

Controlling und Rechnungslegung

Bestandsaufnahme, Schnittstellen,
Perspektiven

Herausgegeben von
Peter Kajüter
Torsten Mindermann
Carsten Winkler





Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser,
vielen Dank, dass Sie dieses E-Book erworben haben. Damit Sie
das Produkt optimal nutzen können, möchten wir Sie gerne auf
folgende Navigationsmöglichkeiten hinweisen:

Die Verlinkungen im Text ermöglichen Ihnen eine schnelle und
komfortable Handhabung des E-Books. Um eine gewünschte
Textstelle aufzurufen, stehen Ihnen im Inhaltsverzeichnis und
im Register als Link gekennzeichnete Kapitelüberschriften bzw.
Seitenangaben zur Verfügung.

Zudem können Sie über das Adobe-Digital-Editions-Menü
»Inhaltsverzeichnis« die verlinkten Überschriften direkt
ansteuern.

Erfolgreiches Arbeiten wünscht Ihnen
der Schäffer-Poeschel Verlag



Professor Dr. Klaus-Peter Franz

Peter Kajüter/Torsten Mindermann/Carsten Winkler (Hrsg.)

Controlling und Rechnungslegung

Bestandsaufnahme, Schnittstellen, Perspektiven

Festschrift für Professor Dr. Klaus-Peter Franz

2011

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Herausgeber:

Prof. Dr. *Peter Kajüter*, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insb. Internationale Unternehmensrechnung, Westfälische Wilhelms-Universität Münster

Prof. Dr. *Torsten Mindermann*, Lehrstuhl für ABWL und Rechnungs-, Revisions- sowie betriebliches Steuerwesen, Ernst-Moritz-Arndt-Universität Greifswald

Dr. *Carsten Winkler*, WaveScape Technologies GmbH, Wuppertal

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

e-Book ISBN 978-3-7992-6542-3

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2011 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
www.schaeffer-poeschel.de
info@schaeffer-poeschel.de
Einbandgestaltung: Willy Löffelhardt/Melanie Frasch

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Tochterunternehmen der Verlagsgruppe Handelsblatt

Vorwort

Es ist eine gute akademische Tradition, verdiente Wissenschaftler am Ende ihrer Karriere mit einer Festschrift zu ehren. Dieser Tradition folgend ist die vorliegende Festschrift Herrn Professor Dr. Klaus-Peter Franz gewidmet.

Klaus-Peter Franz wurde am 17. Mai 1945 in Reuden im Kreis Zerst geboren. Von 1964-1969 studierte er an der Universität zu Köln Betriebswirtschaftslehre und absolvierte im Sommer 1968 ein Auslandssemester an der Penn State University in den USA. Nach seinem Studium war er als Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre von Professor Dr. Herbert Vormbaum an der RWTH Aachen tätig. Dort wurde er 1973 mit seiner Dissertation „Die Ausschüttungsentscheidung der Unternehmung“ zum Dr. rer. pol. promoviert. Anschließend setzte er seine wissenschaftliche Laufbahn als Akademischer Rat an der RWTH Aachen fort, legte 1980 das Examen zum Steuerberater ab und habilitierte sich 1985 mit der Schrift „Die Auswirkungen betrieblicher Mittelbindungen und ihre Berücksichtigung in kurzfristigen Kostenverwertungsrechnungen sowie in der Kostenrechnung“. Schon zuvor übernahm Klaus-Peter Franz die Vertretung einer Professur für Betriebswirtschaftslehre mit dem Schwerpunkt Investition und Finanzierung an der Universität Oldenburg, auf die er später auch berufen wurde. Von 1986-1998 hatte er den Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungswesen und Controlling, an der Universität Kaiserslautern inne. Rufe an die Universität der Bundeswehr in Hamburg, die TH Darmstadt, die Hochschule St. Gallen und die Universität Zürich lehnte er ab. Die Chance, nach Düsseldorf zurückzukehren, wo er aufgewachsen war, nahm Klaus-Peter Franz hingegen gerne wahr. Seit 1998 ist er Inhaber des Lehrstuhls für Unternehmensprüfung und Controlling (bis 2001 zunächst Unternehmensprüfung und -besteuerung) an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.

Als Hochschullehrer hat sich Klaus-Peter Franz stets für einen intensiven Dialog zwischen Wissenschaft und Praxis eingesetzt. Der Wissenstransfer im Rahmen der Weiterbildung von Führungskräften bildete dabei einen wesentlichen Schwerpunkt. Als Wissenschaftlicher Direktor leitete er von 1993-1996 das Universitätsseminar der Wirtschaft (USW) in Erfstadt und stand anschließend dessen Wissenschaftlichem Beirat vor. Die hierbei gesammelten Erfahrungen brachte er 2002 in die Gründung und den Aufbau der Düsseldorf Business School ein, die er seitdem als Geschäftsführer leitet. Darüber hinaus pflegt Klaus-Peter Franz über den Arbeitskreis Internes Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft, den er seit 1999 leitet, einen regen Austausch mit der Praxis.

Diese zahlreichen Praxiskontakte haben nicht nur die universitäre Lehre von Klaus-Peter Franz stets bereichert, sondern auch sein wissenschaftliches Werk stark geprägt. Angeregt durch praktische Probleme hat er sich mit einem breiten Spektrum an Themen des externen und internen Rechnungswesens sowie des Controllings

beschäftigt. Vor allem Fragen der Kostenrechnung und des Kostenmanagements waren immer wieder Gegenstand seiner Veröffentlichungen.

Vor diesem Hintergrund lag es nahe, die vorliegende Festschrift ebenso unter ein breites Thema zu stellen: Controlling und Rechnungslegung. Die insgesamt 18 Beiträge von Kollegen, Schülern und Weggefährten von Klaus-Peter Franz widmen sich aktuellen Entwicklungen im Controlling, in der Rechnungslegung sowie den Schnittstellen zwischen beiden Gebieten. Im ersten Teil des Buches werden ökologische Aspekte der Nachhaltigkeit und ihre Integration in das Controlling, Beziehungen zwischen Unternehmensethik und Controlling, Marketing-Controlling in Kulturbetrieben, die Forschung zum Personalcontrolling, der Innovationsgehalt neuer Controlling-Instrumente, Kostenrechnungssysteme im internationalen Vergleich sowie die Gestaltung von Anreizsystemen für Manager vor dem Hintergrund der Finanzkrise behandelt. Im Mittelpunkt des zweiten Teils stehen aktuelle Themen der nationalen und internationalen Rechnungslegung. Dazu gehören die strategische Jahresabschlussanalyse, die Konzeption des Vermögensgegenstandes, Abschreibungsverfahren von immateriellen Vermögenswerten aus der Kaufpreisverteilung, die Rechnungslegung von Finanzdienstleistungsunternehmen in der Finanzkrise, die durch sie ausgelösten Entwicklungen in der Bankenregulierung, die Steuerbilanzpolitik nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz sowie die Auswirkungen der E-Bilanz für den Mittelstand. Der dritte Teil wendet sich den Schnittstellen zwischen Controlling und Rechnungslegung zu. Dabei werden die Anreizverträglichkeit der IFRS im Rahmen der wertorientierten Investitionssteuerung, das in der Segmentberichterstattung nach IFRS 8 verankerte Konzept des Management Approach, die Implikationen der Fair-Value-Bewertung für das Controlling sowie Fragen der Corporate Governance bei der AG & Co. KGaA diskutiert.

Diese Festschrift wäre nicht möglich gewesen ohne die tatkräftige Unterstützung verschiedener Personen. Zunächst gilt unser Dank den Autoren, die trotz ihrer vielfältigen Verpflichtungen einen Beitrag für die Festschrift verfasst haben. Die formale Gestaltung des Buches haben BSc Julius Hannemann und Dipl.-Kfm. Martin Merschdorf übernommen, wofür wir herzlich danken. Weiterhin sind wir den Sponsoren der Festschrift, der Warth & Klein Grant Thornton AG und der Gesellschaft von Freunden und Förderern der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf e.V., für die großzügige finanzielle Unterstützung zu Dank verpflichtet. Schließlich sei Frau Marita Rollnik-Mollenhauer und Frau Claudia Knapp-Domonkos vom Schäffer-Poeschel Verlag für die angenehme Zusammenarbeit bei der Drucklegung gedankt.

Klaus-Peter Franz wünschen wir im Namen aller Autoren weiterhin viel Schaffenskraft, Gesundheit und Erfolg sowie eine anregende Lektüre dieser Festschrift.

Münster, Greifswald, Wuppertal, im Juli 2011

*Peter Kajüter
Torsten Mindermann
Carsten Winkler*

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Autorenverzeichnis	IX

Teil 1

Controlling

<i>Péter Horváth</i> „Making green profitable“ – eine (neue) Aufgabe des Controllings?	3
<i>Hans-Ulrich Küpper</i> Unternehmensethik und Controlling	17
<i>Bernd Günter</i> Marketing-Controlling in Kulturbetrieben – Defizite und Anforderungen	37
<i>Linda Amalou/Stefan Süß</i> 25 Jahre alt und (noch) nicht erwachsen? Personalcontrolling auf der Suche nach Identität	49
<i>Ernst Troßmann</i> Neue Controlling-Instrumente – alte Fehler?	71
<i>Peter Kajüter</i> Kostenrechnungssysteme im internationalen Vergleich	89
<i>Louis Velthuis</i> Anreizsysteme für Manager vor dem Hintergrund der Finanzkrise	119

Teil 2

Rechnungslegung

<i>Adolf G. Coenenberg/Christian Fink</i> Strategische Jahresabschlussanalyse	143
--	-----

<i>Torsten Mindermann</i> Quo vadis Vermögensgegenstand?	169
<i>Bernhard Pellens/Torben Rüthers</i> Zum Abschreibungsverfahren von immateriellen Vermögenswerten aus der Kaufpreisverteilung	183
<i>Christoph J. Börner/Martin Sauermann</i> Rechnungslegung von Finanzdienstleistungsunternehmen in der Krise	197
<i>Tamara Schulz/Heinz-Dieter Smeets</i> Rechnungslegung und Bankenregulierung	217
<i>Guido Förster</i> Steuerbilanzpolitik nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz	243
<i>Heinz Kußmaul/Dennis Weiler</i> E-Bilanz und Mittelstand	263

Teil 3

Schnittstellen zwischen Controlling und Rechnungslegung

<i>Dieter Pfaff</i> IFRS und wertorientierte Investitionssteuerung	297
<i>Barbara E. Weissenberger/Nina Franzen</i> Herausforderung Management Approach	323
<i>Carsten Winkler</i> Fair Value und Controlling	353
<i>Raimund Schirmeister/Svenja Mangold</i> AG & Co. KGaA vor dem Hintergrund des Deutschen Corporate Governance Kodex	377
Stichwortverzeichnis	391

Autorenverzeichnis

Dipl.-Kffr. Linda Amalou

Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insb. Organisation und Personal, an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Prof. Dr. Christoph J. Börner

Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insb. Finanzdienstleistungen, an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Prof. Dr. Dres. h.c. Adolf G. Coenenberg

Emeritus am Lehrstuhl für Wirtschaftsprüfung und Controlling an der Universität Augsburg und Honorarprofessor an der European Business School

Dr. Christian Fink

Referent für Bilanzrecht bei der Freudenberg & Co. KG in Weinheim

Prof. Dr. Guido Förster, StB

Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Dipl.-Kffr. Nina Franzen

Wissenschaftliche Mitarbeiterin an der Professur für BWL IV, insbesondere Controlling und integrierte Rechnungslegung, an der Justus-Liebig-Universität Gießen

Prof. Dr. Bernd Günter

Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insb. Marketing, an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Péter Horváth

Emeritierter Ordinarius am Lehrstuhl für ABWL und Controlling an der Universität Stuttgart und Geschäftsführer der IPRI International Performance Management Institute gGmbH, Stuttgart

Prof. Dr. Peter Kajüter

Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insb. Internationale Unternehmensrechnung, an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

Prof. Dr. Dr. h.c. Hans-Ulrich Küpper

Vorstand des Instituts für Produktionswirtschaft und Controlling an der Ludwig-Maximilians-Universität München

Prof. Dr. Heinz Kußmaul

Direktor des BLI (Betriebswirtschaftliches Institut für Steuerlehre und Entrepreneurship, Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Institut für Existenzgründung/Mittelstand) an der Universität des Saarlandes

Svenja Mangold BSc.

Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insb. Finanzierung und Investition, an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Prof. Dr. Torsten Mindermann

Inhaber des Lehrstuhls für ABWL sowie Rechnungs-, Revisions- und betriebliches Steuerwesen an der Ernst-Moritz-Arndt-Universität Greifswald

Prof. Dr. Bernhard Pellens

Inhaber des Lehrstuhls für Internationale Unternehmensrechnung an der Ruhr-Universität Bochum

Prof. Dr. Dieter Pfaff

Direktor des Instituts für Betriebswirtschaftslehre der Universität Zürich und Inhaber des Lehrstuhls für Unternehmensrechnung und Controlling

Dipl.-Ök. Torben Rüthers

Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Internationale Unternehmensrechnung an der Ruhr-Universität Bochum

Dr. Martin Sauermann

Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insb. Finanzdienstleistungen, an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Prof. Dr. Raimund Schirmeister

Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insb. Finanzierung und Investition, an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Dipl.-Kffr. Tamara Schulz

Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Volkswirtschaftslehre, insb. Internationale Wirtschaftsbeziehungen, an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Prof. Dr. Heinz-Dieter Smeets

Inhaber des Lehrstuhls für Volkswirtschaftslehre, insb. Internationale Wirtschaftsbeziehungen, an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Prof. Dr. Stefan Süß

Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insb. Organisation und Personal, an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Prof. Dr. Ernst Troßmann

Inhaber des Lehrstuhls Controlling im Institut für Financial Management der Universität Hohenheim

Prof. Dr. Louis Velthuis

Inhaber des Lehrstuhls für Controlling an der Johannes Gutenberg-Universität Mainz

Dipl.-Kfm. Dennis Weiler

Wissenschaftlicher Mitarbeiter am BLI (Betriebswirtschaftliches Institut für Steuerlehre und Entrepreneurship, Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Institut für Existenzgründung/Mittelstand) an der Universität des Saarlandes

Prof. Dr. Barbara E. Weißenberger

Inhaberin der Professur für BWL IV, insbesondere Controlling und integrierte Rechnungslegung, an der Justus-Liebig-Universität Gießen

Dr. Carsten Winkler

Geschäftsführer der WaveScape Technologies GmbH

Teil 1

Controlling

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.¹ Ins gleiche Horn stieß vorher auch der Konkurrent „MIT - Sloan Management Review“: „Sustainability as competitive advantage“ war der Titel des „Special Reports“.²

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.³ 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.“⁴

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.

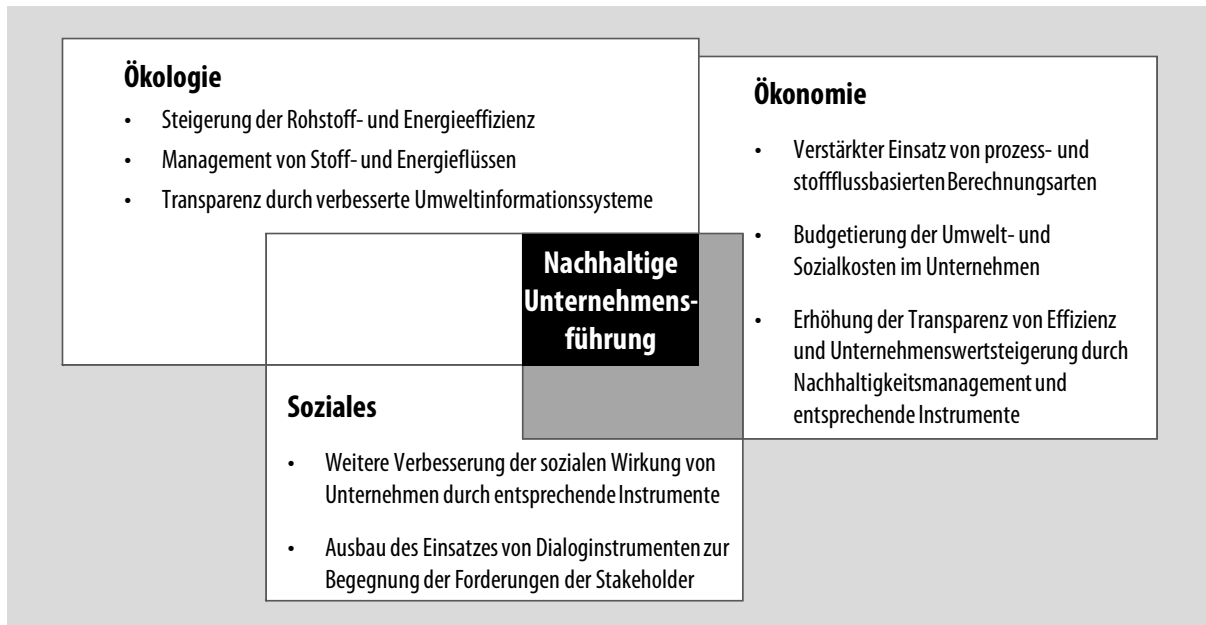


Abb. 1: Nachhaltigkeitsdimensionen und Führungsaufgaben im Zusammenhang

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.⁵ 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.⁶ Den Shared Value-Ansatz halten wir allerdings zu eindimensional, um als alleiniges Instrument „reinvent capitalism“ zu erreichen – wie Porter und Kramer schreiben.⁷

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

⁵ Vgl. Porter/van der Linde (1995).

⁶ Porter/Kramer (2011), S. 66.

⁷ 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.⁸

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).

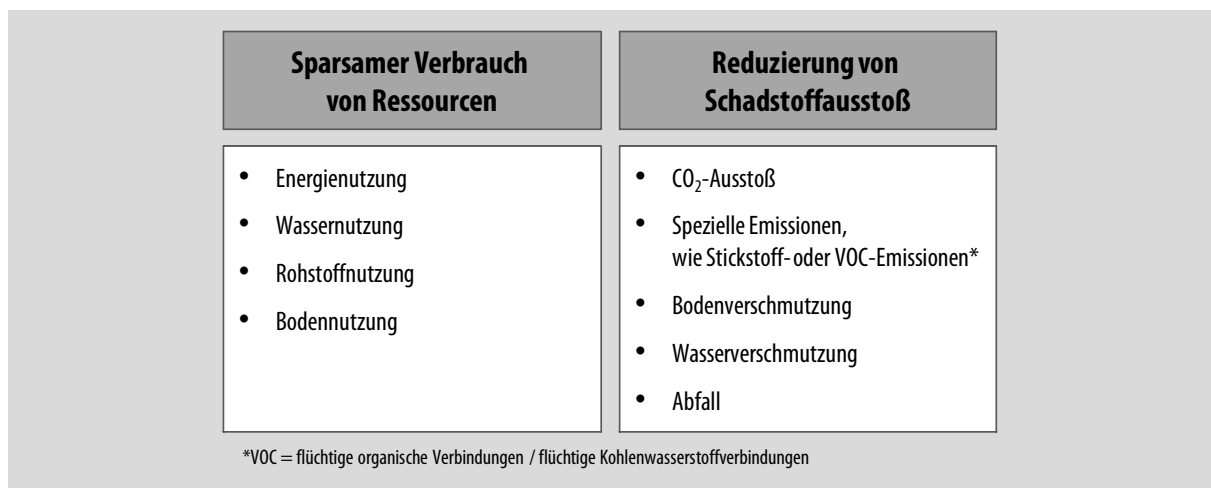


Abb. 2: Ausprägungen von „grün“

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“.⁹

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.

⁸ Vgl. Haanaes et al. (2011).

⁹ 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).

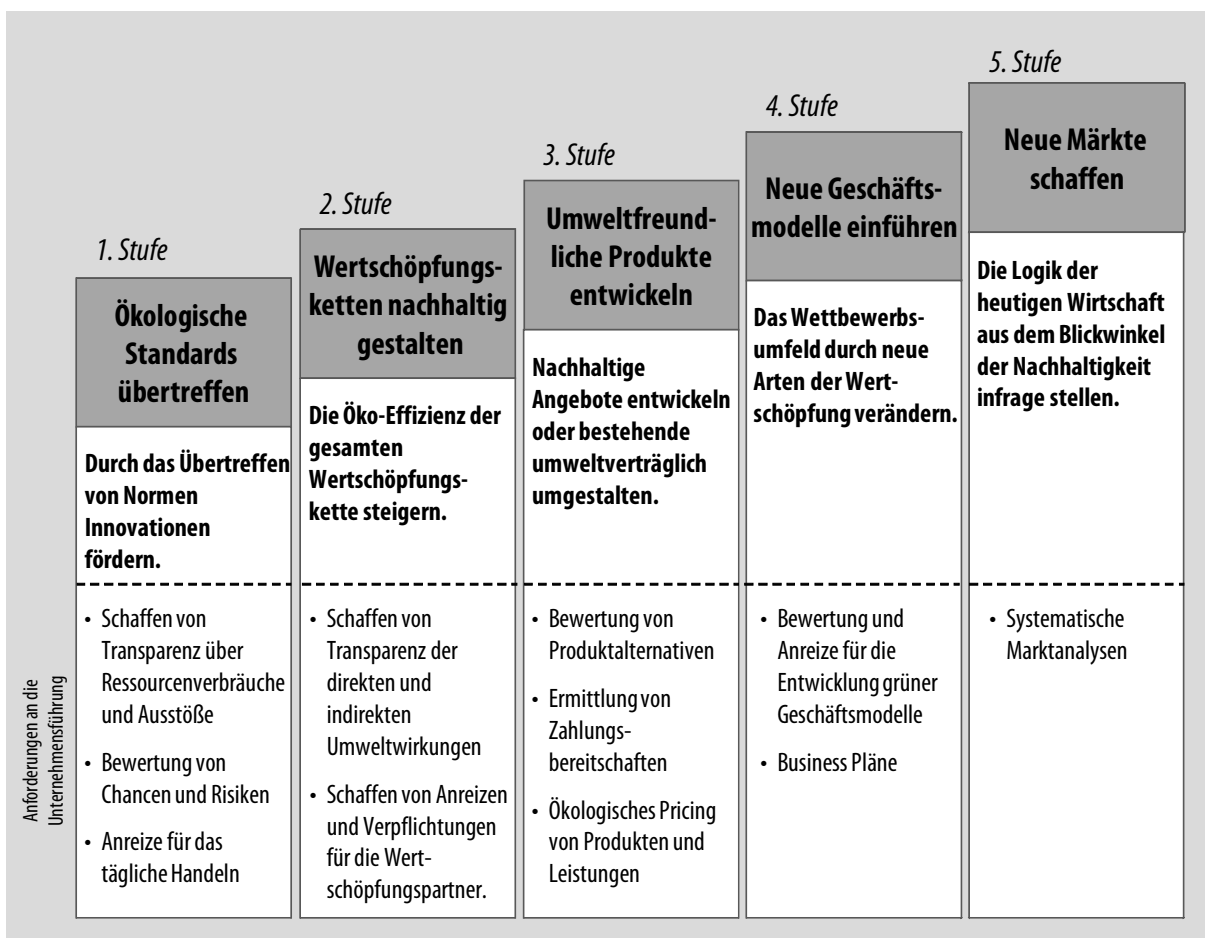


Abb. 3: Die fünf Entwicklungsstufen der ökologischen Orientierung
 Quelle: in Anlehnung an *Nidumolu et al.* (2009), S. 56

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**“.¹⁰ 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 CO₂-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.¹¹

¹⁰ Vgl. z.B. *ZfCM* (2010).

¹¹ Vgl. *Epstein* (2008), S. 45ff.

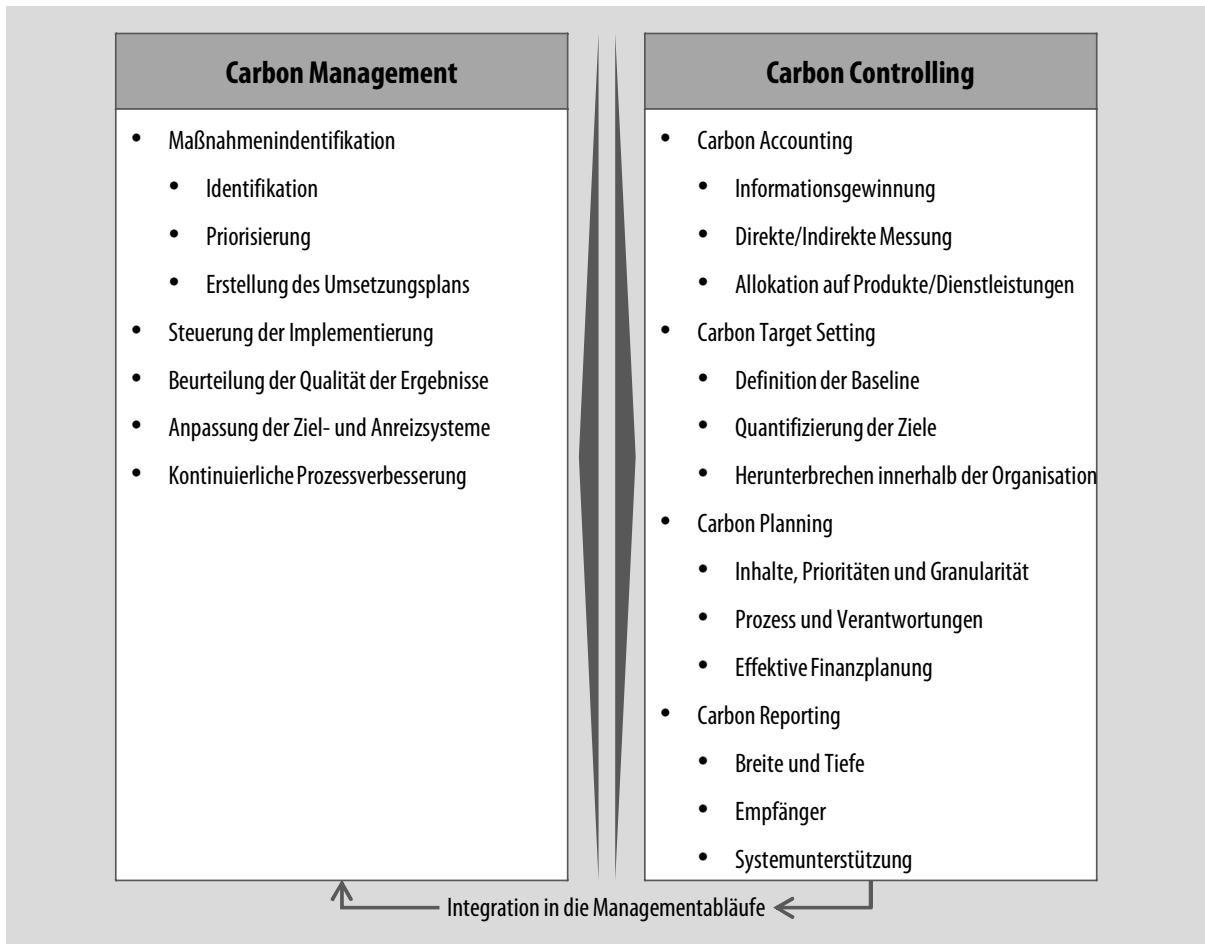


Abb. 4: Zusammenspiel von Carbon Management und Carbon Controlling
Quelle: Eitelwein/Goretzki (2010), S. 25

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.

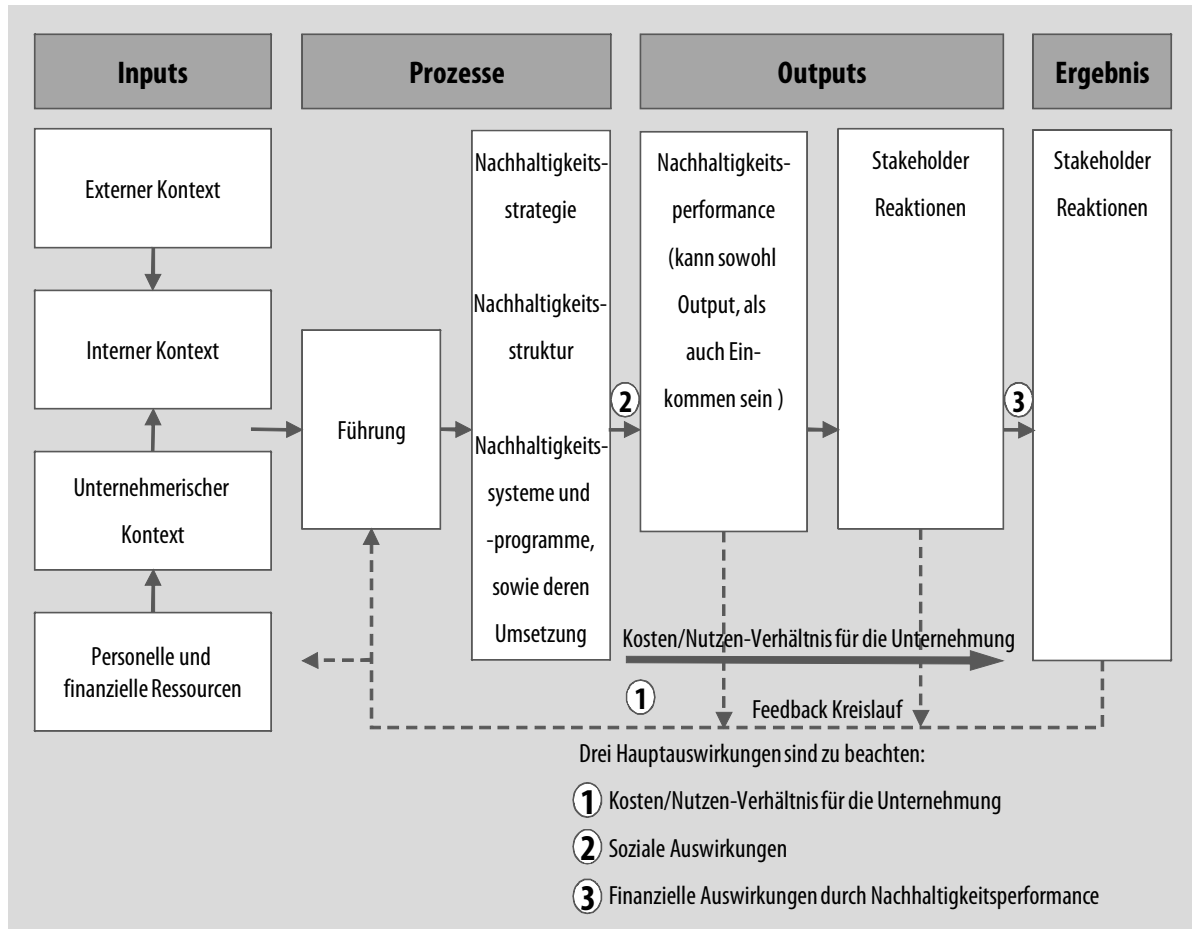


Abb. 5: Gesamtsystem der nachhaltigkeitsorientierten Führung und Steuerung
Quelle: Epstein (2008), S. 46

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 Scorecard¹² 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

¹² Vgl. Kaplan/Norton (1996) und (2004).

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

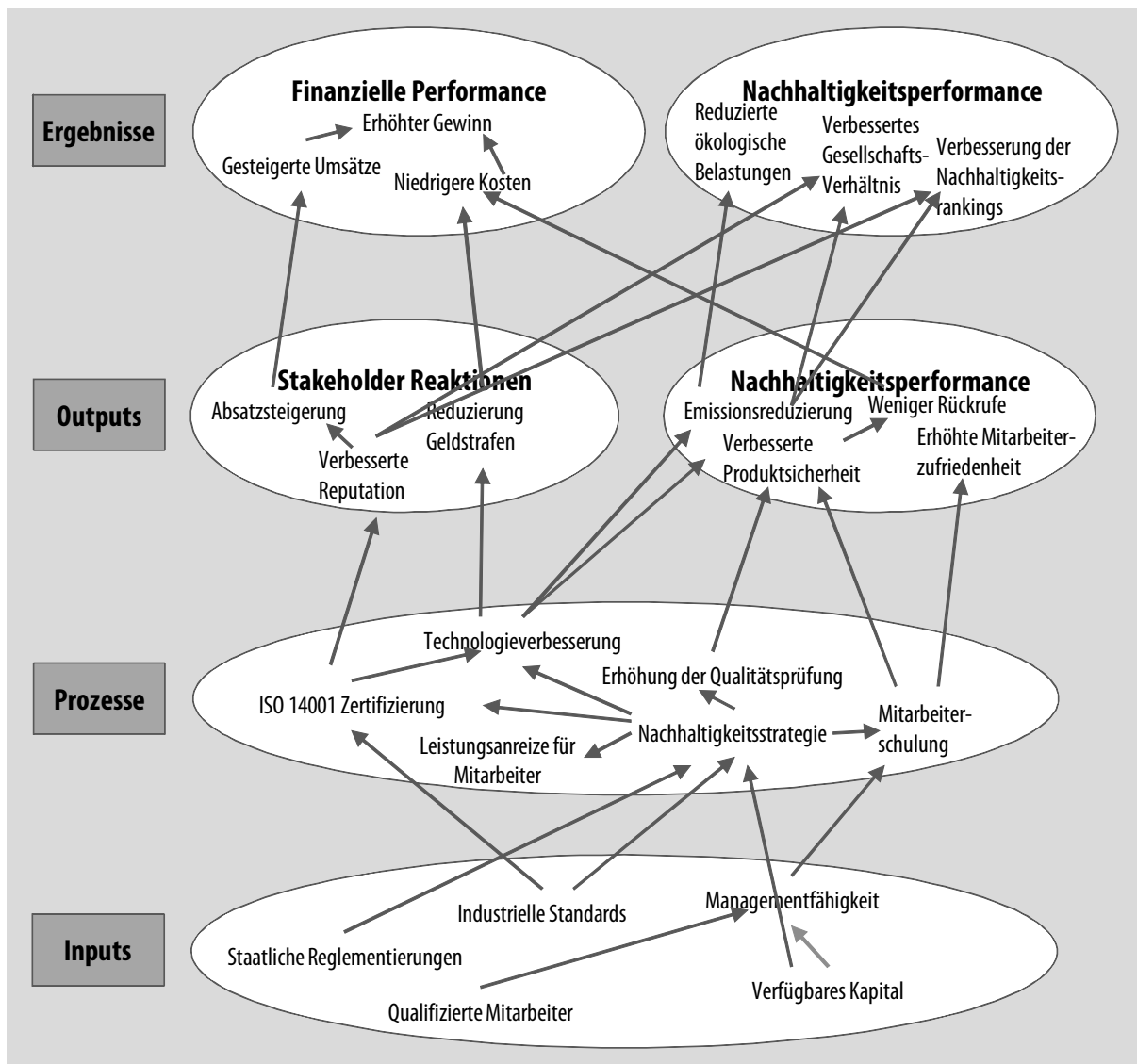


Abb. 6: (Beispielhafte) Ursache-Wirkungsbeziehungen im Nachhaltigkeitsmanagement
Quelle: Epstein (2008), S. 167

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.

13 Vgl. Lämsilnoto/Järvenpää (2010).

14 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).

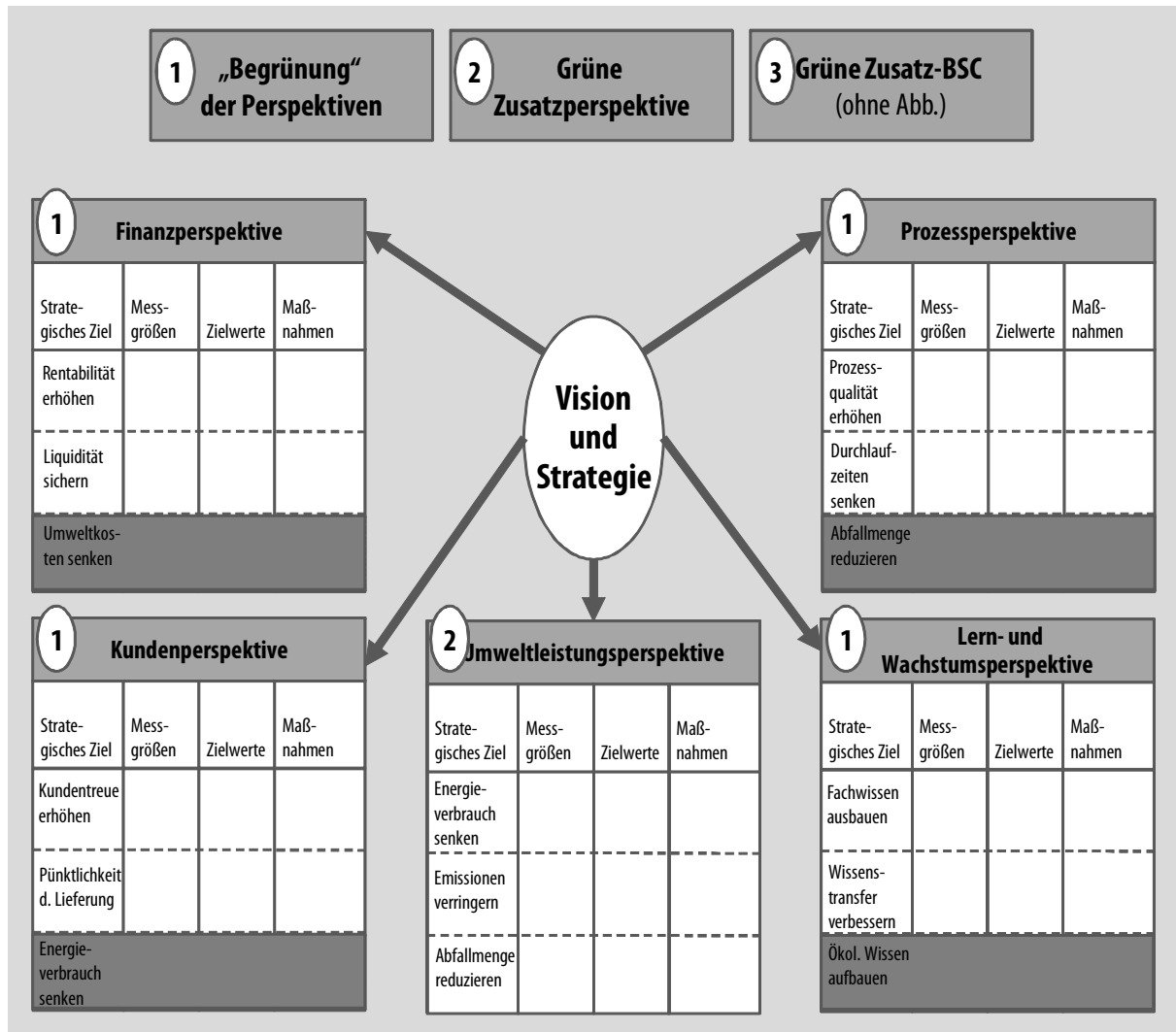


Abb. 7: Optionen für eine „grüne“ Balanced Scorecard
Quelle: ICV (2011), S. 14

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

Abb. 8: (Beispielhafte) Systematisierung von umweltbezogenen Leistungsindikatoren
Quelle: ICV (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.

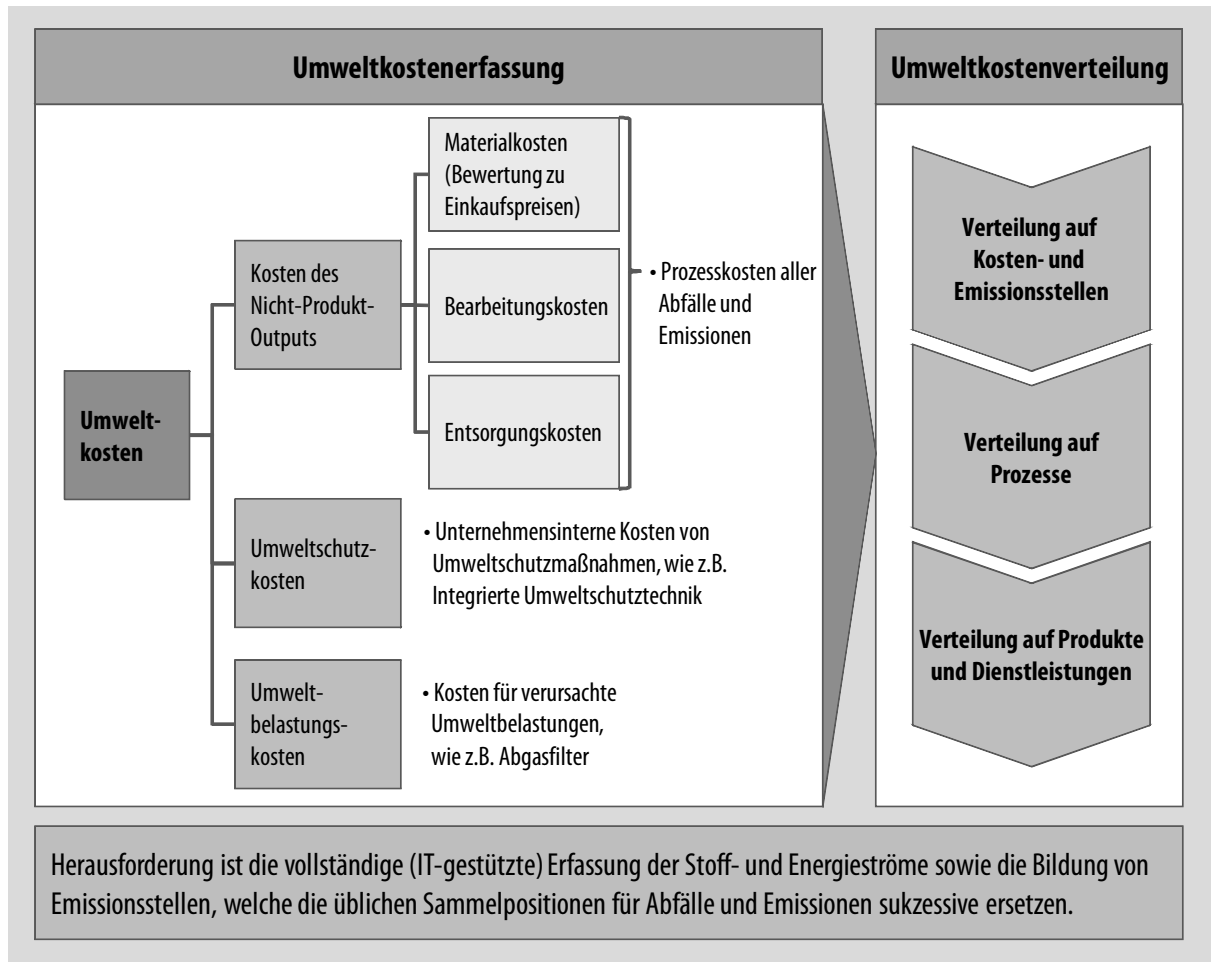


Abb. 9: Umweltkostenerfassung und -allokation
Quelle: ICV (2011), S. 16

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.¹⁵ Der Internationale Controllerverein hat die Zukunfts-Bedeutung des Themas erkannt und 2010 eine Arbeitsgruppe zur Entwicklung „grüner“ Standards für das Controlling initiiert.¹⁶ Dieser Beitrag hatte drei Kernaussagen:

¹⁵ Vgl. Schaltegger et al. (2010).

¹⁶ Vgl. ICV (2010).

- „Grüne“ Themen können die nachhaltige Profitabilität eines Unternehmens sichern.
- Das Controlling hat die „grüne“ Dimension in das Führungs- und Steuerungssystem zu integrieren.
- Die Kernaufgabe dabei ist die Messbarmachung der ökologischen Nachhaltigkeit.

Das Fazit? Keine grundsätzliche Veränderung der Controllingfunktionen, aber ein starker Bedeutungszuwachs für die ökologische Zieldimension und die Notwendigkeit der integrativen Steuerung umweltbezogener Aufgaben.

Literatur

- Eitelwein, O./Goretzki, L.* (2010): Carbon Controlling und Accounting erfolgreich implementieren – Status Quo und Ausblick, in: Zeitschrift für Controlling & Management, 54. Jg., Heft 1, 2010, S. 23-31.
- Epstein, M.J.* (2008): Making Sustainability Work – Best Practices in Managing and Measuring Corporate Social, Environmental and Economic Impacts, Sheffield/San Francisco 2008.
- Fiebig, N.* (2010): Nachhaltigkeit ist ein Wettbewerbsvorteil, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, 27.12.2010, S. 10.
- Franz, K.-P.* (1995): Controlling, in: Corsten, H./Reiß, M. (Hrsg.), Handbuch Unternehmensführung, Wiesbaden 1995, S. 395-408.
- Günther, E.* (2008): Ökologieorientiertes Management, Dresden/Stuttgart 2008.
- Haanaes, K./Balagopal, B./Arthur, D./Kong, M. T./Velken, I./Kruschwitz, N./Hopkins, M. S.* (2011): First Look: The Second Annual Sustainability & Innovation Survey, in: MIT Sloan Management Review, 52. Jg., Nr. 2, 2011, S. 77-83.
- Harvard Business Review (HBR)*: Sonderheft, Spring 2010.
- Internationaler Controller Verein e.V. (ICV)* (2011): Green Controlling – Notwendigkeiten und Ansätze zur Begründung des Controlling-Systems, White Paper, Stuttgart 2011.
- Kaplan, R.S./Norton D.P.* (1996): The Balanced Scorecard, Boston 1996 (deutsch, Stuttgart 1997).
- Kaplan, R.S./Norton D.P.* (2004): Strategy Maps, Boston 2004 (deutsch, Stuttgart 2004).
- Lämsilnoto, A./Järvenpää, M.* (2010): Greening the Balanced Scorecard, in: Business Horizons, 53. Jg., Heft 4, 2010, S. 385-395.
- Massachusetts Institute of Technology (MIT)* (2009): Sloan Management Review – Special Report, Fall 2009.
- Nidumolu, R./Pralhad, C.K./Rangaswami, M.R.* (2009): In fünf Schritten zum Nachhaltigen Unternehmen, in: Harvard Business Manager, 12. Jg., Dezember 2009, S. 50-63.
- Porter, M.E./Kramer, M.R.* (2011): The Big Idea: Creating Shared Value, in: Harvard Business Review, 89. Jg., Januar/Februar 2011, S. 62-77.
- Porter, M.E./van der Linde, C.* (1995): Green and Competitive, in: Harvard Business Review, 73. Jg., September/Oktober 1995, S. 120-134.
- Schaltegger, S.* (2004): Sustainability Balanced Scorecard, in: Controlling, 16. Jg., Heft 8/9, 2004, S. 511-516.
- Schaltegger, S./Windolph, S.E./Harms, D.* (2010): Corporate Sustainability Barometer – Wie nachhaltig agieren Unternehmen in Deutschland?, Hechingen 2010.
- Zeitschrift für Controlling und Management (ZfCM)* (2010): Themenschwerpunkt „Carbon Accounting“, 54. Jg., Heft 1, 2010.

Hans-Ulrich Küpper*

Unternehmensethik und Controlling

- 1 Bezüge zwischen Unternehmensethik und Controlling
- 2 Bestandteile und Analysedimensionen der Unternehmensethik
 - 2.1 Bezugsfelder und Problemebenen der (Unternehmens-) Ethik
 - 2.2 Anwendungsdimensionen und -bereiche der Unternehmensethik
- 3 Komponenten der unternehmensethischen Ausrichtung einzelner Führungsteilsysteme
 - 3.1 Werte- und Zielsystem sowie Entscheidung und Verantwortung als unternehmensethisch relevante Komponenten der Planung und Kontrolle
 - 3.2 Personalführung und Organisation als Kernbereiche zur Umsetzung unternehmensethischer Vorstellungen
 - 3.3 Auswirkungen unternehmensethischer Vorstellungen auf die Unternehmensrechnung
- 4 Implikationen für die übergreifenden Controllingsysteme
 - 4.1 Eignung der Koordinations- und Steuerungssysteme zur Umsetzung unternehmensethischer Konzepte
 - 4.2 Koordination durch das Wertesystem
 - 4.3 Balanced Scorecard als Instrument zur Umsetzung einer unternehmensethischen Konzeption
- 5 Perspektiven der Entwicklung

Literatur

* Prof. Dr. Dr. h.c. *Hans-Ulrich Küpper* ist Vorstand des Instituts für Produktionswirtschaft und Controlling an der Ludwig-Maximilians-Universität München.