

회계감사기준위원회
의결: 2022.1.19.

금융위원회 승인:

회계감사기준 국어전문 (2022년 개정)

한국공인회계사회

[목 차]

감사기준서 200. 독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행
감사기준서 210. 감사업무 조건의 합의
감사기준서 220. 재무제표감사의 품질관리
감사기준서 230. 감사문서
감사기준서 240. 재무제표감사에서의 부정에 관한 감사인의 책임
감사기준서 250. 재무제표감사에서의 법률과 규정의 고려
감사기준서 260. 지배기구와의 커뮤니케이션
감사기준서 265. 내부통제 미비점에 대한 지배기구와 경영진과의 커뮤니케이션
감사기준서 300. 재무제표감사의 계획수립
감사기준서 315. 기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가
감사기준서 320. 감사의 계획수립과 수행에 있어서의 중요성
감사기준서 330. 평가된 위험에 대한 감사인의 대응
감사기준서 402. 서비스조직을 이용하는 기업에 관한 감사 고려사항
감사기준서 450. 감사 중 식별된 왜곡표시의 평가
감사기준서 500. 감사증거
감사기준서 501. 감사증거-특정항목에 대한 구체적인 고려사항
감사기준서 505. 외부조회
감사기준서 510. 초도감사-기초잔액
감사기준서 520. 분석적절차
감사기준서 530. 표본감사
감사기준서 540. 공정가치 등 회계추정치와 관련 공시에 대한 감사
감사기준서 550. 특수관계자
감사기준서 560. 후속사건
감사기준서 570. 계속기업

감사기준서 580. 서면진술

감사기준서 600. 그룹재무제표 감사 - 부문감사인이 수행한 업무 등 특별 고려사항

감사기준서 610. 내부감사인이 수행한 업무의 활용

감사기준서 620. 감사인측 전문가가 수행한 업무의 활용

감사기준서 700. 재무제표에 대한 의견형성과 보고

감사기준서 701. 감사보고서 핵심감사사항 커뮤니케이션

감사기준서 705. 감사의견의 변형

감사기준서 706. 감사보고서의 강조사항문단과 기타사항문단

감사기준서 710. 비교정보 - 대응수치 및 비교재무제표

감사기준서 720. 감사받은 재무제표를 포함하고 있는 문서 내의 기타정보와 관련된 감사인의 책임

감사기준서 1100. 내부회계관리제도의 감사

감사기준서 200

독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위----- 1-2

재무제표감사----- 3-9

시행일----- 10

감사인의 전반적인 목적 ----- 11-12

용어의 정의----- 13

요구사항

재무제표감사에 관한 윤리적 요구사항 ----- 14

전문가적 의구심----- 15

전문가적 판단----- 16

충분하고 적합한 감사증거와 감사위험----- 17

감사기준에 따른 감사의 수행----- 18-24

적용 및 기타 설명자료

재무제표감사----- A1-A13

용어의 정의----- A14-A15

재무제표감사에 관한 윤리적 요구사항----- A16-A19

전문가적 의구심----- A20-A24

전문가적 판단----- A25-A29

충분하고 적합한 감사증거와 감사위험 ----- A30-A54

감사기준에 따른 감사의 수행----- A55-A78

서론

이 감사기준서의 범위

- 1 이 감사기준서는 독립된 감사인이 감사기준 (이 감사기준서를 포함한 전체 감사기준서를 총칭하여 “감사기준”이라 한다)에 따라 재무제표감사를 수행할 때 전반적인 책임을 다룬다. 이 감사기준서는 특히 독립된 감사인의 전반적인 목적을 제시하며, 독립된 감사인이 해당 목적을 충족할 수 있도록 설계된 감사의 성격과 범위를 설명한다. 또한, 이 감사기준서는 감사기준의 범위, 권위 및 구조를 설명하고, 감사기준의 준수 의무 등 모든 감사에 적용되는 독립된 감사인의 일반적 책임을 규정한 요구사항을 포함한다. 독립된 감사인은 이하 “감사인”이라 한다.
- 2 감사기준은 감사인에 의해 수행되는 재무제표감사의 관점에서 기술되어 있다. 감사기준이 기타의 역사적 재무정보에 대한 감사에 적용될 때에는 해당 상황에 필요한 만큼 조정되어야 한다. 감사기준은 법규에 존재하는 감사인의 책임이나 예를 들어

감사기준서 200

유가증권의 공모와 관련된 감사인의 책임에 대하여는 다루지 아니한다. 그러한 책임은 감사기준에서 설정한 책임과 다를 수 있다. 감사인은 감사기준의 여러 측면이 그러한 상황에서 유익하다는 점을 발견할 수 있겠지만, 관련된 모든 법규나 전문가적 의무를 준수하는 것은 감사인의 책임이다.

재무제표감사

- 3 감사의 목적은 의도된 재무제표 이용자의 신뢰수준을 향상시키는 데 있다. 이 목적은 재무제표가 해당 재무보고체계에 따라 중요성의 관점에서 작성되었는지에 관해 감사인이 의견을 표명함으로써 달성된다. 대부분의 일반목적체계에서 감사의견은 재무제표가 해당 체계에 따라 중요성의 관점에서 공정하게 표시되어 있는지 여부, 또는 진실하고 공정한 관점을 제시하는지 여부에 관한 것이다. **(단, 주식회사 등의 외부감사에 관한 법률에 의한 감사보고서의 경우 감사기준서 700, 705, 706, 710 등 관련 기준서, 이에 대한 적용 및 기타설명자료, 사례에서 감사의견은 “중요성의 관점에서 공정하게 표시되어 있는지 여부”라는 표현만 적용하고, “진실하고 공정한 관점을 제시한다”라는 표현은 적용하지 아니한다).** 감사인은 감사기준 및 관련 윤리적 요구사항에 따라 감사를 수행함으로써 이러한 의견을 형성할 수 있다. (문단 A1 참조)
- 4 감사대상 재무제표는 지배기구의 감시아래 기업의 경영진에 의해 작성된다. 감사기준은 경영진 또는 지배기구에 어떠한 책임을 부과하는 것이 아니며, 그러한 책임을 다루는 법규에 우선하지도 않는다. 그러나, 감사기준에 따른 감사는 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)이 해당 감사를 수행하는데 있어 근본적인 책임을 인정하고 있다는 전제 아래 수행된다. 재무제표감사는 경영진 또는 지배기구에 대하여 그들의 본래 책임을 경감시키는 것이 아니다. (문단 A2-A11 참조)
- 5 감사기준은 감사인이 감사의견의 기초로서 재무제표가 전체적으로 부정이나 오류로 인하여 중요하게 왜곡표시되지 아니하였는지에 대하여 합리적인 확신을 얻을 것을 요구한다. 합리적인 확신은 높은 수준의 확신을 의미한다. 감사인은 충분하고 적합한 감사증거를 입수하여 감사위험(즉, 재무제표가 중요하게 왜곡표시되어 있음에도 불구하고 감사인이 부적합한 의견을 표명할 위험)을 수용가능한 낮은 수준으로 감소시켰을 때 이러한 확신을 얻는다. 그러나 합리적인 확신이 절대적인 수준의 확신을 의미하지는 않는다. 왜냐하면 감사에는 고유한계가 존재하며 감사인의 결론도출과 의견표명의 기초가 되는 대부분의 감사증거는 결정적 증거이기보다는 설득적 증거이기 때문이다. (문단 A30-A54 참조)
- 6 감사인은 감사를 계획하고 수행할 때, 그리고 식별된 왜곡표시가 감사에 미치는 영향과 미수정왜곡표시가 재무제표에 미치는 영향을 평가할 때 중요성의 개념을 적용한다.¹ 일반적으로, 누락 등 왜곡표시가 재무제표를 근거로 하는 이용자의 경제적 의사결정에 개별적으로 또는 집합적으로 영향을 미칠 것이 합리적으로 예상되면 그 왜곡표시는 중요하다고 간주된다. 중요성에 대한 판단은 주변상황에 비추어 내려지는 것이며,

¹ 감사기준서 320 “감사의 계획수립과 수행에 있어서의 중요성”, 감사기준서 450 “감사 중 식별된 왜곡표시의 평가”

감사기준서 200

재무제표 이용자의 재무정보 수요에 대한 감사인의 인식, 그리고 왜곡표시의 크기와 성격, 또는 두 가지 모두로부터 영향을 받는다. 감사의견은 재무제표 전체를 대상으로 하는 것이므로, 감사인은 재무제표 전체에 대하여 중요하지 않은 왜곡표시의 발견에 대해서는 책임지지 않는다.

- 7 감사기준은 감사인이 합리적인 확신을 얻을 때 이를 뒷받침하도록 설계된 목적과 요구사항 그리고 적용 및 기타 설명자료로 구성되어 있다. 감사기준은 다음과 같이 감사인이 감사를 계획하고 수행하는 전 과정에 걸쳐, 특히 다음 과정에서 전문가적 판단을 수행하고 전문가적 의구심을 유지할 것을 요구한다.
 - 기업의 내부통제 등 기업과 기업환경에 대한 이해를 기초로, 부정이나 오류로 인한 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가할 때
 - 평가된 위험에 대한 적합한 대응을 설계하고 실행함으로써, 중요한 왜곡표시의 존재 여부에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 때
 - 입수된 감사증거로부터 도출된 결론에 기초하여 재무제표에 대한 의견을 형성할 때
- 8 감사인이 표명하는 의견의 형태는 해당 재무보고체계 및 관련 법규에 따라 다를 것이다. (문단 A12- A13 참조)
- 9 감사인은 감사로부터 발생한 사항과 관련하여 이용자, 경영진, 지배기구, 또는 외부당사자들에게 특정의 커뮤니케이션 및 보고책임을 부담할 수도 있다. 이러한 책임은 감사기준 또는 해당 법규에 규정될 것이다.²

시행일

- 10 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

감사인의 전반적인 목적

- 11 재무제표감사를 수행할 때, 감사인의 전반적인 목적은 다음과 같다.
 - (a) 재무제표가 전체적으로 부정이나 오류로 인하여 중요하게 왜곡표시되지 아니하였는지 여부에 대하여 합리적인 확신을 얻음. 감사인은 이에 따라 재무제표가 중요성의 관점에서 해당 재무보고체계에 따라 작성되었는지에 대하여 의견을 표명할 수 있다.
 - (b) 감사인의 발견사항에 근거하여 감사기준이 요구하는 바에 따라 재무제표에 대하여 보고하고 커뮤니케이션함.
- 12 감사기준은 감사인이 합리적인 확신을 얻을 수 없으며 감사보고서상 한정 의견으로는 해당

² 예를 들어 감사기준서 260 “지배기구와의 커뮤니케이션”, 감사기준서 240 “재무제표 감사에서의 부정에 관한 감사인의 책임”의 문단 44 참고

감사기준서 200

상황에 비추어 의도된 재무제표 이용자에게 대한 보고목적으로 충분하지 아니한 모든 경우에, 의견을 거절하거나 관련 법규상 가능한 경우 감사업무를 해지, 철회 또는 사임³ (이하 “해지”라 한다) 하도록 요구한다.

용어의 정의

13 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.

(a) 해당 재무보고체계- 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)이 재무제표를 작성할 때 채택한 재무보고체계로서, 기업의 성격 및 재무제표 목적의 관점에서 수용가능하거나 법규에 의해 요구되는 재무보고체계 **(예를 들면, 주식회사 등의 외부감사에 관한 법률에 따른 감사일 경우 해당 재무보고체계는 “한국채택국제회계기준” 또는 “일반기업회계기준”이 법규에 의해 요구되는 재무보고체계이다)**

“공정표시 재무보고체계 (또는 공정표시체계)” 라는 용어는 해당 체계가 그 요구사항들을 준수하도록 요구할 뿐 아니라, 다음 사항 중 하나를 인정하는 재무보고체계를 언급할 때 사용된다.

(i) 재무제표의 공정한 표시를 달성하기 위하여 경영진이 해당 체계가 특정하여 요구하는 범위 이상으로 공시하는 것이 필요할 수 있다고 명시적이거나 묵시적으로 인정함.

(ii) 재무제표의 공정한 표시를 달성하기 위하여 경영진이 해당 체계의 요구사항에서 이탈하는 것이 필요할 수 있다고 명시적으로 인정함. 그러한 이탈은 극히 드문 상황에서만 필요할 것으로 예상된다.

“준수 재무보고체계 (또는 준수체계)”라는 용어는 해당 체계의 요구사항들을 준수하도록 요구하지만, 위 (i)또는 (ii)에서 인정하는 사항은 포함되지 아니한 재무보고체계를 언급할 때 사용된다.

(b) 감사증거 - 감사인이 감사의견의 기초가 되는 결론에 도달할 때 이용한 정보. 감사증거는 재무제표의 기초가 되는 회계기록에 포함되어 있는 정보와 기타 정보를 모두 포함한다. 감사기준의 목적상 감사증거의 충분성과 적합성은 다음과 같다.

(i) 감사증거의 충분성은 감사증거의 양적 척도이다. 필요한 감사증거의 양은 중요왜곡표시위험에 대한 감사인의 평가와 해당 감사증거의 질에 의해 영향을 받는다.

(ii) 감사증거의 적합성은 감사증거의 질적 척도이다. 즉, 감사의견의 기초가 되는 결론을 뒷받침할 때 해당 감사증거의 목적적합성과 신뢰성을 의미한다.

(c) 감사위험 - 재무제표가 중요하게 왜곡표시되어 있을 경우에 감사인이 부적합한 감사의견을 표명할 위험. 감사위험은 중요왜곡표시위험과 적발위험의 함수이다.

(d) 감사인- 감사를 수행하는 사람(들)로서 일반적으로 업무수행이사나 기타의 업무팀원, 또는 경우에 따라 해당 회계법인. 어떤 감사기준서에서 업무수행이사가 어떤

³ 이하 모든 감사기준서에서 “해지”라는 용어만 사용한다

감사기준서 200

요구사항이나 책임을 수행하여야 한다는 것을 명시적으로 의도하는 경우, “감사인” 보다는 “업무수행이사”라는 용어가 사용된다. 감사기준에서 공공부문과 관련하여 “업무수행이사” 또는 “회계법인”이라는 용어를 쓸 경우는 일반기업의 감사에서 “업무수행이사” 또는 “회계법인”에 해당되는 것과 동등한 것을 지칭한다.

- (e) 적발위험 - 감사위험을 수용가능한 낮은 수준으로 감소시키기 위해 감사가 수행하는 절차가 개별적으로 또는 다른 왜곡표시와 합칠 경우 중요할 수 있는 왜곡표시를 발견하지 못할 위험
 - (f) 재무제표- 어떤 기업의 일정시점의 경제적 자원이나 의무의 상태 또는 일정기간의 이들의 변동을 일정한 재무보고체계에 따라 커뮤니케이션하도록 의도된 역사적 재무정보의 체계적인 표시로서, 관련 공시를 포함한다. 관련 주석은 통상 유의적인 회계정책의 요약과 그 밖의 설명정보로 구성된다. “재무제표”라는 용어는 일반적으로 해당 재무보고체계의 요구사항에 의하여 결정된 전체재무제표를 지칭하지만, 단위재무제표를 지칭할 수도 있다. “공시”는 해당 재무보고체계에서 재무제표 본문이나 주석 또는 상호참조로 그에 포함되도록 요구되거나, 명시적으로 허용되거나, 또는 달리 허용되는 것으로 제시된 설명적 정보나 서술적 정보로 구성된다. (문단 A14-A15 참조)
 - (g) 역사적 재무정보 - 특정 기업의 과거 일정한 기간에 발생한 경제적 사건 또는 과거 일정시점의 경제적 상태나 상황을 재무적 용어로 표시한 정보. 주로 해당 기업의 회계시스템에서 도출된다.
 - (h) 경영진 - 기업의 경영에 대한 집행책임이 있는 사람(들). 특정 국가의 기업에 따라서는 이사회와 집행임원이나 소유경영자와 같이 지배기구의 일부 또는 전체 구성원이 경영진에 포함되기도 한다.
 - (i) 왜곡표시- 재무제표에 보고된 금액, 분류, 공시 또는 표시와 해당 재무보고체계의 요구에 따른 금액, 분류, 공시 또는 표시와의 차이. 왜곡표시는 오류 또는 부정으로 발생될 수 있다.
- 감사가인이 재무제표가 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고 있는지, 또는 진실하고 공정한 관점을 제시하는지 여부에 대하여 의견을 표명하는 경우, 왜곡표시에는 중요성의 관점에서 공정하게 표시하거나 진실하고 공정한 관점을 제시하기 위해 감사인이 필요하다고 판단한 금액, 분류, 표시 또는 공시에 대한 수정도 포함된다.
- (j) 감사를 수행하는 데 있어 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)의 책임과 관련된 전체 - 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)은 감사기준에 따라 감사를 수행하는 데 있어 다음과 같은 근본적인 책임을 지고 있다는 것을 인정하고 이해한다. 책임이란 다음을 말한다.

감사기준서 200

- (i) 관련사항이 있는 경우 재무제표의 공정표시를 포함하여, 해당 재무보고체계에 따라 재무제표를 작성할 책임
- (ii) 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없는 재무제표를 작성하기 위하여 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)이 필요하다고 결정한 내부통제에 대한 책임
- (iii) 감사인에게 다음 사항들을 제공할 책임
 - a. 기록, 문서, 기타사항 등 재무제표의 작성과 관련하여 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)이 알고 있는 모든 정보에 대한 접근
 - b. 감사인이 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)에게 감사목적으로 요청하는 추가정보
 - c. 감사인이 감사증거를 입수하기 위하여 필요하다고 판단한 기업 내부의 관계자들에 대한 제한없는 접근

공정표시체계의 경우, (i)에서 언급한 내용은 “재무보고체계에 따라 재무제표를 작성하고 공정하게 표시할 책임” 또는 “해당 재무보고체계에 따라 진실하고 공정한 관점을 제시하는 재무제표를 작성할 책임”이라고 재기술 될 것이다.

“감사를 수행하는 데 있어 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)의 책임과 관련된 전제”는 단순히 “전제”라고 지칭할 수도 있다.

- (k) 전문가적 판단 - 감사업무 상황에 적합한 일련의 행동에 관하여 정보에 근거한 의사결정을 내릴 때 감사기준, 회계기준 및 윤리기준에 근거하여 관련된 훈련과 지식 및 경험의 적용
- (l) 전문가적 의구심 - 오류나 부정으로 인한 왜곡표시 가능성을 나타내는 것일 수 있는 상황에 유의하면서, 의문을 갖는 마음과 감사증거에 대한 비판적인 평가를 포함하는 태도
- (m) 합리적 확신 - 재무제표감사에서 높은 수준의 그러나 절대적이지는 아니한 수준의 확신
- (n) 중요왜곡표시위험 - 감사의 착수 이전에 재무제표가 중요하게 왜곡표시 되어 있을 위험. 이것은 경영진주장의 수준에서 다음과 같이 두 가지 구성요소로 설명된다.
 - (i) 고유위험 - 모든 관련 통제를 고려하기 전에 거래유형, 계정잔액 혹은 공시에 대한 경영진의 주장이, 개별적으로 또는 다른 왜곡표시와 합칠 때 중요하게 왜곡표시 될 가능성
 - (ii) 통제위험 - 거래유형, 계정잔액 혹은 공시에 대한 경영진의 주장에서 발생할 수 있으며, 개별적으로 또는 다른 왜곡표시와 합쳐 중요할 수 있는 왜곡표시가 기업의 내부통제에 의해 적시에 예방되거나 발견, 수정되지 못할 위험
- (o) 지배기구 - 기업의 전략방향을 감독할 책임과 기업의 수탁책임을 감시할 의무가 있는 사람이나 조직 (예를 들어, 기업의 이사회). 이러한 책임에는 재무보고절차에 대한 감시가 포함된다. 국가에 따라서는 일반기업 또는 공공부문의 이사회 집행임원이나 소유경영자와 같이 경영진의 구성원이 지배기구에 포함될 수 있다.

감사기준서 200

요구사항

재무제표감사와 관련된 윤리적 요구사항

- 14 감사인은 재무제표 감사업무를 수행할 때 **공인회계사법 제21조, 제33조, 주식회사 등의 외부감사에 관한 법률 제6조**, 그리고 감사와 관련된 독립성 요구사항을 포함한 관련 윤리적 요구사항을 준수하여야 한다. (문단 A16-A19 참조)

전문가적 의구심

- 15 감사인은 재무제표를 중요하게 왜곡표시되게 하는 상황이 존재할 수 있음을 인식하고, 전문가적 의구심을 가지고 감사를 계획하고 수행하여야 한다. (문단 A20-A24 참조)

전문가적 판단

- 16 감사인은 재무제표감사를 계획하고 수행할 때 전문가적 판단을 수행하여야 한다. (문단 A25-A29 참조)

충분하고 적합한 감사증거와 감사위험

- 17 감사인은 합리적 확신을 얻기 위하여, 감사위험을 수용가능한 낮은 수준으로 감소시키고 이에 의해 감사의견의 근거가 되는 합리적인 결론을 도출할 수 있도록 충분하고 적합한 감사증거를 입수하여야 한다. (문단 A30-A54 참조)

감사기준에 따른 감사의 수행

해당 감사에 관련된 감사기준의 준수

- 18 감사인은 해당 감사와 관련된 감사기준서들을 모두 준수하여야 한다. 어떤 감사기준서가 시행 중에 있고 해당 감사기준서가 다루고 있는 상황이 존재하는 경우, 해당 감사기준서는 해당 감사와 관련이 있다. (문단 A55-A59 참조)
- 19 감사인은 감사기준서의 목적을 이해하고 요구사항을 적절하게 적용하기 위하여, 적용 및 기타 설명자료를 포함한 해당 감사기준서의 전체 내용을 이해하여야 한다. (문단 A60-A68 참조)
- 20 감사인은 이 감사기준서 및 해당 감사와 관련성이 있는 모든 다른 감사기준서들의 요구사항을 준수하지 않는 한, 감사보고서에 감사기준을 준수하였다고 기술하여서는 안 된다.

개별 감사기준서에 기술된 목적

감사기준서 200

- 21 감사인은 감사인의 전반적인 목적을 달성하기 위하여, 감사를 계획하고 수행할 때 각 감사기준서 상호간의 관계를 고려하면서 관련 감사기준서에 기술된 목적을 이용하여 다음의 절차를 수행하여야 한다. (문단 A69-A71 참조)
- (a) 감사기준에서 요구하는 감사절차외에 감사기준에 기술된 목적들을 달성하기 위해 필요한 감사절차가 더 있는지 여부에 대한 결정 (문단 A72 참조)
- (b) 충분하고 적합한 감사증거를 입수하였는지 여부에 대한 평가 (문단 A73 참조)

관련 요구사항의 준수

- 22 문단 23을 전제로 하여, 감사인은 다음 중 하나에 해당되는 감사 상황을 제외하고는 개별 감사기준서의 요구사항을 모두 준수하여야 한다.
- (a) 개별 감사기준서 전체가 관련이 없는 경우
- (b) 요구사항이 조건부인데 해당 조건이 존재하지 않아 그 요구사항이 관련이 없는 경우 (문단 A74-A75 참조)
- 23 예외적 상황에서, 감사인은 어떤 감사기준서의 관련 요구사항을 이탈할 필요가 있다고 판단할 수 있다. 이러한 상황에서 감사인은 해당 요구사항의 목적을 달성하기 위한 대체적 감사절차를 수행하여야 한다. 관련 요구사항을 이탈할 필요성이란, 요구사항이 특정의 절차를 수행하는 것이고 구체적인 감사상황에서 이러한 절차가 해당 요구사항의 목적을 달성하는 데 비효과적일 경우에만 발생될 것으로 예상된다. (문단 A76 참조)
- 24 개별 감사기준서의 어떤 목적이 달성될 수 없는 경우, 감사인은 전반적인 목적을 달성하지 못함으로써 감사기준에 따라 감사의견을 변형시키거나 감사업무를 해지 (관련 법규상 가능한 경우)해야 하는지 여부를 평가하여야 한다. 어떤 목적을 달성하지 못한다는 것은 감사기준서 230⁴에 따라 문서화가 요구되는 유의적 사항에 해당됨을 의미한다. (문단 A77-A78 참조)

적용 및 기타 설명자료

재무제표감사

감사범위(문단 3 참조)

- A1 재무제표에 대한 감사의견은 재무제표가 중요성의 관점에서 해당 재무보고체계에 따라 작성되었는지 여부를 다룬다. 이러한 의견은 모든 재무제표감사에 공통된다. 그러므로 감사의견은 예를 들어, 기업의 향후 존속가능성이나 경영진이 기업의 업무를 효과적으로 또는 효율적으로 수행하였는지 여부를 입증하는 것이 아니다. 그러나 일부 국가의 경우, 관련 법규에서 감사인이 내부통제의 효과성이나 별도의 경영진 보고서가 재무제표와 일치하는지 여부 등 기타 특정한 사항에 대하여 의견을 제시할 것을 요구할 수도 있을 것이다. 감사기준에는 재무제표에 대한 의견형성과 연관된 범위 내에서 이러한 사항들에

⁴ 감사기준서 230 “감사문서” 문단 8(c)

감사기준서 200

관한 요구사항과 관련 지침이 포함되어 있지만, 만약 감사인이 그러한 의견을 제시할 추가적인 책임이 있는 경우에는 추가적인 업무를 수행하도록 요구될 것이다.

재무제표의 작성(문단 4 참조)

A2 재무보고와 관련하여 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)의 책임이 법규에서 규정될 수 있다. 그러나 그 책임의 정도 또는 책임이 기술되는 방식은 국가마다 다를 수 있다. 이러한 차이에도 불구하고, 감사기준에 따른 감사는 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)이 다음과 같은 책임을 지고 있다는 사실을 인정하고 이해한다는 전제 아래 수행된다.

- (a) 관련사항이 있는 경우 재무제표의 공정표시를 포함하여, 해당 재무보고체계에 따라 재무제표를 작성할 책임
- (b) 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없는 재무제표를 작성하기 위하여 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)이 필요하다고 결정한 내부통제에 대한 책임
- (c) 감사인에게 다음 사항들을 제공할 책임
 - (i) 기록, 문서, 기타사항 등 재무제표 작성과 관련하여 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)이 알고 있는 모든 정보에 대한 접근
 - (ii) 감사인이 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)에게 요청하는 모든 추가적인 정보
 - (iii) 감사인이 감사증거를 입수하기 위하여 필요하다고 판단한 기업 내부의 관계자들에 대한 제한없는 접근

A3 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)에 의한 재무제표 작성에는 다음 사항들이 요구된다.

- 관련 법규에서 정하는 해당 재무보고체계를 식별함
- 상기 재무보고체계에 따른 재무제표를 작성함
- 재무제표 내에 재무보고체계에 대한 적절한 기술을 포함시킴

경영진은 재무제표를 작성할 때 적합한 회계정책을 선택하고 적용할 뿐 아니라, 회계추정시 상황에 맞는 합리적인 판단을 수행하도록 요구된다. 이러한 판단은 해당 재무보고체계의 틀에서 수행된다.

A4 재무제표는 다음과 같은 요구를 충족시키기 위해 설계된 재무보고체계에 따라 작성된다.

- 광범위한 이용자의 공통된 재무정보 요구 (즉 “일반목적 재무제표”) 또는
- 특정한 이용자의 재무정보 요구 (즉 “특정목적 재무제표”)

A5 해당 재무보고체계에는 종종 권한을 부여받았거나 공인된 기준 제정기구에서 제정한 재무보고기준 또는 법규의 요구사항들이 포함된다. 어떤 경우, 해당 재무보고체계에는 그러한 재무보고기준과 법규의 요구사항 모두가 포함될 수도 있다. 해당 재무보고체계의 적용에 대하여는 다른 원천에서 제공될 수도 있을 것이다. 어떤 경우에는, 해당 재무보고체계 내에 그와 같은 다른 원천들이 포함되어 있거나, 더 나아가 오직 그러한 원천들 만으로 구성되는 경우도 있을 것이다. 다른 원천에는 다음과 같은 것이 포함될 것이다.

- 법률, 규정, 법원판결, 전문가의 윤리적 의무 등 회계사항에 관한 법적, 윤리적 환경
- 기준제정기구, 전문가 단체 또는 규제기관이 공표한 다양한 권위의 각종 회계관련

감사기준서 200

해석

- 기준제정기구, 전문가 단체 또는 규제기관이 공표한 회계현안 이슈에 대한 다양한 권위의 각종 견해
- 광범위하게 인정되고 퍼져 있는 일반적 관행과 업계 관행
- 회계문헌

재무보고체계와 그 적용지침이 포함되어 있는 원천 간에 또는 재무보고체계를 포함하고 있는 원천들 간에 상충이 존재하는 경우에는 가장 권위가 높은 원천이 우선한다.

A6 해당 재무보고체계의 요구사항은 재무제표의 형태와 내용을 결정한다. 해당 재무보고체계가 모든 거래와 사건에 대한 회계처리와 공시방법을 명시할 수는 없으나, 통상 이러한 재무보고체계는 그 요구사항의 근간이 되는 개념들과 일관되는 회계정책을 개발하고 적용하는 데 기초가 될 수 있는 충분하고 광범위한 원칙들을 포함한다.

A7 어떤 재무보고체계는 공정표시체계인 반면, 어떤 재무보고체계는 준수체계이다. 주로 기업들이 일반목적 재무제표를 작성하는 데 사용될 기준을 공표할 권한이 있거나 공인된 기구가 제정하는 재무보고기준을 포함하는 재무보고체계는 종종 공정표시가 달성되도록 설계된다. 국제회계기준위원회가 공표하는 국제회계기준이 그러한 예이다.

재무보고체계의 요구사항은 전체재무제표의 구성도 결정한다. 다수 재무보고체계에서 재무제표는 기업의 재무상태, 재무성과 및 현금흐름에 대한 정보를 제공하는 것을 목적으로 한다. 이 경우 전체재무제표는 재무상태표, 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표 및 관련 주석을 포함한다. 재무보고체계에 따라서는 단위재무제표와 그 관련 주석이 전체재무제표를 구성할 수도 있을 것이다.

A8 • 예를 들어, 국제공공부문의회계기준위원회(IPSASB)에서 발표하는 국제공공부문의회계기준(IPSAS)인 “현금주의 회계에 의한 재무보고”는 공공부문이 국제공공부문의회계기준에 따라 재무제표를 작성하는 경우 주재무제표는 현금수지계산서라고 명시한다.

- 단위재무제표의 다른 예는 다음과 같으며, 각각의 경우 관련 주석을 포함한다.
 - 재무상태표
 - 손익계산서(또는 포괄손익계산서)나 영업계산서
 - 이익잉여금처분계산서
 - 현금흐름표
 - 자본을 제외한 자산·부채 계산서
 - 자본변동표
 - 수익비용 계산서
 - 제품별 영업계산서

A9 감사기준서 210은 해당 재무보고체계의 수용여부 결정에 관한 요구사항을 정하고 관련

감사기준서 200

지침을 제공한다.⁵ 한국공인회계사회의 감사기준서 800은 재무제표가 특정목적체계에 따라 작성될 때 특별히 고려하여야 할 사항들을 다룬다.⁶

- A10 감사를 수행하는 데 있어 그 전제의 유의성 때문에, 감사인은 감사업무 수입의 전제조건으로 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)로부터 문단 A2에서 설명하는 책임을 인정하고 이해하였다는 동의서를 입수하도록 요구된다.⁷

공공부문의 감사에 특유한 고려사항

- A11 공공부문의 재무제표감사에 부여된 책무는 다른 실체들보다 광범위할 수 있다. 그 결과, 공공부문 재무제표감사의 수행근거가 되는 경영진의 책임과 관련된 전제에는, 거래와 사건을 법규 또는 다른 권위있는 근거에 따라 집행해야 되는 것과 같은 추가적인 책임들이 포함될 수 있다.⁸

감사의견의 형태(문단 8 참조)

- A12 감사인이 표명하는 의견은 재무제표가 중요성의 관점에서 해당 재무보고체계에 따라 작성되었는지 여부에 관한 것이다. 그러나, 감사의견의 형태는 해당 재무보고체계와 관련 법규에 따라 다를 것이다. 대부분의 재무보고체계는 재무제표의 표시와 관련된 요구사항들을 포함하고 있으며, 이 경우 해당 재무보고체계에 따른 재무제표의 작성에는 표시가 포함된다.
- A13 일반목적 재무제표의 경우 재무보고체계는 일반적으로 공정표시체계이다. 이 경우 감사기준이 요구하는 의견은 재무제표가 중요성의 관점에서 공정하게 표시되어 있는지 여부 또는 진실하고 공정한 관점을 제시하는지 여부에 관한 것이다. 재무보고체계가 준수체계일 경우, 감사기준이 요구하는 의견은 재무제표가 중요성의 관점에서 해당 재무보고체계에 따라 작성되었는지 여부에 관한 것이다. 특별히 달리 기술되지 않는 한, 감사기준에서 감사의견을 언급할 때는 두 가지 의견형태 모두에 대한 것이다.

용어의 정의

재무제표 (문단 13(f)참조)

- A14 어떤 재무보고체계에서는 기업의 경제적 자원이나 의무를 다른 용어로 언급할 수 있다. 예를 들면 기업의 자산과 부채로 부를 수 있으며, 자산에서 부채를 차감한 잔액을 자본이나 주주지분으로 부를 수 있다.

⁵ 감사기준서 210 “감사업무 조건의 합의” 문단 6(a)

⁶ 감사기준서 800 “특정목적 재무보고체계에 따라 작성된 재무제표의 감사-특별 고려사항” 문단 8

⁷ 감사기준서 210 문단 6(b)

⁸ 문단 A59 참고

감사기준서 200

- A15 해당 재무보고체계에서 재무제표에 포함할 것으로 요구되는 설명적 정보나 서술적 정보는 경영진 보고서나 위험 보고서와 같은 다른 문서의 정보를 상호참조함으로써 포함될 수 있다. “상호참조함으로써 포함된다”는 것은 재무제표에서 기타 문서를 참조하는 것을 의미하며 다른 문서에서 재무제표를 참조하는 것을 의미하는 것은 아니다. 해당 재무보고체계에서 설명적 정보나 서술적 정보의 위치에 대한 상호참조를 명시적으로 금하지 않고 정보가 적합하게 상호참조 되었다면 그 정보는 재무제표의 일부를 구성할 것이다.

재무제표감사와 관련된 윤리적 요구사항(문단 14 참조)

- A16 감사인은 재무제표감사업무와 관련된 독립성 요구사항 등 관련 윤리적 요구사항을 준수하여야 한다. 관련 윤리적 요구사항에는 **재무제표감사와 관련된 공인회계사윤리기준 제1부와 제2부, 그리고 공인회계사법 제21조, 제33조, 주식회사 등의 외부감사에 관한 법률 제6조**의 요구사항도 포함된다.
- A17 공인회계사윤리기준의 제1부는 재무제표감사를 수행할 때 감사인과 관련된 공인회계사 윤리강령을 정하며, 또 이를 적용하기 위한 개념체계를 제공한다. 감사인이 공인회계사윤리기준에 따라 준수해야 하는 윤리강령은 다음과 같다.
- (a) 성실
 - (b) 객관성
 - (c) 전문가적 적격성과 정당한 주의
 - (d) 비밀유지
 - (e) 전문가적 품위
- 공인회계사윤리기준의 제2부는 이 개념체계가 특정상황에서 어떻게 적용되는지 예시한다.
- A18 감사업무는 공익성이 있으므로 공인회계사윤리기준은 감사인이 감사대상기업과 독립적일 것을 요구한다. 공인회계사윤리기준은 독립성을 정신적 독립성과 외관상 독립성 모두를 포함하는 것으로 기술한다. 감사인은 감사대상기업으로부터 독립성을 유지함으로써 의견을 손상시킬 수 있는 상황에 영향을 받지 않고 감사의견을 형성할 수 있다. 독립성은 성실하게 행동하고, 공정하며, 전문가적 의구심의 자세를 유지할 수 있는 감사인의 능력을 높인다.
- A19 품질관리기준서⁹ 또는 최소한 이에 준하는 해당 국가의 요구사항들은¹⁰ 감사업무의 품질관리시스템을 수립하고 유지할 회계법인의 책임을 다룬다. 품질관리기준서1은 해당 회계법인 및 소속 구성원이 독립성 등 관련 윤리적 요구사항을 준수하고 있다는 합리적 확신을 제공할 수 있도록 정책과 절차를 수립해야 하는 회계법인의 책임을 정한다.¹¹ 감사기준서 220은 관련 윤리적 요구사항에 관한 업무수행이사의 책임을 정한다. 이러한 책임은 업무수행이사가 필요한 경우 관찰과 질문을 통하여 업무팀원의 관련 윤리적 요구사항에 대한 위반증거에 대하여 항상 유의하고, 이들이 관련 윤리적 요구사항을 위반한 사안을 알게 된 경우 적합한 행동을 결정하며, 감사업무에 적용되는 독립성

⁹ 품질관리기준서1 “재무제표 감사와 검토, 그리고 기타 인증 및 관련 서비스 업무를 수행하는 회계법인의 품질관리”

¹⁰ 감사기준서 220 “재무제표 감사의 품질관리” 문단 2

¹¹ 품질관리기준서1 문단 20-24

감사기준서 200

요구사항을 준수하고 있는지에 관한 결론을 형성하는 것을 포함한다.¹² 감사기준서 220에서는 해당 회계법인이나 기타 당사자들이 제공하는 정보에서 달리 제시되지 않는 한, 업무팀은 개별 감사업무에 적용되는 품질관리절차에 관한 책임을 수행할 때 해당 회계법인의 품질관리시스템에 의존할 권리가 있다고 인정한다.

전문가적 의구심 (문단 15 참조)

- A20 전문가적 의구심은 예를 들어 다음과 같은 사항에 대하여 주의를 유지하는 것을 포함한다.
- 이미 입수한 다른 감사증거와 상반되는 감사증거
 - 감사증거로 사용될 문서 및 질의에 대한 답변의 신뢰성에 의문을 갖게 하는 정보
 - 부정의 존재가능성을 나타내는 것일 수 있는 상황
 - 감사기준에서 요구하는 절차 외에 추가적인 감사절차의 필요성을 시사하는 상황
- A21 감사의 전 과정에 걸쳐 전문가적 의구심을 유지하는 것은 감사인이 다음과 같은 위험을 감소시킬 경우에 필요하다.
- 비경상적 상황의 간과
 - 감사상 관찰결과에서 결론을 도출할 때의 과도한 일반화
 - 감사절차의 성격, 시기 및 범위를 결정하고 그 결과를 평가할 때 부적합한 가정의 이용
- A22 전문가적 의구심은 감사증거에 대한 비판적 평가에 필요하다. 전문가적 의구심은 상반된 감사증거 및 경영진과 지배기구로부터 입수된 문서, 질의에 대한 답변, 기타 정보의 신뢰성에 대하여 의문을 품는 것을 포함한다. 또한 입수된 감사증거의 충분성과 적합성을 상황에 비추어 고려하는 것도 이에 포함된다. 예를 들어, 부정위험요소가 존재하고 있는 상황에서 채무제표의 중요한 금액을 뒷받침하는 유일한 증거가 부정의 가능성이 있는 문서인 경우가 그러하다.
- A23 감사인은 그렇지 않다고 믿을 만한 사유가 없으면, 기록과 문서들은 진실하다고 인정할 수 있을 것이다. 그럼에도 불구하고, 감사인은 감사증거로 사용될 정보의 신뢰성을 고려하도록 요구된다.¹³ 정보의 신뢰성에 의문이 있거나 부정가능성의 징후가 있는 경우(예를 들어, 감사 중 식별된 제반 상황에 따르면 문서가 진실하지 아니하거나 문서 내의 문구가 위조되었을 것으로 감사인이 믿게 되는 경우), 감사기준은 감사인이 그 사항을 해결하기 위해 감사절차의 변경이나 추가가 필요한지 더 조사하고 결정할 것을 요구한다.¹⁴
- A24 감사인은 기업의 경영진과 지배기구의 정직성과 성실성에 대한 과거의 경험을 무시할 수는 없다. 그러나 감사인이 경영진과 지배기구의 정직성과 성실성을 믿는다고 해서,

¹² 감사기준서 220 문단 9-12

¹³ 감사기준서 500 “감사증거” 문단 7-9

¹⁴ 감사기준서 240 문단 13, 감사기준서 500 문단 11, 감사기준서 505 “외부조회” 문단 10-11, 16

감사기준서 200

합리적 확신을 얻을 때 전문가적 의구심을 유지할 필요성이 경감되거나 설득력이 낮은 감사증거에 만족할 수 있도록 허용되지는 않는다.

전문가적 판단 (문단 16 참조)

- A25 전문가적 판단은 적절한 감사의 수행에 본질적이다. 이것은 관련 윤리적 요구사항 및 감사기준의 해석, 그리고 감사의 전 과정에 걸쳐 요구되는 정보에 근거한 의사결정이 사실과 상황에 관한 지식과 경험의 적용이 없이는 이루어질 수 없기 때문이다. 전문가적 판단은 다음과 같은 사항을 결정할 때 특히 필요하다.
- 중요성과 감사위험
 - 감사기준의 요구사항을 충족하고 감사증거를 입수하기 위해 적용하는 감사절차의 성격, 시기 및 범위
 - 충분하고 적합한 감사증거가 입수되었는지 여부, 그리고 각 감사기준서의 목적 및 이에 따른 감사인의 전반적인 목적을 달성하기 위해 수행해야 할 사항이 더 있는지 여부에 대한 평가
 - 재무보고체계를 적용할 때의 경영진판단에 대한 평가
 - 입수된 감사증거에 기초한 결론의 도출. 예를 들어, 재무제표 작성시 경영진이 행한 추정의 합리성에 대한 평가 등
- A26 감사인에게 기대되는 전문가적 판단의 두드러진 특징은 합리적 판단을 하는 데 필요한 적격성을 개발하는데 도움이 되는 훈련, 지식 및 경험을 갖춘 감사인에 의해 수행된다는 점이다.
- A27 특정 상황에서 전문가적 판단은 감사인이 알게 된 사실과 상황에 기초하여 수행된다. 감사기준서 220¹⁵에서 요구되는 바와 같이, 감사의 진행 중에 어렵거나 논쟁의 여지가 있는 사항에 관해 업무팀 내부에서, 그리고 업무팀과 회계법인 내, 외부의 적합한 위치의 사람들 간에 적합한 자문을 실시하는 것은 감사인이 정보에 근거한 합리적인 판단을 내리는 데 도움이 된다.
- A28 전문가적 판단은 도달된 판단이 적절하게 감사 및 회계원칙을 적용한 것인지 여부, 그리고 감사보고서일까지 감사인이 알게 된 사실과 상황에 비추어 적합하고 일관성이 있는지 여부에 근거하여 평가될 수 있다.
- A29 전문가적 판단은 감사의 전 과정에 걸쳐 수행되고, 또한 적합하게 문서화될 필요가 있다. 이와 관련하여, 감사인은 감사 중 발생한 유의적 사항에 대한 결론도출을 위해 수행한 유의적인 전문가적 판단에 대하여, 이전에 해당 감사에 관여되지 아니한 숙련된 감사인이 충분히 이해할 수 있을 만큼 감사문서를 작성할 것이 요구된다.¹⁶ 전문가적 판단은 해당 업무의 사실과 상황 또는 충분하고 적합한 감사증거에 의해 뒷받침되지 않는 의사결정을

¹⁵ 감사기준서 220 문단 18

¹⁶ 감사기준서 230 문단 8

감사기준서 200

정당화하는 수단으로 이용되어서는 안 된다.

충분하고 적합한 감사증거와 감사위험 (문단 5와 17 참조)

감사증거의 충분성과 적합성

- A30 감사증거는 감사의견과 감사보고서를 뒷받침하기 위해 필요하다. 감사증거는 누적적인 것으로서 주로 감사에서 수행되는 감사절차로부터 얻어진다. 그러나 감사증거에는 이전의 감사 (감사인인 이전의 감사 이후 당기감사와의 관련성에 영향을 줄 수 있는 변화가 발생했는지 여부를 결정했다고 가정한다¹⁷) 또는 의뢰인의 수용 및 유지를 위한 회계법인의 품질관리절차 등과 같은 다른 원천에서 얻은 정보도 포함될 수 있다. 회계기록은 기업 내외의 다른 원천과 더불어 감사증거의 중요한 원천이다. 또한, 감사증거로 사용될 수 있는 정보는 기업에 고용되거나 계약된 전문가에 의해 작성될 수도 있다. 감사증거는 경영진의 주장을 뒷받침하고 확인하는 정보, 그리고 경영진의 주장과 상반되는 정보 모두를 포함한다. 뿐만 아니라 어떤 경우에는 정보가 없다는 것(예를 들어, 경영진이 요청된 진술서를 거절한 경우)도 감사인에 의해 이용되므로 이 또한 감사증거가 된다. 감사인이 감사의견을 형성할 때 수행하는 업무는 대부분 감사증거를 입수하고 평가하는 것으로 구성된다.
- A31 감사증거의 충분성과 적합성은 상호 관련되어 있다. 충분성은 감사증거의 양적 척도이다. 필요한 감사증거의 양은 왜곡표시위험에 대한 감사인의 평가에 의해 영향을 받으며(위험이 높다고 평가할수록 요구되는 감사증거의 양은 더 많아질 것임), 감사증거의 질에 의해서도 영향을 받는다(품질이 높을수록 요구되는 감사증거의 양은 더 적어질 것임). 그러나 더 많은 감사증거를 입수하는 것이 곧 그 증거의 낮은 품질을 보완할 수는 없을 것이다.
- A32 적합성은 감사증거의 질적 척도로서, 감사의견의 기초가 되는 결론을 뒷받침할 때의 목적적합성과 신뢰성을 말한다. 감사증거의 신뢰성은 그 원천과 성격에 영향을 받으며, 증거가 입수되는 개별적인 상황에 따라 다를 것이다.
- A33 감사위험을 수용가능한 낮은 수준으로 감소시키기 위해 충분하고 적합한 감사증거가 입수되었고, 이에 따라 감사인이 감사의견의 기초가 되는 합리적인 결론을 도출할 수 있게 되었는지 여부는 전문가적 판단 사항이다. 감사기준서 500과 기타 관련 감사기준서에는 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 때 감사인이 고려할 사항에 관해 감사의 전 과정에 적용되는 추가적인 요구사항이 규정되어 있으며 이에 대한 관련 지침도 제공되고 있다.

감사위험

- A34 감사위험은 중요왜곡표시위험과 적발위험의 함수이다. 감사위험의 평가는 평가목적에

¹⁷ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가” 문단 9

감사기준서 200

필요한 정보를 얻기 위한 감사절차 및 감사의 전 과정에 걸쳐 입수된 증거에 기초하여 이루어진다. 감사위험의 평가는 정밀한 측정이 가능한지의 문제라기 보다는 전문가적 판단사항이다.

- A35 감사기준의 목적상, 감사위험에는 재무제표가 중요하게 왜곡표시 되어있지 않을 때 감사인이 재무제표가 중요하게 왜곡표시 되어 있다는 의견을 표명할 위험은 포함되지 않는다. 이러한 위험은 일반적으로 유의하지 아니하다. 또한, 감사위험은 감사과정과 관련된 기술적 용어이며, 소송으로 인한 손해나 부정적인 평판 또는 재무제표감사와 관련하여 발생하는 기타의 사건과 같은 감사인의 사업위험을 의미하지 않는다.

중요왜곡표시위험

- A36 중요왜곡표시위험은 두 가지 수준에서 존재할 수 있다.
- 전체재무제표 수준
 - 거래유형, 계정잔액 및 공시에 대한 경영진주장 수준
- A37 전체재무제표 수준의 중요왜곡표시위험은 재무제표 전체에 전반적으로 관련되어 있으며, 다수의 경영진주장에 영향을 미칠 수 있는 왜곡표시위험을 의미한다.
- A38 경영진주장 수준의 중요왜곡표시위험은 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위해 필요한 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위를 결정하기 위하여 평가된다. 이러한 증거는 감사인이 수용가능한 낮은 감사위험 수준에서 재무제표에 대한 의견을 표명할 수 있게 한다. 감사인은 중요왜곡표시위험을 평가하는 목적을 달성하기 위해 다양한 접근방법을 이용한다. 예를 들어, 감사인은 수용가능한 적발위험 수준에 도달하기 위해 감사위험 구성요소간의 일반적인 관계를 수리적 방법으로 표현하는 모델을 사용할 수 있다. 어떤 감사인은 감사절차를 계획할 때 이러한 모델이 유용하다고 인식한다.
- A39 경영진주장 수준의 중요왜곡표시위험은 고유위험과 통제위험 두 가지로 구성된다. 고유위험과 통제위험은 기업 측의 위험으로서, 재무제표감사와 독립적으로 존재한다.
- A40 특정 경영진주장과 이에 관련된 거래유형, 계정잔액 및 공시는 다른 경우에 비해 고유위험이 더 높다. 예를 들어, 복잡한 계산 또는 유의적 추정불확실성이 더 높은 회계추정에서 도출된 금액으로 구성된 계정은 고유위험이 더 높을 수 있다. 사업위험을 야기하는 외부 상황도 고유위험에 영향을 미칠 수 있다. 예를 들어, 기술의 발전은 특정 제품을 진부화시키고, 그 결과 재고자산이 과대평가될 가능성이 높아진다. 전체 혹은 일부의 거래유형, 계정잔액 또는 공시와 관련된 기업 내부요인과 환경요인들도 특정의 경영진주장과 관련된 고유위험에 영향을 미칠 수 있다. 예를 들어, 지속적인 사업운동을 위한 운전자본이 충분하지 못하거나 다수의 사업실패로 특징되는 사양산업이 이러한 요인들에 포함될 수 있다.
- A41 통제위험은 재무제표 작성과 관련된 기업의 목적달성에 위협이 되는 것으로, 식별된 위험에 대처하기 위해 경영진이 수행한 내부통제의 설계, 실행 및 유지의 효과성의

감사기준서 200

함수이다. 그러나, 아무리 내부통제가 잘 설계되고 운영되어도 내부통제는 그 고유한계 때문에 재무제표의 중요왜곡표시위험을 제거할 수는 없으며, 단지 감소시킬 수 있을 뿐이다. 이러한 한계에는 인적 실수나 오류의 가능성, 공모 또는 경영진의 부적절한 통제무력화로 인하여 회피되고 있는 통제가 포함될 수 있다. 따라서 어느 정도의 통제위험은 항상 존재할 것이다. 감사기준은 감사인이 수행할 실증절차의 성격, 시기 및 범위를 결정할 때 통제의 운영효과성을 반드시 테스트해야 하거나 선택적으로 테스트할 수 있는 조건을 제시한다.¹⁸

- A42 감사기준은 일반적으로 고유위험과 통제위험을 구분하여 언급하지 않고 이들을 결합하여 평가한 “중요왜곡표시위험”으로 칭한다. 그러나, 감사인이 선호하는 감사기법이나 감사방법론, 그리고 실무상의 고려에 따라 고유위험과 통제위험을 분리하거나 결합하여 평가할 수 있다. 중요왜곡표시위험의 평가는 백분율과 같이 계량적으로 또는 비계량적으로 표현될 수 있다. 어느 경우이든, 감사인이 위험을 평가하는 서로 다른 접근방법 중 어떤 것을 채택하느냐 보다는 위험을 적합하게 평가해야 할 필요성이 더욱 중요하다.

- A43 감사기준서 315는 재무제표와 경영진주장 수준의 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가할 때의 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다.

적발위험

- A44 주어진 수준의 감사위험에서 감사인이 수용가능한 적발위험의 수준은 경영진주장 수준의 평가된 중요왜곡표시위험과 역의 관계에 있다. 예를 들어, 중요한 왜곡표시가 존재할 위험이 보다 크다고 감사인이 믿을수록, 수용가능한 적발위험은 더 작아야 하며 감사인은 보다 설득력 있는 감사증거를 필요로 한다.

- A45 적발위험은 감사위험을 수용가능한 낮은 수준으로 감소시키기 위하여 감사인이 결정하는 감사절차의 성격, 시기 및 범위와 관계가 있다. 그러므로 적발위험은 감사절차와 그 적용에 대한 효과성의 함수이다. 다음과 같은 사항은 감사절차와 그 적용의 효과성을 높이는 데 도움이 되고 감사인이 부적합한 감사절차를 선택하거나, 적합한 감사절차를 잘못 적용하거나, 감사결과를 잘못 해석할 가능성을 감소시키는 데 도움이 된다.

- 적절한 계획수립
- 업무팀원의 적절한 구성
- 전문가적 의구심의 적용
- 수행된 감사업무의 감독과 검토

- A46 감사기준서 300¹⁹ 과 감사기준서 330은 재무제표감사의 계획수립과 위험평가에 대한 감사인의 대응과 관련하여 요구사항을 정하고 관련 지침을 제시한다. 그러나 적발위험이란 감소될 수는 있어도, 감사의 고유한계 때문에 제거될 수는 없다. 따라서

¹⁸ 감사기준서 330 “평가된 위험에 대한 감사인의 대응” 문단 7-17

¹⁹ 감사기준서 300 “재무제표감사의 계획수립”

감사기준서 200

어느 정도의 적발위험은 항상 존재할 것이다.

감사의 고유한계

- A47 감사위험을 영(0)으로 감소시키도록 감사인에게 기대할 수 없으며 또 그렇게 감소시킬 수도 없으므로, 재무제표에 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없다는 절대적 확신은 얻을 수 없다. 왜냐하면 감사에는 고유한계가 존재하며, 감사인의 결론도출과 의견표명의 기초가 되는 대부분의 감사증거는 결정적 증거이기 보다는 설득적 증거이기 때문이다. 감사의 고유한계는 다음에 기인한다.

- 재무보고의 성격
- 감사절차의 성격
- 합리적인 시간 내에 합리적인 비용으로 감사가 수행될 필요성

재무보고의 성격

- A48 기업이 해당 재무보고체계에서 요구하는 사항을 그 기업의 사실과 상황에 적용하여 재무제표를 작성할 때는 경영진의 판단이 수반된다. 또한 다수의 재무제표 항목에는 주관적인 결정이나 평가 또는 불확실성이 수반되며, 해석이나 판단에 있어서도 수용가능한 일정한 범위가 존재할 수 있다. 그 결과, 특정 회계추정치와 같이 재무제표의 어떤 항목은 추가적인 감사절차를 적용해도 제거될 수 없는 고유한 수준의 가변성이 있다. 그럼에도 불구하고 감사기준은 회계추정치가 해당 재무보고체계 및 관련 공시의 관점에서 합리적인지 여부, 그리고 경영진판단의 편의가능성 징후 등 해당 기업 회계실무의 질적 측면을 구체적으로 고려할 것을 감사인에게 요구한다.²⁰

감사절차의 성격

- A49 감사인의 감사증거 입수능력에는 다음과 같은 실무적, 법률적 한계가 존재한다.
- 경영진이나 기타의 사람들은 의도적으로 또는 비의도적으로 재무제표 작성과 관련된 정보나 감사인이 요청한 정보를 완전하게 제공하지 않을 수 있다. 따라서, 감사인이 관련된 모든 정보를 입수했다는 확신을 얻기 위해 감사절차를 수행하였어도, 감사인은 정보의 완전성을 확신할 수 없다.
 - 부정에는 이를 은폐하기 위해 정교하고 치밀하게 구성된 계획이 수반될 것이다. 그러므로 감사증거를 입수하기 위해 적용하는 감사절차는, 예를 들어 공모를 통해 문서를 조작하여 해당 문서가 진실하지 않음에도 진실하다고 믿게 하는 것과 같은 의도적인 왜곡표시를 발견하는 데 효과적이지 않을 수 있다. 감사인은 문서의 진위에 대한 전문가로서 훈련을 받지 않았으며 그렇게 기대될 수도 없다.
 - 감사는 범죄 혐의를 밝히려는 공적 수사가 아니다. 따라서, 감사인은 그러한 수사를 하는 경우에 필요한 수색권한과 같은 특정한 법적 권한을 부여 받고 있지 않다.

재무보고의 적시성 및 효익과 비용간의 균형

²⁰ 감사기준서 540 “공정가치 등 회계추정치와 관련 공시에 대한 감사”, 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고” 문단 12

감사기준서 200

A50 어려움, 시간 또는 비용의 문제 그 자체는 감사인이 대체적인 절차가 없는 감사절차를 생략하거나 보다 설득력이 낮은 감사증거에 만족하는 정당한 근거가 되지 못한다. 적합한 계획은 감사를 수행하는 데 있어 충분한 시간과 자원을 이용할 수 있도록 돕는다. 그럼에도 불구하고, 정보의 관련성 및 그 가치는 시간이 지남에 따라 감소하는 경향이 있고, 정보의 신뢰성과 비용 간에는 어떠한 균형이 존재한다. 이것은 특정 재무보고체계에서 인정되고 있다(예를 들어, 한국회계기준원 회계기준위원회의 “재무제표의 작성과 표시를 위한 개념체계” 참고). 그러므로, 재무제표 이용자들은 감사인이 합리적인 기간 내에 합리적인 비용으로 재무제표에 대한 의견을 형성할 것이라고 기대하며, 존재할 수 있는 모든 정보를 다루거나 또는 정보가 오류나 부정을 포함하고 있다는 가정하에 그렇지 않다고 입증이 될 때까지 모든 사항을 누락없이 추적하는 것은 실행가능하지 않다는 것을 인식한다.

A51 따라서, 감사인은 다음과 같은 절차를 수행하는 것이 필요하다.

- 감사가 효과적으로 수행될 수 있도록 계획함
- 부정이나 오류로 인한 중요왜곡표시위험이 포함될 것으로 가장 높게 예상되는 분야에 감사노력을 집중하고, 그렇지 아니한 다른 분야에는 상대적으로 적은 노력을 기울임
- 모집단의 왜곡표시를 조사하기 위해 테스트나 기타 수단을 사용함

A52 감사기준은 문단 A49에서 설명된 접근방법 측면에서 감사의 계획과 수행에 대한 요구사항을 포함하고 있으며, 감사인이 다음과 같은 사항을 수행할 것을 요구한다.

- 위험평가절차 및 관련 활동을 수행함으로써 재무제표 및 경영진주장 수준의 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가한 근거를 확보²¹
- 감사인이 모집단에 대하여 테스트나 기타 조사 수단을 이용할 때는 모집단에 대한 결론을 도출한 합리적인 근거를 제시할 수 있는 방법으로 수행²²

감사의 고유한계에 영향을 주는 기타사항

A53 특정 경영진주장이나 대상의 경우, 중요한 왜곡표시를 발견할 수 있는 감사인의 능력에 고유한계가 미치는 잠재적 영향이 특히 유의적이다. 그러한 경영진주장이나 대상은 다음과 같다.

- 부정이나 공모. 특히, 고위 경영진이 연루된 부정. 추가적인 논의사항은 감사기준서 240 참고
- 특수관계 및 특수관계자 거래내역의 실재성과 완전성. 추가적인 논의사항은 감사기준서 550²³ 참조
- 법규위반. 추가적인 논의사항은 감사기준서 250²⁴ 참조
- 계속기업으로서 존속을 중단시킬 미래의 사건이나 상황. 추가적인 논의사항은

²¹ 감사기준서 315 문단 5-10

²² 감사기준서 330, 500, 520 “분석적절차”, 530 “표본감사”

²³ 감사기준서 550 “특수관계자”

²⁴ 감사기준서 250 “재무제표감사에서 법률과 규정의 고려”

감사기준서 200

감사기준서 570²⁵ 참조

관련 감사기준서는 고유한계의 영향을 완화하는 데 도움이 되는 특정의 감사절차를 식별한다.

- A54 감사가 감사기준에 따라 적절하게 계획되고 수행되었어도, 감사의 고유한계 때문에 재무제표의 중요한 왜곡표시가 발견되지 않을 불가피한 위험이 존재한다. 따라서 부정이나 오류로 인한 재무제표의 중요한 왜곡표시가 차후에 발견되었다는 사실 자체만으로 감사기준에 따른 감사를 수행하지 못했다는 것을 의미하는 것은 아니다. 그러나 감사의 고유한계가 감사인이 설득력이 부족한 감사증거에 만족하는 것을 정당화시키지는 아니한다. 감사인이 감사기준에 따라 감사를 수행하였는지 여부는 각 상황에서 감사인이 수행한 감사절차, 이 결과 입수된 감사증거의 충분성과 적합성, 그리고 감사인의 전반적인 목적에 비추어 해당 감사증거에 대한 평가를 기초로 한 감사보고서의 적합성에 의해 결정된다.

감사기준에 따른 감사의 수행

감사기준의 성격(문단 18 참조)

- A55 감사기준은 각 감사기준서를 통해 감사인의 전반적인 목적을 달성하기 위하여 감사인이 수행할 사항에 관한 기준을 제시한다. 감사기준은 감사인의 일반적인 책임뿐 아니라 그러한 책임을 특정 사항에 적용하는 것과 관련된 추가적인 고려사항도 다룬다.
- A56 개별 감사기준서의 범위, 시행일 및 적용상의 특정 제한은 해당 감사기준서에 명확히 나타나 있다. 해당 감사기준에 달리 기술되어 있지 않는 한, 감사인은 시행일 이전에도 그 감사기준서를 적용할 수 있다.
- A57 감사인은 감사를 수행할 때 감사기준과 함께 법규의 요구사항을 준수하도록 요구될 수 있다. 감사기준은 재무제표감사를 규율하는 제반 법규에 우선하지 아니한다. 그러한 법규가 감사기준과 다른 경우, 감사가 단지 법규만을 준수하여 수행되었다면 이것이 자동적으로 감사기준을 준수하게 되는 것은 아닐 것이다.
- A58 감사인은 이 감사기준과 동시에 특정한 권역이나 국가의 감사기준을 함께 적용하여 감사를 수행할 수도 있다. 이 경우, 감사인은 해당 감사에 관련된 이 감사기준의 각 감사기준서를 준수할 뿐 아니라, 해당 권역이나 국가의 관련 기준을 준수하기 위해 추가적인 감사절차를 수행할 필요가 있을 수 있다.

공공부문 감사에 특유한 고려사항

²⁵ 감사기준서 570 “계속기업”

감사기준서 200

- A59 감사기준은 공공부문의 감사에도 관련성이 있다. 그러나 공공부문 감사인의 책임은 해당 감사에 부여된 책무나 법규, 또는 행정 명령, 정부의 정책적 요구사항, 또는 입법부의 결의에 따라 발생하는 공공부문에 대한 의무 등 다른 권위있는 근거에 의해 영향을 받을 수 있으며, 이들이 포함하는 범위는 감사기준에 따른 재무제표감사보다 더 넓을 수 있다. 이러한 추가적인 책임은 감사기준에서 다루지 아니한다. 이 사항들은 국제최고감사기관기구(INTOSAI)나 국가기준 제정기구가 공표한 문서 또는 정부 감사당국이 제정한 지침에서 다루어질 것이다.

감사기준의 내용 (문단 19 참조)

- A60 감사기준에는 목적과 요구사항 (요구사항은 “하여야 한다”는 문구로 표현한다) 외에 적용 및 기타 설명자료의 형태로 관련 지침을 제공한다. 해당 감사기준서의 적절한 이해를 위해 관련 관점을 제시하는 서론, 그리고 용어에 대한 정의도 포함될 수 있다. 따라서, 특정 감사기준서에 기술된 목적을 이해하고 해당 감사기준서의 요구사항을 적절히 적용하는 데에는 그 감사기준서의 전체 내용이 관련성이 있다.

- A61 필요한 경우, 적용 및 기타 설명자료는 감사기준서의 요구사항에 대한 추가적인 설명, 그리고 요구사항을 수행하기 위한 관련 지침을 제시한다. 특히 적용 및 기타 설명자료는,
- 요구사항이 의미하거나 포괄하려는 내용을 보다 자세히 설명하거나
 - 해당 상황에 적합할 수 있는 절차의 예를 포함하기도 한다.

이러한 지침은 그 자체가 어떤 요구사항을 부과하지는 않지만, 감사기준서의 요구사항을 적절히 적용하는 것과 관련되어 있다. 적용 및 기타 설명자료에서는 감사기준서에서 다루는 사항에 관한 배경정보가 제시되기도 한다.

- A62 보론은 적용 및 기타 설명자료의 일부를 구성한다. 보론의 목적과 용도는 해당 감사기준서의 본문, 또는 보론 자체의 제목이나 도입부에서 설명된다.

- A63 서론은 필요에 따라 다음에 대한 설명을 포함하기도 한다.
- 해당 감사기준서가 다른 감사기준서와 어떻게 관련되어 있는지를 포함한 해당 감사기준서의 목적과 범위
 - 해당 감사기준서의 대상
 - 해당 감사기준서의 대상과 관련된 감사인 등의 책임
 - 해당 감사기준서의 제정 관점

- A64 어떤 감사기준서는 “용어의 정의” 부분에서 감사기준의 목적상 특정 용어가 갖는 의미에 대한 설명을 포함하기도 한다. 이것은 감사기준의 일관된 적용과 해석에 도움을 주기 위해 제공되며, 법규 등에서 다른 목적으로 규정된 용어의 정의에 우선하려는 의도가 아니다. 달리 나타내지 않는 한, 이러한 용어들은 감사기준 전반에 걸쳐 동일한 의미를 지닌다. 국제회계사연맹이 발간하는 품질관리, 감사, 검토, 기타 인증업무 및 관련서비스 편람 내에 국제감사인증기준위원회(IAASB)가 공표한 국제기준들과 관련된 용어집에는 감사기준에서 정의하고 있는 용어들이 모두 열거되어 있다. 또한 공통되고 일관된 해석과

감사기준서 200

번역에 도움을 주기 위하여, 이 용어집에는 감사기준에서 사용되고 있는 기타의 용어들에 대한 설명도 포함되어 있다.

- A65 적절한 경우, 감사기준서의 적용 및 기타 설명자료에는 소규모기업과 공공부문 감사에 대한 추가적인 고려사항이 포함되어 있다. 이러한 추가적인 고려사항은 소규모기업 및 공공부문 감사에서 해당 감사기준서가 요구하는 사항들을 적용할 때 도움을 준다. 그러나, 이러한 추가적인 고려사항이 감사기준의 요구사항들을 적용하고 준수할 감사인의 책임을 한정하거나 경감시키는 것은 아니다.

소규모기업에 특유한 고려사항

- A66 소규모기업의 감사에 추가적으로 고려할 사항을 명시하는 경우, “소규모기업”이란 전형적으로 다음과 같은 질적 특성을 지닌 기업을 말한다.
- (a) 소유와 경영이 소수의 개인(경우에 따라서는 개인 1인 - 하나의 자연인 혹은 소유와 경영이 소수에 집중되는 등 소규모기업의 질적 특성을 가진 다른 기업이 소유하는 기업)에게 집중됨
 - (b) 다음 중 하나 이상의 항목에 해당됨
 - (i) 간단한 또는 복잡하지 아니한 거래
 - (ii) 단순한 기록 유지
 - (iii) 소수의 사업부문 및 사업부문 내에서의 소수 제품
 - (iv) 소수의 내부통제
 - (v) 광범위한 통제책임을 가진 소수의 관리계층
 - (vi) 광범위한 직무를 수행하는 소수의 인원

이러한 질적 특성은 모두 열거된 것이 아니며, 소규모기업에만 국한되는 것이 아니다. 그리고 소규모기업이 반드시 이 모든 특성을 보이는 것도 아니다.

- A67 감사기준에 포함된 소규모기업에 대한 고려사항은 주로 비상장기업을 염두에 두고 개발되었다. 그러나 일부 고려사항은 소규모 상장기업의 감사에도 도움이 될 수 있을 것이다.
- A68 감사기준에서는 일상적으로 기업경영에 참여하는 소규모기업의 소유자를 “소유경영자”라고 지칭한다.

개별 감사기준서에 기술된 목적(문단 21 참조)

- A69 각각의 감사기준서는 요구사항과 감사인의 전반적인 목적 간에 연계를 제공하는 하나 이상의 목적을 포함한다. 개별 감사기준서의 목적은 감사인이 해당 감사기준서가 요구하는 결과에 집중하도록 하는 것이지만, 감사인이 다음 사항을 수행하는 데 도움을 줄 수 있는 세부사항도 포함한다.
- 무엇이 달성될 필요가 있는지, 그리고 필요한 경우 이를 위해 적합한 수단은 무엇인지를 이해함

감사기준서 200

- 감사의 특정 상황에서 이를 달성하기 위해 추가로 해야 할 것이 있는지 여부를 결정함

A70 각 감사기준서의 목적들은 이 감사기준서 문단 11에 기술된 감사인의 전반적인 목적의 관점에서 이해되어야 한다. 감사인의 전반적인 목적과 마찬가지로, 개별적인 목적을 달성하는 능력도 감사의 고유한계에 영향을 받는다.

A71 감사인은 감사기준서의 목적을 이용할 때, 감사기준서 상호간의 관계를 고려하도록 요구된다. 이것은 문단 A53에서 명시한 바와 같이, 감사기준은 어떤 경우에는 일반적 책임을 다루고, 다른 경우에는 이러한 책임을 특정 사항에 적용하는 것을 다루기 때문이다. 예를 들어, 이 감사기준서는 감사인이 전문가적 의구심의 태도를 유지할 것을 요구한다. 전문가적 의구심은 감사 계획 및 수행의 모든 측면에서 필요하지만, 그 외 다른 감사기준서에서 개별 요구사항으로 반복되지는 않는다. 또 감사기준서 315와 감사기준서 330은 여러 사항 중에서 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하며, 평가된 위험에 대응하여 추가감사절차를 설계하고 수행해야 하는 감사인의 책임을 다루는 목적과 요구사항을 더 자세한 수준으로 포함한다. 이러한 목적과 요구사항은 감사의 전 과정에 걸쳐 적용된다. 예를 들어, 감사기준서 540과 같이 감사의 특정 측면을 다루는 감사기준서는 감사기준서 315와 감사기준서 330의 목적과 요구사항이 감사기준서 540의 주제와 관련하여 어떻게 적용되어야 할 지까지 확장될 수 있지만, 해당 목적과 요구사항이 반복되지는 않는다. 그러므로 감사인은 감사기준서 540에서 기술하는 목적을 달성하고자 하는 경우, 다른 관련 감사기준서의 목적과 요구사항도 고려하는 것이다.

추가적인 감사절차의 필요성을 결정하기 위한 감사기준서 목적의 이용 (문단 21(a)참조)

A72 감사기준서의 요구사항은 감사인이 해당 감사기준서에 기술된 목적 및 이에 따른 감사인의 전반적인 목적을 달성하도록 설계되어 있다. 그러므로 감사인이 각 감사기준서의 요구사항을 적절하게 적용하는 것은 감사인의 목적 달성에 대한 충분한 기초를 제공할 것으로 기대된다. 그러나, 감사업무의 상황은 매우 다양한 반면 감사기준이 그러한 모든 상황을 예상할 수는 없으므로, 각 감사기준서의 요구사항을 수행하고 그 목적을 달성하는 데 필요한 감사절차는 감사인이 결정할 책임이 있다. 어떤 감사업무 상황에서는, 감사인이 감사기준서에 기술된 목적을 충족하기 위해 해당 감사기준서가 요구하는 절차 외에 추가적인 감사절차를 수행하도록 요구하는 특별한 사항이 있을 수 있다.

충분하고 적합한 감사증거의 입수 여부를 평가하기 위한 감사기준서 목적의 이용 (문단 21(b) 참조)

A73 감사인은 감사인의 전반적인 목적의 관점에서 충분하고 적합한 감사증거가 입수되었는지 평가하기 위해 감사기준서의 목적을 이용하도록 요구된다. 그 결과 감사인이 감사증거가 충분하고 적합하지 않다고 결론을 내릴 경우, 감사인은 문단 21(b)의 요구사항을 충족시키기 위해 다음 중 하나 이상의 접근방법을 따를 수 있을 것이다.

- 다른 감사기준서의 준수에 따라 더욱 관련성이 있는 감사증거가 입수되었거나 입수될 것인지 여부를 평가함
- 하나 이상의 요구사항을 적용할 때 수행되는 업무를 확대함

감사기준서 200

- 그 상황에 필요할 것으로 판단되는 다른 절차를 수행함

상기 접근방법 중 어느 것도 그 상황에서 실행가능하지 않을 것으로 예상된다면 감사인은 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없을 것이며, 감사기준에 따라 감사보고서 또는 해당 업무를 완수할 수 있는 감사인의 능력에 미치는 영향을 결정하도록 요구된다.

관련 요구사항의 준수

관련 요구사항 (문단 22 참조)

- A74 경우에 따라 어떤 감사기준서 (그 감사기준서의 모든 요구사항)가 해당 상황과 관련이 없을 수 있다. 예를 들어, 기업에 내부감사기능이 존재하지 않는다면, 감사기준서 610²⁶은 관련이 없다.

- A75 관련이 있는 감사기준서 내에서도 조건부 요구사항이 있을 수 있다. 조건부 요구사항은, 그 요구사항이 상정하는 상황이 적용되고 해당 조건이 존재할 때에 관련이 있다. 일반적으로, 요구사항의 조건성은 명시적이거나 묵시적일 수 있다. 예를 들어 다음과 같다.

- 범위의 제한²⁷으로 감사의견을 변형시켜야 하는 것은 명시적인 조건부 요구사항을 나타낸다.
- 감사 중에 식별된 유의적 내부통제 미비점을 지배기구에게 커뮤니케이션²⁸하라는 요구사항은 그러한 미비점이 존재하는지 여부에 따라 달라진다. 또 해당 재무보고체계²⁹에 따른 부문정보의 표시와 공시에 대한 충분하고 적합한 감사증거를 입수하라는 감사기준서의 요구사항은 해당 재무보고체계가 그러한 공시를 요구하거나 허용하는지 여부에 따라 달라진다. 이러한 것들은 묵시적인 조건부 요구사항을 나타낸다.

경우에 따라서는, 요구사항이 관련 법규에 따라 조건적으로 표현될 수가 있다. 예를 들어, 감사인은 “법규상 해지가 가능한 경우” 감사업무를 해지하여야 한다고 요구되거나, “법규상 금지되지 않는 한” 특정 사항을 수행하도록 요구될 수 있을 것이다. 각 국가에 따라 법규상의 허용이나 금지는 명시적이거나 묵시적일 수 있다.

요구사항의 이탈(문단 23 참조)

- A76 감사기준서 230은 감사인이 관련 요구사항³⁰을 이탈하는 예외적 상황에서의 문서화 요구사항을 정한다. 감사기준은 해당 감사의 상황과 관련이 없는 요구사항을 준수하라고 요구하지는 않는다.

²⁶ 감사기준서 610 “내부감사인이 수행한 업무의 활용” 문단 2

²⁷ 감사기준서 705 “감사의견의 변형” 문단 13

²⁸ 감사기준서 265 “내부통제 미비점에 대한 지배기구와 경영진과의 커뮤니케이션” 문단 9

²⁹ 감사기준서 501 “감사증거-특정항목에 대한 구체적인 고려사항” 문단 13

³⁰ 감사기준서 230 문단 12

감사기준서 200

목적 달성의 실패(문단 24 참조)

- A77 어떠한 목적이 달성되었는지 여부는 감사인의 전문가적 판단에 해당되는 사항이다. 그러한 판단을 할 때는 감사기준의 요구사항을 준수하여 수행된 감사절차의 결과, 그리고 충분하고 적합한 감사증거를 입수하였는지 여부 및 감사기준에 기술된 목적을 달성하기 위해 특정 감사상황에서 추가로 수행할 사항이 있는지 여부에 대한 감사인의 평가가 고려된다. 따라서, 목적달성의 실패를 야기할 수 있는 상황에는 다음이 포함된다.
- 감사인이 감사기준서의 관련 요구사항을 준수하지 못하게 만드는 상황
 - 예를 들어 이용가능한 감사증거의 제한과 같이, 감사인이 문단 21에 따라 감사기준서의 목적을 이용한 결과 필요하다고 결정한 추가적인 감사절차를 수행하거나 추가적인 감사증거를 입수하는 것이 불가능하거나 실행가능하지 않는 경우
- A78 감사기준서 230의 요구사항 및 기타 관련 감사기준서의 특정 문서화 요구사항을 충족시키는 감사문서는 감사인이 전반적인 목적을 달성했는지 여부에 대한 감사인 결론의 근거에 대한 증거를 제공한다. 감사인은 감사기준서의 개별 목적이 달성되었다고 별도로 문서화할 필요는 없지만 (예를 들어, 점검표), 특정 목적의 달성 실패에 대한 문서화는 그러한 실패에 따라 감사인이 전반적인 목적을 달성할 수 없었는지 여부를 감사인이 평가하는 데 도움을 준다.

감사기준서 210
감사업무 조건의 합의
목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위 -----	1
시행일-----	2
목적-----	3
용어의 정의-----	4-5
요구사항	
감사를 위한 전제조건-----	6-8
감사업무 조건의 합의-----	9-12
계속감사-----	13
감사업무 조건의 변경에 대한 수용-----	14-17
업무수입 때의 추가적인고려사항-----	18-21
적용 및 기타 설명자료	
이 감사기준서의 범위-----	A1
감사를 위한 전제조건-----	A2-A20
감사업무 조건의 합의-----	A21-A28
계속감사-----	A29
감사업무 조건의 변경에 대한 수용 -----	A30-A34
업무수입 때의 추가적인고려사항-----	A35-A38
보론 1: 감사계약서의 예시	
보론 2: 일반목적체계의 수용가능성 결정	

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론**이 감사기준서의 범위**

- 이 감사기준서는 감사인이 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)과 감사업무 조건을 합의할 때의 책임을 다룬다. 이에 그 책임이 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)에게 있는 감사의 특정 전제조건들이 존재하는지 확인하는 것도 포함된다. 감사기준서 220¹ 은 감사인의 통제 범위에 있는 업무수입의 제반 측면을 다룬다. (문단 A1 참조)

시행일

- 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

¹ 감사기준서 220 “재무제표감사의 품질관리”

감사기준서 210

목적

- 3 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 다음과 같은 과정을 통해 감사가 수행될 기본사항이 합의되었을 때에만 감사업무를 수임하거나 유지하는 것이다.
- (a) 감사를 위한 전제조건들이 존재하는지 여부를 확인함
 - (b) 감사업무 조건에 대하여 감사인과 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)이 이해를 공유하고 있음을 확인함

용어의 정의

- 4 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
- 감사를 위한 전제조건 - 경영진은 재무제표를 작성할 때 수용가능한 재무보고체계를 적용하였다는 것과, 감사수행의 전제²에 대하여 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)이 동의하는 것을 말한다.
- 5 이 감사기준서의 목적상, “경영진”이라는 언급은 이하에서 “경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)”으로 이해되어야 한다.

요구사항

감사를 위한 전제조건

- 6 감사인은 감사를 위한 전제조건이 존재하는지 여부를 확인하기 위하여, 다음의 절차를 수행하여야 한다.
- (a) 재무제표 작성에 적용되는 재무보고체계가 수용가능한지 여부를 결정함 (문단 A2-A10 참조)
 - (b) 경영진이 다음과 같은 책임을 인정하고 이해하고 있다는 점에 대하여 경영진의 동의를 받음 (문단 A11-A14, A20 참조)
 - (i) 관련성이 있는 경우 재무제표의 공정표시를 포함하여, 해당 재무보고체계에 따라 재무제표를 작성할 책임 (문단 A15 참조)
 - (ii) 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없는 재무제표를 작성하기 위해 경영진이 필요하다고 결정한 내부통제에 대한 책임 (문단 A16-A19 참조)
 - (iii) 감사인에게 다음 사항들을 제공할 책임
 - a. 기록, 문서, 기타사항 등 재무제표의 작성과 관련하여 경영진이 알고 있는 모든 정보에 대한 접근
 - b. 감사인이 감사목적으로 경영진에게 요청하는 추가적인 정보
 - c. 감사인이 감사증거를 입수하기 위하여 필요하다고 판단한 기업 내부의 관계자들에 대한 제한없는 접근

감사업무 수임 전의 범위제한

- 7 제안된 감사업무에 대한 조건에서 경영진 또는 지배기구가 감사인의 업무범위에 제한을 부과하고 그 결과 감사인이 재무제표에 대한 의견이 거절될 것이라고 믿으면, 감사인은 법규에 의해 요구되는 것이 아닌 한 그와 같이 제한된 업무를 감사업무로 수임해서는 안 된다.

² 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행” 문단 13

감사기준서 210

감사업무 수입에 영향을 미치는 기타 요인들

- 8 감사를 위한 전제조건이 존재하지 않는다면, 감사인은 그 사항을 경영진과 논의하여야 한다. 법규에 의해 요구되는 것이 아닌 한, 감사인은 제안된 감사업무가 다음 중 하나에 해당되는 경우 이를 수입해서는 안 된다.
- (a) 문단 19 에 제시된 것을 제외하고, 감사인이 재무제표의 작성에 적용된 재무보고체계가 수용가능하지 않다고 결정한 경우
 - (b) 문단 6(b)에서 언급된 동의를 받지 못한 경우

감사업무 조건의 합의

- 9 감사인은 경영진, 또는 적합한 경우 지배기구와 감사업무 조건에 대하여 합의하여야 한다. (문단 A22 참조)
- 10 합의된 감사업무 조건은 문단 11 에 따라 감사계약서 또는 기타 적절한 형태의 합의서에 기록되어야 하며, 다음 각 사항이 포함되어야 한다. (문단 A23-A27 참조)
- (a) 재무제표감사의 목적과 범위
 - (b) 감사인의 책임
 - (c) 경영진의 책임
 - (d) 재무제표 작성을 위한 해당 재무보고체계의 식별
 - (e) 감사인에 의해 발행될 보고서의 예상되는 형태와 내용에 대한 언급 (문단 A24 참고)
 - (f) 해당 보고서가 예상되는 형태와 내용과 다를 수 있는 상황이 존재할 수 있다는 기술
- 11 만약 문단 10에 언급된 감사업무 조건이 법규에서 충분히 세부적으로 명시되어 있다면, 그러한 법규가 적용된다는 사실과 경영진이 문단 6(b)에 제시된 자신의 책임을 인정하고 이해하고 있다는 사실을 제외하고는, 감사인은 계약서에 이러한 조건들을 기록할 필요는 없다. (문단 A23, A28-A29 참조)
- 12 법규에서 문단 6(b)에 기술된 것과 유사한 경영진의 책임을 정하고 있으면, 감사인은 해당 법규가 문단 6(b)에 정한 것과 그 효력이 동등하다고 판단되는 책임들을 포함하고 있다고 결정할 수 있을 것이다. 그러한 동등한 책임의 경우, 감사인은 계약서에 그러한 책임을 기술하기 위해 법규의 문구를 사용할 수 있다. 이와 같이 동등한 효력이 있는 책임이 법규에 명시되지 아니한 경우, 계약서에는 문단 6(b)의 문구가 기재되어야 한다. (문단 A28 참조)

계속감사

- 13 계속감사의 경우, 감사인은 상황의 변화에 따라 감사업무 조건이 수정되어야 하는지 여부 그리고 기존 감사업무조건을 기업에 다시 알릴 필요가 있는지 여부를 평가하여야 한다. (문단 A30 참조)

감사업무 조건의 변경에 대한 수용

- 14 감사업무 조건의 변경에 합리적 정당성이 없는 경우, 감사인은 그 변경에 동의해서는 안 된다. (문단 A31-A33 참조)

감사기준서 210

- 15 감사인이 감사를 종료하기 이전에 감사업무를 보다 낮은 수준의 확신을 제공하는 업무로 변경할 것을 요청받은 경우, 감사인은 그러한 변경에 대하여 합리적 정당성이 있는지 여부를 결정하여야 한다. (문단 A34-A35 참조)
- 16 감사업무 조건이 변경된 경우, 감사인과 경영진은 새로운 업무조건에 합의하고 계약서 또는 기타 적절한 형태의 합의서에 이를 기록하여야 한다.
- 17 감사인이 감사업무 조건의 변경에 동의할 수 없고 경영진은 원래의 감사업무를 계속하는 것을 허용하지 않는 경우, 감사인은 다음 절차를 수행하여야 한다.
- (a) 해당 법규에서 허용하는 경우 감사업무를 해지함
 - (b) 지배기구, 소유주 또는 규제기관과 같은 기타 이해관계자에게 그러한 상황을 보고하여야 할 계약상 또는 기타 형태의 의무가 존재하는지 여부를 결정함

업무수입 때의 추가적인 고려사항

법규에 의해 보충되고 있는 재무보고기준

- 18 권한을 부여받았거나 공인된 기준 제정기구에서 제정한 재무보고기준이 법규에 의해 보충되고 있는 경우, 감사인은 재무보고기준과 추가적인 요구사항 간에 상충이 존재하는지 여부를 결정하여야 한다. 만약 상충이 존재한다면, 감사인은 추가적인 요구사항의 성격에 대하여 경영진과 논의하고 다음 중 하나에 대하여 합의하여야 한다.
- (a) 추가적인 요구사항이 재무제표 내의 추가적인 공시를 통해 수행될 수 있는지 여부
 - (b) 재무제표 내의 해당 재무보고체계에 대한 기술이 이에 맞도록 수정될 수 있는지 여부
- 상기 조치 모두가 가능하지 않은 경우, 감사인은 감사기준서 705³에 따라 감사의견을 변형시키는 것이 필요할지 여부를 결정하여야 한다. (문단 A36 참조)

법규에 의해 규정된 재무보고체계 - 수입에 영향을 주는 기타사항

- 19 감사인이 법규에 의해 규정된 재무보고체계가 그것이 법규에 의해 규정되었다는 사실을 제외하면 수용가능하지 않았을 것이라고 결정한 경우, 감사인은 다음의 조건이 충족되는 경우에만 해당 감사업무를 수입하여야 한다. (문단 A36 참조)
- (a) 재무제표가 오도하지 않도록 경영진이 추가적인 공시를 제공하기로 동의한 경우
 - (b) 감사업무의 조건에서 다음사항이 모두 인정된 경우
 - (i) 재무제표에 대한 감사보고서는 감사기준서 706⁴에 따라 추가적인 공시에 대하여 이용자의 주의를 환기시키는 강조사항문단을 포함할 것임
 - (ii) 법규상 감사인이 해당 재무보고체계에 따라 “중요성의 관점에서 공정하게 표시하고 있다” 또는 “진실하고 공정한 관점을 제시하고 있다”라는 문구로 재무제표에 대한 감사의견을 표명하도록 요구되는 것이 아닌 한, 재무제표에 대한 감사의견에는 그러한 문구를 포함시키지 않을 것임
- 20 문단 19에 제시된 조건들이 존재하지 않고 감사인이 법규에 의해 감사업무를 수행하도록 강제된다면, 감사인은 다음의 절차를 수행하여야 한다.
- (a) 재무제표의 오도하는 성격이 감사보고서에 미치는 영향을 평가함

³ 감사기준서 705 “감사의견의 변형”⁴ 감사기준서 706 “감사보고서의 강조사항문단과 기타사항문단”

감사기준서 210

(b) 감사업무 조건에 이러한 사항을 적합하게 언급함

법규에 의해 규정된 감사보고서

- 21 경우에 따라 어떤 국가의 법규는 감사기준의 요구사항과는 유의적으로 차이가 있는 형태 또는 용어로 감사보고서의 구성이나 문구를 규정한다. 이러한 상황에서 감사인은 다음 사항을 평가하여야 한다.

(a) 이용자들이 재무제표의 감사로부터 얻은 확신을 오해할 수 있을 것인지 여부

(b) 만약 그렇다면 감사보고서에서의 추가적인 설명을 통하여 오해의 가능성을 완화시킬 수 있을 것인지 여부⁵

만약 감사인이 추가적인 설명을 통하여 이러한 오해의 가능성을 완화시킬 수 없다고 결론을 내리면, 법규에서 요구되는 경우가 아닌 한 해당 감사업무를 수임해서는 안 된다. 그와 같은 법규에 따라 수행되는 감사는 감사기준을 준수하지 아니하는 것이다. 따라서, 감사인은 감사보고서에 감사가 감사기준에 따라 수행되었다는 어떠한 언급도 하여서는 안 된다. ⁶ (문단 A37-A38 참조)

적용 및 기타 설명자료

이 감사기준서의 범위(문단 1 참조)

- A1 감사업무를 포함한 인증업무는 공인회계사가 독립성과 전문가적 적격성 등 관련 윤리적 요구사항을 충족할 수 있고, 그 업무가 특정의 성격을 보일 때에만 수임될 수 있다.⁷ 감사업무 수임의 입장에서 윤리적 요구사항에 대한 감사인의 책임 중 감사인의 통제 내에 있는 책임은 감사기준서 220 ⁸에서 다룬다. 이 감사기준서 210에서는 기업의 통제 내에 있고 감사인과 기업의 경영진이 합의할 필요가 있는 사항(또는 전제조건)을 다룬다.

감사를 위한 전제조건

재무보고체계(문단 6(b) 참조)

- A2 인증업무를 수임하기 위한 조건 중의 하나는 인증업무의 정의에서 언급된 준거기준이 의도된 이용자들에게 적절하고 이용가능하다는 것이다.⁹ 준거기준은 인증대상을 평가 또는 측정하는 데 사용되는 척도이며, 경우에 따라서는 표시 및 공시에 대한 척도이기도 하다. 적절한 준거기준은 전문가적 판단의 관점에서 인증대상에 대하여 합리적이고 일관된 평가 또는 측정을 가능하게 한다. 감사기준의 목적상, 해당 재무보고체계는 관련사항이 있는 경우 재무제표의 공정표시를 포함하여, 재무제표를 감사하기 위해 감사인이 적용하는 준거기준을 제공한다.

- A3 수용가능한 재무보고체계가 없는 경우, 경영진은 재무제표 작성을 위한 적합한 근거를 가지지 못하며 감사인은 재무제표감사를 위한 적절한 준거기준을 가지지 못한다. 문단

⁵ 감사기준서 706

⁶ 또한 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고” 문단 43 참고

⁷ “인증업무개념체계” 문단 17

⁸ 감사기준서 220 문단 9-11

⁹ “인증업무개념체계” 문단 17(나)의 ㄴ

감사기준서 210

A8-A9 에서 설명하는 바와 같이, 많은 경우에 있어 감사인은 해당 재무보고체계가 수용가능하다고 가정할 것이다.

재무보고체계의 수용가능성 결정

A4 감사인이 재무제표 작성에 적용되는 재무보고체계의 수용가능성을 결정할 때 관련되는 요인들은 다음과 같다.

- 기업의 성격 (예를 들어, 영리기업, 공공부문 또는 비영리 조직인지 여부)
- 재무제표의 목적 (예를 들어, 재무제표가 광범위한 이용자의 공통의 재무정보 요구를 충족시키기 위해 작성되는지 또는 특정 이용자의 재무정보 요구를 충족시키기 위해 작성되는지 여부)
- 재무제표의 성격 (예를 들어, 재무제표가 전체재무제표인지 또는 단위재무제표인지 여부)
- 해당 재무보고체계가 법규에서 규정되고 있는지 여부

A5 많은 재무제표 이용자들은 자신 만의 특유한 정보수요를 충족시키도록 맞춤형 재무제표를 요구할 위치에 있지 않다. 특정 이용자들의 모든 정보수요는 충족될 수 없더라도, 광범위한 이용자들에게 공통되는 재무정보 수요는 존재한다. 광범위한 이용자들의 공통되는 재무정보 수요를 충족시키도록 설계된 재무보고체계에 따라 작성되는 재무제표를 일반목적 재무제표라고 한다.

A6 어떤 경우에, 재무제표는 특정 이용자의 재무정보 수요를 충족시키도록 설계된 재무보고체계에 따라 작성될 것이다. 그러한 재무제표를 특정목적 재무제표라고 한다. 이러한 상황에서 해당 재무보고체계는 의도된 이용자의 재무정보 수요에 따라 결정될 것이다. 한국공인회계사회의 감사기준서 800 은 특정목적의 재무정보 수요를 충족시키도록 설계된 재무보고체계의 수용가능성을 논의한다.¹⁰

A7 어떤 재무보고체계가 수용가능하지 아니함을 나타내는 미비점이 감사업무 수임 후에 나타날 수도 있다. 해당 재무보고체계의 적용이 법규에 규정되어 있을 경우에는, 문단 19-20 의 요구사항이 적용된다. 반면 해당 재무보고체계의 적용이 법규에 규정되어 있지 아니할 경우, 경영진은 수용가능한 다른 재무보고체계를 채택하기로 결정할 것이다. 경영진이 그렇게 하면 이전에 합의된 조건은 더 이상 정확하지 않을 것이므로, 문단 16 에서 요구하는 바와 같이 재무보고체계의 변경을 반영하기 위해 새로운 감사업무 조건이 합의된다.

일반목적체계

A8 일반목적체계의 수용가능성을 판단하기 위한 보편적이며 세계적으로 인정되고 있는 객관적이고 권위있는 근거기준은 아직 존재하지 아니한다. 그러한 근거기준이 없기 때문에, 일정 형태의 기업이 사용할 기준의 제정권한을 부여받았거나 공인된 기준제정기구에서 제정하는 재무보고기준은, 해당 제정기구가 광범위한 이해관계자들의 견해들을 면밀하게 고려하는 확립되고 투명한 절차를 따르는 경우에는 이들 기업이

¹⁰ 감사기준서 800 “특정목적 재무보고체계에 따라 작성된 재무제표의 감사-특별 고려사항” 문단 8

감사기준서 210

작성하는 일반목적 재무제표를 위해 수용가능한 것으로 인정된다. 그러한 재무보고기준을 예시하면 다음과 같다.

- 국제회계기준위원회가 제정하는 국제회계기준
- 국제공공부문회계기준위원회가 제정하는 국제공공부문회계기준
- 권한을 부여받았거나 공인된 특정 국가의 기준제정기구가 광범위한 이해관계자들의 견해를 면밀하게 고려하는 확립되고 투명한 절차를 따를 경우에 해당 기구가 제정하는 회계원칙

이러한 재무보고기준은 종종 일반목적 재무제표의 작성을 규율하는 법규가 해당 재무보고체제로 식별한다.

법규에 의해 규정된 재무보고체계

- A9 문단 6(a)에 따라, 감사인은 재무제표 작성에 적용되는 재무보고체계가 수용가능한지 여부를 결정하도록 요구된다. 어떤 국가에서는 법규에서 특정형태의 기업을 위한 일반목적 재무제표 작성에 사용되는 재무보고체계를 규정하는 경우도 있다. 반대되는 사항이 없다면, 그러한 재무보고체계는 해당 기업들이 작성하는 일반목적 재무제표용으로 수용가능하다고 가정한다. 해당 재무보고체계가 수용가능하지 않다고 판단되는 경우에는 문단 19-20 이 적용된다.

기준제정기구 또는 규정된 재무보고체계가 없는 국가

- A10 어떤 기업이 권한을 부여 받았거나 공인된 기준제정기구가 없는 국가에 등록되어 있거나 사업을 영위하는 때 또는 재무보고체계의 적용이 법규에 규정되어 있지 않은 경우, 경영진은 재무제표 작성에 적용될 재무보고체계를 식별한다. 보론 2 는 그러한 상황에서 재무보고체계의 수용가능성 결정에 관한 지침을 포함한다.

경영진 책임에 대한 동의 (문단 6(b) 참조)

- A11 감사기준에 따른 감사는 경영진이 문단 6(b)에 제시된 책임을 지고 있다는 것을 인정하고 이해하였다는 전제에 기초하여 수행된다.¹¹ 어떤 국가에서는 그러한 책임이 법규에 규정될 수 있다. 또 다른 국가에서는 그러한 책임에 관한 법규상의 정의가 전혀 또는 거의 존재하지 않을 수 있다. 감사기준은 그러한 사항에 있어 법규에 우선하지 않는다. 그러나 독립된 감사의 개념상 감사인의 역할은 재무제표 작성이나 기업의 관련 내부통제에 관한 책임과 관련이 없으며, 경영진이 감사에 필요한 정보를 제공하거나 확보해 줄 능력이 있는 한 감사인은 그러한 정보의 입수(총계정원장과 보조원장 외부에서 입수된 정보 포함)에 대하여 합리적인 기대를 가진다는 것을 요구한다. 따라서, 이러한 전제는 독립된 감사의 수행에 근본이 되는 사항이다. 오해를 피하기 위하여, 문단 9-12 의 감사업무 조건에 대한 합의와 기록의 일환으로 경영진이 그러한 책임을 인정하고 이해한다는 것을 경영진과 합의하는 것이다.

- A12 경영진과 지배기구 간에 재무보고책임을 나누는 방식은 기업의 자원 및 구조, 관련 법규 그리고 기업 내 경영진과 지배기구 각각의 역할에 따라 다양할 것이다. 대부분의 경우, 경영진은 집행을 책임지는 반면에 지배기구는 경영진을 감시한다. 어떤 경우에는,

¹¹ 감사기준서 200 문단 A2

감사기준서 210

지배기구가 재무제표를 승인하거나 기업의 재무보고 관련 내부통제를 모니터링 할 책임을 지거나, 그렇다고 간주될 것이다. 대규모기업 또는 공개기업에 있어서는 감사위원회와 같은 지배기구의 산하그룹이 일정한 감시책임을 부담할 수 있다.

- A13 감사기준서 580 은 경영진이 일정한 책임을 완수하였다는 서면진술의 제공을 요청하도록 감사인에게 요구한다.¹² 그러므로 감사인은 다른 감사기준서들에서 요구되는 서면진술, 그리고 필요한 경우 재무제표에 관련되거나 재무제표 내 하나 이상의 특정 경영진주장에 관련된 기타 감사증거를 뒷받침하기 위한 서면진술을 경영진에게 요청하리라는 것을 경영진에게 알리는 것이 적합할 것이다.
- A14 경영진이 자신의 책임을 인정하지 않거나 서면진술의 제공에 동의하지 않을 경우, 감사인은 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없을 것이다.¹³ 그러한 상황에서는 법규에서 감사인에게 업무수임을 강제하지 않는 한, 감사인이 해당 감사업무를 수임하는 것은 적합하지 않을 것이다. 감사인에게 업무수임이 강제되는 경우, 감사인은 이러한 사항의 중요성과 감사보고서에 미치는 시사점을 경영진에게 설명할 필요가 있을 것이다.

재무제표의 작성(문단 6(b)(i) 참조)

- A15 대부분의 재무보고체계에서는 재무제표 표시에 관한 요구사항을 포함한다. 그러한 재무보고체계에서 재무보고체계에 따른 재무제표의 “작성” 이라고 하는 경우에는 “표시”를 포함한다. 공정표시체계의 경우 공정표시라는 보고목적이 중요하므로, 경영진과 합의되는 진제에는 공정한 표시 또는 재무제표가 재무보고체계에 따라 “진실하고 공정한 관점을 제시” 하도록 할 책임에 대한 구체적인 언급이 포함된다.

내부통제(문단 6(b)(ii) 참조)

- A16 경영진은 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없는 재무제표를 작성하기 위해 필요하다고 결정한 내부통제를 유지한다. 내부통제는 아무리 효과적이어도 그 고유한계로 인하여 기업의 재무보고목적 달성에 대하여 합리적인 확신 만을 제공할 수 있다.¹⁴
- A17 감사기준에 따라 수행되는 독립된 감사는 경영진의 재무제표 작성에 필요한 내부통제 유지의 대체 수단이 아니다. 따라서, 감사인은 경영진이 내부통제에 대한 자신의 책임을 인정하고 이해하고 있다는 경영진의 동의를 얻도록 요구된다. 그러나, 문단 6(b)(ii)의 요구에 따라 이러한 동의를 했다는 것이 곧 경영진이 유지하는 내부통제가 그 목적을 달성해 왔거나 아무런 미비점이 없을 것임을 시사하는 것은 아니다.
- A18 재무제표를 작성하기 위해 어떠한 내부통제가 필요한지 결정하는 것은 경영진이다. “내부통제”라는 용어는 통제환경, 기업의 위험평가절차, 관련 사업프로세스 등 재무보고에 관련된 정보시스템과 커뮤니케이션, 통제활동, 통제의 모니터링으로 기술될 수 있는 구성요소 내의 광범위한 활동들을 포함한다. 그러나, 이러한 구분이 어떤 특정기업이 내부통제를 어떻게 설계, 실행, 유지할 수 있는지, 혹은 구성요소를 어떻게

¹² 감사기준서 580 “서면진술” 문단 10-11

¹³ 감사기준서 580 문단 A26

¹⁴ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가” 문단 A54

감사기준서 210

분류할 수 있는지를 반영하는 것은 아니다.¹⁵ 한 기업의 내부통제(특히, 회계장부와 회계기록 또는 회계시스템)에는 경영진이 필요로 하는 사항, 사업의 복잡성과 기업이 당면한 위험의 성격 그리고 관련 법규들이 반영될 것이다.

- A19 어떤 국가에서는, 회계장부와 회계기록 또는 회계시스템의 적절성에 대한 경영진의 책임이 법규에서 언급하기도 한다. 어떤 경우에는, 일반적 실무상 회계장부와 회계기록 또는 회계시스템을 한 측면으로 하고, 내부통제는 다른 측면으로 구별하기도 한다. 회계장부와 회계기록 또는 회계시스템은 문단 A18 에 언급된 바와 같이 내부통제에서 필수적인 부분이기 때문에, 경영진의 책임을 기술한 문단 6(b)(ii)에서는 이에 대하여 구체적인 언급을 하지 않았다. 오해를 피하기 위하여, 감사인은 이 책임의 범위를 경영진에게 설명하는 것이 적합할 것이다.

소규모기업에 관련된 고려사항 (문단 6(b) 참조)

- A20 감사업무 조건을 합의하는 목적 중 하나는 경영진과 감사인 각자의 책임에 대한 오해를 피하는 것이다. 예를 들어 제 3 자가 재무제표의 작성을 지원하는 경우, 해당 재무보고체계에 따라 재무제표를 작성하는 것은 여전히 경영진의 책임이라는 것을 경영진에게 알리는 것이 유용할 것이다.

감사업무 조건의 합의

감사업무 조건의 합의(문단 9 참조)

- A21 기업에 대한 감사업무 조건을 합의할 때의 경영진과 지배기구의 역할은 기업의 지배구조와 관련 법규에 따라 달라진다.

감사계약서 또는 기타 형태의 합의서¹⁶ (문단 10-11 참조)

- A22 감사에 관한 오해를 피하기 위해 감사에 착수하기 전에 감사인이 감사계약서를 보내는 것은 기업과 감사인 모두에게 이익이 된다. 그러나, 어떤 국가에서는 감사의 목적과 범위 그리고 경영진과 감사인의 책임이 법률에 충분히 규정되어 있을 수 있다. 즉 문단 10 에 기술된 사항이 법률에 규정될 수 있다. 이러한 상황에서는 비록 문단 11 에서 해당 법규가 적용되고 있으며 문단 6(b)에 제시된 바와 같이 경영진이 자신의 책임을 인정하고 이해하고 있다는 사실에 대한 언급 만을 계약서에 포함시키는 것을 감사인에게 허용하고 있지만, 그럼에도 불구하고 감사인은 경영진에 대한 정보제공을 위하여 문단 10 에서 설명하는 사항을 계약서에 포함시키는 것이 적합하다고 판단할 수 있다.

감사계약서의 형태와 내용

- A23 감사계약서의 형태와 내용은 기업 별로 다양할 수 있다. 감사인의 책임에 관하여 감사계약서에 포함되는 정보는 감사기준서 200¹⁷ 에 바탕을 둘 수 있다. 문단 6(b)와 12 는 경영진의 책임을 다룬다. 문단 10 에 의해 요구되는 사항 등에 추가하여, 감사계약서에 언급될 수 있는 사항을 예시하면 다음과 같다.

¹⁵ 감사기준서 315 문단 A59 및 보론 1

¹⁶ 이하 감사계약서란 감사계약서 또는 기타 적합한 형태의 합의서를 말한다

¹⁷ 감사기준서 200 문단 3-9

감사기준서 210

- 감사인이 준수하는 해당 법규, 감사기준, 윤리기준 및 기타 전문직 단체가 공표한 기준에 대한 언급 등 감사범위에 대한 상세한 설명
- 감사결과에 대한 기타의 커뮤니케이션 형태
- 감사기준서 701¹⁸에 따라 감사인은 감사보고서에서 핵심감사사항에 대하여 커뮤니케이션한다는 요구사항
- 내부통제의 고유한계 및 감사의 고유한계 때문에, 감사가 감사기준에 따라 적절하게 계획되고 수행되어도 중요한 왜곡표시가 발견되지 않을 수 있는 불가피한 위험이 존재한다는 사실
- 업무팀의 구성 등 감사의 계획 및 수행에 관한 사항
- 경영진이 서면진술을 제공할 것이라는 기대(문단 A13 참조)
- 경영진이 재무제표 작성에 관련되어 경영진이 알고 있는 모든 정보와 공시와 관련된 정보에 대한 접근을 제공할 것이라는 기대
- 감사인이 예정된 일정에 따라 감사를 종료할 수 있도록 총계정원장과 보조원장에서 또는 그 외부에서 입수된 모든 정보(공시의 작성과 관련된 모든 정보 포함)를 포함한 최초 재무제표와 해당되는 경우 기타정보를 적시에 감사인에게 제공할 것이라는 경영진의 동의
- 감사보고서일부터 재무제표 발행일까지의 기간 중 재무제표에 영향을 미칠 수 있는 사실로서 경영진이 알게 된 사실을 감사인에게 통지할 것에 대한 경영진의 동의
- 감사보수 계산의 근거, 감사보수의 청구 및 지급방법
- 경영진이 감사계약서의 수령을 확인하고 해당 감사계약서에 기재된 업무조건에 동의하기를 요청하는 내용

A24 감사인이 핵심감사사항을 커뮤니케이션하도록 요구되지 않는 경우, 감사인이 감사보고서에 핵심감사사항을 커뮤니케이션할 수 있는 가능성이 있음을 감사조건에서 언급하는 것이 도움이 될 수 있고 어떤 국가에서는 이를 수행할 능력을 유지하기 위해 그런 가능성에 대한 언급을 포함하는 것이 필요할 수도 있다.

A25 경우에 따라서는 감사계약서에 다음의 사항이 기재될 수도 있다.

- 감사의 일부 분야에서의 타감사인 및 전문가의 참여에 관한 사항
 - 내부감사인 및 기업 내 기타 직원의 참여에 관한 사항
 - 초도감사의 경우 전임감사인과 관련된 사항
 - 기업 외부의 관련기관에 대한 식별되거나 의심되는 법규위반의 보고를 다루는 법규와 관련 윤리적 요구사항의 언급과 기술감사인의 책임을 제한할 가능성이 존재하는 경우 그 내용
 - 감사인의 책임을 제한할 가능성이 존재하는 경우 그 내용
 - 감사인과 기업간 추가적인 합의에 대한 언급
 - 감사조서를 기타 당사자에게 제공해야 할 의무 (존재하는 경우)
- 보론 1에는 감사계약서의 사례가 제시되어 있다.

부문 감사

A26 지배기업의 감사인이 동시에 부문감사인이기도 할 때, 해당 부문에 별도의 감사계약서를 발송할지 여부의 결정에 영향을 미칠 수 있는 요소는 다음과 같다.

- 부문감사인을 선임하는 주체

¹⁸ 감사기준서 701 “감사보고서 핵심감사사항 커뮤니케이션”

감사기준서 210

- 부문에 대하여 별도의 감사보고서가 발행되는지 여부
- 감사인의 선임과 관련된 법적 요구사항
- 지배기업의 소유 정도
- 부문 경영진의 지배기업으로부터의 독립성 정도

법규에 의해 규정된 경영진의 책임 (문단 11-12 참조)

- A27 문단 A22 와 A28 에 설명한 상황에서, 감사인이 감사계약서에 일정한 감사업무조건을 기재하는 것이 필요하지 않다고 결론을 내려도, 감사인은 여전히 문단 11 에 의해 경영진이 문단 6(b)에 제시된 책임을 지고 있음을 인정하고 이해한다는 서면동의를 경영진으로부터 받도록 요구된다. 그러나, 해당 법규에서 문단 6(b)에 기술된 것과 사실상 동등한 경영진의 책임을 규정하고 있다면 문단 12 에 따라 법규상의 문구를 동의서에 사용할 수 있다. 회계전문직단체, 감사기준제정기관, 또는 감사규제기관은 법규에 기술된 내용이 사실상 동등한지 여부에 관하여 지침을 제공할 수 있을 것이다.

공공부문에 특유한 고려사항

- A28 공공부문 감사의 운영을 규율하는 법규는 일반적으로 공공부문 감사인 선임의 의무화하고, 공공부문의 장부기록과 기타 정보에의 접근권한 등 공공부문 감사인의 책임과 권한을 공통적으로 제시한다. 법규에서 감사업무의 조건을 충분히 상세하게 규정하고 있어도, 공공부문 감사인은 문단 11 에 의해 허용되는 것보다 더 자세한 감사계약서를 작성하는 것이 유용하다고 판단할 수 있다.

계속감사 (문단 13 참조)

- A29 감사인은 매 보고기간마다 새로운 감사계약서 또는 기타 합의서를 발송하지는 않을 것이라고 결정할 수 있을 것이다. 그러나 다음과 같은 경우에는 감사업무의 조건을 갱신하거나 현행 조건을 기업에 알리는 것이 적합할 수 있다.
- 기업이 감사의 목적과 범위를 오해하고 있다는 징후
 - 감사업무 조건의 변경 또는 특약의 존재
 - 최근의 고위 경영진 교체
 - 소유권의 유의적인 변동
 - 기업의 사업 성격 또는 규모의 유의적인 변동
 - 법규상 요구사항의 변경
 - 재무제표 작성시 채택된 재무보고체계의 변경
 - 기타의 보고 요구사항에서의 변경

감사업무 조건의 변경에 대한 수용

감사업무 조건의 변경 요청 (문단 14 참조)

- A30 감사업무 조건을 변경해 달라는 기업의 요청은 감사의 필요성에 영향을 미치는 상황의 변화, 당초 요청했던 감사의 성격에 관한 오해 또는 경영진의 요구이든 다른 상황에 의해 야기된 것이든 감사업무의 범위제한으로부터 발생할 수 있다. 감사인은 문단 14 에 의해 요구되는 바와 같이 그러한 요청의 정당성, 특히 감사업무의 범위제한에 대한 시사점을 고려한다.

감사기준서 210

- A31 기업의 요구사항에 영향을 주는 상황의 변화나 당초 요청했던 감사의 성격에 대한 오해는 감사업무의 변경을 요청하는 합리적인 근거로서 고려될 수 있다.
- A32 반면에, 감사업무 조건의 변경이 부정확, 불완전 또는 불만족스러운 정보와 관련된 것으로 보이는 경우 그러한 변경은 합리적인 것으로 간주될 수 없을 것이다. 이러한 예로는 감사인이 매출채권에 관한 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없고 기업이 한정의견이나 의견거절을 피하기 위해 감사업무를 검토업무로 변경해 줄 것을 요청하는 경우를 들 수 있다.
- 검토 또는 관련 서비스로의 변경 요청 (문단 15 참조)
- A33 감사기준에 따라 감사를 수행하기로 한 감사인은 상기 문단 A30-A32 에 언급된 사항에 추가하여, 검토 또는 관련 서비스로의 변경에 동의하기 전에 그러한 변경의 법률상 또는 계약상 예상되는 시사점을 평가할 필요가 있을 수 있다.
- A34 감사인이 감사업무를 검토 또는 관련 서비스로 변경할 합리적 정당성이 존재한다고 결론을 내릴 경우, 변경일까지 수행된 감사가 변경된 업무와 관련이 있을 수 있다. 그러나 수행되어야 할 업무와 발행될 보고서는 변경된 업무에 적합하여야 할 것이다. 보고서를 읽을 때의 혼란을 피하기 위하여, 관련 서비스의 보고서에는 다음 어느 사항에 대한 언급도 포함되지 않아야 할 것이다.
- (a) 당초 감사업무
(b) 당초 감사업무에서 수행되었던 절차. 단, 해당 감사업무가 합의된 절차를 수행하는 업무로 변경된 경우로서 수행한 절차에 대하여 보고서에 언급하는 것이 통상적인 경우는 제외한다.

업무수입 때의 추가적인 고려사항

법규에 의해 보충된 재무보고기준 (문단 18 참조)

- A35 어떤 국가의 경우, 권한을 부여받거나 공인된 기준 제정기구에 의해 제정된 재무보고기준에 재무제표 작성과 관련된 추가적인 요구사항이 법규에 의해 보충하기도 한다. 그러한 국가에서, 추가적인 요구사항이 식별된 재무보고체계와 상충되지 않는다면 감사기준의 적용목적상 해당 재무보고체계에는 식별된 재무보고체계와 법규의 추가적인 요구사항 모두가 포함된다. 예를 들어, 법규가 재무보고기준에서 요구하는 것 외의 추가적인 공시를 규정하거나 또는 재무보고기준 내에서 수용될 수 있는 선택의 범위를 축소하는 때가 그러한 경우에 해당될 수 있다.¹⁹

법규에 의해 규정된 재무보고체계—수입에 영향을 주는 기타사항(문단 19 참조)

- A36 법규가 감사의견 문구에 “중요성의 관점에서 공정하게 표시하고 있다.” 또는 “진실하고 공정한 관점을 제시하고 있다”라는 문장을 사용하도록 규정하고 있지만, 법규에 의해 규정되었다는 사실을 제외하면 감사인이 그 재무보고체계를 수용가능 하지 않았을 것으로 결정하는 경우가 있다. 이 경우, 감사보고서에 기술되는 그러한 규정 문구는 감사기준의 요구사항과는 유의적인 차이가 있다. (문단 21 참고)

¹⁹ 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고” 문단 15는 재무제표가 해당 재무보고체계를 적절하게 언급하거나 기술하고 있는지 여부의 평가에 관한 요구사항을 포함한다.

감사기준서 210

법규에 의해 규정된 감사보고서(문단 21 참조)

- A37 감사기준은 감사인이 해당 감사에 관련된 모든 감사기준서를 준수하지 않는 한, 감사기준을 준수하였다고 기술하지 못하도록 요구한다.²⁰ 법규에서 감사기준의 요구사항과 유의적으로 차이가 있는 형태 또는 용어로 감사보고서의 구성이나 문구를 규정하고 있는 상황에서 감사보고서의 추가적인 설명으로 오해의 가능성을 감소시킬 수 없다고 감사인이 결론을 내리는 때에는, 감사인은 감사보고서에 해당 감사는 감사기준에 따라 수행된 것이 아니라는 내용을 포함시키는 것을 고려할 수 있다. 그러나 이 경우 감사가 감사기준에 따라 수행되었다는 언급을 하는 것은 허용되지 않더라도, 감사인은 감사보고서를 다루는 감사기준서 등 실행가능한 정도까지는 관련 감사기준서들을 적용하는 것이 권장된다.

공공부문에 특유한 고려사항

- A38 공공부문의 경우, 감사에서의 책무를 규정하는 법률 내에 특정한 요구사항이 존재할 수 있다. 예를 들어, 공공부문이 이러한 감사의 범위를 제한하려고 시도하는 경우 감사인은 행정부, 입법부, 또는 공중에게 직접 보고하도록 요구될 수도 있을 것이다.

²⁰ 감사기준서 200 문단 20

감사기준서 210

보론 1(문단 A23-A25 참조)

감사계약서의 예시

다음은 한국채택국제회계기준에 따라 작성된 일반목적 재무제표의 감사를 위한 감사계약서의 예시이다. 이 감사계약서는 어떤 권위가 있는 것은 아니며, 이 감사기준서에서 제시하는 사항과 관련하여 사용될 수 있는 하나의 지침이다. 이 감사계약서 예시는 개별적인 요구사항 및 상황에 따라 변경될 필요가 있을 것이다. 또한 단일 보고기간에 대한 재무제표감사에 참고할 수 있도록 만들어진 것이므로 계속감사에 적용하거나 적용할 예정인 경우에는 수정이 필요할 수 있을 것이다 (문단 13 참고). 제안하는 감사계약서가 적절한 것인지에 대하여는 법적 조언을 구하는 것이 적합할 수 있다.

ABC 회사

경영진 또는 지배기구의 (적합한) 대표자 귀중¹

[감사의 목적과 범위]

귀하²는 우리에게 ABC 회사의 20x1 년 12 월 31 일 현재의 재무상태표와 동일로 종료되는 보고기간의 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약에 포함된 재무제표의 주석에 대한 감사를 요청하셨습니다. 우리는 본 계약서를 통하여 이 감사업무에 수임하고 우리의 이해를 확인할 수 있게 되어 기쁘게 생각합니다.

우리 감사의 목적은 재무제표에 전체적으로 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없는지에 대하여 합리적인 확신을 얻어 우리의 의견이 포함된 감사보고서를 발행하는 데 있습니다. 합리적인 확신은 높은 수준의 확신을 의미하나 감사기준에 따라 수행된 감사가 항상 중요한 왜곡표시를 발견한다는 것을 보장하지는 않습니다. 왜곡표시는 부정이나 오류로부터 발생할 수 있으며 왜곡표시가 재무제표를 근거로 하는 이용자의 경제적인 의사결정에 개별적으로 또는 집합적으로 영향을 미칠 것이 합리적으로 예상되면 그 왜곡표시는 중요하다고 간주됩니다.

[감사인의 책임]

우리는 감사기준에 따라 감사를 수행할 것입니다. 이 기준은 우리가 윤리적 요구사항을 준수하도록 요구하고 있습니다. 감사기준에 따른 감사의 일부로서 우리는 감사의 전 과정에 걸쳐 전문가적 판단을 수행하고 전문가적 의구심을 유지하고 있습니다. 우리는 또한:

- 부정이나 오류로 인한 재무제표의 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하며 그러한 위험에 대응하는 감사절차를 설계하고 수행합니다. 그리고 감사의견의 근거로서

¹ 감사계약서의 수신자 및 관련 언급은 해당 업무(관련 국가 포함)의 상황에 적합해야 할 것이다. 적합한 당사자를 언급하는 것이 중요하다. 문단 A22 참고.

² 이 계약서 전체를 통하여, “귀하, 우리, 우리들, 경영진, 지배기구 그리고 감사인”이라는 언급은 상황에 적합하게 사용되거나 조정되어야 할 것이다

감사기준서 210

충분하고 적합한 감사증거를 입수합니다. 부정은 공모, 위조, 의도적인 누락, 허위진술 또는 내부통제 무력화가 개입될 수 있기 때문에 부정으로 인한 중요한 왜곡표시를 발견하지 못할 위험은 오류로 인한 위험보다 큼니다.

- 상황에 적합한 감사절차를 설계하기 위하여 감사와 관련된 내부통제를 이해합니다. 그러나 이는 내부통제의 효과성에 대한 의견을 표명하기 위한 것이 아닙니다.³ 그러나, 우리가 감사 중에 식별한 것으로서 재무제표감사에 관련된 유의적 내부통제 미비점에 관해서는 귀하에게 서면으로 커뮤니케이션을 할 것입니다.
- 재무제표를 작성하기 위하여 경영진이 적용한 회계정책의 적합성과 경영진이 도출한 회계추정치와 관련 공시의 합리성에 대하여 평가합니다.
- 경영진의 회계의 계속기업전제 사용의 적절성과, 입수한 감사증거를 근거로 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하는지 여부에 대하여 결론을 내립니다. 중요한 불확실성이 존재한다고 결론을 내리는 경우, 우리는 재무제표의 관련 공시에 대하여 감사보고서에 주의를 환기시키고 이들 공시가 부적절한 경우 의견을 변형시킬 것을 요구받고 있습니다. 우리의 결론은 감사보고서일까지 입수된 감사증거에 기초하나, 미래의 사건이나 상황이 회사의 계속기업으로서 존속을 중단시킬 수 있습니다.
- 공시를 포함한 재무제표의 전반적인 표시와 구조 및 내용을 평가하고 재무제표가 기초가 되는 거래와 사건을 공정한 표시가 달성될 수 있는 방식으로 표시하고 있는지 여부를 평가합니다.

감사인인 감사기준에 따라 적절하게 감사를 계획하고 수행하여도 내부통제의 고유한계와 더불어 감사의 고유한계 때문에 재무제표의 중요한 왜곡표시 중 일부가 발견되지 못할 불가피한 위험이 존재합니다.

[경영진의 책임과 해당 재무보고체계의 식별 (본 사례의 목적상 감사인은 법규가 적절하게 경영진의 책임을 규정하지 않은 것으로 결정했다고 가정한다. 그러므로, 문단 6(b)에서 기술된 내용이 이용된다)]

우리의 감사는 [경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)]⁴이 다음 사항에 대하여 책임이 있음을 인정하고 이해한다는 것을 토대로 하여 수행될 것입니다.

- (a) 한국채택국제회계기준에 따라 재무제표를 작성하고 공정하게 표시할 책임⁵
- (b) 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없는 재무제표를 작성하기 위해 [경영진]이 필요하다고 결정한 내부통제에 대한 책임
- (c) 우리에게 다음 사항을 제공할 책임⁶
 - (i) 기록, 문서 및 기타사항 등 재무제표의 작성과 관련하여 [경영진]이 알고 있는 모든 정보에 대한 접근
 - (ii) 우리가 감사목적으로 [경영진]에게 요청할 수도 있는 추가적인 정보
 - (iii) 감사증거를 입수하기 위해 우리가 필요하다고 결정하는 기업 내 관계자에 대한 제한없는 접근

³ 감사인이 재무제표감사와 관련하여 내부통제의 효과성에 대한 의견도 표명할 책임이 있는 상황이라면 이 문구는 적절하게 수정될 것이다.

⁴ 해당 상황에 적합하게 문구를 기재한다

⁵ 또는 적합하다면 “한국채택국제회계기준에 따라 진실하고 공정한 관점을 제시하는 재무제표를 작성할 책임”

⁶ 포함될 수 있는 경영진의 책임에 관한 기타 사항의 예는 문단 A23의 예시를 참고

감사기준서 210

우리는 감사과정 중 일부로서, [경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)]이 감사와 관련하여 우리에게 행한 진술에 관해서 서면확인을 요청할 것입니다.

우리는 감사 중 귀 직원의 충분한 협조를 기대합니다.

[기타 관련 정보]

[보수약정, 대금 청구, 기타 특약사항 등 기타 정보를 적합하게 삽입한다]

[보고]

[예상되는 감사보고서의 형태와 내용에 대한 적합한 언급을 삽입한다]

우리의 보고서 형태와 내용은 감사의 발견사항에 따라 수정이 필요할 수도 있습니다.

귀하와 우리의 책임을 포함하여 재무제표감사에 대한 우리의 합의와 약정에 대하여 귀하가 확인하고 동의한다는 뜻을 표시하기 위해, 본 계약서에 첨부된 사본에 서명하신 후 회송하여 주시기 바랍니다.

XYZ 회계법인

ABC 회사를 대표하여 확인하고 동의함.

(서명)

.....

성명과 직함

일자

보론 2(문단 A10 참조)

일반목적체계의 수용가능성 결정

권한을 부여받았거나 공인된 기준제정기구 또는 법규에 규정된 재무보고체계를 가지고 있지 아니한 국가

- 1 문단 A10 에서 설명된 바와 같이, 권한을 부여받았거나 공인된 기준제정기구가 없거나 재무보고체계의 적용이 법규에 규정되어 있지 아니한 국가에 등록되었거나 영업을 영위하는 경우에는, 경영진이 해당 재무보고체계를 식별한다. 그러한 국가에서는 관행적으로 문단 A8 에 기술된 기구 중 하나가 제정한 재무보고기준을 사용하기도 한다.
- 2 이와 달리, 특정 국가의 회계관행이 해당 국가에서 영위하는 특정 기업의 일반목적 재무제표를 위한 재무보고체제로 인정되는 경우도 있을 수 있다. 그러한 재무보고체계가 채택될 때, 감사인은 문단 6(a)에 의해 해당 회계관행이 총체적으로 일반목적 재무제표에 대한 수용가능한 재무보고체계를 구성하는 것으로 간주될 수 있는지 여부를 결정하도록 요구된다. 해당 회계관행이 해당 국가 내에서 폭넓게 사용될 때, 해당 국가의 회계전문직단체가 감사인을 대신하여 재무보고체계의 수용가능성을 결정할 수도 있다. 이와 달리 감사인이 해당 회계관행이 수용가능한 재무보고체계에서 통상적으로 나타나는 속성을 보여주고 있는지를 고려함으로써(아래의 문단 3 참고), 또는 해당 회계관행과 수용가능하다고 간주된 기존 재무보고체계의 요구사항과 비교함으로써 이러한 결정을 내릴 수도 있을 것이다(아래의 문단 4 참고).

감사기준서 210

- 3 수용가능한 재무보고체계는 통상 다음과 같은 속성을 보이며, 그 결과 재무제표에 제시된 정보는 의도된 이용자에게 유용하다.
- (a) 목적적합성은 재무제표에 제시된 정보가 기업의 성격과 재무제표의 목적에 관련되는 것을 말한다. 예를 들어, 일반목적 재무제표를 작성하는 영리기업의 경우, 목적적합성은 경제적 의사결정을 할 때 광범위한 이용자의 공통된 재무정보 요구를 충족시키는 데 필요한 정보의 관점에서 평가된다. 이러한 수요는 통상 해당 영리기업의 재무상태, 재무성과 및 현금흐름을 표시함으로써 충족된다.
 - (b) 완전성은 재무제표를 근거로 한 결론에 영향을 미칠 수 있는 거래와 사건, 계정잔액과 공시가 누락되지 않는 것을 말한다.
 - (c) 신뢰성은 재무제표에 제시된 정보가 다음과 같은 것을 말한다.
 - (i) 해당사항이 있는 경우, 단순히 법률적 형식이 아니라 거래와 사건의 경제적 실질을 반영함
 - (ii) 유사한 상황에서 사용될 때, 평가, 측정, 표시 및 공시가 합리적으로 일관성 있는 결과를 나타냄
 - (d) 중립성은 재무제표 내의 정보가 편의가 없도록 하는 데 기여하는 것을 말한다.
 - (e) 이해가능성은 재무제표 내의 정보가 명확하고 이해할 수 있으며 유의적으로 다르게 해석될 여지가 없는 것을 말한다.
- 4 감사인은 해당 회계관행과 수용가능하다고 간주되는 현행 재무보고체계의 요구사항을 비교하기로 결정할 수도 있을 것이다. 예를 들어, 감사인은 해당 회계관행을 국제회계기준과 비교할 수도 있다. 소규모기업의 감사에 있어, 감사인은 해당 회계관행을 권한을 부여받았거나 공인된 기준제정기구에 의해 소규모기업을 위하여 특별히 개발된 재무보고체계와 비교할 수도 있다. 감사인의 비교결과로 차이가 식별된 경우, 재무제표의 작성에 있어 채택된 회계관행이 수용가능한 재무보고체계를 구성하는지 여부를 결정하기 위해, 감사인은 이러한 차이가 발생한 이유 그리고 회계관행의 적용이나 재무제표 내 재무보고체계에 대한 설명을 포함시키는 것이 재무제표가 오도할 수 있는 결과를 가져올 수 있는지 여부를 고려한다.
- 5 각각의 개별적 선호에 맞추기 위하여 고안된 회계관행의 단순한 집합은 일반목적 재무제표를 위한 수용가능한 재무보고체계가 아니다. 이와 유사하게, 준수체계의 경우에도 그것이 특정 국가에서 작성자와 이용자에 의해 일반적으로 인정되지 않는 한 수용가능한 재무보고체계가 되지 않을 것이다.

감사기준서 220
재무제표감사의 품질관리
목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위-----	1
품질관리시스템과 업무팀의 역할 -----	2-4
시행일 -----	5
목적 -----	6
용어의 정의 -----	7
요구사항	
감사품질에 대한 리더십 책임-----	8
관련 윤리적 요구사항-----	9-11
의뢰인관계와 감사업무의 수용과 유지-----	12-13
업무팀의 배정 -----	14
감사업무의 수행-----	15-22
모니터링-----	23
문서화 -----	24-25
적용 및 기타 설명자료	
품질관리시스템과 업무팀의 역할-----	A1-A2
감사품질에 대한 리더십 책임-----	A3
관련 윤리적 요구사항-----	A4-A7
의뢰인관계와 감사업무의 수용과 유지-----	A8-A10
업무팀의 배정-----	A11-A13
감사업무의 수행-----	A14-A33
모니터링-----	A34-A36
문서화-----	A37

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론**이 감사기준서의 범위**

- 이 감사기준서는 재무제표감사의 품질관리 절차에 관한 감사인의 구체적인 책임을 다룬다. 또한 해당되는 경우, 업무 품질관리검토자의 책임도 다룬다. 이 감사기준서는 관련 윤리적 요구사항과 함께 이해하여야 한다.

품질관리시스템과 업무팀의 역할

감사기준서 220

- 2 품질관리시스템, 정책과 절차는 회계법인의 책임이다. 회계법인은 품질관리기준서1에 따라 다음에 대하여 합리적 확신을 제공할 수 있도록 품질관리시스템을 수립하고 유지할 의무가 있다.

- (a) 회계법인과 그 구성원이 전문직 기준 및 관련 법규의 요구사항을 준수하고 있음
(b) 회계법인 또는 업무수행이사가 발행하는 보고서가 해당 상황에 적합함¹

이 감사기준서는 회계법인이 품질관리기준서1 또는 최소한 이에 준하는 해당 국가의 요구사항을 따른다는 것을 기본적으로 전제한다. (문단 A1 참조)

- 3 업무팀은 회계법인의 품질관리시스템 관점에서 감사업무에 적용가능한 품질관리절차를 실행하고 품질관리시스템 중 독립성과 관련된 부분이 기능할 수 있도록 관련 정보를 회계법인에게 제공할 책임이 있다.

- 4 회계법인 또는 기타 당사자들이 제공하는 정보에서 달리 제시되지 않는 한, 업무팀은 회계법인의 품질관리시스템에 의존할 권리가 있다. (문단 A2 참조)

시행일

- 5 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 6 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 다음에 대하여 감사인에게 합리적 확신을 제공할 수 있도록 개별업무 수준에서 품질관리절차를 실행하는 데 있다.
(a) 감사는 전문직 기준 및 관련 법규의 요구사항을 준수함
(b) 발행된 감사보고서는 해당 상황에 적합함

용어의 정의

- 7 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
(a) 업무수행이사² - 감사업무와 감사업무 수행 및 발행된 감사보고서에 대하여 회계법인을 대신하여 책임을 지며, 관련 요구사항이 있을 경우에는 전문직단체, 정부 또는 규제기관으로부터 적합한 권한을 받은 파트너 또는 회계법인 내 기타의 사람
(b) 업무품질관리검토 - 감사보고서를 작성할 때 업무팀이 내린 유의적 판단 및 그 도달한 결론에 대하여 감사보고서일 또는 그 전에 객관적인 평가를 제공하기 위하여 설계된 절차. 업무품질관리검토 절차는 상장기업의 재무제표감사 그리고 해당 회계법인이 품질관리검토가 필요하다고 결정한 감사업무를 대상으로 하는 것이다.

¹ 품질관리기준서1 “재무제표 감사와 검토, 그리고 기타 인증 및 관련 서비스 업무를 수행하는 회계법인의 품질관리” 문단 11

² 감사기준에서 공공부문과 관련하여 “업무수행이사” 또는 “회계법인”이라는 용어를 쓸 경우는 일반기업의 감사에서 “업무수행이사” 또는 “회계법인”에 해당되는 것과 유사한 것을 지칭한다.

감사기준서 220

- (c) 업무품질관리검토자 - 업무팀에 소속되어 있지 않으며, 감사보고서를 작성할 때 업무팀이 내린 유의적 판단 및 그 도달된 결론을 객관적으로 평가하는 데 충분하고 적합한 경험과 권한이 있는 파트너나 해당 회계법인 내의 다른 사람, 적격한 외부인 또는 이러한 사람들로 구성된 팀
- (d) 업무팀 - 감사업무를 수행하는 모든 파트너와 스태프, 그리고 해당 회계법인 또는 네트워크 회계법인에 계약되어 해당 감사업무에 대한 감사절차를 수행하는 사람들. 회계법인 또는 네트워크 회계법인에 계약된 감사인측 외부전문가는 여기서 제외된다.³ 외부감사인이 감사기준서 610의 요구사항을 준수하는 경우, “업무팀”이라는 용어에는 감사업무에 직접적 보조를 제공하는 의뢰인의 내부감사기능 내 담당자도 제외된다.⁴
- (e) 회계법인 - 개인개업자, 공인회계사들로 구성된 파트너십, 법인 또는 기타의 실체(**주식회사 등의 외부감사에 관한 법률 제2조의 감사반 포함**)
- (f) 검사 - 종료된 감사업무와 관련하여, 업무팀이 회계법인의 품질관리정책과 절차를 준수하였다는 증거를 제공하도록 설계된 절차
- (g) 상장기업 - 그 지분, 주식 또는 채권이 공인된 증권거래소에서 고시 또는 상장되어 있거나 공인된 증권거래소 또는 기타 유사기관의 규제 하에 매매되고 있는 기업
- (h) 모니터링 - 종료된 업무 중 일부를 선정하여 이에 대한 주기적 검사 등 해당 회계법인의 품질관리시스템이 효과적으로 운영되고 있다는 사실에 대한 합리적 확신을 제공할 수 있도록 설계된 절차로서, 그 회계법인의 품질관리시스템에 대한 지속적인 검토와 평가로 이루어지는 절차
- (i) 네트워크 회계법인 - 특정 네트워크에 속해 있는 회계법인 또는 실체
- (j) 네트워크 - 다음의 특징을 모두 갖춘 대규모 조직체
 - (i) 협력을 목표로 함
 - (ii) 이익 및 비용의 공유를 분명한 목표로 삼거나, 공동의 소유와 통제 및 관리, 공동의 품질관리정책과 절차, 공동의 사업전략, 공동의 브랜드명칭 사용 및 전문적 자원의 중요한 부분을 공유함
- (k) 파트너 - 전문적 서비스의 수행과 관련하여 회계법인을 대표하는 권한을 가진 개인(**공인회계사법 제34조의 이사 포함**)
- (l) 구성원 - 파트너와 스태프
- (m) 전문직 기준 - 감사기준과 관련 윤리적 요구사항

³ 감사기준서 620 “감사인측 전문가가 수행한 업무의 활용” 문단 6(a)에서는 “감사인측 전문가”를 정의한다.

⁴ 감사기준서 610, 내부감사인인 활용에는 직접적 보조의 활용에 대한 제한을 제공하고 있다. 또한, 외부감사인이 법규에 따라 내부감사인으로부터 직접적 보조를 받는 것이 금지될 수 있음을 인정한다. 그러므로, 직접적 보조의 활용은 허용되는 경우의 상황으로 한정된다.

감사기준서 220

- (n) 관련 윤리적 요구사항 - 업무팀과 업무품질관리검토자가 지켜야 하는 윤리적 요구사항으로서, 공인회계사윤리기준 중 재무제표감사에 관한 1부와 2부, 그리고 자국에서 보다 엄격한 윤리적 사항을 요구하고 있는 경우에는 이러한 사항도 함께 포함된다.
- (o) 스태프 - 파트너 외의 전문직으로서 해당 회계법인이 채용한 전문가를 포함한다.
- (p) 적절한 외부인 - 업무수행이사의 역할을 수행할 수 있는 적격성과 역량을 갖춘 해당 회계법인 외부의 개인. 예를 들어, 다른 회계법인의 파트너, 또는 그 회원이 역사적 재무정보에 대한 감사를 수행할 수 있는 전문직 회계사단체나 관련 품질관리서비스를 제공하는 조직의 적절한 경험이 있는 직원

요구사항

감사품질에 대한 리더십 책임

- 8 업무수행이사는 자신이 담당하는 각각의 감사업무의 전반적인 품질에 대한 책임을 져야 한다. (문단 A3 참조)

관련 윤리적 요구사항

- 9 업무수행이사는 감사업무의 전 과정에 걸쳐 필요한 관찰과 질문을 통해 업무팀원이 관련 윤리적 요구사항을 위반하고 있다는 증거에 대하여 주의를 유지하여야 한다. (문단 A4-A5 참조)
- 10 업무수행이사는 회계법인의 품질관리시스템 등을 통해 업무팀원이 관련 윤리적 요구사항을 위반하고 있음을 시사하는 사항을 알게 되면, 회계법인 내부의 다른 사람으로부터 자문을 받아 적합한 조치를 결정하여야 한다. (문단 A5 참조)

독립성

- 11 업무수행이사는 감사업무에 적용되는 독립성 요구사항의 준수에 관한 결론을 내려야 한다. 이와 관련하여 업무수행이사는 다음의 절차를 수행하여야 한다.
 - (a) 회계법인, 그리고 해당되는 경우 네트워크 회계법인으로부터 관련 정보를 입수하여 독립성에 위협을 일으키는 상황과 관계를 식별하고 평가함
 - (b) 회계법인의 독립성 정책과 절차를 위반한 사실이 식별된 경우, 위반사실에 관한 정보를 평가하여 이 사실이 감사업무의 독립성에 위협을 발생시키는지 여부를 결정함
 - (c) 안전장치를 적용하여 그러한 위협을 제거하거나 수용가능한 수준으로 감소시키기 위한 적절한 조치를 취함. 또는, 적합하다고 고려되면, 법규상 가능한 경우 해당 감사업무를 해지하기 위한 적절한 조치를 취함. 업무수행이사는 적절한 조치를 통하여 해당 사항을 해결할 수 없다면 신속히 이를 회계법인에 보고한다. (문단 A5-A7 참조)

의뢰인관계와 감사업무의 수용과 유지

감사기준서 220

- 12 업무수행이사는 의뢰인 관계와 감사업무의 수용과 유지에 관하여 적합한 절차들이 지켜졌는지 만족할 수 있어야 하며, 이에 대하여 도달된 결론이 적합한지 결정하여야 한다. (문단 A8-A9 참조)
- 13 조기에 알았더라면 회계법인이 감사업무를 거절하였을 정보를 업무수행이사가 입수한 경우, 회계법인과 업무수행이사가 필요한 조치를 취할 수 있도록 업무수행이사는 회계법인에 해당 정보를 신속히 커뮤니케이션하여야 한다. (문단 A10 참조)

업무팀의 배정

- 14 업무수행이사는 업무팀, 그리고 업무팀원이 아닌 감사인측 전문가들이 총체적으로 다음 사항을 수행하는 데 적합한 적격성과 역량을 보유하고 있는지에 대하여 만족할 수 있어야 한다.
- (a) 전문직 기준과 해당 법규의 요구사항에 따라 감사업무를 수행함
- (b) 해당 상황에 적합한 감사보고서를 발행할 수 있음 (문단 A11-A13 참조)

감사업무의 수행

지휘, 감독 및 수행

- 15 업무수행이사는 다음에 관하여 책임을 져야 한다.
- (a) 전문직 기준과 해당 법규의 요구사항을 준수하여 감사업무를 지휘, 감독하고 수행함 (문단 A14-16, A21 참조)
- (b) 감사보고서는 해당 상황에 적합함

검토

- 16 업무수행이사는 회계법인의 검토정책과 절차에 따라 검토가 수행되도록 책임을 져야 한다. (문단 A17-A18, A21 참조)
- 17 감사보고서일 또는 그 전에, 업무수행이사는 감사문서의 검토와 업무팀과의 토의를 통하여, 감사에서 도달된 결론과 발행될 감사보고서를 뒷받침하는 데 충분하고 적합한 감사증거가 입수되었다는 것에 대하여 만족할 수 있어야 한다. (문단 A19-A21 참조)

자문

- 18 업무수행이사는 자문과 관련하여 다음과 같이 하여야 한다.
- (a) 어렵거나 논쟁의 여지가 있는 사항들에 관하여 업무팀이 적합한 자문을 실시하도록 하는 책임을 짐
- (b) 업무팀원이 감사업무 중 업무팀 내부 및 업무팀과 회계법인 내·외부의 적합한 위치의 사람들 간에 적합한 자문을 실시하였다는 것에 대하여 만족할 수 있음
- (c) 그러한 자문의 성격과 범위, 그리고 해당 자문에 따른 결론들이 자문제공자의 의견과 같다는 것에 대하여 만족할 수 있음
- (d) 그러한 자문의 결론들이 실행되었는지 결정함 (문단 A22-A23 참조)

업무품질관리검토

감사기준서 220

- 19 상장기업의 재무제표감사 그리고 회계법인이 업무품질관리검토가 필요하다고 결정한 기타의 감사업무에 대하여, 업무수행이사는 다음의 절차를 수행하여야 한다.
- (a) 업무품질관리검토자가 선임되었는지 결정함
 - (b) 업무품질관리검토 중에 식별된 사항 등 감사업무의 수행 중에 야기된 유의적 사항을 업무품질관리검토자와 논의함
 - (c) 감사보고서일자를 업무품질관리검토의 종료일 전의 일자로 하지 않음 (문단 A24-A26 참조)
- 20 업무품질관리검토자는 업무팀이 내린 유의적 판단사항과 감사보고서의 형성 과정에서 도달된 결론들에 대하여 객관적인 평가를 수행하여야 한다. 이 평가에는 다음 사항이 포함되어야 한다.
- (a) 유의적 사항을 업무수행이사와 논의
 - (b) 재무제표와 감사보고서의 초안을 검토
 - (c) 업무팀이 내린 유의적 판단 및 도달된 결론과 관련된 감사문서를 선정하여 검토
 - (d) 감사보고서를 작성할 때 도달된 결론들을 평가하고 감사보고서 초안이 적합한지 여부를 고려 (문단 A27-A29, A31-A33 참조)
- 21 상장기업의 재무제표감사에 대하여, 업무품질관리검토자는 업무품질관리검토 수행에 관하여 다음 사항도 고려하여야 한다.
- (a) 해당 감사업무와 관련, 회계법인의 독립성에 대한 업무팀의 평가
 - (b) 의견의 차이가 있는 사항들 혹은 어렵거나 논쟁의 여지가 있는 사항들에 관하여 적합한 자문이 있었는지 여부, 그리고 그러한 자문으로부터 도출된 결론
 - (c) 검토를 위해 선정된 감사문서는 유의적 판단들과 관련된 업무를 반영하고 있으며 도달된 결론들을 뒷받침하는지 여부 (문단 A30-A33 참조)

의견의 차이

- 22 업무팀은 업무팀 내부나 자문수행자, 또는 해당되는 경우 업무수행이사와 업무품질관리검토자간에 의견의 차이가 발생하면, 이를 처리하고 해결하기 위한 회계법인의 정책과 절차를 따라야 한다.

모니터링

- 23 효과적인 품질관리시스템에는 해당 품질관리시스템과 관련된 정책과 절차가 관련성이 있고 적절하며 효과적으로 운영되고 있다는 합리적 확신을 회계법인에게 제공할 수 있도록 설계된 모니터링 절차가 포함된다. 업무수행이사는 회계법인, 그리고 해당되는 경우 타 네트워크 회계법인이 회람시킨 최근의 정보에 나타난 해당 회계법인의 모니터링 절차의 결과를 고려하여야 한다. 또 그러한 정보에서 언급된 미비점들이 해당 감사업무에 영향을 미치는지 여부를 고려하여야 한다. (문단 A34-A36 참조)

문서화

- 24 감사인은 다음 사항을 감사문서에 포함하여야 한다.⁵

⁵ 감사기준서 230 “감사문서” 문단 8-11, A6

감사기준서 220

- (a) 관련 윤리적 요구사항의 준수에 관하여 식별된 이슈 및 그러한 이슈를 해결한 방법
- (b) 해당 감사업무에 해당되는 독립성 요구사항의 준수에 관한 결론 및 그러한 결론을 뒷받침하는 회계법인과의 관련 논의내용
- (c) 의뢰인 관계와 감사업무의 수용과 유지에 관하여 도달된 결론
- (d) 감사업무 수행과정에서 실시된 자문의 성격, 범위와 그 결론 (문단 A37 참조)

- 25 업무품질관리검토자는 검토한 감사업무에 대하여 다음 사항을 문서화하여야 한다.
- (a) 업무품질관리검토에 관하여 회계법인의 정책에서 요구되는 절차를 수행하였음
 - (b) 업무품질관리검토는 감사보고서일 또는 그 전에 종료되었음
 - (c) 검토자는 업무팀이 내린 유의적 판단과 도달된 결론이 적합하지 않았다고 판단할 만한 어떠한 미해결 사항도 인지하고 있지 아니함

적용 및 기타 설명자료**품질관리시스템과 업무팀의 역할 (문단 2 참조)**

- A1 품질관리기준서 1, 또는 최소한 이에 준하는 해당 국가의 요구사항에서는 감사업무에 대한 품질관리시스템을 수립하고 유지해야 하는 회계법인의 책임을 다룬다. 품질관리시스템은 다음의 각 요소를 다루는 정책과 절차를 포함한다.

- 회계법인의 내 품질에 대한 리더십 책임
- 관련 윤리적 요구사항
- 의뢰인 관계와 특정업무의 수용과 유지
- 인적 자원
- 업무의 수행
- 모니터링

품질관리시스템을 수립하고 유지하는 회계법인의 책임을 다루는 해당 국가의 요구사항이 최소한 품질관리기준서1만큼 엄격하다는 것은, 해당 요구사항이 이 문단에서 언급한 모든 요소를 다루고 품질관리기준서1에서 제시하는 요구사항의 목표를 성취하는 의무를 회계법인에게 부과하고 있는 경우를 말한다.

회계법인의 품질관리시스템에 대한 의존 (문단 4 참조)

- A2 회계법인 또는 기타 당사자들이 제공하는 정보에서 달리 제시되지 않는 한, 업무팀은 예를 들어 다음과 같은 사항에 대하여 회계법인의 품질관리시스템에 의존할 권리가 있다.
- 채용과 공식적 훈련을 통한 구성원의 적격성
 - 독립성 관련 정보의 축적과 커뮤니케이션을 통한 독립성 준수
 - 의뢰인관계의 수용과 유지에 관한 시스템을 통한 의뢰인관계의 유지
 - 모니터링 절차를 통한 관련 법규의 요구사항 준수

감사품질에 대한 리더십 책임 (문단 8 참조)

- A3 업무수행이사는 각각의 감사업무에 대한 전반적인 품질의 책임을 질 때, 업무수행이사의 행동 및 소속 업무팀원들에 대한 적합한 주지사항을 통하여 다음을 강조하도록 한다.
- (a) 아래와 같은 사항의 감사품질에 대한 중요성

감사기준서 220

- (i) 업무수행에 있어 전문직 기준과 법규의 요구사항 준수
- (ii) 회계법인의 해당 품질관리정책과 절차 준수
- (iii) 해당 상황에 적합한 감사보고서의 발행
- (iv) 불이익을 두려워하지 않고 의문 사항을 제기하는 업무팀의 능력
- (b) 감사업무를 수행하는 데 있어서 품질이 본질적이라는 사실

관련 윤리적 요구사항

관련 윤리적 요구사항의 준수 (문단 9 참조)

- A4 공인회계사윤리기준에서 정한 윤리강령은 다음과 같다.
- (a) 성실
 - (b) 객관성
 - (c) 전문가적 적격성과 정당한 주의
 - (d) 비밀유지
 - (e) 전문가적 품위

“회계법인, “네트워크” 및 “네트워크 회계법인”의 정의 (문단 9-11 참조)

- A5 관련 윤리적 요구사항의 “회계법인,” “네트워크” 또는 “네트워크 회계법인”의 정의는 이 감사기준서에서 말하는 의미와 다를 수 있다. 예를 들어, 공인회계사윤리기준은 “회계법인”을 다음과 같이 정의한다.
- (a) 개인개업자, 공인회계사들로 구성된 파트너십 또는 법인체
 - (b) 소유, 경영 또는 다른 수단을 통해 그러한 당사자들을 통제하는 실체
 - (c) 소유, 경영 또는 다른 수단을 통해 그러한 당사자들의 통제를 받는 실체
- 공인회계사윤리기준은 또한 “네트워크”와 “네트워크 회계법인”이라는 용어에 관한 지침을 제공한다.

문단 9-11의 요구사항을 준수할 때는, 관련 윤리적 요구사항을 해석하는 데 필요한 경우에 한하여 해당 윤리적 요구사항에서 사용된 정의를 적용한다.

독립성에 대한 위협 (문단 11(c) 참조)

- A6 업무수행이사는 감사업무와 관련하여 안전장치로 제거하거나 수용가능한 수준으로 감소시킬 수 없는 독립성 훼손위험을 식별하게 될 수 있다. 그러한 경우에는 문단 11(c)에서 요구하는 바와 같이, 업무수행이사는 회계법인 내부의 관련자에게 보고하여 적합한 조치를 결정하도록 한다. 그러한 적합한 조치에는 독립성 훼손위험을 발생시키는 활동이나 이해관계를 제거하거나, 또는 법규상 가능한 경우 해당 감사업무를 해지하는 것이 포함될 수 있다.

공공부문에 특유한 고려사항

- A7 공공부문 감사인의 경우, 법규에 규정된 조치들이 독립성에 대한 안전장치를 제공할 수도 있다. 그러나 법정감사인을 대신하여 공공부문 감사를 수행하는 공공부문 감사인이나 회계법인의 경우, 해당 국가가 부여한 책무내용에 따라 문단 11에 규정된 취지의 준수를 촉진하기 위하여 그 접근법을 상황에 맞게 조정할 필요가 있을 것이다. 공공부문 감사인의 책무에 대하여 그 해지가 허용되지 않는 경우, 만약 민간부문이었다면 감사의

감사기준서 220

해지로 이어졌을 상황을 공공보고서로 공시하는 것이 여기에 포함될 수 있다.

의뢰인관계와 감사업무의 수용과 유지 (문단 12 참조)

A8 품질관리기준서¹은 회계법인이 새로운 의뢰인으로부터 감사업무를 수임하기 전에, 그리고 기존 감사업무의 유지 여부를 결정할 때, 또 기존 의뢰인으로부터 새로운 감사업무의 수임을 고려할 때 그러한 상황에서 필요하다고 판단되는 정보를 입수할 것을 요구한다.⁶ 다음과 같은 정보는 업무수행이사가 의뢰인 관계와 감사업무의 수용과 유지에 관해 도달된 결론이 적합한지 여부를 결정하는 데 도움을 준다.

- 주요 주주, 주요 경영진 및 지배기구의 성실성
- 업무팀이 감사업무를 수행할 능력이 있으며 시간과 자원 등 필요한 역량을 갖추었는지 여부
- 회계법인과 업무팀이 관련 윤리적 요구사항을 준수할 수 있는지 여부
- 당기 또는 이전에 감사업무를 수행하는 중에 발생한 유의적 사항들과 그러한 사항들이 의뢰인과의 관계유지에 대하여 시사하는 점

A9 법규 또는 관련 윤리적 요구사항⁷에서 감사인이 감사업무를 수용하기 전에 전임감사인에게 전임감사인이 판단하기에 감사인이 업무를 수용할지 여부를 결정하기 전에 알 필요가 있는 사실과 상황에 대한 알려진 정보를 제공하도록 요청할 것을 요구할 수 있다. 어떤 상황에서 전임감사인은 예정된 후임감사인의 요청에 따라 식별되거나 의심되는 법규위반에 대한 정보를 예정된 후임감사인에게 제공하도록 요구될 수 있다. 예를 들어, 일부 국가에서는 해당 국가에서 채택한 윤리기준⁸ 등에 따라, 전임감사인이 식별되거나 의심되는 법규위반의 결과로 업무를 해지한 경우, 전임감사인은 후임감사인이 요청하였을 때 감사인 선임에 수용할지를 결정하기 전에 후임감사인이 알 필요가 있다고 생각되는 위반에 관한 모든 사실과 기타 정보를 제공하여야 한다⁹.

공공부문에 특유한 고려사항 (문단 12-13 참조)

A10 공공부문에서는 감사인이 법규의 절차에 따라 선임될 수도 있다. 따라서, 의뢰인 관계와 감사업무의 수용과 유지에 관하여 문단 12, 13과 A8에서 기술하고 있는 요구사항과 고려사항 중 어떤 것은 관련이 없을 수 있다. 그럼에도 불구하고, 이러한 과정을 통해 입수된 정보는 공공부문 감사인이 위험평가를 수행하고 보고책임을 완수하는 데 유익할 수 있을 것이다.

업무팀의 배정 (문단 14 참조)

A11 업무팀에는 회계법인과 계약이나 고용관계에 있으면서, 회계나 감사의 특정 분야에서 전문성을 이용하여 감사절차를 수행하는 하는 사람이 포함된다. 그러나 그러한 전문성을

⁶ 품질관리기준서1 문단 27(a)

⁷ 예를 들어 IESBA Code의 문단 R320.8 참고

⁸ 예를 들어 국제윤리기준위원회에서 발표한 국제공인회계사윤리기준 (IESBA Code)

⁹ 예를 들어 IESBA Code의 문단 R360.22 그리고 R360.23 참고

감사기준서 220

가진 사람의 감사업무 참여가 단지 자문일 뿐이라면 이러한 사람은 업무팀원에 포함되지 아니한다. 자문에 관한 사항은 문단 18, A21 및 A22에서 다루어지고 있다.

- A12 업무팀 전체적으로 기대되는 적합한 적격성과 역량을 고려할 때, 업무수행이사는 업무팀에 대하여 다음과 같은 사항을 고려할 수 있다.
- 적합한 훈련과 참여를 통한, 유사한 성격과 복잡성을 가진 감사업무에 대한 이해와 실무 경험
 - 전문직 기준과 법규의 요구사항에 대한 이해
 - 관련 정보기술 그리고 회계 및 감사의 전문적인 분야에 관한 전문성 등 기술적 전문성
 - 의뢰인이 속한 관련 산업에 대한 지식
 - 전문가적 판단을 수행할 수 있는 능력
 - 회계법인의 품질관리정책과 절차에 대한 이해

공공부문에 특유한 고려사항

- A13 공공부문에서 추가적으로 필요한 적합한 적격성에는 각 국가가 부여한 감사책무를 이행하기 위해 필요한 기술이 포함될 수 있다. 그러한 적합성에는 입법부나 기타 규제기구에 대한 보고 또는 공익을 위한 보고 등 관련 보고제도에 대한 이해가 포함된다. 공공부문감사의 보다 넓은 범위에는 예를 들어, 일부 측면의 성과감사나 법규 및 다른 권위있는 근거의 준수에 대한 포괄적인 평가 그리고 부정·부패의 예방 및 적발 등이 포함될 수 있다.

감사업무의 수행

지휘, 감독 및 수행 (문단 15(a) 참조)

- A14 업무팀에 대한 지휘에는 다음과 같은 사항들을 업무팀원에게 알리는 것이 포함된다.
- 관련 윤리적 요구사항의 준수 등 감사기준서 200에서 요구하는 전문가적 의구심을 가지고 감사를 계획하고 수행할 책임¹⁰
 - 감사업무의 수행에 두 명 이상의 파트너가 관여되는 경우 각 파트너의 책임
 - 수행되어야 할 업무의 목적
 - 기업의 사업 성격
 - 위험 관련 이슈들
 - 발생할 수 있는 문제점들
 - 해당 감사업무의 수행을 위한 세부적인 접근법

업무팀원간 논의를 할 때는 경험이 적은 팀원들이 보다 경험이 많은 팀원들에게 의문을 제기할 수 있도록 함으로써 업무팀 내부에서 적합한 커뮤니케이션이 이루어질 수 있도록 한다.

- A15 적절한 팀워크와 훈련은 경험이 적은 업무팀원이 자신에게 배정된 업무의 목적을 분명하게 이해하는 데 도움이 된다.

¹⁰ 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행” 문단 15

감사기준서 220

A16 감독에는 다음과 같은 사항들이 포함된다.

- 감사업무의 진행 경과를 추적
- 감사업무를 수행할 충분한 시간이 있는지 여부, 지시사항을 이해하고 있는지 여부 및 업무는 해당 감사에 대하여 계획하였던 접근방법에 따라 수행하고 있는지 여부 등 개별 업무팀원의 적격성과 역량을 고려
- 감사업무 중에 발생한 유의적 사항들에 대하여 대처하고, 그러한 사항들의 유의성 정도를 고려하여 계획된 접근방법을 적절하게 변형
- 감사업무 중에, 보다 경험이 많은 업무팀원들의 자문이나 고려를 위한 사항들에 대한 식별

검토

검토 책임 (문단 16 참조)

A17 품질관리기준서1에 따르면, 회계법인의 검토책임에 관한 정책과 절차는 업무팀의 보다 경험이 적은 팀원이 수행한 업무를 보다 숙련된 팀원이 검토한다는 점에 근거를 두고 결정된다.¹¹

A18 검토는 예를 들어 다음에 대한 고려사항으로 구성된다.

- 감사업무가 전문직 기준과 해당 법규의 요구사항에 따라 수행되었는지 여부
- 유의적 사항들이 추가적인 고려를 위해 문제점으로 제기되었는지 여부
- 적합한 자문이 이루어졌으며 도출된 결론이 문서화되고 실행되었는지 여부
- 수행된 업무의 성격, 시기 및 범위를 변경할 필요성이 있는지 여부
- 수행된 업무가 도달된 결론을 뒷받침하고 적절하게 문서화되었는지 여부
- 입수한 증거가 감사보고서를 뒷받침하는 데 충분하고 적합한지 여부
- 감사업무 절차의 목적들이 달성되었는지 여부

수행된 업무에 대한 업무수행이사의 검토 (문단 17 참조)

A19 업무수행이사가 업무수행 중 적합한 단계에서 다음 사항에 대하여 적시에 검토를 수행하는 것은 감사보고서일 또는 그 전의 적절한 시기에 업무수행이사가 유의적 사항들을 만족할 수 있게 해결할 수 있도록 한다.

- 긴요한 판단 분야, 특히 감사업무 수행과정에서 식별된 어렵거나 논쟁이 있는 사항들과 관련된 분야
- 유의적 위험
- 업무수행이사가 중요하다고 고려하는 기타 분야

업무수행이사는 모든 감사문서를 검토할 필요는 없지만, 그렇게 할 수도 있다. 그러나, 감사기준서 230에서 요구되는 바와 같이 업무수행이사는 검토 범위와 시기를 문서화하도록 요구된다.¹²

A20 감사를 해당 업무의 중간에 인계받은 업무수행이사의 경우에는 업무수행이사의 책임을 맡기 위해 변경일까지 수행된 업무를 검토하는 데 있어 문단 A18에서 기술된 검토절차를

¹¹ 품질관리기준서1 문단 33

¹² 감사기준서 230 문단 9(c)

감사기준서 220

적용할 수 있을 것이다.

회계나 감사의 특정 분야에 전문성이 있는 업무팀원을 활용하는 경우의 관련 고려사항 (문단 15-17 참조)

- A21 회계 및 감사의 특정 분야에 전문성이 있는 업무팀원을 활용하는 경우, 해당 팀원의 수행업무에 대한 지휘, 감독 및 검토에 다음과 같은 사항이 포함될 수 있다.
- 수행하는 업무의 성격, 범위 및 목적에 대하여 해당 팀원과 합의. 또한 그 팀원과 다른 팀원들의 역할 및 그들간의 커뮤니케이션의 성격, 시기 및 범위에 대한 합의
 - 팀원의 발견사항 또는 결론의 관련성 및 합리성, 그리고 발견사항 또는 결론이 다른 감사증거와 부합하는지 여부 등 그 수행한 업무의 적절성에 대한 평가

자문 (문단 18 참조)

- A22 회계법인 내부, 또는 해당되는 경우 회계법인 외부에서 기술적, 윤리적으로 유의적인 사항 및 기타사항들에 대하여 효과적인 자문이 이루어질 수 있는 경우는 다음과 같다.
- 자문제공자가 정보에 근거한 조언을 제공할 수 있도록 모든 관련 사실을 제공하는 경우
 - 자문제공자가 적합한 지식, 연륜 및 경험을 보유한 경우
 -
- A23 예를 들어, 회계법인에 적절한 내부 자원이 부족할 경우 업무팀은 회계법인의 외부로부터 자문을 받는 것이 적합할 수 있다. 즉, 타 회계법인, 전문직단체, 규제 당국 또는 관련된 품질관리서비스를 제공하는 영리조직에서 제공하는 자문서비스를 이용할 수 있을 것이다.

업무품질관리검토

감사보고서일을 결정하기 전의 업무품질관리검토 완료 (문단 19(c) 참조)

- A24 감사기준서 700에서 감사보고서일은 감사인이 재무제표에 대한 감사의견의 형성에 기초가 되는 충분하고 적합한 증거를 입수한 날보다 빠르지 않도록 요구된다.¹³ 상장기업 재무제표감사의 경우 또는 업무품질관리검토를 받아야 하는 기타 감사업무의 경우에, 그러한 검토는 감사인이 충분하고 적합한 증거를 입수하였는지 여부를 결정하는 데 도움을 준다.
- A25 업무수행 중 적합한 단계에서 적시에 감사업무의 품질관리검토를 수행하는 것은 유의적 사항들이 감사보고서일 또는 그 전에 업무품질관리검토자가 만족할 수 있을 정도로 신속하게 해결할 수 있도록 한다.
- A26 업무품질관리검토의 완료란 업무품질관리검토자가 문단 20-21의 요구사항을 완료하고, 해당되는 경우 문단 22의 내용을 준수하는 것을 의미한다. 업무품질관리검토의 문서화는 최종감사파일 취합의 한 부분으로서 감사보고서일 후에 완료될 것이다. 감사기준서 230이 이와 관련된 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다.¹⁴

¹³ 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고” 문단 49

¹⁴ 감사기준서 230 문단 14-16

감사기준서 220

업무품질관리검토의 성격, 시기 및 범위 (문단 20 참조)

A27 업무수행이사가 상황의 변화에 주의를 유지하면 업무의 착수 시점에 업무품질관리검토가 요구되지 않았던 업무의 경우에도 품질관리검토가 필요한 상황을 식별할 수 있을 것이다.

A28 업무품질관리검토의 범위는 감사업무의 복잡성, 해당 기업이 상장기업인지 여부, 그리고 해당 상황에서 감사보고서가 적합하지 않을 위험 등에 따라 다를 것이다. 그리고 업무품질관리검토가 수행되었다고 하여 감사업무와 감사업무 수행에 대한 업무수행이사의 책임은 경감되지 아니한다.

A29 감사기준서 701¹⁵이 적용되는 경우, 감사보고서를 작성할 때 업무팀이 도달한 결론에는 다음과 같은 결정을 포함한다.

- 감사보고서에 포함될 핵심감사사항
- 감사기준서 701 문단 14에 따라 감사보고서에 커뮤니케이션 되지 않을 핵심감사사항
- 해당되는 경우, 해당 기업과 해당 감사의 사실과 상황에 따라, 감사보고서에 커뮤니케이션할 핵심감사사항이 없다는 사실

뿐만 아니라, 문단 20(b)에 따른 감사보고서 초안의 검토에는 **핵심감사사항** 단락에 포함될 문안을 고려하는 것이 포함된다.

상장기업에 대한 업무품질관리검토 (문단 21 참조)

A30 상장기업에 대한 업무품질관리검토에서 업무팀이 내린 유의적 판단의 평가와 관련하여 고려될 수 있는 기타사항에는 다음이 포함된다.

- 업무수행 중 식별된 유의적 위험 (감사기준서 315¹⁶), 그리고 감사기준서 240¹⁷에 따른 부정위험에 대한 업무팀의 평가와 대응 등 이러한 위험에 대한 감사기준서 330¹⁸에 따른 대응
- 특히 중요성과 유의적 위험과 관련하여 내린 판단
- 감사업무 중에 식별된 수정된 왜곡표시와 미수정왜곡표시의 유의성과 처리내용
- 경영진, 지배기구 및 해당되는 경우 규제기관과 같은 기타 당사자들에게 커뮤니케이션하여야 할 사항

상황에 따라서는 이러한 기타사항들이 상장기업이 아닌 기타 기업의 재무제표감사업무에 대한 업무품질관리검토에도 적용될 수 있을 것이다.

소규모기업에 특유한 고려사항 (문단 20-21 참조)

A31 상장기업의 재무제표감사업무 외에도, 회계법인이 정한 업무품질관리검토대상 기준을 충족하는 감사업무에 대해서는 업무품질관리검토를 실시하는 것이 요구된다. 경우에 따라 회계법인이 수행하는 감사업무 중 그러한 검토대상 기준을 충족하는 감사업무가 전혀

¹⁵ 감사기준서 701 “감사보고서 핵심감사사항 커뮤니케이션”

¹⁶ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가”

¹⁷ 감사기준서 240 “재무제표감사에서 부정에 관한 감사인의 책임”

¹⁸ 감사기준서 330 “평가된 위험에 대한 감사인의 대응”

감사기준서 220

없을 수도 있을 것이다.

공공부문에 특유한 고려사항 (문단 20-21 참조)

- A32 공공부문에서는 법률이 정하는 바에 따라 선임된 감사인 (예를 들어, 정부의 감사부서 책임자 또는 이를 대신하여 선임된 적격한 자격을 갖춘 사람)이 공공부문감사에 대한 전반적인 책임에 있어 업무수행이사와 동등한 역할을 수행할 수 있다. 그러한 상황에서, 해당되는 경우 업무품질관리검토자를 선정할 때는 감사대상으로부터 독립적이어야 할 필요성 그리고 객관적인 평가를 제공할 수 있는 업무품질관리검토자의 능력에 대한 고려를 포함한다.
- A33 문단 21과 A30에서 언급한 상장기업은 공공부문에서는 흔하지 않다. 그러나 규모, 복잡성 또는 공익적 측면에서 중요하며 결과적으로 광범위한 이해관계자를 가진 기타의 공공부문들이 있을 수 있다. 지방정부가 소유한 법인들과 공공사업체들이 그러한 예에 포함된다. 또한 공공부문 내부의 지속적인 변화로 인하여 새로운 유형의 중요 기업들이 생길 수 있다. 유의성의 결정에 근거가 되는 고정된 객관적 기준은 존재하지 않는다. 그럼에도 불구하고 공공부문 감사인은 어떤 기업들이 업무품질관리검토의 수행이 필요하다고 할 수 있을 정도로 충분한 유의성을 가지는지를 평가한다.

모니터링 (문단 23 참조)

- A34 품질관리기준서1에 따르면 회계법인은 품질관리시스템과 관련된 정책과 절차가 관련성이 있고 적절하며 효과적으로 운영되고 있다는 합리적 확신을 제공하도록 설계된 모니터링 절차를 수립하도록 요구한다¹⁹
- A35 업무수행이사는 감사업무에 영향을 미칠 수 있는 미비점을 고려할 때, 이러한 상황을 개선시키기 위하여 해당 감사의 상황에서 충분하다고 여기고 있는 회계법인의 조치를 고려할 것이다.
- A36 회계법인의 품질관리시스템 미비점은 그것이 반드시 특정 감사업무가 전문적 기준과 법규의 요구사항에 따라 수행되지 않았거나 또는 감사보고서가 적합하지 않았음을 나타내는 것이 아니다.

문서화

자문의 문서화 (문단 24(d) 참조)

- A37 어렵거나 논쟁의 여지가 있는 사항들에 관여하는 타 전문가의 자문내용을 충분히 완전하고 상세하게 문서화하면 다음 사항을 이해하는 데 도움이 된다.
- 자문하고자 했던 이슈
 - 자문에 따라 내린 의사결정, 그러한 의사결정의 근거와 그러한 의사결정이 실행된 방법 등 자문의 결과

¹⁹ 품질관리기준서1 문단 48

감사기준서 230

감사문서

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위----- 1-3

시행일----- 4

목적-----5

용어의 정의-----6

요구사항

감사문서의 적시 작성-----7

수행한 감사절차와 입수한 감사증거의 문서화 -----8-13

최종감사파일의 취합-----14-16

적용 및 기타 설명자료

감사문서의 적시 작성-----A1

수행한 감사절차와 입수한 감사증거의 문서화-----A2-A20

최종감사파일의 취합 -----A21-A24

보론: 다른 감사기준서에 포함된 감사 문서화에 대한 구체적 요구사항

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 1 이 감사기준서는 재무제표감사에 있어 감사문서의 작성에 대한 감사인의 책임을 다룬다. 이 감사기준서의 보론에는 문서화에 대한 구체적 요구사항과 관련 지침이 포함된 다른 감사기준서들이 열거되어 있다. 그러나 이들 감사기준서에 포함된 문서화에 대한 구체적 요구사항이 이 감사기준서의 적용을 제한하지는 아니한다. 또한 법규에서 추가적인 문서화 요구사항이 정해질 수도 있을 것이다.

감사문서의 성격 및 목적

- 2 이 감사기준서의 요구사항 및 다른 관련 감사기준서의 구체적인 문서화 요구사항을 충족시키는 감사문서는 다음의 증거를 제공한다.
 - (a) 감사인의 전반적인 목적의 달성에 관한 결론의 근거¹
 - (b) 감사가 감사기준과 관련 법규의 요구사항에 따라 계획되고 수행되었다는 사실
- 3 감사문서는 다음에 관한 사항 등 다수의 추가적인 목적에 기여한다.

¹ 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행” 문단 11

감사기준서 230

- 업무팀이 감사를 계획하고 수행하는 것을 지원함
- 감독책임이 있는 업무팀원들이 감사업무를 지휘·감독하며 감사기준서 220 에 따른 검토책임을 완수하도록 지원함²
- 업무팀이 자신이 수행한 업무에 대하여 책임질 수 있도록 함
- 향후의 감사에 지속적으로 유의적인 사항에 대한 기록을 유지함
- 품질관리기준서 1 ³ 또는 최소한 이에 준하는 해당 국가의 요구사항에 따른 품질관리검토와 감사를 가능하게 함⁴
- 관련 법규 또는 기타 요구사항에 따른 외부 감사업무 수행을 가능하게 함

시행일

- 4 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 게시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 5 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 다음 사항을 제공하는 문서를 작성하는 것이다.
- (a) 감사보고서의 근거에 대한 충분하고 적합한 기록
 - (b) 감사가 감사기준과 관련 법규의 요구사항에 따라 계획되고 수행되었다는 증거

용어의 정의

- 6 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
- (a) 감사문서(화) - 감사인이 수행한 감사절차, 입수한 관련 감사증거 및 감사인이 도달한 결론에 관한 기록 (“감사조서”라고도 한다)
 - (b) 감사파일 - 특정 감사업무의 감사문서를 구성하는 기록들을 포함하고 있는 하나 이상의 실물 또는 전자적 형태의 편철이나 기타 저장 매체
 - (c) 숙련된 감사인 - 감사실무의 경험이 있으며 다음 사항에 대한 합리적인 이해를 가지고 있는 회계법인 내부 또는 외부의 개인
 - (i) 감사과정
 - (ii) 감사기준과 관련 법규의 요구사항
 - (iii) 해당 기업이 활동하는 사업 환경
 - (iv) 해당 산업과 관련된 감사 및 재무보고 상의 이슈

요구사항

감사문서의 적시 작성

- 7 감사인은 적시에 감사문서를 작성하여야 한다. (문단 A1 참조)

수행한 감사절차와 입수한 감사증거의 문서화

² 감사기준서 220 “재무제표 감사의 품질관리” 문단 15-17

³ 품질관리기준서1 “재무제표 감사와 검토, 그리고 기타 인증 및 관련 서비스 업무를 수행하는 회계법인의 품질관리” 문단 32-33, 35-38, 48

⁴ 감사기준서 220 문단 2

감사기준서 230*감사문서의 형태, 내용 및 범위*

- 8 감사인은 이전에 해당 감사에 관여되지 아니한 숙련된 감사인이 다음 사항을 충분히 이해할 수 있도록 감사문서를 작성해야 한다. (문단 A2-A5, A16-A17 참조)
- (a) 감사기준과 관련 법규의 요구사항을 준수하기 위해 수행한 감사절차의 성격, 시기 및 범위 (문단 A6-A7 참조)
 - (b) 감사절차의 수행결과 및 입수한 감사증거
 - (c) 감사 중 발생한 유의적 사항, 그러한 사항에 대하여 도달된 결론 및 결론에 도달할 때 행한 유의적인 전문가적 판단 (문단 A8-A11 참조)
- 9 감사인은 수행한 감사절차의 성격, 시기 및 범위를 문서화할 때 다음 사항을 기록하여야 한다.
- (a) 테스트한 특정 항목이나 사항에 대하여 식별한 특성 (문단 A12 참조)
 - (b) 감사업무의 수행자 및 그 수행업무의 종료일
 - (c) 수행된 감사업무를 검토한 사람, 검토일 및 검토범위 (문단 A13 참조)
- 10 감사인은 유의적 사항에 관하여 기업의 경영진, 지배기구 및 기타 관련자와 행한 토의 내용을 문서화하여야 하며, 여기에는 해당 사항의 성격과 토의 시기 및 토의 상대자 등이 포함된다. (문단 A14 참조)
- 11 감사인이 유의적 사항에 대한 최종 결론과 일관성이 없는 정보를 식별할 경우, 이를 어떻게 처리하였는지 문서화하여야 한다. (문단 A15 참조)

관련 요구사항으로부터의 이탈

- 12 감사인이 예외적인 상황에서 특정 감사기준서의 관련 요구사항으로부터 이탈할 필요가 있다고 판단한 경우, 해당 요구사항이 의도하는 목적을 달성하기 위해 수행한 대체적 감사절차가 그 목적을 어떻게 달성하였는지 그리고 그러한 이탈의 이유를 문서화하여야 한다. (문단 A18-A19 참조)

감사보고서일 후 발생한 사항들

- 13 감사인은 예외적인 상황에서 감사보고서일 후에 새로운 감사절차 또는 추가적인 감사절차를 수행하거나 새로운 결론을 도출하는 경우, 다음 사항을 문서화하여야 한다. (문단 A20 참조)
- (a) 당면한 상황
 - (b) 수행한 새로운 감사절차 또는 추가적인 감사절차, 입수한 감사증거, 도달된 결론 및 감사보고서에 미친 영향
 - (c) 이에 따른 감사문서의 변경자와 검토자 및 그 시기

최종감사파일의 취합

- 14 감사인은 감사와 관련된 문서들을 하나의 감사파일로 취합하여야 하며, 감사보고서일 후 최종감사파일을 취합하는 행정적인 절차를 적시에 완료하여야 한다. (문단 A21-A22 참조)

감사기준서 230

- 15 감사인은 최종감사파일의 취합이 완료된 후에는 그 보존기간 (**주식회사 등의 외부감사에 관한 법률에 따른 감사의 경우 감사종료 시점부터 법정기한**) 종료 전까지 어떠한 성격의 감사문서도 삭제하거나 폐기하여서는 안 된다. (문단 A23 참조)
- 16 감사인은 최종감사파일의 취합이 완료된 후에 문단 13 외의 상황으로 인하여 기존 감사문서를 수정하거나 새로운 감사문서를 추가할 필요성을 발견한 경우, 감사문서의 수정 또는 추가의 성격과 관계없이 다음 사항을 문서화하여야 한다. (문단 A24 참조)
- (a) 감사문서를 수정하거나 추가하는 구체적 이유
 - (b) 감사문서를 수정, 추가하고 이를 검토한 사람과 그 시기

적용 및 기타 설명자료

감사문서의 적시 작성 (문단 7 참조)

- A1 감사문서를 적시에 충분하고 적합하게 작성하는 것은 감사품질을 높이는 데 도움을 주며, 입수한 감사증거 및 도달된 결론에 대하여 감사보고서가 확정되기 전에 효과적으로 검토하고 평가하는 데 도움을 준다. 감사업무 수행 후에 작성된 감사문서는 감사업무 수행 중에 작성된 것보다는 정확성이 낮을 것이다.

수행한 감사절차와 입수한 감사증거의 문서화

감사문서의 형태, 내용 및 범위 (문단 8 참조)

- A2 감사문서의 형태, 내용 및 범위는 아래와 같은 요소에 따라 달라진다.
- 기업의 규모와 복잡성
 - 수행하여야 할 감사절차의 성격
 - 식별된 중요왜곡표시위험
 - 입수된 감사증거의 유의성
 - 식별된 예외사항의 성격과 범위
 - 수행한 업무나 입수한 감사증거의 문서화를 통하여는 손쉽게 결정을 내릴 수 없는 결론이나 그 근거에 대한 문서화의 필요성
 - 이용된 감사 방법론과 수단
- A3 감사문서는 종이, 전자 혹은 기타 매체의 형태로 기록될 수 있을 것이다. 감사문서의 예는 다음과 같다. :
- 감사프로그램
 - 분석자료
 - 이슈에 대한 비망록
 - 유의적 사항의 요약
 - 조회서 및 진술서
 - 점검표
 - 유의적 사항에 대한 왕복문서 (전자우편도 포함된다)

감사인은 감사문서의 일부로서 기업의 기록 (예를 들어, 중요한 성격의 특정 계약서나 약정서)의 발췌본이나 사본을 포함시킬 수 있다. 그러나 감사문서가 기업의 회계기록을 대신하는 것은 아니다.

감사기준서 230

- A4 감사인은 교체된 감사조서 및 재무제표의 교체전 초안, 불완전하거나 예비적인 생각을 나타낸 기록, 기재 상의 실수나 기타 오류사항을 수정하기 전의 원고, 그리고 문서의 사본 등은 감사문서에 포함시킬 필요가 없다.
- A5 감사인의 구두설명 자체는 감사인이 수행한 업무나 감사인이 도달한 결론의 적절한 근거가 되지 못하지만, 감사문서에 포함된 정보를 설명하거나 명확하게 하는 데는 유용할 수 있다.

감사기준 준수에 대한 문서화 (문단 8(a) 참조)

- A6 해당 상황에 충분하고 적합한 감사문서는 원칙적으로 이 감사기준서의 요구사항을 준수하면 달성될 것이다. 다른 감사기준서는 관련 특정 상황에서 이 감사기준서를 명확하게 적용하기 위한 구체적인 문서화 요구사항을 포함한다. 다른 감사기준서에 구체적인 문서화 요구사항이 있다고 하여 이 감사기준서의 적용이 제한되는 것은 아니다. 뿐만 아니라, 특정 감사기준서에 문서화에 대한 요구사항이 존재하지 않는다고 해서 해당 감사기준서를 준수한 결과에 대하여 문서화를 하지 않아도 된다는 것을 의미하는 것은 아니다.
- A7 감사문서는 감사가 감사기준을 준수하여 수행되었다는 증거를 제공한다. 그러나 감사인이 감사에 있어 고려한 모든 사항이나 모든 전문가적 판단에 대하여 문서화를 할 필요는 없으며, 실행가능하지도 않다. 뿐만 아니라, 감사파일에 포함된 문서로써 감사기준을 준수한 것이 밝혀진 사항들에 대하여는 (예를 들어 점검표와 같이) 감사인이 별도로 문서화할 필요가 없다. 예를 들면 다음과 같다.
- 적절히 문서화된 감사계획이 있으면 감사인이 감사를 계획하였다는 것을 나타낸다.
 - 서명된 감사계약서가 감사파일에 있으면 감사인이 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)과 감사업무 조건에 대하여 합의했다는 것을 나타낸다.
 - 재무제표에 대하여 적합하게 한정의견을 표명한 감사보고서는 감사인이 감사기준에서 구체적으로 명시한 사항하에서 한정의견을 표명하기 위한 요구사항을 준수했다는 것을 나타낸다.
 - 감사업무 전반에 걸쳐 일반적으로 적용되는 요구사항과 관련하여, 해당 요구사항을 준수했다는 것을 감사파일에 나타낼 수 있는 방법은 여러 가지가 있다.
 - 예를 들어, 감사인의 전문가적 의구심을 문서화하는 것은 한 가지 방법만 있는 것이 아닐 것이다. 그럼에도 불구하고 문서화는 감사인이 감사기준에 따라 전문가적 의구심을 행한 증거를 제공할 수 있을 것이다. 그러한 증거에는 감사인의 질문에 대한 경영진의 답변을 확인하기 위해 수행한 특정 절차가 포함될 수 있다.
 - 마찬가지로, 업무수행이사가 감사업무의 지휘, 감독, 수행의 책임을 감사기준에 따라 수행했다는 것은 감사문서 내에 여러 가지 형태로 나타나 있을 것이다. 여기에는 감사기준서 315⁵에서 요구되는 업무팀 토의의 참여와 같이, 감사의 측면에서 업무수행이사의 적시 개입에 관한 문서화도 포함될 수 있다.

⁵ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가” 문단 10

감사기준서 230

유의적 사항 및 관련된 유의적 전문가적 판단에 대한 문서화 (문단 8(c) 참조)

- A8 어떤 사항에 대한 유의성의 판단은 사실과 상황에 대한 객관적인 분석을 요구한다. 유의적 사항의 예는 다음과 같다.
- 감사기준서 315 에서 정의된 유의적 위험을 발생시키는 사항⁶
 - 감사절차를 수행한 결과, (a) 그것이 재무제표가 중요하게 왜곡표시 될 수 있다는 것을 나타내는 경우, 또는 (b) 감사인이 이전에 평가한 중요왜곡표시위험과 그러한 위험에 대한 감사인의 대응을 수정해야 할 필요성이 나타나는 경우
 - 감사인이 필요한 감사절차를 적용할 때 유의적인 어려움을 초래하는 상황
 - 감사보고서의 감사의견을 변형시키거나 강조사항문단에 포함될 수도 있는 사항을 발견한 경우
- A9 유의적 사항에 대한 문서화의 형태, 내용 및 범위를 결정하는 데 있어 중요한 요소는 업무를 수행하고 그 결과를 평가할 때 행하여진 전문가적 판단의 정도이다. 전문가적 판단의 문서화는 그것이 유의적일 경우 감사인의 결론을 설명하고 그 판단의 품질을 높이는 데 기여한다. 그러한 사항들은 차기 감사업무의 수행자를 포함하여 감사문서를 검토할 책임이 있는 사람들이 지속적인 유의성을 가지는 사항들을 검토할 때 특별한 관심의 대상이 된다 (예를 들어, 회계추정치를 소급적으로 검토하는 경우).
- A10 해당 사항들과 판단이 유의적일 경우, 전문가적 판단의 수행과 관련하여 문단 8에 따른 문서화를 하는 것이 적합한 상황은 예를 들어 다음과 같다.
- 요구사항에서 감사인이 어떤 정보나 요소들을 “고려하여야 한다” 라고 하고 있으며 그러한 고려가 특정 업무의 상황에서 유의적인 경우, 감사인이 내린 결론의 논리적 근거
 - 예를 들어 유의적 회계추정치의 합리성과 같이 주관적인 판단 영역에서의 합리성에 대한 감사인 결론의 근거
 - 감사 수행 중에 감사인이 그 문서가 진실하지 않을 수 있다고 믿게 만든 상황에 대응하여 추가적인 조사(예를 들어, 전문가 또는 조회절차의 적절한 활용)가 수행되었을 경우, 문서의 진실성에 대한 감사인 결론의 근거
 - 감사기준서 701⁷ 이 적용되는 경우, 핵심감사사항 또는 커뮤니케이션할 핵심감사사항이 없다는 감사인의 결정
- A11 감사인은 감사 중 발견된 유의적 사항들과 그 처리결과를 기술하거나, 또는 그러한 정보를 제공하는 다른 관련 감사문서에 대한 상호참조를 포함하고 있는 요약문(종료비망록이라고도 함)을 감사문서의 일부로서 작성하여 유지하는 것이 도움될 것이라고 생각할 수 있다. 이러한 요약문은 특히 규모가 크고 복잡한 감사의 경우, 감사문서를 효과적이고 효율적으로 검토하고 검사할 수 있게 할 것이다. 이러한 요약문의 작성은 더 나아가 감사인이 유의적 사항을 고려하는 데 도움이 될 수 있을 것이다. 요약문은 또한 수행한 감사절차와 도달된 결론에 비추어 볼 때, 감사인이 관련 개별 감사기준서의 목적을 달성할 수 없어 감사인이 감사의 전반적인 목적을 달성하지 못한 것이 있는지 여부를 고려할 수 있도록 도와준다.

⁶ 감사기준서 315 문단 4(e)

⁷ 감사기준서 701 “감사보고서 핵심감사사항 커뮤니케이션”

감사기준서 230

테스트한 특정 항목이나 사항 및 작성자와 검토자의 식별(문단 9 참조)

- A12 식별한 특성의 기록은 다양한 목적에 이용된다. 예를 들면, 그러한 기록은 업무팀이 감사업무에 대한 책임감을 갖도록 하고 예외사항이나 불일치사항에 대한 조사를 용이하게 한다. 특성의 식별은 감사절차 및 테스트한 항목이나 사항의 성격에 따라 다양할 것이다. 예를 들면 다음과 같다.
- 기업이 발행한 구매주문서에 대한 세부테스트의 경우, 감사인은 구매주문서의 일자와 고유주문번호를 이용하여 테스트 대상으로 추출한 문서를 식별할 수 있을 것이다.
 - 주어진 모집단에서 특정 금액 이상의 모든 항목을 추출하거나 검토를 요구하는 절차의 경우, 감사인은 해당 절차의 범위를 기록하고 모집단을 식별할 수 있을 것이다 (예를 들어, 분개장으로부터 특정 금액 이상의 모든 분개).
 - 문서로 구성된 모집단에서 체계적 추출을 요구하는 절차의 경우, 감사인은 문서의 원천, 출발점 및 표본추출 간격을 기록하는 방식으로 추출된 문서를 식별할 수 있을 것이다 (예를 들어, 4 월 1 일부터 9 월 30 일까지 기간의 선적 기록에서 송장번호 12345 에서 시작하여 매 125 번 씩 송장을 추출하는 체계적 추출법).
 - 기업의 특정 인원에게 질문을 요구하는 절차의 경우, 감사인은 질문일 및 해당 인원의 이름과 직위를 기록할 수 있을 것이다.
 - 관찰 절차의 경우, 감사인은 관찰과정이나 관찰사항, 관련자, 관련자의 각 책임, 관찰을 실시한 장소와 시기를 기록할 수 있을 것이다.

- A13 감사기준서 220은 감사인이 감사문서의 검토를 통하여 그 수행된 감사업무를 검토하도록 요구한다.⁸ 수행된 감사업무를 누가 검토하였는지에 대하여 문서화를 요구한다고 해서 각각의 구체적인 감사조서마다 검토의 증거를 남길 필요가 있다는 것을 의미하지는 않는다. 그러한 요구는 그러나 어떤 감사업무가 검토되었으며, 누가 그러한 업무를 검토하였고 언제 검토하였는지를 문서화하는 것을 의미한다.

경영진, 지배기구 및 기타 관련자와의 유의적 사항들에 대한 토의내용의 문서화 (문단 10 참조)

- A14 문서화는 감사인이 작성한 기록으로 제한되는 것이 아니며, 기업측 인원이 작성하고 감사인이 동의한 회의록과 같이 다른 적합한 기록들도 포함될 수 있다. 감사인이 유의적 사항에 대하여 토의할 수 있는 기타 관련자에는 기업 내의 다른 인원, 기업에 전문가적 조언을 제공하는 사람과 같은 외부인사가 포함될 수 있다.

불일치 사항의 처리방식에 대한 문서화 (문단 11 참조)

- A15 정보의 불일치에 대하여 감사인이 어떻게 처리했는지 문서화를 요구한다고 해서, 감사인이 부정확한 문서나 교체된 문서를 보존하여야 한다는 것을 의미하는 것은 아니다.

소규모기업에 특유한 고려사항 (문단 8 참조)

- A16 소규모기업의 감사업무에 대한 문서화는 일반적으로 대규모기업에 비하여 그 범위가 좁다. 업무수행이사가 모든 감사업무를 수행하는 감사의 경우, 업무팀원에 대한 정보제공이나 지시, 또는 업무팀의 다른 인원이 검토했다는 증거를 제공하기 위하여

⁸ 감사기준서 220 문단 17

감사기준서 230

작성해야 할 사항들은 문서화에 포함되지 않을 것이다 (예를 들어, 업무팀 회의나 감독과 관련된 문서화 사항은 없을 것이다). 그럼에도 불구하고, 감사문서는 규제 또는 기타 목적으로 외부기관의 검토대상이 될 수 있기 때문에 업무수행이사는 숙련된 감사인이 이해할 수 있는 감사문서를 작성하기 위해 문단 8에 있는 우선적 요구사항을 준수하는 것이다.

- A17 감사문서를 작성할 때 소규모기업의 감사인은 근거가 되는 감사조서에 대한 적절하게 상호참조를 하면서, 하나의 문서에 감사의 여러 측면을 함께 기록하는 것이 편리하고 효율적일 수도 있을 것이다. 통합하여 문서화할 수 있는 사항은 예를 들어 기업과 그 내부통제에 대한 이해, 전반감사전략과 감사계획, 감사기준서 320⁹에 따라 결정된 중요성, 평가된 위험, 감사 중 알게 된 유의적 사항 및 도달된 결론들이 포함된다.

관련 요구사항으로부터의 이탈 (문단 12 참조)

- A18 감사기준의 요구사항들은 감사인이 감사기준에 명시된 목적들을 달성하도록, 그리고 이에 따라 감사인의 전반적인 목적을 달성하도록 설계되었다. 따라서, 감사기준은 예외적인 상황을 제외하고는 해당 감사의 상황에 관련성이 있는 각 요구사항을 모두 준수하도록 요구한다.
- A19 문서화의 요구는 해당 상황에 관련성이 있는 요구사항에 대하여만 적용된다. 어떤 요구사항이 관련성이 없다는 것은 다음 경우에만 해당된다.¹⁰
- (a) 개별 감사기준서 전체가 관련성이 없는 경우 (예를 들어, 어떤 기업이 내부감사기능을 가지고 있지 않다면 감사기준서 610¹¹의 전체 내용이 관련성이 없다)
 - (b) 요구사항이 조건부인데, 해당 조건이 존재하지 않는 경우 (예를 들어, 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없으면 감사의견을 변형시켜야 하지만, 그러한 사항이 발생하지 아니한 경우)

감사보고서일 후 발생한 사항들 (문단 13 참조)

- A20 예외 상황이란 예를 들어 감사보고서일 후 감사인이 알게 된 사실로서, 감사보고서일 현재 존재하였으며 만약 그 일자에 알려졌을 경우 재무제표를 수정하였거나, 감사인이 감사의견을 변형시켰을 수도 있는 사실이 포함된다.¹² 이로 인한 감사문서의 변경은 감사기준서 220¹³에 설명된 검토 책임에 따라 검토를 받으며, 업무수행이사는 그러한 변경에 대하여 최종책임을 진다.

최종감사파일의 취합 (문단 14-16 참조)

- A21 품질관리기준서1(또는 최소한 이에 준하는 해당 국가의 요구사항)은 회계법인이 적시에

⁹ 감사기준서 320 “감사의 계획수립과 수행에 있어서의 중요성”

¹⁰ 감사기준서 200 문단 22

¹¹ 감사기준서 610 “내부감사인이 수행한 업무의 활용” 문단 2

¹² 감사기준서 560 “후속사건” 문단 14

¹³ 감사기준서 220 문단 16

감사기준서 230

최종감사파일의 취합을 완료하기 위한 정책과 절차를 수립할 것을 요구한다.¹⁴
최종감사파일의 적합한 취합완료 기한은 일반적으로 감사보고서일로부터 60일 이내이다.¹⁵

A22 감사보고서일 후 최종감사파일의 취합을 완료하는 것은 새로운 감사절차의 수행이나 새로운 결론의 도출과는 관계없는 행정적 절차이다. 그 성격이 행정적이라면 최종 취합절차의 진행 중에도 감사문서의 변경이 가능할 것이다. 그러한 변경은 예를 들어 다음과 같다.

- 교체된 문서의 삭제 또는 폐기
- 감사조서의 분류, 병합 및 상호 참조
- 감사파일 취합절차의 완결에 대한 점검표의 서명 확인
- 감사인이 감사보고서일 전에 입수하여 관련 업무팀원들과 토의하고 합의한 감사증거에 대한 문서화

A23 품질관리기준서1 (또는 최소한 이에 준하는 해당 국가의 요구사항)은 회계법인이 감사업무와 관련된 문서를 보존하기 위한 정책과 절차를 수립할 것을 요구한다.¹⁶
일반적으로 감사관련 문서의 보존기간은 감사보고서일 (그룹감사의 경우 그룹감사보고서일)로부터 5년 이상이다.¹⁷

A24 감사파일의 취합이 완료된 후 감사인이 기존 감사문서를 변형시키거나 새로운 감사문서를 추가할 필요성이 있는 상황은, 예를 들어 내부 또는 외부에서 수행한 모니터링 검사 중에 받은 검토의견에 따라 기존 감사문서를 명확하게 할 필요가 있을 때이다.

¹⁴ 품질관리기준서 1 문단 45

¹⁵ 품질관리기준서 1 문단 A54

¹⁶ 품질관리기준서 1 문단 47

¹⁷ 품질관리기준서 1 문단 A61

감사기준서 230

보론(문단1 참조)

다른 감사기준서에 포함된 감사 문서화에 대한 구체적 요구사항

이 보론은 2013년 12월 31일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행되는 다른 감사기준서에 포함된 구체적인 문서화 요구사항을 식별한다. 이 목록은 각 감사기준서의 요구사항과 관련 적용 및 기타 설명자료에 대한 고려를 대신하는 것이 아니다.

- 감사기준서 210 “감사업무조건의 합의” - 문단 10-12
- 감사기준서 220 “재무제표감사의 품질관리” - 문단 24-25
- 감사기준서 240 “재무제표감사에서의 부정에 관한 감사인의 책임” - 문단 45-48
- 감사기준서 250 “재무제표감사에서의 법률과 규정의 고려” - 문단 30
- 감사기준서 260 “지배기구와의 커뮤니케이션” - 문단 23
- 감사기준서 300 “재무제표감사의 계획수립” - 문단 12
- 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가” - 문단 32
- 감사기준서 320 “감사의 계획수립과 수행에 있어서의 중요성” - 문단 14
- 감사기준서 330 “평가된 위험에 대한 감사인의 대응” - 문단 28-30
- 감사기준서 450 “감사 중 식별된 왜곡표시의 평가” - 문단 15
- 감사기준서 540 “공정가치 등 회계추정치 및 관련 공시에 대한 감사” - 문단 23
- 감사기준서 550 “특수관계자” - 문단 28
- 감사기준서 600 “그룹재무제표 감사 - 부문감사인이 수행한 업무 등 특별 고려사항” - 문단 50
- 감사기준서 610 “내부감사인이 수행한 업무의 활용” - 문단 36-37

감사기준서 240

재무제표감사에서 부정에 관한 감사인의 책임

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위 ----- 1

부정의 특성 ----- 2-3

부정의 예방 및 발견에 대한 책임 ----- 4-9

시행일 ----- 10

목적 ----- 11

용어의 정의 ----- 12

요구사항

전문가적 의구심 ----- 13-15

업무팀 내부의 토의 ----- 16

위험평가절차 및 관련 활동 ----- 17-25

부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가 ----- 26-28

부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용에 대한 대응 ----- 29-34

감사증거의 평가 ----- 35-38

감사인이 업무를 계속 수행할 수 없는 경우 ----- 39

서면진술 ----- 40

경영진 및 지배기구에 대한 커뮤니케이션 ----- 41-43

기업외부의 적절한기관에 대한 부정의 보고 ----- 44

문서화 ----- 45-48

적용 및 기타 설명자료

부정의 특성 ----- A1-A5

부정의 예방 및 발견에 대한 책임 ----- A6-A7

전문가적 의구심 ----- A8-A10

업무팀 내부의 토의 ----- A11-A12

위험평가절차 및 관련 활동 ----- A13-A28

부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가 ----- A29-A33

부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용에 대한 대응 ----- A34-A49

감사증거의 평가 ----- A50-A54

감사인이 업무를 계속 수행할 수 없는 경우 ----- A55-A58

서면진술 ----- A59-A60

경영진 및 지배기구에 대한 커뮤니케이션 ----- A61-A66

기업외부의 적절한기관에 대한 부정의 보고 ----- A67-A69

보론 1: 부정위험요소의 예

보론 2: 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용에 대응하여 적용가능한 감사절차의 예

감사기준서 240

보론 3: 부정의 가능성을 나타내는 상황의 예

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 1 이 감사기준서는 재무제표감사에 있어서 부정에 관한 감사인의 책임을 다룬다. 특히 이 감사기준서는 부정으로 인한 중요왜곡표시위험과 관련하여 감사기준서 315¹와 감사기준서 330²이 어떻게 적용되어야 하는지에 대하여도 상세히 기술한다.

부정의 특성

- 2 재무제표의 왜곡표시는 부정이나 오류에 의해 발생될 수 있다. 부정과 오류를 구별하는 요소는 재무제표의 왜곡표시를 초래하는 기초행위가 의도적인지 비의도적인지 여부이다.
- 3 부정은 광범위한 법률적 개념이지만, 감사인은 감사기준의 목적상 재무제표의 중요한 왜곡표시를 초래하는 부정에 관심을 둔다. 감사인에게 관련성이 있는 의도적 왜곡표시에는 두 가지 유형, 즉 부정한 재무보고에 의한 왜곡표시와 자산의 횡령에 의한 왜곡표시가 있다. 감사인은 부정의 발생을 의심할 수 있고, 드물게는 이를 식별할 수도 있으나, 부정이 실제로 발생했는지 여부에 대한 법률적 결정을 내리지 아니한다. (문단 A1- A6 참조)

부정의 예방 및 발견에 대한 책임

- 4 부정과 오류의 예방과 발견에 대한 주된 책임은 기업의 지배기구와 경영진에게 있다. 지배기구의 감시와 더불어, 경영진은 부정의 예방을 강조하여 부정이 발생할 기회를 감소시키고, 또 부정의 억제를 강조함으로써 각 개인들이 부정의 발견 및 이에 대한 처벌의 가능성을 인식하여 부정을 저지르지 않도록 설득하는 것이 중요하다. 이는 정직하고 윤리적으로 행동하는 문화의 창조의지와 관련되며, 지배기구의 적극적인 감시에 의하여 더욱 강화될 수 있을 것이다. 기업의 성과와 수익성에 대한 재무분석가들의 인식에 영향을 주기 위해 이익을 조정하려는 경영진의 노력과 같이, 지배기구의 감시에는 재무보고절차에 대한 통제를 무력화하거나 기타 부적절한 영향력을 행사할 가능성에 대하여 고려하는 것이 포함된다.

감사인의 책임

- 5 감사기준에 따라 감사를 수행하는 감사인은 재무제표가 전체적으로 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없다는 합리적 확신을 얻을 책임이 있다. 감사인이 감사기준에 따라 적절하게 감사를 계획하고 수행하여도 감사의 고유한계에 의하여 재무제표의 중요한

¹ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가”

² 감사기준서 330 “평가된 위험에 대한 감사인의 대응”

감사기준서 240

왜곡표시 중 일부가 발견되지 못할 불가피한 위험이 존재한다.³

- 6 감사기준서 200⁴에서 기술된 바와 같이 고유한계의 잠재적인 영향은 부정으로 인한 왜곡표시의 경우 특히 유의적이다. 부정으로 인한 중요한 왜곡표시를 발견하지 못할 위험은 오류로 인한 경우보다 크다. 이는 부정의 경우 그 사실을 은폐하기 위해 위조, 거래의 기록에 대한 계획적인 누락 또는 감사인에 대한 의도적인 거짓 진술 등 정교하고 면밀하게 설계된 수단들이 이용되기 때문이다. 이러한 은폐 시도에 공모가 수반되는 경우에는 훨씬 더 발견하기 어려울 수 있다. 공모가 있으면 감사증거가 실제로는 허위임에도 감사인은 그 증거가 설득적이라고 믿게 될 것이다. 감사인의 부정발견 능력은 부정을 저지르는 사람의 숙련도, 조작의 빈도와 정도, 공모의 정도, 조작된 개별금액의 상대적 크기, 그리고 연루된 개인들의 조직 내 직위 등 요인에 따라 다르다. 감사인은 부정이 수행될 잠재적 기회는 식별할 수는 있으나, 회계추정과 같이 판단이 수반되는 영역의 왜곡표시는 그것이 부정으로 인한 것인지 오류로 인한 것인지 결정하기 어렵다.
- 7 또한, 감사인이 경영진의 부정으로 인한 중요한 왜곡표시를 발견하지 못할 위험은 종업원의 부정으로 인한 경우보다 크다. 경영진은 회계기록을 직·간접적으로 조작하고 허위의 재무정보를 제공하거나, 다른 종업원에 의해 유사한 부정이 예방되도록 설계된 통제절차를 무력화할 수 있는 위치에 있는 경우가 빈번하기 때문이다.
- 8 감사인은 합리적 확신을 얻을 때, 경영진에 의한 통제무력화 가능성을 고려하고, 오류의 발견에는 효과적일 수 있는 감사절차가 부정의 발견에는 그렇지 않을 수 있다는 사실을 인식하면서 감사의 전 과정을 통하여 전문가적 의구심을 유지할 책임이 있다. 이 감사기준서의 요구사항은 감사인이 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 식별·평가하고 그러한 왜곡표시를 발견할 수 있는 절차를 설계하는 데 도움이 되도록 설계되어 있다.
- 9 감사인은 법규 또는 관련 윤리적 요구사항에 따라 법규위반과 관련된 추가적인 책임을 부담할 수 있다. 이러한 책임은 다음과 같이 이 감사기준서와 다르거나 이 감사기준서에서 요구하는 것 이상일 수 있다. (문단 A6 참조)
 - (a) 경영진 및 지배기구와의 구체적인 커뮤니케이션과 관련된 요구사항을 포함하여 식별되었거나 의심되는 법규위반에 대한 대응할 책임, 위반에 대한 경영진과 지배기구의 대응이 적절한지에 대한 평가할 책임 및 추가적인 조치가 필요한지에 대한 결정할 책임
 - (b) 타 감사인에게 식별되거나 의심되는 법규위반을 커뮤니케이션할 책임 (예를 들어 그룹재무제표에 대한 감사에서)
 - (c) 식별되거나 의심되는 법규위반에 대한 문서화 요구사항
 추가적인 책임에 대한 준수는 이 감사기준서와 다른 감사기준서에 따른 감사인의 업무와 관련된 추가적인 정보를 제공할 수 있다. (예를 들면 경영진 또는 적합한 경우 지배기구의 성실성에 대한 정보)

시행일

- 10 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터

³ 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행” 문단 A53-A54

⁴ 감사기준서 200 문단 A53

감사기준서 240

시행된다.

목적

- 11 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 다음과 같다.
- (a) 부정으로 인한 재무제표의 중요왜곡표시위험의 식별과 평가
 - (b) 적절한 대응을 설계하고 실행하여 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수
 - (c) 감사 중에 식별된 부정 또는 의심되는 부정에 대한 적합한 대응

용어의 정의

- 12 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
- (a) 부정 - 경영진, 지배기구, 종업원 또는 제3자 중 1인 이상이 부당하거나 불법적인 이득을 취하기 위해 기만행위가 연루된 의도적 행위
 - (b) 부정위험요소 - 부정을 행할 동기 또는 압력을 나타내거나, 부정을 행할 기회를 나타내는 사건이나 상황

요구사항

전문가적 의구심

- 13 감사인은 감사기준서 200⁵에 따라, 기업의 경영진 및 지배기구의 정직성과 성실성에 대한 감사인의 과거 경험과 관계없이, 부정으로 인한 중요한 왜곡표시의 가능성이 존재한다는 것을 인식하면서 감사의 전 과정을 통하여 전문가적 의구심을 유지하여야 한다. (문단 A8 - A9 참조)
- 14 그렇지 아니하다고 믿을 이유가 없으면, 감사인은 회계기록이나 문서가 진실하다고 받아들일 수 있다. 감사인은 감사 중 식별된 상황으로 인하여 문서가 진실하지 아니하거나 문서 내의 문구가 변경되었음에도 불구하고 감사인에게 공개되지 아니하였다고 믿는다면, 추가적인 조사를 실시하여야 한다. (문단 A10 참조)
- 15 감사인의 질문에 대하여 경영진 또는 지배기구의 답변이 일관성이 없는 경우, 감사인은 그 불일치를 조사하여야 한다.

업무팀 내부의 토의

- 16 감사기준서 315는 업무팀원간의 토의를 요구하고 있으며, 토의에 참여하지 않은 팀원에 대하여는 업무수행이사가 어떠한 사항을 커뮤니케이션할지 결정하도록 요구한다.⁶ 이러한 토의에서는, 부정이 어떻게 발생할 것인지 등 기업의 재무제표가 부정에 의하여 어디서 어떻게 중요하게 왜곡표시될 위험성이 높은지를 특히 강조하여야 한다. 이러한 토의는 경영진과 지배기구가 정직하고 성실하다는 업무팀원들의 믿음을 배제하고 수행되어야 한다. (문단 A10-A11 참조)

⁵ 감사기준서 200 문단 15

⁶ 감사기준서 315 문단 10

감사기준서 240

위험평가절차 및 관련 활동

- 17 감사인은 감사기준서 315⁷의 요구에 따라, 기업의 내부통제 등 기업과 그 환경을 이해하기 위한 위험평가절차 및 관련 활동을 수행할 때, 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 식별하기 위한 정보를 입수하기 위하여 문단 18 - 25의 절차를 수행하여야 한다.

경영진과 기업내의 적합한 사람

- 18 감사인은 경영진에게 다음에 관한 질문을 하여야 한다.
- (a) 재무제표가 부정으로 인하여 중요하게 왜곡표시 될 위험에 대한 경영진의 평가(이러한 평가의 성격, 범위 및 빈도를 포함) (문단 A13-A14 참조)
 - (b) 경영진이 기업의 부정위험을 식별하고 대응하는 절차. 이러한 절차에는 경영진이 식별하였거나 주목하게 된 특정의 부정위험, 그리고 부정위험이 존재할 가능성이 있는 거래유형, 계정과목 혹은 공시를 포함한다. (문단 A15 참조)
 - (c) 해당 사항이 있는 경우, 기업의 부정위험을 식별하고 대응하는 절차에 관하여 경영진이 지배기구에 행한 커뮤니케이션
 - (d) 해당 사항이 있는 경우, 기업의 영업실무와 윤리적 행동에 대한 경영진의 견해에 관하여 경영진이 종업원에게 행한 커뮤니케이션
- 19 감사인은 기업에 영향을 주는 부정으로서 실제로 발생하였거나 의심되는 부정 또는 혐의 중인 부정을 알고 있는지 여부를 결정하기 위해, 경영진 및 기업 내의 적합한 사람에게 질문을 하여야 한다. (문단 A16-A18 참조)
- 20 내부감사기능이 있는 기업의 경우, 감사인은 내부감사기능 내 적합한 담당자에 질문을 하여, 기업에 영향을 주는 부정으로서 실제로 발생하였거나 의심되는 부정 또는 혐의 중인 부정을 내부감사부서가 알고 있는지 여부를 결정하고, 부정위험에 관한 이들의 견해를 파악하기 위해 내부감사부서에 질문을 하여야 한다. (문단 A19 참조)

지배기구

- 21 지배기구의 모든 구성원이 그 기업의 경영에 참여하고 있지 않는 한⁸, 감사인은 기업의 부정위험을 식별하고 대응하기 위한 경영진의 절차와 이러한 부정위험을 감소시키기 위하여 경영진이 수립한 내부통제에 대하여 지배기구가 어떠한 감시기능을 수행하고 있는지 이해하여야 한다. (문단 A20-A22 참조)
- 22 지배기구의 모든 구성원이 그 기업의 경영에 참여하고 있지 않는 한, 감사인은 기업에 영향을 주는 부정으로서 실제로 발생하였거나 의심되는 부정 또는 혐의 중인 부정을 지배기구가 인지하고 있는지 여부를 결정하기 위해 지배기구에 질문을 하여야 한다. 지배기구에 이러한 질문을 하는 것은 경영진에 대한 질문의 답변내용을 확인하는 목적도 있다.

⁷ 감사기준서 315 문단 5-24

⁸ 감사기준서 260 “지배기구와의 커뮤니케이션” 문단 13

감사기준서 240

식별된 비정상적이거나 예상되지 아니한 관계

- 23 감사인은 수익계정 등에 대한 분석적절차를 수행할 때 비정상적이거나 예상되지 아니한 관계가 식별된 경우, 이것이 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 나타내는지 여부를 평가하여야 한다.

기타정보

- 24 감사인은 입수한 기타정보가 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 나타내는지 여부를 고려하여야 한다. (문단 A23 참조)

부정위험요소의 평가

- 25 감사인은 다른 위험평가절차 및 관련 활동의 수행을 통해 입수한 정보가 하나 이상의 부정위험요소가 존재하고 있음을 나타내는지 여부를 평가하여야 한다. 부정위험요소가 반드시 부정의 존재를 나타내는 것은 아니지만, 이는 종종 부정이 발생하였던 환경에서 있어 왔으므로 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 나타내는 것일 수 있다. (문단 A24 - A28 참조)

부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가

- 26 감사기준서 315에 따라, 감사인은 재무제표 수준과, 거래유형, 계정과목 및 공시에 대한 경영진주장의 수준에서 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하여야 한다.⁹
- 27 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가할 때, 감사인은 수익의 인식에 부정위험이 존재한다는 가정에 기초하여, 어떤 유형의 수익이나 수익거래 또는 경영진주장이 그러한 위험을 발생시키는지 평가하여야 한다. 문단 47은 감사인이 해당 업무의 상황에는 수익인식에 부정위험이 존재한다는 추정이 적용되지 아니한다고 결론을 내리고, 따라서 수익의 인식을 부정으로 인한 중요왜곡표시위험으로 식별하지 아니한 경우에 요구되는 문서화를 명시한다. (문단 A29 - A31 참조)
- 28 감사인은 평가된 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 유의적 위험으로 취급하여야 하며, 따라서, 아직 수행하지 않은 부분이 있다면 기업의 통제활동 등 그러한 위험에 관련된 통제를 이해하여야 한다. (문단 A32-A33 참조)

부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용에 대한 대응*전반적인 대응*

- 29 감사인은 재무제표 수준의 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용에 대하여, 감사기준서 330에 따라 전반적인 대응을 결정하여야 한다.¹⁰ (문단 A34 참조)

⁹ 감사기준서 315 문단 25

¹⁰ 감사기준서 330 문단 5

감사기준서 240

- 30 감사인은 재무제표 수준의 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용에 대한 전반적인 대응을 결정할 때, 다음의 절차를 수행하여야 한다.
- (a) 유의적 업무수행 책임을 부여할 개별 구성원의 지식, 기술 및 능력과 해당 감사업무에 있어서 부정으로 인한 중요왜곡표시위험에 대한 감사인의 평가결과를 고려하여 업무를 배정하고 감독함 (문단 A35 - A36 참조)
 - (b) 특히 주관적인 측정과 복잡한 거래와 관련된 경우, 회계정책의 선택과 적용이 경영진의 이익조정 노력에 따른 부정한 재무보고의 징후인지 여부를 평가함
 - (c) 감사절차의 성격, 시기 및 범위를 선택할 때, 예측불가능성 요소를 포함시킴 (문단 A37 참조)

경영진주장 수준의 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용에 대응한 감사절차

- 31 감사기준서 330에 따라, 감사인은 경영진주장 수준의 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용에 대응할 수 있도록 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위를 설계하고 수행하여야 한다.¹¹ (문단 A38 - A41 참조)

경영진에 의한 통제무력화 위험에 대응한 감사절차

- 32 경영진은 그렇지 않았다면 효과적으로 운영된다고 보이는 통제를 무력화하여 회계기록을 조작하고 부정한 재무제표를 작성할 수 있는 능력이 있기 때문에, 부정을 저지를 특별한 위치에 있다. 경영진에 의한 통제무력화의 위험은 기업마다 그 정도가 다를 것이나, 이러한 위험 자체는 모든 기업에 존재한다. 이 같은 통제무력화는 예측불가능하게 발생할 수 있기 때문에, 이는 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 하나이며, 따라서 유의적 위험이다.
- 33 경영진에 의한 통제무력화 위험에 대한 감사인의 평가결과에 관계없이, 감사인은 다음의 감사절차를 계획하고 수행하여야 한다.
- (a) 총계정원장에 기록된 분개와 재무제표 작성시 이루어진 조정사항의 적절성을 테스트함. 이러한 테스트를 위한 감사절차를 설계하고 수행할 때 감사인은 다음의 절차를 수행하여야 한다.
 - (i) 분개 및 기타 조정사항의 처리와 관련하여 부적합하거나 비정상적인 행위가 있었는지에 대하여 재무보고절차에 관여하는 사람들에게 질문함
 - (ii) 보고기간말에 이루어진 분개 및 기타 조정사항을 추출함
 - (iii) 보고기간 전체를 통하여 이루어진 분개 및 기타 조정사항을 테스트할 필요가 있는지 고려함 (문단 A42 - A45 참조)
 - (b) 회계추정치에 편의가 있는지 검토하고, 편의가 있다면 이를 유발하는 환경이 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 나타내는 것인지 여부를 평가함. 감사인은 이러한 검토를 할 때 다음의 절차를 수행하여야 한다.
 - (i) 경영진이 재무제표에 반영된 제반 회계추정을 할 때 행한 판단과 결정이 비록 개별적으로는 합리적이라고 하더라도, 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 의미할 수 있는 경영진의 편의가능성을 나타내는 것인지 여부를 평가함. 만약 그렇다면 감사인은 회계추정치를 전반적으로 다시 평가함
 - (ii) 전기재무제표에 반영된 유의적 회계추정치에 관련된 경영진의 판단과 가정들을

¹¹ 감사기준서 330 문단 6

감사기준서 240

소급해서 재검토함 (문단 A46 - A48 참조)

- (c) 기업의 정상적인 사업과정을 벗어나는 거래, 또는 기업과 그 환경에 대한 감사인의 이해와 감사 중에 입수한 정보에 근거했을 때 비정상적으로 보이는 유의적 거래의 경우, 감사인은 해당 거래의 사업상 논리적 근거 (또는 그 결여)에 비추어 볼 때 그러한 거래가 부정한 재무보고를 수행하거나 자산횡령을 은폐하기 위하여 체결되었음을 나타내는 것인지 여부를 평가하여야 한다. (문단 A49 참조)

- 34 감사인은 식별된 경영진의 통제무력화 위험에 대응하기 위하여 문단 32의 절차에 추가하여 다른 감사절차를 수행할 필요가 있는지 여부를 결정하여야 한다. (즉, 문단 32의 요구사항에 따라 수행하는 절차로는 해결되지 아니하는 경영진의 추가적인 통제무력화의 위험이 구체적으로 존재하는 경우)

감사증거의 평가 (문단 A50 참조)

- 35 감사인은 재무제표가 기업에 대하여 감사인이 이해한 바와 일관성이 있는지 전반적인 결론을 내릴 때, 감사의 종결에 근접하여 수행된 분석적절차가 부정으로 인한 중요왜곡표시위험으로서 전에는 인식하지 못했던 위험을 나타내는지 여부를 평가하여야 한다. (문단 A51 참조)
- 36 감사인은 왜곡표시를 식별한 경우 그러한 왜곡표시가 부정의 징후인지 여부를 평가하여야 한다. 만약 그러한 징후가 있으면 감사인은 특정의 부정사태가 고립되어 발생한 사건이 아닐 수 있음을 인식하고, 감사의 다른 측면, 특히 경영진진술의 신뢰성과 관련하여 해당 왜곡표시가 미치는 시사점을 평가하여야 한다. (문단 A52 참조)
- 37 감사인이 그 중요성과 관계없이 어떤 왜곡표시를 식별하였으며, 그 왜곡표시는 부정의 결과이거나 결과일 가능성이 있고, 경영진(특히 상위 경영진)이 연루되었다고 믿을 이유가 있다면, 감사인은 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가 및 그러한 평가에 대응하였던 감사절차의 성격, 시기 및 범위에 미치는 영향을 재평가하여야 한다. 감사인은 또한 이전에 입수한 증거의 신뢰성을 재고려할 때, 상황이나 조건들이 종업원, 경영진 또는 제3자가 관여된 공모의 가능성을 나타내는지를 고려하여야 한다. (문단 A53 참조)
- 38 감사인이 재무제표가 부정의 결과로 중요하게 왜곡표시 되었음을 확인하였을 때, 또는 재무제표가 부정의 결과로 중요하게 왜곡표시 되었는지 여부에 대한 결론을 내릴 수 없을 때에는, 해당 감사에 미치는 시사점을 평가하여야 한다. (문단 A54 참조)

감사인이 업무를 계속 수행할 수 없는 경우

- 39 부정 또는 부정으로 의심되는 사건에 의한 왜곡표시의 결과로 감사인이 해당 감사를 계속하여 수행할 감사인의 능력에 의문을 초래하는 예외적인 환경에 직면한 경우, 감사인은 다음의 절차를 수행하여야 한다.
- (a) 해당 상황에 맞는 전문가로서의 책임과 법률적 책임을 결정함(감사인을 선임한 당사자(들), 또는 경우에 따라 규제기관에 대한 보고할 요구사항이 존재하는지 여부에 대한 결정 포함)

감사기준서 240

- (b) 관련 법규상 감사업무의 해지가 가능한 경우, 해당 감사업무를 해지하는 것이 적절한지 여부를 고려함
- (c) 감사인이 감사를 해지하는 경우에는 다음의 절차를 수행하여야 한다.
 - (i) 감사인이 감사업무를 해지한다는 사실과 그 이유에 대하여 적합한 수준의 경영진 및 지배기구와 토의
 - (ii) 감사인을 선임한 당사자(들), 또는 경우에 따라 규제기관에 감사인의 감사업무 해지와 그 이유를 보고할 전문가로서의 요구사항이나 법률적인 요구사항이 존재하는지 여부 결정 (문단 A55 - A58 참조)

서면진술

- 40 감사인은 다음 사항에 대하여 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)의 서면진술을 입수하여야 한다
- (a) 부정의 예방과 발견을 위한 내부통제의 설계, 실행 및 유지할 책임이 이들에게 있다는 사실을 인정한다는 것
 - (b) 부정에 의하여 재무제표가 중요하게 왜곡표시 될 위험에 대한 경영진의 평가결과를 감사인에게 공개하였다는 것
 - (c) 다음의 사람들이 연루되고 기업에 영향을 미치는 부정 또는 의심되는 부정에 대하여, 이들이 알고 있는 바를 감사인에게 공개하였다는 것
 - (i) 경영진
 - (ii) 내부통제에 유의적인 역할을 수행하는 종업원
 - (iii) 부정이 재무제표에 중요한 영향을 미칠 수 있는 경우의 기타 관련자
 - (d) 기업의 재무제표에 영향을 미치는 부정 또는 의심되는 부정에 대한 주장들로서, 이들이 종업원, 과거의 종업원, 분석가, 규제기관 등으로부터 알고 있는 사항을 감사인에게 모두 공개하였다는 것 (문단 A59- A60 참조)

경영진 및 지배기구에 대한 커뮤니케이션

- 41 감사인이 부정을 식별하였거나 부정이 존재할 가능성을 나타내는 정보를 입수한 경우, 법규상 금지되지 않는 한 감사인은 부정의 예방과 발견에 주된 책임이 있는 사람들에게 그 주어진 책임과 관련된 사항들을 알리기 위하여, 적합한 수준의 경영진에게 적시에 커뮤니케이션하여야 한다. (문단 A61-A62참조)
- 42 지배기구의 모든 구성원이 그 기업의 경영에 참여하고 있지 않는 한, 감사인이 (a)경영진, (b)내부통제에 유의적인 역할을 수행하는 종업원, 또는 (c) 부정이 재무제표에 중요한 왜곡표시를 초래하는 경우의 기타 관련자가 연루되어 있는 부정이나 의심되는 부정을 식별하였거나 의심하는 경우에는, 감사인은 지배기구에게 이러한 사항들을 적시에 커뮤니케이션하여야 한다. 만약 감사인이 경영진이 연루된 부정이라고 의심하는 경우에는 이러한 의심에 대하여 지배기구에게 커뮤니케이션하고, 감사를 완료하기 위하여 필요한 감사절차의 성격, 시기 및 범위를 이들과 논의하여야 한다. 이러한 지배기구와의 커뮤니케이션은 법규상 금지되지 않는 한 요구된다. (문단 A61, A63 - A65 참조)
- 43 감사기준서 260 “지배기구와의 커뮤니케이션”에 따라, 감사인은 법규상 금지되지 않는 한 지배기구의 책임이라고 판단되는 기타의 부정과 관련된 사항들에 대하여 이들과 커뮤니케이션하여야 한다. (문단 A61, A66 참조)

기업외부의 적절한 기관에 대한 부정의 보고

감사기준서 240

- 44 감사인이 법규위반을 식별하였거나 의심하고 있는 경우, 감사인은 다음에 해당하는지 여부를 결정하여야 한다. (문단 A67 - A69 참조)
- (a) 법규 또는 관련 윤리적 요구사항에서 감사인이 기업 외부의 적절한 기관에 보고하도록 요구함
 - (b) 법규 또는 관련 윤리적 요구사항에서 확립된 책임에 따르면 기업 외부의 적절한 기관에 보고하는 것이 상황에 적합한 조치일 수 있음

문서화¹²

- 45 감사인은 감사기준서 315의 요구에 따른 기업과 그 환경에 대한 감사인의 이해 그리고 중요왜곡표시위험의 평가에 대하여 다음 사항을 감사문서에 포함하여야 한다.¹³
- (a) 업무팀이 기업의 재무제표가 부정으로 인하여 중요하게 왜곡표시 될 취약성에 대하여 토론한 결과 도달된 유의적 결정들
 - (b) 재무제표 수준과 경영진주장 수준의 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 식별 및 평가 내용
- 46 감사인은 평가된 중요왜곡표시위험에 대하여 감사기준서 330의 요구에 따라 수행한 대응과 관련하여, 다음 사항을 감사문서에 포함하여야 한다.¹⁴
- (a) 재무제표 수준의 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용에 대처하기 위한 전반적인 대응, 감사절차의 성격, 시기 및 범위, 그리고 이들 감사절차와 경영진주장 수준의 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용과의 연계성
 - (b) 경영진의 통제무력화 위험에 대응하기 위하여 설계된 절차 등 감사절차의 적용결과
- 47 감사인은 부정과 관련하여 경영진, 지배기구, 규제감독기관 및 기타 당사자와 수행한 커뮤니케이션을 감사문서에 포함하여야 한다.
- 48 감사인은 수익인식과 관련하여 부정으로 인한 중요왜곡표시위험이 존재한다는 가정을 해당 감사업무의 상황에 적용할 수 없다고 결론을 내린 경우, 그러한 결론을 내리게 된 이유를 감사문서에 포함하여야 한다.

적용 및 기타 설명자료

부정의 특성 (문단 3 참조)

- A1 부정은 부정한 재무보고이거나 자산의 횡령이거나 관계없이 부정을 저지르려는 동기나 압력, 부정을 저지를 수 있는 알려진 기회, 그리고 행위에 대한 어떠한 합리화와 관련되어 있다. 예를 들어 다음과 같다.
- 부정한 재무보고의 동기나 압력은 경영진이 기업 내·외부로부터 예정된(아마도 비현실적인) 이익목표이나 재무적 성과의 달성압력을 받고 있을 때, 특히 재무적 목표를 달성하지 못할 경우 경영진에 미치는 영향이 중요할 때 존재한다. 이와 마찬가지로 개인의 경우 예를 들어 수입액을 초과하는 생활을 하고 있는 경우 자산횡령의 동기를 가질 수 있다.

¹² 감사기준서 230 “감사문서” 문단 8-11, A6¹³ 감사기준서 315 문단 32¹⁴ 감사기준서 330 문단 28

감사기준서 240

- 부정을 저지를 수 있는 알려진 기회는 개인이 내부통제를 무력화할 수 있다고 믿을 때, 예를 들어 해당 내부통제의 책임있는 위치에 있거나 내부통제의 특정 미비점을 잘 알고 있을 경우 존재할 수 있다.
 - 개인은 부정한 행위를 합리화할 수 있을 것이다. 어떤 사람은 의식적이고 의도적으로 부정직한 행위를 저지르는 태도나 성격 또는 윤리적 가치관을 가지고 있다. 그러나 정직한 개인이라도 일정 수준의 압력이 가해지는 환경에서는 부정을 저지를 수 있을 것이다.
- A2 부정한 재무보고는 재무제표 이용자를 기만하기 위한 재무제표 금액이나 공시의 누락 등 의도적 왜곡표시를 수반한다. 부정한 재무보고는 경영진이 기업의 성과와 수익성에 대한 재무제표 이용자의 인식에 영향을 미쳐 이들을 기만하기 위한 목적으로 이익을 조정하려는 노력에 의해 야기될 수 있다. 그러한 이익조정은 사소한 행위나 가정에 대한 부적합한 수정 또는 경영진의 판단 변경으로부터 시작될 수 있을 것이다. 압력과 동기는 이러한 행위를 강화시켜 부정한 재무보고를 초래할 정도까지 이끌 수 있다. 그와 같은 상황은 경영진이 시장의 기대를 충족시키려는 압력이나 성과에 따른 보상을 최대화하려는 욕구에 따라, 재무제표를 중요하게 왜곡표시함으로써 부정한 재무보고를 유도하는 입장을 의도적으로 취할 때 발생될 수 있다. 기업에 따라서는 경영진이 세금을 최소화시키기 위하여 이익을 중요하게 감소시키거나, 은행 차입을 위하여 이익을 과장하려는 동기도 있을 것이다.
- A3 부정한 재무보고는 다음의 행위에 의해 수행될 수 있다.
- 재무제표 작성의 기초가 되는 회계기록이나 근거문서의 조작, 위·변조 또는 수정
 - 사건, 거래 또는 기타 유의적인 정보를 재무제표에 허위로 기재하거나 의도적으로 누락
 - 금액, 분류, 표시방법 또는 공시에 대한 회계원칙의 의도적인 잘못 적용
- A4 부정한 재무보고에는 그렇지 않았다면 효과적으로 운영되고 있다고 보일 내부통제에 대한 경영진의 무력화가 종종 수반된다. 부정은 경영진이 아래와 같은 기법을 사용하여 내부통제를 의도적으로 무시함으로써 발생될 수 있다.
- 영업성과를 조작하거나 다른 목적을 달성하기 위하여 특히 보고기간말에 근접하여 가공의 분개를 기록
 - 계정 잔액의 추정에 적용되는 가정을 부적합하게 수정하거나 판단을 변경함
 - 보고기간에 발생한 사건이나 거래를 재무제표에 누락시킴, 또는 그 인식시기를 앞당기거나 지연시킴
 - 해당 재무보고체계에서 요구되거나 공정표시를 달성하기 위하여 필요한 공시를 누락하거나, 이해하기 어렵게 만들거나, 왜곡표시함
 - 재무제표에 기록된 금액에 영향을 미칠 수 있는 사실을 은폐함
 - 기업의 재무상태나 재무적 성과를 왜곡표시하도록 설계된 복잡한 거래를 수행함
 - 유의적 거래 및 비정상적인 거래와 관련된 기록이나 조건을 변경시킴
- A5 자산의 행령은 기업자산의 도난을 수반하며, 종업원들이 종종 상대적으로 소액이며 중요하지 않은 금액으로 저지른다. 그러나 여기에는 대개 발견하기 힘든 방법으로 자산의 행령을 더 잘 숨기고 위장할 수 있는 경영진이 연루될 수도 있다. 자산의 행령은 다음과 같이 다양한 방법으로 이루어질 수 있다.

감사기준서 240

- 입금의 횡령 (예를 들어 매출채권 회수액의 횡령, 상각채권 추심액의 개인구좌 입금)
- 물리적 자산 또는 지적 자산의 절도 (예를 들어 사적인 이용이나 판매를 위한 재고자산 절도, 재판매를 위한 부산물 절도, 경쟁기업과 공모하여 대가를 받고 기술적 데이터를 유출)
- 수취하지 아니한 재화나 용역을 위하여 지급하게 함 (예를 들어 가공의 공급자에게 지급, 납품가격을 부풀려 준 대가로 납품자가 구매담당자에게 리베이트를 지급, 가공의 종업원에 대한 급여 지급)
- 기업자산을 개인용으로 이용 (예를 들어 기업자산을 개인 또는 특수관계자의 차입을 위한 담보로 이용)

자산의 횡령의 경우, 자산이 분실되었거나 적절한 승인없이 담보 제공되었다는 사실을 은폐하기 위하여 종종 허위의 또는 오도하는 기록이나 문서가 수반된다.

부정의 예방 및 발견에 대한 책임

감사인의 책임 (문단 9 참조)

- A6 법규 또는 관련 윤리적 요구사항에서 감사인이 추가적인 절차를 수행하고 추가 조치를 취할 것을 요구할 수 있다. 예를 들어, 일부 국가에서는 해당 국가에서 채택한 윤리기준¹⁵ 등에 따라 감사인이 식별되거나 의심되는 법규위반에 대하여 대응하는 절차를 취하고 추가 조치가 필요한지를 결정하도록 요구할 수 있다. 이 절차에는 그룹업무수행이사, 부문감사인, 또는 그룹재무제표감사 이외의 목적으로 그룹의 부문을 위한 업무를 수행하는 타 감사인을 포함한 그룹 내 타감사인과 식별되었거나 의심되는 법규위반을 커뮤니케이션하는 것을 포함할 수 있다.¹⁶

공공부문에 특유한 고려사항

- A7 부정에 관한 공공부문 감사인의 책임은 해당 공공부문에 적용되거나 개별적으로 감사인의 책무를 다루는 법규 또는 다른 권위있는 근거의 결과일 수도 있다. 따라서 공공부문 감사인의 책임은 재무제표의 중요왜곡표시위험에 대한 고려에만 국한되지 않고, 부정위험까지 고려하는 보다 넓은 책임이 포함될 수도 있다.

전문가적 의구심(문단 13-15 참조)

- A8 전문가적 의구심을 유지할 때는 입수된 정보나 감사증거가 부정으로 인한 중요한 왜곡표시의 존재를 의미하는지 지속적으로 의문을 가지도록 요구한다. 이러한 의구심은 감사증거로 이용될 정보의 신뢰성 그리고 이러한 정보의 작성과 유지에 관한 통제의 신뢰성에 대하여 고려할 경우에도 필요하다. 부정의 특성 때문에, 감사인의 전문가적 의구심의 자세는 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 고려할 때 특히 중요하다.
- A9 감사인이 경영진과 지배기구의 정직성과 성실성에 대한 감사인의 과거 경험을 무시할 것을 기대할 수는 없으나, 그 동안 상황의 변화가 발생했었을 수도 있으므로 감사인의 전문가적 의구심은 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 고려할 때 특히 중요하다.

¹⁵ 예를 들어 국제윤리기준위원회에서 발표한 국제공인회계사윤리기준 (IESBA Code)

¹⁶ 예를 들어 IESBA Code 문단 R360.16-360.18 A1 참고

감사기준서 240

- A10 감사기준서 200에 설명된 바와 같이, 감사기준에 따라 수행되는 감사에 문서의 진위 판별이 수반되는 경우는 거의 없으며, 감사인은 문서의 진위에 대한 전문가로서 훈련을 받지 않았으며, 그렇게 기대될 수도 없다.¹⁷ 그러나 감사인은 문서가 진실하지 아니하거나, 문서 내의 문구가 변경되었음에도 불구하고 감사인에게 공개되지 아니하였다고 믿어지는 상황을 식별한 경우에는, 다음과 같은 추가적인 조사절차를 수행할 수 있을 것이다

- 제 3자에게 직접 조회
- 문서의 진실성을 평가하기 위해 전문가를 이용

업무팀 내부의 토의 (문단 15 참조)

- A11 기업의 재무제표가 부정으로 인하여 중요하게 왜곡표시 될 위험성에 대한 업무팀의 토의는 다음과 같은 효과가 있다.

- 재무제표가 어떻게 그리고 어느 부분에서 부정으로 인하여 중요하게 왜곡표시 되기 쉬운지에 대하여 업무팀원 중 경험이 많은 사람들의 통찰을 공유할 기회를 제공한다.
- 감사인이 그러한 위험성에 대한 적합한 대응을 고려할 수 있게 하고, 업무팀원 중 누구에게 어떤 감사절차를 맡길 것인지 결정할 수 있게 해준다.
- 감사인이 감사절차의 수행 결과를 업무팀원과 어떻게 공유할지, 감사인이 주목하게 된 부정 혐의를 어떻게 다루어야 할지 결정할 수 있게 한다.

- A12 이러한 토의에는 아래와 같은 사항들이 포함될 수 있을 것이다.

- 재무제표(각 재무제표와 공시를 포함)가 어떻게 그리고 어느 부분에서 부정으로 인하여 중요하게 왜곡표시 되기 쉬운지, 경영진이 부정한 재무보고를 어떻게 수행하고 은폐하는지, 그리고 기업의 자산이 어떻게 횡령될 수 있는지에 대한 업무팀원간 의견 교환
- 이익조정을 나타내는 상황, 그리고 부정한 재무보고로 이어질 수 있는 이익조정을 위해 경영진이 따르는 실무에 대한 고려
- 경영진이 공시된 사항에 대한 적절한 이해를 어렵게 하는 방식으로 공시를 표시하고자 할 위험 고려(예를 들어 중요하지 않은 정보를 너무 많이 포함시키거나 또는 명확하지 않거나 모호한 표현을 사용하는 방식)
- 경영진 또는 그 외의 사람들이 부정을 저지를 동기나 압력을 유발하고, 부정이 실행될 기회를 제공하며 부정을 범하는 것을 합리화 시킬 수 있는 문화 또는 환경을 나타내는, 기업에 영향을 미치는 알려진 내·외부 요소들에 대한 고려
- 횡령하기 쉬운 현금이나 기타의 자산을 다루는 종업원에 대한 경영진의 감시 여부에 대한 고려
- 경영진이나 종업원의 행동이나 생활방식에 있어 업무팀이 주목하게 된 비경상적이거나 설명되지 않는 변화에 대한 고려
- 부정으로 인한 중요한 왜곡표시 가능성에 대한 감사의 전 과정을 통하여 적절한 마음 상태 유지의 중요성을 강조
- 부정이 발생되었을 경우, 부정의 가능성을 암시할 수도 있는 상황 유형에 대한 고려
- 수행할 감사절차의 성격, 시기 및 범위에 예측불가능성 요소를 어떻게 포함시킬지에 대한 고려

¹⁷ 감사기준서 200 문단 A47

감사기준서 240

- 재무제표가 부정으로 인하여 중요하게 왜곡표시 될 위험성에 대응하기 위하여 선택할 수 있는 감사절차, 그리고 어떤 유형의 감사절차가 다른 감사절차보다 더 효과적인지 여부의 고려
- 감사인이 알게 된 부정의 혐의에 대한 고려
- 경영진이 내부통제를 무력화할 위험에 대한 고려

위험평가절차 및 관련 활동

경영진에 대한 질문

부정으로 인한 중요왜곡표시위험에 대한 경영진의 평가 (문단 18(a)참조)

- A13 경영진은 기업의 내부통제와 재무제표 작성에 대한 책임을 수용한다. 따라서, 감사인이 경영진에게 부정위험에 대한 경영진의 평가 및 부정의 예방과 발견을 위한 통제에 대하여 질문하는 것은 적합하다. 그러한 위험과 통제에 대한 경영진 평가의 성격, 범위 및 빈도는 기업마다 다를 수 있다. 어떤 기업은 경영진이 연 1회 또는 계속적인 모니터링의 일부로서 세부적 평가를 수행할 것이다. 반면 다른 기업은 경영진이 덜 조직적이거나 덜 빈번하게 평가를 수행할 수도 있을 것이다. 경영진 평가의 성격, 범위 및 빈도는 기업의 내부통제 환경에 대한 감사인의 이해와 관련성이 있다. 예를 들어, 경영진이 부정위험을 평가하지 않았다는 사실은 곧 상황에 따라서는 경영진이 내부통제에 부여하는 중요성이 부족하다는 것을 나타내는 것일 수 있다.

소규모기업에 특유한 고려사항

- A14 어떤 기업, 특히 소규모기업의 경우 경영진의 평가는 종업원에 의한 부정이나 자산횡령에 대한 위험에 중점을 둘 것이다.

부정위험 식별과 대응을 위한 경영진의 절차(문단 18(b)참조)

- A15 사업장이 다수인 기업의 경우, 경영진의 절차는 영업지역이나 사업부문에 따라 각기 다른 수준의 모니터링을 포함할 수 있다. 경영진은 또한 부정위험이 존재할 가능성이 더 높은 특정 영업지역이나 사업부문을 식별하였을 수 있다.

경영진 및 기업 내의 다른 사람들에게 질문 (문단 19 참조)

- A16 감사인은 경영진에 대한 질문을 통하여 종업원의 부정으로 인한 중요왜곡표시위험에 관한 유용한 정보를 얻을 수 있다. 그러나 이러한 질문을 통해서 경영진의 부정으로 인한 중요왜곡표시위험에 관한 유용한 정보를 얻을 수는 없을 것이다. 기업 내의 다른 사람들에 대하여 질문을 하면 감사인은 그렇지 않았다면 전달되지 않았을 정보를 인지하는 기회를 얻게 될 것이다.
- A17 부정의 존재 또는 의심에 대하여 감사인이 질문을 할 기업 내의 다른 사람들은 예를 들어 다음과 같다.
- 재무보고절차에 직접 관여되지 않는 일상업무 수행인원
 - 다른 수준의 권한을 가진 종업원
 - 복잡하거나 비경상적인 거래의 개시, 처리 또는 기록에 관여하는 종업원과 그러한 종업원을 감독하거나 모니터링하는 사람

감사기준서 240

- 내부 법률고문
- 윤리담당 임원 또는 그에 상응하는 사람
- 부정혐의를 다루는 업무를 맡고 있는 사람 (들)

A18 경영진은 종종 부정을 행할 최적의 위치에 있다. 따라서 감사인은 그 질문에 대한 경영진의 답변에 대하여 전문가적 의구심의 자세로서 평가할 때, 경영진의 답변 내용들을 다른 정보로 확인할 필요가 있다고 판단할 수 있을 것이다.

내부감사기능에 대한 질문 (문단 20 참조)

A19 감사기준서 315와 감사기준서 610은 내부감사기능을 가지고 있는 기업의 감사와 관련한 요구사항을 정하고 관련 지침을 제시한다.¹⁸ 감사인은 이들 감사기준서의 요구사항을 부정의 관점에서 적용할 때는, 예를 들어 다음과 같은 내부감사기능의 특정 활동에 대하여 질문할 수 있을 것이다.

- 보고기간 중 내부감사기능이 부정발견을 위하여 수행한 절차
- 이러한 절차의 결과 발견된 사항에 대한 경영진의 대응이 만족스러웠는지 여부

지배기구가 수행하는 감시기능의 이해 (문단 21 참조)

A20 기업의 지배기구는 위험의 모니터링, 재무통제 및 법규준수를 위한 제도를 감시한다. 많은 나라에서 기업의 지배구조 실무는 잘 발달되어 있으며, 지배기구는 부정위험과 관련 내부통제에 대한 기업의 평가를 감시하는 데 적극적인 역할을 수행한다. 경영진과 지배기구의 책임은 기업마다 그리고 국가마다 다르므로, 감사인은 적합한 개인들이 수행하고 있는 감시기능을 이해하기 위하여 그들 각자의 책임을 이해하는 것이 중요하다.¹⁹

A21 감사인은 지배기구가 수행하는 감시기능의 이해를 통하여 경영진 부정에 대한 기업의 취약성, 부정위험에 대한 내부통제의 적절성과 경영진의 적격성 및 성실성에 관한 통찰을 얻을 수 있다. 감사인은 관련 토의에 참석하고, 그러한 토의의 회의록을 열람하거나 지배기구에 대하여 질문하는 등 여러 가지 방법으로 이러한 것을 이해할 수 있을 것이다.

소규모기업에 특유한 고려사항

A22 어떤 경우에는 지배기구의 모든 구성원이 기업경영에 참여한다. 1인 소유의 소규모기업에서 소유주가 경영을 하며 아무도 감시역할을 하지 않는 경우가 이에 해당될 수 있을 것이다. 이러한 경우에는 경영진과 분리된 감시기구가 없으므로 일반적으로 감사인의 입장에서 취할 절차는 없다.

기타 정보의 고려 (문단 24 참조)

A23 분석적절차의 적용으로부터 입수한 정보에 추가하여 기업과 그 환경에 관하여 입수한 기타의 정보는 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 식별하는 데 도움이 될 수 있다. 업무팀 내부의 토의는 그러한 위험을 식별하는 데 도움이 되는 정보를 제공해 줄 수

¹⁸ 감사기준서 315 문단 6(a)와 문단 23, 감사기준서 610 “내부감사인이 수행한 업무의 활용”

¹⁹ 감사기준서 260 문단 A1-A8에서는 지배기구가 잘 정의되지 아니할 때 감사인이 누구와 커뮤니케이션할지 논의한다

감사기준서 240

있다. 또한 감사인의 의뢰인 수용과 유지 여부의 절차로부터 입수한 정보, 그리고 예를 들어 중간재무제표의 검토업무와 같이 해당 기업에 제공한 다른 업무로부터 얻은 경험도 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 식별에 도움을 줄 수 있다.

부정위험요소의 평가 (문단 25 참조)

- A24 부정은 일반적으로 은폐된다는 사실 때문에 발견하기 어려울 수 있다. 그럼에도 불구하고 감사인은 부정을 저지를 수 있는 동기나 압력을 나타내거나 부정을 저지를 기회를 제공하는 사건이나 상황(부정위험요소)을 식별할 수 있다. 이러한 예는 다음과 같다.
- 추가적인 자본의 조달을 위해 제 3 자의 기대를 충족시킬 필요성은 부정을 범할 압력을 유발할 수 있다.
 - 비현실적인 이익목표가 달성될 경우 거액의 보너스가 부여된다면, 부정을 범할 동기가 유발될 수 있다.
 - 비효과적인 통제환경은 부정을 수행하는 기회를 유발할 수 있다.
- A25 부정위험요소는 중요도 순으로 쉽게 등급화될 수 없다. 부정위험요소의 유의성은 광범위하게 변한다. 부정위험요소 중 어떤 것은 중요왜곡표시위험의 구체적인 상황이 없는 기업에도 존재할 것이다. 따라서 특정 부정위험요소가 존재하고 있는지 여부 및 부정으로 인한 재무제표의 중요왜곡표시위험을 평가할 때 그 부정위험요소를 고려하여야 하는지 여부를 결정할 때는 전문가적 판단의 수행이 요구된다.
- A26 부정한 재무보고 및 자산 횡령과 관련된 부정위험요소의 예는 보론 1에 제시되어 있다. 예시된 부정위험요소들은 부정이 존재할 경우 일반적으로 나타나는 다음 세 가지의 상황에 기초하여 분류되고 있다.
- 부정을 범하는 동기나 압력
 - 부정을 범할 감지된 기회
 - 부정 행위를 합리화하는 능력

부정행위의 합리화를 허용하는 태도를 반영하는 위험요소들은 감사인에게 쉽게 관찰되지 않을 수 있다. 그럼에도 불구하고 감사인은 그러한 정보의 존재를 인지하게 될 수 있다. 비록 보론 1의 부정위험요소에는 감사인이 직면할 수 있는 광범위한 상황이 열거되어 있지만, 이는 단순히 예시일 뿐이며 다른 부정위험요소도 존재할 수 있다.

- A27 기업의 규모, 복잡성 및 소유구조 특성은 관련 부정위험요소의 고려에 중요한 영향을 미친다. 예를 들어 대규모기업의 경우, 경영진의 부적절한 행위를 일반적으로 억제하는 요소들이 다음과 같이 있을 수 있다.
- 지배기구에 의한 효과적인 감시
 - 효과적인 내부감사기능
 - 문서화된 윤리행동강령의 존재와 시행

더 나아가, 하나의 사업부문 수준에서 고려된 부정위험요소는 조직전체 수준에서 고려하여 입수한 부정위험요소와 비교해 본다면 다른 식견을 제공할 수도 있다.

소규모기업에 특유한 고려사항

감사기준서 240

- A28 소규모기업의 경우에는 이러한 고려사항들의 일부 또는 전부가 해당되지 않거나 관련성이 낮을 수 있다. 예를 들어 소규모기업은 문서화된 윤리행동강령이 없을 수 있으나 그 대신 구두에 의한 커뮤니케이션과 경영진의 솔선수범을 통하여 성실성과 윤리적 행동이 중요함을 강조하는 기업문화를 발전시켜 왔을 수도 있다. 일반적으로 소규모기업에서 한 개인에 의한 지배만으로는 경영진이 내부통제와 재무보고절차에 대하여 적합한 태도를 보이고 커뮤니케이션하는 데 실패했다고 할 수 없다. 기업에 따라서는 경영진의 승인을 의무화하는 것으로 통제의 미비점을 보완할 수 있으며, 종업원부정의 위험을 감소시킬 수도 있다. 그러나 한 개인에 의한 지배는 경영진에 의한 내부통제를 무력화할 기회가 존재하므로 내부통제의 잠재적인 미비점이 될 수 있다.

부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가

수익인식의 부정위험 (문단 27 참조)

- A29 수익의 인식과 관련하여 부정한 재무보고로 인한 중요한 왜곡표시는 종종 수익의 조기인식이나 가공수익의 계상 등에 의한 과대계상에 기인하며, 수익의 부적절한 이연인식 등 수익의 과소계상에 기인할 수도 있다.
- A30 어떤 기업의 수익인식에서의 부정위험은 다른 기업보다 더 클 수 있다. 예를 들어 어느 상장기업 경영진의 성과가 매년의 매출액 성장률이나 순이익에 의해 측정되는 경우, 경영진이 부적합한 수익인식을 통하여 부정한 재무보고를 할 압력이나 동기가 존재할 수도 있다. 마찬가지로 예를 들어 상당한 비중의 수익이 현금매출을 통하여 창출되는 기업의 경우 수익인식에 있어 부정위험은 더욱 클 수도 있다.
- A31 수익인식에 부정위험이 존재한다는 가정에는 반론이 있을 수 있다. 예를 들어 단일 임대용 재산의 수익과 같이 단일 유형의 단순한 수익거래만 존재하는 경우, 감사인은 수익인식과 관련하여 부정으로 인한 중요왜곡표시위험은 없다고 결론을 내릴 수 있을 것이다.

부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 식별 및 평가와 기업의 관련 통제의 이해 (문단 28 참조)

- A32 감사기준서 315에 설명된 바와 같이 경영진은 실행하고자 하는 통제의 성격과 범위, 그리고 책임질 위험의 성격과 범위에 대하여 판단을 내릴 수 있다.²⁰ 부정을 예방하고 발견하기 위하여 어떠한 통제를 실행할 것인지 결정할 때, 경영진은 부정으로 인하여 재무제표가 중요하게 왜곡표시될 수 있는 위험을 고려한다. 이러한 고려의 결과, 경영진은 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 감소와 관련하여 특정 통제를 실행하고 유지하는 것이 비용에 비해 효과적이지 않다고 결론을 내릴 수도 있을 것이다.
- A33 따라서 감사인은 경영진이 부정을 예방하고 발견하기 위하여 설계, 실행 및 유지하고 있는 통제에 대하여 이해하는 것이 중요하다. 감사인은 이 과정에서 예를 들어 경영진이 업무분장 결여와 연관된 위험을 알고 있지만 이를 수용하기로 했다는 것을 알게 될 수도 있을 것이다. 이러한 이해를 통하여 얻은 정보는 재무제표가 부정으로 인하여 중요하게

²⁰ 감사기준서 315 문단 A56

감사기준서 240

왜곡표시 될 수 있는 위험에 대한 감사인의 평가에 영향을 미칠 수 있는 부정위험요소를 식별하는 데도 유용할 수 있다.

부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가결과에 대한 대응

전반적인 대응(문단 29 참조)

- A34 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용에 대한 전반적인 대응을 결정할 때는, 일반적으로 전반적인 감사수행에 있어 다음의 예와 같이 증가된 전문가적 의구심을 어떻게 반영할 것인지 고려한다.

- 중요한 거래를 뒷받침하는 조사대상 문서의 성격과 범위 선택의 신중성 증가
- 중요한 사항에 대한 경영진의 설명이나 진술을 확인할 필요성에 대한 인식의 증가

이는 또한 계획된 특정 절차 외에 보다 일반적인 고려를 수반한다. 이러한 고려에는 문단 29에 열거된 사항들이 포함되며, 이하에서 논의된다.

인원 배정과 감독(문단 30(a) 참조)

- A35 감사인은 예를 들어 범죄수사나 정보기술 전문가 등 특별한 기술이나 지식을 갖춘 인원을 추가로 배정하거나 해당 업무에 보다 경험이 많은 인원을 배정함으로써 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 식별내용에 대처할 수 있다.

- A36 감독의 정도는 부정으로 인한 중요왜곡표시위험에 대한 감사인의 평가와 업무팀원의 적격성을 감안하여 결정된다.

감사절차 선택의 예측 불가능성(문단 30(c) 참조)

- A37 해당 업무에 통상적으로 수행되는 감사절차에 익숙한 기업내의 인원들은 부정한 재무보고를 보다 잘 은폐할 수도 있으므로, 수행할 감사절차의 성격, 시기 및 범위의 선택에 예측불가능성 요소를 반영하는 것이 중요하다. 이것은 예를 들어 다음과 같은 방법으로 달성할 수 있다.

- 그 중요성이나 위험을 고려할 경우 테스트되지 않을 계정과목이나 경영진주장을 선택하여 실증절차 수행
- 예상되었던 감사절차의 시기를 조정
- 다른 표본추출 방법들의 적용
- 다른 장소 또는 예고하지 않은 장소를 선택하여 감사절차를 수행

경영진주장 수준의 부정으로 인한 중요한 왜곡표시의 평가내용에 대응한 감사절차(문단 31 참조)

- A38 경영진주장 수준의 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용에 대처하기 위한 감사인의 대응에는 감사절차의 성격, 시기 및 범위를 다음과 같이 변경하는 것이 포함될 수 있다.

- 수행할 감사절차의 성격은 보다 신뢰할 수 있거나 관련성이 있는 감사증거 또는 추가적인 확인적 정보를 입수하기 위하여 변경될 필요가 있을 수 있다. 이것은 수행할 감사절차의 유형과 이들의 조합에 영향을 미칠 것이다. 예를 들어 다음과 같다.

감사기준서 240

- 특정 자산의 실물 관찰이나 검사가 더욱 중요하게 되거나, 유의적인 계정과목이나 전자형태의 거래파일에 포함된 데이터에 관하여 더 많은 증거를 입수하기 위하여 감사인은 컴퓨터를 이용한 감사기법을 이용할 수 있다.
- 감사인은 추가적인 확인적 정보를 입수하기 위한 절차를 설계할 수 있다. 예를 들어 경영진이 이익기대치를 달성하기 위한 압력을 받고 있다는 것을 식별한 경우, 수익인식을 금지하는 조건이 포함된 판매약정을 체결하거나 목적물의 인도 전에 송장을 발행함으로써 경영진이 매출을 과대계상하고 있는 관련 위험이 있을 수 있다. 이러한 상황에서는 감사인은 예를 들어 현재 잔액에 대한 조회뿐만 아니라 일자, 반품권한, 인도조건 등 판매약정의 세부내역을 조회하기 위한 외부조회서를 설계할 수 있을 것이다. 더 나아가 감사인은 기업의 비재무 인원에게 판매약정이나 인도조건의 변경여부에 대하여 질문함으로써 그러한 외부조회를 보충하는 것이 효과적이라고 판단할 수 있을 것이다.
- 실증절차의 시기에 대한 수정이 필요할 수 있다. 감사인은 보고기간말 또는 보고기간말에 근접한 때에 실증절차를 수행하는 것이 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용에 더욱 잘 대처하는 것이라고 결론내릴 수 있다. 의도적인 왜곡표시나 조작에 대한 평가된 위험을 고려할 때, 감사인은 기중의 감사결론을 보고기간말까지 확대하기 위한 감사절차는 효과적이지 않을 것이라고 결론을 내릴 수 있다. 이와는 대조적으로, 예를 들어 부적절한 수익인식을 수반하는 왜곡표시와 같은 의도적인 왜곡표시는 기중에 생성되었을 수 있기 때문에 감사인은 실증절차를 보고기간 초기에 발생된 거래에 대하여 적용할 것인지 또는 보고기간 전체에 걸친 거래에 대하여 적용할 것인지 선택할 수도 있다.
- 적용된 절차의 범위는 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용을 반영한다. 예를 들어 표본규모를 확대하거나 보다 세부적인 수준에서 분석적절차를 수행하는 것이 적합할 수 있다. 또한 컴퓨터를 이용한 감사기법은 전자형태의 거래파일과 계정파일에 대하여 보다 확대된 테스트를 가능하게 할 것이다. 그러한 기법은 전자형태의 주요 파일에서 표본거래를 추출하거나 특정한 성격의 거래를 분류하거나, 표본대신 모집단 전체를 테스트하기 위하여 이용될 수 있다.

A39 감사인이 재고자산의 수량에 영향을 미치는 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 식별하였다면, 기업의 재고자산 기록에 대한 조사는 재고자산 실사 때나 실사 후에 특히 주의할 장소나 항목을 식별하는 데 도움이 될 수 있다. 그러한 검토는 예고 없이 특정 장소에서 재고자산 실사에 입회하거나 동일한 일자에 모든 장소에서 재고자산을 실사하는 결정으로 나타날 수 있다.

A40 감사인은 부정으로 인한 중요왜곡표시위험 중 다수의 계정과목과 경영진주장에 영향을 미치는 것을 식별할 수 있다. 이러한 것에는 자산평가, 특정 거래와 관련된 추정치(사업부문의 인수, 구조조정 또는 처분 등) 그리고 기타 유의적인 부채발생액(연금 및 기타 퇴직급여채무 또는 환경 복구의무 등)이 포함될 수 있다. 또한 이러한 위험은 반복되는 추정에 관련된 가정의 중요한 변화와 관련될 수도 있다. 기업과 기업 환경의 이해를 통해 입수된 정보는 감사인이 경영진의 그러한 추정치와 그 근거가 되는 판단 및 가정의 합리성을 평가하는 데 도움이 될 수 있다. 과거 보고기간에 적용된 경영진의 유사한 판단과 가정에 대한 소급적 검토 역시 경영진의 추정치를 뒷받침하는 판단과 가정의 합리성에 대한 통찰을 제공해 줄 수 있다.

감사기준서 240

- A41 예측불가능성 요소의 포함 등 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용에 대처하기 위해 가능한 감사절차는 보론 2에 예시되어 있다. 이 보론은 부적절한 수익인식 등 부정한 재무보고 및 자산 횡령으로 인한 중요왜곡표시위험에 대한 감사인의 평가에 대응한 사례들을 포함한다.

경영진에 의한 통제무력화 위험에 대응한 감사절차

분개 및 기타의 조정사항들 (문단 33(a) 참조)

- A42 부정으로 인한 재무제표의 중요한 왜곡표시는 종종 부적합하거나 미승인된 분개에 의한 재무보고절차의 조작이 수반된다. 이것은 보고기간 전체에 걸쳐, 또는 보고기간말에 발생할 수 있으며, 경영진이 연결조정이나 재분류와 같이 분개에 반영되지 않고 재무제표에 보고되는 금액을 조정함으로써 발생할 수 있다.
- A43 뿐만 아니라, 자동화된 절차와 통제는 우연한 실수의 위험을 감소시킬 수 있지만 예를 들어 개인이 총계정원장이나 재무보고시스템에 자동적으로 반영되는 금액을 변경시킴으로써 그러한 자동화된 절차를 부당하게 무력화할 수 있는 위험을 극복하지 못할 수 있다. 따라서 감사인은 분개에 대한 내부통제의 부당한 무력화와 연관된 중요왜곡표시위험을 고려하는 것이 중요하다. 더 나아가 자동화 정보기술을 이용하여 정보를 전송하고 있을 경우 부당한 개입에 대한 시각적인 증거가 정보시스템 내부에 존재하지 않거나 거의 없을 수 있다.
- A44 테스트할 분개와 기타 조정사항들을 식별 및 추출하고 추출된 항목의 기본증빙을 조사할 적합한 방법을 결정할 때는 다음의 사항들이 관련성이 있다.
- **부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가** - 부정으로 인한 중요왜곡표시위험에 대한 감사인의 평가과정에서 알게 된 부정위험요소의 존재나 기타의 정보는 감사인이 테스트를 위한 구체적 유형의 분개와 기타 조정사항들을 식별하는 데 도움이 될 수 있다.
 - **분개와 기타 조정사항들에 대하여 실행된 통제** - 분개와 기타 조정사항들의 작성과 전기에 대한 효과적인 통제는 감사인이 그러한 통제의 운영효과성을 테스트한 경우에는 필요한 실증테스트의 범위를 감소시킬 수 있다.
 - **기업의 재무보고절차와 입수가능한 증거의 성격** - 다수의 기업에 있어 거래의 일상적 처리는 수작업 및 자동화에 의한 단계와 절차로 조합되어 있다. 마찬가지로 분개 및 기타 조정사항들에 대한 처리도 그 절차와 통제에 있어 수작업 및 자동화에 의한 방법 모두 수반될 것이다. 재무보고절차에 정보기술이 이용될 경우 분개와 기타 조정사항들은 오직 전자적인 형태로만 존재할 것이다.
 - **허위 분개와 기타 조정사항들의 성격** - 부적합한 분개나 기타 조정사항들은 종종 독특하게 식별되는 특성을 띠고 있다. 그러한 특성은 다음과 같이 분개에 포함되어 나타날 수 있다: (a) 관련성이 없거나 비경상적 혹은 거의 사용되지 않는 계정과목에 대하여 이루어진 경우, (b) 통상적으로는 분개를 수행하지 않는 직원에 의하여 이루어진 경우 (c) 보고기간 말에 이루어지거나, 설명이나 적요가 거의 또는 전혀 없이 장부마감 후에 이루어진 경우 (d) 재무제표 작성 전이나 작성 중에 계정 식별번호 없이 이루어진 경우, 또는 (e) 반올림된 숫자나 일관된 끝자리 수를 포함하고 있는 경우
 - **계정의 성격과 복잡성** - 부적합한 분개나 조정사항들은 다음과 같은 계정에 해당될 수 있다: (a) 복잡하거나 비경상적인 성격의 거래를 포함하는 계정 (b) 유의적

감사기준서 240

추정치와 보고기간말조정사항을 포함하고 있는 계정 (c) 과거에 왜곡표시의 경향이 있었던 계정 (d) 차이조정이 적시에 이루어지지 않거나 차이조정이 이루어지지 아니한 계정 (e) 내부거래를 포함하고 있는 계정, 또는 (f) 식별된 부정으로 인한 중요왜곡표시위험과 연관된 계정. 다수의 사업장이나 사업부문이 있는 기업을 감사할 때는 다수의 사업장에서 분개를 추출할 필요성도 고려한다.

- *정상적인 사업과정을 벗어나 처리된 분개나 기타 조정사항들* - 비표준적인 분개에 대하여는 월별 매입, 매출 그리고 현금지출과 같은 거래를 기록하기 위하여 반복적으로 실시되는 분개에 대한 것과 동일한 수준의 내부통제가 적용되지 않을 수도 있다.

- A45 감사인은 분개 및 기타 조정사항들의 테스트에 대한 성격, 시기 및 범위를 결정할 때 전문가적 판단을 수행한다. 그러나 허위의 분개와 기타 조정사항들은 종종 보고기간말에 이루어지므로, 문단 32(a)(ii)에서는 감사인이 보고기간말에 이루어진 분개와 기타 조정사항들을 추출할 것을 요구한다. 추가로, 부정으로 인한 재무제표의 중요한 왜곡표시는 보고기간 전체에 걸쳐 발생할 수 있고 부정의 수행을 은폐하기 위한 광범위한 노력이 수반될 수 있기 때문에 문단 32(a)(iii)에서는 감사인이 보고기간 전체에 대한 분개와 기타 조정사항들을 테스트할 필요가 있는지 여부도 고려하도록 요구한다.

회계추정치 (문단 33(b) 참조)

- A46 경영진은 재무제표를 작성할 때 유의적 회계추정치에 영향을 미치는 다수의 판단이나 가정을 수립하고, 그러한 추정치의 합리성에 대하여 지속적으로 모니터링 할 것이 요구된다. 부정확한 재무보고는 종종 회계추정치를 고의적으로 왜곡시킴으로써 이루어진다. 이것은 예를 들어 두 보고기간 이상에 걸쳐 이익을 평준화하거나 기업의 성과와 수익성에 대한 재무제표 이용자의 인식에 영향을 미쳐 이들을 기만할 목적으로 목표이익을 달성하도록 설계하는 방법으로, 모든 충당부채나 충당금을 과소평가하거나 과대평가함으로써 이루어질 수도 있다.
- A47 전기의 재무제표에 반영된 유의적 회계추정치에 관한 경영진의 판단과 가정에 대하여 소급적으로 검토하는 목적은 경영진의 편의가능성을 나타내는 징후가 있는지 여부를 판단하기 위한 것이다. 이것은 전기에 그 당시 이용가능한 정보에 기초하여 수행된 감사인의 전문가적 판단에 의문을 제기하기 위한 것이 아니다.
- A48 소급적 검토는 또한 감사기준서 540²¹에서도 요구되고 있다. 이 검토는 경영진의 전기 추정치에 대한 절차의 효과성에 대한 정보, 추정결과에 대한 감사증거, 또는 해당되는 경우 당기의 회계추정과 관련되는 전기 회계추정치에 대한 후속적 재추정, 그리고 추정불확실성과 같이 재무제표에 공시가 요구될 수도 있는 사항에 관한 감사증거를 얻기 위한 위험평가절차로서 수행된다. 실무적인 사항으로서, 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 나타낼 수도 있는 편의에 대하여 이 감사기준서에 따라 경영진의 판단과 가정을 검토할 때는 감사기준서 540에서 요구되는 검토와 연결하여 수행할 수도 있을 것이다.

²¹ 감사기준서 540 문단 9

감사기준서 240

유의적 거래의 사업상 논리적 근거 (문단 33(c) 참조)

- A49 부정한 재무보고를 행하거나 자산횡령을 은폐하기 위하여 기업의 정상적인 사업과정을 벗어나거나 비경상적으로 보이는 유의적 거래가 발생하였을 수 있음을 나타내는 징후에는 다음 사항이 포함된다.
- 그러한 거래의 형태가 지나치게 복잡함. (예를 들어 해당 거래가 연결대상 그룹 내의 다수의 기업 또는 다수의 관련없는 제 3 자와 관련되어 있다)
 - 경영진이 그러한 거래의 성격과 회계처리에 대하여 지배기구와 논의하지 않았으며, 문서화가 부적절함
 - 경영진이 거래의 기본적 경제 실질보다는 특정 회계처리의 필요성을 더욱 강조하고 있음
 - 특수목적기업 등 연결제외 특수관계자들이 관련된 거래가 기업의 지배기구에 의해 적절히 검토되거나 승인되지 않았음
 - 거래가 이전에 식별되지 않았던 특수관계자들 또는 실체가 없거나 감사대상기업의 도움 없이는 해당 거래를 뒷받침할 재무적 역량이 없는 사람과 관련되어 있음

감사증거의 평가 (문단 35 - 38 참조)

- A50 감사기준서 330은 경영진주장 수준의 중요왜곡표시위험에 대한 평가가 감사인이 수행한 감사절차와 입수된 감사증거에 기초하여 여전히 적합한지 평가하도록 요구한다.²² 이 평가는 기본적으로 감사인의 판단에 근거한 질적인 사항이다. 그러한 평가는 부정으로 인한 중요왜곡표시위험과 추가적인 감사절차 또는 다른 감사절차를 수행할 필요가 있는지 여부에 대한 더 깊은 통찰을 제공할 것이다. 보론 3은 부정의 가능성을 나타내는 상황에 대한 예를 포함한다.

전반적인 결론을 형성할 때 감사의 종결에 근접하여 수행되는 분석적절차 (문단 35 참조)

- A51 어떠한 특정 추세나 관계가 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 나타내는 것일 수 있는지 결정할 때는 전문가적 판단을 요구한다. 보고기간말 수익과 이익에 관련된 비경상적인 관계는 특별히 관련성이 있다. 이러한 것들은 예를 들어 보고기간 마지막 몇 주 동안 이유 없이 큰 금액의 이익이 보고되거나, 비경상적 거래들 또는 영업활동으로 인한 현금흐름의 추세와 일관성이 없는 이익 등이 포함될 수 있을 것이다.

식별된 왜곡표시의 고려 (문단 36 - 38 참조)

- A52 부정은 부정을 저지르려는 동기나 압력, 그리고 부정을 저지를 수 있는 알려진 기회나 그러한 행위의 합리화와 관련되므로, 특정의 부정사례는 고립되어 발생한 사건이 아닐 가능성이 높다. 따라서, 어떤 한 사업장에서 다수의 왜곡표시가 발생하는 경우에는 그 누적효과가 중요하지 않더라도 그것이 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 나타내는 것일 수도 있다.
- A53 식별된 부정의 시사점은 해당 상황에 따라 다르다. 예를 들어 일반적인 경우라면 유의적이지 아니한 부정도 상위경영진이 연루될 경우 유의적일 수 있다. 이러한 상황에서는 이전에 이루어진 진술의 완전성과 진실성 및 회계기록과 문서의 진위 여부에

²² 감사기준서 330 문단 25

감사기준서 240

의문이 있을 수 있으므로 이전에 입수한 감사증거의 신뢰성에 의문이 제기될 수 있다. 또한 종업원, 경영진 또는 제3자가 관여된 공모의 가능성이 있을 수 있다.

- A54 감사기준서 450²³과 감사기준서 700²⁴은 왜곡표시에 대한 평가 및 처리와 감사의견에 미치는 영향에 관한 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다.

감사인이 업무를 계속 수행할 수 없는 경우(문단 39 참조)

- A55 감사인이 감사를 계속 수행할 능력에 의문이 제기될 수 있는 예외적 상황이 발생할 수 있는 경우는 예를 들어 다음과 같다.
- (a) 부정이 비록 재무제표에 중요하지 않지만, 부정에 대하여 감사인이 해당 상황에 필요하다고 생각하는 적절한 절차를 기업이 취하지 아니함
 - (b) 부정으로 인한 중요왜곡표시위험에 대한 감사인의 검토와 테스트 결과가 중요하고도 전반적인 부정에 대하여 유의적인 위험을 나타내고 있음
 - (c) 감사인이 경영진 또는 지배기구의 적격성과 성실성을 매우 우려함
- A56 발생할 수 있는 상황들이 다양하기 때문에, 감사업무를 언제 해지하는 것이 적합할지 이를 명백히 기술한다는 것은 가능하지 아니하다. 감사인의 결론에 영향을 미치는 요소에는 경영진이나 지배기구 구성원의 연루사실이 가지는 시사점(이는 경영진진술의 신뢰성에 영향을 미칠 것이다)과 해당 기업과 지속적인 관계를 계속하고 있는 감사인에게 미치는 영향이 포함된다.
- A57 감사인은 이러한 상황에서 전문가적 책임과 법률적 책임을 지고 있으며 이러한 책임은 국가마다 다를 수 있다. 예를 들어 어떤 국가에서는 감사인은 감사인을 선임한 당사자 또는 경우에 따라 규제기관에 진술서나 보고서를 제출할 권한이나 의무가 있을 수 있다. 예외적인 상황에 처하여 감사인이 법적 요구사항을 고려할 필요가 있는 경우, 법적 조언을 구하는 것이 적절하다고 생각할 수도 있을 것이다. 감사업무를 해지할지 여부를 결정하거나, 주주 또는 규제기관이나 기타의 사람에게 보고해야 할 가능성 등 일련의 적합한 조치를 결정할 때가 이에 해당될 것이다.²⁵

공공부문에 특유한 고려사항

- A58 많은 경우에 있어 공공부문 감사인의 감사업무 해지는 감사인에게 부여된 책무나 공익성에 대한 고려 때문에 적용되지 않을 수 있다.

서면진술(문단 39 참조)

- A59 감사기준서 580²⁶은 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)으로부터 적합한 진술을 입수할 때의 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다. 재무제표의 작성에 대하여 책임을

²³ 감사기준서 450 “감사 중 식별된 왜곡표시의 평가”

²⁴ 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고”

²⁵ 공인회계사윤리기준은 기존 감사인을 교체하는 감사인과의 커뮤니케이션에 대한 지침을 제공한다.

²⁶ 감사기준서 580 “서면진술”

감사기준서 240

완수했다는 사실과 더불어, 이들이 기업의 규모와 관계없이 부정을 예방하고 발견하기 위해 설계, 실행 및 유지되는 내부통제에 대하여 그 책임을 인정하는 것이 중요하다.

- A60 부정의 특성 그리고 부정으로 인한 재무제표의 중요한 왜곡표시를 발견하는 데 있어 감사인이 직면하는 어려움 때문에, 감사인은 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)이 감사인에게 다음 사항을 공개하였음을 확인하는 문서화된 진술서를 입수하는 것이 중요하다:
- (a) 재무제표가 부정으로 인하여 중요하게 왜곡표시될 수 있는 위험에 대한 경영진의 평가 결과
 - (b) 실제 발생하였거나 의심되는, 또는 혐의를 둔 부정으로서 기업에 영향을 미치는 사항에 대하여 이들이 알고 있는 것

경영진 및 지배기구에 대한 커뮤니케이션 (문단 41-43 참조)

- A61 어떤 국가에서는 법규가 특정 사항에 대하여 감사인이 경영진 및 지배기구와 커뮤니케이션하는 것을 제한할 수도 있을 것이다. 법규에서 실제 발생한 불법행위 또는 불법행위의혹에 대한 관련기관의 조사를 방해할 수 있는 커뮤니케이션이나 기타 행위(기업에 주의를 주는 것 포함)를 특별히 금지할 수 있는데, 예를 들어 일부 국가에서 자금세탁방지법에 따라 감사인이 부정을 관련기관에 보고하도록 요구되는 경우가 이에 해당할 수 있다. 이러한 경우 감사인이 고려할 이슈들이 복잡할 수도 있으며 감사인은 법적 조언을 얻는 것을 고려할 수 있을 것이다.

경영진에 대한 커뮤니케이션 (문단 40 참조)

- A62 감사인은 부정이 존재하거나 존재할 수 있다는 증거를 입수한 경우에 그러한 사항을 실행가능한 한 가급적 조기에 적합한 수준의 경영진에게 알리는 것이 중요하다. 이것은 비록 그 사항이 사소하더라도(예를 들어 회사내 하위 직급의 종업원에 의한 소액의 횡령) 마찬가지다. 어떠한 직급의 경영진이 적합한지 결정하는 것은 전문가적 판단사항이고 공모의 가능성이나 의심되는 부정의 성격과 크기와 같은 요소에도 영향을 받는다. 일반적으로, 적합한 수준의 경영진은 의심되는 부정에 연루된 것으로 보이는 당사자보다 최소한 한 직급 위의 사람이다.

지배기구와의 커뮤니케이션 (문단 42 참조)

- A63 감사인과 지배기구와의 커뮤니케이션은 구두 또는 서면으로 이루어질 수 있다. 감사기준서 260은 감사인이 구두로 커뮤니케이션할 것인지 서면으로 할 것인지 여부를 결정할 때 감사인이 고려할 요소를 제시한다.²⁷ 감사인은 고위경영진이 연루된 부정이나 재무제표의 중요한 왜곡표시를 초래하는 부정에 대하여는 그 성격과 민감성으로 인하여 적시에 보고하는 것이며, 아울러 그러한 사항들을 서면으로 보고하는 것도 필요하다고 생각할 수 있다.

- A64 어떤 경우에는 감사인은 경영진이 아닌 인원이 연루된, 중요한 왜곡표시를 초래하지 않는 부정을 알게 된 경우에 지배기구와 커뮤니케이션하는 것이 적절하다고 생각할 수도 있다. 마찬가지로 지배기구도 그러한 상황을 알려 주기를 원할 수도 있다. 감사인과 지배기구가

²⁷ 감사기준서 260 문단 A38

감사기준서 240

이러한 측면과 관련하여 감사초기에 감사인과의 커뮤니케이션의 성격과 범위에 대하여 합의하면 커뮤니케이션 절차에 도움이 된다.

- A65 감사인이 경영진 또는 지배기구의 성실성이나 정직성에 대하여 의문을 가지는 예외적인 상황에서는, 감사인은 일련의 적합한 조치를 결정하는 데 도움을 받기 위해 법적 조언을 얻는 것이 적절하다고 생각할 수 있다.

부정에 관한 기타사항들 (문단 43참조)

- A66 기업의 지배기구와 논의할 부정에 관한 기타사항에는 예를 들어 다음이 포함될 수 있다.
- 부정의 예방과 발견을 위해 운영 중인 통제와 재무제표가 중요하게 왜곡표시 될 수 있는 위험에 대한 경영진 평가의 성격, 범위 및 빈도에 대한 우려
 - 식별된 유의적 내부통제 미비점에 적합하게 대처하거나 식별된 부정에 대하여 적합하게 대처하는 데 있어서 경영진의 실패
 - 경영진의 적격성과 성실성에 관한 의문 등 기업의 통제환경에 대한 감사인의 평가
 - 기업의 성과와 수익성에 대한 재무제표 이용자의 인식에 영향을 미쳐 이들을 기만하기 위한 목적으로 이익을 조정하려는 회계정책의 선택 및 적용과 같이 부정한 재무보고의 징후일 수 있는 경영진의 행위들
 - 기업의 정상적인 사업과정을 벗어난 거래들에 대한 승인의 적절성과 완전성에 대한 우려

기업외부의 적절한기관에 대한 부정의 보고 (문단 44 참조)

- A67 감사기준서 250²⁸은 감사인의 비밀유지의무에 대한 고려를 포함하여 감사인이 식별되거나 의심되는 법규위반을 관련기관에 보고하는 것이 요구되거나 상황에 적합한지 여부를 결정하는 것과 관련된 추가적인 지침을 제공한다.
- A68 문단 44에 따라 요구되는 결정에는 복잡한 고려사항과 전문가적 판단이 수반된다. 따라서 감사인은 내부 자문(예를 들어 회계법인이나 네트워크 회계법인 내) 또는 비밀유지를 전제로 규제기관 또는 전문직 단체(법규에서 금지되거나 비밀유지의무를 위반하는 것이 아닌 경우)의 자문을 고려할 수 있다. 감사인은 또한 선택할 수 있는 조치와 일련의 특정 조치를 취함에 따른 감사의견과 전문가적 또는 법적 시사점을 이해하기 위하여 법적 조언을 얻을 것을 고려할 수 있다.

공공부문에 특유한 고려사항

- A69 감사과정에서 발견되었는지 여부와 관계없이, 공공부문의 경우 부정의 보고에 대한 요구사항은 감사 책무 또는 관련된 법규나 다른 권위있는 근거의 특정 조항에 따르게 될 것이다.

²⁸ 감사기준서 250 “재무제표감사에서의 법률과 규정의 고려” 문단 A28-A34

감사기준서 240

보론 1 (문단 A26 참조)

부정위험요소의 예

이 보론에서 제시하는 부정위험요소는 광범위한 상황에서 감사인이 직면하게 되는 요소의 사례이다. 감사인의 고려와 관련성이 있는 두 가지 유형의 부정, 즉 부정한 재무보고와 자산의 횡령과 관련된 예는 별도로 제시되어 있다. 부정위험요소는 이와 같은 각 부정의 유형에 대하여 부정으로 인한 중요한 왜곡표시가 발생될 때 일반적으로 나타나는 세 가지 상황, 즉 (a) 동기/압력 (b) 기회 (c) 태도/합리화에 기초하여 세분되어 있다. 비록 부정요소들이 광범위한 상황들에 걸쳐 있지만 이들은 단지 예시일 뿐이며 따라서 감사인은 추가적인 위험요소나 기타의 다른 위험요소를 식별할 수 있을 것이다. 모든 부정요소들의 예가 모든 상황에 관련성이 있는 것은 아니며 어떤 것은 기업의 규모나 소유구조 또는 환경에 따라서 유의성이 더 높거나 낮을 수도 있다. 또한 예시된 부정요소의 순서는 이들간의 상대적 중요성이나 발생빈도를 반영하는 것이 아니다.

부정한 재무보고로 인한 왜곡표시와 관련된 위험요소

다음은 부정한 재무보고로 인한 왜곡표시와 관련된 위험요소의 예이다.

동기/압력

재무적 안정성 또는 수익성이 다음과 같은 (또는 이들이 나타내고 있는) 경제적, 산업적 또는 개별기업의 운영 상황에 의해 위협을 받는다.

- 이익 감소를 수반하는 치열한 경쟁이나 시장의 포화
- 기술 변화, 제품진부화 또는 이자율 변동과 같은 급격한 변동에 대한 고도의 취약성
- 소비자 수요의 유의적인 감소, 산업 또는 경제 전반에 걸친 사업실패의 증가
- 파산, 채무불이행에 따른 담보물 처분, 또는 적대적 인수의 위협을 임박하게 만드는 영업손실
- 재무제표에는 이익 및 이익의 증가로 보고됨에도 불구하고 반복적으로 음(-)의 영업활동 현금흐름을 갖거나 영업활동으로부터 현금을 조달할 능력이 없음
- 특히 동종 산업의 타기업에 비했을 때 급격한 성장이나 비경상적인 수익성
- 새로운 회계나 법률, 또는 규제상의 요구사항

다음과 같은 경우에는 경영진이 제3자의 요구사항이나 기대를 충족시켜야 하는 지나친 압력이 존재한다.

- 예를 들어 지나치게 낙관적인 보도자료나 사업보고서 상의 메시지와 같이, 경영진이 만들어낸 기대를 포함하여 투자분석가, 기관투자자, 중요한 채권자 또는 다른 외부인의 수익성이나 추세에 대한 (특히 과도하게 공격적이거나 비현실적인) 기대 수준
- 주요 연구개발이나 자본적 지출을 위한 조달 등 경쟁력을 유지하기 위한 추가적인 부채나 자본조달을 해야 할 필요성
- 상장유지요건이나 부채상환 또는 기타 채무약정 요구사항의 충족에 대한 능력이 한계에 이르렀음
- 사업 결합이나 계약 체결 등 진행 중인 유의적 거래에 있어 저조한 재무적 결과를 보고할 경우 예상되거나 실재하는 부정적 영향

감사기준서 240

이용가능한 정보에 따르면 다음과 같은 이유로 경영진이나 지배기구 구성원들의 개인적 재무상황이 기업의 재무적 성과에 의하여 위협을 받고 있음을 보인다.

- 기업에 대한 재무상의 중요한 이해관계
- 예를 들어 상여금, 주식옵션, 수익에 따른 지급약정과 같이 그 보상 중 중요한 부분이 주가, 영업성과, 재무상태 또는 현금흐름에 대한 공격적인 목표의 달성여부에 의존됨.¹
- 기업채무에 대한 개인 보증

매출이나 수익성에 따른 성과보상 목표 등 지배기구에 의해 수립된 재무적 목표를 달성하고자 하는 경영진이나 종업원에 대한 과도한 압력이 존재한다.

기획

부정한 재무보고를 하게 되는 계기는 산업의 성격이나 해당 기업의 영업성격에 따라 다음과 같은 사항에서 발생할 수 있다.

- 일반적인 영업활동이 아닌 특수관계자와의 거래 또는 감사를 받지 않거나 타감사인인 감사하는 관계기업과의 유의적 거래
- 공급처나 판매처에 대하여 부적합하거나 불공정한 거래를 초래할 수도 있는 거래조건을 강제할 수 있는, 특정 산업영역을 지배하는 강력한 재무적 상황이나 능력
- 확인하기 어려운 주관적 판단이나 불확실성이 개입된 유의적 추정치에 근거한 자산, 부채, 수익 또는 비용
- 유의적이거나 비경상적인, 또는 고도로 복잡한 거래. 특히 보고기간말에 근접한 거래로서 “형식보다 실질의 우선”이라는 난해한 문제를 일으키는 것.
- 경영환경과 문화가 상이한 서로 다른 국가 간에 국제적으로 위치하거나 수행되는 주요 사업
- 명백한 사업적 당위성이 없어 보이는 사업 중개자의 이용
- 명백한 사업적 당위성이 없어 보이는 조세피난처에서의 중요한 은행계좌, 종속기업 또는 지점운영

경영진의 모니터링이 다음과 같은 이유로 효과적이지 아니하다.

- (소유경영기업이 아닌 경우에) 보완통제가 없이 1 인 또는 소집단에 의해 경영이 지배됨
- 재무보고절차 및 내부통제에 대한 지배기구의 감시가 효과적이지 아니함

다음에서 나타나는 것처럼 복잡하거나 불안정한 조직구조가 존재한다.

- 기업에서 지배적 지분을 가지고 있는 조직이나 개인을 결정하기가 어려움
- 통상적이지 않는 법적 실체나 권한구조가 수반된 지나치게 복잡한 조직구조
- 상위경영진, 법률고문 또는 지배기구의 빈번한 교체

내부통제의 각 부문이 다음과 같은 이유로 미비점이 있다.

¹ 특정 계정과목이나 활동이 기업 전체에 중요하지 않아도, 경영진에 대한 보상은 해당 계정과목이나 활동과 관련된 목표의 달성 여부에만 달려 있을 수도 있다

감사기준서 240

- 자동화된 통제 및 (외부보고가 요구되는 경우) 중간재무보고에 대한 통제 등 통제 일반에 대한 부적절한 모니터링
- 높은 이직률, 또는 회계, 정보기술, 내부감사기능에서의 효과적이지 못한 인력의 고용
- 유의적 내부통제 미비점이 존재하는 상황 등 효과적이지 않은 회계 및 정보시스템

태도/합리화

- 기업가치나 윤리기준에 대한 경영진의 커뮤니케이션, 실행, 지원 또는 집행이, 혹은 부적합한 가치나 윤리기준에 관한 커뮤니케이션이 효과적이지 않음
- 회계정책의 선택이나 유의적 회계추정치의 결정에 비재무담당 경영진의 과도한 참여나 집착
- 증권관련 법규나 기타 법규의 위반 사실이 있거나, 부정행의 또는 법규위반의 혐의로 기업이나 상위경영진 또는 지배기구에 대한 제소의 사실이 있음
- 기업의 주가나 이익추세의 유지 또는 상승에 대한 경영진의 과도한 관심
- 경영진이 재무분석가, 채권자 그리고 기타의 제 3 자에게 공격적이거나 비현실적인 예측치의 달성을 약속함
- 경영진이 알려진 유의적 내부통제 미비점을 적시에 개선하지 못함
- 경영진이 세무상의 목적으로 보고이익을 최소화시키기 위해 부적합한 수단을 이용하는 데 관심을 가짐
- 상위경영진의 낮은 사기
- 소유경영자가 개인적 거래와 사업적 거래를 구분하지 아니함
- 소유집중기업에서의 주주간 분쟁
- 한계선 상에 있거나 부적합한 회계처리를 중요성 기준에 근거하여 정당화하려는 경영진의 반복적인 시도
- 경영진과 당기 또는 전임 감사인이 다음과 같은 이유로 긴장 관계에 있음
 - 회계, 감사 또는 보고 사항과 관련하여 당기 또는 전임감사인과의 빈번한 논쟁
 - 감사의 완료 또는 감사보고서 발행에 대한 비현실적인 시간제약 등 감사인에 대한 비합리적인 요구
 - 관련 인원 또는 정보에 대하여 부적합하게 접근을 제한하거나 지배기구와 효과적으로 커뮤니케이션할 수 없도록 감사인에게 가해지는 제약
 - 특히 감사인의 업무수행 범위 또는 감사업무에 참여하거나 자문을 제공하는 인원의 선정이나 계속적인 참여에 대하여 영향을 미치려는 시도와 같이 감사인에 대한 경영진의 지배적인 행동

자산의 횡령으로 인한 왜곡표시에서 나타나는 위험요소

자산의 횡령으로 인한 왜곡표시와 관련된 위험요소도 부정이 존재할 때 일반적으로 나타나는 세가지 상황, 즉 동기나 압력, 기회, 태도 및 합리화의 기준으로 분류된다. 부정한 재무보고로 인한 왜곡표시와 관련된 위험요소의 일부는 자산의 횡령으로 인한 왜곡표시가 발생할 때에도 나타날 수 있다. 예를 들어 경영진의 효과적이지 못한 모니터링과 내부통제의 기타 미비점은 왜곡표시가 부정한 재무보고로 인한 경우와 자산의 횡령으로 인한 경우 모두에 나타날 수 있다. 다음은 자산의 횡령으로 인한 왜곡표시와 관련된 위험요소의 예이다.

동기/압력

감사기준서 240

현금이나 횡령이 용이한 기타의 자산을 취급하는 경영진이나 종업원의 개인적인 금융채무는 자산을 횡령하도록 하는 압력을 발생시킬 수도 있다.

기업과 현금이나 횡령이 용이한 기타의 자산을 취급하는 종업원간 대립적인 관계는 해당 종업원이 이러한 자산을 횡령할 동기를 유발할 수 있다. 대립적인 관계는 예를 들어 다음과 같은 이유로 생길 수 있을 것이다.

- 종업원에 대한 알려지거나 예상되는 해고
- 종업원의 급여나 복리후생 계획에 대한 최근 또는 향후의 예상되는 변경
- 기대에 맞지 않는 승진, 급여 또는 기타 보상

기회

자산횡령의 가능성은 어떤 특성이나 환경에 따라 증가될 수 있다. 예를 들어 다음과 같은 경우 자산횡령의 기회가 증가한다.

- 보유 중이거나 처리 중인 거액의 현금
- 고가 또는 수요가 많은 소형의 재고자산
- 무기명채권, 다이아몬드 또는 컴퓨터 칩 등 환금이 용이한 자산
- 시장성이 높거나 소유권에 대한 관찰가능한 식별이 어려운 소형의 유형자산

자산에 대한 부적절한 내부통제는 자산횡령의 가능성을 증가시킬 수 있을 것이다. 예를 들어, 다음과 같은 경우에는 자산횡령이 발생할 수 있을 것이다.

- 직무분장이나 독립적 견제가 적절하지 아니함
- 여비나 기타 청구가능 경비와 같은 상위경영진의 지출에 대한 부적절한 감시
- 예를 들어 원격 사업장에 대한 부적절한 감독이나 모니터링과 같이, 자산담당 종업원에 대한 경영진의 부적절한 감시
- 자산 취급 종업원에 대한 부적절한 채용 심사
- 자산에 대한 부적절한 기록관리
- 거래의 권한부여 및 승인에서의 부적절한 시스템 (예를 들어 구매업무의 경우)
- 현금, 투자자산, 재고자산 또는 유형자산에 대한 부적절한 물리적 보호장치
- 자산에 대한 완전하고 적시적인 차이조정의 결여
- 거래에 대한 적시적이고 적합한 문서화의 결여 (예를 들어 반품에 대한 기록)
- 주요 통제기능을 수행하는 종업원에 대한 강제휴가의 미실시
- 정보기술에 대한 경영진의 부적절한 이해에 따라 정보기술 담당 종업원에 의한 자산횡령이 가능함
- 정보시스템 접속기록에 대한 통제 및 검토 등 자동화된 기록에 대한 부적절한 접근통제

태도/합리화

- - 자산횡령과 관련된 위험을 모니터링하거나 감소시킬 필요성에 대한 무시함
 - 현존하는 통제를 무력화하거나 내부통제의 알려진 미비점에 대한 적합한 개선조치를 취하지 않음으로써 자산횡령에 대한 내부통제를 무시함
 - 기업, 또는 종업원에 대한 기업의 처우에 불쾌함이나 불만을 나타내는 행동
 - 자산이 횡령되었음을 나타내는 것일 수 있는 행동이나 생활방식의 변화
 - 소액 절도에 대한 용인

감사기준서 240

보론 2 (문단 A41 참조)

부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용에 대응하여 적용가능한 감사절차의 예

다음은 부정한 재무보고 또는 자산의 횡령으로 인한 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용에 대처하기 위하여 적용가능한 감사절차의 예시이다. 비록 이 절차들이 광범위한 상황을 다루고 있으나, 이 절차들은 단지 예시이며 따라서 개별적인 상황에 가장 적합하거나 반드시 필요한 절차가 아닐 수 있다. 또한 제시된 절차의 순서는 이들 절차간의 상대적 중요성을 반영하는 것은 아니다.

경영진주장 수준에서의 고려

부정으로 인한 중요왜곡표시위험에 관한 감사인의 평가에 대한 구체적 대응은 부정위험요소, 식별된 상황, 영향을 미칠 거래유형, 계정잔액, 공시 및 경영진주장의 유형이나 이들의 결합에 따라 달라질 것이다. 다음은 이러한 대응의 구체적인 예시이다.

- 기습적이거나 예고 없이 사업장을 방문하거나 특정 테스트를 수행함. 예를 들어 미리 감사인의 참석이 예고되지 않았던 사업장의 재고실사에 입회하거나, 갑자기 특정 일자에 현금실사를 수행함
- 실사완료일과 보고기간말 사이에 잔액의 조작위험을 최소화시키기 위하여 기업이 재고실사를 보고기간말 또는 이에 근접한 일자에 수행하도록 요청함
- 당기의 감사접근방법을 변경함. 예를 들어 조회서의 발송과 더불어 주요 거래처와 공급자와 구두로 접촉하거나, 조직 내의 특정 당사자에게 조회요청서를 발송하거나, 추가적이거나 다른 정보를 요청함
- 분기말 또는 보고기간말의 조정분개를 세부적으로 검토하여 그 성격이나 금액상 비정상적으로 보이는 항목을 조사함
- 특히 보고기간말 또는 보고기간말에 근접하여 발생한 유의적이고 비정상적인 거래들에 대하여 특수관계자와의 거래가능성이나 거래를 뒷받침할 수 있는 재무적 자원의 원천을 조사함
- 세분화된 데이터를 이용하여 실증적 분석절차를 수행함. 예를 들어 매출과 매출원가를 지역별, 사업단위별 또는 월별로 감사인이 예측한 수치와 비교함
- 위험 및 위험에 대처하기 위한 통제여부와 그 방법을 통찰하기 위해 부정으로 인한 중요왜곡표시위험이 식별된 영역과 관련된 인원을 면담함
- 독립된 타감사인이 하나 이상의 종속기업, 사업부문 또는 지점의 재무제표를 감사하고 있는 경우, 이러한 부문간의 거래나 활동으로부터 발생하는 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용에 대처하기 위하여 수행하여야 할 업무의 범위를 타감사인과 토의함
- 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용이 높은 재무제표 항목과 관련하여 전문가의 업무가 특별히 중요하다면, 전문가의 발견사항이 합리적인지 여부를 결정하기 위하여 전문가의 가정이나 방법론, 또는 그 발견사항의 일부 또는 전부와 관련된 추가적인 절차를 수행하거나 이러한 목적으로 타전문가와 계약함
- 예를 들어 반품충당부채와 같이, 회계추정치와 판단이 개입되는 특정의 이슈가 어떻게 해결되었는지 사후적으로 평가하기 위하여, 이전에 감사받은 재무제표에서 선정한 재무상태표 계정과목의 기초잔액을 분석하기 위한 감사절차를 수행함
- 보고기간에 수행한 차이조정에 대한 고려 등 계정이나 기업이 작성한 기타의 차이조정에 대하여 절차를 수행함

감사기준서 240

- 모집단의 예외사항 테스트를 위한 데이터 마이닝 등 컴퓨터를 이용한 기법을 수행함
- 정보시스템에서 생성된 기록과 거래의 무결성을 테스트함
- 감사대상기업의 외부원천으로부터 추가적인 감사증거를 구함

구체적인 대응 - 부정한 재무보고로 인한 왜곡표시

부정한 재무보고로 인한 중요왜곡표시위험에 대한 감사인 평가의 대응사례는 다음과 같다.

수익인식

- 예를 들어, 당기와 과거 보고기간의 월별, 제품별 또는 사업부별 보고수익간의 비교와 같이, 세분화된 데이터를 이용함으로써 수익 관련 실증적 분석절차를 수행함. 컴퓨터를 이용한 감사기법은 수익간의 비정상적이거나 기대하지 못한 관계나 거래들을 식별하는 데 유용할 수 있다.
- 적합한 회계처리는 종종 거래조건이나 약정에 의해 영향을 받으며 할인조건이나 그 적용기간이 적절히 문서화되지 아니하는 경우가 있기 때문에, 관련 계약조건과 부속약정 존재에 대하여 거래처에 조회함. 예를 들어, 인수조건, 인도 및 지급조건, 향후 또는 진행 중인 공급자 의무의 존재여부, 제품에 대한 반품권, 보증된 재판매가액, 취소 및 환불조항 등이 종종 그러한 상황과 관련되어 있다.
- 기업의 판매 및 마케팅 인원이나 내부의 법률고문에게 보고기간 말에 근접한 매출이나 출고에 대하여 질문함. 그리고 이러한 거래와 관련하여 비정상적인 조건이나 상황을 알고 있는지 질문함
- 출고 중이거나 출고대기 상태에 있는 제품(또는 처리 대기 중인 반품)을 관찰하기 위하여 보고기간말에 하나 이상의 사업장에 입회하고 매출 및 재고자산과 관련된 기타의 적절한 기간귀속 절차를 수행함
- 수익거래가 전자적으로 개시, 처리 및 기록되는 상황이라면, 거래들이 실제로 발생하였으며 적절하게 기록되고 있다는 확신을 제공하는지를 결정하기 위하여 통제에 대한 테스트를 수행함

재고자산 수량

- 재고실사 때나 그 후에 특별한 주의를 요하는 사업장이나 항목을 식별하기 위하여 기업의 재고기록을 조사함
- 예고하지 아니하고 특정 사업장의 재고실사에 입회하거나 동일한 날에 모든 사업장의 재고실사를 수행함
- 실사수행일과 보고기간말 사이의 부당한 조작위험을 최소화시키기 위하여 재고실사를 보고기간말 또는 이에 근접한 일자에 수행함
- 실사입회 중에 추가적인 절차를 수행함. 예를 들어 포장된 재고자산에 대하여는 내용물, 적재방법(예를 들어 가운데를 비우기) 및 라벨의 부착 방식을, 그리고 향수나 특수 화학제품과 같은 액체는 그 품질(즉, 순도, 등급 또는 농도)을 더 엄격하게 조사함. 전문가의 활용은 이러한 측면에서 도움이 될 수 있다.
- 수량을 재고자산의 등급이나 유형, 사업장 또는 기타의 기준에 따라 과거 보고기간의 수량과 비교하거나, 실사수량을 계속기록법에 의한 수량과 비교함

감사기준서 240

- 컴퓨터를 이용한 감사기법으로 재고실사 자료를 추가로 테스트함. 예를 들어 일련번호에 대한 통제를 테스트하기 위하여 태그번호 별로 정렬하거나 항목의 중복 또는 누락가능성을 테스트하기 위하여 항목의 일련 번호로 정렬함

경영진의 추정치

- - 경영진의 추정치와 비교하기 위한 독립적인 추정치를 도출하기 위하여 전문가를 이용함
 - 회계추정치의 도출과 관련된 계획을 수행할 경영진의 능력과 의도를 확인하기 위해 경영진과 회계부서 외의 사람에게 질문을 확대함

구체적인 대응 -자산의 횡령으로 인한 왜곡표시

서로 다른 상황에서는 항상 서로 다른 대응이 필요하다. 일반적으로, 자산의 횡령으로 인한 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용에 대한 감사인의 대응은 특정 계정잔액과 거래유형에 중점을 두게 될 것이다. 비록 위에서 언급한 두 가지 범주에 대한 감사인의 대응 중 일부는 그러한 상황에 적용될 수 있겠지만, 업무수행의 범위는 식별된 횡령위험에 대한 개별적인 정보와 연계되어야 한다.

자산의 횡령으로 인한 중요왜곡표시위험에 관한 감사인의 평가에 따른 대응의 예는 다음과 같다.

- 보고기간말 또는 이에 근접한 시기에 현금이나 유가증권을 실사함
- (지급일, 매출취소 및 환입 기록 등) 감사대상 보고기간의 계정 변동에 대하여 거래처에 직접 조회함
- 상각채권의 추심액에 대하여 분석함
- 사업장별 또는 제품유형별 재고부족을 분석함
- 주요 재고자산 비율을 산업표준과 비교함
- 재고감소에 대한 근거문서를 계속기록법에 의한 기록과 검토함
- 매입처 목록과 종업원 목록간 주소 또는 전화번호가 일치하는지 식별하기 위하여 전산상으로 대조함
- 주소, 종업원 주민등록 번호 또는 과세당국 번호나 은행 계좌번호의 중복 여부를 확인하기 위하여 급여지급 기록을 컴퓨터를 이용하여 조사함
- 예를 들어 성과평가의 부재와 같이, 관련 활동에 대한 증거가 거의 또는 전혀 없는 종업원에 대한 인사기록을 검토함
- 비경상적인 유형이나 추세를 나타내는 매출할인이나 환입을 분석함
- 특정의 계약조건을 제 3자에게 확인함
- 계약이 조건대로 수행되고 있는지에 대한 증거를 입수함
- 거액의 비경상적인 비용의 타당성을 검토함
- 상위경영진과 특수관계자에 대한 대여금의 승인내역 및 현재 잔액을 검토함
- 상위경영진이 제출, 보고한 지출의 수준 및 그 타당성을 검토함

감사기준서 240

보론 3 (문단 A49 참조)

부정의 가능성을 나타내는 상황의 예

다음은 재무제표가 부정으로 인한 중요한 왜곡표시를 포함하고 있을 가능성을 나타내는 상황의 예이다.

다음과 같은 회계기록의 불일치

- 완전하게 또는 적시에 기록되지 않은 거래, 그리고 금액, 보고기간, 분류 또는 회계정책에 있어 부적절하게 기록된 거래
- 근거가 없거나 승인되지 않은 잔액이나 거래
- 재무적 결과에 중요한 영향을 미치는 최종 순간의 조정사항들
- 종업원이 승인된 직무의 수행에 필요한 것과 상응하지 않는 시스템과 기록에 접근한 증거
- 부정 혐의에 관하여 감사인이 알게 된 정보나 불만사항

다음과 같이 상호 모순되거나 찾을 수 없는 증거

- 문서의 분실
- 변조가 된 것으로 보이는 문서
- 원본문서가 존재할 것으로 예상됨에도 불구하고 사진촬영본이나 전자전송 문서 외에는 확인할 수 없는 경우
- 차이조정에서 설명되지 않은 중요한 항목
- 예를 들어 수익보다 급속한 성장을 보이는 매출채권과 같이, 재무상태표 항목의 비정상적인 변화나 추세, 또는 주요 재무비율이나 상호관계의 비정상적인 변화
- 질문이나 분석적절차에서, 경영진이나 종업원들의 일관성 없고 모호하거나 납득할 수 없는 답변
- 기업의 기록과 조회서 회신내용간의 비정상적인 차이
- 매출채권 기록에서 다수의 대변분개나 기타 조정사항들
- 매출채권 보조원장과 통제계정간, 또는 거래처가 확인해 준 금액과 매출채권 보조원장간의 설명되지 않거나 불충분하게 설명된 차이
- 취소된 수표가 일반적으로 은행잔액명세와 함께 기업에 반송되는 상황임에도 불구하고 분실되었거나 존재하지 않는 취소수표
- 유의적 크기의 재고자산 또는 실물자산의 분실
- 해당 기업의 기록보관에 대한 실무나 정책과 일관성이 없는, 입수할 수 없거나 분실한 전자적 증거
- 조회에 대하여 기대보다 더 적거나 더 많은 수의 회신
- 주요 시스템의 변경 및 프로그램 변경 테스트 그리고 당기 시스템의 변경 및 개발에 대한 실행 활동의 증거를 생성할 능력이 없음

다음과 같이 감사인과 경영진 간에 문제가 있거나 비정상적인 관계

- 감사증거가 발견될 것으로 보이는 기록, 설비, 특정 종업원, 고객, 거래처 또는 기타의 사람에 대한 접근 거부
- 복잡하거나 논란이 있는 이슈들의 해결에 대한 경영진의 부당한 시간적 압력

감사기준서 240

- 특히 감사증거에 대한 감사인의 비판적 평가와 관련하여, 또는 경영진과의 잠재적인 의견불일치에 대한 해결과정에 있어 감사업무의 수행에 대한 경영진의 불평이나 업무팀원에 대한 경영진의 위협
- 요청한 정보 제공에 대한 기업의 비경상적인 지연
- 감사인이 컴퓨터를 이용한 감사기법으로 테스트하기 위해 주요 전자파일에 접근하는 것을 꺼림
- 보안, 운영 그리고 시스템 개발 인원 등 주요 정보기술 운영 인원과 설비에 대한 접근 거부
- 보다 완전하고 이해가능성이 높게 재무제표의 공시를 추가하거나 수정하는 것을 꺼림
- 식별된 내부통제의 미비점들에 대하여 적시에 대처하는 것을 꺼림

기타

- 감사인이 개인적으로 지배기구와 만나는 것을 경영진이 허용하기 꺼려 함
- 산업표준과 일치되지 않는 것으로 보이는 회계정책
- 변화된 상황에 따른 것으로 보이지 않는 회계추정치의 빈번한 변경
- 기업 행동강령의 위반에 대한 용인

감사기준서 250

재무제표감사에서 법률과 규정의 고려

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위-----	1
법규의 영향 -----	2
법규준수에 대한 책임 -----	3-9
시행일-----	10
목적-----	11
용어의 정의-----	12

요구사항

법규준수에 대한 감사인의 고려사항-----	13-18
법규위반이 식별되거나 의심될 때의 감사절차-----	19-22
식별되었거나 의심되는 법규위반의 커뮤니케이션과 보고 -----	23-29
문서화-----	30

적용 및 기타 설명자료

법규준수에 대한 책임-----	A1-A8
용어의 정의 -----	A9-A10
법규준수에 대한 감사인의 고려사항-----	A11-A16
법규위반이 식별되거나 의심될 때의 감사절차-----	A17-A25
식별되었거나 의심되는 법규위반의 보고-----	A26-A34
문서화-----	A35-A36

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 1 이 감사기준서는 재무제표감사에 있어서 법률과 규정(이하 “법규”라 한다)을 고려할 감사인의 책임을 다룬다. 이 감사기준서는 감사인이 특정 법규의 준수여부에 대하여 별도로 테스트하고 보고하기 위하여 특별히 수행하는 인증업무에는 적용되지 않는다.

법규의 영향

- 2 법규가 재무제표에 미치는 영향은 매우 가변적이다. 특정 기업이 준수해야 하는 법규는 그 기업의 법규 체계를 구성한다. 일부 법규의 조항은 재무제표의 보고금액과 공시를 결정한다는 점에서 재무제표에 직접적인 영향을 미친다. 반면, 어떤 법규는 경영진이 준수해야 할 사항이나 기업이 사업을 수행할 수 있는 근거 조항을 정하고 있지만, 기업의 재무제표에 직접적인 영향을 미치지 않는다. 일부 기업은 은행이나 화학회사와 같이 규제가 강한 업종을 영위하고 있는 반면, 어떤 기업에는 근로자의 안전과 위생, 평등한

감사기준서 250

고용기회의 제공 등 일반적으로 사업의 일상적인 영업 측면과 관계된 법규만 적용된다. 법규의 위반은 벌금, 소송 또는 기타 재무제표에 중요한 영향을 미칠 수 있는 결과를 초래할 수 있다.

법규준수에 대한 책임 (문단 A1-A6 참조)

- 3 기업의 재무제표에 보고되는 금액과 공시를 결정하는 법규를 준수하는 등 법규가 정하는 바에 따라 기업의 영업활동을 수행하는 것은, 지배기구의 감시와 함께 경영진의 책임이다.

감사인의 책임

- 4 이 감사기준서의 요구사항은 감사인이 법규위반으로 인한 재무제표의 중요한 왜곡표시를 식별하는 데 도움이 되도록 설계되었다. 그러나 감사인은 법규위반을 예방할 책임이 없으며, 모든 법규의 위반을 발견할 것이라고 기대할 수도 없다.
- 5 감사인은 기업의 재무제표가 전체적으로 부정이나 오류에 의해 중요하게 왜곡표시 되지 아니하였다는 합리적 확신을 얻을 책임이 있다.¹ 감사인은 재무제표감사를 수행할 때에 관련 법규의 체계를 고려하여야 한다. 감사인이 감사기준에 따라 감사를 적절하게 계획하고 수행했어도 감사의 고유한계로 인하여 재무제표의 중요한 왜곡표시가 일부 발견되지 않을 수 있는 불가피한 위험이 존재한다.² 법규의 관점에서, 중요한 왜곡표시를 발견할 수 있는 감사인의 능력에 대한 고유한계의 잠재적 영향은 아래와 같은 이유로 더욱 크다.
- 전형적으로 재무제표에 영향을 미치지 않고 기업의 재무보고와 관련된 정보시스템에 의해 포착되지 않는, 주로 기업의 영업활동 측면과 관련된 법규가 다수 존재한다.
 - 법규위반은 공모, 위조, 거래의 고의적인 기재누락, 경영진의 통제무력화 또는 감사인에 대한 의도적인 허위진술 등을 은폐하기 위한 목적으로 설계된 행위들과 관련된 것일 수 있다.
 - 특정 행위가 위반에 해당되는지 여부는 궁극적으로 법원 또는 기타 적합한 판결기관이 결정할 사항이다.

일반적으로 어떤 위반이 재무제표에 반영된 사건 및 거래와 관련성이 적을수록, 감사인이 그러한 위반을 알게 되거나 인식할 가능성은 보다 낮아진다.

¹ 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행” 문단 5

² 감사기준서 200 문단 A51-A52

감사기준서 250

- 6 이 감사기준서는 아래와 같이 서로 다른 두 가지 유형의 법규에 대한 준수와 관련하여 감사인의 책임을 구분한다. (문단 A6, A12-A13 참조)
- (a) 세금이나 연금 관련 법규와 같이 재무제표상의 중요한 금액과 공시를 결정하는 데 직접적인 영향을 준다고 일반적으로 인식되는 법규 조항 (문단 14 참조) (문단 A12 참조)
- (b) (예를 들어 사업 허가조건의 준수나 지급능력에 관한 규정준수, 또는 환경규제의 준수 등과 같이), 재무제표 금액과 공시의 결정에 직접적인 영향을 미치지 않지만, 해당 법규의 준수가 사업의 일상적인 운영 면이나 사업을 계속할 수 있는 능력 또는 중요한 처벌을 면할 수 있는 능력에 대한 근본이 되는 기타 법규. 그러므로 이러한 위반도 재무제표에 중요한 영향을 미칠 수 있을 것이다 (문단 15 참조) (문단 A13 참조)
- 7 이 감사기준서에는 문단 6에서 언급한 각 유형의 법규에 대하여 서로 다른 요구사항을 명시한다. 문단 6의 (a) 유형에 대하여는, 감사인은 그 법규조항의 준수에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 책임이 있다. 문단 6의 (b) 유형에 대하여는, 감사인의 책임은 재무제표에 중요한 영향을 미칠 수 있는 법규의 위반을 식별하는 데 도움을 주는 특정의 감사절차만 수행하는 것으로 제한된다.
- 8 이 감사기준서는 감사인이 재무제표에 대한 의견을 형성하기 위해 적용한 다른 감사절차에서도 위반사례가 식별되거나 위반으로 의심되는 사례가 발견될 가능성이 있다는 점에 대하여 항상 주의를 유지할 것을 요구한다. 기업에 영향을 미치는 법규의 범위를 고려하여, 감사인이 감사기준서 200³에서 요구되는 바와 같이 감사 전반에 걸쳐 전문가적 의구심을 유지하는 것은 이러한 관점에서 중요하다.
- 9 감사인은 법규 또는 관련 윤리적 요구사항에 따라 기업의 법규위반과 관련된 추가적인 책임을 부담할 수 있다. 이러한 책임은 이 감사기준서와 다르거나 이 감사기준서에서 요구하는 것 이상일 수 있다. 예를 들어 법규 또는 관련 윤리적 요구사항에서 다음과 같은 책임을 요구할 수도 있다. (문단 A8 참조)
- (a) 경영진 및 지배기구와의 구체적인 커뮤니케이션과 관련된 요구사항을 포함하여 식별되었거나 의심되는 법규위반에 대한 대응할 책임, 위반에 대한 경영진과 지배기구의 대응이 적절한지에 대한 평가할 책임 및 추가적인 조치가 필요한지에 대한 결정할 책임
- (b) 타 감사인에게 식별되거나 의심되는 법규위반을 커뮤니케이션할 책임 (예를 들어 그룹재무제표에 대한 감사에서)
- (c) 식별되거나 의심되는 법규위반에 대한 문서화 요구사항
- 추가적인 책임에 대한 준수는 이 감사기준서와 다른 감사기준서에 따른 감사인의 업무와 관련된 추가적인 정보를 제공할 수 있다. (예를 들면 경영진 또는 적합한 경우 지배기구의 성실성에 대한 정보)

시행일

- 10 이 감사기준서는 202X년 12월 15일 이후 종료하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

³ 감사기준서 200 문단 15

감사기준서 250

목적

- 11 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 다음과 같다.
- (a) 재무제표의 중요한 금액과 공시를 결정하는 데 직접적인 영향을 미친다고 일반적으로 인식되는 법규조항의 준수에 관하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수함
 - (b) 재무제표에 중요한 영향을 미칠 수 있는 기타의 법규에 대한 위반사례를 식별하는 데 도움을 주는 특정 감사절차를 수행함
 - (c) 감사 중 식별되었거나 의심되는 법규위반에 대하여 적절히 대응함

용어의 정의

- 12 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.

(법규)위반 - 기업, 지배기구, 경영진 또는 기업을 위해 일하거나 기업의 지시에 따르는 다른 개인이 현행 법률 또는 규정에 반하여 의도적으로 또는 비의도적으로 특정 행위를 누락하거나 실행하는 행위. 위반에는 기업의 사업활동과 관련되지 아니한 행위는 포함되지 아니한다. (문단 A9-A10 참조)

요구사항

법규준수에 대한 감사인의 고려사항

- 13 감사인은 감사기준서 315⁴에 따른 기업과 기업환경에 대한 이해의 일부분으로, 다음 사항에 대한 일반적인 이해를 갖추어야 한다.
- (a) 기업과 그 기업이 영업을 하고 있는 산업 또는 부문에 적용되는 법규
 - (b) 기업이 이러한 법규를 어떻게 준수하고 있는 지에 관한 사항 (문단 A11 참조)
- 14 감사인은 일반적으로 재무제표의 중요한 금액과 공시의 결정에 직접적인 영향을 미칠 것으로 인식되는 법규조항의 준수에 관하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하여야 한다. (문단 A12 참조)
- 15 감사인은 재무제표에 중요한 영향을 미칠 수 있는 기타의 법규에 대한 위반사례를 식별하는 데 도움을 줄 수 있도록 아래의 감사절차를 수행하여야 한다. (문단 A13-A14 참조)
- (a) 기업이 이와 같은 법규를 준수하고 있는지 여부에 대하여 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)에게 질의함
 - (b) 관련 인허가기관이나 규제기관과의 왕복문서가 있는 경우 이를 검사함
- 16 감사인은 재무제표에 대한 의견을 형성하기 위해 적용한 다른 감사절차에서 위반사례가 식별되거나 위반으로 의심되는 사례가 발견될 가능성에 대하여 감사 중 주의를 유지하여야 한다. (문단 A15 참조)

⁴ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가” 문단 11

감사기준서 250

- 17 감사인은 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)에게 재무제표를 작성할 때 그 영향을 고려해야 하는 법규위반 또는 위반으로 의심되는 사항으로서 알고 있는 모든 사실들을 감사인에게 공개하였다는 내용의 서면진술을 제공하도록 요청하여야 한다. (문단 A16 참조)
- 18 식별되었거나 의심되는 법규위반이 없는 경우, 감사인은 문단 13-17 에 서술된 절차 외에는 기업의 법규준수에 관한 감사절차의 수행이 요구되지 아니한다.

법규위반이 식별되었거나 의심될 때의 감사절차

- 19 감사인은 법규위반 또는 의심되는 법규위반 사례에 대한 정보를 알게 되면 다음의 절차를 수행하여야 한다. (문단 A17-A18 참조)
- (a) 행위의 성격 및 그 행위가 발생한 상황을 이해함
 - (b) 재무제표에 미칠 수 있는 영향을 평가하기 위한 추가적인 정보를 입수함 (문단 A19 참조)
- 20 감사인은 위반이 존재할지 모른다고 의심하는 경우에는, 법규상 금지되지 않는 한 적절한 수준의 경영진(적합한 경우 지배기구를 포함)과 그 사항에 대하여 논의하여야 한다. 만약 경영진이나 지배기구가 기업이 법규를 준수하고 있다는 사실을 뒷받침하는 충분한 정보를 제공하지 아니하며, 의심되는 법규위반이 재무제표에 중요한 영향을 미칠 수 있다고 판단되면, 감사인은 법적 조언을 받을 필요가 있는지 고려하여야 한다. (문단 A20- A22 참조)
- 21 감사인은 의심되는 법규위반에 관하여 충분한 정보를 입수할 수 없으면, 충분하고 적합한 감사증거의 결여가 감사의견에 미치는 영향을 평가하여야 한다.
- 22 감사인은 감사인의 위험평가, 서면진술의 신뢰성 등 감사의 다른 측면과 관련하여 식별되었거나 의심되는 법규위반의 시사점을 평가하고, 적절한 조치를 취하여야 한다. (문단 A23- A 25 참조)

식별되었거나 의심되는 법규위반의 커뮤니케이션과 보고

식별되었거나 의심되는 법규위반에 대한 지배기구와의 커뮤니케이션

- 23 지배기구의 모든 구성원이 그 기업의 경영에 참여하고 있지 않는 한, 따라서 감사인이 이미 커뮤니케이션하여 이들이 식별된 법규위반 또는 의심되는 법규위반에 관한 사항들을 알고 있는 경우가 아니라면⁵, 감사인은 감사과정에서 알게 된 법규위반과 관련된 사항들이 명백히 경미한 경우를 제외하고는 이 사항을 법규상 금지되지 않는 한 지배기구와 커뮤니케이션하여야 한다.
- 24 감사인은 문단 23에서 언급된 위반이 의도적이며 중요하다고 판단되는 경우 실행가능한 한 가급적 조기에 이러한 사항을 지배기구와 커뮤니케이션하여야 한다.

⁵ 감사기준서 260 “지배기구와의 커뮤니케이션” 문단 13

감사기준서 250

- 25 경영진 또는 지배기구가 위반에 연루된 것으로 의심되면, 감사인은 기업의 감사위원회 또는 이사회 등과 같은 그 다음 상위기구에 이 사항을 커뮤니케이션하여야 한다. 상위의 기구가 존재하지 않거나, 그러한 커뮤니케이션이 이루어지지 않을 것으로 판단되거나 보고대상자에 대한 확신이 없는 경우, 감사인은 법적 조언을 구할 필요성을 고려하여야 한다.

식별되었거나 의심되는 법규위반이 감사보고서에 미치는 잠재적 영향 (문단 A26-A27 참조)

- 26 만약 감사인이 재무제표에 중요한 영향을 미치는 식별되었거나 의심되는 법규위반이 재무제표에 적절히 반영되지 않았다고 결론을 내리는 경우에는, 감사인은 감사기준서 705에 따라 한정 의견 또는 부적정의견을 표명하여야 한다.⁶
- 27 감사인이 재무제표에 중요할 수 있는 위반이 발생되었거나 발생되었을 가능성이 있는지 여부를 평가하기 위한 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 데 경영진 또는 지배기구로부터 방해를 받은 경우에는, 감사기준서 705⁷에 따라 재무제표에 대하여 감사범위의 제한을 이유로 한정 의견을 표명하거나 의견을 거절하여야 한다.
- 28 만약 위반이 경영진이나 지배기구에 의해서가 아니고 주변 상황에 의한 제약 때문에 발생한 것인지 여부를 감사인이 결정할 수 없는 경우에는, 감사인은 감사기준서 705에 따라 감사 의견에 미치는 영향을 평가하여야 한다.

식별되거나 의심되는 법규위반의 기업 외부의 적절한 기관에 대한 보고

- 29 만약 감사인이 법규위반을 식별하였거나 의심하고 있는 경우에는, 감사인은 다음에 해당 하는지 결정하여야 한다. (문단 A28-A34 참조)
- (a) 법규 또는 관련 윤리적 요구사항에서 감사인이 기업 외부의 적절한 기관에 보고하도록 요구함
 - (b) 법규 또는 관련 윤리적 요구사항에서 확립된 책임에 따르면 기업 외부의 적절한 기관에 보고하는 것이 상황에 적합한 조치일 수 있음

문서화

- 30 감사인은 감사문서⁸에 식별되거나 의심되는 법규위반 및 다음 내용을 포함하여야 한다.
- (a) 수행된 감사절차, 유의적인 전문가적 판단 그리고 이에 대한 결론
 - (b) 위반과 관련된 유의적인 사항들에 대한 경영진, 지배기구 및 기타의 인원들과의 토의 및 그 사항에 대한 경영진과 해당되는 경우 지배기구의 대응 (문단 A35-A36참조)

적용 및 기타 설명자료

법규준수에 대한 책임(문단 3-9 참조)

⁶ 감사기준서 705 “감사의견의 변형” 문단 7-8

⁷ 감사기준서 705 “감사의견의 변형” 문단 7-9

⁸ 감사기준서 230 “감사문서” 문단 8-11, A6

감사기준서 250

- A1 지배기구의 감시와 더불어 법규가 정하는 바에 따라 기업의 영업활동을 수행하는 것은 경영진의 책임이다. 법규는 여러 방식으로 기업의 재무제표에 영향을 미칠 수 있다. 예를 들어, 가장 직접적으로는 기업의 재무제표에 요구되는 특정 공시에 영향을 미치거나 혹은 해당 재무보고체계를 규정할 수도 있을 것이다. 또한 법규는 기업의 일정한 법률적 권리와 의무를 정할 수도 있으며, 이들 중 일부는 기업의 재무제표에 인식될 것이다. 그뿐만 아니라, 법규를 위반하는 경우에는, 이에 따른 벌칙이 부과될 수도 있다.
- A2 다음은 법규위반의 예방과 발견을 돕기 위해 기업이 실행할 수 있는 정책과 절차의 유형에 대한 예이다.
- 법률적 요구사항을 모니터링하고, 운영절차가 이러한 요구사항을 충족시킬 수 있도록 설계되었는지 확인함
 - 적절한 내부통제를 구축, 운영함
 - 행동규범의 제정, 공표 및 준수
 - 종업원들이 이러한 행동규범에 대하여 적절히 교육받고 이해하고 있는지 확인함
 - 행동규범 준수 여부를 모니터링하고, 행동규범을 준수하지 않은 종업원에 대한 적합한 징계처분을 함
 - 법적 요구사항의 모니터링을 지원하기 위한 법률 고문을 고용함
 - 기업이 산업 내에서 준수해야 할 주요 법규들의 목록 및 소송사건의 기록 유지

대규모 기업의 경우, 이러한 정책과 절차는 아래의 기구에 적절한 책임을 부여함으로써 보장될 수 있을 것이다.

- 내부감사 부서
- 감사위원회
- 준법감시 부서

감사인의 책임

- A3 기업의 법규위반은 재무제표에 중요한 왜곡표시를 초래할 수 있다. 위반이 발견되면 그 중요성과 관계없이, 예를 들어 경영진, 지배기구 또는 종업원의 성실성에 대한 감사인의 고려 등 감사의 다른 측면에 영향을 미칠 수 있다.
- A4 어떤 행위가 법규위반에 해당되는지의 여부는 법원 또는 기타 적절한 판결기구가 판단할 사항이며, 일반적으로 그것을 결정하는 것은 감사인의 전문적 적격성을 넘어서는 것이다. 그럼에도 불구하고, 기업과 해당 산업이나 부문에 대한 감사인의 교육과 경험 및 이해는 감사인이 주목하게 된 어떤 행위가 법규위반에 해당될지도 모른다는 인식의 기초를 제공할 수도 있다.
- A5 구체적인 법규의 요구사항에 근거하여, 감사인은 재무제표감사의 일부로서 기업이 법규의 특정 조항을 준수하고 있는지에 대한 보고가 요구될 수도 있다. 이러한 경우, 감사기준서 700⁹ 또는 한국공인회계사회의 감사기준서 800¹⁰은 이러한 감사책임을 감사보고서에서 어떻게 다룰 것인지를 정한다. 더 나아가 구체적인 법규의 보고 요구사항이 존재하는

⁹ 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고” 문단 43

¹⁰ 감사기준서 800 “특정목적 재무보고체계에 따라 작성된 재무제표의 감사-특별 고려사항” 문단 11

감사기준서 250

경우, 감사인은 감사계획에 기업이 해당 법규조항을 준수하는지 여부에 대한 적절한 테스트를 포함하는 것이 필요할 수도 있다.

법규의 유형(문단 6 참조)

- A6 관련 법규가 문단 6(a) 또는 문단 6(b)에 기술된 유형에 해당되는지 여부는 기업의 성격과 상황에 영향을 받는다. 예를 들어, 다음과 같은 사안을 다루는 법규들이 문단 6에 기술된 법규의 유형에 포함될 수도 있다.
- 부정, 부패 및 뇌물
 - 자금세탁, 테러자금조달, 범죄수익
 - 증권시장과 매매
 - 은행 및 기타 금융상품과 금융서비스
 - 데이터 보호
 - 세금, 연금부채 및 지급
 - 환경보호
 - 공공보건 및 안전

공공부문에 특유한 고려사항

- A7 공공부문의 경우, 재무제표감사와 관련되거나 기업운영의 다른 측면에까지 확장되는 법규에 대한 고려와 관련되어 추가적인 감사책임이 있을 수 있다.

법규 또는 관련 윤리적 요구사항에서 규정된 추가적인 책임(문단 9 참조)

- A8 법규 또는 관련 윤리적 요구사항에서 감사인이 추가적인 절차를 수행하고 추가 조치를 취할 것을 요구할 수 있다. 예를 들어, 일부 국가에서는 해당 국가에서 채택한 윤리기준¹¹ 등에 따라 감사인이 식별되거나 의심되는 법규위반에 대하여 대응하는 절차를 취하고 추가 조치가 필요한지를 결정하도록 요구할 수 있다. 이 절차에는 그룹업무수행이사, 부문감사인, 또는 그룹재무제표감사 이외의 목적으로 그룹의 부문을 위한 업무를 수행하는 타 감사인을 포함한 그룹 내 타감사인과 식별되었거나 의심되는 법규위반을 커뮤니케이션하는 것을 포함할 수 있다.¹²

용어의 정의(문단 12 참조)

- A9 법규위반 행위에는 지배기구, 경영진 또는 기업을 위해 일하거나 기업의 지시에 따르는 기타 개인이 기업의 명의, 또는 기업을 대표하여 수행한 거래들이 포함된다
- A10 위반은 또한 기업의 사업 활동과 관련된 개인적인 불법행위를 포함한다. 예를 들면 주요 경영진 지위에 있는 사람이 개인 자격으로 기업의 공급자로부터 뇌물을 받고 그 대가로 기업에 용역이나 계약을 제공하는 공급자로 선임할 것을 보장하는 상황이 이에 해당한다.

법규준수에 대한 감사인의 고려사항

¹¹ 예를 들어 국제윤리기준위원회에서 발표한 국제공인회계사윤리기준 (IESBA Code)

¹² 예를 들어 IESBA Code 문단 R360.16-360.18 A1 참고

감사기준서 250

법규체계에 대한 이해 (문단 13 참조)

A11 감사인은 관련 법규체계 그리고 기업이 그러한 법규체계를 어떻게 준수하는지에 대한 일반적인 이해를 갖추기 위해, 예를 들어 다음과 같은 절차를 수행할 수 있다.

- 해당 산업, 규제 및 기타 외부요인에 대한 감사인의 기존 이해를 활용
- 재무제표에 보고되는 금액과 공시를 직접적으로 결정하는 법규에 대한 이해를 갱신
- 기업운영에 근본적인 영향을 미칠 것으로 예측되는 기타의 법규에 대하여 경영진에게 질문
- 법규준수와 관련된 기업의 정책과 절차에 관하여 경영진에게 질문
- 법적 소송의 식별, 평가 및 회계처리를 위해 선택한 정책 또는 절차에 대하여 경영진에 질문

일반적으로 재무제표의 중요한 금액과 공시의 결정에 직접적인 영향을 미칠 것으로 인식되는 법규 (문단 6, 문단 14 참조)

A12 어떤 법규는 잘 정립되고, 기업과 해당 산업이나 부문에 잘 알려져 있으며, (문단 6(a)에서 설명한 것처럼) 기업의 재무제표와 관련성이 있다. 이들 법규는 예를 들어 아래와 같은 사항에 관련된 내용을 포함할 수 있다.

- 재무제표의 형식과 내용
- 산업 특유의 재무보고 이슈
- 정부계약에 기초한 거래의 회계처리
- 법인세 또는 연금비용의 발생 또는 인식

이들 법규의 어떤 조항은 재무제표의 특정 주장(예를 들어, 미지급 법인세의 완전성)과 직접 관련이 있는 반면, 재무제표 전체와 직접 관련이 있는 조항도 있을 것이다 (예를 들어, 전체재무제표의 일부를 구성하는데 요구되는 보고서). 문단 14의 요구사항은 감사인이 그러한 법규의 관련 조항을 준수하여 재무제표의 금액과 공시의 결정에 관한 충분하고 적합한 감사증거를 얻도록 하기 위한 것이다.

이들 법규의 기타 조항이나 타 법규의 위반은 기업에 벌금, 소송 또는 기타의 결과를 초래할 수 있으며 그 비용을 재무제표에 표시할 필요가 있을 수도 있지만, 문단 6(a)에 기술한 것과는 달리 재무제표에 직접적인 영향을 미치는 것은 아니다.

위반사례를 식별하는 절차 - 기타의 법규(문단 6, 문단 15 참조)

A13 어떤 법규는 기업의 운영과 관련하여(문단 6(b)에 설명한 것처럼) 근본적 영향을 미치기 때문에 감사인의 특별한 주의가 필요할 수 있다. 기업운영에 근본적 영향을 미치는 법규에 대한 위반은 영업중단이나 계속기업가정¹³에 대한 의문을 불러일으킬 수 있다. 예를 들어, 기업의 사업허가 또는 영업을 수행할 수 있는 라이선스나 자격에 관한 의무사항의 위반은 이러한 영향을 미칠 수 있다 (예를 들어, 은행의 경우, 자본 또는 투자 의무사항에 대한 위반). 또한 일반적으로 재무제표에 영향을 미치지 않으며 재무보고와 관련된 기업의 정보시스템에 포착되지 않는, 주로 기업의 운영 측면과 관련된 법규도 다수 있을 것이다.

A14 기타의 법규가 재무보고에 미치는 영향은 기업의 영업에 따라 다양하기 때문에, 문단

¹³ 감사기준서 570 “계속기업” 참고

감사기준서 250

15에서 요구되는 감사절차는 재무제표에 중요한 영향을 미칠 수도 있는 위반사실에 감사인이 주의를 기울이도록 한 것이다.

다른 감사절차에 의해 감사인이 주목하게 된 위반사항 (문단 16 참조)

- A15 재무제표에 대한 의견을 형성하기 위하여 적용한 감사절차에서 감사인이 주목하게 된 법규위반으로 식별되거나 의심되는 사례가 나타날 수 있다. 이러한 감사절차에는 예를 들어 아래의 사항이 포함될 수 있다.
- 회의록 검토
 - 소송사건, 청구사건 및 추정배상액에 대하여 경영진과 내부 또는 외부의 법률고문에게 질문
 - 거래유형, 계정잔액 또는 공시에 대한 세부적인 실증절차의 수행

서면진술(문단 17 참조)

- A16 법규가 재무제표에 미치는 영향은 매우 다양할 수 있으므로, 서면진술은 경영진이 재무제표에 중요한 영향을 미칠 수도 있는 식별되거나 의심되는 법규위반에 대하여 알고 있는지에 대하여 필요한 감사증거를 제공한다. 그러나 서면진술 그 자체만으로는 충분하고 적합한 감사증거가 제공되지 않으므로, 감사인이 입수해야 할 다른 감사증거의 성격과 범위에 영향을 미치지 않는다.¹⁴

법규위반이 식별되거나 의심될 때의 감사절차

법규위반의 징후(문단 19 참조)

- A17 감사인은 문단 13-17의 절차를 수행한 결과 외에 법규위반 사례의 정보를 알게 될 수 있다(예: 내부고발자가 감사인에게 위반에 주의하라고 알려주었을 때)
- A18 다음 사항은 법규위반의 징후가 될 수 있다.
- 규제기관 및 정부에 의한 조사 또는 벌과금의 납부
 - 불명확한 서비스에 대한 대가지급 또는 기업의 고문, 특수관계자, 종업원 또는 공무원에 대한 대여
 - 기업 또는 해당 산업 내에서 일반적으로 지급되는 금액 또는 실제 제공받은 서비스에 비해 과도한 판매수수료나 대행수수료
 - 시장가격보다 유의적으로 높거나 낮은 가격의 구매
 - 비경상적인 현금지급, 소지인에게 지급하는 자기앞수표 형태의 구매 또는 익명의 은행계좌로의 이체
 - 조세회피 지역에 등록된 기업과의 비경상적 거래
 - 재화 또는 서비스가 발생된 국가 외 다른 국가에 그 대가를 지급
 - 적절한 외환통제 문서가 없는 지급
 - 그 설계상 또는 우연히, 적절한 감사증적이나 감사증거를 제공하지 못하는 정보시스템의 존재
 - 승인되지 않은 거래 또는 부적절하게 기록된 거래
 - 언론매체의 부정적인 평가

¹⁴ 감사기준서 580 “서면진술” 문단 4

감사기준서 250

감사인의 평가와 관련된 사항들(문단 19(b) 참조)

- A19 재무제표에 미치게 될 영향에 대한 감사인의 평가와 관련된 사항에는 다음이 포함된다.
- 예를 들어, 벌금, 과태료 및 과징금의 부과, 자산 수용의 위험, 강제적 영업중단, 소송 등 식별되었거나 의심되는 법규위반으로 재무제표에 미칠 잠재적 재무적 결과
 - 잠재적 재무적 결과를 공시할 필요가 있는지 여부
 - 이러한 잠재적 재무적 결과가 재무제표의 공정한 표시에 의문을 제기하거나 재무제표가 오도할 정도로 심각한지 여부

감사절차 및 식별되었거나 의심되는 법규위반에 대한 경영진 및 지배기구와의 커뮤니케이션 (문단 20 참조)

- A20 감사인은 추가적인 감사증거를 제공해 줄 수도 있으므로 적절한 수준의 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)과 의심되는 법규위반 사항을 논의하도록 요구된다. 예를 들어, 감사인은 법규위반의 가능성에 이르게 된 거래와 사건에 관련된 사실 또는 상황에 대하여 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)이 감사인과 동일하게 이해하고 있는지 확인할 수 있을 것이다.
- A21 그러나 어떤 국가에서는 법규에서 감사인이 특정 사항을 경영진 및 지배기구와 커뮤니케이션하는 것을 제한할 수도 있다. 법규에서 실제 발생한 불법행위 또는 불법행위 의혹에 대한 관련기관의 조사를 방해할 수 있는 커뮤니케이션이나 기타 행위(기업에 주의를 주는 것 포함)를 특별히 금지할 수도 있는데, 예를 들어 일부 국가에서 자금세탁방지법에 따라 감사인이 식별되거나 의심되는 법규위반을 관련기관에 보고하도록 요구되는 경우가 이에 해당할 수 있다. 이러한 경우 감사인이 고려할 이슈들이 복잡할 수도 있으며 감사인은 법적 조언을 얻는 것이 적절하다고 고려할 수 있을 것이다.
- A22 만일 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)이 감사인에게 기업이 실제로 법규를 준수하고 있다는 것에 대한 충분한 정보를 제공하지 않을 경우, 감사인은 해당 기업의 내부 또는 외부의 법률고문에게 부정의 가능성 및 재무제표에 미칠 영향 등 해당 상황에 맞는 법규의 적용에 대하여 자문을 구하는 것이 적절하다고 생각할 수 있다. 감사인은 기업의 법률고문과 상담하는 것이 적합하지 않다고 생각되거나 그 의견에 만족하지 못한다면, 법규위반의 발생여부, 부정의 존재가능성, 발생가능한 법적 결과, 그리고 감사인이 취할 추가적인 조치에 대하여 비밀유지를 전제로 회계법인, 네트워크 회계법인, 전문직 단체의 다른 사람들 또는 감사인의 법률고문과 상담하는 것이 적절하다고 생각할 수 있다.

식별되거나 의심되는 법규위반의 시사점에 대한 평가(문단 22 참조)

- A23 문단 22에서 요구한 바와 같이 감사인은 식별되거나 의심되는 법규위반의 시사점에 대하여 감사인의 위험평가와 서면진술의 신뢰성 등 감사의 다른 측면과 관련하여 평가한다. 식별되거나 의심되는 특정 위반의 시사점은 그러한 행위의 수행 및 은폐와 특정 통제활동과의 관련성, 그리고 연루된 경영진이나 기업을 위하거나 기업의 지시에 따르는 개인의 직급에 따라 다를 것이다. 특히 기업의 최상위 권한을 가진 사람이 연루되었을 경우에는 더욱 그러하다. 문단 9에서 언급하였듯이 감사인의 법규 또는 윤리적 요구사항의 준수는 문단 22에 따른 감사인의 책임과 관련된 추가적인 정보를 제공할 수 있다.
- A24 감사인이 경영진(해당되는 경우 지배기구)으로부터 입수한 서면진술의 신뢰성에 대한 식별되거나 의심되는 법규위반의 시사점을 평가하게 되는 상황의 예시는 다음과 같다.
- 식별되거나 의심되는 법규위반에 대한 경영진(해당되는 경우 지배기구)의 개입 또는

감사기준서 250

개입 의도를 감사인이 의심하거나 증거를 갖게 된 때

- 경영진(해당되는 경우 지배기구)이 그러한 위반을 인지하고도 법규 요구사항과 달리 합리적인 기간 내에 관련기관에 그 사항을 보고하지 않거나 보고를 승인하지 않은 사실을 알게 된 때

A25 특정 상황에서, 예를 들어 경영진 또는 지배기구가 감사인이 해당 상황에 적합하다고 판단하는 시정조치를 취하지 않거나 식별되거나 의심되는 법규위반이 경영진 또는 지배기구의 신뢰성에 대해 의문을 제기하는 경우에, 감사인은 법규에 의해 허용된 경우, 위반이 재무제표에 중요하지 않은 경우에도 감사업무의 해지를 고려할 수 있다. 감사인은 감사업무의 해지가 적합한지 결정하기 위해 법적 조언을 얻는 것이 적절하다고 고려할 수 있다. 감사인이 감사업무의 해지가 적절하다고 결정한 경우, 그렇게 하는 것이 식별되거나 의심되는 법규위반에 대응하기 위한 법규 또는 관련 윤리적 요구사항에 따른 기타 책임에 대한 준수의 대안이 되지 못할 수 있다. 추가적으로 감사기준서 220¹⁵의 문단 A9는 일부 윤리적 요구사항에서 후임감사인의 요청에 따라 전임감사인은 후임감사인에게 법규위반에 관한 정보를 제공하도록 요구될 수 있음을 시사한다.

식별되거나 의심되는 법규위반의 커뮤니케이션과 보고

식별되거나 의심되는 법규위반이 감사보고서에 미치는 잠재적 영향 (문단 26-28 참조)

A26 식별되거나 의심되는 법규위반은 문단 26-28에 따라 감사의견이 변형될 때 감사보고서에 커뮤니케이션 된다. 다른 특정 상황에서 감사인은 식별되거나 의심되는 법규위반을 감사보고서에 커뮤니케이션할 수 있으며 그 예는 다음과 같다.

- 감사인에게 감사기준에 다른 책임에 더하여 감사기준서 700의 문단 43에서 고려되는 기타 보고 의무가 있는 경우
- 감사기준서 701¹⁶의 문단 14가 적용되지 않는 한, 감사인이 식별되거나 의심되는 법규위반을 핵심감사사항으로 결정하고 동 감사기준서에 따라 커뮤니케이션하는 경우
- 경영진 또는 지배기구가 감사인이 해당 상황에 적합하다고 판단하는 시정조치를 취하지 않고 감사업무의 해지가 가능하지 않은(문단 A25 참고) 예외적인 경우 감사인은 식별되거나 의심되는 법규위반을 감사기준서 706¹⁷에 따라 기타사항 문단에 기술할 것을 고려할 수 있다.

A27 법규에서 경영진, 지배기구 또는 감사인이 특정 사항을 공개적으로 공시하는 것을 금지할 수 있다. 예를 들면 법규에서 실제 발생한 불법행위 또는 불법행위 의혹에 대한 관련기관의 조사를 방해할 수 있는 커뮤니케이션이나 기타 행위(기업에 주의를 주는 것 포함)를 특별히 금지할 수도 있다. 감사인이 문단 A26에 기술된 상황이나 다른 상황에서 식별되거나 의심되는 법규위반을 감사보고서에 커뮤니케이션하고자 하는 경우, 그러한 법규가 감사인이 감사보고서에 그 사항을 기술할 수 있는지, 어떤 상황에서는 감사인이 감사보고서를 발행할 수 있는지에 영향을 미칠 수 있다. 그러한 경우 감사인은 일련의 적합한 조치를 결정하기 위해 법적 조언을 얻는 것을 고려할 수 있다.

식별되거나 의심되는 법규위반의 기업 외부의 관련기관에 대한 보고(문단 29 참조)

¹⁵ 감사기준서 220 “재무제표감사의 품질관리”

¹⁶ 감사기준서 701 “감사보고서의 핵심감사사항 커뮤니케이션”

¹⁷ 감사기준서 706 “감사보고서의 강조사항문단과 기타사항문단”

감사기준서 250

- A28 식별되거나 의심되는 법규위반을 기업 외부의 관련기관에 보고하도록 요구되거나 그러한 보고가 상황에 적합할 수 있는 이유는 다음과 같다.
- (a) 법규 또는 윤리적 요구사항에서 감사인이 보고하도록 요구함(문단 A29 참고)
 - (b) 감사인이 관련 윤리적 요구사항에 따라 식별되거나 의심되는 법규위반에 대한 대응으로 보고가 적합한 조치라고 결정함(문단 A 30 참고)
 - (c) 법규 또는 관련 윤리적 요구사항에서 감사인에게 보고할 수 있는 권한을 부여함(문단 A31 참고)
- A29 어떤 국가에서는 감사인이 법규 또는 윤리적 요구사항에 따라 식별되거나 의심되는 법규위반을 기업 외부의 관련기관에 보고하도록 요구된다. 예를 들어 어떤 국가에서는 금융기관의 감사인에게 법규위반이 발생되거나 발생이 의심되는 사항을 감독기관에 보고할 법적 의무가 있다. 또한 법규위반에 따라 왜곡표시가 발생할 수 있으며, 어떤 국가에서는 경영진 또는 지배기구가 지정 조치를 취하지 못하였을 경우 감사인이 감독기관에 왜곡표시를 보고하도록 요구될 수 있다.
- A30 다른 경우에 관련 윤리적 요구사항에서 감사인에게 식별되거나 의심되는 법규위반을 기업 외부의 관련기관에 보고하는 것이 상황에 적합한 조치인지 결정하도록 요구할 수 있다. 예를 들어, 일부 국가에서는 해당 국가에서 채택한 윤리기준¹⁸ 등에 따라 감사인이 식별되거나 의심되는 법규위반에 대응하는 절차를 취하고 기업 외부의 관련기관에 대한 보고를 포함한 추가적인 조치가 필요한지 결정하도록 요구할 수 있다.¹⁹ 또한 그러한 보고가 해당 기준 등에 따른 비밀유지의무의 위반으로 간주되지 않을 것이라고 설명할 수 있다²⁰.
- A31 법규 또는 관련 윤리적 요구사항에서 식별되거나 의심되는 법규위반에 대한 보고를 다루는 요구사항을 포함하지 않더라도 감사인에게 식별되거나 의심되는 법규위반을 기업 외부의 관련기관에 보고할 수 있는 권한을 부여할 수 있다. 예를 들어 금융기관의 재무제표 감사에서 감사인은 법규에 따라 식별되거나 의심되는 법규위반 사항을 감독당국과 논의할 권리를 가질 수 있다.
- A32 다른 상황에서 식별되거나 의심되는 법규위반을 기업 외부의 관련기관에 보고하는 것이 법규 또는 관련 윤리적 요구사항에 따른 감사인의 비밀유지의무에 따라 배제될 수 있다.
- A33 문단 29에 따라 요구되는 결정에는 복잡한 고려사항과 전문가적 판단이 수반된다. 따라서 감사인은 내부 자문(예를 들어 회계법인이나 네트워크 회계법인 내) 또는 비밀유지를 전제로 규제기관 또는 전문직 단체(법규에서 금지되거나 비밀유지의무를 위반하는 것이 아닌 경우)의 자문을 고려할 수 있다. 감사인은 또한 감사인이 선택할 수 있는 조치와 일련의 특정 조치를 취함에 따른 감사의견과 전문가적 또는 법적 시사점을 이해하기 위하여 법적 조언을 얻을 것을 고려할 수 있다.
- 공공부문에 특유한 고려사항
- A34 공공부문 감사인은 입법부나 기타 규제기구에 식별되거나 의심되는 법규위반을 보고하거나 감사보고서에 해당사항을 보고할 의무가 있을 수 있다.

문서화 (문단 30 참조)

¹⁸ 예를 들어 국제공인회계사윤리기준(IESBA Code)

¹⁹ 예를 들어 IESBA Code 문단 360.21 A1 그리고 360.25 A1-R360.27 참고

²⁰ 예를 들어 IESBA Code 문단 R114.1-114.1 A1 그리고 R360.26 참고

감사기준서 250

- A35 감사인은 식별되었거나 의심되는 법규위반에 관한 발견사항을 문서화할 때 예를 들어 다음을 포함시킬 수 있을 것이다.
- 기록이나 문서의 사본
 - 경영진, 지배기구 또는 기업의 외부관계자와 실시한 토의의 회의록
- A36 또한 법규 또는 관련 윤리적 요구사항에서는 식별되거나 의심되는 법규위반에 대한 추가적인 문서화 요구사항을 기술하고 있을 수 있다.²¹

²¹ 예를 들어 IESBA Code 문단 R360.28 참고

감사기준서 260
지배기구와의 커뮤니케이션
목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위	1-3
커뮤니케이션의 역할	4-7
시행일	8
목적	9
용어의 정의	10
요구사항	
지배기구	11-13
커뮤니케이션할 사항	14-17
커뮤니케이션 절차	18-22
문서화	23

적용 및 기타 설명자료

지배기구	A1-A8
커뮤니케이션할 사항	A9-A36
커뮤니케이션 절차	A37-A53
문서화	A54

보론1: 품질관리기준서1 및 지배기구와의 커뮤니케이션을 언급하고 있는 다른

감사기준서의 구체적 요구사항

보론2: 회계실무의 질적 측면

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론**이 감사기준서의 범위**

- 이 감사기준서는 재무제표감사에서 지배기구와의 커뮤니케이션에 대한 감사인의 책임을 다룬다. 이 감사기준서는 기업의 지배구조나 규모에 관계없이 적용되지만, 지배기구의 모든 구성원이 기업경영에 참여하는 경우나 상장기업의 경우에는 특별한 고려가 필요하다. 기업의 경영진 또는 소유주가 지배기구의 역할까지 담당하고 있지 않는 한, 이 감사기준서는 이들 경영진이나 소유주와의 커뮤니케이션에 대한 요구사항은 규정하지 아니한다.
- 이 감사기준서는 재무제표감사의 관점에서 서술되었으나, 지배기구가 다른 역사적 재무정보의 작성에 대하여 감시할 책임이 있는 경우 해당 재무정보의 감사에도 이 감사기준서의 내용을 상황의 필요에 맞게 조정하여 적용할 수 있다.

감사기준서 260

- 3 이 감사기준서는 재무제표감사에서 효과적인 양방향 커뮤니케이션의 중요성을 인식하고, 감사인이 지배기구와 수행하는 커뮤니케이션에 대하여 포괄적인 체계를 제공하며 지배기구와 커뮤니케이션할 몇 가지 구체적 사항을 설명한다. 이 감사기준서의 요구사항을 보충하는 추가적인 커뮤니케이션 사항은 다른 감사기준서에서 설명되어 있다 (보론1 참고). 뿐만 아니라, 감사기준서 265¹에서는 감사인이 감사 중 식별한 유의적 내부통제 미비점을 지배기구와 커뮤니케이션하는 것과 관련하여 특정의 요구사항이 규정되어 있다. 이 감사기준서나 다른 감사기준서에서 요구되지 아니한 추가적인 사항들은 법규, 기업과의 합의, 또는 예를 들어 해당 국가의 회계전문직 단체의 기준과 같이 해당 감사에 적용가능한 추가적인 요구사항에 따라 커뮤니케이션이 요구될 수도 있다. 이 감사기준서는 감사인이 다른 어떠한 사항에 대하여도 지배기구와 커뮤니케이션하는 것을 배제하지 아니한다. (문단 A33-A36 참조)

커뮤니케이션의 역할

- 4 이 감사기준서는 주로 감사인이 지배기구와 커뮤니케이션하는 것에 중점을 두고 있다. 그럼에도 불구하고, 효과적인 양방향 커뮤니케이션은 다음 사항에 대한 도움을 준다는 점에서 중요하다.
- (a) 감사인과 지배기구가 감사에 관련된 사항을 이해하고 건설적인 업무관계를 수립함. 이러한 관계는 감사인의 독립성과 객관성을 유지하면서 발전된다
 - (b) 감사인이 지배기구로부터 감사와 관련된 정보를 입수함. 예를 들어, 지배기구는 감사인이 기업과 그 환경을 이해하고, 감사증거의 적절한 원천을 식별하며, 구체적인 거래나 사건에 관한 정보를 제공할 때 감사인을 도울 수 있다.
 - (c) 지배기구가 재무보고절차를 감시하는 책임을 완수함으로써 재무제표의 중요왜곡표시위험을 감소시킴
- 5 감사인은 이 감사기준서에서 요구되는 사항에 대하여 커뮤니케이션을 할 책임이 있으나, 경영진도 지배기구와 기업지배와 관련된 사항을 커뮤니케이션할 책임이 있다. 감사인이 수행하는 커뮤니케이션은 경영진의 이러한 책임을 경감시키지 아니한다. 마찬가지로, 감사인이 지배기구와 커뮤니케이션할 사항을 경영진이 지배기구와 커뮤니케이션하였다고 해서 감사인의 커뮤니케이션 책임이 경감되지는 아니한다. 그러나 경영진이 이러한 사항들에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션하면 감사인이 수행할 커뮤니케이션의 형태나 시기에 영향을 미칠 것이다.
- 6 감사기준이 커뮤니케이션을 요구하는 특정 사항을 명확하게 커뮤니케이션하는 것은 모든 감사에 있어 필수적인 부분이다. 그러나 감사기준은 감사인이 지배기구와 커뮤니케이션할 여타의 사항을 식별하기 위한 구체적 절차를 수행할 것을 요구하지는 않는다.
- 7 어떤 국가에서는 법규에서 감사인이 특정 사항을 지배기구와 커뮤니케이션하는 것을 제한할 수도 있다. 법규에서 실제 발생한 불법행위 또는 불법행위의혹에 대한 관련기관의 조사를 방해할 수 있는 커뮤니케이션이나 기타 행위(기업에 주의를 주는 것 포함)를 특별히 금지할 수 있는데, 예를 들어 일부 국가에서 자금세탁방지법에 따라 감사인이

¹ 감사기준서 265 “내부통제 미비점에 대한 지배기구와 경영진과의 커뮤니케이션”

감사기준서 260

식별되거나 의심되는 법규위반을 관련기관에 보고하도록 요구되는 경우가 이에 해당할 수 있다. 이러한 경우 감사인이 고려할 이슈들이 복잡할 수도 있으며 감사인은 법적 조언을 얻는 것이 적절하다고 고려할 수 있을 것이다.

시행일

- 8 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 9 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 다음과 같다.
- (a) 재무제표감사에 대한 감사인의 책임과 계획된 감사범위와 시기의 개요에 관하여 지배기구와 명확하게 커뮤니케이션함
 - (b) 지배기구로부터 감사와 관련된 정보를 입수함
 - (c) 재무보고절차를 감시할 지배기구의 책임에 유의적이며 관련성이 있는 감사에서 관찰된 사항들을 지배기구에게 적시에 제공함
 - (d) 감사인과 지배구간의 효과적인 양방향 커뮤니케이션을 촉진함

용어의 정의

- 10 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
- (a) 지배기구- 기업의 전략방향 및 기업의 수탁책임과 관련된 의무를 감시할 책임이 있는 사람이나 조직(예를 들어, 신탁관리법인). 이러한 책임에는 재무보고절차에 대한 감시가 포함된다. 국가나 기업에 따라서는 경영진의 구성원(예를 들어, 민간기업 혹은 공공부문기업의 경영위원회 집행임원이나 소유경영자)이 지배구구에 포함될 수 있다. 기업지배구조의 다양성에 대한 논의는 문단 A1-A8에 제시되어 있다.
 - (b) 경영진 - 기업의 경영에 대한 집행책임이 있는 사람(들). 국가나 기업에 따라서는 경영위원회의 집행임원이나 소유경영자와 같이 지배기구의 일부 또는 전체 구성원이 경영진에 포함되기도 한다.

요구사항

지배기구

- 11 감사인은 기업의 지배구조 내의 적합한 사람(들)을 커뮤니케이션의 상대로 결정하여야 한다. (문단 A1-A4 참조)

지배기구 내의 하위그룹과 커뮤니케이션

- 12 감사인이 지배기구 내의 하위그룹(예를 들어, 감사위원회) 혹은 특정 개인과 커뮤니케이션을 한다면, 감사인은 지배기구와의 커뮤니케이션도 필요한지 여부를 결정해야 한다. (문단 A5-A7참조)

지배기구의 모든 구성원이 기업의 경영에 참여하는 경우

- 13 예를 들어, 일인의 소유주가 기업을 경영하고 있고 그 외에는 지배역할을 하는 사람이

감사기준서 260

없는 소규모기업과 같이, 지배기구의 모든 구성원이 기업의 경영에 참여하는 경우가 있다. 이러한 경우, 만약 이 감사기준서에서 요구되는 사항들이 경영책임자(들)와 커뮤니케이션되었고, 이 책임자(들)가 지배책임도 가지고 있다면, 지배기구 구성원 중 경영책임자와 동일한 사람(들)과 재차 이 사항을 커뮤니케이션할 필요는 없다. 이러한 사항들은 문단 16의 (c)에 언급되어 있다. 그렇지만 감사인은 경영책임자(들)와의 커뮤니케이션이 지배기구를 구성하는 모든 구성원들(경영책임자(들)와 커뮤니케이션하지 않았다면 감사인이 커뮤니케이션할 지배기구의 모든 구성원들을 말함)에게 적절히 알려졌는지에 대하여 만족할 수 있어야 한다. (문단 A8 참조)

커뮤니케이션할 사항

재무제표감사와 관련된 감사인의 책임

- 14 감사인은 다음과 같은 사항 등 재무제표감사와 관련된 감사인의 책임에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션하여야 한다.
- (a) 감사인은 지배기구의 감시 하에 경영진이 작성한 재무제표에 대하여 의견을 형성하고 표명할 책임이 있음
 - (b) 재무제표감사는 경영진 또는 지배기구의 책임을 경감시키지 아니함. (문단 A9-A10 참조)

계획된 감사범위와 시기

- 15 감사인은 계획된 감사범위와 시기의 개요에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션하여야 하며, 여기에는 감사인이 식별한 유의적 위험에 대하여 커뮤니케이션하는 것이 포함된다. (문단 A11-A16 참조)

감사에서의 유의적 발견사항

- 16 감사인은 아래 사항에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션하여야 한다. (문단 A17-A18 참조)
- (a) 회계정책과 회계추정 및 재무제표 공시 등 해당 기업 회계실무의 유의적 질적 측면에 대한 감사인의 견해. 해당되는 경우, 감사인은 해당 재무보고체계 하에서 수용가능한 유의적 회계실무가 해당 기업의 특정 상황에 최적이지는 않다고 본다면, 지배기구에게 그 이유를 설명하여야 한다. (문단 A19-A20 참조)
 - (b) 감사 중 직면한 유의적 어려움이 있다면 그 내용 (문단 A21 참조)
 - (c) 지배기구의 모든 구성원이 그 기업의 경영에 참여하고 있지 않는 한, 다음의 각 사항
 - (i) 감사 중 발생하여 경영진과 논의하였거나 서신을 교환하였던 유의적인 사항 (문단 A22 참조)
 - (ii) 감사인이 요청하고 있는 서면진술
 - (d) 감사보고서의 형태와 내용에 영향을 미치는 상황이 있다면 그 상황 (문단 A23-A25 참조)
 - (e) 감사 중 발생한 기타 유의적 사항으로서, 감사인의 전문가적 판단에 비추어 볼 때 재무보고절차의 감시와 관련성이 있는 사항 (문단 A26-A28 참조)

감사인의 독립성

- 17 상장기업의 경우, 감사인은 다음 사항에 관하여 지배기구와 커뮤니케이션하여야 한다.

감사기준서 260

- (a) 업무팀, 적합한 경우 회계법인의 타 구성원, 회계법인, 그리고 해당사항이 있는 경우 네트워크 회계법인은 독립성에 대한 관련 윤리적 요구사항들을 준수하고 있다는 진술
- (i) 감사인의 전문가적 판단에 따라 회계법인, 네트워크 회계법인 그리고 기업 사이에 독립성 문제와 관련된다고 합리적으로 판단되는 모든 관계와 기타사항들. 여기에는 감사대상 재무제표의 보고기간에 해당 회계법인 및 네트워크 회계법인이 감사대상 기업 및 그 통제하에 있는 부문들에 대하여 감사 및 비감사서비스를 제공하고 청구한 총 보수가 포함되어야 한다. 이 보수는 지배기구가 각 서비스들이 감사인의 독립성에 미치는 영향을 평가하는 데 적절히 도움이 되도록 서비스유형 별로 배분되어야 한다.
- (ii) 식별된 독립성 훼손위험을 제거하거나 수용가능한 수준으로 감소시키기 위해 적용한 관련 제도적 안전장치 (문단 A29-A32 참조)

커뮤니케이션 절차

커뮤니케이션 절차의 수립

- 18 감사인은 커뮤니케이션의 형태, 시기 및 예상되는 일반적 내용에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션하여야 한다. (문단 A37-A45 참조)

커뮤니케이션의 형태

- 19 감사인은 감사인의 전문가적 판단에 따라, 감사에서 발견한 유의적 사항에 대하여 구두로 커뮤니케이션하는 것이 적절하지 않을 것으로 판단되면, 감사인은 서면으로 지배기구와 커뮤니케이션하여야 한다. 서면 커뮤니케이션에서는 감사에서 발생한 모든 사항들을 포함시킬 필요는 없다. (문단 A46-A48 참조)
- 20 감사인은 문단 17에서 요구한 감사인의 독립성 문제에 대하여 지배기구와 서면으로 커뮤니케이션하여야 한다.

커뮤니케이션의 시기

- 21 감사인은 적시에 지배기구와 커뮤니케이션하여야 한다. (문단 A49-A50 참조)

커뮤니케이션 절차의 적절성

- 22 감사인은 감사인과 지배기구간의 양방향 커뮤니케이션이 해당 감사의 목적을 위하여 적절하였는지 여부를 평가하여야 한다. 만약 적절하지 않았다면, 감사인은 중요왜곡표시위험에 대한 감사인의 평가 및 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 감사인의 능력에 미치는 영향을 평가하고 적절한 조치를 취하여야 한다. (문단 A51-A53 참조)

문서화

- 23 감사인은 이 감사기준서에서 요구한 사항들을 구두로 커뮤니케이션한 경우 그 내용과 함께 언제, 누구와 커뮤니케이션하였는지를 감사문서에 포함하여야 한다. 반면 이러한 사항들을

감사기준서 260

서면으로 커뮤니케이션하였다면, 감사인은 그 사본을 감사문서의 일부로 보관하여야 한다.² (문단 A54 참조)

적용 및 기타 설명자료

지배기구 (문단 11 참조)

- A1 지배구조는 국가와 기업에 따라 다양하며, 서로 다른 문화와 법률적 배경, 기업규모나 소유권의 특성과 같은 사항의 영향을 반영한다. 예를 들어 다음과 같다.
- 일부 국가에서는, 집행이사회(즉, 경영진)와 법적으로 분리되어 있는 감독이사회(전부 또는 대부분 비집행이사로 구성됨)가 존재한다(“이원화된 이사회” 구조). 또 어떤 국가에서는 감독기능과 집행기능에 대한 법적 책임이 모두 단독의 이사회에 있다(“일원화된 이사회” 구조).
 - 일부 기업에서는, 회사 이사와 같이 지배기구가 기업의 법적 구조의 통합된 일부로서의 지위를 지닌다. 정부기구와 같은 다른 조직의 경우에는, 해당 실체의 일부가 아닌 기구가 지배기능을 담당하기도 한다.
 - 경우에 따라서는, 지배기구의 일부 또는 모든 구성원이 기업경영에 참여한다. 반면, 지배기구와 경영진이 서로 다른 사람으로 구성되는 경우도 있다.
 - 어떤 경우에는 지배기구가 재무제표 승인에 대한 책임을 진다 (그렇지 않은 경우에는 경영진이 이러한 책임을 진다).³
- A2 대부분의 기업에서 기업지배권 이사회, 감독이사회, 파트너, 소유자, 경영위원회, 지배자총회, 수탁자 또는 그와 동등한 지위의 사람(들)과 같은 지배기구의 집단적인 책임이다. 그러나 일부 소규모기업에서는 예를 들어 다른 소유주가 없는 단독의 소유경영자 또는 단독수탁자가 지배기구가 될 수도 있다. 기업지배가 집단적인 책임일 경우, 감사위원회와 같은 하위그룹 또는 특정 개인이 지배기구가 그 책임을 이행할 수 있도록 특정 업무를 맡아 수행하기도 한다. 이와 달리, 하나의 하위조직이나 개인이 해당 지배기구의 책임과는 다른, 법률이 규정하는 특정의 책임을 지니기도 한다.
- A3 이러한 다양성은 이 감사기준서에서 감사인이 특정 사항에 대하여 누구와 커뮤니케이션을 해야 하는지 모든 감사에 대하여 구체화하는 것이 불가능하다는 것을 의미한다. 또, 예를 들어 일부의 가족소유 기업이나 비영리조직 또는 일부의 정부기구와 같이, 지배구조가 공식적으로 정의되지 않은 실체들의 경우, 커뮤니케이션을 할 적합한 상대가 누구인지 관련 법률이나 그 업무상황으로부터 명확하게 식별되지 않을 수도 있다. 이러한 경우에는, 감사인은 커뮤니케이션을 할 상대가 누구인지 감사업무의 당사자와 의논하고 합의해야 할 필요가 있을 것이다. 누구와 커뮤니케이션할 지 결정할 때, 감사기준서 315⁴에 따라 얻은 기업의 지배구조와 제반 절차에 대한 감사인의 이해내용은 관련이 있다. 커뮤니케이션의 적합한 상대는 커뮤니케이션을 할 사항에 따라 달라질 수 있다.

² 감사기준서 230 “감사문서” 문단 8-11, A6

³ 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고”의 문단 A63에 기술된 바와 같이, 이 경우에 승인책임을 진다는 것은 관련 주석을 포함한 전체재무제표가 작성되었다고 결정할 권한을 가졌음을 뜻한다.

⁴ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가”

감사기준서 260

- A4 감사기준서 600은 그룹감사인이 지배기구와 커뮤니케이션할 구체적인 사항들을 포함한다.⁵ 해당 기업이 어떤 그룹의 부문인 경우, 부문감사인이 커뮤니케이션을 할 적합한 상대는 관련 업무의 상황과 커뮤니케이션할 사항에 따라 다르다. 경우에 따라, 다수의 부문들이 동일한 내부통제하에서 동일한 영업을 수행하고 동일한 회계실무를 적용할 수도 있다. 그러한 부문들의 지배기구가 동일한 경우에는(예를 들어, 공동이사회), 커뮤니케이션 목적상 이러한 부문들을 동시에 다룸으로써 커뮤니케이션의 중복을 피할 수 있다.

지배기구 내의 하위그룹과 커뮤니케이션 (문단 12 참조)

- A5 감사인은 지배기구 내의 하위그룹과 커뮤니케이션을 고려할 때, 다음과 같은 사항들을 감안할 수 있을 것이다.
- 하위그룹과 지배기구 각각의 책임
 - 커뮤니케이션을 할 사항의 성격
 - 관련 법규의 요구사항
 - 하위그룹이 커뮤니케이션된 정보와 관련하여 특정 조치를 취할 권한이 있는지 여부, 그리고 감사인이 필요로 하는 추가적인 정보나 설명을 제공할 수 있는지 여부
- A6 감사인은 전체 또는 요약된 형태의 정보로 지배기구와 커뮤니케이션을 할 필요가 있는지 결정할 때, 하위그룹이 얼마나 효과적이고 적합하게 지배기구와 관련 정보를 커뮤니케이션하는지에 대한 감사인의 평가에 의해 영향을 받을 수 있다. 법규로 금지되지 않는 한, 감사인은 지배기구와 직접 커뮤니케이션을 할 권한을 가지고 있다는 것을 업무의 조건에 명시할 수 있다.
- A7 감사위원회(또는 이와 유사한 다른 명칭의 하위그룹)는 많은 국가에서 존재한다. 비록 그 구체적인 권한 및 기능은 다를 수 있지만, 감사위원회가 존재하는 경우 이들과의 커뮤니케이션은 지배기구와의 커뮤니케이션에 있어 중요한 요소가 된다. 이와 관련하여, 양호한 지배원칙은 다음과 같다.
- 감사위원회의 회의에 감사인이 정기적으로 참여하도록 초청함
 - 감사위원회의 위원장 및, 관련되는 경우 감사위원회의 구성원은 감사인과 주기적으로 연락함
 - 감사위원회는 최소한 1년에 한번씩 경영진을 참석시키지 않고 감사인과 만남

지배기구의 모든 구성원이 기업경영에 참여하는 경우 (문단 13 참조)

- A8 어떤 경우에는 지배기구의 모든 구성원이 기업의 경영에 참여하고 있으며, 이에 따라 커뮤니케이션의 요구사항은 이러한 상황을 반영하여 수정되어 적용된다. 이와 같은 경우에는 경영책임자(들)와의 커뮤니케이션이 지배기능을 수행하는 모든 구성원들에게 적절히 알려지지 않을 수 있을 것이다. 예를 들어, 모든 이사가 경영에 참여하는 기업의 경우, 그 중 일부 이사(예를 들어 마케팅담당)는 감사인이 다른 이사(예를 들어 재무제표작성 담당)와 논의한 유의적 사항을 모르고 있을 수 있다.

커뮤니케이션할 사항

⁵ 감사기준서 600 “그룹재무제표 감사-부문감사인이 수행한 업무 등 특별 고려사항” 문단 49

감사기준서 260

재무제표감사와 관련된 감사인의 책임 (문단 14 참조)

- A9 재무제표감사와 관련된 감사인의 책임은 감사업무의 조건을 기록한 감사계약서나 기타 적절한 형태의 합의서에 포함되어 있다.⁶ 법규 또는 기업의 지배구조는 지배기구에게 감사인과의 감사업무의 조건에 동의하도록 요구할 수 있다. 그렇지 않은 경우, 지배기구에게 이러한 문서의 사본을 제공하는 것은 아래 사항에 대한 적합한 커뮤니케이션 방법이 될 수 있다.
- 재무제표에 대한 의견의 표명을 위하여 감사기준에 따른 감사를 수행할 감사인의 책임. 그러므로, 감사기준이 요구하는 커뮤니케이션 사항에는 재무제표감사 중 제기되는 유의적 사항으로서 재무보고절차의 감시에 있어 지배기구와 관련된 것들이 포함되는 것이다.
 - 감사기준은 감사인이 지배기구와 커뮤니케이션할 보충적 사항들을 식별할 목적으로 감사절차를 설계하도록 요구하지는 않는다는 사실
 - 감사기준서 701이 적용되는 경우, 감사보고서의 핵심감사사항을 결정하고 커뮤니케이션하기 위한 감사인의 책임
 - 해당되는 경우, 법규, 기업과의 합의 또는 업무에 적용되는 추가적인 요구사항(예를 들어, 해당 국가의 회계전문직단체의 기준)에 따른 특별한 사항들에 대하여 커뮤니케이션을 할 감사인의 책임
- A10 법규, 기업과의 합의 또는 업무에 적용되는 추가적인 요구사항들은 지배기구와 더 확장된 커뮤니케이션을 하도록 정할 수 있을 것이다. 예를 들어, (a) 기업과의 합의의 경우, 재무제표감사 외에 회계법인 또는 네트워크 회계법인이 그 기업에 제공한 서비스에서 발생한 특별한 사항들을 커뮤니케이션하도록 정해질 수 있다. 또는, (b) 공공부문 감사인의 책무의 경우, 성과감사 등 기타 업무의 수행 결과 감사인이 알게 된 사항들을 커뮤니케이션하도록 정해질 수 있다.

계획된 감사범위와 시기 (문단 15 참조)

- A11 계획된 감사범위와 시기에 대한 커뮤니케이션은 다음 사항에 도움이 된다.
- (a) 지배기구가 감사인의 업무결과를 더 잘 이해하고, 위험과 중요성의 개념에 대한 이슈에 대하여 감사인과 논의하고, 감사인이 추가적인 절차를 취하도록 요청할 분야를 식별함
 - (b) 감사인이 기업과 그 환경을 더 잘 이해함
- A12 감사인이 식별한 유의적 위험을 커뮤니케이션하는 것은 지배기구가 감사인이 식별한 유의적 위험과 그 위험이 감사에서 특별히 고려되어야 하는 이유를 이해하는데 도움이 된다. 유의적 위험에 대한 커뮤니케이션은 지배기구가 재무보고절차를 감시하는 책임을 완수하는데 도움을 줄 수 있다.
- A13 커뮤니케이션할 사항에는 다음 사항들이 포함될 수 있다.
- 부정이나 오류로 인한 유의적인 중요왜곡표시위험에 대처하기 위해 감사인이 계획하는 방법
 - 중요왜곡표시위험이 높게 평가된 분야에 대처하기 위해 감사인이 계획하는 방법
 - 감사와 관련 있는 내부통제에 대한 감사인의 접근방식

⁶ 감사기준서 210 “감사업무조건 합의” 문단 10 참고

감사기준서 260

- 감사상 중요성 개념의 적용⁷
- 감사인측 전문가의 활용을 포함하여 계획된 감사절차를 수행하거나 감사결과를 평가하는데 필요한 특별한 기술이나 지식의 성격과 범위⁸
- 감사기준서 701이 적용되는 경우, 감사인이 유의적으로 주의를 기울이는 것 (이하 “유의적감사인주의”라 한다)이 요구되는 분야이므로 핵심감사사항이 될 수 있는 항목에 대한 감사인의 예비적 견해
- 해당 재무보고체계 내의 유의적인 변화 또는 기업의 환경, 재무적 상황이나 활동의 유의적인 변화가 각 재무제표와 공시에 미치는 영향을 다루는 감사인의 계획된 접근법

A14 감사계획수립과 관련하여 지배기구와 논의하는 것이 적합할 수 있는 기타의 사항들은 다음과 같다.

- 기업에 내부감사기능이 있는 경우, 내부감사기능이 수행한 업무의 활용 계획을 포함하여 내부감사인과 외부감사인이 어떻게 건설적이고 보완적인 방식으로 업무를 할 수 있는지에 관한 사항 그리고 직접적 보조를 제공하는 내부감사인의 활용 계획의 성격과 범위⁹
- 다음 사항에 대한 지배기구의 견해
 - 기업의 지배구조상 적합한 커뮤니케이션 대상자(들)
 - 지배기구와 경영진 사이의 책임 배분
 - 기업의 목적과 전략 및 중요한 왜곡표시를 초래할 수 있는 관련 사업위험
 - 지배기구가 감사 중 특별한 주의를 기울여야 한다고 고려하고 있는 사항, 그리고 지배기구가 추가적인 절차의 수행을 요청하는 분야
 - 규제기관과의 유의적인 커뮤니케이션
 - 재무제표감사에 영향을 줄 수 있다고 지배기구가 생각하는 기타의 사항들
- 다음에 관한 지배기구의 태도, 인식 및 조치. 즉, (a) 지배기구가 내부통제의 효과성을 감시하는 방법 등 기업의 내부통제와 그러한 통제의 기업에서의 중요성, 그리고 (b) 부정의 발견이나 발생가능성
- 회계기준, 기업지배 실무, 거래소 상장규정 및 기타 관련사항의 동향과 그러한 동향이 재무제표의 전반적인 표시, 구조, 내용과 다음 사항 등에 미치는 영향에 대응한 지배기구의 행동
 - 재무제표에 표시된 정보의 목적적합성, 신뢰성, 비교가능성 그리고 이해가능성
 - 관련성이 없는 정보를 포함하거나 공시된 사항의 적절한 이해를 어렵게 하는 정보를 포함함으로써 재무제표가 손상될 수 있는지 여부를고려
- 감사인과의 과거 커뮤니케이션 내용에 대한 지배기구의 대응

A15 지배기구와의 커뮤니케이션은 감사인이 감사의 범위와 시기를 계획하는 데 도움을 줄 수 있지만, 충분하고 적합한 감사증거를 얻기 위해 필요한 감사절차의 성격, 시기 및 범위 등 전반감사전략과 감사계획을 수립할 감사인의 고유한 책임을 변화시키지는 않는다.

A16 특히 지배기구 구성원의 일부 또는 전부가 기업경영에 참여하고 있는 경우에는, 계획된 감사범위와 시기에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션을 할 때 감사의 효과성을 훼손시키지

⁷ 감사기준서 320 “감사의 계획수립과 수행에 있어서의 중요성”

⁸ 감사기준서 620 “감사인측 전문가가 수행한 업무의 활용” 참고

⁹ 감사기준서 610 “내부감사인이 수행한 업무의 활용” 문단 20과 문단 31

감사기준서 260

않기 위해 주의가 필요하다. 예를 들어 감사절차의 성격이나 시기에 대하여 상세하게 커뮤니케이션하는 것은 감사절차를 지나치게 예측가능하게 함으로써 그러한 절차의 효과성을 감소시킬 수 있다.

감사로부터의 유의적 발견사항들(문단 16 참조)

- A17 감사에서 발견된 사항에 대한 커뮤니케이션에서는 입수한 감사증거를 완결하기 위해 지배기구에 추가적인 정보를 요청할 수도 있다. 예를 들어 감사인은 지배기구가 특정 거래나 사건과 관련된 사실 및 상황에 대하여 감사인과 동일하게 이해하고 있는지를 확인할 수 있을 것이다.
- A18 감사기준서 701이 적용되는 경우, 문단 15에서 요구하는 감사인이 식별한 유의적 위험에 대한 커뮤니케이션뿐만 아니라, 문단 16에서 요구하는 지배기구와의 커뮤니케이션은 유의적감사인주의를 요구하고 따라서 핵심감사사항이 될 수 있는 항목에 대한 감사인의 결정과 특히 관련된다.

회계실무의 유의적 질적 측면(문단 16(a) 참조)

- A19 재무보고체계는 일반적으로 회계추정 그리고 회계정책과 재무제표 공시에 관한 판단을 허용한다. (예를 들어, 측정에 유의적 불확실성이 존재하는 회계추정치의 도출에 이용된 주요 가정과 관련하여) 뿐만 아니라 법규 및 재무보고체계는 재무제표 작성시 경영진이 내린 가장 어렵거나 주관적이거나 복잡한 판단에 대한 추가적인 정보를 식별하고 정보이용자들에게 제공할 수 있도록 유의적인 회계정책의 요약에 대한 공시를 요구하거나 또는 “중요한 회계추정치”나 “중요한 회계정책과 실무”에 대하여 언급할 수 있다.
- A20 따라서, 재무제표의 주관적인 측면에 대한 감사인의 견해는 지배기구가 재무보고절차에 대한 감시 책임을 수행하는 것과 특히 관련성이 있을 수 있다. 예를 들면 문단 A19에서 기술된 사항과 관련하여 지배기구는 유의적 위험을 야기하는 회계추정치와 관련한 추정불확실성에 대한 공시의 적절성에 대한 감사인의 평가에 관심이 있을 수 있다. 기업 회계실무의 유의적 질적 측면에 대한 개방적이고 건설적인 커뮤니케이션에는 유의적 회계실무의 수용가능성과 공시의 질에 대하여 언급하는 것이 포함될 수 있다. 보론 2는 이러한 커뮤니케이션에 포함될 수 있는 사항들을 식별한다.

감사 중 직면한 유의적 어려움(문단 16(b) 참조)

- A21 감사 중 직면하는 유의적 어려움에는 다음 사항들이 포함될 수 있다:
- 감사인이 감사절차를 수행하는데 필요한 정보의 제공을 경영진이 유의적으로 지연시키거나, 정보를 제공할 기업 관련자를 접촉할 수 없거나, 경영진이 정보를 제공하기 꺼려함.
 - 불필요하게 촉박한 감사종료 시한
 - 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 데 광범위하고 예상하지 못한 노력이 요구됨
 - 기대한 정보의 입수가 불가능함
 - 경영진이 감사인에게 가한 제한들
 - 계속기업으로서의 존속능력에 대한 평가나 평가확대의 요청을 경영진이 꺼림

감사기준서 260

어떤 상황에서는, 이런 어려움들은 감사의견을 변형시키는 범위제한에 해당될 수 있다.¹⁰

경영진과 논의하거나 서신교환을 할 유의적 사항들(문단 16(c)(i) 참조)

- A22 경영진과 논의하거나 서신교환을 할 유의적 사항에는 다음과 같은 것들이 포함될 수 있다.
- 기중에 발생한 유의적 사건이나 거래
 - 기업에 영향을 주는 사업 여건, 그리고 중요왜곡표시위험에 영향을 줄 수 있는 사업계획 및 전략
 - 경영진이 회계나 감사에 관하여 다른 회계사와 자문한 관심사
 - 초도 또는 계속감사인의 선임과 관련하여 회계실무, 감사기준 적용, 혹은 감사나 기타 서비스의 보수에 대한 논의 또는 서신교환
 - 불완전한 사실 또는 예비적 정보 때문에 초기에 의견이 불일치하였으나 감사인이 추가적인 관련 사실 또는 정보를 입수함으로써 이후에 해결된 사항을 제외하고, 경영진과 의견의 불일치가 있었던 유의적 사항

감사보고서의 형태와 내용에 영향을 미치는 상황 (문단 16(d) 참조)

- A23 감사기준서 210은 감사인이 경영진, 또는 적합한 경우 지배기구와 감사업무 조건에 대하여 합의하도록 요구한다. 합의된 감사업무 조건은 감사계약서 또는 기타 적절한 형태의 합의서에 기록되고 여러 사항 중에서 감사보고서의 예상되는 형태와 내용에 관한 언급을 포함하도록 요구된다. 문단 A9에서 설명된 바와 같이, 감사업무 조건이 지배기구와 합의되지 않는 경우, 감사인은 감사와 관련 사항에 대하여 커뮤니케이션하기 위해 지배기구에게 감사계약서의 사본을 제공할 수도 있다. 문단 16(d)에서 요구하는 커뮤니케이션은 감사보고서가 예상되는 형태 및 내용과 다르거나 수행된 감사에 대한 추가적인 정보를 포함할 수 있는 상황에 대하여 지배기구에게 알리기 위한 것이다.

- A24 감사인이 감사기준에 따라 감사보고서에 추가 정보를 포함하도록 요구되거나 감사인이 필요하다고 고려하는 상황 및 지배기구와의 커뮤니케이션이 요구되는 상황은 다음의 경우를 포함한다.
- 감사기준서 705에 따라 감사인이 감사의견을 변형시킬 것으로 예상하는 경우
 - 감사기준서 570에 따라 계속기업과 관련된 중요한 불확실성이 보고되는 경우
 - 감사기준서 701에 따라 핵심감사사항이 커뮤니케이션 되는 경우
 - 감사기준서 706에 따라 감사인이 강조사항문단 또는 기타사항문단을 포함하는 것이 필요하다고 판단하거나 또는 다른 감사기준서에서 포함하도록 요구하는 경우

상기와 같은 상황에서 감사인은 감사보고서에 이러한 사항이 어떻게 다루어질 것인지에 대한 논의를 용이하게 하기 위하여 지배기구에게 감사보고서 초안을 제공하는 것이 유용하다고 고려할 수도 있다.

- A25 감사기준서 700에 따라 감사인이 감사보고서에 업무수행이사의 이름을 포함하지 않으려 하는 드문 상황일 경우, 감사인은 개인의 안전에 대한 유의적 위협의 발생가능성과 심각성에 대한 감사인의 평가를 알리기 위해 지배기구와 그러한 의도를 논의하도록 요구된다. 또한 감사인이 감사기준서 700에 의해 허용된 바와 같이 감사보고서의 본문에

¹⁰ 감사기준서 705 “감사의견의 변형”

감사기준서 260

감사인의 책임에 대한 기술을 포함하지 않기로 한 경우, 감사인은 지배기구와 커뮤니케이션할 수 있을 것이다.

재무보고절차와 관련있는 기타의 유의적 사항들 (문단 16(e) 참조)

- A26 감사기준서 300에서는 예상하지 못한 사건의 발생이나 상황의 변경 또는 감사절차로부터 입수된 감사증거의 결과, 기존의 평가된 위험은 재고려될 수 있고, 감사인은 이에 기초하여 전반감사전략 및 감사계획과 그리고 이에 따라 계획되었던 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위를 변경할 필요가 있을 수 있다고 언급한다. 감사인은 예를 들어 계획된 감사범위와 시기에 대한 초기 논의의 갱신과 같은 사항에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션할 수 있다.
- A27 지배기구가 재무보고절차를 감시할 때 지배기구와 직접적으로 관련되는 감사에서 제기된 기타 유의적 사항에는, 사실에 대한 중요한 왜곡표시, 또는 감사받은 재무제표를 첨부하고 있는 정보에서의 중요한 불일치와 같은 사항이 포함될 수 있다.
- A28 문단 16(a)-(d)와 관련 적용자료의 요구사항에서 아직 다루지 않는 부분이 있는 경우, 감사기준서 220에 따라 업무품질관리검토자가 선임되어 있다면, 감사인은 업무품질관리검토자와 논의하거나 또는 업무품질관리검토자가 고려한 기타 사항에 대한 커뮤니케이션을 고려할 수 있다.

감사인의 독립성 (문단 17 참조)

- A29 감사인은 재무제표 감사업무와 관련된 독립성 요구사항 등 관련 윤리적 요구사항을 준수하도록 요구된다.¹¹
- A30 커뮤니케이션 되어야 할 제반 상호관계, 기타사항 그리고 안전장치들은 해당 업무의 상황에 따라 다양하지만 일반적으로 다음과 같은 사항들이 대상이 된다.
- (a) 이기적 위협, 자기검토위협, 변호위협, 유착위협 및 압력위협으로 분류되는 독립성에 대한 위협들
 - (b) 전문직 단체나 법규가 정하는 안전장치, 기업내부의 안전장치 및 회계법인 자체의 시스템과 절차에 있는 안전장치
- A31 독립성 요구사항의 위반이 식별된 경우에는 관련 윤리적 요구사항 또는 법규에서 지배기구에 대한 특정 커뮤니케이션을 명시할 수도 있다. 예를 들면, 국제윤리기준에서는 감사인이 위반사항과 회계법인이 취하거나 취하기로 제안한 조치에 대하여 지배기구와 서면으로 커뮤니케이션하도록 요구한다.
- A32 상장기업의 경우에 적용되는 독립성 관련 커뮤니케이션 요구사항은, 다른 실체, 특히 사업, 규모, 혹은 기업의 지위로 인하여 광범위한 이해관계자를 가지고 있어 공익적으로 중요한 기업의 경우에도 관련성이 있다. 비상장기업이지만 감사인의 독립성에 대한 커뮤니케이션이 적합한 사례로는 공공부문기업, 금융기관, 보험회사, 퇴직연금신탁회사 등을 들 수 있다. 반면에 독립성에 대한 커뮤니케이션이 관련성이 없는 상황이 있을 수 있다. 예를 들어 기업 지배기구의 모든 구성원이 그들의 경영활동을 통해서 관련 사실들을 알고 있는 기업의 경우이다. 이는 특히, 해당 기업이 소유경영자에 의해 경영되고 있으며, 감사인의 소속 회계법인과 네트워크 회계법인이 재무제표감사 외에는 그 기업과 관련성이

¹¹ 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행” 문단 14

감사기준서 260

거의 없는 경우에 해당될 것이다.

보충적 사항들 (문단 3 참조)

- A33 경영진에 대한 지배기구의 감시에는 기업이 재무보고의 신뢰성, 운영의 효과성과 효율성, 적용되는 법규의 준수와 관련하여 적절한 내부통제를 설계, 실행, 유지하는 것을 확인하는 것이 포함된다.
- A34 재무보고절차에 대한 감시와 반드시 관련되지는 않지만, 기업의 전략방향 또는 기업의 수탁책임과 관련된 의무를 감시하는 데 있어 지배기구의 책임에 유의적일 것 같은 보충적 사항들을 감사인이 알게 될 수 있다. 이러한 사항에는 예를 들어 지배구조나 절차에 관한 유의적 이슈들, 그리고 적합한 승인이 없는 상위경영진의 유의적 의사결정이나 조치가 포함될 수 있다.
- A35 감사인은 이러한 보충적 사항에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션을 할것인지 여부를 결정할 때는, 해당 상황에서 그렇게 하는 것이 부적합하지 않는 한, 감사인이 알게 된 이와 같은 유형의 사항들을 적합한 수준의 경영진과 논의할 수 있을 것이다.
- A36 만약 감사인이 보충적 사항들에 대하여 커뮤니케이션을 한다면, 지배기구에게 다음 사항을 알리는 것이 적합할 수 있다.
- (a) 이러한 보충적 사항의 식별과 커뮤니케이션은 재무제표에 대한 의견을 형성하는 감사의 목적에 부수적인 것임
 - (b) 재무제표에 대한 의견형성을 위해 필요한 사항 외의 다른 사항들에 대해서는 어떤 절차도 수행되지 아니하였음
 - (c) 그 외의 다른 보충적 사항이 존재하는지 여부를 결정하기 위한 어떤 절차도 수행되지 아니하였음

커뮤니케이션 절차

커뮤니케이션 절차의 수립 (문단 18 참조)

- A37 감사인의 책임, 계획된 감사범위와 시기, 그리고 예상되는 일반적인 커뮤니케이션 내용에 대한 명확한 커뮤니케이션은 효과적인 양방향 커뮤니케이션을 위한 근거를 수립하는 데 도움을 준다.
- A38 효과적인 양방향 커뮤니케이션에 도움을 줄 수 있는 사항들에는 다음에 대한 논의들이 포함된다.
- 커뮤니케이션의 목적. 목적이 분명할 때 감사인과 지배기구는 커뮤니케이션 절차에서 제기되는 관련 이슈와 예상되는 조치들에 대하여 서로를 더 잘 이해하게 된다.
 - 커뮤니케이션이 이루어지게 될 형태
 - 특정 사항에 대하여 커뮤니케이션할 업무팀원과 지배기구의 구성원
 - 커뮤니케이션에 대한 감사인의 기대. 즉, 커뮤니케이션은 양방향으로 이루어질 것이며, 지배기구가 감사와 관련이 있다고 생각하는 사항들(예를 들어 감사절차의 성격, 시기 및 범위에 유의적 영향을 미칠 수 있는 전략적 결정, 부정에 대한 의심이나 발견, 그리고 고위경영진의 성실성이나 적격성에 대한 관심)에 대하여 감사인에게 커뮤니케이션할 것이라는 감사인의 기대

감사기준서 260

- 감사인이 커뮤니케이션한 사항들에 대하여 조치를 취하고 회신하는 절차
- 지배기구가 커뮤니케이션한 사항들에 대하여 조치를 취하고 회신하는 절차

A39 커뮤니케이션 절차는 감사환경(기업의 규모, 지배구조, 지배기구의 운영 방법 및 커뮤니케이션될 사항들의 유의성에 대한 감사인의 견해 포함)에 따라 다양할 것이다. 효과적인 양방향 커뮤니케이션을 수립하는 것이 어렵다는 것은 감사인과 지배기구 사이의 커뮤니케이션이 감사업무에 대하여 적절하지 않다는 것을 나타내는 것일 수 있다. (문단 A52 참고)

소규모기업에 특유한 고려사항

A40 소규모기업을 감사하는 경우, 감사인은 상장기업 또는 대규모기업의 경우보다는 형식에 치우치지 않는 방법으로 지배기구와 커뮤니케이션을 할 수 있을 것이다.

경영진과의 커뮤니케이션

A41 이 감사기준서에서 지배기구와 커뮤니케이션이 요구되는 사항 등 다수의 사항들은 감사의 통상적인 진행과정에서 경영진과도 논의될 수 있다. 이러한 논의는 경영활동에 대한 경영진의 집행책임, 그리고 특히 재무제표 작성에 대한 경영진의 책임을 깨닫게 한다.

A42 그렇게 하는 것이 부적합하지 않는 한, 감사인은 어떤 사항들을 지배기구와 커뮤니케이션하기 전에 경영진과 그 사항들을 논의할 수 있다. 경영진과의 논의가 부적합한 것은 예를 들어 경영진의 적격성이나 성실성에 관한 논의가 이에 해당될 것이다. 이러한 초기 논의는 경영진의 집행책임을 깨닫게 하는 것 외에 사실관계와 이슈들을 분명히 할 수 있고, 경영진에게 추가적인 정보와 설명을 제공할 수 있는 기회를 줄 수 있다. 마찬가지로, 기업에 내부감사기능이 있다면 감사인은 지배기구와 커뮤니케이션하기 전에 마찬가지로 내부감사인과 논의를 할 수 있을 것이다.

제3자와의 커뮤니케이션

A43 지배기구는 예를 들어 은행이나 규제기관과 같은 제3자에게 감사인의 커뮤니케이션 문서 사본을 제공하고 싶을 수도 있고 또는 법규에서 요구할 수도 있다. 경우에 따라서는 제3자에게 공개하는 것은 불법이거나 적합하지 않을 수 있다. 지배기구를 위해 작성된 커뮤니케이션 문서가 제3자에게 제공될 때, 제3자에게 해당 커뮤니케이션 문서가 제3자를 염두에 두고 작성된 것이 아니라는 사실을 알리는 것이 해당 상황에서 중요할 것이다. 이를 위하여 지배기구와의 커뮤니케이션 문서에 예를 들어 다음과 같은 사실을 명시한다.

- (a) 커뮤니케이션 문서는 지배기구, 그리고 해당되는 경우 그룹경영진과 그룹감사인만을 위해 작성되었으며, 제3자가 이에 의존해서는 안됨
- (b) 감사인은 제3자에 대하여 어떤 책임도 지지 아니함
- (c) 제3자에 대한 공개 또는 배포에 대한 제한사항

A44 일부 국가에서는 법규에 의해 감사인에게 예를 들어 아래와 같은 사항이 요구될 수 있다.

- 지배기구와의 커뮤니케이션 중 특정 사항을 규제기관이나 집행기관에게 통보함. 예를 들어, 어떤 국가에서는 경영진과 지배기구가 시정조치를 취하지 않은 경우 감사인이 관련 기관에 왜곡표시를 보고할 의무를 진다.

감사기준서 260

- 지배기구를 위해 작성된 특정 보고서의 사본을 관련 규제기관이나 출자기관, 또는 일부 공공부문의 경우 중앙당국과 같은 외부의 기관에 제출함
- 지배기구를 위해 작성한 보고서를 공개적으로 이용가능하도록 함

A45 법규에 의해 감사인이 지배기구와 감사인의 커뮤니케이션문서 사본을 제3자에게 제공하여야 하는 경우가 아닌 한, 감사인은 문서의 제공 전에 지배기구의 사전동의가 필요할 수 있다.

커뮤니케이션의 형태 (문단 19 참조)

A46 효과적인 커뮤니케이션에는 토의 등 상대적으로 형식에 치우치지 않는 커뮤니케이션뿐 아니라, 체계적인 프리젠테이션과 서면방식의 보고도 포함될 것이다. 감사인은 감사기준서 문단 19-20에서 식별된 것 외의 사항들을 구두나 서면으로 커뮤니케이션할 수 있다. 지배기구에게 제시되는 감사계약서도 서면 커뮤니케이션에 포함될 수 있을 것이다.

A47 커뮤니케이션 형태(예를 들어, 커뮤니케이션을 구두로 할 것인지 서면으로 할 것인지 여부, 커뮤니케이션의 상세함이나 요약의 정도, 체계적인 방법으로 할 것인지 형식에 치우치지 않는 방법으로 할 것인지 여부)는 특정 사항의 유의성 외에도 다음과 같은 요인들에 영향을 받을 수 있다.

- 해당 사항에 대한 논의가 감사보고서에 포함될 것인지 여부. 예를 들어 감사보고서에서 핵심감사사항을 커뮤니케이션하는 경우, 감사인은 핵심감사사항이라고 결정된 사항을 서면으로 커뮤니케이션하는 것이 필요하다고 생각할 수 있다.
- 해당 사항들이 만족할 정도로 해결되었는지 여부
- 경영진이 이전에 그러한 사항들에 대하여 커뮤니케이션한 적이 있었는지 여부
- 기업의 규모, 운영 구조, 통제환경, 및 법적 구조
- 특정목적 재무제표감사의 경우, 감사인이 일반목적 재무제표감사도 수행하는지 여부
- 법적 요구사항. 일부 국가에서는 국내법에 의해 규정된 양식에 따라 지배기구와의 서면 커뮤니케이션이 요구된다.
- 감사인과의 정기적인 회의나 커뮤니케이션에 대한 약속 등 지배기구의 기대사항
- 감사인의 지배기구와의 지속적인 연락 및 대화의 정도
- 지배기구의 구성원에 유의적인 변화가 있었는지 여부

A48 어떤 유의적 사항이 예를 들어 감사위원회의 위원장과 같은 지배기구의 개별 구성원과 논의되는 경우, 감사인은 지배기구의 전원이 균형된 모든 정보를 가지도록 그러한 사항을 이후의 커뮤니케이션에서 요약하는 것이 적합할 수 있다.

커뮤니케이션의 시기 (문단 21 참조)

A49 감사의 전 과정을 통하여 적시에 커뮤니케이션하는 것은 지배기구와 감사인 사이의 건설한 양방향 대화를 달성하는데 도움이 된다. 그러나, 적합한 커뮤니케이션 시기는 업무 상황에 따라 달라질 것이다. 관련 상황에는 해당 사항의 유의성과 성격, 그리고 지배기구가 취할 것으로 예상되는 조치가 포함된다. 예를 들면 다음과 같다.

- 계획수립 사항에 대한 커뮤니케이션은 종종 감사업무 초반에 이루어질 것이며, 초도감사의 경우에는 감사업무 조건에 대한 합의과정의 일부로서 이루어질 수도 있다.

감사기준서 260

- 감사 중 감사인이 유의적 어려움에 직면하는 경우에는 만약 지배기구가 그러한 어려움을 극복하는 데 도움을 줄 수 있거나, 그러한 어려움에 의해 감사의견이 변형될 가능성이 있는 경우에는, 그러한 어려움에 대하여 실행가능한 한 가급적 조기에 커뮤니케이션하는 것이 적합할 것이다. 마찬가지로, 감사인이 발견한 유의적 내부통제 미비점들은 감사기준서 265¹²의 요구대로 서면으로 커뮤니케이션하기 전에, 실무적으로 가능한 한 조속히 지배기구에 구두로 커뮤니케이션할 수도 있을 것이다.
- 감사기준서 701이 적용되는 경우, 감사인은 계획된 감사범위와 시기를 논의할 때 핵심감사사항에 대한 예비적 견해를 커뮤니케이션할 수도 있다. (문단 A13참조) 또한 유의적인 감사 발견사항에 대하여 커뮤니케이션할 때 그러한 사항을 추가적으로 논의하기 위해 더 빈번한 커뮤니케이션을 할 수도 있다.
- 독립성에 관한 커뮤니케이션은 독립성에 대한 위협 및 관련 안전장치에 대한 유의적 판단이 수행될 때(예를 들어 비감사서비스를 제공하는 업무를 수임할 때 혹은 최종 토의 시)마다 실시하는 것이 적합할 수 있다.
- 기업 회계실무의 질적측면에 대한 감사인의 견해를 포함하여 감사에서 발견된 사항에 대하여 커뮤니케이션하는 것은 최종 토의의 일부로서 이루어질 수도 있다.
- 일반목적재무제표와 특정목적재무제표 모두를 감사할 경우에는, 커뮤니케이션의 시기를 조정하는 것이 적합할 수 있다.

A50 커뮤니케이션의 시기와 관련될 수 있는 있는 기타의 요소는 다음과 같다:

- 감사대상 기업의 규모, 운영구조, 통제환경 및 법적 구조
- 특정 기간 내에 특정 사항을 커뮤니케이션할 법적 의무
- 감사인과의 정기적인 회의 또는 커뮤니케이션에 대한 약속 등 지배기구의 기대사항
- 감사인이 어떤 사항들을 식별한 시기. 예를 들어 감사인은 어떤 특정사항 (예를 들어, 법규위반)과 관련하여 예방적 조치를 취할 수 있는 시기 내에 식별하지는 못할 수 있으나, 그러한 사항에 대한 커뮤니케이션 자체는 시정조치를 취하게 하는 데 도움이 될 것이다.

커뮤니케이션 절차의 적절성 (문단 22 참조)

A51 감사인은 지배기구와의 양방향 커뮤니케이션에 대한 평가를 뒷받침하기 위한 구체적인 절차를 설계할 필요는 없으며, 그러한 평가는 오히려 다른 목적을 위해 수행된 감사절차의 관찰사항에 근거를 둘 수 있을 것이다. 이러한 관찰사항에는 다음과 같은 것이 포함될 수 있다.

- 감사인이 제기한 사항에 대하여 지배기구가 취한 조치의 적합성과 적시성. 이전의 커뮤니케이션에서 제기한 유의적 사항들이 효과적으로 처리되지 않았다면, 감사인은 왜 적합한 조치가 취해지지 않았는지 질문하고 그 이슈를 다시 제기하는 것을 고려하는 것이 적합할 수 있다. 이것은 그 사항이 적절하게 처리되었거나 더 이상 유의적이지 않아 감사인이 만족하고 있다는 인상을 주는 위험을 피할 수 있게 한다.
- 감사인과의 커뮤니케이션에 있어서 지배기구의 외관상 개방성 정도
- 경영진의 참석 없이 감사인과 만나려는 지배기구의 의향과 능력
- 지배기구가 감사인이 제기한 사항들을 완전히 이해할 수 있는 외관상 능력 정도. 예를 들어 지배기구가 관련 이슈를 규명하며, 이들에게 권고된 사항들에 대하여 질문할 수 있을 정도의 능력
- 커뮤니케이션의 형태, 시기 및 예상되는 일반적 내용과 관련하여 지배기구와 상호간

¹² 감사기준서 265 문단 9, A14

감사기준서 260

이해를 수립하는 데 있어서의 어려움

- 지배기구의 구성원 모두 또는 일부가 기업경영에 참여하고 있는 경우, 감사인과 논의된 사항들이 경영진의 책임뿐 아니라 광범위한 지배기구의 책임에도 어떻게 영향을 미치는지에 대한 지배기구의 외관상 인식 정도
- 감사인과 지배기구 사이의 양방향 커뮤니케이션이 해당 법규의 요구사항을 충족시키는지 여부

A52 효과적인 양방향 커뮤니케이션은 문단 4에 언급되었듯이 감사인과 지배기구 모두에게 도움이 된다. 나아가, 감사기준서 315는 내부감사인과 외부감사인과의 상호작용 등 지배기구의 참여를 기업 통제환경 요소 중 하나로 식별한다.¹³ 부적절한 양방향 커뮤니케이션은 통제환경이 불만족스럽다는 것을 시사하는 것일 수 있으며, 중요왜곡표시위험에 대한 감사인의 평가에 영향을 줄 수 있다. 또한, 감사인이 재무제표에 대한 의견을 형성하기 위한 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못할 위험도 존재한다.

A53 감사인과 지배기구간의 양방향 커뮤니케이션이 불충분하고 그 상황이 해결될 수 없다면, 감사인은 다음과 같은 조치를 취할 수 있다.

- 감사범위의 제한을 근거로 감사의견을 변형시킴
- 다른 일련의 조치의 경우 그 결과에 대한 법적 조언을 얻음
- 제3자(예를 들어 규제기관), 기업의 소유주(예를 들어 주주총회의 주주)와 같이 지배구조상 기업의 외부에 존재하는 상위기관, 또는 공공부문의 경우 책임이 있는 정부의 주무부서나 의회와 커뮤니케이션함
- 관련 법규상 가능하다면, 감사업무를 해지함

문서화 (문단 23 참조)

A54 구두 커뮤니케이션을 문서화하는 경우, 이러한 커뮤니케이션에 대한 적합한 기록이라면 기업이 작성한 회의록으로서 감사인이 감사문서의 일부로 유지하고 있는 회의록의 사본도 포함시킬 수 있다.

¹³ 감사기준서 315 문단 A78

감사기준서 260

보론 1 (문단 3 참조)

품질관리기준서¹ 및 지배기구와의 커뮤니케이션을 언급하고 있는 다른 감사기준서의 구체적인 요구사항

이 보론은 특정 사항에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션을 요구하고 있는 품질관리기준서¹ 과 다른 감사기준서들의 해당 문단을 식별한다. 이 목록은 해당 감사기준서의 요구사항과 관련 적용 및 기타 설명자료에 대한 감사인의 고려를 대체하는 것이 아니다.

- 품질관리기준서1 “재무제표 감사와 검토, 그리고 기타 인증 및 관련 서비스 업무를 수행하는 회계법인의 품질관리”- 문단30(a)
- 감사기준서 240 “재무제표감사에서 부정에 관한 감사인의 책임”- 문단 21, 38(c)의(i), 및 41-43
- 감사기준서 250 “재무제표감사에서 법규의 고려”- 문단 15, 20, 및 23-25
- 감사기준서 265, “내부통제 미비점에 대한 지배기구와 경영진과의 커뮤니케이션”- 문단 9
- 감사기준서 450 “감사 중 식별된 왜곡표시의 평가”- 문단 12-13
- 감사기준서 505 “외부조회”- 문단 9
- 감사기준서 510 “초도감사 - 기초잔액”- 문단 7
- 감사기준서 550 “특수관계자”- 문단 27
- 감사기준서 560 “후속사건”- 문단 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) 및 17
- 감사기준서 570 “계속기업”- 문단 25
- 감사기준서 600 “그룹재무제표 감사 - 부문감사인이 수행한 업무 등 특별 고려사항”- 문단 49
- 감사기준서 610 “내부감사인이 수행한 업무의 활용”- 문단 20과 31
- 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고”-문단 46
- 감사기준서 701 “감사보고서 핵심감사사항 커뮤니케이션”- 문단 17
- 감사기준서 705 “감사보고서의 의견변형”- 문단 12, 14, 23 및 30
- 감사기준서 706 “감사보고서의 강조사항문단과 기타사항문단”- 문단 12
- 감사기준서 710 “비교정보-대응수치 및 비교재무제표”-문단 18
- 감사기준서 720 ““감사받은 재무제표를 포함하고 있는 문서 내의 기타정보와 관련된 감사인의 책임”- 문단 10, 13 및 16

¹ 품질관리기준서1 “재무제표 감사와 검토, 그리고 기타 인증 및 관련 서비스 업무를 수행하는 회계법인의 품질관리”

감사기준서 260

보론2 (문단 16(a)와 A19-A20 참조)

회계실무의 질적 측면

감사기준서 문단 16(a)에 의해 요구되고 문단 A19-A20에서 논의된 커뮤니케이션 사항에는 다음과 같은 사항들이 포함될 수 있다.

회계정책

- 정보제공에 따른 비용과 재무제표 이용자의 기대 효익의 균형을 고려한, 특정 상황에서의 해당 기업 회계정책의 적합성. 적용가능한 회계정책이 선택적으로 존재한다면, 커뮤니케이션 사항에는 유사한 기업이 사용하는 회계정책에 대한 정보 외에 유의적인 회계정책의 선택에 따라 영향을 받는 재무제표 항목의 식별도 포함될 수 있다.
- 새로운 회계기준서들의 적용 등 유의적인 회계정책의 최초 선택과 그 변경. 이에 관한 커뮤니케이션 사항에는 다음과 같은 것이 포함될 수 있다. 즉, 회계정책의 적용시기 및 적용방법이 기업의 현재 및 미래의 이익에 미치는 영향, 그리고 예상되는 새 회계기준서와 관련된 회계정책의 변경시기
- 논란의 여지가 있거나, 새로운 분야 (또는 권위있는 지침이나 일치된 의견이 결여된 어떤 산업에서의 특유 분야)의 경우 유의적인 회계정책의 영향
- 거래가 기록되는 기간과 관련, 거래의 귀속시기의 영향

회계추정치

- 그 추정치가 유의적인 항목과 관련, 감사기준서 540¹에서 논의된 이슈에는 예를 들어 다음 사항들이 포함된다.
 - 회계추정치를 재무제표에 인식하거나 공시할 필요가 있도록 하는 거래, 사건 또는 조건을 경영진이 식별하는 방법
 - 새로운 회계추정치의 도출이나 현행 회계추정치의 수정이 필요해지는 상황의 변화
 - 재무제표에 회계추정치를 인식하거나 인식하지 않기로 한 경영진의 결정이 해당 재무보고체계를 준수한 것인지 여부
 - 회계추정치의 도출방법에 있어 전기와 다르게 변경되었는지, 또는 변경을 해야만 했는지 여부, 만약 그렇다면 전기 회계추정치의 결과뿐만 아니라 그 이유
 - 해당 회계추정치를 위하여 선택한 측정기준이 해당 재무보고체계를 준수한 것인지 여부를 포함하여, 회계추정치의 도출을 위한 경영진의 절차 (즉, 경영진이 모델을 사용할 때)
 - 경영진이 회계추정치를 도출하는데 이용한 유의적 가정들이 합리적인지 여부
 - 경영진이 이용한 유의적 가정들이 합리적인지 또는 해당 재무보고체계를 적합하게 적용하였는지와 관련하여, 특정한 일련의 행동을 수행하려는 경영진의 의도 및 이를 수행할 능력
 - 중요왜곡표시위험
 - 경영진의 편의가능성에 대한 징후
 - 경영진이 대체적인 가정이나 결과를 어떻게 고려하였는지, 그리고 그러한 가정이나 결과를 왜 기각하였는지, 그렇지 않을 경우 회계추정치를 도출할 때의 추정불확실성에 어떻게 대응하였는지에 관한 사항
 - 추정불확실성에 대한 재무제표 공시의 적절성

¹ 감사기준서 540 “공정가치 등 회계추정치와 관련 공시에 대한 감사”

감사기준서 260

재무제표 공시

- 예를 들어 수익인식, 보상, 계속기업가정, 후속 사건 및 우발사항 에 대한 공시와 같이, 특별히 민감한 재무제표 공시에서의 관련 이슈와 판단
- 재무제표 공시의 전반적인 중립성, 일관성 및 명료성

기타 관련사항들

- 재무제표에 공시되는 진행 중 소송사건과 같은 유의적 위험, 위험에 대한 노출 또는 불확실성이 재무제표에 미치는 잠재적 영향으로서 재무제표에 공시되는 것
- 기업의 정상적인 사업과정을 벗어나거나 비정상적으로 보이는 유의적 거래가 재무제표에 영향을 미치는 정도. 이러한 커뮤니케이션은 다음 사항을 부각시킬 수 있다.
 - 보고기간에 인식된 비반복적인 금액
 - 그러한 거래가 재무제표에 별도로 공시되는 정도
 - 그러한 거래가 특정의 회계처리, 세무처리 또는 특정법규의 목적을 달성하도록 설계된 것으로 보이는지 여부
 - 그러한 거래의 형태가 지나치게 복잡하게 보이는지 여부나 거래의 구조에 대하여 광범위한 조언이 취해진 경우
 - 경영진이 거래의 기본적 경제 실질보다는 특정 회계처리의 필요성을 더욱 강조하고 있는 경우
- 기업의 유무형자산에 대한 내용연수의 결정근거 등 자산 및 부채의 장부가액에 영향을 미치는 요소들. 이러한 사항에 대한 커뮤니케이션은 장부가액에 영향을 미치는 요소들이 어떻게 선택되었으며, 다르게 선택했을 경우 재무제표에 어떤 영향을 미쳤을지 설명할 수 있을 것이다.
- 왜곡표시에 대한 선택적 수정(예를 들어 보고이익의 증가에 영향을 미치는 왜곡표시는 수정하고 보고이익의 감소에 영향을 미치는 왜곡표시는 수정하지 않는 것)

감사기준서 265

내부통제 미비점에 대한 지배기구와 경영진과의 커뮤니케이션

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위	1-3
시행일	4
목적	5
용어의 정의	6
요구사항	7-11
적용 및 기타 설명자료	
내부통제의 미비점들이 식별되었는지에 대한 결정	A1-A4
유의적 내부통제 미비점들	A5-A11
내부통제의 미비점들에 대한 커뮤니케이션	A12-A30

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 이 감사기준서는 재무제표감사에 있어 감사인이 식별한 내부통제¹의 미비점들에 대하여 지배기구와 경영진에게 적합하게 커뮤니케이션할 감사인의 책임을 다룬다. 이 감사기준서는 내부통제의 이해와 내부통제 테스트의 설계 및 수행에 관하여 감사기준서 315와 330²의 요구사항보다 더 많은 추가적인 책임을 감사인에게 부과하는 것이 아니다. 감사기준서 260³은 감사와 관련하여 지배기구와 커뮤니케이션할 감사인의 책임에 관한 추가적인 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다.
- 감사인은 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가할 때, 감사와 관련된 내부통제를 이해하도록 요구된다.⁴ 감사인이 그러한 위험평가를 할 때 내부통제를 고려하는 것은, 내부통제의 효과성에 대한 의견을 표명하기 위해서가 아니라 해당 상황에 적합한 감사절차를 설계하기 위한 것이다. 감사인은 이와 같은 위험평가절차뿐 아니라 감사의 다른 과정에서 내부통제의 미비점을 식별할 수 있을 것이다. 이 감사기준서는 식별된 미비점 중 감사인이 어떤 사항을 지배기구와 경영진에게 커뮤니케이션하여야 하는지를 명시한다.
- 이 감사기준서의 어떤 내용도 감사인이 감사 중에 식별한 내부통제의 다른 사항들을 지배기구와 경영진에게 커뮤니케이션하는 것을 배제하지 아니한다.

¹ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가” 문단 4, 12

² 감사기준서 330 “평가된 위험에 대한 감사인의 대응”

³ 감사기준서 260 “지배기구와의 커뮤니케이션”

⁴ 감사기준서 315 문단 12, A60-65는 감사와 관련된 통제에 대한 관련 지침을 제공한다.

감사기준서 265

시행일

- 4 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 5 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 감사인이 감사 중에 식별한 것으로서, 감사인의 전문가적 판단에 따라, 지배기구와 경영진이 주의를 기울일 만큼 충분히 중요하다고 판단되는 내부통제의 미비점을 이들에게 적합하게 커뮤니케이션하는 것이다.

용어의 정의

- 6 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
- (a) 내부통제의 미비점 - 이는 다음의 경우에 존재한다.
 - (i) 어떠한 통제나 재무제표의 왜곡표시를 적시에 예방 또는 발견 및 수정할 수 없게 설계, 실행 또는 운영되는 경우
 - (ii) 재무제표의 왜곡표시를 적시에 예방 또는 발견 및 수정하기 위해 필요한 통제가 누락된 경우
 - (b) 유의적 내부통제 미비점 - 감사인의 전문가적 판단에 따라, 지배기구가 주의를 기울일 만큼 충분히 중요하다고 판단되는 내부통제의 미비점 또는 미비점들의 결합(문단 A5 참조)

요구사항

- 7 감사인은 수행된 감사업무에 근거하여 하나 이상의 내부통제 미비점을 식별하였는지 여부를 결정하여야 한다. (문단 A1-A4 참조)
- 8 감사인은 하나 이상의 내부통제 미비점을 식별한 경우, 수행된 감사업무에 근거하여 이들이 개별적으로 혹은 결합하여 유의적 미비점을 형성하는지 여부를 결정하여야 한다. (문단 A5-A11 참조)
- 9 감사인은 감사 중에 식별된 유의적 내부통제 미비점들을 지배기구에게 적시에 서면으로 커뮤니케이션하여야 한다. (문단 A12-A18, A27 참조)
- 10 감사인은 적합한 수준의 책임을 가진 경영진에게 다음과 같은 사항들을 적시에 커뮤니케이션하여야 한다. (문단 A19, A27 참조)
- (a) 해당 상황에서 경영진에게 직접 커뮤니케이션하는 것이 부적합하지 않는 한, 감사인이 지배기구에게 커뮤니케이션하였거나 커뮤니케이션하려는 유의적 내부통제 미비점들을 경영진과 서면으로 커뮤니케이션함
 - (b) 감사 중에 식별된 내부통제의 기타 미비점들로서 다른 관계자가 경영진에게 커뮤니케이션하지 않았고, 감사인의 전문가적 판단에 따라, 경영진이 주의를 기울일 만큼 충분한 중요성이 있다고 판단되는 미비점들을 경영진과 커뮤니케이션함 (문단 A22- A26 참조)

감사기준서 265

- 11 감사인은 유의적 내부통제 미비점에 대한 서면 커뮤니케이션에 다음 사항을 포함하여야 한다.
- (a) 미비점들에 대한 내역과 그러한 미비점들의 잠재적인 영향에 대한 설명(문단 A28 참조)
 - (b) 지배기구와 경영진이 커뮤니케이션의 관점을 이해할 수 있도록 하는 충분한 정보. 특히, 감사인은 다음을 설명하여야 한다. (문단 A29-A30 참조)
 - (i) 감사의 목적은 감사인이 재무제표에 대한 의견을 표명하는 것임
 - (ii) 감사는 내부통제의 효과성에 대한 의견표명이 목적이 아닌, 해당 상황에 적합한 감사절차를 설계하기 위하여 재무제표 작성과 관련된 내부통제에 대한 고려를 포함하고 있음
 - (iii) 보고할 사항은 감사인이 감사 중에 식별한 미비점들로서 감사인이 지배구구에 보고할 만큼 충분히 중요하다고 결정한 미비점들로 제한됨

적용 및 기타 설명자료

내부통제의 미비점들이 식별되었는지에 대한 결정 (문단 7 참조)

- A1 감사인이 하나 이상의 내부통제의 미비점을 식별하였는지 결정할 때는, 감사인의 발견사항과 관련된 사실과 상황을 적합한 수준의 경영진과 토의할 수 있을 것이다. 이러한 토의는 경영진이 이전에 알지 못했던 미비점들을 적시에 알려주는 기회를 제공한다. 그 발견사항을 토의할 적합한 수준의 경영진은 관련된 내부통제 영역을 잘 알고 있으며, 내부통제의 모든 미비점들에 대하여 시정조치를 취할 수 있는 권한을 가지고 있는 사람이다. 상황에 따라서는, 예를 들어 발견사항이 경영진의 성실성이나 적격성에 의문을 제기하는 것이라면 감사인이 그 발견사항을 경영진과 토의하는 것이 적합하지 않을 것이다. (문단 A20 참고)
- A2 감사인은 감사인의 발견사항에 관련된 사실과 상황에 대하여 경영진과 토의함으로써, 다음과 같이 추가적인 고려가 필요한 기타의 관련 정보를 얻을 수도 있다.
- 해당 미비점의 실제적인 또는 의심되는 원인에 대한 경영진의 이해
 - 예를 들어 관련 정보기술 통제에 의하여 예방되지 아니한 왜곡표시와 같이, 경영진이 알고 있었을지 모르는 미비점으로부터 발생한 예외사항
 - 발견사항에 대한 경영진의 반응을 통해 파악된 예비적 징후

소규모기업에 특유한 고려사항

- A3 소규모기업에 있어 통제활동의 근본적 개념은 대규모기업과 유사하지만 그 운영의 공식성 정도에 있어서는 서로 다를 것이다. 더 나아가 소규모기업은 경영진이 통제를 하고 있으므로 어떤 형태의 통제활동은 불필요할 수도 있다. 예를 들어 경영진 단독의 고객신용 공여나 중요한 구매에 대한 승인은 중요한 계정잔액과 거래에 대한 효과적인 통제를 제공할 수 있으며, 보다 세부적인 통제활동의 필요성을 감소시키거나 불필요하게 만든다.
- A4 또한, 소규모기업은 종종 소수의 종업원으로 구성되어 있어 직무분장을 할 수 있는 범위가 제한된다. 그러나 소규모의 소유주경영기업에서 소유경영자는 대규모기업에

감사기준서 265

비하여 더 효과적인 감시를 실시할 수도 있다. 이러한 고위직급 경영진에 의한 감시는 경영진이 통제를 무력화할 가능성이 더 높아지므로 이에 대한 균형이 필요하다.

유의적 내부통제 미비점들 (문단 6(b), 8 참조)

- A5 내부통제의 미비점 또는 이들이 결합된 미비점에 대한 유의성은, 왜곡표시가 실제로 발생하였는지 여부뿐 아니라 왜곡표시가 발생할 수 있는 가능성 및 왜곡표시의 잠재적 크기에 따라 달라진다. 그러므로 비록 감사인이 감사 중에 왜곡표시를 식별하지 못하였더라도 유의적 미비점들은 존재할 수 있는 것이다.
- A6 내부통제의 미비점 또는 미비점들의 결합이 유의적 미비점을 구성하는지를 결정하기 위하여 감사인이 고려하여야 할 사항은 예를 들어 다음과 같다.
- 미비점들이 미래의 재무제표에 중요한 왜곡표시를 일으킬 가능성
 - 관련 자산이나 부채의 손실이나 부정에 대한 민감성
 - 공정가치 회계추정치와 같이, 추정금액을 결정할 때의 주관성과 복잡성
 - 그러한 미비점들에 노출된 재무제표 금액
 - 미비점(들)에 노출된 계정잔액이나 거래유형에 발생하였거나 발생할 수 있는 활동의 양
 - 재무보고절차에서 통제의 중요성. 예를 들어 다음과 같다.
 - (경영진의 감시와 같은) 일반적인 모니터링 통제
 - 부정의 예방과 발견을 위한 통제
 - 유의적인 회계정책의 선택과 적용에 관한 통제
 - 특수관계자와의 유의적 거래에 대한 통제
 - 기업의 정상적인 사업과정을 벗어난 유의적 거래에 대한 통제
 - (비정상적인 회계처리에 대한 통제와 같은) 보고기간말 재무보고절차에 대한 통제
 - 통제의 미비점에 따라 발견된 예외사항의 원인과 빈도
 - 내부통제의 특정 미비점과 다른 미비점들과의 상호작용
- A7 유의적 내부통제 미비점들에 대한 징후에는 예를 들어 다음과 같은 것이 포함된다.
- 통제환경에 있어 다음과 같이 비효과적인 측면의 증거
 - 경영진이 재무적 이해관계를 갖고 있는 유의적 거래에 대하여 지배기구가 적절하게 조사하고 있지 않다는 징후
 - 그 중요성과 관계없이, 기업의 내부통제가 예방하지 못했던 경영진부정을 식별함
 - 이전에 커뮤니케이션 된 유의적 미비점들에 대하여 경영진이 적합한 시정조치를 이행하지 않음.
 - 일반적으로 수립이 기대되는 위험평가절차가 해당 기업에는 없음
 - 기업의 위험평가절차가 비효과적이라는 증거(예, 기업의 위험평가절차가 식별하였어야 할 중요왜곡표시위험을 경영진이 식별하지 못한 경우)
 - 식별된 유의적 위험에 대한 비효과적인 대응의 증거(즉, 그러한 위험에 대한 통제의 부재)
 - 기업의 내부통제에 의하여 예방 또는 발견 및 수정되지 않고, 감사인의 감사절차에 의하여 발견된 왜곡표시
 - 오류나 부정으로 인한 중요한 왜곡표시를 수정하기 위해 이전에 발행된 재무제표를 재작성함
 - 재무제표 작성을 감시할 경영진의 능력이 부재하다는 증거

감사기준서 265

- A8 통제는 왜곡표시를 효과적으로 예방 또는 발견하거나 수정하기 위하여 개별적으로 또는 결합적으로 작동하도록 설계될 수 있다.⁵ 예를 들어 매출채권에 대한 통제는 계정잔액의 왜곡표시를 예방 또는 발견하거나 수정하도록 설계된 자동화된 통제와 수작업 통제로 구성될 수 있다. 내부통제에서의 어떠한 미비점은 그 자체만으로는 유의적 미비점을 구성하기에 충분할 만큼 중요하지 않을 수 있다. 그러나 동일한 계정잔액이나 공시, 관련 경영진주장 또는 내부통제의 구성요소에 영향을 미치는 미비점들이 결합되는 경우에는 이것이 유의적 미비점으로 부각될 정도로 왜곡표시의 위험을 증가시킬 수 있을 것이다.
- A9 각 국가의 법규에 따라서는, 감사인(특히 상장기업의 감사인)이 지배기구 또는 규제기관과 같은 타 관련자에게 감사인이 감사 중에 식별한 하나 이상의 특정 유형의 내부통제 미비점을 커뮤니케이션하도록 규정하고 있을 수 있다. 법규가 이러한 유형의 미비점에 대하여 특정의 용어와 정의를 정하고 커뮤니케이션 목적으로 감사인이 이러한 용어와 정의를 사용하도록 규정한 경우, 감사인은 법규의 요구사항에 따라 커뮤니케이션할 때 그러한 용어와 정의를 사용하도록 한다.
- A10 커뮤니케이션할 내부통제 미비점의 유형에 대하여 해당 국가에서 특정한 용어를 정하였으나 해당 용어에 대한 정의가 없는 경우, 감사인은 해당 법규의 요구사항에 추가하여 커뮤니케이션하여야 할지 판단하고 결정할 필요가 있다. 이 때 감사인은 이 감사기준서의 요구사항과 관련 지침을 감안하는 것이 적절하다고 생각할 수 있을 것이다. 예를 들어 그 같은 법규적 요구사항의 목적이 지배기구가 인식하여야 할 특정 내부통제 사항들에 대하여 지배기구가 주의를 기울이도록 하는 것이라면, 그러한 사항들에 대하여는 이 감사기준서에서 지배기구와 커뮤니케이션하도록 요구하는 유의적 미비점들과 일반적으로 동등하게 간주하는 것이 적합할 수 있을 것이다.
- A11 이 감사기준서의 요구사항은 법규에서 감사인이 특정한 용어와 정의를 사용하도록 요구하더라도 여전히 적용이 가능하다.

내부통제의 미비점들에 대한 커뮤니케이션

유의적 내부통제 미비점들에 대한 지배기구와의 커뮤니케이션 (문단 9 참조)

- A12 유의적 미비점들에 대하여 지배기구와 서면으로 커뮤니케이션하는 것은 이러한 사항들에 대한 중요성을 보여주는 것이며, 지배기구가 그들의 감시책임을 완수하는 것을 돕는다. 감사기준서 260은 지배기구의 모든 구성원이 기업의 경영에 참여하고 있는 경우에 지배기구와의 커뮤니케이션에 대한 관련 고려사항을 정한다.⁶
- A13 감사인은 서면 커뮤니케이션을 언제 제출할 것인지를 결정할 때, 지배기구가 그들의 감시책임을 이행하게 하는 데 있어 그러한 커뮤니케이션의 수령이 중요한 요소가 되는지 여부를 고려할 것이다. 뿐만 아니라, 상장기업의 경우 규제 또는 기타의 목적상 내부통제에 관한 특정 책임을 완수하기 위하여 지배기구가 감사인의 서면

⁵ 감사기준서 315 문단 A74

⁶ 감사기준서 260 문단 13

감사기준서 265

커뮤니케이션을 재무제표의 승인일 이전에 수령해야 할 필요가 있는 국가도 있을 것이다. 다른 기업의 경우 감사인은 서면 커뮤니케이션을 추후 일자에 제출할 수도 있을 것이다. 그러나 유의적 미비점에 대한 감사인의 서면 커뮤니케이션은 최종감사파일의 일부를 구성하기 때문에, 후자의 경우에도 감사인이 최종감사파일의 취합을 적시에 완료하기 위하여는 서면 커뮤니케이션은 우선적으로 준수되어야 한다.⁷ 감사기준서 230은 최종감사파일 취합을 완료하여야 할 적절한 기간을 일반적으로 감사보고서일로부터 60일 이내로 한다.⁸

- A14 유의적 미비점들에 대한 서면 커뮤니케이션 시점과 관계없이, 감사인은 중요왜곡표시위험을 최소화하기 위한 시정 조치를 적시에 취하는 것을 돕기 위하여 이 미비점들을 우선 구두로 경영진, 그리고 적절한 경우 지배기구와 커뮤니케이션할 수도 있다. 그러나 이렇게 하는 것은 이 감사기준서에서 요구하고 있는, 서면으로 유의적 미비점들을 커뮤니케이션할 감사인의 책임을 경감시키지 않는다.
- A15 유의적 미비점들에 대하여 어느 정도로 자세히 커뮤니케이션할지는 해당 상황에서 감사인의 전문가적 판단사항이다. 감사인이 어느 정도로 자세히 커뮤니케이션하는 것이 적합한지 결정하기 위하여 고려할 수 있는 요소는 예를 들어 다음과 같다.
- 기업의 성격. 예를 들어 공공기업에게 요구되는 커뮤니케이션은 그렇지 않은 기업에게 요구되는 것과는 다를 것이다.
 - 기업의 규모와 복잡성. 예를 들어 복잡한 기업에 요구되는 커뮤니케이션은 단순한 사업을 영위하는 기업에 요구되는 것과는 다를 것이다.
 - 감사인이 식별한 유의적 미비점의 성격
 - 기업의 지배구조의 구성. 예를 들어 지배기구에 관련 산업이나 분야에 대한 유의적 경험이 없는 구성원이 포함되어 있으면 더 자세한 커뮤니케이션이 필요할 것이다.
 - 내부통제 특정 유형의 미비점에 대한 커뮤니케이션과 관련된 법적 요구사항
- A16 경영진과 지배기구는 감사인이 감사 중에 식별한 유의적 미비점들에 대하여 이미 알고 있을 수도 있으며, 비용이나 기타 다른 이유로 그러한 미비점들을 시정하지 않기로 했을 수도 있다. 시정조치 이행에 대한 비용과 효익을 평가할 책임은 경영진과 지배기구에 있다. 따라서 그러한 미비점들을 시정할지 여부를 결정할 때 경영진과 지배기구가 관련성이 있다고 고려하는 비용 또는 기타의 사항과는 관계없이 감사기준서 문단 9의 요구사항은 적용된다.
- A17 만약 시정조치가 아직 취해지지 않고 있다면, 이전의 감사에서 감사인이 지배기구와 경영진에게 유의적 미비점에 대하여 커뮤니케이션하였다고 하더라도, 감사인이 당기에 다시 커뮤니케이션할 필요성이 없어지는 것은 아니다. 이전에 커뮤니케이션한 특정의 유의적 미비점이 시정되지 않은 채 남아 있다면, 당기의 커뮤니케이션은 이전의 커뮤니케이션의 진술 내용을 반복하거나 단지 이전의 커뮤니케이션을 언급하는 것일 수 있다. 감사인은 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)에게 해당 유의적 미비점이 시정되지 않은 이유에 대하여 질문할 수 있다. 합당한 설명 없이 시정조치를 취하지 않고 있는 것은 그 자체로서 유의적 미비점을 나타낼 수 있는 것이다.

⁷ 감사기준서 230 “감사문서” 문단 14

⁸ 감사기준서 230 문단 A21

감사기준서 265

소규모기업에 특유한 고려 사항

- A18 소규모기업에 대한 감사의 경우, 감사인은 대규모기업에 비하여 형식에 치우치지 않는 방식으로 지배기구와 커뮤니케이션할 수 있을 것이다.

내부통제의 미비점들에 대한 경영진과의 커뮤니케이션 (문단 10 참조)

- A19 일반적으로 적합한 수준의 경영진은 내부통제의 미비점들을 평가하고 필요한 시정조치를 취할 수 있는 책임과 권한을 가지고 있는 사람이다. 유의적 미비점들은 지배기구와도 커뮤니케이션하도록 요구되므로 적합한 수준의 경영진은 최고경영자(CEO)이나 최고재무책임자(CFO)(또는 동등한 직위)일 것이다. 내부통제의 기타 미비점들에 있어 적합한 수준의 경영진은 영향을 받는 통제영역에 더 직접적으로 관여되어 있으며 적합한 시정조치를 취할 수 있는 권한을 가진 운영담당 경영진일 것이다.

유의적 내부통제 미비점들에 대한 경영진과의 커뮤니케이션 (문단 10(a) 참조)

- A20 내부통제의 식별된 어떤 유의적 미비점이 경영진의 성실성이나 적격성에 의문을 제기토록 하는 것일 수 있다. 예를 들어 경영진에 의한 부정이나 고의적 법규위반의 증거가 있거나, 경영진이 적절한 재무제표 작성에 대한 감시능력이 없어 그 적격성에 의문이 제기될 수 있다. 따라서 그러한 미비점들에 대하여는 경영진에게 직접적으로 커뮤니케이션하는 것이 적합하지 않을 것이다.
- A21 감사기준서 250은 지배기구 자신이 법규위반에 연루된 경우 등 식별되거나 의심되는 법규위반의 보고에 관한 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다.⁹ 감사기준서 240은 경영진이 연루된 부정이나 의심되는 부정을 감사인이 식별한 경우, 지배기구와의 커뮤니케이션에 관한 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다.¹⁰

내부통제의 기타 미비점들에 대한 경영진과의 커뮤니케이션 (문단 10(b) 참조)

- A22 감사 중에 감사인은 유의적 내부통제 미비점들은 아니지만 경영진이 주의를 기울일 만큼 충분히 중요한 기타의 미비점들을 식별할 수도 있다. 기타 어떠한 미비점들이 경영진의 주의를 끌만한지를 결정하는 것은 그러한 미비점들로 인하여 재무제표에 발생할 수 있는 왜곡표시의 발생가능성 및 잠재적 크기를 고려한 해당 상황에서의 전문가적 판단사항이다.
- A23 경영진의 주의를 끌만한 내부통제의 기타 미비점들에 대한 커뮤니케이션은 서면이 아니라 구두로도 할 수도 있다. 감사인이 경영진과 감사인의 발견사항에 대한 사실과 상황을 토의한 경우, 감사인은 이러한 토의를, 기타 미비점에 대한 경영진과의 구두 커뮤니케이션으로 생각할 수 있을 것이다. 이 경우, 후속적으로 공식화된 커뮤니케이션을 수행할 필요는 없다.

⁹ 감사기준서 250 “재무제표감사에서의 법률과 규정의 고려” 문단 23-29

¹⁰ 감사기준서 240 “재무제표감사에서의 부정에 관한 감사인의 책임” 문단 42

감사기준서 265

- A24 만약 전기에 감사인이 유의적이지 않은 내부통제의 미비점들에 대하여 경영진에게 커뮤니케이션하였고, 경영진이 비용이나 기타 이유로 그러한 미비점을 시정하지 않기로 하였다면, 감사인은 당기에 그러한 커뮤니케이션을 반복할 필요가 없다. 또, 내부감사기능이나 규제기관과 같은 다른 관계자가 그러한 미비점을 경영진에게 이전에 커뮤니케이션하였다면, 감사인은 그러한 미비점에 관한 정보를 반복하지 않아도 된다. 그러나 해당 미비점에 관하여 감사인과 경영진의 이전의 이해를 변경시키는 새로운 정보를 알게 된 경우에는 이러한 기타의 미비점에 대하여 커뮤니케이션하는 것이 적합할 것이다. 그러나, 경영진이 이전에 커뮤니케이션한 내부통제의 기타 미비점을 시정하지 못한 것은 그 자체로 지배기구와 커뮤니케이션하여야 할 유의적 미비점이 될 수 있다. 이것이 유의적 미비점이 되는지 여부는 해당 상황에 대한 감사인의 판단에 따라 달라진다.
- A25 어떤 경우에는 지배기구가 감사인이 경영진과 커뮤니케이션한 내부통제의 기타 미비점에 대하여 세부사항을 알기를 원하거나 간략히 해당 미비점의 성격을 알고자 할 수 있다. 이와 반대로, 감사인이 지배기구에게 기타 미비점들에 대한 경영진과의 커뮤니케이션 내용을 알려주는 것이 적절하다고 생각할 수도 있다. 어느 경우이든 감사인은 지배구구에 구두나 서면 중 적합한 방법으로 보고할 수 있을 것이다.
- A26 감사기준서 260은 지배기구의 모든 구성원이 기업경영에 참여하고 있는 경우에 지배기구와의 커뮤니케이션에 대한 관련 고려사항을 정한다.¹¹

공공부문에 특유한 고려사항 (문단 9-10 참조)

- A27 공공부문 감사인은 이 감사기준서에서 정하지 않은 방식이나 상세수준으로 그리고 이 감사기준서에서 정하지 않은 당사자들에게 감사 중에 식별한 내부통제의 미비점을 자세하게 커뮤니케이션할 추가적인 책임을 가질 수도 있다. 예를 들어 유의적 미비점은 입법부나 기타 규제기구에 커뮤니케이션되어야 할 수 있다. 법규나 다른 권위있는 근거도 내부통제 미비점의 잠재적 영향의 유의성과 관계없이 공공부문 감사인이 내부통제의 미비점을 보고할 것을 요구할 수 있을 것이다. 뿐만 아니라, 법규는 공공부문 감사인에게 이 감사기준서에서 커뮤니케이션하도록 요구한 내부통제의 미비점보다 더 광범위한 내부통제, 예를 들어 법규, 또는 계약이나 허가약정의 관련조항 준수에 대한 통제와 관련된 사항을 보고하도록 요구할 수도 있다.

유의적 내부통제 미비점에 대한 서면 커뮤니케이션의 내용(문단 11참조)

- A28 감사인은 유의적 미비점의 잠재적인 영향을 설명할 때에 그러한 영향들을 계량화할 필요는 없다. 유의적 미비점들은 적절한 경우 보고목적으로 그룹화될 수도 있다. 감사인은 서면 커뮤니케이션에 해당 미비점에 대한 시정조치 권고, 경영진이 취하였거나 제시한 대응, 그리고 경영진의 대응조치들이 실행되었는지 검증하기 위하여 감사인이 어떠한 절차를 취했는지 여부에 대한 설명을 포함시킬 수 있을 것이다.
- A29 감사인은 커뮤니케이션의 추가적인 사항으로서 다음의 정보를 포함시키는 것이 적절하다고 생각할 수 있을 것이다.

¹¹ 감사기준서 260 문단 13

감사기준서 265

- 감사인이 내부통제에 관하여 보다 확대된 절차를 수행하였다면 감사인은 보고대상이 되는 더 많은 미비점들을 식별했었을 수도 있으며, 또는 보고된 미비점 중 일부는 사실상 보고할 필요가 없었을 것이라고 결론을 내릴 수도 있었다는 내용
- 이와 같은 커뮤니케이션은 지배기구의 목적을 위하여 제공되었으며 다른 목적에는 적합하지 않을 수 있다는 내용

A30 법규상 감사인이나 경영진은 유의적 미비점에 관한 감사인의 서면 커뮤니케이션의 사본을 적합한 규제기관에 제공하도록 요구될 수 있다. 이러한 경우 감사인은 서면 커뮤니케이션에서 그러한 규제기관을 식별할 수도 있을 것이다.

감사기준서 300
재무제표감사의 계획수립
목차

	문단번호
서론	
이 감사기준서의 범위	1
계획수립의 역할과 시기	2
시행일	3
목적	4
요구사항	
주요업무팀원의 참여	5
예비적 활동	6
계획수립 활동	7-11
문서화	12
초도감사 시 추가적인 고려사항	13
적용 및 기타 설명자료	
계획수립의 역할과 시기	A1-A3
주요업무팀원의 참여	A4
예비적 활동	A5-A7
계획수립 활동	A8-A17
문서화	A18-A21
초도감사 시 추가적인 고려사항	A22

보론: 전반감사전략 수립시 고려사항

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 1 이 감사기준서는 재무제표감사를 계획할 감사인의 책임을 다룬다. 이 감사기준서는 계속감사의 관점에서 작성되었으며, 초도감사의 추가적인 고려사항은 별도로 식별되고 있다.

계획수립의 역할과 시기

- 2 계획수립은 감사업무에 대한 전반감사전략을 수립하고 감사계획을 개발하는 것과 관련된다. 적절한 계획수립은 다음과 같은 점을 포함하여 재무제표감사에 다양하게 도움을 준다.
 - 감사인이 중요한 감사분야에 적합한 주의를 기울임
 - 감사인이 잠재적 문제를 적시에 식별하고 해결함
 - 감사인이 감사업무를 적절히 조직화하고 관리함으로써 효율적이고 효과적인 감사가 수행되게 함

감사기준서 300

- 예상되는 위험에 대응하기 위해 적합한 수준의 역량과 적격성을 갖춘 업무팀원을 선정하고, 적절하게 업무를 배정하는 것을 도움
- 업무팀원에 대한 지휘 및 감독과 업무결과에 대한 검토가 용이하게 이루어지도록 함
- 해당되는 경우, 부문감사인 및 전문가가 수행한 업무의 조정을 도움

시행일

- 3 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 4 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 감사가 효과적으로 수행될 수 있도록 감사계획을 수립하는 것이다.

요구사항

주요업무팀원의 참여

- 5 해당감사의 업무수행이사와 다른 주요업무팀원들은 업무팀원간의 토의를 계획하고 참여하는 등 감사계획에 참여하여야 한다. (문단 A5 참조)

예비적 활동

- 6 감사인은 당기감사의 시작단계에서 다음 활동을 수행하여야 한다.
- (a) 의뢰인 관계 및 특정 감사업무의 계속 여부에 대하여 감사기준서 220에서 요구되는 절차를 수행함¹
 - (b) 감사기준서 220에 따라 독립성 등 관련 윤리적 요구사항의 준수여부를 평가함²
 - (c) 감사기준서 210에 의해 요구되는 바와 같이, 감사업무 조건을 이해함 (문단 A5 - A7 참조)³

계획수립 활동

- 7 감사인은 감사의 범위, 시기 및 방향을 수립하고 감사계획 개발의 지침이 되는 전반감사전략을 수립하여야 한다.
- 8 감사인은 전반감사전략을 수립할 때 다음의 절차를 수행해야 한다
- (a) 감사범위를 정의하게 될 해당 감사업무의 특성을 식별함
 - (b) 감사일정을 계획하기 위하여 해당 업무의 보고목적을 확인하며 요구되는 커뮤니케이션의 성격을 확인함
 - (c) 감사인의 전문가적 판단에 따라, 업무팀의 업무방향을 설정하는 데 유의적이라고 판단되는 요소들을 고려함

¹ 감사기준서 220 “재무제표감사의 품질관리” 문단 12-13

² 감사기준서 220 문단 9-11

³ 감사기준서 210 “감사업무 조건의 합의” 문단 9-13

감사기준서 300

- (d) 감사업무의 예비적 활동의 결과, 그리고 해당되는 경우 업무수행이사가 감사대상 기업을 위해 수행하였던 다른 업무에서 얻은 지식이 관련성이 있는지를 고려함
 - (e) 해당 감사를 수행하는 데 필요한 자원의 성격, 시기 및 범위를 확인함 (문단 A8 - A11 참조)
- 9 감사인은 감사계획을 개발하여야 하며, 감사계획에는 다음 사항에 관한 설명이 포함되어야 한다.
- (a) 감사기준서 315에 따라 결정된, 계획된 위험평가절차의 성격, 시기 및 범위⁴
 - (b) 감사기준서 330에 따라 결정된 경영진주장 수준에서 계획된 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위⁵
 - (c) 해당 감사를 감사기준에 따라 수행하기 위해 요구되는 기타의 계획된 감사절차 (문단 A12-A14 참조)
- 10 감사인은 감사의 진행 중 필요에 따라 전반감사전략과 감사계획을 갱신하고 변경해야 한다. (문단 A15 참조)
- 11 감사인은 업무팀원들에 대한 지휘와 감독 및 업무팀원들이 수행한 작업의 검토에 대하여 그 성격과 시기 및 범위를 계획하여야 한다. (문단 A16 - A17 참조)

문서화

- 12 감사인은 다음 사항을 감사문서에 포함하여야 한다.⁶
- (a) 전반감사전략
 - (b) 감사계획
 - (c) 감사의 진행 중 발생한 전반감사전략 또는 감사계획의 중요한 변경과 그러한 변경의 이유 (문단 A18-A21 참조)

초도감사 시 추가적인 고려사항

- 13 감사인은 초도감사를 착수하기 전에 다음의 절차를 수행하여야 한다.
- (a) 의뢰인 관계의 수용 및 특정 감사업무의 수임 여부에 대하여 감사기준서 220에서 요구되는 절차를 수행함⁷
 - (b) 감사인의 변경이 있는 경우, 공인회계사윤리기준의 관련 요구사항을 준수하기 위하여 전임감사인과 커뮤니케이션을 함 (문단 A22 참조)

적용 및 기타 설명자료

계획수립의 역할과 시기 (문단 2 참조)

⁴ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가”

⁵ 감사기준서 330 “평가된 위험에 대한 감사인의 대응”

⁶ 감사기준서 230 “감사문서” 문단 8-11, A6

⁷ 감사기준서 220 문단 12-13

감사기준서 300

- A1 계획수립 활동의 성격과 범위는 기업의 규모와 복잡성, 주요업무팀원의 해당 기업에 대한 업무경험 그리고 감사 중에 발생하는 상황의 변화에 따라 달라질 것이다.
- A2 계획수립은 감사에 있어서 따로 분리된 단계가 아니라 전기감사의 종료직후 (또는 전기감사 종료단계)부터 시작하여 당기감사가 끝날 때까지 진행되는 연속적이고 반복적인 과정이다. 그러나, 계획수립은 추가감사절차를 수행하기 이전에 완료될 필요가 있는 일정한 활동 및 감사절차에 대하여 그 수행시기를 고려하는 것이 포함된다. 예를 들어, 계획수립에는 감사인이 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하기 전에 다음과 같은 사항을 고려할 필요성이 포함되는 것이다.
- 위험평가절차로서 적용될 분석적절차
 - 기업에 적용되는 법규 및 기업이 그러한 법규를 어떻게 준수하는지에 대한 개괄적인 이해
 - 중요성의 결정
 - 전문가의 참여
 - 기타 위험평가절차의 수행
- A3 감사인은 감사업무의 수행과 관리를 원활하게 하기 위하여 계획수립의 요소에 관해 경영진과 논의하기로 결정할 수 있을 것이다 (예를 들어, 계획된 감사절차 중 일부를 해당 기업 인원의 작업에 맞추어 조정함). 이 같은 논의는 종종 일어나지만, 전반감사전략과 감사계획의 책임은 감사인에게 있다. 전반감사전략이나 감사계획에 포함된 사항을 기업의 경영진과 논의하는 경우, 감사의 효과성이 손상되지 않도록 주의가 요구된다. 예를 들어, 경영진과 세부감사절차의 성격과 시기를 논의하는 것은 감사절차가 지나치게 예측가능하게 되어 감사의 효과성이 손상될 수 있다.

주요업무팀원의 참여 (문단 5 참조)

- A4 감사계획의 수립시 업무수행이사와 다른 주요업무팀원들이 참여하면 이들의 경험과 식견을 이용할 수 있고, 이에 따라 계획수립의 과정의 효과성과 효율성이 높아진다.⁸

예비적 활동 (문단 6 참조)

- A5 감사인이 당기감사의 시작단계에서 문단 6 에 명시된 예비적 활동을 수행하는 것은 감사업무를 계획하고 수행할 감사인의 능력에 부정적인 영향을 미칠 수 있는 사건이나 상황을 식별하고 평가하는 데 도움을 준다.
- A6 감사인의 이러한 예비적 활동은 다음에 예시하는 사항에 대하여 감사업무를 계획할 수 있게 한다.
- 감사인이 업무를 수행하는 데 필요한 독립성 및 능력을 유지함
 - 업무를 계속할 감사인의 의향에 영향을 미칠 수 있는, 경영진의 성실성과 관련된 쟁점이 없음

⁸ 감사기준서 315 문단 10은 기업의 재무제표가 중요하게 왜곡표시될 가능성에 대한 업무팀의 토의에 대하여 특정 요구 사항을 정하고 관련 지침을 제공한다. 감사기준서 240 “재무제표감사에서의 부정에 관한 감사인의 책임” 문단 15는 이러한 토의 중 기업의 재무제표가 부정으로 인하여 왜곡표시될 가능성을 강조하는 것과 관련하여 지침을 제공한다

감사기준서 300

- 감사업무 조건에 대하여 의뢰인과 오해가 없음

A7 의뢰인과의 관계계속 여부와 독립성 등 관련 윤리적 요구사항에 관한 감사인의 고려는, 상황과 조건이 변화함에 따라 감사업무의 전 과정을 통하여 이루어진다. 당기감사의 시작단계에서 의뢰인과의 관계계속 여부 및 독립성 등 관련 윤리적 요구사항의 평가에 대하여 최초로 그 절차를 수행한다는 것은, 이 절차가 당기 감사업무를 위한 기타 유의적 활동을 수행하기에 앞서 완료되어야 한다는 것을 의미한다. 계속감사의 경우, 이러한 최초의 절차는 일반적으로 전기감사가 종료된 직후 (또는 전기감사 종료단계)에 이루어진다.

계획수립 활동

전반감사전략 (문단 7-8 참조)

- A8 전반감사전략을 수립하는 과정은, 감사인의 위험평가절차의 완료를 조건으로 다음과 같은 사항의 결정에 도움이 된다.
- 특정 감사분야에 배치할 자원. 예를 들어, 위험이 높은 분야에는 경험이 많은 팀원을 배치하고 복잡한 사항에 대하여는 전문가를 참여시킴
 - 특정 감사분야에 할당할 자원의 양. 예를 들어, 중요한 사업장의 재고실사에 임회할 업무팀원의 수, 그룹감사의 경우 부문감사인인 수행한 작업에 대한 검토범위, 또는 위험이 높은 분야에 사용할 시간 예산 등
 - 자원의 배치시기. 예를 들어, 중간감사단계에 배치할 것인지 또는 기간귀속의 주요 기준일에 배치할 것인지 여부
 - 자원을 관리, 지휘 및 감독하는 방법. 예를 들어, 사전 및 사후 보고회의를 언제 할 것인지, 해당감사의 업무수행이사와 매니저의 검토는 어떻게 수행할 것인지 (예를 들어, 감사현장 또는 감사현장 외의 장소 등), 그리고 업무품질관리검토를 수행할 것인지 여부
- A9 토론에서는 전반감사전략의 수립 때에 고려할 사항을 예시한다.
- A10 전반감사전략이 수립되면, 감사인의 자원을 효율적으로 이용하여 감사목적을 달성할 필요성을 감안하여, 전반감사전략에서 식별된 다양한 사항에 대처하기 위한 감사계획이 개발될 수 있다. 전반감사전략과 세부적인 감사계획의 수립은 양자가 반드시 개별적이거나 순차적 과정일 필요는 없지만, 한쪽이 변경되면 그 결과 다른 쪽도 변경될 수 있으므로 서로 밀접하게 관련되어 있다.

소규모기업에 특유한 고려사항

- A11 소규모기업의 감사에서는 소규모 업무팀이 전체의 감사를 수행할 수 있을 것이다. 다수의 소규모기업 감사에서는 일인의 업무수행이사(또는 개인개업자)가 일인의 업무팀원(또는 업무팀원 없이)만으로 업무를 수행한다. 업무팀의 규모가 작을수록 팀원간의 협력과 커뮤니케이션은 보다 용이하다. 소규모기업 감사의 경우에는 전반감사전략의 수립이 복잡하거나 시간이 소요될 필요는 없으며, 이는 기업의 규모, 해당 감사의 복잡성 그리고 업무팀의 규모에 따라 달라진다. 예를 들어, 전기감사의 종료시에 감사조서의 검토와 감사에서 식별되어 부각된 쟁점들을 근거로 작성하고 소유경영자와의 토의내용을 기초로

감사기준서 300

당기에 수정한 간략한 비망록도 문단 8에 언급된 사항들이 포괄되어 있다면, 당기 감사업무의 감사전략 문서가 될 수 있다.

감사계획 (문단 9 참조)

- A12 감사계획은 업무팀원에 의해 수행될 감사절차의 성격, 시기 및 범위를 포함한다는 점에서 전반감사전략보다 더 상세하다. 세부적인 감사절차에 대한 계획수립은 해당 감사업무를 위한 감사계획의 개발에 맞추어 감사의 전 과정에서 발생된다. 예를 들어, 감사인의 위험평가절차에 대한 계획수립은 감사과정의 초기단계에서 이루어진다. 그러나 특정한 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위에 대한 계획수립은 이러한 위험평가절차의 결과에 따라 달라진다. 아울러, 감사인은 일부의 거래유형과 계정잔액 및 공시에 대한 추가감사절차를 먼저 시작한 후, 남아있는 모든 추가감사절차에 대한 계획을 수립할 수도 있을 것이다.
- A13 공시와 관련된 계획된 위험평가절차와 추가 감사절차의 성격, 시기 및 범위를 결정하는 것은 공시에 포함될 수 있는 광범위한 정보와 정보의 상세 수준 모두에 비추어 중요하다. 또한, 특정 공시는 총계정원장과 보조원장 외부에서 입수된 정보를 포함할 수 있으며 이는 평가된 위험과 위험에 대응하는 감사절차의 성격, 시기 및 범위에 영향을 미칠 수 있다.
- A14 감사 초기에 공시에 대한 고려를 함으로써 감사인은 거래유형, 사건 및 계정잔액과 동일하게 공시를 다루는 데에 적합한 주의를 기울이고 적절한 시간을 계획할 수 있게 된다. 감사 초기에 고려하는 것은 감사인이 다음 사항이 감사에 미치는 영향을 결정하는데 도움이 될 수 있다.
- 기업의 환경, 재무적 상황 또는 활동의 변경 결과로 요구되는 신규 또는 개정된 유의적인 공시(예를 들어 요구되는 부문의 식별과 유의적인 사업결합으로 인한 부문정보의 보고의 변동)
 - 해당 재무보고체계의 변경으로 인한 신규 또는 개정된 유의적인 공시
 - 특정 공시에 대한 감사절차를 지원할 감사인측 전문가의 관여 필요성(예를 들어 연금 또는 기타 퇴직급여채무에 대한 공시)
 - 감사인이 지배기구와 논의하고자 할 수 있는 공시에 관한 사항⁹

감사의 진행 중 계획수립에 관한 의사결정의 변경 (문단 10 참조)

- A15 예상하지 못한 사건의 발생이나 상황의 변경 또는 감사절차로부터 입수된 감사증거의 결과, 기존의 평가된 위험은 재고려될 수 있고, 감사인은 이에 기초하여 전반감사전략 및 감사계획과 그리고 이에 따라 계획되었던 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위를 변경할 필요가 있을 수 있다. 감사인이 알게 된 정보가 감사절차를 계획했을 때 이용가능했던 정보와 유의적으로 차이가 있을 때 이러한 경우에 해당될 것이다. 예를 들어, 실증절차를 수행하여 얻은 감사증거가 통제테스트를 통해 얻은 감사증거와 모순되는 경우 경우를 들 수 있다.

지휘, 감독 및 검토 (문단 11 참조)

- A16 업무팀원에 대한 지휘와 감독 및 업무팀원이 수행한 작업의 검토에 대한 성격, 시기 및

⁹ 감사기준서 260 “지배기구와의 커뮤니케이션” 문단 A13 참조

감사기준서 300

범위는 다음과 같은 여러 요인에 따라 가변적이다.

- 해당 기업의 규모 및 복잡성
- 해당 감사의 영역
- 평가된 중요왜곡표시위험 (예를 들어, 주어진 감사영역에서 중요한 왜곡표시의 평가된 위험이 증가하는 경우 일반적으로 이에 대응하여 업무팀원에 대한 지휘 및 감독의 범위와 적시성 요구도 증가되며, 업무팀원들이 수행한 작업에 대하여도 보다 세밀한 검토가 요구된다)
- 감사업무를 수행하는 업무팀원들의 개별 역량과 적격성

감사기준서 220은 감사업무를 지휘, 감독 및 검토에 대한 추가적인 관련 지침을 포함한다.¹⁰

소규모기업에 특유한 고려사항

- A17 업무수행이사가 전체 감사를 수행한다면 업무팀원에 대한 지휘, 감독 및 업무결과의 검토 문제는 발생되지 않는다. 업무수행이사는 이 경우 업무의 모든 측면을 직접 수행하기 때문에 모든 중요한 쟁점을 알고 있을 것이다. 동일인이 전체 감사를 수행하는 경우, 감사의 진행 중에 수행한 판단이 적합한지에 대하여 객관적인 견해를 형성하는 것이 실무상의 문제로 나타날 수 있다. 특히, 복잡하거나 비경상적인 문제가 관련되어 있고 감사가 개인개업자에 의해 수행된다면 적절한 경험을 가진 다른 감사인이나 감사인이 속한 전문가 단체와 상담하는 것이 바람직할 것이다.

문서화 (문단 12 참조)

- A18 전반감사전략의 문서화는 감사를 적절히 계획하고 업무팀과 유의적 사안을 커뮤니케이션하는 데 필요하다고 판단한 주요 의사결정사항들에 대한 기록이다. 예를 들어, 감사인은 감사의 전반적인 범위, 시기 및 그 수행과 관련하여 주요 의사결정을 포함하고 있는 비망록 형태로 전반감사전략을 요약할 수 있을 것이다.
- A19 감사계획의 문서화는 위험평가절차의 계획된 성격, 시기 및 범위와 위험평가결과에 대응한 경영진주장 수준의 추가감사절차에 대한 기록이다. 이것은 또한 감사절차에 대한 계획이 적절히 수립되었다는 기록의 역할도 하며, 그 수행 전에 검토와 승인이 이루어질 수 있을 것이다. 감사인은 특정 감사상황에 맞추어 필요한 사항을 수정 반영한 표준적 감사프로그램이나 감사완료점검표를 사용할 수 있다.
- A20 전반감사전략 및 감사계획의 유의적인 변경과 이에 따른 감사절차의 계획된 성격, 시기 및 범위에 대한 변경기록은 유의적인 변경이 이루어진 이유와 해당 감사를 위해 최종적으로 채택된 전반감사전략과 감사계획을 설명해 준다. 이러한 기록은 또한 감사 중에 발생한 유의적인 변경에 대한 적합한 대응도 반영한다.

소규모기업에 특유한 고려사항

- A21 문단 A11에서 논의된 바와 같이, 적절하고 간략한 비망록은 소규모기업의 감사를 위한

¹⁰ 감사기준서 220 문단 15-17

감사기준서 300

문서화된 전반감사전략이 될 수 있다. 감사계획과 관련하여 감사인의 위험평가 등 해당 감사의 상황에 맞추어 조정된다면, 소규모기업의 경우에 흔히 볼 수 있는 것처럼 관련 통제활동이 거의 없다는 가정 하에 만들어진 표준 감사프로그램이나 점검표(문단 A17 참고)가 사용될 수 있을 것이다.

초도감사 시 추가적인 고려사항 (문단 13 참조)

- A22 감사계획을 수립하는 목적은 초도감사나 계속감사 모두 동일하다. 그러나 초도감사에 있어서 감사인은 계속감사의 계획수립 때 고려되는 해당 기업에 대한 이전의 경험이 일반적으로 없기 때문에, 계획수립 활동을 확대할 필요가 있다. 초도감사에 있어서 감사인이 전반감사전략과 감사계획을 수립할 때 고려할 수 있는 추가적인 사항에는 다음과 같은 것이 포함될 것이다.
- 법규에서 금지되지 않는 한, 전임감사인의 감사조서 검토 등 전임감사인과 협의할 사항
 - 해당 감사인의 최초 선임과 관련하여 경영진과 논의되었던 쟁점들 (회계기준 또는 감사기준의 적용 등), 이러한 쟁점에 대한 지배기구와의 커뮤니케이션 및 해당 사항이 전반감사전략과 감사계획에 미치는 영향
 - 기초잔액에 관한 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위해 필요한 감사절차¹¹
 - 초도감사에 대하여 해당 회계법인의 품질관리시스템이 요구하는 절차. (예를 들어, 유의적 감사절차를 착수하기 전에 전반감사전략을 검토하거나 보고서의 발행 전에 이를 검토하기 위하여 타 파트너 또는 상위직 구성원이 참여하도록 요구하는 경우를 들 수 있다)

¹¹ 감사기준서 510 “초도감사-기초잔액”

감사기준서 300

보론 (문단 7-8과 문단 A8 -A11 참조)

전반감사전략의 수립시 고려사항

이 보론은 감사인이 전반감사전략을 수립할 때 고려할 사항에 대한 사례들을 제시한다. 이러한 사례 중 대다수는 감사인의 세부적인 감사계획에도 영향을 미칠 것이다. 제시된 사례는 대다수의 업무에 적용될 수 있는 광범위한 사항을 포괄한다. 아래에서 언급된 사항 중의 일부는 다른 감사기준서에서 요구되는 경우가 있지만, 모든 사항이 모든 감사업무에 해당되는 것은 아니며, 이 목록이 모든 사항을 빠짐없이 열거하고 있는 것도 아니다.

감사업무의 특성

- 다른 재무보고체계와의 상호조정에 대한 필요성 등 감사대상 재무정보의 작성기준이 된 재무보고체계
- 해당 산업의 규제기관이 요구하는 보고서와 같이 그 산업특유의 보고 요구사항
- 포함될 사업부분의 수와 소재지 등 예상되는 감사 범위
- 그룹의 연결방법을 결정하는 지배기업과 그 부문간 통제관계의 성격
- 타감사인이 감사할 부문의 범위
- 특수한 지식의 필요성 등 감사대상 기업의 사업성격
- 감사대상 재무정보에 있어 외화환산의 필요성 등 사용되는 보고통화
- 연결목적의 감사 외에 개별재무제표에 대한 법정감사의 필요성
- 기업이 내부감사기능을 보유하고 있는지 여부. 그렇다면 감사목적으로, 내부감사기능이 수행한 업무나 또는 직접적 보조를 제공하기 위한 내부감사인을 활용할 수 있는지 여부, 활용 영역 및 활용 범위
- 서비스조직의 이용상황, 서비스조직이 수행하는 통제절차의 설계 및 운영에 관하여 감사인이 감사증거를 입수할 수 있는 방법
- 위험평가절차 및 통제테스트와 관련된 감사증거와 같이 과거의 감사에서 입수한 감사증거의 이용계획
- 데이터의 입수가능성과 컴퓨터를 이용한 감사기법의 적용계획 등 정보기술이 해당 감사절차에 미치는 영향
- 중간재무정보에 대한 검토업무와 해당 검토업무에서 입수된 정보가 감사에 미치는 영향에 따라 감사업무의 예상 범위와 시기의 조정
- 의뢰인측 인력과 데이터의 이용가능성

보고목적, 감사시기 및 커뮤니케이션의 성격

- 중간보고 또는 최종단계의 보고와 같은 기업의 보고일정
- 경영진 및 지배기구와 감사업무의 성격, 시기 및 범위를 논의하기 위한 회의에 대한 계획
- 발행될 보고서의 예상 형태와 시기에 대한 경영진 및 지배기구와의 논의, 그리고 감사보고서, 경영진 건의서한, 지배기구와의 커뮤니케이션 등 구두와 서면에 의한 기타의 커뮤니케이션
- 감사의 전 과정에 걸쳐 업무의 진행상황과 관련하여 예상되는 커뮤니케이션에 대하여 경영진과 논의
- 발행될 보고서의 예상 형태와 시기 에 관한 부문감사인과의 커뮤니케이션 및 부문감사와 관련된 기타의 커뮤니케이션

감사기준서 300

- 업무팀 회의의 성격, 시기와 수행된 감사업무의 검토시점 등 업무팀원간 커뮤니케이션의 예상 성격 및 시기
- 감사로 인한 법적 또는 계약상의 보고 책임 등 제 3 자와 예상되는 의 기타의 커뮤니케이션 사항이 있는지 여부

유의적 요소, 예비적 활동 및 기타 감사 외의 업무에서 얻은 지식

- 감사기준서 320¹에 따른 중요성의 결정, 그리고 해당되는 경우 다음 사항의 결정
 - 부문에 대한 중요성 결정 및 이에 대한 감사기준서 600 에 따른 부문감사인과의 커뮤니케이션²
 - 유의적 부문 및 중요한 유형의 거래, 계정잔액 및 공시에 대한 예비적 식별
- 중요왜곡표시위험이 보다 크게 존재할 수 있는 분야의 예비적 식별
- 재무제표 전체 수준의 평가된 중요왜곡표시위험이 업무팀원에 대한 지휘, 감독 및 검토에 미치는 영향
- 감사증거를 입수하고 평가할 때, 감사인이 업무팀원에게 의심스러운 마음을 유지하며 전문가적 의구심을 행사할 필요성을 강조하는 방법
- 식별된 내부통제 미비점의 성격 및 이에 대한 대응조치 등 내부통제의 운영효과성 평가와 관련된 과거 감사의 결과
- 해당 기업에 대한 회계법인 내부의 기타 서비스의 수행책임자와 해당 감사에 영향을 미칠 수 있는 사항에 대하여 논의
- 내부통제에 대한 적합한 문서화의 증거 등 양호한 내부통제의 설계, 실행 및 유지에 관한 경영진 의지의 증거
- 회계기준의 변경과 같은 해당 재무보고체계의 변화. 이러한 변화는 유의적인 신규 공시 또는 공시 개정을 수반할 수 있다.
- 감사인이 내부통제에 의존하는 것이 더 효율적인지 여부를 결정할 거래의 양
- 성공적인 사업운동을 위해 기업 전체적으로 내부통제에 부여하는 중요도
- 총계정원장과 보조원장 외부에서 입수한 정보를 포함하는 공시 등 해당 재무보고체계에서 요구되는 공시를 식별하고 준비하기 위하여 경영진이 사용한 절차
- 정보기술과 업무절차의 변화, 주요 경영진의 교체 및 영입, 합병, 분할 등 기업에 영향을 미치는 중요한 사업동향
- 산업규제의 변화와 새로운 보고규정의 신설과 같은 중요한 산업동향
- 기업에 영향을 미치는 법적 환경의 변화와 같은 기타 주요 관련 동향

자원의 성격, 시기 및 범위

- 업무팀(필요에 따라서는, 업무품질관리검토자를 포함)의 구성과 업무팀원에 대한 감사업무의 배정(중요왜곡표시위험이 더 높은 분야에 적합한 경험이 있는 업무팀원의 배정 포함)
- 업무예산의 수립(중요왜곡표시위험이 더 높은 분야에 적절한 감사시간이 확보되도록 고려 포함)

¹ 감사기준서 320 “감사의 계획수립과 수행에 있어서의 중요성”

² 감사기준서 600 “그룹재무제표 감사 – 부문감사인이 수행한 업무 등 특별 고려사항” 문단 21-23, 40(c)

감사기준서 315

기업과 기업환경에 대한 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위	1
시행일	2
목적	3
용어의 정의.....	4
요구사항	
위험평가절차 및 관련 활동	5-10
기업의 내부통제 등 기업과 기업환경에 대하여 요구되는 이해.....	11-24
중요왜곡표시위험의 식별과 평가	25-31
문서화	32
적용 및 기타 설명자료	
위험평가절차 및 관련 활동	A1-A24
기업의 내부통제 등 기업과 기업환경에 대하여 요구되는 이해.....	A25-A121
중요왜곡표시위험의 식별과 평가.....	A122-A152
문서화.....	A153-A156

보론1: 내부통제의 구성요소

보론2: 중요왜곡표시위험을 암시하는 상황과 사건

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 1 이 감사기준서는 기업의 내부통제 등 기업과 기업환경에 대한 이해를 통하여 재무제표의 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가할 감사인의 책임을 다룬다.

시행일

- 2 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 3 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 기업의 내부통제 등 기업과 기업환경의 이해를 통하여 재무제표 및 경영진주장 수준의 부정이나 오류로 인한 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하는 것이며, 이에 따라 평가된 중요왜곡표시위험에 대한 대응을 설계하고 실행하기 위한 근거를 제공하게 된다.

감사기준서 315

용어의 정의

- 4 이 감사기준서에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
- (a) (경영진)주장- 재무제표에 나타난 경영진의 명시적이거나 그렇지 아니한 진술을 말하며, 감사인이 발생가능한 서로 다른 형태의 잠재적 왜곡표시를 고려할 때 사용된다.
 - (b) 사업위험- 기업의 목적을 달성하고 경영전략을 집행하는 능력에 부정적인 영향을 줄 수 있는 유의적 상황, 사건, 환경, 행동하거나 행동하지 않음으로 인하여 발생하는 위험 또는 기업이 부적합한 목적과 전략을 수립하여 발생하는 위험
 - (c) 내부통제- 재무보고의 신뢰성, 경영의 효과성 및 효율성, 그리고 관련 법규의 준수에 관련된 기업의 목적 달성에 관한 합리적 확신을 제공할 목적으로 지배기구, 경영진 및 기타의 인원에 의해 설계, 실행, 유지되고 있는 절차.“통제”라는 용어는 내부통제 구성요소 중 하나 이상의 어떤 측면을 말한다.
 - (d) 위험평가절차- 내부통제 등 기업과 기업환경을 이해하고, 재무제표 및 경영진주장 수준에서 부정이나 오류로 인한 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하기 위하여 수행하는 감사절차
 - (e) 유의적 위험- 감사인이 판단할 때 감사상 특별한 고려가 요구되는 것으로 식별되고 평가된 중요왜곡표시위험

요구사항

위험평가절차 및 관련 활동

- 5 감사인은 재무제표 및 경영진주장 수준의 중요왜곡표시위험의 식별과 평가에 대한 근거를 제공하기 위하여 위험평가절차를 수행하여야 한다. 그러나, 위험평가절차 그 자체만으로는 감사의견의 근거가 되는 충분하고 적합한 감사증거를 제공하지는 않는다. (문단 A1-A5 참조)
- 6 위험평가절차에는 다음 사항이 포함되어야 한다.
- (a) 경영진, (기능이 존재한다면) 내부감사기능 내의 적합한 담당자 그리고 부정이나 오류로 인한 중요왜곡표시위험을 식별할 때 도움이 될 수 있는 정보를 가지고 있다고 판단되는 기업 내부의 관련자에 대한 질문 (문단 A6-A13 참조)
 - (b) 분석적절차 (문단 A14-A17 참조)
 - (c) 관찰과 검사 (문단 A18 참조)
- 7 감사인은 감사업무의 수용 또는 유지의 절차에서 입수된 정보가 중요왜곡표시위험의 식별에 관련성이 있는지 여부를 고려하여야 한다.
- 8 업무수행이사가 해당 기업에 대하여 감사 외의 다른 업무를 수행하는 경우, 입수된 정보가 중요왜곡표시위험의 식별에 관련성이 있는지 여부를 고려하여야 한다.
- 9 감사인이 기업에 대한 과거의 경험 그리고 과거의 감사에서 수행된 감사절차로부터 얻은 정보를 이용하고자 하는 경우, 감사인은 과거의 감사 이후 당기감사와의 관련성에 영향을 미칠 수 있는 변화가 발생하였는지 여부를 결정하여야 한다. (문단 A19-A20 참조)

감사기준서 315

- 10 업무수행이사와 다른 주요업무팀원은 기업의 재무제표가 중요하게 왜곡표시될 가능성, 그리고 해당 재무보고체계를 기업의 실질과 상황에 맞게 적용하는 문제를 토의하여야 한다. 업무수행이사는 토의에 참여하지 않은 업무팀원들에게 어떤 사항을 커뮤니케이션할 것인지 결정하여야 한다. (문단 A21-A24 참조)

기업의 내부통제 등 기업과 기업환경에 대하여 요구되는 이해

기업과 기업환경

- 11 감사인은 다음 사항을 이해하여야 한다.
- (a) 해당 재무보고체계를 포함하여 관련 산업적 요인, 규제적 요인 및 기타 외부적 요인 (문단 A25-A30 참조)
 - (b) 재무제표에 예상되는 거래유형, 계정잔액 및 공시 등의 이해를 위한 기업의 성격. 여기에는 다음과 같은 사항들이 포함된다. (문단 A31-A35 참조)
 - (i) 기업의 경영활동
 - (ii) 기업의 소유 및 지배 구조
 - (iii) 특수목적기업에 대한 투자 등 기업이 진행 중이거나 계획하고 있는 투자의 유형
 - (iv) 기업의 조직구조와 자금조달 방식
 - (c) 회계정책의 선택 및 적용과 회계정책의 변경 시 그 이유. 감사인은 기업의 회계정책이 해당 기업의 사업에 적합한지, 그리고 그것이 해당 재무보고체계 및 관련 산업에서 적용되는 회계정책과 일관성이 있는지 여부를 평가하여야 한다. (문단 A36 참조)
 - (d) 기업의 목적과 전략 및 중요왜곡표시위험을 초래할 수 있는 관련 사업위험 (문단 A37-A43 참조)
 - (e) 재무성과의 측정과 검토 (문단 A44-A49 참조)

기업의 내부통제

- 12 감사인은 감사에 관련된 내부통제를 이해하여야 한다. 감사와 관련된 통제는 대부분 재무보고와 관계가 있지만, 재무보고와 관계가 있는 통제가 모두 감사에 관련되는 것은 아니다. 어떤 통제가 개별적으로 혹은 다른 통제와 결합하여 감사와 관련성이 있는지 여부는 감사인의 전문가적 판단사항이다. (문단 A50-A73 참조)

관련 통제에 대한 이해의 성격과 범위

- 13 감사인은 감사와 관련된 통제를 이해할 때, 해당 기업의 관련자들에 대한 질문 외에 추가적인 절차를 수행함으로써 이러한 통제의 설계를 평가하고, 또 통제가 실제로 실행되고 있는지 여부를 결정하여야 한다. (문단 A74-A76 참조)

내부통제의 구성요소

통제환경

- 14 감사인은 통제환경을 이해하여야 한다. 감사인은 이러한 이해의 일부로 다음 사항을 평가하여야 한다.
- (a) 경영진이 지배기구의 감시와 더불어 정직하고 윤리적으로 행동하는 문화를 창조하고 유지하는지 여부
 - (b) 통제환경 요소들의 강점이 내부통제의 다른 구성요소들에 대하여 집합적으로 적절한

감사기준서 315

기반을 제공하고 있는지 여부, 그리고 이들 내부통제의 구성요소들이 통제환경의 미비점에 의해 손상되고 있지 않은지 여부 (문단 A77-A87 참조)

기업의 위험평가 절차

- 15 감사인은 기업이 다음 사항들을 위한 절차를 갖추고 있는지 여부에 대하여 이해하여야 한다.
- (a) 재무보고 목적에 관련된 사업위험의 식별
 - (b) 해당 사업위험의 유의성에 대한 추정
 - (c) 해당 사업위험의 발생가능성에 대한 평가
 - (d) 해당 사업위험에 대처하기 위한 행동의 결정 (문단 A88 참조)
- 16 기업이 위험평가절차 (이하 단순히“절차”라고도 한다)를 갖추고 있는 경우 감사인은 그 절차와 이에 따른 결과를 이해하여야 한다. 경영진이 식별하지 못한 중요왜곡표시위험을 감사인이 식별한 경우, 감사인은 기업의 위험평가절차에 의해 식별되었을 것으로 예상되는 것과 같은 종류의 근원적인 위험이 존재했는지 여부를 평가하여야 한다. 만약 이러한 위험이 존재한다면, 감사인은 기업의 위험평가절차가 이를 식별하지 못한 이유를 이해하고, 해당 절차가 기업의 상황에 적합한지 여부를 평가하여야 한다. 또는 기업의 위험평가절차와 관련하여 유의적 내부통제 미비점이 존재하는지 여부를 결정하여야 한다.
- 17 기업이 이러한 절차를 갖추고 있지 않거나 임시방편의 절차만을 갖추고 있는 경우, 감사인은 재무보고 목적에 관련된 사업위험이 식별되었는지 그리고 이러한 위험에 대하여 어떻게 대처하였는지 경영진과 토의하여야 한다. 감사인은 기업에 문서화된 위험평가절차가 없는 경우 이것이 해당 상황에 적합한지 여부를 평가하여야 한다. 또는 이것이 유의적 내부통제 미비점을 나타내는 것인지 여부를 결정하여야 한다. (문단 A89 참조)

관련 사업프로세스 등 재무보고에 관련된 정보시스템 및 커뮤니케이션

- 18 감사인은 관련 사업프로세스 등 재무보고에 관련된 정보시스템을 이해하여야 하며, 이에에는 다음과 같은 사항이 포함된다. (문단 A89-A90 참조)
- (a) 기업의 경영활동에서 재무제표에 유의적인 거래유형
 - (b) 정보기술 및 수작업시스템 내에서 거래가 개시, 기록, 처리되고, 필요한 수정이 이루어져 총계정원장으로 전기되고 재무제표에 보고되는 절차
 - (c) 거래의 개시, 기록, 처리, 보고에 이용되는 관련 회계기록과 증빙 그리고 재무제표 내의 특정 계정. 이에에는 부정확한 정보의 수정과 정보가 총계정원장으로 전기되는 방법이 포함된다. 기록은 수작업 형태일 수도 있고 전자적 형태일 수도 있다.
 - (d) 정보시스템이 제반 거래 외에도 재무제표에 유의적인 사건과 상황을 포착하는 방법
 - (e) 유의적 회계추정과 공시 등 기업의 재무제표 작성에 이용되는 재무보고절차
 - (f) 비반복적이고 비경상적인 거래 또는 조정사항을 기록할 때 이용되는 비표준적인 분개 등 분개를 둘러싼 통제 (문단 A92-A95 참조)
- 재무보고에 대한 정보 시스템의 이해에는 재무제표에 공시되는 총계정원장과 보조원장 내에서 또는 외부에서 입수한 정보에 대한 정보시스템의 관련 측면을 포함한다.
- 19 감사인은 다음 사항들을 포함하여 기업이 재무보고의 역할과 책임 및 재무보고와 관련된 유의적 사항들을 어떻게 커뮤니케이션하는지 이해하여야 한다. (문단 A97-A98 참조)

감사기준서 315

- (a) 경영진과 지배기구간의 커뮤니케이션
- (b) 규제기관과 같은 외부와의 커뮤니케이션

감사에 관련된 통제활동

- 20 감사인은 경영진주장 수준의 중요왜곡표시위험을 평가하고 평가된 위험에 대응하는 추가감사절차를 설계하기 위하여 이해할 필요가 있다고 판단되는, 감사에 관련성이 있는 통제활동을 이해하여야 한다. 감사는 재무제표에 유의적인 각 거래유형, 계정잔액 및 공시 또는 이들과 관련된 모든 경영진주장에 대하여 그 모든 통제활동을 이해할 것을 요구하지는 아니한다. (문단 A99-A106 참조)
- 21 감사인은 기업의 통제활동을 이해할 때 기업이 정보기술로부터 발생하는 위험에 대하여 어떻게 대응해 왔는지 이해하여야 한다. (문단 A107-A109 참조)

통제의 모니터링

- 22 감사인은 감사에 관련된 통제활동과 관계가 있는 활동 등 기업이 재무보고와 관련된 내부통제를 모니터링하기 위해 사용하는 주요 활동, 그리고 기업이 그러한 통제의 미비점에 대하여 어떻게 개선조치를 취하는지 이해하여야 한다. (문단 A110-A112 참조)
- 23 기업이 내부감사기능¹을 가지고 있다면, 감사인은 내부감사기능에 대한 책임, 조직상태 그리고 수행됐거나 수행될 활동의 성격을 이해하여야 한다. (문단 A113-A120 참조)
- 24 감사인은 기업의 모니터링 활동에 사용되는 정보의 원천, 그리고 경영진이 해당 정보가 그러한 목적을 위해 충분히 신뢰할 수 있다고 고려하는 근거를 이해하여야 한다. (문단 A1121참조)

중요왜곡표시위험의 식별과 평가

- 25 감사인은 추가감사절차의 설계와 수행에 대한 근거를 제공하기 위하여 다음과 같은 수준에서의 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하여야 한다.
- (a) 재무제표 수준 (문단 A122-A125 참조)
 - (b) 거래유형, 계정잔액 및 공시에 대한 경영진주장 수준 (문단 A126-A131 참조)
- 26 감사인은 이 같은 목적을 위하여 다음 절차를 수행하여야 한다.
- (a) 해당 위험과 관련된 통제 등 기업과 기업환경을 이해하는 전 과정에서, 그리고 재무제표의 거래유형, 계정잔액 및 공시(공시의 양적 또는 질적 측면 포함)를 고려함으로써 위험을 식별함 (문단 A131-A134 참조)
 - (b) 식별된 위험을 평가하며, 그러한 위험이 재무제표 전체에 더 전반적으로 관련되어 있는지 여부와 다수의 경영진주장에 잠재적으로 영향을 미치는지 여부를 평가함
 - (c) 감사인이 테스트하려는 관련 통제를 고려하여 식별된 위험을 경영진주장 수준의

¹ 감사기준서 610 “내부감사인이 수행한 업무의 활용” 문단 14(a)에서 해당 감사기준서의 목적인 “내부감사기능”의 용어를 정의한다.

감사기준서 315

오류가능성과 연결시킴 (문단 136-A138 참조)

- (d) 복합적 왜곡표시의 가능성 등 왜곡표시의 발생가능성과 그러한 잠재적 왜곡표시가 중요한 왜곡표시가 될 만큼 규모가 큰 것인지 여부를 고려함(문단 139 참조)

감사상 특별한 고려가 요구되는 위험

- 27 문단 25에서 설명하고 있는 위험평가의 일부로서, 감사인은 식별된 위험 중에 유의적이라고 판단되는 것이 있는지를 결정하여야 한다. 감사인은 이러한 판단을 할 때 해당 위험과 관련하여 식별된 통제의 영향은 배제하여야 한다.
- 28 감사인은 어떤 위험이 유의적 위험에 해당되는지 판단할 때 최소한 다음 사항을 고려하여야 한다.
- (a) 해당 위험이 부정위험인지 여부
 - (b) 해당 위험이 최근의 유의적인 경제·회계 또는 기타의 변화와 관련되어 특별한 주의를 요하는지 여부
 - (c) 거래의 복잡성
 - (d) 해당 위험이 특수관계자들과의 유의적 거래와 관련된 것인지 여부
 - (e) 해당 위험과 관련된 재무정보의 측정에 있어 주관성의 정도. 특히, 그러한 측정에 광범위한 불확실성이 내포되어 있는 경우
 - (f) 해당 위험이 그 기업의 정상적 사업과정을 벗어나거나, 비정상적으로 보이는 유의적 거래와 관련되어 있는지 여부 (문단 A140-A144 참조)
- 29 감사인은 유의적 위험이 존재한다고 결정한 경우, 통제활동 등 해당 위험과 관련된 기업의 통제를 이해하여야 한다. (문단 A145-A147 참조)

실증절차만으로는 충분하고 적합한 감사증거를 제공하지 못하는 위험

- 30 일부 위험의 경우, 감사인은 실증절차만으로는 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없거나 실행가능하지 않다고 판단할 수 있을 것이다. 이러한 위험은 일상적인 유의적 거래유형이나 계정잔액의 부정확하거나 또는 불완전한 기록과 관련될 수 있는데, 이들은 그 특성상 종종 수작업이 거의 또는 전혀 개입되지 않는 고도로 자동화된 방식으로 처리가 이루어진다. 이 경우 이러한 위험에 대한 기업의 통제는 감사와 관련성이 있으며, 따라서 감사인은 이러한 통제를 이해하여야 한다. (문단 A148-A150 참조)

위험평가의 수정

- 31 경영진주장 수준의 중요왜곡표시위험에 대한 감사인의 평가는 추가적인 감사증거가 입수됨에 따라 감사의 진행 중에 변경될 수 있다. 감사인은 추가감사절차를 수행하면서 최초 평가의 근거가 된 감사증거와 일관성이 없는 감사증거나 새로운 정보를 입수한 경우에는, 기존의 평가를 수정하고 따라서 계획된 추가감사절차도 변경하여야 한다. (문단 A151 참조)

문서화

감사기준서 315

- 32 감사인은 다음 사항을 감사문서에 포함하여야 한다.²
- (a) 문단 10의 요구에 따른 업무팀원간의 토론내용 및 도달된 유의적 결정사항
 - (b) 문단 11에 열거된 기업과 기업환경의 각 측면 및 문단 14 - 24에 열거된 각각의 내부통제 구성요소와 관련하여 얻은 이해의 주요요소, 그러한 이해를 얻은 정보의 원천 및 수행된 위험평가절차
 - (c) 문단 25의 요구에 따라 재무제표 수준과 경영진주장 수준에서 식별되고 평가된 중요왜곡표시위험
 - (d) 문단 27 - 30의 요구에 따라 식별된 위험 및 감사인이 이해한 관련 통제 (문단 A152-A155 참조)

적용 및 기타 설명자료

위험평가절차 및 관련 활동 (문단 5 참조)

- A1 내부통제 등 기업과 기업환경을 이해하는 것(이하 “기업에 대한 이해”라고 언급한다)은 감사의 전 과정에 걸쳐 정보를 입수, 갱신, 분석하는 연속적이고 동적인 과정이다. 이러한 이해는 감사인이 감사를 계획하고 감사의 전 과정에 걸쳐 전문가적 판단을 수행할 때 적용될 준거체계를 이룬다. 예를 들어 다음과 같은 경우이다.
- 재무제표의 중요왜곡표시위험의 평가
 - 감사기준서 320에 따른 중요성의 결정³
 - 회계정책의 선택과 적용의 적합성 및 재무제표 공시의 적절성에 대한 고려
 - 예를 들어 특수관계자와의 거래, 계속기업으로서의 존속능력에 대한 경영진의 평가 등 감사상 특별한 고려가 필요한 재무제표상 금액이나 공시와 관련된 분야의 식별, 또는 거래의 사업목적에 대한 고려
 - 분석적절차의 수행에 사용되는 기대치 도출
 - 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위한 추가감사절차의 설계와 수행 등 평가된 중요왜곡표시위험에 대한 대응
 - 제 가정들과 경영진의 구두 또는 문서화된 진술의 적절성 등 입수된 감사증거의 충분성과 적합성에 대한 평가
- A2 감사인은 위험평가절차 및 관련 활동을 수행하여 입수한 정보를 중요왜곡표시위험에 대한 평가를 뒷받침하는 감사증거로 사용할 수 있다. 뿐만 아니라, 그러한 위험평가절차가 구체적으로 실증절차나 통제테스트로 계획되지 않은 경우에도, 감사인은 거래유형, 계정잔액 또는 공시, 그리고 이들과 관련된 경영진주장에 대한 감사증거와, 그리고 통제의 운영효과성에 대한 감사증거를 얻을 수 있을 것이다. 또, 감사인은 그렇게 하는 것이 효율적이라면 위험평가절차와 동시에 실증절차나 통제테스트를 수행할 수도 있다.
- A3 감사인은 요구되는 이해의 범위를 결정하기 위해 전문가적 판단을 이용한다. 감사인이 우선적으로 고려할 점은 감사인이 얻은 이해가 이 감사기준서에 기술된 목적을 달성할 만큼 충분한지 여부이다. 감사인에게 요구되는 전반적인 이해의 깊이는 해당 기업을 경영하는 경영진이 가지고 있는 이해보다는 낮다.

² 감사기준서 230 “감사문서” 문단 8-11, A6

³ 감사기준서 320 “감사의 계획수립과 수행에 있어서의 중요성”

감사기준서 315

A4 평가할 위험은 부정으로 인한 위험과 오류로 인한 위험 모두가 포함되며, 이들 위험은 이 감사기준서에서 다루어지고 있다. 그러나, 부정의 유의성으로 인하여 추가적인 요구사항과 관련 지침이 감사기준서 240에 포함되어 있으며, 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 식별에 사용되는 정보를 입수하기 위한 위험평가절차 및 관련 활동과 관계가 있다.⁴

A5 감사인은 해당 기업에 대하여 요구되는 이해(문단 11-24 참고)를 얻는 과정에서 문단 6에 기술된 모든 위험평가절차를 수행하도록 요구되지만, 그러한 이해의 각 측면에 대하여 모든 위험평가절차를 수행하도록 요구되지는 않는다. 다른 절차로부터 얻는 정보가 중요왜곡표시위험의 식별에 도움이 되는 경우에는 그러한 절차가 수행될 수 있을 것이다. 예를 들면 다음과 같다.

- 무역과 경제 잡지, 재무분석가, 은행 또는 신용평가기관의 보고서, 규제기관이나 금융기관의 발간물과 같이 외부원천으로부터 얻은 정보를 검토함
- 해당 기업의 외부 법률고문 또는 그 기업이 이용한 평가 전문가에게 질문함

경영진, 내부감사기능 그리고 기업 내부의 관련자에 대한 질문(문단 6(a) 참조)

A6 감사인이 질문으로 얻는 정보는 대부분 경영진과 재무보고 책임자로부터 입수된다. 기업 내부에 내부감사기능 등이 있는 경우, 감사인은 내부감사기능에게 질문하여 정보를 입수할 수 있다.

A7 감사인은 기업 내부의 관련자 및 기타 다양한 직급의 구성원들에게 질문함으로써, 중요왜곡표시위험을 식별하기 위한 정보 또는 상이한 견해를 입수할 수도 있다. 예를 들어 다음과 같다.

- 지배기구에 대한 질문은 감사인이 재무제표가 작성되는 환경을 이해하는 데 도움이 될 수 있음. 감사기준서 260 은 이와 관련하여 감사인이 지배기구로부터 정보를 입수하는데 도움을 주는 효과적인 양방향 커뮤니케이션의 중요성을 식별함
- 복잡하고 비정상적인 거래의 개시, 처리, 기록에 관여하는 종업원에 대한 질문은 감사인이 특정 회계정책의 선택과 적용의 적합성을 평가하는 데 도움이 될 수 있음
- 내부 법률고문에 대한 질문은 소송, 법규준수, 기업에 영향을 미치는 부정 또는 의심되는 부정에 대한 지식, 품질보증, 매각 후 의무사항, 사업파트너와의 약정(조인트 벤처 등) 및 계약조건의 의미 등에 대한 정보를 제공할 수 있음
- 마케팅이나 영업 담당자에 대한 질문은 기업의 마케팅 전략, 매출추이 또는 고객과의 약정의 변경에 대한 정보를 제공할 수 있음
- 위험관리기능(또는 그런 역할을 수행하는 사람)에 대한 질문은 재무보고에 영향을 미칠 수 있는 영업 및 규제 위험에 대한 정보를 제공할 수 있음
- 정보시스템구성원에 대한 질문은 시스템 변경, 시스템 또는 통제 실패, 또는 다른 정보시스템과 관련한 위험에 대한 정보를 제공할 수 있음

A8 기업과 그 환경을 이해하는 것은 연속적이고 동적인 과정이므로, 감사인의 질문은 감사업무 전 과정에 걸쳐 발생할 수 있다.

⁴ 감사기준서 240 “재무제표감사에서의 부정에 관한 감사인의 책임” 문단 13-25

감사기준서 315

내부감사기능에 대한 질문

- A9 기업에 내부감사기능이 있는 경우, 내부감사기능 내 적합한 담당자에 대한 질문은 감사인이 기업과 그 환경을 이해하고 재무제표 및 경영진주장 수준의 중요왜곡표시위험을 식별 및 평가하는데 유용한 정보를 제공할 수 있다. 내부감사기능은 업무를 수행하면서 기업의 영업 및 사업위험에 대한 통찰을 얻었을 수 있으며, 감사인의 기업에 대한 이해, 감사인의 위험평가, 또는 감사의 다른 측면에 가치 있는 정보를 제공할 수 있는 식별된 통제미비점이나 위험과 같이 그들 업무에 기초한 발견사항이 있을 수 있다. 따라서 감사인이 수행할 감사절차의 성격이나 시기를 변경하거나 그 범위를 축소시키기 위해 내부감사기능이 수행한 업무의 활용을 기대하는지 여부에 대한 감사인의 질문이 이루어진다.⁵ 목적적합한 질문이란 내부감사기능이 지배기구와 함께 제기한 사항 및 내부감사기능의 자체 위험평가절차의 결과에 대한 사항일 수 있다.
- A10 감사인의 질문에 대한 답변을 기초로 하여, 기업의 재무보고 및 감사와 관련될 수 있는 발견사항들이 있다고 보이는 경우, 감사인은 내부감사기능의 관련 보고서를 열람하는 것이 적합하다고 고려할 수 있다. 관련이 있을 수 있는 내부감사기능 보고서의 예시로는 내부감사기능의 전략 및 계획 문서 그리고 경영진이나 지배기구를 위하여 내부감사기능이 조사한 발견사항을 기술한 보고서가 포함된다.
- A11 뿐만 아니라, 감사기준서 240⁶에 따라, 내부감사기능이 감사인에게 실제로 발생하였거나 의심되는 또는 혐의가 있는 부정에 관한 정보를 제공하는 경우, 감사인은 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 식별함에 있어 이 점을 고려한다.
- A12 감사인의 질문을 받는 내부감사기능 내의 적합한 담당자는 감사인 판단에 따라, 내부감사임원 (또는 상황에 따라 내부감사기능 내 다른 담당자)과 같이 적합한 지식, 경험 및 권위를 가진 사람이다. 감사인은 이런 담당자들과 정기적인 회의를 가지는 것이 적합한지를 고려할 수 있다.

공공부문에 특유한 고려사항 (문단 6(a) 참조)

- A13 공공부문의 감사인은 종종 내부통제 및 법규의 준수와 관련하여 추가적인 책임을 진다. 내부감사기능의 적합한 담당자에 대한 질문은 감사인이 법규의 중요한 위반에 대한 위험 및 재무보고의 내부통제 미비점에 대한 위험을 평가하는데 도움을 줄 수 있다.

분석적절차 (문단 6(b) 참조)

- A14 위험평가절차로 수행되는 분석적절차는 감사인이 알지 못한 기업의 측면들을 식별하게 할 수 있고, 위험평가에 대한 대응을 설계하고 실행하는 근거를 제공하기 위해 중요왜곡표시위험을 평가하는 데 도움을 줄 수 있다. 위험평가절차로서 수행되는 분석적절차에는 예를 들어, 매출액과 판매장 면적 또는 판매량간의 관계와 같이 재무적 비재무적 정보 모두가 포함될 수 있다.

⁵ 관련 요구사항은 감사기준서 610에 포함됨.

⁶ 감사기준서 240 문단 20

감사기준서 315

- A15 분석적절차는 감사상 시사점이 있는 사항을 나타내는 것일 수 있는 비경상적인 거래나 사건, 금액, 비율 그리고 추세의 존재를 식별하는 데 도움을 줄 수 있다. 비경상적이거나 예상하지 못한 상관관계는 감사인이 중요왜곡표시위험, 특히 부정에 의한 중요왜곡표시위험을 식별하는 데 도움을 줄 수 있다.
- A16 그러나, 이러한 분석적절차에 상위수준으로 요약된 데이터가 이용되는 경우(이는 위험평가절차로서 분석적절차를 수행하는 상황일 수 있음), 분석적절차의 결과는 중요왜곡표시위험의 존재 여부에 대하여 광범위한 초기적 징후만을 제공한다. 따라서 이러한 경우에는, 분석적절차의 결과와 더불어 중요왜곡표시위험의 식별을 위한 절차를 통하여 입수된 기타의 정보를 함께 고려하는 것이 감사인이 분석적절차의 결과를 이해하고 평가하는 데 도움이 될 수 있다.

소규모기업에 특유한 고려사항

- A17 일부 소규모기업들은 분석적절차 목적으로 사용될 수 있는 중간 또는 월간 재무정보를 가지고 있지 않을 수 있다. 이러한 상황에서 감사인은 감사의 계획을 위해 제한된 분석적절차를 수행하거나 질문을 통해 일부 정보를 입수할 수 있지만, 감사인은 기업의 재무제표 초안이 이용가능할 때 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하기 위한 분석적절차의 수행계획을 수립할 필요가 있다.

관찰과 검사 (문단 6(c) 참조)

- A18 관찰과 검사는 경영진 등에 대한 질문으로 뒷받침할 수 있으며, 기업 및 기업환경에 대한 정보를 제공할 수도 있다. 이러한 감사절차에는 예를 들어 다음 사항에 대한 관찰이나 검사가 포함된다.
- 기업의 영업
 - 문서(사업계획과 사업전략 등), 기록 및 내부통제매뉴얼
 - 경영진이 작성한 보고서 (분기경영보고서, 중간재무제표 등)과 지배기구가 작성한 보고서(이사회 회의록 등)
 - 기업의 건물과 대지, 공장설비

과거의 보고기간에서 입수된 정보 (문단 9 참조)

- A19 기업에 대한 감사인의 과거 경험과 과거의 감사에서 수행된 감사절차는 감사인에게 다음과 같은 사항에 대한 정보를 제공할 수 있다.
- 과거의 왜곡표시 및 그 왜곡표시가 적시에 수정되었는지 여부
 - 기업과 기업환경의 성격, 내부통제의 미비점 등 기업의 내부통제
 - 과거의 보고기간 이후에 기업이나 사업부문이 겪은 유의적인 변화. 이는 감사인이 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하기 위해 기업을 충분히 이해하는 데 도움을 줄 수 있다.
 - 감사인이 그 복잡성 등으로 인해 필요한 감사절차를 수행하는데 어려움을 겪은 특수한 형태의 거래와 기타 사건 및 계정잔액(그리고 관련 공시)
- A20 감사인이 당기감사를 위해 과거의 보고기간에서 입수된 정보를 이용하려는 경우, 감사인은 그 정보가 여전히 관련성이 있는지 결정하도록 요구된다. 예를 들어,

감사기준서 315

통제환경의 변화는 과거의 보고기간에서 입수된 정보의 관련성에 영향을 미칠 수 있기 때문이다. 감사인은 이러한 정보의 관련성에 영향을 미치는 변화가 발생하였는지 여부를 결정하기 위하여, 질문을 하거나 관련 시스템의 추적조사와 같은 기타의 적합한 감사절차를 수행할 수 있다.

업무팀 내의 토의 (문단 10 참조)

- A21 기업의 재무제표가 중요하게 왜곡표시될 가능성에 대한 업무팀 내의 토의는 다음과 같은 기능을 한다.
- 업무수행이사 등 경험이 많은 업무팀원들이 기업에 대한 지식에 기초하여 가지고 있는 통찰을 서로 공유하는 기회를 제공함
 - 업무팀원들이 기업에 영향을 미치는 사업위험에 대한 정보와 재무제표의 어느 부분이 부정과 오류에 의한 왜곡표시위험에 어떻게 취약한지에 대하여 정보를 교환할 수 있게 함
 - 업무팀원들이 자신에게 배정된 특정 분야의 중요한 왜곡표시 가능성을 더 잘 이해하게 하고, 업무팀원들이 수행하는 감사절차의 결과가 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위의 결정 등 감사절차의 다른 측면에 어떻게 영향을 미칠 수 있는지 이해하게 함
 - 업무팀원들이 중요왜곡표시위험의 평가 또는 이러한 위험에 대처하기 위해 수행되는 감사절차에 영향을 미칠 수 있는 새로운 정보를 감사의 전 과정에 걸쳐 입수하는 경우, 이를 공유하고 커뮤니케이션할 수 있는 기초를 제공함

감사기준서 240은 부정위험에 대한 업무팀 내의 토의와 관련하여 추가적인 요구사항과 관련 지침을 제공한다.⁷

- A22 문단 10에서 요구되는 업무팀 내의 토의의 일환으로, 해당 재무보고체계의 공시 요구사항의 검토는 공시에 관련하여 있을 수 있는 중요왜곡표시위험을 감사 초기에 식별하는 데 도움을 줄 수 있다. 업무팀이 토의할 사항의 예는 다음과 같다.
- 새로운 또는 개정된 유의적인 공시로 이어질 수 있는 재무보고 요구사항의 변경
 - 예를 들어 감사대상 기간 중 발생한 유의적인 사업결합과 같은 새로운 또는 개정된 유의적인 공시로 이어질 수 있는 기업의 환경, 재무 상황이나 활동의 변경
 - 과거에 충분하고 적합한 감사증거의 입수가 어려웠던 공시
 - 공시할 정보에 대한 유의적인 경영진의 판단이 수반되는 공시 등 복잡한 사항에 대한 공시
- A23 어떤 토의에 모든 업무팀원들을 참석시키는 것이 항상 필요하거나 실무적인 것은 아니며 (예를 들어, 여러 장소에서 수행되는 감사의 경우), 또한 토의에서 내려진 모든 결정을 반드시 모든 업무팀원들에게 알릴 필요가 있는 것도 아니다. 업무수행이사는 사안을 주요업무팀원(적합하다고 고려되면 특정한 기술 또는 지식을 가진 사람 및 부문감사의 책임자를 포함)과 토의할 수 있으며, 업무팀 전체에 걸친 커뮤니케이션의 필요 범위를 고려하여 다른 자들에게 토의를 위임할 수 있다. 이 경우 업무수행이사가 동의한 커뮤니케이션 계획이 유용할 것이다.

⁷ 감사기준서 240 문단 16

감사기준서 315

소규모기업에 특유한 고려사항

- A24 다수의 소규모기업 감사는 전적으로 업무수행이사(개인개업자일 수도 있다)에 의해 수행된다. 이러한 경우, 부정이나 오류에 의한 중요한 왜곡표시의 가능성을 고려할 책임자는 감사계획을 직접 수립하였던 업무수행이사이다.

기업의 내부통제 등 기업과 기업환경에 대하여 요구되는 이해

기업과 기업환경

산업적, 규제적, 기타 외부적 요인 (문단 11(a) 참조)

산업적 요인

- A25 기업의 관련 산업적 요인에는 경쟁 환경, 공급자와 소비자와의 관계, 기술개발과 같은 산업상황이 포함된다. 감사인이 고려할 사항들은 예를 들어 다음과 같다.
- 수요, 생산능력 및 가격 경쟁 등 시장과 경쟁상황
 - 순환적 또는 계절적 활동
 - 기업의 제품과 관련된 기술
 - 에너지의 수급과 원가

- A26 기업이 속해 있는 산업은 사업의 성격 또는 규제의 정도에 따라 특정의 중요왜곡표시위험을 발생시킬 수 있다. 예를 들어, 장기계약은 수익과 비용에 대한 유의적 추정 문제를 발생시켜 중요왜곡표시위험을 야기할 수 있다. 이러한 경우, 업무팀에는 관련 지식과 경험이 충분한 팀원을 포함시키는 것이 중요하다.⁸

규제적 요인

- A27 관련 규제적 요인에는 규제환경이 포함된다. 규제환경은 특히 해당 재무보고체계 그리고 법적, 정치적 환경을 포괄한다. 감사인이 고려할 사항은 예를 들어 다음과 같다.
- 회계원칙, 산업 특유의 실무관행
 - 공시에 대한 요구사항을 포함한 규제산업에서의 규제 법규
 - 직접적 감독을 포함하여, 기업경영에 유의적인 영향을 미치는 법규
 - 조세제도(법인세 및 기타)
 - 기업경영에 영향을 미치고 있는 외환규제 등 통화정책, 재정정책, 재무적 인센티브(예, 정부보조금 제도)와 관세 또는 무역규제 정책과 같은 정부 정책
 - 산업전반 및 해당 기업의 경영에 영향을 미치는 환경 관련 요구사항

- A28 감사기준서 250은 기업과 그 기업이 속한 산업 또는 부문에 적용되는 법규에 관한 구체적인 요구사항을 포함한다.⁹

공공부문에 특유한 고려사항

- A29 공공부문의 감사에 있어서는 법규 또는 다른 권위있는 기관은 해당 기업의 운영에 영향을 미친다. 이러한 요소들은 그 기업과 그 기업이 처한 환경을 이해할 때

⁸ 감사기준서 220 “재무제표감사의 품질관리” 문단 14

⁹ 감사기준서 250 “재무제표감사에서의 법률과 규정의 고려” 문단 13

감사기준서 315

본질적으로 고려할 사항이다.

기타 외부적 요인

- A30 기업에 영향을 미치는 기타 외부적 요인으로서 감사인이 고려할 사항은 예를 들어 일반적인 경제여건, 이자율과 자금조달 가능성, 인플레이션 또는 통화재평가가 있다.

기업의 성격 (문단 11(b) 참조)

- A31 기업의 성격에 대한 이해는 감사인이 다음과 같은 사항들을 이해할 수 있게 한다.
- 기업이 복잡한 구조인지 여부(예를 들어, 여러 지역에 종속기업이나 기타 부분을 가지고 있는 경우). 복잡한 구조는 종종 중요왜곡표시위험을 유발하는 쟁점을 제기하기도 한다. 이러한 쟁점에는 영업권, 조인트벤처, 투자 또는 특수목적기업의 회계처리 적절성 여부와 재무제표에 그러한 쟁점에 대한 적절한 공시가 이루어졌는지 여부가 포함될 것이다.
 - 소유권과, 소유주와 다른 사람 또는 다른 기업과의 관계. 이에 대한 이해는 특수관계자와의 거래가 적합하게 식별되고 회계처리 되었으며 재무제표에 적절하게 공시되었는지를 결정하는 데 도움을 준다. 감사기준서 550¹⁰에서는 감사인이 특수관계자와 관련된 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다.
- A32 감사인이 기업의 성격을 이해할 때 고려할 요소는 예를 들어 다음과 같다.
- 영업활동에 관한 사항
 - 수익의 원천, 해당 제품 또는 서비스, 및 시장 (인터넷을 통한 판매와 마케팅 활동 등 전자상거래의 수행 정도 포함)
 - 사업의 수행 (예를 들어, 생산의 절차 및 방법, 환경적 위험에 노출된 활동)
 - 제휴, 조인트벤처, 외주활동
 - 지리적 분산의 정도, 산업구분
 - 생산설비, 창고, 사무실의 위치 및 재고자산의 소재와 수량
 - 제품과 서비스의 주요 고객과 공급자, 고용약정(노동조합계약, 연금과 기타 퇴직 후 복리후생, 스톡옵션이나 인센티브상여 약정, 고용사항과 관련된 정부규제 등)
 - 연구개발 활동과 지출
 - 특수관계자와의 거래
 - 투자와 투자활동에 관한 사항
 - 계획 중인 또는 최근에 실행한 취득 또는 매각
 - 주식과 채권의 투자와 처분
 - 자본투자 활동
 - 파트너십, 조인트벤처, 특수목적기업 등 연결대상에서 제외되는 기업들에 대한 투자
 - 자본조달과 재무활동에 관한 사항
 - 주요 종속기업과 관계기업(연결대상 또는 연결대상에서 제외되는 구조 포함)
 - 부외 금융약정과 리스약정 등 채무구조 및 관련 조건
 - 수익자(국내, 국외, 사업평판과 경험)와 특수관계자
 - 파생금융상품의 이용

¹⁰ 감사기준서 550 “특수관계자”

감사기준서 315

- 재무보고에 관한 사항
 - 예를 들어 은행의 대여금과 투자, 제약업의 연구개발비같은 산업특유의 유의적 거래 유형, 계정잔액 및 재무제표의 공시 등, 회계원칙과 산업특유의 실무
 - 수익인식
 - 공정가치 회계처리
 - 외화자산, 외화부채 및 외화거래
 - 예를 들어 주식기준 보상에 대한 회계처리와 같이 논란이 있거나 새로 대두된 분야 등, 비정상적이거나 복잡한 거래에 대한 회계처리

A33 기업의 과거 보고기간으로부터의 주요 변화는 중요왜곡표시위험을 야기시키거나 이를 변화시킬 수 있다.

특수목적기업의 성격

A34 특수목적기업 (특수목적기구라고도 함)은 금융자산에 대한 리스 또는 유동화를 실행하거나 연구개발활동을 수행하는 것과 같이 일반적으로 협의의 명확한 목적을 위해 설립된 기업이다. 이는 법인, 신탁, 파트너십 또는 조합의 형태를 띌 수 있다. 기업은 특수목적기업을 설립하기 위해 종종 해당 특수목적기업에 자산을 양도하고 (예를 들어, 그 일환으로 금융자산의 제거거래가 수반됨), 특수목적기업의 자산을 사용할 권리를 얻거나 특수목적기업을 위해 서비스를 수행할 권리를 취득하는데, 이와 달리 해당 특수목적기업에 자금을 제공하는 경우도 있다. 감사기준서 550에서 언급한 바와 같이, 특수목적기업은 어떤 상황에서는 해당 기업의 특수관계자일 것이다.¹¹

A35 재무보고체계에서는 종종 지배관계로 보는 세부적인 요건 또는 특수목적기업을 연결대상에 포함시키도록 요구하는 경우를 규정한다. 그러한 재무보고체계의 요구사항을 해석할 때는 종종 특수목적기업과 관련된 계약에 대하여 세부적인 지식이 요구된다.

회계정책의 선택과 적용 (문단 11(c) 참조)

A36 회계정책의 선택과 적용에 대한 이해에는 다음과 같은 사항이 포함된다.

- 기업이 유의적이고 비정상적인 거래에 대한 회계처리를 위해 적용하는 방법론
- 논란이 있거나 새로 대두된 분야의 경우, 권위있는 지침이나 합의가 없을 때의 유의적인 회계정책의 영향
- 기업의 회계정책 변경
- 해당 기업에 새로 적용되는 재무보고기준 및 법규, 그리고 기업이 해당 요구사항을 언제 어떻게 채택할 것인지에 관한 사항

기업의 목적과 전략 및 관련 사업위험 (문단 11(d) 참조)

A37 기업은 산업적 요인, 규제적 요인 및 기타 내·외부적 요인의 환경하에서 사업을 수행한다. 기업의 경영진 또는 지배기구는 이러한 요인들에 대응하기 위해 제반 목적을 정의하는데, 이것이 곧 기업의 전반적인 계획이다. 기업의 전략이란 경영진이 이러한 목적을 달성하기 위해 적용하는 접근방법이다. 기업의 목적과 전략은 시간의 경과에 따라 변화할 수 있다.

¹¹ 감사기준서 550 문단 A7

감사기준서 315

- A38 재무제표의 중요왜곡표시위험도 사업위험에 포함되지만, 사업위험은 이보다 더 광범위하다. 사업위험은 변화 또는 복잡성으로부터 발생할 수 있다. 변화의 필요성을 인식하지 못하는 것 역시 사업위험의 원인이 될 수 있다. 사업위험은 예를 들어 다음으로부터 발생한다.
- 실패의 가능성 있는 신제품이나 새로운 서비스의 개발
 - 성공적인 개발에도 불구하고 제품과 서비스를 뒷받침하기에 부적절한 시장
 - 배상책임 또는 평판위험을 초래할 수 있는 제품 및 서비스상의 결함
- A39 대부분의 사업위험은 결국 재무적 결과로 귀결되어 재무제표에 영향을 미칠 것이므로, 기업이 당면 사업위험을 이해하는 것은 중요왜곡표시위험의 식별가능성을 증가시킨다. 그러나, 모든 사업위험이 중요왜곡표시위험을 초래하는 것은 아니기 때문에 감사인이 모든 사업위험을 식별하고 평가할 책임은 없다.
- A40 감사인이 기업의 목적과 전략 그리고 재무제표의 중요왜곡표시위험을 초래할 수 있는 관련 사업위험을 이해하는 데 고려할 사항은 예를 들어 다음과 같다. (괄호는 관련되는 잠재적 사업위험을 나타낸 것이다.)
- 산업동향(예를 들어, 기업에 산업의 변화에 대처할 수 있는 인력이나 전문가가 없음)
 - 신제품과 새로운 서비스(예를 들어, 제품 하자배상책임의 증가)
 - 사업의 확장(예를 들어, 수요예측이 정확하지 못함)
 - 새로운 회계처리 요구사항(예를 들어, 불완전하거나 부적절한 실행 또는 비용의 증가)
 - 규제 요구사항 (예를 들어, 법률적 위험에 대한 노출의 증가)
 - 현재와 미래의 재무적 요구사항(예를 들어, 기업이 이러한 요구사항을 충족시키지 못할 때의 재무적 손실)
 - 정보기술의 사용(예를 들어, 시스템과 처리절차가 양립불가능함)
 - 전략의 실행에 따른 영향, 특히 새로운 회계적 사항이 요구될 영향 (예를 들어, 불완전하거나 부적절한 실행)
- A41 사업위험은 경영진주장 수준 또는 재무제표 수준에서 거래유형과 계정잔액 및 공시에 대한 중요왜곡표시위험에 각각 영향을 미칠 수 있다. 예를 들어, 계약고객 중심의 거래에서 생기는 사업위험은 매출채권의 평가와 관련하여 중요왜곡표시위험을 증가시킬 수 있다. 그러나, 같은 위험이 특히 경기침체와 결합되는 경우에는 보다 장기적인 결과로 이어질 수 있으므로, 감사인은 계속기업가정의 적절성을 평가할 때 이러한 위험을 고려한다. 따라서, 사업위험이 중요왜곡표시위험을 초래할 수 있는지 여부에 대해서는 그 기업의 환경에 비추어 고려해야 한다. 중요왜곡표시위험을 나타내는 것일 수 있는 상황과 사건은 보론 2에 예시되어 있다.
- A42 일반적으로, 경영진은 사업위험을 식별하고 그러한 위험에 대응하기 위한 방법을 수립한다. 이 같은 위험평가절차는 내부통제의 일부분이며 문단 15와 문단 A87-A88에서 논의된다.

공공부문에 특유한 고려사항

감사기준서 315

- A43 공공부문 감사의 경우, “경영진의 목적”은 공적 책임에 관한 사항에 영향을 받을 것이며, 법규 또는 기타의 공적 근거에서 나온 목적들을 포함할 것이다.

재무성과의 측정과 검토 (문단 11(e) 참조)

- A44 경영진 등은 당사자들이 중요하다고 여기는 사항을 측정하고 검토할 것이다. 성과측정은 내·외부와 관계없이 기업에 압력을 가한다. 이에 따라 이러한 압력은 경영진이 사업성과를 개선시키거나 재무제표를 왜곡시키는 행동을 취할 동기를 제공할 수 있다. 따라서 감사인이 기업의 성과측정에 대하여 이해하는 것은, 경영진에게 목표성과를 달성해야 하는 압력에 따라 부정에 의한 왜곡표시 등 중요왜곡표시위험을 증가시키는 행동을 일으킬지 여부를 고려할 때 도움이 된다. (부정위험과 관련된 요구사항 및 지침은 감사기준서 240을 참고)

- A45 그 목적은 다음과 같이 중복될 수 있지만, 재무성과의 측정과 검토는 통제의 모니터링(문단 A106-A117에서 내부통제의 구성요소로서 논의됨)과 동일하지 않다.
- 재무성과의 측정과 검토는 사업성과가 경영진(또는 제 3 자)이 설정한 목적에 부합하는지 여부를 대상으로 함
 - 통제의 모니터링은 구체적으로 내부통제의 효과적 운영에 관심을 둠
- 그러나 성과지표는 경우에 따라 경영진이 내부통제의 미비점을 식별할 수 있는 정보도 제공한다.

- A46 경영진이 재무성과를 측정하고 검토하기 위해 사용하며, 감사인도 고려하게 될 내부적으로 생성된 정보의 예는 다음과 같다.
- 주요 성과지표(재무적, 비재무적)와 주요 비율, 추세, 운영상의 통계
 - 기간별 재무성과분석
 - 예산, 예측, 차이분석, 부문정보, 사업부나 부서 또는 기타 수준의 성과보고서
 - 종업원 성과측정 및 성과보상정책
 - 경쟁기업과의 성과 비교

- A47 외부인이 기업의 재무성과를 측정하고 검토할 경우도 있다. 예를 들어, 투자분석가나 신용평가기관의 보고서 같은 외부 정보는 감사인에게 유용한 정보를 제공할 것이다. 이러한 보고서는 종종 감사대상기업으로부터도 입수될 수 있다.

- A48 내부적인 측정은 예상되지 않은 결과나 추세를 부각시켜 경영진이 그 원인을 규명하고 시정조치(경우에 따라서는 왜곡표시의 시기적절한 발견과 수정 등)를 취하게 할 수 있다. 성과측정치는 감사인에게 재무제표정보와 관련된 왜곡표시위험의 존재를 나타내는 것일 수 있다. 예를 들어, 성과측정의 결과 감사대상 기업이 동종산업의 다른 기업과 비교했을 때 비정상적으로 빠르게 성장하였거나 또는 높은 이익을 실현하였음을 나타낼 수 있을 것이다. 이러한 정보는 성과기준에 의한 상여금 또는 인센티브 보상과 같은 다른 요인과 결합하여 재무제표 작성에 있어 경영진의 편의에 대한 잠재적 위험을 나타내는 것일 수 있다.

소규모기업에 특유한 고려사항

감사기준서 315

- A49 소규모기업은 종종 재무성과를 측정하거나 검토하는 절차를 구비하고 있지 않다. 감사인은 경영진에게 질문하여 경영진이 재무성과를 측정하고 적절한 조치를 취하기 위해 따르고 있는 주요 특정지표를 알 수 있을 것이다. 이러한 질문 결과 성과측정 제도나 성과검토제도가 존재하지 않는다는 것이 나타나면, 왜곡표시가 발견되거나 수정되지 않을 위험이 증가될 수 있다.

기업의 내부통제 (문단 12 참조)

- A50 내부통제에 대한 이해는 감사인이 잠재적인 왜곡표시의 유형 및 중요왜곡표시위험에 영향을 미치는 요인을 식별하고 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위를 결정하는 데 도움을 준다.

- A51 이 보론의 내부통제에 대한 적용자료는 다음과 같이 네 부분으로 이루어진다.

- 내부통제의 일반적인 성격과 특성
- 감사와 관련된 통제
- 관련 통제에 대한 이해의 성격과 범위
- 내부통제의 구성요소

내부통제의 일반적인 성격과 특성

내부통제의 목적

- A52 내부통제는 다음과 관련된 기업의 목적달성에 위협을 주는 것으로 식별된 사업위험에 대처하기 위하여 설계, 실행 및 유지된다.

- 기업재무보고의 신뢰성
- 기업경영의 효과성과 효율성
- 관련 법규의 준수

내부통제가 설계, 실행 및 유지되는 방식은 기업의 규모와 복잡성에 따라 다양하다.

소규모기업에 특유한 고려사항

- A53 소규모기업은 기업의 목적 달성을 위하여 덜 조직화된 수단 및 보다 단순한 과정과 절차를 적용할 것이다.

내부통제의 한계

- A54 내부통제는 아무리 효과적이어도 기업의 재무보고목적 달성에 대하여 합리적 확신 만을 제공할 수 있다. 이러한 목적을 달성할 수 있을 가능성은 내부통제의 고유한계에 영향을 받는다. 내부통제의 고유한계는 의사결정에 있어 인적인 판단이 잘못될 수 있는 가능성 및 인적 오류 때문에 내부통제가 와해될 수 있다는 현실을 포함하는 것이다. 예를 들어, 통제의 설계 또는 변경 과정에 오류가 있을 수 있다. 또한, 정보의 검토책임자가 정보의 목적을 이해하지 못하거나 적절한 조치를 취하지 않기 때문에 내부통제의 목적으로 생성된 정보(예, 예외사항 보고서)가 효과적으로 사용되지 못하는 경우처럼 통제가 효과적으로 운영되지 못할 수 있다.

- A55 또한, 2명 이상이 공모하거나 경영진이 부적합하게 내부통제를 무시함으로써 내부통제가

감사기준서 315

무력화될 가능성이 있다. 예를 들어, 경영진이 기업의 판매계약상 표준적 계약조건을 변경하여 고객과 별도의 이면 약정을 맺음으로써 수익이 부당하게 인식되는 결과를 초래할 수 있다. 또는, 신용한도를 초과하여 이루어진 거래를 식별하고 보고하기 위해 설계된 소프트웨어의 점검기능 역시 무력화되거나 작동하지 못할 수 있다.

- A56 경영진은 또 통제를 설계하고 실행할 때, 실행하려는 통제의 성격과 범위, 그리고 책임질 위험의 성격과 범위에 대하여 판단을 내릴 것이다.

소규모기업에 특유한 고려사항

- A57 소규모기업은 종종 종업원의 수가 적기 때문에 업무분장의 실행가능한 범위에 한계가 있다. 그러나, 소유주가 경영하는 소규모기업에 있어서 소유경영자는 규모가 큰 기업보다 더 효과적인 감시를 수행할 수 있다. 이러한 감시는 일반적으로 업무분장 기회가 보다 제한되고 있는 것을 보완할 수 있을 것이다.

- A58 이와 반대로, 소유경영자는 내부통제제도가 덜 조직화되어 있기 때문에 보다 쉽게 통제를 무력화할 수 있다. 감사인은 부정에 의한 중요왜곡표시위험을 식별할 때 이 점을 고려하게 된다.

내부통제의 구성요소 별 구분

- A59 이 감사기준서의 목적상 내부통제를 다음과 같이 다섯 가지 구성요소로 구분하는 것은, 감사인이 내부통제의 서로 다른 측면들이 어떻게 감사에 영향을 미치는지 고려하는 데 유용한 체계를 제공한다.
- (a) 통제환경
 - (b) 기업의 위험평가절차
 - (c) 관련 사업프로세스 등 재무보고에 관련된 정보시스템과 커뮤니케이션
 - (d) 통제활동
 - (e) 통제의 모니터링

이러한 구분이 반드시 기업이 내부통제를 어떻게 설계, 실행 및 유지하는지 또는 어떤 특정 구성요소를 어떻게 분류하는지를 반영하는 것은 아니다. 이 감사기준서에 기술된 구성요소 모두에 대하여 대처한다면, 감사인은 내부통제의 다양한 측면들과 그러한 측면이 감사에 미치는 영향을 기술하는 데 이 감사기준서에서 사용된 용어나 체계와 다른 용어나 체계를 사용할 수 있을 것이다.

- A60 재무제표감사와 관련된 내부통제의 다섯 가지 구성요소에 관한 토론의 적용자료는 아래의 문단 A76-A117에 제시되어 있다. 토론 1은 내부통제의 구성요소에 대하여 보다 자세한 설명을 제공한다.

감사인의 위험평가에 관련된 내부통제 요소의 성격 (수작업 요소 또는 자동화 요소)

- A61 기업의 내부통제제도는 수작업 요소뿐 아니라 종종 자동화 요소도 포함한다. 수작업 또는 자동화 요소의 특성은 감사인의 위험평가와 이에 근거한 추가감사절차와 관련된다.

감사기준서 315

- A62 내부통제의 수작업 요소 또는 자동화 요소도 그 선택에 따라 다음과 같이 거래의 개시, 기록, 처리 및 보고 방식에 영향을 미친다.
- 수작업시스템에 의한 통제로는 거래의 승인과 검토, 차이조정 및 조정항목의 사후점검 같은 절차들을 들 수 있음. 이와 달리, 기업은 거래의 개시, 기록, 처리 및 보고를 위해 자동화된 절차를 이용할 수도 있다. 이 경우, 전자형태의 기록이 종이문서를 대체한다.
 - 정보기술시스템에 의한 통제는 자동화된 통제(예를 들어, 컴퓨터 프로그램에 내재된 통제)와 수작업 통제가 결합되어 구성됨. 수작업 통제는 정보기술과 별개일 수도 있고, 정보기술에서 생성된 정보를 이용하는 것일 수도 있으며, 정보기술과 자동화된 통제가 효과적으로 작동하도록 모니터링하는 것과 예외사항을 다루는 것에 국한될 수도 있다. 재무제표에 계상되는 거래나 기타 재무데이터를 개시하고, 기록하고, 처리하거나 보고하는 데 정보기술이 사용될 경우에는, 그러한 시스템과 프로그램은 중요한 계정들에 대한 경영진의 주장에 관련된 통제들을 내장하고 있거나, 정보기술에 의존하는 수작업 통제의 효과적인 작동에 결정적인 역할을 할 수도 있다.
- 자동화된 통제와 수작업 통제의 구성비율은 기업이 사용하는 정보기술의 성격과 복잡성에 따라 달라진다.
- A63 일반적으로, 정보기술은 다음과 같은 기능을 통하여 그 기업의 내부통제에 도움을 준다.
- 사전에 정의된 사업규칙을 일관되게 적용하고 방대한 양의 거래나 데이터를 처리할 때 복잡한 계산을 수행할 수 있음.
 - 정보의 적시성, 이용가능성, 정확성을 향상시킬 수 있음.
 - 정보의 추가적인 분석을 용이하게 함.
 - 기업의 활동과 정책 및 절차의 수행에 대한 모니터링 능력을 향상시킬 수 있음.
 - 통제가 무력화될 위험을 감소시킬 수 있음.
 - 응용소프트웨어, 데이터베이스, 운영시스템에 대한 보안통제의 실행을 통해 효과적인 업무분장을 달성하는 능력을 향상시킬 수 있음.
- A64 정보기술은 예를 들어 다음과 같이 내부통제의 특유한 위험을 발생시키기도 한다.
- 데이터를 부정확하게 처리하거나, 부정확한 데이터를 처리하는 (또는 두 가지 모두에 해당되는) 시스템이나 프로그램에 의존
 - 승인받지 않고 데이터에 접근하여 승인되지 않았거나 발생하지 않은 거래를 기록하거나 부정확하게 거래를 기록하는 등 데이터의 파괴나 부당한 변경을 초래할 수 있음. 다수의 사용자가 하나의 공통된 데이터베이스를 사용하는 경우 특별한 위험이 발생할 수 있다.
 - 정보기술 담당자가 자신의 직무수행에 필요한 수준을 넘어서는 특권적인 접근권한을 가지게 됨으로써 업무분장이 와해될 가능성
 - 마스터파일 내 데이터의 승인받지 않은 변경
 - 시스템과 프로그램의 승인받지 않은 변경
 - 시스템과 프로그램에 대하여 필요한 변경을 하지 못함
 - 부적합한 수작업의 개입
 - 데이터의 잠재적 손실 또는 필요한 데이터에 대한 접근불가
- A65 내부통제의 수작업 요소는 다음과 같이 판단과 재량적 결정이 요구되는 상황에서 더

감사기준서 315

적합할 수 있다.

- 규모가 크거나 비경상적 또는 비반복적인 거래
- 오류를 사전에 정의하거나, 예측 또는 예상하기 어려운 상황
- 기존의 자동화된 통제의 범위를 벗어난 통제 대응이 요구되는 가변적 환경에 처한 경우
- 자동화된 통제의 효과성을 모니터링 하는 경우

A66 내부통제의 수작업 요소들은 더 쉽게 간과되거나 묵살 또는 무시될 수 있고, 또 단순한 오류와 실수의 발생가능성이 더 많기 때문에, 자동화된 요소에 비해 신뢰성이 낮을 수 있다. 그러므로, 수작업 통제 요소의 적용에 있어서는 일관성이 기대될 수 없다. 다음과 같은 환경에서 수작업 통제 요소는 덜 적합할 것이다.

- 대량의 거래나 반복적인 거래, 또는 예측 또는 예상이 가능한 오류들을 자동화된 통제지표로 예방하거나 발견 및 수정할 수 있는 경우.
- 통제의 구체적인 수행 방법들을 적절하게 설계하고 자동화시킬 수 있는 통제활동

A67 내부통제에 대한 위험의 범위와 성격은 기업의 정보시스템의 성격과 특성에 따라 다르다. 기업은 정보시스템의 특성에 비추어 효과적인 통제를 설정함으로써 내부통제의 정보기술 요소 또는 수작업 요소의 사용으로부터 발생하는 위험에 대응한다.

감사와 관련된 통제

A68 기업의 목적 그리고 이러한 목적의 달성에 대한 합리적인 확신을 제공하기 위해 실행되는 통제 간에는 직접적인 관련성이 존재한다. 기업의 목적과 이에 따른 통제는 재무보고와 경영활동 및 법규준수와 관계가 있다. 그러나, 이러한 목적과 통제가 모두 감사인의 위험평가와 관련성이 있는 것은 아니다.

A69 감사인이 어떤 통제가 개별적으로 또는 다른 통제와 결합되어 감사에 관련되는지 판단할 때 관련되는 요소에는 다음과 같은 사항들이 포함된다.

- 중요성
- 관련된 위험의 유의성
- 기업의 규모
- 기업의 조직과 소유의 특성 등 사업 성격
- 기업 영업활동의 다양성 및 복잡성
- 제반 법규의 요구사항
- 제반 상황 및 내부통제의 관련 구성요소
- 서비스조직의 이용 등 기업의 내부통제를 구성하는 시스템의 성격과 복잡성
- 특정 통제가 개별적으로 또는 다른 통제와 결합되어 중요한 왜곡표시를 예방 또는 발견, 수정하고 있는지 여부 및 그 방법

A70 기업이 생성하는 정보의 완전성과 정확성에 대한 통제는 감사인이 추가절차를 설계하고 수행할 때 그 정보를 이용할 의도가 있으면 감사와 관련성이 있을 것이다. 경영 및 법규준수 목적과 관련된 통제도 감사인이 감사절차를 적용할 때 평가하거나 사용하는 데이터와 관련되어 있다면, 감사와 관련성이 있을 것이다.

감사기준서 315

A71 승인되지 않은 취득, 사용, 처분으로부터 자산을 보호하는 내부통제는 재무보고목적과 경영활동목적 모두와 관련된 통제를 포함할 수 있다. 이러한 통제에 대하여 감사인이 고려할 사항은 일반적으로 재무보고의 신뢰성에 관련된 것에 국한된다.

A72 일반적으로 기업은 감사에 관련되지 않아 감사인이 고려할 필요가 없는 목적과 관련된 통제를 가지고 있다. 예를 들어, 기업은 효율적이고 효과적인 경영활동을 위해 정교하며 자동화된 통제시스템(예를 들어, 비행일정을 지원하는 항공사의 자동화된 통제시스템)에 의존할 수 있으나, 이러한 통제는 통상 감사와 관련되지 않을 것이다. 또한, 내부통제는 기업 전체 또는 기업의 사업단위나 사업프로세스에 적용되지만, 기업의 개별적인 사업단위나 사업프로세스에 관련된 내부통제에 대한 이해는 감사에 관련되지 않을 수 있다.

공공부문에 특유한 고려사항

A73 공공부문 감사인은 예를 들어 제정된 업무규범의 준수에 대한 보고와 같이, 종종 내부통제에 관한 추가적인 책임을 지기도 한다. 또한 공공부문 감사인은 법규 또는 기타 공적 근거의 준수여부에 대한 보고책임을 질 수도 있다. 결과적으로 감사인의 공공부문 내부통제에 대한 검토는 보다 광범위하고 세부적일 수 있다.

관련 통제에 대한 이해의 성격과 범위(문단 13 참조)

A74 통제의 설계에 대한 평가를 할 때는 해당 통제가 개별적으로 또는 다른 통제와 결합하여 중요한 왜곡표시를 효과적으로 예방하거나 발견하고 수정할 수 있는지 여부에 대하여 고려할 필요가 있다. 어떤 통제를 실행한다는 것은 통제가 존재하고 있으며 기업이 그 통제를 이용하고 있다는 것을 의미한다. 효과적이지 않은 통제의 실행을 평가하는 것은 거의 의미가 없으므로, 가장 먼저 통제가 적절하게 설계되었는지를 고려할 필요가 있다. 부적절하게 설계된 통제는 내부통제의 유의적 미비점을 의미할 수 있다.

A75 관련 통제의 설계와 실행에 대한 감사증거를 입수하기 위한 위험평가절차에는 다음과 같은 것들이 포함될 수 있다.

- 기업 관련자들에 대한 질문
- 특정 통제적용의 관찰
- 문서 및 보고서의 조사
- 재무보고에 관련된 정보시스템을 통한 거래추적

그러나, 질문만 수행하는 것은 이러한 목적에 충분하지 아니하다.

A76 통제가 일관되게 운영되기 위한 어떠한 자동화 시스템이 마련되어 있지 않은 경우라면, 기업의 통제를 이해하는 것으로 통제의 운영효과성을 테스트하기에는 충분하지 않다. 예를 들어, 특정 시점에 입수한 수작업통제의 실행에 대한 감사증거는 감사기간 중 다른 시점의 운영효과성에 대한 감사증거는 되지 않는다. 그러나 정보기술에 의한 처리는 고유의 일관성이 있으므로(문단 A62 참고), 자동화된 통제의 실행 여부를 결정하기 위한 감사절차를 수행하는 것은 해당 통제가 효과적으로 운영되고 있는지 테스트하는 역할이 될 수도 있다. 그러나 이는 프로그램변경에 대한 통제 등 통제에 대한 감사인의 평가 및 테스트에 따라 달라질 수 있다. 통제의 운영효과성에 대한 테스트는 감사기준서 330에서

감사기준서 315

자세히 설명되고 있다.¹²

내부통제의 구성요소 - 통제환경 (문단 14 참조)

- A77 통제환경은 기업지배 및 경영기능, 내부통제와 그 중요성에 관한 지배기구 및 경영진의 태도와 의식 및 행동이 포함된다. 통제환경은 조직의 문화를 결정하며 통제에 대한 구성원들의 의식에 영향을 준다.
- A78 통제환경을 이해할 때 관련되는 통제환경의 요소들은 다음과 같다.
- (a) *성실성과 윤리적 가치에 대한 커뮤니케이션과 실천* - 이들은 통제의 설계, 관리, 모니터링의 효과성에 영향을 주는 본질적 요소들이다.
 - (b) *적격성의 구비* - 특정 직무를 위한 적격성 수준 및 그러한 적격성 수준이 필수적 지식과 기술로 구체화되는 방법에 대한 경영진의 고려사항
 - (c) *지배기구의 참여* - 다음과 같은 지배기구의 속성
 - 경영진으로부터의 독립성
 - 경험과 성숙도
 - 지배기구의 참여 범위와 보고받는 정보의 범위, 그리고 제반 활동에 대한 조사
 - 어려운 문제를 제기하고 경영진과 이를 처리하는 정도 등 지배기구의 행위의 적절성 그리고 내부감사인 및 외부감사인과의 상호작용의 적절성
 - (d) *경영진의 철학과 경영방식* - 경영진의 특성
 - 사업위험을 감수하고 관리하는 접근방법
 - 재무보고에 대한 태도와 행동
 - 정보처리기능, 회계기능 그리고 그 인원에 대한 태도
 - (e) *조직구조* - 기업의 목적을 달성하기 위해 기업의 활동을 계획, 실행, 통제 및 검토하는 체계
 - (f) *권한과 책임의 위임* - 경영활동을 위하여 권한과 책임을 위임하는 방법과 보고관계와 승인체계를 설정하는 방법
 - (g) *인적자원에 대한 정책과 실무* - 예를 들어 채용, 적응교육, 훈련, 평가, 상담, 승진, 보상, 상벌관리 등과 관련된 정책과 실무

통제환경의 요소들에 대한 감사증거

- A79 관련된 감사증거는 관찰과정에서의 확인적 질문이나 문서의 검사와 같이 질문과 다른 위험평가절차를 결합하여 입수할 수 있다. 예를 들어 감사인은 경영진과 종업원에 대한 질문을 통해, 경영진이 경영실무와 윤리적 행동에 대한 자신의 관점을 종업원에게 어떻게 커뮤니케이션하는지 이해할 수 있다. 감사인은 예를 들어 경영진이 문서화된 행동규범을 구비하고 있고 그 규범에 부합되는 방식으로 행동하는지 고려함으로써, 관련 통제가 실행되고 있는지 결정할 수 있을 것이다.
- A80 또한, 감사인은 경영진이 감사와 관련 있는 식별된 내부통제 미비점과 관련된 내부감사기능의 발견사항 및 권고사항에 경영진이 어떻게 대응하는지를 고려할 수 있다. 여기에는 해당 대응이 실행되었는지 여부와 실행 방법, 그리고 이를 내부감사기능이 후속적으로 평가하였는지 여부가 포함된다.

¹² 감사기준서 330 “평가된 위험에 대한 감사인의 대응”

감사기준서 315

통제환경이 중요왜곡표시위험 평가에 미치는 영향

- A81 통제환경의 어떤 요소들은 중요왜곡표시위험을 평가하는 데 전반적인 영향을 미친다. 예를 들어, 통제에 대한 기업의 인식은 지배기구에 의해 많은 영향을 받는 데, 이는 지배기구의 역할 중 하나가 재무보고와 관련하여 시장의 요구 또는 보상제도로부터 발생할 수 있는 경영진에 대한 압력을 상쇄시키는 것이기 때문이다. 따라서, 지배기구의 참여와 관련된 통제환경의 설계효과성은 다음과 같은 사항에 영향을 받는다.
- 지배기구의 경영진으로부터의 독립성과 경영진의 활동을 평가하는 지배기구의 능력
 - 지배기구가 기업의 거래를 이해하는지 여부
 - 재무제표가 적절한 공시를 포함하는지를 포함하여 해당 재무보고체계에 따라 작성되었는지에 대하여 지배기구가 평가하는 범위
- A82 적극적이고 독립적인 이사회는 고위 경영진의 경영철학과 경영방식에 영향을 미칠 수 있다. 그러나 다른 요소들이 미치는 영향은 보다 제한적일 수 있을 것이다. 예를 들어 역량 있는 재무, 회계, 정보기술 인력을 채용하는 인적자원 정책과 실무는 재무정보처리의 오류를 감소시킬 수 있지만, 이익을 과대계상하려는 최고경영진의 강한 편의를 완화시킬 수는 없을 것이다.
- A83 만족스러운 통제환경의 존재는 감사인이 중요왜곡표시위험을 평가할 때 긍정적인 요인이 될 수 있다. 그러나, 만족스러운 통제환경은 부정위험을 감소시키는 데 도움이 될 수 있지만, 부정에 대한 완벽한 제지수단은 아니다. 반대로, 통제환경에 미비점이 있으면 특히 부정과 관련된 통제효과성을 약화시킬 수도 있다. 예를 들어, 경영진이 정보기술의 보안위험을 다룰 수 있는 자원을 충분히 확보하지 못한 경우에는, 컴퓨터 프로그램이나 데이터의 부당한 변경이나 승인되지 않은 거래의 처리를 허용함으로써 내부통제에 부정적인 영향을 미칠 수 있다. 감사기준서 330에서 설명하는 바와 같이, 통제환경 역시 감사인의 추가절차의 성격, 시기와 범위에 영향을 준다.¹³
- A84 통제환경 그 자체가 중요한 왜곡표시를 예방하거나 이를 발견하고 수정하지는 않는다. 그러나, 통제환경은 감사인이 다른 통제들(예를 들어, 통제의 모니터링과 특정 통제활동의 수행)의 효과성을 평가하는 데 영향을 미침으로써 감사인이 중요왜곡표시위험을 평가하는 데 영향을 줄 수 있다.

소규모기업에 특유한 고려사항

- A85 소규모기업의 통제환경은 대규모기업과 다를 것이다. 예를 들어, 소규모기업의 지배기구에는 독립적인 사람이나 기업 외부의 인원이 구성원으로 포함되지 않을 수 있으며, 다른 소유주가 없는 경우 1인의 소유경영자가 직접적으로 감시역할을 맡을 수 있다. 통제환경의 성격은 다른 통제나 그 부재의 유의성에도 영향을 미칠 수 있다. 예를 들어, 소유경영자의 적극적인 관여는 소규모기업에서 업무분장의 결여로부터 발생하는 특정 위험을 완화시킬 수 있지만, 통제를 무력화할 위험 등 다른 위험을 증가시킬 수 있다.

¹³ 감사기준서 330 문단 A2-A3

감사기준서 315

A86 또한, 특히 경영진과 종업원간의 커뮤니케이션이 비공식적이지만 효과적으로 이루어지는 경우 소규모기업의 통제환경 요소에 대한 감사증거는 문서화된 형태로 존재하지 않을 수도 있다. 예를 들어, 소규모기업은 문서화된 행동규범을 가지고 있지 않은 대신, 구두로 전달하거나 경영진이 모범을 보임으로써 성실성과 윤리적 행동의 중요성을 강조하는 문화를 조성할 수 있을 것이다.

A87 따라서, 경영진 또는 소유경영자의 태도와 의식 및 행동은 감사인이 소규모기업의 통제환경을 이해하는 데 특히 중요하다.

내부통제의 구성요소 — 기업의 위험평가절차 (문단 15 참조)

A88 기업의 위험평가절차는 경영진이 관리대상 위험을 어떻게 결정하는지에 대한 근거를 형성한다. 그 절차가 기업의 특성, 규모 및 복잡성 등 해당 상황에 적합한 경우, 이러한 절차는 감사인이 중요왜곡표시위험을 식별하는 데 도움을 준다. 기업의 위험평가절차가 기업의 상황에 적합한 지는 감사인의 판단사항이다.

소규모기업에 특유한 고려사항 (문단 17 참조)

A89 소규모기업의 경우 위험평가절차가 수립되어 있지 않을 수 있다. 이러한 경우, 경영진은 사업에 직접적으로 참여함으로써 위험을 식별할 것이다. 그러나 이러한 상황과 관계없이, 식별된 위험 그리고 이에 대하여 경영진이 어떻게 대처하는지에 대한 질문은 여전히 필요하다.

내부통제의 구성요소 - 관련 사업프로세스 등 재무보고에 관련된 정보시스템과 커뮤니케이션

관련 사업프로세스 등 재무보고에 관련된 정보시스템(문단 18 참조)

A90 회계시스템 등 재무보고목적에 관련된 정보시스템은 다음 목적을 위해 설계되고 수립된 절차와 기록으로 구성된다.

- (사건과 상황을 포함한) 거래의 개시, 기록, 처리 및 보고 그리고 관련 자산, 부채, 자본에 대한 수탁책임의 유지
- 예를 들어 자동으로 계류되고 있는 파일과 이를 적시에 처리하기 위해 따르는 절차와 같이, 거래에 대한 부정확한 처리의 해결
- 시스템의 무력화나 통제의 우회에 대한 과정과 규명
- 거래처리시스템에서 총계정원장으로 정보의 전기
- 자산의 감가상각 및 매출채권 회수가능성의 변화와 같이, 거래 외의 사건이나 상황에 대한 재무정보 관련 정보의 포착
- 해당 재무보고체계에 따라 공시되어야 할 정보가 축적, 기록, 처리, 집계되어 재무제표에 적합하게 보고되도록 함

A91 재무제표는 총계정원장과 보조원장 외부에서 입수한 정보를 포함할 수 있다. 그러한 정보의 예는 다음과 같다.

- 갱신권 또는 미래 지급리스료와 같은 리스계약서에서 입수한 재무제표에 공시된 정보
- 갱신권 또는 미래 지급리스료와 같이 리스계약서에서 입수하여 재무제표에 공시된 정보

감사기준서 315

- 기업의 위험관리 시스템에서 생산되어 재무제표에 공시된 정보
- 경영진측 전문가가 작성하여 재무제표에 공시된 공정가치 정보
- 재무제표에 인식되거나 공시된 추정치를 개발하기 위해 사용된 모형이나 기타 산식에서 입수되어 재무제표에 공시된 정보. 기초 데이터에 대한 정보와 모형에서 사용된 다음과 같은 가정을 포함한다.
 - 자산의 내용연수에 영향을 줄 수 있는 내부적으로 개발된 가정
 - 이자율과 같이 기업이 통제할 수 없는 요소에 영향을 받는 데이터
- 경영진이 가정의 대안을 고려하였다는 것을 보여주는 정보로서, 재무모형에서 도출된 민감도 분석에 관하여 재무제표에 공시된 정보
- 기업의 세금 신고 기록에서 입수되어 재무제표에 인식되거나 공시된 정보
- 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있을 것으로 식별된 사건이나 상황과 관련된 공시와 같이 계속기업으로서의 존속능력에 대한 경영진의 평가를 뒷받침하기 위해 준비된 분석에서 입수되어 재무제표에 공시된 정보.¹⁴

A92 이 감사기준서 문단 18에서 요구되는 재무보고와 관련된 정보 시스템의 이해(총계정원장과 보조원장 내에서 또는 외부에서 입수되어 재무제표에 공시된 정보와 관련된 시스템의 관련 측면에 대한 이해 포함)는 감사인의 전문가적인 판단사항이다. 예를 들어 기업의 재무제표의 특정 금액이나 공시(신용위험, 유동성 위험, 및 시장 위험과 같은 공시)는 기업의 위험관리 시스템에서 입수된 정보에 기초를 둘 수 있다. 그러나 감사인이 위험관리 시스템의 모든 측면을 이해하도록 요구되는 것은 아니며 필요한 이해를 결정하는 데 전문가적 판단을 사용한다.

분개

A93 기업의 정보시스템에는 반복적으로 발생하는 거래를 기록할 때 요구되는 표준적 분개가 전형적으로 내장되어 있다. 매출, 매입 및 현금지출을 총계정원장에 기록하는 분개, 또는 회수불능 채권에 대한 추정의 변경과 같이 경영진에 의해 주기적으로 이루어지는 회계추정을 기록하기 위한 분개들이 이러한 예이다.

A94 기업의 재무보고절차에는 비반복적이고 비경상적인 거래 또는 조정사항을 기록하기 위한 비표준적인 분개가 포함되기도 한다. 이러한 분개는 예를 들어 연결조정이나 기업합병 또는 매각을 위한 분개, 또는 자산손상과 같은 비반복적인 추정 등이 포함된다. 수작업 총계정원장 시스템에서 비표준적인 분개는 원장, 분개장 및 관련 증빙에 대한 검사를 통해 식별될 수 있다. 총계정원장을 유지하고 재무제표를 작성하는 데 자동화된 절차가 사용되는 경우, 이러한 분개는 전자적 형태로만 존재하므로 컴퓨터를 이용한 감사기법을 사용하여 보다 용이하게 식별될 수 있을 것이다.

관련 사업프로세스

A95 기업의 사업프로세스란 다음을 위해 설계된 활동을 말한다.

- 제품과 서비스의 개발, 구매, 생산, 판매 및 유통
- 제반 법규의 준수
- 회계와 재무보고 정보 등 제반 정보의 기록

사업프로세스는 거래로 귀결되며, 이는 정보시스템에 기록, 처리 및 보고된다. 거래가

¹⁴ 감사기준서 570 "계속기업" 문단 19-20 참고

감사기준서 315

어떻게 시작되는지 등 기업의 사업프로세스를 이해하는 것은 감사인이 재무보고와 관련성이 있고 해당 기업의 상황에 적합한 정보시스템을 이해하는 데 도움을 준다.

소규모기업에 특유한 고려사항

- A96 총계정원장과 보조원장 내에서 또는 외부에서 입수되어 재무제표에 공시된 정보와 관련된 시스템의 관련 측면을 포함한 소규모기업의 재무보고와 관련된 정보시스템 및 관련 사업프로세스는 대규모기업보다 덜 정교할 수 있지만, 그 역할은 마찬가지로 중요하다. 경영진이 적극적으로 관여하는 소규모기업은 회계절차에 관한 상세한 기술이나, 정교한 회계기록, 문서화된 정책이 필요하지 않을 수 있다. 따라서 소규모기업의 감사에서는 재무보고와 관련된 기업의 정보시스템에 대한 이해가 더 용이하며, 문서의 검토보다 질문에 더 의존할 수 있을 것이다. 그러나 일반적 이해의 필요성은 여전히 중요하다.

커뮤니케이션 (문단 19 참조)

- A97 기업이 재무보고의 역할과 책임, 재무보고와 관련된 유의적 사항들을 커뮤니케이션할 때는 재무보고에 대한 내부통제와 관련된 개인의 역할과 책임을 이해하는 것이 수반된다. 이러한 커뮤니케이션에는 구성원들이 재무보고 정보시스템에서 자신의 활동이 다른 사람의 업무와 어떻게 관련되는지에 대한 이해의 정도, 그리고 기업 내의 적절한 상급자에게 예외사항을 보고하는 방법과 같은 것이 포함된다. 커뮤니케이션에 관한 사항은 정책매뉴얼과 재무보고매뉴얼 같은 형태를 취할 수도 있을 것이다. 개방적인 커뮤니케이션 통로는 예외사항이 확실하게 보고되고 조치되도록 하는 데 도움을 준다.

소규모기업에 특유한 고려사항

- A98 소규모기업에서는 대규모기업에 비해 직급의 수가 적고 경영진의 가시성 및 접근성이 더욱 크므로, 덜 조직적이지만 더 용이하게 커뮤니케이션을 할 수 있을 것이다.

내부통제의 구성요소 - 감사와 관련된 통제활동 (문단 20 참조)

- A99 통제활동은 경영진의 지시가 확실하게 이행되도록 도와주는 정책과 절차이다. 정보기술 또는 수작업 시스템 내의 통제활동은 다양한 목적을 가지고 있으며, 다양한 직급과 직능 수준에서 적용된다. 구체적인 통제활동은 예를 들어 다음에 관련된 것들이 포함된다.

- 승인
- 성과검토
- 정보처리
- 물리적 통제
- 업무분장

- A100 감사에 관련된 통제활동은 다음 중 하나이다.

- 문단 29와 30에서 요구하는 바와 같이, 유의적 위험과 관련이 있어 감사에 관련된 것으로 다루도록 요구되는 통제활동과, 실증절차만으로는 충분하고 적합한 감사증거를 제공하지 못하는 위험과 관계가 있는 통제활동
- 감사와 관련이 있는 것으로 감사인이 판단한 통제활동

- A101 어떤 통제활동이 감사와 관련되는지 여부에 대한 판단은 감사인이 식별한 위험이

감사기준서 315

중요왜곡표시위험을 초래할 수 있는지 그리고 감사인이 실증테스트의 범위를 결정할 때 통제의 운영효과성을 테스트하는 것이 적합한지 여부에 의해 영향을 받는다.

- A102 감사인은 중요왜곡표시위험이 더 높을 것으로 고려하는 분야에 대응하는 통제활동을 식별하고 이해하는 데 중점을 둘 수 있을 것이다. 다수의 통제활동이 각각 동일한 목적을 달성하는 경우, 그러한 목적에 관계된 각각의 통제활동을 이해할 필요는 없다.
- A103 감사와 관련된 통제활동에는 계정 잔액과 거래와 관련된 위험에 대응하는 통제 외에 공시가 해당 재무보고체계에 따라 작성되지 않는 것과 관련된 중요왜곡표시위험에 대응하는 경영진이 설정한 통제를 포함할 수 있다. 그러한 통제 활동은 총계정원장과 보조원장 외부에서 입수된 재무제표에 포함된 정보와 관련되어 있을 수 있다.
- A104 감사인이 내부통제의 다른 구성요소들에 대한 이해 과정에서 얻은 통제활동의 존재 또는 부재에 대한 지식은, 통제활동을 이해할 때 추가적으로 주의해야 될 필요가 있는지 여부를 결정하는 데 도움을 준다.

소규모기업에 특유한 고려사항

- A105 통제활동의 기본적 개념은 소규모기업과 대규모기업이 서로 유사하지만, 통제활동이 운용되는 형식은 다양할 수 있다. 또한, 소규모기업은 경영진이 어떠한 통제를 수행하므로 특정 유형의 통제활동은 관련성이 없다고 인식할 수도 있다. 예를 들어, 고객에게 신용등급을 부여하고 유의적 구매를 승인하는 경영진의 독자적 권한은 중요한 계정잔액과 거래에 대하여 강력한 통제를 제공하는 것이며, 따라서 보다 더 세부적인 통제활동은 그 필요성이 감소되거나 제거될 것이다.
- A106 소규모기업의 감사와 관련된 통제활동은 수익, 구매, 급여와 같은 주요 거래의 순환과정과 관계가 있을 것이다.

정보기술로부터 발생하는 위험 (문단 21 참조)

- A107 정보기술의 사용은 통제활동이 실행되는 방식에 영향을 준다. 기업이 정보의 완전성과 시스템이 처리하는 데이터의 보안을 유지하고 있고, 효과적인 정보기술 일반통제와 응용통제를 포함하고 있는 경우, 감사인의 관점상 정보기술시스템에 대한 통제는 효과적이다.
- A108 정보기술 일반통제는 다수의 응용소프트웨어와 응용통제의 효과적인 작동을 지원하는 정책과 절차이다. 이들은 메인프레임, 미니프레임 및 최종사용자 환경에 모두에 적용된다. 정보의 완전성과 데이터의 보안을 유지하는 정보기술 일반통제는 공통적으로 다음 사항에 대한 통제를 포함한다.
- 데이터 센터와 네트워크 운용
 - 시스템 소프트웨어의 취득, 변경 및 유지
 - 프로그램 변경
 - 접근 보안
 - 응용시스템의 취득, 개발 및 유지

감사기준서 315

이러한 정보기술 일반통제는 일반적으로 문단 A63에서 언급된 위험을 다루기 위해 실행된다.

- A109 응용통제는 수작업 또는 자동화된 절차로서 전형적으로 사업프로세스 수준에서 운영되며 개별 응용시스템에 의한 거래를 처리할 때 적용된다. 응용통제는 본질적으로 예방 또는 발견 기능을 수행할 수 있고, 회계기록의 완전성이 확보되도록 설계된다. 따라서, 응용통제는 거래나 기타 재무정보의 개시, 기록, 처리 및 보고에 사용되는 절차들과 관계가 있다. 이러한 통제들은 발생한 거래가 승인되고, 완전하고 정확하게 기록되며 처리되도록 도와준다. 이러한 예로는 입력데이터의 편집점검이나 일련번호 점검, 그리고 이에 따른 예외보고서의 수작업 후속조치나 데이터 입력시점의 수정이 있다.

내부통제의 구성요소 - 통제의 모니터링 (문단 22 참조)

- A110 통제의 모니터링은 지속적으로 내부통제의 성과에 대한 효과성을 평가하는 절차다. 이는 적시에 통제의 효과성을 평가하고 필요한 개선조치를 취하는 것을 포함한다. 경영진은 일상적인 활동이나 별도의 평가 또는 이 두 가지를 결합하여 통제를 모니터링한다. 일상적인 모니터링 활동은 종종 기업의 정상적인 반복활동에 내재되어 있으며, 정규적인 경영활동과 감독활동이 포함된다.
- A111 경영진의 모니터링 활동에는 문제를 나타내거나 개선이 필요한 분야를 강조하는 것일 수 있는 고객의 고충이나 규제기관의 지적과 같이 외부당사자의 커뮤니케이션에서 얻은 정보를 이용하는 것도 포함될 수 있을 것이다.

소규모기업에 특유한 고려사항

- A112 경영진의 모니터링 활동은 종종 경영진 또는 소유경영자가 경영활동에 밀접하게 참여함으로써 이루어진다. 이러한 참여를 통해 종종 기대치와의 유의적 편차 또는 재무데이터의 부정확성을 식별하여 통제에 개선조치를 취하게 한다.

기업의 내부감사기능 (문단 23 참조)

- A113 기업에 내부감사기능이 있는 경우, 감사인의 내부감사기능에 대한 이해는 특히 내부감사기능이 수행하는 기업이 재무보고에 대한 내부통제를 모니터링하는 내부통제를 포함한 기업과 그 환경을 이해하는데 도움을 준다. 문단 6(a)의 감사인 질문으로 입수한 정보와 함께, 이러한 이해는 감사인의 중요왜곡표시위험의 식별 및 평가에 직접적으로 관련된 정보를 제공할 수 있다.
- A114 내부감사기능의 권한과 책임을 포함하여 내부감사기능의 목적과 범위, 내부감사기능 책임의 성격 그리고 조직 내 위상은 매우 다양하며 기업의 규모와 구조, 경영진(해당되는 경우 지배기구 포함)의 요구사항에 따라 달라진다. 이러한 사항은 내부감사현장이나 위임사항에서 정해질 수 있다.
- A115 내부감사기능의 책임에는 위험관리, 내부통제 및 기업지배 관련 절차들의 설계와 그 효과성에 대하여 경영진 및 지배기구에게 확신을 제공하는 절차들을 수행하고 그 결과를 평가하는 것을 포함한다. 만약 그렇다면, 내부감사기능은 기업이 재무보고에 대한

감사기준서 315

내부통제를 모니터링 하는데 중요한 역할을 수행할 수 있다. 그러나, 내부감사기능의 책임은 운영의 경제성, 효율성 및 효과성 평가에 중점을 둘 수 있으며, 만약 그렇다면, 내부감사기능이 수행한 업무는 기업의 재무보고와 직접적으로 관련되지 않을 수 있다.

- A116 문단 6(a)에 따라 내부감사기능 내 적합한 담당자에 대한 감사인의 질문은 감사인이 내부감사기능의 책임의 성격을 이해하는데 도움이 된다. 감사인이 내부감사기능의 책임이 기업의 재무보고와 관련된다고 결정하는 경우, 감사인은 보고기간에 대한 내부감사기능의 감사계획을 검토하거나, 경우에 따라, 내부감사기능 내 적합한 담당자와 그러한 계획을 토의함으로써, 내부감사기능이 수행했거나 수행할 활동들을 더 잘 이해할 수 있다.
- A117 내부감사기능의 책임의 성격 및 인증 활동이 기업의 재무보고와 관련이 있는 경우, 감사증거를 입수하는데 감사인이 직접 수행할 감사절차의 성격이나 시기를 변경하거나 그 범위를 축소시키기 위하여 감사인은 내부감사기능이 수행한 업무를 활용할 수 있다. 예를 들어, 과거의 감사경험 또는 감사인의 위험평가절차를 기초로 하여, 기업의 내부감사기능이 기업규모 및 사업의 성격에 비례하여 적절하고 적합하게 자원을 보유하고 지배기구에 직접 보고하는 관계를 가진 기업의 경우, 감사인은 내부감사기능이 수행한 업무를 활용할 가능성이 더 있을 수 있다.
- A118 내부감사기능에 대한 감사인의 예비적 이해에 기초하여, 감사인이 수행될 감사절차의 성격이나 시기를 변경하거나, 그 범위를 축소시키기 위하여 내부감사기능이 수행한 업무를 활용할 것으로 기대하는 경우, 감사기준서 610 이 적용된다.
- A119 감사기준서 610 에서 추가로 논의되는 바와 같이, 내부감사기능의 활동들은 기업이 왜곡표시를 예방하고 적발하는 방법에 도움을 주기 위해 설계된 경영진의 회계정보 검토처럼, 재무보고와 관련될 수 있는 다른 모니터링 통제와는 구별된다.
- A120 감사 초반에 기업의 내부감사기능 내 적합한 담당자와의 커뮤니케이션을 구축하고 감사의 전 과정에 걸쳐 그러한 커뮤니케이션을 유지하는 것은 효과적인 정보공유를 용이하게 할 수 있다. 그러한 사항들이 감사인이 수행하는 업무에 영향을 미칠 수 있는 경우, 이는 내부감사기능이 주목할 수 있는 유의적 사항들을 감사인에게 알려줄 수 있는 환경을 조성한다. 감사기준서 200 에서는 감사증거로 사용될 문서 및 질의에 대한 답변의 신뢰성에 의문을 갖게 하는 정보에 주의를 유지하는 것을 포함하여, 감사인이 전문가적 의구심을 가지고 감사를 계획하고 수행하는 것의 중요성에 대하여 논의한다. 따라서, 감사 전 과정에 걸친 내부감사기능과의 커뮤니케이션은 내부감사인이 그러한 정보에 감사인이 주의하도록 하는 기회를 제공할 수 있다. 그러면 감사인은 중요왜곡표시위험의 식별 및 평가에 있어 그러한 정보를 고려할 수 있다.

정보의 원천 (문단 24 참조)

- A121 모니터링에 사용되는 정보는 대부분 기업의 정보시스템에 의해 생성될 수 있다. 만약 경영진이 모니터링에 사용되는 정보가 아무런 근거도 없이 정확하다고 가정한다면, 정보에 존재할 수 있는 오류로 인하여 잠재적으로 경영진이 모니터링 활동으로부터 내리는 결론이 부정확하게 될 가능성이 있다. 따라서, 감사인은 내부통제의 구성요소인

감사기준서 315

기업의 모니터링 활동에 대한 이해의 일부로 다음 사항을 이해하도록 요구된다.

- 기업의 모니터링 활동과 관계된 정보의 원천
- 경영진이 그러한 목적을 위하여 해당 정보가 충분히 신뢰할 수 있다고 고려한 근거

중요왜곡표시위험의 식별과 평가

재무제표 수준의 중요왜곡표시위험의 평가(문단 25(a) 참조)

- A122 재무제표 수준의 중요왜곡표시위험은 재무제표 전체에 전반적으로 관련된 위험을 말하며, 잠재적으로 다수의 경영진주장에 영향을 미친다. 이러한 성격의 위험은 거래유형과 계정잔액 및 공시 수준의 특정 경영진주장에서 반드시 식별될 수 있는 위험이 아니다. 오히려, 이러한 위험은 (예를 들어 경영진이 내부통제를 무력화하는 것을 통해) 경영진주장수준의 중요왜곡표시위험이 증가될 수 있는 상황을 나타내는 것이다. 재무제표 수준의 위험은 감사인이 특히 부정에 의한 중요왜곡표시위험을 고려할 때 관련이 있을 수 있다.
- A123 재무제표 수준의 위험은 (경기침체 상태와 같은 다른 요소들과 관련될 수도 있지만) 특히 미비된 통제환경으로부터 비롯될 수 있다. 예를 들어, 경영진의 적격성 부족이나 재무제표 작성에 대한 감시 부족과 같은 미비점은 재무제표에 보다 전반적인 영향을 미칠 수 있으며, 감사인의 전반적인 대응이 요구될 수 있다.
- A124 내부통제에 대한 감사인의 이해 결과에 따라서는 해당 기업의 재무제표에 대한 감사의 수행가능성에 대한 의문이 생길 수 있다. 예를 들어 다음과 같다.
- 감사인은 경영진의 정직성에 대한 우려가 매우 심각하여 경영진이 재무제표를 왜곡표시할 위험이 감사를 수행할 수 없다고 결론을 내릴 수 있을 것이다.
 - 감사인은 기록의 상태와 신뢰성에 대한 우려로 인하여 재무제표에 대하여 적정의견을 뒷받침할 수 있는 충분하고 적합한 감사증거의 입수가 가능할 것 같지 않다고 결론을 내릴 수 있을 것이다.
- A125 감사기준서 705¹⁵는 감사인이 한정의견이나 의견거절을 고려하거나, 관련 법규상 가능한 경우에는 감사업무를 해지할 필요가 있는지 여부를 결정할 때의 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다.

경영진주장 수준의 중요왜곡표시위험에 대한 평가(문단 25(2) 참조)

- A126 거래유형과 계정잔액 및 공시에 대한 경영진주장 수준의 중요왜곡표시위험을 고려할 필요가 있는 것은 이것이 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 데 필요한 경영진주장 수준의 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위를 결정하는 데 직접적으로 도움이 되기 때문이다. 감사인은 경영진주장 수준의 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가할 때, 식별된 위험이 재무제표 전체에 더욱 전반적으로 관련되어 있고 잠재적으로 다수의 경영진주장에 영향을 미친다고 결론을 내릴 수도 있을 것이다.

경영진주장의 이용

¹⁵ 감사기준서 705 “감사의견의 변형”

감사기준서 315

- A127 경영진은 재무제표가 해당 재무보고체계에 따르고 있다고 진술할 때, 묵시적으로 또는 명시적으로 거래유형과 사건, 계정잔액 및 공시의 인식, 측정, 표시에 대한 주장을 한다.
- A128 감사인은 경영진주장을 문단 A129(a)-(b)에 기술된 대로 이용할 수도 있고, 위에 기술된 모든 측면이 포괄되었다면 다르게 표현할 수도 있다. 예를 들어, 감사인은 거래 유형과 사건 및 관련 공시에 대한 경영진주장을 계정잔액 및 관련 공시에 대한 경영진주장과 결합시킬 수도 있을 것이다.

거래유형, 계정잔액 및 관련 공시에 대한 경영진주장

- A129 감사인이 여러 가지 발생가능한 잠재적인 왜곡표시의 유형들을 고려하기 위해 이용하는 경영진주장은 다음과 같이 구분될 수 있다.
- (a) 감사대상기간의 거래 및 사건의 유형과 관련 공시에 대한 경영진주장
- (i) 발생사실 - 기록되거나 공시된 거래와 사건은 발생되었고 기업에 귀속됨
 - (ii) 완전성 - 기록되어야 하는 모든 거래와 사건은 기록되었으며 재무제표에 포함되어야 하는 모든 관련 공시는 재무제표에 포함되었음
 - (iii) 정확성 - 기록된 거래와 사건에 관련된 금액 및 기타 데이터는 적절하게 기록되었고 관련 공시는 적절하게 측정되고 기술되었음
 - (iv) 기간귀속 - 거래와 사건은 해당 보고기간에 기록되었음
 - (v) 분류 - 거래와 사건은 적절한 계정으로 기록되었음
 - (vi) 표시 - 거래와 사건은 적절하게 합해지거나 세분화되고 명확하게 기술되었으며 관련 공시는 해당 재무보고체계의 요구사항의 측면에서 관련성이 있으며 이해가능함
- (b) 보고기간말 계정잔액 및 관련 공시에 대한 경영진주장
- (i) 실재성 - 자산, 부채 및 주주지분은 실재함
 - (ii) 권리와 의무 - 기업은 자산에 대한 권리를 보유하거나 통제하고 있으며 부채는 기업의 의무임
 - (iii) 완전성 - 기록되어야 하는 자산, 부채 및 주주지분은 모두 기록되었으며 재무제표에 포함되어야 하는 모든 관련 공시는 재무제표에 포함되었음
 - (iv) 정확성, 평가 및 배분 - 자산, 부채 및 주주지분은 적절한 금액으로 재무제표에 계상되어 있고 평가나 배분의 결과는 적절하게 기록되어 있으며, 관련 공시는 적절하게 측정되고 기술되어 있음.
 - (v) 분류 - 자산, 부채 및 주주지분은 적절한 계정으로 기록되었음
 - (vi) 표시 - 자산, 부채 및 주주지분은 적절하게 합산되거나 세분화되고 명확하게 기술되었으며 관련 공시는 해당 재무보고체계의 요구사항의 측면에서 관련성이 있으며 이해가능함

기타 공시에 대한 경영진주장

- A130 문단 A129(a)-(b)에서 기술된 경영진주장은, 적절하게 적용된다면, 기록된 거래나 사건의 유형 또는 계정잔액과 관련되지 않은 공시에서 발생할 수 있는 다양한 형태의 잠재적 왜곡표시를 고려할 때에도 사용될 수 있을 것이다. 그러한 공시의 예로, 기업은 위험의 원천, 위험관리의 목적, 정책 및 절차 그리고 위험 측정에 사용되는 방법 등 금융상품에서 발생하는 위험에 대한 노출을 기술할 필요가 있을 수 있다.

공공부문에 특유한 고려사항

- A131 공공부문의 재무제표에 대한 경영진주장의 경우, 경영진은 종종 문단 A124에 제시된 경영진주장에 추가하여 법규 또는 기타 공적 근거의 요구에 따라 거래와 사건이

감사기준서 315

수행되었다고 주장할 수 있다. 그러한 경영진주장은 재무제표감사 범위에 포함될 것이다.

중요왜곡표시위험의 식별 절차 (문단 26(a) 참조)

- A132 통제설계를 평가하고 그러한 통제의 실행여부에 대한 결정을 통하여 입수된 감사증거 등 위험평가절차의 수행으로부터 입수된 정보는 위험평가를 뒷받침하는 감사증거로 이용된다. 위험평가는 수행될 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위를 결정한다. 재무제표에 대한 중요왜곡표시위험의 식별에 있어 감사인은 감사기준서 200¹⁶에 따른 전문가적 의구심을 발휘한다.
- A133 보론 2는 중요왜곡표시위험(공시에 대한 중요왜곡표시위험 포함)을 나타내는 것일 수 있는 상황과 사건을 예시한다.
- A134 감사기준서 320¹⁷에서 기술된 바와 같이 거래유형, 계정잔액 및 공시의 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가할 때 중요성과 감사위험이 고려된다. 감사인의 중요성 결정은 전문가적 판단사항이며 재무제표 이용자의 재무보고 수요에 대한 감사인의 인식에 영향을 받는다¹⁸.
- A135 위험을 식별할 때 재무제표의 공시에 대한 감사인의 고려는 왜곡표시가 중요할 수 있는 양적인 공시와 질적인 공시를 포함한다. (일반적으로 전체적인 재무제표에 기초한 이용자의 경제적 의사결정에 영향을 줄 것이라고 합리적으로 예상되는 경우 왜곡표시는 중요하다).기업과 감사업무의 상황에 따라, 질적인 측면이 있는 공시로서 중요왜곡표시위험을 평가할 때 관련성이 있을 수 있는 공시의 예는 다음과 같다.
- 재무적 곤경 시 기업의 유동성과 부채비율 약정
 - 손상을 인식하게 되는 사건이나 상황
 - 미래에 대한 가정 등 추정 불확실성의 주요 원천
 - 회계정책 변경의 성격과, 예를 들어 새로운 재무보고 요구사항이 기업의 재무상태와 재무성과에 유의적인 영향을 줄 것으로 기대될 때와 같이 해당 재무보고체계에서 요구되는 기타 관련 공시
 - 인식된 금액이 어떻게 결정되었는지에 정보와 기타 관련 공시를 포함한 주식기준보상 약정
 - 특수관계자 및 특수관계자 거래
 - 인식되거나 공시된 금액의 측정 불확실성을 이용자가 이해할 수 있게 하기 위한, 기업의 평가기법에 사용된 가정 변동의 영향을 포함한 민감도 분석
 -

소규모기업에 특유한 고려사항

- A136 소규모기업의 재무제표의 공시는 덜 자세하거나 덜 복잡할 수 있다(일부 재무보고체계에서는 소규모기업에 더 적은 재무제표의 공시를 허용한다). 그러나 이것이 감사인으로 하여금 기업의 내부통제 등 기업과 그 환경을 이해할 책임을 경감하는 것은 아니다.

경영진주장과 통제의 연결 (문단 26(c) 참조)

- A137 감사인은 위험평가를 수행할 때 특정 경영진주장의 중요한 왜곡표시를 예방하거나, 발견

¹⁶ 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행” 문단 15

¹⁷ 감사기준서 320 문단 A1

¹⁸ 감사기준서 320 문단 4

감사기준서 315

또는 수정할 가능성이 높은 통제를 식별할 수 있을 것이다. 개별적 통제활동은 종종 어떤 위험에 대하여 자체적으로 대처하지 못하기 때문에, 일반적으로 그러한 통제가 이루어지고 있는 절차와 시스템의 흐름에서 해당 통제를 이해하고 이러한 이해를 경영진주장과 연관시키는 것이 유용하다. 종종 어떤 위험에 대하여는 내부통제의 다른 구성요소와 더불어 복수의 통제활동에 의해서만 충분히 대처할 수 있는 경우도 있다.

A138 반대로, 어떤 통제활동은 특정 거래유형이나 계정잔액에 내재된 개별적 경영진주장에 대하여 특히 영향을 미칠 수 있다. 예를 들어, 기업이 종업원들에게 연말 재고자산의 실사 시 수량을 정확하게 파악하여 기록하도록 설정한 통제활동은 재고자산 계정잔액의 실재성과 완전성이라는 경영진주장과 직접적으로 연결된다.

A139 통제는 어떤 경영진주장과 직접적으로 또는 간접적으로 연결될 수 있다. 그 관계가 간접적일수록 해당 통제는 경영진주장의 왜곡표시를 예방 또는 발견 및 수정하는 데 덜 효과적일 수 있다. 예를 들어, 지역별 매장의 판매활동 요약에 대한 판매관리자의 검토는 일반적으로 매출액에 대한 완전성 주장과 간접적으로 연관될 수 있을 뿐이다. 따라서, 이것은 선적서류와 청구서류의 대조와 같이 경영진의 완전성 주장과 더 직접적으로 연결된 통제보다는 해당 주장에 대한 위험을 감소시키는 데 덜 효과적일 수 있다.

중요한 왜곡표시

A140 각 재무제표와 공시의 잠재적인 왜곡표시는 크기나, 성격 또는 상황으로 인해 중요한 것으로 판단될 수 있다. (문단 26(d) 참조)

유의적 위험

유의적 위험의 식별 (문단 28 참조)

A141 유의적 위험은 종종 유의적 비일상적인 거래 또는 판단사항과 관련이 있다. 비일상적인 거래는 규모나 성격 면에서 비정상적인 거래로서 발생빈도가 적은 거래이다. 판단사항에는 그 측정에 유의적 불확실성이 존재하는 회계추정치를 도출하는 것이 포함될 것이다. 시스템적 처리과정을 거치는 일상적이고 복잡하지 않은 거래들은 유의적 위험을 발생시킬 가능성이 적다.

A142 유의적인 비일상적 거래의 경우에는 다음과 같은 사항으로 인하여 중요왜곡표시위험이 더욱 커질 수 있다.

- 회계처리를 특정하기 위한 경영진 개입의 증가
- 데이터의 수집과 처리에 대한 수작업 개입의 증가
- 복잡한 계산이나 회계원칙
- 위험에 대하여 기업이 효과적인 통제를 실행하기 어렵게 만들 수 있는 비일상적인 거래의 성격

A143 회계추정치의 도출에 있어 요구되는 유의적 판단사항의 경우 다음과 같은 사항으로 인하여 중요왜곡표시위험은 더욱 커질 수 있다.

- 회계추정 또는 수익인식에 대한 회계원칙이 상이하게 해석 될 수 있음
- 예를 들어 공정가치에 관한 판단과 같이, 요구되는 판단이 주관적이거나 복잡하며 미래 사건의 영향에 관한 가정이 필요할 수 있음

감사기준서 315

A144 감사기준서 330는 유의적이라고 식별한 위험이 추가감사절차에 미치는 영향을 기술한다.¹⁹

부정에 의한 중요왜곡표시위험과 관련된 유의적 위험

A145 감사기준서 240은 부정에 의한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가와 관련하여 추가적인 요구사항과 관련 지침을 제공한다.²⁰

유의적 위험과 관련된 통제의 이해 (문단 29 참조)

A146 비일상적이거나 판단을 요하는 유의적 사항에 관련된 위험들은 종종 일상적인 통제를 덜 받기도 하지만, 경영진은 이러한 위험들을 처리하기 위한 다른 대응수단을 마련 할 수 있을 것이다. 따라서, 감사인이 비일상적 사항 또는 판단사항으로부터 발생하는 유의적 위험에 대하여 기업이 설계 및 실행하고 있는 통제를 이해할 때는 경영진이 그러한 위험에 대응하고 있는지, 그렇다면 어떻게 대응하고 있는지를 포함한다. 이러한 대응에는 다음 사항이 포함될 수 있다.

- 제 가정들에 대하여 고위 경영진이나 전문가들의 검토를 받는 것과 같은 통제활동
- 추정에 대한 문서화된 절차
- 지배기구의 승인

A147 예를 들어, 유의적 소송에 대한 소송통보서의 수령과 같이 일회성 사건이 발생하는 경우, 기업의 대응에 대한 고려에는 적합한 전문가(내부 또는 외부의 법률고문 등)에게 일을 맡겼는지 여부, 잠재적인 영향에 대하여 평가가 이루어졌는지 여부, 그리고 그러한 상황이 어떻게 재무제표에 공시되어야 하는지를 검토하였는지 여부와 같은 사항들이 포함될 수 있을 것이다.

A148 어떤 경우, 경영진은 이러한 유의적 위험에 대한 통제의 실행에 의하여도 중요한 왜곡표시의 유의적 위험에 적합하게 대응하지 못하였을 수도 있다. 경영진이 그러한 통제를 실행하지 못하는 것은 유의적 내부통제 미비점을 나타내는 징후다.²¹

실증절차만으로는 충분하고 적합한 감사증거를 제공하지 못할 위험 (문단 30 참조)

A149 중요왜곡표시위험은 일상적인 거래유형이나 계정잔액의 기록, 그리고 신뢰성있는 재무제표의 작성과 직접적으로 관련될 수 있다. 이러한 위험에는 기업의 수익, 구매, 현금수입 및 지출과 같은 일상적이고 유의적 거래유형을 부정확하거나 불완전하게 처리할 위험이 포함될 것이다.

A150 이러한 일상적인 사업거래가 수작업 개입이 거의 또는 전혀 없는 고도의 자동화된 처리과정을 거친다면, 그러한 위험과 관련하여 실증절차만을 수행하는 것은 가능하지 않을 수 있다. 예를 들어, 감사인은 기업의 통합시스템과 같이 상당량의 기업정보가 전자적 형태로만 개시, 기록, 처리 또는 보고되는 상황이 이러한 때에 해당된다고 고려할

¹⁹ 감사기준서 330 문단 15, 21

²⁰ 감사기준서 240 문단 26-28

²¹ 감사기준서 265 “내부통제 미비점에 대한 지배기구와 경영진과의 커뮤니케이션” 문단 A7

감사기준서 315

수 있을 것이다. 이 경우에는 다음과 같게 된다.

- 감사증거는 단지 전자적 형태로만 이용가능하고, 증거의 충분성과 적합성은 일반적으로 정확성과 완전성에 대한 통제의 효과성에 따라 다름
- 부적절한 거래 개시나 정보의 변조가 발생하였으나 발견되지 않을 가능성은 적합한 통제가 효과적으로 운영되지 않는 경우에 더욱 커질 수 있음

A151 이러한 위험의 식별 결과 추가감사절차에 미치는 영향은 감사기준서 330에 기술되어 있다.²²

위험평가의 수정 (문단 31 참조)

A152 감사의 진행 중에, 감사인은 위험평가의 근거가 된 정보와 유의적으로 차이가 있는 정보에 주목할 수 있다. 예를 들어, 위험평가는 특정 통제가 효과적으로 운용되고 있다는 기대에 근거하여 이루어질 것이다. 이러한 통제를 테스트할 때, 감사인은 감사 중에 통제가 적시에 효과적으로 운용되고 있지 않다는 감사증거를 입수할 수 있을 것이다. 마찬가지로, 실증절차를 수행할 때 감사인은 감사인의 위험평가보다 그 금액이나 빈도가 더 큰 왜곡표시를 발견할 수도 있다. 이러한 상황에서 위험평가는 기업의 진실한 상황을 적합하게 반영하지 않을 수 있고, 계획된 추가감사절차는 중요한 왜곡표시를 발견하는 데 효과적이지 않을 수 있다. 추가적인 지침은 감사기준서 330을 참고한다.

문서화 (문단 32 참조)

A153 문단 32에서 요구하는 사항을 문서화하는 방식은 감사인이 전문가적 판단을 통해 결정한다. 예를 들어, 소규모기업의 감사에 있어 이러한 문서화는 감사인이 전반감사전략과 감사계획을 문서화할 때에 포함시킬 수 있다.²³ 마찬가지로, 예를 들어 위험평가결과는 별도로 문서화하거나 감사인의 추가절차에 대한 문서화의 일부로서 포함될 수도 있다.²⁴ 문서화의 형태와 범위는 기업의 성격, 규모 및 복잡성과 기업의 내부통제, 해당기업 정보의 이용가능성과 감사 중에 적용된 감사방법 및 감사기법에 영향을 받는다.

A154 재무보고와 관련하여 복잡하지 않은 사업과 절차를 운영하고 있는 기업의 경우, 문서화는 형태 면에서 단순하고 비교적 간결할 수 있을 것이다. 기업과 기업에 관련된 사항에 대하여 감사인이 이해한 모든 사항을 문서화할 필요는 없다. 감사인이 이해한 사항 중 문서화를 해야 하는 주요요소에는 감사인의 중요왜곡표시위험의 평가에 근거가 된 사항들이 포함된다.

A155 문서화의 범위에는 업무팀원의 경험과 역량이 반영될 수도 있다. 감사기준서 230의 요구사항이 충족되는 한, 경험이 적은 팀원들로 구성된 업무팀에 의해 수행되는 감사에서는 이들이 기업을 적절하게 이해하는 데 도움이 될 수 있도록 경험이 많은 인원으로 구성된 업무팀의 경우보다 더 자세한 문서화가 요구될 수 있다.

²² 감사기준서 330 문단 8

²³ 감사기준서 300 “재무제표감사의 계획수립” 문단 7, 9

²⁴ 감사기준서 330 문단 28

감사기준서 315

A156 계속감사에 있어 어떤 문서는 다음 보고기간으로 이월하고, 기업의 사업이나 절차의 변화를 반영하는 데 필요한 갱신을 할 수 있을 것이다.

감사기준서 315

보론 1 (문단 4(c), 14-24와 A77-A121 참조)

내부통제의 구성요소

- 1 이 보론은 재무제표감사와 관련하여 문단 4(c), 14-24와 A77-A121에 제시된 내부통제의 구성요소를 추가로 설명한다.

통제환경

- 2 통제환경은 다음과 같은 요소들을 포괄한다.

(a) 정직성 및 윤리적 가치의 커뮤니케이션과 실천.

통제의 효과성은 그러한 통제를 수립하고 관리하며 모니터링하는 사람들의 정직성과 윤리적 가치를 초월할 수 없을 것이다. 정직성과 윤리적 행동이란 기업의 윤리 및 행동기준, 그리고 이것이 어떻게 커뮤니케이션되고 실무에서 실천되는지의 산물이다. 정직성과 윤리적 가치의 실천은 예를 들어 구성원들이 부정한 행동, 불법적이거나 비윤리적인 행동을 하도록 충동하는 자극이나 유혹을 제거하거나 완화시키는 경영진의 행동 같은 것이 포함된다. 정직성과 윤리적 가치에 관한 기업정책의 커뮤니케이션은 정책성명서, 직무규범 그리고 사례 등을 통하여 구성원들에게 행동기준을 커뮤니케이션하는 것이 포함된다.

(b) 적격성 구비. 적격성은 개인에게 맡겨진 과업을 완수하기 위해 필요한 지식과 기술이다.

(c) 지배기구의 참여. 통제에 대한 기업의 인식은 지배기구에 의하여 유의적으로 영향을 받는다. 지배기구 책임의 중요성은 지배기구를 위해 만들어진 실무규범과 기타 법규나 지침등에 구현된다. 지배기구의 다른 책임으로는 내부고발절차의 설계 및 효과적 운영 그리고 내부통제의 효과성을 검토하는 절차에 대한 감시가 포함된다.

(d) 경영진의 철학과 경영방식. 경영진의 철학과 경영방식은 광범위한 특성을 지니고 있다. 예를 들어, 재무보고에 대한 경영진의 태도와 행동은 선택가능한 회계원칙 중 보수적인 선택과 공격적인 선택의 여부, 회계추정치를 도출할 때에 정직하고 보수적인지 여부를 통해 명확하게 드러날 것이다.

(e) 조직구조. 관련성이 있는 조직구조를 구축하기 위해서는 권한과 책임의 주요 분야와 적합한 보고경로를 고려하는 것이 포함된다. 기업 조직구조의 적합성은 부분적으로 그 활동의 규모와 성격에 의존한다.

(f) 권한과 책임의 할당. 권한과 책임의 할당은 주요인력의 적합한 사업실무, 지식과 경험 그리고 직무수행에 필요한 자원의 제공에 관한 정책들을 포함할 수 있다. 뿐만 아니라, 이것은 모든 구성원들이 기업의 목적을 이해하고, 그들 각 개인의 행동이 기업의 목적에 어떻게 서로 연관되며 기여하는지 이해하며, 자신들이 어떻게 그리고 무슨 책임을 질 것인지를 깨닫도록 하는 정책과 커뮤니케이션을 포함하기도 한다.

(g) 인적자원에 대한 정책과 실무. 인적자원에 대한 정책과 실무는 종종 통제에 대한 기업의 인식과 관련하여 중요한 사항을 보여준다. 예를 들어, 최고 책임자를 채용하는 기준 (학력, 경력, 성과 및 정직성과 윤리적 행동에 대한 증거의 강조)은 기업이 역량있고 신뢰할 수 있는 인력을 원하고 있다는 것을 보여준다. 장래의 역할과 책임을 커뮤니케이션하고, 훈련과정과 세미나와 같은 실무를 포함하는 훈련정책은 성과와 행동에 대한 기대수준을 보여준다. 또 주기적 성과평가를 통한 승진은 기업이 적격한 자를 상위직책으로 진급시킨다는 약속을 보여준다.

기업의 위험평가절차

감사기준서 315

- 3 재무보고 목적상, 기업의 위험평가절차에는 경영진이 해당 재무보고체계에 따른 재무제표의 작성에 관련된 사업위험을 어떻게 식별하는지, 그러한 위험의 유의성을 어떻게 추정하는지, 그 발생가능성을 어떻게 평가하는지, 그리고 그러한 위험에 대처하고 관리하기 위한 행동과 그 결과에 대하여 어떻게 결정하는지가 포함된다. 예를 들면, 기업의 위험평가절차는 거래기록이 누락될 가능성을 어떻게 고려하는지 또는 재무제표에 기록된 유의적 추정치를 어떻게 식별하고 분석하는지에 대한 것을 다룰 수 있을 것이다.
- 4 신뢰할 수 있는 재무보고에 관련된 위험에는 재무제표의 경영진주장과 일관성 있게 재무데이터를 개시, 기록, 처리, 보고하는 기업의 능력에 부정적 영향을 미치는 내·외부의 사건이나 거래 또는 상황이 포함된다. 경영진은 특정 위험에 대처하기 위한 계획이나 프로그램, 또는 행동에 착수할 수도 있고, 비용이나 기타 고려사항들 때문에 위험을 수용하기로 결정할 수도 있다. 이러한 위험은 다음과 같은 상황 때문에 발생되거나 변화할 수 있다.
- **사업환경의 변화.** 규제 또는 사업환경의 변화는 경쟁 압력의 변화 및 유의적으로 상이한 위험을 초래할 수 있다.
 - **신규인력.** 신규인력은 내부통제에 대하여 다른 관점을 가지거나 내부통제를 다르게 이해할 수 있다.
 - **신규 또는 개편된 정보시스템.** 유의적이고 급속한 정보시스템의 변화는 내부통제와 관련된 위험을 변화시킬 수 있다.
 - **급속한 성장.** 유의적이고 급속한 영업확장은 통제를 왜곡시킬 수 있고, 또 통제를 와해시킬 위험을 증가시킨다.
 - **새로운 기술.** 생산공정 또는 정보시스템에 새로운 기술이 도입되면 내부통제와 연관된 위험을 변화시킬 수 있다.
 - **새로운 사업모델, 제품 또는 활동.** 기업이 거의 경험이 없는 사업분야나 거래에 참여하는 것은 내부통제와 연관하여 새로운 위험을 발생시킬 수 있다.
 - **기업 구조조정.** 구조조정은 내부통제와 연관된 위험을 변화시킬 수 있는 인원감축, 감독 및 업무분장의 변화를 가져올 수 있다.
 - **해외사업의 확장.** 해외사업의 확장이나 취득은 내부통제에 영향을 미치는 새로운 위험이나 종종 독특한 위험(예를 들어 외환거래로부터 추가적이거나 변화된 위험)을 유발한다.
 - **새로운 회계기준의 공표.** 새로운 회계기준의 도입 또는 회계기준의 변경은 재무제표를 작성할 때의 위험에 영향을 미칠 수 있다.

관련 사업프로세스 등 재무보고에 관련된 정보시스템 및 커뮤니케이션

- 5 정보시스템은 기반설비(물리적, 하드웨어 요소), 소프트웨어, 인력, 절차 및 데이터로 구성된다. 다수의 정보시스템들에서 정보기술은 광범위하게 이용되고 있다.
- 6 재무보고목적에 적합한 정보시스템은 재무보고시스템을 포함하여 다음을 위한 방법과 기록을 포괄한다.
- 정당한 모든 거래를 식별하고 기록함
 - 재무보고목적에 위해 거래를 적절히 분류할 수 있도록 적시에 그리고 충분할 만큼 자세하게 거래를 기술함
 - 재무제표에 적절한 화폐가치를 기록하기 위해 거래가액을 측정함
 - 적절한 보고기간에 거래를 기록하기 위하여, 거래가 발생한 보고기간을 결정함

감사기준서 315

- 재무제표에 제반 거래 및 관련 공시를 적절히 표시함

- 7 시스템에서 생성된 정보의 질은 경영진이 기업활동을 관리, 통제할 때 적합한 의사결정을 내리고 신뢰할 수 있는 재무보고서를 작성하는 능력에 영향을 미친다.
- 8 커뮤니케이션은 재무보고에 대한 내부통제와 관련된 개인의 역할과 책임에 대한 이해를 제공하는 것을 수반하며 이는 정책매뉴얼, 회계 및 재무보고매뉴얼 그리고 비망록의 형태를 취할 수 있다. 또한, 커뮤니케이션은 전자형태, 구두 또는 경영진의 행동을 통하여도 이루어질 수 있다.

통제활동

- 9 일반적으로, 감사와 관련된 통제활동은 다음에 관한 정책과 절차로 분류될 수 있다.
- **성과의 검토.** 이 통제활동은 실제 성과를 예산, 예측치 및 전기 성과와 비교하여 검토, 분석하는 것이다. 즉, 운영데이터 또는 재무데이터와 같이 상이한 데이터군을 서로에게 연결시키고 그 관계를 분석하여 조사를 하거나 수정조치를 취하는 것, 내부데이터를 외부원천의 정보와 비교하는 것, 그리고 직능성이나 활동성과를 검토하는 것이 이에 해당된다.
 - **정보의 처리.** 정보시스템의 통제활동은 크게 응용통제와 일반통제로 구분된다. 응용통제는 개별 응용프로그램의 처리과정에 적용하는 통제활동이며, 일반통제는 여러 응용프로그램과 관련되어 있는 정책과 절차로서 정보시스템이 계속하여 적절히 운영되게 함으로써 응용통제의 효과적인 작동을 지원한다. 응용통제의 예로는 기록의 수리적 정확성 점검, 장부와 시산표의 유지와 검토, 입력데이터의 편집점검, 일련번호점검 같은 자동화된 통제 그리고 예외보고서에 대한 수작업 후속조치 등이 있다. 일반통제의 예로는 프로그램 변경 통제, 프로그램이나 데이터의 접근통제, 새로 출시된 패키지 형태 응용프로그램의 실행에 대한 통제, 그리고 감사증적을 남기지 않고 재무적 데이터나 기록을 변경할 수 있는 시스템 유틸리티의 사용에 대한 접근을 제한하거나 모니터링하는 시스템 소프트웨어 통제 등이 있다.
 - **물리적 통제.** 물리적 통제는 다음과 같은 것을 포괄하는 통제이다.
 - 자산과 기록의 접근에 대한 안전설비와 같은 적절한 안전장치 등 자산의 물리적 보안
 - 컴퓨터 프로그램과 데이터 파일에 대한 접근의 승인
 - 주기적으로 금액을 실사하고 이를 통제기록상 금액과 비교(예를 들어 현금, 증권, 재고자산의 실사결과를 회계기록과 비교).
 자산의 도난을 방지하기 위한 물리적 통제가 재무제표 작성의 신뢰성 및 감사에 관련되는 정도는 자산의 높은 횡령가능성 등 해당 상황에 따라 달라진다.
 - **업무분장.** 거래의 승인, 거래의 기록, 자산의 보호에 대한 책임을 서로 다른 자에게 배정하는 것. 업무분장은 누구든지 일상적인 직무수행 중 오류나 부정을 범하고 동시에 이를 은폐시킬 수 있는 위치에 있을 수 있는 기회를 감소시키기 위한 것이다.
- 10 어떤 통제활동은 경영진이나 지배기구가 수립한 적합한 상위 수준의 정책이 존재하는지 여부에 따라 달라질 수 있다. 예를 들어, 승인 통제는 지배기구가 제정한 투자기준과 같이 확립된 지침에 위임될 수도 있다. 이와 달리, 대규모의 취득이나 투자의 철회와 같이 비일상적인 거래는 경우에 따라 주주의 승인 등 특정 상위 수준의 승인이 요구될 수도 있다.

감사기준서 315

통제의 모니터링

- 11 경영진의 중요한 책임은 지속적으로 내부통제를 수립하고 유지하는 것이다. 경영진의 통제의 모니터링에는 통제가 의도한 대로 운영되고 있는지 여부와 상황의 변화에 따라 적합하게 수정되는지 여부를 고려하는 것이 포함된다. 이에는 또 은행계정이 적시에 작성되고 있는지 여부에 대한 경영진의 검토, 영업사원의 판매계약조건에 관한 정책의 준수 여부에 대한 내부감사인의 평가, 기업의 윤리정책이나 기업실무 정책의 준수 여부에 대한 법률부서의 감시가 포함되기도 한다. 모니터링은 또한 통제가 지속적이고 효과적으로 운영되는지 확인하기 위해 수행된다. 예를 들어, 은행계정 조정의 적시성과 정확성이 모니터링되지 않는다면, 담당자는 은행계정의 조정을 중단할 가능성이 있다.
- 12 내부감사인 또는 이와 유사한 기능을 수행하는 인원은 별도의 평가를 통해서 통제의 모니터링에 기여한다. 통상적으로 이들은 내부통제의 효과성을 평가하는 데 상당한 주의를 기울이며 그 작동에 대하여 정기적으로 정보를 제공하고, 그 강점과 미비점에 대한 정보를 커뮤니케이션하며 내부통제의 개선에 대하여 권고를 수행한다.
- 13 모니터링 활동에는 외부당사자와의 커뮤니케이션에서 문제점을 나타내거나 개선이 필요한 영역을 부각시키는 것일 수 있는 정보를 이용하는 것이 포함될 것이다. 고객은 대금을 지급하거나 아니면 청구액에 불만을 표시함으로써 암묵적으로 청구관련 데이터를 확인해 준다. 뿐만 아니라, 은행의 규제기관에 의한 조사와 관련된 커뮤니케이션의 경우와 같이, 규제기관은 내부통제의 작동에 영향을 미치는 사항들에 대하여 기업과 커뮤니케이션하기도 한다. 또한, 경영진은 모니터링 활동을 수행할 때 외부감사인과 내부통제에 관하여 커뮤니케이션하는 것을 고려할 수 있을 것이다.

감사기준서 315

보론 2 (문단 A41, A133 참조)

중요왜곡표시위험을 나타내는 것일 수 있는 사건과 상황

다음은 재무제표의 중요왜곡표시위험을 나타내는 것일 수 있는 상황과 사건의 예이다. 제시된 예들은 광범위한 상황과 사건을 포함하지만, 이들 상황과 사건이 각 감사업무에 모두 관련된 것은 아니며, 예시 목록이 반드시 완전한 것도 아니다.

- 통화의 유의적 평가절하가 발생하거나 고인플레이션 상황의 국가 등 경제가 불안정한 지역에서의 사업
- 선물시장과 같이 변동이 심한 시장에 노출된 사업
- 고도로 복잡한 규제를 받는 사업
- 중요한 고객의 상실 등 계속기업과 유동성에 관한 이슈
- 자본과 신용의 이용가능성에 대한 제약
- 기업이 속한 산업의 변화
- 공급망의 변화
- 신제품과 신규서비스의 개발이나 제공 또는 새로운 사업으로의 이동
- 새로운 지역으로의 확장
- 대규모 취득이나 조직개편 또는 기타 비경상적인 사건과 같은 기업의 변화
- 기업이나 사업부의 매각가능성
- 복잡한 제휴관계와 조인트벤처의 존재
- 부외금융의 사용, 특수목적기업 및 기타의 복잡한 금융약정
- 특수관계자들과의 유의적 거래
- 회계 및 재무보고의 적합한 능력을 갖춘 인력의 부족
- 주요 임원의 이탈 등 주요 인력의 변화
- 내부통제의 미비점, 특히 경영진이 대처하지 않고 있는 미비점
- 경영진과 종업원이 부정한 보고를 할 유인
- 기업의 정보기술전략과 사업전략 간의 불일치
- 정보기술 환경의 변화
- 재무보고와 관련, 중요한 새 정보기술시스템의 설치
- 기업의 영업 및 재무적 결과에 대한 규제기관이나 정부기관의 질문
- 과거의 왜곡표시나 오류 전력, 또는 보고기간 말에 유의적 금액을 조정
- 보고기간말에 일어난 관계회사간 거래나 거래 매출 등 비일상적이거나 시스템상 예외적인 거래의 금액이 유의적임
- 부채의 차환, 매각할 자산 및 시장성 있는 유가증권의 분류의 경우와 같이 경영진의 의도를 근거로 기록되는 거래
- 새로 공표된 회계기준의 적용
- 복잡한 과정이 수반되는 회계측정
- 회계추정과 관련 공시 등 측정상 유의적 불확실성이 내포되는 사건이나 거래
- 공시상 유의적인 정보를 생략하거나 이해하기 어렵게 만들
- 계류중인 소송과 판매보증, 재무보증 및 환경복구와 같은 우발채무

감사기준서 320

감사의 계획수립과 수행에 있어서의 중요성

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위 -----1

감사에서의 중요성-----2-6

시행일-----7

목적-----8

용어의 정의 -----9

요구사항

감사계획 수립시 중요성과 수행중요성의 결정-----10-11

감사진행에 따른 수정-----12-13

문서화-----14

적용 및 기타 설명자료

중요성과 감사위험 -----A1

감사에서의 중요성 -----A2

감사계획 수립시 중요성과 수행중요성의 결정-----A3-A13

감사진행에 따른 수정-----A14

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 1 이 감사기준서는 재무제표감사를 계획하고 수행할 때 중요성 개념을 적용해야 하는 감사인의 책임을 다룬다. 감사기준서 450¹ 은 식별된 왜곡표시가 감사에 미치는 영향과 미수정왜곡표시가 재무제표에 미치는 영향을 평가할 때 중요성이 어떻게 적용되는지 설명한다.

감사에서의 중요성

- 2 재무보고체계는 종종 재무제표의 작성과 표시라는 관점에서 중요성의 개념을 논의한다. 재무보고체계에서 중요성은 상이한 용어들로 논의되기도 하지만, 일반적으로 다음과 같이 설명된다.
 - 누락 등 왜곡표시가 개별적으로 또는 집합적으로 재무제표에 기초한 이용자의 경제적 의사결정에 영향을 미칠 것으로 합리적으로 예상될 수 있는 경우 중요하다고 간주한다.

¹ 감사기준서 450 “감사 중 식별된 왜곡표시의 평가”

감사기준서 320

- 중요성에 대한 판단은 주변 상황에 비추어 내려지며, 왜곡표시의 크기나 성격 또는 양자의 결합에 의해 영향을 받는다.
 - 재무제표 이용자에게 중요한 사항인지 여부는 집단으로서 이용자들의 공통적인 재무정보 수요를 고려하여 판단한다.² 개별 이용자 별 정보 요구사항은 광범위하게 다양할 수 있으므로 왜곡표시가 특정의 개별 이용자에게 미치는 영향은 고려하지 않는다
 -
- 3 해당 재무보고체계에서 중요성에 관한 설명이 되어있는 경우에는, 감사인은 그러한 내용을 준거체계로 하여 감사를 위한 중요성을 결정한다. 만약 해당 재무보고체계에서 중요성 개념에 관한 설명이 없는 경우에는, 감사인은 문단 2에서 언급한 특성을 준거체계로 하여 중요성을 결정한다.
 - 4 감사인의 중요성 결정은 전문가적 판단사항이며, 재무제표 이용자들의 재무정보 수요에 대한 감사인의 인식에 의해 영향을 받는다. 이러한 관점에서, 감사인은 재무제표 이용자에 대하여 다음과 같이 가정하는 것이 합리적이다.
 - (a) 이용자는 사업과 경제활동 및 회계에 대하여 합리적인 지식을 보유하고 있으며, 합리적인 주의를 기울여 재무제표에 담긴 정보를 연구하려는 의향을 가지고 있음
 - (b) 이용자는 재무제표가 중요성 수준에서 작성, 표시되고 감사가 이루어지고 있다는 점을 이해하고 있음
 - (c) 이용자는 추정치의 사용, 판단 그리고 미래 사건들에 대한 고려에 기초한 금액 측정에 내재하는 불확실성을 인식하고 있음
 - (d) 이용자는 재무제표에 담긴 정보에 기초하여 합리적인 경제적 의사결정을 함
 - 5 중요성 개념은 감사인이 감사를 계획하고 수행할 때, 식별된 왜곡표시가 감사에 미치는 영향과 미수정왜곡표시가 있는 경우 재무제표에 미치는 영향을 평가할 때, 그리고 감사보고서에 표명할 의견을 형성할 때 적용된다. (문단 A1 참조)
 - 6 감사계획 수립시, 감사인은 중요하다고 고려될 왜곡표시의 크기에 관한 판단을 내리게 된다. 이러한 판단은 다음 사항에 대한 근거를 제공한다.
 - (a) 위험평가절차의 성격, 시기 및 범위의 결정
 - (b) 중요왜곡표시위험의 식별과 평가
 - (c) 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위의 결정

감사계획 수립시 결정된 중요성이, 미수정왜곡표시가 개별적으로 혹은 다른 금액과 합쳐져서 중요하지 않다고 항상 평가될 일정금액을 반드시 정하는 것은 아니다. 감사인은 왜곡표시와 관련된 상황에 따라서는 그 금액이 중요성에 미달되더라도 중요하다고 평가할 수 있다. 단지 그 성격만으로 중요할 수 있는 왜곡표시를 모두 발견하는 감사절차의 설계는 실행가능하지 않을 수도 있다. 그러나 공시의 잠재적인 왜곡표시의 성격에 대한

² 예를 들어, “재무제표의 작성과 표시를 위한 개념체계”에서는 영리지향 조직의 경우, 투자자는 기업에 대한 위험자본의 제공자이므로 이들의 필요성을 충족시키는 재무제표를 제공하면 또한 기타 재무제표 이용자들의 필요성도 대부분 충족시킬 수 있다고 말한다.

감사기준서 320

고려는 중요왜곡표시위험에 대응하는 감사절차의 설계와 관련성이 있다³. 또한 감사인은 모든 미수정왜곡표시가 재무제표에 미치는 영향을 평가할 때 미수정왜곡표시의 크기뿐 아니라 그 성격, 그리고 그러한 미수정왜곡표시가 발생한 특수한 상황도 고려한다.⁴ (문단 A2 참조)

시행일

- 7 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 8 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 감사를 계획하고 수행할 때 적합하게 중요성 개념을 적용하는 것이다.

용어의 정의

- 9 감사기준에서 사용되는 수행중요성이란 미수정왜곡표시와 미발견왜곡표시의 합계가 재무제표 전체의 중요성을 초과할 확률을 적절하게 낮은 수준으로 감소시키기 위해 감사인이 재무제표 전체의 중요성 보다 작게 설정하는 금액을 의미한다. 또 어떤 경우에는, 감사인이 특정 거래유형과 계정잔액 및 공시에 대한 중요성 수준(들)보다 작게 설정한 금액을 말하기도 한다.

요구사항

감사계획 수립시 중요성과 수행중요성의 결정

- 10 감사인은 전반감사전략을 수립할 때 재무제표 전체에 대한 중요성을 결정해야 한다. 해당 기업의 특정한 상황에서, 하나 이상의 특정 거래유형, 계정잔액 혹은 공시에 대하여 재무제표 전체에 대한 중요성보다 작은 왜곡표시가 재무제표에 기초한 이용자의 경제적인 의사결정에 영향을 줄 것이라고 합리적으로 예상되는 경우, 감사인은 이러한 특정 거래유형, 계정잔액 혹은 공시에 적용되는 중요성 수준도 결정하여야 한다. (문단 A3-A12 참조)
- 11 감사인은 중요왜곡표시위험을 평가하고 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위를 결정하기 위하여 수행중요성을 결정하여야 한다. (문단 A13 참조)

감사진행에 따른 수정

- 12 감사인은 최초에 설정한 중요성을 다르게 결정했을 정보를 감사 중에 알게 된 경우, 재무제표 전체에 대한 중요성 (그리고 해당되는 경우, 특정 거래유형, 계정잔액 혹은 공시에 대한 중요성 수준)을 수정하여야 한다. (문단 A14 참조)

³ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가” 문단 A134-A135 참고

⁴ 감사기준서 450 문단 A21

감사기준서 320

- 13 감사인은 재무제표 전체에 대한 중요성 (그리고 해당되는 경우, 특정 거래유형과 계정잔액 및 공시에 대한 중요성 수준(들))을 최초로 결정한 중요성보다 낮추는 것이 적합하다고 결정한 경우, 수행중요성을 수정하는 것이 필요한지 그리고 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위가 여전히 적합한지 여부를 결정하여야 한다.

문서화

- 14 감사인은 다음의 금액 그리고 그러한 금액을 결정할 때 고려한 요소들을 감사문서에 포함하여야 한다.⁵
- (a) 재무제표 전체에 대한 중요성 (문단 10 참고)
 - (b) 해당되는 경우, 특정 거래유형과 계정잔액 및 공시에 대한 중요성 수준 (문단 10 참고)
 - (c) 수행중요성(문단 11 참고)
 - (d) 감사의 진행에 따른 (a)-(c)의 수정내용 (문단 12-13 참고)

적용 및 기타 설명자료

중요성과 감사위험 (문단 5 참조)

- A1 재무제표감사를 수행할 때 감사인의 전반적인 목적은 재무제표가 전체적으로 부정이나 오류로 인하여 중요하게 왜곡표시 되지 아니하였는지에 대하여 합리적인 확신을 얻는 것이다. 감사인은 이에 따라 재무제표가 중요성의 관점에서 해당 재무보고체계에 따라 작성되었는지에 대하여 의견을 표명할 수 있으며, 감사인의 발견사항에 입각하여 감사기준이 요구하는 바에 따라 재무제표에 대하여 보고하고 커뮤니케이션하는 것이다.⁶ 감사인은 감사위험을 수용가능한 낮은 수준으로 감소시키기 위해 충분하고 적합한 감사증거를 입수함으로써, 합리적 확신을 얻는다.⁷ 감사위험은 재무제표가 중요하게 왜곡표시 되어 있을 경우에 감사인이 부적합한 감사의견을 표명할 위험이다. 감사위험은 중요왜곡표시위험과 적발위험의 함수이다⁸. 중요성과 감사위험은 감사의 전 과정을 통하여, 특히 다음과 같은 경우에 고려된다.
- (a) 중요왜곡표시위험의 식별과 평가⁹
 - (b) 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위의 결정¹⁰
 - (c) 미수정왜곡표시가 재무제표¹¹ 및 감사의견 형성에 미치는 영향에 대한 평가¹²

감사에서의 중요성 (문단 6 참조)

⁵ 감사기준서 230 “감사문서” 문단 8-11, A6

⁶ 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행” 문단 11

⁷ 감사기준서 200 문단 17

⁸ 감사기준서 200 문단 13 (c)

⁹ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가”

¹⁰ 감사기준서 330 “평가된 위험에 대한 감사인의 대응”

¹¹ 감사기준서 450 “감사 중 식별된 왜곡표시의 평가”

¹² 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고”

감사기준서 320

- A2 중요왜곡표시위험의 식별과 평가¹³에는 그 왜곡표시가 중요할 수 있는(일반적으로 전체적인 재무제표에 기초한 이용자의 경제적 의사결정에 영향을 줄 것이라고 합리적으로 예상되는 경우 왜곡표시는 중요하다) 거래유형, 계정잔액 및 공시(질적인 공시 포함)를 식별하기 위한 전문가적 판단이 수반된다. 질적 공시의 왜곡표시가 중요한지를 고려할 때 감사인은 다음과 같은 관련 요인을 식별할 수 있다.
- 기중 기업의 상황(예를 들어 기업이 기중 유의적인 사업결합을 진행하였을 수 있다)
 - 해당 재무보고체계의 변경을 포함한 해당 재무보고체계(예를 들어 새로운 재무보고 기준에서 기업에 유의적인 새로운 질적 공시를 요구할 수 있다.)
 - 기업의 성격으로 인해 재무제표 이용자에게 중요한 질적공시(예를 들어 유동성 위험공시는 금융기관의 재무제표 이용자에게 중요할 수 있다)

감사계획 수립시 중요성과 수행중요성의 결정

공공부문에 특유한 고려사항 (문단 10 참조)

- A3 공공부문의 경우, 종종 입법기관과 규제기관은 이들 재무제표의 주된 이용자이다. 또한, 해당 재무제표는 경제적 의사결정 외의 목적으로 이용될 수도 있다. 공공부문의 재무제표감사에서 재무제표 전체에 대한 중요성 (해당되는 경우, 특정 거래유형과 계정잔액 및 공시에 대한 중요성 수준)의 결정은 법규와 기타의 공적 근거, 그리고 공공부문 프로그램과 관련된 입법기관 및 공공의 재무정보 요구에 영향을 받는다.

재무제표 전체에 대한 중요성의 결정시 벤치마크의 이용 (문단 10 참조)

- A4 중요성의 결정에는 전문가적 판단이 수반된다. 재무제표 전체에 대한 중요성 결정의 출발점으로, 백분율이 종종 특정의 선택된 벤치마크로 적용된다. 적합한 벤치마크의 식별에 영향을 미칠 수 있는 요인들은 다음과 같다.
- 재무제표의 요소(예를 들어, 자산, 부채, 자본, 수익, 비용)
 - 특정 기업의 재무제표 이용자가 중점을 둘 가능성이 높은 항목들이 존재하는지 여부 (예를 들어, 이용자는 재무성과의 평가를 위하여 이익, 매출 또는 순자산에 중점을 둘 수 있을 것이다)
 - 기업의 성격, 기업 수명주기 상의 위치 그리고 기업이 속한 산업 및 경제 환경
 - 기업의 소유구조와 자본조달방법 (예를 들어, 어떤 기업이 자본이 아닌 부채만으로 자금을 조달한다면, 이용자는 기업의 이익보다는 자산 및 이에 대한 청구권에 더욱 중점을 둘 것이다)
 - 벤치마크의 상대적 변동성
- A5 기업의 상황에 따라 다르지만, 적합한 벤치마크의 예로는 법인세비용차감전 순이익, 총매출, 매출총이익과 총비용과 같은 보고이익의 범주, 총자본이나 순자산가치와 같은 것들이 포함된다. 영리기업의 경우 종종 법인세비용차감전 계속영업이익이 사용된다. 법인세비용차감전 계속영업이익의 변동성이 크다면 매출총이익이나 총매출처럼 다른 벤치마크금액이 보다 적합할 수 있다.

- A6 선택된 벤치마크와 관련하여, 관련된 재무데이터에는 일반적으로 과거 보고기간의

¹³ 감사기준서 315 문단 25에서는 재무제표와 경영진주장 수준에서 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가할 것으로 요구한다.

감사기준서 320

재무결과 및 재무상태, 기초부터 현재까지의 재무성과 및 재무상태, 당기의 예산이나 예측이 포함되며, 이러한 데이터들은 기업 상황의 중요한 변화 (예를 들어, 사업상 중요한 취득)나 기업이 속한 산업적 또는 경제적 환경의 변화가 반영되어 조정된다.

예를 들어, 특정기업의 재무제표 전체에 대한 중요성이 최초의 출발점으로 법인세비용차감전 계속영업이익의 백분율로 결정되는 경우, 해당 이익의 예외적인 증감이 야기되고 있는 상황에서는 감사인이 과거 실적에 기초하여 정상적 수준으로 조정된 법인세비용차감전 계속영업이익 수치를 사용하여 재무제표 전체의 중요성을 결정하는 것이 보다 적합하다고 결론을 내릴 수 있을 것이다.

A7 중요성은 감사인이 보고하고 있는 재무제표와 관련이 있다. 신설기업 또는 재무보고기간의 변경과 같이, 12개월을 초과하거나 이에 미달되는 재무보고기간에 대하여 재무제표가 작성되는 경우에는 중요성은 해당 재무보고기간에 대하여 작성된 재무제표와 관련된다.

A8 선택된 벤치마크에 적용할 특정 백분율을 결정할 때는 전문가적 판단이 수반된다. 선택된 벤치마크와 백분율간에는 어떤 관련성이 존재하며, 법인세 비용차감전 계속영업이익에 적용되는 백분율은 일반적으로 총 수익에 적용되는 백분율보다 클 것이다. 예를 들어, 감사인은 법인세 비용차감전 계속영업이익의 5%가 영리 제조업에게 적합하다고 판단할 수 있는 반면에 비영리기업에는 총수익이나 총비용의 1%가 적합하다고 판단할 수도 있다. 그러나, 상황에 따라서는 더 높거나 낮은 비율이 보다 적합하다고 여길 수도 있을 것이다.

소규모기업에 특유한 고려사항

A9 소유주가 경영하는 사업과 같이 소유주가 자신에 대한 보수 형태로 세전이익의 상당부분을 취하고 법인세비용차감전 계속영업이익이 지속적으로 경미한 금액일 때에는, 해당 보수 및 세금을 차감하기 전의 이익과 같은 벤치마크가 보다 관련성이 있을 것이다.

A10 공공부문에 대한 감사의 경우에는 총비용 또는 순비용 (수익차감 후의 비용이나 수입차감 후의 지출)이 프로그램 활동에 대한 벤치마크로 적합할 수 있다. 공공부문이 공공자산을 관리하는 경우에는 자산이 적합한 벤치마크일 것이다.

특정 거래유형과 계정잔액 및 공시에 대한 중요성 수준 (문단 10 참조)

A11 그 왜곡표시가 재무제표 전체의 중요성보다는 작지만, 재무제표를 근거로 한 이용자의 경제적 의사결정에 영향을 미칠 것이라고 합리적으로 예상될 수 있는 특정 거래유형, 계정잔액 또는 공시가 하나 이상 존재하고 있다는 것을 나타낼 수 있는 요인에는 다음이 포함된다.

- 법규 또는 해당 재무보고체계가 어떤 항목(예를 들어, 특수관계자와의 거래, 경영진과 지배기구에 대한 보상, 추정 불확실성이 높은 공정가치 회계 추정치에 대한 민감도 분석)의 측정이나 공시에 대한 이용자의 기대에 영향을 미치는지 여부
- 기업이 속한 산업에 관련된 주요 공시 (예를 들어, 제약회사의 연구개발비)
- 재무제표에 별도로 공시되는 회사사업의 특정측면에 주의가 집중되는지 여부 (예를 들어, 부문이나 유의적인 사업결합에 대한 공시)

감사기준서 320

- A12 감사인은 기업의 특정 상황에서 이러한 거래유형과 계정잔액 및 공시가 존재하는지 고려할 때, 지배기구 및 경영진의 시각과 기대를 이해하는 것이 유익할 것이다.

수행중요성 (문단 11 참조)

- A13 개별적으로 중요한 왜곡표시만을 발견하기 위한 감사계획은 어떤 왜곡표시가 개별적으로는 중요하지 않지만 합산하면 재무제표를 중요하게 왜곡표시 시킬 수 있다는 사실을 간과하며, 발견되지 않은 왜곡표시의 존재가능성의 여지가 있음을 고려하지 않는다. 수행중요성 (정의상 하나가 될 수도 있고 또는 그 이상이 될 수도 있다)은 재무제표의 미수정왜곡표시와 미발견왜곡표시의 합계가 재무제표 전체에 대한 중요성을 초과할 가능성을 적절하게 낮은 수준으로 감소시키기 위해 설정된다. 유사하게, 특정 거래유형과 계정잔액 및 공시에 대한 수행중요성은 특정 거래유형과 계정잔액 및 공시의 미수정왜곡표시와 미발견왜곡표시의 합계가 해당 거래유형과 계정잔액 및 공시의 중요성 수준을 초과할 가능성을 적절하게 낮은 수준으로 감소시키기 위해 설정된다. 수행중요성의 결정은 단순한 기계적 계산이 아니라 전문가적 판단이 수반되는 것이다. 수행중요성의 결정은 감사인의 위험평가절차의 수행 중 갱신된 기업에 대한 이해, 과거의 감사에서 식별된 왜곡표시의 성격과 범위 그리고 이에 따른 당기의 왜곡표시와 관련된 감사인의 예상에 영향을 받는다.

감사진행에 따른 수정 (문단 12 참조)

- A14 재무제표 전체에 대한 중요성 (해당되는 경우, 특정 거래유형과 계정잔액 및 공시에 대한 중요성 수준(들))은 감사 중에 발생한 상황의 변화(예를 들어, 주요사업의 처분결정), 새로운 정보 또는 추가감사절차의 수행에 따른 기업과 사업에 대한 이해의 변화에 따라 수정될 필요성이 생길 수도 있다. 예를 들어, 감사인은 감사 중에 실제의 재무결과가 재무제표 전체에 대한 중요성을 결정하기 위하여 처음 사용된 연간 재무결과의 예측치와 상당히 차이가 있을 것 같다면 최초 중요성을 수정한다.

감사기준서 330

평가된 위험에 대한 감사인의 대응

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위 -----1

시행일 -----2

목적 ----- 3

용어의 정의 ----- 4

요구사항

전반적인 대응 ----- 5

경영진주장 수준의 평가된 중요왜곡표시위험에 대응한 감사절차 ----- 6-23

재무제표 표시의 적절성 -----24

감사증거의 충분성과 적합성 평가 ----- 25-27

문서화 ----- 28-30

적용 및 기타 설명자료

전반적인 대응 ----- A1-A3

경영진주장 수준의 평가된 중요왜곡표시위험에 대응한 감사절차 ----- A4-A58

재무제표 표시의 적절성 ----- A59

감사증거의 충분성과 적합성 평가 ----- A60-A62

문서화 ----- A63

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 1 이 감사기준서는 재무제표감사에 있어 감사기준서 315¹에 따라 감사인이 식별하고 평가한 중요왜곡표시위험에 대한 대응을 설계하고 실행할 감사인의 책임을 다룬다.

시행일

- 2 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

¹ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가”

감사기준서 330

- 3 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 평가된 중요왜곡표시위험에 대한 적절한 대응의 설계와 실행을 통해 이러한 위험에 관한 충분하고 적절한 감사증거를 입수하는 것이다.

용어의 정의

- 4 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
- (a) 실증절차 - 경영진주장 수준의 중요한 왜곡표시를 발견하기 위해 설계된 감사절차를 말한다. 실증절차는 다음과 같이 구성되어 있다.
 - (i) 거래유형, 계정잔액 및 공시의 세부테스트
 - (ii) 실증적인 분석적절차
 - (b) 통제테스트 - 경영진주장 수준의 중요한 왜곡표시를 예방 또는 발견 및 수정하기 위한 통제의 운영효과성을 평가하기 위해 설계된 감사절차를 말한다.

요구사항

전반적인 대응

- 5 감사인은 재무제표 수준의 평가된 중요왜곡표시위험에 대처하기 위한 전반적인 대응을 설계하고 실행하여야 한다. (문단 A1-A3 참조)

경영진주장 수준의 평가된 중요왜곡표시위험에 대응한 감사절차

- 6 감사인은 경영진주장 수준의 평가된 중요왜곡표시위험을 기초로 하여 이에 대응하는 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위를 설계하고 수행하여야 한다. (문단 A4-A8 참조)
- 7 감사인은 수행될 추가감사절차를 설계할 때, 다음 사항에 유의하여야 한다.
- (a) 각 거래유형과 계정잔액 및 공시에 대한 경영진주장 수준의 중요왜곡표시위험의 평가이유를 고려하되, 다음 사항을 포함하여야 한다.
 - (i) 관련 거래유형과 계정잔액 및 공시의 고유한 특성에 기인하는 중요한 왜곡표시 가능성 (즉, 고유위험)
 - (ii) 위험평가에 관련 통제를 고려하였는지(즉, 통제위험), 이 결과 통제가 효과적으로 운영되는지 여부를 결정하기 위한 감사증거를 입수할 것이 요구되는지 여부 (즉, 감사인은 실증절차의 성격, 시기 및 범위를 결정할 때 통제의 운영효과성에 의존할 것인지 여부) (문단 A9-A18 참조)
 - (b) 감사인은 위험평가 수준이 높을수록 더욱 설득력 있는 감사증거를 입수하여야 한다. (문단 A19 참조)

통제테스트

- 8 감사인은 다음 중 하나에 해당한다면 관련 통제의 운영효과성에 대한 충분하고 적절한 감사증거를 입수할 수 있도록 통제테스트를 설계하고 수행하여야 한다.
- (a) 감사인이 경영진주장 수준의 중요왜곡표시위험을 평가할 때 통제가 효과적으로 운영되고 있다는 기대를 한 경우 (즉, 감사인이 실증절차의 성격, 시기 및 범위를 결정할 때 통제의 운영효과성에 의존하려고 하는 경우)
 - (b) 실증절차만으로는 경영진주장 수준의 충분하고 적절한 감사증거를 제공할 수 없는 경우 (문단 A20-A24 참조)

감사기준서 330

- 9 감사인은 통제테스트를 설계하고 수행할 때 감사인이 통제의 효과성에 보다 크게 의존할수록 더욱 설득력이 있는 감사증거를 입수하여야 한다. (문단 A25 참조)

통제테스트의 성격과 범위

- 10 감사인은 통제테스트를 설계하고 수행할 때 다음의 절차를 수행하여야 한다.
- (a) 통제의 운영효과성에 대한 감사증거를 입수하기 위하여 다음과 같은 사항이 포함된 질문과 더불어 기타의 감사절차를 수행함
 - (i) 감사대상 기간 중 관련 시기에 해당 통제가 적용된 방법
 - (ii) 통제의 일관된 적용
 - (iii) 통제 적용의 수행자 또는 수단 (문단 A26-29 참조)
 - (b) 테스트할 통제가 다른 통제 (간접통제)에 의존하고 있는지 여부를 결정함. 만약 그렇다면 그러한 간접통제가 효과적으로 운영되고 있음을 뒷받침하는 감사증거를 입수할 필요가 있는지 여부를 결정하여야 한다. (문단 A30-31 참조)

통제테스트의 시기

- 11 감사인은 통제에 대한 의존계획의 적절한 근거를 제공하기 위하여, 아래 문단 12와 문단 15를 전제로, 해당 통제에 의존하고자 하는 특정의 시기나 전체 기간에 대하여 통제테스트를 수행하여야 한다. (문단 A32 참조)

중간기간 중 입수된 감사증거의 이용

- 12 감사인이 중간기간 중에 통제의 운영효과성에 대한 감사증거를 입수하면, 감사인은 다음의 절차를 수행하여야 한다.
- (a) 중간기간 이후 해당 통제에 유의적 변화가 있었는지에 대하여 감사증거를 입수함
 - (b) 잔여기간에 대하여 입수할 추가적인 감사증거를 결정함 (문단 A33-A34 참조)

이전의 감사에서 입수된 감사증거의 이용

- 13 감사인은 통제의 운영효과성에 대한 감사증거로서 이전의 감사에서 입수된 감사증거를 이용하는 것이 적절한지 여부, 그리고 만약 그렇다면 통제테스트를 재수행하지 않아도 될 경과 기간을 어느 정도로 할 것인지 여부를 결정할 때, 다음 사항을 고려하여야 한다.
- (a) 통제환경, 기업의 통제 모니터링 그리고 기업의 위험평가 절차 등 내부통제의 다른 요소들의 효과성
 - (b) 통제가 수작업에 의하고 있는지 또는 자동화되어 있는지 여부 등 통제의 특성에서 발생되는 위험
 - (c) 정보기술 일반통제의 효과성
 - (d) 통제의 적용과 관련하여 이전의 감사에서 발견된 이탈의 성격과 범위, 그리고 통제의 적용에 유의적인 영향을 미치는 담당자의 변화가 있었는지 등 통제와 통제를 적용할 때의 효과성
 - (e) 특정 통제의 변화가 결여되어 주변 상황이 변화하면 위험이 초래될 가능성이 있는지 여부
 - (f) 중요왜곡표시위험과 통제에 대한 의존 정도 (문단 A35 참조)

감사기준서 330

- 14 감사인이 특정 통제의 운영효과성과 관련하여 전기의 감사에서 얻은 감사증거를 이용하기로 계획한 경우, 감사인은 전기의 감사 후 해당 통제에 유의적인 변화가 발생하였는지에 관한 감사증거를 입수함으로써, 전기 감사로부터 얻은 감사증거가 계속적으로 관련성이 있는지 확인하여야 한다. 감사인은 해당 통제에 대한 이해를 재확인하기 위하여 관찰 또는 검사와 결합된 질문을 수행함으로써 이러한 증거를 입수하여야 한다. 그리고,
- (a) 만약 전기의 감사에서 얻은 감사증거의 계속적 관련성에 영향을 미치는 변화가 생겼다면, 감사인은 당기감사에서 그 통제에 대한 테스트를 수행하여야 한다. (문단 A36 참조)
- (b) 만약 전기의 감사에서 얻은 감사증거의 계속적 관련성에 영향을 미치는 변화가 없었다면, 감사인은 매 3 회의 감사에 최소한 한번은 통제에 대한 테스트를 수행하여야 한다. 그리고 특정 보고기간의 감사에서 감사인이 의존하고자 하는 통제 모두에 대하여 테스트를 수행하고 후속되는 두 보고기간의 감사에서는 통제에 대한 테스트를 전혀 수행하지 않을 가능성을 피하기 위해, 매 보고기간의 감사마다 일부 통제에 대한 테스트는 반드시 수행하여야 한다. (문단 A37-39 참조)

유의적 위험에 대한 통제

- 15 감사인은 유의적이라고 결정한 위험에 대하여 그 통제에 의존하려고 계획한 경우, 당기에 해당 통제를 테스트하여야 한다.

통제의 운영효과성 평가

- 16 감사인은 관련 통제의 운영효과성을 평가할 때, 실증절차에서 발견된 왜곡표시가 통제가 효과적으로 운영되지 않고 있음을 나타내는 것인지 여부를 평가하여야 한다. 그러나 실증절차에서 왜곡표시가 발견되지 않았다고 하여 테스트 중인 경영진주장과 관련된 통제가 효과적이라는 감사증거를 제공하는 것은 아니다. (문단 A40 참조)
- 17 감사인이 의존하고자 하는 통제에 이탈이 발견되었으면, 감사인은 이러한 사항과 그 잠재적인 영향을 이해하기 위해 구체적인 질문을 하고 또 다음 사항을 결정해야 한다.
- (a) 통제테스트를 수행한 결과가 해당 통제에 의존하는 것에 대한 적절한 근거를 제공하는지 여부
- (b) 통제에 대한 추가적인 테스트가 필요한지 여부
- (c) 왜곡표시에 대한 잠재적 위험에 대처하기 위하여 실증절차를 적용할 필요가 있는지 여부 (문단 A41 참조)

실증절차

- 18 감사인은 평가된 중요왜곡표시위험과 관계없이 중요한 각 거래유형과 계정잔액 및 공시에 대하여는 실증절차를 설계하고 수행하여야 한다. (문단 A42-A47 참조)
- 19 감사인은 실증감사절차로서 외부조회절차를 수행할지 여부를 고려하여야 한다. (문단 A47a-A47d 참조)

재무제표 결산절차와 관련된 실증절차

감사기준서 330

- 20 감사인은 기업의 재무제표 결산절차와 관련된 실증절차를 수행할 때 다음의 감사절차를 포함하여야 한다.
- (a) 재무제표의 정보 가 그 기초가 되는 회계기록과 일치하는지를 확인하거나 차이를 조정함(총계정원장과 보조원장 내에서 입수된 정보이든 외부에서 입수된 정보이든 공시에 포함된 정보가 일치하는지 확인하거나 차이를 조정하는 것을 포함)
 - (b) 재무제표를 작성하는 과정에서 행한 중요한 분개 및 기타 수정사항에 대하여 조사함 (문단 A52 참조)

유의적 위험에 대응하는 실증절차

- 21 감사인은 경영진주장 수준의 평가된 중요왜곡표시위험이 유의적이라고 결정하면, 해당 위험에 구체적으로 대응하는 실증절차를 수행하여야 한다. 유의적 위험에 대응하는 접근방법이 실증절차 만으로 구성되어 있는 경우에는, 반드시 세부테스트를 포함하여야 한다. (문단 A53 참조)

실증절차의 시기

- 22 실증절차가 기중의 일자를 기준으로 수행되면, 감사인은 기중 일자를 기준으로 얻은 감사결론을 보고기간말까지 확대하기 위한 합리적인 근거를 제공하기 위하여 잔여기간에 대하여 다음 절차를 수행하여야 한다. (문단 A55-A57 참조)
- (a) 잔여기간에 대한 통제테스트를 수반한 실증절차를 수행
 - (b) 만약 감사인이 충분하다고 결정한 경우에는 후속적인 실증절차만을 수행
- 23 만약 중요왜곡표시위험을 평가할 때 예상하지 않았던 왜곡표시가 기중에 발견된 경우, 감사인은 관련된 위험평가 및 잔여기간을 포괄하는 실증절차의 계획된 성격, 시기 및 범위를 변경할 필요가 있는지 평가하여야 한다. (문단 A58 참조)

재무제표 표시의 적절성

- 24 감사인은 재무제표의 전반적인 표시가 해당 재무보고체계를 준수하였는지 여부를 평가하기 위한 감사절차를 수행하여야 한다. 이러한 평가를 함에 있어 감사인은 재무제표가 다음을 적절히 반영하는 형태로 표시되는지 고려하여야 한다.
- 재무정보와 기초가 되는 거래, 사건 및 상황의 분류와 기술
 - 재무제표의 표시, 구조 및 내용 (문단 A59 참조)

감사증거의 충분성과 적합성 평가

- 25 감사인은 수행한 감사절차와 입수된 감사증거에 기초하여, 감사를 종결하기 전에 경영진주장 수준의 중요왜곡표시위험에 대한 평가가 여전히 적합한지 여부를 평가하여야 한다. (문단 A60-61 참조)
- 26 감사인은 충분하고 적합한 감사증거를 입수하였는지 여부에 대하여 결론을 내려야 한다. 감사인은 감사증거가 재무제표에 대한 경영진의 주장을 확인하는지 또는 배치되는지 여부와 관계없이 의견을 형성할 때는 관련된 감사증거를 모두 고려하여야 한다. (문단 A62 참조)

감사기준서 330

- 27 만약 감사인이 재무제표에 대한 경영진의 중요한 주장에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못한 경우, 감사인은 감사증거를 추가로 입수할 수 있도록 노력하여야 한다. 만약 감사인이 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없는 경우에는, 한정 의견을 표명하거나 재무제표에 대한 의견을 거절하여야 한다.

문서화

- 28 감사인은 다음 사항을 감사문서에 포함하여야 한다.²
- (a) 재무제표 수준의 평가된 중요왜곡표시위험에 대처하기 위한 전반적인 대응, 수행된 추가감사절차의 성격과 시기 및 범위
 - (b) 이러한 감사절차와 경영진 주장 수준의 평가된 위험과의 연결관계
 - (c) 감사절차의 결과. 명확하지 않은 경우에는 그 결론을 포함한다. (문단 A63 참조)
- 29 만약 감사인이 과거의 감사에서 입수된 통제의 운영효과성에 관한 감사증거를 이용할 계획이라면, 감사인은 과거의 감사에서 테스트한 통제에의 의존과 관련하여 그 도달된 결론을 감사문서에 포함하여야 한다.
- 30 감사인은 재무제표의 정보가 그 기초가 되는 회계기록과 일치 또는 조정(총계정원장과 보조원장 내에서 입수된 정보이든 외부에서 입수된 정보이든 공시의 일치 또는 조정 포함)되었다는 것을 감사문서에 명시하여야 한다.

적용 및 기타 설명자료

전반적인 대응 (문단 5 참조)

- A1 재무제표 수준의 평가된 중요왜곡표시위험에 대처하기 위한 전반적인 대응에는 다음 사항이 포함될 것이다.
- 업무팀이 전문가적 의구심을 유지할 필요성을 강조함
 - 보다 경험이 풍부하거나 특수한 기술을 보유한 인력을 배정하거나, 또는 전문가를 활용함
 - 감독활동을 강화함
 - 수행될 추가감사절차를 선택할 때 예측불가능성 요소를 추가로 반영함
 - 감사절차의 성격, 시기 또는 범위를 전반적으로 변경함. 예를 들어 실증절차는 기중보다는 보고기간말에 수행하거나, 보다 설득력 있는 감사증거를 입수하기 위하여 감사절차의 성격을 변경함
- A2 재무제표 수준의 중요왜곡표시위험에 대한 평가 그리고 이에 따른 감사인의 전반적인 대응은 통제환경에 대한 감사인의 이해에 의해 영향을 받는다. 통제환경이 효과적이면 감사인은 기업의 내부통제와 기업 내부에서 생성된 감사증거를 보다 신뢰할 수 있고, 이에 따라, 예를 들어 감사인이 일부 감사절차를 보고기간말이 아닌 기중에 수행할 수 있을 것이다. 반면, 통제환경의 미비점은 반대의 영향을 미친다. 예를 들어, 감사인은 비효과적인 통제환경에 대하여 다음과 같이 대응할 것이다.
- 기중보다 보고기간말에 더 많은 감사절차를 수행함

² 감사기준서 230 “감사문서” 문단 8-11, A6

감사기준서 330

- 실증절차를 통해 보다 확대된 감사증거를 입수함
- 감사범위에 포함되는 사업장의 수를 확대함

A3 이와 같은 고려의 결과, 감사인의 전반적인 감사접근방법은 예를 들어 실증절차에 중점을 두거나(실증절차 접근방법) 또는 실증절차와 함께 통제테스트를 병행하는 방법(결합적 접근방법)과 같이 유의적으로 영향을 받는다.

경영진주장 수준의 평가된 중요왜곡표시위험에 대응한 감사절차

추가감사절차의 성격, 시기 및 범위 (문단 6 참조)

- A4 경영진주장 수준에서 식별된 위험에 대한 감사인의 평가는 감사인이 추가감사절차를 설계하고 수행하기 위한 적합한 감사접근방법을 고려하는 데 하나의 근거를 제공한다. 감사인은 예를 들어 다음과 같이 결정할 수 있을 것이다.
- (a) 통제테스트를 수행하는 것만으로 특정 경영진주장에 대한 평가된 중요왜곡표시위험에 효과적으로 대응할 수 있음
 - (b) 특정 경영진주장에 대하여는 실증절차만을 수행하는 것이 적합하므로, 관련된 위험을 평가할 때 통제가 미치는 영향을 배제함. 이러한 상황은 감사인이 위험평가절차를 통해 해당 경영진주장과 관련된 어떠한 효과적인 통제도 식별하지 못했거나 통제를 테스트하는 것이 비효율적이기 때문에, 실증절차의 성격, 시기 및 범위를 결정하는 데 통제의 운영효과성에 의존하지 않기로 한 경우이다.
 - (c) 통제테스트와 실증절차를 모두 병행하는 결합적 접근방법이 효과적임

그러나 문단 18에서 요구하는 바와 같이, 감사인은 각각의 중요한 거래유형과 계정잔액 및 공시에 대하여는 선택한 감사접근방법과 관계없이 실증절차를 설계하고 수행한다.

- A5 감사절차의 성격이란 감사절차의 목적(즉, 통제테스트 또는 실증절차)과 유형(즉, 검사, 관찰, 질문, 조회, 재계산, 재수행 또는 분석적절차)을 말한다. 감사절차의 성격은 평가된 위험에 대응할 때 가장 중요하다.
- A6 감사절차의 시기는 감사절차가 언제 수행되는지, 또는 감사증거의 해당 기간이나 일자를 말한다.
- A7 감사절차의 범위는 예를 들어 표본규모나 통제활동의 관찰 빈도 등 수행할 업무의 양을 의미한다.
- A8 감사인이 경영진주장 수준의 평가된 중요왜곡표시위험에 기초하여 이에 대응하는 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위를 설계하고 수행하는 것은, 추가감사절차와 위험평가간의 명확한 연계를 제공해 준다.

경영진주장 수준의 평가된 위험에 대한 감사인의 대응(문단 7(a) 참조)

성격

- A9 감사인이 평가한 위험은 수행할 감사절차의 유형 및 감사절차의 조합 모두에 영향을 미칠

감사기준서 330

수 있다. 예를 들어 위험이 높다고 평가한 경우, 감사인은 문서에 대한 조사에 추가하여 계약 상대방에게 계약조건의 완전성에 대하여 확인할 것이다. 또 어떤 경영진주장을 확인할 때는 특정 감사절차가 다른 절차보다 더 적합할 수 있다. 예를 들면 수익과 관련하여, 완전성 주장에 대한 평가된 중요왜곡표시위험에 대하여는 통제테스트가, 발생사실 주장에 대한 평가된 중요왜곡표시위험에 대하여는 실증절차가 가장 잘 대응하는 것일 것이다.

- A10 해당 위험에 대한 평가이유는 감사절차의 성격을 결정할 때 관련성이 있다. 예를 들어, 관련된 통제를 고려하지 않더라도 해당 거래유형의 특별한 성격 때문에 위험이 낮다고 평가한 경우, 감사인은 실증적 분석절차만으로 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 있을 것이다. 이와 달리, 내부통제 때문에 위험이 낮다고 평가되었고 감사인이 이러한 낮은 평가에 기초하여 실증절차를 수행할 계획이라면, 문단 8(a)에서 요구하는 바와 같이 통제테스트를 수행한다. 예를 들어, 기업의 정보시스템에 의해 일상적으로 처리되고 통제가 이루어지는 비교적 통일된 형태의 복잡하지 않은 거래유형이 이러한 경우에 해당될 것이다.

시기

- A11 감사인은 통제테스트나 실증절차를 기중 혹은 보고기간말에 수행할 수 있다. 중요왜곡표시위험이 높을수록, 감사인은 기중보다는 보고기간말 또는 보고기간말에 근접한 시기에 실증절차를 수행하거나 불시에 또는 예측불가능한 시기에 감사절차를 수행하는 것이 더 효과적이라고 결정할 수 있을 것이다(예를 들어, 선택된 지역에서 예고 없이 감사절차를 수행). 이러한 방법은 특히 부정위험에 대한 대응을 고려할 때 특히 관련이 있다. 예를 들어 고의적인 왜곡표시위험 또는 조작위험이 식별되었을 때, 감사인은 감사결론을 기중의 일자에서 보고기간말까지 확대하는 감사절차가 효과적이지 않을 것이라고 결론을 내릴 것이다.
- A12 한편, 감사인이 보고기간말 이전에 감사절차를 수행하면 감사인이 감사의 초기 단계에서 유의적 사항을 식별하고 이에 따라 경영진의 지원을 받아 해당 사항을 해결할 때, 또는 이러한 사항에 대처하기 위한 효과적인 감사접근방법을 개발할 때 도움이 될 것이다.
- A13 또한, 특정 감사절차는 보고기간말 또는 그 이후에만 수행될 수 있는 데 예를 들어 다음과 같다.
- 재무제표의 정보가 기초가 되는 회계기록과 일치하는지 확인하거나 차이를 조정하는 절차(총계정원장과 보조원장 내에서 입수된 정보이든 외부에서 입수된 정보이든 공시의 정보가 일치하는지 확인하거나 차이를 조정하는 것을 포함)
 - 재무제표의 작성과정에서 발생한 조정사항을 검토하는 절차
 - 보고기간말에 기업이 부적절한 판매계약을 체결하거나 거래가 완결되지 않을 위험에 대응하는 절차
- A14 감사인이 언제 감사절차를 수행할지를 고려하는 데 영향을 미치는 추가적인 관련 요인들에는 다음이 포함된다.
- 통제환경
 - 관련된 정보의 이용가능 시기 (예를 들어 전자 파일은 추후에 덮어쓰여질 수 있으며,

감사기준서 330

관찰대상이 되는 기업의 어떤 절차는 특정 시기에만 발생할 수 있다)

- 위험의 성격(예를 들어, 이익기대치를 달성하기 위해 허위의 판매계약을 만들어 이익을 과대계상할 위험이 존재하는 경우, 감사인은 보고기간말에 입수가능한 약정을 검토하려 할 것이다)
- 감사증거가 관련되는 해당 기간이나 일자
- 재무제표의 작성 시기, 특히 재무상태표, 포괄손익계산서, 자본변동표 또는 현금흐름표에 기록된 금액에 대한 설명을 제공하는 공시의 작성 시기

범위

- A15 필요하다고 판단되는 감사절차의 범위는 중요성, 위험평가 그리고 감사인이 얻고자 하는 확신의 수준을 고려하여 결정된다. 단일의 목적이 여러 절차들의 조합에 의해 달성되는 경우, 개별적인 절차의 범위는 분리하여 고려한다. 일반적으로, 중요왜곡표시위험이 증가할수록 감사절차의 범위도 증가한다. 예를 들어 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용에 대응할 때는, 표본규모를 늘리거나 보다 상세한 수준의 실증적 분석절차를 수행하는 것이 적합할 수 있다. 그러나, 감사절차의 범위를 확대하는 것은 해당 감사절차 자체가 특정 위험과 관련성이 있는 경우에만 효과적이다.

- A16 컴퓨터를 이용한 감사기법의 적용은 전자형태의 거래파일과 계정파일에 대한 보다 광범위한 테스트를 가능하게 하는데, 이 기법은 예를 들어 감사인이 부정에 의한 중요왜곡표시위험에 대응하여 테스트의 범위를 변경하기로 결정하는 때도 유용하다. 이러한 기법은 주요 전자파일로부터 표본거래를 추출하거나, 특정의 성격을 지닌 거래를 가려내거나 표본대신 전체 모집단을 테스트하기 위해 사용될 수 있다.

공공부문에 특유한 고려사항

- A17 공공부문의 감사에서는 감사에 부여된 책무나 기타 특별한 감사요구사항은 감사인이 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위를 고려하는 데 영향을 미칠 수 있다.

소규모기업에 특유한 고려사항

- A18 소규모기업의 경우, 감사인이 식별할 수 있는 통제활동이 많지 않을 수도 있다. 또한 통제활동의 존재나 통제운영에 관한 기업의 문서화 범위가 제한되기도 한다. 이때는 감사인은 실증절차 위주의 추가감사절차를 수행하는 것이 보다 효율적일 수 있다. 드문 경우이지만, 통제활동이나 통제의 다른 구성요소가 결여되어 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 것이 불가능할 수도 있다.

위험이 높게 평가된 경우 (문단 7(b) 참조)

- A19 감사인이 위험을 높게 평가하여 보다 설득력 있는 감사증거를 입수할 때는, 감사증거의 양을 증가시킬 수도 있고 또는 제3자로부터 입수하는 증거에 보다 중점을 두거나 다수의 독립적인 원천으로부터 보강증거를 입수함으로써 보다 관련성이 있고 신뢰성이 있는 감사증거를 입수할 수 있다.

통제테스트

감사기준서 330

통제테스트의 설계 및 수행 (문단 8 참조)

- A20 통제테스트는 감사인이 경영진주장의 중요한 왜곡표시를 예방 또는 발견 및 수정하는 데 적절하게 설계되었다고 결정한 통제에 대해서만 수행된다. 만약, 감사대상기간 중 실질적으로 각기 다른 통제가 다른 시기에 사용된 경우에는 각각의 통제를 개별적으로 고려한다.
- A21 통제의 운영효과성을 테스트하는 것은 통제를 이해하고 통제의 설계와 실행을 평가하는 것과는 다르지만, 동일한 유형의 감사절차가 이용된다. 그러므로 감사인은 통제의 설계에 대한 평가 및 통제의 실행여부에 대한 결정과 동시에 통제의 운영효과성을 테스트하는 것이 효율적이라고 결정할 수 있을 것이다.
- A22 또한, 어떤 위험평가절차는 통제테스트를 위해 특별히 설계된 것은 아니지만 통제의 운영효과성에 관한 감사증거를 제공해 주기 때문에 결과적으로 통제테스트로서의 역할을 한다. 감사인은 위험평가절차에 다음과 같은 절차를 포함하였을 수도 있다.
- 경영진의 예산사용에 대하여 질문함
 - 경영진이 월별 예산과 실제 지출을 비교하는 것을 관찰함
 - 예산과 실제 금액과의 차이를 분석한 보고서를 조사함

이러한 감사절차는 기업의 예산정책의 설계 및 지속적인 실행 여부에 대한 지식을 제공하지만, 비용의 분류에 있어 중요한 왜곡표시를 예방하거나 발견하는 데 예산정책의 운영효과성에 대한 감사증거를 제공할 수도 있다.

- A23 뿐만 아니라, 감사인은 동일거래에 대하여 세부테스트와 동시에 통제테스트가 수행되도록 설계할 수 있다. 통제테스트의 목적은 세부테스트의 목적과 다르지만, 이중목적 테스트로 알려진 바와 같이, 동일 거래에 대하여 통제테스트와 세부테스트는 동시에 수행될 수 있다. 예를 들어, 감사인은 청구서의 승인여부를 결정하기 위해 그리고 거래에 대한 감사증거를 입수하기 위해, 청구서의 조사를 위한 테스트를 설계하고 그 결과를 평가할 수 있을 것이다. 이중목적테스트는 각각의 테스트 목적을 개별적으로 고려하여 설계되고 평가된다.
- A24 감사기준서 315에서 기술한 바와 같이, 어떤 경우 감사인은 경영진주장 수준의 충분하고 적합한 감사증거를 제공하는 효과적인 실증절차의 설계가 불가능한 것을 알게 될 수 있다.³ 이것은 기업이 정보기술을 이용하여 사업을 수행하고, 거래에 관한 문서가 정보기술시스템 외에서는 생성되거나 유지되지 않을 때 발생할 수 있을 것이다. 이와 같은 경우에는 문단 8(b)에서 감사인이 관련된 통제를 테스트할 것을 요구한다.

감사증거와 그 의존 (문단 9 참조)

- A25 특히 실증절차만으로는 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 것이 불가능하거나 실행가능하지 않아 주로 통제테스트로 구성된 접근방법을 채택할 때는, 통제의 운영효과성에 관하여 높은 수준의 확신이 요구될 것이다.

³ 감사기준서 315 문단 30

감사기준서 330

통제테스트의 성격과 범위

질문과 결합한 기타의 감사절차 (문단 10(a) 참조)

A26 질문만으로는 통제의 운영효과성을 테스트하는 데 충분하지 아니다. 따라서 감사인은 질문과 결합하여 기타의 감사절차들을 수행한다. 이러한 점에서, 관찰은 관찰시점에만 귀속되므로 검사나 재수행과 결합하여 질문을 수행하는 것은 질문과 관찰을 결합하는 것보다 더 높은 수준의 확신을 제공할 수 있다.

A27 특정 통제의 성격은 통제의 효과적인 운영여부에 관한 감사증거를 입수하는 데 요구되는 절차의 유형에 영향을 미친다. 예를 들어 운영효과성이 문서화에 의해 입증된다면, 감사인은 운영효과성에 관한 감사증거를 입수하기 위해 이러한 문서화를 조사하기로 결정할 수 있다. 그러나, 다른 통제에 대해서는 문서화가 이용가능하지 않거나 관련성이 없을 수도 있다. 예를 들어, 권한과 책임의 위임과 같은 통제환경의 어떠한 요소들, 또는 컴퓨터에 의해 수행되는 통제활동과 같이 어떤 유형의 통제활동에 대해서는 운영에 대한 문서화가 존재하지 않을 수도 있다. 이러한 환경에서는 관찰 또는 컴퓨터를 이용한 감사기법의 사용 등 다른 감사절차 수행과 결합하여 질문을 수행함으로써 운영효과성에 관한 감사증거를 입수할 수 있을 것이다.

통제테스트의 범위

A28 통제의 효과성에 관해 더욱 설득력 있는 감사증거가 필요한 때는, 통제테스트의 범위를 확대하는 것이 적합할 것이다. 감사인이 통제에 대한 의존도와 통제테스트의 범위를 결정할 때 고려할 사항에는 다음이 포함된다.

- 해당 기간 중 기업이 통제를 수행한 빈도
- 감사대상 기간 중 감사인이 통제의 운영효과성에 의존하는 기간
- 통제로부터의 기대이탈율
- 경영진주장 수준의 통제에 대한 운영효과성에 관하여 입수하고자 하는 감사증거의 관련성과 신뢰성
- 해당 경영진주장과 관련하여 다른 통제테스트로부터 입수되는 감사증거의 범위

감사기준서 530⁴은 테스트 범위에 대한 추가적인 관련 지침을 포함한다.

A29 정보기술 처리에 내재된 일관성 때문에, 자동화된 통제에 대하여는 그 테스트 범위를 확대하는 것이 불필요할 수 있다. 자동화된 통제는 프로그램(테이블, 파일, 프로그램에 이용되는 기타 영구데이터를 포함)이 변경된 경우를 제외하고는 일관되게 작동된다고 예상할 수 있다. 감사인이 자동화된 통제가 (통제가 최초로 실행된 시기 또는 다른 시기에서) 의도대로 작동하고 있다고 결정하였다면, 감사인은 통제가 계속해서 효과적으로 작동하고 있다고 결정하기 위해 테스트를 수행할 것을 고려할 수 있다. 이러한 테스트에는 다음 사항에 대한 결정이 포함될 것이다.

- 프로그램의 변경은 적절한 변경통제 없이 일어나지 아니함
- 거래의 처리에는 승인된 프로그램이 사용됨
- 기타 관련 일반통제는 효과적임

⁴ 감사기준서 530 “표본감사”

감사기준서 330

기업이 수정이나 유지보수 없이 응용소프트웨어 패키지를 이용하는 경우, 이러한 테스트에는 해당 패키지에 변경이 없었는지 결정하는 것도 포함될 것이다. 예를 들어, 감사인은 정보기술 보안부서의 기록을 조사하여 해당 기간 중 승인받지 않은 접근이 있었는지 여부의 감사증거를 얻을 수 있을 것이다.

간접통제의 테스트 (문단 10(b) 참조)

A30 상황에 따라 간접통제의 효과적인 운영을 뒷받침하는 감사증거를 입수할 필요가 있을 수 있다. 예를 들어 감사인이 승인된 신용한도를 초과한 매출의 예외보고서에 대하여 사용자검토의 효과성을 테스트하기로 결정한 경우, 사용자검토 및 관련 사후점검은 감사인에게 직접적으로 관련성이 있는 통제다. 보고서 정보의 정확성에 대한 통제(예를 들어, 정보기술 일반통제)는 “간접” 통제로 불린다.

A31 정보기술 처리에 내재된 일관성 때문에, 일반통제(특히, 변경통제)의 운영효과성에 관한 감사증거와 결합하여 고려할 때 자동화된 응용통제의 실행에 대한 감사증거는 그 운영효과성에 대한 실증적 감사증거도 제공할 것이다.

통제테스트의 시기

의존대상 기간 (문단 11 참조)

A32 예를 들어 보고기간말의 재고실사에 관한 통제를 테스트할 때와 같이, 어떤 시점에만 해당되는 감사증거도 감사인의 목적에 충분할 수 있다. 이와 달리, 감사인이 일정기간에 걸쳐 통제에 의존하고자 할 때는, 해당 기간 중 그 통제가 효과적으로 운영되었다는 감사증거를 제공할 수 있는 테스트가 적합하다. 이러한 테스트에는 기업의 통제 모니터링에 대한 테스트가 포함될 것이다.

중간기간 중에 입수된 감사증거의 이용 (문단 12 참조)

A33 중간기간 후 잔여기간 동안 운영되고 있는 통제에 대하여 어떤 추가적인 감사증거를 입수할지 여부를 결정할 때, 관련 요소에는 다음이 포함된다.

- 경영진주장 수준의 평가된 중요왜곡표시위험의 유의성
- 중간기간에 테스트하였던 특정 통제, 그리고 정보시스템·절차·담당자의 변경 등 테스트 이후 특정 통제의 유의적 변경
- 통제의 운영효과성에 대한 감사증거의 입수 정도
- 잔여기간의 정도
- 감사인이 후속실증절차를 감소시키기 위해 통제에 의존하려는 정도
- 통제환경

A34 예를 들어 잔여기간에 대한 통제테스트를 확대하거나 기업의 통제 모니터링을 테스트하면, 추가적인 감사증거가 입수될 수도 있을 것이다.

과거의 감사에서 입수된 감사증거의 이용 (문단 13 참조)

A35 어떤 상황에서는, 감사인이 계속적인 관련성을 입증하기 위한 절차를 수행할 경우 과거의 감사에서 입수된 감사증거가 감사증거를 제공하기도 한다. 예를 들어, 감사인은 과거의

감사기준서 330

감사를 수행할 때 자동화된 통제가 의도대로 작동하고 있다고 결정했을 수 있다. 감사인은 예를 들어 경영진에 대한 질문과 자동화된 통제의 변경여부를 나타내는 기록의 검사를 통해 자동화된 통제의 계속적인 효과성에 영향을 미치는 변경이 발생했는지 결정하기 위한 감사증거를 입수할 수 있다. 이러한 변경에 대한 감사증거를 고려하면 통제의 운영효과성에 대하여 당기에 입수할 감사증거를 가감시키는 근거를 제공할 수 있을 것이다.

과거의 감사 이후 변경된 통제 (문단 14(a) 참조)

- A36 과거의 감사에서 입수된 감사증거의 계속적인 관련성에 영향을 미치는 변화로 인하여 계속적인 의존에 대한 근거가 더 이상 존재하지 않을 수 있다. 예를 들어, 기업이 현행 시스템에서 새로운 보고서를 받는 것과 같은 변경은 과거의 감사에서 입수된 감사증거의 관련성에 영향을 미치지 않을 것이다. 그러나, 데이터가 다르게 축적되거나 계산되는 변화는 이에 영향을 미친다.

과거의 감사 이후 변경되지 않은 통제 (문단 14(b) 참조)

- A37 감사인이 다음의 조건을 모두 만족하는 통제에 대하여 과거의 감사에서 입수된 감사증거에 의존할 것인지 여부를 결정하는 것은 전문가적 판단사항이다.
(a) 최종 테스트 이후 변경되지 않은 통제
(b) 유의적 위험을 완화시키는 통제가 아님

또 이러한 통제의 재테스트 시기 역시 전문가적 판단사항이지만, 문단 14(b)에 의해 최소한 매 3년의 감사에 한번은 테스트 할 것이 요구된다.

- A38 일반적으로, 중요왜곡표시위험이 높거나 통제에 대한 의존도가 클수록 통제테스트의 주기는 더욱 짧아질 것이다. 통제의 재테스트 주기를 줄이거나 과거의 감사에서 입수된 감사증거에 의존하지 않게 하는 요인은 다음과 같다.

- 통제환경의 미비점
- 통제 모니터링의 미비점
- 관련 통제의 유의적 수작업 요소
- 통제의 적용에 유의적 영향을 미치는 담당자의 교체
- 통제를 변경할 필요성을 나타내는 상황의 변화
- 정보기술 일반통제의 미비점

- A39 감사인이 과거의 감사에서 입수된 감사증거에 의존하기로 한 통제가 다수 존재하는 경우, 매 감사에서 이들 통제 중 일부를 테스트하는 것은 통제환경의 계속적인 효과성에 대한 보강적 정보를 제공한다. 이러한 절차는 감사인이 과거의 감사에서 입수된 감사증거에 의존하는 것이 적합한지 여부를 결정할 때 유익하다.

통제의 운영효과성 평가 (문단 16-17 참조)

- A40 감사인의 절차에 의해 발견된 중요한 왜곡표시는 내부통제에 유의적 미비점이 있다는 강한 징후가 된다.

감사기준서 330

- A41 통제의 운영효과성 개념은 기업이 통제를 적용하는 과정에서 이탈이 일어날 수 있음을 인식하는 것이다. 미리 정해진 통제로부터의 이탈은 주요 담당자의 교체, 거래량의 계절적 주요 변동 그리고 인적 오류와 같은 요인에 의해 야기될 수 있다. 특히, 기대이탈률과 비교한 적발이탈률은 경영진주장 수준의 위험을 감사인이 평가한 수준으로 감소시키는 데 해당 통제에 의존할 수 없다는 것을 나타낼 수도 있다.

실증절차 (문단 18 참조)

- A42 문단 18은 감사인은 각각의 중요한 거래유형과 계정잔액 및 공시에 대해서는 평가된 중요왜곡표시위험과 관계없이 실증절차를 설계하고 수행할 것을 요구한다. 이러한 요구사항은 (i) 감사인의 위험평가에는 판단이 수반되므로 모든 중요왜곡표시위험이 식별되지 않을 수 있고, (ii) 경영진의 통제무력화 등 내부통제에 고유한계가 존재한다는 사실을 반영하는 것이다.

실증절차의 성격과 범위

- A43 감사인은 해당 상황에 따라 다음과 같이 결정할 수 있을 것이다.
- 실증적 분석절차만 수행하는 것으로 감사위험을 수용가능한 낮은 수준으로 감소시키기에 충분할 것임. 예를 들어, 감사인의 위험평가가 통제테스트로부터 입수된 감사증거로 뒷받침되는 경우이다.
 - 세부테스트만이 적합함
 - 실증적 분석절차와 세부테스트의 공동 수행이 위험평가에 가장 잘 대응하는 것임
- A44 실증적 분석절차는 일반적으로 상당 기간 동안 예측가능한 대량거래에 많이 적용된다. 감사기준서 520⁵에서는 감사 중 분석적절차의 적용에 대한 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다.
- A45 위험과 경영진주장의 성격은 세부테스트의 설계에 관련되어 있다. 예를 들어, 실재성 및 발생사실에 대한 주장과 관련된 세부테스트는 재무제표 금액에 포함된 항목에서 표본을 추출하고 관련 감사증거를 입수하는 것일 수 있다. 한편, 완전성 주장에 대한 세부테스트는 관련 재무제표 금액에 포함되어야 할 것으로 예상되는 항목에서 표본을 추출하고, 해당 항목이 실제로 재무제표에 포함되었는지를 조사하는 것일 수 있다.
- A46 중요왜곡표시위험을 평가할 때는 내부통제를 고려하기 때문에, 통제테스트의 결과가 만족스럽지 못할 경우 실증절차의 범위를 확대할 필요가 있을 것이다. 그러나, 감사절차 범위의 확대는 감사절차 자체가 특정 위험과 관련성이 있는 경우에만 적합하다.
- A47 세부테스트를 설계할 때 테스트의 범위는 일반적으로 표본규모로 나타난다. 그러나, 테스트에 있어 다른 추출방법을 사용하는 것이 더 효과적인지 여부 등 기타의 사항들도 관련성이 있다. 추가적인 관련 지침은 감사기준서 500⁶을 참고한다.

⁵ 감사기준서 520 “분석적절차”

⁶ 감사기준서 500 “감사증거” 문단 10

감사기준서 330

외부조회절차를 수행할지 여부에 대한 고려 (문단 19 참조)

- A48 외부조회절차는 계정잔액과 그 요소에 연관된 경영진의 주장을 다룰 때 관련성이 있지만, 이러한 항목에 국한될 필요는 없다. 예를 들어 감사인은 기업과 기타 당사자간의 계약서, 약정서 또는 거래의 조건에 대하여 외부의 조회를 요청할 수 있다. 외부조회절차는 어떤 상황이 존재하지 않는다는 것의 감사증거를 입수하기 위해 수행될 수도 있다. 예를 들어, 수익의 기간귀속 주장에 관련될 수 있는 “이면계약”이 존재하지 않는다는 것에 대하여 특별히 조회요청이 수행될 수 있을 것이다. 평가된 중요왜곡표시위험에 대응하여 외부조회절차가 관련 감사증거를 제공할 수 있는 기타의 상황은 다음과 같다.
- 은행잔액 및 은행과 관련된 기타의 정보
 - 매출채권의 잔액 및 조건
 - 가공 또는 위탁판매 목적으로 제 3 자의 보세창고에 보관된 재고자산
 - 안전보관의 목적 또는 담보물로 변호사 또는 금융기관이 보관하고 있는 재산권 증서
 - 안전보관을 위해 제 3 자가 보관하고 있거나 주식중개인으로부터 구입했으나 보고기간말에 인도되지 않은 투자자산
 - 차입금액 (상환조건 및 제한약정을 포함)
 - 매입채무의 잔액 및 조건
- A49 외부의 조회가 경영진주장에 관련된 감사증거를 제공할 수도 있지만, 외부의 조회로는 보다 관련성이 낮은 감사증거가 제공되는 경영진주장도 있다. 예를 들어, 매출채권의 실재성과 달리 해당 채권의 회수가능성에 대하여는 이러한 조회가 보다 관련성이 낮은 감사증거를 제공한다.
- A50 감사인은 한 가지 목적을 위해 수행된 외부조회절차가 다른 사항에 대한 감사증거를 입수할 기회도 제공한다고 결정할 수 있을 것이다. 예를 들어, 은행잔액에 대한 조회요청에는 종종 재무제표의 다른 주장에 관련된 정보의 요청도 포함될 수 있을 것이다. 이와 같은 고려는 감사인이 외부조회절차를 수행할지 여부를 결정하는 데 영향을 줄 것이다.
- A51 감사인이 실증감사절차로서 외부조회 절차를 수행할지 여부를 결정할 때 도움이 될 요인에는 다음 사항이 포함될 것이다.
- 조회대상에 대한 조회 대상자의 지식 - 조회대상 정보에 대하여 필수적인 지식을 갖고 있는 조회 대상자가 회신을 한다면 해당 회신은 보다 신뢰할 수 있다.
 - 의도된 조회 대상자가 회신을 할 능력이나 의향 - 예를 들어 조회 대상자는 다음과 같은 위치에 있을 수 있다.
 - 조회요청에 회신할 책임을 수용하지 아니함
 - 회신에 지나치게 비용과 시간이 소요된다고 판단함
 - 조회로 인한 잠재적인 법적 책임에 대하여 우려함
 - 거래에 대하여 다른 통화로 회계처리하고 있음
 - 조회요청에 대한 회신이 일상적 업무에서 중요한 사항이 아닌 환경에서 영업을 영위하고 있음
- 이러한 상황에서 조회 대상자는 회신을 하지 않을 수 있고, 무성의하게 회신하거나 회신에 대한 의존을 제한하려고 할 수 있을 것이다.
- 의도된 조회 대상자의 객관성 - 조회 대상자가 감사대상 기업의 특수관계자이면 조회요청에 대한 회신은 보다 신뢰성이 낮을 것이다.

감사기준서 330

재무제표 결산 절차와 관련된 실증절차 (문단 20(b) 참조)

- A52 재무제표 결산 절차와 관련된 감사인의 실증절차의 성격과 범위는 기업의 재무보고절차 및 관련 중요왜곡표시위험의 성격과 복잡성에 따라 다르다.

유의적 위험에 대응하는 실증절차 (문단 21 참조)

- A53 문단 21은 감사인이 유의적이라고 결정한 위험에 대하여 구체적으로 대응하는 실증절차를 수행할 것을 요구한다. 감사인이 적합한 조회 대상자로부터 직접 수령한 외부조회 형태의 감사증거는, 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시의 유의적 위험에 대처하기 위해 감사인이 요구하는 신뢰성 높은 감사증거를 입수하는 데 도움을 줄 수 있다. 예를 들어, 경영진이 이익기대치를 달성해야 한다는 압력을 받고 있다는 사실을 발견한 경우, 수익인식이 허용될 조건을 갖추지 못한 판매계약과 관련하여 부당하게 수익을 인식하거나, 선적일 이전에 판매송장을 발급하여 매출을 과대계상할 위험이 있을 수 있다. 이러한 상황에서는, 감사인은 매출채권 잔액뿐 아니라, 판매일, 반품청구권, 인도조건 등 판매계약의 세부사항을 확인할 수 있도록 외부조회절차를 설계할 수 있을 것이다. 또한, 감사인은 판매계약과 인도조건의 변경에 관하여 재무담당자가 아닌 인원에게 질문함으로써 외부조회절차를 보완하는 것이 효과적일 것이다.

실증절차의 시기 (문단 22-23 참조)

- A54 대부분의 경우, 전기감사의 실증절차에서 입수된 감사증거는 당기감사의 감사증거로 거의 또는 전혀 사용되지 못한다. 그러나 예외적으로, 예를 들어 자산유동화의 구조에 변경사항이 없는 경우 전기의 감사에서 입수된 법률적 의견 등은 당기에도 관련이 있을 수 있다. 이 경우 해당 증거와 관련 대상에 근본적인 변화가 없으며 당기에 해당 증거의 계속적인 관련성을 확인하는 감사절차가 수행되었다면, 전기감사의 실증절차에서 입수된 감사증거를 사용하는 것이 적합할 수 있다.

중간기간에 입수된 감사증거의 이용 (문단 22 참조)

- A55 감사인은 상황에 따라 다음의 목적을 위하여 기중에 실증절차를 수행하고, 보고기간말 잔액에 관한 정보를 기중 일자의 비교가능한 정보와 비교하고 조정하는 것이 효과적이라고 결정할 수 있을 것이다.

- (a) 비정상적으로 보이는 금액을 식별함
- (b) 해당 금액에 대하여 조사함
- (c) 잔여기간에 대한 테스트를 위해 실증적 분석절차 또는 세부테스트를 수행함

- A56 기중 일자에 실증절차를 수행하고 그 이후에 추가적인 절차를 수행하지 않으면 감사인이 보고기간말에 존재할 수 있는 왜곡표시를 발견하지 못할 위험이 증가된다. 이러한 위험은 잔여기간이 길수록 증가한다. 다음 요인들은 기중에 실증절차를 수행할지 여부에 영향을 미친다.

- 통제환경 및 기타의 관련 통제
- 감사인이 수행할 절차에 필요한 정보가 이후 시점에 입수될 수 있는지 여부
- 실증절차의 목적
- 평가된 중요왜곡표시위험

감사기준서 330

- 거래유형과 계정잔액의 성격 및 관련 경영진주장
- 보고기간말에 존재할 수 있으나 발견되지 않을 왜곡표시위험을 감소시키기 위해 감사인이 잔여기간에 대하여 적합한 실증절차 혹은 통제테스트와 실증절차를 결합하여 수행할 수 있는지 여부

A57 다음 요인들은 기중 일자와 보고기간말 사이의 기간에 대한 실증적 분석절차의 수행여부에 영향을 미칠 수 있다.

- 특정 거래유형의 기말잔액이나 계정잔액이 금액, 상대적 유의성 및 그 구성과 관련하여 합리적으로 예측가능한지 여부
 - 기업이 기중 일자에 그러한 거래유형이나 계정잔액을 분석 및 조정하고 올바른 기간귀속을 위해 수립한 절차가 적합한지 여부
 - 재무보고에 관련된 정보시스템이 다음 사항에 대한 조사가 충분히 가능할 만큼 기말잔액과 잔여기간의 거래에 관한 정보를 제공할 것인지 여부
- (a) 보고기간말 또는 보고기간말에 근접하여 발생한 것 등 유의적이고 비정상적인 거래나 분개
- (b) 주요 변동의 기타 원인, 또는 아직 발생되지 않았으나 예상되는 변동
- (c) 거래유형 또는 계정잔액 구성의 변화

기중에 발견된 왜곡표시(문단 23 참조)

A58 감사인이 예상하지 않은 왜곡표시를 기중에 발견하여 잔여기간에 대한 실증절차의 계획된 성격, 시기 또는 범위를 변경시킬 필요가 있다고 결론을 내렸을 때는, 이러한 변경에는 기중에 수행된 감사절차를 보고기간말로 확대하거나 반복하는 것이 포함될 수 있을 것이다.

재무제표 표시의 적절성 (문단 24 참조)

A59 재무제표의 적합한 공시, 배열 및 내용의 평가는 해당 재무보고체계에서 요구되는 바에 따라 재무제표에 사용된 용어, 제공된 명세의 수준, 금액의 합산과 세분화 그리고 표시금액의 단위에 대한 고려 등이 포함된다.

감사증거의 충분성과 적합성 평가 (문단 26-28 참조)

A60 재무제표감사는 누적적이고 반복적인 과정이다. 감사인은 계획된 감사절차를 수행하면서, 입수된 감사증거에 따라 다른 계획된 감사절차의 성격, 시기 또는 범위를 변경시킬 수 있다. 감사인은 위험평가의 기초가 된 정보와 유의적으로 다른 정보를 알게 될 수도 있을 것이다. 예를 들면 다음과 같다.

- 감사인이 실증절차를 수행하여 왜곡표시를 발견하면 그 정도에 따라 위험평가에 대한 감사인의 판단을 변경시킬 수 있으며, 또한 이는 유의적 내부통제 미비점을 나타내는 것일 수 있음
- 감사인은 회계기록간의 불일치 또는 서로 상충되거나 누락된 증거를 알게 될 수 있음
- 감사의 전반적인 검토단계에서 수행된 분석적절차는 이전에 인식하지 못한 중요왜곡표시위험을 나타낼 수도 있음

이러한 상황에서는, 감사인은 전체 또는 일부의 거래유형과 계정잔액 및 공시 그리고 관련 경영진주장의 평가된 위험을 재고려하여 계획된 감사절차를 재평가할 필요가 있을 것이다. 감사기준서 315는 감사인의 위험평가 수정에 대하여 추가적인 관련 지침을

감사기준서 330

포함한다.⁷

- A61 감사인은 부정이나 오류의 어떤 사례가 고립적으로 발생한 것이라고 가정할 수는 없다. 그러므로 발견된 왜곡표시가 평가된 중요왜곡표시위험에 어떻게 영향을 미치는지를 고려하는 것은 그 평가가 여전히 적합한지 결정할 때 중요하다.
- A62 감사인은 무엇이 충분하고 적합한 감사증거를 구성하는지 판단할 때 다음 요인에 영향을 받는다.
- 경영진주장에 대한 잠재적 왜곡표시의 유의성, 그리고 잠재적인 왜곡표시가 개별적으로 또는 다른 잠재적인 왜곡표시와 합쳐질 때 재무제표에 중요한 영향을 미치게 될 가능성
 - 위험에 대처하기 위한 경영진의 대응 및 통제의 효과성
 - 유사한 잠재적인 왜곡표시에 대하여 과거의 감사에서 얻은 경험
 - 해당 감사절차로 특정한 부정이나 오류를 식별했는지 여부 등 감사절차를 수행한 결과
 - 이용가능한 정보의 원천 및 신뢰성
 - 감사증거의 설득력
 - 내부통제 등 기업과 기업환경에 대한 이해

문서화 (문단 28 참조)

- A63 문서화의 형태와 범위는 전문가적 판단사항이며, 기업과 그 내부통제의 성격과 규모 및 복잡성, 해당 기업으로부터 정보를 이용할 수 있는 가능성, 그리고 감사에 사용된 방법론과 기술에 의해 영향을 받는다.

⁷ 감사기준서 315 문단 31

감사기준서 402

서비스조직을 이용하는 기업에 관한 감사 고려사항

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위 ----- 1-5

시행일 ----- 6

목적 ----- 7

용어의 정의 ----- 8

요구사항

내부통제 등 서비스조직에 의하여 제공되는 서비스에 대한 이해 ----- 9-14

평가된 중요왜곡표시위험에 대한 대응----- 15-17

하위서비스조직의 서비스가 제외된 유형 1 과 유형 2 보고서 ----- 18

서비스조직이 수행하는 활동에 관련된 부정, 법규위반 및 미수정왜곡표시 -----19

이용자기업 감사인에 의한 보고 ----- 20-22

적용 및 기타 설명자료

내부통제 등 서비스조직에 의하여 제공되는 서비스에 대한 이해 ----- A1-A23

평가된 중요왜곡표시위험에 대한 대응 ----- A24-A39

하위서비스조직의 서비스가 제외된 유형 1 과 유형 2 보고서 ----- A40

서비스조직이 수행하는 활동에 관련된 부정, 법규위반 및 미수정왜곡표시 ----- A41

이용자기업 감사인에 의한 보고 ----- A42-A44

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 1 이 감사기준서는 이용자기업이 하나 이상의 서비스조직으로부터 서비스를 이용할 때 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위한 이용자기업 감사인의 책임을 다룬다. 특히, 이 감사기준서는 이용자기업 감사인이 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하는데 충분한 만큼 이용자기업(감사와 관련된 내부통제 포함)을 이해할 때, 그리고 그러한 위험에 대응하는 추가감사절차를 설계하고 수행할 때, 감사기준서 315¹와 감사기준서 330²을 어떻게 적용할 것인지에 대하여 상세히 설명한다.
- 2 기업들은 서비스조직들로부터 여러 측면의 사업을 아웃소싱하며, 이러한 조직은 감사대상 기업의 감독하에 하나의 특정 과업을 수행하거나 납세의무의 준수와 같은 기업의 전체 기능이나 전체 사업단위를 대행한다. 이러한 조직들이 제공하는 서비스는 대부분 그

¹ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가”

² 감사기준서 330 “평가된 위험에 대한 감사인의 대응”

감사기준서 402

기업의 사업운영에 필수적인 부분이다. 그러나 이러한 서비스가 모두 감사와 관련된 것은 아니다.

- 3 서비스조직이 제공하는 서비스는 해당 서비스와 이에 대한 통제 (관련 사업프로세스 포함)가 이용자기업의 재무보고와 관련성이 있는 정보시스템의 일부인 경우에는, 이용자기업의 재무제표감사와 관련이 있다. 서비스조직의 대부분 통제는 재무보고와 관련이 있을 가능성이 있지만, 자산보호에 대한 통제와 같이 감사와도 관련성이 있을 다른 통제들이 있을 수 있다. 서비스조직의 서비스가 다음 중 하나에 영향을 미친다면 이는 이용자기업의 재무보고와 관련된 정보시스템(관련 사업프로세스 포함)의 일부이다.
 - (a) 이용자기업의 재무제표에 유의적인 이용자기업 거래유형
 - (b) 이용자기업의 거래가 개시, 기록, 처리되며 필요에 따라 수정되고 총계정원장에 전기되어 재무제표에 보고되는 정보기술시스템이나 수작업 시스템 내부의 절차
 - (c) 이용자기업 거래의 개시, 기록, 처리 및 보고에 이용되는, 관련 회계기록(전자형태 또는 수작업 형태로 정보와 특정계정을 뒷받침하는). 이는 부정확한 정보의 수정과 정보가 총계정원장으로 이전되는 방법을 포함한다.
 - (d) 이용자기업의 정보시스템이 거래 외에 재무제표에 유의적인 사건과 상황들을 포착하는 방법
 - (e) 유의적 회계추정치나 공시 등 이용자기업의 재무제표를 작성하는 데 이용되는 재무보고절차
 - (f) 비반복적이고 비경상적인 거래나 조정사항을 기록하는 데 이용되는 비표준적 분개 등 분개를 둘러싼 통제
- 4 서비스조직이 제공하는 서비스에 대하여 이용자기업의 감사인이 수행할 업무의 성격과 범위는 이용자기업에게 제공된 서비스의 성격과 유의성 및 감사와의 관련성에 따라 다르다.
- 5 이 감사기준서는 예를 들어 은행의 당좌거래 처리나 증권회사에 의한 유가증권거래의 처리와 같이, 금융기관이 기업의 계좌에 대하여 그 기업이 구체적으로 승인하는 거래를 처리하는 것으로 한정되는 서비스에는 적용하지 아니한다. 또한 이 감사기준서는 파트너십, 법인 및 조인트벤처와 같은 실체의 소유지분이 그 소유자를 위해 회계처리되고 보고되는 경우, 이러한 지분으로부터 발생하는 거래의 감사에는 적용하지 아니한다.

시행일

- 6 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 7 이용자기업이 서비스조직의 서비스를 이용하는 경우, 이 감사기준서와 관련된 이용자기업 감사인의 목적은 다음과 같다.
 - (a) 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하는 데 충분하도록 서비스조직에서 제공하는 서비스의 성격과 유의성, 그리고 이것이 해당 감사와 관련된 이용자기업의 내부통제에 미치는 영향을 이해함
 - (b) 그러한 위험에 대응하는 감사절차를 설계하고 수행함

감사기준서 402

용어의 정의

8 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.

- (a) 보충적인 이용자기업 통제 - 서비스조직이 해당 서비스를 설계할 때 이용자기업이 실행할 것으로 보는 통제로서, 통제목적은 달성하는데 필요하다면 시스템기술서에서 식별되는 통제
- (b) 서비스조직 통제에 대한 기술과 설계에 관한 보고서(이 감사기준서에서 “유형 1 보고서”라 한다) - 이는 다음으로 구성된다.
 - (i) 특정일 현재 설계되고 실행 중인 서비스조직의 시스템과 통제목적 및 관련 통제에 대한 서비스조직 경영진의 기술
 - (ii) 서비스감사인이 합리적인 확신을 제공할 목적으로 작성한 보고서. 이는 해당 서비스조직의 시스템, 통제목적 및 관련 통제에 대한 기술과, 명시된 통제목적을 달성하기 위한 통제설계의 적합성에 대한 서비스감사인의 감사의견을 포함한다.
- (c) 서비스조직 통제에 대한 기술과 설계 및 운영효과성에 대한 보고서(이 감사기준서에서 “유형 2 보고서”라 한다) - 이는 다음으로 구성된다.
 - (i) 서비스조직의 시스템, 통제목적 및 관련 통제, 특정일 현재 혹은 특정기간의 이들의 설계와 실행, 그리고 경우에 따라 특정기간의 운영효과성에 대한 서비스조직 경영진의 기술
 - (ii) 서비스감사인이 합리적 확신을 제공할 목적으로 작성한 보고서. 이는 다음 사항을 포함한다.
 - a. 서비스조직의 시스템, 통제목적 및 관련 통제에 대한 기술과, 명시된 통제목적을 달성하기 위한 통제설계의 적합성 및 운영효과성에 대한 서비스감사인의 감사의견
 - b. 서비스감사인의 통제테스트 및 그 결과에 대한 기술
- (d) 서비스감사인 - 서비스조직의 요청에 따라 해당 조직의 통제에 관한 인증보고서를 제공하는 감사인
- (e) 서비스조직 - 이용자기업의 재무보고 관련 정보시스템의 일부를 구성하는 서비스를 이용자기업에게 제공하는 제3자 조직 (또는 제3자 조직의 사업부문)
- (f) 서비스조직의 시스템 - 서비스감사인의 보고대상인 서비스를 이용자기업에게 제공하기 위하여 서비스조직이 설계·실행·유지하는 정책과 절차
- (g) 하위서비스조직 - 서비스조직이 이용자기업의 재무보고 관련 정보시스템의 일부를 구성하는 서비스를 이용자기업에게 제공할 때, 해당 서비스의 일부를 수행하기 위하여 서비스조직이 이용하는 타 서비스조직
- (h) 이용자기업 감사인 - 이용자기업 재무제표에 대한 감사와 보고를 하는 감사인
- (i) 이용자기업 - 서비스조직을 이용하는 기업으로서 자신의 재무제표를 감사받고 있는 기업

감사기준서 402

요구사항

내부통제 등 서비스조직에 의하여 제공되는 서비스에 대한 이해

- 9 이용자기업 감사인은 감사기준서 315³에 따라 이용자기업을 이해할 때, 이용자기업이 자신의 사업에 서비스조직의 서비스를 어떻게 이용하는지를 이해하여야 하며, 이에 는 다음과 같은 내용이 포함되어야 한다. (문단 A1-A2 참조)
- (a) 서비스조직이 제공하는 서비스의 성격과 그러한 서비스가 이용자기업에 미치는 유의성(이용자기업의 내부통제에 대한 영향 포함) (문단 A3-A5 참조)
 - (b) 서비스조직이 처리한 거래 또는 해당 조직에 의해 영향을 받는 계정이나 재무보고절차의 성격과 중요성 (문단 A6 참조)
 - (c) 서비스조직이 수행하는 활동과 이용자기업이 수행하는 활동의 상호작용 정도 (문단 A7 참조)
 - (d) 서비스조직이 수행하는 활동에 대한 관련 계약조건 등 이용자기업과 서비스조직간 관계의 성격 (문단 A8-A11 참조)
- 10 이용자기업 감사인은 감사기준서 315⁴에 따라 감사와 관련된 내부통제를 이해할 때, 서비스조직이 제공한 서비스와 관련된 이용자기업의 관련 통제(서비스조직이 처리한 거래에 적용되는 이용자기업의 관련 통제 포함)의 설계 및 실행을 평가하여야 한다. (문단 A12-A14 참조)
- 11 이용자기업 감사인은 중요왜곡표시위험의 식별과 평가의 근거를 제공하기 위하여, 서비스조직에 의해 제공된 서비스의 성격과 유의성 그리고 그러한 서비스가 이용자기업의 감사와 관련된 내부통제에 미치는 영향을 충분히 이해하였는지 여부를 결정하여야 한다.
- 12 이용자기업 감사인이 이용자기업으로부터 충분한 이해를 얻을 수 없는 경우, 이용자기업 감사인은 다음 중 하나 이상의 절차를 통하여 이를 충분히 이해하여야 한다. (문단 A15-A20 참조)
- (a) 입수가능한 경우, 유형 1 또는 유형 2 보고서를 입수함
 - (b) 특정 정보를 얻기 위하여 이용자기업을 통하여 서비스조직과 접촉함
 - (c) 서비스조직을 방문하여 서비스조직의 관련 통제에 대하여 필요한 정보를 제공할 절차를 수행함
 - (d) 타감사인이 수행한 업무를 활용하여 서비스조직의 관련 통제에 대하여 필요한 정보를 제공할 절차를 수행함

서비스조직에 대한 이용자기업 감사인의 이해를 뒷받침하기 위한 유형 1 또는 유형 2 보고서의 이용

- 13 이용자기업 감사인은 유형 1 또는 유형 2 보고서에 의해 제공되는 감사증거의 충분성과 적합성을 결정할 때, 다음에 대하여 만족할 수 있어야 한다. (문단 A21 참조)
- (a) 서비스감사인의 전문가적 적격성 및 서비스조직으로부터의 독립성

³ 감사기준서 315 문단 11

⁴ 감사기준서 315 문단 12

감사기준서 402

(b) 발행된 유형 1 또는 유형 2 보고서에 적용된 기준의 적절성

- 14 이용자기업 감사인은 서비스조직의 통제의 설계 및 실행에 대한 이해를 뒷받침하기 위하여 유형 1 또는 유형 2 보고서를 감사증거로 이용할 계획이면, 다음의 절차를 수행하여야 한다. (문단 A22-A23 참조)
- (a) 서비스조직의 통제에 대한 기술과 설계가 이용자기업 감사인의 감사목적에 적합한 일자 또는 적합한 기간에 대한 것이지 여부를 평가함
 - (b) 감사와 관련된 이용자기업의 내부통제의 이해를 위해 해당 보고서가 제공하는 증거의 충분성과 적합성을 평가함
 - (c) 서비스조직에 의해 식별된 보충적인 이용자기업 통제가 이용자기업과 관련성이 있는지 여부를 결정함. 관련성이 있다면, 이용자기업이 그러한 통제를 설계하였고 실행하였는지 여부를 이해함

평가된 중요왜곡표시위험에 대한 대응

- 15 이용자기업 감사인은 감사기준서 330에 따라 평가된 위험에 대응하여, 다음의 절차를 수행하여야 한다. (문단 A24-A28 참조)
- (a) 관련 재무제표 주장에 대하여 충분하고 적합한 감사증거가 이용자기업이 보유하고 있는 기록으로부터 입수가능한지 여부를 결정함
 - (b) 위 (a)에서 감사증거가 입수가능하지 않는 경우에는, 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위한 추가감사절차를 수행하거나, 이용자기업 감사인을 대신하여 해당 서비스조직에서 그러한 절차를 수행하기 위하여 타감사인의 업무를 활용함

통제테스트

- 16 이용자기업 감사인이 위험을 평가할 때 서비스조직의 통제가 효과적으로 이루어지고 있다는 기대가 포함되어 있으면, 이용자기업 감사인은 다음의 절차 중 하나 이상을 수행하여 서비스조직 통제의 운영효과성에 관한 감사증거를 입수하여야 한다. (문단 A29-A30 참조)
- (a) 입수가능한 경우, 유형 2 보고서를 입수함
 - (b) 서비스조직의 통제에 대하여 적합한 통제테스트를 수행함
 - (c) 서비스조직의 통제에 대하여 통제테스트를 수행한 타감사인의 업무를 활용함

서비스조직 통제의 운영효과성에 대한 감사증거로서의 유형 2 보고서 이용

- 17 문단 16(a)에 따라 이용자기업 감사인이 서비스조직의 통제가 효과적으로 운영되는지에 대한 감사증거로 유형 2 보고서를 이용할 계획이라면, 이용자기업 감사인은 다음의 절차를 수행함으로써 서비스감사인의 감사보고서가 이용자기업 감사인의 위험평가를 뒷받침하는 데 통제의 효과성에 대한 충분하고 적합한 감사증거를 제공하는지 여부를 결정하여야 한다. (문단 A31-A39 참조)
- (a) 서비스조직 통제에 대한 기술, 설계 및 운영효과성이 이용자기업 감사인의 감사목적에 적합한 일자 또는 적합한 기간에 대한 것인지 여부를 평가함
 - (b) 서비스조직에 의해 식별된 보충적인 이용자기업 통제가 이용자기업과 관련성이 있는지 여부를 결정하고, 관련성이 있다면 이용자기업이 그러한 통제를 설계하였고 실행하였는지 여부를 이해하고 통제의 운영효과성을 테스트함
 - (c) 통제테스트의 대상기간 및 그러한 통제테스트를 수행한 후 경과된 시간의 적절성을

감사기준서 402

평가함

- (d) 서비스감사인의 감사보고서에 기술된 해당 감사인의 통제테스트와 그 결과가 이용자기업 재무제표의 경영진주장과 관련이 있으며, 이용자기업 감사인의 위험평가에 도움이 되도록 충분하고 적합한 감사증거를 제공하는지 여부를 평가함

하위서비스조직의 서비스가 제외된 유형 1 과 유형 2 보고서

- 18 만약 이용자기업 감사인이 하위서비스조직이 제공하는 서비스가 제외된 유형 1 또는 유형 2 보고서를 이용할 계획이고 그러한 서비스가 이용자기업의 재무제표감사와 관련이 있는 경우, 이용자기업 감사인은 하위서비스조직이 제공하는 서비스에 관하여 이 감사기준서의 요구사항을 적용하여야 한다. (문단 A40 참조)

서비스조직이 수행하는 활동과 관련된 부정, 법규위반 및 미수정왜곡표시

- 19 이용자기업 감사인은 이용자기업의 경영진에게 서비스조직이 이용자기업에게 이용자기업의 재무제표에 영향을 미치는 부정, 법규위반 또는 미수정왜곡표시를 보고하였는지, 또는 다른 방법으로 이를 알고 있는지에 대하여 질문하여야 한다. 이용자기업 감사인은 그러한 사항들이 이용자기업 감사인의 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위에 어떻게 영향을 미치는지 평가하여야 한다(이용자기업 감사인의 결론 및 이용자기업 감사인의 감사보고서에 미치는 영향 포함). (문단 A41 참조)

이용자기업 감사인에 의한 보고

- 20 이용자기업의 재무제표감사와 관련하여 서비스조직이 제공하는 서비스에 관한 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없는 경우, 이용자기업 감사인은 감사기준서 705⁵에 따라 감사의견을 변형시켜야 한다. (문단 A42 참조)
- 21 이용자기업 감사인은 법규에서 요구하지 않는 한 적정의견을 표명하고 있는 자신의 감사보고서에서 서비스감사인이 수행한 업무를 언급하지 않아야 한다. 법규상 이러한 언급이 요구된다면, 이용자기업 감사인은 그러한 언급이 이용자기업 감사인의 감사의견에 대한 책임을 경감시키지 아니함을 감사보고서에 명시하여야 한다. (문단 A43 참조)
- 22 서비스감사인이 수행한 업무를 언급하는 것이 이용자기업 감사인의 변형의견을 이해시키는 것과 관련된다면, 이용자기업 감사보고서에는 그러한 언급이 해당 변형의견에 대한 이용자기업 감사인의 책임을 경감시키지 아니함을 명시하여야 한다. (문단 A44 참조)

적용 및 기타 설명자료

내부통제 등 서비스조직이 제공하는 서비스에 대한 이해

정보의 원천 (문단 9 참조)

- A1 서비스조직이 제공하는 서비스의 성격에 관한 정보는 다양한 원천으로부터 이용가능하다. 예를 들어, 다음과 같다.

⁵ 감사기준서 “감사의견의 변형” 705 문단 6

감사기준서 402

- 사용자 매뉴얼
- 시스템 개요문서
- 기술 매뉴얼
- 이용자기업과 서비스조직간의 계약서나 서비스 수준 합의서
- 서비스조직의 통제에 대한 내부감사기능, 규제기관 또는 서비스조직의 보고서
- 입수가능한 경우, 경영진 건의서한 등 서비스감사인의 보고서

- A2 이용자기업 감사인이 서비스조직에 대한 경험(예를 들어, 다른 감사업무에 대한 경험)을 통하여 얻은 지식은 서비스조직이 제공하는 서비스의 성격을 이해하는 데에도 도움이 될 수 있다. 해당 서비스와 이에 대한 서비스조직의 통제가 고도로 표준화된 경우에는 특히 그러하다.

서비스조직이 제공하는 서비스의 성격 (문단 9(a) 참조)

- A3 이용자기업은 거래를 처리하고 관련된 회계책임을 유지하기 위해, 또는 거래를 기록하고 관련 데이터를 처리하기 위해 서비스조직을 이용할 것이다. 그러한 서비스를 제공하는 서비스조직은 예를 들어, 종업원급여제도 등의 자산을 투자하고 관리하는 은행 신탁부서, 타인의 모기지를 관리하는 모기지 은행, 고객의 채무 및 영업거래 처리용 응용 패키지 소프트웨어 및 기술 환경을 제공하는 응용서비스 제공자 등이 포함될 것이다.

- A4 감사와 관련된 서비스조직의 서비스의 예는 다음과 같다.

- 이용자기업 회계기록의 유지
- 자산의 관리
- 이용자기업의 대리인으로서 거래의 개시, 기록 또는 처리

소규모기업에 특유한 고려사항

- A5 소규모기업은 특정거래 (예: 급여 원천세 납부)의 처리 및 회계기록의 유지부터 재무제표의 작성까지 다양한 범위의 외부 가장서비스를 이용할 수 있을 것이다. 재무제표를 작성할 때 이러한 서비스조직을 이용한다고 해서, 기업의 재무제표에 대한 소규모기업의 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)의 책임이 경감되지는 아니한다.⁶

서비스조직에 의하여 처리되는 거래의 성격과 중요성 (문단 9(b) 참조)

- A6 서비스조직은 이용자기업의 내부통제에 영향을 미치는 정책과 절차를 수립할 수 있다. 이러한 정책과 절차는 적어도 부분적으로 이용자기업과는 물리적으로 또 그 운영에 있어 분리되어 있다. 이용자기업의 통제에 대한 서비스조직의 통제의 유의성은 서비스조직이 제공하는 서비스의 성격(서비스조직이 처리하는 이용자기업 거래의 성격과 중요성 포함)에 따라 다르다. 어떤 상황에서는, 서비스조직이 처리한 거래와 서비스조직이 영향을 주는 계정들이 이용자기업 재무제표에 중요하지 않은 것처럼 보일 수 있으나, 서비스조직이 처리한 거래의 성격이 유의적일 수도 있으므로 이용자기업 감사인은 해당 상황에서 그러한 통제에 대한 이해가 필요하다고 결정할 수도 있을 것이다.

⁶ 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행” 문단 4, A4-A5

감사기준서 402

서비스조직이 수행하는 활동과 이용자기업이 수행하는 활동간 상호작용의 정도 (문단 9(c) 참조)

- A7 이용자기업의 통제에 대한 서비스조직 통제의 유의성은 이용자기업이 수행하는 활동과 서비스조직이 수행하는 활동간 상호작용의 정도에 따라 다르다. 상호작용의 정도는, 서비스조직이 수행하는 처리활동에 대한 이용자기업의 효과적인 통제의 실행능력과 실행의지 정도와 관련이 있다. 예를 들어, 이용자기업이 거래를 승인하고 서비스조직이 회계처리를 하는 경우에는 이용자기업의 활동과 서비스조직의 활동 사이에는 고도의 상호작용이 존재한다. 이러한 상황에서, 이용자기업은 해당 거래에 대한 효과적인 통제를 실행하는 것이 실행가능할 것이다. 반면, 서비스조직이 이용자기업 거래의 개시 혹은 기록의 시작, 거래처리 및 회계를 행하는 경우에는, 이용자기업과 서비스조직간의 상호작용은 낮다. 이 같은 상황에서 이용자기업은 해당 거래에 대하여 효과적인 통제를 실행할 수 없거나, 실행하지 않기로 할 것이며, 서비스조직의 통제에 의존할 것이다.

이용자기업과 서비스조직간 관계의 성격 (문단 9(d) 참조)

- A8 이용자기업과 서비스조직간 계약서 또는 서비스수준 합의서에는 다음과 같은 사항들이 규정될 수 있다.
- 이용자기업에 제공될 정보 및 서비스조직이 수행하는 활동과 관련하여 거래 개시에 대한 책임
 - 유지되어야 할 기록의 형태 또는 이들 기록에 대한 접근과 관련된 규제기관 요구사항의 적용
 - 업무수행에 실패할 경우에 이용자기업에게 제공될 배상
 - 서비스조직이 통제에 대한 보고서를 제공할지 여부, 만약 그렇다면 그 보고서가 유형 1 보고서일지 또는 유형 2 보고서일지 여부
 - 이용자기업 감사인이 서비스조직이 유지하는 이용자기업의 회계기록 및 감사수행상 필요한 기타 정보에 접근할 수 있는 권리를 가지는지 여부
 - 계약상 이용자기업 감사인과 서비스감사인 사이에 직접적인 커뮤니케이션을 허용하는지 여부
- A9 서비스조직과 이용자기업간에는 직접적인 관계가 있고 서비스조직과 서비스감사인간에도 직접적인 관계가 있다. 그러나 이들 관계가 반드시 이용자기업 감사인과 서비스감사인간의 직접적인 관계를 형성시키지는 아니한다. 이용자기업 감사인과 서비스감사인간에 직접적인 관계가 없는 경우 이용자기업 감사인과 서비스감사인간 커뮤니케이션은 일반적으로 이용자기업과 서비스조직을 통해서 이루어진다. 해당 윤리 및 비밀유지 관련 사항을 고려하여 이용자기업 감사인과 서비스감사인간에도 직접적인 관계가 이루어질 수 있을 것이다. 예를 들어 이용자기업 감사인은 자신을 대신하여 다음과 같은 절차를 수행하기 위해 서비스감사인을 활용할 수 있을 것이다.
- (a) 서비스조직의 통제에 대한 통제테스트
 - (b) 서비스조직이 유지하고 있는 이용자기업 재무제표의 거래 및 계정잔액에 대한 실증절차

공공부문에 특유한 고려사항

- A10 공공부문 감사인은 일반적으로 법규에 의해 폭넓은 접근권한을 가질 것이다. 그러나 예를 들어, 서비스조직이 다른 국가에 위치하여 그러한 접근권한을 행사할 수 없는 상황이

감사기준서 402

있을 수 있다. 이 경우 공공부문 감사인은 적절한 접근권한을 얻을 수 있는지 결정하기 위하여, 다른 국가의 해당 법규를 이해할 필요가 있을 수도 있다. 또한 공공부문 감사인은, 이용자기업과 서비스조직 간의 계약을 통해 접근권한을 얻을 수도 있고 또는 해당 계약에 접근권한을 포함하도록 이용자기업에게 요청할 수도 있다.

- A11 또한 공공부문 감사인은 법규 또는 다른 권위있는 근거의 준수여부와 관련하여 통제테스트 또는 실증절차를 수행하기 위해, 타감사인의 업무를 활용할 수 있을 것이다.

서비스조직이 제공하는 서비스와 관련된 통제의 이해 (문단 10 참조)

- A12 서비스조직에 설치되어 있는 통제와 관계없이, 이용자기업 감사인이 테스트할 수 있고 관련 경영진주장의 일부 혹은 전부에 대하여 효과적으로 운영되고 있다고 이용자기업 감사인이 결론을 내리게 할 수도 있는, 서비스조직의 서비스에 대한 통제를 이용자기업이 수립할 수 있을 것이다. 예를 들어, 만약 이용자기업이 급여거래를 처리하기 위하여 서비스조직을 이용한다면 이용자기업은 중요한 왜곡표시를 예방하고 발견할 수 있도록 급여정보의 송부와 수령에 대한 통제를 수립할 수 있을 것이다. 이러한 통제에는 다음이 포함될 것이다.

- 서비스조직에 송부된 데이터와 해당 데이터가 처리된 후에 서비스조직으로부터 수령한 정보보고서와 비교함
- 급여금액 중 일정 표본에 대하여 계산이 정확한지 재계산하고 급여총액의 합리성을 검토함

- A13 이러한 상황에서 이용자기업 감사인은, 급여거래와 관련된 경영진주장에 대하여 해당 통제가 효과적으로 운영되고 있다고 결론을 내릴 수 있는 근거를 얻을 수 있도록 급여처리에 대한 이용자기업의 통제를 테스트할 수 있을 것이다.

- A14 감사기준서 315⁷에서 설명한 바와 같이, 이용자기업 감사인은 어떤 위험에 대하여는 실증절차만으로 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 것이 가능하지 않거나 실행할 수 없다고 판단할 수 있다. 이러한 위험은 수작업이 거의 또는 전혀 개입되지 않는 자동적으로 처리되는 특성을 가진, 일상적인 유의적 거래유형 및 계정잔액을 부정확하고 불완전하게 기록하는 것과 관련될 것이다. 이와 같이 자동적으로 처리하는 특성은 특히 이용자기업이 서비스조직을 이용하는 경우에 나타날 수 있다. 그와 같은 경우에는, 해당 위험에 대한 이용자기업의 통제는 감사와 관련이 있으며 이용자기업 감사인은 문단 9와 10에 따라 그러한 통제를 이해하고 평가하여야 한다.

이용자기업으로부터 충분한 이해를 얻을 수 없는 경우의 추가 절차 (문단 12 참조)

- A15 이용자기업 감사인은 이용자기업이 서비스조직의 서비스를 이용하는 것과 관련하여 중요왜곡표시위험의 식별과 평가를 위한 근거를 제공하는 데 필요한 정보를 얻기 위하여, 개별적으로 또는 결합적으로 문단 12의 절차 중 어떤 절차를 취할지 결정할 때, 다음과 같은 사항의 영향을 받을 것이다.

- 이용자기업과 서비스조직의 규모
- 이용자기업 거래의 복잡성 및 서비스조직이 제공하는 서비스의 복잡성

⁷ 감사기준서 315 문단 30

감사기준서 402

- 서비스조직의 위치(예를 들어 서비스조직이 원격지에 위치하는 경우 이용자기업 감사인은 서비스조직에서 절차를 수행하기 위하여 타감사인의 업무를 활용하는 것을 결정할 것이다.)
- 해당 절차가 이용자기업 감사인에게 충분하고 적합한 감사증거를 효과적으로 제공할 것으로 기대되는지 여부
- 이용자기업과 서비스조직간 관계의 성격

A16 서비스조직은 서비스감사인이 서비스조직 통제에 대한 기술 및 설계에 대한 보고서(유형 1 보고서) 또는 서비스조직 통제에 대한 기술, 설계 및 운영효과성에 대한 보고서(유형 2 보고서)를 하도록 계약할 수 있을 것이다. 유형 1 또는 유형 2 보고서는 **한국공인회계사회가 제정한 서비스조직의 통제에 대한 인증업무기준**에 따라 발행되거나 승인되거나 인정된 인정된 기준제정기구가 제정한 다른 기준들⁸에 따라 발행될 수 있다 (이러한 기준들은 유형 1 과 유형 2 보고서를 다른 명칭, 예를 들어 유형A 보고서와 유형B 보고서와 같은 명칭으로 구분하고 있을 수도 있다).

A17 유형 1 또는 유형 2 보고서의 이용가능성은 일반적으로 서비스조직과 이용자기업간의 계약에 서비스조직이 그러한 보고를 하도록 하는 조항이 포함되어 있는지에 따라 다를 것이다. 또한 서비스조직이 실무적인 이유로 이용자기업에 유형 1 또는 유형 2 보고서를 제공할 경우도 있을 것이다. 그러나 어떤 경우에는 유형 1 또는 유형 2 보고서가 이용자기업에 이용가능하지 않을 수 있다.

A18 이용자기업은 경우에 따라 전체 세무계획, 규정준수, 재무와 회계, 컨트롤러 기능과 같은 유의적 사업단위나 기능의 일부나 다수를 특정 서비스조직 또는 여러 서비스조직들에게 아웃소싱할 수 있을 것이다. 이러한 상황에서 서비스조직의 통제에 대한 보고서가 이용가능하지 않다면, 이용자기업 감사인이 해당 서비스조직을 방문하는 것이 서비스조직의 통제를 이해하는 데 가장 효과적인 절차가 될 것이다. 이용자기업의 경영진과 서비스조직의 경영진은 직접적인 상호작용이 있을 것이기 때문이다.

A19 서비스조직의 관련 통제에 대하여 필요한 정보를 제공할 절차를 수행하기 위하여 타감사인의 업무를 활용할 수도 있을 것이다. 만약 유형 1 또는 유형 2 보고서가 발행되었다면 서비스감사인은 해당 서비스조직과 기존의 관계를 가지고 있는 것이므로, 이용자기업 감사인은 이러한 절차를 수행하는 데 서비스감사인을 활용할 수 있을 것이다. 타감사인의 업무를 활용하는 이용자기업 감사인은 감사기준서 600⁹의 지침이 유용하다는 것을 알 수 있을 것이다. 이 지침은 해당 감사인의 독립성과 전문가적 적격성 등 타감사인에 대한 이해, 그리고 감사업무의 성격, 시기 및 범위에 대한 계획을 수립하고 입수된 감사증거의 충분성과 적합성을 평가할 때 타감사인의 수행 업무에 대한 관여와 관련된 것이기 때문이다.

⁸ 국제감사인증기준위원회가 제정한 “서비스조직의 통제에 대한 인증업무기준(International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3402, Assurance Reports on Controls at a Service Organization)”과 미국회계사회가 제정한 서비스조직 통제에 대한 감사기준서 “서비스조직(SAS 70 Service Organization)”

⁹ 감사기준서 600 “그룹재무제표 감사 – 부문감사인이 수행한 업무 등 특별 고려사항”의 문단 2는 “이 감사기준서는 해당 상황의 필요에 맞도록 조정할 경우 감사인이 그룹재무제표가 아닌 재무제표의 감사에 타감사인을 참여시키는 경우에도 유용할 수 있다. …… “라고 기술한다. 감사기준서 600의 문단 19도 참고.

감사기준서 402

- A20 이용자가기업이 서비스조직을 이용할 때, 서비스조직은 이용자가기업에게 재무보고와 관련된 이용자가기업 정보시스템의 일부인 서비스를 제공하기 위하여 다시 그 서비스의 일부에 대하여 하위서비스조직을 이용할 수 있을 것이다. 이 하위서비스조직은 서비스조직과 별개일 수 있거나 관련이 있을 수 있다. 이용자가기업 감사인은 하위서비스조직의 통제를 고려할 필요가 있을 수 있다. 하나 이상의 하위서비스조직이 이용되는 상황에서, 이용자가기업이 수행하는 활동과 서비스조직이 수행하는 활동간의 상호작용은 이용자가기업, 서비스조직 및 하위서비스조직간의 상호작용으로 확장된다. 서비스조직 및 하위서비스조직이 처리하는 거래의 성격과 중요성 외에, 이러한 상호작용의 정도는 서비스조직 및 하위서비스조직의 통제가 이용자가기업의 통제에 미치는 유의성을 결정할 때 이용자가기업 감사인이 고려하는 가장 중요한 요소이다.

서비스조직에 대한 이용자가기업 감사인의 이해를 돕기 위한 유형 1 또는 유형 2 보고서의 이용 (문단 13-14 참조)

- A21 이용자가기업 감사인은 서비스감사인의 전문직 단체 또는 다른 개업자에게 서비스감사인에 관하여 질문할 수 있을 것이다. 또 서비스감사인이 규제기관의 감독 대상인지도 질문할 수 있을 것이다. 서비스감사인은 서비스조직의 통제에 대한 보고서와 관련하여 상이한 기준을 준수하고 있는 국가에서 업무를 수행하고 있을 수 있는데, 이용자가기업 감사인은 해당 기준제정기구로부터 서비스감사인이 적용하는 기준에 관한 정보를 입수할 수 있을 것이다.
- A22 이용자가기업에 관한 정보와 함께 유형 1 또는 유형 2 보고서는 이용자가기업 감사인이 다음 사항을 수행하는 데 도움이 될 수 있다.
- (a) 이용자가기업의 거래처리에 영향을 미칠 수 있는 서비스조직의 통제에 관한 측면(하위서비스조직의 이용을 포함)의 이해
 - (b) 이용자가기업의 재무제표에 중요한 왜곡표시가 발생할 수도 있는 거래흐름상 지점을 결정하기 위해 서비스 조직 내에서의 유의적인 거래의 흐름의 이해
 - (c) 이용자가기업의 재무제표 주장과 관련된 서비스조직의 통제 목적의 이해
 - (d) 이용자가기업의 재무제표상 중요한 왜곡표시를 초래할 수 있는 처리상 오류에 대하여, 서비스조직의 통제가 이를 예방하거나 발견할 수 있도록 적절하게 설계 및 실행되고 있는지 여부의 이해

유형 1 또는 유형 2 보고서는 이용자가기업 감사인이 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하기 위해 충분한 이해를 하는 데 도움을 줄 수 있다. 그러나 유형 1 보고서는 관련 통제의 운영효과성에 대한 증거를 제공하지 아니한다.

- A23 이용자가기업의 보고기간을 벗어난 일자나 기간을 기준으로 한 유형 1 또는 유형 2 보고서는 다른 원천으로부터 나온 추가적인 현행의 정보에 의해 보충되는 경우 이용자가기업 감사인이 서비스조직에서 실행된 통제를 예비적으로 이해하는 데 도움을 줄 수 있다. 만약 통제에 대한 서비스조직의 기술이 감사대상 기간의 개시일 이전의 일자나 기간을 기준으로 한 것이라면, 이용자가기업 감사인은 유형 1 또는 유형 2 보고서의 정보를 갱신하기 위해 다음과 같은 절차를 수행할 수 있을 것이다.
- 서비스조직의 변동을 알고 있을 지위에 있는 이용자가기업의 인원과 해당 변동내용을 논의
 - 서비스조직이 발행한 최근의 문서와 왕복문서를 검토

감사기준서 402

- 서비스조직의 인원과 그러한 변화내용을 논의

평가된 중요왜곡표시위험에 대한 대응 (문단 15 참조)

- A24 서비스조직을 이용하는 것이 이용자기업의 중요왜곡표시위험을 증가시킬지 여부는 제공되는 서비스의 성격과 서비스에 대한 통제에 따라 다르다. 어떤 경우에는 서비스조직의 이용이 이용자기업의 중요왜곡표시위험을 감소시킬 수도 있을 것이다. 특히 이용자기업 자체에 특정 활동(예를 들어, 거래의 개시, 처리 및 기록)을 수행하기 위해 필요한 전문성이 없거나, 적절한 자원(예, 정보기술시스템)이 없을 경우에 그렇다.
- A25 서비스조직이 이용자기업의 중요한 회계기록 요소들을 유지하고 있는 경우, 이용자기업 감사인은 그러한 기록의 통제에 대한 운영에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하거나 기록된 거래 및 계정잔액을 입증하기 위해서 이들 기록에 직접 접근하는 것이 필요할 수 있다. 이러한 접근에는 서비스조직의 기록에 대한 물리적인 검사 또는 이용자기업이나 타처에서 전자적으로 유지되는 기록들에 대한 조사가 포함될 수 있다. 직접적 접근이 전자적으로 이루어지는 경우 이용자기업 감사인은 서비스조직의 책임하에 있는 이용자기업 데이터의 완전성과 진실성에 대하여 서비스조직이 운영하는 통제의 적절성에 관한 증거를 입수할 수 있을 것이다.
- A26 이용자기업의 감사인은 서비스조직이 이용자기업을 대신하여 보유하고 있는 자산이나 대신 수행한 거래를 나타내는 계정잔액과 관련하여 입수할 감사증거의 성격과 범위를 결정할 때, 다음의 절차를 고려할 수 있다.
- (a) 이용자기업이 보유하고 있는 기록과 문서에 대한 검사: 이와 같은 원천의 증거에 대한 신뢰성은 이용자기업이 보유하고 있는 회계기록과 증빙 문서의 성격과 범위에 의해 결정된다. 어떤 경우에는 이용자기업이 자신을 위해 수행한 특정거래에 대하여 독립적인 세부기록이나 문서를 유지하지 않을 수 있다.
 - (b) 서비스조직이 보유하고 있는 기록과 문서에 대한 검사: 이용자기업이 서비스조직의 기록에 접근하는 것은 이용자기업과 서비스조직간 계약의 일부로 이루어질 수 있다. 또한 이용자기업 감사인은 서비스조직이 유지하고 있는 이용자기업의 기록에 접근하기 위하여 타감사인을 대신 활용할 수도 있다.
 - (c) 계정잔액과 거래에 대하여 서비스조직으로부터 조회서 입수: 이용자기업이 계정잔액과 거래에 대하여 독립적인 기록을 유지하고 있는 경우, 이용자기업의 기록을 확인하여 주는 서비스조직으로부터 회신된 조회서는 해당 거래 및 자산의 존재에 대하여 신뢰성 있는 감사증거를 구성할 수 있을 것이다. 예를 들어 투자관리와 보관기능의 경우와 같이, 복수의 서비스조직을 이용하는 상황에서 이러한 서비스조직들이 독립적인 기록을 유지하고 있다면, 이용자기업 감사인은 이용자기업의 독립적인 기록과 비교하기 위하여 이들 서비스조직에 계정잔액을 조회할 수도 있다. 만약 이용자기업이 독립적인 기록을 유지하고 있지 않다면, 서비스조직 조회서에서 입수한 정보는 단지 서비스조직이 유지하고 있는 기록에 나타난 금액의 설명일 뿐이다. 따라서 이러한 조회서 만으로는 신뢰성 있는 감사증거를 형성하지 못한다. 이러한 상황의 경우, 이용자기업 감사인은 독립적 증거의 대체적 원천이 식별될 수 있는지 여부를 고려할 것이다.
 - (d) 이용자기업이 유지하고 있는 기록 또는 서비스조직으로부터 수령한 보고서에 대한 분석적절차 수행: 분석적절차의 효과성은 경영진주장에 따라 달라질 수 있고 이용가능한 정보의 범위와 세부수준에 영향을 받을 것이다.

감사기준서 402

A27 타감사인은 이용자기업 감사인을 위하여 실증적 성격의 절차를 수행할 수 있을 것이다. 이러한 업무는 이용자기업-이용자기업 감사인간 및 서비스조직-서비스감사인간의 합의된 절차를 타감사인이 수행하는 것을 수반할 수 있다. 이용자기업 감사인은 타감사인이 수행한 절차에서 발견된 결과를 검토하여 그러한 내용이 충분하고 적합한 감사증거를 형성하는지 여부를 결정한다. 뿐만 아니라, 정부당국 또는 계약에 의해서 서비스감사인에게 실증적 성격의 지정된 절차를 수행하게 하는 요구사항이 있을 수 있다. 서비스조직이 처리하는 계정잔액과 거래에 대하여 요구되는 절차를 적용한 결과에 대하여는 이용자기업 감사인이 자신의 감사의견을 뒷받침하기 위해 필요한 감사증거의 일부로 이용할 수 있을 것이다. 이러한 상황에서는, 그 절차의 수행이전에 이용자기업 감사인과 서비스감사인이 이용자기업 감사인에게 제공할 감사문서 또는 감사문서의 접근에 합의하는 것이 유용할 것이다.

A28 특히 이용자기업이 자신의 재무기능 중 일부 또는 전부를 서비스조직에 아웃소싱하는 경우, 이용자기업 감사인은 이용자기업 감사증거의 유의적 부분이 서비스조직에 존재하는 상황에 직면할 것이다. 이 결과 이용자기업 감사인 또는 그를 대신한 타감사인이 서비스조직에 대한 실증절차를 수행할 필요가 있을 수 있다. 서비스감사인은 유형 2 보고서를 제공하고 추가적으로 이용자기업 감사인을 대신하여 실증절차를 수행할 수도 있을 것이다. 타감사인이 관여하는 경우에도 이용자기업 감사인은 그 감사의견을 뒷받침하는 데 합리적인 근거를 제공하는 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 책임에는 변화가 없다. 따라서, 이용자기업 감사인이 충분하고 적합한 감사증거가 입수되었는지 여부 그리고 후속 실증절차를 수행할 필요가 있는지 여부를 고려할 때에는, 타감사인이 수행한 실증절차의 지휘, 감독 및 수행의 관여 또는 이러한 활동의 증거에 대한 것도 포함된다.

통제테스트 (문단 16 참조)

A29 이용자기업 감사인은 감사기준서 330¹⁰에 따라 특정 상황에서 관련 통제의 운영효과성에 대한 충분하고 적절한 감사증거를 입수하기 위하여 통제테스트를 계획하고 수행할 것이 요구된다. 이 요구사항은 서비스조직에 대한 관점에서는 다음과 같은 경우에 적용된다.

- (a) 이용자기업 감사인의 중요왜곡표시위험에 대한 평가에 서비스조직의 통제가 효과적으로 운영되고 있다는 기대가 포함되어 있음 (즉, 이용자기업 감사인이 실증절차의 성격, 시기 및 범위를 결정할 때 서비스조직 통제의 운영효과성에 의존하고자 할 때). 또는,
- (b) 실증절차만으로는, 또는 실증절차와 더불어 이용자기업 통제의 운영효과성을 테스트하는 것만으로는 경영진주장에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 제공할 수 없음

A30 유형 2 보고서가 이용가능하지 않는 경우, 이용자기업 감사인은 이용자기업을 통하여 서비스조직과 접촉해서 서비스감사인에게 관련 통제의 운영효과성 테스트를 포함하는 유형 2 보고서를 제공하는 계약을 체결하도록 요청하거나, 타감사인의 업무를 활용하여 그러한 통제의 운영효과성에 대한 테스트 절차를 서비스조직에서 수행할 수 있을 것이다. 또한 서비스조직이 동의한다면, 이용자기업 감사인은 서비스조직을 방문하여 관련 통제테스트를

¹⁰ 감사기준서 330 문단 8

감사기준서 402

수행할 수도 있을 것이다. 이용자기업 감사인의 위험평가는 타감사인의 수행한 업무와 이용자기업 감사인 자신의 절차를 통하여 제공된 상호결합된 감사증거에 기초한다.

서비스조직 통제의 운영효과성에 대한 감사증거로서의 유형 2 보고서 이용 (문단 17 참조)

- A31 어떠한 유형 2 보고서는 몇몇 다른 이용자기업 감사인들의 필요를 충족시키 위해 발행된 것일 수 있다. 그러므로 서비스감사인의 감사보고서에 기술된 통제테스트 및 그 결과는 해당 감사대상 이용자기업 재무제표의 유의적 주장과 관련성이 없을 수 있다. 이용자기업 감사인은 서비스감사인의 감사보고서가 이용자기업 감사인의 위험평가를 뒷받침할 정도로 통제의 효과성에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 제공하고 있는지를 결정하기 위해, 관련 통제테스트와 그 결과를 평가하는 것이다. 이 경우 이용자기업 감사인은 다음의 요소를 고려할 수 있다.
- (a) 통제테스트의 대상기간 및 통제테스트의 수행 후 경과된 기간
 - (b) 서비스감사인이 수행한 업무의 범위, 대상이 된 서비스와 절차, 테스트 대상 통제 및 수행된 테스트, 그리고 테스트 대상 통제가 이용자기업의 통제와 관계되는 방법
 - (c) 그러한 통제테스트의 결과 및 그러한 통제의 운영효과성에 대한 서비스감사인의 감사의견
- A32 어떤 경영진주장의 경우, 특정 테스트의 대상기간이 짧을수록 그리고 테스트의 수행 후 경과된 기간이 길수록, 해당 테스트가 제공하는 감사증거가 적을 것이다. 이용자기업의 재무보고기간과 유형 2 보고서의 대상기간을 비교할 때, 유형 2 보고서의 대상기간과 이용자기업 감사인이 그 보고서에 의존하는 대상기간이 거의 일치하지 않을 경우 이용자기업 감사인은 해당 보고서가 감사증거를 더 적게 제공한다고 결론을 내릴 것이다. 이 때, 그 이전 또는 이후의 기간을 대상으로 한 유형 2의 다른 보고서가 있다면 추가적인 감사증거를 제공할 수 있을 것이다. 경우에 따라서는, 이용자기업 감사인은 그러한 통제의 운영효과성에 관한 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위하여 직접 또는 타감사인의 업무를 활용하여 서비스조직의 통제를 테스트하는 것이 필요하다고 결정할 것이다.
- A33 또한, 이용자기업 감사인은 유형 2 보고서의 대상기간이 아닌 기간에 서비스조직에서의 관련 통제의 유의적 변경에 관해 추가적인 증거를 입수하거나, 수행하여야 할 추가적인 감사절차를 결정하는 것이 필요할 수도 있다. 이용자기업 감사인은 서비스감사인의 감사보고서 대상기간 외의 기간에 운영되고 있었던 서비스조직의 통제에 관하여 어떠한 감사증거를 추가로 입수해야 하는지를 결정할 때, 다음 사항을 관련 요소에 포함시킬 수 있을 것이다.
- 경영진주장 수준의 평가된 중요왜곡표시위험의 유의성
 - 기중에 테스트 된 특정 통제, 해당 통제가 테스트된 후의 유의적 변경(정보시스템 및 처리절차 또는 인원의 변경 포함)
 - 해당 통제의 운영효과성에 관한 감사증거가 입수된 정도
 - 잔여기간의 길이
 - 통제에 대한 의존에 기초하여 이용자기업 감사인이 추가 실증절차를 감소하고자 하는 정도
 - 이용자기업의 통제환경과 통제모니터링의 효과성

감사기준서 402

- A34 예를 들어, 통제테스트를 잔여기간까지 확대하거나 이용자기업의 통제모니터링을 테스트하면 추가적인 감사증거가 입수될 수 있을 것이다.
- A35 서비스감사인의 테스트 대상기간이 이용자기업의 재무보고기간을 완전히 벗어나는 경우, 이용자기업 감사인은 이용자기업의 통제에 대하여 운영효과성이 있다고 결론 내리는 데 그러한 테스트를 의존할 수는 없을 것이다. 다른 절차가 수행되지 않는한 이는 통제의 효과성에 관한 당기의 감사증거를 제공하지 않기 때문이다.
- A36 상황에 따라 서비스조직은 이용자기업이 특정의 통제를 실행할 것이라는 가정하에 특정의 서비스를 설계할 것이다. 예를 들어, 어떤 거래가 서비스조직의 처리를 위하여 전달되기 전에 이용자기업이 거래에 대한 승인통제를 갖출 것이라는 가정하에 서비스가 설계될 수 있다. 이러한 상황에서는 통제에 대한 서비스조직의 기술서에는 보충적인 이용자기업 통제에 대한 기술이 포함될 것이다. 이용자기업 감사인은 그러한 보충적인 이용자기업 통제가 이용자기업에게 제공되는 서비스와 관련성이 있는지 여부를 고려한다.
- A37 이용자기업 감사인은 서비스감사인의 감사보고서가 충분하고 적합한 감사증거를 제공하지 않는다고 믿는 경우(예를 들어, 서비스감사인의 감사보고서가 서비스감사인의 통제테스트 및 그 결과에 대한 기술을 포함하지 않는 경우), 이용자기업을 통해 서비스조직과 접촉하여 서비스감사인이 수행한 업무의 범위 및 결과에 대하여 서비스감사인과 토의를 요청함으로써 서비스감사인이 수행한 절차와 결론에 대한 이해를 보충할 수 있을 것이다. 또 이용자기업 감사인이 필요하다고 믿으면, 이용자기업을 통해 서비스조직과 접촉하여 서비스감사인이 서비스조직에서의 절차를 수행하도록 요청할 수 있다. 이와 달리 이용자기업 감사인은 스스로가 이러한 절차를 수행하거나 이용자기업의 요청에 따른 타감사인이 이러한 절차를 수행하게 할 수도 있을 것이다.
- A38 서비스감사인의 유형 2 보고서에는 이용자기업 감사인의 결론에 영향을 미칠 수 있는 예외사항 및 기타 정보 등 테스트 결과가 식별되어 있다. 서비스감사인이 예외사항을 지적하였거나 유형 2 보고서에 변형의견을 표명한 것이, 중요왜곡표시위험을 평가할 때 곧 해당 유형 2 보고서가 이용자기업의 재무제표감사에 도움이 되지 않을 것이라고 자동적으로 의미하는 것은 아니다. 오히려 예외사항이나 서비스감사인의 유형 2 보고서상 변형의견을 초래한 사항들은 이용자기업 감사인이 서비스감사인이 수행한 통제테스트를 평가할 때 고려사항이 된다. 이용자기업 감사인은 이러한 예외사항과 변형의견을 초래한 사항들을 고려할 때 이를 서비스감사인과 논의할 수 있을 것이다. 이용자기업이 서비스조직과 접촉하여 서비스조직으로부터 해당 커뮤니케이션의 승인을 얻을지 여부에 따라 그러한 커뮤니케이션이 달라진다.

감사 중 식별된 내부통제 미비점에 대한 커뮤니케이션

- A39 이용자기업 감사인은 경영진 및 지배기구 모두에게 감사 중 식별된 유의적 미비점을 적시에 서면으로 커뮤니케이션하도록 요구된다.¹¹ 또한 이용자기업 감사인은 전문가적 판단에 따라 경영진의 주의를 요할 만큼 충분히 중요하다고 판단되는 내부통제의 다른

¹¹ 감사기준서 265 “내부통제 미비점에 대한 지배기구와 경영진과의 커뮤니케이션” 문단 9-10

감사기준서 402

미비점에 대하여도 적합한 수준의 책임이 있는 경영진과 커뮤니케이션하도록 요구된다.¹² 이용자기업 감사인이 감사 과정에서 식별하여 이용자기업의 경영진 및 지배기구와 커뮤니케이션할 수 있는 사항에는 다음이 포함된다.

- 이용자기업이 실행할 수 있는 통제(유형 1 또는 유형 2 보고서를 입수한 결과 식별된 통제 포함)의 모니터링
- 보충적인 이용자기업 통제가 유형 1 또는 유형 2 보고서에 기술되어 있으나 이용자기업에 의해 실행되고 있지 않은 경우
- 필요하다고 판단되지만 서비스조직이 실행하고 있지 않은 것으로 보이거나 유형 2 보고서에서 구체적으로 다루고 있지 않은 통제

하위서비스조직의 서비스가 제외된 유형 1 과 유형 2 보고서 (문단 18 참조)

- A40 서비스조직이 하위서비스조직을 이용하는 경우, 서비스감사인의 감사보고서에는 서비스조직 시스템에 대한 서비스조직의 기술서 및 서비스감사인의 업무 범위에 하위서비스조직의 관련된 통제목적과 관련 통제가 포함될 수도 있고 제외할 수도 있다. 이들 보고방법은 각각 포괄법(the inclusive method)과 분할법(the carve-out method)으로 알려져 있다. 만약 유형 1 또는 유형 2 보고서가 하위서비스조직의 통제를 제외하고 있고 하위서비스조직이 제공하는 서비스가 이용자기업 재무제표감사와 관련성이 있다면, 이용자기업 감사인은 하위서비스조직에 대하여 이 감사기준서의 요구사항을 적용하여야 한다. 이용자기업 감사인이 하위서비스조직의 제공서비스에 관하여 수행할 업무의 성격과 범위는 해당 서비스의 이용자기업에 대한 성격과 그 유의성, 그리고 감사와의 관련성에 따라 다르다. 문단 9의 요구사항을 적용하면 이용자기업 감사인이 하위서비스조직의 영향 및 수행할 업무의 성격과 범위를 결정할 때 도움이 된다.

서비스조직이 수행하는 활동과 관련된 부정, 법규위반 및 미수정왜곡표시 (문단 19 참조)

- A41 서비스조직은 이용자기업들과의 계약조건에 근거하여 서비스조직의 경영진이나 종업원에 귀속되는 부정, 법규위반 및 미수정왜곡표시에 대하여 그 영향을 받는 해당 이용자기업에게 공시하도록 요구될 수 있다. 문단 19의 요구사항과 같이, 이용자기업 감사인은 이용자기업 경영진에게 서비스조직이 그러한 사항들을 보고하였는지 여부에 대하여 질문하고, 서비스조직의 보고사항들이 이용자기업 감사인의 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위에 영향을 미치는지 여부를 평가한다. 상황에 따라 이용자기업 감사인은 이러한 평가를 수행하기 위해 추가적인 정보를 요구할 수 있으며 이용자기업에게 서비스조직과 접촉하여 필요한 정보를 입수하도록 요청할 수 있다.

이용자기업 감사인의 보고 (문단 20 참조)

- A42 서비스조직이 제공한 이용자기업의 재무제표감사와 관련성이 있는 서비스에 대하여 이용자기업 감사인이 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없으면, 감사범위의 제한이 존재한다. 다음과 같은 경우가 이에 해당될 것이다.
- 이용자기업 감사인이 서비스조직이 제공한 서비스에 대하여 충분하게 이해할 수 없으며, 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가할 근거를 가지고 있지 않음

¹² 감사기준서 265 문단 10

감사기준서 402

- 이용자기업의 위험에 대한 평가에는 서비스조직의 통제가 효과적으로 운영되고 있다는 기대가 포함되어 있으며, 이용자기업 감사인은 그러한 통제의 운영효과성에 관한 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없음
 - 충분하고 적합한 감사증거는 오직 서비스조직이 보유하고 있는 기록에서만 입수가능하며, 이용자기업 감사인은 그러한 기록에 대하여 직접 접근할 수 없음
- 이용자기업 감사인이 한정의견을 표명할 것인지 또는 의견을 거절할 것인지 여부는 재무제표에 미칠 영향이 중요하거나 전반적인지 여부에 대한 이용자기업 감사인의 결론에 따라 달라진다.

서비스감사인이 수행한 업무에 대한 언급 (문단 21-22 참조)

- A43 어떤 경우에는, 예를 들어 공공부문의 투명성 목적을 위하여, 법규가 서비스감사인이 수행한 업무를 이용자기업 감사보고서에 언급하도록 요구할 수 있다. 이 경우 이용자기업 감사인은 그러한 언급을 하기 전에 서비스감사인의 동의를 받을 필요가 있을 것이다.
- A44 이용자기업이 서비스조직을 이용하고 있다고 해도, 이용자기업 감사인은 그 의견을 뒷받침할 합리적 근거를 제공하는 충분하고 적합한 감사증거를 입수해야하는 감사기준에 따른 책임이 변경되지는 아니한다. 그러므로 이용자기업 감사인은 서비스감사인의 감사보고서를 이용자기업의 재무제표에 대한 감사의견에 대한 근거로 언급하지 아니하는 것이다. 그러나 이용자기업 감사인이 서비스감사인의 감사보고서의 변형의견 때문에 자신이 변형의견을 표명할 때는, 그러한 언급이 이용자기업 감사인의 변형의견의 이유를 설명하는 데 도움이 된다면 서비스감사인의 감사보고서를 언급하는 것이 배제되지 아니한다. 이 경우, 이용자기업 감사인은 그러한 언급을 하기 전에 서비스감사인의 동의를 받을 필요가 있을 것이다.

감사기준서 450

감사 중 식별된 왜곡표시의 평가

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위 ----- 1

시행일 ----- 2

목적 ----- 3

용어의 정의 ----- 4

요구사항

식별된 왜곡표시의 집계 ----- 5

감사 중 식별된 왜곡표시에 대한 고려 ----- 6-7

왜곡표시의 커뮤니케이션과 수정 ----- 8-9

미수정왜곡표시의 영향에 대한 평가 ----- 10-13

서면진술 ----- 14

문서화 ----- 15

적용 및 기타 설명자료

왜곡표시의 정의 ----- A1

식별된 왜곡표시의 집계 ----- A2-A6

감사 중 식별된 왜곡표시에 대한 고려 ----- A7-A9

왜곡표시의 커뮤니케이션과 수정 ----- A10-A13

미수정왜곡표시의 영향에 대한 평가 ----- A14-A28

서면진술 ----- A29

문서화 ----- A30

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 1 이 감사기준서는 식별된 왜곡표시가 감사에 미치는 영향과, 미수정왜곡표시가 재무제표에 미치는 영향을 평가할 감사인의 책임을 다룬다. 감사기준서 700은 감사인이 재무제표에 대한 의견을 형성할 때 재무제표 전체에 중요한 왜곡표시가 없는지 여부에 대하여 합리적인 확신을 얻었는지 여부를 결정할 감사인의 책임을 다룬다. 감사인이 감사기준서 700의 요구에 따라 결론을 내릴 때에는 미수정왜곡표시가 재무제표에 미치는 영향을 이

감사기준서 450

감사기준서에 따라 고려한다.¹ 감사기준서 320²은 재무제표에 대한 감사를 계획하고 수행할 때 중요성의 개념을 적절하게 적용할 감사인의 책임을 다룬다.

시행일

- 2 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 3 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 다음 사항을 평가하는 것이다.
- (a) 식별된 왜곡표시가 감사에 미치는 영향
 - (b) 미수정왜곡표시가 재무제표에 미치는 영향

용어의 정의

4. 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
- (a) 왜곡표시- 재무제표에 보고된 금액, 분류, 표시 또는 공시와 해당 재무보고체계의 요구에 따른 금액, 분류, 표시 또는 공시와의 차이. 왜곡표시는 오류 또는 부정으로 발생할 수 있다. (문단 A1 참조)
감사인이 재무제표가 중요성의 관점에서 진실하고 공정한 관점을 제시하고 있는지 또는 공정하게 표시하고 있는지 여부에 대하여 의견을 표명하는 경우, 왜곡표시에는 중요성의 관점에서 진실하고 공정한 관점을 제시하거나 또는 공정하게 표시하기 위해 감사인이 필요하다고 판단한 금액, 분류, 표시 또는 공시에 대한 수정사항도 포함된다.
 - (b) 미수정왜곡표시- 감사인이 감사 중 집계한 왜곡표시 중 수정되지 아니한 것.

요구사항

식별된 왜곡표시의 집계

- 5 감사인은 명백하게 사소한(clearly trivial) 것을 제외하고는 감사 중 식별된 왜곡표시를 집계하여야 한다. (문단 A2-A6 참조)

감사 진행 중 식별된 왜곡표시에 대한 고려

- 6 감사인은 다음 중 하나의 경우 전반감사전략과 감사계획을 수정할 필요가 있는지 결정하여야 한다.
- (a) 식별된 왜곡표시의 성격과 그 발생한 상황에 따르면 다른 왜곡표시가 존재할 가능성을 나타내고 있으며, 이것이 감사 중 집계한 왜곡표시들과 합쳐졌을 때 중요할 수 있는 경우 (문단 A7 참조)
 - (b) 감사 중 집계한 왜곡표시의 합계가 감사기준서 320에 따라 결정된 중요성에 근접하는 경우 (문단 A8 참조)

¹ 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고” 문단 10-11

² 감사기준서 320 “감사의 계획수립과 수행에 있어서의 중요성”

감사기준서 450

- 7 만약 감사인의 요청으로 경영진이 거래유형, 계정잔액 혹은 공시를 조사하여 그 발견된 왜곡표시들을 수정한 경우에는, 감사인은 왜곡표시가 잔존하고 있는지 여부를 결정하기 위해 추가적인 감사절차를 수행하여야 한다. (문단 A9 참조)

왜곡표시의 커뮤니케이션과 수정

- 8 감사인은 법규상 금지되지 않는 한 감사 중 집계한 모든 왜곡표시에 대하여 적합한 수준의 경영진과 적시에 커뮤니케이션하여야 한다.³ 감사인은 경영진에게 이러한 왜곡표시를 수정할 것을 요청하여야 한다. (문단 A10-A12 참조)
- 9 만약 경영진이 감사인이 커뮤니케이션한 왜곡표시의 일부 또는 전부에 대하여 수정을 거절하는 경우, 감사인은 경영진이 수정하지 않는 사유를 이해하여야 하며 재무제표 전체에 중요한 왜곡표시가 없는지 여부를 평가할 때 그 사유를 고려하여야 한다. (문단 A13 참조)

미수정왜곡표시의 영향에 대한 평가

- 10 감사인은 미수정왜곡표시의 영향을 평가하기 전에, 감사기준서 320에 따라 결정된 중요성이 기업의 실제 재무결과의 관점에서도 여전히 적합한지 여부를 확인하기 위해 이를 재평가하여야 한다. (문단 A14-A15 참조)
- 11 감사인은 미수정왜곡표시가 개별적으로 또는 집합적으로 중요한지 여부를 결정하여야 한다. 이를 결정하기 위하여 감사인은 다음 사항을 고려하여야 한다.
- (a) 특정 거래유형, 계정잔액 혹은 공시 그리고 재무제표 전체와 관련된 왜곡표시의 규모와 성격, 그리고 그러한 왜곡표시가 발생된 특정 상황 (문단 A16-A22, A24-A25 참조)
 - (b) 과거 보고기간에 관련된 미수정왜곡표시가 관련 거래유형, 계정잔액 또는 공시 그리고 재무제표 전체에 미치는 영향 (문단 A23 참조)

지배기구와의 커뮤니케이션

- 12 감사인은 법규상 금지되지 않는 한 미수정왜곡표시 및 이것이 개별적으로 또는 집합적으로 감사의견에 미칠 영향에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션하여야 한다.⁴ 감사인은 커뮤니케이션을 할 때 중요한 미수정왜곡표시들을 개별적으로 식별하여야 한다. 감사인은 그러한 미수정왜곡표시들을 수정하도록 요청하여야 한다. (문단 A26-A28 참조)
- 13 또한 감사인은 과거 보고기간에 관련된 미수정왜곡표시가 관련 거래유형, 계정잔액 혹은 공시 그리고 재무제표 전체에 미치는 영향에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션하여야 한다.

서면진술

³ 감사기준서 260 “지배기구와의 커뮤니케이션” 문단 7

⁴ 각주 3 참고

감사기준서 450

- 14 감사인은 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)에게 이들이 미수정왜곡표시가 개별적으로 또는 집합적으로 재무제표 전체에 중요하지 않다고 믿는지 여부에 대한 서면진술을 요청해야 한다. 그러한 미수정 사항들은 해당 서면진술에 요약되어 포함되거나 첨부되어야 한다. (문단 A29 참조)

문서화

- 15 감사인은 다음 사항을 감사문서에 포함하여야 한다.⁵ (문단 A30 참조)
- (a) 일정 금액 미만의 왜곡표시로서 명백하게 사소하다(clearly trivial)고 간주하게 되는 금액 (문단 5)
 - (b) 감사 중 집계한 모든 왜곡표시 및 그러한 왜곡표시가 수정되었는지 여부 (문단 5, 8 및 12)
 - (c) 미수정왜곡표시가 개별적으로 또는 집합적으로 중요한지 여부에 대한 감사인의 결론과 그 근거(문단 11)

적용 및 기타 설명자료

왜곡표시의 정의 (문단 4(a) 참조)

- A1 왜곡표시는 다음과 같은 원인으로 발생할 수 있다.
- (a) 재무제표 작성의 원천이 되는 데이터를 수집하고 처리할 때의 부정확성
 - (b) 금액이나 공시의 누락(불충분하거나 불완전한 공시와 특정 재무보고체계의 공시 목적을 충족하기 위해 요구되는 공시⁶ 누락 포함)
 - (c) 사실에 대한 간과나 명백한 해석상 오류에 따른 부정확한 회계추정치
 - (d) 감사인이 비합리적이라고 고려하는 회계추정치와 관련한 경영진의 판단, 또는 감사인이 적합하지 않다고 고려하는 경영진의 회계정책의 선택과 적용
 - (e) 정보의 부적절한 분류, 합계 또는 세분화
 - (f) 공정표시 체계에 따라 작성된 재무제표에서, 재무보고체계에서 구체적으로 요구되는 공시를 넘어 공정표시를 달성하기 위하여 재무제표에 필요한 공시의 누락⁷
- 부정에 의한 왜곡표시는 감사기준서 240⁸에 예시되어 있다.

식별된 왜곡표시의 집계 (문단 5 참조)

- A2 이 감사기준서 문단 5는 감사인이 명백하게 사소한 것을 제외하고는 감사 중 식별된 왜곡표시를 집계하도록 요구하고 있다. “명백하게 사소하다(clearly trivial)”는 것은 “중요하지 않다(not material)”와 동일한 표현이 아니다. 명백하게 사소한(clearly trivial) 왜곡표시는 중요한 것으로 판단되는 왜곡표시와는 전적으로 다른 (즉, 더 작은) 차원의 규모이거나 전적으로 다른 성격이며, 개별적으로나 집합적으로 보거나, 혹은 크기, 성격

⁵ 감사기준서 230 “감사문서” 문단 8-11, A6

⁶ 예를 들어 IFRS 7 ‘금융상품: 공시’ 문단 42H에서는 “양도자는 문단 42B의 공시 목적을 이루기 위해 필요하다고 판단한 추가 정보를 공시한다. 고 기술하고 있다.

⁷ 예를 들어, 국제재무보고기준(IFRSs)은 구체적인 요구사항을 준수하더라도 특정거래, 그 밖의 사건 및 상황이 기업의 재무상태와 재무성과에 미치는 영향을 재무제표이용자가 이해하기에 충분하지 않은 경우 추가공시를 제공하도록 요구한다 (IAS 1 ‘재무제표 표시’ 문단17(a)).

⁸ 감사기준서 240 “재무제표감사에서의 부정에 관한 감사인의 책임” 문단 A1-A7

감사기준서 450

또는 상황의 어느 기준으로 판단하더라도 명백하게 영향이 미미한^(*) 왜곡표시일 것이다. 하나 이상의 항목이 명백하게 사소한지(clearly trivial) 여부에 대하여 어떤 불확실성이 존재한다면, 이는 명백하게 사소한(clearly trivial) 왜곡표시가 아니라고 판단한다.

개별재무제표의 왜곡표시

- A3 감사인은 각 재무제표상 금액의 왜곡표시가 일정 금액에 미달하며, 이 항목이 명백하게 사소한(clearly trivial) 것이고 또한 그 합계금액이 재무제표에 중요한 영향을 미치지 않을 것이 명백하다고 예상되므로 그 왜곡표시의 집계도 불필요할 것이라고 판단하는 일정 금액을 지정할 수 있다. 반면 정해진 금액 이상의 왜곡표시는 이 감사기준서 문단 5에 따라 집계된다. 또한 금액과 관련된 왜곡표시가 성격이나 상황의 기준에서 판단할 때 명백하게 사소하지 않을 수 있으며 그러한 경우 문단 5에 따라 집계된다.

공시의 왜곡표시

- A4 공시의 왜곡표시 또한 개별적으로나 집합적으로 보거나, 혹은 크기, 성격 또는 상황의 어느 기준으로 판단하더라도 명백하게 사소할 수 있다. 명백하게 사소하지 않은 공시의 왜곡표시는 감사인이 왜곡표시가 관련 공시와 재무제표 전반에 미치는 영향을 평가하는 데 도움을 주기 위하여 집계된다. 문단 A17은 질적 공시의 왜곡표시가 중요한 경우의 예시를 제공한다.

왜곡표시의 집계

- A5 문단 A3-A4에서 기술된 대로 집계된, 성격이나 상황에 따른 왜곡표시는 금액의 왜곡표시의 경우처럼 서로 더할 수 없다. 그럼에도 불구하고 감사인은 문단 11에 따라 이러한 왜곡표시가 중요한지를 결정하기 위하여 개별적으로나 집합적으로(즉 다른 왜곡표시와 함께 전체적으로) 평가하도록 요구된다.
- A6 감사인은 감사 중 집계한 왜곡표시의 영향을 평가하고 경영진 및 지배기구와 왜곡표시에 대한 커뮤니케이션하는 데 유익하도록, 사실적 왜곡표시와 판단적 왜곡표시 그리고 투영된 왜곡표시를 다음과 같이 구별하는 것이 유용할 것이다.
- 사실적 왜곡표시는 의심의 여지가 없는 왜곡표시를 말함
 - 판단적 왜곡표시는 감사인이 비합리적이거나 부적절하다고 고려하는, 재무제표의 인식, 측정, 표시와 공시(회계정책의 선택 또는 적용 포함) 등과 관련된 경영진의 판단으로 인하여 발생하는 차이를 말함
 - 투영된 왜곡표시는 모집단의 왜곡표시에 대한 감사인의 최선의 추정치이며, 감사표본에서 식별된 왜곡표시를 표본이 추출된 전체 모집단으로 투영하는 것임. 투영된 왜곡표시의 결정과 그 결과의 평가에 대한 관련 지침은 감사기준서 530⁹에 제시되어 있다.

감사 중 식별된 왜곡표시에 대한 고려 (문단 6-7 참조)

- A7 왜곡표시는 고립되어 발생한 것이 아닐 수 있다. 예를 들어 감사인이 내부통제의 와해 또는 기업에 폭넓게 적용되어 왔던 부적합한 가정이나 평가방법으로 발생된 왜곡표시를 식별한 경우라면, 이는 다른 왜곡표시가 존재할 수 있는 증거에 해당된다고 할 수 있을 것이다.

⁹ 감사기준서 530 “표본감사” 문단 14-15

감사기준서 450

- A8 감사 중 집계한 왜곡표시의 합계가 감사기준서 320에 따라 결정된 중요성에 근접하는 경우, 감사 중 집계한 왜곡표시와 합치면 중요성을 초과할 수도 있는 미발견 왜곡표시가 존재할 위험은 수용가능한 낮은 수준보다 더 클 수 있을 것이다. 발견되지 않은 왜곡표시는 표본위험과 비표본위험 때문에 존재할 수 있다.¹⁰
- A9 감사인이 식별한 왜곡표시의 원인을 이해할 수 있도록 거래유형, 계정잔액 또는 공시를 조사하고, 이 항목들에서의 실제 왜곡표시 금액을 결정하는 절차를 수행하고, 재무제표에 적합한 수정을 하도록 감사인은 경영진에게 요청할 수 있다. 이러한 요청은 감사인이 감사표본에서 식별된 왜곡표시를 표본이 추출된 전체 모집단에 투영한 결과에 근거하여 이루어지기도 한다.

왜곡표시의 커뮤니케이션과 수정(문단 8-9 참조)

- A10 왜곡표시에 대하여 적절한 수준의 경영진과 적시에 커뮤니케이션하는 것은 경영진이 거래유형, 계정잔액 및 공시가 왜곡표시 되었는지를 평가하게 하고, 경영진이 동의하지 않는 경우 감사인에게 이것을 알리고 필요한 조치를 취할 수 있게 하므로 중요하다. 일반적으로, 적절한 수준의 경영진이란 왜곡표시를 평가하고 필요한 조치를 취할 수 있는 책임과 권한을 가진 사람이다.
- A11 어떤 국가에서는 법규에서 감사인이 특정 왜곡표시를 경영진이나 기업의 다른 내부인과 커뮤니케이션하는 것을 제한할 수도 있다. 법규에서 실제 발생한 불법행위 또는 불법행위의혹에 대한 관련기관의 조사를 방해할 수 있는 커뮤니케이션이나 기타 행위(기업에 주의를 주는 것 포함)를 특별히 금지할 수 있는데, 예를 들어 일부 국가에서 자금세탁방지법에 따라 감사인이 식별되거나 의심되는 법규위반을 관련기관에 보고하도록 요구되는 경우가 이에 해당할 수 있다. 이러한 경우 감사인이 고려할 이슈들이 복잡할 수도 있으며 감사인은 법적 조언을 얻는 것이 적절하다고 고려할 수 있을 것이다.
- A12 경영진이 감사인과 커뮤니케이션한 왜곡표시 등 모든 왜곡표시를 수정하는 것은, 경영진이 정확한 회계장부와 회계기록을 유지할 수 있게 하고, 과거 보고기간과 연관된 중요하지 않은 미수정왜곡표시가 누적되어 향후 재무제표가 중요하게 왜곡표시 될 위험을 감소시킨다.
- A13 감사기준서 700은 감사인이 재무제표가 중요성의 관점에서 해당 재무보고체계에 따라 작성 및 표시되었는지 여부를 평가하도록 요구한다. 이러한 평가에는 경영진판단의 편의가능성에 대한 징후¹¹ 등 기업 회계실무의 질적인 측면을 고려하는 것이 포함되며, 이는 경영진이 수정조치를 취하지 않는 이유에 대하여 감사인이 이해한 바에 따라서도 영향을 받을 것이다.

미수정왜곡표시의 영향에 대한 평가(문단 10-11 참조)

- A14 감사인이 감사기준서 320에 따라 중요성을 결정할 때는 기업의 실제 재무결과가 아직

¹⁰ 감사기준서 530 문단 5(c), (d)

¹¹ 감사기준서 700 문단 12

감사기준서 450

알려지지 않아 종종 기업의 재무결과에 대한 추정치를 근거로 한다. 그러므로 감사인은 미수정왜곡표시의 영향을 평가하기에 앞서 감사기준서 320에 따라 결정된 중요성을 실제 재무결과를 기초로 수정해야 할 필요가 있을 것이다.

- A15 감사기준서 320에서는 감사인이 최초에 설정한 중요성을 다르게 결정했을 만한 정보를 감사 중에 알게 된 경우에는, 재무제표 전체에 대한 중요성 (그리고 해당되는 경우, 특정 거래유형과 계정잔액 및 공시에 대한 중요성 수준(들))은 수정된다고 설명한다.¹² 따라서 중요성 금액의 유의적인 수정은 감사인이 미수정왜곡표시의 영향을 평가하기 전에 이루어져야 할 것이다. 그러나, 감사기준서 320 (문단 10 참고)에 따라 중요성을 재평가한 결과 중요성 금액이 적어진 경우에는 감사의견의 근거가 되는 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위하여 수행중요성과 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위의 적합성이 재고려된다.
- A16 개개의 개별 금액의 왜곡표시는 특정 거래유형, 계정잔액 혹은 공시 수준의 중요성을 초과하는지 여부 등 관련 거래유형과 계정잔액 및 공시에 대한 영향을 평가하기 위해 고려된다.
- A17 또한 개개의 개별 질적 공시의 왜곡표시는 재무제표 전반에 대한 전체적인 영향 뿐만 아니라 해당 공시에 대한 영향을 평가하기 위해 고려된다. 질적 공시의 왜곡표시가 해당 재무보고체계와 기업의 구체적 상황의 관점에서 중요한지 결정하는 것은 전문가적 판단이 수반되는 사항이다. 왜곡표시가 중요할 수 있는 예는 다음과 같다.
- 보험 및 은행 활동을 하는 기업이 자산을 관리하는 목적, 정책 및 절차에 대한 정보에 대한 부정확하거나 불완전한 기술
 - 광업을 영위하는 기업에서 손상차손을 일으키는 사건이나 상황(예: 광물이나 상품 수요의 유의적인 장기 하락)에 대한 정보의 누락
 - 재무상태표, 포괄손익계산서, 자본변동표 또는 현금흐름표의 유의적인 항목에 대한 회계정책의 부정확한 기술
 - 국제무역 활동을 수행하는 기업에서 환율의 민감도에 대한 불충분한 기술
- A18 문단 11에 따라 요구되는 성격에 따른 미수정왜곡표시가 중요한지 여부를 결정할 때, 감사인은 금액과 공시의 미수정왜곡표시를 고려한다. 이러한 왜곡표시는 개별적으로 또는 다른 왜곡표시와 결합하였을 때 중요하다고 고려될 수 있다. 예를 들어 식별된 공시의 왜곡표시에 따라 감사인은 다음을 고려할 수 있다.
- (a) 식별된 오류가 지속적이거나 전반적인지 여부
 - (b) 다수의 식별된 왜곡표시가 동일한 사항과 관련되는지 그리고 집합적으로 고려하였을 때 그 사항에 대한 이용자의 이해에 영향을 미칠 수 있는지 여부
- 집계된 왜곡표시에 대한 이 고려는 감사인이 공시된 사항과 관련되지 않거나 적절한 이해를 어렵게 하는 정보를 포함함으로써 전체적인 재무제표의 표시가 훼손되었는지 여부를 고려하도록 요구하고 있는 감사기준서 700의 문단 13(d)에 따라 재무제표를 평가할 때 도움이 된다.
- A19 만약 개별 왜곡표시가 중요하다고 판단된 경우, 다른 왜곡표시에 의해 상계될 가능성은 희박하다. 예를 들어 수익이 중요하게 과대계상된 경우와 같이, 이익은 동액만큼

¹² 감사기준서 320 문단 12

감사기준서 450

과대계상된 비용으로 완전히 상계될 수 있어도 재무제표 전체로는 중요하게 왜곡표시 될 것이다. 동일한 계정잔액이나 거래유형 내에서 발생한 왜곡표시는 상계하는 것이 적절할 수도 있다. 그러나, 중요하지 아니한 왜곡표시의 상계가 적합하다고 결론을 내리는 경우, 그 전에 추가적인 미발견 왜곡표시가 존재할 위험이 고려되어야 한다.¹³

A20 분류의 왜곡표시가 중요한지 여부를 결정할 때는 분류의 왜곡표시가 부채 또는 기타 계약상의 약정사항들에 대하여 미치는 영향, 개별 항목이나 소계에 미치는 영향, 또는 주요 비율에 미치는 영향과 같이 질적인 면에 대한 평가가 수반된다. 감사인은 분류의 왜곡표시가 다른 왜곡표시를 평가하는데 적용된 중요성 수준을 초과하는 경우에도 재무제표 전체의 관점에서 중요하지 않다고 결론을 내리는 상황도 있을 것이다. 예를 들어, 재무상태표의 관련 계정항목 크기에 비해 분류의 왜곡표시액이 작고 이것이 손익계산서(또는 포괄손익계산서)나 다른 주요 비율에 영향을 미치지 않는다면, 재무상태표 계정항목간 분류의 왜곡표시는 재무제표 전체의 관점에서 중요하지 않다고 고려될 수 있을 것이다.

A21 왜곡표시와 관련된 상황에 따라서는 비록 해당 왜곡표시가 재무제표 전체의 중요성에 미달하는 경우에도, 감사인이 개별적으로 또는 감사 중 누적된 다른 왜곡표시들과 집합적으로 고려할 때는 중요하다고 평가할 수 있을 것이다. 왜곡표시가 다음에 해당되는 정도에 따라서는, 해당 평가에 영향을 미칠 수 있는 상황에 포함될 것이다.

- 규제 요구사항의 준수에 영향을 미침
- 부채약정 또는 기타 계약상의 이행조건을 준수하는 데 영향을 미침
- 당기재무제표에는 중요한 영향이 없지만 부적합한 회계정책의 선택이나 적용과 관련되어 향후 재무제표에는 중요한 영향을 미칠 가능성이 높음
- 특히 일반적인 경제와 산업환경과 관련하여, 이익의 변동이나 기타의 추세를 은폐함
- 기업의 재무상태나 영업성과 또는 현금흐름을 평가할 때 이용되는 비율에 영향을 미침
- 재무제표에 표시되는 부문정보에 영향을 미침 (예를 들어, 기업의 영업이나 수익성에 유의적 역할을 하는 것으로 파악된 부문이나 기타 사업부분에 대한 해당 사항의 유의성)
- 예를 들어 보너스 지급이나 기타의 인센티브에 대한 요건을 충족시키게 됨으로써, 경영진에 대한 보상을 증가시키는 효과를 발생시킴
- 예를 들어 예측이익과 같이, 이전에 이용자들에게 커뮤니케이션이 된 사항에 대하여 감사인이 이해하고 있는 내용과 관련하여 유의성을 가지고 있음
- 특정 당사자들이 연루된 항목과 관련되어 있음 (예를 들어, 거래의 외부당사자가 경영진의 구성원과 관련되어 있는 경우)
- 해당 재무보고체계에서 명확하게 요구하는 것은 아니지만, 이용자가 기업의 재무상태나 재무성과 또는 현금흐름을 이해하는 데 중요하다고 감사인이 판단하는 정보가 생략되어 있음
- 감사받은 재무제표를 포함하고 있는 문서 내의 기타정보(예를 들어, “경영진분석보고서”나 “영업과 재무에 관한 검토서”에 포함된 정보)에 영향을 미침. 또 이러한 기타정보가 커뮤니케이션되면 재무제표 이용자의 경제적 의사결정에

¹³ 동일한 계정잔액이나 거래유형 내에서 중요하지 아니한 왜곡표시를 다수 식별하게 되면, 감사인은 해당 계정잔액이나 거래유형의 중요왜곡표시위험을 다시 평가하도록 요구될 수 있다.

감사기준서 450

영향을 미칠 것으로 합리적으로 예상됨. 감사기준서 720¹⁴에서는 감사인이 감사받은 재무제표를 포함하고 있는 문서 내에 포함된 기타정보에 대하여 고려해야 할 책임을 다룬다 (감사인은 해당 기타정보에 대하여 보고할 의무가 없음)

이러한 상황들은 단지 예시적인 상황들일 뿐이다. 모든 감사에서 이러한 모든 상황들이 존재하는 것은 아니며, 열거한 내용들이 반드시 모든 상황을 포괄하고 있는 것도 아니다. 또 이와 같은 상황이 존재한다고 해서 반드시 해당 왜곡표시가 중요하다는 결론을 내리게 되는 것도 아니다.

- A22 감사기준서 240¹⁵에서는, 왜곡표시의 크기가 재무제표와 관련하여 중요하지 않은 경우에도 부정에 의한 또는 부정에 의한 것일 가능성이 있는 왜곡표시에 대하여 그 시사점을 감사의 다른 측면과 관련하여 어떻게 고려해야 하는지 설명한다. 상황에 따라 공시의 왜곡표시는 부정의 징후가 될 수도 있으며 예를 들어 다음에서 발생할 수 있다.

- 경영진 판단의 편의에 기인한 오도하는 공시
- 재무제표의 사항에 대한 적절한 이해를 어렵게 만드는 광범위한 중복되거나 정보가치가 없는 공시

거래유형, 계정잔액 및 공시의 왜곡표시에 대한 시사점을 고려할 때, 감사인은 감사기준서 200¹⁶에 따른 전문가적 의구심을 발휘한다.

- A23 과거 보고기간과 연관된 중요하지 않은 미수정왜곡표시라도 그 누적효과를 당기재무제표에 중요한 영향을 미칠 수 있다. 감사인이 이러한 미수정왜곡표시가 당기재무제표에 미치는 영향을 평가하는 데는 수용가능한 다양한 접근방법이 있다. 이 때 동일한 평가방법을 사용하면 기간 간에 일관성이 있을 것이다.

공공부문에 특유한 고려사항

- A24 공공부문에 대한 감사의 경우, 감사인이 특정의 왜곡표시가 중요한지 여부를 평가할 때 법규 또는 기타의 공적 근거에 따라 특정한 사항(예를 들어 부정)을 보고할 감사인의 책임에 의하여도 영향을 받을 수 있다.
- A25 뿐만 아니라 특히 공익, 회계책임, 청렴, 효과적인 법적감독의 확보와 같은 이슈들도 어떤 사안이 그 본질상 중요한지 여부를 평가하는 데 특히 영향을 미칠 것이다. 특히 법규 또는 기타의 공적 근거에 대한 준수와 관련된 경우에는 더욱 그러하다.

지배기구와의 커뮤니케이션 (문단 12 참조)

- A26 감사인은 미수정왜곡표시에 대하여 경영책임자와 커뮤니케이션하였으며 또한 해당 경영책임자가 지배책임도 지고 있다면, 지배기구로서의 동일인에 대하여 이 사항을 재차 커뮤니케이션할 필요는 없다. 그렇지만 감사인은 경영책임자와의 커뮤니케이션이

¹⁴ 감사기준서 720 “감사받은 재무제표를 포함하고 있는 문서 내의 기타정보와 관련된 감사인의 책임”

¹⁵ 감사기준서 240 문단 36

¹⁶ 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행” 문단 15

감사기준서 450

지배기능을 수행하는 모든 구성원들에게 적절히 알려졌는지 만족할 수 있어야 한다.¹⁷

- A27 개별적으로 중요하지 아니한 다수의 미수정왜곡표시들이 존재하는 경우, 감사인은 개별 미수정왜곡표시들의 세부적인 사항보다는 미수정왜곡표시의 건수와 전반적인 금액적 영향을 커뮤니케이션할 수 있을 것이다.
- A28 감사기준서 260은 감사인이 요청하고 있는 서면진술에 관하여 지배기구와 커뮤니케이션할 것을 요구한다 (문단 14 참조).¹⁸ 감사인은 주변 상황을 감안하여 판단한 왜곡표시의 크기와 성격을 고려하여, 왜곡표시를 수정하지 아니한 이유와 시사점, 그리고 미래 재무제표와 관련된 잠재적 시사점을 지배기구와 논의할 수 있을 것이다.

서면진술(문단 14 참조)

- A29 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)은 재무제표의 작성에 있어 중요한 왜곡표시를 정정하기 위해 재무제표를 수정할 것이 요구되므로, 감사인은 이들이 미수정왜곡표시에 대하여 서면진술을 제공하도록 요청하여야 한다. 상황에 따라, 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)은 특정 미수정왜곡표시가 왜곡표시가 아니라고 믿을 수도 있다. 따라서 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)은 서면진술에 “우리는 다음과 같은 이유[이유에 대한 설명] 때문에 아래의 사항들[사항에 대한 열거]이 왜곡표시를 구성한다는 데 동의하지 않는다”와 같은 문구의 추가를 원할 수 있다. 그러나, 감사인은 이와 같은 진술서를 입수하여도 미수정왜곡표시의 영향에 대하여 그 결론을 형성할 필요성이 경감되는 것은 아니다.

문서화 (문단 15 참조)

- A30 미수정왜곡표시에 대한 감사인의 문서화에는 다음 사항들을 반영할 수 있다.
- (a) 미수정왜곡표시의 합계가 미치는 영향에 대한 고려
 - (b) 특정 거래유형, 계정잔액 혹은 공시에 대한 중요성 수준(들)이 초과되지 않았는지 여부에 대한 평가
 - (c) 미수정왜곡표시가 주요 비율이나 추세, 법규 또는 계약상 요구조건 (예, 채무약정)의 준수에 미치는 영향의 평가

¹⁷ 감사기준서 260 문단 13

¹⁸ 감사기준서 260 문단 16 (c) (ii)

감사기준서 500

감사증거

목 차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위 ----- 1-2

시행일 ----- 3

목적 ----- 4

용어의 정의 ----- 5

요구사항

충분하고 적합한 감사증거 ----- 6

감사증거로 사용될 정보 ----- 7-9

감사증거를 입수하기 위한 테스트 항목의 추출 ----- 10

감사증거의 일관성 결여, 또는 신뢰성에 대한 의문 ----- 11

적용 및 기타 설명자료

충분하고 적합한 감사증거 ----- A1-A25

감사증거로 사용될 정보 ----- A26-A52

감사증거를 입수하기 위한 테스트 항목의 추출 ----- A53-A57

감사증거의 일관성 결여 또는 신뢰성에 대한 의문 ----- A58

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 1 이 감사기준서는 재무제표감사에서 감사증거를 구성하는 것이 무엇인지 설명하고, 충분하고 적합한 감사증거를 입수하여 감사의견의 근거가 되는 합리적인 결론을 도출할 수 있도록 감사절차를 설계하고 수행해야 하는 감사인의 책임을 다룬다.
- 2 이 감사기준서는 감사의 진행 중에 입수되는 모든 감사증거에 적용한다. 감사의 특정한 측면(예를 들어, 감사기준서 315¹), 특별한 주제와 관련하여 입수되어야 하는 감사증거(예를 들어, 감사기준서 570²), 감사증거를 입수하기 위한 특정 절차(예를 들어,

¹ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가”

² 감사기준서 570 “계속기업”

감사기준서 500

감사기준서 520³⁾, 그리고 충분하고 적합한 감사증거가 입수되었는지에 대한 평가 (감사기준서 200⁴⁾과 감사기준서 330⁵⁾는 다른 감사기준서에서 다루어지고 있다.

시행일

- 3 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 4 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 감사인이 충분하고 적합한 감사증거를 입수하여 감사의견의 근거가 되는 합리적인 결론을 도출할 수 있도록 감사절차를 설계하고 수행하는 것이다.

용어의 정의

- 5 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
- (a) 회계기록 - 원시 분개의 기록 및 이를 뒷받침하는 기록(예를 들어 수표와 전자자금이체 기록, 송장, 계약서, 총계정원장과 보조원장, 분개장, 분개장에 반영되지 않은 재무제표의 기타 조정사항)과, 원가배분, 계산, 조정(reconciliation) 및 공시를 뒷받침하는 정산표와 스프레드시트와 같은 기록을 말한다.
 - (b) (감사증거의) 적합성 - 감사증거의 질적 척도. 즉 감사의견의 근거가 되는 결론을 뒷받침하는 데 있어 감사증거의 관련성과 신뢰성
 - (c) 감사증거- 감사인이 감사의견의 근거가 되는 결론에 도달할 때 이용한 정보. 감사증거는 재무제표의 기초가 되는 회계기록에 포함되어 있는 정보와 다른 원천에서 입수한 정보를 모두 포함한다.
 - (d) 경영진측 전문가 - 회계나 감사 외의 분야에서 전문성을 보유하고, 해당 분야에서 기업의 재무제표 작성에 도움을 주는 개인 또는 조직
 - (e) (감사증거의) 충분성 - 감사증거의 양적 척도. 필요한 감사증거의 양은 감사인의 중요왜곡표시위험에 대한 평가와 감사증거의 질에 영향을 받는다.

요구사항

충분하고 적합한 감사증거

- 6 감사인은 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위하여 상황에 적합한 감사절차를 설계하고 수행하여야 한다. (문단 A1-A25 참조)

감사증거로 사용되는 정보

³ 감사기준서 520 “분석적절차”

⁴ 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”

⁵ 감사기준서 330 “평가된 위험에 대한 감사인의 대응”

감사기준서 500

- 7 감사인은 감사절차를 설계하고 수행할 때, 감사증거로 사용될 정보의 관련성과 신뢰성을 고려하여야 한다. (문단 A26-A34 참조)
- 8 감사증거로 사용될 정보가 경영진측 전문가가 수행한 업무를 이용하여 작성되었다면, 감사인은 감사목적에 필요한 정도로 경영진측 전문가가 수행한 업무의 유의성과 관련하여 다음의 절차를 수행하여야 한다. (문단 A35- A37 참조)
- (a) 경영진측 전문가의 적격성, 역량 및 객관성을 평가함 (문단 A38- A44 참조)
 - (b) 경영진측 전문가가 수행한 업무를 이해함 (문단 A45-A48 참조)
 - (c) 관련 경영진주장에 대한 감사증거로서, 경영진측 전문가가 수행한 업무의 적합성을 평가함 (문단 A49 참조)
- 9 감사인은 기업이 생산한 정보를 이용할 때, 해당 정보가 감사인의 목적을 위해 충분히 신뢰할 수 있는지 평가하여야 하며, 해당 상황의 필요에 따라 다음을 포함한 절차를 수행하여야 한다.
- (a) 해당 정보의 정확성과 완전성에 대한 감사증거를 입수함 (문단 A50-A51 참조)
 - (b) 정보가 감사인의 목적을 위해 충분히 정확하고 자세한지 여부를 평가함 (문단 A52 참조)

감사증거를 입수하기 위한 테스트 항목의 추출

- 10 감사인은 통제테스트와 세부테스트를 설계할 때, 테스트 항목의 추출과 관련하여 해당 감사절차의 목적을 충족시키는데 효과적인 방법을 결정하여야 한다. (문단 A53- A57 참조)

감사증거의 일관성 결여 또는 신뢰성에 대한 의문

- 11 어떤 원천에서 입수된 정보가 다른 원천에서 입수된 정보와 일관성이 없거나, 감사인이 감사증거로 이용되는 정보의 신뢰성에 의문을 갖는 경우에는, 감사인은 그러한 사항을 해결하기 위해 감사절차에 어떠한 변경이나 추가가 필요한지 결정해야 한다. 그리고 그러한 사항이 감사의 다른 측면에 미치는 영향을 고려하여야 한다. (문단 A58 참조)

적용 및 기타 설명자료

충분하고 적합한 감사증거 (문단 6 참조)

- A1 감사증거는 감사의견과 보고서를 뒷받침하는 데 필요하다. 감사증거는 성격상 누적적인 것이고 감사의 진행 중에 수행되는 감사절차로부터 주로 입수된다. 그러나 감사증거에는 과거의 감사 (감사인이 과거의 감사 이후에 당기감사와의 관련성에 영향을 미칠 수 있는 변화가 발생하였는지 여부를 결정한 경우)⁶ 또는 의뢰인의 수용과 유지를 위한 회계법인의 품질관리절차와 같은 기타 원천으로부터 입수된 정보도 포함될 수 있다. 기업 내외의 다른 원천과 더불어, 기업의 회계기록은 감사증거의 중요한 원천이다. 또, 감사증거로 사용될 정보는 경영진측 전문가의 작업을 이용하여 작성되었을 수도 있다. 감사증거는 경영진의 주장을 뒷받침하고 확인하는 정보, 그리고 그러한 주장과 상반되는

⁶ 감사기준서 315 문단 9

감사기준서 500

정보 모두를 포함한다. 뿐만 아니라, 어떤 경우에는 정보의 부재(예를 들어, 경영진이 진술서 제공의 요청을 거절할 경우)도 감사인에 의해 사용되므로 이 역시 감사증거를 구성한다.

- A2 감사인이 의견을 형성하기 위한 업무는 대부분 감사증거를 입수하고 평가하는 것으로 이루어져 있다. 감사증거를 입수하기 위한 감사절차에는 질문 외에 검사, 관찰, 조회, 재계산, 재수행 및 분석적절차 그리고 경우에 따라 이들이 결합된 절차가 포함될 수 있다. 질문은 중요한 감사증거를 제공하고 왜곡표시의 증거까지도 생성할 수도 있지만, 일반적으로 질문만으로는 경영진 주장 수준의 중요한 왜곡표시가 없다는 것 또는 통제의 운영효과성에 대한 충분한 감사증거를 제공하지 못한다.
- A3 감사기준서 200⁷에서 설명한 바와 같이, 합리적인 확신이란 감사인이 감사위험(즉, 재무제표가 중요하게 왜곡표시되어 있음에도 불구하고 감사인이 부적합한 의견을 표명할 위험)을 수용가능한 낮은 수준으로 감소시키기 위하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하였을 때 얻어진다.
- A4 감사증거의 충분성과 적합성은 서로 밀접한 관계가 있다. 충분성은 감사증거의 양적 척도이다. 필요로 하는 감사증거의 양은 왜곡표시위험에 대한 감사인의 평가 (위험이 높다고 평가할수록 더 많은 양의 감사증거가 요구될 것임)에 의해서, 그리고 감사증거의 질 (감사증거의 질이 높을수록 더 적은 양의 감사증거가 요구될 것임)에 의해서도 영향을 받는다. 그러나 더 많은 감사증거를 입수한다고 해서 그 증거의 낮은 품질을 보완할 수는 없다.
- A5 적합성은 감사증거의 질적 척도이다. 즉, 적합성은 감사의견의 근거가 되는 결론을 뒷받침할 때 감사증거의 관련성과 신뢰성을 말한다. 증거의 신뢰성은 증거의 원천과 증거의 성격에 영향을 받으며, 해당 증거가 입수된 개별 상황에 따라 다르다.
- A6 감사기준서 330은 감사인이 충분하고 적합한 감사증거를 입수하였는지 여부에 대하여 결론을 내릴 것을 요구한다.⁸ 감사위험을 수용가능한 낮은 수준으로 감소시키고 이에 따라 감사의견의 근거가 되는 합리적인 결론을 감사인이 도출할 수 있을 정도로 충분하고 적합한 감사증거가 입수되었는지 여부는 전문가적 판단사항이다. 감사기준서 200은 감사인이 충분하고 적합한 감사증거가 입수되었는지 여부에 대하여 전문가적 판단을 내릴 때 관련된 요소로서 감사절차의 성격, 재무보고의 적시성 및 효익과 비용간의 균형과 같은 사항에 대한 논의를 포함한다.

감사증거의 원천

- A7 예를 들어 분석과 검토, 재무보고절차에 따르는 절차의 재수행, 동일 정보에 대하여 관련 유형과 적용형태 별로 조정하는 절차와 같이, 어떤 감사증거는 회계기록을 테스트하는 감사절차를 통해 입수된다. 감사인은 이러한 감사절차를 통하여 회계기록이 내부적으로

⁷ 감사기준서 200 문단 5

⁸ 감사기준서 330 문단 26

감사기준서 500

일관성이 있으며 재무제표와 일치하는지를 결정할 수 있을 것이다.

- A8 일반적으로 개별적으로 고려된 감사증거보다는 서로 다른 원천으로부터 입수되거나 서로 다른 성격을 지닌 일관성 있는 감사증거로부터 더 높은 확신이 얻어진다. 예를 들어, 기업과 독립된 원천에서 입수된 보장정보는 감사인이 회계기록 내에 존재하는 증거, 회의록, 또는 경영진진술과 같이 기업 내부적으로 생성된 감사증거에서 얻는 확신을 증가시킬 수 있다.
- A9 감사인이 감사증거로 사용할 수 있는 기업과 독립된 원천에서 입수한 정보에는 제3자로부터의 조회, 증권분석가의 보고서 그리고 경쟁기업과의 비교데이터 (기준 데이터)가 포함될 것이다.

감사증거를 입수하기 위한 감사절차

- A10 감사기준서 315 와 330 이 요구하고 설명하는 바와 같이, 감사의견의 근거가 되는 합리적인 결론을 도출하기 위한 감사증거는 다음과 같은 절차를 통하여 입수된다.
- (a) 위험평가절차
 - (b) 다음과 같은 추가감사절차
 - (i) 감사기준이 요구하거나 감사인이 수행하기로 선택한 통제테스트
 - (ii) 세부테스트와 실증적인 분석적절차 등 실증절차
- A11 아래의 문단 A14-A25에 기술된 감사절차는 감사인이 각 절차를 적용하는 관점에 따라 위험평가절차, 통제테스트 또는 실증절차로서 사용될 수 있다. 감사기준서 330에서 설명하는 바와 같이, 과거의 감사에서 입수된 감사증거는, 감사인이 그 증거의 계속적 관련성을 확인하기 위한 감사절차를 수행한 경우에는 상황에 따라 적합한 감사증거를 제공할 수도 있다.⁹
- A12 적용될 감사절차의 성격과 시기는, 회계데이터와 기타정보 중 일부가 전자적 형태로만 이용가능하거나 또는 특정시점이나 기간에만 이용할 수 있다는 사실에 의해 영향을 받을 수 있다. 예를 들어, 기업이 전자상거래를 이용할 때, 구매주문서 및 청구서와 같은 원시문서는 전자적 형태로만 존재하거나, 또는 기업이 보관과 참고가 용이하도록 이미지 프로세싱 시스템을 사용할 경우 스캐닝을 한 후에 폐기될 수 있다.
- A13 예를 들어 파일이 변경되었지만 백업파일이 존재하지 않는 경우와 같이, 어떤 전자적 정보는 일정기간 후에 재생이 불가능할 수 있다. 따라서 기업의 데이터 보관정책에 따라서는, 감사인이 검토의 수행을 위하여 일부 정보를 보존하도록 요청하거나 해당 정보를 이용할 수 있을 때 감사절차를 수행할 필요가 있다.

검사

- A14 검사는 내·외부의 소재를 떠나 종이나 전자 또는 기타 매체 형태의 기록이나 문서에 대한 조사, 그리고 자산에 대한 실물조사로 이루어진다. 기록과 문서의 검사는 그 성격과 원천

⁹ 감사기준서 330 문단 A35

감사기준서 500

그리고 내부 기록과 문서의 경우 그 생성에 대한 통제의 효과성에 따라 다양한 수준의 신뢰성을 가지는 감사증거를 제공한다. 통제테스트에 사용되는 감사의 예로서 승인의 증거에 대한 기록을 검사하는 것을 들 수 있다.

A15 예를 들어 주식이나 채권과 같은 금융상품인 문서와 같이, 어떤 문서는 자산의 실재성에 대한 직접적인 감사증거를 나타낸다. 그러나, 그러한 문서에 대한 검사가 반드시 소유권이나 가치에 관한 감사증거를 제공하는 것은 아니다. 또, 계약서에 대한 검사는 수익인식과 같이 회계정책의 적용에 관련된 감사증거를 제공할 수 있을 것이다.

A16 유형자산에 대한 검사는 자산의 실재성에 관한 신뢰성 있는 감사증거를 제공할 수 있으나, 유형자산에 관한 기업의 권리와 의무, 평가에 대하여도 반드시 그러한 것은 아니다. 재고자산의 개별 항목에 대한 검사는 재고자산 실사의 입회와 함께 수행될 수 있을 것이다.

관찰

A17 예를 들어 기업측 인원에 의한 재고자산 실사나 통제활동 수행을 감사인이 관찰하는 것과 같이, 관찰은 타인이 수행하는 어떤 과정이나 절차를 육안으로 보는 것으로 이루어진다. 관찰은 어떤 과정이나 절차의 수행에 대한 감사증거를 제공하지만, 관찰이 행해지는 시점으로만 제한되며, 그 행위가 관찰되고 있다는 사실 자체가 그 과정이나 절차가 수행되는 방식에 영향을 미칠 수 있다는 제한이 있다. 재고자산 실사의 입회에 관한 추가적인 관련 지침에 대해서는 감사기준서 501을 참고한다.¹⁰

외부조회

A18 외부조회는 문서나 전자 형태 또는 기타 형태의 매체에 의해, 제3자(조회 대상자)가 감사인에게 직접 회신함으로써 감사인에게 입수되는 감사증거를 나타낸다. 외부조회절차는 일반적으로 특정 계정잔액 및 그 구성요소와 연관된 경영진주장을 다룰 때 관련성이 있다. 그러나 외부조회가 계정잔액에만 국한될 필요는 없다. 예를 들어, 감사인은 어떤 기업이 제3자와 맺은 계약이나 거래조건에 대하여 조회를 요청할 수 있을 것이다. 해당 조회요청은 계약에 어떤 수정이 있었는지 그리고 수정이 있다면 관련 세부사항은 무엇인지 묻기 위해 설계될 수 있을 것이다. 외부조회절차는 예를 들어 수익인식에 영향을 미칠 수 있는 “이면계약”이 없다는 것과 같이, 특정 조건이 존재하지 않는다는 것에 대한 감사증거를 얻기 위해 사용되기도 한다. 추가적인 관련 지침에 대해서는 감사기준서 505를 참고한다.¹¹

재계산

A19 재계산은 문서나 기록의 산술적 정확성을 점검하는 것으로 이루어진다. 재계산은 수작업 또는 전자적 수단으로 수행될 수 있다.

재수행

¹⁰ 감사기준서 501 “감사증거-특정 항목에 대한 구체적인 고려사항”

¹¹ 감사기준서 505 “외부조회”

감사기준서 500

- A20 재수행은 감사인이 원래 내부통제의 일부로서 수행되었던 절차와 통제를 독립적으로 실행하는 것을 말한다.

분석적절차

- A21 분석적절차는 재무데이터와 비재무데이터간의 개연적인 관계를 연구함으로써 재무정보를 평가하는 것으로 이루어진다. 분석적절차에는 다른 관련된 정보와 일관성이 없거나 예측금액에서 유의적으로 벗어난 것으로 식별된 추세 또는 관계에 대한 조사가 포함되기도 한다. 추가적인 관련 지침에 관해서는 감사기준서 520 을 참고한다.

질문

- A22 질문은 기업의 내부 또는 외부의 재무나 비재무 분야의 관련 지식이 있는 자로부터 정보를 구하는 것으로 이루어 진다. 질문은 다른 감사절차에 추가되어 감사의 전 과정에 걸쳐 폭넓게 이용된다. 질문은 공식적인 서면질의에서 비공식적인 구두질문까지 망라된다. 질문에 대한 답변을 평가하는 것은 질문 절차에서 필수적인 부분이다.
- A23 감사인은 질문에 대한 답변으로부터 이전에 갖지 못했던 정보나 확인적 감사증거를 입수할 수 있다. 이와 달리, 예를 들어 경영진의 통제무력화 가능성에 관한 정보와 같이, 질문에 대한 답변으로부터 감사인이 입수한 다른 정보와 유의적으로 차이가 있는 정보가 입수되는 때도 있다. 또, 질문에 대한 답변으로부터 감사인이 감사절차를 변경하거나 추가적인 감사절차를 수행하는 근거가 제공되기도 한다.
- A24 비록 질문을 통해 입수된 증거를 보강하는 일이 종종 특별한 중요성을 가지지만, 경영진의 의도에 관한 질문의 경우에는 이러한 의도를 뒷받침하기 위해 이용가능한 정보가 제한적일 수 있다. 이 때 감사인이 경영진이 과거에 기술했던 의도를 실천한 이력, 경영진이 특정한 일련의 조치를 선택한 이유, 그리고 이러한 일련의 조치를 추진할 경영진의 능력 등을 이해하면 질문을 통해 입수된 증거를 확인할 관련 정보를 입수할 수 있을 것이다.
- A25 감사인은 어떤 사항의 구두질문에 대한 답변을 확인하기 위하여 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)으로부터 서면진술을 입수하는 것이 필요하다고 판단할 수 있다. 추가적인 관련 지침에 대해서는 감사기준서 580 을 참고한다.¹²

감사증거로 사용될 정보

관련성과 신뢰성 (문단 7 참조)

- A26 문단 A1 에서 언급한 바와 같이, 감사증거는 주로 감사 진행 중에 수행되는 감사절차로부터 입수되지만, 예를 들어 특정한 상황에서는 과거의 감사, 그리고 감사업무 수용 및 유지에 관한 회계법인의 품질관리절차, 그리고 (예를 들어 기업의 법규위반에 관한) 법규 또는 관련 윤리적 요구사항에 따른 특정 추가 요구사항의 준수와 같은 기타

¹² 감사기준서 580 “서면진술”

감사기준서 500

원천에서 입수된 정보도 감사증거에 포함될 수 있다. 모든 감사증거의 질은 그 근거가 되는 정보의 관련성과 신뢰성에 영향을 받는다.

관련성

- A27 관련성은 감사절차의 목적, 그리고 적절한 경우 고려 중인 경영진주장과의 논리적인 연결이나 관계에 관한 것이다. 감사증거로 사용될 정보의 관련성은 테스트의 방향에 영향을 받을 것이다. 예를 들어, 감사절차의 목적이 매입채무의 실재성이나 평가에 있어 과대계상 여부를 테스트하는 것이라면, 장부에 기록된 매입채무를 테스트하는 것이 관련성 있는 감사절차가 될 수 있다. 이와 달리, 매입채무의 실재성이나 평가에 있어 과소계상 여부를 테스트할 때 장부에 기록된 매입채무를 테스트하는 것은 관련성이 없을 것이며, 후속적인 지급거래, 미지급된 송장, 매입처 계산서 그리고 일치하지 않는 검수보고서 같은 정보를 테스트하는 것이 관련성이 있을 것이다.
- A28 주어진 일군의 감사절차들은 경영진의 특정한 주장에는 관련성이 있는 감사증거를 제공할 수 있지만 다른 주장에는 그렇지 않을 수 있다. 예를 들어 보고기간말 후 매출채권의 회수에 관한 문서를 검사하는 것은 실재성과 평가에 관한 감사증거를 제공할 수 있지만, 기간귀속에 관해서도 반드시 그런 것은 아니다. 마찬가지로, 예를 들어 재고자산의 실재성과 같은 특정 경영진주장에 대하여 감사증거를 입수하는 것은 다른 경영진주장, 예를 들어 해당 재고자산의 평가에 관한 감사증거를 입수하는 대체수단이 될 수 없다. 이에 반해 서로 다른 원천으로부터 입수되었거나 서로 다른 성격을 가진 감사증거들이 종종 동일한 경영진주장과 관련성이 있을 수도 있다.
- A29 통제테스트는 경영진주장 수준의 중요한 왜곡표시를 예방하거나 발견 및 수정할 때 통제의 운영효과성을 평가하기 위해 설계된다. 관련성 있는 감사증거를 입수하기 위한 통제테스트의 설계에는 어떤 통제의 수행을 의미하는 조건(특성이나 속성), 또는 적절한 수행으로부터의 이탈을 나타내는 이탈조건의 식별이 포함된다. 감사인은 이후 그러한 조건의 존재 또는 부재를 테스트할 수 있을 것이다.
- A30 실증절차는 경영진주장 수준의 중요한 왜곡표시를 발견하기 위하여 설계되며, 세부테스트와 실증적인 분석절차가 포함된다. 실증절차의 설계에는 해당 테스트의 목적과 관련성이 있고 관련 경영진주장의 왜곡표시를 구성하는 조건을 식별하는 것이 포함된다.

신뢰성

- A31 감사증거로 사용되는 정보, 즉 감사증거 자체의 신뢰성은 그 원천 과 성격, 그리고 해당되는 경우 그러한 증거의 작성과 유지에 대한 통제 등 감사증거가 입수된 상황에 영향을 받는다. 그러므로 다양한 종류의 감사증거에 대한 신뢰성을 일반화할 때는 중요한 예외가 있게 된다. 감사증거로 사용되는 정보가 기업의 외부 원천에서 얻어지는 때에도, 그 신뢰성에 영향을 줄 수 있는 상황이 있을 수 있다. 예를 들어 만약 외부의 정보제공자가 지식이 부족하거나 경영진측 전문가가 객관성을 결여하고 있다면, 독립된 외부의 원천에서 입수된 정보라도 신뢰할 수 없을 것이다. 예외가 존재할 가능성이 항상 있지만, 감사증거의 신뢰성에 대하여 다음과 같이 일반화하면 유용할 것이다.
- 감사증거를 기업 외부의 독립된 원천에서 얻을 때 그 신뢰성이 증가됨

감사기준서 500

- 내부적으로 생성된 감사증거는 그 작성과 유지에 대한 통제 등 기업이 수립한 관련 통제가 효과적일 때 그 신뢰성이 증가됨
- 감사인이 직접 입수한 감사증거(예를 들어, 통제의 적용에 대한 관찰)는 간접적으로 또는 추론으로 입수한 감사증거(예를 들어, 통제의 적용에 관한 질문)보다 더욱 신뢰성이 높음

A32 감사기준서 520은 실증절차로서의 분석적절차를 설계하기 위해 사용하는 데이터의 신뢰성과 관련하여 추가적인 관련 지침을 제공한다.¹³

A33 감사기준서 240은 감사인이 어떤 문서가 진실하지 아니하거나, 문서 내의 문구가 변경되었음에도 불구하고 감사인에게 공개되지 아니하였다고 믿을 이유가 있는 상황에 대하여 다룬다.¹⁴

A34 감사기준서 250¹⁵은 기업의 식별되거나 의심되는 법규위반에 대한 법규 또는 관련 윤리적 요구사항에 따른 추가적인 책임에 대한 준수와 관련된 추가적인 지침을 제공한다. 추가적인 책임에 대한 준수는 감사기준에 따른 감사인의 업무와 감사의 다른 측면에 대한 시사점의 평가와 관련된 추가적인 정보를 제공할 수 있다.

경영진측 전문가에 의해 생성된 정보의 신뢰성(문단 8 참조)

A35 기업의 재무제표 작성에는 보험수리적 계산, 가치평가 또는 공학적 데이터와 같이 회계나 감사 외의 분야에 대한 전문성이 요구될 수 있다. 기업은 재무제표를 작성하는 데 필요한 전문성을 확보하기 위해 이러한 분야의 전문가를 고용하거나 계약을 맺을 수 있을 것이다. 기업이 이와 같은 전문성이 필요한데도 그렇게 하지 않을 경우 중요왜곡표시위험이 증가될 것이다.

A36 감사증거로 사용되는 정보가 경영진측 전문가를 이용하여 작성되었을 때에는 문단 8의 요구사항이 적용된다. 예를 들어, 어떤 개인이나 조직이 관찰가능한 시장이 존재하지 않는 유가증권의 공정가치를 추정하기 위한 모델의 적용에 전문성을 보유하고 있을 수 있다. 만약 그 개인이나 조직이 기업의 재무제표 작성에 이용할 추정치를 계산하기 위해 자신의 전문적인 능력을 이용하는 경우, 이들은 곧 경영진측 전문가가 되며 이때는 문단 8이 적용된다. 반면, 기업이 달리 입수할 수 없는 사적인 거래에 대하여 이들이 가격데이터만을 제공할 뿐이고, 기업은 이를 이용하여 자신의 방법으로 추정을 행할 경우가 있다. 이 때 그러한 정보가 감사증거로 사용된다면 문단 7의 적용을 받지만, 경영진측 전문가를 이용하여 작성된 것은 아니다.

A37 문단 8의 요구사항과 관련하여 감사절차의 성격, 시기 및 범위는 다음과 같은 사항에 영향을 받을 수 있다.

¹³ 감사기준서 520 문단 5(a)

¹⁴ 감사기준서 240 “재무제표감사에서의 부정에 관한 감사인의 책임” 문단 14

¹⁵ 감사기준서 250 “재무제표감사에서의 법률과 규정의 고려” 문단 9

감사기준서 500

- 경영진측 전문가가 관련된 사항의 성격과 복잡성
- 동 사항에 내재된 중요왜곡표시위험
- 감사증거에 대한 대체적인 원천의 이용가능성
- 경영진측 전문가가 수행한 업무의 성격과 범위 및 목적
- 경영진측 전문가가 기업에 고용되었는지 또는 관련 서비스의 제공을 위해 기업과 계약한 당사자인지 여부
- 경영진측 전문가가 수행한 업무에 대하여 경영진이 통제하거나 영향력을 행사할 수 있는 범위
- 경영진측 전문가가 전문적 업무수행기준 또는 기타 전문직 요구사항이나 산업적 요구사항의 적용을 받는지 여부
- 경영진측 전문가가 수행하는 업무에 대한 내부통제의 성격과 범위
- 경영진측 전문가의 전문 분야에 대한 감사인의 지식과 경험
- 해당 전문가가 수행한 업무에 대한 감사인의 과거 경험

경영진측 전문가의 적격성, 역량 및 객관성 (문단 8(a) 참조)

- A38 적격성은 경영진측 전문가가 보유하고 있는 전문성의 성격 및 수준과 관련된다. 역량은 이러한 적격성을 상황에 맞게 발휘할 수 있는 경영진측 전문가의 능력과 관련된다. 이러한 역량에 영향을 줄 수 있는 요소에는 예를 들어 지리적 위치, 시간과 자원의 이용가능성 등이 포함된다. 객관성은 편의, 이해의 상충 또는 타인의 영향이 경영진측 전문가의 전문적 판단이나 업무상의 판단에 미칠 수 있는 영향과 관련된다. 경영진측 전문가의 적격성과 역량 및 객관성, 그리고 해당 전문가가 수행한 업무에 대한 기업 내부의 통제는 경영진측 전문가에 의해 생성되는 정보의 신뢰성과 관련된 중요한 요소이다.
- A39 경영진측 전문가의 적격성과 역량 및 객관성에 관한 정보는 다음과 같은 다양한 원천에서 나올 수 있다.
- 해당 전문가가 과거에 수행한 업무에 대한 개인적 경험
 - 해당 전문가와의 토의
 - 해당 전문가가 수행한 업무에 익숙한 타인과의 토의
 - 해당 전문가의 자격, 전문직 단체 또는 협회의 회원여부, 개업요건 또는 기타 형태의 외부적 공인제도에 대하여 알고 있는 지식
 - 해당 전문가가 저술한 논문이나 서적
 - 감사인이 경영진측 전문가에 의해 생성된 정보와 관련하여 충분하고 적합한 감사증거를 얻는 데 도움을 줄 수 있는 감사인측 전문가
- A40 경영진측 전문가의 적격성, 역량 및 객관성에 대한 평가와 관련된 사항에는 해당 전문가의 업무가 직무수행기준 또는 기타 전문직 요구사항이나 산업적 요구사항(예를 들어, 전문직 단체나 협회의 윤리기준과 기타 회원자격요건), 면허발급기관의 인증기준 또는 법규상 요구사항의 적용을 받는지 여부가 포함된다.
- A41 기타 관련될 수 있는 사항에는 다음이 포함된다.

감사기준서 500

- 전문영역 내의 특정분야 등 경영진측 전문가의 적격성이 해당 전문가가 수행한 업무를 이용하고자 하는 사항과 관련성이 있는지 여부. 예를 들어, 어떤 보험계리인이 재산과 재해 보험에는 전문적일 수 있으나, 연금계산에 관해서는 전문성이 부족할 수도 있다.
- 관련 회계적 요구사항에 대한 경영진측 전문가의 적격성(예를 들어, 해당 재무보고체계와 일관성이 있는 가정과 방법(해당되는 경우, 모델 포함)에 대한 지식)
- 예상하지 않았던 사건, 상황의 변화 또는 감사절차의 결과로부터 입수된 감사증거에 따라 경영진측 전문가의 적격성, 역량 및 객관성에 대한 최초의 평가를 재고할 필요가 있는지 여부

A42 예를 들어, 이기적 위협, 변호위협, 유착위협, 자기검토위협 및 압력위협과 같이 객관성에 영향을 줄 수 있는 상황은 광범위할 것이다. 안전장치는 이러한 위협들을 감소시킬 수 있으며, 이는 외부 제도(예를 들어 경영진측 전문가의 전문직단체나 법규) 또는 경영진측 전문가의 업무수행 환경(예를 들어 품질관리정책과 절차)에 의해 수립될 수 있을 것이다.

A43 안전장치가 경영진측 전문가의 객관성에 대한 모든 위협을 제거할 수는 없지만, 압력위협과 같은 위협은 기업에 고용된 전문가보다는 계약에 의한 전문가의 경우 덜 유의적일 것이며, 품질관리정책과 절차와 같은 안전장치는 계약에 의한 전문가에게 그 효과성이 더 클 것이다. 기업의 피고용인이기 때문에 발생하는 객관성의 위협은 항상 존재하는 것이므로, 기업에 고용된 전문가가 일반적으로 기업 내의 다른 종업원들 보다 더 공정할 것이라고 판단할 수는 없을 것이다.

A44 감사인은 기업과 계약한 전문가의 객관성을 평가할 때, 전문가의 객관성을 위협할 수 있는 이해와 관계, 그리고 해당 전문가에게 적용되는 전문직 요구사항 등 적용가능한 모든 안전장치에 대하여 경영진 및 해당 전문가와 논의하고, 그러한 안전장치가 적절한지 여부를 평가하는 것이 적절할 것이다. 객관성을 위협하는 이해관계와 관계에는 다음 사항이 포함될 수 있을 것이다.

- 재무적 이해관계
- 사업적인 관계와 인적인 관계
- 다른 서비스의 제공

경영진측 전문가가 수행한 업무에 대한 이해 (문단 8(b) 참조)

A45 경영진측 전문가가 수행한 업무를 이해할 때는 관련 전문영역을 이해하는 것이 포함된다. 관련 전문영역에 대한 이해는 감사인이 경영진측 전문가가 수행한 업무를 평가할 전문성을 갖고 있는지 여부 또는 감사인이 이러한 목적을 위해 감사인측 전문가를 필요로 하는지 여부에 대한 결정과 더불어 이루어질 것이다.¹⁶

A46 경영진측 전문가의 전문영역으로서 감사인의 이해와 관련성이 있는 것에는 다음과 같은 측면들이 포함될 수 있을 것이다.

- 해당 전문가의 전문영역 내에 감사에 관련된 분야가 있는지 여부
- 전문직 기준이나 기타의 기준, 그리고 법규상 요구사항이 적용되는지 여부

¹⁶ 감사기준서 620 “감사인측 전문가가 수행한 업무의 활용” 문단 7

감사기준서 500

- 경영진측 전문가가 어떤 가정과 방법을 사용하는지, 또 이러한 가정과 방법이 해당 전문가의 전문영역 내에서 일반적으로 인정되며 또한 재무보고 목적에 적합한지 여부
- 경영진측 전문가가 사용하는 내·외부의 데이터나 정보의 성격

A47 계약에 의한 경영진측 전문가의 경우에는, 일반적으로 기업과 전문가간의 계약서 또는 기타 형태의 합의서가 존재할 것이다. 경영진측 전문가가 수행한 업무를 이해할 때, 이러한 계약내용을 평가하는 것은 감사인의 목적상 다음 사항의 적절성을 결정하는 데 도움을 줄 수 있을 것이다.

- 해당 전문가가 수행한 업무의 성격, 범위 및 목적
- 경영진과 해당 전문가간 각각의 역할과 책임
- 해당 전문가가 제공하는 보고서의 형태 등 경영진과 해당 전문가간의 커뮤니케이션의 성격, 시기 및 범위

A48 고용된 경영진측 전문가의 경우에는, 이러한 종류의 계약서가 존재할 가능성이 낮을 것이다. 감사인이 해당 전문가와 다른 경영진 구성원에게 질문을 하는 것은 필요한 이해를 얻는 데 가장 적합한 방법일 수 있다.

경영진측 전문가가 수행한 업무의 적합성 평가(문단 8(c) 참조)

- A49 경영진측 전문가가 수행한 업무가 관련 경영진주장에 대한 감사증거로서 적합한지 여부를 평가할 때 고려할 사항에는 다음이 포함된다.
- 해당 전문가의 발견사항이나 결론의 관련성과 합리성, 다른 감사증거와의 일관성, 그리고 이들이 재무제표에 적합하게 반영되었는지 여부
 - 해당 전문가가 유의적 가정과 방법을 사용한 경우, 그러한 가정과 방법의 관련성과 합리성
 - 해당 전문가가 수행한 업무에 원천데이터가 유의적으로 사용되는 경우에는, 그러한 원천데이터의 관련성, 완전성 및 정확성

기업에 의해 생성되고 감사 목적을 위해 사용되는 정보(문단 9(a)-(b) 참조)

A50 감사인이 신뢰성 있는 감사증거를 얻기 위하여는, 감사절차의 수행에 사용되는 기업이 생성한 정보가 충분히 완전하고 정확할 필요가 있다. 예를 들어, 판매수량기록에 표준가격을 적용하여 실시하는 매출에 대한 감사는 가격정보의 정확성과 판매수량 데이터의 완전성과 정확성에 그 효과성이 영향을 받는다. 이와 유사하게, 감사인이 어떤 특성(예를 들어, 승인)에 대하여 어떤 모집단(예를 들어, 지급거래)을 테스트할 경우, 테스트 항목이 추출되는 모집단이 완전하지 않다면 테스트 결과는 보다 신뢰성이 낮을 것이다.

A51 정보의 정확성과 완전성에 대한 감사증거를 입수하는 것이 감사절차의 필수적인 부분일 경우, 이러한 감사증거의 수집은 해당 정보에 적용되는 실제 감사절차와 동시에 수행될 것이다. 또 감사인이 정보의 작성과 유지에 대한 통제를 테스트함으로써 해당 정보의 정확성과 완전성에 대한 감사증거를 얻을 수 있는 상황도 있을 것이다. 반면, 감사인이 추가적인 감사절차가 필요하다고 결정하게 되는 상황도 있을 것이다.

감사기준서 500

- A52 감사인은 기업이 생성한 정보를 다른 감사목적에 위해 사용하려는 경우가 있다. 예를 들어, 감사인은 분석적절차의 목적을 위하여 기업의 성과측정치를 사용하거나, 내부감사기능의 보고서와 같이 기업이 모니터링 활동을 위해 생성한 정보를 사용하고자 할 수 있다. 그러한 경우, 입수된 감사증거의 적합성은 그 정보가 해당 감사목적에 충분히 정확하고 세부적인지 여부에 영향을 받는다. 예를 들어, 경영진이 사용하는 성과측정치는 중요한 왜곡표시를 발견할 수 있을 만큼 정확하지 않을 수 있다.

감사증거를 입수하기 위한 테스트 항목의 추출 (문단 10 참조)

- A53 입수되거나 입수될 다른 감사증거와 함께 고려할 경우, 효과적인 테스트는 감사인의 목적에 충분할 만큼 적합한 감사증거를 제공할 것이다. 감사인은 테스트 항목을 추출할 때, 문단 7 에 따라 감사증거로 사용될 정보의 관련성과 신뢰성을 결정하여야 하며, 효과성의 또 다른 측면, 즉 충분성은 테스트 할 항목의 추출에 있어 중요한 고려사항 중 하나이다. 감사인이 테스트 할 항목을 추출하는 데 이용가능한 방법은 다음과 같다.

- (a) 모든 항목의 추출(전수조사)
- (b) 특정 항목의 추출
- (c) 표본감사

이들 방법은 특정의 상황(예를 들어 테스트되고 있는 경영진주장에 관련된 중요왜곡표시위험) 그리고 상이한 방법의 실용성과 효율성에 따라 개별적으로 또는 결합하여 적용하는 것이 적절할 것이다.

모든 항목의 추출

- A54 감사인은 어떤 거래유형이나 계정잔액을 구성하는 항목의 전체 모집단(또는 모집단 내의 계층화된 집단)을 조사하는 것이 가장 적절하다고 결정할 수 있을 것이다. 통제테스트에서는 전수조사가 거의 이용되지 않는다. 반면, 세부테스트에서는 전수조사가 더 일반적으로 사용된다. 전수조사는 예를 들어 다음과 같은 경우에 적합할 것이다.
- 모집단이 금액이 큰 소수의 항목으로 구성되어 있을 때
 - 유의적 위험이 존재하며 다른 방법으로는 충분하고 적합한 감사증거를 제공하지 못할 때

정보시스템에 의해 자동적으로 수행되는 계산이나 기타 처리는 그 반복적 특성으로 인하여 전수조사가 비용 측면에서 효과적이다.

특정 항목의 추출

- A55 감사인은 모집단으로부터 특정항목들을 추출하기로 결정할 수도 있다. 이러한 결정을 할 때 관련성이 있는 요소로는 감사인의 기업에 대한 이해, 평가된 중요왜곡표시위험, 그리고 테스트할 모집단의 특성이 포함된다. 특정 항목에 대한 판단적 추출은 비표본위험을 낳는다. 추출될 특정 항목에는 다음과 같은 것이 포함될 수 있을 것이다.
- 금액이 크거나 주요한 항목. 감사인은 모집단 내의 특정 항목을 추출할 때 그 금액이 큰 항목, 또는 예를 들어 의심스럽고 비경상적이며 특별히 위험성이 있거나 과거에 오류가 발생되었던 항목과 같이 어떤 특성을 보이고 있기 때문에 그러한 항목을 추출하기로 결정할 수 있을 것이다.

감사기준서 500

- 일정금액 이상의 모든 항목. 감사인은 거래유형이나 계정잔액의 전체금액에서 많은 부분을 검증하기 위하여 일정 금액을 초과하는 항목을 조사하기로 결정할 수 있을 것이다.
- 정보를 입수하기 위한 항목. 감사인은 기업의 성격이나 거래의 성격과 같이 어떤 사항에 대한 정보를 입수하기 위하여 관련 항목을 조사할 수 있을 것이다.

A56 어떤 거래유형이나 계정잔액에서 특정 항목을 선택적으로 조사하는 것은 감사증거를 얻는 효율적인 수단이 될 수 있지만, 그것이 표본감사를 구성하는 것은 아니다. 이러한 방법으로 추출된 항목에 감사절차를 적용한 결과는 전체 모집단으로 투영될 수 없으며, 따라서 특정 항목에 대한 선택적 조사는 모집단의 잔여 부분과 관련하여 감사증거를 제공하지 않는다.

표본감사

A57 표본감사는 모집단으로부터 도출된 표본에 대한 테스트에 근거하여 모집단 전체에 대한 결론을 이끌어 낼 수 있도록 설계된다. 표본감사는 감사기준서 530 에서 논의된다.¹⁷

감사증거의 일관성 결여 또는 감사증거의 신뢰성에 대한 의문 (문단 11 참조)

A58 한 원천에서 입수한 감사증거가 다른 원천에서 얻은 감사증거와 일관성이 없는 것과 같이, 상이한 원천으로부터 감사증거를 입수하거나 상이한 성격을 지닌 감사증거를 입수하는 경우 어떤 개별 감사증거가 신뢰할 수 없다는 것을 나타낼 수도 있을 것이다. 예를 들어, 경영진과 내부감사인 및 기타의 인원들에 대한 질문의 결과 그 답변 간에 일관성이 없을 때, 또는 경영진에 대한 질문의 답변을 확인하기 위해 지배기구에게 수행한 질문의 답변이 경영진의 그것과 일관성이 없을 때가 그러한 경우가 될 것이다. 감사기준서 230 은 감사인이 유의적 사항에 관한 감사인의 최종 결론과 일관성이 없는 정보를 식별한 경우 구체적인 문서화 요구사항을 포함한다.¹⁸

¹⁷ 감사기준서 530 “표본감사”

¹⁸ 감사기준서 230 “감사문서” 문단 11

감사기준서 501

감사증거-특정 항목에 대한 구체적인 고려사항

목 차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위 ----- 1

시행일 ----- 2

목적 ----- 3

요구사항

재고자산 ----- 4-8

소송과 배상청구 ----- 9-12

부문정보 ----- 13

적용 및 기타 설명자료

재고자산 ----- A1-A16

소송과 배상청구 ----- A17-A25

부문정보 ----- A26-A27

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 1 이 감사기준서는 감사인이 재무제표감사에서 재고자산과 기업이 연루된 소송과 배상청구 그리고 부문정보의 측면과 관련하여 감사기준서 330¹, 감사기준서 500² 그리고 기타 관련 감사기준에 따라 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 때 특별히 고려할 사항을 다룬다.

시행일

- 2 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 3 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 다음 사항에 관한 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 것이다.
- (a) 재고자산의 실재성과 상태
 - (b) 기업이 연루된 소송과 배상청구의 완전성
 - (c) 해당 재무보고체계에 따른 부문정보의 표시와 공시

¹ 감사기준서 330 “평가된 위험에 대한 감사인의 대응”

² 감사기준서 500 “감사증거”

감사기준서 501

요구사항

재고자산

- 4 재무제표에서 재고자산이 중요한 경우, 감사인은 다음의 절차를 통하여 재고자산의 실재성과 상태에 관한 충분하고 적합한 감사증거를 입수하여야 한다.
 - (a) 실행불가능하지 않는 한, 아래의 절차를 수행하기 위해 재고자산 실사에 입회함 (문단 A1-A3 참조)
 - (i) 재고자산 실사의 결과를 기록하고 통제하기 위한 경영진의 지시와 절차의 평가 (문단 A4 참조)
 - (ii) 경영진이 수행하는 실사절차에 대한 관찰 (문단 A5 참조)
 - (iii) 재고자산에 대한 조사 (문단 A6 참조)
 - (iv) 테스트 실사의 수행 (문단 A7-A8 참조)
 - (b) 재고자산의 최종 기록이 재고자산 실사의 결과를 정확하게 반영하고 있는지 여부를 결정하기 위해 재고자산의 최종 기록에 대한 감사절차를 수행함
- 5 재고자산 실사가 재무제표일이 아닌 일자에 수행될 경우, 감사인은 문단 4 에서 요구하는 절차에 추가하여 실사일과 재무제표일 사이의 재고자산 변동이 적절하게 기록되었는지 여부에 대한 감사증거를 얻기 위한 감사절차를 수행하여야 한다. (문단 A9 - A11 참조)
- 6 감사인이 예상하지 못한 상황으로 재고자산 실사에 입회할 수 없는 경우 감사인은 다른 일자를 정하여 재고자산을 실사하거나 실사에 입회하여야 하며, 기업의 재고자산 실사일과 감사인의 실사일 (또는 실사 입회일) 사이의 거래에 대한 감사절차를 수행하여야 한다.
- 7 재고자산 실사의 입회가 실행가능하지 않는 경우 감사인은 재고 자산의 실재성과 상태에 관한 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위해 대체적인 감사절차를 수행하여야 한다. 이러한 절차를 수행하는 것이 가능하지 않은 경우 감사인은 감사기준서 705³에 따라 감사의견을 변형시켜야 한다. (문단 A12-A14 참조)
- 8 제 3 자가 보관, 통제하고 있는 재고자산이 재무제표에 중요한 경우, 감사인은 다음 중 하나 이상의 절차를 수행하여 해당 재고자산의 실재성과 상태에 관한 충분하고 적합한 감사증거를 입수하여야 한다.
 - (a) 기업을 위하여 보유하는 재고자산의 수량과 상태에 대하여 해당 제 3 자의 조회를 요청함 (문단 A15 참조)
 - (b) 해당 상황에 적합한 검사 또는 기타의 감사절차를 수행함 (문단 A16 참조)

소송과 배상청구

- 9 감사인은 중요왜곡표시위험이 발생할 수 있는 관련 소송과 배상청구를 식별하기 위하여 다음과 같은 감사절차를 설계하고 수행하여야 한다. (문단 A17- A19 참조)
 - (a) 경영진, 그리고 해당되는 경우 내부 법률고문 등 기업 내부의 다른 인원에게 질문함
 - (b) 지배기구의 회의록 및 기업과 외부 법률고문간의 왕복문서를 검토함

³ 감사기준서 705 “감사의견의 변형”

감사기준서 501

(c) 법률비용 계정을 검토함 (문단 A20 참조)

- 10 식별된 소송이나 배상청구에 관하여 감사인이 중요왜곡표시위험이 있다고 평가한 경우 또는 감사절차를 수행한 결과 그 밖의 중요한 소송이나 배상청구가 존재할 가능성이 나타나는 경우에는, 감사인은 다른 감사기준서에서 요구되는 절차에 추가하여 기업의 외부 법률고문과의 직접적인 커뮤니케이션을 모색해야 한다. 이를 위해 경영진이 작성한 질의서를 감사인이 발송하며, 외부 법률고문이 감사인과 직접 커뮤니케이션하도록 요청하여야 한다. 법규 또는 관련 법률전문직 단체에 의해 감사인과 외부 법률고문간의 직접적인 커뮤니케이션이 금지된 경우에는, 감사인은 대체적인 감사절차를 수행하여야 한다. (문단 A21- A25 참조)
- 11 감사인은 다음의 모두에 해당되는 경우 감사기준서 705 에 따라 감사보고서의 의견을 변형시켜야 한다.
- (a) 감사인이 기업의 외부 법률고문과 커뮤니케이션하거나 만나는 것을 경영진이 거부함.
또는 기업의 외부 법률고문이 질의서에 대한 적절한 답변을 거부하거나 답변이 금지됨
 - (b) 감사인이 대체적인 감사절차를 통해서 충분하고 적합한 감사증거를 얻을 수 없음

서면진술

- 12 감사인은 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)에게 이들이 재무제표를 작성할 때 그 영향을 고려해야 할 알려진 실체의 또는 발생가능한 소송과 배상청구를 감사인에게 모두 공개하였으며, 해당 재무보고체계에 따라 회계처리하고 공시하였다는 내용의 서면진술을 제공하도록 요구하여야 한다.

부문정보

- 13 감사인은 부문정보가 해당 재무보고체계에 따라 표시되고 공시되었는지에 대하여 다음과 같이 충분하고 적합한 감사증거를 입수하여야 한다. (문단 A26 참조)
- (a) 경영진이 부문정보의 결정에 사용한 방법을 이해함 (문단 A27 참조)
 - (i) 그러한 방법에 의해 결과적으로 해당 재무보고체계에 따른 공시가 이루어 질 수 있는지 여부를 평가함
 - (ii) 적절한 경우, 해당 방법의 적용에 대하여 테스트함
 - (b) 분석적절차 또는 해당 상황에 적합한 기타의 감사절차를 수행함

적용 및 기타 설명자료

재고자산

재고자산 실사 입회 (문단 4(a) 참조)

- A1 경영진은 재무제표 작성의 근거를 마련하고, 해당사항이 있는 경우 계속기록법에 의한 재고관리시스템의 신뢰성을 확인하기 위해 일반적으로 1년에 최소 1회는 재고자산을 실사하는 절차를 수립한다.
- A2 재고자산 실사의 입회에는 다음과 같은 절차가 따른다.
- 재고자산의 실재성 확인과 그 상태의 평가를 위한 조사 및 테스트 실사의 수행

감사기준서 501

- 경영진의 지시에 대한 준수여부, 그리고 재고자산 실사의 결과를 기록하고 통제하는 절차의 수행에 대한 관찰
- 경영진이 수행하는 실사절차의 신뢰성에 대한 감사증거 입수

이러한 절차들은 감사인의 위험평가, 계획된 접근방법 및 그 수행된 절차의 내용에 따라 통제테스트나 실증절차의 역할을 수행할 것이다.

- A3 재고자산 실사의 입회를 계획할 때 (또는 문단 4 - 8 에 따라 감사절차를 설계하고 수행할 때) 관련되는 사항을 예시하면 다음과 같다.
- 재고자산과 관련된 중요왜곡표시위험
 - 재고자산과 관련된 내부통제의 성격
 - 재고자산의 실사를 위해 적절한 절차가 수립되고 적절한 지시가 전달될 것으로 예상되는지 여부
 - 재고자산 실사의 시기
 - 기업이 계속기록법을 유지하는지 여부
 - 적절한 입회장소를 결정시 보관장소(장소 별 재고자산의 중요성 및 중요왜곡표시위험 포함). 감사기준서 600⁴은 타감사인의 참여에 관한 사항을 다루고 있으며, 원격지 재고자산의 실사에 대한 입회에 타감사인이 참여하는 경우에는 해당 감사기준서가 관련성이 있을 것이다.
 - 감사인측 전문가의 도움이 필요한지 여부. 감사기준서 620⁵은 충분하고 적합한 감사증거의 입수를 지원할 감사인측 전문가의 활용을 다룬다.

경영진의 지시와 절차에 대한 평가 (문단 4(a)(i) 참조)

- A4 재고자산 실사의 기록과 통제를 위한 경영진의 지시와 절차를 평가할 때 관련성이 있는 사항에는, 이들이 예를 들어 다음과 같은 사항을 다루고 있는지가 포함된다.
- 적합한 통제절차의 적용. 예를 들어, 사용한 재고실사표의 회수, 미사용 재고실사표의 처리, 수량파악 및 검증의 절차 등
 - 재공품의 완성도, 회전율이 낮거나 진부화 또는 손상된 항목 및 제 3 자 소유 재고자산(예를 들어, 위탁품)에 대한 정확한 식별
 - 실제 수량을 추정하기 위해 사용된 절차. 이러한 절차는 야적된 석탄의 수량을 추정하는 데 필요할 수 있다.
 - 재고자산의 보관장소간 이동과 실사기준일 전후의 재고자산 입·출고에 대한 통제

경영진이 수행하는 실사절차에 대한 관찰 (문단 4(a)(ii) 참조)

- A5 예를 들어 실사 전후 및 실사 중 재고자산의 이동에 대한 통제와 관련된 절차와 같이, 경영진이 수행하는 실사절차를 관찰하는 것은 감사인이 경영진의 지시와 실사절차가 적절히 설계되어 실행되고 있다는 감사증거를 입수하는 데 도움을 준다. 아울러 감사인은 재고자산의 이동에 관한 추후의 회계처리에 대한 감사절차를 수행하는 데 도움이 되도록 재고자산의 이동내역과 같은 기간귀속 구분정보의 사본을 입수할 수 있을 것이다.

⁴ 감사기준서 600 “그룹재무제표 감사 - 부문감사인이 수행한 업무 등 특별 고려사항”

⁵ 감사기준서 620 “감사인측 전문가가 수행한 업무의 활용”

감사기준서 501

재고자산에 대한 조사 (문단 4(a)(iii) 참조)

- A6 감사인이 재고자산 실사의 입회 때 재고자산을 조사하는 것은 재고자산의 실재성(실재성이 반드시 소유권을 의미하는 것은 아님)을 확인하고 진부화되었거나 손상된, 또는 장기 보유 중인 재고자산을 식별하는 데 도움이 된다.

테스트 실사의 수행 (문단 4(a)(iv) 참조)

- A7 예를 들어, 경영진의 실사기록에서 선정된 항목을 실제의 재고로 추적하거나 실제의 재고에서 선정된 항목을 경영진의 실사기록으로 추적하는 것과 같이 테스트 실사를 수행하는 것은 이들 기록의 완전성과 정확성에 대한 감사증거를 제공한다.
- A8 감사인이 테스트 실사의 결과를 기록하고, 또 경영진의 완료된 실사기록 사본을 입수하면 재고자산의 최종기록이 기업의 실제 재고자산을 정확하게 반영하고 있는지 여부를 결정하기 위한 후속적 감사절차를 수행하는 데 도움을 준다.

재무제표일 외의 일자에 수행된 재고자산 실사 (문단 5 참조)

- A9 실무상 이유로, 재고자산 실사가 재무제표일 외의 날에 수행될 수 있다. 이것은 경영진이 재고자산 수량을 실사에 의해 결정하는지 또는 계속기록법을 유지하는지 여부와 관계없이 그렇게 될 수가 있다. 어느 경우이든, 재고자산 변동에 대한 통제의 설계, 실행 및 유지의 효과성은 재무제표일 외의 특정일에 수행되는 재고자산 실사가 감사목적에 적합한지 여부를 결정하게 된다. 감사기준서 330 은 기중에 수행되는 실증절차에 관한 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다.⁶
- A10 기업이 계속기록법을 유지하고 있는 경우, 경영진은 계속기록법에 의한 재고기록에 포함된 수량정보의 신뢰성을 확인하기 위하여 재고자산의 실사나 기타의 테스트를 수행할 것이다. 경영진 또는 감사인은 계속기록법에 의한 재고기록과 재고자산의 실제 보유수량 간에 차이를 식별할 수 있을 것이다. 이것은 재고자산 변동에 대한 통제가 효과적으로 운용되고 있지 않음을 나타내는 것일 수 있다.
- A11 재고자산의 실사일과 최종 재고자산 기록일 사이의 금액변동이 적절히 기록되었는지 여부에 대한 감사증거를 얻기 위해 감사절차를 설계할 때 관련 고려사항에는 다음이 포함된다.
- 계속기록법에 의한 재고기록이 바르게 조정되는지 여부
 - 기업의 계속기록법에 의한 재고기록의 신뢰성
 - 실사 중 입수된 정보와 계속기록법에 의한 재고기록간의 유의적 차이에 대한 이유

재고자산 실사의 입회가 실행가능하지 않는 경우 (문단 7 참조)

- A12 경우에 따라 재고자산 실사의 입회가 실행가능하지 않을 수 있다. 이것은 예를 들어 재고자산이 감사인의 안전을 위협할 수 있는 장소에 보관된 경우와 같이, 재고자산의 성격과 위치와 같은 요인에 기인될 수 있을 것이다. 그러나 감사인의 일반적인

⁶ 감사기준서 330 문단 22-23

감사기준서 501

불편사항은 입회가 실행가능 하지 않다는 감사인의 결정을 뒷받침하는 데 충분하지 아니하다. 또, 감사기준서 200⁷에서 설명하는 바와 같이, 어려움, 시간 또는 비용상 문제 그 자체는 감사인이 대체적인 절차가 없는 감사절차를 생략하거나 보다 설득력이 낮은 감사증거에 만족하는 정당한 근거가 되지 못한다.

A13 입회가 실행가능하지 않는 경우, 예를 들어 재고자산의 실사 이전에 취득하거나 매입한 특정의 재고자산 항목에 대하여 이후의 매출과 관련된 서류를 검사하는 것과 같은 대체적인 감사절차는 재고자산의 실재성과 상태에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 제공할 수 있을 것이다.

A14 그러나, 대체적 절차를 수행하여 재고자산의 실재성과 상태에 관해 충분하고 적합한 감사증거를 얻는 것이 가능하지 않는 때도 있다. 감사기준서 705 는 이 경우 범위제한으로 감사의견을 변형시킬 것을 요구한다.⁸

제3자가 보관, 통제하고 있는 재고자산

조회 (문단 8(a) 참조)

A15 감사기준서 505⁹ 는 외부조회 절차를 수행하기 위한 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다.

기타의 감사절차 (문단 8(b) 참조)

A16 예를 들어 해당 제 3 자에 대하여 그 성실성과 객관성에 의문이 제기되는 정보가 입수된 경우와 같이, 감사인은 상황에 따라 제 3 자에 대한 조회에 대신하여, 또는 이에 추가하여 기타의 감사절차를 수행하는 것이 적절하다고 생각할 수 있을 것이다. 이러한 기타의 감사절차는 예를 들어 다음과 같다.

- 실행가능한 경우, 제 3 자가 수행하는 재고자산 실사에 직접 입회하거나 타감사인이 입회하도록 조치함
- 재고자산이 바르게 실사되고 적절하게 보호되는지 확인하기 위해 제 3 자의 내부통제가 적절한지에 대한 타감사인의 감사보고서 또는 서비스조직 감사인의 감사보고서를 입수함
- 참고보관증과 같이 제 3 자가 보관하는 재고자산에 관한 문서를 조사함
- 재고자산이 담보로 제공되어 있다면 해당 당사자의 조회를 요청함

소송과 배상청구

소송과 배상청구의 완전성(문단 9 참조)

A17 감사대상 기업이 연루된 소송과 배상청구는 재무제표에 중요한 영향을 미칠 수 있으므로 재무제표에 공시하거나 계상하도록 요구될 수 있을 것이다.

⁷ 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행” 문단 A50

⁸ 감사기준서 705 문단 13

⁹ 감사기준서 505 외부조회

감사기준서 501

A18 문단 9 에서 식별된 절차 외에 기타의 관련 절차로는, 기업이 연루된 소송과 배상청구를 감사인이 인지하는 데 도움이 되도록 예를 들어 기업과 그 환경을 이해하는 절차의 일부로 수행된 위협평가절차에서 입수된 정보를 이용하는 것도 포함될 수 있을 것이다.

A19 감사인이 중요왜곡표시위험을 초래할 수 있는 소송과 배상청구를 식별하기 위해 입수한 감사증거는 소송과 배상청구의 평가나 측정과 같이 관련된 기타의 고려사항에 대한 감사증거도 제공할 수 있을 것이다. 감사기준서 540¹⁰ 은 회계추정이나 재무제표의 관련 공시가 요구되는 소송과 배상청구에 대하여 감사인이 고려할 관련 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다.

법률비용 계정의 검토 (문단 9(c) 참조)

A20 감사인은 상황에 따라 법률비용 계정에 대한 검토의 일부로 법률비용의 청구서와 같은 관련 원시문서를 조사하는 것이 적합하다고 판단할 수도 있을 것이다.

외부 법률고문과의 커뮤니케이션 (문단 10- 11 참조)

A21 외부 법률고문과의 직접적인 커뮤니케이션은 잠재적으로 중요한 소송과 배상청구가 알려져 있는지 여부, 그리고 관련 비용 등 재무적 영향에 대한 경영진의 추정이 합리적인지 여부에 관하여 감사인이 충분하고 적합한 감사증거를 얻는 데 도움이 된다.

A22 감사인은 일반질문서를 통해 외부 법률고문과의 직접적인 커뮤니케이션을 모색할 경우도 있다. 이러한 목적을 위한 일반질문서에는 이러한 목적으로 외부 법률고문이 인지하고 있는 모든 소송과 배상청구 사항, 그 결과에 대한 평가, 그리고 관련 비용 등 재무적 영향의 추정치를 감사인에 알려줄 것을 요청하는 내용이 포함된다.

A23 예를 들어 외부 법률고문이 소속된 법률전문직 단체가 일반질문서에 답변하는 것을 금지하는 경우와 같이, 해당 법률고문이 일반질문서에 대하여 적절하게 답변하지 않을 것으로 판단되는 경우, 감사인은 세부질문서를 통해 직접적인 커뮤니케이션을 모색할 수 있을 것이다. 이러한 목적을 위해, 세부질문서에는 다음과 같은 내용이 포함된다.

(a) 소송과 배상청구의 목록

(b) 가능한 경우, 각 소송과 배상청구의 결과에 대한 경영진의 평가 및 관련 비용 등 재무적 영향에 대한 경영진의 추정치

(c) 경영진의 평가가 타당한지 외부 법률고문이 확인해 주고 소송과 배상청구 목록이 불완전하거나 부정확하다고 판단되면 추가적인 정보를 감사인에게 제공해 줄 것을 요청하는 내용

A24 감사인은 소송이나 배상청구의 예상되는 결과를 논의하기 위하여 상황에 따라 기업의 외부 법률고문과 만날 필요가 있다고 판단할 수도 있을 것이다. 예를 들어, 다음과 같은 경우일 것이다.

- 유의적 위험이 있는 사항이라고 결정한 경우
- 사항이 복잡한 경우

¹⁰ 감사기준서 540 “공정가치 등 회계추정치와 관련 공시에 대한 감사”

감사기준서 501

- 경영진과 외부 법률고문 간에 의견의 불일치가 있는 경우
일반적으로, 그러한 회합에는 경영진의 동의가 요구되며 경영진측 대리인이 참석할 가운데 열린다.

A25 감사기준서 700¹¹에 따라, 감사인은 재무제표에 대한 감사의견의 근거가 되는 충분하고 적합한 감사증거를 입수한 날 보다 빠르지 않은 날을 감사보고서일로 할 것이 요구된다. 소송과 배상청구의 진행상태에 대한 감사보고서일까지의 감사증거는 관련 사항을 다룰 책임이 있는 경영진(사내 법률고문 포함)에게 질문하여 입수할 수 있을 것이다. 감사인은 경우에 따라 외부 법률고문으로부터 갱신된 정보를 입수하는 것이 필요할 수도 있을 것이다.

부문정보(문단 13 참조)

A26 기업은 해당 재무보고체계에 따라 재무제표에 부문정보를 공시하는 것이 요구되거나 허용될 수 있다. 부문정보의 표시 및 공시에 대한 감사인의 책임은 재무제표 전체와 관련되어 있다. 따라서, 단독으로 표시된 부문정보에 대한 의견 표명을 위해 필요할 것 같은 감사절차를 수행하도록 감사인에게 요구되지는 아니한다.

경영진이 사용한 방법에 대한 이해(문단 13(a) 참조)

A27 경영진이 부문정보를 결정할 때 사용한 방법을 이해하고 그러한 방법이 결과적으로 해당 재무보고체계에 따른 공시에 해당되는지 여부를 결정할 때, 관련될 수 있는 사항은 예를 들어 다음과 같다.

- 부문간 판매, 대체 및 청구와 부문간 거래금액의 제거
- 예를 들어 매출액 영업이익률과 같이, 예산이나 기타의 예상 결과와 비교
- 자산과 비용의 부문간 배부
- 과거 보고기간과의 일관성, 그리고 일관성이 위배된 경우 관련 공시의 적절성

¹¹ 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고” 문단 49

감사기준서 505

외부조회

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위 ----- 1

감사증거 입수를 위한 외부조회 절차 ----- 2-3

시행일 ----- 4

목적 ----- 5

용어의 정의 ----- 6

요구사항

외부조회 절차 ----- 7

경영진이 감사인의 조회서 발송을 거부하는 경우 ----- 8-9

외부조회 절차의 결과 ----- 10-14

소극적 조회 ----- 15

입수된 증거의 평가 ----- 16

적용 및 기타 설명자료

외부조회 절차 ----- A1-A7

경영진이 감사인의 조회서 발송을 거부하는 경우 ----- A8-A10

외부조회 절차의 결과 ----- A11-A22

소극적 조회 ----- A23

입수된 증거의 평가 ----- A24-A25

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 1 이 감사기준서는 감사인이 감사기준서 330¹과 500²의 요구사항에 따라 감사증거를 입수하기 위한 감사인의 외부조회 절차의 이용을 다룬다. 이 감사기준서에서 소송과 배상청구에 관한 질문은 다루지 않으며, 이에 관한 것은 감사기준서 501³이 다룬다.

감사증거 입수를 위한 외부조회 절차

- 2 감사기준서 500에 따르면 감사증거의 신뢰성은 그 원천과 성격에 영향을 받고

¹ 감사기준서 330 “평가된 위험에 대한 감사인의 대응”

² 감사기준서 500 “감사증거”

³ 감사기준서 501 “감사증거-특정 항목에 대한 구체적인 고려사항”

감사기준서 505

감사증거를 입수한 개별 상황에 따라 다르다고 설명한다.⁴ 해당 감사기준서는 또 다음과 같이 감사증거에 적용가능한 일반적인 내용을 포함한다.⁵

- 기업 외부의 독립된 원천으로부터 입수된 감사증거가 더욱 신뢰성이 높음
- 감사인이 직접 입수한 감사증거가 간접적으로 또는 추론으로 입수한 감사증거보다 더욱 신뢰성이 높음
- 종이, 전자문서, 기타매체 등 문서형태의 감사증거가 더욱 신뢰성이 높음

따라서 감사의 상황에 따라 다르겠지만 감사인이 조회처로부터 직접 수령한 외부조회 형태의 감사증거는 해당 기업의 내부적으로 생성된 감사증거보다 신뢰성이 더욱 높을 것이다. 이 감사기준서는 감사인이 관련성이 있고 신뢰할 수 있는 감사증거를 입수하기 위한 외부조회 절차를 설계하고 수행하는 데 도움을 주기 위한 것이다.

3 감사증거로서 외부조회의 중요성을 인정하고 있는 다른 감사기준서는 예를 들어 다음과 같다.

- 감사기준서 330은 재무제표 수준에서 평가된 중요왜곡표시위험에 대처하기 위하여 전반적인 대응을 설계하고 실행하여야 할 감사인의 책임과, 경영진주장 수준에서 평가된 중요왜곡표시위험에 대응하도록 추가감사절차의 성격과 시기 및 범위를 설계하고 수행하여야 할 감사인의 책임을 논의한다.⁶ 또, 감사기준서 330은 평가된 중요왜곡표시위험과 관계없이 각각의 중요한 거래유형, 계정잔액 및 공시에 대하여 실증절차를 설계하고 수행하도록 요구한다. 감사인은 또한 실증감사절차로서 외부조회 절차를 수행할지 여부를 고려하도록 요구된다.⁷
- 감사기준서 330에 따르면, 감사인은 위험평가 수준이 높을수록 더욱 설득력 있는 감사증거를 입수하여야 한다.⁸ 감사인은 이를 위해 증거의 양을 증가시키거나 혹은 더 관련성이 있거나 더 신뢰성이 높은 증거를 입수할 수 있으며, 또는 증거의 양도 증가시키면서 더 관련성이 있거나 더 신뢰성이 높은 증거를 입수할 수도 있다. 예를 들어, 감사인은 제3자로부터 직접 증거를 입수하거나 다수의 독립된 원천으로부터 확인적 증거를 입수하는 데 더 중점을 둘 수 있을 것이다. 감사기준서 330은 또한 외부조회 절차가 부정이나 오류로 인한 유의적인 중요왜곡표시위험에 대처하기 위해 감사인이 필요로 하는 신뢰성 높은 감사증거를 입수하는 데 도움을 줄 수 있다고 설명한다.⁹
- 감사기준서 240은 감사인이 경영진주장 수준에서 평가된 부정으로 인한 중요왜곡표시위험에 대처하기 위한 방법으로서, 추가적인 확인적 정보를 입수하기 위해 조회서를 설계할 수 있다고 설명한다.¹⁰
- 감사기준서 500은 외부조회와 같이 해당 기업으로부터 독립된 원천에서 입수한 확증적 정보를 통하여 감사인이 회계기록에 존재하는 증거로부터 얻은 확신 또는

⁴ 감사기준서 500 문단 A5

⁵ 감사기준서 500 문단 A31

⁶ 감사기준서 330 문단 5-6

⁷ 감사기준서 330 문단 18-19

⁸ 감사기준서 330 문단 7(b)

⁹ 감사기준서 330 문단 A53

¹⁰ 감사기준서 240 “재무제표감사에서의 부정에 관한 감사인의 책임” 문단 A38

감사기준서 505

경영진의 진술로부터 얻은 확신을 증가시킬 수 있다고 설명한다.¹¹

시행일

- 4 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 5 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 외부조회 절차를 이용할 때 관련성이 있고 신뢰할 수 있는 감사증거를 입수할 수 있도록 절차를 설계하고 수행하는 것이다.

용어의 정의

- 6 감사기준서에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
- (a) 외부조회 - 감사인이 제3자(조회처, 조회 대상자라고도 한다)로부터 종이형태나, 전자문서 또는 기타 매체를 통해 직접적인 서면 회신으로 입수한 감사증거
 - (b) 적극적 조회 - 조회처가 조회서의 정보에 동의하는지 여부를 표시하거나, 또는 요청된 정보를 제공하여 감사인에게 직접 회신해 달라고 요청하는 조회
 - (c) 소극적 조회 - 조회처가 조회서의 정보에 동의하지 않는 경우에만 감사인에게 직접 회신해 달라고 요청하는 조회
 - (d) 미회신 - 조회처가 적극적 조회에 대하여 회신을 하지 않거나 충분한 회신을 하지 않는 경우, 또는 조회서가 도달되지 않고 반송되는 경우
 - (e) 불일치사항 - 조회를 요청한 정보나 기업의 기록에 포함된 정보와 조회처가 제공하는 정보간에 차이가 나타나는 회신

요구사항

외부조회 절차

- 7 감사인은 외부조회 절차를 이용할 때 다음의 절차를 수행하여 외부조회의 요청에 대한 통제를 유지해야 한다.
- (a) 확인하거나 요청할 정보의 결정 (문단 A1 참조)
 - (b) 적합한 조회 대상자의 선택 (문단 A2 참조)
 - (c) 조회서에 수신인이 적절히 표시되었으며 감사인에게 직접 발송되도록 회신에 관한 정보가 포함되었는지에 대한 결정 등 조회서의 설계 (문단 A3-A6 참조)
 - (d) 조회처에 대한 조회요청서의 발송. 적용가능한 경우 후속확인조회서를 포함한다. (문단 A7 참조)

경영진이 감사인의 조회서 발송을 거부하는 경우

- 8 만약 경영진이 감사인의 조회서 발송을 거부하면, 감사인은 다음의 절차를 수행하여야 한다.
- (a) 경영진의 거부사유에 관하여 질문하고 그 타당성과 합리성에 관해 감사증거를 구함 (문단 A8 참조)

¹¹ 감사기준서 500 문단 A8-A9

감사기준서 505

- (b) 경영진의 거부가 부정위험 등 관련 중요왜곡표시위험에 대한 감사인의 평가와 다른 감사절차의 성격, 시기 및 범위에 대하여 갖는 시사점을 평가함 (문단 A9 참조)
- (c) 관련성이 있고 신뢰할 수 있는 감사증거를 입수할 수 있도록 설계된 대체적 감사절차를 수행함 (문단 A10 참조)

- 9 만약 경영진이 조회서의 발송을 거부하는 것이 비합리적이라고 감사인이 결론을 내리거나 감사인이 대체적 감사절차로부터 관련성이 있고 신뢰할 수 있는 감사증거를 입수할 수 없다면, 감사인은 감사기준서 260¹²에 따라 지배기구와 커뮤니케이션하여야 한다. 감사인은 또 감사기준서 705¹³에 따라 해당 감사와 감사의견에 대한 시사점을 결정하여야 한다.

외부조회 절차의 결과

조회에 대한 회신의 신뢰성

- 10 만약 감사인이 조회에 대한 회신의 신뢰성에 관하여 의문을 제기하는 요소를 식별한다면, 감사인은 그러한 의문을 해결하기 위한 추가적인 감사증거를 입수하여야 한다. (문단 A11-A16 참조)
- 11 만약 감사인이 조회에 대한 회신이 신뢰할 만하지 않다고 결정한다면, 감사인은 부정위험 등 관련 중요왜곡표시위험에 대한 평가와 관련 기타 감사절차의 성격, 시기 및 범위에 대한 시사점을 평가하여야 한다. (문단 A17 참조)

미회신

- 12 감사인은 각각의 미회신에 대하여 관련성이 있고 신뢰할 수 있는 감사증거를 입수하기 위한 대체적 감사절차를 수행하여야 한다.

충분하고 적합한 감사증거 입수를 위해 적극적 조회에 대한 회신이 필요한 경우

- 13 만약 감사인이 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위하여 적극적 조회에 대한 회신이 필요하다고 결정하였다면, 대체적인 감사절차는 감사인이 요구하는 감사증거를 제공하지 못할 것이다. 만약 감사인이 그러한 적극적 조회에 대한 회신을 입수하지 못한다면, 감사인은 감사기준서 705에 따라 해당 감사와 감사의견에 대한 시사점을 결정하여야 한다. (문단 A20 참조)

불일치사항

- 14 감사인은 불일치사항이 왜곡표시를 나타내는 것인지 여부를 결정하기 위하여 해당 사항을 조사하여야 한다. (문단 A21-A22 참조)

소극적 조회

¹² 감사기준서 260 “지배기구와의 커뮤니케이션” 문단 16

¹³ 감사기준서 705 “감사의견의 변형”

감사기준서 505

- 15 소극적 조회는 적극적 조회보다 설득력이 낮은 감사증거를 제공한다. 따라서, 감사인은 다음 사항이 모두 충족되지 않는 한 경영진주장 수준에서 평가된 중요왜곡표시위험에 대처하기 위한 유일한 실증감사절차로서 소극적 조회를 이용하여서는 안 된다. (문단 A23 참조)
- (a) 감사인은 중요왜곡표시위험이 낮다고 평가하였고, 경영진주장과 관련된 통제의 운영효과성에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하였음
 - (b) 소극적 조회절차의 대상이 되는 항목의 모집단이 다수의 동질적이며 소액인 계정잔액이나 거래 또는 조건들로 구성되어 있음.
 - (c) 불일치사항의 발생률이 매우 낮을 것으로 예상됨.
 - (d) 감사인은 소극적 조회의 수신자가 그러한 요청을 무시할 상황이나 조건에 대하여 알고 있지 아니함

입수된 증거의 평가

- 16 감사인은 외부조회 절차의 결과가 관련성이 있고 신뢰할 수 있는 감사증거를 제공하고 있는지 여부, 또는 추가적인 감사증거가 필요한지 여부를 평가하여야 한다. (문단 A24-A25 참조)

적용 및 기타 설명자료

외부조회 절차

확인하거나 요청할 정보의 결정 (문단 7(a) 참조)

- A1 외부조회 절차는 계정잔액과 그 구성요소에 관한 정보를 확인하거나 요청하기 위하여 빈번하게 수행된다. 외부조회 절차는 또 해당 기업과 다른 당사자간의 약정, 계약 또는 거래의 조건을 확인하거나 “이면계약”과 같은 특정의 조건이 없다는 것을 확인하기 위하여 이용되기도 한다.

적합한 조회 대상자의 선택 (문단 7(b) 참조)

- A2 조회할 정보에 대하여 지식이 있다고 감사인이 믿는 조회 대상자에게 조회서를 보낼 때, 그 회신은 보다 관련성이 있고 신뢰할 수 있는 감사증거를 제공한다. 예를 들어 금융기관에 조회하는 경우, 조회할 거래나 약정에 대하여 잘 알고 있는 금융기관의 책임자가 그 금융기관에서는 조회를 요청할 가장 적합한 사람이다.

조회서의 설계 (문단 7(c) 참조)

- A3 조회서의 설계는 회신율, 그리고 회신을 통해 입수된 감사증거의 신뢰성과 성격에 직접적으로 영향을 미칠 수 있다.
- A4 조회서를 설계할 때 고려할 요소에는 다음이 포함된다.
- 관련 경영진주장
 - 부정위험을 포함하여 구체적으로 식별된 중요왜곡표시위험
 - 조회서의 구성과 표시
 - 해당 감사업무 또는 유사업무에 관한 사전 경험
 - 커뮤니케이션의 방법 (예를 들어, 종이형태나, 전자문서 또는 기타매체의 방법)

감사기준서 505

- 조회처가 감사인에게 회신해 주도록 하는 경영진의 승인이나 독려. 조회처는 경영진의 승인이 있는 조회서에 대해서만 회신하려고 할 것이다.
- 의도된 조회 대상자가 요청된 정보를 확인하거나 제공할 수 있는 능력 (예를 들어, 개별송장 별 금액 대 총잔액)

A5 적극적 조회는 주어진 정보에 대한 조회처의 동의를 표시하거나 조회처의 정보제공을 요청함으로써, 조회처가 모든 경우에 있어 감사인에게 회신하도록 요청하는 것이다. 적극적 조회에 대한 회신은 일반적으로 신뢰할 수 있는 감사증거를 제공할 것으로 기대된다. 반면, 조회처가 해당 정보가 정확한지 여부를 검증하지 않고 조회에 회신할 위험이 있다. 감사인은 조회서에 금액이나 기타의 정보를 기재하지 않고 조회처가 해당 금액을 기재하거나 기타의 정보를 제공해 주도록 요청하는 적극적 조회를 이용함으로써 이러한 위험을 감소시킬 수 있다. 그러나, 이러한 “공란” 형태의 조회는 조회처의 추가적인 노력을 요구하기 때문에 회신율이 더 낮을 수 있다.

A6 조회서에 수신인이 제대로 표시되었는지 여부를 결정하는 데는 조회서가 발송되기 전에 주소의 일부 또는 전부에 대하여 그 타당성을 테스트하는 것이 포함된다.

조회에 관한 후속조치 (문단 7(d) 참조)

A7 감사인은 조회에 대하여 합리적인 기간 내에 회신을 받지 못하였을 경우, 추가적인 조회서를 보낼 수 있다. 예를 들어, 감사인은 최초의 주소가 정확한지 다시 확인한 후에 추가적이거나 후속적인 조회서를 보낼 수 있다.

경영진이 감사인의 조회서 발송을 거부하는 경우*경영진의 거부에 대한 합리성 (문단 8(a) 참조)*

A8 경영진이 감사인의 조회서 발송을 거부하는 것은 감사인이 입수하고자 하는 감사증거에 관한 제한이다. 따라서 감사인은 그러한 제한의 이유를 질문하여야 한다. 일반적으로 제시되는 이유로는, 의도된 조회 대상자와 법적 분쟁이나 협상이 진행 중이어서 조회가 이러한 분쟁이나 협상의 해결에 영향을 미칠 수 있는 경우를 들 수 있다. 경영진은 부정 또는 오류를 드러낼 수 있는 감사증거에 대하여 감사인의 접근을 거절하고자 할 수 있기 때문에, 감사인은 그 이유의 타당성과 합리성에 대하여 감사증거를 구하여야 한다.

중요왜곡표시위험의 평가에 대한 시사점 (문단 8(b) 참조)

A9 감사인은 감사기준서 315¹⁴에 따라 경영진주장 수준의 중요왜곡표시위험에 대한 평가를 수정하고 계획된 감사절차도 그에 맞게 변경하는 것이 적절할 것이라는 결론을 문단 8(b)의 평가로부터 내릴 수 있다. 예를 들어 만약 외부조회 절차를 취하지 말라는 경영진의 요청이 비합리적인 경우라면, 이것은 감사기준서 240¹⁵에 따른 평가가 요구되는 부정위험요소를 나타내는 것일 수 있다.

¹⁴ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가” 문단 31

¹⁵ 감사기준서 240 문단 25

감사기준서 505

대체적 감사절차 (문단 8(c) 참조)

- A10 경영진의 거부에 대한 대체적 감사절차는 문단 A18 - A19에서 기술된 미회신의 경우에 적용되는 적합한 감사절차와 유사할 수 있다. 그러한 절차를 수행할 때는 또 문단 8(b)에 기술된 감사인의 평가 결과를 고려할 것이다.

외부조회 절차의 결과

조회에 대한 회신의 신뢰성 (문단 10 참조)

- A11 감사기준서 500은 감사증거가 기업외부의 원천으로부터 입수된 경우에도 그 신뢰성에 영향을 미칠 수 있는 상황이 있다는 것을 나타내고 있다.¹⁶ 모든 회신은 중간에서 가로채이거나 변조 또는 부정이 발생할 위험이 있다. 이러한 위험은 회신이 종이 형태나, 전자문서 또는 기타매체의 방법으로 이루어졌는지 여부와 관계없이 존재한다. 회신의 신뢰성에 의문을 갖게 할 수 있는 요인에는 다음과 같은 상황이 포함된다.
- 회신이 감사인에게 간접적으로 전달됨
 - 회신이 원래 의도된 조회 대상자로부터 발송되지 않은 것으로 보임
- A12 예를 들어 팩스나 전자우편 등 전자적으로 수령한 회신은 회신자의 원천과 권한에 대한 증명을 확보하기가 어렵고 변조를 발견하는 것이 어려울 수 있으므로 신뢰성에 관한 위험이 따른다. 감사인과 회신자는 전자적으로 전달되는 회신에 대하여 안전한 환경이 창출되는 절차를 이용함으로써 이러한 위험을 감소시킬 수 있을 것이다. 만약 감사인이 그러한 절차가 안전하고 적절하게 통제되고 있다는 점에 만족하고 있다면 관련 회신의 신뢰성은 향상된다. 전자적 조회절차에서는 전자형태 정보의 발신자의 신원을 확인하기 위한 다양한 기법을 포함할 수 있다. 예를 들어, 암호, 전자서명, 그리고 웹사이트의 신뢰성을 검증하는 절차를 이용하는 것이 그것이다.
- A13 만약 조회처가 조회서 회신의 관리 및 제공을 위해 제3자를 이용한다면, 감사인은 다음과 같은 위험에 대처하기 위한 절차를 수행할 수 있다.
- (a) 회신이 적절한 원천으로부터 이루어지지 않을 위험
 - (b) 회신자가 회신권한이 없을 위험
 - (c) 전송의 진실성이 훼손되었을 위험
- A14 감사인은 감사기준서 500에 따라 감사증거로 이용될 정보의 신뢰성에 대하여 의문이 있으면 이를 해결하기 위해 절차를 변경하거나 추가할지 여부를 결정하여야 한다.¹⁷ 감사인은 조회처와 접촉하여 조회에 대한 회신의 원천과 내용을 검증하는 절차를 취할 수도 있다. 예를 들어, 조회처가 전자메일로 회신하는 경우 감사인이 조회처에 전화하여 조회처가 실제 그 회신을 보냈는지 여부를 결정할 수 있다. 회신이 감사인에게 간접적으로 전달되었다면 (예를 들어, 조회처가 주소를 잘못 기재하여 감사인 주소 대신 해당 기업의 주소를 기재한 경우) 감사인은 조회처가 감사인에게 직접 서면으로 회신해 달라고 요청할 수 있다.

¹⁶ 감사기준서 500 문단 A31

¹⁷ 감사기준서 500 문단 11

감사기준서 505

A15 조회에 대한 구두회신은 감사인에 대한 직접적인 서면 회신이 아니기 때문에 그 자체로는 외부조회의 정의를 충족시키지 못한다. 그러나, 감사인은 조회에 대하여 구두의 회신을 받은 즉시, 상황에 따라 감사인에게 직접 서면으로 회신해 달라고 조회처에 요청할 수 있을 것이다. 만약 그러한 회신이 수령되지 않으면, 감사인은 문단 12에 따라 구두회신에 포함된 정보를 뒷받침할 기타의 감사증거를 구한다.

A16 조회에 대한 회신에 그 회신의 이용에 관한 제한적인 문구가 포함되어 있을 수 있다. 그러한 제한이 있다고 해서 반드시 감사증거로서의 회신의 신뢰성이 무효화되는 것은 아니다.

신뢰할 수 없는 회신 (문단 11 참조)

A17 감사인이 회신이 신뢰할 수 없다는 결정을 내리는 경우, 감사인은 감사기준서 315¹⁸에 따라 경영진주장 수준의 중요왜곡표시위험에 대한 평가를 수정하고 계획된 감사절차도 그에 맞게 변경할 필요가 있을 것이다. 예를 들어, 신뢰할 수 없는 회신은 감사기준서 240¹⁹에 따른 평가가 요구되는 부정위험요소를 나타내는 것일 수 있다.

미회신 (문단 12 참조)

A18 미회신의 경우 감사인이 수행할 수 있는 대체적 감사절차로는 예를 들어 다음이 포함된다.

- 매출채권 잔액 - 재무제표일 후 특정 현금회수, 선적서류, 그리고 보고기간말에 근접하여 발생한 매출거래에 대한 조사
- 매입채무 잔액 - 재무제표일 후 현금지급, 제3자로부터의 서신, 그리고 상품수령증과 같은 기타 기록의 조사

A19 대체적 감사절차의 성격과 범위는 문제가 되는 계정과 경영진주장에 영향을 받는다. 조회에 대한 미회신은 이전에 식별되지 아니한 중요왜곡표시위험이 있다는 것을 나타내는 것일 수 있다. 그러한 상황에서는, 감사인은 감사기준서 315²⁰에 따라 경영진주장 수준에서 평가된 중요왜곡표시위험을 수정하고 계획된 감사절차를 변경할 필요가 있을 것이다. 예를 들어 조회에 대한 회신이 예상보다 적거나 많은 것은, 감사기준서 240²¹에 따른 평가가 요구되는 이전에 식별되지 아니한 부정위험요소를 나타내는 것일 수 있다.

충분하고 적합한 감사증거 입수에 적극적 조회에 대한 회신이 필요한 경우 (문단 13 참조)

A20 상황에 따라 감사인은 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위해 적극적 조회에 대한 회신이 필요한 경영진주장 수준에서 평가된 중요왜곡표시위험을 식별할 수가 있을 것이다. 그러한 상황에는 다음과 같은 경우가 포함될 수 있다.

- 경영진주장을 확인하기 위해 이용가능한 정보가 오직 기업의 외부에서만 입수가 가능한

¹⁸ 감사기준서 315 문단 31

¹⁹ 감사기준서 240 문단 25

²⁰ 감사기준서 315 문단 31

²¹ 감사기준서 240 문단 25

감사기준서 505

경우

- 특정 부정위험요소(예, 경영진의 통제무력화 위험, 종업원 및 경영진이 연루될 수 있는 공모위험)로 인하여 감사인이 기업에서 입수한 증거를 신뢰할 수 없는 경우

불일치사항 (문단 14 참조)

- A21 조회에 대한 회신에서 발견된 불일치사항이 재무제표의 왜곡표시 또는 잠재적 왜곡표시를 나타내는 것일 수 있다. 감사인은 왜곡표시가 식별되는 경우 감사기준서 240에 따라 그러한 왜곡표시가 부정의 징후인지 여부를 평가하여야 한다.²² 불일치사항은 유사한 조회처로부터의 회신이나 유사한 계정에 대한 회신의 품질을 판단할 수 있는 지침을 제공할 수 있다. 불일치사항은 또 기업의 재무보고에 대한 내부통제의 미비점(들)을 나타내는 것일 수 있다.
- A22 어떤 불일치사항은 왜곡표시를 의미하는 것이 아니다. 예를 들어, 감사인은 조회에 대한 회신에서 나타난 차이가 외부조회 절차의 시기나 측정상의 문제, 또는 사무적 오류에서 기인한 것이라고 결론을 내릴 수도 있다.

소극적 조회 (문단 15 참조)

- A23 소극적 조회에 대한 회신을 받지 못하는 것이 해당 조회의 의도된 조회 대상자가 해당 조회서를 수령하였다거나 조회서에 포함된 정보의 정확성을 검증하였음을 명시적으로 나타내는 것은 아니다. 따라서, 조회처로부터 소극적 조회에 대한 회신을 받지 못하는 것은 적극적 조회에 대한 회신을 받은 것보다 유의적으로 설득력이 더 낮은 감사증거를 제공한다. 또한 조회처는 조회서에 있는 정보가 자신에게 유리하지 않은 경우에 의견차이가 있다는 회신을 더 많이 하고, 반대의 경우에는 회신을 덜 할 수 있다. 예를 들어, 은행의 예금주가 예금잔액에 대한 조회서의 잔액이 과소표시되어 있다고 판단하면 조회서에 대하여 회신을 더 많이 할 것이고, 잔액이 과대 표시되어 있다고 판단하는 경우에는 회신을 더 적게 할 수 있다. 그러므로, 은행의 예금주에게 소극적 조회서를 보내는 것은 예금잔액이 과소평가 되었는지 여부를 고려할 때에는 유용한 절차가 될 수 있으나 예금잔액의 과대표시에 관한 증거를 구하고 있을 때에는 효과적이지 않을 수 있다.

입수된 증거의 평가 (문단 16 참조)

- A24 감사인은 각 외부조회의 결과를 평가할 때, 이를 다음과 같은 범주로 분류할 수 있다.
- (a) 적합한 조회 대상자로부터 받은 회신으로, 조회서에 제시된 정보에 대하여 동의를 표하였거나 어떠한 불일치사항이 없이 요청된 정보를 제공해 온 회신
 - (b) 신뢰할 수 없다고 여겨지는 회신
 - (c) 미회신
 - (d) 불일치사항을 표시하고 있는 회신
- A25 감사인은 이러한 평가를 할 때 감사인이 수행하였던 기타의 감사절차와 함께 고려하는 것이 감사기준서 330에 따른 충분하고 적합한 감사증거가 입수되었는지 여부 또는

²² 감사기준서 240 문단 36

감사기준서 505

추가적인 감사증거가 필요한지 여부를 결정하는 데 도움이 될 것이다.²³

²³ 감사기준서 330 문단 26-27

감사기준서 510

초도감사-기초잔액

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위 ----- 1

시행일 ----- 2

목적 ----- 3

용어의 정의 ----- 4

요구사항

감사절차 ----- 5-9

감사결론 및 보고 ----- 10-13

적용 및 기타 설명자료

감사절차 ----- A1-A7

감사결론 및 보고 ----- A8-A9

보론: 변형의견을 표명한 감사보고서의 사례

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 1 이 감사기준서는 초도감사에 있어 기초잔액과 관련된 감사인의 책임을 다룬다. 기초잔액은 재무제표의 금액뿐 아니라, 우발사항이나 약정사항과 같이 보고기간의 개시일에 존재하였던 공시가 요구되는 사항도 포함한다. 재무제표에 비교재무정보가 포함된 경우, 감사기준서 710¹의 요구사항과 관련 지침의 내용도 적용된다. 감사기준서 300²은 초도감사에 착수하기 이전의 활동에 대한 추가적인 요구사항과 관련 지침을 포함한다.

시행일

- 2 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 3 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 초도감사를 수행할 때 기초잔액과 관련하여 다음에 관한 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 것이다.

¹ 감사기준서 710 “비교정보 -대응수치 및 비교재무제표”

² 감사기준서 300 “재무제표감사의 계획수립”

감사기준서 510

- (a) 당기재무제표에 중요하게 영향을 미치는 왜곡표시가 기초잔액에 포함되었는지 여부
- (b) 기초잔액에 반영된 적합한 회계정책이 당기재무제표에 일관되게 적용되었는지 여부, 또는 회계정책이 변경되었다면 해당 재무보고체계에 따라 적절하게 처리되고 적절하게 표시 및 공시되었는지 여부

용어의 정의

- 4 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
 - (a) 초도감사 - 다음의 하나에 해당하는 경우를 말한다.
 - (i) 전기재무제표가 감사받지 아니한 경우
 - (ii) 전기재무제표가 전임감사인의 감사를 받은 경우
 - (b) 기초잔액- 보고기간의 개시일에 존재하는 계정 잔액. 기초잔액은 전기의 마감잔액에 기초하고 있으며 과거 보고기간의 거래와 사건 및 전기에 적용된 회계정책을 반영한다. 기초잔액은 또한 우발사항이나 약정사항과 같이 보고기간 개시일 현재에 존재하여 공시를 요구하는 사항도 포함한다.
 - (c) 전임감사인- 기업의 전기재무제표를 감사한 다른 회계법인의 소속감사인으로서 당기감사인에 의해 교체된 감사인

요구사항

감사절차

기초잔액

- 5 감사인은 최근의 재무제표 및 이에 대한 전임감사인의 감사보고서, 그리고 공시 등 기초잔액에 관한 정보가 존재하는 경우 이를 열람하여야 한다.
- 6 감사인은 다음의 절차를 수행함으로써, 기초잔액에 당기재무제표에 중요하게 영향을 미치는 왜곡표시가 포함되었는지 여부에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하여야 한다. (문단 A1-A2 참조)
 - (a) 전기의 마감잔액이 정확하게 당기로 이월되었는지, 또는 해당되는 경우 재작성되었는지 여부를 결정함
 - (b) 기초잔액에 적합한 회계정책이 반영되어 있는지 결정함
 - (c) 다음 절차 중 하나 이상을 수행함 (문단 A3-A7 참조)
 - (i) 전기재무제표가 감사를 받은 경우, 기초잔액에 관한 증거를 입수하기 위해 전임감사인의 감사조서를 검토함
 - (ii) 당기에 수행된 감사절차가 기초잔액과 관련된 증거를 제공하는지 여부를 평가함
 - (iii) 기초잔액에 관한 증거를 입수하기 위하여 특정의 감사절차를 수행함
- 7 감사인은 기초잔액에 당기재무제표에 중요하게 영향을 미칠 수 있는 왜곡표시가 포함되어 있다는 감사증거를 입수한 경우, 당기재무제표에 대한 영향을 결정하기 위하여 해당 상황에 적합한 감사절차를 추가적으로 수행하여야 한다. 만약 감사인이 당기재무제표에 이와 같은 왜곡표시가 존재한다고 결론을 내린 경우에는, 감사기준서 450³에 따라 적합한 수준의 경영진 및 지배기구와 해당 왜곡표시에 대하여

³ 감사기준서 450 “감사 중 식별된 왜곡표시의 평가” 문단 8, 12

감사기준서 510

커뮤니케이션하여야 한다.

회계정책의 일관성

- 8 감사인은 기초잔액에 반영된 회계정책이 당기재무제표에 일관되게 적용되고 있는지, 그리고 회계정책의 변경이 해당 재무보고체계에 따라 적절하게 처리, 표시 및 공시되었는지 여부에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하여야 한다.

전임감사인의 감사보고서 내 관련 정보

- 9 만약 전기재무제표가 전임감사인에 의하여 감사를 받았으며 감사의견에 변형이 있었던 경우에는, 감사인은 감사기준서 315⁴에 따라 당기재무제표의 중요왜곡표시위험을 평가할 때 그 변형을 초래한 사항이 미치는 영향을 평가하여야 한다.

감사결론과 보고

기초잔액

- 10 감사인은 기초잔액과 관련하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없다면, 감사기준서 705⁵에 따라 적절하게 한정의견을 표명하거나 재무제표에 대한 의견을 거절하여야 한다. (문단 A8 참조). **단, 문단 A8의 (b)와 같이 의견을 분리하는 것은 초도감사 외에는 허용되지 아니한다.**
- 11 감사인은 기초잔액에 당기재무제표에 중요하게 영향을 미칠 수 있는 왜곡표시가 포함되어 있고 왜곡표시의 영향이 적절하게 회계처리되지 않았거나 적절하게 표시 또는 공시되지 않았다고 결론을 내리면, 감사기준서 705에 따라 적절하게 한정의견을 표명하거나 부적정의견을 표명하여야 한다.

회계정책의 일관성

- 12 감사인은 다음과 같은 결론을 내리게 되면, 감사기준서 705에 따라 적절하게 한정의견 또는 부적정의견을 표명하여야 한다.
- (a) 당기 회계정책이 기초잔액과 관련하여 해당 재무보고체계에 따라 일관되게 적용되지 아니함
 - (b) 회계정책의 변경이 해당 재무보고체계에 따라 적절하게 회계처리되지 않았거나 적절하게 표시 또는 공시되지 않음

전임감사인의 감사보고서 내 의견변형

- 13 만약 전기재무제표에 대한 전임감사인의 감사의견에 변형이 있었고 이것이 당기재무제표에 대하여도 계속 관련성이 있고 중요한 경우에는, 감사인은 감사기준서 705 및 710에 따라 당기재무제표에 대한 감사의견을 변형시켜야 한다. (문단 A9 참조)

⁴ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가”

⁵ 감사기준서 705 “감사의견의 변형”

감사기준서 510

적용 및 기타 설명자료

감사절차

공공부문에 특유한 고려사항(문단 6 참조)

- A1 공공부문에서는 당기감사인이 전임감사인으로부터 입수할 수 있는 정보에 법규상 제약이 있을 수 있다. 예를 들어, 법적으로 선임된 감사인(예: 정부감사기구 또는 정부감사기구를 대신하여 선임된 기타 적격자)에 의하여 감사를 받아 왔던 공공부문이 민영화된 경우, 해당 감사인이 민간부문의 선임감사인에게 제공할 수 있는 감사조서 또는 기타 정보의 양은 비밀준수의 법규에 의하여 제한될 수 있다. 당기감사인은 이와 같이 커뮤니케이션이 제한된 상황의 경우 다른 방법을 통하여 감사증거를 입수할 필요가 있으며, 만약 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없다면 감사의견에 미치는 영향을 고려할 필요가 있다.
- A2 만약 법적으로 선임된 감사인이 공공부문의 감사를 민간 회계법인에게 아웃소싱하는 경우에, 선임된 민간 회계법인이 과거기간에 해당 공공부문의 재무제표를 감사하지 아니하였다면, 이것은 일반적으로 법적으로 선임된 감사인의 변경으로 간주되지 않는다. 그러나 아웃소싱 계약의 성격에 따라서는 해당 공공부문감사는 민간부문의 외주감사인의 관점에서는 자신의 책임을 준수하는 데 있어서는 초도감사로 고려할 수도 있으므로, 이 때에는 이 감사기준서가 적용될 수 있다.

기초잔액 (문단 6(c) 참조)

- A3 기초잔액과 관련된 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위해 필요한 감사절차의 성격과 범위는 다음과 같은 사항에 따라 다르게 결정된다.
- 기업이 적용한 회계정책
 - 계정잔액, 거래유형 및 공시의 성격과, 당기재무제표에서 중요왜곡표시위험
 - 당기재무제표에 대한 기초잔액의 유의성
 - 전기재무제표가 감사받았는지 여부, 그리고 감사받은 경우 전임감사인의 의견이 변형되었는지 여부
- A4 감사인은 전기재무제표가 전임감사인으로부터 감사를 받았다면 전임감사인의 감사조서를 검토함으로써 기초잔액과 관련된 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 있을 것이다. 그러한 검토를 통하여 충분하고 적합한 감사증거를 얻을 수 있는지 여부는 전임감사인의 전문가로서의 적격성과 독립성에 의해 영향을 받는다.
- A5 관련된 윤리 및 전문직 요구사항은 당기감사인의 전임감사인과의 커뮤니케이션에 대한 지침을 제공한다.
- A6 유동자산과 유동부채의 경우, 기초잔액에 대한 감사증거 중 일부는 당기 감사절차의 일부로서 입수될 수 있을 것이다. 예를 들어, 당기 중 회수(지급)된 기초 매출채권(매입채무)은 보고기간 개시일의 실재성, 권리와 의무, 완전성 및 평가에 대한 감사증거 중 일부를 제공할 것이다. 그러나 재고자산의 경우, 해당 계정의 마감잔액에 대한 당기의 감사절차는 기초에 보유 중인 재고자산에 대하여는 거의 증거를 제공하지 아니한다. 그러므로 추가적인 감사절차가 필요할 수 있고, 다음 중 하나 이상의 절차가

감사기준서 510

충분하고 적합한 감사증거를 제공할 수 있다.

- 당기 재고자산 실사에 입회하고, 그 결과를 기초 재고수량으로 조정함
- 기초 재고자산항목의 평가에 대한 감사절차를 수행함
- 매출총이익과 기간귀속에 대하여 감사절차를 수행함

- A7 유형자산, 투자자산 및 장기부채와 같은 비유동자산 부채의 경우, 감사증거 중 일부는 기초잔액의 근거가 되는 회계기록과 기타의 정보를 조사하여 일부 입수할 수 있을 것이다. 어떤 경우에는, (예를 들어 장기부채와 투자자산의 경우) 제3자에 대한 조회를 통하여 기초잔액에 대한 감사증거를 일부 입수할 수도 있을 것이다. 이와 달리 감사인이 추가적인 감사절차를 수행하는 것이 필요할 경우도 있을 것이다.

감사결론 및 보고

기초잔액(문단 10 참조)

- A8 감사기준서 705는 재무제표에 대한 감사의견이 변형될 경우, 그러한 변형을 초래하는 상황과 해당 상황에 적합한 의견의 형태 및 감사보고서의 내용에 대한 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다. 기초잔액에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없으면 감사의견은 다음과 같이 변형될 것이다.
- (a) 상황에 적합하게, 한정 의견이나 의견거절
 - (b) 법규상 금지되지 않는 한, 해당 상황에 적합하게 영업결과와 현금흐름은 한정 의견이나 의견거절, 그리고 재무상태는 적정 의견

보론은 감사보고서의 예를 포함한다.

전임감사인의 감사의견 변형 (문단 13 참조)

- A9 상황에 따라서는 전임감사인의 의견변형은 당기재무제표에 대한 의견과 관련성이 없고 중요하지 않을 수 있다. 전기에는 범위제한에 해당되었지만, 범위제한을 일으킨 사항이 당기에 해결된 경우가 이러한 예일 것이다.

감사기준서 510

보론 (문단 A8 참조)

변형의견을 표명한 감사보고서의 사례

이 감사보고서의 사례에서 **감사의견** 단락은 감사기준서 700에 따라 처음에 위치하고, **감사의견근거** 단락은 **감사의견** 단락 바로 다음에 위치한다. 또한, 현행 **감사인의 책임** 단락에 포함된 처음 문장과 마지막 문장은 새로운 **감사의견근거** 단락의 일부로 포함된다.

사례1

본 사례는 다음의 상황을 가정한다.

- 공정표시체계를 사용하는 상장기업 외 기업의 전체재무제표에 대한 감사이며, 그룹감사가 아님 (즉, 감사기준서 600¹이 적용되지 않음)
- 기업의 경영진이 한국채택국제회계기준 (일반목적체계)에 따라 작성한 재무제표임
- 감사업무의 조건에는 감사기준서 210²의 재무제표에 대한 경영진의 책임에 대한 기술이 반영되어 있음
- 감사인은 기초에 재고자산 실사에 입회하지 않았고 기초 재고자산 잔액에 대한 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없었음
- 재고자산의 기초잔액에 대한 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못함으로 인한 잠재적 영향이 중요하다고 여겨지나, 기업의 재무성과와 현금흐름과 관련해서는 전반적이지 않다고 생각됨³
- 보고기간말 재무상태는 공정하게 표시됨
- 감사인이 재무성과와 현금흐름은 한정 의견을 표명하고, 재무상태는 적정 의견을 표명하는 것이 법규상 금지되어 있는 국가임
- 감사에 적용된 관련 윤리적 요구사항은 해당 국가의 감사와 관련된 윤리적 요구사항임
- 입수한 감사증거에 근거하여, 감사인은 감사기준서 570⁴에 따라 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하지 않는다고 결론을 내림
- 감사인은 감사기준서 701⁵에 따라 핵심감사사항을 커뮤니케이션하도록 요구되지도 않고 감사인이 결정하지도 않음
- 대응수치가 표시되고 전기재무제표는 전임감사인으로부터 감사를 받았음. 감사인이 대응수치에 대한 전임감사인의 감사보고서를 언급하는 것이 법규상 금지되어 있지 않으며, 이에 따라 감사인은 전임감사인의 감사보고서를 언급하기로 결정함
- 재무제표에 대한 감시 책임자와 재무제표의 작성 책임자가 다름
- 재무제표에 대한 감사에 추가하여, 감사인은 현지 법률의 요구에 따른 기타의 보고책임을 지고 있음

¹ 감사기준서 600 “그룹재무제표 감사 - 부문감사인이 수행한 업무 등 특별 고려사항”

² 감사기준서 210 “감사업무 조건의 합의”

³ 기업의 재무성과와 현금흐름에 미칠 수 있는 영향이 중요하고 전반적이라고 판단되면, 감사인은 재무성과 및 현금흐름에 대한 의견을 거절할 것이다.

⁴ 감사기준서 570 “계속기업”

⁵ 감사기준서 701 “감사보고서 핵심감사사항 커뮤니케이션”

감사기준서 510

독립된 감사인의 감사보고서

ABC주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

재무제표감사에 대한 보고 ⁶

한정의견

우리는 ABC 주식회사(이하 “회사”)의 재무제표를 감사하였습니다. 해당 재무제표는 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태표와 동일로 종료되는 보고기간의 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약을 포함한 재무제표의 주석으로 구성되어 있습니다.

우리의 의견으로는 별첨된 회사의 재무제표는 이 감사보고서의 **한정의견근거** 단락에 기술된 사항이 미칠 수 있는 영향을 제외하고는 회사의 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태와 동일로 종료되는 보고기간의 재무성과 및 현금흐름을 **한국채택국제회계기준[또는 일반기업회계기준]**에 따라, 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고 [또는, “진실하고 공정한 관점을 제시하고”] 있습니다.

한정의견근거

우리는 20X1년 6월 30일에 회사의 감사인으로 선임되었기 때문에, 보고기간 개시일 현재의 재고자산 실사에 입회하지 못하였습니다. 대체적인 방법으로도 해당 20X0년 12월31일 현재 보유 중인 재고자산 수량에 대하여 만족할만한 결과를 얻지 못하였습니다. 기초 재고자산이 재무성과와 현금흐름의 결정에 영향을 미치기 때문에, 우리는 손익계산서에 보고된 연간 손익과 현금흐름표에 보고된 영업활동으로부터의 순 현금흐름에 수정을 요하는 사항이 있는지 여부에 대하여 결정할 수 없었습니다.

우리는 감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준에 따른 우리의 책임은 이 감사보고서의 **재무제표감사에 대한 감사인의 책임** 단락에 기술되어 있습니다. 우리는 재무제표감사와 관련된 대한민국의 윤리적 요구사항에 따라 회사로부터 독립적이며 그러한 요구사항에 따른 기타의 윤리적 책임들을 이행하였습니다. 우리가 입수한 감사증거가 한정의견을 위한 근거로서 충분하고 적합하다고 우리는 믿습니다.

기타사항

회사의 20X0년 12월 31일로 종료된 보고기간의 재무제표는 타감사인이 감사하였으며 이 감사인의 20X1년 3월 31일자 감사보고서에는 해당 재무제표에 대하여 적정의견이 표명되었습니다.

⁶ “기타 법규의 요구사항에 대한 보고”라는 두번째 소제목이 적용가능 하지 않는 상황에서는, “재무제표감사에 대한 보고”라는 소제목도 불필요하다.

감사기준서 510

재무제표에 대한 경영진과 지배기구의 책임⁷[감사기준서 700⁸에 따른 보고 – 감사기준서 700의 사례 1 참고]

재무제표감사에 대한 감사인의 책임

[감사기준서 700에 따른 보고 – 감사기준서 700의 사례 1 참고]

기타 법규의 요구사항에 대한 보고

[감사기준서 700에 따른 보고 – 감사기준서 700의 사례 1 참고]

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지 모두를 기재]

[감사인의 주소]

[감사보고서일]

사례 2

본 사례는 다음의 상황을 가정한다.

- 공정표시체계를 사용하는 상장기업 외 기업의 전체재무제표에 대한 감사이며, 그룹감사가 아님 (즉, 감사기준서 600이 적용되지 않음)
- 기업의 경영진이 한국채택국제회계기준 (일반목적체계)에 따라 작성한 재무제표임
- 감사업무의 조건에는 감사기준서 210의 재무제표에 대한 경영진의 책임에 대한 기술이 반영되어 있음
- 감사인은 당기 기초재고자산 실사에 입회하지 않았고 재고자산의 기초잔액에 대한 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없었음
- 재고자산의 기초잔액에 대한 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못함으로 인한 잠재적 영향이 중요하다고 여겨지나, 기업의 재무성과와 현금흐름에 대해서는 전반적이지 않다고 생각됨⁹
- 보고기간말 재무상태는 공정하게 표시됨
- 재무성과와 현금흐름은 한정 의견을 표명하고 재무상태는 적정 의견을 표명하는 것이 해당 상황에서 적합하다고 간주됨
- 감사에 적용된 관련 윤리적 요구사항은 해당 국가의 감사와 관련된 윤리적 요구사항임
- 입수한 감사증거에 근거하여, 감사인은 감사기준서 570에 따라 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하지 않는다고 결론을 내림
- 감사인은 감사기준서 701에 따라 핵심감사사항을 커뮤니케이션하도록 요구되지

⁷ 감사보고서 사례 전체에 사용되는, 경영진과 지배기구 용어는 특정 국가의 법규 체계에 적합한 기타의 용어로 대체될 필요가 있을 수 있음.

⁸ 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고”

⁹ 기업의 재무성과와 현금흐름에 미칠 수 있는 영향이 중요하고 전반적이라고 판단되면, 감사인은 재무성과 및 현금흐름에 대한 의견을 거절할 것이다.

감사기준서 510

- 않으며, 커뮤니케이션하기로 결정하지도 않음
- 대응수치가 표시되고 전기재무제표는 전임감사인으로부터 감사를 받았음. 감사인이 대응수치에 대한 전임감사인의 감사보고서를 언급하는 것이 법규상 금지되어 있지 않으며, 이에 따라 감사인은 전임감사인의 감사보고서를 언급하기로 결정함
 - 재무제표에 대한 감시 책임자와 재무제표의 작성 책임자가 다름
 - 재무제표에 대한 감사에 추가하여, 감사인은 현지 법률의 요구에 따른 기타의 보고책임을 지고 있음

독립된 감사인의 감사보고서

ABC주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

재무제표감사에 대한 보고 ¹⁰

감사의견

우리는 ABC 주식회사(이하 “회사”)의 재무제표를 감사하였습니다. 해당 재무제표는 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태표와 동일로 종료되는 보고기간의 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약에 포함된 재무제표의 주석으로 구성되어 있습니다.

재무성과와 현금흐름에 대한 한정 의견

우리의 의견으로는 별첨된 손익계산서와 현금흐름표는 이 감사보고서의 **한정의견근거** 단락에서 기술된 사항이 미칠 수 있는 영향을 제외하고는, 20X1년 12월 31일로 종료되는 보고기간의 재무성과 그리고 현금흐름의 내용을 **한국채택국제회계기준[또는 일반기업회계기준]**에 따라 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고 [또는, “진실하고 공정한 관점을 제시하고”] 있습니다.

재무상태에 대한 의견

우리의 의견으로는 별첨된 재무상태표는 회사의 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태를 **한국채택국제회계기준[또는 일반기업회계기준]**에 따라 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고 [또는, “진실하고 공정한 관점을 제시하고”] 있습니다.

재무성과와 현금흐름에 대한 한정 의견 근거를 포함한 감사의견 근거

우리는 20X1년 6월 30일에 회사의 감사인으로 선임되었기 때문에, 보고기간 개시일 현재의 재고자산 실사에 입회하지 못하였습니다. 우리는 대체적인 방법으로도 20X0년 12월 31일 현재 보유 중인 재고자산 수량에 대하여 만족할 만한 결과를 얻지 못하였습니다. 기초 재고자산이 재무성과와 현금흐름의 결정에 영향을 미치기 때문에,

¹⁰ “기타 법규의 요구사항에 대한 보고”라는 두번째 소제목이 적용가능 하지 않는 상황에서는, “재무제표감사에 대한 보고”라는 소제목도 불필요하다.

감사기준서 510

우리는 손익계산서에 보고된 연간손익과 현금흐름표에 보고된 영업활동으로부터의 순현금흐름에 수정을 요하는 사항이 있는지 여부를 결정할 수 없었습니다.

우리는 감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준에 따른 우리의 책임은 이 감사보고서의 **재무제표감사에 대한 감사인의 책임** 단락에 기술되어 있습니다. 우리는 재무제표감사와 관련된 대한민국의 윤리적 요구사항에 따라 회사로부터 독립적이며 그러한 요구사항에 따른 기타의 윤리적 책임들을 이행하였습니다. 우리가 입수한 감사증거가 재무상태는 적정의견, 그리고 재무성과와 현금흐름은 한정의견을 위한 근거로서 충분하고 적합하다고 우리는 믿습니다.

기타사항

회사의 20X0년 12월 31일로 종료된 보고기간의 재무제표는 타감사인이 감사하였으며 이 감사인의 20X1년 3월 31일자 감사보고서에는 해당 재무제표에 대하여 적정의견이 표명되었습니다.

재무제표에 대한 경영진과 지배기구의 책임¹¹

[감사기준서 700 에 따른 보고 – 감사기준서 700 의 사례 1 참고]

재무제표감사에 대한 감사인의 책임

[감사기준서 700 에 따른 보고 – 감사기준서 700 의 사례 1 참고]

기타 법규의 요구사항에 대한 보고

[감사기준서 700 에 따른 보고 – 감사기준서 700 의 사례 1 참고]

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지 모두를 기재]

[감사인의 주소]

[감사보고서일]

¹¹ 또는, 특정 국가의 법규 체계에 적합한 기타의 용어

감사기준서 520

분석적절차

목차

	문단번호
서론	
이 감사기준서의 범위 -----	1
시행일 -----	2
목적 -----	3
용어의 정의 -----	4
요구사항	
실증적인 분석적절차 -----	5
전반적인 결론을 내리기 위한 분석적절차 -----	6
분석적절차의 결과에 대한 조사 -----	7
적용 및 기타 설명자료	
분석적절차의 정의 -----	A1-A3
실증적인 분석적절차 -----	A4-A16
전반적인 결론을 내리기 위한 분석적절차 -----	A17-A19
분석적절차의 결과에 대한 조사 -----	A20-A21

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 1 이 감사기준서는 감사인이 실증절차로서의 분석적절차(이하 “실증적인 분석적절차”라 한다)를 이용하는 것을 다룬다. 또한 이 감사기준서는 감사의 종료시점에 근접하여 재무제표에 대한 전반적인 결론을 형성하기 위한 절차로서 분석적절차를 수행하는 감사인의 책임에 대해서도 다룬다. 위험평가절차로서의 분석적절차를 이용하는 것은 감사기준서 315¹에서 다룬다. 또한 감사기준서 330에는 평가된 위험에 대응하는 감사절차의 성격, 시기 및 범위에 대한 요구사항 및 관련 지침이 포함되어 있으며, 이러한 감사절차에도 실증적인 분석적절차 가 포함될 수 있다.²

시행일

- 2 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

¹ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가” 문단 6(b)

² 감사기준서 330 “평가된 위험에 대한 감사인의 대응” 문단 6, 18

감사기준서 520

목적

- 3 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 다음과 같다.
- (a) 실증적인 분석적절차를 이용하여 관련성이 있고 신뢰할 수 있는 감사증거를 입수함
 - (b) 감사의 종료시점에 근접하여 감사인이 기업에 대하여 이해한 바와 재무제표가 일관성이 있는지 여부에 대하여 전반적인 결론을 내릴 때 도움이 될 수 있는 분석적절차를 설계하고 수행함

용어의 정의

- 4 감사기준에서 사용하는 “분석적절차”란 재무데이터와 비재무데이터간의 개연적인 관계를 분석하여 재무정보를 평가하는 것을 의미한다. 또한 분석적절차에는 다른 관련정보와 일관성이 없거나 기대치와 유의적인 금액만큼 차이가 있는 변동이나 관계를 조사하는 것도 포함된다. (문단 A1-A3 참조)

요구사항

실증적인 분석적절차

- 5 감사인은 감사기준서 330³에 따라 실증절차로서의 분석적절차를 단독으로 또는 세부테스트와 결합하여 설계하고 수행할 때 다음의 절차를 수행하여야 한다. (문단 A4-A5 참조)
- (a) 주어진 경영진주장에 대한 평가된 중요왜곡표시위험과 해당되는 경우 이러한 주장에 대한 세부테스트를 고려하여, 특정 실증적인 분석적절차가 적합한지를 결정함 (문단 A6-A11 참조)
 - (b) 기록된 금액이나 비율에 대한 감사인의 기대치가 도출될 데이터의 신뢰성을 평가함. 이때, 이용가능한 정보의 원천과 비교가능성 및 그 성격과 관련성을 고려하고, 그 작성에 대한 통제를 고려한다. (문단 A12-A14 참조)
 - (c) 기록된 금액이나 비율에 대한 기대치를 도출하고, 그러한 기대치가 개별적으로 또는 다른 왜곡표시와 합쳐져서 재무제표를 중요하게 왜곡표시시킬 수 있는 왜곡표시를 식별할 정도로 충분히 정확한지 여부를 평가함 (문단 A15 참조)
 - (d) 문단 7에서 요구되는 추가적인 조사를 하지 않고 수용될 수 있는, 기록된 금액과 기대치와의 차이금액을 결정함 (문단 A16 참조)

전반적인 결론을 내리기 위한 분석적절차

- 6 감사인은 감사의 종료시점에 근접하여 기업에 대하여 이해한 바와 재무제표가 일관성이 있는지에 대하여 전반적인 결론을 내리기 위하여 분석적절차를 설계하고 수행하여야 한다. (문단 A17-A19 참조)

분석적절차의 결과에 대한 조사

- 7 이 감사기준서에 따라 수행된 분석적절차의 결과, 감사인이 다른 관련정보와 일관성이 없거나 기대치와 유의적인 금액만큼 차이가 있는 변동이나 관계를 식별한 경우에는

³ 감사기준서 330 문단 18

감사기준서 520

그러한 차이에 대하여 다음과 같이 조사하여야 한다.

- (a) 경영진에게 질문하고 경영진의 답변과 관련성이 있는 적합한 감사증거를 입수함
- (b) 그러한 상황에 필요한 기타의 감사절차를 수행함 (문단 A20-A21 참조)

적용 및 기타 설명자료

분석적절차의 정의 (문단 4 참조)

- A1 분석적절차에는 기업의 재무정보에 대하여 다음 사항과의 비교를 고려하는 것이 포함된다. 예를 들어 다음과 같다.
- 과거 보고기간에 대한 비교가능한 정보
 - 기업의 예산 또는 예측과 같은 기업의 기대치 또는 감가상각비의 추정과 같은 감사인의 기대치
 - 유사한 산업정보, 예를 들어 산업평균 또는 동일한 산업에서 비슷한 규모를 가진 기업의 매출채권회전율과 해당 기업의 매출채권회전율을 비교
- A2 분석적절차에는 예를 들어 다음과 같은 관계에 대한 고려도 포함된다.
- 기업의 과거경험에 근거할 때 예측가능한 행태를 따를 것으로 기대되는 재무정보 구성요소들간의 관계(예: 매출총이익률)
 - 재무정보와 관련 비재무정보간의 관계(예: 종업원수 대비 급여)
- A3 분석적절차를 수행하는 데는 다양한 방법이 이용될 수 있다. 이러한 방법은 단순비교부터 고급 통계기법을 이용한 복잡한 분석까지 있을 수 있다. 분석적절차는 연결재무제표나 부문 또는 각 정보의 개별요소에도 적용될 수 있을 것이다.

실증적인 분석적절차 (문단 5 참조)

- A4 경영진주장에 대한 감사인의 실증절차는 세부테스트나 실증적인 분석적절차, 또는 양자를 결합하여 수행될 수 있다. 실증적인 분석적절차의 이용 여부 등 감사인이 어떤 감사절차를 수행할 것인지 결정하는 것은, 경영진주장에 대한 감사위험을 수용가능한 낮은 수준으로 감소시키기 위해 이용가능한 감사절차에서 예상되는 효과성과 효율성에 대한 판단에 근거한다.
- A5 감사인은 경영진에게 실증적인 분석적절차를 적용하는 데 필요한 정보의 이용가능성과 신뢰성, 그리고 기업이 수행한 분석적절차의 결과에 대하여 질문할 수 있을 것이다. 감사인은 경영진이 작성한 분석적 데이터가 적절하게 작성되었다는 점에 만족할 수 있으면 이를 사용하는 것이 효과적일 것이다.

경영진주장에 대한 특정 분석적절차의 적합성(문단 5(a) 참조)

- A6 실증적인 분석적절차는 일반적으로 시간의 경과에 따라 예측가능성이 높아지는 대규모의 거래에 더 적합하다. 계획된 분석적절차는 알려진 반대의 조건이 존재하지 않는 상황에서 데이터간 상관관계가 있으며 이것이 지속된다는 예상에 기초하여 적용된다. 반면, 특정의 분석적절차가 적합한지 여부는 개별적으로 또는 다른 왜곡표시들과 합칠 때 재무제표를 중요하게 왜곡시킬 수 있는 왜곡표시를 발견하는 데 해당 절차가 얼마나 효과적인

감사기준서 520

것인지에 대한 감사인의 평가에 따라 달라질 것이다.

- A7 어떤 경우에는 단순한 예측모델이 분석적절차로서 효과적일 수 있다. 예를 들어 기업이 보고기간 중 고정급을 지급하는 종업원의 수를 알고 있는 경우, 감사인은 이러한 데이터를 사용하여 당기의 총 급여를 비교적 정확하게 추정하는 것이 가능하며, 이는 재무제표의 유의적 항목에 대한 감사증거를 제공하고 급여에 대한 세부테스트를 수행할 필요성을 감소시킨다. 또 일반적으로 널리 알려진 비율(예를 들어, 서로 다른 형태의 소매기업에서의 매출총이익률)이 기록된 금액의 합리성을 뒷받침하는 증거를 제공하기 위한 실증적인 분석적절차에 효과적으로 사용될 수 있는 경우가 종종 있다.
- A8 서로 다른 형태의 분석적절차는 서로 다른 수준의 확신을 제공한다. 예를 들어, 단위 사무실로 분할된 건물에 대하여 임대요율과 사무실의 수 및 공실률을 고려하여 총 임대수익을 예측하는 분석적절차는, 그 요소들이 적합하게 검증된다고 가정하면 설득력 있는 증거를 제공할 수 있으며 세부테스트에 의한 추가적인 검증의 필요성도 없앨 수 있을 것이다. 반면, 수익금액을 확인하는 수단으로 매출총이익률을 계산하고 비교하는 것은 보다 설득력이 낮은 증거를 제공할겠지만 다른 감사절차와 병행되어 이용되면 유용한 확인증거를 제공할 수 있을 것이다.
- A9 특정의 실증적인 분석적절차가 적합한지는 경영진주장의 성격과 중요왜곡표시위험에 대한 감사인의 평가에 영향을 받는다. 예를 들어 매출주문의 처리에 대한 통제에 미비점이 있다면, 감사인은 매출채권과 관련된 경영진주장에 대하여 실증적인 분석적절차보다는 세부테스트를 더 의존할 것이다.
- A10 특정의 실증적인 분석적절차는 동일한 경영진주장에 대하여 세부테스트가 수행될 때에도 적합한 것으로 고려될 수도 있다. 예를 들어 매출채권잔액의 평가에 대한 경영진주장과 관련된 감사증거를 입수할 때, 감사인은 매출채권의 회수가능성을 결정하기 위하여 후속 입금에 대한 세부테스트를 수행할 뿐 아니라 매출처 계정의 연령에 대한 분석적절차도 수행할 수 있을 것이다.

공공부문에 특유한 고려사항

- A11 영리기업의 감사에서 전통적으로 고려되는 개별 재무제표항목간의 관계가 정부 또는 기타 비영리 공공부문에 대한 감사에서는 항상 적합하지 않을 수도 있다. 예를 들어, 다수의 공공부문의 경우 수입과 지출 간에는 직접적인 관계가 거의 없을 수 있다. 뿐만 아니라, 자산취득을 위한 지출이 자본화되지 않을 수도 있으므로 예를 들어 재고자산과 유형자산에 대한 지출과 해당 자산의 재무제표 보고금액 간에는 관계가 없을 수 있다. 또 공공부문에서는 비교목적의 산업데이터나 통계치를 이용할 수 없는 경우도 있을 것이다. 그러나, 예를 들어 도로건설의 킬로미터당 원가의 변동성 또는 폐기된 차량 수 대비 취득된 차량 수와 같은 다른 관계는 관련성이 있을 수도 있다.

데이터의 신뢰성 (문단 5(b) 참조)

- A12 데이터의 신뢰성은 그 원천과 성격에 영향을 받으며 데이터가 수집된 상황에도 의존된다. 따라서 실증적인 분석적절차를 설계하기 위한 목적상 제반 데이터가 신뢰할 수 있는지를

감사기준서 520

결정할 때는 다음 사항들이 관련성이 있다.

- (a) 이용가능한 정보의 원천. 예를 들어, 정보가 기업의 외부에서 독립적인 원천으로부터 입수된다면 더욱 신뢰성이 높을 것이다.⁴
- (b) 이용가능한 정보의 비교가능성. 예를 들어, 광범위한 산업 데이터를 특정 제품을 생산, 판매하는 개별 기업의 데이터와 비교하기 위해서는 해당 데이터를 보완할 필요가 있을 것이다.
- (c) 이용가능한 정보의 성격과 관련성. 예를 들어 어떤 예산이 달성하고자 하는 목표에 근거한 것이 아니라 예상되는 결과에 따라 수립되었는지 여부
- (d) 정보의 완전성과 정확성 및 타당성을 보장하도록 설계된, 정보의 작성에 대한 통제. 예를 들어 예산의 작성과 검토 및 유지에 대한 통제

A13 감사인은 평가된 위험에 대응한 실증적인 분석적절차를 수행할 때 이용되는 정보에 대하여, 해당 사항이 있는 경우 해당 정보의 작성에 관한 통제의 운영효과성에 대한 테스트를 고려할 것이다. 감사인은 그러한 통제가 효과적이라면 일반적으로 정보의 신뢰성과 이에 따른 분석적절차의 결과를 더욱 확신하게 된다. 비재무정보에 대한 통제의 운영효과성은 종종 다른 통제테스트와 연계하여 테스트할 수 있을 것이다. 예를 들어, 기업은 매출송장의 처리를 위한 통제를 수립할 때 판매수량의 기록에 대한 통제를 포함시킬 수 있을 것이다. 이때 감사인은 매출송장의 처리에 대한 통제의 운영효과성을 테스트하는 것과 연계하여 판매수량의 기록에 대한 통제의 운영효과성도 테스트할 수 있을 것이다. 아니면 해당 정보가 감사과정에서 테스트되었는지를 고려할 수도 있을 것이다. 감사기준서 500은 실증적인 분석적절차에 사용되는 정보에 대하여 수행할 감사절차를 결정할 때의 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다.⁵

A14 문단 A12(a)-A12(d)에서 논의된 사항들은 감사인이 해당 기업의 보고기간말 재무제표에 대하여 실증적인 분석적절차를 수행하는지 여부, 또는 중간일자 현재로 실증적인 분석적절차를 수행한 후 잔여기간에 대하여 추가로 실증적인 분석적절차를 수행할 계획인지 여부에 관계없이 관련성이 있다. 감사기준서 330은 중간일자를 기준으로 수행되는 실증절차에 대한 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다.⁶

기대치가 충분히 정확한지에 대한 평가 (문단 5(c) 참조)

- A15 다른 왜곡표시와 합쳐져서 재무제표를 중요하게 왜곡시킬 수 있는 왜곡표시를 식별할 정도로 기대치가 충분히 정확하게 도출될 수 있는지 여부를 감사인이 평가하는데 관련되는 사항은 다음과 같다.
- 실증적인 분석적절차의 예상결과가 예측되는 정확성. 예를 들어, 감사인은 연구비 또는 광고비와 같은 재량적인 비용을 비교하는 것 보다는 한 기간의 매출총이익을 다른 기간의 그것과 비교할 때 더 큰 일관성을 기대할 수 있을 것이다.
 - 정보가 세분될 수 있는 정도. 예를 들어, 실증적인 분석적절차는 재무제표 전체에 적용될 때 보다 개별 운영단위의 재무정보 또는 다각화기업의 경우라면 부문의 재무제표에 적용될 때 더욱 효과적일 수 있다.

⁴ 감사기준서 500 “감사증거” 문단 A31

⁵ 감사기준서 500 문단 10

⁶ 감사기준서 330 문단 22-23

감사기준서 520

- 재무 및 비재무 정보의 이용가능성. 예를 들어, 감사인은 실증적인 분석적절차를 계획하는 데 예산이나 예측과 같은 재무정보와 생산수량이나 판매수량과 같은 비재무정보가 이용가능한지 고려할 것이다. 만약 그러한 정보가 이용가능하다면, 감사인은 문단 A12-A13에서 논의된 정보의 신뢰성까지도 고려할 것이다.

기록된 금액과 기대치의 수용될 수 있는 차이 (문단 5(d) 참조)

- A16 감사인이 기대치와 차이가 있는 금액이 추가적인 조사없이 수용될 수 있는지 여부를 결정할 때는 중요성⁷ 및 요구되는 확신수준과의 부합 정도에 영향을 받는다. 이 경우 감사인은 왜곡표시가 개별적으로 또는 다른 왜곡표시들과 합칠 때 재무제표를 중요하게 왜곡표시 시킬 가능성을 고려한다. 감사기준서 330은 위험평가 수준이 높을수록 감사인이 보다 설득력 있는 감사증거를 입수하도록 요구한다.⁸ 따라서 설득력있는 증거의 요구수준을 달성하기 위해서는, 평가된 위험이 증가할수록 추가적인 조사없이 수용가능한 차이금액이 감소된다.⁹

전반적인 결론을 내리기 위한 분석적절차 (문단 6 참조)

- A17 문단 6에 따라 설계되고 수행된 분석적절차의 결과로부터 도출된 결론은 재무제표의 개별 부문이나 요소에 대하여 감사 중 형성한 결론을 확인하기 위한 것이다. 이는 감사인이 감사의견의 근거가 되는 합리적인 결론을 도출하는데 도움이 된다.
- A18 이와 같은 분석적절차의 결과, 이전에 인식되지 않았던 중요왜곡표시위험이 식별될 수도 있을 것이다. 감사기준서 315는 그러한 상황에서 중요왜곡표시위험에 대한 감사인의 평가를 수정하고 이에 따라 계획된 추가감사절차를 변경할 것을 요구한다.¹⁰
- A19 문단 6에 따라 수행된 분석적절차는 위험평가절차로서 수행된 분석적절차와 유사할 수 있다.

분석적절차의 결과에 대한 조사 (문단 7 참조)

- A20 경영진의 답변과 관련된 감사증거는 기업과 그 환경에 대한 감사인의 이해를 고려하여 이러한 답변을 평가함으로써 입수될 수 있고 감사의 진행 중에 입수한 다른 감사증거를 고려하여 이러한 답변을 평가함으로써 입수될 수 있을 것이다.
- A21 예를 들어, 경영진이 설명을 할 수 없거나 또는 경영진의 답변과 관련하여 입수한 감사증거로 인하여 해당 설명이 적절하다고 고려될 수 없는 경우, 다른 감사절차를 수행할 필요성이 발생할 수 있다.

⁷ 감사기준서 320 “감사의 계획수립과 수행에 있어서의 중요성” 문단 A14

⁸ 감사기준서 330 문단 7(b)

⁹ 감사기준서 330 문단 A19

¹⁰ 감사기준서 315 문단 31

감사기준서 530

표본감사

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위 ----- 1-2

시행일 ----- 3

목적 ----- 4

용어의 정의 ----- 5

요구사항

표본설계, 표본규모 및 테스트항목의 추출 ----- 6-8

감사절차의 수행 ----- 9-11

이탈과 왜곡표시의 성격과 원인 ----- 12-13

왜곡표시의 투영 ----- 14

표본감사 결과의 평가 ----- 15

적용 및 기타 설명자료

용어의 정의 ----- A1-A3

표본설계, 표본규모 및 테스트항목의 추출 ----- A4-A13

감사절차의 수행 ----- A14-A16

이탈과 왜곡표시의 성격과 원인 ----- A17

왜곡표시의 투영 ----- A18-A20

표본감사 결과의 평가 ----- A21-A23

보론1: 계층화와 금액가중추출

보론2: 통제테스트를 위한 표본규모에 영향을 미치는 요소의 예

보론3: 세부테스트를 위한 표본규모에 영향을 미치는 요소의 예

보론4: 표본추출 방법

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 1 이 감사기준서는 감사인이 감사절차를 수행할 때 표본감사를 이용하기로 결정한 때에 적용된다. 이 감사기준서는 감사인이 감사표본을 설계, 추출하고, 통제테스트와 세부테스트를 수행하며, 표본의 결과를 평가할 때 이용하는 통계적 표본감사 및 비통계적인 표본감사를 다룬다.
- 2 이 감사기준서는 감사의견의 근거가 되는 합리적인 결론을 도출하기 위하여 충분하고 적합한

감사기준서 530

감사증거를 입수할 수 있도록 감사절차를 설계하고 수행할 감사인의 책임을 다루고 있는 감사기준서 500을 보완한다. 감사기준서 500¹은 감사인에게 테스트 항목의 추출을 위한 방법에 대하여 그 관련 지침을 제공하고 있으며, 표본감사는 이러한 방법들 중의 하나이다.

시행일

- 3 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 4 이 감사기준서의 목적은 감사인이 표본감사를 이용할 때 표본이 추출된 모집단에 대하여 결론을 도출하는 데 합리적인 근거를 제공하는 것이다.

용어의 정의

- 5 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
- (a) 표본감사 - 감사인에게 모집단 전체에 대한 결론을 도출할 수 있는 합리적인 근거를 제공하기 위해, 감사와 관련이 있는 모집단에 속한 모든 표본단위가 추출될 기회를 가지도록 하여 전체항목(100%)보다 적은 수의 항목에 대하여 감사절차를 적용하는 것
 - (b) 모집단- 감사인이 표본을 추출하고 결론을 도출하려고 하는 데이터의 전체집합
 - (c) 표본위험- 표본에 근거한 감사인의 결론이 모집단 전체에 동일한 감사절차를 적용하였을 경우 도달하였을 결론과 다를 수 있는 위험. 표본위험은 다음 두 가지 형태의 잘못된 결론에 이르게 할 수 있다.
 - (i) 통제테스트에서 통제가 실제보다 더 효과적이라고 평가하거나, 세부테스트에서 실제로 중요한 왜곡표시가 존재함에도 불구하고 중요한 왜곡표시가 존재하지 않는다고 결론을 내림. 이것은 감사의 효과성에 영향을 미치며 부적합한 감사의견에 이르게 할 수 있으므로 감사인은 주로 이런 형태의 잘못된 결론에 유의하여야 한다.
 - (ii) 통제테스트에서 통제가 실제보다 덜 효과적이라고 평가하거나, 세부테스트에서 실제로 중요한 왜곡표시가 존재하지 않음에도 불구하고 중요한 왜곡표시가 존재한다고 결론을 내림. 이러한 형태의 잘못된 결론에 대하여는 일반적으로 최초의 결론이 부정확한지 확인하기 위한 추가적인 업무로 이어지기 때문에 감사의 효율성에 영향을 미친다.
 - (d) 비표본위험- 감사인이 표본위험과 관련이 없는 다른 이유에 의해 잘못된 결론에 도달할 위험 (문단 A1참조)
 - (e) 변이- 모집단의 왜곡표시나 이탈을 명백하게 대표하지는 아니하는 왜곡표시나 이탈
 - (f) 표본단위- 모집단을 구성하는 개별 항목 (문단 A2 참조)
 - (g) 통계적 표본감사- 다음의 특성을 모두 갖는 표본감사 접근법
 - (i) 표본항목을 무작위로 추출함
 - (ii) 표본위험의 측정 등 표본결과의 평가에 확률이론을 적용함
 - (i)과 (ii)의 특성을 갖추지 않은 표본감사 접근법은 비통계적 표본감사로 간주된다.
 - (h) 계층화- 모집단을 여러 개의 하위모집단으로 나누는 과정으로서 각각의 하위모집단은 비슷한 특성(종종 화폐가액)을 갖는 표본단위들의 집단으로 구성된다.

¹ 감사기준서 500 “감사증거”

감사기준서 530

- (i) 허용왜곡표시 - 모집단의 실제 왜곡표시가 감사인이 설정한 화폐금액을 초과하지 않는다는 적합한 수준의 확신을 얻기 위한 관점에서 감사인이 설정한 화폐금액 (문단 A3 참조)
- (j) 허용이탈률- 모집단의 실제 이탈률이 감사인이 설정한 이탈률을 초과하지 않는다는 적합한 수준의 확신을 얻기 위한 관점에서 감사인이 설정한 내부통제절차의 이탈률

요구사항**표본설계, 표본규모 및 테스트항목의 추출**

- 6 감사인은 감사표본을 설계할 때 감사절차의 목적과 표본을 도출할 모집단의 특성을 고려하여야 한다. (문단 A4-A9 참조)
- 7 감사인은 표본위험을 수용가능한 낮은 수준으로 감소시키기에 충분하도록 표본규모를 결정하여야 한다. (문단 A10-A11 참조)
- 8 감사인은 모집단의 모든 표본단위가 추출될 기회가 있도록 표본항목을 추출하여야 한다. (문단 A12-A13 참조)

감사절차의 수행

- 9 감사인은 추출된 각각의 항목에 대하여 해당 목적에 부합하는 감사절차를 수행하여야 한다.
- 10 감사인은 추출된 항목에 대하여 감사절차를 적용할 수 없을 경우, 대체항목에 대하여 감사절차를 수행하여야 한다. (문단 A14 참조)
- 11 감사인이 추출된 항목에 대하여 설계된 감사절차 또는 적절한 대체적 절차를 적용할 수 없다면, 감사인은 해당 항목을 통제테스트의 경우에는 규정된 통제로부터의 이탈로, 세부테스트의 경우에는 왜곡표시로 취급하여야 한다. (문단 A15-A16 참조)

이탈과 왜곡표시의 성격과 원인

- 12 감사인은 식별된 이탈이나 왜곡표시의 성격과 원인을 조사하고, 감사절차의 목적과 타 감사분야에 미칠 수 있는 영향을 평가하여야 한다. (문단 A17 참조)
- 13 극히 드문 상황에서, 감사인이 표본에서 발견된 어떤 왜곡표시나 이탈이 변이라고 고려하는 경우, 감사인은 그러한 왜곡표시나 이탈이 모집단을 대표하는 것이 아니라는 것에 대하여 높은 수준의 확실성을 가져야 한다. 이러한 왜곡표시나 이탈이 모집단의 잔여 부분에는 영향을 미치지 않는다는 것에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위하여는, 추가적인 감사절차를 수행함으로써 마찬가지로 높은 수준의 확실성을 가져야 한다.

왜곡표시의 투영

감사기준서 530

- 14 감사인은 세부테스트의 경우 표본에서 발견된 왜곡표시를 모집단으로 투영하여야 한다.
(문단 A18-A20 참조)

표본감사 결과의 평가

- 15 감사인은 다음 사항을 평가하여야 한다.
(a) 표본의 결과 (문단 A21-A22 참조)
(b) 표본감사를 적용하는 것이 테스트 대상 모집단에 대한 결론에 합리적인 근거를 제공하는지 여부 (문단 A23 참조)

적용 및 기타 설명자료

용어의 정의

비표본위험(문단 5(d) 참조)

- A1 비표본위험은 예를 들어 부적합한 감사절차를 적용하는 경우, 또는 감사증거를 잘못 해석하는 경우와 왜곡표시 또는 이탈을 인식하지 못하는 경우가 포함된다.

표본단위(문단 5(f) 참조)

- A2 표본단위는 물리적 항목이나 화폐단위가 될 수 있다. 물리적 항목에는 예를 들어 예금전표에 나열된 수표, 은행계산서의 대변기입 항목, 매출송장, 거래처별 잔액 등이 있다.

허용왜곡표시 (문단 5(i) 참조)

- A3 감사인은 개별적으로는 중요하지 않은 왜곡표시이지만 그 합계는 재무제표를 중요하게 왜곡시킬 수 있는 위험에 대처하고 발견되지 않은 왜곡표시 가능액에 대한 여유를 제공하기 위하여, 표본을 설계할 때 허용왜곡표시를 결정한다. 허용왜곡표시란 감사기준서 320²에서 정의한 수행중요성을 특정한 표본감사 절차에 적용한 것이다. 허용왜곡표시는 수행중요성과 같거나 적은 금액이 될 것이다

표본설계, 표본규모 및 테스트항목의 추출

표본의 설계 (문단 6 참조)

- A4 표본감사는 감사인이 표본을 도출한 모집단에 대하여 그 결론을 형성하거나 결론을 형성하는 데 도움이 되도록 추출된 항목의 어떠한 특성에 대하여 감사증거를 입수하고 평가할 수 있게 한다. 표본감사는 비통계적이거나 통계적인 표본감사 접근법을 이용하여 적용될 수 있다.
- A5 감사인은 감사표본을 설계할 때 달성되어야 할 특정 목적과 그러한 목적을 가장 잘 달성할 수 있는 감사절차의 조합을 고려사항으로 포함시킨다. 감사인은 입수한 감사증거의 성격과 발생가능한 이탈이나 왜곡표시의 조건들, 또는 해당 감사증거의 기타 특성을 고려할 경우, 이탈 또는 왜곡표시를 구성하는 것이 무엇이며 표본감사를 위해 어떤 모집단을 이용할 것인지 정의하는데 도움이 될 것이다. 감사인이 표본감사를 수행할

² 감사기준서 320 “감사의 계획수립과 수행에 있어서의 중요성” 문단 9

감사기준서 530

때 감사기준서 500의 문단 9의 요구사항을 충족시키기 위하여는, 표본이 도출된 모집단이 완전하다는 증거를 입수하기 위한 감사절차를 수행한다.

- A6 문단 6에서 요구되는 바와 같이, 감사인이 감사절차의 목적에 대하여 고려할 때는, 이탈 또는 왜곡표시를 구성하는 사항이 무엇인지 명확하게 이해하여 감사절차의 목적과 관련성이 있는 모든 조건들 그리고 그러한 조건들 만이 이탈의 평가나 왜곡표시의 투영에 포함되도록 한다. 예를 들어 외부조회와 같은 매출채권의 실재성에 관한 세부테스트에서, 거래처가 조회기준일 전에 지급을 하였고 기업은 조회기준일 직후에 이를 수령한 경우 이러한 차이는 왜곡표시로 보지 않는다. 또한 거래처 인명계정간의 잘못된 전기는 매출채권 총 잔액에는 영향을 미치지 아니한다. 따라서, 이러한 오류는 부정위험에 대한 평가나 대손충당금의 적절성에 대한 평가와 같은 다른 감사분야에는 중요한 영향을 미칠 수도 있지만, 매출채권의 실재성과 관련된 특정 감사절차의 표본결과를 평가할 때는 이를 왜곡표시로 보는 것이 적합하지 않을 것이다.
- A7 통제테스트에서 모집단의 특성을 고려할 때, 감사인은 관련 통제에 대한 감사인의 이해 또는 모집단의 소수 항목에 대한 조사를 근거로 예상이탈률을 평가한다. 이러한 평가는 감사표본을 설계하고 표본규모를 결정하기 위해 실시한다. 예를 들어, 만약 예상이탈률이 수용할 수 없을 정도로 높은 경우, 감사인은 일반적으로 통제테스트를 수행하지 않을 것이다. 마찬가지로 감사인은 세부테스트에서 모집단의 예상왜곡표시에 대하여 평가를 실시한다. 예상왜곡표시가 높다면 세부테스트를 수행할 때 전수조사 또는 표본규모를 크게 하는 것이 적합할 것이다.
- A8 감사인은 표본을 도출할 모집단의 특성을 고려할 때 계층화 또는 금액가중추출이 적합할 것인지 결정할 것이다. 보론1은 계층화와 금액가중추출에 대하여 자세한 논의를 제공한다.
- A9 통계적 표본감사 접근법과 비통계적인 표본감사 접근법 중 어느 것을 선택할지 결정하는 것은 감사인의 판단사항이다. 그러나, 표본규모는 통계적 접근법과 비통계적 접근법을 구분하는 타당한 기준은 아니다.

표본규모(문단 7 참조)

- A10 감사인이 수용할 수 있는 표본위험의 수준은 요구되는 표본규모에 영향을 미친다. 감사인이 수용가능한 위험이 낮을수록 표본규모는 더욱 커질 필요가 있을 것이다.
- A11 표본규모는 통계학적 공식이나 전문가적인 판단에 의해 결정될 수 있다. 보론 2와 3은 표본규모를 결정할 때 다양한 요소들이 전형적으로 미치는 영향을 보여주고 있다. 보론 2와 3에서 식별된 요소들이 표본규모에 미치는 영향은 상황이 유사할 경우 통계적 또는 비통계적 방법에 관계없이 유사할 것이다.

테스트를 위한 항목의 추출(문단 8 참조)

- A12 통계적 표본감사의 경우, 표본항목들은 각 표본단위가 알려진 확률에 따라 선정되는 방식으로 추출된다. 비통계적 표본감사의 경우에는 판단에 의하여 표본을 추출한다.

감사기준서 530

표본감사의 목적이 표본을 추출한 모집단에 대하여 그 결론을 도출하기 위한 합리적인 근거를 제공하는 것이기 때문에, 감사인은 편의를 피할 수 있도록 모집단의 전형적 특징을 가지고 있는 표본항목을 선택함으로써 모집단을 대표하는 표본을 추출하는 것이 중요하다.

- A13 표본추출의 주된 방법으로는 무작위 추출, 체계적 추출 및 임의 추출이 있다. 각각의 방법에 대해서는 보론 4에서 논의되고 있다.

감사절차의 수행 (문단 10-11 참조)

- A14 대체 추출된 항목에 대하여 감사절차를 수행하는 것이 필요한 것은 예를 들어 지출승인에 대한 증거를 테스트하는 중에 무효화된 수표가 추출된 경우이다. 수표가 적절하게 무효화되었고, 그것이 이탈이 아니라는 것에 대하여 감사인이 만족한다면, 적절하게 선택된 대체 추출항목을 조사하는 것이다.
- A15 추출된 항목에 대하여 감사인이 설계된 감사절차를 적용할 수 없는 경우는 예를 들어 해당 항목에 관한 서류가 분실된 때이다.
- A16 적절한 대체적 감사절차의 예로는 적극적 조회에 대한 회신이 없는 경우 재무제표일 후의 현금회수에 대하여 조사하는 것을 들 수 있다(이 경우 재무제표일 후의 현금회수의 원천과 결제하고자 하는 항목에 대한 증거를 함께 조사함).

이탈과 왜곡표시의 성격과 원인 (문단 12 참조)

- A17 감사인은 식별된 이탈과 왜곡표시를 분석할 때, 예를 들어 거래의 형태, 장소, 제품라인 혹은 시기 등에 있어 대부분 어떤 공통된 특징을 갖고 있는 것을 관찰할 수도 있을 것이다. 이 경우 감사인은 모집단에서 해당 공통된 특징을 가지고 있는 모든 항목을 식별하여 이에 대하여 감사절차를 확대하기로 결정할 수 있을 것이다. 뿐만 아니라 이와 같은 종류의 이탈과 왜곡표시는 의도적인 것일 수 있고 따라서 부정의 가능성을 나타내는 것일 수도 있다.

왜곡표시의 투영 (문단 14 참조)

- A18 감사인은 왜곡표시의 규모에 대한 개괄적 관점을 얻기 위해 왜곡표시를 모집단에 투영하여야 한다. 그러나 이러한 투영은 기록될 금액을 결정하는 데는 충분하지 않을 수 있을 것이다.
- A19 특정의 왜곡표시가 변이로 밝혀진 경우에는 왜곡표시를 모집단으로 투영할 때 이 왜곡표시는 제외될 것이다. 그렇지만, 변이로 밝혀진 왜곡표시가 수정되지 않는 경우에는, 변이가 아닌 왜곡표시의 투영값에 가산하여 그 왜곡표시의 효과를 고려할 필요가 있을 것이다.
- A20 통제테스트에서는 대부분 표본이탈률이 곧 모집단 전체의 투영 이탈률이기 때문에

감사기준서 530

이탈에 대한 명시적인 투영이 필요없다. 감사기준서 330³은 감사인이 의존하고자 하는 통제에서 이탈이 발견된 경우의 관련 지침을 제공한다.

표본감사 결과의 평가 (문단 15 참조)

- A21 통제테스트의 경우 예상과 다른 높은 표본이탈률은 최초의 평가를 입증할 수 있는 추가적인 감사증거가 입수되지 않는 한 평가된 중요왜곡표시위험을 증가시킨다. 세부테스트의 경우 예상과 다른 큰 표본왜곡표시 금액은 중요한 왜곡표시가 존재하지 않는다는 추가적인 감사증거가 없는 한 감사인은 특정 거래유형이나 계정잔액이 중요하게 왜곡표시되어 있다고 믿을 것이다.
- A22 세부테스트에 있어서, 모집단의 왜곡표시에 대한 감사인의 최선의 추정치는 투영된 왜곡표시와 변이왜곡표시의 합이다. 투영된 왜곡표시와 변이왜곡표시를 합한 것이 허용왜곡표시를 초과한다면, 표본은 테스트된 모집단에 관한 결론에 합리적인 근거를 제공하지 못한다. 투영된 왜곡표시와 변이왜곡표시를 합한 것이 허용왜곡표시에 근접할수록 모집단의 실제의 왜곡표시가 허용왜곡표시를 초과할 가능성은 더욱 높아진다. 또한 투영된 왜곡표시가 표본규모를 결정하기 위해 적용하였던 감사인의 예상왜곡표시보다 큰 경우, 감사인은 모집단의 실제 왜곡표시가 허용왜곡표시를 초과한다는 수용할 수 없는 표본위험이 존재한다고 결론을 내릴 수 있을 것이다. 다른 감사절차들의 결과를 고려하는 것은 감사인이 모집단의 실제 왜곡표시가 허용왜곡표시를 초과하는 위험을 평가할 때도 도움을 주며, 추가적인 감사증거가 입수될 경우 그러한 위험이 감소될 수도 있을 것이다.
- A23 감사인은 테스트 대상인 모집단에 대한 결론을 내리는 데 표본감사가 합리적인 근거를 제공하지 못하고 있다고 결론을 내린다면, 감사인은 다음의 절차 중 하나를 취할 수 있을 것이다.
- 경영진에게 식별된 왜곡표시 및 잠재적인 추가 왜곡표시에 대하여 조사를 수행하고 필요한 수정을 하도록 요구함
 - 요구되는 확신을 가장 잘 달성할 수 있도록 추가감사절차의 성격, 시기, 및 범위를 조정함. 예를 들어 통제테스트의 경우, 감사인은 표본규모를 확대하거나 대체적인 통제를 테스트할 수 있고 또는 관련된 실증절차를 변경시킬 수도 있다.

³ 감사기준서 330 “평가된 위험에 대한 감사인의 대응” 문단 17

감사기준서 530

보론1(문단 A8 참조)

계층화와 금액가중추출

표본이 도출될 모집단의 특성을 고려할 때, 감사인은 계층화나 금액가중추출이 적합할지 결정할 것이다. 이 보론은 계층화 또는 금액가중추출 기법에 대한 관련 지침을 제공한다.

계층화

- 1 감사인이 모집단을 동일한 특성을 가진 하위 모집단으로 나누어 모집단을 계층화하면 감사의 효율성이 향상될 것이다. 계층화의 목적은 각 계층 내 항목들의 변동성을 감소시키는 것이며, 이 결과 표본위험을 증가시키지 않고 표본규모를 감소시킬 수 있다.
- 2 세부테스트를 수행할 때 모집단은 종종 화폐가치로 계층화된다. 이는 과대계상의 측면에서 금액이 큰 항목이 가장 큰 왜곡표시의 가능성을 가지고 있으므로 금액이 더 큰 항목에 더 큰 감사노력이 집중되도록 한다. 마찬가지로 모집단을 높은 왜곡표시위험을 시사하는 특성의 속성에 따라 계층화할 수도 있을 것이다. 예를 들어, 회수가 불확실한 채권에 대한 대손추정액을 테스트하는 경우 경과기간에 따라 채권잔액을 계층화할 수 있을 것이다.
- 3 한 계층 내의 표본항목들에 대하여 적용한 감사절차의 결과는 그 계층을 구성하는 항목들에 대해서만 투영될 수 있다. 감사인이 전체 모집단에 대한 결론을 도출하기 위하여는 전체 모집단을 구성하는 모든 다른 계층들에 관한 중요왜곡표시위험을 고려할 필요가 있을 것이다. 예를 들어, 모집단 내의 20%의 항목이 계정잔액의 90%를 구성한다고 하면 감사인은 이러한 20% 항목들의 표본을 조사하기로 결정할 수 있다. 감사인은 이러한 표본의 결과를 평가하여 잔여 10%와는 별도로 계정잔액의 90%에 대한 결론을 도출한다 (잔여 10%에 대해서는 추가적인 표본이나 감사증거의 다른 입수수단을 이용할 수도 있을 것이며, 또는 중요하지 않은 것으로 간주할 수도 있을 것이다.)
- 4 어떤 거래유형이나 계정잔액을 여러 개의 계층으로 나눈 경우에는 각 계층 별로 분리하여 왜곡표시를 투영한다. 왜곡표시가 해당 거래유형이나 계정잔액의 전체에 미칠 수 있는 영향을 고려할 때는 각 계층 별로 투영된 왜곡표시를 합산한다.

금액가중추출

- 5 세부테스트를 수행할 때, 모집단을 구성하는 개별 금액단위로 표본단위를 식별하면 효율적일 것이다. 예를 들어, 매출채권 잔액 같은 모집단에서 특정 금액단위를 선택한 경우, 감사인은 그 금액단위를 포함하고 있는 개별 인명계정의 잔액과 같은 특정 항목을 조사할 수 있을 것이다. 표본단위를 금액단위로 정의하는 이러한 접근법의 장점은 잔액이 더 큰 항목의 추출기회를 높임으로써 이들 항목에 감사가 집중되도록 하고, 표본규모를 줄일 수 있다는 점이다. 이 접근법은 보론 4에 기술한 체계적 추출법과 함께 이용될 수도 있으며 무작위 추출법으로 표본을 추출할 때 가장 효율적이다.

감사기준서 530

보론2 (문단 A11 참조)

통제테스트를 위한 표본규모에 영향을 미치는 요소의 예

다음은 감사인이 통제테스트를 위한 표본규모를 결정할 때 고려할 요소이다. 이러한 요소들은 함께 고려되어야 하고 감사인이 통제테스트에 대한 접근법을 수정하지 않으며, 또 평가된 위험에 대응하기 위한 실증절차의 성격이나 시기를 변경시키지 않는다고 가정한다.

보론3 (문단 A11 참조)

세부테스트를 위한 표본규모에 영향을 미치는 요소의 예

다음은 감사인이 세부테스트를 위한 표본규모를 결정할 때 고려하는 요소이다. 이러한 요소들은 함께 고려되어야 하고 감사인이 통제테스트에 대한 접근법을 수정하지 않으며, 또 평가된 위험에 대응하기 위한 실증절차의 성격이나 시기를 변경시키지 않는다고 가정한다.

보론4 (문단 A13 참조)

표본추출 방법

표본을 추출하는 방법은 여러 가지가 있는 데, 주요 방법은 다음과 같다

- (1) (난수표와 같은 난수발생도구를 이용한) 무작위추출
- (2) 체계적 추출. 이 방법은 모집단의 표본단위 수를 추출하고자 하는 표본규모로 나누어 표본추출 간격, 예를 들어 50을 정하고 최초 50개의 항목 안에서 출발점을 결정한 후, 이로부터 매 50번 째 표본단위를 선택하는 것이다. 출발점은 임의적으로 정할 수도 있지만, 컴퓨터의 난수발생 프로그램이나 난수표를 이용하여 정할 때 보다 더 무작위의 표본이 될 것이다. 체계적 추출법을 사용하는 경우, 감사인은 모집단의 표본단위에 내재된 특정한 유형이 표본추출 간격과 상응하는 방식으로 구성되어 있지는 않다는 것을 결정할 필요가 있을 것이다.
- (3) 금액단위추출. 금액단위추출은 보론 1에서 설명된 금액가중추출법의 한 종류이며, 표본규모, 표본추출 그리고 이에 대한 평가에 있어 그 결론이 화폐금액 형태로 나타난다.
- (4) 임의추출. 임의추출은 감사인이 구조적인 기법을 따르지 않고 표본을 추출하는 것이다. 비록 구조적인 기법이 적용되지 않더라도 감사인은 의도적인 편의나 예측가능성(예를 들어, 추출하기 어려운 항목은 회피하거나, 각 페이지의 최초 또는 최종 항목만을 선택하거나 배제하는 것)을 피하고 모집단 내의 모든 항목이 추출의 기회를 갖도록 하고자 할 것이다. 통계적 표본감사에서 임의추출은 부적합하다.
- (5) 구획추출. 구획추출은 모집단내의 이웃하는 항목으로 구성된 하나(또는 복수)의 구획을 선택하는 방법이다. 대부분의 모집단은 연속된 항목들은 서로 유사한 특성을 가지며

감사기준서 530

모집단의 다른 부분에 있는 항목들은 다른 특징을 가지도록 구성되어 있으므로, 구획추출은 일반적으로 표본감사에서 사용될 수 없다. 비록 경우에 따라 특정 구획의 항목을 조사하는 감사절차가 적합할 수 있으나, 감사인이 표본에 근거하여 전체 모집단에 대하여 유효한 추론을 하고자 할 경우 구획추출이 적절한 표본추출 기법이 되는 경우는 드물 것이다

(보론2 표)

FACTOR		EFFECT ON SAMPLE SIZE	(보론 2 표)
요소		표본규모에 대한 영향	
ISA 원문(530)	1. An increase in the extent to which the auditor's risk assessment takes into account relevant controls	Increase	The more assurance the auditor intends to obtain from the operating effectiveness of controls, the lower the auditor's assessment of the risk of material misstatement will be, and the larger the sample size will need to be. When the auditor's assessment of the risk of material misstatement at the assertion level includes an expectation of the operating effectiveness of controls, the auditor is required to perform tests of controls. Other things being equal, the greater the reliance the auditor places on the operating effectiveness of controls in the risk assessment, the greater is the extent of the auditor's tests of controls (and therefore, the sample size is increased).
현행	1. 감사인이 위험을 평가할 때 관련 통제의 고려 정도가 증가함	증가	감사인이 통제의 운영효과성에 대하여 보다 많은 확신을 얻고자 할수록 중요한 왜곡표시 위험에 대한 감사인의 평가는 더 낮아지게 될 것이며, 필요한 표본규모는 더 커지게 될 것이다. 감사인이 경영진주장 수준의 중요한 왜곡표시위험을 평가할 때 통제의 운영효과성에 대한 기대를 포함하고 있는 경우에는 통제테스트를 수행하도록 요구된다. 다른 사항들이 동일하다면, 위험평가에 있어서 통제의 운영효과성에 대한 감사인의 의존도가 클수록 감사인의 통제테스트의 범위는 더 확대된다 (그러므로, 표본규모는 증가한다).
개정안	2. 감사인이 위험을 평가할 때 관련 통제의 고려 정도가 증가함	증가	감사인이 통제의 운영효과성에 대하여 보다 많은 확신을 얻고자 할수록 중요한 왜곡표시 위험에 대한 감사인의 평가는 더 낮아지게 될 것이며, 필요한 표본규모는 더 커지게 될 것이다. 감사인이 경영진주장 수준의 중요왜곡표시위험을 평가할 때 통제의 운영효과성에 대한 기대를 포함하고 있는 경우에는 통제테스트를 수행하도록 요구된다. 다른 사항들이 동일하다면, 위험평가에 있어서 통제의 운영효과성에 대한 감사인의 의존도가 클수록 감사인의 통제테스트의 범위는 더 확대된다 (그러므로, 표본규모는 증가한다).
ISA 원문(530)	3. An increase in the tolerable rate of deviation	Decrease	The lower the tolerable rate of deviation, the larger the sample size needs to be.
현행	2. 허용이탈률의 증가	감소	허용이탈률이 감소할수록 표본규모는 커져야 한다.
개정안	2. 허용이탈률의 증가	감소	허용이탈률이 감소할수록 표본규모는 커져야 한다.

FACTOR		EFFECT ON SAMPLE SIZE	(보론 2 표)
ISA 원문(530)	3. An increase in the expected rate of deviation of the population to be tested	Increase	The higher the expected rate of deviation, the larger the sample size needs to be so that the auditor is in a position to make a reasonable estimate of the actual rate of deviation. Factors relevant to the auditor's consideration of the expected rate of deviation include the auditor's understanding of the business (in particular, risk assessment procedures undertaken to obtain an understanding of internal control), changes in personnel or in internal control, the results of audit procedures applied in prior periods and the results of other audit procedures. High expected control deviation rates ordinarily warrant little, if any, reduction of the assessed risk of material misstatement.
현행	3. 테스트대상 모집단의 예상이탈률의 증가	증가	예상이탈률이 높을수록 감사인이 실제 이탈률에 대한 합리적인 추정을 할 수 있도록 표본규모는 커져야 한다. 예상이탈률과 관련하여 감사인이 고려할 요소에는 기업에 대한 이해(특히, 내부통제를 이해하기 위해 수행한 위험평가절차), 인원의 변동이나 내부통제의 변동, 이전 보고기간에 적용된 감사절차의 결과, 그리고 다른 감사절차의 결과 등이 있다. 통제에 대한 예상이탈률이 높은 경우에는, 일반적으로 평가된 중요한 왜곡표시위험이 거의 감소되지 아니한다.
개정안	3. 테스트대상 모집단의 예상이탈률의 증가	증가	예상이탈률이 높을수록 감사인이 실제 이탈률에 대한 합리적인 추정을 할 수 있도록 표본규모는 커져야 한다. 예상이탈률과 관련하여 감사인이 고려할 요소에는 기업에 대한 이해(특히, 내부통제를 이해하기 위해 수행한 위험평가절차), 인원의 변동이나 내부통제의 변동, 이전 보고기간에 적용된 감사절차의 결과, 그리고 다른 감사절차의 결과 등이 있다. 통제에 대한 예상이탈률이 높은 경우에는, 일반적으로 평가된 중요왜곡표시위험이 거의 감소되지 아니한다.
ISA 원문(530)	4. An increase in the auditor's desired level of assurance that the tolerable rate of deviation is not exceeded by the actual	Increase	The greater the level of assurance that the auditor desires that the results of the sample are in fact indicative of the actual incidence of deviation in the population, the larger the sample size needs to be.

FACTOR		EFFECT ON SAMPLE SIZE	(보론 2 표)
	rate of deviation in the population		
현행	4. 모집단의 실제이탈률이 허용이탈률을 초과하지 않는다는 감사인의 요구수준이 증가함	증가	표본결과가 사실상 모집단의 실제 이탈을 나타내고 있다는 것에 대하여, 감사인이 더 높은 수준의 확신을 요구할수록 표본규모는 더 커져야 한다.
개정안	4. 모집단의 실제이탈률이 허용이탈률을 초과하지 않는다는 감사인의 요구수준이 증가함	증가	표본결과가 사실상 모집단의 실제 이탈을 나타내고 있다는 것에 대하여, 감사인이 더 높은 수준의 확신을 요구할수록 표본규모는 더 커져야 한다.
ISA 원문(530)	5. An increase in the number of sampling units in the population	Negligible effect	For large populations, the actual size of the population has little, if any, effect on sample size. For small populations however, audit sampling may not be as efficient as alternative means of obtaining sufficient appropriate audit evidence.
현행	5. 모집단의 표본단위수의 증가	영향을 무시할 수 있음	대규모 모집단의 경우, 모집단의 실제 규모는 표본규모에 거의 영향을 주지 않는다. 그러나 소규모 모집단에서는 표본감사가 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위한 대체적인 방법만큼 효율적이지 않을 것이다.
개정안	5. 모집단의 표본단위수의 증가	영향을 무시할 수 있음	대규모 모집단의 경우, 모집단의 실제 규모는 표본규모에 거의 영향을 주지 않는다. 그러나 소규모 모집단에서는 표본감사가 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위한 대체적인 방법만큼 효율적이지 않을 것이다.

(보론 3 표)

FACTOR		EFFECT ON SAMPLE SIZE	(보론 3 표)
요소		표본규모에 대한 영향	
ISA 원문(530)	1. An increase in the auditor's assessment of the risk of material misstatement	Increase	The higher the auditor's assessment of the risk of material misstatement, the larger the sample size needs to be. The auditor's assessment of the risk of material misstatement is affected by inherent risk and control risk. For example, if the auditor does not perform tests of controls, the auditor's risk assessment cannot be reduced for the effective operation of internal controls with respect to the particular assertion. Therefore, in order to reduce audit risk to an acceptably low level, the auditor needs a low detection risk and will rely more on substantive procedures. The more audit evidence that is obtained from tests of details (that is, the lower the detection risk), the larger the sample size will need to be.
현행	1. 감사인이 중요한 왜곡표시위험을 높게 평가함	증가	감사인이 중요한 왜곡표시위험을 높게 평가할수록, 필요한 표본규모는 커져야 한다. 중요한 왜곡표시위험에 대한 감사인의 평가는 고유위험과 통제위험에 영향을 받는다. 예를 들어, 만약 감사인이 통제테스트를 수행하지 않는다면, 특정 경영진주장과 관련된 감사인의 위험평가는 내부통제의 운영효과성을 이유로 감소될 수 없다. 그러므로 감사인은 수용가능한 수준까지 감사위험을 감소시키기 위하여는, 낮은 적발위험이 요구되며 따라서 실증절차에 더욱 의존할 것이다. 세부테스트로부터 입수할 감사증거가 많을수록(즉 적발위험을 낮출수록) 표본규모는 커질 것이다.
개정안	1. 감사인이 중요왜곡표시위험을 높게 평가함	증가	감사인이 중요왜곡표시위험을 높게 평가할수록, 필요한 표본규모는 커져야 한다. 중요왜곡표시위험에 대한 감사인의 평가는 고유위험과 통제위험에 영향을 받는다. 예를 들어, 만약 감사인이 통제테스트를 수행하지 않는다면, 특정 경영진주장과 관련된 감사인의 위험평가는 내부통제의 운영효과성을 이유로 감소될 수 없다. 그러므로 감사인은 수용가능한 수준까지 감사위험을 감소시키기 위하여는, 낮은 적발위험이 요구되며 따라서 실증절차에 더욱 의존할 것이다. 세부테스트로부터 입수할 감사증거가 많을수록(즉 적발위험을 낮출수록) 표본규모는 커질 것이다.

FACTOR		EFFECT ON SAMPLE SIZE	(보론 3 표)
ISA 원문(530)	2. An increase in the use of other substantive procedures directed at the same assertion	Decrease	The more the auditor is relying on other substantive procedures (tests of details or substantive analytical procedures) to reduce to an acceptable level the detection risk regarding a particular population, the less assurance the auditor will require from sampling and, therefore, the smaller the sample size can be
현행	2. 동일한 경영진주장에 대한 다른 실증절차의 적용을 증가시킴	감소	감사인이 특정 모집단에 대한 적발위험을 수용가능한 수준까지 감소시키기 위하여 세부테스트나 실증적 분석절차 같은 다른 실증절차에 더 많이 의존할수록, 표본감사를 통하여 얻어야 할 확신수준은 낮아지므로 표본규모는 감소될 수 있다.
개정안	2. 동일한 경영진주장에 대한 다른 실증절차의 적용을 증가시킴	감소	감사인이 특정 모집단에 대한 적발위험을 수용가능한 수준까지 감소시키기 위하여 세부테스트나 실증적 분석절차 같은 다른 실증절차에 더 많이 의존할수록, 표본감사를 통하여 얻어야 할 확신수준은 낮아지므로 표본규모는 감소될 수 있다.
ISA 원문(530)	3. An increase in the auditor's desired level of assurance that tolerable misstatement is not exceeded by actual misstatement in the population	Increase	The greater the level of assurance that the auditor requires that the results of the sample are in fact indicative of the actual amount of misstatement in the population, the larger the sample size needs to be.
현행	3. 모집단의 실제 왜곡표시가 허용왜곡표시를 초과하지 않는다는 확신에 대한 감사인의 요구수준 이 증가함	증가	표본결과가 사실상 모집단의 실제 왜곡표시 금액을 나타내고 있다는 것에 대하여, 감사인이 더 높은 수준의 확신을 요구할수록 표본규모는 더 커져야 한다.
개정안	3. 모집단의 실제 왜곡표시가	증가	표본결과가 사실상 모집단의 실제 왜곡표시 금액을 나타내고 있다는 것에 대하여, 감사인이 더 높은 수준의 확신을 요구할수록 표본규모는 더 커져야 한다.

FACTOR		EFFECT ON SAMPLE SIZE	(보론 3 표)
	허용왜곡표시를 초과하지 않는다는 확신에 대한 감사인의 요구수준 이 증가함		
ISA 원문(530)	4. An increase in tolerable misstatement	Decrease	The lower the tolerable misstatement, the larger the sample size needs to be
현행	4. 허용왜곡표시의 증가	감소	허용왜곡표시가 낮을수록 표본규모는 커져야 한다.
개정안	4. 허용왜곡표시의 증가	감소	허용왜곡표시가 낮을수록 표본규모는 커져야 한다.
ISA 원문(530)	5. An increase in the amount of misstatement the auditor expects to find in the population	Increase	The greater the amount of misstatement the auditor expects to find in the population, the larger the sample size needs to be in order to make a reasonable estimate of the actual amount of misstatement in the population. Factors relevant to the auditor's consideration of the expected misstatement amount include the extent to which item values are determined subjectively, the results of risk assessment procedures, the results of tests of control, the results of audit procedures applied in prior periods, and the results of other substantive procedures
현행	5. 모집단에서 감사인이 발견할 것으로 예상하는 왜곡표시 금액의 증가	증가	감사인이 모집단에서 발견할 것으로 예상하는 왜곡표시금액이 더 클수록, 모집단의 실제 왜곡표시금액을 합리적으로 추정하기 위해서는 표본규모가 더 커져야 한다. 예상되는 왜곡표시금액과 관련하여 감사인이 고려할 요소에는 표본항목 가액의 결정시 수반되는 주관성의 정도, 위험평가절차의 결과, 통제테스트의 결과, 과거 보고기간에 적용된 감사절차의 결과, 그리고 다른 실증절차의 결과 등이 있다.
개정안	5. 모집단에서 감사인이 발견할 것으로 예상하는 왜곡표시 금액의 증가	증가	감사인이 모집단에서 발견할 것으로 예상하는 왜곡표시금액이 더 클수록, 모집단의 실제 왜곡표시금액을 합리적으로 추정하기 위해서는 표본규모가 더 커져야 한다. 예상되는 왜곡표시금액과 관련하여 감사인이 고려할 요소에는 표본항목 가액의 결정시 수반되는 주관성의 정도, 위험평가절차의 결과, 통제테스트의 결과, 과거 보고기간에 적용된 감사절차의 결과, 그리고 다른 실증절차의 결과 등이 있다.
ISA 원문(530)	6. Stratification of the population when appropriate	Decrease	When there is a wide range (variability) in the monetary size of items in the population, it may be useful to stratify the population. When a population can be appropriately stratified, the aggregate of the sample

FACTOR		EFFECT ON SAMPLE SIZE	(보론 3 표)
			sizes from the strata generally will be less than the sample size that would have been required to attain a given level of sampling risk, had one sample been drawn from the whole population
현행	6. 적절한 경우, 모집단의 계층화	감소	모집단항목들의 금액크기의 범위가 넓은 경우(즉, 변동성이 보다 큰 경우), 모집단을 계층화하는 것이 유용하다. 모집단이 적절히 계층화될 수 있다면, 주어진 수준의 표본위험을 유지하기 위해 각 계층으로부터 추출한 표본규모의 합계는, 이를 위하여 전체모집단으로부터 단일표본을 추출한 경우의 표본규모보다 일반적으로 작을 것이다.
개정안	6. 적절한 경우, 모집단의 계층화	감소	모집단항목들의 금액크기의 범위가 넓은 경우(즉, 변동성이 보다 큰 경우), 모집단을 계층화하는 것이 유용하다. 모집단이 적절히 계층화될 수 있다면, 주어진 수준의 표본위험을 유지하기 위해 각 계층으로부터 추출한 표본규모의 합계는, 이를 위하여 전체모집단으로부터 단일표본을 추출한 경우의 표본규모보다 일반적으로 작을 것이다.
ISA 원문(530)	7. The number of sampling units in the population	Negligible effect	For large populations, the actual size of the population has little, if any, effect on sample size. Thus, for small populations, audit sampling is often not as efficient as alternative means of obtaining sufficient appropriate audit evidence. (However, when using monetary unit sampling, an increase in the monetary value of the population increases sample size, unless this is offset by a proportional increase in materiality for the financial statements as a whole (and, if applicable, materiality level or levels for particular classes of transactions, account balances or disclosures.)
현행	7. 모집단의 표본단위의 수	영향을 무시할 수 있음	대규모 모집단의 경우, 모집단의 실제 규모는 표본규모에 거의 영향을 주지 않는다. 그리고 소규모 모집단에서는 표본검사가 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위한 대체적인 방법들만큼 효율적이지 않는 경우가 종종 있다. (그렇지만 금액단위추출을 사용하는 경우 모집단의 화폐가액의 증가는 재무제표전체의 중요성 [그리고 경우에 따라서는, 특정거래유형과 계정잔액 및 공시에 대한 중요성수준(들)]의 비례적인 증가에 의하여 그 효과가 상쇄되지 않는 한 표본규모를 증가시킨다.)
개정안	7. 모집단의 표본단위의 수	영향을 무시할 수 있음	대규모 모집단의 경우, 모집단의 실제 규모는 표본규모에 거의 영향을 주지 않는다. 그리고 소규모 모집단에서는 표본검사가 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위한 대체적인 방법들만큼 효율적이지 않는 경우가 종종 있다. (그렇지만 금액단위추출을 사용하는 경우 모집단의 화폐가액의 증가는 재무제표전체의 중요성 [그리고 경우에

FACTOR		EFFECT ON SAMPLE SIZE	(보론 3 표)
			따라서, 특정거래유형과 계정잔액 및 공시에 대한 중요성수준(들)의 비례적인 증가에 의하여 그 효과가 상쇄되지 않는 한 표본규모를 증가시킨다.)

감사기준서 540

공정가치 등 회계추정치와 관련 공시에 대한 감사

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위 -----1

회계추정치의 성격 -----2-4

시행일 -----5

목적 -----6

용어의 정의 -----7

요구사항

위험평가절차 및 관련 활동 -----8-9

중요왜곡표시위험의 식별과 평가 -----10-11

평가된 중요왜곡표시위험에 대한 대응 -----12-14

유의적 위험에 대응한 후속실증절차 -----15-17

회계추정치의 합리성에 대한 평가 및 왜곡표시의 결정 -----18

회계추정치와 관련된 공시 -----19-20

경영진의 편의가능성을 나타내는 징후 -----21

서면진술 -----22

문서화 -----23

적용 및 기타 설명자료

회계추정치의 성격 -----A1-A11

위험평가절차 및 관련 활동 -----A12-A44

중요왜곡표시위험의 식별과 평가 -----A45-A51

평가된 중요왜곡표시위험에 대한 대응 -----A52-A101

유의적 위험에 대응한 후속실증절차 -----A102-A115

회계추정치의 합리성에 대한 평가 및 왜곡표시의 결정 -----A116-A119

회계추정치와 관련된 공시 -----A120-A123

경영진의 편의가능성을 나타내는 징후 -----A124-A125

서면진술 -----A126-A127

문서화 -----A128

보론: 상이한 재무보고체계하에서의 공정가치의 측정 및 공시

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

감사기준서 540

- 1 이 감사기준서는 재무제표감사에서 공정가치에 대한 추정치 등 회계추정치와 관련 공시에 대한 감사인의 책임을 다룬다. 구체적으로 이 감사기준서는 회계추정치와 관련하여 감사기준서 315¹와 감사기준서 330² 그리고 다른 관련 감사기준서들이 어떻게 적용되는지에 대하여도 다룬다. 이 감사기준서는 또한 개별 회계추정치의 왜곡표시와 경영진의 잠재적인 편의가능성을 나타내는 징후에 대한 요구사항과 관련 지침을 포함한다.

회계추정치의 성격

- 2 재무제표 항목 중 어떤 것은 정확하게 측정될 수 없고, 단지 추정만이 가능하다. 이 감사기준서에서 이와 같은 항목들은 회계추정치라고 칭한다. 회계추정을 뒷받침하는데 경영진이 이용가능한 정보의 성격과 신뢰성은 매우 다양하며, 따라서 회계추정치와 연관된 추정불확실성 정도에 영향을 미친다. 그 다음으로, 추정불확실성 정도는 의도적이거나 비의도적인 경영진의 편의가능성 등 회계추정치의 중요왜곡표시위험에 영향을 미친다. (문단 A1-A11 참조)
- 3 회계추정치의 측정목적은 해당 재무보고체계나 보고대상이 되는 재무항목에 따라 다양할 수 있다. 회계추정치 중 어떤 것들은 그 측정목적이 추정을 필요로 하는 하나 이상의 거래나 사건 또는 상황의 결과를 예측하는 데 있다. 다수의 공정가치 회계추정치 등 다른 회계추정치의 경우에는 그 측정목적이 이와 다르게, 특정 유형의 자산이나 부채의 추정된 시장가치와 같이 측정일 현재의 보편적인 상황에 근거한 현행거래나 재무제표 항목에 대한 가치로 표현된다. 예를 들어, 해당 재무보고체계에 따라서는 과거 또는 미래의 어느 시점에 체결되었거나 체결될 거래가격이 아니라, 독립된 당사자 사이의 거래에서 합리적인 판단력과 거래의사가 있는 당사자들 (경우에 따라 이들은 “시장참여자”나 이와 유사한 용어로 불린다) 사이에 이루어진다고 가정한 가상적 현행거래를 기초로 공정가치 추정을 요구할 수도 있다.³
- 4 회계추정의 결과와 재무제표에 최초로 인식 또는 공시된 금액간의 차이가 반드시 재무제표의 왜곡표시를 나타내는 것은 아니다. 특히 공정가치 회계추정의 경우가 이에 해당되는데, 어떠한 관찰 결과도 재무제표작성 목적으로 추정이 이루어진 날 후의 사건이나 상황에 항상 영향을 받기 때문이다.

시행일

- 5 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 6 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 다음에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 것이다.

¹ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가”

² 감사기준서 330 “평가된 위험에 대한 감사인의 대응”

³ 공정가치에 대한 정의는 재무보고체계에 따라 다를 수 있다

감사기준서 540

- (a) 공정가치 회계추정치 등 재무제표에 인식되거나 공시된 회계추정치가 합리적인지 여부
- (b) 해당 재무보고체계의 관점에서 재무제표의 관련 공시들은 적절한지 여부

용어의 정의

- 7 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
- (a) 회계추정치 - 정확한 측정수단이 없을 때의 화폐금액 근사치. 이 용어는 추정을 요구하는 다른 금액에 대하여 뿐 아니라, 추정불확실성이 존재하는 공정가치로 측정된 금액에 대하여도 사용된다. 이 감사기준서에서 공정가치의 측정과 관련된 회계추정치만을 언급할 때는 “공정가치 회계추정치”라는 용어를 사용한다.
 - (b) 감사인의 점추정치 또는 범위추정치 - 경영진의 점추정치를 평가할 용도로 감사증거로부터 도출된 금액 또는 금액 범위
 - (c) 추정불확실성 - 회계추정치 및 관련 공시가 본질적으로 그 측정의 정확성이 결여되기 쉬운 성질
 - (d) 경영진의 편의 - 정보의 작성에 있어 경영진의 중립성이 결여되는 것
 - (e) 경영진의 점추정치 - 재무제표상의 인식 또는 공시를 위하여 경영진이 회계추정치로서 선택한 금액
 - (f) 회계추정치의 결과 - 회계추정의 바탕이 되었던 기초적인 거래나 사건, 상황이 추후 해결되어 결정된 실제의 화폐금액

요구사항

위험평가절차 및 관련 활동

- 8 감사인은 감사기준서 315⁴에 따라 기업의 내부통제 등 기업과 기업환경을 이해하기 위하여 위험평가절차 및 관련활동을 수행할 때, 회계추정치의 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하는 데 근거가 될 수 있도록 다음 사항을 이해하여야 한다. (문단 A12 참조)
- (a) 관련 공시 등 회계추정치와 관련된 해당 재무보고체계의 요구사항 (문단 A13-A15)
 - (b) 경영진이 재무제표에 인식하거나 공시하기 위해 회계추정치를 필요로 하는 거래나 사건 또는 상황을 식별하는 방법. 감사인은 이때 경영진에게 새로운 회계추정치가 유발되거나 현행 회계추정치의 수정이 유발되는 상황의 변화에 대하여 질문하여야 한다. (문단 A16-A21 참조)
 - (c) 다음 각 사항 등 경영진의 회계추정치 도출방법과 회계추정치의 기초가 되는 데이터 (문단 A22-A23 참조)
 - (i) 회계추정치 도출에 사용된 방법(해당시 모델 포함) (문단 A24-A26 참조)
 - (ii) 관련 통제 (문단 A27- A28 참조)
 - (iii) 경영진이 전문가를 활용했는지 여부 (문단 A29- A30 참조)
 - (iv) 회계추정치의 바탕이 되는 가정 (문단 A31- A 36 참조)
 - (v) 회계추정치의 도출방법에 있어 전기와 다르게 변경되었는지, 또는 변경을 해야만 했는지 여부, 만약 그렇다면 그 이유 (문단 A37 참조)
 - (vi) 경영진이 추정불확실성에 따른 영향을 평가해 왔는지 여부, 만약 그렇다면 그 방법 (문단 A38 참조)

⁴ 감사기준서 315 문단 5-6, 11-12

감사기준서 540

- 9 감사인은 당기의 목적을 위하여 전기재무제표에 포함된 회계추정치의 결과, 또는 해당되는 경우 후속적인 재추정을 검토하여야 한다. 감사인은 이러한 검토의 성격과 범위를 결정할 때 회계추정치의 성격, 그리고 해당 검토로부터 입수된 정보가 전기재무제표에 계상된 회계추정치의 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하는 데 관련이 있을 것인지 여부를 고려한다. 그러나 이러한 검토는 그 당시 이용가능했던 정보를 근거로 과거 보고기간에 내린 판단에 대하여 의문을 제기하는 목적이 아니다. (문단 A39-A44 참조)

중요왜곡표시위험의 식별과 평가

- 10 감사기준서 315⁵에 따라 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가할 때, 감사인은 회계추정치와 연관된 추정불확실성 정도를 평가하여야 한다. (문단 A45-A46 참조)
- 11 감사인은 그 추정불확실성이 높은 것으로 식별된 회계추정치가 유의적 위험을 초래하는 것으로 판단되는지 여부를 결정하여야 한다. (문단 A47- A51 참조)

평가된 중요왜곡표시위험에 대한 대응

- 12 감사인은 평가된 중요왜곡표시위험에 기초하여, 다음 사항을 결정하여야 한다. (문단 A52 참조)
- (a) 경영진이 회계추정치와 관련하여 해당 재무보고체계의 요구사항을 적합하게 적용했는지 여부 (문단 A53-A56 참조)
 - (b) 회계추정치의 도출방법이 적합하며 일관되게 적용되어 왔는지 여부, 그리고 회계추정치와 이의 도출방법이 전기와 다르게 변경되었다면 그 변경이 해당 상황에 비추어 적합한지 여부 (문단 A57-A58 참조)
- 13 감사인은 감사기준서 330⁶의 요구에 따라 평가된 중요왜곡표시위험에 대응할 때 회계추정치의 성격을 고려하여 다음 절차 중 하나 이상을 수행하여야 한다. (문단 A59-A61 참조)
- (a) 감사보고서일까지 발생한 사건이 회계추정치에 관한 감사증거를 제공하고 있는지 여부를 결정함 (문단 A62-A67 참조)
 - (b) 경영진의 회계추정치 도출방법과 그러한 추정의 근거가 된 데이터를 테스트함. 이 과정에서 감사인은 다음 사항을 평가하여야 한다. (문단 A68-A70 참조)
 - (i) 이용된 측정방법이 해당 상황에 적합한지 여부 (문단 A71-A76 참조)
 - (ii) 경영진이 적용한 가정이 해당 재무보고체계의 측정목적에 비추어 합리적인지 여부 (문단 A77-A83 참조)
 - (c) 적합한 실증절차와 함께, 경영진의 회계추정치 도출방법에 대한 통제의 운영효과성을 테스트함 (문단 A84-A86 참조)
 - (d) 경영진의 점추정치를 평가하기 위하여 감사인이 점추정치 또는 범위추정치를 도출함. 감사인은 이를 위해 다음 절차를 수행하여야 한다. (문단 A87-A91 참조)
 - (i) 만약 감사인이 경영진과 다른 가정이나 추정방법을 이용하는 경우에는, 감사인의 점추정치 또는 범위추정치가 관련 변수들을 고려하고 있음을 보이고 또 이것이

⁵ 감사기준서 315 문단 25

⁶ 감사기준서 330 문단 5

감사기준서 540

경영진의 점추정치와 유의적인 차이가 있는 경우 이를 평가하는 데 충분하도록 경영진의 가정이나 추정방법을 이해함 (문단 A92 참조)

- (ii) 만약 감사인이 범위추정치를 이용하는 것이 적합하다고 결론을 내리면, 입수한 감사증거를 근거로 하여 범위추정치 내의 모든 결과들이 합리적이라고 여겨질 때까지 해당 범위추정치를 좁힘 (문단 A93-A95 참조)

- 14 문단 12에서 식별된 사항을 결정하거나 문단 13에 따른 평가된 중요왜곡표시위험에 대응할 때, 감사인은 충분하고 적합한 감사증거를 얻는 데 회계추정치의 하나 이상의 측면에서 전문적인 기술이나 지식이 요구되는지 여부를 고려하여야 한다. (문단 A96-A101 참조)

유의적 위험에 대응한 후속실증절차

추정불확실성

- 15 감사인은 감사기준서 330⁷의 요구사항을 충족시키기 위해 수행한 실증절차들에 추가하여, 유의적 위험을 초래하는 회계추정치에 대하여 다음 사항을 평가하여야 한다. (문단 A102 참조)
 - (a) 경영진이 대체적인 가정이나 결과를 어떻게 고려하였는지, 그리고 그러한 가정이나 결과를 왜 기각하였는지, 그렇지 않을 경우 회계추정치를 도출할 때의 추정불확실성에 어떻게 대응하였는지에 관한 사항 (문단 A103-A106)
 - (b) 경영진이 이용한 유의적 가정들이 합리적인지 여부 (문단 A107-A109 참조)
 - (c) 경영진이 이용한 유의적 가정들이 합리적인지 또는 해당 재무보고체계를 적절하게 적용하였는지와 관련하여, 특정한 일련의 행동을 수행하려는 경영진의 의도 및 이를 수행할 능력 (문단 A110 참조)
- 16 감사인은 만약 경영진이 유의적 위험이 유발되는 회계추정치의 추정불확실성에 따른 영향에 적절히 대응하지 못하였다고 판단하면, 필요하다고 고려되는 경우 회계추정치의 합리성을 평가하기 위한 범위추정치를 도출하여야 한다. (문단 A111-A112 참조)

인식 및 측정 기준

- 17 감사인은 유의적 위험이 유발되는 회계추정치와 관련하여, 다음 사항들이 해당 재무보고체계의 요구사항을 준수한 것인지 여부에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하여야 한다.
 - (a) 재무제표에 회계추정치를 인식하거나 인식하지 않기로 한 경영진의 결정 (문단 A113-A114 참조)
 - (b) 해당 회계추정치를 위하여 선택한 측정기준 (문단 A115 참조)

회계추정치의 합리성에 대한 평가 및 왜곡표시의 결정

- 18 감사인은 감사증거에 기초하여 재무제표의 회계추정치가 해당 재무보고체계의 관점에서 합리적인지 또는 왜곡표시 되었는지 여부를 평가하여야 한다. (문단 A116-A119 참조)

⁷ 감사기준서 330 문단 18

감사기준서 540

회계추정치와 관련된 공시

- 19 감사인은 회계추정치와 관련된 재무제표의 공시가 해당 재무보고체계의 요구사항을 준수하고 있는지 여부에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하여야 한다. (문단 A120-A121 참조)
- 20 감사인은 유의적 위험이 유발되는 회계추정치와 관련하여, 해당 재무보고체계의 관점에서 추정불확실성에 대한 재무제표에서의 공시가 적절한지도 평가하여야 한다. (문단 A122-A123 참조)

경영진의 편의가능성을 나타내는 징후

- 21 감사인은 경영진의 편의가능성에 대한 징후가 존재하는지 여부를 식별하기 위하여 경영진이 회계추정치를 도출할 때 내린 판단과 결정을 검토하여야 한다. 개별 회계추정치가 합리적인지 여부에 대한 결론을 도출할 목적에서 보면 경영진의 편의가능성 징후 그 자체는 왜곡표시를 구성하지 아니한다. (문단 A124-A125 참조)

서면진술

- 22 감사인은 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)이 회계추정치를 도출할 때 적용한 유의적 가정들이 합리적이라고 믿는지 여부에 대하여 이들로부터 서면진술을 입수하여야 한다. (문단 A126-A127 참조)

문서화

- 23 감사인은 다음 사항을 감사문서에 포함하여야 한다.⁸
- (a) 유의적 위험이 유발되는 회계추정치 및 그 공시의 합리성에 대한 감사인 결론의 근거
 - (b) 해당 사항이 있는 경우, 경영진의 편의가능성에 대한 징후들 (문단 A128 참조)

적용 및 기타 설명자료

회계추정치의 성격 (문단 2 참조)

- A1 재무제표의 어떤 항목은 사업활동에 내재된 불확실성 때문에 오직 추정만이 가능하다. 뿐만 아니라 자산, 부채, 또는 자본의 고유 특성에 따라, 또는 재무보고체계에서 규정한 측정기준이나 측정방법에 따라 재무제표 항목에 대한 추정의 필요성이 발생되기도 한다. 어떤 재무보고체계에서는 재무제표를 작성할 때 요구되는 측정방법과 공시가 구체적으로 명시되는 반면, 이런 사항들이 보다 덜 구체적으로 기술되고 있는 재무보고체계도 있다. 이 감사기준서의 보론에서는 여러 재무보고체계에서의 공정가치 측정과 공시에 대하여 논의한다.
- A2 어떤 회계추정치는 수반되는 추정불확실성이 상대적으로 낮는데, 따라서 이 경우에는 중요왜곡표시위험을 낮출 수 있을 것이다. 예를 들어 다음과 같다.
- 복잡하지 않은 사업활동을 수행하는 기업에서의 회계추정치
 - 일상적인 거래와 관련되어 있어 빈번하게 그 추정이 이루어지고 갱신되는 회계추정치

⁸ 감사기준서 230 “감사문서” 문단 8-11, A6

감사기준서 540

- 공표된 시장이자율 데이터 또는 거래소의 유가증권 가격과 같이 쉽게 이용가능한 정보로부터 도출되는 회계추정치. 그러한 데이터는 공정가치 회계추정치의 관점에서 보면 “관찰가능” 하다고 말할 수 있을 것이다.
 - 해당 재무보고체계에 규정된 측정방법이 단순하며 공정가치의 측정이 요구되는 자산이나 부채에 쉽게 적용할 수 있는 경우의 공정가치 회계추정치.
 - 모델에 대한 가정이나 투입자료가 관찰가능한 경우를 가정한다면, 회계추정치의 측정을 위해 사용된 모델이 널리 알려져 있거나 일반적으로 인정되고 있는 경우의 공정가치 회계추정치
- A3 그러나 일부 회계추정치의 경우에는 특히 그것이 유의적 가정을 근거로 한 경우에는 상대적으로 높은 추정불확실성이 존재할 수 있는 데, 예를 들면 다음과 같다.
- 소송의 결과와 관련된 회계추정치
 - 공개시장에서 거래되지 않는 파생금융상품의 공정가치 회계추정치
 - 고도로 전문화된 자체 개발모델이 사용되거나 시장에서 관찰할 수 없는 가정이나 투입자료가 있는 경우의 공정가치 회계추정치
- A4 추정불확실성 정도는 회계추정치의 성격, 회계추정치의 도출에 사용되는 일반적으로 인정되는 방법이나 모델이 존재하고 있는 정도, 그리고 회계추정치의 도출에 사용되는 가정의 주관성에 따라 가변적이다. 어떤 경우에는 회계추정치에 연관된 추정불확실성이 매우 커 해당 재무보고체계의 인식기준을 충족시키지 못할 때가 있으며, 이 결과 회계추정치를 도출하지 못할 수도 있다.
- A5 공정가치측정이 요구되는 재무제표의 모든 항목에 추정불확실성이 수반되는 것은 아니다. 예를 들어, 가격에 대하여 쉽게 이용가능하고 믿을만한 정보를 제공하는 활성 공개시장이 있고, 실제로 해당 가격에 교환이 이루어지는 재무제표 항목이 이에 해당될 것이다. 공시된 가격은 공정가치에 있어서 최선의 감사증거이다. 그러나, 추정불확실성은 평가방법과 데이터가 잘 정의되어 있는 경우에도 있을 수 있다. 예를 들어 만약 유가증권 보유분이 시장과 관련하여 유의적이거나 시장성에 제한이 있다면, 활성 공개시장에 상장된 유가증권을 공시된 시가로 평가할 때 조정이 필요할 수 있다. 뿐만 아니라, 그 당시의 일반적인 경제상황, 예를 들어 특정 시장이 유동성이 낮은 경우 추정 불확실성에 영향을 줄 수 있다.
- A6 공정가치 회계추정치 외에 회계추정치를 필요로 하는 상황에 대하여 더 예를 들면 다음과 같다.
- 대손충당금
 - 재고자산의 진부화
 - 판매보증의무
 - 감가상각방법 및 자산의 내용연수
 - 회수가능성과 관련하여 불확실성이 있는 경우 투자자산의 장부가액에 대한 충당금
 - 장기계약의 향후 결과
 - 소송의 합의와 판결에 따른 비용
- A7 공정가치 회계추정치를 필요로 하는 상황에 대한 추가적인 예를 들면 다음과 같다.
- 활성 공개시장에서 거래되지 않는 복잡한 금융상품

감사기준서 540

- 주식기준보상
- 매각 목적으로 보유 중인 자산이나 설비
- 영업권이나 무형자산 등 사업결합에서 취득한 자산과 부채
- 금전적인 관계가 없는, 독립된 당사자간에 금전적 대가없이 자산이나 부채의 교환을 수반하는 거래(예를 들어 상이한 사업라인간 공장설비의 비화폐성 교환)

- A8 재무제표를 작성할 때의 추정에는 이용가능한 정보에 근거한 판단이 수반된다. 다수의 회계추정치에 있어 이러한 판단에는 추정 시점에서 불확실한 사항들에 대하여 여러 가지 가정을 하는 것이 포함된다. 감사인은 감사 당시에 알려졌더라면 경영진의 행동이나 경영진의 가정에 유의적으로 영향을 미칠 수 있는 미래의 상황이나 거래 또는 사건에 대하여 이를 예측할 책임이 없다.

경영진의 편의

- A9 재무보고체계에서는 종종 편의가 개입되지 않는 중립성이 요구된다. 그러나 회계추정치란 부정확한 것이며, 또 경영진의 판단에 영향을 받을 수 있다. 그러한 판단에는 의도적이든 그렇지 않든 경영진의 편의가 포함될 수 있다 (예를 들어, 원하는 결과를 달성하기 위한 동기 때문에). 회계추정치에 대한 경영진의 편의 정도는 추정에 수반되는 주관성에 따라 증가된다. 경영진의 의도하지 않은 편의, 그리고 의도적인 편의의 잠재성은 회계추정치를 도출할 때 종종 요구되고 있는 주관적 결정들에 고유한 것이다. 계속감사에 있어 전기의 감사 중에 식별된 경영진의 잠재적인 편의에 대한 징후는 당기의 감사계획과 당기의 위험 식별 및 그 평가 활동에 영향을 미친다.

- A10 경영진의 편의는 개별 계정의 수준에서는 발견되기 어려울 수 있다. 이는 일군의 회계추정치나 모든 회계추정치를 집합적으로 고려하였을 때, 또는 많은 보고기간을 통해 관찰되어 왔을 때에만 인식될 수 있을 것이다. 비록 어떤 형태의 경영진편의는 경영진의 주관적인 결정에 본질적으로 내재하는 것이지만, 이것이 곧 경영진이 재무제표 이용자를 오도하려는 의도는 아닐 것이다. 그러나 오도의 의도가 있다면 경영진의 편의는 본질적으로 부정에 해당된다.

공공부문에 특유한 고려사항

- A11 공공부문은 공정가치나 다른 현행가치, 또는 이들을 결합한 가치로 측정하기 위한 쉽게 이용가능하고 신뢰할 수 있는 정보 원천이 없는 자산들을 다수 보유하고 있을 수 있다. 보유하고 있는 어떤 자산은 경우에 따라 현금흐름을 발생시키지 않으며 활성화된 시장도 없다. 그러므로 이 때는 공정가치의 측정에 일반적으로 추정이 요구될 뿐 아니라 그 추정이 복잡할 수도 있고, 드물게는 추정이 불가능할 수도 있다.

위험평가절차 및 관련 활동(문단 8 참조)

- A12 문단 8에서 요구하는 위험평가절차 및 관련 활동은 감사인이 해당 기업에 있을 수 있는 회계추정치의 성격과 유형을 예상하는데 도움이 된다. 감사인이 얻은 이해가 회계추정치와 관련된 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하는데 충분한지, 그리고 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위를 계획하는데 충분한지의 여부가 감사인의 주된 고려사항이다.

감사기준서 540

해당 재무보고체계의 요구사항에 대한 이해(문단 8(a) 참조)

- A13 감사인이 해당 재무보고체계의 요구사항을 이해하면 예를 들어 다음과 같은 사항을 결정하는 데 도움이 된다.
- 해당 재무보고체계가 회계추정치의 인식을 위한 특정 조건이나 그 측정방법을 규정하고 있는지 여부⁹
 - 해당 재무보고체계가, 예를 들어 어떤 자산이나 부채와 관련하여 특정한 일련의 행동을 수행할 경영진의 의도를 언급하는 것에 의해, 공정가치 측정을 허용하거나 요구하는 어떤 조건들을 명시하고 있는지 여부
 - 해당 재무보고체계가 요구되거나 허용되는 공시를 명시하고 있는지 여부

감사인의 이러한 이해는 또 경영진이 회계추정치와 관련된 요구사항을 어떻게 적용했는지에 대하여 이들과 토의하고 그러한 요구사항이 적합하게 적용되어 왔는지 여부를 결정할 때, 이에 대한 기초를 제공한다.

- A14. 재무보고체계에서는 여러 대안이 존재하는 경우에 경영진이 점추정치를 결정할 수 있는 지침을 제공할 수 있을 것이다. 예를 들어, 어떤 재무보고체계는 가장 가능성이 있는 결과에 대한 경영진의 판단을 반영한 대안을 점추정치로 선택하도록 요구한다.¹⁰ 또 예를 들어 현재가치로 할인된 확률가중 기대값을 사용하도록 요구하는 재무보고체계도 있다. 경우에 따라서, 경영진이 바로 점추정치를 도출할 수도 있을 것이다. 그렇지 않을 경우 경영진은 점추정치를 결정할 수 있는 대체적인 여러 가정이나 결과들을 고려한 후에만 신뢰할 수 있는 점추정치를 도출할 수 있을 것이다.
- A15 재무보고체계는 회계추정치에 특히 민감한 유의적 가정에 관한 정보에 대하여 그 공시를 요구할 수 있다. 뿐만 아니라 추정불확실성이 높은 경우 재무보고체계에 따라서는 회계추정치를 재무제표에 인식하는 것을 허용하지 않고, 다만 재무제표의 주석으로 특정한 공시를 요구하기도 한다

경영진이 회계추정치의 필요성을 어떻게 식별하는지에 대한 이해 (문단 8(b) 참조)

- A16 경영진은 재무제표를 작성할 때 어떤 거래나 사건 또는 상황이 회계추정치를 필요로 하는지 여부, 그리고 재무제표에 필요한 회계추정치가 해당 재무보고체계에 따라 모두 인식, 측정, 공시되었는지 결정하도록 요구된다.
- A17 경영진은 회계추정치를 필요로 하는 거래나 사건 또는 상황을 식별할 때 다음과 같은 사항을 근거로 할 것이다.
- 해당 사업과 산업에 대한 경영진의 지식
 - 해당 보고기간의 사업전략 실행에 대한 경영진의 지식
 - 해당되는 경우, 경영진이 과거 보고기간 동안 재무제표를 작성해왔던 축적된 경험

⁹ 대부분의 재무보고체계는 인식기준을 충족하는 항목들을 재무상태표나 손익계산서(또는 포괄손익계산서)에 포함시키도록 요구한다. 재무제표에 회계정책을 공시하거나 주석을 추가한다고 해서 회계추정치 등 관련 항목을 인식하지 못한 잘못이 수정되는 것이 아니다.

¹⁰ 이러한 방법으로 결정된 점추정치는 재무보고체계마다 용어가 서로 다를 수 있다.

감사기준서 540

이때 감사인은 주로 경영진에 대한 질문을 통하여 경영진이 회계추정치의 필요성을 어떻게 식별하는지 이해할 수 있을 것이다. 다른 경우에는, 예를 들어 경영진이 공식적인 위험관리기능을 운영하고 있는 것과 같이 경영진의 절차가 더 구조화되어 있다면, 경영진이 회계추정을 발생시키는 상황을 주기적으로 검토하고 필요에 따라 재추정을 하기 위해 수행하는 방법과 실무에 중점을 두고, 감사인은 위험평가절차를 수행할 수 있을 것이다. 회계추정치의 완전성은 종종 감사인의 중요한 고려사항이며 특히 부채와 관련된 회계추정치의 경우에 더욱 그러하다.

- A18 감사인이 위험평가절차를 통해 얻은 기업과 그 환경에 대한 이해는 감사 중에 입수한 다른 감사증거와 더불어 감사인이 회계추정치를 필요로 하는 상황이나 상황의 변화를 식별하는 데 도움이 된다.
- A19 상황의 변화에 대하여 경영진에게 질문할 때는 예를 들어 다음과 같은 사항이 포함될 수 있을 것이다.
- 기업이 회계추정치 도출을 발생시킬 수 있는 새로운 유형의 거래를 했는지 여부
 - 회계추정치 도출을 발생시켰던 거래조건이 새로 변경되었는지 여부
 - 해당 재무보고체계의 요구사항이 변경되어 회계추정치와 관련된 회계정책의 변경이 있었는지 여부
 - 경영진이 회계추정치를 수정하여야 하거나 새로운 회계추정치를 도출하여야 하는, 경영진의 통제범위를 벗어난 규제의 변경 또는 다른 사항의 변경이 있었는지 여부
 - 새로운 회계추정치를 필요로 하거나 회계추정치의 수정을 필요로 하는 새로운 사건이나 상황이 발생하였는지 여부
- A20 감사인은 회계추정치의 필요성을 발생시키지만 경영진이 식별하지 못한 거래나 사건 또는 상황을 감사 중에 식별할 수 있을 것이다. 감사기준서 315는 기업의 위험평가절차와 관련하여 내부통제에 유의적 미비점이 있는지 여부를 결정하는 것과 같이 경영진이 식별하지 못한 중요왜곡표시위험을 감사인이 식별한 상황을 다룬다.¹¹

소규모기업에 특유한 고려사항

- A21 소규모기업은 사업활동이 제한적이고 거래가 덜 복잡한 경우가 많으므로, 위의 사항을 이해하는 것이 덜 복잡하다. 뿐만 아니라, 회계추정치 도출의 필요성은 종종 1인 (예를 들어 소유경영자)이 식별하고 있으므로, 감사인은 주로 질문에 초점을 맞출 수 있을 것이다.

경영진의 회계추정치의 도출방법에 대한 이해 (문단 8(c) 참조)

- A22 경영진은 재무제표를 작성할 때 적절한 내부통제 등 회계추정치 도출을 위한 재무보고절차를 수립하도록 또한 요구된다. 그러한 절차에는 다음 사항이 포함된다.
- 적합한 회계정책을 선택하고 적합한 추정이나 평가방법(해당시 모델 포함) 등 추정절차를 규정함
 - 회계추정치에 영향을 미치는 관련 데이터와 가정을 개발하거나 식별함

¹¹ 감사기준서 315 문단 16

감사기준서 540

- 회계추정치 도출을 발생시키는 상황을 주기적으로 검토하고, 필요한 경우 회계추정치를 재추정함

- A23 감사인은 경영진의 회계추정치 도출방법을 이해할 때 예를 들어 다음 사항들을 고려한다.
- 회계추정치가 관련되는 계정이나 거래의 유형 (예를 들어, 회계추정치가 일상적이고 반복적인 거래의 기록으로부터 발생하는 것인지, 또는 비반복적이거나 비정상적인 거래로부터 발생하는 것인지 여부)
 - 경영진이 특정 회계추정치를 도출하기 위하여 알려진 측정기법을 사용하였는지 여부, 그렇다면 그 방법
 - 회계추정치가 보고기간에 이용가능한 데이터를 근거로 도출되었는지 여부, 그렇다면 경영진이 해당 시점과 보고기간말 사이에 발생한 사건과 거래 및 상황의 변화에 따른 영향을 고려하였는지 여부와 그 방법

모델의 이용 등 측정방법(문단 8(c)(i) 참조)

- A24 경우에 따라 해당 재무보고체계에서 예를 들어 공정가치 추정치를 측정하는 데 사용될 특정 모델과 같이, 회계추정치에 대한 측정방법이 규정될 수 있다. 그러나 많은 경우에 해당 재무보고체계가 이와 같은 측정방법을 규정하지 않거나, 또는 대체적인 측정방법을 정할 수도 있다.
- A25 재무보고체계에서 해당 상황에서 사용될 특정의 방법이 규정되지 않은 경우, 감사인은 회계추정치 도출에 사용된 방법(또는 해당시 적용 모델)을 이해할 때 예를 들어 다음과 같은 사항을 고려할 수 있을 것이다.
- 경영진이 특정의 방법을 선택할 때, 추정대상이 되는 자산이나 부채의 성격을 고려한 방법
 - 기업이 특정 유형의 회계추정치를 도출할 때 일반적으로 이용되는 방법이 존재하고 있는 사업이나 산업 또는 환경에서 영업을 하고 있는지 여부
- A26 예를 들어 경영진이 회계추정치를 도출하기 위해 사용할 모델을 내부적으로 개발하였거나 특정 산업이나 환경에서 일반적으로 사용되는 방법에서 벗어난 경우, 중요왜곡표시위험이 더 클 수 있다.

관련 통제 (문단 8(c)(ii) 참조)

- A27 감사인이 관련 통제를 이해할 때 고려할 수 있는 사항에는, 예를 들어 회계추정치를 도출하는 담당자들의 경험 및 적격성 그리고 다음 사항들과 관련된 통제가 포함된다.
- 경영진이 회계추정치를 도출하기 위해 사용한 데이터의 완전성, 관련성 및 정확성을 결정하는 방법
 - 추정치의 도출에 사용한 가정 또는 투입자료를 포함하여, 적합한 수준의 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)이 수행하고 있는 회계추정치의 검토 및 승인
 - 기업의 기본적인 거래를 실행하는 자와 회계추정치를 도출하는 책임이 있는 자 사이의 업무분장. 이러한 업무분장에는 기업 그리고 기업의 생산품 또는 서비스의 성격을 적합하게 반영하였는지 여부도 포함된다 (예를 들어 대규모 금융기관에서, 특정의 자기자본금융상품과 보상이 연계되지 않는 개인에게 해당 금융상품의

감사기준서 540

공정가치 가격결정의 추정과 검증을 담당하는 독립적인 기능을 수행하도록 하는 것이 해당 업무분장에 포함될 수 있음).

A28 다른 통제들도 상황에 따라서는 회계추정치의 도출과 관련성이 있을 수 있다. 예를 들어 기업이 회계추정치의 도출을 위해 특정 모델을 사용한다면, 경영진은 그러한 모델과 관련하여 구체적인 정책과 절차를 수립할 수 있다. 예를 들어 다음에 대하여 수립된 통제가 이와 관련성이 있을 수 있다.

- 특정의 목적을 위한 모델의 설계와 개발, 또는 선정
- 모델의 사용
- 모델의 무결성에 대한 유지 및 주기적인 검증

경영진측 전문가의 활용 (문단. 8(c)(iii) 참조)

A29 경영진은 요구되는 점추정치의 도출에 필요한 경험과 적격성을 갖고 있을 수도 있으며, 아니면 그러한 능력이 있는 자를 고용할 수도 있을 것이다. 그러나 경우에 따라 경영진은 전문가와 계약하여 필요한 점추정치를 도출하게 하거나, 경영진이 점추정치를 도출할 때 도움을 받을 수 있을 것이다. 이러한 필요성은 예를 들어 다음과 같은 이유로 발생할 수 있다.

- 추정을 요구하는 항목의 성격. 예를 들어 시추산업의 경우 광물이나 탄화수소의 매장량 측정
- 특정의 공정가치 측정에 있을 수 있는 경우로서, 해당 재무보고체계의 관련 요구사항을 충족시키기 위해 요구되는 모델의 기술적 특성
- 회계추정치를 요구하는 거래, 사건 또는 상황의 성격이 비정상적이거나 자주 발생되지 않는 경우

소규모기업에 특유한 고려사항

A30 소규모기업의 경우 회계추정치가 필요한 상황이라면 소유경영진이 요구되는 점추정치를 종종 도출할 수 있을 것이다. 그러나, 어떤 경우에는 전문가가 필요할 수 있다. 감사인이 감사과정의 초기에서 회계추정치의 성격과 요구되는 회계추정치의 완전성 그리고 추정절차의 적절성에 대하여 소유경영자와 토의하면, 이는 소유경영자가 전문가를 이용할 필요성을 결정하는데 도움이 될 것이다.

가정(문단 8(c)(iv) 참조)

A31 가정들은 회계추정치의 필수적인 구성요소이다. 감사인이 회계추정치의 근간이 되는 가정을 이해하는 데 고려할 수 있는 사항은 예를 들어 다음과 같다.

- 여러 가정 중 어떤 것이 유의적 가정에 해당될 것인지 등 가정의 성격
- 가정이 관련성이 있고 완전한지 여부에 대하여 경영진이 어떻게 평가하는지에 관한 사항 (즉, 모든 관련성 있는 변수가 고려되었는지 여부)
- 해당되는 경우, 사용된 가정이 내적 일치성이 있다는 것을 경영진이 어떻게 결정하는 지에 관한 사항
- 가정이 경영진의 통제 내에 있는 사항들(예를 들어, 해당 자산의 내용연수 추정에 영향을 미칠 수 있는 유지보수정책에 관한 가정)과 관련되어 있는지와, 그러한 가정들이 기업의 사업계획과 외부 환경에 어떻게 부합되는지 여부, 또는 가정이 경영진의 통제 밖에 있는 사항들(예를 들어, 이자율, 사망률, 입법 또는 사법상의

감사기준서 540

잠재적인 추이, 그리고 미래 현금흐름의 변동성과 시기에 관한 가정)과 관련되어 있는지 여부

- 해당 사항이 있을 경우, 가정을 뒷받침하는 문서의 성격 과 범위

경영진의 회계추정치 도출에 도움을 줄 때 전문가가 가정을 설정하거나 식별할 수 있다. 이러한 가정들이 경영진에 의해서 사용된다면, 이들은 곧 경영진의 가정이 된다.

- A32 예를 들어 경영진이 회계추정치를 도출하기 위하여 모델을 사용할 때, 가정이 적용되는 기본 데이터를 투입자료라는 용어로 사용하기도 하지만, 어떤 경우에는 가정 자체를 투입자료라고 언급할 수도 있다.
- A33 경영진은 내·외부 원천에서 도출된 다양한 유형의 정보(이들의 관련성과 신뢰성은 다양할 수 있으므로)를 가지고 가정을 뒷받침할 수 있다. 어떤 가정은 외부원천(예를 들어, 공시이차율 또는 기타의 통계자료)이나 내부원천(예를 들어, 기업의 역사적 정보 또는 기업이 경험했던 과거의 상황들)으로부터의 적용가능한 정보에 근거하여 신뢰할 수 있을 것이다. 반면, 예를 들어 해당 기업이 경험이 없거나 정보를 도출할 외부원천이 없는 경우, 어떤 가정은 보다 주관적일 것이다.
- A34 공정가치 회계추정치에 있어 가정은, 충분한 지식을 갖추고 거래의사가 있는 독립적인 당사자(독립적인 당사자는 경우에 따라 “시장참여자” 또는 이와 동등한 용어로도 언급된다)들이 자산을 교환하거나 부채를 상환할 때 그 공정가치를 결정하는 데 사용할 가정을 반영하거나, 또는 그 가정과 일관성이 있다. 또는 구체적인 가정은 평가되는 자산이나 부채의 특성, 이용된 평가방법(예를 들어, 시장접근법 또는 이익접근법), 그리고 해당 재무보고체계의 요구사항에 따라서 가변적일 것이다.
- A35 공정가치 회계추정치와 관련된 가정이나 투입자료는 다음과 같이 그 원천이나 근거에 따라 다양할 수 있다.
- (a) 보고실체와 독립적인 원천으로부터 수집한 시장자료를 근거로 도출된 것으로, 시장참여자가 자산이나 부채의 가치를 결정할 때 이용하는 것을 반영하는 가정이나 투입자료 (경우에 따라서 “관찰가능한 투입자료” 또는 이와 동등한 용어로 언급됨)
 - (b) 해당 상황에서 이용가능한 최선의 정보를 근거로 도출된 것으로, 시장참여자가 자산이나 부채에 대한 가치를 결정할 때 어떤 가정을 이용할 것인가에 대한 기업 자체의 판단을 반영한 가정이나 투입자료 (경우에 따라서 “관찰불가능한 투입자료” 또는 이와 동등한 용어로 언급됨)
- 실무에서 (a)와 (b)의 차이가 언제나 명확한 것은 아니다. 뿐만 아니라, 경영진은 서로 다른 시장참여자들이 사용한 서로 다른 가정들로부터 선택하는 것이 필요할 수도 있을 것이다.
- A36 어떤 가정이나 투입자료가 관찰가능한지 여부와 같은 주관성의 정도는 추정불확실성에 영향을 미치며, 그 결과 감사인이 특정 회계추정치에 대하여 중요왜곡표시위험을 평가할 때 영향을 미친다.

회계추정치 도출방법의 변경(문단 8(c)(v) 참조)

감사기준서 540

- A37 감사인은 경영진의 회계추정치 도출방법을 평가할 때, 회계추정치의 도출방법이 전기로부터 변경되었는지 또는 변경되었어야 했는지에 대하여 이해하여야 한다. 해당 재무보고체계의 요구사항이 변경되거나 기업에 영향을 미치는 환경이나 상황이 변화함에 따라, 특정의 추정방법도 변경될 필요가 있을 것이다. 만약 경영진이 회계추정치의 도출방법을 변경하였다면, 경영진은 새로운 방법이 더 적합하다는 것 또는 새로운 방법 자체가 그러한 변경이나 변화에 대한 대응이라는 것을 입증하는 것이 중요하다. 예를 들어, 경영진이 회계추정치의 도출기준을 시장평가접근법에서 특정 모델을 이용하는 것으로 변경한다면, 감사인은 경영진의 시장에 관한 가정이 경제상황에 비추어 합리적인지 여부에 대하여 타당성을 검토할 것이다.

추정불확실성(문단 8(c)(vi) 참조)

- A38 감사인은 경영진이 추정불확실성에 대한 영향을 평가했는지 여부, 그렇다면 어떻게 평가했는지를 이해할 때, 예를 들어 다음과 같은 사항을 고려한다.
- 예를 들어 경영진이 회계추정치에 관한 가정을 변경한 경우 그 영향을 결정하기 위해 민감도 분석을 수행하면서 대체적인 가정이나 결과도 고려했는지 여부, 그렇다면 어떻게 고려했는지에 관한 사항
 - 민감도 분석에 따라 다수의 결과가 나타나는 경우, 경영진이 회계추정치를 어떻게 결정하는지에 관한 사항
 - 경영진이 전기에 도출된 회계추정치의 결과를 모니터링 하는지 여부, 그리고 모니터링의 결과에 대하여 적합하게 대처해 왔는지 여부

전기 회계추정치의 검토 (문단 9 참조)

- A39 회계추정치의 실제 결과는 종종 전기재무제표에 인식된 회계추정치와는 다를 것이다. 감사인은 이와 같은 차이에 대한 이유를 식별하고 이해하기 위해 위험평가절차를 수행함으로써, 다음과 같은 사항을 입수할 수 있을 것이다.
- 경영진의 전기 추정절차의 효과성에 관한 정보. 감사인은 이에 근거하여 경영진의 당기 추정절차가 효과적일 것인지 여부를 판단할 수 있을 것이다.
 - 전기의 회계추정치에 대한 당기의 재추정과 관련된 감사증거
 - 추정불확실성과 같이 재무제표의 공시가 요구될 수 있는 사항에 대한 감사증거
- A40 전기 회계추정치에 대한 검토는 감사인이 당기에, 경영진의 편의가능성에 대한 회계추정치의 민감도를 증가시키거나 경영진의 편의가능성을 나타내는 상황이나 환경을 식별할 때도 도움을 줄 수 있다. 감사인이 전문가적 의구심은 그러한 상황이나 조건을 식별하고 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위를 결정하는 데 도움이 된다.
- A41 유의적 회계추정치에 관한 경영진의 판단과 가정들에 대한 소급적 검토는 감사기준서 240¹²에서도 요구되고 있다. 그러한 검토는 감사인이 경영진의 통제무력화 위험에 대응하여, 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 나타낼 수 있는 편의와 관련된 회계추정치를 검토하는 절차를 설계하고 수행하도록 요구하는 사항 중 일부로서 수행된다. 실무적으로, 이 감사기준서에 따른 위험평가절차로서 수행하는 전기 회계추정치의 검토는 감사기준서 240이 요구하는 검토와 함께 수행될 수 있을 것이다.

¹² 감사기준서 240 “재무제표감사에서의 부정에 관한 감사인의 책임” 문단 32(b)(ii)

감사기준서 540

- A42 감사인은 전기감사에서 추정불확실성이 높은 것으로 식별된 회계추정치 또는 전기와 유의적으로 다른 회계추정치에 대하여 보다 세부적인 검토가 필요하다고 판단할 수 있을 것이다. 반면, 감사인은 예를 들어 일상적이고 반복적인 거래의 기록에서 발생하는 회계추정치에 대해서는, 위험평가절차로서 분석적절차를 수행하는 것이 검토목적으로 충분하다고 판단할 수도 있을 것이다.
- A43 측정일 현재의 상황에 근거한 공정가치 회계추정치와 기타의 회계추정치의 경우, 전기재무제표에 인식된 공정가치 금액은 그 실제 결과나 당기의 목적을 위해 재추정된 금액과의 차이보다 클 수 있다. 이는 회계추정치의 측정목적이 특정 시점에서의 가치에 관한 인식을 다루는 것인데, 그러한 인식은 기업이 운영되는 환경이 변화함에 따라 유의적이고도 빠르게 변할 수 있기 때문이다. 따라서 감사인은 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하는 데 관련성이 있을 정보를 입수하는 데 해당 검토의 중점을 둘 수 있을 것이다. 예를 들어, 전기 공정가치 회계추정치의 결과에 영향을 미친 시장참여자가정의 변화를 이해하는 것은 경우에 따라 감사목적과 관련성이 있는 정보를 제공하지 않을 수 있다. 이러한 경우 감사인은 전기 공정가치 회계추정치의 결과를 고려할 때 경영진의 과거 추정과정의 유효성 즉 경영진의 추정이력을 이해하는 데 더욱 주의를 기울일 것이다. 감사인은 이러한 경영진의 추정이력을 통하여 경영진의 당기 추정절차도 마찬가지로 효과적인지 여부를 판단할 수 있을 것이다.
- A44 회계추정치의 결과와 전기재무제표에 인식된 금액간의 차이가 반드시 전기재무제표의 왜곡표시를 나타내는 것은 아니다. 그러나, 이러한 차이는 예를 들어 전기재무제표를 확정할 때 경영진이 이용가능하였던 정보나 전기재무제표를 작성할 때 입수 및 반영되었어야 했다고 합리적으로 기대할 수 있었던 정보로부터 발생할 수도 있을 것이며, 이 경우에는 그 차이가 왜곡표시일 수 있다. 많은 재무보고체계들이 왜곡표시에 해당되거나 해당되지 않는 회계추정치 변동의 왜곡표시여부를 구분하는 지침과 이에 따른 필수적인 후속적 회계처리를 포함한다.

중요왜곡표시위험의 식별과 평가

추정불확실성 (문단 10 참조)

- A45 회계추정치와 연관된 추정불확실성의 정도는 아래와 같은 요소에 의해 영향을 받을 수 있다.
- 회계추정치가 판단에 의존하는 정도
 - 회계추정치가 가정의 변경에 대하여 민감한 정도
 - 추정불확실성을 완화시킬 수 있는 널리 인정된 측정 기법의 존재 (그렇다고 하더라도 투입자료로 사용된 가정의 주관성으로 인하여 추정불확실성이 유발될 수 있다)
 - 예측기간의 길이, 그리고 과거 사건으로부터 도출된 데이터가 미래사건을 예측하는 데 갖는 관련성
 - 외부 원천에서 나온 신뢰할 수 있는 데이터의 이용가능성
 - 회계추정치가 관찰가능한 투입자료 혹은 관찰불가능한 투입자료에 근거한 정도

회계추정치와 연관된 추정불확실성 정도는 추정치의 편의가능성에 영향을 미칠 것이다.

- A46 감사인이 중요왜곡표시위험을 평가할 때 고려할 사항에는 다음이 포함될 수 있다.

감사기준서 540

- 회계추정치의 실제 또는 예상되는 크기
- 감사인이 기록되어야 한다고 예상한 회계추정치 금액 대비 실제로 기록된 추정치 금액(즉, 경영진의 점추정치)
- 경영진이 회계추정치를 도출할 때 전문가를 이용하였는지 여부
- 전기 회계추정치에 대한 검토의 결과

높은 추정불확실성과 유의적 위험 (문단 11 참조)

- A47 추정불확실성이 높을 수 있는 회계추정치의 사례는 다음과 같다.
- 계류 중인 소송사건의 최종결과 또는 여러 해에 걸친 불확실한 사건에 따르는 미래 현금흐름의 금액이나 시기에 대한 판단의 경우와 같이, 판단에 크게 의존하는 회계추정치
 - 인정된 측정기법을 이용하지 않고 계산된 회계추정치
 - 전기에 실시된 유사한 회계추정치에 대한 감사인의 검토 결과, 그 추정치와 실제결과 간에 상당한 차이를 나타낸 회계추정치
 - 고도로 전문적인 자체개발 모델이 사용되거나 관찰가능한 투입자료가 없는 공정가치 회계추정치
- A48 표면적으로는 중요하지 않은 회계추정치이지만, 이와 연관된 추정불확실성으로 인하여 중요한 왜곡표시를 일으킬 가능성도 있을 것이다. 즉, 회계추정치와 관련하여 재무제표에 인식되거나 공시된 금액의 크기는 추정불확실성에 대한 징후가 아닐 수 있다.
- A49 추정불확실성이 매우 높아 합리적인 회계추정치를 도출할 수 없을 때도 있다. 따라서 이때는 해당 재무보고체계가 해당 항목을 재무제표에 인식하는 것을 배제하거나 공정가치로 측정하는 것을 금하기도 한다. 이 경우 유의적 위험은 회계추정치의 인식여부나 공정가치에 의한 측정 여부 외에도, 공시의 적절성과도 관련이 된다. 해당 재무보고체계는 해당 회계추정치 및 이와 연관된 높은 추정불확실성에 대하여 공시를 요구할 수 있을 것이다. (문단 A120-A123 참고)
- A50 감사인은 회계추정치가 유의적 위험을 발생시킨다고 결정하면, 통제활동 등 기업의 관련 통제를 이해하여야 한다.¹³
- A51 회계추정치에 있어 추정불확실성은 경우에 따라 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수도 있다. 감사기준서 570¹⁴ 은 그러한 상황에 있어서의 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다.

평가된 중요왜곡표시위험에 대한 대응(문단 12 참조)

- A52 감사기준서 330은 감사인이 재무제표와 경영진주장 수준 모두에서 회계추정치와 관련하여 평가된 중요왜곡표시위험에 대응하기 위한 감사절차의 성격과 시기 및 범위를

¹³ 감사기준서 315 문단 29

¹⁴ 감사기준서 570 “계속기업”

감사기준서 540

설계하고 수행할 것을 요구한다.¹⁵ 문단 A53-A115는 경영진주장 수준에서의 구체적인 대응에 중점을 두고 있다.

해당 재무보고체계의 요구사항의 적용(문단 12(1) 참조)

- A53 다수 재무보고체계에서는 회계추정치의 인식을 위한 특정의 조건을 규정하고, 회계추정치의 도출방법과 요구되는 공시를 명시한다. 그러한 요구사항들은 복잡할 수도 있으며, 또 판단의 적용을 요구하기도 한다. 감사인은 위험평가절차를 수행하며 얻은 이해를 기초로, 잘못 적용되거나 달리 해석되기 쉬운 해당 재무보고체계의 요구사항에 대하여 관심을 집중할 것이다.
- A54 감사인은 경영진이 해당 재무보고체계의 요구사항을 적합하게 적용해 왔는지 여부를 결정할 때 부분적으로 기업과 그 환경에 대한 이해를 근거로 한다. 예를 들어 사업결합에서 취득한 무형자산과 같은 일부 항목의 공정가치 측정은 기업과 그 사업의 성격에 의해 영향을 받는 특별한 고려사항을 수반할 수 있다.
- A55 경영진이 해당 재무보고체계의 요구사항들을 적합하게 적용해 왔는지 여부를 결정하기 위해서는, 감사인이 어떤 자산에 대하여 현재의 물리적인 상태를 검사하는 것과 같은 추가적인 감사절차가 경우에 따라 필요할 수도 있다.
- A56 경영진은 해당 재무보고체계 요구사항을 적용할 때 기업에 영향을 미치는 환경이나 상황의 변화를 고려하도록 요구된다. 예를 들어 특정 유형의 자산이나 부채에 대하여 활성 시장이 새로 도입된 경우에는 그러한 자산이나 부채의 공정가치 평가를 위해서 할인된 현금흐름을 이용하는 것이 더 이상 적합하지 않음을 나타내는 것일 수 있다.

방법의 일관성과 변경의 근거(문단 12(2) 참조)

- A57 상황의 변화 또는 새로운 정보에 근거하지 않은 변경은 임의적인 것이므로, 감사인은 전기와 다르게 변경된 회계추정치나 도출방법을 고려하는 것이 중요하다. 회계추정치의 임의적 변경은 재무제표가 기간 별로 일관성이 없게 만들며, 또 재무제표의 왜곡표시를 유발하는 것이거나 경영진의 편의가능성에 대한 징후일 수도 있다.
- A58 경영진은 회계추정치나 그 도출방법을 변경할 때 종종 상황의 변화에 근거했다는 좋은 이유를 제시할 수 있을 것이다. 어떤 것이 좋은 이유에 속하는지, 그리고 회계추정치나 그 도출방법의 변경을 필요로 하는 상황의 변화가 있었다는 경영진의 주장에 대한 증거가 적절한지는 판단사항에 해당된다.

평가된 중요왜곡표시위험에 대한 대응(문단 13 참조)

- A59 감사인은 문단 13에서 기술한 중요왜곡표시위험에 대한 대응 중에서 개별적으로 또는 이를 결합하여 어떤 대응을 취할 것인지 결정할 때 다음과 같은 사항에 영향을 받을 것이다.
- 일상적인 거래 또는 비일상적인 거래로부터 발생했는지 여부 등 회계추정치의 성격

¹⁵ 감사기준서 330 문단 5-6

감사기준서 540

- 감사인의 절차가 충분하고 적합한 감사증거를 효과적으로 제공할 것으로 기대되는지 여부
- 유의적 위험에 해당되는지 여부 등 평가된 중요왜곡표시위험

A60 예를 들어 대손충당금의 합리성을 평가할 때, 감사인에게 효과적일 수 있는 절차는 다른 절차와 결합하여 후속적인 현금회수를 검토하는 것이다. 예를 들어 관찰가능한 투입자료가 존재하지 않는 독자적 모델에 근거한 경우와 같이, 회계추정치와 연관된 추정불확실성이 높을 때 충분하고 적합한 감사증거를 얻기 위해서는 문단 13에 제시된 평가된 위험에 대한 대응들을 결합하는 것이 필요할 것이다.

A61 각각의 대응이 적합할 수 있는 상황을 설명하는 추가적인 지침은 문단 A62-A95에 제시되어 있다.

감사보고서일까지 발생한 사건(문단 13(a) 참조)

A62 감사보고서일까지 발생한 사건이 회계추정치와 관련된 감사증거를 제공하고 있는지 여부를 결정하는 것은 이들 사건이 다음과 같이 기대될 때 적합한 대응일 것이다.

- 사건이 실제로 발생하였음
- 회계추정치를 확인시켜 주거나 반박하는 감사증거를 제공함

A63 감사보고서일까지 발생한 사건은 경우에 따라 회계추정치에 대한 충분하고 적합한 감사증거를 제공할 것이다. 예를 들어 단종된 제품을 보고기간말 직후 완전히 매각한 경우, 이는 순실현가능가치의 추정과 관련된 감사증거를 제공할 수 있다. 이때, 해당 사건에 대하여 충분하고 적합한 증거를 얻을 수 있다면 해당 회계추정치와 관련하여 추가적인 감사절차는 수행할 필요가 없을 것이다.

A64 어떤 회계추정치의 경우에는 감사보고서일까지 발생한 사건이 회계추정치와 관련된 감사증거를 제공하지 않을 수 있다. 예를 들어, 어떤 회계추정치와 관련된 상황이나 사건은 장기간에 걸쳐 발생된다. 또 공정가치 회계추정치의 측정목적상 보고기간말 후의 정보는 재무제표일 현재 존재하는 사건이나 상황을 반영하지 못해 공정가치 회계추정치의 측정과 관련이 없을 수 있다. 문단 13은 감사인이 중요왜곡표시위험에 대하여 취할 수 있는 다른 대응들을 식별한다.

A65 회계추정치와 모순되는 사건은 경우에 따라 경영진이 회계추정치를 도출할 때 비효과적인 절차를 취했거나 또는 경영진의 편의가 존재하고 있음을 나타내는 것일 수 있다.

A66 감사인은 특정 회계추정치에 대하여 이러한 접근방법을 취하지 않기로 결정할 수 있지만, 감사기준서 560¹⁶을 준수하도록 요구된다. 감사인은 재무제표일과 감사보고서일 사이에 발생한 사건으로서, 재무제표의 수정을 요하거나 공시가 필요한 사건들이 모두 식별되고¹⁷ 재무제표에 적절하게 반영되었다는 사실에 대하여 충분하고 적합한

¹⁶ 감사기준서 560 “후속사건”

¹⁷ 감사기준서 560 문단 6

감사기준서 540

감사증거를 입수하도록 설계된 감사절차를 수행할 것이 요구된다.¹⁸ 공정가치 회계추정치 외의 많은 회계추정치들이 통상 미래의 상황, 거래, 또는 사건의 결과에 따라 그 측정이 달라지기 때문에, 감사기준서 560에 따른 업무는 특히 관련성이 있다.

소규모기업에 특유한 고려 사항

- A67 재무제표일과 감사보고서일 사이의 기간이 긴 경우, 이 기간 중의 사건에 대한 검토는 공정가치 회계추정치 외의 회계추정치에 대하여 효과적인 대응일 수 있다. 경영진이 회계추정치에 대한 공식화된 통제절차를 가지고 있지 않은 소규모의 소유주경영 기업일 때에는 특히 그러하다.

경영진의 회계추정치 도출방법에 대한 테스트(문단 13(b) 참조)

- A68 회계추정치가 관찰가능한 투입자료와 관찰불가능한 투입자료를 사용한 모델을 이용해 도출된 공정가치 회계추정치인 경우, 감사인이 경영진의 회계추정치 도출방법과 그 회계추정치의 근거가 되는 데이터를 테스트하는 것은 적합한 대응일 것이다. 또 이러한 대응은 예를 들어 다음과 같은 경우에도 적합할 것이다.
- 회계추정치가 기업의 회계시스템에 의하여 데이터의 일상적인 처리로부터 도출될 때
 - 전기의 유사한 회계추정치에 대한 감사인의 검토 결과, 경영진의 당기 절차는 효과적임을 나타낼 때
 - 회계추정치가 개별적으로 유의적이지 아니하며 비슷한 성격을 가진 항목으로 구성된 대규모 모집단에 근거할 때
- A69 경영진의 회계추정치 도출방법에 대한 테스트는 예를 들어 다음과 같은 것이 포함될 수 있다.
- 회계추정치의 근거가 되는 데이터가 얼마나 정확하고 완전하며 관련성이 있는지, 또 회계추정치가 그러한 데이터와 경영진의 가정들을 이용하여 적절하게 결정되었는지를 테스트함
 - 경영진이 회계추정치를 도출할 때 도움을 받기 위해 계약한 외부전문가로부터 입수한 것 등 외부 데이터나 정보의 원천과 관련성 및 신뢰성을 고려함
 - 회계추정치를 재계산하고, 회계추정치가 내부적으로 일관성이 있는지 알기 위해 회계추정치에 대한 정보를 검토함
 - 경영진의 검토 및 승인 절차를 고려함

소규모기업에 특유한 고려 사항

- A70 소규모기업의 경우 회계추정치의 도출절차는 대규모기업보다 덜 체계적일 것이다. 경영진이 적극적으로 관여하는 소규모기업은 회계처리절차에 대한 광범위한 기술서와 정교한 회계기록, 또는 문서화된 정책이 없을 수 있다. 비록 이들 기업이 공식적으로 수립한 절차를 가지고 있지 않을 수는 있으나, 이것이 곧 감사인이 회계추정치를 테스트할 수 있는 근거를 경영진이 제공할 수 없다는 것을 의미하는 것은 아니다.

측정방법의 평가 (문단 13(b)(i) 참조)

¹⁸ 감사기준서 560 문단 8

감사기준서 540

- A71 해당 재무보고체계가 측정방법을 명시하지 않고 있을 경우, 적용가능한 모델을 포함하여 이용된 방법이 해당 상황에 적합한지 여부를 평가하는 것은 전문가적 판단사항이다.
- A72 이러한 목적을 위해 감사인이 고려할 수 있는 사항의 예로는 다음과 같은 것이 포함된다.
- 선택된 방법에 대한 경영진의 논리적 근거가 합리적인지 여부
 - 해당되는 경우, 경영진은 선택한 방법을 뒷받침하기 위해 해당 재무보고체계에서 규정된 기준을 충분하게 평가하고 적합하게 적용하였는지 여부.
 - 추정대상 자산이나 부채의 성격 및 회계추정치와 관련된 해당 재무보고체계의 요구사항이 주어진 경우, 그 측정방법이 상황에 비추어 적합한지 여부
 - 기업이 운영하고 있는 사업, 기업이 속한 산업과 환경에 관련하여 그 측정방법이 적합한지 여부
- A73 어떤 경우, 경영진은 여러 방법들이 유의적으로 상이한 추정치의 범위를 초래한다고 결정했을 수도 있다. 이때 감사인은 기업이 이러한 차이의 원인을 어떻게 조사했는지 이해하면 선택된 방법의 적합성을 평가하는 데 도움이 될 수 있다.

모델의 사용에 대한 평가

- A74 경우에 따라, 경영진은 특히 공정가치 회계추정치를 도출할 때 모델을 이용할 수 있을 것이다. 사용된 모델이 해당 상황에 적합한지 여부는 기업과 기업환경(기업이 속한 산업 포함)의 성격, 그리고 측정대상이 되는 특정 자산이나 부채와 같은 다수의 요인에 따라 다를 것이다.
- A75 문단 76의 고려사항들이 갖는 관련성의 정도는 해당 모델이 특정 분야나 산업의 용도로 상업적으로 이용가능한 것인지 또는 독자적인 모델인지 여부 등 해당 상황에 따라 다르다. 기업은 특정 모델을 개발하고 테스트하는데 전문가를 이용하는 경우도 있을 것이다.
- A76 모델을 테스트할 때, 상황에 따라 감사인이 고려할 수도 있는 사항들은 예를 들어 다음과 같다.
- 모델이 그 의도된 용도에 계속 적합한지가 주기적으로 검토되는지 여부와 함께, 모델이 사용되기 전에 타당성이 검증되는지 여부. 기업이 타당성을 검증하는 절차는 다음 사항에 대한 평가가 포함될 수 있다.
 - 모델의 매개변수의 적합성을 포함한 모델의 이론적 건전성과 수학적 무결성
 - 모델의 투입자료와 시장 관행과의 일관성 및 완전성
 - 해당 모델의 도출값을 실제 거래와 비교
 - 변경 통제에 대한 적합한 정책과 절차가 존재하는지 여부
 - 특히 투입자료가 주관적인 경우, 모델의 타당성이 정기적으로 보정되고 테스트되는지 여부
 - 공정가치 회계추정치의 경우를 포함하여, 해당 모델의 도출값에 대한 조정이 이루어지는지 여부, 그리고 그러한 조정사항들은 시장참여자가 유사한 상황에서 사용하였을 것이라는 가정을 반영하고 있는지 여부.
 - 해당 모델의 의도된 적용과 한계 및 주요 매개변수, 요구되는 투입자료, 그리고 수행된 타당성 분석 결과 등 해당 모델에 대하여 문서화가 적절히 이루어지는지 여부

감사기준서 540

경영진이 사용한 가정 (문단 13(b)(ii))

- A77 경영진이 사용한 가정에 대한 감사인의 평가는 감사인이 감사 때 이용가능한 정보에만 근거한다. 경영진의 가정을 다루는 감사절차는 해당 기업의 재무제표감사의 관점에서 수행되는 것이며, 경영진의 가정 그 자체에 대한 의견을 제시하기 위한 목적이 아니다.
- A78 감사인은 경영진이 사용한 가정이 합리적인지 평가할 때 예를 들어 다음과 같은 사항들을 고려한다.
- 각각의 가정이 합리적인지 여부
 - 가정들이 상호종속성과 내적일치성을 갖는지 여부
 - 각각의 가정을 집합적으로 또는 다른 가정들과 연결하여 고려하였을 때, 해당 회계추정치나 다른 회계추정치에 대하여 합리적으로 보이는지 여부
 - 공정가치 회계추정치의 경우, 가정이 시장에서 관찰가능한 가정을 적합하게 반영하는지 여부
- A79 회계추정치가 기초하고 있는 가정은 특정 목적과 전략의 결과에 대한 경영진의 기대를 반영할 것이다. 감사인은 이때 가정이 예를 들어 다음 사항과 일관성이 있는지 여부를 고려함으로써, 그 합리성을 평가하기 위한 감사절차를 수행할 수 있을 것이다.
- 일반적인 경제환경과 해당 기업의 경제적 상황
 - 기업의 계획
 - 관련성이 있을 경우, 과거 보고기간에 수립되었던 가정
 - 기업의 경험 또는 기업이 경험한 이전의 상황들 (이러한 역사적 정보가 미래의 상황 또는 사건을 나타낸다고 여겨지는 정도까지 고려한다)
 - 재무제표와 관련하여 경영진이 사용한 기타의 가정들
- A80 사용된 가정의 합리성은 특정한 일련의 행동을 수행할 경영진의 의도와 능력에 의존될 것이다. 경영진은 종종 특정 자산이나 부채와 관련된 계획과 의도를 문서화하며, 해당 재무보고체계가 그것을 요구하기도 한다. 비록 경영진의 의도와 능력에 관해 입수할 감사증거의 범위는 전문가적인 판단사항이지만, 감사인은 다음과 같은 절차를 포함할 수 있을 것이다.
- 경영진이 진술하였던 의도를 과거에 수행했던 이력을 검토함
 - 해당되는 경우 공식적으로 승인된 예산이나 승인 또는 회의록 등 문서화된 계획과 기타의 문서를 검토함
 - 특정한 일련의 행동에 대한 이유를 경영진에게 질문
 - 재무제표일 후 감사보고서일까지 발생한 사건을 검토함
 - 현존하는 이행약속의 시사점 등 기업이 처한 경제적인 상황에서 특별한 일련의 행동을 수행할 수 있는 기업의 능력을 평가함

그러나 회계추정치를 도출할 때 경영진의 의도나 계획을 고려하는 것을 허용하지 않는 재무보고체계도 있다. 예를 들어 공정가치 회계추정치가 종종 이 경우에 해당될 수 있는데, 이들의 측정목적상 가정에 시장참여자가 사용한 가정들이 반영되도록 요구하기 때문에, 종종 그러한 때가 있다.

- A81 감사인은 공정가치 회계추정치에 기초가 되는 경영진의 가정에 대한 합리성을 평가할 때,

감사기준서 540

해당되는 경우 위에서 논의된 사항 외에도 예를 들어 다음과 같은 것들을 고려할 수 있을 것이다.

- 관련이 있을 경우, 경영진이 가정을 개발할 때 시장 특유의 투입자료를 포함시켰는지 여부, 그렇다면 그 방법
- 가정이 관찰가능한 시장의 상황 및 공정가치로 측정된 자산이나 부채의 특성과 일관성이 있는지 여부
- 시장참여자 가정들의 원천이 적합하며 신뢰할 수 있는지 여부, 그리고 다수의 상이한 시장참여자 가정이 존재할 때 경영진은 사용할 가정을 어떻게 선택하는지에 관한 사항
- 적절한 경우, 경영진이 비교가능한 거래나 자산 또는 부채에 사용된 가정 또는 이러한 거래나 자산 또는 부채에 대한 정보를 고려하였는지 여부, 그렇다면 그 방법

A82 공정가치 회계추정치에는 관찰가능한 투입자료뿐 아니라 관찰불가능한 투입자료도 포함될 수 있을 것이다. 공정가치 회계추정치가 관찰불가능한 투입자료에 근거한 경우, 감사인은 예를 들어 경영진이 다음과 같은 사항을 어떻게 뒷받침하고 있는지에 대하여도 고려할 수 있을 것이다.

- 해당 회계추정치와 관련된 시장참여자의 특성에 대한 식별
- 시장참여자가 사용할 것으로 보는 가정에 대한 경영진의 견해를 반영하기 위해서 자신의 가정을 변경한 변경
- 해당 상황에 이용가능한 최선의 정보가 포함되었는지 여부
- 적용가능한 경우, 경영진의 가정이 비교가능한 거래, 자산 또는 부채를 고려하는 방법

관찰불가능한 투입자료가 존재하는 경우, 가정에 대한 감사인의 평가는 충분하고 적합한 감사증거를 얻기 위해 문단 13의 평가된 위험에 대한 다른 대응들과 결합할 필요가 더 높을 것이다. 이때 감사인은 예를 들어 적합한 수준의 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)이 회계추정치를 검토하고 승인하였음을 뒷받침하는 문서를 조사하는 것과 같이, 다른 감사절차를 수행하는 것이 필요할 것이다.

A83 감사인은 회계추정치를 뒷받침하는 가정의 합리성을 평가할 때, 하나 이상의 유의적 가정을 식별할 수 있다. 이러한 유의적 가정이 식별되는 경우, 이는 회계추정치가 높은 추정불확실성을 가지고 있다는 것을 나타내는 것일 수 있으며, 따라서 유의적 위험을 발생시킬 수도 있다. 유의적 위험에 대한 추가적인 대응은 문단 A102-A115에서 기술된다.

통제의 운영효과성 테스트 (문단 13(c) 참조)

A84 경영진의 회계추정치 도출방법에 대한 통제의 운영이 효과적인지 여부를 테스트하는 것은 경영진의 절차가 예를 들어 다음과 같이 적합하게 설계, 실행, 유지되었을 때는 적합한 대응일 것이다.

- 회계추정치에 대하여 적합한 수준의 경영진(적절한 경우 지배기구를 포함)에 의한 검토와 승인의 통제가 존재함
- 기업의 회계시스템에 의하여 데이터의 일상적인 처리로부터 회계추정치가 도출됨

A85 통제의 운영효과성에 대한 테스트는 다음 중 하나에 해당될 때 요구된다.

감사기준서 540

- (a) 경영진주장 수준의 중요왜곡표시위험에 대한 감사인의 평가가, 절차에 대한 통제가 효과적으로 운영되고 있다는 기대를 포함하는 경우
- (b) 실증절차 단독으로는 경영진주장 수준의 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없는 경우¹⁹

소규모기업에 특유한 고려 사항

- A86 소규모기업에도 회계추정치의 도출절차에 대한 통제가 존재할 수 있지만 그 운영의 공식성 정도는 차이가 있다. 뿐만 아니라, 소규모기업은 재무보고절차에 있어 경영진이 적극적으로 참여하므로 특정 형태의 통제는 필요하지 않다고 결정할 수도 있을 것이다. 그러나, 매우 작은 소규모기업의 경우, 감사인이 식별할 수 있는 통제는 많지 않을 것이다. 이러한 이유 때문에, 평가된 위험에 대한 감사인의 대응은, 문단 13에 제시된 하나 이상의 다른 대응절차들을 수행하게 될 것이며, 이는 그 성격상 실증절차가 될 것이다.

점추정치 또는 범위추정치의 도출(문단 13(d) 참조)

- A87 경영진의 점추정치를 평가하기 위해 감사인이 점추정치 또는 범위추정치를 도출하는 것은, 예를 들어 아래와 같은 경우 적합한 대응일 수 있다.
- 회계시스템에 의하여 데이터의 일상적인 처리로부터 회계추정치가 도출되지 아니함
 - 감사인이 전기재무제표에서 도출된 유사한 회계추정치를 검토한 결과, 당기의 경영진 절차가 비효과적일 것으로 예상됨
 - 회계추정치 결정을 위한 경영진의 절차 내부 및 절차 자체에 대한 기업의 통제가 잘 설계되어 있지 않거나 적절하게 실행되고 있지 않음
 - 재무제표일과 감사보고서일 사이의 사건이나 거래가 경영진의 점추정치와 모순될 때
 - 감사인이 점추정치나 범위추정치를 도출할 때 사용할 수 있는 이용가능한 관련 데이터의 대체적인 원천이 있음
- A88 감사인이 점추정치나 범위추정치를 도출하는 것은 기업의 통제가 잘 설계되고, 적절하게 실행되고 있는 경우에도 평가된 위험에 대한 효과적이거나 효율적인 대응일 것이다. 이와는 다른 상황이지만, 감사인은 후속절차가 필요한지 여부, 만약 그렇다면 해당 절차의 성격과 범위를 결정하는 일부로써 이러한 접근법을 고려하는 경우도 있을 것이다.
- A89 감사인이 점추정치 또는 범위추정치를 도출할 때의 접근법은 그 상황에서 가장 효과적이라고 생각되는 바에 따라 달라 진다. 예를 들어 감사인은 처음에는 예비적인 점추정치를 도출한 후, 이어서 경영진의 점추정치를 평가하기 위한 범위추정치를 확인하기 위하여 예비적인 점추정치의 가정을 변경시켜 그 민감도를 평가할 수 있을 것이다. 한편, 이와 달리 감사인은 가능할 경우 점추정치를 결정하기 위한 목적으로 범위추정치의 도출부터 시작할 수도 있을 것이다.
- A90 범위추정치와 달리 점추정치를 도출하는 감사인의 능력은 사용된 모델, 이용가능한 데이터의 성격과 범위, 그리고 회계추정치에 내재된 추정불확실성 등 여러 요인에 의존한다. 뿐만 아니라, 점추정치와 범위추정치 중 어느 것을 도출할 것인지의 결정은

¹⁹ 감사기준서 330 문단 8

감사기준서 540

해당 재무보고체계에 의해 영향을 받을 수도 있는데, 재무보고체계는 대체적인 결과와 가정들을 고려한 후에 사용될 점추정치를 규정하는 경우도 있고, 특정의 측정 방법을 규정하는 경우도 있다 (예를 들어, 할인된 확률가중기대값의 사용).

- A91 감사인은 예를 들어 다음과 같은 여러 방법으로 점추정치나 범위추정치를 도출할 수 있을 것이다.
- 예를 들어 특정 분야나 산업에서 상업적 용도로 이용가능한 모델을 사용하거나, 독자적인 또는 감사인이 개발한 모델을 사용함
 - 예를 들어 다양한 조합의 가정을 도입함으로써, 경영진이 고려한 대체적인 가정이나 결과를 추가적으로 확장시킴
 - 모델의 개발이나 실행, 또는 관련성이 있는 가정들을 제공받기 위해 전문가를 고용하거나 이들과 계약함
 - 다른 비교가능한 상황, 거래, 사건, 또는 관련성이 있는 경우 비교가능한 자산이나 부채에 대한 시장을 참조함.

경영진의 가정 또는 방법에 대한 이해(문단 13(d)(i) 참조)

- A92 감사인이 점추정치 또는 범위추정치를 도출할 때 경영진의 가정이나 방법과는 다른 것을 사용한다면, 문단 13(d)(i)에서는 감사인이 경영진이 사용한 가정이나 모델을 충분히 이해하도록 요구한다. 감사인은 이러한 이해를 통해 적합한 점추정치나 범위추정치를 도출할 때 관련성이 있을 수 있는 정보를 얻을 수 있을 것이다. 이러한 이해는 또 경영진의 점추정치와 유의적 차이가 있는 경우 이를 이해하고 평가하는데 도움을 준다. 예를 들어, 감사인은 경영진이 사용한 가정과는 상이하지만 동일하게 타당성이 있는 가정을 사용했기 때문에 경영진의 회계추정치와 차이가 발생할 수 있을 것이다. 이것은 곧 해당 회계추정치가 특정 가정에 매우 민감하여 높은 추정불확실성에 해당되고, 해당 회계추정치에 유의적 위험이 있다는 것을 나타낼 수 있다. 이와 달리, 이러한 차이가 경영진의 사실적 오류에 의해 발생될 수도 있을 것이다. 상황에 따라, 감사인은 사용된 가정의 근거와 그러한 가정들의 타당성, 그리고 해당 사항이 있는 경우 회계추정치를 도출하는 접근법의 차이에 대하여 경영진과 토의함으로써 결론을 도출하는 데 도움을 얻을 수 있을 것이다.

범위추정치의 축소 (문단 13(d)(ii) 참조)

- A93 감사인이 경영진 점추정치의 합리성을 평가하기 위해 (감사인의) 범위추정치를 사용하는 것이 적절하다고 결론을 내렸을 때, 문단 13(d)(ii)는 감사인의 범위추정치에 모든 가능한 결과보다는 모든 “합리적인 결과”가 포함되도록 요구한다. 유용한 감사인의 범위추정치란 가능한 결과를 모두 포괄하는 것이 아니다. 그러한 범위추정치는 너무 광범위하므로 감사목적으로는 효과적이지 않기 때문이다. 감사인의 범위추정치는 회계추정치가 왜곡표시 되었는지 여부에 대하여 결론을 내리는 것이 가능할 만큼 충분히 좁을 때 유용하고 효과적이다.
- A94 경영진의 점추정치의 합리성을 평가하기 위해서는 일반적으로 수행중요성 이하의 금액으로 범위추정치를 축소하는 것이 적절하다. 그러나, 특히 어떤 산업에서는 그러한 금액 아래로 범위추정치를 축소하는 것이 가능하지 않을 수 있지만, 이것이 반드시 회계추정치의 인식을 배제하는 것은 아니다. 반면, 이것은 회계추정치와 연관된 추정불확실성이 유의적 위험을 초래하고 있음을 나타내는 것일 수 있다. 유의적 위험에

감사기준서 540

대한 추가적인 대응은 문단 A102-A115에서 기술된다.

A95 범위추정치 내의 모든 결과가 합리적이라고 생각되도록 축소하는 것은 다음의 방법으로 달성될 수 있다.

- (a) 발생하지 않을 것으로 판단되는 극단치들을 해당 범위추정치에서 제거함
- (b) 이용가능한 감사증거에 근거하여 범위추정치 내의 모든 결과가 합리적이라고 생각된다고 결론을 내릴 때까지 지속적으로 범위추정치를 축소함. 드물지만, 감사인은 해당 감사증거가 점추정치를 보일 때까지 범위추정치를 축소할 수도 있을 것이다.

전문적인 기술이나 지식이 요구되는지 여부에 대한 고려 (문단 14 참조)

A96 감사인은 감사를 계획할 때 감사업무를 수행하는 데 필요한 자원의 성격, 시기 그리고 범위를 확인하는 것이 요구된다.²⁰ 이때 필요에 따라 전문적인 기술이나 지식이 있는 자가 포함될 수도 있을 것이다. 추가적으로, 감사기준서 220은 업무팀 그리고 업무팀을 구성하지 않는 감사인측 외부전문가가 총체적으로 감사업무를 수행하는데 적합한 적격성과 역량을 보유하고 있다는 점에 대하여 업무수행이사가 만족할 수 있을 것을 요구한다.²¹ 감사인은 회계추정치의 감사를 수행하는 동안 감사인의 경험과 해당 업무의 상황에 비추어 회계추정치의 하나 이상의 어떤 측면과 관련하여 전문적인 기술이나 지식이 적용될 필요성을 식별할 수 있을 것이다.

A97 감사인이 전문적인 기술이나 지식이 필요한지 여부를 고려할 때 영향을 미치는 사항은 예를 들어 다음과 같다.

- 특정 사업이나 산업에서의 기초 자산이나 부채 또는 자본항목의 성격 (예를 들어, 광물의 매장량, 농업자산, 복잡한 금융상품)
- 높은 추정불확실성
- 예를 들어 관찰가능한 시장이 없는 공정가치를 평가할 경우 수반되는 복잡한 계산이나 전문적인 모델
- 상이한 해석이 가능하다고 알려진 분야가 있는지 여부 또는 실무관행이 일관성이 없거나 개발 중인지 여부 등을 포함한, 회계추정치와 관련된 해당 재무보고체계 요구사항의 복잡성
- 감사인이 평가된 위험에 대응할 때 수행하고자 하는 절차

A98 예를 들어 감사인이 대손충당금을 평가할 때와 같이, 대부분 회계추정치의 경우 비록 추정불확실성이 존재하여도 전문적인 기술이나 지식이 필요하지는 않을 것이다. 예를 들어, 감사인이 대손충당금을 평가할 때 전문적인 기술이나 지식이 필요할 것 같지 않다.

A99 그러나 관련 사항이 회계나 감사 외의 분야일 때 요구되는 전문적 기술이나 지식을 감사인이 보유하지 않을 수 있고 이 경우 감사인은 이를 감사인측 전문가로부터 수집할 필요가 있을 것이다. 감사기준서 620²²은 감사인측 전문가를 고용하거나 이들과 계약할 필요성과, 감사인측 전문가 업무의 이용시 감사인의 책임을 결정할 때의 요구사항과 관련 지침을 규정한다.

²⁰ 감사기준서 300 “재무제표감사의 계획수립” 문단 8(e)

²¹ 감사기준서 220 “재무제표감사의 품질관리” 문단 14

²² 감사기준서 620 “감사인측 전문가가 수행한 업무의 활용”

감사기준서 540

A100 뿐만 아니라, 감사인은 경우에 따라 회계나 감사의 특정 분야와 관련하여 전문적인 기술이나 지식을 얻을 필요가 있다는 결론을 내릴 수도 있을 것이다. 그러한 기술이나 지식이 있는 사람을 감사인 소속 회계법인이 고용하거나, 감사인 소속 회계법인 외부의 기관이 계약할 수도 있을 것이다. 이들이 해당 감사에서 감사절차를 수행하는 경우에는 업무팀의 일부를 구성하며, 따라서 감사기준서 220의 요구사항의 적용대상이 된다.

A101 감사인은 감사인측 전문가나 전문적인 기술 또는 지식을 보유한 다른 사람들에 대한 이해와 업무경험에 따라, 이들의 업무가 감사목적과 관련성이 있다는 것을 확립하기 위해 이들과 해당 재무보고체계의 요구사항과 같은 사항을 토의하는 것이 적절하다고 생각할 수 있다.

유의적 위험에 대응하기 위한 후속실증절차(문단 15 참조)

A102 유의적 위험을 일으키는 회계추정치를 감사할 때, 감사인의 후속실증절차는 다음 사항을 평가하는 데 중점이 주어진다.

- (a) 추정불확실성이 회계추정치에 미치는 영향과 이러한 불확실성이 재무제표의 회계추정치 인식의 적절성에 미치는 영향을 경영진이 평가해 온 방법
- (b) 관련 공시의 적절성

추정불확실성

추정불확실성에 대한 경영진의 고려 (문단 15(a) 참조)

A103 상황에 따라 경영진은 다수의 방법을 통해 해당 회계추정치의 대체적인 가정이나 결과를 평가할 수 있을 것이다. 경영진이 사용가능한 방법 중 하나는 민감도분석이다. 이는 회계추정치의 화폐금액이 서로 다른 가정에 따라 어떻게 변하는지 결정하는 것이 수반될 것이다. 심지어 공정가치로 측정된 회계추정치의 경우에도, 서로 다른 시장참여자는 서로 다른 가정을 사용할 것이므로 그 차이가 발생할 수 있다. 민감도분석에서는 결과에 대한 다수의 시나리오가 도출될 수 있는데, 이는 “비관적인” 시나리오와 “긍정적인” 시나리오와 같이, 종종 경영진이 그 시나리오 결과를 범위로 나타내는 특징이 있다.

A104 민감도분석은 회계추정치가 특정 가정의 변경에 민감하지 않다는 것을 보여줄 수도 있다. 반면, 민감도분석에서 회계추정치가 하나 또는 그 이상의 가정에 민감하다는 것이 나타날 수도 있는데, 이는 감사인이 주목할 중점적인 대상이 될 것이다.

A105 이것은 추정불확실성에 대처하는 한 가지 특정 방법 (예를 들어, 민감도 분석)이 다른 방법보다 적합하다거나 대체적인 가정이나 결과에 대한 경영진의 고려가 광범위한 문서화에 의하여 뒷받침되는 세부적인 절차를 통해 수행될 필요가 있다고 여기에서 제안하려는 것은 아니다. 오히려 중요한 점은 추정불확실성이 중요한 회계추정치에 어떻게 영향을 미칠지를 경영진이 평가했는지 여부이지 이를 수행한 구체적인 방식이 아니다. 따라서 경영진이 대체적인 가정이나 결과를 고려하지 않은 경우, 감사인은 추정불확실성이 회계추정치에 미치는 영향에 대하여 경영진이 어떻게 대처했는지를 이들과 토의하고 그 근거를 요청하는 것이 필요할 것이다.

감사기준서 540

소규모기업에 특유한 고려 사항

- A106 소규모기업은 추정불확실성을 평가하기 위해 단순한 방법을 사용할 수 있을 것이다. 감사인은 입수가 가능한 문서를 검토하는 것 외에, 경영진에 대한 질문을 통해 이들이 대체적인 가정이나 결과를 고려했는지에 대한 다른 감사증거를 입수할 수 있을 것이다. 더구나 경영진은 대체적인 결과를 고려하거나 회계추정치의 추정불확실성에 대처할 전문성이 없을 수 있다. 그러한 경우에는, 감사인은 경영진에게 이를 위한 절차나 이용가능한 다른 방법 및 이에 따른 문서화에 대하여 설명해 줄 수 있을 것이다. 그러나 이것이 재무제표 작성에 대한 경영진의 책임을 변경시키지는 않을 것이다.

유의적 가정(문단 15(b) 참조)

- A107 만약 회계추정치 도출에 이용된 가정의 합리적인 변동이 회계추정치의 측정에 중요하게 영향을 미친다면, 이러한 가정은 유의적이라고 간주될 것이다.
- A108 경영진의 지식으로부터 도출된 유의적 가정에 대한 근거는 경영진의 지속적인 전략 분석과 위험관리절차를 통해 입수될 수 있을 것이다. 감사인은 소규모기업의 경우와 같이 공식적으로 수립된 절차가 없는 경우에도, 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위한 다른 감사절차와 더불어 경영진에게 질문하고 이들과 토의함으로써 가정을 평가할 수 있을 것이다.
- A109 경영진의 가정을 평가할 때 감사인이 고려할 사항은 문단 A77-A83에 기술되고 있다.

경영진의 의도와 능력(문단 15(c) 참조)

- A110 경영진의 가정, 경영진의 의도와 능력에 관련된 감사인의 고려 사항은 문단 A13 과 A80에서 기술되고 있다.

범위추정치의 도출(문단 16 참조)

- A111 재무제표의 작성에 있어 경영진은 유의적 위험을 발생시키는 회계추정치에 대하여 추정불확실성이 미치는 영향에 대하여 적절히 대처하였다고 만족할 수 있을 것이다. 반면 감사인은 경영진의 노력이 부적절하다고 보는 상황도 있을 것이다. 이것은 예를 들어 감사인이 다음과 같이 판단하는 경우에 해당될 수 있다.
- 경영진이 추정불확실성의 영향에 대하여 어떻게 대처했는지에 대한 평가를 통해 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없다고 보는 경우
 - 예를 들어 감사인이 유사한 상황에서 유사한 회계추정치의 결과 간에 광범위한 편차가 있다는 것을 인식한 경우와 같이, 회계추정치와 연관하여 추정불확실성 정도를 보다 깊게 조사하는 것이 필요하다고 보는 경우
 - 예를 들어 감사보고서일까지 발생한 사건을 검토하는 것과 같이, 다른 감사증거가 입수될 것 같지 않는 경우
 - 회계추정치를 도출할 때 경영진의 편의에 대한 징후가 존재할 수 있다고 보는 경우
- A112 감사인이 이러한 목적으로 범위추정치를 결정할 때 고려하는 사항은 문단 A87-A95에서 기술되고 있다.

감사기준서 540

인식 및 측정 기준

재무제표에서 회계추정치의 인식(문단 17(a) 참조)

- A113 경영진이 재무제표에 회계추정치를 인식하는 경우, 감사인은 회계추정치의 측정이 해당 재무보고체계의 인식기준을 충족시킬 만큼 충분히 신뢰할 수 있는지 여부를 중점적으로 평가한다.
- A114 인식되지 않았던 회계추정치에 대한 감사인의 평가는 해당 재무보고체계의 인식기준이 실제로 충족되었는지 여부에 초점을 맞춘다. 어떤 회계추정치가 인식되지 않았고 감사인이 이러한 처리가 적합하다고 결론을 내린 경우에도, 재무제표의 주석에는 이러한 상황을 공시할 필요가 있을 수 있다. 해당되는 경우, 감사인은 추정불확실성이 높은 것으로 식별된 회계추정치가 감사기준서 701²³에 따라 감사보고서에 커뮤니케이션될 핵심감사사항이라고 결정할 수도 있거나 또는 감사보고서에 강조사항문단을 기재하는 것이 필요하다고 고려할 수도 있을 것이다 (감사기준서 706²⁴ 참조). 해당 사항이 핵심감사사항으로 결정된다면, 감사기준서 706²⁵에서는 감사인이 감사보고서에 강조사항문단을 기재하는 것을 금지한다.

회계추정치의 측정기준(문단 17(b) 참조)

- A115 공정가치 회계추정치와 관련하여, 재무보고체계에 따라서는 공정가치의 측정과 공시를 요구하거나 허용하는 선결조건으로 공정가치가 신뢰성있게 측정될 수 있다는 것을 전제한다. 그러나 예를 들어 측정의 적합한 방법이나 기준이 없을 경우, 이러한 가정은 경우에 따라 완화될 수도 있을 것이다. 이때 감사인의 평가중점은 경영진이 해당 재무보고체계에 규정된 공정가치의 이용과 관련된 가정을 완화한 근거가 적합한지 여부에 있다.

회계추정치의 합리성에 대한 평가와 왜곡표시의 결정(문단 18 참조)

- A116 감사인은 입수된 감사증거에 기초하여 해당 감사증거가 경영진의 점추정치와는 다른 회계추정치를 나타내고 있다고 결론을 내릴 수 있을 것이다. 감사증거가 이러한 점추정치를 뒷받침하는 경우, 감사인의 점추정치와 경영진의 점추정치의 차이는 왜곡표시를 구성한다. 감사인은 감사인의 범위추정치를 이용하는 것이 충분하고 적합한 감사증거를 제공한다고 결론을 내린 경우, 감사인의 범위추정치를 벗어나는 경영진의 점추정치는 감사증거로 뒷받침되지 않을 것이다. 이때 왜곡표시는 경영진의 점추정치와 감사인의 범위추정치 중 최인근값과의 차이와 같거나 크다.
- A117 경영진이 상황의 변화가 있었다는 주관적 평가에 기초하여 회계추정치 또는 그 도출방법을 전기와 다르게 변경한 경우, 감사인은 감사증거에 기초하여 회계추정치는 경영진의 임의적 변경에 의해 왜곡표시 되었다고 결론을 내리거나, 이것이 경영진의 편의가능성 징후라고 여길 수 있을 것이다. (문단 A124-A125 참조)

²³ 감사기준서 701 “감사보고서 핵심감사사항 커뮤니케이션”

²⁴ 감사기준서 706 “감사보고서의 강조사항문단과 기타사항문단”

²⁵ 감사기준서 706 문단 8(b)

감사기준서 540

A118 감사기준서 450²⁶은 감사인이 미수정왜곡표시가 재무제표에 미치는 영향을 평가할 목적으로 왜곡표시를 구분하는 것에 대한 관련 지침을 제공한다. 회계추정치와 관련하여, 부정이나 오류에 의한 왜곡표시는 다음의 결과로서 발생할 수 있다.

- 확실한 왜곡표시 (사실적 왜곡표시)
- 회계추정치 혹은 회계정책의 선택이나 적용에 대한 경영진의 판단이 비합리적이거나 부적합하다고 감사인이 판단하는 경우에 발생한 차이 (판단적 왜곡표시)
- 모집단의 왜곡표시에 대한 감사인의 최선의 추정치로서, 감사표본에서 식별된 왜곡표시를 표본이 추출된 전체 모집단으로 투영한 것 (투영된 왜곡표시)

회계추정치에 관련된 왜곡표시는 경우에 따라 이러한 상황들의 결합적 결과로 발생할 수 있으며, 이때는 개별적인 식별이 곤란하거나 불가능할 수도 있을 것이다.

A119 해당 재무보고체계의 규정이거나 자발적인 공시이거나 관계없이, 회계추정치 및 재무제표의 주석에 포함된 관련 공시의 합리성을 평가할 때는 재무제표에 인식된 회계추정치를 감사할 때 적용된 것과 본질적으로 동일한 유형의 고려가 수반된다.

회계추정치에 관한 공시

해당 재무보고체계에 따른 공시(문단 19 참조)

A120 해당 재무보고체계에 따른 재무제표의 표시는 중요한 사항들에 대한 적절한 공시를 포함한다. 해당 재무보고체계는 회계추정치와 관련된 공시를 허용하거나 규정할 것이며, 기업에 따라서는 자발적으로 재무제표의 주석에 추가적인 정보를 공시할 것이다. 이러한 공시에는 예를 들어 다음과 같은 사항이 포함될 수 있을 것이다.

- 사용된 가정
- 적용가능한 모델 등 사용된 추정방법
- 추정방법의 선택에 대한 근거
- 추정방법이 전기로부터 변경이 있는 경우 그러한 변경의 영향
- 추정불확실성의 원천과 시사점

이들 공시는 이용자들이 재무제표에 인식되거나 공시된 회계추정치를 이해하는 데 관련되며, 이들 공시가 해당 재무보고체계의 요구사항과 일치하는지 여부에 대해서는 충분하고 적합한 감사증거가 입수될 필요가 있다.

A121 해당 재무보고체계는 경우에 따라 불확실성과 관련하여 특정의 공시를 요구할 것이다. 예를 들어, 어떤 재무보고체계는 다음과 같은 사항을 규정한다.

- 자산과 부채의 장부가액에 대하여 중요한 조정을 일으키는 유의적 위험이 있는 주요 가정, 그리고 추정불확실성에 대한 기타 원천의 공시. 이러한 요구사항은 “추정불확실성의 주요 원천” 또는 “중요한 회계추정치”라는 용어로 기술될 것이다.
- 가능한 결과의 범위추정치에 대한 기술, 범위추정치를 결정할 때 사용된 가정에 대한 공시
- 기업의 재무상태와 성과에 대한 공정가치 회계추정치의 유의성에 관한 정보의 공시

²⁶ 감사기준서 450 “감사 중 식별된 왜곡표시의 평가”

감사기준서 540

- 위험에 대한 노출 및 이들의 발생 방식, 위험 관리에 대한 기업의 목적과 정책 및 절차, 그리고 위험을 측정하는 데 사용된 방법 등에 대한 질적 공시, 그리고 이러한 질적 개념에 전기와 다른 변경이 있는 경우 그 내용에 대한 공시
- 신용위험, 유동성위험, 시장위험 등 기업의 주요 경영진에게 내부적으로 제공된 정보에 근거한 기업의 위험노출 정도와 같은 양적 공시

유의적 위험을 유발하는 회계추정치에 대한 추정불확실성의 공시(문단 20 참조)

A122 감사인은 유의적 위험을 지닌 회계추정치와 관련하여 비록 해당 재무보고체계에 따라 공시가 이루어진 경우에도, 추정불확실성에 대한 공시가 관련 상황과 사실에 비추어 적절하지 않다는 결론을 내릴 수 있을 것이다. 추정불확실성에 대한 공시가 적절한지 여부에 대한 감사인의 평가는 중요성과 관련하여 회계추정치의 가능한 결과 범위추정치가 클수록 더 중요하게 된다. (관련 논의는 문단 A94 참고)

A123 경우에 따라 감사인은 경영진에게 재무제표의 주석에 추정불확실성과 관련된 상황을 기술하도록 권장하는 것이 적절하다고 생각할 것이다. 감사기준서 705²⁷는 감사인이 추정불확실성에 대한 경영진의 재무제표 공시가 적절하지 않거나 또는 오도할 수 있다고 믿는 경우, 감사의견과 관련된 시사점에 대하여 관련 지침을 제공한다.

경영진의 편의가능성을 나타내는 징후 (문단 21 참조)

A124 감사인은 감사 중 경영진의 편의가능성 징후를 보이는 경영진의 판단이나 결정을 알게 될 수 있다. 그러한 징후들은 감사인의 위험평가와 이에 관한 대응이 여전히 적합한지 여부에 대한 결론에 영향을 미칠 수 있으며, 감사인은 감사의 나머지 부분에 미칠 수 있는 시사점을 고려할 필요가 있을 수 있다. 뿐만 아니라 그러한 징후들은 감사기준서 700에서 논의된 바와 같이 재무제표 전체적으로 중요한 왜곡표시가 없는지 여부에 대한 감사인의 평가에 영향을 미칠 수 있다.²⁸

A125 회계추정치에 관련된 경영진의 편의가능성을 나타내는 징후에는 예를 들어 다음과 같은 사항이 포함된다.

- 경영진이 상황의 변화가 있었다고 주관적으로 평가한 경우의 회계추정치나 도출방법의 변경
- 공정가치 회계추정치 도출을 위해 기업 스스로의 가정을 적용했으나 관찰가능한 시장의 가정과 일관성이 없음
- 경영진의 목적에 유리한 점추정치가 도출되는 유의적 가정을 선택하거나 구축함
- 낙관적이거나 비관적으로 일정한 유형을 나타낼 수도 있는 점추정치의 선택

서면진술 (문단 22 참조)

A126 감사기준서 580²⁹는 서면진술의 이용을 논의한다. 재무제표에 인식되거나 공시된 회계추정치에 대한 서면진술에는 추정불확실성의 성격과 중요성 및 그 정도에 따라

²⁷ 감사기준서 705 “감사의견의 변형”

²⁸ 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고”

²⁹ 감사기준서 580 “서면진술”

감사기준서 540

다음에 대한 진술을 포함시킬 수 있을 것이다.

- 해당 재무보고체계의 관점에서 회계추정치를 결정할 때 경영진이 사용한 관련 가정과 모델 등 측정절차의 적합성 및 해당 절차의 적용에 대한 일관성
- 회계추정치 및 그 공시와 관련이 있을 경우, 가정은 기업을 대표하여 특정한 일련의 행위를 수행할 경영진의 의도와 능력을 적합하게 반영하고 있다는 것
- 회계추정치에 관련된 공시는 해당 재무보고체계하에서 완전하고 적합하다는 것
- 재무제표에 포함된 회계추정치와 공시에 대하여 수정을 요하는 후속사건이 없다는 것

A127 재무제표에 인식되거나 공시되지 않은 회계추정치의 경우, 서면진술에는 다음에 관한 진술이 포함될 수 있다.

- 경영진이 해당 재무보고체계상 인식이나 공시의 기준이 충족되지 않았다고 결정한 근거의 적절성 (문단 A 114 참고)
- 공정가치로 측정되거나 공시되지 않은 회계추정치의 경우, 해당 재무보고체계에 규정된 공정가치의 사용과 관련된 가정을 완화하기 위해 경영진이 적용한 근거의 적절성 (문단 A115 참고)

문서화(문단 23 참조)

A128 감사 중 식별된 경영진의 편의가능성 징후에 대한 문서화는 감사인이 위험평가 및 그에 관련된 대응이 여전히 적합한지 여부에 대한 결론을 내리고 재무제표 전체적으로 중요한 왜곡표시가 없는지 여부를 평가하는 데 도움이 된다. 경영진의 편의가능성 징후에 대한 예는 문단 A125를 참고한다.

감사기준서 540

보론(문단 A1 참조)

상당한 재무보고체계하에서의 공정가치의 측정 및 공시

이 보론은 배경과 논지에 관해서, 다양한 재무보고체계 하에서의 공정가치 측정과 공시의 일반적인 논의만 제공하는 것을 목적으로 한다.

- 1 서로 다른 각각의 재무보고체계는 재무제표에 다양한 공정가치의 측정과 공시를 요구하거나 허용한다. 이들은 또 자산과 부채의 측정 및 이와 관련된 공시에 대한 근거를 제공하는 지침의 수준이 다양하다. 어떤 재무보고체계는 규정적인 지침을 제시하지만, 일반적인 지침만을 제공하거나, 전혀 지침을 제공하지 않는 재무보고체계도 있다. 뿐만 아니라, 공정가치와 관련하여 산업 특유의 측정 및 공시 실무가 있는 경우도 있다.
- 2 공정가치의 정의는 재무보고체계들 간에 또는 특정 재무보고체계 내에서도 서로 다른 자산, 부채 또는 공시 간에 다를 수 있다. 예를 들어, 한국채택국제회계기준 제 1039호¹는 공정가치를 “충분한 지식을 갖춘 거래 의사가 있는 당사자 사이에 독립적인 거래에서 자산이 교환될 수 있거나 부채가 변제될 수 있는 금액”으로 정의한다. 공정가치의 개념은 일반적으로 미래나 과거 시점에서의 결제보다는 현재의 거래를 가정한다. 따라서, 공정가치의 측정절차는 거래가 발생할 추정가격을 조사하는 것일 수 있다. 또, 어떤 재무보고체계는 “기업특유가치”, “사용가치”와 같은 용어나 이와 유사한 용어를 사용하기도 하지만, 여전히 이 감사기준서의 공정가치 개념에 해당될 수 있을 것이다.
- 3 각 재무보고체계는 시간의 경과에 따라 발생하는 공정가치의 변화를 서로 다른 방식으로 다룬다. 예를 들어, 어느 재무보고체계는 특정 자산이나 부채의 공정가치 변동을 자본에 직접 반영하도록 요구하는 반면, 그러한 변동을 기간손익에 반영하도록 하는 재무보고체계도 있다. 어떤 재무보고체계에서는 공정가치회계의 적용여부 또는 그 적용방법의 결정이 특정 자산이나 부채와 관련하여 특정한 일련의 행동을 수행할 경영진의 의도에 영향을 받는다.
- 4 각 재무보고체계는 재무제표에 어떤 공정가치 측정과 공시를 요구할 것인지, 그리고 이를 규정하거나 또는 허용하는 정도가 상이하다. 각 재무보고체계는 다음과 같이 규정하거나 허용할 수 있을 것이다.
 - 재무제표에 포함되는 특정 정보, 재무제표의 주석에 공시되는 정보, 또는 보충적 정보로 표시되는 정보에 대한 측정과 표시 및 공시에 대한 요구사항을 규정함
 - 기업의 선택으로 공정가치를 이용한 특정 측정을 허용하거나, 특정 기준이 충족될 때만 허용함
 - 예를 들어, 독립적인 감정방법을 이용하거나 또는 할인된 현금흐름을 이용하는 특정의 방법을 통해 공정가치를 결정하는 구체적인 방법을 규정함
 - 몇몇의 대체적인 방법 중에서 공정가치 결정을 위한 방법을 선택하도록 허용함 (선택에 대한 기준은 해당 재무보고체계에서 제공되거나 제공되지 않을 수 있다)
 - 관습이나 실무(예를 들어 산업 실무)를 통해 그 사용이 명확한 외에는 공정가치의 측정이나 공시에 대하여 어떠한 지침도 제공하지 아니함

¹ 한국채택국제회계기준 기업회계기준서 제 1039 호 “금융상품 : 인식과 측정”

감사기준서 540

- 5 어떤 재무보고체계는 공정가치의 측정과 공시를 요구하거나 허용하는 선결조건으로 자산이나 부채에 대하여 공정가치가 신뢰성있게 측정될 수 있다는 것을 가정한다. 이러한 가정은 경우에 따라서 자산이나 부채가 활성 시장에서 공시된 가격이 없고 이에 대하여 공정가치를 합리적으로 추정하는 다른 방법이 명백히 부적합하거나 실행가능하지 않는 경우에는 완화될 수 있다. 일부 재무보고체계는 공시된 가격과 활성화된 시장에 근거한 명백히 “관찰가능한 투입자료”에 의한 공정가치부터, 시장참여자들이 사용할 가정들에 대한 기업 스스로의 판단이 개입된 “관찰불가능한 투입자료”에 의한 공정가치까지, 그 이용된 투입자료를 구분하여 공정가치의 계층을 규정하는 경우도 있다.
- 6 어떤 재무보고체계는 평가 정보에 대하여 특정의 수정이나 변경을 요구하거나 특정 자산이나 부채에 고유한 기타의 사항을 고려하도록 요구한다. 예를 들어, 투자부동산에 대한 회계처리에 있어 감정평가된 시장가치에 추정매각비용의 조정, 재산의 상태와 소재에 관련된 조정, 그리고 기타의 사항들을 조정할 것을 요구할 수 있다. 마찬가지로, 특정 자산의 시장이 활성화된 경우가 아니면, 공정가치에 대한 보다 적합한 측정치에 도달하도록 공시된 가격을 조정하거나 변경해야 할 수 있다. 예를 들어, 시장에서의 거래활동이 빈번하지 않거나 시장이 잘 확립되어 있지 않은 경우, 또는 현존하고 있는 총 물량에 비하여 소량만이 거래되고 있는 경우에는, 공시된 시장가격은 공정가치의 지표가 될 수 없을 것이다. 따라서 그러한 시장가격은 조정되거나 변경되어야 할 것이다. 그러한 조정이나 변경을 위해서는 대체적인 원천의 시장정보가 필요할 것이다. 뿐만 아니라, 담보가 설정된 경우(예를 들어, 목적물이 특정 형태의 채무투자를 위하여 담보로 설정되는 경우) 자산이나 부채의 공정가치나 손상가능성을 결정하는 데 이를 고려할 필요가 있을 것이다.
- 7 대부분의 재무보고체계에 있어 공정가치 측정의 개념은, 기업이 청산, 영업규모의 중요한 축소 또는 불리한 조건의 거래에 대한 의도나 필요성이 없는 계속기업 가정에 근거한다. 그러므로 이와 같은 경우의 공정가치는 기업이 강요된 거래, 비자발적인 청산 또는 출혈판매로부터 수취하거나 지급할 금액은 아닐 것이다. 한편, 일반적인 경제상황 또는 어떤 산업에서의 고유한 경제상황이 시장의 유동성 문제를 일으킬 수 있으며, 이에 따라 공정가치는 침체된 가격, 즉 잠재적으로 유의하게 하락된 가격을 반영하도록 요구될 것이다. 그러나, 만일 재무보고체계에서 공정가치의 측정을 규정하거나 허용하고 있으면 기업은 자산과 부채의 공정가치를 결정할 때 현재의 경제상황이나 영업상황을 고려할 필요가 있을 것이다. 그 방법에 대해서는 재무보고체계에서 명시되는 경우도 있고 그렇지 않는 경우도 있을 것이다. 예를 들어, 사업의 특정 목적을 충족시키기 위해 경영진이 자산을 가속상각 기준에 따라 처분하기로 하는 계획은 자산의 공정가치 결정과 관련성이 있을 것이다.

공정가치 측정의 보편화

- 8 공정가치에 기초한 측정과 공시는 재무보고체계에서 점진적으로 보편화되고 있다. 공정가치는 다음에 대한 공정가치 측정을 포함하여 여러 방법으로 재무제표에 발생하고 또 그 결정에 영향을 미칠 수 있다.
 - 시장성 있는 유가증권, 일상적으로 또는 주기적으로 “시가평가”를 하는 금융상품으로 변제할 부채 등 특정 자산이나 부채
 - 특정 자본항목, 예를 들어 보통주로 전환할 수 있는 전환사채와 같이 자본의 특징을 가지고 있는 금융상품에 대한 인식과 측정 및 표시

감사기준서 540

- 사업결합에서 취득한 특정 자산이나 부채. 예를 들어, 기업의 취득으로 발생한 영업권을 최초로 결정할 때는 일반적으로 식별가능한 취득 자산과 부채의 공정가치 측정치 및 양도한 대가의 공정가치를 근거로 한다.
- 일회성기준에 따라 공정가치로 조정된 특정 자산이나 부채. 어떤 재무보고체계는 자산 감액결정의 일부로서 자산 또는 자산집단에 대한 조정을 계량화하기 위해 공정가치의 측정을 요구한다. 예를 들어, 특정 운영실체나 보고단위의 공정가치에 근거한 사업결합에서 취득된 영업권의 손상검사의 경우, 취득된 영업권의 가치는 기록된 영업권과 비교할 목적으로 내재적인 영업권을 도출하기 위하여 기업이나 보고단위의 자산 및 부채 집단으로 배분된다.
- 자산이나 부채의 집계. 어떤 상황에서는 종류별 또는 집단별 자산이나 부채를 측정할 때 그러한 종류나 집단에 속한 일부 개별 자산과 부채의 공정가치에 대한 집계가 요구된다. 예를 들어, 어떤 재무보고체계에서는 다각화된 대여금포트폴리오에 대한 측정이 이러한 포트폴리오를 구성하는 일부 유형의 대여금에 대한 공정가치에 근거하여 결정될 수 있다.
- 재무제표에 인식되지는 않았으나 재무제표의 주석으로 공시되거나 보충적 정보로서 표시된 정보

감사기준서 550

특수관계자

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위	1
특수관계 및 특수관계자 거래의 성격	2
감사인 책임	3-7
시행일	8
목적	9
용어의 정의	10

요구사항

위험평가절차 및 관련 활동	11-17
특수관계 및 특수관계자 거래와 연관된 중요왜곡표시위험의 식별과 평가	18-19
특수관계 및 특수관계자 거래와 연관된 중요왜곡표시위험에 대한 대응	20-24
식별된 특수관계 및 특수관계자 거래에 대한 회계처리와 공시에 대한 평가	25
서면진술	26
지배기구와의 커뮤니케이션	27
문서화	28

적용 및 기타 설명자료

감사인의 책임	A1-A3
특수관계자의 정의	A4-A7
위험평가절차 및 관련 활동	A8-A28
특수관계 및 특수관계자 거래와 연관된 중요왜곡표시위험의 식별과 평가	A29-A30
특수관계 및 특수관계자 거래와 연관된 중요왜곡표시위험에 대한 대응	A31-A45
식별된 특수관계 및 특수관계자 거래에 대한 회계처리와 공시에 대한 평가	A46-A47
서면진술	A48-A49
지배기구와의 커뮤니케이션	A50

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 이 감사기준서는 재무제표감사에 있어 특수관계 및 특수관계자 거래와 관련된 감사인의 책임을 다룬다. 이 감사기준서는 특히 감사기준서 315¹, 감사기준서 330² 그리고

¹ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가”

² 감사기준서 330 “평가된 위험에 대한 감사인의 대응”

감사기준서 550

감사기준서 240³ 이 특수관계 및 특수관계자 거래에 연관된 중요왜곡표시위험과 관련하여 어떻게 적용되어야 할지에 대한 사항도 포함한다.

특수관계 및 특수관계자 거래의 성격

- 2 많은 경우 특수관계자 거래는 정상적인 사업과정에서 존재한다. 그러한 상황에서 특수관계자 거래는 특수관계자가 아닌 자와의 유사한 거래보다 더 높은 재무제표의 중요왜곡표시위험을 수반하지 않을 수 있다. 그러나, 어떤 상황에서는 특수관계 및 특수관계자 거래는 그 성격상 특수관계자가 아닌 자와의 거래보다 더 높은 재무제표의 중요왜곡표시위험을 초래할 수 있다. 예를 들면 다음과 같다.
- 특수관계자들은 그 성격상 광범위하고 복잡한 관계 및 구조를 통해 사업을 수행하고 이에 따라 특수관계자 거래의 복잡성이 증가하는 경우
 - 정보시스템이 해당 기업과 그 특수관계자들간의 거래와 잔액을 식별하거나 요약하는데 효과적이지 않을 경우
 - 특수관계자 거래가 정상적인 시장의 계약조건 하에서 수행되지 않을 경우. 예를 들어, 특수관계자 거래가 대가의 교환 없이 수행될 경우

감사인의 책임

- 3 특수관계자는 서로 독립적이지 않기 때문에, 다수의 재무보고체계에서는 재무제표 이용자가 특수관계와 관련 거래 및 잔액에 대하여 그러한 사항들의 성격과 재무제표에 대한 실제적 또는 잠재적 영향을 이해할 수 있도록 구체적인 회계처리 및 공시 요구사항을 정한다. 해당 재무보고체계가 이러한 요구사항을 정하고 있는 경우, 감사인은 이에 따라 특수관계 및 특수관계자 거래 또는 잔액을 해당 체계의 요구사항에 따라 적합하게 회계처리 하지 않거나 공시하지 않음으로써 발생하는 중요왜곡표시위험을 식별하고, 평가하며 이에 대응하기 위한 감사절차를 수행할 책임이 있다.
- 4 해당 재무보고체계에 특수관계자와 관련된 요구사항이 최소한이거나 없는 경우에도, 감사인은 해당 기업의 특수관계 및 특수관계자 거래를 충분히 이해할 필요가 있다. 이는 감사인이 특수관계 및 특수관계자 거래와 관련하여 해당 재무제표가 다음 중 어느 목적을 충족하는지 여부에 대한 결론을 내리기 위해서이다. (문단 A1 참조)
- (a) (공정표시체계의 목적에서) 공정한 표시가 달성 (문단 A2 참조)
 - (b) (준수체계의 목적에서) 재무제표가 오도하지 않음 (문단 A3 참조)
- 5 뿐만 아니라 부정은 특수관계자를 통해 더 용이하게 실행될 수 있으므로, 감사인이 해당 기업의 특수관계 및 특수관계자 거래를 이해하는 것은 감사인이 감사기준서 240⁴의 요구에 따라 하나 이상의 부정위험요소가 존재하고 있는지 여부를 평가하는 것과도 관련성이 있다.
- 6 비록 감사가 감사기준⁵에 따라서 적절하게 계획되고 설계되어도, 감사의 고유한계 때문에 재무제표의 중요한 왜곡표시 중 어떤 것은 발견되지 않을 불가피한 위험이 있다. 다음과 같은 이유 때문에, 특수관계자의 경우에는 고유한계가 감사인의 중요한

³ 감사기준서 240 “재무제표감사에 있어서 부정에 관한 감사인의 책임”

⁴ 감사기준서 240 문단 25

⁵ 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행” 문단 A53-A54

감사기준서 550

왜곡표시를 발견하는 능력에 미치는 잠재적인 영향은 더 커진다.

- 특히 해당 재무보고체계에서 특수관계자에 관한 요구사항이 없는 경우, 경영진이 특수관계 및 특수관계자 거래를 모두 알지 못할 수 있음
- 특수관계는 경영진에 의한 공모, 은폐, 조작의 기회를 더 많이 제공할 수 있음

- 7 따라서 특수관계자와의 관계와 거래가 공시되지 않을 잠재성을 고려할 때, 감사인이 감사기준서 200⁶에서 요구되는 전문가적 의구심을 가지고 감사를 계획하고 수행하는 것은 이러한 관점에서 특히 중요하다. 이 감사기준서의 요구사항은 감사인이 특수관계 및 특수관계자 거래와 연관된 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하며 평가된 위험에 대응하기 위한 감사절차를 설계하는 데 도움을 줄 수 있도록 구성되어 있다.

시행일

- 8 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 9 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 아래와 같다.
- (a) 해당 재무보고체계에서 특수관계자와 관련된 요구사항을 정하고 있는지 여부와 관계없이, 다음의 사항을 수행할 수 있도록 특수관계 및 특수관계자 거래를 충분히 이해함
- (i) 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 식별 및 평가와 관련하여 특수관계 및 특수관계자 거래로부터 발생하는 부정위험요소를 인식함
 - (ii) 재무제표가 특수관계 및 특수관계자 거래에 의하여 영향을 받는 한, 입수한 감사증거에 근거하여 다음 어느 한 사항에 대하여 결론을 내림
 - a. (공정표시체계의 목적에서) 공정한 표시가 달성
 - b. (준수체계의 목적에서) 재무제표가 오도하지 않음
- (b) 해당 재무보고체계에 특수관계자에 관한 요구사항이 정해져 있는 경우, 특수관계 및 특수관계자 거래가 해당 재무보고체계에 따라 적합하게 재무제표에 식별되고 회계처리되며 공시되고 있는지 여부에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수함

용어의 정의

- 10 감사기준서에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
- (a) 독립된 당사자 사이의 거래- 서로 특수관계가 없고 독립적으로 행동하며 최선의 자기이익을 추구하는 거래의사가 있는 매수자와 매도자간의 계약조건에 따라 체결된 거래
- (b) 특수관계자 -다음 중 하나에 해당되는 당사자를 말한다. (문단 A4-A7 참조)
- (i) 해당 재무보고체계에서 정의하고 있는 특수관계자
 - (ii) 해당 재무보고체계에서 특수관계자에 관한 요구사항이 최소화되어 있거나 없는 경우에는 다음 중 하나에 해당되는 자

⁶ 감사기준서 200 문단 15

감사기준서 550

- a. 직접적으로 또는 하나 이상의 중개자를 통해 간접적으로 해당 보고기업에 대한 지배력이나 유의적 영향력을 보유한 개인이나 기업
- b. 직접적으로 또는 하나 이상의 중개자를 통해 간접적으로 해당 보고기업이 지배력이나 유의적 영향력을 보유한 다른 기업
- c. 다음 중 하나의 방법을 통하여 해당 보고기업과 함께 동일 지배하에 있는 다른 기업
 - i. 동일지배 소유권
 - ii. 가까운 가족들로 구성된 소유주
 - iii. 공동의 주요경영진

그러나, 국가(독, 중앙정부 또는 지방자치단체)의 동일지배 하에 있는 기업들은 서로 유의적 거래를 하거나 상호 간에 유의적인 정도까지 자원을 공유하고 있지 않는 한, 특수관계가 있는 것으로 보지 아니한다.

요구사항

위험평가절차 및 관련 활동

- 11 감사기준서 315와 감사기준서 240에 따라 감사인이 감사 중에 수행하도록 요구되는⁷ 위험평가절차 및 관련 활동의 일부로서, 감사인은 특수관계 및 특수관계자 거래와 연관된 중요왜곡표시위험의 식별에 관련성이 있는 정보를 얻기 위하여 문단 12-17에서 정하고 있는 감사절차 및 관련 활동을 수행하여야 한다. (문단 A8 참조)

기업의 특수관계 및 특수관계자 거래의 이해

- 12 감사기준서 315와 감사기준서 240에서 요구되는⁸ 업무팀의 토의에는 해당 기업의 특수관계 및 특수관계자 거래로부터 유발될 수 있는, 부정이나 오류로 인한 재무제표가 중요하게 왜곡표시 될 취약성에 대한 구체적인 고려가 포함되어야 한다. (문단 A9-A10 참조)
- 13 감사인은 경영진에게 다음 사항에 대하여 질문하여야 한다.
 - (a) 특수관계자들의 신원(전기로부터 변동이 있는 경우에는 그 내용 포함) (문단 A11-A14 참조)
 - (b) 기업과 특수관계자들간 관계의 성격
 - (c) 기업이 해당 기간 중에 특수관계자와 거래를 체결했는지 여부, 만약 그렇다면 그러한 거래의 형태와 목적
- 14 경영진이 다음 목적을 위해 수립한 통제가 있을 경우, 감사인은 그러한 통제를 이해하기 위해 경영진 및 기업 내부의 다른 사람에게 질문하고 또 적절하다고 고려되는 기타의 위험평가절차를 수행하여야 한다. (문단 A15-A20 참조)
 - (a) 해당 재무보고체계에 따른 특수관계 및 특수관계자 거래의 식별, 회계처리 및 공시
 - (b) 특수관계자와의 유의적 거래와 약정에 대한 권한부여와 승인 (문단 A21 참조)

⁷ 감사기준서 315 문단 5, 감사기준서 240 문단 17

⁸ 감사기준서 315 문단 10, 감사기준서 240 문단 16

감사기준서 550

(c) 정상적인 사업과정을 벗어난 유의적 거래와 약정에 대한 권한부여와 승인

기록 또는 문서의 검토에 있어 특수관계자 정보에 대한 주의유지

- 15 감사인은 감사 중에 기록이나 문서를 검사할 때, 경영진이 이전에 식별하지 못하였거나 감사인에게 공개하지 않았던 특수관계나 특수관계자 거래의 존재를 나타내는 것일 수 있는 약정이나 기타정보에 대하여 주의를 유지하여야 한다. (문단 A22-A23 참조)
감사인은 경영진이 이전에 식별하지 못하였거나 감사인에게 공개하지 않았던 특수관계나 특수관계자 거래의 존재를 나타내는 것이 있는지에 대하여 특히 다음 사항을 검사하여야 한다.
- (a) 감사절차의 일부로서 입수한 은행의 확인서 (“은행조회서”라고도 한다)나 법률문제에 관한 확인서(은행조회서 및 변호사조회서)
 - (b) 주주총회의사록과 지배기구(회의)의사록
 - (c) 해당 기업의 상황에서 감사인이 필요하다고 생각하는 기타의 기록이나 문서
- 16 만약 감사인이 문단 15에서 요구하는 감사절차나 다른 감사절차를 수행할 때 해당 기업의 정상적인 사업과정을 벗어난 유의적 거래를 식별한 경우에는, 경영진에게 다음 사항에 대하여 질문하여야 한다. (문단 A24-A25 참조)
- (a) 해당 거래의 성격 (문단 A26 참조)
 - (b) 특수관계자가 관여될 가능성 (문단 A27 참조)

업무팀의 특수관계자 정보의 공유

- 17 감사인은 해당 기업의 특수관계자에 대하여 입수한 관련 정보를 업무팀의 다른 구성원과 공유하여야 한다. (문단 A28 참조)

특수관계 및 특수관계자 거래에 연관된 중요왜곡표시위험의 식별과 평가

- 18 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하기 위한 감사기준서 315의 요구사항을 충족시키기 위하여,⁹ 감사인은 특수관계 및 특수관계자 거래와 연관된 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하여야 하며, 그러한 위험 중 유의적 위험이 있는지 여부를 결정하여야 한다. 이러한 결정 시, 식별된 유의적인 특수관계자 거래가 해당 기업의 정상적인 사업과정을 벗어난 경우에는, 감사인은 이를 유의적 위험으로 취급해야 한다.
- 19 감사인이 특수관계자와 관련하여 위험평가절차 및 관련 활동을 수행하면서 부정위험요소를 식별하는 경우(지배적 영향력을 지닌 특수관계자(의 존재)와 관련된 상황을 포함), 감사기준서 240에 따라 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가할 때 그러한 정보를 고려하여야 한다. (문단 A6, A29-A30 참조)

특수관계 및 특수관계자 거래와 연관된 중요왜곡표시위험에 대한 대응

- 20 평가된 위험에 대하여 감사인이 대응하도록 하는 감사기준서 330 의 요구사항의 일부로서,¹⁰ 감사인은 특수관계 및 특수관계자 거래와 연관된 중요왜곡표시위험의 평가결과에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위해 추가감사절차를 설계하고

⁹ 감사기준서 315 문단 25

¹⁰ 감사기준서 330 문단 5-6

감사기준서 550

수행한다. 이러한 감사절차에는 문단 21-24 에서 요구하는 사항들이 포함되어야 한다.
(문단 A31-A34 참조)

이전에 식별되지 않았거나 공개되지 않았던 특수관계자 또는 유의적인 특수관계자 거래의 식별

- 21 만약 경영진이 이전에 식별하지 못하였거나 감사인에게 공개하지 않았던 특수관계나 특수관계자 거래의 존재를 나타내는 약정이나 정보를 감사인이 식별하는 경우에는, 이러한 잠재적인 상황이 그러한 특수관계나 거래의 존재를 확인하는 것인지 여부를 결정하여야 한다.
- 22 만약 경영진이 이전에 식별하지 못하였거나 감사인에게 공개하지 않았던 특수관계자나 유의적인 특수관계자 거래를 감사인이 식별하는 경우에는, 다음의 절차를 수행하여야 한다.
 - (a) 업무팀의 다른 구성원에게 관련 정보를 신속하게 커뮤니케이션을 함 (문단 A35 참조)
 - (b) 해당 재무보고체계에서 특수관계자에 관한 요구사항을 정하고 있는 경우 다음의 절차를 수행함
 - (i) 감사인의 추가적인 평가를 위해, 경영진에게 새로 식별된 특수관계자와의 모든 거래를 식별할 것을 요청함; 그리고
 - (ii) 특수관계 및 특수관계자 거래에 대한 기업의 통제가 해당 특수관계나 특수관계자 거래를 식별하거나 공개하는 데 실패한 이유를 질문함
 - (c) 새로 식별된 특수관계자 또는 이들과의 유의적 거래에 대하여 적합한 실증감사절차를 수행함 (문단 A36 참조)
 - (d) 경영진이 이전에 식별하지 못하였거나 감사인에게 공개하지 않았던 다른 특수관계자 및 이들과의 유의적 거래가 존재할 위험을 재고려하고, 필요에 따라 추가적인 감사절차를 수행함
 - (e) 만약 경영진의 미공개가 고의적인 경우에는 (따라서 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 나타낸다면), 해당 감사에 대한 시사점을 평가함 (문단 A37 참조)

기업의 정상적인 사업과정을 벗어난 유의적인 특수관계자 거래를 식별한 경우

- 23 감사인은 기업의 정상적인 사업과정을 벗어난 유의적인 특수관계자 거래를 식별한 경우 다음의 절차를 수행하여야 한다.
 - (a) 근거 계약이나 약정이 존재한다면 이를 검사하여 다음 사항을 평가한다.
 - (i) 해당 거래의 사업상 이유 (또는 그러한 근거의 결여)에 비추어 볼 때, 그러한 거래가 부정한 재무보고를 행하거나 자산의 유용을 은폐하기 위해 체결되었을 것임을 나타내는지 여부¹¹ (문단 A38-A39 참조)
 - (ii) 해당 거래의 조건이 경영진의 설명과 일관성이 있는지 여부
 - (iii) 해당 거래가 해당 재무보고체계에 따라 적합하게 회계처리 되고 공시되었는지 여부
 - (b) 해당 거래가 적합하게 권한이 부여되고 승인되었다는 감사증거를 입수함 (문단 A40-41 참조)

¹¹ 감사기준서 240 문단 33(c)

감사기준서 550

특수관계자 거래가 독립된 당사자간의 거래에 통용되는 조건과 동등한 조건으로 수행되었다는 경영진의 주장

- 24 경영진이 특수관계자 거래가 독립된 당사자간의 거래에 통용되는 조건과 동등한 조건으로 수행되었다고 재무제표에 주장하는 경우, 감사인은 그러한 주장에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하여야 한다. (문단 A42-A45 참조)

식별된 특수관계 및 특수관계자 거래의 회계처리와 공시에 대한 평가

- 25 감사인은 감사기준서 700¹²에 따라 재무제표에 대한 의견을 형성할 때 다음 사항을 평가하여야 한다. (문단 A46 참조)
- (a) 식별된 특수관계 및 특수관계자 거래가 해당 재무보고체계에 따라 적합하게 회계처리 및 공시되었는지 여부 (문단 A47 참조)
 - (b) 특수관계 및 특수관계자 거래가 다음 중 하나의 방법으로 재무제표에 영향을 미치는지 여부
 - (i) (공정표시체계의 목적에서) 재무제표의 공정표시 목적의 달성을 저해하는지 여부
 - (ii) (준수체계의 목적에서) 재무제표가 오도를 발생시키는지 여부

서면진술

- 26 해당 재무보고체계에서 특수관계자와 관련된 요구사항이 있는 경우, 감사인은 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)으로부터 다음 사항에 대하여 서면진술을 입수하여야 한다. (문단 A48-A49 참조)
- (a) 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)은 그들이 알고 있는 기업의 특수관계자들의 신원과 모든 특수관계 및 특수관계자 거래의 내용을 감사인에게 모두 공개하였음
 - (b) 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)은 이러한 관계 및 거래들을 해당 재무보고체계에 따라 적합하게 회계처리하고 공시하였음

지배기구와의 커뮤니케이션

- 27 감사인은 지배기구의 모든 구성원이 해당 기업의 경영에 참여하고 있지 않는 한,¹³ 감사인은 해당 기업의 특수관계자와 관련하여 감사 중 발생한 유의적 사항들에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션하여야 한다. (문단 A50 참조)

문서화

- 28 감사인은 식별된 특수관계자의 명칭과 특수관계의 성격을 감사문서에 포함하여야 한다.¹⁴

적용 및 기타 설명자료

감사인의 책임

¹² 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고” 문단 10-15

¹³ 감사기준서 260 “지배기구와의 커뮤니케이션” 문단 13

¹⁴ 감사기준서 230 “감사문서” 문단 8-11, A6

감사기준서 550

특수관계자와 관련하여 최소한의 요구사항을 정하고 있는 재무보고체계(문단 4 참조)

- A1 특수관계자와 관련하여 최소한의 요구사항을 정하고 있는 재무보고체계란, 특수관계자의 의미를 정의하고 있지만 그 정의의 범위가 문단 10(b)(ii)보다는 훨씬 좁은 재무보고체계를 말한다. 그러므로 이러한 재무보고체계에서 요구되는 특수관계 및 특수관계자 거래에 대한 공시사항은 훨씬 적은 특수관계 및 특수관계자 거래에만 적용될 것이다.

공정표시체계 (문단 4 (a) 참조)

- A2 공정표시체계의 경우 ¹⁵ 특수관계 및 특수관계자 거래의 경제적 실질이 재무제표에 적합하게 반영되지 않는다면 재무제표는 공정표시 목적을 달성하지 못할 것이다. 예를 들어 공정가치보다 높거나 낮은 가격으로 지배주주에게 자산을 매각하는 거래는 자본의 납입이나 반환 또는 배당의 지급에 해당할 수 있는데 이를 해당 기업의 이익이나 손실을 수반하는 거래로 회계처리한다면 이는 공정표시목적은 달성할 수 없을 것이다.

준수체계(문단 4(b) 참조)

- A3 준수체계의 관점에서는, 특수관계 및 특수관계자 거래의 결과 재무제표의 오도를 일으키게 하는지 여부는 감사기준서 700에서 설명한 바와 같이 특정의 업무상황에 따라 다르다. 예를 들어, 재무제표에 특수관계자 거래를 공시하지 않는 것이 해당 재무보고체계 및 관련 법규에 부합한다고 하여도, 해당 기업의 수익 중 상당한 부분이 특수관계자 거래로부터 발생하는데도 그 사실이 공시되지 않는다면 해당 재무제표가 오도하는 재무제표일 수 있다. 그러나 감사인이 감사기준서 210 ¹⁶ 에 따라 해당 준수체계가 수용가능하다고 결정했다면, 그러한 준수체계에 따라 작성되고 표시된 재무제표가 오도할 것이라고 생각되는 경우는 극히 드물 것이다.¹⁷

특수관계자의 정의 (문단 10(b) 참조)

- A4 다수의 재무보고체계는 지배력과 유의적인 영향력의 개념을 논의한다. 비록 이들 재무보고체계가 이러한 개념에 대하여 서로 다른 용어를 사용하여 논의할 수는 있지만, 일반적으로는 다음과 같이 설명한다.
- (a) 지배력이란 기업의 활동으로부터 효익을 얻기 위하여 기업의 재무정책과 영업정책을 결정할 수 있는 능력을 말한다.
 - (b) 유의적인 영향력(이는 지분소유, 법규 또는 계약에 따라 획득할 수 있다)이란 기업의 재무정책과 영업정책에 관한 의사결정에 참여할 수 있는 능력을 말한다. 그러나 이러한 정책에 대한 지배력을 의미하는 것은 아니다.
- A5 다음과 같은 관계가 있다는 것은 지배력 또는 유의적인 영향력이 있다는 것을 나타내는 것일 수 있다.
- (a) 해당 기업에 대하여 직접적이거나 간접적인 지분을 보유하거나, 또는 해당 기업에 대한 기타 재무적인 이해관계가 있는 경우
 - (b) 해당 기업이 다른 기업에 대하여 직접적이거나 간접적인 지분을 보유하거나,

¹⁵ 감사기준서 200 문단 13(a)는 공정표시체계와 준수체계의 의미를 정의한다.

¹⁶ 감사기준서 210 “감사업무 조건의 합의” 문단 6(a)

¹⁷ 감사기준서 700 문단 A17

감사기준서 550

- 또는 기타 재무적인 이해관계가 있는 경우
- (c) 지배기구 또는 주요 경영진(즉, 기업 활동의 계획·지휘·통제에 대한 권한과 책임을 가진 경영진의 구성원)의 일부를 구성하고 있는 경우
 - (d) 위 (c)에서 언급한 자의 가까운 가족인 경우
 - (e) 위 (c)에서 언급한 자와 유의적인 사업관계를 갖고 있는 경우

지배적인 영향력을 가진 특수관계자

- A6 특수관계자는 지배력 또는 유의적인 영향력을 행사할 수 있는 능력에 의해 기업이나 경영진에게 지배적 영향력을 행사할 수 있는 위치에 있을 수 있다. 그러한 행동을 고려하는 것은 문단 A29- A30에서 추가적으로 설명하는 바와 같이 부정으로 의한 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가할 때 그러한 행동을 고려하는 것이 관련성이 있다.

특수관계자로서의 특수목적기업

- A7 어떤 상황에서는, 특수목적기업¹⁸에 대하여 지분이 거의 또는 전혀 없다고 해도, 기업이 실질적으로 특수목적기업을 지배할 수 있으므로 특수목적기업은 해당 기업의 특수관계자일 수 있다.

위험평가절차 및 관련 활동

특수관계 및 특수관계자 거래와 연관된 중요왜곡표시위험(문단 11 참조)

공공부문에 특유한 고려사항

- A8 특수관계 및 특수관계자 거래와 관련된 공공부문 감사인의 책임은 감사의 책무 혹은 법규나 다른 권위 있는 근거로부터 공공부문의 실체에 부여되는 의무에 의해 영향을 받게 될 것이다. 따라서, 공공부문 감사인의 책임은 특수관계 및 특수관계자 거래와 연관된 중요왜곡표시위험에 대처하는 것으로 한정되지 않고, 특수관계자와 사업수행시 구체적인 요구사항을 규정하는 공공부문에 대한(공공부문 실체에 적용되는) 법규 또는 다른 권위 있는 근거를 위반할 위험(기타 공적 근거에 대한 불이행 위험)에 대처하기 위해 보다 광범위한 책임을 포함할 수도 있다. 뿐만 아니라, 공공부문 감사인은 민간부문과는 다를 수 있는 공공부문 재무보고체계의 특수관계 및 특수관계자 거래에 대한 요구사항에 주의를 기울일 필요가 있다.

기업의 특수관계 및 특수관계자 거래에 대한 이해

업무팀 내부의 토의

- A9 업무팀 내부의 토의에서 다루어 질 수 있는 사항에는 다음이 포함될 수 있다.
- 특수관계 및 특수관계자 거래의 성격과 범위 (예를 들어, 식별된 특수관계자에 대하여 각 감사 이후 갱신된 감사인의 기록을 이용할 수 있을 것이다)
 - 감사의 전 과정에서 특수관계 및 특수관계자 거래와 연관된 중요한 왜곡표시의 가능성에 관하여 전문가적인 의구심을 유지하는 것이 중요하다는 것을 강조
 - 경영진이 식별하지 못했거나 감사인에게 공개하지 않은 특수관계나 특수관계자 거래의 존재를 나타내는 것일 수 있는 기업의 상황 또는 조건 (예: 복잡한 조직구조, 부외거래를 위한 특수목적기업의 활용 또는 부적절한 정보시스템)

¹⁸ 감사기준서 315 문단 A34-A35은 특수목적기업의 성격에 관한 지침을 제공한다.

감사기준서 550

- 특수관계나 특수관계자 거래의 존재를 나타내는 것일 수 있는 기록이나 문서
- (해당 재무보고체계에서 특수관계자에 대한 요구사항을 정하고 있는 경우) 경영진과 지배기구가 특수관계 및 특수관계자 거래를 식별하고 적합하게 회계처리하며 공시하는 데 부여하는 중요성, 그리고 경영진의 관련 통제 무력화에 대한 관련 위험

A10 뿐만 아니라, 부정에 대하여 수행되는 토의에는 특수관계자가 부정에 어떻게 관련이 되는지에 대한 구체적인 고려사항이 포함될 수 있을 것이다. 예를 들면 다음과 같다.

- 경영진에 의해 지배되는 특수목적기업이 이익조정에 이용될 수 있는 방법
- 경영진의 주요구성원이 잘 아는 사업 파트너와 기업 간의 거래가 기업 자산의 유용을 용이하게 하도록 구성될 수 있는 방법

특수관계자의 식별(문단 13(a) 참조)

A11 해당 재무보고체계가 특수관계자에 관한 요구사항을 정하고 있는 경우, 기업은 해당 재무보고체계의 공시 및 회계처리에 대한 요구사항을 충족시킬 수 있도록 정보시스템을 통해 특수관계 및 특수관계자 거래를 기록, 처리, 요약할 것이기 때문에, 경영진은 기업의 특수관계자의 신원에 관한 정보를 용이하게 이용할 수 있을 것이다. 따라서 경영진은 특수관계자의 포괄적인 목록과 전기로부터의 특수관계자의 변동 기록을 가지고 있을 가능성이 높다. 계속감사의 경우, 감사인이 경영진에게 질문하는 것은 이전의 감사에서 파악된 특수관계자에 대한 감사인의 기록과 경영진이 제공한 정보를 비교할 수 있는 근거를 제공한다.

A12 그러나 해당 재무보고체계가 특수관계자에 관한 요구사항을 정하고 있지 않는 경우, 기업은 그러한 정보시스템을 갖고 있지 않을 수 있다. 이러한 상황에서 경영진은 특수관계자의 존재를 모두 인지할 수 없을 가능성이 있다. 그럼에도 불구하고 경영진은 이 감사기준서에서 설명한 특수관계자의 정의를 충족하는 당사자들을 인지하고 있을 수 있기 때문에, 감사인이 문단 13에서 명시된 질문을 해야 하는 요구사항은 여전히 적용된다. 그러나 이러한 경우 기업의 특수관계자의 신원에 관한 감사인의 질문은 다음에 대한 정보를 입수하기 위해 감사기준서 315에 따라 수행되는 위험평가절차 및 관련 활동의 일부분으로 될 가능성이 많다.

- 기업의 소유와 지배구조
- 기업이 수행 중이거나 계획 중인 투자의 유형
- 기업이 조직되고 자금이 조달되는 방법

동일지배 관계와 같은 특정 상황의 경우, 만약 그러한 관계가 기업에 경제적으로 유의적이라면 경영진은 그러한 관계를 알고 있을 가능성이 높다. 따라서 감사인은 기업이 유의적 거래를 체결하거나 유의적일 정도로 자원을 공유하는 당사자가 특수관계자인지 여부에 중점을 두고 질문하면 더 효과적일 것이다.

A13 감사기준서 600은 그룹감사의 관점에서 그룹업무팀에게 그룹경영진이 작성한 특수관계자 목록과 그룹업무팀이 알고 있는 기타 다른 특수관계자 목록을 각 부문감사인에게 제공하도록 요구한다.¹⁹ 해당 기업이 그룹 내의 한 부문일 경우, 이 정보는 감사인이 경영진에게 기업의 특수관계자 신원에 대하여 질문하는 데 유용한 근거를 제공한다.

¹⁹ 감사기준서 600 “그룹재무제표 감사 – 부문감사인이 수행한 업무 등 특별 고려사항” 문단 40(e)

감사기준서 550

- A14 감사인은 또 업무의 수용이나 유지 절차에서 경영진에게 질문함으로써, 기업의 특수관계자의 신원에 관한 정보를 일부 입수할 수 있을 것이다.

특수관계 및 특수관계자 거래에 대한 기업의 통제(문단 14 참조)

- A15 기업 내에는 특수관계 및 특수관계자 거래와 이에 대한 기업의 통제에 대한 지식을 갖고 있다고 여겨지는 사람들이 경영진 외에 더 있을 수 있다. 경영진의 일부가 아닌 다음에 해당하는 사람이 이에 포함될 수도 있다.

- 지배기구
- 유의적이면서 정상적인 사업과정을 벗어난 거래를 개시, 처리 또는 기록하는 사람과, 그러한 사람을 감독 및 모니터링 하는 사람
- 내부감사기능
- 사내 법률고문
- 윤리 책임자 또는 그와 동등한 위치의 사람

- A16 감사는 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)이 해당 재무보고체계(관련성이 있는 경우 공정표시 포함)에 따라 재무제표를 작성할 책임, 그리고 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없는 재무제표를 작성하기 위하여 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)가 필요하다고 결정한 내부통제에 대한 책임을 인정하고 이해하고 있다는 전제 하에 수행된다.²⁰ 따라서 재무보고체계가 특수관계자와 관련된 요구사항을 정하고 있는 경우, 경영진은 재무제표를 작성할 때, 재무보고체계에 따라 특수관계 및 특수관계자 거래를 식별하고 적합하게 회계처리하며 공시할 수 있도록, 지배기구의 감시와 함께 특수관계 및 특수관계자 거래에 대한 적절한 통제를 설계하고 실행하며 유지하여야 한다. 지배기구는 그들의 감시역할과 관련하여, 경영진이 이러한 통제에 대하여 어떻게 책임을 이행하고 있는지 모니터링 한다. 해당 재무보고체계가 특수관계자에 대하여 어떤 요구사항을 정하고 있는지에 관계없이, 지배기구는 그 감시역할을 수행할 때 기업의 특수관계 및 특수관계자 거래에 대한 성격과 사업상 이유를 이해할 수 있도록 경영진으로부터 관련 정보를 입수할 것이다.

- A17 감사인이 통제환경에 대한 이해를 얻기 위해 감사기준서 315의 요구사항을 충족할 때, 통제환경을 이해할 때,²¹ 특수관계 및 특수관계자 거래와 연관된 중요왜곡표시위험을 완화하는 것과 관련하여 통제환경의 특징을 고려하여야 하며, 이러한 예로는 다음과 같다.

- 기업이 특정 유형의 특수관계자 거래를 체결하게 되는 상황을 규율하고, 기업의 구성원들에게 적합하게 커뮤니케이션 되어 시행되고 있는 내부윤리규정
- 특수관계자 거래에서 경영진 및 지배기구가 갖는 이해관계를 공개하고 적시에 공시하기 위한 정책과 절차
- 특수관계자 거래를 식별, 기록, 요약 및 공시하기 위한 기업 내의 책임 분장
- 기업의 정상적인 사업과정을 벗어난 유의적인 특수관계자 거래에 대한 적시의 공시와 경영진과 지배기구간의 토의. 여기에는 지배기구가 이러한 거래의 사업상

²⁰ 감사기준서 200 문단 A4

²¹ 감사기준서 315 문단 14

감사기준서 550

이유에 대하여 적절하게 이의를 제기해 왔는지 여부(예를 들어, 외부전문가로부터 조언을 구함)가 포함된다.

- 특수관계자 거래에 실제의 또는 인지된 이해상충이 있는 경우 이러한 거래의 승인에 대한 명확한 지침. 이러한 예로는 경영진으로부터 독립된 개인들로 구성된, 지배기구 산하 하부위원회의 승인을 들 수 있다.
- 해당되는 경우, 내부감사기능에 의한 주기적인 검토
- 특수관계자 공시 이슈를 해결하기 위해 경영진이 취하는 사전적인 행동. 이를테면 감사인 또는 외부 법률고문에게 조언을 구한다.
- 해당되는 경우, 내부고발에 대한 정책과 절차의 존재

A18 어떤 기업의 경우, 다음과 같은 여러 가지 이유로 인하여 특수관계 및 특수관계자 거래에 대한 통제가 미비하거나 존재하지 않을 수 있다.

- 특수관계 및 특수관계자 거래의 식별과 공시에 대하여 경영진이 중요성을 낮게 부여함
- 지배기구에 의한 적합한 감시의 결여
- 특수관계자 공시로 인하여 경영진이 민감하다고 생각하는 정보(예를 들어, 경영진의 가족들이 관여된 거래의 존재)가 노출될 수 있기 때문에 관련 통제를 의도적으로 무시함
- 경영진이 특수관계자에 대한 해당 재무보고체계의 요구사항을 충분하게 이해하지 못함
- 해당 재무보고체계에서 공시에 대한 요구사항이 없음

특수관계 및 특수관계자 거래에 대한 통제가 비효과적이거나 존재하지 않는 경우, 감사인은 특수관계 및 특수관계자 거래에 대한 충분하고 적합한 감사증거를 얻을 수 없을 것이다. 이 경우 감사인은 감사기준서 705²²에 따라 감사의견을 포함한 감사에 미치는 시사점을 고려할 것이다.

A19 부정한 재무보고는, 그렇지 않았다면 효과적으로 운영되고 있다고 보일 내부통제에 대한 경영진의 무력화를 종종 수반한다.²³ 만일 경영진이 사업상 지배력이나 유의적 영향력을 수반하는 관계를 갖는다면, 이러한 관계는 경영진이 부정을 저지를 더 큰 유인과 기회를 제공할 수 있기 때문에 경영진의 통제 무력화 위험이 더욱 커진다. 예를 들어 경영진이 어떤 특수관계자에 대하여 재무적인 이해관계를 갖고 있을 경우, 이는 (a) 기업 자기이해에 반하면서 특수관계자의 효익을 위하여 기업이 거래를 하도록 지시하거나 (b) 이들 특수관계자와 공모하거나 또는 이들의 행동을 통제함으로써, 통제를 무력화할 유인을 가질 수 있을 것이다. 부정의 가능성에 대한 사례는 다음과 같다.

- 특수관계자와의 거래에 대한 사업상 이유를 잘못 나타내도록 설계된 허위의 거래조건을 만들어 내는 경우
- 경영진과 다른 사람들간의 자산 양수도 거래를 시장가치에 비해 유의적으로 높거나 낮은 금액으로 부정하게 체결하는 경우
- 기업의 재무상태나 재무성과를 잘못 표시하도록 조직된 특수관계자(예, 특수목적기업)와 복잡한 계약을 체결하는 경우

²² 감사기준서 705 “감사의견의 변형”

²³ 감사기준서 240 문단 32, A4

감사기준서 550

소규모기업에 특유한 고려 사항

- A20 소규모기업의 통제활동은 공식화가 덜 되었을 가능성이 있으며, 이들 기업은 특수관계 및 특수관계자 거래를 처리하기 위한 문서화된 절차가 없을 수 있다. 소유경영자는 해당 거래의 모든 주요 측면에 적극적으로 참여함으로써, 특수관계자 거래로부터 발생하는 위험의 일부를 완화시키거나 반대로 그러한 위험을 잠재적으로 증가시킬 수도 있다. 소규모기업의 경우, 감사인은 경영진의 감시 및 검토 활동에 대한 관찰과 입수가 가능한 관련 문서의 검사와 같은 다른 절차와 결합하여 경영진에게 질문함으로써, 특수관계 및 특수관계자 거래와 이에 대한 통제를 이해할 수 있을 것이다.

유의적 거래와 약정에 대한 권한부여 및 승인(문단 14 (b) 참조)

- A21 권한부여는 적절한 권한을 가지는 당사자(경영진, 지배기구 또는 기업의 주주)가, 판단의 개입 여부와 상관없이 사전에 결정된 기준에 따라 기업이 특정의 거래를 체결할 수 있도록 허락하는 것을 말한다. 승인은, 기업이 체결한 거래가 권한부여의 기준을 충족하였기 때문에 이러한 당사자가 해당 거래를 수용하는 것을 수반한다. 기업이 특수관계자와의 유의적 거래 및 약정, 또는 정상적인 사업과정을 벗어난 유의적 거래 및 약정에 대하여 권한을 부여하고 승인하기 위해 수립할 수 있는 통제는 예를 들어 다음과 같다.
- 권한부여와 승인의 대상이 되는 거래와 약정을 식별하는 모니터링 통제
 - 경영진, 지배기구, 또는 해당되는 경우 주주에 의한 거래 및 약정에 대한 계약조건의 승인

기록과 문서의 검토시 특수관계자 정보에 대한 주의유지

감사인이 검사하는 기록 또는 문서(문단 15 참조)

- A22 감사인은 감사 중 특수관계 및 특수관계자 거래에 대한 정보를 제공할 수 있는 기록이나 문서를 검사할 수 있는데, 예를 들면 다음과 같다.
- 은행조회서 및 변호사조회서에 추가하여 감사인이 입수한 제3자 조회서
 - 법인세 신고서류
 - 기업이 규제기관에 공급한 정보
 - 주요주주를 식별하기 위한 주주명부
 - 경영진과 지배기구가 제공한 이해상충에 관한 진술서
 - 기업의 투자 및 연금제도 투자에 대한 기록
 - 주요경영진이나 지배기구와의 계약과 합의사항
 - 기업의 정상적인 사업과정을 벗어난 유의적 계약과 합의사항
 - 기업이 전문적인 자문을 받은 전문가로부터의 특정 청구서와 왕복문서
 - 기업이 가입한 생명보험계약 증서
 - 당기 중 기업이 재협상한 유의적 계약
 - 내부감사기능의 보고서
 - 기업의 증권 규제기관 제출 서류와 연관된 문서(예, 투자설명서)
 - 이전에 식별되지 못했거나 공시되지 않았던 특수관계나 특수관계자 거래의 존재를 나타낼 수 있는 약정사항

이전에 식별되지 않았거나 공개되지 않았던 특수관계나 특수관계자 거래의 존재를 나타내는 것일 수 있는 약정 (문단 15 참조)

감사기준서 550

A23 약정은 해당 기업과 하나 이상의 다른 당사자 사이에 다음의 목적을 위한 공식적이거나 비공식적인 합의를 말한다.

- 적합한 기구나 조직을 통한 사업관계의 수립
- 특정의 계약조건 하에서 일정한 유형의 거래를 실행
- 지정된 서비스나 재무적 지원의 제공

경영진이 이전에 식별하지 못하였거나 감사인에게 공개하지 않았던 특수관계나 특수관계자 거래의 존재를 나타내는 것일 수 있는 약정의 예로는 다음과 같은 것들이 있다.

- 다른 당사자와 법인격이 없는 파트너십에 참여
- 기업의 정상적인 사업과정을 벗어난 특정 계약조건하에 특정 당사자에 대한 서비스 제공을 합의
- 보증인과 피보증인 관계

정상적인 사업과정을 벗어난 유의적 거래의 식별(문단 16 참조)

A24 감사인이 기업의 정상적인 사업과정을 벗어난 유의적인 거래에 대한 추가적인 정보를 입수하는 것은, 부정위험요소가 존재하는지 여부를 평가할 수 있게 하며, 해당 재무보고체계가 특수관계자와 관련된 요구사항을 정하고 있다면 중요왜곡표시위험을 식별할 수 있게 한다.

A25 기업의 정상적인 사업과정을 벗어난 거래는 예를 들어 다음과 같은 것이 있다.

- 구조조정이거나 기업인수와 같이 지분에 관한 복잡한 지분거래
- 회사법이 취약한 지역의 역외기업과의 거래
- 대가의 교환없이 다른 당사자에 대한 부지의 임대 혹은 경영서비스의 제공
- 비정상적인 대규모 할인이나 반품이 수반되는 매출거래
- 재구매약정을 포함한 매출거래와 같은 순환약정의 거래
- 계약조건이 소멸 전에 변경된 거래

정상적인 사업과정을 벗어난 유의적 거래의 성격에 대한 이해(문단 16(a) 참조)

A26 기업의 정상적인 사업과정을 벗어난 유의적 거래의 성격에 대하여 질문하는 것은 해당 거래의 사업상 이유와 그 체결계약조건을 이해하는 것을 수반한다.

특수관계자의 관여가능성에 대한 질문(문단 16(b) 참조)

A27 특수관계자는 거래의 당사자가 되어 거래에 직접적으로 영향을 미치거나, 중개자를 통하여 거래에 간접적으로 영향을 미침으로써, 기업의 정상적인 사업과정을 벗어난 유의적인 거래에 관여될 수 있을 것이다. 이러한 영향력은 부정위험요소의 존재를 시사하는 것일 수 있다.

업무팀 내에서 특수관계자 정보의 공유(문단 17 참조)

A28 업무팀원 사이에 공유할 수 있는 관련 특수관계자 정보의 예는 다음과 같다.

- 특수관계자의 신원

감사기준서 550

- 특수관계 및 특수관계자 거래의 성격
- 감사 시 특별한 고려를 요하는 유의적이거나 복잡한 특수관계나 특수관계자 거래, 특히 경영진이나 지배기구가 재무적으로 관여된 거래

특수관계 및 특수관계자 거래와 연관된 중요왜곡표시위험의 식별과 평가

지배적 영향력을 가진 특수관계자와 연관된 부정위험요소 (문단 19 참조)

- A29 한 사람 또는 소규모 그룹이 보완통제가 없이 경영을 지배하는 것은 부정위험요소에 해당된다.²⁴ 다음과 같은 사항은 특수관계자가 지배적 영향력을 행사하고 있다는 것을 나타낸다.
- 경영진이나 지배기구가 결정한 유의적인 사업 의사결정에 대하여 해당 특수관계자가 거부권을 행사한 적이 있을 경우
 - 유의적 거래가 그 최종승인을 위해 해당 특수관계자에게 회부되는 경우
 - 해당 특수관계자가 제안한 사업안에 대하여 경영진과 지배기구 내에서 논의가 거의 없거나 전혀 없는 경우
 - 해당 특수관계자나 그 가까운 가족이 관여하는 거래에 대하여 독립적인 검토나 승인절차가 거의 없는 경우

또, 특수관계자가 기업을 창업하는 데 주도적인 역할을 하였고 계속적으로 기업경영에 주도적인 역할을 하는 경우, 지배적 영향력이 존재할 수 있을 것이다.

- A30 기타의 위험 요소가 존재하는 경우, 지배적 영향력을 가진 특수관계자의 존재는 부정으로 인한 유의적인 중요왜곡표시위험을 시사하는 것일 수 있다. 예를 들면 다음과 같다.
- 상위 경영진이나 자문을 받는 전문가의 교체율이 비정상적으로 높은 것은 특수관계자의 목적을 따르는 비윤리적이거나 부정한 사업관행을 나타내는 것일 수 있다.
 - 명백한 사업상 명분이 없어 보이는 유의적 거래를 위하여 사업 중개자를 이용하는 것은 특수관계자가 부정한 목적을 위하여 중개자에 대한 통제를 통하여 그러한 거래에 이해관계를 가지고 있다는 것을 나타내는 것일 수 있다.
 - 회계정책의 선택이나 유의적 추정치의 결정에 있어 특수관계자의 과도한 참여나 집착의 증거는 부정한 재무보고의 가능성을 나타내는 것일 수 있다.

특수관계 및 특수관계자 거래와 연관된 중요왜곡표시위험의 대응(문단 20 참조)

- A31 감사인이 특수관계 및 특수관계자 거래와 연관된 중요왜곡표시위험의 평가에 대응하기 위하여 선택할 수 있는 추가감사절차의 성격과 시기 및 범위는 그러한 위험의 성격과 해당 기업의 상황에 따라 다르다.²⁵
- A32 (부정이나 오류 여부에 관계없이) 경영진이 특정의 특수관계자 거래를 해당 재무보고체계에 따라 적합하게 회계처리 또는 공시하지 아니하였을 유의적인 위험을

²⁴ 감사기준서 240 보론 1

²⁵ 감사기준서 330은 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위의 고려에 대한 추가적인 관련 지침을 제공한다. 감사기준서 240은 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 평가내용에 대한 적합한 대응과 관련하여, 특정 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다.

감사기준서 550

감사인이 평가하였을 때 수행할 수 있는 실증감사절차의 예는 다음과 같다.

- 실행가능하고 법규 또는 윤리규정에서 금지하지 않는 한, 은행, 법무법인, 보증인 또는 대리인과 같은 중개자에게 해당 거래의 특정 측면을 조회하거나 이들과 토의함
- 해당 거래의 목적, 구체적인 조건 또는 금액을 해당 특수관계자에게 조회함(특수관계자가 감사인에게 회신하는 데 기업이 영향을 미칠 가능성이 있다고 감사인이 판단하는 경우에는 이러한 감사절차의 유효성이 떨어질 것이다)
- 특수관계자의 재무제표 또는 기타 관련 재무정보를 이용할 수 있는 경우, 해당 거래의 회계처리에 대한 증거로써 특수관계자의 회계기록에 있는 재무정보나 또는 기타 관련 재무정보를 열람함

A33 지배적 영향력을 가진 특수관계자가 존재함에 따라 감사인이 부정으로 인한 유의적인 중요왜곡표시위험을 평가하였다면, 감사인은 감사기준서 240의 일반적인 요구사항 외에 다음과 같은 감사절차를 수행함으로써 특수관계자가 기업과 직·간접적으로 수립한 사업관계를 이해하고 적절한 추가 실증감사절차가 필요한지 결정한다.

- 경영진과 지배기구에게 질문하고 토의함
- 해당 특수관계자에게 질문함
- 해당 특수관계자와의 유의적 계약을 검사함
- 인터넷이나 특정의 외부 사업정보 데이터베이스를 통해 적합한 배경조사를 실시함
- 종업원의 내부고발 보고서가 보존되어 있는 경우 이를 검토함

A34 감사인의 위험평가절차 결과에 따라서는, 감사인은 특수관계 및 특수관계자 거래에 대한 통제테스트를 수행하지 않고 감사증거를 입수하는 것이 적절하다고 생각할 수 있을 것이다. 그러나 감사인은 특수관계 및 특수관계자 거래와 연관된 중요왜곡표시위험에 대하여 실증감사절차만으로는 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 것이 가능하지 않을 수 있는 상황도 있다. 예를 들어, 기업과 그 부문 간에 내부거래가 많으며 이러한 거래에 관한 상당량의 정보가 통합시스템에서 전자적으로 개시, 기록, 처리, 보고되는 경우, 감사인은 이러한 거래와 연관된 중요왜곡표시위험을 수용가능한 수준까지 감소시킬 수 있는 효과적인 실증감사절차를 설계하는 것이 가능하지 않다고 결정할 수 있을 것이다. 감사인은 이때 감사기준서 330에서 요구하는 통제의 운영효과성과 관련된 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위하여,²⁶ 특수관계 및 특수관계자 거래에 대한 기록의 완전성과 정확성에 대한 통제테스트를 수행하도록 요구된다.

이전에 식별되지 않았거나 공개되지 않았던 특수관계자 또는 이들과의 유의적 거래에 대한 식별

새롭게 식별된 특수관계자 정보에 대한 업무팀의 커뮤니케이션(문단 22(a) 참조)

A35 감사인이 새롭게 식별된 특수관계자에 대하여 업무팀의 다른 구성원들과 신속하게 커뮤니케이션하는 것은 중요왜곡표시위험을 재평가할 필요가 있는지 여부 등 이러한 정보가 이미 수행된 위험평가절차의 결과와 그 도출 결론에 영향을 미치는지 여부를 결정하는 데 도움이 된다.

새롭게 식별된 특수관계자 또는 이들과의 유의적인 특수관계자 거래와 관련된 실증절차

²⁶ 감사기준서 330 문단 8(b)

감사기준서 550

(문단 22(c) 참조)

- A36 새롭게 식별된 특수관계자 또는 이들과의 유의적인 특수관계자 거래와 관련하여 감사인이 수행할 실증감사절차는 예를 들어 다음과 같다.
- 새롭게 식별된 특수관계자와의 관계의 성격에 대하여 질문함. 여기에는 (그러한 질문이 적합하고 법규 또는 윤리규정에 의하여 금지되지 않은 경우), 기업과 그 사업에 대하여 유의적인 지식을 보유하고 있다고 추정되는 기업 외부의 당사자들(예, 법률고문, 주요 대리인, 주요 대표, 컨설턴트, 보증인 또는 기타 가까운 사업파트너)에 대한 질문을 포함한다.
 - 새롭게 식별된 특수관계자 거래에 대한 회계기록을 분석함. 그러한 분석은 컴퓨터를 이용한 감사기법을 사용하는 경우 더 용이할 수 있다.
 - 새롭게 식별된 특수관계자의 계약조건을 검증하고 거래가 해당 재무보고체계에 따라 적합하게 회계처리 및 공시 되었는지 여부를 평가함

경영진에 의한 고의적인 미공개 (문단 22(e) 참조)

- A37 경영진이 고의적으로 특수관계자나 유의적인 특수관계자 거래를 감사인에게 공개하지 않았다고 보이는 경우, 재무제표감사에 있어 부정과 관련된 감사인의 책임에 대한 감사기준서 240의 요구사항과 지침이 관련성이 있다. 또 이 경우 감사인은 감사인의 질문에 대한 경영진의 답변과 감사인에게 제시한 경영진 진술의 신뢰성을 재평가하는 것이 필요한지 여부를 고려할 것이다.

정상적인 사업과정을 벗어난 유의적인 특수관계자 거래를 식별한 경우

유의적인 특수관계자 거래에 대한 사업상 이유에 대한 평가(문단 23 참조)

- A38 감사인은 기업의 정상적인 사업과정을 벗어난 유의적인 특수관계자 거래에 대한 그 사업상 이유를 평가할 때, 다음과 같은 사항을 고려할 수 있을 것이다.
- 거래가 다음에 해당되는지 여부
 - 지나치게 복잡함 (예, 하나의 연결그룹 내에 다수의 특수관계자들이 관여될 수 있다.)
 - 비경상적인 거래조건(예, 비경상적인 가격, 이자율, 보증 및 상환 조건)이 있음
 - 거래발생에 대한 명백하고 논리적인 사업상 이유가 결여되어 있음
 - 이전에는 식별되지 않았던 특수관계자들이 관여되어 있음
 - 비경상적인 방식으로 처리되고 있음
 - 경영진이 해당 거래의 성격과 회계처리에 대하여 지배기구와 토의하였는지 여부
 - 경영진이 거래의 경제적 실질에 대하여 정당한 관심을 기울이기보다는 특정의 회계처리에 더 중점을 두고 있는지 여부

만약 경영진의 설명이 특수관계자 거래의 조건과 중요하게 일관성이 결여되어 있으면, 감사인은 감사기준서 500²⁷에 따라 유의적 사항에 대한 경영진의 설명과 진술에 대한 신뢰성을 고려하도록 요구된다.

²⁷ 감사기준서 500 “감사증거” 문단 11

감사기준서 550

- A39 감사인은 해당 거래의 경제적인 본질과 그 체결이유를 더 잘 이해할 수 있도록, 해당 거래의 사업상 이유에 대하여 특수관계자의 관점에서 이해해볼 수도 있을 것이다. 해당 거래의 사업상 이유가 특수관계자의 관점에서 볼 때 이들의 사업성격과 일관성이 없어 보이면, 이는 부정위험요소를 나타내는 것일 수 있다.

유의적인 특수관계자 거래에 대한 권한부여와 승인(문단 23(b) 참조)

- A40 기업의 정상적인 사업과정을 벗어난 유의적인 특수관계자 거래에 대하여 경영진과 지배기구, 또는 해당되는 경우 주주에 의해 권한부여와 승인이 이루어지면, 해당 거래는 기업 내부의 적합한 수준에서 정당하게 고려되었으며 그러한 계약조건들이 재무제표에 적합하게 반영되었다는 감사증거를 제공할 수 있을 것이다. 경영진 또는 지배기구와의 토의에 근거한 합리적인 설명이 없는 상태에서, 권한부여와 승인이 되지 않은 거래유형이 존재한다는 것은 부정이나 오류로 인한 중요왜곡표시위험을 나타내는 것일 수 있다. 이때 감사인은 이와 유사한 성격을 가진 기타의 거래들에 대하여 주의할 필요가 있을 것이다. 그러나 만약 특수관계자 간에 공모가 있거나 특수관계자가 기업에 대하여 지배적 영향력이 있는 경우 권한부여와 승인만으로는 부정으로 인한 중요왜곡표시위험이 존재하지 않는다고 결론을 내리는 데 충분하지 않을 것이다.

소규모기업에 특유한 고려사항

- A41 소규모기업은 대규모기업에 존재할 수 있는 상이한 수준의 권한과 승인에 의해 제공되는 동일한 통제를 갖추고 있지 못할 수 있다. 따라서 소규모기업의 감사인은 기업의 정상적인 사업과정을 벗어난 유의적인 특수관계자 거래의 정당성에 대한 감사증거를 얻고자 할 때 권한부여와 승인에는 보다 낮은 정도로 의존하게 될 것이다. 감사인은 그 대신에 관련 문서를 검사하고, 해당 거래의 특정 측면을 관련 당사자에게 확인하거나 해당 거래에 소유경영자가 관여되었는지 여부를 관찰하는 등 다른 감사절차의 수행을 고려할 수 있다.

특수관계자 거래가 독립된 당사자간의 거래에 통용되는 것과 동일한 조건으로 수행되었다는 경영진의 주장(문단 24 참조)

- A42 감사인은 특수관계자 거래와 관련하여 그 가격과 독립된 당사자간 거래의 가격이 어떻게 비교되는지에 관해서는 감사증거를 쉽게 입수할 수도 있지만, 해당 거래의 다른 모든 측면들도 독립된 당사자간의 거래의 경우와 동등하다는 감사증거의 경우에는 이러한 감사증거를 입수하는 감사인의 능력을 제한하는 실무상 어려움이 통상적으로 존재한다. 예를 들어, 비록 감사인은 특수관계자 거래가 시장가격으로 수행되어 왔다는 것을 확신할 수 있지만, 거래의 기타 계약조건(신용조건, 우발사항, 그리고 특정의 수수료 등)도 독립적인 당사자 간에 합의되는 조건과 동일한 것인지 여부를 확인하는 것은 실행가능하지 않을 수 있다. 따라서 특수관계자 거래가 독립된 당사자간의 거래에서 통용되는 동등한 조건으로 수행되었다는 경영진의 주장은 중요하게 왜곡될 수 있는 위험이 있을 것이다.

- A43 경영진은 재무제표를 작성할 때 특수관계자 거래가 독립된 당사자간의 거래에 통용되는 것과 동등한 조건으로 수행되었다는 주장에 대하여 이를 입증하도록 요구된다. 그러한 주장에 대한 경영진의 근거에는 다음과 같은 사항들이 포함될 수 있다.

- 해당 특수관계자 거래의 조건을 하나 이상의 특수관계가 아닌 당사자와의

감사기준서 550

동일하거나 유사한 거래의 조건과 비교함

- 해당 거래에 대한 시장가치의 결정 및 시장 계약조건의 확인을 위하여 외부전문가를 활용함
- 해당 거래의 조건을 공개시장의 대체로 유사한 거래에 대하여 알려진 시장조건과 비교함

A44 이러한 주장에 대한 경영진의 근거를 평가하는 절차에는 다음 중 하나 이상의 절차가 포함될 수 있다.

- 해당 주장을 뒷받침하기 위한 경영진의 절차가 적합한지 고려함
- 해당 주장을 뒷받침하는 내·외부 데이터의 원천을 검증하고, 데이터의 정확성, 완전성 및 관련성을 결정하기 위해 이를 테스트 함
- 해당 주장의 근거가 되는 유의적 가정의 합리성을 평가함

A45 어떤 재무보고체계는 독립된 당사자간의 거래에 통용되는 것과 동등한 조건으로 수행되지 않은 특수관계자 거래를 공시할 것을 요구한다. 이러한 상황에서 경영진이 재무제표에 특수관계자 거래를 공시하지 않았다면, 이는 그러한 거래가 독립된 당사자간의 거래에 통용되는 것과 동등한 조건으로 수행되었다는 묵시적인 주장일 수 있다.

식별된 특수관계 및 특수관계자 거래의 회계처리와 공시의 평가

왜곡표시의 평가 시 중요성 고려(문단 25 참조)

A46 어떤 왜곡표시가 중요한지 여부를 평가할 때 감사기준서 450은 감사인이 왜곡표시의 크기와 성격을 고려하고, 그러한 왜곡표시가 발생된 특정 상황을 고려할 것을 요구한다.²⁸ 해당 거래의 재무제표 이용자들에 대한 유의성은 그 기록된 금액뿐 아니라, 특수관계의 성격 등 기타의 특정 관련요소에 따라서도 다를 것이다.

특수관계자 공시의 평가(문단 25(a) 참조)

A47 해당 재무보고체계의 공시 요구사항의 관점에서 특수관계자 공시를 평가하는 것은, 그 공시가 이해가능하도록 기업의 특수관계 및 특수관계자 거래에 대한 사실과 상황을 적절하게 요약하고 표시하였는지 여부를 고려하는 것을 의미한다. 다음과 같은 경우에는 특수관계자 거래의 공시가 이해가능하지 않을 수 있다.

- (a) 해당 거래의 사업상 이유와 재무제표에 미치는 영향이 명확하지 않거나 왜곡되어 있음
- (b) 해당 거래를 이해하는 데 필요한 거래의 주요 조건이나 기타의 중요한 구성요소들이 적절하게 공시되지 않음

서면진술 (문단 26 참조)

A48 지배기구로부터 서면진술을 입수하는 것이 적합한 상황에는 다음의 경우가 포함된다.

- (a) 재무제표에 중요하게 영향을 미치거나 (b) 경영진이 관여된 특수관계자와의

²⁸ 감사기준서 450 “감사 중 식별된 왜곡표시의 평가” 문단 11(a). 감사기준서 450의 문단 A16은 왜곡표시의 중요성에 대한 평가에 영향을 미칠 수 있는 상황에 대하여 지침을 제공한다.

감사기준서 550

특정 거래를 지배기구가 승인한 경우

- 지배기구가 감사인에게 어떤 특수관계자 거래에 대하여 구체적인 구두진술을 한 경우
- 지배기구가 해당 특수관계자 또는 특수관계자 거래에 대하여 재무적인 이해관계 또는 기타의 이해관계가 있는 경우

A49 감사인은 특정의 특수관계자 거래에 공개되지 않은 이면계약은 없다는 진술과 같이, 경영진이 행한 특정 주장과 관련하여 서면진술을 입수하기로 결정할 수도 있을 것이다.

지배기구와의 커뮤니케이션(문단 27 참조)

A50 기업의 특수관계자와 관련하여 감사 중에 발생한 유의적 사항을 지배기구와 커뮤니케이션하는 것은²⁹ 감사인이 이러한 사항들의 성격과 그 해결에 대하여 지배기구와 공통된 이해를 구축하는 데 도움이 된다. 특수관계자와 관련된 유의적 사항은 예를 들어 다음과 같다.

- 경영진이 특수관계자 또는 유의적인 특수관계자 거래를 (고의적이든, 그렇지 않든) 감사인에게 공개하지 아니한 경우. 이러한 사항은 지배기구가 이전에 몰랐을 수도 있는 유의적인 특수관계 및 특수관계자 거래에 대하여 지배기구의 주의를 환기시킬 수 있을 것이다.
- 적합하게 권한이 부여되지 않고 승인되지 않은 유의적인 특수관계자 거래를 식별한 경우, 이러한 사항은 부정에 대한 의심을 발생시킬 수 있을 것이다.
- 해당 재무보고체계에 따른 유의적인 특수관계자 거래의 회계처리 및 공시에 대하여 경영진과 의견의 불일치가 있는 경우
- 특정 유형의 특수관계자 거래를 금지하거나 제한하는 현행 법규를 위반한 경우
- 해당 기업을 궁극적으로 지배하는 당사자를 식별하기 어려운 경우

²⁹ 감사기준서 230 문단 A8은 감사 중 발생한 유의적 사항의 성격에 대하여 추가적인 지침을 제공한다.

감사기준서 560

후속사건

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위	1
후속사건	2
시행일	3
목적	4
용어의 정의	5

요구사항

재무제표일과 감사보고서일 사이에 발생한 사건	6-9
감사보고서일 후 재무제표 발행일 전에 감사인이 알게 된 사실	10-13
재무제표가 발행된 후 감사인이 알게 된 사실	14-17

적용 및 기타 설명자료

이 감사기준서의 범위	A1
용어의 정의	A2-A5
재무제표일과 감사보고서일 사이에 발생한 사건	A6-A10
감사보고서일 후 재무제표발행일 전에 감사인이 알게 된 사실	A11-A17
재무제표가 발행된 후 감사인이 알게 된 사실	A18-A20

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 이 감사기준서는 재무제표감사에서 후속사건과 관련된 감사인의 책임을 다룬다.

후속사건

- 재무제표는 재무제표일 후 발생한 어떤 사건에 의하여 영향을 받을 수 있다. 다수의 재무보고체계에서 그러한 사건들에 관하여 구체적으로 언급한다.¹ 그러한 재무보고체계에서는 보통 다음의 두 가지 유형의 사건을 식별한다.
 - 재무제표일 현재에 존재하였던 상황에 대한 증거를 제공하는 사건
 - 재무제표일 후 발생한 상황에 대한 증거를 제공하는 사건

¹ 예를 들어 한국채택국제회계기준 기업회계기준서 제 1010호 “보고기간후 사건”에서는 재무제표일(한국채택국제회계기준에서는 “보고기간말”이라고 칭함)과 재무제표 발행의 승인일 사이에 발생한 유리하거나 불리한 사건에 대한 재무제표에서의 처리를 다룬다.

감사기준서 560

감사기준서 700에서는 감사보고서일이 이날까지 발생되었고 감사인이 알게 된 사건과 거래의 영향을 감사인이 고려하였음을 감사보고서 이용자들에게 알리는 것이라고 설명한다²

시행일

- 3 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 4 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 다음과 같다.
- (a) 재무제표일과 감사보고서일 사이에 발생한 사건으로서 재무제표의 수정이나 공시가 요구되는 사건이 해당 재무보고체계에 따라 해당 재무제표에 적합하게 반영됐는지 여부에 관한 충분하고 적합한 감사증거를 입수함
 - (b) 감사인이 감사보고서일에 알았더라면 해당 감사보고서를 수정할 원인이 될 수도 있었던 사실을 감사보고서일 후에 알게 된 경우 이에 대하여 적합하게 대응함

용어의 정의

- 5 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
- (a) 재무제표일- 재무제표가 포함하는 가장 최근 보고기간의 말일
 - (b) 재무제표 승인일- 재무제표(관련 주식 포함)를 구성하는 모든 내용의 작성이 완료되고 인정된 권한을 가진 기구가 해당 재무제표에 대하여 책임을 진다고 확인한 날 (문단 A2 참조)
 - (c) 감사보고서일- 감사인이 재무제표에 대한 감사보고서에 감사기준서 700에 따라 기재한 일자 (문단 A3 참조)
 - (d) 재무제표 발행일- 감사보고서와 감사받은 재무제표를 제3자들이 이용할 수 있게 된 날 (문단 A4-A5 참조)
 - (e) 후속사건-재무제표일과 감사보고서일 사이에 발생한 사건 및 감사보고서일 후 감사인이 알게 된 사실

요구사항

재무제표일과 감사보고서일 사이에 발생한 사건

- 6 감사인은 재무제표일과 감사보고서일 사이에 발생한 사건으로서 재무제표를 수정하거나 재무제표에 공시를 하여야 할 사건들이 모두 식별되었다는 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 있도록 설계된 감사절차를 수행하여야 한다. 그러나 이전에 적용한 감사절차에서 만족할 만한 결론이 제공된 사항들에 대하여는 감사인이 추가적인 감사절차를 수행하도록 기대되지 아니한다. (문단 A6 참조)

² 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고” 문단 A66

감사기준서 560

- 7 감사인은 재무제표일부터 감사보고서일 또는 감사보고서일과 가장 가까운 실행가능할 일자까지의 기간에 대하여 문단 6에서 요구하는 절차를 수행하여야 한다. 감사인은 그러한 감사절차의 성격과 범위를 결정할 때 감사인의 위험평가를 고려하여야 하며, 이때 다음의 절차들이 포함되어야 한다. (문단 A7-A8 참조)
 - (a) 경영진이 후속사건을 식별하기 위해 수립한 절차들을 이해함
 - (b) 재무제표에 영향을 미칠 수 있는 후속사건이 발생했는지 여부에 대하여 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)에게 질문함 (문단 A9 참조)
 - (c) 재무제표일 후에 개최된 주주, 경영진 그리고 지배기구 회의록이 있을 경우 이를 열람하고, 회의록이 아직 이용가능하지 않는 경우에는 해당 회의에서 논의된 사항들에 대하여 질문함 (문단 A10 참조)
 - (d) 기업의 최근 후속 중간재무제표가 있다면, 이를 열람함
- 8 감사인이 문단 6과 7에서 요구한 절차를 수행한 결과 재무제표의 수정이나 공시가 요구되는 사건을 식별한 경우에는, 그러한 사건이 해당 재무보고체계에 따라 재무제표에 적합하게 반영되었는지 여부를 결정하여야 한다.

서면진술

- 9 감사인은 감사기준서 580³에 따라 경영진, 그리고 적절한 경우 지배기구에게 재무제표일 후에 발생한 사건으로서 해당 재무보고체계에 따라 수정이나 공시가 요구되는 사건이 모두 수정 또는 공시되었다는 서면진술(감사기준서 580에 따름)을 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)에게 요청하여야 한다.

감사보고서일 후 재무제표 발행일 전에 감사인이 알게 된 사실

- 10 감사인은 감사보고서일 후에는 재무제표에 대하여 어떠한 감사절차도 수행할 의무가 없다. 그러나 감사인이 감사보고서일에 알았더라면 감사보고서를 수정할 원인이 될 수도 있었던 사실을 감사보고서일 후 재무제표 발행일 전에 알게 된 경우, 감사인은 다음의 절차를 수행하여야 한다. (문단 A11 참조)
 - (a) 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)과 이 사항을 토의함
 - (b) 재무제표의 수정이 필요한지 여부를 결정함
 - (c) 재무제표의 수정이 필요하다고 결정했다면, 경영진이 재무제표에 이 사항을 어떻게 다룰 계획인지에 대하여 질문함
- 11 만약 경영진이 재무제표를 수정하는 경우에는 감사인은 다음과 같은 절차를 수행하여야 한다.
 - (a) 해당 수정사항에 대하여 해당 상황에 필요한 감사절차를 수행함
 - (b) 문단 12의 상황이 아닌 경우
 - (i) 문단 6과 7에서 언급된 감사절차를 감사인의 새로운 감사보고서 일자까지 연장함
 - (ii) 수정된 재무제표에 대하여 감사인의 새로운 감사보고서를 제출함. 새로운 감사보고서의 일자는 수정된 재무제표의 승인일 보다 빠르지 않아야 한다.

³ 감사기준서 580 “서면진술”

감사기준서 560

- 12 재무제표의 수정을 발생시키는 후속사건의 영향에 대해서만 경영진이 재무제표를 수정하고 재무제표 승인권자가 이에 대해서만 승인하는 것이 법규나 재무보고체계에서 금지되지 않는다면, 감사인은 문단 11의 (b)(i)에서 요구하는 후속사건에 대한 감사절차를 해당 수정사항에만 한정하는 것이 허용된다. 이와 같은 경우에는 감사인은 다음 중 하나의 절차를 수행하여야 한다.
- (a) 해당 수정사항에 한정된 추가적인 일자를 포함하도록 감사보고서를 수정함. 이는 후속사건에 대한 감사절차가 오직 재무제표의 관련 주석에 기술된 수정에만 한정하여 수행되었다는 것을 나타낸다. (문단 A12 참조)
 - (b) 후속사건에 대한 감사절차는 오직 재무제표의 관련 주석에 기술된 수정에만 한정하여 수행되었다는 설명을 강조사항문단⁴ 또는 기타사항문단에 포함하는 새로운 감사보고서 또는 수정된 감사보고서를 제출함
- 13 국가에 따라서는 법규 또는 재무보고체계에서 경영진이 수정된 재무제표를 발행하는 것이 요구되지 않는 경우가 있는 데, 이때는 감사인은 수정된 감사보고서나 새로운 감사보고서를 제출할 필요가 없다. 그러나 재무제표가 수정될 필요가 있다고 감사인이 믿는 상황에서 경영진이 재무제표를 수정하지 않으면, 다음 중 하나에 따른다. (문단 A14-A15 참조)
- (a) 아직 감사보고서를 기업에 제출하지 않았다면, 감사인은 감사기준서 705⁵의 요구에 따라 의견을 변형한 후에 감사보고서를 제출하여야 함
 - (b) 이미 감사보고서를 해당 기업에 제출하였다면, 감사인은 경영진(지배기구의 모든 구성원이 그 기업의 경영에 참여하는 경우가 아니라면 지배기구를 포함)에게, 필요한 수정을 하기 전에는 재무제표를 제3자에게 발행하지 말라고 통보하여야 함. 이렇게 했음에도 불구하고 필요한 수정 없이 재무제표가 발행된 경우, 감사인은 해당 감사보고서에 대한 의존을 못하게 하기 위한 적합한 조치를 취하여야 함 (문단 A16-A17)

재무제표가 발행된 후 감사인이 알게 된 사실

- 14 재무제표가 발행된 후에는, 감사인은 그 재무제표에 대하여 어떠한 감사절차도 수행할 의무가 없다. 그러나 감사보고서일에 알았더라면 해당 감사보고서를 수정할 원인이 될 수도 있었던 어떤 사실을 재무제표가 발행된 후에 알게 되었을 경우, 감사인은 다음의 절차를 수행하여야 한다.
- (a) 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)과 이 사항을 토의함
 - (b) 재무제표의 수정이 필요한지 여부를 결정함
 - (c) 재무제표의 수정이 필요하다고 결정했다면, 경영진이 재무제표에서 이 사항을 어떻게 다룰 계획인지 질문함
- 15 만약 경영진이 재무제표를 수정하는 경우에는 감사인은 다음의 절차를 수행하여야 한다. (문단 A17 참조)
- (a) 해당 수정사항에 대하여 해당 상황에 필요한 감사절차를 수행함
 - (b) 이전에 발행된 재무제표와 감사보고서를 수령한 모든 사람들이 이러한 상황에 대한

⁴ 감사기준서 706 “감사보고서의 강조사항문단과 기타사항문단 참고”

⁵ 감사기준서 705 “감사의견의 변형”

감사기준서 560

통보를 받았는지 확인하게 하기 위하여 경영진이 취한 조치를 검토함

(c) 문단 12의 상황이 아니라면 다음의 절차를 적용함

(i) 문단 6과 7에서 언급된 감사절차를 새로운 감사보고서의 일자까지 연장함. 새로운 감사보고서 일자는 수정된 재무제표의 승인일 보다 빠르지 않아야 함

(ii) 수정된 재무제표에 대하여 감사인의 새로운 감사보고서를 제출함

(d) 문단 12의 상황이 적용되는 경우, 문단 12의 요구에 따라 감사보고서를 수정하거나 새로운 감사보고서를 제출함

16 감사인은 새로운 감사보고서 또는 수정된 감사보고서에 강조사항문단 또는 기타사항문단을 포함하여야 한다. 이러한 문단에는 이전에 발행한 재무제표의 수정이유를 더 넓게 논의한 재무제표 주석과 감사인이 이전에 발행한 감사보고서를 언급한다.

17 감사인이 재무제표의 수정이 필요하다고 믿는 상황에서, 경영진이 이전에 발행된 재무제표를 수령한 사람들에게 이러한 상황을 확실히 알리기 위한 필요조치를 취하지 않고 재무제표를 수정하지 않는 경우에는, 감사인은 경영진(그리고 지배기구의 모든 구성원이 그 기업의 경영에 참여하고 있는 경우가 아니라면,⁶ 지배기구를 포함)에게 감사보고서에 대한 차후의 의존을 방지할 조치를 취할 것이라고 통보하여야 한다. 그러한 통보에도 불구하고 경영진 또는 지배기구가 필요한 조치를 취하지 않으면, 감사인은 해당 감사보고서에 대한 의존을 방지하기 위한 적합한 조치를 취하여야 한다. (문단 A20 참조)

적용 및 기타 설명자료

이 감사기준서의 범위 (문단 1 참조)

A1 감사받은 재무제표가 그 재무제표의 발행 후에 다른 문서 내에 포함되는 경우, 감사인은 유가증권 발행과 관련된 해당 국가의 법규의 요구사항과 같이, 감사인이 고려할 필요가 있는 후속사건과 관련하여 추가적인 책임을 질 수 있다. 예를 들어, 감사인은 최종 유가증권 발행문서의 일자까지 추가적인 감사절차를 수행하도록 요구될 수 있을 것이다. 이러한 절차에는 문단 6과 7에서 언급된 절차를 최종 유가증권 발행문서의 효력발생일 또는 그 일자에 가까운 일자까지 수행된 문단 6과 7에서 언급된 절차와, 해당 유가증권 발행문서에 포함된 기타정보와 감사인이 연관된 재무정보가 일관성이 있는지 여부를 평가하기 위하여 그 발행문서를 열람하는 것이 포함될 수 있을 것이다.⁷

용어의 정의

재무제표 승인일 (문단 5(b) 참조)

A2 어떤 국가에서는, 재무제표(관련 주석 포함)를 구성하는 모든 내용이 작성되었다는 결론을 내리는 데에 책임을 지는 개인이나 기구(예를 들어, 경영진 또는 지배기구)를 법규가 식별하고 필요한 승인절차를 규정한다. 또 이러한 승인절차가 법규에 규정되어 있지 않고 경영과 지배구조의 관점에서 재무제표를 작성하고 최종적으로 확정할 때 기업이 스스로의 절차를 따르는 국가도 있다. 어떤 국가는 주주에 의한 재무제표의 최종승인을 요구한다. 이러한 국가에서는, 감사인이 재무제표에 대한 감사의견의 기초가

⁶ 감사기준서 260 “지배기구와의 커뮤니케이션” 문단 13

⁷ 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행” 문단 2 참고

감사기준서 560

되는 충분하고 적합한 감사증거가 입수되었다는 결론을 내리는 데 있어 주주의 최종승인이 필요한 것은 아니며, 감사기준의 목적상 재무제표의 승인일은 인정된 권한을 가진 기구가 재무제표(관련 주식 포함)를 구성하는 모든 내용이 작성되었다고 결정하고 그 재무제표에 대한 책임을 진다고 확인한 더 빠른 일자이다.

감사보고서일 (문단 5(c) 참조)

- A3 감사보고서는 감사인이 재무제표에 대한 의견의 기초가 되는 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 날보다 더 빠른 일자가 될 수 없다. 해당 감사증거에는 재무제표(관련 주식 포함)를 구성하는 모든 내용이 작성되었고, 인정된 권한을 가진 기구가 해당 재무제표에 대한 책임을 진다고 확인하였다는 증거가 포함된다⁸. 따라서, 감사보고서일은 문단 5(b)에서 정의한 재무제표 승인일보다 빠를 수 없다. 한편, 행정상 문제로 인하여, 문단 5(c)에서 정의한 감사보고서일과 감사보고서를 기업에 제출한 날 사이의 시간이 일부 경과할 수도 있을 것이다.

재무제표 발행일 (문단 5(d) 참조)

- A4 재무제표의 발행일은 일반적으로 해당 기업의 규제환경에 따라 다르다. 어떤 상황에서는 재무제표를 규제기관에 제출한 일자가 재무제표 발행일이 된다. 감사보고서가 없이 감사받은 재무제표가 발행될 수 없으므로, 감사받은 재무제표의 발행일은 감사보고서일 이후가 되어야 하고 또 감사보고서를 해당 기업에 제출한 날 이후가 되어야 한다.

공공부문에 특유한 고려사항

- A5 공공부문의 경우, 재무제표 발행일은 감사받은 재무제표와 이에 대한 감사보고서가 입법기구에 제출되거나 일반에게 공개되는 일자가 될 수 있을 것이다.

재무제표일과 감사보고서일 사이에 발생한 사건 (문단 6-9 참조)

- A6 문단 6에서 요구하는 감사절차는 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 데 필요한 절차가 포함될 것이며, 감사인의 위험평가에 따라서는 재무제표일과 감사보고서일 사이에 발생한 회계기록이나 거래에 대한 검토 및 테스트 등이 수반된다. 문단 6과 7에서 요구하는 감사절차는 감사인이 다른 목적을 위해 수행하였지만 후속사건에 관한 증거를 제공하는 다른 절차들(예를 들어 기간귀속 절차 또는 매출채권 후속회수와 관련된 절차와 같이, 재무제표일의 계정잔액에 대한 감사증거를 입수하기 위한 절차)과는 별도의 추가적인 절차이다.
- A7 문단 7은 이러한 관점에서 감사인이 문단 6에 따라 수행하도록 요구되는 감사절차를 정한다. 감사인이 수행하는 후속사건에 대한 절차는 이용가능한 정보, 특히 재무제표일 후의 회계기록의 작성 정도에 따라 다를 것이다. 회계기록이 갱신되지 않아 내부 또는 외부 목적의 중간재무제표가 작성되지 않았거나 경영진 또는 지배기구의 회의록이 작성되지 않은 경우, 관련성이 있는 감사절차는 은행거래명세표 등 이용가능한 장부와 기록의 검사형태를 취할 것이다. 문단 A8은 감사인이 이러한 질문 과정에서 고려할 수 있는 추가 사항 중 일부의 예를 제시한다.

⁸ 감사기준서 700 문단 41. 경우에 따라, 재무보고절차 중 감사가 완결될 특정 시점이 법규에서 규정되기도 한다.

감사기준서 560

- A8 문단 7에서 요구하는 감사절차 외에, 감사인은 다음의 절차가 필요하고 적합하다고 고려할 수 있을 것이다.
- 채무제표일 후의 기간에 대하여 해당 기업의 이용가능한 최근의 예산, 현금흐름 예측 및 기타 관련된 경영관리보고서를 열람함
 - 기업의 법률고문에게 소송과 배상청구에 관하여 질문하거나 기존의 구두 및 서면 질문을 확장함
 - 다른 감사증거를 뒷받침하고 이에 따라 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위해 특정의 후속사건에 대한 서면진술이 필요할 것인지 여부를 고려함

질문 (문단 7(b) 참조)

- A9 감사인은 채무제표에 영향을 미칠 수 있는 후속사건이 발생했는지 여부에 대하여 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)에게 질문할 때, 예비적이거나 결정적이지 않는 데이터에 근거하여 회계처리된 사항의 현재 상태에 관하여 질문할 수 있을 것이며, 또 다음에 대하여 구체적인 질문을 할 수 있을 것이다.
- 새로운 약정이나 차입 또는 보증이 발생하였는지 여부
 - 자산의 매각 또는 취득이 발생하였거나 예정되었는지 여부
 - 신주 및 사채의 발행과 같이 자본의 증가 또는 채무상품의 발행이 있었는지, 또는 합병이나 청산에 대한 계약이 체결되었거나 예정되었는지 여부
 - 정부에 수용되거나 화재 또는 홍수에 의해 멸실된 자산이 있었는지 여부
 - 우발상황에 관한 진전이 있었는지 여부
 - 비경상적인 회계수정이 이루어졌는지 또는 고려 중인지 여부
 - 채무제표에 적용된 회계정책의 적합성에 의문을 유발할 사건이 발생하였거나 발생할 가능성이 있는지 여부. 예를 들어, 계속기업 가정의 타당성에 의문을 제기하는 사건이 이에 해당될 것이다.
 - 채무제표에 반영된 추정치나 충당부채의 측정과 관련된 사건이 발생하였는지 여부
 - 자산의 회수가능성과 관련된 사건이 발생하였는지 여부

회의록의 열람 (문단 7(c) 참조)

공공부문에 특유한 고려사항

- A10 공공부문 감사인은 입법부의 관련 회의록의 공식기록을 열람하거나, 공식기록이 아직 이용가능하지 않다면 관련 회의에서 논의된 사항에 대하여 질문할 수 있을 것이다.

감사보고서일 후 채무제표 발행일 전에 감사인이 알게 된 사실

감사인에 대한 경영진책임 (문단 10 참조)

- A11 감사기준서 210에서 설명된 바와 같이, 감사업무의 조건에는 채무제표에 영향을 미칠 수 있는 사실로서 경영진이 감사보고서일부터 채무제표 발행일까지의 기간 중 알게 되는 사실을 감사인에게 통지하는 것에 대한 동의가 포함된다.⁹

이중 보고서일의 기재 (문단 12(a) 참조)

⁹ 감사기준서 210 “감사업무 조건의 합의” 문단 A24

감사기준서 560

- A12 문단 12(a)에서 언급한 상황에서 감사인이 그러한 수정사항에 한정된 추가적인 일자를 포함하도록 감사보고서를 수정하는 경우, 경영진이 후속사건을 반영하여 재무제표를 수정하기 전의 수정전 재무제표에 대한 감사보고서일은 변경없이 남는다. 최초 일자는 감사보고서의 이용자들에게 해당 재무제표에 대한 감사업무가 언제 종료되었는지 알려주기 때문이다. 그러나 추가적인 일자는 최초 일자 후에 수행된 감사인의 절차는 해당 재무제표의 후속적 수정에만 한정되었다는 점을 알리기 위해 감사보고서에 포함된다. 추가적인 일자의 사례는 다음과 같다.

“(감사보고서일), 주식 Y에 관한 사항을 제외한다.

(추가적인 일자), 주식 Y에 기술된 수정사항에 한정하여 수행된 감사절차의 종료일”

경영진이 재무제표를 수정하지 않는 경우 (문단 13 참조)

- A13 국가에 따라서는 법규 또는 재무보고체계상 경영진이 수정된 재무제표를 발행하는 것이 요구되지 않는다. 차기 재무제표의 발행이 임박했을 때 해당 재무제표에 적절한 공시가 이루어진다면 이러한 경우가 종종 있다.

공공부문에 특유한 고려사항

- A14 공공부문의 경우, 경영진이 재무제표를 수정하지 않을 때 문단 13에 따라 취하는 조치에는 후속사건이 재무제표와 감사보고서에 미치는 시사점에 대하여 별도로 입법부 또는 보고계층 내의 다른 관련 기구에 보고하는 것도 포함될 수 있을 것이다.

감사보고서의 의존을 방지하기 위한 감사인의 조치 (문단 13(b) 관련)

- A15 감사인이 경영진에게 재무제표를 발행하지 않도록 통보를 하였고 경영진이 이러한 요청에 동의하였더라도, 감사인은 이와 별개로 추가적인 법적 의무를 이행할 필요가 있을 수 있다.
- A16 제3자에게 재무제표를 발행하지 않도록 하는 감사인의 통보에도 불구하고 경영진이 재무제표를 발행한 경우, 해당 재무제표에 대한 감사보고서의 의존을 방지하기 위한 일련의 조치는 감사인의 법적 권리와 의무에 따라 달라진다. 따라서, 감사인은 법적 조언을 구하는 것이 적절하다고 생각할 수도 있다.

재무제표가 발행된 후 감사인이 알게 된 사실

경영진이 재무제표를 수정하지 않는 경우 (문단 15 참조)

공공부문에 특유한 고려사항

- A17 국가에 따라서는 공공기업이 수정 재무제표를 발행하는 것이 법규상 금지될 수 있다. 이때 감사인 취할 일련의 적합한 조치는 법률상 적합한 기관에 보고하는 것일 수 있다.

감사보고서의 의존을 방지하기 위한 감사인의 조치 (문단 17 참조)

감사기준서 560

- A18 감사인이 감사보고서에 대한 의존을 방지할 조치를 취할 것이라고 사전에 통보를 하였음에도 불구하고 경영진 또는 지배기구가 이전에 발행한 재무제표에 대한 감사보고서에 대한 의존을 방지하는 필요조치를 취하지 못하였다고 감사인이 판단한 경우, 감사인이 취할 일련의 조치는 감사인의 법적 권리와 의무에 따라 달라진다. 따라서, 감사인은 법적 조언을 구하는 것이 적절하다고 생각할 수도 있다.

감사기준서 570

계속기업

목 차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위	1
회계의 계속기업전제	2
계속기업으로서의 존속능력에 대한 평가 책임	3-7
시행일	8
목적	9

요구사항

위험평가절차 및 관련 활동	10-11
경영진 평가에 대한 감사인의 평가	12-14
경영진 평가기간 후의 기간	15
사건이나 상황이 식별된 경우의 추가적인 감사절차	16
감사결론	17-20
감사보고서에 대한 시사점	21-24
지배기구와의 커뮤니케이션	25
재무제표 승인의 유의적 지연	26

적용 및 기타 설명자료

이 감사기준서의 범위	A1
회계의 계속기업전제	A2
위험평가절차 및 관련 활동	A3-A7
경영진 평가에 대한 감사인의 평가	A8-A13
경영진 평가기간 후의 기간	A14-A15
사건이나 상황이 식별된 경우의 추가적인 감사절차	A16-A20
감사결론	A21-A25
감사보고서에 대한 시사점	A26-A35

보론 : 계속기업 관련 감사보고서 사례

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 이 감사기준서는 계속기업과 관련된 재무제표 감사에 있어서의 감사인의 책임과 감사보고서에 대한 시사점을 다룬다. (문단 A1 참조)

회계의 계속기업전제

감사기준서 570

- 2 회계의 계속기업전제하에서의 재무제표는 기업은 계속기업이고 예측할 수 있는 미래의 기간 동안 영업을 계속할 것이라는 가정에서 작성된다. 일반목적 재무제표는 경영진이 기업을 청산하거나 영업을 중단할 의도가 없는 한 또는 그 외에는 다른 현실적인 대안이 없는 한, 회계의 계속기업전제를 사용하여 작성된다. 특정목적 재무제표는 회계의 계속기업전제가 적절한 재무보고체계에 따라 작성될 수도 있고 그렇지 않을 수도 있다 (예를 들어, 특정 국가에서의 세법기준 재무제표는 회계의 계속기업전제와 관련성이 없다). 회계의 계속기업전제의 사용이 적절한 경우, 자산과 부채는 기업이 정상적인 사업과정에서 자산을 실현하고 채무를 상환할 수 있을 것이라는 점에 근거하여 기록된다. (문단 A2 참조)

계속기업으로서의 존속능력에 대한 평가 책임

- 3 어떤 재무보고체계는 경영진이 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 구체적인 평가를 수행하도록 하는 명시적인 요구사항과 계속기업과 관련하여 고려할 사항과 공시에 대한 기준을 포함한다. 예를 들어, 한국채택국제회계기준서 제1001호 ‘재무제표 표시’에서는 경영진에게 계속기업으로서의 존속능력을 평가하도록 요구한다.¹ 경영진이 계속기업으로서의 존속능력을 평가할 책임과 재무제표의 관련 공시에 대한 세부 요구사항은 법규에서 규정될 수도 있다.
- 4 다른 재무보고체계에서는 경영진이 계속기업으로서의 존속능력을 평가하도록 하는 명시적인 규정이 없을 수 있다. 그럼에도 불구하고 회계의 계속기업전제가 문단 2에서 설명한 바와 같이 재무제표 작성을 위한 근본적인 원칙인 경우에는, 비록 재무보고체계가 계속기업으로서의 존속능력 평가에 대한 명시적인 요구사항을 포함하고 있지 않더라도, 경영진은 재무제표를 작성할 때 계속기업으로서의 존속능력을 평가하도록 요구된다.
- 5 계속기업으로서의 존속능력에 대한 경영진의 평가에는 사건이나 상황의 본질적으로 불확실한 미래 결과에 대하여 특정 시점의 경영진 판단이 수반된다. 이러한 판단과 관련성이 있는 요소들은 다음과 같다.
- 사건이나 상황 또는 그 결과가 보다 먼 미래에 발생할수록 그 결과와 연관된 불확실성의 정도가 유의적으로 증가함. 그러한 이유로, 경영진 평가를 명시적으로 요구하는 대부분의 재무보고체계는 경영진이 이용가능한 모든 정보를 고려해야 하는 기간을 명시한다.
 - 기업의 규모와 복잡성, 사업의 성격과 상황 그리고 기업이 외적 요인에 영향을 받는 정도는 사건이나 상황의 결과를 판단하는 데 영향을 미침
 - 미래에 대한 어떠한 판단도 판단 시점에서 이용가능한 정보에 기초하여 이루어짐. 후속사건들은 그 당시에는 합리적이었던 판단과는 일관되지 아니한 결과를 초래할 수 있다.

감사인의 책임

- 6 감사인의 책임은 재무제표의 작성에 있어 경영진의 회계의 계속기업전제 사용의 적합성에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하고 결론을 내리며, 입수된 감사증거에 기초하여 계속기업으로서의 존속능력에 대한 중요한 불확실성이 존재하는지 여부에 대하여 결론을 내리는 것이다. 이러한 책임은, 재무제표를 작성할 때 사용되는 재무보고체계가 경영진에게 계속기업으로서의 존속능력을 구체적으로 평가하도록 하는 명시적인 요구사항을 포함하지 않는 경우에도 존재한다.

¹ 한국채택국제회계기준 기업회계기준서 제 1001 호 “재무제표 표시” 문단 25-26

감사기준서 570

- 7 그러나, 감사기준서 200²에서 기술한 바와 같이, 계속기업으로서의 존속을 중단시킬 미래의 사건이나 상황의 경우에는, 고유한계가 중요한 왜곡표시를 발견할 수 있는 감사인의 능력에 미치는 잠재적 영향이 더 크다. 감사인은 그러한 미래 사건이나 상황을 예측할 수 없다. 따라서 감사보고서에서 계속기업으로서의 존속능력에 대한 중요한 불확실성에 대한 언급이 없다고 하여 계속기업으로서의 존속능력을 보장하는 것으로 보아서는 안 된다.

시행일

- 8 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

다만, 이 감사기준서의 문단 20과 문단 A24-A25는 감사기준서 701(감사보고서 핵심감사사항 커뮤니케이션)의 시행시기에 맞춰 시행되며, 그에 따라 적용대상 별로 다음 각 일자 이후 종료하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다. 이 경우 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 조기적용이 가능하다.

적용대상	시행일
자산 2조이상 유가증권시장 및 코스닥 상장기업	2018년 12월 15일
자산 1천억이상 2조미만 유가증권시장 및 코스닥 상장기업	2019년 12월 15일
자산 1천억미만 유가증권시장 및 코스닥 상장기업	2020년 12월 15일

목적

- 9 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 아래와 같다.
- (a) 재무제표를 작성할 때 경영진의 회계의 계속기업전제 사용의 적합성에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하고 결론을 내림
 - (b) 입수한 감사증거를 근거로 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하는지 여부에 대하여 결론을 내림
 - (c) 이 감사기준서에 따라 보고함

요구사항

위험평가절차 및 관련 활동

- 10 감사인은 감사기준서 315³의 요구에 따라 위험평가절차를 수행할 때 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황이 존재하는지 여부를 고려하여야 한다. 이 경우 감사인은 경영진이 이미 계속기업으로서의 존속능력에 대한

² 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”A53-A54

³ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가” 문단 5

감사기준서 570

예비평가를 수행했는지 여부를 결정하여야 하고 다음 절차 중 하나를 수행하여야 한다.
(문단 A3-A6 참조)

(a) 경영진이 예비평가를 수행한 경우, 감사인은 경영진과 그 평가에 대하여 토의하여야 하며, 경영진이 개별적으로 또는 집합적으로 계속기업으로서의 존속능력에 유의적 의문을 제기할 수 있는 사건이나 상황을 식별하였는지 여부를 확인하여야 하고, 식별된 경우에는 이에 대한 경영진의 계획을 확인하여야 한다.

(b) 경영진이 아직 예비평가를 수행하지 않은 경우, 경영진이 계획하는 회계의 계속기업전제 사용의 근거에 대하여 감사인은 경영진과 토의해야하고 개별적으로 또는 집합적으로 계속기업으로서의 존속능력에 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황이 존재하는지 여부를 질문하여야 한다.

- 11 감사인은 감사의 전 과정을 통하여 계속기업으로서의 존속능력에 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황에 대한 감사증거에 주의를 유지하여야 한다. (문단 A7 참조)

경영진 평가에 대한 감사인의 평가

- 12 감사인은 계속기업으로서의 존속능력에 대한 경영진의 평가에 대하여, 감사인으로서 이를 평가하여야 한다. (문단 A8-A10, A12-A13 참조)
- 13 감사인은 계속기업으로서의 존속능력에 대한 경영진의 평가에 대하여 감사인으로서 이를 평가할 때, 해당 재무보고체계의 요구에 따라 경영진이 평가한 기간과 동일한 기간을 대상으로 평가하여야 한다. 법규에서 경영진이 평가할 기간을 더 길게 정한 경우에도 마찬가지이다. 경영진이 계속기업으로서의 존속능력을 평가한 기간이 감사기준서 560³에서 정의한 재무제표일로부터 12개월에 미달되는 경우, 감사인은 경영진에게 그 평가기간을 적어도 12개월로 확장하도록 요청하여야 한다. (문단 A11-A13 참조)

- 14 감사인은 이러한 평가를 수행할 때, 감사를 수행한 결과 알게 된 관련 정보가 경영진의 평가에 모두 포함되었는지 여부를 고려하여야 한다.

경영진 평가기간 후의 기간

- 15 감사인은 경영진이 평가한 기간 후의 기간 중 경영진이 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황을 알고 있는지 질문하여야 한다. (문단 A14-A15 참조)

사건이나 상황이 식별된 경우의 추가적인 감사절차

- 16 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 만한 사건이나 상황이 식별된 경우, 감사인은 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성(이하 “중요한 불확실성” 이라고 함)이 존재하는지 여부를 결정하기 위해 추가적인 감사절차(경감요소에 대한 고려 포함)를 수행함으로써 충분하고 적합한 감사증거를 입수하여야 한다. 이에는 다음의 절차가 포함되어야 한다. (문단 A16 참조)

³ 감사기준서 560 “후속사건” 문단 5(a)

감사기준서 570

- (a) 경영진이 계속기업으로서의 존속능력에 대한 평가를 아직 수행하지 않은 경우, 평가를 수행하도록 요청함
- (b) 계속기업에 대한 경영진의 평가와 관련된 경영진의 향후 실행계획에 대하여, 이러한 계획의 결과가 상황을 개선시킬지 여부 그리고 경영진의 계획이 해당 상황에서 실행가능한지 여부를 평가함 (문단 A17 참조)
- (c) 기업이 현금흐름을 예측하였고 이 예측에 대한 분석이 경영진의 미래 실행계획을 평가할 때 사건이나 상황의 미래결과를 고려하는 데 유의적인 요소인 경우, 다음의 절차를 수행함 (문단 A18-19 참조)
 - (i) 예측을 위해 생성된 기초 데이터의 신뢰성을 평가함
 - (ii) 예측의 기초가 되는 가정들에 대한 적절한 근거가 있는지 여부를 결정함
- (d) 경영진이 평가를 실시한 날 후에 추가적인 사실이나 정보가 이용가능하게 되었는지 여부를 고려함
- (e) 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)에게 향후 실행계획과 이러한 계획의 실행가능성에 대하여 서면진술을 요청함 (문단 A20 참조)

감사결론

- 17 감사인은 재무제표의 작성에 있어 경영진의 회계의 계속기업전제 사용의 적합성에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하였는지 여부를 평가하고 결론을 내려야 한다.
- 18 감사인은 입수된 감사증거를 기초로 하여 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 개별적으로 또는 집합적으로 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련하여 중요하다고 판단되는 불확실성이 존재하는지 결정하여야 한다. 불확실성의 잠재적 영향의 크기와 발생가능성이, 다음 중 한가지 목적의 관점에서 해당 불확실성의 성격과 시사점에 대한 적절한 공시가 필요할 정도라고 감사인이 판단하는 경우 중요한 불확실성이 존재한다. (문단 A21-A22 참조)
 - (a) 공정표시재무보고체계의 경우, 재무제표의 공정한 표시
 - (b) 준수체계의 경우, 재무제표가 오도하지 않도록 함

사건이나 상황이 식별되었고 중요한 불확실성이 존재하는 경우 공시의 적절성

- 19 감사인은 해당 상황에서 경영진의 회계의 계속기업전제의 사용은 적합하나 중요한 불확실성이 존재한다고 결론을 내리면, 재무제표와 관련하여 다음 사항을 결정하여야 한다. (문단 A22-A23 참조)
 - (a) 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 주요 사건이나 상황 및 이러한 사건이나 상황을 다루기 위한 경영진의 계획이 재무제표에 적절히 공시되어 있는지 여부
 - (b) 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련하여 중요한 불확실성이 존재하고, 따라서 정상적인 사업과정에서 자산을 회수하고 부채를 상환하지 못할 수 있다는 사실이 재무제표에 명확히 공시되어 있는지 여부

사건이나 상황이 식별되었으나 중요한 불확실성이 존재하지 않는 경우의 공시의 적절성

- 20 계속기업으로서의 존속능력에 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황이 식별되었으나 입수된 감사증거를 근거로 감사인이 중요한 불확실성이 존재하지 않는다고 결론을 내리는 경우, 감사인은, 해당 재무보고체계의 요구사항에 비추어,

감사기준서 570

재무제표에 이러한 사건이나 상황에 대한 적절한 공시가 이루어지는지 여부를 평가하여야 한다. (문단 A24-A25 참조)^(*)

감사보고서에 대한 시사점

회계의 계속기업전제의 사용이 부적합한 경우

- 21 재무제표가 회계의 계속기업전제를 사용하여 작성되었지만 재무제표 작성에 있어 경영진의 회계의 계속기업전제 사용이 부적합하다고 판단되면, 감사인은 부적정의견을 표명하여야 한다. (문단 A26-A27 참조)

회계의 계속기업전제의 사용이 적합하나 중요한 불확실성이 존재하는 경우

재무제표에 중요한 불확실성에 대한 적절한 공시가 이루어진 경우

- 22 재무제표에 중요한 불확실성에 대한 적절한 공시가 이루어진 경우, 감사인은 적정의견을 표명하여야 하며 다음의 목적을 위한 “**계속기업 관련 중요한 불확실성**”이라는 제목의 별도 단락을 감사보고서에 포함하여야 한다. (문단 A28-A31, A34 참조)
- (a) 문단 19에 설명한 사항들을 공시하고 있는 재무제표의 주석에 주의를 기울이도록 함
 - (b) 이러한 사건과 상황이 계속기업으로서의 존속능력에 유의적 의문을 초래할 수 있는 중요한 불확실성이 존재한다는 사실을 나타낸다는 점을 명시하고 해당 사항과 관련하여 감사의견이 변형되지 않았음을 명시함

- 23 재무제표에 중요한 불확실성에 대한 적절한 공시가 이루어지지 않은 경우, 감사인은 다음의 절차를 수행하여야 한다. (문단 A32-A34 참조)
- (a) 감사기준서 705⁴에 따라 적합하게 한정 의견이나 부적정의견을 표명함
 - (b) 감사보고서의 **한정의견근거(부적정의견근거)** 단락에, 계속기업으로서의 존속능력에 유의적 의문을 초래할 수 있는 중요한 불확실성이 존재한다는 점을 명시하고 재무제표에는 이 사항이 적절하게 공시되어 있지 않음을 명시함

경영진이 계속기업가정에 대한 평가 또는 평가의 확대를 기피하는 경우

- 24 감사인이 요청하는데도 경영진이 계속기업에 대한 평가 또는 평가의 확대를 꺼리는 경우에는, 감사인은 감사보고서에 대한 시사점을 고려하여야 한다. (문단 A35 참조)

지배기구와의 커뮤니케이션

- 25 지배기구의 모든 구성원이 그 기업의 경영에 참여하고 있지 않는 한,⁵ 감사인은 계속기업으로서의 존속능력에 유의적 의문을 초래할 수 있다고 식별된 사건 또는 상황에

(*) 이 문단과 문단 A24-A25의 시행시기는 감사기준서 701(감사보고서 핵심감사사항 커뮤니케이션)의 시행시기와 같다.

⁴ 감사기준서 705 “감사의견의 변형”

⁵ 감사기준서 260 “지배기구와의 커뮤니케이션” 문단 13

감사기준서 570

- 25 대하여 지배기구와 커뮤니케이션하여야 한다. 지배기구와 커뮤니케이션할 사항에는 다음이 포함되어야 한다.
- (a) 사건이나 상황이 중요한 불확실성을 구성하는지 여부
 - (b) 재무제표의 작성에 있어 경영진의 회계의 계속기업전제 사용이 적합한지 여부
 - (c) 재무제표의 관련 공시의 적절성
 - (d) 해당되는 경우, 감사보고서에 대한 시사점

재무제표 승인의 유의적 지연

- 26 감사인은 재무제표일 후 경영진이나 지배구구에 의한 재무제표 승인이 유의적으로 지연되고 있으면, 그 사유를 질문하여야 한다. 재무제표 승인의 지연이 계속기업 평가와 관련된 사건이나 상황과 연관되었을 수 있다고 믿는다면, 감사인은 문단 18에 기술하고 있는 바와 같이 중요한 불확실성의 존재에 대한 감사인의 결론에 미치는 영향을 고려할 뿐 아니라 문단 16에 기술된대로, 필요한 추가적인 감사절차를 수행하여야 한다.

적용 및 기타 설명자료

이 기준서의 범위 (문단 1 참조)

- A1 감사기준서 701⁷은 감사보고서에서 핵심감사사항을 커뮤니케이션하는 감사인의 책임을 다룬다. 해당 기준서는 감사기준서 701이 적용되는 경우, 계속기업 관련 사항이 핵심감사사항으로 결정될 수 있다고 인정한다. 그리고 계속기업으로서 존속능력에 관한 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련한 중요한 불확실성이 그 성격에 따라 핵심감사사항이 된다는 것을 설명한다.⁸

회계의 계속기업전제 (문단 2 참조)

공공부문에 특유한 고려 사항

- A2 경영진의 회계의 계속기업전제의 사용은 공공부문의 경우에도 관련성이 있다. 예를 들어, 국제공공부문화계기준(International Public Sector Accounting Standard, IPSAS) 1 은 공공부문의 계속기업으로서의 존속능력에 대한 이슈를 다룬다.⁹ 계속기업의 위험은 공공부문이 영리를 목적으로 운영이 되는 경우, 정부지원이 감소되거나 중단되는 경우, 또는 민영화되는 경우 등에도 발생할 수 있으나 이에 국한되는 것은 아니다. 공공부문에서 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 불러일으키는 사건이나 상황에는, 계속기업으로 존속하기 위한 필요한 자금이 부족한 경우나 공공부문이 제공하고 있는 서비스에 영향을 미치는 정책이 결정된 경우가 포함될 수 있다.

위험평가절차와 관련 활동

계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건 또는 상황 (문단 10 참조)

⁷ 감사기준서 701 “감사보고서 핵심감사사항 커뮤니케이션”

⁸ 감사기준서 701의 문단 15와 A41 참조

⁹ 국제공공부문화계기준 1 “재무제표 표시” 문단 38-41

감사기준서 570

- A3 다음은 개별적으로 또는 집합적으로 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황의 사례들이다. (아래 열거된 사례들이) 계속기업가정에 유의적 의문을 제기할 수 있는 모든 사건이나 상황을 빠짐없이 포함한 것이 아니며, 또한 다음의 사례 중 하나 이상이 존재한다고 해서 반드시 중요한 불확실성이 존재한다는 것을 의미하지도 않는다.

재무적 사항

- 순부채 또는 순유동부채 상태
- 현실적으로 갹신이나 상환의 가능성이 없는 확정만기차입금의 만기 도래, 또는 장기성 자산의 취득자금을 단기차입금에 지나치게 의존함
- 채권자들의 금융지원 철회 징후
- 역사적재무제표 또는 추정재무제표상 부의 순영업현금흐름
- 주요 재무비율의 악화
- 상당한 규모의 영업손실의 발생, 또는 현금흐름의 창출에 사용된 자산가치의 유의적 악화
- 배당금 지급의 연체 또는 배당의 중단
- 채무의 지급기일 준수 불능
- 차입약정 조건의 준수 불능
- 공급자와의 거래가 신용에서 현금결제조건으로 변경됨
- 핵심 신제품의 개발이나 기타 필수적 투자에 대한 자금조달 능력의 부재

영업적 사항

- 경영진의 기업청산이나 영업중단 의도
- 후임자의 선임 없이 주요 경영진이 퇴진
- 주요 시장, 주요 고객, 프랜차이즈, 면허 혹은 주요 공급자의 상실
- 노사문제의 어려움
- 주요 부품의 부족
- 대단히 성공적인 경쟁자의 출현

기타

- 금융기관에 대한 지급능력 또는 유동성 요건 같은 자본에 대한 요구사항 또는 기타 법령상의 요구사항에 대한 위반
- 기업을 상대로 소송 또는 징계절차가 진행 중이며, 실패할 경우에는 기업이 감당할 수 없을 정도의 배상책임을 부담할 수 있음
- 기업에 불리한 영향을 미칠 것으로 예상되는 법규나 정부정책의 변화
- 발생할 경우에 재앙이 될 사고에 대한 보험에 미가입 또는 불충분한 부보금액

이러한 사건이나 상황의 유의성은 다른 요소들에 의해 완화될 수 있다. 예를 들어, 정상적으로 부채를 상환할 수 없는 기업의 경우 경영진이 자산의 처분, 상환일정의 재조정 혹은 추가적인 자본의 조달 등 대체적인 수단으로 현금흐름을 적절히 유지할 경영진 계획은 이러한 문제를 상쇄시킬 수 있다. 마찬가지로, 주요 공급자의 상실 문제는 대체할 수 있는 적절한 공급원을 확보할 수 있으면 완화될 수 있다.

- A4 문단 10에서 요구되는 위험평가절차는 감사인이 경영진의 회계의 계속기업전제 사용이 중요한 이슈가 될 가능성이 있는지 여부와 감사를 계획하는 데 미치는 영향을 결정하는 데 도움을 준다. 이러한 절차는 또 계속기업이슈를 식별한 경우 이에 대한 경영진의 계획과 해결책에 관한 토의 등 경영진과의 적시 토의를 가능하게 해준다.

감사기준서 570

소규모기업에 특유한 고려 사항 (문단 10 참조)

- A5 기업의 규모는 불리한 상황을 인내할 수 있는 능력에 영향을 미칠 수 있다. 소규모기업은 제반 기회의 포착에 신속히 대응할 수 있으나, 영업을 지속할 내부유보가 부족할 수 있다.
- A6 소규모기업과 특히 관련성이 있는 상황에는 주된 공급자, 주요 고객, 주요 종업원, 또는 면허, 프랜차이즈 또는 기타 법적 계약의 상실가능성뿐 아니라 은행과 기타 대출기관이 해당 기업에 대한 지원을 중단할 위험도 포함된다.

감사의 전 과정을 통하여 사건이나 상황에 관한 감사증거에 대한 주의의 유지(문단 11 참조)

- A7 감사기준서 315는 감사인이 감사 중 위험평가에 영향을 미치는 추가적인 감사증거를 입수하였을 때, 위험평가를 수정하고 이에 따라 계획된 추가감사절차를 변경시킬 것을 요구한다.¹⁰ 위험평가절차가 수행된 후 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 제기하는 사건이나 상황이 식별된다면, 감사인은 문단 16 의 절차를 수행하는 것 외에도 중요왜곡표시위험에 대한 감사인의 평가를 수정할 필요가 있을 수 있다. 그러한 사건 또는 상황의 존재는 평가된 위험에 대응하는 감사인의 추가절차의 성격, 시기 및 범위에도 영향을 미칠 수 있다. 감사기준서 330¹¹은 이러한 이슈에 대한 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다.

경영진 평가에 대한 감사인의 평가

경영진의 평가와 이를 뒷받침하는 분석 및 감사인의 평가(문단 12 참조)

- A8 감사인이 경영진이 적용한 회계의 계속기업전제를 고려할 때의 주요 부분은 계속기업으로서의 존속능력에 대한 경영진의 평가이다.
- A9 경영진이 수행한 분석 부족을 바로잡는 것은 것은 감사인의 책임이 아니다. 그러나 어떤 상황에서는, 경영진의 평가를 뒷받침하기 위한 경영진의 세부분석이 부족하다고 해서, 해당상황에 경영진의 회계의 계속기업전제 사용이 적합한지 여부에 대하여 감사인이 결론을 내릴 수 없는 것은 아니다. 예를 들어, 기업이 이익을 실현해 왔고 용이하게 금융자원에 접근할 수 있으면 경영진은 세부적인 분석을 수행하지 않아도 계속기업으로서의 존속능력을 평가할 수 있다. 이 경우 재무제표 작성에 있어 경영진의 회계의 계속기업전제 사용이 해당 상황에서 적합한지 여부에 대하여 감사인이 결론을 내릴 수 있게 하는데 감사인의 다른 감사절차가 충분하다면, 감사인은 세부적인

¹⁰ 감사기준서 315 문단 31

¹¹ 감사기준서 330 “평가된 위험에 대한 감사인의 대응”

감사기준서 570

평가절차를 수행하지 않고도 경영진 평가의 적합성을 평가할 수 있을 것이다.

- A10 다른 상황의 경우, 계속기업으로서의 존속능력에 대한 경영진의 평가에 대하여 감사인이 문단 12의 요구에 따라 평가할 때는 경영진이 그 평가를 위해 수행한 절차, 평가의 기초가 된 가정, 경영진의 향후 실행계획, 그리고 해당 상황에서 경영진 계획의 실행가능성 여부를 평가하는 것이 이에 포함될 것이다.

경영진의 평가기간 (문단 13 참조)

- A11 명시적인 경영진평가를 요구하는 대부분의 재무보고체계는 경영진이 모든 이용가능한 정보를 고려해야 하는 평가기간을 명시한다.¹²

소규모기업에 특유한 고려 사항(문단 12-13 참조)

- A12 소규모기업의 경영진은 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 세부적인 평가를 수행하지 않았을 수 있지만, 그 대신 사업에 대한 깊은 이해와 향후 전망에 의존하는 경우가 많을 것이다. 감사인은 그럼에도 불구하고 이 감사기준서의 요구사항에 따라 계속기업으로서의 존속능력에 대한 경영진의 평가를 검토할 필요가 있다. 소규모기업의 경우 경영진의 주장이 충분한 문서증거로 확인되고 감사인의 기업에 대한 이해와 일관성이 없지 않으면, 경영진과 기업의 중장기의 자금조달에 대하여 토의하는 것이 적합할 수 있다. 그러므로, 감사인이 경영진에게 그 평가를 확대하도록 요청하라는 문단 13의 요구사항은 예를 들어 경영진과 토의, 질문 및 근거서류(예를 들어, 실행가능성이 평가되거나 실증된 향후 공급에 대한 주문서)에 대한 검사로 충족될 수 있을 것이다.

- A13 소유경영자에 의한 지속적인 지원은 종종 소규모기업의 계속기업으로서의 존속능력에 중요하다. 소규모기업이 소유경영자로부터의 차입을 통해 자금을 주로 조달하는 경우, 이러한 자금을 인출하지 않는 것이 중요할 것이다. 예를 들어, 재무적으로 곤경에 처한 소규모기업의 존속 여부는, 은행이나 기타의 채권자를 위해 기업에 대한 대여금을 후순위로 돌리거나 기업의 차입을 보증하기 위하여 개인의 자산을 담보로 제공하는 소유경영자에 의존할 것이다. 감사인은 이 경우 소유경영자의 후순위 대여금이나 보증에 대하여 적절한 문서증거를 입수할 수 있을 것이다. 기업이 소유경영자로부터의 추가적인 지원에 의존하는 경우, 이러한 지원 약정에 따른 의무를 충족할 수 있는 소유경영자의 능력을 평가하여야 한다. 뿐만 아니라, 감사인은 그러한 지원에 부수된 계약조건과 이에 대한 소유경영자의 의도나 이해에 대하여 서면조 회를 요청할 수 있을 것이다.

경영진 평가기간 후의 기간(문단 15 참조)

- A14 문단 11에서 요구되는 것과 같이, 감사인은 재무제표 작성시 경영진의 회계의 계속기업전제 사용의 적합성에 의문을 제기할 수 있으며, 경영진이 평가한 기간 후에 발생될 알려진 사건(계획된 것일 수도 있고 그렇지 않을 수도 있다)이나 상황이 있을 가능성에 대하여 주의를 유지한다. 사건이나 상황은 미래로 갈수록 해당 사건이나 상황의 결과와 연관된 불확실성 정도가 증가하므로 더 먼 미래의 사건이나 상황을 고려하는 경우 감사인의 추가적인 조치 필요성에 대한 고려는 계속기업이슈의 징후가 유의적인 경우에만 이루어질 필요가 있다. 그러한 사건이나 상황이 식별되는 경우,

감사인은 해당 사건이나 상황이 계속기업으로서의 존속능력 평가에 미치는 잠재적인 유의성을 평가하라고 경영진에게 요청할 필요성이 있을 수도 있다. 이러한 상황에서는 문단 16의 절차가 적용된다.

¹² 예를 들어 한국채택국제회계기준은 이 기간이 보고기간말로부터 최소 12개월 이상이어야 한다고 정의한다.

감사기준서 570

- A15 감사인은 경영진에 대한 질문 외에는 문단 13에서 기술한 경영진의 평가기간(적어도 재무제표일로부터 12개월일 것이다)을 초과하여, 계속기업으로서의 존속능력에 유의적 의문을 불러일으키는 사건이나 상황을 식별하기 위한 다른 감사절차를 수행할 책임이 없다.

사건이나 상황이 식별된 경우의 추가적인 감사절차(문단 16 참조)

- A16 문단 16의 요구사항과 관련성이 있는 감사절차에는 다음과 같은 사항이 포함될 수 있다
- 현금흐름, 이익 및 기타 관련 예측치를 분석하고 경영진과 토의함
 - 기업의 최근 이용가능한 중간 재무제표를 분석하고 토의함
 - 사채 및 차입금 약정의 조건을 열람하여 그 위반여부를 판단함
 - 재무적 어려움이 있는지 참고하기 위해 주주총회, 지배기구회의 및 관련 위원회의 회의록을 열람함
 - 소송과 배상청구의 존재여부, 그 결과에 대한 경영진의 평가와 재무적 시사점에 대한 추정의 합리성에 대하여 기업의 법률고문에게 질문함
 - 특수관계자와 제3자에게 금융지원의 제공 또는 유지약정의 존재여부, 그 적법성 및 강제성 여부를 특수관계자와 제3자에게 조회하고, 추가적인 자금 제공을 위한 이들의 재무능력을 평가함
 - 미처리 고객주문을 처리하기 위한 기업의 계획을 평가함
 - 계속기업으로서의 존속능력을 완화시키거나 다르게 영향을 미치는 후속사건을 식별하기 위하여 후속사건에 대한 감사절차를 수행함
 - 차입수단의 존재여부, 그리고 그 조건과 적절성을 확인함
 - 규제조치에 관한 보고서를 입수하여 검토함
 - 자산의 처분계획에 대한 근거의 적절성을 확인함

경영진의 향후 실행계획에 대한 평가 (문단 16(b) 참조)

- A17 경영진의 향후 실행계획에 대한 평가는 예를 들어, 자산의 처분, 자금의 차입, 부채구조의 조정, 지출의 축소나 지연, 증자에 대한 계획을 포함한 향후 실행계획에 대하여 경영진에게 질문하는 것이 포함될 것이다.

경영진의 평가기간(문단 16 (c) 참조)

- A18 감사인은 문단 16(c)에서 요구되는 절차 외에 다음과 같은 비교절차를 수행할 수 있을 것이다.
- 최근 전기 보고기간들의 재무정보에 대한 추정과 실적의 비교
 - 당기 재무정보에 대한 추정과 현재까지 달성한 실적의 비교

- A19 경영진의 가정에 대여금 후순위화, 추가적인 자금의 조달이나 유지의 약속 또는 보증을 통해서든 제3자의 계속된 지원이 포함되어 있고 그러한 지원이 계속기업으로서의 존속능력에 중요한 경우, 감사인은 제3자에게 서면조회(계약조건에 대한 조회 포함)를

요청할 것을 고려하고 그러한 지원을 제공할 능력에 대한 증거를 입수할 필요가 있을 것이다.

서면진술 (문단 16(e) 참조)

- A20 감사인은 계속기업에 대한 경영진의 평가와 관련한 경영진의 향후 실행계획과 이러한 계획의 실행가능성과 관련하여 입수된 감사증거를 뒷받침하기 위해 문단 16에서 요구하는 범위 이상으로 구체적 서면진술을 입수하는 것이 적절하다고 생각할 수 있다.

감사결론

감사기준서 570

계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성 (문단 18-19 참조)

- A21 한국채택국제회계기준에서는 재무제표에 공시되어야 하는 사항인, 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 제기하는 사건이나 상황에 관련된 불확실성을 논의할 때 “중요한 불확실성(material uncertainty)” 이란 문구를 사용한다. 일부 다른 재무보고체계에서는 유사한 상황에서 “유의적 불확실성(significant uncertainty)” 이라는 문구가 사용된다.

사건이나 상황이 식별되었고 중요한 불확실성이 존재하는 경우 공시의 적절성

- A22 문단18에서는 해당 사건이나 상황의 잠재적 영향의 크기와 발생가능성이, (공정표시재무보고체계의 경우) 공정한 표시를 달성하거나 (준수체계의 경우) 재무제표가 오도하지 않도록 하기 위하여 적절한 공시가 필요할 경우 중요한 불확실성이 존재한다고 설명한다. 감사인은 문단 18에 따라 해당 재무보고체계가 중요한 불확실성을 정의하는지 또는 어떻게 정의하는지와 관계없이 중요한 불확실성이 존재하는지 결정하도록 요구된다.

- A23 문단19는 감사인이 해당 재무제표의 주석이 이 문단에서 설명하고 있는 사항들을 다루는지 여부를 결정하도록 요구한다. 이러한 결정은 해당 재무보고체계에서 요구되는 중요한 불확실성에 대한 공시가 적절한지에 대한 감사인의 결정에 추가하여 이루어져야 한다. 문단19에서 설명하는 사항들에 추가하여 어떤 해당 재무보고체계에서 요구되는 공시는 다음 사항에 대한 공시를 포함할 수 있다

- 의무를 충족할 수 있는 기업의 능력과 관련된 해당 사건이나 상황의 유의성에 대한 경영진의 평가
- 계속기업으로서의 존속능력에 대한 평가의 일부분으로서 경영진이 내린 유의적 판단

어떤 재무보고체계는 경영진이 고려한 주요 사건이나 상황의 잠재적 영향의 크기와 발생가능성에 대한 공시와 관련된 추가적인 지침을 제공할 수 있다.

사건이나 상황이 식별되었으나 중요한 불확실성이 존재하지 않는 경우의 공시의 적절성 (문단 20 참조)

- A24 중요한 불확실성이 존재하지 않는 경우라도, 문단 20은 감사인이, 해당 재무보고체계의 요구사항에 비추어, 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황에 대하여 재무제표에 적절한 공시가 이루어지는지 여부를 평가하도록 요구한다. 일부 재무보고체계는 다음 사항에 대한 공시를 다룰 수 있다.

- 주요 사건이나 상황
- 의무를 충족할 수 있는 기업의 능력과 관련된 해당 사건이나 상황의 유의성에 대한 경영진의 평가
- 이러한 사건이나 상황의 영향을 완화하는 경영진의 계획; 또는
- 계속기업으로서의 존속능력에 대한 평가의 일부분으로서 경영진이 내린 유의적 판단

감사기준서 570

- A25 재무제표가 공정표시체계에 따라 작성되는 경우, 재무제표가 공정한 공시를 달성하였는지 여부에 대한 감사인의 평가는 재무제표의 전반적인 표시와 구조 및 내용에 대한 고려와, 재무제표(관련 주식 포함)가 기초가 되는 거래와 사건을 공정한 표시가 달성될 수 있는 방식으로 표시하고 있는지 여부에 대한 고려를 포함한다.¹³ 해당 사실과 상황에 따라, 감사인은 공정한 표시를 달성하기 위해 추가적인 공시가 필요하다고 결정할 수 있다. 예를 들어, 계속기업으로서의 존속능력에 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황이 식별되었으나 입수한 감사증거에 기초하여 감사인이 중요한 불확실성이 존재하지 않는다는 결론을 내리고, 이러한 상황과 관련하여 해당 재무보고체계에서 명시적으로 요구하는 공시가 없는 경우가 이에 해당될 것이다.

감사보고서에 대한 시사점

회계의 계속기업전제의 사용이 부적합한 경우(문단 21 참조)

- A26 재무제표가 회계의 계속기업전제를 사용하여 작성되었으나 경영진의 회계의 계속기업전제 사용이 부적합하다고 판단되면, 감사인은 경영진의 회계의 계속기업전제 사용이 부적합하다는 내용에 대한 공시가 재무제표에 포함되는지 여부와 관계없이 부적정의견을 표명해야 한다는 문단 21의 요구사항이 적용된다.
- A27 해당 상황에서 회계의 계속기업전제의 사용이 적합하지 않은 경우, 경영진은 다른 기준(예를 들어, 청산 기준)에 근거하여 재무제표를 작성해야 하거나 작성하기로 할 수 있다. 감사인이 해당 상황에서 다른 회계기준이 수용가능하다고 결정한다면, 감사인은 그러한 재무제표에 대하여 감사를 수행하는 것이 가능할 수도 있다. 재무제표가 작성되는 회계기준에 대하여 재무제표에 적절한 공시가 있다면, 감사인이 적정의견을 표명하는 것이 가능할 수도 있을 것이다. 그러나 감사인은 대체적인 회계기준 및 이를 적용한 이유에 대한 재무제표 이용자의 주의를 환기시키기 위하여 감사기준서 706¹⁴에 따라 감사보고서에 **강조사항**문단을 포함하는 것이 적절하거나 필요하다고 생각할 수도 있다.

회계의 계속기업전제의 사용이 적합하나 중요한 불확실성의 존재 (문단 22-23 참조)

¹³ 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고” 문단 14

¹⁴ 감사기준서 706 “감사보고서의 강조사항문단과 기타사항문단”

감사기준서 570

- A28 중요한 불확실성의 식별은 이용자가 재무제표를 이해하는데 중요한 사항이다. 계속기업 관련 중요한 불확실성이 존재한다는 사실을 언급하는 제목의 별도 단락의 사용은 이러한 상황에 대하여 이용자의 주의를 환기시킨다.
- A29 이 감사기준서의 보론에서는 국제회계기준이 해당 재무보고체계인 경우 재무제표에 대한 감사보고서에 포함하도록 요구되는 문장의 사례를 제공한다. 국제회계기준 외의 해당 재무보고체계가 사용되는 경우, 이 감사기준서의 보론에서 제시된 사례 문장은 해당 상황에서 다른 재무보고체계의 적용을 반영하도록 조정이 필요할 수도 있다.
- A30 문단 22는 설명된 각 상황에서 감사보고서에 표시하도록 요구되는 최소한의 정보를 정한다. 감사인은 예를 들어, 다음 사항을 설명하기 위해 요구되는 문장을 보완하기 위한 추가적인 정보를 제공할 수 있다.
- 중요한 불확실성의 존재는 이용자들이 재무제표를 이해하는데 근본이 됨.¹⁵ 또는
 - 해당 사항이 감사에서 어떻게 다루어졌는지(문단 A1 참조)

재무제표에 중요한 불확실성에 대한 적절한 공시가 이루어진 경우 (문단 22참조)

- A31 이 감사기준서 보론의 사례 1은 감사인이 경영진의 회계의 계속기업전제 사용의 적합성과 관련한 충분하고 적합한 감사증거를 입수하였으나 중요한 불확실성이 존재하고 재무제표에 대한 공시가 적절한 경우 감사보고서 예이다. 감사기준서 700의 보론에도 계속기업과 관련한 재무제표 작성 책임자와 감사인 각자의 책임을 기술하기 위하여 모든 기업의 감사보고서에 포함될 수 있는 계속기업과 관련된 사례 문구를 포함한다.

재무제표에 중요한 불확실성에 대한 적절한 공시가 이루어지지 않은 경우 (문단 23참조)

- A32 이 감사기준서 보론의 사례 2와 3은 감사인이 해당 경영진의 회계의 계속기업전제 사용의 적합성과 관련한 충분하고 적합한 감사증거를 입수하였으나 재무제표에 중요한 불확실성에 대한 적절한 공시가 이루어지지 않은 경우 각각 한정 의견과 부적 의견의견을 포함하는 감사보고서 예이다.
- A33 재무제표 전체에 대하여 유의적인 여러 가지의 불확실성이 포함된 상황에서, 감사인은 문단 22에서 요구하는 문구를 포함하기보다는 극히 드물지만 의견표명을 거절하는 것이 적절하다고 생각할 수 있다. 감사기준서 705는 이러한 이슈에 대한 관련 지침을 제공한다.¹⁶

규제기관과의 커뮤니케이션 (문단 22-23 참조)

- A34 규제받는 기업의 감사인이 감사보고서에 계속기업사항의 언급을 포함하는 것이 필요할 수도 있다고 생각하는 경우, 감사인은 해당 규제기관, 집행기관 또는 감독기관과 커뮤니케이션을 할 의무가 있을 수 있다.

경영진이 계속기업에 대한 평가 또는 평가의 확대를 기피하는 경우 (문단 24 참조)

- A35 어떤 상황에서는, 감사인이 경영진에게 그 평가 또는 평가의 확대를 요청하는 것이 필요하다고 믿을 수 있다. 만약 경영진이 평가 또는 평가의 확대를 하지 않으려는 경우에는, 재무제표 작성시 경영진의 회계의 계속기업전제의 사용에 대한 충분하고 적합한 감사증거(예, 경영진이 마련한 계획의 존재 또는 기타 다른 경감요소의 존재에 대한 감사증거)를 감사인이 입수하는 것이 가능하지 않을 수 있으므로 한정 의견이나 의견거절이 적합할 것이다.

¹⁵ 감사기준서 706 문단 A2

¹⁶ 감사기준서 705 문단 10

감사기준서 570

보론 (문단 A29 및 A31-A32 참조)

계속기업 관련 감사보고서 사례

- 사례 1 : 감사인이 중요한 불확실성이 존재하고 재무제표에 대한 공시가 적절하다고 결론 내린 경우의 적정의견
- 사례 2 : 감사인이 중요한 불확실성이 존재하고 부적절한 공시로 인하여 재무제표가 중요하게 왜곡표시되어 있다고 결론 내린 경우의 한정 의견
- 사례 3 : 감사인이 중요한 불확실성이 존재하고 재무제표에 중요한 불확실성 관련 요구된 공시가 누락되어 있다고 결론 내린 경우의 부적정의견

사례 1 : 감사인이 중요한 불확실성이 존재하고 재무제표에 대한 공시가 적절하다고 결론 내린 경우의 적정의견

본 사례는 다음의 상황을 가정한다.

- 공정표시체계를 사용하는 상장기업의 전체재무제표에 대한 감사이며, 그룹감사가 아님 (즉, 감사기준서 600¹이 적용되지 않음)
- 기업의 경영진이 한국채택국제회계기준 (일반목적체계)에 따라 작성한 재무제표임
- 감사업무의 조건에는 감사기준서 210의 재무제표에 대한 경영진의 책임에 대한 기술이 반영되어 있음²
- 감사인은 입수한 감사증거에 근거하여 적정의견이 적합하다고 결론내림
- 감사에 적용된 관련 윤리적 요구사항은 해당 국가의 감사와 관련된 윤리적 요구사항임
- 입수한 감사증거에 근거하여, 감사인은 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재한다고 결론을 내림. 재무제표에 중요한 불확실성에 대한 공시가 적절함
- 핵심감사사항은 감사기준서 701에 따라 커뮤니케이션 됨
- 재무제표에 대한 감시 책임자와 재무제표의 작성 책임자가 다름
- 재무제표에 대한 감사에 추가하여, 감사인은 현지 법률의 요구에 따른 기타의 보고책임을 지고 있음

독립된 감사인의 감사보고서

ABC주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

재무제표감사에 대한 보고³

감사의견

우리는 ABC 주식회사(이하 “회사”)의 재무제표를 감사하였습니다. 해당 재무제표는 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태표, 동일로 종료되는 보고기간의 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약을 포함한

¹ 감사기준서 600. “그룹재무제표 감사 – 부문감사인이 수행한 업무 등 특별 고려사항”

² 감사기준서 210 “감사업무 조건의 합의”

³ “기타 법규의 요구사항에 대한 보고”라는 두번째 소제목의 해당사항이 없을 경우, “재무제표감사에 대한 보고”라는 소제목은 불필요하다.

감사기준서 570

재무제표의 주석으로 구성되어 있습니다.

우리의 의견으로는 별첨된 회사의 재무제표는 회사의 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태와 동일로 종료되는 보고기간의 재무성과 및 현금흐름을 한국채택국제회계기준에 따라, 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고[또는, “...현금흐름에 대하여 한국채택국제회계기준에 따라 진실하고 공정한 관점을 제시하고”] 있습니다.

감사의견근거

우리는 감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준에 따른 우리의 책임은 이 감사보고서의 **재무제표감사에 대한 감사인의 책임** 단락에 기술되어 있습니다. 우리는 재무제표감사와 관련된 대한민국의 윤리적 요구사항에 따라 회사로부터 독립적이며 그러한 요구사항에 따른 기타의 윤리적 책임들을 이행하였습니다. 우리가 입수한 감사증거가 감사의견을 위한 근거로서 충분하고 적합하다고 우리는 믿습니다.

계속기업 관련 중요한 불확실성

재무제표에 대한 주석 XXX에 주의를 기울여야 할 필요가 있습니다. 재무제표에 대한 주석 XXX은 20X1년 12월 31일로 종료되는 보고기간에 순손실 ZZZ가 발생하였고, 재무제표일 현재로 기업의 유동부채가 총자산보다 YYY만큼 더 많음을 나타내고 있습니다. 주석 XXX에서 기술된 바와 같이, 이러한 사건이나 상황은 주석 XXX에서 설명하고 있는 다른 사항과 더불어 계속기업으로서의 존속능력에 유의적 의문을 제기할 만한 중요한 불확실성이 존재함을 나타냅니다. 우리의 의견은 이 사항으로부터 영향을 받지 아니합니다.

핵심감사사항

핵심감사사항은 우리의 전문가적 판단에 따라 당기 재무제표감사에서 가장 유의적인 사항들입니다. 해당 사항들은 재무제표 전체에 대한 감사의 관점에서 우리의 의견형성 시 다루어졌으며, 우리는 이런 사항에 대하여 별도의 의견을 제공하지는 않습니다. 우리는 **계속기업 관련 중요한 불확실성** 단락에 기술된 사항에 추가하여, 아래에 기술된 사항을 이 감사보고서에서 커뮤니케이션할 핵심감사사항으로 결정하였습니다.

[감사기준서 701에 따른 핵심감사사항 각각에 대한 기술]

재무제표에 대한 경영진과 지배기구의 책임⁴

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 1 참고]

⁴ 감사보고서 사례 전체에 사용되는, 경영진과 지배기구 용어는 특정 국가의 법규 체계에 적합한 기타의 용어로 대체될 필요가 있을 수 있음.

감사기준서 570

재무제표감사에 대한 감사인의 책임⁵

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 1 참고]

기타 법규의 요구사항에 대한 보고

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 1 참고]

이 독립된 감사인의 감사보고서의 근거가 된 감사를 실시한 업무수행이사는 [이름]입니다.

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지 모두를 기재]

[감사인의 주소]

[감사보고서일]

사례 2 : 감사인이 중요한 불확실성이 존재하고 부적절한 공시로 인하여 재무제표가 중요하게 왜곡표시되어 있다고 결론 내린 경우의 한정 의견

본 사례는 다음의 상황을 가정한다.

- 공정표시체계를 사용하는 상장기업의 전체재무제표에 대한 감사이며, 그룹감사가 아님 (즉, 감사기준서 600 이 적용되지 않음)
- 기업의 경영진이 한국채택국제회계기준 (일반목적체계)에 따라 작성한 재무제표임
- 감사업무의 조건에는 감사기준서 210의 재무제표에 대한 경영진의 책임에 대한 기술이 반영되어 있음
- 감사에 적용된 관련 윤리적 요구사항은 해당 국가의 감사와 관련된 윤리적 요구사항임
- 입수한 감사증거에 근거하여, 감사인은 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재한다고 결론을 내림. 재무제표의 주식 yy 에서는 금융약정의 규모, 만기 그리고 총 금융약정에 대하여 논의하고 있으나, 재무제표에는 차환의 영향이나 이용가능성에 대한 논의를 포함하지 않거나 이러한 상황을 중요한 불확실성으로 특징하고 있지 않음
- 중요한 불확실성에 대한 부적절한 공시로 재무제표가 중요하게 왜곡표시되었음. 감사인은 이러한 부적절한 공시가 재무제표에 미치는 영향이 중요하지만 전반적이지는 않은 것으로 결론내렸으므로 한정 의견을 표명하고 있음
- 핵심감사사항은 감사기준서 701에 따라 커뮤니케이션 됨
- 재무제표에 대한 감시 책임자와 재무제표의 작성 책임자가 다름
- 재무제표에 대한 감사에 추가하여, 감사인은 현지 법률의 요구에 따른 기타의 보고책임을 지고 있음

⁵ 감사기준서 700의 문단 34과 39는 계속기업과 관련하여 재무제표 책임자와 감사인 각자의 책임을 기술하는 계속기업과 관련된 모든 기업의 감사보고서에 포함될 문구를 요구함.

감사기준서 570

독립된 감사인의 감사보고서

ABC주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

재무제표감사에 대한 보고⁶

한정의견

우리는 ABC 주식회사(이하 “회사”)의 재무제표를 감사하였습니다. 해당 재무제표는 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태표, 동일로 종료되는 보고기간의 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약물 포함한 재무제표의 주석으로 구성되어 있습니다.

우리의 의견으로는 별첨된 회사의 재무제표는 이 감사보고서의 **한정의견근거** 단락에서 언급된 정보의 불완전한 공시를 제외하고는 회사의 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태와 동일로 종료되는 보고기간의 재무성과 및 현금흐름을 한국채택국제회계기준에 따라, 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고[또는, “...현금흐름에 대하여 한국채택국제회계기준에 따라 진실하고 공정한 관점을 제시하고”] 있습니다.

한정의견근거

주식 yy에서 논의된 바와 같이, 회사의 금융약정은 20x2년 3월 19일에 종료되며 잔액은 해당 일자로 상환되어야 합니다. 회사는 재협상을 결론짓거나 이를 대체할 자금조달 수단을 마련하지 못하였습니다. 이 상황은 계속기업으로서의 존속능력에 유의적 의문을 제기할 수 있는 중요한 불확실성의 존재를 나타냅니다. 재무제표에는 이 사실이 적절하게 공시되지 않았습니

우리는 감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준에 따른 우리의 책임은 이 감사보고서의 **재무제표감사에 대한 감사인의 책임** 단락에 기술되어 있습니다. 우리는 재무제표감사와 관련된 대한민국의 윤리적 요구사항에 따라 회사로부터 독립적이며 그러한 요구사항에 따른 기타의 윤리적 책임들을 이행하였습니다. 우리가 입수한 감사증거가 한정의견을 위한 근거를 제공하는데 충분하고 적합하다고 우리는 믿습니다.

핵심감사사항

핵심감사사항은 우리의 전문가적 판단에 따라 당기 재무제표감사에서 가장 유의적인 사항들입니다. 해당 사항들은 재무제표 전체에 대한 감사의 관점에서 우리의 의견형성 시 다루어졌으며, 우리는 이런 사항에 대하여 별도의 의견을 제공하지는 않습니다. 우리는 **한정의견근거** 단락에 기술된 사항에 추가하여, 아래에 기술된 사항을 이 감사보고서에서 커뮤니케이션할 핵심감사사항으로 결정하였습니다.

⁶ “기타 법규의 요구사항에 대한 보고”라는 두번째 소제목의 해당사항이 없을 경우, “재무제표감사에 대한 보고”라는 소제목은 불필요하다.

감사기준서 570

[감사기준서 701에 따른 핵심감사사항 각각에 대한 기술]

재무제표에 대한 경영진과 지배기구의 책임⁷

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 1 참고⁸]

재무제표감사에 대한 감사인의 책임

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 1 참고]

기타 법규의 요구사항에 대한 보고

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 1 참고]

이 독립된 감사인의 감사보고서의 근거가 된 감사를 실시한 업무수행이사는 [이름]입니다.

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지 모두를 기재]

[감사인의 주소]

[감사보고서일]

사례 3 : 감사인이 중요한 불확실성이 존재하고 재무제표에 중요한 불확실성 관련 요구된 공시가 누락되어 있다고 결론 내린 경우의 부적정의견

본 사례는 다음의 상황을 가정한다.

- 공정표시체계를 사용하는 상장기업의 전체재무제표에 대한 감사이며, 그룹감사가 아님 (즉, 감사기준서 600 이 적용되지 않음)
- 기업의 경영진이 한국채택국제회계기준 (일반목적체계)에 따라 작성한 재무제표임
- 감사업무의 조건에는 감사기준서 210의 재무제표에 대한 경영진의 책임에 대한 기술이 반영되어 있음

⁷ 또는, 특정 국가의 법규 체계에 적합한 기타의 용어

⁸ 감사기준서 700의 문단 34과 39는 계속기업과 관련하여 재무제표 책임자와 감사인 각자의 책임을 기술하는 계속기업과 관련된 모든 기업의 감사보고서에 포함될 문구를 요구함.

감사기준서 570

- 감사에 적용된 관련 윤리적 요구사항은 해당 국가의 감사와 관련된 윤리적 요구사항임
- 입수한 감사증거에 근거하여, 감사인은 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재한다고 결론을 내리고 회사는 파산을 고려하고 있음. 재무제표에 중요한 불확실성 관련 요구된 공시가 생략됨. 그러한 생략이 재무제표에 미치는 영향이 중요하며 전반적이므로 부적정의견을 표명하고 있음
- 감사인은 감사기준서 701에 따라 핵심감사사항을 커뮤니케이션하도록 요구되지도 않고 감사인이 결정하지도 않음
- 재무제표에 대한 감시 책임자와 재무제표의 작성 책임자가 다름
- 재무제표에 대한 감사에 추가하여, 감사인은 현지 법률의 요구에 따른 기타의 보고책임을 지고 있음

독립된 감사인의 감사보고서

ABC주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

재무제표감사에 대한 보고⁹

부적정의견

우리는 ABC 주식회사(이하 “회사”)의 재무제표를 감사하였습니다. 해당 재무제표는 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태표, 동일로 종료되는 보고기간의 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약을 포함한 재무제표의 주석으로 구성되어 있습니다.

우리의 의견으로는 별첨된 회사의 재무제표는 이 감사보고서의 **부적정의견근거** 단락에 언급된 정보의 누락 때문에 회사의 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태와 동일로 종료되는 보고기간의 재무성과 및 현금흐름을 한국채택국제회계기준에 따라 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고 (또는, “... 현금흐름에 대하여 한국채택국제회계기준에 따라 진실하고 공정한 관점을 제시하고”) 있지 아니합니다.

부적정의견근거

회사의 금융약정은 20x1년 12월 31일에 종료되며, 잔액은 해당 일자로 상환되어야 합니다. 회사는 재협상을 결정하거나 이를 대체할 자금조달 수단을 마련하지 못하였으며, 파산신청을 고려하고 있습니다. 이러한 상황은 계속기업으로서의 존속능력에 유의적 의문을 초래할 수 있는 중요한 불확실성이 존재함을 나타냅니다. 재무제표에는 이와 같은 사실이 적절히 공시되지 않았습니

우리는 감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준에 따른 우리의 책임은 이 감사보고서의 **재무제표감사에 대한 감사인의 책임** 단락에 기술되어 있습니다. 우리는 재무제표감사와 관련된 대한민국의 윤리적 요구사항에 따라 회사로부터 독립적이며

⁹ “기타 법규의 요구사항에 대한 보고”라는 두번째 소제목의 해당사항이 없을 경우, “재무제표감사에 대한 보고”라는 소제목은 불필요하다.

감사기준서 570

그러한 요구사항에 따른 윤리적 책임들을 이행하였습니다. 우리가 입수한 감사증거가 부적정의견을 위한 근거를 제공하는데 충분하고 적합하다고 우리는 믿습니다.

재무제표에 대한 경영진과 지배기구의 책임¹⁰

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 1 참고¹¹]

재무제표감사에 대한 감사인의 책임

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 1 참고]

기타 법규의 요구사항에 대한 보고

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 1 참고]

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지 모두를 기재]

[감사인의 주소]

[감사보고서일]

¹⁰ 또는, 특정 국가의 법규 체계에 적합한 기타의 용어

¹¹ 감사기준서 700의 문단 34과 39는 계속기업과 관련하여 재무제표 책임자와 감사인 각자의 책임을 기술하는 계속기업과 관련된 모든 기업의 감사보고서에 포함될 문구를 요구함.

감사기준서 580

서면진술

목 차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위	1-2
감사증거로서의 서면진술	3-4
시행일	5
목적	6
용어의 정의	7-8

요구사항

서면진술이 요청되는 경영진	9
경영진책임에 관한 서면진술	10-12
기타 서면진술	13
서면진술일과 대상기간	14
서면진술의 형태	15
서면진술의 신뢰성에 대한 의문 및 요청된 서면진술의 미제공	16-20

적용 및 기타 설명자료

감사증거로서의 서면진술	A1
서면진술 요청 대상 경영진	A2-A6
경영진책임에 관한 서면진술	A7-A9
기타 서면진술	A10-A13
한도기준금액의 커뮤니케이션	A14
서면진술일과 대상기간	A15-A18
서면진술의 형태	A19-A21
지배기구와의 커뮤니케이션	A22
서면진술의 신뢰성에 대한 의문 및 요청된 서면진술의 미제공	A23-A27

보론1: 서면진술 요구사항을 포함하고 있는 감사기준서 목록

보론2: 진술서의 예시

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 이 감사기준서는 재무제표감사에 있어 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)으로부터 서면진술을 입수하는 감사인의 책임을 다룬다.

감사기준서 580

- 2 이 감사기준서의 보론 1에는 서면진술에 대한 대상·주제별 구체적인 요구사항을 포함하고 있는 다른 감사기준서들이 열거되어 있다. 다른 감사기준서에 포함된 서면진술의 구체적 요구사항이 이 감사기준서의 적용을 제한하지 않는다.

감사증거로서의 서면진술

- 3 감사증거는 감사의견의 근거가 되는 결론에 도달하는 과정에서 감사인이 이용한 정보이다.¹ 서면진술은 해당 기업의 재무제표감사와 관련하여 감사인이 요구하는 필요적 정보이다. 따라서 질문에 대한 답변과 마찬가지로, 서면진술은 감사증거이다. (문단 A1 참조)
- 4 서면진술이 비록 필요 감사증거를 제공하지만, 서면진술이 다루는 그 어떠한 사항에 대해서도 서면진술 그 자체는 충분하고 적합한 감사증거를 제공하지 않는다. 뿐만 아니라, 신뢰할 수 있는 서면진술을 경영진이 제공했다는 사실이 경영진의 책임완수 또는 특정 경영진주장에 대하여 감사인이 입수하는 다른 감사증거의 성격이나 범위에 영향을 미치는 것은 아니다.

시행일

- 5 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 6 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 다음과 같다.
- (a) 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)으로부터 그들이 재무제표의 작성 및 감사인에게 제공한 정보의 완전성에 대한 책임을 완수하였다고 믿는다는 내용의 서면진술을 입수함
 - (b) 만약 감사인이 필요하다고 결정했거나 다른 감사기준서에서 요구되는 경우, 재무제표 또는 재무제표 내의 특정 경영진주장에 관련성이 있는 다른 감사증거를 서면진술로 뒷받침 함
 - (c) 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)이 제공한 서면진술에 대하여, 또는 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)이 감사인이 요청한 서면진술을 제공하지 않을 때 적절하게 대응함

용어의 정의

- 7 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.

서면진술(서) - 특정 사항을 확인하거나 다른 감사증거를 뒷받침하기 위하여 경영진이 감사인에게 제공하는 서면진술(서). 재무제표, 재무제표 내 경영진주장, 이를 뒷받침하는 장부와 기록은 이러한 면에서 서면진술에 포함되지 아니한다.

¹ 감사기준서 500 “감사증거” 문단 5(c)

감사기준서 580

- 8 이 감사기준서의 목적상, “경영진”을 언급하는 경우에는 “경영진(적절한 경우 지배기구 포함)”로 이해되어야 한다. 또한 공정표시체계의 경우, 경영진은 재무제표를 해당 재무보고체계에 따라 작성하고 공정하게 표시할 (또는 해당 재무보고체계에 따라 진실하고 공정한 관점을 제시하는 재무제표를 작성할) 책임이 있다.

요구사항

서면진술이 요청되는 경영진

- 9 감사인은 재무제표에 대한 적절한 책임을 갖고 있고 관심 사항에 대한 지식이 있는 경영진으로부터 서면진술을 요청하여야 한다. (문단 A2-A6참조)

경영진책임에 관한 서면진술

재무제표의 작성

- 10 감사인은 감사업무 조건에서 정한 바와 같이 경영진이 해당 재무보고체계에 따라 재무제표를 작성할 책임(관련성이 있는 경우 재무제표의 공정표시책임을 포함)을 완수하였다는 서면진술을 제공하도록 경영진에게 요청하여야 한다.² (문단 A7-A9, A14, A22 참조)

제공된 정보 및 거래의 완전성

- 11 감사인은 다음에 관하여 경영진이 서면진술을 제공하도록 요청하여야 한다.
- (a) 경영진은 감사업무 조건에서 합의한 대로 모든 관련 정보를 감사인에게 제공하고 접근하게 하였음³
 - (b) 경영진은 모든 거래를 기록하고 재무제표에 반영하였음 (문단 A7-A9, A14, A24 참조)

서면진술에서 경영진책임의 기술

- 12 문단 10과 11에서 요구되는 서면진술에는 감사업무의 조건에서 기술된 방식으로 경영진의 책임이 기술되어야 한다.

기타 서면진술

- 13 이 감사기준서 외에 다른 감사기준서에서도 감사인에게 서면진술을 요청하도록 요구한다. 다른 감사기준서가 요구하는 그러한 진술 외에, 재무제표 또는 재무제표 내 (하나 또는 그 이상의) 특정 경영진주장과 관련된 다른 감사증거를 뒷받침할 수 있는 (하나 또는 그 이상의) 서면진술을 입수하는 것이 필요하다고 결정하는 경우에는, 감사인은 그러한 서면진술을 추가로 요청하여야 한다. (문단 A10-A13, A14, A22 참조)

서면진술일과 대상기간

² 감사기준서 210 “감사업무 조건의 합의” 문단 6(b)(i)

³ 감사기준서 210 문단 6(b)(iii)

감사기준서 580

- 14 서면진술일은 가능한 재무제표에 대한 감사보고서일에 실행가능한 가장 근접한 날로 하되, 감사보고서일보다 늦지 않아야 한다. 서면진술은 감사보고서에서 언급된 모든 재무제표와 기간을 대상으로 하여야 한다. (문단 A15-A18 참조)

서면진술의 형태

- 15 서면진술은 감사인을 수신인으로 하는 진술서 형태이어야 한다. 만약 법규상 경영진이 그 책임에 대하여 서면진술을 공표하도록 요구하고 있고 그러한 공표문이 문단 10 또는 11에서 요구하는 진술의 일부 또는 전체 내용을 제공한다고 감사인이 결정하는 경우에는, 그러한 공표문이 포함한 관련 사항들은 진술서함에 포함될 필요가 없다. (문단 A19-A21 참조)

서면진술의 신뢰성에 대한 의문 및 요청된 서면진술의 미제공

서면진술의 신뢰성에 대한 의문

- 16 경영진의 적격성, 성실성, 윤리적 가치나 근면성, 또는 이에 대한 경영진의 약속이나 이행에 대하여 감사인이 우려를 갖고 있다면, 감사인은 그러한 우려가 경영진 진술(구두 또는 서면) 및 감사증거일반의 신뢰성에 미칠 수 있는 영향을 결정하여야 한다. (문단 A24-A25 참조)
- 17 특히, 서면진술이 다른 감사증거와 일관성이 없는 경우, 감사인은 이러한 사항의 해결을 시도하는 감사절차를 수행하여야 한다. 만약 이러한 사항이 해결되지 않고 있으면, 감사인은 경영진의 적격성, 성실성, 윤리적 가치나 근면성 또는 이에 대한 경영진의 약속이나 그 이행에 대한 평가를 재고하여야 하며, 경영진 진술(구두 또는 서면) 및 감사증거일반의 신뢰성에 미칠 수 있는 영향을 결정하여야 한다. (문단 A23 참조)
- 18 만약 감사인이 서면진술을 신뢰할 수 없다고 결론을 내리면, 이 감사기준서의 문단 20의 요구사항과 관련하여 감사기준서 705⁴에 따라 감사의견에 미칠 수 있는 영향을 결정하는 등 적절한 조치를 취하여야 한다.

요청된 서면진술의 미제공

- 19 경영진이 감사인이 요청한 서면진술 중 하나 이상을 제공하지 않는 경우, 감사인은 다음의 절차를 수행하여야 한다.
- (a) 해당 사항을 경영진과 토의함
 - (b) 경영진의 성실성을 다시 평가하고, 경영진 진술(구두 또는 서면) 및 감사증거일반의 신뢰성에 미칠 수 있는 영향을 평가함
 - (c) 문단 20의 요구사항과 관련하여 감사기준서 705에 따라 감사의견에 미칠 가능성이 있는 영향의 결정을 포함한 적절한 조치를 취함

경영진의 책임에 관한 서면진술

⁴ 감사기준서 705 “감사의견의 변형”

감사기준서 580

- 20 다음 중 하나에 해당되는 경우, 감사인은 감사기준서 705 에 따라 재무제표에 대한 의견표명을 거절하여야 한다. (문단 A26-A27 참조)
- (a) 경영진의 성실성에 대하여, 문단 10 과 11 에서 요구하고 있는 서면진술을 신뢰할 수 없을 정도로 의문이 있다고 감사인이 결론을 내린 경우
 - (b) 경영진이 문단 10 과 11 에서 요구되는 서면진술을 제공하지 않는 경우

적용 및 기타 설명자료

감사증거로서의 서면진술 (문단 3 참조)

- A1 서면진술은 감사증거의 중요한 원천이다. 경영진이 요청된 서면진술을 변형하거나 제공하지 않는다면, 이것은 하나 이상의 유의적 이슈가 존재할 가능성에 대하여 감사인에게 주는 경고(alert)일 수 있다. 또한, 많은 경우, 구두진술보다 서면진술에 대한 요청은, 경영진이 해당 사항들을 더 철저하게 고려하도록 촉진할 수 있으며, 이에 따라 진술의 질을 향상시킬 수 있다.

서면진술 요청대상 경영진 (문단 9 참조)

- A2 서면진술은 재무제표의 작성에 대한 책임이 있는 사람에게 요청된다. 이들은 기업의 지배구조와 관련 법규에 따라 달라질 수 있다. 그러나 (지배기구 보다는) 경영진이 종종 이러한 책임의 당사자이다. 그러므로 서면진술은 최고경영자와 재무담당임원 (또는 이러한 직함을 사용하지 않는 기업의 경우에는) 이와 동등한 사람에게 요청할 수 있을 것이다. 그러나 어떤 경우에는 지배기구와 같은 기타 당사자도 재무제표의 작성에 대하여 책임을 진다.
- A3 경영진은 재무제표의 작성 및 기업의 사업수행을 위한 책임이 있기 때문에, 서면진술이 기초를 두고 있는 재무제표 및 이에 포함된 경영진주장의 작성을 위해 기업이 따른 절차에 대하여 충분한 지식을 보유하고 있다고 기대될 것이다.
- A4 그러나, 어떤 경우에는, 경영진이 재무제표 및 이에 포함된 경영진주장의 작성과 표시에 참여하는 다른 사람들(서면진술에서 요청되는 사항에 대하여 전문적인 지식을 보유하고 있는 개인들 포함)에게 질문하기로 정할 수도 있다. 그러한 개인들에는 다음과 같은 사람들이 포함될 수 있다.
- 보험수리적으로 결정되는 회계측정치에 대한 책임이 있는 보험계리인
 - 환경관련부채의 측정치에 대한 책임이 있으며 전문적인 지식이 있는 기술진
 - 소송관련충당부채를 설정하는 데 핵심적인 정보를 제공할 수 있는 내부고문변호사
- A5 경우에 따라서는, 경영진은 ‘본인이 알고있고 믿는 최선의 범위에서 진술을 하였다’ 는 제한적인 문구를 서면진술에 포함할 수도 있다. 해당 진술이 진술에 포함된 사항에 대하여 적합한 책임과 지식을 가지고 있는 사람들에 의하여 이루어지고 있다는 것에 감사인이 만족한다면, 감사인이 그러한 문구를 수용하는 것은 합리적이다.

감사기준서 580

- A6 경영진이 정보에 근거한 경영진진술을 하도록할 필요성을 강화하기 위하여, 경영진이 요청된 서면진술을 작성할 수 있는 입장에 서기 위해 적합한 질문을 수행했다는 확인을 서면진술에 포함하도록 감사인은 요청할 수 있다. 그러한 질문이 일반적으로 기업에 이미 수립된 절차 이상의 공식적인 내부절차를 요구할 것으로 기대되지는 않는다.

경영진책임에 관한 서면진술 (문단 10-11 참조)

- A7 경영진이 문단 10과 11에서 언급한 책임을 완수하였다는 감사증거가 감사 중에 입수된 경우, 경영진에게서 이러한 책임을 완수하였다고 믿는다는 확인을 입수하지 않고는 해당 감사증거는 충분하지 않다. 이것은 경영진이 그 책임에 대한 상호 인정 및 이해에 기초하여 재무제표를 작성, 표시하고 감사인에게 정보를 제공하였는지 여부에 대하여 감사인은 다른 감사증거만으로는 판단할 수 없기 때문이다. 예를 들어, 감사인은 경영진에게 감사업무의 조건에서 합의된 관련 정보를 제공했는지 여부에 대하여 질문하고 또 이에 대한 확인을 받지 않고는 경영진이 이러한 정보를 모두 제공하였다고 결론을 내릴 수 없을 것이다.

- A8 문단 10과 11에서 요구하는 서면진술은, 경영진에게 그 책임을 이행하였다는 확인을 감사인이 요청함으로써 감사업무의 조건에 있는 이들의 책임에 대하여 상호 인정 및 이해를 기초로 이끌어낸다. 감사인은 또한 경영진에게 그러한 책임을 인정하고 이해하고 있다는 것을 서면진술에서 재확인하도록 요청할 수 있을 것이다. 이것은 특정 국가에서는 일반적이지만, 다음과 같은 경우에는 특히 적합할 수도 있다.

- 기업을 대표하여 감사업무의 조건에 서명한 사람이 더 이상 관련 책임을 갖지 않을 때
- 감사업무의 조건이 이전 연도에 작성되었을 때
- 경영진이 그러한 책임에 대하여 오해하고 있는 징후가 있을 때
- 상황의 변화로 인하여 그렇게 하는 것이 적합할 때

감사기준서 210⁵의 요구사항과 일관되게, 경영진책임에 대한 경영진의 인정과 이해를 재확인하는 것은 경영진의 최선의 지식과 판단의 대상이 아니다(경영진이 알고있고 믿는 최선에 근거해서 이루어지는 것은 아니다)(문단 A7에서 논의된 바와 같음).

공공부문에 특유한 고려사항

- A9 공공부문의 재무제표감사에 부여된 책무는 다른 기업의 경우 보다 더 광범위 할 수 있다. 따라서 공공부문 재무제표감사의 수행기반이 되는 전제는, 경영진의 책임과 관련하여 추가적인 서면진술을 발생시킬 수 있을 것이다. 거래와 사건이 법규 또는 다른 권위있는 근거에 따라 수행되었다고 확인하는 서면진술이 이에 포함될 수 있다.

기타 서면진술 (문단 13 참조)

재무제표에 대한 추가적인 서면진술

- A10 문단 10에서 요구되는 서면진술 외에, 감사인은 재무제표에 대하여 기타의 서면진술을 요청할 필요가 있다고 생각할 수 있다. 그러한 서면진술은 문단 10에서 요구하는 서면진술을 보충할 수 있지만, 그 일부를 구성하는 것은 아니다. 추가적인 서면진술에는

⁵ 감사기준서 210 문단 6(b)

감사기준서 580

다음 사항에 대한 진술이 포함될 수 있다.

- 회계정책의 선택과 적용이 적합한지 여부
- 해당 재무보고체계 하에서 관련성이 있는 경우, 다음과 같은 사항들이 해당 체계에 따라 인식, 측정, 표시 또는 공시되었는지 여부
 - 자산과 부채의 장부가액이나 그 분류에 영향을 미칠 수 있는 계획 또는 의도
 - 실제 발생한 부채 및 우발부채
 - 자산에 대한 권리 또는 통제, 자산에 대한 담보 또는 저당, 그리고 담보로 제공된 자산
 - 재무제표에 영향을 미칠 수 있는 법규와 계약(이에 대한 위반 포함)에 관한 측면

감사인에게 제공된 정보에 대한 추가적인 서면진술

- A11 감사인은 문단 11에서 요구하는 서면진술 외에, 경영진이 알고 있는 내부통제의 모든 미비점을 감사인에게 전달하였다는 서면진술을 경영진에게 요청할 필요가 있다고 감사인은 생각할 수 있다.

특정 경영진주장에 대한 서면진술

- A12 감사인은 판단과 의도에 대한 증거를 입수하거나, 판단과 의도를 평가할 때, 다음 중 하나 이상의 항목을 고려할 수 있다.
- 기업이 그 진술한 의도를 수행한 과거의 이력
 - 기업이 특정한 일련의 행동을 선택한 이유
 - 기업이 특정한 일련의 행동을 추진할 능력
 - 감사 중 입수하였을 수 있는 기타의 정보로서 경영진의 판단이나 의도와는 일관성이 없을 수 있는 기타 정보의 존재 또는 결여
- A13 추가적으로, 감사인은 재무제표의 특정 경영진주장에 대하여 경영진에게 서면진술을 제공해 줄 것을 요청하는 것이 필요하다고 생각할 수 있다. 특히, 특정 경영진주장과 관련된 경영진의 판단이나 의도, 또는 특정 경영진주장의 완전성에 대하여 다른 감사증거로부터 입수한 이해를 뒷받침하기 위해서이다. 예를 들어, 경영진의 의도가 투자에 대한 평가기준에 중요하다면, 경영진으로부터 그 의도에 대한 서면진술을 수령하지 않고는 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 것이 가능하지 않을 것이다. 비록 그러한 서면진술이 필요 감사증거를 제공한다 하더라도, 해당 서면진술이 자체적으로 그 경영진주장에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 제공하지는 않는다.

한도기준금액의 커뮤니케이션 (문단 10-11, 13 참조)

- A14 감사기준서 450은 명백하게 사소한(clearly trivial) 것을 제외하고는 감사 중 식별된 왜곡표시를 집계하도록 감사인에게 요구한다.⁶ 감사인은 그 금액 이상은 명백하게 사소하다(clearly trivial)고 간주될 수 없는 한도기준을 결정할 것이다. 마찬가지로, 감사인은 요청된 서면진술의 목적을 위하여 한도기준을 경영진에게 커뮤니케이션할 것을 고려할 수 있다.

⁶ 감사기준서 450 “감사 중 식별된 왜곡표시의 평가” 문단 5

감사기준서 580

서면진술일과 대상기간 (문단 14 참조)

- A15 서면진술은 필요 감사증거이기 때문에 감사인은 서면진술일 전에 감사의견을 표명할 수 없고 감사보고서일을 서면진술일 전으로 정할 수 없다. 감사인은 또한 재무제표에 대한 수정이나 공시를 요구할 수 있는 감사보고서일까지 발생한 사건에 관심을 두기 때문에, 서면진술일은 가능한 한 재무제표에 대한 감사보고서일에 실행가능한 가장 근접한 날로 하되 감사보고서일 후가 되어서는 안 된다.
- A16 상황에 따라서는 재무제표 내의 특정 경영진주장에 대하여 감사의 수행 중에 서면진술을 입수하는 것이 적합할 수 있다. 이 경우, 서면진술을 최신의 것으로 갱신해 달라고 요청하는 것이 필요할 수 있다.
- A17 경영진은 과거 보고기간과 관련된 이전의 서면진술이 여전히 적합한지에 대하여 재확인할 필요가 있기 때문에, 서면진술은 감사보고서에서 언급된 모든 보고기간들을 대상으로 한다. 감사인과 경영진은 서면진술의 변경이 있는지 여부, 변경이 있다면 무엇이 변경되었는지를 다룸으로써 이전 보고기간들과 관련된 서면진술을 갱신하는 특정 형태의 서면진술에 상호 동의할 수 있을 것이다.
- A18 현재의 경영진이 감사보고서에 언급된 모든 기간 동안 재직하지 않았을 상황이 발생할 수 있다. 이 경우 이들은 해당 기간 중 경영진의 지위가 아니었으므로 서면진술의 일부 또는 전부를 제공할 수 없다고 주장할 수 있다. 그러나, 이러한 사실이 재무제표 전체에 대한 이들의 책임을 경감하지는 않는다. 따라서 이들에게 관련된 전체 기간을 포함하는 서면진술을 요청해야 할 감사인의 요구사항은 여전히 적용된다.

서면진술의 형태 (문단 15 참조)

- A19 서면진술은 감사인을 수신인으로 하는 진술서에 기재되도록 요구된다. 그러나 국가에 따라서는 경영진이 법규에 따라 경영진책임에 대하여 서면진술을 공표하도록 요구될 수 있다. 비록 이러한 공표문이 재무제표 이용자 또는 관련 당국에 대한 진술이라 하더라도, 감사인은 해당 공표문이 문단 10 또는 11에서 요구하는 일부 또는 모든 진술의 관점에서도 적합한 형태의 서면진술이라고 결정할 수 있을 것이다. 이 결과 그러한 공표문에 포함되어 있는 관련 사항은 다시 진술서에 포함될 필요가 없다. 이에 대한 감사인의 결정에 영향을 미칠 수 있는 요소에는 다음 사항들이 포함된다.
- 해당 공표문이 문단 10과 11에서 언급된 책임의 완수에 대한 확인을 포함하는지 여부
 - 감사인이 관련 서면진술을 요청한 사람으로부터 해당 공표문이 제공되었거나 승인되었는지 여부
 - 해당 공표문의 사본이 감사보고서일에 실행가능한 가장 근접한 날에, 그러나 감사보고서일보다는 늦지 않게 제공되는지 여부 (문단 14 참고)
- A20 법규의 준수 또는 재무제표의 승인에 대한 공식적인 공표문은, 필요한 모든 진술이 신중하게 작성되었다고 감사인이 만족할 수 있을 만큼 충분한 정보를 포함하지는 않을 것이다. 법규상 경영진 책임의 표명이 감사인이 요청하는 서면진술을 대체할 수도 없다.
- A21 토론 2는 진술서 예시를 제공한다.

감사기준서 580

지배기구와의 커뮤니케이션(문단 10-11, 13 참조)

- A22 감사기준서 260은 감사인이 경영진에게 요청한 서면진술에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션을 할 것을 감사인에게 요구한다.⁷

서면진술의 신뢰성에 대한 의문 및 요청된 서면진술의 미제공

서면진술의 신뢰성에 대한 의문(문단 16-17 참조)

- A23 하나 이상의 서면진술과 다른 원천에서 입수된 감사증거 간의 불일치가 식별된 경우, 감사인은 위험평가가 여전히 적합한지 여부를 고려할 것이며, 만약 해당 위험평가가 적합하지 않다면 위험평가를 수정하고, 평가된 위험에 대응하기 위한 추가감사절차의 성격, 시기 및 범위를 결정할 것이다.
- A24 경영진의 적격성, 성실성, 윤리적인 가치 또는 근면성에 대한 우려 또는 이러한 것들에 대한 경영진의 약속이나 이행에 대한 우려로 인하여, 감사인은 재무제표에 경영진의 왜곡진술 위험이 너무 커 감사를 수행할 수 없다는 결론을 내리게 될 수 있다. 그러한 경우, 감사인은 지배기구가 적합한 시정조치를 취하지 않는다면 해당 법규상 가능한 경우에 한하여, 감사업무의 해지를 고려할 수 있다. 그러나 이러한 시정조치는 감사인이 적정의견을 표명할 수 있을 만큼 충분하지 않을 수 있다.
- A25 감사기준서 230은 감사인이 감사 중에 발생한 유의적 사항과, 이에 대하여 도달한 결론 그리고 이러한 결론에 도달하게 만든 유의적인 전문가적 판단을 문서화하도록 요구한다.⁸ 감사인은 경영진의 적격성, 성실성, 윤리적인 가치 또는 근면성에 대하여 또는 이러한 것들에 대한 경영진의 약속과 그 이행과 관련된 유의적 이슈들을 식별하였지만, 그럼에도 불구하고 서면진술은 신뢰할 수 있다고 결론을 내렸을 수 있다. 이 경우 그와 같은 유의적 사항은 감사기준서 230에 따라서 문서화된다.

경영진책임에 관한 서면진술(문단 20 참조)

- A26 문단 A7에서 설명한 바와 같이, 감사인은 다른 감사증거만으로는 경영진이 문단 10과 11에서 언급된 책임을 완수했는지 여부에 대하여 판단을 할 수 없다. 그러므로 문단 20(a)에서 기술된 바와 같이, 감사인이 이러한 사항에 대하여 서면진술이 신뢰할 수 없다고 결론을 내리거나 경영진이 서면진술을 제공하지 않는다면, 감사인은 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없다. 이러한 감사증거입수 능력의 부재가 재무제표에 미칠 수 있는 영향은 재무제표의 특정 구성요소, 계정 또는 항목에 국한되는 것이 아니고 전반적이다. 감사기준서 705는 그러한 상황에서는 감사인이 재무제표에 대한 의견거절을 하도록 요구한다.⁹

⁷ 감사기준서 260 “지배기구와의 커뮤니케이션” 문단 16(c)(ii)

⁸ 감사기준서 230 “감사문서” 문단 8(c), 10

⁹ 감사기준서 705 문단 9

감사기준서 580

A27 서면진술이 감사인이 요청한 것과 다르게 변형되었다고 해서, 반드시 이것이 서면진술을 제공하지 않았다는 것을 의미하지는 않는다. 그렇지만 그 변형의 근거 사유는 감사의견에 영향을 줄 수 있다. 예를 들어 다음과 같다.

- 경영진이 재무제표의 작성에 대한 책임을 완수하였다는 서면진술은, ‘해당 재무보고체계의 특정 요구사항의 중요한 위반을 제외하고는 재무제표가 해당 체계에 따라 작성되었다’라고 경영진은 믿는다’라고 기술할 수 있을 것이다. 이 경우 경영진이 신뢰할 수 있는 서면진술을 제공하였다고 감사인이 결론을 내렸기 때문에 문단 20의 요구사항은 적용되지 않는다. 그렇지만 감사인은 감사기준서 705에 따라 그러한 위반이 감사의견에 미치는 영향을 고려하도록 요구된다.
- 감사업무의 조건에서 합의된 모든 관련 정보를 감사인에게 제공할 경영진책임에 대한 서면진술은, ‘화재로 소실된 정보를 제외하고는 감사인에게 그러한 정보를 제공하였다고 경영진은 믿는다’라고 기술할 수 있을 것이다. 이 경우 경영진이 신뢰할 수 있는 서면진술을 제공하였다고 감사인은 결론을 내렸기 때문에 문단 20의 요구사항은 적용되지 않는다. 그러나 감사인은 감사기준서 705에 따라 화재로 소실된 정보가 재무제표에 전반적으로 미치는 영향 및 이에 따라 감사의견에 미치는 영향을 고려하도록 요구된다.

감사기준서 580

보론1 (문단 2 참조)

서면진술 요구사항을 포함하고 있는 감사기준서 목록

이 보론은 2013년 12월 31일 이후 개시되는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 유효한 다른 감사기준서들에서, 대상·주제별 구체적 서면진술을 요구하는 해당 문단들을 식별한다. 이 목록 자체가 해당 감사기준서의 요구사항과 이에 관련된 적용 및 기타 설명자료에 대한 고려를 대신하지는 않는다.

감사기준서 240 “재무제표감사에서의 부정에 관한 감사인의 책임”- 문단 39

감사기준서 250 “재무제표감사에서의 법률과 규정의 고려”- 문단 16

감사기준서 450 “감사 중 식별된 왜곡표시의 평가”-문단 14

감사기준서 501 “감사증거-특정 항목에 대한 구체적인 고려사항” - 문단 12

감사기준서 540 “공정가치 등 회계추정치와 관련 공시에 대한 감사”- 문단 22

감사기준서 550 “특수관계자” - 문단 26

감사기준서 560 “후속사건”- 문단 9

감사기준서 570 “계속기업”-문단 16(e)

감사기준서 710 “비교정보 -대응수치 및 비교재무제표”- 문단 9

감사기준서 580

보론 2 (문단 A21 참조)

진술서의 예시

다음에 예시된 진술서는 2013년 12월 31일 이후 개시되는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 유효한 이 감사기준서와 다른 감사기준서에서 요구하는 서면진술을 포함한다. 해당 재무보고체계는 한국채택국제회계기준이라고 가정한다. 서면진술 입수의 대한 감사기준서 570¹의 요구사항은 관련되지 않는다. 요청된 서면진술에 대한 예외사항은 없다. 예외사항이 있을 경우 이 진술서에 예시된 내용은 이를 반영하여 변형될 필요가 있을 것이다.

(기업 표시)

(감사인 귀중)

이 진술서는 ABC 회사의 20XX년 12월31일²로 종료되는 보고기간의 재무제표가 한국채택국제회계기준에 따라 중요성의 관점에서 공정하게 표시되고 (또는 진실하고 공정한 관점을 제시하고) 있는지에 대한 의견을 표명하기 위해 귀 감사인이 수행하고 있는 감사와 관련하여 제공하는 것입니다.

우리는 (적합하게 정보를 제공하기 위해 필요하다고 생각한 질문을 수행하는 등, 최선의 지식과 판단에 따라) 다음 사항을 확인합니다. (관련사항이 있으면 다음 문구도 추가한다: 또한 우리는 우리가 알고 또 믿고 있는 최선으로 적합한 정보입수 목적에 필요하다고 판단되는 질문을 수행하였습니다)

재무제표

- 우리는 20XX년 X월 X일자 감사업무의 조건에서 정해진 바와 같이 한국채택국제회계기준에 따라 재무제표를 작성할 우리의 책임을 완수하였습니다. 특히 재무제표는 이에 따라 공정하게 표시되고(또는 진실하고 공정한 관점을 제시하고) 있습니다.
- 공정가치 측정을 포함한 회계추정치 도출시 우리가 사용한 유의적 가정은 합리적입니다. (감사기준서 540)
- 특수관계 및 특수관계자 거래는 한국채택국제회계기준의 요구사항에 따라 적합하게 회계처리 되고 공시되었습니다. (감사기준서 550)
- 수정이나 공시가 요구되는 재무제표일 후의 모든 후속사건은 한국채택국제회계기준의 요구에 따라 수정이나 공시가 요구되는 재무제표일 후의 모든 후속사건은 수정되고 공시되었습니다. (감사기준서 560)
- 미수정왜곡표시는 개별적으로나 집합적으로 재무제표 전체에 대한 영향이 중요하지 않습니다. 미수정왜곡표시의 목록은 본 진술서한에 첨부되었습니다. (감사기준서 450)
- [기타 감사인이 적합하다고 고려하는 사항들 (문단 A12 참고)]

¹ 감사기준서 570 “계속기업”

² 감사인이 2개 기간 이상 보고하는 경우에는, 감사보고서에서 언급된 모든 기간들이 속할 수 있도록 이 일자를 조정한다.

감사기준서 580

제공된 정보

- 우리는 귀 감사인에게 다음 사항을 제공하였습니다.³
 - 기록, 문서 그리고 기타의 사항과 같이, 재무제표의 작성과 관련하여 우리가 알고 있는 모든 정보에 대한 접근
 - 감사를 위해 귀 감사인이 우리에게 요청한 추가적인 정보
 - 귀 감사인이 감사증거의 입수를 위해 필요하다고 결정한 기업 내부 사람들에 대한 제한없는 접근
- 모든 거래는 회계기록에 기재되고 재무제표에 반영되었습니다
- 우리는 부정으로 인하여 재무제표가 중요하게 왜곡표시될 위험에 대하여 우리의 평가결과를 귀 감사인에게 공개하였습니다. (감사기준서 240)
- 우리는, 우리가 알고 있고 기업에 영향을 미치며 다음의 사람들이 개입되어 있는 부정이나 의심되는 부정과 관련하여 모든 정보를 귀 감사인에게 공개하였습니다.
 - 경영진
 - 내부통제에 유의적인 역할을 수행하는 종업원
 - 부정이 재무제표에 중요한 영향을 미칠 수 있는 기타의 사람들 (감사기준서 240)
- 우리는 종업원, 과거에 종업원이었던 사람, 분석가, 규제기관 또는 기타의 사람들로부터 커뮤니케이션된, 기업의 재무제표에 영향을 미치는 부정혐의 또는 의심되는 부정과 관련된 모든 정보를 귀 감사인에게 공개하였습니다. (감사기준서 240)
- 우리는 재무제표를 작성할 때 그 영향을 고려해야 하는 법규 위반 또는 의심되는 법규 위반에 관한 알려진 사례를 모두 귀 감사인에게 공개하였습니다. (감사기준서 250)
- 우리는 우리가 알고 있는 특수관계자의 신원과 모든 특수관계 및 특수관계자 거래에 대하여 귀 감사인에게 공개하였습니다. (감사기준서 550)
- [기타 감사인이 적합하다고 고려하는 사항들 (문단 A13 참고)]

³ 감사인이 감사기준서 240 “감사업무 조건의 합의”에 따라 감사계약서에 경영진의 책임에 대한 기타 사항을 포함한 경우, 경영진이나 지배기구의 서면진술에 이러한 사항을 포함할 것을 고려할 수 있다.

감사기준서 600

그룹재무제표 감사 – 부문감사인인 수행한 업무 등 특별 고려사항

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위	1-6
시행일	7
목적	8
용어의 정의	9-10

요구사항

책임	11
수용 및 유지	12-14
전반감사전략과 감사계획	15-16
그룹·부문과 그 환경에 대한 이해	17-18
부문감사인인에 대한 이해	19-20
중요성	21-23
평가된 위험에 대한 대응	24-31
연결절차	32-37
후속사건	38-39
부문감사인과의 커뮤니케이션	40-41
입수한 감사증거의 충분성과 적합성에 대한 평가	42-45
그룹경영진 및 그룹지배기구와의 커뮤니케이션	46-49
문서화	50

적용 및 기타 설명자료

법규 또는 기타의 이유로 감사를 받아야 하는 부문	A1
용어의 정의	A2-A7
책임	A8-A9
수용 및 유지	A10-A21
전반감사전략과 감사계획	A22
그룹·부문과 그 환경에 대한 이해	A23-A31
부문감사인인에 대한 이해	A32-A41
중요성	A42-A46
평가된 위험에 대한 대응	A47-A55
연결절차	A56
부문감사인과의 커뮤니케이션	A57-A60
입수한 감사증거의 충분성과 적합성에 대한 평가	A61-A63
그룹경영진 및 그룹지배기구와의 커뮤니케이션	A64-A66

보론 1: 그룹업무팀이 그룹감사의견의 근거가 되는 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없는 경우 감사보고서의 예 (문단 A19)

감사기준서 600

보론 2: 그룹업무팀이 이해할 사항의 예 (문단 A23)

보론 3: 그룹재무제표의 중요왜곡표시위험을 나타낼 수 있는 상황이나 사건의 예 (문단 A30)

보론 4: 부문감사인의 확인서 사례 (문단 A35)

보론 5: 그룹업무팀의 지침서한에 추가적으로 포함되어야 할 사항 (문단 A58)

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 1 그룹감사에는 전체감사기준이 적용된다. 이 감사기준서는 그룹감사, 특히 부문감사인을 참여시키는 그룹감사에 적용하는 특별한 고려사항을 다룬다.
- 2 이 감사기준서는 해당 상황의 필요에 맞도록 조정할 경우 감사인이 그룹재무제표가 아닌 재무제표의 감사에 타감사인을 참여시키는 경우에도 유용할 수 있다. 예를 들어, 감사인은 원격지에 소재하는 재고자산의 실사에 입회하거나 유형자산을 조사할 때 타감사인을 참여시킬 수 있을 것이다.
- 3 부문감사인은 법규나 규정 또는 기타의 이유로 부문재무제표에 대하여 감사의견을 표명하도록 요구될 수 있다. 이때 그룹업무팀은 그룹감사를 위한 감사증거를 제공하기 위해 부문재무제표에 대한 감사의견의 근거가 되는 감사증거를 이용하기로 결정할 수 있을 것이다. 그러나 이 경우에도 이 감사기준서의 요구사항들은 여전히 적용된다. (문단 A1 참조)
- 4 감사기준서 220¹에 따라 그룹감사업무를 수행하는 사람들(부문감사인 포함)이 집단적으로 적합한 적격성과 역량을 갖추고 있다는 점에 대하여 그룹업무수행이사는 만족할 수 있어야 한다. 또한 그룹업무수행이사는 그룹감사업무에 대한 지휘, 감독 및 그 수행에 대한 책임을 진다.
- 5 부문의 재무정보에 대한 업무를 그룹업무팀 또는 부문감사인 중 누가 수행하는지에 관계없이, 그룹업무수행이사는 감사기준서 220의 요구사항을 적용한다. 이 감사기준서는 부문감사인이 부문재무정보에 대한 업무를 수행하는 경우 그룹업무수행이사가 감사기준서 220의 요구사항을 충족시키는데 이 감사기준서는 도움을 준다.
- 6 감사위험은 재무제표의 중요왜곡표시위험과 감사인이 그러한 왜곡표시를 발견하지 못할 위험(적발위험)의 함수이다.² 그룹감사에서 이러한 위험(적발위험)은 부문감사인이 그룹재무제표에 중요한 왜곡표시를 야기할 수 있는 부문재무정보의 왜곡표시를 발견하지

¹ 감사기준서 220 “재무제표감사의 품질관리” 문단 14-15

² 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행” 문단 A34

감사기준서 600

못할 위험과 그룹업무팀이 이러한 왜곡표시를 발견하지 못할 위험을 포함한다.

이 감사기준서는 부문감사인이 부문 재무정보에 대하여 수행하는 위험평가절차와 추가감사절차에 대한 그룹업무팀 관여의 성격, 시기 및 범위를 결정할 때 그룹업무팀이 고려할 사항들을 설명한다. 이러한 관여의 목적은 그룹재무제표에 대한 감사의견의 기초가 되는 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 데 있다.

시행일

- 7 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 8 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 다음과 같다.
- (a) 감사인이 그룹재무제표 감사인으로서 역할을 할지 여부를 결정함
 - (b) 감사인이 그룹재무제표 감사인으로서 역할을 한다면 다음의 절차를 수행함
 - (i) 부문과 관련된 재무정보에 대하여 부문감사인의 업무 범위와 시기, 그리고 부문감사인의 발견사항에 대하여 부문감사인과 명확하게 커뮤니케이션을 함
 - (ii) 그룹재무제표가 중요성의 관점에서 해당 재무보고체계에 따라 작성되었는지 여부에 대하여 의견을 표명하기 위해, 부문재무정보 및 연결절차에 대한 충분하고 적합한 감사증거를 입수함

용어의 정의

- 9 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
- (a) 부문 - 그룹경영진 또는 부문경영진이 그룹재무제표에 포함되어야 하는 재무정보를 작성하는 대상인 실체 또는 사업활동 (문단 A2-A4 참조)
 - (b) 부문감사인 - 그룹감사를 위하여 그룹업무팀의 요청으로 부문과 관련된 재무정보에 대하여 업무를 수행하는 감사인 (문단 A7 참조)
 - (c) 부문경영진 - 부문재무정보를 작성할 책임이 있는 경영진
 - (d) 부문중요성 - 그룹업무팀이 부문에 대하여 설정한 중요성
 - (e) 그룹 - 그룹재무제표에 재무정보가 포함되는 모든 부문. 그룹은 항상 둘 이상의 부문을 가진다.
 - (f) 그룹감사 - 그룹재무제표에 대한 감사
 - (g) 그룹감사의견- 그룹재무제표에 대한 감사의견
 - (h) 그룹업무수행이사- 그룹감사업무와 그룹감사업무 수행 및 발행된 그룹재무제표에 대한 감사보고서에 대하여 회계법인을 대신하여 책임을 지는 파트너 또는 회계법인 내 기타의 사람. 공동감사인이 그룹감사를 수행하는 경우에는, 공동감사의 각 파트너들과 그룹업무팀은 집합적으로 그룹업무수행이사와 그룹업무팀을 구성한다. 그러나 이 감사기준서는 공동감사인(joint auditor) 사이의 관계 또는 공동감사인이 다른 공동감사인의 업무(joint engagement)와 관련하여 수행하는 업무에 대하여는 다루지 아니한다.
 - (i) 그룹업무팀(그룹감사업무팀)- 그룹의 전반그룹감사전략을 수립하고 부문감사인과 커뮤니케이션하며 연결절차에 관한 업무를 수행하고 그룹재무제표에 대한 의견을 형성하는 기초로서 감사증거로부터 도출된 결론을 평가하는 그룹업무수행이사 등 파트너와 스태프

감사기준서 600

(j) 그룹재무제표- 2개 이상 부문의 재무정보를 포함하는 재무제표. 그룹재무제표는 또한 모기업이 없는 동일 지배하에 있는 부문이 작성한 재무정보를 합산한 결합재무제표를 지칭하기도 한다.

(k) 그룹경영진- 그룹재무제표를 작성할 책임이 있는 경영진

(l) 그룹차원의 통제- 그룹경영진이 그룹의 재무보고에 대하여 설계, 실행하고 유지하는 통제

(m) 유의적 부문- 그룹업무팀이 다음 중 하나의 특성을 갖는 것으로 식별한 부문

(i) 그룹에 대하여 개별적으로 재무적 유의성을 가짐

(ii) 고유한 성격이나 상황으로 인하여 그룹재무제표의 유의적인 중요왜곡표시위험을 포함할 것 같음 (문단 A5-A6 참조)

- 10 이 감사기준서에서 언급되는 “해당 재무보고체계”는 그룹재무제표에 적용되는 재무보고체계를 말하고 “연결절차”는 다음을 포함한다.

(a) 연결, 비례연결, 또는 지분법이나 원가법을 통해 그룹재무제표에 부문재무정보를 인식, 측정, 표시 및 공시하는 것

(b) 모기업이 없는 동일 지배하에 있는 부문들의 재무정보를 결합재무제표에 합산하는 것

요구사항

책임

- 11 그룹업무수행이사는 전문직 기준 및 법규의 요구사항에 따라 그룹 감사업무를 지휘·감독하고 수행하며 발행된 감사보고서가 상황에 적합한지 여부에 대하여 책임을 진다.³ 따라서 법규에서 요구하지 않는 한, 그룹재무제표에 대한 감사보고서에는 부문감사인을 언급하여서는 안 된다. 법규상 부문감사인의 언급이 요구되는 경우에도, 부문감사인을 언급하더라도 그룹업무수행이사 또는 그룹업무수행이사가 속한 회계법인의 그룹감사의견에 대한 책임이 경감되지 아니함을 그룹재무제표에 대한 감사보고서에 나타내야 한다. (문단 A8-A9 참조)

수용 및 유지

- 12 그룹업무수행이사는 감사기준서 220을 적용할 때 그룹감사의견의 근거가 되는 연결절차 및 부문재무정보에 관한 충분하고 적합한 감사증거가 입수된다고 합리적으로 기대가능한지 여부를 결정하여야 한다. 이 목적을 위하여, 그룹업무팀은 유의적일 것 같은 부문을 식별하는 데 충분하도록 해당 그룹과 부문 및 그 환경을 이해하여야 한다. 부문감사인이 그러한 부문의 재무정보에 대한 업무를 수행할 예정인 경우, 그룹업무수행이사는 그룹업무팀이 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 데 필요한 만큼 부문감사인들의 업무에 관여할 수 있을 것인지 여부를 평가하여야 한다. (문단 A10-A12 참조)
- 13 그룹업무수행이사가 다음과 같은 결론을 내릴 수 있다.
- (a) 그룹경영진에 의한 제약으로 인하여 그룹업무팀이 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 것이 가능하지 않을 것이고

³ 감사기준서 220 문단 15

감사기준서 600

(b) 이러한 감사증거의 입수 불가능에 따른 발생가능한 영향의 결과로서 그룹재무제표에 대한 의견거절을 표명하게 될 것임⁴

그룹업무수행이사는 위와 같이 결론을 내린 경우에는 다음 중 하나의 절차를 수행하여야 한다.

(a) 신규업무인 경우 그 수임을 거절하며, 계속업무인 경우 관련 법규상 가능하다면 업무를 해지함

(b) 법규에 의해 감사업무의 수임거부가 금지되거나 해지가 가능하지 아니한다면, 그룹재무제표에 대한 감사를 가능한 범위까지 수행하고 그룹재무제표에 대하여는 의견표명을 거절함 (문단 A13-A19 참조)

업무의 조건

- 14 그룹업무수행이사는 감사기준서 210⁵에 따라 그룹감사업무의 조건에 합의하여야 한다. (문단 A20-A21 참조)

전반감사전략 및 감사계획

- 15 그룹업무팀은 감사기준서 300에 따라 전반그룹감사전략을 수립하고 감사계획을 개발하여야 한다.⁶
- 16 그룹업무수행이사는 전반그룹감사전략과 감사계획을 검토하여야 한다. (문단 A22 참조)

그룹·부문과 그 환경에 대한 이해

- 17 감사인은 해당 실체와 그 환경을 이해함으로써 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하여야 한다.⁷ 그룹업무팀은 다음의 절차를 수행하여야 한다.
- (a) 업무의 수용 또는 유지 단계에서 입수한 그룹·부문과 그 환경(그룹차원의 통제 포함)에 대한 이해를 강화함
- (b) 연결절차(그룹경영진이 부문들에 내린 지침 포함)를 이해함 (문단 A23-A29 참조)
- 18 그룹업무팀은 다음을 수행하는 데 충분하도록 관련 사항을 이해하여야 한다.
- (a) 유의적일 것 같은 부문에 대한 최초 식별내용을 재확인하거나 수정함
- (b) 부정이나 오류로 인한 그룹재무제표의 중요왜곡표시위험을 평가함⁸ (문단 A30-A31 참조)

부문감사인에 대한 이해

- 19 그룹업무팀이 부문감사인에게 부문재무정보에 대한 업무의 수행을 요청하기로 계획하는 경우, 그룹업무팀은 다음 사항을 이해하여야 한다. (문단 A32-A35 참조)

⁴ 감사기준서 705 “감사의견의 변형”

⁵ 감사기준서 210 “감사업무 조건의 합의”

⁶ 감사기준서 300 “재무제표감사의 계획수립” 문단 7-12

⁷ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가”

⁸ 감사기준서 315

감사기준서 600

- (a) 부문감사인이 그룹감사와 관련된 윤리적 요구사항을 이해하고 있으며 이를 준수할 것인지 여부, 특히 부문감사인이 독립적인지 여부 (문단 A37 참조)
 - (b) 부문감사인의 전문가적 적격성 (문단 A38 참조)
 - (c) 그룹업무팀이 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 데 필요한 만큼 부문감사인들의 업무에 관여할 수 있을 것인지 여부
 - (d) 감사인을 적극적으로 감독하는 규제환경하에서 부문감사인이 업무를 수행하는지 여부 (문단 A36 참조)
- 20 부문감사인이 그룹감사 관련 독립성 요구사항을 충족시키지 못하거나 그룹업무팀이 문단 19의 (a)-(c)에 열거된 기타의 사항에 대하여 심각한 우려를 갖고 있다면, 부문재무정보에 관한 부문감사인의 업무수행을 요청하지 말고, 해당 부문의 재무정보에 관하여 충분하고 적합한 감사증거를 그룹감사인이 입수하여야 한다. (문단 A39-A41 참조)

중요성

- 21 그룹업무팀은 다음 사항을 결정하여야 한다. (문단 A42 참조)
- (a) 전반그룹감사전략을 수립할 때 그룹재무제표 전체에 대한 중요성
 - (b) 그룹의 특정 상황에서 그룹재무제표 전체에 대한 중요성 보다 적은 금액의 왜곡표시가 그룹재무제표에 근거한 이용자의 경제적 의사결정에 영향을 줄 것으로 합리적으로 예상될 수 있는 거래유형, 계정잔액 또는 공시가 그룹재무제표에 존재하면, 이러한 특정 유형의 거래, 계정잔액 또는 공시에 적용될 중요성 수준(들).
 - (c) 부문감사인이 그룹감사의 목적으로 감사 또는 검토를 수행할 예정인 경우, 그러한 부문들에 대한 부문중요성은 그룹재무제표 내의 미수정왜곡표시와 미발견왜곡표시의 합계가 그룹재무제표 전체에 대한 중요성을 초과할 확률을 적절하게 낮은 수준으로 감소시키기 위해, 그룹재무제표 전체에 대한 중요성보다 낮아야 한다. (문단 A43-A44 참조)
 - (d) 왜곡표시가 그 기준을 초과하면 그룹재무제표에 대하여 명백하게 사소하다(clearly trivial)고 간주할 수 없는 한도기준 (문단 A45 참조)
- 22 그룹감사의 목적으로 부문감사인이 감사를 수행할 예정인 경우, 그룹업무팀은 부문 수준에서 결정된 수행중요성의 적합성을 평가하여야 한다. (문단 A46 참조)
- 23 부문이 법규 또는 기타의 이유로 감사를 받아야 하고 그룹업무팀이 그룹감사 목적의 감사증거를 입수하기 위해 해당 부문 감사를 이용하기로 결정하는 경우, 그룹업무팀은 다음의 중요성들이 이 기준서의 요구사항을 충족시키는지 여부를 결정하여야 한다.
- (a) 해당 부문재무제표 전체에 대하여 결정된 중요성
 - (b) 부문 수준에서 결정된 수행중요성

평가된 위험에 대한 대응

- 24 감사인은 재무제표의 중요한 왜곡표시의 평가된 위험에 대처하는 데 적합한 대응을 설계하고 실행하여야 한다.⁹ 그룹업무팀은 그룹업무팀 또는 그룹업무팀을 대신하는

⁹ 감사기준서 330 “평가된 위험에 대한 감사인의 대응”

감사기준서 600

부문감사인이 부문의 재무정보에 대하여 수행할 업무의 유형을 결정하여야 한다 (문단 26-29 참고). 또한 그룹업무팀은 부문감사인의 업무에 대한 관여의 성격, 시기 및 범위를 결정하여야 한다 (문단 30-31 참고). (문단 A47 참조)

- 25 연결절차 또는 부문재무정보에 대하여 수행할 업무의 성격, 시기 및 범위가 그룹차원의 통제가 효과적으로 운영되고 있다는 기대에 근거하는 경우, 또는 실증절차만으로는 경영진주장 수준의 충분하고 적합한 감사증거가 제공될 수 없는 경우에는, 그룹업무팀은 그와 같은 그룹차원의 통제의 운영효과성을 테스트하거나 부문감사인에게 테스트하도록 요청하여야 한다.

부문재무정보에 대하여 수행할 업무유형의 결정 (문단 A47 참조)

유의적 부문

- 26 그룹에 대한 개별적인 재무적 유의성으로 인하여 유의적인 부문에 대해서는, 그룹업무팀 또는 그룹업무팀을 대신하는 부문감사인은 부문중요성을 사용하여 부문재무정보에 대한 감사를 수행하여야 한다.
- 27 부문의 고유한 성격이나 환경으로 인하여 그룹재무제표에 대하여 유의적인 중요왜곡표시위험을 포함하고 있을 것 같아서 어떤 부문이 유의적인 경우, 그룹업무팀 또는 그룹업무팀을 대신하는 부문감사인은 다음 중 하나 이상을 수행하여야 한다.
- (a) 부문중요성을 사용한 부문재무정보의 감사
 - (b) 그룹재무제표의 발생가능한 유의적인 중요왜곡표시위험과 관련된 하나 이상의 거래유형, 계정잔액 또는 공시에 대한 감사 (문단 A48 참조)
 - (c) 그룹재무제표의 발생가능한 유의적인 중요왜곡표시위험과 관련된 특정 감사절차 (문단 A49 참조)

유의적이지 않은 부문들

- 28 그룹업무팀은 유의적이지 않은 부문에 대하여는 그룹 수준의 분석적절차를 수행하여야 한다. (문단 A50 참조)
- 29 다음의 업무들을 통해서 그룹감사의견의 근거가 되는 충분하고 적합한 감사증거를 그룹업무팀이 입수하지 못할 것이라고 생각할 수 있다.
- (a) 유의적 부문의 재무정보에 대하여 수행한 업무
 - (b) 그룹차원의 통제 및 연결절차에 대하여 수행한 업무
 - (c) 그룹수준에서 수행한 분석적절차

이러한 경우에는, 그룹업무팀은 유의적이지 아니한 부문 중 일부를 추출한 후 추출된 개별 부문의 재무정보에 대하여 다음의 절차 중 하나 이상을 수행하거나 부문감사인에게 이를 수행하도록 요청하여야 한다. (문단 A51-A53 참조)

- 부문중요성을 사용하여 해당 부문의 재무정보에 대한 감사
- 하나 이상의 거래유형, 계정잔액 또는 공시에 대한 감사
- 부문중요성을 사용하여 해당 부문의 재무정보에 대한 검토
- 특정의 절차

감사기준서 600

그룹업무팀은 기간 경과에 따라 부문의 선택을 변경하여야 한다.

부문감사인이 수행한 업무에 대한 관여 (문단 A54-A55 참조)

유의적 부문—위험평가

- 30 부문감사인이 유의적 부문의 재무정보에 대하여 감사를 수행하면, 그룹업무팀은 그룹재무제표의 유의적인 중요왜곡표시위험을 식별하기 위하여 부문감사인의 위험평가에 관여하여야 한다. 그룹감사인의 이러한 관여의 성격, 시기 및 범위는 부문감사인에 대한 이해 정도에 영향을 받지만, 최소한 다음의 절차는 포함되어야 한다.
 - (a) 그룹에 유의적인 부문사업활동에 대하여 부문감사인이나 부문경영진과 토의함
 - (b) 부정이나 오류로 인한 재무정보의 중요한 왜곡표시에 대한 부문의 취약성에 대하여 부문감사인과 토의함
 - (c) 그룹재무제표의 식별된 유의적인 중요왜곡표시위험에 대한 부문감사인의 문서화 내용을 검토함. 그러한 문서화는 식별된 유의적 위험에 대한 부문감사인의 결론을 반영하는 비망록의 형태를 취할 수도 있다.

그룹재무제표의 식별된 유의적인 중요왜곡표시위험 — 추가감사절차

- 31 부문감사인이 업무를 수행하는 부문에서 그룹재무제표의 유의적인 중요왜곡표시위험이 식별된 경우, 그룹업무팀은 해당 위험에 대응하여 수행할 추가감사절차의 적합성을 평가하여야 한다. 그룹업무팀은 부문감사인에 대한 이해를 바탕으로 하여 추가감사절차에 관여할 필요가 있는지 여부를 결정하여야 한다.

연결절차

- 32 그룹업무팀은 문단 17에 따라 그룹차원의 통제 및 연결절차(그룹경영진이 부문들에게 내린 지침 포함)를 이해한다. 연결절차에 대하여 수행할 업무의 성격, 시기 및 범위가 그룹차원의 통제가 효과적으로 운영되고 있다는 기대에 근거하거나, 실증절차만으로는 경영진주장 수준의 충분하고 적합한 감사증거가 제공될 수 없는 경우, 그룹업무팀은 문단 25에 따라 그룹차원의 통제의 운영효과성을 테스트하거나, 또는 그룹업무팀의 요청을 받은 부문감사인이 이를 테스트한다.
- 33 그룹업무팀은 연결절차에서 발생하는 그룹재무제표의 평가된 중요왜곡표시위험에 대응하여 연결절차에 대한 추가감사절차를 설계하고 수행하여야 한다. 여기에는 그룹재무제표에 모든 부문들이 포함되어 있는지에 대한 평가도 포함되어야 한다.
- 34 그룹업무팀은 연결조정과 재분류의 적합성, 완전성 및 정확성을 평가하여야 하며, 또 부정위험요소나 경영진의 편의가능성 징후가 존재하는지 여부를 평가하여야 한다. (문단 A56 참조)
- 35 만약 어떤 부문재무정보가 그룹재무제표에 적용된 것과 동일한 회계정책에 따라 작성되지 아니한 경우에는, 그룹업무팀은 해당 부문의 재무정보가 그룹재무제표의 작성과 표시 목적을 위하여 적절하게 수정되었는지 여부를 평가하여야 한다.
- 36 그룹업무팀은 부문감사인의 커뮤니케이션(문단 41(c) 참고)에서 식별된 재무정보가 그룹재무제표에 포함되어 있는지 여부를 결정하여야 한다.

감사기준서 600

- 37 그룹과 보고기간말이 다른 부문재무제표가 그룹재무제표에 포함된 경우, 그룹업무팀은 그러한 재무제표가 해당 재무보고체계에 따라 적합하게 조정되었는지 여부를 평가하여야 한다.

후속사건

- 38 그룹업무팀이나 부문감사인인 부문재무정보에 대하여 감사를 수행하는 경우, 그룹업무팀이나 부문감사인은 부문의 재무정보일과 그룹재무제표에 대한 감사보고서일 사이에 발생하여 그룹재무제표의 수정이나 공시가 요구될 수 있는 부문에서의 사건을 식별하기 위해 설계된 절차를 수행하여야 한다.
- 39 부문감사인이 부문재무정보에 대하여 감사 외의 업무를 수행하는 경우, 그룹업무팀은 부문감사인이 그룹재무제표의 수정이나 공시가 요구될 수 있는 후속사건을 알게 되면 이를 그룹업무팀에게 통지하도록 부문감사인에게 요청하여야 한다.

부문감사인과의 커뮤니케이션

- 40 그룹업무팀은 부문감사인에게 요구사항을 적시에 커뮤니케이션하여야 한다. 그룹업무팀은 이러한 커뮤니케이션을 통하여 부문감사인이 수행할 업무, 그 업무의 활용, 그리고 부문감사인이 그룹업무팀과 커뮤니케이션할 사항의 형식과 내용을 정하여야 한다. (문단 A57, A58, A60 참조) 그룹업무팀의 커뮤니케이션에는 다음의 사항도 포함되어야 한다.
- (a) 그룹업무팀이 자신의 업무를 활용할 것을 알고 있는 부문감사인이 그룹업무팀에 협조할 것을 확인해 주도록 하는 요청 (문단 A59 참조)
 - (b) 그룹감사와 관련된 윤리적 요구사항, 특히 독립성 요구사항
 - (c) 부문의 재무정보에 대한 감사나 검토를 수행하는 경우, 부문중요성 (그리고 적용가능한 경우, 특정 거래유형, 계정잔액 또는 공시에 대한 중요성 수준들) 및 한도기준(즉, 왜곡표시가 그 기준을 초과하면 그룹재무제표에 대하여 명백하게 사소하다(clearly trivial)고 간주할 수 없는 한도기준)
 - (d) 부문감사인의 업무와 관련성이 있는 부정이나 오류로 인한, 그룹재무제표의 식별된 유의적인 중요왜곡표시위험. 부문에서 부정이나 오류로 인하여, 그룹재무제표에 대하여 기타의 유의적인 중요왜곡표시위험이 식별된 경우, 그룹업무팀은 부문감사인에게 그러한 식별된 유의적위험과 그러한 위험에 대한 부문감사인의 대응을 적시에 커뮤니케이션하도록 요청하여야 한다.
 - (e) 그룹경영진이 작성한 특수관계자 목록 및 그룹업무팀이 알고 있는 기타의 특수관계자. 그룹업무팀은 부문감사인에게 그룹경영진이나 그룹업무팀이 이전에 식별하지 못한 특수관계자를 적시에 커뮤니케이션할 것을 요청하여야 한다. 그룹업무팀은 다른 부문감사인들에게 이러한 추가적인 특수관계자를 알릴 것인지 여부를 결정하여야 한다.
- 41 그룹업무팀은 그룹감사에 대한 그룹업무팀의 결론과 관련성이 있는 사항을 커뮤니케이션하도록 부문감사인에게 요청하여야 한다. 이러한 커뮤니케이션에는 다음 사항들이 포함된다. (문단 A60 참조)
- (a) 부문감사인이 그룹감사와 관련된 윤리적 요구사항(독립성 및 전문가적 적격성 포함)을 준수했는지 여부
 - (b) 부문감사인이 그룹업무팀의 요구사항을 준수했는지 여부

감사기준서 600

- (c) 부문감사인의 보고대상인 부문재무정보의 식별
- (d) 그룹재무제표에 중요한 왜곡표시를 초래할 수 있는 법규위반 사례에 대한 정보
- (e) 부문재무정보에 대한 미수정왜곡표시의 목록 (이 목록에는 그룹업무팀이 커뮤니케이션한, 명백하게 사소한(clearly trivial) 왜곡표시의 한도기준에 미달되는 왜곡표시는 포함될 필요가 없다. 문단 40(c) 참고)
- (f) 경영진의 편의가능성을 나타내는 징후
- (g) 부문수준에서 식별된 유의적인 내부통제 미비점에 대한 설명
- (h) 부문감사인이 지배구조에게 커뮤니케이션했거나 커뮤니케이션할 것으로 기대되는 기타의 유의적 사항들(부문경영진, 부문수준 내부통제에 유의적 역할을 하는 직원, 또는 부문재무정보의 중요한 왜곡표시를 발생시키는 부정과 관련된 기타의 사람들이 연루되어 있는 부정이나 의심되는 부정 포함)
- (i) 그룹감사와 관련성이 있을 수 있거나, 부문감사인이 그룹업무팀의 주의를 끌고 싶어하는 기타사항들(부문감사인이 부문경영진에게 요청한 서면진술에 나타난 예외사항 포함)
- (j) 부문감사인의 전반적 발견사항, 결론 또는 의견

입수한 감사증거의 충분성과 적합성에 대한 평가

부문감사인의 커뮤니케이션과 그 수행업무의 적절성에 대한 평가

- 42 그룹업무팀은 부문감사인의 커뮤니케이션을 평가하여야 한다 (문단 41 참고). 그룹업무팀은 다음의 절차를 수행하여야 한다.
- (a) 이러한 평가에서 나타난 유의적 사항을 부문감사인, 부문경영진 또는 그룹경영진 등 적합한 대상과 토의함
 - (b) 부문감사인의 감사문서 중 기타의 관련 부분을 검토할 필요가 있는지 여부를 결정함 (문단 A 61 참조)
- 43 만약 그룹업무팀이 부문감사인의 업무가 불충분하다고 결론을 내린 경우에는, 어떠한 추가적인 절차가 수행되어야 할지 그리고 이 절차를 부문감사인이 수행할지 그룹업무팀이 수행할지 여부를 결정하여야 한다.

감사증거의 충분성과 적합성

- 44 감사인은 감사위험을 수용가능한 낮은 수준으로 감소시키고 이에 따라 감사인이 감사의견의 기초가 되는 합리적인 결론을 도출할 수 있도록, 감사인은 충분하고 적합한 감사증거를 입수하여야 한다.¹⁰ 그룹업무팀은 연결절차에 대하여 수행한 감사절차 및 부문재무정보에 대하여 그룹업무팀과 부문감사인이 수행한 업무를 통하여 그룹감사의견의 근거가 되는 충분하고 적합한 감사증거를 입수하였는지 여부를 평가하여야 한다. (문단 A 62 참조)
- 45 그룹업무수행이사는 (그룹업무팀이 식별하였거나 부문감사인이 커뮤니케이션한) 미수정왜곡표시들과, 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없었던 각 상황들이 그룹감사의견에 미치는 영향을 평가하여야 한다. (문단 A63 참조)

¹⁰ 감사기준서 200 문단 17

감사기준서 600

그룹경영진 및 그룹지배기구와의 커뮤니케이션

그룹경영진과의 커뮤니케이션

- 46 그룹업무팀은 감사기준서 265¹¹에 따라, 식별된 내부통제 미비점 중 어떠한 사항을 지배기구 및 그룹경영진과 커뮤니케이션할 것인지 결정하여야 한다. 그룹업무팀은 이러한 결정을 할 때 다음 사항을 고려하여야 한다.
- (a) 그룹업무팀이 식별한 그룹차원의 내부통제미비점
 - (b) 그룹업무팀이 부문의 내부통제에서 식별한 내부통제미비점
 - (c) 부문감사인이 그룹업무팀에게 주의를 환기시켰던 내부통제미비점
- 47 그룹업무팀이 부정을 식별하였거나 부문감사인이 그룹업무팀에게 주의를 환기시켰던 부정이 있는 경우(문단 41(h)참고) 또는 부정의 존재가능성을 나타내는 정보가 있는 경우, 그룹업무팀은 부정의 예방과 발견에 주된 책임을 지고 있는 사람들에게 그들의 책임과 관련된 사항을 알리기 위하여 적합한 수준의 그룹경영진에게 적시에 이를 커뮤니케이션하여야 한다. (문단 A64 참조)
- 48 부문감사인은 법규 또는 기타의 이유로 부문의 재무제표에 대한 감사의견을 표명하도록 요구될 수 있다. 그러한 경우, 부문의 재무제표에 유의적일 수도 있다고 그룹업무팀은 알게 되었으나 부문경영진은 이를 모를 수 있는 경우에는, 그룹업무팀은 그룹경영진에게 해당 사항을 부문경영진에게 알리도록 요청하여야 한다. 만약 그룹경영진이 이 사항을 해당 부문경영진에게 커뮤니케이션하는 것을 거부한다면 그룹업무팀은 이 사항을 그룹의 지배기구와 논의하여야 한다. 해당 사항이 해결되지 않고 있는 경우, 그룹업무팀은 법적 및 전문직 비밀유지 책임에 대한 고려하여, 부문감사인에게 이 사항이 해결될 때까지 부문의 재무제표에 대한 감사보고서를 발행하지 않도록 조언할지 여부를 고려하여야 한다. (문단 A65 참조)

그룹지배기구와의 커뮤니케이션

- 49 그룹업무팀은 감사기준서 260¹² 및 다른 감사기준서들의 요구사항에 추가하여 다음 사항에 대하여 그룹의 지배기구와 커뮤니케이션하여야 한다. (문단 A66 참조)
- (a) 부문재무정보에 대하여 수행되는 업무유형의 개요
 - (b) 유의적 부문의 재무정보에 대하여 부문감사인이 수행할 업무에 대하여 그룹업무팀이 계획하고 있는 관여의 성격에 대한 개요
 - (c) 부문감사인의 업무에 대한 그룹업무팀의 평가가 해당 감사인의 업무품질에 대하여 우려를 발생시키는 사례
 - (d) 그룹감사에 대한 제한. 예를 들어, 그룹업무팀이 정보에 접근하는 데 제약이 가해진 경우
 - (e) 경영진, 부문경영진, 그룹차원의 통제에 유의적인 역할을 수행하는 종업원, 또는 그룹재무제표에 중요한 왜곡표시가 초래되는 부정과 관련된 기타의 사람들이 연루되어 있는 부정이나 의심되는 부정

문서화

¹¹ 감사기준서 265 “내부통제의 미비점에 대한 지배기구와 경영진과의 커뮤니케이션”

¹² 감사기준서 260 “지배기구와의 커뮤니케이션”

감사기준서 600

- 50 그룹업무팀은 다음의 사항들을 감사문서에 포함하여야 한다.¹³
- (a) 유의적인 부분을 파악하는 부문 분석 및 부문재무정보에 대하여 수행된 업무의 유형
 - (b) 유의적 부문에 대하여 부문감사인인 수행한 업무에 대한 그룹업무팀의 관여의 성격, 시기 및 범위(해당되는 경우, 부문감사인의 감사문서와 그 결론 중 관련성이 있는 부문에 대한 그룹업무팀의 검토 포함)
 - (c) 그룹업무팀의 요구사항에 대하여 그룹업무팀과 부문감사인 간에 이루어진 서면 커뮤니케이션

적용 및 기타 설명자료

법규 또는 기타의 이유로 감사를 받아야 하는 부문 (문단 3 참조)

- A1 법규 또는 기타의 이유로 감사가 요구되는 부문의 경우, 그룹감사에 대한 감사증거를 제공하기 위해 부문의 그러한 감사를 이용할지 여부를 그룹업무팀이 결정할 때 영향을 미칠 수 있는 요소에는 다음이 포함된다.
- 부문재무제표와 그룹재무제표 작성에 적용되는 재무보고체계간의 차이점
 - 부문감사인인 적용하는 감사 및 기타 기준과 그룹재무제표의 감사에 적용되는 감사 및 기타 기준 간의 차이점
 - 부문재무제표에 대한 감사가 그룹의 보고일정을 충족시키는 기간 내에 완료될 것인지 여부

용어의 정의

부문 (문단 9(a) 참조)

- A2 그룹의 구조는 부문이 식별되는 방법에 영향을 미친다. 예를 들어 그룹의 재무보고시스템은 다음에 의해 작성되어야 할 재무정보를 규정하는 조직구조에 기초를 둘 수도 있다.
- i) 지배기업과 지분법이나 원가법으로 회계처리 되는 하나 이상의 종속기업, 조인트벤처 또는 피투자기업
 - ii) 본사 및 하나 이상의 사업부나 지사
 - iii) 상기 두 방식의 조합
- 그러나 일부 그룹의 경우에는 기능, 절차, 상품이나 서비스(또는 상품군이나 서비스군), 또는 지리적 위치에 따라 재무정보시스템을 조직화하기도 한다. 이 경우 그룹재무제표에 포함되는 재무정보를 그룹이나 부문의 경영진이 작성하는 대상인 실체나 사업활동은, 기능, 절차, 상품이나 서비스(또는 상품군이나 서비스군), 또는 지리적 위치가 될 것이다.
- A3 그룹재무보고시스템 내에는 다양한 수준의 부문이 존재할 수 있으며, 이 경우 부문을 개별적으로 식별하는 것보다 일정 수준으로 합쳐서 식별하는 것이 보다 적합할 수 있다.
- A4 일정 수준으로 합쳐진 부문은 그룹감사목적으로 하나의 부문이 될 수 있다. 그러나 이 경우에도 해당 부문은 그 부문에 속하는 개별 부문 (즉, 하위그룹)의 재무정보를 포함하는 그룹재무제표를 작성할 수 있을 것이다. 따라서 이 감사기준서는 대규모 단일 그룹 내에 존재하는 서로 다른 여러 하위그룹에 대하여 상이한 그룹업무수행이사와 그룹업무팀에 의해 적용될 수 있다.

¹³ 감사기준서 230 “감사문서” 문단 8-11, A6

감사기준서 600

유의적 부문 (문단 9(m) 참조)

- A5 일반적으로 개별 부문의 재무적 유의성이 증가하면 그룹재무제표의 중요왜곡표시위험도 증가된다. 그룹업무팀은 개별적으로 재무적 유의성이 있는 부문을 식별하는 수단으로서, 선택한 벤치마크에 백분율을 적용할 수 있을 것이다. 벤치마크를 식별하고 여기에 적용할 백분율을 결정하는 것은 전문가적 판단을 수반한다. 그룹의 성격 및 상황에 따라 그룹의 자산, 부채, 현금흐름, 이익 또는 매출액 등이 적절한 벤치마크에 포함될 수 있다. 예를 들어 그룹업무팀은 선택한 벤치마크의 15%를 초과하는 부문을 유의적 부문으로 간주할 수 있을 것이다. 해당 상황에 따라서는 더 높거나 낮은 백분율 값도 적합한 것으로 볼 수 있을 것이다.
- A6 또한 그룹업무팀은 특정 부문의 고유한 성격이나 상황(즉, 감사상 특별한 고려가 요구되는 위험¹⁴)으로 인하여 해당 부문을 그룹재무제표의 유의적인 중요왜곡표시위험을 포함하고 있을 가능성이 있는 부문으로 식별할 수도 있을 것이다. 예를 들어 어떤 부문이 개별적으로 재무적 유의성을 갖지 않지만, 그룹의 외환거래를 수행하고 있는 부문이라면 해당 그룹을 유의적인 중요왜곡표시위험에 노출시킬 수 있을 것이다.

부문감사인 (문단 9(b) 참조)

- A7 그룹업무팀의 팀원은 그룹업무팀의 요청에 의해 그룹감사의 목적으로 부문재무정보에 대한 업무를 수행할 수 있다. 이 경우 이 팀원은 그룹업무팀의 일원이면서 부문감사인이다.

책임 (문단 11 참조)

- A8 부문감사인은 그룹감사를 위하여 부문재무정보에 대한 업무를 수행하고 이에 대한 전반적인 감사 발견사항이나 결론 또는 의견에 대하여 책임을 지지만, 그룹감사의견에 대한 책임은 그룹업무수행이사나 해당 그룹업무수행이사가 소속된 회계법인에 있다.
- A9 그룹업무팀이 하나 이상의 부문재무정보에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없어 그룹감사의견을 변형시키는 경우, 해당 상황을 적절히 설명하기 위해 부문감사인을 언급하는 것이 필요한 것이 아닌 한 그룹재무제표에 대한 감사보고서의 **변형근거**문단에 부문감사인을 언급하지 않고 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못한 이유를 기술한다.¹⁵

수용 및 유지

수용 또는 유지 단계에서의 이해

- A10 신규업무의 경우 그룹업무팀은 다음을 통해 그룹, 부문 및 그 환경을 이해할 수 있을 것이다.

¹⁴ 감사기준서 315 문단 27-29

¹⁵ 감사기준서 705 문단 20

감사기준서 600

- 그룹경영진이 제공한 정보
- 그룹경영진과의 커뮤니케이션
- 해당되는 경우, 이전의 그룹업무팀, 부문경영진 또는 부문감사인과의 커뮤니케이션

A11 그룹업무팀의 이해사항에는 다음과 같은 것이 포함될 것이다.

- 법적 구조와 조직체계 등 그룹의 구조 (즉, 그룹의 재무보고시스템이 조직화되어 있는 방법)
- 그룹에 유의적인 부문사업활동(그러한 활동이 발생하는 산업과 규제적, 경제적, 정치적 환경 포함)
- 공유 서비스센터 등 서비스조직의 이용
- 그룹차원의 통제에 대한 기술서
- 연결절차의 복잡성
- 그룹업무수행이사가 소속된 회계법인이나 그 네트워크 회계법인에 소속되지 않은 부문감사인이 부문의 재무정보에 대한 업무를 수행할 것인지 여부, 그리고 그룹경영진이 둘 이상의 감사인을 선임한 논리적 근거
- 그룹업무팀이 다음의 권한을 보유하고 있는지 여부
 - 그룹지배기구, 그룹경영진, 부문지배기구, 부문경영진, 부문정보 및 부문감사인에 대하여 제약을 받지 않고 접근할 수 있음 (그룹업무팀이 원하는 관련 감사문서를 포함함)
 - 그룹업무팀이 부문의 재무정보에 대하여 필요한 업무를 수행할 수 있음

A12 계속감사업무의 경우, 그룹업무팀이 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 능력은, 예를 들어 다음과 같은 유의적 변경사항에 영향을 받을 것이다.

- 그룹구조의 변경 (예: 매수, 매각, 그룹의 조직변경 또는 그룹 재무보고시스템의 조직방법 변경)
- 그룹에 유의적인 부문사업활동의 변경
- 그룹지배기구, 그룹경영진, 또는 유의적 부문의 주요경영진의 구성변경
- 그룹경영진이나 부문경영진의 성실성 및 적격성에 관한 그룹업무팀의 우려
- 그룹차원의 통제의 변경
- 해당 재무보고체계의 변경

충분하고 적합한 감사증거의 입수에 대한 기대 (문단 13 참조)

A13 어떤 그룹은 유의적이지 않다고 생각되는 부문으로만 구성되어 있을 수 있다. 이 경우, 그룹업무수행이사는 그룹업무팀이 다음의 절차를 모두 수행할 수 있으면 그룹감사의견을 뒷받침할 수 있는 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 있다고 합리적으로 기대할 수 있을 것이다.

- (a) 일부 부문의 재무정보에 대한 업무를 수행함
- (b) 그 외 다른 부분들의 재무정보에 대하여 부문감사인이 수행한 업무에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위해 필요한 정도로 관여함

정보에 대한 접근 (문단 13 참조)

A14 그룹업무팀의 정보에 대한 접근은 그룹경영진이 해결할 수 없는 상황에 의해 제한될 수도 있을 것이다. 예를 들어 비밀유지 및 정보보호 관련 법률에 의한 경우, 또는 부문감사인이 그룹업무팀이 원하는 관련 감사문서에 대하여 접근을 거부하는 경우를 들

감사기준서 600

수 있다. 뿐만 아니라 그룹경영진에 의해서도 제한될 수 있다.

- A15 그룹업무팀은 특정한 상황으로 정보에 대한 접근이 제한되는 경우에도 여전히 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 있겠지만, 해당 부문의 유의성이 증가하는 경우에는 그 가능성이 낮아진다. 예를 들어, 그룹업무팀은 지분법으로 회계처리되는 부문의 지배기구, 경영진 또는 부문감사인(그룹업무팀이 원하는 관련 감사문서 포함하여)에 접근하지 못할 수 있다. 만약 해당 부문이 그룹에 유의적이지 않고 그룹업무팀이 해당 부문에 대한 전체재무제표 및 이에 대한 감사보고서를 갖고 있으며, 그룹경영진이 보유하고 있는 해당 부문과 관련된 정보에 대하여는 접근할 수 있는 경우에는, 그룹업무팀은 이러한 정보가 해당 부문에 대한 충분하고 적합한 감사증거에 해당된다고 결론을 내릴 수 있을 것이다. 그러나 해당 부문이 그룹에 유의적이라면 그룹업무팀은 그룹감사의 상황과 관련된, 이 감사기준서의 요구사항을 준수하지 못할 것이다. 예를 들어 그룹업무팀은 부문감사인의 업무에 대한 관여를 정하고 있는 문단 30-31의 요구사항을 준수하지 못할 수 있다. 따라서, 이 경우에 그룹업무팀은 해당 유의적 부문에 관한 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없을 것이다. 그룹업무팀이 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없는 경우 그 영향은 감사기준서 705에 따라 고려된다.
- A16 그룹경영진이 유의적 부문의 정보에 대한 그룹업무팀이나 부문감사인의 접근을 제한하는 경우 그룹업무팀은 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없을 것이다.
- A17 그룹업무팀은 위와 같은 접근의 제한이 유의적이지 않다고 고려되는 부문이라면 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수도 있지만, 이러한 제한에 대한 사유는 그룹감사의견에 영향을 미칠 수 있을 것이다. 예를 들어 이러한 제한 사유는 그룹업무팀의 질문에 대한 그룹경영진의 답변이나 그룹경영진진술의 신뢰성에 영향을 줄 수 있다.
- A18 법규에 따라서는 그룹업무수행이사의 업무수임 거절이나 해지가 금지될 수 있다. 예를 들어 특정 국가에서는 감사인이 일정기간 동안 감사인으로 선임되고 해당 기간의 종료 전에는 업무의 해지가 금지된다. 또한 공공부문의 경우, 감사인은 부여받은 책무의 성격이나 공공의 이익에 관한 고려 때문에 업무의 수임을 거절하거나 해지할 수 있는 선택권이 없을 수 있다. 이 감사기준서는 이 경우에도 여전히 그룹감사에 적용되며 그룹업무팀이 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없는 경우 그 영향은 감사기준서 705에 따라 고려된다.
- A19 보론 1에는 지분법으로 회계처리되는 유의적 부문과 관련하여 그룹업무팀이 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없었지만, 그룹업무팀이 그 영향이 중요하나 전반적이지는 않다고 판단하는 경우에 표명하는 한정의견의 감사보고서가 예시되어 있다.

업무의 조건 (문단 14 참조)

- A20 업무의 조건에는 해당 재무보고체계를 명시한다.¹⁶ 이 외에도 다음과 같은 사항이 그룹감사업무의 조건에 추가적으로 포함될 수 있을 것이다.
- 그룹업무팀과 부문감사인간의 커뮤니케이션은 법규상 가능한 정도까지 제한없이 이루어져야 함

¹⁶ 감사기준서 210 문단 8

감사기준서 600

- 부문감사인, 부문지배기구 및 부문경영진간의 중요한 커뮤니케이션 내용(부문 내부통제의 유의적 미비점에 관한 커뮤니케이션 포함)은 그룹업무팀에도 커뮤니케이션 되어야 함
- 재무보고 사항에 관한 규제기관과 부문간의 중요한 커뮤니케이션 내용은 그룹업무팀에 커뮤니케이션 되어야 함.
- 다음의 사항은 그룹업무팀이 필요하다고 판단하는 정도까지 허용되어야 함
 - 부문정보, 부문지배기구, 부문경영진 및 부문감사인에 대한 접근 (그룹업무팀이 원하는 관련 감사문서를 포함함)
 - 부문재무정보에 대한 업무를 그룹업무팀이 수행하거나 부문감사인이 수행하도록 요청함

A21 그룹업무수행이사가 그룹감사업무의 수임을 수락한 후 다음과 같은 제한은, 해당 그룹감사의견에 영향을 미칠 수 있는 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못하는 사유에 해당된다.

- 부문정보, 부문지배기구, 부문경영진 및 부문감사인(그룹업무팀이 원하는 관련 감사문서를 포함)에 대한 접근의 제한
- 부문재무정보에 대하여 수행될 업무에 대한 제한

예외적인 경우, 이러한 상황은 관련 법규에서 가능한 경우 해당 업무의 해지까지 이어질 수 있다.

전반감사전략 및 감사계획 (문단 16 참조)

A22 전반그룹감사전략 및 그룹감사계획에 대한 검토는 그룹업무수행이사가 그룹감사업무에 대한 지휘책임을 수행하는 데 중요한 부분이다.

그룹·부문과 그 환경에 대한 이해

그룹업무팀이 이해할 사항 (문단 17 참조)

A23 감사기준서 315에는 기업에 영향을 줄 수 있는 산업, 규제 및 기타 외부요소를 이해할 때 고려할 사항에 대한 관련 지침이 포함되어 있다. 이러한 고려사항에는 해당 재무보고체계, 기업의 성격, 기업의 목적, 전략 및 관련 사업위험, 기업의 재무성과에 대한 측정 및 검토 등이 포함된다.¹⁷ 이 감사기준서의 보론 2는 그룹에 특유한 사항(연결절차 포함)에 대한 지침을 포함한다.

부문에 대한 그룹경영진의 지침 (문단 17 참조)

A24 그룹경영진은 재무정보의 통일성과 비교가능성을 달성하기 위해 부문에 지침을 내리는 것이 일반적이다. 이러한 지침은 주로 그룹재무제표에 포함될 부문의 재무정보에 대한 요구사항을 명시하고 있으며 종종 재무보고절차에 관한 매뉴얼과 보고패키지가 포함되기도 한다. 보고패키지는 그룹재무제표에 통합될 재무정보를 제공하기 위한 표준양식으로 구성되어 있다. 그러나 이러한 보고패키지는 일반적으로 해당 재무보고체계에 따라 작성되고 공시되는 전체재무제표의 형태를 갖추지 않는다.

¹⁷ 감사기준서 315 문단 A25-A49

감사기준서 600

A25 그룹경영진의 지침에 포함되는 사항은 일반적으로 다음과 같다.

- 적용될 회계정책
- 그룹재무제표에 적용되는 다음과 같은 법규상 또는 기타의 공시요구사항
 - 사업부문의 식별 및 보고
 - 특수관계 및 특수관계자 거래
 - 그룹 내부거래 및 미실현이익
 - 그룹내부거래 계정잔액
- 보고일정

A26 그룹경영진의 지침과 관련하여 그룹업무팀이 이해할 사항에는 다음이 포함될 것이다.

- 보고패키지를 작성하기 위한 지침사항의 명확성과 실행가능성
- 그룹경영진의 지침과 관련된 다음의 사항
 - 지침이 해당 재무보고체계의 특성을 적합하게 기술하고 있는지 여부
 - 지침이 그룹재무제표에 대한 해당 재무보고체계의 요구사항을 준수할 수 있을 정도로 충분한 공시사항(예를 들어 특수관계 및 특수관계자 거래 및 사업부문별 정보의 공시)을 규정하는지 여부
 - 지침이 연결조정(예를 들어 그룹 내부거래 및 미실현이익, 그룹내부거래 계정잔액)에 대한 식별사항을 규정하는지 여부
 - 지침이 재무정보에 대한 부문경영진의 승인을 규정하는지 여부

부정 (문단 17 참조)

A27 감사인은 부정으로 인한 재무제표의 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하도록 요구되며, 평가된 위험에 대하여 적합한 대응방안을 설계하고 실행하도록 요구된다.¹⁸ 부정으로 인한 그룹재무제표의 중요왜곡표시위험을 식별하기 위해 사용되는 정보에는 다음 사항이 포함될 수 있다.

- 그룹재무제표가 부정으로 인하여 중요하게 왜곡표시될 수 있는 위험에 대한 그룹경영진의 평가
- 그룹에서 부정위험(그룹경영진이 식별한 구체적인 부정위험 포함) 또는 부정위험이 발생할 것 같은 거래유형, 계정잔액 또는 공시를 식별하고 이에 대응하기 위한 그룹경영진의 절차
- 부정위험이 발생할 것 같은 특정 부문이 존재하는지 여부
- 그룹경영진이 그룹에서 부정위험을 식별하고 이에 대응하기 위해 수립한 절차와 해당 위험을 완화시키기 위해 그룹경영진이 수립한 통제에 대하여 그룹지배기구가 모니터링 하는 방법
- 부문이나 그룹에 영향을 미치는 실제의 부정이나 의심되는 부정 또는 부정혐의에 대하여 알고 있는지 여부에 대한 그룹업무팀의 질문에 그룹지배기구, 그룹경영진 및 내부감사기능 내의 적합한 담당자 (그리고 해당되는 경우, 부문경영진, 부문감사인 및 기타의 사람)의 답변

부정위험 등 그룹재무제표의 중요왜곡표시위험에 대한 그룹업무팀원과 부문감사인의 토의
(문단 17 참조)

A28 업무팀의 주요인원들은 기업의 재무제표가 부정이나 오류에 의해 중요하게 왜곡표시될

¹⁸ 감사기준서 240 “재무제표감사에 있어서 부정에 관한 감사인의 책임”

감사기준서 600

가능성, 특히 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 중점적으로 토의하도록 요구된다. 그룹감사의 경우 이러한 토의에 부문감사인원을 포함할 수 있을 것이다.¹⁹ 토의의 참여대상, 토의의 방법과 시기 그리고 토의의 범위에 대한 그룹업무수행이사의 결정은 해당 그룹에 대한 과거 경험과 같은 요소들에 의해 영향을 받는다.

A29 이러한 토의는 다음과 같은 기회를 제공한다.

- 그룹차원의 통제 등 부문과 그 환경에 대한 지식을 공유함
- 부문이나 그룹의 사업위험에 대한 정보를 교환함
- 그룹재무제표에 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 어디서 어떻게 발생할 가능성이 있을 것인지, 그룹경영진 및 부문경영진이 부정한 재무보고를 어떻게 행하고 은폐시키는지, 그리고 부문의 자산이 어떻게 횡령될 수 있는지에 대하여 의견을 교환함
- 그룹 또는 부문경영진이 따르는 회계처리실무가 부정한 재무보고를 유발할 수도 있도록 편향되어 있거나 이익조정 목적으로 설계되었을 수도 있는 경우(예를 들어, 해당 재무보고체계를 따르지 않는 수익인식 실무)를 식별함
- 그룹에 영향을 미치는 것으로 알려진 내·외부의 요소를 고려함. 이러한 요소는 그룹경영진이나 부문경영진 또는 기타의 사람들에게 부정을 행할 동기나 압력을 발생시키거나 기회를 제공할 수도 있으며, 또는 이들이 부정을 합리화하도록 만드는 문화나 환경을 나타낼 수도 있다.
- 그룹경영진이나 부문경영진이 통제를 무력화할 위험을 고려함
- 부문재무정보가 그룹재무제표를 위해 단일의 회계정책에 따라 작성되었는지 여부와 그렇지 않은 경우 (해당 재무보고체계가 요구한다면) 부문별 회계정책간의 차이가 어떻게 식별되고 수정되는지를 고려함
- 부문에서 식별된 부정 또는 부문에 부정이 존재한다는 것을 나타내는 정보에 대하여 토의함
- 예를 들어 뇌물제공, 부적절한 이진가격을 책정하는 실무 등 관련 법규의 위반을 나타낼 수 있는 정보를 공유함

위험요소 (문단 18 참조)

A30 보론 3은 부정위험 등 개별적이거나 집합적으로 그룹재무제표의 중요왜곡표시위험을 나타낼 수 있는 사건이나 상황을 예시한다.

위험평가 (문단 18 참조)

A31 그룹업무팀이 그룹수준에서 그룹재무제표의 중요왜곡표시위험을 평가할 때는 다음과 같은 정보를 기초로 한다.

- 그룹·부문과 그 환경에 대한 이해와, 연결절차에 대한 이해를 통해 입수한 정보(그룹차원의 통제와 연결과 관련된 통제의 설계 및 실행에 대한 평가에서 입수한 감사증거 포함)
- 부문감사인으로부터 입수한 정보

부문감사인에 대한 이해 (문단 19-20 참조)

¹⁹ 감사기준서 240 문단 15, 감사기준서 315 문단 10

감사기준서 600

- A32 그룹업무팀은 그룹감사를 위해 부문감사인에게 부문재무정보에 대한 업무를 요청할 계획인 경우에만 부문감사인에 대한 이해절차를 수행한다. 예를 들어 그룹업무팀이 그룹수준에서만 분석적절차를 수행할 계획인 부문에 대해서는 해당 부문의 감사인에 대한 이해는 필요하지 않을 것이다.

부문감사인을 이해하고 감사증거의 원천을 입수하기 위한 그룹업무팀의 절차 (문단 19 참조)

- A33 그룹업무팀이 부문감사인을 이해하기 위해 수행하는 절차의 성격, 시기 및 범위는 부문감사인과의 과거 업무경험이나 부문감사인에 대한 지식, 그리고 그룹업무팀과 부문감사인에게 공통적인 정책과 절차가 적용되는 정도와 같은 요소에 의해 영향을 받는다. 예를 들면 다음과 같다.

- 그룹업무팀과 부문감사인이 다음의 정책과 절차를 공유하는지 여부
 - 업무수행에 관한 공통의 정책 및 절차(예: 감사방법론)
 - 품질관리에 관한 공통의 정책 및 절차
 - 모니터링에 관한 공통의 정책 및 절차
- 다음사항에 대한 일관성 또는 유사성
 - 제반 법규 또는 법률체계
 - 전문직에 대한 감시, 제재 및 외부의 품질관리
 - 교육 및 훈련
 - 소속 전문직단체 및 관련 기준
 - 언어 및 문화

- A34 이러한 요소들은 상호작용하며 상호배타적이지 않다. 예를 들어, 그룹업무수행이사와 공통된 품질관리 및 모니터링 정책과 절차, 그리고 공통된 감사방법론을 일관되게 적용하거나 그룹업무수행이사와 동일한 국가에서 업무를 수행하는 부문감사인 A를 이해하기 위해 그룹업무팀이 수행하는 절차의 범위는, 공통된 품질관리 및 모니터링정책과 절차, 그리고 공통된 감사방법론을 일관되게 적용하지 않거나 다른 국가에서 업무를 수행하는 부문감사인 B를 이해하기 위해 수행하는 절차의 범위보다는 더 좁을 것이다. 또한 부문감사인 A와 부문감사인 B와 관련하여 수행하는 절차의 성격도 서로 다를 것이다.

- A35 그룹업무팀은 여러 방법을 통해 부문감사인을 이해할 수 있을 것이다. 그룹감사에 부문감사인을 참여시킨 최초 연도의 경우, 그룹업무팀은 예를 들어 다음의 절차를 수행할 수 있을 것이다.

- 공통의 모니터링 정책과 절차에 따라 운영되고 이를 준수하는 회계법인이나 네트워크 회계법인에 그룹업무팀과 부문감사인이 함께 속해있는 경우 품질관리 모니터링 시스템의 결과를 평가함²⁰
- 문단 19(a)-(c)의 사항을 토의하기 위해 부문감사인을 방문함
- 부문감사인에게 문단 19(a)-(c)에 기술된 사항에 대하여 서면으로 확인해 줄 것을 요청함. 보론 4는 부문감사인의 서면확인서를 예시한다.

²⁰ 품질관리기준서1 “재무제표 감사와 검토, 그리고 기타 인증 및 관련 서비스 업무를 수행하는 회계법인의 품질관리”의 문단54 또는 최소한 이에 준하는 해당 국가의 요구사항에서 요구되는 바와 같음

감사기준서 600

- 부문감사인에게 문단 19(a)-(c)에 기술된 사항에 관한 질문서에 대하여 답변을 작성할 것을 요청함
- 그룹업무수행이사가 소속된 회계법인의 동료나 부문감사인에 대한 지식이 있는 명망있는 제 3자와 부문감사인에 대하여 토의함
- 부문감사인이 소속된 전문직 조직이나 부문감사인의 전문자격을 부여하는 기관 또는 기타의 제 3자로부터 확인서를 입수함.

다음 연도부터의 부문감사인에 대한 그룹업무팀의 이해는 부문감사인에 대한 이전의 업무경험에 근거할 수 있다. 그룹업무팀은 문단 19(a)-(c)에 열거된 사항과 관련하여 이전 연도와 다른 변동사항이 있는지 여부를 부문감사인이 확인해 주도록 요청할 수 있을 것이다.

- A36 감사업무를 감독하고 감사품질을 모니터링하는 독립된 감독기관이 존재하는 경우, 해당 규제환경에 대한 그룹업무팀의 지식은 부문감사인의 독립성과 적격성을 평가하는 데 도움이 될 것이다. 규제환경에 대한 정보는 부문감사인이나 독립된 감독기관이 제공한 정보를 통해 입수할 수 있을 것이다.

그룹감사에 관련된 윤리적 요구사항 (문단 19(a) 참조)

- A37 그룹감사를 위해 부문재무정보에 대한 업무를 수행하는 경우, 부문감사인은 그룹감사와 관련된 윤리적 요구사항의 적용을 받는다. 이러한 요구사항은 부문감사인의 국가에서 법정감사를 수행할 때 적용받는 윤리적 요구사항과 다르거나 이에 추가될 수 있다. 그러므로 그룹업무팀은 부문감사인이 그룹감사에서 부문감사인의 책임을 수행하는 데 충분할 만큼 그룹감사와 관련된 윤리적 요구사항을 이해하고 있으며 이를 준수할 것인지 여부에 대하여 이해한다.

부문감사인의 전문가적 적격성 (문단 19 (b) 참조)

- A38 부문감사인의 전문가적 적격성에 대한 그룹업무팀의 이해사항에는 다음의 정보가 포함될 수 있다.
- 부문감사인이 그룹감사에서 부문감사인의 책임을 완수하는 데 충분할 만큼 그룹감사에 적용되는 감사기준과 기타의 기준에 대하여 지식을 보유하고 있는지 여부
 - 부문감사인이 해당 부문재무정보에 대한 업무를 수행하는 데 필요한 전문기술(예를 들어 해당 산업에 고유한 지식)을 보유하고 있는지 여부
 - 해당되는 경우, 부문감사인이 그룹감사에서 부문감사인의 책임을 완수하는 데 충분할 만큼 해당 재무보고체계를 이해하고 있는지 여부 (그룹경영진이 부문에 내리는 지침에는 종종 해당 재무보고체계에 대한 특성이 기술된다)

부문감사인에 대한 그룹업무팀의 이해의 적용 (문단 20 참조)

- A39 부문감사인이 독립적이지 않을 경우, 그룹업무팀은 부문감사인의 업무에 관여하거나 부문재무정보에 대한 추가적인 위험평가나 추가감사절차를 수행하는 것으로 이를 극복할 수 없다.
- A40 그러나 부문감사인의 전문가적 적격성에 대한 우려 (예를 들어 해당 산업에 고유한 지식의 결여), 또는 부문감사인이 속한 국가의 감사인 감독환경이 활발하지 않다는

감사기준서 600

사실과 같이 심각하지는 않은 우려는, 그룹업무팀이 부문감사인의 업무에 관여하거나 부문재무정보에 대하여 추가적인 위험평가나 추가감사절차를 수행함으로써 이를 극복할 수 있을 것이다.

- A41 부문감사인의 관련 감사문서에 대한 접근이 법규에 의해 금지된 경우, 그룹업무팀은 부문감사인이 관련 정보를 포괄하는 비망록을 작성하는 방식으로 이 사항을 해결하도록 요청할 수 있을 것이다.

중요성 (문단 21-23 참조)

- A42 감사인에게 요구되는 사항은 다음과 같다.²¹
- (a) 전반감사전략 수립시 다음 사항을 결정함
 - (i) 재무제표 전체의 중요성
 - (ii) 그룹의 특정 상황에서 그룹재무제표 전체의 중요성 수준보다 적은 금액의 왜곡표시가 그룹재무제표에 근거한 이용자의 경제적 의사결정에 영향을 줄 것으로 합리적으로 예상될 수 있는 특정거래유형, 계정잔액 또는 공시가 존재하면, 그룹재무제표의 이러한 특정거래유형, 계정잔액 또는 공시에 적용될 중요성 수준(들).
 - (b) 수행중요성을 결정함
- 그룹감사의 관점에서, 그룹재무제표 전체의 중요성 수준뿐 아니라 부문재무정보에 대한 중요성도 설정한다. 그룹재무제표 전체에 대한 중요성 수준은 전반그룹감사전략을 수립할 때 이용된다.
- A43 그룹재무제표의 미수정왜곡표시와 미발견왜곡표시의 합계가 그룹재무제표 전체에 대한 중요성을 초과할 확률을 적절하게 낮은 수준으로 감소시키기 위해서 부문중요성은 그룹재무제표 전체에 대한 중요성보다 낮게 설정된다. 부문중요성은 각 부문마다 다르게 설정될 수 있다. 부문중요성은 그룹재무제표 전체에 대한 중요성의 일정 비율로 설정되어야 할 필요가 없으므로 모든 부문중요성의 합계는 그룹재무제표 전체에 대한 중요성을 초과할 수 있다. 부문중요성은 부문의 전반감사전략 수립시 이용된다.
- A44 부문중요성은 문단 26, 27(a) 및 29에 따라 그룹감사의 일부로 재무정보에 대한 감사나 검토가 수행될 부문만을 대상으로 설정된다. 부문중요성은 발견된 미수정왜곡표시가 개별적으로 또는 집합적으로 중요한지 여부를 부문감사인이 평가할 때 이용된다.
- A45 부문중요성에 추가하여, 별도의 왜곡표시 한도기준이 결정된다. 부문재무정보에서 식별된 왜곡표시가 이러한 한도기준을 초과하는 경우에는 그룹업무팀에 커뮤니케이션 된다.
- A46 부문감사인 (또는 그룹업무팀)이 부문재무정보를 감사하는 경우 부문의 수준에서 수행중요성을 결정한다. 수행중요성은 부문재무정보의 미수정왜곡표시와 미발견왜곡표시의 합계가 부문중요성을 초과할 확률을 적절하게 낮은 수준으로 감소시키기 위해 필요하다. 실무상으로는, 그룹업무팀은 부문중요성을 이처럼 낮은 수준으로 설정할 수 있을 것이다. 이 경우 부문감사인은 발견된 왜곡표시가 개별적으로 또는 집합적으로 중요한지 여부를 평가할 때뿐 아니라 부문재무정보의

²¹ 감사기준서 320 “감사의 계획수립과 수행에 있어서의 중요성” 문단 10-11

감사기준서 600

중요왜곡표시위험을 평가하고 평가된 위험에 대응하기 위한 추가감사절차를 설계하기 위한 목적으로도 부문중요성을 이용한다.

평가된 위험에 대한 대응

부문재무정보에 수행될 업무유형의 결정 (문단 26-27 참조)

- A47 그룹업무팀이 부문재무정보에 대하여 수행될 업무유형과 부문감사인의 업무에 대한 관여 여부를 결정할 때는 다음 사항에 영향을 받는다.

(a) 부문의 유의성
(b) 식별된 그룹재무제표의 유의적인 중요왜곡표시위험
(c) 그룹차원의 통제의 설계에 대한 그룹업무팀의 평가와 그러한 통제가 실행되어 왔는지에 대한 그룹업무팀의 결정
(d) 부문감사인에 대한 그룹업무팀의 이해
이 감사기준서 마지막 페이지의 도표는 부문의 유의성이 부문재무정보에 수행될 업무유형에 대한 그룹업무팀의 결정에 어떠한 영향을 미치는지 보여주고 있다.

유의적 부문 (문단 27(b)~(c) 참조)

- A48 부문의 고유한 성격이나 상황으로 인하여 그룹재무제표의 유의적인 중요왜곡표시위험을 포함할 가능성이 있는 경우, 그룹업무팀은 해당 부문을 유의적 부문으로 식별할 수 있다. 이러한 경우 그룹업무팀은 발생가능한 유의적 위험의 영향을 받는 계정잔액, 거래유형 또는 공시사항을 식별할 수 있을 것이다. 그룹업무팀은 이때 그러한 계정잔액, 거래유형 또는 공시사항만을 대상으로 감사를 수행(또는 부문감사인에게 감사를 수행하도록 요청)하기로 결정할 수 있을 것이다. 예를 들어 문단 A6에서 기술된 상황의 경우, 부문재무정보에 대한 업무는 부문의 외환거래의 영향을 받는 계정잔액, 거래유형 또는 공시사항에 대한 감사로 국한될 수 있다. 그룹업무팀이 부문감사인에게 하나 이상의 특정 계정잔액, 거래유형 또는 공시사항에 대한 감사를 요청하는 경우, 그룹업무팀은 부문감사인과 커뮤니케이션을 할 때(문단 40 참고) 재무제표의 다수 항목이 상호 연관되어 있다는 사실을 고려하도록 한다.

- A49 그룹업무팀은 그룹재무제표의 발생가능한 유의적인 중요왜곡표시위험에 대응하기 위한 감사절차를 설계할 것이다. 예를 들어 재고자산 진부화에 대한 발생가능한 유의적 위험의 경우, 그룹업무팀은 어떤 부문이 진부화의 가능성이 있는 재고자산을 대량으로 보유하고 있지만 그 외에는 유의적인 사항이 없다면, 해당 부문의 재고자산의 평가에 대한 특정 감사절차를 수행(또는 부문감사인에게 특정 감사절차를 수행하도록 요청)할 수 있을 것이다.

유의적이지 않은 부문 (문단 28~29 참조)

- A50 업무의 상황에 따라 각 부문의 재무정보는 분석적절차를 위한 목적으로 다양한 수준에서 합산될 수 있다. 이러한 분석적절차의 결과는 유의적이지 않은 부문들의 합산된 재무정보에 유의적인 중요왜곡표시위험이 존재하지 않는다는 그룹업무팀의 결론을 확인해 준다.

- A51 그룹업무팀이 문단 29에 따라 부문을 추출하는 경우 선택할 부문의 수와 대상 그리고 추출된 각 부문의 재무정보에 대하여 수행할 업무유형을 결정할 때는 다음 사항에 영향을

감사기준서 600

받을 것이다.

- 유의적 부문의 재무정보에 대하여 그 입수될 것으로 예상되는 감사증거의 범위
- 부문이 최근에 신설되었거나 인수되었는지 여부
- 부문 내에 유의적 변경이 발생했는지 여부
- 부문에서 내부감사기능의 업무가 수행되었는지 여부 및 해당 업무가 그룹감사에 미치는 영향
- 부문이 그룹 공통의 시스템과 절차를 적용하는지 여부
- 그룹차원의 통제의 운영효과성
- 그룹수준에서 수행된 분석적절차의 결과로 식별된 비정상적인 변동사항
- 이러한 유의적이지 않은 부문 범주에 속하는 다른 부문과 비교했을 때, 해당 부문의 개별적인 재무적 유의성 또는 해당 부문이 제기하는 위험
- 부문이 법규 또는 기타의 사유에 따른 감사 대상인지 여부

이러한 범주에 해당되는 부문들을 추출할 때에는 예측불가능성의 요소를 포함시킴으로써 해당 부문들의 재무제표상 중요왜곡표시위험을 식별할 가능성을 증대시킬 수 있을 것이다. 부문의 추출은 종종 순환기준에 따라 변경된다.

A52 부문재무정보에 대한 검토는 검토업무기준²²이나 중간재무정보에 대한 검토기준^(*)을 해당 상황에 맞게 변경하여 수행할 수 있을 것이다. 또한 그룹업무팀은 이러한 검토업무를 보완하기 위한 추가적인 절차도 명시할 수 있을 것이다.

A53 문단 A13에서 기술된 바와 같이 그룹은 유의적이지 않은 부문만으로 구성될 수 있다. 이러한 경우 그룹업무팀은 문단 29에 따라 이들 부문의 재무정보에 대하여 수행할 업무의 유형을 결정함으로써 그룹감사의견의 토대가 될 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 있을 것이다. 그러나 그룹업무팀이나 부문감사인이 그룹차원의 통제에 대한 테스트와 부문재무정보에 대한 분석적절차만을 수행한다면, 그룹업무팀이 그룹감사의견의 근거가 될 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 것 같지 않다.

부문감사인이 수행한 업무에 대한 관여 (문단 30~31 참조)

A54 그룹업무팀이 부문감사인의 업무에 관여하는 데 영향을 미칠 수 있는 요소는 다음과 같다.

- (a) 부문의 유의성
- (b) 그룹재무제표의 식별된 유의적인 중요왜곡표시위험
- (c) 부문감사인에 대한 그룹업무팀의 이해

유의적 부문이나 식별된 유의적 위험의 경우, 그룹업무팀은 문단 30~31에 기술된 절차를 수행한다. 유의적이지 않은 부문의 경우, 부문감사인의 업무에 대한 관여의 성격, 시기 및 범위는 해당 부문감사인에 대한 그룹업무팀의 이해 정도에 따라 다를 것이다. 해당 부문이 유의적이지 않다는 사실 자체는 부차적이다. 예를 들어, 비록 어떤 부문이 유의적인 부문으로 간주되지 않더라도, 그룹업무팀은 부문감사인의 위험평가에 관여하기로 결정할 수도 있는데, 이는 그룹감사인이 부문감사인의 전문가적 적격성의

²² “재무제표 등에 대한 검토업무 기준”

(*) 예를 들어 금융위원회가 고시하는 “분·반기재무제표 검토준칙”이 이에 해당된다.

감사기준서 600

문제(예, 해당 산업에 고유한 지식의 결여)에 대하여 우려(심각할 정도는 아님)를 갖고 있거나, 또는 부문감사인이 감사인에 대한 감독이 활발한 환경에서 업무를 수행하는 것이 아니기 때문이다.

- A55 그룹업무팀은 부문감사인에 대한 이해를 바탕으로 문단 30~31 및 42에서 기술된 관여 방식과 달리 다음 중 하나 이상의 형태로 부문감사인의 업무에 관여할 수 있을 것이다.
- (a) 부문과 그 환경을 이해하기 위해 부문경영진이나 부문감사인과 회의를 실시함
 - (b) 부문감사인의 전반감사전략 및 감사계획을 검토함
 - (c) 부문수준의 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하기 위한 위험평가절차를 수행함. 그룹업무팀은 이러한 절차를 단독으로 또는 해당 부문감사인과 함께 수행할 수 있을 것이다.
 - (d) 추가감사절차를 설계하여 수행함. 그룹업무팀은 단독으로 또는 부문감사인과 함께 이러한 절차를 설계하고 수행할 수 있을 것이다.
 - (e) 부문감사인과 부문경영진간의 업무종결 회의 그리고 기타 중요한 회의에 참석함
 - (f) 부문감사인의 감사문서 중 기타 관련 부분을 검토함

연결절차

연결조정 및 재분류 (문단 34 참조)

- A56 일상적인 거래처리 시스템을 거치지 않으면서 다른 재무정보에 적용되는 내부통제와 동일한 통제가 적용되지 않는 그룹재무제표의 보고금액은 연결절차상 그 조정이 요구될 수 있다. 이러한 조정사항의 적절성, 완전성 및 정확성에 대한 그룹업무팀의 평가에는 다음이 포함될 것이다.
- 유의적 조정사항은 그 근거가 되는 사건이나 거래를 적절하게 반영하고 있는지 여부를 평가함
 - 그룹경영진, 그리고 해당되는 경우 부문경영진이 유의적 조정사항을 올바르게 계산, 처리 및 승인하였는지 여부를 결정함
 - 유의적 조정사항은 적절히 뒷받침되고 충분히 문서화되었는지 여부를 결정함
 - 그룹 내부거래 및 미실현이익 그리고 그룹내부거래 계정잔액은 조정 및 제거되었는지를 점검함

부문감사인과의 커뮤니케이션 (문단 40~41 참조)

- A57 그룹감사인과 부문감사인 간에 효과적인 양방향 커뮤니케이션이 이루어지지 않는 경우 그룹업무팀은 그룹감사의견의 근거가 되는 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못할 위험이 있다. 부문감사인에게 그룹업무팀의 요구사항을 적시에 그리고 명확하게 커뮤니케이션하는 것은 이들 그룹업무팀과 부문감사인 간의 효과적인 양방향 커뮤니케이션을 위한 토대를 형성한다.
- A58 그룹업무팀의 요구사항은 종종 지침서한의 형태로 커뮤니케이션 된다. 보론 5에는 이러한 지침서한에 포함될 수 있는 요구사항과 추가적인 사항에 대한 관련 지침이 제시되어 있다. 부문감사인은 종종 비망록이나 수행된 업무에 대한 보고서 형태로 그룹업무팀과 커뮤니케이션한다. 그러나 그룹업무팀과 부문감사인 사이의 커뮤니케이션이 항상 서면으로 이루어져야 하는 것은 아니다. 예를 들어, 그룹업무팀은 부문감사인을 방문하여 식별된 유의적 위험에 대하여 토의하거나 부문감사인의 감사문서 중 관련부분을 검토할

감사기준서 600

수 있다. 그러나 이 감사기준서 및 다른 감사기준서들의 문서화 요구사항은 그대로 적용된다.

- A59 예를 들어 부문감사인은 그룹업무팀에 협조하여, 법규상 금지되지 않는 한 그룹업무팀에게 관련 감사문서에 대한 접근을 허용할 것이다.
- A60 그룹업무팀의 구성원이 동시에 부문감사인인 경우, 그룹업무팀과 부문감사인과의 명확한 커뮤니케이션을 수행하는 목적은 종종 다음의 예와 같이 서면형태 외 방법으로 달성될 수 있다.
- 부문감사인에게 전반감사전략 및 감사계획에 접근을 허용하는 것은, 문단 40에 규정된 그룹업무팀의 요구사항을 커뮤니케이션하는 것으로 충분할 것임
 - 그룹업무팀이 부문감사인의 감사문서를 검토하는 것은, 문단 41에 규정된 그룹업무팀의 결론과 관련된 사항을 커뮤니케이션하는 것으로 충분할 것임

입수한 감사증거의 충분성과 적합성에 대한 평가

부문감사인의 감사문서에 대한 검토 (문단 42(b) 참조)

- A61 부문감사인의 감사문서 중 어느 부분이 그룹감사와 관련성이 있을것인지는 상황에 따라 다를 것이다. 이 경우 종종 그룹재무제표의 유의적인 중요왜곡표시위험과 관련성이 있는 감사문서에 초점이 맞추어진다. 검토의 범위는 부문감사인의 감사문서가 부문감사인이 소속된 회계법인의 검토절차에 따라 검토를 받아왔다는 사실에 의해 영향을 받을 것이다.

감사증거의 충분성과 적합성 (문단 44~45 참조)

- A62 그룹업무팀이 그룹감사의견의 근거가 되는 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못하였다고 결론을 내리는 경우, 그룹업무팀은 부문감사인에게 추가적인 절차를 수행하도록 요청할 것이다. 부문감사인에 의한 추가적인 절차의 수행이 실행가능하지 않은 경우, 그룹업무팀은 부문재무정보에 대하여 직접 그 자신의 절차를 수행할 것이다.
- A63 그룹업무수행이사는 (그룹업무팀이 식별하거나 부문감사인이 전달한) 왜곡표시의 총영향을 평가함으로써, 그룹재무제표가 전체적으로 중요하게 왜곡표시되었는지 여부를 판단할 수 있다.

그룹경영진 및 그룹지배기구와의 커뮤니케이션

그룹경영진과의 커뮤니케이션 (문단 46~48 참조)

- A64 감사기준서 240은 경영진에게 (경영진이 부정에 연루될 수 있는 경우에는 지배기구에게) 부정에 대한 커뮤니케이션을 할 때의 요구사항과 관련 지침을 포함한다.²³
- A65 그룹경영진은 중요하고 민감한 특정 정보에 대하여 비밀을 유지해야 할 필요가 있을 것이다. 부문재무제표에 유의적일 수 있지만 부문경영진이 알고 있지 못할 수 있는 사항에는 다음이 포함될 수 있다.

²³ 감사기준서 240 문단 41-43

감사기준서 600

- 잠재적인 소송
- 중요한 영업자산의 제각 계획
- 후속사건
- 유의적인 법적 계약

그룹지배기구와의 커뮤니케이션 (문단 49 참조)

- A66 그룹업무팀이 그룹지배기구에게 커뮤니케이션하는 사항에는 부문감사인이 그룹업무팀의 주의를 환기시켰던 사항으로서 그룹업무팀이 그룹지배기구의 책임에 유의적이라고 판단한 사항이 포함될 수 있다. 그룹지배기구와의 커뮤니케이션은 그룹감사 수행 중 여러 시기에 발생된다. 예를 들어 문단 49 (a)-(b)에서 기술된 사항은 그룹업무팀이 부문재무정보에 대하여 수행할 업무를 확정한 후에 커뮤니케이션 될 수 있을 것이다. 반면 문단 49 (c)에서 언급된 사항은 감사의 종결 시에, 문단 49(d)-(e)에 언급된 사항은 그 사항이 발생한 때에 커뮤니케이션 될 수 있을 것이다.

감사기준서 600

보론 1 (문단 A19 참조)

그룹업무팀이 그룹감사의견의 근거가 되는 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없는 경우 감사보고서의 예

이 감사보고서의 사례에서 **감사의견** 단락은 감사기준서 700에 따라 처음에 위치하고, **감사의견근거** 단락은 **감사의견** 단락 바로 다음에 위치한다. 또한, 현행 **감사인의 책임** 단락에 포함된 처음 문장과 마지막 문장은 새로운 **감사의견근거** 단락의 일부로 포함된다.

본 사례는 다음의 상황을 가정한다.

- 공정표시체계를 사용하는 상장기업 외 기업의 전체 연결재무제표에 대한 감사이며, 그룹감사임 (즉, 감사기준서 600이 적용됨)
- 기업의 경영진이 한국채택국제회계기준 (일반목적체계)에 따라 작성한 연결재무제표임
- 감사업무의 조건에는 감사기준서 210의 연결재무제표에 대한 경영진의 책임에 대한 기술이 반영되어 있음
- 그룹업무팀은 지분법에 의해 회계처리되는 유의적 부문 (재무상대표 자산총액 6천만 달러 중 1천5백만 달러에 해당됨)의 회계기록, 경영진, 또는 부문감사인에 접근하지 못하여 해당 부문과 관련하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없음
- 그룹업무팀은 감사를 받은 20X1년 12월 31일 현재의 부문재무제표와 이에 대한 감사보고서를 열람하였고, 해당 부문과 관련하여 그룹경영진이 가지고 있는 관련 재무정보를 고려하였음
- 그룹업무무수행이사는 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못하는 상황이 그룹재무제표에 미치는 영향이 중요하지만 전반적이지는 않다고 판단하고 있음¹
- 감사에 적용된 관련 윤리적 요구사항은 모두 공인회계사윤리기준임
- 입수한 감사증거에 근거하여, 감사인은 감사기준서 570에 따라 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하지 않는다고 결론을 내림
- 감사인은 감사기준서 701에 따라 핵심감사사항을 커뮤니케이션하도록 요구되지 않으며, 커뮤니케이션하기로 결정하지도 않음
- 재무제표에 대한 감시 책임자와 재무제표의 작성 책임자가 다름
- 재무제표에 대한 감사에 추가하여, 감사인은 현지 법률의 요구에 따른 기타의 보고책임을 지고 있음

독립된 감사인의 감사보고서

ABC주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

연결재무제표감사에 대한 보고 ²

¹ 그룹업무무수행이사는 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못하는 상황이 그룹재무제표에 미치는 영향이 중요하며 전반적이라고 판단되면, 감사기준서 705에 따라 의견을 거절할 것이다.

² “기타 법규의 요구사항에 대한 보고”라는 두번째 소제목이 적용가능 하지 않는 상황에서는, “연결재무제표감사에 대한 보고”라는 소제목도 불필요하다

감사기준서 600

한정의견

우리는 XXX주식회사와 그 종속기업 (이하 “연결회사”)의 연결재무제표를 감사하였습니다. 해당 연결재무제표는 20X1년 12월 31일 현재의 연결재무상태표, 동일로 종료되는 보고기간의 연결손익계산서(또는 연결포괄손익계산서), 연결자본변동표, 연결현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약을 포함한 연결재무제표의 주석으로 구성되어 있습니다.

우리의 의견으로는 이 감사보고서의 **한정의견근거** 단락에서 언급하고 있는 사항이 미칠 수 있는 영향을 제외하고는 별첨된 연결재무제표는 연결회사의 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태와 동일로 종료되는 보고기간의 재무성과 및 현금흐름을 **한국채택국제회계기준[또는 일반기업회계기준]**에 따라 중요성의 관점에서 공정하게 표시 (또는, “...**현금흐름에 대하여 한국채택국제회계기준[또는 일반기업회계기준]**에 따라 진실하고 공정한 관점을 제시”)하고 있습니다.

한정의견 근거

XXX주식회사가 해당 보고기간에 취득하고 지분법으로 회계처리하는 해외 관계기업 YYY에 대한 투자주식은 20X1년 12월 31일 현재의 연결재무상태표에 1천5백만 달러로 계상되어 있으며, YYY의 순이익에 대한 XXX주식회사의 지분인 1백만 달러가 동일로 종료되는 보고기간의 연결손익계산서에 포함되어 있습니다. 우리는 YYY회사의 재무정보와 경영진 및 감사인에 대한 접근을 거부당하였습니다. 따라서 우리는 20X1년 12월 31일 현재의 XXX주식회사의 YYY회사에 대한 투자주식 계상액 및 YYY회사의 해당 보고기간 순이익에 대한 XXX주식회사의 지분에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못하였습니다. 그 결과 우리는 이들 금액의 수정이 필요한지 여부를 결정할 수 없었습니다.

우리는 감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준에 따른 우리의 책임은 이 감사보고서의 **연결재무제표감사에 대한 감사인의 책임** 단락에 기술되어 있습니다. 우리는 공인회계사윤리기준에 따라 연결회사로부터 독립적이며 공인회계사윤리기준에 따른 기타 윤리적 책임들을 이행하였습니다. 우리가 입수한 감사증거가 한정의견을 위한 근거로서 충분하고 적합하다고 우리는 믿습니다.

연결재무제표에 대한 경영진과 지배기구의 책임³

[감사기준서 700⁴에 따른 보고 – 감사기준서 700의 사례 2 참고]

재무제표감사에 대한 감사인의 책임

[감사기준서 700에 따른 보고 – 감사기준서 700의 사례 2 참고. 상장기업의 감사에만 적용가능한 마지막 두 문단은 포함되지 않음.]

기타 법규의 요구사항에 대한 보고

[감사기준서 700에 따른 보고 – 감사기준서 700의 사례 2 참고]

³ 감사보고서 사례 전체에 사용되는, 경영진과 지배기구 용어는 특정 국가의 법규 체계에 적합한 기타의 용어로 대체될 필요가 있을 수 있음.

⁴ 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고”

감사기준서 600

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지 모두를 기재]
[감사인의 주소]
[감사보고서일]

그룹업무수행이사는 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못하는 상황이 그룹재무제표에 미치는 영향이 중요하며 전반적이라고 판단되면, 감사기준서 705에 따라 의견을 거절할 것이다.

감사기준서 600

보론 2 (문단 A23 참조)

그룹업무팀이 이해할 사항의 예

제시된 예들이 광범위한 사항들을 포괄하고 있지만, 이 모든 사항들이 그룹감사업무에 관련성이 있는 것은 아니며 이 예들이 반드시 모든 사항을 빠짐없이 열거하고 있는 것도 아니다.

그룹차원의 통제

그룹차원의 통제는 다음 사항의 조합을 포함하고 있을 것이다.

- 사업동향을 논의하고 그 성과를 검토하기 위한 그룹경영진과 부문경영진과의 정규 회의
- 통상적인 정기보고 등 부문의 영업과 그 재무결과에 대한 모니터링. 이를 통해 그룹경영진은 부문의 예산 대비 실적을 모니터링하고 적합한 조치를 취할 수 있다.
- 그룹경영진의 위험평가절차, 즉 그룹재무제표에 중요한 왜곡표시를 초래할 수 있는 사업위험(부정위험 포함)을 식별, 분석, 관리하는 절차
- 그룹 내부거래 및 미실현이익, 그룹 내부거래 계정잔액에 대하여 그룹수준에서 수행하는 모니터링, 통제, 조정 및 제거 절차
- 부문에서 제공받은 재무정보의 적시성을 모니터링하고 해당 정보의 정확성 및 완전성을 평가하기 위한 절차
- 그룹의 전체 또는 일부에 적용되는 공통의 일반정보기술통제에 의해 통제되는 중앙 정보기술시스템
- 모든 부문이나 일부 부문에 공통으로 적용되고 있는 정보시스템 내부의 통제활동
- 내부감사기능 및 자체평가 프로그램의 활동 등 통제에 대한 모니터링
- 그룹재무보고절차에 대한 매뉴얼 등 일관된 정책과 절차
- 윤리규정이나 부정예방 프로그램 등 그룹차원의 프로그램
- 부문경영진에게 권한과 책임을 위임하는 절차

예를 들어 내부감사기능이 중앙집중화되어 있을 때는 내부감사기능을 그룹차원의 통제의 일부로 간주할 수 있을 것이다. 그룹업무팀이 내부감사기능의 업무를 활용할 것으로 기대하는 경우, 감사기준서 610¹은 내부감사기능의 조직 내 위상과 관련 정책 및 절차가 내부감사인의 객관성을 적절하게 지원하는지 여부, 내부감사기능의 적격성 수준 그리고 내부감사기능이 체계적이고 규율된 접근법을 적용하는지 여부에 대한 그룹업무팀의 평가를 다룬다.

연결절차

연결절차에 대한 그룹업무팀의 이해에는 다음과 같은 사항이 포함될 수 있다.

해당 재무보고체계에 관한 사항:

- 해당 재무보고체계에 대한 부문감사인의 이해 정도
- 해당 재무보고체계에 따라 부문을 식별하고 이에 대하여 회계처리하는 절차

¹ 감사기준서 610 “내부감사인이 수행한 업무의 활용” 문단 15

감사기준서 600

- 해당 재무보고체계에 따라 사업부문보고를 하기 위하여 보고대상 사업부문(reportable segments)을 식별하는 절차
- 해당 재무보고체계에 따라 보고하기 위해 특수관계 및 특수관계자 거래를 식별하기 위한 절차
- 그룹재무제표에 적용되는 회계정책, 이전 보고기간에 적용된 회계정책의 변경 및 해당 재무보고체계하에서 새로운 또는 개정된 기준으로 인한 변경
- 그룹의 보고기간말과는 다른 보고기간말을 적용하고 있는 부문을 다루기 위한 절차

연결절차에 관한 사항:

- 부문이 사용하고 있는 회계정책을 이해하기 위한 그룹경영진의 절차 및 해당되는 경우, 그룹재무제표를 위한 부문재무정보의 작성에 통일된 회계정책이 사용되고 있으며, 또 해당 재무보고체계의 요구에 따라 회계정책의 차이를 식별하고 조정하고 있음을 확인하기 위한 절차. 통일된 회계정책이란 그룹이 해당 재무보고체계를 토대로 채택한 것으로서, 유사한 거래에 대하여 각 부문이 일관되게 보고하기 위해 사용하는 특정의 원칙, 근거, 관행, 규칙 및 실무를 말한다. 이러한 정책은 통상적으로 그룹경영진이 발행한 재무보고절차 매뉴얼 및 보고패키지에 기술되어 있다.
- 연결을 위한 부문재무보고의 완전성, 정확성 및 적시성을 확보하기 위한 그룹경영진의 절차
- 해외 부문의 재무정보를 그룹재무제표의 통화로 환산하는 절차
- 연결을 위해 정보기술이 조직화된 방법(연결절차의 수작업 및 자동화 단계를 포함) 및 연결절차의 여러 단계에 설치된 수작업 통제나 프로그램화된 통제
- 그룹경영진이 후속사건에 대한 정보를 입수하는 절차

연결조정에 관한 사항:

- 관련 분개의 작성, 승인 및 처리 등 연결조정을 기록하는 절차 및 연결에 대하여 책임있는 담당자의 경험
- 해당 재무보고체계에서 요구하는 연결조정
- 연결조정을 발생시킨 사건이나 거래의 사업상 논리적 근거
- 부문간 거래의 빈도, 성격 및 규모
- 그룹 내부거래 및 미실현이익, 그룹 내부거래 계정잔액의 모니터링, 통제, 조정 및 제거를 위한 절차
- 취득한 자산 및 부채와 관련하여, 해당 재무보고체계에 따른 공정가치를 산출하기 위해서 취하는 절차, 해당사항이 있는 경우 영업권의 상각절차, 영업권에 대한 손상테스트
- 부문에서 발생한 손실에 대한 지배주주 또는 비지배주주와의 합의 (예를 들어, 부문에서 발생한 손실에 대하여 비지배주주가 보충할 의무)

감사기준서 600

보론 3 (문단 A30 참조)

그룹재무제표의 중요왜곡표시위험을 나타낼 수 있는 사건이나 상황의 예

제시된 예들이 광범위한 상황이나 사건들을 포함하고 있지만, 이 모든 상황이나 사건이 모든 그룹감사업무에 관련성이 있는 것은 아니며 이 예들이 반드시 모든 상황이나 사건을 빠짐없이 열거하고 있는 것도 아니다.

- 복잡한 그룹구조 (특히, 인수, 매각 및 조직변경이 빈번한 경우)
- 투명하지 않는 의사결정절차 등 취약한 기업지배구조
- 부문의 영업 및 영업실적의 모니터링에 대한 부적절한 그룹경영정보 등 그룹차원의 통제의 부재 또는 비효과성
- 무역정책이나 금융정책과 같은 분야에 대한 정부의 비경상적인 개입, 외환 및 배당의 송금에 대한 제한 및 환율변동 등과 같은 요소에 노출될 수 있는 해외 지역에서营业을 하고 있는 부문
- 장기계약이나, 신종 또는 복합금융상품의 거래와 같이 고위험을 수반하고 있는 부문의 사업활동
- 해당 재무보고체계에 따라 어느 부문의 재무정보가 그룹재무제표에 포함되어야 하는지에 대한 불확실성 (예: 특수목적기업이나 상거래를 하지 않는 실체가 존재하는지 여부와 그룹재무제표에 포함되어야 하는지 여부)
- 비경상적인 특수관계 및 특수관계자 거래
- 연결시 잔액이 일치하지 않았거나 조정되지 않았던 그룹내부거래 계정잔액의 과거 사례
- 둘 이상의 부문에서 회계처리되는 복잡한 거래의 존재
- 그룹재무제표에 적용되는 회계정책과는 다른 회계정책을 적용하는 부문의 존재
- 보고기간말이 상이한 부문의 존재(거래시기의 조작에 이용될 수 있음)
- 승인받지 않았거나 불완전한 연결조정이 발생했던 과거 사례
- 그룹내의 공격적인 세무계획 또는 조세피난처에 있는 기업과의 거래의 현금거래
- 부문재무제표 감사인의 빈번한 교체

보론 4 (문단 A35 참조)

부문감사인의 확인서 예시

다음은 표준 확인서를 제시하기 위한 의도가 아니다. 이러한 확인서는 부문감사인에 따라 그리고 해당되는 보고기간에 따라 다를 수 있으며, 종종 해당 부문재무정보에 대한 업무가 개시되기 전에 입수된다.

[부문감사인의 표시]

[일자]

[그룹업무수행이사 귀중]

본 서한은 [지배기업명] 주식회사의 [일자]일로 종료되는 보고기간의 그룹재무제표가 [일자]일 현재의 그룹의 재무상태와 동일로 종료되는 보고기간의 재무성과 및 현금흐름을 [해당 재무보고체계명]에 따라 중요성의 관점에서 공정하게 표시(또는 진실하고 공정한 관점을 제시)하고 있는지에 대한 의견표명을 위해 귀 감사인이 수행하고 있는 [지배기업명] 주식회사의 그룹재무제표에 대한 감사와 관련하여 제공하는 것입니다.

우리는 [일자]일로 종료되는 보고기간의 [부문명]의 재무정보에 대하여 명시된 업무를

감사기준서 600

수행해 주도록 요청한 귀 감사인의 [일자]일의 지침서를 수령하였음을 인정합니다.

우리는 다음 사항을 확인합니다.

1. 우리는 귀 감사인의 지침사항을 준수할 것입니다. / 우리는 다음과 같은 사유[구체적인 사유 명시]로 인하여 다음의 지침사항[구체적인 지침사항 명시]을 준수할 수 없음을 알려드립니다.
2. 지침사항은 명확하며 우리는 이를 이해하고 있습니다. /다음의 지침사항[구체적인 지침사항 명시]을 명확하게 설명해 주시면 감사하겠습니다.
3. 우리는 귀 감사인에게 협조할 것이며 귀 감사인이 관련 감사문서에 접근할 수 있도록 할 것입니다.

우리는 다음의 사항을 인정합니다.

1. [부문명]의 재무정보는 [지배기업명]의 그룹재무제표에 포함될 것입니다.
2. 귀 감사인은 [일자]일로 종료되는 보고기간의 [부문명]의 재무정보에 대하여 우리가 수행하도록 요청한 업무와 관련하여 귀 감사인이 관여할 필요가 있는지 고려할 수 있습니다.
3. 귀 감사인은 [지배기업명]의 그룹재무제표에 대한 감사를 위하여 우리의 업무를 평가할 것이며, 만약 적합하다고 판단되면 이를 활용할 계획입니다.

[[지배기업명]의 [부문을 정확하게 기술할 것 (예: 전액출자 종속기업, 종속기업, 조인트벤처 및 지분법이나 원가법으로 회계처리되는 피투자기업)]인 [부문명]의 재무정보에 대하여 우리가 수행할 될 업무와 관련하여 다음 사실을 확인합니다.

1. 우리는 그룹재무제표의 감사에서 우리의 책임을 수행하는 데 충분하게 [관련 윤리적 요구사항 기재]을 이해하고 있으며, 이를 준수할 것입니다. 특히 [지배기업명]와 그룹내 기타 부문에 대하여 [관련 윤리적 요구사항 기재] 이 요구하는 독립성을 유지하고 있으며 [규제기관명]이 제정한 [규정명 기입]의 해당 요구사항을 준수하고 있습니다.
2. 우리는 그룹재무제표의 감사에서 우리의 책임을 수행하는 데 충분하게 회계감사기준 및 [그룹재무제표감사에 적용가능한 기타 국내기준명 기입]을 이해하고 있으며, 해당 기준에 따라 [일자]일로 종료되는 보고기간의 [부문명]의 재무정보에 대한 업무를 수행할 것입니다.
3. 우리는 부문의 재무정보에 대한 업무수행을 위해 필요한 전문적인 기술 (예: 해당 산업에 고유한 지식)을 보유하고 있습니다.
4. 우리는 그룹재무제표의 감사에서 우리의 책임을 수행하는 데 충분하게 [해당 재무보고체계명이나 그룹재무보고절차 매뉴얼명 기재]을 이해하고 있습니다.

[부문명]의 재무정보에 대한 업무를 수행하는 동안 상기 진술에 변동사항이 발생하는 경우, 우리는 이를 귀 감사인에게 통지할 것입니다.

[부문감사인의 서명]

[확인서 일자]

[부문감사인의 주소]

감사기준서 600

보론 5 (문단 A58 참조)

그룹업무팀의 지침서함에 포함되어야 하는 요구사항 및 부가사항

다음 중 이탤릭체로 기술된 내용은 부문감사인에게 커뮤니케이션되도록 이 감사기준서가 요구하는 사항이다.

부문감사인의 업무계획수립과 관련된 사항:

- 그룹업무팀이 부문감사인의 업무를 활용할 것이라는 사실을 인지하고 있는 부문감사인에게 그룹업무팀에 협조할 것을 확인하도록 하는 요청
- 감사수행 일정
- 그룹경영진과 그룹업무팀의 방문예정일, 부문경영진과 부문감사인과의 회의예정일
- 주요 접촉자 목록
- 부문감사인이 수행할 업무, 부문감사인이 수행한 업무의 용도, 그리고 감사초기단계 및 감사 중 업무조정에 관한 합의 내용(부문감사인의 수행업무에 대한 그룹업무팀의 관여 계획 포함)
- 그룹감사와 관련된 윤리적 요구사항, 특히 독립성 요구사항, 예를 들어, 그룹감사인이 직접적 보조를 제공하는 내부감사인을 활용하는 것을 법규에서 금지하는 경우, 해당 금지규정이 부문감사인까지 확장되는지 여부와 만약 그렇다면 부문감사인과의 커뮤니케이션에서 이를 다룰지 여부를 고려하는 것은 그룹감사인에게 관련이 된다.¹
- 부문재무정보에 대한 감사나 검토에서의 부문중요성 (그리고 해당되는 경우 특정 거래유형, 계정잔액 또는 공시에 대한 중요성수준(들)), 그리고 왜곡표시가 그 기준을 초과하면 그룹재무제표에 명백하게 사소하다(*clearly trivial*)고 간주될 수 없는 한도기준
- 그룹경영진이 작성한 특수관계자 목록 및 그룹업무팀이 인지하고 있는 기타 특수관계자, 그리고 그룹경영진이나 그룹업무팀이 이전에 식별하지 못한 특수관계자가 있으면 부문감사인이 그룹업무팀에 적시에 커뮤니케이션해달라는 요청
- 그룹 내부거래 및 미실현이익, 그룹 내부거래 계정잔액에 대하여 수행할 업무
- 부문감사인의 기타 법정 보고책임에 대한 지침 (예를 들어, 내부통제의 효과성에 대한 그룹경영진의 주장에 관한 보고)
- 부문재무정보에 대한 업무종결과 그룹업무팀의 그룹재무제표에 대한 결론 사이에 시차가 예상되는 경우 후속사건의 검토를 위한 구체적인 지침사항

부문감사인의 업무수행과 관련된 사항

- 그룹의 모든 부문 또는 일부 부문에 공통적으로 적용되는 처리시스템의 통제활동에 대한 그룹업무팀의 테스트를 통해 발견한 사항, 그리고 부문감사인이 수행할 통제테스트
- 부문감사인의 업무와 관련성이 있는, 부정이나 오류로 인한 그룹재무제표의 식별된 유의적인 중요왜곡표시위험 그리고 부문에서 식별된, 부정이나 오류로 인한 그룹재무제표의 기타 유의적인 중요왜곡표시위험과 이에 대한 부문감사인의 대응을 적시에 커뮤니케이션해달라는 요청

¹ 감사기준서 610 “내부감사인이 수행한 업무의 활용” 문단 A31

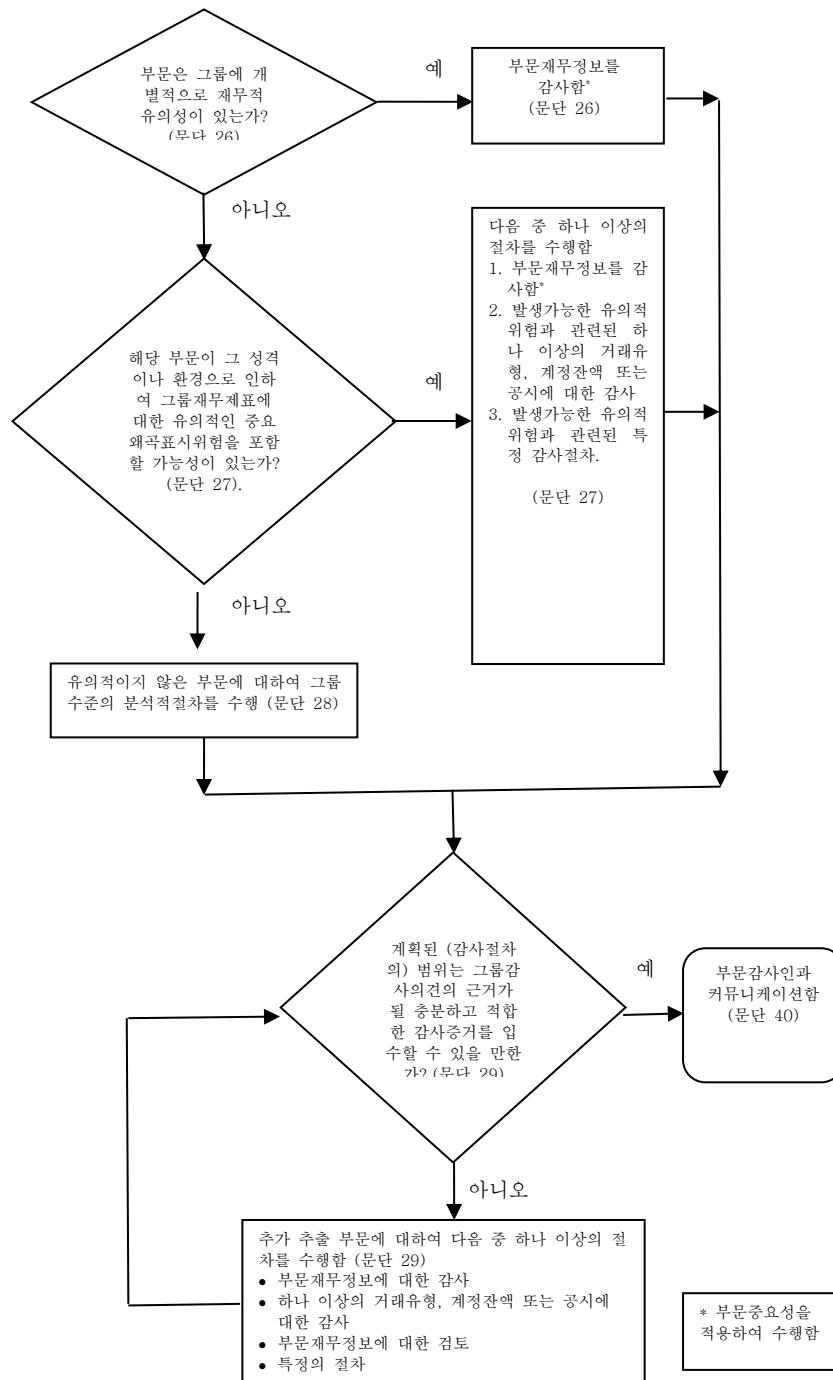
감사기준서 600

- 내부감사기능이 부문과 관련성이 있거나 부문에서 이루어지는 통제에 대하여 수행한 업무의 결과로 발견한 사항
- 부문재무정보에 대한 업무수행을 통해 입수한 감사증거 중 그룹업무팀이 그룹수준에서 수행한 위험평가의 근거가 되었던 감사증거와 상반되는 감사증거가 있으면 이를 적시에 커뮤니케이션해달라는 요청
- 부문경영진이 해당 재무보고체계를 준수하였다는 서면진술의 요청, 또는 부문재무정보와 그룹재무정보에 적용된 회계정책 간에 차이가 있는 경우 이를 공개하였다는 진술의 요청
- 부문감사인인 문서화할 사항

기타 정보

- 다음의 사항을 그룹업무팀에게 적시에 보고해 달라는 요청
 - 회계추정치 및 관련 판단사항 등 회계, 재무보고 및 감사에 관한 유의적 사항
 - 부문의 계속기업 상태에 관한 사항
 - 소송 및 배상청구에 관한 사항
 - 부문재무정보에 대한 업무수행 중 부문감사인인 식별한 유의적 내부통제 미비점 및 부정이 존재함을 나타내는 정보
- 유의적 사건이나 비정상적인 사건을 인지한 경우 그룹업무팀에 가능한 한 조기에 통지해 달라는 요청
- 부문재무정보에 대한 업무가 완료되는 경우 문단 41 에 기술된 사항을 그룹업무팀에게 통지해 달라는 요청

[감사기준서 600 적용 및 기타 설명자료 A47 관련 도표]



감사기준서 610

내부감사인이 수행한 업무의 활용

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위	1-5
감사기준서 315와 감사기준서 610간의 관계	6-10
감사에 대한 외부감사인의 책임	11
시행일	12
목적	13
용어의 정의	14

요구사항

내부감사기능이 수행한 업무가 활용될 수 있는지 여부, 활용 영역 및 활용 범위의 결정	15-20
내부감사기능이 수행한 업무의 활용	21-25
직접적 보조를 제공하기 위해 내부감사인이 활용될 수 있는지 여부, 활용 영역 및 활용 범위의 결정	26-32
직접적 보조를 제공하는 내부감사인의 활용	33-35
문서화	36-37

적용 및 기타 설명자료

내부감사기능의 정의	A1-A4
내부감사기능이 수행한 업무가 활용될 수 있는지 여부, 활용 영역 및 활용 범위의 결정	A5-A23
내부감사기능이 수행한 업무의 활용	A24-A30
직접적 보조를 제공하기 위해 내부감사인이 활용될 수 있는지 여부, 활용 영역 및 활용 범위의 결정	A31-A39
직접적 보조를 제공하는 내부감사인의 활용	A40-A41

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 이 감사기준서는 내부감사인이 수행한 업무를 활용하는 경우 외부감사인의 책임을 다룬다. 여기에는 (a) 감사증거를 입수함에 있어 내부감사기능이 수행한 업무의 활용과 (b) 외부감사인의 지시, 감독 및 검토 하에 직접적 보조를 제공하는 내부감사인의 활용을 포함한다.
- 이 감사기준서는 기업에 내부감사기능이 없는 경우는 적용하지 않는다. (문단 A2 참조)

감사기준서 610

- 3 기업에 내부감사기능이 있는 경우에도, 다음과 같은 경우에는 내부감사기능이 수행한 업무 활용과 관련한 이 감사기준서의 요구사항을 적용하지 않는다.
- (a) 내부감사기능의 책임과 활동이 외부감사와 관련되지 않은 경우
 - (b) 감사기준서 315¹에 따라 수행된 절차의 결과로 얻은 내부감사기능에 대한 감사인의 예비적 이해에 근거하여, 외부감사인이 감사증거를 입수하는데 내부감사기능이 수행한 업무를 활용할 것이라고 기대하지 않는 경우

이 감사기준서의 어떤 내용도 외부감사인에게 직접 수행할 감사절차의 성격이나 시기를 변경하거나, 그 범위를 축소시키기 위하여 외부감사인에게 내부감사기능이 수행한 업무를 활용하도록 요구하지 않는다. 이는 전반감사전략 수립 시 외부감사인의 결정사항이다.

- 4 뿐만 아니라, 외부감사인이 직접적 보조를 제공하는 내부감사인을 활용할 계획이 없는 경우 직접적 보조와 관련한 이 감사기준서의 요구사항은 적용하지 않는다.
- 5 국가에 따라서는 외부감사인이 내부감사기능이 수행한 업무를 활용하거나 직접적 보조를 제공하는 내부감사인을 활용하는 것을 법규에서 금지하거나 일부 범위로 제한할 수 있다². 이 감사기준서가 재무제표감사를 규율하는 법규에 우선하지는 않는다. 따라서 그러한 금지나 제한은 외부감사인이 이 감사기준서를 준수하지 못하도록 할 것이다. (문단 A31 참조)

우리나라의 회계감사기준에 따라 수행되는 감사업무에 대해서는 외부감사인이 감사업무를 수행할 때 직접적 보조를 제공하는 내부감사인을 활용하는 것이 금지된다. 그룹감사의 경우, 부문에 대한 감사에 있어서도 직접적 보조를 제공하는 내부감사인을 활용하는 것이 금지된다^(*).

감사기준서 315와 감사기준서 610 간의 관계

- 6 많은 기업들은 내부통제 및 기업지배구조의 일부로서 내부감사기능을 수립한다. 내부감사기능의 권한과 책임을 포함하여, 내부감사기능의 목적과 범위, 책임의 성격과 조직 내 위상은 매우 다양하며 기업의 규모와 구조, 경영진(해당 시 지배기구 포함)의 요구사항에 따라 달라진다.
- 7 감사기준서 315에서는 내부감사기능의 지식과 경험이 외부감사인의 기업과 그 환경에 대한 이해 및 중요왜곡표시위험의 식별과 평가에 어떻게 영향을 주는지를 다룬다. 또한, 감사기준서 315³에서는 내부감사인과 외부 감사인간의 효과적인 커뮤니케이션이 외부감사인이 수행하는 업무에 영향을 미칠 수 있는 유의적인 사항들을 외부감사인이 알 수 있는 환경을 어떻게 조성하는지 설명한다.
- 8 내부감사기능의 조직 내 위상과 관련 정책 및 절차가 내부감사인의 객관성을 적절하게 지원하는지 여부, 내부감사기능의 적격성 수준 그리고 내부감사기능이 체계적이고 규율된

¹ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가”

² 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행” 문단 A57

^(*) 이에 따라 문단 27-35와 37, 문단 A32-A41이 적용되지 않는다.

³ 감사기준서 315 문단 A120

감사기준서 610

접근법을 적용하는지 여부에 따라, 외부감사인이 건설적이고 보완적인 방식으로 내부감사기능이 수행한 업무를 활용할 수도 있을 것이다. 이 감사기준서는 감사기준서 315에 따라 수행된 절차의 결과로 얻은 내부감사기능에 대한 외부감사인의 예비적 이해에 근거하여, 외부감사인이 입수된 감사증거의 일부로서 내부감사기능이 수행한 업무를 활용할 것으로 기대하는 경우 외부감사인의 책임을 다룬다.⁴ 내부감사기능이 수행한 업무의 활용은 외부감사인이 직접 수행할 감사절차의 성격이나 시기를 변경하거나, 그 범위를 축소시킨다.

- 9 뿐만 아니라, 이 감사기준서는 외부감사인의 지시, 감독 및 검토 하에 직접적 보조를 제공하는 내부감사인의 활용을 고려하는 경우 외부감사인의 책임을 다룬다.
- 10 기업에는 내부감사기능이 수행하는 절차와 유사한 절차를 수행하는 개인들이 있을 수 있다. 그러나, 품질관리를 포함하여 체계적이고 규율된 접근법을 적용하는 객관적이고 능숙한 내부감사기능이 수행되지 않는다면, 그러한 절차는 내부통제로 고려될 것이고 그러한 통제에 효과성과 관련한 증거의 입수는 감사기준서 330에 따른 평가된 위험에 대한 감사인의 대응의 일부일 것이다.⁵

감사에 대한 외부감사인의 책임

- 11 외부감사인은 표명된 감사의견에 대하여 전적인 책임을 지며, 그러한 책임은 내부감사기능 또는 감사업무팀에 직접적 보조를 제공하는 내부감사인의 업무를 활용하였다고 하더라도 경감되지 아니한다. 비록 그들이 외부감사인이 수행하는 절차와 유사한 감사절차를 수행할 수 있다고 할지라도, 감사기준서 200⁶에 따라 재무제표감사에서 외부감사인에게 요구되는 정도로 내부감사기능이나 내부감사인이 기업으로부터 독립적이지는 않다. 그러므로 이 감사기준서는 내부감사인이 수행한 업무를 외부감사인이 활용할 수 있기 위하여 필요한 조건을 정의한다. 또한, 내부감사기능이나 직접적 보조를 제공하는 내부감사인이 수행한 업무가 감사목적으로 적절하다는 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위해 필요한 업무노력을 정의한다. 이 감사기준서의 요구사항은 내부감사기능이 수행한 업무의 과도한 활용을 방지하기 위해 내부감사인이 수행한 업무의 활용에 관한 외부감사인의 판단에 대한 체계를 제공하도록 설계되어 있다.

시행일

- 12 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 게시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 13 기업에 내부감사기능이 있고 외부감사인이 직접 수행할 감사절차의 성격이나 시기를 변경하거나 그 범위를 축소시키기 위하여, 외부감사인이 내부감사기능이 수행한 업무를 활용하거나 또는 직접적 보조를 제공하는 내부감사인을 활용할 것을 기대하는 경우, 외부감사인의 목적은 다음과 같다.

⁴ 문단 15-25

⁵ 감사기준서 300 “재무제표감사의 계획수립”

⁶ 감사기준서 200 문단 14

감사기준서 610

- (a) 내부감사기능이 수행한 업무나 내부감사인의 직접적 보조가 활용될 수 있는지 여부와 만약 그렇다면 활용 영역과 활용 범위를 결정함
그리고 그러한 결정을 한 후,
- (b) 내부감사기능이 수행한 업무를 활용하는 경우, 해당 업무가 감사목적에 적절한지 여부를 결정함
- (c) 직접적 보조를 제공하는 내부감사인을 활용하는 경우, 내부감사인의 업무를 적절하게 지시, 감독 및 검토함

용어의 정의

- 14 감사기준에 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
- (a) 내부감사기능 - 기업지배, 위험관리 및 내부통제 관련 절차들의 효과성을 평가 및 개선하기 위하여 설계된 인증 및 자문활동을 수행하는 기업의 기능 (문단 A1-A4 참조)
 - (b) 직접적 보조 - 외부감사인의 지시, 감독 및 검토 하에 감사절차를 수행하는 내부감사인의 활용

요구사항

내부감사기능이 수행한 업무가 활용될 수 있는지 여부, 활용 영역 및 활용 범위의 결정

내부감사기능의 평가

- 15 외부감사인은 다음 사항을 평가하여 내부감사기능이 수행한 업무가 감사목적을 위하여 활용될 수 있는지 여부를 결정하여야 한다.
- (a) 내부감사기능의 조직 내 위상과 관련 정책 및 절차가 내부감사인의 객관성을 지원하는 정도 (문단 A5-A9 참조)
 - (b) 내부감사기능의 적격성 수준 (문단 A5-A9 참조)
 - (c) 품질관리를 포함하여 내부감사기능이 체계적이고 규율된 접근법을 적용하는지 여부 (문단 A10-A11 참조)
- 16 외부감사인은 다음과 같이 결정한 경우 내부감사기능이 수행한 업무를 활용해서는 안 된다.
- (a) 내부감사기능의 조직 내 위상과 관련 정책 및 절차가 내부감사인의 객관성을 적절히 지원하지 않음
 - (b) 내부감사기능이 충분한 적격성이 부족함
 - (c) 품질관리를 포함하여, 내부감사기능이 체계적이고 규율된 접근법을 적용하지 않음 (문단 A12-A14 참조)

활용 가능한 내부감사기능 수행 업무의 성격 및 범위의 결정

- 17 내부감사기능이 수행한 업무가 활용될 수 있는 영역과 범위를 결정하는 근거로서, 외부감사인은 내부감사기능이 수행하였거나 수행예정인 업무의 성격 및 범위 그리고 외부감사인의 전반감사전략 및 감사계획에 대한 관련성을 고려하여야 한다. (문단 A15-A17 참조)
- 18 외부감사인은 감사업무에 관한 모든 유의적인 판단을 수행하여야 하며, 다음과 같은 경우 내부감사기능이 수행한 업무의 과도한 활용을 방지하기 위하여 내부감사기능이 수행한

감사기준서 610

업무의 활용을 줄이고 직접 수행업무를 늘리도록 계획을 세워야 한다. (문단 A15-A17 참조)

- (a) 다음의 사항과 같이 많은 판단이 수반될 수록
 - (i) 관련된 감사절차의 계획 및 수행
 - (ii) 입수된 감사증거의 평가 (문단 A18-A19 참조)
- (b) 유의적인 것으로 식별된 위험에 대한 특별한 고려와 함께, 경영진주장 수준의 평가된 중요왜곡표시위험이 높을수록 (문단 A20-A22 참조)
- (c) 내부감사기능의 조직 내 위상과 관련 정책 및 절차가 내부감사인의 객관성을 적절하게 지원하지 못할수록
- (d) 내부감사기능의 적격성 수준이 낮을수록

19 외부감사인은 표명된 감사의견에 대한 외부감사인의 전적인 책임을 고려하여, 외부감사인은 내부감사기능이 수행한 업무를 계획된 범위까지 활용하여 외부감사인이 여전히 감사에 충분히 참여하도록 하는지를 집합적으로 평가하여야 한다. (문단 A15-A22 참조)

20 감사기준서 260⁷에 따라 계획된 감사범위와 시기에 대한 개요를 지배기구와 커뮤니케이션할 때, 외부감사인은 내부감사기능이 수행한 업무를 어떻게 활용할 계획인지를 커뮤니케이션하여야 한다. (문단 A23 참고)

내부감사기능이 수행한 업무의 활용

21 외부감사인이 내부감사기능이 수행한 업무를 활용할 계획인 경우, 외부감사인은 각자의 활동을 조정하는 근거로서 업무의 활용계획을 내부감사기능과 토의하여야 한다. (문단 A24-A26 참조)

22 외부감사인은 내부감사인이 수행한 감사절차의 성격 및 범위와 관련된 발견사항을 이해하기 위하여 외부감사인이 활용하기로 계획한 내부감사기능이 수행한 업무와 관련된 내부감사기능의 보고서를 열람하여야 한다.

23 외부감사인은 다음 사항에 대한 평가를 포함하여 감사목적에 대한 적절성을 결정하기 위해 활용하기로 계획한 내부감사기능의 업무 전체에 대하여 충분한 감사절차를 수행하여야 한다.

- (a) 해당 업무가 적절히 계획, 수행, 감독, 검토 및 문서화되었는지 여부
- (b) 합리적 결론 도출을 위한 충분하고 적합한 증거가 입수되었는지 여부
- (c) 도달된 결론이 해당 상황에서 적합하고 내부감사기능이 작성한 보고서가 수행된 업무 결과와 일관성이 있는지 여부 (문단 A27-A30 참고)

24 외부감사인의 감사절차의 성격과 범위는 다음 사항에 대한 외부감사인의 평가에 대응되어야 하고 일부 업무에 대한 재수행을 포함하여야 한다. (문단 A30 참조)

- (a) 수반된 판단의 정도
- (b) 평가된 중요왜곡표시위험

⁷ 감사기준서 260 “지배기구와의 커뮤니케이션”

감사기준서 610

- (c) 내부감사기능의 조직 내 위상과 관련 정책 및 절차가 내부감사인의 객관성을 지원하는 정도
 - (d) 내부감사기능의 적격성 수준⁸(문단 A27-A29 참조)
- 25 외부감사인은 또한 문단 15의 내부감사기능에 관한 외부감사인의 결론과 문단 18-19의 감사목적으로 내부감사기능이 수행한 업무의 활용 성격과 범위에 관한 결정이 여전히 적합한지 여부를 평가하여야 한다.

직접적 보조를 제공하기 위해 내부감사인이 활용될 수 있는지 여부, 활용 영역 및 활용 범위의 결정

감사목적으로 직접적 보조를 제공하기 위해 내부감사인이 활용될 수 있는지 여부의 결정

- 26 외부감사인은 법규에 따라 내부감사인으로부터 직접적 보조를 받는 것이 금지될 수 있다. 만약 그렇다면, 문단 27-35 및 37은 적용되지 않는다^{(*)2}. (문단 A31 참조)
- 27 직접적 보조를 제공하는 내부감사인의 활용이 법규에 따라 금지되지 않고 외부감사인이 내부감사인을 활용할 계획인 경우, 외부감사인은 직접적 보조를 제공할 내부감사인의 객관성에 대한 위협의 존재 및 유의성과 내부감사인의 적격성 수준을 평가하여야 한다. 내부감사인의 객관성에 대한 위협의 존재 및 유의성에 대한 외부감사인의 평가는 내부감사인의 객관성을 위협할 수 있는 이해 및 관계들에 대한 내부감사인의 질문을 포함하여야 한다. (문단 A32-A34 참조)
- 28 다음의 경우 외부감사인은 직접적 보조를 제공하는 내부감사인을 활용하지 않아야 한다.
- (a) 내부감사인의 객관성에 대한 유의적 위협이 존재하는 경우; 또는
 - (b) 내부감사인이 제안된 업무를 수행하는데 충분한 적격성이 부족한 경우 (문단 A32-A34 참조)

직접적 보조를 제공하는 내부감사인에게 부여될 수 있는 업무의 성격 및 범위에 대한 결정

- 29 내부감사인에게 부여될 수 있는 업무의 성격 및 범위 그리고 해당 상황에서 적합한 지시, 감독 및 검토의 성격, 시기 및 범위를 결정함에 있어, 외부감사인은 다음의 사항을 고려하여야 한다.
- (a) 다음 사항에 수반되는 판단의 정도
 - (i) 관련된 감사절차의 계획 및 수행
 - (ii) 입수한 감사증거의 평가
 - (b) 평가된 중요왜곡표시위험; 그리고
 - (c) 직접적 보조를 제공할 내부감사인의 객관성에 대한 위협의 존재 및 유의성 그리고 적격성 수준에 대한 외부감사인의 평가 (문단 A35-A39 참조)

⁸ 문단 18 참조

^{(*)2} *우리나라의 회계감사기준에 따라 수행되는 감사업무에 대해서는 외부감사인이 직접적 보조를 제공하는 내부감사인을 활용하는 것이 금지된다. 문단 5의 하단 참조*

감사기준서 610

- 30 외부감사인은 다음과 같은 절차를 수행하기 위하여 직접적 보조를 제공하는 내부감사인을 활용하지 않아야 한다.
- (a) 감사에서 유의적 판단이 수반되는 절차 (문단 A19 참조)
 - (b) 관련 감사절차를 수행하거나 입수된 감사증거를 평가함에 있어 요구되는 판단이 제한된 수준을 넘어서는 경우, 중요왜곡표시위험이 높게 평가된 것과 관련된 절차 (문단 A38 참조)
 - (c) 내부감사인이 관여되었던 업무 및 내부감사기능이 경영진 또는 지배기구에게 이미 보고하였거나 보고할 업무와 관련된 절차; 또는
 - (d) 이 감사기준서에 따라 내부감사기능과 내부감사기능이 수행한 업무 또는 직접적 보조의 활용에 관하여 외부감사인의 결정과 관련된 절차 (문단 A35-A39 참조)
- 31 감사에 직접적 보조를 제공하기 위해 내부감사인이 활용될 수 있는지 여부 및 활용 범위를 적절하게 평가하였다면, 외부감사인은 그러한 활용이 해당 감사업무의 상황에서 과도하지 않다는 것을 서로 잘 이해하기 위하여, 감사기준서 260⁹에 따라 계획된 감사범위와 시기에 대한 개요를 지배기구와 커뮤니케이션할 때, 직접적 보조를 제공하는 내부감사인의 활용 계획에 대한 성격 및 범위를 커뮤니케이션하여야 한다. (문단 A39 참고)
- 32 외부감사인은 표명된 감사의견에 대한 외부감사인의 전적인 책임을 고려하여, 외부감사인은 내부감사기능이 수행한 업무의 활용 계획과 함께, 계획된 범위까지 직접적 보조를 제공하는 내부감사인을 활용하여 외부감사인이 여전히 감사에 충분히 참여하도록 하는지를 집합적으로 평가하여야 한다.

직접적 보조를 제공하는 내부감사인의 활용

- 33 감사목적으로 직접적 보조를 제공하는 내부감사인을 활용하기 전에, 외부감사인은 다음을 수행하여야 한다.
- (a) 기업의 권한이 있는 대표자로부터 내부감사인은 외부감사인의 지시를 따를 것이고 해당 기업은 내부감사인이 외부감사인을 위하여 수행한 업무에 관여하지 않을 것이라는 서면동의를 입수함; 그리고
 - (b) 외부감사인의 지시에 따라 특정한 기밀 사항을 유지하고 내부감사인의 객관성에 대한 위협이 있을 경우 외부감사인에게 알릴 것이라는 서면동의를 내부감사인으로부터 입수함
- 34 외부감사인은 감사기준서 220¹⁰에 따라 감사업무에서 내부감사인이 수행한 업무를 지시, 감독 및 검토하여야 한다. 그렇게 하는 경우,
- (a) 지시, 감독 및 검토의 성격, 시기 및 범위는 내부감사인이 기업에 독립적이지 않음을 인정하고 문단 29의 요소들의 평가 결과에 대응하여야 함
 - (b) 검토 절차에는 내부감사인이 수행한 일부 업무의 근거가 되는 감사증거에 대한 외부감사인의 재확인을 포함하여야 함

수행된 업무를 기초로 한 결론을 뒷받침하는데 충분하고 적합한 감사증거를 내부감사인이

⁹ 감사기준서 260 문단 15

¹⁰ 감사기준서 220 “재무제표감사의 품질관리”

감사기준서 610

입수하였다는 것을 외부감사인이 만족하기 위하여 내부감사인이 수행한 업무에 대한 외부감사인의 지시, 감독 및 검토는 충분히 이루어져야 한다. (문단 A40-A41 참조)

- 35 내부감사인이 수행한 업무를 지시, 감독 및 검토함에 있어, 외부감사인은 문단 27의 외부감사인 평가가 더 이상 적합하지 않다는 징후에 주의를 유지하여야 한다.

문서화

- 36 외부감사인이 내부감사기능이 수행한 업무를 활용하는 경우, 외부감사인은 감사문서에 다음 사항을 포함하여야 한다.
- (a) 다음 사항에 대한 평가
 - (i) 내부감사기능의 조직 내 위상과 관련 정책 및 절차가 내부감사인의 객관성을 적절하게 지원하는지 여부
 - (ii) 내부감사기능의 적격성 수준; 그리고
 - (iii) 품질관리를 포함하여 내부감사기능이 체계적이고 규율된 접근법을 적용하는지 여부
 - (b) 활용된 업무의 성격 및 범위 그리고 해당 결정의 근거; 그리고
 - (c) 활용된 업무의 적절성을 평가하기 위하여 외부감사인이 수행한 감사 절차
- 37 외부감사인이 직접적 보조를 제공하는 내부감사인을 활용하는 경우, 외부감사인은 감사문서에 다음 사항을 포함하여야 한다.
- (a) 내부감사인의 객관성에 대한 위협의 존재 및 유의성에 대한 평가 그리고 직접적 보조를 제공하였던 내부감사인의 적격성 수준
 - (b) 내부감사인이 수행한 업무의 성격 및 범위에 관한 결정의 근거
 - (c) 감사기준서 230¹¹에 따라 수행된 업무를 검토한 사람, 검토일 및 검토범위
 - (d) 문단 33에 따라 기업의 권한이 있는 대표자 및 내부감사인으로부터 입수한 서면동의
 - (e) 감사업무에서 직접적 보조를 제공하였던 내부감사인이 작성한 조서

적용 및 기타 설명자료

내부감사기능의 정의 (문단 2, 14(a) 참조)

- A1 내부감사기능의 목적 및 범위는 전형적으로 다음과 같은 기업지배, 위험관리 및 내부통제 관련 절차들의 효과성을 평가 및 개선하기 위해 설계된 인증 및 자문활동을 포함한다.

기업지배와 관련된 활동

- 내부감사기능은 기업지배 절차가, 윤리와 가치, 성과관리와 수탁책임, 조직의 적절한 부문에 대한 위험과 통제에 관한 정보의 커뮤니케이션, 그리고 지배기구와 내·외부감사인 및 경영진간 커뮤니케이션의 효과성에 대한 지배절차의 목적을 달성하는지 평가한다.

위험관리와 관련된 활동

- 내부감사기능은 위험에의 유의적인 노출을 식별하고 평가하며 위험관리 및 (재무보고절차의 효과성을 포함하여) 내부통제를 개선하는데 공헌함으로써 기업에 도움을 줄 수도 있다.

¹¹ 감사기준서 230 “감사문서”

감사기준서 610

- 내부감사기능은 부정의 발견에 있어 기업에 도움을 주는 절차를 수행할 수 있다.

내부통제와 관련된 활동

- 내부통제에 대한 평가. 내부감사기능에는 통제를 검토하고 그 운용을 평가하며 이에 따른 개선사항을 권고하는 구체적인 책임이 부여될 수 있다. 그렇게 함으로써, 내부감사기능은 통제에 대한 확신을 제공한다. 예를 들어, 내부감사기능은 감사와 관련된 내부통제를 포함하여, 내부통제의 설계, 실행 및 운영 효과성에 대하여 경영진과 지배기구에게 확신을 제공하는 테스트나 다른 절차를 계획하고 수행할 수 있다.
- 재무정보와 경영정보의 조사. 내부감사기능에는 재무정보와 경영정보의 식별, 인식, 측정, 분류 및 보고에 이용된 수단을 검토하고 개별 항목에 대하여 구체적인 질문을 하는 직무(거래와 계정잔액 및 제반 절차에 대한 세부적인 테스트 포함)가 부여될 수 있다.
- 경영활동의 검토. 내부감사기능에는 기업의 비재무적 활동 등 경영활동의 경제성, 효율성 및 효과성을 검토하는 직무가 부여될 수 있다.
- 법규준수 검토. 내부감사기능에는 법규 및 기타 외부적 요구사항과, 경영진의 정책과 지시 및 기타 내부적 요구사항에 대한 준수여부를 검토하는 직무가 부여될 수 있다.

A2 내부감사기능이 수행한 활동과 비슷한 활동을 기업 내 다른 명칭을 가진 기능이 수행할 수 있다. 내부감사기능의 일부 또는 전체 활동은 제 3 자 서비스 제공자에게 아웃소싱될 수도 있다. 내부감사기능의 명칭이나 기업 또는 제 3 자 서비스 제공자가 내부감사기능을 수행하는지 여부는 외부감사인인 내부감사기능이 수행한 업무를 활용할 수 있는지를 결정하는 유일한 요소가 아니다. 오히려, 활동의 성격, 내부감사기능의 조직 내 위상과 관련 정책 및 절차가 내부감사인의 객관성을 지원하는 정도, 적격성 그리고 관련되는 내부감사기능의 체계적이고 규율된 접근법이 결정 요인이다. 내부감사기능이 수행한 업무에 대한 이 감사기준서의 언급에는 이러한 특성들을 가진 다른 기능들이나 제 3 자 제공자의 관련 활동을 포함한다.

A3 뿐만 아니라, 내부감사기능 외의 운영 및 관리상 의무와 책임을 가진 기업 내 담당자들은, 비록 감사기준서 330¹²에 따라 테스트될 수 있는 통제활동을 수행할 수 있지만, 이 감사기준서의 목적으로 내부감사기능의 일부로 취급되지 않아 일반적으로 객관성 위협에 직면한다. 이러한 이유 때문에, 소유경영자가 수행하는 모니터링 통제는 내부감사기능과 동일하게 고려되지 않는다.

A4 기업의 내부감사기능과 외부감사인의 목적이 다른 반면, 내부감사기능은 재무제표감사에서 외부감사인이 수행한 절차와 비슷하게 감사절차를 수행할 수 있다. 그렇다면, 외부감사인은 감사목적으로 다음 중 하나 이상의 방법으로 내부감사기능을 활용할 수 있다.

- 부정이나 오류로 인한 중요왜곡표시위험에 대한 외부감사인의 평가와 관련한 정보를 입수함. 이와 관련하여, 감사기준서 315¹³에서는 외부감사인이 내부감사기능의 책임, 조직 내 위상 및 수행했거나 수행할 활동에 대한 성격을 이해하고 내부감사기능 내 적합한 담당자들에게 질문하도록 요구한다. (기업이 그러한 기능을 보유하는 경우); 또는

¹² 문단 10 참조

¹³ 감사기준서 315 문단 6(a)

감사기준서 610

- 법규에서 일부 범위를 금지하거나 제한하지 않는다면, 적합한 평가 후 외부감사인은 직접 입수할 감사증거의 부분적인 내용으로 감사대상 기간 중 내부감사기능이 수행했던 업무에 대한 활용을 결정할 수 있다.¹⁴

뿐만 아니라, 법규에서 일부 범위를 금지하거나 제한하지 않는다면, 외부감사인은 외부감사인의 지시, 감독 및 검토 하에 감사 절차를 수행하는 내부감사인을 활용할 수 있다 (이 감사기준서에서 ‘직접적 보조’로 언급됨).^{15 (*3)}

내부감사기능이 수행한 업무가 활용될 수 있는지 여부, 활용 영역 및 활용 범위의 결정

내부감사기능의 평가

객관성과 적격성 (문단 15(a)-(b) 참조)

- A5 외부감사인은 감사목적으로 내부감사기능이 수행한 업무를 활용할 수 있는지 여부 그리고 해당 상황에서 내부감사기능이 수행한 업무가 활용될 수 있는 성격 및 범위를 결정하는데 전문가적 판단을 수행한다.
- A6 내부감사기능의 조직 내 위상과 관련 정책 및 절차가 내부감사인의 객관성을 지원하는 정도 및 내부감사기능의 적격성 수준은 내부감사기능이 수행한 업무를 활용할 지 여부 및 해당 상황에서 적합한 내부감사기능이 수행한 업무의 활용에 대한 성격 및 범위를 결정하는데 특히 중요하다.
- A7 객관성은 편의, 이해의 상충 또는 타인의 부당한 영향이 전문가적 판단을 무력화하지 않고 해당 업무들을 수행할 수 있는 능력을 말한다. 외부감사인의 평가에 영향을 미칠 수 있는 요소들에는 다음 사항들이 포함된다.
- 내부감사기능의 권한과 책임을 포함하여, 내부감사기능의 조직 내 위상이 전문가적 판단을 무력화하는 편의, 이해의 상충 또는 타인의 부당한 영향으로부터 자유로울 수 있는 내부감사기능의 능력을 지원하는지 여부. 예를 들어, 내부감사기능이 지배기구나 적절한 권한을 지닌 임원에게 보고되는지 여부, 또는 내부감사기능이 경영진에게 보고하는 경우, 내부감사기능이 지배기구에 직접적으로 접촉하는지 여부
 - 이해가 상충되는 내부감사기능의 책임이 없는지 여부. 예를 들어, 내부감사기능 외의 관리 및 운영상 의무 또는 책임
 - 지배기구가 내부감사기능과 관련된 고용결정을 감시하고 있는지 여부. 예를 들어, 적합한 보상 정책의 결정
 - 경영진이나 지배기구가 내부감사기능에 가한 어떠한 제약이나 제한이 있는지 여부. 예를 들어, 내부감사기능의 발견사항을 외부감사인과 커뮤니케이션하는 것
 - 내부감사인이 관련 전문직 단체의 회원인지 여부 및 객관성에 관한 관련 전문가 기준을 준수할 의무가 있는지 여부 또는 내부 정책이 동일한 목적을 달성하는지 여부

- A8 내부감사기능의 적격성은 부여된 업무가 성실히 그리고 해당 전문직 기준에 따라 수행될

¹⁴ 문단 15-25 참조

¹⁵ 문단 26-35 참조

(*3) **우리나라의 회계감사기준에 따라 수행되는 감사업무에 대해서는 외부감사인이 직접적 보조를 제공하는 내부감사인을 활용하는 것이 금지된다. 문단 5의 하단 참조**

감사기준서 610

수 있도록 요구되는 수준에서 내부감사기능 전체의 성과 및 지식과 기술의 달성 및 유지를 말한다. 외부감사인 결정에 영향을 미칠 수 있는 요소들에는 다음 사항들이 포함된다.

- 내부감사기능이 기업규모 및 영업성격에 비례하여 적절하고 적합하게 자원을 갖추고 있는지 여부
- 내부감사업무에 대한 내부감사인의 고용, 훈련 및 업무부여 정책이 수립되어 있는지 여부
- 내부감사인이 감사에서 적절한 기술적 훈련과 숙련도를 갖추고 있는지 여부. 예를 들어, 평가를 수행할 때 외부감사인이 고려할 수 있는 관련 기준에는 내부감사인이 보유한 관련 전문직의 명칭과 경험이 포함될 수 있음
- 내부감사인이 기업의 재무보고 및 해당 재무보고체계와 관련하여 필요한 지식을 보유하는 지 여부 및 내부감사기능이 기업의 재무제표와 관련된 업무를 수행하는데 필요한 기술(예를 들어, 산업별 지식)을 보유하는지 여부
- 내부감사인이 지속적인 전문직 훈련 요구사항을 포함하여 관련 전문직 기준을 준수하도록 요구하는 관련 전문직 단체의 구성원인지 여부

- A9 객관성 및 적격성은 연관된 것으로 보여질 수 있다. 내부감사기능의 조직 내 위상과 관련 정책 및 절차가 내부감사인의 객관성을 적절하게 지원하고 내부감사기능의 적격성 수준이 높을수록, 외부감사인은 내부감사기능이 수행한 업무를 활용할 가능성이 더 크고 활용 영역이 더 많을 것이다. 그러나, 내부감사인의 객관성을 강력히 지원하는 조직 내 위상과 관련 정책 및 절차가 내부감사기능의 충분한 적격성 부족을 보완할 수는 없다. 마찬가지로, 내부감사기능의 높은 수준의 적격성도 내부감사인의 객관성을 적절하게 지원하지 않는 조직 내 위상과 관련 정책 및 절차를 보완할 수 없다.

체계적이고 규율된 접근법의 적용 (문단 15(c) 참조)

- A10 내부감사기능의 활동을 계획, 수행, 감독, 검토 및 문서화하는 체계적이고 규율된 접근법의 적용은 내부감사기능의 활동과 기업 내에서 수행될 수 있는 다른 모니터링 통제 활동을 구분된다.
- A11 내부감사기능이 체계적이고 규율된 접근법을 적용하는지 여부에 대한 외부감사인의 결정에 영향을 미칠 수 있는 요소들에는 다음 사항들을 포함한다.
- 위험평가, 업무프로그램, 문서화 및 보고와 같은 영역을 다루는 문서화된 내부감사절차나 지침의 존재, 적절성 및 활용. 기업 규모 및 상황에 상응하는 내부감사절차나 지침의 성격 및 범위
 - 내부감사기능이 적합한 품질관리정책과 절차를 보유하고 있는지 여부. 예를 들어, (리더십, 인적자원 및 업무의 수행과 같은) 내부감사기능에 적용되는 품질관리기준서¹⁶의 해당 정책 및 절차 또는 내부감사인 관련 전문직 단체에서 정한 기준의 품질관리 요구사항. 그러한 단체들은 또한 정기적인 외부 품질 평가의 수행과 같은 다른 적합한 요구사항을 규정할 수도 있다.

내부감사기능이 수행한 업무를 활용할 수 없는 상황 (문단 16 참조)

- A12 내부감사기능의 조직 내 위상과 관련 정책 및 절차가 내부감사인의 객관성을 적절하게

¹⁶ 품질관리기준서1 “재무제표 감사와 검토, 그리고 기타 인증 및 관련 서비스 업무를 수행하는 회계법인의 품질관리”

감사기준서 610

지원하는지 여부와 내부감사기능의 적격성 수준 그리고 내부감사기능이 체계적이고 규율된 접근법을 적용하는지 여부에 대한 외부감사인인 평가는 내부감사기능이 수행한 업무의 품질에 대한 위험이 너무 유의적이므로 감사증거로서 활용하기에 적합하지 않다는 것을 나타낼 수 있다.

A13 문단 A7, A8 그리고 A11의 요소들을 개별적이고 집합적으로 고려하는 것이 중요하다. 개별적 요소는 종종 내부감사기능이 수행한 업무가 감사목적으로 활용할 수 없다고 결론을 내리기에 충분하지 않기 때문이다. 예를 들어, 내부감사기능의 조직 내 위상은 내부감사인인 객관성에 대한 위험을 평가하는데 특히 중요하다. 내부감사기능이 경영진에 보고하는 경우, 만약 문단 A7에서 기술된 것처럼 다른 요소들이 위험을 전체적으로 수용가능한 수준으로 감소시키기 위한 충분한 안전장치를 제공하지 않는다면, 이는 내부감사기능의 객관성에 대한 유의적 위험으로 고려될 것이다.

A14 뿐만 아니라, 국제윤리기준¹⁷에서는 외부감사인인 감사의뢰인으로부터 내부감사업무를 수임하고 그러한 내부감사업무의 결과가 감사를 수행하는 과정에서 활용이 될 경우 자기검토위험이 발생한다고 말한다. 이는 감사업무팀은 해당 내부감사업무의 결과를 적절하게 평가하지 아니하거나 혹은 이 회계법인에 속하지 않은 개인이 해당 내부감사업무를 수행하였을 경우와 동일한 수준의 전문가적 의구심을 발휘하지 않을 가능성이 있기 때문이다. 국제윤리기준¹⁸에서는 특정 상황에서 적용되는 금지 규정과 다른 상황에서 해당 위험을 수용가능한 수준으로 감소시키는데 적용될 수 있는 안전장치를 논의한다.

활용 가능한 내부감사기능이 수행한 업무의 성격 및 범위의 결정

활용 가능한 내부감사인인 수행한 업무의 성격 및 범위의 결정에 영향을 미치는 요소들 (문단 17-19 참조)

A15 외부감사인인 내부감사기능이 수행한 업무를 감사목적으로 활용할 수 있다고 결정하였다면, 내부감사기능이 수행하였거나 또는 수행할 예정인 업무의 계획된 성격 및 범위가 감사기준서 300¹⁹에 따라 외부감사인인 수립한 전반감사전략과 감사계획과 관련되는지 여부가 첫 번째 고려사항이다.

A16 외부감사인인 활용할 수 있는 내부감사기능이 수행한 업무의 예로는 다음 사항들이 포함된다.

- 통제의 운영효과성 테스트
- 제한된 판단을 포함한 실증절차
- 재고실사의 입회
- 재무보고에 관련된 정보시스템을 통한 거래추적
- 규제 요구사항의 준수 테스트
- 상황에 따라, 그룹의 유의적 부문이 아닌 종속기업의 재무정보에 대한 감사 또는 검토

¹⁷ IESBA Code 문단 605.4 A2-605.4 A3

¹⁸ IESBA Code 문단 605.1-R605.5

¹⁹ 감사기준서 300 “재무제표감사의 계획수립”

감사기준서 610

(감사기준서 600과 상충이 되지 않는 경우)²⁰

- A17 내부감사기능이 수행한 업무의 계획된 성격 및 범위에 대한 외부감사인의 결정은 문단 18의 내부감사기능의 조직 내 위상과 관련 정책 및 절차가 내부감사인의 객관성을 적절하게 지원하는 정도 및 내부감사기능의 적격성 수준에 대한 외부감사인의 평가에 영향을 받을 것이다. 더욱이, 그러한 업무를 계획, 수행 및 평가하는데 필요한 판단의 정도와 경영진주장 수준의 평가된 중요왜곡표시위험은 외부감사인의 결정을 위한 투입요소이다. 뿐만 아니라, 문단 16에서 기술된 바와 같이 외부감사인이 감사목적으로 내부감사기능이 수행한 업무를 활용할 수 없는 상황들이 있다.

감사절차를 계획 및 수행하고 결과를 평가할 때의 판단 (문단 18(a), 30(a) 참조)

- A18 감사절차를 계획 및 수행하고 감사증거를 평가할 때 필요한 판단사항이 많을수록, 외부감사인은 문단 18에 따라 더 많은 절차를 직접 수행할 필요가 있을 것이다. 내부감사기능이 수행한 업무를 활용하는 것만으로는 외부감사인에게 충분하고 적합한 감사증거를 제공하지 않을 것이기 때문이다.
- A19 외부감사인은 표명한 감사의견에 대하여 전적인 책임을 지기 때문에, 외부감사인은 문단 18에 따라 감사업무에 관한 유의적 판단을 수행할 필요가 있다. 유의적 판단에는 다음 사항들이 포함된다.
- 중요왜곡표시위험의 평가
 - 수행된 테스트의 충분성 평가
 - 경영진이 사용한 계속기업가정의 적합성 평가
 - 유의적 회계추정치의 평가; 그리고
 - 재무제표 공시의 적절성 및 감사보고서에 영향을 미치는 다른 사항의 평가

평가된 중요왜곡표시위험 (문단 18(b) 참조)

- A20 특정 계정잔액, 거래유형 또는 공시에 대하여, 경영진 주장 수준에서 평가된 중요왜곡표시위험이 높을수록, 감사절차를 계획 및 수행하고 그에 따른 결과를 평가하는데 수반되는 판단들이 종종 더 많아진다. 이 경우 외부감사인은 문단 18에 따라 더 많은 절차를 직접 수행할 필요가 있을 것이고, 이에 따라, 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는데 내부감사기능이 수행한 업무를 더 적게 활용할 것이다. 더 나아가, 감사기준서 200²¹에서 설명된 바와 같이, 중요왜곡표시위험이 높다고 평가될수록 외부감사인이 요구하는 감사증거는 더 설득적일 필요가 있을 것이고, 이에 따라, 외부감사인은 더 많은 업무를 직접 수행할 필요가 있을 것이다.
- A21 감사기준서 315²²에서 설명된 바와 같이, 유의적 위험은 감사상 특별한 고려를 요구하므로 유의적 위험과 관련하여 내부감사기능이 수행한 업무를 활용하는 외부감사인의 능력은 제한된 판단을 수반하는 절차에 한정될 것이다. 뿐만 아니라, 중요왜곡표시위험이 낮은 수준 외의 경우, 내부감사기능이 수행한 업무의 활용만으로는

²⁰ 감사기준서 600 “그룹재무제표 감사 – 부문감사인이 수행한 업무 등 특별 고려사항”

²¹ 감사기준서 200 문단 A31

²² 감사기준서 315 문단 4(e)

감사기준서 610

감사위험을 수용가능한 낮은 수준으로 감소시키지 못할 수 있고 외부감사인이 일부 테스트를 직접 수행해야 하는 필요성을 제거하지 못할 수 있다.

- A22 이 감사기준서에 따라 절차를 수행하는 것이 외부감사인에게 중요왜곡표시위험에 대한 외부감사인의 평가결과를 다시 평가하게 할 수도 있다. 결과적으로, 이는 내부감사기능이 수행한 업무의 활용 여부 및 이 감사기준서의 추가적인 적용이 필요한지 여부에 대한 외부감사인의 결정에 영향을 미칠 수 있다.

지배기구와의 커뮤니케이션 (문단 20 참조)

- A23 감사기준서 260²³에 따라, 외부감사인은 계획된 감사범위와 시기의 개요에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션하도록 요구된다. 내부감사기능이 수행한 업무의 활용 계획은 외부감사인의 전반감사계획의 필수적인 부분이고, 따라서 제안된 감사접근방법에 대한 이해를 위하여 지배기구와 관련이 있다.

내부감사기능이 수행한 업무의 활용

내부감사기능에 대한 토의 및 조정 (문단 21 참조)

- A24 각자의 활동의 조정에 대한 근거로서 내부감사기능이 수행한 업무의 활용계획은 내부감사기능과 토의함에 있어, 다음의 사항을 다루는 것이 유용할 것이다.
- 내부감사업무의 수행시기
 - 수행된 업무의 성격
 - 감사의 대상범위
 - 재무제표 전체에 대한 중요성 (해당되는 경우 특정 유형의 거래, 계정잔액 또는 공시에 대한 중요성 수준(들))과 수행중요성
 - 제안된 항목추출방법과 표본크기
 - 수행된 업무의 문서화
 - 관련 검토 및 보고의 절차
- A25 외부감사인과 내부감사기능 간의 조정은 다음과 같은 경우 효과적이다. 예를 들어,
- 해당 기간에 걸쳐 적절한 주기로 토의하는 경우
 - 외부감사인이 내부감사기능에 영향을 미칠 수 있는 유의적 사항들을 내부감사기능에게 통보하는 경우
 - 외부감사인이 내부감사기능의 관련 보고서에 접근할 수 있고 내부감사기능이 주목하는 유의적 사항을 알게 된 경우 (외부감사인이 감사업무에서 그러한 사항의 시사하는 바를 고려할 수 있어서 외부감사인의 업무에 영향을 미칠 수 있는 경우)
- A26 감사기준서 200²⁴에서는 감사증거로 사용될 문서 및 질의에 대한 답변의 신뢰성에 의문을 갖게 하는 정보에 유의하는 것을 포함하여, 전문가적 의구심을 가지고 감사를 계획하고 수행하는 감사인의 중요성을 논의한다. 따라서, 감사의 전 과정에 걸친 내부감사기능과의 커뮤니케이션은 내부감사인이 외부감사인의 업무에 영향을 미칠 수

²³ 감사기준서 260 문단 15

²⁴ 감사기준서 200 문단 15와 A20

감사기준서 610

있는 사항에 외부감사인이 주의하도록 하는 기회를 제공할 수 있다.²⁵ 그러면 외부감사인은 중요한 왜곡표시의 식별 및 평가에 해당 정보를 고려할 수 있다. 뿐만 아니라, 그러한 정보가 재무제표의 중요왜곡표시위험이 높다는 것을 나타낼 수 있거나 실제로 발생하였거나 의심되는 또는 혐의가 있는 부정과 관련될 수 있다면, 감사기준서 240에 따라 외부감사인은 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 식별에 해당 정보를 고려할 수 있다.²⁶

내부감사기능이 수행한 업무의 적절성을 결정하는 절차 (문단 23-24 참조)

- A27 외부감사인이 활용할 계획인 내부감사기능 전체의 업무에 대한 외부감사인의 감사절차는 내부감사기능 업무에 대한 전반적인 품질과 객관성을 평가하는 근거를 제공한다.
- A28 문단 24에 따른 재수행에 추가하여 수행된 업무 품질과 내부감사기능이 도출한 결론을 평가하기 위하여 외부감사인이 수행할 수 있는 절차에는 다음 사항들이 포함된다.
- 내부감사기능 내 적합한 담당자들에게 질문을 수행함
 - 내부감사기능이 수행한 절차를 관찰함
 - 내부감사기능의 업무 프로그램 및 조서를 검토함
- A29 수반된 판단이 많을수록, 평가된 중요왜곡표시위험이 높을수록, 내부감사기능의 조직 내 위상과 관련 정책 및 절차가 내부감사인의 객관성을 적절하게 지원하는 정도가 적을수록, 내부감사기능의 적격성 수준이 낮을수록, 감사의견의 근거가 되는 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는데 내부감사기능이 수행한 업무를 활용하기로 한 결정을 뒷받침하기 위하여 내부감사기능이 수행한 업무 전반에 대하여 외부감사인이 수행할 필요가 있는 감사절차는 더 많아 진다.

재수행 (문단 24 참조)

- A30 이 감사기준서의 목적상, 재수행에는 내부감사기능이 도달한 결론의 타당성을 검증하기 위해 외부감사인이 독립적으로 절차를 수행하는 것이 포함된다. 이 목적은 내부감사기능이 이미 조사한 항목을 조사함으로써 달성될 수 있거나, 또는 그렇게 하는 것이 가능하지 않은 경우, 내부감사기능이 실제로 조사하지 않은 다른 유사한 항목을 충분히 조사함으로써 동일한 목적이 달성될 수도 있다. 문단 A28의 외부감사인이 수행할 수 있는 다른 절차와 비교하여 재수행은 내부감사기능이 수행한 업무의 적절성에 관한 더 설득적 증거를 제공한다. 외부감사인이 활용하고 있는 내부감사기능이 수행한 업무의 각 영역에 재수행을 하는 것이 필요하지 않은 경우, 문단 24에 따라 외부감사인이 활용할 계획인 내부감사기능의 업무 전체 중 일부에 재수행이 요구된다. 외부감사인은 감사절차의 결과를 계획, 수행 및 평가하는데 내부감사기능의 더 많은 판단이 수행되는 영역 및 중요왜곡표시위험이 높은 영역에 재수행을 하는 것으로 초점을 맞출 가능성이 높다.

직접적 보조를 제공하기 위해 내부감사인이 활용될 수 있는지 여부, 활용 영역 및 활용 범위의 결정

²⁵ 감사기준서 315 문단 A120

²⁶ 감사기준서 240 “재무제표감사에서의 부정에 관한 감사인의 책임” 관련하여 감사기준서 315 문단 A11

감사기준서 610

감사목적으로 직접적 보조를 제공하기 위해 내부감사인이 활용될 수 있는지 여부에 대한 결정 (문단 5, 26-28 참조)

A31 외부감사인이 직접적 보조를 제공하는 내부감사인을 활용하는 것을 법규에서 금지하는 국가의 경우, 해당 금지규정이 부문감사인까지 확장되는지 여부와 만약 그렇다면 부문감사인과의 커뮤니케이션에서 이를 다룰지 여부를 고려하는 것은 그룹감사인에게 관련된다.^{27 (*4)}

A32 문단 A7에서 기술된 바와 같이, 객관성은 편의, 이해의 상충 또는 타인의 부당한 영향이 전문가적 판단을 무력화하지 않고 해당 업무들을 수행할 수 있는 능력을 말한다. 내부감사인의 객관성에 대한 위협의 존재 및 유의성을 평가할 때, 다음의 요소들이 관련될 수 있다.

- 내부감사기능의 조직 내 위상과 관련 정책 및 절차가 내부감사인의 객관성을 지원하는 정도²⁸
- 해당 업무와 관련된 기업에서 근무하거나 책임 있는 담당자와 가족관계나 인적인 관계
- 해당 업무와 관련된 기업에서 사업부나 부서와의 관계
- 비슷한 직위의 다른 종업원에 적용하는 것과 일관성 있는 계약상 보상 외 기업 내의 재무상의 중요한 이해관계

관련 내부감사인 전문가 단체에서 발행한 자료는 추가적인 유용한 지침을 제공할 수 있다.

A33 내부감사인의 객관성에 대한 위협의 유의성으로 인하여 수용할 수 있는 수준으로 위협을 감소시킬 수 있는 안전장치가 없는 상황이 있을 수 있다. 예를 들어, 안전장치의 적절성은 감사의 관점에서 해당 업무의 유의성에 영향을 받기 때문에, 감사에 유의적인 판단이 수반되는 절차를 수행하거나, 관련 감사절차를 수행하거나 입수된 감사증거를 평가함에 있어 요구되는 판단이 제한된 수준을 넘어서 경우, 위협이 높게 평가된 중요요곡표시위험과 관련된 절차의 수행과 관련하여, 문단 30(a)와 (b)에서는 직접적 보조를 제공하는 내부감사인의 활용을 금지한다. 이는 관여된 업무가 자기검토위험을 발생시키는 경우이며, 문단 30(c)와 (d)에서 기술된 상황에서 내부감사인이 감사절차를 수행하는 것이 금지된 이유이다.

A34 내부감사인의 적격성 수준을 평가할 때, 문단 A8의 다양한 요소들은 개별 내부감사인의 관점에서 관련성이 있고 내부감사인에게 부여될 수 있는 업무의 관점에서 적용될 수 있다.

직접적 보조를 제공하는 내부감사인에게 부여될 수 있는 업무의 성격 및 범위에 대한 결정 (문단 29-31 참조)

²⁷ 감사기준서 600 문단 40(b)

(*4) **우리나라의 회계감사기준에 따라 수행되는 감사업무에 대해서는 외부감사인이 직접적 보조를 제공하는 내부감사인을 활용하는 것이 금지된다. 문단 5의 하단 참조**

²⁸ 문단 A7 참조

감사기준서 610

- A35 문단 A15-A22는 내부감사인에게 부여될 수 있는 업무의 성격 및 범위를 결정함에 있어 관련 지침을 제공한다.
- A36 내부감사인에게 부여될 수 있는 업무의 성격을 결정함에 있어, 외부감사인은 그러한 업무를 부여하기에 적합한 영역으로 제한하도록 하는데 주의한다. 직접적 보조를 제공하는 내부감사인을 활용하는데 적합하지 않은 활동 및 업무의 예에는 다음 사항들이 포함된다.
- 부정위험에 대한 토의. 그러나, 외부감사인은 내부감사인에게 감사기준서 315²⁹에 따라 조직 내 부정위험에 대한 질문을 할 수 있음
 - 감사기준서 240에서 다루어진 바와 같이, 예고되지 않은 감사절차의 결정
- A37 마찬가지로, 감사기준서 505³⁰에 따라 외부감사인은 외부조회의 요청에 대한 통제를 유지하고 외부조회절차의 결과를 평가하도록 요구되기 때문에, 내부감사인에게 이러한 책임을 부여하는 것은 적합하지 않다. 그러나, 내부감사인은 외부감사인이 조회회신에 차이를 해결하는데 필수적인 정보를 취합하는데 도움을 줄 수 있다.
- A38 수반된 판단의 정도와 중요왜곡표시위험도 또한 직접적 보조를 제공하는 내부감사인에게 부여될 수 있는 업무를 결정하는데 관련이 있다. 예를 들어, 매출채권 평가가 높은 위험 영역으로 평가되는 경우, 외부감사인은 직접적 보조를 제공하는 내부감사인에게 매출채권 연령의 정확성 점검을 부여할 수 있다. 그러나, 연령을 기초로 한 총당부채의 적절성 평가는 제한된 판단 이상을 수반하기 때문에, 직접적 보조를 제공하는 내부감사인에게 후자의 절차를 부여하는 것은 적합하지 않다.
- A39 외부감사인의 지시, 감독 및 검토에도 불구하고, 직접적 보조를 제공하는 내부감사인의 과도한 활용은 외부감사업무의 독립성에 관한 인식에 영향을 미칠 수 있다.

직접적 보조를 제공하는 내부감사인의 활용 (문단 34 참조)

- A40 내부감사기능 내 개인들은 재무제표에 대한 의견을 표명 시 외부감사인에게 요구되는 정도로 기업으로부터 독립적이지 않기 때문에, 직접적 보조를 제공하는 내부감사인이 수행한 업무에 대한 외부감사인의 지시, 감독 및 검토는 일반적으로 다른 성격이고 감사업무팀의 구성원이 해당 업무를 수행하는 경우 보다 더 광범위하다.
- A41 예를 들어 내부감사인에게 지시하는 경우, 외부감사인은 내부감사인에게 감사 기간에 식별된 회계 및 감사이슈에 외부감사인이 주의할 수 있게 상기시킬 수 있다. 내부감사인이 수행한 업무를 검토하는 경우, 외부감사인의 고려에는 입수된 감사증거가 해당 상황에서 충분하고 적합한지 그리고 도달한 결론을 뒷받침하는지 여부가 포함된다.

²⁹ 감사기준서 315 문단 6(a)

³⁰ 감사기준서 505 “외부조회” 문단 7과 16

감사기준서 620

감사인측 전문가가 수행한 업무의 활용

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위	1-2
감사의견에 대한 감사인의 책임	3
시행일	4
목적	5
용어의 정의	6

요구사항

감사인측 전문가의 필요성 결정	7
감사절차의 성격, 시기 및 범위	8
감사인측 전문가의 적격성, 역량 및 객관성	9
감사인측 전문가의 전문분야에 대한 이해	10
감사인측 전문가와의 합의	11
감사인측 전문가 업무의 적합성에 대한 평가	12-13
감사보고서에서의 감사인측 전문가의 언급	14-15

적용 및 기타 설명자료

감사인측 전문가의 정의	A1-A3
감사인측 전문가의 필요성 결정	A4-A9
감사절차의 성격, 시기 및 범위	A10-A13
감사인측 전문가의 적격성, 역량 및 객관성	A14-A20
감사인측 전문가의 전문분야에 대한 이해	A21-A22
감사인측 전문가와의 합의	A23-A31
감사인측 전문가 업무의 적합성 평가	A32-A40
감사보고서에서의 감사인측 전문가의 언급	A41-A42

보론: 감사인과 감사인측 외부 전문가간의 합의를 위한 고려사항

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 이 감사기준서는 회계나 감사 외의 분야에서 전문성을 지닌 개인이나 조직의 업무가 감사인이 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 데 도움을 주기 위해 활용되는 경우 그러한 업무와 관련된 감사인의 책임을 다룬다.

감사기준서 620

- 2 이 감사기준서는 다음에 대해서는 다루지 아니한다.
- (a) 업무팀이 회계나 감사의 특정 전문 분야에 전문성을 지니고 있는 팀원을 보유하고 있거나, 그러한 전문성을 지닌 개인이나 조직에게 자문을 구하는 경우. 이는 감사기준서 220¹에서 다룬다.
 - (b) 회계나 감사 외의 분야에 전문성을 지니고 있는 개인 또는 조직이 수행하는 해당 분야의 업무를 기업이 재무제표 작성을 지원하는 데 이용하고(경영진측 전문가), 감사인이 해당 경영진측 전문가가 수행한 업무를 활용하는 경우. 이는 감사기준서 500²에서 다룬다.

감사의견에 대한 감사인의 책임

- 3 감사인은 표명된 감사의견에 대하여 전적인 책임을 지며, 그러한 책임은 감사인측 전문가의 업무를 활용하였다고 하더라도 경감되지 아니한다. 그럼에도 불구하고 이 감사기준서에 따라 감사인측 전문가의 업무를 활용하는 감사인이 해당 전문가의 업무가 감사목적상 적절하다고 결론을 내리는 경우, 감사인은 해당 전문가의 분야에서 전문가가 발견한 사항이나 내린 결론을 적합한 감사증거로서 수용할 수 있을 것이다.

시행일

- 4 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 5 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 다음과 같다.
- (a) 감사인측 전문가의 업무를 활용할지 여부를 결정함
 - (b) 감사인측 전문가의 업무를 활용하는 경우 그러한 업무가 감사목적상 적합한지 여부를 결정함

용어의 정의

- 6 감사기준서에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
- (a) 감사인측 전문가 - 회계나 감사 외의 분야에서 전문성을 보유하고, 감사인이 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 데 도움을 줄 수 있도록 해당 분야에서의 업무가 감사인에 의해 활용되는 개인 또는 조직. 감사인측 전문가는 감사인의 내부전문가(해당 회계법인 또는 네트워크 회계법인의 파트너³ 또는 스태프, 임시적인 스태프도 포함한다)이거나 감사인의 외부전문가일 수도 있다. (문단 A1-A3 참조)
 - (b) 전문성 - 특정분야의 기술, 지식 및 경험
 - (c) 경영진측 전문가 - 회계나 감사 외의 분야에서 전문성을 보유하고, 기업이 재무제표를 작성하는 데 도움을 줄 수 있도록 해당 분야에서의 업무가 기업에 의해 활용되는 개인 또는 조직

¹ 감사기준서 220 “재무제표감사의 품질관리” 문단 A10, A20-A22

² 감사기준서 500 “감사증거” 문단 A35-A49

³ 감사기준서에서 공공부문과 관련하여 “업무수행이사” 또는 “회계법인”이라는 용어를 쓸 경우는 일반기업의 감사에서 “업무수행이사” 또는 “회계법인”에 해당되는 것과 유사한 것을 지칭한다.

감사기준서 620

요구사항

감사인측 전문가의 필요성 결정

- 7 만약 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위하여 회계나 감사 외 분야에서의 전문성이 필요한 경우, 감사인은 감사인측 전문가의 업무를 활용할 것인지를 여부를 결정하여야 한다. (문단 A4-A9 참조)

감사절차의 성격, 시기 및 범위

- 8 이 감사기준서의 문단 9-13의 요구사항에 관한 감사절차의 성격, 시기 및 범위는 상황에 따라 다양할 것이다. 감사인은 그러한 감사절차의 성격, 시기 및 범위를 결정할 때 다음 사항들을 고려하여야 한다. (문단 A10 참조)
- (a) 전문가의 업무가 관련된 사항의 성격
 - (b) 전문가의 업무가 관련된 사항에서의 중요왜곡표시위험
 - (c) 감사 관점에서 해당 전문가의 업무가 가지는 유의성
 - (d) 해당 전문가가 이전에 수행한 업무에 대한 감사인의 지식과 경험
 - (e) 해당 전문가가 감사인이 속한 회계법인의 품질관리정책과 절차의 적용대상인지 여부 (문단 A11-A13 참조)

감사인측 전문가의 적격성, 역량 및 객관성

- 9 감사인은 감사목적에 필요한 적격성, 역량 및 객관성을 감사인측 전문가가 보유하고 있는지를 평가하여야 한다. 감사인측 외부전문가의 경우, 객관성에 대한 평가는 해당 전문가의 객관성에 위협을 발생시킬 수 있는 이해 및 관계들에 대한 질문을 포함하여야 한다. (문단 A14-A20 참조)

감사인측 전문가의 전문분야에 대한 이해

- 10 감사인은 다음이 기능하도록 감사인측 전문가의 해당 분야를 충분히 이해하여야 한다. (문단 A21-A22 참조)
- (a) 감사목적에 위해 감사인측 전문가 업무의 성격, 범위 및 목적을 결정함
 - (b) 감사목적에 위해 감사인측 전문가 업무의 적합성을 평가함

감사인측 전문가와의 합의

- 11 감사인은 다음과 같은 내용에 대하여 감사인측 전문가와 (적합한 경우 문서로) 합의하여야 한다. (문단 A23-A26 참조)
- (a) 감사인측 전문가 업무의 성격, 범위 및 목적 (문단 A27 참조)
 - (b) 감사인과 감사인측 전문가 각자의 역할과 책임 (문단 A28-A29 참조)
 - (c) 감사인측 전문가가 작성하는 보고서의 형태 등 감사인과 감사인측 전문가간 커뮤니케이션의 성격, 시기 및 범위(감사인측 전문가가 작성하는 보고서의 형태 포함) (문단 A30 참조)
 - (d) 감사인측 전문가가 비밀유지 요구사항을 준수할 필요성 (문단 A31 참조)

감사인측 전문가 업무의 적합성 평가

감사기준서 620

- 12 감사인은 다음을 포함하여 감사인측 전문가의 업무가 감사목적상 적합한지 평가하여야 한다. (문단 A32 참조)
- (a) 감사인측 전문가가 발견한 사항이나 결론의 관련성과 합리성 및 다른 감사증거와의 일관성 (문단 A33-A34 참조)
 - (b) 감사인측 전문가의 업무가 유의적인 가정과 방법을 수반하고 있다면 그 상황에서 그러한 가정과 방법의 관련성과 합리성 (문단 A35-A37 참조)
 - (c) 감사인측 전문가의 업무에 유의적인 원천데이터의 사용이 수반된다면 그러한 원천데이터의 관련성과 완전성 및 정확성 (문단 A38-A39 참조)
- 13 감사인은 감사인측 전문가의 업무가 감사목적상 적합하지 않다고 판단한다면 다음의 절차를 수행하여야 한다. (문단 A40 참조)
- (a) 해당 감사인측 전문가가 수행할 후속업무의 성격과 범위에 대하여 해당 전문가와 합의함
 - (b) 해당 상황에 적합한 추가적인 감사절차를 수행함

감사보고서에서의 감사인측 전문가의 언급

- 14 감사인은 법규상 요구되는 것이 아닌 한 적정의견의 감사보고서에 감사인측 전문가의 업무를 언급하여서는 안 된다. 만약 이러한 언급이 법규상 요구되는 경우, 감사인은 해당 언급이 감사의견에 대한 감사인의 책임을 경감시키지 않는다는 것을 감사보고서에 표시해야 한다. (문단 A41 참조)
- 15 만약 감사의견의 변형을 이해하는 것과 관련이 있어 감사인측 전문가의 업무를 감사보고서에 언급하는 경우에는, 감사인은 이러한 언급이 해당 의견에 대한 감사인의 책임을 경감시키지 아니한다는 점을 감사보고서에 표시해야 한다. (문단 A42 참조)

적용 및 기타 설명자료

감사인측 전문가의 정의 (문단 6(a) 참조)

- A1 회계나 감사 외 분야의 전문성에는 다음과 같은 사항과 관련된 전문성이 포함될 수 있다.
- 복잡한 금융상품, 토지 및 건물, 공장과 기계장치, 보석, 예술작품, 골동품, 무형자산, 사업결합으로 인수한 자산과 부채, 손상되었을 가능성이 있는 자산 등에 대한 평가
 - 보험계약이나 종업원급여제도와 연관된 부채의 보험수리적 계산
 - 원유 및 가스의 매장량에 대한 추정
 - 환경부채 및 부지환경정화비용의 평가
 - 계약 및 법규의 해석
 - 복잡하거나 비정상적인 세법준수이슈의 분석
- A2 많은 경우, 회계나 감사의 전문성과 그 외 분야의 전문성을 구분하는 것은 명확한 것이다(심지어 회계나 감사의 전문화된 분야와 관련이 있는 경우에도). 예를 들어, 이연법인세 회계처리 전문가는 세법전문가와 쉽게 구분될 수 있다. 전자는 회계에 대한 전문성과 관련되어 있어 이 감사기준서의 목적상 전문가가 아니다. 후자는 법률에 대한 전문성과 관련되어 있으므로 이 감사기준서의 목적상 전문가이다. 다른 분야에서도

감사기준서 620

유사한 구분이 가능하다. 예를 들어, 금융상품 회계처리의 전문가와 금융상품을 평가하기 위한 복잡한 모델링의 전문가의 차이가 그러하다. 그러나 어떤 경우, 특히 회계나 감사에서 새로 떠오르는 분야를 포함하는 경우에는, 이에 대한 전문성이 회계나 감사에 관한 것인지 그 외 분야에 관한 것인지의 구분은 전문가적 판단사항일 것이다. 회계전문가와 감사인에 적용되는 교육과 적격성 요구사항에 대한 해당 전문직 규정과 기준이 감사인이 이러한 판단을 하는데 도움을 줄 수 있을 것이다.⁴

- A3 감사인측 전문가가 개인인지 조직인지에 따라 이 감사기준서의 요구사항이 어떻게 영향을 받는지 고려할 때는 판단이 필요하다. 예를 들어 특정 감사인측 전문가의 적격성, 역량, 객관성을 평가하는 경우, 해당 전문가가 감사인이 이전에 활용한 조직일 수 있지만 해당 조직이 특정한 업무에 배정한 개별 전문가에 대해서는 감사인의 경험이 없을 수 있다. 또는, 이와 반대로 개인으로서의 특정 전문가와는 경험이 많이 있으나 그 개인이 속한 전문가 조직에 대해서는 경험이 없을 수 있다. 어느 경우이든, 개인의 인적 특성과 조직의 관리상 특성(예를 들어 조직이 운용하는 품질관리시스템)은 모두 감사인의 평가와 관련성이 있을 것이다.

감사인측 전문가의 필요성에 대한 결정 (문단 7 참조)

- A4 감사인이 다음 중 하나 이상을 수행하는 것을 돕기 위해 감사인측 전문가가 필요할 수 있을 것이다.
- 내부통제 등 기업과 기업환경에 대한 이해
 - 중요왜곡표시위험의 식별과 평가
 - 재무제표 수준에서 평가된 위험에 대한 전반적인 대응의 결정과 실행
 - 경영진주장 수준에서 평가된 위험에 대응하는 추가감사절차의 설계 및 수행(통제테스트나 실증절차 포함)
 - 재무제표에 대한 의견을 형성하기 위해 입수한 감사증거의 충분성과 적합성에 대한 평가
- A5 경영진이 재무제표를 작성하는 데 회계 외 분야의 전문성이 필요한 경우에는 중요왜곡표시위험이 증가될 수 있을 것이다. 예를 들어, 이러한 상황이 복잡함을 나타낼 수도 있고, 경영진이 그러한 분야에 대한 전문적인 지식을 갖고 있지 않을 수도 있기 때문이다. 만약 경영진이 재무제표를 작성하는 데 필요한 전문성이 없다면, 그러한 위험에 대처하기 위해 경영진측 전문가를 활용할 수 있을 것이다. 관련 통제(경영진측 전문가의 업무와 관련된 통제 포함)가 있는 경우, 그러한 통제도 중요왜곡표시위험을 감소시킬 수 있을 것이다.
- A6 재무제표의 작성에 있어 회계 외 분야의 전문성의 활용이 수반된다면, 회계와 감사에 숙련된 감사인은 그러한 재무제표를 감사하는 데 필요한 전문성이 없을 수 있다. 업무수행이사는 업무팀 그리고 업무팀원이 아닌 감사인측 전문가가 감사업무를 수행할 적합한 적격성과 역량을 총체적으로 보유하고 있는지에 대하여 만족할 수 있어야 한다.⁵ 뿐만 아니라, 감사인은 감사를 수행하는 데 필요한 자원의 성격, 시기 및 범위를

⁴ 예를 들어 국제교육기준 (International Education Standard) 8 “감사인에 대한 적격성 요구사항”이 도움이 될 수 있을 것이다.

⁵ 감사기준서 220 문단 14

감사기준서 620

확인하도록 요구된다.⁶ 감사인이 감사인측 전문가의 업무를 활용할지 여부를 결정하고, 그럴 경우 어느 시기에 어느 범위까지 활용할지 여부를 결정하는 것은 이러한 요구사항을 충족시키는 데 도움이 된다. 감사인은 감사의 진행이나 상황의 변화에 따라 감사인측 전문가 업무의 활용에 대한 초기의 결정을 수정할 필요가 있을 수도 있다.

A7 그러나 비록 감사인이 회계와 감사 외 관련 분야의 전문가가 아니더라도 감사인측 전문가 없이 감사를 수행할 정도로 해당 분야를 충분히 이해하고 있을 수도 있다. 이러한 이해는 예를 들어 다음과 같은 방법을 통해 얻을 수 있을 것이다.

- 재무제표를 작성할 때 그와 같은 전문성이 요구되는 기업에 대한 감사경험
- 특정 분야에서의 교육이나 전문가적 훈련. 그러한 분야를 다루기 위한 감사인의 개인 능력을 제고할 목적으로 공식적인 과정을 거치거나 해당 분야의 전문가와 토의를 하는 것이 이에 포함될 것이다. 이러한 토의는, 감사업무 과정에서 접하게 되는 일련의 구체적인 상황(감사인측 전문가가 특정 사항에 대하여, 정보에 근거한 조언을 제공할 수 있도록 모든 관련 사실을 제공받는 상황)에 대하여 감사인측 전문가의 자문을 받는 것과는 다르다.⁷
- 유사한 업무를 수행한 감사인들과의 토의

A8 한편, 감사인은 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 데 도움이 되도록 감사인측 전문가를 활용하기로 또는 활용하는 것이 필요하다고 결정할 수도 있을 것이다. 감사인측 전문가를 활용할지 여부를 결정할 때 고려할 사항에는 다음이 포함된다.

- 경영진이 재무제표를 작성할 때 경영진측 전문가를 활용하였는지 여부 (문단 A9 참고)
- 해당 사항의 복잡성 등 관련 사항의 성격과 유의성
- 해당 사항에 포함된 중요왜곡표시위험
- 해당 사항과 관련된 전문가의 업무에 대한 감사인의 지식과 경험 등 식별된 위험에 대응하는 감사절차의 예상되는 성격, 그리고 감사증거에 대한 대체적 원천의 이용가능성

A9 경영진이 재무제표를 작성할 때 경영진측 전문가를 활용한 경우, 감사인은 감사인측 전문가를 활용하지 여부를 결정할 때에 다음과 같은 요소에 의해 영향을 받을 것이다.

- 경영진측 전문가의 업무의 성격, 범위 및 목적
- 경영진측 전문가가 기업에 고용되었는지 또는 관련 서비스를 제공하도록 기업과 계약된 계약당사자인지 여부
- 경영진이 경영진측 전문가의 업무에 대하여 통제를 하거나 영향을 줄 수 있는 정도
- 경영진측 전문가의 적격성과 역량
- 경영진측 전문가가 기술적인 수행기준 또는 기타 전문직 요구사항이나 소속 산업의 요구사항을 준수하여야 하는지 여부
- 경영진측 전문가의 업무에 대한 기업 내부의 통제

감사기준서 500⁸은 경영진측 전문가의 적격성, 역량 및 객관성이 감사증거의 신뢰성에

⁶ 감사기준서 300 “재무제표감사의 계획수립” 문단 8(e)

⁷ 감사기준서 220 문단 A22

⁸ 감사기준서 500 문단 8

감사기준서 620

미치는 영향에 대한 요구사항과 관련 지침을 포함한다.

감사절차의 성격, 시기 및 범위 (문단 8 참조)

- A10 이 감사기준서의 문단 9-13의 요구사항에 관한 감사절차의 성격, 시기 및 범위는 상황에 따라 다양할 것이다. 예를 들어, 다음 요소들은, 그렇지 않은 경우와는 상이한 또는 더 광범위한 절차가 필요하다는 것을 제시할 것이다.
- 감사인측 전문가의 업무가 주관적이고 복잡한 판단이 수반되는 유의적인 사항과 관련됨
 - 감사인이 이전에 해당 감사인측 전문가의 업무를 활용한 경험이 없으며, 또 해당 전문가의 적격성, 역량 및 객관성에 대하여 알고 있는 지식이 없음
 - 감사인측 전문가가 개별 사항에 대한 조언 제공을 위한 자문을 하기 보다는 감사에 필수적인 절차를 수행하고 있음
 - 해당 전문가는 감사인측 외부전문가임. 따라서 해당 회계법인의 품질관리정책과 절차의 적용대상이 아님.

회계법인의 품질관리정책과 절차 (문단 8 (e) 참조)

- A11 감사인측 내부전문가는 감사인이 속한 회계법인의 파트너 또는 스태프(임시적인 스태프를 포함한다)일 수 있으며 따라서 품질관리기준서⁹ 또는 최소한 이에 준하는 해당 국가의 요구사항¹⁰에 따라 해당 회계법인의 품질관리정책과 절차의 적용대상일 수 있다. 또는 감사인측 내부전문가는 감사인이 소속된 회계법인과 공통의 품질관리정책과 절차를 공유하는 네트워크 회계법인의 파트너 또는 스태프(임시적인 스태프를 포함한다)일 수도 있다.
- A12 감사인측 외부전문가는 업무팀원이 아니므로 품질관리기준서¹¹에 따른 품질관리정책 및 절차의 적용대상이 아니다. 그러나 국가에 따라서는 법규상 감사인측 외부전문가를 업무팀원으로 취급하여야 한다고 요구할 수도 있을 것이다. 이 경우 이들 전문가들은 법규에 의해 결정된 바에 따라, 관련 윤리적 요구사항(독립성 관련 사항 포함)과 기타의 전문직 요구사항을 준수하여야 할 것이다.
- A13 업무팀은 해당 회계법인 또는 다른 당사자가 제공하는 정보가 달리 나타내지 않는 한, 해당 회계법인의 품질관리시스템에 의존할 권리가 있다.¹² 품질관리시스템에 의존하는 정도는 상황에 따라 다를 것이며, 또 그 의존의 정도는 다음과 같은 사항들에 관한 감사절차의 성격, 시기 및 범위에 영향을 미칠 것이다.

⁹ 품질관리기준서1 “재무제표 감사와 검토, 그리고 기타 인증 및 관련 서비스 업무를 수행하는 회계법인의 품질관리” 문단12(f)

¹⁰ 감사기준서 220 문단 2

¹¹ 품질관리기준서1 문단 12(f)

¹² 감사기준서 220 문단 4

감사기준서 620

- 채용 및 훈련 프로그램을 통한 적격성과 역량
- 객관성. 감사인측 내부전문가는 관련 윤리적 요구사항(독립성 관련 사항 포함)을 준수하여야 한다.
- 감사인측 전문가 업무의 적합성에 대한 감사인의 평가. 예를 들어, 해당 회계법인의 훈련 프로그램은 감사인측 내부전문가들에게 그들의 전문성과 감사과정간의 상호관련성에 대하여 적합한 이해를 제공할 수 있다. 이와 같은 훈련과 회계법인의 기타 절차(예를 들어 감사인측 내부전문가 업무의 활용범위에 대한 프로토콜)에 의존하는 것은, 감사인측 전문가 업무의 적합성을 평가하기 위한 감사절차의 성격, 시기 및 범위에 영향을 미칠 것이다.
- 모니터링 절차를 통한 법규 요구사항의 준수
- 감사인측 전문가와의 합의

그러나 이 감사기준서의 요구사항을 충족시킬 감사인의 책임은 이러한 의존으로 경감되지 아니한다.

감사인측 전문가의 적격성, 역량 및 객관성 (문단 9 참조)

- A14 감사인측 전문가의 적격성, 역량 및 객관성은 감사인측 전문가의 업무가 감사목적에 적합한지 여부에 대하여 유의적으로 영향을 미치는 요소이다. 적격성은 감사인측 전문가의 전문성의 성격과 수준에 관련된다. 역량은 해당 감사업무의 상황에서 감사인측 전문가가 적격성을 발휘하는 능력과 관련이 있다. 역량에 영향을 미치는 요소에는, 예를 들어 지리적 위치 및 시간과 자원의 이용가능성이 포함될 것이다. 객관성은 감사인측 전문가의 전문가적 또는 사업적 판단에 대하여 편의, 이해상충 또는 기타 요소가 미칠 수 있는 영향과 관련되는 것이다.
- A15 감사인측 전문가의 적격성, 역량 및 객관성에 대한 정보는 예를 들어 다음과 같은 다양한 원천에서 나올 수 있다.
- 감사인측 전문가의 과거 업무에 대한 개인적 경험
 - 감사인측 전문가와의 토의
 - 해당 감사인측 전문가의 업무에 익숙한 타감사인 또는 다른 사람들과의 토의
 - 해당 전문가의 관련 자격, 전문직 단체나 협회의 회원, 개업면허 또는 기타 형태의 외부적 공인에 대한 감사인의 지식
 - 해당 전문가가 저술한 문헌이나 저서
 - 감사인이 속한 회계법인의 품질관리정책과 절차 (문단 A11-A13 참고)
- A16 감사인측 전문가의 적격성, 역량 및 객관성을 평가할 때 관련되는 사항에는, 해당 전문가의 업무가 기술적 수행기준이나 기타 전문직 요구사항 또는 해당 산업의 요구사항(예를 들어 전문직 단체나 협회의 윤리기준 및 기타 회원 자격요건 또는 자격부여기관의 인증기준, 또는 법규가 부과한 요구사항)을 준수할 대상인지 여부가 포함된다.
- A17 기타 관련 사항에는 다음이 포함된다.

감사기준서 620

- 감사인측 전문가의 적격성과 감사인측 전문가의 업무가 활용될 대상의 관련성(감사인측 전문가의 분야 중 세부 전문분야 포함). 예를 들어, 특정 보험계리인이 손해보험에는 특화되어 있지만 연금계산에 관해서는 전문성이 부족할 수 있다.
- 해당 회계 및 감사 요구사항에 대한 감사인측 전문가의 적격성, 예를 들어, 해당 재무보고체계와 일관성이 있는 가정과 방법(해당되는 경우, 모델 포함)에 대한 지식
- 예상하지 못한 사건, 상황의 변동, 또는 감사절차 결과로부터 입수한 감사증거가 감사인측 전문가의 적격성, 역량 및 객관성에 대한 최초의 평가를 다시 고려할 필요가 있음을 나타내는지 여부

A18 예를 들어 이기적 위협, 변호위협, 유착위협, 자기검토위협 및 압력위협과 같이 광범위한 상황이 객관성을 위협할 수 있을 것이다. 안전장치는 이러한 위협을 제거하거나 감소시킬 수 있을 것이다. 안전장치는 외부 제도(예를 들어, 감사인측 전문가의 전문직단체나 법규)나 감사인측 전문가의 업무환경(예를 들어, 품질관리정책과 절차)에 의해 수립될 수 있을 것이다. 또한 해당 감사업무에 특정된 안전장치가 있을 수도 있다.

A19 객관성에 대한 위협의 유의성에 대한 평가와 안전장치의 필요성 여부에 대한 평가는 해당 감사에서의 감사인측 전문가의 역할과 감사인측 전문가가 수행하는 업무의 유의성에 따라 다를 것이다. 안전장치로 위협을 수용가능한 수준으로 감소시킬 수 없는 상황이 있을 수 있다. 예를 들어, 활용하려는 감사인측 전문가가 감사대상 정보를 작성하는데 유의적 역할을 하였던 개인인 경우, 즉 해당 감사인측 전문가가 경영진측 전문가인 경우가 그러하다.

A20 감사인측 외부전문가의 객관성을 평가할 때는 다음 절차들이 관련성이 있을 것이다.

- (a) 기업과 감사인측 외부전문가 간에 전문가의 객관성에 영향을 미칠 수 있는 알려진 이해 또는 관계들에 대하여 기업에 질문함.
- (b) 적용가능한 안전장치(해당 전문가에 적용되는 전문직 요구사항 포함)에 대하여 해당 전문가와 토의하고, 그러한 안전장치가 위협을 수용가능한 수준으로 감소시키는 데 적절한지 여부를 평가함. 감사인측 전문가와 토의할 필요가 있는 이해 및 관계들에는 다음이 포함된다.
 - 재무적인 이해
 - 사업관계 및 인적인 관계
 - 해당 전문가에 의한 기타 용역의 제공(외부전문가가 개인이 아니고 조직인 경우에는 해당 조직에 의해 제공된 경우 포함)

감사인은 경우에 따라 감사인측 외부전문가가 알고 있는 기업과의 이해 또는 관계들에 대하여 감사인측 전문가로부터 서면진술을 입수하는 것이 적합할 수도 있다.

감사인측 전문가의 전문분야에 대한 이해 (문단 10 참조)

A21 감사인은 문단 A7에 기술한 방법이나 해당 전문가와의 토의를 통하여 감사인측 전문가의 해당 전문분야를 이해할 수 있을 것이다.

감사기준서 620

A22. 감사인이 감사인측 전문가의 분야를 이해할 때는 다음과 같은 측면들이 관련성이 있을 것이다.

- 해당 전문가의 분야 내에 해당 감사와 관련성이 있는 세부전문분야들이 있는지 여부 (문단 A17 참고)
- 전문직 기준이나 기타 기준 및 법규상 요구사항이 적용되는지 여부
- 감사인측 전문가가 어떤 가정과 방법들(해당되는 경우 모델 포함)을 사용하는지, 그리고 그러한 가정과 방법들이 해당 전문가의 분야 내에서 일반적으로 인정되며 재무보고목적상 적합한지 여부
- 감사인측 전문가가 이용하는 내·외부 데이터나 정보의 성격

감사인측 전문가와의 합의 (문단 11 참조)

A23 감사인측 전문가 업무의 성격과 범위 및 목적은 상황에 따라 매우 다양할 것이다. 이것은 감사인 및 감사인측 전문가 각자의 역할과 책임 그리고 양자 간 커뮤니케이션의 성격, 시기 및 범위가 다르기 때문이다. 따라서 감사인측 전문가가 외부전문가인지 내부전문가인지 여부와 상관없이 감사인과 감사인측 전문가 사이에는 이러한 사항들이 합의되어야 한다.

A24 문단 8에서 언급된 사항들은 감사인과 감사인측 전문가간 합의의 세부수준과 형식(양자간 합의가 서면에 의해 이루어지는 것이 적절한지 여부 포함)에 영향을 미칠 것이다. 예를 들어 다음과 같은 요소에 대하여는 보다 세부적이거나 서면에 의한 합의가 필요함을 나타낼 수도 있을 것이다.

- 감사인측 전문가는 기업의 민감한 정보나 기밀정보에 접근할 것임
- 감사인과 감사인측 전문가 각자의 역할이나 책임은 통상 기대되는 것과 다름
- 여러 국가의 법규적 요구사항이 적용됨
- 감사인측 전문가의 업무가 관련된 사항은 고도로 복잡함
- 감사인이 이전에 해당 전문가의 업무를 활용한 적이 없음
- 감사인측 전문가가 수행한 업무의 범위가 더 넓고 감사관점에서의 유의성이 더 큼

A25 감사인과 감사인측 외부전문가간의 합의는 종종 계약서의 형태로 작성된다. 보론은 감사인이 감사인측 외부전문가와의 업무계약서나 기타 형태의 합의서에 포함할 고려사항들을 열거한다.

A26 감사인과 감사인측 전문가 사이에 서면에 의한 합의가 없는 경우, 합의의 증거를 예를 들어 다음과 같은 것에 포함시킬 수 있을 것이다.

- 감사계획의 비망록, 또는 감사프로그램 같은 관련 감사조서
- 감사인이 속한 회계법인의 정책과 절차. 감사인측 내부전문가의 경우, 그 전문가가 따라야 할 정책과 절차에는 해당 전문가의 업무와 관련된 회계법인의 특정 정책과 절차가 포함될 것이다. 감사조서에 문서화하는 범위는 그러한 정책과 절차의 성격에 따라 다르다. 예를 들어, 감사인이 속한 회계법인이 그러한 전문가의 업무를 활용하는 상황을 다루는 세부적인 프로토콜을 가지고 있다면 감사조서에 어떤 문서화도 요구되지 않을 수도 있다.

전문가의 업무의 성격, 범위 및 목적 (문단 11(a) 참조)

감사기준서 620

- A27 감사인측 전문가 업무의 성격, 범위 및 목적에 대하여 합의할 때, 해당 전문가가 따를 관련 기술적 수행기준이나 기타 전문직 요구사항 또는 해당 산업의 요구사항에 대한 논의를 포함시키는 것이 종종 적절할 수도 있다.

상호 역할과 책임 (문단 11(b) 참조)

- A28 감사인과 감사인측 전문가 각자의 역할과 책임에 대한 합의에는 다음이 포함될 것이다.
- 원천데이터에 대한 세부테스트를 감사인이 수행할지 아니면 감사인측 전문가가 수행할지 여부
 - 감사인측 전문가의 발견사항 또는 결론에 대하여 감사인이 기업 및 제3자와 논의하는 것에 대한 동의. 그리고 필요한 경우, 감사보고서의 변형의견의 근거에 해당 전문가의 발견사항 또는 결론의 세부내용을 포함시키는 것에 대한 동의 (문단 A42 참고)
 - 감사인측 전문가의 업무에 대한 감사인의 결론을 해당 감사인측 전문가에게 알린다는 합의

감사조서

- A29 감사인과 감사인측 전문가 각자의 역할과 책임에 대한 합의에는 상대방의 조서에 대한 접근 및 보존에 관한 합의도 포함될 수 있을 것이다. 감사인측 전문가가 업무팀원에 해당되는 경우에는 해당 전문가의 조서는 감사문서의 일부를 구성한다. 별도의 합의가 없는 한 감사인측 외부전문가의 조서는 해당 외부전문가의 소유이며, 감사문서의 일부를 구성하지 않는다.

커뮤니케이션 (문단 11(c) 참조)

- A30 효과적인 양방향 커뮤니케이션은 감사인측 전문가의 절차의 성격, 시기 및 범위를 해당 감사의 다른 업무와 적절하게 통합시켜 주며, 감사 중 감사인측 전문가의 목적이 적절하게 변경되도록 촉진시킨다. 예를 들어 감사인측 전문가의 업무가 감사인이 유의적 위험에 대하여 내린 결론과 관련되어 있는 경우, 전문가의 업무가 진행되는 중에는 구두보고, 그리고 해당 전문가의 업무의 종결 시에는 업무의 결론에 대한 공식적인 서면보고서가 모두 적합할 것이다. 감사인측 전문가와 연락할 특정 파트너나 스태프, 그리고 해당 전문가와 기업간의 커뮤니케이션에 대한 절차를 식별하는 것은, 특히 대규모 감사에서 적시성 있고 효과적인 커뮤니케이션이 가능하도록 돕는다.

비밀유지 (문단 11(d) 참조)

- A31 감사인에게 적용되는 관련 윤리적 요구사항의 비밀유지 조항은 감사인측 전문가에게도 적용될 필요가 있다. 법규에 의해 추가적인 요구사항이 부과될 수 있다. 또한 기업이 감사인측 외부전문가가 특정의 비밀유지 규정에 합의할 것을 요청했을 수도 있다.

감사인측 전문가 업무의 적합성에 대한 평가 (문단 12 참조)

- A32 감사인측 전문가의 적격성, 역량 및 객관성에 대한 감사인의 평가, 감사인측 전문가의 해당 전문분야에 대한 감사인의 익숙한 정도, 그리고 감사인측 전문가가 수행한 업무의 성격은 해당 전문가의 업무가 감사목적상 적합한지 여부를 평가하는 감사절차의 성격, 시기 및 범위에 영향을 미친다.

감사기준서 620

감사인측 전문가의 발견사항 및 결론 (문단 12(a) 참조)

A33 감사인측 전문가의 업무가 감사목적상 적합한지 여부를 평가하는 구체적인 절차에는 다음이 포함될 것이다.

- 감사인측 전문가에 대한 질문
- 감사인측 전문가의 조서와 보고서에 대한 검토
- 다음과 같은 확인 절차
 - 감사인측 전문가의 업무를 관찰함
 - 권위있고 명성있는 원천의 통계적 보고서 등 공표된 데이터를 조사함
 - 관련 사항에 대하여 제3자에게 조회함
 - 세부적인 분석적절차를 수행함
 - 계산을 재수행함
- 예를 들어, 감사인측 전문가가 발견한 사항이나 결론이 다른 감사증거와 일관성이 없는 경우, 관련된 전문성을 지닌 다른 전문가와의 토의
- 감사인측 전문가의 보고서에 대한 경영진과의 토의

A34 감사인측 전문가의 발견사항이나 결론의 관련성과 합리성을 평가할 때 관련되는 요소에는, (보고서에서든 아니면 기타형태를 취하든) 감사인측 전문가의 발견사항이나 결론들에 대한 다음의 내용들이 포함될 것이다.

- 발견사항이나 결론이 감사인측 전문가의 전문직기준 또는 산업기준에 일관성이 있는 방식으로 표시되었는지 여부
- 발견사항이나 결론이 명확하게 표현되었는지 여부(감사인과 합의된 목적, 수행한 업무의 범위 및 적용한 기준에 대한 언급을 포함)
- 발견사항이나 결론이 적합한 기간에 기초하고 있으며, 관련된 경우 후속사건을 고려하였는지 여부
- 발견사항이나 결론이 그 이용에 유보, 제약 또는 제한이 있는지, 그렇다면 이 사실이 감사인에 대한 시사점을 가지는지 여부
- 발견사항이나 결론이 감사인측 전문가가 알게된 오류나 이탈사항에 대한 적절한 고려에 근거하였는지 여부

가정, 방법 및 원천데이터

가정 및 방법 (문단 12(b) 참조)

A35 감사인측 전문가의 업무가 경영진이 회계추정을 하는 데 사용한 기본가정과 방법(해당되는 경우 모델을 포함한다)을 평가하는 것이라면, 감사인의 절차는 감사인측 전문가가 이러한 가정과 방법을 적절히 검토하였는지 여부를 평가하는 데 주로 중점을 둘 가능성이 있다. 감사인측 전문가의 업무가 감사인의 점추정치를 도출하거나 경영진의 점추정치와의 비교를 위한 감사인의 범위추정치를 도출하는 것이라면, 감사인의 절차는 감사인측 전문가가 사용한 가정과 방법(해당되는 경우 모델 포함)을 평가하는 데 주로 중점을 둘 것이다.

A36 감사기준서 540¹³은 경영진이 회계추정치를 도출할 때 사용하는 가정과 방법(고도로

¹³ 감사기준서 540 “공정가치 등 회계추정치와 관련 공시에 대한 감사” 문단 8, 13, 15

감사기준서 620

전문화된, 기업자체개발 모델의 사용 사례 포함)을 논의한다. 비록 이 논의가 경영진의 가정과 방법에 대한 감사인의 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 관점에서 기술되어 있지만, 이 논의는 감사인이 감사인측 전문가의 가정과 방법을 평가할 때에도 도움이 될 것이다.

- A37 감사인측 전문가의 업무에 유의적 가정과 방법의 사용이 수반되는 경우, 이러한 가정과 방법에 대한 감사인의 평가에 관련되는 요소에는, 다음의 내용이 포함된다.
- 가정과 방법이 감사인측 전문가의 분야에서 일반적으로 인정되는지 여부
 - 가정과 방법이 해당 재무보고체계의 요구사항과 일치하는지 여부
 - 가정과 방법이 전문화된 모델의 사용에 의존하는지 여부
 - 가정과 방법이 경영진의 가정과 방법과 일치하는지 여부. 일치하지 않는다면 그 차이의 사유와 영향

감사인측 전문가가 사용한 원천데이터 (문단 12 (c) 참조)

- A38 감사인측 전문가의 업무가 해당 전문가의 업무에 유의적인 원천데이터의 사용을 수반한다면 해당 데이터를 테스트 하는 데 다음과 같은 절차가 사용될 수 있을 것이다.
- 데이터의 원천에 대한 검증 (해당 데이터에 대한 내부통제에 대한 이해, 그리고 해당되는 경우 해당 내부통제에 대한 테스트 포함), 그리고 관련된 경우, 해당 전문가에 대한 데이터 전송을 검증함.
 - 데이터의 완전성과 내적일치성을 검토함

- A39 많은 경우 감사인은 원천데이터를 테스트할 수 있다. 그러나 감사인측 전문가가 사용한 원천데이터가 해당 전문가의 분야와 관련하여 고도로 기술적인 성격이 있는 경우, 해당전문가가 원천데이터를 테스트 할 것이다. 만약 감사인측 전문가가 이러한 원천데이터를 테스트한 경우, 감사인이 해당 전문가에게 질문하거나, 해당 전문가의 테스트를 감독 또는 검토하는 것은 해당 데이터의 관련성과 완전성 및 정확성을 평가하는 데 적합한 방법일 것이다.

부적합한 업무 (문단 13 참조)

- A40 만약 감사인이 감사인측 전문가의 업무가 감사목적상 적합하지 않다는 결론을 내리고 문단 13에서 요구되는 추가적인 감사절차(감사인측 전문가가 수행하는 추가업무와 감사인이 수행하는 추가업무를 모두 수반하거나, 또는 타 전문가를 고용하거나 계약하는 것을 포함)를 통하여 그 사항을 해결할 수 없다면, 감사인은 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못했으므로 감사보고서에는 감사기준서 705에 따라 변형의견을 표명하는 것이 필요할 것이다.¹⁴

감사보고서에서의 감사인측 전문가의 언급 (문단 14-15 참조)

- A41 어떤 경우에는, 예를 들어 공공부문에서는 투명성의 목적을 위하여 법규가 감사인측 전문가의 업무를 언급하도록 요구할 수도 있다.

- A42 변형된 감사의견을 포함하는 감사보고서의 경우, 그러한 변형의 성격을 설명하기 위해

¹⁴ 감사기준서 705 “감사의견의 변형” 문단 6(b)

감사기준서 620

감사인측 전문가를 언급하는 것이 적합한 상황도 있을 것이다. 이 경우 감사인은 그러한 언급을 하기 전에 감사인측 전문가의 허락을 필요로 할 것이다.

감사기준서 620

보론 (문단 A25 참조)

감사인과 감사인측 외부전문가간의 합의를 위한 고려사항

이 보론은 감사인과 감사인측 외부전문가와의 합의에 포함될 고려사항들을 열거한다. 다음에 열거된 사항들은 예시이므로 모든 상황을 포괄하고 있는 것이 아니다. 즉, 이 감사기준서에서 개괄하고 있는 고려사항들과 연계하여 사용될 지침으로만 의도된 것이다. 특정 사항을 이러한 합의에 포함시킬지 여부는 해당 업무의 상황에 따라 달라진다. 이 사항들은 감사인측 내부전문가와의 합의에 포함되어야 할 사항을 고려할 때도 도움이 될 수 있을 것이다.

감사인측 외부전문가 업무의 성격, 범위 및 목적

- 감사인측 외부전문가가 수행할 절차의 성격과 범위
- 감사인측 외부전문가의 업무가 관련된 사항에 대한 중요성과 위험의 고려(그리고 관련된 경우, 해당 재무보고체계) 관점에서 감사인측 외부전문가가 수행할 업무의 목적
- 감사인측 외부전문가가 따를 관련 기술적 수행기준이나 기타 전문직 요구사항 또는 해당 산업의 요구사항
- 감사인측 외부전문가가 사용할 가정과 방법(해당되는 경우 모델 포함), 그리고 그 공식성
- 감사인측 외부전문가 업무의 대상에 대한 유효일 또는 해당되는 경우 테스트 기간, 그리고 후속사건에 대한 요구사항

감사인과 감사인측 외부전문가 각자의 역할과 책임

- 관련 감사 및 회계기준, 그리고 관련 법규상 요구사항
- 감사인측 외부전문가의 보고서에 대한 감사인의 이용계획에 대한 감사인측 외부전문가의 동의(다른 사람에게 감사인측 외부전문가의 보고서의 언급이나 공개 포함, 예를 들어, 필요한 경우 감사보고서의 변형의견의 근거문단에 해당 보고서를 언급하거나 경영진 또는 감사위원회에 해당 보고서를 공개)
- 감사인측 외부전문가 업무에 대한 감사인 검토의 성격과 범위
- 감사인 또는 감사인측 외부전문가 중 누가 원천데이터를 테스트 할 것인지 여부
- 기업의 기록, 파일, 인원 및 기업과 계약된 경영진측 전문가에 대한 감사인측 외부전문가의 접근
- 감사인측 외부전문가와 기업간의 커뮤니케이션 절차
- 감사인과 감사인측 외부전문가의 상대방 조서에 대한 접근
- 업무 중 또는 종료 후 조서의 소유 및 통제(조서파일에 대한 보존 요구사항 포함)
- 감사인측 외부전문가가 정당한 기술과 주의를 가지고 업무를 수행하여야 할 책임
- 업무수행에 대한 감사인측 외부전문가의 적격성과 역량
- 감사인측 외부전문가가 해당 감사와 관련하여 보유하고 있는 모든 지식을 이용할 것이라는 기대, 그렇지 않을 경우 감사인에게 알릴 것이라는 기대
- 감사인측 외부전문가를 감사보고서에 연관시키는 것에 대한 제한
- 감사인측 외부전문가의 업무에 대한 감사인의 결론을 해당 전문가에게 알린다는 합의

커뮤니케이션 및 보고

감사기준서 620

- 다음 사항을 포함한 커뮤니케이션의 방법과 빈도
 - 감사인측 외부전문가의 발견사항 또는 결론이 보고되는 방법(서면보고, 구두보고, 업무팀에 대한 상시적인 접촉과 통지 등)
 - 감사인측 외부전문가와 연락을 담당할 특정 업무팀원의 식별
- 감사인측 외부전문가의 업무종료 시기와 발견사항 또는 결론을 감사인에게 보고할 시기
- 업무의 종료가 지연될 가능성, 발견사항이나 결론에 대한 잠재적인 유보 혹은 제한이 있을 경우 감사인측 외부전문가가 이를 신속하게 커뮤니케이션을 할 책임
- 기업이 기록, 파일, 인원 및 기업과 계약된 경영진측 전문가에 대한 감사인측 전문가의 접근을 제한하는 경우, 감사인측 외부전문가가 이를 신속하게 커뮤니케이션을 할 책임
- 감사인측 외부전문가가 해당 감사와 관련이 있다고 믿는 모든 정보(이전에 이미 커뮤니케이션한 상황의 변경내용 포함)를 감사인에게 커뮤니케이션할 책임
- 전문가의 객관성을 위협할 수 있는 상황 및 그러한 위협을 제거하거나 수용가능한 수준으로 감소시킬 수 있는 관련 안전장치를 커뮤니케이션할 감사인측 외부전문가의 책임

비밀 유지

다음 사항 등 감사인측 외부전문가의 비밀유지 요구사항 준수

- 감사인에게 적용되는 관련 윤리적 요구사항의 비밀유지 조항
- 법규의 추가적인 요구사항
- 기업이 요청한 특정의 비밀유지 사항

감사기준서 700

재무제표에 대한 의견형성과 보고

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위	1-4
시행일	5
목적	6
용어의 정의	7-9
요구사항	
재무제표에 대한 의견형성	10-15
의견의 형태	16-19
감사보고서	20-51
재무제표와 함께 표시된 보충적 정보	52-53

적용 및 기타 설명자료

기업 회계실무의 질적측면	A1-A3
재무제표에 적절하게 공시된 회계정책	A4
재무제표에 표시된 정보가 목적적합하고, 신뢰할 수 있고, 비교가능하며, 이해가능함	A5
중요한 거래와 사건이 재무제표에 포함된 정보에 미치는 영향의 공시	A6
재무제표의 공정한 표시가 달성되었는지 여부를 평가	A7-A9
해당 재무보고체계의 기술	A10-A15
의견의 형태	A16-A17
감사보고서	A18-A77
재무제표와 함께 표시된 보충적 정보	A78-A84

보론: 재무제표에 대한 독립된 감사인의 감사보고서 사례

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 이 감사기준서는 재무제표에 대한 감사의견의 형성에 대한 감사인의 책임을 다룬다. 또한 이 감사기준서는 재무제표에 대한 감사의 결과로 발행되는 감사보고서의 형태와 내용도 다룬다.
- 감사기준서 701¹은 감사보고서에서 핵심감사사항을 커뮤니케이션하는 감사인의 책임을 다룬다. 감사기준서 705²와 706³은 감사인이 변형의견을 표명하거나 감사보고서에 강조사항문단 또는 기타사항문단이 포함될 때 감사보고서의 형태와 내용이 어떻게

¹ 감사기준서 701 “감사보고서 핵심감사사항 커뮤니케이션”

² 감사기준서 705 “감사의견의 변형”

³ 감사기준서 706 “감사보고서의 강조사항문단과 기타사항문단”

감사기준서 700

영향을 받는지에 대하여 다룬다. 다른 감사기준서들 역시 감사보고서를 발행할 때, 적용가능한 보고 요구사항을 포함한다.

- 3 이 감사기준서는 일반목적 전체재무제표의 감사에 적용되고 그러한 관점에서 작성되었다. 감사기준서 800⁴은 재무제표가 특정목적체계에 따라 작성된 경우에 특별히 고려할 사항을 다룬다. 감사기준서 805⁵는 단위재무제표, 또는 재무제표의 특정한 요소, 계정과목 또는 항목에 대한 감사와 관련하여 특별히 고려할 사항을 포함하여 다룬다. 이 감사기준서는 감사기준서 800과 805가 적용되는 감사에도 적용한다.
- 4 이 감사기준서의 요구사항은 감사인 보고에 있어 국제적인 일관성 및 비교가능성이 필요하다는 점과 감사보고서가 제공하는 정보가 이용자에게 보다 목적 적합하여 감사인 보고의 가치를 증진시킬 필요가 있다는 점 간의 적합한 균형을 달성하는 것을 목표로 한다. 이 감사기준서는 감사보고서의 일관성을 제고하나, 개별국가의 특정한 상황을 수용할 필요성을 인정한다. 감사가 감사기준에 따라 수행된 경우, 감사보고서의 일관성은 국제적으로 인정된 기준에 따라 수행된 감사를 보다 용이하게 식별하게 함으로써 국제시장에서의 신뢰성을 증진한다. 또한 감사보고서의 일관성은 이용자의 이해를 증진시키고 비경상적인 상황이 발생한 경우 이를 식별하는 데도 도움이 된다.

시행일

- 5 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 6 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 다음과 같다.
- (a) 입수한 감사증거로부터 도출된 결론의 평가에 기초하여 재무제표에 대한 의견을 형성함
 - (b) 서면보고서를 통하여 해당 의견을 명확하게 표명함

용어의 정의

- 7 감사기준서에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
- (a) 일반목적 재무제표 - 일반목적체계에 따라 작성된 재무제표
 - (b) 일반목적 재무보고체계 - 광범위한 이용자의 공통된 재무정보 수요를 충족시키도록 설계된 재무보고체계. 일반목적체계라고도 한다. 일반목적 재무보고체계는 공정표시 재무보고체계 (또는 공정표시체계)일 수도 있고 준수 재무보고체계(또는 준수체계)일 수도 있다.

“공정표시체계”라는 용어는 해당 체계가 그 요구사항을 준수하도록 요구할 뿐만 아니라, 다음 사항 중 하나를 인정하는 재무보고체계를 언급할 때 사용된다.

- (i) 재무제표의 공정한 표시를 달성하기 위하여 경영진이 해당 체계가 구체적으로 요구하는 것 이상으로 공시하는 것이 필요할 수 있다고 명시적이거나 묵시적으로 인정함

⁴ 감사기준서 800 “특정목적 재무보고체계에 따라 작성된 재무제표의 감사-특별 고려사항”

⁵ 감사기준서 805 “단위재무제표와 재무제표 특정 요소, 계정 또는 항목에 대한 감사-특별 고려사항”

감사기준서 700

(ii) 재무제표의 공정한 표시를 달성하기 위하여 경영진이 해당 체계의 요구사항에서 이탈하는 것이 필요할 수 있다고 명시적으로 인정함. 예상컨대 그러한 이탈은 극히 드문 상황에서만 필요할 것이다.

“준수체계”라는 용어는 해당 체계의 요구사항을 준수하도록 요구하지만, 위 (i) 또는 (ii)에서 인정하는 사항은 포함되지 아니한 재무보고체계를 언급할 때 사용된다.⁶

(c) 적정의견 - 감사인이 재무제표가 중요성의 관점에서 해당 재무보고체계에 따라 작성되었다고 결론을 내릴 경우에 표명되는 의견⁷

8 이 감사기준서에서 “재무제표”란 “일반목적 전체재무제표⁸”를 말한다. 재무제표의 표시, 구조, 내용 그리고 전체재무제표의 구성요소는 해당 재무보고체계의 요구사항에 따라 결정된다

9 이 감사기준서에서 “국제회계기준”을 언급하고 있는 경우에는 (국제회계기준위원회가 제정한 국제회계기준을 의미하며) “**한국채택국제회계기준**”에도 적용된다. 또 “국제공공부문회계기준”은 국제공공부문회계기준위원회가 제정한 국제공공부문회계기준을 말한다.

요구사항

재무제표에 대한 의견형성

10 감사인은 재무제표가 중요성의 관점에서 해당 재무보고체계에 따라 작성되었는지 여부에 대하여 의견을 형성하여야 한다.^{9, 10}

11 감사인은 해당 의견을 형성하기 위하여, 재무제표에 전체적으로 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없는지에 대하여 합리적인 확신을 얻었는지 여부에 대하여 결론을 내려야 한다. 이러한 결론에는 다음 사항이 고려되어야 한다.

(a) 감사기준서 330에 따라 충분하고 적합한 감사증거를 입수했는지 여부에 대한 감사인의 결론¹¹

(b) 미수정왜곡표시가 감사기준서 450에 따라 개별적으로 또는 집합적으로 중요한지 여부에 대한 감사인의 결론¹²

(c) 문단 12-15에서 요구하는 평가

12 감사인은 재무제표가 중요성의 관점에서 해당 재무보고체계에 따라 작성되었는지 여부를 평가하여야 한다. 감사인은 이러한 평가를 할 때 해당 기업 회계실무의 질적인

⁶ 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행” 문단 13(a)

⁷ 문단 25-26은 공정표시체계 및 준수체계 각각의 경우에 이와 같은 의견을 표명할 때 이용되는 문구를 다룬다.

⁸ 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행” 문단 13(f)는 재무제표의 내용을 규정하고 있다.

⁹ 감사기준서 200 문단 11

¹⁰ 이 감사기준서의 문단 25-26은 공정표시체계 및 준수체계 각각의 경우에, 이와 같은 의견을 표명할 때 이용되는 문구를 다룬다.

¹¹ 감사기준서 330 “평가된 위험에 대한 감사인의 대응” 문단 26

¹² 감사기준서 450 “감사 중 식별된 왜곡표시의 평가” 문단 11

감사기준서 700

측면(경영진판단의 편의가능성 징후 포함)을 고려하여야 한다. (문단 A1-A3 참조)

- 13 감사인은 해당 재무보고체계에 요구사항의 관점에서 특히 다음 사항을 평가해야 한다.
- (a) 경영진이 선택하고 적용한 유의적인 회계정책이 재무제표에 적절히 공시되었는지 여부. 이를 평가할 때 감사인은 기업과 회계정책의 관련성이 있고 이해가능한 방식으로 표시되었는지 여부를 고려하여야 한다. (문단 A4 참조)
 - (b) 경영진이 선택하고 적용한 회계정책이 해당 재무보고체계와 일관성이 있으며 또한 적합한지 여부
 - (c) 경영진이 도출한 회계추정치가 합리적인지 여부
 - (d) 재무제표에 표시된 정보가 목적적합하고, 신뢰할 수 있고, 비교가능하며, 이해가능한지 여부. 이를 평가할 때 감사인은 다음을 고려하여야 한다.
 - 포함되어야 할 정보는 포함되었고 그러한 정보가 적합하게 분류되고, 합산되거나 세분화되었으며, 적절한 특징이 나타나는지 여부
 - 공시된 사항과 관련성이 없거나 적절한 이해를 어렵게 하는 정보를 포함함으로써 전체적인 재무제표의 표시가 훼손되었는지 여부 (문단 A5 참조)
 - (e) 의도된 이용자들이 중요한 거래와 사건이 재무제표의 정보에 미치는 영향을 이해할 수 있도록 재무제표의 공시는 적절한지 여부 (문단 A6 참조)
 - (f) 재무제표에 사용된 용어(단위재무제표의 명칭 포함)가 적합한지 여부
- 14 재무제표가 공정표시체계에 따라 작성되는 경우, 감사인은 문단 12와 13의 요구에 따른 평가를 할 때 재무제표의 공정한 표시가 달성되었는지 여부를 평가하여야 한다. 감사인이 재무제표가 공정하게 표시되었는지 여부를 평가할 때 다음과 같은 사항을 고려하여야 한다. (문단 A7-A9 참조)
- (a) 재무제표의 전반적인 표시와 구조 및 내용
 - (b) 재무제표가 기초가 되는 거래와 사건을 공정한 표시가 달성될 수 있는 방식으로 표시하고 있는지 여부
- 15 감사인은 재무제표가 해당 재무보고체계를 적절하게 언급하거나 기술하고 있는지 여부를 평가하여야 한다. (문단 A10-A15 참조)
- 의견의 형태**
- 16 감사인은 재무제표가 중요성의 관점에서 해당 재무보고체계에 따라 작성되었다고 결론을 내리면 적정의견을 표명하여야 한다.
- 17 감사인은 다음 중 하나에 해당되는 경우 감사기준서 705에 따라 감사의견을 변형하여야 한다.
- (a) 입수한 감사증거에 근거할 때 재무제표가 전체적으로 중요하게 왜곡표시되었다고 결론을 내리는 경우
 - (b) 재무제표가 전체적으로 중요하게 왜곡표시 되지 않았다고 결론을 내릴 수 있을 정도로 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없는 경우
- 18 공정표시체계의 요구사항에 따라 작성된 재무제표가 공정한 표시목적을 달성하지 못하고 있는 경우, 감사인은 경영진과 이 사항을 논의하여야 한다. 또한, 감사인은 해당 재무보고체계의 요구사항과 해당 사항이 해결되는 방법을 고려하여 감사기준서 705에 따라 감사의견을 변형시킬 필요가 있는지 여부를 결정하여야 한다. (문단 A16 참조)

감사기준서 700

- 19 재무제표가 준수체계에 따라 작성되는 경우, 감사인은 재무제표가 공정한 표시를 달성하고 있는지 여부를 평가하도록 요구되지 않는다. 그러나 감사인이 그러한 재무제표가 옳다한다는 결론을 내리는 극히 드문 상황이라면, 감사인은 이 사항을 경영진과 논의하여야 한다. 또한 감사인은 이 사항이 어떻게 해결되었는지에 따라 감사보고서에 그러한 사항을 커뮤니케이션을 할 것인지 여부 및 어떻게 커뮤니케이션을 할 것인지 결정하여야 한다. (문단 A17 참조)

감사보고서

- 20 감사인의 보고는 서면방식에 의하여야 한다. (문단 A18-A19 참조)

감사기준에 따라 수행된 감사에 대한 감사보고서

제목

- 21 감사보고서에는 그 보고서가 독립된 감사인의 감사보고서라는 것을 명확히 나타내는 제목을 사용하여야 한다. (문단 A20 참조)

수신인

- 22 감사보고서는 해당 감사의 상황에 기초하여 적합한 수신인을 기재하여야 한다. (문단 A21 참조)

감사의견

- 23 감사보고서의 첫 번째 단락에는 감사의견을 포함하여야 하며, 해당 단락의 제목을 “**감사의견**” 이라 하여야 한다.

- 24 또한 감사보고서의 **감사의견** 단락에는 다음 사항이 포함되어야 한다.

(a) 감사대상 기업

(b) 해당 재무제표가 감사받았다는 사실

(c) 재무제표를 구성하는 단위재무제표의 명칭

(d) 유의적인 회계정책의 요약을 포함한 재무제표의 주석에 대한 언급

(e) 재무제표를 구성하는 단위재무제표의 보고대상 일자나 기간 (문단 A22-A23 참조)

- 25 감사인은 공정표시체계에 따라 작성된 재무제표에 대하여 적정의견을 표명할 때, 법규에서 달리 요구되지 않는 한 감사의견에 다음 문구 중 하나를 사용하여야 한다. 각 문구는 서로 동등한 것으로 본다.

(a) 우리의 의견으로는 별첨된 재무제표는 [...]을 [해당 재무보고체계]에 따라 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고 있음

(b) 우리의 의견으로는 별첨된 재무제표는 [...]을 [해당 재무보고체계]에 따라 진실하고 공정한 관점을 제시하고 있음 (문단 A24-A31 참조)

- 26 감사인은 준수체계에 따라 작성된 재무제표에 대하여 적정의견을 표명할 때, 별첨된 재무제표는 중요성의 관점에서 [해당 재무보고체계]에 따라 작성되었다고 하여야 한다. (문단 A26-A31 참조)

- 27 만약 감사의견에서 언급되는 해당 재무보고체계가 국제회계기준위원회가 제정한 국제회계기준 또는 국제공공부문회계기준위원회가 제정한 국제공공부문회계기준이 아니라면, 감사의견에 해당 체계의 원천에 대한 관할지가 표시되어야 한다.

감사기준서 700

감사의견근거

- 28 감사보고서에는 **감사의견** 단락 바로 다음에 “**감사의견근거**”라는 제목의 단락을 포함하여야 하며 이 **감사의견근거** 단락에는 다음 내용을 기재하여야 한다. (문단 A32참조)
- (a) 감사가 감사기준에 따라 수행되었음을 기술 (문단 A33 참조)
 - (b) 감사기준에 따른 감사인의 책임을 기술하는 감사보고서의 단락 언급
 - (c) 감사인은 감사와 관련된 윤리적 요구사항에 따라 기업으로부터 독립적이며 그러한 요구사항에 따른 기타의 윤리적 책임들을 이행하였다는 기술 포함. 해당 기술에는 관련 윤리적 요구사항의 원천에 대한 관할지의 표시 또는 국제윤리기준에 대한 언급이 포함되어야 함 (문단 A34-A39 참조)
 - (d) 입수한 감사증거가 감사의견의 근거를 제공하기에 충분하고 적합하다고 감사인이 믿는지 여부에 대한 기술

계속기업

- 29 해당되는 경우, 감사인은 감사기준서 570에 따라 보고하여야 한다.¹³

핵심감사사항

- 30 상장기업의 일반목적 전체재무제표에 대한 감사에 대하여, 감사인은 감사기준서 701에 따라 감사보고서에 핵심감사사항을 커뮤니케이션하여야 한다.
- 31 법규에 의해 감사인이 핵심감사사항을 커뮤니케이션하도록 요구되거나 또는 감사인이 핵심감사사항을 커뮤니케이션하기로 결정하는 경우, 감사인은 감사기준서 701에 따라 핵심감사사항을 커뮤니케이션하여야 한다. (문단 A40-A42 참조)

재무제표에 대한 책임

- 32 감사보고서에는 “**재무제표에 대한 경영진의 책임**”이라는 제목의 단락을 포함하여야 한다. 감사보고서에 특정 국가의 법체계 관점에서 적합한 용어를 사용하여 하고 “경영진”을 구체적으로 언급할 필요는 없다. 국가에 따라서는 지배기구를 언급하는 것이 적합한 경우도 있다. (문단 A44참조)
- 33 이 단락에서는 다음 사항에 대한 경영진의 책임을 기술하여야 한다. (문단 A45- A48 참조)
- (a) 해당 재무보고체계에 따른 재무제표의 작성, 그리고 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없는 재무제표를 작성하기 위해 필요하다고 경영진이 결정한 내부통제; 그리고
 - (b) 해당 기업의 계속기업¹⁴으로서의 존속능력에 대한 평가와 해당되는 경우 계속기업 관련 사항의 공시뿐 아니라 회계의 계속기업전제 사용이 적합한지 여부에 대한 평가. 이 평가에 대한 경영진 책임의 설명에는 회계의 계속기업전제의 사용이 적합한 시기에 대한 기술을 포함하여야 한다. (문단 A48참조)
- 34 재무보고절차의 감시에 책임이 있는 자와 상기 문단 33에서 기술된 책임을 완수하는 자가 상이한 경우, 이 단락에서는 재무보고절차의 감시에 책임이 있는 자도 명시하여야

¹³ 감사기준서 570 “계속기업” 문단 21-23

¹⁴ 감사기준서 570 문단 2

감사기준서 700

한다. 이 경우에는, 이 단락의 제목에도 “지배기구” 또는 특정 국가의 법체계 관점에서 적합한 용어를 언급해야 한다. (문단 A49 참조)

- 35 재무제표가 공정표시체계에 따라 작성되는 경우, 감사인은 감사보고서에서 재무제표에 대한 책임을 기술할 때 해당 상황에 적합하게 “이러한 재무제표의 작성과 공정한 표시” 또는 “진실하고 공정한 관점을 제시하는 재무제표의 작성”이라는 언급을 하여야 한다.

재무제표감사에 대한 감사인의 책임

- 36 감사보고서는 “**재무제표감사에 대한 감사인의 책임**”이라는 제목의 단락을 포함하여야 한다.

- 37 이 단락에서는 다음 사항을 명시 또는 기술하여야 한다. (문단 A45참조)

(a) 감사인의 목적이 다음과 같음을 명시

(i) 재무제표가 전체적으로 부정이나 오류로 인하여 중요하게 왜곡표시 되지 아니하였는지 여부에 대하여 합리적인 확신을 얻음

(ii) 감사의견을 포함한 감사보고서를 발행함 (문단 A51참조)

(b) 합리적인 확신은 높은 수준의 확신을 의미하나, 감사기준에 따라 수행된 감사가 항상 중요한 왜곡표시를 발견할 것을 보장하지는 않음을 명시

(c) 왜곡표시는 부정이나 오류로부터 발생할 수 있음을 명시하고 다음 중 하나를 포함

(i) 왜곡표시가 재무제표를 근거로 하는 이용자의 경제적 의사결정에 개별적으로 또는 집합적으로 영향을 미칠 것으로 합리적으로 예상되면 그 왜곡표시는 중요하다고 간주된다는 기술¹⁵

(ii) 해당재무보고체계에 따른 중요성의 정의 또는 설명의 제공 (문단 A52 참조)

- 38 **재무제표감사에 대한 감사인의 책임** 단락에는 다음 사항을 추가로 기술하여야 한다. (문단 A 50 참조)

(a) 감사기준에 따른 감사의 일부로서 감사인은 감사의 전 과정에 걸쳐 전문가적 판단을 하고 전문가적 의구심을 유지함을 명시함

(b) 아래와 같은 감사인의 책임을 명시함으로써 감사에 대하여 기술함

(i) 감사인의 책임은 부정이나 오류로 인한 재무제표의 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하며 그러한 위험에 대응하는 감사절차를 설계하고 수행하여 감사의견의 근거로서 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 것임. 부정은 공모, 위조, 의도적인 누락, 허위진술 또는 내부통제 무력화가 개입될 수 있기 때문에 부정으로 인한 중요한 왜곡표시를 발견하지 못할 위험은 오류로 인한 위험보다 큼

(ii) 감사인의 책임은 상황에 적합한 감사절차를 설계하기 위하여 감사와 관련된 내부통제를 이해하는 것임. 그러나 이는 해당 기업의 내부통제의 효과성에 대한 의견을 표명하기 위한 것이 아님. 재무제표감사와 관련하여 감사인이 내부통제의 효과성에 대한 의견을 표명할 책임도 있는 상황이라면, 감사인은 내부통제에 대한 감사인의 고려가 해당 기업의 내부통제의 효과성에 대한 의견을 표명하기 위한 목적이 아니라는 문구를 삭제하여야 함

(i) 감사인의 책임은 회계정책의 적합성과 경영진이 도출한 회계추정치와 관련 공시의 합리성을 평가하는 것임

(iv) 감사인의 책임은 경영진의 회계의 계속기업전제 사용의 적절성과, 입수한 감사증거를 근거로 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수

¹⁵ 감사기준서 320 “감사의 계획수립과 수행에 있어서의 중요성” 문단 2

감사기준서 700

있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하는지 여부에 대하여 결론을 내리는 것임. 중요한 불확실성이 존재한다고 결론을 내리는 경우, 감사인은 재무제표의 관련 공시에 대하여 주의를 기울이도록 하는 문구를 감사보고서에 기재하여야 하며, 만약 그러한 공시가 부적절한 경우에는 의견을 변형하여야 함. 감사인의 결론은 감사보고서일까지 입수된 감사증거에 기초함. 그러나 미래의 사건이나 상황이 기업의 계속기업으로서 존속을 중단시킬 수 있음

(v) 감사인의 책임은 재무제표가 공정표시체계에 따라 작성될 때, 공시를 포함한 재무제표의 전반적인 표시와 구조 및 내용을 평가하고, 재무제표가 기초가 되는 거래와 사건을 공정한 표시가 달성될 수 있는 방식으로 표시하고 있는지 여부를 평가하는 것임

(c) 감사기준서 600¹⁶이 적용되는 경우, 그룹감사업무에서의 감사인의 책임이 다음과 같음을 추가로 기술함

(i) 감사인의 책임은 그룹재무제표에 대한 의견을 표명하기 위해 해당 기업의 재무정보 또는 그룹내의 사업활동과 관련된 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 것임

(ii) 감사인은 그룹감사의 지휘, 감독 및 수행에 대한 책임이 있음

(iii) 감사인은 감사의견에 대한 전적인 책임을 짐

39 **재무제표감사에 대한 감사인의 책임** 단락에 다음 사항도 명시하여야 한다. (문단 A50 참조)

(a) 감사인은 여러 가지 사항들 중에서 계획된 감사범위와 시기 그리고 감사 중 식별된 유의적 내부통제 미비점 등 유의적인 감사의 발견사항에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션한다는 것을 명시함

(b) 상장기업의 재무제표감사에 대하여, 감사인은 독립성에 대한 관련 윤리적 요구사항들을 준수하였고 감사인 독립성 문제와 관련된다고 합리적으로 판단되는 모든 관계와 기타 사항들과, 해당되는 경우, 관련 제도적 안전장치를 지배기구와 커뮤니케이션한다는 진술을 지배기구에게 제공한다는 것을 명시함

(c) 상장기업과 감사기준서 701에 따라 핵심감사사항을 커뮤니케이션하는 상장기업 외 기업에 대한 재무제표감사의 경우, 감사인은 지배기구와 커뮤니케이션한 사항들 중에서 당기 재무제표감사에서 가장 유의적인 사항들을 핵심감사사항으로 결정한다는 것을 명시함. 법규에서 해당 사항에 대하여 공개적인 공시를 배제하거나 또는, 극히 드문 상황에서, 해당 사항을 감사보고서에 커뮤니케이션함으로써 발생할 수 있는 부정적 결과가 그러한 커뮤니케이션의 공익적 효익을 훨씬 초과할 것이라고 합리적으로 예상되기 때문에 감사인이 감사보고서에 해당 사항을 커뮤니케이션해서는 안 된다고 결정하는 경우가 아닌 한, 감사인은 감사보고서에 이러한 사항들을 기술함 (문단 A48 참조)

재무제표감사에 대한 감사인의 책임을 기술하는 위치

40 문단 39-40에서 요구하는 재무제표감사에 대한 감사인의 책임은 다음 중 한 곳에 기술하여야 한다. (문단 A54 참조)

(a) 감사보고서 본문 내

(b) 감사보고서 보론 내. 이 경우 감사보고서는 해당 보론의 위치에 대한 언급을 포함하여야 함 (문단 A55-A57 참조). 또는

¹⁶ 감사기준서 600 “그룹재무제표 감사 – 부문감사인이 수행한 업무 등 특별 고려사항”

감사기준서 700

(c) 법규 또는 해당 국가의 감사기준에서 명시적으로 허용하는 경우, 관계 당국의 웹사이트. 감사인은 해당 웹사이트 상의 기재 위치를 감사보고서 내에 구체적으로 언급하여야 함 (문단 A54, A56-A57 참조)

- 41 감사인이 관계 당국의 웹사이트에 있는 감사인의 책임에 대한 기술을 언급하는 경우, 감사인은 그러한 기술이 이 감사기준서 문단 39-40의 요구사항을 다루면서 이와 일관성이 있다는 것을 확인하여야 한다. (문단 A56 참조)

기타의 보고책임

- 42 만약 감사인이 감사보고서에서 감사기준에 따른 재무제표에 대한 감사인의 보고책임에 추가하여 기타의 보고책임도 다루는 경우에는, 이와 같은 기타의 보고책임은 감사보고서 내에 “기타 법규의 요구사항에 대한 보고” 또는 해당 단락의 내용에 적합한 다른 제목의 별도 단락에서 다루어져야 한다. 그러나 기타의 보고책임이 다루는 주제가 감사기준에서 요구하는 보고책임에 따라 표시되는 주제와 동일한 경우(이 경우 기타의 보고책임이 감사기준에서 요구하는 관련 보고 요소와 같은 단락에 표시될 수도 있음)에는 그렇지 아니한다. (문단 A58-A60 참조)
- 43 기타의 보고책임이 감사기준에서 요구하는 관련 보고 요소와 같은 단락에 표시되는 경우, 감사보고서에는 해당 기타의 보고책임을 감사기준에서 요구하는 보고와 명확하게 구별되도록 기재하여야 한다. (문단 A60 참조)
- 44 만약 감사보고서에 기타의 보고책임을 다루는 별도 단락이 포함되는 경우에는, 이 감사기준서 문단 20-39의 요구사항은 “**재무제표감사에 대한 보고**”라는 제목의 단락 하에 포함되어야 한다. “기타 법규의 요구사항에 대한 보고”는 “재무제표감사에 대한 보고” 부분 다음에 배치하여야 한다. (문단 A60 참조)

업무수행이사의 이름

- 45 상장기업의 일반목적 전체재무제표에 대한 감사보고서에는 업무수행이사의 이름을 포함하여야 한다. 그러나 드문 상황으로서, 업무수행이사의 이름을 공시하는 것이 개인의 안전에 대한 유의적 위협을 발생시킨다고 합리적으로 예상되는 경우에는 그러지 아니한다. 감사인이 감사보고서에 업무수행이사의 이름을 포함하지 않으려 하는 드문 상황일 경우, 감사인은 개인의 안전에 대한 유의적 위협의 발생가능성과 심각성에 대한 감사인의 평가를 알리기 위해 업무수행이사의 이름을 기재하지 않으려는 감사인의 의도를 지배기구와 논의하여야 한다. (문단 A56-A58 참조)

감사인의 서명

- 46 감사보고서에는 서명이 있어야 한다. (문단 A64-A65 참조)

감사인의 주소

- 47 감사보고서에는 감사인이 직무를 수행하고 있는 국가 내의 소재지를 기재하여야 한다.

감사보고서일

- 48 감사보고서일은 감사인이 재무제표에 대한 감사의견의 형성에 기초가 되는 충분하고 적합한 증거를 입수한 날보다 빠르지 않아야 한다. 이러한 감사증거에는 다음에 관한 증거들도 포함된다. (문단 A66-A69 참조)

(a) 재무제표를 구성하는 모든 단위재무제표와 공시가 작성되었음.

(b) 인정된 권한을 가진 기구가 해당 재무제표에 대하여 책임을 진다고 주장하였음.

감사기준서 700

법규에 규정된 감사보고서

- 49 만약 감사인이 특정 국가의 법규에 따라 감사보고서에 특정한 구성이나 문구를 사용하도록 요구된다면, 감사보고서에는 최소한 다음의 요소들이 포함된 경우에만 감사기준을 언급하여야 한다. (문단 A70-A71 참조)
- (a) 제목
 - (b) 해당 업무의 상황에 따라 요구되는 수신인
 - (c) 재무제표에 대한 의견표명과 재무제표 작성에 적용된 해당 재무보고체계에 대한 언급을 포함하고 있는 **감사의견** 단락 (해당 재무보고체계가 국제회계기준 또는 국제공공부문회계기준이 아니라면, 해당 체계의 원천에 대한 관찰지를 표시한다. 문단 27 참고)
 - (d) 기업의 감사 받은 재무제표를 명시
 - (e) 감사인이 감사와 관련된 윤리적 요구사항에 따라 기업으로부터 독립적이며 이 요구사항에 따라 기타의 윤리적 책임들을 이행하였다는 기술. 해당 기술에는 관련 윤리적 요구사항의 원천에 대한 관찰지를 명시하거나 국제윤리기준을 언급하여야 한다.
 - (f) 해당되는 경우, 감사기준서 570 문단 22의 보고 요구사항을 다루면서 이와 일관성이 있는 단락
 - (g) 해당되는 경우, 감사기준서 570 문단 23의 보고 요구사항을 다루면서 이와 일관성이 있는 **한정의견 근거(또는 부적정의견 근거)** 단락
 - (h) 해당되는 경우, 감사기준서 701이 요구하는 정보 또는 법규에서 규정한 감사에 관한 추가 정보를 포함하는 단락 (이 단락은 감사기준서 701의 보고 요구사항을 다루면서 이와 일관성이 있음)¹⁷ (문단 A72-A75참조)
 - (j) 재무제표의 작성에 대한 경영진의 책임에 대한 기술과 재무보고절차의 감시에 책임이 있는 자의 명시(동 내용은 문단 33-36의 요구사항을 다루고 이와 일관성이 있음)
 - (k) 감사기준과 법규에 대한 언급, 그리고, 재무제표감사에 대한 감사인의 책임에 대한 기술(문단 37-40의 보고 요구사항을 다루면서 이와 일관성이 있음) (문단 A50-A53 참조)
 - (l) 상장기업의 일반목적 전체재무제표에 대한 감사에 대하여, 업무수행이사의 이름을 공시. 그러나, 드문 상황으로서, 업무수행이사의 이름을 공시하는 것이 개인 안전에 유의적인 위협을 발생시킨다고 합리적으로 예상되는 경우에는 공시하지 아니함
 - (m) 감사인의 서명
 - (n) 감사인의 주소
 - (o) 감사보고서일

감사가 국제감사기준이 아닌 특정 국가의 감사기준과 국제감사기준 모두에 따라 수행된 경우의 감사보고서

- 50 감사인이 국제감사기준이 아닌 특정 국가의 감사기준 (“해당 국가의 감사기준”)에 따라 감사를 수행하도록 요구되고, 추가적으로 국제감사기준을 준수한 경우가 있을 수 있다. 이 경우 감사인은 다음 조건들이 모두 충족되는 경우에만 감사보고서에 해당 국가의 감사기준에 추가하여 국제감사기준을 언급할 수 있다. (문단 A76-A77 참조)
- (a) 해당 국가의 감사기준과 국제감사기준의 요구사항 간에 다음과 같은 상충상황이 발생되지 않아야 한다.

¹⁷ 감사기준서 701 문단 11-16

감사기준서 700

- i) 서로 다른 감사의견이 형성되는 경우
- ii) 국제감사기준에 따라 특정 상황에서 강조사항 또는 기타사항으로 기재되어야 할 사항들이 해당 국가의 감사기준에 따르면 포함되지 않는 경우
- (b) 감사인이 해당 국가의 감사기준에서 명시하는 구성이나 문구를 사용할 때, 감사보고서에는 최소한 상기의 문단 49의 (a)-(n)에 정한 각 요소들이 포함되어야 한다. 그러나, 문단 49의 (j)의 “법규”에 대한 언급은 해당 국가의 감사기준에 대한 언급으로 이해하여야 한다. 따라서 감사보고서에는 이러한 해당 국가의 감사기준이 명시되어야 한다.

- 51 감사보고서가 해당 국가의 감사기준과 국제감사기준 모두를 언급하는 경우, 감사보고서에는 해당 국가의 감사기준의 원천에 대한 관할지를 표시하여야 한다.

재무제표와 함께 표시된 보충적 정보 (문단 A78-A84 참조)

- 52 만약 해당 재무보고체계에서는 요구되지 아니하는 보충적 정보가 감사받은 재무제표와 함께 표시되는 경우, 감사인은 보충적 정보가 그 성격과 표시방법으로 인하여 해당 재무보고체계에서는 요구되지 않음에도 불구하고 재무제표의 필수적인 일부를 구성하는지 여부를 감사인의 전문가적 판단에 따라 평가하여야 한다. 보충적 정보가 재무제표의 필수적인 일부를 구성하는 경우, 그러한 보충적 정보는 감사의견 표명 대상에 포함되어야 한다.
- 53 만약 해당 재무보고체계에서는 요구되지 아니하는 보충적 정보가 감사받은 재무제표의 필수적인 일부로 고려되지 않는 경우, 감사인은 그러한 보충적 정보가 감사받은 재무제표와 충분하고 명확하게 구별되는 방식으로 표시되어 있는지를 평가하여야 한다. 그렇지 않은 경우, 감사인은 경영진에게 감사받지 않은 보충적 정보의 표시방법을 변경하도록 요청하여야 한다. 만약 경영진이 이러한 요청을 거부하는 경우, 감사인은 감사받지 않은 보충적 정보를 명시하고 이와 같은 보충적 정보는 감사받지 아니하였다는 사실을 감사보고서에 설명하여야 한다.

적용 및 기타 설명자료

기업 회계실무의 질적측면 (문단 12 참조)

- A1 경영진은 재무제표 내의 금액과 공시에 대하여 많은 판단을 하게 된다.
- A2 감사기준서 260에는 회계실무의 질적 측면에 대한 논의가 포함되어 있다.¹⁸ 감사인은 해당 기업의 회계실무에 대한 질적 측면을 고려할 때, 경영진의 판단에 존재하는 편의가능성을 인지하게 될 수 있다. 감사인은 미수정왜곡표시와 더불어 중립성 결여의 누적적 효과로 인하여 재무제표가 전체적으로 중요하게 왜곡표시 되어 있다고 결론을 내릴 수 있다. 감사인이 재무제표가 전체적으로 중요하게 왜곡표시 되었는지 여부를 평가할 때 영향을 미칠 수 있는 중립성 결여의 징후에는 다음 사항이 포함된다.
- 경영진에게 제시된 왜곡표시 항목들에 대한 선택적 수정 (예를 들어, 보고이익을 증가시키는 효과가 있는 왜곡표시는 수정하되, 보고이익을 감소시키는 효과가 있는 왜곡표시는 수정하지 않음)
 - 경영진이 회계추정치를 도출할 때의 편의가능성

¹⁸ 감사기준서 260 “지배기구와의 커뮤니케이션” 보론 2

감사기준서 700

- A3 감사기준서 540은 경영진이 회계추정치를 도출할 때의 편의가능성을 다룬다.¹⁹ 경영진의 편의가능성을 나타내는 징후들은 개별 회계추정치의 합리성에 대한 결론을 도출할 목적에서는 왜곡표시를 구성하지 아니한다. 그러나 감사인이 재무제표에 전체적으로 중요한 왜곡표시가 없는지 여부를 평가할 때는 이러한 편의가능성 징후들이 영향을 미칠 수 있다.

재무제표에 적절하게 공시된 회계정책(문단 13(a) 참조)

- A4 재무제표가 선택되고 적용된 유의적인 회계정책을 적절히 공시하고 있는지 판단할 때, 감사인의 고려는 다음과 같은 사항을 포함한다.
- 해당 재무보고체계에 따라 포함되도록 요구되는 유의적인 회계정책과 관련된 모든 공시가 공시되었는지 여부
 - 공시된 유의적인 회계정책에 대한 정보가 관련성이 있으며 해당 재무보고체계의 인식, 측정 및 표시 기준이 기업의 그 영업과 그 환경의 특정 상황에서 재무제표의 거래유형, 계정잔액 및 공시에 어떻게 적용되었는지를 반영하고 있는지 여부
 - 유의적인 회계정책의 표시의 명확함

재무제표에 표시된 정보가 목적적합하고, 신뢰할 수 있고, 비교가능하며, 이해가능함 (문단 13(d)참조)

- A5 재무제표의 이해가능성의 평가에는 다음 사항에 대한 고려를 포함한다.
- 재무제표의 정보가 명확하고 간결하게 표시되었는지 여부
 - 유의적인 공시의 위치가 그 공시를 적절하게 부각시키는지 여부(예: 이용자에게 가치있는 기업 특유의 정보가 있을 때)와 공시가 이용자가 필요한 정보를 식별하는데 유의적인 어려움을 주지 않는 방식으로 적절히 상호참조되었는지 여부

중요한 거래와 사건이 재무제표에 포함된 정보에 미치는 영향의 공시 (문단 13의 (e) 참조)

- A6 일반목적체계에 따라 작성되는 재무제표는 공통적으로 기업의 재무상태, 재무성과 그리고 현금흐름을 표시한다. 해당 재무보고체계의 관점에서 의도된 이용자들이 중요한 거래와 사건이 기업의 재무상태, 재무성과 그리고 현금흐름에 미치는 영향을 이해할 수 있을 만큼 재무제표가 적절한 공시를 제공하고 있는지 대한 평가는 다음 사항에 대한 고려를 포함한다.
- 재무제표의 정보가 기업의 상황에 관련되고 특유한 정도
 - 공시가 의도된 이용자들이 다음을 이해하는데 도움을 주기에 적절한지 여부
 - 해당 재무보고체계에서 정한 인식기준(또는 제거기준)을 충족하지 못하는 거래나 사건에서 발생하는 기업의 잠재적 자산과 부채의 성격과 범위
 - 거래와 사건에서 발생한 중요왜곡표시위험의 성격과 범위
 - 사용된 방법 및 가정과 판단, 그리고 표시되거나 달리 공시된 금액에 영향을 주는 방법 등의 변경(관련 민감도 분석 포함)

재무제표의 공정한 표시가 달성되었는지 여부를 평가 (문단 14 참조)

- A7 일부 재무보고체계는 명시적으로 또는 묵시적으로 공정표시²⁰의 개념을 인정한다. 문단

¹⁹ 감사기준서 540 “공정가치 등 회계추정치와 관련 공시에 대한 감사” 문단 21

²⁰ 예를 들어, 국제재무보고기준(IFRSs)은 공정한 표시를 위해서는 ‘개념체계’에서 정한 자산, 부채, 수익 및 비용에 대한 정의와 인식요건에 따라 거래, 그 밖의 사건과 상황의 효과를 충실하게 표현해야 한다고 기술하고 있다.

감사기준서 700

7(b)에서 기술되었듯이 공정표시²¹ 재무보고체계는 해당 체계의 요구사항의 준수만 요구하는 것이 아니라 경영진이 해당 체계²²가 구체적으로 요구하는 것 이상으로 공시하는 것이 필요할 수 있다고 명시적이나 암묵적으로 인정하고 있다.

- A8 재무제표가 표시와 공시 모두에 있어 공정한 표시를 달성하는지에 대한 감사인의 평가는 전문가적 판단사항이다. 이 평가는 기업에 대한 감사인의 이해와 감사 중 입수한 감사증거에 기초하여 기업의 사실과 상황 및 그 변동과 같은 사항을 고려한다. 평가는 또한 예를 들어 재무보고 요구사항 변경이나 경제 환경의 변화와 같이 공정한 표시를 달성하기 위해 필요한 중요한 사항에서 (일반적으로 전체적인 재무제표에 기초한 이용자의 경제적 의사결정에 영향을 줄 것이라고 합리적으로 예상되는 경우 왜곡표시는 중요하다) 생긴 공시에 대한 고려를 포함한다.
- A9 재무제표가 표시와 공시 모두에 있어 공정한 표시를 달성하는지에 대한 감사인의 평가는 예를 들어 특정 표시를 선택한 이유와 고려된 대안에 대한 그들의 견해에 대하여 경영진과 지배기구와의 논의하는 것을 포함한다. 논의할 내용의 예는 다음과 같다.
- 재무제표의 금액이 집계되거나 세분화된 정도와 금액이나 공시의 표시가 유용한 정보를 이해하기 어렵게 만들거나 정보를 오도하는지 여부
 - 적합한 산업 실무와의 일관성 또는 산업 실무에서 벗어난 것이 기업의 상황에 관련되며 근거가 있는지 여부

해당 재무보고체계에 대한 기술 (문단 15 참조)

- A10 감사기준서 200에 설명된 바와 같이, 경영진 (적절한 경우 지배기구 포함)은 재무제표를 작성할 때 해당 재무보고체계에 대한 적절한 기술을 재무제표에 포함시키도록 요구된다.²³ 그러한 기술은 재무제표의 이용자들에게 해당 재무제표가 준거하고 있는 재무보고체계를 알려준다.
- A11 재무제표가 특정 해당 재무보고체계에 따라 작성되었다는 기술은, 해당 재무제표의 보고기간에 유효한 해당 재무보고체계의 요구사항을 모두 준수하고 있을 때에만 적절하다.
- A12 해당 재무보고체계를 기술할 때 부정확하게 제한하거나 한정하는 문구는 재무제표 이용자를 오도할 수 있으므로 해당 재무보고체계에 대한 기술로는 적절하지 아니하다 (예를 들어, “재무제표는 실질적으로 한국채택국제회계기준을 준수하고 있다”는 문구).

하나 이상의 재무보고체계에 대한 언급

- A13 어떤 경우에는, 국제회계기준이 아닌 해당 국가의 재무보고체계와 국제회계기준과 같이 복수의 재무보고체계에 따라 작성되었다는 내용이 재무제표에 기재될 수 있을 것이다. 이는 경영진이 복수의 재무보고체계에 따라 재무제표를 작성하도록 요구되거나 스스로 선택한 경우에 발생할 수 있는데, 이 경우 각각의 기준 모두가 해당 재무보고체계다. 이와 같이 기재하는 것은 재무제표가 각각의 재무보고체계를 개별적으로 준수하고 있는 경우에만 적절하다. 각각의 재무보고체계 모두를 준수하였다고 인정되기 위해서는, 재무제표는 두 개의 재무보고체계를 동시에 준수해야 하며 재무제표를 조정할 필요가 전혀 없어야 한다. 실무적으로, 복수의 재무보고체계에 대한 동시 준수는 해당 국가가

²¹ 감사기준서 200 문단 13(a)참조

²² 예를 들어, 국제재무보고기준(IFRSs)은 구체적인 요구사항을 준수하더라도 특정거래, 그 밖의 사건 및 상황이 기업의 재무상태와 재무성과에 미치는 영향을 재무제표이용자가 이해하기에 충분하지 않은 경우 추가공시를 제공하도록 요구한다(IAS 1 ‘재무제표 표시’ 문단17(a)).

²³ 감사기준서 200 문단 A2-A3

감사기준서 700

다른 기준 (예를 들어 국제회계기준)을 해당 국가의 재무보고기준으로 수용할 뿐 아니라, 이러한 기준을 준수하기 위한 모든 장벽을 제거하지 않는 한 충족되기 어려울 것이다.

- A14 재무제표가 하나의 재무보고체계에 따라 작성된 경우, 다른 재무보고체계를 적용했을 때의 조정결과에 대한 주석이나 보충적 명세서가 포함되었다면 해당 재무제표는 그 다른 재무보고체계를 준수하여 작성한 재무제표가 아니다. 이는 해당 재무제표가 그 다른 재무보고체계에서 요구하는 방법으로 모든 정보를 포함하는 것이 아니기 때문이다.
- A15 그러나 어떤 재무제표가 하나의 재무보고체계에 따라 작성되면서, 추가적으로 재무제표의 주석에 해당 재무제표가 다른 재무보고체계를 준수한 정도를 기재하는 경우가 있을 수 있다 (예를 들어, 해당 국가의 재무보고체계에 따라 재무제표를 작성하면서, 그 주석에 국제회계기준을 준수하고 있는 정도를 포함시키는 경우). 이와 같은 기재는 보충적 재무정보에 해당될 수 있으며, 문단 53에서 논의되고 있는 바와 같이 재무제표와 명확하게 구별될 수 없는 경우에는 감사의견의 표명 대상에 포함되는 것이다.

의견의 형태

- A16 재무제표가 공정표시체계의 요구사항에 따라 작성되었지만, 공정한 표시를 달성하지 못하는 경우가 있을 수 있다. 이러한 경우에는 경영진은 해당 재무보고체계가 구체적으로 요구하는 것 이상으로 재무제표에 추가적인 공시를 포함시키거나, 재무제표의 공정한 표시를 달성하기 위해서 극히 드물게 해당 체계의 요구사항을 이탈할 수도 있을 것이다.(문단 18 참조)
- A17 만약 감사인이 감사기준서 210에 따라 어떤 준수체계가 수용가능하다고 결정하였다면, 그러한 체계에 따라 작성된 재무제표가 오도한다고 감사인이 생각하는 경우는 극히 드물 것이다.²⁴ (문단 19 참조)

감사보고서 (문단 20 참조)

- A18 서면보고는 종이로 발행된 보고서와 전자매체를 이용한 보고서 모두를 포함한다.
- A19 이 감사기준서의 보론은 재무제표에 대한 감사보고서를 예시하면서 문단 20-48에서 제시된 요소를 구체화한다. 이 감사기준서는 **감사의견** 단락과 **감사의견근거** 단락을 제외하고는 감사보고서 요소의 배열순서에 대한 요구사항을 규정하지 아니한다. 그러나, 이 감사기준서는 이 기준서 보론의 감사보고서 사례와 다른 감사보고서 요소의 배열순서가 있는 특정 상황하에서 국제감사기준에 따라 수행된 감사의 감사보고서를 작성하는데 도움을 주기 위해 구체적인 제목의 사용을 요구한다.

감사기준에 따라 수행한 감사에 대한 감사보고서

제목 (문단 21 참조)

- A20 예를 들어 “독립된 감사인의 감사보고서”와 같이, 해당 감사보고서가 독립된 감사인의 감사보고서라는 것을 나타내는 제목은 이러한 보고서가 다른 사람들이 발행한 보고서와 구별하게 한다.

수신인 (문단 22 참조)

- A21 감사보고서가 누구를 수신인으로 해야 되는지는 종종 해당 국가의 법규 또는 감사업무조건에 명시될 수 있다. 일반적으로 감사보고서는 누구를 위하여 보고서가 작성되는지에 따라 수신인이 결정되며, 종종 감사대상 기업의 주주나 지배기구를 수신인으로 한다.

²⁴ 감사기준서 210 “감사업무 조건의 합의” 문단 6(a)

감사기준서 700

감사의견 (문단 24-26 참조)

감사받은 재무제표에 대한 언급

A22 감사보고서에는 예를 들어, 감사인은 기업의 재무제표 [여기에는 해당 재무보고체계에서 요구되는 전체재무제표를 구성하는 단위재무제표의 명칭, 단위재무제표의 일자나 기간을 기재한다]를 감사하였다고 기재하고, 유의적인 회계정책의 요약을 포함한 재무제표의 주석을 언급한다.

A23 감사인은 연차보고서와 같이 기타정보를 포함하는 문서에 감사받은 재무제표가 포함될 것이라는 사실을 알게 될 때는, 표시방식이 허용된다면 감사받은 재무제표의 페이지 번호를 명시할 것을 고려할 수 있다. 이것은 이용자가 감사보고서와 관련되는 재무제표를 식별하는 데 도움이 된다.

“중요성의 관점에서 공정하게 표시하고 있습니다.”, 또는 “진실하고 공정한 관점을 제시하고 있습니다.”

A24 “중요성의 관점에서 공정하게 표시하고 있습니다”와 “진실하고 공정한 관점을 제시하고 있습니다”라는 문구들은 서로 동등한 것으로 본다. “중요성의 관점에서 공정하게 표시하고 있습니다.”, 또는 “진실하고 공정한 관점을 제시하고 있습니다.” 라는 문구 중 어느 것이 사용되는지 여부는 해당 국가의 재무제표감사를 규율하는 법규 또는 해당 국가에서 일반적으로 인정된 실무관행에 의해 결정된다. 법규에서 이와 다른 문구를 사용하도록 요구하는 경우, 이것이 감사인에게 공정표시체계에 따라 작성된 재무제표가 공정한 표시를 달성하고 있는지를 평가하도록 하는 문단 14의 요구사항에는 영향을 미치지 아니한다.

A25 감사인이 적정의견을 표명하는 경우, 의견과 관련하여 “앞에서 기술한 바와 같이”나 “~을 조건으로”와 같은 문구를 사용하는 것은 조건부 의견 또는 의견의 약화 및 수정을 나타내는 것이므로 적절하지 않다.

재무제표가 표시하는 정보에 대한 기술

A26 감사의견은 해당 재무보고체계에서 정의된 전체재무제표를 대상으로 한다. 예를 들어 여러 일반목적체계의 경우, 재무제표는 재무상태표, 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약을 포함한 재무제표의 주석으로 구성된다. 국가에 따라서는 추가적인 정보도 재무제표의 일부로 고려될 수 있다.

A27 공정표시체계에 따라 작성된 재무제표의 경우, 감사의견은 재무제표가 표시하고자 하는 정보(예를 들어, 한국채택국제회계기준에 따라 작성된 재무제표의 경우 *보고기간말의 재무상태와 동일로 종료되는 보고기간의 재무성과 및 현금흐름*)을 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고 있다고 기술하거나, 또는 진실하고 공정한 관점을 제시하고 있다고 기술한다. 따라서, 이 감사기준서의 문단 25와 다른 곳의 [...]는 해당 재무보고체계가 한국채택국제회계기준인 경우 이전 문장에 이탤릭체 문구로 대체하거나 또는 다른 해당 재무보고체계의 경우 재무제표가 표시하고자 하는 문구로 대체하는 것을 목적으로 한다.

해당 재무보고체계 및 해당 체계가 감사의견에 미치는 영향의 기술

A28 감사의견에서 해당 재무보고체계를 표시하는 것은 감사보고서의 이용자들에게 감사의견이 표명되는 관점을 알려주기 위한 것으로서, 문단 14에서 요구되는 공정한 표시에 관한 평가를 제한하려는 의도가 아니다. 해당 재무보고체계는 다음과 같은 표현들로 식별된다
“한국채택국제회계기준에 따라 ----“

감사기준서 700

“X국에서 일반적으로 인정된 회계원칙에 따라 ---“

- A29 해당 재무보고체계가 재무보고기준과 법규의 요구사항을 포괄하고 있을 경우, 해당 재무보고체계는 “한국채택국제회계기준 및 대한민국의 XX 법규의 요구사항에 따라---“와 같은 문구로 식별된다. 감사기준서 210은 재무보고기준과 법규상 요구사항 사이에 상충이 존재하는 상황을 다룬다.²⁵
- A30 문단 A8에서 언급된 바와 같이, 재무제표는 2개의 재무보고체계에 따라 작성될 수 있으며, 따라서 이들은 모두 적용가능한 해당 재무보고체계다. 그러므로 감사인은 재무제표에 대한 의견을 형성할 때 각각의 재무보고체계를 분리하여 고려하며, 문단 25-27에 따른 감사의견에는 다음과 같이 2개의 재무보고체계 모두를 언급한다.
- (a) 만약 재무제표가 각각의 재무보고체계를 개별적으로 준수하고 있으면 2개의 의견이 표명된다. 즉, 재무제표가 해당 재무보고체계 중 하나 (예를 들어 해당 국가의 재무보고체계)에 따라 작성되었다는 의견과, 해당 재무제표가 또 다른 해당 재무보고체계 (예를 들어, 한국채택국제회계기준)에 따라 작성되었다는 의견을 표명한다. 이러한 두 개의 의견은 분리하여 표명할 수도 있고, 한 문장 (예를 들어 재무제표가 X국에서 일반적으로 인정된 회계원칙과 한국채택국제회계기준에 따라 중요성의 관점에서 공정하게 표시되어 있다고 하는 것)으로 표명할 수도 있다.
 - (b) 만약 재무제표가 해당 재무보고체계 중 하나를 준수하고 있지만 다른 하나는 준수하지 않고 있는 경우에는, 준수하고 있는 재무보고체계 (예를 들어, 해당 국가의 재무보고체계)에 대하여는 이를 준수하였다는 적정의견을 표명하고, 준수하지 않고 있는 재무보고체계 (예를 들어, 한국채택국제회계기준)에 대하여는 감사기준서 705에 따라 변형의견을 표명할 수 있을 것이다.
- A31 문단 A10에서 언급된 바와 같이, 재무제표가 해당 재무보고체계에 따라 작성되면서, 추가적으로 재무제표의 주석에서 해당 재무제표가 다른 재무보고체계를 준수한 정도를 공시하는 경우가 있을 수 있다. 이러한 보충적 정보는 재무제표와 명확하게 구별될 수 없다면 감사의견의 표명 대상에 포함된다 (문단 53-54과 문단 A78-A84의 관련 적용자료 참조). 따라서,
- (a) 만약 다른 재무보고체계의 준수에 관한 공시가 오도하는 경우, 감사기준서 705에 따라 변형의견이 표명된다.
 - (b) 만약 그러한 공시가 오도하지 않지만 해당 정보가 이용자들의 재무제표 이해에 근본이 될 정도로 중요하다고 판단한 경우에는, 감사기준서 706에 따라 강조사항문단을 추가하여 해당 공시에 대한 주의를 환기시킨다.

감사의견근거 (문단 28 참조)

- A32 **감사의견근거** 단락은 감사의견에 관한 중요한 관점을 제시한다. 따라서, 이 감사기준서는 **감사의견근거** 단락을 감사보고서의 **감사의견** 단락 바로 다음에 배치할 것을 요구한다.
- A33 적용한 감사기준을 언급하는 것은 감사보고서의 이용자들에게 감사가 규정된 기준에 따라 수행되었다는 것을 알리는 것이다.
- 관련 윤리적 요구사항(문단 28(c)참조)

²⁵ 감사기준서 210 문단 18

감사기준서 700

- A34 관련 윤리적 요구사항의 원천에 대한 관할지의 표시는 특정 감사업무와 관련된 해당 요구사항에 대한 투명성을 증가시킨다. 감사기준서 200에서는 관련 윤리적 요구사항에는 재무제표감사와 관련된 공인회계사윤리기준의 제1부와 제2부, 그리고 **공인회계사법 제 21조, 제 33조의** 요구사항도 포함된다고 설명한다.²⁶ 관련 윤리적 요구사항이 공인회계사윤리기준의 요구사항을 포함하는 경우, 해당 진술에도 공인회계사윤리기준이 언급될 수 있다. 공인회계사윤리기준이 감사관련 윤리적 요구사항 모두에 해당된다면, 해당 진술에 원천에 대한 관할지를 표시할 필요는 없다.
- A35 어떤 국가에서는, 관련 윤리적 요구사항이 윤리규정과 법규내 추가적인 규정 및 요구사항과 같은 몇몇 다른 원천에 존재할 수 있다. 독립성과 다른 관련 윤리적 요구사항이 제한된 수의 원천에 포함되는 경우, 감사인은 관련된 원천의 이름(즉, 국가내 적용한 규정의 이름)을 선택할 수 있다. 또는 일반적으로 이해되고 해당 원천(X국 에서 민간 기업의 감사에 대한 독립성 요구사항)을 적절하게 요약하는 용어를 언급할 수 있다.
- A36 법규, 해당 국가의 감사기준 또는 감사업무의 조건은 감사인에게 감사보고서에 관련 윤리적 요구사항(재무제표감사에 적용된 독립성 관련 사항 포함)의 원천에 대하여 더 구체적인 정보를 제공하도록 요구할 수 있다.
- A37 재무제표감사와 관련된 윤리적 요구사항의 원천이 다수인 경우, 감사보고서에 포함할 적절한 정보량을 결정할 때 중요하게 고려해야 할 사항은 감사보고서의 다른 유용한 정보를 모호하게 하는 위험에 대한 투명성의 균형을 유지하는 것이다.
- 그룹감사에 대한 특별한 고려사항
- A38 관련 윤리적 요구사항(독립성 관련 사항 포함)의 다양한 원천이 있는 경우 그룹감사 시, 해당 국가의 감사보고서에서의 언급은 일반적으로 그룹업무팀에 적용가능한 윤리적 요구사항과 관련이 있다. 이는 그룹 감사 시 부문감사인도 그룹감사와 관련된 윤리적 요구사항을 준수하여야 하기 때문이다.²⁷
- A39 감사기준은 부문감사인을 포함한 감사인에 대한 구체적인 독립성 또는 윤리적 요구사항을 제공하지는 않으므로 그룹업무팀이 준수하는 공인회계사윤리기준의 독립성 요구사항 또는 다른 윤리적 요구사항을 확대하거나 무시하지 않고 또한, 모든 경우에 부문감사인이 그룹업무팀에 적용되는 동일한 특정 독립성 요구사항을 준수할 것을 요구하지도 않는다. 따라서, 그룹 감사시 관련 윤리적 요구사항(독립성 관련 사항 포함)은 복잡할 수도 있다. 감사기준서 600²⁸은 감사인이 그룹감사시, 부문감사인이 그룹감사 관련 독립성 요구사항을 충족시키지 못하는 상황을 포함하여, 부문재무정보에 대한 업무를 수행할 수 있는 지침을 제공한다.
- 핵심감사사항 (문단 31 참조)
- A40 법규에서 상장기업 외 기업(예를 들어, 해당 법규상 공공기업으로 특징되는 기업)에 대한 감사의 핵심감사사항에 대한 커뮤니케이션을 요구할 수도 있다.
- A41 감사인 또한 사업의 성격 및 규모를 고려하여 공익적으로 중요한 기업(예를 들어, 광범위한 이해관계자를 가지고 있기 때문에)을 포함한 기타 법인에 대한

²⁶ 감사기준서 200 문단 A16

²⁷ 감사기준서 600 문단 A37

²⁸ 감사기준서 600 문단 19-20

감사기준서 700

핵심감사사항을 커뮤니케이션할 것을 결정할 수도 있다. 그런 기업의 예로는 금융기관(은행, 보험회사 및 연금기금)과 자선단체와 같은 기타 기업을 들 수 있다.

- A42 감사기준서 210에서는 감사인이 경영진 및 적합한 경우 지배기구와 감사업무의 조건에 합의할 것을 요구하고 있고 기업에 대한 감사업무 조건을 합의할 때의 경영진과 지배기구의 역할은 기업의 지배구조와 관련 법규에 따라 달라진다고 설명한다.²⁹ 또한, 감사계약서 또는 기타 적절한 형태의 합의서에 감사인에 의해 발행될 보고서의 예상되는 형태와 내용에 대한 언급을 포함하도록 요구한다.³⁰ 감사인이 핵심감사사항에 대하여 커뮤니케이션하도록 요구되지 않는 경우, 감사기준서 210³¹은 감사인이 감사보고서에 핵심감사사항을 커뮤니케이션할 수 있는 가능성이 있음을 감사조건에서 언급하는 것이 도움이 될 수 있고 어떤 국가에서는 이를 수행할 능력을 유지하기 위해 그런 가능성에 대한 언급을 포함하는 것이 필요할 수도 있다고 설명한다.

공공부문에 특유한 고려사항

- A43 상장기업은 공공부문에서는 흔하지 않다. 그러나, 기타의 공공부문들이 규모, 복잡성 또는 공익적 측면에서 중요할 수 있다. 이러한 경우, 법규에 의해 공공부문 감사인에게 감사보고서에서 핵심감사사항을 커뮤니케이션하도록 요구하거나 또는 감사인이 결정할 수도 있다.

재무제표에 대한 책임 (문단 33-34 참조)

- A44 감사기준서 200에서는 감사기준에 따라 수행되는 감사의 전제로서 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)의 책임을 설명한다.³² 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)은 관련되는 경우 재무제표의 공정한 표시를 포함하여 해당 재무보고체계에 따라 재무제표를 작성할 책임을 수용한다. 경영진은 또한 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없는 재무제표를 작성하기 위해 필요하다고 결정한 내부통제에 대한 책임을 수용한다. 경영진의 책임에 대한 기술은 이용자에게 감사가 수행되는 전제조건을 설명하는 데 도움이 되므로, 감사보고서에는 이들 두 책임에 대한 언급이 포함된다. 감사기준서 260에서는 기업을 감시하는 책임이 있는 사람 또는 조직을 설명하고 국가마다 기업지배구조의 다양성에 대한 논의를 제공하기 위해 지배기구라는 용어를 사용한다.
- A45 감사인이 특정 국가 또는 해당 기업의 성격과 관련하여 재무제표의 작성과 관련된 경영진의 추가적인 책임을 문단 33-34의 경영진과 지배기구의 책임에 대한 기술에 추가하여 기재하는 것이 적절한 상황이 있을 수 있다.
- A46 감사기준서 210에서는 감사계약서 또는 기타 적절한 형태의 합의서에서 경영진의 책임을 합의하도록 요구한다.³³ 감사기준서 210에서는 만약 법규가 재무보고에 관하여 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)의 책임을 규정하고 있는 경우, 감사인은 해당 법규는 감사기준서 210에 규정한 것과 사실상 동등하다고 판단되는 책임을 포함하고 있다는 결정을 할 수 있다고 설명함으로써 이와 관련하여 일부 유연성을 제공한다. 감사인은 그러한 동등한 책임에 대하여는 감사계약서 또는 기타 적절한 형태의 합의서에 법규에 있는 문구를 이용하여 기재할 수 있을 것이다. 이 같은 문구는 이

²⁹ 감사기준서 210 문단 9-A22

³⁰ 감사기준서 210 문단 10

³¹ 감사기준서 210 문단 A25

³² 감사기준서 200 문단 13(j)

³³ 감사기준서 210 문단 6(b)(i)-(ii)

감사기준서 700

감사기준서 문단 33(a)에서 요구되는 책임을 감사보고서에 기술할 때도 이용할 수 있을 것이다. 감사인이 법규에 있는 문구를 감사계약서에 기재하지 않기로 결정한 경우와 같이 이와 다른 상황에서는 이 감사기준서 문단 33(a)의 문구가 이용된다. 문단 33에서 요구하는 바와 같이 감사보고서에 경영진의 책임에 대한 기술을 포함하는 것에 추가하여, 그러한 정보들을 입수할 수 있는 경우(즉, 기업의 사업보고서 또는 관계 당국의 웹사이트에서)의 언급을 포함함으로써 감사인은 이런 책임의 세부적인 기술을 언급할 수 있다.

A47 어떤 국가에서는 법규가 경영진의 책임을 규정하면서 회계장부와 기록 또는 회계시스템의 적절성에 대하여 구체적으로 언급하는 경우도 있다. 감사기준서 315³⁴에서 정의된 바와 같이, 이들 장부와 기록 그리고 회계시스템은 내부통제의 필수적인 일부를 구성하므로, 감사기준서 210과 문단 33에 따른 기술에는 이들에 대하여 구체적으로 언급을 하지 않는다.

A48 이 감사기준서의 보론에서는 국제회계기준이 해당 재무보고체계일 경우 문단 33(b)의 요구사항이 어떻게 적용되는지 사례를 제공한다. 국제회계기준 외 해당 재무보고체계가 사용되는 경우라면, 이 감사기준서 보론에서 표시한 사례 문장들은 해당 상황에서 다른 재무보고체계의 적용을 반영하도록 조정이 필요할 수 있다.

재무보고절차에 대한 감시 (문단 35 참조)

A49 재무보고절차에 대한 감시에 관여하는 전부가 아닌 일부 개인들이 재무제표 작성에도 관여할 경우, 이 감사기준서 문단 34에서 요구하는 기술은 기업의 특정 상황을 반영하도록 적절하게 수정이 필요할 수 있다. 재무보고절차의 감시에 책임이 있는 자가 재무제표 작성에 책임이 있는 자와 동일할 경우 감시 책임에 대한 언급은 요구되지 않는다.

재무제표감사에 대한 감사인의 책임 (문단 37-40 참조)

A50 이 감사기준서 문단 36-39에서 요구하는 감사인의 책임에 대한 기술은 기업의 고유한 성격(예를 들어, 감사보고서가 연결재무제표를 다루는 경우)이 반영되도록 조정될 수도 있다. 이 감사기준서 보론의 사례2는 이러한 사례를 포함한다.

감사인의 목적 (문단 38(a) 참조)

A51 감사보고서는 감사인의 목적이 재무제표가 전체적으로 부정이나 오류로 인하여 중요하게 왜곡표시되지 아니하였는지 여부에 대하여 합리적인 확신을 얻고 감사의견이 포함된 감사보고서를 발행하는 것임을 설명한다. 이는 재무제표 작성에 대한 경영진의 책임과 대비된다.

중요성에 관한 설명 (문단 38(c) 참조)

A52 이 감사기준서의 보론에서는 국제회계기준이 해당 재무보고체계인 경우 중요성에 관한 설명을 제공하는 문단 37(c)의 요구사항이 어떻게 적용되는지 사례를 제공한다. 국제회계기준 외 해당 재무보고체계가 사용되는 경우라면, 이 감사기준서 보론에 표시한 사례 문장들은 해당 상황에서 다른 재무보고체계의 적용을 반영하도록 조정이 필요할 수 있다.

³⁴ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가” 문단 4(c)

감사기준서 700

감사기준서 701 관련 감사인의 책임 (문단 40(c) 참조)

- A53 감사인은 문단 39(c)에서 요구하는 사항 이외에 감사인의 책임에 대한 기술에 추가적인 정보를 제공하는 것이 유용한지 고려할 수도 있다. 예를 들어, 감사인은 감사기준서 315에 따라 중요왜곡표시위험이 높다고 평가되거나 유의적 위험으로 식별된 분야 (즉, 추정불확실성이 높은 것으로 식별된 회계추정치를 포함하여 경영진이 유의적으로 판단하는 것(이하 “유의적경영진판단”이라 한다)이 수반된 재무제표의 분야와 관련된 감사인이 유의적으로 판단하는 것(이하 “유의적감사인판단”이라 한다)과 보고기간 중 발생한 유의적인 사건 또는 거래가 감사에 미치는 영향)에 주의를 기울이면서 감사를 수행할 때 유의적감사인주의를 요하는 사항을 결정하기 위해 감사기준서 701 문단 9의 요구사항에 대하여 언급할 수 있다.

재무제표감사에 대한 감사인의 책임을 기술하는 위치 (문단 41, 50(j) 참조)

- A54 감사보고서의 보론에 이 감사기준서 문단 38-39에서 요구하는 정보를 포함하거나 법규 또는 해당 국가의 감사기준에서 명시적으로 허용하는 경우, 그러한 정보를 포함하는 관계 당국의 웹사이트에 대하여 언급하는 것은 감사보고서의 내용을 간소화할 수 있는 유용한 방법일 수 있다. 그러나, 감사인의 책임에 대한 기술이 감사기준에 따라 수행된 감사에 대한 이용자의 기대를 알리는데 필요한 정보를 포함하기 때문에, 그러한 정보에 접근할 수 있는 곳을 표시하는 언급을 감사보고서에 포함하여야 한다.

보론에서의 위치 (문단 41(b), 50(j) 참조)

- A55 문단 40에서는 보론의 위치에 대하여 감사보고서의 본문 내에 적합한 언급이 이루어진다면, 감사인은 재무제표의 감사에 대한 감사인의 책임을 기술하고 있는 문단 38-39에서 요구하는 문구를 감사보고서 보론에 포함하는 것을 허용한다. 감사보고서에서 보론을 언급하는 방식에 대한 사례는 다음과 같다.

재무제표감사에 대한 감사인의 책임

우리의 목적은 재무제표에 전체적으로 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없는지에 대하여 합리적인 확신을 얻고 우리의 의견이 포함된 감사보고서를 발행하는 데 있습니다. 합리적인 확신은 높은 수준의 확신을 의미하나 감사기준에 따라 수행된 감사가 항상 중요한 왜곡표시를 발견한다는 것을 보장하지는 않습니다. 왜곡표시는 부정이나 오류로부터 발생할 수 있으며 왜곡표시가 재무제표를 근거로 하는 이용자의 경제적 의사결정에 개별적으로 또는 집합적으로 영향을 미칠 것이 합리적으로 예상되면 그 왜곡표시는 중요하다고 간주됩니다.

재무제표감사에 대한 우리의 책임의 추가적인 설명은 이 감사보고서의 보론 X에 포함되어 있습니다. [설명의 위치에 대한 페이지 번호 및 기타 구체적인 언급을 표시]에 위치한 이 설명은 이 감사보고서의 일부를 구성하고 있습니다.

관계 당국의 웹사이트 언급 (문단 41(c), 42 참조)

- A55 문단 41은 법규 또는 해당 국가의 감사기준에서 명시적으로 허용되는 경우에만 감사인은 관계 당국의 웹사이트에 위치한 감사인의 책임에 대한 기술을 언급할 수 있다고 설명한다. 정보를 찾을 수 있는 웹사이트 위치에 대한 구체적인 언급을 통해 감사보고서에 포함된 웹사이트의 정보가 감사인의 업무나 더 넓게는 감사기준에 따른 감사를 설명할 수도 있다. 그러나 이는 이 감사기준서 문단 38-39에서 요구되는 기술과

감사기준서 700

일관되지 않을 수는 없다. 이는 웹사이트 상 감사인의 책임을 기술한 문구가 더 세부적일 수 있고 또는 그런 문구가 문단 39-40에서 다루는 사항을 반영하고 있으며, 상충되지 않는다면, 재무제표감사와 관련한 다른 사항을 설명할 수 있음을 의미한다.

- A57 관계 당국으로는 해당 국가의 감사기준제정기관, 규제기관 또는 감사감독기관이 될 수 있을 것이다. 이러한 조직들은 표준화된 정보의 정확성, 완전성 및 지속적인 이용가능성을 더 잘 확보하게 된다. 감사인은 그러한 웹사이트를 유지하는 것이 적합하지 않을 것이다. 감사보고서에서 웹사이트를 언급하는 방식에 대한 사례는 다음과 같다.

재무제표감사에 대한 감사인의 책임

우리의 목적은 재무제표에 전체적으로 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없는지에 대하여 합리적인 확신을 얻어 우리의 의견이 포함된 감사보고서를 발행하는 데 있습니다. 합리적인 확신은 높은 수준의 확신을 의미하나 감사기준에 따라 수행된 감사가 항상 중요한 왜곡표시를 발견한다는 것을 보장하지는 않습니다. 왜곡표시는 부정이나 오류로부터 발생할 수 있으며 왜곡표시가 재무제표를 근거로 하는 이용자의 경제적 의사결정에 개별적으로 또는 집합적으로 영향을 미칠 것이 합리적으로 예상되면 그 왜곡표시는 중요하다고 간주됩니다.

재무제표감사에 대한 우리의 책임의 추가적인 설명은 [관계 기관]의 웹사이트 [웹사이트 주소]에 있습니다. 이 설명은 이 감사보고서의 일부를 구성하고 있습니다.

기타의 보고책임 (문단 43-45 참조)

- A58 국가에 따라서는 감사인이 감사기준에 따른 책임에 보충하여 기타사항의 보고에 대한 추가적인 책임을 질 수 있다. 예를 들어, 감사인은 재무제표에 대한 감사의 수행 중에 알게 된 특정 사항을 보고하도록 요청받을 수 있다. 또는 감사인이 특정의 절차를 추가적으로 수행하여 보고하거나, 회계장부와 기록, 재무보고에 대한 내부통제 및 기타 정보들이 적절한지와 같이 특정 사항에 대하여 의견을 표명하도록 요청받을 수도 있다. 특정 국가의 감사기준에서는 해당 국가에서의 추가적인 보고책임과 관련하여 감사인의 책임에 대한 지침을 종종 제공하기도 한다.
- A59 어떤 경우에는 관련 법규가 감사인의 이러한 기타 책임을 재무제표에 대한 감사보고서의 일부로 보고하도록 요구하거나 허용하기도 한다. 또 다른 경우에는 이를 별도의 보고서로 보고하도록 요구하거나 허용하기도 한다.
- A60 이 감사기준서 문단 43-45에서는 기타의 보고책임과 감사기준에 따른 감사인의 책임이 같은 사항을 다루고 감사보고서의 문구가 이들 책임을 명확히 구별하고 있는 경우에만 기타의 보고책임과 감사기준에 따른 감사인의 책임이 결합된 표시를 허용한다. 그런 명확한 구별은 감사보고서에 기타의 보고책임의 원천을 언급할 필요성과 그러한 책임이 감사기준에서 요구하는 책임 이상임을 기술하는 것이 필요할 수 있다. 그렇지 않으면, 기타의 보고책임은 “기타 법규의 요구사항에 대한 보고” 또는 해당 단락의 내용에 적합한 다른 제목으로 감사보고서 내 별도 단락으로 다루어지도록 요구된다. 이러한 경우, 문단 44에서는 감사인이 “재무제표감사에 대한 보고”라는 제목으로 감사기준에 따른 보고책임을 포함하도록 요구한다.

업무수행이사의 이름 (문단 46 참조)

감사기준서 700

- A61 품질관리기준서 1³⁵은 회계법인이 전문직 기준과 해당 법규의 요구사항에 따라 업무가 수행되었다는 합리적인 확신을 제공하기 위한 정책과 절차를 수립할 것을 요구한다. 이 품질관리기준서1의 요구사항에도 불구하고, 감사보고서에 업무수행이사의 이름을 표명하는 것은 상장기업의 일반목적 전체재무제표에 대한 감사보고서의 이용자에게 추가적인 투명성을 제공하기 위한 것이다.
- A62 법규 또는 해당 국가의 감사기준에서 상장기업의 일반목적 전체재무제표에 대한 감사보고서 외 감사보고서에도 감사 담당 업무수행이사 이름을 포함하도록 요구할 수도 있다. 업무수행이사를 보다 명확하게 식별하기 위해 감사보고서에 업무수행이사 이름 이상의 추가적인 정보(예를 들어, 감사인이 업무를 수행하는 국가와 관련한 업무수행이사의 전문자격번호)를 포함할 것을 법규 또는 해당 국가의 감사기준에서 요구할 수 있으며 또는 감사인이 결정할 수 있을 것이다.
- A63 드문 상황으로 업무수행이사의 신원이 공개되는 경우, 감사인은 업무수행이사, 다른 업무팀원 또는 다른 밀접하게 관련된 인원에게 신체적 피해가 초래될 수 있는 개인의 안전에 대한 위협이 발생할 가능성을 나타내는 정보를 식별하거나 경험을 할 수 있다. 그러나, 그러한 위협은, 예를 들어, 법적 책임 또는 법규 및 전문가적 제재의 위협은 포함하지 않는다. 신체적 피해가 초래될 수 있는 상황에 대하여 지배기구와의 토의는 개인의 안전에 대한 유의적 위협의 발생가능성과 심각함에 대한 추가적인 정보를 제공할 수 있다. 법규 또는 해당 국가의 감사기준에서 업무수행이사의 이름의 공시를 생략할 지 여부를 결정하는 것과 관련된 추가적인 요구사항을 규정하고 있을 수 있다.
- 감사인의 서명 (문단 47 참조)
- A64 감사인의 서명은 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지 모두를 기재하는 방식으로 한다. 어떤 국가에서는 감사보고서에 감사인의 서명에 추가하여 감사인이 보유하고 있는 회계전문직의 명칭 또는 해당 감사인이나 회계법인이 자국 주무기관의 공인을 받았다는 사실을 표시하도록 요구하는 경우도 있다.
- A65 어떤 경우에는, 법규에서 감사보고서에 전자서명의 사용을 허용하기도 한다.
- 감사보고서일 (문단 48 참조)
- A66 감사보고서일은 이 날까지 발생된 사항으로서 감사인이 알게 된 사건과 거래의 영향을 감사인이 고려하였다는 사실을 보고서의 이용자들에게 알리는 것이다. 감사보고서일 후에 발생된 사건과 거래에 대한 감사인의 책임은 감사기준서 560에서 다룬다.³⁶
- A67 감사의견은 재무제표에 대하여 표명되는 것이며 재무제표는 경영진의 책임사항이므로, 재무제표를 구성하는 모든 단위재무제표와 공시가 작성되었으며 그리고 경영진이 이들 재무제표에 대한 책임을 수용하였다는 증거가 입수되기 전까지는 감사인은 충분하고 적합한 감사증거가 입수되었는지 결론을 내릴 위치에 있지 아니하다.
- A68 국가에 따라서는 법규에서 재무제표를 구성하는 모든 단위재무제표와 공시가 작성되었다고 결정할 개인들이나 기구 (예를 들어 이사들)를 식별하고 필요한 승인절차를 규정한다. 이 경우, 그러한 승인에 관한 증거는 재무제표에 대한 감사보고서일을 정하기 전에 입수된다. 그러나 어떤 국가는 그러한 승인절차가 법규로 규정되고 있지 아니하다.

³⁵ 품질관리기준서 1 “재무제표 감사와 검토, 그리고 기타 인증 및관련 서비스 업무를 수행하는 회계법인의 품질관리” 문단 32

³⁶ 감사기준서 560 “후속사건” 문단 10-17

감사기준서 700

그러한 경우에는 재무제표를 구성하는 모든 단위재무제표와 공시가 작성되었다고 결정할 권한이 있는 개인들이나 기구를 식별하기 위해서는, 기업의 경영진이나 지배구조의 시각에서 기업이 재무제표를 작성하고 확정할 때 따르는 절차들을 고려한다. 또 어떤 경우에는, 재무제표의 보고과정 중 어느 시점에 감사가 완결되어야 하는지가 법규에서 식별되기도 한다.

- A69 어떤 국가에서는 재무제표가 발행되기 전에 주주의 최종승인이 요구되기도 한다. 이러한 국가의 경우, 감사인이 충분하고 적합한 감사증거를 얻었다고 결론을 내리는 데 재무제표에 대한 주주의 최종승인은 필요하지 않다. 감사기준의 목적상 재무제표의 승인일은 주주의 최종승인일 보다 빠른 날로서, 인정된 권한을 가진 기구가 재무제표를 구성하는 모든 단위재무제표와 공시를 작성하였다고 결정하고 또 재무제표에 대한 책임을 수행했다고 확인한 날이다.

법규에 규정된 감사보고서 (문단 50 참조)

- A70 감사기준서200에서는 감사기준과 함께 법규의 요구사항을 준수하도록 요구될 수 있다라고 설명한다.³⁷ 법규의 요구사항과 감사기준간의 차이가 보고서의 구성이나 문구에만 관련되어 있는 경우, 문단 49(a)-(n)의 요구사항은 감사기준을 언급하기 위해 감사보고서에 포함될 최소한의 요소들을 정한다. 이 경우 문단 49(a)-(n)에 포함되지 않는 문단 21-48의 요구사항은(예를 들어, 감사의견과 감사의견근거 단락들의 요구되는 배열순서 등) 적용될 필요가 없다.

- A71 특정 국가에서 요구되는 구체적인 요구사항이 감사기준과 상충되지 않을 경우, 이 감사기준서 문단 21-48에서 요구하는 구성이나 문구는 이용자들이 감사보고서가 감사기준에 따라 수행된 감사에 대한 보고서라는 점을 보다 용이하게 인식하는데 도움이 된다.

감사기준서 701에서 요구하는 정보 (문단 50(h) 참조)

- A72 법규상 감사인은 수행된 감사에 관한 추가적인 정보를 제공하도록 요구될 수 있다. 그러한 정보는 감사기준서 701의 목적과 일관성이 있는 정보를 포함할 수 있고, 또는 그런 사항에 대한 커뮤니케이션의 성격과 범위를 명시할 수 있다.

- A73 감사기준은 재무제표감사를 규율하는 제반 법규에 우선하지 아니한다. 감사기준서 701이 적용되는 경우, 관련 법규를 적용할 때 이 감사기준서 문단 49(h)에서 요구하는 단락이 감사기준서 701의 보고 요구사항과 일관성이 있으면, 감사보고서에는 감사기준에 대한 언급만 할 수 있다. 이 경우 감사인은 감사기준서 701에서 요구되는 감사보고서의 핵심감사사항에 대한 커뮤니케이션의 특정 분야를 조정할 필요가 있을 수 있다. 예를 들면 다음과 같다.

- 법규에 특정한 제목이 규정되어 있다면, “핵심감사사항”이라는 제목을 수정함.
- 법규에서 요구되는 정보가 왜 감사보고서에 기재되고 있는지 이유를 설명함. (예를 들어, 관련 법규에 대하여 언급하거나 그런 정보가 핵심감사사항과 어떻게 관련 있는지를 설명함으로써)
- 법규에서 기술의 성격과 범위를 규정하는 경우, 감사기준서 701 문단 13의 요구사항과 일관성이 있는 각 핵심감사사항의 전반적 기술을 달성하기 위해 규정된 정보를 보충함.

³⁷ 감사기준서 200 문단 A57

감사기준서 700

- A74 감사기준서 210에서는 관련 국가의 법규에서 감사보고서의 구성이나 문구(특히 감사의견 문구를 포함)를 국제감사기준의 요구사항과는 유의적으로 다르게 규정하는 경우를 다룬다. 이러한 상황에서 감사기준서 210은 감사인에게 다음 사항을 평가하도록 요구한다.

- (a) 이용자들이 재무제표의 감사로부터 얻은 확신을 오해할 수 있을 것인지 여부
- (b) 만약 그렇다면 감사보고서에서의 추가적인 설명을 통하여 오해의 가능성을 완화시킬 수 있을 것인지 여부

만약 감사인이 감사보고서에 추가적인 설명을 통하여 이러한 오해의 가능성을 완화시킬 수 없을 것으로 결론을 내리면, 감사기준서 210은 법규에서 요구되는 경우가 아닌 한 해당 감사를 수임하지 않도록 요구한다. 그러한 법규에 따른 감사는 감사기준서 210에 따르면 감사기준을 준수한 것이 아니다. 따라서, 감사인은 감사보고서에서 감사가 이 감사기준에 따라 수행되었다는 어떠한 언급도 포함하지 아니한다.³⁸

공공부문에 특유한 고려사항

- A75 공공부문의 감사인도 법규에 따라 특정 사항에 대하여 감사보고서나 보충적 보고서에 공개적으로 보고할 수 있으며, 이러한 사항은 감사기준서 701의 목적과 일관성이 있는 정보를 포함할 수 있다. 이 경우 감사인은 감사기준서 701에서 요구하는 감사보고서상 핵심감사사항의 특정 커뮤니케이션 분야를 조정할 필요가 있을 수 있거나 또는 보충적 보고서의 해당 사항에 대한 기술을 감사보고서에 언급할 필요가 있을 수 있다.

감사가 국제감사기준이 아닌 특정 국가의 감사기준과 국제감사기준 모두에 따라 수행된 경우의 감사보고서 (문단 51 참조)

- A76 감사인이 국제감사기준이 아닌 해당 국가의 감사기준을 준수할 뿐 아니라 해당 감사와 관련된 국제감사기준의 각 감사기준서를 준수했을 경우, 감사인은 감사보고서에서 해당 국가의 감사기준뿐 아니라 국제감사기준에 따라 감사를 수행하였다고 언급할 수 있다.³⁹

- A77 만약 감사인이 국제감사기준과 해당 국가의 감사기준의 요구사항 간의 상충으로 인하여 서로 다른 감사의견을 형성하게 되거나 국제감사기준에서는 요구되는 **강조사항문단** 또는 **기타사항문단**을 해당 국가의 감사기준에서는 포함시키지 않게 되는 경우, 국제감사기준과 해당 국가의 감사기준을 모두 언급하는 것은 적절하지 아니하다. 그러한 경우에는 감사보고서를 작성하면서 준수한 감사기준 (국제감사기준 또는 해당 국가의 감사기준 중 하나)만이 감사보고서에 언급되어야 한다.

재무제표와 함께 표시된 보충적 정보 (문단 53-54 참조)

- A78 기업은 상황에 따라 법규나 관련 기준의 요구에 의해 또는 자발적인 선택으로 재무제표와 함께 해당 재무보고체계에서 요구되지 아니하는 보충적 정보를 표시할 수 있다. 예를 들어, 이용자가 해당 재무보고체계를 더 잘 이해할 수 있도록 또는 특정 재무제표 항목에 대하여 더 자세한 설명을 하기 위해 보충적 정보가 표시될 수 있을 것이다. 그러한 정보는 일반적으로 보충적 명세서나 추가적인 주석의 형태로 표시된다.

³⁸ 감사기준서 210 문단 21

³⁹ 감사기준서 200 문단 A58

감사기준서 700

- A79 이 감사기준서 문단 52에서는 보충적 정보가 그 성격과 표시방식 때문에 재무제표의 필수적인 일부를 구성하는 경우 감사의견의 표명대상이 된다고 설명한다. 이 평가는 전문가적 판단사항이다. 예를 들면 다음과 같다.
- 어떤 재무제표가 다른 재무보고체계를 준수하는 정도에 대한 설명 및 차이조정이 재무제표의 주석에 포함되는 경우, 감사인은 이를 재무제표와 명확히 구별될 수 없는 보충적 정보로 고려할 수 있다. 또한 재무제표와 상호 참조되는 주석이나 보충적 명세서에 대한 것도 포함할 것이다.
 - 지출의 특정 항목을 공시하는 추가적인 손익계정이 재무제표에 보론으로 포함된 별도 명세서로서 공시되는 경우, 감사인은 이를 재무제표와 명확히 구별될 수 있는 보충적 정보로 고려할 수 있다.
- A80 감사의견의 표명대상이 되는 보충적 정보는 감사보고서에서 재무제표를 구성하는 단위재무제표를 기술할 때 주석을 언급하는 것으로 충분한 경우에는, 이를 감사보고서에서 구체적으로 언급할 필요가 없다.
- A81 보충적 정보에 대하여는 법규에서 감사가 요구되지 않을 수도 있으며, 경영진이 감사인에게 보충적 정보를 재무제표감사의 범위에 포함시키지 않도록 요청할 수도 있을 것이다.
- A82 감사받지 아니한 보충적 정보가 감사의견의 표명대상이 되는 것처럼 해석될만한 방식으로 표시되었는지 여부를 감사인이 평가하는 것은, 재무제표 및 감사받은 보충적 정보와 관련되어 해당 정보가 어디에 표시되는 것인지와, 해당 정보에 대하여 “감사받지 않음”이라는 표시가 기재되었는지 여부를 포함한다.
- A83 경영진은 감사의견의 표명대상이 되는 것으로 해석될 여지가 있는 감사받지 아니한 보충적 정보에 대하여, 예를 들어 다음과 같은 방식으로 그 표시를 변경시킬 수 있을 것이다.
- 재무제표로부터 감사받지 아니한 보충적 명세서 또는 주석으로의 상호참조 표시를 제거함으로써, 감사받은 정보와 감사받지 아니한 정보를 명확하게 구분함
 - 감사받지 아니한 보충적 정보를 재무제표 외의 부분에 배치하거나, 해당 상황에서 그러한 방법이 가능하지 않다면 최소한 감사받지 아니한 주석은 재무제표에 요구되는 주석의 말미에 일괄 배치하여 감사받지 아니한 정보라고 명확하게 표시함. 감사받지 아니한 주석이 감사받은 주석과 혼재되어 있는 경우, 감사를 받은 주석으로 잘못 해석될 수 있다.
- A84 감사기준서 720에 기술된 감사인의 책임은 해당 정보가 감사를 받지 않았다고 하여 경감되는 것이 아니다.⁴⁰

⁴⁰ 감사기준서 720 “감사받은 재무제표를 포함하고 있는 문서 내의 기타정보와 관련된 감사인의 책임”

감사기준서 700

보론 (문단 A19 참조)

재무제표에 대한 감사보고서 사례

- 사례 1: 공정표시체계에 따라 작성된 상장기업의 재무제표에 대한 감사보고서
- 사례 2: 공정표시체계에 따라 작성된 상장기업의 연결재무제표에 대한 감사보고서
- 사례 3: 공정표시체계에 따라 작성된 상장기업 외 기업의 재무제표에 대한 감사보고서 (관계 당국의 웹사이트에 기재된 자료를 언급한 경우)
- 사례 4: 일반목적 준수체계에 따라 작성된 상장기업 외 기업의 재무제표에 대한 감사보고서

사례1 - 공정표시체계에 따라 작성된 상장기업의 재무제표에 대한 감사보고서

본 사례는 다음의 상황을 가정한다.

- 공정표시체계를 사용하는 상장기업의 전체재무제표에 대한 감사이며, 그룹감사가 아님 (즉, 감사기준서 600이 적용되지 않음)
- 기업의 경영진이 한국채택국제회계기준 (일반목적체계)에 따라 작성한 재무제표임
- 감사업무의 조건에는 감사기준서 210의 재무제표에 대한 경영진의 책임에 대한 기술이 반영되어 있음
- 감사인은 입수한 감사증거에 근거하여 적정의견이 적합하다고 결론내림
- 감사에 적용된 관련 윤리적 요구사항은 국제윤리기준 그리고 해당 국가의 감사와 관련된 윤리적 요구사항을 포함하고 감사인은 두 가지 모두 언급함
- 입수한 감사증거에 근거하여, 감사인은 감사기준서 570에 따라 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하지 않는다고 결론을 내림
- 핵심감사사항은 감사기준서 701에 따라 커뮤니케이션 됨
- 재무제표에 대한 감시 책임자와 재무제표의 작성 책임자가 다름
- 재무제표에 대한 감사에 추가하여, 감사인은 현지 법률의 요구에 따른 기타의 보고책임을 지고 있음
-

독립된 감사인의 감사보고서

ABC주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

재무제표감사에 대한 보고¹

감사의견

우리는 ABC 주식회사(이하 “회사”)의 재무제표를 감사하였습니다. 해당 재무제표는 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태표, 동일로 종료되는 보고기간의 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약을 포함한

¹ “기타 법규의 요구사항에 대한 보고”라는 두번째 소제목의 해당사항이 없을 경우, “재무제표감사에 대한 보고”라는 소제목은 불필요하다.

감사기준서 700

재무제표의 주석으로 구성되어 있습니다.

우리의 의견으로는 별첨된 회사의 재무제표는 회사의 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태와 동일로 종료되는 보고기간의 재무성과 및 현금흐름을 한국채택국제회계기준에 따라, 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고[또는, “...현금흐름에 대하여 한국채택국제회계기준에 따라 진실하고 공정한 관점을 제시하고”] 있습니다.

감사의견근거

우리는 감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준에 따른 우리의 책임은 이 감사보고서의 **재무제표감사에 대한 감사인의 책임** 단락에 기술되어 있습니다. 우리는 재무제표감사와 관련된 국제윤리기준과 함께 대한민국의 윤리적 요구사항에 따라 회사로부터 독립적이며 그러한 요구사항과 국제윤리기준에 따른 기타의 윤리적 책임들을 이행하였습니다. 우리가 입수한 감사증거가 감사의견을 위한 근거로서 충분하고 적합하다고 우리는 믿습니다.

핵심감사사항

핵심감사사항은 우리의 전문가적 판단에 따라 당기 재무제표감사에서 가장 유의적인 사항들입니다. 해당 사항들은 재무제표 전체에 대한 감사의 관점에서 우리의 의견형성 시 다루어졌으며, 우리는 이런 사항에 대하여 별도의 의견을 제공하지는 않습니다.

[감사기준서 701에 따른 핵심감사사항 각각에 대한 기술]

재무제표에 대한 경영진과 지배기구의 책임²

경영진은 한국채택국제회계기준³에 따라 이 재무제표를 작성하고 공정하게 표시할 책임이 있으며, 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없는 재무제표를 작성하는데 필요하다고 결정한 내부통제에 대해서도 책임이 있습니다.

경영진은 재무제표를 작성할 때, 회사의 계속기업으로서의 존속능력을 평가하고 해당되는 경우 계속기업 관련 사항을 공시할 책임이 있습니다. 그리고 경영진이 기업을 청산하거나 영업을 중단할 의도가 없는 한 또는 그 외에는 다른 현실적인 대안이 없는 한, 회계의 계속기업전제의 사용에 대해서도 책임이 있습니다.

지배기구는 회사의 재무보고절차의 감시에 대한 책임이 있습니다.

재무제표감사에 대한 감사인의 책임

우리의 목적은 재무제표에 전체적으로 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없는지에

² 감사보고서 사례 전체에 사용되는, 경영진과 지배기구 용어는 특정 국가의 법규 체계에 적합한 기타의 용어로 대체될 필요가 있을 수 있음.

³ 경영진의 책임이 기업의 진실하고 공정한 관점을 제시하는 재무제표를 작성하는 것인 때에는, 이 문구는 다음과 같이 될 것이다: “경영진은 한국채택국제회계기준에 따라 기업의 진실하고 공정한 관점을 제시하는 재무제표를 작성할 책임이 있습니다. 또한”

감사기준서 700

대하여 합리적인 확신을 얻어 우리의 의견이 포함된 감사보고서를 발행하는데 있습니다. 합리적인 확신은 높은 수준의 확신을 의미하나 감사기준에 따라 수행된 감사가 항상 중요한 왜곡표시를 발견한다는 것을 보장하지는 않습니다. 왜곡표시는 부정이나 오류로부터 발생할 수 있으며 왜곡표시가 재무제표를 근거로 하는 이용자의 경제적인 의사결정에 개별적으로 또는 집합적으로 영향을 미칠 것이 합리적으로 예상되면 그 왜곡표시는 중요하다고 간주됩니다.

이 감사기준서 문단 40(b)에서 아래 음영자료는 감사보고서의 보론에 위치할 수 있다고 설명한다. 문단 40(c)는 법규 또는 해당 국가의 감사기준에서 명시적으로 허용하는 경우 웹사이트의 기술이 아래 감사인의 책임에 대한 기술을 설명하고 이와 일관성이 있으면, 감사보고서에 이 자료를 포함하는 것 보다는 감사인의 책임을 기술하고 있는 관계 당국의 웹사이트를 언급할 수 있다고 설명한다.

감사기준에 따른 감사의 일부로서 우리는 감사의 전 과정에 걸쳐 전문가적 판단을 수행하고 전문가적 의구심을 유지하고 있습니다. 우리는 또한:

- 부정이나 오류로 인한 재무제표의 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하며 그러한 위험에 대응하는 감사절차를 설계하고 수행합니다. 그리고 감사의견의 근거로서 충분하고 적합한 감사증거를 입수합니다. 부정은 공모, 위조, 의도적인 누락, 허위진술 또는 내부통제 무력화가 개입될 수 있기 때문에 부정으로 인한 중요한 왜곡표시를 발견하지 못할 위험은 오류로 인한 위험보다 큼니다.
- 상황에 적합한 감사절차를 설계하기 위하여 감사와 관련된 내부통제를 이해합니다. 그러나 이는 내부통제의 효과성에 대한 의견을 표명하기 위한 것이 아닙니다.⁴
- 재무제표를 작성하기 위하여 경영진이 적용한 회계정책의 적합성과 경영진이 도출한 회계추정치와 관련 공시의 합리성에 대하여 평가합니다.
- 경영진의 회계의 계속기업전제 사용의 적절성과, 입수한 감사증거를 근거로 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하는지 여부에 대하여 결론을 내립니다. 중요한 불확실성이 존재한다고 결론을 내리는 경우, 우리는 재무제표의 관련 공시에 대하여 감사보고서에 주의를 환기시키고 이들 공시가 부적절한 경우 의견을 변형시킬 것을 요구받고 있습니다. 우리의 결론은 감사보고서일까지 입수된 감사증거에 기초하나, 미래의 사건이나 상황이 회사의 계속기업으로서 존속을 중단시킬 수 있습니다.
- 공시를 포함한 재무제표의 전반적인 표시와 구조 및 내용을 평가하고 재무제표가 기초가 되는 거래와 사건을 공정한 표시가 달성될 수 있는 방식으로 표시하고 있는지 여부를 평가합니다.

우리는 여러 가지 사항들 중에서 계획된 감사범위와 시기 그리고 감사 중 식별된 유의적 내부통제 미비점 등 유의적인 감사의 발견사항에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션합니다.

우리는 또한 독립성 관련 윤리적 요구사항들을 준수하고 우리의 독립성 문제와 관련된다고 합리적으로 판단되는 모든 관계와 기타사항들, 해당되는 경우, 관련

⁴ 감사인이 재무제표감사와 관련하여 내부통제의 효과성에 대한 의견도 표명할 책임이 있는 상황이라면 이 문구는 적절하게 수정될 것이다.

감사기준서 700

제도적 안전장치를 지배기구와 커뮤니케이션한다는 진술을 지배기구에게 제공합니다.

우리는 지배기구와 커뮤니케이션한 사항들 중에서 당기 재무제표감사에서 가장 유의적인 사항들을 핵심감사사항으로 결정합니다. 법규에서 해당 사항에 대하여 공개적인 공시를 배제하거나 또는, 극히 드문 상황으로 우리가 감사보고서에 해당 사항을 기술함으로 인한 부정적 결과가 해당 커뮤니케이션에 따른 공익적 효익을 초과할 것으로 합리적으로 예상되어 해당 사항을 감사보고서에 커뮤니케이션해서는 안 된다고 결론을 내리는 경우가 아닌 한, 우리는 감사보고서에 이러한 사항들을 기술합니다.

기타 법규의 요구사항에 대한 보고

[감사보고서에서 이 단락의 형태와 내용은 해당지역의 법규 및 감사기준에 규정된 감사인의 기타의 보고책임에 대한 성격에 따라 달라질 것임. 해당지역의 법규 및 감사기준에서 다루는 사항은(“기타의 보고책임”이라고 함) 기타의 보고책임이 재무제표감사에 대한 보고의 일부로서 감사기준에서 요구한 보고책임으로 표시된 내용과 같은 사항을 다루지 않는 한, 이 단락에서 다루어져야 함. 감사기준에서 요구하는 책임과 동일한 사항으로 기술된 기타의 보고책임 관련 보고는, 감사보고서의 문구가 차이가 존재하는 감사기준에서 요구하는 보고의 기타의 보고책임과 명확하게 구별되는 경우, 함쳐질 수도 있음. (즉, 적합한 소재목으로 재무제표감사 관련 보고에 포함함)]

이 독립된 감사인의 감사보고서의 근거가 된 감사를 실시한 업무수행이사는 [이름]입니다.

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지]

[감사인의 주소]

[감사보고서일]

사례2 - 공정표시체계에 따라 작성된 상장기업의 연결재무제표에 대한 감사보고서

본 사례는 다음의 상황을 가정한다.

- 공정표시체계를 사용하는 상장기업의 전체 연결재무제표에 대한 감사이며, 종속기업이 있는 기업에 대한 그룹감사임 (즉, 감사기준서 600이 적용됨)
- 기업의 경영진이 한국채택국제회계기준 (일반목적체계)에 따라 작성한 연결재무제표임
- 감사업무의 조건에는 감사기준서 210의 연결재무제표에 대한 경영진의 책임에 대한 기술이 반영되어 있음
- 감사인은 입수한 감사증거에 근거하여 적정의견이 적합하다고 결론내림
- 감사에 적용된 관련 윤리적 요구사항은 모두 공인회계사윤리기준임
- 입수한 감사증거에 근거하여, 감사인은 감사기준서 570에 따라 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하지 않는다고 결론을 내림
- 핵심감사사항은 감사기준서 701에 따라 커뮤니케이션 됨
- 연결재무제표에 대한 감시 책임자와 연결재무제표의 작성 책임자가 다름

감사기준서 700

- 연결재무제표에 대한 감사에 추가하여, 감사인은 현지 법률의 요구에 따른 기타의 보고책임을 지고 있음

독립된 감사인의 감사보고서

ABC주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

연결재무제표감사에 대한 보고⁵

감사의견

우리는 ABC 주식회사와 그 종속기업들(연결회사)의 연결재무제표를 감사하였습니다. 해당 연결재무제표는 20X1년 12월 31일 현재의 연결재무상태표, 동일로 종료되는 보고기간의 연결손익계산서(또는 연결포괄손익계산서), 연결자본변동표, 연결현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약을 포함한 연결재무제표의 주식으로 구성되어 있습니다.

우리의 의견으로는 별첨된 연결회사의 연결재무제표는 연결회사의 20X1년 12월 31일 현재의 연결재무상태와 동일로 종료되는 보고기간의 연결재무성과 및 연결현금흐름을 한국채택국제회계기준에 따라, 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고[또는, “...연결현금흐름에 대하여 한국채택국제회계기준에 따라 진실하고 공정한 관점을 제시하고”] 있습니다.

감사의견근거

우리는 감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준에 따른 우리의 책임은 이 감사보고서의 **연결재무제표감사에 대한 감사인의 책임** 단락에 기술되어 있습니다. 우리는 공인회계사윤리기준에 따라 연결회사로부터 독립적이며 공인회계사윤리기준에 따른 기타 윤리적 책임들을 이행하였습니다. 우리가 입수한 감사증거가 감사의견을 위한 근거로서 충분하고 적합하다고 우리는 믿습니다.

핵심감사사항

핵심감사사항은 우리의 전문가적 판단에 따라 당기 연결재무제표감사에서 가장 유의적인 사항들입니다. 해당 사항들은 연결재무제표 전체에 대한 감사의 관점에서 우리의 의견형성 시 다루어졌으며, 우리는 이런 사항에 대하여 별도의 의견을 제공하지는 않습니다.

[감사기준서 701에 따른 핵심감사사항 각각에 대한 기술]

연결재무제표에 대한 경영진과 지배기구의 책임⁶

⁵ “기타 법규의 요구사항에 대한 보고”라는 두번째 소제목의 해당사항이 없을 경우, “연결재무제표감사에 대한 보고”라는 소제목은 불필요하다.

⁶ 감사보고서 사례 전체에 사용되는, 경영진과 지배기구 용어는 특정 국가의 법규 체계에 적합한 기타의 용어로 대체될 필요가 있을 수 있음.

감사기준서 700

경영진은 한국채택국제회계기준⁷에 따라 이 연결재무제표를 작성하고 공정하게 표시할 책임이 있으며, 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없는 연결재무제표를 작성하는데 필요하다고 결정한 내부통제에 대해서도 책임이 있습니다.

경영진은 연결재무제표를 작성할 때, 연결회사의 계속기업으로서의 존속능력을 평가하고 해당되는 경우 계속기업 관련 사항을 공시할 책임이 있습니다. 그리고 경영진이 기업을 청산하거나 영업을 중단할 의도가 없는 한 또는 그 외에 다른 현실적인 대안이 없는 한, 회계의 계속기업전제의 사용에 대해서도 책임이 있습니다.

지배기구는 연결회사의 재무보고절차의 감시에 대한 책임이 있습니다.

연결재무제표감사에 대한 감사인의 책임

우리의 목적은 연결재무제표에 전체적으로 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없는지에 대하여 합리적인 확신을 얻어 우리의 의견이 포함된 감사보고서를 발행하는 데 있습니다. 합리적인 확신은 높은 수준의 확신을 의미하나 감사기준에 따라 수행된 감사가 항상 중요한 왜곡표시를 발견한다는 것을 보장하지는 않습니다. 왜곡표시는 부정이나 오류로부터 발생할 수 있으며 왜곡표시가 연결재무제표를 근거로 하는 이용자의 경제적 의사결정에 개별적으로 또는 집합적으로 영향을 미칠 것이 합리적으로 예상되면 그 왜곡표시는 중요하다고 간주됩니다.

이 감사기준서 문단 40(b)에서 아래 음영자료는 감사보고서의 보론에 위치할 수 있다고 설명한다. 문단 40(c)는 법규 또는 해당 국가의 감사기준에서 명시적으로 허용하는 경우 웹사이트의 기술이 아래 감사인의 책임에 대한 기술을 설명하고 이와 일관성이 있으면, 감사보고서에 이 자료를 포함하는 것 보다는 감사인의 책임을 기술하고 있는 관계 당국의 웹사이트를 언급할 수 있다고 설명한다.

감사기준에 따른 감사의 일부로서 우리는 감사의 전 과정에 걸쳐 전문가적 판단을 수행하고 전문가적 의구심을 유지하고 있습니다. 우리는 또한:

- 부정이나 오류로 인한 연결재무제표의 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하며 그러한 위험에 대응하는 감사절차를 설계하고 수행합니다. 그리고 감사의견의 근거로서 충분하고 적합한 감사증거를 입수합니다. 부정은 공모, 위조, 의도적인 누락, 허위진술 또는 내부통제 무력화가 개입될 수 있기 때문에 부정으로 인한 중요한 왜곡표시를 발견하지 못할 위험은 오류로 인한 위험보다 큽니다.
- 상황에 적합한 감사절차를 설계하기 위하여 감사와 관련된 내부통제를 이해합니다. 그러나 이는 내부통제의 효과성에 대한 의견을 표명하기 위한 것이 아닙니다.⁸
- 재무제표를 작성하기 위하여 경영진이 적용한 회계정책의 적합성과 경영진이

⁷ 경영진의 책임이 기업의 진실하고 공정한 관점을 제시하는 연결재무제표를 작성하는 것인 때에는, 이 문구는 다음과 같이 될 것이다: “경영진은 한국채택국제회계기준에 따라 기업의 진실하고 공정한 관점을 제시하는 재무제표를 작성할 책임이 있습니다. 또한”

⁸ 감사인이 연결재무제표감사와 관련하여 내부통제의 효과성에 대한 의견도 표명할 책임이 있는 상황이라면 이 문구는 적절하게 수정될 것이다.

감사기준서 700

도출한 회계추정치와 관련 공시의 합리성에 대하여 평가합니다.

- 경영진의 회계의 계속기업전제 사용의 적절성과, 입수한 감사증거를 근거로 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하는지 여부에 대하여 결론을 내립니다. 중요한 불확실성이 존재한다고 결론을 내리는 경우, 우리는 연결재무제표의 관련 공시에 대하여 감사보고서에 주의를 환기시키고 이들 공시가 부적절한 경우 의견을 변형시킬 것을 요구받고 있습니다. 우리의 결론은 감사보고서일까지 입수된 감사증거에 기초하나, 미래의 사건이나 상황이 연결회사의 계속기업으로서 존속을 중단시킬 수 있습니다.
- 공시를 포함한 연결재무제표의 전반적인 표시와 구조 및 내용을 평가하고 연결재무제표가 기초가 되는 거래와 사건을 공정한 표시가 달성될 수 있는 방식으로 표시하고 있는지 여부를 평가합니다.
- 연결재무제표에 대한 의견을 표명하기 위해 기업의 재무정보 또는 그룹내의 사업활동과 관련된 충분하고 적합한 감사증거를 입수합니다. 우리는 그룹감사의 지휘, 감독 및 수행에 대한 책임이 있으며 감사의견에 대한 전적인 책임이 있습니다.

우리는 여러 가지 사항들 중에서 계획된 감사범위와 시기 그리고 감사 중 식별된 유의적 내부통제 미비점 등 유의적인 감사의 발견사항에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션합니다.

우리는 또한 독립성에 대한 관련 윤리적 요구사항들을 준수하고 우리의 독립성 문제와 관련된다고 합리적으로 판단되는 모든 관계와 기타사항들, 해당되는 경우, 관련 제도적 안전장치를 지배기구와 커뮤니케이션한다는 진술을 지배기구에게 제공합니다.

우리는 지배기구와 커뮤니케이션한 사항들 중에서 당기 연결재무제표감사에서 가장 유의적인 사항들을 핵심감사사항으로 결정합니다. 법규에서 해당 사항에 대하여 공개적인 공시를 배제하거나 또는, 극히 드문 상황으로 우리가 감사보고서에 해당 사항을 기술함으로 인한 부정적 결과가 해당 커뮤니케이션에 따른 공익적 효익을 초과할 것으로 합리적으로 예상되어 해당 사항을 감사보고서에 커뮤니케이션해서는 안 된다고 결론을 내리는 경우가 아닌 한, 우리는 감사보고서에 이러한 사항들을 기술합니다.

기타 법규의 요구사항에 대한 보고

[감사보고서에서 이 단락의 형태와 내용은 해당지역의 법규 및 감사기준에 규정된 감사인의 기타의 보고책임에 대한 성격에 따라 달라질 것임. 해당지역의 법규 및 감사기준에서 다루는 사항은(“기타의 보고책임”이라고 함) 기타의 보고책임이 연결재무제표감사에 대한 보고의 일부로서 감사기준에서 요구한 보고책임으로 표시된 내용과 같은 사항을 다루지 않는 한, 이 단락에서 다루어져야 함. 감사기준에서 요구하는 책임과 동일한 사항으로 기술된 기타의 보고책임 관련 보고는, 감사보고서의 문구차이가 존재하는 감사기준에서 요구하는 보고의 기타의 보고책임과 명확하게 구별되는 경우, 합쳐질 수도 있음. (즉, 적합한 소재목으로 연결재무제표감사 관련 보고에 포함함)]

감사기준서 700

이 독립된 감사인의 감사보고서의 근거가 된 감사를 실시한 업무수행이사는 [이름]입니다.

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지]

[감사인의 주소]

[감사보고서일]

사례3 - 공정표시체계에 따라 작성된 상장기업 외 기업의 재무제표에 대한 감사보고서
(관계 당국의 웹사이트에 기재된 자료를 언급한 경우)

본 사례는 다음의 상황을 가정한다.

- 공정표시체계를 사용하는 상장기업 외 기업의 전체재무제표에 대한 감사이며, 그룹감사가 아님 (즉, 감사기준서 600이 적용되지 않음)
- 기업의 경영진이 한국채택국제회계기준 (일반목적체계)에 따라 작성한 재무제표임
- 감사업무의 조건에는 감사기준서 210의 재무제표에 대한 경영진의 책임에 대한 기술이 반영되어 있음
- 감사인은 입수한 감사증거에 근거하여 적정의견이 적합하다고 결론내림
- 감사에 적용된 관련 윤리적 요구사항은 해당 국가의 감사와 관련된 윤리적 요구사항임
- 입수한 감사증거에 근거하여, 감사인은 감사기준서 570에 따라 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하지 않는다고 결론을 내림
- 감사인은 감사기준서 701에 따라 핵심감사사항을 커뮤니케이션하도록 요구되지 않으며, 커뮤니케이션하기로 결정하지도 않음
- 재무제표에 대한 감시 책임자와 재무제표의 작성 책임자가 다름
- 감사인은 현지 법률의 요구에 따른 기타의 보고책임을 지고 있지 않음
- 감사인은 관계 당국의 웹사이트에 포함된 감사인의 책임에 대한 기술을 언급하기로 선택함

독립된 감사인의 감사보고서

ABC주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

감사의견

우리는 ABC 주식회사(이하 “회사”)의 재무제표를 감사하였습니다. 해당 재무제표는 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태표, 동일로 종료되는 보고기간의 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약을 포함한 재무제표의 주석으로 구성되어 있습니다.

우리의 의견으로는 별첨된 회사의 재무제표는 회사의 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태와 동일로 종료되는 보고기간의 재무성과 및 현금흐름을 한국채택국제회계기준에 따라, 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고[또는, “...현금흐름에 대하여 한국채택국제회계기준에 따라 진실하고 공정한 관점을 제시하고”] 있습니다.

감사기준서 700

감사의견근거

우리는 감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준에 따른 우리의 책임은 이 감사보고서의 **재무제표감사에 대한 감사인의 책임** 단락에 기술되어 있습니다. 우리는 재무제표감사와 관련된 대한민국의 윤리적 요구사항에 따라 회사로부터 독립적이며 그러한 요구사항에 따른 기타의 윤리적 책임들을 이행하였습니다. 우리가 입수한 감사증거가 감사의견을 위한 근거로서 충분하고 적합하다고 우리는 믿습니다.

재무제표에 대한 경영진과 지배기구의 책임⁹

경영진은 한국채택국제회계기준¹⁰에 따라 이 재무제표를 작성하고 공정하게 표시할 책임이 있으며, 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없는 재무제표를 작성하는데 필요하다고 결정한 내부통제에 대해서도 책임이 있습니다.

경영진은 재무제표를 작성할 때, 회사의 계속기업으로서의 존속능력을 평가하고 해당되는 경우 계속기업 관련 사항을 공시할 책임이 있습니다. 그리고 경영진이 기업을 청산하거나 영업을 중단할 의도가 없는 한 또는 그 외에는 다른 현실적인 대안이 없는 한, 회계의 계속기업전제의 사용에 대해서도 책임이 있습니다.

지배기구는 회사의 재무보고절차의 감시에 대한 책임이 있습니다.

재무제표감사에 대한 감사인의 책임

우리의 목적은 재무제표에 전체적으로 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없는지에 대하여 합리적인 확신을 얻어 우리의 의견이 포함된 감사보고서를 발행하는데 있습니다. 합리적인 확신은 높은 수준의 확신을 의미하나 감사기준에 따라 수행된 감사가 항상 중요한 왜곡표시를 발견한다는 것을 보장하지는 않습니다. 왜곡표시는 부정이나 오류로부터 발생할 수 있으며 왜곡표시가 재무제표를 근거로 하는 이용자의 경제적 의사결정에 개별적으로 또는 집합적으로 영향을 미칠 것이 합리적으로 예상되면 그 왜곡표시는 중요하다고 간주됩니다.

재무제표감사에 대한 감사인 책임의 추가적인 설명은 [기관]의 웹사이트 [웹사이트 링크]에 있습니다. 이 설명은 감사보고서의 일부를 구성하고 있습니다.

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지]

[감사인의 주소]

[감사보고서일]

사례4 - 일반목적 준수체계에 따라 작성된 상장기업 외 기업의 재무제표에 대한 감사보고서

⁹ 또는, 특정 국가의 법규 체계에 적합한 기타의 용어

¹⁰ 경영진의 책임이 기업의 진실하고 공정한 관점을 제시하는 재무제표를 작성하는 것인 때에는, 이 문구는 다음과 같이 될 것이다: “경영진은 한국채택국제회계기준에 따라 기업의 진실하고 공정한 관점을 제시하는 재무제표를 작성할 책임이 있습니다. 또한”

감사기준서 700

본 사례는 다음의 상황을 가정한다.

- 법규에 의한 상장기업 외 기업의 전체재무제표에 대한 감사이며, 그룹감사가 아님 (즉, 감사기준서 600이 적용되지 않음)
- 기업의 경영진이 X국의 재무보고체계 (XYZ 법률)에 따라 (즉, 관련 법규를 포함한 해당 재무보고체계는 광범위한 이용자들의 공통된 재무정보 수요를 충족시키도록 제정되었지만, 공정표시체계는 아님)에 따라 작성한 재무제표임
- 감사업무의 조건에는 감사기준서 210의 재무제표에 대한 경영진의 책임에 대한 기술이 반영되어 있음
- 감사인은 입수한 감사증거에 근거하여 감사의견을 변형하지 않는 것이 적합하다고 결론내림
- 감사에 적용된 관련 윤리적 요구사항은 해당 국가의 감사와 관련된 윤리적 요구사항임
- 입수한 감사증거에 근거하여, 감사인은 감사기준서 570에 따라 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하지 않는다고 결론을 내림
- 감사인은 감사기준서 701에 따라 핵심감사사항을 커뮤니케이션하도록 요구되지 않으며, 커뮤니케이션하기로 결정하지도 않음
- 재무제표에 대한 감시 책임자와 재무제표의 작성 책임자가 다름
- 감사인은 현지 법률의 요구에 따른 기타의 보고책임을 지고 있지 않음

독립된 감사인의 감사보고서

[적합한 수신인]

감사의견

우리는 ABC 주식회사(이하 “회사”)의 재무제표를 감사하였습니다. 해당 재무제표는 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태표, 동일로 종료되는 보고기간의 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약에 포함된 재무제표의 주석으로 구성되어 있습니다.

우리의 의견으로는 별첨된 회사의 재무제표는 중요성의 관점에서 X국의 XYZ 법률에 따라 작성되었습니다.

감사의견근거

우리는 감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준에 따른 우리의 책임은 이 감사보고서의 **재무제표감사에 대한 감사인의 책임** 단락에 기술되어 있습니다. 우리는 재무제표감사와 관련된 대한민국의 윤리적 요구사항에 따라 회사로부터 독립적이며 그러한 요구사항에 따른 기타의 윤리적 책임들을 이행하였습니다. 우리가 입수한 감사증거가 감사의견을 위한 근거로서 충분하고 적합하다고 우리는 믿습니다.

재무제표에 대한 경영진과 지배기구의 책임¹¹

¹¹ 또는, 특정 국가의 법규 체계에 적합한 기타의 용어

감사기준서 700

경영진은 X국의 XYZ 법률¹²에 따라 이 재무제표를 작성할 책임이 있으며, 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없는 재무제표를 작성하는데 필요하다고 결정한 내부통제에 대해서도 책임이 있습니다.

경영진은 재무제표를 작성할 때, 회사의 계속기업으로서의 존속능력을 평가하고 해당되는 경우 계속기업 관련 사항을 공시할 책임이 있습니다. 그리고 경영진이 기업을 청산하거나 영업을 중단할 의도가 없는 한 또는 그 외에는 다른 현실적인 대안이 없는 한, 회계의 계속기업전제의 사용에 대해서도 책임이 있습니다.

지배기구는 회사의 재무보고절차의 감시에 대한 책임이 있습니다.

재무제표감사에 대한 감사인의 책임

우리의 목적은 재무제표에 전체적으로 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시가 없는지에 대하여 합리적인 확신을 얻어 우리의 의견이 포함된 감사보고서를 발행하는데 있습니다. 합리적인 확신은 높은 수준의 확신을 의미하나 감사기준에 따라 수행된 감사가 항상 중요한 왜곡표시를 발견한다는 것을 보장하지는 않습니다. 왜곡표시는 부정이나 오류로부터 발생할 수 있으며 왜곡표시가 재무제표를 근거로 하는 이용자의 경제적 의사결정에 개별적으로 또는 집합적으로 영향을 미칠 것이 합리적으로 예상되면 그 왜곡표시는 중요하다고 간주됩니다.

이 감사기준서 문단 40(b)에서 아래 음영자료는 감사보고서의 보론에 위치할 수 있다고 설명한다. 문단 40(c)는 법규 또는 해당 국가의 감사기준에서 명시적으로 허용하는 경우 웹사이트의 기술이 아래 감사인의 책임에 대한 기술을 설명하고 이와 일관성이 있으면, 감사보고서에 이 자료를 포함하는 것 보다는 감사인의 책임을 기술하고 있는 관계 당국의 웹사이트를 언급할 수 있다고 설명한다.

감사기준에 따른 감사의 일부로서 우리는 감사의 전 과정에 걸쳐 전문가적 판단을 수행하고 전문가적 의구심을 유지하고 있습니다. 우리는 또한:

- 부정이나 오류로 인한 재무제표의 중요왜곡표시위험을 식별하고 평가하며 그러한 위험에 대응하는 감사절차를 설계하고 수행합니다. 그리고 감사의견의 근거로서 충분하고 적합한 감사증거를 입수합니다. 부정은 공모, 위조, 의도적인 누락, 허위진술 또는 내부통제 무력화가 개입될 수 있기 때문에 부정으로 인한 중요한 왜곡표시를 발견하지 못할 위험은 오류로 인한 위험보다 큽니다.
- 상황에 적합한 감사절차를 설계하기 위하여 감사와 관련된 내부통제를 이해합니다. 그러나 이는 내부통제의 효과성에 대한 의견을 표명하기 위한 것이 아닙니다.¹³
- 재무제표를 작성하기 위하여 경영진이 적용한 회계정책의 적합성과 경영진이

¹² 경영진의 책임이 기업의 진실하고 공정한 관점을 제시하는 재무제표를 작성하는 것인 때에는, 이 문구는 다음과 같이 될 것이다: “경영진은 한국채택국제회계기준에 따라 기업의 진실하고 공정한 관점을 제시하는 재무제표를 작성할 책임이 있습니다. 또한”

¹³ 감사인이 재무제표감사와 관련하여 내부통제의 효과성에 대한 의견도 표명할 책임이 있는 상황이라면 이 문구는 적절하게 수정될 것이다.

감사기준서 700

도출한 회계추정치와 관련 공시의 합리성에 대하여 평가합니다.

- 경영진의 회계의 계속기업전제 사용의 적절성과, 입수한 감사증거를 근거로 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하는지 여부에 대하여 결론을 내립니다. 중요한 불확실성이 존재한다고 결론을 내리는 경우, 우리는 재무제표의 관련 공시에 대하여 감사보고서에 주의를 환기시키고 이들 공시가 부적절한 경우 의견을 변형시킬 것을 요구받고 있습니다. 우리의 결론은 감사보고서일까지 입수된 감사증거에 기초하나, 미래의 사건이나 상황이 회사의 계속기업으로서 존속을 중단시킬 수 있습니다.

우리는 여러 가지 사항들 중에서 계획된 감사범위와 시기 그리고 감사 중 식별된 유의적 내부통제 미비점 등 유의적인 감사의 발견사항에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션합니다.

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지]

[감사인 주소]

[감사보고서일]

감사기준서 701

감사보고서 핵심감사사항 커뮤니케이션

목 차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위	1-5
시행일	6
목적	7
정의	8
요구사항	
핵심감사사항의 결정	9-10
핵심감사사항에 대한 커뮤니케이션	11-16
지배기구와의 커뮤니케이션	17
문서화	18

적용 및 기타 설명자료

이 감사기준서의 범위	A1-A8
핵심감사사항의 결정	A9-A30
핵심감사사항에 대한 커뮤니케이션	A31-A59
지배기구와의 커뮤니케이션	A60-A63
문서화	A64

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 이 감사기준서는 감사보고서에서 핵심감사사항을 커뮤니케이션하는 감사인의 책임을 다룬다. 이는 감사보고서에서 무엇을 커뮤니케이션할지에 대한 감사인의 판단과 그러한 커뮤니케이션의 형태와 내용 모두를 다루고자 한다.
- 핵심감사사항에 대한 커뮤니케이션의 목적은 수행된 감사에 대하여 투명성을 제고함으로써 감사보고서에서의 커뮤니케이션 가치를 향상시키는데 있다. 핵심감사사항에 대한 커뮤니케이션은 의도된 재무제표 이용자들(“의도된 이용자”)이 감사인의 전문가적 판단에 따라, 당기 재무제표감사에서 가장 유의적인 사항들을 이해하는 데 도움이 될 수 있도록 추가적인 정보를 제공한다. 핵심감사사항에 대한 커뮤니케이션은 또한 의도된 이용자들이 기업과 감사받은 재무제표에서 유의적경영진판단 분야를 이해하는데 도움이 될 수 있다. (문단 A1-A4 참조)
- 감사보고서에서 핵심감사사항에 대한 커뮤니케이션은 또한 기업, 감사받은 재무제표, 또는 수행된 감사와 관련한 특정 사항에 관하여 의도된 이용자에게 경영진과 지배기구에 더 많이 관여할 수 있는 근거를 제공할 수도 있다.

감사기준서 701

- 4 감사보고서에서 핵심감사사항에 대하여 커뮤니케이션하는 것은 감사인이 재무제표 전체에 대하여 의견을 형성하는 맥락에서 이루어진다. 감사보고서에서 핵심감사사항에 대하여 커뮤니케이션하는 것이 다음의 각 항목에 해당되는 것은 아니다.
- (a) 해당 재무보고체계에서 경영진에게 작성하도록 요구하거나 또는 공정한 표시를 달성하기 위해 필요한 재무제표 공시를 대체
 - (b) 감사기준서 705¹에 따라 특정 감사업무의 상황에서 요구되는 경우 감사인의 변형의견 표명을 대체
 - (c) 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 불러 일으킬 수 있는 사건이나 상황과 관련한 중요한 불확실성이 존재하는 경우 감사기준서 570²에 따른 보고를 대체
 - (d) 개별 사항들에 대한 별도 의견 (문단 A5-A8 참조)
- 5 이 감사기준서는 상장기업의 일반목적 전체재무제표에 대한 감사와 감사인이 감사보고서에 핵심감사사항을 커뮤니케이션할 것을 결정하는 상황에 적용된다. 이 감사기준서는 또한 감사인이 법규에 따라 감사보고서³에 핵심감사사항을 커뮤니케이션하도록 요구되는 경우에도 적용된다. 그러나, 감사기준서 705에서는 법규에서 해당 보고를 요구하지 않는 한, 감사인이 재무제표에 대한 의견을 거절하는 경우에 감사인이 핵심감사사항을 커뮤니케이션하는 것을 금지한다.⁴

시행일

- 6 이 감사기준서는 **적용대상 별로 다음 각 일자 이후 종료하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다. 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 조기적용이 가능하다.**

적용대상 ^(*)	시행일
자산 2조이상 유가증권시장 및 코스닥 상장기업	2018년 12월 15일
자산 1천억이상 2조미만 유가증권시장 및 코스닥 상장기업	2019년 12월 15일
자산 1천억미만 유가증권시장 및 코스닥 상장기업	2020년 12월 15일

목적

- 7 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 핵심감사사항을 결정하고, 재무제표에 대한

¹ 감사기준서 705 “감사의견의 변형”

² 감사기준서 570 “계속기업” 문단 22-23

³ 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고” 문단 30-31

⁴ 감사기준서 705 문단 29

(*) **수주산업에 속하는 기업 중, 이 감사기준서를 조기 적용하지 않는 상장기업이나 이 감사기준서의 적용대상이 아닌 비상장 수주산업 기업에 대해서는 수주산업 실무지침을 적용하여야 한다.**

감사기준서 701

의견을 형성한 후, 감사보고서에 핵심감사사항을 기술함으로써 이를 커뮤니케이션하는 것이다.

용어의 정의

- 8 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.

핵심감사사항 - 감사인의 전문가적 판단에 따라, 당기 재무제표감사에서 가장 유의적인 사항. 핵심감사사항은 지배기구와 커뮤니케이션한 사항 중에서 선택된다.

요구사항

핵심감사사항의 결정

- 9 감사인은 지배기구와 커뮤니케이션한 사항 중에서 감사를 수행하는데 있어 유의적감사인주의를 요구한 사항들을 결정하여야 한다. 이 결정을 할 때, 감사인은 다음 사항을 고려하여야 한다. (문단 A9, A18 참조)
- (a) 감사기준서 315⁵에 따라 중요왜곡표시위험이 더 높게 평가되거나 유의적 위험으로 식별된 분야 (문단 A19, A22 참조)
 - (b) 추정불확실성이 높은 것으로 식별된 회계추정치를 포함하여, 유의적경영진판단이 수반된 재무제표 분야와 관련되는 유의적감사인판단 (문단 A23, A24 참조)
 - (c) 보고기간 중 발생한 유의적인 사건이나 거래가 감사에 미치는 영향 (문단 A25, A26 참조)
- 10 감사인은 문단9에 따라 결정된 사항 중 어떤 사항들이 당기 재무제표감사에서 가장 유의적인 사항들, 즉 핵심감사사항인지를 결정하여야 한다. (문단 A9, A11, A27, A30 참조)

핵심감사사항에 대한 커뮤니케이션

- 11 감사인은 문단 14 또는 문단 15의 상황이 아니라면 감사보고서의 “핵심감사사항”이라는 제목의 별도 단락에 적절한 소제목을 사용하여 각각의 핵심감사사항을 기술하여야 한다. 감사보고서의 이 단락에서 도입 문구는 다음 사항을 기술하여야 한다.
- (a) 핵심감사사항은 감사인의 전문가적 판단에 따라 [당기] 재무제표감사에서 가장 유의적인 사항임.
 - (b) 해당 사항은 재무제표 전체에 대한 감사의 관점에서, 재무제표 전체에 대한 감사의견을 형성할 때 다루어진 사항이며, 감사인은 이 사항에 대하여 별도의 의견을 제공하지 않음 (문단 A31, A33 참조)

변형의견 표명을 대체하기 위한 핵심감사사항의 기술 금지

- 12 감사인이 어떤 사항으로 인하여 감사기준서 705에 따라 감사의견을 변형해야 하는 경우 감사인은 감사보고서의 핵심감사사항 단락에서 해당 사항을 핵심감사사항으로 커뮤니케이션 하여서는 안 된다.(문단 A5 참조)

⁵ 감사기준서 315 “기업과 기업환경 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가”

감사기준서 701

개별 핵심감사사항의 기술

- 13 감사보고서의 **핵심감사사항** 단락의 각각의 핵심감사사항에 대한 기술은 재무제표의 관련 공시에 대한 언급을 포함하여야 하고 다음 사항을 다루어야 한다. (문단 A34-A41 참조)
- (a) 해당 사항이 감사에서 가장 유의적인 사항 중 하나로 고려되어 핵심감사사항으로 결정된 이유 (문단 A42-A45 참조)
 - (b) 해당 사항이 감사에서 다루어진 방법 (문단 A46-A51참조)

핵심감사사항으로 결정된 사항이 감사보고서에 커뮤니케이션되지 않는 상황

- 14 감사인은 다음의 경우가 아니라면 감사보고서에 각각의 핵심감사사항을 기술하여야 한다. (문단 A53-A56 참조)
- (a) 법규에서 해당 사항에 대한 공시를 배제함 (문단 A52 참조)
 - (b) 극히 드문 상황에서, 해당 사항을 감사보고서에 커뮤니케이션함으로써 발생할 수 있는 부정적 결과가 그러한 커뮤니케이션의 공익적 효익을 훨씬 넘어설 것이라고 합리적으로 예상되기 때문에 감사인이 감사보고서에 해당 사항을 커뮤니케이션해서는 안 된다고 결정함. 기업이 해당 사항에 관한 정보를 공시한 적이 있는 경우에는 동 문단을 적용해서는 안됨.

핵심감사사항의 기술과 감사보고서에 포함되도록 요구되는 다른 요소간의 상호작용

- 15 감사기준서 705에 따른 변형의견을 초래하는 사항 또는 감사기준서 570에 따른 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련한 중요한 불확실성은 그 특성상 핵심감사사항이다. 그러나, 그러한 상황에서, 이 사항들은 감사보고서의 **핵심감사사항** 단락에 기술되어서는 안되며 문단 13-14의 요구사항이 적용되지 않는다. 오히려, 감사인은 다음의 절차를 수행하여야 한다.
- (a) 해당 감사기준서에 따라 이 사항들에 대하여 보고함
 - (b) **핵심감사사항** 단락에 한정의견(부적정의견)근거 단락 또는 계속기업 관련 중요한 불확실성 단락에 대한 언급을 포함함 (문단 A6-A7참조)

다른 상황에서의 핵심감사사항 단락의 형태와 내용

- 16 감사인이 해당 기업과 해당 감사의 사실과 상황에 따라, 커뮤니케이션할 핵심감사사항이 없다거나 커뮤니케이션할 핵심감사사항이 문단15에서 다루는 사항들뿐이라고 결정한다면, 감사인은 감사보고서에서 “**핵심감사사항**”이라는 제목의 별도 단락에 이 영향에 대한 설명을 포함하여야 한다. (문단 A57-A59 참조)

지배기구와의 커뮤니케이션

- 17 감사인은 지배기구와 다음 사항에 대하여 커뮤니케이션하여야 한다.
- (a) 감사인이 핵심감사사항이라고 결정한 사항들
 - (b) 해당되는 경우, 해당 기업과 해당 감사의 사실과 상황에 따라, 감사보고서에 커뮤니케이션할 핵심감사사항이 없다는 감사인의 결정 (문단 A60-A63 참조)

문서화

감사기준서 701

- 18 감사인은 감사문서에 다음 사항을 모두 포함하여야 한다.⁶ (문단 A64 참조)
- (a) 문단9에 따라 결정된 유의적감사인주의를 요구한 사항들과, 문단10에 따라 이러한 사항들 각각이 핵심감사사항인지 아닌지 여부에 대한 감사인의 결정에 대한 논리적 근거
 - (b) 해당되는 경우, 감사보고서에서 커뮤니케이션할 핵심감사사항이 없다거나 커뮤니케이션할 핵심감사사항이 문단15에서 다루는 사항들뿐이라는 감사인의 결정에 대한 논리적 근거
 - (c) 해당되는 경우, 핵심감사사항으로 결정된 사항을 감사보고서에서 커뮤니케이션하지 않기로 한 감사인의 결정에 대한 논리적 근거

적용 및 기타 설명자료

이 감사기준서의 범위(문단 2 참조)

- A1 유의성은 상황이 고려된, 어떤 사항의 상대적 중요성으로서 기술될 수 있다. 어떤 사항의 유의성은 각 사항이 고려되고 있는 관점에서 감사인에 의해 판단된다. 유의성은 상대적 크기, 해당 성격과 대상에 미치는 영향, 그리고 의도된 이용자나 수신자가 보이는 관심과 같은, 양적 및 질적 요인의 관점에서 고려될 수 있다. 이는 지배기구와의 커뮤니케이션의 성격과 범위를 포함한 사실과 상황에 대한 객관적인 분석과 관련된다.
- A2 재무제표 이용자들은 감사기준서 260⁷에서 요구하는 양방향 커뮤니케이션의 일부로서 감사인이 지배기구와 가장 견실한 대화를 나누었던 사항들에 대하여 관심을 보여왔으며, 그러한 커뮤니케이션에 대한 추가적인 투명성을 촉구해왔다. 예를 들어, 이용자들은 감사인이 재무제표 전체에 대한 감사의견을 형성할 때 내리는 유의적 판단을 이해하는데 특별한 관심을 보여왔다. 이러한 감사인의 유의적 판단은 종종 재무제표를 작성하는데 있어서의 유의적경영진판단 영역과 관련되기 때문이다.
- A3 감사인에게 감사보고서에 핵심감사사항을 커뮤니케이션하도록 요구하는 것은 또한 해당 사항에 대하여 감사인과 지배기구간의 커뮤니케이션을 향상시킬 수 있으며, 감사보고서에 언급된 재무제표 공시에 대한 경영진과 지배기구의 주의를 증가시킬 수 있다.
- A4 감사기준서 320⁸에서는 감사인이 재무제표 이용자에게 대하여 다음과 같이 가정하는 것이 합리적이라고 설명한다.
- (a) 이용자는 사업과 경제활동 및 회계에 대하여 합리적인 지식을 보유하고 있으며, 합리적인 주의를 기울여 재무제표에 담긴 정보를 연구하려는 의향을 가지고 있음
 - (b) 이용자는 재무제표가 중요성 수준에서 작성, 표시되고 감사가 이루어지고 있다는 점을 이해하고 있음
 - (c) 이용자는 추정치의 사용, 판단 그리고 미래 사건들에 대한 고려에 기초한 금액 측정에 내재하는 불확실성을 인식하고 있음
 - (d) 이용자는 재무제표에 담긴 정보에 기초하여 합리적인 경제적 의사결정을 함

⁶ 감사기준서 230 “감사문서” 문단 8-11과 A6

⁷ 감사기준서 260 “지배기구와의 커뮤니케이션”

⁸ 감사기준서 320 “감사의 계획수립과 수행에 있어서의 중요성” 문단 4

감사기준서 701

감사보고서에 감사받은 재무제표가 별첨되기 때문에 감사보고서 이용자들은 의도된 재무제표 이용자와 동일하다고 간주된다.

핵심감사사항, 감사의견 및 감사보고서의 다른 요소간의 관계 (문단 4, 12, 15 참조)

- A5 감사기준서 700은 재무제표에 대한 의견 형성에 관한 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다.⁹ 핵심감사사항에 대한 커뮤니케이션은 해당 재무보고체계에서 경영진에게 작성하도록 요구하거나 또는 공정한 표시를 달성하는 데 필요한 재무제표의 공시를 대체하지 않는다. 감사기준서 705는 감사인이 재무제표 공시의 적합성 또는 적절성과 관련하여 중요한 왜곡표시가 있다고 결론내리는 상황을 다룬다.¹⁰
- A6 감사인이 감사기준서 705에 따라 한정의견 또는 부적정의견을 표명하는 경우, **한정의견(부적정의견)근거** 단락에 변형의견을 초래하는 사항을 기술하는 것은 의도된 이용자들의 이해를 증진시키고 그러한 상황들이 발생하는 경우 이를 식별하는데 도움이 된다. 그러므로 **핵심감사사항** 단락에 기술된 다른 핵심감사사항으로부터 이 사항에 대한 커뮤니케이션을 분리하는 것이 감사보고서에서 이 사항을 적절하게 부각시킨다. (문단 15 참조) 감사기준서 705의 보론에는 감사인이 한정의견 또는 부적정의견을 표명하고 다른 핵심감사사항이 감사보고서에 커뮤니케이션되는 경우 **핵심감사사항** 단락의 도입 문구가 어떻게 영향을 받는 지에 대한 예시를 포함한다. 이 감사기준서 문단 A58에는 감사보고서의 **한정의견(부적정의견)근거** 단락 또는 **계속기업 관련 중요한 불확실성** 단락에서 다루어지는 사항 외에는 감사인이 감사보고서에서 커뮤니케이션할 핵심감사사항이 없다고 결정하는 경우에 **핵심감사사항** 단락이 어떻게 표시되는지를 예시한다.
- A7 감사인이 한정의견 또는 부적정의견을 표명하는 경우에도, 다른 핵심감사사항에 대한 커뮤니케이션은 의도된 이용자들의 감사에 대한 이해를 높이는 것과 여전히 관련이 있을 것이며, 그래서 핵심감사사항을 결정하도록 하는 요구사항이 적용된다. 그러나, 감사인이 왜곡표시가 재무제표에 개별적으로 또는 집합적으로 중요하며 동시에 전반적이라고 결론을 내리는 상황에서는 부적정의견이 표명되며, 이 경우에는 다음의 절차를 따른다:¹¹
- 부적정의견을 초래하는 사항(들)의 유의성에 따라, 감사인은 그밖에 다른 사항들은 핵심감사사항이 아니라고 결정할 수 있다. 이러한 상황에서는 문단15의 요구사항이 적용된다. (문단 A58 참조)
 - 부적정의견을 초래하는 사항들 외에 하나 이상의 사항이 핵심감사사항으로 결정되는 경우, 재무제표 전체에 대한 부적정의견이 적합한 상황에서, 다른 핵심감사사항에 대한 기술로 인하여 재무제표가 전체적인 관점에서 더 신뢰할만하다고 암시하지 않는 것은 매우 중요하다. (문단 A47 참조)
- A8 감사기준서 706¹²은 감사인이 필요하다고 고려하는 경우 **강조사항문단**과 **기타사항문단**을 사용하여 감사보고서에 추가적인 커뮤니케이션을 포함하는 메커니즘을 정하고 있으며 이는 모든 기업의 재무제표 감사인을 대상으로 한다. 그러한 경우, 이 문단들은 감사보고서의 **핵심감사사항** 단락과 별도로 표시된다. 어떤 사항이 핵심감사사항으로 결정된 경우, 그러한 문단의 사용이 문단13¹³에 따른 개별 핵심감사사항의 기술을 대체하지 않는다. 감사기준서 706은 이 감사기준서에 따른 **핵심감사사항**과 **강조사항문단** 사이의 관계에 관한 추가적인 지침을 제공한다.¹⁴

핵심감사사항의 결정 (문단 9, 10 참조)

감사기준서 701

- A9 핵심감사사항을 결정하는데 있어서 감사인의 의사결정 프로세스는, 어떤 사항이 당기 재무제표감사에서 가장 유의적인지에 대한 감사인의 판단에 기초하여, 지배기구와 커뮤니케이션된 사항들 중에서 더 적은 수의 사항들을 선택하도록 설계된다.
- A10 비록 비교재무제표가 표시되는 경우라도(즉, 감사의견이 재무제표가 표시되는 각각의 기간에 대하여 표명된 경우라도), 핵심감사사항에 대한 감사인의 결정은 당기 재무제표감사에서 가장 유의적인 사항들로 제한된다.¹⁵
- A11 핵심감사사항에 대한 감사인의 결정이 당기 재무제표감사에 대한 것이고 이 감사기준서가 감사인에게 전기 감사보고서에 포함된 핵심감사사항을 갱신하도록 요구하지 않는다고 할지라도, 전기 재무제표감사에서 핵심감사사항이었던 사항이 계속해서 당기 재무제표감사에서도 핵심감사사항인지 여부를 감사인이 고려하는 것이 유용할 수 있다.

유의적감사인주의를 요구한 사항 (문단 9 참조)

- A12 유의적감사인주의의 개념은 감사는 위험에 근거하며 재무제표의 중요왜곡표시위험의 식별과 평가, 그러한 위험에 대응하는 감사절차의 설계와 수행, 그리고 감사의견의 근거를 제공하기 위한 충분하고 적합한 감사증거의 입수에 중점을 둔다는 것을 인정한다. 특정 계정잔액, 거래유형 또는 공시에 대하여 경영진주장 수준의 중요왜곡표시위험이 높게 평가될 수록, 감사절차를 계획하고 수행할 때 그리고 그 결과를 평가할 때 종종 더 많은 판단이 수반된다. 추가감사절차를 설계할 때 감사인이 위험을 높게 평가할 수록 감사인은 더욱 설득력 있는 감사증거를 입수하도록 요구된다.¹⁶ 감사인이 위험을 높게 평가하여 더욱 설득력 있는 감사증거를 입수하는 경우, 감사인은 감사증거의 양을 증가시킬 수도 있고 또는 제3자로부터 입수하는 증거에 보다 중점을 두거나 다수의 독립적인 원천으로부터 보강증거를 입수함으로써 보다 관련성이 있고 신뢰성이 있는 감사증거를 입수할 수 있다.¹⁷

⁹ 감사기준서 700 문단 10-15와 문단 A1-A15

¹⁰ 감사기준서 705 문단 A7 참조

¹¹ 감사기준서 705 문단 8

¹² 감사기준서 706 “감사보고서의 강조사항문단과 기타사항문단”

¹³ 감사기준서 706 문단 8(b)와 10(b) 참조

¹⁴ 감사기준서 706 문단 A1-A3

¹⁵ 감사기준서 710 “비교정보 – 대응수치 및 비교재무제표”

¹⁶ 감사기준서 330 “평가된 위험에 대한 감사인의 대응” 문단 7(b)

¹⁷ 감사기준서 330 문단 A19

감사기준서 701

- A13 따라서, 충분하고 적합한 감사증거를 입수하거나 또는 재무제표에 대한 의견을 형성하는데 있어서 감사인에게 어려움을 제기하는 사항들은 감사인의 핵심감사사항에 대한 결정과 특히 관련성이 있을 수 있다.
- A14 유의적감사인주의가 요구되는 분야는, 종종 재무제표에서 복잡하고 유의적경영진판단이 수반되는 분야와 관련되며, 그래서 종종 어렵거나 복잡한 감사인 판단을 수반한다. 그에 따라, 이는 종종 그러한 사항들과 관련한 감사인의 전반적인 감사전략, 자원의 배분, 그리고 감사노력의 범위에 영향을 미친다. 이러한 영향의 예로는 상위직 구성원이 감사업무팀에 관여하는 범위 또는 감사인측 전문가나 이러한 분야를 다루기 위하여 회계법인과 계약이나 고용관계에 있으면서 회계나 감사의 특정 전문 분야에 전문성을 지니고 있는 개인들의 참여가 포함될 수 있다.
- A15 다양한 감사기준서에서 지배기구와 유의적감사인주의가 요구되는 분야와 관련될 수 있는 다른 사람들과의 구체적인 커뮤니케이션을 요구한다. 예를 들어,
- 감사기준서 260은 감사인이 감사 중 직면한 유의적 어려움을 지배기구와 커뮤니케이션하도록 요구한다.¹⁸ 예를 들어, 감사기준에서는 다음과 같은 사항들과 관련한 잠재적 어려움을 인정한다.
 - 특수관계자 거래.¹⁹ 특히, 특수관계자 거래의 (가격을 제외한) 모든 다른 측면들이 독립된 당사자간의 거래에서 통용되는 동등한 조건이라는 감사증거를 입수하는 감사인의 능력에 대한 제한
 - 그룹감사에 대한 제한. 예를 들어, 그룹업무팀이 정보에 접근하는데 제약이 가해진 경우.²⁰
 - 감사기준서 220은 어렵거나 논쟁의 여지가 있는 사항들에 대하여 적합한 자문을 실시하는 것과 관련하여 업무수행이사에 대한 요구사항을 정한다.²¹ 예를 들어, 감사인은 유의적인 기술적 사항에 대하여 회계법인 내부 또는 외부의 사람들과 자문을 실시할 수 있으며, 이는 해당 유의적인 기술적 사항이 핵심감사사항이라는 징후일 수 있다. 업무수행이사는 또한 무엇보다도 감사업무의 수행 중에 야기된 유의적인 사항을 업무품질관리검토자와 논의하도록 요구된다.²²

유의적감사인주의를 요구한 사항을 결정할 때의 고려사항 (문단 9 참조)

- A16 감사인은 해당 감사에서 유의적감사인주의가 요구되는 분야일 가능성이 있으며, 그로 인하여 핵심감사사항이 될 수 있는 사항들에 대한 예비적 관점을 감사계획단계에서도출할 수 있다. 감사인은 감사기준서 260에 따라 계획된 감사범위와 시기를 논의할 때 지배기구와 이를 커뮤니케이션할 수 있다. 그러나, 핵심감사사항에 대한 감사인의 결정은 해당 감사의 결과 또는 감사의 전 과정을 통해 입수한 감사증거에 기초하여 이루어진다.
- A17 문단9는 유의적감사인주의가 요구되는 사항들을 감사인이 결정하는데 있어서 감사인에게 요구되는 구체적인 고려사항을 포함한다. 이러한 고려사항은 지배기구와 커뮤니케이션하는 사항 중 종종 재무제표에 공시되는 사항과 연계되는 사항의 성격에 중점을 두며, 재무제표 감사 분야 중 의도된 이용자들이 특별히 관심을 가질 수 있는 분야를 반영하고자 한다. 이러한 고려사항이 요구된다는 사실은, 고려사항과 관련된 사항들이 항상 핵심감사사항이라고 암시하려는 것은 아니다. 오히려 그러한 구체적인 고려사항과 관련된 사항들은 문단10에 따라 감사에서 가장 유의적이라고 결정되는 경우에만 핵심감사사항이 된다. 해당 고려사항이 서로 밀접하게 연관될 수 있으므로 (예를 들어, 문단 9(b)-(c)에 기술된 상황과 관련한 사항이 유의적 위험으로도 식별될 수 있음), 지배기구와 커뮤니케이션하는 특정 사항에 대한 둘 이상의 고려사항의 적용은 감사인이 해당 사항을 핵심감사사항으로 식별할 가능성을 증가시킬 수 있다.

감사기준서 701

- A18 문단9에서 요구하는 구체적인 고려사항과 관련한 사항들 이외에도, 유의적감사인주의를 요구하여, 그로 인하여 문단10에 따라 핵심감사사항으로 결정될 수 있는 지배기구와 커뮤니케이션되는 다른 사항들이 있을 수 있다. 예를 들어, 그러한 사항에는 재무제표에 공시되도록 요구되지 않을 수 있는, 수행된 감사와 관련된 사항들이 포함될 수 있다. 예를 들어, 해당 기간 중 새로운 정보기술시스템(또는 기존 정보기술시스템의 유의적 변경)의 실행은 유의적감사인주의가 요구되는 분야일 수 있으며, 특히, 그러한 변경이 감사인의 전반감사전략에 유의적 영향을 미쳤거나 또는 유의적 위험과 관련된 경우(예를 들어, 수익인식에 영향을 주는 시스템의 변경)는 더욱 그러하다.
- 감사기준서 315에 따라 중요왜곡표시위험이 높게 평가되거나 유의적 위험이 식별된 분야(문단 9(a) 참조)
- A19 감사기준서 260은 감사인이 식별한 유의적 위험에 관하여 지배기구와 커뮤니케이션하도록 감사인에게 요구한다.²³ 감사기준서 260 문단 A13에서는 감사인은 또한 중요왜곡표시위험이 높게 평가된 분야에 대처하기 위하여 감사인이 어떻게 계획하는지에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션할 수 있다고 설명한다.
- A20 감사기준서 315의 정의에 따르면, 유의적 위험이란 감사인이 판단할 때 감사상 특별한 고려가 요구되는 것으로 식별되고 평가된 중요왜곡표시위험이다. 유의적경영진판단과 유의적인 비정상적 거래와 관련된 분야는 종종 유의적 위험으로 식별될 수 있다. 그러므로 유의적 위험은 종종 유의적감사인주의를 요구하는 분야이다.
- A21 그러나, 이는 모든 유의적 위험에 대한 사례가 아닐 수 있다. 예를 들어, 감사기준서 240은 수익 인식에 부정위험이 존재한다고 가정하고 그에 따라 평가된 부정으로 인한 중요 왜곡표시위험을 유의적 위험으로 취급하도록 감사인에게 요구한다.²⁴ 뿐만 아니라, 감사기준서 240에서는 경영진에 의한 통제무력화는 예측불가능하게 발생할 수 있기 때문에, 이는 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 하나이며, 따라서 유의적 위험이라고 설명한다.²⁵ 그 성격에 따라, 이러한 위험이 유의적감사인주의를 요구하지 않을 수도 있으며, 그 경우 문단10에 따라 감사인이 핵심감사사항을 결정할 때 고려되지 않을 것이다.

¹⁸ 감사기준서 260 문단 16(b)와A21

¹⁹ 감사기준서 550 “특수관계자” 문단A42

²⁰ 감사기준서 600 “그룹재무제표 감사 – 부문감사인이 수행한 업무 등 특별 고려사항” 문단 49(d)

²¹ 감사기준서 220 “그룹재무제표 감사 – 재무제표감사의 품질관리” 문단 18

²² 감사기준서 220 문단 19

²³ 감사기준서 260 문단 15

²⁴ 감사기준서 240 “재무제표감사에서의 부정에 관한 감사인의 책임” 문단 27-28

²⁵ 감사기준서 240 문단 32

감사기준서 701

- A22 감사기준서 315에서는 경영진주장 수준의 중요왜곡표시위험에 대한 감사인의 평가는 추가적인 감사증거가 입수됨에 따라 감사 진행 중에 변경될 수 있다고 설명한다.²⁶ 감사인의 위험평가의 수정과 재무제표의 특정 분야와 관련하여 계획된 감사절차의 재평가는 (즉, 감사접근방법의 유의적 변경. 예를 들어, 특히 중요왜곡표시위험이 높게 평가된 분야에서, 감사인의 위험평가가 특정 통제가 효과적으로 운영되고 있다는 기대에 근거하여 이루어졌고 감사인이 통제가 감사 기간 내내 효과적으로 운영된 것은 아니라는 감사증거를 입수한 경우) 해당 분야를 유의적감사인주의가 요구되는 분야로 결정되게 할 수 있다.

추정불확실성이 높은 것으로 식별된 회계추정치를 포함하여, 유의적경영진판단이 수반된 재무제표 분야와 관련되는 유의적감사인판단 (문단 9(b) 참조)

- A23 감사기준서 260은 감사인에게 회계정책과 회계추정 및 재무제표 공시 등 해당 기업 회계실무의 유의적 질적 측면에 대한 감사인의 견해에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션하도록 요구한다.²⁷ 많은 경우, 이는 중요한 회계추정치 및 관련 공시와 관련이 있으며, 유의적감사인주의가 요구되는 분야일 수 있고, 또한 유의적 위험으로 식별될 수도 있다.

- A24 그러나, 재무제표의 이용자들은 감사기준서 540²⁸에 따라 추정불확실성이 높은 것으로 식별되었지만 유의적 위험으로는 결정되지 않았을 수도 있는 회계추정치에 대한 자신들의 관심을 강조하여 왔다. 무엇보다도, 그러한 추정치는 경영진의 판단에 의해 크게 좌우되고 재무제표에서 종종 가장 복잡한 분야이며, 경영진측 전문가와 감사인측 전문가 모두의 참여가 요구될 수 있다. 또한, 이용자들은 재무제표에 유의적 영향을 미치는 회계정책(그리고 해당 회계정책의 유의적 변경들)은, 특히 기업의 실무관행이 업계의 다른 실무관행과 일관성이 없는 상황에서, 이용자들의 재무제표에 대한 이해와 관련성이 있음을 강조하여 왔다.

보고기간 중 발생한 유의적인 사건이나 거래가 감사에 미치는 영향 (문단 9(c) 참조)

- A25 재무제표나 감사에 유의적 영향을 미친 사건이나 거래는 유의적감사인주의가 요구되는 분야가 될 수 있고 유의적 위험으로 식별될 수 있다. 예를 들어, 감사인은 특수관계자와의 유의적 거래 또는 기업의 정상적인 사업과정을 벗어나거나 비정상적으로 보이는 유의적 거래가 재무제표에 미치는 영향에 관하여 감사의 전 과정에 걸친 다양한 단계에서 경영진 및 지배기구와 광범위한 논의를 했을 수 있다.²⁹ 경영진은 그러한 거래에 대한 인식, 측정, 표시 및 공시와 관련하여 어렵거나 복잡한 판단을 했을 수도 있으며, 이는 감사인의 전반적인 전략에 유의적 영향을 미쳤을 수도 있다.

- A26 경영진의 가정 또는 판단에 영향을 미친, 경제, 회계, 규제, 산업 또는 기타 분야의 유의적인 변화는 또한 감사인의 전반적인 감사접근방법에 영향을 줄 수 있고 유의적감사인주의를 요구하는 사항을 발생시킬 수 있다.

²⁶ 감사기준서 315 문단 31

²⁷ 감사기준서 260 문단 16(a)

²⁸ 감사기준서 540 “공정가치 등 회계추정치와 관련 공시에 대한 감사” 문단 10-11 참조

²⁹ 감사기준서 260 문단16(a), 16(c)와 A22, 그리고 보론2 참조

감사기준서 701

- A26 경영진의 가정 또는 판단에 영향을 미친, 경제, 회계, 규제, 산업 또는 기타 분야의 유의적인 변화는 또한 감사인의 전반적인 감사접근방법에 영향을 줄 수 있고 유의적감사인주의를 요구하는 사항을 발생시킬 수 있다.

가장 유의적인 사항들 (문단 10 참조)

- A27 유의적감사인주의를 요구한 사항들이 또한 지배기구와의 유의적 상호작용도 발생시켰을 수 있다. 그러한 사항들에 대한 지배기구와의 커뮤니케이션의 성격과 범위는 종종 어떤 사항들이 감사에서 가장 유의적인지를 나타내 준다. 예를 들어, 감사인은 감사인이나 경영진의 유의적인 판단 대상인 유의적 회계정책의 적용과 같은 더욱 어렵고 복잡한 사항에 대하여 지배기구와 보다 깊이 있거나, 빈번하거나 또는 더 건설한 상호작용을 했을 수 있다.
- A28 가장 유의적인 사항에 대한 개념은 기업과 수행된 감사의 관점에서 적용한다. 그러므로, 감사인이 핵심감사사항을 결정하고 커뮤니케이션하는 것은 해당 감사에 특유한 사항을 식별하고 해당 감사에서 다른 사항들과 비교하여 핵심감사사항의 상대적 중요성에 대한 판단을 포함하기 위한 것이다.
- A29 지배기구와 커뮤니케이션하는 사항의 상대적 중요성과 그러한 사항이 핵심감사사항인지 여부를 결정하는 것과 관련될 수 있는 기타의 고려사항에는 다음 사항들이 포함된다.
- 의도된 이용자들이 재무제표 전체를 이해하는데 있어서 해당 사항의 중요성. 특히, 재무제표에서 해당 사항의 중요성
 - 해당 사항과 관련되는 기초가 되는 회계정책의 성격, 또는 산업 내의 다른 기업과 비교할 때 적합한 정책에 대한 경영진의 선택에 수반되는 복잡성이나 주관성
 - 해당되는 경우, 해당 사항과 관련된 부정이나 오류로 인한 수정왜곡표시와 집계된 미수정왜곡표시의 질적이거나 양적인 성격과 중요성
 - 해당 사항을 다루기 위해 필요한 감사노력의 성격과 범위. 다음 사항을 포함함
 - 해당 사항을 다루는 감사절차를 적용하거나 또는 그러한 감사절차의 결과를 평가하는데 필요한 전문 기술이나 지식의 범위
 - 해당 사항과 관련하여 업무팀이 외부로부터 받은 자문의 성격
 - 감사절차를 적용하고, 감사절차 결과를 평가하며 감사의견의 근거가 되는 관련성이 있고 신뢰할 수 있는 증거를 입수하는데 있어서의 어려움의 성격과 심각성, 특히 감사인의 판단이 더 주관적이 될수록 그러함
 - 해당 사항과 관련하여 식별된 통제 미비점의 심각성
 - 해당 사항이 개별적이지만 관련있는, 다수의 감사 고려사항과 관련되는지 여부. 예를 들어, 장기계약은 수익인식, 소송 또는 기타 우발사항에 대하여 유의적감사인주의를 수반할 수 있으며 기타의 회계추정치에 영향을 미칠 수 있다.

- A30 당기 재무제표감사에서 유의적감사인주의가 요구되는 가장 유의적인 사항이 어떤 것이고 몇 개인지를 결정하는 것은 전문가적 판단사항이다. 감사보고서에 포함될 핵심감사사항의 개수는 기업의 크기와 복잡성, 사업과 환경의 성격 및 감사업무의 사실과 상황에 의해 영향을 받을 수 있다. 일반적으로, 최초에 핵심감사사항으로 결정된 사항의 개수가 많을수록, 감사인은 이러한 사항들 각각이 핵심감사사항의 정의를 충족시키는지 여부를 재고할 필요가 더 많을 수 있다. 지나치게 많은 핵심감사사항 목록은 감사에서 가장 유의적인 사항이라는 핵심감사사항의 개념에 반할 수 있다.

핵심감사사항에 대한 커뮤니케이션

감사보고서의 별도의 핵심감사사항 단락 (문단 11 참조)

감사기준서 701

- A31 별도의 **핵심감사사항** 단락을 감사의견에 아주 가깝게 배치함으로써 그러한 정보를 부각시킬 수 있고 의도된 이용자들에게 감사업무의 특정 정보가 보유한 가치를 알릴 수 있다.
- A32 **핵심감사사항** 단락 내 개별 사항들의 표시 순서는 전문가적 판단사항이다. 예를 들어, 그러한 정보는 감사인의 판단에 근거한 상대적 중요성의 순서로 구성될 수 있으며, 또는 재무제표에 사항들이 공시되는 방식에 대응시킬 수도 있다. 소재목을 포함하도록 하는 문단 11의 요구사항은 해당 사항들을 더 구별하기 위한 것이다.
- A33 비교재무정보가 표시되는 경우, **핵심감사사항** 단락의 도입 문구는 기술된 **핵심감사사항**이 오직 당기 재무제표감사에만 관련된다는 사실에 대한 주의를 환기시키는 문구로 조정하고, 해당 재무제표의 구체적인 대상기간(예를 들어, “20X1년 12월 31일로 종료되는 보고기간”)에 대한 언급을 포함할 수 있다.
- 개별 핵심감사사항의 기술 (문단 13 참조)*
- A34 **핵심감사사항**에 대한 기술의 적절성은 전문가적 판단사항이다. **핵심감사사항**의 기술은 의도된 이용자들이 해당 사항이 감사에서 가장 유의적인 사항 중 하나인 이유와 해당 사항이 감사에서 다루어진 방법을 이해할 수 있도록 간결하고 균형 잡힌 설명을 제공하려는 것이다. 또한, 고도로 기술적인 감사용어의 사용을 제한하는 것은 감사에 대한 합리적인 지식을 보유하지 않은 의도된 이용자들이 감사 중에 감사인이 특정 사항에 중점을 둔 근거를 이해할 수 있게 하는데 도움이 된다. 감사인이 제공한 정보의 성격과 범위는 당사자 각각의 책임의 관점에서 균형을 유지하기 위한 것이다. (즉, 감사인이 부적합하게 기업에 관한 원천정보의 제공자가 되는 것이 아니라, 간결하고 이해가능한 방식으로 유용한 정보를 제공하기 위함임)
- A35 원천정보는 기업이 공개하지 않은 (예를 들어, 재무제표 또는 감사보고서일에 이용가능한 기타정보에 포함되지 않았거나, 재무정보의 사전 공시 또는 투자자브리핑과 같은, 경영진 또는 지배기구와의 구두 및 서면 커뮤니케이션에서 다루지 않았던) 기업에 관한 정보이다. 그러한 정보는 기업의 경영진과 지배기구의 책임이다.
- A36 감사인은 **핵심감사사항**을 기술함에 있어서 부적절하게 기업의 원천정보를 제공하지 않도록 노력하는 것이 적절하다. **핵심감사사항**은 감사의 관점에서 해당 사항을 기술하므로, **핵심감사사항**의 기술이 대개의 경우에 그 자체만으로 기업에 관한 원천정보가 되는 것은 아니다. 그러나, 해당 정보의 공시가 법규에 의해 배제되지 않는 한, 감사인은 해당 사항이 감사에서 가장 유의적인 사항 중 하나로 고려되었고 그로 인하여 **핵심감사사항**으로 결정된 이유와 해당 사항이 감사에서 다루어진 방법을 설명하는 추가적인 정보를 포함할 필요가 있다고 고려할 수 있다. 감사인이 그러한 정보가 필요하다고 결정하는 경우, 감사인은 감사보고서에 원천정보를 제공하기 보다는 경영진 또는 지배기구가 추가적인 정보를 공시하도록 권장할 수 있다.
- A37 경영진 또는 지배기구는 해당 사항이 감사보고서에 커뮤니케이션될 것이라는 사실을 고려하여 재무제표 또는 사업보고서의 다른 부분에 **핵심감사사항**과 관련된 새로운 또는 개선된 공시를 포함하기로 결정할 수 있다. 그러한 새로운 또는 개선된 공시는, 예를 들어 회계추정치에 사용된 주요 가정의 민감도에 관하여 또는 해당 재무보고체계 하에서 수용가능한 대안이 존재하는 경우, 특정 회계 실무나 정책에 대한 기업의 논리적 근거에 관하여 더 건실한 정보를 제공하기 위해 포함될 수 있다.

감사기준서 701

- A38 재무제표에 대한 감사의견이 감사기준서 720³⁰에서 다루는 기타정보까지 확장되지 않더라도 감사인은 핵심감사사항의 기술을 작성하는데 있어서 공개적으로 이용가능한 기업의 다른 커뮤니케이션이나 기타 신뢰할 수 있는 원천뿐만 아니라 이러한 기타정보를 고려할 수 있다.
- A39 또한 감사 중 작성된 감사문서는 감사인이 핵심감사사항의 기술을 작성하는데 유용할 수 있다. 예를 들어, 지배기구와의 서면 커뮤니케이션 또는 구두 커뮤니케이션에 대한 감사인의 문서화 그리고 다른 감사문서는 감사보고서의 감사인의 커뮤니케이션에 대한 유용한 근거를 제공한다. 왜냐하면 감사기준서 230에 따른 감사문서는 감사 중에 발생한 유의적인 사항, 이에 대하여 도달한 결론 그리고 이러한 결론에 도달하게 만든 유의적인 전문가적 판단을 다루도록 되어 있고, 수행된 감사절차의 성격, 시기 및 범위, 해당 절차의 결과 그리고 입수된 감사증거에 대한 기록의 역할을 하기 때문이다. 그러한 문서는 감사인이 해당 사항의 유의성을 설명하는 핵심감사사항의 기술을 전개하는데 도움을 줄 수 있으며 또한 문단 18의 요구사항을 적용하는 데에도 도움을 줄 수 있다.
- 해당 사항이 재무제표에 공시된 경우에 대한 언급 (문단 13 참조)
- A40 문단 13(a)-(b)는 각각의 핵심감사사항에 대한 기술이 감사인이 해당 사항을 감사에서 가장 유의적인 사항 중 하나로 고려한 이유와 감사에서 해당 사항이 어떻게 다루어졌는지를 포함하도록 요구한다. 따라서, 핵심감사사항의 기술은 재무제표에 공시된 내용의 단순한 반복이 아니다. 그러나, 관련 공시에 대한 언급은 의도된 이용자들이 경영진이 재무제표를 작성하는데 있어서 해당 사항을 어떻게 다루었는지를 보다 잘 이해할 수 있게 한다.
- A41 관련 공시에 대하여 언급하는 것 외에도, 감사인은 해당 사항의 주요 측면에 대하여 주의를 환기시킬 수 있다. 특정 사항이 당기 재무제표에 어떻게 영향을 미치고 있는지와 관련된 특정 측면이나 요인에 관한 경영진의 공시의 범위는 감사인이 해당 사항이 감사에서 다루어지는 방법의 특정 측면을 정확히 보여주는데 도움이 될 수 있으며, 그렇게 함으로써 의도된 이용자들은 해당 사항이 왜 핵심감사사항인지를 이해할 수 있다. 예를 들어:
- 기업이 회계추정치에 대한 건실한 공시를 포함하는 경우, 감사인은 해당 사항이 감사에서 가장 유의적인 사항 중 하나인 이유와 해당 사항이 감사에서 다루어진 방법에 대한 설명의 일부로서, 주요 가정의 공시, 가능한 결과의 범위추정치에 대한 공시 그리고 추정불확실성 또는 중요한 회계추정치의 주요 원천과 관련된 다른 질적, 양적 공시에 대한 주의를 환기할 수 있다.
 - 감사인이 감사기준서 570에 따라 계속기업으로서의 기업의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련하여 아무런 중요한 불확실성도 존재하지 않는다는 결론을 내리는 경우, 그럼에도 불구하고 감사인은 감사기준서 570에 따른 감사인의 업무노력에서 발생하는 이러한 결론과 관련된 하나 이상의 사항이 핵심감사사항이라고 결정할 수 있다. 이러한 상황에서, 감사인이 감사보고서에 기술하는 핵심감사사항에는 재무제표에 공시된 식별된 사건이나 상황에 대한 측면(예를 들어, 상당한 규모의 영업손실의 발생, 이용가능한 차입 수단과 부채의 차환 가능성, 또는 차입 약정의 위반, 그리고 관련 경감요인)을 포함할 수 있을 것이다.³¹

감사인이 해당 사항을 감사에서 가장 유의적인 사항 중 하나라고 고려한 이유 (문단 13(a) 참조)

감사기준서 701

- A42 감사보고서에서의 핵심감사사항에 대한 기술은 해당 사항이 핵심감사사항으로 결정된 이유에 관하여 통찰을 제공하기 위한 것이다. 따라서, 핵심감사사항의 결정과 관련한 문단 9-10의 요구사항과 문단 A12-A29의 적용자료는 그러한 사항이 감사보고서에서 어떻게 커뮤니케이션하여야 하는지를 감사인이 고려하는데 도움이 될 수 있다. 예를 들어, 특정 사항에 대하여 유의적감사인주의가 요구되었고 감사인이 해당 사항이 감사에서 가장 유의적이었다는 결론을 내리도록 한 요인을 설명하는 것에 대하여 의도된 이용자들이 관심을 가질 가능성이 있다.
- A43 의도된 이용자들을 위한 정보의 관련성은 감사인이 핵심감사사항의 기술에 무엇을 포함할지를 결정하는데 있어 고려할 사항이다. 여기에는 해당 기술이 감사와 감사인의 판단을 더 잘 이해할 수 있도록 하는지 여부가 포함될 수 있다.
- A44 또한 특정 사항을 기업의 특유한 상황에 직접적으로 관련시키는 것은 그러한 기술이 시간이 지남에 따라 지나치게 표준화되고 유용성이 감소할 가능성을 최소화시키는데 도움이 될 수 있다. 예를 들어, 어떤 사항은 산업의 상황 또는 재무보고에 내재된 복잡성으로 인하여 특정 산업에 속한 다수의 기업에 대하여 핵심감사사항으로 결정될 수 있다. 감사인이 해당 사항을 가장 유의적인 사항 중 하나로 고려한 이유를 기술할 때, 핵심감사사항에 대한 기술이 의도된 이용자에게 더 관련성 있게 하기 위하여 감사인은 기업 특유의 측면(예를 들어, 당기재무제표에 내린 기초적인 판단에 영향을 주는 상황)을 부각시키는 것이 유용할 수 있다. 또한 이는 여러 기간에 걸쳐 반복되는 핵심감사사항을 기술하는데 중요할 수 있다.
- A45 또한 핵심감사사항의 기술에는 감사 상황에서 해당 사항을 감사인이 가장 유의적인 사항 중 하나로 결정하도록 한 주요 고려사항을 언급할 수 있다. 예를 들어:
- 감사증거를 입수하는 감사인의 능력에 영향을 미친 경제 여건. 예를 들어, 특정 금융상품에 대한 비유동 시장
 - 새로운 또는 새롭게 대두되는 회계 정책. 예를 들어, 업무팀이 회계법인 내에서 자문한 기업 특유의 또는 산업 특유의 사항
 - 재무제표에 중요한 영향을 미치는 기업전략 또는 사업모델의 변화

³⁰ 감사기준서 720 “감사받은 재무제표를 포함하고 있는 문서 내의 기타정보와 관련된 감사인의 책임”

³¹ 감사기준서 570 문단 A3 참조

감사기준서 701

해당 사항이 감사에서 다루어진 방법 (문단 13(b) 참조)

A46 핵심감사사항이 감사에서 어떻게 다루어졌는지를 기술하기 위해 감사보고서에 제공할 상세내역의 양은 전문가적 판단사항이다. 문단 13(b)에 따라, 감사인은 다음 사항을 기술할 수 있다.

- 해당 사항에 가장 관련성이 있거나 평가된 중요왜곡표시위험에 특유한 감사인의 대응 및 접근방법
- 수행된 감사절차의 개략적인 개요
- 감사절차의 결과에 대한 암시
- 해당 사항과 관련한 주요 관찰사항 또는 이러한 요소들 중 일부의 결합

법규 또는 해당 국가의 감사기준은 핵심감사사항의 기술에 대한 구체적 형태 또는 내용을 규정하거나, 또는 이러한 요소들 중 하나 이상을 포함하도록 명시할 수 있다.

A47 의도된 이용자들이 핵심감사사항과 감사의견을 포함한 감사보고서의 다른 요소들 간의 관계뿐만 아니라 재무제표 전체에 대한 감사의 관점에서 핵심감사사항의 유의성을 이해하기 위하여 핵심감사사항의 기술에 사용되는 문구에 대해서는 다음의 주의가 필요할 수 있다.

- 감사인이 재무제표에 대한 의견을 형성하는데 있어서 해당 사항이 적합하게 해결되지 않았다는 의미를 나타내지 않음
- 일반적이거나 표준화된 문구를 피하는 반면, 해당 기업의 구체적인 상황에 해당 사항을 직접적으로 관련시킴
- 해당되는 경우, 재무제표의 관련 공시에서 해당 사항이 어떻게 다루어지는지 고려함
- 재무제표의 별도의 구성요소에 대한 별개의 의견을 포함하거나 암시하지 않음

A48 어떤 사항에 대한 감사인의 대응이나 접근방법을 기술하는 것은, 특히 감사접근법에 기업의 사실과 상황에 맞는 유의적인 조정이 요구되는 경우에, 의도된 이용자들이 비경상적인 상황과 중요왜곡표시위험을 다루기 위해 요구되는 유의적감사인판단을 이해하는데 도움이 될 수 있다. 뿐만 아니라, 특정 기간의 감사접근법은 기업 특유의 상황, 경제적 여건 또는 산업 발전에 의해 영향을 받았을 수 있다. 또한, 감사인이 해당 사항에 대하여 지배기구와 수행한 커뮤니케이션의 성격과 범위에 대하여 언급하는 것이 유용할 수 있다.

A49 예를 들어, 복잡한 금융상품의 평가와 같이 추정불확실성이 높은 것으로 식별된 회계추정치에 대한 감사인의 접근방식을 기술할 때, 감사인은 감사인측 전문가를 고용했거나 계약했다는 것을 강조하고자 할 수 있다. 감사인측 전문가의 활용에 대한 언급은 재무제표 감사의견에 대한 감사인의 책임을 경감시키지 않으므로 감사기준서 620 문단 14-15와 일관성이 있다.³²

³² 감사기준서 620 “감사인측 전문가가 수행한 업무의 활용”

감사기준서 701

- A50 감사절차를 기술하는데 있어서 어려움이 있을 수 있다. 복잡하고 판단이 개입되는 감사 분야의 감사절차를 기술할 때 특히 그러하다. 특히, 평가된 중요왜곡표시위험에 대한 감사인의 대응의 성격과 범위 그리고 그에 대한 유의적감사인판단과 관련된 절차를 간결하게 요약하여 적절하게 커뮤니케이션하는 것은 어려울 수 있다. 그럼에도 불구하고, 감사인은 해당 사항이 감사에서 다루어진 방법을 커뮤니케이션하기 위하여 수행된 특정 절차를 기술하는 것이 필요하다고 고려할 수 있다. 그러한 기술은 감사절차의 세부적인 기술을 포함하기 보다는 일반적으로 상위수준의 내용일 수 있다.
- A51 문단 A46에서 언급한 바와 같이 감사인은 또한 감사보고서의 핵심감사사항에 대한 기술에서 감사인의 대응의 결과를 암시할 수 있다. 그러나, 이렇게 되면, 감사인은 해당 기술이 개별 핵심감사사항에 대한 별도 의견을 전달하거나 또는 어떤 식으로든 재무제표 전체에 대한 감사의견에 의문을 불러일으킨다는 인상을 주지 않도록 주의가 필요하다.
- 핵심감사사항으로 결정된 사항이 감사보고서에 커뮤니케이션되지 않는 상황 (문단 14 참조)*
- A52 경영진에 의한 공개든 감사인에 의한 공개든 간에 핵심감사사항으로 결정된 특정 사항에 관한 공개를 법규에서 배제하는 경우가 있을 수 있다. 예를 들어, 법규에서는 관계 당국이 실제 발생한 불법행위 또는 불법행위의혹(예를 들어, 자금세탁과 관련되거나 관련되어 보이는 사항들)을 조사하는 데 편견을 갖게 할 수도 있는 공개적인 커뮤니케이션을 특별히 금지할 수도 있다.
- A53 문단 14(b)에서 언급된 바와 같이, 어떤 사항이 핵심감사사항으로 결정되었으면서 감사보고서에 커뮤니케이션되지 않는 일은 극히 드물 것이다. 왜냐하면, 의도된 이용자들에게 감사에 관해 더 높은 투명성을 제공하는데에는 공익적 효익이 있다고 전제되기 때문이다. 따라서, 핵심감사사항을 커뮤니케이션하지 않는다는 판단은, 그러한 커뮤니케이션의 결과로 기업 또는 일반대중에게 초래되는 부정적 결과가 해당 사항에 대한 커뮤니케이션의 공익적 효익을 훨씬 넘어선다고 합리적으로 예상될 정도로 유의적이라고 간주되는 경우에만 적합하다.
- A54 핵심감사사항을 커뮤니케이션하지 않는다는 결정은 해당 사항과 관련된 사실과 상황을 고려하여 이루어진다. 경영진과 지배기구와의 커뮤니케이션은 감사인이 어떤 사항에 대한 커뮤니케이션의 결과로 발생할 수 있는 부정적 결과의 유의성에 대한 경영진의 견해를 이해하는데 도움이 된다. 특히, 경영진과 지배기구와의 커뮤니케이션은 다음의 역할을 수행함으로써 해당 사항을 커뮤니케이션할 지 여부를 결정하는데 있어서의 감사인의 판단을 알리는데 도움이 된다.
- 기업이 해당 사항을 공시하지 않았던 이유(예를 들어, 법규나 특정 재무보고체계에서 해당 사항의 지연공시 또는 비공시를 허용하는 경우)와 해당되는 경우, 공시로 인한 부정적 결과에 대한 경영진의 견해를 감사인이 이해하는데 도움을 제공한다. 경영진은 법규나 다른 권위 있는 원천에서 부정적 결과의 고려사항과 관련될 수 있는 특정 측면에 대한 주의를 환기할 수 있다.(예를 들어, 그러한 측면은 기업의 상업적 협상이나 경쟁적 지위에 대한 피해를 포함할 수 있다) 그러나, 부정적 결과에 대한 경영진의 견해만으로는 감사인이 부정적 결과가 문단 14(b)에 따른 커뮤니케이션의 공익적 효익을 훨씬 넘어선다고 합리적으로 예상되는지 여부를 결정해야 할 필요성을 경감시키지 않는다.

감사기준서 701

- 해당 사항과 관련하여 해당 규제기관, 집행기관 또는 감독기관과의 커뮤니케이션이 있었는지 여부, 특히, 그러한 논의가 해당 사항에 대한 공시가 적합하지 않은 이유에 대한 경영진의 주장을 뒷받침하는 것으로 보일 수 있는지 여부를 강조함.
- 적절한 경우, 감사인이 경영진과 지배기구에 대해 해당 사항에 관한 관련 정보를 공시하도록 권장할 수 있음. 특히, 커뮤니케이션하는 것에 대한 경영진과 지배기구의 우려가 해당 사항과 관련된 특정 측면에 국한되어 해당 사항에 관한 특정 정보가 덜 민감할 수 있고 커뮤니케이션 될 수 있는 경우라면, 가능할 수 있다.

감사인은 또한 그러한 커뮤니케이션의 결과로 발생할 수 있는 부정적 결과의 유의성에 대한 경영진의 견해를 포함하여, 해당 사항의 공시가 적합하지 않다는 이유에 관한 서면진술을 경영진으로부터 입수하는 것이 필요하다고 고려할 수 있다.

- A55 감사인이 관련 윤리적 요구사항에 비추어 핵심감사사항으로 결정된 사항에 관하여 커뮤니케이션하는 것이 의미하는 바를 고려하는 것이 필요할 수도 있다. 또한, 감사인은 해당 사항이 감사보고서에서 커뮤니케이션 되는지 여부와 관계없이, 법규에서 해당 규제기관, 집행기관, 또는 감독기관과 커뮤니케이션하도록 요구될 수 있다. 그러한 커뮤니케이션은 또한 해당 사항에 관하여 커뮤니케이션하는 것으로부터 발생할 수 있는 부정적 결과에 대한 감사인의 고려사항을 알리는데 유용할 수 있다.
- A56 어떤 사항을 커뮤니케이션하지 않는다는 결정에 관하여 감사인이 고려하는 이슈들은 복잡하며, 유의적감사인판단과 관련된다. 따라서, 감사인은 법적 조언을 얻는 것이 적합하다고 고려할 수 있다.

다른 상황에서의 핵심감사사항 단락의 형태와 내용 (문단 16 참조)

- A57 문단 16의 요구사항은 다음의 세 가지 상황에 적용된다.
- (i) 문단 10에 따라 감사인이 핵심감사사항이 없다고 결정함 (문단 A59 참고)
 - (ii) 문단 14에 따라 감사인이 핵심감사사항은 감사보고서에 커뮤니케이션 되지 않을 것이고, 핵심감사사항으로 결정된 다른 사항은 없다고 결정함
 - (iii) 핵심감사사항으로 결정된 유일한 사항이 문단 15에 따라 커뮤니케이션되는 사항 뿐임
- A58 감사인이 커뮤니케이션할 핵심감사사항이 없다고 결정한 경우, 감사보고서에는 다음 사례와 같이 표시한다.

핵심감사사항

[한정의견(부적정의견)근거 단락 또는 계속기업 관련 중요한 불확실성 단락에 기술된 사항을 제외하고는,] 우리는 감사보고서에 보고해야 할 [다른] 핵심감사사항이 없다고 결정하였습니다.

- A59 핵심감사사항에 대한 결정은 유의적감사인주의를 요구한 사항의 상대적 중요성에 대한 판단을 수반한다. 그러므로, 상장기업 일반목적 전체재무제표의 감사인이 지배기구와 커뮤니케이션한 사항 중에서 감사보고서에 커뮤니케이션 되어야 할 핵심감사사항을 최소한 하나도 결정하지 않는 것은 드문 일일 수 있다. 그러나, 어떤 제한된 상황에서는(예를 들어, 매우 제한된 경영활동을 하는 상장기업에 대해서는) 유의적감사인주의를 요구한 사항이 없으므로 감사인은 문단10에 따라 핵심감사사항이 없다고 결정할 수 있다.

감사기준서 701

지배기구와의 커뮤니케이션 (문단 17 참조)

- A60 감사기준서 260은 감사인에게 지배기구와 커뮤니케이션을 적시에 하도록 요구한다.³³ 핵심감사사항에 관하여 커뮤니케이션하기에 적합한 시기는 업무 상황에 따라 달라질 것이다. 그러나, 감사인은 계획된 감사범위와 시기를 논의할 때 핵심감사사항에 대한 예비적 견해를 커뮤니케이션할 수 있으며, 감사의 발견사항에 대하여 커뮤니케이션할 때 그러한 사항에 대하여 추가로 논의할 수 있다. 그렇게 함으로써 재무제표 발행을 위한 마무리 시기에 핵심감사사항에 대하여 건설한 양방향 대화를 시도하는 실무적 어려움을 완화하는데 도움이 될 수 있다.
- A61 지배기구와의 커뮤니케이션은 지배기구로 하여금 감사인이 감사보고서에서 커뮤니케이션하고자 하는 핵심감사사항을 인식할 수 있게 하며, 필요한 경우 지배기구에게 이에 대한 보다 명확한 설명을 들을 수 있는 기회를 제공한다. 감사인은 이런 논의를 용이하게 하기 위하여 지배기구에게 감사보고서 초안을 제공하는 것이 유용하다고 고려할 수 있다. 지배기구와의 커뮤니케이션은 재무보고절차를 감시하는데 있어서 지배기구의 중요한 역할을 인정하며, 핵심감사사항과 관련된 감사인의 결정 근거와 핵심감사사항이 감사보고서에서 어떻게 기술될지를 지배기구가 이해할 기회를 제공한다. 또한, 지배기구와의 커뮤니케이션은 지배기구로 하여금 감사보고서에 이러한 사항들이 커뮤니케이션될 것이라는 사실에 비추어 새로운 또는 개선된 공시가 유용할 지 여부를 고려하게 할 수 있다.
- A62 문단 17(a)에서 요구하는 지배기구와의 커뮤니케이션은 또한 핵심감사사항으로 결정된 사항이 감사보고서에서 커뮤니케이션되지 않는 극히 드문 상황을 다룬다. (문단 14, A54 참고)
- A63 감사인이 감사보고서에 커뮤니케이션할 핵심감사사항이 없다고 결정한 경우에 지배기구와 커뮤니케이션하도록 하는 문단17(b)의 요구사항은 감사인이 해당 감사와 발생했을 수 있는 유의적인 사항들을 잘 알고 있는 다른 사람들(선임된 경우, 업무품질관리검토자를 포함)과 추가적인 논의를 할 수 있는 기회를 제공할 수 있다. 이러한 논의는 감사인에게 핵심감사사항이 없다는 감사인의 결정을 재평가하게 할 수 있다.

문서화 (문단 18 참조)

- A64 감사기준서 230 문단8은 감사인에게 이전에 해당 감사에 관여되지 아니한 숙련된 감사인이 무엇보다도 유의적인 전문가적 판단을 이해할 수 있도록 하기에 충분한 감사 문서를 작성할 것을 요구한다. 핵심감사사항의 관점에서, 이러한 전문가적 판단은 각각의 사항이 핵심감사사항인지 여부의 결정뿐만 아니라, 지배기구와 커뮤니케이션하는 사항 중에서 유의적감사인주의를 요구한 사항의 결정을 포함한다. 감사인의 판단은 이러한 점에서 감사 중에 발생한 유의적인 사항들에 대한 특정 감사 문서(예를 들어, 종료비망록)뿐 아니라, 감사인의 지배기구와의 커뮤니케이션에 대한 문서와 각 개별 사항과 관련한 감사문서로도 뒷받침될 것이다 (문단 A39 참고). 그러나, 이 감사기준서는 감사인에게 지배기구와 커뮤니케이션한 다른 사항들이 유의적감사인주의를 요구한 사항이 아닌 이유를 문서화할 것을 요구하지는 않는다.

³³ 감사기준서 260 문단 21

감사기준서 705

감사의견의 변형

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위	1
변형의견의 유형	2
시행일	3
목적	4
용어의 정의	5
요구사항	
감사의견에 대한 변형이 요구되는 상황	6
감사의견에 대한 변형 유형의 결정	7-15
의견이 변형된 경우 감사보고서의 형태와 내용	16-29
지배기구와의 커뮤니케이션	30
적용 및 기타 설명자료	
변형의견의 유형	A1
감사의견에 대한 변형이 요구되는 상황	A2-A12
감사의견에 대한 변형 유형의 결정	A13-A16
의견이 변형된 경우 감사보고서의 형태와 내용	A17-A26
지배기구와의 커뮤니케이션	A27

보론: 감사의견이 변형된 경우의 감사보고서 사례

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 이 감사기준서는 감사인이 감사기준서 700¹에 따라 의견을 형성할 때 재무제표에 대한 감사의견의 변형이 필요하다고 결론을 내릴 경우 해당 상황에 적합한 보고서를 발행할 감사인의 책임을 다룬다. 또한 이 감사기준서는 감사인이 변형의견을 표명할 때 감사보고서의 형태와 내용이 어떻게 영향을 받는지를 다룬다. 모든 경우에 감사기준서 700의 보고 요구사항이 적용되며, 이 감사기준서의 요구사항으로 감사기준서 700의 보고 요구사항을 명시적으로 다루거나 수정하지 않는 한, 이 감사기준서에서 감사기준서 700의 보고 요구사항을 반복하지 않는다.

변형의견의 유형

- 이 감사기준서는 변형의견의 세 가지 유형, 즉 한정 의견, 부적정 의견 및 의견거절을

¹ 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고”

감사기준서 705

정한다. 어떤 유형의 변형의견이 적절한지는 다음에 따라 결정된다.

- (a) 변형을 초래한 사항의 성격. 즉, 재무제표가 중요하게 왜곡표시되어 있는지 여부 또는 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없을 때는 재무제표가 중요하게 왜곡표시될 가능성이 있는지 여부
- (b) 변형을 초래한 사항이 재무제표에 미치거나 미칠 수 있는 영향이 전반적인 것인지 여부에 대한 감사인의 판단 (문단 A1 참조)

시행일

- 3 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 4 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 다음의 경우에서 재무제표에 대한 적절한 변형의견을 명확하게 표명하는 데 있다.
- (a) 감사인이 입수한 감사증거에 기초하여 재무제표 전체에 중요한 왜곡표시가 존재한다고 결론을 내리는 경우
 - (b) 감사인이 재무제표 전체에 중요한 왜곡표시가 없다고 결론을 내릴 수 있을 만큼 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없는 경우

용어의 정의

- 5 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
- (a) 전반적 - 왜곡표시가 재무제표에 미치는 영향 또는 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없어서 발견되지 아니한 왜곡표시가 재무제표에 미칠 수 있는 영향을 기술하기 위해 왜곡표시의 관점에서 사용되는 용어. 재무제표에 대한 전반적영향(pervasive effects)은 그 영향이 다음 중 하나에 해당된다고 감사인이 판단하는 경우이다.
 - (i) 재무제표의 특정 요소, 계정과목 또는 항목에 국한되지 않음
 - (ii) 재무제표의 특정 요소, 계정과목 또는 항목에 국한되지만 이들이 재무제표의 상당한 부분을 나타내거나 나타낼 수 있음
 - (iii) 공시와 관련하여, 이용자가 재무제표를 이해하는 데 근본적임
 - (b) 변형의견 - 재무제표에 대한 한정 의견, 부적정 의견 또는 의견거절

요구사항

감사의견에 대한 변형이 요구되는 상황

- 6 감사인은 다음 중 하나의 경우 감사의견을 변형시켜야 한다.
- (a) 감사인이 입수한 감사증거에 근거하여 재무제표 전체에 중요한 왜곡표시가 존재한다고 결론을 내리는 경우 (문단 A2-A7 참조)
 - (b) 감사인이 재무제표 전체에 중요한 왜곡표시가 없다고 결론을 내릴 수 있을 정도로 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없는 경우 (문단 A8-A12 참조)

감사의견에 대한 변형 유형의 결정

한정의견

- 7 감사인은 다음의 경우 한정의견을 표명하여야 한다.

감사기준서 705

- (a) 감사인이 충분하고 적합한 감사증거를 입수한 결과, 왜곡표시가 재무제표에 개별적으로 또는 집합적으로 중요하나 전반적이지는 않다고 결론을 내리는 경우
- (b) 감사인이 감사의견의 근거가 되는 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없었지만, 발견되지 아니한 왜곡표시가 재무제표에 미칠 수 있는 영향이 중요할 수는 있으나 전반적이지는 않을 것으로 결론을 내리는 경우

부적정의견

- 8 감사인은 충분하고 적합한 감사증거를 입수한 결과 왜곡표시가 재무제표에 개별적으로 또는 집합적으로 중요하며 동시에 전반적이라고 결론을 내리는 경우 부적정의견을 표명하여야 한다.

의견거절

- 9 감사인은 감사의견의 근거가 되는 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없으며, 발견되지 아니한 왜곡표시가 있을 경우 이것이 재무제표에 미칠 수 있는 영향이 중요하고 동시에 전반적일 수 있다고 결론을 내리는 경우 의견을 거절하여야 한다.
- 10 다수의 불확실성을 수반하는 극히 드문 상황에서 감사인이 각각의 불확실성에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하였음에도 불구하고 이들 개별 불확실성 사이의 잠재적 상호작용과 이들 불확실성이 재무제표에 미칠 수 있는 누적적 영향 때문에 재무제표에 대한 의견을 형성하는 것이 가능하지 않다고 결론을 내리는 경우, 감사인은 의견을 거절하여야 한다.

감사인이 업무를 수임한 이후 경영진에 의한 제한으로 인하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없는 경우의 결과

- 11 감사인이 업무를 수임한 후 재무제표에 대하여 한정의견을 표명하거나 의견을 거절할 필요가 있을 것으로 고려되는 경영진에 의한 감사범위의 제한을 알게 된 경우, 경영진에게 해당 제한을 제거하도록 요청하여야 한다.
- 12 경영진이 이 감사기준서의 문단 11에서 언급한 제한의 제거를 거절하는 경우, 지배기구의 모든 구성원이 그 기업의 경영에 참여하고 있지 않는 한,² 감사인은 해당 사항을 지배기구에게 커뮤니케이션하고 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 있는 대체적 절차의 수행이 가능한지 여부를 결정하여야 한다.
- 13 감사인이 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없는 경우, 감사인은 그 시사점을 다음과 같이 결정하여야 한다.
- (a) 발견되지 아니한 왜곡표시가 있을 경우 이것이 재무제표에 미칠 수 있는 영향이 중요하지만 전반적이지는 않다고 결론을 내리면 한정의견을 표명함
- (b) 발견되지 아니한 왜곡표시가 있을 경우 이것이 재무제표에 미칠 수 있는 영향이 중요하고 동시에 전반적일 수 있어 해당 상황의 심각성을 알리는 데 한정의견이 부적절할 것이라고 결론을 내리면, 다음 중 하나의 조치를 취해야 함
- (i) 실행가능하며 관련법규상 가능한 경우 감사업무를 해지함 (문단 A13 참조)
- (ii) 감사보고서를 발행하기 전에 감사업무를 해지하는 것이 실행가능하지 않거나 관련 법규상 가능하지 않은 경우, 재무제표에 대한 의견을 거절함 (문단 A14 참조)
- 14 감사인은 문단 13 (b)의 (i)에 따라 감사업무를 해지하는 경우, 감사의견의 변형을 초래할 것으로 식별된 왜곡표시에 대한 사항을 감사업무를 해지하기 전에 지배기구에게

² 감사기준서 260 “지배기구와의 커뮤니케이션” 문단 13

감사기준서 705

커뮤니케이션하여야 한다. (문단 A15 참조)

부적정의견 또는 의견거절에 관련된 기타 고려사항

- 15 감사인이 재무제표 전체에 대하여 부적정의견을 표명하거나 의견을 거절하는 것이 필요하다고 고려할 때, 해당 감사보고서에 전체재무제표의 단위재무제표, 또는 재무제표 중 하나 이상의 특정 요소, 계정과목 또는 항목에 대하여 동일한 재무보고체계에 따른 적정의견을 함께 포함시켜서는 안 된다. 이러한 상황에서 동일한 보고서에 ³ 그러한 적정의견을 포함시키는 것은 감사인이 재무제표 전체에 대하여 부적정의견을 표명하거나 의견을 거절하는 것과 상충될 것이다. (문단 A16 참조)

의견이 변형된 경우 감사보고서의 형태와 내용

감사의견

- 16 감사인은 감사의견을 변형할 때 “**한정의견**”, “**부적정의견**” 또는 “**의견거절**”이라는 제목을 해당 **감사의견** 단락의 제목에 적합하게 기재하여야 한다. (문단 A17-A19 참조)

한정의견

- 17 재무제표의 중요한 왜곡표시로 인하여 한정의견을 표명하는 경우, 감사인은 감사의견에 다음 사항을 기술하여야 한다.
- (a) 재무제표를 공정표시체계에 따라 보고할 경우: 감사인의 의견으로는 별첨된 재무제표는 **한정의견근거** 단락에 기술된 사항이 미치는 영향을 제외하고는, [---]을 [해당 재무보고체계]에 따라 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고 있음 (또는 [---]에 대하여 [해당 재무보고체계]에 따라 진실하고 공정한 관점을 제시하고 있음)
- (b) 재무제표를 준수체계에 따라 보고할 경우: 감사인의 의견으로는 별첨된 재무제표는 **한정의견근거** 단락에 기술된 사항이 미치는 영향을 제외하고는, 중요성의 관점에서 [해당 재무보고체계]에 따라 작성되었음

감사인이 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없어 한정의견으로 감사의견을 변형하게 된 경우, 감사인은 변형의견에 대하여 “---의 사항이 미칠 수 있는 영향을 제외하고”라는 대응 문구를 사용하여야 한다. (문단 A20 참조)

부적정의견

- 18 감사인은 부적정의견을 표명하는 경우, **부적정의견근거** 단락에 기술된 사항의 유의성 때문에, 다음 사항을 감사의견에 기술하여야 한다.
- (a) 재무제표를 공정표시체계에 따라 보고할 경우: 감사인의 의견으로는 별첨된 재무제표는 **부적정의견근거** 단락에 기술된 사항의 유의성으로 인하여, [---]을 [해당 재무보고체계]에 따라 공정하게 표시하고 있지 않음 (또는 [---]에 대하여 [해당 재무보고체계]에 따라 진실하고 공정한 관점을 제시하고 있지 않음)
- (b) 재무제표를 준수체계에 따라 보고할 경우: 감사인의 의견으로는 별첨된 재무제표는 **부적정의견근거** 단락에 기술된 사항의 유의성으로 인하여, 중요성의 관점에서 [해당 재무보고체계]에 따라 작성되지 않았음

³ 감사기준서 805 “단위재무제표와 재무제표 특정 요소, 계정 또는 항목에 대한 감사-특별 고려사항”은 감사인이 재무제표의 하나 이상의 요소나 계정 또는 항목에 대하여 별도로 의견표명을 하는 상황을 다룬다.

감사기준서 705

의견거절

- 19 감사인이 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없어 의견을 거절하는 경우, 감사인은 다음 사항을 기술하여야 한다.
- (a) 감사인은 별첨된 재무제표에 대한 의견을 표명하지 아니함
 - (b) **의견거절근거** 단락에 기술된 사항의 유의성 때문에, 감사인은 재무제표에 대한 감사의견의 근거를 제공하기에 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없었음
 - (c) 감사기준서 700 문단 24(b)에서 요구하는 문구(즉, 감사인이 해당 재무제표를 감사하였음)를 수정하여 감사인이 재무제표에 대한 감사계약을 체결하였음으로 기술함

감사의견근거

- 20 감사인이 재무제표에 대한 의견을 변형시키는 경우, 감사인은 감사기준서 700에서 요구한 특정 감사보고서요소에 추가하여: (문단 A21 참조)
- (a) 감사기준서 700 문단 28에서 요구하는 “**감사의견근거**” 제목을 적절하게 “**한정의견근거**”, “**부적정의견근거**” 또는 “**의견거절근거**”로 수정하고
 - (b) 이 단락에 의견변형을 발생시키는 사항에 대한 설명을 포함하여야 한다.
- 21 재무제표의 특정 금액(양적 공시 포함)과 관련하여 재무제표의 중요한 왜곡표시가 존재하는 경우, 감사인은 실행불가능하지 않는 한 해당 왜곡표시의 재무적 영향의 설명과 계량화한 내용을 **감사의견근거** 단락에 포함하여야 한다. 재무적 영향을 계량화하는 것이 실행불가능하지 않다면, 그러한 사실을 이 단락에 기술하여야 한다. (문단 A22 참조)
- 22 질적 공시와 관련하여 재무제표의 중요한 왜곡표시가 존재하는 경우, 감사인은 해당 공시가 어떻게 왜곡표시 되어있는지에 대한 설명을 **감사의견근거** 단락에 포함하여야 한다.
- 23 공시가 요구되는 정보의 미공시와 관련하여 재무제표의 중요한 왜곡표시가 존재하는 경우, 감사인은 다음의 절차를 모두 수행하여야 한다.
- (a) 미공시에 대하여 지배기구와 토의
 - (b) 누락된 정보의 성격을 **감사의견근거** 단락에 기술
 - (c) 감사인이 누락된 공시를 포함하는 것이 실행가능하고 누락된 정보에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수한 경우, 감사인은 법규상 금지되지 않는 한 누락된 공시를 포함 (문단 A23 참조)
- 24 감사인이 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없어 감사의견의 변형이 초래된 경우, 감사인은 **감사의견근거** 단락에 그 이유를 포함하여야 한다.
- 25 감사인은 한정의견 또는 부적정의견을 표명하는 경우, 입수한 감사증거가 감사의견의 근거를 제공하는데 충분하고 적합한지 여부에 관하여 기술할 때 감사기준서 700 문단 28(d)에서 요구하는 문구를 수정하여 “한정” 또는 “부적정” 문구를 적절하게 포함하여야 한다.
- 26 감사인이 재무제표에 대하여 의견을 거절하는 경우, 감사보고서에 감사기준서 700 문단 28(b)와 28(d)에서 요구하는 감사보고서요소를 포함하여서는 안 된다. 그러한 감사보고서요소는 다음과 같다.
- (a) 감사인의 책임이 기술된 감사보고서 단락에 관한 언급

감사기준서 705

(b) 입수한 감사증거가 감사의견의 근거를 제공하는 데 충분하고 적합한지 여부에 관한 기술

- 27 감사인이 재무제표에 대하여 부적정의견을 표명하였거나 의견을 거절한 경우라도, 의견의 변형이 요구되었을 기타의 사항을 알고 있는 경우 감사인은 **감사의견근거** 단락에 그 이유와 영향을 기술하여야 한다. (문단 A24 참조)

감사인이 재무제표에 대하여 의견을 거절할 경우 재무제표감사에 대한 감사인의 책임에 대한 기술

- 28 감사인이 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못하여 재무제표에 대하여 의견을 거절하는 경우, 감사인은 감사기준서 700 문단 38-40에서 요구하는 감사인의 책임에 대한 기술을 수정하여 다음 내용만을 포함하여야 한다. (문단 A25 참조)
- (a) 감사인의 책임은 감사기준에 따라 기업의 재무제표에 대한 감사를 수행하고 감사보고서를 발행하는 것이라는 기술
 - (b) 그러나 **의견거절근거** 단락에 기술된 사항 때문에, 감사인이 재무제표에 대한 감사의견의 근거를 제공하는데 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없었다는 기술
 - (c) 감사기준서 700 문단 28(c)에서 요구하는 감사인 독립성 및 기타 윤리적 책임에 관한 기술

감사인이 재무제표에 대하여 의견을 거절하는 경우 고려사항

- 29 법규에 의해 요구되는 것이 아닌 한, 감사인이 재무제표에 대하여 의견을 거절하는 경우, 감사보고서에 감사기준서 701⁴에 따른 **핵심감사사항** 단락을 포함하여서는 안 된다. (문단 A26 참조)

지배기구와의 커뮤니케이션

- 30 감사인은 감사의견을 변형시킬 것으로 예상하는 경우, 예상되는 변형을 발생시킨 상황 그리고 변형 문안을 지배기구와 커뮤니케이션하여야 한다. (문단 A27 참조)

적용 및 기타 설명자료

변형의견의 유형 (문단 2 참조)

- A1 다음의 표는 변형을 초래한 사항의 성격에 대한 감사인의 판단 및 변형을 초래한 사항이 재무제표에 미치거나 미칠 수 있는 영향의 전반성이 감사인이 표명할 의견의 유형에 어떻게 영향을 미치는지를 예시한다.

감사의견의 변형을 초래한 사항의 성격	해당 사항이 재무제표에 미치거나 미칠 수 있는 영향의 전반성에 대한 감사인의 판단	
	중요하지만 전반적이지 아니한 경우	중요하며 동시에 전반적인 경우
재무제표가 중요하게 왜곡표시된 경우	한정의견	부적정의견

⁴ 감사기준서 701 “감사보고서 핵심감사사항 커뮤니케이션” 문단 11-13

감사기준서 705

충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없는 경우	한정의견	의견거절
-------------------------------	------	------

감사의견에 대한 변형이 요구되는 상황

중요한 왜곡표시의 성격 (문단 6(a) 참조)

- A2 감사기준서 700에서는 감사인이 재무제표에 대한 의견을 형성하기 위하여 재무제표 전체에 중요한 왜곡표시가 없는지에 대하여 합리적 확신을 얻었는지 여부에 관한 결론을 내리도록 요구한다.⁵ 감사인은 이러한 결론을 내릴 때 감사기준서 450⁶에 따라 미수정왜곡표시에 대한 감사인의 평가를 고려한다.
- A3 감사기준서 450의 정의에 따르면 왜곡표시란 재무제표의 항목의 금액, 분류, 표시 또는 공시에 있어 해당 재무보고체계에 따라 요구되는 것과 실제로 보고된 것과의 차이이다. 그러므로 재무제표의 중요한 왜곡표시는 다음과 관련하여 발생할 수 있다.
- (a) 선택된 회계정책의 적합성
 - (b) 선택된 회계정책의 적용
 - (c) 재무제표 공시의 적합성 또는 적절성

선택된 회계정책의 적합성

- A4 경영진이 선택한 회계정책의 적합성과 관련하여 재무제표의 중요한 왜곡표시가 발생할 수 있는 상황은 다음과 같다.
- (a) 선택된 회계정책이 해당 재무보고체계와 일관성이 없는 경우
 - (b) 재무제표가 재무상태표, 포괄손익계산서, 자본변동표 또는 현금흐름표의 유의적인 항목에 대한 회계정책을 정확하게 기술하고 있지 않은 경우
 - (c) 재무제표가 공정한 표시를 달성하는 방식으로 기본적인 거래와 사건들을 나타내거나 공시하고 있지 않은 경우
- A5 재무보고체계는 종종 회계정책의 변경에 관해 그 회계처리와 공시에 대한 요구사항을 포함한다. 기업이 유의적인 회계정책의 선택을 변경하였을 때 이러한 요구사항을 준수하지 않은 경우, 재무제표의 중요한 왜곡표시가 발생할 수 있다.

선택된 회계정책의 적용

- A6 선택된 회계정책의 적용과 관련하여 재무제표의 중요한 왜곡표시가 발생할 수 있는 상황은 다음과 같다.
- (a) 선택된 회계정책을 보고기간간 또는 유사한 거래와 사건에 일관되게 적용하지 않은 경우 등 경영진이 선택된 회계정책을 해당 재무보고체계와 일관되게 적용하지 않은 경우 (적용의 일관성)
 - (b) 선택된 회계정책의 적용방법으로 인한 경우(예, 의도하지 아니한 적용 오류)

재무제표 공시의 적합성 또는 적절성

- A7 공시의 적합성 또는 적절성과 관련하여 재무제표의 중요한 왜곡표시가 발생할 수 있는

⁵ 감사기준서 700 문단 11

⁶ 감사기준서 450 “감사 중 식별된 왜곡표시의 평가” 문단 11

감사기준서 705

상황은 다음과 같다.

- (a) 재무제표가 해당 재무보고체계에서 요구하는 모든 공시를 포함하지 않은 경우
 - (b) 재무제표 공시가 해당 재무보고체계에 따라 표시되지 않은 경우
 - (c) 해당 재무보고체계에서 구체적으로 요구하는 공시를 넘어 공정한 표시를 달성하는 데 필요한 추가 공시를 재무제표가 제공하지 않은 경우
- 감사기준서 450의 문단 A17은 발생할 수 있는 질적 공시의 중요한 왜곡표시의 추가 예시를 제공한다.

충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없는 상황의 성격 (문단 6 (b) 참조)

- A8 감사인이 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못하는 상황 (감사범위의 제한으로 언급되기도 함)은 다음과 같은 이유에서 발생될 수 있다.
- (a) 기업의 통제를 벗어난 상황
 - (b) 감사인 업무의 성격이나 시기와 관련된 상황
 - (c) 경영진에 의한 제한
- A9 감사인이 특정 절차를 수행할 수 없어도 대체적 절차를 수행하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 있다면 이는 감사범위의 제한에 해당되지 아니한다. 그러나 대체적 절차를 수행하여도 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없다면 문단 7(b) 및 문단 9-10의 요구사항을 적합하게 적용한다. 경영진에 의한 제한은 부정위험에 대한 감사인의 평가 또는 감사의 계속적 수행여부에 대한 고려와 같이 해당 감사와 관련하여 다른 시사점을 가질 수도 있다.
- A10 기업의 통제범위 밖의 상황은 예를 들어 다음과 같다.
- 기업의 회계기록이 파기·훼손된 경우
 - 유의적 부문의 회계기록이 정부 당국에 의해 무기한 압류 또는 압수된 경우
- A11 감사인이 수행하는 업무의 성격이나 시기에 관련되는 상황은 예를 들어 다음과 같다.
- 관계기업에 대한 회계처리에 지분법을 적용하도록 요구되는 상황에서, 감사인이 지분법의 적합한 적용여부를 평가하는 데 관계기업의 재무정보에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없는 경우
 - 감사인이 그 선임시기 때문에 재고자산의 실사에 입회할 수 없는 경우
 - 감사인이 실증절차를 수행하는 것 만으로는 충분하지 않다고 판단하였으나, 기업의 통제가 효과적이지 않은 경우
- A12 경영진에 의한 감사범위의 제한으로 인하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못하는 상황은 예를 들어 다음과 같다.
- 경영진이 재고자산 실사에 감사인의 입회를 막는 경우
 - 경영진이 특정 계정잔액에 대한 감사인의 외부조회를 막는 경우

감사의견에 대한 변형 유형의 결정

감사인이 업무를 수임한 후 경영진에 의한 제한으로 인하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없는 경우의 조치 (문단 13(b)(i)-14 참조)

- A13 감사의 해지가 실행가능한지 여부는 경영진에 의한 감사범위의 제한이 발생한 시점까지 업무가 완결된 정도에 따라 달라질 것이다. 감사인은 실질적으로 해당 감사를 완료하였다면 감사의 해지 전에 가능한 정도까지 감사를 완료하기로 결정한 후, 의견을 거절하고 **의견거절근거** 단락 내에 감사범위의 제한을 설명할 수 있을 것이다.

감사기준서 705

A14 특정상황의 경우, 법규에 의해 감사인이 감사업무를 계속하도록 요구된다면 감사를 해지하는 것이 가능하지 않을 수 있다. 공공부문의 재무제표에 대한 감사인으로 선임된 경우가 이에 해당될 수 있다. 또 감사인이 특정 기간의 재무제표를 감사하도록 선임되거나 특정 기간 동안의 감사인으로 선임되어, 해당 재무제표에 대한 감사가 완료되거나 선임 기간이 만료되기 전까지는 감사를 해지하는 것이 금지되는 국가의 경우도 있을 수 있다. 감사인은 또 감사보고서에 **기타사항**문단을 포함시키는 것이 필요하다고 고려할 수도 있을 것이다.⁷

A15 감사인이 감사범위의 제한 때문에 감사를 해지할 필요가 있다고 결론을 내리는 경우, 감사인은 감사의 해지에 관련된 사항을 규제기관이나 기업의 소유주에게 커뮤니케이션할 전문가적 요구사항이나 법규상 요구사항이 있을 수 있다.

부적정의견 또는 의견거절에 관련된 기타 고려사항 (문단 15 참조)

A16 감사인의 부적정의견 또는 의견거절과 상충되지 않을 수 있는 보고 상황의 사례는 다음과 같다.

- (동일한 감사보고서 내에서,) 하나의 재무보고체계에 따라 작성된 재무제표에 대하여 적정의견을 표명하고, 동일 재무제표에 대하여 다른 재무보고체계에 따라서는 부적정의견을 표명하는 경우⁸
- 기업의 영업결과와 현금흐름은 의견을 거절하고, 관련되는 경우, 재무상태는 적정의견을 표명하는 경우 (감사기준서 510 참고⁹). **(이와 같이 의견을 분리하는 것은 감사기준서 510 에 따른 초도감사에 한정하여 적용한다).** 이 경우 감사인은 재무제표 전체에 의견을 거절한 것이 아니다.

의견이 변형된 경우 감사보고서의 형태와 내용

감사보고서 사례 (문단 16 참조)

A17 보론의 사례 1과 2는 재무제표가 중요하게 왜곡표시되어 각각 한정의견과 부적정의견을 표명하는 감사보고서 사례이다.

A18 보론의 사례 3은 감사인이 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못하여 한정의견을 표명하는 감사보고서 사례이다. 보론의 사례 4는 재무제표의 한 구성요소에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못해 의견을 거절하는 사례이다. 보론의 사례 5는 재무제표의 여러 구성요소들에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못해 의견을 거절하는 사례이다. 보론의 사례 4와 5의 경우, 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없는 상황이 재무제표에 미칠 수 있는 영향은 중요하고 또 전반적이다. 감사기준서 570¹⁰ 뿐만 아니라 보고 요구사항을 포함하고 있는 다른 감사기준서들의 보론에도 변형의견을 표명한 감사보고서 사례가 포함되어 있다.

감사의견 (문단 16참조)

A19 **감사의견** 단락의 제목을 변경함으로써 이용자들에게 감사의견이 변형되었다는 것과 그 변형의 유형을 명확하게 알리게 된다.

⁷ 감사기준서 706 “감사보고서의 강조사항문단과 기타사항문단” 문단 A11

⁸ 이러한 상황에 대한 기술은 감사기준서 700 문단 A32 참고

⁹ 감사기준서 510 “초도감사-기초잔액” 문단 10

¹⁰ 감사기준서 570 “계속기업”

감사기준서 705

한정의견 (문단 17 참조)

- A20 감사인이 한정의견을 표명하는 경우, **감사의견** 단락에 “앞에서 기술한 바와 같이”나 “~을 조건으로”와 같은 문구를 사용하는 것은 충분히 명료하거나 효과적이지 않으므로 적절하지 않다.

감사의견근거 (문단 20, 21, 23, 27 참조)

- A21 감사보고서의 일관성은 이용자의 이해를 촉진하고 비경상적인 상황이 발생하는 경우 이를 식별하는 데 도움이 된다. 따라서, 비록 변형의견의 문구와 변형의 이유에 대한 기술을 하나로 통일시키는 것은 가능하지 않겠지만, 감사보고서의 형태와 내용에 대하여는 일관성을 유지하는 것이 바람직하다.
- A22 감사인이 감사보고서의 **감사의견근거** 단락 내에 기술할 수 있는 중요한 왜곡표시의 재무적 영향의 한 예로는, 재고자산이 과대계상된 경우에 법인세 비용, 세전이익, 순이익 그리고 자본에 미치는 영향을 계량화하는 것을 들 수 있을 것이다.
- A23 다음의 경우에는 감사인이 **감사의견근거** 단락 내에 공시에서 누락된 정보를 표시하는 것이 실행가능하지 않을 것이다.
- (a) 경영진이 해당 공시를 작성하지 않았거나 감사인이 이를 용이하게 입수할 수 없는 경우
 - (b) 감사보고서와 관련하여 공시의 분량이 과도하게 많다고 감사인이 판단하는 경우
- A24 **감사의견근거** 단락 내에 기술된 특정 사항과 관련하여 부적정의견을 표명하거나 의견을 거절했다고 하여, 감사인이 식별한 기타사항으로서 감사의견의 변형이 요구되었을 사항에 대한 기술을 누락시키는 것은 정당화될 수 없다. 이 경우, 감사인이 알게 된 그러한 기타사항의 공시는 재무제표의 이용자들에게 관련성이 있을 것이다.

감사기준서 705

감사인이 재무제표에 대하여 의견을 거절할 경우 재무제표감사에 대한 감사인의 책임에 대한 기술 (문단 28 참조)

- A25 감사인이 재무제표에 대하여 의견을 거절하는 경우, 이 감사기준서의 보론의 사례 4와 5에 예시된 것과 같이 감사보고서의 **재무제표감사에 대한 감사인의 책임** 단락 내에 다음 내용을 기재하는 것이 바람직할 것이다.
- 감사기준서 700 문단 28(a)에서 요구하는 내용을 수정하여 감사인의 책임은 감사기준에 따라 기업의 재무제표에 대한 감사를 수행하는 것임을 기술
 - 독립성과 기타 윤리적 책임에 관해 감사기준서 700 문단 28(c)에서 요구하는 기술

감사인이 재무제표에 대하여 의견을 거절할 경우 고려사항 (문단 29 참조)

- A26 감사보고서의 **의견거절근거** 단락 내에 감사인이 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없는 이유를 제공하는 것은 감사보고서 이용자들이 감사인이 재무제표에 대하여 의견을 거절한 이유를 이해하는데 유용한 정보를 제공하고 나아가서는 재무제표에 대한 부적합한 의존을 방지할 수 있다. 그러나 의견거절을 초래한 사항 외에 핵심감사사항을 커뮤니케이션하는 것은, 재무제표가 전체적으로 해당 상황에 적합하기 보다는(적합하지는 않지만) 핵심감사사항과 관련하여서는 더 신뢰성이 있다는 의미를 나타낼 수 있고, 이는 재무제표 전체에 대한 의견거절과는 일관성이 없을 것이다. 따라서 이 감사기준서 문단 29에서는 감사인이 의견을 거절할 경우 법규에서 달리 요구하지 않는 한 **핵심감사사항** 단락을 감사보고서에 포함하는 것을 금지한다.

지배기구와의 커뮤니케이션 (문단 30 참조)

- A27 예상되는 감사의견의 변형을 초래한 상황과 이에 따른 변형문안을 지배기구와 커뮤니케이션할 경우, 이는 다음을 가능하게 한다.
- (a) 의도된 변형과 변형 이유(또는 상황)를 감사인이 지배기구에게 통지하는 것
 - (b) 예상되는 변형을 초래한 사항의 사실관계에 대하여 감사인이 지배기구의 동의를 구하거나, 경영진과의 그러한 의견불일치 사항을 확인하는 것
 - (c) 적절한 경우, 지배기구가 감사인에게 예상되는 변형을 초래한 사항에 대한 추가적인 정보와 설명을 제공할 기회를 갖는 것

감사기준서 705

보론 (문단 A17-A18, A25 참조)

의견이 변형된 경우 감사보고서의 사례

- 사례 1: 재무제표의 중요한 왜곡표시에 따른 한정 의견
- 사례 2: 연결재무제표의 중요한 왜곡표시에 따른 부적정 의견
- 사례 3: 감사인이 해외 관계기업과 관련하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못한 데 따른 한정 의견
- 사례 4: 감사인이 연결재무제표의 한 구성요소에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못한 데 따른 의견 거절
- 사례 5: 감사인이 재무제표의 다수 구성요소에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못한 데 따른 의견 거절

사례 1 - 재무제표의 중요한 왜곡표시에 따른 한정 의견

본 사례는 다음의 상황을 가정한다.

- 공정표시체계를 사용하는 상장기업의 전체재무제표에 대한 감사이며, 그룹감사가 아님 (즉, 감사기준서 600¹이 적용되지 않음)
- 기업의 경영진이 한국채택국제회계기준 (일반목적체계)에 따라 작성한 재무제표임
- 감사업무의 조건에는 감사기준서 210의 재무제표에 대한 경영진의 책임에 대한 기술이 반영되어 있음²
- 재고자산은 왜곡표시 되어 있음. 해당 왜곡표시는 재무제표에 중요하지만 전반적이지는 않은 것으로 여겨짐 (즉, 한정 의견이 적합함)
- 감사에 적용된 관련 윤리적 요구사항은 해당 국가의 감사와 관련된 윤리적 요구사항임
- 입수한 감사증거에 근거하여, 감사인은 감사기준서 570에 따라 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하지 않는다고 결론을 내림
- 핵심감사사항은 감사기준서 701에 따라 커뮤니케이션 됨
- 재무제표에 대한 감시 책임자와 재무제표의 작성 책임자가 다름
- 재무제표에 대한 감사에 추가하여, 감사인은 현지 법률의 요구에 따른 기타의 보고책임을 지고 있음

독립된 감사인의 감사보고서

ABC주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

재무제표감사에 대한 보고³

한정 의견

우리는 ABC 주식회사(이하 “회사”)의 재무제표를 감사하였습니다. 해당 재무제표는

¹ 감사기준서 600. “그룹재무제표 감사 - 부문감사인이 수행한 업무 등 특별 고려사항”

² 감사기준서 210 “감사업무 조건의 합의”

³ “기타 법규의 요구사항에 대한 보고”라는 두번째 소제목의 해당사항이 없을 경우, “재무제표감사에 대한 보고”라는 소제목은 불필요하다.

감사기준서 705

20X1년 12월 31일 현재의 재무상태표, 동일로 종료되는 보고기간의 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약은 포함한 재무제표의 주석으로 구성되어 있습니다.

우리의 의견으로는 별첨된 회사의 재무제표는 이 감사보고서의 **한정의견근거** 단락에 기술된 사항이 미치는 영향을 제외하고는, 회사의 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태와 동일로 종료되는 보고기간의 재무성과 및 현금흐름을 한국채택국제회계기준에 따라, 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고[또는, “...현금흐름에 대하여 한국채택국제회계기준에 따라 진실하고 공정한 관점을 제시하고”] 있습니다.

한정의견근거

ABC 주식회사의 재무상태표에는 재고자산이 XXX원으로 계상되어 있습니다. 경영진은 재고자산을 취득원가와 순실현가능가치 중 낮은 금액으로 표시하지 아니하고 취득원가로만 계상하였습니다. 이러한 회계처리는 한국채택국제회계기준에 위배된 것입니다. 회사의 기록에 따르면 만약 경영진이 취득원가와 순실현가능가치 중 낮은 금액으로 재고자산을 계상하였을 경우, 재고자산은 XXX원 만큼 감액되어 순실현가능가치로 계상되었어야 합니다. 따라서, 매출원가는 XXX원 만큼 증가되고 법인세 비용과 당기순이익 그리고 자본은 각각 XXX원, XXX원 및 XXX원 만큼씩 감소되었을 것입니다.

우리는 감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준에 따른 우리의 책임은 이 감사보고서의 **재무제표감사에 대한 감사인의 책임** 단락에 기술되어 있습니다. 우리는 재무제표 감사와 관련된 대한민국의 윤리적 요구사항에 따라 회사로부터 독립적이며 그러한 요구사항에 따른 기타의 윤리적 책임들을 이행하였습니다. 우리가 입수한 감사증거가 한정의견을 위한 근거로서 충분하고 적합하다고 우리는 믿습니다.

핵심감사사항

핵심감사사항은 우리의 전문가적 판단에 따라 당기 재무제표감사에서 가장 유의적인 사항들입니다. 해당 사항들은 재무제표 전체에 대한 감사의 관점에서 우리의 의견형성 시 다루어졌으며, 우리는 이런 사항에 대하여 별도의 의견을 제공하지는 않습니다. 우리는 **한정의견근거** 단락에 기술된 사항에 추가하여, 아래에 기술된 사항을 이 감사보고서에서 커뮤니케이션할 핵심감사사항으로 결정하였습니다.

[감사기준서 701에 따른 핵심감사사항 각각에 대한 기술]

재무제표에 대한 경영진과 지배기구의 책임⁴

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 1 참고]

재무제표감사에 대한 감사인의 책임

⁴ 감사보고서 사례 전체에 사용되는, 경영진과 지배기구 용어는 특정 국가의 법규 체계에 적합한 기타의 용어로 대체될 필요가 있을 수 있음.

감사기준서 705

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 1 참고]

기타 법규의 요구사항에 대한 보고

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 1 참고]

이 독립된 감사인의 감사보고서의 근거가 된 감사를 실시한 업무수행이사는 [이름]입니다.

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지 모두를 기재]

[감사인의 주소]

[감사보고서일]

사례 2 - 연결재무제표의 중요한 왜곡표시에 따른 부적정의견

본 사례는 다음의 상황을 가정한다.

- 공정표시체계를 사용하는 상장기업의 전체 연결재무제표에 대한 감사이며, 종속기업이 있는 기업에 대한 그룹감사임 (즉, 감사기준서 600이 적용됨)
- 기업의 경영진이 한국채택국제회계기준 (일반목적체계)에 따라 작성한 연결재무제표임
- 감사업무의 조건에는 감사기준서 210의 연결재무제표에 대한 경영진의 책임에 대한 기술이 반영되어 있음
- 한 종속기업이 연결에서 누락되어 연결재무제표가 중요하게 왜곡표시되었음. 해당 중요한 왜곡표시는 연결재무제표에 전반적이라고 판단됨. 그러나 실행가능성의 문제 때문에 해당 왜곡표시가 연결재무제표에 미치는 영향은 결정되지 아니하였음 (즉, 부적정의견이 적합함)
- 감사에 적용된 관련 윤리적 요구사항은 해당 국가의 감사와 관련된 윤리적 요구사항임
- 입수한 감사증거에 근거하여, 감사인은 감사기준서 570에 따라 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하지 않는다고 결론을 내림
- 감사기준서 701을 적용함; 그러나, 감사인은 **부적정의견근거** 단락에 기술된 사항 외의 핵심감사사항은 없다고 결정함
- 연결재무제표에 대한 감시 책임자와 연결재무제표의 작성 책임자가 다름
- 연결재무제표에 대한 감사에 추가하여, 감사인은 현지 법률의 요구에 따른 기타의 보고책임을 지고 있음

독립된 감사인의 감사보고서

ABC주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

연결재무제표감사에 대한 보고 ⁵

⁵ "기타 법규의 요구사항에 대한 보고"라는 두번째 소제목의 해당사항이 없을 경우, "연결재무제표감사에 대한 보고"라는 소제목은 불필요하다.

감사기준서 705

부적정의견

우리는 ABC 주식회사와 그 종속기업들(연결회사)의 연결재무제표를 감사하였습니다. 해당 연결재무제표는 20X1년 12월 31일 현재의 연결재무상태표, 동일로 종료되는 보고기간의 연결손익계산서 (또는 연결포괄손익계산서), 연결자본변동표, 연결현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약을 포함한 연결재무제표의 주석으로 구성되어 있습니다.

우리의 의견으로는 별첨된 연결회사의 연결재무제표는 이 감사보고서의 **부적정의견근거** 단락에 기술된 사항의 유의성 때문에 연결회사의 20X1년 12월 31일 현재의 연결재무상태와 동일로 종료되는 보고기간의 연결재무성과 및 연결현금흐름을 한국채택국제회계기준에 따라 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고 (또는, “... 연결현금흐름에 대하여 한국채택국제회계기준에 따라 진실하고 공정한 관점을 제시하고”) 있지 않습니다.

부적정의견 근거

주식 X에서 설명된 바와 같이, 연결회사는 20X1년 중에 취득한 종속기업 XYZ의 중요한 자산과 부채에 대하여 취득일 현재의 공정가치를 아직 결정하지 못하여 종속기업 XYZ의 재무제표를 연결하지 않았습니다. 따라서 회사는 이 종속기업에 대한 투자를 취득원가 기준으로 회계처리 하였습니다. 한국채택국제회계기준에 따르면 회사는 종속기업 XYZ를 연결하고 잠정금액에 근거하여 회계처리 하여야 합니다. XYZ 종속기업이 연결대상에 포함되었다면 별첨된 연결재무제표의 많은 요소들이 중요하게 영향을 받을 것입니다. 종속기업 XYZ의 재무제표가 연결대상에 포함되지 않았으므로 별첨 연결재무제표에 미치는 영향은 결정되지 아니하였습니다.

우리는 감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준에 따른 우리의 책임은 이 감사보고서의 **연결재무제표감사에 대한 감사인의 책임** 단락에 기술되어 있습니다. 우리는 연결재무제표 감사와 관련된 대한민국의 윤리적 요구사항에 따라 연결회사로부터 독립적이며 그러한 요구사항에 따른 기타의 윤리적 책임들을 이행하였습니다. 우리가 입수한 감사증거가 부적정의견을 위한 근거로서 충분하고 적합하다고 우리는 믿습니다.

핵심감사사항

우리는 **부적정의견근거** 단락에 기술된 사항을 제외하고는 감사보고서에서 커뮤니케이션할 다른 핵심감사사항은 없다고 결정하였습니다.

연결재무제표에 대한 경영진과 지배기구의 책임⁶

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 2 참고]

연결재무제표감사에 대한 감사인의 책임

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 2 참고]

⁶ 또는, 특정 국가의 법규 체계에 적합한 기타의 용어

감사기준서 705

기타 법규의 요구사항에 대한 보고

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 2 참고]

이 독립된 감사인의 감사보고서의 근거가 된 감사를 실시한 업무수행이사는 [이름]입니다.

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지 모두를 기재]

[감사인의 주소]

[감사보고서일]

사례 3 - 감사인이 해외 관계기업과 관련하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못함에 따른 한정의견

본 사례는 다음의 상황을 가정한다.

- 공정표시체계를 사용하는 상장기업의 전체 연결재무제표에 대한 감사이며, 종속기업이 있는 기업에 대한 그룹감사임 (즉, 감사기준서 600이 적용됨)
- 기업의 경영진이 한국채택국제회계기준 (일반목적체계)에 따라 작성한 연결재무제표임
- 감사업무의 조건에는 감사기준서 210의 연결재무제표에 대한 경영진의 책임에 대한 기술이 반영되어 있음
- 감사인이 해외 관계기업에 대한 투자에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없었으며, 이러한 상황이 미칠 수 있는 영향이 연결재무제표에 중요하지만 전반적이지는 않는 것으로 여겨짐 (즉, 한정의견이 적합함)
- 감사에 적용된 관련 윤리적 요구사항은 해당 국가의 감사와 관련된 윤리적 요구사항임
- 입수한 감사증거에 근거하여, 감사인은 감사기준서 570에 따라 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하지 않는다고 결론을 내림
- 핵심감사사항은 감사기준서 701에 따라 커뮤니케이션 됨
- 연결재무제표에 대한 감시 책임자와 연결재무제표의 작성 책임자가 다름
- 연결재무제표에 대한 감사에 추가하여, 감사인은 현지 법률의 요구에 따른 기타의 보고책임을 지고 있음

독립된 감사인의 감사보고서

ABC주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

연결재무제표감사에 대한 보고 ⁷

한정의견

⁷ "기타 법규의 요구사항에 대한 보고"라는 두번째 소제목의 해당사항이 없을 경우, "연결재무제표감사에 대한 보고"라는 소제목은 불필요하다.

감사기준서 705

우리는 ABC 주식회사와 그 종속기업들(연결회사)의 연결재무제표를 감사하였습니다. 해당 연결재무제표는 20X1년 12월 31일 현재의 연결재무상태표, 동일로 종료되는 보고기간의 연결손익계산서 (또는 연결포괄손익계산서), 연결자본변동표, 연결현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약을 포함한 연결재무제표의 주석으로 구성되어 있습니다.

우리의 의견으로는 별첨된 연결회사의 연결재무제표는 이 감사보고서의 **한정의견근거** 단락에 기술된 사항이 미칠 수 있는 영향을 제외하고는, 연결회사의 20X1년 12월 31일 현재의 연결재무상태와 동일로 종료되는 보고기간의 연결재무성과 및 연결현금흐름을 한국채택국제회계기준에 따라 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고 [또는, “... 연결현금흐름에 대하여 한국채택국제회계기준에 따라 진실하고 공정한 관점을 제시하고”] 있습니다.

한정의견근거

연결회사는 기중에 취득한 해외관계기업 XYZ에 대한 투자에 대하여 지분법으로 회계처리하고 20X1년 12월 31일 현재 연결재무상태표에 XXX 원을 계상하고 있습니다. XYZ의 당기순이익 중 ABC 주식회사의 지분에 해당되는 금액은 ABC 주식회사의 동일로 종료되는 보고기간의 당기순이익에 포함되어 있습니다. 우리는 해외 관계기업 XYZ의 재무정보, 경영진 및 감사인에 대한 접근이 거절되어 20X1년 12월 31일 현재 ABC 주식회사가 XYZ에 대한 투자에 대하여 재무상태표에 계상한 금액, 그리고 XYZ의 당기순이익 중 ABC 주식회사의 지분에 해당되는 금액에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없었습니다. 따라서 우리는 연결회사가 계상한 금액에 대하여 수정이 필요한지 여부를 결정할 수 없었습니다.

우리는 감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준에 따른 우리의 책임은 이 감사보고서의 **연결재무제표감사에 대한 감사인의 책임** 단락에 기술되어 있습니다. 우리는 연결재무제표 감사와 관련된 대한민국의 윤리적 요구사항에 따라 연결회사로부터 독립적이며 그러한 요구사항에 따른 기타의 책임들을 이행하였습니다. 우리가 입수한 감사증거가 한정의견을 위한 근거로서 충분하고 적합하다고 우리는 믿습니다.

핵심감사사항

핵심감사사항은 우리의 전문가적 판단에 따라 당기 연결재무제표감사에서 가장 유의적인 사항들입니다. 해당 사항들은 연결재무제표 전체에 대한 감사의 관점에서 우리의 의견형성 시 다루어졌으며, 우리는 이런 사항에 대하여 별도의 의견을 제공하지는 않습니다. 우리는 **한정의견근거** 단락에 기술된 사항에 추가하여, 아래에 기술된 사항을 이 감사보고서에서 커뮤니케이션할 핵심감사사항으로 결정하였습니다.

[감사기준서 701에 따른 핵심감사사항 각각에 대한 기술]

연결재무제표에 대한 경영진과 지배기구의 책임⁸

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 2 참고]

⁸ 또는, 특정 국가의 법규 체계에 적합한 기타의 용어

감사기준서 705

연결재무제표감사에 대한 감사인의 책임

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 2 참고]

기타 법규의 요구사항에 대한 보고

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 2 참고]

이 독립된 감사인의 감사보고서의 근거가 된 감사를 실시한 업무수행이사는 [이름]입니다.

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지 모두를 기재]
[감사인의 주소]
[감사보고서일]

사례 4 - 감사인이 연결재무제표의 한 구성요소에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못한데 따른 의견거절

본 사례는 다음의 상황을 가정한다.

- 공정표시체계를 사용하는 상장기업 외 기업의 전체 연결재무제표에 대한 감사이며, 종속기업이 있는 기업에 대한 그룹감사임 (즉, 감사기준서 600이 적용됨)
- 기업의 경영진이 한국채택국제회계기준 (일반목적체계)에 따라 작성한 연결재무제표임
- 감사업무의 조건에는 감사기준서 210의 연결재무제표에 대한 경영진의 책임에 대한 기술이 반영되어 있음
- 감사인이 연결재무제표의 한 구성요소에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없었음. 즉, 기업 순자산의 90%를 초과하는 조인트벤처 투자지분의 재무정보에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없었음. 이러한 상황이 미칠 수 있는 영향은 연결재무제표에 중요하고 전반적이라고 여겨짐 (즉, 의견거절이 적합함)
- 감사에 적용된 관련 윤리적 요구사항은 해당 국가의 감사와 관련된 윤리적 요구사항임
- 연결재무제표에 대한 감시 책임자와 연결재무제표의 작성 책임자가 다름
- 감사인의 책임 단락에 보다 제한된 기술이 요구됨
- 연결재무제표에 대한 감사에 추가하여, 감사인은 현지 법률의 요구에 따른 기타의 보고책임을 지고 있음

독립된 감사인의 감사보고서

ABC주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

연결재무제표감사에 대한 보고⁹

⁹ “기타 법규의 요구사항에 대한 보고”라는 두번째 소제목의 해당사항이 없을 경우, “연결재무제표감사에 대한 보고”라는

감사기준서 705

의견거절

우리는 ABC 주식회사와 그 종속기업들(연결회사)의 연결재무제표에 대한 감사계약을 체결하였습니다. 해당 연결재무제표는 20X1년 12월 31일 현재의 연결재무상태표, 동일로 종료되는 보고기간의 연결손익계산서(또는 연결포괄손익계산서), 연결자본변동표, 연결현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약을 포함한 연결재무제표의 주석으로 구성되어 있습니다.

우리는 별첨된 연결회사의 연결재무제표에 대하여 의견을 표명하지 않습니다. 우리는 이 감사보고서의 **의견거절근거** 단락에서 기술된 사항의 유의성 때문에 연결재무제표에 대한 감사의견의 근거를 제공하는 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없었습니다.

의견거절근거

연결회사는 조인트벤처 XYZ에 대한 투자에 대하여 연결재무상태표에 XXX 원을 계상하고 있습니다. 이는 20X1년 12월 31일 현재 연결회사 순자산의 90%를 초과하고 있습니다. 우리는 조인트벤처 XYZ의 감사인의 감사문서를 비롯하여 XYZ의 경영진과 감사인에 대한 접근이 허용되지 않았았습니다. 이에 따라 우리는 연결회사가 공동으로 지배하는 XYZ의 자산에 대한 비례지분, 연결회사가 공동으로 책임을 지는 XYZ의 부채에 대한 비례지분 및 XYZ의 당기순이익과 비용에 대한 비례지분 그리고 연결자본변동표와 연결현금흐름표의 구성요소들에 수정이 필요한지 여부를 결정할 수 없었습니다.

연결재무제표에 대한 경영진과 지배기구의 책임¹⁰

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 2 참고]

연결재무제표감사에 대한 감사인의 책임

우리의 책임은 회계감사기준에 따라 연결회사의 연결재무제표를 감사하고 감사보고서를 발행하는 데 있습니다. 그러나 우리는 이 감사보고서의 **의견거절근거** 단락에서 기술된 사항의 유의성 때문에 해당 연결재무제표에 대한 감사의견의 근거를 제공하는 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없었습니다.

우리는 연결재무제표 감사와 관련된 대한민국의 윤리적 요구사항에 따라 연결회사로부터 독립적이며 그러한 요구사항에 따른 기타의 윤리적 책임들을 이행하였습니다.

기타 법규의 요구사항에 대한 보고

소제목은 불필요하다.

¹⁰ 또는, 특정 국가의 법규 체계에 적합한 기타의 용어

감사기준서 705

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 2 참고]

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지 모두를 기재]

[감사인 주소]

[감사보고서일]

사례 5 - 감사인이 재무제표의 다수 구성요소에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를
입수하지 못한 데 따른 의견거절

본 사례는 다음의 상황을 가정한다.

- 공정표시체계를 사용하는 상장기업 외 기업의 전체재무제표에 대한 감사이며, 그룹감사가 아님 (즉, 감사기준서 600이 적용되지 않음)
- 기업의 경영진이 한국채택국제회계기준 (일반목적체계)에 따라 작성한 재무제표임
- 감사업무의 조건에는 감사기준서 210의 재무제표에 대한 경영진의 책임에 대한 기술이 반영되어 있음
- 감사인이 재무제표의 다수 구성요소에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 못하였음. 즉, 감사인이 회사의 재고자산 및 매출채권에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없었음. 이러한 상황이 재무제표에 미칠 수 있는 영향은 중요하고 전반적이라고 여겨짐
- 감사에 적용된 관련 윤리적 요구사항은 해당 국가의 감사와 관련된 윤리적 요구사항임
- 재무제표에 대한 감시 책임자와 재무제표의 작성 책임자가 다름
- 감사인의 책임 단락에 보다 제한된 기술이 요구됨
- 재무제표에 대한 감사에 추가하여, 감사인은 현지 법률의 요구에 따른 기타의 보고책임을 지고 있음

독립된 감사인의 감사보고서

ABC주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

재무제표감사에 대한 보고¹¹

의견거절

우리는 ABC 주식회사(이하 “회사”)의 재무제표에 대한 감사계약을 체결하였습니다. 해당 재무제표는 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태표, 동일로 종료되는 보고기간의 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약 포함 재무제표의 주석으로 구성되어 있습니다.

우리는 별첨된 회사의 재무제표에 대하여 의견을 표명하지 않습니다. 우리는 이 감사보고서의 **의견거절근거** 단락에서 기술된 사항의 유의성 때문에 재무제표에 대한 감사의견의 근거를 제공하는 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없었습니다.

¹¹ “기타 법규의 요구사항에 대한 보고”라는 두번째 소제목의 해당사항이 없을 경우, “재무제표감사에 대한 보고”라는 소제목은 불필요하다.

감사기준서 705

의견거절근거

우리는 20X1년 12월 31일 이후까지 회사의 감사인으로 선임되지 않았으며, 이에 우리는 당 보고기간의 기초와 기말의 재고자산 실사에 입회하지 못하였습니다. 우리는 회사의 재무상태표에 계상된 20X0년과 20X1년 12월 31일 현재의 재고자산 XXX원과 XXX원에 대하여 대체적인 방법으로도 그 수량에 대하여 만족할 수 없었습니다. 뿐만 아니라 회사가 20X1년 9월에 새로 도입한 매출채권전산시스템에 다수의 오류가 발생하였습니다. 경영진은 보고서일 현재 상기 시스템의 미비점을 교정하고 오류를 수정하는 과정에 있습니다. 우리는 회사의 재무상태표에 계상된 20X1년 12월 31일 현재의 매출채권 잔액 XXX에 대하여 대체적인 방법으로도 이를 확인하거나 검증할 수 없었습니다. 이와 같은 사항들의 결과, 우리는 기록되었거나 기록되지 아니한 재고자산과 매출채권, 그리고 손익계산서, 자본변동표, 현금흐름표의 구성요소에 관하여 수정이 필요한 사항이 발견되었을 것인지 여부를 결정할 수 없었습니다.

재무제표에 대한 경영진과 지배기구의 책임¹²

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 1 참고]

재무제표감사에 대한 감사인의 책임

우리의 책임은 회계감사기준에 따라 회사의 재무제표를 감사하고 감사보고서를 발행하는 데 있습니다. 그러나 우리는 이 감사보고서의 **의견거절근거** 단락에서 기술된 사항의 유의성 때문에 해당 재무제표에 대한 감사의견의 근거를 제공하는 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없었습니다.

우리는 재무제표 감사와 관련된 대한민국의 윤리적 요구사항에 따라 회사로부터 독립적이며 그러한 요구사항에 따른 기타의 윤리적 책임들을 이행하였습니다.

기타 법규의 요구사항에 대한 보고

[감사기준서 700에 따른 보고 - 감사기준서 700의 사례 1 참고]

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지 모두를 기재]
[감사인의 주소]
[감사보고서일]

¹² 또는, 특정 국가의 법규 체계에 적합한 기타의 용어

감사기준서 706

감사보고서의 강조사항문단과 기타사항문단

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위 ----- 1-4

시행일 ----- 5

목적 ----- 6

용어의 정의 ----- 7

요구사항

감사보고서의 **강조사항**문단 ----- 8-9

감사보고서의 **기타사항**문단 ----- 10-11

지배기구와의 커뮤니케이션 ----- 12

적용 및 기타 설명자료

감사보고서의 **강조사항**문단과 핵심감사사항간의 관계 ----- A1-A3

강조사항문단이 필요한 상황----- A4-A6

감사보고서의 **강조사항**문단 포함----- A7-A8

감사보고서의 **기타사항**문단 ----- A9-A15

감사보고서에서의 **강조사항**문단과 **기타사항**문단의 위치 ----- A16-A17

지배기구와의 커뮤니케이션 ----- A18

보론 1: **강조사항**문단에 대한 요구사항이 포함된 감사기준서 목록

보론 2: **기타사항**문단에 대한 요구사항이 포함된 감사기준서 목록

보론 3: **핵심감사사항** 단락, **강조사항**문단 및 **기타사항**문단이 포함되어 있는 감사보고서 사례

보론 4: 해당 재무보고체계의 위배로 인하여 한정의견을 표명하면서 **강조사항**문단이 포함되어 있는 감사보고서 사례

이 감사기준서는 감사기준서 200 “**독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행**” 과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 1 이 감사기준서는 다음의 경우에서 감사보고서의 추가적인 커뮤니케이션을 다룬다.
 - (a) 재무제표에 표시되거나 공시된 사항으로서 이용자가 재무제표를 이해하는 데 근본이 될 정도로 중요한 사항들에 대하여 이용자의 주의를 환기시킬 필요가 있다고 감사인이 고려하는 경우
 - (b) 재무제표에 표시되거나 공시되지 아니한 사항으로서 이용자가 감사, 감사인의 책임 또는 감사보고서를 이해하는데 관련성이 있는 사항들에 대하여 이용자의 주의를 환기시킬

감사기준서 706

필요가 있다고 감사인이 고려하는 경우

- 2 기준서 701¹은 감사인이 핵심감사사항을 결정하고 감사보고서에 이를 커뮤니케이션하는 경우의 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다. 감사인이 감사보고서에 **핵심감사사항** 단락을 포함할 경우, 이 감사기준서는 핵심감사사항과 이 감사기준서에 따른 감사보고서에서의 추가적인 커뮤니케이션과의 관계를 다룬다. (문단 A1-A3 참조)
- 3 감사기준서 570²은 계속기업과 관련된 감사보고서에서의 커뮤니케이션에 대한 요구사항을 정하고 관련 지침을 제공한다.
- 4 보론 1과 2는 감사인이 감사보고서에 **강조사항**문단이나 **기타사항**문단을 포함하도록 구체적으로 요구하는 감사기준서들을 식별한다. 이 경우 이들 문단의 형태에 관하여는 이 감사기준서의 요구사항이 적용된다. (문단 A4 참조)

시행일

- 5 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 6 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은, 재무제표에 대한 의견을 형성한 감사인이 필요하다고 판단하는 경우 감사보고서에 명확한 추가적인 커뮤니케이션을 통해서 다음 사항에 대하여 이용자의 주의를 환기시키는 것이다.
 - (a) 재무제표에 적절하게 표시되거나 공시되어 있지만 이용자가 재무제표를 이해하는 데 근본이 될 정도로 중요한 사항
 - (b) 적절한 경우, 이용자가 감사, 감사인의 책임 또는 감사보고서를 이해하는데 관련성이 있는 기타의 사항

용어의 정의

- 7 감사기준서에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
 - (a) **강조사항**문단 - 재무제표에 적절하게 표시되거나 공시되어 있지만, 이용자가 재무제표를 이해하는 데 근본이 될 정도로 중요한 사항이라고 판단되어 감사인이 이러한 사항을 언급하는 감사보고서에 포함된 문단
 - (b) **기타사항**문단 - 재무제표에 표시되거나 공시되지 아니한 사항으로서 이용자가 감사, 감사인의 책임 또는 감사보고서를 이해하는데 관련성이 있다고 판단되어 감사인이 이러한 사항을 언급하는 감사보고서에 포함된 문단

요구사항

감사보고서의 강조사항문단

- 8 감사인은 재무제표에 표시되거나 또는 공시된 사항으로서 이용자가 재무제표를 이해하는 데 근본이 될 정도로 중요하다고 판단되어 이들에 대하여 이용자의 주의를 환기시켜야 할 필요가 있다고 고려하는 경우, 다음의 경우가 모두 해당된다면 감사보고서에

¹ 감사기준서 701 “감사보고서 핵심감사사항 커뮤니케이션”

² 감사기준서 570 “계속기업”

감사기준서 706

강조사항문단을 포함하여야 한다. (문단 A5-A6 참조)

- (a) 감사인이 해당 사항으로 인하여 감사기준서 705³에 따라 의견을 변형할 것으로 요구되지는 않을 것임
- (b) 감사기준서 701 이 적용되는 경우, 해당 사항은 감사보고서에서 커뮤니케이션되어야 하는 핵심감사사항으로 결정되지 않았음 (문단 A1-A3 참조)

- 9 감사인이 감사보고서에 **강조사항**문단을 포함시키는 경우 다음을 준수하여야 한다.
- (a) “**강조사항**”이라는 용어를 포함하는 적합한 제목을 가진 감사보고서의 별도의 단락 내에 해당 문단을 포함함
 - (b) 강조될 사항 및 이를 상세하게 기술하고 있는 재무제표의 관련 공시의 위치를 명확하게 언급함. **강조사항**문단에서는 재무제표에 표시되거나 공시된 정보만을 언급하여야 함
 - (c) 강조된 사항과 관련하여 감사의견이 변형되지 않는다는 점을 나타냄 (문단 A7-A8, A16-A17 참조)

감사보고서의 기타사항문단

- 10 감사인은 재무제표에 표시 또는 공시되지 아니한 사항으로서 이용자가 해당 감사, 감사인의 책임 또는 감사보고서를 이해하는데 관련성이 있다고 판단되어 이를 커뮤니케이션할 필요가 있다고 고려하는 경우, 다음의 경우가 모두 해당된다면 감사보고서에 **기타사항**문단을 포함하여야 한다.
- (a) **기타사항**문단을 포함하는 것이 법규상 금지되어 있지 않음
 - (b) 감사기준서 701 이 적용되는 경우, 해당 사항은 감사보고서에 커뮤니케이션되어야 하는 핵심감사사항으로 결정되지 않았음 (문단 A9-A14 참조)
- 11 감사인이 감사보고서에 **기타사항**문단을 포함하는 경우, 감사인은 “**기타사항**” 또는 기타 적합한 제목을 가진 별도의 단락 내에 해당 문단을 포함하여야 한다. (문단 A15-A17 참조)

지배기구와의 커뮤니케이션

- 12 감사인이 감사보고서에 **강조사항**문단이나 **기타사항**문단을 포함시킬 것으로 예상하는 경우, 이와 같은 예상 및 해당 문단의 문안에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션하여야 한다. (문단 A18 참조)

적용 및 기타 설명자료

감사보고서의 강조사항문단과 핵심감사사항간의 관계 (문단 2, 8(b) 참조)

- A1 감사기준서 701 에서는 핵심감사사항을 감사인의 전문가적 판단에 따라, 당기 재무제표감사에서 가장 유의적인 사항이라고 정의한다. 핵심감사사항은 당기 재무제표감사에서⁴ 발견한 유의적 사항을 포함하여 지배기구와 커뮤니케이션한 사항 중에서 선택된다. 핵심감사사항에 대한 커뮤니케이션은 의도된 재무제표 이용자들이

³ 감사기준서 705 “감사의견의 변형”

⁴ 감사기준서 260 “지배기구와의 커뮤니케이션” 문단 16

감사기준서 706

감사인의 전문가적 판단에 따라, 감사에서 가장 유의적인 사항을 이해하는데 도움이 될 수 있도록 추가적인 정보를 제공한다. 또한, 기업과 감사받은 재무제표에서 유의적영진판단 분야를 이해하도록 도울 수 있다. 감사기준서 701 을 적용할 경우, **강조사항**문단의 이용은 개별 핵심감사사항의 기술을 대체하지는 않는다.

- A2 감사기준서 701 에 따른 핵심감사사항으로 결정된 사항은 감사인의 판단에 따라, 이용자가 재무제표를 이해하는데 근본적인 사항일 수 도 있다. 이러한 경우, 감사인은 감사기준서 701 에 따라 핵심감사사항으로 해당 사항을 커뮤니케이션할 때, 상대적 중요성에 대하여 강조하거나 추가적인 주의를 기울이기를 원할 수도 있다. 감사인은 해당 사항을 다른 사항보다 더 두드러지게 **핵심감사사항** 단락에 표시(예를 들어, 첫번째 사항으로 표시) 하거나, 또는 이용자가 재무제표를 이해하는데 해당 사항이 중요함을 알리기 위해 추가적인 정보를 핵심감사사항 기술에 포함함으로써 그렇게 할 수도 있다.
- A3 이용자가 재무제표를 이해하는데 근본적인 사항(예, 후속사건)이나, 감사기준서 701 에 따라 핵심감사사항으로 결정되지 않은 사항 (즉, 유의적감사인주의를 요구하지 않았을 경우)이 있을 수 있다. 만약 감사인이 해당 사항에 이용자가 주의를 기울일 필요가 있다고 판단한다면, 해당 사항은 이 감사기준서에 따라 감사보고서의 **강조사항**문단에 포함된다.

강조사항문단이 필요할 수 있는 상황 (문단 4,8 참조)

- A4 보론 1 은 감사인이 특정한 상황에서 감사보고서에 **강조사항**문단을 포함하도록 하는 구체적인 요구사항을 포함하는 감사기준서들을 식별한다. 이러한 상황은 다음과 같다.
- 법규에 의해 규정된 재무보고체계가 그것이 법규에 의해 규정되었다는 사실을 제외하면 수용가능하지 않았을 경우
 - 재무제표가 특수목적체계에 따라 작성되었음을 이용자에게 주의를 환기시키기 위한 경우
 - 감사보고서일 이후 감사인이 알게 된 사실로 인하여 감사인이 새로운 또는 수정된 감사보고서를 제공한 경우(즉, 후속사건)⁵
- A5 감사인이 **강조사항**문단을 포함시킬 필요가 있다고 고려할 수 있는 상황은 예를 들어 다음과 같다.
- 예외적인 소송이나 규제조치의 미래 결과에 대한 불확실성
 - 재무제표일과 감사보고서일 사이에 발생한 유의적인 후속사건⁶
 - 재무제표에 중요한 영향을 미치는 새로운 회계기준을 조기적용(허용된 경우) 하는 경우
 - 해당 기업의 재무상태에 유의적인 영향을 미쳤거나 계속해서 영향을 미치고 있는 주요 재해
- A6 그러나, **강조사항**문단을 광범위하게 사용할 경우, 강조하고자 하는 사항에 대한 감사인의 커뮤니케이션의 효과성이 감소된다.

감사보고서의 강조사항문단 기재 (문단 9 참조)

⁵ 감사기준서 560 “후속사건” 문단 12(b)와 문단 16

⁶ 감사기준서 560 문단 6

감사기준서 706

- A7 감사보고서에 **강조사항**문단이 포함되어도 감사의견에는 영향을 미치지 아니한다. **강조사항**문단은 다음을 대체하는 것이 아니다.
- (a) 특정 감사업무 상황에서 요구되는 감사기준서 705 에 따른 변형의견
 - (b) 해당 재무보고체계에서 경영진에게 요구하거나, 또는 공정한 표시를 달성하는 데 필요한 재무제표 공시
 - (c) 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재할 경우, 감사기준서 570 에 따른 보고⁷
- A8 문단 A16-A17 은 특정상황에서 **강조사항**문단의 위치에 대한 추가적인 지침을 제공한다.
- 감사보고서의 기타사항문단** (문단 10-11 참조)
- 기타사항문단이 필요할 수 있는 상황*
- 감사에 대한 이용자의 이해와 관련성이 있는 경우
- A9 감사기준서 260 은 감사인이 식별한 유의적 위험에 대한 커뮤니케이션을 포함하여 계획된 감사범위와 시기에 대하여 지배기구와 커뮤니케이션할 것을 요구한다.⁸ 유의적 위험과 관련된 사항은 핵심감사사항으로 결정될 수도 있지만, 기타 계획 및 범위사항은 (예, 계획된 감사범위, 또는 감사관점에서 중요성의 적용) 감사기준서 701 에서 핵심감사사항을 정의한 방법 때문에 핵심감사사항이 되지 않을 수 있다. 그러나, 법규에서 감사인이 감사보고서에서 계획 및 범위사항에 대하여 커뮤니케이션하도록 요구할 수 있고, 또는 감사인이 **기타사항**문단에서 계획 및 범위사항에 대하여 커뮤니케이션할 것을 고려할 수도 있다.
- A10 경영진에 의한 감사범위의 제한으로 인하여 감사인이 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없고 이로 인하여 미칠 수 있는 영향이 전반적인데도 감사를 해지할 수 없는 드문 상황에서,⁹ 감사인은 감사를 해지하는 것이 가능하지 않은 이유를 설명하기 위하여 감사보고서에 **기타사항**문단을 포함하는 것이 필요하다고 고려할 수 있다.
- 감사인의 책임이나 감사보고서에 대한 이용자의 이해와 관련성이 있는 경우
- A11 국가의 법규 또는 일반적으로 인정된 감사실무는 재무제표감사에 있어서의 감사인의 책임이나 이에 따른 감사보고서에 대하여 추가적인 설명을 제공하는 사항을 감사인이 상세히 기술하도록 요구하거나 허용할 수 있을 것이다. 감사인의 판단에 따라, 이용자가 감사, 감사인의 책임 또는 감사보고서를 이해하는데 관련된 하나 이상의 사항이 **기타사항**단락에 포함될 경우, 각 사항에 대하여 서로 다른 소재목을 사용하는 것이 유용할 것이다.
- A12 감사인이 감사기준에 따른 책임 외에 기타의 보고책임을 지는 상황 (감사기준서 700 의 “기타의 보고책임” 단락 참고¹⁰) 또는 추가적인 특정 절차를 수행하고 해당 절차에 대한 보고를 하도록 요청 받았거나 특정 사항에 대한 의견을 표명하도록 요청 받은 상황은 **기타사항**문단에서 다루지 아니한다.

하나 이상의 재무제표에 대한 보고

⁷ 감사기준서 570, 문단 22-23

⁸ 감사기준서 260, 문단 15

⁹ 이 상황에 대한 논의는 감사기준서 705 문단 13(b)(ii) 참고

¹⁰ 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고” 문단 43-44

감사기준서 706

- A13 기업은 하나의 일반목적 재무보고체계(예, 해당 국가의 회계기준)에 따른 재무제표를 작성하면서 동시에 다른 일반목적 재무보고체계(예, 국제회계기준)를 적용한 재무제표를 작성할 수 있으며, 두 재무제표 모두에 대하여 보고하도록 감사계약을 체결할 수 있다. 이들 체계들이 각각의 상황에서 수용가능하다고 감사인이 결정하였다면, 별첨된 재무제표 외에 다른 일반목적체계에 따른 재무제표도 기업이 작성하였다는 사실과, 해당 재무제표에 대하여도 감사보고서가 발행되었다는 사실을 언급하는 **기타사항**문단을 감사보고서에 포함시킬 수 있을 것이다.

감사보고서의 배포나 이용의 제한

- A14 의도된 이용자들이 일반목적 재무제표가 자신들의 재무정보 수요를 충족시킨다고 결정하였기 때문에 특정목적에 따라 작성되는 재무제표가 일반목적체계에 따라 작성될 수도 있다. 이러한 감사보고서는 특정의 이용자들을 위해 의도된 것이므로, 이러한 상황에서 감사인은, 해당 감사보고서는 특정의 의도된 이용자들만을 위한 것이므로 제 3 자에게 배포되거나 이용될 수 없다고 기재된 **기타사항**문단을 포함시키는 것이 필요하다고 고려할 수 있을 것이다.

감사보고서 내 기타사항문단의 포함

- A15 **기타사항**문단의 내용에는 해당 기타사항이 재무제표에 표시 또는 공시가 요구되지 않는다는 점을 명확하게 반영한다. 그러나 법규 또는 기타의 전문직 기준(예, 비밀유지와 관련된 윤리기준)에 따라 감사인이 제공하는 것이 금지되는 정보는 **기타사항**문단에 포함시키지 않도록 한다. 또한 경영진이 제공하도록 요구되는 정보도 **기타사항**문단에는 포함시키지 아니한다.

감사보고서 내 강조사항문단과 기타사항문단의 위치(문단 9, 11 참조)

- A16 감사보고서 내 **강조사항**문단 또는 **기타사항**문단의 위치는 커뮤니케이션할 정보의 성격과 감사인의 판단(감사기준서 700 에서 보고하도록 요구하는 다른 요소들과 비교했을 때 의도된 이용자에게 해당 정보가 상대적으로 유의한지 여부에 대한)에 따라 달라진다. 예를 들면,

강조사항문단

- **강조사항**문단이 해당재무보고체계와 관련이 있는 경우(감사인이 법규에 규정된 해당재무보고체계가 수용가능하지 않다고 결정하는 상황 등¹¹), 감사인은 감사의견의 적합한 관점을 제시하기 위해 **강조사항**문단을 **감사의견근거** 단락 바로 다음에 위치시키는 것이 필요하다고 판단할 수 있다.
- **핵심감사사항** 단락이 감사보고서에 표시되는 경우, **강조사항**문단은 **강조사항**문단에 포함된 정보의 상대적 유의성에 대한 감사인의 판단에 근거하여, **핵심감사사항** 단락 이전이나 다음에 직접적으로 표시될 수 있다. 또한, 감사인은 **핵심감사사항** 단락에 기술된 개별 사항과 **강조사항**문단을 구별하기 위하여, “강조사항 – 후속사건”과 같이 “강조사항” 제목에 부연하는 문구로 추가할 수도 있다.

기타사항문단

- **핵심감사사항** 단락을 감사보고서에 표시하고 **기타사항**문단의 필요성을 고려하는 경우, 감사인은 **핵심감사사항** 단락에 기술된 개별 사항과 **기타사항**문단을 구별하기 위하여 “기타사항 – 감사범위”와 같이 “기타사항” 제목에 부연하는 문구로 추가할 수 있다.

¹¹ 예를 들어, 감사기준서 210 “감사업무 조건의 합의” 문단 19와 감사기준서 800 “특정목적 재무보고체계에 따라 작성된 재무제표의 감사 – 특별 고려사항” 문단 14에서 요구되는 바와 같이

감사기준서 706

- 감사보고서에서 다루는 “기타의 보고책임”과 관련된 사항에 대하여 이용자의 주의를 환기시키기 위하여 **기타사항**문단을 포함시키는 경우에는, “**기타 법규의 요구사항에 대한 보고**” 단락에 포함시킬 수 있을 것이다.
- 모든 감사인의 책임이나 감사보고서에 대한 이용자의 이해와 관련되는 경우에는, **기타사항**문단을 “**재무제표감사에 대한 보고**”와 “**기타 법규의 요구사항에 대한 보고**” 다음에 별도의 단락으로 포함시킬 수 있을 것이다.

A17 보론 3 은 **핵심감사사항** 단락, **강조사항**문단 및 **기타사항**문단이 모두 감사보고서에 표시되는 경우 상호간의 작용 사례이다. 보론 4 의 사례보고서는 한정의견을 표명한 상장기업 외의 기업에 대한 감사보고서 및 핵심감사사항이 커뮤니케이션되지 않은 감사보고서의 **강조사항**문단을 포함한다.

지배기구와의 커뮤니케이션 (문단 12 참조)

A18 지배기구는 문단 12 에서 요구하는 커뮤니케이션을 통해 감사인이 감사보고서에서 부각시키고자 하는 특정 사항의 성격을 알 수 있으며, 필요한 경우 감사인으로부터 이에 대한 보다 명확한 설명을 입수할 기회를 얻을 수 있다. 특정 사항이 감사보고서의 **기타사항**문단에 매 감사마다 계속하여 반복적으로 포함되고 있다면, 법규에 의해 요구되는 것이 아닌 한, 감사인은 매 감사 때 마다 이러한 커뮤니케이션을 반복하는 것이 불필요 하다고 결정할 수 있을 것이다.

감사기준서 706

보론 1 (문단 2, A4 참조)

강조사항문단에 대한 요구사항이 포함된 감사기준서 목록

이 보론은 다른 감사기준서들 중 감사인이 특정한 상황에서 감사보고서에 **강조사항**문단을 포함시키도록 요구하는 문단들을 식별한다. 그러나 이 목록은 **강조사항**문단에 대한 감사기준의 요구사항과 관련 적용 및 기타설명자료에 대한 고려를 대체하는 것이 아니다.

감사기준서 210 “감사업무 조건의 합의” - 문단 19 (b)
감사기준서 560 “후속사건” - 문단 12(b)와 문단 16
감사기준서 800 (특정목적 재무보고체계에 따라 작성된 재무제표의 감사 - 특별 고려사항) - 문단 14

보론 2 (문단 4 참조)

기타사항문단에 대한 요구사항이 포함된 감사기준서 목록

이 보론은 다른 감사기준서들 중 감사인이 특정한 상황에서 감사보고서에 **기타사항**문단을 포함시키도록 요구하는 문단들을 식별한다. 그러나 이 목록은 **기타사항**문단에 대한 감사기준의 요구사항과 관련 적용 및 기타설명자료에 대한 고려를 대체하는 것이 아니다.

감사기준서 560 “후속사건” - 문단 12(b)와 문단 16
감사기준서 710 “비교정보 - 대응수치 및 비교재무제표” - 문단 13-14, 16-17, 19

감사기준서 706

보론 3 (문단 A17 참조)

핵심감사사항 단락, 강조사항문단 및 기타사항문단을 포함하는 감사보고서의 사례

본 감사보고서 사례에서 사용하는 상황은 다음을 가정한다.

- 공정표시체계를 사용하는 상장기업의 전체재무제표에 대한 감사이며, 그룹감사가 아님 (즉, 감사기준서 600¹이 적용되지 않음)
- 기업의 경영진이 한국채택국제회계기준 (일반목적체계)에 따라 작성한 재무제표임
- 감사업무의 조건에는 감사기준서 210 의 재무제표에 대한 경영진의 책임에 대한 기술이 반영되어 있음
- 감사인은 입수한 감사증거에 근거하여 적정의견이 적합하다고 결론내림
- 감사에 적용된 관련 윤리적 요구사항은 해당 국가의 감사와 관련된 윤리적 요구사항임
- 입수한 감사증거에 근거하여, 감사인은 감사기준서 570 에 따라 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하지 않는다고 결론 을 내림
- 재무제표일과 감사보고서일 사이에 생산설비에 화재가 발생하였고 기업은 후속사건으로 공시함. 감사인은 해당사항이 이용자가 재무제표를 이해하는 데 근본이 될 정도로 중요하다고 판단함. 해당사항은 당기 재무제표감사에서 유의적감사인주의를 요구하지 않았음
- 핵심감사사항은 감사기준서 701 에 따라 커뮤니케이션 됨
- 대응수치가 표시되고 전기재무제표는 전임감사인으로부터 감사를 받았음. 감사인이 대응수치에 대한 전임감사인의 감사보고서를 언급하는 것이 법규상 금지되어 있지 않으며, 이에 따라 감사인은 전임감사인의 감사보고서를 언급하기로 결정함
- 재무제표에 대한 감시 책임자와 재무제표의 작성 책임자가 다름
- 재무제표에 대한 감사에 추가하여, 감사인은 현지 법률의 요구에 따른 기타의 보고책임을 지고 있음

독립된 감사인의 감사보고서

ABC 주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

재무제표감사에 대한 보고²

감사의견

우리는 ABC 주식회사(이하 “회사”)의 재무제표를 감사하였습니다. 해당 재무제표는 20X1 년 12 월 31 일 현재의 재무상태표, 동일로 종료되는 보고기간의 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약을 포함한 재무제표의 주석으로 구성되어 있습니다.

¹ 감사기준서 600 “그룹재무제표 감사 – 부문감사인이 수행한 업무 등 특별 고려사항”

² “기타 법규의 요구사항에 대한 보고”라는 두번째 소제목의 해당사항이 없을 경우, “재무제표감사에 대한 보고”라는 소제목은 불필요하다.

감사기준서 706

우리의 의견으로는 별첨된 회사의 재무제표는 회사의 20X1 년 12 월 31 일 현재의 재무상태와 동일로 종료되는 보고기간의 재무성과 및 현금흐름을 한국채택국제회계기준에 따라, 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고[또는, “...현금흐름에 대하여 한국채택국제회계기준에 따라 진실하고 공정한 관점을 제시하고”] 있습니다.

감사의견근거

우리는 감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준에 따른 우리의 책임은 이 감사보고서의 **재무제표감사에 대한 감사인의 책임** 단락에 기술되어 있습니다. 우리는 재무제표감사와 관련된 대한민국의 윤리적 요구사항에 따라 회사로부터 독립적이며 그러한 요구사항에 따른 기타의 윤리적 책임들을 이행하였습니다. 우리가 입수한 감사증거가 감사의견을 위한 근거로서 충분하고 적합하다고 우리는 믿습니다.

강조사항³

재무제표 이용자는 재무제표에 대한 주식 X 에 주의를 기울여야 할 필요가 있습니다. 재무제표에 대한 주식 X 는 회사의 생산설비 화재의 영향을 기술하고 있습니다. 우리의 의견은 이 사항으로부터 영향을 받지 아니합니다.

핵심감사사항

핵심감사사항은 우리의 전문가적 판단에 따라 당기 재무제표감사에서 가장 유의적인 감사사항들입니다. 해당 사항들은 전체재무제표감사의 관점에서 우리의 의견형성시 다루어졌으며, 우리는 이런 사항에 대하여 별도의 의견을 제공하지는 않습니다.

[감사기준서 701 에 따른 각각의 핵심감사사항에 대한 기술]

기타사항

ABC 주식회사의 20X0 년 12 월 31 일로 종료된 보고기간의 재무제표는 타감사인인 감사하였으며 이 감사인의 20X1 년 3 월 31 일자 감사보고서에는 해당 재무제표에 대하여 적정의견이 표명되었습니다.

재무제표에 대한 경영진과 지배기구의 책임⁴

[감사기준서 700 에 따른 보고 – 감사기준서 700 의 사례 1 참고]

재무제표감사에 대한 감사인의 책임

[감사기준서 700 에 따른 보고 – 감사기준서 700 의 사례 1 참고]

기타 법규의 요구사항에 대한 보고

[감사기준서 700 에 따른 보고 – 감사기준서 700 의 사례 1 참고]

이 독립된 감사인의 감사보고서의 근거가 된 감사를 실시한 업무수행이사는 [이름]입니다.

³ 문단 A16에서 언급한 바와 같이, **강조사항**문단은 **강조사항**문단에 포함된 정보의 상대적 유의성에 대한 감사인의 판단에 근거하여, **핵심감사사항** 단락 이전이나 다음에 직접적으로 표시될 수도 있다.

⁴ 감사보고서 사례 전체에 사용되는, 경영진과 지배기구 용어는 특정 국가의 법규 체계에 적합한 기타의 용어로 대체될 필요가 있을 수 있음

감사기준서 706

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지 모두를 기재]
[감사인의 주소]
[감사보고서일]

보론 4 (문단 A8 참조)

보론 4: 해당 재무보고체계의 위배로 인하여 한정의견을 표명하면서 강조사항문단이 포함되어 있는 감사보고서 사례

본 감사보고서 사례에서 사용하는 상황은 다음을 가정한다.

- 공정표시체계를 사용하는 상장기업 외 기업의 전체재무제표에 대한 감사이며, 그룹감사가 아님 (즉, 감사기준서 600 이 적용되지 않음)
- 기업의 경영진이 한국채택국제회계기준 (일반목적체계)에 따라 작성한 재무제표임
- 감사업무의 조건에는 감사기준서 210 의 재무제표에 대한 경영진의 책임에 대한 기술이 반영되어 있음
- 해당 재무보고체계의 위배로 한정의견이 표명됨
- 감사에 적용된 관련 윤리적 요구사항은 해당 국가의 감사와 관련된 윤리적 요구사항임
- 입수한 감사증거에 근거하여, 감사인은 감사기준서 570 에 따라 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하지 않는다고 결론 을 내림
- 재무제표일과 감사보고서일 사이에 생산설비에 화재가 발생하였고 기업은 후속사건으로 공시함. 감사인은 해당사항이 이용자가 재무제표를 이해하는 데 근본이 될 정도로 중요하다고 판단함. 해당사항은 당기 재무제표감사에서 유의적감사인주의를 요구하지 않았음
- 감사인은 감사기준서 701 에 따라 핵심감사사항을 커뮤니케이션하도록 요구되지 않으며, 커뮤니케이션하기로 결정하지도 않음
- 재무제표에 대한 감시 책임자와 재무제표의 작성 책임자가 다름
- 재무제표에 대한 감사에 추가하여, 감사인은 현지 법률의 요구에 따른 기타의 보고책임을 지고 있음

독립된 감사인의 감사보고서

ABC 주식회사의 주주 귀중 [또는 적합한 수신인]

재무제표감사에 대한 보고⁵

한정의견

우리는 ABC 주식회사(이하 “회사”)의 재무제표를 감사하였습니다. 해당 재무제표는 20X1 년 12 월 31 일 현재의 재무상태표, 동일로 종료되는 보고기간의 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약을 포함한 재무제표의 주석으로 구성되어 있습니다.

⁵ “기타 법규의 요구사항에 대한 보고”라는 두번째 소제목의 해당사항이 없을 경우, “재무제표감사에 대한 보고”라는 소제목은 불필요하다.

감사기준서 706

우리의 의견으로는 별첨된 회사의 재무제표는 이 감사보고서의 **한정의견근거** 단락에 기술된 사항이 미치는 영향을 제외하고는, 회사의 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태와 동일로 종료되는 보고기간의 재무성과 및 현금흐름을 한국채택국제회계기준에 따라, 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고[또는, “...현금흐름에 대하여 한국채택국제회계기준에 따라 진실하고 공정한 관점을 제시하고”] 있습니다.

한정의견근거

ABC 주식회사의 재무상태표에는 단기의 시장성유가증권이 XXX 원으로 계상되어 있습니다. 경영진은 이 유가증권을 시장가치로 표시하지 아니하고 취득원가로 계상하였습니다. 이는 한국채택국제회계기준에 위배된 것입니다. 회사의 기록에 의할 경우, 경영진이 해당 유가증권을 시장가치로 표시하였다면 당기 포괄손익계산서에는 미실현손실 XXX 원이 인식되며, 따라서 20X1년 12월 31일 현재 재무상태표의 유가증권은 XXX 원 만큼 감소됩니다. 이 경우 법인세비용과 당기순이익 그리고 자본은 각각 XXX 원, XXX 원, XXX 원 만큼 감소하게 됩니다.

우리는 감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준에 따른 우리의 책임은 이 감사보고서의 **재무제표감사에 대한 감사인의 책임** 단락에 기술되어 있습니다. 우리는 재무제표감사와 관련된 대한민국의 윤리적 요구사항에 따라 회사로부터 독립적이며 그러한 요구사항에 따른 기타의 윤리적 책임들을 이행하였습니다. 우리가 입수한 감사증거가 한정의견을 위한 근거로서 충분하고 적합하다고 우리는 믿습니다.

강조사항 – 화재의 영향

재무제표 이용자는 재무제표에 대한 주석 X 에 주의를 기울여야 할 필요가 있습니다. 재무제표에 대한 주석 X 는 회사의 생산설비 화재의 영향을 기술하고 있습니다. 우리의 의견은 이 사항으로부터 영향을 받지 아니합니다.

재무제표에 대한 경영진과 지배기구의 책임⁶

[감사기준서 700 에 따른 보고 – 감사기준서 700 의 사례 1 참고]

재무제표감사에 대한 감사인의 책임

[감사기준서 700 에 따른 보고 – 감사기준서 700 의 사례 1 참고]

기타 법규의 요구사항에 대한 보고

[감사기준서 700 에 따른 보고 – 감사기준서 700 의 사례 1 참고]

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지 모두를 기재]

[감사인의 주소]

[감사보고서일]

감사기준서 710

비교정보 – 대응수치 및 비교재무제표

목차

⁶ 또는, 특정 국가의 법규 체계에 적합한 기타의 용어

감사기준서 706

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위	1
비교정보의 성격	2-3
시행일	4
목적	5
용어의 정의	6
요구사항	
감사절차	7-9
감사보고	10-19
적용 및 기타 설명자료	
감사절차	A1
감사보고	A2-A13

보론: 감사보고서의 사례

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 이 감사기준서는 재무제표감사에 있어 비교정보와 관련된 감사인의 책임을 다룬다. 전기재무제표를 전임감사인이 감사하였거나 전기재무제표가 감사를 받지 아니한 경우, 기초잔액에 대하여는 감사기준서 510⁷의 요구사항 및 지침 또한 적용된다.

비교정보의 성격

- 기업의 재무제표에 표시되는 비교정보의 성격은 해당 재무보고체계의 요구사항에 따라 다르다. 이러한 비교정보에 관한 감사인의 보고책임에는 크게 대응수치와 비교재무제표라는 두가지 상이한 접근법이 있다. 채택될 접근법은 종종 법규에서 규정되지만, 업무의 조건에서 정해질 수도 있을 것이다. **감사인은 주식회사 등의 외부감사에 관한 법률에 의한 감사일 경우 비교재무제표 방식에 따라 보고하여야 한다.**
- 두 가지 접근법 간에 감사보고의 본질적인 차이는 다음과 같다.
 - 대응수치의 경우, 재무제표에 대한 감사의견은 당기만을 언급함
 - 비교재무제표의 경우, 감사의견은 재무제표에 표시된 각각의 기간을 언급함

이 감사기준서는 각 접근법에 대한 감사인의 보고 요구사항을 구분하여 다룬다.

시행일

⁷ 감사기준서 510 “초도감사-기초잔액”

감사기준서 706

- 4 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 게시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 5 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 다음과 같다.
- (a) 재무제표에 포함된 비교정보가 중요성의 관점에서 해당 재무보고체계의 비교정보에 대한 요구사항에 따라 표시되었는지 여부에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수함
 - (b) 감사인의 보고책임에 따라 보고함

용어의 정의

- 6 감사기준서에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
- (a) 비교정보 해당 재무보고체계에 따른 하나 이상의 과거 보고기간들과 관련하여 재무제표에 포함된 금액과 공시
 - (b) 대응수치 전기의 금액과 기타 공시가 당기재무제표의 필수적인 부분으로 포함되며, 당기와 관련된 금액과 기타 공시 (이하 “당기수치”라고 한다)와 관련하여서만 이해되도록 의도된 비교정보. 대응되는 금액과 공시가 어느 정도로 상세해야 되는지는 주로 당기수치와의 관련성에 의해 결정된다.
 - (c) 비교재무제표 - 전기의 금액과 기타 공시가 당기의 재무제표와 비교할 목적으로 포함되지만, 만약 감사를 받았다면 감사의견에서 언급되는 비교정보. 비교재무제표에 포함되는 정보의 수준은 당기재무제표의 경우와 비교가능한 수준이다.

이 감사기준서에서 “전기”란, 비교정보가 둘 이상의 기간에 대한 금액과 공시를 포함하고 있을 경우 “과거 보고기간들”을 뜻하는 것으로 이해되어야 한다.

요구사항

감사절차

- 7 감사인은 재무제표에 해당 재무보고체계에서 요구되는 비교정보가 포함되어 있는지, 그리고 그러한 정보가 적절하게 분류되어 있는지 여부를 결정하여야 한다. 감사인은 이를 위하여 다음 사항을 평가하여야 한다.
- (a) 비교정보가 전기에 표시되었던 금액 및 기타 공시와 일치하는지, 또는 적절한 경우 재작성된 금액 및 기타공시와 일치하는지 여부
 - (b) 비교정보에 반영된 회계정책이 당기의 회계정책과 일관성이 있는지, 또는 회계정책의 변경이 있었다면 그러한 변경이 적절히 회계처리되고 적절하게 표시 및 공시되었는지 여부
- 8 감사인은 당기의 감사를 수행하는 과정에서 비교정보에 대한 중요한 왜곡표시의 가능성을 알게 된 경우, 중요한 왜곡표시가 존재하는지 여부를 결정하기 위한 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위해 해당 상황에서 필요한 정도의 추가적인 감사절차를 수행하여야 한다. 감사인이 전기재무제표를 감사하였다면 감사기준서 560⁸의 관련 요구사항도 준수하여야 한다. 전기재무제표가 수정되었다면 감사인은 비교정보가 수정된

⁸ 감사기준서 560 “후속사건” 문단 14-17

감사기준서 706

재무제표와 일치하는지 여부를 결정하여야 한다.

- 9 감사기준서 580⁹에서 요구되는 바와 같이, 감사인은 감사의견에서 언급된 모든 기간에 대하여 서면진술을 요구하여야 한다. 또한 감사인은 비교정보에 영향을 미치는, 전기재무제표의 중요한 왜곡표시를 수정하기 위해 행해진 재작성에 대하여 구체적인 서면진술을 입수하여야 한다. (문단 A1 참조)

감사보고

대응수치

- 10 대응수치가 표시되는 경우, 감사인은 문단 11, 12 및 14에서 기술된 상황의 경우를 제외하고는, 감사의견에서 대응수치를 언급하지 않아야 한다. (문단 A2 참조)
- 11 이전에 발행된 전기의 감사보고서에 한정의견, 의견거절 또는 부적정의견이 포함되었고 그러한 변형을 초래한 사항이 해결되지 않은 경우, 감사인은 당기재무제표에 대한 감사의견을 변형시켜야 한다. 감사인은 상황에 따라 감사보고서의 변형근거문단에 다음 중 하나를 행하여야 한다.
- (a) 전기에 변형을 초래한 사항이 당기수치에 미치거나 미칠 수 있는 영향이 중요한 경우, 변형을 초래한 사항을 기술할 때 당기수치와 대응수치를 모두 언급함
 - (b) 위와 다른 경우에, 해결되지 아니한 사항이 당기수치와 대응수치의 비교가능성에 미치거나 미칠 수 있는 영향 때문에 감사의견이 변형되었다고 설명함 (문단 A3-A5 참조)
- 12 이전에 적정의견이 표명되었던 전기재무제표에 중요한 왜곡표시가 존재한다는 감사증거를 감사인이 입수하였지만 대응수치가 적절하게 재작성되지 않았거나 적절한 공시가 이루어지지 않은 경우에는, 당기 재무제표에 포함된 대응수치로 인한 의견변형에 따라, 당기 재무제표에 대하여 한정의견이나 부적정의견을 표명하여야 한다. (문단 A6 참조)

전기재무제표가 전임감사인의 감사를 받은 경우

- 13 전기재무제표가 전임감사인의 감사를 받았으며, 감사인이 대응수치에 대하여 전임감사인의 감사보고서를 언급하는 것이 법규상 금지되지 아니하여 감사인이 이를 언급하기로 결정하는 경우, 감사보고서의 기타사항문단에 다음 사항을 기재하여야 한다.
- (a) 전기재무제표는 전임감사인이 감사하였음
 - (b) 전임감사인이 표명한 의견의 유형, 그리고 해당 의견이 변형되었으면 그 이유
 - (c) 전임감사인의 감사보고서일 (문단 A7 참조)

전기재무제표가 감사받지 아니한 경우

- 14 전기재무제표가 감사를 받지 아니한 경우에는 감사인은 기타사항문단에 대응수치는 감사받지 아니한 것이라고 기술하여야 한다. 그러나 감사인이 이러한 기타사항을

⁹ 감사기준서 580 “서면진술” 문단 14

감사기준서 706

기술하여도, 당기재무제표에 중요한 영향을 미치는 왜곡표시가 기초잔액에 포함되지 않았다는 점에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하여야 하는 감사인의 요구사항은 경감되지 아니한다. (문단 A8 참조) ¹⁰

비교재무제표

- 15 비교재무제표가 표시되는 경우, 감사의견은 재무제표가 표시되는 각각의 기간과 감사의견이 표명되는 각각의 기간을 언급하여야 한다. (문단 A9-A10 참조)
- 16 감사인이 당기의 감사와 관련하여 전기재무제표에 대하여 보고할 때 만약 전기재무제표에 대한 감사의견이 해당 감사인이 이전에 표명한 의견과 다른 경우, 감사인은 감사기준서 706 ¹¹에 따라 기타사항문단에 상이한 의견에 대한 중요한 사유를 공시하여야 한다. (문단 A11 참조)

전기재무제표가 전임감사인의 감사를 받은 경우

- 17 전기재무제표가 전임감사인의 감사를 받은 경우, 전기재무제표에 대한 전임감사인의 감사보고서가 해당 재무제표와 함께 재발행되지 않는 한, 감사인은 당기재무제표에 대한 의견표명에 추가하여 기타사항문단에 다음 사항을 기재하여야 한다.
 - (a) 전기재무제표는 전임감사인이 감사하였음
 - (b) 전임감사인이 표명한 의견의 유형, 그리고 해당 의견이 변형되었으면 그 이유
 - (c) 전임감사인의 감사보고서일
- 18 감사인은 전임감사인이 적정의견을 표명한 전기재무제표에 영향을 미치는 중요한 왜곡표시가 존재한다고 결론을 내리면, 적합한 수준의 경영진, 그리고 지배기구의 모든 구성원이 그 기업의 경영에 참여하고 있지 않는 한 ¹² 지배기구와 해당 왜곡표시를 커뮤니케이션하여야 하며, 이러한 사실을 전임감사인에게 알리도록 요청하여야 한다. 전기재무제표가 수정되고 전임감사인이 수정된 전기재무제표에 대하여 새로운 감사보고서를 발행하는 데 동의한다면, 감사인은 당기에 대해서만 보고하여야 한다. (문단 A12 참조)

전기재무제표가 감사받지 아니한 경우

- 19 전기재무제표가 감사를 받지 아니한 경우에는 감사인은 기타사항문단에 비교재무제표는 감사받지 아니하였다고 기술하여야 한다. 그러나 감사인이 이러한 기타사항을 기재하여도, 당기재무제표에 중요한 영향을 미치는 왜곡표시가 기초잔액에 포함되지 않았다는 점에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하여야 하는 요구사항은 경감되지 아니한다. (문단 A13 참조) ¹³

¹⁰ 감사기준서 510 문단 6

¹¹ 감사기준서 706 “감사보고서의 강조사항문단과 기타사항문단” 문단 8

¹² 감사기준서 260 “지배기구와의 커뮤니케이션” 문단 13

¹³ 감사기준서 510 문단 6

감사기준서 706

적용 및 기타 설명자료

감사절차

서면진술 (문단 9 참조)

- A1 비교재무제표의 경우, 경영진이 전기재무제표에 대하여 이전에 행한 서면진술이 계속 적절하다는 점을 재확인할 필요가 있기 때문에 서면진술은 감사의견에서 언급된 모든 기간에 대하여 요청된다. 대응수치의 경우, 감사의견은 (대응수치를 포함하고 있는) 당기재무제표에 대한 것이므로, 서면진술은 당기재무제표에 대하여만 요청된다. 그러나 비교정보에 영향을 미치는 전기재무제표의 중요한 왜곡표시를 수정하기 위해 행해진 재작성에 대하여 구체적인 서면진술을 요청하여야 한다.

감사보고

대응수치

감사의견에서의 무언급 (문단 10 참조)

- A2 감사의견은 대응수치를 포함한 당기재무제표 전체에 관한 것이므로 대응수치를 언급하지 아니한다.

전기 미해결 사항에 대한 감사보고서의 변형 (문단 11 참조)

- A3 이전에 발행된 전기의 감사보고서에 한정 의견, 의견거절 또는 부적정의견이 표명되었으나, 그러한 변형의견을 초래한 사항이 해결되고 해당 재무보고체계에 따라 적절하게 회계처리 되었거나 공시가 이루어진 경우, 당기의 감사의견에는 전기의 변형사항이 언급될 필요가 없다.
- A4 이전에 표명된 전기의 감사의견이 변형의견인 경우, 변형을 초래한 사항이 해결되지 않았지만 당기수치와는 관련이 없을 수도 있다. 그러나 이러한 미해결사항이 당기수치 및 대응수치의 비교가능성에 미치거나 미칠 수 있는 영향 때문에, 당기재무제표에 대하여 (적절하게) 한정 의견, 의견거절 혹은 부적정의견이 요구될 수도 있다.
- A5 전기의 감사보고서에 변형의견이 포함되어 있고 그러한 변형을 초래한 사항이 해결되지 아니한 경우의 감사보고서는 보론의 사례 1과 2에 예시되어 있다.

전기재무제표의 왜곡표시 (문단 12 참조)

- A6 왜곡표시된 전기재무제표가 수정되지 않았고 감사보고서도 재발행되지 않았으나 당기재무제표에서 대응수치는 적절하게 재작성되거나 적절한 공시가 이루어진 경우, 이러한 상황을 기술하는(그리고 관련이 있을 경우 이러한 사항에 대하여 재무제표에서 상세하게 설명되고 있는 공시내용을 함께 언급하는) 강조사항문단을 감사보고서에 포함할 수도 있다. (감사기준서 706 참고)

전기재무제표가 전임감사인의 감사를 받은 경우 (문단 13 참조)

- A7 전기재무제표가 전임감사인의 감사를 받은 경우, 감사인이 대응수치에 대한 전임감사인의 감사보고서를 언급하는 것이 법규상 금지되지 아니한 경우의 감사보고서는 보론의 사례

감사기준서 706

3에 예시되어 있다.

전기재무제표가 감사받지 아니한 경우 (문단 14 참조)

- A8 감사인은 기초잔액과 관련하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없다면, 감사기준서 705에서는 감사인에게 감사기준서 705에 따라 적합하게 한정의견을 표명하거나 재무제표에 대한 의견을 거절하도록 요구한다. 감사인이 당기재무제표에 중요한 영향을 미치는 왜곡표시가 기초잔액에 포함되지 않았다는 점에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는데 유의적인 어려움에 직면한다면, 감사인은 감사기준서 701¹⁴에 따라 이것을 핵심감사사항으로 결정할 수 있다.

비교재무제표

감사의견에서의 언급 (문단 15 참조)

- A9 비교재무제표에 대한 감사보고서는 표시된 각 기간의 재무제표에 대하여 적용되기 때문에, 감사인은 하나 혹은 그 이상의 기간에 대하여는 한정의견 또는 부적정의견을 표명하거나 의견을 거절하거나 또는 강조사항문단을 포함시킬 수 있으며, 다른 기간의 재무제표에 대하여는 이와 다른 의견을 표명할 수도 있다.
- A10 감사인이 당기의 감사와 관련하여 당기재무제표와 전기재무제표 모두에 대하여 보고를 하여야 하며, 전기 감사보고서에 변형의견이 포함되어 있으나 변형을 초래한 사항이 해결되지 않고 있는 경우의 감사보고서는 토론의 사례 4에 예시되어 있다.

전기재무제표에 대한 의견이 이전의 의견과 다른 경우 (문단 16 참조)

- A11 감사인이 당기의 감사와 관련하여 전기재무제표에 대하여 보고를 할 때, 당기의 감사를 수행하는 과정에서 전기재무제표에 중요하게 영향을 미치는 상황이나 사건을 알게 된다면 전기재무제표에 대한 의견이 이전에 표명한 의견과 다를 수 있을 것이다. 어떤 국가에서는 감사인이 전기재무제표에 대한 이전에 발행된 감사보고서를 향후 더 이상 의존하지 못하도록 하는 추가적인 보고책임을 질 수도 있다.

전기재무제표가 전임감사인의 감사를 받은 경우 (문단 18 참조)

- A12 전임감사인은 전기재무제표에 대한 감사보고서를 재발행할 수 없거나, 또는 재발행하려고 하지 않을 수 있다. 감사인은 감사보고서의 기타사항문단에 전임감사인은 수정전 전기재무제표에 대하여 의견을 표명했다는 사실을 나타낼 수 있을 것이다. 뿐만 아니라, 감사인이 감사계약을 체결하고 수정의 적절성에 대하여 만족할 만큼 충분하고 적합한 감사증거를 얻은 경우에는, 감사보고서에 다음의 문단을 포함시킬 수도 있을 것이다.

“우리는 20X2 재무제표에 대한 감사의 일부로서, 재무제표에 대한 주석 X에서 설명하는 바와 같이 20X1 재무제표를 수정하기 위해 적용된 조정사항들에 대하여도 감사를 수행하였습니다. 우리의 의견으로는, 해당 조정사항들은 적절하며 바르게 적용되었습니다. 우리는 위의 조정사항을 제외하고는 회사의 20X1 재무제표에 대하여 감사나 검토, 기타 어떠한 계약도 체결하지 않았습니다. 따라서 우리는 20X1 재무제표 전체에 대하여

¹⁴ 감사기준서 701 “감사보고서 핵심감사사항 커뮤니케이션”

감사기준서 706

감사의견 또는 기타 어떠한 형태의 확신도 표명하지 아니합니다.”

전기채무제표가 감사받지 아니한 경우 (문단 19 참조)

- A13 감사인은 기초잔액과 관련하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없다면, 감사기준서 705에서는 감사인에게 감사기준서 705에 따라 적합하게 한정의견을 표명하거나 채무제표에 대한 의견을 거절하도록 요구한다. 감사인이 당기채무제표에 중요한 영향을 미치는 왜곡표시가 기초잔액에 포함되지 않았다는 점에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는데 유의적인 어려움에 직면한다면, 감사인은 감사기준서 701에 따라 이것을 핵심감사사항으로 결정할 수 있다.

감사기준서 710

보론 (문단 A5, A7 및 A10 참조)

감사보고서의 사례

사례 1 – 대응수치

본 사례는 다음의 상황을 가정한다.

- 공정표시체계를 사용하는 상장기업 외 기업의 전체재무제표에 대한 감사이며, 그룹감사가 아님 (즉, 감사기준서 600¹이 적용되지 않음)
- 기업의 경영진이 한국채택국제회계기준 (일반목적체계)에 따라 작성한 재무제표임
- 감사업무의 조건에는 감사기준서 210²의 재무제표에 대한 경영진의 책임에 대한 기술이 반영되어 있음
- 이전에 발행된 전기의 감사보고서에는 한정의견이 표명되었음
- 변형을 초래한 사항이 해결되지 않고 있음
- 해당 사항이 당기수치에 미치거나 미칠 수 있는 영향이 중요하며, 당기수치에 대한 감사의견의 변형이 요구됨
- 감사에 적용된 관련 윤리적 요구사항은 해당 국가의 감사와 관련된 윤리적 요구사항임
- 입수한 감사증거에 근거하여, 감사인은 감사기준서 570³에 따라 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하지 않는다고 결론을 내림
- 감사인은 감사기준서 701⁴에 따라 핵심감사사항을 커뮤니케이션하도록 요구되지 않으며, 커뮤니케이션하기로 결정하지도 않음
- 재무제표에 대한 감시 책임자와 재무제표의 작성 책임자가 다름
- 재무제표에 대한 감사에 추가하여, 감사인은 현지 법률의 요구에 따른 기타의 보고책임을 지고 있음

독립된 감사인의 감사보고서

ABC주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

재무제표감사에 대한 보고⁵

한정의견

우리는 ABC 주식회사(이하 “회사”)의 재무제표를 감사하였습니다. 해당 재무제표는 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태표, 동일로 종료되는 보고기간의 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약을 포함한

¹ 감사기준서 600 “그룹재무제표 감사 – 부문감사인이 수행한 업무 등 특별 고려사항”

² 감사기준서 210 “감사업무 조건의 합의”

³ 감사기준서 570 “계속기업”

⁴ 감사기준서 701 “감사보고서 핵심감사사항 커뮤니케이션”

⁵ “기타 법규의 요구사항에 대한 보고”라는 두번째 소제목의 해당사항이 없을 경우, “재무제표감사에 대한 보고”라는 소제목은 불필요하다.

감사기준서 710

재무제표의 주석으로 구성되어 있습니다.

우리의 의견으로는 별첨된 회사의 재무제표는 이 감사보고서의 **한정의견근거** 단락에 기술된 사항이 미치는 영향을 제외하고는, 회사의 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태와 동일로 종료되는 보고기간의 재무성과 및 현금흐름을 한국채택국제회계기준에 따라, 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고 [또는, “... **현금흐름에 대하여 한국채택국제회계기준에 따라** 진실하고 공정한 관점을 제시하고”] 있습니다.

한정의견근거

재무제표에 대한 주석 X에서 논의된 바와 같이 상기 재무제표에는 감가상각비가 반영되지 않았으며, 이는 한국채택국제회계기준에 위배됩니다. 이러한 사항은 전기 초경영진의 결정에 따른 결과이며, 이에 우리는 전기재무제표에 대하여 한정의견을 표명하였습니다. 정액법에 기초하여 건물에 대하여 연 5%, 기계장치에 대하여 연 20%의 상각률을 적용할 경우 20X1 보고기간과 20X0 보고기간의 당기순손실은 각각 XXX원과 XXX원이 증가되어야 하고, 유형자산은 20X1 년말과 20X0 년말에 각각 XXX원과 XXX원 만큼의 감가상각누계액 해당액만큼 감소되어야 합니다. 또한 20X1 보고기간과 20X0 보고기간의 누적손실은 각각 XXX원과 XXX원 만큼 증가되어야 합니다.

우리는 감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준에 따른 우리의 책임은 이 감사보고서의 **재무제표감사에 대한 감사인의 책임** 단락에 기술되어 있습니다. 우리는 재무제표감사와 관련된 대한민국의 윤리적 요구사항에 따라 회사로부터 독립적이며 그러한 요구사항에 따른 기타의 윤리적 책임들을 이행하였습니다. 우리가 입수한 감사증거가 한정의견을 위한 근거로서 충분하고 적합하다고 우리는 믿습니다.

재무제표에 대한 경영진과 지배기구의 책임⁶

[감사기준서 700⁷에 따른 보고 – 감사기준서 700 의 사례 1 참고]

재무제표감사에 대한 감사인의 책임

[감사기준서 700 에 따른 보고 – 감사기준서 700 의 사례 1 참고]

기타 법규의 요구사항에 대한 보고

[감사기준서 700 에 따른 보고 – 감사기준서 700 의 사례 1 참고]

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지 모두를 기재]

[감사인의 주소]

[감사보고서일]

사례 2-대응수치

본 사례는 다음의 상황을 가정한다.

⁶ 감사보고서 사례 전체에 사용되는, 경영진과 지배기구 용어는 특정 국가의 법규 체계에 적합한 기타의 용어로 대체될 필요가 있을 수 있음.

⁷ 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고”

감사기준서 710

- 공정표시체계를 사용하는 상장기업 외 기업의 전체재무제표에 대한 감사이며, 그룹감사가 아님 (즉, 감사기준서 600이 적용되지 않음)
- 기업의 경영진이 한국채택국제회계기준 (일반목적체계)에 따라 작성한 재무제표임
- 감사업무의 조건에는 감사기준서 210의 재무제표에 대한 경영진의 책임에 대한 기술이 반영되어 있음
- 이전에 발행된 전기의 감사보고서에는 한정의견이 표명되었음
- 변형을 초래한 사항이 해결되지 않고 있음
- 해결되지 아니한 사항이 당기수치에 미치거나 미칠 수 있는 영향이 중요하지 않지만, 해당 사항이 당기수치와 대응수치간의 비교가능성에 미치거나 미칠 수 있는 영향 때문에 감사의견의 변형이 요구됨
- 감사에 적용된 관련 윤리적 요구사항은 해당 국가의 감사와 관련된 윤리적 요구사항임
- 입수한 감사증거에 근거하여, 감사인은 감사기준서 570 에 따라 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하지 않는다고 결론을 내림
- 감사인은 감사기준서 701 에 따라 핵심감사사항을 커뮤니케이션하도록 요구되지 않으며, 커뮤니케이션하기로 결정하지도 않음
- 재무제표에 대한 감시 책임자와 재무제표의 작성 책임자가 다름
- 재무제표에 대한 감사에 추가하여, 감사인은 현지 법률의 요구에 따른 기타의 보고책임을 지고 있음

독립된 감사인의 감사보고서

ABC주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

재무제표감사에 대한 보고⁸

한정의견

우리는 ABC 주식회사(이하 “회사”)의 재무제표를 감사하였습니다. 해당 재무제표는 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태표, 동일로 종료되는 보고기간의 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약을 포함한 재무제표의 주석으로 구성되어 있습니다.

우리의 의견으로는 별첨된 회사의 재무제표는 이 감사보고서의 **한정의견근거** 단락에 기술된 사항이 미칠 수 있는 영향을 제외하고는, 회사의 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태와 동일로 종료되는 보고기간의 재무성과 및 현금흐름을 한국채택국제회계기준에 따라, 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고 [또는, “... **현금흐름에 대하여 한국채택국제회계기준에 따라** 진실하고 공정한 관점을 제시하고”] 있습니다.

한정의견 근거

우리는 20X0년 보고기간에 회사의 감사인으로 선임되었습니다. 이에 따라 20X0

⁸ “기타 법규의 요구사항에 대한 보고”라는 두번째 소제목의 해당사항이 없을 경우, “재무제표감사에 대한 보고”라는 소제목은 불필요하다.

감사기준서 710

보고기간의 기초 재고자산에 대한 실사에 입회하지 못하였으며 대체적인 방법으로도 재고자산의 수량에 대하여 만족할 수 없었습니다. 재고자산의 기초잔액은 재무성과의 결정에 영향을 미치지만, 기술한 사유에 따라 우리는 해당 보고기간의 재무성과와 기초 이익잉여금의 조정이 필요할 것인지 여부를 결정할 수 없었습니다. 따라서 우리는 20X0년 12월 31일로 종료되는 보고기간의 재무제표에 대하여 감사의견을 변형시켰습니다. 우리는 이 사항이 당기수치와 대응수치 간 비교가능성에 미칠 수 있는 영향 때문에 당기재무제표에 대하여도 의견을 변형합니다.

우리는 감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준에 따른 우리의 책임은 이 감사보고서의 **재무제표감사에 대한 감사인의 책임** 단락에 기술되어 있습니다. 우리는 재무제표감사와 관련된 대한민국의 윤리적 요구사항에 따라 회사로부터 독립적이며 그러한 요구사항에 따른 기타의 윤리적 책임들을 이행하였습니다. 우리가 입수한 감사증거가 한정 의견을 위한 근거로서 충분하고 적합하다고 우리는 믿습니다.

재무제표에 대한 경영진과 지배기구의 책임⁹

[감사기준서 700 에 따른 보고 - 감사기준서 700 의 사례 1 참고]

재무제표감사에 대한 감사인의 책임

[감사기준서 700 에 따른 보고 - 감사기준서 700 의 사례 1 참고]

기타 법규의 요구사항에 대한 보고

[감사기준서 700 에 따른 보고 - 감사기준서 700 의 사례 1 참고]

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지 모두를 기재]

[감사인의 주소]

[감사보고서일]

사례 3 -대응수치

본 사례는 다음의 상황을 가정한다.

- 공정표시체계를 사용하는 상장기업 외 기업의 전체재무제표에 대한 감사이며, 그룹감사가 아님 (즉, 감사기준서 600 이 적용되지 않음)
- 기업의 경영진이 한국채택국제회계기준 (일반목적체계)에 따라 작성한 재무제표임
- 감사업무의 조건에는 감사기준서 210 의 재무제표에 대한 경영진의 책임에 대한 기술이 반영되어 있음
- 감사인은 입수한 감사증거에 근거하여 적정의견이 적합하다고 결론내림
- 감사에 적용된 관련 윤리적 요구사항은 해당 국가의 감사와 관련된 윤리적 요구사항임
- 입수한 감사증거에 근거하여, 감사인은 감사기준서 570에 따라 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하지 않는다고 결론을 내림
- 감사인은 감사기준서 701에 따라 핵심감사사항을 커뮤니케이션하도록 요구되지도 않고 감사인이 결정하지도 않음

⁹ 또는, 특정 국가의 법규 체계에 적합한 기타의 용어

감사기준서 710

- 대응수치가 표시되고 전기재무제표는 전임감사인으로부터 감사를 받았음
- 감사인이 대응수치에 대한 전임감사인의 감사보고서를 언급하는 것이 법규상 금지되어 있지 않으며, 이에 따라 감사인은 전임감사인의 감사보고서를 언급하기로 결정함
- 재무제표에 대한 감시 책임자와 재무제표의 작성 책임자가 다름
- 재무제표에 대한 감사에 추가하여, 감사인은 현지 법률의 요구에 따른 기타의 보고책임을 지고 있음

독립된 감사인의 감사보고서

ABC 주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

재무제표감사에 대한 보고¹⁰

감사의견

우리는 ABC 주식회사(이하 “회사”)의 재무제표를 감사하였습니다. 해당 재무제표는 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태표, 동일로 종료되는 보고기간의 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약을 포함한 재무제표의 주석으로 구성되어 있습니다.

우리의 의견으로는 별첨된 회사의 재무제표는 회사의 20X1년 12월 31일 현재의 재무상태와 동일로 종료되는 보고기간의 재무성과 및 현금흐름을 한국채택국제회계기준에 따라, 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고 [또는, “... 현금흐름에 대하여 한국채택국제회계기준에 따라 진실하고 공정한 관점을 제시하고”] 있습니다.

감사의견근거

우리는 감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준에 따른 우리의 책임은 이 감사보고서의 재무제표감사에 대한 감사인의 책임 단락에 기술되어 있습니다. 우리는 재무제표감사와 관련된 대한민국의 윤리적 요구사항에 따라 회사로부터 독립적이며 그러한 요구사항에 따른 기타의 윤리적 책임들을 이행하였습니다. 우리가 입수한 감사증거가 감사의견을 위한 근거로서 충분하고 적합하다고 우리는 믿습니다.

기타사항

회사의 20X0년 12월 31일로 종료되는 보고기간의 재무제표는 타감사인이 감사하였으며, 이 감사인의 20X1년 3월 31일자 감사보고서에는 적정의견이 표명되었습니다.

재무제표에 대한 경영진과 지배기구의 책임¹¹

¹⁰ “기타 법규의 요구사항에 대한 보고”라는 두번째 소제목의 해당사항이 없을 경우, “재무제표감사에 대한 보고”라는 소제목은 불필요하다.

¹¹ 또는, 특정 국가의 법규 체계에 적합한 기타의 용어

감사기준서 710

[감사기준서 700 에 따른 보고 – 감사기준서 700 의 사례 1 참고]

재무제표감사에 대한 감사인의 책임

[감사기준서 700 에 따른 보고 – 감사기준서 700 의 사례 1 참고]

기타 법규의 요구사항에 대한 보고

[감사기준서 700 에 따른 보고 – 감사기준서 700 의 사례 1 참고]

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지 모두를 기재]

[감사인의 주소]

[감사보고서일]

사례 4 – 비교재무제표

본 사례는 다음의 상황을 가정한다.

- 공정표시체계를 사용하는 상장기업 외 기업의 전체재무제표에 대한 감사이며, 그룹감사가 아님 (즉, 감사기준서 600 이 적용되지 않음)
- 기업의 경영진이 한국채택국제회계기준 (일반목적체계)에 따라 작성한 재무제표임
- 감사업무의 조건에는 감사기준서 210 의 재무제표에 대한 경영진의 책임에 대한 기술이 반영되어 있음
- 감사인은 당기의 감사와 관련하여, 당기재무제표와 전기재무제표 모두에 대하여 보고 할 것이 요구됨
- 이전에 발행된 전기의 감사보고서에는 한정의견이 포함되었음
- 변형을 초래한 사항이 해결되지 않고 있음
- 해당 사항이 당기의 수치에 미치거나 미칠 수 있는 영향이 당기재무제표와 전기재무제표 모두에 중요하며, 감사의견의 변형이 요구됨
- 감사에 적용된 관련 윤리적 요구사항은 해당 국가의 감사와 관련된 윤리적 요구사항임
- 입수한 감사증거에 근거하여, 감사인은 감사기준서 570에 따라 계속기업으로서의 존속능력에 대하여 유의적 의문을 초래할 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성이 존재하지 않는다고 결론을 내림
- 감사인은 감사기준서 701에 따라 핵심감사사항을 커뮤니케이션하도록 요구되지도 않고 감사인이 결정하지도 않음
- 재무제표에 대한 감시 책임자와 재무제표의 작성 책임자가 다름
- 재무제표에 대한 감사에 추가하여, 감사인은 현지 법률의 요구에 따른 기타의 보고책임을 지고 있음

독립된 감사인의 감사보고서

ABC주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

재무제표감사에 대한 보고¹²

¹² “기타 법규의 요구사항에 대한 보고”라는 두번째 소제목의 해당사항이 없을 경우, “재무제표감사에 대한 보고”라는 소제목은 불필요하다.

감사기준서 710

한정의견

우리는 ABC 주식회사(이하 “회사”)의 재무제표를 감사하였습니다. 해당 재무제표는 20X1년 12월 31일과 20X0년 12월 31일 현재의 재무상태표, 동일로 종료되는 양 보고기간의 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표 그리고 유의적인 회계정책의 요약 요약을 포함한 재무제표의 주석으로 구성되어 있습니다.

우리의 의견으로는 별첨된 회사의 재무제표는 이 감사보고서의 **한정의견근거** 단락에 기술된 사항이 미치는 영향을 제외하고는 회사의 20X1년 12월 31일과 20X0년 12월 31일 현재의 재무상태와 동일로 종료되는 양 보고기간의 재무성과 및 현금흐름을 한국채택국제회계기준에 따라, 중요성의 관점에서 공정하게 표시하고 [또는, “... **현금흐름에 대하여 한국채택국제회계기준에 따라** 진실하고 공정한 관점을 제시하고”] 있습니다.

한정의견근거

재무제표에 대한 주석 X에서 논의된 바와 같이, 상기 재무제표에는 감가상각비가 반영되지 않았으며, 이는 한국채택국제회계기준에 위배됩니다. 감가상각의 미실시는 경영진이 전기에 결정한 결과에 따른 것이며, 우리는 전기재무제표에 대하여 한정의견을 표명하였습니다. 정액법에 기초하여 건물에 대하여 연 5%, 기계장치에 대하여 연 20%의 상각률을 적용하면 20X1 보고기간과 20X0 보고기간의 당기순손실은 각각 XXX원과 XXX원이 증가되어야 하고, 유형자산은 20X1 년말과 20X0 년말에 각각 XXX원과 XXX원 만큼의 감가상각누계액 해당액만큼 감소되어야 합니다. 또한 20X1 보고기간과 20X0 보고기간의 누적손실은 각각 XXX원과 XXX원 만큼 증가되어야 합니다.

우리는 감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준에 따른 우리의 책임은 이 감사보고서의 **재무제표감사에 대한 감사인의 책임** 단락에 기술되어 있습니다. 우리는 재무제표감사와 관련된 대한민국의 윤리적 요구사항에 따라 회사로부터 독립적이며 그러한 요구사항에 따른 기타의 윤리적 책임들을 이행하였습니다. 우리가 입수한 감사증거가 한정의견을 위한 근거로서 충분하고 적합하다고 우리는 믿습니다.

재무제표에 대한 경영진과 지배기구의 책임¹³

[감사기준서 700 에 따른 보고 – 감사기준서 700 의 사례 1 참고]

재무제표감사에 대한 감사인의 책임

[감사기준서 700 에 따른 보고 – 감사기준서 700 의 사례 1 참고]

기타 법규의 요구사항에 대한 보고

[감사기준서 700 에 따른 보고 – 감사기준서 700 의 사례 1 참고]

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두 가지 모두를 기재]

[감사인의 주소]

[감사보고서일]

¹³ 또는, 특정 국가의 법규 체계에 적합한 기타의 용어

감사기준서 720

감사받은 재무제표를 포함하고 있는 문서 내의 기타정보와 관련된 감사인의 책임

목차

문단번호

서론

이 감사기준서의 범위 ----- 1-2

시행일 ----- 3

목적 ----- 4

용어의 정의 ----- 5

요구사항

기타정보의 열람 -----6-7

중요한 불일치 ----- 8-13

사실의 중요한 왜곡표시-----14-16

적용 및 기타 설명자료

이 감사기준서의 범위 ----- A1-A2

기타정보의 정의 ----- A3-A4

기타정보의 열람 ----- A5

중요한 불일치-----A6-A9

사실에 대한 중요한 왜곡표시----- A10-A11

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

서론

이 감사기준서의 범위

- 1 이 감사기준서는 감사받은 재무제표와 해당 재무제표에 대한 감사보고서를 포함하고 있는 문서 내의 기타정보와 관련된 감사인의 책임을 다룬다. 해당 업무의 특정 상황에서 별도의 요구사항이 없을 경우, 감사의견의 표명 대상에는 기타정보가 포함되지 않으며, 감사인은 기타정보가 적절히 기술되었는지 여부를 결정할 어떠한 구체적인 책임도 없다. 그러나 감사인은 감사한 재무제표와 기타정보간의 중요한 불일치로 인하여 감사받은 재무제표의 신뢰성이 손상될 수도 있으므로 감사인은 그러한 기타정보를 열람한다. (문단 A1 참조)
- 2 이 감사기준서에서 “감사받은 재무제표를 포함하고 있는 문서”란 소유주(또는 이와 유사한 이해관계자)에게 발행되는 사업보고서(또는 이와 유사한 문서)로서, 감사받은 재무제표 및 해당 재무제표에 대한 감사보고서가 포함되어 있는 것을 말한다. 이 감사기준서는 해당 상황의 필요에 맞게 조정되어 감사받은 재무제표를 포함하고 있는 기타의 문서(예, 유가증권 발행시 사용하는 문서)에도 적용될 수 있을 것이다.¹ (문단 A2 참조)

¹ 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행” 문단 2

감사기준서 720

시행일

- 3 이 감사기준서는 2023년 1월 1일 이후 게시하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 시행된다.

목적

- 4 이 감사기준서와 관련된 감사인의 목적은 감사받은 재무제표 및 해당 재무제표에 대한 감사보고서를 포함하고 있는 문서에 해당 재무제표와 감사보고서의 신뢰성을 손상시킬 수 있는 기타정보가 포함된 경우 이에 대하여 적절하게 대응하는 것이다.

용어의 정의

- 5 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.
- (a) 기타정보 - 감사받은 재무제표 및 해당 재무제표에 대한 감사보고서가 포함되어 있는 문서에 법규 또는 관습에 의해 포함되는(해당 재무제표와 이에 대한 감사보고서 외의) 재무정보와 비재무정보 (문단 A3-A4 참조)
 - (b) 불일치- 감사받은 재무제표에 포함된 정보와 상반되는 기타정보. 중요한 불일치는 이전에 입수된 감사증거에서 도출된 감사결론과 재무제표에 대하여 감사의견의 근거에 대하여 의문을 제기할 수 있다.
 - (c) 사실의 왜곡표시- 감사받은 재무제표에 나타나 있는 사항들과는 관련이 없는 기타정보이지만 부정확하게 기술되거나 표시된 정보. 사실의 중요한 왜곡표시는 감사받은 재무제표를 포함하고 있는 문서의 신뢰성을 손상시킬 수 있다.

요구사항

기타정보의 열람

- 6 감사인은 감사받은 재무제표와의 중요한 불일치를 식별하기 위해 기타정보를 열람하여야 한다.
- 7 감사인은 감사보고서일 전에 기타정보를 입수하기 위하여 경영진이나 지배기구와 적합한 합의를 하여야 한다. 만약 감사보고서일 전에 모든 기타정보를 입수하는 것이 불가능한 경우에는, 감사인은 해당 기타정보를 실행가능한 한 가급적 조기에 열람하여야 한다. (문단 A5 참조)

중요한 불일치

- 8 감사인이 기타정보의 열람 결과로 중요한 불일치를 식별한 경우에는, 감사받은 재무제표 또는 기타정보가 수정될 필요가 있는지 여부를 결정하여야 한다.

감사보고서일 전에 입수한 기타정보에서 식별된 중요한 불일치

- 9 감사받은 재무제표의 수정이 필요하나 경영진이 수정을 거부하는 경우, 감사인은 감사기준서 705²에 따라 감사의견을 변형시켜야 한다.
- 10 기타정보의 수정이 필요하나 경영진이 그러한 수정을 거부하는 경우, 지배기구의 모든

² 감사기준서 705 “감사의견의 변형”

감사기준서 720

구성원이 그 기업의 경영에 참여하고 있지 않는 한³ 감사인은 이 사항을 지배기구에 커뮤니케이션하여야 하며, 다음 중 하나의 절차를 취하여야 한다.

- (a) 해당 중요한 불일치를 기술하는 기타사항문단을 감사기준서 706에 따라 감사보고서에 포함시킴⁴
- (b) 감사보고서 발행을 보류함
- (c) 관련 법규나 관습상 가능한 경우, 감사업무를 해지함 (문단 A6-A7 참조)

감사보고서일 후에 입수한 기타정보에서 식별된 중요한 불일치

- 11 감사인은 만약 감사받은 재무제표의 수정이 필요하다면, 감사인은 감사기준서 560⁵의 관련 요구사항을 따라야 한다.
- 12 기타정보의 수정이 필요하고 경영진이 그러한 수정에 동의하는 경우, 감사인은 해당 상황에서 필요한 절차를 수행하여야 한다. (문단 A8 참조)
- 13 기타정보의 수정이 필요하나 경영진이 수정을 거부하는 경우, 지배기구의 모든 구성원이 그 기업의 경영에 참여하고 있지 않는 한 감사인은 기타정보에 대한 감사인의 우려를 지배기구에 통지하고 적합한 추가조치를 취하여야 한다. (문단 A9 참조)

사실의 중요한 왜곡표시

- 14 중요한 불일치를 식별하기 위하여 기타정보를 열람한 결과로 감사인이 사실의 명백하고 중요한 왜곡표시를 알게 된 경우, 감사인은 경영진과 그 사항을 논의하여야 한다. (문단 A10 참조)
- 15 경영진과 이러한 논의를 한 후에도 사실의 명백하고 중요한 왜곡표시가 존재한다고 여전히 고려하고 있는 경우, 감사인은 경영진에게 기업의 법률고문과 같은 적절한 제3자의 자문을 받도록 요청하여야 하며, 감사인은 경영진이 받은 조언을 고려하여야 한다.
- 16 감사인이 기타정보 내에 사실의 중요한 왜곡표시가 존재한다는 결론을 내렸으나 경영진이 수정을 거부한다면, 지배기구의 모든 구성원이 그 기업의 경영에 참여하고 있지 않는 한 감사인은 기타정보에 대한 감사인의 우려를 지배기구에 통지하고 적합한 추가조치를 취하여야 한다. (문단 A11 참조)

적용 및 기타 설명자료

정의

기타정보와 관련하여 법규에서 요구하는 추가적인 책임 (문단 1 참조)

- A1 감사인은 법규의 요구에 따라 이 감사기준서의 범위를 넘는 기타정보에 관한 추가적인 책임을 질 수 있다. 예를 들어, 일부 국가에서는 감사인이 필수적 보충자료와 같은

³ 감사기준서 260 “지배기구와의 커뮤니케이션” 문단 13

⁴ 감사기준서 706 “감사보고서의 강조사항문단과 기타사항문단” 문단 8

⁵ 감사기준서 560 “후속사건” 문단 10-17

감사기준서 720

기타정보에 대하여 특정 절차를 적용하거나, 기타정보에 기술된 성과지표의 신뢰성에 대하여 의견을 표명하도록 감사인에게 요구할 수도 있다. 이러한 의무사항이 존재하는 경우, 감사인의 추가적인 책임은 해당 업무의 성격과 법규 및 전문직 기준에 의해 결정된다. 만약 그와 같은 기타정보가 누락되거나 미비점이 있는 경우 감사인은 법규에 의해 감사보고서에 이 사항을 언급하도록 요구될 수 있다.

감사받은 재무제표를 포함하고 있는 문서 (문단 2 참조)

소규모기업에 특유한 고려사항

- A2 법규에서 요구되지 않는 한 소규모기업이 감사받은 재무제표를 포함하고 있는 문서를 발행할 가능성은 낮다. 그러나 지배기구의 첨부 보고서에 대한 법적 요구사항이 존재하는 경우에는 그러한 문서가 존재할 것이다. 소규모기업의 감사받은 재무제표를 포함하고 있는 문서 내에 포함되는 기타정보의 예로는 세부 손익계산서나 경영진보고서가 있다.

기타정보의 정의 (문단 5(a) 참조)

- A3 기타정보에는 다음과 같은 것이 포함될 수 있을 것이다.
- 경영활동에 관한 경영진이나 지배기구의 보고서
 - 재무에 대한 요약이나 강조사항
 - 고용데이터
 - 자본지출계획
 - 재무비율
 - 임원 및 이사의 성명
 - 선택된 분기 데이터
 -
- A4 감사기준의 목적상 다음은 기타정보에 포함되지 아니한다.
- 언론 보도자료 혹은 감사받은 재무제표와 이에 대한 감사보고서를 포함하고 있는 문서에 첨부되는 전송 메모(예, 표지서한)
 - 재무분석가의 브리핑에 포함되어 있는 정보
 - 기업의 웹사이트에 있는 정보
 -

기타정보의 열람 (문단 7 참조)

- A5 감사인이 감사보고서일 전에 기타정보를 입수하면 예상되는 중요한 불일치 및 사실의 명백하고 중요한 왜곡표시를 경영진과 적시에 해결할 수 있게 한다. 기타정보가 언제 이용가능 할 것인지에 대하여 경영진과 합의하는 것이 도움이 될 것이다.

중요한 불일치

감사보고서일 전에 입수한 기타정보에서 식별된 중요한 불일치 (문단 10 참조)

- A6 경영진이 기타정보의 수정을 거부하는 경우, 감사인이 어떠한 후속조치를 취할지는 감사인측 법률고문의 조언을 토대로 결정할 수 있을 것이다.

공공부문에 특유한 고려사항

- A7 공공부문의 경우에는 감사업무의 해지나 감사보고서의 보류가 허용되지 않을 수 있다. 이러한 경우 감사인은 적합한 법정 기관에 해당 불일치의 세부사항에 대한 보고서를 발행할 수 있을 것이다.

감사기준서 720

감사보고서일 후 입수한 기타정보에서 식별된 중요한 불일치 (문단 12-13 참조)

A8 경영진이 기타정보의 수정에 동의하는 경우, 이전에 발행된 재무제표와 이에 대한 감사보고서 및 해당 기타정보를 수령한 개인들에게 해당 기타정보의 수정이 통지되는 것을 확실하게 하기 위해 경영진이 취한 조치를 검토하는 것이 감사인의 절차에 포함될 것이다.

A9 감사인이 필요하다고 판단하는 기타정보의 수정을 경영진이 거부하는 경우, 감사인이 취할 적합한 후속조치에는 감사인측 법률고문으로부터 조언을 얻는 것이 포함될 수 있다.

사실에 대한 중요한 왜곡표시 (문단 14-16 참조)

A10 사실의 명백하고 중요한 왜곡표시에 대하여 경영진과 논의할 때, 감사인은 기타정보에 포함된 일부 공시 또는 감사인의 질문에 대한 경영진의 답변에 대하여 그 타당성을 평가하지 못할 수 있으며, 따라서 판단 또는 의견에 있어 타당한 차이가 존재한다고 결론을 내릴 수 있을 것이다.

A11 감사인이 사실의 중요한 왜곡표시가 존재한다는 결론을 내렸으나 경영진이 이에 대한 수정을 거부하는 경우, 감사인이 취할 적합한 후속조치에는 감사인측 법률고문에게 조언을 얻는 것이 포함될 것이다.

감사기준서 1100
내부회계관리제도의 감사
목차

	문단번호
서론	
이 감사기준서의 범위-----	1-3
시행일-----	4
목적 -----	5
용어의 정의 -----	6
요구사항	
내부회계관리제도감사의 전제조건-----	7-8
내부회계관리제도 운영실태보고서의 요청-----	9
내부회계관리제도감사와 재무제표감사의 통합-----	10-15
내부회계관리제도감사계획의 수립-----	16-22
하향식 접근법의 사용-----	23-35
통제테스트-----	36-46
내부회계관리제도 미비점의 식별과 평가-----	47-51
후속사건-----	52-55
결론 절차-----	56-68
내부회계관리제도에 대한 보고-----	69-71
감사보고서 변형-----	72-83
특별 주제-----	84-102
적용 및 기타 설명자료	
목적-----	A1-A3
용어의 정의-----	A4-A7
내부회계관리제도감사의 전제조건-----	A8-A14
내부회계관리제도감사와 재무제표감사의 통합-----	A15-A18
내부회계관리제도감사계획의 수립-----	A19-A27
하향식 접근법의 사용-----	A28-A47
통제테스트-----	A48-A72
내부회계관리제도 미비점의 식별과 평가-----	A73-A85
후속사건-----	A86-A88
결론 절차-----	A89-A96
내부회계관리제도에 대한 보고-----	A97
감사보고서 변형-----	A98-A107
특별 주제-----	A108-A130
보론. 내부회계관리제도 감사보고서 사례	

이 감사기준서는 감사기준서 200 “독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행”과 함께 이해하여야 한다.

감사기준서 1100

서론

이 감사기준서의 범위

- 1 이 감사기준서는 감사인이 재무제표감사와 통합하여 수행되는 내부회계관리제도감사를 수행하는 경우 (통합감사)에 적용되는 요구사항을 규정하고 지침을 제공한다.
- 2 주식회사 등의 외부감사에 관한 법률(이하 "외부감사법"이라 함)에 따라 주권상장법인의 재무제표를 감사하는 감사인은 외부감사법 제8조(내부회계관리제도의 운영 등)에서 정한 사항 및 같은 조 제4항에 따른 내부회계관리제도의 운영실태에 관한 보고내용을 감사하여야 한다. 따라서 외부감사법에 따라 내부회계관리제도감사를 수행하는 감사인은 해당 기업의 재무제표감사를 수행하는 감사인과 동일한 감사인이다.
- 3 회계감사기준(이하 “감사기준”이라 한다)은 감사기준서 200~720과 이 감사기준서(감사기준서 1100)로 구성되어 있다. 감사기준서 200~720은 재무제표감사에 적용되는 요구사항과 지침을 기술하고 있으며, 재무제표감사와 통합되는 내부회계관리제도감사에 적용하는 경우에는 해당 상황에 맞게 조정되어야 한다. 이 감사기준서는 내부회계관리제도감사에 적용되는 감사절차 및 보고 기준을 정한다.

시행일

- 4 이 감사기준서는 2019년 1월 1일 이후에 개시하는 보고기간에 대한 내부회계관리제도감사부터 시행된다.²

목적

- 5 내부회계관리제도감사에서 감사인의 목적은 다음을 모두 포함한다. (문단 A1-A3 참조)
 - (a) 내부회계관리제도의 효과성에 관한 경영진 평가(내부회계관리제도 운영실태보고서에 포함됨)에 명시된 일자(이하 “평가기준일”이라고 함) 현재 중요한 취약점이 존재하는지 여부에 대한 합리적인 확신을 얻음
 - (b) 감사인의 발견사항에 근거하여, 이 감사기준서에서 요구하는 바에 따라 내부회계관리제도의 효과성에 대한 의견을 내부회계관리제도 감사보고서에 표명하고 경영진 및 지배기구 (외부감사법에 따른 내부회계관리제도감사업무에서는 감사(감사위원회가 설치된 경우에는 감사위원회)를 말한다.³ 이 감사기준서에서는 이하 같다) 와 커뮤니케이션함

²개정 외부감사법 부칙과 동법 시행령 부칙에서 정한 주권상장법인의 내부회계관리제도감사 등의 시행시기는 다음과 같다.

주권상장법인 적용대상 (자산총액 기준)	내부회계관리제도감사대상 사업연도	연결기준 내부회계관리제도감사대상 사업연도
2조이상	2019년	2022년
5천억이상 2조미만	2020년	2023년
1천억이상 5천억미만	2022년	2024년
전체 주권상장법인	2023년	2024년

³ 외부감사법 제8조 제4항

감사기준서 1100

하나 이상의 중요한 취약점이 존재하는 경우 기업의 내부통제는 효과적이라고 간주될 수 없기 때문에, 감사인은 의견 표명의 기초를 형성하기 위하여, 평가기준일 현재 중요한 취약점이 존재하는지 여부에 대한 합리적인 확신을 얻기에 충분하고 적합한 증거를 입수하기 위해 계획을 수립하고 감사를 수행하여야 한다. 내부회계관리제도의 중요한 취약점은 재무제표가 중요하게 왜곡표시되지 않더라도 존재할 수 있다.

용어의 정의

6 이 감사기준에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.

(a) **관련경영진주장(relevant assertion)**. 재무제표의 중요한 왜곡표시를 야기할 왜곡표시 또는 왜곡표시들을 포함할 가능성이 낮지 않은(more than remote) 재무제표 주장. 경영진주장이 관련경영진주장인지 여부에 대한 결정은 통제의 효과와 상관없이, 고유위험에 근거하여야 한다.

(b) **내부회계관리제도(Internal control over financial reporting)**. 기업의 재무제표가 해당 재무보고체계에 따라 신뢰성있게 작성되었는지에 대한 합리적인 확신을 제공하기 위해 설계되어, 지배기구, 경영진 및 그밖에 다른 직원에 의해 시행되는 프로세스로서 다음 내용의 정책과 절차를 포함한다.

- i. 기업 자산의 거래와 처분을 합리적으로 상세하게 그리고 정확하고 공정하게 반영하는 기록의 유지와 관련된
- ii. 해당 재무보고체계에 따른 재무제표의 작성을 위하여 필요에 맞게 거래가 기록되고, 경영진과 지배기구의 승인에 의해서만 기업의 수입과 지출이 이루어지고 있다는 합리적인 확신을 제공함
- iii. 재무제표에 중요한 영향을 미칠 수 있는 기업 자산의 승인되지 않은 취득, 사용 또는 처분을 예방하거나 적시에 발견·수정하는 것에 대한 합리적인 확신을 제공함

내부회계관리제도는 고유한계를 가지고 있다. 내부회계관리제도는 인간의 성실성과 준법성이 관련되는 프로세스이며, 인적오류로 인하여 판단 착오가 발생하거나 와해될 수 있다. 또한 공모 또는 부적절한 경영진의 통제무력화로 내부회계관리제도를 우회할 수 있다). 이러한 한계 때문에, 내부회계관리제도에 의해 중요한 왜곡표시가 적시에 예방되거나 발견·수정되지 못할 위험이 존재한다. 그러나, 이 고유한계는 재무보고 프로세스의 잘 알려진 특성이다. 따라서, 프로세스 내에 안전장치를 설계함으로써 이러한 위험을 제거할 수는 없지만, 줄일 수는 있다. (문단 A4 참조)

(c) **내부회계관리제도감사(Audit of Internal control over financial reporting)**. 기업의 내부회계관리제도의 설계 및 운영 효과성에 대한 감사

(d) **내부회계관리제도에 대한 경영진 평가(Management's assessment about internal control over financial reporting)**. 적합하고 이용가능한 증거기준에 기초하여 기업의 내부회계관리제도의 효과성에 대해 경영진이 내린 결론. 경영진 평가는 내부회계관리제도 운영실태보고서에 포함된다. (문단 A6 참조)

감사기준서 1100

(e) **예방통제(Preventive control)**. 재무제표의 왜곡표시를 초래할 수 있는 오류나 부정을 예방하는 목적을 가진 통제

(f) **유의적인 거래유형, 계정잔액 및 공시(significant class of transaction, account balance or disclosure)**.⁴ 과대표시와 과소표시 위험을 모두 고려하여, 거래유형, 계정잔액 및 공시가, 개별적으로 또는 집합적으로, 재무제표에 중요한 영향을 미치는 왜곡표시를 포함할 가능성이 낮지 않은(more than remote) 경우의 거래유형, 계정잔액 및 공시. 거래유형, 계정잔액 및 공시가 유의적인지 여부에 대한 결정은 통제의 효과와 상관없이, 고유위험에 근거하여야 한다.

(g) **적발통제(Detective control)**. 이미 발생하여 이로 인해 재무제표의 왜곡표시를 가져올 것으로 예상되는 경우 해당 오류나 부정을 발견하고 수정하는 목적을 가진 통제

(h) **준거기준(Criteria)**. 인증대상을 측정하거나 평가하는데 사용되는 기준(문단 A5-A6 참조)

(i) **중요한 취약점(Material weakness)**. 내부회계관리제도 미비점 혹은 미비점들의 결합으로, 기업의 연차재무제표 또는 중간재무제표의 중요한 왜곡표시가 적시에 예방되거나 발견·수정되지 못할 가능성이 낮지 않은(more than remote) 경우에 존재한다. 내부회계관리제도 미비점과 유의적 미비점의 용어의 정의에 대한 설명은 문단 A7에 포함되어 있다. (문단 A7 참조)

(j) **통제목적(Control objective)**. 통제의 목표 또는 목적. 통제목적은 통제가 완화하고자 하는 위험에 대처하는 것이다. 내부회계관리제도의 상황에서, 통제목적은 일반적으로 유의적인 거래유형, 계정잔액 및 공시에 대한 관련경영진주장과 관련되어 있으며 특정 영역의 통제가 관련경영진주장의 왜곡표시 또는 누락을 적시에 예방하거나 발견·수정한다는 합리적인 확신을 제공하지 못할 위험에 대처한다.

요구사항

내부회계관리제도감사의 전제조건

- 7 감사기준서 210. "감사업무의 조건의 합의"는 감사인에게 감사를 위한 전제조건이 존재하는지 여부를 확인하도록 요구한다.⁵ 내부회계관리제도감사에서, 감사인은 다음의 절차를 수행하여야 한다.

- a. 다음의 책임을 인정하고 이해하고 있다는 점에 대하여 경영진의 동의를 받음(문단 A8-A11 참조)
 - i. 효과적인 내부회계관리제도를 설계, 실행 및 유지할 책임
 - ii. 적합하고 이용가능한 준거기준을 사용하여 기업의 내부회계관리제도의 효과성을 평가할 책임

⁴ 감사기준서 330에서 사용되는 "중요한(material) 거래유형, 계정잔액 및 공시"와 동일한 의미임

⁵ 감사기준서 210 "감사업무의 조건의 합의" 문단6

감사기준서 1100

- iii. 감사보고서에 첨부되는 보고서에 내부회계관리제도에 대한 경영진 평가(내부회계관리제도 운영실태보고서를 말함)를 제공할 책임 (문단 59 참조)
 - iv. 충분한 평가와 문서화를 통해 기업의 내부회계관리제도의 효과성에 대한 기업의 평가를 뒷받침할 책임
 - v. 다음 사항을 감사인에게 제공할 책임
 - (1) 기록, 문서, 기타사항 등 내부회계관리제도에 대한 경영진 평가와 관련하여 경영진이 알고 있는 모든 정보에 대한 접근
 - (2) 감사인이 내부회계관리제도감사 목적으로 경영진에게 요청하는 추가적인 정보
 - (3) 감사인이 감사증거를 입수하기 위하여 필요하다고 결정한 기업 내부의 관계자들에 대한 제한없는 접근
 - b. 해당 평가기준일이 해당 재무제표 대상 기간의 재무상태표일(또는 보고기간말일)과 일치한다는 결정
- 8 감사인은 경영진이 경영진 평가에 사용한 준거기준과 동일하고 적합하며 이용가능한 준거기준을 사용하여 기업의 내부회계관리제도의 효과성을 평가하여야 한다. (문단 A12-A13 참조)

내부회계관리제도 운영실태보고서의 요청

- 9 문단 7a(iii)에 따라, 감사인은 경영진에게 내부회계관리제도 운영실태보고서를 요청하여야 한다. 경영진이 내부회계관리제도 운영실태보고서의 제공을 거절하는 것은 범위제한을 의미하고, 감사인은 문단 79-82의 요구사항을 적용하여야 한다.

내부회계관리제도감사와 재무제표감사의 통합

- 10 내부회계관리제도감사와 재무제표감사의 목적이 동일하지 않더라도, 감사인은 각각의 감사목적을 동시에 달성할 수 있도록 통합감사를 계획하고 수행하여야 한다.
- 감사인은 아래의 목적을 모두 달성할 수 있도록 통제테스트를 설계하여야 한다.
- a. 평가기준일(통상적으로 보고기간말일임) 현재의 내부회계관리제도에 대한 감사의견을 뒷받침할 충분하고 적합한 증거를 입수함
 - b. 재무제표감사 목적상 감사인의 통제위험 평가를 뒷받침할 충분하고 적합한 감사증거를 입수함 (문단 A15-A16 참조)
- 11 내부회계관리제도에 대하여 전체적으로 의견을 표명하기 위해서는, 감사인은 모든 관련경영진주장에 대하여 선정된 통제의 효과성에 대한 증거를 입수하여야 한다. 따라서 재무제표에 대해서만 의견을 표명할 때는 일반적으로 테스트하지 않는 통제의 설계 및 운영 효과성을 테스트하도록 감사인에게 요구된다.
- 12 감사인은 재무제표감사와 관련하여 평가된 통제위험의 수준이나 평가된 중요왜곡표시위험에 관계없이, 모든 관련경영진주장에 대하여 실증절차를 수행하여야

감사기준서 1100

한다. 내부회계관리제도에 대한 의견을 표명하기 위한 절차를 수행한 경우에도 이 요구사항을 경감시키지 않는다.

- 13 내부회계관리제도에 대한 의견을 표명하는 목적으로 내부회계관리제도의 효과성에 대한 결론을 내릴 때, 감사인은 재무제표에 대한 의견표명과 관련된 목적을 달성하기 위하여 수행된 추가적인 통제테스트의 결과를 반영하여야 한다(문단 A17 참조). 감사인은 재무제표감사 절차의 결과가 감사인의 위험평가와, 통제의 운영효과성에 대한 결론을 내리는데 필요한 테스트에 미치는 영향을 고려하여야 한다.
- 14 만약, 내부회계관리제도감사 중에, 감사인이 내부회계관리제도 미비점을 식별한다면, 감사인은 재무제표감사에서 감사위험을 수용가능한 낮은 수준으로 감소시키기 위하여 수행되어야 할 실증절차의 성격, 시기 및 범위에 해당 미비점이 미치는 영향을 결정하여야 한다.
내부회계관리제도의 효과성에 대한 의견을 형성할 때, 재무제표감사에서의 발견사항을 포함한 발견사항의 영향을 평가하는 것에 관한 요구사항은 문단 56-58을 참조한다.
- 15 재무제표감사에서 통제 위험을 평가할 목적으로 통제의 효과성에 대해 결론을 내릴 때, 감사인은 기업의 내부회계관리제도에 대한 의견 표명과 관련된 목적을 달성하기 위하여 감사인이 수행한 추가적인 통제테스트의 결과를 평가하여야 한다. (문단 A18 참조)

내부회계관리제도감사계획의 수립

- 16 감사기준서 300, "재무제표감사의 계획수립"에 따라, 감사인은 내부회계관리제도감사의 범위, 시기 및 방향을 정하고 감사계획 수립에 대한 지침이 되는 전반감사전략을 수립하여야 한다.⁶ (문단 A19 참조)

위험평가의 역할

- 17 감사인은 위험이 더 높은 영역에 주의를 더 많이 기울여야 한다. 기업의 내부회계관리제도의 특정 영역에 중요한 취약점이 존재할 수 있는 위험의 정도와 해당 영역에 기울여야 하는 주위의 정도 사이에는 직접적인 관계가 존재한다. 또한, 기업의 내부회계관리제도가 부정으로 인한 왜곡표시를 예방하거나 발견·수정할 가능성은 오류로 인한 왜곡표시의 경우보다 낮다. 재무제표에 대한 중요한 왜곡표시의 가능성이 낮은(remote) 통제의 경우에는, 해당 통제가 미비하더라도, 테스트할 필요가 없다. (문단 A20-A22 참조)

부정위험에 대한 대처

- 18 내부회계관리제도감사를 계획하고 수행할 때, 감사인은 감사인의 부정위험 평가 결과를 고려하여야 한다. 감사인은 기업의 통제가 식별된 부정으로 인한 중요왜곡표시위험과 경영진이 다른 통제를 무력화할 위험에 충분히 대처하는지 여부를 평가하여야 한다. (문단 A23 참조)

⁶ 감사기준서 300 "재무제표감사의 계획수립" 문단7

감사기준서 1100

- 19 감사기준서 240 "재무제표감사에서의 부정에 관한 감사인의 책임"은 감사인이 입수한 다른 정보가 부정으로 인한 중요왜곡표시위험을 나타내는지 여부를 고려하도록 감사인에게 요구한다.⁷ 만약 감사인이 내부회계관리제도감사 수행 중에 부정으로 인한 왜곡표시를 예방하거나 발견·수정하기 위해 설계된 통제에서 미비점을 식별하는 경우, 감사인은 재무제표감사 수행 중에 중요왜곡표시위험에 대한 대응을 수립할 때 해당 미비점을 고려하여야 한다.⁸

내부감사인이 수행한 업무의 활용

- 20 외부감사인은 내부회계관리제도감사의 계획 및 수행과 관련이 있는 내부감사기능이 수행한 업무에 대하여 내부회계관리제도의 효과성과 관련된 그들의 활동을 식별할 수 있도록 충분히 이해하여야 한다. (문단 A24 참조)
- 21 외부감사인은 외부감사인이 직접 수행해야 하는 감사절차의 성격이나 시기를 변경하고 그 범위를 줄이기 위해 내부감사인이 수행한 업무를 활용할 범위를 평가하여야 한다. 내부감사인의 업무를 활용하는 경우에는, 감사기준서 610 "내부감사인이 수행한 업무의 활용"이 적용된다. (문단 A25-A26 참조)

중요성

- 22 감사인은 내부회계관리제도감사와 재무제표감사의 계획수립과 수행을 위해 동일한 중요성을 사용하여야 한다. (문단 A27 참조)

하향식 접근법의 사용

- 23 감사인은 내부회계관리제도감사 수행 시 테스트 대상 통제를 선정하기 위해 하향식 접근법을 사용하여야 한다. (문단 A28-A29 참조)

전사적 수준 통제

- 24 감사인은 기업이 효과적인 내부회계관리제도를 갖추고 있는지 여부에 대한 감사인의 결론에 중요한 전사적 수준 통제를 식별하고 테스트하여야 한다. (문단 A30-A33 참조)

내부회계관리제도 구성요소 평가

- 25 통합감사에서, 감사인은 내부회계관리제도 구성요소를 평가하고 다음을 결정하여야 한다. (문단 A34 참조)
- a. 구성요소가 내부회계관리제도의 설계, 실행 및 운영에 존재하고 기능하는지 여부
 - b. 기업의 재무보고 목적을 달성하기 위해 구성요소가 연계되어 통합적으로 운영되고 있는지 여부

통제환경

- 26 효과적인 내부회계관리제도에 미치는 영향이 중요하기 때문에, 감사인은 회사의

⁷ 감사기준서 240 "재무제표감사에서의 부정에 관한 감사인의 책임" 문단23

⁸ 감사기준서 240 문단28-33

감사기준서 1100

통제환경을 평가해야 한다. 통제환경 평가의 일부로 감사인은 다음사항을 평가해야 한다.

- 경영진의 철학과 경영방식이 효과적인 내부회계관리제도를 장려하는지 여부
- 건전한 도덕성과 윤리적 가치(특히, 최고 경영진의 경우)가 발전되고 이해되는지 여부
- 지배기구가 재무보고와 내부통제에 대한 감시책임을 이해하고 이행하고 있는지 여부

보고기간말 재무보고 프로세스

- 27 재무보고 및 통합감사에 중요하기 때문에, 감사인은 보고기간말 재무보고 프로세스를 평가하여야 한다. 보고기간말 재무보고 프로세스에는 다음을 포함한다.
- a. 총계정원장에 거래 총액을 기표하기 위해 사용되는 절차
 - b. 회계정책의 선택과 적용과 관련된 절차
 - c. 총계정원장에 분개를 생성, 승인, 기록 및 처리하기 위해 사용되는 절차
 - d. 연차 및 분기 재무제표에 반복적·비반복적 조정사항을 기록하기 위해 사용되는 절차
 - e. 연차 및 분기 재무제표를 작성하기 위한 절차(문단 A35 참조)
- 28 보고기간말 재무보고 프로세스 평가의 일환으로, 감사인은 다음을 평가하여야 한다.
- a. 기업이 재무제표 생성을 위해 사용하는 프로세스의 입력자료, 수행하는 절차 및 산출물
 - b. 보고기간말 재무보고 프로세스에 정보기술이 관련되는 정도
 - c. 경영진에서 누가 참여하는지
 - d. 보고기간말 재무보고 프로세스에 포함되는 사업장
 - e. 조정사항 및 연결조정 분개의 유형
 - f. 경영진과 지배기구가 프로세스에 대해 수행하는 감시의 성격 및 범위

감사인은 기업의 통제가 평가기준일 현재 각각의 관련경영진주장에 대한 평가된 왜곡표시위험에 충분하게 대처하고 있는지 여부를 결정하는데 중요한 분기별 통제의 효과성에 대한 충분한 증거를 입수하여야 한다. 하지만, 감사인이 각 분기에 대해 개별적으로 충분한 증거를 확보해야 하는 것은 아니다

유의적인 거래유형, 계정잔액 및 공시와 관련경영진주장을 식별

- 29 감사인은 유의적인 거래유형, 계정잔액 및 공시와 관련경영진주장을 식별하여야 한다. 관련경영진주장은 재무제표의 왜곡표시를 포함할 가능성이 낮지 않은(more than remote) 경영진주장이며, 감사인이 재무제표 감사를 수행할 때 잠재적인 왜곡표시의 유형들을 고려하기 위해 이용하는 경영진주장은 감사기준서 315 문단 A124 에 기술되어 있다⁹ (문단 A36 참조).
- 30 유의적인 거래유형, 계정잔액 및 공시와 관련경영진주장을 식별하기 위하여, 감사인은 재무제표 항목과 공시와 관련된 질적 및 양적 위험요소를 평가하여야 한다. (문단 A37-A39 참조)

⁹ 감사기준서 315 "기업과 기업환경에 대한 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가" 문단A124

감사기준서 1100

- 31 유의적인 거래유형, 계정잔액 및 공시와 관련경영진주장을 식별하는 것의 일환으로, 감사인은 또한 재무제표의 중요한 왜곡표시를 야기할 잠재적 왜곡표시의 가능한 원천을 결정하여야 한다. (문단 A40-A41 참조)
- 32 기업이 부문을 보유한 경우, 감사인은 그룹재무제표¹⁰에 근거하여 유의적인 거래유형, 계정잔액 및 공시와 관련경영진주장을 식별하여야 한다. (문단 A42 참조)

왜곡표시의 가능한 원천에 대한 이해

- 33 감사인은 잠재적 왜곡표시의 가능한 원천을 더 많이 이해하기 위하여, 그리고 테스트 대상 통제를 선정하는 것의 일부로써, 다음의 절차를 수행한다.
- 거래가 개시, 승인, 기록, 처리 및 보고되는 방법을 포함하여, 관련경영진주장과 관련된 거래의 흐름을 이해한다.
 - 개별적으로 혹은 다른 왜곡표시와 결합하여 중요한 왜곡표시(부정으로 인한 왜곡표시 포함)가 발생할 수 있는 기업 프로세스 내의 지점을 식별한다(예를 들어, 정보가 개시, 이전 또는 수정되는 지점).
 - 잠재적 왜곡표시에 대처하기 위하여 경영진이 실행한 통제를 식별한다.
 - 재무제표에 중요한 영향을 미칠 수 있는 승인되지 않은 기업 자산의 취득, 사용 또는 처분을 예방하거나 적시에 발견·수정하기 위해 경영진이 실행한 통제를 식별한다. (문단 A43-A44 참조)
- 34 요구되는 판단의 정도 때문에, 감사인은 문단 33 에 언급된 요구사항을 달성하기 위한 절차를 직접 수행하여야 한다.
- 35 감사인은 정보기술이 기업의 거래 흐름에 어떻게 영향을 미치는지, 그리고 감사기준서 315 “기업과 기업환경에 대한 이해를 통한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가”에서 요구된 바와 같이, 기업이 정보기술로 인하여 제기되는 위험에 어떻게 대응하는지 이해하여야 한다.¹¹ (문단 A45 참조)

테스트 대상 통제의 선정

- 36 감사인은 기업의 통제가 각 관련경영진주장의 평가된 왜곡표시위험에 충분히 대처하고 있는지 여부에 대한 감사인의 결론에 중요한 통제를 식별하고 테스트하여야 한다. (문단 A46-A47 참조)

통제테스트

설계효과성의 테스트

- 37 기업의 통제가 통제를 효과적으로 수행하는데 필요한 권한과 적격성을 보유한 사람에 의해 규정된 대로 운영되는 경우, 감사인은 해당 통제가 기업의 통제목적에 충족하고

¹⁰ 연결기준이 아닌 내부회계관리제도감사에서 그룹재무제표는 부문이 다수인 경우의 별도재무제표 또는 개별재무제표를 의미한다.

¹¹ 감사기준서 315 문단21

감사기준서 1100

채무제표의 중요한 왜곡표시를 초래할 수 있는 부정이나 오류로 인한 왜곡표시를 효과적으로 예방하거나 발견·수정할 수 있는지 여부를 결정하여 통제의 설계효과성을 테스트하여야 한다. (문단 A48-A49 참조)

운영효과성의 테스트

- 38 감사인은 통제가 설계된 대로 운영되는지 여부와 통제를 수행하는 사람이 통제를 효과적으로 수행하는데 필요한 권한과 적격성을 갖추었는지 여부를 결정하여 통제의 운영효과성을 테스트하여야 한다. (문단 A50-A51 참조)

위험과 입수해야 할 증거와의 관계

- 39 테스트되고 있는 통제와 연관된 위험이 증가할수록, 감사인이 입수해야 할 증거의 충분성과 적합성도 증가하여야 한다. (문단 A52-A55 참조)
- 40 감사인은 각각의 관련경영진주장에 대하여 선정된 통제의 효과성에 대하여 증거를 입수하여야 한다. 하지만 감사인이 개별 통제 각각의 효과성에 대한 의견을 뒷받침하기 위해 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 책임은 없다. (문단 A56-A61 참조)
- 41 선정된 통제가 효과적인지 여부에 대한 증거를 입수하기 위해서, 해당 통제 자체가 테스트되어야 한다. 실증절차에 의해 발견된 왜곡표시가 없다는 것이 통제의 운영효과성을 의미한다고 볼 수 없다. 그러나, 실증절차에 의해 발견된 왜곡표시가 없다는 것은 통제의 운영효과성에 대한 결론을 내리는데 필요한 테스트를 결정할 때 감사인의 위험평가에 반영된다.
- 42 감사인이 통제 이탈을 식별하는 경우, 감사인은 이탈이 통제의 운영효과성에 미치는 영향뿐만 아니라, 테스트되고 있는 통제와 연관된 위험에 대한 감사인의 평가 및 입수하여야 할 증거에 미치는 영향을 결정하여야 한다. (문단 A62 참조)

통제테스트의 시기와 범위

- 43 일정 시점의 내부회계관리제도에 대한 의견을 표명하기 위하여, 감사인은 내부회계관리제도가 충분한 기간 동안 효과적으로 운영되었다는 증거를 입수하여야 한다. 이 때, 충분한 기간은 기업의 채무제표의 대상기간인 전체 기간(일반적으로 1 년)보다 짧을 수 있다. 감사인은 운영효과성에 대한 충분하고 적합한 감사증거를 얻기 위하여, 평가기준일에 가깝게 통제테스트를 수행하는 것과 충분한 기간에 걸쳐 통제를 테스트할 필요성이 있다는 것 간에 균형을 맞추어야 한다. (문단 A63-A66 참조)

잔여기간에 대한 테스트 절차

- 44 감사인이 특정 일자를 기준으로 통제의 효과성에 대해 보고하고 통제의 운영효과성에 대한 증거는 기중 일자에 입수하는 경우, 감사인은 잔여기간의 통제 운영과 관련하여 필요한 추가적인 증거가 무엇인지를 결정하여야 한다. (문단 A67-A68 참조)

후속연도 감사에 대한 특별 고려 사항

- 45 후속연도 감사에서, 감사인은 필요한 테스트의 성격, 시기 및 범위를 결정하기 위한

감사기준서 1100

의사결정 프로세스에, 감사인이 과거에 기업의 내부회계관리제도를 감사하는 과정에서 입수한 지식을 반영하여야 한다. (문단 A69-A71 참조)

- 46 또한, 감사인은 예측불가능성을 통제테스트에 도입하고 환경 변화에 대응하기 위하여 기간마다 통제테스트의 성격, 시기 및 범위를 변경하여야 한다. (문단 A72 참조)

내부회계관리제도 미비점의 식별과 평가

- 47 감사인은 수행한 감사업무를 근거로 하나 이상의 내부회계관리제도 미비점을 식별하였는지 여부를 결정하여야 한다. (문단 A73 참조)

내부회계관리제도에 대한 평가기준일에 중요한 취약점이 존재하는지 여부의 결정

- 48 내부회계관리제도의 효과성에 대한 의견을 형성할 목적으로, 감사인은 내부회계관리제도 미비점이, 개별적으로 혹은 결합하여, 평가기준일 현재 중요한 취약점인지 여부를 결정하기 위하여 내부회계관리제도 미비점 각각의 심각성을 평가하여야 한다. 감사인은 내부회계관리제도 미비점의 심각성을 평가할 때, 동일한 유의적인 거래유형·계정잔액·공시, 관련경영진주장, 또는 내부회계관리제도 구성요소에 영향을 미치는 미비점들이 집합적으로 중요한 취약점이 되는지 여부를 결정하여야 한다. (문단 A74-A80 참조)

- 49 감사인은 내부회계관리제도 미비점 혹은 미비점들의 결합이 내부회계관리제도에 대한 경영진 평가 기준일 현재의 중요한 취약점인지 여부를 결정할 때, 보완통제의 영향을 평가하여야 한다. 감사인은 보완통제가 중요한 왜곡표시를 예방 또는 발견·수정할 수 있는 정밀한 수준으로 운영되는지 여부를 결정하기 위하여, 그러한 보완통제의 운영효과성을 테스트하여야 한다. (문단 A81 참조)

- 50 감사인은 내부회계관리제도 미비점 혹은 미비점들의 결합이 중요한 취약점이 아니라고 결정하는 경우, 동일한 사실과 상황에 대한 지식을 가진, 회계와 내부회계관리제도에 충분한 전문지식을 갖춘 객관적인 사람이 동일한 결론에 도달할 것인지 여부를 고려하여야 한다.

만약 감사인이 하나의 미비점 혹은 미비점들의 결합으로 인해, 회계와 내부회계관리제도에 충분한 전문지식을 갖춘 객관적인 사람이 직무수행에 있어서 해당 재무보고체계에 따라 재무제표가 작성될 수 있도록 필요에 맞게 거래가 기록된다는 합리적인 확신을 가지고 있다는 결론을 내릴 수가 없다고 결정한다면, 이 경우 감사인은 해당 미비점 혹은 미비점들의 결합을 중요한 취약점의 지표로 다루어야 한다. (문단 A82 참조)

통합감사 중 유의적 미비점이 존재하는지 여부에 대한 결정

- 51 감사인은 내부회계관리제도 미비점이 개별적으로 또는 결합하여 유의적 미비점이 되는지 여부를 결정하기 위하여, 내부회계관리제도 미비점 각각의 심각성을 평가하여야 한다. 그러한 평가를 수행할 때, 감사인은 동일한 유의적인 거래유형·계정잔액·공시, 관련경영진주장, 또는 내부회계관리제도 구성요소에 영향을 미치는 미비점들이 집합적으로 유의적 미비점이 되는지 여부를 결정하여야 한다. (문단 A83-A84 참조)

감사기준서 1100

후속사건

- 52 내부회계관리제도의 변경 또는 내부회계관리제도에 유의적으로 영향을 미칠 수 있는 다른 요소가 평가기준일 후부터 감사보고서일자 전까지의 기간에 후속적으로 발생할 수 있다. 감사인은 경영진 또는 적합한 경우 지배기구에게 내부회계관리제도의 변경 또는 내부회계관리제도에 유의적으로 영향을 미칠 수 있는 상황이 평가기준일 후부터 감사보고서일 전까지 후속적으로 존재하였는지 여부를 질문하여야 한다. 내부회계관리제도의 변경이나, 기업의 내부회계관리제도의 효과성에 유의적인 영향을 미치는 상황에 대한 추가적인 정보를 입수하기 위하여, 감사인은 이 후속기간에 대하여 다음의 보고서 또는 정보에 대해서 질문하고 열람하여야 한다. (문단 A85 참조)
- a. 후속기간에 발행된 관련 내부감사 보고서(또는 금융기관의 여신 검토와 같은 비슷한 기능의 보고서)
 - b. 미비점에 대하여 다른 독립된 감사인이 발행한 보고서
 - 기업의 내부회계관리제도에 대한 규제기관의 보고서
 - 감사인이 수행한 다른 업무를 통하여 입수한 기업의 내부회계관리제도의 효과성에 대한 정보
- 53 만약, 후속사건 절차를 통해 감사인이 내부회계관리제도에 대한 평가기준일 현재 존재하고 있었던 중요한 취약점에 대해 알게 된다면, 감사인은 문단 73 에서 요구하는 바에 따라, 부적정의견을 표명하여야 한다. 만약 내부회계관리제도에 대한 경영진 평가에서 내부회계관리제도가 효과적이라고 기술하고 있다면, 감사인은 또한 문단 77 을 따라야 한다. 감사인이 내부회계관리제도에 대한 평가기준일 현재의 기업의 내부회계관리제도의 효과성에 대해 후속사건이 미치는 영향을 결정할 수 없다면, 감사인은 의견표명을 거절하여야 한다. 또한 감사인은 기업이 취한 시정조치에 대해 경영진이 공시할 경우, 이에 대해 의견표명을 거절하여야 한다. (문단 A86 참조)
- 54 만약 감사인이 평가일에는 존재하지 않았으나 해당 일자 후부터 감사보고서 발행 전까지 후속적으로 발생한 상황에 관해 알게 되고, 그러한 후속 정보가 기업의 내부회계관리제도에 중요한 영향을 미친다면, 감사인은 내부회계관리제도 운영실태보고서에 기술되어 있는 후속적으로 발견된 사실과 그 영향에 대한 이용자의 주의를 환기하는 강조사항문단을 감사보고서에 포함하거나, 후속적으로 발견된 사실과 그 영향을 기술하는 기타사항문단을 감사보고서에 포함하여야 한다. (문단 A87 참조)
- 55 감사인이 감사보고서일 후 후속되는 사건에 대해 알아야 할 책임은 없다. 그러나, 감사보고서일에 알았다더라면 감사보고서를 수정할 원인이 될 수도 있었던 사실을 감사인이 감사보고서일 후에 알게 된 경우, 감사인은 이에 적합하게 대응하여야 한다.

결론 절차

의견형성

- 56 감사인은 다음을 포함하여 모든 원천에서 입수한 증거를 평가함으로써 내부회계관리제도의 효과성에 대한 의견을 형성하여야 한다.

감사기준서 1100

- a. 내부회계관리제도감사를 위한 감사인의 통제테스트
 - b. 재무제표에 대한 의견표명과 관련된 목적을 달성하기 위해 수행한 추가적인 통제테스트
 - c. 재무제표감사 과정에서 발견된 왜곡표시
 - d. 식별된 미비점들
- 57 모든 원천으로부터 입수한 증거를 평가하는 것의 일환으로, 감사인은 내부감사기능 (혹은 비슷한 기능)이 해당 연도 중에 발행한 내부회계관리제도 관련 통제에 대한 보고서를 검토하고 해당 보고서에 식별되어 있는 미비점을 평가하여야 한다.
- 58 내부회계관리제도감사를 위한 감사인의 통제테스트에서 발견된 사항을 평가하는 것에 추가하여, 감사인은 재무제표감사에서 수행한 실증절차의 발견사항이 내부회계관리제도의 효과성에 미치는 영향을 평가하여야 한다. 이 평가는 최소한 다음의 사항을 포함하여야 한다.
- a. 실증절차의 선택 및 적용과 관련된 감사인의 위험평가(특히, 부정과 관련한 사항)
 - b. 법규 미준수와 관련된 발견사항
 - c. 특수관계자 거래와 복잡하고 비경상적인 거래와 관련된 발견사항
 - d. 회계추정을 하고 회계원칙을 선택하는데 있어서 회계추정치를 도출하고 회계원칙을 선택할 때 경영진 편의의 징후
 - e. 실증절차에 의해 발견된 왜곡표시의 성격과 범위 (이러한 왜곡표시의 정도는 통제의 효과성에 대한 감사인의 판단을 변경시킬 수 있다.)
- 59 감사인은 기업의 내부회계관리제도의 효과성에 대하여 의견을 형성한 후, 외부감사법령에 따라 내부회계관리제도 운영실태보고서의 필수 요소에 대한 경영진의 표시내용을 평가하여야 한다.¹²
- 60 감사인이 내부회계관리제도에 대한 내부회계관리제도 운영실태보고서의 필수 요소가 불완전하거나 부적절하게 표시되었다고 결정하는 경우, 감사인은 경영진에게 내부회계관리제도 운영실태보고서를 수정하도록 요청하여야 한다. (문단 A88 참조)

경영진 서면진술의 입수

- 61 감사인은 내부회계관리제도감사를 수행할 때, 다음 내용이 모두 포함된 경영진의 서면진술을 입수하여야 한다. (문단 A89 참조)
- a. 효과적인 내부회계관리제도를 수립하고 유지할 경영진의 책임을 인정함
 - b. 경영진이 기업의 내부회계관리제도의 효과성에 대한 평가를 수행하였음을 진술하고, 준거기준을 구체적으로 명시함
 - c. 통합감사 중에 감사인이 수행한 감사절차를 경영진이 내부회계관리제도 효과성에 대한 경영진 평가에 대한 근거의 일부로 활용하지 않았음을 명시함
 - d. 평가기준일 현재 준거기준에 근거한 내부회계관리제도의 효과성에 대한 경영진의 평가내용을 명시함

¹² 외부감사법 제8조(내부회계관리제도의 운영 등), 동법 시행령 제9조(내부회계관리제도의 운영 등)

감사기준서 1100

- e. 내부회계관리제도의 설계 또는 운영상의 모든 미비점을 감사인에게 공개하였음을 명시함(유의적 미비점이나 중요한 취약점이라고 생각되는 모든 미비점을 경영진이 별도로 감사인에게 공개한 것을 포함함)
 - f. 기업의 재무제표에 중요한 왜곡표시를 초래하는 부정과 재무제표에 중요한 왜곡표시를 초래하지는 않지만 고위경영진 또는 기업의 내부회계관리제도에서 유의적인 역할을 담당하는 경영진 또는 기타 직원이 연루된 부정을 기술함
 - g. 문단 63 에 따라 이전의 업무를 수행하는 동안에 식별되고 경영진과 지배기구에게 커뮤니케이션된 유의적 미비점과 중요한 취약점이 해결되었는지 여부를 명시하고, 해결되지 않은 미비점을 구체적으로 식별함
 - h. 유의적 미비점과 중요한 취약점에 대하여 경영진이 취한 시정조치를 포함하여, 내부회계관리제도의 변경 또는 내부회계관리제도에 유의적으로 영향을 미칠 수 있는 다른 상황이 평가기준일 후에 후속적으로 존재했는지 여부를 명시함
- 62 경영진이 문단 61 에서 요구되는 서면진술을 제공하지 않으면, 감사인은 문단 78 에 따른 요구사항을 적용하여야 한다. (문단 A90 참조)

내부회계관리제도 관련 사항의 커뮤니케이션

- 63 감사인은 통합감사 중에 시정되었거나 이전에 커뮤니케이션 되었으나 아직 시정되지 않은 유의적 미비점과 중요한 취약점을 포함하여, 통합감사 중 식별된 유의적 미비점과 중요한 취약점을 경영진과 지배기구에게 서면으로 커뮤니케이션하여야 한다. (문단 A91-A93 참조)
- 64 감사인이 기업의 재무보고 및 내부회계관리제도에 대한 지배기구의 감사가 비효과적이라고 결론을 내리면, 감사인은 해당 결론을 이사회(또는 다른 유사한 기구)에 서면으로 커뮤니케이션하여야 한다.
- 65 문단 63-64 에서 언급된 서면 커뮤니케이션은 적시에 그리고 내부회계관리제도에 대한 감사보고서가 발행되기 이전에 이루어져야 한다.
- 66 감사인은 통합감사 중에 식별한 내부회계관리제도의 모든 미비점을 경영진에게 서면으로 적시에, 감사보고서 발행 이전에 커뮤니케이션하여야 하며, 이러한 커뮤니케이션이 언제 수행되었는지 혹은 언제 수행될 예정인지를 지배구구에 알려야 한다.
이 문단에 언급된 서면 커뮤니케이션을 할 때, 감사인은 이전의 서면 커뮤니케이션에 포함되어 있는 미비점에 관한 정보를 반복할 필요가 없다. 이전의 커뮤니케이션이 감사인, 내부감사인 또는 조직 내의 다른 누군가에 의해 수행되었는지는 관계가 없다. (문단 A94-A95 참조)
- 67 통합감사는 감사인이 중요한 취약점보다 덜 심각한 모든 미비점을 식별하였다는 합리적인 확신을 감사인에게 제공하지 않는다. 따라서 감사인은 통합감사 중에 식별된, 중요한 취약점보다 덜 심각한 미비점이 없다고 명시하는 보고서를 발행해서는 안 된다. 또한, 감사인은 기업의 내부회계관리제도의 효과성에 대해 의견을 표명하는 보고서를

감사기준서 1100

발행하기 때문에, 감사인이 통합감사 중 중요한 취약점이 식별되지 않았음을 나타내는 보고서를 발행해서는 안 된다.

- 68 내부회계관리제도를 감사할 때, 감사인은 부정 혹은 가능한 불법행위를 인지하게 될 수 있다. 그러한 상황에서, 감사인은 감사기준서 250 "재무제표감사에서의 법률과 규정의 고려"와 외부감사법 제 22 조에 따라 감사인의 책임을 결정하여야 한다.

내부회계관리제도에 대한 보고

- 69 내부회계관리제도 감사보고서는 재무제표 감사보고서와 별도로 작성되어야 하며 다음의 요소를 포함하여야 한다.¹³

제목

- a. 감사보고서 제목은 독립된 감사인의 감사보고서임을 명확히 나타내기 위하여 “독립된(independent)” 문구를 포함하여야 한다.

수신인

- b. 감사보고서는 해당 감사의 상황에 기초하여 적합한 수신인을 기재하여야 한다.

내부회계관리제도에 대한 의견.

- c. 감사보고서의 첫 번째 단락의 제목은 “내부회계관리제도에 대한 의견”으로 하고, 다음 요소를 기술하여야 한다.
- 1) 내부회계관리제도 감사대상 기업의 이름
 - 2) 통제 준거기준(예를 들어, 『내부회계관리제도 설계 및 운영 개념체계』)에 근거하여, 평가기준일 현재, 중요성의 관점에서 기업이 효과적인 내부회계관리제도를 유지하였는지 여부에 대한 감사의견

내부회계관리제도 감사의견의 근거

- d. 감사보고서의 두 번째 단락의 제목은 “내부회계관리제도 감사의견의 근거”라고 하고, 다음 요소를 기술하여야 한다.
- 1) 내부회계관리제도감사가 회계감사기준에 따라 수행되었다는 기술
 - 2) 감사기준에 따른 감사인의 책임을 기술하는 감사보고서의 단락 언급
 - 3) 감사인은 감사와 관련된 윤리적 요구사항에 따라 기업으로부터 독립적이며 그러한 요구사항에 따른 윤리적 책임을 이해하였다는 기술(관련 윤리적 요구사항의 원천에 대한 관할지의 표시 또는 국제윤리기준에 대한 언급이 포함되어야 함)
 - 4) 입수한 감사증거가 감사의견의 근거를 제공하기에 충분하고 적합하다고 감사인이 믿는지 여부에 대한 기술

¹³ 내부회계관리제도 감사보고서의 수신인, 업무수행이사의 이름, 감사인의 서명, 감사인의 주소 및 감사보고서일은 재무제표 감사보고서와 같아야 한다.

감사기준서 1100

내부회계관리제도에 대한 경영진과 지배기구의 책임

e. 감사보고서의 세 번째 단락의 제목은 “**내부회계관리제도에 대한 경영진과 지배기구의 책임**”이라고 하고, 다음 사항에 대한 경영진과 지배기구의 책임을 기술하여야 한다.

- 1) 내부회계관리제도 운영실태보고서에 대한 언급
- 2) 효과적인 내부회계관리제도를 유지하고 내부회계관리제도의 효과성을 평가할 책임이 경영진에게 있다는 진술
- 3) 내부회계관리제도를 감시할 책임이 지배기구에게 있다는 진술

내부회계관리제도감사에 대한 감사인의 책임

f. 감사보고서는 “**내부회계관리제도감사에 대한 감사인의 책임**”이라는 제목의 단락을 포함하고, 다음 사항을 기술하여야 한다. 감사인의 책임을 기술하는 위치는 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고”의 요구사항¹⁴을 따른다.

- 1) 감사인의 책임은 감사에 근거하여 기업의 내부회계관리제도에 대한 의견을 표명하는 것이라는 진술
- 2) 회계감사기준은 감사인이 중요성의 관점에서 효과적인 내부회계관리제도가 유지되었는지 여부에 대한 합리적인 확신을 얻기 위해 감사를 계획하고 수행할 것을 요구한다는 진술
- 3) 내부회계관리제도감사가 내부회계관리제도에 대한 이해의 획득, 중요한 취약점이 존재할 위험의 평가, 평가된 위험에 근거한 내부통제의 설계 및 운영의 효과성에 대한 테스트 및 평가, 그리고 감사인이 상황에 따라 필요하다고 판단한 기타 절차의 수행을 포함하였다는 진술

내부회계관리제도의 정의와 한계

g. 감사보고서의 다섯번째 단락의 제목은 “**내부회계관리제도의 정의와 한계**”라고 하고, 다음 요소를 포함하여야 한다.

- 1) 문단 6 용어의 정의에 기술된 내부회계관리제도의 정의
- 2) 고유한계로 인하여 내부회계관리제도가 왜곡표시를 예방하거나 발견·수정하지 못할 수 있고, 효과성의 평가를 미래 기간에 투영하는 것은 상황의 변화로 인하여 통제가 부적합하게 될 위험이 있으며, 또는 정책이나 절차의 준수 정도가 저하될 위험이 있을 수 있다는 설명

업무수행이사의 이름

h. 감사대상 기업이 상장기업인 경우, 업무수행이사의 이름 기재에 관한 내용은 감사기준서 700의 요구사항을 따른다.¹⁵

감사인의 서명, 감사인의 주소 및 감사보고서일

- i. 감사보고서에는 감사인의 서명이 있어야 한다.
- j. 감사보고서에는 감사인의 소재지를 기재하여야 한다.
- k. 감사보고서일은 문단 71에 따라 기재하여야 한다.

¹⁴ 감사기준서 700 “재무제표에 대한 의견형성과 보고” 문단40-41

¹⁵ 감사기준서 700 문단 45

감사기준서 1100

- 70 감사인은 재무제표에 대한 감사보고서에 다음 문단을 (의견문단 바로 뒤에) 추가하여야 한다.

"우리는 또한 회계감사기준에 따라, [통제준거기준 식별]에 근거한 회사의 20X8 년 12 월 31 일 현재의 내부회계관리제도를 감사하였으며, 20X9 년 XX 월 XX 일자 [재무제표에 대한 보고서일자와 동일한 보고서일자] 감사보고서에서 [의견의 성격 포함]을 표명하였습니다."

감사인은 또한 내부회계관리제도에 대한 감사보고서에 다음 문단을 (의견문단 바로 뒤에) 추가하여야 한다.

"우리는 또한 회계감사기준에 따라, 회사의 [재무제표 식별]를 감사하였으며, 20X9 년 XX 월 XX 일자 [내부회계관리제도의 효과성에 대한 감사보고서일자와 동일한 보고서일자] 감사보고서에서 [의견의 성격 포함]을 표명하였습니다." (문단 A96 참조)

감사보고서일

- 71 내부회계관리제도 감사보고서일은 감사의견을 뒷받침하는 충분하고 적합한 증거(감사문서가 검토되었다는 증거를 포함함)를 입수한 날보다 빠르지 않아야 한다. 감사인이 재무제표를 감사하지 않고 내부회계관리제도만을 감사할 수가 없으므로 내부회계관리제도감사와 재무제표감사는 통합되어 진행된다. 따라서 내부회계관리제도 감사보고서일은 재무제표 감사보고서일과 동일하여야 한다.

감사보고서 변형

- 72 다음 상황이 존재하는 경우, 감사인은 내부회계관리제도 감사보고서를 변형하여야 한다.
- a. 하나 이상의 중요한 취약점이 존재함
 - b. 내부회계관리제도 운영실태보고서의 구성요소가 불완전하거나 부적절하게 표시되어 있음
 - c. 업무의 범위에 제한이 존재함 (문단 A97 참조)
 - d. 내부회계관리제도 운영실태보고서에 문단 83 의 추가정보가 포함되어 있음

부적정의견

- 73 평가기준일 현재에 개별적으로 혹은 결합적으로 하나 이상의 중요한 취약점이 존재한다면, 감사인은 업무 범위에 대한 제한이 없는 한, 내부회계관리제도에 대해 부적정의견을 표명하여야 한다. (문단 A98-A99 참조)
- 74 하나 이상의 중요한 취약점 때문에 내부회계관리제도가 효과적이지 않아 내부회계관리제도에 대하여 부적정의견을 표명할 때, 감사보고서는 다음을 포함하여야 한다.
- 문단 6 에서 정한 중요한 취약점의 정의
 - 하나 이상의 중요한 취약점이 식별되었다는 진술과, 해당 중요한 취약점이 내부회계관리제도 운영실태보고서에 기술되어 있다는 언급 (문단 A100 참조)
- 75 하나 이상의 중요한 취약점이 감사보고서에 첨부되는 내부회계관리제도 운영실태보고서에 포함되지 않았다면, 감사보고서는 하나 이상의 중요한 취약점이 식별되었으나 내부회계관리제도 운영실태보고서에 포함되지 않았음을 언급하도록

감사기준서 1100

변형되어야 한다. 또한, 감사보고서는 내부회계관리제도 운영실태보고서에 포함되지 않은 각각의 중요한 취약점에 대한 설명을 포함하여야 한다. 이 설명은 중요한 취약점의 성격과 중요한 취약점이 존재하였던 기간에 발행된 기업의 재무제표의 표시에 중요한 취약점이 미치는 실질적 그리고 잠재적 영향에 대한 구체적인 정보를 감사보고서 이용자에게 제공하여야 한다. 이 경우, 감사인은 또한 내부회계관리제도 운영실태보고서에 하나 이상의 중요한 취약점이 보고되지 않았거나 중요한 취약점으로 식별되지 않았음을 지배기구에 서면으로 커뮤니케이션하여야 한다. 만약 내부회계관리제도 운영실태보고서에 중요한 취약점이 포함되었으나, 감사인이 중요한 취약점의 공시가 중요성의 관점에서 공정하게 표시되지 않았다고 결론을 내리면, 해당 중요한 취약점을 공정하게 기술하는데 필요한 정보뿐 아니라 해당 결론을 감사보고서에 기술하여야 한다.

- 76 감사인은 내부회계관리제도에 대한 부적정의견이 재무제표에 대한 감사의견에 미치는 영향을 결정하여야 한다. 또한, 감사인은 내부회계관리제도에 대한 부적정의견이 재무제표에 대한 감사의견에 영향을 미쳤는지 여부를 공시하여야 한다. (문단 A101 참조)

내부회계관리제도 운영실태보고서의 구성요소가 불완전하거나 부적절하게 표시되어 있는 경우

- 77 만약 문단 59 에 기술된 내부회계관리제도 운영실태보고서의 필수 구성요소가 불완전하거나 부적절하게 표시되어 있다고 감사인이 결정하고, 경영진이 이를 수정하지 않는다면, 감사인은 내부회계관리제도 감사보고서를 변형하여 해당 결정의 사유를 기술하는 기타사항문단을 포함하여야 한다. 만약 감사인이 중요한 취약점에 대하여 요구된 공시가 중요성의 관점에서 공정하게 표시되지 않았다고 결정한다면, 감사인은 문단 75 의 요구사항을 적용하여야 한다.

범위제한

- 78 감사인은 감사업무 범위에 대한 제한이 없는 경우에만 내부회계관리제도의 효과성에 대한 의견을 형성할 수 있다. 만약 통합감사 업무를 수임한 후에, 내부회계관리제도감사의 업무범위에 대한 제한이 있다면, 감사인은 법규에 의해 가능한 경우 통합감사 계약을 해지하거나 내부회계관리제도에 대한 의견을 거절하여야 하고, 재무제표 감사에 미치는 영향을 고려하여야 한다.
- 79 경영진이 내부회계관리제도의 효과성에 대한 경영진의 서면진술의 제공을 거부함으로써 인해 감사범위의 제한이 발생하는 경우, 감사인은 통합감사 계약을 해지하여야 한다. 감사계약의 해지가 관련 법규에 의해 가능하지 않은 경우, 감사인은 내부회계관리제도에 대한 의견을 거절하여야 한다. 또한, 감사인은 경영진의 서면진술 제공 거부가 다른 진술서들(기업의 재무제표감사를 수행할 때 입수한 진술서들을 포함함)에 대해 감사인이 의존할 수 있는 능력에 미치는 영향을 평가하는 것을 포함하여, 재무제표 감사에 미치는 영향을 고려하여야 한다.
- 80 범위제한으로 의견을 거절하는 경우, 감사인은 감사범위가 감사의견을 표명하는데 충분하지 않았다는 내용과 의견거절의 실질적인 사유를 기술하여야 한다. 감사인은

감사기준서 1100

수행된 절차를 식별하거나 문단 69f 에 기재된 것과 같이, 내부회계관리제도감사의 특성을 기술하는 문구를 포함해서는 안 된다. 그렇게 하는 것은 의견거절의 취지를 흐릴 수 있다. (문단 A102-103 참조)

- 81 감사인이 의견거절을 하는 상황에서 감사인이 수행한 제한된 절차에 의해 하나 이상의 중요한 취약점이 존재한다는 결론을 내리게 된 경우, 감사보고서에는 또한 다음 내용이 포함되어야 한다.

- 문단 6 에서 정한 중요한 취약점의 정의
- 기업의 내부회계관리제도에서 식별된 중요한 취약점에 대한 설명. 이 설명은 감사보고서 이용자에게 중요한 취약점의 성격에 대한 구체적인 정보와, 해당 취약점이 존재하는 동안에 발행된 기업의 재무제표의 표시에 해당 취약점이 미치는 실제적이고 잠재적인 영향에 대한 구체적인 정보를 제공하여야 한다. 이 설명은 또한 문단 74 의 요구사항을 적용하여야 한다.

감사인은 또한 문단 76 의 요구사항도 적용하여야 한다. (문단 A99 참조)

- 82 만약 감사인이 감사범위에 대한 제한이 존재하여 감사의견을 표명할 수 없다고 결론을 내리면, 감사인은 내부회계관리제도감사가 만족스럽게 완료될 수 없음을 경영진과 지배기구에 서면으로 커뮤니케이션하여야 한다.

추가정보

- 83 경영진은 내부회계관리제도 운영실태보고서 내 또는 동 보고서를 포함하는 문서 내에, 감사인의 평가대상에 해당하는 문단 59 에 기술된 요소 외에 추가정보를 포함할 수 있으며, 이 경우, 감사인은 다음을 수행하여야 한다.

- a. 내부회계관리제도 운영실태보고서에 추가정보가 포함된 경우, 감사인은 기타사항문단에서 해당 정보에 대한 의견을 거절하여야 한다. (문단 A105 참조)
- b. 추가정보가 내부회계관리제도 운영실태보고서와 관련 감사보고서를 포함하는 문서 내에서 내부회계관리제도 운영실태보고서 외의 다른 부분에 포함되어 있고, 감사인이 경영진의 추가정보가 내부회계관리제도 운영실태보고서와의 명백한 중요한 불일치사항과 사실의 중요한 왜곡표시를 포함하고 있다고 믿는다면, 감사인은 해당 사항을 경영진과 논의하여야 한다. 만약, 경영진과의 논의 후에도, 감사인이 사실의 중요한 왜곡표시가 남아있다고 결론을 내리면, 감사인은 감사기준서 720 의 요구사항을 적용하여야 한다. 또한, 외부감사법 제 22 조에 의해 감사인이 추가적인 조치를 취해야 할 수도 있다.¹⁶ (문단 A106 참조)

특별 주제

부문이 다수인 기업

- 84 통제테스트를 수행할 부문을 결정할 때, 그룹업무팀은 해당 부문과 관련한 재무제표의

¹⁶ 외부감사법 제22조(부정행위 등의 보고)

감사기준서 1100

중요왜곡표시위험을 평가하고 해당 부문과 관련한 위험에 상응하는 정도의 주의를 기울여야 한다. (문단 A107-A108 참조)

- 85 위험을 평가하고 위험에 대응하는데 있어서, 그룹업무팀은 그룹재무제표에 중요한 왜곡표시를 발생시킬 가능성이 낮지 않은(more than remote) 특정 위험에 대한 통제를 테스트하거나, 부문감사인인 그룹업무팀을 대신하여 테스트하도록 하여야 한다. (문단 A109 참조)
- 86 후속년도 감사에 대한 특별 고려사항에 관한 문단 46 의 요구사항을 적용함에 있어서, 그룹업무팀은 부문에 대한 통제테스트의 성격, 시기 및 범위에 해마다 변화를 주어야 한다.

특별한 상황

- 87 지분법을 적용하는 경우, 감사 범위는 해당 재무보고체계에 따른 기업 재무제표상의 보고(피투자자의 손익에 대한 기업 지분·투자잔액·손익과 투자잔액에 대한 조정사항 및 관련 공시에 대한 보고를 말함)에 대한 통제를 포함하여야 한다. (문단 A110 참조)
- 88 문단 89 에서 기술한 내용을 제외하고, 감사 범위는 평가기준일 이전에 취득한 기업 및 평가기준일에 중단사업으로 회계처리되어 해당 재무보고체계에 따라 기업의 재무제표에 반영된 사업을 포함하여야 한다.
- 89 『내부회계관리제도 평가 및 보고 적용기법』에 의해 경영진 평가에서 특정 부문을 제외하는 것이 허용되는 상황에서는, 감사인도 이와 동일한 방식으로 해당 부문을 감사에서 제외할 수 있다. 이 경우는 감사의견 표명과 관련된 범위제한에 해당되지 않는다.
- 그러나, 감사인은 내부회계관리제도에 대한 경영진 평가 및 감사인의 감사 범위에서 해당 부문이 제외된 점에 관하여 경영진의 공시와 유사한 공시를 감사보고서의 기타사항문단 또는 감사의견의 근거 단락의 일부로 포함하여야 한다. 또한, 감사인은 해당 상황이 『내부회계관리제도 평가 및 보고 적용기법』이 허용하는 제외기준을 충족한다는 경영진의 결론의 합리성과 이러한 제외와 관련하여 요구되는 공시의 적합성을 평가하여야 한다. (문단 A111 참조)
- 90 감사인이 해당 제외와 관련된 경영진의 공시가 변경되어야 한다고 판단하는 경우, 감사인은 해당 사항을 적합한 직위의 경영진에게 커뮤니케이션하여야 한다. 만약, 감사인이 판단하기에, 경영진이 합리적인 기간 내에 감사인의 커뮤니케이션에 적합하게 대응하지 않는다면, 감사인은 해당 사항을 가능한 빨리 지배기구에 알려야 한다. 경영진과 지배기구가 적합하게 대응하지 않는 경우, 감사인은 감사인이 경영진의 공시로 인해 내부회계관리제도 감사보고서를 변형해야 한다고 판단한 이유를 기타사항문단에 기술하여야 한다.

감사기준서 1100

서비스조직의 활용

- 91 기업이 서비스조직의 서비스를 활용하는 경우, 감사인은 기업의 내부회계관리제도의 효과성에 대한 감사의견을 뒷받침하기 위하여 요구되는 증거를 결정할 때, 해당 서비스조직의 활동을 포함하여야 한다. (문단 A112-A113 참조)
- 92 감사인은 서비스조직이 수행하는 활동에 관하여 감사기준서 402 "서비스조직을 이용하는 기업에 관한 감사 고려사항"의 절차를 수행하도록 요구된다.¹⁷ 내부회계관리제도 감사 시, 감사인은 또한 내부회계관리제도 감사의견과 관련된 서비스조직의 통제가 효과적으로 운영되는지에 대한 증거를 획득하여야 한다. (문단 A114-A116 참조)
- 93 만약 감사인이 통제가 효과적으로 운영된다는 감사증거로 유형 2 보고서를 사용하기로 계획한다면, 감사인은 다음을 평가함으로써, 유형 2 보고서가 감사의견을 뒷받침하는 통제효과성에 관한 충분하고 적합한 감사증거를 제공하는지 여부를 결정하여야 한다.
- a. 통제테스트 대상기간 및 이 대상기간과 평가기준일과의 관계
 - b. 서비스감사인의 업무범위 및 포함되는 서비스와 프로세스의 범위, 테스트된 통제와 수행된 테스트, 그리고 테스트된 통제와 기업의 통제가 관련되는 방식
 - c. 통제테스트의 결과 및 통제의 운영효과성에 대한 서비스감사인의 감사의견 (문단 A117 참조)
- 94 감사인은 유형 2 보고서에 식별된 보충적인 이용자기업 통제가 중요왜곡표시위험에 대처하는 데 있어서 관련성이 있는지 여부를 결정하여야 한다. 만약 관련성이 있다면, 관련 보충적인 이용자기업 통제의 설계와 실행을 평가하고 그 운영 효과성을 테스트하여야 한다. (문단 A118 참조)
- 95 유형 2 보고서가 내부회계관리제도 감사의견을 뒷받침할 충분하고 적합한 감사증거를 제공하는지 여부를 결정할 때, 감사인은 다음 사항에 만족하여야 한다.
- a. 서비스감사인의 전문가적 적격성과 서비스조직으로부터의 독립성 (문단 A119 참조)
 - b. 유형 2 보고서가 발행되었을 때 적용된 기준의 적절성 (문단 A120 참조)
- 96 감사인은 경영진이 서비스감사인의 보고서 대상기간 후에 후속적으로 발생한 서비스조직 통제의 변경을 식별하였는지 여부를 결정하기 위하여 경영진에게 질문하여야 한다. 만약 경영진이 이러한 변경을 식별하였다면, 감사인은 그러한 변경의 효과가 기업의 내부회계관리제도의 효과성에 미치는 영향을 평가하여야 한다. 감사인은 또한 감사인이 수행한 다른 절차의 결과가 서비스조직의 통제에 변경이 존재해 있었음을 나타내는지 여부를 평가하여야 한다. (문단 A121 참조)
- 97 감사인은 경영진 또는 감사인이 수행한 절차와 그 절차의 결과에 근거하고 다음의 위험요소에 대한 평가에 근거하여 서비스조직 통제의 운영효과성에 대한 추가적인 증거를 입수할 지 여부를 결정하여야 한다. 위험이 증가할수록, 감사인이 추가적인 증거를 입수할 필요성도 증가한다.
- 서비스감사인의 보고서상 통제테스트 대상기간과 평가기준일 사이에 경과한 기간

¹⁷ 감사기준서 402 "서비스조직을 이용하는 기업에 관한 감사 고려사항" 문단 9-19

감사기준서 1100

- 서비스조직 활동의 유의성
- 서비스조직의 프로세스수행에서 식별된 오류가 있는지 여부
- 경영진 또는 감사인에 의해 식별된 서비스조직 통제상 변경의 성격 및 유의성 (문단 A122 참조)

- 98 서비스감사인의 보고서상 통제테스트 대상기간과 평가기준일 사이에 상당한 기간이 경과한 경우, 내부회계관리제도 감사의견과 관련된 서비스조직 통제의 운영효과성에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 얻기 위하여 추가적인 절차가 수행되어야 한다.
- 99 감사인은 내부회계관리제도에 대한 감사의견을 표명할 때 서비스감사인의 보고서를 언급하여서는 안 된다.

자동화된 통제의 벤치마킹

- 100 자동화된 응용통제의 테스트를 위하여 벤치마킹 전략을 사용할지 여부를 결정하기 위해, 감사인은 다음의 위험요소를 평가하여야 한다.
- a. 응용통제가 응용프로그램 내에 정의된 프로그램과 일치하는 정도
 - b. 응용프로그램이 안정된 정도 (즉, 기간마다 변경이 거의 없음)
 - c. 실행중인 프로그램의 변경일자(compilation dates)에 대한 보고서의 이용가능성 및 신뢰성 (문단 A123-A126 참조)
- 101 벤치마킹 전략을 사용할 때, 감사인은 자동화된 응용통제가 변경되지 않았음을 결정하기 위한 증거를 획득하여야 한다. (문단 A127-A128 참조)
- 102 일정 기간 경과 후(상황에 따라 그 기간의 길이가 달라짐), 자동화된 응용통제의 운영의 출발점이 재설정되어야 한다. 출발점을 언제 재설정 하는지를 결정하기 위하여, 감사인은 다음 요소를 평가하여야 한다.
- a. 정보기술 통제환경(응용프로그램 및 시스템 소프트웨어의 취득과 유지에 대한 통제, 접근통제 및 컴퓨터 운영을 포함함)의 효과성
 - b. 통제를 포함하고 있는 특정 프로그램의 변경의 성격에 대한 감사인의 이해
 - c. 그밖에 관련된 테스트의 성격과 시기
 - d. 벤치마크된 응용통제와 관련된 오류가 미치는 영향
 - e. 변경되었을 수 있는 다른 사업요소에 통제가 민감한지 여부. (문단 A129 참조)

적용 및 기타 설명자료

목적 (문단 5 참조)

- A1 합리적인 확신을 얻기 위한 감사인의 목적과 관련된 추가적인 설명은 감사기준서 200, "독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행"에서 다룬다.¹⁸

¹⁸ 감사기준서 200 "독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행" 문단5

감사기준서 1100

A2 효과적인 내부회계관리제도는 재무보고의 신뢰성과 해당 재무보고체계에 따른 재무제표의 작성에 대한 합리적인 확신을 기업에 제공한다. 하나 이상의 중요한 취약점이 존재하는 경우 기업의 내부회계관리제도는 효과적이라고 간주될 수 없다. 이 기준에서 요구하는 기업의 내부회계관리제도의 효과성에 대한 평가는 모든 관련성있는 통제목적을 포괄한다; 따라서, 내부회계관리제도에서 하나의 중요한 취약점을 식별하였더라도 감사인이 기업의 내부회계관리제도의 모든 관련성있는 통제목적의 효과성을 평가하는 절차를 중단하는 것은 정당화되지 않는다.

A3 감사인이 개별적으로 혹은 결합하여, 중요한 취약점보다 덜 심각한 미비점을 식별하기 위해 통합감사를 계획하고 수행할 의무는 없다.

용어의 정의 (문단 6 참조)

내부회계관리제도

A4 통합감사의 일부로 감사인이 수행하는 절차는 기업의 내부회계관리제도의 일부가 아니다.

준거기준

A5 이 감사기준서에서, 인증대상(즉, 감사대상)은 내부회계관리제도이다.

A6 감사인은 내부회계관리제도감사를 수행할 때 내부회계관리제도 운영실태에 관한 보고내용이 외부감사법의 요구사항을 포함하여 "내부회계관리제도 평가 및 보고 모범규준"에 따라 작성되었는지를 평가한다.

중요한 취약점

A7 감사기준서 265 “내부통제 미비점에 대한 지배기구와 경영진과의 커뮤니케이션”은 내부통제의 미비점(Deficiency in internal control)과 내부통제의 유의적 미비점(Significant deficiency in internal control)에 대한 용어의 정의를 포함하고 있다.¹⁹ 또한 『내부회계관리제도 평가 및 보고 모범규준』에서는 중요한 취약점에 대한 추가 설명을 제공하고²⁰ 내부회계관리제도의 미비점을 설계의 미비점과 운영의 미비점으로 구분하여 설명하고 있다.²¹

내부회계관리제도감사의 전제조건 (문단 7 참조)

A8 경영진은 통제와 통제가 달성하고자 하는 통제목적을 식별하고 문서화할 책임이 있다. 그러한 문서화는 내부회계관리제도에 대한 경영진 평가의 근거가 된다. 해당 통제에 대한 변경을 포함한, 통제 설계의 문서화는 내부회계관리제도에 대한 경영진 평가의 기초가 되는 통제가 다음과 같다는 증거이다.

¹⁹ 감사기준서 265 “내부통제 미비점에 대한 지배기구와 경영진과의 커뮤니케이션” 문단6

²⁰ 『내부회계관리제도 평가 및 보고 모범규준』 문단16에서 내부회계관리제도의 중요한 취약점(Material weakness)은 내부통제의 중요한 미비점(Major deficiency)에 수준에 대응한다고 설명

²¹ 『내부회계관리제도 평가 및 보고 모범규준』 문단15

감사기준서 1100

- 통제가 식별됨
 - 통제의 수행에 대한 책임을 지는 사람에게 통제에 대해 커뮤니케이션될 수 있음
 - 통제가 기업에 의해 모니터링되고 평가될 수 있음
- A9 경영진의 문서화는 다양한 형태를 띤다. 기업 정책매뉴얼, 회계매뉴얼, 서술형식의 메모, 업무흐름도, 의사결정표(decision tables), 절차상의 기록 또는 작성완료된 질문서 등이 있다. 문서화의 형태에 대하여 특별히 규정된 바가 없으며, 문서화의 범위는 기업의 규모와 복잡성과 기업의 모니터링 활동에 따라 변경될 수 있다.
- A10 경영진의 모니터링 활동은 또한 내부회계관리제도에 대한 경영진 평가를 뒷받침하는, 내부회계관리제도의 설계 및 운영 효과성에 대한 증거를 제공할 수 있다. 통제의 모니터링은 지속적으로 내부회계관리제도 수행의 효과성을 평가하는 프로세스이다. 이는 적시에 통제의 효과성을 평가하고, 조직 내의 적합한 개인에게 미비점을 식별하여 보고하며, 그리고 필요한 시정조치를 취하는 것을 포함한다. 경영진은 상시적인 평가나 별도의 평가 또는 이 두 가지를 결합하여 통제의 모니터링을 달성한다.
- A11 상시적인 평가는 종종 기업의 정상적인 반복활동에 내재되어 있고 정기적인 경영 및 감독 활동을 포함한다. 상시적인 평가의 정도와 효과성이 클 수록, 별도의 평가를 할 필요가 줄어든다. 경영진은 상시적인 평가와 별도의 평가를 결합하여 수행할 수 있다. 별도의 평가의 범위와 빈도는 경영진의 판단사항이다.
- A12 적합한 준거기준은 내부회계관리제도 운영실태보고서 이용자에게 적절하고 이용가능하다. 적합한 준거기준은 다음의 특성을 모두 나타낸다.
- 관련성. 준거기준은 내부회계관리제도와 관련성이 있다.
 - 객관성. 준거기준은 편향되지 않는다.
 - 측정가능성. 준거기준은 내부회계관리제도에 대하여 양적으로나 질적으로, 합리적으로 일관되게 측정된다.
 - 완전성. 준거기준은 해당 준거기준에 따라 작성된 내부회계관리제도의 효과성에 대한 평가가, 의도된 이용자가 내부회계관리제도 운영실태보고서에 근거하여 내리는 의사결정에 영향을 미칠 것으로 합리적으로 기대되는 관련 요인을 누락하지 않는 경우에 완전하다.
- A13 내부회계관리제도운영위원회가 공표한 “내부회계관리제도 설계 및 운영 개념체계(이하 “내부회계관리제도 개념체계”)는 경영진이 기업의 내부회계관리제도의 효과성을 평가하고 보고할 수 있는 적합하고 이용가능한 준거기준을 제공한다. 내부회계관리제도 개념체계는 경영진이 보다 적절하다고 판단하는 경우 다른 내부통제체계(예를 들어, COSO Framework(미국) 등 외부감사법 제 8 조의 정의에 부합하는 기타 기준)를 선택하여 일반적으로 인정되는 내부통제체계로 사용하는 것을 허용하고 있다. 만약 경영진이 다른 체계를 선택하는 경우에는, 경영진이 선택한 체계의 적합성 평가에 관한 지침을 위해 문단 A12 를 참조한다.

감사기준서 1100

- A14 내부통제는 경영진이 사용하는 체계에서 정의하는 바와 같이, 내부회계관리제도보다 더 광범위하게 정의될 수 있다. 그러나, 이 기준은 오직 내부회계관리제도에 대해서만 초점을 맞춘다.
- A15 **내부회계관리제도감사와 재무제표감사의 통합 (문단 10-15 참조)**
재무제표감사 목적으로 통제의 운영효과성을 뒷받침하는 충분하고 적합한 증거를 입수하는 경우, 통상적으로 감사인은 그렇지 않았다면 재무제표에 대한 의견표명을 위해 필요했을 수도 있는 실증절차를 완화할 수 있다.
어떤 상황에서, 특히 소규모 기업의 감사를 수행할 때, 감사인이 재무제표감사 목적으로는 통제위험이 낮다고 평가하지 않기로 결정할 수 있다. 그러한 상황에서, 통제의 운영효과성에 대한 감사인의 테스트는 주로 보고기간말 기준으로 기업의 내부회계관리제도가 효과적인지 여부에 대한 감사의견을 뒷받침하기 위하여 수행될 것이다.
- A16 감사기준서 500 “감사증거”는 충분하고 적합한 감사증거의 입수에 관해 추가적인 설명을 제공한다.
- A17 재무제표에 대한 의견을 표명하기 위하여 감사인은 일반적으로 통제테스트와 실증절차를 수행한다. 이 목적을 위해 감사인이 수행하는 통제테스트의 목적은 통제위험을 평가하는 것이다. 특정 재무제표주장에 대한 통제위험을 최대보다 낮게 평가하기 위해서는, 감사인이 해당 통제에 의존하기로 계획한 ‘전체기간’ 동안 관련 통제가 효과적으로 운영되었다는 증거를 입수하도록 감사인에게 요구된다. 그러나, 감사인은 ‘모든’ 관련경영진주장에 대한 통제위험을 최대보다 낮게 평가하도록 요구되지는 않으며, 다양한 이유로 감사인이 그렇게 하지 않기로 선택할 수 있다.
- A18 통제테스트의 결과를 고려하여 감사인은, 특히 식별된 미비점에 대응하여 실증절차의 성격, 시기 및 범위를 변경하고 추가적인 통제테스트를 계획하고 수행할 수 있다.

내부회계관리제도감사계획의 수립 (문단 16 참조)

- A19 다음 사항이 기업의 재무제표와 내부회계관리제도에 중요한지 여부와, 중요하다면 감사절차에 어떻게 영향을 미칠 것인지를 평가하는 것은 감사인이 내부회계관리제도 감사계획을 수립할 때 도움을 줄 수 있다.
- 감사인이 다른 업무를 수행하는 과정 또는 해당되는 경우, 전임감사인의 업무조서를 검토하는 과정에서 획득한 기업의 내부회계관리제도에 대한 지식
 - 기업이 속한 산업에 영향을 미치는 사항 (예, 재무보고관행, 경제적 상황, 법규 및 기술적 변화)
 - 기업 조직, 경영특성 및 자본구조를 포함한, 기업의 사업과 관련된 사항
 - 기업, 기업 운영 또는 기업의 내부회계관리제도의 최근 변화 정도
 - 재무제표 중요성, 위험 및 중요한 취약점의 결정과 관련된 기타 요소에 대한 감사인의 예비적 판단
 - 지배기구 또는 경영진과 이전에 커뮤니케이션된 미비점
 - 기업이 인지하고 있는 법규사항
 - 기업의 내부회계관리제도의 효과성과 관련하여 이용가능한 증거의 유형과 범위

감사기준서 1100

- 내부회계관리제도의 효과성에 대한 예비적 판단
- 재무제표의 중요한 왜곡표시 가능성과 기업의 내부회계관리제도의 효과성에 대한 평가와 관계 있는 기업 관련 공개정보
- 감사인의 의뢰인 수용과 유지 평가의 일환으로 평가된 기업 관련 위험에 관한 지식
- 기업 운영의 상대적 복잡성

위험평가의 역할 (문단 17 참조)

- A20 위험평가는 이 기준에서 기술하는 전체 내부회계관리제도감사 프로세스(유의적인 거래유형, 계정잔액, 공시 및 관련경영진주장의 결정, 테스트할 통제의 선정, 그리고 정해진 통제의 효과성에 대한 결론을 내리는데 필요한 증거의 결정을 포함함)의 근간이 된다. 감사기준서 315 에서 기술하는 위험평가절차는 재무제표감사와 내부회계관리제도 감사 모두를 뒷받침한다.

감사의 범위조정

- A21 기업의 규모와 복잡성, 사업프로세스 및 구조는 기업이 많은 통제목적을 달성하는 방식에 영향을 미칠 수 있다.
많은 소규모 기업의 운영은 덜 복잡하다. 그리고 일부 대규모의 복잡한 기업들도 덜 복잡한 사업 단위나 프로세스로 구성되어 있을 수 있다. 덜 복잡한 운영으로 볼 수 있는 요소들은 소수의 사업부문, 덜 복잡한 사업프로세스와 재무보고 시스템, 더 중앙 집중화된 회계 기능, 일일 업무 활동에 대한 고위 경영진의 광범위한 관여, 경영진의 단계가 더 적고 각 경영진의 통제범위가 넓은 경우를 포함한다. 따라서, 소규모의 덜 복잡한 기업이나 대규모의 덜 복잡한 기업도 더 복잡한 기업과 상이한 방식으로 통제목적을 달성할 수 있다.
- A22 기업의 규모와 복잡성, 사업프로세스 및 구조는 또한 감사인의 위험평가와 그러한 위험에 대처하기 위해 필요한 절차와 필요한 통제의 결정에 영향을 미칠 수 있다. 감사의 범위를 조정하는 것은 위험 기반 접근법의 정상적인 확장으로서 가장 효과적이며 모든 기업의 감사에 적용 가능하다.

부정위험에 대한 대처 (문단 18-19 참조)

- A23 감사기준서 240 은 부정으로 인한 중요왜곡표시위험의 식별과 평가를 다룬다.²² 이 위험에 대처하는 통제는 다음을 포함한다.
- 유의적인 비정상적 거래, 특히 지연되거나 비정상적인 분개를 발생시키는 거래에 대한 통제
 - 보고기간말 재무보고 프로세스에서 이루어진 분개 및 조정사항에 대한 통제
 - 특수관계자 거래에 대한 통제
 - 유의적인 경영진 추정치와 관련된 통제
 - 경영진이 재무실적을 조작하거나 부적합하게 다룰 유인이나 압박을 완화시키는 통제

내부감사인이 수행한 업무의 활용(문단 20-21 참조)

A24

²² 감사기준서 240 문단 25-27 참조

감사기준서 1100

문단 20 에서 요구하는 이해를 얻는데 필요한 절차의 범위는 그러한 활동의 성격에 따라 달라질 것이다. 위험평가 절차를 수행할 때, 감사인은 내부감사기능(만약 그러한 기능이 존재한다면) 내의 적합한 개인에게 질문을 하도록 요구된다.²³ 감사기준서 315 는 그러한 질문과 그러한 질문에 대한 답변을 기초로한 특정 추가적인 절차에 관한 지침을 제공한다.²⁴

A25 내부회계관리제도감사에서, 외부감사인은 감사증거를 입수할 때 내부감사기능이 수행한 업무를 활용할 수 있다. 통합감사에서, 감사인은 또한 재무제표감사 목적으로 통제위험의 평가를 뒷받침할 증거를 입수하기 위해 내부감사인이 수행한 업무를 활용할 수 있다.

A26 통제와 연관된 위험이 증가할수록, 해당 통제에 대해 감사인이 직접 업무를 수행할 필요성이 증가한다(예를 들어, 특정 부정위험을 다루는 통제에 대해서는, 내부감사기능이 수행한 업무를 활용할 수는 있겠지만 그 활용이 제한될 것이다).

중요성 (문단 22 참조)

A27 감사기준서 320, "감사의 계획수립과 수행에 있어서의 중요성"은 중요성에 대한 추가적인 설명을 제공한다.

하향식 접근법의 사용 (문단 23 참조)

A28 하향식 접근법은 위험과 테스트 대상 통제를 식별함에 있어서 감사인의 순차적인 사고프로세스를 기술하는 것으로, 감사인이 감사절차를 수행할 순서일 필요는 없다.

A29 하향식 접근법은 다음을 포함한다.

- 재무제표수준에서 시작함
- 내부회계관리제도의 전반적인 위험에 대한 감사인의 이해를 사용함
- 전사적 수준 통제에 초점을 둠
- 유의적인 거래유형, 계정잔액, 공시 및 관련경영진주장으로 업무를 옮겨감
- 재무제표에 중요한 왜곡표시가 존재할 가능성이 낮지 않음을 나타내는 거래유형, 계정, 공시 및 경영진주장으로 감사인의 주의를 기울이게 함
- 기업의 프로세스 내에 존재하는 위험에 대한 감사인의 이해를 검증함
- 각각의 관련경영진주장에 대한 평가된 왜곡표시위험에 충분히 대처하는 통제를 테스트 대상으로 선정함

전사적 수준 통제 (문단 24 참조)

A30 전사적 수준 통제에 대한 감사인의 평가는 감사인이 다른 통제에 대해 수행했을 수도 있는 테스트를 늘리거나 줄이는 결과를 발생시킬 수 있다.

A31 전사적 수준 통제에는 다음이 포함된다 -

- 통제환경과 관련된 통제

²³ 감사기준서 315 문단6a

²⁴ 감사기준서 315 문단A9-A13

감사기준서 1100

- 경영진 무력화에 대한 통제;
- 기업의 위험 평가프로세스;
- 공유서비스 환경을 포함한, 중앙 집중화된 프로세스 및 통제;
- 운영 결과를 모니터링 하는 통제;
- 내부감사기능, 지배기구 및 자가 평가 프로그램의 활동을 포함한, 다른 통제를 모니터링 하는 통제;
- 보고기간말 재무보고 프로세스에 대한 통제;
- 유의적인 사업위험에 대처하는 프로그램과 통제

A32 전사적 수준 통제는 그 성격과 정밀함이 다양하다 -

- 통제환경 통제와 같은 일부 전사적 수준 통제는 왜곡표시를 적시에 예방하거나 발견·수정할 가능성에 중요하지만 간접적인 영향을 미친다. 이 통제들은 감사인이 테스트를 위해 선정한 다른 통제와 감사인이 다른 통제에 대해 수행하는 절차의 성격, 시기 및 범위에 영향을 미칠 수 있다.
- 일부 전사적 수준 통제는 다른 통제의 효과성을 모니터링한다. 그러한 통제는 더 하위 수준의 통제 내에서 발생가능한 와해(breakdown)를 식별할 수 있도록 설계되었을 수 있으나, 그 통제 자체로 관련경영진주장에 대한 중요한 왜곡표시가 적시에 예방되거나 발견·수정될 것이라고 평가된 위험에 충분히 대처할 정도로 정밀한 수준이 아닐 수 있다. 이 통제가 효과적으로 운영될 때, 감사인이 다른 통제에 대한 테스트를 줄이는 것이 허용될 수 있다.
- 일부 전사적 수준 통제는 하나 이상의 관련경영진주장의 왜곡표시를 적시에 적절하게 예방하거나 발견·수정할 정도의 정밀한 수준으로 운영되도록 설계되었을 수 있다. 전사적 수준 통제가 평가된 중요왜곡표시위험에 충분히 대처하고 있다면, 감사인은 해당 위험과 관련된 추가적인 통제를 테스트할 필요가 없다.

소규모기업에 특유한 고려사항

A33 경영진 무력화에 대한 통제는 모든 기업의 효과적인 내부회계관리제도에 중요하며, 통제 수행 및 보고기간말 재무보고 프로세스에 고위경영진의 참여가 많기 때문에 소규모기업에 특히 중요할 수 있다. 소규모기업의 경우, 경영진 무력화 위험에 대처하는 통제는 대규모 기업의 통제와 다를 수 있다. 예를 들어, 소규모기업은 경영진 무력화 위험에 초점을 두는 지배기구의 더 세부적인 감시에 의존할 수 있다.

내부회계관리제도 구성요소 평가 (문단 25-26 참조)

A34 『내부회계관리제도 설계·운영 개념체계』는 5 개의 내부통제 구성요소별로 달성되어야 할 원칙들을 제시하고 있다. 경영진이 『내부회계관리제도 설계·운영 개념체계』를 적용하는 경우 이 원칙들은 기업의 재무보고 목적을 달성하기 위한 내부회계관리제도의 설계, 실행 및 운영에 내부회계관리제도 구성요소가 존재하고 기능하는지 여부에 대한 감사인의 평가와도 관련된다.

보고기간말 재무보고 프로세스 (문단 27-28 참조)

A35 연도말 재무보고 프로세스는 통상적으로 경영진 평가의 "기준"일 후에 발생하므로, 이 통제는 해당 평가기준일 이후에 테스트되는 것이 보통이다.

감사기준서 1100

유의적인 거래유형, 계정잔액 및 공시와 관련경영진주장을 식별 (문단 29-32 참조)

- A36 감사인이 재무제표의 중요한 왜곡표시를 발생하게 할 왜곡표시를 포함할 가능성이 낮지 않은(more than remote) 유의적인 거래유형, 계정 및 공시 각각에 대해 관련 위험에 대한 통제를 선정하고 테스트한 경우, 감사인은 감사기준서 315 문단 A124 에서 제시된 경영진주장과 상이한 경영진주장에 근거하여 업무를 수행할 수 있다.²⁵
- A37 유의적인 거래유형, 계정잔액 및 공시와 관련경영진주장의 식별과 관련된 위험요소에는 다음이 포함된다.
- 계정의 규모와 구성
 - 오류 또는 부정으로 인한 왜곡표시에 대한 민감성
 - 계정으로 처리되거나 공시에 반영된 개별 거래의 활동규모, 복잡성 및 동질성
 - 계정, 거래유형 또는 공시의 성격
 - 계정, 거래유형 또는 공시와 연관된 회계처리 및 보고의 복잡성
 - 계정 내 손실에 대한 노출
 - 계정 또는 공시에 반영된 활동으로부터 유의적인 우발채무가 발생할 가능성
 - 계정 내 특수관계자 거래의 존재
 - 계정, 거래유형 또는 공시 특성의 전기 대비 변동
- A38 감사인이 내부회계관리제도감사에서 유의적인 거래유형, 계정잔액, 공시 및 관련경영진주장을 식별할 때 평가하여야 하는 문단 29 의 위험요소는 재무제표감사에서 평가하여야 하는 위험요소와 동일하다; 따라서, 유의적인 거래유형, 계정잔액 및 공시와 관련경영진주장은 통합감사에서 동일하다.²⁶
- A39 재무제표감사와 연계된 위험평가절차는 감사기준서 315 에 기술되어 있다.
- A40 감사인은 주어진 유의적인 거래유형, 계정잔액 또는 공시 내에서 "무엇이 잘못될 수 있는가?"라고 자문을 함으로써 잠재적 왜곡표시의 가능한 원천을 결정할 수 있을 것이다.
- A41 잠재적으로 유의적인 거래유형, 계정잔액 및 공시의 구성요소는 유의적으로 다른 위험에 노출될 수 있다. 그렇다면, 이러한 위험들에 적절히 대처하기 위한 서로 다른 통제가 필요할 수 있을 것이다.
- A42 부문이 다수인 상황에 대해서는 문단 84 에서 논의된다.

²⁵ 감사기준서 315 문단A124-A125 참조

²⁶ 재무제표감사에서 감사인은 유의적인 거래유형, 계정잔액 및 공시와 관련경영진주장으로 결정되지 않은 재무제표 거래유형, 계정잔액 및 공시와 관련경영진주장에 대해 실증적인 감사절차를 수행할 수 있을 것이다. 이러한 예로 식별되지 않은 왜곡표시가 재무제표를 중요하게 왜곡표시할 위험에 대한 감사인의 평가를 수용가능한 수준으로 낮추기 위한 경우나(발견되지 않은 왜곡표시에 대한 추가적인 논의는 감사기준서 450 문단6 참조), 식별된 왜곡표시위험에 대한 추가감사절차 설계시의 예측불가능성을 도입하는 경우가 포함될 수 있다(감사절차에서 예측불가능성에 관한 추가적인 논의는 감사기준서330 문단A1 참조)

감사기준서 1100

왜곡표시의 가능한 원천에 대한 이해 (문단 33-25 참조)

- A43 추적조사 수행은 많은 경우에 문단 33의 목적을 달성하는 가장 효과적인 방법일 것이다. 추적조사는 거래의 발생부터 해당 거래가 정보시스템을 포함한 기업의 프로세스를 거쳐 기업의 재무기록으로 반영되기까지, 기업 담당자가 사용하는 동일한 문서와 정보기술을 이용하여 거래를 따라가는 과정을 포함한다. 추적조사 절차는 적합한 담당자에 대한 질문, 특정 통제의 적용의 관찰, 관련 문서의 검사 및 통제 재수행이다. 감사인은 이 절차들의 어떤 조합이라도 선택할 수 있으나, 질문만으로는 문단 33의 목적을 달성하는데 충분하지 않다.
- A44 추적조사를 수행할 때, 감사인은 기업 담당자에게 중요한 거래 처리절차가 수행되는 시점에 기업의 규정된 절차 및 통제에 의하여 요구되는 사항에 대한 기업 담당자의 이해에 관해 질문한다. 이러한 탐색적 질문(probing question)은 다른 추적조사 절차와 결합하여, 감사인이 해당 프로세스에 대한 충분한 이해를 얻고 필요한 통제가 누락되거나 효과적으로 설계되지 않은 중요한 지점을 식별할 수 있게 한다. 또한, 추적조사의 기초로 사용된 단일거래에 대한 제한된 초점을 넘어서는 탐색적 질문은 해당 프로세스에 의해 다루어지는 상이한 유형의 유의적인 거래에 대한 이해를 제공한다.
- A45 정보기술 내에서 위험과 통제의 식별은 별도의 평가가 아니다. 대신에, 위험을 평가하고 감사노력을 배분하는데 뿐만 아니라, 유의적인 거래유형, 계정잔액 및 공시와 관련경영진주장과 테스트 대상 통제를 식별하는 데 사용되는 하향식 접근법의 필수적인 부분이다.

테스트 대상 통제의 선정 (문단 36 참조)

- A46 특정 관련경영진주장의 평가된 왜곡표시위험에 대처하는 통제는 하나 이상일 수 있다. 이와 반대로, 하나의 통제가 하나 이상의 관련경영진주장의 평가된 왜곡표시위험에 대처할 수도 있다. 관련경영진주장과 관련된 모든 통제를 테스트할 필요가 없고, 통제 중복 자체가 통제목적이 아닌 이상 중복된 통제를 테스트할 필요도 없을 수 있다.
- A47 통제를 테스트 대상으로 선정할 것인지 여부에 대한 결정은, 통제가 어떻게 분류되는지(예를 들어, 전사적 수준 통제, 거래수준통제, 통제활동, 모니터링 통제, 예방통제, 적발통제 등)보다는, 해당 통제가 개별적으로 혹은 결합하여 특정 관련경영진주장의 평가된 왜곡표시위험에 충분히 대처할 수 있는지 여부에 달려 있다.

통제테스트

설계효과성의 테스트 (문단 37 참조)

- A48 설계효과성을 평가하기 위해 수행되는 절차는 적합한 기업 담당자에 대한 질문, 특정 통제의 운영에 대한 관찰 그리고 관련 문서의 검사의 결합으로 이루어질 수 있다. 이러한 절차를 포함한 추적조사는 일반적으로 설계효과성을 평가하는데 충분하다.

감사기준서 1100

소규모기업에 특유한 고려사항

- A49 A49. 소규모기업은 더 복잡한 대규모 조직과는 다른 방법으로 통제 목적을 달성할 수 있을 것이다. 예를 들어, 소규모기업은 회계기능 인력이 소수여서, 업무분장 기회가 제한되고 통제목적을 달성하기 위해 다른 통제를 실행하게 될 것이다.

운영효과성의 테스트 (문단 38 참조)

- A50 운영효과성을 테스트하기 위해 수행되는 절차는 적합한 기업 담당자에 대한 질문, 특정 통제의 운영에 대한 관찰, 관련 문서의 검사 그리고 통제의 재수행의 결합으로 이루어질 수 있다. 그러나, 질문만으로는 그러한 목적을 달성하기에 충분하지 않다. 감사기준서 330 “평가된 위험에 대한 감사인의 대응”은 질문과 결합하여, 통제의 운영효과성을 테스트할 때 적합할 수 있는 다른 감사절차에 대한 추가적인 지침을 제공한다.²⁷
- A51 어떤 상황에서는, 특히 소규모기업의 경우, 기업이 특정 재무보고기능을 보조하게 하기 위하여 제 3 자를 활용할 수 있다. 기업의 재무보고와 관련 통제에 대해 책임을 지는 담당자의 적격성을 평가할 때, 감사인은 기업담당자의 적격성과 재무보고 관련 기능을 보조하는 제 3 자의 적격성을 결합하여 고려할 수 있다.

위험과 입수해야 할 증거와의 관계(문단 39-42 참조)

- A52 각각의 테스트 대상 통제에 대하여, 통제가 효과적이라고 감사인을 설득하는데 필요한 증거는 통제와 연관된 위험에 따라 다르다. 통제와 연관된 위험은 통제가 효과적이지 않을 위험과, 통제가 효과적이지 않을 경우에 중요한 취약점이 존재할 위험으로 구성된다.
- A53 통제와 연관된 위험에 영향을 미치는 요소는 다음을 포함한다.
- 통제가 예방하거나 발견·수정하고자 의도하는 왜곡표시의 성격과 중요성
 - 관련되는 계정 및 경영진주장과 연관된 고유위험
 - 통제설계 또는 운영효과성에 부정적 영향을 미칠 수 있는 거래의 규모나 성격에 변화가 있었는지 여부
 - 해당 계정에 오류내력이 있는지 여부
 - 전사적 수준 통제, 특히, 다른 통제를 모니터링하는 통제의 효과성
 - 통제의 성격과 통제가 운영되는 빈도
 - 해당 통제가 다른 통제의 효과성에 의존하는 정도 (예를 들어, 통제환경 또는 정보기술 일반통제)
 - 통제를 수행하거나 통제의 수행을 모니터링하는 기업 담당자의 적격성, 그리고 통제를 수행하거나 통제의 수행을 모니터링하는 핵심 인원에 변경이 있었는지 여부
 - 통제가 개인의 수행에 의존하는지 또는 자동화되었는지 여부 (즉, 자동통제는 관련 정보기술 일반통제가 효과적이면, 일반적으로 위험이 낮은 것으로 기대된다)
 - 통제의 복잡성 및 통제의 운영과 연계하여 내릴 수 있는 판단의 유의성

²⁷ 감사기준서 330 문단 A26-A27

감사기준서 1100

- A54 일반적으로, 통제가 효과적으로 운영되지 않고 있다는 결론은 통제가 효과적으로 운영되고 있다는 결론을 뒷받침하는데 필요한 증거보다 더 적은 증거로 뒷받침될 수 있다.

소규모기업에 특유한 고려사항

- A55 사업프로세스가 단순하고 회계업무가 중앙 집중화되어 있는 소규모 기업이나 부문은 표준화된 범용소프트웨어(off-the-shelf packaged software)를 변형하지 않고 사용하는 비중이 큰, 비교적 단순한 정보시스템을 보유할 것이다. 범용 소프트웨어가 사용되는 영역에서, 정보기술 통제에 대한 감사인의 테스트는, 경영진이 통제목적을 달성하기 위하여 의존하는 범용 소프트웨어에 내재된 응용통제와, 이러한 응용통제의 효과적 운영에 중요한 정보기술 일반통제에 초점을 둘 수 있다.

- A56 감사인의 목적은 기업의 내부회계관리제도 전반에 대한 의견을 표명하는 것이다. 이로 인해 감사인은 개별 통제와 연관된 위험에 기초하여 테스트 대상 개별 통제의 효과성에 대해 입수하는 증거를 다양화 할 수 있다.

- A57 통제의 효과성에 대한 감사인의 테스트가 제공하는 증거는 감사절차의 성격, 시기 및 범위의 조합에 따라 달라진다. 또한, 개별 통제에 대해 테스트의 성격, 시기 및 범위를 상이하게 조합하면 통제와 연관된 위험과 관련하여 충분하고 적합한 감사증거를 제공할 수 있다.

- A58 추적조사는 다음에 따라 운영효과성에 대한 충분하고 적합한 감사증거를 제공할 수 있을 것이다.

- 테스트되고 있는 통제와 연관된 위험
- 통제의 운영 주기
- 통제가 정보기술 응용통제인지 여부
- 추적조사의 일환으로 수행된 특정 절차
- 그 절차의 결과

통제테스트의 성격

- A59 어떤 유형의 테스트는 테스트의 성격으로 인해 다른 테스트보다 통제의 효과성에 대한 더 많은 증거를 산출한다. 감사인이 수행할 수 있는 테스트를 일반적으로 가장 적은 증거를 산출하는 테스트에서 가장 많은 증거를 산출하는 테스트를 순서대로 나열하면 다음과 같다: 질문, 관찰, 관련 문서의 검사, 통제의 재수행
그러나, 질문만으로는 통제의 효과성에 대한 결론을 뒷받침하는 충분하고 적합한 감사증거를 제공하지 않는다.

- A60 충분하고 적합한 감사증거를 제공할 효과성 테스트의 성격은, 대개, 테스트되어야 할 통제의 성격(통제의 운영으로 통제 운영에 대한 문서 증거가 산출되는지 여부를 포함함)에 따라 달라진다. 경영진의 철학과 경영 스타일과 같은 몇몇 통제의 경우에는 그 운영에 대한 문서 증거가 존재하지 않을 수 있다.

감사기준서 1100

소규모기업에 특유한 고려사항

- A61 소규모 기업이나 사업단위에서는 통제 운영에 관한 문서화가 덜 공식적일 수 있다. 그러한 상황에서는, 다른 절차(예, 특정 통제의 운영에 대한 관찰), 덜 공식적인 문서의 검사 또는 특정 통제의 재수행)와 결합된 질문을 통한 통제테스트가 해당 통제가 효과적인지 여부에 대한 충분하고 적합한 감사증거를 제공할 수 있다.
- A62 통제 이탈은 통제가 설계된대로 운영되지 않을 때 발생한다. 통제 이탈은 내부통제에 미비점이 존재하는지 여부를 결정할 때 평가된다. 효과적인 내부회계관리제도가 기업의 통제목적 달성에 대한 절대적인 확신을 제공하지 않고 제공할 수도 없기 때문에, 기업의 통제목적 달성과 효과적이라고 간주되기 위하여 개별 통제가 어떤 이탈도 없이 운영되어야 할 필요는 없다.
- A63 내부회계관리제도감사에서 통제테스트의 목적은 기업의 내부회계관리제도에 대한 감사의견을 뒷받침하기 위해 통제의 효과성에 대한 증거를 입수하는 것이다. 감사의견은 일정 시점의 그리고 전체적인 기업의 내부회계관리제도의 효과성과 관련된다. 따라서, 내부회계관리제도감사에서는 재무제표에 대해서만 의견을 표명할 때는 테스트하지 않는 통제의 설계 및 운영 효과성에 대한 테스트가 수반될 수 있다. 그러나, 내부회계관리제도감사뿐 아니라 재무제표감사를 수행할 때에도, 감사인은 누락되거나 미비할 경우에 재무제표의 중요한 왜곡표시를 발생시킬 가능성이 낮지 않은(more than remote) 통제에 주의를 기울인다.
- A64 더 긴 기간에 대한 통제를 테스트하는 것이 더 짧은 기간에 대해 테스트하는 것보다 통제의 효과성에 대해 더 많은 증거를 제공한다. 또한, 평가기준일에 더 가까운 시기에 수행된 테스트가 해당 연도 내 더 이른 시기에 수행된 테스트보다 더 많은 증거를 제공한다.
- A65 통제를 더 광범위하게 테스트할수록, 해당 테스트로부터 더 많은 증거를 입수할 수 있다.
- A66 평가기준일 전에, 내부통제의 효과성 또는 효율성을 높이기 위하여 또는 통제미비점에 대처하기 위하여 경영진이 기업의 통제를 변경하여 실행할 수 있다. 만약 감사인이 새로운 통제가 통제 준거기준의 관련 목적을 달성하고 통제테스트를 수행하여 감사인이 새로운 통제의 설계 및 운영 효과성을 평가할 수 있을 정도로 새로운 통제가 충분한 기간 동안 시행되어 왔다고 결정한다면, 감사인은 내부회계관리제도에 대한 의견을 표명할 목적으로 변경 전 통제의 설계 및 운영 효과성을 테스트할 필요가 없을 것이다. 만약 변경 전 통제의 운영효과성이 재무제표감사 시 감사인의 위험평가에 중요하다면, 감사인은 그러한 변경 전 통제의 설계 및 운영 효과성을 적합하게 테스트하여야 한다.
- A67 기중 일자에서부터 기업의 보고기간말까지의 테스트 결과를 갱신하기 위하여 필요한 추가적인 증거는 다음 요소에 따라 달라진다.
- 평가기준일 전에 테스트한 특정 통제(해당 통제와 연관된 위험, 해당 통제의 성격 및 해당 테스트 결과를 포함함)
 - 기중 일자에 획득한 운영효과성에 대한 증거의 충분성

감사기준서 1100

- 잔여기간의 정도
- 기중 일자 후에 내부회계관리제도에 유의적인 변경이 존재했을 가능성

A68 어떤 상황에서는, 예를 들어 상기 요소들을 평가한 결과, 해당 통제가 잔여기간에 더 이상 효과적이지 않을 위험이 낮을 경우, 질문만으로도 충분한 잔여기간 테스트 절차가 될 수 있다.

후속연도 감사에 대한 특별 고려 사항 (문단 45 참조)

A69 후속연도 감사에서 통제와 연관된 위험에 영향을 미치는 요소는 문단 A53 에 언급된 요소와 다음을 포함한다.

- 이전 감사에서 수행된 절차의 성격, 시기 및 범위
- 이전 연도의 통제테스트의 결과
- 이전 감사 이후 통제나 통제가 운영되는 프로세스에 변경이 있었는지 여부

A70 문단 A53 과 A69 에 식별된 위험요소의 고려 후, 후속연도 감사에서 이용가능한 추가적인 정보로 인해 감사인은 위험을 최초 연도보다 낮게 평가할 수 있을 것이다. 이로 인해, 결과적으로 감사인은 후속연도의 테스트를 줄일 수 있을 것이다.

A71 감사인은 또한 후속연도 감사에서 자동화된 응용통제에 대해 벤치마킹 전략을 사용할 수 있다. 벤치마킹은 문단 100 에 추가로 기술되어 있다.

A72 감사인은 해마다 상이한 기중의 일자에 통제를 테스트하거나, 수행하는 테스트의 갯수와 유형을 증가 또는 감소시키거나, 혹은 사용하는 절차의 조합을 변경할 수도 있다.

내부회계관리제도 미비점의 식별과 평가 (문단 47 참조)

A73 재무제표 및 내부회계관리제도에 대해 수행된 감사업무에서 발견된 사항은 감사인이 내부회계관리제도 미비점을 식별하였는지 여부를 결정하는데 관련이 있다.

내부회계관리제도에 대한 평가기준일에 중요한 취약점이 존재하는지 여부의 결정 (문단 48-50 참조)

A74 내부회계관리제도 미비점 혹은 미비점들의 결합의 심각성은 다음에 따라 달라진다.

- 미비점 혹은 미비점들로부터 초래되는 잠재적 왜곡표시의 크기
- 기업의 통제가 거래유형, 계정잔액이나 공시의 왜곡표시의 예방 또는 발견·수정에 실패할 가능성이 낮지 않은(more than remote)지 여부

미비점의 심각성은 왜곡표시가 실제로 발생하였는지 여부가 아니라, 오히려 기업의 통제가 왜곡표시를 예방 또는 발견·수정에 실패할 가능성이 낮지 않은(more than remote)지 여부로 결정된다.

감사인이 통합감사를 수행하는 동안에 왜곡표시를 식별하지 않았다고 하더라도 중요한 취약점은 존재할 수 있다. 중요한 취약점의 지표는 A83 에 기술되어 있다.

감사기준서 1100

- A75 내부회계관리제도 미비점 혹은 미비점들로부터 초래될 수 있는 왜곡표시의 크기에 영향을 미치는 요소들을 예시하면 다음과 같다.
- 미비점에 노출된 재무제표 금액 또는 거래 총액
 - 미비점에 노출된 계정이나 거래유형에서 당기에 발생하거나 미래 기간에 발생이 예상되는 활동의 규모
- A76 잠재적 왜곡표시의 크기를 평가할 때, 계정잔액 또는 거래 총액이 과대표시될 수 있는 최대금액은 일반적으로 장부상금액이다. 반면, 과소표시될 수 있는 금액은 장부상금액보다 더 클 수 있다.
- A77 위험요소는 내부회계관리제도 미비점 혹은 미비점들의 결합이 계정잔액이나 공시의 왜곡표시를 초래할 가능성이 낮지 않은(more than remote)지 여부에 영향을 준다. 해당 요소들을 예시하면 다음과 같다.
- 재무제표, 거래유형, 계정잔액, 공시 및 관련되는 경영진주장의 성격
 - 내부회계관리제도 미비점 혹은 미비점들로 인하여 발생하는 예외사항의 원인과 빈도
 - 관련 자산이나 부채의 손실이나 부정에 대한 민감성
 - 관련되는 금액을 결정하는데 요구되는 주관성, 복잡성 또는 판단의 정도
 - 해당 통제와 다른 통제와의 상호작용 또는 관계(통제들이 상호의존적인지 중복적인지 여부를 포함함)
 - 내부회계관리제도의 다른 미비점들과의 상호작용
 - 내부회계관리제도 미비점 혹은 미비점들로 인하여 향후에 있을 수 있는 영향
 - 재무보고프로세스에 미치는 다음과 같은 통제의 중요성
 - 일반적인 모니터링 통제(예, 경영진의 감시)
 - 부정의 예방과 발견에 대한 통제
 - 유의적인 회계정책의 선택과 적용에 관한 통제
 - 특수관계자와의 유의적 거래에 대한 통제
 - 기업의 정상적인 사업과정을 벗어난 유의적 거래에 대한 통제
 - 보고기간말 재무보고프로세스에 대한 통제(예, 비정상적인 분개에 대한 통제)
- A78 내부회계관리제도 미비점이 왜곡표시의 가능성이 낮지 않음을 나타내는지 여부에 대한 평가는 발생 확률을 특정 비율이나 범위로 정량화하지 않고 수행될 수 있다. 또한, 많은 경우에, 작은 규모의 왜곡표시가 규모가 큰 왜곡표시보다 발생 확률이 더 크다.
- A79 통제는 왜곡표시를 효과적으로 예방 또는 발견·수정하기 위하여 개별적으로 혹은 결합하여 운영되도록 설계될 수 있다. 예를 들어, 매출채권에 대한 통제는 계정잔액의 왜곡표시를 예방 또는 발견·수정하기 위하여 함께 운영되도록 설계된 자동통제와 수동통제를 모두 포함하여 구성될 수 있다.
- A80 내부회계관리제도 미비점은 단독으로는 중요한 취약점을 구성하기에 충분히 중요하지 않을 수 있다. 그러나, 동일한 유의적인 거래유형, 계정잔액 또는 공시; 관련경영진주장; 내부회계관리제도 구성요소에 영향을 미치는 미비점들의 결합은 중요한 취약점을 발생시키는 정도까지 왜곡표시 위험을 증가시킬 수 있다. 또한, 동일한 유의적인

감사기준서 1100

거래유형, 계정잔액 또는 공시; 관련경영진주장; 내부회계관리제도 구성요소에 영향을 미치는 미비점들의 결합은 집합적으로 유의적 미비점이 될 수 있다.

A81 보완통제는 내부회계관리제도 미비점의 심각성을 제한하고, 중요한 취약점이 되는 것을 예방할 수 있다. 중요한 왜곡표시를 예방 또는 발견·수정할 정도의 정밀한 수준으로 운영되는 보완통제만이 완화효과를 가질 수 있다. 비록 보완통제가 내부회계관리제도 미비점의 효과를 완화할 수 있다 하더라도, 보완통제가 미비점을 제거할 수는 없다.

A82 내부회계관리제도의 중요한 취약점을 나타내는 지표는 다음을 포함한다.

- 고위 경영진이 저지른 부정을 식별함(부정이 중요한지 여부는 관계없음). 여기서 고위 경영진은 대표이사, 재무담당임원, 그밖에 기업의 재무보고프로세스에 유의적인 역할을 하는 다른 고위 경영진을 포함한다
- 부정이나 오류로 인한 중요한 왜곡표시의 수정을 반영하기 위해 이전에 발행된 재무제표를 재작성함
- 재무제표의 중요한 왜곡표시가 기업의 내부회계관리제도에 의해 발견·수정되지 못하였을 상황에서 감사 중 감사인에 의해 해당 왜곡표시가 식별됨
- 기업의 재무보고 및 내부회계관리제도에 대한 지배기구의 감시가 효과적이지 않음

통합감사 중 유의적 미비점이 존재하는지 여부에 대한 결정(문단 51)

A83 문단 A74-A81 는 식별된 내부회계관리제도 미비점의 심각성 평가와 관련된 지침을 제공한다. 문단 A82 은 중요한 취약점 지표를 기술하고 있다.

A84 내부회계관리제도 미비점이 개별적으로 또는 결합하여 유의적 미비점이 되는지 여부를 결정하기 위하여 각각의 미비점의 심각성을 평가하는 것은, 통합감사 과정에서 식별된 유의적 미비점들을 경영진 및 지배기구에 서면으로 커뮤니케이션하기 위한 목적이다. 커뮤니케이션 요구사항은 문단 63-67 에 기술되어 있다.

후속사건 (문단 52-55 참조)

A85 감사기준서 560 "후속사건"은 재무제표 감사 시 후속사건에 대한 요구사항을 규정하고 지침을 제공하며, 필요에 따라 내부회계관리제도 감사에 맞게 조정되고 적용된다. 감사인은 문단 61 에 따라 경영진으로부터 후속사건과 관련한 서면진술을 입수하여야 한다.

A86 시정조치에 관한 경영진 공시에 대한 의견을 거절하는 경우에는 문단 82 을 참조한다.

A87 문단 54 와 55 의 후속사건에 대한 절차는 감사기준서 560 에 기술된 재무제표감사에서의 후속사건에 대한 절차와 유사하다.

결론 절차 (문단 56-60 참조)

A88 경영진이 내부회계관리제도 운영실태보고서를 수정하지 않는 경우 문단 77 를 적용한다. 감사인이 하나 이상의 중요한 취약점에 대하여 경영진에게 요구된 공시가 중요성의

감사기준서 1100

관점에서 공정하게 표시되어 있지 않다고 결정하는 경우에는 문단 75 도 적용한다. 경영진이 내부회계관리제도에 관한 경영진 평가를 포함하는 보고서의 제공을 거절하는 경우에는, 문단 79 을 적용한다.

서면진술의 입수 (문단 61-62 참조)

A89 재무제표감사의 일부로써 경영진의 서면진술 입수에 관한 추가적인 요구사항과 지침은 감사기준서 580 "서면진술"을 참조한다. 감사기준서 580 은 누가 서면진술에 서명해야 하는지, 서면진술의 대상기간 및 갱신된 서면진술을 언제 입수해야 하는지 등에 관한 사항을 다루고 있다.

A90 경영진이 서면진술 제공을 거부하는 경우는 감사범위 제한에 해당한다.

내부회계관리제도 관련 사항의 커뮤니케이션 (문단 63-68 참조)

A91 감사기준서 265 “내부통제 미비점에 대한 지배기구와 경영진과의 커뮤니케이션”의 내용이 이 감사기준서와 상충되는 경우에는 이 감사기준서가 우선 적용된다.

A92 상대적으로 유의적이고 추후 시정조치가 긴급한 특정 사항의 경우, 경영진이나 지배기구와의 조기 커뮤니케이션이 중요할 수 있다. 유의적 미비점과 중요한 취약점에 대한 서면 커뮤니케이션의 시기에 관계없이, 감사인은 경영진과 지배기구가 중요왜곡표시위험을 최소화하기 위한 시정조치를 적시에 취하는데 도움을 주기 위하여 경영진이나 적합한 경우 지배기구에게 우선 구두로 이 사항을 커뮤니케이션할 수 있다. 그러나 구두 커뮤니케이션이 감사인이 유의적 미비점과 중요한 취약점을 서면으로 커뮤니케이션해야 하는 책임을 경감하는 것은 아니다.

A93 만약 이전에 커뮤니케이션한 유의적 미비점과 중요한 취약점이 남아있다면, 당기 커뮤니케이션은 이전의 커뮤니케이션을 반복하거나, 단순히 이전의 커뮤니케이션과 해당 커뮤니케이션일자를 언급할 수 있다.

A94 감사인이 모든 미비점을 식별할 만큼 충분한 절차를 수행해야 하는 것은 아니다. 오히려, 감사인은 단지 알고 있는 미비점을 커뮤니케이션 할 필요가 있을 뿐이다.

A95 내부회계관리제도감사와 통합되지 않은 재무제표감사와 달리, 감사인은 유의적 미비점이나 중요한 취약점 수준에 이르지 못한 미비점도 서면으로 커뮤니케이션 하여야 한다. 이는 내부회계관리제도감사가 내부회계관리제도의 미비점을 식별하는 데 중점을 두고 있기 때문이다. 반면 재무제표의 왜곡표시를 식별하는 데 중점을 두는 (내부회계관리제도 감사와 통합되지 않은)재무제표감사에서는 미비점을 식별하는 것은 부수적인 것이다.

내부회계관리제도에 대한 보고 (문단 69-70 참조)

A96 감사인이 내부회계관리제도에 대하여 부적정의견을 표명하는 경우, 내부회계관리제도에 대한 부적정의견이 재무제표에 미치는 영향과 관련하여 문단 76 에서 요구하는 공시는

감사기준서 1100

문단 70 에서 기술된 보고서 문구와 결합될 수 있다. 감사인은 결합된 문구를 별도 문단 혹은 중요한 취약점을 식별하였다는 문단의 일부로 표시할 수 있다.

감사보고서 변형 (문단 72 참조)

- A97 감사의 범위제한은 감사인이 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없는 경우를 말하며, 다음 상황에서 발생할 수 있다.
- 기업의 통제를 벗어나는 상황
 - 감사인 업무의 성격과 시기와 관련된 상황
 - 경영진이 부여한 제약

부적정 의견 (문단 73-76 참조)

- A98 문단 48-51 는 미비점의 평가를 기술한다. 업무의 범위가 제한된 경우는 문단 78-82 을 참조한다.
- A99 감사기준서 705 "감사의견의 변형" 은 재무제표에 대한 부적정의견과 관련한 요구사항을 정하고 지침을 제공하며 필요에 따라 내부회계관리제도감사에 조정 및 적용된다. (이 감사기준서의 보론 "내부회계관리제도 감사보고서 사례" 중 사례 2. "내부회계관리제도에 대한 부적정의견" 사례 참조).
- A100 문단 74 에서 기술된 바와 같이 중요성의 관점에서 각각의 중요한 취약점이 내부회계관리제도 운영실태보고서에 포함되고 공정하게 표시된다면, 감사보고서에서는 "내부회계관리제도 운영실태보고서에 기술된 중요한 취약점"만 언급하면 되며, 각각의 중요한 취약점에 대한 설명을 포함할 필요는 없다.
- A101 문단 A98 에서 기술된 바와 같이, 문단 76 에서 요구되는 공시는 문단 70 에서 제시된 보고서 문구와 결합될 수 있다.

범위제한 (문단 78-82 참조)

- A102 감사기준서 705 는 재무제표 감사에서의 의견거절에 대한 요구사항을 규정하고 지침을 제공하며 필요에 따라 내부회계관리제도 감사에 조정 및 적용한다. (이 감사기준서의 보론 1 "내부회계관리제도 감사보고서 예시" 중 "내부회계관리제도에 대한 의견거절" 사례 참조).
- A103 범위제한이 감사인이 의견을 표명하는데 필요한 합리적인 확신을 얻는 것을 방해할 것이라는 결론을 내리는 즉시, 감사인은 내부회계관리제도에 대한 의견거절 보고서를 발행할 수 있다. 내부회계관리제도 감사를 수행할 때, 감사인이 의견을 표명하기 위한 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없을 것이라는 결론을 내리는 경우, 감사인이 의견거절 보고서를 발행하기 전에 추가적인 업무를 수행해야 할 의무는 없다.
이 경우, 감사보고서 일자에 관한 문단 71 의 지침을 따르는데 있어서, 감사보고서 일자는 감사보고서의 진술내용을 뒷받침하는 충분하고 적합한 증거를 감사인이 입수한 일자이다.

감사기준서 1100

- A104 각각의 중요한 취약점이 내부회계관리제도 운영실태보고서에 포함되고 중요성의 관점에서 공정하게 표시된다면, 감사보고서에서는 "내부회계관리제도 운영실태보고서에 기술된 중요한 취약점"만 언급하면 되며, 각각의 중요한 취약점에 대한 설명을 포함할 필요는 없다.

추가정보 (문단 83 참조)

- A105 다음은 추가적인 정보에 대한 의견을 거절할 때 쓰는 문구의 예시이다.
기타사항
우리는 [경영진의 비용-수익 분석과 같은 추가적인 정보]에 대한 감사절차를 수행하지 않았으며, 따라서 이에 대하여 의견을 표명하거나 어떠한 확신도 제공하지 않습니다.
- A106 경영진이 내부회계관리제도에 대한 연차보고서 외부에 문단 82 에서 기술된 유형의 공시를 하고 해당 공시가 기업의 재무제표에 대한 연차보고서 내의 다른 부분에 포함되어 있다면, 감사인이 해당 추가정보에 대한 의견거절을 할 필요가 없을 것이다. 그러나, 이 상황에서, 감사인이 추가정보가 내부회계관리제도 운영실태보고서와의 명백한 중요한 불일치사항 또는 사실의 중요한 왜곡표시를 포함한다고 믿는다면, 감사인의 책임은 문단 83 에 기술된 것과 동일하다.

특별 주제

부문이 다수인 기업 (문단 84-86 참조)

- A107 감사기준서 600 은 이 기준에 기술되어 있는 부문과 관련된 요구사항과 지침을 고려하여, 필요에 맞게 조정하여 내부회계관리제도감사에 적용된다.
- A108 그룹업무팀은, 개별적으로 또는 합쳤을 때, 그룹재무제표에 중요한 왜곡표시를 발생시킬 가능성이 낮은(remote) 부문을, 추가 고려에서 제외할 수 있다.
- A109 위험이 낮은 부문에서는, 그룹업무팀은 먼저 전사적 수준 통제(조직 전체에 걸쳐 적합한 통제가 존재한다는 확신을 제공하기 위해 가동 중인 통제를 포함함)를 테스트하는 것이 감사인에게 충분한 증거를 제공하는지 여부를 평가할 것이다. 그룹업무팀 또는 그룹업무팀을 대신하는 부문감사인이 특정 위험에 대한 통제 또는 그룹차원의 통제의 운영효과성을 테스트할 수 있다.

특별한 상황 (문단 87-90)

- A110 내부회계관리제도감사는 일반적으로 지분법으로 회계처리하는 피투자회사²⁸의 통제로 확대되지 않는다.
- A111 감사인은, 예를 들어 경영진이 평가기준일에 최근 취득한 사업에 대한 통제에 접근할 시간이 충분하지 않을 경우, 경영진이 『내부회계관리제도 평가 및 보고 모범규준』 및 관련 지침에 따라 해당 사업을 제외함으로써 평가를 제한하는 것이 적합하다고 결론을

²⁸ 관계기업, 공동기업 및 별도재무제표에서 지분법으로 회계처리하는 종속기업을 말한다.

감사기준서 1100

내릴 수 있다. 그러나, 사업 취득의 경우에, 그러한 제외 기간이 사업취득일로부터 1년을 초과하는 것은 적합하지 않을 것이다. 그리고 내부회계관리제도 운영실태보고서에 포함하지 않는 횟수가 1 회를 초과하는 것도 적합하지 않을 것이다. 『내부회계관리제도 평가 및 보고 모범규준』 및 관련 지침 외의 법규에서 경영진이 특정 부문을 경영진 평가에서 제외하는 것을 허용할 수 있고, 그러한 경우 해당 상황에 대한 구체적 공시를 요구할 수 있다. 만약, 감사인이 판단하기에, 경영진이 특정 부문을 경영진 평가에서 제외하는 것이 적합하다면, 감사인은 동일한 방식으로 내부회계관리제도감사에서 해당 부문을 제외할 수 있다. 이 경우는 감사의견 표명과 관련한 범위제한에 해당되지 않을 것이다.

서비스조직의 활용 (문단 91-99 참조)

- A112 감사기준서 402 는 서비스조직을 활용하는 기업의 감사를 하는 감사인(이용자기업 감사인)에게 적용되는 요구사항과 적용지침을 포함한다. 감사기준서 402 는 하나 이상의 서비스조직을 사용하는 기업(이용자기업)의 재무제표를 감사 시 충분하고 적합한 감사증거를 획득하여야 하는 감사인의 책임을 다룬다. (서비스조직이 하위서비스조직을 활용하는 경우에 대한 지침은 감사기준서 402 참조)²⁹
- A113 감사기준서 402 는 서비스조직의 서비스와 그러한 서비스에 대한 통제가 기업의 정보시스템의 일부가 되는 상황을 식별하고 있다.³⁰ 서비스조직의 서비스가 기업의 정보시스템의 일부라면, 감사기준서 402 에 기술된 바와 같이, 해당 서비스는 기업의 내부회계관리제도의 일부이다.
- A114 내부회계관리제도 감사의견과 관련성이 있는 통제가 효과적으로 운영되고 있다는 증거는 감사기준서 402 에 기술된 절차³¹를 포함하여 다음 중 하나 이상의 절차를 통해 입수할 수 있다.
- a. 입수가 가능한 경우, 유형 2 보고서를 입수함
 - b. 서비스조직의 통제에 대해 적합한 통제테스트를 수행함
 - c. 서비스조직의 통제에 대해 통제테스트를 수행한 타감사인의 업무를 활용함
- A115 감사기준서 402 에 기술된 바와 같이³² 서비스조직의 활동에 대한 통제를 이용자기업이 수립하고 운영하는 경우, 감사인은 내부회계관리제도 감사의견과 관련성이 있는 이용자기업의 통제가 효과적으로 운영되고 있다는 증거를 입수하기 위하여 해당 통제를 다음과 같이 테스트할 수 있다.
- 이용자기업이 서비스조직에 의해 처리된 항목을 선택하여 독립적으로 재수행한 것을 테스트함
 - 이용자기업이 산출보고서와 원천문서를 조정한 것을 테스트함

²⁹ 감사기준서 402 문단 A20

³⁰ 감사기준서 402 문단 03

³¹ 감사기준서 402 문단 16-17

³² 감사기준서 402 문단 A12-A13

감사기준서 1100

- A116 서비스조직 통제에 대한 기술과 설계에 관한 보고서(유형 1 보고서)는 서비스감사인의 통제테스트와 그 결과에 대한 기술, 또는 통제의 운영효과성에 대한 서비스감사인의 의견이 포함되어 있지 않으며, 따라서, 통제의 운영효과성에 대한 증거를 제공하지 않는다. 유형 1 보고서와 유형 2 보고서는 감사기준서 402에 기술되어 있다.
- A117 이 요소들은 감사기준서 402에 기술된 바와 같이, 서비스감사인의 보고서가 재무제표감사에서 감사인이 평가한 통제위험의 수준을 뒷받침할 충분하고 적합한 감사증거를 제공하는지 여부를 결정할 때 감사인이 고려하는 요소와 유사하다.³³
- A118 감사기준서 402는 보충적인 이용자기업 통제를, 해당 서비스를 설계할 때, 이용자기업이 실행할 것이라고 서비스조직의 경영진이 가정한 통제로서, 통제목적은 달성하는데 필요하다면 서비스조직의 시스템에 관한 경영진 기술서에 식별되는 통제로 정의한다.
- A119 서비스감사인의 전문가적 적격성과 독립성에 대한 정보의 적합한 출처는 감사기준서 402에서 논의된다.³⁴
- A120 서비스조직은 서비스감사인이 서비스조직 통제에 대한 기술 및 설계에 대한 보고서(유형 1 보고서) 또는 서비스조직 통제에 대한 기술, 설계 및 운영효과성에 대한 보고서(유형 2 보고서)를 발행하도록 계약할 수 있을 것이다. 유형 1 또는 유형 2 보고서는 한국공인회계사회가 제정한 “서비스조직의 통제에 대한 인증업무기준” 등 또는 권한이 있거나 인정된 기준제정기구가 제정한 다른 기준들³⁵에 따라 발행될 수 있다(이러한 기준들은 유형 1 과 유형 2 보고서를 다른 명칭, 예를 들어 유형 A 보고서와 유형 B 보고서와 같은 명칭으로 구분하고 있을 수도 있다).
- A121 서비스조직 통제의 변경에는 다음이 포함될 수 있다.
- 서비스조직의 프로세스와 정보시스템과 관련된 변경을 포함하여, 서비스조직이 경영진에게 커뮤니케이션한 변경
 - 경영진이 상호작용하는 서비스조직 담당자의 변경
 - 통제목적은 달성하는 데 필요한 통제의 설계 또는 실행의 변경
 - 서비스조직으로부터 입수하는 보고서 또는 다른 데이터의 변경
 - 서비스조직과의 계약 또는 서비스 수준 약정의 변경
 - 서비스조직의 프로세스수행에서 식별된 오류 또는 법규위반 및 부정 사건
- A122 위험이 증가할수록, 감사인이 추가적인 증거를 입수할 필요성도 증가한다. 만약 감사인이 서비스조직의 통제의 운영효과성에 대한 추가적인 증거가 요구된다는 결론을 내린다면, 감사인의 추가적인 절차는 다음을 포함할 것이다.
- 경영진에 의해 수행된 절차와 그 절차의 결과를 평가함

³³ 감사기준서 402 문단 A30-A37

³⁴ 감사기준서 402 문단 A21-A22

³⁵ 국제감사인증기준위원회가 제정한 “서비스조직의 통제에 대한 인증업무기준(International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3402, Assurance Reports on Controls at a Service Organization)”과 미국회계사회가 제정한 서비스조직 통제에 대한 감사기준서 “서비스조직(SAS 70 Service Organization)”

감사기준서 1100

- 특정 정보를 입수하기 위하여, 이용자조직을 통해 서비스조직과 연락함
- 필요한 정보를 제공할 절차를 수행하기 위해 서비스감사인이 계약을 체결하도록 요청함
- 서비스조직을 방문하고 그러한 절차를 수행함

자동화된 통제의 벤치마킹 (문단 100-102 참조)

- A123 완전히 자동화된 응용통제는 일반적으로 인간의 실패로 인한 와해에 덜 취약하다. 이러한 특성으로 인해 감사인이 "벤치마킹" 전략을 사용할 수 있다. 벤치마킹이란 운영효과성에 대한 구체적인 테스트를 반복하지 않고도 감사인이 자동화된 응용통제가 효과적이라고 결론지을 수 있도록, 효과적인 IT 일반통제와 결합할 수 있는 출발점(baseline)을 수립하여 자동화된 응용통제를 테스트하는 프로세스이다.
- A124 벤치마킹 전략을 결정할 때 평가된 위험요소가 낮은 위험을 나타내면, 평가되는 통제는 벤치마킹에 적합할 수 있다. 이러한 위험요소가 높은 위험을 나타내면, 평가되는 통제는 벤치마킹에 덜 적합하다.
- A125 운영중인 프로그램의 변경일자(compilation dates)에 대한 보고서는 프로그램 내의 통제가 변경되지 않았다는 증거로 사용될 수 있다.
- A126 자동화된 응용통제를 벤치마킹하는 것은 프로그램 변경 가능성이 희박한 소프트웨어(예를 들어, 판매자가 소스코드에 대한 접근이나 변형을 허용하지 않는 경우)를 구입하여 사용하는 기업에 특히 효과적일 수 있다.
- A127 만약 프로그램 변경, 프로그램에 대한 접근 및 컴퓨터 운영에 대한 일반통제가 효과적이고 지속적으로 테스트된다면, 그리고 자동화된 응용 통제가 감사인이 정한 출발점(즉, 응용통제를 마지막으로 테스트한 시점) 이후 변경이 없었다는 것을 감사인이 결정한다면, 감사인은 자동화된 응용통제에 대하여 전기에 수행한 구체적인 운영테스트를 반복하지 않아도 해당 자동화된 응용통제가 계속해서 효과적이라고 결론 내릴 수 있다. 감사인이 통제가 변경되지 않았음을 결정하기 위해 입수하는 증거의 성격과 범위는 상황(기업의 프로그램 변경 통제의 강도를 포함함)에 따라 달라질 수 있다.
- A128 자동화된 응용통제의 일관되고 효과적인 작동은 관련 파일, 테이블, 데이터 및 설정값에 의존할 수 있다. 예를 들어, 이자수익을 계산하는 자동화된 응용프로그램은 자동 계산에 사용되는 이자율테이블의 지속적인 무결성에 의존할 것이다.
- A129 통제는 변경되었을 수 있는 다른 사업요소에 민감할 수 있다. 예를 들어, 자동화된 통제는 파일에 양(+)의 금액만 존재할 것이라는 가정을 가지고 설계될 수 있다. 그러한 통제는 해당 계정에 음(-)의 금액(대변 금액)이 기표되기 시작하면 더 이상 효과적이지 않을 것이다.

감사기준서 1100

보론. 내부회계관리제도 감사보고서 사례

감사보고서 사례

다음은 이 감사기준서에서 기술된 감사보고서 구성요소에 대한 사례이다. 감사보고서 변형은 이 감사기준서의 문단 72-82에 기술되어 있다.

사례 1 - 내부회계관리제도 적정의견

다음은 내부회계관리제도에 대한 적정의견을 표명하는 감사보고서 사례이다.

독립된 감사인의 내부회계관리제도 감사보고서

ABC 주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

내부회계관리제도에 대한 감사의견

우리는 20X1 년 12 월 31 일 현재 「내부회계관리제도 설계 및 운영 개념체계」에 근거한 ABC 주식회사의 내부회계관리제도를 감사하였습니다.

우리의 의견으로는 회사의 내부회계관리제도는 20X1 년 12 월 31 일 현재 「내부회계관리제도 설계 및 운영 개념체계」에 따라 중요성의 관점에서 효과적으로 설계 및 운영되고 있습니다.

우리는 또한 회계감사기준에 따라, ABC 주식회사의 20X1 년 12 월 31 일 현재의 재무상태표, 동일로 종료되는 보고기간의 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표를 감사하였으며, 20X2 년 XX 월 XX 일자[내부회계관리제도 감사보고서 일자와 동일한 보고서일자] 감사보고서에서 [의견의 성격 포함]을 표명하였습니다.

내부회계관리제도 감사의견근거

우리는 회계감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준에 따른 우리의 책임은 이 감사보고서의 내부회계관리제도감사에 대한 감사인의 책임 단락에 기술되어 있습니다. 우리는 내부회계관리제도감사와 관련된 공인회계사윤리기준에 따라 회사로부터 독립적이며 공인회계사윤리기준에 따른 기타 윤리적 책임들을 이행하였습니다. 우리가 입수한 감사증거가 감사의견을 위한 근거로서 충분하고 적합하다고 우리는 믿습니다.

내부회계관리제도에 대한 경영진과 지배기구의 책임

경영진은 효과적인 내부회계관리제도를 설계, 실행 및 유지할 책임이 있으며, 내부회계관리제도 운영실태보고서에 포함된, 내부회계관리제도의 효과성에 대한 평가에 책임이 있습니다.

지배기구는 회사의 내부회계관리제도의 감시에 대한 책임이 있습니다.

내부회계관리제도감사에 대한 감사인의 책임

감사기준서 1100

우리의 책임은 우리의 감사에 근거하여 회사의 내부회계관리제도에 대한 의견을 표명하는데 있습니다. 우리는 회계감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준은 우리가 중요성의 관점에서 내부회계관리제도가 효과적으로 유지되는지에 대한 합리적 확신을 얻도록 감사를 계획하고 수행할 것을 요구하고 있습니다.

내부회계관리제도 감사는 중요한 취약점이 존재하는지에 대한 감사증거를 입수하기 위한 절차의 수행을 포함합니다. 절차의 선택은 중요한 취약점이 존재하는지에 대한 위험평가를 포함하여 감사인의 판단에 따라 달라집니다. 감사는 내부회계관리제도에 대한 이해의 획득과 평가된 위험에 근거한 내부회계관리제도의 설계 및 운영에 대한 테스트 및 평가를 포함합니다.

내부회계관리제도의 정의와 고유한계

회사의 내부회계관리제도는 지배기구와 경영진, 그 밖의 다른 직원에 의해 시행되며, [일반적으로 인정된 회계처리기준과 같은 적용 가능한 회계기준]에 따라 신뢰성 있는 재무제표의 작성에 합리적인 확신을 제공하기 위하여 고안된 프로세스입니다. 회사의 내부회계관리제도는 (1) 회사 자산의 거래와 처분을 합리적인 수준으로 정확하고 공정하게 반영하는 기록을 유지하고 (2) [일반적으로 인정되는 회계처리기준과 같은 회계기준]에 따라 재무제표가 작성되도록 거래가 기록되고, 회사의 경영진과 이사회 승인에 의해서만 회사의 수입과 지출이 이루어진다는 합리적인 확신을 제공하며 (3) 재무제표에 중요한 영향을 미칠 수 있는 회사 자산의 부적절한 취득, 사용 및 처분을 적시에 예방하고 발견하는 데 합리적인 확신을 제공하는 정책과 절차를 포함합니다.

내부회계관리제도는 내부회계관리제도의 본질적인 한계로 인하여 재무제표에 대한 중요한 왜곡표시를 발견하거나 예방하지 못할 수 있습니다. 또한, 효과성 평가에 대한 미래기간의 내용을 추정시에는 상황의 변화 혹은 절차나 정책이 준수되지 않음으로써 내부회계관리제도가 부적절하게 되어 미래기간에 대한 평가 및 추정내용이 달라질 위험에 처할 수 있습니다.

이 독립된 감사인의 내부회계관리제도 감사보고서의 근거가 된 감사를 실시한 업무수행이사는 [이름]입니다.

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두가지]

[감사인의 주소]

[감사보고서일]

사례 2 - 내부회계관리제도 부적정의견

다음은 내부회계관리제도 부적정의견을 표명하는 감사보고서 사례이다. 이 사례에서 재무제표에 대한 감사의견은 내부회계관리제도 부적정의견에 영향을 받지 않는다.

독립된 감사인의 내부회계관리제도 감사보고서

ABC 주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

내부회계관리제도에 대한 부적정의견

감사기준서 1100

우리는 20X1 년 12 월 31 일 현재 「내부회계관리제도 설계 및 운영 개념체계」에 근거한 ABC 주식회사의 내부회계관리제도를 감사하였습니다.

우리의 의견으로는 부적정의견근거 단락에 기술된 「내부회계관리제도 설계 및 운영 개념체계」의 목적을 달성하기 위한 중요한 취약점의 영향 때문에 ABC 주식회사의 내부회계관리제도는 20X1 년 12 월 31 일 현재 효과적으로 설계 및 운영되고 있지 않습니다.

우리는 또한 회계감사기준에 따라, ABC 주식회사의 20X1 년 12 월 31 일 현재의 재무상태표, 동일로 종료되는 보고기간의 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표를 감사하였으며, 20X2 년 XX 월 XX 일자[내부회계관리제도 감사보고서 일자와 동일한 보고서일자] 감사보고서에서 [의견의 성격 포함]을 표명하였습니다. 우리는 우리의 20X1 년 재무제표 감사에 적용된 감사절차의 성격, 시기 및 범위를 결정하는데 있어 식별된 중요한 취약점을 고려하였으며, 이 감사보고서는 그러한 재무제표 감사보고서에 영향을 미치지 아니합니다.

내부회계관리제도 부적정의견근거

우리는 회계감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준에 따른 우리의 책임은 이 감사보고서의 내부회계관리제도감사에 대한 감사인의 책임 단락에 기술되어 있습니다. 우리는 내부회계관리제도감사와 관련된 공인회계사윤리기준에 따라 회사로부터 독립적이며 공인회계사윤리기준에 따른 기타 윤리적 책임들을 이행하였습니다. 우리가 입수한 감사증거가 부적정의견을 위한 근거로서 충분하고 적합하다고 우리는 믿습니다.

중요한 취약점은 내부회계관리제도 미비점 혹은 미비점들의 결합으로, 회사의 재무제표의 중요한 왜곡표시가 적시에 예방되거나 발견·수정되지 못할 가능성이 낮지 않은 경우에 존재합니다. 다음의 중요한 취약점이 식별되었으며, 첨부된 내부회계관리제도 운영실태보고서에 포함되었습니다.

[내부회계관리제도 운영실태보고서에서 기술된 중요한 취약점을 식별함]

내부회계관리제도에 대한 경영진과 지배기구의 책임

경영진은 효과적인 내부회계관리제도를 설계, 실행 및 유지할 책임이 있으며, 내부회계관리제도 운영실태보고서에 포함된, 내부회계관리제도의 효과성에 대한 평가에 책임이 있습니다.

지배기구는 회사의 내부회계관리제도의 감시에 대한 책임이 있습니다.

내부회계관리제도감사에 대한 감사인의 책임

우리의 책임은 우리의 감사에 근거하여 회사의 내부회계관리제도에 대한 의견을 표명하는 데 있습니다. 우리는 회계감사기준에 따라 감사를 수행하였습니다. 이 기준은 우리가 중요성의 관점에서 내부회계관리제도가 효과적으로 유지되는지에 대한 합리적 확신을 얻도록 감사를 계획하고 수행할 것을 요구하고 있습니다.

내부회계관리제도 감사는 중요한 취약점이 존재하는지에 대한 감사증거를 입수하기 위한 절차의 수행을 포함합니다. 절차의 선택은 중요한 취약점이 존재하는지에 대한 위험평가를 포함하여 감사인의 판단에 따라 달라집니다. 감사는 내부회계관리제도에 대한 이해의 획득과 평가된 위험에 근거한 내부회계관리제도의 설계 및 운영에 대한 테스트 및 평가를 포함합니다.

감사기준서 1100

내부회계관리제도의 정의와 고유한계

회사의 내부회계관리제도는 지배기구와 경영진, 그 밖의 다른 직원에 의해 시행되며, [일반적으로 인정된 회계처리기준과 같은 적용 가능한 회계기준]에 따라 신뢰성 있는 재무제표의 작성에 합리적인 확신을 제공하기 위하여 고안된 프로세스입니다. 회사의 내부회계관리제도는 (1) 회사 자산의 거래와 처분을 합리적인 수준으로 정확하고 공정하게 반영하는 기록을 유지하고 (2) [일반적으로 인정되는 회계처리기준과 같은 회계기준]에 따라 재무제표가 작성되도록 거래가 기록되고, 회사의 경영진과 이사회의 승인에 의해서만 회사의 수입과 지출이 이루어진다는 합리적인 확신을 제공하며 (3) 재무제표에 중요한 영향을 미칠 수 있는 회사 자산의 부적절한 취득, 사용 및 처분을 적시에 예방하고 발견하는 데 합리적인 확신을 제공하는 정책과 절차를 포함합니다.

내부회계관리제도는 내부회계관리제도의 본질적인 한계로 인하여 재무제표에 대한 중요한 왜곡표시를 발견하거나 예방하지 못할 수 있습니다. 또한, 효과성 평가에 대한 미래기간의 내용을 추정시에는 상황의 변화 혹은 절차나 정책이 준수되지 않음으로써 내부회계관리제도가 부적절하게 되어 미래기간에 대한 평가 및 추정내용이 달라질 위험에 처할 수 있습니다.

이 독립된 감사인의 내부회계관리제도 감사보고서의 근거가 된 감사를 실시한 업무수행이사는 [이름]입니다.

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두가지]

[감사인의 주소]

[감사보고서일]

사례 3 - 내부회계관리제도 의견거절

다음은 내부회계관리제도 의견거절을 표명하는 감사보고서 사례이다. 이 사례에서 감사인에 의해 제한된 절차를 수행하는중 중요한 취약점이 식별되었기 때문에 감사인은 이 기준서의 문단 76 을 적용한다.

독립된 감사인의 내부회계관리제도 감사보고서

ABC 주식회사의 주주 귀중 [또는 다른 적합한 수신인]

내부회계관리제도에 대한 의견거절

의견거절근거 단락에서 기술된 사항의 유의성 때문에 우리는 감사의견의 근거를 제공하는 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없었습니다. 따라서 우리는 ABC 회사의 내부회계관리제도 효과성에 대한 의견을 표명하지 않습니다.

우리는 또한 회계감사기준에 따라, ABC 주식회사의 20X1 년 12 월 31 일 현재의 재무상태표, 동일로 종료되는 보고기간의 손익계산서(또는 포괄손익계산서), 자본변동표, 현금흐름표를 감사하였으며, 20X2 년 XX 월 XX 일자[내부회계관리제도 감사보고서 일자와 동일한 보고서일자] 감사보고서에서 [의견의 성격 포함]을 표명하였습니다. 우리는 우리의 20XX 년 재무제표 감사에 적용된 감사절차의 성격, 시기 및 범위를 결정하는데 있어 식별된 중요한 취약점을 고려하였으며, 이 감사보고서는 그러한 재무제표 감사보고서에 영향을 미치지 아니합니다.

감사기준서 1100

내부회계관리제도 의견거절근거

[의견거절을 초래하는 사항을 기술함]

상기에서 기술된 사항 때문에, 우리는 감사의견의 근거를 제공하는데 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없었습니다. 그러나 중요한 취약점이 식별되었습니다. 중요한 취약점은 내부회계관리제도 미비점 혹은 미비점들의 결합으로, 회사의 재무제표의 중요한 왜곡표시가 적시에 예방되거나 발견·수정되지 못할 가능성이 낮지 않은 경우에 존재합니다. 하나 이상의 중요한 취약점이 존재하는 경우 회사의 내부회계관리제도는 효과적이라고 간주될 수 없습니다. 다음의 중요한 취약점은 첨부된 내부회계관리제도 운영실태보고서에 포함되었습니다.

[내부회계관리제도 운영실태보고서에서 기술된 중요한 취약점을 식별하고 중요한 취약점의 성격과 중요한 취약점이 존재하였던 기간에 발행된 기업의 재무제표의 표시에 중요한 취약점이 미치는 실질적 그리고 잠재적 영향을 포함한 중요한 취약점에 대한 기술을 포함한다.]

내부회계관리제도에 대한 경영진과 지배기구의 책임

경영진은 효과적인 내부회계관리제도를 설계, 실행 및 유지할 책임이 있으며, 내부회계관리제도 운영실태보고서에 포함된, 내부회계관리제도의 효과성에 대한 평가에 책임이 있습니다.

지배기구는 회사의 내부회계관리제도의 감시에 대한 책임이 있습니다.

내부회계관리제도감사에 대한 감사인의 책임

우리의 책임은 회계감사기준에 따라 감사를 수행하고 이를 근거로 ABC 회사의 내부회계관리제도에 의견을 표명하는데 있습니다. 그러나 이 감사보고서의 의견거절근거 단락에서 기술된 사항 때문에 감사의견의 근거를 제공하는 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 없었습니다.

내부회계관리제도의 정의와 고유한계

회사의 내부회계관리제도는 지배기구와 경영진, 그 밖의 다른 직원에 의해 시행되며, [일반적으로 인정된 회계처리기준과 같은 적용 가능한 회계기준]에 따라 신뢰성 있는 재무제표의 작성에 합리적인 확신을 제공하기 위하여 고안된 프로세스입니다. 회사의 내부회계관리제도는 (1) 회사 자산의 거래와 처분을 합리적인 수준으로 정확하고 공정하게 반영하는 기록을 유지하고 (2) [일반적으로 인정되는 회계처리기준과 같은 회계기준]에 따라 재무제표가 작성되도록 거래가 기록되고, 회사의 경영진과 이사회의 승인에 의해서만 회사의 수입과 지출이 이루어진다는 합리적인 확신을 제공하며 (3) 재무제표에 중요한 영향을 미칠 수 있는 회사 자산의 부적절한 취득, 사용 및 처분을 적시에 예방하고 발견하는 데 합리적인 확신을 제공하는 정책과 절차를 포함합니다.

내부회계관리제도는 내부회계관리제도의 본질적인 한계로 인하여 재무제표에 대한 중요한 왜곡표시를 발견하거나 예방하지 못할 수 있습니다. 또한, 효과성 평가에 대한 미래기간의 내용을 추정시에는 상황의 변화 혹은 절차나 정책이 준수되지 않음으로써 내부회계관리제도가 부적절하게 되어 미래기간에 대한 평가 및 추정내용이 달라질 위험에 처할 수 있습니다.

감사기준서 1100

이 독립된 감사인의 내부회계관리제도 감사보고서의 근거가 된 감사를 실시한
업무수행이사는 [이름]입니다.

[해당 국가에 따라 회계법인의 명칭이나 감사인 개인이름, 또는 두가지]

[감사인의 주소]

[감사보고서일]