

사학기관 표준 감사시간제도 도입 방안

강선민* / 이미주** / 황인태***

- | | |
|-------------------------|-----------------------------|
| I. 서론 | IV. 사학기관 외부회계감사 관련 법령 등의 검토 |
| II. 선행 연구 및 이론적 배경 | V. 사학기관 외부회계감사 현황 및 분석 |
| III. 표준 감사시간 도입 경과 및 현황 | VI. 결론 |

개요

2019년 1월 국민권익위원회는 대학의 자율통제시스템 개선을 위해 '대학의 재정·회계 부정 등 방지방안'을 마련하여 교육부, 한국사학진흥재단 등에 제도 개선을 권고했다. 권고사항은 법인 및 총장이 임명하는 자체감사기구 독립성 확보, 비리제보 내부신고자 보호 등을 포함한 사학기관의 외부회계 감사의 효과를 제고하기 위한 표준 감사시간제도 도입이었다. 사립대학 외부감사의 표준감사시간제도 도입 필요성 확인과 방안을 마련하기 위해서는 2017년 11월 외부감사법 개정을 통해 표준감사시간제도를 도입한 영리기업에 대한 관련 법규를 이해하고, 현재 사학기관 감사시간 등의 현황을 분석할 필요가 있다. 본 연구는 기업의 표준감사시간제도가 법제화되기까지 진행된 논의를 개관하고 관련 법령의 변화와 제도화 과정을 살펴본다. 이를 통해 사학기관의 외부회계감사와 관련된 법령을 기업의 외부감사 관련 법령과 비교하고 사학기관의 외부회계감사 계약체결 현황 및 실제 감사투입시간 등을 조사·분석한다. 사학기관 외부회계감사 계약체결 현황은 한국사학진흥재단이 조사·집계한 자료를 토대로 분석하고, 실제 감사투입시간 분석은 2020년 사학기관 외부회계감사에 대한 감리 대상교를 대상으로 한다.

한국공인회계사가 정한 표준감사시간은 기업외부감사 대상 회사 그룹별 산식에 감사팀의 숙련도 조정계수를 곱하는 방식으로 도출한다. 현재 우리나라의 모든 사학기관은 Non-big4 감사인과 계약을 체결하고 있다. 따라서 중·소형 회계법인인 대형 업체에 비해 수습회계사 비중이 상대적으로 작아 기준숙련도가 크므로 숙련도 조정계수도 커질 수밖에 없어 예상되는 표준감사시간의 수식적 증가는 사학기관의 부담을 가중시킬 수 있다. 이를 최소화하기 위해 사학기관 표준 감사시간은 사학기관 감사환경을 고려해 수리·통계적 방법에 따라 과학적으로 결정되어야 한다. 또한 표준 감사시간제도가 감사품질 제고하기 위해서는 감사품질과 연관된 감사시간 증가요인이 사학기관 표준 감사시간 도출에 반영되어야 한다. 따라서 사학기관 감사시간에 영향을 미치는 요인에 대한 체계적 연구로 실증적 증거를

* 중앙대학교 경영경제대학 교수(주저자), e-mail: skang@cau.ac.kr

** 한국은행 경제통계국 과장(교신저자), e-mail: mijoollee@bok.or.kr

*** 중앙대학교 경영경제대학 교수(공동저자), e-mail: ithwang@cau.ac.kr

투고일(2021년 3월 25일), 1차 수정일(2021년 5월 11일), 2차 수정일(2021년 6월 11일), 게재확정일(2021년 6월 14일)

수집할 필요가 있으며, 제한적으로 우선 사학기관 규모가 감사시간에 미치는 영향을 회귀분석하였다. 그 결과, 대학원대학을 제외하면 대체로 사학기관의 자산규모는 감사시간에 중요한 영향을 미친다. 대학원대학은 자산규모보다는 감사보수가 감사시간에 유의한 영향을 미치는 것으로 나타났다. 감사보수는 감사업무량과 감사위험을 반영하여 결정되므로, 대학원대학 감사의 업무량과 위험은 자산규모 외 요인의 영향을 크게 받는다고 추정된다. 또한 상대적으로 낮은 전문대학의 회귀분석 결정계수 값은 이들 그룹 감사시간에 실질적으로 영향을 미치는 다른 요인이 더 크게 존재함을 의미한다.

추가적으로 40개 사학기관에 대하여 실제 감사투입시간 및 감사시간 유형, 감사대상 등에 대하여 서면조사를 실시한 결과, 상대적으로 작은 규모의 사학기관에 대한 실제감사시간이 예상한 시간보다 다소 줄어든 것으로 조사되었다. 이는 작은 규모의 사학기관 감사인의 경우 감사시간 기록의 정확성과 구체성이 상대적으로 낮아 실제 감사시간이 증가하지 않거나 감소한 것처럼 나타날 가능성이 존재할 수 있음을 의미한다. 한편, 조사결과에 응답한 28개 사학기관 중 감사인과 지배기구와의 커뮤니케이션 회수는 변호사 외부조회가 있는 경우가 그렇지 않은 경우보다 낮거나 비슷한 수준이었다. 변호사를 대상으로 한 외부조회는 일반적인 금융거래조회나 채권채무조회와는 다른 성격의 감사절차이기 때문에 변호사 외부조회가 있는 경우 감사보수와 감사시간이 크게 증가하나 지배기구와의 커뮤니케이션의 정도는 그 방향성이 다른 변수들과 다르다는 점은 주의해서 살펴볼 필요가 있다.

회계투명성 제고에 기여할 수 있는 표준 감사시간제도 설계를 위해서는 사학기관 규모나 학종 구분에 따른 일률적인 표준 감사시간 제시보다는 감사노력과 감사품질에 실질적인 영향을 미치는 요소를 표준 감사시간에 반영할 필요가 있다. 즉, 회계감리지적 결과, 교육부 징계 여부 및 정도, 투명한 의사결정을 위한 지배구조 존재 등 재정보고의 품질에 영향을 미치는 요인이 반영되어야 한다. 이들을 사학기관 표준 감사시간 결정에 반영함으로써 감사인은 감사위험을 사전에 인지하고 감사위험이 높은 경우 추가적인 감사노력을 투입함으로써 감사실패를 줄일 수 있다. 회계품질과 운영위험을 표준 감사시간 결정에 명시적으로 반영하면 사학기관은 내부통제의 신뢰성, 지배구조 건전성, 법령위반의 중요도와 빈도 등 기관 운영의 전반적 준법 수준 등이 감사비용에 직결됨을 인지할 수 있다. 이는 감사비용 증가 요인이 발생하지 않도록 사학기관을 투명하게 운영할 동기를 부여할 것으로 기대된다. 본 연구는 사학기관 표준감사시간 도출을 위한 ‘사립학교법 및 시행령, 사학기관 외부회계감사 유의사항’ 개정 사항을 마련하는 기초자료를 제공함으로써 사학기관 회계투명성 제고에 기여할 것으로 기대한다.

주제어 : 사학기관, 표준감사시간제도, 지배구조, 감사품질, 회계투명성

I. 서론

대학은 막대한 정부예산을 직·간접적으로 지원받으면서¹⁾ 고등교육의 공공성을 담보하고 있다. 그러나 불투명한 재정운영으로 대학의 재무보고는 신뢰를 얻지 못하고 있으며, 교비횡령 등 각종 부정행위에도 자율통제시스템이 작동하지 않는다는 지적을 받고 있다²⁾. 이같은 상

1) 중앙·지자체로부터의 재정지원 규모(대학정보공시센터(대학알리미) 재정지원사업 수혜실적 공시기준)는 2019년 7조 4,089억원(사립대학 4조 4,541억원)으로 경상운영비 등 포함시(대학재정알리미 고등교육재정지원사업 공시기준) 총 11조 7,366억원(사립대학 5조 4,076억원)이다.

황의 원인 중 하나는 외부회계감사가 형식적으로 이루어지는 등 감사·견제시스템이 미비하기 때문이다. 이의 개선을 위해 수차례에 걸쳐 관련 법령을 비롯한 규정이 제·개정되었다. 2013년 「사립학교법」 및 동법 시행령 개정으로 사학기관에 대한 외부회계감사가 의무화되었고, 외부회계감사에 대한 감리 근거도 마련되었다. 교육부는 감사가 객관적이고 효과적으로 수행되도록 학교법인에 대한 외부회계감사 시 확인하여야 하는 기준(‘사학기관 외부회계감사 유의사항’)을 제정하였다. 2017년 11월에는 「사립학교법」 개정으로 교육부 장관이 감리 업무의 전부 또는 일부를 외부회계감사 및 감리에 관한 전문성을 갖춘 법인이나 단체에 위탁할 수 있게 되었다(법 제31조의2 제②항). 개정 전 사학기관은, 금융감독원 등 공적기관에서 감리를 실시하는 기업회계와 달리 자율감리를 실시하고 있었으며 감리주체는 회계법인이었다. 이에 대한 긍정성 문제가 제기되자 2018년 5월 같은 법 시행령이 개정되어, 교육부 장관은 외부회계감사에 대한 감리 업무를 회계법인 혹은 「한국사학진흥재단법」에 따른 한국사학진흥재단에 위탁할 수 있게 되었다(시행령 제14조의3).

이러한 제도개선에도 불구하고 2019년 1월 국민권익위원회는 대학의 자율통제시스템 개선이 미흡하다고 지적하였다. 즉 업무전반에 대한 사립대학 자체 내부감사조직이 미비하고, 대부분의 사학기관에서 법인의 감사와 구분된 대학의 감사가 없으며, 있더라도 총장이 감사를 임명하는 등 독립성이 부족했다. 또한 재정지원 등을 위한 평가인증 시 내부감사조직의 독립성 및 자체감사활동에 대한 평가지표가 부실한데다 평가·인증 결과에도 큰 영향을 주지 않았다³⁾. 이를 개선하기 위해 국민권익위원회는 ‘대학의 재정·회계 부정 등 방지방안(2019.1.21.)’을 마련하여 교육부, 한국사학진흥재단 등에 제도의 개선을 권고했다.

국민권익위원회의 제도개선 권고 내용 가운데는 외부회계감사의 효과를 제고하기 위한 표준 감사시간제도 도입이 포함되어 있다⁴⁾. 이는 2013년 이후 사학기관들이 의무적으로 실시하

2) 2014년 12월 일반국민 및 대학생 학부모 2000명을 대상으로 실시한 한국교육개발원의 ‘대학에서 재정이 얼마나 투명하게 운영되고 있다고 생각하는가?’에 대한 여론조사 결과 약 78%가 불투명하다고 응답하였다. 한편, 경제협력개발기구(OECD)에 따르면 ‘18학년도 한국 사립대학의 연평균 등록금(학부 수업료 기준)은 8천760달러(약 1천58만원)로, OECD 37개 회원국과 비회원국 9개국 등 46개국 중 네 번째로 많았으나, 등록금의 상당 부분이 학생에게 쓰이지 않는 것과 더불어 대학재정의 불투명한 시스템 문제가 등록금 반환을 요구하는 사회적 분위기를 형성하는 데 원인이 되고 있다.(연합뉴스 2020.6.22, “등록금 OECD 상위권인데 대학 재정 불투명…“근본대책 고민해야””, <https://www.yna.co.kr/view/AKR20200619143700530>)

3) 국민권익위원회의 대학 자체 감사기능 강화와 관련된 권고 사항은 다음과 같다. ① 대학 내부에 감사위원회와 같은 독립적인 자체감사기구 설치. 내·외부 공모를 거쳐 감사기구의 장 임용. 설립자·운영자 친인척과 이해관계자는 감사기구의 장으로 임용될 수 없도록 독립성 확보. 감사기구에는 회계·재무 등 외부전문가 참여 ② 대학의 자체감사 활성화를 위해 감사조직의 독립성, 감사실적 및 개선현황, 감사결과의 구성원 공유 여부 등을 대학진단·평가의 지표로 추가 ③ 내부신고 절차와 신고자 보호제도 마련 등 보호시스템 구축 평가 ④ 부정·비리가 발생한 대학의 경우 외부적발로 비리가 밝혀진 경우에는 재정지원을 제한. 반면 자체감사노력을 통해 비리가 밝혀진 경우에는 제한을 완화 ⑤ 비리제보를 이유로 신고자에게 불이익을 준 경우에는 반대로 재정지원 평가시 불이익 부과

4) 국민권익위원회의 외부회계감사의 실효성 강화와 관련된 권고사항은 다음과 같다. ① 회계감사인이 외부회계감사 시 의무

도록 하고 있는 외부회계감사의 실효성이 부족한 것으로 드러난데 따른 조치이다. 사학기관 감사품질의 개선 필요성은 아래 <표 1>의 감리결과에서도 확인할 수 있다. 상장기업에 대한 감리의 경우, 최근 2년간 감사 당 평균 2.0건⁵⁾의 오류 등이 지적되었다. 이에 비해 2017~2019년 중 사학기관 회계감리결과 감사인의 연도별 지적 건수는 사학기관 당 평균 8.6~13.6건에 달한다. 높은 감리지적 빈도는 사학기관 외부감사의 낮은 실효성의 예로 지적된다.

<표 1> 사학기관 회계감리 결과 외부 감사인의 지적 건수

구분	대상기관 수	감사절차 위반	재무제표 오류 미지적	주석공시 오류 미지적	법령위반 미보고	합 계
2019	30개	119건	40건	75건	25건	259건
2018	25개	175건	34건	53건	14건	276건
2017	20개	186건	27건	49건	10건	272건

1) 자료: 한국사학진흥재단 내부자료

실제 대학들이 외부회계감사를 위해 지출하는 감사비용과 감사기간은 충분하지 않고⁶⁾ 회계 감사인의 감사지적사항도 극소수에 불과하다. 감사품질에 대한 인식 부족과 감사인 간의 과당 경쟁 등으로 인해 품질이 높은 감사인 보다는 감사보수가 낮은 감사인을 선임하는 사례가 빈번하기 때문이다. 감사보수가 낮을 때 감사인이 충분한 시간을 감사과정에 투입하기는 쉽지 않다. 우리나라의 경우 감사품질의 중요성에 대한 사회적 인식부족, 감사인의 과당경쟁, 회계법인의 성과평가시스템 등이 초래한 감사보수 덩핑 현상으로 감사과정에 적정한 시간이 투입되지 못하고 있다.

반면, 대학 회계투명성에 대한 관심이 커지면서 사학기관 감사위험은 증가하고 있다. 2017~2018년 8월중 교육부가 30개 사립대학의 회계감사를 실시한 결과, 감사 지적건수는 350건, 위반액은 636억원에 달했으나 이들 대학의 외부회계감사 지적건수는 7건, 위반액은 262억원에 그쳤다. 이러한 결과는 감사실패에 따른 소송이나 고발위험이 상존함을 의미한다. 뿐만 아

적으로 확인해야하는 '중점 확인사항'에 감사·감리 빈발 위반사항을 추가 ② 외부회계감사에 대한 대학별 감리결과와 이행·개선 여부도 공개 ③ 회계법인의 외부회계감사가 매우 부실한 경우 해당 회계법인은 대학 외부회계감사에 참여할 수 없도록 하고 해당 대학은 감독기관이 회계감사인을 지정 ④ 업무추진비, 적립금 투자현황, 특수관계자 거래내역을 대학정보공시센터에 공시하는 등 재정·회계 및 운영 관련 주요정보의 공개 확대

5) 2019년 1사당 평균 2.01건(금융감독원 보도자료 2020.4.7., 「2019년도 상장회사에 대한 심사·감리 결과 및 시사점」), 2020년 1사당 평균 2건(금융감독원 보도자료 2021.2.22., 「20년 중 상장회사에 대한 심사, 감리 결과 분석 및 시사점」)

6) 2014 회계연도 사립대학(전문대학 제외) 당 평균 감사기간은 5.7일, 감사인원은 3.7명, 감사보수는 평균 1,715만원이었고, 전문대학의 경우 감사기간이 4.9~5.5일, 감사인원은 3.1명, 보수는 1,301만원이었다.(정진후 2015, '사립대학 감사제도 문제점과 개선방안'(2015년 국정감사 정책자료집)) 2020년 사학기관 외부회계감사 계약체결 현황 보고 결과, 평균 감사보수는 사학 당(전문대학법인 제외) 2,187만원, 전문대학법인은 1,319만원이다. 2014~2019년 중 상장기업 감사보수 상승폭(평균 76.7%)을 감안하면 사학기관 감사보수는 여전히 낮은 수준에 머물러 있음을 알 수 있다.

나라 <표 1>에 나타난 사학기관 외부회계감사에 대한 높은 감리지적 빈도는 감사인의 위험과 직결된다. 교육부장관은 사립학교법 시행령 제14조의2 제③항에 따라 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제5조에 따른 회계감사기준 또는 ‘사학기관 외부회계감사 유의사항’을 위반한 혐의가 있을 경우 해당 공인회계사 또는 회계법인의 명단과 해당 내용을 금융위원회에 통보해야 하며, 금융위원회는 해당 공인회계사 또는 회계법인에 대하여 「공인회계사법」 제39조제1항 또는 제48조제2항에 따라 등록취소, 업무정지 또는 징계를 할 수 있다. 이러한 규정을 근거로 45개 사학기관의 2017~2018년 외부회계감사에 대한 감리 결과에 따라 금융위원회는 51명의 공인회계사에 대한 징계를 의결했다⁷⁾. 이 중 16명은 자격정지 등의 중징계를 받았는데, 이는 선행연구에서 보고한 회계분식으로 감리 지적된 경우의 중징계 비율(14.9%)보다 높다(강선민 등 2017).

대학의 회계투명성 강화를 위한 관련 법규의 제정에도 불구하고 여전히 국민들의 대학 재정회계 운영에 대한 신뢰도가 낮은 것은 제도 실행을 위한 집행 규정을 지속적으로 수정·보완할 필요가 있음을 의미한다. 특히 감사위험이 증가하는데도 적절한 감사노력을 투입하기 어려운 감사환경을 개선하기 위한 제도적 장치의 필요성이 제기된다. 본 연구의 목적은 대학 재정회계 투명성 제고를 위하여 사학기관 표준 감사시간제도 도입 방안을 마련하는데 있다. 표준 감사시간제도는 2017년 11월 「주식회사 등의 외부감사에 관한 법률」(이하 외부감사법)의 전면 개정작업을 통하여 기업회계에서 도입한 제도로, 국민권익위원회는 이를 사학기관에도 도입할 것을 권고하였다. 표준 감사시간제도는 일정 수준 이상의 감사노력을 확보함으로써 외부 감사의 효과를 제고하고자 한다. 감사노력은 재무제표에 포함된 회계오류나 부정 등을 발견할 확률에 영향을 미치며, 감사품질은 감사인이 발견한 오류나 부정을 보고함으로써 비로소 달성된다. 따라서 사학기관의 회계투명성을 제고하기 위해서는 표준 감사시간제도 뿐만 아니라 감사인의 독립성을 높일 수 있는 제도적 여건도 조성되어야 한다. 국민권익위원회는 표준 감사시간제도와 함께 외부감사인 지정제를 도입하여, 중요한 위법 발견 시 해당 감사인을 사학기관 외부회계감사에서 배제할 것을 제안하였다. 사학기관 외부회계감사의 실효성 제고를 위해서는 감사인의 효율성과 독립성을 확보할 수 있는 제도가 함께 정착되어야 한다는 점을 정책 기구도 인지하고 있음을 알 수 있다. 본 연구는 표준 감사시간제도를 주로 분석하지만, 이러한 논의가 표준 감사시간제도가 사학기관 감사와 관련된 다른 제도에 대한 상대적 중요성이나 선행 필요성을 의미하는 것은 아니다. 표준 감사시간제도는 사학기관의 회계정보 투명성 제고를 위한 다양한 제도의 하나로, 본 연구에서 제시하는 기초 조사는 구체적 도입 방안 마련에

7) 한겨레 2020.10.11, “사립대 외부감사 여전히 부실...감리 결과 지적 16건→785건” Retrieved from <https://www.hani.co.kr/arti/society/schooling/965336.html>

유용한 정보를 제공할 수 있을 것이다.

사립대학 외부감사의 표준 감사시간제도 도입 필요성을 확인하고 도입 방안을 마련하기 위해서는 2017년 11월 외부감사법 개정을 통해 표준 감사시간제도를 도입한 영리기업에 대한 관련 법규를 이해하고, 현재 사학기관 감사시간 등의 현황을 분석할 필요가 있다. 이에 따라 본 연구는 우선 기업의 표준 감사시간제도가 법제화되기까지 사전 조사 및 도입 경과를 개관하였다. 이를 통해 기업에서는 표준 감사시간제도 도입을 위해 어떠한 연구와 논의를 진행하였는지, 또한 관련 법령은 어떻게 변화되어 제도화되었는지 살펴보았다. 또한 사학기관의 외부회계감사와 관련된 법령을 기업의 외부감사 관련 법령과 비교하였고, 사학기관의 외부회계감사 계약 체결 현황 및 실제 감사투입시간 등을 조사·분석하였다. 사학기관의 외부회계감사 계약 체결 현황은 한국사학진흥재단이 조사·집계한 자료를 토대로 분석하였으며, 실제 감사투입시간은 2020년 사학기관 외부회계감사에 대한 감리 대상교를 조사·분석하였다. 본 연구는 사학기관의 표준 감사시간(이하 ‘표준 감사시간’) 도출을 위한 ‘사립학교법 및 시행령, 사학기관 외부회계감사 유의사항’ 개정 사항을 마련하는데 기초자료를 제공함으로써 사학기관의 재정·회계 투명성 제고에 기여할 수 있을 것이다.

II. 선행 연구 및 이론적 배경

새로운 정보기술과 감사기법의 도입에도 불구하고 회계감사는 여전히 노동집약적인 업무이기에 감사에 소요된 감사시간은 감사품질을 반영한다(Caramanis 1999; Caramanis and Lennox 2008; Leventis and Caramanis 2005). 감사인의 감사노력 투입은 감사시간과 직결되므로 감사품질의 향상을 위해서는 일정 수준 이상의 감사시간이 보장되어야 한다. 한국공인회계사회(KICPA)의 표준 감사시간제도 도입은 감사시장에서의 저가수입에서 기인한 감사투입시간 감소에 따른 감사품질 저하 문제를 해결하기 위한 노력의 일환이었다. 적정 보수에 미달하는 금액으로 감사계약이 체결될 경우 감사인은 감사시간을 축소하며(노준화와 배길수 2008) 이는 감사품질 저하의 원인이 된다. 따라서 표준 감사시간제도의 목적은 감사보수 현실화를 통해 적정 수준의 감사시간 투입을 유도하여 감사품질을 제고하는 것이다.

표준 감사시간제도 도입 전인 2011~2014년 KICPA는 적정 수준의 감사시간투입을 유도하기 위해 ‘업종별·규모별 표준 감사투입시간’(이하 한국공인회계사회 표준 감사투입시간)을 가이드라인으로 제공하였다. 이는 개정 외부감사법 표준 감사시간제도의 기틀을 마련하는 데 기여하였을 뿐만 아니라 감사시간에 대한 유용한 연구 기회를 제공하였다.

선행연구는 강제성이 부여되지 않은 표준 감사투입시간 제공이 실제로 감사시간을 증가시

켰는지 분석하였다. 실증분석 결과 표준 감사투입시간 정보 제공 이후 감사시간이 유의하게 증가한 것으로 나타났다(박종성과 조은주 2016; 신현결과 정수진 2017; 이민우와 정기위 2020). 신현결과 정수진(2017)은 실제 감사시간이 한국공인회계사회 표준 감사투입시간보다 많을수록 재량적 발생액이 감소하였고, 이는 감사품질이 증가한 것을 의미한다고 주장하였다. 이러한 연구결과에 따르면 외부감사법 전부개정안의 표준 감사시간제도는 감사품질 제고에 일정부분 효과를 거둘 것으로 예상된다.

그러나, 박종성과 조은주(2016)는 실제 감사투입시간이 표준 감사투입시간을 초과하는 기업의 경우, 일부 감사인들은 그 다음연도 감사투입시간을 감소시키는 경향이 있음을 발견하였다. 이러한 현상은 표준 감사투입시간 제공이 감사투입시간을 증가시키는 효과가 익년도 감사시 희석됨을 의미한다. 이에 대해 그들은 감사인들은 표준 감사투입시간을 감사품질의 적정성을 평가하는 기준으로 활용할 뿐만 아니라 감사의 효율성을 평가하는 지표로도 활용하고 있기 때문이라고 주장하였다. 실제 감사시간이 표준 감사시간을 초과하는 기업일수록 부채비율이 높고 수익성은 낮은 기업으로 나타났는데, 이는 감사인이 감사위험을 고려하지 않고 효율성 제고를 위해 표준 감사투입시간에 맞춰 감사투입시간을 결정할 경우 감사품질이 저하될 가능성에 대한 추후 분석이 필요함을 시사한다.

한편 감사시간 경쟁 등 감사인이 처한 환경이나 피감사기업과의 관계에 따라 표준 감사시간제도의 효과는 상이할 수 있다. 이민우와 정기위(2020)의 연구에서는 감사보수가 낮은 집단에서는 표준 감사투입시간의 감사품질 개선효과가 작고, 감사인에게 지급된 비감사보수가 높은 기업의 경우 실제 감사시간이 표준 감사시간을 초과하더라도 감사품질이 저하되는 것으로 나타났다. 이는 감사시장의 과당경쟁이나 과도한 비감사보수의 지급 등 감사인의 독립성이 유지되기 어려운 감사환경에서는 표준 감사시간제도의 효과가 감소할 수 있음을 의미한다.

이상의 연구결과들로 표준 감사시간제도는 외부감사의 적절성을 제고하는데 효과적이거나, 효과성은 감사환경의 영향을 받을 수 있다. 이는 기업뿐만 아니라, 감사노력이 감사품질에 영향을 미치는 여타 조직의 외부감사에도 적용될 수 있다. 감사노력에 따라 감사품질이 달라진다면, 일정 수준 이상의 감사시간 투입을 요구하는 규정은 고품질의 감사를 수행하도록 유도할 것이다. 따라서 표준 감사시간제도의 감사품질 제고 효과를 확인한 실증결과는 사학기관 표준 감사시간제도 도입의 정책 방향성을 지지한다. 기업과 마찬가지로 사학기관도 재무제표에 대한 외부감사의 적절성을 제고해 오류를 적발하기 위해서는 외부감사시 적정 수준 이상의 감사투입시간이 확보되어야 한다. 다만, 교육서비스 제공이라는 단일 업종, Non-big4가 대다수인 사학기관 외부감사인의 규모(강선민과 황인태 2016)와 이에 따른 감사시장의 경쟁정도(이미주 등 2019), 대학병원 존재 유무를 비롯한 재무제표의 특수성(황인태 등 2013), 지배구조 환경과 비감사서비스 제공(Frankel et al. 2002; Krishnan et al. 2005)을 비롯한 감사인의 독립

성 등 사학기관의 특성과 감사환경을 함께 고려하지 않는다면 사학기관의 표준 감사시간제도 도입이 감사보수의 증가만 가져올 뿐 정책의 목적을 달성하는 데 미흡할 수 있음에 유의해야 한다. 또한 대학은 자산규모의 편차가 크므로, 규모가 감사시간 및 감사보수에 미치는 영향이 여타 업종과 다를 가능성을 고려하여 규모와 감사보수의 관계에 조심스럽게 접근할 필요가 있다.

Ⅲ. 표준 감사시간 도입 경과 및 현황

사학기관 표준 감사시간제도 도입을 위해 2017년 기업회계 부문에서 먼저 적용된 표준 감사시간제도의 배경과 의미를 살펴보고 표준 감사시간이 법제화되기까지 경과를 살펴보고자 한다. 우선 표준 감사시간 도입을 위한 준비과정, 감사투입시간 증가를 위해 감독기관이 지금까지 기울여온 노력, 외부감사법 규정 등을 종합적으로 고려할 때, 표준 감사시간은 감사인이 회계감사기준을 충실히 준수하고 감사품질을 제고하기 위해 감사시간을 충분히 투입하도록 하는 데 그 취지가 있다.

1. 유가증권의 발행 및 공시 등에 관한 규정

일정 수준 이상의 감사품질 확보를 위해서는 적절한 시간의 투입이 필수적이므로 감독 당국은 적정 감사시간 투입을 유도하기 위한 다양한 정책들을 추진해왔다. 금융감독원은 2001년 8월 「유가증권의 발행 및 공시 등에 관한 규정」을 개정해 상장법인 및 코스닥 등록법인이 사업보고서에 감사보수 및 감사시간에 관련된 정보를 공시하도록 요구하였다.

그러나 사업보고서에 기재되는 감사투입시간 관련 정보의 신뢰성에 의문이 제기되었다. 기업은 감사인으로부터 제공받은 감사시간 정보를 공시하기에 정보의 정확성과 신뢰성을 확인하기 어렵다. 이 때문에 사업보고서에 기재되는 감사투입시간이 부풀려진다는 비판도 있다. 사업보고서의 공시 주체는 기업인 반면, 이러한 정보를 제공한 주체는 감사인이기에, 기재된 감사투입시간에 오류가 있는 경우 책임 소재도 명확하지 않았다.

2. 외부감사실시내용 공시

사업보고서 감사시간 정보의 정확성과 신뢰성에 의문이 제기되자 감사시간을 포함한 외부 감사실시내용 기재서류를 감사보고서에 첨부하도록 외부감사법이 개정⁸⁾되었다. 개정 외부감사법은 사업보고서의 감사시간 공시와는 별도로 감사인이 직접 외부감사 참여 인원 수, 감사

내용 및 소요시간 등 외부감사실시내용을 기재한 서류를 감사보고서에 첨부할 것을 요구한다. 외부감사법의 개정 취지는 감사투입시간, 감사절차 등 외부감사 실시와 관련된 구체적인 내용을 정보이용자에게 제공하여 감사품질 평가에 활용하도록 하기 위함이다. 감사보고서의 외부 감사실시내용은 공시 주체가 기업이 아닌 감사인이므로 정보의 신뢰성이 높으며, 부실기재에 대한 책임 소재도 명확하다. 외부감사실시내용 공시에는 총 감사시간과 함께 감사 참여자별 투입시간이 구분 기재되어 감사에 투입되는 인력 현황도 파악할 수 있다. 또한, 기업은 유사한 회사들의 감사투입시간을 비교한 결과를 자사 감사인의 감사 수행 정도를 평가하는 데 활용할 수 있게 되었다.

3. 적정 감사시간에 관한 연구 및 표준 감사투입시간

실제 감사시간 공시는 감사인이 투입한 노력에 대한 정보를 주지만, 노력의 적정성에 대한 판단은 정보이용자의 몫으로 남겨진다. 이에 KICPA는 피감회사의 업종과 규모 등을 고려한 평균적이고 표준적인 감사시간을 제시하기 위한 노력을 해왔다. 1999년 감사보수 규정이 폐지된 이후 KICPA는 일정 수준 이상의 감사품질을 확보할 수 있는 적정 감사투입시간 및 감사보수 산정에 관한 연구를 주인기 등(1999)에 의뢰하여 수행하였다. 주인기 등(1999)은 감사인에 대한 설문조사와 선행연구 검토 등을 통해 감사시간에 영향을 미치는 변수를 도출하고 이 변수들을 이용하여 적정 감사시간 추정모형을 개발한 후 이 모형에 근거하여 업종, 자산규모, 감사위험별로 투입되어야 하는 표준 감사시간을 제시하였다.

이들 연구를 바탕으로 2011년부터 KICPA는 표준 감사투입시간을 추정하여 감사인에게 제공하였다. 이는 ‘업종별·규모별 평균 감사투입시간’으로, 감사인들이 감사에 충분한 시간을 투입하도록 유도할 목적으로 제공한 일종의 가이드라인이다. 따라서 실제 투입시간이 이에 미치지 못한다고 해서 별도의 조치는 없다. 구체적인 추정 방법을 살펴보면, KICPA는 최근 3개년 간 Big4 회계법인의 실제 감사투입시간과 감사투입시간에 영향을 미치는 변수 등을 고려하여 자산규모별 평균 감사투입시간을 추정하였다. KICPA는 이를 2011년에는 표준 감사투입시간이라고 불렀으나 2012년부터는 평균 감사투입시간이라고 표현하고 있다. 명칭을 변경한 이유는 감사인들에게 제공된 감사투입시간 자료는 Big4의 최근 3개년 자산규모별 평균 투입시간이므로 이를 개별기업별 감사위험이 충분히 반영된 적정 감사시간이라고 간주할 수는 없기 때문이다. 따라서 KICPA는 부실한 내부통제제도, 소송위험 등 감사위험이 높은 기업에 대해서는 감사투입시간을 상향조정할 것을 요구하였다.

2011년과 2012년에는 상장법인과 비상장법인으로 구분된 업종별, 자산별 평균 감사투입시

8) 2013년 11월 발의, 2014년 5월 국회통과, 2014년 11월 시행

간을 제공하였으며, 2013년부터는 연결재무제표 작성 여부에 따라 구분된 평균 감사투입시간을 산출하여 제공하고 있다. 또한 2013년부터는 평균 투입시간뿐만 아니라 연결재무제표 감사 시 가·감산율, 직급별 감사투입시간 비중, 초도감사시 가산율, 지정감사 등 투입시간 가·감산 요소도 함께 제공하고 있다⁹⁾.

KICPA는 2012년부터 신협·농협·수협·새마을금고(중앙회), 사립대학 등 일부 비영리법인에 대해서도 감사품질 유지를 위한 최저감사시간을 정하여 권고하고 있다(손원익 등 2019). 업종별로 적용되는 최저감사시간은 각 비영리법인의 자율감독기관과 협의하여 업종·기업규모 등에 따라 다음의 <표 2>과 같이 산정하였다. 사학기관에 대한 최소감사시간은 <표 3>에 제시된 바와 같이 규모별로 130~500시간으로 2016년에 최초 도입되었다. 최소감사시간의 기준이 되는 사학기관 규모는 합산재무제표의 대차대조표 상 ‘자산 총계’와 운영계산서 상 ‘운영수익 총계’를 단순 평균하여 산출된다.

<표 2> 업종별 최저감사시간

업종	최초 도입시기	최저감사시간
농업협동조합	2012년	170시간
신용협동조합	2013년	100시간 (자산규모 300억원 기준)
새마을금고	2013년	140시간 (자산규모 500억원 기준)
사학기관(학교법인)	2016년	130~500시간
수협	2016년	170~260시간

1) 자료: 「회계 투명성 및 신뢰성 제고를 위한 종합대책」, 금융위원회(2017.1.20.)

<표 3> 사학기관 규모별 최소감사시간

자산·수익 단순평균액 ¹⁾	부문별 소요시간			최소 감사시간
	회계감사	감사 외 확인사항	합계	
2,000억이상	473	32	505	500
500억이상 2,000억미만	210	32	242	240
100억이상 500억미만	169	32	201	200
100억미만	109	22	131	130

1) 합산재무제표의 대차대조표 상 ‘자산 총계’와 운영계산서 상 ‘운영수익 총계’를 단순 평균

2) 자료: KICPA(2019.4.3.), FY2019 학교법인 심리대상과 중점 심리 항목

9) KICPA 품질관리감리위원회는 2014 회계연도부터 감사인에 대한 품질관리감리 시 감사투입시간 기록·관리시스템의 구축 및 운영 여부와 보고된 감사투입시간의 신뢰성을 점검하여 품질관리감리와 감사보고서 감리에 참고 자료로 활용하기로 하였으며, 표준 감사투입시간에 미달하는 상장법인의 경우 금융감독원에 통보하여 특별감리 대상기업으로 선정되도록 조치하겠다고 발표하였다.

KICPA는 계속감사 여부, 분쟁위험, 감사대상(범위), 내부통제수준에 따른 감사위험 등 감사 대상의 상황을 종합적으로 고려한 감사인의 전문가적 판단에 의하여 감사시간을 결정해야 하며, 학교법인 규모에 따른 최소감사시간을 일률적으로 적용해서는 안된다고 밝히고 있다. 그러나 KICPA가 최소감사시간 준수 여부를 심리대상 선정 시 심리 비조치(No-action)를 고려하기 위한 참고자료로 활용하기에, 최소감사시간이 감사투입시간 결정에 제약요건으로 작용할 것이라고 예상할 수 있다.

4. 표준 감사시간제도 전면 도입

일련의 감사시간 관련 제도의 도입 배경에는 감사품질 유지를 위한 적정 감사시간이 보장되기 어려운 한국의 감사환경이 있다. 한국 회계업계에서는 지나치게 낮은 감사보수에 대한 문제가 지속적으로 제기되어 왔다. 한국 기업들은 외부감사를 투자가 아닌 비용으로 여겨, 고품질의 감사보다는 낮은 감사보수를 제시하는 감사인을 선임하는 경향이 있다. 고품질의 감사에 대한 수요 부족으로 감사시장은 구매자 시장(buyer's market)이 되며, 이는 감사인 간의 경쟁을 야기한다(권수영과 김문철 2001). 이러한 감사시장에서는 치열한 수입경쟁에 따른 저가수입으로 감사품질이 저하될 수 있다. 감사인은 예상된 감사노력 투입에 상응하는 감사보수를 요구하기 어렵기 때문에 감사투입시간을 줄이게 되며, 그 결과 감사품질이 저하되는 것이다. 이러한 현상은 대우조선해양사태 등 일련의 대형 분식회계의 원인으로 지목되었고, 현행 감사제도의 운영과정에서 드러난 미비점을 개선·보완하여 감사인의 독립성과 책임성을 강화하고 감사업무의 품질을 높일 필요성이 제기되었다. 이에 따라 적정 수준의 감사시간 투입을 보장함으로써 감사보수를 현실화하고 감사품질을 제고하기 위한 방안으로 표준 감사시간제도가 도입되었다.

금융위원회는 2017년 10월에 외부감사법을 개정하여 KICPA로 하여금 표준 감사시간을 정하여 감사인들에게 제공하도록 하였다(외부감사법 제16조의2 제①항). 또한 감사인의 감사시간이 표준 감사시간보다 현저히 낮은 수준이라고 증권선물위원회(이하 ‘증선위’라 함)가 인정 한 회사에 대해서는 증선위가 감사인을 지정할 수 있도록 하였다(외부감사법 제11조 제①항 제10호). 외부감사법 전부개정안에 따라 2018년 11월 이후 시작되는 사업연도부터 표준 감사시간제도가 적용된다. 표준 감사시간제도는 감사시간을 늘려 감사보수를 상승시킬 수 있다는 점에서 기업 측과 회계업계 간 이해관계가 첨예하게 대립할 수 있는 사항이다. 이를 고려하여 KICPA가 정한 표준 감사시간은 대통령령으로 정하는 바에 따라 금융감독원 등 대통령령으로 정하는 이해관계자의 의견을 청취하여 반영하고, 3년마다 타당성을 재검토하도록 하였다. 또한 정책당국은 표준감사시간위원회의 구성 및 운영절차 등의 공정성을 강조하고 있다¹⁰⁾.

현재 기업의 표준 감사시간에 관한 사항은 외부감사법 제16조의2에서 규정하고 있으며, 같은 법 시행령에서는 표준 감사시간의 제정 및 변경 절차 등에 관한 세부사항을 규정하고 있다. 동법은 외부감사의 실효성을 제고하기 위하여 표준 감사시간보다 적은 경우 증선위에서 지정하는 감사인으로 선임하거나 변경선임할 수 있도록(제11조) 규정하는 등, 표준 감사시간을 엄격하게 준수할 것을 요구한다. 또한 감사인은 감사결과를 기술한 감사보고서를 작성하여야 하고, 외부감사 참여 인원수 및 감사내용, 소요시간 등의 외부감사실시내용을 기술한 서류를 첨부해야 한다.

IV. 사학기관 외부회계감사 관련 법령 등의 검토

사학기관 외부회계감사에 표준 감사시간을 도입하기 위하여 우선 사학기관의 외부회계감사 관련 법령의 검토가 필요하다. 이를 위하여 「사립학교법(시행령)」과 「사학기관 외부회계감사 유의사항」 등 사학기관 외부회계감사 운영에 관한 제반 법률 현황을 조사하였다.

1. 사립학교법 및 시행령

사학기관의 외부 회계감사와 감리에 대한 내용은 「사립학교법」 제31조와 제31조의2에 규정되어 있다. 법 제31조에 따라 사학기관은 결산 제출시, 감사보고서를 첨부하여 제출하여야 하며, 이 때 감사인은 학교법인과 독립된 공인회계사 또는 회계법인이어야 한다. 외부회계감사에 대한 감리에 관한 사항은 법 제31조의2에 규정되어 있는데, 해당 조문에서는 감리업무의 수행 여부와 이와 관련된 업무의 위탁에 대한 사항만 규정되어 있고, 세부적인 사항은 같은 법 시행령 제14조의2와 제14조의3에 의해 규정되고 있다. 시행령 제14조의2에서는 외부회계감사에 대한 감리를 실시하는 경우와 감리를 통해 위반사항이 적발된 감사인(공인회계사 또는 회계법인)에 대한 조치 절차 등을 명시하고 있다. 그러나 감리의 범위와 방법 등의 세부적인 사항은 교육부장관이 금융위원회와 협의하여 고시하도록 하고 있을 뿐, 이를 법령에서 규정하고 있지 않다. 시행령 제14조의3은 법 제31조의2 제②항에 따라 감리사업을 위탁 수행할 수 있는 법인 또는 단체에 대해 규정한다.

10) 금융위원회 보도자료(2018.10.2.), 「금융위 부위원장, 「新외부감사법 시행 준비상황 점검 회의」 개최」, <https://www.fsc.go.kr/no010101/73343?srchCtgr=&curPage=5&srchKey=sj&srchText=&srchBeginDt=2018-10-01&srchEndDt=2018-10-31>

2. 사학기관 외부회계감사 유의사항

대학 현장의 혼란을 방지하고 사학기관의 회계투명성을 제고하기 위하여 「사립학교법」 및 동법 시행령에 따라 2014년 6월 교육부고시(제2018-159호) 「사학기관 외부회계감사 유의사항」이 제정되었다. 이로써 고시와 지침에 혼재된 학교법인 외부회계감사 관련 사항들이 구체적이고 명확하게 정비될 수 있는 기준이 마련되었다.

이후 2018년 개정 고시를 통해 외부감사인의 자격 기준과 의무, 외부감사 적용 범위 및 감사증명서 공개 의무(제10조) 등에 대해 규정하고, 제11조에 따라 매 회계연도 개시일로부터 4개월 이내에 외부 감사인을 선임하여 계약을 체결하고, 체결 후 14일 이내에 감사계약 체결보고서를 교육부에 제출하도록 규정하고 있다. 동 규정의 취지는 사학기관이 결산 시점에 임박해서 감사인을 선임하는 것을 방지하고 회계연도 개시 후 가급적 조속한 시일 내 외부감사인을 선임하도록 함으로써 투명한 재정·회계 운영을 유도하는 데 있다. 감사계약 체결보고서에는 감사인 명, 감사보수액과 예상 감사투입시간 등이 기재되므로 사학기관 감사시간에 대한 기초정보를 제공한다. 다만, 이는 계약 단계에서 작성되므로 실제 어느 정도의 숙련도를 지닌 감사인이 외부감사에 참여하였는지, 또 계획된 투입시간을 준수하였는지 등은 확인할 수 없는 한계가 있다. 따라서 실제 투입된 감사노력을 분석하기 위해서는 추가적인 정보의 수집이 필요하다.

3. 대학의 재정·회계 부정 등 방지방안

사립학교법에 의한 외부회계감사의 의무화와 감리 실시, 외부회계감사 유의사항 제정 등에도 불구하고 대학의 감시·견제시스템이 효과적으로 작동하지 않는다는 지적에 따라 국민권익위원회는 2019년 「대학의 재정·회계 부정 등 방지방안」을 의결하고 관계기관에 제도 개선을 권고하였다. 동 방안은 대학의 자율통제시스템을 구축하고 외부감사의 실효성을 강화하기 위한 구체적인 조치사항을 제안한다. 특히 회계감사와 관련하여 「사립학교법 시행령」 및 「사학기관 외부회계감사 감리에 관한 고시」 개정을 요구함으로써 실질적인 입법 방향을 제시한다.

국민권익위원회 권고안은 감사인 선정, 감사투입시간, 감사절차, 감리 등 외부감사 전 과정의 개선을 요구하였다. 교육부에는 대학에 대한 외부회계감사 시 감사인이 의무적으로 확인하여야 하는 ‘중점확인사항’에 감사·감리 빈발 위반사항을 추가하여 의무적 외부회계감사 항목을 확대하도록 하였다. 또한 「사학기관 외부회계감사 유의사항」 등 관련 지침에 표준감사시간을 반영하여 대학의 외부회계감사에 소요되는 최소한의 감사시간을 보장하도록 하였다. 본 연구에서 논의하는 사학기관 표준 감사시간제도 도입의 배경이 마련된 것이다. 또한 외부회계감사에 대한 감리결과 드러난 대학에 대한 지적사항과 지적사항에 대한 이행·개선 여부의 대외

공개를 의무화함으로써 투명성을 제고하도록 하였다. 기업회계에서 도입된 감사인 지정제 도입도 권고되었다. 회계감사기준 위배, 법령위반사항 미보고 등 중대한 위반행위 발생 시 해당 감사인은 일정기간 대학에 대한 감사에서 배제하고, 감사·감리결과 중대한 위법이 발견되는 등 외부회계감사가 부실한 대학에 대해서는 외부감사인 지정제도를 도입하도록 교육부와 사학진흥재단에 「사립학교법 시행령」 및 「사학기관 외부회계감사 감리에 관한 고시」 등 관련 지침의 개정을 요구하였다. 사학기관 회계투명성에 대한 사회적 요구에 따라 정책 방향이 구체적으로 제시되면서 외부회계감사의 실효성 확보를 위해 감사투입시간을 제도화할 수 있는 여건이 조성된 것이다.

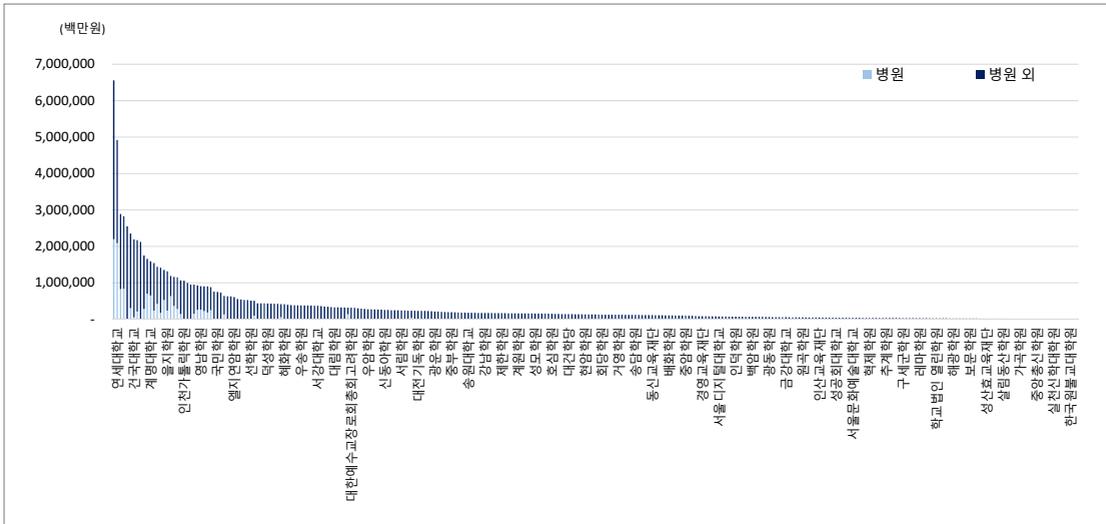
V. 사학기관 외부회계감사 현황 및 분석

1. 사학기관 현황

본 절에서는 사학기관 회계감사 현황을 분석하기에 앞서 감사대상인 사학기관 재정 현황을 개관한다. 사학기관 회계는 법인회계와 학교회계로 구분되며, 법인회계는 일반업무회계와 수익사업회계로 구성된다. 학교회계는 교비회계, 부속병원 회계, 산학협력단 회계로 구성된다(전국대학연구·산학협력관리자협의회 2015). 「사학기관 외부회계감사 유의사항」에 따라 한국공인회계사회에 제출하는 감사계약체결 보고서(사학기관 외부회계감사 유의사항 [별지 제5호 서식])는 법인일반회계, 수익사업회계, 교비회계, 부속병원회계를 대상으로 한다. 따라서 법인, 교비, 부속병원 외부감사와 산학협력단 외부감사에 대한 수임 보고가 구분되어 이루어진다. 이에 따라 본 연구는 산학협력단 외부감사를 제외한 법인과 교비 및 부속병원 회계에 대한 자료를 분석한다.

<그림 1>은 2019 회계년도말 289개 사학기관의 총자산 분포를 보여준다. 그림에서 알 수 있듯이 우리나라 사학기관 규모는 편차가 크다. 특히 부속병원 유무에 따라 사학 규모가 큰 차이를 보인다. 아래 <표 4>에서와 같이 부속병원이 있는 사학의 평균 총자산(1조 3,932억원)은 그렇지 않은 사학(1,752억원)의 8배에 달한다. 자산총액 10위 이내 사학 중 8개에 부속병원이 있고, 부속병원이 있는 36개 사학의 총자산에서 병원이 차지하는 비중은 평균 21.6%이다. 즉, 규모가 큰 사학에 부속병원이 있는 경우가 많고, 부속병원이 사학에서 차지하는 비중이 작지 않다.

〈그림 1〉 2019 사학기관 총자산¹⁾ 분포



- 1) 총자산은 법인회계 및 교비회계, 부속병원회계의 자산을 모두 합한 값
- 2) 자료: 대학재정알리미(uniarlimi.kasfo.or.kr)

학종별 대학 규모의 편차도 크다. 일반대학의 총자산이 평균적으로 가장 크고, 전문대학법인, 원격대학법인 순이며 대학원대학법인이 가장 작다. 원격대학법인은 자산규모에 비해 순손실이 큰 것으로 나타났다.

〈표 4〉 2019 사학기관 그룹별 평균 총자산 및 총수익

(단위: 백만원)

기준	구분	개수	순수익 ¹⁾	총자산	(부속병원 제외)
부속병원	있음	36	5,266	1,393,209	(1,030,750)
	없음	253	-403	175,156	-
학종	일반대학법인	146	917	548,224	(458,851)
	대학원대학법인	37	-15	31,577	-
	전문대학법인	100	-399	127,087	-
	원격대학법인	6	-962	92,043	-
전체		289	303	326,886	(281,735)

- 1) 일반회계 및 교비회계의 당기운영차액 + 부속병원회계 및 수익사업회계의 당기순이익
- 2) 자료: 대학재정알리미(uniarlimi.kasfo.or.kr)

아래 <표 5>에서 보는 바와 같이 대학별로 감사시간에도 상당한 차이가 있다. 2020년 사학 기관 외부회계감사 계약체결 현황 조사 결과, 감사투입시간(계약기준)은 부속병원이 있는 사학기관이 평균 697.0시간, 없는 사학은 237.7시간으로 나타났다. 학급 및 학종별 감사시간은 일반대학법인이 평균 374.3시간, 전문대학법인이 239.5시간, 원격대학과 대학원대학법인이 각각 192.3시간과 129.5시간이었다. 일반대학법인의 경우 대학별 감사시간의 표준편차가 268.4시간이며 최솟값과 최댓값이 각각 56.0과 1600.0으로 다른 그룹에 비해 편차가 큰 것으로 나타났다. 한편, 2020 회계연도 평균 외부회계감사 시간은 전년도에 비해 6.1시간이 줄어들었으나 감사시간 차이는 통계적으로 유의하지 않았다($p=0.1789$). 2년 간의 감사시간 자료가 있는 288개 사학기관 중 154개는 감사시간의 변동이 없었고, 67개는 증가, 67개는 감소하였다.

<표 5> 2019 및 2020 회계연도 사학기관 외부회계감사 투입시간(계약기준)

(단위: 시간)

기준	구분	2020년					2019년				
		Mean	Std. Dev.	Min.	Max.	N	Mean	Std. Dev.	Min.	Max.	N
부속병원	있음	697.0	355.1	56.0	1600.0	36	694.5	362.8	56.0	1510.0	36
	없음	237.7	110.2	15.0	660.0	258	244.0	114.1	24.0	650.0	254
학급·학종	일반대학법인	374.3	268.4	56.0	1600.0	151	382.1	270.8	40.0	1510.0	149
	대학원대학법인	129.5	53.5	15.0	230.0	37	128.2	49.0	40.0	220.0	37
	전문대학법인	239.5	97.4	24.0	580.0	100	246.5	96.1	24.0	568.0	98
	원격대학법인	192.3	52.8	100.0	235.0	6	191.7	52.7	100.0	235.0	6
전체		293.9	220.1	15.0	1600.0	294	300.0	222.4	24.0	1510.0	290

1) 자료: 한국사학진흥재단 내부자료

사학간 자산규모의 차이는 감사시간과 감사보수에 영향을 미치는 요인이 상이할 가능성을 의미한다. 선행연구는 감사보수와 감사시간을 공시하는 상장기업 자료를 분석하여, 기업규모가 작을수록 총자산과 감사보수간 관계가 작아지고, 감사보수와 감사시간의 관계도 기업규모에 따라 다름을 발견하였다(황인태와 강선민 2018). 따라서 사학기관 감사시간 분석 시에는 규모의 차이를 반영해야 한다. 본 연구는 사학기관을 규모의 편차를 고려하여 학급·학종과 부속병원 여부에 따라 총 5개 그룹으로 구분하여 기초통계를 제시한다. 즉 부속병원이 있는 일반대학(그룹 I)과 부속병원이 없는 일반대학(그룹II), 대학원대학(그룹III), 전문대학(그룹IV), 원격대학(V)으로 구분한다.

<표 6>은 관련 변수가 모두 존재하는 총 283개 사학기관의 외부감사 관련 기초통계를 보여 준다. 283개 학교법인을 총 5개 그룹으로 구분하여 총자산, 감사시간, 감사보수, 시간당감사보수를 제시하였으며, 총자산대비 감사시간 및 감사보수 비율을 함께 나타냈다. 사학기관 외부

감사 계약은 학교법인별로 계약체결 세부내역이 상이하나, 일반적으로 법인일반회계와 교비회계, 법인수익사업회계까지 일괄 계약하는 형태가 많다. 따라서 사학법인의 총자산규모가 표준 감사시간 도출 시 하나의 기준이 될 수 있다. 자산규모가 작아질수록 총자산대비 감사보수 비율과 총자산대비 감사시간의 비율은 커지는 것으로 나타난다. 따라서 표준 감사시간을 정하는 기준을 학교법인의 총자산으로 한다면, 총자산과 감사보수 및 감사시간의 관계가 비선형임을 고려할 필요가 있다.

〈표 6〉 2020 회계연도 사학기관 규모별 기초통계

그룹	변수	N	MEAN	Std.	MIN	25%	MEDIAN	75%	MAX	(단위: 천원, 시간)	
										천원	시간
I (부속병원 대학)	기초총자산	36	1,393,209,035	1,300,617,955	124,802,978	606,523,794	1,107,102,370	1,604,289,654	6,555,710,540		
	감사시간	36	697	355	56	497	625	884	1600		
	감사보수	36	47,253	32,587	14,500	29,625	42,312	53,900	194,700		
	시간당감사보수	36	94.3	128.0	33.1	48.3	61.6	70.7	681.3		
	감사시간비율(%) ¹⁾	36	0.00077	0.00056	0.00009	0.00038	0.00063	0.00088	0.00250		
	감사보수비율(%) ²⁾	36	0.005379	0.004917	0.001521	0.002395	0.003778	0.006093	0.026442		
II (병원없는 대학)	기초총자산	108	270,574,680	358,548,487	11,872,966	70,173,015	162,532,266	371,176,361	2,553,670,813		
	감사시간	108	280	112	80	203	254	344	660		
	감사보수	108	19,409	14,107	6,600	11,000	16,445	22,000	132,000		
	시간당감사보수	108	74.4	73.9	25.8	51.9	63.3	78.0	785.7		
	감사시간비율(%) ¹⁾	108	0.000270	0.000306	0.00019	0.00101	0.00144	0.000309	0.001684		
	감사보수비율(%) ²⁾	108	0.017334	0.021809	0.001175	0.006216	0.009717	0.016317	0.157727		
III (대학원대학)	기초총자산	37	31,576,576	40,470,942	3,509,166	8,715,494	18,909,344	34,279,799	174,782,940		
	감사시간	37	129	53	15	98	130	152	230		
	감사보수	37	7,203	3,725	650	4,400	7,480	9,319	16,000		
	시간당감사보수	37	58.5	25.0	5.2	42.7	57.0	70.0	137.5		
	감사시간비율(%) ¹⁾	37	0.000888	0.000721	0.00070	0.00349	0.000625	0.001312	0.002530		
	감사보수비율(%) ²⁾	37	0.048623	0.044521	0.003949	0.019173	0.033495	0.060078	0.177131		
IV (전문대학)	기초총자산	99	127,839,862	100,688,319	9,051,239	54,342,928	111,877,819	168,725,385	627,236,760		
	감사시간	99	239	98	24	180	230	296	580		
	감사보수	99	15,539	6,151	900	11,000	15,000	18,700	33,000		
	시간당감사보수	99	82.7	103.0	6.3	53.1	66.0	78.0	916.7		
	감사시간비율(%) ¹⁾	99	0.000294	0.000229	0.00015	0.00143	0.000234	0.000401	0.001591		
	감사보수비율(%) ²⁾	99	0.018193	0.011855	0.000893	0.009781	0.015124	0.024113	0.057750		
V (원격대학)	기초총자산	6	92,043,476	126,190,273	10,939,713	31,307,991	42,143,232	73,862,542	344,902,792		
	감사시간	6	192	53	100	172	213	230	235		
	감사보수	6	17,142	6,891	7,700	15,675	16,500	17,325	29,150		
	시간당감사보수	6	88.5	22.0	65.5	76.9	80.6	96.5	126.7		
	감사시간비율(%) ¹⁾	6	0.000483	0.000297	0.00067	0.000305	0.000546	0.000586	0.000914		
	감사보수비율(%) ²⁾	6	0.039133	0.023027	0.008452	0.024442	0.039125	0.053404	0.070386		

1) 감사시간비율 = 감사시간/총자산 × 100

2) 감사보수비율 = 감사보수/총자산 × 100

2. 사학기관 감사시장

사학기관의 감사인 현황을 파악하기 위하여 2019~2020년 사학기관 외부회계감사 계약체결 보고서 제출 내용을 분석한다. 2020년 기준 보고서 접수 대상 학교법인은 총 299개이며, 지연 제출법인을 포함하여 총 294개 기관이 관련 자료를 제출했다.

2020년 사학기관 감사계약 체결 현황에 따르면(한국사학진흥재단 내부자료), 294개 학교법인에 대하여 115개 감사인(회계법인, 감사반, 개인감사인)이 회계감사를 실시하는 것으로 나타났다. 가장 많은 학교법인과 감사계약을 체결한 감사인은 23건의 대학 감사를 수행하며, 22개 학교법인을 감사하는 회계법인이 2개, 20개를 감사하는 회계법인 1개, 13개를 감사하는 회계법인이 1개 있다. 사학법인 회계감사에 참여하고 있는 115개 감사인 중 2개 이상 학교법인에 대한 회계감사에 참여하는 감사인은 45개(39%)로, 나머지 70개 회계법인은 사학기관 각 1개에 대하여 감사를 실시하고 있다. 3개 이상 학교법인에 대한 회계감사를 실시하는 감사인은 22개(19%)인 것으로 나타났다. 2020년 사학기관 감사시장의 규모는 감사보수 기준 약 5,796백만원이며, 3개 이상의 학교법인에 대한 회계감사를 실시하는 22개 감사인의 감사보수 총액은 3,858백만원이다. 따라서 이들이 사학기관 감사시장에서 차지하는 비중은 약 67%에 달한다.

2019년 총 298개 사학기관의 외부회계감사에 참여하고 있는 감사인은 109개로, 이 중 3개 이상의 학교법인에 대해 회계감사를 실시한 감사인은 25개였다. 2019년 사학기관 감사보수 총액은 7,845백만원이며, 3개 이상 학교법인의 회계감사를 실시한 25개 감사인의 감사보수는 6,062백만원이다. 따라서 이들 감사인의 감사보수 기준 시장점유율은 77%였다. 단기간의 감사계약 체결 현황만으로 감사인 집중도를 파악하는 데는 한계가 있으나, 위의 2개 연도 자료 분석을 토대로 한 사학기관 감사시장의 감사인 집중도는 일반적인 기업들의 감사시장과 비교하더라도 기대 이상으로 높다는 것을 추정할 수 있다. 이러한 집중현상은 사학기관 회계의 특수성으로 인한 사학기관 감사시장진입에 장벽이 존재하다는 것을 반증한다.

사학기관은 감리결과가 외부에 공개되지 않고, 정부의 감사 빈도도 매우 낮아¹¹⁾ 감사위험이 현저히 낮은 것으로 인식되고 있다. 위험이 낮은 감사에 감사인은 충분한 감사시간을 투입하지 않으므로, 이는 낮은 감사보수의 원인이 된다. 대학도 감사인 선임에 제한이 없으므로 명성이 높은 대형 회계법인과 계약을 체결하기 위해 많은 감사보수를 지불하려 하지 않는다. 체계적인 감사품질 관리가 이루어지는 대형 회계법인 또한 수익성이 낮은 사학기관 회계감사에 참여할 유인이 없다. 이는 과거 사학기관의 회계투명성을 제고하기 위한 감사환경이 조성되지 않았음을 의미한다. 그러나 앞서 살펴본 바와 같이 최근 사학기관의 회계투명성에 대한 관심

11) 대학에 대한 교육부 종합감사가 시작된 '79년 이후 한 번도 종합감사를 받지 않은 사립대학은 '18.7월 기준 전체 359개 중 31.5%인 113개교이다(18.8월 국민권익위원회 실태 조사).

이 높아지면서 감사위험이 증가하고 있으며, 대학 감사의 실효성을 제고하기 위한 제도적 논의가 활발하게 이루어지고 있다. 국민권익위원회의 제도 개선안은 사학기관의 재무제표 및 관련 정보의 공시를 확대하고, 부실감사에 대한 감사인의 책임을 강화하기 위한 제도의 입안을 요구한다. 사학기관 감사에 대하여 일정 수준 이상의 감사품질을 요구하고, 이에 상응하는 감사노력 투입을 보장한다면 감사품질 관리 체계를 갖춘 대형 회계법인의 시장 참여를 유도할 수 있을 것이다. 2017년 외부감사법 전면 개정에 따라 일정한 물적, 인적 요건을 갖추어 금융위원회에 사전에 등록한 회계법인만이 상장기업의 회계감사 수행이 가능하다. 즉 상장기업 감사인 등록제도는 회계법인의 대형화, 조직화를 통한 감사품질의 제고에 그 목적이 있다. 그러나 사학기관 감사시장의 회계적 특수성을 고려할 때 산업별 전문감사인 육성을 통한 감사품질의 제고 측면에서 사학기관 감사인 등록제도를 고려할 필요성이 존재한다. 현재 사학기관 감사시장이 비경쟁적인 이유는 대학 회계의 특수성과 낮은 수익성으로 감사서비스 공급자가 소수에 불과하기 때문이다. 사학기관 감사의 수익성이 확보되면 품질관리 능력을 갖춘 감사인의 시장 진입이 증가할 것으로 예상되므로, 품질 경쟁력을 기준으로 등록요건을 설정하여 사학감사에 전문성을 가진 감사인을 육성하는 것이 가능할 것이다.

한편, 모든 사학기관은 Non-big4 감사인과 계약을 체결한 것으로 나타났다. 2001년부터 감사보수와 감사시간, 비감사서비스 등에 대한 정보를 금융감독원 전자공시시스템을 통하여 외부정보이용자에게 공시해온 상장기업 자료를 살펴보면, Big4 여부와 소속(시장)에 따라 자산규모와 감사시간, 감사보수가 다를 수 있다. 상장기업의 감사관련 정보는 상당한 기간 동안 공시되어 왔으나, 사학기관 감사 정보는 알려져 있지 않아 감사환경 현황과 변화 등을 파악하기 어렵다. 따라서 사학기관 감사시장을 직접 분석하는 대신 이미 관련 정보를 공시하고 있는 상장기업의 감사시간과 보수 등의 회계 정보를 분석하여 사학기관 감사 여건을 유추하고자 한다. 이는 사학기관의 표준 감사시간제도 도입관련 논의를 위한 기초자료를 제공할 수 있다.

감사시장의 전반적 현황을 파악하기 위하여 유가증권(코스피)시장과 코스닥시장 상장기업의 감사시간과 보수 추이를 분석하였다. 일정 기간 동안의 관련 정보의 추세를 파악하기 위해서는 동일 기업의 변화를 살펴보는 것이 분석결과의 왜곡을 최소화할 수 있으므로, 2008년부터 2019년까지 계속적으로 관련 정보를 공시한 기업을 표본으로 선정하였다.¹²⁾ 분석 대상은 업종별 재무정보의 특수성을 고려하여 금융업을 제외한 비금융업으로 제한하였다. 본 분석에 이용된 12년 동안 관련 정보를 계속 공시한 비금융업 상장기업은 1,099개로, 코스피 기업 총 524개사(기업-연도 표본은 총 6,288개)와 코스닥 기업 총 575개사(기업-연도 표본은 총 6,900

12) 대부분의 기업은 감사시간을 시간 단위로 공시하고 있다. 사업보고서에 감사시간을 일(日), 월(月) 단위로 공시한 일부 기업은 본 연구의 표본선정에서 제외하였다. 또한 특정기업의 리스크로 인해 왜곡된 결과가 도출되지 않도록 관리종목으로 지정된 기업도 제외하였다.

개)로 구성되어 있다.

표본의 소속 시장 및 감사인별 2019 회계연도말 평균 자산총액은 <표 7>과 같다. 사학기관의 평균 총자산은 326,886백만원, 대학병원이 없는 사학의 총자산은 175,156백만원으로 Non-big4의 피감기업, 또는 코스닥 상장기업과 비슷한 규모이다. 따라서 사학기관 감사인의 감사투입시간과 감사보수는 대체로 이들과 비교하는 것이 타당할 것이다.

<표 7> 소속시장 및 감사인별 상장기업 평균 자산총액

(단위: 백만원)

감사인	시장	유가증권시장(코스피)상장기업	코스닥시장 상장기업	전체
Big4		5,561,026	306,977	3,687,571
Non-big4		364,860	162,687	234,100
전체		3,461,468	207,218	1,779,236

1) 자료: 한국상장사협의회 TS2000

연도별 표본 구성은 <표 8>과 같다. 표본의 감사인 분포는 Big4(삼일, 삼정, 안진, 한영)가 52.7%, Non-big4가 47.3%를 각각 차지한다. 본 분석은 12년간 감사관련 정보를 지속적으로 공시한 기업으로 대상을 제한하므로 상장기업 감사시장의 회계법인 간 비중이 선행연구와 다를 수 있음에 주의해야 한다¹³⁾.

<표 8> 연도별 상장기업 표본

(단위: 기업수, %)

감사인	연 도												
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	전체
Big4	629 (57.2)	615 (56)	618 (56.2)	623 (56.7)	627 (57.1)	629 (57.2)	585 (53.2)	561 (51)	544 (49.5)	530 (48.2)	512 (46.6)	480 (43.7)	6953 (52.7)
Non-big4	470 (42.8)	484 (44)	481 (43.8)	476 (43.3)	472 (42.9)	470 (42.8)	514 (46.8)	538 (49)	555 (50.5)	569 (51.8)	587 (53.4)	619 (56.3)	6235 (47.3)
합계	1099	1099	1099	1099	1099	1099	1099	1099	1099	1099	1099	1099	13188

1) 자료: 한국상장회사협의회 TS2000

<표 9>는 시장별 및 감사인별 주요 변수의 기술 통계를 나타낸다. Big4 피감기업의 총자산, 감사시간, 감사보수의 평균은 각각 2조 3035억원과 2,407시간, 182백만원이었다. 반면, Non-big4 피감기업은 평균 총자산 1,788억원에 감사시간은 801시간, 감사보수는 66백만원으로 Big4보다 현저히 작았다. 시간당 감사보수는 Big4보다 Non-big4가 높은 것으로 나타났으나, 이

13) 상장기업 Big4 감사인의 비중은 점차 증가하였다고 알려져 있다.

는 12년 표본의 전체 평균으로 최근 감사시장 현황과는 다를 수 있다. 연도별 총자산, 감사시간, 감사보수, 시간당감사보수의 기술통계는 <표 10>에 제시한다.

코스피 상장기업의 총자산, 감사시간, 감사보수의 평균은 각각 2조 545억원과 2,458시간, 188백만원이었다. 코스닥 기업의 총자산, 감사시간, 감사보수의 각각의 평균값은 1,515억원과 903시간, 718백만원으로 동일한 상장기업이라 하더라도 코스피와 상당한 차이가 존재한다. Big4의 상장 피감기업 중 40.2%가 코스닥 상장기업인데 비해 Non-big4의 코스닥 비중은 65.8%로, Non-big4가 상대적으로 규모가 작은 코스닥 기업을 많이 감사하는 것으로 나타났다. 코스피 상장기업 중 Big4의 피감기업 평균 총자산은 3조 6,851억원이고, Non-big4의 피감기업 총자산 평균은 2,869억원이다. Big4가 감사한 코스닥 상장기업의 평균 총자산은 1,950억원이고, Non-big4의 코스닥 기업 총자산 평균은 1,217억원이다. 따라서 Big4와 Non-big4의 피감기업 간 규모 차이는 코스닥과 코스피 기업 비중 차이도 일부 영향이 있으나, 감사인별로 차별화된 주력 감사시장이 존재(황인태 등 2009)하는데 주로 기인한다. 사학기관의 감사인은 모두 Non-big4이므로 사학기관 감사시장은 Non-big4의 주력시장으로 볼 수 있다. 이는 사학기관 표준 감사시간 도입에는 Big4와 다른 Non-big4의 특성이 반영되어야 함을 의미한다.

<표 9> 시장별 기술통계

감사인	변수	N	Mean	Std.Dev.	Min	25%	50%	75%	Max
Big4	총자산(백만원)	6953	2303461	10011972	8643	115912.5	271868	863374	219021357
	감사시간	6953	2407	4053	5	840	1287	2276	69021
	감사보수(천원)	6953	182342	316127	6000	64000	92000	165000	6481000
	시간당감사보수	6953	86.2	230.1	5.8	62.3	76.0	91.7	15000.0
Non-Big4	총자산(백만원)	6235	178777	326381	7036	60348	104370	196778	11287867
	감사시간	6235	801	539	5	520	706	928	17024
	감사보수(천원)	6235	66453	49400	1800	44000	60000	78000	2000000
	시간당감사보수	6235	102.3	220.6	4.1	64.4	82.2	106.5	6000.0
코스피	총자산(백만원)	6288	2545227	10473693	10070	158043	340777	1020643	219021357
	감사시간	6288	2458	4249	5	790	1212	2305	69021
	감사보수(천원)	6288	188256	331535	1800	60000	90000	170000	6481000
	시간당감사보수	6288	89.5	240.6	5.8	62.5	76.9	94.6	15000.0
코스닥	총자산(백만원)	6900	151515	192896	7036	58754.5	95355	166263	4491182
	감사시간	6900	903	593	5	550	756	1069	11209
	감사보수(천원)	6900	71757	46321	2500	45000	60000	80000	1097000
	시간당감사보수	6900	97.7	211.0	4.1	64.0	80.0	101.0	6000.0
전체	총자산(백만원)	13188	1307303	7376515	7036	80180	157468	398691	219021357
	감사시간	13188	1654	3083	5	634	910	1490	69021
	감사보수(천원)	13188	128008	239930	1800	50000	70000	110000	6481000
	시간당감사보수	13188	93.8	225.8	4.1	63.1	78.6	97.7	15000.0

1) 자료: 한국상장회사협의회 TS2000

<표 10>의 감사인 및 시장별 시간당감사보수 추이를 살펴보면, Non-big4 감사인의 수입경쟁이 Big4에 비해 심화되어 왔음을 알 수 있다. 특히 사학기관의 대부분을 차지하는 부속병원 없는 대학과 평균 규모가 비슷한 Non-big4 코스닥기업 감사시장의 시간당감사보수 하락폭이 커, 해당 시장의 경쟁심화로 감사인의 수익성이 악화되었음을 추정할 수 있다. 감사보수가 하락하면 감사인은 감사노력 투입을 축소시키고 이는 감사품질 저하로 이어진다. 따라서 경쟁심화로 감사보수가 큰 폭으로 하락한 사학기관 감사의 품질을 개선하기 위해서는 일정 수준 이상의 감사시간을 투입하도록 제도적 장치를 마련할 필요가 있다.

표준 감사시간제도로 확보한 감사시간이 감사품질의 개선으로 연결되기 위해서는 감사인의 실질적인 감사노력을 유의하게 증가시킬 방안을 모색해야 한다. 표준 감사시간제도가 도입된다 하더라도 그에 상응하는 감사보수의 상승 여부는 불명확하고, 감사인의 원가를 충당하는 정도의 보수 상승으로 회계투명성이 확보될 것이라고 보기 어렵다. 감사의 실효성을 제고하기 위해서는 감사시간과 함께 감사인의 독립성을 확보하기 위한 장치도 도입되어야 한다. DeAngelo(1981)는 감사품질을 감사인이 피감사 기업의 회계시스템에서 위반사항을 발견할 확률과 이를 보고할 확률의 결합 확률로 정의하였다. 감사 투입요소인 감사시간이 증가할수록 감사의 효율성이 상승해 높은 감사품질을 달성할 가능성이 커진다. 그러나 감사노력의 투입만으로는 감사품질을 보장할 수 없다. 감사인이 발견한 부정과 오류를 보고함으로써 감사품질이 달성되기 때문이다. 따라서 감사품질의 향상을 위해서는 감사인의 효율성과 독립성이 동시에 확보되어야 한다. 그러므로 독립성을 보완하기 위한 감사인 주기적 지정제 등을 사학기관 감사에도 적용할 것을 고려할 필요가 있다.

사학기관 표준 감사시간제도의 목적은 감사시간을 충분히 확보해 부실감사를 방지하고 감사품질을 제고하여 사학기관 이해관계인을 보호하는 데 있다. 그러나 감사시간 증가는 감사보수 상승을 가져온다는 점에서 감사인과 사학기관간 이해관계가 대립할 여지가 있다. 기업 외부감사의 경우 기업의 반발¹⁴⁾을 감안해 기업규모와 상장 여부, 사업 복잡성, 지배기구 역할 수준에 따라 표준 감사시간제의 시행시기와 적용률을 다르게 제도를 설계하였다. KICPA가 정한 표준 감사시간은 표준 감사시간을 ‘최소개념’으로 규정하고 산정에는 감사인 숙련도와 내부회계 관리제도 표준 감사시간을 반영하며, 조정제도 및 3년 주기 검토제도를 도입하였다. 또한 기업의 수용도와 준비기간 등을 고려해 시행을 유예(1~3년)하거나 단계적으로 적용하고 있다. 표준 감사시간은 외부감사 대상 회사 그룹별 산식에 감사팀의 숙련도 조정계수를 곱하는 방식으로 도출한다. 사학기관 감사를 주로 담당하고 있는 중·소형 회계법인은 대형 업체에

14) 표준 감사시간 적용으로 인한 감사보수 증가는 기업 부담으로 이어진다. 이에 KICPA가 비현실적 표준감사시간을 만들어 감사보수 상승 수단으로 활용하고자 한다는 일부 기업의 의견이 존재한다.

비해 수습회계사 비중이 상대적으로 작아 기준속련도가 크므로 속련도 조정계수도 커질 수밖에 없다¹⁵⁾. 이는 표준 감사시간 증가라는 비현실적인 결과로 귀결될 여지도 있다. 따라서 사학기관의 표준 감사시간 제정 시 사학기관의 수용가능성을 고려한 다양한 장치를 적용할 필요가 있다. 새로운 제도시행으로 일어날 수 있는 사학기관의 부담을 최소화하기 위해 사학기관 표준 감사시간은 사학기관 감사환경을 고려해 수리·통계적 방법에 따라 과학적으로 결정해야 할 사항이다.

- 15) “감사인 속련도”란 담당이사, 등록회계사, 수습회계사, 품질관리검토자, 세무·전산·평가 등 회계법인 내부 전문가로 구성된 감사팀의 팀 단위 속련도를 말한다. 개별 감사팀의 감사인 속련도는 감사팀원의 경력별 가중치를 감사팀원의 감사투입시간 비중으로 가중평균하여 산정한다. “기준 속련도”란 표준 감사시간 산정의 기준이 되는 평균적인 감사인 속련도를 말하고, “속련도 조정계수”란 기준 속련도에 기초하여 산정된 표준 감사시간을 개별 감사팀의 감사인 속련도에 맞게 증가 또는 감소시키기 위해 적용하는 조정계수를 의미하며, 기준 속련도를 감사인 속련도로 나누어 산출한다. 표준 감사시간은 그룹별 표준 감사시간표 등에 기초한 감사시간에 개별 감사팀의 ‘속련도 조정계수’를 곱하여 산정한다. 즉,

$$\text{감사인 속련도(개별감사팀단위)} = \sum_i^n \text{경력별가중치}_i \times \text{감사시간투입비율}_i$$

$$\text{속련도 조정계수} = \text{기준 속련도} / \text{감사인 속련도(개별감사팀단위)}$$

$$\text{표준 감사시간} = \text{그룹별 표준감사시간표 등에 기초한 산정결과} \times \text{속련도조정계수(개별감사팀 단위)}$$

〈표 10〉 연도별 상장기업 표본 기술통계

감사인	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	08~19년동 (단위: 백만원)
Panel A: 평균 자산총액													
Big4	1,397,237	1,569,233	1,801,833	1,948,609	1,940,439	1,999,180	2,173,567	2,545,492	3,011,404	3,132,138	3,076,150	3,687,571	163.9%
코스피	2,302,494	2,529,924	2,935,221	3,150,626	3,190,635	3,309,881	3,550,792	4,025,724	4,711,508	4,823,037	4,694,940	5,561,026	141.5%
코스닥	114,222	128,197	151,690	180,662	185,447	192,670	189,908	205,125	220,669	256,793	285,423	306,977	168.8%
Non-Big4	130,071	138,673	159,471	151,638	152,609	159,149	183,829	183,999	189,274	206,428	223,750	234,100	80.0%
코스피	219,890	229,124	265,731	254,939	243,546	249,939	291,081	294,971	285,313	328,184	365,730	364,860	65.9%
코스닥	83,593	89,690	103,527	99,019	105,264	110,239	125,707	127,114	139,418	141,797	149,082	162,687	94.6%
전체	856,911	938,326	1,090,288	1,172,279	1,173,082	1,209,886	1,248,734	1,399,754	1,605,397	1,653,748	1,565,302	1,779,236	107.6%
Panel B: 평균 감사시간													
Big4	1,506	1,550	1,680	2,073	2,082	2,254	2,348	2,547	2,834	3,058	3,307	4,371	190.2%
코스피	2,050	2,085	2,297	2,800	2,820	3,017	3,085	3,365	3,744	3,980	4,231	5,795	182.6%
코스닥	735	748	781	1,004	1,045	1,202	1,286	1,253	1,341	1,489	1,714	1,802	145.3%
Non-Big4	553	558	588	685	696	736	830	862	885	914	997	1,132	104.7%
코스피	654	637	672	794	797	824	968	1,034	1,062	1,087	1,214	1,339	104.6%
코스닥	501	514	543	630	643	689	755	774	792	822	883	1,019	103.6%
전체	1,100	1,113	1,207	1,474	1,487	1,603	1,642	1,730	1,863	1,974	2,084	2,581	134.7%
Panel C: 평균 감사보수													
Big4	121,126	126,023	133,452	147,806	154,761	164,330	172,171	187,068	204,399	216,852	246,791	372,332	207.4%
코스피	163,803	168,126	180,160	197,913	207,502	220,383	229,420	246,628	270,869	285,488	316,530	493,853	201.5%
코스닥	60,641	62,868	65,449	74,107	80,724	87,073	89,714	92,900	95,290	100,138	126,565	153,050	152.4%
Non-Big4	53,416	53,340	55,632	58,653	61,188	62,194	64,587	67,936	69,273	72,504	79,237	89,086	66.8%
코스피	63,544	60,951	62,843	65,848	66,577	68,354	74,277	79,254	79,945	86,470	97,964	105,127	65.4%
코스닥	48,175	49,218	51,836	54,988	58,382	58,876	59,335	62,135	63,732	65,090	69,388	80,325	66.7%
전체	92,254	93,968	99,737	109,290	114,598	120,518	122,166	129,268	137,078	143,912	158,042	215,814	133.9%
Panel D: 평균 시간당 감사보수													
Big4	114	128	90	82	84	78	75	76	72	70	73	84	-25.7%
코스피	113	149	86	78	79	75	76	75	72	70	72	84	-25.8%
코스닥	115	97	94	87	90	82	73	78	74	69	74	86	-25.2%
Non-Big4	132	135	130	113	127	117	85	83	84	83	81	80	-39.6%
코스피	115	145	120	107	100	99	81	78	80	82	80	78	-32.0%
코스닥	141	130	135	116	141	126	87	86	85	83	81	80	-42.8%
전체	121	131	107	95	102	95	80	80	78	76	77	82	-32.7%

1) 자료: 한국상회사협의회 TS2000

3. 사학기관 감사시간

앞서 5개로 구분한 기준에 의하여 그룹별로 살펴보면, 그룹 I(부속병원이 있는 대학)의 감사보수와 감사시간은 나머지 네 개 그룹에 비해 상대적으로 크다. 부속병원이 없는 258개 사학기관의 2020 회계연도 평균 감사보수와 감사시간은 각각 15.9백만원과 237.7시간인데 비해, 부속병원이 있는 36개 사학기관은 평균 697.0시간의 감사계획을 근거로 47.3백만원의 감사보수를 책정하였다. 시간당감사보수는 부속병원이 있는 경우 94.3천원으로 병원이 없는 경우의 75.6천원에 비해 높았다. 따라서 부속병원이 있는 기관은 감사인이 추가적으로 투입하는 감사시간을 고려하더라도 더 많은 보수를 청구하는 것으로 나타났다. 특히 그룹 II에 속하는 일부 사학기관의 경우 부속병원이 존재하는 그룹 I에 속하는 사학기관들과 비교할 때 총자산이 크거나 차이가 없음에도 불구하고 그룹 I에 속하는 사학기관보다 감사보수는 작고 감사시간은 큰 것으로 나타났다. 부속병원의 존재가 감사보수에 중요한 영향을 미치는 것은 영업의 다양성으로 인한 감사업무량 증가 외에도, 사회적 관심으로 인한 감사위험, 병원운영 수익에 따른 지불능력 등이 원인일 수 있다. 표준 감사시간제도가 감사품질을 제고하기 위해서는 감사품질과 연관된 감사시간 증가요인이 사학기관 표준 감사시간 도출에 반영되어야 한다. 따라서 사학기관 감사시간에 영향을 미치는 요인에 대한 체계적 연구로 실증적 증거를 수집할 필요가 있다.

감사시간에 사학기관 규모가 미치는 영향을 확인하기 위하여 그룹별로 감사시간을 사학 규모와 감사보수에 대하여 회귀분석하였다. 분석 결과는 <표 11>에 제시한다.

본 분석에서 사학기관의 규모는 총자산으로 측정하였다. 사학기관의 운영수익은 교육목적 사업준비금이 반영되어 사학법인의 수익성을 반영하는데 한계가 있기에 KICPA 최소감사시간과 달리 총수익은 반영하지 않았다. 이분산성을 고려하여 총자산과 감사시간, 감사보수는 모두 자연로그를 취한 값을 변수로 사용하였다. 분석 결과, 대학원대학을 제외하면 대체로 자산 규모는 감사시간에 중요한 영향을 미치는 것을 확인할 수 있었다. 그러나 대학원대학은 자산 규모보다 감사보수가 감사시간에 유의한 영향을 미치는 것으로 나타났다. 감사보수는 감사업무량과 감사위험을 반영하여 결정되므로, 대학원대학 감사의 업무량과 위험은 자산규모 외 요인의 영향을 크게 받는다고 추정된다. 전문대학의 경우 수정 R^2 이 0.1352로 다른 그룹에 비해 낮은 것으로 나타났다. 이러한 결과는 자산규모 외 이들 그룹 감사시간에 실질적으로 영향을 미치는 요인이 존재함을 의미한다. 표본이 6개에 불과한 V(원격대학)을 제외한 모든 그룹의 추정결과는 유의했다.

〈표 11〉 사학기관 그룹별 감사시간에 총자산이 미치는 영향

변수\그룹	일반대학		대학원	전문대학	원격대학	전체	
	병원有	병원 無	대학	IV	V		
	I	II	III	IV	V		
Panel A: 회귀분석 결과							
<i>lnAF</i>	0.2999 <0.2347> (1.273)	0.1568* <0.1949> (1.9471)	0.4532*** <0.5575> (3.899)	0.1015 <0.104> (0.9442)	0.8918 <1.149> (1.4728)	0.2822*** <0.3118> (4.9976)	0.2402*** <0.2654> (4.1365)
<i>lnTA</i>	0.3277** <0.425> (2.3054)	0.1825*** <0.5168> (5.164)	0.0969 <0.1748> (1.2227)	0.2046*** <0.3264> (2.9622)	-0.0967 <-0.3384> (-0.4338)	0.2232*** <0.4862> (7.7921)	0.1769*** <0.3852> (5.6042)
<i>Hosp</i>							0.2762*** <0.1409> (2.884)
<i>Gradu</i>							-0.1931* <-0.0996> (-1.9517)
<i>Colle</i>							-0.0578 <-0.0423> (-0.9639)
<i>Cyber</i>							-0.1313 <-0.0289> (-0.728)
<i>Intercept</i>	-3.5884 (-1.5739)	0.5948 (1.017)	-0.8201 (-0.6308)	0.6469 (0.5661)	-1.6963 (-0.6256)	-1.3911*** (-3.8895)	-0.1097 (-0.2067)
R ²	0.3675	0.4433	0.4212	0.1529	0.7193	0.5704	0.5881
Adj R ²	0.3291	0.4327	0.3871	0.1352	0.5322	0.5674	0.5792
F	9.59***	41.8***	12.37***	8.66***	3.84	187.91***	66.38***
N	36	108	37	99	6	286	286
Panel B: Dominance Stat.							
<i>lnAF</i>	0.1483 [0.4036]	0.1610 [0.3632]	0.3273 [0.7770]	0.0416 [0.2724]	0.4523 [0.6288]	0.2581 [0.4524]	0.1854 [0.3153]
<i>lnTA</i>	0.2191 [0.5964]	0.2823 [0.6368]	0.0939 [0.2230]	0.1112 [0.7276]	0.2670 [0.3712]	0.3123 [0.5476]	0.2132 [0.3625]
<i>Hosp</i>							0.1020 [0.1734]
<i>Gradu</i>							0.0745 [0.1266]
<i>Colle</i>							0.0101 [0.0172]
<i>Cyber</i>							0.0029 [0.0050]
R ²	0.3675	0.4433	0.4212	0.1529	0.7193	0.5704	0.5881

1) Model: $\ln AH = \beta_0 + \beta_1 \ln AF + \beta_2 \ln TA (+ \beta_3 Hosp + \beta_4 Gradu + \beta_5 Colle + \beta_6 Cyber)$

Variables: $\ln AH = \ln(\text{감사시간})$, $\ln AF = \ln(\text{감사보수(천원)})$, $\ln TA = \ln(\text{총자산(천원)})$, $Hosp = \text{부속병원 있는 대학법인(그룹 I)이면 1, 아니면 0}$, $Gradu = \text{대학원대학법인(그룹 III)이면 1, 아니면 0}$, $Colle = \text{전문대학법인(그룹 IV)이면 1, 아니면 0}$, $Cyber = \text{원격대학법인(그룹 V)이면 1, 아니면 0}$

2) ***, **, * : 1%, 5%, 10% 수준에서 유의함을 나타냄.

3) ()는 t-stat., < >는 표준화회귀계수, []는 Standardized Domin. stat.를 나타냄.

<표 11>의 Panel A에 나타난 각 변수의 설명력의 차이 정도를 검증하기 위해 설명변수의 상대적 중요도를 분석하는 Dominance analysis(Budescu 1993)를 수행하였으며, 결과를 Panel B에 제시하였다. 일반대학(그룹 I, 그룹 II)과 전문대학의 사학기관 규모 변화는 감사시간 변화의 11~28%를 설명하며, 사학기관 규모 변수($\ln TA$)가 각 모형의 설명력에서 차지하는 비중은 60~73%로 감사보수보다 크다. 표준화회귀계수로 각 독립변수와 종속변수의 관계를 추정한 결과도, 규모변수($\ln TA$)의 표준화회귀계수가 감사보수($\ln AF$)보다 1.8~3.1배 커, 일반대학과 전문대학의 감사시간은 감사보수보다는 자산규모의 설명력이 더 큰 것으로 나타났다. 반면 대학원 대학은 감사보수($\ln AF$)의 회귀계수만 유의한 Panel A의 결과와 동일하게, 감사보수($\ln AF$)의 표준화회귀계수와 상대적 설명력이 자산규모($\ln TA$)의 3배 이상인 것으로 추정되었다. 즉, 자산규모에 따라 감사업무량이 다른데도 불구하고 감사시간이 자산규모보다는 감사보수에 연동되며, 규모보다는 보수가 모형의 설명력에 더 크게 기여한다. 이는 사학기관이 감사원가에 해당하는 정당한 보수를 지급하지 않고 감사인도 수령한 보수에 상응하는 노력 정도만 투입할 가능성을 의미한다.

감사계약 체결보고서에 기재한 감사시간에 대한 신뢰성을 전제로 할 때 감사인의 품질에 따라 투입하는 감사시간이 다를 가능성이 존재한다. 따라서 감사인 유형별로 감사시간과 감사보수 및 자산규모 간의 관계를 규명할 필요가 있다. 이를 위해 상장회사 감사인으로 등록한 회계법인, 상장회사 감사인 등록을 하지 않은 회계법인, 감사반으로 구분하여 추가 분석을 수행하였다. 그룹별 감사인 비중은 다음 <표 12>와 같다.

<표 12> 사학기관 그룹별 감사인

감사인		I (부속병원대학)	II (병원없는대학)	III (대학원대학)	IV (전문대학)	V (원격대학)	합계
회계법인	등록 ¹⁾	25	70	18	64	3	180 (63%)
	미등록 ¹⁾	9	27	13	28	3	80 (28%)
감사반		2	11	5	7	0	25 (9%)
개인		0	0	1	0	0	1 (0%)
합계		36	108	37	99	6	286 (100%)

1) 등록: 상장회사 감사인으로 등록한 회계법인, 미등록: 등록회계법인이 아닌 회계법인

사학기관 중 63%(180개)는 상장회사 감사인으로 등록한 회계법인을 감사인으로 선임했고, 28%(80개)는 미등록감사인을, 9%(25개)는 감사반을 선임했다. 표본이 1개로 분석이 불가능한 개인감사인을 제외하고 등록 회계법인, 미등록 회계법인, 감사반으로 구분하여 감사인별 감사시간 결정 요인을 추정한 결과는 다음 <표 13>의 Panel A와 같다. 모든 감사인 그룹에서 감사보수와 자산규모는 감사시간과 유의한 상관관계가 있었다. 그러나 부속병원의 존재와 학종별

구분은 상장회사 감사인으로 등록된 회계법인에서만 감사시간에 유의한 영향을 미치는 것으로 나타났다. 등록 감사인이 아닌 경우 부속병원의 존재가 감사시간에 유의한 영향을 미치지 않는 것은, 감사품질관리 수준이나 감사보수 결정시 협상력의 차이에 기인할 가능성이 있다. 상장회사 감사인으로 등록하기 위해서는 일정 수준 이상의 품질관리체계를 구축해야 하므로, 등록 감사인은 미등록 회계법인이나 감사반에 비해 체계적인 감사위험 평가 및 감사시간 산정 시스템을 운용할 것으로 예상된다. 따라서 등록 감사인은 부속병원으로 인한 감사위험을 감사시간에 반영하는 반면, 미등록 감사인은 단순히 자산규모만을 고려했기에 이러한 차이가 나타날 수 있다. 감사시간 결정요인의 차이가 등록 감사인이 감사위험을 보다 적절하게 반영하여 감사시간을 결정하기 때문이라면, 등록 감사인의 감사품질이 미등록 감사인보다 높을 것이라는 추론이 가능하다. 이는 감사인 등록제 도입 목표에 부합하는 결과라고 할 수 있다. 그러나 분석 결과에 감사보수 결정과 관련된 감사인의 협상력 차이나 사전적 감사시간 추정의 정확성이 영향을 미쳤을 가능성도 있다. 이에 대해서는 향후 추가 연구가 필요하다.

추가적으로 분석 결과에 의미가 있을 수 있는 그룹 II(부속병원 없는 일반대학)와 그룹 IV(전문대학)를 대상으로 감사인별 감사시간 결정 요인을 분석했다. Panel B에 제시한 회귀모형 추정 결과, 등록 감사인의 일반대학 감사시간에는 감사보수가 반영되지만, 감사인이 상장회사 감사인으로 등록한 회계법인이 아니거나 사학기관이 전문대학인 경우에는 감사보수가 감사시간에 유의한 영향을 미치지 않았다. 이러한 결과는 등록 회계법인이라도 전문대학을 감사할 경우에는 감사보수에 상응하는 감사시간을 투입하지 않을 가능성을 의미할 수도 있다. 즉, 감사보수는 감사위험 요인이나 대학 재정상황에 따른 지불능력을 고려하여 결정하지만, 감사시간은 자산규모에 따른 예상 업무량만을 반영했기 때문일 수도 있다. 다만 본 분석은 단일연도 자료 분석 결과라는 점에서 해석의 한계가 있어 표본기간을 확대한 추가적인 연구가 필요하다.

〈표 13〉 감사인별 감사시간 결정 요인

Panel A: 모든 사학기관에 대한 감사인별 감사시간 결정 요인

변수/그룹	등록 회계법인	미등록 회계법인	감사반
<i>lnAF</i>	0.1625** (2.0105)	0.2548** (2.5126)	0.4919** (2.3118)
<i>lnTA</i>	0.1766*** (4.3939)	0.1451** (2.4170)	0.2601* (1.8143)
<i>Hosp</i>	0.4260*** (3.3941)	0.1211 (0.7049)	0.0514 (0.1439)
<i>Gradu</i>	-0.2500* (-1.8497)	-0.0899 (-0.5501)	0.1357 (0.3362)
<i>Colle</i>	-0.1656** (-2.2243)	0.1465 (1.3158)	0.2283 (0.8195)

변수/그룹	등록 회계법인	미등록 회계법인	감사반
<i>Cyber</i>	-0.0700 (-0.2794)	-0.1627 (-0.6408)	
<i>Intercept</i>	0.6818 (0.9182)	0.2501 (0.2617)	-4.0112* (-1.7356)
Adj. R ²	0.5902	0.4486	0.6808
F	43.97***	11.71***	11.24***
N	180	80	25

Panel B: 그룹 II와 IV에 대한 감사인별 감사시간 결정 요인

변수/감사인	II(부속병원 없는 일반대학)		IV(전문대학)	
	등록 회계법인	미등록 회계법인	등록 회계법인	미등록 회계법인
<i>lnAF</i>	0.3211*** (2.7846)	0.0703 (0.5215)	0.1413 (0.9378)	0.1288 (0.8479)
<i>lnTA</i>	0.1124** (2.4809)	0.2158*** (2.9857)	0.1924** (2.0897)	0.2399* (2.0485)
<i>Intercept</i>	0.3470 (0.4747)	0.739 (0.6262)	0.4279 (0.2417)	-0.1414 (-0.0902)
Adj. R ²	0.4505	0.3691	0.0855	0.2993
F	29.29***	8.61***	3.94**	6.77***
N	70	27	64	28

1) Model: $\ln AH = \beta_0 + \beta_1 \ln AF + \beta_2 \ln TA (+ \beta_3 Hosp + \beta_4 Gradu + \beta_5 Colle + \beta_6 Cyber)$

Variables: $\ln AH = \ln(\text{감사시간})$, $\ln AF = \ln(\text{감사보수(천원)})$, $\ln TA = \ln(\text{총자산(천원)})$, $Hosp = \text{부속병원 있는 대학법인(그룹 I)이면 1, 아니면 0}$, $Gradu = \text{대학원대학법인(그룹 III)이면 1, 아니면 0}$, $Colle = \text{전문대학법인(그룹 IV)이면 1, 아니면 0}$, $Cyber = \text{원격대학법인(그룹 V)이면 1, 아니면 0}$

2) ***, **, * : 1%, 5%, 10% 수준에서 유의함을 나타냄.

3) ()는 t-stat.를 나타냄.

2019년 상장기업 평균 시간당 감사보수는 82천원/시간인데 비해 같은 기간 사학기관의 경우 73천원/시간에 불과하다. 사학기관 감사의 낮은 수익성은 빈번한 감사인 교체의 원인이 되기도 한다. 따라서 초도감사 여부가 감사시간과 보수에 영향을 미쳤을 가능성을 고려하여 추가적인 분석을 수행하였다. 전년도 감사인 정보를 입수할 수 있는 282개 표본에 대하여 초도감사 비중을 살펴본 결과는 다음 <표 14>와 같다. 2020 사학기관 감사 중 초도감사인 경우는 48건(17%)이다. 그룹 I은 11.1%로 다른 그룹보다 낮고 그룹 II는 19.6%로 높았으나, 그룹 간 차이의 통계적 유의성은 없는 것으로 나타났다(p-value = 0.2476). 초도감사인지 계속감사인지에 따라 감사시간과 감사보수가 어떻게 달라지는지 검증하기 위해 초도감사와 계속감사 시 감사시간과 감사보수 차이 검증을 실시하였다. 검증 결과 감사시간과 감사보수 모두 초도감사 여부에 따른 유의한 차이가 발견되지 않았다. <표 11>에서 사용한 감사시간 추정 모형을 이용하여 감사인 교체가 감사시간에 영향을 미치는지 검증한 결과도 동일하게 나타났다. 즉, 사학기관

은 초도감사인 경우라도 감사인은 감사시간을 늘리지 않고, 감사보수를 할인하지도 않는 것으로 추정된다. 선행연구는 초도감사에서 감사보수 할인 현상이 나타난다고 보고했으며(Francis, 1984; Palmrose, 1986; Baber et al., 1987; Francis and Simon, 1987; Simon and Francis, 1988), Deis and Giroux(1996)는 초도감사의 경우 보수는 감소하지만 감사시간은 증가한다고 주장하였다(송창영과 노준화 2013). 본 분석에서 초도감사 시 감사보수 할인 현상이 나타나지 않은 것은, 사학기관 감사는 수익성이 낮아 감사인간 수입 경쟁이 없기 때문일 수 있다. 낮은 감사보수로 감사인이 스스로 계속감사를 포기한다면 표준감사시간의 도입으로 수익성을 보장하여 감사품질을 높일 수 있다. 감사인 교체의 원인이 대학과 감사인 간에 분쟁이 있어 대학이 감사인을 교체했기 때문이라면, 일정 기간 감사계약을 보장하는 제도의 도입이 감사품질 제고에 기여할 수 있을 것이다.

〈표 14〉 그룹별 초도감사 비중

구분	I (부속병원대학)	II (병원없는대학)	III (대학원대학)	IV (전문대학)	V (원격대학)	합계
초도감사	4	21	7	16	0	48
계속감사	32	86	29	81	6	234
초도감사 비중	11.1%	19.6%	19.4%	16.5%	0.0%	17.0%

〈표 15〉 감사인 교체가 감사시간과 감사보수에 미치는 영향

Panel A: 단일변량분석				Panel B: 다변량분석		
	감사시간	감사보수	N	Indep. var. \ Dep. var.	lnAH	
계속감사(a)	306.7	20581.0	234	FIRST	0.0042	(0.0640)
				lnAF	0.2497***	(4.3842)
초도감사(b)	262.5	17355.4	48	lnTA	0.175***	(5.6548)
전체	299.2	20032.0	282	Hosp	0.2637***	(2.8158)
				Gradu	-0.1911*	(-1.9625)
diff.(a-b)	44.3	3225.6		Colle	-0.0556	(-0.9399)
				Cyber	-0.1401	(-0.7929)
t	1.2579	1.0945		Intercept	-0.1594	(-0.3044)
Pr.(a≠b)	0.2095	0.2747		Adj. R ²	0.5905	
				F	58.88***	
				N	282	

1) Model: $lnAH = \beta_0 + \beta_1FIRST + \beta_2lnAF + \beta_3lnTA + \beta_4Hosp + \beta_5Gradu + \beta_6Colle + \beta_7Cyber$
 Variables: FIRST = 초도감사면 1, 계속감사면 0, lnAH = ln(감사시간), lnAF = ln(감사보수(천원)), lnTA = ln(총자산(천원)), Hosp = 부속병원 있는 대학법인(그룹 I)이면 1, 아니면 0, Gradu = 대학원대학법인(그룹 III)이면 1, 아니면 0, Colle = 전문대학법인(그룹 IV)이면 1, 아니면 0, Cyber = 원격대학법인(그룹 V)이면 1, 아니면 0

2) ***, **, * : 1%, 5%, 10% 수준에서 유의함을 나타냄.

3) ()는 t-stat.를 나타냄.

추가적으로 사학기관 감사시간에 영향을 미치는 요인을 파악하기 위하여 감사시간 유형과 감사대상 등에 대한 서면조사를 실시하였다. 계약체결 당시의 계획 감사투입시간을 기재하는 현행 사학기관 외부회계감사 계약체결 현황 조사 결과로는 실제 회계감사에 소요된 시간을 확인할 수 없어 외부회계감사의 적정성 판단이 어렵다. 또한 감사보고서에 공시된 실제 감사에 투입된 감사인력 및 감사시간, 주요 감사실시 내용 등과는 의미하는 바가 다를 수 있다. 그러므로 사학기관 감사인이 수행한 감사의 내용을 파악하고 기업의 감사관련 자료와 비교하기 위해서는 별도의 자료 수집이 필요하다. 이에 본 연구는 사학기관 40개를 대상으로 조사표를 송부하였고 이중 28개 사학기관이 응답하였다.

조사에 응한 28개 사학기관의 감사시간과 감사보수, 감사수행 내용은 <표 16>과 같다. 응답 표본의 2019년 감사계약 시 감사보수와 감사시간은 평균 약 16백만원과 약 287시간이었다. 그러나 실제로 투입된 감사시간의 평균은 약 290시간(2018년 약 286시간)이었다. 그룹 I, 그룹 II, 그룹III의 각각의 실제 투입된 감사시간(660시간, 314시간, 133시간)이 감사계약체결 당시의 감사시간(641시간, 307시간, 133시간)보다 모두 평균적으로 증가하였다. 그러나 그룹IV와 그룹V의 실제 감사투입시간(203시간, 217시간)은 감사계약 체결 감사시간(205시간, 229시간)과 비교하여 평균적으로 감소하였다. 이는 상대적으로 작은 규모의 사학기관에 대한 감사를 실시하는 과정에서 예상한 시간보다 실제 감사시간이 다소 줄어들었을 가능성도 존재하지만 반대로 작은 규모의 사학기관에 대하여 감사를 실시하는 감사인의 경우 감사시간 기록의 정확성과 구체성이 상대적으로 낮아 실제 감사시간이 증가하지 않거나 감소한 것처럼 보일 수 있다.

<표 16> 2019년 외부감사실시내용 제출 사학기관(28개)의 감사보수

그룹	응답	변수	N	MEAN	std.	MIN	25%	50%	75%	MAX
I (부속 병원 대학)	4	감사보수(2019,천원)	4	34,834	13,394	18,535	24,268	35,900	45,400	49,000
		감사예상시간(2019)	4	641	464	260	322	502	960	1,300
		감사투입시간(2019)	4	660	439	368	376	485	944	1,301
		감사투입시간(2018)	4	653	437	328	356	502	950	1,281
		감사투입인원(2019)	4	5	2	3	3	4	6	8
		감사투입인원(2018)	4	5	2	3	4	4	6	8
		현장감사수행일수	4	15	4	11	13	14	17	20
		현장감사투입인원	4	4	2	3	3	4	6	7
		지배기구커뮤니케이션 횟수	4	3	2	2	2	2	4	5
II (병원 없는 대학)	8	감사보수(2019,천원)	8	15,338	3,557	9,500	13,000	16,000	17,600	20,000
		감사예상시간(2019)	8	307	153	200	208	242	352	650
		감사투입시간(2019)	8	314	150	200	222	260	347	654
		감사투입시간(2018)	8	279	153	160	170	225	339	604

그룹	응답	변수	N	MEAN	std.	MIN	25%	50%	75%	MAX
		감사투입인원(2019)	8	4	1	3	4	5	5	6
		감사투입인원(2018)	8	4	1	2	4	4	5	6
		현장감사 수행일수	8	6	2	4	5	6	7	9
		현장감사 투입인원	8	4	1	2	3	4	5	6
		지배기구커뮤니케이션 횟수	7	7	14	1	2	2	2	40
III (대학원 대학)	5	감사보수(2019,천원)	5	8,720	3,439	5,000	5,500	9,900	10,000	13,200
		감사예상시간(2019)	5	133	31	100	108	130	150	175
		감사투입시간(2019)	5	146	38	100	110	160	175	184
		감사투입시간(2018)	5	143	46	90	100	152	175	196
		감사투입인원(2019)	5	3	1	2	3	3	4	4
		감사투입인원(2018)	5	3	1	2	3	3	4	5
		현장감사 수행일수	5	3	2	2	2	3	5	5
		현장감사 투입인원	4	3	1	2	2	3	3	3
		지배기구커뮤니케이션 횟수	5	1	1	1	1	1	2	2
IV (전문 대학)	10	감사보수(2019,천원)	9	13,178	3,714	8,800	11,000	12,320	14,300	21,530
		감사예상시간(2019)	9	205	84	93	150	200	240	380
		감사투입시간(2019)	10	203	74	40	166	225	250	296
		감사투입시간(2018)	9	217	43	160	204	208	240	296
		감사투입인원(2019)	10	4	1	2	3	4	5	6
		감사투입인원(2018)	10	4	1	2	3	4	5	6
		현장감사 수행일수	10	5	1	2	5	5	6	7
		현장감사 투입인원	10	3	1	2	2	3	3	4
				지배기구커뮤니케이션 횟수	9	2	1	1	2	2
V (원격 대학)	1	감사보수(2019,천원)	1	17,600	.	17,600	17,600	17,600	17,600	17,600
		감사예상시간(2019)	1	229	.	229	229	229	229	229
		감사투입시간(2019)	1	217	.	217	217	217	217	217
		감사투입시간(2018)	1	219	.	219	219	219	219	219
		감사투입인원(2019)	1	5	.	5	5	5	5	5
		감사투입인원(2018)	1	5	.	5	5	5	5	5
		현장감사 수행일수	1	5	.	5	5	5	5	5
		현장감사 투입인원	1	3	.	3	3	3	3	3
				지배기구커뮤니케이션 횟수	1	1	.	1	1	1

28개 표본을 대상으로 5개 그룹으로 나누어 정보를 분석하기에 일부 그룹의 경우 표본의 개수가 기본적인 통계값을 제시하기에는 부족하다. 따라서 향후에는 누적된 체계화된 정보에 근거하여 정책적 대안을 제시하는 것이 바람직할 것으로 보인다.

변호사를 대상으로한 외부조회는 일반적인 금융거래조회나 채권채무조회와는 다른 성격의 감사절차이다. 금융거래조회나 채권채무조회는 거래관계가 있는 모든 금융기관과 거래상대방

에 조회를 실시하나 변호사 외부조회는 계류중인 소송사건 또는 청구사건이 발견되었거나 그 존재 가능성이 추정될 때 실시된다. 소송관련 현황이 높은 감사위험을 의미한다면 이에 따른 감사보수와 감시시간에 차이가 있을 가능성이 존재한다. 따라서 <표 17>에서 변호사 외부조회 여부에 따른 감사실시 내용에 차이가 있는지를 분석하였다.

28개 사학기관 중 변호사 외부조회가 없는 경우는 18개였으며 변호사 조회가 있는 경우는 10개로 나타났다. 분석 결과, 변호사 외부조회가 있는 경우에는 감사보수, 감사시간, 실제로 투입된 감사시간 및 인원이 모두 변호사가 외부조회가 없는 경우보다 높은(많은) 것으로 나타났다. 그러나 변호사 외부조회가 있는 경우의 사학기관 지배기구의 감사인과의 커뮤니케이션 회수는 낮거나 비슷한 수준이었다. 변호사 외부조회가 있는 경우 상대적으로 감사보수와 감사시간이 크게 증가하나 지배기구와의 커뮤니케이션의 정도는 그 방향성이 다른 변수들과 다르다는 점은 주의해서 살펴볼 필요가 있다.

<표 17> 변호사 외부조회 여부에 따른 감사실시 내용 분석

변호사 외부조회	사학기관수	변수	MEAN	std.	MIN	25%	50%	75%	MAX
X	18	감사보수(천원)	13,617	6,196	5,000	9,900	12,320	17,000	30,000
		감사예상시간	193	80	93	140	175	240	384
		감사투입시간	208	90	40	160	202	256	384
		감사투입인원	4	1	2	3	4	4	6
		지배기구 커뮤니케이션 횟수	4	10	1	2	2	3	40
○	10	감사보수(천원)	21,035	13,257	11,000	13,200	16,227	20,000	49,000
		감사예상시간	448	341	200	231	312	620	1,300
		감사투입시간	438	342	210	240	273	586	1,301
		감사투입인원	5	1	3	4	5	5	8
		지배기구 커뮤니케이션 횟수	2	0	1	2	2	2	2

일반적으로 변호사 외부조회가 있는 대학은 자산규모가 그렇지 않은 대학에 비해 클 것으로 예상된다. 대학 규모가 클수록 건물 임대료 인한 계약 건수가 많고 이러한 계약 건수가 많을수록 법적 분쟁이 발생할 여지가 크다. 따라서 규모가 클수록 변호사 조회서를 발송할 가능성이 높지만, 이런 경우 대학의 경우 소송 금액이 일반기업에 비하면 사소한 수준으로 실제 감사보수와 감사시간에 미치는 영향은 거의 없을 것이다. 이와 같은 가능성을 고려하여 변호사 조회 여부가 대학 규모에 따라 달라지는지와, 외부조회가 감사보수에 실질적인 영향을 미치는지를 실증분석하였다. 자산규모가 변호사 외부조회에 미치는 영향을 분석할 때는 상장회사 감사인 등록여부를 통제하였다. 등록 감사인의 경우 감사업무 수행 절차에 따라 계류 중인 소송이 없어도 변호사 외부조회를 실시할 가능성이 있기 때문이다. <표 18>의 분석 결과, 변

회사 외부조회 여부는 사학기관 자산규모를 통제한 이후에도 감사시간에 유의한 양(+)의 영향을 미치는 것으로 나타났다. 또한 변호사 조회 여부는 자산규모나 감사인이 상장회사 감사인으로 등록했는지에 따라 다르지 않은 것으로 추정되었다. 따라서 변호사 조회여부는 감사시간과 감사보수와 관련이 있다고 할 수 있다.

〈표 18〉 변호사 외부조회 여부에 따른 감사실시 내용 분석

Indep. var. \ Dep. var.	lnAH		Lawyer	
Lawyer	0.3576**	(2.1276)		
lnTA	0.359***	(5.1202)	0.6752	(1.5577)
Regis			1.5014	(1.5433)
Intercept	-1.3283	(-1.0345)	-14.1696*	(-1.7221)
Adj. R ² (Pseudo R ²)	0.6075		0.0435	
F (LR chi ²)	21.9***		6.27*	
N	28		28	

- 1) Model: $lnAH = \beta_0 + \beta_1 Lawyer + \beta_2 lnTA$ (OLS), $Lawyer = \beta_0 + \beta_1 lnTA + \beta_2 Regis$ (logit).
 Variables: $lnAH = \ln(\text{감사시간})$, $Lawyer = \text{변호사 외부조회를 실시한 경우 1, 아니면 0}$, $lnTA = \ln(\text{총자산(천원)})$, $Regis = \text{상장회사 감사인으로 등록된 회계법인인 1, 아니면 0}$
- 2) ***, **, * : 1%, 5%, 10% 수준에서 유의함을 나타냄.
- 3) ()는 t-stat.(z-stat.)를 나타냄.

사학기관 회계투명성 제고에 기여할 수 있는 표준 감사시간제도를 설계하기 위해서는 사학기관의 규모나 학급 수, 학종의 구분에 따라 일률적인 표준 감사시간을 제시하기보다는 감사노력과 감사품질에 실질적인 영향을 미치는 요소를 표준 감사시간에 반영할 필요가 있다. 즉, 표준 감사시간제도가 회계투명성을 제고하기 위해서는 부속병원 유무, 학종과 규모, 감사실시 내용 등 감사업무량 결정요인 외에도 재정보고의 품질에 영향을 미치는 요인이 반영되어야 한다. 서두에서 제시된 사학기관 회계감리 결과를 보면, 대부분의 사학 재정보고에서 회계처리나 공시 오류가 발견되었음을 알 수 있다. 회계오류나 부정이 발견된 학교법인 감사에는 감사인이 입증감사 범위를 확대하는 것이 합리적이므로, 감리지적 사학의 경우 감사시간이 늘어나야 한다. 따라서 표준 감사시간제도가 실질적인 감사품질 제고로 연결되기 위해서는 감리결과 적발된 사학기관의 회계처리 위반 빈도 및 정도가 반영되어야 한다. 또한 조직의 전반적인 운영위험은 재무보고 품질에 영향을 미치므로, 감사투입시간은 사학기관 운영체계의 질적 평가결과에 따라 달라져야 한다. 운영위험을 측정할 수 있는 지표의 예로는 교육부 징계여부 및 징계정도, 대학법인의 법령위반의 중요도와 빈도, 투명한 의사결정을 위한 사학기관 지배구조 마련 여부, 재무보고 담당 인적 역량 등을 들 수 있다. 이들을 사학기관 표준 감사시간 결정에 반영함으로써 감사인은 감사위험을 사전에 인지하고 감사위험이 높은 경우 추가적인 감사노

력을 투입함으로써 감사실패를 줄일 수 있다. 예를 들어 사학기관의 회계처리 위반정도가 중요하고 회계부정을 사전에 막을 수 있는 내부통계제도가 미비한 경우, 또는 교육부 징계의 결과에 기준하여 사학기관 운영위험이 높은 경우에는 사학기관의 규모가 작더라도 표준 감사시간을 높게 책정한다면, 외부감사인에게 높은 감사보수에 상응하는 높은 감사위험을 인지시킬 수 있다. 이는 동시에 사학기관에 지배구조를 개선하고 투명하게 재정을 운영할 유인을 제공한다. 회계와 감사관련 역량도 운영위험 평가에 고려되어야 한다. 재무제표의 작성 책임은 사학기관에 있으므로 회계품질을 일차적으로 결정하는 것은 사학기관 회계 담당자의 인적 역량이다. 외부감사인의 역할은 재무제표에 포함된 부정과 오류를 적발하고 보고하는 것으로, 감사인이 회계품질에 미치는 영향에는 한계가 있다. 사학기관이 작성한 재무제표의 신뢰성과 정확성을 담보할 인적 역량을 감사시간 결정에 반영하기 위해서는 회계 담당자의 전문성과 경력 등에 대한 공시가 이루어져야 한다. 상당수의 사학기관은 감사 전담조직이 미비하고 재정·회계 및 운영과 관련한 주요정보 공개도 부실하게 이루어지고 있어 조직의 회계 역량을 판단하기 어렵다. 상장기업의 경우에는 회계전문 인력 현황, 전문성 여부 등을 공시하도록 규정하고 있다. 사학기관도 회계정보 생산 및 검증과 관련된 인력 현황을 공시함으로써 이를 감사시간 결정에 반영하고 높은 수준의 감사품질을 담보할 수 있는 회계정보 산출 및 제공 능력을 확보할 유인을 제공할 수 있을 것이다. 회계품질과 운영위험을 표준 감사시간 결정에 명시적으로 반영하면 사학기관은 내부통제의 신뢰성, 지배구조 건전성, 법령위반의 중요도와 빈도 등 기관 운영의 전반적 준법 수준 등이 감사비용에 직결됨을 인지할 수 있다. 이는 감사비용을 증가시키는 요인이 발생하지 않도록 사학기관을 투명하게 운영할 동기를 부여한다.

VI. 결론

사학기관의 회계투명성을 확보하기 위해서는 감독기관, 이사회, 사립대학 경영층, 감사인, 내부 감사조직 등 6주체가 각기 자기의 역할을 수행하는 것이 중요하다. 이 중 가장 중요한 주체는 회계자료를 1차로 생산하고 재무제표를 작성하는 책임이 있는 해당 사학기관이다. 그러나 대학의 회계투명성을 유지하고 관련 제도의 정착을 위해서는 외부감사인의 역할 또한 중요하다.

일정 수준 이상의 감사품질 확보를 위해서는 적절한 시간 투입이 필수적이다. 시간 투입이 부족할 경우 감사인이 재무제표의 왜곡표시를 발견할 가능성이 줄어들기 때문이다. 이에 감독당국은 감사인들이 감사과정에 충분한 시간을 투입하도록 유도하기 위한 다양한 정책들을 추진해왔다. 기업회계 관련 감독당국은 2017년 외부감사법 전면개정을 통해 표준 감사시간에 대한 직접규제 방식을 도입하였다. 금융감독위원회는 2002년부터 사업보고서에 감사보수 및 감

사시간에 관련된 정보를 기재하도록 요구하였으며, 2014년부터는 외부감사법이 개정되어 감사인이 직접 외부감사 참여 인원 수, 감사내용 및 소요시간 등 외부감사실시내용을 기재한 서류를 감사보고서에 첨부하였다. 최근 2017년에 전면 개정된 외부감사법은 KICPA가 평균감사 투입시간을 정해 감사인들에게 제공할 것을 요구하고 있으며, 실제 감사시간이 평균 감사투입 시간보다 현저히 낮은 경우 증선위가 감사인을 지정할 수 있도록 하였다.

이러한 감독당국의 규제에 발맞추어 자율규제기관인 한국공인회계사회(KICPA)는 감사인들이 감사과정에 적정한 시간을 투입하도록 유도할 목적으로 2011년부터 2014년까지 감사인들에게 평균 감사투입시간을 제공하였다. KICPA가 제공한 평균 감사투입시간은 주요 회계법인의 과거 3개년 평균치로서 일종의 가이드라인 일뿐, 실제투입시간이 이에 미치지 못한다고 해서 별도의 조치가 취해진 것은 아니다. 그럼에도 불구하고 선행연구들은 KICPA의 평균 감사투입시간 제공이 감사시간 증대에 기여하였음을 보여주었다.

그러나 실증분석결과 2014년 외부감사법 개정은 감사인들이 감사보고서에 외부감사실시내용을 직접 기재하도록 요구하였음에도 불구하고 이러한 정책은 감사시간 증대에 크게 기여하지 못하였음을 보여준다. 이런 측면에서 볼 때 외부감사법 전면개정을 통해 KICPA가 표준 감사시간을 정해 감사인들에게 제공할 수 있도록 한 것은 매우 의미있는 정책으로 판단된다. 향후 대학의 외부 감사 등에도 표준 감사시간을 정해 제공하는 방안을 검토할 필요가 있다. 다만, 이를 위하여 표준 감사시간제도를 도입하기 위하여 기업회계에서 단계적으로 도입한 과정들을 잘 살펴보고 대학에서도 단계적인 접근방법을 취함으로써 대학, 감사인, 그리고 감독당국의 부담을 완화하면서 대학의 회계투명성 확보를 위한 바람직한 방안을 모색할 필요가 있다.

따라서 사학기관의 감독기관인 교육부의 정책을 정착화하기 위한 다양한 이해 관계자들간의 의견조율이 제도의 본래 목적을 달성하는 데 있어 중요한 요소이다. 또한 2014년부터 시행한 사립대학에 대한 전면 외부감사도입과 감리제도와 관련하여 그동안 미비점을 점검하고 발생할 수 있는 문제점을 고려할 때 관련 법규의 개정 또는 현재 법규 내에서 합리적인 제도 실행을 위한 구체적인 규정 마련이 시급하다.

구체적이고 공식적인 표준 감사시간 로드맵을 마련하는 것은 사학기관 및 외부감사인의 감리제도 이해도와 예측 가능성, 감리제도에 대한 국민의 신뢰성을 제고하는 데 기여할 것으로 기대된다. 나아가 본 연구를 통한 체계적인 표준 감사시간제도 도입 프로세스의 마련은 안정적인 사업 추진과 업무의 효율성을 제고하고 제도의 효과성을 증대하는 데 중요한 역할을 할 것으로 기대한다.

본 연구는 기업 회계부문에 도입한 표준 감사시간제도를 사학기관 회계에 도입하기 위하여 연구가 실시되었다. 사학기관의 회계투명성은 이해관계자들이 회계정보에 관심을 갖고, 불투명한 회계정보가 미치는 부정적 효과에 대한 사회적 공감대가 형성되어야 실질적 개선이 가

능하다. 폐쇄적인 사학기관의 불투명한 회계처리가 사회 전반에 미치는 부정적 효과의 파급력이나 중요성에 대한 공감대가 형성되지 않는다면, 투명성 제고를 위한 정책적 조치의 동력을 유지하기 어렵기 때문이다. 즉, 사학기관 회계투명성 개선을 목적으로 도입될 모든 제도와 정책의 효과는 사회적 요구와 공감을 전제로 한다는 점에 유의해야 한다. 한편, 사학기관에 적용되는 표준 감사시간을 정하기 위하여는 실제 감사시간에 대한 보다 정교한 통계적인 분석이 필요하며 이러한 분석은 추가적인 연구가 필요한 부분이다. 또한 본 연구에 사용된 자료는 한국사학진흥재단에 보고된 감사계약 내용을 검토하고 직접 설문조사를 실시하여 수집하였으나 다음과 같은 한계가 있다. 연구자들은 분석 범위에서 별도 법인으로 구분된 산학협력단은 제외하였으나, 실무에서는 감사계약 체결 시 법인 및 대학과 산학협력단을 일괄하여 감사계약을 체결하고 감사보수를 일정한 비율(매출액 등)로 안분하여 법인 및 대학 감사보수와 산학협력단 감사보수로 산정하여 수입 보고를 하는 경우가 많다. 따라서 산학협력단 매출이 작은 경우에는 실제 한국공인회계사회에 보고된 ‘법인 및 대학’의 감사보수는 과대 보고될 수 있다. 사학기관 감사관련 자료의 정확성을 제고하기 위해서는 ‘법인 및 대학’과 ‘산학협력단’에 대한 감사보수를 별도로 제시하는 것이 필요하다. 또한 실제 소규모 회계법인이나 개인 감사인의 경우 보고된 실제 감사시간의 신뢰성이 상장회사 감사인으로 등록된 회계법인에 비해 낮을 가능성도 있다. 향후 연구시에는 감사인으로부터 직접 수집한 감사시간 자료를 이용함으로써 분석의 신뢰성을 높일 수 있을 것이다.

참고로 기업부분에서 표준 감사시간을 산정하기 위하여 오랜 시간에 걸쳐 여러 단계의 통계적 접근을 거쳐 제정되었다¹⁶⁾. 추가적인 연구를 통한 사학기관의 표준 감사시간을 구하기 위하여 우선 사학기관 외부회계감사 유의사항을 개정하여 감사인으로부터 사학기관 외부회계감사 실시내용 보고양식에 따른 실제 감사시간을 수집하는 것이 필요하다. 뿐만 아니라 기업 회계부분에서 경험한 바와 같이 표준 감사시간제도는 필연적으로 감사보수의 상승을 초래한다. 감사보수의 상승은 감사인과 피감사인 간의 이해 충돌을 야기할 수 있으므로, 사학기관의 표준 감사시간제도 도입을 위해서는 사학기관 및 감사인들, 또 유관 정책기관들과의 충분한 논의가 바탕이 되어야 할 것이다.

“본 연구자는 한국공인회계사회 논문편집위원회가 제정·공표한 학술지 연구윤리규정을 엄정히 준수 하였습니다.”

16) KICPA는 과거 4개년(2014~2017) 실제 감사투입시간을 토대로 한 회귀분석 통계모형에 근거하여 그룹별로 기업규모와 업종, 연결여부, 자회사수, 위험계정비중, 당기순손실 여부 등 감사시간에 영향을 미치는 요인을 고려하여 표준 감사시간을 산정할 수 있는 틀을 제시하였다.

【 참고 문헌 】

- 강선민·문유진·허강성·황인태, “비재무변수를 이용한 분식기업 예측모형”, 한국회계학회 하계학술대회 발표자료, 2017.
- 강선민·황인태, “사립대학 외부감사와 회계감리”, 「2016년 회계정보연구 창립30주년 기념논문집」, 2016, pp.1-34.
- 공인회계사법 등 관계법령.
- 국민권익위원회, “대학의 재정·회계 부정 등 방지방안”, 2019.1.21., https://www.acrc.go.kr/acrc/board.do?command=searchDetail&menuId=05050403&method=searchDetailViewInc&boardNum=77353&currPageNo=1&confId=1013&conConfId=1013&conTabId=0&conSearchCol=BOARD_TITLE&conSearchSort=A.BOARD_REG_DATE+DESC%2C+BOARD_NUM+DESC.
- 권수영·김문철, “감사보수의 결정요인과 감사보수체계 변화로 인한 효과분석”, 「회계학연구」 제26권 제2호, 2001, pp.115-144.
- 금융위원회, “회계 투명성 및 신뢰성 제고를 위한 종합대책”, 2017.1.20., <https://www.fsc.go.kr/no010101/72558>.
- 노준화·배길수, “적정감사보수와 적정감사투입시간에 대한 감사인들의 인식: 설문조사 결과”, 「회계저널」 제17권 제1호, 2008, pp.1-16.
- 박종성·조은주, “한국공인회계사회의 표준감사투입시간 제공이 감사인의 감사투입시간에 미친 영향 분석”, 「회계·세무와 감사 연구」 제58권 제3호, 2016, pp.39-73.
- 사립학교법, 동 시행령 규칙.
- 사학기관 재무·회계 규칙 및 사립대학 회계감사기준.
- 손원익·배원기·윤승준, 「공익법인 감사기준 및 주기적 감사인 지정제도 도입방안에 관한 연구」, 한국재정학회, 2019.
- 송창영·노준화, “초도감사의 감사시간과 감사품질”, 「금융지식연구」 제11권 제1호, 2013, pp.51-73.
- 신현걸·정수진, “한국공인회계사회가 제공한 평균감사투입시간이 실제 감사시간 및 감사품질에 미치는 영향”, 「세무와 회계저널」 제18권 제2호, 2017, pp.193-223.
- 외부감사 및 회계 등에 관한 규정.
- 외부감사 및 회계 등에 관한 규정 시행세칙.
- 이미주·황인태·강선민, “중국 로컬회계법인 육성정책이 감사품질에 미친 영향”, 한국회계학회 동계 학술대회 발표논문, 2019.
- 이민우·정기위, “감사환경에 따른 표준감사시간제도의 도입과 감사품질 개선효과: 감사시장의 경쟁강도와 비감사보수를 중심으로”, 「회계저널」 제29권 제3호, 2020, pp.27-71.
- 전국대학연구·산학협력관리자협의회, 「산학협력 길라잡이 I (산학협력 업무매뉴얼)」, 교육부·한국연구재단, 2015.

- 정진후, 「사립대학 감사제도 문제점과 개선방안 - 2015년 국정감사 정책자료집」, 2015.
- 주인기·최관·정문종·김정국, 「적정감사시간과 감사보수에 관한 연구」, 한국공인회계사회, 1999.
- 한국공인회계사회, FY2019 학교법인 심리대상과 중점 심리 항목 https://www.kicpa.or.kr/portal/default/kicpa/gnb/kr_pc/menu08/menu08/menu01/menu03.page?action=READ&boardId=asp0402&bltnNo=11571101420938, 2019.
- 황인태·강선민·한기원, 「사립대학 투명성 강화를 위한 외부회계감사 및 감리제도 실행방안에 대한 연구」, 한국사학진흥재단, 2013.
- 황인태·강선민, “기업규모에 따른 감사인 지정은 타당한가? - 실증분석 -”, 한국회계학회 동계학술대회 발표논문, 2018.
- 황인태·강선민·정도진, “Big4 감사품질의 우수성은 모든 규모의 기업에 적용되는가?”, 「경영학연구」 제38권 제1호, 2009, pp.1-34.
- Barber, W., E. Brooks, and W. Ricks, “An Empirical Investigation of the Market for Audit Services in the Public Sector”, *Journal of Accounting Research* Vol. 25 No. 2, 1987, pp.293-305.
- Caramanis, C. V., “International accounting firms versus indigenous auditor: intra-professional conflict in Greek auditing profession, 1990-1993”, *Critical Perspectives on Accounting* Vol. 10 No. 2, 1999, pp.153-196.
- Caramanis, C., and C. Lennox, “Audit effort and earnings management”, *Journal of Accounting and Economics* Vol. 45 No. 1, 2008, pp.116-138.
- DeAngelo, L. E., “Auditor size and audit quality”, *Journal of Accounting and Economics* Vol. 3, 1981, pp.183-199.
- Deis, D. R., and G. Giroux, “The Effect of Auditor Changes and Discretionary Accruals”, *Journal of Accounting and Economics* Vol. 25 No. 1, 1996, pp.35-68.
- Francis, J., “The Effect of Audit Firm Size on Audit Prices: A Study of the Australian Market”, *Journal of Accounting and Economics* Vol. 6 No. 2, 1984, pp.133-151.
- Francis, J., and Simon, “A Test of Audit Pricing in the Small-client Segment of the U.S. Audit Market”, *The Accounting Review* Vol. 62 No. 1, 1987, pp.145-157.
- Frankel, R., M. Johnson, and K. Nelson, “The relation between auditors’ fees for non-audit services and earnings management”, *The Accounting Review* 77 (s-1), 2002, pp.71-105.
- Krishnan, J., H. Sami, and Y. Zhang, “Does the provision of non-audit services affect investor perceptions of auditor independence?”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory* Vol. 24 No. 2, 2005, pp.111-135.
- Leventis, S., and C. Caramanis, “Determinants of audit time as a proxy of audit quality”, *Managerial Auditing Journal* Vol. 20 No. 5, 2005, pp.460-478.

Palmrose, Z., “Audit Fees and Auditor Size: Further evidence”, *Journal of Accounting Research* Vol. 24 No. 1, 1986, pp.97-110.

Simon, D., and J. Francis, “The Effect of Auditor Change on Audit Fees: Test of Price Cutting and Price Recovery”, *The Accounting Review* Vol. 63 No. 2, 1988, pp.255-269.

Private universities and standard audit hours system

Sun Min Kang* / Mi Joo Lee** / In Tae Hwang***

ABSTRACT

In January 2019, the Anti-Corruption & Civil Rights Commission prepared ‘Measures for preventing financial and accounting fraud at universities’ for the improvement of the autonomous control system of universities and advised the Ministry of Education and Korea Advancing Schools Foundation to improve institutions. The subject of the advice was the introduction of a standard audit hours system to promote the effectiveness of the external audit of private universities, the security of the independence of a self-audit organization and the protection of internal reporters of frauds. To ensure the need for the standard audit hours system of private universities and prepare measures, it is necessary to understand the regulations that introduced the standard audit hours system of enterprises through the revision of the External Audit Act in November 2017 and analyze the present condition of audit hours of private universities. This study outlines the discussions that proceeded till the standard audit hours policy for enterprises became legislated and examines changes in the related laws.

Currently, all private universities in South Korea conclude contracts with Non-big 4 auditors. Thus, the weight of junior accountants in small and medium accounting firms is relatively less compared to large companies, and they have greater standard proficiency, the proficiency coordination factor cannot but increase as well. Thus, the increase in the expected standard audit hours may aggravate the burden of private universities. To minimize this, standard audit hours of private universities should cautiously be determined based on empirical evidences, considering their audit environment. Moreover, it is necessary to reflect the audit hours determinants related to audit quality on drawing the standard audit hours of private universities so that the standard audit hours system promotes audit quality. To collect empirical evidence on the factors affecting the audit hours of private universities, a limited regression analysis of the impact of the size of private universities on audit hours was conducted. As a result, except for graduate universities, usually, the asset size of private universities has a significant impact on audit hours. It turned out that in graduate universities, audit fees rather than the asset size had a more significant impact on audit hours. Since audit fees are decided, reflecting the audit workload and audit risk, it is assumed that the audit workload and risk of graduate universities are greatly affected by factors other

* Professor, College of Business Administration, Chung-Ang University(primary author), e-mail: skang@cau.ac.kr

** Economist, Bank of Korea(corresponding author), e-mail: mijoolee@bok.or.kr

*** Professor, College of Business Administration, Chung-Ang University(co-author), e-mail: ithwang@cau.ac.kr

than the asset size. In addition, a relatively lower value of the coefficient of determination of junior colleges means that there are other factors substantively more greatly affecting these group audit hours.

For designing the standard audit hours system that could contribute to the promotion of accounting transparency, it is necessary to reflect the elements that have effective impacts on audit effort and audit quality in standard audit hours, rather than presenting uniform standard audit hours according to the size or type of private universities. The auditor can recognize audit risks in advance by reflecting them in the standard audit hours of private universities and can reduce audit failures by throwing additional audit effort if there is a high audit risk. Reflecting accounting quality and operational risk explicitly in deciding on standard audit hours can note that the level of overall compliance of the operation of institutions like the reliability of internal control, the soundness of governance structure, and the importance and frequency of statutory violations are directly connected to private universities' audit fees. It is expected that this will motivate the transparent operation of private universities so that there will be no factors that increase audit costs. This study is expected to contribute to the enhancement of accounting transparency of private universities by providing the baseline data for providing revisions of “the Private School Act, its Enforcement Decree, and a Note on External Audit of Private Universities” to draw standard audit hours for private universities.

Key Words : private university, standard audit hours system, governance structure, audit quality, accounting transparency

