세무와회계저널
제17권 제5호 2016년 10월 pp.141～173
한국세무학회

외부감사실시내용 공시정보의 개선방안*

박경진** · 김기영*** · 송문섭****

<요 약>

본 연구는 2014년도부터 적용된 감사보고서상 외부감사실시내용 공시에 대해 설문조사분석을 실시하여 유용성과 신뢰성을 파악하고 동 제도의 문제점과 개선방안을 도출하였다. 외부감사실시내용이 법령제정시 의도한 바와 같이 회계투명성 제고 등의 목적을 달성하고 있는지 여부에 대해 살펴봄으로써 현행 제도의 문제점을 파악하고 향후 개정 방향을 제시하였다는 점에서 실무상 시사하는 바가 적지 않다고 판단된다.

외부감사실시내용의 유용성과 정보의 신뢰성을 알아보기 위하여 응답자를 정보작성자인 회계법인과 정보이용자인 외부이용자와 감독당국 등의 유형별로 나누어 살펴보았으며, 대부분 설문문항에서 유형별로 차이를 보이는 결과가 도출되었다. 정보의 유용성 측면에서는 작성자 중 대형회계법인과 감독당국에서 대체로 유용성이 높다고 나왔으며, 작성에 어려움이 예상되는 소형회계법인인 경우에는 이와 반대인 상이한 인식을 하고 있었다. 공시정보의 기대효과 등 역시 대형회계법인과 감독당국은 높다고 응답한 비율이 높았으나 소형회계법인인 경우는 그 응답비율이 낮았다. 핵심감사문제에 대해서는 감독당국과 외부이용자는 찬성하는 반면 회계법인은 전반적으로 부정적인 의견을 보였다. 외부감사실시내용의 문제점과 개선방안을 도출하기 위하여 실시한 주관식 설문조사에서는 개선이 필요한 이유에 대해서 공시정보의 부정확성과 공시정보표시방식의 통일성 결여를 가장 주된 이유로 꼽았다.

전반적인 분석 결과 외부감사실시내용의 유용성 향상을 위해서는 현장감사주요내용 등 정확히 구분하여 공시하기 어려운 항목에 대한 개선이 필요하다고 판단된다. 정확한 정보를 산출해 내기 어려운 정보를 공시할 경우 오히려 신뢰성이 떨어질 수 있기 때문에 이는 전체적으로 통합하여 정보를 산출해내는 것이 바람직하며 공시정보 역시 통일시켜 비교가능성을 향상시키고 Key Audit Matters 공시를 도입하여 보다 자세한 감사절차와 행태를 공시하는 것이 이 제도를 도입한 목적을 달성할 수 있는데 도움이 될 것이라 생각한다.

<주제어> 외부감사실시내용, 공시정보, 감사보고서, 핵심감사문제, 회계법인

---

* 본 연구는 저자들이 연구한 금융감독원의 연구용역보고서 「외부감사실시내용 공시의 유용성 향상 및 회계감독 활용방안 관련 연구」를 기초로 수정 · 발전시킨 것임
이 연구는 2016년도 명지대학교 교책중점연구소 지원으로 연구되었음

** 명지대학교 경영대학 경영학과 부교수, chichikj@mju.ac.kr, 주저자
*** 명지대학교 경영대학 경영학과 교수, kykim@mju.ac.kr, 교신저자
**** 삼일회계법인 상무이사, mssong@samil.com, 공동저자

논문접수일 2016년 7월 1일　　1차수정일 2016년 9월 26일　　게재확정일 2016년 10월 13일

Ⅰ. 서 론

우리나라의 외부감사대상 회사(이하 '외감대상 회사')는 지속적으로 증가해 오다가 금융위기 여파로 2009년에 큰 감소를 나타낸 이후, 2010년부터 다시 증가하여 2015년 말 현재 24,951사에 이르고 있다. 그러나 우리나라의 회계투명성은 금융위기 이후에도 크게 개선되지 않고 여전히 국제적으로는 낮은 수준에 머무르고 있다. 외감대상 회사에 대한 회계정보의 투명성 및 신뢰성을 향상시키기 위한 방안의 하나로 감사품질에 대한 관심은 지속적으로 증가되어왔으며, 이에 따라 감사품질의 간접 지표인 감사시간공시가 주목받아 왔다.

감사시간에 대한 공시는 금융감독원이 2001년 12월 기업회계공시를 대폭 강화하기 위해 「기업경영투명성 제고방안」[1]을 발표하면서 주요 개선 내용 중 하나로 감사인의 감사소요시간을 사업보고서에 기재하도록 요구한 것이 시초이다. 이에 따라 2003년 1월, 사업보고서 서식을 개정하여 2002년 12월 결산보고부터 보고서 제출일이 속하는 최근 3개 사업연도에 대해 외부감사인의 감사소요시간[2]을 감사인에게 확인받아 해당 회사가 기재하도록 하였다. 그러나 사업보고서에 공시되는 감사시간의 작성책임은 감사인이 아닌 감사대상 회사에 있다는 점과 감사내용 전반에 대한 정보가 없다는 점이 한계로 지적되어 왔다. 따라서 2014년 11월 29일 시행된 개정 외부감사에 관한 법률(이하 외감법) 제7조의2[3] 및 동법 시행령 제6조의2[4]에서는 감사시간을 포함한 감사인의 외부감사 실시내용 기재서류를 감사보고서에 첨부하도록 하였고, 이후 외부감사 실시내용 기재서식 신설을 포함한 외감규정시행세칙이 2014년 12월 30일에 개정되어 2014 회계연도 감사보고서부터 외부감사실시내용이 첨부되기에 이르렀다. 외부감사실시내용은 작성책임이 감사인에게 있을 뿐만 아니라 감사투입 인원수와 시간, 회계감사기준에 따른 주요 감사실시내용 등 감사수행 전반을 평가할 수 있는 중요한 정보가 포함되어 있어 감사과정의 공개를 통한 회계제도의 투명성 제고와 더불어 투자자, 감독기구, 감사인선임위원회 등 이해관계자의 의사결정에 매우 유용하게 활용될 것으로 기대되고 있다.

외부감사실시내용의 핵심 정보는 감사시간이라고 할 수 있으며, 사업보고서상 감사시간 공시

---

1) 금융감독원, 2001.12.11. 기업경영투명성 제고를 위한 공시제도의 개선

2) 현장감사 및 감사보고서 작업 등에 소요된 총 감사시간을 말한다.

3) 법 제7조의2(감사보고서의 작성) ③ 감사인은 감사보고서에 대통령령으로 정하는 바에 따라 외부감사 참여인원 수, 감사내용 및 소요시간 등 외부감사 실시내용을 기재한 서류를 첨부하여야 한다.

4) 시행령 제6조의2(감사보고서 첨부서류) ① 법 제7조의2 제3항에 따라 감사인은 다음 각 호의 내용을 기재한 서류를 감사보고서에 첨부하여야 한다.
   1. 외부감사업무에 참여한 품질관리검토자, 담당이사, 공인회계사, 수습공인회계사 및 기타 전문가의 인원 수
   2. 제1호의 구분에 따른 감사참여자의 감사시간과 총 감사시간
   3. 감사인이 법 제5조 제2항의 회계감사기준에 따라 실시한 감사업무의 내용

와 감사보고서상 감사시간 공시의 비교는 <표 1>과 같다.

〈표 1〉 사업보고서상 감사시간 공시와 감사보고서상 감사시간 공시 비교

구 분	사업보고서상 감사시간공시	감사보고서상 감사시간공시
보고주체/공시방법	해당기업이 전자공시시스템(DART)에 공시(사업보고서에 포함)	외부감사인이 전자공시시스템(DART)에 공시(감사보고서에 첨부)
적용대상	사업보고서 공시대상 기업	외감법규정 감사보고서제출 전체회사
관련근거	• 자본시장과 금융투자업에 관한 법률 및 시행령 • 증권의 발행 및 관한 규정 • 기업공시서식 작성기준	• 주식회사의 외부감사에 관한 법률 및 시행령 • 외부감사 및 회계 등에 관한 규정 및 시행세칙
포함내용	감사용역 체결현황(최근 3개 사업연도의 감사인의 명칭, 감사용역의 내용, 보수, 총소요시간 포함)	구분된 외부감사 참여인원수별 감사 소요시간과 총 감사 소요시간 (감사보수는 별도 공시되지 아니함)
기타내용	회계감사인의 명칭 및 감사의견(검토의견 포함), 회계감사인과의 비감사용역 계약체결 현황	• 직무 또는 직급에 따라 구분된 외부감사 참여인원 수와 총 외부감사 참여인원 수 (담당이사, 등록회계사, 수습회계사, 외부전문가, 품질관리 검토자) • 감사계획수립, 현장감사 주요내용, 실사내용(재고자산 등), 외부조회(매출채권 등) 내용 등 주요 감사 실시내용
작성서식	기업공시서식 작성기준 제5－2－1조	외부감사 및 회계 등에 관한 규정 시행세칙 별지 제22호서식

그러나 일부에서는 2014 회계연도 감사보고서에서 처음으로 공시된 외부감사실시내용의 유용성과 정보의 신뢰성 등에 의문을 제기하고 있으며, 이를 토대로 감사품질 향상을 통한 회계투명성 제고라는 본래 목적 달성에 회의적인 시각을 보이고 있다. 구체적으로 살펴보면 먼저 사업보고서상 감사시간과 감사보고서에 첨부되는 외부감사실시내용상 감사투입시간이 작성기준의 차이로 인하여 일치하지 않는 정보가 공시되고 있으며 이로 인해 시장의 혼란을 가중시키는 상황이 발생하고 있다. 또한 외부감사실시내용에 포함되는 각 회계감사 단계별 감사인의 수행시기 공시와 관련하여, 각 회계감사단계별로 기재되는 감사인의 수행시기를 특정하기 어려운 측면이 있음에도 일률적으로 날짜정보를 기재하도록 하고 있는 문제점이 있다. 특히 전반감사계획은 회계감사기준에 따르면 감사기간 동안 지속적인 업데이트가 필요한 절차이므로 특정일을 지정하여 기재할 수 있는 항목이 아니라는 점이다. 나아가 지배기구와의 커뮤니케이션의 횟수나 날짜의 기재가 의미 있는 정보인가에 대해서도 의문이 제기된다. 즉, 외부감사 실시내용 중 지배기구

와의 커뮤니케이션은 회계감사에서 필수적인 사항이나, 우리나라에서는 지배기구에 대한 정의가 이사회, 감사위원회, 감사 등 다양하게 해석되고 있는 상황에서 커뮤니케이션의 횟수나 날짜의 기재가 그 자체로서 의미 있는 정보인가 하는 점이다.

외부감사 실시내용 정보의 공시는 지난 몇 년간 유럽에서 제기되었던 감사보고서에 포함된 정보가 천편일률적이어서 감사보고서 이용자의 정보요구를 충족시키지 못한다는 지적을 고려하여, 국제감사인증기준위원회(International Audit and Assurance Standards Board, IAASB)가 제정한 'ISA 701 Communicating Key Audit Matters in the Audit Report'의 정신을 반영한 것으로 이해된다. ISA 701에 의하면, 감사인은 감사인의 유의한 주의(Significant Auditor Attention)가 필요한 항목에 대하여 그 선정근거와 해당 항목에 대응하기 위하여 감사인이 수행한 절차를 기술하게 하고 있다. 이를 통하여 감사보고서이용자로 하여금 해당 회계감사에서 감사인이 중요하게 판단한 항목과 그 판단근거 및 이에 대한 감사과정을 이해할 수 있게 하고, 감사보고서 이용자의 정보요구에 대응하기 위한 것이다. 그러나 우리나라 외감법에서 규정하고 있는 외부감사 실시내용은 ISA 701에서 규정하는 핵심감사문제(Key Audit Matters)와는 그 항목과 내용 면에서 크게 다르다.

이러한 점을 고려하여 본 연구에서는 현행 외부감사실시내용 공시정보가 과연 감독당국에서 의도한 바대로 회계투명성 제고에 기여하고 있는지 여부를 작성책임자인 감사인과 정보이용자 입장에서 검토하고자 한다. 즉, 현재 감사보고서의 맨 마지막에 첨부되어 있는 외부감사 실시내용의 존재와 그 내용을 이해하고 있는 이용자가 얼마나 되는지 파악하고, 이러한 정보가 이용자의 의사결정에 영향을 미칠 정도의 유용성을 가지는가에 대한 검토를 실시하고자 하는 것이다. 외부감사실시내용 전반에 대한 구체적 유용성 검증, 이해관계자의 의사결정에 필요한 감사실시 관련 정보의 종류와 범위 등에 대한 조사 등을 통하여 외부감사 실시내용 정보의 유용성을 향상시키고, 회계감독업무의 효율성을 향상시킬 수 있는 활용방안을 모색함으로써, 외부감사 실시내용의 공시가 우리나라 회계투명성을 한 단계 더 향상시키는 계기가 될 수 있을 것이다.

외부감사 실시내용을 감사보고서에 첨부하도록 함으로써 개별 항목이 갖게 되는 의미나 정보효과 또는 정보작성과 이용 측면에서의 노력이나 유용성에 관한 깊이 있는 연구가 선행되지 않은 상태에서, 본 논문은 이해관계자인 정보제공자(감사인)와 정보이용자를 대상으로 설문조사분석을 실시함으로써 동 제도의 문제점과 개선방안을 도출하였다는 점에서 실무상 시사하는 바가 적지 않다고 판단된다.

본 논문의 구성은 서론에 이어 제Ⅱ장에서는 설문분석을 통해 설문응답자로부터 외부감사실시내용 공시에 대해 전반적인 의견을 도출하고 이를 토대로 제Ⅲ장에서 외부감사실시내용의 개선방안을 제시하였으며, 마지막으로 제Ⅳ장에서 본 논문의 결론을 서술한다.

Ⅱ. 설문분석

설문지 문항 작성을 효율적으로 수행하기 위해 1단계에서는 외부감사실시내용 공시에 관해 회계사 및 감독당국 등과 사전인터뷰를 실시하였고, 2단계에서는 사전인터뷰 및 문헌연구를 통해 파악된 내용을 기반으로 외부감사실시내용 공시의 유용성을 파악하기 위한 설문지를 작성하였으며, 마지막으로 3단계에서는 작성된 설문지를 회계사 및 교수 등을 통하여 완전성 검토를 실시하였다.

이렇게 완성된 설문지를 활용하여 외부감사실시내용 작성자인 회계법인과 이용자인 감독당국 및 투자자 등 외부 정보이용자를 대상으로 설문분석을 실시하였다.

〈표 2〉 설문분석대상

구 분	내 용
그룹 1	회계법인(Big4) : 삼일, 안진, 삼정, 한영회계법인
그룹 2	회계법인(non－Big4) : Big4 이외의 회계법인
그룹 3	감독당국 : 금융감독원, 증권거래소, 회계기준원 등
그룹 4	외부 정보이용자 : 투자자, 회계교수, 재무분석가, 기업 등

설문지는 총 350명에게 배포되었으며, 이 중 218명이 응답하여 회수율은 약 62%를 나타냈다. 설문지 배포 및 응답현황은 <표 3>과 같다.

〈표 3〉 설문지 응답현황

그 룹	발송(명)	회수(명)	회수율(%)
그룹1(Big4)	100	68	68
그룹2(Non－big4)	100	57	57
그룹3(감독당국)	50	26	52
그룹4(외부 정보이용자)	100	67	67
전 체	350	218	62

설문응답자로부터 외부감사 실시내용 공시에 대해 전반적인 의견을 도출하고, 문제점과 개선방안에 대해 보다 자세한 의견을 수렴하기 위해 설문문항은 객관식과 주관식으로 나누어 작성되었다.

설문의 문항별 결과를 토대로 설문대상의 분포와 빈도를 분석하여 외부감사 실시내용 공시에

대해 전반적인 현황을 분석하였다. 설문대상 그룹별로 차이를 보이는 항목에 대해서는 통계적 차이분석을 실시하며, 서술형 의견 검토를 통하여 개선방안에 대한 접근을 시도하였다. 설문에 제시된 향후 개선 방안 등을 통하여 유용성을 높이는 방안 및 회계감독업무 활용방안을 도출하기로 한다.

1. 객관식 설문 문항 분석

응답자 유형과 각 문항별 응답 간에 통계적으로 상관관계를 살펴보기 위하여 χ^2검정을 실시하였으며 그 결과는 <표 4>와 같다.

〈표 4〉 카이제곱 검정

문항	χ^2값	자유도	근사 유의확률	문항	χ^2값	자유도	근사 유의확률
2−1	35.438a	12	.000*	2−6−1	10.040a	12	.612
2−2	35.200a	12	.000*	2−6−2	10.395a	12	.581
2−3	18.199a	12	.110	2−6−3	15.260a	12	.228
2−4−1	30.778a	12	.002*	2−6−4	7.160a	12	.847
2−4−2	33.410a	12	.001*	2−6−5	11.824a	12	.460
2−5−1−1	19.710a	12	.073	2−6−6	11.021a	12	.527
2−5−1−2	39.220a	12	.000*	2−6−7	17.654a	12	.127
2−5−1−3	38.266a	12	.000*	2−7−1	42.681a	12	.000*
2−5−1−4	37.779a	12	.000*	2−7−2	37.794a	12	.000*
2−5−1−5	50.645a	12	.000*	2−7−3	32.001a	12	.001*
2−5−2−1	23.531a	12	.024**	2−7−4	29.029a	12	.004*
2−5−2−2	39.592a	12	.000*	2−7−5	25.236a	12	.014**
2−5−2−3	41.067a	12	.000*	2−8−1	61.776a	12	.000*
2−5−2−4	39.569a	12	.000*	2−8−2	52.779a	12	.000*
2−5−2−5	47.582a	12	.000*	2−8−3	45.748a	12	.000*
2−5−3	46.818a	12	.000*	2−9−1	57.315a	12	.000*
2−5−4	55.511a	12	.000*	2−9−2	64.245a	12	.000*
2−5−5	38.082a	12	.000*	2−9−3	61.199a	12	.000*
2−5−6	32.563a	12	.001*				
2−5−7	36.764a	12	.000*				

* 유의수준 1% 하에서 유의적
** 유의수준 5% 하에서 유의적

문항 2−3, 문항 2−5−1과 문항 2−6 전체는 문항 내용이 응답자 유형에 따라 그 차이가 유의적으로 나타나지 않았다. 이는 각 문항들에 대한 답변이 응답자 유형에 따라 차이를 보이지 않는다는 의미로 외부감사실시내용과 사업보고서상 공시정보 차이인지 여부(2−3)의 경우는 대부분 응답자들이 인지한다고 대답하여 차이를 보이지 않았으며 감사 투입인원 수에 대한 공시정보가 의사결정 유용성에 도움을 주는 정도(2−5−1)에 대해서도 높음과 매우 높음을 응답한 비율이 대체적으로 높아 차이를 보이지 않는 것으로 판단된다. 의사결정 유용성 향상을 위한 외부감사실시내용의 개선필요성(2−6) 역시 대부분의 응답자가 필요성이 있다라고 대답하여 그 차이를 보이지 않았으며 그 이외의 문항들은 유의수준 0.01 또는 0.05에서 그 차이가 통계적으로 의미가 있다고 해석가능하며 이에 대한 내용은 다음 부분에서 자세히 기술하도록 한다.

가. 외부감사실시내용 공시정보에 대한 인지정도(문항 2−1)

외부감사실시내용 공시정보에 대해 어느 정도 알고 있는지를 살펴보면 '알고 있음' 이상으로 응답한 비율이 약 84.4%를 나타내고 있어 응답자 대부분이 동 제도에 대해 인지하고 있는 상태로 파악되었다. 외부감사실시내용 공시정보에 대한 인지정도를 응답자 유형별로 평균값을 비교한 결과, <표 5>에서 보는 바와 같이 회계법인 회계사들의 인지정도가 감독당국이나 외부이용자에 비하여 높게 나타나고 있다. 이러한 결과는 외부감사실시내용의 작성 주체가 외부감사인인 회계사들이라는 점에서 이해 가능하다.

〈표 5〉 외부감사 실시내용 공시정보의 인지정도

구 분	전체*1	회계법인*2	Big4	Non−big4	정보이용자*3	감독당국	외부이용자
사례수(명)	**218**	125	68	57	93	26	67
평균(5점 만점)	**3.887**	4.145	4.134	4.158	3.474	3.423	3.5
전혀 모름(%)	**1.83**	0	0	0	4.3	11.54	1.49
들어본적 있음(%)	**6.42**	3.2	2.94	3.51	10.75	7.69	11.94
알고 있음(%)	**25.23**	24.8	27.94	21.05	25.81	26.92	25.37
잘 알고 있음(%)	**26.15**	25.6	20.59	31.58	26.88	34.62	23.88
매우 잘 알고 있음(%)	**33.03**	45.6	47.06	43.86	16.13	19.23	14.93
무응답(%)	**7.34**	0.8	1.47	0	16.13	0	22.39
합 계(%)	**100**	100	100	100	100	100	100

*1 전체 : 회계법인+정보이용자
*2 회계법인 : Big4+Non-big4
*3 정보이용자 : 감독당국+외부이용자

나. 외부감사실시내용 공시정보의 정보제공 범위 적절성(문항 2－2)

외부감사실시내용 공시정보의 정보제공 범위가 적절한가에 대해 <표 6>에서 보는 바와 같이 전체 응답자 평균(3.08)은 보통으로 나타났다. 특히 회계법인의 경우 Big4와 Non－big4 모두 정보제공범위가 적절하지 않다고 응답(매우 아니다 & 아니다)한 비율이 각각 30.88%와 42.11%로 나타나, 감독당국(7.69%) 이나 외부이용자(4.48%)와 확연히 다른 입장을 보이고 있다. 이는 외부감사실시내용 공시정보의 작성자인 회계법인의 경우 일종의 영업비밀에 해당한다고 할 수 있는 세부적인 감사투입시간을 공시하는 것에 부정적일 것이라는 사전예측과 유사한 결과를 보여주는 것이다. 상대적으로 회계법인(평균 2.828)에 비해 감독당국이나 정보이용자(평균 3.474)가 정보제공범위의 적절성을 보다 긍정적으로 평가하고 있다.

〈표 6〉 외부감사 실시내용 공시정보의 정보제공 범위 적절성

(단위 : 명, 점, %)

구 분	전체	회계법인	Big4	Non－big4	정보 이용자	감독당국	외부 이용자
사례수(명)	**218**	125	68	57	93	26	67
평균(5점 만점)	**3.08**	2.828	3	2.632	3.474	3.347	3.538
전혀 모름(%)	**6.32**	11.2	7.35	15.79	0	0	0
들어본적 있음(%)	**16.51**	24.8	23.53	26.32	5.38	7.69	4.48
알고 있음(%)	**38.07**	37.6	35.29	40.35	38.71	53.85	32.84
잘 알고 있음(%)	**24.77**	17.6	20.59	14.04	34.41	34.62	34.33
매우 잘 알고 있음(%)	**5.96**	6.4	8.82	3.51	5.38	3.85	5.97
무응답(%)	**8.26**	2.4	4.41	0	16.13	0	22.39
합 계(%)	**100**	100	100	100	100	100	100

다. 외부감사실시내용과 사업보고서상 공시정보의 차이 인지 여부(문항 2－3)

상장법인이 작성하는 사업보고서에는 감사시간 및 감사보수가 공시되는 반면, 외부감사실시내용 공시제도에 따라 감사인이 작성하는 감사보고서에는 감사참여자 구분별 인원수 및 감사시간, 주요 감사실시내용 등 외부감사실시내용이 세분화되어 공시된다. 이와 같은 사업보고서상 공시정보와 외부감사실시내용 공시정보의 차이를 알고 있는가에 대해 전체 응답자의 약 55.5%가 잘 알고 있거나 매우 잘 알고 있다고 응답한 반면, 약 12.85%는 모르거나 전혀 모른다고 응답하였다. 이러한 점에 비추어 특히 감사보고서상 공시되는 감사시간과 감사보고서상 공시되는 감사시간의 산정기준이 다름에도 불구하고 이를 혼동하여 해석할 위험성이 있는 것으로 판단된다.

〈표 7〉 외부감사 실시내용과 사업보고서상 공시정보의 차이 인지 여부

구 분	전체	회계법인	Big4	Non-big4	정보이용자	감독당국	외부이용자
사례수(명)	**218**	125	68	57	93	26	67
평균(5점 만점)	**3.682**	3.821	3.881	3.75	3.462	3.615	3.385
전혀 모름(%)	**0.92**	0.8	1.47	0	1.08	0	1.49
들어본적 있음(%)	**11.93**	12	11.76	12.28	11.83	7.69	13.43
알고 있음(%)	**23.85**	21.6	19.12	24.56	26.99	30.77	25.37
잘 알고 있음(%)	**34.4**	33.6	30.88	36.84	35.48	53.85	28.36
매우 잘 알고 있음(%)	**21.1**	30.4	35.29	24.56	8.6	7.69	8.96
무응답(%)	**7.8**	1.6	1.47	1.75	16.13	0	22.39
합 계(%)	**100**	100	100	100	100	100	100

라. 사업보고서상 공시정보와 외부감사실시내용 공시정보가 회계투명성 제고에 도움을 주는 정도(문항 2-4)

사업보고서상 감사시간 및 감사보수 공시정보가 회계투명성 제고에 어느 정도 도움을 준다고 생각하는가에 대해 전체의 26.15%가 높거나 매우 높다고 응답한 반면, 낮거나 매우 낮다는 응답은 22.48%로 나타났다. 응답자 유형별로 보면 회계법인을 제외한 감독당국 및 외부이용자 평균(3.267)이 회계법인의 평균(2.855)보다 높게 나타나 사업보고서상 감사시간 및 감사보수 공시정보가 회계투명성에 도움을 주는 정도를 상대적으로 긍정적으로 평가하고 있다.

감사보고서상 외부감사실시내용 공시정보가 회계투명성 제고에 어느 정도 도움을 주는가에 대해서는 전체의 35.78%가 높거나 매우 높다고 응답한 반면, 26.61%는 낮거나 매우 낮다고 응답하여, 감사보고서상 외부감사실시내용 공시정보가 사업보고서상 감사시간 및 감사보수 공시정보보다 회계투명성에 도움을 주는 정도에 대해 더 긍정적으로 인식하고 있는 것으로 판단된다. 응답자 유형별로 보면 정보이용자(평균 3.514)가 회계법인(평균 2.239)에 비해 감사보고서상 외부감사실시내용 공시정보의 회계투명성 제고에 대해 보다 긍정적으로 응답하고 있음을 알 수 있다.

정보이용자는 새로이 공시되는 외부감사실시내용 공시정보가 사업보고서상 감사시간 및 감사보수 공시정보보다 회계투명성 제고에 보다 기여를 할 것으로 기대하고 있는 것으로 나타났다. 반면, Non-big4 회계법인의 경우 사업보고서상 공시정보와 외부감사실시내용 공시정보 모두 회계투명성에 도움을 주는 정도가 매우 낮거나 낮다고 응답한 비율이 매우 높게 나타나 다른 응답자 유형과 상당한 차이를 나타내고 있다. 외부감사실시내용 공시정보가 사업보고서상 공시정보보다 세분화되고 보다 상세함에도 불구하고 작성주체인 회계법인은 회계투명성 제고에 도움을 주는 정도에 대해 부정적인 판단을 하고 있는 점에 대해서는 원인분석이 필요하다고 보인다.

〈표 8〉 외부감사 실시내용과 사업보고서상 공시정보의 차이 인지 여부

<Panel A> 사업보고서상 공시정보가 회계투명성에 도움을 주는 정도

구 분	전체	회계법인	Big4	Non-big4	정보이용자	감독당국	외부이용자
사례수(명)	**218**	125	68	57	93	26	67
평균(5점 만점)	**3.01**	2.855	3.06	2.614	3.267	3.231	3.286
전혀 모름(%)	**6.42**	8.8	7.35	10.53	3.23	11.54	0
들어본적 있음(%)	**16.06**	21.6	11.76	33.33	8.6	7.69	8.96
알고 있음(%)	**42.66**	47.2	50	43.86	36.56	30.77	38.81
잘 알고 있음(%)	**22.48**	18.4	26.47	8.77	27.96	46.15	20.9
매우 잘 알고 있음(%)	**3.67**	3.2	2.94	3.51	4.3	3.85	4.48
무응답(%)	**8.72**	0.8	1.47	0	19.35	0	26.87
합 계(%)	**100**	100	100	100	100	100	100

<Panel B> 외부감사실시내용 공시정보가 회계투명성에 도움을 주는 정도

구 분	전체	회계법인	Big4	Non-big4	정보이용자	감독당국	외부이용자
사례수(명)	**218**	125	68	57	93	26	67
평균(5점 만점)	**3.091**	2.239	3.06	2.579	3.514	3.36	3.592
전혀 모름(%)	**7.34**	10.4	8.82	12.28	3.23	7.69	1.49
들어본적 있음(%)	**19.27**	28.8	20.59	38.6	6.45	7.69	5.97
알고 있음(%)	**28.44**	31.2	30.88	31.58	24.73	26.92	23.88
잘 알고 있음(%)	**29.36**	24	32.35	14.04	36.56	50	31.34
매우 잘 알고 있음(%)	**6.42**	4.8	5.88	3.51	8.6	3.85	10.45
무응답(%)	**9.17**	0.8	1.47	0	20.43	3.85	26.87
합 계(%)	**100**	100	100	100	100	100	100

마. 외부감사실시내용 공시정보가 의사결정 유용성에 도움을 주는 정도(문항 2-5)

외부감사실시내용 공시정보가 의사결정 유용성에 도움을 주는 정도에 대해 투입인원수(문항 2-5-1), 투입시간(문항 2-5-2), 전반감사계획(문항 2-5-3), 현장감사 주요내용(문항 2-5-4), 재고자산/금융자산 실사(문항 2-5-5), 외부조회 수행여부(문항 2-5-6), 지배기구와의 커뮤니케이션 횟수 및 수행시기(문항 2-5-7)로 나누어 설문분석을 실시하였다.

응답자 유형별로 각 문항에 대해 높음 및 매우 높음으로 응답한 비율을 비교해 보면 전체 문항에 대해 일관되게 회계법인에 비해 정보이용자의 높음 및 매우 높음 응답비율이 높게 나타나고 있다(<표 9> 참조). 즉, 외부감사실시내용의 각 항목별 공시정보가 이해관계자의 의사결정에

도움을 주는 정도에 대해 정보 제공자인 회계법인에 비해 정보이용자(감독당국 및 외부이용자)가 보다 긍정적으로 생각하고 있음을 알 수 있다.

응답자별로 나누어 구체적으로 살펴보면 감독당국의 경우 감사업무담당회계사－등록공인회계사의 투입인원수(2－5－1－3)와 투입시간(2－5－2－3), 현장감사 주요내용(2－5－4), 외부조회 수행여부(2－5－6), 재고자산/금융자산 실사(2－5－5) 순으로 의사결정 유용성에 도움을 주는 정도가 상대적으로 보다 높다고 응답하고 있다. 정보이용자의 경우 현장감사 주요내용(2－5－4), 재고자산/금융자산 실사(2－5－5), 감사업무담당회계사－등록공인회계사 투입시간(2－5－2－3)와 투입인원수(2－5－1－3) 순으로 의사결정 유용성에 도움을 주는 정도가 높다고 응답하였다. 회계법인의 경우 Big4와 Non－big4간에 상당한 차이를 보이고 있다. Big4의 경우 감사업무담당회계사－등록공인회계사 투입인원수(2－5－1－3)와 투입시간(2－5－2－3)이 가장 도움이 된다고 한 반면, Non－big4의 경우 감사업무담당회계사－등록공인회계사의 투입시간(2－5－2－3)외에 외부조회 수행여부(2－5－6), 재고자산/금융자산 실사(2－5－5) 등의 순으로 도움이 크다고 응답하였다. Non－big4의 경우 감사 투입인원수와 감사시간 정보에 대해 Big4를 비롯한 다른 응답자 유형에 비해 도움 정도가 낮다고 응답하고 있는 점은 그 원인에 대한 추가적인 분석을 필요로 한다고 판단된다.

각 문항에 대해 낮음 및 매우 낮음으로 응답한 비율을 비교해 보면 Big4를 제외한 다른 응답자 유형들은 유사한 항목별 순위를 보이고 있는 반면, Big4의 경우만 순위가 상이하게 나타나고 있다. 응답자 유형별로 각 문항에 대해 낮음 및 매우 낮음으로 응답한 비율을 비교해 보면 Big4의 경우 투입인원수와 투입시간을 제외한 다른 항목들(2－5－7, 2－5－3, 2－5－4, 2－5－5, 2－5－6)에 대해 도움이 되는 정도가 매우 낮거나 낮다고 응답한 비율이 높은 반면, 다른 응답자 유형들은 오히려 투입시간 및 투입인원수의 세부 항목들에 대해 매우 낮음 및 낮음 응답비율이 높고 현장감사 주요내용(2－5－4), 재고자산/금융자산 실사(2－5－5), 외부조회 수행여부(2－5－6)에 대해 낮은 응답비율을 보이고 있다. 특히, 전반감사계획(2－5－3)과 지배기구와의 커뮤니케이션 횟수 및 수행시기(2－5－7)에 대해 Big4는 가장 낮음 및 매우 낮음 응답 비율이 1위와 2위로 나타나는데 비해, 다른 응답자 유형들은 모두 5위 및 6위로 응답하고 있는 점은 특이점이라 할 수 있다.

결론적으로 정보의 제공자인 회계법인과 정보의 이용자인 감독당국과 외부이용자간에 외부감사실시내용이 의사결정 유용성에 도움을 주는 정도에 대해 상이한 인식을 하고 있다는 점은 향후 동 제도의 개선시 이를 해소하기 위한 방안을 마련할 필요성이 있음을 시사한다고 할 것이다.

〈표 9〉 문항별 '높음 및 매우 높음' 응답비율

(단위 : %)

구 분	Big4	Non-big4	감독당국	외부이용자
2-5-1-1	41.8	17.6	50.0	43.8
2-5-1-2	38.8	14.3	42.3	54.2
2-5-1-3	46.3	19.3	57.7	58.4
2-5-1-4	16.4	5.3	46.2	19.7
2-5-1-5	37.3	8.8	34.6	42.6
2-5-2-1	41.8	19.7	46.2	52.1
2-5-2-2	26.9	21.1	53.8	56.2
2-5-2-3	46.3	26.4	57.7	60.4
2-5-2-4	28.4	14.0	46.2	37.5
2-5-2-5	19.4	14.0	38.4	54.2
2-5-3	7.6	12.3	46.1	45.8
2-5-4	19.7	22.8	57.7	62.5
2-5-5	23.9	24.6	53.9	62.5
2-5-6	35.9	26.3	57.7	54.2
2-5-7	14.9	15.8	42.3	43.8

바. 의사결정 유용성 향상을 위한 외부감사실시내용의 개선필요성(문항 2-6)

감사투입인원수, 감사투입시간, 전반감사계획, 현장감사 주요내용, 재고자산/금융자산 실사(입회), 외부조회 수행여부, 지배기구와의 커뮤니케이션 횟수 및 수행시기로 나누어 의사결정 유용성 향상을 위한 공시정보의 개선필요성을 살펴 본 결과 전반적으로 정보이용자보다 정보제공자인 회계법인이 더 큰 필요성을 느끼고 있는 것으로 나타났다. 유형자별로 나누어 구체적으로 보면 감독당국은 지배기구와의 커뮤니케이션, 외부조회수행여부, 재고자산/금융자산실사(입회), 감사투입시간, 감사투입인원수, 전반감사계획, 현장감사주요내용 순으로 개선필요성이 높은 것으로 응답하였다. 외부이용자의 경우 현장감사주요내용, 감사투입시간, 지배기구와의 커뮤니케이션, 감사투입인원수, 전반감사계획, 재고자산/금융자산실사(입회), 외부조회수행여부 순으로 개선필요성의 정도가 높다고 응답하였다. 회계법인의 경우 공통적으로 현장감사주요내용에 대하여 개선이 가장 필요한 것으로 응답하였다. 그 다음으로는 Big4의 경우 지배기구와의 커뮤니케이션, 감사투입인원수, 전반감사계획, 재고자산/금융자산실사(입회), 재고자산/금융자산실사(입회)의 순으로 개선이 필요하다고 하였으며, Non-big4의 경우 감사투입인원수, 감사투입시간, 지배기구와의 커뮤니케이션, 전반감사계획, 외부조회수행여부, 재고자산/금융자산실사(입회)등

의 순으로 개선이 필요하다고 응답하였다. Non－big4의 경우 전반적으로 현장감사주요내용 및 감사투입인원수, 투입시간 등 감사과정의 가장 중요한 정보에 대한 개선이 필요하다고 응답한 점은 상대적으로 해당 정보의 기록에 있어서 Big4에 비하여 집계상의 어려움이 있음을 시사한다고 해석할 수 있다.

결론적으로 정보제공자와 정보이용자 입장에서 Non－big4 회계법인을 제외하고는 모두 현장감사주요내용에 대해 가장 높은 비율로 개선필요성을 응답하여 이 부분에 대한 향후 개선이 필요한 것으로 판단된다. 특히 실질적으로 외부이용자도 구분하기 어려운 감사업무별 상주 및 비상주 인원에 대한 정보는 향후 개선방향 점검시 심도있게 논의가 필요한 것으로 보인다. 또한 지배기구와의 커뮤니케이션정보에 대한 감독당국, Big4, 외부이용자가 각각 1, 2, 3순위로 개선이 필요함을 지적하였으므로 현재처럼 단순히 지배기구와의 횟수만을 표시하는 것보다 의미 있는 정보를 전달하기 위한 개선이 필요하다.

〈표 10〉 응답자 유형별 높음 및 매우 높음 응답비율 순위

(단위 : %)

순위	Big4		Non－big4		감독당국		외부이용자	
	항목	비율	항목	비율	항목	비율	항목	비율
1	2－6－4	43.3	2－6－4	41.8	2－6－7	53.8	2－6－4	39.6
2	2－6－7	43.3	2－6－1	39.3	2－6－6	50.2	2－6－2	35.4
3	2－6－1	34.3	2－6－2	39.3	2－6－5	46.2	2－6－7	34.0
4	2－6－3	34.3	2－6－7	36.8	2－6－2	40.4	2－6－1	31.3
5	2－6－6	35.8	2－6－3	33,9	2－6－1	38.5	2－6－3	31.3
6	2－6－5	34.3	2－6－6	33.3	2－6－3	34.6	2－6－5	31.3
7	2－6－2	25.4	2－6－5	28.1	2－6－4	34.6	2－6－6	29.8

사. 외부감사실시내용 공시정보의 기대효과(문항 2－7)

외부감사실시내용 공시정보의 기대효과에 대해 재무제표의 신뢰성 향상, 감사품질의 향상, 감사보수결정에의 활용, 타감사인 또는 피감사기업과의 비교분석, 감독기구의 감독기능 향상으로 나누어 살펴본 결과 정보제공자인 회계법인과 감독당국 및 외부이용자의 응답이 확연한 차이를 나타냈다. 감독당국은 타감사인 또는 타감사기업과의 비교분석의 기대효과를 가장 높게 평가하였으며, 감사품질의 향상, 재무제표의 신뢰성 향상 및 감사보수결정에의 활용, 감독기구의 감독기능향상 순으로 기대효과가 높은 것으로 응답하였다. 외부이용자의 경우 감사품질의 향상, 재무제표의 신뢰성 향상, 타감사인 또는 타감사기업과의 비교분석, 감사보수결정에의 활용, 감독기구의 감독기능향상 순으로 가대효과가 높다고 하였다. 회계법인은 Big4의 경우 타감사인 또

는 타감사기업과의 비교분석, 감독기구의 감독기능향상, 감사보수결정에의 활용, 재무제표의 신뢰성 향상, 감사품질의 향상의 순으로 기대효과가 높은 것으로 응답하였으며, Non－big4은 타감사인 또는 타감사기업과의 비교분석, 감사보수결정에의 활용, 감사품질의 향상, 감독기구의 감독기능향상, 재무제표의 신뢰성 향상의 순으로 기대효과가 높은 것으로 응답한 바, 외부이용자가 기대효과가 높다고 평가한 재무제표의 신뢰성 제고나 감사품질의 향상에 대한 기대효과는 상대적으로 낮게 평가하고 있다.

결론적으로 감독당국 및 외부이용자들은 대부분 재무제표의 신뢰성 및 감사품질의 향상에 대하여 기대효과를 높게 평가한 반면, 정보제공자인 회계법인의 경우에는 공통적으로 타감사인 또는 타감사기업과의 비교분석을 가장 높은 기대효과로 응답하고 감독기구의 감독기능향상(Big4)이나 감사보수에의 활용(Non－big4) 등을 두 번째의 기대효과로 응답하여 차이를 보이고 있다. 특히 해당정보의 공시로 인하여 Big4 회계법인은 상대적으로 감독기구의 감독기능에 활용될 것을 우려하는 답변이, 상대적으로 해당정보의 집계시스템이 정비되지 않은 Non－big4 회계법인의 경우에는 해당 정보의 공시를 통하여 감사보수에 활용될 것으로 기대하는 의견이 많아 향후 이에 대한 추이를 살펴볼 필요가 있을 것이다.

〈표 11〉 응답자 유형별 높음 및 매우 높음 응답비율 순위

(단위 : %)

순위	Big4		Non－big4		감독당국		정보이용자	
	항목	비율	항목	비율	항목	비율	항목	비율
1	2－7－4	56.7	2－7－4	35.1	2－7－4	76.9	2－7－2	64.6
2	2－7－5	38.8	2－7－3	28.1	2－7－2	57.7	2－7－1	60.4
3	2－7－3	37.3	2－7－2	22.8	2－7－1	53.8	2－7－4	58.3
4	2－7－1	35.8	2－7－5	21.1	2－7－3	53.8	2－7－3	52.1
5	2－7－2	32.8	2－7－1	12.3	2－7－5	46.2	2－7－5	45.8

아. 외부감사실시내용의 2개연도 비교공시 개선시 유용성 증대, 감사품질 및 회계투명성 향상 정도(문항 2－8)

설문응답 분석결과 정보제공자인 회계법인에 비해 정보이용자가 외부감사실시내용의 2개 사업연도 비교공시에 대해 보다 기대가 크다는 것을 알 수 있다. 감독당국과 외부이용자는 모두 정보이용자의 유용성 향상, 감사품질의 향상, 회계투명성 증대의 순으로 2개 사업연도 비교공시에 대한 효과를 압도적으로 높게 응답(최고 80.8%, 최저 47.9%)하고 있다. 반면, 상대적으로 정보를 제공하는 회계법인은 전반적으로 2개년도 비교공시에 대하여 부정적인 의견을 제시하고 있다. 특히 Non－big4 회계법인의 경우 모든 항목에 대하여 낮음 또는 매우 낮음으로 응답한 비

율이 56.1%로 상당히 부정적인 의견을 제시하였으며, Big4 회계법인의 경우에도 높음 및 매우 높음의 비율은 20% 내외임에 비하여 낮음 및 매우 낮음은 35%~40%의 응답율을 제시하여 전반적으로 부정적 의견이 지배적인 것으로 나타나고 있다. 정보제공자인 회계법인 입장에서 2개년 이상의 감사업무내용을 비교공시하는 것은 신뢰성 있는 정보의 수집상 어려움뿐만 아니라 이를 통한 해당 법인의 기밀이 노출될 가능성에 대한 우려를 표명한 것으로 해석될 수 있으나, 정보이용자들은 이에 대해 상당히 기대효과가 높으므로 향후 해당 공시제도를 계속 유지한다면 비교공시에 대한 반영은 정보이용자측면을 고려하여 적극적으로 도입할 필요성이 있을 것으로 판단된다.

〈표 12〉 응답자 유형별 높음 및 매우 높음 응답비율 순위

(단위 : %)

순위	Big4		Non-big4		감독당국		정보이용자	
	항목	비율	항목	비율	항목	비율	항목	비율
1	2-8-1	22.4	2-8-1	22.8	2-8-1	80.8	2-8-1	64.6
2	2-8-2	20.9	2-8-3	17.5	2-8-2	73.1	2-8-2	52.1
3	2-8-3	17.9	2-8-2	15.8	2-8-3	61.5	2-8-3	47.9

자. 핵심 감사문제(Key Audit Matter) 공시(문항 2-9)

영국 등 일부 국가에서는 감사보고서에 감사의견만 제시됨으로써 유용성에 한계가 있다는 문제를 해결하기 위해 기업의 지배기구와 논의를 통해 핵심 감사문제 및 이에 대한 감사인의 대응방법을 추가적으로 상세히 기술한 후 담당파트너의 이름을 기재하도록 하고 있다. 이러한 내용을 공시하도록 할 경우 정보이용자의 유용성 증대 및 감사품질과 회계투명성 증대에 어느 정도 도움이 될 것인가에 대한 설문조사 결과 감독당국과 외부이용자는 적극적으로 찬성하는데 반하여 회계법인은 전반적으로 부정적인 의견을 보였다.

감독당국과 외부이용자는 모두 핵심 감사문제를 공시할 경우 감사품질이 향상(2-9-2)될 것이라는 기대가 가장 컸으며 이에 대하여는 Big4도 동일한 의견을 제시한 것으로 나타났다. 반면 Non-big4의 경우에는 감사품질의 향상에 대해 높거나 매우 높다고 응답한 비율이 다른 기대효과에 비해 가장 낮게 나타나 대조적이었다. 전반적으로 회계법인은 핵심 감사문제 공시의 기대효과(감사품질의 향상, 정보이용자의 유용성 증대, 회계투명성 증대 등)에 대하여 대부분 20%~30% 사이의 비율로 높거나 매우 높다는 기대의견을 제시한데 반하여 해당 기대효과가 낮거나 매우 낮다고 응답한 비율은 35.8%~47.4%로 전반적으로 부정적인 의견을 보였으며 상대적으로 Non-big4 회계법인이 더욱 부정적인 의견을 제시하고 있다. 반면 감독당국과 외부이용자의 경우에는 92.3%~62.5%의 비율로 기대효과를 높게 평가하고 있다. 특히 감독당국의 경우에는 기

대효과가 낮거나 매우 낮다고 응답한 비율이 모두 0%로 최근의 회계시장의 상황에 비추어 적극적으로 찬성하는 의견을 보이고 있다.

핵심 감사문제의 도입에 대하여 정보이용자가 적극적인 의견을 표명하는 것은 당연한 것으로 판단되나, 해당 정보의 도입은 전 세계적으로 그 중요성에 대한 논의가 진행되고 있고 영국 등 일부 유럽 국가에서 도입 초기인 만큼 해당 제도의 도입에 대해서는 국내의 현황 및 동 제도를 시행할 수 있는 전제조건 등을 충분히 고려한 후에 도입을 결정하여야 할 것으로 판단된다.

〈표 13〉 응답자 유형별 높음 및 매우 높음 응답비율 순위

(단위 : %)

순위	Big4		Non-big4		감독당국		정보이용자	
	항목	비율	항목	비율	항목	비율	항목	비율
1	2-9-2	29.9	2-9-1	28.1	2-9-2	92.3	2-9-2	68.8
2	2-9-1	26.9	2-9-3	22.8	2-9-1	88.5	2-9-3	68.8
3	2-9-3	26.9	2-9-2	24.6	2-9-3	84.6	2-9-1	62.5

2. 주관식 설문 문항 분석

가. 외부감사실시내용 항목별 공시내용의 개선이 필요한 이유

외부감사실시항목별 공시내용의 개선이 필요한 이유에 대한 설문(복수응답가능)결과 공시정보의 부정확을 가장 많은 이유로 선정하였으며, 그 뒤를 이어 공시정보의 표시방식의 통일성 결여, 감사인간 또는 기업 간 비교가능성 부족, 공시정보의 불충분성, 공시정보 작성을 위한 시간부족, 회계법인 영업기밀의 노출가능성 등의 순서대로 응답하였다. 모든 응답자 집단에 있어서 공시정보의 부정확성과 공시정보표시방식의 통일성 결여를 가장 주된 이유로 꼽아 이에 대한 개선이 필요한 것으로 판단된다. 특히 집단별로 개선이유가 다른 것으로 파악되는데 Big4의 경우 작성시간의 부족도 무시할 수 없는 항목으로 이를 원인으로 공시정보의 부정확성과 공시정보표시방식의 통일성 결여를 가장 주된 이유로 꼽아 이에 대한 개선이 필요한 것으로 판단된다.

기타의견을 정보제공자와 정보이용자 입장에서 각각 요약하면 다음과 같다. 정보제공자인 회계법인은 감사보수 대비 감사투입시간이 미국 등과 비교[5]하여 매우 높고 감사보수의 현실화가

5) Accountancy 2014.11 자료 (FTSE 100 Auditors Survey 2013/2014(2012/2013) 자료에 의하면 2013년 상장법인의 경우 감사보수 평균은 71억원($7.1 million), 평균 감사시간은 17,525시간으로 평균 시간당 청구액 25만원($249)으로 나타나고 있으며, 비상장법인의 경우에는 감사보수 평균은 1.7억원($174 thousands), 평균 감사시간은 2,927시간으로 평균 시간당 청구액은 18만원($179)으로 나타남. 또한 상장법인 감사법인의 91%가 Big 4이며, 계속감사기간이 평균 23년임. 상대적으로 우리나라의 경우 시간당

이루어지지 않는 상황에서 감독기구의 감독기능강화에만 도움이 될 가능성이 있으며, 타 기업과의 비교를 통하여 보수할인 요구가 더욱 심화될 가능성에 대한 우려가 있다고 응답하였다. 또한 일반적인 작성지침이 존재하지 않는 상황에서 정보이용자는 현재의 공시정보의 양에 관계없이 의사결정에 영향을 받지 않을 것이라는 의견이 있어 정보의 제공목적을 충분히 달성하지 못하면서 회계법인의 업무량 가중으로만 연결될 가능성이 있으므로 현재의 공시항목의 변경이 없다면 이에 대한 충분한 공시가 이루어지는 지에 대한 철저한 사후관리가 필요하며, 만일 변경을 할 경우라면 불필요한 항목을 과감히 생략하고 공시내용을 좀 더 명확하고 간단하게 변경할 필요가 있다는 의견이다. 정보이용자 입장에서는 가장 먼저 정보의 신뢰성에 의문을 제기하는 의견으로 감사보고서 또는 사업보고서상 자료의 정확한 기재 및 양자 간의 차이에 대한 의문을 제시하였으며, 감사시간뿐만 아니라 감사보수와 함께 2개년의 비교공시가 필요하다는 의견과 감사보고서에 추가정보가 있다고 추가적인 효과를 기대하기 어렵다는 의견이 있다.

〈표 14〉 외부감사실시내용 항목별 공시내용 개선 필요성

(단위 : 명(%))

척 도	빈도	Big4	Non-big4	감독 당국	정보 이용자
공시정보의 부정확	117(100.0)	36(30.8)	30(25.6)	19(16.2)	32(27.4)
공시정보의 불충분	65(100.0)	11(16.9)	23(35.4)	10(15.4)	21(32.3)
공시정보 표시방식의 통일성 결여	91(100.0)	25(27.5)	23(25.3)	11(12.1)	32(35.2)
감사인간 또는 기업간 비교가능성 부족	83(100.0)	17(20.5)	27(32.5)	11(13.3)	28(33.7)
감독기구의 감독기능 향상에 도움되지 않음	54(100.0)	21(38.9)	15(27.8)	6(11.1)	12(22.2)
공시정보 작성을 위한 시간부족	61(100.0)	27(44.3)	19(31.1)	3(4.9)	12(19.7)
회계법인 영업기밀의 노출가능성	44(100.0)	19(43.2)	16(36.4)	2(4.5)	7(15.9)

나. 통합, 삭제되거나 보다 세부적으로 제공되어야 할 사항에 대한 의견

전반감사계획, 현장감사실시내용, 실사, 지배기구와의 커뮤니케이션 횟수 등은 회계법인내에서도 전문가적 판단에 따라 수행정도가 다르므로 이에 대한 개선이 필요하다는 의견이 제시되었다. 회계법인 입장에서 추가 또는 삭제되어야 할 것으로 서술한 내용을 살펴보면, 감사담당 회계사 직급별 세분화, 감사위험 등 실질적 내용의 기재, 지배기구와의 커뮤니케이션의 실질적 내용(참석자 성명, 직급 등)을 요구하고 있으며, 전반적으로 주요감사실시내용에 대한 실효성에 의문을 제기하고 있고 특히, 상주/비상주의 구분, 수습/등록의 구분, 재고실사입회, 금융자산 실사

평균감사보수는 80,000원 정도로 나타나고 있음.

입회 등의 공시, 외부조회 내용, 전반감사계획, 현장감사내용, 수행시기의 구체적 일자, 지배기구와의 커뮤니케이션 횟수 등은 공시실익이 없다는 의견을 피력하였다.

정보이용자들이 외부감사실시내용에 추가가 필요하다고 서술한 내용은 등록회계사의 경력연수, 등록회계사의 직급별 세분화 및 감사보수 등이다. 또한 지배기구와의 커뮤니케이션에 대한 보다 구체적인 내용(방법, 주요이슈, 건별 회사담당자 최고직급 기재 등), 주요감사항목에 대한 계획 내용과 그 감사결과, 내부회계관리제도 검토업무 투입시간 등도 필요하다고 응답하였다. 정보이용자들이 삭제가 필요하다고 서술한 내용은 실사입회에 참여한 회계사 인원수, 외부조회에 대한 내용 및 주요감사업무의 세분화 등이며, 너무 세분화하는 것보다 간결한 정보 또는 감사시간 및 감사보수 정도로도 충분하다는 의견도 제시되었다. 의미 없는 감사기간을 공시하기보다는 감사위험 등 실질적인 내용을 기재하도록 하는 것이 합리적이며, 감사시간의 경우 실제시간이 정확하게 집계되기 어려운 상황에서 왜곡된 정보를 제공할 가능성이 있다는 의견이 있어 이에 대한 충분히 고민이 이루어져야 할 것으로 판단된다.

다. 현행 정보에 추가로 제공될 필요가 있는 사항에 대한 의견

회계법인의 경우 감사보수를 포함한 전기와의 비교, Key Audit Matters, 지배기구와의 커뮤니케이션의 주요내용, 감사인의 감사경력, 감사보고서일 이후 투입시간, 시간당 감사보수의 급격한 변동이 있는 경우 사유, 실사·조회 등 절차미비된 사항에 대한 사유 등이 추가로 제공되어야 한다는 의견을 제시하였다.

반면, 정보이용자의 경우 감사보수, 감사인들의 전문성에 대한 사항, 감사투입 표준시간 대비 실제투입시간, 해당연도 주요이슈에 대한 내용, 처리방안, 결과 공시, 담당 이사의 유사 산업에서의 경력, 내부회계관리제도 검토업무 투입시간의 전기 대비 공시, 연결재무제표 감사 투입시간, 매출액 또는 자산규모 대비 감사보유 비율, 감사투입시간당 감사수수료, 현장감사시간 등의 정보가 추가적으로 제공될 필요가 있다는 의견을 제시하였다.

라. 외부감사실시내용 작성시 애로점에 대한 의견

외부감사실시내용 작성시 애로사항으로 가장 많은 의견은 정확한 감사시간의 산출이 어렵다는 것이다. 세부적으로 보면 분반기검토와 기말감사시간의 구분의 어려움, 공시시점이 빨라 정확한 투입인원 및 투입시간 산출의 어려움, 업무별로 구분하여 투입시간 산출, 상주/비상주인원의 구분의 모호함, 현장감사투입시간 이외의 투입시간 산정, 정확한 작성기준의 부재로 인한 작성의 어려움, 지배기구와의 커뮤니케이션 정보작성 부정확성, 감사보고서 발행시점에 감사투입시간을 제대로 집계하는 것의 어려움 등으로 나타나고 있어 정확한 감사시간 및 실시내용을 공시하기 위한 제도적 보완장치가 시급한 실정으로 판단되며, 필요에 따라 작성시간 부족을 해결하기 위하여 공시시기를 늦추는 방안 검토도 필요하다.

마. 작성자 관점에서 외부감사실시내용 공시제도의 대체방안에 대한 의견

작성자 관점에서 외부감사실시내용 공시제도의 대체방안에 대해 응답자들은 다양한 의견을 제시하였다. 구체적으로 살펴보면 산업별 표준시간 등과 함께 공시하는 것이 정보활용성 측면에서 바람직하다는 것과 감독당국에서 업종별, 규모별 감사인 최소 인력투입 및 시간 등의 가이드라인을 제시할 필요성이 있다는 점, 공시내용 작성란을 업종별 체크리스트를 만들어 활용하는 방안, 상장사는 사업보고서로 대체하고 비상장사에 대해서는 외부감사실시내용 공시제도를 폐지하는 것이 바람직하다는 의견, 감사시스템이나 절차를 보다 충실히 하고 교육시간 등을 늘리는 내실화가 필요하다는 점, 회계법인 감사인의 전체공시를 통한 투입인원과 시간의 허수 기재 방지 필요성, 감사보고서와 사업보고서 공시의 통일 도모 등이 제시되었다.

3. 설문에 대한 통계적 분석

가. Big4 회계법인과 Non－big4 회계법인 간의 차이분석

외부감사실시내용 공시정보에 대한 각 설문 문항들의 응답이 Big4와 Non－big4 간에 차이가 있는지 살펴보기 위하여 T－검정을 실시하였다. 사업보고서상의 감사보수 및 감사시간 정보와 감사보고서상 외부감사실시내용 정보가 회계투명성 제고에 어느 정도 도움을 주는지에 대해 Big4가 더 높은 값을 보이고 있으며, 그 차이도 통계적으로 1% 수준에서 유의적이다(2－4－1 & 2－4－2). 해당 정보의 제공자 또는 해당 정보 생성에 일정 관련이 있는 회계법인의 입장을 감안할 때 보다 높은 값을 나타낸 Big4의 경우도 보통에 해당하고 Non－big4는 낮음에 가까운 값을 보인 점을 고려하면 회계투명성 제고를 위한 개선방안이 마련될 필요가 있다고 판단된다.

외부감사실시내용의 각 항목별 공시정보 중 투입인원수가 이해관계자의 의사결정 유용성에 도움을 주는 정도에 대해 Big4가 모두 더 높은 값을 나타내고 있으며, 그 차이도 통계적으로 1% 수준에서 유의하였다(2－5－1). 정보제공자인 회계법인이 외부감사실시내용 공시정보 중 가장 핵심정보 중 하나인 투입인원수에 대해 Big4는 보통을 약간 상회하는 값을 나타내고, Non－big4는 낮음에 가까운 값을 나타낸 점은 동 정보를 활용하는 정보이용자 입장을 고려할 때 문제가 있는 것으로 판단되나, 한편으로는 정보를 공시하는 입장에서는 해당 정보에 대한 필요성에 대하여 의문을 가지고 있다는 반증으로도 보인다.

외부감사실시내용의 각 항목별 공시정보 중 투입시간이 이해관계자의 의사결정 유용성에 도움을 주는 정도에 대해 Big4가 모두 더 높은 값을 나타냈다(2－5－2). 담당이사의 투입시간(2－5－2－2)만 5% 수준에서 통계적으로 유의하며, 나머지는 모두 1% 수준에서 유의하였다. 투입인원수와 함께 외부감사실시내용 공시정보 중 가장 핵심정보인 투입시간 정보도 Big4의 경우에는 보통에 가까운 값을 보이고 Non－big4의 경우 낮음에 가까운 값을 나타내고 있는 점은 개선의 필요성을 시사한다고 할 수 있다.

〈표 15〉 Big4와 Non－big4 간의 차이분석

변 수	Big4	Non－big4	t값	p값
인지여부(2－1)	4.134	4.158	－0.143	0.886
제공범위 적절성(2－2)	3.000	2.632	1.927	0.056
공시정보의 차이(2－3)	3.881	3.750	0.697	0.487
사업보고서 정보의 회계투명성 제고(2－4－1)	3.060	2.614	2.715	0.008**
외부감사실시내용 공시정보의 회계투명성 제고(2－4－2)	3.060	2.579	2.568	0.011**
의사결정 유용성－품질관리자 투입인원수(2－5－1－1)	3.194	2.614	3.360	0.001**
의사결정 유용성－담당이사 투입인원수(2－5－1－2)	3.104	2.500	3.466	0.001**
의사결정 유용성－등록회계사 투입인원수(2－5－1－3)	3.209	2.649	3.158	0.002**
의사결정 유용성－수습회계사 투입인원수(2－5－1－4)	2.791	2.333	2.898	0.004**
의사결정 유용성－전산감사등 전문가 투입인원수(2－5－1－5)	3.060	2.316	4.346	0.000**
의사결정 유용성－품질관리자 투입시간(2－5－2－1)	3.164	2.589	3.178	0.002**
의사결정 유용성－담당이사 투입시간(2－5－2－2)	3.045	2.632	2.473	0.015*
의사결정 유용성－등록회계사 투입시간(2－5－2－3)	3.209	2.737	2.619	0.010**
의사결정 유용성－수습회계사 투입시간(2－5－2－4)	2.910	2.404	2.921	0.004**
의사결정 유용성－전산감사등 전문가 투입시간(2－5－2－5)	2.866	2.404	2.662	0.009**
의사결정 유용성－전반감사계획(2－5－3)	2.439	2.421	0.110	0.912
의사결정 유용성－현장감사 주요내용(2－5－4)	2.500	2.702	－1.067	0.288
의사결정 유용성－재고자산/금융자산 실사(2－5－5)	2.657	2.702	－0.219	0.827
의사결정 유용성－외부조회 수행여부(2－5－6)	2.776	2.807	－0.140	0.889
의사결정 유용성－지배기구와의 커뮤니케이션 횟수 및 수행시기(2－5－7)	2.299	2.404	－0.544	0.587
개선필요성－투입인원수(2－6－1)	3.164	3.196	－0.161	0.872
개선필요성－투입시간(2－6－2)	3.000	3.286	－1.514	0.133
개선필요성－전반감사계획(2－6－3)	3.328	3.125	0.980	0.329
개선필요성－현장감사 주요내용(2－6－4)	3.403	3.273	0.670	0.504
개선필요성－재고자산/금융자산실사(2－6－5)	3.209	3.035	0.891	0.375
개선필요성－외부조회 수행여부(2－6－6)	3.269	3.140	0.651	0.516
개선필요성－지배기구와의 커뮤니케이션 횟수 및 수행시기(2－6－7)	3.388	3.158	1.036	0.302
재무제표신뢰성 향상(2－7－1)	2.940	2.456	2.624	0.010**
감사품질의 향상(2－7－2)	2.910	2.702	1.116	0.267
감사보수결정에 활용(2－7－3)	3.104	2.737	1.982	0.050*
타감사인 또는 피감사기업과의 비교분석(2－7－4)	3.507	2.965	3.161	0.002**
감독기구의 감독기능 향상(2－7－5)	3.179	2.807	2.148	0.034*
비교공시시 정보이용자의 유용성 증대(2－8－1)	2.761	2.526	1.301	0.196
비교공시시 감사품질 향상(2－8－2)	2.761	2.474	1.677	0.096
비교공시시 회계투명성 증대(2－8－3)	2.687	2.456	1.320	0.189
KAM등 기술시 정보이용자의 유용성 증대(2－9－1)	2.836	2.702	0.691	0.491
KAM등 기술시 감사품질 향상(2－9－2)	2.881	2.614	1.350	0.180
KAM등 기술시 회계투명성 증대(2－9－3)	2.791	2.596	1.005	0.317

* $p<0.05$, ** $p<0.01$

외부감사실시내용 공시정보의 기대효과 중 재무제표의 신뢰성 향상(2－7－1)과 타감사인 또는 피감사기업과의 비교분석(2－7－4)은 통계적으로 1% 수준에서 유의하였으며, 감사보수결정에 활용(2－7－3)과 감독기구의 감독기능 향상(2－7－5)은 통계적으로 5% 수준에서 유의하였으며, 이 또한 모두 Big4가 더 높은 값을 보이고 있다. 타감사인 또는 피감사기업과의 비교분석이 기대효과 중에서는 가장 높은 값을 나타낸 점에 비추어 외부감사실시내용 공시정보가 감사인 선임시 비교 또는 유사기업과의 비교분석 등에는 유용할 것으로 회계법인이 인식하고 있음을 알 수 있다.

이외의 설문문항에 대해서는 회계법인 유형에 따라 평균차이가 통계적으로 유의한 차이를 보이지 않았다.

나. 회계법인과 비회계법인 간의 차이분석

회계법인(Big4 & Non－big4)과 비회계법인(감독당국 & 정보이용자) 간에 외부감사실시내용 공시정보에 대한 각 설문 문항들의 응답이 차이가 있는지 살펴보기 위하여 T－검정을 실시하였다. 회계법인과 비회계법인 간의 비교에서는 외부감사실시내용 항목별 공시정보의 개선 필요성과 관련한 설문(2－6)을 제외하고 다른 모든 설문에서 1% 또는 5% 수준에서 유의한 결과를 나타내고 있다.

외부감사실시내용 공시정보에 대하여 알고 있는 정도에 대해 비회계법인에 비해 회계법인이 더 높은 평균값을 보이고 있으며, 그 차이도 통계적으로 1% 수준에서 유의하였다(2－1). 이러한 점은 외부감사실시내용의 제공자가 회계법인이라는 점에서 당연한 결과로도 해석할 수 있을 것이다.

외부감사실시내용 공시정보의 정보제공 범위가 적절한가에 대해 비회계법인이 보다 높은 평균값을 나타냄으로써 회계법인에 비해 동 정보의 제공범위 적절성을 더 긍정적으로 인식하고 있는 것으로 보이며, 그 차이도 통계적으로 1% 수준에서 유의하였다(2－2). 사업보고서상 감사시간 및 감사보수 공시정보와 감사보고서상 외부감사실시내용 공시정보의 차이를 알고 있는지에 대해 회계법인의 평균값은 3.821, 비회계법인의 평균값은 3.462로 나타나 예상과 같이 회계법인이 5% 유의수준 하에서 더 높게 인지하고 있는 것을 알 수 있다.

사업보고서상의 감사보수 및 감사시간 정보와 감사보고서상 외부감사실시내용 정보가 회계투명성 제고에 어느 정도 도움을 주는지에 대해서는 둘 다 비회계법인이 더 높은 값을 보이고 있으며, 그 차이도 통계적으로 5% 수준에서 유의적이다(2－4－1 & 2－4－2). 사업보고서상의 감사보수 및 감사시간 정보와 감사보고서상 외부감사실시내용 정보 중에는 외부감사실시내용의 값이 더 높게 나타난 점에 비추어 회계투명성에 도움이 되는 정도가 더 높은 것으로 인지하고 있는 것으로 보인다. 이러한 결과는 외부감사실시내용의 공시정보가 더 상세하고 많은 정보를 담고 있기 때문인 것으로 풀이된다.

외부감사실시내용 중 투입인원수 공시정보가 이해관계자의 의사결정 유용성에 어느 정도 도움을 주는지에 대해서는 품질관리검토자의 투입인원수(2－5－1－1)의 경우5% 수준에서, 나머지 투입인원수(2－5－1－2 ~ 2－5－1－5)는 1% 수준에서 통계적으로 유의하게 비회계법인이 더 높은 값을 나타냈다. 비회계법인이 회계법인에 비해 투입인원수 공시정보가 이해관계자의 의사결정에 보다 유용하다고 생각하는 점을 고려할 때, 실제 어떤 의사결정에 어떻게 유용하게 활용될 수 있는지에 대한 고려가 필요할 것으로 판단된다.

외부감사실시내용 중 투입시간 공시정보가 이해관계자의 의사결정 유용성에 어느 정도 도움을 주는지에 대해서는 모두 1% 수준에서 통계적으로 유의하게 비회계법인이 더 높은 값을 나타냈다(2－5－2－1 ~ 2－5－2－5). 투입인원수와 마찬가지로 투입시간도 비회계법인이 회계법인에 비해 이해관계자의 의사결정에 보다 유용하다고 생각하고 있음을 알 수 있다. 외부감사실시내용의 핵심정보가 투입인원수와 투입시간이라는 점에서 정보제공자(회계법인)와 정보이용자(비회계법인)간의 시각 차를 좁힐 수 있는 방안을 강구해야 할 것으로 판단된다.

외부감사실시내용 중 전반감사계획, 현장감사 주요내용, 재고자산/금융자산실사, 외부조회 수행여부, 지배기구와의 커뮤니케이션 횟수 및 수행시기 공시정보가 이해관계자의 의사결정 유용성에 어느 정도 도움을 주는지에 대해서는 모두 1% 수준에서 통계적으로 유의하게 비회계법인이 더 높은 값을 나타냈다(2－5－3 ~ 2－5－7). 상대적으로 회계법인의 경우에는 감사에서 기본적으로 수행하는 업무이므로 이에 대한 추가적인 공시내용이 의사결정 유용성에 도움이 되지 않을 것으로 판단하고 있을 것으로 보인다.

현행 외부감사실시내용 항목별 공시정보의 개선 필요성에 대해서는 회계법인과 비회계법인 간에 통계적으로 유의한 차이를 보이지 않았다(2－6). 감사투입인원수, 전반감사계획, 현장감사 주요내용, 지배기구와의 커뮤니케이션 횟수 및 수행시기에 대해서는 회계법인이 비회계법인에 비해 보다 높은 평균값을 나타내고 있다. 즉, 회계법인이 이러한 항목들에 대한 개선필요성을 보다 높게 생각하고 있음을 알 수 있다. 감사투입시간, 재고자산/금융자산실사, 외부조회 수행여부에 대해서는 비회계법인이 회계법인에 비해 보다 높은 평균값을 나타냈다. 특히 감사투입시간 정보에 대해 비회계법인이 개선필요성을 보다 높게 생각하고 있다는 점은 실질적으로 해당 정보가 어떤 의미로 쓰일 수 있는 지에 대한 명확성이 부족하다는 판단으로 보이며, 향후 외부감사실시내용의 개선시 고려가 되어야 할 것으로 판단된다.

외부감사실시내용 공시정보의 기대효과에 대해서는 모두 비회계법인이 더 높은 값을 보이고 있으며, 그 차이도 통계적으로 1% 수준에서 유의하다(2－7－1 ~ 2－7－5). 비회계법인이 회계법인에 비해 외부감사실시내용 공시정보로 인한 재무제표의 신뢰성향상, 감사품질의 향상, 감사보수결정에 활용, 타감사인 또는 피감사기업과의 비교분석, 감독기구의 감독기능향상 등과 같은 기대효과 달성정도를 보다 높게 평가하고 있음을 알 수 있다. 즉, 비회계법인은 외부감사실시내용 공시정보에 대해 기대가 크다는 점이 확인되며, 따라서 이러한 기대효과를 실제로 달성하기 위한 구체적인 방안들이 마련되어야 할 것으로 보인다.

〈표 16〉 회계법인과 비회계법인간의 차이분석

변 수	회계법인	비회계법인	t값	p값
인지여부(2－1)	4.145	3.474	4.703	0.000**
제공범위 적절성(2－2)	2.828	3.474	－5.131	0.000**
공시정보의 차이(2－3)	3.821	3.462	2.520	0.013*
사업보고서 정보의 회계투명성 제고(2－4－1)	2.855	3.267	－3.085	0.002**
외부감사실시내용 공시정보의 회계투명성 제고(2－4－2)	2.839	3.514	－4.511	0.000**
의사결정 유용성－품질관리자 투입인원수(2－5－1－1)	2.927	3.230	－2.093	0.038*
의사결정 유용성－담당이사 투입인원수(2－5－1－2)	2.829	3.432	－4.053	0.000**
의사결정 유용성－등록회계사 투입인원수(2－5－1－3)	2.952	3.568	－4.111	0.000**
의사결정 유용성－수습회계사 투입인원수(2－5－1－4)	2.581	3.216	－4.582	0.000**
의사결정 유용성－전산감사등 전문가 투입인원수(2－5－1－5)	2.718	3.274	－3.803	0.000**
의사결정 유용성－품질관리자 투입시간(2－5－2－1)	2.902	3.311	－2.696	0.008**
의사결정 유용성－담당이사 투입시간(2－5－2－2)	2.855	3.541	－4.795	0.000**
의사결정 유용성－등록회계사 투입시간(2－5－2－3)	2.992	3.689	－4.555	0.000**
의사결정 유용성－수습회계사 투입시간(2－5－2－4)	2.677	3.351	－4.542	0.000**
의사결정 유용성－전산감사등 전문가 투입시간(2－5－2－5)	2.653	3.419	－5.468	0.000**
의사결정 유용성－전반감사계획(2－5－3)	2.431	3.324	－6.385	0.000**
의사결정 유용성－현장감사 주요내용(2－5－4)	2.593	3.689	－7.019	0.000**
의사결정 유용성－재고자산/금융자산 실사(2－5－5)	2.677	3.676	－6.074	0.000**
의사결정 유용성－외부조회 수행여부(2－5－6)	2.790	3.649	－4.929	0.000**
의사결정 유용성－지배기구와의 커뮤니케이션 횟수 및 수행시기(2－5－7)	2.347	3.324	－6.166	0.000**
개선필요성－투입인원수(2－6－1)	3.179	3.068	0.721	0.472
개선필요성－투입시간(2－6－2)	3.130	3.151	－0.133	0.894
개선필요성－전반감사계획(2－6－3)	3.236	3.203	0.228	0.820
개선필요성－현장감사 주요내용(2－6－4)	3.344	3.284	0.400	0.690
개선필요성－재고자산/금융자산실사(2－6－5)	3.129	3.230	－0.661	0.510
개선필요성－외부조회 수행여부(2－6－6)	3.210	3.301	－0.577	0.564
개선필요성－지배기구와의 커뮤니케이션 횟수 및 수행시기(2－6－7)	3.282	3.247	0.222	0.825
재무제표신뢰성 향상(2－7－1)	2.718	3.473	－4.972	0.000**
감사품질의 향상(2－7－2)	2.815	3.581	－5.290	0.000**
감사보수결정에 활용(2－7－3)	2.935	3.608	－4.454	0.000**
타감사인 또는 피감사기업과의 비교분석(2－7－4)	3.258	3.743	－3.410	0.001**
감독기구의 감독기능 향상(2－7－5)	3.008	3.500	－3.480	0.001**
비교공시시 정보이용자의 유용성 증대(2－8－1)	2.653	3.743	－7.379	0.000**
비교공시시 감사품질 향상(2－8－2)	2.629	3.595	－6.961	0.000**
비교공시시 회계투명성 증대(2－8－3)	2.581	3.527	－6.748	0.000**
KAM등 기술시 정보이용자의 유용성 증대(2－9－1)	2.774	3.824	－7.310	0.000**
KAM등 기술시 감사품질 향상(2－9－2)	2.758	3.986	－8.323	0.000**
KAM등 기술시 회계투명성 증대(2－9－3)	2.702	3.878	－8.240	0.000**

외부감사실시내용 정보의 2개 사업연도 비교 공시시 정보이용자의 유용성 증대, 감사품질 향상, 회계투명성 향상에 어느 정도 도움이 될 것인가에 대해서는 비회계법인이 더 높은 평균값을 보이고 있으며, 그 차이도 통계적으로 1% 수준에서 유의하다(2－8). 따라서 정보이용자 관점에서 외부감사실시내용을 재무제표와 마찬가지로 2개 사업연도 비교공시토록 개선하는 것을 고려해 볼 수 있을 것이다.

기업 지배기구와의 논의를 통해 도출한 핵심 감사문제(Key Audit Matter) 및 이에 대한 감사인의 대응방법을 상세히 기술한 후 담당파트너의 이름을 기재하도록 할 경우 정보이용자의 유용성 증대 및 감사품질과 회계투명성 증대에 어느 정도 도움이 될 것인가에 대해 비회계법인이 더 높은 평균값을 나타냈으며, 그 차이도 통계적으로 1% 수준에서 유의하다(2－9). 특히 비회계법인의 경우 동 문항에 대한 평균값이 가장 높게 나타나고 있다. 이러한 결과는 정보이용자들이 현행 감사보고서 및 외부감사실시내용보다 더 상세한 정보를 원한다는 것을 알 수 있다. 따라서 향후 외부감사실시내용 개선시 이러한 점을 고려할 필요가 있을 것이다.

Ⅲ. 외부감사실시내용의 개선방안

외부감사실시내용은 감사투입 인원수와 시간, 회계감사기준에 따른 주요 감사실시내용 등 감사수행 전반을 평가할 수 있는 중요한 정보가 포함되어 정보이용자의 의사결정에 다양하게 활용될 것으로 예상된다. 설문분석(문항 2－5)에 의하면 정보이용자(감독당국과 외부이용자)가 정보제공자인 회계법인에 비해 외부감사실시내용 공시정보가 의사결정에 도움을 주는 정도에 대해 보다 긍정적으로 평가하고 있음을 알 수 있다. 또한 설문분석(문항 2－7)에서도 외부감사실시내용 공시정보의 기대효과에 대하여 감독당국은 타감사인 또는 타감사기업과의 비교분석을, 외부이용자는 감사품질의 향상을, 정보제공자인 회계법인은 모두 타감사인 또는 타감사기업과의 비교분석을 가장 많은 비율로 선택하여 비교가능성 및 감사품질의 향상에 대한 기대가 큰 것을 알 수 있다.

그러나 외부감사실시내용과 관련한 설문분석, 공시자료를 활용한 현황분석 및 회귀분석 등을 실시한 결과 외부감사실시내용의 유용성 향상을 위해서는 현행 공시제도의 개선 또는 보완될 사항들이 발견된다. 설문분석(문항 2－6)에 의하면 정보제공자인 회계법인과 정보이용자인 감독당국 및 일반이용자 중 Non－big4 회계법인을 제외하고 모두 현장감사주요내용에 대해 가장 높은 비율로 개선이 필요하다고 응답하였다. 특히 정보제공자 입장에서도 구분의 어려움을 느낀 감사업무별 상주/비상주인원 등의 구분이나, 단순한 횟수만을 표시하는 지배기구와의 커뮤니케이션 횟수 등은 회계투명성을 위한 관점에서 보았을 때 개선이 절대적으로 필요한 부분으로 판단된다. 주관식 설문에서도 공시정보의 부정확성이나 공시정보표시방식의 통일성 결여 등이 개

선되어야 한다는 의견이 주를 이루고 있어 공시정보의 신뢰성 향상에 대한 노력을 기울여야 할 필요가 있다.

이와 같은 설문조사결과를 바탕으로 외부감사실시내용의 공시가 감사업무의 이해증진을 통하여 회계정보의 투명성이 향상되었다고 결론내리기는 아직 시기상조인 것으로 판단된다. 설문조사결과에서도 공시제도로 인한 회계정보의 투명성향상 질문에 대하여 정보이용자의 평균은 5점 척도에서 3.59, 제공자의 평균은 2.24로 아주 높다고 할 수 없는 수준으로 전반적인 설문의 분석결과 외부감사실시내용 공시제도의 도입에 따른 기대효과를 도입초기인 현재시점에서는 충분히 달성하고 있는 것으로 보기 어렵다. 따라서 외부감사실시내용 제도의 도입에 따른 기대효과를 충분히 달성하기 위해서는 다음과 같은 개선이 필요할 것으로 판단된다.

1. 현행 외부감사실시내용 공시양식의 개선

2014년을 대상으로 처음 실시된 공시내용의 서식은 본 연구의 설문결과 분석 및 통계분석 등에서 살펴본 바와 같이 공시내용의 신뢰성을 확보하기 위해서 많은 문제점을 가지고 있다. 따라서 설문 분석 결과를 바탕으로 몇 가지 개선안을 제시하고자 한다.[6] 첫째, 감사시간, 현장감사주요내용 중 인원(상주/비상주), 일수 등으로 구분표시되어 현재의 서식에서 일수 및 상주/비상주의 구분을 삭제하고 전체적으로 시간으로만 외부감사실시내용을 공시하도록 개선할 필요가 있다. 둘째, 해당 피감사기업이 속한 산업내의 평균감사시간 등으로 제공하여 해당기업과 비교할 수 있는 정보를 감독기구에서 제공하여 기재할 수 있도록 한다. 셋째, 입증감사의 범위를 결정하기 위한 필수평가항목인 내부통제제도 평가에 소요된 감사시간을 별도로 표시하도록 한다. 넷째, 재고자산 실사 및 금융자산 실사 및 외부조회로 구분되어 있는 현재의 서식을 하나로 통합하여 실사 등에 소요된 총시간만을 기재하도록 한다. 다섯째, 지배기구와의 커뮤니케이션횟수와 일자만을 기재하는 현재의 서식을 개선하여 지배기구와 논의된 주요사항을 별도의 내용으로 표시하도록 한다. 마지막으로 향후 정보내용의 비교가능성을 위하여 2개년 또는 3개년을 비교하는 서식으로 개정하여 정보유용성을 향상시키도록 서식을 개정한다.

감사보수에 대한 정보가 동시에 공시될 경우 회계법인의 원가정보 공개로 인한 어려움을 고려하여 외부감사실시내용에서는 감사보수 정보를 공시하지 않는 것이 바람직하다고 판단된다.

2. 외부감사실시내용의 비교가능성 제고

감사보고서상 동일공시내용에 대한 작성내용이 일치하지 않아 기업간 비교가능성이 떨어지며 이에 대한 보완작업이 필요하다. 외부감사실시내용 공시정보의 개선필요성 이유에 대한 설문

6) 개선내용을 반영한 서식개정(안)은 [부록 2]을 참조할 것

분석(문 3－3)에서도 감독당국을 제외한 일반 이용자 집단에서는 공시정보 표시방식의 통일성 결여를 가장 중요한 이유로 선정[7]하였듯이 현재의 공시정보는 시간, 일수, 인원 등으로 그 기록의 단위가 달라 전체적으로 이해하고 비교하는 것이 어려운 실정이다. 예를 들어 외부감사실시내용 기재서식 중 '2. 감사참여자 구분별 인원수 및 감사시간'과 '3. 주요감사실시내용'에 기재하는 내용이 동일한 내용임에도 이를 상호 비교할 수 없는 문제점이 있다.[8] 물론 자료를 공시하는 회계법인 입장에서는, 설문조사결과에서도 나타났듯이 공시정보의 개선필요성 이유 중, 회계법인의 영업기밀 노출가능성을 가장 중요한 이유로 선정한 것에서 알 수 있듯이 감사업무와 관련된 정보공개는 일종의 영업기밀을 제공하는 것과 같아 이를 부분적으로 방어하는 차원에서 동일 내용 정보의 제공단위를 달리한 것으로 이해될 수도 있으나 정보이용자 입장에서 동일기업에 대한 전체정보를 서로 비교할 수 없다는 한계점이 존재하므로 정보이용자 측면에서 동일기업에 대한 서식 내에서의 비교가능성을 향상시키기 위한 개선작업이 필요한 것으로 판단된다.

따라서 향후 2개년(감사보고서 재무제표 비교공시) 또는 3개년(현재 사업보고서상 감사시간 및 감사보수 공시) 등으로 비교하여 외부감사실시내용을 공시하도록 제도를 개선할 필요성이 있다. 외부감사실시내용의 2개년도 비교공시에 대한 설문조사(문 2－8)에서도 회계법인의 경우 전반적으로 20% 정도만이 동 제도가 향후 정보이용자의 유용성 향상, 감사품질의 향상 및 회계투명성을 증대시킨다고 응답한 것에 비하여 정보이용자 집단의 경우 감독당국(61.5%～80.8%)과 기타 정보이용자(47.9%～64.6%)는 비교공시에 대한 유용성을 높이 평가하고 있다. 감사보고서상 외부감사실시내용이 2014년도를 대상으로 최초로 공시되는 자료이므로 1개년치만 공시[9]된 점은 이해되나 전술한 집계대상의 불명확성 또는 공시 이후 추가시간 등에 대한 자료 등으로 인하여 최초 공시되는 정보가 달라질 가능성 및 전기 대비 특이사항 등의 파악을 통하여 동일기업에 대한 기간간 비교가능성을 높이고 이를 통한 정보의 목적적합성을 제고시킬수 있다는 점에서 2개년 또는 3개년의 자료를 비교공시제도의 도입을 검토할 필요가 있다. 이를 통하여 정보이용자입장에서 동일 기업에 대한 추세분석 등을 통한 이해증진 및 이를 통한 이상항목의 발견용이성 등의 편의를 증진시키고 회계법인 입장에서도 이와 같은 사실에 주목할 경우 궁극적으로 회계투명성을 향상시킬 수 있을 것으로 기대된다.

또한 외부감사실시내용 공시 목적이 투자자 등에게 감사품질 평가정보를 제공함으로써 감사품질 경쟁을 유도하기 위한 것이라면, 공시된 정보를 기초로 규모별 또는 동종 업종별 평균 감사시간 등을 금감원에서 추가적으로 제공하여 정보이용자의 편의를 증진시키는 방안도 고려하

---

7) 자세한 내용은 제2장 3절을 참조할 것.

8) 외부감사실시내용 중 '2. 감사참여자구분별 인원수 및 감사시간'은 전체 인원 및 감사시간을 기록하도록 되어 있고, '3. 주요감사 실시내용'은 일수 및 상주・비상주 인원으로 기록하도록 되어 있어 전체적으로 동일한 내용임에도 양자간의 직접적인 비교가 어렵도록 구성되어 있음

9) 사업보고서상 감사시간 및 감사보수가 처음으로 공시되던 첫 해(2013년 대상)에는 과거 2개년치의 감사시간과 감사보수를 함께 공시하도록 하였음

여야 할 것이다.

3. 상장기업 공시제도의 개선

관계 법령에 따라 상장법인의 외부감사인은 정기주주총회 1주일 전까지 감사보고서를 제출하여야 하며, 당해 상장법인은 정기주주총회가 종료되고 난 후 결산일로부터 3개월 이내에 사업보고서를 공시하여야 한다. 투자자 입장에서는 외부감사인의 감사보고서와 이에 첨부된 재무제표를 먼저 접하고, 경영자가 작성하는 사업보고서는 결산일로부터 3개월이 경과하여야 접할 수 있다. 선진국의 경우 감사위원회가 재무제표의 발행을 승인하고, 경영자가 사업보고서를 공시하는 시기와 외부감사인의 감사보고서 제출시기가 거의 일치한다. 이는 투자자로 하여금 재무제표, 사업보고서, 감사보고서를 모두 동시에 접하게 함으로써 재무적·비재무적 정보를 파악하고, 분석할 수 있도록 하기 위함이다. 아울러 미국의 증권거래위원회(SEC)는 적정의견이 아닌 감사의견이 표명된 재무제표는 시장에 공시하지 못하게 함으로써 투자자를 보호하고 있다. 따라서 경영자가 재무제표를 작성하고, 공시함에 있어 외부감사인이 적정의견을 표명하지 못하는 상황에서는 사업보고서 제출시한을 연기하도록 하여, 불완전하거나 불확실성이 높은 재무제표가 시장에 공시되지 못하게 한다.

투자자를 보호하고, 시장에 투명한 재무정보를 제공하기 위하여 감사의견과 사업보고서 제출기한에 관한 우리나라의 상장기업공시제도의 보완이 필요하다. 현재 전 세계적으로 감사시간과 감사보수를 법적으로 공시하는 나라는 우리나라가 유일한 실정이다. 가까운 대만의 경우에도 감사시간은 공시되지 않고 있고, 감사보수에 대하여도 특정한 경우에만 감사보수를 공시하도록 하고 있다. 국내에서는 아직까지 감사의 사회적 필요성에 비하여 그 대가를 제대로 지불하지 않는 것이 현실이며 이로 인하여 매년 계속적으로 시간당 감사보수는 하락하고 있다. 정보이용자 입장에서 감사시간과 감사보수가 동시에 공시될 경우 설문조사결과에서 정보이용자들이 기대하는 것처럼 타기업 또는 타감사인과의 비교가능성이 높아지는 효과는 존재하나, 자칫 이를 통하여 감사보수를 현재 수준보다 더 할인하도록 요구하는 부작용의 가능성도 부인할 수 없다. 그러므로 대만의 사례를 참고하여 감사보수가 전기대비 일정비율 하락한 경우나, 신규감사인의 경우 감사보수가 전임감사인보다 하락한 경우 등 감사업무를 위한 충분한 시간투입이 우려되는 경우에만 감사보수를 공개하도록 함으로써 회계법인이나 정보이용자가 감사품질이 우려할 만한 사항들에 대해서 더욱 집중할 수 있는 공시제도로 개선할 필요성이 있다.

Ⅳ. 결 론

2014년 외감법 개정을 통하여 감사인의 외부감사 실시내용 기재서류가 감사보고서에 첨부된 것은 감사과정의 공개를 통하여 회계제도의 투명성을 제고하려는 취지가 반영된 것이다. 외부감사인의 감사의견은 감사계획수립, 현장감사, 실사(입회), 조회 등의 복잡한 과정을 거쳐 형성되나 감사보고서에는 이러한 내용에 대한 언급 없이 감사의견만 공시되어 투자자들이 감사인의 감사수행 방법이나 감사충실성 등 감사품질을 평가할 수 있는 정보가 미흡하다는 지적에 따라 외부감사실시내용을 공시하도록 법령이 마련된 것이다. 이러한 제도의 도입배경에는 외부감사인의 감사업무에 대한 이해증진과 보다 많은 정보를 통한 감사품질 측정, 각 기업 간 감사품질의 비교, 나아가서는 전체 회계업계의 투명성 제고를 통한 투자자의 보호 등이 있다. 본 연구는 2014년도부터 적용된 감사보고서상 외부감사실시내용 공시에 대해 정보제공자인 감사인과 정보이용자를 대상으로 설문조사분석을 실시하여 유용성과 신뢰성을 파악하고 동 제도의 문제점과 개선방안을 도출하였다.

객관식 설문에 대한 분석 결과 외부감사실시내용 공시정보의 인지정도에 대한 설문에는 회계법인이 더 많이 알고 있는 것으로 나타났으며, 외부감사실시내용 공시정보의 정보제공 범위 적절성 관련 설문에서는 회계법인은 적절치 않다고 답하여 감독기구와 상반된 입장으로 나타났다. 외부감사실시내용과 사업보고서상 공시정보의 차이 인지 여부 관련 설문에서는 전체 응답자의 약 60%가 잘 알고 있거나 매우 잘 알고 있다고 응답하였으며, 사업보고서상 공시정보보다 외부감사실시내용 공시정보가 회계투명성 제고에 도움을 더 주는 것으로 인식되고 있다. 외부감사실시내용 공시정보가 의사결정 유용성에 도움을 주는 정도에 대하여는 감독당국이 회계법인에 비하여 상대적으로 유용성을 높게 평가하고 있어 양자 간에 상이한 인식을 하고 있는 것으로 파악되었다. 의사결정 유용성 향상을 위한 외부감사실시내용의 개선 필요성과 관련된 설문에서는 현장감사실시내용에 관한 사항과 지배기구와의 커뮤니케이션 횟수 및 시기에 관한 사항이 가장 개선되어야 할 사항으로 파악되었다. 외부감사실시내용 공시정보의 기대효과에 관하여는 비교가능성 제고가 가장 높게 나타났으며, 감독기능향상에 대한 기대효과가 가장 저조하였다. 외부감사실시내용 공시정보의 2개연도 비교공시 방안과 Key Audit Matters 공시에 관한 설문에서는 정보유용성향상, 감사품질향상 및 투명성제고 측면에서 모두 2개 연도 비교공시보다 Key Audit Matters 공시가 우수한 것으로 나타났다. 객관식 설문조사 결과 설문응답자들은 사업보고서상 공시정보보다 감사보고서에 공시되는 내용이 회계투명성제고에 보다 도움이 된다고 판단하고 있다. 개선이 필요한 분야는 현장감사실시내용 및 지배기구와의 커뮤니케이션으로 정보유용성향상, 감사품질향상 및 투명성제고 측면에서 지배기구와의 커뮤니케이션 내용 중 주요사항을 감사보고서에 직접 기술하는 Key Audit Matters 공시를 도입하는 것이 전체적인 설문결과를 반영하는 방안으로 판단된다.

본 연구는 외부감사실시내용이 법령제정시 의도한 바와 같이 회계투명성 제고 등의 목적을 달성하고 있는지 여부에 대해 살펴봄으로써 현행 제도의 문제점을 파악하고 향후 개정 방향을 제시하였다는 점에서 실무상 시사하는 바가 적지 않다고 판단된다. 향후 외부감사실시내용의 공시정보가 다년간 축적되어 보다 많은 자료를 이용한 분석을 통해 근본적으로 우리나라의 회계투명성 제고 방향을 제시할 수 있는 연구가 활성화되기를 기대한다.

참고문헌

권수영 · 김문철 · 정태진. 2005. “감사시간과 감사품질이 감사보수에 미치는 영향”. 회계학연구 제30권 제4호 : 47－76.

권수영 · 신현걸 · 정재연. 2006. “감사시간과 감사보수가 이익조정에 미치는 영향”. 회계학연구 제31권 제4호 : 175－202.

노준화 · 배길수. 2008. “적정감사보수와 적정감사투입시간에 대한 감사인들의 인식 : 설문조사 결과”, 회계저널 제17권 제1호 : 1－26.

배길수 · 최승욱 · 이재은. 2014. “감사파트너 경험에 따른 감사시간 · 감사보수 및 감사품질의 차이”, 회계저널 제23권 6호 : 175－235.

신현걸 · 정수진. 2016. “외부감사실시내용의 공시 실태 분석－감사시간을 중심으로－”. 세무와 회계저널 제17권 제2호 : 223－253.

이재은. 2012. “감사법인특성과 감사시간 · 감사법인특성 결합효과의 감사품질 관련성”, 회계학연구 제37권 제2호 : 63－97.

정태범 · 박희우. 2006. “감사기간 공시의 적정성 연구”. 회계저널. 제15권 제3호 : 57－83.

주인기 · 최 관 · 정문종 · 김정국. 1999. “적정감사시간과 감사보수에 관한 연구”, 한국공인회계사회.

최 관 · 백원선. 1998. “감사인의 유형과 감사품질 : 감사보수와 감사시간을 중심으로”, 회계학연구 제23권 제2호 : 49－75.

최승욱 · 이재은 · 배길수. 2015. “감사시장에 대한 파트너 차원의 조사 : 기술통계분석을 중심으로”, 회계저널 제24권 제1호 : 71－115.

황인태 · 강선민 · 정도진. 2009. “Big4 감사품질의 우수성은 모든 규모의 기업에 적용되는가?”, 경영학연구 제38권 제1호 : 1－34

Beatty, R. 1989. Auditor reputation and the pricing of intial public offering. *The Accounting Review* 65 (October) : 693－709.

Becker, C. L., M. L. DeFond, J. Jiambalvo, and K. R. Subramanyam. 1998. The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research* (Spring) : 1－24.

Buzby, L. Stephen. 1974. The Nature of Adequate Disclosure. *Journal of Accountancy*(April) : 38－45.

DeAngelo, L.. 1981. Auditor independence, low－balling and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics* 1 : 113－127.

_____. 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3) : 183－199.

DeFond, M. and K. Subramanyam. 1998. Auditor changes and discretionary accruals. *Journal of Accounting and Economics* 25 : 35－68.

Francis, J. 1984. The effect of audit firm size on audit prices : A study of the Australian market. *Journal of Accounting and Economics* 6(August) : 133－151.

Francis, J. and D. Simon. 1987. A test of audit pricing in the small－client segment of the U.S. aud it market. *The Accounting Review* 25 (January) : 145－157.

Gul, F., D. Wu, and Z. Yang. 2013. Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data. *The Accounting Review* 88(6) : 1993－2023.

Jones, J. J. 1991. Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research* 29 : 193－228.

Krishnan, G. V. 2003. Audit quality and the pricing of discretionary accruals. *Auditing : A Journal of Practice and Theory* (March) : 109－126.

Leventis, S., Caramanis, C. 2005. Determinants of audit time as a proxy of audit quality. *Managerial Auditing Journal*(vol 20 issue 5) : 460－478.

Moonitz, M. 1961. The Basic Postulates of Accounting. *Accounting Research Study*(No.1). AICPA : 48

Palmrose, Z. 1989. The Relation of Audit Contract Type to Audit Fees and Hours. *The Accounting Review* 64(July) : 488－499.

_____. 1986. The Effect of Nonaudit Services on the Pricing of Audit Services. *Journal of Accounting Research* (Spring) : 405－411.

_____. 1986. audit fee and auditor size : Further evidence. *Journal of Accounting Research* 24 (Spring) : 97－110.

Simon, D., and J. Francis. 1988. The Effects of Auditor Change on Audit Fees : Tests of Price Cutting and Price Recovery. *The Accounting Review* (April) : 255－269.

Simunic, D. 1980. The Pricing of Audit Services : Theory and Evidence. *Journal of Accounting Research* (Spring) : 161－190.

_____. 1984. Auditing, Consulting and Auditor Independence. *Journal of Accounting Research* (Fall) : 679－702.

Sundgren, S., and T. Svanström. 2014. Auditor－in－charge characteristics and going－concern reporting, *Contemporary Accounting Research* (online published).

A Study on the Usefulness Enhancement of the External Audit Contents*

Kyung Jin Park** · Ki Young Kim*** · Moon-Sub Song****

〈Abstract〉

In this study, we conducted a survey analysis on the external audit conducted information on the audit report applied from the year 2014 to the information provider, auditors and information users, identified usability and reliability, and derived the issues and improvement of such institutions. It was looked at by dividing respondents by type, such as information writers which are the accounting firms(Big4, Non-big4 accounting firms) and information users which are the supervision authority and external users to investigate the reliability of usability of the external audit contents, and in most survey questions the difference between the results shown by type was derived.

In terms of usability and usefulness of the information, it has generally higher scores in large accounting firms and the supervisory authority, however, in the case of small accounting firms which have anticipated the difficulty in making information have a different and opposite recognition. Large accounting firm and the supervisory authority thought the benefits of the disclosure higher than small accounting firms. Supervisory authorities and external users are in favor of the key audit but the accounting firms showed a negative feedback. In the surveys to derive the problems and improvement of the external audit contents, the results showed the primary reasons cited a need to improve disclosure information display system are the inaccuracies of disclosure information and the lack of uniformity of disclosure ways.

As an overall result, it is necessary to improve the items which is difficult to tell exactly what to disclose such as external audits conducted on-site audits in order to improve the usefulness of external audit contents. If inaccurate information is disclosed, the reliability of information can rather be reduced, so it is desirable that it may incorporate a whole information and improve the comparability to unify disclosure information. The introduction the disclosure of Key Audit

* This work was supported by 2016 Research Fund of Myongji University.

** Associate Professor, College of Business Administration, Myongji University, chichikj@mju.ac.kr, First Author

*** Professor, College of Business Administration, Myongji University, kykimi@mju.ac.kr, Corresponding Author

**** Partner, Samil PricewaterhouseCoopers, mssong@samil.com, Co-author

Matters which disclose the behavior and auditing procedures can achieve the purpose of the introduction of this system.

<Key words> external audit contents, key audit matter, report of audit, accounting firm, disclosure