

Autor:innen

- Prof. Dr. Knut Henkel / Hochschule Emden-Leer &
- Dr. Jenny Lay-Kumar / Regionalwert Research gGmbH (i. G.)

Sustainable Performance Accounting (SPA)

(Stand: 08.08.2022)

Inhalt

1. Methodik
2. Buchungsbeispiel
 - 2.1. Ausgangslage
 - 2.2. Lösung

1. Methodik

Sustainable Performance Accounting (SPA) bezeichnet eine neue Axiomatik der betriebswirtschaftlichen Rechnungslegung, die Nachhaltigkeit mit Methoden des klassischen Rechnungswesens in die Erfolgsrechnung integriert (Positionspapier SPA 2022).

Die Verknüpfung von a) Nachhaltigkeitsaussagen untereinander und b) mit anderen Teilen des Jahresabschlusses ist in den ESRS (Stand 4/2022) noch nicht ausreichend berücksichtigt, so dass der Charakter einer integrierten Berichterstattung noch nicht richtig zum Tragen kommt. Zudem ist die Frage, dass, wenn nun weitere bis zu 137 Nachhaltigkeitsinformationen ungefiltert Gegenstand des Lageberichtes werden, der Jahresabschluss und der Lagebericht inklusive des Nachhaltigkeitsberichtes noch richtig gelesen werden kann? Zumal der Jahresabschluss inklusive Lagebericht schon jetzt zum Teil als zu umfangreich eingestuft wird. Es kann so zu einem information overload der Stakeholder kommen und die gewünschte ESG-Steuerungswirkung nicht richtig zur Anwendung gelangen.

Daher sollten die Nachhaltigkeitsinformationen klar strukturiert, bewertet, monetarisiert und zunächst auf eine bzw. einige wenige Performance-Kennzahl(en) aggregiert werden. Gegenstand von SPA ist daher, die klassischen und etablierten Performance-Kennzahlen der reinen Finanzberichterstattung, wie z.B. Jahresüberschuss, EBIT oder Eigenkapitalrendite, den entsprechenden integrierten Performance-Kennzahlen gegenüberzustellen und auch im Lagebericht zu veröffentlichen. Dieses setzt voraus, dass Nachhaltigkeitssachverhalte mit ihren monetären Größen in einer separaten ESG-Buchhaltung erfasst werden. Gegenstand der ESG-Buchhaltung wäre dann also die Wesentlichkeit im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung, ohne jedoch die bereits in der F-Buchhaltung erfassten Sachverhalte. Durch die Gegenüberstellung beispielsweise des klassischen Jahresüberschusses mit dem integrierten Jahresüberschuss wird es eine (größere) Differenz

geben. Die Gründe für diese Differenz werden dann nach den drei Bereichen E, S und G kurz erläutert und zu weiteren Details der einzelnen Sachverhalte auf die entsprechenden Passagen des Nachhaltigkeitsberichtes und/oder des Anhangs des Jahresabschlusses verwiesen.

SPA besteht insgesamt aus fünf SPA-Anwendungsschritten:

- SPA1: Ermittlung der ESG-Sachverhalte
- SPA2: Bewertung der ESG-Sachverhalte
- SPA3: Buchung der ESG-Sachverhalte
- SPA4: Ermittlung der integrierten Performance-Kennzahl(en)
- SPA5: Erläuterung der Differenzen der Performance-Kennzahl(en)

Da ESG-Sachverhalte zum Teil auch bereits Gegenstand der klassischen Finanzberichterstattung sind, würde man durch SPA so zum einen eine bessere integrierte Berichterstattung erreichen. Zudem ermöglicht SPA eine drilldown-geführte Darstellung der Vielzahl von Nachhaltigkeitsinformationen. Ausgehend von der Erläuterung der Differenzen zwischen der nicht-integrierten und integrierten Performance-Kennzahl, kann man zielgerichtet bei den Nachhaltigkeitsangaben weitere Details nachlesen, die einem Stakeholder wichtig sind. So kann ein information overload der Stakeholder vermieden werden.

Für SPA muss die Bewertbarkeit der Nachhaltigkeitssachverhalte gegeben sein. Bestimmte ESRS-Standards sehen potentielle Auswirkungen vor, so dass diese bereits als Buchungsinformationen verwendet werden können. Noch gibt es jedoch nicht für alle ESG-Sachverhalte etablierte Bewertungsverfahren. Wir gehen aber davon aus, dass sich im Laufe der Zeit immer mehr Bewertungsverfahren für ESG-Sachverhalte in der Praxis etablieren. Auch das SPA-Paper enthält ein Vorschlag zur Bewertung von ESG-Sachverhalten. Jede Buchungsinformation, die im Laufe der Zeit dazukommt und in SPA integriert werden kann, erleichtert das Lesen des Jahresabschlusses und des Lageberichtes inklusive des Nachhaltigkeitsberichtes und erhöht die Informationsqualität i.S.d. ESRS E1.2.1 Tz. 25.

Wenn die eigentlichen Nachhaltigkeitsdaten erst einmal ermittelt sind und vorliegen, dürfte die Etablierung einer ESG-Buchhaltung kein großer Mehraufwand zu der bereits vorhandenen Finanzbuchführung sein. Insofern sollte die Anwendung von SPA eine weitere (vierte) Option für die Unternehmen sein, die die Vorteile von SPA sehen und anwenden wollen. Dies könnten beispielsweise in einem ersten Schritt Unternehmen sein, die durch die Anwendung von SPA das „GuV-Paradoxon nachhaltigen Wirtschaftens“ der klassischen Finanzberichterstattung beseitigen möchten. Mit dem Paradoxon meinen hier das zeitliche Auseinanderfallen in der GuV zwischen der Risikominderungsmaßnahme und dem erstmaligen Sichtbarwerden des Risikos, welche nachhaltige Unternehmen GuV-technisch in den ersten Jahren benachteiligt.

2. Buchungsbeispiel

2.1. Ausgangslage

Unternehmen B ist ein mittelständischer Zementhersteller mit 160 Beschäftigten. Folgende Informationen finden sich verteilt über den ganzen Jahresabschluss und Lagebericht inklusive des Nachhaltigkeitsberichtes. Unternehmen B weist für die Jahre 01 und 02 jeweils einen Jahresüberschuss von 1 Mio. € aus.

In Höhe von 5% der eigenen Belegschaft bildet Unternehmen B Auszubildende (Azubis) aus. Pro Azubi fallen dabei 13.612,50 € p.a. an Personalaufwand an. 25% des gesamten Personalaufwandes für Azubis entfällt auf Wissenserhalt im Unternehmen mit Blick auf die natürliche Mitarbeiterfluktuation.

Unternehmen B stellt jährlich 10.000t Zement in seinem - aus mehreren Produktionseinheiten bestehendem - Zementwerk her. Bei der Produktion einer Tonne Zement fallen in dem schon älterem Zementwerk 0,8t CO₂e an. Der Preis für CO₂e im Rahmen EU-Emissionshandel (EU

ETS) betrage – sowohl im Jahr 01 als auch 02 - 70 €/t CO₂e. Im Jahr 02 investiert Unternehmen B 2,5 Mio. € in eine moderne CO₂-Filteranlage, welche über 25 Jahre abgeschrieben wird. Durch diese Filteranlage kann der CO₂-Ausstoß um die Hälfte reduziert werden und liegt mit 0,4t CO₂e pro produzierter Tonne Zement nun sogar unter den technischen Bewertungskriterien von 0,489t CO₂e gemäß Umweltziel 1 der TaxonomieVO.

Immer wieder wird Unternehmen B Preisabsprachen mit anderen Zementherstellern vorgeworfen, ohne dass ein konkretes Verfahren eingeleitet wurde. Entsprechende Gerüchte kamen auch wieder im Geschäftsjahr 01 durch einen investigativen Artikelbeitrag in einem renommierten Nachrichtenmagazin auf. Trotz der Einführung entsprechender interner Governance-Strukturen geht die Geschäftsführung davon aus, dass diese reputationsschädigende Außendarstellung über einen längeren Zeitraum 10% an Umsatz- und damit Produktionseinbußen zur Folge hat. Ein Szenario könnte sein, dass aufgrund dieser möglichen Entwicklung eine Produktionseinheit, die ungefähr 10% der Kapazität darstellt, zukünftig für die Produktion nicht mehr benötigt wird. In diesem Fall wäre eine außerplanmäßige Abschreibung dieser einen Produktionseinheit um 100.000 € auf den Restverkaufswert von 30.000 € die buchhalterische Konsequenz. Für eine Berücksichtigung in der Finanzberichterstattung ist der Sachverhalt laut Aussage des Wirtschaftsprüfers noch nicht konkret genug.

Stellen Sie eine SPA-konforme Berichterstattung für die Jahre 01 und 02 für die Performance-Kennzahl „Jahresüberschuss“ dar. Auf latente Steuer soll aus Vereinfachungsgründen verzichtet werden.

2.2. Lösung

SPA1: Ermittlung von ESG-Sachverhalten

- E: Die Emission von CO₂ bei der Produktion sowie die Anschaffung eines Filters zur Reduktion der CO₂ Emissionen fallen in die Kategorie „Klimaschutz“ und sind somit Gegenstand eines E-Sachverhaltes. Die relevante Leistungskennzahl ist Anzahl an Tonnen an CO₂-Äquivalenten (CO₂e/t).
- S: Die Ausbildung von Azubis sind der Kategorie „Wissenserhalt“ zuzuordnen und stellen somit einen S-Sachverhalt dar. Die Azubiquote bildet hier die wichtigste relevante Leistungskennzahl.
- G: Der durch die Diskussion über eine mögliche Kartellbildung befürchtete Reputationsschaden fällt unter die Kategorie „wettbewerbswidriges Verhalten“ und stellt insofern einen G-Sachverhalt dar. Der Rückgang der Produktionskapazitäten ist hier der relevante Leistungsindikator.

SPA2: Bewertung der ESG-Sachverhalte

- E: Die anfängliche Monetarisierung der CO₂-Emission beläuft sich auf 560.000 € (10.000t CO₂e * 0,8t CO₂e/t * 70 €/t CO₂e). Die Halbierung der CO₂-Emission entspricht einem Betrag von 280.000 € (560.000 €/2). Die Filteranlage wird mit den Anschaffungskosten in Höhe von 2.500.000 € bewertet. Die jährliche Abschreibung beläuft sich auf 100.000 € p.a. (2.5000.000 € / 25 Jahre Nutzungsdauer).
- S: Die Ausbildungskosten für alle 8 Azubis (5% von 160 Mitarbeitern) belaufen sich auf insgesamt 108.900 € p.a. (8 Azubis * 13.612,50 € p.a.). Bei einer Ausbildungsquote von 5% liegt Unternehmen B bei der Wissenserhalt-Performance gemäß der SPA-Grenzwertsetzung (Ampelprinzip) im gelben Bereich. Entsprechend stellen 25% der gesamten Ausbildungskosten, also 27.225 € (108.900 € * 25%), einen nachhaltigen VG/VW im Sinne der SPA-Methodik dar.

- G: Bei 10% Produktionsrückgang ist eine entsprechende Produktionseinheit auf den Restverkaufspreis abzuschreiben, was einem Abschreibungsbetrag von 100.000 € entspricht.

SPA3: Buchung der ESG-Sachverhalte

F-Buchhaltung:

- Jahr 01:
 - E: Mangels einer bestehenden Außenverpflichtung darf keine CO₂-Rückstellung in der F-Buchhaltung eingestellt werden.
 - S: Für die Azubis wurde Personalaufwand in Höhe von 108.900 € gebucht.
 - G: Eine außerplanmäßige Buchwertabschreibung von Sachanlagen, wie hier von einer konkreten Produktionsanlage, können sich aufgrund von Absatzeinbrüchen durch veränderte Marktnachfrage – wie hier infolge eines Reputationsverlustes - grundsätzlich in der F-Buchhaltung ergeben. Allerdings sind diese im vorliegenden Fall für eine Erfassung in der F-Buchhaltung noch zu vage.
- Jahr 02.
 - E: Der Erwerb der neuen Filteranlage in Höhe von 2.500.000 € wird GuV-neutral unter Sachanlagen aktiviert und mit 1/25 im Jahr 02 in Höhe von 100.000 € (2.500.000 € / 25 Jahre) aufwandswirksam abgeschrieben.
Durch eine Erfassung der neuen Filteranlage und der damit zusammenhängenden Umsatzerlöse, CapEx und OpEx auf separaten (E-) Konten in der F-Buchhaltung, kann ein entsprechender Ausweis aller E-Sachverhalte sichergestellt werden und gleichzeitig auch Daten für eine taxonomiekonforme Berichterstattung i.S.d. CSRD i.V.m. EU TaxonomieVO generiert werden (→ SPA3a).
 - S: Für die Azubis wurde Personalaufwand in Höhe von 108.900 € gebucht.
 - G: ./.

ESG-Buchhaltung

- Jahr 01
 - E: Erfassung einer aufwandswirksamen CO₂-Rückstellung in Höhe von 560.000€ (→ SPA3c).
 - S: Aktivierung der Ausbildungskosten als immateriellen VG/VW in der ESG-Buchhaltung in Höhe von 27.225 € bei gleichzeitiger entsprechender Entlastung der GuV (→ SPA3b).
 - G: Aufwandswirksame Abschreibung in Höhe von 100.000 € auf die möglicherweise nicht mehr benötigte eine Produktionseinheit (→SPA3d).
- Jahr 02
 - E-Sachverhalt: Da durch die neue Filteranlage die Hälfte an CO₂ eingespart wird und der CO₂-Preis unverändert geblieben ist, kann die Hälfte der CO₂-Rückstellung in Höhe von 280.000€ (560.000/2) GuV-erhöhend aufgelöst werden (→ SPA3c).
 - S: Aktivierung der Ausbildungskosten als immateriellen VG/VW in der ESG-Buchhaltung in Höhe von 27.225 € bei gleichzeitiger entsprechender Entlastung der GuV (→ SPA3b).
 - G: ./.

SPA4: Ermittlung der integrierten Performance-Kennzahl

Aus den Tabellen 1 und 2 ergibt sich:

- Jahr 01
 - Jahresüberschuss_{INT} = 367.225 €;
 - Delta zu Jahresüberschuss = - 632.775 € (1 Mio. € - 0,367 Mio. €)
- Jahr 02
 - Jahresüberschuss_{INT} = 1.307.225 €;
 - Delta zu Jahresüberschuss = 307.225 € (1,307 Mio. € - 1 Mio. €)

SPA5: Erläuterung der Differenzen der Performance-Kennzahl

- Jahr 01: Erläuterung der integrierten Lage von Unternehmen B

	A	B	C	D
1	Jahr 01			
2	FESG	Sachverhalt	Betrag €	Referenzierung
3	F	Jahresüberschuss	1.000.000	GuV
4	S	Aktivierung Azubi-Kosten	27.225	S2-9* & Anhangsangabe zum Personalaufwand
5	E	CO ₂ -Rückstellung	-560.000	E1-17*
6	G	Außerplanmäßige Abschreibung Produktionseinheit	-100.000	G2-4*
7	INT	Jahresüberschuss_{INT}	367.225	

* Datenpunkte aus den ESRS-Standards (Stand 04/2022)

Tab. 1: Herleitung des Jahresüberschuss_{INT} für das Jahr 01

„Der Jahresüberschuss_{INT} des Jahres 01 beträgt 367.225 € und fällt 632.775 € niedriger aus als im Vergleich zum Jahresüberschuss. Wie aus Tab. 1 ersichtlich, entfällt dieser Unterschied jeweils auf einen E-, S- und G-Sachverhalt. Details zu den einzelnen ESG-Sachverhalten sind als Teil des Lageberichts Gegenstand konkreter Ausführungen im Nachhaltigkeitsberichts und zum Teil auch des Anhangs, auf die in der Tabelle referenziert werden (siehe Spalte D der Tab. 2). Aufwendungen für Azubis (S) in Höhe von 27.225 € wurden als immaterieller VG/WV in der ESG-Buchhaltung aktiviert. Der in der GuV erfasste Aufwand für Azubis ist der Anhangsangabe zum Personalaufwand zu entnehmen. Für die bei der Zementproduktion emittierten CO₂-Äquivalente (E) wurde eine Rückstellung in Höhe von 560.000 € in der ESG-Buchhaltung eingestellt. Zudem wurde eine außerplanmäßige Abschreibung in Höhe von 100.000 € auf eine Produktionseinheit vorgenommen. Hintergrund ist ein möglicher Nachfragerückgang und damit eine nicht mehr gegebene Auslastung dieser Produktionseinheit aufgrund eines Reputationsrisikos im Zusammenhang mit Berichten über angebliche Preisabsprachen (G).“

- Jahr 02: Erläuterung der integrierten Lage des von Unternehmen B

	A	B	C	D
1	Jahr 02			
2	FESG	Sachverhalt	Betrag €	Referenzierung
3	F	Jahresüberschuss	1.000.000	GuV
4	S	Aktivierung Azubi-Kosten	27.225	S2-9* & Anhangsangabe zum Personalaufwand
5	E	CO ₂ -Rückstellung	280.000	E1-17* & Anhangsangabe zu Abschreibungen
6	G	./.	./.	./.
7	INT	Jahresüberschuss_{INT}	1.307.225	

* Datenpunkte aus den ESRS-Standards (Stand 04/2022)

Tab. 2: Herleitung des Jahresüberschuss_{INT} für das Jahr 02

„Der Jahresüberschuss_{INT} des Jahres 02 beträgt 1.307.225 € und fällt 307.225 € höher aus als im Vergleich zum Jahresüberschuss. Wie aus Tab. 4 ersichtlich, entfällt dieser Unterschied auf zwei ESG-Sachverhalte. Details zu den einzelnen ESG-Sachverhalten sind als Teil des Lageberichts Gegenstand konkreter Ausführungen im Nachhaltigkeitsberichts und zum Teil auch des Anhangs, auf die in der Tabelle referenziert werden (siehe Spalte D der Tab. 2.). Aufwendungen für Azubis (S) in Höhe von 27.225 € wurden als immaterieller VG/VW in der ESG-Buchhaltung aktiviert. Der in der GuV erfasste Aufwand für Azubis ist der Anhangsangabe zum Personalaufwand zu entnehmen. Mit dem Erwerb einer neuen Filteranlage, die in der F-Buchhaltung aktiviert wurde, kann der CO₂e-Ausstoß um die Hälfte reduziert werden. Dies führt in der ESG-Buchhaltung zu einer GuV-erhöhenden Auflösung der korrespondierenden CO₂-Rückstellung (E) in Höhe von 280.000 €. Gegenläufig sind bei diesem Sachverhalt allerdings 100.000 € Abschreibungen auf die Filteranlage zu berücksichtigen. Details hierzu enthält die Anhangsangabe zu Abschreibungen.“