



# Sustainable Performance Accounting

Nachhaltigkeitsleistungen und -risiken von Unternehmen bilanzieren

POSITIONSPAPIER

ZUR

WISSENSCHAFTSKONFERENZ 2022

Autoren:

Jenny Lay-Kumar, Andreas Heck, Juliana Walkiewicz, Christian Hiß

## Positionspapier zur Wissenschaftskonferenz 2022:

*Sustainable Performance Accounting* bezeichnet eine neue Axiomatik der betriebswirtschaftlichen Rechnungslegung, die von Christian Hiß, Dr. Jenny Lay-Kumar, Juliana Walkiewicz und Dr. Andreas Heck im Rahmen der Forschungstätigkeiten der Regionalwert AG Freiburg zur Diskussion gestellt wird.

Unternehmensbilanzen sollen die Ertrags- und Vermögensverhältnisse von Unternehmen realistisch abbilden, sowohl in der internen als auch in der externen Rechnungslegung und Berichterstattung. Die Erfolgsrechnung mit der herkömmlichen Gewinn- und Verlustrechnung und Bilanz verengt den Unternehmenserfolg auf klassisch finanzielle Werte, bildet jedoch die Leistungen und Risiken eines Unternehmens im Hinblick auf nachhaltiges Wirtschaften nicht hinreichend ab (Lay-Kumar u. Gräslund, 2021; Breyer u. Kolmar, 2010). *Sustainable Performance Accounting* (SPA) hat das Ziel, ESG-Faktoren (*Environmental, Social, Governance*) in der betrieblichen Erfolgsrechnung und Bilanz zu operationalisieren und offen zu legen. SPA setzt auf die Vorarbeiten aus *Richtig rechnen* und *QuartaVista* auf.

In den vergangenen Jahrzehnten hat sich über einige Novellierungsstufen hinweg eine komplexe und standardisierte Dokumentations- und Darstellungsstruktur in der Rechnungslegung entwickelt. Gegenwärtig wird im Zuge der erforderlichen Transformation der Wirtschaft zu mehr Nachhaltigkeit über die Erweiterung der Berichterstattung um Faktoren nachhaltigen Wirtschaftens diskutiert. Erste ordnungspolitische Vorschläge, wie die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) und die EU-Taxonomie für nachhaltige Aktivitäten wurden veröffentlicht und befinden sich im Konsultationsprozess zur Standardisierung (European Commission, 2022; DRSC, 2021). Zum jetzigen Zeitpunkt zielen die Regelwerke auf das nicht-finanzielle Reporting im Sinne eines standardisierten Nachhaltigkeitsberichtes ab (European Commission 2022).

Die folgenden Ausführungen erläutern einen bisher wenig ausgearbeiteten Weg, nachhaltiges Wirtschaften direkt zum Gegenstand der unternehmerischen Erfolgsrechnung zu machen. In dem Projekt *QuartaVista: Navigationssysteme für wertorientierte Unternehmen* hat ein Konsortium an Expertise- und Experimentierpartner unter Führung von SAP SE aufgezeigt, dass es methodisch und technisch möglich ist, ökologische, soziale, wissensbezogene und regionalökonomische Leistungsfaktoren in die unternehmerische Erfolgsrechnung zu integrieren und schließlich in der Buchhaltung und Bilanz transparent zu machen (Projekt Quarta Vista, 2021). *QuartaVista* wurde gefördert vom Bundesministerium für Arbeit und Soziales im *Rahmen der Initiative Neue Qualität*

Die zugrunde liegende Logik und Axiomatik wurden einige Jahre zuvor für die Landwirtschaft entwickelt. *Richtig rechnen in der Landwirtschaft* stellt die These auf, dass bereits erbrachte betriebliche Leistungen für nachhaltiges Wirtschaften in den Daten und Informationen des Rechnungswesens versteckt vorhanden sind und mit Methoden der klassischen Rechnungslegung erfasst und detaillierter dargestellt werden können. Die andere Seite der Medaille zeigt sich in der heutigen Effizienzwirtschaft, die durch Externalisierung zwar günstig produzieren kann, sie aber Risiken, Verluste und Schäden an den ökonomischen Grundlagen erzeugt, die die betrieblichen Produktionsbedingungen langfristig negativ beeinträchtigen und somit neue betriebswirtschaftliche Ineffizienzen hervorbringt (Tol, 2010; Arrow, 1970; Cigano, 2014). Nicht-nachhaltiges Wirtschaften und die Externalisierung von Schäden und Risiken betreffen somit nicht ausschließlich die Sphären von Ökologie, Gesellschaft und Volkswirtschaft, sondern die Unternehmen – und die Betriebswirtschaft – selbst (Breyer u. Kolmar, 2010). Eine konsequente Anwendung der Offenlegungspflicht sämtlicher betrieblicher Risiken müsste dazu führen, dass diese meist versteckten Risiken in der Bilanz dargestellt werden. Das betrifft vor allem ökologische und soziale Werte. Aus Sicht der Autor:innen entspräche dies einer sachgerechten Spiegelung der ganzheitlichen Vermögens- und Ertragslage eines Unternehmens (Handelsgesetzbuch § 238); denn Risiken, egal welcher Art, müssen ihre Berücksichtigung im Reporting finden, sofern sie bekannt sind und die Produktivität eines Unternehmens beeinträchtigen können.

Die Überführung von ESG-Leistungen und -Risiken in die gewöhnliche Erfolgsrechnung erfolgt anhand klassischer betriebswirtschaftlicher Verfahren: es müssen die Vorgaben der Grundsätze ordnungsgemäße Buchführung (GoB) eingehalten werden und die Vorgänge über Belege nachvollziehbar sein (Hiß, 2015; RWAG Freiburg, 2021). Ihre Zuordnung muss systematisch und transparent erfolgen. Aufwände für nachhaltiges Wirtschaften sind in die Gewinn- und Verlustrechnung aufzunehmen; Risiken sind über Rückstellungen einzubringen (Hiß, 2015; RWAG Freiburg, 2021). *Richtig rechnen* schlägt weiter vor, neue Vermögensarten, die sich aus ökologischen und sozialen Nachhaltigkeitsleistungen ergeben, in Ansatz zu bringen und sie in die Bilanz aufzunehmen. Dazu wird der Kontenplan – die Unternehmens-DNA – erweitert um Vermögenskonten, die die Dimensionen Umwelt, Gesellschaft und Regionalökonomie abbilden (Hiß, 2015).

*QuartaVista*® greift die Methodik aus *Richtig rechnen* auf und entwickelt sie weiter. Unternehmenserfolg wird in den vier Dimensionen Ökologie, Soziales, Wissen und Finanzen

Sustainable Performance Accounting

Lay-Kumar, J.; Heck, A.; Walkiewicz, J.; Hiß, C.: Positionspapier zur Wissenschaftskonferenz 2022

abgebildet, was grob der Klassifikation in ESG-Faktoren der EU-Taxonomie entspricht (Projekt QuartaVista, 2021; European Commission, 2022). Es handelt sich um eine Leistungsmessung, die bei einer mikroökonomischen Inside-Out Perspektive ansetzt und an die klassischen Instrumente der Betriebswirtschaftslehre anschließt (RWAG Freiburg, 2021; Walkiewicz et al., 2021). Die Projektergebnisse zeigen, dass ein Großteil der benötigten Daten für die erweiterte Erfolgsrechnung im gesamten Rechnungswesen und anderen betrieblichen Dokumentationen bereits vorliegt bzw. über Schnittstellen eingespeist werden kann (RWAG Freiburg, 2021).

Diese Leistungsmessung grenzt sich methodisch von Ansätzen wie True Cost und Full Cost Accounting ab, die die Integration von – insbesondere negativen – Externalitäten in die Unternehmensbilanz, bzw. die Produktpreise, anstreben (Eosta et al., 2017; Gaugler u. Michalke, 2017). Diese gehen von einer Makroperspektive aus, mit der Bewegungsrichtung Outside-In (Burrit u. Schaltegger, 2010; Walkiewicz et al., 2021). Es handelt sich dabei um eine ex-post Betrachtung, bei der die Schäden bereits entstanden sind und als anfallende Kosten zur Schadensbehebung bei den Verursachern auf Unternehmensseite internalisiert werden sollen. SPA hat ebenfalls Schnittmengen mit der Intangible-Forschung. (Lev, 2000; Andrew/Serres, 2012; Pastor et al., 2017. Diese behandelt die im Unternehmen geschaffene gesellschaftliche, wissensbezogene und ökologische Mehr- und Minderwerte als reine Externalitäten oder aber als finanziell nicht messbare Werte.

*QuartaVista* und *Sustainable Performance Accounting* gehen dagegen, in Anschluss an *Richtig rechnen* (Hiß, 2015, Hiß et al. 2019), von der Leistungsseite aus und schreiben den Leistungswerten positive wie negative Effekte auf das Betriebsvermögen zu (RWAG Freiburg, 2021). Leistungen zu bewerten und in der betriebswirtschaftlichen Erfolgsrechnung monetär in Ansatz zu bringen, ermöglicht Unternehmen die Bereitstellung von wichtigen Beiträgen zur Nachhaltigkeit und somit die Prävention von teuren Externalitäten und Ineffizienzen. Das Verfahren wurde im Projekt *QuartaVista* im Rahmen von Experimentierräumen in vier Unternehmen der Bio-Ernährungswirtschaft erprobt und in die SAP-Software Business By Design auf der Basis klassischer Kontenrahmen (SKR04) implementiert (Projekt Quarta Vista, 2021).

Die Autor:innen laden zur kritischen Diskussion und Reflektion der vorgestellten Axiomatik ein.

**Literatur:**

Andrews, Dan/Serres Alain de (2012, Intangible Assets, Ressource Allocation and Growth. A Framework for Analysis. OECD Economics Department Working Paper No. 989, Paris.

Arrow, Kenneth (1970). Political and economic evaluation of social effects and externalities. In: The analysis of public output. NBER, 1–30.

Breyer, Friedrich/Kolmar, Martin (2010). Grundlagen der Wirtschaftspolitik. 3. Aufl. Tübingen, Mohr Siebeck.

Burritt, Roger L./Schaltegger, Stefan (2010). Sustainability accounting and reporting: fad or trend? Accounting, Auditing & Accountability Journal 23 (7), 829–846.  
<https://doi.org/10.1108/09513571011080144>.

Cingano, Federico (2014). Trends in Income Inequality and its Impact on Economic Growth. OECD Social, Employment and Migration Working Papers (163).  
<https://doi.org/10.1787/5jxrjncwxv6j-en>.

DRSC - Deutscher Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (2021). Berichtspflichten über ökologische nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten der EU-Taxonomie-Verordnung. DRSC Briefing Paper. Online verfügbar unter <https://www.drsc.de/verlautbarungen/drsc-briefing-paper-zu-berichtspflichten-ueber-oekologisch-nachhaltige-wirtschaftstaetigkeiten-der-eu-taxonomie-verordnung-finale-vorgaben-der-delegierten-verordnung-zu-artikel-8-eu-tax-vo/>

Eosta/Soil & More/EY/Triodos Bank/Hivos (Hg.) (2017). True Cost Accounting in Finance, Food, and Farming. Online verfügbar unter <https://www.eosta.com/en/news/true-cost-accounting-pilot-calculates-hidden-impacts-of-food-on-people-and-planet>.

European Commission (2022). EU taxonomy for sustainable activities. Online verfügbar unter [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/sustainable-finance/eu-taxonomy-sustainable-activities\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/sustainable-finance/eu-taxonomy-sustainable-activities_en)

Gaugler, Tobias/Michalke, Amelie (2017). Was kosten uns Lebensmittel wirklich? Ansätze zur Internalisierung externer Effekte der Landwirtschaft am Beispiel Stickstoff. GAIA - Ecological Perspectives for Science and Society 26 (2), 156–157. <https://doi.org/10.14512/gaia.26.2.25>.

Hiß, Christian (2011). Nachhaltigkeitswerte im Geschäftsergebnis landwirtschaftlicher Betriebe. Masterarbeit.

Hiß, Christian (2015). Richtig rechnen! Durch die Reform der Finanzbuchhaltung zur ökologisch-ökonomischen Wende. München, oekom Verlag.

Hiß, Christian; Beckmann, Jörgen; Herzig, Christian; Gasser, Albert; Hiß, Michael; Jakob, Melanie; Strauß, Kristin (2019). Richtig Rechnen in der Landwirtschaft: Durchführung einer erweiterten Finanzbuchhaltung unter Einbeziehung der monetären Bewertung externer Effekte. Online verfügbar unter <https://www.regionalwert-ag.de/wp-content/uploads/2019/11/Projektbericht-Richtig-Rechnen.pdf>.

Lay-Kumar, Jenny/Gräslund, Karin (2021). Ertragskennzahlen der Nachhaltigkeit mit QuartaVista agil erproben, messen und weiterentwickeln. Brand, L., Gräslund, K., Kilian, D., Krcmar, H., Turowski, K. & Wittges, H. (Hrsg.): Proceedings of the SAP Academic Community Conference 2021 DACH – Bridging sustainability & digital innovation, 184-206.

Sustainable Performance Accounting

Lay-Kumar, J.; Heck, A.; Walkiewicz, J.; Hiß, C.: Positionspapier zur Wissenschaftskonferenz 2022

[https://www.events.tum.de/custom/media/ACC\\_DACH\\_2021/Konferenzband/acc2021\\_konferenzband\\_final.pdf](https://www.events.tum.de/custom/media/ACC_DACH_2021/Konferenzband/acc2021_konferenzband_final.pdf).

Lev, Baruch (2001), Intangibles: Management, Measurement and Reporting. Brookings Institution Press. Vol. 36, issue 4, 501-503, Washington DC.

Pastor, Damian/Glova, Jozef/Liptak, Frantisek/Kovac, Viliam (2017). Intangibles and methods for their valuation in financial terms: Literature review. Intangible capital. Vol. 13, no. 2, 387-410, Terrassa, Spain.

Projekt QuartaVista® (2021). Abschlussbericht. Projektbericht der Konsortialpartner mit Berichtsteilen u.a. von SAP SE und Regionalwert AG Freiburg. Online verfügbar unter <https://www.quartavista.de/abschlussbericht>

RWAG Freiburg - Regionalwert AG Freiburg/ Lay-Kumar, Jenny/Hiß, Christian/Heck, Andreas/Fus, Emilie/Saxler, Johanna/Rohloff, Jonas/Metz, Axel/Mark, Carina (2021): Abschlussbericht QuartaVista, Berichtsteil Regionalwert AG Freiburg.

Tol, Richard S. J. (2010). The economic impact of climate change. Perspektiven der Wirtschaftspolitik 11 (Supplement), 13–37.

Walkiewicz, Juliana/Lay-Kumar, Jenny/Herzig, Christian (2021). The integration of sustainability and externalities into the “corporate DNA”: a practice-oriented approach. Corporate Governance: The International Journal of Business in Society ahead-of-print (ahead-of-print). <https://doi.org/10.1108/CG-06-2020-0244>.