

# Anmerkungen zum Verhältnis von Unternehmensethik und Controlling

HEINZ AHN UND HARALD DYCKHOFF\*

*Korreferat zum Beitrag von Utz Schäffer*

## 1. Einführung

„Controller gestalten und begleiten den Management-Prozess der Zielfindung, Planung und Steuerung und tragen damit Mitverantwortung für die Zielerreichung“. So lautet seit 2002 das Leitbild des Internationalen Controllervereins, des ‚Zentralorgans‘ der deutschsprachigen Controller-Community. Dieses Leitbild markiert einen „Quantensprung“ (Horváth 2002: 129) im Selbstverständnis der Controller, denen Dieter Schneider (1991) ehemals vorgeworfen hat, im Management mitwirken, aber keine Verantwortung übernehmen zu wollen. Da Verantwortung zweifellos eine moralische Kategorie ist, ist es sehr zu begrüßen, dass Utz Schäffer sich des bislang vernachlässigten Verhältnisses von Unternehmensethik und Controlling annimmt. Wir stimmen seiner Analyse im Grundsatz weitgehend zu, wollen sie nachfolgend jedoch durch einige Aspekte, die sich aus unserer Erfahrung im Hinblick auf den Umweltschutz ergeben, punktuell vertiefen und teilweise auch abweichend akzentuieren.

## 2. Zur Beziehung zwischen Controllingansätzen und Rollenkonflikten

Küpper unterscheidet noch 1993 grob zwei Hauptrichtungen des Controllings, die sich zum einen als wirtschaftlichkeitsfokussiert und zum anderen als koordinationsorientiert kennzeichnen lassen. Die *wirtschaftlichkeitsfokussierte* Richtung hat sich die Sicherung der Gewinnerzielung bei allen Handlungen und Entscheidungen des Unternehmens auf die Fahne geschrieben. Trotz anderer seit den 1980er Jahren in der Wissenschaft entwickelter und dort zum Teil auch breiter akzeptierter Ansätze ist sie in der Praxis heute immer noch dominierend. Controller mit einem solchen Selbstverständnis sind demnach dazu verpflichtet, alle im Unternehmen geplanten Aktivitäten zu bekämpfen, die nach ihrer Ansicht die Gewinnerzielung beeinträchtigen, auch dann, wenn dadurch der Umweltschutz oder andere ethisch motivierte Aktivitäten leiden.

---

\* PD Dr. Heinz Ahn, RWTH Aachen, Lehr- und Forschungsgebiet Operations Research und Logistik Management, Templergraben 64, D–52056 Aachen, Tel: \*\*49-(0)241-8096209; Fax: \*\*49-(0)241-8092179; E-mail: ahn@lut.rwth-aachen.de. Forschungsschwerpunkte: Strategisches Controlling, F&E- und Umwelt-Management sowie Entscheidungstheorie.

Univ.-Prof. Dr. Harald Dyckhoff, RWTH Aachen, Lehrstuhl für Unternehmenstheorie, insbesondere Umweltökonomie und Industrielles Controlling, Templergraben 64, D–52056 Aachen, Tel: \*\*49-(0)241-8096176; Fax: \*\*49-(0)241-8092179; E-mail: lut@lut.rwth-aachen.de. Forschungsschwerpunkte: Produktions- und Entscheidungstheorie, Supply Chain- und Umwelt-Controlling sowie Performance Measurement.

Im von Schäffer angesprochenen „Zusammenspiel von Managern und Controllern“ ergeben sich dadurch aber Konflikte, die nicht unbedingt zu Gunsten der Moral aufgelöst werden. Es kann sogar zu regelrechten *Rollenkonflikten* zwischen überzeugten Umweltmanagern und wirtschaftlichkeitsfokussierten Controllern kommen (vgl. dazu Dyckhoff/Ahn/Schwegler 2003). Obwohl sich ein Unternehmen in seinen Leitlinien den Schutz der natürlichen Umwelt zum Ziel gesetzt hat, kann es auf diese Weise passieren, dass Anträge für Umweltschutzprojekte, die nicht eindeutig den Gewinn (oder Shareholder Value) steigern können, kategorisch abgelehnt werden, ohne überhaupt eine Abwägung zwischen den konfligierenden Zielen vorzunehmen.

Hier liegt zweifellos ein Rationalitätsdefizit im Unternehmen vor und damit der Ansatzpunkt für das von Schäffer und Weber konzipierte *rationalitätsorientierte* Controlling. Ein solches Controlling muss sich an allen ‚Werten‘ des Unternehmens orientieren (*Wertcontrolling* an Stelle von *Wertcontrolling!*), wie sie in den – in verschiedenen Formen (Vision, Mission, Leitbild etc.) kommunizierten – so genannten autorisierten Wertvorstellungen des Unternehmens zum Ausdruck kommen. Diese Werte verkörpern die für das rationalitätsorientierte Controlling relevanten Ziele. Dadurch löst sich der traditionelle Rollenkonflikt zwischen Umweltmanagern und Controllern auf, zumindest dann, wenn der Umweltschutz zu den autorisierten Werten gehört.

### 3. Nebenfolgen als ethisch relevanter Aspekt der Zweckrationalität

Die bisherigen Reaktionen aus Wissenschaft und Praxis deuten darauf hin, dass der rationalitätsorientierte Ansatz einen Paradigmenwechsel im Controlling einläutet. Allerdings ist dem Ansatz noch Konkretisierungsbedarf zu bescheinigen. Im Anschluss an den auch von Schäffer zitierten Max Weber kann die im Beitrag in den Vordergrund gerückte *Zweckrationalität* unseres Erachtens geeignet konkretisiert werden (vgl. dazu Dyckhoff/Ahn 2001).

Wir stellen dabei auf die Präzisierung, Operationalisierung und sogar Messung der begrifflichen Konstrukte *Effektivität* und *Effizienz* an Hand der verfolgten Zwecke, eingesetzten Mittel und bewirkten Nebenfolgen ab, soweit diese ziel- und handlungsrelevant sind. Durch den Bezug auf eine Teilmenge relevanter Ziele können Formen partieller Effektivität bzw. Effizienz differenziert werden, etwa eine Öko-Effektivität bzw. Öko-Effizienz im Unterschied zu wirtschaftlicher Effektivität bzw. Effizienz. Dabei bezieht sich die Effektivität auf die Zweckmäßigkeit der Handlungen, die Effizienz auf die nicht verschwenderische Relation der Zwecke und der für sie eingesetzten Mittel sowie verursachten Nebenfolgen. Leider geht Schäffer auf die aus ethischer Sicht eigentlich zu vermeidenden *Nebenfolgen* nicht weiter ein. Für ein Umwelt- oder Öko-Controlling sind diese freilich essentiell.

Ein rationalitätsorientierter Controller würde es etwa als seine Aufgabe begreifen, einem Umweltmanager bei dem Nachweis der Wirtschaftlichkeit seiner Umweltschutzprojekte zu helfen. Er wird dabei nicht nur sein übliches betriebswirtschaftliches Know-how einsetzen, sondern zudem auch versuchen, neue Methoden und Instrumente einzuführen, die eine bessere Bewertung nicht-monetärer Konsequenzen erlauben, etwa gestützt auf Stoffstromanalysen und mehrdimensionale Effektivitäts- und Effizienzanalysen. Etwaige Konflikte zwischen ökonomischen und ökologischen Interessen zu erkennen und diese im Sinne der normativen Unternehmensleitsätze zu bewältigen, ist

dann eine partnerschaftliche Aufgabe für Controller und Umweltmanager. Dabei wird jedoch auch ein rationalitätsorientierter Controller, wie auch Schäffer betont, einen über das Ziel hinauschießenden Umweltmanager bremsen („begrenzen“) müssen.

#### 4. Zum Einfluss des Controllings auf ethisch orientiertes Handeln

Eine Beurteilung der Öko-Effektivität und Öko-Effizienz von Unternehmensaktivitäten kann wegen der externen Effekte kaum auf monetäre Größen zurückgreifen. Andererseits gewinnen im strategischen Controlling generell nicht-monetäre Ziele und Kennzahlen an Bedeutung, was deutlich an der zunehmenden Verbreitung nicht rein finanzwirtschaftlicher Ansätze des Performance Measurements erkennbar ist. Dabei wird insbesondere versucht, Unternehmensziele im Hinblick auf verschiedene Gruppen von Stakeholdern des Unternehmens zu erfassen.

Eine der wichtigsten Zielabwägungen in Unternehmen ist die zwischen kurzfristigen, operativ relevanten und langfristigen, strategisch relevanten Folgen angedachter Handlungen. Kurzfristig werden die Gewinne durch Umweltschutzmaßnahmen eher beeinträchtigt. Dagegen sind Aussagen über die langfristigen Wirkungen grundsätzlich mit hoher Unsicherheit behaftet, so dass außerdem Chancen gegen Risiken abzuwägen sind. In diesem Zusammenhang kann eine *umweltfreundliche Unternehmenspolitik* vielfach zukünftige Risiken mindern und neue Wettbewerbschancen eröffnen. Manche Unternehmen sehen in einer starken ökologischen Ausrichtung sogar ein Markenzeichen.

In diesem Kontext gibt es zahlreiche Unternehmer und Topmanager, die sich öffentlich zum Umweltschutz bekennen, nicht zuletzt weil sie langfristig kaum Konflikte mit den anderen Unternehmensinteressen sehen. Dadurch und durch entsprechende Produkte, Werbung und andere Aktivitäten beeinflussen Unternehmen die gesellschaftlichen Wertvorstellungen und können so in einem allerdings begrenzten Umfang auf eine Minderung der Konflikte ökonomischer und ökologischer Interessen hinwirken. Das rationalitätsorientierte Controlling *steht in der Pflicht*, solche Chancen zu erkennen und zu ergreifen. Allerdings müssen auch die Risiken beachtet werden, da die Unternehmen innerhalb einer marktwirtschaftlichen Rahmenordnung den gesellschaftlichen Wertvorstellungen nicht beliebig vorauslaufen können.

Ob dazu die Einführung wirklich neuer Controllinginstrumente erforderlich ist, sei dahingestellt. Indessen fordert Schäffer zu recht die Modifikation vorhandener Instrumente ein. Dies lässt sich recht eingängig am Beispiel der Balanced Scorecard erläutern, die hier im engeren Sinne als Hierarchie der zentralen strategischen Unternehmensziele verstanden wird. So wurden *Inkongruenzen* zwischen den Aktivitäten des strategischen und des normativen Umweltmanagements anlässlich der Beschäftigung mit der Frage sichtbar, auf welche Weise Umweltschutzziele Eingang in eine Balanced Scorecard finden können. Dabei offenbarte sich eine mangelnde Übereinstimmung zwischen Leitbild und Strategie betrachteter Beispiel-Unternehmen (vgl. dazu und im Folgenden Ahn 2003: 187ff.).

Diese Unternehmen bekennen sich im Rahmen ihrer normativen Leitsätze zur Maxime des *nachhaltigen Wirtschaftens*. Damit treffen sie u.a. eine grundlegende Entscheidung über das Verhältnis zwischen ökologischen und finanzwirtschaftlichen Zielsetzungen: Beide Zielgruppen sind nicht nur auf normativer Ebene verankert, sie sind auch vom

Prinzip her gleichgeordnet. Dies kommt immer dann zum Tragen, wenn entsprechende Zielkonflikte auftreten; insbesondere sind negative (bzw. positive) monetäre und positive (bzw. negative) ökologische Wirkungen geplanter Maßnahmen gegeneinander abzuwägen. In der Literatur dokumentierte Beispiele, in denen im Einzelfall zu Gunsten des Umweltschutzes entschieden wurde, belegen, dass der Nachhaltigkeitsansatz für bestimmte Unternehmen nicht nur ein Lippenbekenntnis ist. Dies stellt etwa der Otto Versand, Hamburg, ebenso unter Beweis (vgl. Dyckhoff/Ahn/Schwegler 2003: 254ff.) wie der international agierende Toyota Konzern (vgl. Schendler 2002: 15).

Aus dieser Argumentation ergeben sich *Implikationen für die Balanced Scorecard* der Unternehmen. Zwar ist es denkbar und wünschenswert, dass in der Balanced Scorecard verankerte Ziele, die im Hinblick auf die Verbesserung übergeordneter finanzwirtschaftlicher Ziele priorisiert werden, zugleich auch dem Erreichen übergeordneter Umweltziele dienen; im Falle der Verfolgung des Prinzips nachhaltigen Wirtschaftens, das ja gerade das Spannungsfeld zwischen Ökologie und Ökonomie aufgreift, wird man sich aber nicht auf die Abbildung solchermaßen komplementärer Ziele beschränken können. Vielmehr kann eine Balanced Scorecard dem Prinzip nachhaltigen Wirtschaftens nur dann angemessen Rechnung tragen, wenn dem Umweltschutz (und anderen Aspekten der Nachhaltigkeit) ein in Bezug auf die finanzwirtschaftlichen Zielsetzungen gleichrangiger Status eingeräumt wird.

Ausgehend von gewerblichen Unternehmen, deren finanzwirtschaftliche Ziele charakteristischerweise in einer so genannten Finanzperspektive auf oberstem Niveau ihrer Balanced Scorecard angesiedelt sind, resultieren daraus zwei Forderungen: Zum einen ist innerhalb der jeweiligen Balanced Scorecard eine *eigenständige, der Finanzperspektive gleichgeordnete Umweltperspektive* einzurichten; zum anderen sind für diese Umweltperspektive einzelne *strategische Umweltschutzziele* abzuleiten und gemäß dem Balanced Scorecard-Konzept über plausible Ursache-Wirkungs-Vermutungen mit Zielen untergeordneter Perspektiven in Verbindung zu setzen.

Von dieser idealtypischen Sollsituation weichen jedoch die Balanced Scorecards der betrachteten Beispiel-Unternehmen maßgeblich ab. Solchen Diskrepanzen, welche ein bezeichnendes Beispiel für die bestehende Lücke zwischen strategischem und normativem Umweltmanagement verkörpern, hat das rationalitätsorientierte Controlling entgegenzuwirken. Insbesondere ist dafür Sorge zu tragen, dass bei der Entwicklung und Revision einer Balanced Scorecard auch eine Abstimmung mit den Unternehmensleitlinien erfolgt. Dazu bietet sich eine stärkere methodische Anbindung des Balanced Scorecard-Konzepts an die normative Ebene an.

## Literaturverzeichnis

- Abn, H. (2003):* Effektivitäts- und Effizienz-sicherung – Controlling-Konzept und Balanced Scorecard, Frankfurt a. M. et al.: Peter Lang.
- Dyckhoff, H. / Abn, H. (2001):* Sicherstellung der Effektivität und Effizienz der Führung als Kernfunktion des Controlling, in: Kostenrechnungspraxis, 45. Jg./Nr. 2, S. 111–121.
- Dyckhoff, H. / Abn, H. / Schwegler, R. (2003):* Rollenkonflikte zwischen Umweltmanagern und Controllern – Fallbeispiele, Ursachenanalyse und Ansatzpunkte zur Konfliktauflösung, in: Schmidt, M. / Schwegler, R. (Hrsg.): Umweltschutz und strategisches Handeln – An-

- sätze zur Integration in das betriebliche Management, Wiesbaden: Gabler, S. 253–267.
- Horváth, P. (2002):* Quantensprung im Controlling?, in: Zeitschrift Führung und Organisation, 71. Jg./Nr. 3, S. 129.
- Kipper, H.-U. (1993):* Controlling, in: Wittmann, W. et al. (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Teilband 1, 5. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel, Sp. 647–661.
- Schendler, A. (2002):* Umweltschutz – Ohne Geld keine Moral?, in: Harvard Business Manager, 24. Jg./Nr. 6, S. 14–15.
- Schneider, D. (1991):* Versagen des Controlling durch eine überholte Kostenrechnung – Zugleich ein Beitrag zur innerbetrieblichen Verrechnung von Dienstleistungen, in: Der Betrieb, 44. Jg./Nr. 15, S. 765–772.