

## „Accounting, Informatisierung und der Calculating Man“\*

*Uwe Vormbusch*

„If it matters, measure it!“ (Singleton-Green 1993). Was gezählt wird, zählt, und – andersherum: was – betrieblich, organisatorisch, gesellschaftlich - zählen soll, muss in aller Regel gezählt werden.

Es ist eine in Deutschland bis vor kurzem vergessene Institution, welche sich mit den kalkulativen Praktiken des Zählens, Messens und Vergleichens organisatorischer und gesellschaftlicher Prozesse beschäftigt: das Accounting (zum Überblick: Vormbusch 2004). Seine wesentlichen Säulen sind das „financial“ sowie das „management accounting“. Das financial accounting dient vor allem der durch internationale Standards der Rechnungslegung (IAS, US-GAAP, IFRS) definierten Information unternehmensexterner Anspruchsgruppen (Shareholder, Analysten, Staat, Fiskus). Das management accounting dagegen definiert die Instrumente der Steuerung und Kontrolle organisationsinterner Prozesse. Manche halten Accountants für harmlose Buchhalter - andere für die neuen „guard dogs of capitalism“ (Dezalay 1997): das Accounting diene – so die neomarxistische Sichtweise – der Kontrolle, Legitimation und der schrankenlosen Entgrenzung des kapitalistischen Verwertungszusammenhangs, oder – so die Postmodernen – *konstituiere* Organisation und Subjektivität durch Praktiken der Subjektivierung und der betrieblichen Verantwortungsproduktion.

Neue Steuerungsmodelle, so viel steht fest, verändern unsere Gesellschaft. Universitäten, Krankenhäuser, nicht zuletzt die Schulen werden in einer neuen Weise ökonomisch rechenschaftspflichtig gemacht. Nicht nur DaimlerChrysler, Siemens und die Telekom, auch öffentlich getragene und mit einem öffentlichen Auftrag betraute Institutionen werden dem Diktat der Zahl unterworfen. Die Instrumente und die Programmatiken des Accounting, *Techniken* also wie Zielvereinbarungen, Budgetierung, Kennziffern, Balanced Scorecards, Auditierung, als auch *Programme* wie das in den 1980er Jahren in England eingeführte

---

\* Vortrag auf der Tagung „Informatisierung der Arbeit – Gesellschaft im Umbruch“, Darmstadt, 27./28.01.2005

„Value for money“-Programm der Thatcher-Administration spielen eine wesentliche Rolle hierbei. Der Verweis auf das englische „New Public Management“ macht deutlich, dass Deutschland im Bereich der Rationalisierung öffentlicher Dienstleistungen eher als ein Nachholer denn als Frontrunner bezeichnet werden muss.

Die Umwälzungen im Bereich der betrieblichen wie der gesellschaftlichen Steuerung werden oftmals generalisierend als „Vermarktlichung“ bezeichnet. Das ist nicht falsch, aber erst die Untersuchung der kalkulativen Praktiken des Accounting kann zeigen, in welcher Weise versucht wird, die disziplinierenden, kontrollierenden und eben auch motivierenden Effekte des Marktes zu organisieren. Noch grundsätzlicher muss danach gefragt werden, wie die „Realität“ von Markt und Organisation durch Mechanismen ihrer Steuerung und Kontrolle spezifisch hervorgebracht wird.

Die Genese moderner Accounting-Techniken wie Budgets, Standardkosten und des *return on investment* ist nicht von der Entwicklung des modernen Großunternehmens zu trennen. Spätestens seit den 1950er Jahren und den Erfolgen von Du Pont, General Motors und anderen multidivisionalen Unternehmen ist das *management by numbers* die amerikanische Art der Unternehmensführung schlechthin. Sehr vereinfacht steht dahinter die Überzeugung, dass das Unternehmensmanagement nicht sehr viel über die operativen Prozesse in den einzelnen Bereichen wissen muss; sind die Zahlen schlecht, ist „es Zeit, den Generaldirektor auszuwechseln“ (so bereits Womack u.a. 1990 in ihrem Klassiker über die schlanke Produktion). Folgerichtig identifizieren viele Manager das Büro des Controllers mit der Unternehmenszentrale (Johnson 1990, S. 85).

Erst die kritische Überprüfung der seit Anfang des 20. Jahrhunderts im Rahmen tayloristisch-fordistischer Produktions- und Absatzbedingungen etablierten Kostenrechnungsformen mündet seit den 1980er Jahren in Vorschläge zu einer veränderten Form der Unternehmenssteuerung.

## Historische Entwicklung von Accountingkonzeptionen (additiv, nicht exklusiv!)

	Klassisches Accounting im tayloristisch-fordistischen (Groß)Unternehmen	New Management Accounting (ab Mitte/Ende der achtziger Jahre)
Ziele	Kontrolle opportunistischen Verhaltens (des Managements) Allokation von Ressourcen Rigide Kontrolle der abhängig Beschäftigten	Stärkere Gewichtung der operativen Ebene einerseits, der Zuordnung indirekter Kosten andererseits („hidden factory“) Verantwortungsproduktion statt engmaschiger Kontrolle Systemische Optimierung Verhaltenssteuerung
Leitvorstellungen	Effizienz Finanzorientiert	Effizienz, aber: mehrdimensionale Systeme kunden-, finanz- und prozessorientiert Strukturierung von Lern- und Innovationsprozessen
Technologien	Standardkosten, Budgets Maschinen- und Lohnstunden- konzepte return on investment	Operative Kennziffern: Qualität, Zeit, Optimierung Balanced Scorecard, Target Costing abc-costing, intensiviertes benchmarking
Zielgruppen	Management	Alle (!) in je verschiedener Weise

Der „Finanzkonzeption des Unternehmens“ (Fligstein 1990) ging es vor allem um die Verankerung ertragsorientierter Kennzahlen als Entscheidungsgrundlage des Managements und als Maß der Erfolgskontrolle. Die „neue“ Steuerung zeichnet sich dagegen dadurch aus, dass es der Tendenz nach alle betrieblichen Akteure als entscheidungs- und handlungsfähige Einheiten ansieht - und für ihre Entscheidungen verantwortlich macht. Das dezentralisierte Unternehmen beruht – zugespitzt gesagt – auf der „Demokratisierung“ des Accounting. Dementsprechend braucht es eine betriebliche Öffentlichkeit, in der accountingspezifische Informationen und das gesamte Vokabular von total cost, Abschreibungen, operativen Kennziffern, Erträgen, Renditen usw. Resonanz hervorruft. Bildlich gesprochen: das „neue“ Accounting stößt die Türen des Controller-Büros weit auf. Dezentralisierung und „Empowerment“ meint, dass heute jeder sein eigener Controller ist, und hier treffen sich die Organisationsvorstellungen des „lean management“, der „fraktalen Fabrik“ etc. passgenau mit der Fähigkeit kalkulativer Praktiken zur Produktion einer generalisierten Rechenschaft. Um im Bild zu bleiben: das Accounting verlässt das Büro des Controllers nur, um in den Köpfen jedes einzelnen Beschäftigten eine Dependance zu eröffnen

Kennziffern bilden „reale“ Prozesse dabei nicht lediglich ab. Sie implizieren die sukzessive *Transformation* eines Handlungsfeldes im Lichte der durch sie induzierten Optimalitäts- und Rationalitätsvorstellungen. Organisatorische Strategie orientiert sich zunehmend an der Form von Information, welche sie zum Zwecke ihrer reflexiven Steuerung und Kontrolle zunächst etabliert hat – und nicht umgekehrt. Je mehr sich die Organisation als Ganze in den Blick zu nehmen versucht – je stärker also Erfahrung aggregiert wird und ein gemeinsamer Maßstab der Abbildung heterogener Kontexte und Prozesse benötigt wird, umso mehr *bedienen* sich die Organisation (und ggf. Externe: Analysten, die Steuerbehörden etc.) nicht nur des Accounting, sondern die Rechenvorschriften, Kalkulationen und Rechnungslegungspraktiken *erzeugen* das je relevante Konstrukt von „Organisation“, das Entscheidungen zugrunde gelegt wird. Rechenhaftigkeit und Kalkulationsweisen erzeugen eine Realitätsebene eigener Art, und diese ist in Hinblick auf organisatorische Entscheidungen oftmals prominenter und realitätsmächtiger als alle anderen Beschreibungs- und Erfahrungsmöglichkeiten (Erfahrungswissen, sinnlich-leibliche Erfahrung, handwerkliches Können und wissenschaftlich geprägtes Ingenieurwissen, ...).

Die neue Steuerung zielt nicht nur auf die „Herstellung“ des berechenbaren, sondern auch auf die Erzeugung des (aktiv) berechnenden, nicht nur auf das *kalkulierbare*, sondern stärker noch auf das *kalkulierende* Subjekt. Die Beschäftigten sollen sich im Rahmen zugewiesener Handlungsmöglichkeiten aktiv und reflexiv auf die Optimierung eines Geschäfts beziehen, welches durch Kennziffern, Kosten- und Ertragsmaße, durch die kalkulative Berechnung und Gewichtung von Durchlaufzeiten, Nacharbeitsraten, Kundenzufriedenheiten etc. erst sichtbar und bearbeitbar gemacht wird (und für manche Arbeitsprozesse gilt: erst hervorgebracht wird). Kalkulative Praktiken wie Standard- und Zielkosten sind in diesem Sinne nicht lediglich ein „Datenschatten“, der etwas vorgängig Reales repräsentieren würde. In einer „starken“ Lesart produzieren sie eine Subjektivität, die zum einen kalkulierbar ist und sich zum anderen aktiv kalkulierend auf ihre Umwelt und sich selbst bezieht: den „calculating man“. Das Accounting liefert die Kategorien, Diskurse und letztlich die Erfahrungs- und Denkmöglichkeiten, in denen die Beschäftigtensubjekte nicht nur zu handeln, sondern auch zu denken und sich selbst wahrzunehmen lernen. Der postmoderne Strang der kritischen Accounting-Forschung versteht in diesem Sinne die kalkulativen Praktiken des Management Accounting als „Regierungstechnologien“, mittels derer in Hinblick auf vorab spezifizierte Ziele *nützliche Subjekte* hervorgebracht werden. Die spezifische Produktivität dieser Technologien liegt darin, dass der Akteur, auf den Einfluss genommen wird, ein Akteur bleibt, der vor einem ganzen Feld

möglichen Handelns steht, und dieses (vorgegebene) Feld unternehmerisch-entscheidend-reflexiv-optimierend ausfüllen muss. Die Verknüpfung zwischen Managementstrategien, Accounting und einer „liberalen“ Programmatik der Regierung liegt offensichtlich im gemeinsamen Gedanken der Hervorbringung einer „passenden“ Subjektivität in Gestalt des unternehmerischen Selbst (vgl. Miller/Rose 1994, 1995; Rose 2000; Bröckling/Krassmann/Lemke 2000).

Die Kritik an dieser „Konstitutionsthese“ von Subjektivität liegt auf der Hand: Sie vermengt die Handlungs- und Entscheidungsebene einerseits, die „Erfahrungs-“ und „Denkebene“ andererseits! Die Behauptung spezifischer *Verhaltenswirkungen* des Accounting (wenn wir also die Ebene von Entscheidungen und Handlungen adressieren) ist m.E. sehr plausibel: Auch kritische Institutionen sehen sich gezwungen, Rechenschaftsberichte in der verlangten Form (Audit, Kennzahlen) prüfbar zu gestalten, und sich also an etablierten Mustern der ökonomischen Rechenschaft messen zu lassen. Jeder Beschäftigte muss sich im Rahmen von Gruppen-, Team- oder Projektarbeit auf die reflexive Optimierung bestimmter Erfolgsparameter einlassen. Jeder Arzt, der die Bedürfnisse des individuellen Patienten im Zweifelsfall über die Restriktionen seines Budgets stellt, wird dafür bestraft werden. Jede Universität, welche die Zielvorgaben des Ministeriums ignoriert, wird mit finanziellen Einbußen rechnen müssen – und deshalb alles tun, um eben dies zu vermeiden. Die Verhaltens- und Entscheidungswirkungen des Accounting liegen auf der Hand (selbst wenn es hierzu kaum empirische Studien gibt).

Für die Denk- und Erfahrungswirkungen des Accounting gilt dies nicht in gleichem Maße. Wer wollte „entscheiden“, ob ein Beschäftigter sich so und nicht anders verhält aus wohlverstandenen Eigeninteresse heraus oder weil die kalkulativen Schemata des Cost Accounting seine Erfahrungswirklichkeit und Denkweise so umfassend bestimmen, dass er nur mehr in den durch das Accounting vorgegebenen Kategorien und Entscheidungsmustern denken kann? Eine solche, „starke“ Produktionsthese von Subjektivität übersieht, dass die praktische Produktivität neuer Führungs- und Steuerungsinstrumente vor allem auch darin begründet liegt, dass sie an die gesellschaftlich vermittelten Ansprüche und Kompetenzen der Beschäftigten anders anzuknüpfen vermögen als die „alten“. Die spezifische Produktivität eines „aktivierenden Steuerungsregimes“ beruht auf der Verschränkung dreier Ebenen der Rationalisierung: bestimmter *Steuerungstechnologien*, der *Subjektivität* der Beschäftigten, und der sozialen *Interaktionsmuster* in der Arbeit (vgl. Vormbusch 2002, i.E.). Nehmen wir als nahe liegendes Beispiel Gruppen- oder Teamarbeit, dann beruht eine aktivierende Steuerung hier typisch auf der Etablierung einer sozialen Verkehrsweise, die nicht etwa auf die Abschaffung der Hierarchie zielt, sondern von dieser *abstrahiert* zugunsten eines sachorientierten Diskussionsprozesses. Das Ziel der

Versachlichung betrieblicher Kommunikations- und Innovationsprozesse wird durch die Annahme der Objektivität und der Neutralität der durch das Accounting bereitgestellten Informationen unterstützt. Die Ausdifferenzierung des Betriebs nach Funktion und hierarchischer Stellung wird nicht aufgehoben, sondern temporär, lokal und dennoch systematisch „übersehen“. Diese Form des sozialen Umgangs bezieht sich selektiv auf vorgängige Rationalisierungserfolge in Form gesellschaftlicher Muster der Interaktion, der Argumentation und der kollektiven Konfliktbearbeitung. Weder wilhelminische Unterordnung noch proletarischer Eigensinn hat in dieser sachlich-kalkülen Organisation noch einen Platz. Ihre Ressourcen entstammen nicht allein dem technisch-organisatorischen Zusammenhang der Organisation, sondern sind Teil eines historisch gewachsenen Fundaments kollektiven Handelns. Wenn sich produktive Macht in Erwerbsorganisationen also nicht gegenüber einer „leeren“ Subjektivität entfaltet (Stichwort „normative Subjektivierung“), dann auch nicht gegenüber einer leeren Sozialität. So gesehen, bilden die Technologien des „neuen“ Accounting und ihre subjektivierenden Machtwirkungen nur *zusammen* mit der Subjektivität der Beschäftigten *und* den sozialen Verkehrsformen im Unternehmen ein neues *Steuerungsregime*. Die Grundlage der Produktion materieller Artefakte stellt damit eine kollektive und durch die kalkulativen Praktiken des Accounting vermittelte *Produktion von Verantwortung* dar, neudeutsch: „accountability“.

<b>Aktivierendes Steuerungsregime</b>		
<b>Neues Accounting</b>	<b>Mobilisierung von Subjektivität</b>	<b>Soziale Verkehrsformen</b>
Budgetierung, Kennziffern, Zielvereinbarungen, Feedback-Verfahren, Balanced Scorecard, Activity Based Costing etc.	„Unternehmerische“ Subjektivität Selbstverwirklichungsansprüche Normative Subjektivierung „Ideologisierte Subjektivität“ Partizipationsansprüche Selbstbilder	Diskursivität Selektive Neutralisierung des Status in der direkten Interaktion Kollektive, aber sachorientiert- „instrumentelle“ Argumentation Argumentatives Lernen und lernen zu argumentieren

## Literatur

- Bröckling, Ulrich; Susanne Krassmann; Thomas Lemke (Hg.)(2000): *Gouvernementalität der Gegenwart. Studien zur Ökonomisierung des Sozialen*, Frankfurt am Main: stw
- Dezalay, Yves (1997): Accountants as "New Guard Dogs" of Capitalism: Stereotype or Research Agenda?, in: *Accounting, Organisations and Society*, vol. 22, no. 8, pp. 825-829
- Fligstein, Neil (1990): *The Transformation of Corporate Control*, Cambridge/Massachusetts, London: Harvard University Press
- Johnson, H. Thomas (1990): Performance Measurement for Competitive Excellence, in: Robert S. Kaplan (ed.): *Measures for Manufacturing Excellence*, Boston: Harvard Business School Press, pp. 63-89
- Miller, Peter; Nikolas Rose (1994): Das ökonomische Leben regieren, in: Richard Schwarz (Hg.): *Zur Genealogie der Regulation. Anschlüsse an Michel Foucault*, Mainz: Decaton Verlag, S. 54-108
- Dies. (1995): Production, identity, and democracy, in: *Theory and Society* 24, pp. 427-467
- Rose, Nikolas (2000a): Das Regieren unternehmerischer Individuen, in: *Kurswechsel. Zeitschrift für gesellschafts-, wirtschafts- und umweltpolitische Alternativen*, Heft 2, S. 8-27
- Singleton-Green, Brian (1993): If It Matters, Measure It!, in: *Accountancy*, may, pp. 52-53
- Vormbusch, Uwe (2002): *Diskussion und Disziplin. Gruppenarbeit als kommunikative und kalkulative Praxis*, Frankfurt/New York: Campus Verlag
- Ders. (2004): Accounting. Die Macht der Zahlen im gegenwärtigen Kapitalismus, *Berliner Journal für Soziologie*, Heft 1/04, S. 33-50
- Ders. (i.E.): Management by Foucault? Betriebliches Controlling und Subjektivierung, in: Manfred Moldaschl/G. Günter Voß (Hrsg.), *Subjektivierung von Arbeit*, Band 2, München/Mering: Rainer Hampp Verlag
- Womack, James P.; Daniel T. Jones; Daniel Roos (1990): *The Machine That Changed the World*, New York u.a.: MacMillan