

**SCHÄFFER**  
**POESCHEL**

Péter Horváth\*

# **„Making green profitable“ – eine (neue) Aufgabe des Controllings?**

Vorbemerkung

- 1 Führungsziele im Wandel
- 2 Was ist „grün“?
- 3 Integration „grüner“ Themen ins Controlling
  - 3.1 Gesamtsystem der nachhaltigkeitsfokussierten Führung und Steuerung
  - 3.2 Sicherstellung der Umsetzung der Nachhaltigkeitsstrategie
  - 3.3 Performance Measurement zur Steuerung der ökologischen Nachhaltigkeit
- 4 Integrative Steuerung umweltbezogener Aufgaben

Literatur

---

\* Prof. Dr. Dr. h.c. mult. *Péter Horváth* ist emeritierter Ordinarius am Lehrstuhl für ABWL und Controlling an der Universität Stuttgart und Geschäftsführer der IPRI International Performance Management Institute gGmbH, Stuttgart.

## Vorbemerkung

„Making green profitable“ – das war kürzlich der prägnante Titel eines Sonderheftes vom Harvard Business Review, das sich mit den ökologischen Herausforderungen der Unternehmensführung auseinandersetzt.<sup>1</sup> Ins gleiche Horn stieß vorher auch der Konkurrent „MIT - Sloan Management Review“: „Sustainability as competitive advantage“ war der Titel des „Special Reports“.<sup>2</sup>

Die Titel machen deutlich, dass man hierbei ökologische Aktivitäten dem nachhaltigen ökonomischen Erfolg unterordnet. So sehen wir dies auch. Insofern handelt es sich bei der Herstellung des ökonomischen Bezugs für „grüne“ Themenstellungen nicht um eine grundsätzlich neue Controllingaufgabe. Dennoch gibt es damit verbunden eine wichtige Aufgabenerweiterung der Controllingaktivitäten. Hiermit will sich der folgende Beitrag auseinandersetzen.

## 1 Führungsziele im Wandel

Ungeachtet der Auffassungsunterschiede in Schrifttum und Praxis über Inhalt und Gestaltung der Controllingaktivitäten gibt es einen Kern der Übereinstimmung: Das Controlling wird als Führungsunterstützungsfunktion verstanden, die die zielorientierte koordinierte Steuerung des Unternehmens ermöglichen soll.<sup>3</sup> Als oberstes Unternehmensziel – auch darüber besteht im Kern allgemein Einigkeit – wird heute die nachhaltige finanzielle Existenzsicherung des Unternehmens gesehen.

Allerdings wird hierbei die Berücksichtigung der ökologischen und sozialen Auswirkungen des unternehmerischen Handelns von den Stakeholdern eingefordert. So gibt es z.B. eine Vielzahl gesetzlicher Normen zur Einhaltung von Umweltvorschriften. Dies gilt auch für den sozialen Bereich. Immer mehr Kunden, Nichtregierungsorganisationen aber auch der Kapitalmarkt fordern darüber hinaus die „freiwillige“ Einhaltung zusätzlicher Umwelt- und Sozialnormen. Die Unternehmen haben zunehmend erkannt, dass nachhaltiges Handeln langfristig entscheidende Wettbewerbsvorteile bringen kann.

„Nachhaltigkeit“ ist inzwischen zu einem floskelhaften Modewort verkommen. Notwendig ist daher zunächst eine Begriffsklärung. Die World Commission of Environment and Development der Vereinten Nationen hat 1987 dazu festgestellt, dass es darum geht, „die Bedürfnisse der gegenwärtig lebenden Menschen zu erfüllen, ohne dabei die Möglichkeiten künftiger Generationen in Frage zu stellen, deren eigene Bedürfnisse zu befriedigen.“<sup>4</sup>

Auf Unternehmen bezogen werden – üblicherweise – drei sich überlappende Dimensionen der Nachhaltigkeit unterschieden: die ökonomische, die ökologische und die soziale Dimension. Sie induzieren jeweils spezielle Führungsaufgaben (vgl. Abb. 1).

---

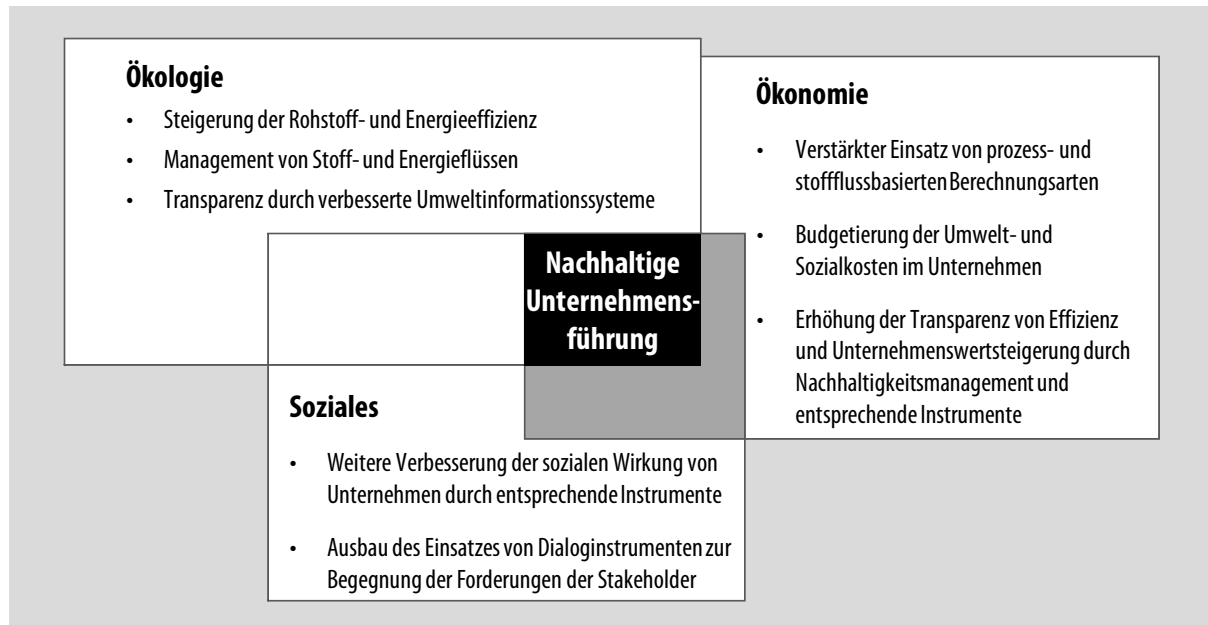
1 Vgl. HBR (2010).

2 Vgl. MIT (2009).

3 Vgl. Franz (1995).

4 Fiebig (2010).

Wir fokussieren im Folgenden auf die **ökologische Dimension** der Nachhaltigkeit. Dies zu betonen ist auch deshalb wichtig, weil im Schrifttum und in Diskussionen häufig unklar bleibt, welche Nachhaltigkeitsaspekte gemeint sind. Das Controlling muss funktional, organisational wie instrumental der skizzierten Komplexitätszunahme im unternehmerischen Zielsystem Rechnung tragen.



**Abb. 1:** Nachhaltigkeitsdimensionen und Führungsaufgaben im Zusammenhang

Wir wollen in diesem Beitrag von einer Grundannahme ausgehen: Die Realisierung „grüner“ Unternehmensziele kann Wettbewerbsvorteile schaffen.

Bei der argumentativen Begründung dieser These wollen wir uns auf Michael Porter stützen. Er hat schon frühzeitig auf die möglichen Wettbewerbsvorteile durch die Realisierung „grüner“ Themen hingewiesen, die durch zwei Aspekte profitabilitätssteigernd wirken.<sup>5</sup> Auf der einen Seite ermöglicht die sparsame Nutzung von Ressourcen Kostenvorteile. Auf der anderen Seite honoriert der Markt „grüne“ Produkte mit höheren Preisen.

Porter geht inzwischen soweit, dass er in der Schaffung von „shared value“ in der Gestalt von Aktivitäten „that enhance the competitiveness of a company while simultaneously advancing the economic and social conditions“ die kreative Erneuerung des Kapitalismus sieht.<sup>6</sup> Den Shared Value-Ansatz halten wir allerdings zu ein-dimensional, um als alleiniges Instrument „reinvent capitalism“ zu erreichen – wie Porter und Kramer schreiben.<sup>7</sup>

Dennoch, die Grundthese für diesen Beitrag scheint uns plausibel: Eine nachhaltige profitable Existenzsicherung für Unternehmen ist nur unter Integration „grüner“ Aspekte zu schaffen.

<sup>5</sup> Vgl. Porter/van der Linde (1995).

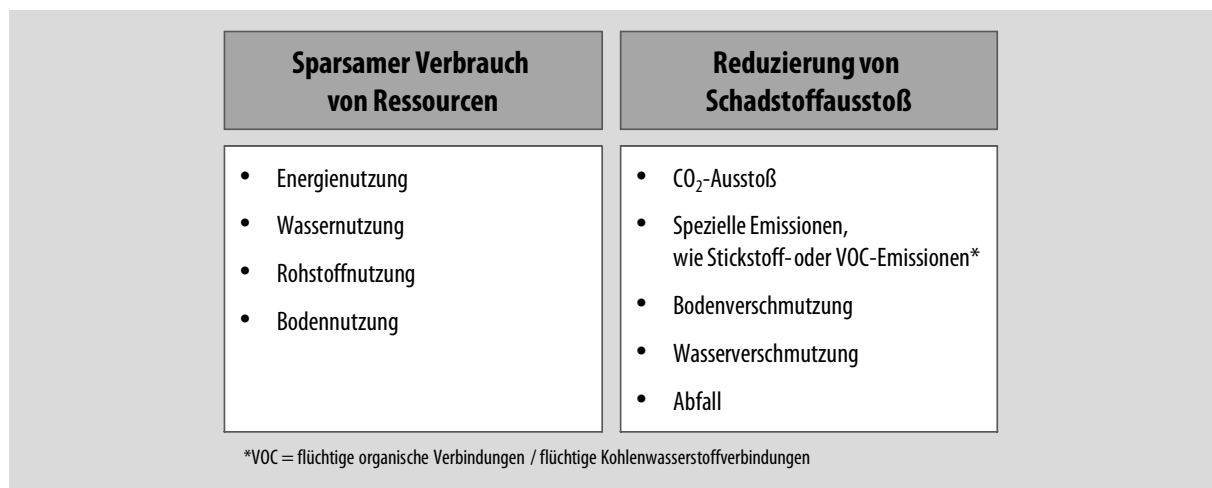
<sup>6</sup> Porter/Kramer (2011), S. 66.

<sup>7</sup> Vgl. Porter/Kramer (2011), S. 66.

Die Ergebnisse von der jährlich durchgeführten „Sustainability Innovation Global Executive Study“ belegen, dass die Unternehmen weltweit zunehmend höhere Aufmerksamkeit und Investitionen der Nachhaltigkeit widmen. In den meisten Fällen wird dies mit der Erwartung höherer Reputation und Profitabilität begründet. Die Studie weist sogar in die Richtung, dass bei erfolgreichen Unternehmen Nachhaltigkeitsinvestitionen bedeutend höher sind, als bei weniger erfolgreichen.<sup>8</sup>

## 2 Was ist „grün“?

Ökologische Themen als eine Säule der Nachhaltigkeit haben in der Unternehmenspraxis zwei Ausprägungen. Die erste Ausprägung umfasst den sparsamen Verbrauch von natürlichen Ressourcen. Die zweite stellt auf die Reduktion von das Ökosystem belastenden Schadstoffen ab (vgl. Abb. 2).



**Abb. 2:** Ausprägungen von „grün“

Zu allen Ausprägungen gibt es inzwischen eine reichhaltige, vor allem naturwissenschaftlich und volkswirtschaftlich geprägte Literatur. Was in der „Mainstream-BWL“ noch weitgehend fehlt, ist die Integration ökologischer Themen in den Führungs- und Steuerungsprozess. Diese Aussage soll den Wert der Publikationen betonen, die sich bereits frühzeitig dem Thema zugewandt haben. So ist Edeltraut Günther zuzustimmen, die ein „Umdenken in der BWL fordert“.<sup>9</sup>

Für die Einbeziehung von ökologischen Themen in den Wertschöpfungsprozess bieten sich für die Unternehmen drei sich ergänzende Schwerpunkte an:

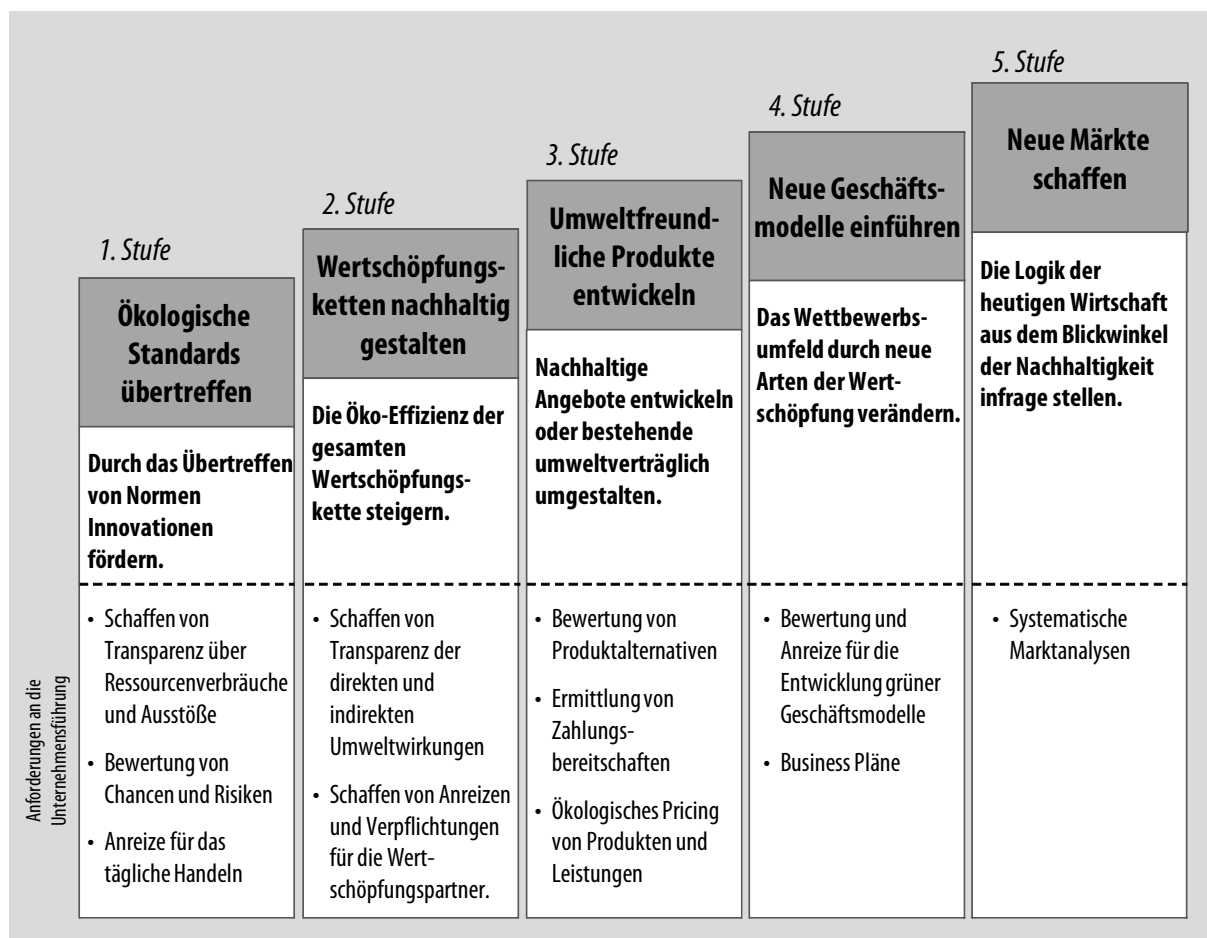
- „Grüne“ Gestaltung interner Unternehmensprozesse, um im Rahmen der eigenen Leistungserbringung möglichst ressourceneffizient und schadstoffarm zu agieren.

<sup>8</sup> Vgl. Haanaes et al. (2011).

<sup>9</sup> Vgl. Günther (2008), S. 1.

- Einflussnahme auf die „grüne“ Gestaltung der den internen Prozessen vorgelagerten Wertschöpfungsstrukturen, damit diese ihrerseits ressourceneffizient und schadstoffarm agieren.
- „Grüne“ Gestaltung von Produkten und Dienstleistungen, um einerseits Wettbewerbsvorteile zu generieren und andererseits nachgelagerten Stufen und Endverbrauchern eine „grüne“ Produktnutzung zu ermöglichen.

Die Hinwendung zu ökologischen Themen erfolgt in der Unternehmenspraxis in der Regel evolutionär. Es lassen sich hierbei **fünf Entwicklungsstufen** unterscheiden (vgl. Abb. 3).



**Abb. 3:** Die fünf Entwicklungsstufen der ökologischen Orientierung  
 Quelle: in Anlehnung an Nidumolu et al. (2009), S. 56

Für das Controlling ergeben sich daraus natürlich unterschiedliche stufenspezifische Aufgabenstellungen.

### 3 Integration „grüner“ Themen ins Controlling

Entsprechend unserer Grundannahme der „grünen“ Wettbewerbsvorteile sind Umweltziele und Umweltaktivitäten in das Controllingsystem zu integrieren. Daher unsere Forderung: Das Controlling hat dafür zu sorgen, dass hier keine „Insellösungen“ entstehen. Alle ökologischen Themen sind im Sinne einer Ziel-Mittel-Kette mit den ökonomischen und sozialen Zielen der Unternehmung zu verbinden. Wir sehen drei große Aufgabencluster:

- Schaffung eines Gesamtsystems der nachhaltigkeitsfokussierten Führung und Steuerung.
- Sicherstellung der Umsetzung der Nachhaltigkeitsstrategie.
- Aufbau eines Performance Measurement-Systems für die Steuerung der Nachhaltigkeit.

Wir wollen diese Schwerpunkte im Folgenden kurz behandeln.

#### 3.1 Gesamtsystem der nachhaltigkeitsfokussierten Führung und Steuerung

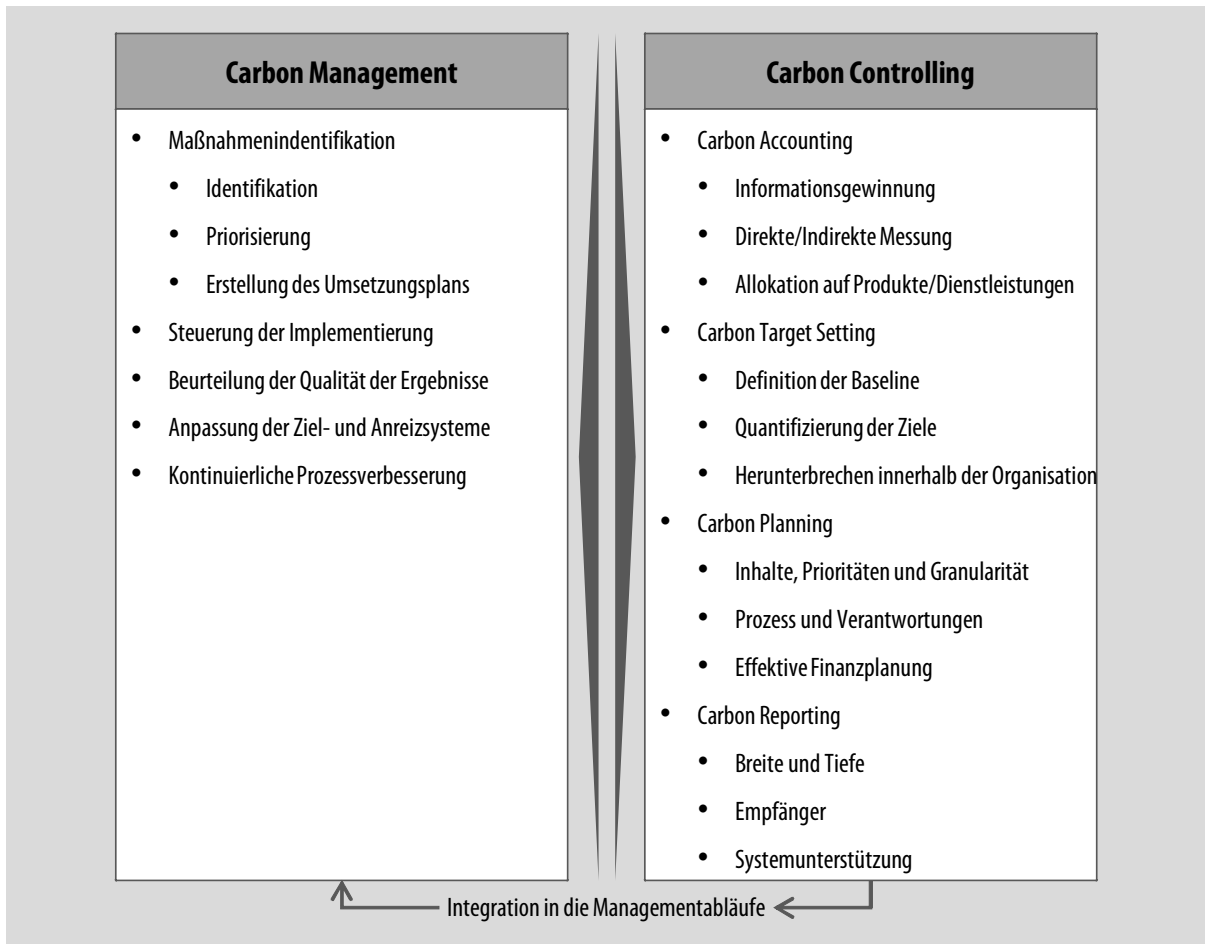
Gerade bei „grünen“ Themen ist die isolierte Beschäftigung mit Einzelaspekten weit verbreitet. Ein gutes Beispiel hierfür ist „**Carbon Accounting**“.<sup>10</sup> Sowohl Konsumenten wie die Öffentlichkeit generell interessieren sich zunehmend für den „Carbon Footprint“ von Produkten oder des ganzen Unternehmens. Unternehmen können auch von dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG) betroffen sein. Unter Carbon Accounting wird die Erfassung und Zurechnung von Treibhausgasemissionen verstanden, wobei die technisch-naturwissenschaftliche Dimension im Vordergrund steht. Ohne die Bedeutung des Carbon Accounting für die CO<sub>2</sub>-Reduzierung schmälern zu wollen, sei auf die Integrationsnotwendigkeit hingewiesen. Ein „Carbon Management“ bzw. ein „Carbon Controlling“ dürfen nicht losgelöst vom Managementprozess als Ganzes praktiziert werden. Der Lösungsvorschlag in Abb. 4 kann als Einstieg, nicht aber als „best practice“ empfohlen werden.

Notwendig ist ein ganzheitlicher Top-down-Ansatz, um alle Aspekte der Nachhaltigkeit strategiefokussiert bündeln zu können. Als Beispiel sei der Vorschlag von Epstein kurz referiert.<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> Vgl. z.B. ZfCM (2010).

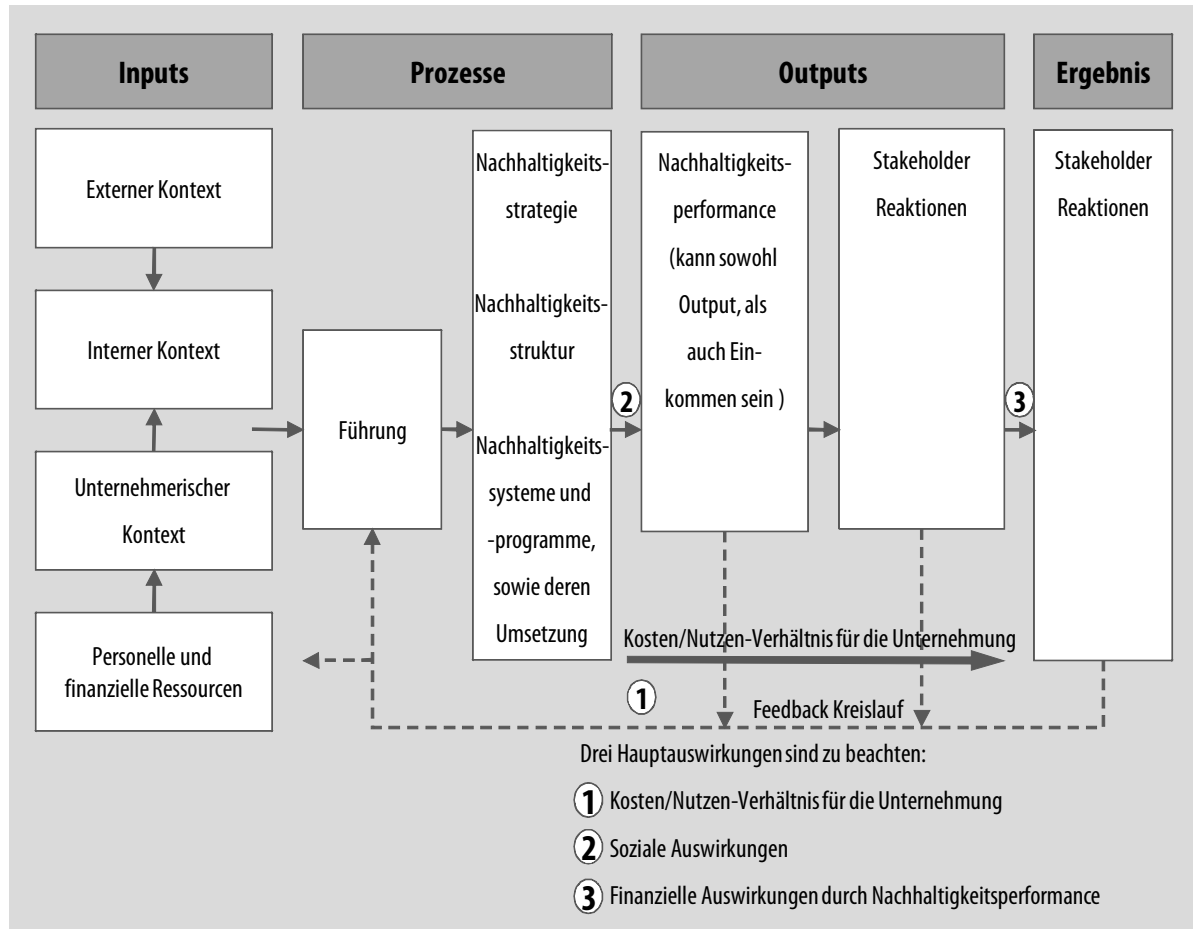
<sup>11</sup> Vgl. Epstein (2008), S. 45ff.



**Abb. 4:** Zusammenspiel von Carbon Management und Carbon Controlling  
 Quelle: Eitelwein/Goretzki (2010), S. 25

Abb. 5 stellt die wesentlichen Systembausteine im Überblick dar. Die für den Controller wichtigste Differenzierung in dieser Struktur ist die Unterscheidung zwischen finanziellem Zielergebnis und ökologischen und sozialen Zwischenergebnissen („Sustainability performance“), die erst über „Stakeholder reactions“ zum finanziellen Ergebnis führen. Pfeil 1 weist auf die Kosten und den Nutzen der Nachhaltigkeitsaktivitäten hin. Pfeil 2 („social impact“) zeigt deren Auswirkungen auf die „Nachhaltigkeitsperformance“ auf. Pfeil 3 schließlich markiert den Einfluss der Stakeholderreaktionen auf das finanzielle Zielergebnis. Der Zusammenhang sei an einem Beispiel erläutert. Die Reduzierung der Treibhausgasemissionen um einen bestimmten Prozentsatz ist eine messbare Nachhaltigkeitsperformance. Diese Leistung beeinflusst das Verhalten verschiedener Stakeholder wie Kunden, Lieferanten, Staat etc. Hieraus können indirekt positive finanzielle Konsequenzen entstehen, wie z.B. Mehrumsatz, Steuervergünstigungen etc. Der direkte Zusammenhang zwischen Umweltaktivitäten und finanziellem Ergebnis kann sich parallel dazu aus Kosten- und Erlösveränderungen ergeben.





**Abb. 5:** Gesamtsystem der nachhaltigkeitsorientierten Führung und Steuerung  
 Quelle: Epstein (2008), S. 46

Am Systemvorschlag von Epstein ist besonders hervorzuheben, dass er auf das nachhaltige finanzielle Ergebnis abzielt und hierbei zwischen direkten und indirekten Kosten- und Erlöswirkungen der nachhaltigkeitsorientierten Strategie unterscheidet. Damit entspricht er weitgehendst den Intentionen der Unternehmenspraxis.

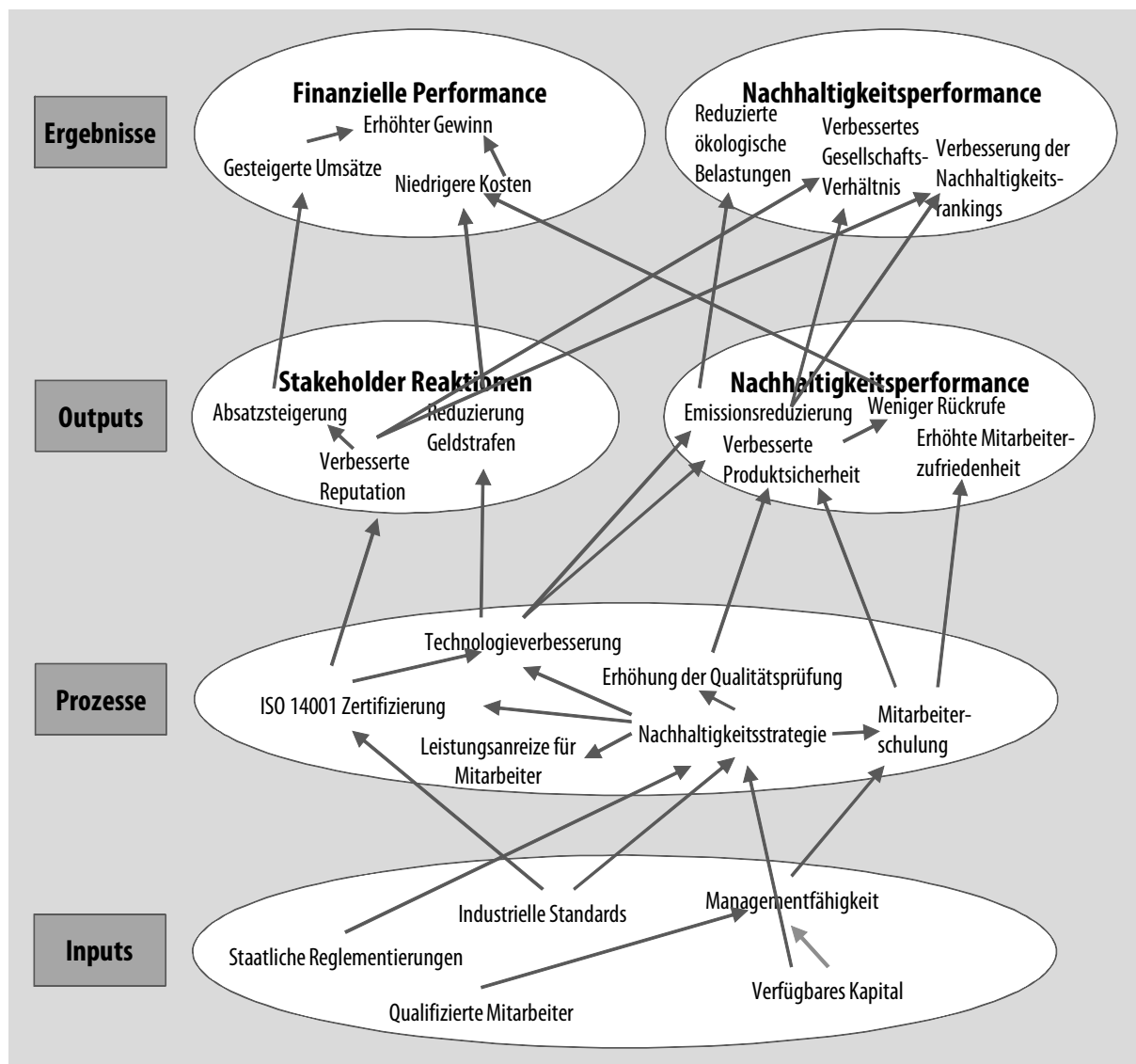
### 3.2 Sicherstellung der Umsetzung der Nachhaltigkeitsstrategie

Der Wert einer Strategie wird erst durch deren Umsetzung wirksam. Ein Systemvorschlag – wie der von Epstein – kann nur durch dazu geeignete Schritte der Konkretisierung realisiert werden.

Als Instrument der Strategieumsetzung haben sich die Strategy Map und die Balanced Scorecard<sup>12</sup> in der Unternehmenspraxis bewährt. Uns scheint dieses Instrumentarium sehr gut geeignet, die aktionsorientierte Transformation strategischer Ziele zu bewerkstelligen. Es gibt inzwischen mehrere Vorschläge zu „Greening the

<sup>12</sup> Vgl. Kaplan/Norton (1996) und (2004).

Balanced Scorecard“.<sup>13</sup> Im deutschen Sprachraum hat sich Schaltegger mit diesem Themen befasst.<sup>14</sup>



**Abb. 6:** (Beispielhafte) Ursache-Wirkungsbeziehungen im Nachhaltigkeitsmanagement  
Quelle: Epstein (2008), S. 167

Es geht zunächst darum, Ursache-Wirkungsbeziehungen zwischen finanziellem Ergebnis und Umweltaktivitäten herzustellen und abzubilden. Epstein macht dazu einen Vorschlag (vgl. beispielhaft Abb. 6). Allerdings erscheint uns dieser Vorschlag zu wenig aktionsorientiert. U.E. ist der Ansatz der Balanced Scorecard zweckdienlicher, weil er Zweck-Mittel-Ketten mit Aktivitäten verbindet.

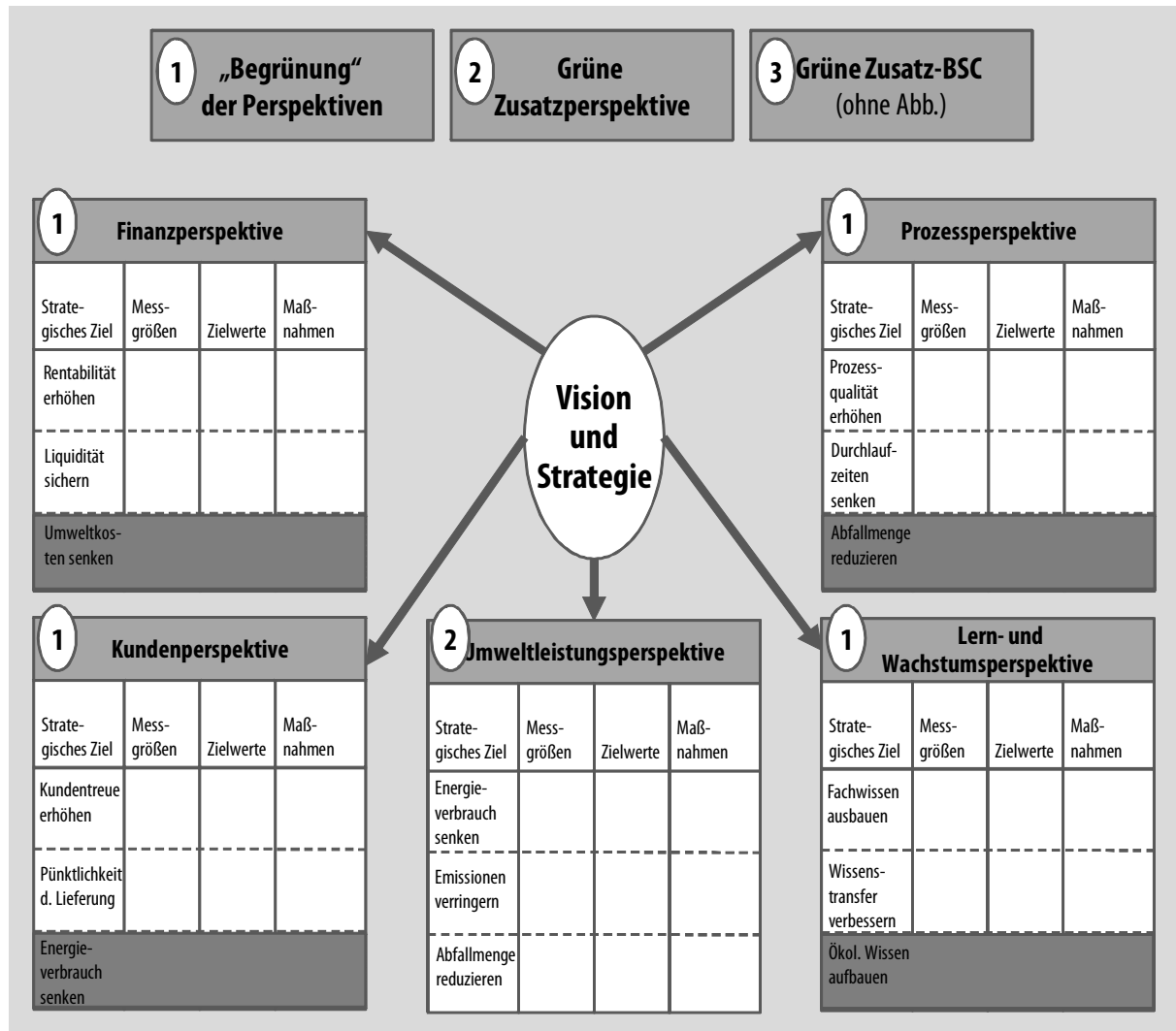
<sup>13</sup> Vgl. Lämsilnoto/Järvenpää (2010).

<sup>14</sup> Vgl. Schaltegger (2004).

Bei der Nutzung der Balanced Scorecard gibt es **drei Optionen**:

- Integration „grüner“ Ziele in die bestehenden vier klassischen Perspektiven.
- Erweiterung der Balanced Scorecard um eine Perspektive „Umwelt“.
- Konzeption einer eigenständigen „grünen“ Balanced Scorecard.

Im Sinne des Integrationsansatzes kommt die eigenständige „grüne“ Balanced Scorecard nicht in Betracht. Die beiden erstgenannten Ansätze sind gut geeignet, die Einbindung von Umweltzielen in die Unternehmensstrategie zu realisieren (vgl. Abb. 7).



**Abb. 7:** Optionen für eine „grüne“ Balanced Scorecard  
Quelle: ICV (2011), S. 14

### 3.3 Performance Measurement zur Steuerung der ökologischen Nachhaltigkeit

Zur Strategieumsetzung sind geeignete Messgrößen erforderlich. In Bezug auf ökologische Steuerungsgrößen hat das Controlling zwei gestaltende Aufgaben:

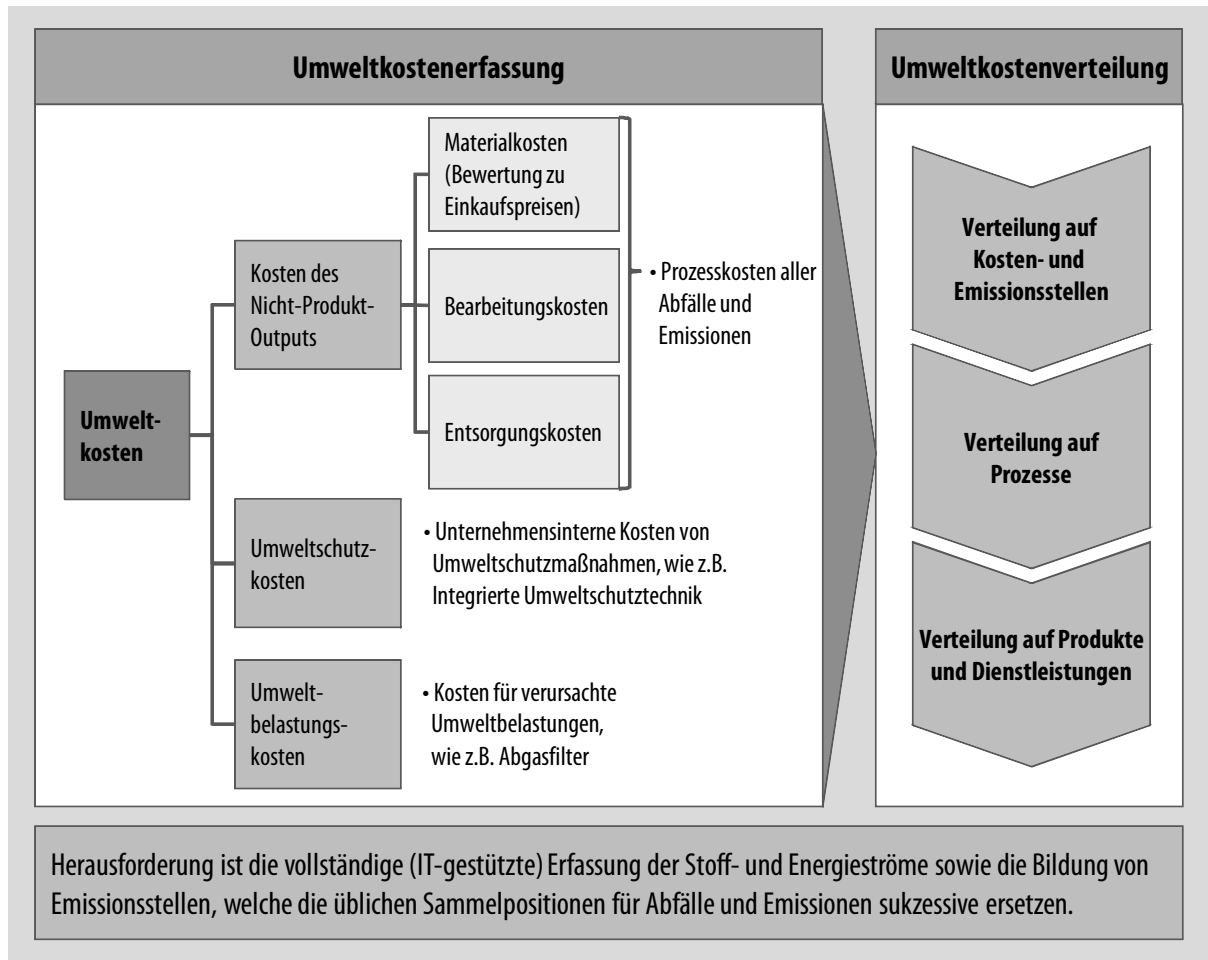
- Es sind operative „grüne“ Kennzahlen zu entwickeln, die den Strategiebezug realisieren.
- Das interne Rechnungswesen ist zu „begrünen“.

Zum ersten Thema: In der Praxis gibt es eine Flut von **umweltbezogenen Leistungsindikatoren**. Hier gilt es eine Systematisierung und strategiebezogene Fokussierung vorzunehmen. Die Systematisierung kann sich z.B. auf den Unternehmensprozess beziehen (vgl. Abb. 8). Es ist dafür zu sorgen, dass sich Planung, Kontrolle und Reporting konsistent auf ein festgelegtes Set von Kennzahlen beziehen.

Input	Throughput	Output	Outcome
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Einsatz regenerativer Energie [kWh] / gesamter Energieeinsatz [kWh]</li> <li>• Recyclingmaterial [t] / Gesamt-Materialeinsatz [t]</li> <li>• Anteil wiederverwendetes Wasser [l] / Eingesetzte Wassermenge [l]</li> <li>• Menge Mehrwegverpackungen [t] / Verpackungsmenge [t]</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Masse der fertiggestellten Produkte [t] / Masse aller eingesetzten Materialien [t]</li> <li>• Masse der fertiggestellten Produkte [t] / Eingesetzte Energie [kWh]</li> <li>• Netto-Umsatz [€] / Masse aller eingesetzten Materialien [t]</li> <li>• Masse der fertiggestellten Produkte [t] / Eingesetzte Wassermenge [l]</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gesamte direkte und indirekte Treibhausgasemissionen [t] / Produkteinheiten [Stk.]</li> <li>• Abfallmenge [t] / Produkteinheiten [Stk.]</li> <li>• Recycelbare Produkteinheiten [Stk.] / Alle Produkteinheiten [Stk.]</li> <li>• Abwassermenge [l] / Produkteinheiten [Stk.]</li> <li>• Menge Sonderabfälle [t] / Gesamtabfallaufkommen [t]</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Umsatz mit ökologischen Produkten [€] / Gesamt-Umsatz mit allen Produkten [€]</li> <li>• Umweltschutz- und Umweltschadenkosten [€] / Gesamte Betriebskosten [€]</li> <li>• Einsparungen durch verminderten Ressourcenverbrauch, Vermeidung von Umweltschäden und Abfallrecycling pro Jahr [€]</li> <li>• Anzahl und Höhe von Geldbußen, in Zusammenhang mit Umweltverstößen [€] / Umsatz [€]</li> </ul>

**Abb. 8:** (Beispielhafte) Systematisierung von umweltbezogenen Leistungsindikatoren  
Quelle: IGV (2011), S. 20

Zum zweiten Thema: Die operative Controllingbasis für alle umweltbezogenen Aktivitäten ist die **Integration der Umweltkosten** in das System der Kosten- und Leistungsrechnung. Abb. 9 stellt einen Vorschlag zur Erfassung der Umweltkosten und die Dimensionen der Kostenallokation dar.



**Abb. 9:** Umweltkostenerfassung und -allokation  
 Quelle: ICV (2011), S. 16

## 4 Integrative Steuerung umweltbezogener Aufgaben

Unsere vorrangig funktionale und instrumentale Darstellung ist noch um die in der Praxis erfolgsentscheidende Organisationsdimension zu ergänzen. In der Unternehmenspraxis sind umweltbezogene Aufgaben in der Regel auf verschiedene Stellen verteilt. Es gibt auch noch vielfach den „Umweltbeauftragten“, der losgelöst von den Linienaufgaben sich eher in untergeordneter Stabsfunktion mit der Koordination der Umweltaufgaben befasst. Empirische Studien zeigen, dass sich das Controlling in der Praxis trotz der großen Bedeutung ökologischer Themen für die nachhaltige Existenzsicherung mit selbigen nur relativ wenig auseinandersetzt.<sup>15</sup> Der Internationale Controllerverein hat die Zukunfts-Bedeutung des Themas erkannt und 2010 eine Arbeitsgruppe zur Entwicklung „grüner“ Standards für das Controlling initiiert.<sup>16</sup> Dieser Beitrag hatte drei Kernaussagen:

<sup>15</sup> Vgl. Schaltegger et al. (2010).

<sup>16</sup> Vgl. ICV (2010).