

회계감사기준위원회
(의결: 2019.11.20.)

회계감사실무지침 2017-1. 전기오류수정에 관한 회계감사실무 지침(2019년 개정)

– 개정개요와 전문

한국공인회계사회

목 차

개정개요

회계감사실무지침 2017-1(2019년 개정) 전문

별첨: 신규대비표

개정 개요

I. 개요

1. 한국공인회계사회 회계감사기준위원회(위원장: 정문기, 이하 ‘기준위원회’라 한다)는 2019년 11월 20일 회계감사실무지침 2017-1. ‘전기오류수정에 관한 회계감사실무지침(2019년 개정)’을 의결하였다.
2. 기준위원회 산하 감사기준실무특별위원회(이하 ‘특별위원회’라 한다)가 한국공인회계사회 연구본부가 작성한 개정 기초안을 검토하였으며, 기준위원회는 동 기초안을 토대로 개정 공개초안을 작성하고 공개초안에 대한 의견 청취 과정을 거쳐 이 실무지침을 개정하였다
3. 이 개정 개요는 실무지침의 개정 배경과 주요 개정내용을 설명한다.

II. 개정 배경

4. 기준위원회는 2017년 8월 회계감사실무지침 2017-1. ‘전기오류수정에 관한 회계감사실무지침’을 제정·공표하였다. 이 실무지침은 중요한 전기오류사항 발생 시, 당기감사인과 전임감사인이 회사와 필요한 커뮤니케이션을 충분하게 실시하도록 하고, 당기감사인이 중요한 전기오류사항에 대한 감사를 수행할 때 유의적으로 고려하고 경영진 및 지배기구와 중요하게 커뮤니케이션한 사항을 감사보고서에 기재하게 함으로써 재무정보의 유용성을 제고하고 감사보고서의 정보 가치를 향상시킬 목적으로 제정되었다.
5. 실무지침이 제정된 이후 약 2년 동안 적용됨에 따라 기준위원회는 이러한 실무지침을 감사 실무에 적용할 때 발생한 문제점을 파악하고 이를 개선하기 위하여 실무지침을 개정하기로 결정하였다.

Ⅲ. 주요 개정 내용

실무지침 적용대상(문단 7)

6. 개정 전 실무지침의 적용 대상은 ‘주식회사 등의 외부감사에 관한 법률’에 따른 외부감사 대상이면서 ‘자본시장과 금융투자업에 관한 법률’에 따른 사업보고서 제출 대상인 법인이다.
7. 한편 사업보고서 제출 대상이 아닌 법인은 전임감사인이 전기오류수정 사실을 인지하지 못하여 전임감사인이 회사나 당기감사인에게 의견을 충분히 전달하지 못한 채 전기오류가 수정되는 상황이 있다는 우려가 제기되었다.
8. 기준위원회는 이러한 우려를 해소하기 위해 실무지침의 적용 대상을 사업보고서 제출 대상이 아닌 법인까지 확대하기로 하였다. 다만 기준위원회는 사업보고서 제출 대상이 아닌 법인의 경우, 실무지침 문단 9~18만을 적용하여도 우려되는 상황을 충분히 예방할 수 있다고 보았다. 실무지침 문단 9~18에 따르면 당기감사인은 전임감사인에게 전기오류수정을 검토하는 데 필요한 정보를 충분히 제공하여 하고 당기감사인이 직접 전임감사인에게 전기오류수정을 통지할 수 있으며 전임감사인은 당기감사인의 조서 열람 요청에 협조하여야 한다.
9. 기준위원회는 사업보고서 제출 대상이 아닌 법인은 전기오류사항이 복잡하지 않은 경우가 많으므로 3자간 커뮤니케이션을 강제하지 않더라도 충분한 커뮤니케이션 효과를 달성할 수 있다고 보았다. 또한 기준위원회는 사업보고서 제출 대상이 아닌 법인은 이해관계자가 소수여서 당기감사인이 기재하는 강조사항(문단 25)의 정보 가치가 상대적으로 높지 않을 것으로 보았다. 이외 실무지침 IX장에서 요구하는 감사보고 관련 조항은 회계감사기준의 요구사항과 대부분 동일하다.
10. 이에 따라 기준위원회는 실무지침의 적용 대상을 사업보고서 제출 대상이 아닌 외부감사 대상 법인까지 확대하되 문단 9~18과 관련 문서화 조항만 적용하는 것으로 개정하기로 하였다.

11. 기준위원회는 사업보고서를 제출하지 않는 법인까지 실무지침의 적용대상이 확대됨에 따라 전기재무제표 재발행의 정의를 수정된 감사보고서가 정정공시됨으로써 제3자들이 재작성된 전기재무제표를 이용할 수 있게 되는 것으로 개정하였다.

12. 이상의 내용을 반영하여 개정된 실무지침 적용대상은 다음과 같다.

| 개정 전 | | 개정 후 | |
|---|---|---|--|
| <p>7. 이 실무지침은 「<u>주식회사의 외부 감사에 관한 법률</u>」의 적용을 받고 「<u>자본시장과 금융투자업에 관한 법률</u>」에 따른 사업보고서 제출대상법인의 감사에 적용한다.</p> | | <p>7. 이 실무지침은 「<u>주식회사 등의 외부 감사에 관한 법률</u>」에 따른 외부감사 대상 법인의 감사에 적용한다. 다만 「<u>자본시장과 금융투자업에 관한 법률</u>」에 따른 사업보고서 제출 대상이 아닌 법인의 경우에는 문단 9-18, 32, 34의 요구사항만을 적용한다.</p> | |
| <p>8. 이 실무지침에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다 (중략)</p> <p>(i) 전기재무제표의 수정 - 회사가 중요한 전기오류사항을 수정하기 위해 전기재무제표를 수정하는 것을 말함. 이 실무지침에서는 전기재무제표의 수정을 ‘전기재무제표 재발행’과 ‘비교재무제표 수정’으로 구분함</p> | | <p>8. 이 실무지침에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다 (중략)</p> <p>(i) 전기재무제표의 수정 - 회사가 중요한 전기오류사항을 수정하기 위해 전기재무제표를 수정하는 것을 말함. 이 실무지침에서는 전기재무제표의 수정을 ‘전기재무제표 재발행’과 ‘비교재무제표 수정’으로 구분함</p> | |
| 전기재무제표 재발행 | 회사가 이전에 발행된 전기 감사보고서와 전기재무제표의 사용과 의존을 방지하는 조치를 취하고, 전기재무제표를 다시 작성하여 이사회 승인을 거쳐 재감사를 받은 후 <u>수정된 감사보고서를 첨부</u> | 전기재무제표 재발행 | 회사가 이전에 발행된 전기 감사보고서와 전기재무제표의 사용과 의존을 방지하는 조치를 취하고, 전기재무제표를 다시 작성하여 이사회 승인을 거쳐 재감사를 받은 후, <u>수정된 감사보고서가 정정</u> |

| 개정 전 | | 개정 후 | |
|------|---|------|---|
| | 한 사업보고서를 정정공시함으로써 제3자들이 이용할 수 있게 하는 것을 말함 | | 공시됨으로써 제3자들이 재작성된 전기재무제표를 이용할 수 있게 되는 것을 말함 |
| (후략) | | (후략) | |

비교재무제표만 수정하는 상황에서 당기감사인이 감사보고서에 기재하는 사항(문단 24~25)

비교재무제표만 수정하는 상황에서 당기감사인이 기재하는 주요 내용

13. 회사가 전기재무제표를 재발행하지 않고 비교재무제표를 수정하여 전기오류사항을 반영하는 상황에서 당기감사인이 실무지침에 따라 당기감사보고서에 기재하여야 하는 주요 내용은 다음과 같다.

- 당기감사인이 해당 수정사항에 대해 감사계약을 체결하고 수정의 적절성에 대해 만족할 만큼 충분하고 적합한 감사증거를 얻은 경우, 기타사항에 해당 수정사항이 적절한지에 국한된 의견을 기재(문단 24.(c))
- 당기감사인이 해당 수정사항에 대한 감사계약을 체결하지 않는 등 수정의 적절성에 대해 만족할 만큼 충분하고 적합한 감사증거를 얻기 위한 감사절차를 수행하지 않은 경우 다음을 강조사항에 기재(문단 25)
 - 전기오류수정이 존재한다는 결론을 내리기 위해 당기감사인이 수행한 주요 절차(문단 25.(b))
 - 전임감사인이 전기오류수정에 대해 동의하지 않았다면, 전임감사인과 커뮤니케이션 한 내용(전임감사인의 입장 등)(문단 25.(c))

**당기감사인이 문단 25에 따라 강조사항을 기재하여야 하는 상황
(문단 24, 문단 25 본문)**

14. 문단 25를 적용해야 하는 상황과 관련하여, 당기감사인이 전기재무제표 수정사항에 대한 감사계약은 체결하지 않았으나 감사기준서 510 ‘초도감사-기초잔액’에 따라 기초잔액 감사 절차를 수행하고 당기 감사의견을 표명하기에 충분하고 적합한 감사증거를 입수한 경우 문단 25를 적용해야 하는지 판단하기 어렵다는 의견이 제시되었다.
15. 실무지침에서 문단 25의 강조사항을 기재하게 한 취지는, 전기감사보고서가 재발행되지 않은 상태에서 당기감사인이 실무지침 문단 24.(c)에 따라 제한적으로라도 전기재무제표 수정사항에 대해 의견을 표명하지 않는다면 수정된 전기재무제표는 감사를 받지 않은 상황이 되므로 정보이용자들에게 추가 정보를 제공하도록 하는 것이다. 즉 문단 24.(c)를 기재하지 않으면 문단 25의 강조사항을 기재하도록 하는 것이 실무지침의 취지이다.
16. 이때 실무지침 문단 24.(c)에 따라 당기감사인이 수행하는 절차에는 전기재무제표에 영향을 미치지 않는 비교재무제표 수정사항(예: 전기 이전 손익의 기간 귀속, 전기 손익 계정 분류)의 적절성에 대한 감사 증거를 입수하는 것이 포함된다. 반면 감사기준서 510에 따른 기초잔액 감사는 기초잔액에 전기재무제표에 영향을 미치는 왜곡표시가 있는지 결정하는 절차이므로 문단 24.(c)의 절차와 다르다.
17. 이상을 고려하여 기준위원회는 문단 24.(c)의 문구를 기타사항에 기재하지 않은 경우에는 반드시 문단 25를 적용해야 함을 명확하게 하도록 실무지침을 개정하였다.

당기감사인이 강조사항에 기재하여야 하는 절차의 내용(문단 25.(b))

18. 실무지침 개정을 논의하는 과정에서 실무지침 문단 25.(b)에서 기재하도록 요구한 ‘전기오류수정이 존재한다는 결론을 내리기 위해 당기

감사인이 수행한 주요 절차'의 의미가 불명확하여 실제 감사인이 기재하는 내용에 차이가 크다는 우려가 제기되었다. 기준위원회는 이러한 우려를 고려하여 문단 25.(b)를 명확하게 개정하기로 하였다.

19. 감사기준서 710 문단 8에 따르면 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.
20. 기준위원회는 당기감사인이 감사기준서 710 문단 8에 따라 수행한 절차를 기재하는 것이 가장 적절하다고 판단하고 이를 반영하여 문단 25.(b)를 개정하였다.

당기감사인이 전임감사인과의 커뮤니케이션 내용을 기재하여야 하는 상황(문단 25.(c))

21. 실무지침 문단 25.(c)는 전임감사인이 전기오류수정에 동의하지 않은 경우 기재하는데 전임감사인이 의견을 밝히지 않았거나 부분적으로만 동의한 경우에는 기재해야 하는지 여부가 불명확하다는 의견이 제시되었다. 또한 전임감사인이 명확한 입장을 밝히지 않아 문단 25.(c)를 기재하기가 어렵다는 의견도 제시되었다.
22. 기준위원회는 문단 25.(c)는 전임감사인의 관점이 다르다는 점을 알리는 데 주안점이 있으므로 전임감사인이 부분적으로만 동의한 경우에도 문단 25.(c)를 기재하도록 명확히 해야 한다고 판단하였다. 또한 기준위원회는 문단 25.(c)를 기재하지 않으면 전임감사인이 전기오류수정에 동의한 것으로 이해하는 혼선이 생길 수 있으므로 전임감사인이 명확히 입장을 밝히지 않은 경우에는 그 사실을 기재해야 한다고 보았다.
23. 한편 기준위원회 논의 과정에서 전임감사인이 동의 여부를 밝혔는지 구분하는 기준을 명확히 할 필요가 있다는 의견이 제기되었다. 기준위

원회는 실무지침 문단 17에 따라 전임감사인이 전기재무제표의 수정이 필요한지 여부를 결정한 경우 그 결과를 경영진이나 당기감사인에게 통지해야 함에 주목하여 전임감사인이 동의 여부를 밝혔는지는 문단 17에 따른 통지를 했는지를 기준으로 하는 것이 가장 명확하다고 판단하였다.

당기감사인 기재사항 관련 개정 내용

24. 상기 사항을 반영한 개정된 문단 25의 내용은 다음과 같다.

| 개정 전 | 개정 후 |
|--|--|
| <p>25. 당기감사인이 <u>해당 수정사항에 대한 감사계약을 체결하지 않는 등 수정의 적절성에 대해 만족할 만큼 충분하고 적합한 감사증거를 얻기 위한 감사절차를 수행하지 않은 경우</u>, 당기감사인은 해당 전기오류사항에 관해 경영진 및 지배기구와 커뮤니케이션한 다음의 내용을 감사보고서의 강조사항문단에 기재하여야 하며, “전기오류수정에 대한 감사인의 강조사항 등”이라는 제목을 사용하여 기재한다. (당기감사인이 <u>해당 수정사항에 대해 감사계약을 체결하고 수정의 적절성에 대해 만족할 만큼 충분하고 적합한 감사증거를 얻기 위한 감사절차를 수행한 경우</u>에도 당기감사인의 판단에 따라 다음의 내용을 기재할 수 있다)</p> <p>(a) 전기오류수정의 성격과 영향(관련 주석내용을 언급함)</p> | <p>25. 당기감사인이 <u>기타사항에 문단 24.(c)의 문구를 기재하지 않은 경우</u>, 당기감사인은 해당 전기오류사항에 관해 경영진 및 지배기구와 커뮤니케이션한 다음의 내용을 감사보고서의 강조사항문단에 기재하여야 하며, “전기오류수정에 대한 감사인의 강조사항 등”이라는 제목을 사용하여 기재한다. (당기감사인이 <u>기타사항에 문단 24.(c)의 문구를 기재한 경우</u>에도 당기감사인의 판단에 따라 다음의 내용을 기재할 수 있다)</p> <p>(a) 전기오류수정의 성격과 영향(관련 주석내용을 언급함)</p> <p>(b) <u>당기감사인이 당기 감사를 수행하는 과정에서 전기재무제표의 수정이 요구되는 중요한 전기오류사항이 존재한다고 결론을 내리기 위해 수행한 주요 절차(감사기준서 710 문단 8 참조)</u></p> |

| 개정 전 | 개정 후 |
|---|--|
| <p>(b) <u>전기오류수정이 존재한다는 결론을 내리기 위해 당기감사인이 수행한 주요 절차</u></p> <p>(c) 전임감사인이 <u>전기오류수정에 대해 동의하지 않는 경우</u>, 전기오류수정에 관해 당기감사인이 전임감사인과 커뮤니케이션 한 내용(전임감사인의 입장 등)</p> <p><u>수주산업 핵심감사사항도 기재하는 경우에는 상기 내용은 수주산업 핵심감사항목의 다음 순서에 기재한다.</u></p> | <p>(c) 전임감사인이 <u>문단 17에 따라 전기오류수정의 전부 또는 일부에 동의하지 않음을 경영진 또는 당기감사인에게 통지한 경우</u>, 전기오류수정에 관해 당기감사인이 전임감사인과 커뮤니케이션 한 내용(전임감사인의 입장 등). <u>전임감사인이 문단 17에 따른 통지를 하지 않은 경우에는 그 사실을 기재한다.</u></p> <p>(삭제)</p> |

제3의 감사인의 재감사(문단 5, 29~30)

25. 실무지침은 당기감사인과 전임감사인 모두가 재작성된 전기재무제표를 감사하지 않으려고 하는 극히 드문 경우 제3의 감사인이 재감사를 수행할 수도 있다고 언급하고 있다. 그런데 실무지침 적용 대상이 아닌 상황(예: 전기 감사의견 변형 사유를 해소하기 위한 재감사)에서 제3의 감사인을 활용하기 위해 이 실무지침을 근거로 제시하는 사례가 발견되었다.
26. 이러한 사례를 방지하기 위해 기준위원회는 실무지침 적용 대상이 아닌 상황에서 이 실무지침을 제3의 감사인을 활용할 수 있는 근거로 사용할 수 없음을 실무지침에 명시하기로 하였다(개정 실무지침 문단 5).

적용 시기

27. 이 개정 실무지침은 2019년 12월 1일 이후 최초로 종료하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 적용한다.

☞ 기타 개정사항은 별첨 신규대비표 참고

회계감사실무지침 2017-1

전기오류수정에 관한 회계감사실무지침(2019년 개정)

I. 배경

1. 감사인이 변경된 후 당기감사인이 기초잔액의 왜곡표시에 해당하는 중요한 전기오류사항이 존재한다는 결론을 내리고 회사의 경영진에 전기재무제표의 수정을 요구하는 경우가 발생할 수 있다. 이러한 경우 당기감사인의 결론에 회사의 경영진이 동의하지 않거나, 회사의 경영진은 당기감사인의 결론을 수용하여 전기재무제표를 수정하고 전기재무제표를 재발행하려고 해도 전임감사인이 전기재무제표의 수정에 동의하지 않거나 감사보고서를 재발행 할 수 없어 회사가 전기재무제표 재발행을 하지 못하는 상황이 발생할 수 있다.

이 경우 회사는 동 전기오류사항과 관련하여 전기재무제표를 감사한 전임감사인이 회사와 당기감사인과의 커뮤니케이션에 적극 참여하여 전기오류사항의 처리를 위해 필요한 협조(예를 들면, 전기조서 열람)를 제공해 주고, 당기감사인, 전임감사인, 회사가 모두 참여하여 전기오류사항에 대한 충분하고 깊이 있는 커뮤니케이션이 이루어지기를 바랄 것이다.

투자자와 채권자 등 재무정보 이용자는 중요한 전기오류사항이 발생하여 회사가 전기재무제표를 수정하는 경우 적시에 동 사실이 공시되고 동 수정사항에 대한 적절한 감사절차가 수행되며 동 사항에 관한 유용한 정보를 충분히 제공받기를 원할 것이다. 따라서 재무제표 작성 주체인 회사는 전기재무제표를 수정하는 경우 전임감사인에게 적시에 이 사실을 통지하여 필요한 검토와 조치를 취할 수 있도록 해야 한다.

이 실무지침은 감사인이 변경되고 중요한 전기오류사항이 발생하는 경우에 당기감사인과 전임감사인이 회사(경영진 및 지배기구)와 필요한 커뮤니케이션을 충분하게 실시하도록 하기 위한 구체적인 지침을 마련하기 위해 제정되었다.

2. 또한 기초잔액에 중요한 영향을 미치거나 재무제표의 수정이 요구되는 전기오류사항의 발생과 처리는 그 자체가 당기감사인이 감사를 수행하는 데 가장 유의적인 사항에 해당한다고 볼 수 있고 재무정보 이용자에게도 해당 사항에 대한 충분한 정보를 제공하는 것이 필요하다. 따라서 이 실무지침에서는 당기감사인이 중요한 전기오류사항에 대한 감사를 수행함에 있어서 당기감사인이 유의적으로 고려하고 경영진 및 지배기구와 중요하게 커뮤니케이션한 사항을 감사보고서에 기재하게 함으로써 재무정보의 유용성을 제고하고 감사보고서의 정보가치를 향상시키고자 한다.

II. 목적과 범위

3. 이 실무지침은 다음 조건에 모두 해당하는 상황에서 전임감사인 또는 당기감사인이 회계감사기준에 따라 수행해야 할 구체적 절차와 고려할 사항을 다루며, 특히 전기오류수정에 대한 당기감사인, 경영진 및 지배기구, 전임감사인간의 커뮤니케이션 절차와 커뮤니케이션 할 사항 그리고 전기오류수정과 관련한 당기감사인과 전임감사인의 감사보고에 관한 구체적 지침을 제공한다.

(a) 감사인이 변경됨

(b) 당기감사인이 당기 감사를 수행하는 과정에서 해당 재무보고체계에 따라 전기재무제표의 수정이 요구되는 중요한 전기오류사항¹이 존재한다고 결론을 내림

(c) 회사가 전기오류를 수정하기 위해 다음 중 하나의 방법으로 전기재무제표를 수정하였거나 수정하기로 결정함

- 전기재무제표 재발행
- 비교재무제표 수정

¹ 일반기업회계기준을 적용하는 경우에는 일반기업회계기준 문단 5.19에 따라 비교재무제표의 재작성이 요구되는 중대한 오류를 말한다.

4. 회사가 재무제표를 발행한 후 후속기간에 중요한 오류를 발견하는 경우, 이러한 전기오류사항은 해당 후속기간의 재무제표에 비교표시된 재무정보를 재작성하여 수정한다.² 또한, 회사가 이러한 전기오류사항을 반영하여 전기재무제표를 재발행하기로 결정하기도 한다. 이 실무지침은 전기오류사항이 전기재무제표에 미치는 영향이 중요하여(전기재무제표에 대한 감사의견에 영향을 미치거나 당기재무제표에 중요하게 영향을 미치는 기초잔액의 중요한 왜곡표시를 발생시키는 경우를 말함) 회사가 비교재무제표를 수정하거나 전기재무제표를 재발행 해야 하는 상황을 다룬다.
5. 회사가 중요한 전기오류사항을 수정하기 위해 전기재무제표를 재발행하는 경우에는 자본시장 관련 법규에 따라 재작성된 전기재무제표에 대한 회계감사인의 감사보고서를 첨부해야 한다. 이에 따라 회사는 전임감사인, 당기감사인 또는 제3의 감사인으로부터 재작성된 전기재무제표에 대해 감사를 다시 받아야 한다. 이 경우 회사가 반드시 전임감사인으로부터 재감사를 받아야 할 의무는 없다. 그러나 재고실사와 같이 전임감사인이 협조를 하지 않으면 다른 감사인이 다시 수행하기가 불가능한 감사절차의 존재, 전임감사인의 감리 및 소송 위험, 감사비용 등의 문제를 고려할 때 전임감사인이 재감사를 수행하는 것이 가장 바람직하다. 그러나 전임감사인이 독립성이 훼손되는 등 재감사를 할 수 없거나 하지 않으려는 상황에서는 당기감사인 또는 제3의 감사인이 재감사를 수행할 수 있다.

이 실무지침은 중요한 전기오류사항을 수정하기 위해 회사가 비교재무제표를 수정하거나 전기재무제표를 재발행하는 경우에 전임감사인, 당기감사인 또는 제3의 감사인이 재감사를 수행하는 각각의 상황에서 당기감사인, 경영진 및 지배기구, 전임감사인 3자가 커뮤니케이션해야 할 사항과 각 감사인의 감사보고에 관한 사항을 다룬다. 이 실무지침은 문단 3의 (a)에서 (c)의 조건에 모두 해당하는 상황이 아닌 경우(예: 전기 감사의견 변형 사유를 해소하기 위한 재감사), 제3의 감사인이 재감사를 수행할 수 있는 근거로 사용될 수 없다.

² K-IFRS 제1008호 '회계정책, 회계추정의 변경 및 오류' 문단 41

Ⅲ. 관련 감사기준서

6. 이 실무지침이 다루는 상황과 관련된 주요 감사기준서와 해당 문단은 다음과 같다.
- (a) 감사기준서 710(비교정보 - 대응수치 및 비교재무제표) 문단 1-9와 15-19 그리고 동 문단과 관련된 적용 및 기타설명자료: 특히, 당기감사인이 당기 감사를 수행하는 과정에서 적정의견이 표명된 전기재무제표에 영향을 미치는 중요한 왜곡표시가 존재한다고 결론을 내리는 경우에 당기감사인이 수행할 절차와 감사보고 사항
- (b) 감사기준서 560(후속사건) 문단 1-5와 11-17 그리고 동 문단과 관련된 적용 및 기타 설명자료: 특히, 재무제표가 발행된 후에 감사보고서 일에 알았더라면 해당 감사보고서를 수정할 원인이 될 수도 있었던 어떤 사실을 전임감사인이 알게 된 경우에 전임감사인이 수행할 절차

Ⅳ. 적용대상

7. 이 실무지침은 「주식회사 등의 외부감사에 관한 법률」에 따른 외부감사 대상 법인의 감사에 적용한다. 다만 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 사업보고서 제출 대상이 아닌 법인의 경우에는 문단 9-18, 32, 34의 요구사항만을 적용한다.

Ⅴ. 용어의 정의

8. 이 실무지침에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다(괄호 안의 번호는 용어의 정의가 감사기준서에 포함되어 있는 경우 해당 감사기준서의 번호를 나타냄). 아래 용어의 정의에 포함되지 않은 그 밖의 용어는 회계감사 기준에서 사용하는 의미로 이해하여야 한다.

- (a) 감사보고서일(560) - 감사인이 재무제표에 대한 감사보고서에 감사기준서 700에 따라 기재한 일자. 감사의견의 형성에 기초가 되는 충분하고 적합한 증거를 입수한 날보다 빠르지 않아야 함
- (b) 감사보고서 재발행 - 회사가 전기재무제표를 수정한 경우에 전임감사인이 수정된 전기재무제표에 대해 새로운 감사보고서를 발행하거나 또는 수정사항에만 한정하여 감사절차를 수행한 후 수정된 감사보고서를 발행하는 것을 말함(감사기준서 560 문단 11과 12 참조)
- (c) 비교재무제표(710) - 전기의 금액과 기타 공시가 당기의 재무제표와 비교할 목적으로 포함되는 비교정보. 만약 감사를 받았다면 감사의견에서 언급되며, 비교재무제표에 포함되는 정보의 수준은 당기재무제표와 비교가능한 수준임
- (d) 비교정보(710) - 해당 재무보고체계에 따른 하나 이상의 과거 보고기간들과 관련하여 재무제표에 포함된 금액과 공시
- (e) 재감사(reaudit) - 회사가 전기재무제표를 재작성한 경우에 전임감사인, 당기감사인 또는 제3의 감사인이 재작성된 전기재무제표에 대하여 감사를 다시 수행하고 재작성된 전기재무제표 전체에 대한 감사의견을 표명하는 것을 말함
- (f) 재무제표 발행 - 감사보고서와 감사받은 재무제표를 제3자들이 이용할 수 있게 함(감사기준서 560 문단5 “재무제표 발행일” 용어의 정의 참조)
- (g) 재무제표 승인 - 전체 재무제표(관련 주식 포함)를 구성하는 모든 내용의 작성이 완료되고 인정된 권한을 가진 기구가 해당 재무제표에 대해서 책임을 진다고 확인함(감사기준서 560 문단 5 “재무제표 승인일” 용어의 정의 참조)
- (h) 전기(710) - 비교정보가 둘 이상의 기간에 대한 금액과 공시를 포함하고 있을 경우 “과거 보고기간들”을 의미함

- (i) 전기재무제표의 수정 - 회사가 중요한 전기오류사항을 수정하기 위해 전기재무제표를 수정하는 것을 말함. 이 실무지침에서는 전기재무제표의 수정을 '전기재무제표 재발행'과 '비교재무제표 수정'으로 구분함

| | |
|---------------|--|
| 전기재무제표 재발행 | 회사가 이전에 발행된 전기 감사보고서와 전기재무제표의 사용과 의존을 방지하는 조치를 취하고, 전기재무제표를 다시 작성하여 이사회 승인을 거쳐 재감사를 받은 후, 수정된 감사보고서가 정정공시됨으로써 제3자들이 재작성된 전기재무제표를 이용할 수 있게 되는 것을 말함 |
| 비교재무제표 수정 | 전기재무제표를 재발행 하지 않고 당기 재무제표와 비교할 목적으로 포함되는 비교재무제표의 금액과 기타공시만을 수정하는 것을 말함 |

- (j) 전기재무제표의 재작성 - 회사가 전기재무제표를 다시 작성하는 것을 말하며, 그 이후 절차에 따라 전기재무제표를 재발행하거나 비교재무제표를 수정하게 됨
- (k) 전임감사인(510) - 기업의 전기재무제표를 감사한 감사인으로서 당기 감사인에 의해 교체된 감사인
- (l) 중요한 전기오류사항 - 전기재무제표에 대한 전임감사인의 감사의견의 변형이 요구되는 중요한 왜곡표시를 발생시키는 전기오류사항 또는 당기재무제표에 중요하게 영향을 미치는 기초잔액의 왜곡표시를 발생시키는 전기오류사항을 말함
- (m) 후속사건(560) - 재무제표일과 감사보고서일 사이에 발생한 사건 및 감사보고서일 후 감사인이 알게 된 사실

VI. 전기오류사항 발견시 당기감사인이 수행하는 절차

경영진 및 지배기구와의 커뮤니케이션

9. 당기감사인이 전기재무제표의 수정이 요구되는 중요한 전기오류사항이 존재한다고 결론을 내린 경우, 당기감사인은 감사기준서 710 문단 18에 따라 적합한 수준의 경영진 및 지배기구와 커뮤니케이션 하여야 한다. 이 커뮤니케이션을 통해 당기감사인은 해당 전기오류사항에 대한 당기감사인의 결론과 그 근거를 경영진 및 지배기구에 제시하고, 해당 전기오류사항에 대한 경영진 및 지배기구의 검토내용과 결론에 대해 논의하여야 한다.
10. 당기감사인이 경영진 및 지배기구와 커뮤니케이션 할 사항은 다음과 같다.
 - (a) 해당 전기오류사항의 성격과 전기 및 당기재무제표에 미치는 영향
 - (b) 해당 전기오류사항에 대하여 당기감사인이 입수한 감사증거와 결론 (당기 감사의견에 미치는 영향 등 포함)
 - (c) 해당 전기오류사항에 대하여 경영진 및 지배기구가 검토하고 확인한 내용과 결론
 - (d) 당기감사인의 결론을 경영진 및 지배기구가 수용하는 경우, 전기오류사항을 수정하는 방식의 검토와 관련 계획(비교재무제표 수정 또는 전기재무제표 재발행)

전임감사인에 대한 통지 요청 등

11. 당기감사인은 문단 9-10의 경영진 및 지배기구와의 커뮤니케이션을 실시함과 동시에 이 상황을 전임감사인에게 통지하도록 경영진에게 요청하여야 한다. 이 경우 당기감사인은 전임감사인이 당기감사인의 결론을 검토하는 데 필요한 정보를 전임감사인에게 충분히 제공하여야 한다.

12. 경영진이 전임감사인에게 통지해 달라는 당기감사인의 요청을 거절하거나 기피하는 경우에는, 당기감사인이 전기오류사항의 발생사실을 전임감사인에게 직접 통지할 수 있다.
13. 당기감사인이 문단 12에 따라 전임감사인에게 직접 통지하는 경우에는, 일정 기한을 정하여 경영진이 해당 기한 내에 전임감사인에게 통지하지 않으면 당기감사인이 직접 전임감사인에게 통지할 것이라는 점을 경영진에게 사전에 통보하여야 한다. 이때 당기감사인은 전임감사인에게 보낼 통지문 초안을 경영진에게 제공하고 전임감사인에게 제공하면 안 되는 기밀정보가 포함되어 있는지 여부를 확인할 수 있을 것이다.

전기조서의 열람

14. 당기감사인은 경영진 및 지배기구와 커뮤니케이션을 하거나 전임감사인에 대한 통지절차가 진행되는 과정에서 전임감사인이 전기오류사항의 수정과 관련하여 당기감사인과 다른 의견을 가지고 있다는 것을 알게 될 수 있다. 이 경우 당기감사인은 해당 전기오류사항에 대한 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위하여 필요하다고 판단하는 경우, 감사기준서 510 문단 6에 따라 전임감사인의 감사조서를 열람하고 검토할 수 있다.

감사기준서 510 문단 6에 따르면 당기감사인은 기초잔액에 당기재무제표에 중요하게 영향을 미치는 왜곡표시가 포함되었는지 여부에 대해 충분하고 적합한 감사증거를 입수하여야 하며, 이를 위해 수행해야 할 절차 중 하나로 전임감사인의 감사조서를 검토하는 절차가 포함되어 있고 전기조서 검토 절차를 수행할 수 없는 경우에는 다른 감사절차를 수행하여야 한다. 이렇듯 전기조서 검토는 전기오류수정에 대해서만 수행되는 절차가 아니라 당기감사인이 기초잔액에 관한 증거를 입수하기 위해 일반적으로 수행하는 절차이다. 전기오류사항의 수정과 관련하여 전임감사인이 당기감사인과 다른 의견을 가지고 있다는 것을 알게 된 경우에는 당기감사인의 전기조서 검토 절차가 더욱 필요한 절차가 될 것이다.

15. 이 경우 당기감사인은 전임감사인에게 해당 전기오류사항과 관련된 전기 감사조서의 열람을 서면방식 (예, “전기조서열람요청서”)으로 요청하여야 한다.

Ⅷ. 전기오류사항 발견시 전임감사인이 수행하는 절차

전기재무제표의 수정이 필요한지 여부의 결정

16. 전임감사인이 문단 11-13의 통지절차 등을 통해 당기감사인이 전기재무제표의 수정이 요구되는 중요한 전기오류사항이 존재한다고 결론을 내린 사실을 알게 된 경우, 전임감사인은 문단 11에 따라 당기감사인이 제공한 전기오류사항에 관한 정보를 검토하고, 감사기준서 560 문단 14에서 요구하는 아래의 절차를 수행하여야 한다.

- (a) 경영진(적절한 경우 지배기구 포함)과 동 전기오류사항을 토의함
- (b) 전기재무제표의 수정이 필요한지 여부를 결정함
- (c) 전기재무제표의 수정이 필요하다고 결정했다면, 경영진이 전기재무제표에서 동 전기오류사항을 어떻게 다룰 계획인지 질문함

전기재무제표의 수정 여부에 대한 결정 결과 통지

17. 전임감사인은 문단 16의 절차를 수행하고 전기재무제표의 수정이 필요한지 여부를 결정한 경우에는 그 결과를 지체없이 경영진에게 통지하여야 한다. 문단 12와 같이 경영진이 전기오류사항 발생 사실을 전임감사인에게 통지하는 것을 거부하거나 기피하여 전임감사인이 동 사실을 당기감사인의 통지를 통해 알게 된 경우에는, 전임감사인은 당기감사인의 요청이 있는 경우 경영진에게 통지한 전임감사인의 결정 내용을 당기감사인에게 직접 전달하고 이 사실을 경영진에게 통보한다.

전기조서 열람 요청에 대한 협조

18. 전임감사인은 일반적으로 감사기준서 510 문단 6에 따른 당기감사인의 전기조서 검토에 협조하는 것이 바람직하다. 특히, 당기감사인이 문단 14-15에 따라 전기오류사항과 관련된 전기조서의 열람을 요청하는 경우에는, 전임감사인은 불가피한 사유(조서 분실 등 매우 예외적인 경우에 한함)가 없는 한, 당기감사인의 전기조서 열람 요청에 응하여야 한다.

Ⅷ. 3자간 커뮤니케이션

당기감사인의 3자간 커뮤니케이션 실시

19. 당기감사인은 다음의 경우에는 해당 전기오류사항과 관련하여 당기감사인 - 회사(경영진 및 지배기구) - 전임감사인의 3자간 커뮤니케이션을 반드시 실시하여야 한다

- (a) 전임감사인이 전기오류사항에 대한 당기감사인의 결론과 다른 의견을 가지고 있음을 당기감사인이 알게 된 경우
- (b) 경영진 또는 지배기구가 3자간 커뮤니케이션을 요청하는 경우
- (c) 전임감사인이 3자간 커뮤니케이션을 요청하는 경우

상기 상황 외에도 당기감사인이 필요하다고 판단하는 경우에는, 당기감사인은 경영진에게 3자간 커뮤니케이션을 진행하도록 요청할 수 있다.

전임감사인의 3자간 커뮤니케이션에 대한 협조

20. 전임감사인은 당기감사인 또는 회사(경영진 및 지배기구)가 요청하는 3자간 커뮤니케이션에 응하여야 한다.

21. 만약 전임감사인이 불가피한 사유로 3자간 커뮤니케이션에 응할 수 없는 경우에는, 3자간 커뮤니케이션에 응하지 않은 사유, 전기오류사항에 대한 검토내용과 전임감사인의 결론 등을 서면방식(“전기오류사항에 대한 전임감사인의 서면진술”)으로 경영진에게 제공하여야 한다.

3자간 커뮤니케이션에서 다루어야 할 사항

22. 3자간 커뮤니케이션에서는 전기오류수정 여부와 전기재무제표를 수정하는 경우에 그 방식을 다루어야 하며, 이 경우 전기재무제표 수정방식에 따른 당기감사인과 전임감사인의 다양한 감사보고 상황을 고려하는 것이 필요하다.

(상황1) 회사가 전기재무제표를 재발행하지 않고 비교재무제표를 수정하여 전기오류사항을 반영

(상황2) 회사가 전기오류사항을 수정하기 위해 전기재무제표를 재발행하기로 결정하고 전임감사인과 재작성된 전기재무제표에 대한 재감사계약을 체결

(상황3) 회사가 전기오류사항을 수정하기 위해 전기재무제표를 재발행하기로 결정하였으나, 전임감사인이 재작성된 전기재무제표에 대한 재감사를 하지 않거나 할 수 없어 당기감사인(또는 경우에 따라 제3의 감사인)과 재작성된 전기재무제표에 대한 재감사계약을 체결

23. 3자간 커뮤니케이션에서 다루어야 할 구체적인 사항은 다음과 같다.

- (a) 전기오류사항에 대해 당기감사인, 경영진 및 전임감사인이 검토한 내용과 결론
- (b) 경영진이 결정한 전기재무제표의 수정 방식 (전기재무제표 재발행 또는 비교재무제표만 수정)

- (c) 경영진이 전기재무제표를 재발행하기로 결정한 경우,
- i) 전임감사인이 감사보고서를 재발행 하는지 여부 및 전임감사인이 감사보고서를 재발행하는 경우에는 그 계획
 - ii) 전임감사인이 감사보고서를 재발행할 수 없거나 하려고 하지 않는 경우에는 그 이유 (전기오류수정에 동의하지 않는 것이 이유인 경우에는 그 근거를 포함함). 이 경우 회사가 당기감사인 또는 제3의 감사인으로부터 재감사를 받는지 여부 및 재감사를 받는 경우에는 그 계획
- (d) 경영진이 비교재무제표만을 수정하기로 결정한 경우,
- i) 당기감사인이 수정사항에 대해 감사계약을 체결하고 수정의 적절성에 대해 만족할 만큼 충분하고 적합한 감사증거를 얻기 위한 감사절차를 수행하는지 여부 및 수행하는 경우 그 계획
 - ii) 수정사항에 대해 당기감사인이 상기 i)의 감사절차를 수행하지 않는 경우, 해당 전기오류수정에 관해 당기감사인이 감사보고서에 기재할 내용과 문안
 - iii) 수정전 전기재무제표가 포함된 사업보고서등 공시서류에 대한 경영진의 대응계획

IX. 전기오류수정과 관련된 감사보고

비교재무제표 수정의 경우(상황1)

당기감사인의 감사보고

24. 회사가 전기재무제표를 재발행하지 않고 비교재무제표를 수정하여 전기오류사항을 수정하는 경우, 당기감사인은 감사기준서 710 문단 17-18과 A12에 따라 감사보고서의 기타사항 문단에 다음 사항을 기재하여야 한다.

- (a) 전기재무제표는 전임감사인이 감사하였다는 사실
- (b) 전임감사인은 수정전 전기재무제표에 대하여 의견을 표명하였다는 사실

- (c) 당기감사인이 해당 수정사항에 대해 감사계약을 체결하고 수정의 적절성에 대해 만족할 만큼 충분하고 적합한 감사증거를 얻은 경우에 감사기준서 710 문단 A12에 따른 다음의 문구

“ 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 대해 감사나 검토, 기타 어떠한 계약도 체결하지 않았습니다. 따라서 우리는 20X1 재무제표 전체에 대하여 감사의견 또는 기타 어떠한 형태의 확신도 표명하지 않습니다.”

25. 당기감사인이 기타사항에 문단 24.(c)의 문구를 기재하지 않은 경우, 당기감사인은 해당 전기오류사항에 관해 경영진 및 지배기구와 커뮤니케이션한 다음의 내용을 감사보고서의 강조사항문단에 기재하여야 하며, “전기오류수정에 대한 감사인의 강조사항 등”이라는 제목을 사용하여 기재한다. (당기감사인이 기타사항에 문단 24.(c)의 문구를 기재한 경우에도 당기감사인의 판단에 따라 다음의 내용을 기재할 수 있다)

- (a) 전기오류수정의 성격과 영향(관련 주석내용을 언급함)
- (b) 당기감사인이 당기 감사를 수행하는 과정에서 전기재무제표의 수정이 요구되는 중요한 전기오류사항이 존재한다고 결론을 내리기 위해 수행한 주요 절차(감사기준서 710 문단 8 참조)
- (c) 전임감사인이 문단 17에 따라 전기오류수정의 전부 또는 일부에 동의하지 않음을 경영진 또는 당기감사인에게 통지한 경우, 전기오류수정에 관해 당기감사인이 전임감사인과 커뮤니케이션한 내용(전임감사인의 입장 등). 전임감사인이 문단 17에 따른 통지를 하지 않은 경우에는 그 사실을 기재한다.

전임감사인의 감사보고서 의존방지 조치

26. 회사가 전기오류사항을 수정하기 위해 전기재무제표를 재발행할 수가 없어 비교재무제표만을 수정하는 경우가 있을 수 있다. 전임감사인이 회사의 전기재무제표의 수정이 필요하다고 믿는 상황에서, 회사가 전기재무제표를 재발행할 수가 없어 비교재무제표만을 수정하고 경영진이 전기재무제표를 수령한 사람들에게 이러한 상황을 알리기 위한 필요조치를 취하지 않는 경우에는, 전임감사인은 감사기준서 560 문단 17에 따라 경영진 및 지배기구에 전기 감사보고서에 대한 차후 의존을 방지할 조치를 취할 것이라고 통보하여야 한다. 그러한 통보에도 불구하고 경영진 또는 지배기구가 필요한 조치(예: 기타공시 등)를 취하지 않으면, 전임감사인은 해당 감사보고서에 대한 의존을 방지하지 위한 적합한 조치(예: 가능한 경우, 감사보고서 정정공시를 통해 전기 감사보고서의 사용을 제한하는 유의문구 포함 등)를 취하여야 한다.

전기재무제표 재발행 - 전임감사인이 감사보고서를 재발행하는 경우(상황2)*전임감사인의 감사보고서 재발행*

27. 회사가 전기오류를 수정하기 위해 전기재무제표를 재발행하기로 결정하고 전임감사인과 재작성된 전기재무제표에 대한 재감사 계약을 체결한 경우, 전임감사인은 감사기준서 560에서 요구하는 대로 필요한 감사절차를 수행한 후 감사기준서 560 문단 11과 12에 따라 새로운 감사보고서를 발행하거나 감사보고서를 수정 발행한다.

이 경우에 전임감사인은 감사기준서 560 문단 16에 따라 감사보고서의 강조사항문단 또는 기타사항문단을 포함하여야 하며 다음의 내용을 기재하여야 한다.

| | |
|------------|---|
| 강조사항 문단 | 전기재무제표가 재작성 되었다는 사실과 그 이유(관련 주석 내용을 언급함) |
| 기타사항 문단 | (a) 전임감사인이 이전에 발행한 감사보고서에 대한 언급과 회사가 전기재무제표를 재작성하여 감사보고서를 재발행한다는 사실 |

| | |
|--|--|
| | (b) 재작성된 전기재무제표에 대해 필요한 추가적인 감사절차를 수행하였다는 사실 (c) 이전에 발행된 감사보고서가 더 이상 유효하지 않고 사용될 수 없다는 언급 |
|--|--|

당기감사인의 감사보고

28. 당기감사인이 감사보고서를 발행하기 전에 전임감사인의 감사보고서가 재발행된 경우, 당기감사인은 감사기준서 710 문단 17에 따라 감사보고서의 기타사항문단에 다음 사항을 기재하여야 한다. 이는 전기재무제표가 타 감사인(전임감사인)의 감사를 받은 경우에 기재하는 내용과 같다.

| |
|--|
| (a) 전기재무제표는 전임감사인이 감사하였다는 사실 (b) 전임감사인이 표명한 의견의 유형, 그리고 해당 의견이 변형되었으면 그 이유 (c) 전임감사인의 감사보고서일 |
|--|

만약 전임감사인이 이중보고서일을 기재하여 감사보고서를 수정한 경우에는(즉, 수정사항에 한정된 보고서일자를 추가로 기재한 경우를 말함), 상기 (c)의 전임감사인의 감사보고서일과 함께 해당 추가적인 일자도 기재하여야 한다.

전기재무제표 재발행 - 전임감사인이 아닌 감사인으로부터 재감사를 받는 경우(상황3)

전임감사인이 아닌 감사인의 전기재무제표 재감사

29. 회사가 전기오류사항을 수정하기 위해 전기재무제표를 재발행하고 사업보고서등 공시서류를 정정할 목적으로 재감사를 받기로 결정하였으나 전임감사인이 감사보고서를 재발행할 수 없거나 재발행하려고 하지 않는 경우, 당기감사인이 회사의 요청에 따라 전기재무제표 재발행 및 사업보고서등 공시서류 정정목적의 감사계약을 체결하고 재작성된 전기재무제표에 대하여 감사를 수행할 수 있다.

한편, 당기감사인도 재작성된 전기재무제표에 대하여 감사를 수행할 수 없거나 수행하려고 하지 않는 경우가 있을 수 있는데, 이 경우 극히 드물지만 회사가 제3의 감사인에게 재작성된 전기재무제표에 대한 감사를 요청할 수도 있을 것이다.

당기감사인(경우에 따라 제3의 감사인)이 재작성된 전기재무제표에 대해 감사를 수행한 경우, 당기감사인(경우에 따라 제3의 감사인)은 감사보고서에 강조사항문단과 기타사항문단을 포함하고 회사의 전기재무제표 재작성 사실과 그 이유(강조사항문단), 전임감사인이 이전에 발행한 감사보고서에 대한 언급 및 당기감사인(경우에 따라 제3의 감사인)의 재감사 사실 등(기타사항문단)을 각각 기재하여야 한다.

당기감사인의 당기재무제표에 대한 감사보고

30. 당기감사인이 재감사를 수행하고 재작성된 전기재무제표에 대한 감사보고서를 발행한 경우, 당기감사인의 당기재무제표에 대한 감사보고는 감사기준서 710 문단 15에 따라 수행한다. 이는 당기감사인이 전기재무제표와 당기재무제표를 모두 감사한 경우의 감사보고와 같다.

한편, 제3의 감사인이 재감사를 수행하고 재작성된 전기재무제표에 대한 감사보고서를 발행한 경우, 당기감사인은 감사기준서 710 문단 17에 따라 감사보고서의 기타사항문단에 제3의 감사인이 감사하였다는 사실, 제3의 감사인의 감사의견과 감사보고서일을 기재하여야 한다. 이는 전기재무제표가 타 감사인의 감사를 받은 경우에 기재하는 내용과 같다.

31. 회사의 전기재무제표 수정 방식에 따라 당기재무제표에 대한 당기감사인의 감사보고와, 재감사 시 전임감사인 혹은 전임감사인이 아닌 감사인의 감사보고와 관련하여 감사기준과 이 실무지침의 요구사항과 관련 지침을 요약하면 다음 표와 같다.

| 구 분 | | 당기감사인의 감사보고 | 재감사시 감사보고 |
|-----------------------------|---------------------------------|--|--|
| 비교 재무 제표 수정 | 당기감사인 감사절차 수행 | 감사기준서 710 문단 17-18, A12(전반/후반) *기타사항문단 기재 | 해당사항 없음 |
| | 당기감사인 감사절차 미수행 | 감사기준서 710 문단 17-18, A12(전반) * 기타사항문단 기재 실무지침 문단 25 * 강조사항문단 기재 (이 실무지침에서 의무화) | 해당사항 없음 |
| 전기 재무 제표 재발행 구분 | 전임감사인 감사보고서 재발행 | 감사기준서 710 문단 17 * 기타사항문단 기재 | 감사기준서 560 문단 11-12 실무지침 문단 27 * 강조사항문단과 기타사항문단 기 재 |
| | 전임감사인이 아닌 감사인 의 재감사 실시 | 감사기준서 710 문단 15 또는 17 실무지침 문단 30 * 기타사항문단 기재 | 전체 감사기준서 * 일반감사의 경우와 동일 실무지침 문단 29 * 강조사항문단 및 기타사항문단 기재 (이 실무지침에서 의무화) |

X. 문서화 등

32. 당기감사인은 전기오류수정과 관련하여 전임감사인의 전기 조서 열람 및 검토내용, 전임감사인에게 제공한 전기오류수정과 관련된 정보, 경영진 및 지배기구와의 커뮤니케이션 내용, 해당되는 경우 3자간 커뮤니케이션 내용을 문서화 한다.
33. 당기감사인은 전기오류사항에 대한 회사, 당기감사인 및 전임감사인의 최종결론과 결론도출근거, 전기재무제표를 재발행하는 경우 재감사를 누가 수행하는지 여부, 3자의 합의가 필요한 내용을 기재한 문서(예, “전기오류

수정에 관한 확인서”)에 세 당사자의 확인을 받아야 한다.

34. 전임감사인은 전기오류사항과 관련하여 전기재무제표의 수정이 필요한지 여부를 결정하기 위해 수행한 절차와 판단근거, 경영진이 전기재무제표를 재발행하기로 결정한 상황에서 전임감사인이 재작성된 전기재무제표에 대한 감사보고서를 재발행할 수 없거나 하지 않기로 결정한 이유와 근거 등을 문서화 한다.

XI. 적용시기

35. 이 실무지침은 2019년 12월 1일 이후 최초로 종료하는 보고기간의 재무제표에 대한 감사부터 적용한다.

[붙임 1: 당기/전임감사인 수행절차 및 3자간 커뮤니케이션]

