경북대학교 법학연구원『법학논고』
제69집 (2020.04) 233~260면.
Kyungpook Natl. Univ. Law Journal
Vol.69 (Apr 2020) pp.233~260.
http://doi.org/10.17248/knulaw..69.202004.233

회계법인 분할 및 분할합병 제도에 관한 소고

김 정 은*

〈국문초록〉

회계법인의 자유로운 구조조정을 위하여 공인회계사법을 개정하여 회계법인의 분할 및 분할합병제도를 도입하였다. 회계법인은 인적요소가 강한 특수법인으로서 상법상 주식회사의 분할 및 분할합병과 상당히 다른 양상을 보인다. 회사의 분할은 재산과 영업의 분리를 목적으로 하지만, 회계법인의 분할은 사원의 분리와 감사계약의 자유로운 승계를 가장 큰 목적으로 한다. 이에 따라 불비례적 인적분할을 통해 사원의 분리가 가능한지, 감사계약(일반감사 및 지정감사)의 승계와 회계법인의 민사책임 및 행정제재책임의 승계에 대한 심도 있는 검토가 필요하다. 회계법인의 분할 및 분할합병이 회계법인의 구조조정을 위해 도입된 만큼 감사계약 해지권 등 채권자(피감회사)를 보호 장치를 마련할 필요가 있다.

주제어 : 회계법인, 분할 및 분할합병, 불비례적 인적 분할, 계약의 승계, 책임의 승계

· 투고일 : 2020.04.03. / 심사일 : 2020.04.20. / 게재확정일 : 2020.04.21.

Ⅰ. 서

회계법인은 '자본시장의 파수꾼'(Gatekeeper)으로 불리며 회사 회계정보의 투명한 공개에 매우 중요한 역할을 수행한다. 회사의 분식회계를 종식시키고 회계투명성을 제고하기 위해 2017년 강력한 회계개혁이 추진되었고, 그 일환으로 감사인지정제도의 확대(주기적 감사제도 도입 및 지정 사유 확대), 상장회사 감사인 등록제도 및 표준감사시간제도 등이 도입되어 회계법인의 역할과 책임이 보다 강화되었다. 이와 같은 감사환경의 변화는 곧 회계법인의 대형화·전문화를 향한 구조조정의 필요성을 증대시켰다. 그러나 회계법인은 상법의 유한회사를 준용하고 있어 종전에는 합병만 가능할 뿐, 분할 및 분할합병의 법적 근거가 없어 자유로운 구조조정이 어려웠다. 결국 공인회계사법을 개정하

*한국공인회계사회(KICPA) 변호사

여 회계법인의 분할 및 분할합병의 근거를 마련하여 감사계약, 손해배상준비금 및 손해배상공동기금을 분할계획서 또는 분할합병계약서의 기재로 승계할 수 있도록 하였다.

상법상 회사의 분할은 보통 재산과 영업을 분할의 대상으로 한다. 회사의 분할의 특정재산의 분리가 아니라 영업의 분리를 목적으로 하는 것에 반해, 회계법인의 분할의 목적은 사원의 분리에 좀 더 초점이 맞춰져 있다. 회계법인의 가치는 결국 매출에 영향을 미치는 소속 공인회계사의 실력과 감사계약 등의 규모(개수, 감사보수 등)에 의해 결정되기 때문에 회계법인의 분할은 사원의 분리와 감사계약 자유로운 승계를 가장 큰 목적으로 한다. 따라서 공인회계사법에 근거한 회계법인의 분할 및 분할합병은 상법상 주식회사의 분할과 다른 양상을 보인다.

본 논문에서 회계법인 분할 및 분할합병제도에서 발생하는 사원의 분리가능성, 감사계약(일반감사 및 지정감사)의 승계 문제, 그리고 책임(민사 책임 및 제재 책임)의 승계에 대한 쟁점을 살펴보고, 현재 운영되는 회계법인 분할 및 분할합병제도의 채권자 보호 미흡의 문제에 관하여 개선방안을 제안하도록 하겠다.

Ⅱ. 회계법인 분할 및 분할합병 제도 도입

1. 회계법인의 구조조정의 필요성

2017년 회계개혁의 일환으로 「주식회사 등의 외부감사에 관한 법률」(이하 '외부감사법'이라 함)이 전부 개정되었다. 대우조선해양, 모뉴엘, 동양그룹 사건 등 분식회계로 인한 자본시장의 혼탁과 투자자의 보호 문제에 대한 해결책으로 강력한 회계감사제도의 개선이 요구된 결과라고 할 수 있다. 개정 외부감사법은 감사품질을 제고하기 위해 감사인 주기적 지정제도, 상장회사 감사인 등록제도 및 표준감사시간 제도를 도입하는 한편, 감사인에 대한 과징금 도입, 부실감사에 대한 형사책임 강화 및 감리제도 체제 정비를 통해 감사인에 대한 책임을 강화하였다. 특히 상장회사의 경우 자본시장에서 투자자, 채권자 등 다양한 이해관계자들에게 영향을 미치기 때문에 회계투명성 증대에 대한 요구가 증대되었다. 구 외부감사법 하에서는 감사를 받는 회사가 감사인을 자유롭게

선임할 수 있었는데, 이러한 자유선임방법이 감사인의 독립성을 해치고 회사와 감사인 간의 유착관계의 빌미를 줄 수 있다는 우려 하에, 상장회사는 주기적으로 일정 기간 동안은 감독당국이 지정해주는 감사인으로부터 의무적으로 감사를 받는 주기적 지정감사제도를 도입하였다(외부감사법 제11조). 즉, 회사는 6년간 자유롭게 감사인을 선임할 수 있으나 그 이후 3년간은 당국이 지정해 주는 지정감사인을 감사인으로 선임하여 회계감사를 받아야 한다. 당국은 회계법인 소속 공인회계사의 수·경력 등, 내부품질관리 수준, 징계내역 등 정량적 평가뿐만 아니라 정성적 평가를 통해 회계법인에게 지정점수를 부여하고 그 점수에 따라 회사의 지정감사인으로 지정해준다. 감사인의 입장에서는 높은 지정점수를 받을수록 많은 회사의 지정감사인이 되기 때문에 회계법인 스스로 대형화 및 전문화에 대한 유인이 발생한다.

또한 외부감사법 전부개정안은 감사인 등록제를 도입하여 금융당국에 등록한 회계법인만 상장회사의 감사인이 될 수 있도록 자격을 제한하였다. 회계법인이 상장회사 감사인 등록을 하기 위해서는 충분한 예산·인력·물적 설비[1]를 갖추고 감사품질관리를 위한 심리체계·보상체계·업무체계 등 금융위원회가 정한 등록요건을 갖추어야 한다(외부감사법 제9조의2).

이러한 회계감사제도의 변화는 바로 회계감사시장의 환경에 큰 영향을 미치게 되었다. 외부감사시장은 상장회사를 비롯한 대형비상장회사 등에 대한 감사시장과 중소 회사에 대한 감사시장으로 양분화 되었다. 전자의 경우 감사품질이 강조되는 만큼 회계법인은 전문화 및 대형화를 추구하는 한편, 후자의 경우 법적 리스크를 회피하고 감사품질의 차등화를 추구하게 되었다. 이에 따라 회계법인의 구조조정의 필요성이 증대되었다.

감사시장 확대에 따른 중소형 회계법인은 양적으로 증가하였으나, 대형회계법인과 달리 하나의 유기적인 조직으로 운영되지 못하고 단순한 인적 집합체의 형태로 조직화되어 있다. 소위 독립채산제(또는 별산제)라 하여 극단적인 경우 회계법인 소속 공인회계사가 각자 사업자로서 업무를 수행하되 협업이 필요할 경우에만 협업을 하고 이에 따른 보수 분배를 별도로 정하여 계산하는 경우도 있다. 이 경우 법인 차원에서 감사품질에 대한 통제가 이루어지기 어려

1) 예를 들어 인력에 관한 사항에는 감사가능등록회계사수가 40명 이상이어야 하는 점(지방회계법인은 20명), 대표이사의 경력기간이 10년 이상이어야 하는 점, 5년 이상의 경력을 가진 회계사만이 품질관리업무를 담당할 수 있다는 점 등이 포함된다. 물적 설비 및 업무방법에 관한 사항에는 통합관리체계(이사, 자금, 회계, 내부통제, 감사업무수임, 품질관리 등 경영전반)의 구축 및 운영, 지배구조의 건전성과 의사결정의 투명성, 독립성 점검·관리체계 구축 및 운영 등이 포함된다.

우며 동일 회계법인 내라 하더라도 감사를 수행하는 공인회계사마다 감사품질의 차이가 발생하게 된다. 형식적으로는 공인회계사법에 근거한 회계법인이라는 동일한 형태를 갖추고 있지만 실질에 있어서는 조직화의 정도, 품질관리의 수준 등 그 스펙트럼이 매우 넓은 게 현실이었다.

회계법인이 수준 높은 감사서비스를 제공하기 위해서 회계법인 자체의 품질관리가 선제적으로 이루어져야 한다. 외부감사법 대상 회계감사는 공인회계사 1인이 개별적으로 수행하는 것이 아니라, 회계법인의 이사가 감사업무를 집행하는 자로서 소속 공인회계사와 팀을 이루어 분업의 형태로 감사업무를 수행하고 이사가 최종적으로 감사의견을 확인하기 때문에 조직화된 의사결정체계가 중요하다. 감사절차, 감사조서의 작성 방법 등에 따라 감사품질이 결정되는데 이러한 회계법인 내부 정책과 지침에 따라 감사인별 품질의 차이가 발생한다. 또한 감사인의 독립성과 회계 감사전문성 제고를 위해 회계감사팀이 외에 품질관리실이라는 별도의 팀을 두어 회계법인 내부에서 자체적으로 관리를 한다. 감사품질 제고 요인에 관한 연구결과 첫째, 글로벌 회계법인과 제휴관계를 맺은 회계법인일수록, 둘째, “One firm 유형‘의 조직형태[2]를 갖출수록 회계법인의 품질 관리 수준이 높다는 결론에 도달한 바 있다[3]. 첫 번째 요인과 관련하여, 회계법인이 단순히 글로벌 회계법인과 제휴한 사실만으로 품질관리에 영향을 미치는 것이 아니라, 제휴를 통해 글로벌 회계법인과 동일한 수준의 내부통제 시스템을 갖추고 회계감사의 노하우를 공유하는 등 글로벌 스탠다드를 갖추기 위해 노력하기 때문에 감사품질에 긍정적 영향을 미치는 것은 당연한 결과라 할 수 있다. 그러나 현실적으로 두 번째 요인인 “One firm 유형‘의 조직형태가 회계법인 다수를 이루는 중소회계법인의 품질관리 향상과 관련하여 더 의미 있다고 할 수 있다[4]. 중소회계법인이 품질관리가 체계적으로 이루어지기 어려운 것은 단순히 규모가 작거나 자본이 부족해서라기보다는 조직이 유기적으로 하나로 통합되지 못하고 있다는 점에서 기인한다.

회계법인은 외부감사법 전부개정으로 인한 감사환경 변화에 적합하게 그 조직을 변경할 필요성이 증대되었다. 그러나 회계법인 구조조정은 근거 제도의

---

2) 독립채산제(별산제)의 반대되는 개념으로 법인의 강한 조직력을 바탕으로 수익과 비용을 하나로 통합하여 관리하는 회계법인을 말한다.

3) 최진영 · 전영순 · 김문철 · 황문호(2013), “회계법인의 품질관리 수준을 결정하는 회계법인의 특성”, 「회계저널」 제22권 제3호 297-328면.

4) 글로벌 회계법인의 숫자는 한정되어 규모가 작은 회계법인의 입장에서 글로벌 회계법인과 제휴를 맺는 것 자체도 어려울뿐더러 제휴를 맺더라도 글로벌 회계법인의 시스템에 맞춰 회계법인을 운영하는 것이 곧 과도한 비용부담으로 이어지기 때문이다.

미비로 자유롭지 않았다[5]. 회계법인은 상법의 유한회사를 준용하므로(공인회계사법 제 40조 제2항) 상법 중 유한회사의 합병제도를 이용하여 구조조정을 하는 것이 가능하다. 다만, 상법상 유한회사에 분할, 분할합병제도가 없으므로 결국 회계법인의 구조조정은 한 방향으로만 가능했다. 합병으로 두 회계법인이 하나의 회계법인으로 합쳐지는 방법은 가능하였으나, 하나의 회계법인이 나뉘는 것을 법적 근거가 없어 불가능하였으므로 구조조정 제도는 불완전하였다. 회계법인 내부의 사원간 의사 불일치가 있는 경우 개별적으로 회계법인을 탈퇴하는 방법만이 가능했다. 즉, 탈퇴하고자 하는 사원은 자신의 지분을 기존 사원에게 양도하거나 회계법인의 소속이 되고자 하는 공인회계사에게 지분을 양도하여야 하고 사원 및 사원은 출자좌수는 정관기재사항이기 때문에 사원총회의 의결로서 변동이 가능하다. 또한 탈퇴하고자 하는 사원은 회계법인과 피감회사의 감사계약 체결에 자신이 큰 기여를 했더라도 감사계약의 해지 또는 해제가 자유롭지 않고 감사계약의 승계가 불가능하기 때문에 회계법인의 탈퇴에 상당한 부담이 되었다. 이에 따라 업계에서는 상장회사 회계감사의 법적 리스크를 감당하더라도 감사업무를 수행하고 싶은 공인회계사와 상장회사 회계감사를 위해서는 외부감사법상의 조건(감사인 등록제 요건 충족) 충족의 부담을 회피하고 싶은 공인회계사가 동일 회계법인에 있는 경우 각자의 의사결정에 따라 회계법인의 구조조정 방안이 필요했다. 금융당국의 입장에서도 외부감사법에 따라 중한 품질관리제도, 감사인 선임절차 개선, 감사인등록제, 감사인 주기적 지정제도 등 다양한 제도를 마련하였으나 이러한 제도의 성공적인 안착을 위해서는 근본적으로 회계법인의 구조조정으로 체질개선을 통해 회계법인의 대형화 및 전문화를 유도할 필요성이 높아졌다.

2. 회계법인 분할 및 분할합병의 법적 근거

2018.12.31. 공인회계사법을 개정하여 회계법인 분할 및 분할합병 제도의 법

5) 회계법인은 공인회계사법에 따라 설립되는 특수한 법인으로 물적 요건으로는 자본금 5억원, 인적요건으로는 3명 이상의 이사 및 10명 이상 소속공인회계사를 갖추어야 한다. 이러한 요건은 회계법인의 설립요건뿐만 아니라 유지요건이기 때문에 요건을 미비한 경우 3개월 이내에 보충하지 않는 경우 법인 등록취소 사유가 된다. 회계법인은 공인회계사라는 전문 자격사의 직무를 수행하기 위한 것으로 인적신뢰관계가 매우 중요하다고 할 수 있다. 이에 따라 회계법인의 사원 및 이사는 필수적 정관기재사항이며 사원 및 이사가 변경된 경우 사원총회를 통해 정관변경 절차를 거쳐야 하기 때문에 회계법인의 인적변경은 주식회사의 주주나 유한회사의 사원과 같이 자유롭지 않다.

적 근거를 마련하였다. 조문의 형태는 상법의 주식회사의 분할에 관한 조문과 상당히 유사하다. 이에 따라 회계법인은 분할 또는 분할합병을 할 수 있고, 분할의 경우 분할 계획서를, 분할합병의 경우 분할합병계약서를 작성하여야 하고 사원총회를 거쳐야 한다. 그런데 회계법인은 공인회계사법에서 정하지 않은 사항은 상법의 유한회사 편을 준용하지만, 회사의 분할은 주식회사에 대해서만 인정되므로 개정안에 직접 주식회사의 분할 준용규정을 두어 이에 따르도록 하였다. 회계법인의 분할의 성질과 맞지 아니한 조항은 준용규정에서 배제하고 성질상 회계법인에 적합한 내용만 준용규정으로 정하였다.

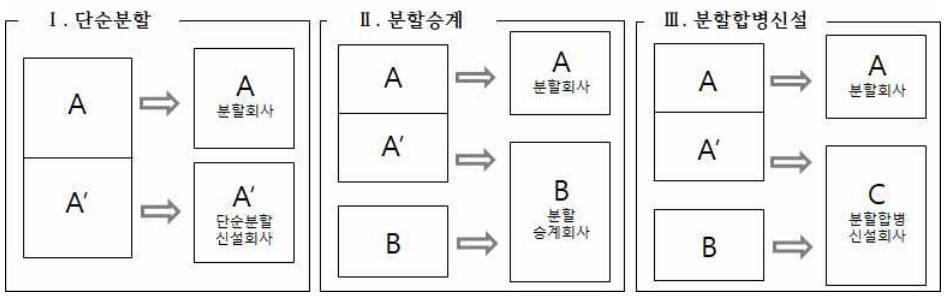
<표1 공인회계사법 개정내용>

개정 전	개정 후
<신 설>	제37조의2(분할·분할합병) ① 회계법인은 분할에 의하여 1개 또는 수개의 회계법인을 설립할 수 있다. ② 회계법인은 분할에 의하여 1개 또는 수개의 존립 중의 회계법인과 합병(이하 "분할합병"이라 한다)할 수 있다. ③ 회계법인이 분할 또는 분할합병을 하는 때에는 분할계획서 또는 분할합병계약서를 작성하여 사원총회 결의를 거쳐야 한다. ④ 단순분할신설회계법인, 분할승계회계법인, 분할합병신설회계법인은 분할 또는 분할합병 전의 분할회계법인으로부터 제28조에 따른 손해배상준비금,「주식회사 등의 외부감사에 관한 법률」제32조에 따른 손해배상공동기금, 감사계약 등을 분할계획서 또는 분할합병계약서가 정하는 바에 따라서 승계할 수 있다. ⑤ 분할 또는 분할합병으로 인한 회계법인의 설립 및 등록에 관해서는 제23조 및 제24조를 준용한다. ⑥ 회계법인이 제39조제1항에 따라 금융위원회로부터 일정기간을 정하여 업무의 전부 또는 일부의 정지를 받은 경우에는 그 기간 동안 분할 또는 분할합병을 할 수 없다. ⑦ 회계법인의 분할 또는 분할합병에 관하여「상법」 제234조, 제237조부터 제240조까지, 제443조, 제526조제1항·제2항, 제527조제1항부터 제3항까지, 제527조의5제1항·제3항, 제528조제1항, 제529조, 제530조의2부터 제530조의5까지, 제530조의6제1항부터 제3항까지, 제530조의7, 제530조의9제1항, 제530조의10을 준용한다. 이 경우 "회사"는 "회계법인"으로, "주주총회"는 "사원총회"로, "주주"는 "

	사원"으로, "주식"은 "출자 좌수"로 보고, 사원총회의 결의 등에 관하여 「상법」의 유한회사에 관한 규정에서 달리 정하고 있는 사항은 그 규정을 준용한다.

회계법인 분할 및 분할합병 제도는 그림1과 같이 크게 3 가지로 나뉠 수 있는데, 단순분할(Ⅰ), 분할 승계(Ⅱ) 그리고 분할합병신설(Ⅲ)이 있다. 첫째, 단순분할은 분할회계법인이 분할되어 분할회사와 단순분할신설회사로 나뉘는 것을 말한다. 둘째, 분할승계의 경우 하나의 회계법인(A)은 분할되어 분할회사(A)와 피합병법인(A')로 나뉘고, 다른 회계법인(B)는 피합병법인의 분할합병 상대방으로서 분할된 부분을 흡수합병하는 회계법인이 되어 분할승계회사가 된다. A회계법인과 B회계법인 모두 존재하였던 회계법인이고 구조조정 이후에도 존속하므로 회계법인의 신설의 번거로움을 피할 수 있어 가장 많이 이용되는 형태라고 할 수 있다. 셋째, 분할합병신설은 회계법인(A)는 분할회사로 존속하고, A'와 회계법인(B)가 합병하여 분할합병신설회사(C)를 설립하는 것이다. 단순분할과 분할합병신설의 경우 회계법인을 신설하는 것이므로 분할 또는 분할합병 당시 회계법인의 설립요건을 갖추 필요가 있다. 즉 회계법인 소속 공인회계사가 최소 10명 이상이어야 하고, 소속 공인회계사 중 3명 이상은 이사여야 한다. 그리고 자본금 5억 원 출자가 필요하다. 회계법인 설립요건을 갖춘 상태에서 단순분할과 분할합병신설의 효력이 발생한다고 보아야 할 것이다.

<그림1. 분할의 종류>



3. 회계법인 분할 및 분할합병 절차

회계법인이 분할합병을 하기 위해 우선 사전 준비절차를 거쳐야 한다. 분할

합병을 하고자 하는 회계법인 내부 사원간의 의견합치뿐만 아니라 회계법인 간의 사전 조율이 중요하다. 의사의 합치가 이루어지면, 분할합병계약서[6]를 준비하는 한편 분할법인의 경우 정관변경사항을, 분할승계법인 또는 분할합병신설법인의 경우 정관, 이사 및 사원 등을 정비할 필요가 있다. 이와 더불어 법률, 회계 및 조세문제를 검토할 필요가 있다.

분할합병을 위해서는 사원총회의 결의가 필요하므로 분할합병 사원 총회 소집공고 및 통지절차를 거쳐야 한다. 사원총회일로부터 2주전에 소집공고와 통지가 이루어져야 하며 통지 시 분할합병의 중요사항을 기재하여야 한다[7]. 한편 자본금 10억 미만의 경우 사원총회 10일 전에 서면통지도 가능하고, 사원 전원의 동의로 소집절차의 생략도 가능하다. 그리고 사원총회 2주 전부터 분할등기 후 6개월간 분할대차대조표 등을 공시하여야 한다[8].

회계법인 분할 및 분할합병은 회계법인의 구조조정이라는 중요한 사항이기 때문에 사원총회의 특별결의를 거쳐야 한다. 이에 따라 총사원의 절반 이상, 총사원의 의결권의 4분의3 이상의 동의로 가결이 가능하다. 사원총회 이후 채권자 보호를 위한 채권자 통지절차를 거쳐야 하는데 감사계약 등을 체결한 상대방 즉, 고객의 동의 없이 계약 승계가 가능하므로 채권자 통지절차에 이의를 제기하더라도 사실상 이를 구제할 방법은 없다.

단순분할 및 분할 승계법인의 경우 보고총회를, 분할합병신설법인의 경우 창립총회를 개최하고 사원총회일로부터 2주 이내에 분할등기를 완료하면 회계법인의 분할합병의 구조조정이 완료된다.

4. 회계법인 분할 및 분할합병의 제한

공인회계사법은 회계법인이 금융위원회로부터 일정기간을 정하여 업무의 전부 또는 일부의 정지를 받은 경우에는 그 기간 동안 분할 또는 분할합병을 할 수 없도록 제한 규정을 두었다(공인회계사법 제37조의2 제6항). 금융위원회는 회계법인 설립 및 유지 요건인 인적요건(3인 이상의 이사, 10명 이상의 소속공

6) 분할의 경우 분할계획서를 작성한다.

7) 이철송, 「회사법 강의」 제22판, 박영사, 2014, 1082면.

8) 분할법인의 경우 분할계획서, 분할되는 부분의 대차대조표, 분할하면서 새로운 지분을 발행하는 경우 분할법인의 사원에 대한 신주배정에 관하여 그 이유를 기재한 서면을 공시하여야 하며, 분할승계 및 분할합병신설법인의 경우 분할합병계약서, 분할되는 부분의 대차대조표, 분할을 위하여 새로운 지분을 발행할 경우 새로운 지분 배정에 관하여 그 이유를 기재한 서면을 공시하여야 한다.

인회계사) 또는 물적요건(자본금 5억 원)에 미달하게 된 회계법인이 3개월 이내에 이를 보완하지 아니하거나, 업무정지명령에 위반하여 업무를 행한 경우, 감사 또는 증명에 중대한 착오 또는 누락이 있는 경우 또는 공인회계사법령을 위반한 경우에는 당해 회계법인에 대하여 1년 이내의 기간을 정하여 업무의 전부 또는 일부의 정지를 명할 수 있다(공인회계사법 제39조 제1항). 회계법인이 업무의 전부 또는 일부의 정지 징계처분을 받을 경우 이를 우회적으로 회피하기 위해 분할 및 분할합병제도를 악용할 것을 우려하여 정지 기간 중에는 분할 및 분할합병을 금지하였다.

Ⅲ. 회계법인 분할 및 분할합병의 주요 쟁점

1. 불비례적 인적 분할의 가능성: 사원분리

일반적으로 상법상 주식회사의 분할 및 분할합병에서는 인적 분할과 물적 분할로 구분된다. 인적분할은 분할의 원래의 모습으로 분할로 인한 신설회사 또는 분할합병으로 인한 상대방회사의 주식이 분할회사의 주주에게 귀속되는 형태를 말한다[9]. 그리고 물적 분할은 분할로 인한 신설회사 또는 분할합병으로 인한 상대방회사의 주식을 분할회사의 주주에게 귀속시키지 않고 분할회사가 소유하는 형태를 말한다. 물적분할에 의하면 분할회사의 종전의 주주는 신설회사의 주식을 소유하지 않고 분할회사의 주식보유를 통해 신설회사의 지분가치를 누릴 수 있을 뿐이다.

상법상 주식회사의 일반적인 인적 분할 및 물적 분할은 공인회계사법에 도입된 회계법인의 분할 및 분할합병과 차이가 있다. 우선 회계법인의 분할 및 분할합병 제도 도입의 목적은 사원간 지분을 나누고 회계법인간 자유롭게 구조 조정하는 것이기 때문에 물적 분할은 회계법인의 구조조정과 개념상 성질상 부합하지 아니하다. 왜냐하면 물적 분할을 위해서는 회계법인이 출자하여 회계법인 자회사를 설립하여야 하는데, 회계법인의 사원은 공인회계사 개인만 가능하므로 회계법인(또는 상법상 다른 법인)이 출자하여 다른 회계법인을 설립하는 것은 법률상 불가능하다.

상법상 인적 분할은 비례적 인적 분할을 전제로 하고 있는데 이 역시 회계

9) 임재연, 「회사법Ⅱ」(개정 5판), 박영사, 2018, 729-730면.

법인의 분할 및 분할합병 제도에 적합하지 아니한다. 우리 상법이 산정하고 있는 인적 분할은 비례적 인적분할을 전제로 하고 있다. 즉, 분할이 이루어지면 각 주주는 분할회사에 대하여 소유하던 지분의 비율대로 분할신설회사 또는 분할합병회사에 대한 주식을 동시에 소유하게 된다. 그러나 회계법인의 지분은 공인회계사만이 소유할 수 있고, 공인회계사는 이중 사무소 설립 금지 및 겸업 금지의 제한으로 인해 동시에 두 회계법인의 지분을 소유하거나[10] 소속 회계사가 될 수 없다. 따라서 비례적 인적분할을 그대로 회계법인에 적용하게 되면 공인회계사법에 따른 회계법인의 법적 성격과 공인회계사에 대한 규제와 상충될 수밖에 없다. 상법에서 말하는 주식회사의 분할, 분할합병은 영업재산 또는 영업권을 분할하는 것을 목적으로 하므로 분할회사의 법인격을 나누는 것에 주목하지만, 공인회계사법상 회계법인의 분할 및 분할합병은 사원을 분리하는 데 초점을 맞춘 것이므로 불비례적 인적분할의 형태로 이루어질 수밖에 없다.

상법이 비례적 인적 분할을 전제하는 이유는 주주평등의 원칙(사원 평등의 원칙)에 따라 일부 주주가 회사의 구조조정으로 손해를 입는 것을 방지하기 위함이다. 그러나 상법이 불비례적 배정을 금지하는 것으로 해석하는 것은 타당하지 않다[11]. 우리 상법이 분할 및 분할합병에서 신설회사 또는 승계회사의 주식을 분할회사의 주주들에게 배상할 때 반드시 종전의 지분에 비례하도록 강제하는 규정이 없다는 점과 구상법 제 530조의4 제2항 제2문은 종전의 분할회사에 대한 지분에 비례하여 분할신주를 배정하는 때에는 제299조가 정하는 검사인의 검사절차를 생략할 수 있도록 허용하였는데 이는 분할회사에 대한 지분에 비례하지 않는 배정을 전제로 하고 있다는 점에 비추어 볼 때 불비례적 인적 분할도 가능하다는 것이다[12]. 따라서 공인회계사법에 마련된 회계법인의 분할 및 분할합병의 근거 규정이 상법상 주식회사의 분할 및 분할합병의 근거규정과 차이가 없음에도 해석상 불비례적 인적분할로 해석할 수 있다.

다만, 주주평등의 원칙(사원평등의 원칙)이 침해되지 않도록 원칙적으로는 사원 전체의 동의로서 사원평등의 원칙이 배제되는 것에 대한 장치를 마련할

---

10) 특정 회계법인의 지분을 소유하는 것은 곧 그 회계법인의 사원이 되는 것이고, 그 회계법인의 소속 공인회계사가 되는 것이다. 특정 회계법인의 지분을 소유하면서 다른 회계법인의 소속 공인회계사가 되거나 다른 회계법인의 업무를 수행하는 것이 공인회계사법상 불가능하다.

11) 송옥렬, “회계법인 분할 및 분할합병 제도의 도입방안에 관한 연구”, 한국공인회계사회, 2015, 68면 .

12) 정동윤(대표편집),「주석상법 V」 제5판 회사, 한국사법행정학회, 2015년, 455면; 김건식,「회사법」, 박영사, 2015년, 788-789면; 권기범,「현대사회법론」 제3판, 삼영사, 2010년, 125-126면.

필요가 있다. 그러나 회계법인은 공인회계사로 구성된 인적 요소가 강하게 결합된 단체이므로 사원의 동의와 합의로 유연하게 의사결정의 재량을 부여하는 것이 가능할 것으로 보인다. 이에 따라 현행법은 사원 전체의 동의로서 불비례적 인적 분할(즉, 회계법인 분할 및 분할합병 구조조정 자체에 대한 의결)의 동의가 아닌 사원총회의 특별결의만을 요하고 있다[13].

2. 감사계약의 승계 문제

가. 일반 감사계약의 승계

회계법인은 분할계획서 또는 분할합병계약서에 정하는 바에 따라서 감사계약을 승계할 수 있다(공인회계사법 제37조의2 제4항). 감사계약의 승계는 회계법인 분할 및 분할합병 제도의 가장 중요한 기능이라고 할 수 있다. 회계법인이 임의로 승계되는 감사계약을 정할 수 있고, 감사계약은 계약의 내용 그대로 승계되기 때문에 특별히 정함이 없는 한, 감사보수 등에 변동이 발생하지 아니한다[14]. 기본적으로 감사계약의 당사자는 피감회사와 회계법인이므로 당해 감사계약의 유지 또는 해지는 회계법인 또는 피감회사 각 당사자에 의해 영향을 받을 뿐 회계법인 소속 공인회계사 또는 담당 이사의 변동은 피감회사와 회계법인 간의 계약에 아무런 영향을 주지 않는다[15].

그런데 분할 및 분할합병으로 회계법인 사원간 감사 클라이언트를 임의로 분할하여 감사계약을 이전 또는 승계하는 경우, 피감회사(채권자)가 이를 반대하여 감사계약을 해지할 수 있는지 문제된다. 즉 피감회사는 감사계약의 채권

---

13) 불비례적 배정을 위하여 주주 또는 사원 전원의 동의를 요한다는 의견에 김건식 · 노혁준 · 천경훈, 「회사법 」제2판, 박영사, 2016년, 796면. 그러나 상법은 총 사원의 동의를 요하는 경우 조문으로서 명시하는 바(상법 제573조, 제577조 등) 공인회계사법 제37조의2에는 총 사원의 동의를 요한다는 규정이 없으므로 사원총회 특별결의로 회계법인의 분할 및 분할합병가 가능한 것으로 해석된다. 공인회계사법은 회계법인에 관하여 상법상 유한회사편을 준용하고 있고, 사원은 정관기재사항이므로 정관을 변견함에는 특별결의가 필요하다(상법 제584조 및 제585조).

14) 반대로 상법상 회사의 분할 및 분할합병의 경우 법원은 분할회사가 체결하였던 계약이 분할합병회사에 승계되지 아니한다고 판시한바 있다(대법원 2011.8.25, 선고 2010다44002 판결) 이에 대해 자세한 내용은 천경훈, “회사의 분할합병과 권리의무의 승계”, 민사판례연구 35, 한국민사판례연구회, 박영사, 2013. 48면 이하.

15) 예를 들어 법무법인의 경우 담당 변호사와 클라이언트와의 신뢰가 깊은 경우 담당 변호사의 이직으로 회사는 법무법인과 자문 또는 선임 계약을 해지하고 담당변호사를 따라 자문 등 계약을 새로 체결하는 것이 가능하고 자주 발생하지만, 회계법인의 경우 공인회계사의 이직으로 감사계약의 변경은 법률상 불가능하다. 즉, 외부감사법은 감사계약 해지 사유를 나열하여 위 사유에 해당하지 않는 이상 감사계약의 해지를 인정하지 않는다.

자로서 채권자 이의절차를 통해 회계법인의 구조조정에 반대하여 감사계약을 해지할 수 있는가의 문제이다.

이에 대해 위임계약의 특성상 감사계약의 자유로운 해지가 가능하고 감사계약은 감사인측의 사유로 해지되는 것이므로 피감회사는 자유로이 분할법인, 분할신설법인(분할승계법인 또는 분한합병신설법인) 또는 제3의 다른 회계법인과도 감사계약을 체결할 수 있다는 의견이 있을 수 있다.. 다른 한편으로는 감사계약은 민법상 위임계약이고 위임계약의 성질상 회사가 감사계약을 해지하는 것은 가능하지만, 이 경우 감사인 지정사유에 해당하므로(외부감사법 제11조 제1항 제2호) 증권선물위원회로부터 감사인 지정을 받을 수 밖에 없다고 한다. 그리고 제3설은 외부감사법 등 관련법은 회계법인의 분할 및 분할합병을 감사계약의 해지사유로 정하고 있지 아니하므로 감사계약의 해지가 불가능하다는 견해도 가능하다..

감사계약의 법적 성격을 민법상 위임계약[16]이라 한다면 원칙적으로는 당사자가 자유로이 해지할 수 있다(민법 제689조 제1항). 그러나 외부감사법상 감사계약에서는 당사자 간 계약의 자유가 다소 제한된다. 구체적으로 살펴보면 다음과 같다. 피감회사는 원칙적으로 매 사업연도 개시일로부터 45일 이내에 감사인을 선임하여야 하므로(외부감사법 제10조 제1항) 계약체결기간의 제한이 있고 특히 법령에 열거된 해지사유(외부감사법 제13조 제1항)가 없는 이상 당사자 간의 합의나 자유로운 의사에 의해 감사계약을 해지할 수 없다. 그리고 해지사유가 발생하더라도 금융감독원이 신고절차 등을 통해 실무상 감사계약을 해지할 수 있다. 외부감사법이 감사계약의 해지사유를 제한하는 것은 피감회사의 감사의견 쇼핑을 막는 한편, 감사인이 감사계약의 해지권한을 이용하여 피감회사에게 압력을 행사하는 것을 막기 위함이다.

그런데 회계법인의 분할 및 분할합병은 외부감사법상 감사계약의 해지사유로 규정되어 있지 않아, 실질적으로는 피감회사는 회계법인의 분할 및 분할합

16) 피감회사와 회계법인 감의 감사계약의 법적 성질에 대하여 논란의 여지가 있으나, 보통 민법상 위임계약으로 보는 견해가 많다. 그 외에도 일의 완성을 목적으로 하는 도급계약으로 보는 견해, 위임과 도급이 혼합된 비전형계약으로 보는 견해, 법률행위 이외의 사무를 위임하는 것이므로 위임계약이 아니라 준위임계약이라는 견해 등이 있다. 이에 대해 헌법재판소는 “외부감사인은 회사에 대하여 위임관계에 있다”고 판시한바 있고(헌법재판소 1996.10.4. 선고94헌가8 결정), 서부지방법원은 감사인에게 “감사대상회사와 감사계약을 체결하고 재무제표의 적정성을 검토하는 사무의 처리를 수임한 사람으로서 선량한 관리자의 주의를 다하여 수임업무를 처리할 의무”가 있다고 판시하였다(서울서부지방법원 2006.7.26. 선고 2005가합6082 판결). 따라서 헌법재판소, 법원 및 다수설은 감사계약의 성질을 민법상 위임계약으로 파악하고 있다.

병에 반대하더라도 이를 이유로 감사계약을 해지할 수 없다. 이에 따라 채권자 보호절차를 통해 채권자(피감회사)의 의견을 조회하더라도 실질적으로 채권자를 구제할 방법이 미흡하다는 문제가 발생한다. 예를 들어 피감회사(X)는 회계법인의 규모나 전문성, 재무 건전성 등을 기반으로 A회계법인을 선임하여 감사계약을 체결하였는데, A 회계법인이 분할되어 A회계법인(존속)과 A'회계법인(신설)로 나뉘고, A회계법인 사원간의 의사 결정을 통해 A'회계법인(신설)에게 감사계약 승계가 이루어질 수 있다. 이 과정에서 피감회사(X)의 의사는 고려되지 않은 채 피감회사와 A'회계법인 간의 감사계약이 유지되는 것이기 때문에 피감회사의 입장에서는 예상치 못한 회계법인으로부터 외부감사를 받게 될 우려가 있다. 특히 피감회사의 채권자(금융기관 등)가 특정 회계법인(예를 들어 유명 대형 회계법인)으로부터 적정 감사의견을 받을 것 등을 대출조건으로 정하기도 하는데, 회계법인 분할로 인해 피감회사는 이 조건을 충족하지 못하는 경우가 발생할 가능성도 있다. 이 때 피감회사는 외부감사법상 감사계약의 해지도 불가능하고, 회계법인의 분할 및 분할합병을 반대하거나 이를 이유로 감사계약을 해지할 수 없기 때문에 법적 안정성 측면에서 매우 불안정한 지위에 있게 된다. 이에 대한 보완책이 필요한바, 4장 개선방안 부분에서 자세히 다루도록 한다.

한편, 분할합병의 경우 분할합병승계법인이 주의하여야 할 점이 있다. 감사계약 체결 시 검토했어야 했던 독립성 규제[17]의 위반이 없는지 고도의 주의를 기울여 살펴볼 필요가 있다. 임의로 감사승계를 정하는 만큼 독립성 위반의 책임은 곧 분할합병승계법인 부담하여야 할 것이고, 독립성 규제 위반의 책임은 단순히 감사계약의 해지에서 끝나는 것이 아니라, 감리조치 등 행정제재와 더불어 피감회사로부터 손해배상청구소송도 당할 위험이 있기 때문이다.

나. 지정 감사계약의 승계

감사인 지정을 받은 후 회계법인 분할 및 분할합병이 이루어진 경우 지정감사계약의 승계가 일반감사계약(자유선임으로 인한 감사계약)과 동일하게 가능

17) 회계법인이 회계감사 전문가로서 공정하고 독립된 감사의견을 형성하기 위하여 피감회사와 이해관계 등이 있는 경우 감사계약 체결 자체를 저지하는 것을 말한다. 대표적인 규제로 공인회계사법 제21조. 제33조가 있다. 회계법인은 자기가 출자한 회사에 대하여 감사를 수행하여서는 아니 되며, 회계법인 사원이 회사의 임원등 사용인이었던 경우 뚜렷한 이해관계가 있어서 그 직무를 공정하게 행하는데 지정이 있다고 인정되는 경우 감사직무가 제한된다. 또한 회계법인이 특정회사의 재무제표를 감사하거나 증명하는 업무를 수행하는 계약을 체결하고 있는 기간 중에는 해당 회사에 대하여 회계기록과 재무제표의 작성, 내부감사업무의 대하여, 재무정보체계의 구축 또는 운영, 자산자본 그 밖의 권리등을 매도 매수하기 위한 가치평가 등, 인사 및 조직에 관한 자문 등의 업무를 수행할 수 없다.

한 것인지 문제된다. 감사인 지정[18]은 감독당국이 외부감사법에 근거하여 특정 회사에 대하여 특정 감사인을 정해준 것이기 때문에 회계법인이 임의로 지정감사인을 변경할 수 있는가 의견이 나뉠 수 있다[19]. 승계가 가능하다는 의견은 공인회계사법 제37조의2의 규정이 일반감사계약이나 지정감사계약을 구분하지 않고 있다는 점을 근거로 들 수 있다. 한편, 감사인 지정은 외부감사법에 근거한 금융당국의 행위가 개입된 것이므로 회계법인 임의로 감사계약을 승계할 수 없다는 의견도 있다.

증권선물위원회의 감사인 지정은 일종의 행정처분의 성격을 띠고 있다고 볼 수 있다. 특히 법정 지정 사유를 살펴보면, 회사가 감사인을 부당하게 교체하거나, 회계처리기준을 위반하여 재무제표를 작성하는 등 제재를 목적으로 지정사유가 발생하기도 하고, 감사의 공정성을 위한 처분으로서 지정 감사인 제도를 활용하고 있다. 또한 증권선물위원회는 감사인 지정을 위하여 회사를 규모나 업종에 따라 가에서 마군으로 분류하고, 회계법인 또한 소속된 등록 공인회계사 수, 감사품질관리 수준, 감사인에 대한 감리 결과 등을 요소로 가에서 마군으로 분류하고 있다. 가군의 회사에 대해서 가군의 회계법인 중 감사인지정점수가 높은 순서대로, 나군의 회사에 대해서는 나군 이상의 회계법인 중 감사인 지정 점수가 높은 순서대로 감사인을 지정한다(외부감사법 제16조 제3항, 외부감사규정 제14조 제9항, 별표 4). 이와 같이 증권선물위원회는 감사인 지정을 위해 회사와 회계법인의 분류에 대한 기준을 세우고, 규정에 따른 절차와 방법으로 감사인 지정 업무를 수행하고 있다.

그런데 회계법인의 분할 및 분할합병에서 임의로 지정감사계약의 승계가 가능하다고 한다면, 사실상 감사인 지정 기준이 형해화될 우려가 있다. 가군의 높은 지정점수를 통해 지정감사계약을 체결한 회계법인과 피감회사가 향후 회

---

18) 감사인 지정은 법정 지정사유로 인한 지정과 주기적 지정으로 나뉜다. ① 법정 지정사유로는 감사 또는 감사위원회의 승인을 받아 감사인의 선임기간 내에 증권선물위원회에 감사인지정을 요청하는 경우, ② 감사인의 선임기간 내에 감사인을 선임하지 않은 경우, ③ 증권선물위원회의 감리결과 회계처리기준을 위반하여 재무제표를 작성한 사실이 확인된 경우 ④ 회사의 재무제표를 감사인이 대신하여 작성하거나 재무제표 작성과 관련된 회계처리에 대한 자문을 요구하거나 받은 경우 등은 법정 지정사유로 증권선물위원회가 감사인을 지정한다(외부감사법 제11조 제2항). 그리고 주권상장법인 등이 연속하는 사업연도에 대하여 감사인을 선임한 경우에는 증권선물위원회가 지정하는 회계법인을 감사인으로 선임하거나 변경선임할 것을 요구할 수 있는데(외부감사법 제11조 제2항) 이는 주기적 지정제도라도 한다.

19) 예를 들어 금융당국은 A회계법인을 X회사의 지정감사인으로 지정하였는데, A회계법인(분할법인)이 B회계법인(분할합병승계법인)과 분할합병을 하면서 X회계법인과의 감사계약을 B회계법인에 승계하는 경우를 말한다.

계법인의 분할로 인해 신설회계법인에게 지정감사계약을 승계하는 경우, 당해 회사는 낮은 등급의 회계법인(종전 회계법인보다 신설회계법인이 공인회계사 수, 매출 규모, 감사품질관리의 수준면에서 낮아질 가능성이 높다)으로부터 감사를 받게 된다는 것이다. 지정감사계약의 승계는 또한 증권선물위원회의 지정처분 자체를 임의로 변경하는 효과를 발생시키기 때문에 지정제도의 당초 목적을 훼손할 우려도 있다. 따라서 지정감사인이 분할 및 분할합병을 하더라도 감사인 지정 처분 자체의 변경이 없는 한, 피감회사는 분할법인(존속)과 여전히 지정감사계약을 유지하는 것으로 해석해야 하고 임의로 지정감사계약을 승계할 수 없다고 보는 것이 타당하다.

한편 분할법인(존속)이 지정 감사인으로서 종전의 요건을 충족할 수 없는 경우(분할되어 나간 부분이 더 큰 경우)에는 감사인 재지정의 방법을 사용할 수 있다. 증권선물위원회가 지정한 감사인과 피감회사의 군별 대응이 잘못되었거나 그 밖에 감사인으로 지정받은 회계법인이 법령 등에 따라 해당회사의 감사인이 될 수 없는 경우에는 감사인을 다시 지정할 수 있다고 규정하고 있으므로(외부감사규정 제15조제5항 제6호) 회계법인의 분할 및 분할합병으로 분할존속법인이 기존 지정감사계약을 유지하는 것이 감사인 지정 요건을 충족하지 못한다면, 감사인 재지정 규정을 준용하여 감사인을 재지정할 수 있다.

회계법인의 분할 및 분할합병 이후에 증권선물위원회로부터 감사인 지정을 받는 경우, 회계법인은 지정 점수의 기준이 되는 요건 특히 지정제외점수를 당사자 간의 합의로 승계하는 것이 가능한가[20]. 증권선물위원회는 회계법인이 증권선물위원회 또는 한국공인회계사회로부터 외부감사법 제29조에 따른 제재조치를 받은 경우에 지정제외점수를 부과한다. 그리하여 매년 8월 31일을 기준으로 누적된 지정제외점수가 30점 이상에 해당하게 되는 때에는 피감회사의 규모에 비례하여 30~90점 당 1개의 지정제외점수가 소멸하게 된다(외부감사규정 제14조 제8항 제2호 별표4 제4항).

지정제외점수의 법적 성격은 일종의 수익적 행정행위의 철회로서 성질을 지닌다[21]. 판례에 따르면 감사인 지정과 감사인지정제외와 관련한 공법상 관계

20) 회계법인의 분할 또는 분할합병의 시기와 감사인 지정 시기의 선후에 따라 쟁점이 다소 달라진다. 감사인 지정이 있은 후에 회계법인 분할 또는 분할합병이 이루어지는 경우 회계법인이 합의로 지정감사계약을 승계할 수 있는가의 문제라면, 분할 및 분할합병 이후에 감사인 지정을 받는 경우에는 회계법인이 임의로 감사인 지정을 위한 요건과 점수를 승계할 수 있는가의 문제이다.

21) 법원은 감사인 지정제외처분에 대해 회계법인이 외부감사법 제16조 제1항에 따른 일정한 법위반행위를 한 감사인에 대하여 하는 '기타 필요한 조치'의 하나로서 감사인 지정 시

는 감사인의 인적 물적 설비와 위반행위의 태양과 내용 등과 같은 객관적 사정에 기초하여 이루어지는 것으로 합병으로 존속하는 법인에게 승계된다[22]. 권리의무가 포괄적으로 승계되는 합병과 달리, 회계법인의 분할 및 분할합병은 분할계획서 또는 분할합병계약서에서 정하는 바에 따라 승계한다(공인회계사법 제37조의2, 상법 제530조의 10).

그러나 분할 및 분할합병의 취지와 성격에 비추어 볼 때 지정제외점수를 분할계획서 또는 분할합병계약서에 기재하는 것은 적절하지 않고, 또한 이에 기재된 대로 지정제외점수가 승계된다고 보기 어렵다. 지정제외 점수는 감사인 지정이라는 수익적 행정행위의 철회를 위한 기초적 법률관계에 해당하고 이 점수를 부여할 때에는 회계처리기준이나 각종 법령위반과 관련된 동기(고의, 중과실 또는 과실)과 행위 태양이 고려된다(외부감사규정 별표4 제4하 나목). 지정제외점수는 감독당국의 감사인지정 및 감사인지정제외의 처분을 위한 공법적 고려를 바탕으로 이루어져야 하지, 회계법인의 주관적 의도에 따라 회계법인이 승계여부와 승계될 지정제외점수를 나누는 것은 이 제도 본래의 취지에 부합하지 않기 때문에 분할 및 분할합병으로 지정제외점수의 승계를 인정하는 것은 타당하지 않다. 만약 회계법인이 임의대로 지정제외점수를 안분하여 배분할 수 있다면 지정제외점수가 많이 누적된 분할회계법인 이를 악용하여 대부분 또는 가치 있는 인적, 물적 자산을 분할하여 신설법인을 설립함으로서 감사인지정제외 규제를 회피할 가능성도 있다. 결국, 회계법인의 분할 및 분할합병에서 분할계획서 또는 분할합병계약서의 기재만으로 지정제외점수의 승계를 인정할 수 없다.

3. 책임의 승계

가. 민사 책임의 승계

회계법인이 부실 감사를 수행하는 경우 피감회사 또는 제3자에 대한 민사상 손해배상책임을 부담할 수 있다. 회계법인이 그 임무를 게을리하여 피감회사에 손해를 발생하게 한 경우 회계법인은 회사에 대하여 계약불이행의 책임 또는 외부감사법상 부실감사에 대한 책임을 부담한다(외부감사법 제31조 제1항). 그리고 회계법인이 중요한 사항에 관하여 감사보고서에 적지 아니하거나 거짓으

일정한 회사의 수에 대하여 지정을 제외하는 것으로서 일종의 수익적 행정행위의 철회로서 성질을 가진다고 판시한바 있다(대법원 2004.7.8. 선고 2002두1946 판결).

22) 대법원 2004.7.8. 선고 2002두1946 판결).

로 적음으로써 이를 이용한 제3자에게 손해를 발생하게 한 경우에는 그 회계법인은 제3자에게 손해를 배상할 책임이 있다(외부감사법 제31조 제2항). 제3자의 보호를 위하여 외부감사법은 회계법인의 과실입증책임을 전환하였으므로 회계법인(또는 감사에 참여한 공인회계사)이 제3자에 대한 손해배상책임을 면하기 위해서는 그 임무를 게을리 하지 아니하였음을 증명하여야 한다. 회계법인의 손해배상청구소송의 위험을 관리하기 위해 수준 높은 품질관리를 수행할 뿐만 아니라 무과실 입증을 위해 감사조서 등의 관리[23]에도 힘쓸 필요가 있다.

그런데 회계법인의 구조조정이 있는 이후에 부실감사로 인한 손해배상청구소송이 발생한 경우 회계법인의 민사 책임의 승계 구조는 어떻게 되는가. 회계법인의 합병의 경우 존속법인이 합병법인과 피합병법인의 모든 책임을 부담하기 때문에 채권자 보호에 큰 문제는 발생하지 아니한다. 그러나 회계법인의 분할 또는 분할합병의 경우 분할 또는 분할합병 이전에 발행한 감사보고서가 허위기재 등으로 제3자에게 손해를 발생하게 된 경우에는 채권자(제3자)에게 손해배상책임을 부담하는 회계법인이 누구인지 문제된다[24].

상법은 원칙적으로 분할 또는 분할합병이 이루어진 경우 분할회사, 분할신설회사, 분할승계회사 또는 분할합병신설회사는 분할 또는 분할합병 전의 분할회사 채무에 관하여 연대책임을 부여하고 있다(상법 제530조의9 제1항). 다만, 일정 요건 즉 분할의 경우 주주총회 특별결의와 채권자 보호절차를 거친 경우에 한하여 연대책임을 배제할 수 있는 근거를 두었다(상법 제530조의9 제1항 내지 제4항). 그러나 회계법인의 분할 및 분할합병의 근거 조항에서는 분할 및 분할합병 후의 회사의 연대책임을 규정한 상법 제530조의9 제1항에 대한 준용규정만 둘뿐, 530조의9 제2항부터 제4항에 대한 준용규정을 두지 않아 결국 연대책임 배제의 근거가 없다(공인회계사법 제37조의2 제7항). 이에 따라 회계법인은 분할 및 분할합병을 할 때에 사원총회의 특별결의와 채권자 보호절차를 거치더라도 분할계획서 또는 분할합병계약서의 기재만으로 연대책임을 배제할 수 없고, 언제나 연대책임을 부담하게 된다. 채권자 보호를 위해 연대책임의 배제를 인정하지 않은 것이다[25].

---

23) 외부감사법상 손해배상책임의 제척기간(법 제 31조 제9항)과 감사조서 보존기간(법 제19조 제2항)은 8년으로 동일하다.

24) 회계법인의 분할 또는 분할합병 이후에 발행된 감사보고서가 문제된 경우 해당 부실 감사보고서를 발행한 회계법인이 전적으로 책임을 지는 것은 당연하다.

25) 회계법인이 피감회사에 부담하는 채무는 계약에 따른 외부감사를 수행하는 일종의 이행채무로서 감사계약을 승계한 회계법인만이 감사를 수행할 의무를 부담하되, 향후 감사계약불이행 책임이나 불법행위책임으로서 금전채무가 발생한 때에는 감사계약의 승계여부

분할회사, 분할신설회사, 분할승계회사 또는 분할합병회사는 분할 또는 분할합병 전의 분할회사의 채무에 대하여 연대책임을 부담하기 때문에 채권자(보통 부실감사 등을 원인으로 한 피감회사 또는 제3자의 손해배상청구권자)는 어느 회계법인에게나 변제(배상)청구를 할 수 있고, 어느 회계법인이 채권자에 대하여 전부 변제(또는 배상)를 한 경우 연대책임 부담하는 다른 회계법인에 대하여 그들의 부담부분에 따라 구상권을 청구할 수 있다(민법 제425조 제1항).

연대책임의 대상이 되는 분할 또는 분할합병 전의 회사 채무는 기본적으로 회사 분할 또는 분할합병의 효력이 발생하기 전에 발생하였으나 분할 또는 분할합병 당시에 아직 그 변제기가 도래하지 아니한 채무도 포함된다고 할 것이고[26] 또한 회사 분할 또는 분할합병의 효력 발생 전에 아직 발행하지 아니하였으나 이미 그 성립의 기초가 되는 법률관계가 발생한 채무도 포함된다[27]. 따라서 회계법인 분할 또는 분할합병 전에 발행한 감사보고서가 부실감사로 인해 작성된 것이라면 분할 또는 분할합병 이후에 피감회사 또는 제3자가 손해배상청구를 하였더라도 연대책임의 대상이 된다.

나. 제재 책임의 승계

(1) 감리조치의 승계

증권선물위원회는 재무제표 또는 감사보고서의 신뢰도를 높이기 위하여 회계법인이 제출한 감사보고서에 대하여 회계감사기준의 준수여부에 대한 감리를 수행하고(외부감사법 제26조 제1항), 회계감사기준을 위반하거나, 재무제표를 대리작성하거나, 독립성 규정의 위반하거나, 감사조서를 위변조 하는 등의 외부감사법령을 위반한 경우 해당 회계법인에 대하여 등록취소 또는 직무정지를 금융위원회에 건의, 손해배상공동기금의 추가적립명령, 특정회사에 대한 감사업무제한, 경고 등의 조치를 취할 수 있다(외부감사법 제29조 제3항, 별표1).

회계법인의 분할 또는 분할합병과 증권선물위원회의 감리조치의 발생 선후에 따라 검토해야 할 쟁점이 달라진다. 우선 증권선물위원회의 감리조치가 있은 후에 회계법인의 분할 또는 분할 합병을 하는 경우 감리조치의 승계가 이루어지는지 살펴볼 필요가 있다. 분할 또는 분할합병의 경우 분할법인의 법인격은 존속법인이 승계하는 것이고 신설법인 또는 분할합병법인은 분할법인의

를 불분하고 연대책임을 부담함으로서 피해자를 두텁게 보호할 수 있다.

26) 대법원 2008.2.14. 선고 2007다73321 판결.

27) 대법원 2010.12.23. 선고 2010다71660 판결.

법인격과 승계가 이루어지는 것은 아니므로 원칙적으로 특별한 규정이 있는 경우에만 감리조치 처분의 승계가 가능할 것으로 보인다. 특히 감리조치는 감독당국이 회계법인에 대하여 행사하는 감독권의 일환으로 공의무의 부과에 해당하므로 법적 근거 없이 당초 처분을 받은 회계법인과 다른 회계법인이 감리조치의 불이익을 감수하거나, 또는 회계법인이 임의로 감리조치의 처분대상을 정하는 것은 감리처분의 취지에도 반한다고 할 수 있다. 따라서 회계법인의 분할 또는 분할합병이 발생하기 전에 분할법인에 대하여 부과된 감리조치는 법인격을 승계하는 존속분할회사가 그대로 부담하는 것이 타당하다.

그리고 증권선물위원회의 감리조치 사유가 발생하였으나 아직 조치가 이루어지지 않은 상태에서 회계법인이 분할 및 분할합병을 하는 경우 증권선물위원회는 어느 회계법인을 대상으로 감리조치를 부과하여야 하는지 의견이 나뉠 수 있다[28]. 외부감사법 및 관계법령에서 감리조치의 승계에 대하여 정한 바가 없으므로 분할법인에게 부과되어야 한다는 의견, 분할법인과 분할신설법인(또는 분할승계법인, 분할합병법인)이 연대하여 감리처분을 받아야 한다는 의견 그리고 처분권자인 증권선물위원회가 법 위반의 사유(예를 들어 담당이사의 소속 여부, 회계법인의 품질관리수준 등)을 고려하여 분할 법인과 분할신설법인(또는 분할승계법인, 분할합병법인) 중에 감리조치 대상을 선택할 수 있다는 의견이 있을 수 있다. 그러나 감리조치처분은 이상에서 살펴본 바와 같이 공의무 부과의 성격을 띠므로 특별한 법적 근거 없이 승계할 수 없는바, 분할법인에게 부과하는 것이 타당할 것으로 보인다[29]. 다만, 감리조치의 직접적이 사유를 제공한 공인회계사(당해 감사보고서의 담당이사 등)에 대한 제재는 대인적 제재이므로 소속 회계법인과 관계없이 가능할 것이다.

(2) 과징금의 승계

회계법인에 대한 과징금은 외부감사법과 공인회계사법 각 법률에 근거하여 부과할 수 있다. 우선 외부감사법에 의하면 금융위원회는 회계법인이 고의 또는 중대한 과실로 회계감사기준을 위반하여 감사보고서를 작성한 경우에는 그 회계법인에 대하여 해당 감사로 받은 보수의 5배를 초과하지 않는 범위 내에

28) 회계법인 분할 또는 분할합병 이후에 감리 조치 사유가 발생하는 경우, 해당 회계법인을 대상으로 증권선물위원회가 감리조치를 발할 수 있다.

29) 분할 또는 분할합병 전에 발생한 감리조치사유에 대하여 회계법인은 품질관리, 독립성 검토, 심리 등 법인으로서 부담하는 주의의무의 위반으로서 책임을 부담하는 것으로도 해석할 수 있다.

서 과징금을 부과할 수 있다(외부감사법 제35조). 그리고 공인회계사법에 의하면 금융위원회는 회계법인이 업무정지를 하여야 하는 경우로서 그 업무정지처분이 이해관계인 등에게 중대한 영향을 미치거나 공익을 해할 우려가 있는 경우에는 업무정지처분에 갈음하여 회계법인에 대하여 5억 원 이하의 과징금을 부과할 수 있다(공인회계사법 제52조의2 제1항).

회계법인의 분할 및 분할합병 제도를 도입하면서 공인회계사법은 회계법인에 대한 과징금 부과 및 연대 책임의 근거 규정을 신설하여 공인회계사법을 위반한 회계법인이 분할 또는 분할합병하는 경우 해당 회계법인이 행한 위반행위는 단순분할신설회계법인, 분할승계회계법인, 분할합병신설회계법인 또는 분할회계법인이 행한 행위로 보아 과징금을 부과·징수할 수 있도록 하는 한편, 과징금을 부과 받은 회계법인이 분할 또는 분할합병하는 경우(부과 일에 분할 또는 분할합병하는 경우를 포함) 그 과징금은 단순분할신설회계법인, 분할승계회계법인, 분할합병신설회계법인 또는 분할회계법인이 연대하여 납부하도록 정하였다(공인회계사법 제52조의2 제3항, 제4항). 이에 따라 회계법인의 분할 또는 분할 합병이 발생하더라도 공인회계사법에 따른 과징금 부과는 동법의 규정에 따라 부과 및 연대책임의 효과가 발생한다.

그러나 외부감사법에 근거한 회계법인에 대한 과징금은 공인회계사법에 따른 과징금과 동일하지 않으므로[30] 회계법인의 분할 또는 분할합병의 경우에 외부감사법상 과징금의 처분대상이 누구인지, 과징금 처분 이후에 분할 또는 분할합병을 하는 경우 과징금은 승계가 되는 것인지 등의 문제가 발생한다.

과징금 부과사유가 발행한 이후 금융위원회가 과징금 부과처분을 하기 전에 회계법인이 분할 또는 분할합병을 한 경우 금융위원회는 이전의 법 위반행위에 대하여 분할존속법인에 대하여 과징금 처분을 할 수 있을 뿐, 신설·승계회계법인에 대하여 과징금을 부과할 수 없는 것으로 보인다. 분할 전 회계법인과 동일한 법인격을 유지하는 것은 분할존속법인이며, 과징금 처분사유 즉 일종의 사실관계를 분할계획서 또는 분할합병계약서의 기재로서 승계하는 것은 불가능하기 때문에 분할존속법인에 대하여 과징금을 부과하여야 한다[31]. 법원도 특별한 규정이 없는 한 신설회사에 대하여 분할하는 회사의 분할 전 법 위반

30) 과징금의 부과가 공인회계사법과 외부감사법으로 각각 다른 법령에 근거하고, 과징금 부과사유가 다를뿐더러 과징금 부과의 상한도 다른바, 과징금 부과의 목적, 취지, 방법 등에 있어 차이가 있다. 따라서 공인회계사법 제52조의2 제3항 및 제4항의 규정을 외부감사법상의 과징금에 그대로 적용하는 것은 무리가 있다.

31) 김건식, “상법상 회사분할로 인한 과징금 책임의 승계”, 「동아법학」, 동아대학교 법학연구소, 2010년, 718면.

행위를 이유로 과징금을 부과하는 것은 허용되지 않는다고 판시한바 있다[32].

그러므로 금융위원회가 분할존속회계법인에 대하여 외부감사법상 과징금을 부과하더라도 위 과징금이 바로 분할존속회계법인과 분할신설회계법인 · 분할합병회계법인 사이에 연대책임의 대상이 된다고 볼 수 없다.

그런데 외부감사법상 과징금 부과의 직접적인 원인이 되는 법 위반 행위를 한 공인회계사가 분할 또는 분할합병으로 분할신설법인 또는 분할합병법인으로 소속을 옮긴 경우에도 분할존속회계법인이 과징금을 전부 부담하는 것은 책임의 공평 측면에서 바람직하지 않다. 이와 같은 문제는 회계법인 내부적으로 분할계획서 또는 분할합병계약서에 구상권의 근거를 마련함으로서 해결할 수 있다[33]. 분할계획서 또는 분할합병계약서에 분할 이전에 발생한 사실로 분할 또는 분할합병 이후에 발생하는 채무는 신설 또는 승계회사가 모두 부담한다고 정할 수 있으므로 과징금 부과대상이 누구인지 관계없이 내부적으로 구상권의 행사를 통해 책임의 부담을 정할 수 있다. 외부감사법상 과징금 책임의 예측가능성을 높이기 위해 공인회계사법과 같이 외부감사법을 개정하여 회계법인의 분할 및 분할합병의 경우 과징금 부과근거와 연대책임에 관한 내용을 마련할 필요가 있다[34].

4. 손해배상준비금 및 손해배상공동기금의 승계

회계법인은 분할계획서 또는 분할합병계약서가 정하는 바에 따라서 손해배상준비금과 손해배상공동기금을 승계할 수 있다. 손해배상준비금은 공인회계사법에 근거한 것으로 회계법인은 감사, 세무 등의 직무를 행하다가 고객에게 발생한 손해를 배상하기 위하여 매 사업연도마다 손해배상준비금을 적립하여야 한다(공인회계사법 제28조 제1항). 이는 금융위원회의 승인 없이 손해배상외의

32) 신설회사 또는 존속회사가 승계하는 것은 분할하는 회사의 권리와 의무라 할 것이므로 분할하는 회사의 분할 전 법 위반행위를 이유로 과징금이 부과되기 전까지는 단순한 사실행위만 존재할 뿐 그 과징금과 관련하여하여 분할하는 회사에게 승계의 대상이 되는 어떠한 의무가 있다고 할 수 없고, 특별한 규정이 없는 한 신설회사에 대하여 분할 전 법 위반행위를 이유로 과징금을 부과하는 것은 타당하지 않다(대법원 2007.11.29. 선고 2006두18928 판결).

33) 대법원 2016.8.29. 선고 2014다 210098 판결 참고.

34) 유사한 취지로 공정거래법은 2012.3.21. 분할 또는 분할합병으로 신설, 승계하는 회사에게 분할 전의 위반행위를 이유로 과징금을 부과할 수 있다는 내용의 조항을 신설한바 있다(공정거래법 제55조의3 제3항).

다른 용도로 사용할 수 없다. 한편 손해배상공동기금은 외부감사법에 근거한 것으로 회계법인은 회사 또는 제3자에 대하여 손해를 배상하기 위하여 한국공인회계사회에 손해배상공동기금을 적립할 의무를 부담한다. 손해배상준비금은 회계법인 내부에 적립하도록 한 것에 반하여 손해배상공동기금은 한국공인회계사회라는 외부 기관에 적립하도록 강제하고, 손해배상준비금은 고객에 발생한 모든 종류의 손해에 대한 배상을 보장하기 위한 반면 손해배상공동기금은 외부감사법 제31조에 따른 손해배상청구에 대해서만 사용이 가능하다는 점에서 차이가 있다.

One firm 형태의 법인의 강력한 관리와 통제가 이루어지는 회계법인은 회계법인의 수익과 비용, 그리고 손해배상준비금과 손해배상공동기금의 적립 등의 관리가 일괄적으로 이루어지지만 독립채산제의 형태의 회계법인은 회계법인의 사원간의 출자 지분, 수익과 비용, 그리고 손해배상준비금과 손해배상공동기금의 적립이 개별적으로 관리·운용되기 때문에 회계법인의 조직 변경이 이루어질 때에 분리되는 사원의 지분만큼 회계법인의 손해배상준비금과 손해배상공동기금의 분배가 이루어지길 원한다.

공인회계사법은 One firm 형태의 회계법인 법인격을 전제로 규율하므로 사원이 회계법인을 퇴사하더라도 회계법인에 대해 손해배상준비금의 반환 또는 한국공인회계사회에 대한 손해배상공동기금의 반환의 구체적인 법적 권리를 인정할 수 없다. 손해배상준비금과 손해배상공동기금의 적립의무의 주체는 회계법인이고, 이 적립금은 회계법인의 자본(회계법인 재무제표의 자본계정에 해당함)에 해당하므로 개별적인 사원의 지분에 비례하여 임의로 분배하는 것은 허용되지 아니한다. 다만, 회계법인의 분할 또는 분할합병의 경우에는 임의로 손해배상준비금과 손해배상공동기금의 승계가 가능하다.

특히 손해배상공동기금의 승계가 실무상 문제가 된다. 회계법인이 적립하여야 할 공동기금은 기본적립금과 매 사업연도 연간적립금으로 구성되며, 기본적립금은 소속공인회계사의 수에 따라 100명 미만의 경우 5천만 원, 100명 이상인 경우 2억 5천만 원이고 연간 적립금은 해당 사업연도 감사보수의 4퍼센트이다. 손해배상공동기금은 회계법인의 직전연도 2개 사업연도와 해당 사업연도 감사보수 평균의 20퍼센트를 적립한도로 정하고 있으므로 적립한도에 다다른 회계법인은 손해배상공동기금을 추가로 적립할 필요가 없다(외부감사법 제39조 제1항 및 제2항)[35]. 손해배상공동기금의 적립한도를 도과한 회계법인이 분

35) 다만 감리조치처분으로서 추가 손해배상공동기금의 적립 처분을 받은 회계법인은 적립한도와 관계없이 별도로 손해배상공동기금의 적립의무를 부담한다(외부감사법 제 29조 제2

할계획서 또는 분할합병계약서에 손해배상공동기금의 승계에 관한 사항을 기재할 때에 사원의 지분 비율만을 고려하여 손해배상공동기금의 분배 비율을 정할 경우 존속 분할회사는 한 번에 과도한 손해배상공동기금의 적립의무를 부담할 우려가 있다. 즉, 존속분할회사의 적립한도는 직전연도 2개 사업연도와 해당 사업연도의 감사보수를 기준으로 정하고 있으므로 분할 또는 분할합병의 회계법인 구조조정과 관계없이 손해배상공동기금의 적립한도가 산정된다. 따라서 존속분할회사의 손해배상공동기금의 적립의 부담을 감소시키기 위해 분할계획서 또는 분할합병계약서에 3년에 걸쳐 손해배상공동기금의 승계를 나누어 진행할 필요가 있다.

Ⅳ. 개선 방안

1. 채권자 보호 강화

회계법인의 분할 및 분할합병 제도의 도입은 외부감사법 전부개정을 통한 회계개혁에 발맞춰 감사시장의 변화를 위한 것이었다. 회계법인 등록제, 감사인 지정제도 확대, 회계법인에 대한 책임강화 등으로 인해 회계법인의 구조조정 필요성은 증대되었고, 회계법인의 합병과 더불어 회계법인의 분할 및 분할합병은 필수불가결한 제도가 되었다.

다만, 회계법인의 편의와 감사시장의 효율에 치우쳐 채권자 보호에 미흡한 면이 있다. 감사계약을 체결한 피감회사의 의사와 관계없이 회계법인은 분할계획서 또는 분할합병계약서의 기재를 통해 임의로 감사계약을 승계할 수 있도록 한 것이다. 비록 채권자 보호절차가 존재하지만 이는 명목상의 절차에 불과할 뿐이다[36]. 회사는 감사인을 자유롭게 선임하여 감사계약을 체결할 수 있으므로 일견 계약체결의 자유가 일견 인정되는 것으로 보인다. 그러나 외부감사법은 계약체결 자유에 많은 제한을 가하고 있다.

항, 제29조).

36) 채권자보호절차를 거쳐 피감회사(채권자)가 회계법인의 분할 또는 분할합병에 이의를 제기하더라도 감사계약의 승계에 피감회사의 의견을 반영할 근거가 없고, 이의를 제출한 피감회사(채권자)가 있을 때에는 변제나 상당한 담보제공 혹은 담보목적으로 상당한 재산을 신탁회사에 신탁하여야 하는데(상법 제527조의5, 제232조)회계법인의 채무는 이행채무로서 변제 또는 담보제공 등의 절차를 통해 채권자인 피감회사를 보호하는 것을 상정하기 어렵다.

회사는 매 사업연도 개시일부터 45일 이내에 감사계약을 체결하여야 하는바, 감사계약 체결 기한의 제한을 받고 있으며(외부감사법 제10조 제1항), 주권상장법인·대형비상주식회사 또는 금융회사는 연속하는 3개 사업연도의 회계법인을 동일한 감사인으로 선임하여야 하므로 계약 체결의 당사자의 제한을 받는다(외부감사법 제10조 제3항). 또한 주권상장법인·대형비상주식회사 또는 금융회사는 감사위원회(감사위원회가 설치되지 않은 경우 감사인을 선임하기 위하여 구성한 감사인선임위원회의 승인을 받아 감사)가 선정한 회계법인과 계약을 체결하여야 하고, 감사 또는 감사위원회는 회계법인의 감사보수, 감사시간, 감사에 필요한 인력에 관한 사항을 문서로 정하여야 한다(외부감사법 제10조 제4항 및 제5항). 이와 같이 회사가 외부감사법에 따른 외부감사를 받기 위해 심혈을 기울여 회계법인을 선정하는데, 회계법인은 회사의 동의 또는 의사와 관계없이 분할계획서 또는 분할합병계약서로 감사계약의 승계를 정할 수 있다. 피감회사의 입장에서 회계법인의 분할 또는 분할합병을 반대하더라도 이를 저지할 권한이 없으며, 나아가 감사계약의 승계를 반대하더라도 이 역시 이상에서 살펴본 바와 같이 감사계약의 해지가 불가능하고[37] 회계법인의 내부적 결정에 따를 수밖에 없게 된다. 결국 피감회사의 감사계약 당사자를 선택할 계약의 자유를 제한한 것이다.

이를 해결하기 위해 회계법인의 분할 또는 분할합병 시 채권자 보호절차를 강화하는 한편, 외부감사법의 개정하여 감사계약의 해지사유에 회계법인의 분할 또는 분할합병을 추가할 필요가 있다. 첫째, 분할 또는 분할합병 시 채권자 통지 절차를 통해 회계법인의 분할 또는 분할합병 사실을 명시적이고 사전적으로 알리고, 감사계약의 승계에 당해 피감회사의 의견을 반영할 수 있는 절차를 마련할 필요가 있다. 둘째, 외부감사법을 개정하여 회사의 감사계약 해지권의 근거를 둘 수 있다. 회사가 회계법인의 분할 또는 분할합병으로 인해 감사계약을 반드시 해지하는 것이 아니라 회사의 선택에 따라 해지권을 행사할 수 있도록 규정하는 것이다. 이와 같은 절차를 통해 회계법인이 임의로 감사계약을 승계하더라도 피감회사의 이익을 고려하여 의사결정을 할 것이므로 보다 신중한 구조조정과 감사계약의 승계가 이루어 질것으로 기대된다.

---

37) 감사계약을 해지하는 대신, 감사계약의 특약으로서 회계법인의 분할 또는 분할합병이 발생하는 경우 회사가 외부감사를 수행하는 회계법인을 선택할 수 있다는 조항을 둘 수 있으나, 회사의 입장에서 회계법인의 구조조정까지 예측하여 감사계약서를 작성하는 경우는 흔치 않을 것이다.

2. 지정 감사계약의 승계 금지

현행 공인회계사법과 금융위원회의 입장에 의하면 지정 감사계약도 자유감사계약과 동일하게 분할계획서 또는 분할합병계약서에 따라 승계가 가능한 것으로 해석하고 있다(공인회계사법 제37조의2 제4항). 그러나 증권선물위원회가 외부감사법에 따른 감사인 지정을 이행하기 위해 사전에 외감규정 등 관련 법령에 회사 및 회계법인의 지정 점수에 따라 군을 분류하고, 지정 점수의 산정방법, 지정의 절차 및 방법을 사전에 정해두는 한편 회사와 회계법인에게 지정감사계약의 체결이라는 구체적인 권리의무에 영향을 미치므로 공법상 행정처분으로서의 성격을 가진다[38].

감사인 지정을 받은 회계법인이 분할 또는 분할합병하더라도 감사인 지정 처분자체가 변경되지 않는 한 피감회사는 증권선물위원회로부터 지정받은 회계법인가 감사계약을 체결 또는 유지할 의무를 그대로 부담한다고 볼 수 있다. 결국 당초 지정감사인이었던 분할법인은 분할계획서 또는 분할합병계약서의 기재 내용과 관계없이 지정감사계약을 이행하여야 한다, 다만 분할 또는 분할합병으로 분할법인이 당초 지정요건을 충족하지 못하는 경우 회사가 금융위원회에 재지정 요청을 할 수 있도록 재지정요청사유를 추가할 필요가 있다.

Ⅴ. 결

회계법인의 분할 및 분할합병 제도의 도입으로 회계법인의 구조조정은 자유로워졌다. 회계법인 내부의 사원간, 그리고 회계법인간 의사의 합치만 있으면 회계법인의 합병, 분할 또는 분할합병을 통해 사원의 분리와 통합이 가능하고 임의로 감사계약을 승계할 수 있다. 우리 상법에서 규정한 주식회사의 분할제도의 목적은 재산과 영업의 분리를 목적으로 하는 반면 회계법인의 가장 중요한 자산은 소속 공인회계사의 수준과 감사계약의 규모이므로 이를 분리하고 승계하는 것이 회계법인 분할제도의 실질적인 기능이라 할 수 있다.

그러나 회계감사 환경에 변화에 따른 구조조정이라 하더라도 현행 회계법인의 분할 및 분할제도는 회계법인의 이익과 편의에 초점이 맞춰져 있음을 부인

38) 감사인 지정이 행정처분임을 전제로 한 판결에 서울고등법원 2014.12.12. 선고 2014누62519 판결 참고.

할 수 없다. 감사계약의 상대방인 피감회사의 의사에 관계없이 회계법인 임의로 감사계약의 승계를 결정할 수 있으므로 피감회사에 대하여 감사계약을 체결한 회계법인이 아닌 분할계획서 또는 분할합병계약에 따라 분할신설법인 또는 분할합병법인이 최종 감사보고서를 발행하는 일도 발생한다. 회계법인의 분할 또는 분할합병의 절차로 채권자보호절차를 두고 있으나, 피감회사(채권자)가 회계법인의 분할 또는 분할합병을 반대하더라도 이는 외부감사법에서 정한 감사계약해지사유에 해당하지 않으므로 감사계약을 해지할 수 없고, 또한 어느 회계법인에 당해 감사계약이 승계될 것인지에 대해 의견을 반영할 장치도 마련되어있지 아니하다. 결국 피감회사의 입장에서는 감사계약의 법적 안정성 측면에서 보호가 미흡하다.

따라서 피감회사(채권자)의 이익을 보호하기 위한 장치로서, 피감회사의 적극적인 의견청취 및 반영절차와 외부감사법에 감사계약 해지사유를 추가하여 피감회사에게 해지권을 부여할 필요가 있다. 또한 자유선임에 따라 체결한 감사계약과 달리 공법적 성격이 강한 지정감사인과의 지정감사계약체결은 분할계획서 또는 분할합병계약서의 기재로 승계를 금지하고 당초 분할법인이 지정요건에 미흡한 경우 회사의 재지정요청 근거를 외감규정에 마련할 필요가 있다. 회계법인의 분할 및 분할합병제도를 운영할 때에 회사가 예측치 못한 위험을 감수하지 않도록 개선할 필요가 있다.

[참고문헌]

권기범, 「현대사회법론」 제3판, 삼영사, 2010년.
김건식, 「회사법」, 박영사, 2015년,
김건식 · 노혁준 · 천경훈, 「회사법 」제2판, 박영사, 2016년.
김건식, “상법상 회사분할로 인한 과징금 책임의 승계”, 「동아법학」, 동아대학교 법학연구소, 2010년.
송옥렬, “회계법인 분할 및 분할합병 제도의 도입방안에 관한 연구”, 한국공인회계사회, 2015년.
이철송, 「회사법 강의」 제22판, 박영사, 2014년.
임재연, 「회사법Ⅱ」(개정 5판), 박영사, 2018년.
정동윤(대표편집), 「주석상법 V」 제5판 회사, 한국사법행정학회, 2015년,
천경훈, “회사의 분할합병과 권리의무의 승계”, 「민사판례연구 35」, 한국민사판례연구회, 박영사, 2013년.
최진영 · 전영순 · 김문철 · 황문호, “회계법인의 품질관리 수준을 결정하는 회계법인의 특성”, 「회계저널」 제22권 제3호, 2013년.

[Abstract]

Amendment of the CPA Act and Adoption of Division and Merger after Division of Accounting Cooperations

Kim, Jung-Eun*

In December 2018, South Korea amended its Certified Public Accountant(CPA) Act. One of the key changes was its allowance of divisions and mergers after division of accounting firms. While division of a company aims to separate assets and sales, division of an accounting corporation aims to separate its partners and to succeed its audit contracts. The amendment adopted division and merger after division of accounting corporations in order to facilitate restructuring of accounting corporations. Yet, there are some possibilities that division of an accounting corporation breach creditors' rights and interests. Therefore, division of an accounting corporation requires comprehensive and rigorous reviews on succession of audit contracts, succession of penalties and liabilities, as well as separation of partners through disproportionate spin-offs. In addition to that, some institutional safeguards including rights of audit contract termination should be considered.

Keywords : Accounting corporation, Division and merger after division, Disproportionate Spin-off, audit contract succession, liability succession

* KICPA(Korea Institute of Certified Public Accountants) Lawyer