

環境會計와 Accountability

박 이 봉*

〈목 차〉

I. 序言	1. Accountability의 도입배경
II. 環境會計의 개념	2. Accountability의 의의
1. 環境회계의 도입	V. Accountability의 構造
2. 環境회계의 전제	VI. 環境會計와 Accountability
III. 環境會計의 構築	VII. 結言
1. 環境회계 環境비용의 측정	참고문헌
2. 사회적 비용의 분류기준	Abstract
IV. Accountability의 개념	

I. 序 言

환경문제는 인류가 21세기에 해결해야 할 가장 중요한 과제의 하나로 부각되고 있다. 오늘날의 환경문제는 기술적·국지적인 문제가 아니라 전지구적 차원에서 총체적으로 접근해가야 할 문제이다. 1890년대에 접어들면서 이산화탄소나 메탄에 의한 地球溫暖化, 후레온 가스에 의한 오존층의 파괴, 유황산화물이나 질소산화물에 의한 산성비, 산림의 감소, 수질오염, 유해폐기물의 越境移動, 야생 동식물의 감소 등 지구를 둘러싼 자연환경의 파괴에 의해 궁극적으로는 지구환경과 인류생존의 위기를 맞고 있는 실정이다. 더욱이 요즈음의 황사현상의 경우를 보더라도 이는 어느 한나라에 의해서 예방이 가능한 것이 아니라 국제적인 대책에 의해서 가능하다는 사실을 입증하고 있다.

따라서 환경문제는 개별기업의 수준에서 국제적으로 추진되고 있으며, 그 조

* 경남정보대학 경영정보계열 교수

직으로는 EU와 ISO 등이 있다. 전자는 1995년에 환경관리감사(Eco Management and Audit Scheme : EMAS)를 실시했고 공장단위에서 지역주민에게 정보공시와 더불어 환경보고서의 발행이나 공인환경검증인정에 의한 인정제도를 도입했으며, 그 1년 후인 1996에는 국제표준화기구(International Standardization Organization : ISO)에서 환경감사라는 ISO시리즈를 발행했다.

ISO시리즈는 14000에서 14050까지가 있는데 ① 환경 Management System 및 감사에 해당되는 것과 ② 제품에 관련된 것으로 구성되어 있는데 현재의 사회적 관심사항은 ISO 14001의 환경관리시스템에 규정되어 있는데, 이것의 기본적인 순서는 첫째, 해당사항들이 환경관련법규제에 적합한가, 둘째, 환경영향에 대한 실적(환경 performance)의 지속적인 개선이 기대되고 있는가에 있다.

특히 이것은 기업에서 기획(Plan) 실시(Do) 점검(Check)행동 (Action)이라고 하는 시스템이 구축되고 환경 performance를 계속적으로 개선하고 실시하는 것이 요구된다. 일본의 경우 현재 35개의 환경 인정심사등록기관이 있고 여기에서 일정한 심사를 거치면 등록증이 교부되고 있다(鈴木幸藪 2001). 이와 같이 ISO 14000시리즈의 목적은 환경에 순응하는 사회구축을 위한 지구환경을 고려하는 경영을 추진하는 것이다.

오늘날의 급변하는 기업환경의 변화는 필연적으로 회계학의 연구방향에 많은 변화를 요구하고 있는데 이와 같이 기업환경의 변화가 기업환경과 관련한 사회문제의 인식, 보고, 측정에 새로운 회계연구의 영역을 필요로 하게 됨에 따라 1790년대부터 미국을 중심으로 기업·사회회계(Corporate Social Accounting)에 관한 연구가 진행되었다.

1980년 후반에 접어들면서 기업수준에서 환경문제에 대한 대책이 강구되기 시작하였으며, 이때부터 국제상공회의소(International Chamber of Commerce : ICC)는 경제단체나 공공 기관에 환경감사(Environmental audit, Green audit)에 대한 가이드라인을 작성하여 이것의 제도화를 시도하고 있으며, 나아가 환경감사에 대한 의견서의 발표를 권장함으로써 환경회계(Environmental Accounting)의 필요성이 대두됨에 따라 자연히 환경회계의 기본 개념인 사회적 환경보고책임(Accountability)에 대한 개념규명도 필요하게 되었다.

생산주체인 기업이 환경 친화적인 기업으로 변모하기 위해서는 회계의 역할이 필수적인데 아직 우리 나라에서는 환경회계에 대한 개념조차도 명확히 정립되어 있지 못한 실정이다. 환경회계의 체계화를 위해서 Accountability의 개념을 어떻게 규정하고 환경회계와 Accountability와의 관계 설정을 어떻게 할 것인가

에 초점을 두고 이론을 고찰하고자 한다

II. 環境會計의 개념

1. 環境회계의 도입

환경회계는 기업에서 행해지는 다양한 사회관련 문제 중 특히 지구환경의 보호를 위해 어떠한 노력과 공헌을 하고 있는가를 공시하는 회계적 사고와 그 시스템을 지칭하는 것으로 구체적으로는 기업의 자연환경에 속하는 내·외의 사상을 화폐적·물량적 및 기술적으로 측정·전달하는 것을 말한다. 이런 의미에서 환경회계는 전통적 회계제도와는 구별되며, 화폐가치뿐만 아니라 양적 및 서술적 방식도 필요하다. 이를 위해 회계이론의 관점에서 환경회계가 성립하는 이론적 근거를 명확히 제시해야 하는데, 현재까지의 합의점은 회계보고책임(accountability)이지만 아직 완전한 합의에는 도달하지 못한 실정이다(山上達人, 1999).

지구환경문제에 적극적인 그린 라운더로 인해 무역자유화 문제와 환경보호문제가 연계되어 새로운 무역질서가 형성되었으며, 나아가 지속가능한 성장(sustainable development)이라는 새로운 명제가 국제환경보호의 중심이념으로 대두되면서 아래와 같은 이유로 환경문제가 중요한 관심이 되었다(全國經濟人聯合會·全經聯 1994년 5월 pp.53~58).

첫째, 환경규제 기준의 강화 : 선진공업국들이 환경문제에 대해 소극적 방어 자세에서 적극적인 공격자세를 취함으로써 후진국들의 낮은 환경규제는 공정한 자유무역거래를 해친다는 인식 아래 후진국들의 환경규제를 높이지 않을 수 없도록 유도하는 단계적 조치로서 탄소세, 환경상계관세 등의 도입에 위해 환경규제수준의 통일을 촉구하고 있다.

둘째, 각종 국제환경협약의 강화 : 1992년을 기점으로 각종 국제환경협약이 제정, 강화됨으로서 새로운 국제환경협력의 시대가 열리게 되었다.

이와는 별도로 경제적 측면을 고려하면 다음과 같다(박이봉, 1995).

첫째, 환경코스트의 제품원가화 : 환경보전을 위해서 사용되는 제반 비용을 생산비에 내재시켜야 한다는 주장이 제기 되었다. 경제학적인 이론을 통해서도 환경비용을 충분히 반영한 생산비용의 부담을 제도적으로 보장할 수 있는 경제

적인 유인책이 환경정책에 폭넓게 인정되어야 효율성과 형평성이 유지되고 이것이 선진공업국들이 가지는 환경관련기술이나 淸淨産業技術의 경제적 가치를 극대화할 수 있는 실리도 가질 수 있다

둘째, 동종상품의 차별화 : 같은 제품이라도 각국이 상이한 환경규제기준에 따라서 생산된 제품은 비록 그것이 동종 상품이라 하더라도 같은 조건에서 취급될 수 없다는 것이다. 따라서 이러한 논의는 무역규제의 대상으로서 제품뿐만 아니라 제조방법까지도 포함시켜야 한다는 주장을 근거로 하고 있는 것이다.

셋째, 국가별 일방적 환경보호주의 : 엄격한 환경규제수단을 적용하고 있는 선진 공업국은 자국내의 산업을 보호하기 위해서 완화된 환경규제수준을 적용하고 있는 후진국으로부터의 상품에 대해서 환경보호를 이유로 무역규제수단으로 이용되고 있다.

2. 환경회계의 전제

환경문제의 본질을 어떻게 파악하는가? 환경을 고려한 기업의 경제적 목표를 어디에 두는가의 관점에 따라 환경회계의 이론적 정립이 상이할 수 있는데, 환경회계는 필연적으로 전통적 회계영역의 확장을 수반한다. 미국공인회계사의 경우 기업의 사회적 성과의 측정대상으로서 환경, 재생불능자원, 인적자원, 재화 및 용역의 거래처, 제품과 용역 및 고객, 그리고 일반사회 등 6가지의 대상 중 환경과 재생불능자원을 환경회계의 대상영역으로 취급하고 있다.

환경회계는 생산 및 소비주체와 자연환경 사이의 관계에서 나타나는 문제로서 환경훼손에는 경제의 주체인 기업뿐만 아니라 소비주체도 깊이 관련되어 있음으로 문제를 기업에만 한정하여 파악하는 것은 곤란하다

현재까지 환경문제에 대한 기업의 대처방안은 주로 환경법규의 규제를 비롯한 외적 요인에 의해 좌우되어 왔으며, 환경관련비용의 내재화는 추가적인 비용부담을 초래하여 결국 해당기업의 경쟁력을 저하시키는 요인으로 파악했다. 그러나 비용의 내재화가 산업수준 전체에서 발생하는 경우 기업간의 경쟁에 대해서는 중립적으로 작용하는 대신 비용부담이 가격에 전가되어 결국은 기업이 생산하는 재화, 용역의 비용부담을 중간 및 최종 소비자가 부담하게 된다

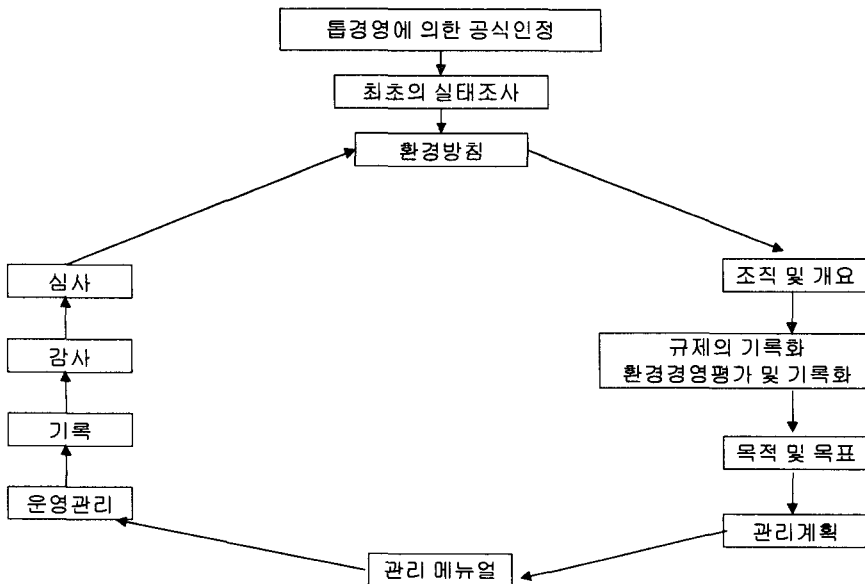
미국은 종래 외부비용이던 환경보전비용을 점차적으로 내재화하면서 1960년대 후반부터 공해관련 회계연구가 진행되고 있으나 아직까지 환경비용의 측정 곤란성을 문제로 제기하고 있으면서도 미국의 공기업은 SEC에 제출하는 사업

설명서에서 연방, 주정부 및 지역의 환경법을 준수함으로써 자사 및 종속회사의 자본적 지출, 이익 및 경쟁적 입지에 미칠 수 있는 중요한 영향은 공시하도록 요구하고 또 현재 및 미래의 환경지출에 대한 추정 현재가치를 공시할 것을 요구하고 있을 뿐만 아니라 자사 혹은 종속회사에 대해 영향을 미치는 중요한 환경적, 행정적 및 사법적 절차의 공시도 요구하고 있다

특히 SEC가 1989년 5월호 통첩을 통하여 기업이 '재무상태 및 경영성과에 대한 경영자토의 및 분석에 대한 보고서(Report of Management Discussion and Analysis of Financial Condition and Results of Operations)'에서 부채처리를 규정하는 과정에서 보고실체에 대하여 중대한 환경부채가 존재하지 않음을 직접 입증할 부담을 기업에 지우고 있다(황윤식, 1992). 즉 경영자는 잠재적인 중요성을 가지는 것으로 알려진 모든 환경문제에 대하여 그것이 합리적으로 발생가능성이 없다는 사실, 혹은 발생가능성이 있을 경우 그 영향이 중요하지 않다는 사실을 합리적이고 객관적으로 입증 할 수 없는 한 공시해야 한다고 규정하고 있다.

영국을 중심으로 1980년 말부터 환경회계에 대한 중요성이 재인식되고 있으며 영국규격협회는 국제표준화기구의 품질규격을 기초로 하여 아래와 같이 영국규격(BS7750)의 환경관리 시스템의 체계화를 시도하였다(海野みづえ, 1993).

<표 1> 영국규격(BS7750)의 환경관리시스템



자료 : 海野みづえ, p.60.

감사 : “환경관리 시스템의 유효성과 환경목적의 달성도” 평가
 심사 : “환경방침의 계속적인 타당성” “환경영향평가의 최신화”
 “감사의 유효성과 흐름”을 확인

환경관련항목은 현행 기업회계기준하에서는 환경회계의 특수성으로 인해 회계처리가 극히 곤란한데 그 이유는 환경문제가 발생하였을 경우 그 문제가 해결되는데는 장기간이 소요되며 고도의 상호의존성과 불확실성이 존재하기 때문이다. 즉 전통적 회계는 사유재산과 주주에 대한 수탁책임의 관념을 기초로 하고 있지만, 환경회계의 경우에는 공용자산 내지는 공유자원에 대한 회계와 주주가 아닌 일반적 이해관계자에 대한 수탁책임 회계는 물론 나아가서는 다른 동식물의 권리에 대한 인식까지도 수반해야 하기 때문이다.

예컨대 전통적 회계의 경우 부채는 대체로 거래당사자인 구매자와 판매자, 소유주와 주주, 채무자와 채권자 사이에 체결되는 명시적 계약이 그 근거가 되며 이러한 계약의 조항은 계약 쌍방간의 권리, 효익 및 의무도 명확히 설정되지만 환경부채는 아직도 그 개념이 명확하지 못하며 계약 집단과의 암묵적인 사회적 계약을 전제로 하고 있는 실정이다.

Ⅲ. 環境會計의 構築

1. 環境회계의 環境비용 측정

1.1 環境비용의 측정 곤란성

기업이 환경오염을 일으킬 가능성은 언제나 존재하며 이러한 가능성이 높은 경우 淨化費用의 추정은 불가피하다. 미 연방정부는 환경정화에 책임이 있는 집단, 즉 ‘잠재적인 책임집단(Potentially Responsible Parties : PRP)’에게 오염된 장소를 정화하고 평가하는데 필요한 모든 비용을 부담하여 회복하도록 하는 Superfund법을 제정하였는데 이 법에 의해 PRP라고 간주되면 그 기업은 장소의 정화에 필요한 비용을 추정하고 부담해야 한다. 비록 정화과정에 소요되는 환경비용의 추정이 매우 곤란하지만 그 평가에 영향을 주는 요인들은 다음과 같다(R.G. Georgia-Pacific, 1990).

첫째, 장소의 복잡성 : 한 장소에 많은 오염물들이 포함될 수 있으며 또 정화

를 위해서는 광범위한 기술이 사용될 수 있으며 불완전한 정보에 의해 추정 될 수 있다.

둘째, 초기 추정의 불 완전성 : 비용추정을 평가하는데 문제점은 초기에는 정보의 불완전성과 정보의 입수제한으로 인하여 신뢰성이 떨어지다는 것이다.

셋째, 정화의 개념에 대한 불명확성 : 환경보호기구(Environmental Protection Agency : EPA)는 정화시스템을 결정하는데 많은 재량권을 가짐과 동시에 정화비용의 추정이 EPA 규정에 적절한지를 PRP가 인식하기는 곤란하다

넷째, EPA프로그램의 분권화 : 환경정화에 대한 프로그램이 지역에 따라 상이하 며 동시에 EPA규정도 지역에 따라 다르게 평가됨으로 개선책과 비용추정이 상이하게 적용될 수 있다

다섯째, 의무의 복잡성 : PRP가 다수로 판명되면 추정된 정화비용을 다수의 PRP에게 합리적으로 분담하기가 곤란하다.

1.2 정화비용에 대한 회계처리

기업은 환경문제를 분석하고 연구하기 위해 전문가를 고용하며 유독폐기물을 제거하고 중화하며, 미래의 오염방지를 위해 많은 비용들이 발생할 가능성이 있다. 이러한 비용들을 비용으로 처리할 것인지 자본화 할 것인지에 대한 합의를 Issue No. 90-8에서 보았다(C.T. Stamford. FASB. 1990). 스타포드는 여기에서 그 비용은 자본화될 수도 있음을 시사하였다. 즉, 이런 비용들이 내용년수를 연장시키거나, 능력을 증대시키거나, 자산의 안전성이나 능률을 증대시키는 경우, 혹은 미래의 오염을 감소시키거나 방지 가능한 경우에는 자본화 처리가 당연하다는 결론을 내렸다.

FASB No. 5의 경우에는 환경정화비용에서 발생하는 우발채무는 FASB Opinion No. 5에서 제시한 회계원칙에 따라 계상되고 공시되어야 한다고 우발채무의 공시를 강조했다.

일반적으로 상기 No. 5는 우발손실에 대한 계상은 대차대조표 작성일에 채무가 발생가능하고 손실의 규모가 합리적으로 추정될 수 있을 때 기록할 것을 요구하며, 더 나아가서 FASB는 No. 14에서는 추정한 손실액이 일정한 범위 안에 존재할 때는 우발손실의 기록을 부가적 지침에 기술하도록 했다(C.T. Stamford. FASB. 1989).

위에서 지적한 바와 같이 모든 비용의 추정을 대차대조표에 계상할 수 있도록 한 것은 아니라 채무 발생가능은 있지만 합리적으로 비용추정이 불가능한

경우에만 공시되어야 한다라고 규정하고 또 우발채무에 클레임이 제기될 가능성이 있고 대차대조표에 중요한 부의 영향이 미칠 것이 합리적으로 인정된다면 공시해야하는 것이 당연하지만 평가결과에 클레임이 제기될 가능성이 없다면 공시할 필요가 없다라고 규정했다.

증권거래위원회(SEC)의 재무보고공시(Financial Report Release : FRR) No. 36에서 SEC자료들 중에 영업의 결과와 재무상태에 대한 경영논의와 분석을 위하여 다양한 공시가 필요한 점을 논의하고 예시하고 설명하였다. 기업의 추세, 수요, 계약, 사상 또는 불확실이 알려졌을 때 경영의 논의, 분석(Management's Discussion and Analysis : MD&A)에 기본적으로 공시해야 할 사항들은 아래 지침을 준수해야 한다고 하였다(황윤식, 1992).

첫째, 추세나 수요, 계약, 사상이나 불확실성이 성취될 것인가? 기업의 경영자가 이러한 사항들이 합리적으로 발생하지 않을 것이라고 결정한다면 공시는 필요하지 않다.

둘째, 만약에 경영자가 그 결정을 할 수 없다면 그 일이 발생될 것이라는 가정 하에서 그러한 일의 결과를 객관적으로 평가해야 한다. 영업의 결과나 재무상태에 중요한 영향을 미칠 것이 합리적으로 판단된다면 공시를 해야 한다.

여기서 중요한 점은 경영자가 중요한 불확실한 사상이 합리적으로 발생할 것이라고 판단해야 한다는 가정하에 공시를 해야 한다는 것이다. 이러한 판단은 경영자에게 아주 어려운 사항이지만 이 판단을 감사인이 평가하기에는 더욱 곤란하다.

2 사회적 비용의 분류기준

2.1 환경비용의 분류

환경회계를 실시하기 위해서는 사회적 비용(Corporate Social Cost)의 측정기준을 설정해야 하며, 이 기준은 비용의 특징에 따라 이루어져야 하고 또 사회적 비용의 측정기준을 설정하려면 私的費用의 범위도 명확하게 결정할 필요가 있으나 여기서는 사회적 비용을 어떠한 관점에서 구분할 것인가를 중심으로 살펴보기로 한다(德谷昌勇, 1979).

첫째, 생산활동 및 판매활동에 기본적으로 필요한 비용항목을 결정하고 이것 이외의 비용에 대한 분석은 사회적 관습에 따른다. 즉 기본적인 생산비용항목을 결정하고 이외의 사회적 관련비용은 사회적 관습에 따른다는 뜻이다.

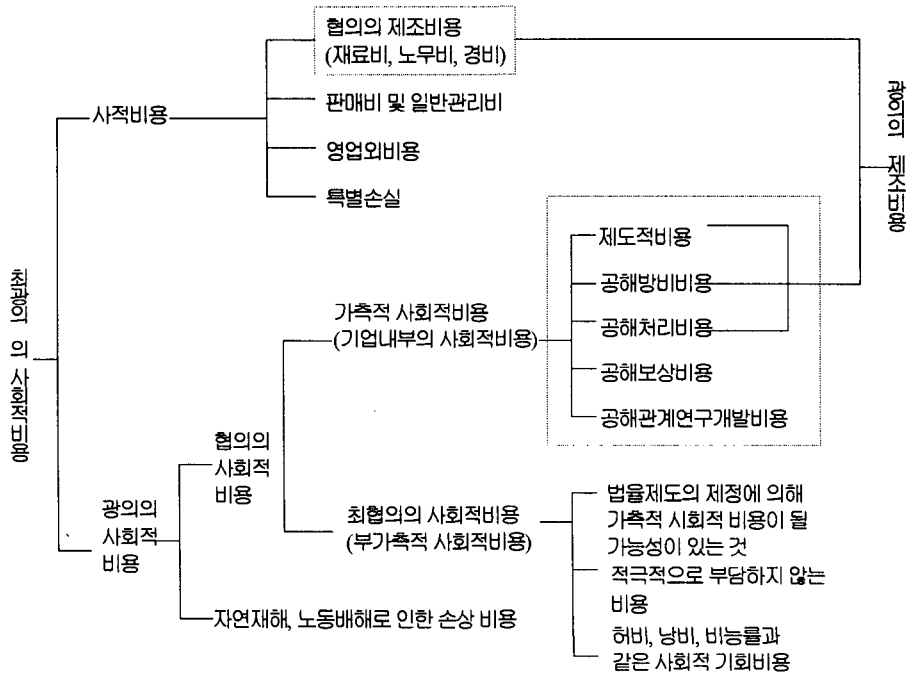
둘째, 공해와 관련하여 발생하는 비용은 사회적 비용으로 한다. 즉 환경보전

관련비용을 사회적 비용으로 하여야 한다는 것이다.

셋째, 기업이 실시해야 할 사회적 프로그램을 작성하고 그 시점에 발생하는 비용을 사회적 비용으로 한다는 것이다.

사회적 비용의 분류는 德谷昌勇 교수의 분류를 중심으로 고찰하면 <표 2>와 같이 나타낼 수 있다(德谷昌勇, 1979).

<표 2> 사회적 비용의 분류(광·협의)



자료 : 德谷昌勇, 1979, p.81.

상기 표에서 사적비용은 제외하고 광의의 사회적 비용은 협의와 부상코스트로 분류할 수 있는데 전자의 비용은 다시 可測的 사회적 비용과 최협의의 사회적 비용으로 분류 가능하지만, 환경회계를 중심으로 고찰한다면 기업내부의 사회적 비용(가측적 사회적 비용)이 중심이 될 수 있는데 이 사회적 비용을 세분화한 제도적 비용에는 공해방지관리자의 인건비, 공해방지준비금전입액, 공해보험료, 공해세 등이 포함되며, 공해방지비용에는 공해방지시설비의 감가상각비, 리스비, 유지수선비, 전력비 이자비용 등이 포함된다. 그리고 공해처리비용에는 공해처리시설의 감가상각비, 리스비, 유지수선비 전력비, 이자비용 등이 포함되며,

그리고 공해보상비용에는 공해에 의한 부상에 대한 보상금을 의미한다.

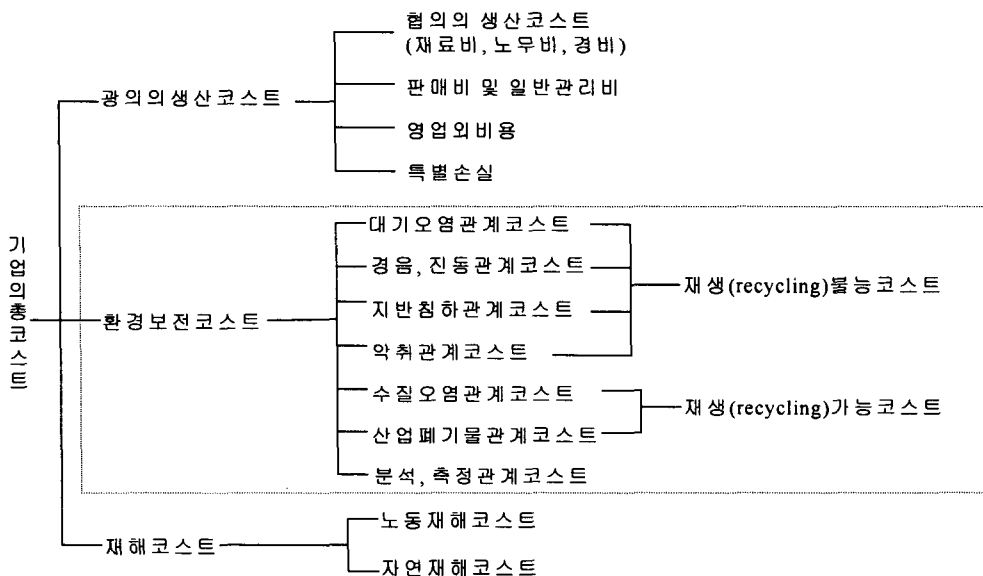
공해보상비용은 공해에 의한 부상에 대한 보상금을 의미하며, 공해관련연구 개발코스트를 포함한 상기 5개의 코스트를 환경보전 코스트라고 할 수 있으며 이 코스트는 환경보전기준의 수준까지는 꾸준히 부담해야 할 코스트이다.

기업외부의 사회적 비용은 첫째, 환경오염 내지 환경파괴코스트(기업이 오염 내지 파괴를 방제하는 데서 발생하는 코스트와 소음, 악품, 식품 등과 관련하여 발생하는 코스트)와 자원낭비코스트(자원의 감소 내지 絶滅, 에너지 자원의 손실, 지력의 소진 삼림의 훼손에 의해 발생하는 코스트 및 사회적 기회비용(기술의 변화에 의해 수반되는 사회적 코스트)으로 분류할 수 있는데 이렇게 발생원 천별로 기업내부와 외부로 사회적 비용을 분류하는 것이 매우 편리하다.

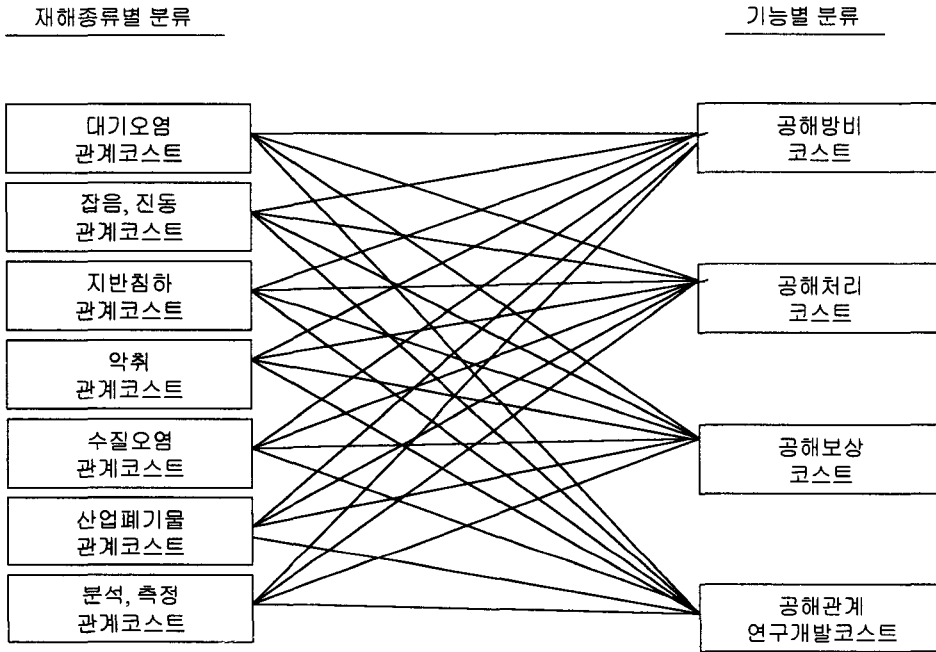
2.2 비용으로서의 환경보전 코스트의 인식

환경코스트를 크게 분류하면 환경오염과 환경파괴 코스트로 분류할 수 있는데 기업외부의 사회적 비용이 환경오염코스트이고 기업내부의 사회적 비용이 환경보전코스트이다. 여기에서 환경보전을 특히 공해문제와 재해문제에 국한해서 환경지향적 코스트와 환경보전코스트로 분류하면 다음 <표 3>과 <표 4>와 같다.

<표 3> 환경지향적 코스트의 분류



<표 4> 환경보전코스트의 분류



자료 : 徳谷昌勇, 1979, pp.72~73.

<표 3>에서는 기업에서 발생하는 총 코스트를 생산, 환경보전 및 재해코스트로 크게 분류했으며 <표 4>에서는 환경보전 코스트를 공해의 종류별로 분류하고 이를 다시 기능별로 분류했다.

IV. Accountability의 개념

1. Accountability 도입배경

기업의 사회보고는 기업이 이윤추구 이외에 사회적으로 어떤 활동을 하고 있는가를 보고하는 것이지만 그 내용은 다양하다. 즉, 공해방지에는 어느 정도 대응하였는가, 지역사회에는 어떻게 공헌했는가, 소비자에게 양질의 상품을 저렴하게 공급하는가, 불황기에도 종업원의 고용은 확보되어 해고의 불안한 심정을

해결하고 있는가 등 사회공헌의 내용은 다양하다.

이러한 사회적 업적(social performance) 대상으로는 기업의 주주나 출자자에 대한 업적 이외에 임금이나 근로조건을 중심으로 하는 근로문제, 지역사회 공헌문제, 소비자 보호문제, 환경보호문제 등이 주요 대상 영역이 된다. 1973년 스위스의 다보스에서 아래와 같이 기업이 사회적인 책임을 다하는 기본적인 원칙으로 다보스 선언을 채택했다(小川冽, 1996).

- ① 경영자는 제품에 대한 가격, 품질은 물론 다품종면에서 고객에게 봉사해야만 한다.
- ② 경영자는 특히 직장확보, 실질소득의 향상, 근로의 인간화라는 점에서 종업원에게 봉사해야만 한다.
- ③ 경영자는 투입자본에 대한 이자지불의 보증, 위험에 대한 충분한 보상 등으로 투자가에게 봉사해야만 한다.
- ④ 경영자는 환경보호에 대한 지대한 관심과 환경보호를 위한 기술개발 등으로 사회에 봉사하지 않으면 안 된다.

다보스선언에서 중시해야 할 점은 상기의 목적을 달성하기 위하여 기업의 장기적인 이익이 보증되어야 하지만 이 이익이 기업의 최종목표가 아니라는 점에 그 특징이 있다.

그러나 다보스선언에서 문제가 되는 것은 사회적 업적에 대한 내용이 다양하며 나아가 다양한 내용의 상호간관련성을 어떻게 규정하는가 하는 문제와 사회적 업적의 달성 정도와 그 달성을 위해 현금지출이 어떤 방법으로 사용되었는가 하는 것에 대한 명확한 기준이 존재하지 않는다는 것이다. 이것은 사회적 비용지출에 대한 그 성과가 명확한 수치로 파악하기 어렵다는 것에 원인이 있다. 이러한 문제점이 존재하지만 기업의 사회적 업적의 공시는 적극적으로 이루어져야 하며 이 선언에서 지구환경에 대한 위기상황이 세계적으로 지적되어 보다 과학적인 방법으로 환경보호에 대한 내용이 다루어지게 되었다.

2. Accountability의 의의

환경회계가 새로운 회계체계로서 필요한 이유와 환경관련정보가 추가적인 정보로서 중요시되는 근거에 대해 마테우(M.R. Mathews, 1993)는 다음의 근거를 들고 있다. 즉 '사회회계기준설정'의 필요성을 강조한 파크(L.D. Parker, 1991)와 '사회적 맥락이론'에서 사회회계의 성립근거를 전개한 푸스티(A.G. Puxty, 1991)

및 기업은 사회에 대하여 암묵적인 사회적 계약에 입각한 회계보고 책임을 지며 이의 해제 형식으로 발전한 것이 사회회계라고 보는 '사회적 회계보고 책임론'을 주장한 그라이(R. Gray et al., 1991)의 이론 등 세 가지를 근거로 들고 있으나 이 중에서 광범위한 지지를 받고 있는 이론은 Gray의 사회적 회계보고 책임이론이라고 주장하고 있다(山上達人, 1996).

사회적 회계보고책임(Accountability)이론은 기업과 외부 이해관계자 사이의 계약관계를 기초로 하여 그 이행이 중시되는 권리, 의무관계로서 파악하고자 하는 개념이다 이러한 권리, 의무관계를 제도화시킨 것이 규칙과 법률이므로 당사자간의 권리, 의무관계를 규범적 이론의 기초에 두는 것은 타당한 논리의 전개라 할 수 있으며 상술한 파크, 푸스티 및 그라이의 세 가지 이론은 서로 상호보완적인 관계에 있다고 할 수 있다.

요컨대 환경회계의 체계화를 위해서는 사회적 공정성 내지 제도적 합법성을 근거로 하는 사회적 회계보고책임이론을 이론적 기초로 삼는 것이 타당하다고 할 수 있다. 환경문제는 회계보고 책임의 가장 중요한 확장대상영역의 하나로 부각됨으로서 기업은 사회에 대하여 환경관련정보를 제공함으로써 사회적 계약에 따른 중요한 회계보고책임의 하나를 이행하는 것이 되며 기업의 종업원, 소비자, 환경 등 광범위한 이해관계자 집단에 대한 회계보고 책임을 환경윤리와 사회적 회계보고책임 이론에 입각한 회계보고책임의 개념을 환경회계의 이론적 기초로 하고 기업은 사회, 환경 나아가는 지구환경 전체에 대해 회계보고책임을 지는 것이 되며 인간의 책임범위는 인간 이외의 모든 생물, 무생물에 이르기까지 확장된다(최중서, 1995).

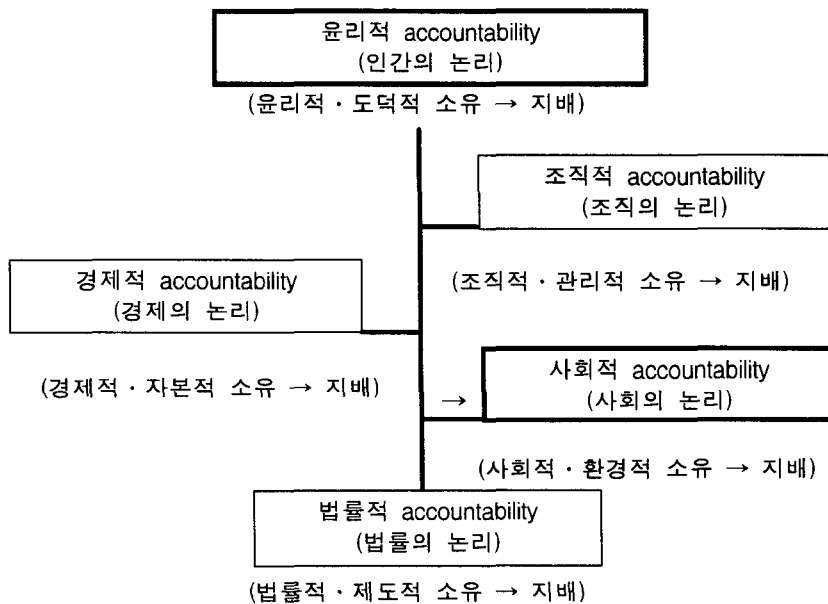
이와 같이 기업 내지는 인간의 회계보고책임의 대상을 자연환경 전체로 확대하여 이해할 경우 그 개념적 기초는 환경윤리에서 찾을 수 있는데 인간은 자연환경의 지배자가 아니라 자연환경의 한 구성원으로서 자연과 더불어 존재하므로 인간이 공동체로서의 자연을 보호한다는 것은 당연한 귀결이다.

Accountability의 개념은 기업이 무엇인가 하는 기업 개념에서 도출할 수 있는데 현대 기업은 개별적 존재로서의 측면과 사회적 존재로서의 서로 모순되는 두 가지 측면을 동시에 지닌 동시적 존재이다. 즉, 재무적인 수탁책임을 바탕으로 한 개별적인 이익추구와 사회적인 요구를 기초로 한 사회적인 이익에 대한 공헌이 그것이다 모순되는 두 측면을 동시에 만족하기 위한 회계시스템으로서 개별적 회계시스템과 사회적 회계시스템의 통합체계인 사회관련회계시스템을 구축하게 되었다.

Accountability는 이러한 회계시스템의 기초가 되는 개념이며 기업외부로부터의 수탁→책임→보고→해제라는 회계프로세스의 원점에 위치하고 있다.

V. Accountability의 構造

기업이 기업의 외부인에게 Accountability(설명, 보고책임)의 의무를 지는 이유는 현대기업이 경제적 소유관계로서 존립하기 때문이다. 즉, 경제적 소유관계(실질)는 제도적으로는 법률적 계약관계(형식)로서 형식화되어 있다. 여기서 전자를 하부구조라 하고 후자를 상부구조라는 용어로 표현하고자 한다. 여기에서 X축을 '경제관계'(실질관계, 하부구조), Y축을 '계약관계'(형식관계, 상부구조)라고 하면 Accountability는 전자를 기초로 해서 후자가 성립되는 교합관계에 있으며 사회나 시대의 변화에 따라 아래 <그림 1>과 같이 X, Y의 좌표축 그 어느 지점의 교차점에 Accountability는 위치한다고 할 수 있다(小川泐, 1996. p.1196).



<그림 1> Accountability의 구조

Y축을 중심으로 그림을 설명한다면 Accountability는 가치관 · 패러다임을

원점으로 하며 계약강도를 기준으로 성립되는데 가치관→법률·제도→윤리·도덕이라고 하는 계약강도를 기준으로 하여 굳건한 계약으로서 ‘법률·제도’가 있으나 소유개념의 관점에서 본다면 ‘윤리적 도덕적인 가치관’으로 확산되는 방향으로 움직인다고 할 수 있다. 즉, 법률적 Accountability에서 윤리적 Accountability로 진행되고 있다는 것이다

이와 같이 상부구조로서의 ‘법률적인 계약’형식은 Accountability성립의 중요한 요소이며 이러한 것들이 성립되는 기반은 하부구조로서의 ‘경제적 소유관계’라는 실질에 근거하고 있는데, 여기에서 가장 중요한 핵심은 누가 소유하고 있는가에 있다. 환언하면, 소유가 없는 곳에는 Accountability도 존재하지 않는다는 것이다. 이렇게 볼 때 경제적 소유가 Accountability의 원점이 되며 동시에 출발점이 된다. 일반적으로 소유란 주주가 주식을 소유함으로써 나타나는데 이를 에이전시관계로 표현한다면 기업(Agent)과 주주(Principal)의 관계에서 찾을 수 있고 기업을 Agent로 보고 주주를 Principal로 나타낼 수 있는데 기업(소유객체)은 다층분화 하는 반면 주주(소유주체)는 다극분화의 방향으로 전개됨에 따라 경제적 소유는 상기 그림에서 보는 바와 같이 조직적·관리적 소유↔사회적·환경적 소유의 두 가지 방향으로 진행되고 있다

전자인 조직적·관리적 소유→지배는 주식소유가 없는 지배로서 경영자지배등으로 나타나며 이것은 기업의 내부관계·조직내부의 소유→지배문제로 나타나지만 후자인 사회적·환경적 소유→지배에 대해서는 주주이외의 여러 이해관계자에 따른 사회적인 요인이 중시되며 사회·환경 등의 관점에서 기업의 외부관계·조직외부의 문제로서 소유주체의 문제로 나타난다.

따라서 환경문제와 Accountability를 논의하는데는 기업외부로부터의 사회·환경에 따른 실질적인 소유→지배가 문제가 중요시되기 때문에 자연히 환경 Accountability가 중요시되는데 Accountability는 경제적 소유관계(하부구조)와 법률적 계약관계(상부구조)의 교합관계로서 법률적인 계약관계는 윤리적 가치관에 의해 통제되며 경제적 소유관계는 조직적·관리적 계층분화와 사회적·환경적 다극분화로 발전하고 있다고 볼 수 있다.

VI. 환경회계와 Accountability

환경회계가 성립하는 이론적 근거에 대해서는 많은 이론이 주장되지만 그 중에서도 Accountability 개념을 중심으로 한 환경회계이론이 가장 논리적이라고 생각된다. 왜냐하면 Accountability는 기업이 기업외부의 이해관계자와 모든 계약관계를 기초로 그 임무의 수행여부를 문제로 하는 권리의무관계로서 파악되고 그것의 제도화가 규칙, 법률로 정해짐으로서 당사자간의 권리의무관계를 그 이론적 근거로 하고 있기 때문이다(山上達人, 1996). 즉, 전술한 바와 같이 환경 Accountability의 이론적인 기초는 경제적·자본적 소유→지배(하부적 구조)에서 사회적·환경적 소유→지배로 이행하고 있다. 다시 말해 기업은 사회·환경에 대해서도 Accountability를 부담하며, 반대로 사회·환경은 기업에 대해 소유주체로서의 권리를 갖게 되고 환경(principal)이 기업(agent)에 실질적인 영향을 미치며 지배한다.

또한 환경 Accountability는 법률적 소유형식(상부구조)에서 윤리·도덕적 가치관으로 이행되고 있다. 즉, 종래의 법률적인 계약을 초월하여 윤리적·가치관을 도입한 윤리적·도덕적 소유→지배형태로 변모하고 있다.

상기 그림에서 보는 바와 같이 환경 Accountability는 경제적인 Accountability에서 사회적인 Accountability로 법률적 Accountability에서 윤리적 Accountability로 전개되며 그 교차점에 환경 Accountability가 위치하고 있다고 볼 수 있다. 그러나 분명한 것은 환경회계시스템은 사회적 관점(사회, 환경)이 중요하며, 개별적 관점(기업, 자본)과 어떻게 통합되는가가 문제이다. 즉 후자에서는 성과계산(환경내부비용의 기능적 분류·환경외부비용의 내재화·환경외부비용 추정액의 대조표시)과 재고계산(환경자산의 별도공시·환경자산의 기능별 분류)으로 나눌 수 있다. 전자의 경우에는 전통적인 이익지표에 국제표준화기구(International Organization for Standardization : ISO)의 환경관리수단을 통합한 환경 Accountability로서 LCC와 LCA 등이 있다(宮崎修行, 2000).

1) LCC(Life Cycle Costing)는 제품의 시작에서 마무리까지의 전과정, 즉 원료채굴, 운반, 반입, 제조, 유통, 판매, 사용, 소비, 폐기의 기업활동에서 발생하는 환경부하를 원가에 따라 평가하는 수법으로 측정대상인 원가는 기업이 직접 지불하는 지출원가만이 아니라 외부비용을 포함하는 토탈코스트이어야 한다고

주장한 대표적인 학자로서 클루크(J. Kloock)의 환경원가계산을 들 수 있다.

클루크는 기업에서 발생하는 총원가중에서 환경관련원가를 추출하여 별도로 표시하며 마이너스의 외부효과는 외부비용으로 하고 플러스의 외부효과는 외부 수익으로 파악하여 표시해야 한다고 주장했다.

2) LCA(Life Cycle Assessment)는 기업전체의 환경업적평가를 실시함에 있어서 기업마다 에코 벨런스(Eco balance)를 작성하는 것이다. 여기서 에코 벨런스란 제품이나 기업이 야기하는 환경부하를 대기오염, 수질오염, 에너지소비 등의 항목으로 나누어 각각의 환경부하를 합계하여 다시 전체의 환경부하를 보고 하는 것이다.

LCC는 종래의 업적평가방법에 환경관리개념을 비교적 무리없이 접목시킨 것으로 이해가 용이하며, LCA는 기업이나 제품이 갖는 환경상의 약점을 전문가가 아니더라도 명확하게 이해할 수 있기 때문에 종업원이 독자적으로 판단하여 환경개선을 할 수 있는 환경관리상 매우 유용하다는 앞으로 새로운 연구분야로서 기대된다.

개별적·사회적 시스템의 통합시스템으로서 환경부가가치계산서(성과계산)나 환경대차대조표(재고자산) 등이 작성 공시되어 다원적인 환경회계시스템이 구축된다.

Ⅶ. 結 言

환경회계와 Accountability개념에 대한 이론적인 구조에 대해 언급하였으나 환경회계와 Accountability의 체계화를 위해서는 사회적인 관점과 개별적인 관점의 통합이 중요시되며 경제적·자본적 소유→지배관계와 사회적·환경적 소유→지배관계를 실제적인 기초로 하여 법률적·제도적 계약관계와 윤리적·도덕적 계약관계의 형식적인 외관을 구축하는 것이 중요하다.

사회의 모든 분야와 마찬가지로 회계분야에도 급변하는 환경상황과 이것이 기업에 초래하는 영향을 자각하고 있으나 소극적으로 대처하고 있음은 물론 전통적 회계실무의 금과옥조인 신뢰성, 객관성, 불편성을 희석시키는 어떠한 시도도 불가능하다고 생각한 결과 환경회계에 대한 연구가 미비했다. 비록 명쾌한 기준이 존재하고 대안이 있는 것은 아니지만 환경문제와 관련한 환경친화적 회

계로의 변모는 필연적이다.

사실 공해물질에 대한 현행의 회계처리는 공장내에서 발생하는 공해물질 처리비용에 한정되어 있지만 현실적으로 기업이 공해물질을 방출, 적발되면 이의 완전한 정화를 위하여 많은 비용이 지출됨에도 불구하고 이에 대한 적절한 회계처리의 기준이 없는 실정이다. 다만 공해물질 방출과 관련하여 새로운 항목으로서 우발채무에 대한 공시를 권하고 있으며 로스는 ① 현재 사용하고 있는 폐기물 처리장과 관련된 비용, ② 폐기물 처리장에 대한 미래의 폐쇄 및 감시에 소요되는 기대비용, ③ 이미 방출된 폐기물과 관련된 기대비용, ④ 공동폐기물 매립지와 관련된 기대비용 등은 재무제표 또는 각주에 포함해야 한다고 주장했다(R. Ross, 1985).

환경문제를 개별기업 수준에서 국제적 수준으로 추진하고 있는 조직은 EU와 ISO(국제표준화기구)가 있다. EU는 1995년 EMAS(환경관리감사기구규제)를 실시하고 공장단위의 지역주민에게 정보를 제공하는 환경보고서의 발행 및 공인 환경검증인 에 의한 검증제도를 도입했다 그 1년 후인 1996년 ISO는 환경관리 규격(환경감사)인 ISO 14000 시리즈를 발행했는데 이것은 14001부터14050까지가 있지만 ① 환경Management System 및 감사, ② 제품에 관한 구성이 있는데 현재 사회적 관심사는 14001로서 이것은 환경관리시스템의 규정이다.

세계야생동물기금의 보고서는 지구의 숲과 해양 및 담수생태계의 생물학적 다양성이 지난 70년을 100으로 볼 때 현재는 65로 떨어졌으며 다음달(8월) 요하네스버그에서 개최되는 지구정상회담이 최근 10년간 열린 회의 가운데서도 가장 중요한 지구환경관련회의가 될 것이라고 주장했다(부산일보, 2002. 7. 8 10면).

그러나 환경회계는 물론 환경회계이론의 중심이 되는 Accountability개념은 아직 국제적으로 그 기준이 확립되어 않고 아직은 유아기에 있는 것이 현실이지만 환경회계의 현대적 과제는 ① 환경회계가 성립하는 이론적 근거인 Accountability개념을 명확히 하는 것, ② 환경효과의 범위와 객관적인 측정방법을 명확히 하는 것과 ③ Accountability개념에 입각한 환경보고서에 대한 규제화를 시도하는 데 있다.

환경회계는 Accountability와 환경보고서 및 환경관리에 관계되는 합리적인 정보를 포함하기 위한 국제기준의 확립을 시도할 필요가 있다.

참 고 문 헌

1. 박이봉(1995), “환경감사의 이론정립과 전개방향,” 경남전문대학논문집, No. 23, pp. 219~233.
2. 최중서(1995), “환경회계의 정립을 위한 시론적 고찰,” 부산대논문집, pp. 339~359.
3. 현점휴(1986), “사회적 원가회계에 관한 기초연구,” 한양대 논문집, 제7권 No. 2, pp. 27~52.
4. 황윤식(1992), “환경문제의 회계처리와 감사에 관한 연구,” 동아대 논문집, pp. 107~123.
5. Ando, A.W. Environmental costs and benefits of genetically modified crops, the American Behavioral Scientist. Nov. 2000,
6. Gray, R.H.(1992), Accounting and Environmentalism : An Exploration of the Challenge of Gently Accounting for Accountability, Organization and Society, vol.17, pp. 399~405.
7. Parker, L.D.(1991), External Social Accountability, Advance in Public Interest Accounting, vol.4.
8. Puxty, A.G.(1991), Social Accountability and Universal Pragmatic, Advance in Public Interest Accounting, vol.4.
9. Ross. R.(1985), Accounting for Hazardous Waster, Journal of Accountancy.
10. Ruffenach, G. Georgia-Pacific, Dec.(1990), International paper are Sued, The Wall Street Journal.
11. Stamford, C.T.(1990), FASB. Emerging Isseue Task Force No.90-8, pp. 591~599
12. Stamford, C.T.(1989), FASB. Emerging Isseue Task Force No.89-13, pp.557~558.
13. Vetter, Jr, J.R(2000), Pollution Solution, Best's Review. Oct.
14. 山上達人(1997), 環境會計の構築, 白桃書房, pp.240~278.
15. _____(1996), 環境會計と Accountability, 東京, 企業會計, vol.48. No.9. pp. 1196~1199.
16. _____(1999), 環境會計入門, 白桃書房.

17. 徳谷昌勇(1975), “ソ-シャルユストと企業會計,”企業會計, 中央經濟社, pp. 70~87.
18. 海野みづえ(1993), ヨ-ロッパにおける環境監査の動向, 東京, 企業會計, vol. 45, No.2, pp. 59~61.
19. 國部克彦(1999), 環境會計, 新世社
20. 宮崎修行(2000), 環境原價計算の 成立基盤, 東京會計 p.392.
21. 小川 洸(1996), 社會會計と 環境會計, 東京, 企業會計, vol.48. No.9. pp. 190~191.
22. 鈴木幸毅(2001), 環境會計と 情報開示, 東京, 稅務經理協會,
23. 井上壽枝(2000), 環境會計 の 仕組み, あさ出版.
24. 多田博之(2000), よくわかる環境會計, 中央經濟社.
25. 上妻義直(2000) ,會計, 環境報告書 の 制度化, pp. 859~869.

abstract

The Study about The Relation of Environmental Accounting and Accountability

Park, Lee-bong

E.U(Europe Union) and I.S.O(International Standard Organization) have promoted environmental problems from an individual enterprise level to international level.

E.U have practiced E.M.A.S(Environment Management Audit Scheme), they have explained environmental information to local residents by an environmental statement and they have introduced verification system by identification person.

One year later, I.S.O have published ISO 14000 series by environmental audit in 1996.

Modern enterprise must go well with profitability and sociality

Environmental accounting was appeared in order to agree with profitability and sociality

Environmental accounting is to solve environmental problems, to protect natural resources, to measure effect of environment, and to transmit information of environment

Accountability's theory must be based social fairness and systemic legality.

We need the accountability in order to system of Environmental accounting

But the conception of environmental accounting and accountability are not defined in our country. Therefore the purpose of this study is to established the relation of environmental accounting and accountability.