

2023년 7월 재발표

교육자료

기후 관련 사항들이 재무제표에 미치는 영향

국제지속가능성기준위원회(ISSB)는 2023년 6월에 IFRS S1 '지속가능성 관련 재무정보 공시를 위한 일반 요구사항'과 IFRS S2 '기후 관련 공시'를 발표하였다. 새로운 IFRS 지속가능성공시기준과 관련하여 IFRS 재단은 기후 관련 사항들이 재무제표에 미치는 중요한 영향을 보고하도록 요구하는 기존의 IFRS 회계기준을 이해관계자들이 유념하게 하기 위하여 이 교육자료를 다시 발표한다. ISSB 공시기준을 고려함으로써 기업은 재무제표에 미치는 사항들(기후 변화 포함)을 더 잘 식별할 수 있고, 아울러 IFRS 회계기준을 잘 적용할 수 있다.

이 교육자료는 IFRS 회계기준의 일관된 적용을 지원하기 위하여 2020년 11월에 처음 발표되었고 2022년 7월 IFRS 해석위원회가 발표한 안건결정과 일부 편집변경을 반영하여 업데이트 되었다.

기후변화는 기업의 사업모형, 현금흐름, 재무상태 및 재무성과에 잠재적으로 영향을 미치기 때문에 투자자들과 그 밖의 IFRS 이해관계자들의 관심이 커지는 이슈이다. 대부분의 산업은 기후변화에 영향을 받아왔거나 영향을 받을 수 있기 때문에 기후변화의 영향을 관리하기 위해 노력하고 있다. 그러나 일부 기업, 산업, 활동은 기후변화의 영향을 더 많이 받을 수 있다.

IFRS 회계기준은 기후 관련 사항들을 명시적으로 언급하고 있지 않다. 그러나 기업들은 기후 관련 사항들이 재무제표 전체적으로 볼 때 미치는 영향이 중요하면 IFRS 회계기준을 적용할 때 그러한 기후 관련 사항들을 고려해야 한다. 특정 보고기업에 대한 재무정보를 제공하는 일반목적재무제표에 정보를 누락하거나 잘못 기재하거나 불분명하게 하여, 이를 기초로 내리는 주요 이용자의 의사결정에 영향을 줄 것으로 합리적으로 예상할 수 있다면 그 정보는 중요하다¹. 예를 들어, 재무제표를 작성할 때 기후

관련 사항들을 어떻게 고려했는지에 대한 정보는 경영진이 내린 가장 유의적인 판단과 추정 관점에서 중요할 수 있다.

다음 표에서는 기업들이 IFRS 회계기준의 원칙을 적용할 때 기후 관련 사항들이 미치는 영향을 고려해야 할 수 있는 사례를 제시한다. 제시하는 사례들이 *모든 경우를 망라하는 것은 아니다*. 예를 들어, 확정급여채무 측정에 관한 상황 등 IFRS 회계기준을 적용할 때 기후 관련 사항들을 고려하는 것이 적절한 그 밖의 상황이 있을 수 있다. IASB 위원인 Nick Anderson 이 쓴 [기고문](#)에서도 관련 정보들을 찾을 수 있다. 이 교육자료는 Nick 위원의 기고문을 보완하는 성격이 있는바, 특히 IFRS 회계기준 적용에 도움이 되도록 관련 IFRS 문단을 구체적으로 제시한다. 사례의 목적 상 다음 표에서 기술한 내용과 관련되는 IFRS 요구사항을 전부 완전하게 설명하는 것은 아니다. 따라서 재무제표를 작성할 때 IFRS 회계기준의 요구사항을 참조하는 것이 중요하다.

¹ 기업들이 기후 관련 사항들이 중요한지 평가할 때 [IFRS 실무서 2 '중요성에 대한 판단'](#)이 유용할 수 있다. IASB 위원인 Nick Anderson의 [기고문](#)은 중요성 판단에 대한 추가 정보를 포함하고 있다.

이 교육자료는 경영진설명서를 다루지는 않는다.

다음 표의 관련 IFRS 문단에 추가하여, IAS 1 '재무제표 표시'는 기후 관련 사항들을 고려할 때 목적적합할 수 있는 중요한 상위 요구사항을 담고 있다. 예를 들어, IAS 1의 문단 112에서는 IFRS 회계기준에서 특별히 요구되지 않고 재무제표 어느 곳에도 표시되지 않지만 재무제표를 이해하는 데 목적적합한 정보를 공시하도록 요구한다. 이 문단은 IAS 1의 문단 31과 함께 중요한 정보가 재무제표에 누락되었는지 고려할 것을 요구한다. 즉, 기업은 IFRS 회계기준의 특정

요구사항을 준수하는 것만으로는 투자자들이 특정 거래, 그 밖의 사건 및 상황이 기업의 재무상태와 재무성과에 미치는 영향을 이해하는 데 충분하지 않은 경우 추가적인 공시를 제공할지도 고려하여야 한다. 따라서 기업은 IFRS 회계기준의 특정 요구사항을 준수하는 것만으로는 투자자들이 기후 관련 사항들이 기업의 재무상태와 재무성과에 미치는 영향을 이해하는 데 충분하지 않은 경우 추가적인 공시를 제공할지도 고려하여야 한다. IAS 1의 이러한 중요한 상위 요구사항은 기후 관련 사항들이 재무상태와 재무성과에 특정한 영향을 미치는 기업에 특히 목적적합할 수 있다.

기준서 ²	기후 관련 사항들이 재무제표에 미치는 영향
<p>IAS 1 '재무제표 표시' 문단 25-26, 122-124, 125-133</p>	<p>추정 불확실성의 원천 및 유의적인 판단</p> <p>미래에 대한 가정이 다음 회계연도에 자산과 부채의 장부 금액에 대한 중요한 조정을 유발할 수 있는 유의적인 위험을 내포하고 있는 경우, IAS 1은 이러한 가정에 대한 정보와 그러한 자산과 부채의 성격 및 장부금액을 공시하도록 요구한다. 이는 기후 관련 사항들이 자산 손상 검사에서 미래 현금흐름 추정치 또는 복구 의무를 수행하는 데 필요한 지출의 최선 추정치와 같이 추정치 개발에 사용된 가정에 영향을 미치는 불확실성을 야기하는 경우, 기후 관련 사항에 관한 가정의 공시가 요구됨을 의미한다. 기업은 투자자가 경영진의 미래에 대한 판단을 이해하는데 도움이 되는 방식으로 해당 공시를 해야 한다. 제공하는 정보의 성격과 범위는 다양할 수 있으나, 가정의 성격 또는 계산에 사용된 방법, 가정 및 추정치에 따른 장부금액의 민감도와 그 이유 등을 포함해야 한다.</p> <p>또한, IAS 1은 추정에 관련된 공시와는 별도로 경영진이 내린 판단으로서 재무제표에 인식한 금액에 가장 유의적으로 영향을 준 판단도 공시하도록 하고 있다. 예를 들어, 기후 관련 사항들에 특히 영향을 받는 산업을 영위하는 회사의 경우, IAS 36 '자산손상'을 적용하여 손상 검사를 수행하더라도, 손상차손을 인식하지 않을 수 있다. 회사는 예를 들어 자산의 현금창출단위 식별에 대해 경영진이 내린 판단이 재무제표에 인식한 금액에 가장 유의적으로 영향을 준다면 그러한 판단을 공시하여야 한다.</p> <p>계속기업 가정</p> <p>IAS 1은 재무제표를 작성할 때 경영진이 계속기업으로서의 존속가능성을 평가하도록 요구한다. 계속기업 가정이 적절한지 여부를 평가할 때, 경영진은 적어도 보고기간말로부터 향후 12개월 기간에 대하여 이용가능한 모든 정보를 고려한다. 만약 기후 관련 사항들이 계속기업으로서의 존속능력에 유의적인 의문이 제기될 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성을 야기하는 경우, IAS 1은 그러한 불확실성을 공시하도록 요구한다. 경영진이 계속기업 가정과 관련하여 공시가 필요한 중요한 불확실성이 없다고 결론을</p>

² 이 열은 표의 설명과 관련된 문단을 제시한다. 기후 관련 사항들은 IFRS 회계기준의 다른 문단을 적용할 때도 목적적합할 수 있다.

	내렸지만, 그러한 결론에 도달하는 데 유의적인 판단(예를 들어, 계획된 경감의 실현가능성 및 효과)이 필요한 경우, IAS 1 은 그러한 판단을 공시하도록 요구한다. ³
IAS 2 '재고자산' 문단 28-33	기후 관련 사항이 기업의 재고자산 진부화, 판매가격 하락, 완성 원가 상승을 초래할 수 있다. 그 결과로 재고자산의 원가를 회수할 수 없다면, IAS 2에서는 기업이 재고자산을 순실현가능가치로 감액하도록 요구한다. 순실현가능가치를 추정할 때에는 재고자산으로부터 실현가능한 금액에 대하여 추정일 현재 사용가능한 가장 신뢰성 있는 증거에 기초하여야 한다.
IAS 12 '법인세' 문단 24, 27-31, 34, 56	IAS 12 '법인세'에서는 일반적으로 기업이 차감할 일시적차이, 미사용 세무상결손금, 세액공제가 사용될 수 있는 미래 과세소득의 발생 가능성이 높은 경우에 그 범위에서 그 금액에 대한 이연법인세자산을 인식하도록 요구한다. 기후 관련 사항은 기업의 미래 과세소득 추정치에 영향을 미칠 수 있어 이연법인세자산을 인식하지 못하거나 전에 인식한 이연법인세자산을 제거해야 하는 결과를 가져올 수 있다.
IAS 16 '유형자산' 문단 7, 51, 73, 76 IAS 38 '무형자산' 문단 9-64, 102, 104, 118, 121, 216	기후 관련 사항은 연구개발을 포함한 사업 활동과 운영을 변경하거나 조정하기 위한 지출을 발생시킬 수 있다. IAS 16 과 IAS 38에서는 원가를 자산(유형자산이나 무형자산의 개별 항목)으로 인식하는 요구사항을 규정한다. IAS 38에서는 보고기간에 비용으로 인식한 연구개발 지출의 총액을 공시하도록 요구한다. IAS 16 과 IAS 38에서는 기업이 적어도 매년 자산의 추정 잔존가치와 예상 내용연수를 검토하고, 그 변동(예: 기후 관련 사항으로 생길 수 있는 변동)을 당기와 그 후속기간에 인식되는 감가상각비나 상각비에 반영하도록 요구한다. 기후 관련 사항은, 예를 들면 자산의 진부화, 법적 제약, 접근 불가 때문에 자산의 추정 잔존가치와 예상 내용연수에 영향을 미칠 수 있다. 기업은 자산의 유형별 예상 내용연수를 공시하고, 추정 잔존가치 또는 예상 내용연수의 변동의 성격과 금액을 공시해야 한다.
IAS 36 '자산손상' 문단 9-14, 30, 33, 44, 130, 132, 134-135	IAS 36에서는 기업이 영업권 손상과 유형자산, 사용권자산, 무형자산과 같은 자산의 손상을 평가하기 위해 회수가능액 추정이 필요한 경우의 요구사항을 규정한다. 기업은 보고기간 말마다 자산손상 징후가 있는지를 검토해야 한다. 기후 관련 사항이 자산(또는 자산집단)의 손상 징후를 생기게 할 수 있다. 예를 들면, 온실가스를 배출하는 제품에 대한 수요가 감소하면 제조 공장이 손상될 수 있고, 이에 따라 그 자산의 손상검사를 해야 할 수 있다. IAS 36에서는 기업이 영업하는 환경의 중요한 변화(예를 들면, 규제 변화 포함)와 같은 외부정보가 기업에 불리한 영향을 미치는 경우도 손상을 시사하는 징후라고 언급한다. 사용가치를 사용하여 회수가능액을 추정하는 경우, IAS 36에서는 기업이 자산에서 얻을 것으로 예상되는 미래현금흐름의 추정치와 그 미래현금흐름의 금액 및 시기의 가능한 변동에 대한 예상을 반영하도록 요구한다. 기업은 미래 경제상황의 범위에 대한 경영진의 최선의 추정치를 나타내는 합리적이고 뒷받침되는 가정을 기초로 현금흐름을 예측해야 한다. 따라서 기업은 기후 관련 사항이 합리적이고 뒷받침되는 가정에 영향을 미치는지를 고려해야 한다. IAS 36에서는 자산의 현재 상태를 기초로 그 미래현금흐름을 추정하도록 요구하기 때문에 미래의 구조조정이나 자산 성능 개선에서 생길 것으로 예상되는 추정 현금흐름은 제외한다.

³ IAS 1 '재무제표 표시', 계속기업 가정 공시 요구사항에 대한 안전결정(2014년 7월) 참조

	IAS 36에서는 손상차손을 인식하게 한 사건과 상황(예: 제조원가 상승을 유발하는 배출감축 법안 도입)을 공시하도록 요구한다. 특정한 상황에서는 자산의 회수가능액을 산정하기 위해 사용한 주요 가정과 그 주요 가정이 가능성이 어느 정도 있는 범위에서 변동될 경우에 관한 정보도 공시해야 한다.
IAS 37 '충당부채, 우발부채, 우발자산' 문단 14-83, 85-86 IFRIC 21 '부담금' 문단 8-14	<p>기후 관련 사항은 IAS 37을 적용하는 부채로서 예를 들어 다음과 관련되는 부채의 재무제표 인식, 측정, 공시에 영향을 미칠 수 있다.</p> <ul style="list-style-type: none"> • 기후 관련 목표를 달성하지 못한 데 대해 정부가 부과하는 부담금 또는 특정 활동을 억제하거나 장려하기 위해 정부가 부과하는 부담금 • 훼손된 환경을 복원하기 위한 규제 요구사항 • 손실부담계약이 될 수 있는 계약(예: 기후 관련 법률의 개정으로 인한 잠재적 수익 상실 또는 비용 증가) • 기후 관련 목표를 달성하기 위해 제품 또는 용역을 재설계하는 구조조정⁴ <p>IAS 37에서는 충당부채나 우발부채의 특성, 그리고 이와 관련되는 경제적 효익의 유출 금액 또는 시기의 불확실성 정도를 공시하도록 요구한다. 충분한 정보 제공이 필요한 경우, IAS 37에서는 충당부채 금액에 반영된 미래 사건과 관련되는 주요 가정도 공시하도록 요구한다.⁵</p>
IFRS 7 '금융상품: 공시' 문단 31-42, B8	IFRS 7은 기업의 금융상품에 대한 정보(금융상품에서 생기는 위험의 특성 및 정도, 기업이 그 위험을 관리하는 방법에 대한 정보를 포함)를 공시하도록 요구한다. 기후 관련 사항들로 인해 기업은 금융상품과 관련된 위험에 노출될 수 있다. 예를 들면 대여자의 경우, 기후 관련 사항들이 기대신용손실의 측정이나 신용위험의 집중에 미치는 영향에 대한 정보를 제공하는 것이 필요할 수 있다. 지분상품의 보유자인 경우, 시장위험의 집중도를 공시할 때 기후 관련 위험에 노출된 부문을 식별하여 산업별 또는 부문별 투자에 대한 정보를 제공하는 것이 필요할 수도 있다.
IFRS 9 '금융상품' 문단 4.1.1(b), 4.1.2A(b), 4.3.1, 5.5.1-5.5.20, B4.1.7	<p>기후 관련 사항들은 금융상품의 회계처리에 여러 방식으로 영향을 미칠 수 있다. 예를 들어, 대출계약에는 계약상 현금흐름을 기후 관련 목표 달성과 연결하는 조건이 포함될 수 있다. 이러한 목표는 대출을 분류하고 측정하는 방법에 영향을 미칠 수 있다(즉 대여자는 금융자산의 계약조건에 따라 원리금 지급만으로 구성되어 있는 현금흐름이 생기는지 평가할 때 이러한 조건을 고려할 필요가 있음). 차입자의 경우 이러한 목표는 주계약에서 분리할 필요가 있는 내재파생상품이 있는지 여부에 영향을 미칠 수 있다.</p> <p>기후관련 사항들은 대여자의 신용손실 노출에도 영향을 미칠 수 있다. 예를 들어, 산불, 홍수, 정책 및 규제 변화 등은 차입자가 대여자에 대한 채무를 이행하는 능력에 부정적인 영향을 미칠 수 있다. 또한, 자산에 접근할 수 없거나 보험에 들지 못하게 되어 대여자의 담보가치에 영향을 미칠 수 있다. IFRS 9에서는 기대신용손실을 인식하고 측정할 때 과도한 원가나 노력 없이 이용할 수 있는, 합리적이고 뒷받침될 수 있는 모든 정보를 사용하도록</p>

⁴ 2022년 7월, IFRS 해석위원회는 [IAS 37, 저배출 차량관련 음\(-\)의 크레딧](#)에 대한 논의 결과를 발표하였다.

⁵ IAS 37은 극히 드문 경우에 정보의 공시가 상대방과의 분쟁에서 현저하게 불리한 영향을 미칠 것으로 예상되는 경우를 제외하고는 이러한 공시를 요구한다. 이러한 공시가 요구되지 않는 예외적 경우에는 해당 분쟁의 전반적인 특성과 공시를 생략한 사실 및 사유를 공시하여야 한다(문단 92).

	<p>요구한다. 따라서 기후 관련 사항들이 목적적합할 수 있다. 예를 들어 기후 관련 사항들이 잠재적 미래 경제적 시나리오의 범위, 신용위험의 유의적 증가에 대한 대여자의 평가, 금융자산 신용의 손상 여부 및 기대 신용손실의 측정에 영향을 미칠 수 있다.</p>
<p>IFRS 13 '공정가치측정' 문단 22, 73-75, 87, 93</p>	<p>기후 관련 사항들은 재무제표에서 자산과 부채의 공정가치 측정에 영향을 미칠 수 있다. 예를 들어, 잠재적인 기후 관련 법률에 대한 시장참여자의 견해는 자산 또는 부채의 공정가치에 영향을 미칠 수 있다.</p> <p>기후 관련 사항들은 공정가치 측정에 관한 공시에도 영향을 미칠 수 있다. 특히, 공정가치 서열체계 내에서 수준 3으로 분류되는 공정가치 측정은 측정치에 유의적이지만 관측할 수 없는 투입변수를 사용한다. IFRS 13은 관측할 수 없는 투입변수에 시장참여자가 가격을 결정할 때 사용할 가정을 반영하도록 요구하며, 이러한 가정에는 기후 관련 위험을 포함한 위험에 대한 가정이 포함될 수 있다. IFRS 13에서는 이러한 공정가치 측정에 사용한 투입변수를 공시하도록 요구한다. 또한 반복적인 공정가치 측정치의 경우, 관측할 수 없는 투입변수의 변동으로 공정가치 측정치가 유의적으로 더 높아지거나 낮아질 수 있다면, 그러한 투입변수의 변동으로 인한 공정가치 측정치의 민감도를 서술적으로 기술하여 공시하도록 요구한다.</p>
<p>IFRS 17 '보험계약' 문단 33, 40, 117, 121-128, 부록 A</p>	<p>기후 관련 사항들은 보험 사고의 빈도나 규모를 증가시키거나 발생 시기를 앞당길 수 있다. 기후 관련 사항들의 영향을 받을 수 있는 보험 사건의 예로는 영업 중단, 재산 피해, 질병 및 사망 등이 있다. 따라서 기후 관련 사항들은 IFRS 17을 적용하여 보험계약 부채를 측정하는 데 사용되는 가정에 영향을 미칠 수 있다. 또한 기후 관련 사항들은 (1) IFRS 17을 적용할 때 내린 유의적인 판단 및 그 판단의 변경사항, (2) 위험에 대한 기업의 익스포저, 위험의 집중, 위험관리 방법 및 위험 변수의 변동효과를 보여주는 민감도 분석에 대한 공시요구사항에도 영향을 미칠 수 있다.</p>