

Projekt „Richtig rechnen“ - ein erweiterter Jahresabschluss für die ökologische Landwirtschaft

Jörgen Beckmann und Christian Hiß

Die betriebswirtschaftliche Rechnungslegung ist ohne Natur- und Sozialkapitalbewertung

Die Grundlage für alle betriebswirtschaftlichen Entscheidungen in einem Unternehmen ist die fortlaufende Betrachtung des ökonomischen Unternehmenserfolgs. Die dafür notwendigen Informationen werden aus der betriebswirtschaftlichen Rechnungslegung generiert, in der mit bilanztechnischen Rechnungsmethoden ein Abbild der Wirtschaftskraft eines Betriebs dargestellt wird. Die angewendeten Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) sind im Handelsgesetzbuch (HGB) beschrieben (§ 238 Abs. 1 HGB), ebenso die Regeln der Bilanzierung des Betriebsvermögens (§ 266 HGB). Mit dem HGB wurde ein für alle Betriebe rechtlich verpflichtender Maßstab gesetzt, der in seiner grundlegenden Methodik auch für die Landwirtschaft gültig ist.

Die betriebswirtschaftliche Rechnungslegung spiegelt zunächst die Vergangenheit wider, in dem die Belege über die Geschäftsvorfälle in der Rechnungslegung abgelegt werden. Die so erhaltenen Daten werden für die Entscheidungen zur Betriebssteuerung und Betriebsentwicklung verwendet. Problematisch ist hierbei, dass im klassischen Rechnungswesen wesentliche Grundlagen des Wirtschaftens, wie das Natur- und Sozialkapital nicht berücksichtigt werden. Folglich wird bei der Bilanzierung nach dem HGB ein Teil der Wirklichkeit ausgeblendet. Dieser, in der abstrahierenden Buchhaltung ausgeblendete Teil wird zunehmend, sowohl für den Betrieb wie für die Gesellschaft insgesamt relevant. Zu den nicht berücksichtigten Aspekten bei der Bilanzierung nach dem HGB gehören sowohl ökologische, wie soziale und auch regionalwirtschaftliche Vermögenswerte.

In der Landwirtschaft findet die wiederkehrende Nutzung der natürlichen Ressourcen statt. Die Eigenart dieser Ressourcen ist, dass sie den Gesetzmäßigkeiten des Lebendigen unterliegen. Das bedeutet, dass sie zwar grundsätzlich unerschöpflich sind, aber bei andauernder Nutzung ohne Phasen der Regeneration ihre Leistungsfähigkeit kontinuierlich abnimmt. Die Nutzung bedeutet immer Abbau, gezielte Ruhephasen dagegen Aufbau. Durch geschickte Kulturmaßnahmen kann der Aufbau auch beschleunigt und verstärkt werden. Bezogen auf die Fruchtbarkeit des Bodens heißt dies: Wird die Leistungsfähigkeit des Bodens überzogen, so lässt seine Produktivität mittel- und langfristig nach. Regenerationsphasen sind aber im Sinne der derzeit geltenden betriebswirtschaftlichen Regeln unproduktiv, weil während dieser Zeit in den Vermögensaufbau investiert wird und keine Marktfrüchte angebaut und verkauft werden können. Es wäre folglich sicherlich sinnvoll der Frage nachzugehen: Was würde es kosten, wenn der betriebliche Aufwand für die nachhaltige Regeneration der Naturgrundlage in Rechnung gestellt würde?

In der heutigen Rechnungslegung wird nachhaltiges Wirtschaften nicht honoriert, mit der Konsequenz, dass nicht-nachhaltiges Wirtschaften ebenfalls nicht berücksichtigt wird. Es wird aber seit einigen Jahren sichtbar, dass das nicht-nachhaltige Wirtschaften tatsächlich Risiken, Schäden und Verluste an den natürlichen Vermögenswerten verursacht und diese auch zu Kosten führen. Diese Kosten finden in den betriebswirtschaftlichen Wertfeststellungen keine Berücksichtigung. Im Gegenteil, der Betrieb der Aufwand zur Vermeidung

der Schäden betreibt, hat in der Abstraktion des Unternehmenserfolgs, im Jahresabschluss einen wirtschaftlichen Nachteil, obwohl er tatsächlich Vermögen erhalten hat.

Der Betrieb, der keinen Aufwand zum Schutz des Naturkapitals betreibt, hat dagegen einen vorläufigen Vorteil. Im Grunde bedeutet dies eine Verlagerung der Kosten für die Risiken, Schäden und Verlusten in die Zukunft oder in die Volkswirtschaft. Ein gutes Beispiel dafür ist derzeit der Strom aus Atomenergie. Die Kosten der Absicherung der Anlagen, der Endlagerung des radioaktiven Mülls und der Abbau der Kraftwerke wurden von Beginn an nicht betriebswirtschaftlich, sondern volkswirtschaftlich gehandhabt. Die Energieunternehmen wurden somit nie objektiv bewertet und der Strompreis war somit nie ein tatsächlicher, sondern ein fiktiver Preis. Alternative Ressourcen für die Stromgewinnung konnten sich dagegen am Markt nicht durchsetzen, weil sie als zu teuer galten. Dieses Beispiel auf die Landwirtschaft der vergangenen Jahrzehnte angewendet heißt, der ökologische Landbau, der die natürlichen Vermögenswerte schützt und aufbaut, galt und gilt als zu teuer, der konventionelle Landbau produziert billiger, obwohl er nicht „gebuchte“ Kosten verursacht.

Bisher wurde mit dem genannten Problem nur volkswirtschaftlich umgegangen. Es wurde versucht mit wissenschaftlichen Methoden Wertfeststellungen für die öffentlichen Güter, wie Luft, Wasser und Boden zu treffen. Die Betriebswirtschaftslehre hat sich dagegen kaum damit beschäftigt. Erst in jüngster Zeit beginnt sich dies zu ändern. Ausgelöst durch die prognostizierten und vor allem nicht mehr kalkulierbaren Großschäden durch den Klimawandel findet ein Bewusstseinswandel in der Gesetzgebung, der Wirtschaft und auch in der Finanzwirtschaft statt.

Für die Landwirtschaft will das Projekt „Richtig rechnen“ die notwendigen wissenschaftlichen Grundlagen zur Internalisierung der Kosten für relevante soziale, ökologische und regionalwirtschaftliche Werte herausarbeiten. Der erste Schritt um die Umweltbelastungen zu verringern, ist diese Belastungen zu erkennen und sie zu benennen. Das bedeutet, sie müssen in die laufende Abstraktion der Unternehmensprozesse und als fester Bestandteil der Unternehmenssteuerung aufgenommen werden. Die Aufgabe im Projekt „Richtig rechnen“ liegt darin, bereits auf der grundlegenden Ebene des Kontorahmens der Finanzbuchhaltung anzusetzen und externe Effekte darin auszuweisen. In dem Projekt werden die wesentlichen Leistungen der landwirtschaftlichen Betriebe zum Umgang mit natürlichen und sozialen Risiken, respektive Vermögen monetär bestimmt und in einem erweiterten Kontenplan der landwirtschaftlichen Betriebe durch eine differenzierte Buchung erfasst. Im Projekt „Richtig rechnen“ werden folglich erste Schritte zu einer erweiterten, betriebsspezifischen Buchhaltung vorgenommen.

Folgen der Externalisierung von Kosten in der Landwirtschaft

Es gibt erste Versuche von Unternehmen eine Bilanzierung vorzulegen, in der die externalisierten Kosten, also jene Kosten, die durch Umweltverbrauch bei der Herstellung, dem Transport, Vertrieb usw. entstehen, ausgewiesen sind.¹ Sie zeigen, dass die Unternehmensgewinne unter dieser Voraussetzung stark zurückgehen. Daraus kann der Schluss gezogen werden: Ökonomisches Wachstum wird zu erheblichen Teilen auf Kosten von Gemeingütern erzeugt – in Form von Ressourcenverbrauch, Grundwasserbelastungen, Anstieg an Klimagasen usw. Die Natur kann ihre wertvollen Leistungen aber nur dann

¹ PUMA hat im Jahr 2011 als erstes Unternehmen weltweit eine ökologische Gewinn- und Verlustrechnung erstellt. Quelle: <http://about.puma.com/de/nachhaltigkeit/umwelt/oekologische-gewinn-und-verlustrechnung>

dauerhaft zur Verfügung stellen, wenn die dafür erforderlichen biologischen Prozesse und Funktionen erhalten bleiben.

Das Konzept der Ökosystemdienstleistungen veranschaulicht, welchen umfangreichen Nutzen wir aus ökologischen Systemen ziehen, wie z.B. in der Bereitstellung von Trinkwasser, Nahrungsmitteln, Brennstoffen oder Wirkstoffen für Arzneimittel. Eine ökologische Perspektive hilft, den Wert der Natur und ihre vielfältigen Leistungen sichtbar zu machen und regt an, Lösungen für eine angemessene Berücksichtigung dieses Wertes zu entwickeln. Die betriebswirtschaftliche Rechnungslegung geht von der ersatzlosen Aneignung und Nutzung der natürlichen Grundlagen aus, ohne deren Endlichkeit bzw. beschränkte Belastbarkeit zu berücksichtigen. Wenn die Erderwärmung gefördert sowie Boden und Wasser verschmutzt werden, dann produziert man negative externe Effekte.

Die Landwirtschaft hat ein großes Spektrum an positiven wie negativen Effekten auf die Natur, Umwelt und Gesellschaft, viele davon machen sich in keiner betriebswirtschaftlichen Erfolgsrechnung direkt bemerkbar. Dennoch sind sie existent – allein an der Klimaerwärmung ist die Landwirtschaft laut dem Weltagrarbericht mit bis zu 30% beteiligt. Die EU-Kommission für Umwelt rechnete schon 2006 vor, dass die Schäden an Europas Ackerböden jährlich Kosten in Höhe von 38 Mrd € betragen.² Ein weiteres eklatantes Beispiel externalisierter Schäden und Verluste ist das Bienensterben durch den Einsatz von Pestiziden in der Landwirtschaft. Am Oberrhein starben im April und Mai 2008 zehntausende Bienenvölker durch den Einsatz von Clothianidin (Neonicotinoide) der Firma Bayer Cropscience.³ Der wirtschaftliche Schaden war immens, doch dieser machte sich nicht in den Bilanzen der landwirtschaftlichen Betriebe bemerkbar, obwohl sie eigentlich durch das Bienensterben ein eigenes betriebswirtschaftliches Risiko erzeugt hatten. Fehlen die Bienen, so fällt die Bestäubungsleistung aus, die wiederum eine wesentliche Grundlage für den wirtschaftlichen Erfolg der landwirtschaftlichen Betriebe ist. Die französischen Behörden weisen auf Kosten für die Aufbereitung von Trinkwasser von Schadstoffen aus der Landwirtschaft mit ca. 2.000 € pro Jahr und Einwohner.

Ein landwirtschaftlicher Betrieb erhält von der Natur über die Bereitstellung der natürlichen Produktionsmittel keine Rechnungsbelege. So werden z.B. bei den Aktiva-Positionen in der Bilanz die natürlichen Ressourcen des Produktionsstandortes, wie die Fruchtbarkeit der Böden oder der Reproduktionsfähigkeit der Nutzpflanzensorten in keiner Weise berücksichtigt, obwohl sie die Grundlage und das Kapital des Wirtschaftens eines landwirtschaftlichen Betriebes sind. Um den Grad der Nachhaltigkeit in der landwirtschaftlichen Produktion beurteilen zu können, müssen Maßnahmen zur Förderung von ökologischen, sozialen und regionalen Faktoren in der betriebswirtschaftlichen Rechnungslegung erfasst und dem Unternehmenswert zugeschrieben werden.

Der methodische Ansatz im Projekt „Richtig rechnen“

In der heutigen Situation ist insbesondere in der Landwirtschaft „Richtig rechnen“⁴ angesagt, d.h. Umweltfolgekosten sind den Verursachern in Rechnung zu stellen und in deren Preise einzurechnen. Am Beispiel der Bodenfruchtbarkeit wird deutlich, dass deren ersatzlose Nutzung einen finanziellen Ertrag bringt, während dagegen ihr Aufbau Geld kostet. Ein landwirtschaftlicher Betrieb, der diesen Aufwand nicht betreibt, kann die Erzeug-

² www.bmub.bund.de/bodenschutz

³ BUND-Nachrichten, 2008

⁴ Hiss, C. (2015): Richtig rechnen. Durch die Reform der Finanzbuchhaltung zur ökologisch-ökonomischen Wende. Oekom Verlag, München

nisse günstiger am Markt anbieten als derjenige Betrieb der Kosten hat, weil er konkrete Maßnahmen zum Aufbau der Bodenfruchtbarkeit ergreift.

Werden in den Bilanzen eines landwirtschaftlichen Betriebes die Aufwendungen für den Erhalt fruchtbaren Bodens, die Qualifizierung der Mitarbeiter, das Nutzen regenerativer Energien, eine Vermarktung über kurze Wege nicht als Maßnahmen für den Vermögensaufbau bilanziert, so entsteht bei der Beurteilung dieses Betriebs ein völlig verzerrtes Bild. Ein solches Bild erschwert nicht nur dem einzelnen Unternehmer die Steuerung seines Betriebes, sondern es führt auch dazu, dass Investoren, Finanzbehörden und die interessierte Öffentlichkeit über den wahren Wert des unternehmerischen Handelns getäuscht werden. Mit der Einführung einer »verursachungsgemäßen Zuordnung von Aufwänden und Erträgen in der Buchhaltung« erhält man die notwendigen Informationen um diese Fehleinschätzung korrigieren zu können.

Im Projekt „Richtig rechnen“ soll möglichst genau gezeigt werden, welche Kosten und welcher Mehraufwand im ökologischen landwirtschaftlichen Betrieb entstehen. Wenn der Mehraufwand erfasst werden kann, oder wenn sich die Kosten zuordnen lassen, dann besteht auch die Möglichkeit, diese in der Finanzbuchhaltung darzustellen, d.h. diesen Aufwand im Kontenplan abzubilden. Ausgangspunkt für diese Abbildung von nachhaltigen Leistungen ist ein Indikatorenset das von der Regionalwert AG entwickelt wurde. Die Indikatoren sind mit Messeinheiten hinterlegt, mit denen die sozialen, ökologischen und regionalen Leistungen aber letztlich auch die Risiken der Betriebe erfasst werden, damit diese Leistungen dann in der Bilanz zusammen mit den ökonomischen Ergebnissen dargestellt werden können. Um die Nachhaltigkeitsleistungen, die durch das Indikatorenset erfasst wurden, in die betriebswirtschaftliche Rechnungslegung integrieren zu können, müssen für die einzelnen Indikatoren monetäre Werte ermittelt werden.

Indikatoren der Nachhaltigkeit von der Regionalwert AG:

Soziales	Ökologie	Regionale Ökonomie
1. Beschäftigtenstruktur	4. Bodenfruchtbarkeit	9. Wertschöpfungsverteilung
2. Entlohnung	5. Biodiversität	10. Wertschöpfung in der Region
3. Qualität der Arbeitsplätze	6. Anwendung der EG-Öko-Verordnung	11. Engagement in der Region
	7. Entwicklung der Ökolandbau-Fläche	12. Dialog in der Wertschöpfungskette
	8. Ressourcenverbrauch	

Elemente einer erweiterten Buchführung

Mit Hilfe der Nachhaltigkeitsindikatoren kann nachgewiesen werden, welche Leistungen vom Betrieb erbracht oder nicht erbracht werden, die aber bislang nicht honoriert oder sanktioniert werden - deren Wert ist darstellbar und hat einen Nutzen. Ein solcher Ansatz zeigt den Aufwand, der nötig ist damit z. B. für einen Schmetterling der Lebensraum erhalten bleibt. Folglich wird nicht dem Schmetterling oder der Natur ein Wert zugeschrie-

ben, sondern dem einzelnen Betrieb, der Maßnahmen ergreift für die Erhaltung dessen Lebensraums.

Der Kontenplan ist so zu gestalten, dass die Buchhaltung entsprechend der auf soziale und ökologische Indikatoren erweiterten Informationen über das Unternehmen buchen kann. Sozial und ökologisch relevante Vorgänge werden separat gebucht und dadurch sichtbar, indem sie z. B. auf verschiedene Konten aufgeteilt werden. Die Auswertung dieser Buchführung zeigt dann, ob die zugekaufte Energie aus regenerativen oder aus fossilen Quellen stammt, ob die Personalkosten für angemessen bezahlte Facharbeitskräfte oder schlecht bezahlte Saisonarbeiter entstanden sind, wie viel Aufwand tatsächlich für Bodenaufbaumaßnahmen betrieben wurde. Es erfolgt zudem eine Differenzierung des Saatguts nach samenfesten Sorten oder Hybridsorten. Durch eine differenzierte Buchung nach der Transportentfernung wird sichtbar, wie weit entfernt und in welchem Umkreis ein Betrieb seine Erzeugnisse absetzt bzw. einkauft.

Bei einer derartigen Vorgehensweise kann die Grundstruktur des Kontenrahmens der üblichen Buchhaltungsprogramme übernommen, es muss aber ein neuer, an die Erfordernisse angepasster Kontenplan erstellt werden. Die spezifischen ökonomischen Faktoren der Landwirtschaft brauchen eine Buchungsposition, in denen deren Werte erfasst und sichtbar gemacht werden können. Ziel ist die verursachungsgerechte Zuordnung von Ausgaben und Erträgen. Für die Erbringung von Leistungen zur nachhaltigen Sicherung der natürlichen Ressourcen müssen entsprechende Erträge veranschlagt werden, denn sie sichern den Kapitalwert des Anlagevermögens des Betriebes. Wo betriebliche Leistungen am Natur- und Humankapital erbracht werden, müssen Ertragskonten eingerichtet werden, die dann als Zuschreibung oder als Abschreibung dem Kapitalvermögen zugerechnet werden. Möglich wäre auch die Ausweisung der Leistungen als offene Forderungen, oder bei dessen Ausbleiben als offene Verbindlichkeiten.

Abb.: 3 Stufen zur Erfassung von nachhaltigen Leistungen in der Buchführung

