

## **Nachhaltigkeitscontrolling am Beispiel eines mittelständischen Unternehmens in der Nahrungsmittelindustrie**

„Nachhaltiges Wirtschaften“ als Berücksichtigung ökologischer, ökonomischer und sozialer Aspekte im unternehmerischen Handeln ist mehr als ein verbreitetes Modewort: Nachhaltigkeit als integraler Bestandteil unternehmerischen Wirtschaftens ist der Schlüssel zu langfristigem Erfolg.

Häufig werden einzelne Aspekte in separaten Initiativen abgebildet. Sie finden aber keine Berücksichtigung in den Unternehmenszielen und der Strategie. Nachhaltigkeit und Kerngeschäft bleiben getrennte Säulen. Isolierten Maßnahmen haben als operative Aktionen durchaus Berechtigung, das Potenzial nachhaltigen Wirtschaftens können sie jedoch nicht ausschöpfen. Erst die Umwandlung nachhaltigen Wirtschaftens von der notwendigen Nebenbedingung zum Wertschöpfungs- und Innovationstreiber im Kerngeschäft macht das Engagement wirkungsvoll und zukunftsfähig. Sowohl für die Strategieentwicklung als auch in der operativen Umsetzung ist die Verknüpfung von Nachhaltigkeitsaspekten mit langfristigen Zielen und Unternehmenskultur entscheidend für die Akzeptanz und die Glaubwürdigkeit des unternehmerischen Engagements und damit für den Erfolg des Unternehmens.

Veränderungen an der Basis des Geschäftsmodells erfordern Anpassungen im Controlling, da hier die Steuerung erfolgt. Dies wird am Beispiel der XYZ AG, einem realen mittelständischen Unternehmen der Nahrungsmittelindustrie, gezeigt.

Die XYZ AG stellt Produkte aus der Veredlung von landwirtschaftlichen Erzeugnissen und der Weiterverarbeitung industrieller Vorprodukte her. Die Beschaffung erfolgt national und international. Lieferanten sind Landwirte, Zwischenhändler und produzierende Unternehmen. Ein Teil der Produkte wird als Privat Label und als Markenprodukte über den Lebensmitteleinzelhandel an Endkunden vertrieben. Ein anderer Teil als Rohstoffe an die weiterverarbeitende Industrie verschiedener Branchen geliefert. Die XYZ AG hatte 2009 einen Umsatz von circa 1 Mrd. € Umsatz. Sie ist mit Vertriebs- und Produktionsstandorten in Europa aktiv und dort auf den meisten Märkten unter den Top 3.

Zur Sicherung der weiteren positiven Geschäftsentwicklung will die XYZ AG Nachhaltigkeit als integralen Bestandteil des Kerngeschäfts implementieren und die wesentlichen Erfolgsfaktoren nachhaltigen Wirtschaftens konsequent umsetzen. Neben der intrinsischen Überzeugung, dass Nachhaltigkeit ein wichtiger Teil des Wirtschaftens ist, spielten spezifische

Themen der Branche (Diskussionen um Herkunft der Rohstoffe – steigende qualitative Anforderungen – Diskussionen über die Gesundheit einzelner Nahrungsmittel oder deren Herstellungsverfahren) eine weitere wichtige Rolle.

## **Herausforderungen**

Nachhaltigkeit als integraler Bestandteil des Wirtschaftens soll die XYZ AG in die Lage versetzen, ihre Potenziale zur Steigerung der langfristigen Wertschöpfung zu nutzen. Hierzu ist einerseits die Integration zu vollziehen und andererseits die Umsetzung operativ und strategisch zu steuern. Neben den traditionellen Herausforderungen an Management und Controlling ergeben sich folgende spezifische Themen.

### ***Herausforderungen an das Management***

Die langfristige Sicherung bzw. Steigerung des Unternehmenswerts ist eines der wichtigsten Aufgaben des Managements. Die wesentlichen Herausforderungen im Rahmen des wertorientierten Nachhaltigkeitsmanagement sind

1. Formulierung einer nachhaltigkeitsorientierten Vision
2. Ableitung entsprechender Leitlinien
3. Entwicklung strategischer / operativer nachhaltigkeitsorientierter Ziele
4. Herunterbrechen auf Unterziele und Ableitung konkreter Maßnahmen
5. Aktive Einbeziehung aller Mitarbeiter des Unternehmens.

### ***Herausforderungen an das Controlling***

Durch die Integration der Nachhaltigkeit werden die Perspektiven erweitert. Neben der ökonomischen bedarf es auch der ökologischen und sozialen Betrachtungsweise. Die Aufgabe verändert sich auf dem Weg zum Nachhaltigkeitscontrolling nicht:

- Strategisches Controlling: Versorgung mit geeigneten Methoden und steuerungsrelevanten Informationen in Hinblick auf die Unternehmensziele sowie die Koordination der strategischen Planung
- Operativen Controlling: Sicherung der Wirtschaftlichkeit betrieblicher Prozesse, um die Schritte auf dem Weg zur Erreichung der Ziele sicherzustellen.

Entscheidende Herausforderung im Geschäftsmodell ist die Zusammenführung der Nachhaltigkeit und des Kerngeschäfts in einem integrierten Gesamtsystem. Daher ist die entscheidende Herausforderung in der Steuerung die Integration von Informationen aus dem Umwelt- / Sozialmanagement und Controlling für eine integrierte Informationsbasis sowie die zukunfts- und risikogerichtete Definition von Kennzahlen.

## **Nachhaltigkeitsbezogener Planungsprozess**

### ***Von der Vision zur Strategie***

Kernaufgabe des Controllings ist die zielgerichtete zukunftsorientierte Steuerung. Ausgangspunkt hierfür sind nachhaltige Ziele, die bei der XYZ AG aus der Formulierung einer Vision abgeleitet werden. Mit der die Nachhaltigkeit integrierenden Vision gab sich die XYZ AG eine eindeutige kommunizierbare (Nachhaltigkeits-) Identität. Aussagen zur Umsetzung wurden als „Grundsätze der unternehmerischen Tätigkeit“ in Form von Leitlinien festgehalten. Aus der integrierten nachhaltigen Unternehmensvision und der darauf abgestimmten Leitlinie wurden die strategischen und operativen Ziele definiert.

### ***Strategische Nachhaltigkeitsplanung***

In der strategischen Planung der XYZ AG wird der Orientierungsrahmen für zukünftige Unternehmensmaßnahmen aufgespannt, um künftige Erfolgspotenziale zu erschließen und zu nutzen. Zur Ermittlung der Chancen und Risiken fand eine systematische Erfassung der Umfeldentwicklung statt. Ferner wurden Stärken und Schwächen der XYZ AG identifiziert und analysiert. Mit dem eigens entwickelten *Sustainable Assessment for Enterprises (SAFE)* wurden der Standort und die Potenziale bei der Integration der Nachhaltigkeitsthemen ermittelt. Aus diesem funktionsbereichsorientierten Test, der in Form von Workshops durchgeführt wird, ergibt sich ein spezifisches Nachhaltigkeitsprofil. Die Auswertung der verschiedenen Analysen war für die XYZ AG die Basis für die Entwicklung von Strategien zur Wahrnehmung der Chancen und Bewältigung der Risiken. Dabei entstanden die beiden strategische Stoßrichtungen Optimierung (Ressourceneinsatzes, Produktsortiment) und Neuentwicklung (Märkte, Geschäftsmodelle).

### ***Operative Nachhaltigkeitsplanung / Operationalisierung der Strategie***

Die operative Nachhaltigkeitsplanung der XYZ AG zielt darauf ab, eine konkrete Umsetzung des Leistungserstellungsprozesses unter Berücksichtigung der strategischen Ziele zu entwickeln. Für die Umsetzung werden bei der XYZ AG die Zielgrößen für den Erfolg und Liquidität unter Beachtung der ökologischen und sozialen Oberziele des Unternehmens verfolgt: Die Erreichung des ökologischen Oberziels wurde in der operativen Planung durch effizienten Umgang mit Ressourcen bei der Leistungserstellung verankert. Das soziale Oberziel bezieht sich sowohl auf die Mitarbeiter im Unternehmen (z.B. Arbeitsbedingungen), als auch auf das soziale Umfeld (z.B. Sozialstandards in der Lieferantenkette). Die strategischen Stoßrichtungen werden weiter konkretisiert:

### 1. Optimierung des Ressourceneinsatzes

Ein reduzierter Einsatz von Ressourcen (z.B. effizientere Produktionsprozesse), eine Steigerung des Anteils der erneuerbaren Energien, eine Senkung von Transportemissionen und weitere Maßnahmen bewirken eine verbesserte Öko-/Sozialbilanz und insgesamt über alle Maßnahmen eine langfristige Senkung der Kosten um 10%.

### 2. Optimierung des Produktkonzeptes

Durch schonendere Produktionsverfahren (Niedrigtemperatur), ökologisch hergestellte Einsatzstoffe, Verbesserung der Rezepturen und weitere Maßnahmen wird das Produktportfolio unter dem Aspekt der ökologischen<sup>1</sup> und sozialen<sup>2</sup> Verträglichkeit optimiert.

### 3. Entwicklung bestehender und neuer Märkte

Neben der Absicherung der bestehenden Marktführerschaft sollen verstärkt die Märkte in Europa aufgebaut werden, auf denen die XYZ AG noch nicht zu den Top 2 gehört. Ziel ist die Marktführerschaft auf allen Märkten.

### 4. Entwicklung neuer Geschäftsmodelle

Die intensive Beschäftigung mit Nachhaltigkeit, deren Integration in das Kerngeschäft und die Nutzung der innovationsfördernden Kräfte sollen zu neuen Geschäftsmodellen abseits der ausgetretenen Pfade führen. Ausgehend von Ideen wie Kunststoff aus Zucker oder Karoserien aus Fasern sollen aus Rohstoffen wie Stärke, Zucker, Alkohol oder Fasern andere industriell nutzbare Produkte entwickelt werden.

Landwirtschaftlich Rohstoffe sollen zu 100% ohne Abfälle genutzt werden.

Die XYZ AG entwickelte eine nachhaltigkeitsorientierte Scorecard, weil das Konzept unter anderem

- die Unternehmensleistung in allen Nachhaltigkeitsdimensionen (ökonomisch, ökologisch, sozial) betrachtet
- die integrierte Sichtweise fördert und fordert
- quantitative und qualitative Einflussfaktoren gleichermaßen berücksichtigt

---

<sup>1</sup> Ökologische Verträglichkeit: Auswirkungen auf die Umwelt über die gesamte Wertschöpfungskette von der Herstellung der Rohstoffe bis zur Entsorgung der Verpackungen wird minimiert.

<sup>2</sup> Soziale Verträglichkeit: Minimierung von negativen gesundheitlichen und anderen sozialen Auswirkungen bei Herstellung und Gebrauch.

- bei der Entwicklung wesentliche Kausalbeziehungen herausarbeitet.

Nach Analyse der Kausalbeziehungen und der wesentlichen Einflüsse wurde eine Scorecard mit verschiedenen ökonomischen, ökologischen und sozialen Indikatoren entwickelt:

- Ökonomisch  
Rentabilität, Marktanteil, Cashflow, Kundenzufriedenheit, Produktivität, Mitarbeiterzufriedenheit, Innovationsfähigkeit bzgl. Sortiment
- Ökologisch  
Kosten Energieverbrauch, Aufwand Umweltschutz, Verpackungsanteil, Rohstoffeffizienz, Emissionen, Anzahl ökologischer Patente
- Sozial  
Gesundheitsvorsorge, Anteil nachhaltiger Produkte am Umsatz, Lieferantenscoring, Gemeinwesenprojekte (Anzahl/Effizienz)
- Außermarktliche Faktoren  
Hier werden sozio-kulturelle, rechtliche, politische Indikatoren zusammengefasst.

## **Controlling in der integrierten Umsetzung der Nachhaltigkeit**

### ***Optimierung vorhandener Potenziale und Ressourcen***

Zur Herstellung nachhaltiger Produkte ist unter ökologischen Aspekten darauf zu achten, Ressourcen aus natürlichem Anbau und aus Recycling gewonnene Rohstoffe zu verwenden. Unter sozialen Aspekten sind Einsatzstoffe, die unter Umgehung von Menschenrechten oder unter schlechten Arbeitsbedingungen erstellt werden, nicht bei der Produktherstellung zu verwenden. Bei der XYZ AG wurde daher ein Lieferantenscoring eingeführt, in dem Themen wie Kinderarbeit, fairer Handel, ökologischer Anbau oder Mindeststandards bei den Arbeitsbedingungen begutachtet und durch regelmäßige Vor-Ort-Prüfungen nachgehalten werden.

Im Rahmen der nachhaltigen Wirtschaftlichkeitskontrolle prüft das Controlling, wie mit den neuen Kostenstrukturen umzugehen ist: Nachhaltige Produkte müssen nicht zwangsläufig mit höheren Gesamtkosten verbunden sein. Rohstoffpreise können auf Grund der Beachtung ökologischer oder sozialer Aspekte höher als konventionell erzeugte Rohstoffe sein. Durch spezielle Unterstützungs- und Partnerprogramme mit den Landwirten erreichte die XYZ AG durch einen effizienteren (und zugleich ökologisch verträglicheren) Anbau eine win-win-Situation. Dies führte trotz ökologischem und sozialem Anbau in weiten Teilen zu konstanten

Rohstoffpreisen. Dort wo diese Effekte nicht erzielt werden konnten, stehen leichten Steigerungen der Rohstoffpreisen geringere Energiekosten in der Produktion gegenüber.

Eventuell nicht oder nicht kurzfristig vermeidbare höhere Kosten der nachhaltigen gegenüber konventionellen Ressourcen können ggf. durch eine entsprechende Preispolitik an den Kunden weitergegeben werden. Hier können auch eine gezielte differenzierte Preispolitik und/oder Marketing-Anstrengungen zur Erzielung höherer Erträge wirken. Gelingt es dem Marketing in den nachhaltigen Produkten neben einem gesellschaftlichen auch einen individuellen Zusatznutzen zu vermitteln, können höhere Preise erzielt werden. Bei der XYZ AG führte dies zu der Entwicklung einer Premium-Edition, die im Preisniveau um durchschnittlich 20% über dem Standard liegt.

### ***Kostenverrechnung und -allokation***

#### **Integration der Umwelt- und Sozialkosten in die KLR**

Zur Ressourcenauswahl hat das Controlling der XYZ AG ein nachhaltigkeitsorientiertes Kostenmanagement eingeführt, um möglichst alle die ökonomisch-, ökologisch- und sozialbezogenen Kosten abzubilden, die während des Produktlebenszyklus anfallen. In einem ersten Schritt wurde durch die Integration der Umweltkosten in die Kosten- und Leistungsrechnung die Verteil- und Anreizfunktion gestärkt. Herausforderung dabei war die Erfassung und Bewertung der direkten und indirekten Umweltwirkungen sowie die Ausgestaltung geeigneter Verrechnungsgrundlagen. Dazu wurden folgende Umweltkosten erfasst oder abgeschätzt:

1. Verbrauch natürlicher Ressourcen
  - für Produkterstellung
  - für Nicht-Produktion
2. Kosten der Abfall- und Emissionsbehandlung
3. Kosten des generellen Umweltmanagements und andere Umweltkosten
4. Forschung und Entwicklungskosten
5. Weniger greifbare Kosten (wie z.B. externe Wirkungen, Haftungsaspekte, rechtliche Anforderungen)

Anschließend werden diese Kosten in einem mehrstufigen Verfahren verteilt: Zunächst werden die Kosten auf Kosten- und Emissionsstellen verteilt. Über die Zuordnung zu einzel-

nen Prozessen werden sie letztendlich den einzelnen Produkten zugerechnet. Mit dieser vollständigeren Zurechnung wird eine höhere Transparenz erreicht. Hierdurch entsteht eine bessere Vergleichbarkeit der einzelnen Produktgestaltungsvarianten. Das nachhaltige Optimierungspotenzial kann gehoben werden.

In einer zweiten Ausbaustufe erfolgt die Integration der Sozialkosten in die Kosten- und Leistungsrechnung.

### **Kooperativer Emissionszertifikatehandel als marktgerechte Kostenverrechnung/-allokation**

Für einen *unternehmensinternen Zertifikatehandel* wie z.B. beim OTTO VERSAND ist die XYZ AG zu klein. Um das als vorteilhaft und zielführend erkannte Verfahren dennoch nutzen zu können, wurde in einer *kooperativen Version* eine kreative Lösung gefunden: Durch die Erweiterung der Basis mittels Aufnahme von Schwesterfirmen und Stammlieferanten in die Börse konnte das Volumen erweitert werden. Folgende Ziele sollen erreicht werden:

- Kostenersparnisse bei der Reduktion von Emissionen
- Transparenz bezüglich der eigenen Emissionen
- Vergrößerung der Kenntnisse über betriebsinterne Einsparpotentiale
- Erkennen von Marktchancen
- Vorbereitung auf mögliche gesetzliche Entwicklungen
- Partizipation an der politischen Diskussion

In einem übergreifenden Geschäftsführungskreis wird als Regulativ ein enges gemeinsames Emissionsziel festgelegt. Bei der Ausführung kommen den einzelnen Beteiligten spezifische Aufgaben zu:

- Aufgaben der Gesellschaften:
  - Erstellen von Emissionsbilanzen
  - Identifikation potenzieller Reduktionsmöglichkeiten
  - Berechnung von Vermeidungskosten
- Aufgaben des Controllings:
  - Erstzuteilung
  - Sammlung Emissionsbilanzen
  - Durchsetzung von Sanktionen
  - Quantifizierung von Reduktionsmaßnahmen
  - Beratung und Unterstützung der Gesellschaften.

Es handelt sich um ein unternehmensübergreifendes System. Daher fehlt ein übergeordnetes Konzern-Controlling. Die Steuerungsaufgabe wurde als Ersatz für eine interne Kontrolleinheit einem entsprechenden virtuellen Controlling übertragen, das sich aus einzelnen Partnern zusammensetzt.

### ***Begleitende Maßnahmen***

Als begleitende Maßnahme wurde bei der XYZ AG ein neues, nachhaltigkeitsorientiertes Anreizsystem eingeführt. Geeignete Maßnahmen beeinflussen Verhalten von Mitarbeitern und Führungskräften im Sinne der Zielerreichung positiv. Das System wurde so konzipiert, dass die zugrunde liegenden Bemessungsgrundlagen in engem Zusammenhang zu den Nachhaltigkeitszielen des Unternehmens stehen. Auch die Orientierung an langfristigen Parametern ist entscheidend.

Mit „Sustainable Empowerment“ als begleitendes Schulungsprogramm wurden alle Mitarbeiter für das Thema „Nachhaltigkeit“ sensibilisiert. Ziel ist es, das Bewusstsein für Nachhaltigkeit und die Zusammenhänge zu schaffen und die Mitarbeiter zu motivieren, aus eigenem Antrieb für stetige Verbesserungen im betrieblichen und privaten Umfeld zu sorgen.

### **Fazit**

Der Ausgangspunkt für Nachhaltigkeit als Teil der Gesamtstrategie ist das vorausschauende Erkennen von Veränderungen im Unternehmensumfeld und das Verstehen der resultierenden Herausforderungen für das Kerngeschäft. Die Auseinandersetzung mit ökologischen und sozialen Aspekten und deren vollständige Einbeziehung führen zu direkten positiven Veränderungen der operativen Entscheidungen. Die Chance auf die Entwicklung zukunftsweisender und marktdäquater Produkte erhöht sich genauso wie die Reputation des Unternehmens in der Öffentlichkeit. Bei der Suche nach zukunftsfähigen Antworten erhalten aktive Elemente wie Produkt- und Technologieentwicklung, Kreativität, Innovation und neue nachhaltige Geschäftsmodelle eine bestimmende Bedeutung.