



# INTEGRATION VON NACHHALTIGKEIT IN DAS CONTROLLING

Praxisleitfaden für Unternehmen 2020

Empfehlungen aus Ergebnissen  
des gemeinsamen Forschungsprojekts

# Über diesen Leitfaden

## Projekt- hintergrund

Dieser Leitfaden ist im Rahmen eines gemeinsamen zweijährigen Forschungsprojekts der NORDAKADEMIE Elms-horn und der Leuphana Universität Lüneburg entstanden. Das von der NORDAKADEMIE-Stif-tung finanzierte Projekt hatte die Zielsetzung, mögliche Ursachen der Zurückhaltung von Controllerinnen und Controllern im Umgang mit Nachhaltigkeitsthe-men zu ergründen und daraus Empfehlungen abzuleiten.

Sehr geehrte Damen und Herren,  
liebe Controllerinnen und Controller,

Nachhaltigkeit ist für Unternehmen zu einem erfolgsrelevanten Thema ge-worden, nicht zuletzt durch gestiegene Anforderungen von Investoren, Kunden und Gesetzgebern, zum Beispiel in Bezug auf CSR-Berichtspflicht, Klimaschutz und Emissionshandel. Damit Unternehmen Nachhaltigkeitsziele möglichst wirtschaft-lich und wirksam verfolgen können, sollten diese in die Planungs- und Steuer-ungssysteme der Unternehmen ein-fließen.

Hiermit erweitern sich die eigentlichen inhaltlichen Aufgaben im Controlling. Empirische Forschung der vergangenen

Jahre zeigt jedoch eine zurückhaltende oder gar fehlende Beteiligung des Cont-rollings bei Nachhaltigkeitsthemen.

Die diesem Leitfaden zugrundeliegende empirische Studie befasst sich mit den Gründen dieser Zurückhaltung, zeigt mögliche Erklärungsmuster auf und spricht Empfehlungen aus, auf welche Weise Nachhaltigkeitsthemen in das Controlling integriert werden können.

Wir freuen uns, wenn dieser Leitfaden neue Perspektiven für die Arbeit von Controllerinnen und Controller liefert und wünschen viel Freude beim Lesen.



Prof. Dr. Stefan Schaltegger

Centre for Sustainability  
Management  
Leuphana Universität



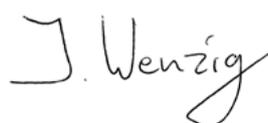
Prof. Dr. Michael Lühn

NORDAKADEMIE  
Hochschule der Wirtschaft



Prof. Dr. Holger Petersen

NORDAKADEMIE  
Hochschule der Wirtschaft



Julius Wenzig

Promovierender  
Leuphana Universität



Anne-Katrin Nuzum

Promovierende  
Leuphana Universität und  
NORDAKADEMIE  
Hochschule der Wirtschaft

# Herausforderung und Problemstellung

Von Unternehmen werden substantielle Beiträge zur Lösung drängender Nachhaltigkeitsprobleme gefordert.

Rechnungswesen und Controlling können eine bedeutende Rolle spielen, damit Unternehmen Nachhaltigkeit wirksam und wirtschaftlich voran bringen, insbesondere wenn es um die Leistungsbewertung und -verbesserung bei diesen Themen geht.

Controlling kann das Management z.B. bei der Bewertung und Kalkulation von Umweltauswirkungen und -leistung unterstützen, Materialflusskostenrechnungen erstellen und den Erfolg der umgesetzten Maßnahmen überwachen.

Neben dem gängigen Rollenverständnis von Mitarbeitenden im Controlling als Business Partner, Rationalitätssicherer und Dienstleister, werden in der wissenschaftlichen Literatur drei weitere mögliche Rollen für Controller und Controllerinnen beschrieben:

- **Methodenexperte:** Organisationsspezifisches und methodisches Wissen bezüglich der Definition, Sammlung, Aggregation, Priorisierung und Qualitätskontrolle von Daten
- **Wissens- und Informationsexperte:** Verständnis, welche Informationen und Indikatoren mit welchen Eigenschaften zur Entscheidungsfindung adressatengerecht im Management benötigt werden
- **Autorität und Gatekeeper:** Vermittlerfunktion mit Zugang zu Entscheidungsträgern, so dass Informationen bereitgestellt oder auch zurückgehalten werden können

Empirische Untersuchungen zeigen jedoch, dass sich das Controlling in der Unternehmenspraxis selten mit Nachhaltigkeit beschäftigt.

„Wie ich auch in der Vergangenheit schon geschrieben habe, kann ein Unternehmen nicht langfristig profitabel sein, ohne sich den Unternehmenszweck zu eigen zu machen und die Bedürfnisse eines breiten Spektrums an Stakeholdern zu berücksichtigen. [...] Wir werden zunehmend bereit sein, gegen Management und Vorstand zu stimmen, wenn Unternehmen nicht ausreichend Fortschritte bei der Offenlegung von Nachhaltigkeitsinformationen und den ihnen zugrundeliegenden Geschäftspraktiken und -plänen machen.“

Larry Fink,  
Chairman and Chief Executive Officer,  
Blackrock (übersetzt)

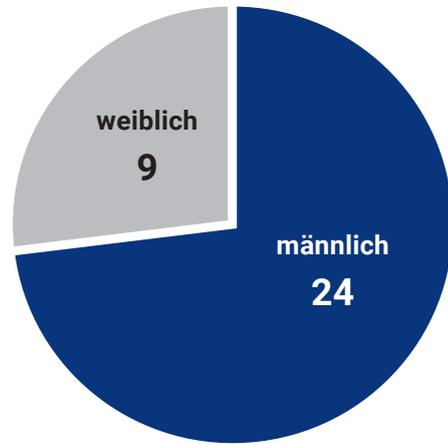
In Fällen, in denen Controller und Controllerinnen einbezogen sind, treten sie oft als „Gatekeeper“ zum Top-Management auf und verhindern, dass Nachhaltigkeitsthemen an die Geschäftsführung herangetragen werden. Damit stellt sich die Frage, was Mitarbeitende im Controlling hindert, sich stärker unterstützend in das Nachhaltigkeitsmanagement einzubringen.

# Zur Methodik

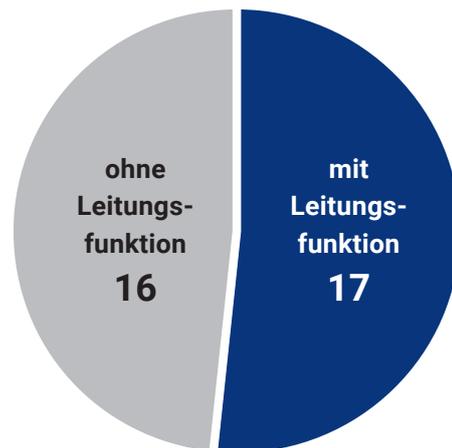
Eine mögliche Erklärung für die oft fehlende Berücksichtigung von Nachhaltigkeitsthemen im Controlling kann die Pfadabhängigkeitstheorie liefern. Nach dieser Theorie werden Entscheidungen in Abhängigkeit zu vorherigen Entwicklungen oder „Pfad“ getroffen. Es gibt selbstverstärkende Mechanismen, die den Akteuren im Zeitverlauf weniger Handlungsspielraum offenlassen, z.B. um Nachhaltigkeitsthemen aufzugreifen.

Zur Untersuchung wurde eine explorative empirische Methode angewendet und qualitative, leitfadengestützte Interviews mit 33 Controllerinnen und Controllern aus unterschiedlichen Unternehmen in Deutschland durchgeführt.

## Geschlecht



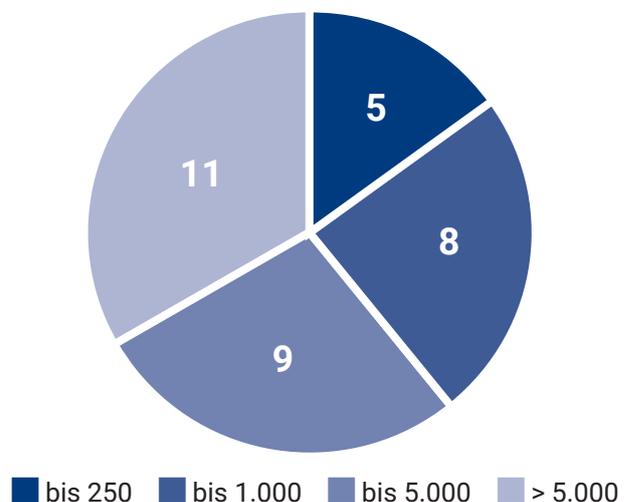
## Leitungsfunktion



## Branchen



## Mitarbeitende



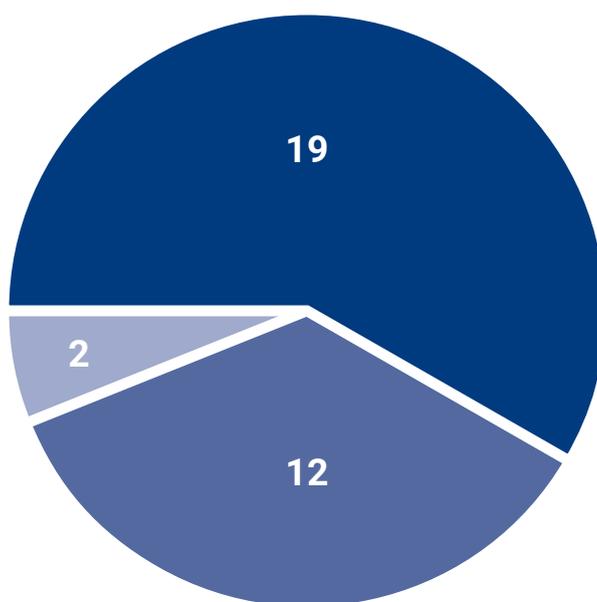
# Beschäftigt sich das Controlling mit Nachhaltigkeit?

Zu dieser Frage decken sich die Ergebnisse dieser Studie mit früherer empirischer Forschung zu diesem Thema: Controllerinnen und Controller beschäftigen sich wenig mit Nachhaltigkeit.

## Beschäftigung mit Nachhaltigkeit (n=33)

6%

**Hoch:** Mitarbeitende im Controlling beschäftigen sich intensiver mit Nachhaltigkeit, wenn Nachhaltigkeit zum Markenkern des Unternehmens gehört. Sie entwickeln, verfolgen und berichten zu einem breiten Spektrum von sozialen und ökologischen Indikatoren und arbeiten in Fragen der Nachhaltigkeit eng mit anderen Abteilungen zusammen.



59%

**Gering:** Mitarbeitende im Controlling beschäftigen sich fast nie und haben fast keine Berührungspunkte mit Nachhaltigkeit, bis auf wenige Kennzahlen zu Energieverbrauch, Unfallzahlen und Abwesenheitsraten.

36%

**Mittel:** Mitarbeitende im Controlling beschäftigen sich selten, aber immer wieder mit Nachhaltigkeitsthemen. Häufig geht es dann darum, die Kostenwirkung von Nachhaltigkeitsprojekten zu verstehen, indem entweder Kosteneinsparungen durch Effizienzmaßnahmen oder zusätzliche Kosten dieser Maßnahmen berücksichtigt werden.

# Gründe für fehlende Berücksichtigung von Nachhaltigkeit im Controlling\*

## 1. Finanzieller Fokus verdeckt häufig die wirtschaftlichen Chancen von Nachhaltigkeit

Controller und Controllerinnen arbeiten meist nach der grundlegenden Regel, alle Aktivitäten nach ihren finanziellen Auswirkungen wie z.B. Rentabilität, Renditen, Budgets oder positive Deckungsbeiträge zu bewerten. Sie betrachten dabei oft einen eher kurzfristigen Zeitrahmen. In vielen Fällen lassen sich Nachhaltigkeitsprojekte und ihre Auswirkungen jedoch nicht einfach nach direkten finanziellen Auswirkungen bewerten und haben häufig längere Amortisationszeiten oder sind strategischer Natur. Nachhaltigkeit wird meist nur mit zusätzlichen Kosten assoziiert und wirtschaftliche

Den Business Unit Leiter interessiert ja immer, was unter dem Strich herauskommt. Also, die wirtschaftliche Beurteilung jedes Projektes.

Diese CO<sub>2</sub>-Geschichte kommt halt nicht ins Controlling, aber so etwas wie Strom- oder Dieserverbrauch schon, weil diese nicht-finanzielle Kennzahlen wieder [zu Kosten führen]. Insofern vergleichen wir schon so ein bisschen, wie sich das entwickelt [...] Ist zwar nicht Priorität A, aber [...] sobald es finanzielle Folgen hat, betrachten wir es auch schon ein bisschen mit.

Chancen werden ausgeklammert oder als wenig relevant erachtet. Nachhaltigkeitsthemen tauchen im Controlling eher als nicht-finanzieller Kostentreiber auf (z.B. Energieverbrauch oder Krankentage).

## 2. Andere Abteilungen sind verantwortlich

Nachhaltigkeitsthemen werden oft anderen Abteilungen zugeschrieben und in einigen Fällen als Marketing

abgetan. Controller und Controllerinnen äußern manchmal eine emotionale Distanz zum Thema Nachhaltigkeit.

Frage: „Sind Sie bei Nachhaltigkeitsthemen in Ihrem Unternehmen involviert?“  
Antwort: „Zum Glück nicht. Das macht die Revision.“

\*basierend auf den Interview-Ergebnissen mit 33 Controllerinnen und Controllern im Rahmen unserer Studie. Die Gründe für eine fehlende Berücksichtigung von Nachhaltigkeit können in verschiedenen Unternehmenskontexten unterschiedlich ausfallen.

### 3. Orientierung am Top-Management

Mitarbeitende im Controlling orientieren sich in vielen Fällen stark und strikt an den Präferenzen des Top-Managements. Wenn das Top-Management Nachhaltigkeit nicht von selbst aktiv anspricht, sehen sich Controllerinnen und Controller nicht

Das [Nachhaltigkeitsthema] halte ich für wichtig, aber es ist bei uns im Unternehmen leider sehr abhängig von der Führungsperson. Wenn sie das nicht als wichtig erachtet, wird es auch nicht gemacht. Das ist so ein bisschen die Schwachstelle.

Wenn die oberste Spitze mit EBIT rechnet, dann richtet sich alles darunter auf EBIT aus. [...] Also das Unternehmen richtet sich nach den Vorlieben des Mannes oder der Männer an der Spitze aus. Das hat dann etwas mit Vorlieben und mit Bauchgefühl, und nicht mit Ratio zu tun.

veranlasst, Nachhaltigkeitsziele zu berücksichtigen. Teilweise selbst dann nicht, wenn Sie diese selbst als wichtig erachten.

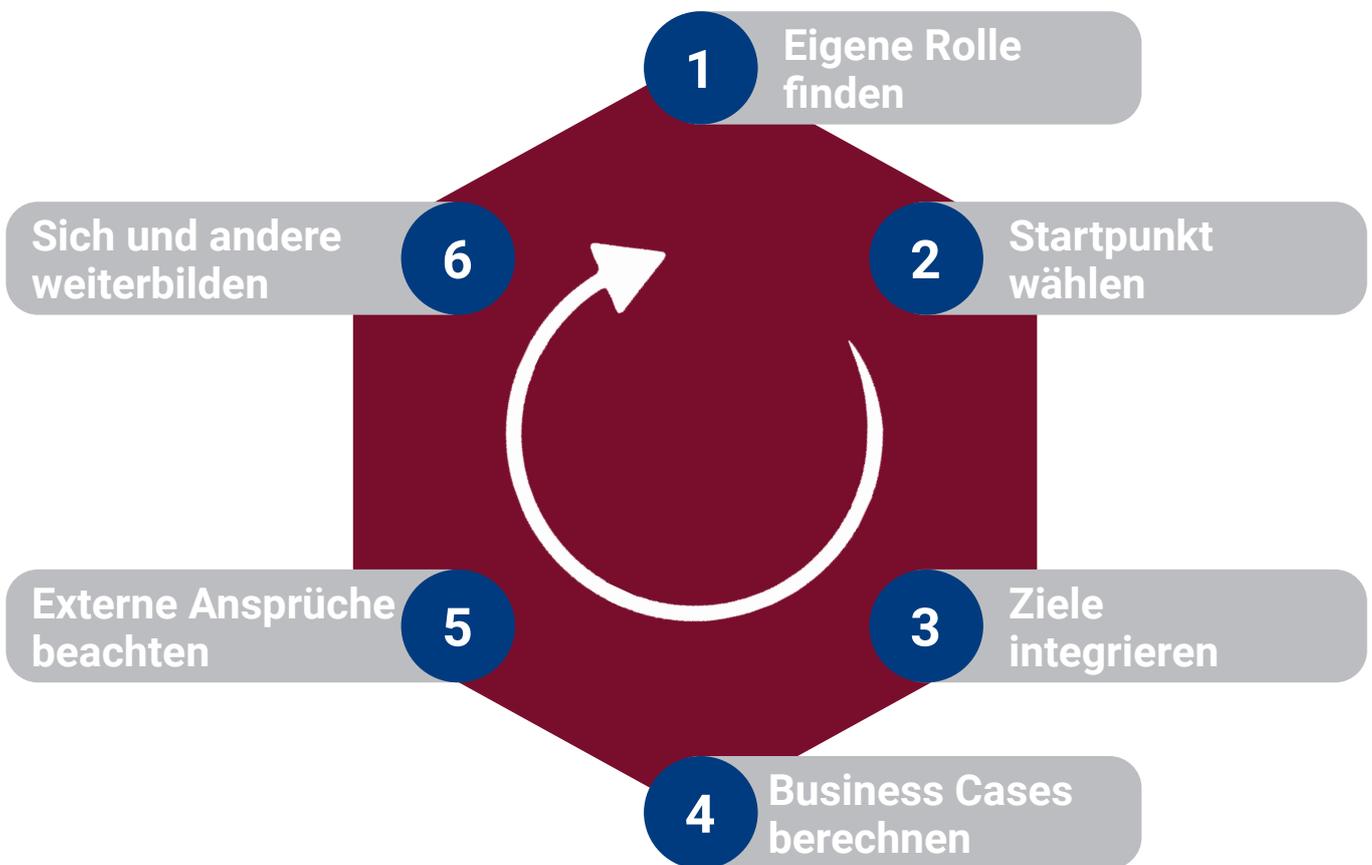
### 4. Aus- und Weiterbildung ist wichtig, aber nicht für Nachhaltigkeitsthemen

Die Lernbereitschaft ist im Controlling grundsätzlich hoch. Allerdings gilt dies nicht für Nachhaltigkeitsthemen. Da Nachhaltigkeit bis dato in der Arbeit von Controllern und Controllerinnen wenig berücksichtigt wird, spielt es für sie auch in der Weiter- und Fortbildung keine Rolle. Neue Methoden, wie z.B. die Materialflusskostenrechnung, finden deswegen kaum Eingang in die Controlling-Praxis. Notwendiges Wissen für die Anwendung von Methoden und Ansätzen mit Nachhaltigkeitsbezug fehlt, wird allerdings auch nicht als prioritär erachtet.

Auf jeden Fall [belege ich Seminare], um andere Blickwinkel kennenzulernen, um immer mal neue Impulse zu bekommen und vielleicht auch etwas, was man täglich tut, auch regelmäßig zu hinterfragen. [...] es gibt immer aktuelle Entwicklungen, über die man sich mal informieren sollte.

# Empfehlungen für die Controlling-Praxis

Dieser Leitfaden enthält sechs Empfehlungen auf Basis der empirischen Forschungsergebnisse sowie auf Grundlage der Auswertung deutscher und englischsprachiger Fachliteratur. Zu diesen Empfehlungen finden Sie auf den nächsten Seiten Zitate aus der Praxis, methodische Hinweise, Leitfragen und weiterführende Literatur.



## Legende für die folgenden Seiten



● Leitfragen

Weiterführende Literatur

Beispiel aus der Praxis

Beispiel aus der Wissenschaft



# 1

## Eigene Rolle finden

Bringen Sie Ihre Controlling-Kompetenz optimal zur Geltung, um die Nachhaltigkeitsleistung Ihres Unternehmens zu steigern.

Das Selbstverständnis von Controllern und Controllerinnen beeinflusst ihren Zugang zu Nachhaltigkeitsthemen. Betrachten sich diese als Business Partner, Dienstleister oder Rationalitätssicherer, kommt es darauf an, ob für sie zum Beispiel das Ermitteln von Nachhaltigkeitskennzahlen zu diesem Rollenbild gut passt. Aufgrund der steigenden wirtschaftlichen Bedeutung von Nachhaltigkeitsthemen lohnt es sich vielfach, die bisherige Rolle zu überdenken.

„Ich weiß, wie ich agieren muss. Wer agieren muss. Wo ich jetzt wem was mitteilen muss. Wie ein Schachbrett.“

Zunächst einmal muss systematisch in Erfahrung gebracht werden, wer sich im Unternehmen sonst noch mit Nachhaltigkeitsfragen befasst, damit verschiedene Kompetenzen sich gut ergänzen und zu einem konstruktiven Team zusammenwachsen können.

Hierbei müssen Mitarbeitende im Controlling nicht zu glühenden Verfechtern sozialer oder ökologischer Anliegen werden. Auch kühle Distanz kann helfen, wenn sie eine unvoreingenommene Prüfung unterstützt. In dieser Hinsicht können Controller und Controllerinnen als Mitglieder einer Arbeitsgruppe zum Beispiel gezielt als **Sparringspartner** auftreten, und mit ihrer Kompetenz ökonomische Erfolgshürden angedachter Maßnahmen schon in der Planungsphase wohlwollend erkennen und sachgemäß bewältigen.

Um einen geeigneten Zugang zu finden, Nachhaltigkeit im Controlling zu berücksichtigen, können folgende Leitfragen sinnvoll sein:

- Wie beeinflussen unterschiedliche Nachhaltigkeitsthemen unser Geschäft und Unternehmen?

„Wir sind letztlich nicht die Entscheider, das macht der Vorstand, aber wir sind an der Entscheidung beteiligt. Wir sind Zahnräder.“

- Wieweit sind Umwelt- und Sozialthemen Teil der unternehmerischen Verantwortung? Welche Konsequenzen ergeben sich daraus für mich im Controlling?
- Wie bewege ich mich im Spannungsfeld zwischen Business Partner, Dienstleister, und Rationalitätssicherer?
- Erfülle ich Erwartungen von Vorgesetzten und der Unternehmensleitung auch wenn sie nicht meinem Selbstverständnis entsprechen? Bin ich bereit, einen sachlich gut begründbaren Standpunkt gegen (anfängliche) Ansichten des Top-Managements zu vertreten?
- Weiß ich, wer im Unternehmen im Nachhaltigkeitsmanagement aktiv ist und pflege Kontakt dorthin? Wie lässt sich das Verhältnis zu diesen Kollegen und Kolleginnen beschreiben?
- Was bedeutet für mich Rationalität? Inwieweit basieren meine Empfehlungen als Rationalitätssicherer auf einer klar durchdachten Ratio – wo mache ich pragmatische Abstriche? Wie sind Umwelt- und Sozialthemen davon betroffen?
- An welchen Stellen agiere ich als Gatekeeper für entscheidungsrelevante Informationen – auch bezogen auf Nachhaltigkeit - gegenüber dem Top-Management?
- Beinhaltet die unternehmerische Leistung auch Umwelt- und Sozialaspekte? Wenn ja, wer sollte für die Steuerung und Messung dieser Leistungsaspekte zuständig sein?

Feder, M. & Weißenberger, B. E. (2019): Understanding the behavioral gap: Why would managers (not) engage in CSR-related activities?, *Journal of Management Control*, Vol. 30, Nr. 1, 95-126.

Isensee, J. & Michel, U. (2011): Green Controlling: die Rolle des Controllers und aktuelle Entwicklungen in der Praxis, *Controlling - Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung*, Vol. 23, Nr. 8/9, 436-442.

Mistry, V.; Sharma, U. & Low, M. (2014): Management accountants' perception of their role in accounting for sustainable development, *Pacific Accounting Review*, Vol. 26, Nr. 1/2, 112-133.

Schaltegger, S. & Zvezdov, D. (2015): Gatekeepers of sustainability information. Exploring the roles of accountants, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 11, Nr. 3, 333-361.

Schulz, T. & Bergius, S. (2014): *CSR und Finance. Beitrag und Rolle des CFO für eine Nachhaltige Unternehmensführung*. Berlin: Springer Gabler.

Stehle, A. & Stelkens, V. (2018): Green Controlling - eine Aufgabe für Controller und Nachhaltigkeitsexperten!, *Controller Magazin*, September/Oktober, 4-10.



## 2

## Startpunkt wählen

Beginnen Sie mit einem einfachen, aber wichtigen Thema in einem zeitlich befristeten Rahmen, zum Beispiel mit dem Ziel einer CO<sub>2</sub>-Reduktion.

Nachhaltigkeit kann wie ein Buch mit sieben Siegeln wirken. Sich in die Thematik verschiedener Einzelthemen einzuarbeiten, scheint dann abschreckend aufwendig zu sein. Doch so komplex, wie gern behauptet, ist die Thematik nicht, wenn man sich zunächst nur auf jene zentralen Anliegen einlässt, die sich eindeutig und direkt managen lassen und das Unternehmen und Geschäft beeinflussen. Bewährte Softwaretools etwa zu Umweltkostenrechnung, erleichtern die Arbeit und veranschaulichen Ergebnisse. Im ersten Schritt ist es ratsam, mit einem wichtigen Einzelziel den Anfang zu setzen. Thematisch erweitern kann man später immer noch.

Insbesondere die **Verringerung eigener Treibhausgase** bietet einen guten und für viele Unternehmen wirtschaftlich relevanten Einstieg für das Controlling, da in einer einheitlichen, anerkannten „Währung“, den CO<sub>2</sub>-Äquivalenten, gerechnet werden kann. Deren wirtschaftliche Relevanz ergibt sich oft aus zugrundeliegenden Energie- und Materialverbräuchen. Der monetarisierte Schadenswert von Emissionen für die Gesellschaft beeinflusst wiederum, mit welchen Reaktionen von Gesetzgebenden, Medien, Kunden usw. gerechnet werden kann. Dieser Schadenswert lässt sich über Zahlen des Umweltbundesamts, CO<sub>2</sub>-Steuern, Kosten fossiler Energieträger, Preise im Europäischen Emissionshandel oder andere Kompensationszahlungen wirtschaftlich gut in Geldeinheiten

„Unser Umweltbeauftragte fordert auch viele Daten aus dem Controlling, erstellt so Umweltberichte für die ISO-Zertifizierung im Bereich Umweltmanagement. Sodass wir aktuell eine neutrale CO<sub>2</sub>-Bilanz haben. Was immer ganz gut ist.“

umrechnen. Viele Unternehmen nutzen bereits einen internen Verrechnungspreis für CO<sub>2</sub>-Emissionen. Der Beitrag einzelner Kostenstellen oder Kostenträger zur CO<sub>2</sub>-Belastung lässt sich in der Regel gut zuordnen.

Funktionen, die im Controlling bevorzugt übernommen oder unterstützt werden können, sind dabei zum Beispiel folgende:

- Chancen & Risiken strategisch bewerten bezüglich Klimawandel, erhöhter CO<sub>2</sub>-Bepreisung, staatlicher Reglementierung und Stakeholder-Erwartungen
- CO<sub>2</sub>-Ziele konsistent in das Zielsystem des Unternehmens integrieren
- CO<sub>2</sub>-Emissionen erfassen, prognostizieren und monetarisieren

Ein weiteres Hindernis, sich auf Nachhaltigkeit einzulassen, kann darin bestehen, dass Controllerinnen und Controller Bedenken haben, sich dauerhaft neue Verpflichtungen aufzuladen. Um dem zu begegnen, eignet sich ein **zeitlich befristetes Projekt**, etwa im Rahmen einer geplanten Neuinvestition in den Klimaschutz. Mit-

arbeitende im Controlling können so testen, ob sie in das Nachhaltigkeitsdenken hineinfliegen, strategisches Potenzial für sich entdecken und ihr Selbstverständnis darin gut zum Ausdruck bringen können. Wenn dem nicht so sein sollte, besteht nach Projektende eine Austrittsoption ohne Gesichtsverlust.

Arbeitskreis „Integrated Reporting“ (AKIR) der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2020): Klimawandel für die Finanzfunktion – Zehn Thesen zur Notwendigkeit der Erweiterung der Finanzfunktion um die ESG-Dimension, Zeitschrift für Internationale und Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (KoR), Vol. 20., Nr. 4, 153-164.

Breckner, J. & Mager, R. (2018): Betriebswirtschaftliche Steuerung der CO<sub>2</sub>-Zielerreichung. Controllingansätze in Fahrzeugprojekten und in der Unternehmensplanung, Controlling - Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung, Vol. 30, Nr. 5, 38-45.

Deutsches Global Compact Netzwerk (2017): Einführung Klimamanagement - Schritt für Schritt zu einem effektiven Klimamanagement in Unternehmen. [https://www.globalcompact.de/wAssets/docs/Umweltschutz/Publikationen/001-Einfuehrung-Klimamanagement-DGCN\\_web.pdf](https://www.globalcompact.de/wAssets/docs/Umweltschutz/Publikationen/001-Einfuehrung-Klimamanagement-DGCN_web.pdf)

Kellner, F.; Goerk, A. C. & Lienland, B. (2017): Mit CO<sub>2</sub>-Kennzahlen die Ökobilanz verbessern, Controlling & Management Review, Nr. 9, 58-64.

Qian, W.; Hörisch, J. & Schaltegger, S. (2018): Environmental management accounting and its effects on carbon management and disclosure quality, Journal of Cleaner Production, Vol. 174, 1608–1619.



### 3 Ziele integrieren

Unterstützen Sie die Unternehmensleitung dabei, Nachhaltigkeitsziele stimmig zu anderen Zielen in die Unternehmenssteuerung einzubetten.

Um Nachhaltigkeit griffiger zu machen, sollte das Management klar und öffentlich festlegen, welche Nachhaltigkeitsziele erreicht werden sollen und wie sie im Einklang mit anderen Geschäftszielen stehen. Das Controlling kann dann dafür sorgen, diese Ziele in die Planungs- und Steuerungssysteme aufzunehmen.

Neben finanziellen Zielen verfolgen Unternehmen oft Nachhaltigkeitsziele, beispielsweise eine Reduktion der Treibhausgase, die Verbesserung der Sicherheit und Zufriedenheit von Mitarbeitenden oder eine höhere Materialeffizienz. Oft sind diese Ziele nur qualitativ, implizit oder gar schwammig formuliert, etwa im Leitbild.

„Es ist die eigentliche und vornehmste Aufgabe der unternehmerischen Geschäftsführung, diese langjährige Entwicklung vorauszudenken und dann einzuleiten. Das Controlling kann das Ganze dann kürzerfristig begleiten und gucken, dass die Teilsysteme zusammenpassen.“

Das Management ist deshalb gefordert, das Ambitionslevel zu den Nachhaltigkeitsthemen messbar festzulegen und klar zu kommunizieren. Controllerinnen und Controller können prüfen, ob Umwelt- und Sozialthemen ausreichend in Analysen des Unternehmensumfelds, in Stakeholder-Analysen und in Chancen-/Risiko-Analysen des Managements beachtet sind.

Das Controlling kann die **Zieldefinition** von Top-Management und Nachhaltigkeitsabteilungen analog zu anderen Fachbereichen unterstützen und auf klare Zielbeziehungen hinwirken: nach SMART-Kriterien, auf Basis solider methodischer Ansätze, mit einer rationalen Brille. Wenn Nachhaltigkeitsziele etabliert sind, sollten diese in die Planungs-, Steuerungs- und

### Sustainability Balanced Scorecard

Wenn eine Balanced Scorecard (BSC) bereits im Unternehmen genutzt wird, um Ziele, Kennzahlen, Treiber und deren Beziehungen zu definieren, kann diese auf eine Sustainability Balanced Scorecard erweitert werden.

Das Gleiche gilt für andere Performance-Measurement-Methoden, welche die Kausalbeziehungen zwischen Nachhaltigkeitsmaßnahmen und dem finanziellen Erfolg aufzeigen und in KPIs zum Ausdruck bringen.

[Die Sustainable Development Goals sind] Teil unseres Zielsystems und alles, was nach Ziel riecht, da habe ich meine Finger drin.

Berichtssysteme im Controlling integriert werden, ebenso in die Zielvereinbarungen oder Zielvorgaben an einzelne Organisationseinheiten sowie in Boni-Anreize des Managements.

Dazu dienen folgende Leitfragen:

- Bestehen in meinem Unternehmen Leitsätze oder allgemeine Zielbestimmungen zur Nachhaltigkeit und unternehmerischen Verantwortung?
- Wie schlagen sich diese konkret in strategischen und operativen Zielen nieder?
- Entstehen daraus Zielkonflikte und wenn ja, gibt es Regeln wie mit diesen Konflikten umzugehen ist?
- Wird deren Zielerreichung gemessen und honoriert? Was passiert, wenn Nachhaltigkeitsziele verfehlt werden?
- Falls eine Balanced Scorecard bereits genutzt wird: welche Kausalbeziehungen bestehen zwischen Umwelt- und Sozialthemen und bestehenden KPIs?

Bernatzky, S.; Endenich, C. & Wömpener, A. (2018): Zur Integration von Nachhaltigkeit in das Controlling – Eine empirische Analyse, Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Nr. 2, 202–226.

Hansen, E. & Schaltegger, S. (2018): Sustainability balanced scorecards and their architectures: Irrelevant or misunderstood? Journal of Business Ethics, Vol. 150, Nr. 4, 937–952.

ICV (Hrsg.) (2014): Green Controlling. Leitfaden für die erfolgreiche Integration ökologischer Zielsetzungen in Unternehmensplanung und -steuerung. Freiburg, München: Haufe Gruppe.

Koch, R. & Pedell, B. (2016): Nachhaltigkeitsorientierte und durchgängige Kennzahlensteuerung bei der Flughafen Stuttgart GmbH, Controlling - Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung, Vol. 28, Nr. 1, 68-72.

Lux, W. & Olbert-Bock, S. (2016): Strategisches Controlling als Teil des Sustainability Performance Managements – auch für KMU, Controller Magazin, September/Oktober, 4–12.

Stehle, A.; Möhrer, M. & Jordan, S. (2020): Impact Measurement - Ein Ansatz zur stakeholderorientierten Unternehmenssteuerung, in: Controller Magazin, Nr. 3, 73-78.



# 4

## Business Cases berechnen

Zeigen Sie auf, welche nachhaltigkeitsbezogenen Vorhaben sich finanziell rechnen und was zu verbessern ist, damit Nachhaltigkeit stärker zur Rentabilität beiträgt.

Die zentrale Frage zur Schaffung von **Business Cases für Nachhaltigkeit** ist: Wie können Unternehmen Nachhaltigkeitsmaßnahmen so gestalten, dass sie zum wirtschaftlichen Erfolg beitragen?

Um diese Frage zu beantworten, müssen Controller und Controllerinnen das vorherrschende Verständnis zur **Beziehung zwischen Nachhaltigkeit und finanziellen Zielen** über bestehende Klischees hinaus erweitern. Oft wird Nachhaltigkeit einseitig als Kostentreiber betrachtet und nicht als Werttreiber erkannt. Diese Sichtweise zielt auf den Strukturhalt (Business as usual) einer nicht-nachhaltigen Wirtschaftsweise.

Daneben gibt es weitere Sichtweisen, die mit **Werttreibern** neue Business Cases aufzeigen können (siehe Übersicht auf der nächsten Seite). Der wirtschaftliche Erfolg kann zum Beispiel über Nachhaltigkeitsmaßnahmen messbar durch eine Steigerung der Reputation, des Markenwerts oder der Attraktivität des Arbeitsplatzes verbessert werden. Darüber hinaus können durch Nachhaltigkeitsmanagement die Leistungsfähigkeit und Innovationskraft gesteigert werden, was sich in verbesserten Produkten und Prozessen niederschlägt, die wiederum Umsatz und Ertrag erhöhen sowie Kosten senken. Durch Kooperationen mit weiteren Stakeholdern können zusätzliche Handlungsoptionen und Business Cases geschaffen werden.

Eine unvoreingenommene Analyse, welche relevanten Business-Cases für Nachhaltigkeit für das eigene Unternehmen bestehen, wo Trade-offs existieren und wie diese überwunden werden könnten, könnte auch durch gemeinsame Forschungsprojekte mit Universitäten oder Beratungen unterstützt werden.

„Nachhaltigkeit ist schon ein klarer strategischer Aspekt. Das machen wir auch seit vielen Jahren. Dort wird auch nachhaltig Geld investiert. Es steht ein wenig im Gegensatz zu anderen Entscheidungen, die wir diskutieren, die dann hier eher operativ und mittel- oder kurzfristig geprägt sind.“

Der **Planungshorizont** sollte nicht nur kurzfristig ausgerichtet sein, damit langfristige Entwicklungen wie die Verteuerung der CO<sub>2</sub>-Preise in der strategischen Steuerung Berücksichtigung finden.

Nutzen Sie hierzu folgende Leitfragen:

- Welche Werttreiber können im Controlling identifiziert werden, so dass diese durch unser Nachhaltigkeitsmanagement positiv angesprochen und zur Stärkung des Unternehmenserfolgs genutzt werden können?
- Wie lassen sich die bei uns angewandten Methoden und Kennzahlen der Investitionsrechnung und des Performance-Measurements für die betriebswirtschaftliche Bewertung von Nachhaltigkeitsmaßnahmen einsetzen?
- Welche Business Cases für Nachhaltigkeit sind mir bekannt, die über ein Business as usual hinausgehen? Welche Relevanz haben diese für unser Geschäftsmodell?

# Übersicht: Business Cases, Mindsets und Business Case Treiber

Mindset Details	Struktur- erhalt	Reputations- sicherung	Leistungs- verantwortung	Kooperations- streben
<b>Business Case (BC)</b>	Reaktionärer BC	Reputations-BC	Verantwortlicher BC	Kollaborativer BC
<b>Ziel/Ausrichtung der Maßnahmen</b>	Verteidigen des bestehenden Geschäftsmodells und Business Case	Guten Ruf des Unternehmens sichern durch philanthropische Aktionen	Anstreben von „Sustainability Excellence“, Umsetzung des „State of the Art“	Werte für die Gesellschaft in Gemeinschaft schaffen
<b>Beispiele</b>	End-of-pipe (z.B. Kläranlagen); Optimierung der Ressourcennutzung	Werbung, Nachhaltigkeitsbericht, sichtbare Maßnahmen, Interviews von Managern, Streben nach Auszeichnungen	Umsetzung von internationalen Standards, kontinuierliche Verbesserung der Nachhaltigkeitsleistung, Überprüfung durch externe Audits	Suche nach radikal neuen nachhaltigen Lösungen mit „open Innovation“; Stakeholder-Einbindung
<b>Planungshorizont</b>	Kurz-/mittelfristig	Mittel-/langfristig	Mittel-/langfristig	Mittel-/langfristig
Business Case Treiber				
Kostenerhöhung Kostenreduktion	■		■	■
Reputation		■	■	■
Umsatz		■	■	■
Innovationen -inkrementell -radikal -kollaborativ			■	■ ■
Geschäftsmodell- innovationen			■	■
Arbeitgeber- attraktivität		■	■	■

■ relevant ■ bedingt relevant

basierend auf Schaltegger & Burritt, 2018; Schaltegger, 2010

## Kostenmanagement

Oft werden Nachhaltigkeitsthemen mit zusätzlichen Kosten in Verbindung gebracht, allerdings ergeben sich auch Einsparmöglichkeiten: Betrachtung der Kosten im Produktlebenszyklus, Berücksichtigung von Umweltkosten und -auswirkungen beim Green Target Costing; Kosten- und Leistungsrechnung um Umwelt- und Sozialkosten erweitern; operative Kontrolle bei Ressourceneffizienz.

Kostenreduktion

Inkrementelle Innovation

## Materialflusskostenrechnung (Material Flow Cost Accounting)

Zur Steigerung der Material- und Kosteneffizienz werden Materialflüsse erfasst und monetär bewertet. Betrachtet wird hierfür besonders der Ausschuss, für den nicht nur in der Entsorgung, sondern auch entlang aller Schritte der Wertschöpfungskette Kosten entstehen. Die Umweltmanagementnorm ISO 14051 standardisiert den Prozess.

Kostenreduktion

Inkrementelle Innovation

## Investitionsentscheidungen

Nachhaltigkeitsziele werden bei Investitionsentscheidungen oft bereits als Ausschlusskriterien mitgedacht. Nachhaltigkeitsziele wie z.B. eine hohe Zufriedenheit der Mitarbeitenden oder Reduktion der CO<sub>2</sub>-Emissionen können jedoch explizit in den Bewertungskriterien integriert werden.

Reputation

Inkrementelle Innovation



Freidank, C.-C. & Hinze, A.-K. (2016): Integrated Balanced Scorecard zur Umsetzung einer integrierten Unternehmenssteuerung und -berichterstattung, Controlling - Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung, Vol. 28, Nr. 6, 318–324.

Schaltegger, S. & Burritt, R. (2018): Business Cases and Corporate Engagement with Sustainability: Differentiating Ethical Motivations, Journal of Business Ethics, Vol. 147, Nr. 2, 241-259.

Schaltegger, S.; Hörisch, J. & Freeman, R. E. (2017): Business Cases for Sustainability: A Stakeholder Theory Perspective, Organization & Environment, Vol. 20, Nr. 12.

Schaltegger, S. (2010): Nachhaltigkeit als Treiber des Unternehmenserfolgs. Forderungen für die Entwicklung eines Nachhaltigkeitscontrollings, Controlling - Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung, Vol. 22, Nr. 4/5, 238–243.



# 5

## Externe Ansprüche beachten

Tragen Sie mit Ihrem Know-how als Informationsverdichter dazu bei, rechtlichen Anforderungen an die Berichterstattung und dem Wissensbedarf externer Stakeholder gerecht zu werden.

**Informationen zur Nachhaltigkeitsleistung** des Unternehmens werden in zunehmender Dichte von externen Anspruchsgruppen eingefordert und oft bereits durch Nachhaltigkeits- oder Kommunikationsabteilungen bereitgestellt. Größere Aktiengesellschaften und Finanzdienstleister sind im Rahmen der CSR-Berichtspflicht inzwischen gesetzlich zur Berichterstattung über Nachhaltigkeitsthemen verpflichtet. Auch Aufsichtsräte gehören aufgrund rechtlicher Verpflichtungen zum Adressatenkreis. Daneben beeinflussen Nachhaltigkeitsinformationen den Erfolg in verschiedenen Märkten und werden für Audits und Zertifizierungen benötigt. Ratingagenturen nehmen Nachhaltigkeitskennzahlen in ihre Bewertung mit auf und beeinflussen die Auswahl institutioneller Investoren. Einige Vermögensverwaltungen streben erklärtermaßen ein klimaneutrales Wertpapier-Portfolio an. Auch Kunden verlangen vielfach Informationen zu ökologischen und sozialen Auswirkungen der von ihnen nachgefragten Produkte.

Wer könnte diesen Informationsbedürfnissen besser entsprechen, als Controller und Controllerinnen, die darin geübt sind, bestehende Daten so zu filtern und zu verdichten, dass sie als valide Entscheidungsgrundlage taugen? Insofern können diese Mitarbeitenden auch im Umgang mit externen Anspruchsgruppen wertvolle Dienste leisten und als Methoden- und Informationsex-

perten zu einer **Professionalisierung der (externen) Berichterstattung** zu wesentlichen Nachhaltigkeitsfragen beitragen.

Richtlinien wie die GRI-Standards für ein kennzahlenbasiertes Reporting der Nachhaltigkeitsleistung erfordern ein systematisches Vorgehen inklusive Ziele, Kennzahlen und Managementansatz, welche eine interne Steuerung erfordern, um (ungeplantes) Greenwashing zu vermeiden. Darüber hinaus bestehen Rahmenwerke für die Bilanzierung von Treibhausgasen und für eine integrierte Berichterstattung zum Unternehmenserfolg unter Einschluss des beanspruchten Human-, Sozial und Umweltkapitals. Ein integriertes Vorgehen bei der externen Berichterstattung erfordert eine stärkere Integration von internem und externem Rechnungswesen – ein Thema, das bereits starke Relevanz für das Controlling hat.

„Seit es für Energieeffizienz einen Audit gab, war das ein ganz großes Thema.“

Eine wesentliche Anforderung an Controllerinnen und Controller besteht also darin, auch Formen des bestehenden externen Berichtswesens zur ökologischen und sozialen Unternehmensleistung im Blick zu behalten, um Einheitlichkeit in Zahlen und Inhalten zu wahren. Dazu dienen folgende Leitfragen:

- Welche Nachhaltigkeitsinformationen lässt unser Unternehmen welchen Stakeholdern in welcher Form zukommen?
- Ist die Verknüpfung ökologischer und sozialer Kennzahlen mit deren ökonomischer Bedeutung in diesen Berichtsformaten ausreichend klar dargelegt und zutreffend?

- Wer hütet im Unternehmen die „wahren Zahlen“ zur Nachhaltigkeitsperformance und wer bestimmt, was davon veröffentlicht bzw. an ausgewählte Stakeholder übermittelt wird?

„Ich könnte mir vorstellen, dass mindestens eine Kollaboration über Methoden mit der Nachhaltigkeitsabteilung vorteilhaft sein könnte, ein Austausch, als Minimum.“

ICV (2017): Integrated Reporting - Schritte zu einer ganzheitlichen Unternehmenssteuerung. Praktische Vorschläge zur Umsetzung einer integrierten Berichterstattung mit Fokus auf die Definition, Erhebung und Darstellung von Kennzahlen. Wörthsee.

Kajüter, P. (2017): Umsetzung der europäischen CSR-Richtlinie in Deutschland-Implicationen für das Controlling, Controlling - Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung, Vol. 29, Nr. 6, 52-58.

Stehle, A. & Stelkens, V. (2017): Integrated Reporting - Die Rolle der Controller in einer ganzheitlichen Unternehmenssteuerung, CFO aktuell - Zeitschrift für Finance & Controlling, Nr. 4, 156-159.

Steinke, K.-H.; Ilg, P. & Stelkens, V. (2017): Integrated Reporting. Schritte zu einer ganzheitlichen Unternehmenssteuerung, Controller Magazin, Juli/August, 42-47.



# 6

## Sich und andere weiterbilden

Halten Sie sich über die Entwicklung von Nachhaltigkeitsthemen auf dem Laufenden, nutzen Sie Weiterbildungsangebote und geben Sie Ihr eigenes Wissen agil an andere weiter.

Die Lern- und Veränderungsbereitschaft der Mitarbeitenden im Controlling bezüglich finanzieller Themen hat sich in diesem Forschungsprojekt als sehr hoch herausgestellt. Lernbereit sind Controllerinnen und Controller vor allem in Bereichen, in denen sie große Veränderungspotenziale in naher Zukunft wahrnehmen, wie z.B. in der Digitalisierung.

Um die Lernbereitschaft in Bezug auf Nachhaltigkeit zu erhöhen, sollte **Nachhaltigkeit bereits in das betriebswirtschaftliche Studium und Vertiefungen zu Rechnungswesen und Controlling** aufgenommen werden. Sollten Sie sich momentan in einem dualen oder berufsbegleitenden Studium befinden, schauen Sie, wo Sie Anknüpfungspunkte zu Nachhaltigkeitsthemen herstellen können:

- Umgang mit widersprüchlichen Erwartungen von Vorgesetzten und anderen Stakeholdern
- Integration von Trade-offs in Zielsystemen
- Berücksichtigung von Umwelt-/Sozialthemen in der Umfeld-/Stakeholder-Analyse
- Erfassung und Bewertung nicht-monetärer Kennzahlen
- Kenntnis über unterschiedliche Business Cases für Nachhaltigkeit

Auch in der **Weiterbildung** werden zahlreiche Formate angeboten, die sich für Mitarbeitende im Controlling eignen. Neben klassischen Formen des Wochenendseminars, Tagesworkshops oder Aufbaustudiums sind vor allem agile Lernformen wie Communities-of-Practice (CoP) oder Work-out-loud-Zirkel interessant, weil sie ein geteiltes Wissen in Unternehmen auf schnelle Art ermöglichen und den Austausch befördern. Controller und Controllerinnen lernen darin nicht nur von anderen, sondern können auch eigene Methodenkompetenz, ihr Finanzwissen und Erfahrungen aus der Managementberatung für andere Teilnehmende einfließen lassen.

Schließlich bieten sich neben **Webseiten und Fachzeitschriften** auch **Vernetzungsangebote** des Internationalen Controller-Vereins (ICV) an, um regelmäßig über Entwicklungen im Nachhaltigkeitsmanagement auf dem Laufenden zu bleiben. Beim ICV gibt es bereits einen „Arbeitskreis Green Controlling“.

Im Sinne eines Double-Loop-Learning geht es auch darum, die Annahmen zur eigenen Rolle, zur Relevanz von Nachhaltigkeit im Unternehmenskontext und zum Unternehmenskontext zu reflektieren. Mit der Weiterbildung schließt sich der Kreis, denn Bildung erweitert das eigene Selbstverständnis und den eigenen Funktionsbereich, so dass nachfolgende zusätzliche Nachhaltigkeitsthemen für das Controlling erschlossen werden können.

Agyris, C. (2005): Double-loop learning in organizations: A theory of action perspective, in: Smith, K. G. & Hitt, M. A. (Hrsg.): Great minds in management. The process of theory development. Oxford, New York: Oxford University Press, 261-279.

Gray, R. (2013): Sustainability + Accounting Education: The Elephant in the Classroom, Accounting Education, Vol. 22, Nr. 4, 308-332.

Rodríguez Aboytes, J. G. & Barth, M. (2020): Transformative learning in the field of sustainability: a systematic literature review (1999-2019), International Journal of Sustainability in Higher Education, Vol. 21, Nr. 5, 993-1013.



# Weiterführende Literatur

Weiterhin finden Sie Veröffentlichungen des Fachkreises „Green Controlling für Responsible Business“ des Internationalen Controller Vereins unter <http://bit.ly/ICVLiteratur>.

Bennett, M.; Schaltegger, S. & Zvezdov, D. (2013): Exploring corporate practices in management accounting for sustainability, Institute for Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW), London.

Egan, M. & Tweedie, D. (2018): A “green” accountant is difficult to find, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31 Nr. 6, 1749–1773.

Faust, T. (2017): Ethik trifft Unternehmenssteuerung, *Controlling & Management Review*, Nr. 5, 64–69.

Fischer, T. M. & Baumgartner, K. T. (2018): Nichtfinanzielle Aspekte und immaterielle Werte im Controlling, *Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (KOR)*, Vol. 18, Nr. 10, 442–449.

Günther, E.; Günther, T. & Endrikat, J. (2018): Mehr Umwelt ins Controlling!, *Controlling & Management Review*, Nr. 5, 34–40.

Schaltegger, S.; Hörisch, J.; Windolph, S. E. & Harms, D. (2012): Corporate Sustainability Barometer 2012. Praxisstand und Fortschritt des Nachhaltigkeitsmanagements in den größten Unternehmen Deutschlands. Lüneburg: CSM Centre for Sustainability Management.

Sydow, J.; Schreyögg, G. and Koch, J. (2009): Organizational Path Dependence: Opening the Black Box, *Academy of Management Review*, Vol. 34 Nr. 4, 689–709.

## Impressum

**Verfasst von:** Anne-Katrin Nuzum, Prof. Dr. Holger Petersen, Prof. Dr. Michael Lühn, Julius Wenzig, Prof. Dr. Stefan Schaltegger

Das Forschungsprojekt „Nachhaltige Unternehmensführung durch integratives Controlling“ wurde von der NORDAKADEMIE-Stiftung finanziert.

Die Zitate der Controllerinnen und Controller wurden so anonymisiert, dass keine Rückschlüsse auf Personen oder Unternehmen möglich sind.

**V.i.S.d.P.:** NORDAKADEMIE – Hochschule der Wirtschaft gAG, Kölner Chaussee 11, 25337 Elmshorn

**Gestaltung:** Mediendesign Jürss, Tel. 04504/7142231, [info@mediendesign-jj.de](mailto:info@mediendesign-jj.de)

**Bildnachweis:** [www.pixabay.com](http://www.pixabay.com) „anncapictures“

**Stand:** Oktober 2020



Weitere Informationen unter:

[www.nordakademie.de](http://www.nordakademie.de) · [www.leuphana.de/institute/csm](http://www.leuphana.de/institute/csm) · [www.nordakademie-stiftung.org](http://www.nordakademie-stiftung.org)