

**Die Institutionalisierung von Nachhaltigkeit und die  
Rolle von Controllingpraktiken: Eine qualitative  
Studie neun deutscher Großunternehmen**

Wissenschaftliche Kommission Rechnungswesen  
(Frühjahrstagung)

Institut für Management und Controlling (IMC)  
Johannes Georg / Jürgen Weber  
Vallendar, 04. März 2011

# Agenda

---

Motivation

Theorie

Datenerhebung

Empirische Ergebnisse

Fazit und Diskussion

# Den Ausgangspunkt des Forschungsprojekts bildete die Beobachtung, dass Nachhaltigkeit zunehmend im Controlling diskutiert wird

---

## Nachhaltigkeit ein Controllingthema?

- Nachhaltigkeit als neue Perspektive in der Unternehmenssteuerung
  - Notwendigkeit einer Präzisierung und Positionierung in Bezug auf die finanzielle Steuerung im Unternehmen
  - Ist eine Ergänzung, ein Ersatz oder eine Modifikation erforderlich?
- Referenz „Wertorientierte Steuerung“
  - Deutlich größere Abweichung vom Status quo der Steuerung (Zielgrößen, Konkretisierungsgrad u.v.m.)
  - Erhebliche Implementierungsprobleme bereits bei wertorientierter Steuerung (u.a. auf Grund hoher Komplexität)
- Andersartigkeit der Zielgrößen nachhaltiger Unternehmensführung
  - Eine Barriere für die Controller?
  - Sind klassische Controllingpraktiken für Nachhaltigkeit geeignet?

# Forschung und Praxis haben sich in den vergangenen Jahren immer stärker mit dem Thema Nachhaltigkeit auseinandergesetzt

---

## Auseinandersetzung mit dem Thema Nachhaltigkeit

- International teilweise ideologisch motivierte Forschung
  - Fokussierung auf die Untersuchung des Nachhaltigkeitsreportings und der tatsächlichen Umsetzung
  - Verwendung der Legitimitätstheorie
- Zentrale Ergebnisse der Forschung
  - Greenwashing (Milne et al. 2009, Larrinaga-González/Bebbington 2007 Spence 2007, O'Dwyer 2005 etc.)
  - Schwierigkeiten bei der Generierung von Sinn und bei der Umsetzung (Tregidga/Milne 2006)
- National überwiegend konzeptionelle Forschung in Kooperation mit der Praxis
  - Konzeption von für Nachhaltigkeit geeigneten Controllinginstrumenten
  - Untersuchung des Verbreitungsgrads der Instrumente
- Zentrale Ergebnisse der Forschung
  - Spezielle Instrumente und Adaption klassischer Instrumente (Günther 2008, Schaltegger et al. 2007 etc.)
  - Orientierung an der Kostenrechnung beim Carbon Accounting (Eitelwein/Goretzki 2009)

# Das Umfeld der Unternehmen lässt erkennen, dass die Institutional Theory als Rahmen für die Untersuchung dienen kann

---

## Untersuchung des Institutionalisierungsprozesses in der Praxis

### *Regulatorischer Druck*

- Politik und Regulierungsbehörden
- Z.B. EU ETS

### *Normativer Druck*

- Berater und Ratingagenturen
- Z.B. DJ Sustainability Index

### *Kultureller Druck*

- Öffentlichkeit und Mitarbeiter
- Z.B. Plattform Utopia

- Ausübung von Druck auf die Unternehmen bzgl. der Auseinandersetzung mit dem Thema Nachhaltigkeit
- Möglichkeit der Institutional Theory als theoretischer Rahmen für das Forschungsvorhaben
- Hervorheben der Überlebensnotwendigkeit von Unternehmen durch die Konformität zu Werten und Normen des Umfelds (Meyer/Rowan 1977)
- Hohe Eignung der Institutional Theory zur Beschreibung und Erklärung der Reaktion von Unternehmen auf die Nachhaltigkeitsdebatte aufgrund der Mehrdeutigkeit von Konzept, Messung und Beurteilung der Relevanz (Bansal 2005)
- Unterschiedlichkeit von Werten und Normen z.B. bei der Klimadebatte sichtbar (climate-gate Skandal)

# Agenda

---

Motivation

Theorie

Datenerhebung

Empirische Ergebnisse

Fazit und Diskussion

# Die soziale Konstruktion von Realität (z.B. Nachhaltigkeit) erfolgt durch Externalisierung, Objektivierung und Internalisierung

---

## Sozialkonstruktivismus nach Berger/Luckmann 1967

- Grundlegende Annahme des Sozialkonstruktivismus, dass „Realität“ nicht universell ist, sondern das Produkt der individuellen Wahrnehmung (Ontologie) und dass Wissen durch subjektive Erfahrungen (Erlebnisse) angeeignet wird und kein Faktenwissen darstellt (Epistemologie)
- Interaktionsprozesse und das Verhalten der Menschen gemäß ihrer individuellen Interpretation der Interaktion als Basis der Gesellschaft (Perren/Grant 2000)
- Soziale Konstruktion von beobachtbarer Realität durch Externalisierung, Objektivierung und Internalisierung (Berger/Luckmann 1967)
  - Externalisierung: Generierung von Symbolen, deren Bedeutung in einer sozialen Gruppe geteilt wird, durch Worte oder Gesten in sozialer Interaktion
  - Objektivierung: Prozess, in dem die generierten Symbole von den Individuen als gemeinsam erfahrbare Faktizität außerhalb des “Ichs” wahrgenommen werden
  - Internalisierung: Prozess, durch den die objektivierte Realität zurückprojiziert (verinnerlicht) wird auf die Sozialisation (Scott 1995, Berger/Luckmann 1967)

# Aus soziologischer Perspektive tragen Controllingpraktiken zur Objektivierung bei

---

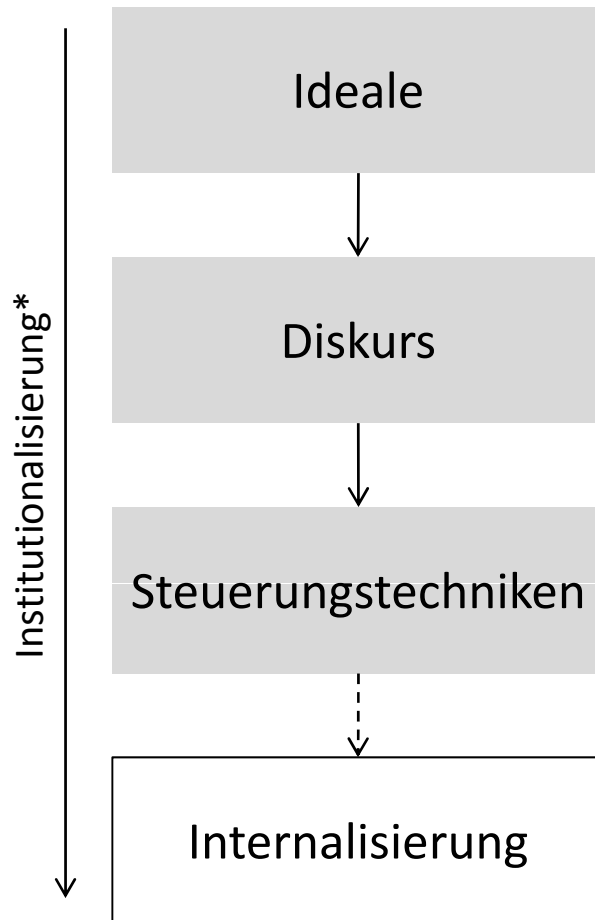
## Controllingpraktiken aus soziologischer Perspektive

- Soziologische Definition von Controllingpraktiken als Bündel von Praktiken und Arrangements, im Rahmen derer “[O]rganisational members negotiate strategies, budgets, and performance targets, [...] discuss ways of realizing them, alert others to contingencies, give orders, follow, dispute, or circumvent instructions, generate reports and make comparisons, give and receive advice, find excuses, take corrective action, etc.” (Ahrens/Chapman 2007, S. 9)
- Beitrag von Controllingpraktiken zur Schaffung einer intersubjektiven Realität (Objektivierung) in Unternehmen durch die Operationalisierung von Sachverhalten in Zahlen und die Ausübung von Druck auf das Verhalten der Mitarbeiter (Morgan 1988)
  - Notwendigkeit der „Übersetzung“ von Nachhaltigkeit in die „Sprache“ von Unternehmen in Form von Controllingpraktiken (Gray 2010)
  - Anwendung z.B. im Rahmen der Quantifizierung des durch Geschäftsreisen verursachten CO<sub>2</sub>-Austoßes



# Das Forschungsvorhaben baut auf dem Framework des Prozesses der Institutionalisation von Hasselblad und Kallinikos (2000) auf

## Prozess der Institutionalisation (1/2)



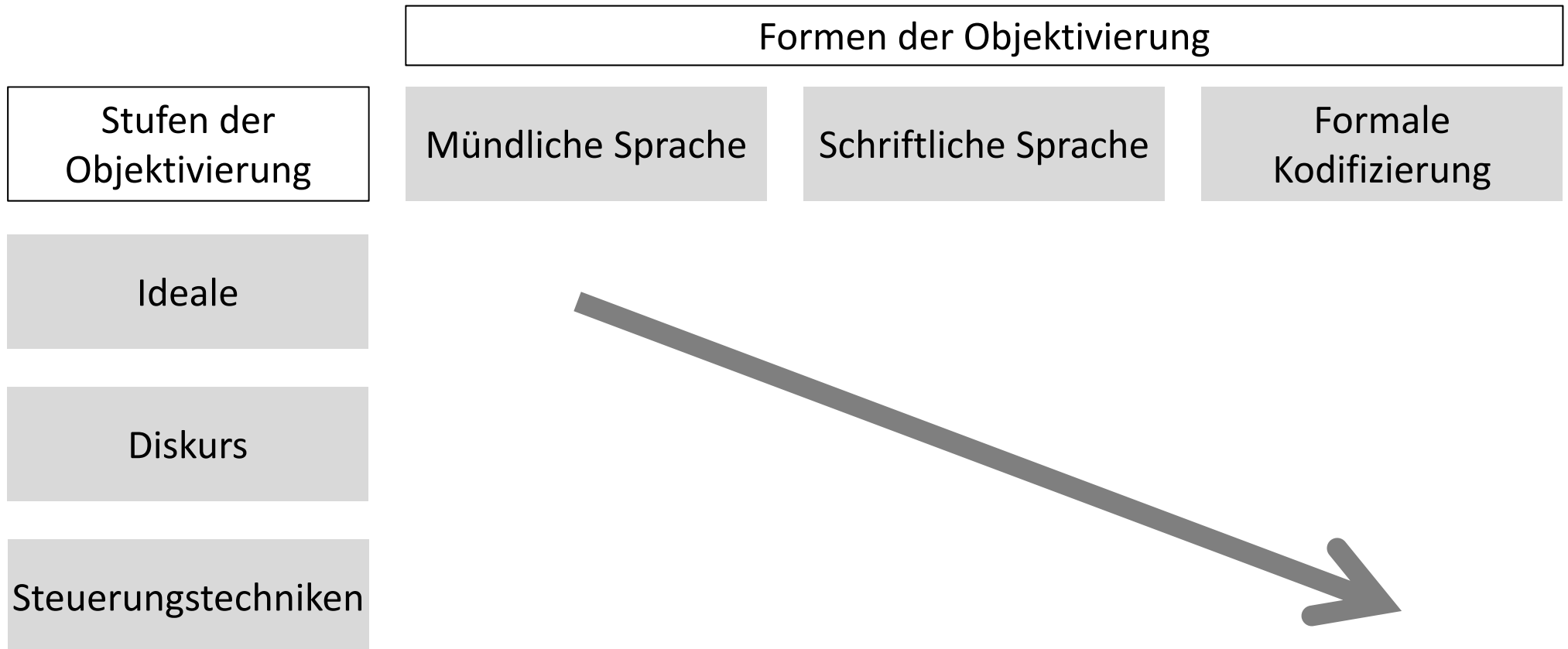
- Erklärung des Prozesses der Institutionalisation des Ideals *Nachhaltigkeit* durch Verwendung des Frameworks von Hasselblad/Kallinikos (2000)
- Objektivierung vager Ideale durch die Festlegung von Idealen (Symbole), die Spezifizierung von Rollen und Aufgaben und die Implementierung von Steuerungstechniken zur Erfassung und Kontrolle der individuellen Leistung in Bezug auf das Ideal
- Erst nach Objektivierung Internalisierung möglich
- Entstehung von Entkopplung (z.B. Greenwashing) bei rein formaler Implementierung
- Nicht-Linearität des Prozesses der Institutionalisation (Dambrin et al. 2007)

Quelle: \*Schritte der Institutionalisation (Darstellung in Anlehnung an Dambrin et al. 2007)

# Die Objektivierung erfolgt durch mündliche, schriftliche und formale Kodifizierung

---

Prozess der Institutionalisation (2/2)



Quelle: Darstellung in Anlehnung an Hasselbladh/Kallinikos (2000)

# Agenda

---

Motivation

Theorie

Datenerhebung

Empirische Ergebnisse

Fazit und Diskussion

# Die Fallunternehmen bilden ein organisationales Feld in Bezug auf die Thematik Nachhaltigkeit

---

## Fallunternehmen

- Falluntersuchung von deutschen Großunternehmen aus verschiedenen Branchen, z.B. Software, Logistik, Chemie
- Bildung eines organisationalen Felds durch die Fallunternehmen, in dem ein ähnliches Grundverständnis des Themas Nachhaltigkeit existiert (*issue-based field* (Hoffman 1999))
  - Starkes Interesse an den Aktivitäten von Großunternehmen in Bezug auf Nachhaltigkeit (Milne/Gray 2007)
  - Gemeinsame Abhängigkeit vom Kapitalmarkt (Fallunternehmen überwiegend im DAX30 gelistet)
  - Vergleichbarer institutionaler Druck in Bezug auf Nachhaltigkeit aufgrund des gemeinsamen Herkunftslandes (Larrinaga-González 2007, Kolk 2005)
  - Hoher Frequenz des Austauschs zwischen den Fallunternehmen (z.B. in Unternehmensverbänden wie econsense e.V.)

# Es wurden insgesamt 23 Interviews mit Ansprechpartnern aus den Bereichen Nachhaltigkeit, Carbon Accounting und Controlling durchgeführt

## Datenerhebung

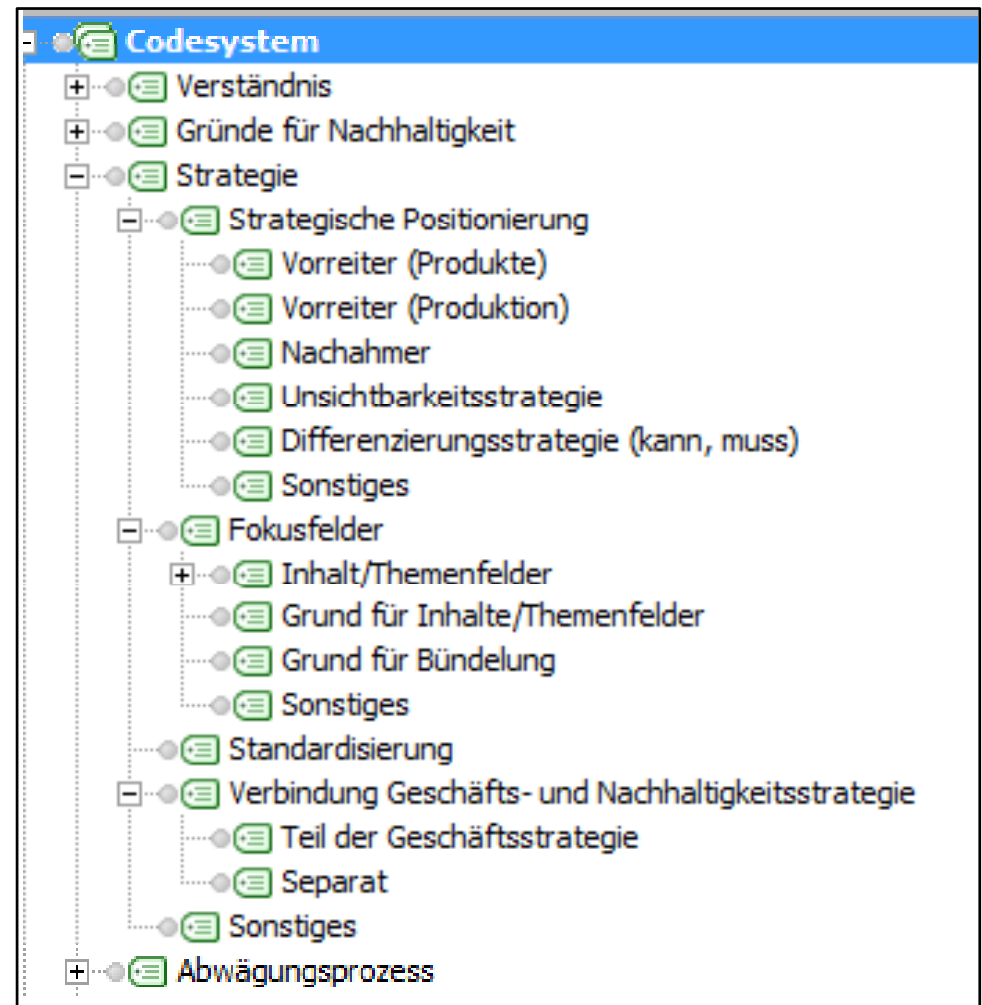
Unternehmen	Nachhaltigkeitsverantwortlicher (NV)	Carbon Accounting Verantwortlicher (CAV)	Leiter des Zentralcontrollings (ZCL)
1	Umwelt und Nachhaltigkeit	Umwelt und Nachhaltigkeit	Leiter
2	Investor Relations und CSR-Reporting	-	Leiter und CSR-Strategie
3	Personal	-	Leiter
4	Nachhaltigkeit	-	Leiter und Mitarbeiter
5	Nachhaltigkeit und Politik	Controlling	Leiter
6	Nachhaltigkeit	Nachhaltigkeit	Leiter und Mitarbeiter
7	Kommunikation und Öffentlichkeitsarbeit	-	Leiter
8	Umwelt	Controlling	Leiter
9	Nachhaltigkeit	Nachhaltigkeit	Leiter

- Durchführung von 23 Interviews
- Semi-strukturierte Interviewform
  - Größere Freiheit bei Antworten
  - Geringere Beeinflussung des Interviewten
  - Individuelle Schwerpunktsetzung

# Die Auswertung der Interviewdaten erfolgte mittels einer qualitativen Inhaltsanalyse

## Datenauswertung

- Auswertung von insgesamt 717 Transkriptseiten
- Anwendung der qualitativen Inhaltsanalyse (Mayring 2007) als Auswertungsmethodik
- Entwicklung eines umfangreichen Codesystems mit circa 600 Kategorien
- Zuordnung jeder Textstelle zu einer oder mehreren Kategorien – insgesamt 6067 Zuordnungen
- Analyse der Daten mit Hilfe einer Computersoftware



# Agenda

---

Motivation

Theorie

Datenerhebung

Empirische Ergebnisse – Ideale

Fazit und Diskussion

# Das Ideal eines nachhaltigen Unternehmens wird in unterschiedlicher Form durch verschiedene Akteure an die Unternehmen herangetragen

---

## Einfluss wichtiger Akteure

### *Relevante externe Akteure*

Kunden	NGOs/ Öffentlichkeit
Investoren/ Ratingagenturen	Politik/ Regulierung

### *Relevante interne Akteure*

CEO/Vorstand	Mitarbeiter
--------------	-------------

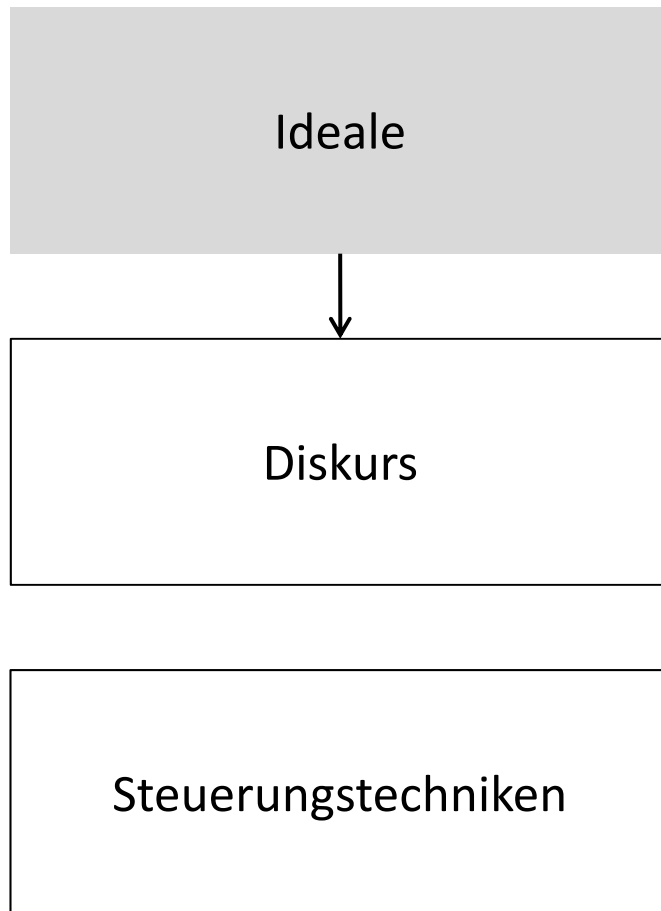
- Unterschiede im jeweiligen Verständnis des Ideals eines nachhaltigen Unternehmens
  - Z.B. Mitarbeiter vs. Politik/Regulierung
  - Definition nach Brundtland als gemeinsame Grundlage
- Unterschiede in der Intensität der Anforderungen an ein nachhaltiges Wirtschaften von Unternehmen
  - Z.B. Geschäftskunden vs. Privatkunden
- Unterschiede in der Motivation für die Anforderungen an Unternehmen
  - Z.B. NGOs/Öffentlichkeit vs. Investoren



# Das vage definierte Ideal eines nachhaltigen Unternehmens wird vor dem Hintergrund einer reinen Profitmaximierung institutionalisiert

---

## Einfluss der Ideale



- Etabliertes und in den Unternehmen verankertes Ideal einer reinen Profitorientierung  
*„Wir sind ein Wirtschaftsunternehmen und wir können stolz auf unsere wirtschaftliche Leistung sein.“ (NV)*
- Aufgreifen des vage definierten Nachhaltigkeitsideals aufgrund der Beobachtung der durch die Akteure herangetragenen Anforderungen  
*„Die grundlegende Frage für uns ist, welchen Beitrag wir als Unternehmen zur Nachhaltigkeit leisten. Sind unsere Produkte überhaupt mit den Werten der Gesellschaft vereinbar?“ (ZCL)*
- Bildung eines Startpunkts für den Diskurs über Nachhaltigkeit innerhalb der Unternehmen

# Agenda

---

Motivation

Theorie

Datenerhebung

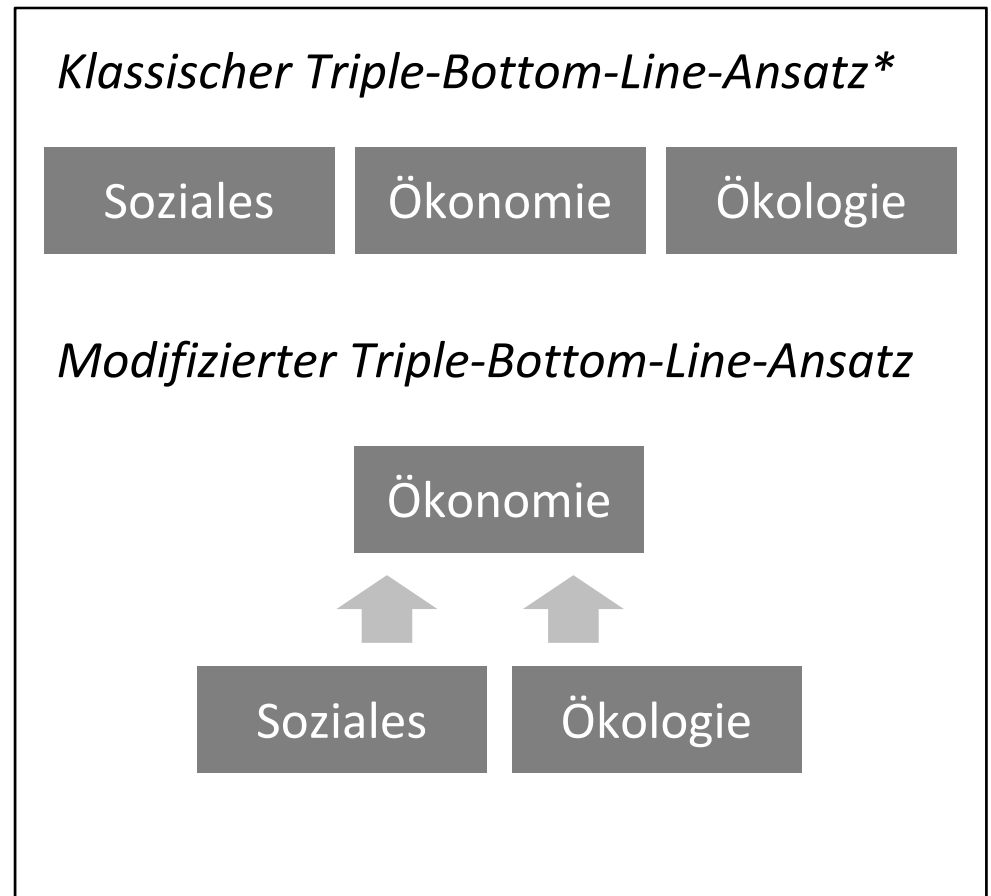
Empirische Ergebnisse – Diskurs

Fazit und Diskussion

# Im internen Diskurs wird ein modifizierter Triple-Bottom-Line-Ansatz als Handlungsmaxime für Nachhaltigkeit ausgehandelt

## Modifizierter Triple-Bottom-Line-Ansatz als Handlungsmaxime

- Darstellung der Bedeutung von Nachhaltigkeit für die Überlebensfähigkeit des Unternehmens durch den Nachhaltigkeitsverantwortlichen
- Verweis auf die Notwendigkeit der Profitorientierung durch operative Bereiche
- Entwicklung der Handlungsmaxime, nach der soziale und ökologische Aspekte nur dann berücksichtigt werden, wenn sie einen ökonomischen Mehrwert generieren
- Kommunikation dieser Handlungsmaxime im Unternehmen



Quelle: \*Verband der Chemischen Industrie 1996, John Elkington (Gründer von SustainAbility) 1998

# Die Handlungsmaxime wird schriftlich kodifiziert und in das Unternehmen kommuniziert

---

## Schriftliche Kodifizierung – Fallbeispiel

- Graphische Darstellung der Handlungsmaxime, nach der soziale und ökologische Aspekte nur dann berücksichtigt werden, wenn sie einen ökonomischen Mehrwert generieren
- Verwendung der Darstellung für die interne Kommunikation in Form von Nachhaltigkeitsberichten, Mitarbeiterzeitschriften, Informationsseiten im Intranet etc.



# In einigen Fallunternehmen wird die Handlungsmaxime durch die Definition von strategischen Fokusfeldern weiter konkretisiert

---

## Definition von Fokusfeldern

- Identifikation einer Vielzahl von Themenfeldern und Maßnahmen – dadurch Notwendigkeit der Auswahl
- Definition und Abgrenzung von Fokusfeldern als Schwerpunkt der Nachhaltigkeitsstrategie, z.B.
  - Ernährung
  - Umweltschutz
  - Krankenversorgung
- Unterschiedliche Entwicklung der Fokusfelder in den Fallunternehmen

### *Strategisch abgeleitete Fokusfelder*

- Themen, zu denen durch Produkte und bei der Leistungserstellung ein Beitrag geleistet wird
- Handhabbarkeit, Kommunizierbarkeit und Negativ-Abgrenzung von Themen

### *Zu Standards der Nachhaltigkeitsberichterstattung weitestgehend identische Fokusfelder*

- Hohe Relevanz des externen Reportings
- Schwierigkeiten bei der Identifikation des Unternehmensbeitrags

*„Eine Strategie ist wichtiger als reine Kommunikation. Wir sind aber noch nicht soweit.“ (NV)*

# Im fortgeschrittenen Diskurs werden des Weiteren Rollen und Aufgaben für Mitarbeiter gemäß der Handlungsmaxime spezifiziert

---

## Spezifizierung von Rollen und Aufgaben

- Objektivierung der Handlungsmaxime durch die Spezifizierung von Rollen und Aufgaben für die Mitarbeiter (Hasselbladh/Kallinikos 2000)
- Eingesetzte Mittel
  - Persönliche Vorbilder

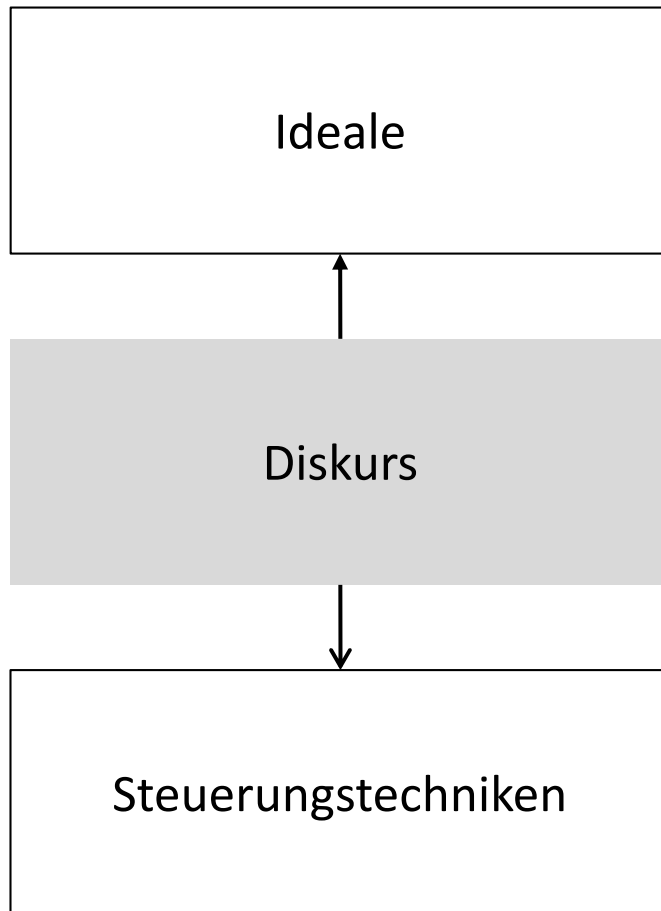
*„Um die Mitarbeiter zu überzeugen, ist geplant, **drei Bereichsmanager** auszuwählen, um eine Diskussion über Nachhaltigkeit und die positive Auswirkung auf die **Produktivität** zu führen. Diese sollen dann **ihre Kollegen überzeugen**. Damit erzielen wir einen **Multiplikatoreffekt**.“ (NV)*
  - Tipps und Hinweise im Intranet und in Mitarbeiterzeitschriften
  - Ideenwettbewerbe
- Notwendige Vorbildfunktion zur Schaffung einer persönlichen Überzeugung, zur Entwicklung von Handlungsmöglichkeiten und zur Förderung von Eigenverantwortung

*„Die Sensibilisierung sollte nicht per **Ordre de Mufti** sondern durch **Glaubwürdigkeit** erfolgen.“ (NV)*

# Im Diskurs schärfen einige Unternehmen das Ideal eines nachhaltigen Unternehmens und setzen einen Rahmen für die Controllingpraktiken

---

## Einfluss des Diskurses



- Schärfung des Ideals, nach dem Nachhaltigkeit einen ökonomischen Mehrwert leistet
  - Unterschiedlicher Objektivierungsgrad des Ideals
    - Qualität von Fokusfeldern, Rollen und Aufgaben
    - Präzision der Argumentation und der Sprache
- 
- Setzung eines Rahmens für die Implementierung von Controllingpraktiken durch die Objektivierung mit Hilfe von Fokusfeldern sowie Rollen und Aufgaben
    - Fokussierung auf das Controlling der Themen, die einen großen ökonomischen Mehrwert leisten
    - Controlling der Fokusfelder erwartet

# Agenda

---

Motivation

Theorie

Datenerhebung

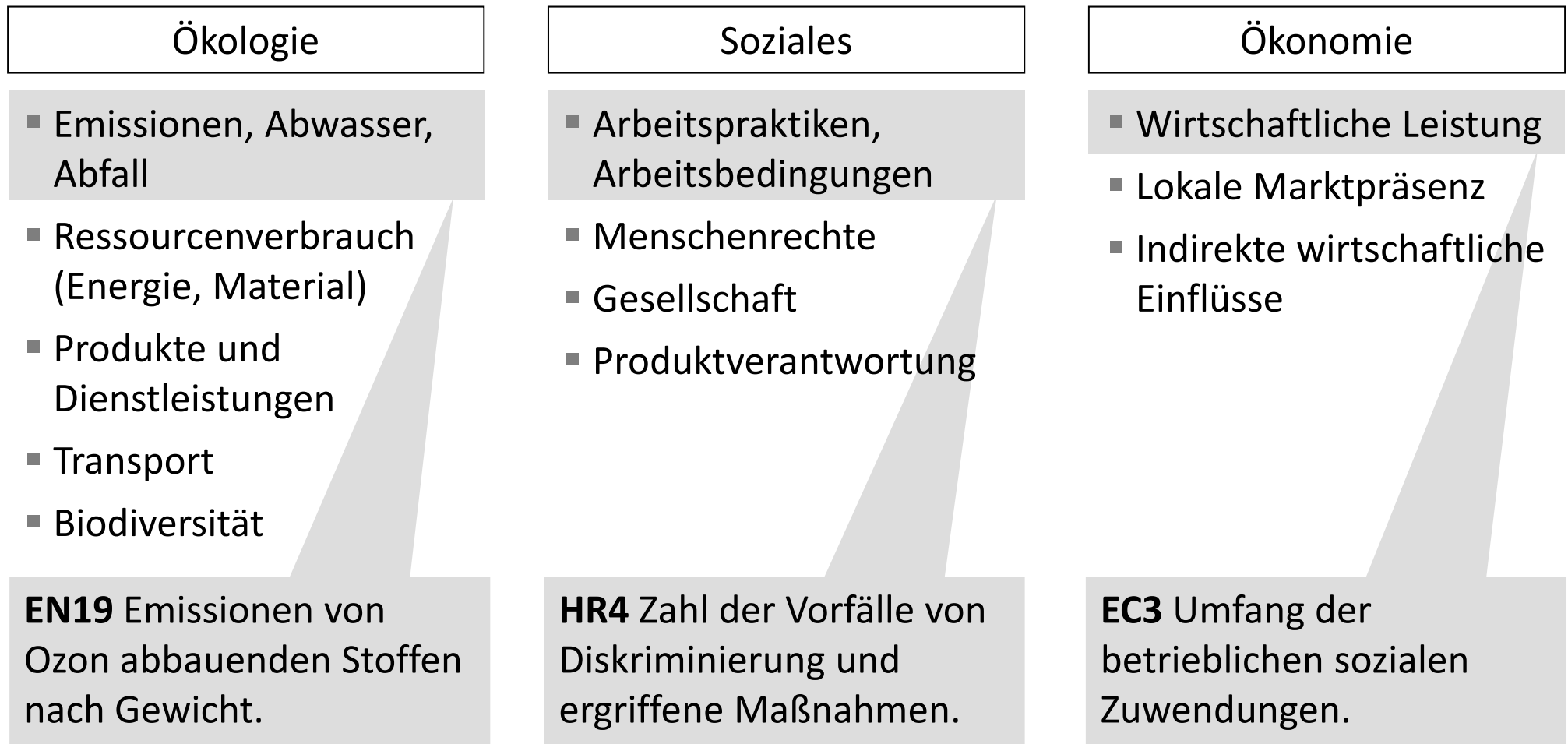
Empirische Ergebnisse – Steuerungstechniken

Fazit und Diskussion



# Die numerische Kodifizierung von Nachhaltigkeit findet in den Unternehmen durch die Anwendung des legitimierten Standards der GRI statt

Definition von Nachhaltigkeits-KPIs durch die Guidelines der Global Reporting Initiative (GRI)\*

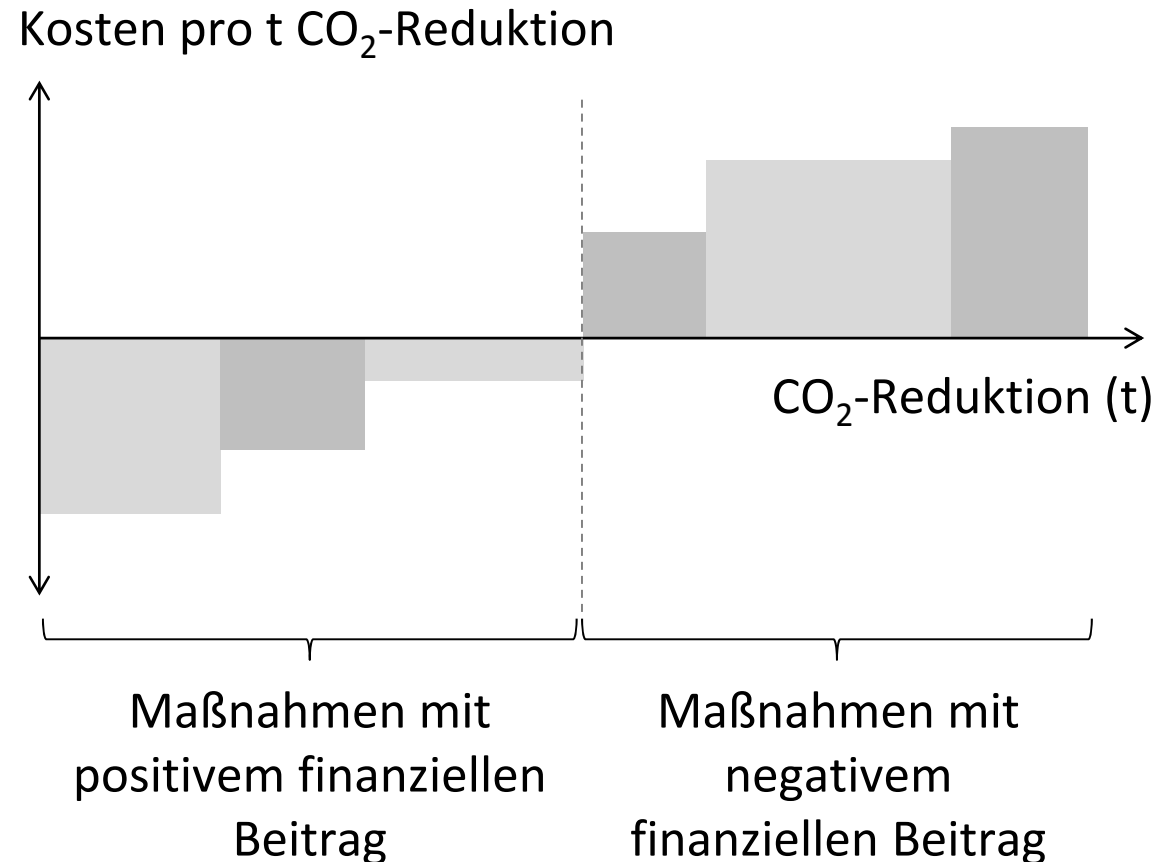


Quelle: \*Global Reporting Initiative 2007

# Durch Controllingpraktiken wird in den Fallunternehmen Objektivität durch die Kategorisierung von Maßnahmen geschaffen

## Carbon Cost Abatement Curve

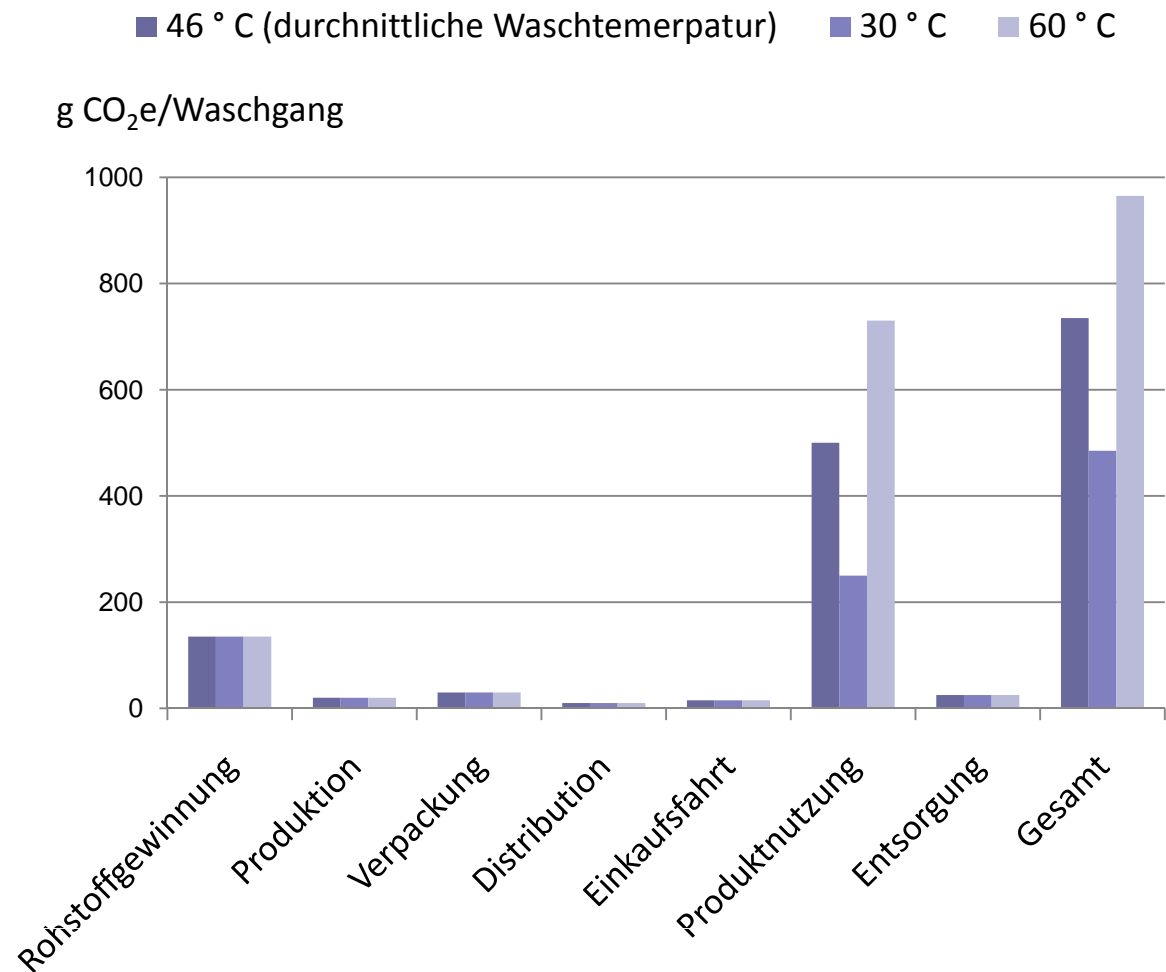
- Kalkulation der Höhe der CO<sub>2</sub>-Reduktion und monetäre Bewertung identifizierter Maßnahmen
- Systematische Darstellung einer Rangfolge mit Hilfe der Cost Abatement Curve am Beispiel CO<sub>2</sub>
- Schaffung von intersubjektiver Realität durch Kategorisierung der Maßnahmen in finanziell rentable und unrentable Maßnahmen



# Förderung der Objektivität bei zunehmender Einschränkung des Ideals auf Geschäftsprozesse

## Product Carbon Footprint

- Identifikation des CO<sub>2</sub>-Ausstoßes als wesentlichen ökologischen Einfluss des Produkts
- Erzeugung von Realität, dass das Unternehmen durch die Leistungserstellung und/oder die Produktnutzung Einfluss auf die Umwelt nimmt
- Definition des Fokusbereiches Energie und Hinterlegung durch Zielvorgaben
- Steuerung des Innovationsprozesses



# Controllingpraktiken werden zudem zum Nachhalten des Beitrags zur Nachhaltigkeit verwendet, z.B. über Prozessvorgaben

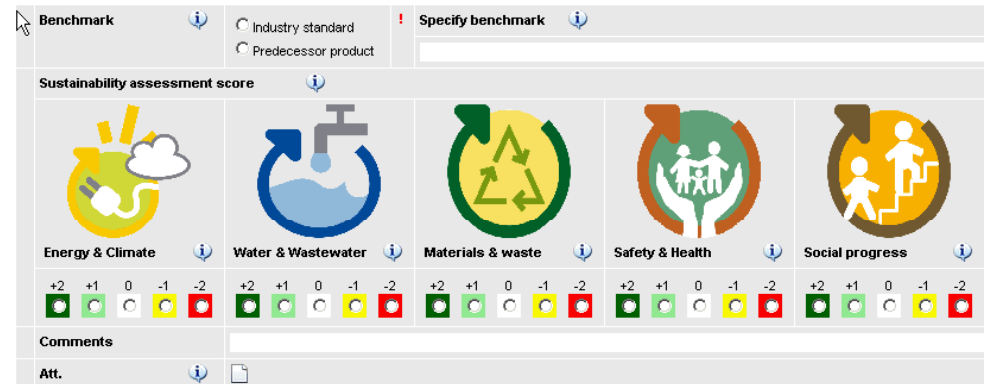
## Steuerung über Prozessvorgaben

- Nachhalten der individuellen Leistung in Bezug auf das Ideal bzw. die konkretisierten Fokusfelder
- Berücksichtigung in Innovations-, Beschaffungs- und Investitionsprozessen

*„Nachhaltigkeit muss auch in die Geschäftsprozesse reingebracht werden. Ansonsten bleibt es nur ein Add-on.“ (NV)*

- Festlegung von Sanktionierungsmaßnahmen

*„Ein Produkt, das diese Richtlinien nicht erfüllt, wird nicht mehr weiterentwickelt.“ (NV)*



- Z.B. Berücksichtigung von Nachhaltigkeit innerhalb des Innovationsprozesses

*„Die Prüfung des Beitrags einer Innovation zur Nachhaltigkeit erfolgt in einer frühen Phase des Prozesses.“ (NV)*

- Qualitative Bewertung des Beitrags zu den Fokusfeldern

# Die Steuerung über Zielvorgaben findet aufgrund der geringen Glaubwürdigkeit der Datengrundlage kaum statt

---

## Steuerung über Zielvorgaben

Festlegung der Konzernziele

- Keine realistische Zielfestsetzung
- Bei der Festlegung unklar, wie Ziel erreicht werden soll

Kaskadierung der Ziele

- Fehlende Kenntnis der Reduktionspotentiale
- Fehlende Durchgriffsmöglichkeit bei Mitarbeitern

Incentivierung der Ziele

- Nicht erforderlich, da wenig ambitionierte Ziele
- Geringe Glaubwürdigkeit der Daten

Kontrolle der Ziele

- Mangelndes Bewusstsein für Notwendigkeit
- Geringe Glaubwürdigkeit der Daten



Aufgrund zu geringer Glaubwürdigkeit der Objektivierung von Nachhaltigkeit durch Kennzahlen im Unternehmen entstehen Schwierigkeiten bei der Steuerung

# In einem Fallunternehmen findet die Steuerung über eine interne Bereitstellung von Kennzahlen mittels eines Dashboards statt

## Steuerung über interne Bereitstellung von Kennzahlen

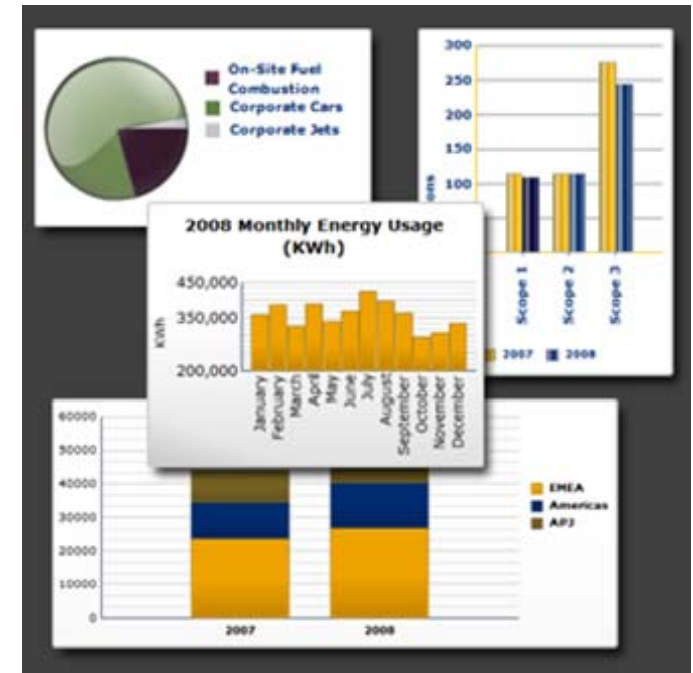
- Monatliche interne Bereitstellung aller CO<sub>2</sub>-Daten über ein Dashboard bei einem Fallunternehmen
- Zugriff und Analyse der Daten durch jeden Mitarbeiter des Unternehmens möglich

*„Es können einzelne CO<sub>2</sub>-Verbrauchsarten (z.B. Dienstwagen, Papierverbrauch) und Standorte betrachtet werden. Zudem sind Analysen möglich.“ (CAV)*

- Interne Forcierung der Thematik ohne expliziten Kontrollmechanismus

*„Die länderübergreifende Transparenz schafft eine gewisse Konkurrenz zwischen den Ländern.“ (CAV)*

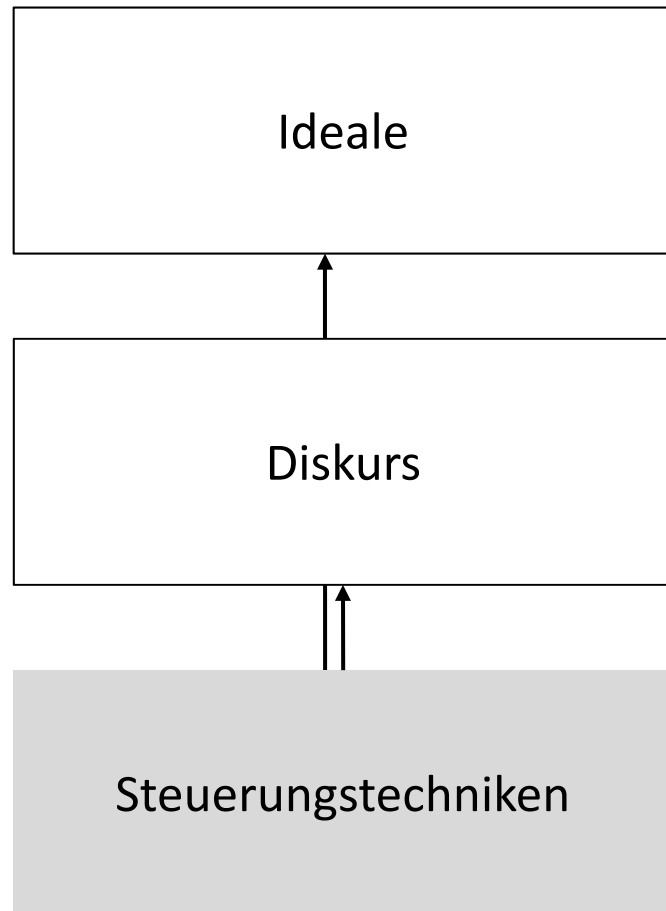
- Zielsetzung einer verstärkten Eigenmotivation und einer Eigenkontrolle
- Hohe Akzeptanz der objektivierten Daten



# Controllingpraktiken bewirken eine zunehmende Fokussierung und Objektivierung des Ideals sowie eine Intensivierung des Diskurses

---

## Einfluss der Controllingpraktiken



- Schärfung und Eingrenzung des Ideals eines modifizierten Triple-Bottom-Line-Ansatzes durch ...
    - ...Kategorisierung von Maßnahmen in rentable und unrentable Maßnahmen
    - ...Ausklammerung von Themen, die für das externe Reporting verwendet werden
- 
- Leitung (teilweise Fokussierung), Intensivierung und Verbreiterung des internen Diskurses über Fokusfelder, Rollen und Aufgaben
    - Weitere Fokussierung auf Fokusfelder, sofern diese in Controllingpraktiken umgesetzt werden
    - Verbreiterung des Diskurses durch Konfrontation mit objektivierten Nachhaltigkeitskennzahlen

# Agenda

---

Motivation

Theorie

Datenerhebung

Empirische Ergebnisse

Fazit und Diskussion



# Controllingpraktiken spielen beim Institutionalierungsprozess von Nachhaltigkeit eine wesentliche Rolle im Rahmen der Objektivierung

---

## Fazit der Untersuchung

- Das Ideal von Nachhaltigkeit ist vage definiert und wird von den Akteuren in unterschiedlicher Form an die Fallunternehmen herangetragen.
- Im Diskurs entwickeln die Fallunternehmen den modifizierten Triple-Bottom-Line-Ansatz als Handlungsmaxime, der in einigen Unternehmen durch die Definition von Fokusfeldern und der Spezifizierung von Rollen und Aufgaben zunehmend objektiviert und greifbar gemacht wird.
- Die Objektivierung von Nachhaltigkeit durch Controllingpraktiken fokussiert sich stark auf die CO<sub>2</sub>-Emissionen.
- Der Einsatz der CO<sub>2</sub>-Emissionen zur Steuerung führt zur Intensivierung des Diskurses und zur Hinterfragung der Objektivierung durch weitere Mitarbeiter.
- Eine Internalisierung findet nur in einem Fallunternehmen statt, das die CO<sub>2</sub>-Daten den Mitarbeitern umfassend und regelmäßig zur Verfügung stellt, und bei Unternehmen, die aufgrund ihrer kulturellen Prägung als Chemieunternehmen den Diskurs seit Jahrzehnten führen.