

Accountability of Accounting



Kaspar Müller, lic. rer. pol., studierte Betriebswirtschaftslehre an der Universität Basel. Er übt diverse Mandate aus, u.a. ist er Präsident der Stiftung Ethos und der Ethos Services AG, Genf und Präsident des Verwaltungsrates der responsAbility Social Investments AG, Zürich. Seit 1991 ist er Mitglied der Fachkommission FER und er war Leiter der Arbeitsgruppe Swiss GAAP FER 21. Er war u.a. Präsident der Kommission Information der Aktionäre der SVFV (Schweizerische Vereinigung für Finanzanalyse und Vermögensverwaltung) und Co-Chairman der Commission on Accounting der EFFAS (European Federation of Financial Analysts' Societies). Kaspar Müller ist Verfasser zahlreicher Artikel in den Bereichen Finanzmarkt, Rechnungslegung, Corporate Governance, Nachhaltigkeit und Ethik.

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	129
2.	Accounting und nachhaltige Entwicklung	130
2.1	Accounting ist wichtig und notwendig.....	130
2.2	Nachhaltige Entwicklung.....	131
2.3	Zielsetzung des Accounting und nachhaltige Entwicklung.....	133
2.4	Theoretisch begründete Zweifel an der Zielerreichung des Accounting.....	134
2.5	Praxisbezug.....	135
2.6	«Scope Expectation Gap».....	137
2.7	Das «True and Fair View»-Prinzip wackelt.....	138
3.	Ist ein Paradigmawechsel notwendig?	139
3.1	Inkonsistenzen und mangelnde Vollständigkeit sind keine neuen Phänomene.....	139
3.2	Ansatzpunkte innerhalb der bestehenden Accountingsysteme.....	141
3.3	Fazit: «Rethinking» und «Relaunching», Verfassungsreform zur Stärkung des Bewährten.....	145
4.	Bestehende Ansätze für die Erfassung ökologischer und sozialer Aspekte	147
4.1	Corporate Social Responsibility.....	147
4.2	Ökologischer Fussabdruck.....	148
4.3	Global Reporting Initiative (GRI).....	150
4.4	Eco-efficiency Indicators (UNCTAD/ISAR).....	150
4.5	Ökobilanzen und Lebenszyklusanalysen.....	151
4.6	Diskussion der Stärken und Schwächen.....	152
4.7	Folgerungen für das Accounting.....	153
5.	Externalisierte Kosten und Accountingmoral	154
5.1	Accountants handeln in ihrem Kern ethisch.....	154
5.2	Kritische Reflexion der Accountingmoral.....	156
5.3	Künstliche, von Menschen gemachte Konventionen.....	156
5.4	«Non est salus extra ecclesiam».....	158
6.	Accountability of Accountants	160
6.1	Es gibt keine Überwahrheit.....	160
6.2	Werthaltung der Standard-Setter und Accountants.....	160
6.3	Accountability.....	161
	Literatur	163

1. Einleitung

Grundthematik dieses Artikels ist das Aufeinandertreffen des traditionellen finanziellen Rechnungswesens (Accountings),^{1,2} das sich über Jahrhunderte entwickelt hat, mit den aktuellen Anforderungen einer nachhaltigen Entwicklung. Ist das finanzielle Rechnungswesen mit seinen Verfahren und Instrumenten (Frameworks und Standards) auch geeignet und in der Lage, die neuen Bedürfnisse abzudecken? Und wenn nein, welche Anpassungen und Änderungen sind notwendig und wie können diese am sinnvollsten oder effizientesten erfüllt werden?

Der Artikel wird nach der Einleitung im zweiten Kapitel die nachhaltige Entwicklung und die Schnittstelle dieser zum Accounting thematisieren. Dabei werden zuerst die Schwächen des traditionellen Accounting lokalisiert und es wird die Frage besprochen, ob und falls ja wie diese im Rahmen des traditionellen Accounting behoben werden könnten. Im dritten Kapitel wird diskutiert, ob ein Paradigmawechsel notwendig wird, und das vierte Kapitel behandelt die in jüngster Zeit neu und ausserhalb des traditionellen Accounting entstandenen Systeme für das Erfassen, Messen und Offenlegen sozial und ökologisch relevanter Informationen. Das fünfte Kapitel wird die Problematik der externalisierten Kosten als Grundproblem unserer Gesellschaft im Allgemeinen und des Accounting im Speziellen vertiefen, und im sechsten Kapitel wird die Frage der Werthaltung der Accountants angesprochen. Sind Rechnungslegungsexperten in der Lage, wertneutral Vorlagen für Frameworks und Standards zu entwickeln und diese anschliessend wertneutral umzusetzen? Und dürfen Accountants auch ihre Werthaltungen und Gefühle in ihre Arbeit miteinbeziehen? Schliesslich wird im sechsten Kapitel beschrieben, warum im Rahmen einer nachhaltigen Entwicklung nicht einzelne Standards, sondern die «Accountability der Accountants und des Accounting», von zentraler Bedeutung ist.

1 Unter dem Begriff «traditionelles finanzielles Rechnungswesen» sind im Folgenden insbesondere das «Financial Accounting and Reporting» gemeint.

2 In diesem Artikel werden die Begriffe Accounting und Rechnungswesen synonym verwendet.

2. Accounting und nachhaltige Entwicklung

2.1 Accounting ist wichtig und notwendig

Das finanzielle Rechnungswesen ist ein wichtiges Werkzeug für die erfolgreiche Entwicklung einer Gesellschaft und Wirtschaft, daran gibt es keinen Zweifel. Wirtschaftliche Vorgänge wurden bereits vor mehr als tausend Jahren erfasst und aufgezeichnet, Beispiele von den Sumerern, Ägyptern, Griechen, Römern und anderen Kulturen belegen dies eindrücklich.³ Diese Völker haben dies getan, weil sie Verfahren und Instrumente entwickeln mussten, mit denen sie ihre Volkswirtschaften und somit das Werte schaffen organisieren konnten. Diese wurden laufend verfeinert und erweitert. Die doppelte Buchhaltung wurde in Europa 1494 eingeführt⁴ und internationale Accounting Standards wie IFRSs® oder US-GAAP umfassen heute bereits mehrere tausend Seiten.

Kein Handel, weder auf nationaler noch internationaler Ebene, wäre ohne ein Rechnungswesen möglich. Keine Unternehmerin und kein Manager könnten ihren Erfolg messen und steuern. Kein Investor könnte einen vernünftigen Anlageentscheid treffen. Keine Bank könnte ohne adäquate Rechnungslegung einen Kredit sprechen. Keine Mitarbeiterin wüsste über die Solidität des Arbeitsplatzes Bescheid, der Staat hätte keine Basis, um Steuern zu erheben, und die Medien hätten Mühe, die Öffentlichkeit fundiert über die Wirtschaft zu informieren, und was würden Revisoren kontrollieren und bestätigen? Kurz zusammengefasst: Viele Funktionen und Aufgaben in einer modernen Wirtschaft könnten ohne Rechnungswesen nicht erfüllt werden. Dieses steht als vermittelndes Werkzeug zwischen verschiedenen Anspruchsgruppen. Und trotz aller immer noch bestehender nationaler Eigenheiten des Rechnungswesens ist dieses doch eine wahrlich internationale Sprache, ohne die jeder Versuch einer Globalisierung scheitern müsste.

3 Sutter Reto: http://de.wikipedia.org/wiki/Buchführung_Geschichte.

4 Fluri Edgar: in Wirtschaftsprüfung HS 09, Einführung und Grundlagen.

2.2 Nachhaltige Entwicklung

Die Geschichte der nachhaltigen Entwicklung ist ebenso alt wie diejenige des Rechnungswesens. Die Debatte über die Notwendigkeit einer nachhaltigen Entwicklung war in früheren Perioden weniger aktuell, da sich das Leben in der Antike in einem massvollen Miteinander zwischen menschlichen Bedürfnissen und natürlichen Ressourcen abspielte. Auch zu Zeiten unserer Grosseltern war die sorglose Verschwendung natürlicher Ressourcen noch nicht üblich. Die Wurzeln einer dem unendlichen Wachstum verfallenen Überflussgesellschaft, mit deren negativen Nebenwirkungen wir heute hart zu kämpfen haben, sind in den späten sechziger und siebziger Jahren des letzten Jahrhunderts zu finden, also erst vor knapp 40 Jahren. In der jüngsten Vergangenheit mussten deshalb enorme Anstrengungen unternommen werden, um die gesellschaftliche und wirtschaftliche Entwicklung in Richtung einer nachhaltigeren Entwicklung zu lenken. Anfänglich war die Notwendigkeit umstritten, heute ist sie akzeptiert. Die Wirtschaft hat die Notwendigkeit einer nachhaltigen Entwicklung erst in den neunziger Jahren zu verstehen und zu akzeptieren gelernt. Als Startplattform könnte man den Umweltgipfel im Juni 1992 in Rio de Janeiro und die damit verbundenen Initiativen⁵ aus dem Wirtschaftssektor betrachten.

Nachhaltige Entwicklung ist durch die Einsicht gekennzeichnet, dass wir in einer vernetzten Welt mit kybernetischen Prozessen leben und die Wirkungen unserer Handlungen nie eindimensional sind, sondern immer mit andern Handlungen korrespondieren, woraus sich immer sowohl gewollte Wirkungen wie ungewollte Nebenwirkungen ergeben. Gegenstand einer nachhaltigen Entwicklung ist somit das Erforschen und Verstehen von Wirkungszusammenhängen unter Berücksichtigung wirtschaftlicher, sozialer, kultureller und ökologischer Aspekte. Motivation und Ziel sind das Intakthalten unserer Umwelt als Lebensgrundlage und Wirtschaftsraum für alle Völker und Volkswirtschaften. Zukünftige Generationen sollen auch in der Lage sein, ihren Lebensstil aktiv zu gestalten und ihr wirtschaftliches und gesellschaftliches Leben soll nicht vom Abbau sozialer und ökologischer Altlasten dominiert werden. In andern Worten: Nachhaltiges Wirtschaften bedeutet, nicht über die eigenen Verhältnisse zu leben, also nicht mehr natürliche Ressourcen zu nutzen, als die Erde unter einer langfristigen Perspektive regenerieren kann.

5 Z. B. und stellvertretend für viele andere Initiativen: «WBCSD» (World Business Council for Sustainable Development); <http://www.wbcsd.org>

Es geht bei den natürlichen Ressourcen um dasselbe wie bei kontinuierlich steigenden staatlichen Budgetdefiziten: Wir können langfristig nicht mehr ausgeben, als wir einnehmen, denn sonst zerstören wir die Handlungsautonomie und Gestaltungsfreiheit zukünftiger Generationen, die sich nur noch mit Zinslasten und Schuldenabbau herumschlagen können. Der 21. August 2010 war der «Earth Overshoot Day».⁶ An diesem Tag hatten wir weltweit das jährlich zur Verfügung stehende Budget an natürlichen Ressourcen aufgebraucht, welche die Erde innerhalb eines Jahres regenerieren kann. Die für den Rest des Jahres benötigten natürlichen Ressourcen werden das ökologische Defizit erhöhen, das heisst, es findet eine unwiederbringliche Zerstörung natürlicher Ressourcen statt und die von der Erde nicht mehr absorbierbaren klimarelevanten Gase in der Atmosphäre werden weltweit die Klimadestabilisierung weiter anheizen. Der «Earth Overshoot Day» wird aufgrund des vom «Global Footprint Network» entwickelten Konzeptes «ökologischer Fussabdruck» berechnet. Dieses Konzept wird im vierten Kapitel kurz beschrieben. Auch in Bezug auf die sozialen Aspekte geht es darum, kein zu grosses «soziales Defizit» aufzubauen. Eine Gesellschaft, ob national oder global betrachtet, kann sich nicht entwickeln, wenn zu grosse soziale Defizite oder Ungleichgewichte bestehen. Soziale Konflikte, ob offen ausgetragen oder latent vorhanden, hemmen eine kreative und motivierende Entwicklung.

Unternehmerische Entscheidungen ohne Integration von sozialen und ökologischen Aspekten sind in der heutigen Zeit nicht mehr akzeptabel. Deshalb sind ökologische und soziale Informationen nicht nur für die zivile Gesellschaft wesentlich, sondern auch für viele Entscheidungsträger wie Investoren, Unternehmer, Manager und ebenso für Standard-Setter. Es findet also auf gesamtwirtschaftlicher und gesellschaftlicher Ebene, in der Sprache der Accountants, eine Erweiterung des «Konsolidierungskreises» der wesentlichen und somit der zu erfassenden Aspekte resp. Informationen statt. Damit rückt die Frage ins Zentrum, wie das traditionelle Accounting mit einer nachhaltigen Entwicklung interagiert bzw. Informationsbedürfnisse zur Förderung einer nachhaltigen Entwicklung bereitstellen kann.

6 http://www.footprintnetwork.org/en/index.php/GFN/page/earth_overshoot_day

2.3 Zielsetzung des Accounting und nachhaltige Entwicklung

Wir können grundsätzlich feststellen, dass sich die Eigenarten und Beschaffenheit einer vernetzten Welt nicht mit der Kultur und den Charakteristiken der finanziellen Rechnungslegung decken. In einer vernetzten Welt, «wo ein Ding zum anderen in Beziehung steht»,⁷ kann nichts ausgeklammert werden. Die Kultur des finanziellen Accounting hingegen beruht auf künstlichen, von Menschen gemachten Konventionen. Nur mit Hilfe der Verfahren des «Eingrenzens, Ausklammerns und Ausgrenzens»⁸ kann ein anwendbares System der finanziellen Rechnungslegung auf die Schiene gebracht werden. Deshalb werden zwangsläufig Inkonsistenzen und Mängel zu Tage treten, sobald Anforderungen einer nachhaltigen Entwicklung mit finanziellen Accountingsystemen in Interaktion treten.

Zu den Zielsetzungen des modernen Accounting gehört die Darstellung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Jahresrechnung («True and Fair View»)⁹. Ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Jahresrechnung wird angestrebt, damit verschiedene Anwender «wirtschaftliche Entscheidungen» treffen können.¹⁰ Damit die Jahresrechnung diesem Bild entspricht, müssen die Informationen qualitative Anforderungen wie «Understandability, Relevance, Reliability und Comparability» erfüllen.^{11,12} Für die theoretische Beurteilung der Wechselbeziehung zwischen Accounting und nachhaltiger Entwicklung ist vor allem die Frage von Bedeutung, ob die neuen Informationsbedürfnisse «relevant» sind, und falls ja, ob diese auch «zuverlässig» abgedeckt werden. Im Zusammenhang mit der «Relevanz» wird im IASB Framework¹³ einerseits der

7 Bruno Manser in: Tagebücher aus dem Regenwald; CMV 2004.

8 Auf die Bedeutung des Ausgrenzens, in andern Worten des Externalisierens, wird in Kapitel 5 ausführlich eingegangen werden.

9 FER/R 1.

10 IASB Framework par. 12: «The objective of financial statements is to provide information about the financial position, performance and change in financial position of an entity that is useful to a wide range of users in making economic decisions».

11 IASB Framework par. 24 bis 42 und 46.

12 FER/R 29 bis 33 nennt folgende qualitative Anforderungen: «Wesentlichkeit, Stetigkeit, Vergleichbarkeit, Verlässlichkeit und Klarheit».

13 IASB Framework par. 26: «To be useful, information must be relevant to decision-making needs of users. Information has the quality of relevance when it influences the economic decisions of users by helping them evaluate past, present and future events or confirming, or correcting, their past evaluations».

Fokus auf ökonomische Entscheidungen wiederholt, andererseits wird die Relevanz von Informationen aus der Vergangenheit ergänzt mit der Relevanz von Informationen für zukünftige Entwicklungen. Damit die Informationen in der finanziellen Jahresrechnung das Qualitätssiegel «zuverlässig» erhalten, müssen diese wiederum diverse weitere Anforderungen erfüllen. Sie müssen dabei insbesondere vollständig im Rahmen der Wesentlichkeit sein.¹⁴

Auch gemäss Rahmenkonzept von Swiss GAAP FER ist die Zuverlässigkeit der Informationen (FER R/6) eine wichtige Grundlage des «True and Fair View»-Prinzips. Informationen sind nur verlässlich, wenn sie frei von verzerrenden Einflüssen und Willkür sind (FER R/32). Der Begriff der Vollständigkeit taucht in den Swiss GAAP FER, im Gegensatz zu früheren Versionen, zwar nicht mehr auf. Da er aber eine «Zusatzbedingung» für die Zuverlässigkeit ist, ist er zumindest indirekt auch für Swiss GAAP FER relevant. Zudem taucht der Begriff der Vollständigkeit im heute gültigen OR in Art. 959 OR¹⁵ als Bilanzierungsgrundsatz unter dem Titel Bilanzwahrheit und -klarheit auf.¹⁶

2.4 Theoretisch begründete Zweifel an der Zielerreichung des Accounting

Spiegelt man die Eigenheiten und Anforderungen einer nachhaltigen Entwicklung an den «qualitativen Anforderungen», so treten erste theoretisch begründete Zweifel auf, ob das Accounting seine Ziele noch erfüllen kann. Zunächst einmal bezieht sich der Fokus des Accounting auf ökonomische Entscheidungen, also auf den Aspekt der «Economic Sustainability» und blendet die Aspekte «Ecological and Social Sustainability» aus oder behandelt diese aller höchstens stiefmütterlich. Allerdings weist das IASB Framework selber und in vorbildlicher Art und Weise in

14 IASB Framework par. 38: «Faithful representation, substance over form, neutrality, prudence», und sie müssen vollständig sein: «To be reliable, the information in financial statements must be complete within the bounds of materiality and cost. An omission can cause information to be false or misleading and thus unreliable and deficient in terms of its relevance».

15 Art. 959 OR, Bilanzwahrheit und -klarheit: «Betriebsrechnung und Jahresbilanz sind nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen vollständig, klar und übersichtlich aufzustellen, damit die Beteiligten einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäftes erhalten».

16 Gemäss Botschaft BR, Entwurf «Rechnungslegungsrecht» OR 958 Abs. 1: «Die Rechnungslegung soll die wirtschaftliche Lage des Unternehmens so darstellen, dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden können.» Und OR Art. 957a (B Buchführung), Abs. 2: «Sie folgt den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung. Namentlich sind zu beachten: Die vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung der Geschäftsfälle und Sachverhalte».

Paragraph 13 auf die wohl wesentlichsten Inkonsistenzen hin, nämlich auf die aufgrund des Primats finanzieller Zahlen mangelnde Vollständigkeit.¹⁷ Auch wenn in diesem Paragraphen wieder die «Economic Decisions» im Vordergrund stehen, werden doch auch zwei weitere wichtige Problemkreise genannt, nämlich der Fokus der Informationen auf Ereignisse in der Vergangenheit und das Fehlen der «non-financial information». Somit wird auch implizit anerkannt, dass diese wesentlich sind. Die Bedeutung des Paragraphen 13 wird heute bei der Applikation unterschätzt. Er ist besonders bei einem derart detaillierten Anweisungswerk wie IFRSs[®] von besonderer Bedeutung. Deshalb sollte er mit einem «Relaunching» solide im Bewusstsein der Anwender und der Standard-Setter verankert werden und bei der Ausgestaltung der Standards und Regelungen selbst vermehrt beachtet werden.

Mit dem Fokus auf Informationen aus dem Bereich der «Economic Sustainability» fehlen im Spiegelbild der Realität relevante Informationen aus den anderen beiden Bereichen und somit bestehen Mängel und Inkonsistenzen bezüglich Vollständigkeit und Zuverlässigkeit der Informationen. Es muss bezweifelt werden, ob ökonomische Entscheidungen basierend auf «Past Events» resp. aufgrund einer Beurteilung der finanziellen Leistung des vergangenen Jahres zuverlässig sind. Schliesslich sei auf eine weitere Inkonsistenz hingewiesen. Risikoberichte von Unternehmen decken nur die «einklagbaren, offensichtlichen bzw. wahrscheinlichen» Risiken ab. Moderne Accountingsysteme ihrerseits wirken aber immer auf die Verhinderung von «stillen Reserven» hin. Damit wird die Erfassung von Rückstellungen sozialer und ökologischer Herkunft erschwert, obwohl deren Erfassung dem Vorsichtsprinzip entsprechen würde (vgl. auch Abschnitt 3.2 «constructive obligations»).

2.5 Praxisbezug

Wie sich diese theoretischen Zweifel auch in der Praxis bestätigen, zeigen folgende aktuelle Beispiele. Waren z. B. die Leistungen und ausgewiesenen Gewinne der Banken in den Jahren 2000 bis 2007 für die wichtigsten Nutzer zuverlässig dargestellt? Sind die Leistung und der Gewinn von

17 IASB Framework par. 13: «Financial statements prepared for this purpose meet the common needs of most users. However, financial statements do not provide all the information that users may need to make economic decisions since they largely portray the financial effects of past events and do not necessarily provide non-financial information».

Kosmetikproduzenten, welche Palmöl einsetzen und damit zur beschleunigten, unwiederbringlichen Abholzung der letzten Regenwälder und dem Untergang indigener Völker beitragen, zuverlässig abgedeckt? Gibt der finanzielle Gewinn von Kleidungsherstellern die tatsächlichen Verhältnisse zuverlässig wieder, wenn dabei die sozialen Aspekte wie Löhne der Frauen in Entwicklungsländern, die weit unter dem Existenzminimum liegen, nicht zum Ausdruck kommen? Waren die Leistung und der Gewinn von BP im Jahre 2009 zuverlässig dargestellt, abgestimmt auf die wichtigsten Nutzer der Informationen wie Investoren, Mitarbeiter, Kreditgeber, Lieferanten, Kunden, Regierungen und die zivile Gesellschaft (public).¹⁸ Die mit Tiefseebohrungen verbundenen ökologischen Risiken, die sich heute in riesige finanzielle Lasten verwandelt haben, haben seit jeher bestanden und wurden auch oft moniert. In die finanzielle Jahresrechnung konnten sie keinen Eingang finden, weil zum Zeitpunkt des Jahresabschlusses kein zukünftiger Mittelabfluss, der zudem noch verlässlich ermittelt oder geschätzt werden konnte, vorlag. Dies ist eine unbefriedigende Situation für Entscheidungsträger, die sich in erster Linie auf die Jahresabrechnung abstützen. Das Accounting leistet dem Eingehen von tendenziell grösseren Risiken Vorschub, indem durch geringere Sicherheitsaufwendungen Investitions- und Betriebskosten eingespart werden können. Risikobereite Erdölförderfirmen sehen deshalb in der Finanzbilanz besser aus. Und solange nichts schief läuft, «sieht» man das nicht.

Verantwortungsbewusste Investoren, die eng in die vernetzte, globale Welt eingebunden sind, können es sich aber nicht leisten, Wechselwirkungen mit den entsprechenden Nebenwirkungen zu ignorieren. Viele Nebenwirkungen erscheinen in den Jahresrechnungen der Unternehmen weder als finanzielle Erträge noch als Kosten, weil unser gewinnorientiertes Wirtschafts- und Finanzsystem den Gewinn ausschliesslich aufgrund finanzieller, in der Rechnungslegung enthaltener Positionen ermittelt. Hier fehlen ökologische und soziale Kosten, sie werden einfach externalisiert. Externalisierte Kosten sind Kosten, die andere bezahlen als diejenigen, welche die Kosten durch ihre Aktivitäten verursacht haben und daraus ihren finanziellen Gewinn erzielen (vgl. Kapitel 4: Externalisierte Kosten und Accountingmoral). Dass eine Externalisierungsstrategie nur kurzfristig erfolgreich sein kann, ist evident, viele Beispiele belegen das.

18 Vgl: IASB Framework par. 9: Users and their information needs.

Gemäss «NZZ am Sonntag»¹⁹ musste beispielsweise der Tai-See in China, Trinkwasserquelle für 5 Millionen Menschen, für 16,9 Mrd. USD von den Abwässern gesäubert werden, welche 1300 Fabriken jahrelang kostenlos in den See gekippt hatten. Die Rechnung der von BP im Golf von Mexiko verursachten Schäden liegt jetzt auch auf dem Tisch. Auch die Rechnung für bisher in keiner Erfolgsrechnung verbuchte Beiträge von Unternehmen zum Klimawandel bekommt heute, neben den Schäden in der realen Welt, ein finanzielles Gesicht in Höhe von mehr als CHF 200 Mrd.,^{20,21} alles Kosten, die in früheren Perioden von Unternehmen, dem Staat und den Konsumenten unter Missachtung des Verursacherprinzips externalisiert wurden. «Nichts wird aus Nichts und Nichts wird zu Nichts»,²² dieser Satz von der Erhaltung der Energie gilt auch in der Buchhaltung. Früher oder später wird uns, oder zukünftigen Generationen, die Rechnung präsentiert werden. Indigene Völker, Flora und Tierwelt haben bereits überproportionale Anteile an dieser globalen Rechnung berappen müssen.

2.6 «Scope Expectation Gap»

Der Moment, in dem diese bisher nicht erfassten Ereignisse finanziell erfassbar werden, ist für die Accountingbranche immer ein unangenehmer, und er belastet deren Reputation zusehends. Neben den beschriebenen Wurzeln für Mängel und Inkonsistenzen hängt dies jedoch auch mit einer falschen Erwartungshaltung dem finanziellen Rechnungswesen gegenüber zusammen. Die Problematik des «Expectation Gap» ist in der Szene der Rechnungs- und Revisionsexperten als «Audit Expectation Gap» wohl bekannt. Die breite Öffentlichkeit interpretiert in ein Prüfungstestament mehr hinein, als dieses zu leisten vermag. Deshalb ist es unerlässlich, dass die Öffentlichkeit über die Pflichten und Verantwortungen sowie die ausgeführten Prüfungen der Revisoren aufgeklärt wird.

Heute besteht bei den Financial Statements ein wesentliches «Scope Gap», das zu einem veritablen «Scope Expectation Gap» geworden ist.²³ Die Termini der «tatsächlichen Verhältnisse» oder der «True and Fair

19 «NZZ am Sonntag» vom 28. Oktober 2007.

20 «Basler Zeitung» vom 7. November 2009: Die Industrieländer erhalten nun die Rechnung.

21 Diese Schätzung ist sehr konservativ und deshalb vermutlich zu tief.

22 Binswanger Christoph: Geld & Natur: Robert von Mayer, 1845: Dieser Satz wurde zur Basis des ersten thermodynamischen Hauptsatzes.

23 Inhaltlich ist dieses in IASB Framework par. 13 bereits thematisiert.

View» decken die Anforderungen einer nachhaltigen Wirtschaft nicht mehr ab, sie stammen aus dem Wörterbuch einer ausschliesslich finanziellen Sprache. Wenn man berücksichtigt mit welchen «Caveats» Revisionsberichte erstellt werden, dann wären auch Zusatzbemerkungen zu den Financial Statements sinnvoll. Insbesondere sollte herausgestrichen werden, dass Financial Statements lediglich ausgewählte Wirkungen von unternehmerischen Aktivitäten abbilden, die finanziell erfasst werden können, und dass das Pendant zur dargestellten wirtschaftlichen Wertschöpfung, die «Schadschöpfung»²⁴ resp. die ungewollten Nebenwirkungen, nicht oder nur in geringen Ansätzen dargestellt sind. Das Risikopotenzial, das aus den «Past Events» entsteht, das sich unter einer langfristigen Optik immer auch in finanzielle Lasten verwandeln kann, ist somit nicht zuverlässig abgedeckt.

2.7 Das «True and Fair View»-Prinzip wackelt

Wir haben drei Quellen für Mängel und Inkonsistenzen identifizieren können:

- Erstens sind die Vollständigkeit und Zuverlässigkeit der Informationen nicht gegeben, da das traditionelle Rechnungswesen nur die finanziellen und ökonomischen Aspekte abdeckt.
- Zweitens ist der Fokus klar auf «ökonomische Entscheidungen» ausgerichtet und
- drittens werden zukünftige Entwicklungen, obwohl als relevant bezeichnet, nur marginal in die Jahresrechnungen als Entscheidungshilfe integriert.

In der Logik der Accounting Standard-Setter bedeutet dies, dass diverse «qualitative Anforderungen» nicht erfüllt sind. Daraus leitet sich die These ab, dass die bisherigen Jahresrechnungen dieser Firmen kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild («True and Fair View») der Jahresrechnung dargestellt haben und daraus wiederum kann die These abgeleitet werden, dass, unter diesen Prämissen, finanzielle Accountingsysteme die von ihnen postulierten Ziele im Rahmen des Financial Reporting in der heutigen Zeit nicht mehr erfüllen können. Auf jeden Fall ist der Begriff «True and Fair View» an der Grenze der Zuläs-

24 Siehe Schaltegger Stefan und Sturm Andreas: Ökologieorientierte Entscheidungen im Unternehmen; Haupt 1992.

sigkeit. Er suggeriert, dass die Jahresrechnung der Realität (Wahrheit) entspreche, was nicht der Fall sein kann. Der Begriff «Fair Presentation» ist vertretbarer, da er folgendermassen interpretiert werden kann: Es ist eine faire Darstellung dessen, was man aufgrund der bestehenden Standards berücksichtigt, nicht mehr und nicht weniger. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass der Begriff «Fair Presentation» heute in erster Linie signalisiert, dass die einzelnen Standards eines Accountingkonzeptes eingehalten sind. Somit ist die Verantwortung an Standards delegiert. Prinzipienorientierte Accountingsysteme, die dem Rahmenkonzept im Vergleich zu einzelnen Standards ein grosses Gewicht beimessen, fördern hingegen die Eigenverantwortung. In diesem Punkt heben sich die Swiss GAAP FER deutlich und im positiven Sinne von den internationalen Regelwerken ab.

3. Ist ein Paradigmawechsel notwendig?

Die Überlegungen des letzten Kapitels leiten zur Frage über, ob aufgrund der beschriebenen Mängel und Inkonsistenzen ein grundlegender Paradigmawechsel im traditionellen finanziellen Rechnungswesen (Accounting) notwendig ist oder ob die Mängel anderweitig behoben werden können.

3.1 Inkonsistenzen und mangelnde Vollständigkeit sind keine neuen Phänomene

Zunächst gilt es festzuhalten: Die Nichtvollständigkeit und Inkonsistenzen des «finanziellen» Rechnungswesens sind keine neuen Phänomene, die erst aufgrund der Anforderungen der nachhaltigen Entwicklung entstanden sind. Seit je hat das «finanzielle» Rechnungswesen die Eigenkapitalkosten, einen zentralen Kostenblock, nicht berücksichtigt und somit die Frage, ob in einer Rechnungsperiode finanzielle Werte geschaffen wurden oder nicht, nicht zuverlässig beantwortet. Ein Unternehmen kann, trotz eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden, in der Jahresrechnung ausgewiesenen Gewinns, finanzielle Werte zerstört haben, weil es die Eigenkapitalkosten nicht berechnet und in der Jahresrechnung nicht erfasst, in andern Worten, weil es Kosten externalisiert hat. Um diesen Mangel zu beheben, wurde das Konzept des EVA[®] (Economic Value Added) entwickelt.

Ähnliches trifft bei der Anwendung der Equity-Konsolidierungsmethode zu. Beteiligungen von unter 50 % werden sinnvollerweise von den Obergesellschaften zum anteiligen Eigenkapitalwert und dem anteiligen Gewinn erfasst.²⁵ In der Konzernrechnung erscheinen somit das anteilige Eigenkapital und der anteilige Gewinn der Beteiligung, nicht aber das Fremdkapital, auch nicht der Umsatz. Hier werden also auf Stufe Konzern das Fremdkapital und der Umsatz der Tochtergesellschaften herauskonsolidiert und somit fehlt in den Konzernbilanzen eine wichtige Information über die wirklichen Risiken und Gewinnmargen. Es ist korrekt und sinnvoll, dass Beteiligungen von mindestens 20 % bis unter 50 % mit der Equity-Methode in den Konzernbilanzen erfasst werden. Wichtig ist aber, dass sich alle Entscheidungsträger über das Wesen und die Wirkung der Equity-Konsolidierung im Klaren sind. Das mangelnde Verständnis über die Equity-Konsolidierung stand wirtschaftlichen Fehlleistungen schon oft Pate.

Viele Informationen sind in der finanziellen Jahresrechnung nicht erfasst, weil sie die für die Anerkennung als Aktivum oder Passivum gesetzte Qualifikation nicht erfüllen oder weil deren Messbarkeit äusserst schwierig ist. Das kann zu Inkonsistenzen führen. Wenn z. B. Lizenzen, Patente, Marken, Software usw. (immaterielle Werte)²⁶ nicht präzise identifizierbar sind oder deren Nutzen nicht messbar sind, enthalten die Rechnungen vorerst nur die damit verbundenen Kosten. Dass Gewinne erst ausgewiesen werden, wenn sie realisiert wurden, Kosten resp. Verluste aber bereits, wenn sie sich anbahnen (Ausnahme POC-Methode), entspricht allerdings dem Imparitätsprinzip und dem Vorsichtsprinzip. Daran soll nicht gerüttelt werden, aber es soll darauf aufmerksam gemacht werden, dass damit die Qualität der Vollständigkeit der Informationen tangiert wird. Dass die Anforderung der Vollständigkeit ein seit langem kaum zu erreichendes Ziel ist, zeigt sich auch in der gesamten «off-balance-sheet»-Thematik.

25 Somit ist die Equity-Konsolidierungsmethode eine Bewertungsmethode.

26 Vgl. z.B. FER 10.

3.2 Ansatzpunkte innerhalb der bestehenden Accountingsysteme

Nichtvollständigkeit bedeutet keineswegs, dass traditionelle finanzielle Accountingkonzepte keine Elemente aufweisen würden, mit denen Anforderungen einer nachhaltigen Entwicklung erfasst werden könnten. Dasselbe gilt für die Vergangenheitslastigkeit, auch im bestehenden Accounting sind bereits diverse Zukunftselemente enthalten. Im Rahmen der Diskussion darf man die bestehenden Ansatzpunkte nicht unterschlagen, weil diese Elemente bei konsequenter Anwendung die Schnittstellenproblematik zwischen Nachhaltigkeit und Accounting entschärfen könnten.

Rahmenkonzept

An erster Stelle ist das Rahmenkonzept zu erwähnen. Das Rahmenkonzept ist einer Verfassung ähnlich. In ihr sind die übergeordneten Prinzipien fest geschrieben, die für alle Gesetze, im Falle der Rechnungslegung für alle Standards gelten. Somit ist das Rahmenkonzept auch eine Orientierungshilfe und ein Referenzrahmen²⁷ für die Behandlung noch nicht geregelter wichtiger Aspekte. Das gilt natürlich auch für soziale und ökologische Aspekte.

Substance over Form

Eines der umstrittensten, aber für das moderne Rechnungswesen wichtigsten Prinzipien ist die wirtschaftliche (Substance) Betrachtungsweise, die der rechtlichen (Form) Betrachtungsweise vorgeht.²⁸ Damit gemeint ist, dass ein Aktivum verbucht wird, wenn dieses dem Unternehmen einen Nutzen bringt, und dies auch dann, wenn das Aktivum aufgrund der rechtlichen Form nicht dem Unternehmen gehört (z. B. Leasing).

«Substance over Form» soll gewährleisten, dass eine Entscheidungsfindung möglich bleibt, die sich auf eine den tatsächlichen Verhältnissen beruhende Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage verlassen kann. Diese Logik könnte natürlich ebenfalls auf ökologische und soziale Aspekte angewendet werden. Wenn man daran festhält, dass die Ent-

27 Swiss GAAP FER: Erläuterungen, Illustrationen und Beispiele; Lehrbuch; Meyer Conrad (Hrsg.); Verlag SKV 2009.

28 Vgl. auch Böckli Peter: Die sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechnungslegung» in: Schweizer Aktienrecht; Schulthess, 4. Auflage 2009.

scheidbasis zuverlässig sein muss, dann können oder müssen aufgrund des Primates der wirtschaftlichen Betrachtungsweise soziale und ökologische Aspekte auch dann aufgeführt resp. gebucht werden, wenn diese aufgrund der bestehenden Gesetze und Accounting Standards nicht erfasst werden müssten.

Nicht finanzielle Informationen

Auch bezüglich qualitativer Informationen und Wirkungszusammenhänge bestehen in den von traditionellen Accounting Standard-Settern entworfenen Accountingsystemen brauchbare Ansätze.²⁹ Das Accounting für Nonprofit-Organisationen kennt den Leistungsbericht als wichtiges und integrales Element für eine der «True and Fair View» verpflichtete Berichterstattung. Ziel von Nonprofit-Organisationen ist nicht der Gewinn, sondern eine dem Zweck der Organisation entsprechende Wirkung. FER 21 verlangt deshalb einen Leistungsbericht, in dem über die Wirkungen der Leistungen berichtet werden kann, und zwar sowohl in quantitativer wie auch in qualitativer Hinsicht (FER 21/60). Wirkungen, und insbesondere Wirkungszusammenhänge, lassen sich nicht nur in Zahlen messen, sondern sie müssen immer auch qualitativ beschrieben werden.

Constructive Obligations

Bisher wurden die sozial und ökologisch relevanten Informationen nur dann integriert, wenn sich diese finanziell bewerten liessen (z. B. Altlasten, Abfallkosten), das heisst, wenn die in der Definition von Passiven enthaltene Voraussetzung eines aus einem vergangenen Geschäftsvorfall entstandenen Ereignisses zu einem wahrscheinlichen zukünftigen Mittelabfluss führt. Zudem muss dieser Mittelabfluss verlässlich ermittelt bzw. geschätzt werden können. Die mit Tiefseebohrungen verbundenen ökologischen Risiken können keinen Eingang in den Jahresabschluss finden, weil zum Zeitpunkt des Jahresabschlusses in aller Regel kein zukünftiger Mittelabfluss, der zudem noch verlässlich ermittelt oder geschätzt werden kann, vorliegt. Ökologisch und sozial begründete Aktiven werden meines Wissens in der Bilanz nicht erfasst.³⁰

29 Müller Kaspar: Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen; SWISS GAAP FER 21 in: der Schweizer Treuhänder: 4/09.

30 Vgl: FER/R 15 und 16.

Konsultiert man in diesem Falle aber IFRS® und insbesondere IAS 37, par. 1018, dann stellt man fest, dass mit dem Konstrukt der «Constructive Obligation» eine Zukunftsperspektive besteht. «A constructive obligation is an obligation that derives from an entity's actions where: by an established pattern of past practice, published policies or a sufficiently specific current statement, the entity has indicated to other parties that it will accept certain responsibilities; and as a result, the entity has created a valid expectation on that part of those other parties that it will discharge those responsibilities». Zieht man diesen Paragraphen in die Umwelt- und Sozialdiskussion ein, so stellt man fest, dass wohl sehr viele Unternehmen «Statements» abgegeben haben, die sie klar in die Pflicht nehmen und die somit zu Verbindlichkeiten führen, die in die Jahresrechnung einfließen müssten. Als Quelle können die vielen Interviews von Präsidenten und CEO zur «Nachhaltigkeitsdebatte» und die unzähligen «Corporate Social Responsibility»-Berichte herbeigezogen werden. Jede «veröffentlichte Politik» oder jedes aktuelle öffentliche Statement bezüglich «Übernehmen der Verantwortung» kann somit die finanzielle Haftung begründen, die entsprechend verbucht werden müsste. Aus der Nachhaltigkeitsperspektive ist dies zwar zu begrüßen, da sich zeigen würde, dass diverse Unternehmen nur überlebensfähig sind, solange sie nicht alle Risiken tragen und verantworten müssen. Allerdings sind, bei aller Sympathie zu der mit diesem Paragraphen beabsichtigten Wirkung, auch erhebliche Fragezeichen zu setzen. Es ist zwar dem Accounting hoch anzurechnen, dass es diese Thematik angeht. Allerdings ist es meines Erachtens nicht primär Aufgabe des Accounting, für Kostenwahrheit zu sorgen. Der Gesetzgeber muss den Unternehmen diese Verantwortungen mit allen Konsequenzen aufbürden. Zudem wird dieser Standard kaum eingehalten, allein schon, weil er kaum einzuhalten ist. Man denke an die Wirkung der Zunahme des Fremdkapitals auf die Kapitalkennziffern sowie auf die im OR 725 geregelten Anzeigepflichten bei Kapitalverlust und Überschuldung.

Fair Value

Im Zusammenhang mit der Fair-Value-Bewertung fließen automatisch «Future Events» in die existierenden Jahresrechnungen ein. Fair Values sind zukunftsbezogene Werte, welche die Entscheidungsrelevanz der Informationen für Investoren verbessern sollen. Ziel ist es, dass der Wert des Unternehmens aus der Bilanz abgelesen werden kann.³¹ Das ist einmal problematisch,

31 Pfaff Dieter: Fair Value – Fluch oder Segen? in: NZZ vom 31. Mai/1. Juni 2008.

weil nur einzelne Positionen mit Fair Values bewertet sind. Zum andern stützen sich Fair Values oft aufgrund fehlender Marktpreise nur auf Formeln und Modelle ab, und ob diese überhaupt «fair» sein können, darf bezweifelt werden.³² Die «Level 3 Assets» der Banken sind ein typisches Beispiel.³³

Goodwill Accounting und Impairment

Klassisches Beispiel im Zusammenhang mit der Fair-Value-Bewertung ist das Goodwill Accounting, bei dem sowohl zukünftige Kosten wie Erträge in die Bewertung miteinbezogen werden. Man könnte deshalb die Frage aufwerfen, ob damit das Imparitätsprinzip verletzt wird. Die Berechnung des Goodwills basiert auf zukünftigen Geldflüssen (Cashflows), also auf einer Differenz zwischen geschätzten zukünftigen, noch nicht realisierten Erträgen und auf Kostenschätzungen.

Um «Zukunftsschätzungen» herum lauern immer verschiedene Gefahrenherde. Abgesehen davon, dass die richtige Vorhersage der makroökonomischen Parameter selbst Experten nur selten gelingen kann, werden die Zahlen das aufgrund der vorhandenen Unterlagen (Businesspläne) Erwartete abbilden. Diese sind oft zu optimistisch, weil die Entscheidungsträger auf die Wirkung von ergriffenen Massnahmen setzen und an das Eintreffen der Prognosen glauben müssen, was oft zu «Hockeysticks» führt. Unter dem Regime von «Vorsichts- und Imparitätsprinzip» war deshalb eine auf geschätzte Nutzungsdauern oder auf konkrete Planungsunterlagen basierende systematische Abschreibung, ergänzt um ausserordentliche Wertberichtigungen bei negativen Abweichungen, eine logische und leichter nachvollziehbare Realitätsabbildung, welche weniger oder keine Illusionen über die «effektive Genauigkeit» beinhaltet.

Aktivierung

Die Frage, ob und was aktiviert werden kann, ist eine Schlüsselfrage im Accounting (vgl. Aktivierung von Goodwill), denn damit wird immer auch die Höhe des ausgewiesenen Eigenkapitals tangiert. Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter sind, daran lässt kein CEO nur den geringsten Zweifel, das wichtigste Asset eines Unternehmens (Human Capital). Als Aktivum aktiviert sind sie aber nicht, sie tauchen in der Rechnungslegung lediglich

32 Heri Erwin: Der Markt und seine «Fair Values» in: Basler Zeitung vom 2. Juni 2008.

33 Meyer Conrad: Fair Values – Fluch oder Segen? in: Magazin Verwaltungsrat, in der «Bilanz» und NZZ vom 9. Mai 2008.

als Kostenverursacher (Löhne und Sozialkosten) auf. Das Financial Reporting hätte sich durchaus auch anders entwickeln können, nämlich indem man die Mitarbeiter als Asset erfasst. Warum sich das Accounting nicht in diese Richtung entwickelt hat, bleibt unklar. Es gibt nämlich auch Beispiele, bei denen sich die Aktivierungsmethode eingebürgert hat. So aktivieren die Kernkraftwerke die zukünftigen zu amortisierenden Kosten für Nachbetrieb, Stilllegung und Entsorgung. Der aktivierte Betrag entspricht dabei mehr als der Hälfte des ausgewiesenen Eigenkapitals.³⁴

3.3 Fazit: «Rethinking» und «Relaunching», Verfassungsreform zur Stärkung des Bewährten

Die oben stehenden Überlegungen zu den theoretisch möglichen Ansatzpunkten sind nicht als Plädoyer dafür zu verstehen, dass man das Problem der ungenügenden Abdeckung von Nachhaltigkeitsaspekten durch eine Erweiterung lösen könne, indem man an die bestehenden Accounting-Plattformen weitere Nachhaltigkeitssatelliten andocke. Dies würde mit grosser Wahrscheinlichkeit eher zu einer weiteren Schwächung als zur Stärkung des Accounting beitragen.

Diese Überlegungen wurden gemacht, um einerseits zu zeigen, dass es Schnittstellen und Ansatzpunkte gibt, welche, bezogen auf die Mängelfelder «Vollständigkeit und Zuverlässigkeit, Zukunftsperspektive und Relevanz», Potenzial zur verbesserten Integration von Nachhaltigkeitsaspekten aufweisen. Diese Ansatzpunkte entstanden historisch und aus rein finanziellen Gründen und sie weisen widersprüchliche Merkmale auf. Andererseits zeigen diese Überlegungen, dass die Inkonsistenzen und Mängel nicht allein «nachhaltigkeitsbedingt» sind, sondern ebenso stark aufgrund der Verschiebung des Accountingfokus von der Buchführung hin zur Marktbewertung entstanden sind. Eine Erweiterung des bestehenden Financial Reporting ist deshalb nicht die Lösung. Schon heute beginnt sich das Financial Reporting im Geflecht einer Überregulierung selber zu zermalmen. Die Konsistenz der inneren Logik wackelt bereits ohne Integration der aus einer Nachhaltigkeitsperspektive zusätzlich notwendigen Informationen. Mit der Integration würde sich die Erosion verschärfen. Wir müssen akzeptieren, dass sich nicht alle wesentlichen Faktoren, die ein Entscheidungsträger berücksichtigen sollte, mit Zahlen

34 Müller Kaspar: Risk and Return von Kernkraftwerken; www.kaspar-mueller.ch/html/publikationsverzeichnis.html, 2008.

darstellen lassen. Die Kultur des Financial Reporting entspringt aber einer langen Geschichte und Tradition des Übersetzens von wichtigen Ereignissen in quantitative Zahlen in der «Währung Geld».

Empfehlenswert ist deshalb vielmehr eine Rückbesinnung («Rethinking») auf die Grundwerte und Fähigkeiten des Financial Reporting. Dies kann im Sinne einer Präzisierung der Zielsetzung und somit des Framework resp. der Grundlagen und Grundsätze angegangen werden. Diese Präzisierung müsste die Grenzen des Financial Reporting wieder deutlicher zu Tage treten lassen, sodass die Anwender eine faire Darstellung («Fair Presentation») des Gemachten und des nicht Machbaren erhalten und damit klar verstehen, dass die finanzielle Rechnungslegung allein die Realität nicht abbilden kann, schon gar nicht wahrheitsgetreu («true»). Zu diesem «Rethinking» gehörte zunächst, dass sich Standard-Setter, vor allem der IASB und der FASB, mit einer kritischen Reflexion des Bisherigen befassen müssten, bevor sie für weitere kühne und seitenfüllende neue Detailstandards Anlauf nehmen. Dazu gehört bestimmt auch eine vertiefte Debatte über Paragraph 13 des IASB Framework sowie die Behandlung des «Scope Expectation Gaps». Und ein «Rethinking» wird mit Sicherheit andere wichtige Aspekte aufdecken, die in diesem Artikel nicht behandelt sind. Aufbauend auf das geforderte «Rethinking» kann dann ein «Relaunching» der bewährten Grundwerte und Fähigkeiten des Accounting erfolgen.

Es zeichnet sich bereits hier ab, dass es im Zusammenhang mit der Nachhaltigkeitsdebatte nicht möglich sein wird, im Rahmen des finanziellen Rechnungswesens eine entscheidungsrelevante Zahl zu finden, so wie das bisher der Gewinn war, welcher als Basis für die diversen Bewertungsmodelle gilt. Somit brauchen wir Instanzen, Verfahren und Instrumente, die sich auch um das Erkennen der ökologischen und sozialen Aspekte und Zielsetzungen und schliesslich auch das Messen und Kommunizieren des Erreichten oder noch nicht Erreichten kümmern.

4. Bestehende Ansätze für die Erfassung ökologischer und sozialer Aspekte

Im letzten Kapitel wurde die Frage aufgeworfen, ob ein grundlegender Paradigmawechsel im Accounting notwendig ist oder ob die identifizierten Mängel, insbesondere die mangelnde Vollständigkeit und Zuverlässigkeit sowie die Vergangenheitslastigkeit, innerhalb des bestehenden finanziellen Rechnungswesens behoben werden können. Es wurde argumentiert, dass eine Erweiterung des bestehenden Financial Reporting keine Lösung ist. Deshalb rücken zusätzliche, ergänzende Accountingsysteme in den Vordergrund, welche ökologische und soziale Aspekte abdecken. Dabei wird sich dann die Frage stellen, wie mit den Schnittstellen umgegangen werden kann und ob eine zuverlässige und vollständige Entscheidungsgrundlage mit Hilfe von verschiedenen Systemen möglich wird.

Heute existieren diverse Ansätze, die alle unterschiedliche Hintergründe und Schwerpunkte haben. Die wohl bekanntesten sollen, ohne Anspruch auf Vollständigkeit, im Folgenden kurz erläutert werden:^{35,36}

- der ökologische Fussabdruck (Ecological Footprint),
- die Eco-efficiency-Indikatoren (ISAR/UNCTAD),
- die Global Reporting Initiative (GRI) sowie
- die Ökobilanzen und Lebenszyklusanalysen.

Diese Systeme liefern den Input für die «Corporate Social Responsibility» Berichte (CSR).

4.1 Corporate Social Responsibility

«Corporate Social Responsibility»-Berichte befassen sich mit der gesellschaftlichen und volkswirtschaftlichen Verantwortung der Unternehmen und umfassen somit auch die Nachhaltigkeitsaspekte. Diese Berichte sind für die Unternehmen von enormer Bedeutung und sie symbolisieren zugleich auch einen Paradigmawechsel. Unter den Begriffen «Corporate Responsibility» und «Corporate Citizenship» werden die Bedeutung

35 Für eine vertiefte Diskussion ist die Lektüre der Fachliteratur empfehlenswert.

36 Für einen umfassenden Überblick über die diversen möglichen Ansätze siehe: Schaltegger Stefan, Müller Kaspar, Hindrichsen Henriette; Corporate Environmental Accounting; Wiley 1996.

eines gesellschaftlichen Engagements und die Gestaltung der Beziehungen zu diversen Anspruchsgruppen ins Zentrum wirtschaftlichen Handelns geschoben. Dieser Ansatz steht in starkem Kontrast zum Dogma der neunziger Jahre des letzten Jahrhunderts, das der einseitigen Gewinnfokussierung, vor allem bei börsenkotierten Unternehmen, klaren Vorrang gegenüber der gesellschaftlichen und volkswirtschaftlichen Verantwortung gegeben hat. Die CSR-Berichte (wie auch Nachhaltigkeitsberichte) thematisieren die Wirkungen und Wirkungszusammenhänge der Leistungen, die nicht nur quantitativ dargestellt werden können, sondern auch aus qualitativen Elementen bestehen. Zudem benutzen die CSR-Berichte auch den Ansatz des «Narrative Reporting». Wichtige Sachverhalte können selten allein mit einer Kennzahl dargestellt werden, man muss sie mit «Erzählungen» vervollständigen.³⁷ Das Wort «Kennzahlen» bedeutet nämlich nur, dass man die Zahlen kennt. Aber diese müssen noch richtig verstanden und interpretiert werden. Grundsätzlich gilt, dass Zahlen allein immer weniger genügen werden, um einen Sachverhalt nachvollziehbar darzustellen. Insofern stehen die CSR-Berichte dem Leistungsbericht nahe, der von den Nonprofit-Organisationen als wichtiger Baustein einer fairen Berichterstattung verlangt wird (FER 21).

4.2 Ökologischer Fussabdruck

Das Konzept des ökologischen Fussabdrucks ist in seiner Logik mit dem im Framework der IFRSs[®] enthaltenen «Concept of Capital and Capital Maintenance»³⁸ verwandt, allerdings basierend auf der Währung natürliche Ressourcen und nicht auf der Währung Geld. Das Konzept der «Financial Capital Maintenance» postuliert, dass ein Gewinn nur dann erwirtschaftet wurde, wenn am Ende der Rechnungsperiode die Nettoaktiven grösser sind als am Anfang der Periode.³⁹ Der ökologische Fussabdruck misst, ob wir das ökologische Kapital, nämlich die natürlichen Ressourcen der Erde, erhalten oder unwiederbringlich zerstören.⁴⁰ So wie jeder Finanzminister das finanziell messbare Budgetdefizit veröffentlicht und auf einen Budgetausgleich hinarbeitet, so stellt der ökologische

37 Siehe auch: Müller Kaspar, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, Swiss GAAP FER 21 in: der Schweizer Treuhänder 4/2009.

38 IASB Framework par. 104–110.

39 IASB Framework par. 104: «Under this concept a profit is earned only if the financial (or money) amount of the net assets at the end of the period exceeds the financial (or money) amount of net assets at the beginning of the period, ...».

40 Vgl. Kapitel 2.2 Nachhaltige Entwicklung: Der 21. August 2010 ist der «Earth Overshoot Day».

Fussabdruck das ökologische Defizit dar. Der ökologische Fussabdruck behandelt die nachhaltige Entwicklung, indem er berechnet, ob wir innerhalb unserer ökologischen Grenzen leben. Wenn wir mehr brauchen, als die «endliche Erde» anbietet, dann bauen wir Substanz ab, Ziel ist also die «Substance Maintenance».

Das Konzept des «ökologischen Fussabdrucks» wurde von Wackernagel und Rees entwickelt.⁴¹ In ihrem Buch beschreiben die beiden Autoren den ökologischen Fussabdruck wie folgt: «Der ökologische Fussabdruck ist ein Werkzeug, um unseren Naturverbrauch zu bilanzieren. Mit seiner Hilfe lässt sich der Naturverbrauch messen. Die Energie- und Materialflüsse in einer Wirtschaftseinheit werden geschätzt und umgerechnet in Wasser- und Landflächen, die nötig sind, um diese Flüsse aufrechtzuerhalten. Das Werkzeug erlaubt uns, wichtige Fragen zu beantworten: Wie gross ist unsere Abhängigkeit von globalen Ökosystemen? Wie stark belasten wir Ökosysteme, etwa wenn wir Rohstoffe aus andern Regionen importieren oder unsere Abfälle entsorgen? Genügt die Produktivität der Natur, um auch im nächsten Jahrhundert die materiellen Bedürfnisse einer wachsenden Erdbevölkerung zu befriedigen? Wer braucht wie viel der globalen Produktivität der Biosphäre?».⁴²

Das Konzept des ökologischen Fussabdrucks wird von Ländern, Städten, Organisationen, aber auch Unternehmen und Einzelpersonen eingesetzt. Z. B. publiziert der WWF periodisch den «Living Planet Report».⁴³ 2005 betrug der durchschnittliche Fussabdruck eines Menschen 2,7 globale Hektaren. Verfügbar waren jedoch nur 2.1 globale Hektaren (ohne Berücksichtigung der Bedürfnisse von wild lebenden Arten), die Schweizerinnen und Schweizer verbrauchten 2005 durchschnittlich 5 globale Hektaren, die Amerikaner mehr als 9 globale Hektaren. Deutlich unter dem Weltdurchschnitt lagen damals z. B. Indonesien, Indien, Afghanistan.⁴⁴

41 Wackernagel Mathis und Rees William: Unser ökologischer Fussabdruck; Birkhäuser 1997.

42 Für detaillierte Hinweis Quelle: <http://www.footprintstandards.org> und <http://www.footprintnetwork.org>

43 http://www.wwf.de/fileadmin/fm-wwf/pdf_neu/Living_Planet_Report_2008_WWF.PDF

44 <http://www.footprintnetwork.org/atlas>

4.3 Global Reporting Initiative (GRI)

Ziel der GRI⁴⁵ ist es, Unternehmen und Organisationen ein Instrument zur Verfügung zu stellen, mit dem sie die «Nachhaltigkeitsperformance» darstellen können. Kernstück des GRI-Konzeptes sind die «G3 Guidelines»,⁴⁶ die einerseits Grundsätze bezüglich Inhalt und Qualität sowie bezüglich der Systemgrenzen festlegen und andererseits auch Offenlegungsstandards enthalten. Die GRI-Richtlinien sind sehr umfassend und sie decken sowohl soziale und ökologische Aspekte wie auch Governancefragen ab. Aufgrund der vielen behandelten Themen werden viele Elemente auch qualitativ erfasst. Somit können auch die GRI-Richtlinien mit dem Wesen des Leistungsberichtes verglichen werden. GRI ist eine netzwerkorientierte Nonprofit-Organisation, die bei der Finanzierung sowie bei der Ausarbeitung des Konzeptes und der Richtlinien auf die Mitarbeit vieler interessierter Anspruchsgruppen zählen kann. Heute werden die GRI von sehr vielen Unternehmen als Basis für ihre CSR-Berichte angewendet.

4.4 Eco-efficiency Indicators (UNCTAD/ISAR)

Im Jahre 2004 hat UNCTAD/ISAR «A Manual for Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators: Conceptual Framework and Guidelines»^{47,48} veröffentlicht. Dieses Konzept wurde von einigen Firmen (z. B. Ciba, CS) angewendet, hat sich aber aufgrund der mangelnden Initiative von UNCTAD/ISAR nicht durchgesetzt. Das Konzept umfasst ein ausführliches Framework für ökologische Daten, das auf dem IASB-Framework für finanzielle Daten aufbaut. Öko-Effizienzindikatoren enthalten im Zähler eine ökologische und im Nenner eine finanzielle Kennziffer (Wertschöpfung). Deshalb ist es wichtig, dass beide Kennziffern aufgrund einer konsistenten Systematik ermittelt werden. Dazu gehört auch die Frage, inwieweit die Erhebung ökologischer Daten mit dem Konsolidierungskreis und den Konsolidierungsmethoden finanzieller Daten übereinstimmt. Insgesamt wurden sechs Öko-Effizienzindikatoren normiert, immer im Verhältnis zur finanziellen Wertschöpfung. Es sind dies: «Water Use, Energy Use, Global Warming Contribution, Ozone Depleting Contribution and Waste.»

45 http://www.globalreporting.org/ReportingFramework/?dm_i=4J5,70W,IXX4X,JOLZ,1

46 «The cornerstone of the framework are the Sustainability Reporting Guidelines. The third version of the Guidelines – known as the G3 Guidelines – was published in 2006, and is a free public good.»

47 <http://www.unctad.org/templates/webflyer.asp?docid=4371&intItemID=2911&lang=1>

48 Vollständiger Bericht, siehe auch: <http://www.ellipson.com/publications.html>

4.5 Ökobilanzen und Lebenszyklusanalysen

Ökobilanzen werden sowohl für Unternehmungen als auch für Produkte erstellt. Man spricht dann von Betriebsökobilanzen bzw. Produktökobilanzen oder Life Cycle Assessment (LCA). Lebenszyklusbetrachtungen werden seit über 100 Jahren durchgeführt. Durchgesetzt als entscheidungsunterstützendes Umweltanalyseinstrument haben sich diese aber erst punktuell in den siebziger und dann weltweit ab den neunziger Jahren des vorigen Jahrhunderts. Die Ökobilanz listet alle Umweltbelastungen auf, die ein betrachteter Gegenstand – die so genannte funktionelle Einheit, z. B. ein Produkt – über seinen gesamten Lebenszyklus verursacht. Sie ist ein Hilfsmittel, um das Lebenswegdenken bezüglich der ökologischen Auswirkungen praktisch handhabbar und in Zahlen fassbar zu machen. Die Methode erfasst alle wesentlichen Umweltbeeinträchtigungen von der Gewinnung der Rohstoffe über die Herstellung und den Gebrauch eines Produktes bis zu dessen Entsorgung.

Es gibt nicht «die Ökobilanz», sondern eine Ökobilanz muss immer mit Blick auf eine ganz bestimmte, genau definierte Fragestellung erstellt werden. Eine solche Fragestellung ist beispielsweise der Vergleich verschiedener existierender oder geplanter Produktionsverfahren oder Konstruktionsweisen für ein bestimmtes Produkt. Oder es werden die jährlichen ökologischen Auswirkungen einer Unternehmung über mehrere Jahre verglichen, sowohl in absoluter als auch in beispielsweise auf den Umsatz normierter Form. Ein weiteres wichtiges Anwendungsfeld ist die Beschaffung. Mit Hilfe von Ökobilanzen lassen sich die Umweltwirkungen aus der Herstellung verschiedener zur Wahl stehender Produkte vergleichen wie auch die zu erwartenden Umweltbelastungen bei deren Nutzung.

Eine Ökobilanz wird in drei Schritten erstellt. Zunächst wird der Untersuchungsrahmen definiert (Goal, Definition and Scope). Im zweiten Schritt werden die Emissionen und Ressourcenverbräuche ermittelt und in einer sog. Sachbilanz (Life Cycle Inventory) dargestellt. Zum Schluss werden die ökologischen Wirkungen bewertet (Wirkbilanz, Ecological Impact Assessment). Das generelle Vorgehen sowie die beiden ersten Schritte sind in der Norm ISO 14040 festgelegt. Im dritten Schritt kommt dann der vom Auftraggeber der Ökobilanz auf Grund seiner individuellen Werthaltung ausgewählte ökologische Wertmassstab zur Anwendung. Zu

entscheiden ist die Frage, ob nur ausgewählte Aspekte wie der Primärenergiebedarf, der Wasserverbrauch oder die Klimawirkung betrachtet werden oder ob die Gesamtheit aller Umweltbelastungen bewertet wird. Dazu stehen verschiedene standardisierte Bewertungsmodelle zur Verfügung. Eine Ökobilanz ist nur dann aussagekräftig, wenn darin keine ökologisch relevanten Auswirkungen vernachlässigt werden, also alle wesentlichen Umwelteinwirkungen internalisiert sind. Es gelten dabei die aus der Finanzwelt bekannten Prinzipien des «True and Fair View».⁴⁹ Im Gegensatz zum finanziellen Rechnungswesen bauen Ökobilanzen und Lebenszyklusanalysen auf das Prinzip des Internalisierens und nicht des Externalisierens. Auf ökologischer Ebene verfolgen sie einen ähnlichen, auf den gesamten Lebenszyklus bezogenen Ansatz wie «Total Cost of Ownership» (TCO) oder «Life Cycle Costing» (LCC) auf der finanziellen Ebene.

4.6 Diskussion der Stärken und Schwächen

Auch die ökologische und soziale Rechnungslegung hat sich der Zielsetzung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln, zu verpflichten. Für Umweltaspekte bedeutet dies, dass alle relevanten Umweltwirkungen über den ganzen Lebensweg der verschiedenen Produkte (von der Rohstoffgewinnung bis zur Entsorgung) ermittelt und aufgezeigt werden müssen. Diesem Anspruch genügt der ökologische Fussabdruck nicht, weil er auf den Rohstoff- und Energiebedarf fokussiert, andere Umweltwirkungen wie z. B. die Luftbelastung jedoch nicht berücksichtigt. Auch die Guidelines der «Global Reporting Initiative» führen nur im Idealfall zu einem «True and Fair View», da den Berichterstattenden freigestellt ist, welche der zahlreichen Indikatoren ausgewiesen werden und welche nicht. Die meisten Indikatoren betreffen die Umweltwirkungen am Unternehmensstandort, und es gibt kaum Indikatoren, welche die Umweltwirkungen entlang des ganzen Lebensweges berücksichtigen.

Die Lebenswegbetrachtung ist sehr wichtig, weil Umweltverbesserungen am Produktionsort oder in Produktionsprozessen auch zu einer insgesamt schlechteren Umweltbilanz führen können. Dies ist zum Beispiel der

49 Siehe auch: Schwegler Regina und Iten Rolf: True and Fair View Anforderungen an Informationen zu Umweltwirkungen – Anwendung auf Berichterstattung zur Umweltbelastung durch Konsum und Produktion. Zwischenbericht, Infrac, Zürich, 2010 (im Auftrag des Bundesamtes für Umwelt, Bern).

Fall, wenn Autoteile mit einem in der Produktion ressourcensparenden Material hergestellt werden, das aber schwerer ist als ein anderes ebenfalls geeignetes Material und in der Folge zu einem erhöhten Treibstoffverbrauch führt. Lebenswegbetrachtungen gewinnen im Umweltbereich auch deshalb an Bedeutung, weil immer mehr Emissionen und Ressourcenverbräuche direkt besteuert werden. Das «Carbon Disclosure Project»⁵⁰ zeigt, dass die grössten institutionellen Investoren auch an Informationen zu Treibhausgasen interessiert sind, da zum Beispiel Autohersteller, die eine Autoflotte mit hohem Treibstoffverbrauch und damit hohen CO₂-Emissionen vermarkten, bei Regulierungen basierend auf CO₂-Emissionen und hohen CO₂-Steuern an Wert verlieren.

4.7 Folgerungen für das Accounting

Es zeigt sich, dass diverse Systeme unterschiedliche Schwerpunkte und Fragestellungen abdecken. Die Beurteilung aus Abschnitt 3.3 («Rethinking and Relaunching») bestätigt sich auch unter Berücksichtigung der zusätzlichen Accountingsysteme: Anwender werden Informationen aus verschiedenen Quellen zusammensetzen müssen, damit sie einen Entscheid ableiten können. Denn es wird im Zusammenhang mit der Nachhaltigkeitsdebatte nicht möglich sein, weder mit einem System noch mit der Nutzung einer Vielzahl von Systemen eine entscheidungsrelevante Zahl zu finden. Das wird zu einem Paradigmawechsel in der Bewertung und in der Entscheidungsfindung führen.

Es war ein langer Weg, und er ist immer noch beschwerlich, bis sich die IFRSs[®] und die US-GAAP auf eine gegenseitige Anerkennung einigen konnten. Wichtig wäre deshalb, dass sich die unterschiedlichen Instanzen, welche finanzielle und andere Accountingsysteme entwerfen, so schnell wie möglich zusammen an einen runden Tisch setzen und über den Umgang mit Schnittstellen diskutieren würden. Und was für die finanziellen Accountingsysteme gilt, gilt auch für sozial und ökologisch begründete Systeme: Es muss eine akzeptable «Balance Between Benefit and Cost» gewährleistet sein. Ausufernde Accountingsysteme wie z. B. die IFRSs[®] und die US-GAAP riskieren einerseits, die allgemeine Akzep-

50 Siehe auch: <http://www.cdproject.net>: «Das Carbon Disclosure Project (CDP) ist der grösste internationale Zusammenschluss von Anlegern, die eine jährliche Erhebung über die Anstrengungen zur CO₂-Reduktion kotierter Unternehmen unterstützen. Er wird weltweit von 475 institutionellen Investoren getragen, die zusammen mehr als USD 55 000 Mrd. Vermögen verwalten.»

tanz zu verlieren,⁵¹ andererseits werden sie zum Selbstzweck. Bei den GRI-Richtlinien besteht diese Gefahr zumindest im Ansatz: Sie sind derart umfangreich, dass Nachhaltigkeit so interpretiert werden könnte, dass man in erster Linie über alle GRI-Anforderungen berichtet und nicht auf die mit der Nachhaltigkeit verbundene Kernproblematik eines Unternehmens fokussiert.

5. Externalisierte Kosten und Accountingmoral

Im zweiten Kapitel wurde bereits deutlich, dass das finanzielle Rechnungswesen ein wichtiges Instrument für die erfolgreiche Entwicklung einer Gesellschaft ist. Andererseits wurde festgestellt, dass «externalisierte Kosten» eine der wichtigen Knacknüsse in der Schnittstelle zwischen einer nachhaltigen Entwicklung und dem finanziellen Accounting sind und dass aufgrund der identifizierten Inkonsistenzen und Mängel das «True and Fair View»-Prinzip wackelt. Zu diesen Aussagen sind wir aufgrund theoretischer und praktischer Überlegungen gelangt. In diesem Kapitel soll, als Vorstufe und Baustein zur «Accountability of Accounting», der Stellenwert respektive die Wirkung des traditionellen finanziellen Accounting aus der Perspektive der ethischen Reflexion untersucht werden.

5.1 Accountants handeln in ihrem Kern ethisch

In jeder Gesellschaft müssen verschiedene Aufgaben und Tätigkeiten organisiert werden. Es entwickeln sich deshalb Organisationsformen, die das Zusammenleben normen. Gesellschaften unterscheiden sich neben der politischen Organisationsform auch in der Art und Weise, wie sie wirtschaftliche Tätigkeiten (das Wirtschaftssystem) gestalten. Das uns geläufigste Wirtschaftssystem ist die soziale Marktwirtschaft. Friedrich Dürrenmatt beschreibt sie als ein Wolfsspiel, bei dem das Geld der Spielstein und das Kapital die Summe der einsatzfähigen Spielsteine sind. Dieses Wolfsspiel ist aber gemäss Dürrenmatt nicht aus dem Spieltrieb der Wölfe heraus, sondern aus ganz bestimmten ökonomischen Schwierigkeiten, die der Tauschhandel nicht mehr zu bewältigen vermochte, entstanden.⁵²

51 Dieser Gefahr unterliegen die FER nicht, sie heben sich bezüglich «Cost Benefit» sowie Umfang und damit anwendbarer Qualität von den andern internationalen Accountingsystemen ab und sie sind deshalb ihrer Zeit voraus.

52 Dürrenmatt Friedrich: Philosophie und Naturwissenschaft: Eine Monsterrede für die Gerechtigkeit; Diogenes 1998.

Auch ein Finanzmarktsystem ist ursprünglich nicht ein Produkt des menschlichen Spieltriebes. Die Instrumente und Verfahren sowie die Strukturen und das Verhalten der Akteure entspringen nicht einer zufälligen Entwicklung, sondern sie entstammen der jahrhundertealten ökonomischen Suche nach einem effizienten Spar- und Investitionsmechanismus. Das finanzielle Accounting als Teil der Handlungsmuster der Finanzmärkte (Instrumente, Verfahren und Strukturen) ist somit auch nicht aus einem Spieltrieb, sondern aufgrund der Bedürfnisse der Menschen entstanden und ist somit von einer Gemeinschaft als allgemein verbindlich akzeptiert worden.⁵³ Also gibt es eine Accountingmoral, und diese ist in ihrem Kern ethisch. Die allgemeine Verbindlichkeit wird im Accounting, wie sonst bei keinem andern Instrument oder Verfahren, speziell hervorgehoben: Accounting Standard-Setter nennen ihre Konventionen «Generally Accepted Accounting Principles» (GAAP).

Annemarie Pieper streicht heraus, dass «ethisch handelt, wer den überlieferten Handlungsregeln und Wertmassstäben nicht fraglos folgt, sondern es sich zur Angewohnheit macht, aus Einsicht und Überlegung das jeweils erforderliche Gute zu tun».⁵⁴ Um ethisch angemessen zu handeln, ist somit eine andauernde kritische Reflexion der Accountingmoral gefragt. Heute besteht Grund zur Annahme, dass die aus dem ursprünglichen Kontext hervorgegangenen Handlungsmuster im Accounting nicht genügend kritisch reflektiert wurden. Das trifft aber nicht nur auf das Accounting (Rechnungslegungssysteme) zu, sondern für die gesamte Finanzmarkttopographie. Dazu gehören der Zinsmechanismus, das relative Denken, die Mechanismen zur Risikoreduktion, die Benchmarks und Performancemessungen, die Asymmetrie zwischen der Verantwortung für einen Erfolg und dem Ausbaden von Misserfolgen, das Streben nach der höchst möglichen Effizienz, die Frage von Maximierung versus Optimierung und das Problem der Kompatibilität mit einer demokratisch verfassten Politik. Wenn für die Menschen eine umfassende Abwägung der aus den Handlungsmustern hervorgehenden positiven und negativen Wirkungen nachvollziehbar wäre, könnten gewisse Handlungsmuster heute nicht mehr in derselben Form bestehen. Heute, so meine aus Beobachtungen abgeleitete These, folgt eine Mehrheit der Akteure unge-

53 Siehe Moralbegriff bei Pieper Annemarie: in Einführung in die Ethik; «Handlungsmuster, die aus einer Gemeinschaft von Menschen hervorgegangen sind und von dieser Gemeinschaft als allgemein verbindlich akzeptiert werden».

54 Pieper Annemarie: Einführung in die Ethik; Francke, 4. Auflage 2000.

fragt der bestehenden Finanzmarkttopographie, und dies, obwohl, wie im Folgenden zu zeigen sein wird, viele Gründe für ein kritisches Hinterfragen sprechen.

5.2 Kritische Reflexion der Accountingmoral

Es gehört mit Bestimmtheit zu den Zielen der Menschen, ein Rechnungswesen zu haben, aber es ist mit Bestimmtheit auch nicht Ziel der Menschen, normative Handlungsmuster für das Rechnungswesen zu entwerfen und zu institutionalisieren, die sich von der Natur und dem sozialen Leben abkoppeln können, indem sie Anreize schaffen und negative Effekte, in der Finanzsprache Kosten, externalisieren.⁵⁵

Mit Fragen der Entkoppelung von System und Lebenswelt hat sich Jürgen Habermas ausführlich auseinander gesetzt. Er stellt fest, dass sich «in modernen Gesellschaften systemische Zusammenhänge zu normfreien Strukturen verdichten und versachlichen und dass sich die Angehörigen (Akteure) gegenüber diesen Handlungssystemen wie zu einem Stück naturwüchsiger Realität verhalten». «Submärkte», so Habermas, «entwickeln Mechanismen (Instrumente und Verfahren), die Gefahr laufen, sich zu verselbständigen und immer weiter von den sozialen Strukturen abzulösen, über die sich die soziale Integration vollzieht».⁵⁶ Die Verselbständigung von Submärkten, verbunden mit der Trennung von sozialen Strukturen, führt zur Frage, ob die Grundhandlungsmuster, welche die Accountingmoral begründen, heute von den Menschen noch immer als allgemein verbindliche Handlungsmuster akzeptiert sind. Oder haben sich diese Handlungsmuster autonom weiterentwickelt und von den ursprünglichen Bedürfnissen abgekoppelt?

5.3 Künstliche, von Menschen gemachte Konventionen

Das Rechnungswesen basiert auf künstlichen, von Menschen gemachten Konventionen, die Allgemeingültigkeit erlangt haben. Oft wird als Folge davon den aus dem Rechnungswesen hervorgegangenen Indikatoren ein natürlicher (gottgewollter) Wirklichkeitsgehalt beigemessen, und – um die

55 Externalisieren von Kosten heisst: Die Kosten werden von anderen Menschen getragen als von denen, die durch ihre Tätigkeiten die Kosten verursachen und Erträge erhalten (vgl. auch Kapitel 2.5).

56 Habermas Jürgen: Theorie des kommunikativen Handelns; Suhrkamp 1995.

Sprache von Jürgen Habermas zu benutzen – «die Angehörigen (Akteure) verhalten sich gegenüber diesen künstlichen Normen wie zu einem Stück naturwüchsiger Realität». Das ist aber nicht gerechtfertigt. Denn sie bleiben immer von Menschen gemachte Konventionen, welche die Wirklichkeit nur begrenzt abbilden können und die vor allem zu völlig andern Ergebnissen führen würden, wenn man die Konventionen änderte. Das wird leider immer wieder vergessen.

Dieser Sachverhalt kann leicht an den Sportarten Tennis, Skispringen und Fussball verdeutlicht werden. Im Tennis ist es, aufbauend auf den allgemein akzeptierten Normen von «Games and Sets» (Spielregeln), möglich, ein Spiel zu gewinnen, selbst wenn der Gegner mehr Punkte oder Games macht. Wer mit 7:6, 0:6, 0:6, 7:6, 7:6 gewinnt, hat – in Games gemessen – 21:30 verloren. Beim Skispringen heisst die von Menschen festgelegte und den Sportlern akzeptierte Konvention: Sieger wird derjenige, der am weitesten (Weitennote, Quantität) und am schönsten (Stilnote, Qualität) springt. Wenn die Skisprungkonvention nur die Quantität berücksichtigte, dann würden heute andere Skispringer mit Medaillen ausgezeichnet und als Idole bejubelt. Und wie sähe die Tabelle am Ende der Fussballmeisterschaft aus, wenn man wieder zwei statt drei Punkte für einen Sieg gutgeschrieben bekäme, und was, wenn die Auswärtsstore bei Cuppartien bei unentschiedenem Endstand nicht doppelt zählten?

Dasselbe gilt für das Rechnungswesen. Würden auch hier, wie im Skispringen, qualitative Elemente zu den GAAPs gehören, würden andere Bewertungen (Ratings) resultieren, die wiederum zu anderen Entscheidungen führten. Gewinn per Eigenkapital (ROE, Return on Equity) ist eine wichtige strategische Zielgrösse geworden. Im Rahmen der heute gültigen Accountingsysteme sind jedoch sowohl der Gewinn wie das Eigenkapital Residualgrössen. Sie hängen ganz wesentlich von den angewandten Bewertungsgrundsätzen aller anderen in der Bilanz oder Erfolgsrechnung enthaltenen Positionen ab. Als stellvertretende Beispiele seien angefügt, dass das Eigenkapital automatisch steigt, wenn auf der Aktivseite die Gebäude aufgewertet werden, oder dass der Gewinn steigt, wenn die Abschreibungspolitik von acht auf neun Jahre geändert wird. Der Gewinn per Eigenkapital kann sich also allein aufgrund buchhalterischer Eingriffe ändern, ohne dass irgendeine wirtschaftliche Tätigkeit in

der Realwirtschaft erfolgt ist. Zudem messen Rechnungslegungssysteme in der Währung «Cash». Somit werden Themen, denen nicht eine monetäre Währung zugrunde liegt, wie z. B. CO₂-Emissionen oder sozial relevante Kenngrößen, nicht einbezogen, und auch von einer Währung für das Glück und die Tugend des Aristoteles ist keine Rede. Deshalb fließen diese Themen auch nicht in die Performancemessung ein und werden somit auch in der Strategieplanung oft vernachlässigt. Eine marktwirtschaftlich orientierte Wirtschaftsordnung wird nur dauerhaft funktionieren, wenn Tätigkeiten unterbunden werden, welche durch das Externalisieren von Kosten gefördert werden. Reife und erfahrene Volkswirtschaften zeichnen sich dadurch aus, dass sie Kosten und Erträge internalisieren,⁵⁷ das heisst, sie reduzieren die Wirtschaft nicht auf den Gewinnbegriff, der nur aufgrund künstlicher, von Menschen ausgehandelter Konventionen zustande kommt.

Diese Beispiele sollen, einmal mehr, nicht die Notwendigkeit von Rechnungslegungssystemen in Frage stellen. Sie sollen aber das Bewusstsein für ihre Grenzen schärfen. Zu sehr werden die Rechnungslegungssysteme unreflektiert zu einer höheren, natürlichen (stöchiometrischen, naturgesetzlich determinierten) Wahrheit emporgehoben. Dabei wird vergessen, dass sie von Menschen gemacht sind und dass, wenn Normen gesetzt werden, implizit auch Werte vorgegeben werden. Und wehe dem, der sich später solchen Normen nicht unterwirft.

5.4 «Non est salus extra ecclesiam»

Die Kirchengeschichte weist spannende Parallelen zu den allgemein akzeptierten Rechnungslegungsstandards auf. Die «GAAPs» dieser Welt lösen sozusagen die Konzile von früher ab. Auch hier wurde von Menschen festgelegt, was der richtige Glaube sein soll, nicht die innere Glaubenssubstanz war entscheidend. In Nizäa wurde im Jahre 325 nach Christus unter Kaiser Konstantin der Streit, ob der Mensch Jesus auch eine göttliche Natur habe, gegen Arius entschieden. Somit hat Kaiser Konstantin aus politischen Gründen wesentlich mitbestimmt, was der allgemein akzeptierte Glaube sein soll: Jesus habe auch eine göttliche Natur und sei eine der drei Personen der göttlichen Dreifaltigkeit. Dieser Entscheid hätte auch anders, nämlich zu Gunsten von Arius ausfallen

57 Vgl. auch Gray John: Die falsche Verheissung; Fischer 2002.

können, was zu einer andern Entwicklung der Glaubensgeschichte geführt hätte.⁵⁸ Und auch hier galt: Wehe dem, der sich solchen Normen nicht unterwarf.

Bereits im 3. Jahrhundert nach Christus verkündet Bischof Cyprian von Karthago, dass allein die Kirche das Heil der Menschen gewährleisten kann: «Extra ecclesiam non est salus.»⁵⁹ Auch hier lassen sich Parallelen finden. Milton Friedman vertritt die Meinung: «The business of business is business and the social responsibility of business is to increase its profits.» Diese bereits 1970 im «New York Times Magazine»⁶⁰ geäußerte Ansicht hat ihm viele Anhänger und schliesslich auch den Nobelpreis eingebracht. Diese Denkhaltung ist jedoch nicht weise, sie reduziert das Handeln auf eine leicht manipulierbare künstliche Grösse. Verglichen mit der Kirchenmeinung im 3. Jahrhundert sagt sie: «Salus non est extra lucrum machinatum» (lucrum Gewinn, machinare künstlich bewerkstelligen). Dem sind Denkhaltungen gegenüberzustellen, die das Wirtschaften nicht als Selbstzweck isolieren, sondern dieses als Zweck für etwas Gesamtes sehen. Aristoteles hat schon in seiner nikomachischen Ethik die Politik, also das gemeinsame Ganze, als die wichtigste und allen andern übergeordnete Wissenschaft bezeichnet. Ihr unterstehen auch die angesehensten Künste wie z. B. die Feldherrnkunst, die Wirtschaft oder die Redekunst.⁶¹ Eine solche Denkhaltung fördert die Externalisierung nicht im gleichen Masse wie diejenige von Friedman und sie stärkt zudem demokratische Grundstrukturen. An dieser Stelle soll nicht diskutiert werden, ob die Accountingsysteme Milton Friedman beeinflusst haben, den Gewinn zu heroisieren, oder ob Milton Friedman Motor des heutigen Übereifers anglosächsischer Accountingsysteme ist, welche die Suche nach dem nicht existierenden wahren Finanzgewinn zusehends intensivieren. Die IFRS[®] sind dabei bald bei 3000 Seiten angekommen, vor wenigen Jahren waren es noch weniger als 1500 Seiten. Hier besteht in der Tat die von Jürgen Habermas beschriebene Gefahr, dass sich Submärkte mit ihren Mechanismen verselbständigen.

58 Dahlheim Werner: Die Antike; Verlag NZZ 1994.

59 Dahlheim Werner: Die Antike; Verlag NZZ 1994.

60 Siehe auch Binswanger Christoph in: Die Glaubensgemeinschaft der Ökonomen; Gerling Akademie Verlag 1998.

61 Aristoteles: Nikomachische Ethik; 4. Jh. v. Chr.; Reclam.

6. Accountability of Accountants

6.1 Es gibt keine Überwahrheit

Die Überlegungen in den vorherigen Kapiteln legen nahe, dass es kaum möglich sein wird, die Nachhaltigkeit mit ihren drei Kernaspekten, der wirtschaftlichen, ökologischen und sozialen Nachhaltigkeit, in einem Bild abzubilden, das der Realität entspricht und als solide Entscheidungsgrundlage für verschiedene Anwendergruppen dient. Accounting wird punktuell weitere Aspekte berücksichtigen oder präzisieren können, aber es wird nie gelingen, alle Aspekte umfassend und ausgewogen einzubauen. Schon gar nicht gelingen kann der Versuch, eine zentrale Kennzahl zu eruieren, die wie bisher der Gewinn als Basis für die Bewertung dienen wird. Es wurde auch deutlich, dass verschiedene Parallelsysteme notwendig sind, damit alle drei Nachhaltigkeitsaspekte abgedeckt werden können. Aber auch mit idealen Kombinationen wird es nicht gelingen, perfekte Entscheidungsgrundlagen in Richtung «Sustainable Development» zu schaffen. Es wurde auch deutlich, dass das «Externalisieren» ein dem Accounting inhärentes Grundproblem ist, dass es aber nicht Aufgabe des Accounting allein sein kann, Kostenwahrheit zu fördern, sondern dass dies auch Aufgabe des Gesetzgebers ist. Der Weg hin zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bild ist schmerzhaft und er wird nie enden. Wichtig ist deshalb, dass man nicht nach einer Überwahrheit sucht, denn diese gibt es nicht.

6.2 Werthaltung der Standard-Setter und Accountants

Implizit wird davon ausgegangen, dass Standard-Setter dem «True and Fair View»-Ziel in allen ihren Überlegungen, Anträgen und Abstimmungen verpflichtet sind. Diesem Ansinnen steht jedoch entgegen, dass weder die Wirtschaft noch die Rechnungslegung stöchiometrischen, quantitativen Gesetzen unterliegen und somit stets der Gefahr der Dogmatisierung ausgesetzt sind. Auch deshalb kann der «True and Fair View» als ein nicht zu erreichendes Ziel bezeichnet werden. Der «True and Fair View» ist immer nur im Sinne der durch das Verhalten der Standard-Setter und der ihrem Verhalten zugrunde liegenden Werthaltung (Moral) zu verstehen. Der Blick bleibt immer getrübt durch die von Menschen gemachten Konventionen, die nie frei von verzerrenden Einflüssen und Willkür sein können.

Die Problematik, dass Standard-Setter keine neutrale Instanz sein können, sondern eine bestimmte Werthaltung vertreten (weil es anders gar nicht geht, nicht weil sie böse Absichten hätten), wird zu wenig thematisiert. Den neutralen, wertneutralen Standard-Setter und Accountingexperten gibt es nicht, hat es nie gegeben und wird es nie geben. Werthaltungen und Gefühle beeinflussen z. B. massgeblich die gesamten Bewertungsfragen und die Aktivierungsthematik. Deshalb müssen sich Standard-Setting-Organisationen und Accountants vermehrt mit ihren Werthaltungen und Gefühlen im Sinne einer ethischen Reflexion auseinandersetzen. Daraus könnte sich dann z. B. folgende «True and Fair View»-Optik ergeben: Die Jahresrechnung gibt ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage basierend auf denjenigen Themen, die wir Standard-Setter als wichtig erachtet haben, unter Ausschluss der Themen, die wir externalisiert haben, und derjenigen Ereignisse, die wir nicht in finanzielle Form gießen konnten oder wollten.

6.3 Accountability

Jahr für Jahr, oft Quartal für Quartal müssen Unternehmen und Organisationen ihre Jahresrechnung veröffentlichen. Das Jahresergebnis wird im Rahmen des «Financial Accounting» aufbereitet und dargestellt. Aber dies greift zu kurz. Denn Unternehmen und Organisationen müssen Rechenschaft darüber ablegen, dass der von ihnen erwirtschaftete «ökonomische» respektive «finanzielle» Mehrwert nicht auf Kosten von Dritten erzielt wurde und wie ein Unternehmen oder eine Organisation mit von ihm verursachten Nebenwirkungen umgeht. Das heisst: Unternehmen resp. Organisationen müssen umfassend Rechenschaft über die Gesamtheit der von ihnen ausgelösten Wirkungen ablegen, und sie müssen die Konsequenzen akzeptieren und dafür gerade stehen, das ist «Accountability». Wenn BP ein gutes Jahresergebnis erzielt, dann ist das für die Investoren eine gute Nachricht. Wenn zudem Arbeitsplätze geschaffen werden, Forschung betrieben wird, erneuerbare Energiequellen erforscht werden, dann sind das alles gute Nachrichten. Aber eben: Zur gesamten «Accountability» gehört auch, dass ungewollte Nebenwirkungen wie die Ölkatastrophe im Golf von Mexiko thematisiert werden, auch dafür trägt BP die Verantwortung.

Und somit sprengt «Accountability» den Rahmen dessen, was mit Accounting erfasst werden kann, es geht um die Übernahme der Verantwortung und um eine Rechenschaftspflicht in einem weiten Sinne. Bei der «Accountability des Accounting im Allgemeinen und der Accountants im Speziellen» geht es deshalb nicht in erster Linie um die Frage wie und was Accounting und Accountants zur Erfassung der Accountability von BP beitragen können, sondern wie es bei ihnen selber aussieht. Dasselbe wie für BP gilt nämlich auch für das Accounting und die Accountants. Die im zweiten Kapitel aufgelisteten enormen positiven Wirkungen des Accounting sind unbestritten, aber mit dem Accounting untrennbar verbunden sind auch die Werthaltung der Accountants und Standard-Setter sowie die Problematik des Externalisierens mit seinen negativen Auswirkungen auf die Nachhaltigkeit. Accountingsysteme induzieren Wirkungen, die in die Entscheidungen der realen Welt eingreifen und somit auch Einfluss auf die Qualität einer nachhaltigen Entwicklung haben. Dafür muss das Accounting gerade stehen und Verantwortung übernehmen. Das ist im Rahmen einer nachhaltigen Entwicklung der Kern der «Accountability» und nicht die Bemühungen, die Nachhaltigkeit richtig abbilden zu können, was nie gelingen wird.

Darum ist eine kritische Reflexion der Wirkungen des Accounting im realen Leben entscheidend. Die Accountants tragen für die Wirkungen der von ihnen entwickelten und angewandten Accountingsysteme eine wesentliche Mitverantwortung, sie sind «accountable». Dieser Mitverantwortung müssen sie sich stellen, weshalb ein «Ongoing Rethinking und Relaunching» notwendig sind. Accountingsysteme sind, wie im fünften Kapitel dargelegt wurde, aus einem allgemeinen Bedürfnis der Menschen entstanden, und deshalb sind sie auch allgemein akzeptiert. Diese Qualifikation ist aber nicht auf ewig vergeben, sie muss stets von Neuem wieder erarbeitet werden. Accounting ist Teil einer politischen Ökonomie, also Teil einer Wirtschaft, und muss deshalb über seinen Beitrag zur gesellschaftlichen Entwicklung Auskunft geben. Dazu gehören die Darstellung der gewollten Wirkungen und ungewollten Nebenwirkungen sowie die deswegen notwendige Güterabwägung. Deshalb muss die ethische Reflexion zur Gewohnheit werden.

Was auch immer die Ergebnisse der periodischen kritischen Reflexion unter Berücksichtigung der Anforderungen einer nachhaltigen Entwicklung sein werden, eines ist klar: Gäbe es kein Accounting, wir müssten es sofort erfinden, denn jede gesellschaftliche Entwicklung braucht Accountingsysteme.

Der Autor dankt den Herren Norbert Wartmann und Norbert Egli für die sorgfältige Durchsicht und ihre äusserst wertvollen fachlichen und sprachlichen Anregungen.

Literatur

- Aristoteles** (1996): Nikomachische Ethik; 4. Jh. v. Chr.; Reclam.
- Binswanger, Hans Christoph** (1991): Geld & Natur; Edition Weibrecht in K. Thienemanns Verlag.
- Binswanger, Christoph** (1998): Die Glaubensgemeinschaft der Ökonomen; Gerling Akademie Verlag.
- Böckli, Peter** (2009): Schweizer Aktienrecht; Schulthess, 4. Auflage.
- Dahlheim, Werner** (1994): Die Antike; Verlag NZZ.
- Dürrenmatt, Friedrich** (1998): Philosophie und Naturwissenschaft; Diogenes.
- Fluri, Edgar** (2009): Wirtschaftsprüfung Einführung und Grundlagen HS.
- Gray, John** (2002): Die falsche Verheissung; Fischer.
- Habermas, Jürgen** (1995): Theorie des kommunikativen Handelns; Suhrkamp.
- Heri, Erwin** (2008): Der Markt und seine «Fair Values»; Basler Zeitung 2. Juni 2008.
- Manser, Bruno** (2004): Tagebücher aus dem Regenwald; CMV.
- Meyer, Conrad** (2008): Fair Values Fluch oder Segen? Magazin Verwaltungsrat, Bilanz und NZZ 9. Mai 2008.
- Müller, Kaspar** (2009): Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen; der Schweizer Treuhänder 4/09.

- Müller, Kaspar** (2008): Risk and Return von Kernkraftwerken.
- Müller, Kaspar** (2004): Ethische Anlagen im Finanzbereich – ein Widerspruch in sich? Gesellschaft für ethische Fragen.
- Pfaff, Dieter** (2008): Fair Value – Fluch oder Segen? NZZ 31. Mai/1. Juni 2008.
- Pieper, Annemarie** (2000): Einführung in die Ethik; Francke, 4. Auflage.
- Schaltegger, Stefan/Sturm, Andreas** (1992): Ökologieorientierte Entscheidungen im Unternehmen; Haupt.
- Schaltegger, Stefan/Müller, Kaspar/Hindrichsen, Henriette** (1996): Corporate Environmental Accounting; Wiley.
- Schwegler, Regina/Iten, Rolf**: True and Fair View Anforderungen an Informationen zu Umweltwirkungen.
- Sutter, Reto**: Buchführung Geschichte; Wikipedia.
- Infras** (2010): Anwendung auf Berichterstattung zur Umweltbelastung durch Konsum und Produktion; Zwischenbericht Infras.
- Swiss GAAP FER** (2009): Erläuterungen, Illustrationen und Beispiele; Lehrbuch; Meyer Conrad (Hrsg.); Verlag SKV.
- UNCTAD** (2004): A Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators; United Nations.
- Wackernagel, Mathis/Rees, William** (1997): Unser ökologischer Fussabdruck; Birkhäuser.
- WWF** (2010): Living Planet Report.