록 한다.

여섯째, 외주용역에 대한 수입과 지출항목은 세분하여 표시함으로써 일반적인 병원활동과 구분표시함으로써 그 차이를 명확히 표시할 수 있도록 한다. 각 운영센터, 또는 독립채산제는 기관별로 회계보고서를 작성하거나 병원재무제표에 합산하고, 기관별로 보고서를 별첨하도록 한다. 이러한 회계처리방법은 병원재량에 맡기도록 한다.

일곱째, 병원에서 원가계산할 수 있는 기본적인 틀을 제공할 수 있도록 손익계산서양식을 보다 세분화할 필요가 있다. 이를 위해서는 다음과 같은 부분을 세분화해야 한다.

- 인건비 항목의 세분화 : 인건비를 직종별로 세분화하여 의사, 간호사, 의료기사, 행정직, 일반직 등으로 구분하여 직종별 인건비를 기록한다.
- 경비항목의 구분: 경비 항목을 직접의료경비와 일반관리비의 구분한다. 이러한 구분은

현실적으로 정확히 구분하기 어렵기 때문에 일반적으로 모두 경비로 구분하고 있으나, 간접경비의 비중이 점차 커지면서 진료에 효과적으로 대응되는 직접경비를 파악하기 어려운 문제점이 있다. 따라서 향후에는 진료와 직접 관련된 비용과 관련되지 않은 비용을 구분함으로써 보다 명확한 수익비용대응원칙을 달성할 수 있을 것이다. 이를 위해 의료경비부분과 일반관리비부분을 세분하는 작업이 필요하며, 이러한 구분을 위한 회계제도구축이 필요하다.

- 의료이익과 경상이익의 구분: 의료경비와 일반관리비구분은 보다 자세한 의료이익의 계산과 의료이익 및 경상이익을 구분 보고하게 함으로써 원가개념을 보다 자세히 적용할 수 있는 기초를 제공해준다.

V. 고찰 및 결론

회계를 기록하는 데에는 일정한 기준에 근거하여 작성하는 것이 좋은데, 일반적으로 기업은 미국의 재무회계기준심의위원회에서 설립된 준칙들을 「일반적으로 인정된 회계원칙 (Generally Accepted Accounting Principles : GAAP)」이라고 하여 이 규칙들을 사용한다. GAAP에는 계속기업의 원칙, 보수주의의 원칙, 수익비용대응의 원칙, 원가주의, 객관적 검증 가능성, 중요성, 계속성, 완전공개 원칙이 있다(송자 등 1998). 이외에 기업실체의 원칙, 화폐가치 표시의 원칙 등의 개념이 제시되고 있다(정기선 2000). 우리나라에서는 이와 같은 회계기준을 법률적인 형태로 제정된 '기업회계기준'이라는 용어를 사용하고 있으며, 병원회계의 경우에는 대한병원협회에서 병원회계준칙을 1981년 4월 채택한 바 있으며, 1990년 11월 9일 보건복지부장관의 승인을 얻어 이를 사용하도록 권고하고 있다(정기선 2000, 이동규 1994). 본 연구는 현재 국립대학병원에서 사용되고 있는 회계제도의 현황을 파악하고 이에 대한 문제점을 분석하였다. 그리고 회계제도의 기능, 재무제표의 질적요건, 회계기준을 고려하여 회계제도를 개선하기 위한 원칙을 설정하고, 이에 기초하여 개선방안을 제안하였다. 본 연구에서는 특히 각 병원에서 사용되고 있는 회계제도를 표준화함으로써 각 병원간의 경영성과를 비교·평가할 수 있도록 하는데 중점을 두었다.

본 연구에서 개발된 회계제도를 통해 다음과 같은 효과를 기대할 수 있다. 우선 예산제도의 개선을 통해 얻을 수 있는 것으로는 병원 독자적으로 수립한 운영계획을 예산서에 충분

히 반영할 수 있다는 점이다. 또한 예산서와 자금계획서, 결산서를 연결하여 작성함으로써 예산과 결산을 비교한 비교표를 작성하여 각 병원의 평가자료로 활용할 수 있을 것이다. 또한 예산손익계산서, 예산대차대조표 등 각각의 예산서를 자금예산서로 통합함으로써 대학예산과 병원예산을 연결할 수 있다. 그리고 자금예산서는 하나의 양식으로 예산을 통일한 것으로 예산서를 보다 쉽게 작성하며, 자금예산서를 통해 종합적으로 자금흐름을 통제할 수 있을 것이다.

결산서의 개선을 통해 얻을 수 있는 것으로는 먼저 병원간의 결산서 양식 및 내용을 통일함으로써 병원간의 결산내역에 대하여 서로 비교할 수 있으며, 의료원가계산은 물론 의료수가책정에 필요한 기초자료로 활용할 수 있다는 것이다. 또한 병원경영분석지표를 결산서의 하나로 포함시킴으로써 병원경영자들의 경영분석에 대한 의식을 고양하는 데에도 기여할 것이다.

본 연구에서 개발된 결산서양식은 연구진과 사립대학병원 담당자들간의 검토를 거쳐 작성된 것으로 지면의 제한 상 이 논문에는 제외하였다. 이 양식은 국립대학병원의 회계제도 구축에 크게 기여할 것이며, 본 연구결과의 구체적인 실행여부는 좀더 논의가 필요할 것이다. 또한 향후에는 국립대학병원과 사립대학병원 모두에 적용가능한 통일된 대학병원회계원칙이 필요할 것으로 생각되며, 본 연구결과가 그 기초가 될 것으로 생각된다.

참 고 문 헌

송자, 주인기, 회계원리, 법문사, 1998.

정기선, 현대병원회계, 정우서적, 2000.

이동규, 비영리회계, 형설출판사, 1994.

정병수, 사립대학회계, 동원, 1999

AAA, A statement of Basic Accounting Theory, 1966.

Gapenski LC. Financial analysis & Decision making for health care organizations. Mcgrall
-Hill. 1997

Finkler SA. Finance & Accounting for nonfinancial managers. Prentice Hall. 1996

Clervly WO. Essentials of health care finance. Aspen. 1997