

Dorothea Greiling

## Rechenschaftslegung gemeinwirtschaftlicher Unternehmen: Bestandsaufnahme und Perspektiven

### Zusammenfassung

Auf Grund der massiven Zunahme der Rechenschaftslegungsanforderungen an gemeinwirtschaftliche Unternehmen gibt der Beitrag einen Überblick über die vielfältigen Formen der obligatorischen und freiwilligen Rechenschaftslegung für diese Unternehmen. Angesichts von Skandalen, negativen Presseberichten, Kommerzialisierungstendenzen und des besonderen Stellenwerts der Gemeinwohlverpflichtungen in den Unternehmensverfassungen stehen gemeinwirtschaftliche Unternehmen unter einem besonderen gesellschaftlichen Druck über ihren Gemeinwohlbeitrag Rechenschaft zu legen. Um theoriegeleitet die Rechenschaftslegungsmotive gemeinwirtschaftlicher Unternehmen analysieren zu können und eine Bewertung der Berichterstattungspraktiken vorzunehmen, enthält der Beitrag einen knappen Überblick über zentrale Bezugstheorien. Außerdem wird ein knapper Einblick in den Stand der empirischen Forschung entlang der drei Rechenschaftslegungsniveaus (Aufwärtsrechenschaftslegung, horizontale Rechenschaftslegung und Abwärtsrechenschaftslegung) gegeben. Die bisherigen empirischen Studien behandeln nur selektive Aspekte der Rechenschaftslegung. Der Fokus liegt zu stark auf den obligatorischen Formen der Berichterstattung und, in einigen Bereichen, auf das Aussenden von Qualitätssignalen. Der Adressatenkreis ist zu selektiv. Abschließend werden Forschungsperspektiven, unter anderem in Bezug auf den Impact der verschiedenen Formen der Rechenschaftslegung, den Reaktionen der Manager gemeinwirtschaftlicher Unternehmen auf die vielfältigen Rechenschaftslegungsanforderungen und der Verknüpfung mit der internen Unternehmenssteuerung, identifiziert.

**Stichworte:** Gemeinwirtschaft; Literaturüberblick; Nonprofit-Organisationen, öffentliche Unternehmen, Rechenschaftslegung; Forschungsperspektiven

### Summary

Due to the massive increase of accountability obligations of social economy enterprises, the paper provides an overview of the many faces of public and nonprofit accountabilities which can be either obligatory or voluntary. Scandals, marketization trends, and the specific importance of public service commitments in the statutes of social economy enterprises have resulted that they are confronted with extensive societal pressures to render account how they fulfil their societal objectives. Furthermore, the paper also provides a concise overview of the most relevant theories which are chosen to analyse the motives of public and nonprofit enterprises for meeting accountability demands and for analysing the current accountability practices. This is followed by a short overview of the state of the art of empirical studies. Content-wise the overview is limited to major findings along the three levels of accountability (upward, horizontal and downward accountability). So far, the existing empirical studies are limited to selective forms of accountability demands with a heavy bias toward obligatory accountabilities or, in some institutional fields, additionally to quality signaling. The current accountability practices are too selective concerning the addressees. The paper also identifies highly relevant avenues for further research. This includes studies about the impact of various forms of accountability, public and nonprofit managers' reactions to multiple accountabilities, and the linkages of the public or nonprofit accountabilities with management control systems.

**Keywords:** Accountability; literature review; nonprofit-organisations; research perspectives, social economy; state-owned enterprises

## I. Ausgangslage und Problemstellung

In den vergangenen Jahrzehnten ist es zu einem massiven Anstieg der Rechenschaftslegungspflichten gemeinwirtschaftlicher Unternehmen, seien es öffentliche Unternehmen oder private Nonprofit-Organisationen (NPOs), gekommen. Einer der maßgeblichen Treiber war das New Public Management, das zu einer massiven Ausweitung obligatorischer Berichtspflichten gemeinwirtschaftlicher Unternehmen geführt hat. Ergänzend gewinnen freiwillige Formen der Berichterstattung an Bedeutung. Skandale, Kommerzialisierungstendenzen und Qualitätsmanagementanforderungen haben vor allem im Nonprofit-Sektor dazu geführt, dass sie stärker denn je ihren gesellschaftlichen Mehrwert demonstrieren müssen, beziehungsweise Transparenzsignale aussenden müssen.

Sowohl öffentliche Unternehmen als auch NPOs stehen unter einem spezifischen gesellschaftlichen Druck über ihren Gemeinwohlbeitrag Rechenschaft zu legen. Im Vergleich zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen vergleichbarer Größe sind die Rechenschaftslegungsanforderungen deutlich höher. Gemeinwirtschaftliche Unternehmen müssen dabei den Informationsbedürfnissen sehr heterogener Anspruchsgruppen Rechnung tragen. Dies führt zu einem dichteren Netz an Rechenschaftslegungspflichten als bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmen. In der englischsprachigen Literatur wird dies unter den Stichworten „multiple accountabilities“ und „the many faces of public or nonprofit accountability“ thematisiert.<sup>1</sup>

Wie aktuelle Veröffentlichungen zur Rechenschaftslegung gemeinwirtschaftlicher Unternehmen zeigen, bestehen nach wie vor substantielle Defizite bei der gemeinwohlorientierten Rechenschaftslegung. Gray und Co-Autoren bezeichnen es als Ironie des Schicksals, dass sich börsennotierte Unternehmen als Vorreiter bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung präsentieren, während öffentliche Unternehmen zunehmend ihren gesellschaftlichen Nutzen durch die value-for-money-Fokussierung des New Public Management in ökonomischen Kategorien dokumentieren.<sup>2</sup> Analoges lässt sich auch für den NPO-Sektor konstatieren, beispielsweise im Rahmen von Social Investment-Berichten.<sup>3</sup>

Vor diesem Hintergrund enthält Gliederungspunkt II einen Überblick über das dichte Netz an obligatorischen und freiwilligen Rechenschaftslegungsanforderungen gemeinschaftlicher Unternehmen. Punkt III gibt einen Überblick über die zentralen Theorien zur Klassifikation der Motive und der Bewertung des Implementierungsstandes der gemeinwohlorientierten Berichterstattung. In Punkt IV erfolgt eine Bestandsaufnahme aus empirischer Sicht auf Basis einer Literaturanalyse. Diese erstreckt sich auf wissenschaftliche Zeitschriftenbeiträge im Zeitraum 2010 bis 2020.

1 Siehe z. B. Ebrahim 2010; Amagon 2015; Striebing 2017; Greiling und Schaefer 2020; Traxler u. a. 2020.

2 Siehe Gray u. a. 2009, S. 564.

3 Siehe Greiling 2017, S. 135 mit weiteren Verweisen.

Um das Ausmaß nicht zu sprengen, beschränkt sich dies auf einige zentrale Aussagen entlang der verschiedenen Rechenschaftslegungsniveaus.<sup>4</sup> Punkt V zeigt Forschungslücken auf und widmet sich den Entwicklungsperspektiven.

## II. Rechenschaftslegungspflichten gemeinwirtschaftlicher Unternehmen

Bereits der Begriff der Rechenschaftslegung ist ein sehr facettenreicher. In Anlehnung an Bovens<sup>5</sup> wird darunter verstanden, dass ein gemeinwirtschaftliches Unternehmen gegenüber Dritten, den Rechenschaftsadressaten, Rechenschaft ablegt, die Rechenschaftsadressaten das Berichtete bewerten und in einem stark variierenden Ausmaß kritisch hinterfragen oder gar negativ sanktionieren können. Die Rechenschaftslegung kann freiwillig oder obligatorisch, eingeschränkt oder umfassend, von den Rechenschaftsadressaten bestimmt, vom gemeinwirtschaftlichen Unternehmen mit den Rechenschaftsadressaten ausgehandelt, oder vom berichtenden Unternehmen selbst festgelegt sein. Die Inhalte der Rechenschaftslegung gemeinwirtschaftlicher Unternehmen sind vielfältig. Sie gehen über die Rechnungslegung oder die Formalzielerfüllung hinaus, da die Rechenschaftslegung sich ergänzend auf das Ausmaß der öffentlichen Aufgabenerfüllung, oder die Umsetzung der Mission einer NPO, den gesellschaftlichen, sozialen oder ökologischen Impact, oder aber auf die durch Nonprofit oder Public Governance-Kodizes vorgegeben Inhalte beziehen kann. In der englischsprachigen Literatur hat sich zudem eingebürgert, zwischen einer meist obligatorischen „upward accountability“ (Aufwärtsrechenschaftslegung) gegenüber hierarchisch übergeordneten Instanzen (entlang der komplexen Prinzipal-Agenten-Beziehungen in öffentlichen Unternehmen oder gegenüber zentralen Ressourcengebern von NPOs), einer meist freiwilligen Rechenschaftslegung gegenüber hierarchisch gleichgestellten Adressaten („horizontal accountability“ oder horizontale Rechenschaftslegung) und einer Rechenschaftslegung gegenüber Klienten, Leistungsempfängern oder der allgemeinen Öffentlichkeit, bezeichnet als downward accountability“ (Abwärtsrechenschaftslegung) zu unterscheiden.<sup>6</sup>

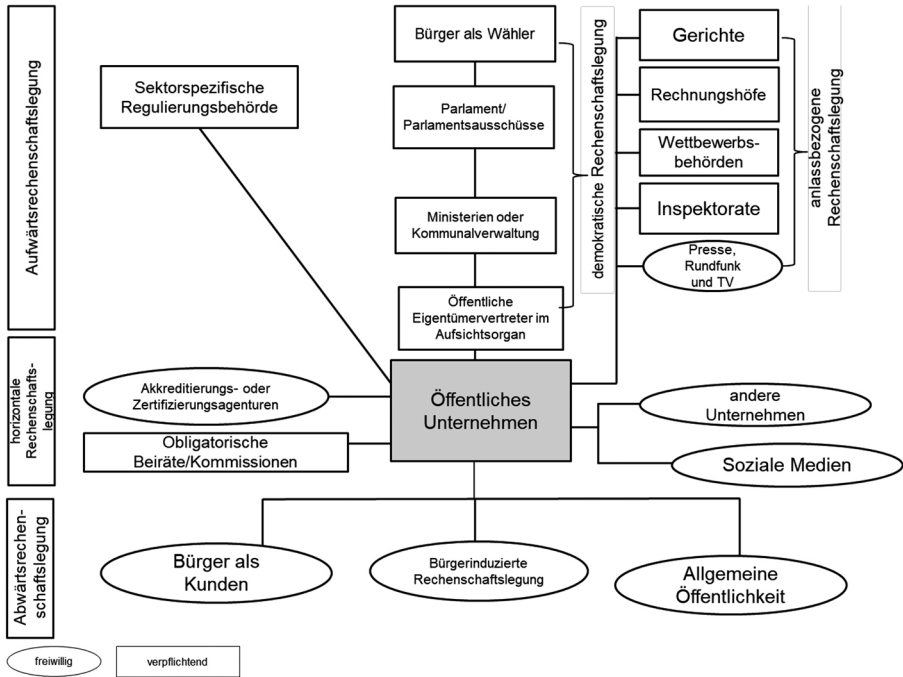
Wie vielfältig der externe Adressatenkreis im Fall der öffentlichen Unternehmen sein kann, ist Abb. 1 zu entnehmen.

4 Damit ist die Aufwärtsrechenschaftslegung beispielsweise gegenüber den Parlamenten, Parlamentsausschüssen oder bei NPOs gegenüber institutionellen Fördermittelgebern, die horizontale Rechenschaftslegung beispielsweise gegenüber Akkreditierungsagenturen oder anderen Unternehmen und die Abwärtsrechenschaftslegung z.B. gegenüber der allgemeinen Öffentlichkeit oder Leistungsempfängern oder Konsumenten gemeint.

5 Siehe Bovens 2007, S. 450.

6 Siehe z. B. O'Dwyer und Unermann 2006; Greiling und Schaefer 2020.

**Abb.1: Externe Rechenschaftspflichten öffentlicher Unternehmen (Greiling/Schaefer 2020, S. 462, eigene Übersetzung).**



Zwischen öffentlichen Unternehmen und privaten NPOs gibt es zahlreiche Gemeinsamkeiten, aber auch einige Unterschiede bei der Rechenschaftslegung (siehe Tab. 1).

**Tab. 1: Idealtypische Rechenschaftslegungsmerkmale von NPOs und öffentlichen Unternehmen (in Anlehnung an Fowler/Cordery 2015, S. 132, eigene Übersetzung).**

Fokus	Private NPOs	Öffentliche Unternehmen
Gegenstand		
übergreifend	Verwirklichung der selbst gesetzten Mission	Öffentliche Auftragererfüllung
spezifisch	Finanzielle und nichtfinanzielle Performance; Qualitätssignaling	Value for money reporting, finanzielle und nichtfinanzielle Berichterstattung, public value reporting

Fokus	Private NPOs	Öffentliche Unternehmen
Rechenschaftsadressaten	sehr vielfältig (z. B. private Förderer, öffentliche und private Förderstiftungen, Spender, öffentliche Hand, NPO Vorstände, NPO Beiräte, Leistungsempfänger/Klienten, Sponsoren, Akkreditierungs- und Zertifizierungsagenturen, allgemeine Öffentlichkeit, NPO watch dogs, Inspektorate, (soziale) Medien)	sehr vielfältig: siehe Abbildung 1 (idealtypisch am Beispiel regulierter Unternehmen)
Ausmaß der Selbstbestimmtheit	freiwillig oder obligatorisch, auf Basis gesetzlicher, satzungsmäßiger Verpflichtungen bzw. selbstbestimmter, ausgehandelter oder fremdbestimmter Kriterien oder freiwillig angewendeter Rechenschaftslegungsstandards	freiwillig oder obligatorisch; auf Basis gesetzlicher, satzungsmäßiger oder selbstgewählter Kriterien oder unter Rückgriff auf Rechenschaftslegungsstandards

Stärker als bei öffentlichen Unternehmen ist im NPO-Bereich die Diskussion verankert, die freiwillige Rechenschaftslegung als ein Clubgut einzustufen (sog. „voluntary accountability clubs“). Der Zugang kann weit oder exklusiv sein.<sup>7</sup> NPOs senden zahlreiche freiwillige Transparenzsignale aus, um ihre Reputation und Vertrauenswürdigkeit zu erhöhen oder den Zugang zu Spenden und anderen finanziellen Unterstützungsleistungen zu verbessern.<sup>8</sup> Ein exemplarischer Überblick über freiwillige Transparenzsignale von NPOs ist Tab. 2 zu entnehmen. Vor allem bei Dienstleistungs-NPOs ist die Bedeutung von Akkreditierungen und Zertifizierung groß. Ein weiteres Spezifikum sind Spendengütesiegel. Im Rahmen der obligatorischen Formen der Aufwärtsrechenschaftslegung geht es in NPOs primär darum, programm- oder förderprojektspezifisch Rechenschaft zu legen auf Basis ausgehandelter oder fremdbestimmter Kriterien.

**Tab. 2: Beispiele für Transparenzsignale (in enger Anlehnung an Greiling 2019, S. 101).**

Erweiterte Berichterstattung	Global Reporting Initiative: NGO Sector Supplement, Förderbilanzen/Wissensbilanzen, Gemeinwohlbilanzen, member value accounting, Social Reporting Standard, blended value accounting, Social Return on Investment-Berichte
Auszeichnungen	EFQM, Transparenzpreis von Caritas und Diakonie (Deutschland)

<sup>7</sup> Vgl. Traxler u. a. 2020; Becker 2018; Crack 2018; Gugerty 2009.

<sup>8</sup> Vgl. Greiling 2019, S. 100.

Gütesiegel, Zertifikate	Spendengütesiegel, Qualitätszertifikate, NPO-Label for Excellence, EMAS-Zertifikate
-------------------------	---

Die institutionellen Fördergeber von NPOs nutzen sehr häufig ihre Ressourcenmacht, um die Rechenschaftslegung auf ihre spezifischen Informationsbedürfnisse zuzuschneiden.<sup>9</sup> Dies macht es unmöglich, die sehr heterogenen Berichtsinhalte im Rahmen der Rechenschaftslegung gegenüber öffentlichen und privaten institutionellen Fördermittelgebern zu einer Gesamtschau der gemeinwirtschaftlichen Leistungen zu verdichten.

### III. Zentrale Bezugstheorien

Tab. 3 gibt einen Überblick über zentrale Theorien, die im Kontext der Rechenschaftslegung gemeinwirtschaftlicher Unternehmen zur Untersuchung der Motive und für die Analyse der Rechenschaftslegungspraktiken herangezogen werden.

**Tab. 3: Motive für eine gemeinwohlorientierte Berichterstattung (in Anlehnung an Greiling/Schaefer 2020, S. 469-472; Greiling 2019, S. 98; Grüb/Greiling 2015; S. 110-119).**

Zentrale Theorien	Motive
Prinzipal Agenten-Theorie	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Reduktion von Informationsasymmetrien zwischen dem berichtenden Unternehmen und den Adressaten der Berichterstattung</li> <li>■ Berichterstattung als freiwilliges Vertrauenswürdigkeitssignal</li> </ul>
Stakeholder-Theorie	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Instrument des aktiven Dialogs mit (strategisch relevanten) Anspruchsgruppen (Stakeholdern)</li> <li>■ Anspruchsgruppenbezogene Dokumentation der Unternehmensleistungen</li> <li>■ Element des Empowerments von Anspruchsgruppen</li> </ul>
Legitimitäts-Theorie	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Teil eines aktiven Legitimitätsmanagements</li> <li>■ Demonstration der Compliance mit den gesellschaftlich zugeschriebenen Werten, Normen und Verhaltensweisen für die Sicherung des unternehmerischen Fortbestands</li> <li>■ Instrument des aktiven Legitimitätsmanagements zur Wiedergewinnung von Vertrauen</li> </ul>
Ressource-Dependency-Theorie	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Kommunikationsinstrument zum Sicherstellen des Zuflusses von, für den Unternehmensfortbestand, notwendigen Ressourcen</li> </ul>
Stewardship-Theorie	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Darstellung eines gemeinwohlorientierten Umgangs mit den anvertrauten Ressourcen</li> </ul>
Neuer soziologischer Institutionalismus	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Reaktionen auf Erwartungen der Organisationsumwelt zur Sicherung des Fortbestandes</li> <li>■ Antwort auf den kohäsiven, mimetischen oder normativen Druck der Organisationsumwelt</li> </ul>

<sup>9</sup> Vgl. Greiling 2019, S. 103.

Neben einer positiven Begründung, warum gemeinwirtschaftliche Unternehmen den freiwilligen oder obligatorischen Rechenschaftspflichten nachkommen, werden die Theorien auch dazu genutzt, sich kritisch mit der Rechenschaftslegungspraxis gemeinwirtschaftlicher Unternehmen auseinander zu setzen. So dient die *Prinzipal-Agenten-Theorie* auch dazu, um eine nicht zufriedenstellende Rechenschaftslegung unter dem Aspekt des Ausnutzens von Informationsasymmetrien zu kritisieren. Der Mangel eines echten Anspruchsdialogs, die mangelnde Fokussierung auf die von den relevanten Anspruchsgruppen im Rahmen einer Wesentlichkeitsanalyse eingeforderten Inhalte, oder eine beschönigende Berichterstattung führten zu einer reduzierten Rechenschaftslegung gegenüber den Anspruchsgruppen gemeinwirtschaftlicher Unternehmen.<sup>10</sup>

Neben der Rechenschaftslegung als Element eines aktiven Legitimitätsmanagements dient die *Legitimitäts-Theorie* auch dazu, den Aufbau von Legitimationsfassaden zu kritisieren oder von einem Impression Management zu sprechen, bei dem die rechenschaftslegenden Unternehmen ein zu positives Porträt ihrer Leistungen zeichnen.<sup>11</sup>

Mit Hilfe der *Ressource Dependency-Theorie* wird im Nonprofit-Kontext eine Unbalanciertheit der Rechnungslegungsadressaten kritisiert. Diese Rechenschaftslegung sei zu stark auf öffentliche oder private institutionelle Geldgeber zugeschnitten. Eine solche Praxis gehe vor allem zu Lasten der Abwärtsrechenschaftslegung. Bereits sehr früh haben O'Dwyer und Unermann (2006) das Fehlen einer holistischen Rechenschaftslegungspraxis durch NPOs kritisiert.<sup>12</sup> Für Salamon (2000) zählt die philanthropische Intransparenz bereits seit vielen Jahren zu einer der zentralen Gründe des Versagens des Dritten Sektors.<sup>13</sup>

Die *Stewardship-Theorie*, die in der positiven Variante davon ausgeht, dass das Management eines gemeinwirtschaftlichen Unternehmens die organisationalen Interessen über das Eigeninteresse stellt und die anvertrauten Ressourcen zur Verwirklichung der gemeinwirtschaftlichen Unternehmensmission einsetzt,<sup>14</sup> lässt sich ebenfalls heranziehen, um Schwächen in der Rechenschaftslegung zu thematisieren, beispielweise wenn diese zu stark auf eine rein finanzielle Berichterstattung fokussiert ist und damit zu wenig über die Verwirklichung der Unternehmensmission abzulesen ist. Sofern die Managementvergütungen an einen Unternehmensüberschuss geknüpft sind, ist es aus Perspektive der Manager nur rational, dass sie eine Einkommensmaximierung betreiben.

10 Vgl. Traxler u. a. 2020.

11 Siehe Cho u. a., 2015, Greiling 2019, S. 99.

12 Vgl. O'Dwyer und Unermann (2006).

13 Vgl. Salamon u. a. (2000).

14 Vgl. Donaldson und Davis 1991; Grüb und Greiling 2015, S. 13; Greiling u. a. 2019, S. 344.

Der *neue soziologische Institutionalismus* fokussiert auf die Beziehungen von Organisationen zu ihrer Umwelt und thematisiert Homogenisierungstendenzen von Unternehmen innerhalb eines institutionellen Feldes (z.B. Bildungseinrichtungen, Energieversorger, Krankenhäuser). Zudem wird das Ausmaß der Rechenschaftslegungspraxis (selektiv oder umfassend) unter Rückgriff auf die verschiedenen Isomorphismusarten (kohäsiver Isomorphismus, normativer Isomorphismus oder mimetischer Isomorphismus) thematisiert. Eine zu selektive Berichterstattung, bei der positive Aspekte ausführlich berichtet werden und negative Aspekte verschleiert werden, wird als Zeichen einer nur oberflächlichen Konformität, einer selektiven Implementierung der Umweltauflagen oder, analog zur Legitimitäts-Theorie, des Aufbaus einer Legitimationsfassade kritisiert.<sup>15</sup>

#### IV. Rechenschaftslegung aus empirischer Sicht

Während es eine ausgeprägte empirische Forschung zu den Auswirkungen der öffentlichen Rechenschaftslegung auf den öffentlichen Sektor im Allgemeinen, die Veränderungen der Beziehungen des öffentlichen Sektors zu NPOs auf Grund erweiterter Berichtspflichten der NPOs, sowie zu den Veränderungen von Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor (z. B. der International Public Sector Accounting Standards) und den Rechnungslegungsstandards für NPOs (insbesondere im Kontext des Charity Accounting in angelsächsischen Ländern), sowie deren Auswirkung auf die Rechnungslegungspraxis und die Transparenz gibt, sind empirische Studien, die sich ausschließlich mit den verschiedenen Formen der Rechenschaftslegung gemeinwirtschaftlicher Unternehmen beschäftigen viel seltener.<sup>16</sup> Im Bereich der NPOs zählen Studien über Auseinandersetzung mit den Auswirkungen einer erhöhten Transparenz auf die Spendenbereitschaft und den Reaktionen auf Rechenschaftslegungsanforderungen von institutionellen Finanzierungsträgern zu den besser untersuchten Bereichen, wobei auch hier der empirische Bestand nach wie vor klein ist.<sup>17</sup>

Bei der Systematisierung der empirischen Studien nach dem Rechenschaftslegungsniveau (Aufwärtsrechenschaftslegung, horizontale Rechenschaftslegung und Abwärtsrechenschaftslegung), ist eindeutig zu erkennen, dass ein deutlicher Schwerpunkt auf der *Aufwärtsrechenschaftslegung* liegt. Dies geht einher mit einer Dominanz von empirischen Studien zu den obligatorischen Rechenschaftslegungsanforderungen.<sup>18</sup> Gemeinwirtschaftliche Unternehmen sind hierbei mit einem sehr starken Anstieg der Rechenschaftslegungsanforderungen konfrontiert, wobei die Auf-

15 Vgl. Shabana u. a. 2017; Talbot und Borial 2018; Greiling u. a. 2019; Traxler u. a. 2020.

16 So haben beispielsweise Greiling und Schaefer (2020, S. 472) nur 18 empirische Zeitschriftenbeiträge, die sich ausschließlich auf öffentliche Unternehmen beziehen, im Zeitraum von 2008 bis 2018 in englischsprachigen wissenschaftlichen Zeitschriften identifiziert.

17 Siehe mit weiteren Verweisen Striebing 2017; Becker 2018 und Stötzer und Greiling 2016.

18 Siehe z. B. Ossege 2013; Schillemans 2013 und 2015; Stötzer und Greiling 2016.

wärtsrechenschaftslegungsverpflichtungen als notwendiges Übel hingenommen werden, trotz der steigenden Fremdbestimmtheit bei den obligatorischen Berichtspflichten.<sup>19</sup>

In Bezug auf die *Rechenschaftslegungsadressaten* geht mit der Dominanz der obligatorischen Aufwärtsberichterstattung einher, dass es bei öffentlichen Unternehmen, vor allem empirische Studien im Kontext der *demokratischen Rechenschaftspflichten* bis hin zu Parlamenten und Parlamentsausschüssen gibt.<sup>20</sup> Die Möglichkeiten der Bürger als oberster Prinzipal in der demokratischen Kontrollkette sind dagegen sehr schwach.<sup>21</sup> Bei der Aufwärtsrechenschaftslegung im Rahmen der demokratischen Rechenschaftslegung wird in der Regel eine Rechenschaftslegungslücke konstatiert und es herrschen häufig antagonistische Beziehungen vor wobei die Manager öffentlicher Unternehmen hier durchaus im Rahmen einer selektiven Rechenschaftslegung strategisch agieren.<sup>22</sup> Nonprofits beklagen sich über die Heterogenität der Anforderungen institutioneller Geldgeber und den seit Jahren zurückgehenden Freiraum die Rechenschaftslegungsinhalte auszuhandeln. Inhaltlich führt die Heterogenität der Anforderungen dazu, dass die unterschiedlichen Fördergeberberichte zu einer Gesamtunternehmensberichterstattung aggregiert werden können.

Die *horizontale Rechenschaftslegung* gemeinwirtschaftlicher Unternehmen ist weit weniger negativ konnotiert, sondern wird als Chance zur Verbesserung der Glaubwürdigkeit, der Qualitätsverbesserung, oder als Transparenzsignal gesehen, wobei im NPO-Kontext die Exklusivität der sog. *voluntary accountability clubs*“ von zentraler Bedeutung ist, wie beispielsweise das Experiment von Becker (2018) zeigt.<sup>23</sup> Die horizontale Rechenschaftslegung wird eher als Chance begriffen, um Verbesserungsprozesse einzuleiten oder als Element eines aktiven Reputations- oder Legitimitätsmanagements eingestuft.

Bei der *Abwärtsrechenschaftslegung* wird konstatiert, dass diese dringend auszubauen ist und die starke Dominanz der Aufwärtsberichterstattung zurückzudrängen ist.<sup>24</sup> Eine Sonderposition nimmt hier die Nachhaltigkeitsberichterstattung mit ihrem offenen Adressatenkreis ein. Nach wie vor dominieren empirische Studien zu börsennotierten Unternehmen unter denen auch Unternehmen mit öffentlicher Beteiligung sein können, gefolgt von Untersuchungen die sich einer Branche widmen (z.B. Energieversorger, Universitäten, Krankenhäuser). Empirische Studien die sich

19 Siehe z.B. Stötzer und Greiling 2016; Greiling und Schaefer 2020.

20 Vgl. Greiling und Schaefer 2020, S. 473f. mit weiteren Quellenangaben.

21 Siehe Ossege 2012; Greiling und Grüb 2015;.

22 Empirisch haben dies beispielsweise Ossege 2012; Rentsch und Finger 2015; Schillemans 2015 untersucht.

23 Siehe stellvertretend für öffentliche Unternehmen, De Kruijf 2010 und 2011; Schillemans 2011 und im NPO-Kontext Prakash und Gugerty 2010; Crack 2018; Becker 2018; Traxler u. a. 2020.

24 Siehe mit weiteren Quellenangaben Greiling und Schaefer 2020, S. 475.

exklusiv mit dem Stand der Nachhaltigkeitsberichterstattung gemeinwirtschaftlicher Unternehmen auseinandersetzen sind noch selten, wobei ein Offenlegungsgefälle zu Lasten gemeinwirtschaftlicher Unternehmen besteht.<sup>25</sup>

Eine gemeinsame Linie in den empirischen Studien zur Rechenschaftslegung öffentlicher Unternehmen und von NPOs ist, dass auch die Transparenzanforderungen im Rahmen der finanziellen Rechnungslegung in vielen Staaten deutlich zugenommen hat, was die Komplexität der Rechenschaftslegungsanforderungen weiter erhöht.<sup>26</sup>

## V. Forschungsperspektiven

Dieser knappe Überblick hat gezeigt, dass es noch einen breiten Forschungsbedarf gibt. Die im Folgenden identifizierten Forschungslücken sind keineswegs erschöpfend. Erstens, ist die empirische Datenlage noch sehr ausbaufähig, da nur selektive Formen der Rechenschaftslegung untersucht werden.

Es besteht ein zu starker Fokus auf selektive Aspekte der Aufwärtsrechenschaftslegung. Insbesondere in den regulierten öffentlichen Infrastrukturunternehmen wäre es interessant zu untersuchen, wie sich das Zusammenspiel und die Gewichtung der Rechenschaftslegungsanforderungen, die durch Bund, Ländern und Gemeinden in ihren verschiedenen Rollen (als Eigentümervertreter, als Politiker, als Sektorregulator) gestaltet und wie öffentliche Unternehmen mit den daraus resultierenden Abwägungskonflikten umgehen. Im Nonprofit-Sektor ist die empirische Forschungslage unzureichend, wie NPOs die heterogenen obligatorischen Berichtspflichten priorisieren, oder wie sich diese in unterschiedlichen Wohlfahrtsstaatskontexten auswirken. Ebenfalls noch am Anfang stehen Studien, die der Frage nachgehen, wie es in der Praxis gelingen kann, aus den vielen Berichtspflichten gegenüber den Geldgebern einen aussagefähigen, öffentlich zugänglichen Jahresbericht zu generieren.

Über alle Niveaus der Rechenschaftslegung gemeinwirtschaftlicher Unternehmen sind Studien zum Umgang des Managements mit den „multiple accountabilities“ oder den „many faces of accountability“ noch sehr selten. Unter Ressourcensicherungsgesichtspunkten ist das Erfüllen der obligatorischen Berichtspflichten zwar ein Muss, aber wie groß der diskretionäre Freiraum des Managements ist und ob es Doppelbotschaften seitens der strategisch relevanten Rechenschaftslegungsempfänger hinsichtlich der Gewichtung der verschiedenen Komponenten der Rechenschaftslegung gibt, ist empirisch kaum untersucht. Seit Jahrzehnten ist das Problem des „regulatory captures“ bekannt, ob und in welchem die Rechenschaftslegung sei-

25 Siehe bezogen auf öffentliche Unternehmen z. B. Greiling u. a. 2015, Papenfuß u. a. 2015; Zhao und Patten 2016; Brusca u. a. 2018; Li und Belal 2018. Zum Stand der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Nonprofit Sektor sei verwiesen auf z. B. Manetti und Toccafondi 2014 sowie Traxler u. a. 2020.

26 Siehe Striebing 2017; Greiling und Schaefer 2020 mit weiteren Verweisen.

tens des rechenschaftslegenden Unternehmens dazu genutzt wird, ist weitestgehend unbekannt.

Im Kontext der zu hohen Selektivität bei den Rechnungslegungsadressaten ist weitestgehend unerforscht, was als Treiber für eine höhere Ausbalanciertheit der Anspruchsgruppen wirken kann. Zu wenig ist außerdem bekannt, was die Empfänger der obligatorischen Rechenschaftsberichte mit diesen machen. Werden diese einfach abgelegt, zur Selbstabsicherung genutzt, beispielweise für Anfragen der Rechnungshöfe oder der Presse, oder dienen sie als Basis zur Weiterentwicklung des Kriterienkataloges der Rechnungslegungsanforderungen von Fördermittelgebern?

Der starke Fokus auf die Aufwärtsrechenschaftslegung bringt es mit sich, dass weite Teile der horizontalen Rechenschaftslegung vernachlässigt werden. Die Wirkung der sog. „voluntary accountability clubs“ deckt bei weitem noch nicht die Vielfalt der NPOs ab. Der Einsatz sozialer Medien ist bei den gemeinwirtschaftlichen Unternehmen ein sehr junges Forschungsfeld, wobei die sozialen Medien vor allem als zusätzlicher Kommunikationskanal betrachtet werden und nicht aus dem Blickwinkel der Rechenschaftslegung.

Empirische Studien zur Rechenschaftslegung gegenüber Bürgern als Kunden oder den Leistungsempfängern von NPOs sind stark ausbaufähig. Ein echter Stakeholderdialog findet hier nicht statt. Das Veröffentlichen eines Jahresberichts sagt noch nichts aus, ob dieser den Informationsbedürfnissen der Adressaten genügt. Ein weißer Fleck besteht zudem bei der bürgerinitiierten Rechenschaftslegung. Die wenigen Studien zum Stand der Nachhaltigkeitsberichterstattung, die gemeinwirtschaftliche Unternehmen einschließen, konstatieren regelmäßig eine Lücke zu Lasten gemeinwirtschaftlichen Unternehmen. Warum die Nachhaltigkeitsberichterstattung so unattraktiv für die gemeinwirtschaftlichen Unternehmen ist, ist weitestgehend unerforscht. Der spätere Einstieg gemeinwirtschaftlicher Unternehmen oder ein geringerer Umweltdruck greifen als Erklärungsansätze zu kurz.

Zudem fehlen Untersuchungen, die den Mehraufwand für die berichtenden Unternehmen durch die sehr vielfältigen Rechenschaftsanforderungen versuchen zu quantifizieren, oder wie die gesammelten Informationen im Rahmen der Strategieentwicklung genutzt werden. Die Verbindung der Rechenschaftslegung mit der internen Untersteuerung durch Management Control Systeme ist eine weitere Forschungslücke.

In Bezug auf die Motive gemeinwirtschaftlicher Unternehmen ist nach wie vor viel zu wenig bekannt, ob die Rechenschaftslegung primär als Instrument eines Reputationsmanagements, eines reaktiven oder aktiven Legitimitätsmanagements oder aber im Rahmen eines eingeschränkten oder umfassenden Anspruchsgruppenmanagements eingesetzt wird und ob sich die dominierenden Motive von jenen erwerbswirtschaftlichen Unternehmen unterscheiden. In diesem Zusammenhang ist auch von Interesse, ob die Rechenschaftslegung primär eine Defensivstrategie ist.

## Literaturverzeichnis

- Amagon, Francis (2015), Improving the credibility and effectiveness of non-governmental organisations, in: *Progress in Development Studies*, 15. Jg., Heft 3, S. 221-239.
- Becker, Anika (2018), An experimental study of voluntary nonprofit Accountability and effects on public trust, reputation, perceived quality and donation behaviour, in: *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 47. Jg., Heft 3, S. 562-582.
- Bovens, Mark (2007), Analysing and Assessing Accountability', in: *European Law Journal*, 13. Jg., Heft 4, S. 447-486.
- Brusca, Isabella, Margarita Labrador and Manuel Larran (2018), The challenge of sustainability and integrated reporting at universities: A case study, in: *Journal of Cleaner Production*, 188. Jg., S. 347-354.
- Cho, Charles. H. u. a. (2015), Organized hypocrisy, organizational facades, and sustainability reporting', in: *Accounting, Organizations and Society*, o. JG., Heft 40.,S. 79-94.
- Crack, Angela. M. (2018), The Regulation of International NGOs. Assessing the Effectiveness of the INGO Accountability Charter, in: *Voluntas*, 29. Jg., Heft 2, S. 419-429.
- Donaldson, Lex und James H. Davis (1991), Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and Shareholder Returns, in: *Australian Journal of Management*, 16. Jg., Heft 1, S. 49-64.
- Ebrahim, Alnoor (2010), The many faces of nonprofit accountability, in: *The Handbook of Nonprofit Management and Leadership*, hrsg. von David Renz und associated editors, San Francisco, S. 101-121.
- Fowler, Carolyn F. und Carolyn J. Cordery (2015), From community to public ownership, a tale of changing accountabilities, in: *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28. Jg., Heft 1, S. 128-153.
- Gray, Robert, James Dillard, J. und Spence Crawford (2009), Social accounting research as if the world matters, in: *Public Management Review*, 11. Jg., Heft 5, S. 545-573.
- Greiling, Dorothea (2017), Erfolgsmaßstäbe von Nonprofit Organisationen, in: *Die Unternehmung*, 71. Jg. Heft 2, S. 126-146.
- Greiling, Dorothea (2019), Nachhaltigkeitsberichterstattung: Eine Rechenschaftslegungsinnovation für Nonprofit-Organisationen, in: *Führung und Organisation*, hrsg. von Marlies W. Fröse, Beate Naake und Maik Arnold, Wiesbaden, S. 91-106.
- Greiling, Dorothea und Birgit Grüb (2015), Towards citizens accountability of local public enterprises, in: *Annals of Public and Cooperative Economics*, 86. Jg., Heft 4, S. 641-655.
- Greiling, Dorothea und Christina Schaefer (2020), Public Accountability of state-owned enterprises: Approaches and research trends, in: *The Routledge Handbook of state-owned, enterprises*, hrsg. von Luc Bernier, Massimo Florio und Philippe Bance, Milton Park and New York 2020, S. 460-478.
- Greiling, Dorothea, Johannes Slacik und Sarah Edelbauer (2019), Nachhaltigkeitsberichterstattung in europäischen Energieversorgungsunternehmen, in: *Zeitschrift für öffentliche Wirtschaft und Gemeinwirtschaft*. 42. Jg., Heft 4, S. 335-257.

- Greiling, Dorothea, Ludwig Theuvsen, und Henrike Müller (2015), Nachhaltigkeitsberichterstattung öffentlicher Unternehmen aus empirischer Sicht, in: Nachhaltigkeitsmanagement und Nachhaltigkeitsberichterstattung, hrsg. von Dorothea Greiling, Christina Schaefer und Ludwig Theuvsen, Beiheft 45 der Zeitschrift für öffentliche Wirtschaft und Gemeinwirtschaft, S. 154-169.
- Grüb, Birgit und Dorothea Greiling (2015), Motive der Nachhaltigkeitsberichterstattung in öffentlichen und erwerbswirtschaftlichen Unternehmen, in: Nachhaltigkeitsmanagement und Nachhaltigkeitsberichterstattung, hrsg. von Dorothea Greiling, Christina Schaefer und Ludwig Theuvsen, Beiheft Nr. 45 der Zeitschrift für öffentliche Wirtschaft und Gemeinwirtschaft, S. 109-124.
- Gugerty, Mary Kay (2009), Signaling virtue: voluntary accountability programs among nonprofit organizations, in: Policy Sciences., 42. Jg., Heft 3, S. 243-273.
- Li, Teng und Aatur Belal (2018), Authoritarian state, global expansion and corporate social responsibility reporting: The narrative of a Chinese state-owned enterprise, in Accounting Forum, 42. Jg., Heft 2, S. 199-217.
- Manetti, Giacomo und Simone Toccafondi (2014), Defining the Content of Sustainability Reports in Nonprofit Organizations. Do Stakeholders Really Matter?, in: Journal of Nonprofit & Public Sector Marketing, 26. Jg., Heft 1, S. 35-61.
- Ossege, Christoph (2012), Accountability – Are we better off without it?, in: Public Management Review, 14. Jg., Heft 5, S. 585-607.
- Papenfuß, Ulf, Birgit Grüb und Benjamin Friedländer (2015), Nachhaltigkeitsberichterstattung öffentlicher Unternehmen – Entwicklung eines Qualitätsmodells und empirische Befunde für Stadtwerke, in: Nachhaltigkeitsmanagement und Nachhaltigkeitsberichterstattung, hrsg. von Dorothea Greiling, Christina Schaefer und Ludwig Theuvsen, Beiheft 45 der Zeitschrift für öffentliche Wirtschaft und Gemeinwirtschaft, S. 170-184.
- Prakash, Aseem und Mary Kay Gugerty (2010), Trust but verify? Voluntary regulation programs in the nonprofit sector, in: Regulation & Governance, 4. Jg., Heft 1, S. 22-47.
- Rentsch, Carole und Mattias Finger (2015), Yes, maybe, no: the ambiguous relationship between state-owned Enterprises and the state, in: Annals of Public and Cooperative Economics, 86. Jg., Heft 4, S. 617-640.
- Salamon, Lester. M., Leslie Hems und Katheryn Chinnock (2000). The Nonprofit Sector: For What and for Whom?, Working Papers of the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project Nr. 37, Baltimore.
- Schillemans, Thomas (2011), Does Horizontal Accountability Work? Evaluating Potential Remedies for the Accountability Deficit of Agencies', in: Administration & Society, 43. Jg., Heft 4, S. 387-416.
- Schillemans, Thomas (2013), Moving beyond the Clash of Interests, in: Public Management Review, 15. Jg., Heft 4, S. 541-562.
- Schillemans, Thomas. (2015), Managing Public Accountability: How Public Managers Manage Public Accountability, in: International Journal of Public Administration, 38. Jg., Heft 6, S. 433-441.
- Shabana, Kareem M., Anna K. Buchholtz und Archie B. Carroll (2017), The institutionalization of corporate social responsibility reporting, in: Business & Society, 56. Jg., Heft 8, S. 1107-1135.

- Simaens, Ana und Mieneke Koster (2013), Reporting in Sustainable Operations by Third Sector Organizations. A Signaling Approach, in: *Public Management Review*, 15. Jg., Heft 7, S. 1040-1062.
- Striebing, Clemens (2017), Professional and Voluntary Transparency Practices in Nonprofit Organisations, in: *Nonprofit Management & Leadership*, 28. Jg., Heft 1, S. 65-83.
- Stötzer, Sandra und Dorothea Greiling, (2016), Auswirkungen von Leistungsverträgen und Rechenschaftspflichten auf die Beziehungen von NPO und öffentlichen Mittelgebern, in: *Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen*, 39. Jg., Heft 4, S. 367-384.
- Talbot, David und Oliver Borial (2018), GHG reporting and impression management, in: *Journal of Business Ethics*, 147. Jg., Heft 2, S. 367-383.
- Traxler, Albert Anton, Dorothea Greiling und Hebesberger (2020), GRI Sustainability Reporting by INGOs. A way forward for improving Accountability, *Voluntas*, 31. Jg., Heft 6, S. 1294-1310.
- Unerman, Jeffrey und Brian O'Dwyer (2006), Theorising accountability for NGO advocacy, in: *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19. Jg., Heft 3, S. 349-376.
- Unerman, Jeffrey und Brian O'Dwyer (2010), NGO Accountability and Sustainability Issues in the Changing Global Environment, in: *Public Management Review*, 12. Jg., Heft 4, S. 475-486.
- Zhao, Na und Dennis Patten (2016), An exploratory analysis of managerial perceptions of social and environmental reporting in China: Evidence from state-owned enterprises in Beijing, in: *Sustainability, Accounting, Management and Policy Journal*, 7. Jg., Heft 1, S. 80-98.

**Autorin**

Prof. Dr. Dorothea Greiling, Johannes Kepler Universität Linz, Institut für Management Accounting, dorothea.greiling@jku.at